



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 4-6-2018

Αριθμ. Αποφ.: 1148

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ.Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).

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. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Την με ημερομηνία-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ:, κατοίκου, επί της οδού, Τ.Κ....., κατά της υπ' αριθμόν

πρωτοκόλλου/.....-2017 απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., στην υπ' αριθμ./.....-2017 αίτηση της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης για λογαριασμό και στο όνομα του του, με την οποία ζητείται να γίνουν δεκτές από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., οι από-2017 τροποποιητικές δηλώσεις φόρου δωρεάς αιτία θανάτου, των με αριθμό/2017 (αρ. φακ. Ζ-...../2009) και/2017 (αρ. φακ. Α-...../2009) αρχικών δηλώσεων φόρου δωρεάς αιτία θανάτου, να επαναπροσδιορισθεί ο αναλογούν φόρος δωρεάς και να εκδοθούν διορθωτικές πράξεις των αρχικά εκδοθέντων/.....-5-2017 και/.....-5-2017 πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς, καθώς κατά τον υπολογισμό της αντικειμενικής αξίας των ακινήτων στις αρχικές δηλώσεις επιφυλάχθηκε σφάλμα ως προς την ακριβή τοποθεσία των ακινήτων και κατά συνέπεια ως προς την τιμή ζώνης της αξίας αυτών και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...

6. Τις από-2018 απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του 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 υπ' αριθμόν/.....2017 απάντηση της Δ.Ο.Υ. στην υπ' αριθμ./.....-2017 αίτηση του προσφεύγοντα, απορρίφθηκε το αίτημά του για την έκδοση διορθωτικών πράξεων προσδιορισμού φόρου δωρεάς σε εκκαθάριση των υπ' αριθμ./.....-2017 και/.....-2017 τροποποιητικών δηλώσεων φόρου δωρεάς αιτία θανάτου.

Ο του, με το υπ' αριθμ./.....-2009 συμβόλαιο δωρεάς αιτία θανάτου της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης, , κατέστη δωρεοδόχος α) ενός διαμερίσματος 74,70τ.μ., ιδιοκτησίας της του, ευρισκόμενου στην επί της οδού και β) ποσοστού 50% εξ' αδιαιρέτου από το δικαίωμα καθ' ύψος επέκτασης (αέρα) της ίδιας οικοδομής, επί της οδού στην Στα πλαίσια σύνταξης του ως άνω συμβολαίου, κατατέθηκαν στη Δ.Ο.Υ. οι υπ' αριθμόν .../.....-2009 (αρ. φακ. Ζ-/2009) και/.....-2009 (αρ. φακ. Ζ-...../2009) δηλώσεις φόρου δωρεάς αιτία θανάτου, με τις οποίες δηλώθηκαν τα προαναφερθέντα ακίνητα και τέθηκαν σε αναβολή φορολογίας εφόσον, επί δωρεών αιτία θανάτου, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του δωρητή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 39 παρ.2 του ν. 2961/2001.

Στις-2017 η δωρήτρια του, απεβίωσε (ΛΠΘ/1/2017 ληξιαρχείου). Κατόπιν αυτού, ο προσφεύγων - δωρεοδόχος υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. την υπ' αριθμ. .../....-2017 (αρ. φακ. Ζ-...../2009) δήλωση φόρου δωρεάς που αφορούσε την υπ' αριθμ./2009 αρχική

δήλωση, σύμφωνα με την οποία περιήλθε στην ιδιοκτησία του, λόγω δωρεάς αιτία θανάτου, διαμέρισμα 1^{ου} ορόφου, 74,70τ.μ., κείμενου επί της οδού της Δημοτικής Κοινότητας .
....., δηλωθείσας αντικειμενικής αξίας 91.881,00€. Από την εκκαθάριση της ως άνω δήλωσης, εκδόθηκε η υπ' αριθμ.-/.....-2017 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς, με την οποία επιβλήθηκε φόρος δωρεάς 19.164,30€. Επίσης, ο προσφεύγων υπέβαλε την υπ' αριθμ.-/.....2017 (αρ. φακ. Ζ-...../2009) δήλωση φόρου δωρεάς που αφορούσε την υπ' αριθμ/2009 αρχική δήλωση, σύμφωνα με την οποία περιήλθε στην ιδιοκτησία του, λόγω δωρεάς αιτία θανάτου, ποσοστό 50% από το καθ' ύψος δικαίωμα οικοδομής κείμενης επί της οδού της Δημοτικής Κοινότητας , δηλωθείσας αντικειμενικής αξίας 50.938,77€. Από την εκκαθάριση της ως άνω δήλωσης εκδόθηκε η υπ'αριθμ.-/.....-5-2017 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς, με την οποία επιβλήθηκε φόρος δωρεάς ποσού 15.281,63€.

Ο προσφεύγων, κατά τη μεταβίβαση των προαναφερόμενων ακινήτων στο γιο του με γονική παροχή, διαπίστωσε ότι οι υπ' αριθμ.-/....-5-2017 και-/.....-5-2017 δηλώσεις φόρου δωρεάς που κατατέθηκαν στη Δ.Ο.Υ. εμπεριέχουν σφάλμα ως προς τον προσδιορισμό της αντικειμενικής αξίας των μεταβιβασθέντων ακινήτων και κατά συνέπεια του αναλογούντος φόρου. Πιο συγκεκριμένα, στα συνημμένα φύλλα υπολογισμού της αντικειμενικής αξίας των ως άνω δηλώσεων, εκ παραδρομής αναγράφηκε ότι τα ακίνητα εμπεριέχονται στο Ο.Τ.14 (ζώνη Γ1 του σχετικού χάρτη του Πολεοδομικού Συγκροτήματος), περικλείονται από τις οδούς .., και και έχουν τιμή ζώνης 2.050, αντί του ορθού Ο.Τ. 34 (ζώνη Δ1) και των οδών .., και, με τιμή ζώνης 1.700.

Κατόπιν αυτού, ο προσφεύγων κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. την υπ' αριθμ.-/....-2017 αίτησή του, με την οποία ζήτησε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. να γίνουν δεκτές οι συνημμένες τροποποιητικές δηλώσεις φόρου δωρεάς που αφορούν τις υπ' αριθμ.-/....-5-2017 και-/.....-5-2017 δηλώσεις φόρου δωρεάς, προκειμένου να διορθωθεί η αντικειμενική αξία των μεταβιβασθέντων ακινήτων και κατά συνέπεια να εκδοθούν διορθωτικές πράξεις προσδιορισμού του φόρου δωρεάς. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. με την υπ' αριθμ.-/.....-.....-2017 απάντησή της, απέρριψε το αίτημα του προσφεύγοντος, επικαλούμενη το άρθρο 10 παρ.5 του Ν. 2961/2001.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της υπ'αριθμ.-/.....-2017 απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με την οποία απορρίφθηκε το αίτημα να γίνουν δεκτές οι τροποποιητικές δηλώσεις φόρου δωρεάς, με τις οποίες ζητήθηκε να αλλάξουν οι αξίες των ακινήτων που δηλώθηκαν με τις αρχικές δηλώσεις-/.....-5-2017 και-/.....-5-2017, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Η εσφαλμένη αναγραφή της θέσης των ακινήτων οφείλεται τόσο σε πλημμέλεια της συμβολαιογράφου, όσο και σε πλημμέλεια των φορολογικών αρχών, καθώς από τα λοιπά στοιχεία του φακέλου (το/2009 συμβόλαιο δωρεάς, το συνημμένο τόσο στο

συμβόλαιο, όσο και στις υπ' αρ. &/-5-2017 δηλώσεις τοπογραφικό διάγραμμα) προκύπτει με σαφήνεια ποιοι δρόμοι περικλείουν τα ακίνητα. Συνεπώς, αν η φορολογική αρχή αντιπαρέβαλλε την ορθότητα των δηλώσεων με τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή της (κτηματολογικό χάρτη του Πολεοδομικού Συγκροτήματος) θα διαπίστωνε το λάθος.

2. Η άρνηση της φορολογικής αρχής να δεχθεί τις τροποποιητικές δηλώσεις με τη σωστή θέση του ακινήτου στηρίχθηκε στις διατάξεις του άρθρου 10 παρ.5 του Ν.2961/2001. Η προκειμένη αιτιολογία είναι αβάσιμη, καθώς στην συγκεκριμένη περίπτωση δεν πρόκειται περί εσφαλμένης αποτύπωσης λογιστικών λαθών των φύλλων υπολογισμού της αντικειμενικής αξίας των ακινήτων όπως είναι οι τιμές εκκίνησης, οι συντελεστές αυξομείωσής τους κλπ, αλλά για εσφαλμένη αναγραφή της τοποθεσίας των ακινήτων, δηλαδή για ουσιώδη πλάνη περί τα πράγματα και όχι επί λογιστικής βάσης.

Περαιτέρω δε, η ως άνω διάταξη με την οποία προβλέπεται προθεσμία είκοσι ημερών για τη διόρθωση λογιστικών λαθών σκοπό έχει τη διόρθωση λαθών χωρίς φορολογική επιβάρυνση. Κατά συνέπεια, ότι το εν λόγω δικαίωμα δεν αποσβέννυται μετά την παρέλευση των είκοσι ημερών, αλλά εξακολουθεί να ισχύει με την ανάλογη φορολογική επιβάρυνση.

3. Η διάταξη του άρθρου 19 του Ν. 4174/2013 προβλέπει τη δυνατότητα υποβολής τροποποιητικής δήλωσης μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο. Περαιτέρω δε, στο άρθρο 36 του ίδιου ως άνω νόμου ρητά αναφέρεται ότι η φορολογική διοίκηση μπορεί να προβεί στην έκδοση οποιασδήποτε πράξης προσδιορισμού φόρου εντός πέντε ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης. Συνεπώς, η αξίωση για επιστροφή καταβληθέντος δεν έχει παραγραφεί.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 του Ν. 2961/2001 *«Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας 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 το άρθρο 34Α του Ν. 2961/2001 *«κτήση περιουσίας αιτία δωρεάς, για την επιβολή του φόρου είναι: α)αυτή που προέρχεται από δωρεά η οποία συνιστάται κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα, β)αυτή που προέρχεται από κάθε παροχή, παραχώρηση ή μεταβίβαση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου χωρίς αντάλλαγμα, έστω και αν δεν καταρτίσθηκε έγγραφο»*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 39 παρ.1 & 2 του ίδιου Νόμου «1.Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο της σύνταξης του εγγράφου της δωρεάς ή της γονικής παροχής. Προκειμένου για μεταβίβαση κινητών, αν η παράδοση του αντικειμένου της δωρεάς ή της γονικής παροχής έγινε χωρίς να συνταχθεί συμβόλαιο ή αν το συμβόλαιο συντάχθηκε μετά την παράδοση του αντικειμένου της δωρεάς ή της γονικής παροχής, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο της παράδοσης.

2. Σε περίπτωση δωρεάς αιτία θανάτου η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του δωρητή, εφόσον δεν υπάρχει κάποια άλλη αναβλητική αίρεση».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 86 παρ.1 του Ν. 2961/2001 «Η δήλωση, ανεξάρτητα αν οφείλεται ή όχι φόρος, εφόσον καταρτίζεται συμβολαιογραφικό έγγραφο, υποβάλλεται πριν από τη σύνταξη του οικείου συμβολαιογραφικού εγγράφου της δωρεάς ή γονικής παροχής ή προίκας. Προκειμένου για δωρεές ή γονικές παροχές που δεν έγιναν αμέσως αποδεκτές, υποβάλλεται νέα δήλωση από αυτόν που αποδέχεται, πριν από την κατάρτιση του συμβολαίου αποδοχής».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ.1 του Ν. 2961/2001 «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, στο άρθρο 10B παρ.1, 2 & 4 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι: «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.

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.

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».

Επειδή, στην παρ. 5 του άρθρου 10 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι: «Μέσα σε προθεσμία είκοσι (20) ημερών από την υποβολή της δήλωσης ο υπόχρεος σε φόρο δύναται χωρίς φορολογική επιβάρυνση, εφόσον διαπιστώσει ότι έγινε οποιοδήποτε λογιστικό λάθος κατά τη σύνταξη του φύλλου υπολογισμού της αξίας των ακινήτων ή εσφαλμένη επιλογή των προκαθορισμένων τιμών εκκίνησης ή των συντελεστών αυξομείωσής τους, να υποβάλει νέα δήλωση και να ζητήσει επαναπροσδιορισμό του φόρου».

Στην περίπτωση αυτή, αν ο φόρος που προκύπτει με τη νέα δήλωση είναι μεγαλύτερος, συμψηφίζεται με αυτόν που καταβλήθηκε, αν είναι μικρότερος, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται. Αν ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μέσα στην προθεσμία του 20ημέρου από την υποβολή της δήλωσης διαπιστώσει εσφαλμένο υπολογισμό του φόρου από υπαιτιότητα της υπηρεσίας, δύναται να καλέσει το φορολογούμενο για την υποβολή, μέσα στην ίδια 20ήμερη προθεσμία, συμπληρωματικής δήλωσης και επαναπροσδιορισμό του φόρου».

Επειδή, στην Πολ. 1032/1990 σχετικά με τον έλεγχο των προσδιοριστικών στοιχείων των ακινήτων που υπάγονται στο αντικειμενικό σύστημα προβλέπεται ότι «επειδή η εσφαλμένη εφαρμογή των προσδιοριστικών στοιχείων των ακινήτων στο έντυπο έχει σοβαρές συνέπειες για το φορολογούμενο, είναι απαραίτητο, κατά την παραλαβή των δηλώσεων, να γίνεται από την υπηρεσία επαλήθευση της πληρότητας της δήλωσης και της ορθής αναγραφής σε αυτήν όλων των προσδιοριστικών στοιχείων που προβλέπονται στη σχετική απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και ειδικά της τιμής ζώνης, των συντελεστών εμπορικότητας, αξιοποίησης οικοπέδου κ.λ.π. Αντίθετα, τα λοιπά προσδιοριστικά στοιχεία των ακινήτων π.χ. εμβαδόν, όροφος, παλαιότητα, κ.λ.π. αναγράφονται στα έντυπα με αποκλειστική ευθύνη του δηλούντος και κατ' αρχήν θεωρούνται ειλικρινή. Κατά την παραλαβή της δήλωσης δε γίνεται έλεγχος της ορθότητας, ούτε και ζητούνται δικαιολογητικά περισσότερα από όσα ορίζουν οι αποφάσεις».

Επειδή, σύμφωνα με την 572/1987 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.: «διόρθωση λογιστικών λαθών, τα οποία παρεισέφρησαν στη φορολογική δήλωση, κατά τον υπολογισμό της αξίας των κληρονομιαίων στοιχείων, με εφαρμογή των διατάξεων του συστήματος του αντικειμενικού προσδιορισμού, η τυχούσα διόρθωση που ζητείται μετά την τασσόμενη από το νόμο 20ήμερη προθεσμία, θα πρέπει να διενεργείται αποκλειστικά από το δικαστήριο, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 99 του ν. 2961/2001»

Επειδή σύμφωνα δε με την υπ' αριθμ. 1026/21-1-1993 διαταγή (αρ. πρωτ. 1009900/55/A0013) Υπουργείου Οικονομικών και την παρ. 5 αναφέρεται ότι: «...Ενόψει όλων όσων ανωτέρω εκτέθηκαν, είναι προφανές ότι η μη αμφισβήτηση από μέρους του φορολογουμένου της αντικειμενικής αξίας μέσα στη νόμιμη προθεσμία, επάγεται ως μόνη συνέπεια την οριστικοποίηση αυτής, αλλά όχι και της όλης φορολογικής υπόθεσης, η οποία οριστικοποιείται με αμετάκλητη δικαστική απόφαση περί τούτου ή με πράξη του προϊσταμένου ΔΟΥ περί ειλικρίνειας του περιεχομένου της δήλωσης. Κατ' ακολουθία, εάν πριν από την κατά τα άνω οριστικοποίηση της φορολογικής υπόθεσης, υποβληθεί ανακλητική δήλωση που το αίτημά της δεν αφορά την αντικειμενική αξία, νομίμως υποβάλλεται και νομιμοποιείται ο προϊστάμενος ΔΟΥ σε αποδοχή, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 72 και 90 ν.δ. 118/1973, νυν 2961/2001, νέα εκκαθάριση και διαγραφή ή και επιστροφή τυχόν επί πλέον φόρου, κατ' άρθρα 84 και 100 ίδιου ν.δ. 118/1973, νυν 2061/2001 σε συνάρτηση με τα άρθρα 91, 93 ν.δ. 326/1969 (ΦΕΚ 205 Α'), περί κώδικος δημοσίου λογιστικού, τα οποία ορίζουν πως αξιώσεις κατά του Δημοσίου για αχρεώστητα ή παράνομα καταβληθέντα ποσά παραγράφονται μετά πάροδο τριών (3) ετών από το τέλος του οικονομικού έτους στο οποίο γεννήθηκε η αξίωση και είναι δυνατή η δικαστική της επιδίωξη. (Σχετ. Δ. Εφ. Αθ. 915/1988).»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ.1 του Ν. 2961/2001 *«Επιτρέπεται η εν όλω ή εν μέρει ανάκληση της δήλωσης, που υποβλήθηκε από τον φορολογούμενο, λόγω ουσιώδους πλάνης περί τα πράγματα που αποδεικνύεται προσηκόντως ή λόγω εσφαλμένης ερμηνείας των διατάξεων του νόμου αυτού. Η ανάκληση της δήλωσης δεν μπορεί να αφορά την αξία των αντικειμένων της κληρονομίας».*

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.29 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 *«Για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από τυχερά παίγνια, οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εφαρμόζονται από 1.1.2015».*

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ.1 του Ν. 4174/2013 *«1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.*

2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα.

«3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.

β. Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης».

Επειδή, βάσει των αρχών που διέπουν τους κανόνες της έννομης τάξης, σε περίπτωση ισοδύναμων κανόνων, βρίσκει εφαρμογή η αρχή «ο ειδικότερος νόμος υπερισχύει του γενικότερου» (lex specialis derogate generali). Σύμφωνα με την ως άνω αρχή, ο νόμος που περιέχει ειδικότερη ρύθμιση μπορεί να «επισκιάσει» εκείνον με το γενικότερο περιεχόμενο, ακόμη και αν είναι προγενέστερος του γενικού νόμου. Συνεπώς, οι διατάξεις του άρθρου 10Β παρ.5 του Ν. 2961/2001 ως ειδικότερες υπερισχύουν των διατάξεων του Ν. 4174/2013.

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε τις υπ' αριθμ. ... &/-5-2017 δηλώσεις φόρου δωρεάς δηλώνοντας τη θέση των ακινήτων στο Ο.Τ. 14 του Πολεοδομικού συγκροτήματος ..., από την εκκαθάριση των οποίων εκδόθηκαν οι υπ' αριθμ./2017 &/2017 πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς.

Επειδή, ο προσφεύγων στις-2017 κατέθεσε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. τις υπ' αριθμ. ... & τροποποιητικές των αρχικών, δηλώσεις φόρου δωρεάς, καθώς και το υπ' αριθμ./-.....-2017 αίτημά του με το οποίο ζητά να γίνουν δεκτές οι ως άνω αναφερόμενες τροποποιητικές δηλώσεις, με τις οποίες αλλάζει τη θέση των δωρηθέντων ακινήτων (Ο.Τ. 34) με αποτέλεσμα την αλλαγή στην τιμή ζώνης που συνεπάγεται τη μείωση της αξίας των δηλωθέντων ακινήτων.

Επειδή, οι ως άνω τροποποιητικές δηλώσεις αφορούν σε αλλαγή της αντικειμενικής αξίας, έπρεπε αυτές να υποβληθούν ενώπιον της Δ.Ο.Υ. εντός είκοσι ημερών από την υποβολή των αρχικών δηλώσεων που εκκαθαρίστηκαν. Κατά συνέπεια, ορθώς η Δ.Ο.Υ. δεν έκανε δεκτές τις τροποποιητικές δηλώσεις και δεν προέβη σε νέα εκκαθάριση.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης-2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.