



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΑΑΔΕ



Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604521

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 3/4/2018

Αριθμός απόφασης 1942

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 (ΦΕΚ 968 Β/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)»

γ. Την ΠΟΛ 1064/2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016 /30.08.2016(ΦΕΚ Β 2759 / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4.Την από 4/12/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του των α), ΑΦΜ, κατοίκου ΣΠΑΡΤΗΣ οδός Τ.Κ 23100,β), ΑΦΜ, κατοίκου ΒΡΙΛΗΣΣΙΩΝ οδός Τ.Κ 15235 κατά των υπ' αριθ. /6-11-2017 , /6-11-2017 απορριπτικών απαντήσεων στην επιφύλαξη που διατυπώθηκε επί της από 13/9/2017 και με αρ. /2017 δήλωσης φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Τις υπ' αριθ. /6-11-2017 , /6-11-2017 απορριπτικές απαντήσεις στην επιφύλαξη που διατυπώθηκε επί της από 13/9/2017 και με αρ. /2017 δήλωσης φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 4/12/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των

α) και β) 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1)Με την υπ' αριθ./6-11-2017 απάντηση απορρίφτηκε η επιφύλαξη που διατυπώθηκε επί της από 13/9/2017 και με αρ./2017 δήλωσης φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 9.727,14 €.

2)Με την υπ' αριθ./6-11-2017 απάντηση απορρίφτηκε η επιφύλαξη που διατυπώθηκε επί της από 13/9/2017 και με αρ./2017 δήλωσης φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 9.727,14 €.

Η διαφορά φόρου προέκυψε ως ακολούθως

Στις 06-12-2012 απεβίωσε στη Σπάρτη η , η οποία με την υπ' αριθμ./17-11-2008 δημόσια διαθήκη της που συντάχθηκε από τη Συμβολαιογράφο Σπάρτης, δημοσιευθείσα με το υπ' αριθμ./13-12-2016 πρακτικό δημοσίευσης του Ειρηνοδικείου Σπάρτης, εγκατέστησε ως κληρονόμους της μεταξύ άλλων, την **αδερφή της βεβαρημένη με καταπίστευμα** και τις προσφεύγουσες και θυγατέρες, ως **καταπιστευματοδόχους**.

Ειδικότερα, με την υπ' αριθμ./17-11-2008 δημόσια διαθήκη της, η κληρονομούμενη, εγκατέλειπε μεταξύ άλλων, **στην αδερφή της χήρα** και, όσο αυτή θα είναι στη ζωή, το μερίδιο της, δηλαδή το ένα δεύτερο (1/2) ιδανικό μερίδιο σε οικόπεδο που βρίσκεται εντός του εγκεκριμένου ρυμοτομικού σχεδίου της πόλεως της Σπάρτης και στο οικοδομικό τετράγωνο όσης εκτάσεως και αν είναι, εντός του εγκεκριμένου ρυμοτομικού σχεδίου της πόλεως Σπάρτης.

Ακολούθως, με την ως άνω διαθήκη η διαθέτης όρισε ότι μετά το θάνατο της αδερφής της το ανωτέρω ακίνητο θα περιέρχονταν κοινώς αδιαιρέτως και κατ' ισομοιρία στις αδελφές και, θυγατέρες

Περαιτέρω, με την υπ' αριθμ./17-11-2008 δημόσια διαθήκη της η, όρισε μεταξύ άλλων, ότι από την έκταση που βρίσκεται γύρω από τα αναγραφόμενα στη διαθήκη της οικόπεδα και η οποία ρυμοτομείται για διαπλάτυνση των οδών και και για τη διάνοιξη της οδού, αφήνει στις προσφεύγουσες αδελφές και κοινώς αδιαιρέτως και κατά το ½ ιδανικό μερίδιο το τμήμα που συνορεύει γύρω με το οικόπεδο ένα (1) που αναφέρεται στη διαθήκη και συγκεκριμένα το τμήμα που ανήκει στην οδό όσο είναι η πρόσοψη του οικοπέδου και το ήμισυ του πλάτους της οδού Το ανωτέρω ακίνητο έχει αφενός μεν χαρακτηριστεί ρυμοτομούμενο, χαρακτηρισμός που δεν έχει αρθεί και αφετέρου δεν έχει καταβληθεί υπέρ των προσφευγουσών ουδεμία αποζημίωση (βεβαίωση αρ. πρωτ./12-10-

2017 του Δήμου Σπάρτης). Σημειώνεται ότι με την ως άνω δημόσια διαθήκη το εν λόγω ακίνητο περιήλθε στις προσφεύγουσες κατά πλήρη κυριότητα.

Ακολούθως την 13-09-2017 υπεβλήθη από τις προσφεύγουσες στη Δ.Ο.Υ. Σπάρτης η υπ' αριθμ./2017 Δήλωση Φόρου Κληρονομιάς η οποία έλαβε αριθμό καταχώρησης στο βιβλίο φακέλων κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης (Αρ. Φακέλου)/2012 με την οποία δήλωσαν:

α) ως νόμω υπόχρεες και για λογαριασμό της βεβαρημένης με καταπίστευμα, όσον αφορά το υπό στοιχείο 1 ακίνητο που αναφέρεται στη υπ' αριθμ./17-11-2008 δημόσια διαθήκη της και αφορά οικόπεδο εμβαδού 534,20 τ.μ.. Σημειώνεται ότι ηχήρα απεβίωσε την 30-11-2014, χωρίς να έχει υποβάλλει δήλωση φόρου κληρονομιάς για τα κληρονομαία περιουσιακά στοιχεία που περιήλθαν σε αυτήν με την υπ' αριθμ./17-11-2008 δημόσια διαθήκη της

β) ατομικώς όσον αφορά το περιελθόν σε αυτές κατά πλήρη κυριότητα $\frac{1}{2}$ εξ αδιαιρέτου στην καθεμία ακίνητο σε ένα ρυμοτομούμενο τμήμα εμβαδού 578,03 τ.μ. για διαπλάτυνση των οδών και, στο, εντός του ρυμοτομικού σχεδίου Σπάρτης.

Από την εκκαθάριση της υπ' αριθμ./2017 Δήλωσης Φόρου Κληρονομιάς προέκυψε φόρος κληρονομιάς ποσού 4.530,82 ευρώ για κάθε μια εκ των κληρονόμων, ενώ για την ήδη αποβιώσασα δεν βεβαιώθηκε φόρος.

Επιπλέον η υπ' αριθμ./2017 Δήλωση Φόρου Κληρονομιάς υπεβλήθη από τις προσφεύγουσες στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, με επιφύλαξη ως προς τη δηλωθείσα αξία του ρυμοτομούμενου ακινήτου και ως προς τον φόρο που θα προκύψει επ' αυτής, επικαλούμενες την υπ' αριθμ. ΣτΕ 166/2016 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας (Ολομέλεια).

Επί της ανωτέρω επιφύλαξης που διατυπώθηκε επί της υπ' αριθμ./2017 Δήλωσης Φόρου Κληρονομιάς η Δ.Ο.Υ. Σπάρτης εξέδωσε τις υπ' αριθμ. πρωτ./06-11-2017 και/06-11-2017 αρνητικές απαντήσεις του Προϊσταμένου αυτής, με την οποία απορρίφθηκε το αίτημα των κληρονόμων περί αναβολής φορολογίας των ρυμοτομούμενων - απαλλοτριούμενων τμημάτων του ακινήτου που περιήλθε σε αυτές εκ κληρονομιάς και περιγράφονται στην ως άνω υποβληθείσα δήλωση φόρου κληρονομιάς. Σημειώνεται ότι οι εν λόγω αρνητικές απαντήσεις εστάλησαν στις προσφεύγουσες με συστημένη επιστολή την 06-11-2017 (RE GR και REGR αντίστοιχα).

Περαιτέρω, λόγω του επισυμβάντος θανάτου της την 30-11-2014, οι προσφεύγουσες υπέβαλαν την 13-09-2017 στη Δ.Ο.Υ. Σπάρτης την υπ' αριθμ./2017 Συμπληρωματική Δήλωση Φόρου Κληρονομιάς με τον ίδιο αριθμό φακέλου/2012, για το υπό στοιχείο 1 ακίνητο που αναφέρεται στη υπ' αριθμ./17-11-2008 δημόσια διαθήκη της και αφορά οικόπεδο εμβαδού 534,20 τ.μ., με την οποία δηλώθηκε πλέον η πλήρης κυριότητα επ' αυτού, κατόπιν θανάτου της βεβαρημένης με το καταπίστευμα χήρας και με χρόνο φορολογίας το χρόνο θανάτου αυτής, ήτοι την 30-11-2014.

Από την εκκαθάριση των υποβληθέντων δηλώσεων ο συνολικός φόρος κληρονομίας προσδιορίστηκε στο ποσό των 9.797,14 ευρώ για κάθε μία κληρονόμο. Ειδικότερα με την υπ' αριθμ. ΑΤΒ/01-11-2017 (Γραμμή 1) πράξη ταμειακής βεβαίωσης της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, κατόπιν σύνταξης του υπ' αριθμ. ΑΧΚ/01-11-2017 χρηματικού καταλόγου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, βεβαιώθηκε σε βάρος της φόρος κληρονομίας συνολικού ποσού 9.797,14 ευρώ (όπως προέκυψε από τις υπ' αριθ./2017,/2017 &/2017 υποβληθείσες δηλώσεις φόρου κληρονομίας). Επίσης με την υπ' αριθμ. ΑΤΒ/01-11-2017 (Γραμμή 2) πράξη ταμειακής βεβαίωσης της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, κατόπιν σύνταξης του υπ' αριθμ. ΑΧΚ/01-11-2017 χρηματικού καταλόγου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, βεβαιώθηκε σε βάρος της φόρος κληρονομίας συνολικού ποσού 9.797,14 ευρώ (όπως προέκυψε από τις υπ' αριθ./2017,/2017 &/2017 υποβληθείσες δηλώσεις φόρου κληρονομίας).

Οι προσφεύγουσες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση της προσβαλλόμενης πράξης και της σχετικής έκθεσης ελέγχου, 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. διότι το ακίνητο είναι δεσμευμένο ως σχολείο και παιδική χαρά, σύμφωνα με το ισχύον εγκεκριμένο ρυμοτομικό σχέδιο (Φ.Ε.Κ. 192/Δ/13-03-2002).
2. Τις διατάξεις των άρθρων 4 παρ 5 και άρθρου 17 του Συντάγματος σε συνδυασμό με το άρθρο 1 του Πρώτου Προσθέτου Πρωτοκόλλου της Ευρωπαϊκής Σύμβασης.
3. Τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ 1 Ν 2961/2001.

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».

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 το άρθρο 3 παρ 2 του Ν 1521/1950 για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνεται υπ υπόψη και συνεκτιμώνται ιδίως τα στοιχεία εκτίμησης των ιδίων ή άλλων πλησιόχωρων ομοειδών ακινήτων που προκύπτουν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα ή κτήσεις αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής, ή κάθε πρόσφορο στοιχείο το οποίο ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας τους. Σε περίπτωση έλλειψης οποιουδήποτε από τα ανωτέρω στοιχεία ή εφόσον αυτά που υπάρχουν κρίνονται απρόσφορα ή ανεπαρκή ο προσδιορισμός της αξίας αυτών γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό στοιχείο .

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9 του Ν 2961/2001 ως αξία των αντικειμένων της χρήσης για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στα άρθρα 10 έως και 18 του ιδίου νόμου.

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 Προικιών 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 στην με **αριθ.166/2016** απόφ. του Σ.τ.Ε. που ορίζει ότι <<οι κύριοι απαλλοτριωτών κληρονομαίων ακινήτων δεν έχουν υποχρέωση καταβολής φόρου κληρονομιάς 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 κληρονομίας 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 προσκομισθείσα βεβαίωση με αρ. πρωτ. /12-10-2017 της διεύθυνσης τεχνικών υπηρεσιών βεβαιώνεται ότι το ακίνητο με στοιχεία (Α1,Α2,Α3Α22,Α24,Α1) ΕΜΒΑΔΟΥ 1.112,23 τ.μ και ΚΑΕΚχωροθετείται στο του ρυμοτομικού σχεδίου Σπάρτης. Το τμήμα ιδιοκτησίας εμβαδού 578,03 τ.μ ρυμοτομείται για την διάνοιξη τμημάτων των δημοτικών οδών καιστο Το ρυμοτομικό σχέδιο ΣΠΑΡΤΗΣ αναθεωρήθηκε με την υπ. αρ. οικ.Π- 1916/11-5-1989 (ΦΕΚ 351Δ/6-6-1989) Απόφαση του Νομάρχη Λακωνίας η οποία ισχύει χωρίς να έχει ανακληθεί μέχρι σήμερα. Επίσης δεν έχει συντελεστεί μέχρι σήμερα η επιβληθείσα δια της απόφασης αυτής ρυμοτομική απαλλοτρίωση όπως καθορίζεται στο άρθρο 7 του Ν 2882/2001 ΦΕΚ 17^Α/ 6-2-2001 και κατά συνέπεια δεν έχει καταβληθεί κανενός είδους αποζημίωση από τον Δήμο Σπάρτης.

Επειδή σύμφωνα με όλα τα ως άνω διαλαμβανόμενα και , κατ' εφαρμογή της με αριθ.166/2016 απόφ. Ολομέλειας του Σ.τ.Ε., όπου οι διατάξεις του άρθρου 25Α παρ.1 εδάφ. α'και β' του Ν. 3842/2010 κρίθηκαν αντισυνταγματικές, ανίσχυρες και μη εφαρμοστέες, γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί των προσφεύγουσων για την αναβολή της φορολογίας του κρινόμενο ρυμοτομούμενο ακινήτου και παρέλκει η εξέταση των λοιπών ισχυρισμών της.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της 4/12/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των α) , ΑΦΜ, κατοίκου ΣΠΑΡΤΗΣ οδός Τ.Κ 23100,β) , ΑΦΜ, κατοίκου ΒΡΙΑΛΗΣΣΙΩΝ οδόςΤ.Κ 15235 κατά των υπ' αριθ. /6-11-2017 , /6-11-2017 απορριπτικών απαντήσεων στην επιφύλαξη που διατυπώθηκε επί της από 13/9/2017 και με αρ. /2017 δήλωσης φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2012 και την επανεκκαθάριση αυτής σύμφωνα με τα ανωτέρω.

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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 .