



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

Καλλιθέα 25.10.2021

αριθμός απόφασης 3337

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. Β' 4738/26.10.2020) 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)

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. [Α.1273/2020](#) (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), [Α.1241/2020](#) (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και [Α.1215/2020](#) (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων

2. Την ΠΟΛ 1069/4.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016(ΦΕΚ2759/τ.β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 27.04.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με Α.Φ.Μ., κατοίκου, κατά της με αριθ. /10.03.2021 (αριθ. φακέλου /2014, αριθ. δηλ. /2015, /2020) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, με χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης την 30.12.2014 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθ. /10.03.2021 (αριθ. φακέλου /2014, αριθ. δηλ. /2015, /2020) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, με χρόνο γένεσης φορολογικής

υποχρέωσης την 30.12.2014, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Την από 5.05.2021 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών.

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

Επί της από 27.04.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ. /10.03.2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών (αριθ. φακέλου /2014, αριθ. δηλ. /2015, /2020), με χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης την 30.12.2014, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου κληρονομιάς ποσού 4.272,00 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος / πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013 ποσού 3.313,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 7.585,00 ευρώ.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της με αριθ. id /2021 έκθεσης ελέγχου φόρου κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών, η οποία συντάχθηκε κατόπιν έκδοσης της με αριθ. /2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της εν λόγω υπηρεσίας για υπόθεση κληρονομιάς της κληρονομούμενης, που απεβίωσε την 30.12.2014, της οποίας εκ διαθήκης κληρονόμος είναι η προσφεύγουσα.

Σύντομο ιστορικό

Την 17.12.2009 απεβίωσε ο με Α.Φ.Μ. και κατέλειπε κληρονόμους την αδελφή του με Α.Φ.Μ. και τη σύζυγό του με Α.Φ.Μ., οι οποίοι υπέβαλαν από κοινού την αριθ. /2010 (αρ. φακ. /2019) δήλωση φόρου κληρονομιάς. Η Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών, κατόπιν έκδοσης της με αριθ. /2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της εν λόγω υπηρεσίας συντάχθηκε η από 14.05.2019 έκθεση ελέγχου φόρου κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών.

Στη συνέχεια απεβίωσε η συζ. με Α.Φ.Μ. με ημερομηνία θανάτου 30.12.2014, η οποία άφησε κληρονόμους εκ διαθήκης τον σύζυγό της με Α.Φ.Μ., τα τέκνα της με Α.Φ.Μ. & με Α.Φ.Μ. και τον εγγονό της με Α.Φ.Μ. Οι ως άνω κληρονόμοι υπέβαλαν από κοινού στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Γ΄ Πατρών την με αριθ. /2015 δήλωση φόρου κληρονομιάς με την οποία δήλωσαν τα κληρονομιάς ακίνητα, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται και τα ακίνητα που είχε η ίδια κληρονομήσει από τον αδελφό της Στη συνέχεια η προσφεύγουσα υπέβαλε τη με αριθ. /2020 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς και δήλωσε επιπλέον αξία στα δηλωθέντα ακίνητα

Με τις αριθ. /2015 (αρχική), /2020 (συμπληρωματική) δηλώσεις φόρου κληρονομιάς, δηλώθηκαν από την προσφεύγουσα ως κληρονομιάς περιουσία τα κάτωθι ακίνητα:

- i. Το 1/3 αδιαίρετα ποσοστού 75% αδιαίρετα μιας οικοπεδικής έκτασης 5.584,64 τ.μ. στη θέση εντός του οικισμού Ρίου, άρτιο αλλά μη οικοδομήσιμο, ως μη έχων πρόσωπο σε δημοτικό δρόμο
- ii. Το 1/3 αδιαίρετα ποσοστού 1/4 αδιαίρετα, οικοπέδου στην ίδια παραπάνω θέση 324,90 τ.μ. εντός οικισμού, άρτιο αλλά μη οικοδομήσιμο, εντός του οποίου υφίσταται ισόγεια οικία 90 τ.μ.
- iii. Το 1/3 αδιαίρετα ποσοστού 75% αδιαίρετα μιας οικοπεδικής έκτασης 1.966,30 τ.μ. στην ίδια παραπάνω θέση, εντός οικισμού, άρτιο αλλά μη οικοδομήσιμο
- iv. Ποσοστό 37,5% ενός οικοπέδου στην περιοχή στο Ο.Τ. (.....) επί της οδού (μη διανοιγμένος δρόμος), εμβαδού 489,95 τ.μ.

Ο έλεγχος έκρινε ανακριβείς τις ως άνω δηλώσεις ως προς τα συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία, η δηλωθείσα αξία των οποίων ανέρχονταν σε 486.820,13 ευρώ, και προσδιόρισε εκ νέου την συνολική αξία της κληρονομικής της μερίδας σε 572.265,98 ευρώ, αφού έλαβε υπόψη του συγκριτικά (δήλωση φόρου κληρονομιάς/2010 -/2009), το χρόνο εκτίμησης, υπολόγισε τεκμαρτή αξία επίπλων και σκευών, το με αριθ. πρωτ./22.02.2021 έγγραφο των ως άνω κληρονόμων με το οποίο υπέβαλαν τις αντιρρήσεις τους επί του από 21.01.2021 Σημειώματος Διαπιστώσεων ελέγχου. Κατόπιν των ανωτέρω εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση της προσβαλλόμενης πράξης, τον εκ νέου υπολογισμό της αξίας των επίμαχων κληρονομιαίων ακινήτων, την απαλλαγή της από κάθε επιπλέον φόρο και πρόστιμο, τον εκ νέου υπολογισμό του αναλογούντος φόρου με βάση την αξία της κληρονομικής της μερίδας, όπως αυτή θα διαμορφωθεί μετά τον νέο υπολογισμό της αξίας των επίμαχων κληρονομιαίων ακινήτων, την νέα εκκαθάριση της οφειλής της και τον συμψηφισμό κάθε ποσού που έχει καταβάλει έναντι αυτής καθώς και την επιστροφή κάθε αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Για τον προσδιορισμό της αξίας των επίμαχων ακινήτων δεν έχουν ληφθεί υπόψη ιδιαίτερα χαρακτηριστικά των ακινήτων αυτών, λόγω των οποίων μειονεκτούν αυτά σε σχέση με άλλα ακίνητα στην ίδια περιοχή και λόγω των οποίων μειώνεται κατά πολύ η αξία τους (π.χ. δεν έχουν πρόσωπο σε δημοτική οδό, είναι τυφλά και δεν μπορούν να κατατμηθούν ούτε να διανεμηθούν καθώς δεν ανήκουν κατά πλήρη κυριότητα σε έναν ιδιοκτήτη). Ως μοναδικό συγκριτικό στοιχείο η οριστική τιμή των ίδιων ακινήτων που μεταβιβάστηκαν λόγω κληρονομιάς την 17.12.2009 έναντι της οριστικής τιμής των 280€/τ.μ. και εκτιμήθηκε, όπως εσφαλμένως, ότι τα κρινόμενα ακίνητα πλεονεκτούν λόγω χρόνου εκτίμησης και ότι το δεύτερο εξ αυτών πλεονεκτεί και λόγω μικρότερης έκτασης. Η αξία των ακινήτων όχι μόνο δεν αυξήθηκε αλλά εξαιτίας της οικονομικής κρίσης μειώθηκε σε ποσοστό που υπερέβη το 50%. Για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων έπρεπε να έχουν αναζητηθεί και ληφθεί υπόψη οι εμπορικές τιμές άλλων ομοειδών ακινήτων και να μην ληφθεί ως μοναδικό συγκριτικό στοιχείο η οριστική τιμή των ίδιων ακινήτων που μεταβιβάστηκαν το έτος 2009. Εν προκειμένω παραβιάζονται οι αρχές της αναλογικότητας, της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου.
- Ο υπολογισμός της αξίας των επίπλων θα έπρεπε να υπολογιστεί με βάση την αξία μόνο του κτίσματος που υπάρχει στο κληρονομιαίο ακίνητο και όχι στην συνολική αξία του που συμπεριλαμβάνει και την εκτιμηθείσα αξία του οικοπέδου.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν.2961/2001 «Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Λαχεία»: «1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου ..., σύμφωνα με τα ορίζοντα στον παρόντα νόμο. 2. Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό και νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο.»

Επειδή, στο άρθρο 2 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1 Κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από: α) κληρονομιά, κληροδοσία ή τρόπο ...».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ 1 περ. α' του ίδιου νόμου: «1. Στο φόρο υποβάλλεται: α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει σε ημεδαπούς, είτε σε αλλοδαπούς».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ως άνω νόμου: «Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του επόμενου άρθρου 6: «Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν. 2961/2001: «Ως αξία των αντικειμένων της κτήσης 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».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 που αφορά τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων:

«Α. Αγοραία αξία

Για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται ιδίως τα στοιχεία εκτίμησης των ιδίων ή άλλων πλησιόχρων ομοειδών ακινήτων, που προκύπτουν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα ή κτήσεις αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας ή από απαλλοτριώσεις ή δικαστικές διανομές, η καθαρή πρόσδοδος αυτών καθώς και κάθε άλλο 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 τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 41α του Ν. 1249/1982 για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζομένων με επαχθή αιτία ή αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής ακινήτων, που βρίσκονται σε περιοχές στις οποίες δεν έχει εφαρμοστεί το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας τους, είτε αυτές είναι εντός είτε εκτός σχεδίου πόλης, υπολογίζεται χωριστά για τα επί του οικοπέδου ή γηπέδου τυχόν υφιστάμενα κτίσματα και χωριστά για τα οικόπεδα ή τα γήπεδα, ως εξής: α), β) για τον προσδιορισμό της αξίας του οικοπέδου ή γηπέδου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 3 του α.ν.1521/1950 (Φ.Ε.Κ.245 Α') και των άρθρων 9 και 10 του Ν.2961/2001.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1079/2004: «1. Βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας, για τον υπολογισμό του φόρου κληρονομιάς, δωρεάς, γονικής παροχής, μεταβίβασης ακινήτων με επαχθή αιτία, μεγάλης ακίνητης περιουσίας και ειδικού φόρου επί των ακινήτων, λαμβάνεται υπόψη η αξία των ακινήτων κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης.

2. Κατά τον έλεγχο εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας παρουσιάζονται οι πιο κάτω περιπτώσεις:
α.

β. Αυτές που αφορούν ακίνητα τα οποία βρίσκονται σε περιοχές όπου κατά το χρόνο φορολογίας δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας αυτών, οπότε λαμβάνεται υπόψη και συνεκτιμάται κυρίως η αξία των ιδίων ή άλλων πλησιόχρων ομοειδών ακινήτων, η οποία προκύπτει από δηλώσεις (κληρονομιάς, δωρεάς, γονικής παροχής, μεταβίβασης με επαχθή αιτία), καθώς και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο το οποίο ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας τους (άρθρο 10, ενότητα Α του ν.2961/2001, παρ. 2 άρθρου 3 του Α. Νόμου 1521/1950.).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 2 του Ν. 1521/1950 για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται ιδίως τα στοιχεία εκτίμησης των ιδίων ή άλλων πλησιόχρων 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, από τις συνδυασμένες διατάξεις του ν.2961/2001 και του ν.1249/1982, όπως αυτές τροποποιήθηκαν και ισχύουν, συνάγεται ότι με τον ν.1249/1982 στις υποθέσεις φορολογίας κεφαλαίου καθιερώθηκε το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων, αρχικά μόνο για τις εντός σχεδίου περιοχές, που επεκτάθηκε όμως σταδιακά και στις εκτός σχεδίου περιοχές. Σκοπός της μεθόδου αυτής, με την οποία προσδιορίζονται τεκμαρτές φορολογητέες αξίες των ακινήτων με βάση προκαθορισμένες από τη Διοίκηση τιμές και συντελεστές, είναι η εμπέδωση κλίματος αμοιβαίας εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικών αρχών και πολιτών, καθώς και η αποφυγή των ζωηρών αμφισβητήσεων και ερίδων που δημιούργησε η εξεύρεση της φορολογητέας αξίας των ακινήτων με τη μέθοδο των συγκριτικών στοιχείων, που προβλέπεται από τις διατάξεις του α.ν. 1521/19520.

Επειδή, όπως γίνεται παγίως δεκτό, αγοραία αξία, κατά την έννοια των διατάξεων του τελευταίου ως άνω νόμου, είναι η αξία που διαμορφώνεται ελεύθερα στις συναλλαγές, σύμφωνα με τον νόμο της προσφοράς και της ζήτησης, σε συνάρτηση πάντοτε με τις ειδικές συνθήκες που διαμορφώνονται στην περιοχή καθώς και τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και τις ιδιομορφίες των μεταβιβαζόμενων ακινήτων (βλ. Ι. Γ. Φωτόπουλου, Η φορολογία μεταβίβασης ακινήτων, σελ. 325 επ.). Στην εφαρμογή του ως άνω αντικειμενικού συστήματος παραπέμπει, κατά περίπτωση, όταν πρόκειται να προσδιοριστεί φόρος μεταβίβασης ή κληρονομιάς ή δωρεάς και ο ν.2961/2001, με το άρθρο 10 του οποίου καθιερώνονται τρία συστήματα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζόμενων λόγω κληρονομιάς ή δωρεάς ακινήτων και συγκεκριμένα: α) η αγοραία αξία, β) το αντικειμενικό σύστημα και γ) το μικτό σύστημα, κατά περίπτωση.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013):

«Επαρκής αιτιολογία

Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ίδιου νόμου ως άνω νόμου:

«Βάρος απόδειξης

Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω

αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, με τον όρο «ομοειδή» εννοείται ότι το κινητό που χρησιμοποιείται ως συγκριτικό στοιχείο πρέπει να μοιάζει με εκείνο το οποίο θα προσδιοριστεί η αξία, τόσο ως προς το είδος και τη μορφή όσο και τη χρήση για την οποία προορίζεται.

Επειδή, ως προς το πρόσφορο των στοιχείων που χρησιμοποιούνται για να προσδιοριστεί η αγοραία αξία, η ιδιότητα αυτή πρέπει να εξετάζεται τόσο τοπικά όσο και χρονικά. «Τοπικά πρόσφορο» είναι το συγκριτικό στοιχείο που βρίσκεται κοντά στο κρινόμενο και η θέση του είναι παρόμοια με αυτό. Επιπρόσθετα, «χρονικά πρόσφορο» είναι το συγκριτικό στοιχείο που διαμορφώθηκε σε χρόνο πολύ κοντινό με εκείνον κατά τον οποίο γίνεται ο προσδιορισμός της αξίας κάποιου κληρονομιαίου στοιχείου. Ο χρόνος αυτός όπως έχει κριθεί, (βλ. ΣΤΕ 123/1998) μπορεί να είναι, είτε προγενέστερος, είτε μεταγενέστερος του χρόνου που λαμβάνεται για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας κάποιου ακινήτου (Ιωάννης Φωτόπουλος «Φορολογία Κληρονομιών Δωρεών & Γονικών Παροχών» Α' τόμος σελ. 369 εκδ. 2013).

Επειδή κατά το χρόνο θανάτου της κληρονομούμενης, την 30.12.2014, για τα ακίνητα σε περιοχές όπου δεν έχει εφαρμοστεί το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας τους, λαμβάνεται υπόψη, σύμφωνα με το άρθρο 41 του ν.1249/82, η αξία των ίδιων ή άλλων πλησιόχωρων και ομοειδών προς αυτά ακινήτων, που προέκυψε από εκτίμησή τους λόγω προγενέστερης μεταβίβασής τους ή δικαστικής διανομής κ.λπ. και γενικά κάθε πρόσφορο στοιχείο που ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αξίας τους.

Επειδή, εν προκειμένω ελήφθη υπόψη η από 14.05.2019 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, που αφορά την προγενέστερη μεταβίβαση λόγω κληρονομιάς των ίδιων δύο εκ των τεσσάρων κληρονομιαίων ακινήτων, α)της οικοπεδικής έκτασης 5.584,64 τ.μ. που βρίσκεται εντός οικισμού Ρίου, στη θέση «.....», άρτιο και θα καταστεί οικοδομήσιμο εφόσον αποκτήσει πρόσωπο σε δημοτική οδό και β)του οικοπέδου έκτασης 324,90 τ.μ. εντός οικισμού που βρίσκεται εντός οικισμού Ρίου, στη θέση «.....», άρτιο αλλά μη οικοδομήσιμο, εντός του οποίου υφίσταται ισόγεια οικία επιφάνειας 90 τ.μ..

Επειδή δεν προσκομίστηκε από την προσφεύγουσα κάποιο άλλο πρόσφορο συγκριτικό στοιχείο, το οποίο να ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας των κρινόμενων ακινήτων, ορθά ελήφθησαν υπόψη τα σχετικά συγκριτικά στοιχεία για τον προσδιορισμό της αξίας τους.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας:

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρ. 13 του Ν. 2961/2001 (όπως ίσχυε πριν την 01-01-2003), σχετικά με την αξία επίπλων και λοιπών κινητών, ορίζονταν τα κάτωθι:

«1. Ο προσδιορισμός της αξίας των κινητών, που περιλαμβάνονται μεταξύ των στοιχείων της κληρονομιάς, γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό στοιχείο.

2. Μεταξύ της κληρονομιάς θεωρείται ότι περιλαμβάνονται και έπιπλα. Ο υπόχρεος σε φόρο μπορεί να αποδείξει το αντίθετο με κάθε νόμιμο μέσο. Η αξία των επίπλων υπολογίζεται ίση με το ένα τριακοστό (1/30) της αξίας της λοιπής κληρονομιάς και επιτρέπεται στο Δημόσιο και στον υπόχρεο σε φόρο να αποδείξουν με κάθε νόμιμο μέσο ότι η αξία είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη.

Στα έπιπλα δεν περιλαμβάνονται τα κοσμήματα και γενικά τα λοιπά πολύτιμα αντικείμενα καθώς και κάθε φύσης συλλογές έργων τέχνης, νομισμάτων, γραμματοσήμων και λοιπών αντικειμένων γενικά, ο προσδιορισμός της αξίας των οποίων ενεργείται με ιδιαίτερο τρόπο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1. Στην περίπτωση κατά την οποία αυτά είναι

ασφαλισμένα κατά κινδύνων κλοπής, πυρκαγιάς και λοιπών κινδύνων, η αξία τους δεν μπορεί να είναι κατώτερη αυτής που αναγράφεται στο ασφαλιστήριο συμβόλαιο.»

Επειδή, το ως άνω άρθρο αντικαταστάθηκε από την 1.01.2003 με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.3091/2002 (ΦΕΚ Α' 330/24.12.2002) ως εξής:

«1. Ο προσδιορισμός της αξίας των κινητών, που περιλαμβάνονται μεταξύ των στοιχείων της κληρονομιάς, γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό στοιχείο.

2. Μεταξύ της κληρονομιάς θεωρείται ότι περιλαμβάνονται και έπιπλα. Ο υπόχρεος σε φόρο μπορεί να αποδείξει το αντίθετο με κάθε νόμιμο μέσο.

Η αξία των επίπλων υπολογίζεται ίση με το ένα τριακοστό (1/30) της αξίας των κτισμάτων που περιλαμβάνονται στην κληρονομία και επιτρέπεται στο Δημόσιο και στον υπόχρεο να αποδείξουν με κάθε νόμιμο μέσο ότι η αξία είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη.

Στα έπιπλα δεν περιλαμβάνονται τα κοσμήματα και γενικά τα λοιπά πολύτιμα αντικείμενα καθώς και κάθε φύσης συλλογές έργων τέχνης, νομισμάτων, γραμματοσήμων και λοιπών αντικειμένων γενικά, ο προσδιορισμός της αξίας των οποίων ενεργείται με ιδιαίτερο τρόπο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1. Στην περίπτωση κατά την οποία αυτά είναι ασφαλισμένα κατά κινδύνων κλοπής, πυρκαγιάς και λοιπών κινδύνων, η αξία τους δεν μπορεί να είναι κατώτερη αυτής που αναγράφεται στο ασφαλιστήριο συμβόλαιο.

Επειδή με την ως άνω διάταξη θεσπίζονται δύο μαχητά τεκμήρια: α) ότι στην κληρονομία υπάρχουν έπιπλα και β) ότι η αξία τους είναι το 1/30 της αξίας του συνόλου των κληρονομητέων κτισμάτων.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1042/1990 κατά το άρθρο 13 του ν.δ. 118/1973 θεωρείται ότι στην κληρονομιά περιουσία περιλαμβάνονται και έπιπλα δηλαδή κινητά τα οποία συντείνουν στην χρήση και τον καλλωπισμό των οικιών «Οικιακά αντικείμενα» δηλούνται τα αντικείμενα εκείνα που είχαν χρησιμεύσει κατά την διάρκεια του γάμου για την κοινή των συζύγων, οικιακή οικονομία (Α. Γεωργιάδης, ΑΚ1820, ΒΟΥΖΙΝΑΣ κληρονομίες Παρ.30).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 της ΠΟΛ. 1039/04.03.2003 με θέμα: Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 10, 11, 12, 13, 14, και 26 παρ. 2 του Ν.3091/2002 «Απλουστεύσεις και βελτιώσεις στη φορολογία εισοδήματος και κεφαλαίου και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ 330 τ.Α/24-12-2002), ορίζονται:

Άρθρο 12 Φορολογία κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών.

« 2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού, αντικαθίσταται το τρίτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του Ν.2961/2001 και ορίζεται ότι για τον υπολογισμό της αξίας της κληρονομιάς περιουσίας, η αξία των επίπλων είναι - κατά τεκμήριο μαχητό - ίση με το 1/30 της αξίας των κτισμάτων που περιλαμβάνονται στην κληρονομία και όχι ίση με το 1/30 της αξίας ολόκληρης της λοιπής κληρονομιάς, όπως ίσχυε.

Ο συσχετισμός της αξίας των επίπλων μόνο με αυτή των κτισμάτων αποσκοπεί στην πλέον ορθολογική επιβολή του σχετικού φόρου, αλλά και τη δικαιότερη φορολογική μεταχείριση του κληρονόμου, δεδομένου ότι τα έπιπλα συντελούν στη λειτουργικότητα των κτισμάτων, εξυπηρετώντας ως ενιαίο σύνολο τις οικογενειακές ανάγκες. Επομένως, δεν μπορούν να αποτελούν συνάρτηση και της λοιπής τυχόν κληρονομιάς περιουσίας (οικοπέδων, μετοχών, κινητών, απαιτήσεων κλπ).

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής ισχύουν από την 1η Ιανουαρίου 2003, δηλαδή καταλαμβάνουν υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από την ημερομηνία αυτή και μεταγενέστερα (άρθρο 30 Ν.3091/2002) ή για υποθέσεις στις οποίες έχει εφαρμογή μετά την ημερομηνία αυτή η παράγραφος 2 του άρθρου 9 του Ν.2961/2001.».

Επειδή στις με αριθ./2015 (αρχική) και/2020 (συμπληρωματική) υποβληθείσες από την προσφεύγουσα δηλώσεις φόρου κληρονομιάς, με κληρονομούμενη τη, που απεβίωσε στις 30.12.2014, η προσφεύγουσα δεν είχε υπολογίσει έπιπλα και σκεύη στην κληρονομιαία περιουσία.

Επειδή, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. κατόπιν έκδοσης της με αριθ./2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, διενήργησε έλεγχο στις ως άνω υποβληθείσες δηλώσεις και προέβη στον υπολογισμό επίπλων και σκευών για το επίμαχο ακίνητο επί της συνολικής αξίας του κληρονομιαιού κτίσματος, η οποία έχει υπολογιστεί με αντικειμενικό τρόπο, καθώς και του οικοπέδου επί του οποίου έχει ανεγερθεί το εν λόγω κτίσμα, η αξία του οποίου υπολογίζεται με συγκριτικά στοιχεία (ήτοι $10.037 \text{ €} \times 1/30 = 335,00 \text{ €}$).

Επειδή, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 13 του Ν. 2961/2001 όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθ. 12 του Ν.3091/2002, από την 01.01.2003 η αξία των επίπλων και σκευών υπολογίζεται στο 1/30 του συνόλου των κληρονομιαιών κτισμάτων που περιλαμβάνονται στην κληρονομιά και όχι ίση με το 1/30 ολόκληρης της λοιπής κληρονομιάς, όπως ίσχυε πριν.

Συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσδιορισμός της αξίας των επίπλων και σκευών επί της κληρονομιαιάς περιουσίας της προσφεύγουσας, υπολογίζεται ως εξής:

Αντικειμενική αξία κτίσματος $6.498,00 \text{ €} \times 1/30 = 216,60 \text{ €}$.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω η αξία της κληρονομιαιάς μερίδας της προσφεύγουσας ανέρχεται σε 572.147,58 € και ο φόρος κληρονομιάς προσδιορίζεται ως εξής:

Υπολογισμός αναλογούντος φόρου	15.107,38 €
Φόρος που έχει βεβαιωθεί	10.841,00 €
Οφειλόμενη διαφορά φόρου	4.266,38 €
Πρόσθετος φόρος / πρόστιμο ν.4174/2013	3.215,56 €
Σύνολο για καταβολή	7.481,94 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 27.04.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, και την τροποποίηση της με αριθ./10.03.2021 (αριθ. φακέλου/2014, αριθ. δηλ./2015,/2020) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, με χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης την 30.12.2014, σύμφωνα με τα ανωτέρω.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς με αριθ./10.03.2021:

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.
Διαφορά φόρου	4.272,00 €	4.266,38 €
Πρόσθετος φόρος/πρόστιμο άρθ. 58 ΚΦΔ	3.313,00 €	3.215,56 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	7.585,00 €	7.481,94 €

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.