



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 18.10.2024

Αριθμός απόφασης: **2869**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312348

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 Α' 20),

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

γ. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)»,

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων,

ε. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 31.5.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, Α.Φ.Μ., κατοίκου, επί της οδού, αρ., κατά της τεκμαιρόμενης απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ επί της από 5.2.2024 επιφύλαξης που εξέφρασε με την υποβολή της υπ' αριθ. καταχώρησης δήλωσης φόρου κληρονομίας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ.

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

Επί της από 31.5.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων, ως εξ αδιαθέτου κληρονόμος της θανούσης την 6.5.2023, το γένος, υπέβαλε ψηφιακά μέσω της εφαρμογής myProperty, τη με αριθμό καταχώρησης, αριθμό φακέλου/2023 και με ημερομηνία υποβολής 5.2.2024 δήλωση φόρου κληρονομίας με επιφύλαξη, με την οποία δήλωσε:

1) Φορολογητέα αξία ποσού **20.886,67€**, που αφορά στο 1/12 συνολικού ποσού 250.640,00€ που αποτελεί το τίμημα από την εκποίηση εντός πενταετίας προ του θανάτου της πλήρους κυριότητας ενός οικοπέδου επιφανείας 1.002,56 τ.μ. που βρίσκεται εντός των ορίων του Οικισμού, στη θέση «.....» της Τοπικής Κοινότητας Δημοτικής Ενότητας Δήμου Περιφερειακής Ενότητας Περιφέρειας Δυτικής Ελλάδος, επί της οδού, που έλαβε χώρα την 5.3.2021, σύμφωνα με το/5.3.2021 συμβόλαιο της Συμβολαιογράφου, με πωλήτρια την ως άνω κληρονομούμενη και αγοράστρια την

Με την επιφύλαξή του ο προσφεύγων, επί του ως άνω ακινήτου, ισχυρίζεται τα κάτωθι:

«στην συγκεκριμένη περίπτωση, κατά το χρόνο θανάτου (.....) της κληρονομούμενης χήρας ίσχυε, για το ανωτέρω ακίνητο, ο αντικειμενικός προσδιορισμός υπολογισμού αξίας ακινήτων, σύμφωνα με τον οποίο η αντικειμενική αξία του οικοπέδου ανέρχεται σε ευρώ 39.818,87 ευρώ που είναι μικρότερη του δηλωθέντος τιμήματος, ως τίμημα από την εκποίηση του εν λόγω ακινήτου για τον υπολογισμό της κληρονομικής μερίδας μου, πρέπει να ληφθεί υπόψη το δηλωθέν στο συμβόλαιο τίμημα της αγοραπωλησίας που ανέρχεται συνολικά σε 60.000,00 ευρώ, εκ του οποίου σε μένα ως εξ αδιαθέτου κληρονόμο της ως άνω αποβιώσασας κατά το 1/12 αναλογεί αξία ευρώ 5.000,00, η αξία αυτή πρέπει να θεωρηθεί και όχι η αξία του ακινήτου που δηλώνω, για την αποφυγή των συνεπειών της ανακριβούς δήλωσης, ήτοι 20.886,67 ευρώ (το 1/12 του συνολικού ποσού των 250.640,00 ευρώ), που αποτελεί την αγοραία αξία του ακινήτου κατά το χρόνο πώλησης, ότε δεν ίσχυε το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας του...».

2) Φορολογητέα αξία ποσού **4.803,39€**, που αφορά το 1/12 συνολικού ποσού 57.640,73€ που αποτελεί το τίμημα από την εκποίηση εντός πενταετίας προ του θανάτου της ψιλής κυριότητας, ενός ισογείου διαμερίσματος συνολικής επιφανείας 86,12τ.μ. με ποσοστό συνιδιοκτησίας στο οικοπέδου 50/100 εξ αδιαιρέτου διώροφης οικοδομής επί οικοπέδου, επιφανείας 137,72 τ.μ. που βρίσκεται εντός των ορίων του Οικισμού, στη θέση «.....» της Τοπικής Κοινότητας Δημοτικής Ενότητας Δήμου Περιφερειακής Ενότητας Αχαΐας Περιφέρειας Δυτικής Ελλάδος, επί των παράλληλων οδών αριθμός και αριθμός, που έλαβε χώρα την 05/03/2021, σύμφωνα με το/30-01-2021 συμβόλαιο της Συμβολαιογράφου, με πωλήτρια την ως άνω κληρονομούμενη και αγοράστρια την

Με την επιφύλαξή του ο προσφεύγων, επί του ως άνω ακινήτου, ισχυρίζεται τα κάτωθι:

«στην συγκεκριμένη περίπτωση, κατά το χρόνο θανάτου (.....) της κληρονομούμενης χήρας ίσχυε, για το ανωτέρω ακίνητο, ο αντικειμενικός προσδιορισμός υπολογισμού αξίας ακινήτων, η εν λόγω αξία του ανέρχεται συνολικά σε ευρώ 50.493,03 εκ του

οποίου σε μένα ως εξ αδιαθέτου κληρονόμο της ως άνω αποβιώσασας κατά το 1/12 αναλογεί αξία ευρώ 4.207,75 ευρώ, αυτή πρέπει να θεωρηθεί ως τίμημα της εκποίησης του εν λόγω ακινήτου και να ληφθεί υπόψη, για τον υπολογισμό της κληρονομικής μερίδας μου, αφού είναι και μεγαλύτερη του αναγραφόμενου στο συμβόλαιο τιμήματος, και όχι η αξία του ακινήτου που δηλώνω, για την αποφυγή των συνεπειών της ανακριβούς δήλωσης, ήτοι 4.803,39 ευρώ (το 1/12 του συνολικού ποσού των 57.640,73 ευρώ), που αποτελεί την αγοραία αξία του ακινήτου κατά το χρόνο πώλησης, ότε δεν ίσχυε το αντικειμενικό σύστημα».

Με την υποβολή από τον προσφεύγοντα της ως άνω δήλωσης κληρονομίας, εκδόθηκε άμεσα την 5.2.2024 από την ΑΑΔΕ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 3 της Α.1151/2022, η με αριθ. Πράξης εθ.....-05/02/2024 (αριθμ. Δήλωσης Θ.....-05/02/2024) Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομίας, από την οποία δεν προέκυψε για τον προσφεύγοντα ποσό φόρου κληρονομίας.

Με την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή της από 5.2.2024 επιφύλαξης που εξέφρασε ο προσφεύγων με την υποβολή της υπ' αριθ. καταχώρησης δήλωσης φόρου κληρονομίας για την κληρονομία της του, ΑΦΜ, απορρίφθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ η εν λόγω επιφύλαξη.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης τεκμαιρόμενης απορριπτικής απάντησης και την τροποποίηση του τιμήματος από την πώληση εντός πενταετίας προ του θανάτου για το μεν οικόπεδο επιφανείας 1.002,56 τ.μ. στα 60.000,00 € και για το δε ισόγειο διαμέρισμα στο ποσό των 50.493,03 €, έτσι ώστε η αναλογούσα κληρονομική μερίδα του να ανέρχεται στα 5.000,00 € για το οικόπεδο και 4.207,75 € για το διαμέρισμα, ήτοι συνολικά στα 9.207,75 € αντί του δηλωθέντος 25.690,06 €, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Με το υπ' αριθ. /5.3.2021 αγοραπωλητήριο συμβόλαιο της Συμβολαιογράφου, η θανούσα χήρα το γένος μεταβίβασε κατά πλήρη κυριότητα στην ένα οικόπεδο, επιφανείας 1.002,56 τ.μ., που βρίσκεται εντός των ορίων του Οικισμού, στη θέση «.....» της Τοπικής Κοινότητας Δημοτικής Ενότητας Δήμου Περιφερειακής Ενότητας Αχαΐας Περιφέρειας Δυτικής Ελλάδος, επί της οδού (με μήκος πρόσοψης στην οδό 4,29 μ.), αντί τιμήματος 60.000,00 € και με αγοραία αξία του ακινήτου κατ' εκτίμηση της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ 250.640,00 €, εφόσον κατά το χρόνο υπογραφής του συμβολαίου δεν εφαρμοζόταν στην περιοχή το αντικειμενικό σύστημα υπολογισμού αξίας ακινήτων.

2. Με το υπ' αριθ. /30.1.2021 αγοραπωλητήριο συμβόλαιο της Συμβολαιογράφου, η θανούσα χήρα το γένος πούλησε κατά ψιλή κυριότητα στην την οριζόντια ιδιοκτησία- διαμέρισμα του ισογείου, συνολικής επιφάνειας 86,12 τ.μ., με ποσοστό συνιδιοκτησίας στο οικόπεδο 50/10 εξ αδιαιρέτου, διώροφης οικοδομής επί οικοπέδου, επιφάνειας 137,72 τ.μ., που βρίσκεται εντός των ορίων του Οικισμού, στη θέση «.....» της Τοπικής Κοινότητας Δημοτικής Ενότητας Δήμου Περιφερειακής Ενότητας Περιφέρειας, επί των παράλληλων οδών αριθμός και αριθμός, αντί τιμήματος 50.000,00 € με μικτή αξία του ακινήτου κατ' εκτίμηση της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ 57.640,73 €, εφόσον κατά το χρόνο υπογραφής του συμβολαίου δεν εφαρμοζόταν στην περιοχή το αντικειμενικό σύστημα υπολογισμού αξίας ακινήτων.

3. Κατά το χρόνο θανάτου της χήρας το γένος και για αμφότερα τα ακίνητα ίσχυε το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ανωτέρω ακινήτων και όχι ο προσδιορισμός της αγοραίας αξίας τους με συγκριτικά στοιχεία που ίσχυε κατά το χρόνο πώλησής τους. Συγκεκριμένα, με το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού η αντικειμενική αξία του οικοπέδου επιφανείας 1.002,56 τ.μ. ανέρχεται στα 39.818,87 €, ήτοι είναι μικρότερη του δηλωθέντος τιμήματος, ύψους 60.000,00 €, καθώς και της εκτιμηθείσας αξίας των 250.640,00 € και η αντικειμενική αξία της οριζοντίου ιδιοκτησίας ανέρχεται στα 50.493,03 € και είναι επίσης μικρότερη της εκτιμηθείσας αξίας των 57.640,73 €.

4. Από τη γραμματική διατύπωση της διάταξης του άρθρου 3 παρ. 3 του ν. 2961/2001 προκύπτει ότι, ενώ ορίζεται ότι, επί πώλησης ακινήτου του κληρονομούμενου μέσα στην τελευταία προ του θανάτου πενταετία, ως τίμημα από την εκποίηση του ακινήτου λαμβάνεται η αντικειμενική αξία αυτού ή, αν πρόκειται για ακίνητο που βρίσκεται σε περιοχή όπου δεν εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα, η αξία αυτού όπως προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9, εφόσον οι αξίες αυτές είναι μεγαλύτερες του τιμήματος που αναγράφεται στο συμβολαιογραφικό έγγραφο, δεν ορίζεται όμως ο χρόνος που πρέπει να ληφθεί υπόψη, ήτοι εάν θα είναι ο χρόνος πώλησης του ακινήτου ή ο χρόνος θανάτου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2961/2001: «1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίικας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον παρόντα νόμο. 2. Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 3 του ν. 2961/2001:

«1. Στο φόρο υποβάλλεται:

α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς.

β) Η κείμενη στην αλλοδαπή ενσώματη ή ασώματη κινητή περιουσία Έλληνα υπηκόου, που έχει την κατοικία του οπουδήποτε, καθώς και αλλοδαπού που έχει την κατοικία του στην Ελλάδα, με την επιφύλαξη της εφαρμογής της διάταξης της περίπτωσης ε' της παραγράφου 2 του άρθρου 25.

[...]

3. Οι τίτλοι και οι αξίες, τα εισοδήματα των οποίων εισέπραξε ο αποβιώσας ή με τους οποίους πραγματοποίησε οποιεσδήποτε συναλλακτικές πράξεις μέσα στο προηγούμενο του θανάτου του έτος, καθώς επίσης και το τίμημα από εκποίηση περιουσιακού στοιχείου που πραγματοποίησε Ο κληρονομούμενος μέσα στην προηγούμενη του θανάτου του τριετία, προκειμένου για κινητό, και μέσα στην προηγούμενη πενταετία, προκειμένου για ακίνητο, θεωρούνται ότι ανήκουν στην κληρονομιά. Επιτρέπεται η απόδειξη για το αντίθετο με κάθε νόμιμο μέσο. Ως τίμημα από την εκποίηση του ακινήτου λαμβάνεται η αντικειμενική αξία αυτού ή, αν πρόκειται για ακίνητο που βρίσκεται σε περιοχή όπου δεν εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα, η αξία αυτού όπως προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9, εφόσον οι αξίες αυτές είναι μεγαλύτερες του τιμήματος που αναγράφεται στο συμβολαιογραφικό έγγραφο. Ως τίμημα από την εκποίηση μετοχών και λοιπών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο τίτλων κινητών αξιών και συμμετοχών σε εταιρίες ή συνεταιρισμούς, για τα οποία έχει συνταχθεί συμβολαιογραφικό ή ιδιωτικό έγγραφο από τον κληρονομούμενο, λαμβάνεται η αξία που προσδιορίζεται σύμφωνα με

τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 12, εφόσον είναι μεγαλύτερη του αναγραφόμενου στα ως άνω έγγραφα τιμήματος.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2961/2001: «Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά.»

Επειδή στο άρθρο 6 παρ. 1 του ν. 2961/2001 ορίζεται ότι: «Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 1 του ν. 2961/2001 με τίτλο «Χρόνος και τρόπος προσδιορισμού αξίας»:

«1. Ως αξία των αντικειμένων της κτήσης, για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία κατά το χρόνο της γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με όσα ορίζονται ειδικότερα στα άρθρα 10 έως και 18.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 του ως άνω νόμου 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 πρόσσοδος 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

Β. Αντικειμενική αξία

1. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου, λαμβάνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης, που είναι καθορισμένες από πριν κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ' είδος ακινήτου, όπως αστικό ακίνητο, μονοκατοικία, διαμέρισμα, κατάστημα, αγρόκτημα και άλλα. Οι τιμές εκκίνησης αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των ακινήτων, όπως για τα διαμερίσματα η παλαιότητα, η θέση στο οικοδομικό τετράγωνο ή στον όροφο της πολυκατοικίας, για τα καταστήματα η εμπορικότητα δρόμου, το πατάρι, το υπόγειο, για τα αγροκτήματα η καλλιεργητική αξία, η τουριστική ή παραθεριστική σημασία και άλλα. Οι τιμές εκκίνησης και οι συντελεστές αυξομείωσής τους θα καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών, μετά από εισήγηση επιτροπών που θα αποτελούνται από οικονομικούς υπαλλήλους, μηχανικούς του Υπουργείου Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημόσιων Έργων, εκπροσώπους της τοπικής αυτοδιοίκησης, εκπροσώπους του Τεχνικού Επιμελητηρίου Ελλάδας και άλλα πρόσωπα που διαθέτουν ειδικές γνώσεις ή ιδιάζουσα εμπειρία και θα συγκροτούνται με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης και Οικονομικών. Οι κατά το προηγούμενο εδάφιο τιμές αναπροσαρμόζονται το βραδύτερο ανά διετία, με τις κατά την παράγραφο 2 αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών.

2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται: α) Η καταχώρηση των τιμών εκκίνησης και των συντελεστών αυξομείωσής τους σε πίνακες και η συσχέτισή τους με

διαγράμματα που καταρτίζονται με βάση χάρτες, β) κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια σχετική με την εφαρμογή των διατάξεων αυτής της ενότητας, γ) η εφαρμογή των διατάξεων αυτής της ενότητας και για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζόμενων εκτός σχεδίου ακινήτων, δ) ο χρόνος έναρξης ισχύος των διατάξεων αυτής της ενότητας σε ολόκληρη τη χώρα ή ορισμένες περιοχές αυτής ή πόλεις και για όλα τα ακίνητα ή για ορισμένη κατηγορία αυτών.

3. Κάθε άλλη διάταξη, η οποία ρυθμίζει διαφορετικά τη φορολογητέα αξία των ακινήτων που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου και τον τρόπο προσδιορισμού της, εξακολουθεί να εφαρμόζεται και μετά την έναρξη ισχύος των υπουργικών αποφάσεων της προηγούμενης παραγράφου μόνο στις περιπτώσεις που ο φορολογούμενος αμφισβητήσει τις προκαθορισμένες τιμές με προσφυγή του ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων.

4. Σε περίπτωση μεταβίβασης ακινήτων αιτία θανάτου, ο φορολογούμενος αναγράφει στην οικεία φορολογική δήλωση την κατά τις παραγράφους 1 και 2 αυτής της ενότητας οριζόμενη αξία τους, με βάση την οποία βεβαιώνεται ο φόρος που αναλογεί ...

Γ. Μικτό σύστημα

1. Η φορολογητέα αξία των μεταβιβαζόμενων αιτία θανάτου 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 το οικόπεδο ή το γήπεδο, ως εξής: α) 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. β) Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας του οικοπέδου ή γηπέδου, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 9 και της ενότητας Α' του άρθρου αυτού.

2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται σταδιακά, για τις περιοχές της προηγούμενης παραγράφου, ζώνες με αξία γης και συντελεστές αυξομείωσής τους, οι οποίοι προσδιορίζουν τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του οικοπέδου ή γηπέδου, όπως σχήμα, δυνατότητα εκμετάλλευσης και άλλα, ώστε να υπολογίζεται αντικειμενικά και η αξία γης. Στις περιπτώσεις αυτές δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 και της ενότητας Α' του άρθρου αυτού.

3. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται: α. Η καταχώρηση των τιμών αφετηρίας κόστους κατά είδος οικοδομής και περιοχή, των τιμών γης κατά ζώνες και των συντελεστών αυξομείωσής τους σε πίνακες, καθώς και οι χάρτες και τα έντυπα που θα αποτελούν την απαραίτητη υποδομή για τον αντικειμενικό προσδιορισμό της αξίας των κτισμάτων και του οικοπέδου ή γηπέδου. β. Ο χρόνος έναρξης ισχύος των διατάξεων της ενότητας αυτής σε ολόκληρη τη χώρα ή κατά περιοχές, καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια σχετική με την εφαρμογή τους.

4. Κατά τη μεταβίβαση ακινήτων σε περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, η φορολογητέα αξία προσδιορίζεται από την αξία των κτισμάτων και του οικοπέδου, όπως αυτές καθορίζονται κατά το χρόνο της μεταβίβασης από τις περί αντικειμενικού προσδιορισμού διατάξεις της ενότητας αυτής.

5. Οι δηλώσεις φόρου κληρονομιών, υποβάλλονται με τα οικεία φύλλα υπολογισμού της αξίας των κτισμάτων από τους υπόχρεους σε δήλωση, σύμφωνα με τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν.1249/1982 «Διαρρυθμίσεις στην άμεση και έμμεση φορολογία» (Α΄ 43) ορίζονται τα εξής:

«1. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας των ακινήτων που μεταβιβάζονται με αντάλλαγμα ή αιτία θανάτου, δωρεάς ή προίκας, λαμβάνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης, που είναι καθορισμένες από πριν κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ' είδος ακινήτου, όπως αστικό ακίνητο, μονοκατοικία, διαμέρισμα, κατάστημα, αγρόκτημα και άλλα. Οι τιμές εκκίνησης αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των ακινήτων, όπως για τα διαμερίσματα η παλαιότητα, η θέση στο οικοδομικό τετράγωνο ή στον όροφο της πολυκατοικίας, για τα καταστήματα η εμπορικότητα δρόμου, το πατάρι, το υπόγειο, για τα αγροκτήματα η καλλιεργητική αξία, η τουριστική ή παραθεριστική σημασία και άλλα...

2. Με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών καθορίζονται: α) ...β)... γ) Η εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου και για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζόμενων εκτός σχεδίου ακινήτων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 41α του Ν. 1249/1982 για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζόμενων 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 οικοπέδα 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 το άρθρο 3 παρ. 2 του Ν. 1521/1950 για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνεται 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 την ΕΓΚ Ε.2//2023: ΕΓΚ.ΑΑΔΕ Ε.2033:Οδηγία για τον υπολογισμό του φόρου κληρονομίας που οφείλουν τα πρόσωπα παρ.3 άρ.25 ν.2961/01.

«Α) ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ

Εγκύκλιος που αφορά την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 25 παρ. 3, 29 παρ. 5 και 30 του Κώδικα διατάξεων φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από τυχερά παίγνια, ο οποίος κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του ν. 2961/2001 (Α΄ 266).

Β) ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Περιεχόμενο της εγκυκλίου είναι η παροχή οδηγιών για τον υπολογισμό του φόρου κληρονομίας που οφείλουν τα πρόσωπα της παρ. 3 του άρθρου 25 του Κώδικα, όταν καθίστανται κληρονόμοι μετά από αποποίηση.

Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Η εγκύκλιος αφορά τις Δ.Ο.Υ. και τους φορολογούμενους.

Παρέχουμε διευκρινίσεις και οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 25 παρ. 3, 29 παρ. 5 και 30 του Κώδικα διατάξεων φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από τυχερά παίγνια, ο οποίος κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του ν. 2961/2001 (Α` 266) (εφεξής καλούμενος Κώδικας), σχετικά με τον υπολογισμό του φόρου κληρονομίας που οφείλουν τα πρόσωπα της παρ. 3 του άρθρου 25 του Κώδικα, όταν καθίστανται κληρονόμοι μετά από αποποίηση.

1. Σύμφωνα με τον Αστικό Κώδικα με τον θάνατο του προσώπου η περιουσία αυτού, ως σύνολο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων (δηλαδή τόσο το ενεργητικό όσο και το παθητικό της κληρονομιάς περιουσίας), μεταβιβάζεται στους κληρονόμους του είτε εκ του νόμου είτε εκ διαθήκης (1710 ΑΚ). Η κληρονομική διαδοχή από τον νόμο επέρχεται όταν δεν υπάρχει διαθήκη, ή όταν η διαδοχή από διαθήκη ματαιωθεί ολικά ή μερικά. Ο κληρονόμος δικαιούται να αποποιηθεί, κατά βούληση, την κληρονομία που έχει επαχθεί σ' αυτόν από διαθήκη ή εξ αδιαθέτου, οπότε η κτήση αναιρείται εξ αρχής και θεωρείται σαν να μην έγινε (1847 ΑΚ). Όταν ο κληρονόμος αποποιηθεί την κληρονομία, αυτή επάγεται σ' εκείνον που θα είχε κληθεί (δηλαδή θα καθίστατο κληρονόμος), αν το πρόσωπο που αποποιήθηκε, δεν ζούσε κατά τον χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου (1856 ΑΚ). ...»

Επειδή, εν προκειμένω, την 6.5.2023 απεβίωσε η του, ΑΦΜ, καταλείποντας εξ αδιαθέτου κληρονόμο, μεταξύ άλλων, τον προσφεύγοντα τέκνο της προαποβιώσασας αδερφής της

Επειδή ο προσφεύγων υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Πατρών την με αριθμό καταχώρισης αρχική δήλωση Φόρου Κληρονομίας (αριθμός φακέλου /2023) περιλαμβάνοντας στο ενεργητικό αυτής συνολική φορολογητέα αξία υψους 25.690,06€ που αναλύεται ως εξής:

1) Φορολογητέα αξία ποσού **20.886,67€**, που αφορά στο 1/12 συνολικού ποσού 250.640,00€ που αποτελεί το τίμημα από την εκποίηση εντός πενταετίας προ του θανάτου της πλήρους κυριότητας ενός οικοπέδου επιφανείας 1.002,56 τ.μ. που βρίσκεται εντός των ορίων του Οικισμού στη θέση «.....» της Τοπικής Κοινότητας Δημοτικής Ενότητας Ρίου Δήμου Περιφερειακής Ενότητας Αχαΐας Περιφέρειας Δυτικής Ελλάδος, επί της οδού, που έλαβε χώρα την 5.3.2021, σύμφωνα με το /5.3.2021 συμβόλαιο της Συμβολαιογράφου Πατρών, με πωλήτρια την ως άνω κληρονομούμενη και αγοράστρια την

2) Φορολογητέα αξία ποσού **4.803,39€**, που αφορά το 1/12 συνολικού ποσού 57.640,73€ που αποτελεί το τίμημα από την εκποίηση εντός πενταετίας προ του θανάτου της ψιλής κυριότητας, ενός ισογείου διαμερίσματος συνολικής επιφανείας 86,12τ.μ. με ποσοστό συνιδιοκτησίας στο οικοπέδου 50/100 εξ αδιαιρέτου διώροφης οικοδομής επί οικοπέδου, επιφανείας 137,72 τ.μ. που βρίσκεται εντός των ορίων του Οικισμού, στη θέση «.....» της Τοπικής Κοινότητας Δημοτικής Ενότητας Δήμου Πατρέων Περιφερειακής Ενότητας Αχαΐας Περιφέρειας Δυτικής Ελλάδος, επί των παράλληλων οδών αριθμός και αριθμός, που έλαβε χώρα την 05/03/2021, σύμφωνα με το /30-01-2021 συμβόλαιο της Συμβολαιογράφου, με πωλήτρια την ως άνω κληρονομούμενη και αγοράστρια την

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή ο προσφεύγων αιτείται την τροποποίηση του τιμήματος από την πώληση εντός πενταετίας προ του θανάτου για το μεν οικόπεδο επιφανείας 1.002,56 τ.μ. στα 60.000,00 € και για το δε ισόγειο διαμέρισμα στο ποσό των 50.493,03 €, έτσι ώστε η

αναλογούσα κληρονομική μερίδα του να ανέρχεται στα 5.000,00 € για το οικόπεδο και 4.207,75 € για το διαμέρισμα, ήτοι συνολικά στα 9.207,75 € αντί του δηλωθέντος 25.690,06€, καθώς κατά το χρόνο θανάτου της χήρας για αμφότερα τα ακίνητα ίσχυε το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ανωτέρω ακινήτων και όχι ο προσδιορισμός της αγοραίας αξίας τους με συγκριτικά στοιχεία που ίσχυε κατά το χρόνο πώλησής τους.

Επειδή, όπως προκύπτει από τις ανωτέρω παρατιθέμενες διατάξεις, για τον προσδιορισμό της περιουσίας που υποβάλλεται σε φόρο κληρονομίας λαμβάνεται υπόψη το τίμημα από εκποίηση ακινήτου που πραγματοποίησε ο κληρονομούμενος μέσα στην προηγούμενη του θανάτου πενταετία. Ως τίμημα από την εκποίηση του ακινήτου λαμβάνεται η αντικειμενική αξία αυτού ή, αν πρόκειται για ακίνητο που βρίσκεται σε περιοχή όπου δεν εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα, η αξία αυτού όπως προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9, εφόσον οι αξίες αυτές είναι μεγαλύτερες του τιμήματος που αναγράφεται στο συμβολαιογραφικό έγγραφο.

Συνεπώς, ορθά ελήφθη υπόψη από τη Δ.Ο.Υ. Πατρών για τον προσδιορισμό της περιουσίας που υποβάλλεται σε φόρο κληρονομίας το τίμημα από την εκποίηση (πώληση) των ως άνω περιουσιακών στοιχείων που πραγματοποίησε η κληρονομούμενη μέσα στην προηγούμενη του θανάτου της πενταετία. Ως δε τίμημα από την εν λόγω εκποίηση ελήφθη η αξία των εν λόγω ακινήτων, όπως αυτή προσδιορίστηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών κατά τη διενέργεια των επίμαχων μεταβιβάσεων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ίδιου νόμου (αγοραία αξία), καθόσον η αξία αυτή ήταν μεγαλύτερη του τιμήματος που αναγράφονταν στα ως άνω αναφερόμενα συμβολαιογραφικά έγγραφα και κατά τον χρόνο πώλησης των εν λόγω ακινήτων δεν εφαρμόζονταν στην περιοχή που βρίσκονταν αυτά το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας τους. Κατόπιν των ανωτέρω οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος είναι νόμω αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 31.5.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Ημερομηνία Φορολογίας: 06/05/2023

Αριθμ. εθ.....05/02/2024 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομίας: 0,00€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

ΕΥΑΓΓΕΛΙΑ ΤΕΡΖΑΚΟΥ

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.