



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 08/01/2025

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

Αριθμός απόφασης: 13

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

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104/2024 ΦΕΚ Α' 58), 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 11/09/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, κατά της υπ' αριθ. /..... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. /..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 - Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 11/09/2024 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό/..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 18.799,42€ πλέον δημοτικού φόρου ν.δ. 3033/1954 ποσού 563,98€, προστίμου (άρθρου 54 ΚΦΔ) ποσού 9.681,70€ και τόκων (άρθρου 52 ΚΦΔ) ποσού 12.580,40€, ήτοι σύνολο φόρου 41.625,50€, 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 18/07/2024 έκθεσης ελέγχου φόρου μεταβίβασης ακινήτου (ΦΜΑ) της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ δυνάμει της με αριθμό/2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της, κατόπιν ελέγχου της με αριθμό/2009 δήλωσης ΦΜΑ, για την απόκτηση από τον προσφεύγοντα, σύμφωνα με το με αριθμό/30.07.2009 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Έδεσσας, κατά πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή ενός διαιρετού τμήματος του υπ' αριθ. τεμαχίου, αρδευόμενου, με πρόσοψη σε επαρχιακή οδό, κείμενου στη θέση «.....» στην κτηματική περιοχή Μαυροβουνίου του Δημοτικού Διαμερίσματος Σκύδρας του Δήμου Σκύδρας Πέλλας, εκτάσεως 41.842,00τμ, έναντι καταβληθέντος τιμήματος 188.000,00€ και αντικειμενικής αξίας 252.391,00€. Κατόπιν κτηματογράφησης η έκταση του ανωτέρω αγροτεμαχίου προσδιορίστηκε σε 35.106,00τμ και η αντικειμενική του αξία υπολογίστηκε από τον έλεγχο σε 212.215,77€.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η προαναφερθείσα πράξη, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης παραγράφηκε στις 31/12/2022.
2. Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Μη γνωστοποίηση της δυνατότητας υποβολής αρχικών και τροποποιητικών δηλώσεων. Μη κοινοποίηση σημειώματος διαπιστώσεων και προσωρινού προσδιορισμού φόρου.
3. Έλλειψη αιτιολογίας. Μη αναγραφή των διατάξεων χορήγησης της αγροτικής απαλλαγής, του αναλογούντος ΦΜΑ και υποχρέωσης υποβολής δήλωσης σε περίπτωση άρσης.
4. Εσφαλμένη η άρση της αγροτικής απαλλαγής διότι η διά της συζύγου του καλλιέργεια του αγρού, κατά το διάστημα 29/12/2016 - 31/12/2018, εμπίπτει στην περίπτωση της επιτρεπτής διά των μελών της οικογενείας του γεωργικής εκμετάλλευσης του αγρού (άρθρο 13 παρ. 3 ν.634/1977).
5. Μη ανταπόκριση της ελεγκτικής αρχής στο βάρος της απόδειξης.
6. Εσφαλμένη η επιβολή προστίμου του Ν.5104/2024 δεδομένου ότι η ελεγκτική αρχή όρισε το χρόνο φορολογίας στο έτος 2017.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 86 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Από την έναρξη ισχύος του παρόντος καταργείται ο ν.4987/2022 (Α' 206), περί του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, πλην των άρθρων 39, 54Z και 70».

Επειδή, με την παρ. 10 του άρθρου 70 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν...».

Επειδή, με το άρθρο 36 του ν.4174/2013, ως ίσχυε κατά το χρόνο λήξης της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φόρου μεταβίβασης ακινήτου (29/01/2017), οριζόταν ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης... 2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: α) εάν ο φορολογούμενος υποβάλει αρχική ή τροποποιητική δήλωση εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, για περίοδο ενός έτους από τη λήξη της πενταετίας, β) εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση, γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά. 3. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης...».

Επειδή, με τις παράγραφο 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, 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 δια των μελών της οικογενείας των και κατά κύριον επάγγελμα εις την γεωργίαν ή κτηνοτροφίαν, έστω και αν έτι ταύτα χρησιμοποιούν επιβοηθητικώς και ξένους εργάτας υπο τον όρον, ότι η αγοραζόμενη έκτασις θα χρησιμοποιήται υπ' αυτών από της μεταβιβάσεως ανελλιπώς 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, σε περίπτωση που συντρέξουν τα προβλεπόμενα από τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 13 του ν.634/1977 (ΦΕΚ Α' 186) περιστατικά άρσης της αρχικά χορηγηθείσας φορολογικής απαλλαγής, ανακύπτει υποχρέωση υποβολής νέας δήλωσης Φ.Μ.Α. εκ μέρους του φορολογουμένου και καταβολή του οικείου φόρου μέσα σε τριάντα ημέρες από την αλλαγή χρήσης, την εκμίσθωση ή τη συμπλήρωση της παύσης καλλιέργειας επί διετίας, με βάση την οποία (νέα δήλωση) και μόνο θα κριθεί η συνδρομή των προϋποθέσεων επιβολής των προβλεπόμενων κυρώσεων (πρβλ ΔΠρ Βέροιας 190/1988). Σε περίπτωση, επομένως, που δεν υποβληθεί τέτοια δήλωση ή υποβληθεί μετά την πάροδο της 30νθήμερης προθεσμίας, θα επιβληθούν οι προβλεπόμενες κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης κυρώσεις, λόγω μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής της νέας δήλωσης αντίστοιχα, και όχι λόγω ανακρίβειας της αρχικής δήλωσης, βάσει της οποίας χορηγήθηκε η απαλλαγή.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 18/07/2024 έκθεση ελέγχου ΦΜΑ προκύπτει ότι ο προσφεύγων, στις 30/07/2009 απέκτησε κατά πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή, το προπεριγραφέν αγροτεμάχιο 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 διενήργησε η φορολογική αρχή (Ε9 - Δήλωση στοιχείων ακινήτων, δηλώσεις καλλιέργειας παραγωγών/αγροτών, πληροφοριακά στοιχεία μίσθωσης ακίνητης περιουσίας) διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων εκμίσθωσε, στις 29/12/2016, τον επίμαχο αγρό στη σύζυγό του (ΑΦΜ), για το χρονικό διάστημα 29/12/2016 - 31/12/2018, και ούτε καλλιέργησε αυτόν επί διετία (τουλάχιστον από 29/12/2016 έως 31/12/2018), με συνέπεια τη μη πλήρωση των 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 (212.215,77€) και τον καταλογισμό του αναλογούντος φόρου ποσού 18.799,42€ πλέον δημοτικού φόρου 563,98€ μετά των οικείων τόκων και προστίμων των άρθρων 53 και 54 του ΚΦΔ, ύψους 12.580,40€ και 9.681,70€ αντίστοιχα, με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 77 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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 το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης έχει υποπέσει σε παραγραφή στις 31/12/2022 διότι παρήλθε η πενταετία από τη λήξη του έτους εντός του οποίου όφειλε να υποβάλει δήλωση ΦΜΑ λόγω της εκμίσθωσης του αγροτικού ακινήτου.

Επειδή, από την εξέταση των στοιχείων του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι ο προσφεύγων προέβη στην εκμίσθωση του αγροτικού ακινήτου, στις 29/12/2016, για το οποίο είχε λάβει κατά την απόκτησή του με επαχθή αιτία αγροτική απαλλαγή του άρθρου 13 του ν.634/1977 (ΦΕΚ Α' 186), με την υποχρέωση να μην αλλάξει τη χρήση του, να μην το εκμισθώσει και να το καλλιεργεί

ανελλιπώς επί δέκα πέντε (15) τουλάχιστον έτη (εξαιρουμένων των διαστημάτων μικρότερων της διετίας και της αγρανάπαυσης), με αποτέλεσμα να εκκινήσει η 30νθήμερη προθεσμία για υποβολή νέας δήλωσης. Ο προσφεύγων όφειλε να υποβάλει, εμπρόθεσμα, νέα δήλωση ΦΜΑ έως την 28^η/01/2017 και να καταβάλει εφάπαξ ολόκληρο τον αναλογούντα φόρο. Προς τούτο και η ελεγκτική αρχή υπολογίζει την έναρξη της τοκοφορίας από την 29^η/01/2017. Εφόσον δεν υποβλήθηκε τέτοια δήλωση, το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου μεταβίβασης παραγράφηκε, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 36 του ν.4174/2013, μετά την παρέλευση πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έπρεπε, κατά τ' ανωτέρω, να υποβληθεί η δήλωση (31/12/2017), ήτοι στις 31/12/2022 και η εκδοθείσα στις 18/07/2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτων είναι ακυρωτέα λόγω παραγραφής.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προβάλλεται βάσιμα και γίνεται αποδεκτός, παρελκούσης ως αλυσιτελούς της εξέτασης των λοιπών προβαλλόμενων λόγων.

Αποφασίζουμε

την αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./11.09.2024 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ: και συγκεκριμένα την ακύρωση της υπ' αριθ./..... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, λόγω παραγραφής.

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

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

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Φόρος που αναλογεί (3%)	18.799,42€	0,00€	-18.799,42€
Δημοτικός φόρος (ν.δ. 3033/1954)	563,98€	0,00€	-563,98€
Πρόστιμο μη υποβολής δήλωσης	9.681,70€	0,00€	-9.681,70€
Τόκοι άρθρου 52 ΚΦΔ (από 29/01/2017)	12.580,40€	0,00€	-12.580,40€
Σύνολο φόρου για καταβολή	41.625,50€	0,00€	-41.625,50€

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

Σημείωση : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.