



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη, 22.04.2019

Αριθμός απόφασης: 933

Ταχ. Δ/ση: Εγνατία 45
Ταχ. Κωδ. : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
FAX : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/24.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του Α.Φ.Μ., κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ της με αριθμό πρωτοκόλλου

.....09.2018 αίτησης ανάκλησης των με αριθμό03.2018 και03.2018 δηλώσεων φόρου μεταβίβασης ακινήτου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, Α.Φ.Μ., 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 πάροδο άπρακτου του τριμήνου από την υποβολή στη Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ της με αριθμό πρωτοκόλλου09.2018 αίτησης ανάκλησης των με αριθμό03.2018 και03.2018 δηλώσεων φόρου μεταβίβασης ακινήτου, απερρίφθη αυτή σιωπηρώς από τον Προϊστάμενο της φορολογικής αρχής.

Με την ανωτέρω αίτηση ο προσφεύγων είχε ζητήσει να ανακληθούν οι με αριθμό03.2018 και03.2018 δηλώσεις φόρου μεταβίβασης ακινήτου οι οποίες αφορούσαν σε παραίτηση του, Α.Φ.Μ., πατέρα του προσφεύγοντα από το δικαίωμα επικαρπίας που είχε σε δύο ακίνητα των οποίων την ψιλή κυριότητα είχε μεταβιβάσει στον προσφεύγοντα προγενέστερα με τα με αριθμό10.2009 και12.2009 συμβόλαια γονικής παροχής της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης Συγκεκριμένα με γονική παροχή είχαν μεταβιβασθεί το δικαίωμα ψιλής κυριότητας επί των ακόλουθων ακινήτων: α) Μίας αυτοτελούς επαγγελματικής στέγης αποτελούμενης από ισόγειο όροφο εμβαδού 49,94 τ.μ. και πρώτο όροφο 43,56 τ.μ. με παρακολούθημα μία θέση στάθμευσης εμβαδού 17,82 τ.μ. στην οποία επαγγελματική στέγη αντιστοιχεί ποσοστό εξ αδιαιρέτου 8,34% επί του με αριθμό αγροτεμαχίου εκτάσεως 10.024,15 τ.μ. ευρισκόμενου στο Θεσσαλονίκης β) Ενός υπόγειου αποθηκευτικού χώρου εμβαδού 85,95 τ.μ. με ποσοστό 8,33% εξ αδιαιρέτου επί του προαναφερθέντος ακινήτου. Κατά την εκκαθάριση των ανωτέρω δηλώσεων Φ.Μ.Α. η φορολογική αρχή επέβαλε φόρο μεταβίβασης επί της αξίας της επικαρπίας των μεταβιβαζόμενων ακινήτων, καθώς κατά τη μεταβίβαση λόγω γονικής παροχής της ψιλής κυριότητας των εν λόγω ακινήτων είχε ζητηθεί η άμεση φορολόγησή της. Εντούτοις, για τα τακτοποιηθέντα με το Ν. 4495/2017 κτίσματα συνολικού εμβαδού 67,65 τ.μ. και ποσοστό 50% από μια κολυμβητική δεξαμενή 60 τ.μ., καθώς και για τα κτίσματα συνολικού εμβαδού 30,56 τ.μ., και ποσοστό 50% από μια κολυμβητική δεξαμενή 60 τ.μ. τα οποία αναγράφονται αντίστοιχα στις ανωτέρω δηλώσεις Φ.Μ.Α. επιβλήθηκε φόρος επί της αξίας τους κατά πλήρη κυριότητα, καθώς αυτά δεν συμπεριελήφθησαν στις προαναφερθείσες δηλώσεις

φόρου γονικής παροχής και συνακόλουθα δε φορολογήθηκαν. Με την αίτηση ανάκλησης ο προσφεύγων ζητούσε να μην επιβληθεί φόρος μεταβίβασης επί της αξίας της πλήρους κυριότητας των νομιμοποιηθέντων χώρων των μεταβιβαζόμενων ακινήτων, αλλά μόνο επί της αξίας του δικαιώματος επικαρπίας επί των ακινήτων αυτών, καθώς κατά τη μεταβίβαση της ψιλής κυριότητας λόγω γονικής παροχής είχε ζητηθεί η άμεση φορολόγηση

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να ακυρωθεί η ανωτέρω σιωπηρή απόρριψη, να γίνει δεκτή η αίτηση ανάκλησης των με αριθμό03.2018 και03.2018 δηλώσεων φόρου μεταβίβασης ακινήτου, να γίνει νέα εκκαθάριση και να του επιστραφεί εντόκως ως αχρεωστήτως καταβληθείσα η χρηματική διαφορά που θα προκύψει μετά τη νέα εκκαθάριση των ανωτέρω δηλώσεων φόρου μεταβίβασης, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

Για τους χώρους που διατηρούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 3843/2010, του άρθρου 33 του Ν. 3937/2011 και του άρθρου 105 παρ. 4 του Ν. 4495/2017 και οι οποίοι πριν την υπαγωγή τους (τακτοποίησή τους) στις ανωτέρω διατάξεις έχουν μεταβιβασθεί δεν οφείλεται αναδρομικά οποιοσδήποτε φόρος όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν. 3843/2010, του άρθρου 22 παρ. 5 του Ν. 3897/2010, του άρθρου 105 παρ. 4 του Ν. 4495/2017 και της ΠΟΛ 1126/31.05.2011.

Επειδή, με βάση τη διάταξη του άρθρου 1 του α. ν. 1521/1950, όπως κυρώθηκε με το Ν. 1587/1950 ορίζεται ότι:

«Εφ' εκάστης εξ επαχθούς αιτίας μεταβιβάσεως ακινήτου ή πραγματικού επί ακινήτου δικαιώματος ως και επί μεταβιβάσεως πλοίου υπό ελληνικήν σημαίαν επιβάλλεται φόρος επί αξίας αυτών.

2. Ακίνητα λογίζονται τα κατά τα άρθρα 948 και 953 του Αστικού κώδικος χαρακτηριζόμενα ως τοιούτο.

3. Εν την έννοια του όρου μεταβιβάσεως δια την εφαρμογή του παρόντος νόμου είναι:

α) η απαλλοτρίωσις της πλήρους ή της ψιλής κυριότητας αδιαφόρως εν αυτή γίνεται υπό αναβλητική αίρεσιν ή επί τω όρω της εξωνήσεως,

.....

δ) η παραίτησις από της κυριότητας επί ακινήτου ή από πραγματικού δικαιώματος επί ακινήτου ή από της κυριότητας πλοίου,

Επειδή, με βάση τη διάταξη της περίπτωσης ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του α. ν. 1521/1950, όπως κυρώθηκε με το Ν. 1587/1950 ορίζεται ότι:

«1. Δια τον καθορισμό της αξίας του ακινήτου ή του πραγματικού δικαιώματος επί του ακινήτου ή του πλοίου λαμβάνεται υπ' όψει :

.....
ε) ημέρα της υπογραφής του οριστικού συμβολαίου εις τας λοιπάς περιπτώσεις».

Επειδή, με βάση τη διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 3 του α. ν. 1521/1950, όπως κυρώθηκε με το Ν. 1587/1950 ορίζεται ότι:

«4. Για τον καθορισμό της αξίας της ψιλής κυριότητας της επικαρπίας, της οίκησης, της περιορισμένης προσωπικής δουλείας ή της πραγματικής δουλείας επί ακινήτου εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 15, 16 και της περίπτωσης δ της παραγράφου 1 του άρθρου 40 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών».

Επειδή, με βάση τη διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«3. Η αξία της επικαρπίας προσδιορίζεται σε ποσοστό της αξίας της πλήρους κυριότητας, κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης του επικαρπωτή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού.

Σε περίπτωση που η επικαρπία, είτε με παραίτηση είτε με σύμβαση, περιέρχεται στον ψιλό κύριο, που έχει υπαχθεί σε φόρο για την ψιλή κυριότητα, επιβάλλεται φόρος στην αξία της πλήρους κυριότητας, μετά την αφαίρεση από αυτήν του τμήματος της αξίας που αναλογεί στο ποσοστό για το οποίο ο ψιλός κύριος είχε υπαχθεί σε φόρο κατά τη μεταβίβαση της ψιλής κυριότητας».

Σε μεταβίβαση για αόριστο χρόνο με χαριστική αιτία ή αιτία θανάτου του δικαιώματος ενάσκησης της επικαρπίας σε άλλο πρόσωπο εκτός του ψιλού κυρίου, η αξία αυτής προσδιορίζεται σε ποσοστό της αξίας της πλήρους κυριότητας κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης με βάση την ηλικία του μεγαλύτερου μεταξύ του επικαρπωτή και του προσώπου που αποκτά το δικαίωμα ενάσκησης."

4. Σε ισόβια ή αόριστου χρόνου επικαρπία λαμβάνεται ποσοστό της αξίας της πλήρους κυριότητας, ανάλογα με την ηλικία του επικαρπωτή, το οποίο ορίζεται:

στα 8/10, αν ο επικαρπωτής δεν έχει υπερβεί το 20ό έτος της ηλικίας του,

στα 7/10, αν έχει υπερβεί το 20ό,

στα 6/10, αν έχει υπερβεί το 30ό,

στα 5/10, αν έχει υπερβεί το 40ό,

στα 4/10, αν έχει υπερβεί το 50ό,

στα 3/10, αν έχει υπερβεί το 60ό,

στα 2/10, αν έχει υπερβεί το 70ό και

στο 1/10, αν έχει υπερβεί το 80ό έτος της ηλικίας του».

Επειδή, με βάση τη διάταξη της περίπτωσης δ της παραγράφου 1 του άρθρου 40 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

« 1. Κατ' εξαίρεση η φορολογική υποχρέωση γεννιέται:

.....

δ) Κατά το χρόνο της συνένωσης της επικαρπίας με την ψιλή κυριότητα, όταν αντικείμενο της δωρεάς ή της γονικής παροχής είναι η ψιλή κυριότητα, εκτός από τις περιπτώσεις της παραγράφου 5 του άρθρου 16. Για την εφαρμογή της διάταξης της περίπτωσης ε` της παραγράφου 5 του άρθρου 16 σε δωρεά ή σε γονική παροχή, το αίτημα του ψιλού κυρίου καταχωρίζεται στη δήλωση που προβλέπεται από το άρθρο 85. Στην περίπτωση αυτή η δήλωση υποβάλλεται μέσα στην προθεσμία που ορίζεται από το άρθρο 86, η οποία, ως προς το αίτημα της άμεσης φορολόγησης, είναι ανατρεπτική και ο φόρος υπολογίζεται στην αξία της ψιλής κυριότητας, που εξευρίσκεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 15 και 16 και δεν μπορεί σε κάθε περίπτωση να είναι μικρότερη από την αξία που προκύπτει σε περίπτωση ισόβιας παρακράτησης της επικαρπίας».

Επειδή, με βάση τη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 5 του α. ν. 1521/1950, όπως κυρώθηκε με το Ν. 1587/1950 ορίζεται ότι:

«1. Ο φόρος μεταβίβασης που αναλογεί στο τίμημα μεταβίβασης που αναγράφεται στο συμβόλαιο, βαρύνει τον αγοραστή,

Ο φόρος μεταβιβάσεως ο αναλογών επί της διαφοράς μεταξύ αξίας και του τιμήματος μεταβιβάσεως και αι προσαυξήσεις του άρθρ. 9 του παρόντος βαρύνουν τον αγοραστήν, νοουμένου ως τοιούτου και του υπερθεματιστού επί μεταβιβάσεων δια πλειστηριασμού
.....»

Επειδή, με βάση τη διάταξη του άρθρου 7 του α. ν. 1521/1950, όπως κυρώθηκε με το Ν. 1587/1950 ορίζεται ότι:

«1. Δι' εκάστην μεταβίβασιν οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται προ της συντάξεως του συμβολαίου των, να επιδώσωσι κοινήν δήλωσιν φόρου μεταβιβάσεως, προς τον Οικον. Έφορον της περιφερείας εν η κείται το ακίνητον ή προκειμένου περί πλοίου της περιφερείας εν η είναι νηολογημένον τούτο.

2. Επί υποχρέων φυσικών προσώπων ή δηλώσις υποβάλλεται υπ' αυτών ή των πληρεξουσίων των ή των νομίμων αντιπροσώπων των.

3. Η δήλωσις είναι απαράδεκτος εάν δεν περιέχη :

α) Την φορολογικήν Αρχήν προς ην απευθύνεται

β) το όνομα, όνομα πατρός και επώνυμον των δηλούντων,

γ) το επάγγελμα των δηλούντων,

δ) την κατοικίαν ή εν ελλείψει τοιαύτης την διαμονήν, ως και την επαγγελματικήν εγκατάστασιν ή την έδραν των δηλούντων,

ε) την νομικήν σχέσιν αυτών προς το μεταβιβαζόμενον περιουσιακόν στοιχείον,

ς) το είδος του μεταβιβαζομένου περιουσιακού στοιχείου και σύντομον περιγραφήν αυτού,

ζ) τον τρόπον κτήσεως αυτού υπό του μεταβιβάζοντος,

η) την αξίαν του ακινήτου ή την καθαράν χωρητικότητα του πλοίου,

θ) το ποσόν του αναλογούντος φόρου μεταβιβάσεως»,

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1046/9-3-2005 « Φορολόγηση ημιυπαίθριων και βοηθητικών χώρων κατά τη μεταβίβασή τους με οποιαδήποτε αιτία» ορίζεται ότι:

«1. Με δεδομένο ότι για τον υπολογισμό της φορολογητέας αξίας του ακινήτου λαμβάνεται υπόψη η πραγματική κατάσταση του ακινήτου, σε περίπτωση μεταβίβασης ακινήτου, του οποίου ο ημιυπαίθριος ή οι ημιυπαίθριοι χώροι έχουν διαμορφωθεί κατά το χρόνο φορολογίας (δηλαδή κατά το χρόνο σύνταξης του μεταβιβαστικού συμβολαίου αγοράς, δωρεάς, γονικής παροχής ή κατά το χρόνο θανάτου) σε κλειστούς χώρους κύριας χρήσης, για τον υπολογισμό του οικείου φόρου, η επιφάνεια τους συνυπολογίζεται στη φορολογητέα επιφάνεια του ακινήτου, στο οποίο ανήκουν, και φορολογούνται ανάλογα με τη χρήση του ακινήτου, στο οποίο υπάγονται, ως κατοικία, επαγγελματική στέγη κ.λπ.

2. Σύμφωνα με την πιο πάνω γνωμοδότηση, στην οικεία φορολογική δήλωση δεν απαιτείται η αναγραφή του ημιυπαίθριου χώρου ή η κατάσταση αυτού, δηλαδή η διαμόρφωσή του ή μη σε χώρο κύριας χρήσης, αλλά, στην περίπτωση αυτή (διαμόρφωσής του σε χώρο κύριας χρήσης) αρκεί η συμπλήρωση του οικείου φύλλου υπολογισμού αξίας, στο οποίο θα περιλαμβάνεται η συνολική επιφάνεια του χώρου κύριας χρήσης (διαμερίσματος, επαγγελματικής στέγης κ.λ.π.) και η επιφάνεια του κλειστού ημιυπαίθριου χώρου.

Ωστόσο, επειδή η αναγραφή, κατά την περιγραφή του ακινήτου στην οικεία δήλωση, της ύπαρξης του ημιυπαίθριου ή ημιυπαίθριων χώρων διευκολύνει το φορολογικό έλεγχο, θεωρούμε ότι κατά την περιγραφή του ακινήτου στο σώμα της δήλωσης είναι σκόπιμη η αναγραφή απλά και μόνο της ύπαρξης του ημιυπαίθριου χώρου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 περ. α΄ του άρθρου 22 του ν. 3897/2010 όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 33 Ν.3937/2011, ορίζεται ότι:

«5.α. Για τους χώρους που διατηρούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 3843/2010 δεν οφείλονται αναδρομικά οποιοσδήποτε φόρος, καθώς και οποιασδήποτε μορφής τέλη και πρόστιμα. Τυχόν ήδη καταβληθέντες φόροι, τέλη και σχετικά πρόστιμα δεν αναζητούνται.»

Επειδή, με την ΠΟΛ 1126/31.05.2011 «Οδηγίες για τον τρόπο αντιμετώπισης των τακτοποιούμενων χώρων του ν. 3843/2010 (ΦΕΚ 62 Α΄), μετά την εφαρμογή του ν. 3897/2010 (ΦΕΚ 208 Α΄) στα πλαίσια της Φορολογίας Κεφαλαίου και της Φορολογίας Εισοδήματος και κοινοποίηση των διατάξεων του ν. 3897/2010» ορίζεται ότι:

«Σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων, οι ημιυπαίθριοι ή βοηθητικοί χώροι, οι οποίοι μεταβιβάζονται με επαχθή αιτία και ήδη κατά το χρόνο της αγοράς έχουν διαμορφωθεί σε χώρο κύριας χρήσης, υπάγονται σε φ.μ.α. ανάλογα με τη χρήση τους (άρθρο 1 και 3 παρ. 1 ε' α.ν. 1521/1950, άρθρο 2 παρ. 1 της με αριθ. πρωτ. 1067780/82/Γ0013/ΠΟΛ. 1149/9-6-1994 απόφασης του Υπ. Οικ. καθώς και οι με αριθ. 1026526/83/Β0013/ ΠΟΛ. 1046/9-3-2005, 1035134/102/Β0013/ΠΟΛ. 1057/6-4-2005, 1047581/133/Β0013/ΠΟΛ. 1073/9-5-2005 και ΠΟΛ. 1114/19-7-2010 εγκύκλιοι ΥπΟικ. και η με αριθ. 622/2004 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.).

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 παρ. 5 περ. α' του Ν. 3897/2010 για τους χώρους αυτούς που έχουν μεταβιβασθεί και ρυθμισθεί στη συνέχεια με τις διατάξεις του Ν. 3843/2010 δεν οφείλεται αναδρομικά οποιοσδήποτε φόρος, ούτε επιστρέφεται τυχόν καταβληθείς».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 105 του ν. 4495/2017 ορίζεται ότι:

«4. Για τις αυθαίρετες κατασκευές και αλλαγές χρήσης πριν από τις 28.7.2011, που εξαιρούνται από την επιβολή κυρώσεων σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος ή εξαιρέθηκαν από την επιβολή κυρώσεων σύμφωνα με τις διατάξεις των νόμων 3843/2010 (Α 62), 4014/2011 (Α 209) και 4178/2013 (Α 174), δεν οφείλονται αναδρομικά ασφαλιστικές εισφορές (ΕΦΚΑ κ.λπ.) και οποιοσδήποτε φόρος, καθώς και οποιασδήποτε μορφής πρόστιμα και τέλη, όπως το τέλος ακίνητης περιουσίας, καθαριότητας, φωτισμού και άλλα ανταποδοτικά τέλη. Φόροι, τέλη και πρόστιμα που καταβλήθηκαν δεν αναζητούνται. Η αλλαγή χρήσης δεν λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό του τέλους του άρθρου 24 του ν. 2130/1993 (Α 62), καθώς και των τελών του ν. 25/1975 (Α 74) και του άρθρου 25 του ν. 1828/1989 (Α 2) και δεν επιβάλλονται αναδρομικά διαφορές που προκύπτουν ως προς το ύψος των τελών ούτε και σχετικές προσαυξήσεις οι οποίες προέρχονται από την αλλαγή χρήσης».

Επειδή, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε τη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1114/2016 ορίζεται ότι:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση».

Επειδή, με βάση τη διάταξη του άρθρου 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«..... Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με

την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση».

Επειδή, η ανάκληση δήλωσης Φ.Μ.Α. ρυθμίζεται από τις γενικές αρχές του φορολογικού δικαίου [Η φορολογία μεταβίβασης ακινήτων, 2^η έκδοση, Τόμος Α΄, σελίδα 681, Ιωάννης Φωτόπουλος].

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί ότι ο φορολογούμενος μπορεί να αμφισβητήσει την ακρίβεια του περιεχομένου της δήλωσής του αυτής, εξαιτίας νομικού ή πραγματικού σφάλματος, εκτός του αναγόμενου σε εκτίμηση πραγμάτων, εφόσον το σφάλμα αυτό οφείλεται σε συγγνωστή πλάνη ή ψυχολογική βία ή άλλη εύλογη αιτία που αποδεικνύεται από το φορολογούμενο (ΣΤΕ 882/1983, 3104/1983, 3263/1986).

Επειδή, η πλάνη που αναφέρεται στη νομική έννοια ορισμένου όρου ή στις έννομες συνέπειες της δήλωσης, ή σε ό,τι αφορά την υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών σε ορισμένη διάταξη, ή σε εσφαλμένη ερμηνεία του νόμου, τότε αυτή χαρακτηρίζεται ως πλάνη περί το δίκαιο [Η φορολογία μεταβίβασης ακινήτων, 2^η έκδοση, Τόμος Α΄, σελίδα 685, Ιωάννης Φωτόπουλος].

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 141 του ΑΚ ορίζεται ότι:

«Η πλάνη είναι ουσιώδης όταν αναφέρεται σε σημείο τόσο σπουδαίο για την όλη δικαιοπραξία, ώστε, αν το πρόσωπο γνώριζε την πραγματική κατάσταση, δεν θα επιχειρούσε τη δικαιοπραξία».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 142 του ΑΚ ορίζεται ότι:

«Η πλάνη που αναφέρεται σε ιδιότητες του προσώπου ή του πράγματος θεωρείται ουσιώδης, αν κατά τη συμφωνία των μερών ή με βάση την καλή πίστη και τα συναλλακτικά ήθη, οι ιδιότητες αυτές είναι τόσο σπουδαίες για την όλη δικαιοπραξία, ώστε, αν το πρόσωπο γνώριζε την πραγματική κατάσταση, δεν θα επιχειρούσε τη δικαιοπραξία».

Επειδή, εν προκειμένω ο προσφεύγων υπέβαλε τη με αριθμό09.2018 αίτηση στη Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ με την οποία ζητούσε την ανάκληση- τροποποίηση λόγω νομικής πλάνης των με αριθμό03.2018 και03.2018 δηλώσεων φόρου μεταβίβασης ακινήτου ως προς τη φορολογητέα αξία των νομιμοποιηθέντων χώρων των μεταβιβαζόμενων ακινήτων.

Επειδή, για τη μεταβίβαση της ψιλής κυριότητας των επίμαχων δύο ακινήτων συντάχθηκαν τα με αριθμό10.2009 και12.2009 συμβόλαια γονικής παροχής της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης και υποβλήθηκαν οι με αριθμό09.2009 (αρ. φακέλου Ζ/2009) και12.2009 (αρ. φακέλου Ζ/2009) δηλώσεις φόρου γονικής παροχής στις οποίες δεν ανεγράφησαν οι τακτοποιηθέντες βάσει των διατάξεων του ν. 4495/2017 χώροι και ως εκ τούτου στη φορολογητέα αξία των εν λόγω δηλώσεων δε συμπεριελήφθη η φορολογητέα αξία του δικαιώματος ψιλής κυριότητας των εν λόγω νομιμοποιηθέντων χώρων.

Επειδή, για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που συμπεριλαμβάνονται στις με αριθμό03.2018 και03.2018 δηλώσεις φόρου μεταβίβασης ακινήτου, οι οποίες υπεβλήθησαν κατόπιν παραίτησης λόγω πώλησης του πατέρα του προσφεύγοντα υπέρ του τελευταίου από το δικαίωμα επικαρπίας, λήφθηκε υπόψη α) η αξία του δικαιώματος επικαρπίας επί των ακινήτων που αναγράφονταν στις με αριθμό09.2009 και12.2009 δηλώσεις φόρου γονικής παροχής και η οποία υπολογίσθηκε βάσει των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 3 του α. ν. 1521/1950, όπως κυρώθηκε με το Ν. 1587/1950 της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν. 2961/2001 καθώς η αξία του δικαιώματος ψιλής κυριότητας επί αυτών φορολογήθηκε κατά την υποβολή των ανωτέρω δηλώσεων γονικής παροχής και β) η αξία του δικαιώματος πλήρους κυριότητας των τακτοποιηθέντων χώρων των μεταβιβαζόμενων ακινήτων.

Επειδή, ορθώς η φορολογική αρχή υπολόγισε ως φορολογητέα αξία των τακτοποιηθέντων χώρων (βάσει των διατάξεων του ν.4495/2017) την αξία του δικαιώματος πλήρους κυριότητας, καθώς δεν είχε φορολογηθεί άμεσα η αξία του δικαιώματος ψιλής κυριότητας επί των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων κατά την υποβολή των προαναφερθεισών δηλώσεων φόρου γονικής παροχής.

Επειδή, η ενέργεια αυτή της φορολογικής αρχής δεν αντίκειται στις διατάξεις της παραγράφου 5 περ. α' του άρθρου 22 του ν. 3897/2010 όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 33 Ν.3937/2011, της ΠΟΛ 1126/31.05.2011 και της παρ. 4 του άρθρου 105 του Ν. 4495/2017, καθώς δεν επιβάλλεται αναδρομικά φόρος γονικής παροχής για την αξία των δικαιωμάτων ψιλής κυριότητας που μεταβιβάσθηκαν με τα με αριθμό10.2009 και12.2009 συμβόλαια γονικής παροχής ψιλής κυριότητας της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης για τα οποία υποβλήθηκαν οι με αριθμό09.2009 και12.2009 δηλώσεις φόρου γονικής παροχής, καθώς οι δηλώσεις αυτές δεν κρίθηκαν ανακριβείς λόγω μη αναγραφής σε αυτές των μη νόμιμων κατά την υποβολή των δηλώσεων και κατόπιν τακτοποιηθέντων χώρων, αλλά επιβάλλεται το πρώτον φόρος μεταβίβασης επί της αξίας του δικαιώματος πλήρους κυριότητας επί των τακτοποιηθέντων ακινήτων που αναφέρονται στις με αριθμό03.2018 και03.2018 δηλώσεις φόρου μεταβίβασης ακινήτου.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα για μη ορθό υπολογισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που αναφέρονται στις03.2018 και03.2018 δηλώσεις φόρου μεταβίβασης ακινήτων λόγω αναδρομικής επιβολής φόρου μεταβίβασης επί τακτοποιηθέντων βάσει των διατάξεων του ν. 4495/2017 χώρων απορρίπτεται ως ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αριθ. πρωτ./.....2018 ενδικοφανούς προσφυγής του
....., Α.Φ.Μ.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον
υπόχρεο.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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.