



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη, 10.02.2020

Αριθμός απόφασης: 316

Ταχ. Δ/ση: Εγνατία 45
Ταχ. Κωδ. : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
FAX : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@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 1064/24.04.2017 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 από2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του Α.Φ.Μ., κατά της με αριθμό09.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτων της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθμό09.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτων της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ.

6. Το με αριθ. πρωτ./27.01.2020 συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, καθώς και του με αριθ. πρωτ...../27.01.2020 συμπληρωματικού υπομνήματος του 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 τη με αριθμό09.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτων της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ καταλογίσθηκε στον προσφεύγοντα ποσό φόρου 2.850,00€, πρόστιμο άρθρου 58 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 και τόκοι άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 κατόπιν εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017 για την επιβολή της επιεικέστερης κύρωσης ποσού 2.860,55€ ήτοι συνολικό ποσό 5.710,55€, λόγω μη πλήρωσης των προϋποθέσεων του 13 του Ν. 634/77 περί απαλλαγής από το φόρο μεταβίβασης για την αγορά αγροτικών εκτάσεων.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να ακυρωθεί η ανωτέρω πράξη της φορολογικής αρχής προβάλλοντας τον ακόλουθο λόγο:

Λόγω μη πλήρωσης της αναβλητικής αίρεσης της αποπληρωμής του συμφωνηθέντος τιμήματος από τον αγοραστή, δεν επέρχονται τα αποτελέσματα της δικαιοπραξίας, η κυριότητα παραμένει στον πωλητή, το με αριθμό01.2009 συμβόλαιο του συμβολαιογράφου Τρικάλων θεωρείται ως μη γενόμενο και ως εκ τούτου δεν οφείλεται φόρος μεταβίβασης.

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

«1. Εφ' εκάστης εξ επαχθούς αιτίας μεταβιβάσεως ακινήτου ή πραγματικού επί ακινήτου δικαιώματος ως και επί μεταβιβάσεως πλοίου υπό ελληνικών σημαίων επιβάλλεται φόρος επί της αξίας αυτών. ¹

2. Ακίνητα λογίζονται τα κατά τα άρθρα 948 και 953 του Αστικού Κώδικος χαρακτηριζόμενα ως τοιαύτα.

3. Εν τη εννοία του όρου μεταβίβασις, διά την εφαρμογήν του παρόντος νόμου, είναι: α) η απαλλοτριώσεις της πλήρους ή της ψιλής κυριότητας, αδιαφόρως αν αυτή γίνεται υπό αναβλητικής ή διαλυτικής αίρεσιν ή επί τω όρω της εξωνήσεως,»

Επειδή, με το άρθρο 201 του Αστικού Κώδικα ορίζεται ότι:

«Αν με τη δικαιοπραξία τα αποτελέσματά της εξαρτήθηκαν από γεγονός μελλοντικό και αβέβαιο (αίρεση αναβλητική), τα αποτελέσματα αυτά επέρχονται μόλις συμβεί το γεγονός (πλήρωση της αίρεσης)».

Επειδή, για τη γένεση της φορολογικής υποχρέωσης και την οφειλή Φ.Μ.Α. αρκεί, καταρχήν, η τήρηση και συνδρομή των νόμιμων τύπων τους οποίους το Ιδιωτικό Δίκαιο προβλέπει για την έγκυρη μεταβίβαση εμπράγματων επί ακινήτων δικαιωμάτων.

Η επίτευξη επομένως των επιδιωκομένων με τη συγκεκριμένη αγοραπωλησία σκοπών- που είναι η απόκτηση του ακινήτου από τον αγοραστή και η είσπραξη του τιμήματος από τον πωλητή- δεν ασκεί επιρροή στη φορολογική υποχρέωση

.....

Τέλος δεν ασκεί επιρροή η ύπαρξη κυριότητας κ.τ.λ. στον πωλητή, η καταβολή ή όχι του τιμήματος που έχει συμφωνηθεί, η παράδοση ή όχι της νομής και της χρήσης του ακινήτου, ούτε η ολοκλήρωση της μεταβιβαστικής δικαιοπραξίας με τη μεταγραφή της [Φορολογία Μεταβίβασης Ακινήτων, Τόμος Α΄, σελ. 115-115, Ιωάννης Φωτόπουλος, Εκδόσεις Σάκουλα 1999].

Επειδή, με το άρθρο 13 του Ν. 634/77 ορίζεται ότι:

«2. Συμβάσεις αγοράς ή ανταλλαγής γεωργικών και κτηνοτροφικών εκτάσεων, μαζί με τις εγκαταστάσεις τους που εξυπηρετούν αποκλειστικά την εκμετάλλευσή τους, απαλλάσσονται από το φόρο μεταβίβασης ακινήτων, εφόσον η μεταβίβαση γίνεται σε αγρότη.

.....

3. Η περί ης η προηγούμενη παράγραφος απαλλαγή παρέχεται μόνον εις φυσικά πρόσωπα ασχολούμενα προσωπικώς ή διά των μελών της οικογενείας των και κατά κύριον επάγγελμα εις την γεωργίαν ή κτηνοτροφίαν, έστω και αν έτι ταύτα χρησιμοποιούν επιβοηθητικώς και ξένους εργάτας υπό τον όρον, ότι η αγοραζόμενη έκτασις θα χρησιμοποιείται υπ' αυτών από της μεταβίβάσεως ανελλιπώς επί δέκα πέντε (15) τούλαχιστον έτη κατ' αποκλειστικότητα διά γεωργικήν ή κτηνοτροφικήν εκμετάλλευσιν.

.....

5. Η προβλεπόμενη από την παρ. 2 του παρόντος άρθρου φορολογική απαλλαγή αίρεται, αν μέσα σε προθεσμία δεκαπέντε (15) ετών από τη μεταβίβαση, η έκταση που μεταβιβάστηκε άλλαξε χρήση, εκμισθώθηκε ή δεν καλλιεργήθηκε για δύο (2) συνεχόμενα έτη, στα οποία δεν υπολογίζεται η αναγκαστική αγρανάπαυση, από τον αγοραστή ή τους κληρονόμους του.

Στις περιπτώσεις αυτές ο αγοραστής ή οι κληρονόμοι του υποχρεούνται μέσα σε προθεσμία τριάντα (30) ημερών από την αλλαγή της χρήσης, την εκμίσθωση ή τη συμπλήρωση της διετίας, να υποβάλουν δήλωση και να καταβάλουν εφάπαξ ολόκληρο το φόρο που αναλογεί στην κατά το χρόνο αυτόν αξία της έκτασης ή στο δηλωθέν τίμημα, εφόσον αυτό είναι μεγαλύτερο, με βάση τους συντελεστές που ίσχυαν κατά το χρόνο της απαλλαγής, εκτός αν ο φόρος που αναλογούσε στην αξία του ακινήτου κατά το χρόνο της απαλλαγής είναι μεγαλύτερος, οπότε καταβάλλεται ο μεγαλύτερος αυτός φόρος».

Επειδή, εν προκειμένω, στις 2008 υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ η με αριθμό δήλωση Φ.Μ.Α. με πωλητή τον και αγοραστή τον προσφεύγοντα για μεταβίβαση 10.000/67.308 εξ αδιαιρέτου από το με αριθμό αγροτεμάχιο συνολικής έκτασης 67.308 τ.μ. που βρίσκεται στη θέση «.....» της κτηματικής περιφέρειας, του Δήμου, έναντι τιμήματος 35.000,00€. Η αντικειμενική αξία του ακινήτου προσδιορίστηκε σε 14.580,00€. Δεν καταβλήθηκε φόρος διότι ο προσφεύγων αιτήθηκε και έλαβε απαλλαγή ως νέος αγρότης βάσει των διατάξεων του Ν. 634/1977 προσκομίζοντας τις με αριθμ. πρωτ.2009 βεβαιώσεις του Ν. 2520/1997 της Διεύθυνσης Αγροτικής Ανάπτυξης, της Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης Τρικάλων και δηλώνοντας ότι θα καλλιεργεί το υπό κρίση ακίνητο και δεν θα το μεταβιβάσει ούτε θα το εκμισθώσει, για μία δεκαπενταετία.

Επειδή, στο φύλλο 2 του με αριθμό01.2009 συμβολαίου του συμβολαιογράφου Τρικάλων αναφέρεται «ο πωλητής δηλώνει σήμερα με το συμβόλαιο αυτό ότι τα ως άνω εξ αδιαιρέτου ιδανικά μερίδια του προπεριγραφόμενου αγροτεμαχίου, που ανήκουν σ' αυτόν, πωλεί οριστικά, παραχωρεί, μεταβιβάζει και παραδίδει κατά νομή και χρήση προς τον αγοραστή, με τον παρακάτω όρο της διατηρήσεως της κυριότητας μέχρι αποπληρωμής του τιμήματος, με όλα τα δικαιώματά του προσωπικά και εμπράγματα....» και συνακόλουθα προκύπτει ότι η μεταβίβαση της κυριότητας του υπό κρίση ακινήτου έγινε υπό την αναβλητική αίρεση.

Επειδή, στις2019 υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ η με αριθμό δήλωση Φ.Μ.Α. με τους προαναφερθέντες συμβαλλόμενους στην οποία αναγράφεται:

«Με το με αριθμό01.2009 συμβόλαιο του συμβολαιογράφου Τρικάλων ο πωλητής πώλησε στον αγοραστή με την αναβλητική αίρεση εξοφλήσεως του συνολικού τιμήματος των 35.000,00€, τα 10.000/67.308 αδιαίρετα ενός αγροτεμαχίου με αριθμό τεμαχίου, συνολικής έκτασης εξήντα επτά χιλιάδων τριακοσίων οκτώ τ.μ. (67.308τ.μ.) και κατά το κτηματολόγιο 67.207 τ.μ. με ΚΑΕΚ που βρίσκεται στη θέση «.....ς» της κτηματικής περιφέρειας του Δήμου, του Δήμου Φαρκαδόνas, της Νομαρχιακής Ενότητας Τρικάλων, της Περιφέρειας Θεσσαλίας.

Επειδή πληρώθηκε η ως άνω αίρεση, καθώς ουδεμία χρηματική καταβολή εκ των ως άνω

συμφωνηθέντων δόσεων του τιμήματος πραγματοποιήθηκε μέχρι σήμερα από τον ως άνω αγοραστή στον πωλητή»

Επειδή, η φορολογική αρχή αφού έλαβε υπόψη:

α) Τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων του α.ν. 1521/1950, ο οποίος κυρώθηκε με το Ν. 1587/1950, όπως ισχύει,

β) Τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997 περί επιβολής πρόσθετων φόρων, οι οποίες εξακολουθούν να ισχύουν για χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

γ) Τις διατάξεις του άρθρου 24 παρ. 1 του Ν. 3296/2004.

δ) Τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων μεταβίβασης ακινήτου.

ε) Τα ευρήματα και τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αναλυτικά αναφέρονται στην από 09.2019 έκθεση ελέγχου Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου,

προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

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, ο φόρος μεταβίβασης βάσει του άρθρου 1 του α. ν. 1521/1950 οφείλεται αδιάφορα αν η μεταβίβαση γίνεται με τον όρο της αναβλητικής αίρεσης ή αν έχει εξοφληθεί το τίμημα.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν καλλιέργησε το μεταβιβασθέν ακίνητο για μια δεκαπενταετία όπως ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 13 του Ν. 634/77 και συνακόλουθα ορθώς η φορολογική αρχή προέβη στον καταλογισμό του αναλογούντος φόρου μεταβίβασης, καθώς αυτός οφείλεται και στην περίπτωση που η μεταβίβαση γίνεται με τον όρο της αναβλητικής αίρεσης και οι περί του αντιθέτου προβαλλόμενοι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αριθ. πρωτ./.....2019 ενδικοφανούς προσφυγής του
....., Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου- καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αρ.09.2019 δήλωση Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου.

Κύριος φόρος	2.850,00€
πρόστιμο άρθρου 58 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 και τόκοι άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 κατόπιν εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017	2.860,55€
Σύνολο	5.710,55€

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α8- ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ

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.