



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΑΑΔΕ



Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604554

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 5/11/2019

Αριθμός απόφασης 2995

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 2/9/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή α) της ΑΦΜ, κατοίκου και β) της ΑΦΜ, κατοίκου κατά των υπ' αριθ. /3-7-2019 και /3-7-2019 πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΒΥΡΩΝΑ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Τις υπ' αριθ. /3-7-2019 και /3-7-2019 πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.ΒΥΡΩΝΑ των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6.Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 2/9/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής

α) της και β) της 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' αρ. /3-7-2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΥΡΩΝΑ, προέκυψε σε βάρος της πρώτης προσφεύγουσας φόρος ποσού 2826,04 €, πλέον 1193,74 € τόκοι άρθρου 53 ν4174/2013, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης .

2. Με την υπ' αρ. /3-7-2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΥΡΩΝΑ , προέκυψε σε βάρος της δεύτερης προσφεύγουσας φόρος ποσού 43.555,00€, πλέον 16.951,43€ τόκοι άρθρου 53 ν4174/2013, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης .

Η διαφορά φόρου προέκυψε ως ακολούθως :

Στις 03/08/2014 απεβίωσε η, η οποία κατέλειπε εκ διαθήκης κληρονόμους της, τις προσφεύγουσες στο μερίδιο που της ανήκε, ήτοι στο 25% εξ αδιαιρέτου ενός οικοπέδου συνολικής επιφάνειας 6.067,18 €, που βρίσκεται στη συμβολή των οδών της δημοτικής Ενότητας Ζακύνθου ήτοι:

α) στην ανιψιά της ποσοστό 8,18% εξ αδιαιρέτου του ανωτέρω ακινήτου,

β) στην ανιψιά της ποσοστό 0,23% εξ αδιαιρέτου και

γ) την κόρη του ανιψιού της ποσοστό εξ αδιαιρέτου 16,37% του ανωτέρω περιγραφόμενου ακινήτου.

Οι ανωτέρω κληρονόμοι υπέβαλαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Βύρωνα την με αριθ. /30-05-2019 Δήλωση Φόρου Κληρονομιάς και δήλωσαν τα ποσοστά τους επί του ανωτέρω ακινήτου και την αντικειμενική του αξία. Το ως άνω ακίνητο εμπεριέχει και κτίσματα, ήτοι μία λυώμενη κατοικία και μία αποθήκη.

Επίσης, στην προαναφερόμενη δήλωση φόρου κληρονομιάς δηλώθηκε ότι η διαθέτρια ως εξ αδιαιρέτου συγκυρία του ακινήτου αυτού, δεν είχε δικαίωμα να ορίσει άλλους κληρονόμους στο κτίσμα και άλλους στο οικόπεδο κι έτσι η διάταξη της τελευταίας βούλησης δεν μπορεί να υλοποιηθεί στο ακέραιο. Ως εκ τούτου και κατ' ερμηνεία αυτής, δηλώθηκαν τα ανωτέρω αναφερόμενα ποσοστά από καθεμία από τις ανωτέρω κληρονόμους και για τα κτίσματα.

Μαζί με την δήλωση φόρου κληρονομιάς προσκομίστηκαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Βύρωνα έντυπα υπολογισμού αξίας ακινήτων και συγκεκριμένα:

1. Το έντυπο 3 Φύλλο Υπολογισμού Αξίας Ακινήτου – Οικόπεδο (σχετ. 5), με το οποίο υπολογίστηκε η αξία των δύο τμημάτων (3.074,16 τ.μ. και 586,78 τ.μ., ήτοι συνολικά 3.660,94 τ.μ.) του κληρονομαίου ακινήτου, που βρίσκονται εντός ρυμοτομικού σχεδίου της πόλεως Κήπων Ζακύνθου, σε 971.985,09 €. **Στον ανωτέρω υπολογισμό δεν συμπεριελήφθη το ρυμοτομούμενο τμήμα επιφάνειας 811,98 τ.μ. του κληρονομαίου ακινήτου.**

2. Το έντυπο ΑΑ-ΓΗΣ για τον προσδιορισμό της αντικειμενικής αξίας της γης εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμών (σχετ. 6), με το οποίο υπολογίστηκε η αξία των δύο τμημάτων (1.591,22 τ.μ. και 3,04 τ.μ. ήτοι συνολικά 1.594,26 τ.μ.) του κληρονομιαίου ακινήτου, που βρίσκονται εκτός σχεδίου και εκτός οικισμού, σε 27.102,42 €.

3. Πέραν των ανωτέρω υπεβλήθησαν και Φύλλα Υπολογισμού για την λυόμενη κατοικία και την αποθήκη, που βρίσκονται στο ακίνητο, η αξία των οποίων υπολογίστηκε σε 23.286,01 € και 8.251,55 €, αντίστοιχα (σχετ. 7 και 8).

Από την εκκαθάριση της Δήλωσης Φόρου Κληρονομιάς και από το ποσοστό που κληρονομούσαν, προέκυψε για την πρώτη προσφεύγουσα αναλογών φόρος 2.826,94 € πλέον τόκων 1.193,74 €, ήτοι συνολικά 4.020,68 € και για τη δεύτερη προσφεύγουσα αναλογών φόρος 43.555,00 € πλέον τόκων 16.951,43 €, ήτοι συνολικά 60.506,43 € κι εκδόθηκαν, αντίστοιχα, οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Οι προσφεύγουσες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1.Εσφαλμένη και πλημμελής η ερμηνεία κι η εφαρμογή της διάταξης της περ. ι του άρθρου 7 του Ν. 2961/2001 για μη αναβολή της φορολογίας **για ολόκληρο** το κληρονομιαίο ακίνητο, λόγω ρυμοτομίας, από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. , διότι η ρυμοτόμηση έστω και τμήματος ενός ακινήτου στερεί την πλήρη εκμετάλλευση αυτού και συνεπώς δικαιολογεί την μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, για ολόκληρο το ακίνητο και όχι για τμήμα αυτού.(ΣΤΕ 288/2014). Με την υποβολή της δήλωσης φόρου κληρονομιάς δεν υπέβαλλαν αίτημα άμεσης φορολόγησης του ακινήτου σύμφωνα με την παρ 2 του άρθρου 113 του ν 4537/2018.

2. ΣΤΕ 166/26-1-2016.

3.Η αρμόδια Δ.Ο.Υ όφειλε τουλάχιστον να εξαιρέσει από την επαγωγή στον φόρο το επίδικο ρυμοτομούμενο τμήμα 811,98 τ. μ για το οποίο πληρούνται οι σχετικές προϋποθέσεις .

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 του Ν 2961 μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης **από τον νόμο** (δεν εξαρτάται από την βούληση του κληρονόμου) Κατ εξαίρεση η φορολογική υποχρέωση γεννιέται: α) κατά τον χρόνο πλήρωσης της αίρεσης ή λήξης της προθεσμίας ... β) **κατά τον χρόνο της με οποιονδήποτε τρόπο λήξη της επιδικίας** όταν τα αντικείμενα της κτήσης κατά τον χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου είναι επίδικα και ο δικαιούχος δεν έχει την νομή αυτών. Αν αυτά περιέλθουν στην νομή του δικαιούχου πριν την λήξη της επιδικίας η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά τον χρόνο αυτό. γ) **κατά τον χρόνο της με οποιονδήποτε τρόπο λήξη της επιδικίας** όταν το δικαίωμα του κληρονόμου κατέστη επίδικο ,κατόπιν αμφισβήτησης του από οποιονδήποτε ενδιαφερόμενο και ο κληρονόμος ή

κληροδόχος δεν είχε την νομή των αντικειμένων της κτήσης. Αν τα αντικείμενα περιέλθουν στην νομή του κληρονόμου ή κληροδόχου που αξιώνει το δικαίωμα, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά τον χρόνο αυτόν, δ) ε) ζ)...., η)....,θ)....ι) **κατά τον χρόνο καταβολής του τιμήματος για τα κτήματα που απαλλοτριώνονται αναγκαστικά ή κατά τον 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 (όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με άρθρο 113 του ν 4537/2018) .**

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 113 του 4537/2018 Τροποποίηση του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικίων και Κερδών από Τυχερά Παίγνια

1. Οι περιπτώσεις α' και β' της υποπαραγράφου 1 της παρ. Α του άρθρου 25 του ν. 3842/2010 (Α'58) καταργούνται από την έναρξη ισχύος τους και οι περιπτώσεις ι' του άρθρου 7 και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 40 του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικίων και Κερδών από Τυχερά Παίγνια, ο οποίος κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2961/2001 (Α'266), θεωρούνται ουδέποτε καταργηθείσες.

2. Οι διατάξεις του ως άνω Κώδικα συμπληρώνονται ως εξής:

α) Στο τέλος της περίπτωσης ι' του άρθρου 7 προστίθενται εδάφια ως εξής: **«Ο υπόχρεος σε φόρο δύναται, με ανέκκλητη δήλωση, που υποβάλλεται στον προϊστάμενο της αρμόδιας Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.) οποτεδήποτε πριν την καταβολή της αποζημίωσης ή την άρση της απαλλοτρίωσης, να ζητήσει την άμεση φορολόγηση του ακινήτου. Στην περίπτωση αυτή, χρόνος φορολογίας είναι ο χρόνος υποβολής της δήλωσης. Αν το αίτημα για την άμεση φορολόγηση του υπό απαλλοτρίωση ακινήτου υποβάλλεται με την εμπρόθεσμη δήλωση, χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης είναι ο οριζόμενος στο παρόν άρθρο, καθώς και στα άρθρα 6 και 8.»**

β) Στο τέλος της περίπτωσης ε' της παρ. 1 του άρθρου 40 προστίθενται εδάφια ως εξής: **«Θεωρούνται ως αναγκαστικά απαλλοτριούμενα και τα ρυμοτομούμενα ακίνητα από την έκδοση του οικείου διατάγματος. Ο υπόχρεος σε φόρο δύναται, με ανέκκλητη δήλωση, που υποβάλλεται στον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. οποτεδήποτε πριν την καταβολή της αποζημίωσης ή την άρση της απαλλοτρίωσης, να ζητήσει την άμεση φορολόγηση του ακινήτου. Στην περίπτωση αυτή, χρόνος φορολογίας είναι ο χρόνος υποβολής της δήλωσης. Αν το αίτημα για την άμεση φορολόγηση του υπό απαλλοτρίωση ακινήτου υποβάλλεται με την εμπρόθεσμη δήλωση, χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης είναι ο οριζόμενος στο παρόν άρθρο και στο άρθρο 39.»**

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 8 Ν.2961/2001 «Άρθρο 8. Μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης **με απόφαση του προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας** ορίζεται :

1.Η φορολογική υποχρέωση για όλα ή μερικά από τα περιουσιακά στοιχεία μπορεί να μετατίθεται σε μεταγενέστερο χρόνο από αυτόν που ορίζεται στα άρθρα 6 και 7, με απόφαση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στις ακόλουθες περιπτώσεις :

α) **Αν τα αντικείμενα της κτήσης κατέστησαν επίδικα μετά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου** ή αν υφίσταται νομικό κώλυμα για την ελεύθερη διάθεση των αντικειμένων αυτών ή είναι δεσμευμένα στην αλλοδαπή και **εφόσον στις περιπτώσεις αυτές ο υπόχρεος σε φόρο δεν βρίσκεται στη νομή** ή αν τα αντικείμενα της κτήσης κατέστησαν επίδικα πριν ή μετά το θάνατο του κληρονομούμενου ή υφίσταται νομικό κώλυμα για την ελεύθερη διάθεση αυτών ή το δικαίωμα της κτήσης είναι επίδικο και εφόσον στις περιπτώσεις αυτές ο υπόχρεος σε φόρο βρίσκεται μεν στη νομή των αντικειμένων, αλλά λόγω του απρόσοδου ή της μικρής προσόδου αυτών αδυνατεί να καταβάλει το φόρο. Ειδικά, σε περίπτωση αντικειμένων μικρής προσόδου, η μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης μπορεί να αφορά μέρος ή ποσοστό αυτών. β) γ)

2. Η μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, **γίνεται με αίτηση του υπόχρεου σε φόρο**, η οποία υποβάλλεται **πριν από τη λήξη του λόγου** που συνιστά τη μετάθεση και εντός πενταετίας, που αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας για υποβολή δήλωσης και **σε κάθε περίπτωση πριν από την κοινοποίηση πράξης επιβολής του φόρου.**

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του Άρθρου 63 του ν 2961/2001 Έναρξη προθεσμίας δήλωσης

1. Οι προθεσμίες που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου, υπολογίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 241 έως και 246 του Α.Κ..

2. Η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης αρχίζει:

α) από το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, για τους εξ αδιαθέτου κληρονόμους,

β) από τη δημοσίευση της διαθήκης, για τους εκ διαθήκης κληρονόμους ή κληροδόχους,

γ) από το χρόνο που ορίζεται κάθε φορά στα άρθρα 7 και 8,

δ) από τη δημοσίευση στον τύπο της τελεσίδικης απόφασης που κηρύσσει την αφάνεια, σε περίπτωση αφάνειας,

ε) από το χρόνο που έλαβαν γνώση του διορισμού τους οι νόμιμοι αντιπρόσωποι, οι κηδεμόνες κληρονομιάς, οι εκτελεστές διαθήκης και οι σύνδικοι πτωχεύσεων,

στ) από την αναγνώριση τους οι κληρονόμοι, σε περίπτωση σχολάζουσας κληρονομιάς,

ζ) από το θάνατο του υπόχρεου σε δήλωση, αν αυτός δεν υπέβαλε δήλωση.

Επειδή η φορολογική δήλωση αποτελεί ουσιώδη θεσμό του φορολογικού δικαίου, με τον οποίο ο φορολογούμενος συμπράττει στη φορολογική διαδικασία, παρέχοντας στη φορολογική αρχή τα αναγκαία στοιχεία για την διευκόλυνση του έργου της. Με τον τρόπο αυτό ο φορολογούμενος κατ' αρχήν, δεσμεύεται για τα στοιχεία που περιλαμβάνει στη φορολογική του δήλωση, ταυτόχρονα όμως δεσμεύει και την φορολογική αρχή, η οποία δεν μπορεί να κρίνει ανεξέλεγκτα αλλά μόνο με τα στοιχεία που αποδεικνύει τους ισχυρισμούς της, ενώ ταυτόχρονα δεν μπορεί ανατιολόγητα να απομακρυνθεί από τα στοιχεία που έχει περιλάβει στη δήλωση του ο φορολογούμενος.

Επειδή σύμφωνα με το Άρθρο 67 Περιεχόμενο της δήλωσης κληρονομιών

....**Στην αρχική δήλωση αναγράφονται, χωρίς να προσδιορίζεται η αξία αυτών,** και τα **περιουσιακά στοιχεία για τα οποία μετατίθεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής** υποχρέωσης, κατά τις διατάξεις του άρθρ. 7, καθώς και εκείνα για τα οποία μετατέθηκε ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, με απόφαση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 81§3 του Ν. 2961/2001όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο Γ.10 του άρθρου 3 του Ν.4254/2014 (ΦΕΚ Α 85/7.4.2014), ορίζεται ότι:

1. « Ο φόρος βεβαιώνεται με βάση:

α) **τις δηλώσεις που υποβάλλονται,**

β) τις πράξεις των άρθρων 76 και 77, εφόσον παρήλθε άπρακτη η προθεσμία άσκησης προσφυγής κατ' αυτών,

γ) τις νέες εκκαθαρίσεις κατά τα άρθρα 100 και 101,

δ) τις οριστικές αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων.

Επειδή σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 41 του Ν 1249/1982 όπως αντικαταστάθηκε με την παρ 1 του άρθρου 14 του Ν 1473/1984 **οι τιμές εκκίνησης και οι συντελεστές αυξομείωσης τους θα καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών** μετά από εισήγηση Επιτροπών που θα αποτελούνται από οικονομικούς υπαλλήλους μηχανικούς του Υπουργείου Δημοσίων έργων εκπροσώπους της Τοπικής Αυτοδιοίκησης εκπροσώπους του Τεχνικού Επιμελητηρίου Ελλάδος και άλλα πρόσωπα που διαθέτουν ειδικές γνώσεις ή ιδιάζουσα εμπειρία και θα συγκροτούνται σε κοινές αποφάσεις των Υπουργών Προεδρίας Κυβερνήσεως και Οικονομικών .Οι κατά το προηγούμενο εδάφιο τιμές αναπροσαρμόζονται το βραδύτερο ανά διετία με τις κατά την παράγραφο 2 του παρόντος αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών.

Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των κτισμάτων εφαρμόζεται αντικειμενικό σύστημα, κατά το οποίο λαμβάνονται υπόψη τιμές αφετηρίας κόστους ανά είδος κτιρίου, οι οποίες καθορίζονται και αναπροσαρμόζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών. Οι τιμές αυτές αφετηρίας αυξάνονται ή μειώνονται με την εφαρμογή συντελεστών που προσδιορίζουν τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του υπό εκτίμηση κτιρίου, όπως το μέγεθος, την ποιότητα κατασκευής, την παλαιότητα και άλλα.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 20 παρ 1 και 2 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι όταν ο φορολογούμενος αμφιβάλλει σχετικά με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης έχει δικαίωμα να υποβάλει φορολογική δήλωση με επιφύλαξη, η οποία θα πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη ... ο Γενικός Γραμματέας δύναται να δεχτεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για την οποία διαπιστώθηκε η επιφύλαξη εντός ενενήντα ημερών (90) από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης η παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στην Ε.Δ. Δ κατά το άρθρο 63 του κώδικα.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 34 του Ν 4174/2013 ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η

φορολογική διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνον εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση....

Επειδή οι προσφεύγουσες στην υπ. αρ. /2019 δήλωση φόρου κληρονομιάς που κατέθεσαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. δήλωσαν :

Το 25/100 εξ αδιαιρέτου οικοπέδου συνολικής επιφάνειας 6.067,18 τ.μ με ΚΑΕΚ που βρίσκεται επί της συμβολής των οδών της δημοτικής ενότητας Ζακύνθου. Από το ακίνητο αυτό ένα τμήμα εμπίπτει εντός του ρυμοτομικού σχεδίου πόλεως σύμφωνα με την Τ.Π **ΡΥΜΟΤΟΜΕΙΤΑΙ Και ΑΠΟΜΕΝΕΙ** εντός του E=3.074,16 τ. μ και εντός του με αριθμό τμήμα E=586,78 τ. μ που είναι άρτια και οικοδομήσιμα, ως εντός σχεδίου, **ενώ ρυμοτομείται τμήμα 811,98 τ.μ** . Επίσης τα τμήματα με αρ. Γ372,ε=1591,22 τ. μ και E=3,04 τ. μ είναι μη άρτια και μη οικοδομήσιμα ως εκτός σχεδίου και εκτός οικισμού με μέτωπο στην οδό και απόσταση από την θάλασσα 500 μ....(δίπλα από το τμήμα οικοπέδου 811,09 υπάρχει επί της δήλωσης η λέξη αναβολή)

Μαζί με την δήλωση φόρου κληρονομιάς προσκομίστηκαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Βύρωνα έντυπα υπολογισμού αξίας ακινήτων και συγκεκριμένα:

1.Το έντυπο 3 Φύλλο Υπολογισμού Αξίας Ακινήτου – Οικόπεδο (σχετ. 5), με το οποίο υπολογίστηκε και υποβλήθηκε με τη δήλωση φόρου κληρονομιάς από τις κληρονόμους η αξία των δύο τμημάτων (3.074,16 τ.μ. και 586,78 τ.μ., ήτοι συνολικά 3.660,94 τ.μ.) του κληρονομαίου ακινήτου, που βρίσκονται εντός ρυμοτομικού σχεδίου της πόλεως Κήπων Ζακύνθου, σε 971.985,09 €.

Στον ανωτέρω υπολογισμό δεν συμπεριελήφθη το ρυμοτομούμενο τμήμα επιφάνειας 811,98 τ.μ. του κληρονομαίου ακινήτου.

2. Το έντυπο ΑΑ-ΓΗΣ για τον προσδιορισμό της αντικειμενικής αξίας της γης εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμών (σχετ. 6), με το οποίο υπολογίστηκε η αξία των δύο τμημάτων (1.591,22 τ.μ. και 3,04 τ.μ. και συνολικά 1.594,26 τ.μ.) του κληρονομαίου ακινήτου, που βρίσκονται εκτός σχεδίου και εκτός οικισμού, σε 27.102,42 €.

3.Πέραν των ανωτέρω υπεβλήθησαν και Φύλλα Υπολογισμού για την λυόμενη κατοικία και την αποθήκη, που βρίσκονται στο ακίνητο, η αξία των οποίων υπολογίστηκε σε 23.286,01 € και 8.251,55 €, αντίστοιχα (σχετ. 7 και 8).

Επειδή από το τοπογραφικό διάγραμμα του πολιτικού μηχανικού προκύπτει με σαφήνεια η οριοθέτηση του κρινόμενου ακινήτου ως εξής: α) επί του είναι άρτιο και οικοδομήσιμο επιφάνειας 3074,16 τ. μ , β) επί του είναι άρτιο και οικοδομήσιμο επιφάνειας 587,78 τ.μ γ) το τμήμα είναι οικόπεδο εκτός σχεδίου επιφάνειας 1591,22 και 3,04 τ.μ και δ) η ΠΡΟΒΛΕΠΟΜΕΝΗ ΣΤΟ ΟΡΙΟ ΤΟΥ ΟΙΚΙΣΜΟΥ ΜΕ ΣΤΟΙΧΕΙΑ α,β,η,θξ,ο , εμβαδού 811,98 τ.μ που ρυμοτομείται .

Επειδή με την υπ. αρ. 166/2016 απόφαση του ΣΤΕ (στην σκέψη 12) αναφέρεται ότι: επειδή όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου η προσφεύγουσα υπέβαλλε την υπ. αρ. δήλωση φόρου κληρονομιάς με την οποία δήλωσε μεταξύ άλλων α) και το ¼ οικοπέδου εμβαδού 410,99 τ.μ εντός του σχεδίου πόλεως της το οποίο ρυμοτομείται κατά 168,3 τ.μ κλπ και β) το ¼^{εξ} αδιαίρετου ενός οικοπέδου στη θέση που έχει χαρακτηριστεί ως κοινόχρηστος χώρος πρασίνου... Μετά την δημοσίευση του ν 3842/2010 η προσφεύγουσα υπέβαλε την υπ. αρ./27-4-2011 δήλωση φόρου κληρονομιάς μόνο για το υπό στοιχείο α) ακίνητο **κατά το ρυμοτομούμενο μέρος του** και όχι για το υπό στοιχείο β)...

Κατόπιν διενέργειας ελέγχου της Δ.Ο.Υ ΠΡΕΒΕΖΗΣ και αφού διαπιστώθηκε ότι η τελευταία ως άνω υποβληθείσα δήλωση δεν περιελάμβανε και το ανωτέρω υπό στοιχείο β)ο Προϊστάμενος προέβη στον προσδιορισμό του φόρου...

Κρίθηκε οι διατάξεις του άρθρου 25^α παρ 1 του ν 3842/2010 είναι ανίσχυρες και μη εφαρμοστέες και συνεπώς εξακολουθεί να ισχύει η αναβολή της επιβολής του φόρου

Επειδή με την ανωτέρω ΣΤΕ κρίθηκε η αναβολή φορολογίας **μόνο όσο αφορά ρυμοτομούμενα τμήματα ακινήτων και όχι ολόκληρων ακινήτων**

Επειδή οι προσφεύγουσες ισχυρίζονται ότι είναι εσφαλμένη και πλημμελής η ερμηνεία κι η εφαρμογή της διάταξης της περ. ι του άρθρου 7 του Ν. 2961/2001 για μη αναβολή της φορολογίας **ολόκληρου** του κληρονομαίου ακινήτου, λόγω ρυμοτομίας, από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. , διότι η ρυμοτόμηση έστω και τμήματος ενός ακινήτου στερεί την πλήρη εκμετάλλευση αυτού και συνεπώς δικαιολογεί την μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, για ολόκληρο το ακίνητο και όχι για τμήμα αυτού.(ΣΤΕ 288/2014). Με την υποβολή της δήλωσης φόρου κληρονομιάς δεν υπέβαλλαν αίτημα άμεσης φορολόγησης του ακινήτου σύμφωνα με την παρ 2 του άρθρου 113 του ν 4537/2018.

Οι ισχυρισμοί αυτοί των προσφυγουσών σύμφωνα με όλα τα ως άνω διαλαμβανόμενα και τις ως άνω ισχύουσες διατάξεις απορρίπτονται ως αβάσιμοι, διότι αφενός προβλέπεται η αναβολή φορολογίας μόνο για ρυμοτομούμενα ακίνητα και αφετέρου η αρμόδια Δ.Ο.Υ προέβη στην έκδοση των υπ. αρ./2019 και/2019 πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς με βάση τα δηλωθέντα στοιχεία , σύμφωνα με τα ως άνω, κατά δέσμια αρμοδιότητα της με βάση την ως άνω υποβληθείσα δήλωση κληρονομιάς **το περιεχόμενο της οποίας ουδέποτε αμφισβητήθηκε είτε με επιφύλαξη είτε με υποβολή τροποποιητικής δήλωσης** κατά τα οριζόμενα των άρθρων 20 και 32 του Ν 4174/2013.

Επειδή οι προσφεύγουσες ισχυρίζονται ότι η αρμόδια Δ.Ο.Υ όφειλε τουλάχιστον να εξαιρέσει από την επαγωγή στον φόρο το επίδικο ρυμοτομούμενο τμήμα 811,98 τ. μ για το οποίο πληρούνται οι σχετικές προϋποθέσεις ,ο ισχυρισμός αυτός απορρίπτεται διότι στην αξία της κληρονομαίας περιουσίας, όπως ως άνω αναλυτικά περιγράφεται **δεν συμπεριελήφθη το ρυμοτομούμενο τμήμα επιφάνειας 811,98 τ.μ. του κληρονομαίου ακινήτου.**

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 2/9/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής α) της ΑΦΜ, και β) της ΑΦΜ, κατά των υπ' αριθ. /3-7-2019 και /3-7-2019 πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΥΡΩΝΑ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς/2019

Διαφορά φόρου	2826,94
Τόκοι εκπροθέσμου	1193,74
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4020,60

Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς/2019

Διαφορά φόρου	43.555,00
Τόκοι εκπροθέσμου	16.951,43
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	60506,43

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 ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

ΘΕΟΔΩΡΑ ΜΠΑΛΩΜΕΝΟΥ

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 .

