



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 23-03-2020

Αριθμ. Αποφ.: 596

**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@ aade.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 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου, επί της οδού, κατά της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Την ως άνω πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου 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:

Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα οφειλόμενη διαφορά φόρου βάσει των διατάξεων του ν. 2961/2001 ποσού 19.515,17€, πλέον πρόσθετος φόρος (αρ. 53 και 58 του ν. 4174/2013) 18.020,31€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 37.535,48€.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η υπ' αριθμ. εντολή ελέγχου για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων Φορολογίας Κεφαλαίου και ειδικότερα των διατάξεων του ν. 2961/2001 (Κώδικας φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Προικών, Γονικών Παροχών, Κερδών από Λαχεία) στον ως άνω προσφεύγοντα και συγκεκριμένα στον έλεγχο της υπ' αριθμ. δήλωσης φόρου κληρονομιάς, η οποία υποβλήθηκε στην πρώην ..Δ.Ο.Υ. την 02-12-2005.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Την 02-12-2005 ο υπέβαλε στην πρώην . Δ.Ο.Υ. την υπ' αριθμ. δήλωση φόρου κληρονομιάς και δήλωσε τα περιουσιακά στοιχεία που κατέλιπε με την Δημόσια Διαθήκη στον ίδιο, ο παππούς του, ο οποίος απεβίωσε την 03-01-2005, προκειμένου να καταβάλει τον οικείο φόρο κληρονομιάς.

Σύμφωνα με την ως άνω δήλωση κληρονομιάς, ο έλαβε κληρονομιαία περιουσία συνολικής αξίας 103.488,14€, από το σύνολο της οποίας έλαβε γεωργική απαλλαγή 88.981,21€. Η συγκεκριμένη δήλωση φόρου κληρονομιάς θεωρείται περαιωθείσα ως προς τις δηλωθείσες αξίες,

λόγω παρέλευσης δεκαετίας από την ημερομηνία υποβολής της. Ωστόσο, δεδομένου ότι ο προσφεύγων με την υποβολή της δήλωσης αιτήθηκε απαλλαγής, λόγω της αγροτικής του ιδιότητας, η Δ.Ο.Υ. προέβη στον έλεγχο της συνδρομής των προϋποθέσεων της αγροτικής απαλλαγής, τόσο κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης, όσο και για το σύνολο της δεκαπενταετίας, χρονικό διάστημα, για το οποίο ο δικαιούχος της απαλλαγής δεσμεύεται να πληροί τις προϋποθέσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του ν. 3220/2004 και του ν. 2520/1997.

Για τη χορήγηση της γεωργικής απαλλαγής είχε προσκόμισε τα κάτωθι απαραίτητα δικαιολογητικά:

1. Τη με αριθμ. Πρωτ. βεβαίωση του ν. 2520/97 της Διεύθυνσης Αγροτικής Ανάπτυξης Ν. Πιερίας, με την οποία του προσδίδεται η ιδιότητα του νέου αγρότη.
2. Τη με αρ. πρωτ. βεβαίωση της Διεύθυνσης Αγροτικής Ανάπτυξης Ν. Πιερίας για την καταλληλότητα των χωραφιών για γεωργική και κτηνοτροφική εκμετάλλευση και
3. Την από 02-12-2005 υπεύθυνη δήλωση του ν. 1599/1986, με την οποία δήλωσε υπεύθυνα, γνωρίζοντας τις κυρώσεις του αρ. 22 του ίδιου νόμου, ότι: «Είμαι κατά κύριο επάγγελμα γεωργός, ότι θα χρησιμοποιώ για γεωργική εκμετάλλευση για 15 χρόνια τα ακίνητα που αναφέρονται στην υπ' αριθμ. (Θ δήλωση φόρου κληρονομιάς), δεν θα τα μεταβιβάσω ούτε θα τα εκμισθώσω για 15 χρόνια».

Επειδή κατά το χρόνο φορολογίας της κληρονομιάς, που είναι ο χρόνος θανάτου του κληρονομούμενου, ήτοι 03-01-2005, ο προσφεύγων πληρούσε τις προαναφερθείσες προϋποθέσεις, του χορηγήθηκε γεωργική απαλλαγή ύψους 88.981,21€. Μετά την αφαίρεση του αφορολόγητου ποσού από το σύνολο της δηλωθείσας περιουσίας (103.488,14€) δεν προέκυψε φόρος λόγω ποσού και βαθμού συγγενείας.

Ωστόσο, ο προσφεύγων, προέβη τα οικονομικά έτη 2009-2013 στην εκμίσθωση των αγροτεμαχίων για τα οποία πήρε γεωργική απαλλαγή, στη μητέρα του,, ενώ την 04-12-2013 με την υπ' αριθμ. δήλωση στο τμήμα μητρώου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. έκανε έναρξη λιανικού εμπορίου ειδών παντοπωλείου. Ως εκ τούτου, η Δ.Ο.Υ. προέβη σε νέο υπολογισμό του φόρου κληρονομιάς, αφαιρώντας την προηγούμενη γεωργική απαλλαγή.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Κλήθηκε να υποβάλει εκπρόθεσμες φορολογικές δηλώσεις χωρίς να ενημερωθεί για τους λόγους για τους οποίους καλείται να τις υποβάλει. Επιπλέον η Δ.Ο.Υ. ουδέποτε τον κάλεσε για ενημέρωση αναφορικά με τις ανακρίβειες που φέρεται να διαπιστώθηκαν κατόπιν του ελέγχου βάσει της υπ' αριθμ. εντολής ελέγχου.

2. Το δικαίωμα της φορολογικής διοίκησης να κοινοποιήσει εντολή ελέγχου έχει παραγραφεί, καθώς παρήλθε η πενταετία από την ημερομηνία υποβολής της υπ' αριθμ. δήλωσης φόρου κληρονομιάς που υποβλήθηκε την 2-12-2005.
3. Εσφαλμένος ο υπολογισμός του φόρου κληρονομιάς, διότι υπολογίστηκε αξία κατοικίας που δεν αποτελεί κληρονομιαίο ακίνητο σύμφωνα με την υπ' αριθμ. Δημόσια Διαθήκη.
4. Ουδέποτε έλαβε κάποιο μίσθωμα για την υποτιθέμενη εκμίσθωση στη μητέρα του, καθώς έγινε παραχώρηση των αγροτεμαχίων στη μητέρα του με μόνο σκοπό να τον βοηθάει στην ενάσκηση της αγροτικής του δραστηριότητας.
5. Μη σύννομος ο τρόπος υπολογισμού της φορολογητέας αξίας σύμφωνα με την ΠΟΛ 1068/2005, ο οποίος έρχεται σε αντίθεση με τις παρ. 1 και 4 του αρ. 78 του Συντάγματος.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο:

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1073/2018: «1. Αναφορικά με την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της εντολής φορολογικού ελέγχου προς τον σκοπό εφαρμογής των διατάξεων των [άρθρων 18, 19](#) και [72 παρ. 18](#) του ν.[4174/2013](#), όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 49 του ν.[4509/2017](#) και των [άρθρων 397](#) και [398 παρ. 1](#) του ν.[4512/2018](#), διευκρινίζεται ότι η εντολή ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 5](#) του Κ.Φ.Δ., πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. Διευκρινίζεται ότι κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του [άρθρου 14](#) του Κ.Φ.Δ. δύναται να διενεργηθεί και στο κατάστημα της υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ. ή Ελεγκτικό Κέντρο) που την εξέδωσε, με τη συναίνεση του προσώπου προς το οποίο αυτή γίνεται (σχετ. άρθρο 47 παρ. 1 του Κ.Δ.Δ.). Με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του [άρθρου 14](#) του Κ.Φ.Δ. γνωστοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με το υπόδειγμα, που επισυνάπτεται στην παρούσα, η δυνατότητα για υποβολή εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού καθώς και ο προβλεπόμενος περιορισμός των σχετικών προστίμων σε περίπτωση άμεσης εξόφλησης, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις. Για την εφαρμογή των ανωτέρω λαμβάνονται υπόψη και τα ακόλουθα :

α)...,β)...γ) Στις περιπτώσεις φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 23 παρ. 2](#) του Κ.Φ.Δ. η εντολή φορολογικού ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο πριν από την έναρξη των ελεγκτικών ενεργειών (π.ρ. πριν την αποστολή αιτημάτων του [άρθρου 15](#) του ν.[4174/2013](#) ή πριν την διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της η φορολογική διοίκηση) και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. Ο

προϊστάμενος της Ελεγκτικής Υπηρεσίας δύναται να αφίσταται της προθεσμίας του προηγούμενου εδαφίου σε εξαιρετικές περιπτώσεις με ειδικά αιτιολογημένη απόφασή του.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 5§1,2 του ν. 474/2013: «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

- α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. [3979/2011](#) ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του,
- β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή
- γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση η με αριθμό πρωτοκόλλου “Κοινοποίηση εντολής ελέγχου-Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού ” εστάλη αρχικά για επίδοση, με συστημένη επιστολή (αριθμός συστημένου) στην οδό (διεύθυνση που δηλώνει ο ελεγχόμενος στο μητρώο της υπηρεσίας), στο και ενώ του θυροκολλήθηκε ειδοποίηση την 13-06-2019 το έγγραφο επιστράφηκε στην Δ.Ο.Υ. ως **αζήτητο**. Κατόπιν τηλεφωνικής επικοινωνίας με τη μητέρα του ελεγχόμενου την 08-07-2019 , την επομένη 09-07-2019 προσήλθε στη Δ.Ο.Υ. ο ίδιος και μετά την επίδειξη της αστυνομικής του ταυτότητας, του επιδόθηκε με έκθεση επίδοσης το προαναφερόμενο έγγραφο και ενημερώθηκε (προφορικά) λεπτομερώς για τους λόγους που εκδόθηκε η εντολή ελέγχου και για την πορεία αυτού, καθώς και για τη δυνατότητα υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 του ν. 4512/2018.

Σύμφωνα με τα προαναφερόμενα, τηρήθηκαν όλες οι νόμιμες διαδικασίες ενημέρωσης του προσφεύγοντα για τη διενέργεια ελέγχου. Άλλωστε στο στάδιο της κοινοποίησης της εντολής ελέγχου, ο έλεγχος δεν είναι σε θέση να ενημερώσει τον φορολογούμενο για καμία ανακρίβεια ή για κανένα φορολογικό αποτέλεσμα.

Ως προς τις ανακρίβειες που διαπιστώθηκαν από τον επιτόπιο έλεγχο που διενεργήθηκε βάσει της υπ αριθμ εντολής ελέγχου, ο προσφεύγων ενημερώθηκε με το υπ αριθμ Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου (και την επισυναπτόμενη σε αυτό προσωρινή πράξη), που του επιδόθηκε με

την υπ αριθμ πρωτ συστημένη επιστολή.

Ως προς τον τέταρτο προβαλλόμενο λόγο:

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 5 του ίδιου Νόμου «Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά».

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 26 Β του ν. 2961/01, (όπως ίσχυε με την κωδικοποίηση του ν. 3220/2004):

Β ΓΕΩΡΓΙΚΕΣ ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ

«1. Οι αιτία θανάτου κτήσεις γεωργικής ή κτηνοτροφικής έκτασης, μαζί με τις εγκαταστάσεις που βρίσκονται πάνω σε αυτήν και εξυπηρετούν αποκλειστικά την εκμετάλλευσή της, δεν φορολογούνται αν αθροιστικώς:

α) Οι κληρονόμοι ή κληροδόχοι είναι τέκνα (από νόμιμο γάμο, εξώγαμα έναντι της μητέρας, που αναγνωρίσθηκαν έναντι του πατέρα, που νομιμοποιήθηκαν έναντι και των δύο συζύγων, θετά), σύζυγος, γονείς, αδελφοί ή εγγονοί του κληρονομούμενου.

β) Οι κληρονόμοι ή κληροδόχοι ασχολούνται προσωπικά και κατά κύριο επάγγελμα στη γεωργία ή κτηνοτροφία, ακόμα και αν αυτοί χρησιμοποιούν επιβοηθητικώς τα μέλη της οικογένειάς τους ή τρίτα πρόσωπα. Η καταλληλότητα της έκτασης, με τις εγκαταστάσεις που βρίσκονται πάνω σε αυτή, για γεωργική ή κτηνοτροφική εκμετάλλευση αποδεικνύεται με βεβαίωση της αρμόδιας υπηρεσίας του Υπουργείου Γεωργίας, που εκδίδεται ατελώς και επισυνάπτεται στη δήλωση κληρονομιάς.

γ) Η έκταση χρησιμοποιείται από τους κληρονόμους ή κληροδόχους αδιάλειπτα για δεκαπέντε (15) συναπτά έτη από την κτήση της, αποκλειστικά για γεωργική ή κτηνοτροφική εκμετάλλευση.

3. Αν αλλάξει ολικά ή μερικά η χρήση ή εκμισθωθούν οι εκτάσεις, οι οποίες δεν έχουν υπαχθεί σε φόρο κατά τις προηγούμενες παραγράφους, ή αν δεν καλλιεργηθούν αυτές για δύο συνεχόμενα έτη από τον κληρονόμο ή κληροδόχο, πριν από την πάροδο των δεκαπέντε (15) ετών, ο κληρονόμος ή κληροδόχος **υποχρεώνεται μέσα σε προθεσμία τριάντα (30) ημερών από την αλλαγή της χρήσης ή την εκμίσθωση ή τη λήξη της διετούς προθεσμίας, να υποβάλει δήλωση με την αξία που έχουν οι εκτάσεις κατά το χρόνο αυτόν και να καταβάλει το φόρο κληρονομιάς που επιμεριστικά αναλογεί σε αυτές. Αν η αξία των εκτάσεων αυτών κατά το χρόνο αλλαγής της χρήσης ή της εκμίσθωσης ή της λήξης της διετούς προθεσμίας είναι μικρότερη εκείνης του χρόνου της απαλλαγής, λαμβάνεται υπόψη η μεγαλύτερη αξία.[...]**

4. Απαγορεύεται η μεταβίβαση γεωργικής ή κτηνοτροφικής έκτασης, η οποία δεν έχει υπαχθεί σε φόρο, κατά την παράγραφο 1, πριν από την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών, αν δεν υποβληθεί δήλωση με την αξία που έχει αυτή κατά το χρόνο της μεταβίβασης και δεν καταβληθεί ολόκληρος ο φόρος που αναλογεί επιμεριστικά στην αξία της έκτασης αυτής. Αν η αξία της γεωργικής ή κτηνοτροφικής έκτασης κατά το χρόνο μεταβίβασης είναι μικρότερη εκείνης του χρόνου της απαλλαγής, λαμβάνεται υπόψη η μεγαλύτερη αξία. Εξαιρείται η μεταβίβαση αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής προς τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 της ενότητας αυτής.»

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 26 ενότητα Ε του παραπάνω νόμου : **«Για την εφαρμογή των διατάξεων των ενοτήτων Β΄, Γ΄ και Δ΄ του άρθρου αυτού οι νεοεισερχόμενοι νέοι στον αγροτικό τομέα υποχρεούνται επί μια συνεχή δεκαετία από την έναρξη της απασχόλησης τους να ασχολούνται κατά κύρια απασχόληση με τις αγροτικές εργασίες της [παραγράφου 1 του άρθρου 1 του Ν. 2520/1997](#), όπως ισχύει.**

Σε περίπτωση μη τήρησης της υποχρέωσης αυτής πριν από τη συμπλήρωση της δεκαετίας, υποχρεούνται να υποβάλουν δήλωση μέσα σε προθεσμία τριάντα (30) ημερών από τη διακοπή της απασχόλησης τους στον αγροτικό τομέα στην οικεία δημόσια οικονομική υπηρεσία, στο οικείο κατάστημα της Αγροτικής Τράπεζας Ελλάδος και στην οικεία Διεύθυνση Αγροτικής Ανάπτυξης για τη διακοπή της απασχόλησης τους και αναζητούνται και βεβαιώνονται όλα τα ωφελήματα που τυχόν αποκόμισαν από την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου.

Ειδικότερα για την επιβολή του φόρου κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις που ισχύουν στις περιπτώσεις άρσης της απαλλαγής.[...]

Στους νεοεισερχόμενους στον αγροτικό τομέα, εφόσον αποδεικνύουν ότι από λόγους ανωτέρας βίας διέκοψαν την απασχόληση τους με τις αγροτικές εργασίες της παραγράφου 1 του Ν. 2520/1997 πριν από την πάροδο της δεκαετίας, δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του προηγούμενου

εδαφίου ούτε αναζητούνται και εισπράττονται από το Δημόσιο τα ωφελήματα που τυχόν αποκόμισαν από την εφαρμογή των ενοτήτων Β', Γ' και Δ'.»

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις της ΠΟΛ 1205/21-07-1998: “ Απαλλαγή αγροτών στη φορολογία κεφαλαίου “ στην παράγραφο 1 του άρθρου 1, όπου αναφέρονται οι προϋποθέσεις για την γεωργική απαλλαγή από το φόρο κληρονομιών, οι οποίες ορίζουν ρητά ότι: “...αγρότες είναι τα Φυσικά Πρόσωπα τα απασχολούμενα κατά κύρια απασχόληση με κάθε είδους αγροτική εργασία, **η οποία τους αποφέρει τουλάχιστον το 50% του συνολικού καθαρού εισοδήματός τους** (από κάθε πηγή π.χ ακίνητα, κινητές αξίες κλπ) και τα οποία αφιερώνουν το μισό τουλάχιστον του χρόνου τους σε αγροτική δραστηριότητα. Η απόδειξη του ποσοστού του συνολικού καθαρού εισοδήματος που αποφέρει στους αγρότες η ενασχόλησή τους με αγροτικές δραστηριότητες, γίνεται από τον έλεγχο της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος **για όλο το χρονικό διάστημα**, για το οποίο δεσμεύονται οι φορολογούμενοι να έχουν την ιδιότητα του αγρότη (10 ετία ή 15 ετία)....”

Επειδή για τα έτη 2009-2013 ελέγχθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. οι υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας **εισοδήματος** (Ε1) και τα αντίστοιχα εκκαθαριστικά σημειώματα αυτών, και διαπιστώθηκε ότι, ο προσφεύγων δε δήλωνε καθόλου εισοδήματα από αγροτική δραστηριότητα, παρά μόνο από ακίνητα και μισθωτές υπηρεσίες. Το ίδιο ισχύει και για τα επόμενα έτη 2014 έως και το φορολογικό 2017.

Επειδή, η πρόθεση του νομοθέτη είναι σαφής, όπως αυτή διατυπώνεται στον νόμο 2961/01, όπου αναφέρεται ότι η έκταση πρέπει **να χρησιμοποιείται από τον κληρονόμο** και να ασχολείται **προσωπικά ο ίδιος** χρησιμοποιώντας επιβοηθητικά μέλος της οικογένειάς του. Ο προσφεύγων όχι μόνο δεν χρησιμοποιούσε ο ίδιος την απαλλαχθείσα από τον φόρο έκταση,(διότι δεν ασκούσε αγροτική δραστηριότητα, όπως προκύπτει από τα δηλούμενα εισοδήματά του, αλλά παραχώρησε δωρεάν (όπως ισχυρίζεται) την έκταση για χρήση ,σε μέλος της οικογένειάς του (μητέρα).

Επειδή, από το ηλεκτρονικό αρχείο του τμήματος μητρώου της Δ.Ο.Υ. διαπιστώθηκε ότι, ο ελεγχόμενος έκανε έναρξη εργασιών την 04-12-2013 με την υπ αριθμ δήλωση έναρξης, δηλώνοντας ως κύρια δραστηριότητα “ Λιανικό εμπόριο ειδών παντοπωλείου-κωδικός 47111005) την οποία διατηρεί μέχρι και σήμερα.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **6 παρ. 1 του Ν.2961/2001** «Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ.29 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 την ΠΟΛ 1154/2017: «Σε κάθε περίπτωση, για όλες τις χρήσεις μέχρι 31/12/2013, ισχύουν και οι λοιπές διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων προσδιορισμού που προβλέπονται με τα [άρθρα 84 του Ν. 2238/1994](#) (Κ.Φ.Ε.) και [57 του Ν. 2859/2000](#) (Φ.Π.Α.), ενώ για τις φορολογίες κεφαλαίου (Φ.Μ.Α., Φ.Μ.Α.Π., κ.λπ.) και τελών χαρτοσήμου ισχύουν διαφορετικοί χρόνοι παραγραφής. Ειδικά για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από τυχερά παίγνια, ισχύουν οι διατάξεις περί παραγραφής που προβλέπονται με τον ως άνω Κώδικα ([άρθ.102 Ν.2961/2001](#)) για χρήσεις μέχρι 31/12/2014.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ 1 του άρθρου 102 του Ν. 2961/2001, το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματος του για κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου προκειμένου :α) για ανακριβή δήλωση, μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση, β) για παράλειψη δήλωσης ολόκληρης ή μέρους της περιουσίας που αποκτήθηκε ή εικονικότητας του συμβολαίου , μετά την δεκαπενταετία από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για υποβολή της δήλωσης ή έχει συνταχθεί το προσβαλλόμενο για εικονικότητα συμβόλαιο, γ) για επιβολή προστίμου, μετά δεκαετία από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έχει συντελεσθεί η παράβαση.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 του Ν.2961/2001, όπως ίσχυε κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης **αίρεται η φορολογική απαλλαγή αν μέσα σε προθεσμία δεκαπέντε (15) ετών (ή 10 ετών για νεοεισερχόμενο αγρότη) από τη μεταβίβαση, η έκταση που μεταβιβάστηκε άλλαξε χρήση, εκμισθώθηκε ή δεν καλλιεργήθηκε για δύο συνεχόμενα έτη από τον κληρονόμο. Στις περιπτώσεις αυτές *ο κληρονόμος υποχρεούται, μέσα σε προθεσμία (30) ημερών από την αλλαγή της χρήσης ή την εκμίσθωση ή τη λήξη της διετούς προθεσμίας να υποβάλει δήλωση και να καταβάλει το φόρο κληρονομιάς που επιμεριστικά αναλογεί σε αυτήν , στην αξία της έκτασης κατά το χρόνο αυτόν, εκτός και εάν η αξία της κατά το χρόνο χορήγησης της απαλλαγής είναι μεγαλύτερη, οπότε λαμβάνεται υπόψη η μεγαλύτερη.***

Επειδή ο προσφεύγων ουδέποτε υπέβαλε τη δήλωση της άρσης ως όφειλε, αφού πριν λήξει η περίοδος της δεκαετίας, προέβη σε εκμίσθωση των αγροτεμαχίων και σε παύση της αγροτικής του δραστηριότητας με την έναρξη του λιανικού εμπορίου. Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, η παραγραφή για επιβολή φόρου κληρονομιάς επί παράλειψης υποβολής δήλωσης είναι

δεκαπενταετής και αρχίζει από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για υποβολή της δήλωσης.

Εξάλλου η δεκαετής δέσμευση (περίπτωση νέου αγρότη, όπως ο προσφεύγων) που έχει ο φορολογούμενος να τηρεί τους όρους της απαλλαγής, όπως ορίζει ο νόμος (απασχόληση προσωπικά κατά κύριο επάγγελμα με τη γεωργία, χρησιμοποίηση της έκτασης από τον ίδιο αδιάλειπτα για δέκα (10) συναπτά έτη, η απαγόρευση της μεταβίβασης ή της εκμίσθωσης της έκτασης πριν από την πάροδο των δεκαπέντε (10) ετών ..), καθώς και ο έλεγχος της πλήρωσης των προϋποθέσεων και της τήρησης αυτών για όλο το χρονικό διάστημα της δεκαετίας, οδηγεί στο συμπέρασμα ότι δε συντρέχει περίπτωση παραγραφής για την ελεγχόμενη υπόθεση.

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο:

Επειδή, αναφορικά με το ακίνητο που ισχυρίζεται ο προσφεύγων ότι **εσφαλμένα αναγράφεται** στην κληρονομιαία περιουσία, ο ίδιος ο κληρονόμος (.....) με την με αριθμό **723/02-12-2005** δήλωση φόρου κληρονομιάς, που υπέβαλε στην πρώην ...ΔΟΥ, δήλωσε ότι αποδέχεται δυνάμει της δημόσιας διαθήκης, μεταξύ άλλων και “... ιδανικό μερίδιο 1/2 εξ αδιαίρετου αγρού εμβαδού 3.614 τμ που βρίσκεται στη θέση “**Καψούρα**” της ίδιας περιοχής (Δήμου Λιτοχώρου), μέσα στο οποίο υπάρχουν μια αποθήκη εμβαδού 171 τμ που ανηγέρθη προ του ’55 και **μια αγροικία εμβαδού 128 τμ, μια αποθήκη εμβαδού 15 τμ**, ποιμνίο εμβαδού 65 τμ. Ο ως άνω αγρός είναι μονοετούς καλλιέργειας, αρδευόμενος, απέχει από τη θάλασσα πάνω από 800 τμ και έχει πρόσωπο σε αγροτικό δρόμο...” (υπ αριθμ 4 ακίνητο στη μερίδα εγγονού).

Επειδή, επιπρόσθετα ο προσφεύγων εισήγαγε το ακίνητο στη δήλωση στοιχείων ακινήτων (Ε9) με την υπ’ αριθμ. δήλωση που υπέβαλε την 10/04/2006 και εξακολουθεί να το δηλώνει μέχρι σήμερα.

Επειδή τέλος, λαμβάνοντας υπόψη το περιεχόμενο της διαθήκης και τη δήλωση φόρου κληρονομιάς, διαπιστώνουμε ότι, η κληρονόμησε μία κατοικία σε οικόπεδο εντός σχεδίου στο Λιτόχωρο Πιερίας επί της οδού Αγίων Αποστόλων, αλλά ουδεμία σχέση δεν έχει με το ακίνητο εκτός σχεδίου στη θέση Καψούρα, όπως επικαλείται ο προσφεύγων και συνεπώς ο ισχυρισμός του πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος και αλυσιτελώς προβαλλόμενος” .

Ως προς τον πέμπτο προβαλλόμενο λόγο:

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 του ν.2961/2001, σε περίπτωση άρσης της απαλλαγής επιβάλλεται από τη Δ.Ο.Υ. ο οικείος φόρος, την πληρωμή του οποίου διέφυγε ο υπόχρεος. Για την επιβολή του φόρου **λαμβάνονται υπόψη οι αξίες των ακινήτων κατά τον**

χρόνο απώλειας της ιδιότητας του αγρότη, εκτός και εάν η αξία τους κατά το χρόνο χορήγησης της απαλλαγής είναι μεγαλύτερη ,οπότε λαμβάνεται η μεγαλύτερη, ενώ για τις φορολογικές κλίμακες λαμβάνονται εκείνες του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, δηλαδή του χρόνου θανάτου του κληρονομούμενου.

Λαμβάνοντας υπόψη ότι επήλθαν μεταβολές στις αξίες των ακινήτων την περίοδο που μεσολάβησε μεταξύ του χρόνου θανάτου του κληρονομούμενου (03-01-2005) και του χρόνου που συντελέστηκε η απώλεια της ιδιότητας του αγρότη (31-12-2008), βάσει της ΠΟΛ 1068/03-04-2008 “Αναπροσαρμογή τιμών για τον αντικειμενικό προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας της με οποιαδήποτε αιτία μεταβιβαζόμενης γης σε περιοχές εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμού που δεν έχει ειδικούς όρους δόμησης”, ο φόρος θα υπολογιστεί στην αξία των ακινήτων όπως διαμορφώθηκε μετά την αναπροσαρμογή τους.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95&1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, σύμφωνα με όλα τα προαναφερόμενα και παραθέτοντας τις ισχύουσες διατάξεις του νόμου, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του

Οριστική φορολογική υποχρέωση με την παρούσα απόφαση:

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
--	---------------	----------------

		ΔΕΔ
ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ	19.515,17	19.515,17
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ (άρθρα 53 και 58 ν.4174/2013)	18.020,31	18.020,31
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	37.535,48€	37.535,48€

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.