



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 11/12/2023

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

Αριθμός απόφασης: e1191

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 - 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aae.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),
- δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),
2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,
3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,
4. Την από 12/07/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, κατά της υπ' αριθ.06.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ.06.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 - Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 12/07/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό/....06.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 7.602,00€ πλέον δημοτικού φόρου ν.δ. 3033/1954 ποσού 228,06€, πρόσθετου φόρου (άρθρου 1 ν.2523/1997) ποσού 9.396,07€, ήτοι σύνολο φόρου 17.226,13€, κατόπιν άρσης της χορηγηθείσας σε αυτόν απαλλαγής από το φόρο μεταβίβασης ακινήτων για την απόκτηση με επαχθή αιτία γεωργοκτηνοτροφικών εκτάσεων, βάσει του άρθρου 13 του ν.634/1977 (ΦΕΚ Α' 186).

Η ανωτέρω οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου εκδόθηκε βάσει της από 07/06/2023 έκθεσης ελέγχου φόρου μεταβίβασης ακινήτου (ΦΜΑ) της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ δυνάμει της με αριθμό/2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της, κατόπιν ελέγχου της με αριθμό/2008 δήλωσης ΦΜΑ, για την απόκτηση από τον προσφεύγοντα, σύμφωνα με το με αριθμό/17.04.2008 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης, κατά πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή, του υπ' αριθ. 767 κληροτεμαχίου, πολυετούς καλλιέργειας, αρδευόμενου, με πρόσοψη σε αγροτική οδό, κείμενου στην κτηματική περιοχή του Δήμου Χαλκιδικής, εμβαδού 15.900,00τμ, έναντι καταβληθέντος τιμήματος 87.800,00€ και αντικειμενικής αξίας 80.136,00€.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η προαναφερθείσα πράξη, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι η άρση της αγροτικής απαλλαγής είναι εσφαλμένη διότι η διά του υιού του καλλιέργεια του αγρού εμπίπτει στην περίπτωση της επιτρεπτής διά των μελών της οικογενείας του γεωργικής εκμετάλλευσης του αγρού (άρθρο 13 παρ. 3 ν.634/1977). Η εκμίσθωση του αγρού στον υιό του πραγματοποιήθηκε για τυπικούς λόγους και ουδέποτε διέφυγε της νομής του.

Επειδή, με το άρθρο 64 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: «Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...».

Επειδή, με το άρθρο 34 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος...».

Επειδή, με το ν.1587/1950 «Περί κυρώσεως τροποποιήσεως και συμπληρώσεως του υπ' αριθ. 1521/1950 Αναγκ. Νόμου περί φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων (Α' 294)», ορίζεται στο άρθρο

1 ότι: «1. Εφ' εκάστης εξ επαχθούς αιτίας μεταβιβάσεως ακινήτου ή πραγματικού επί ακινήτου δικαιώματος ... επιβάλλεται φόρος επί της αξίας αυτών. 2 ... 3. ... 4. ... 5. Ως αξία λογίζεται η αγοραία αξία την οποία έχει τον ακίνητον ή το πραγματικόν επί του ακινήτου δικαίωμα ... κατά την ημέραν της μεταβιβάσεώς των...».

Επειδή, στο άρθρο 4 του ν.1587/1950, ως ίσχυε κατά το χρόνο φορολογίας (χρόνο σύνταξης συμβολαίου 17/04/2008) οριζόταν ότι: «1. Ο φόρος μεταβιβάσεως επί της αξίας του ακινήτου ή του εμπραγμάτου επί του ακινήτου δικαιώματος υπολογίζεται: Α)... Γ) Σε κάθε άλλη περίπτωση σε 7% για το μέχρι δεκαπέντε χιλιάδων (15.000) ευρώ τμήμα της αξίας και σε 9% για το πέραν του ποσού αυτού τμήμα της...».

Επειδή, στο άρθρο 5 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Ο φόρος μεταβίβασης που αναλογεί στο τμήμα 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 άρθρου 9 του παρόντος βαρύνουσι τον αγοραστήν,...».

Επειδή, στις παραγράφους 2, 3 και 5 του άρθρου 13 του ν.634/1977 (ΦΕΚ Α` 186), (όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 8 του ν.3220/2004) ορίζονται μεταξύ άλλων και τα εξής: «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... Ο χαρακτήρας της μεταβιβαζόμενης έκτασης ως γεωργικής ή κτηνοτροφικής αποδεικνύεται με βεβαίωση της αρμόδιας κατά τόπο Γεωργικής Υπηρεσίας, που επισυνάπτεται στη δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτων. 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 έπι ταύτα χρησιμοποιούν επιβοηθητικώς και ξένους εργάτας υπο τον όρον, ότι η αγοραζόμενη έκτασις θα χρησιμοποιήται υπ' αυτών από της μεταβιβάσεως ελλιπώς επί δέκα πέντε (15) τουλάχιστον έτη κατ' αποκλειστικότητα δια 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, από τον συνδυασμό των διατάξεων αυτών - σκοπός των οποίων είναι η συγκέντρωση της καλλιεργήσιμης γης στα χέρια εκείνων που ασχολούνται κατά κύριο επάγγελμα με την καλλιέργειά της - προκύπτει ότι η τυχόν χορηγηθείσα απαλλαγή από το φόρο αίρεται, μεταξύ άλλων, και στις περιπτώσεις που κατά τη διάρκεια της 15ετίας η γεωργοκτηνοτροφική έκταση θα εκμισθωθεί ή από την κτήση της ο αγοραστής θα παύσει να την καλλιεργεί για δύο συνεχόμενα έτη. Σε περίπτωση που συντρέξουν τα προβλεπόμενα από τη διάταξη της παρ. 5

του παραπάνω άρθρου περιστατικά άρσης της αρχικά χορηγηθείσας φορολογικής απαλλαγής, ανακύπτει υποχρέωση υποβολής νέας πλέον δήλωσης Φ.Μ.Α. εκ μέρους του φορολογουμένου.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 07/06/2023 έκθεση ελέγχου ΦΜΑ προκύπτει ότι ο προσφεύγων, στις 17/04/2008 απέκτησε κατά πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή, τον προπεριγραφέντα αγρό πολυετούς καλλιέργειας για την απόκτηση του οποίου αιτήθηκε και του χορηγήθηκε απαλλαγή από το φόρο, με τους όρους και τις προϋποθέσεις των παρ. 3 και 5 του άρθρου 13 του ν.634/1977. Ωστόσο, από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις και διασταυρώσεις που διενέργησε η φορολογική αρχή (Ε9 – Δήλωση στοιχείων ακινήτων, ενιαίες δηλώσεις εκμετάλλευσης και οριστικές καταστάσεις ελέγχου αιτήσεων παραγωγών/αγροτών του προσφεύγοντος και του υιού του, του με ΑΦΜ) διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων εκμίσθωσε τον επίμαχο αγρό στον υιό του, κατά το έτος 2013, με συνέπεια την παραβίαση των περιοριστικών όρων της παρ. 5 του άρθρου 13 του ν.634/1977. Η ελεγκτική αρχή ήρε τη χορηγηθείσα απαλλαγή από τον ΦΜΑ και προέβη στον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας του επίμαχου ακινήτου (87.800,00€) και τον καταλογισμό του αναλογούντος φόρου ποσού 7.602,00€ πλέον δημοτικού φόρου 228,06€ μετά των οικείων προσαυξήσεων του άρθρου 1 του ν.2523/1997 (120%), ύψους 9.396,07€ με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η άρση της αγροτικής απαλλαγής είναι εσφαλμένη, καθώς η διά του υιού του καλλιέργεια του αγρού εμπίπτει στην περίπτωση της επιτρεπτής διά των μελών της οικογενείας του γεωργικής εκμετάλλευσης του αγρού (άρθρο 13 παρ. 3 ν.634/1977) και η εκμίσθωση του αγρού στον υιό του πραγματοποιήθηκε για τυπικούς λόγους και ουδέποτε διέφυγε της νομής του.

Ωστόσο, σύμφωνα με το Έντυπο Ε2 – ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΓΙΑ ΤΑ ΜΙΣΘΩΜΑΤΑ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ του προσφεύγοντος, που συνυποβλήθηκε με την υπ' αριθ. 2643 δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2014, αυτός απέκτησε εισόδημα από την εκμίσθωση του επίμαχου αγρού στον υιό του, ύψους 636,00€. Το εν λόγω ποσό συμπεριλήφθηκε στην ανωτέρω δήλωση (Έντυπο Ε1) ως ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση γαιών (κωδικός 101). Επιπλέον, ο προσφεύγων δεν συμπεριέλαβε τον επίμαχο αγρό στις δηλώσεις καλλιέργειας στον ΟΣΔΕ για το έτος 2013 και εντεύθεν, ενώ ο εν λόγω αγρός συμπεριλήφθηκε στις δηλώσεις του υιού του, του με ΑΦΜ, για τα έτη 2013 – 2022. Εκ των ανωτέρω αποδεικνύεται ότι ο επίμαχος αγρός εκμισθώθηκε από τον προσφεύγοντα στο έτος 2013, με αποτέλεσμα να αποξενωθεί από τη νομή του και την με οποιοδήποτε τρόπο εκμετάλλευσή του και εκ του λόγου αυτού να υποχρεώνεται σε υποβολή νέας δήλωσης ΦΜΑ εντός 30νθήμερης προθεσμίας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 5 του άρθρου 13 του ν.634/1977. Επομένως, ορθώς άρθηκε η αρχικά χορηγηθείσα φορολογική απαλλαγή και καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος από τη φορολογική αρχή ο αναλογών στο δηλωθέν τίμημα (εκ 87.800,00€) φόρος μεταβίβασης ακινήτων.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης άρσης της χορηγηθείσας αγροτικής απαλλαγής απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./02.08.2022 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

**Υπ' αριθ./....06.2023 οριστικής πράξης
διορθωτικού προσδιορισμού ΦΜΑ**

Φόρος που αναλογεί (7% - 9%)	7.602,00€
Δημοτικός φόρος (ν.δ.3033/1954)	228,06€
Πρόσθετος φόρος άρθρου 1 ν.2523/1997	9.396,07€
Σύνολο φόρου για καταβολή	17.226,13€

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