



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Καλλιθέα 28-03-2018

Αριθ. απόφασης : 1867

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604540

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ.Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. 968 Β'/22.03.2017) με θέμα <<Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)>>.

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ:1440/τ.Β'/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. ΔΕΔ 1126366ΕΞ2016/30.08.2016(ΦΕΚ2759/τ.β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών << Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής >>

4. Την με αριθ.πρωτ...../01-12-2017 ενδικοφανή προσφυγή του Α.Φ.Μ., κατοίκου Γλυφάδας οδόςΤ.Κ.16675 , κατά της με αριθ./02-11-2017 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς και της τεκμαιρόμενης απόρριψης της από 20-06-2017 επισυναπτόμενης αίτησης στην με αριθ./20-07-2017 δήλωση κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΒ' ΑΘΗΝΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ./02-11-2017 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς και την τεκμαιρόμενη απόρριψη της από 20-06-2017 επισυναπτόμενης αίτησης στην με αριθ.

...../20-07-2017 δήλωση κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΒ΄ ΑΘΗΝΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ΄ ΑΘΗΝΩΝ.

7. Το με αριθ.πρωτ.ΔΕΔ1043940/19-03-2018 αίτημα ακρόασης και προτίμησης εξέτασης κατά προτεραιότητα.

8. Τα με αριθ.πρωτ.ΔΕΔ117512/27-03-2018 & ΔΕΔ.118403/30-03-2018 συμπληρωματικά έγγραφα.

9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθ.πρωτ./01-12-2017 ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ./02-11-2017(ημερ.επίδοσης 03-11-2017) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος κληρονομιάς ποσού **71.880,18€**, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.3842/2010 κατηγορία Γ΄.

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν υποβολής στη Δ.Ο.Υ. ΙΒ΄ ΑΘΗΝΩΝ, της με αριθ./20-07-2017 εμπρόθεσμης δήλωσης κληρονομιάς, της κληρονομουμένης η οποία απεβίωσε την 13-08-2016 (αριθ. φακέλου/2016), και κατέλειπε βάσει της με αριθ. πρακτικού/26-10-2016 διαθήκης δημοσιευθείσας από το Ειρηνοδικείο Αθηνών, ως κληρονόμο της και τον προσφεύγοντα σε ακίνητα, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται ποσοστό 3/5 εξ αδιαιρέτου ενός οικοπέδου επιφανείας 1.970τμ που βρίσκεται στην περιοχήΙωαννίνων, που έχει χαρακτηριστεί ως κοινόχρηστος χώρος, αντικειμενικής αξίας 167.280,42€ και συνολικής κληρονομιαίας μερίδας (μείον παθητικό1.089,27€) ύψους 267.450,44€.

Συγχρόνως με την υποβολή της δήλωσης υπεβλήθη το από 20-06-2017 υπόμνημα-αίτηση σχετικά με το με αριθ.πρωτ./28-04-2017 έγγραφο της Δ/σης Περιβάλλοντος & Πολεοδομίας του Δήμου Ιωαννίνων περί άρσης ρυμοτομικής απαλλοτρίωσης στο Ο.Τ., αποχαρακτηρισμό του Ο.Τ. από κοινόχρηστο χώρο σε οικοδομήσιμο και δημιουργίας δύο νέων Ο.Τ. (..... &) ως κοινόχρηστοι χώροι (προκήπιο). Σύμφωνα με το υπόμνημα το οικόπεδο βρίσκεται στο Ο.Τ. και η υποχρέωση καταβολής φόρου γεννιέται κατά το χρόνο καταβολής τιμήματος ή κατά το χρόνο άρσης της απαλλοτρίωσης, όπως ίσχυε πριν την έκδοση του άρθρου 25^Α του Ν.3842/2010, επικαλούμενος την απόφ. της Ολομέλειας του Σ.τ.Ε. 166/2016.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Αντισυνταγματική η διάταξη του άρθρου 25Α παρ. 1 εδαφ. α' και β' του Ν. 3842/2010, δυνάμει της με αριθ. 166/2016 απόφασης του Σ.Τ.Ε.

Στέρηση δικαιώματος χρήσης και εκμετάλλευσης της ιδιοκτησίας, σεβασμός της περιουσίας (άρθρα 4 παρ.5 & 17 του Συντάγματος και Πρώτο Πρόσθετο Πρωτόκολλο της Ευρωπαϊκής Σύμβασης).

2. Παραβίαση των αρχών της χρηστής διοίκησης, της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης προς τη διοίκηση, της καλής πίστης, της συνεπούς συμπεριφοράς, της νομιμότητας και της ασφάλειας δικαίου.

3. Έλλειψη νομίμου και επαρκούς αιτιολογίας της διοικητικής πράξης, αφού το ποσό οφειλής που αναφέρεται (71.880,18€) αντιστοιχεί και στα τρία κληρονομιάς ακίνητα, μεταξύ των οποίων και το υπό απαλλοτρίωση ακίνητο.

Επειδή με την παρ. 1 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2014 ορίζεται ότι: «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού».

Ειδικότερα, όσον αφορά την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου (Κ.Φ.Δ.), αυτές εμπροθέσμως και παραδεκτώς προσβάλλεται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 1 περ. α' του Ν. 2961/2001 σε φόρο υποβάλλεται περιουσία α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς, είτε σε αλλοδαπούς.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν. 2961/2001 η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 περ. ι' του Ν.2961/2001 (ΦΕΚ Α' 266) ορίζεται ότι «Κατ' εξαίρεση, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται: α) ... ι) Κατά το χρόνο καταβολής του τιμήματος για τα κτήματα που απαλλοτριώνονται αναγκαστικά ή κατά το χρόνο άρσης της απαλλοτρίωσης, εφόσον η απαλλοτρίωση κηρύχθηκε πριν από την κτήση. Θεωρούνται ως

αναγκαστικά απαλλοτριούμενα και τα ρυμοτομούμενα ακίνητα από την έκδοση του οικείου διατάγματος».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 παρ.1 του Ν. 4174/2013 σχετικά με υποβληθείσα «δήλωση με επιφύλαξη», ορίζεται ότι όταν ο φορολογούμενος αμφιβάλλει σχετικά με την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, έχει δικαίωμα να υποβάλλει φορολογική δήλωση με επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική ή αόριστη επιφύλαξη θεωρείται άκυρη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για την οποία διατυπώθηκε η επιφύλαξη εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στην Ειδική Διοικητική Διαδικασία σύμφωνα με το άρθρο 63 του κώδικα.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25Α του Ν.3842/2010 (Φ.Ε.Κ.58/τ.Α'/23-04-2010) και σε συνδυασμό με την ΠΟΛ.1048/28-04-2010 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών Προϊκών και Κερδών από λαχεία, ο οποίος κυρώθηκε με τον Ν.2961/2001 (Φ.Ε.Κ. 266 Α'), αντικαθίστανται, τροποποιούνται και συμπληρώνονται ως εξής:

1. α) η περίπτωση ι' του άρθρου 7 και η περίπτωση ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 40 που αφορούν μετάθεση χρόνου γένεσης φορολογικής υποχρέωσης, κατά το χρόνο καταβολής τιμήματος για κτήματα που απαλλοτριώνονται αναγκαστικά ή κατά το χρόνο άρσης της απαλλοτρίωσης, καταργούνται.

β) μέσα σε προθεσμία ενός έτους από τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης, οι φορολογούμενοι υποχρεούνται να υποβάλλουν δηλώσεις κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών στις οποίες κατά την ημερομηνία αυτή είχαν εφαρμογή οι καταργούμενες διατάξεις. Για τον υπολογισμό του φόρου στις υποθέσεις αυτές ως χρόνος φορολογίας λαμβάνεται η ημερομηνία δημοσίευσης του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης.

Επειδή σύμφωνα με την Υπουργική Απόφαση 3958/108/ΠΟΛ.173/14-06-1988 άρθρο 2 παρ.3 (Φ.Ε.Κ.397/14-06-1988), αν ρυμοτομείται τμήμα μόνο του ακινήτου, ο προσδιορισμός της αξίας γίνεται χωριστά για το ρυμοτομούμενο και χωριστά για το μη ρυμοτομούμενο τμήμα. Εφόσον μετά τη ρυμοτόμηση το κτίσμα που απομένει δεν μπορεί στατικά, κατά τη βεβαίωση της πολεοδομικής υπηρεσίας, να θεωρηθεί αυτοτελής οικοδομή, θεωρείται ρυμοτομούμενο. Ο φόρος υπολογίζεται στη συνολική αξία του ακινήτου (ρυμοτομούμενου και μη ρυμοτομούμενου).

Για την εφαρμογή του μειωτικού συντελεστή απαιτείται βεβαίωση της αρμόδιας πολεοδομικής αρχής για τη ρυμοτομούμενη έκταση σε τμ και το χρόνο δημοσίευσης της σχετικής πράξης ρυμοτόμησης (απόφασης ή διατάγματος).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της αριθ.1067780/82Γ0013/09-06-1994, ΠΟΛ.1149 απόφασης, για τον προσδιορισμό της αντικειμενικής αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη οι γενικές έννοιες

που ορίζονται με το άρθρο 2 της απόφασης: « Για να θεωρηθεί ότι ένα ακίνητο ή τμήμα του είναι απαλλοτριωτέο απαιτείται πρόσφατο έγγραφο από την αρχή που κήρυξε την απαλλοτρίωση, από το οποίο να προκύπτει:

α)ότι έχει κηρυχθεί η απαλλοτρίωση (πράξη κήρυξης απαλλοτρίωσης και Φ.Ε.Κ.)

β)ότι η απαλλοτρίωση δεν έχει ανακληθεί

γ)η επιφάνεια των απαλλοτριωτέων τμημάτων.

Επειδή στην με αριθ.166/26-01-2016 απόφ. του Σ.τ.Ε. που ορίζει ότι <<οι κύριοι απαλλοτριωτέων κληρονομιών ακινήτων δεν έχουν υποχρέωση καταβολής φόρου κληρονομίας ούτε υπόκεινται σε τέτοιο φόρο>>, αναφέρονται τα εξής : Σύμφωνα με το άρθρο 25Α παρ.1 εδάφ. α΄ και β΄ του Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ Α΄ 58/23-04-2010) καταργήθηκε η διάταξη της περιπτώσεως ι΄ του άρθρου 7 του ως άνω Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών κλπ. με σκοπό, κατά τα αναφερόμενα στην οικεία αιτιολογική έκθεση, «...οι φορολογούμενοι να μην έχουν σε εκκρεμότητα τις υποθέσεις αυτές και να μην επιβαρύνονται με φόρο σε χρόνο κατά τον οποίο πιθανόν να έχουν ήδη μεταβιβάσει τα ακίνητά τους...», με το δε εδάφιο β΄ της ίδιας παραγράφου 1 του αυτού άρθρου 25Α του Ν. 3842/2010 ετάχθη προθεσμία για την υποβολή δηλώσεων στις υποθέσεις στις οποίες, εκ του νόμου, είχε μετατεθεί ο χρόνος φορολογίας ως εξής: «Μέσα σε προθεσμία ενός έτους από τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, οι φορολογούμενοι υποχρεούνται να υποβάλουν δηλώσεις φόρου κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών στις οποίες, κατά την ημερομηνία αυτή, είχαν εφαρμογή οι καταργούμενες διατάξεις. Για τον υπολογισμό του φόρου στις υποθέσεις αυτές ως χρόνος φορολογίας λαμβάνεται η ημερομηνία δημοσίευσης του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως».

Επειδή για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας επί φορολογίας αντικειμένων κληρονομίας... μεταξύ των συντελεστών ειδικών συνθηκών που λαμβάνονται υπ΄ όψη περιλαμβάνεται και συντελεστής 0,80 αν το οικόπεδο έχει κηρυχθεί απαλλοτριωτέο.

Επειδή όταν στην περιουσία αυτή περιλαμβάνονται ακίνητα που τελούν υπό ειδικές συνθήκες από άποψη πολεοδομικών βαρών και περιορισμών, όπως αστικά ακίνητα τα οποία έχουν κηρυχθεί αναγκαστικώς απαλλοτριωτέα ή έχουν ρυμοτομηθεί, ο κληρονόμος στερείται του δικαιώματος χρήσεως και εκμεταλλεύσεως κατά τον προορισμό τους, που είναι, κατ' αρχήν, η δόμηση, και, συνακόλουθα, της διαθέσεως αυτών στην πραγματική τους (αγοραία) αξία, εξουσίες που αναμφισβήτητα έχει ο κληρονόμος ακινήτων που δεν βρίσκονται σε τέτοια κατάσταση.

Στην πραγματικότητα, άλλωστε, ο κληρονόμος ακινήτου που έχει κηρυχθεί, πριν από την επαγωγή, αναγκαστικώς απαλλοτριωτέο, κληρονομεί ουσιαστικά την προσδοκία καταβολής της αποζημιώσεως, δεδομένου ότι η επ' αυτού κυριότητά του, με τα περιορισμένα κατά τα ανωτέρω δικαιώματα, τελεί υπό την διαλυτική αίρεση της συντελέσεως της αναγκαστικής απαλλοτριώσεως. Ως εκ τούτου, σε μια τέτοια περίπτωση που οι συνέπειες της ρυμοτομικής απαλλοτριώσεως του ακινήτου έχουν καταστήσει ουσιαστικά αδύνατη την κατά προορισμό χρήση και εκμετάλλευσή του

για τον κληρονόμο, η επιβολή φόρου, έστω και μειωμένου (με μειωτικό συντελεστή 0,80 ή 0,75 κατά το "αντικειμενικό" σύστημα υπολογισμού του Ν. 1249/1982), ακόμη και αν παρουσιάζεται στην οικεία αιτιολογική έκθεση ως θεσπισθείσα προς διευκόλυνση των φορολογουμένων, ώστε «...να μην έχουν σε εκκρεμότητα τις υποθέσεις αυτές και να μην επιβαρύνονται με φόρο σε χρόνο κατά τον οποίο πιθανόν να έχουν ήδη μεταβιβάσει τα ακίνητά τους...», έρχεται σε αντίθεση με το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος, καθ' ό μέρος καθιστά υποχρεωτική την επιβολή του οικείου φόρου κατά τον χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου, αφού, υπό τις συνθήκες αυτές, η *απόκτηση* της κυριότητας του ακινήτου δεν αντανάκλα αντίστοιχη επαύξηση της φοροδοτικής ικανότητας του κληρονόμου, διασφαλίζοντας, όπως θα έπρεπε, την φορολόγησή του «ανάλογα με τις δυνάμεις του». Επί πλέον έρχεται σε αντίθεση και με το άρθρο 17 του Συντάγματος, καθώς η επιβολή φόρου κληρονομιάς σε ένα τέτοιο ακίνητο φαίνεται να στηρίζεται στην πεποίθηση του νομοθέτη περί επί μακρόν αδρανείας της Διοικήσεως σε σχέση με την συντέλεση της απαλλοτριώσεως, πεποίθηση ασύμβατη με την κατά το Σύνταγμα επιβαλλομένη καταβολή της σχετικής *αποζημιώσεως*, η οποία, κατά την έννοιά του, πρέπει να γίνεται σε εύλογο χρονικό διάστημα, καταλήγοντας άλλως σε υπέρμετρη επιβάρυνση της ιδιοκτησίας που προστατεύουν τόσο η ως άνω συνταγματική διάταξη, όσο και το άρθρο 1 του Πρώτου Προσθέτου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ.

Εν όψει των ανωτέρω, οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 25Α παρ. 1 του Ν. 3842/2010 και δη τόσο το εδάφιο α', που υπάγει υποχρεωτικώς σε φόρο κληρονομιάς κατά τον χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου κληρονομιάς ακίνητα που έχουν κηρυχθεί απαλλοτριωτέα, όσο και το *απολύτως* συναφές επόμενο εδάφιο (β'), που τάσσει προθεσμία προς υποχρεωτική υποβολή σχετικής φορολογικής δηλώσεως στις υποθέσεις στις οποίες, εκ του νόμου, είχε μετατεθεί ο χρόνος φορολογίας, είναι, ως αντίθετες προς τις προαναφερθείσες υπέρ νομοθετικής ισχύος διατάξεις και τις απορρέουσες από αυτές αρχές, μη εφαρμοστέες.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1 του Πρώτου Προσθέτου Πρωτοκόλλου της Ευρωπαϊκής Συμβάσεως ορίζεται ότι κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο δικαιούται σεβασμού της περιουσίας του και ουδείς δύναται να στερηθεί της ιδιοκτησίας αυτού παρά μόνο για λόγους δημοσίας ωφελείας και υπό τους προβλεπόμενους υπό του νόμου και των γενικών αρχών του διεθνούς δικαίου όρους. Μετά τα ανωτέρω συνάγεται ότι, επειδή η επιβολή του φόρου στηρίζεται στο δικαίωμα του δημοσίου να επιβάλει και να εισπράττει το φόρο με βάση του δημοσίου δικαίου φορολογική έννομη σχέση που έχει ως αρχή την συνεισφορά στα δημόσια βάρη ανάλογα με την φοροδοτική ικανότητα των πολιτών, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι παραβιάζεται η συνταγματική αρχή της ισότητας με βάση την φοροδοτική ικανότητα και συνιστά υπέρμετρη επιβάρυνση της ιδιοκτησίας επικαλούμενη το άρθρο 4 παρ 5 και το άρθρο 17 αντίστοιχα του συντάγματος, είναι παντελώς αυθαίρετος, διότι η επιβολή του φόρου έγινε λαμβανομένου υπ' όψιν των διατάξεων των προαναφερόμενων άρθρων του Ν.3842/2010.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι εκδίδεται πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση στοιχεία που έχουν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η φορολογική διοίκηση και στη συγκεκριμένη περίπτωση η εκκαθάριση και η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας έγιναν σύμφωνα με την με αριθ./20-07-2017 αρχική δήλωση κληρονομίας που υπεβλήθη από τον προσφεύγοντα, για τα τρία ακίνητα που κληρονόμησε από την

Επειδή ο προσφεύγων με το υπόμνημα που συνυπέβαλε με τη δήλωση κληρονομίας ζήτησε να μην του επιβληθεί φόρος, αλλά να μετατεθεί ο χρόνος φορολόγησης κατά το χρόνο καταβολής του τιμήματος ή κατά το χρόνο άρσης της απαλλοτρίωσης, σύμφωνα και με την με αριθ.πρωτ./28-04-2017 βεβαίωση που προσκόμισε από το Δήμο Ιωαννίνων, χωρίς να διευκρινίζεται το Ο.Τ. στο οποίο βρίσκεται η εν λόγω ιδιοκτησία.

Επειδή σύμφωνα με τα συμπληρωματικά έγγραφα που προσκομίσθηκαν και αφορούν τις με αριθ.πρωτ./26-03-2018 και/29-03-2018 βεβαιώσεις της Δ/σης Περιβάλλοντος & Πολεοδομίας του Δήμου Ιωαννίνων, διευκρινίζεται ο ΚΑ (.....) & το Ο.Τ.(.....) και αναφέρονται τα ΦΕΚ πολεοδομικής μελέτης και τροποποίησης (ΦΕΚ/Δ/09-07-1992, ΦΕΚ/Δ/05-03-1996 & ΦΕΚ/ΑΑΠ/30-04-2010).

Επίσης διευκρινίζεται ότι « ρυμοτομείται εξ ολοκλήρου η ιδιοκτησία έκτασης 1.970τμ στην περιοχή, για διάνοιξη δρόμου και δημιουργία κοινόχρηστου χώρου. Στην εν λόγω περιοχή δεν έχει συνταχθεί μέχρι σήμερα η μελέτη πράξης εφαρμογής και α)εκκρεμεί η διαδικασία απαλλοτρίωσης και β)η ιδιοκτησία δεν δύναται να οικοδομηθεί».

Επειδή μετά τα ως άνω εκτεθέντα, κατ' εφαρμογή της με αριθ.166/2016 απόφ. Ολομέλειας του Σ.Τ.Ε., οι διατάξεις του άρθρου 25Α παρ.1 εδάφ. α'και β' του Ν. 3842/2010 κρίθηκαν αντισυνταγματικές, ανίσχυρες και μη εφαρμοστέες, οπότε για το ρυμοτομούμενο ακίνητο εξακολουθεί να ισχύει η αναβολή επιβολής φόρου κληρονομίας.

Επειδή με βάση τα ως άνω η αξία των ρυμοτομούμενων ακινήτων και η αξία των φορολογητέων ακινήτων, αναλύεται και διαμορφώνεται, ως εξής:

	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΑΚΙΝΗΤΩΝ	268.539,71€	268.539,71€
ΑΞΙΑ ΡΥΜΟΤ/ΝΩΝ ΑΚΙΝΗΤΩΝ	0	167.280,42€
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛ/ΤΕΩΝ ΑΚΙΝΗΤΩΝ	268.539,71€	101.259,29€

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με αριθ. πρωτ./01-12-2017 ενδικοφανούς προσφυγής του ΑΦΜκατά της με αριθ./02-11-2017 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΒ΄ ΑΘΗΝΩΝ.

Ορίζουμε όπως ο αρμόδιος Προϊστάμενος προβεί σε νέα εκκαθάριση σύμφωνα με τα ανωτέρω.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του αυτ. τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης.

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

ΚΑΜΠΟΣΟΣ ΙΩΑΝΝΗΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.