



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 01/02/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 306

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604538
E-mail : ded.ath@aade.gr, a.tsironi@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
 - β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 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)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/ 27-04-2017).
 - δ. την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).
2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή

προσφυγή της κατοίκου κατά της υπ' αριθ. Πρωτ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών (αρ. φακέλου) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών .

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης ηλεκτρονικώς υποβληθείσας 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2013, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικός φόρος κληρονομιάς ποσού 975,19€ πλέον προστίμου 977,04€ **ήτοι 1.952,23€** .

Βάσει της υπ' αριθμό εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών διενεργήθηκε έλεγχος για τον προσδιορισμό της αξίας των μεταβιβαζόμενων, λόγω θανάτου της, η οποία απεβίωσε στις **07/05/2013** αφήνοντας μεταξύ άλλων εκ διαθήκης κληρονόμο της και την

Η κληρονομούμενη κληροδότησε στην **1)** κατά ποσοστό 7/24 εξ αδιαιρέτου ένα οικόπεδο με παλαιά διώροφη μονοκατοικία, που βρίσκεται εντός οικισμού, έχει επιφάνεια **2.500,00 τ.μ.** περίπου μετά την εντός αυτού παλαιάς διωρόφου μονοκατοικίας **2)** ένα οικόπεδο κατά ποσοστό 1/12 εξ αδιαιρέτου με παλαιά ισόγεια οικία, που βρίσκεται στη θέση, επιφάνειας **166,00τ.μ.** περίπου **3)** κατά ποσοστό 1/3 εξ αδιαιρέτου ένα οικόπεδο κείμενο εντός οικισμού, έχει επιφάνεια **200,00 τ.μ.** περίπου και συνορεύει με δημοτικούς δρόμους και με ιδιοκτησίες και κληρονόμων και **4)** κατά ποσοστό 1/3 αδιαίρετα το με στοιχεία (Δ-1) διαμέρισμα του 4^{ου} ορόφου πάνω από το ισόγειο ορόφου πολυκατοικίας, κτισμένης δυνάμει της άδειας της Δ.Τ.Υ. Νομαρχίας σε οικόπεδο 292,80 τ.μ. κείμενο εντός σχεδίου πόλεως Το πιο πάνω διαμέρισμα έχει επιφάνεια **76,00 τ.μ.**, ποσοστό συνιδιοκτησίας στο οικόπεδο 61/1000 εξ αδιαιρέτου, πρόσοψη στην οδό και τελεί υπό καθεστώς συνιδιοκτησίας, καθόσον τα υπόλοιπα 2/3 εξ αδιαιρέτου αυτού ανήκουν στις

Ο έλεγχος διενεργήθηκε προκειμένου να προσδιοριστεί η φορολογητέα αξία των ως άνω ακινήτων τα οποία βρίσκονταν σε περιοχή, που δεν είχε εφαρμοστεί το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας τους κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης.

Στα πλαίσια της παραπάνω εντολής ελέγχου η Δ.Ο.Υ. Πατρών προσδιόρισε την αξία των παραπάνω ακινήτων χρησιμοποιώντας τα κάτωθι συγκριτικά στοιχεία:

Α) Για τον προσδιορισμό της αξίας του ακινήτου στον **οικισμό**χρησιμοποίησε τα κάτωθι συγκριτικά:

1.ΦΜΑέγινε μεταβίβαση ποσοστού $\frac{1}{4}$ αδιαίρετα ενός οικοπέδου επιφανείας 1455,14τ.μ. εντός οικισμού τοπικής κοινότητας, άρτιου και οικοδομήσιμου, έναντι της οριστικής τιμής των **57,00€/τ.μ.**

Το κρινόμενο πλεονεκτεί λόγω μικρότερης έκτασης.

2.Φ.Μ.Α.μεταβιβάστηκε οικόπεδο επιφανείας 160,52τ.μ. **εντός οικισμού**, στη θέσηπρος **55,00€/τ.μ.**

Το κρινόμενο πλεονεκτεί λόγω χρόνου εκτίμησης.

Β) Για τον προσδιορισμό της αξίας του ακινήτου στον οικισμόχρησιμοποίησε το κάτωθι συγκριτικό:

Z.....έγινε μεταβίβαση ποσοστού $\frac{1}{2}$ αδιαίρετα ενός οικοπέδου επιφανείας 674,77τ.μ. εντός οικισμού της τοπικής κοινότητας σε απόσταση από τη θάλασσα 430 μέτρα προς **130,00€/τ.μ.**

Το κρινόμενο πλεονεκτεί λόγω χρόνου εκτίμησης και μικρότερης έκτασης.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος προσδιόρισε την αγοραία αξία των επίδικων ακινήτων, ως εξής:

1.Οικόπεδο έκτασης **2.500τ.μ. προς 57€/τ.μ.**

Ήτοι $2.500\tau.\mu \times 57\epsilon = 41.562\epsilon$.

2. Οικόπεδο έκτασης **155τ.μ. προς 132€/τ.μ.**

Ήτοι $166\tau.\mu \times 112\epsilon / 12 = 1.826,00\epsilon$.

3.Οικόπεδο έκτασης **200,00τ.μ. προς 60€/τ.μ.**

Ήτοι $200,00\tau.\mu \times 1/3 \times 60,00\epsilon / \tau.\mu. = 4.000,00$

Συνεπώς ο προσδιορισμός της κληρονομικής μερίδας της προσφεύγουσας αναλύεται ως εξής:

<u>Δηλωθείσα αξία:</u>	<u>Βάσει Δήλωσης</u>	<u>Βάσει ελέγχου:</u>
Αξία ακινήτων	52.079,30€	74.252,30€
Πλέον οικοσυσκευή 1/30	0,00€	1.608,00€(48.249,75x /1/30)
Έξοδα κηδείας	890,51€	890,51€
Συνολική Φορολογητέα Αξία	51.188,79€	74.969,80€

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΛΙΜΑΚΑ Β´
N.3842/2010

Αξία κληρονομιάς: 74.969,80€

Αφορολόγητο ποσό	<u>30.000,00€</u>
Υπόλοιπο:	44.969,80€
Συντελεστής φορ.5%:	44.969,80€X 5% = 2.248,49€ φόρος
Σύνολο φόρου:	2.248,49€
Μείον βεβαιωθείς φόρος:	1.059,44€
Οφειλόμενη διαφορά φόρου	1.189,05€
Πρόσθετοι φόροι ν.4987/2022 (120%)	1.426,86€
Σύνολο για καταβολή:	2.615,91€

Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε από την Δ.Ο.Υ. Πατρών το υπ'αρ.σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και συνημμένο τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου κληρονομιάς. Τα παραπάνω κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα προκειμένου να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών.

Σε απάντηση του ως άνω σημειώματος η προσφεύγουσα κατέθεσε το με αριθ. πρωτ. υπόμνημα με τις απόψεις της επί των διαπιστώσεων του ελέγχου με συνημμένα τα φύλλα υπολογισμού της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου υποστηρίζοντας ότι οι επίδικες αξίες πρέπει να υπολογισθούν βάσει ΑΠΑ.

Επειδή πράγματι από 01-01-2022 η αξία του κρινόμενου ακινήτου υπολογίζεται με αντικειμενικά κριτήρια ο έλεγχος έλαβε υπόψη τόσο την αντικειμενική αξία όσο και τα συγκριτικά στοιχεία, όπως ορίζεται στις ΠΟΛ 1079/2004, 1129/2004 και 1123/2005.

Εν συνεχεία η Δ.Ο.Υ. προσδιόρισε την τιμή του ακινήτου στα ως εξής :

Αξία βάσει ελέγχου :	44.699,10
Αξία βάσει αντικειμενικού:	35.002,98

Βάσει των παραπάνω ο έλεγχος προσδιορίζει την αξία του πρώτου κληρονομηθέντος ακινήτου στο ποσό των **39.850,00 € (44.699,10+35.002,98=79.702,08x1/2)**, ενώ για το τρίτο κληρονομηθέν ακίνητο στην ίδια θέση έκτασης 200,00τ.μ. η αξία ελέγχου και η αντικειμενική συμπίπτουν.

Συνεπώς ο προσδιορισμός της κληρονομικής μερίδας της προσφεύγουσας διαμορφώθηκε ως εξής:

<u>Δηλωθείσα αξία:</u>	<u>Βάσει Δήλωσης</u>	<u>Βάσει ελέγχου:</u>
Αξία ακινήτων	52.079,30€	69.403,20€

(1702,40+1.826,00€+39.850,00€+4.000,00+22.024,80)

Πλέον οικοσυσκευή 1/30	0,00€	2.180,00€(65.403x /1/30)
Έξοδα κηδείας	890,51€	890,51€
Συνολική Φορολογητέα Αξία	51.188,79€.	70.692,69€

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΛΙΜΑΚΑ Β΄ Ν.3842/2010

Αξία κληρονομιάς:	70.692,69€
Αφορολόγητο ποσό	<u>30.000,00€</u>
Υπόλοιπο:	40.692,69€
Συντελεστής φορ.5%:	40.692,69€X 5% = 2.034,63€φόρος
Σύνολο φόρου:	2.034,63€
Μείον βεβαιωθείς φόρος:	1.059,44€
Οφειλόμενη διαφορά φόρου	975,19€
Πρόσθετοι φόροι ν.4987/2022 (120%)	977,04€
Σύνολο για καταβολή:	1.952,23€

Η ως άνω αξία επίπλων και σκευών υπολογίστηκε επί της συνολικής αξίας των ως άνω ακινήτων (οικοπέδου και οικίας), ήτοι $65.403€ \times 1/30 = 2.180,00€$.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

A. Μη νόμιμος καταλογισμός και προσδιορισμός αξίας επίπλων και σκευών αφού επρόκειτο για παλαιές και ακατοίκητες μέχρι τότε οικίες.

B. Μη νόμιμη επιβολή του πρόσθετου φόρου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ 1 Ν. 2961/2001 σε φόρου υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στη προηγούμενη παράγραφο.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ 1 Ν. 2961/2001 κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από α)κληρονομιά, κληροδοσία

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 5 του Ν. 2961/2001 υπόχρεος σε φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά.

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 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 ίδιου νόμου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 περ. Α. Αγοραία αξία του Ν. 2961/2001 για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνονται 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 προίκας ή από απαλλοτριώσεις ή δικαστικές διανομές, η καθαρή πρόσοδος αυτών καθώς και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο, το οποίο ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας τους.

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 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 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 τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ.2 του Ν.2961/2001, 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,.....

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 73 παρ.3 του Ν.2961/2001, ο προσδιορισμός της αγοραίας αξίας των ακινήτων μπορεί να γίνεται από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. και προσωρινά με βάση τα συγκριτικά στοιχεία που έχει, τα βιβλία τιμών που τηρεί ή άλλα τυχόν στοιχεία που θα αποκτήσει, που σημαίνει ότι δεν έχει δεσμευτικό χαρακτήρα.

Επειδή, με την ΠΟΛ 1079/2004, με θέμα: Προσδιορισμός αξίας ακινήτων κατά τον έλεγχο εκκρεμών υποθέσεων στη φορολογία κεφαλαίου, παρέχονται οδηγίες:

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 των εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας παρουσιάζονται οι πιο κάτω περιπτώσεις:

A.....

B. 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 πλησιόχωρων 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](#)).

Γ. Εκείνες που αφορούν ακίνητα τα οποία βρίσκονται σε περιοχές όπου κατά το χρόνο φορολογίας ισχύει το μικτό σύστημα, δηλαδή υπολογίζεται χωριστά η αξία του οικοπέδου ([άρθρο 10, ενότητα Γ του Νόμου 2961/2001](#)). Στις περιπτώσεις αυτές, για τον υπολογισμό της αξίας των κτισμάτων εφαρμόζεται αντικειμενικό σύστημα, σύμφωνα με το οποίο λαμβάνονται υπόψη οι τιμές αφετηρίας κόστους ανά είδος κτιρίου και οι συντελεστές αυξομείωσής τους, που καθορίζονται με υπουργικές αποφάσεις, ενώ για το οικόπεδο λαμβάνεται υπόψη η αγοραία αξία του.

3. Παρά τη σταδιακή επέκταση και εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος, υπάρχουν ανέλεγκτες υποθέσεις στις οποίες η φορολογική υποχρέωση έχει γεννηθεί σε χρόνο προγενέστερο της εφαρμογής του στη συγκεκριμένη περιοχή και οι αξίες των ακινήτων υπολογίζονται με βάση τα συγκριτικά στοιχεία, έστω κι αν κατά το χρόνο του ελέγχου ισχύει το αντικειμενικό σύστημα. Αυτό, έχει σαν αποτέλεσμα πολύ συχνά κατά τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας να είναι αυτή μεγαλύτερη από την αντικειμενική αξία του πρώτου χρόνου της εφαρμογής και τούτο γιατί με το αντικειμενικό σύστημα οι οριζόμενες αξίες είναι - κατά τεκμήριο - πολύ μικρότερες από τις πραγματικές, αφενός γιατί αποτελούν πρόταση της διοίκησης προς τον πολίτη και αφετέρου για να καθιερωθεί το σύστημα στη συνείδηση των φορολογούμενων και να γίνει αποδεκτό από αυτούς.

4. Για το λόγο αυτό, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης και της εμπέδωσης κλίματος εμπιστοσύνης στις σχέσεις κράτους - πολίτη και επειδή σε πολλές περιοχές οι αξίες των ακινήτων που προκύπτουν με το αντικειμενικό σύστημα της πρώτης εφαρμογής είναι πολύ χαμηλότερες από τις αξίες που προσδιορίζονται με βάση τα συγκριτικά στοιχεία της περιοχής, **παρακαλούμε, στις περιπτώσεις αυτές κατά τη διενέργεια του ελέγχου να λαμβάνετε υπόψη σας τόσο τα συγκριτικά στοιχεία της περιοχής όσο και τις αντικειμενικές αξίες της πρώτης εφαρμογής του συστήματος**, ούτως ώστε κατά τον οριστικό προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων των υποθέσεων αυτών, αυτή να μην αποκλίνει σημαντικά από την αξία που προκύπτει κατά την πρώτη εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος στην περιοχή.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1129/2004, με θέμα τον προσδιορισμό αξίας ακινήτων κατά τον έλεγχο εκκρεμών υποθέσεων στη φορολογία κεφαλαίου:

Με την υπ' αριθ. 1062222/198/0013/ΠΟΛ.1079/27.7.2004 εγκύκλιό μας παρασχέθηκαν οδηγίες για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων κατά τον έλεγχο των εκκρεμών υποθέσεων στη φορολογία κεφαλαίου.

Με αφορμή ερωτήματα που τέθηκαν μέχρι σήμερα για το θέμα αυτό, σας παρέχουμε τις ακόλουθες διευκρινίσεις: α) Σε όσες υποθέσεις διαπιστώνεται απόκλιση μεγαλύτερη του διπλάσιου μεταξύ αντικειμενικών αξιών (κατά το έτος της πρώτης εφαρμογής του συστήματος) και της προσδιορισθείσας βάσει συγκριτικών στοιχείων αξίας, κατά τον οριστικό προσδιορισμό της αξίας του ακινήτου θα λαμβάνεται ο μέσος όρος των δύο ανωτέρω τιμών.

Στις περιπτώσεις που η απόκλιση είναι μικρότερη του διπλάσιου, η οριστικά προσδιοριζόμενη αξία δε θα πρέπει να αποκλίνει σημαντικά από τις αντικειμενικές αξίες του έτους της πρώτης εφαρμογής του συστήματος του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων.

Εξυπακούεται ότι η απόκλιση αυτή θα πρέπει να προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, στην οποία θα αναγράφονται τόσο τα συγκριτικά στοιχεία όσο και κατά προσέγγιση η αντικειμενική αξία των ακινήτων (χωρίς τη συμπλήρωση των φύλλων υπολογισμού αξίας).

β) Η αξία κατά τα ανωτέρω προσδιορίζεται τόσο κατά το στάδιο του ελέγχου, όσο και κατά το στάδιο του συμβιβασμού μετά την έκδοση του οικείου φύλλου ελέγχου.

Επειδή, κατά το χρόνο θανάτου της κληρονομούμενης, η οποία απεβίωσε στις **07/05/2013** δεν είχε εφαρμογή στην περιοχή όπου βρίσκονται τα επίδικα ακίνητα το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού αξίας ακινήτων, η εκτίμηση των ως άνω ακινήτων, έγινε με την μέθοδο των συγκριτικών στοιχείων.

Επειδή, για την εκτίμηση των ανωτέρω οικοπέδων, λήφθηκαν υπόψη συγκριτικά στοιχεία που προέκυψαν από μεταβιβάσεις ακινήτων και σύμφωνα με τα βιβλία τιμών που τηρούνται στην Δ.Ο.Υ. Πατρών . Ειδικότερα, λήφθηκαν υπόψη οι δηλώσεις:

Α) Για τον προσδιορισμό της αξίας του ακινήτου στον **οικισμό**χρησιμοποίησε τα κάτωθι συγκριτικά:

1.ΦΜΑέγινε μεταβίβαση ποσοστού $\frac{1}{4}$ αδιαίρετα ενός οικοπέδου επιφανείας 1455,14τ.μ. εντός οικισμού, άρτιο και οικοδομήσιμο, έναντι της οριστικής τιμής των **57,00€/τ.μ.**

Το κρινόμενο πλεονεκτεί λόγω μικρότερης έκτασης.

2.Φ.Μ.Α.μεταβιβάστηκε οικόπεδο επιφανείας 160,52τ.μ. εντός οικισμού, στη θέσηπρος **55,00€/τ.μ.**

Το κρινόμενο πλεονεκτεί λόγω χρόνου εκτίμησης.

Β) Για τον προσδιορισμό της αξίας του ακινήτου στον οικισμόχρησιμοποίησε το κάτωθι συγκριτικό:

Z.....έγινε μεταβίβαση ποσοστού 1/2 αδιαίρετα ενός οικοπέδου επιφανείας 674,77τ.μ. εντός οικισμού τηςσε απόσταση από τη θάλασσα 430 μέτρα προς **130,00€/τ.μ.**

Το κρινόμενο πλεονεκτεί λόγω χρόνου εκτίμησης και μικρότερης έκτασης.

Επειδή, σύμφωνα με την Ε57732 ΕΞ 2021 (ΦΕΚ2375B/07-06-2021) με θέμα:

<< Αναπροσαρμογή των τιμών εκκίνησης των περιοχών που είναι ενταγμένες στο σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού φορολογητέας αξίας ακινήτων και έναρξη ισχύος των διατάξεων του άρθρου 41 του ν.1249/82 και καθορισμός τιμών εκκίνησης και συντελεστών αυξομείωσης τους για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που βρίσκονται σε λοιπές περιοχές εντός σχεδίου ή ορίων οικισμών κατά το αντικειμενικό σύστημα>> καθορίστηκε η τιμή του επίδικου οικοπέδου στον **οικισμό**στα 13.489,11€ και η αξία των κτισμάτων για μεν το ισόγειο η αξία του ποσοστού της κληρονομικής μερίδας προσδιορίστηκε στα 10.190,78€ και η αξία του εξ αδιαίρετου ποσοστού προσδιορίστηκε στα 11.323,09€, ενώ για το επίδικο ακίνητο στον οικισμόγια το οποίο δεν έχει γίνει ακόμη εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος, και η αξία του προσδιορίστηκε από τον ο έλεγχο στα **132€/τ.μ.** έναντι του συγκριτικού που έλαβε ο έλεγχος ήτοι: **Z**.....με την οποία μεταβιβάστηκε ποσοστό 1/2 εξ αδιαίρετου ενός οικοπέδου επιφανείας 674,77τ.μ. εντός οικισμού τηςσε απόσταση από τη θάλασσα 430 μέτρα προς 130,00€/τ.μ.

Επειδή, λόγω του ότι η τιμή βάσει του ελέγχου που διενεργήθηκε για το επίδικο ακίνητο από τη Δ.Ο.Υ. Πατρών προσδιορίστηκε στη συνολική αξία των **44.699,10€** ενώ με βάση την ένταξη των ακινήτων στο αντικειμενικό σύστημα που ισχύει από 01.01.2022 η τιμή προσδιορίστηκε στη συνολική αξία των **35.002,98€.**

Επειδή, ο έλεγχος όσον αφορά το επίδικο οικόπεδο στον **οικισμό**εφάρμοσε την ΠΟΛ.1029/2004 και έλαβε το μέσο όρο ήτοι: $35.002,98€ + 44.699,10€ \times 1/2 = 39.850,00€$ έναντι της δηλωθείσας που ανήρχετο στα **21.875,00€.**

Επειδή, ο έλεγχος όσον αφορά το επίδικο οικόπεδο στον οικισμόεφάρμοσε την ΠΟΛ.1029/2004 έκτασης 200,00τ.μ. και προέκυψε ότι η αξία ελέγχου και η αντικειμενική συμπίπτουν. Συνεπώς η αξία ορίστηκε στη τιμή των **4.000,00€** έναντι της δηλωθείσας που ανήρχετο στα 2.650,00€.

Επειδή, ο έλεγχος όσον αφορά το επίδικο ακίνητο στον οικισμόπροσδιόρισε την αξία του οικοπέδου στα **132€/τ.μ.,** λόγω του ότι το συγκριτικό που έλαβε η Δ.Ο.Υ. η αξία του είχε προσδιοριστεί στα 130€/τ.μ.. Το υπό κρίση ακίνητο πλεονεκτεί έναντι του συγκριτικού λόγω της μικρότερης έκτασης και του χρόνου εκτίμησης. Ήτοι η τελική αξία του προσδιορίστηκε στα **1.826,00€** έναντι της δηλωθείσας που ανήρχετο στα **690€**, ενώ η τιμή της οικίας κρίθηκε λόγω αντικειμενικού ειλικρινής στα **1.702,40€.**

Επειδή, ο έλεγχος όσον αφορά το επίδικο διαμέρισμα στην διασταύρωση των οδών καιεντός σχεδίου πόλεως κρίθηκε λόγω αντικειμενικού ειλικρινής στα **22.024,80€**.

Επειδή, η ως άνω αξία επίπλων και σκευών υπολογίστηκε επί της συνολικής αξίας των ως άνω ακινήτων (οικοπέδου και οικίας), ήτοι 65.403€(39.850,00+1.702,40+1.826,00+22.024,80X1/30 = 2.180,00€).

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθ. 13 του Ν. 2961/2001 (όπως ίσχυε πριν την 01-01-2003) ο προσδιορισμός της αξίας των κινητών που περιλαμβάνονται μεταξύ των στοιχείων της κληρονομιάς γίνεται με κάθε αποδεικτικό στοιχείο. Μεταξύ της κληρονομιάς θεωρείται ότι περιλαμβάνονται και έπιπλα... Η αξία των επίπλων υπολογίζεται ίση με το 1/30 της αξίας της λοιπής κληρονομιάς και επιτρέπεται στο Δημόσιο και στον υπόχρεο να αποδείξουν με κάθε νόμιμο τρόπο ότι η αξία αυτή είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη. «Εις τα έπιπλα δεν περιλαμβάνονται τα κοσμήματα και λοιπά εν γένει πολύτιμα αντικείμενα, ως και αι πάσης φύσεως συλλογές έργων τέχνης, νομισμάτων, γραμματοσήμων και λοιπών εν γένει αντικειμένων, ο προσδιορισμός της αξίας των οποίων ενεργείται ιδιαιτέρως, κατά τας διατάξεις της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν. 3091/2002, τροποποιούνται οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 13 του Ν. 2961/2001 όπου από την 01-01-2003 η αξία των επίπλων και σκευών υπολογίζεται στο σύνολο των κτισμάτων που περιλαμβάνονται στην κληρονομιά.....

Επειδή με την ως άνω διάταξη θεσπίζονται δύο μαχητά τεκμήρια:

α)ότι στην κληρονομιά 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. 118/1973θεωρείται ότι στην κληρονομιάα 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 (..... 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 κληρονομιαίας 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 κληρονομίας, 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 κληρονομιαίας 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 στην με αριθ. υποβληθείσα από την προσφεύγουσα δήλωση φόρου κληρονομίας, με κληρονομούμενη την που απεβίωσε στις 07-05-2013, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. υπολόγισε στην κληρονομιαία περιουσία, αξία επίπλων και σκευών για τα επίμαχα ακίνητα ποσό 2.180,00€ επί συνολικής αξίας των οικοπέδων και του κτίσματος, ήτοι: $65.430€ * 1/30 = 2.180,00€$.

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 κληρονομιαίων κτισμάτων** που περιλαμβάνονται στην κληρονομία και όχι ίση με το 1/30 ολόκληρης της λοιπής κληρονομίας, όπως ίσχυε πριν.

Συνεπώς, ο προσδιορισμός της οικοσκευής σε ποσοστό 1/30 επί της αξίας του εν λόγω ακινήτου, υπολογίζεται ως εξής:

Αντικειμενική αξία κτίσματος $1.702,40+10.190,78+11.323,09+22.024,80=45.241,07€$ χ $1/30 = 1.508,00€$ αξία επίπλων και σκευών.

Συνεπώς αξία επίπλων και σκευών που αναλογούν στην προσφεύγουσα βάσει της κληρονομικής της μερίδας: 1508,00€.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 Ν.3842/2010, «Κατάταξη φορολογουμένων - φορολογικές κλίμακες» **Κατηγορία Β'**

Κλιμάκια (σε Συντελεστής Φόρος κλιμακίου Φορολογητέα περιουσία Φόρος που αναλογεί ευρώ) κλιμακίου (%)

Κλιμάκια (σε ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος Κλιμακίου (σε ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (σε ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (σε ευρώ)
30.000	---	---	30.000	---
70.000	5	3.500	100.000	3.500
200.000	10	20.000	300.000	23.500
Υπερβάλλον	20			

Επειδή, με βάση τα ως άνω, η αξία της κληρονομικής μερίδας του προσφεύγοντος αναλύεται και διαμορφώνεται, ως εξής:

	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	51.188,79€	70.692,69€
Φόρος	1.059,44€	2.034,63€
Πρόσθετοι φόροι	0,00	977,04€
ΣΥΝΟΛΟ	1.059,44	1.952,23€

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4987/2022 η φορολογική διοίκηση έχει υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για την νομική βάση τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.

Επειδή, από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. διαπιστώθηκε διαφορά μεταξύ της αξίας ολόκληρης της κληρονομικής μερίδας ή κληροδοσίας που δηλώθηκε είναι μεγαλύτερη του είκοσι τοις εκατό (20%), της αξίας τους που οριστικά καθορίστηκε, μετά την έκπτωση του παθητικού, **θα επιβληθεί πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας.**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58 με θέμα Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης ορίζει ότι: 1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) **είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση**, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό

υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 παρ. 1 του ΚΦΔ: «1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού ».

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου προσδιορισμού αγοραίας αξίας οικοπέδου της Δ.Ο.Υ. Πατρών, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής της Δ.Ο.Υ. Πατρών, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της από ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της κατά την τροποποίηση της υπ' αριθ. Πρωτ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών .

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση: Συνολική αξία ακινήτων 69.403,20€ πλέον αξία επίπλων και σκευών 1508,00€ μείον έξοδα κηδείας 890,51€ ήτοι σύνολο προς εκκαθάριση 43.683,67€.

Φορολογικό έτος 2013 Κατηγορία Β' Ν.3842/2010 από 23.04.2010.

Προσδιορισμός φόρου βάσει της απόφασης ΔΕΔ

Για 30.000€ φόρος	0,00€
Για 40.020,69€ φόρος 5%	2.001,03€
Σύνολο	2.001,03€
Μείον Φόρος που έχει βεβαιωθεί	1.059,44€
Οφειλόμενος φόρος κατόπιν απόφασης ΔΕΔ	941,59€
πρόσθετος	896,30€
<u>Σύνολο για καταβολή</u>	1.837,89€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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.