



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

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

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

Θεσσαλονίκη, 01/03/2023

Αριθμός απόφασης: 433

## 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 Α.Α.Δ.Ε (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. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 03/11/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ..... με ΑΦΜ: ....., κατά της υπ' αριθ.

...../2022 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. ....../2022 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 03/11/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ..... 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 ...../2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 2.955,72€ πλέον δημοτικού φόρου ν.δ. 3033/1954 ποσού 80,67€, προστίμου άρθρου 58 ν.4174/2013 λόγω μη υποβολής δήλωσης ποσού 1.522,19€ και τόκων άρθρου 53 ν.4174/2013 ποσού 2.066,83€, ήτοι σύνολο φόρου 6.633,41€, κατόπιν άρσης της χορηγηθείσας σε αυτήν 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 04/10/2022 έκθεσης ελέγχου φόρου μεταβίβασης ακινήτου (ΦΜΑ) της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ δυνάμει της με αριθμό ...../2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της, κατόπιν ελέγχου της με αριθμό ...../2007 δήλωσης ΦΜΑ, για την απόκτηση από την προσφεύγουσα, σύμφωνα με τη με αριθμό ...../11.07.2007 έκθεση αναγκαστικού πλειστηριασμού της συμβολαιογράφου Εδέσσης ....., κατά πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή, των κάτωθι ακινήτων, στο αγρόκτημα ..... του Δήμου ..... του Νομού Πέλλας:

1. Ποσοστού 21/86 του με αριθμό ..... κληροτεμαχίου, στη θέση «.....», συνολικής έκτασης 16.886 τ.μ.
2. Ποσοστού 21/86 του με αριθμό ..... κληροτεμαχίου, στη θέση «.....», συνολικής έκτασης 15000 τ.μ.

3. Ποσοστού 21/86 του με αριθμό ..... κληροτεμαχίου, στη θέση «.....», συνολικής έκτασης 9172 τ.μ.
4. Ποσοστού 6000/14250 του με αριθμό ..... κληροτεμαχίου, στη θέση «.....», συνολικής έκτασης 14250 τ.μ.
5. Του με αριθμό ..... κληροτεμαχίου, στη θέση «.....», συνολικής έκτασης 7625 τ.μ
6. Του με αριθμό ..... κληροτεμαχίου, στη θέση «.....», συνολικής έκτασης 1428 τ.μ
7. Ποσοστού 4/20 του με αριθμό ..... κληροτεμαχίου, στη θέση «.....», συνολικής έκτασης 2000 τ.μ
8. Ποσοστού 4/20 του με αριθμό ..... κληροτεμαχίου, στη θέση «.....», συνολικής έκτασης 2516τ.μ
9. Ποσοστού 4/20 του με αριθμό ..... κληροτεμαχίου, στη θέση «.....», συνολικής έκτασης 3300τ.μ
10. Ποσοστού 4/20 του με αριθμό ..... κληροτεμαχίου, στη θέση «.....», συνολικής έκτασης 5562τ.μ
11. Ποσοστού 4/20 του με αριθμό ..... κληροτεμαχίου, στη θέση «.....», συνολικής έκτασης 1500τ.μ
12. Ποσοστού 4/20 του με αριθμό ..... κληροτεμαχίου, στη θέση «.....», συνολικής έκτασης 7920τ.μ
13. Ποσοστού 4/20 του με αριθμό ..... κληροτεμαχίου, στη θέση «.....», συνολικής έκτασης 3000τ.μ
14. Ποσοστού 4/20 του με αριθμό ..... κληροτεμαχίου, στη θέση «.....», συνολικής έκτασης 17589 τ.μ.
15. Ποσοστού 76/700 του με αριθμό ..... κληροτεμαχίου, στη θέση «.....», συνολικής έκτασης 7929 τ.μ.
16. Ποσοστού 76/700 του με αριθμό .... κληροτεμαχίου, στη θέση «.....», συνολικής έκτασης 7432 τ.μ.

έναντι καταβληθέντος τιμήματος 19.970,00€ και αντικειμενικής αξίας βάσει δήλωσης 33.500,31€.

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

1. Η αδυναμία καλλιέργειας των αγροτικών εκτάσεων για τις οποίες ζητήθηκε η αγροτική απαλλαγή οφείλεται σε λόγους ανωτέρας βίας και συγκεκριμένα σε απειλές και απόπειρες άσκησης βίας προηγούμενου ιδιοκτήτη των ακινήτων.

Προς επίρρωση του ισχυρισμού της συνυποβάλλει τη υπ' αριθ. ....../09.04.2008 έκθεση αποβολής και εγκατάστασης του δικαστικού επιμελητή Εδέσσης .....

2. Παραβίαση της αρχής της προστατευόμενης εμπιστοσύνης.
3. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου.

**Επειδή**, με το άρθρο 1 του ν.1587/1950 «Περί κυρώσεως τροποποιήσεως και συμπληρώσεως του υπ' αριθ. 1521/1950 Αναγκ. Νόμου περί φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων (Α' 294)» ορίζεται 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 ανωτέρω νόμου, ως ίσχυε κατά το χρόνο φορολογίας (χρόνο κατακύρωσης του πλειστηριασμού 11/07/2007) 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 οι προσαυξησεις του άρθρου 9 του παρόντος βαρύνουσι τον αγοραστήν, νοουμένου ως τοιούτου και του υπερθεματιστού επί μεταβιβάσεων δια πλειστηριασμού...».

**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 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 αγοραζομένη 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**, με την ΠΟΛ.1205/1998 παρασχέθηκαν οδηγίες για την απαλλαγή αγροτών στη φορολογία κεφαλαίου και διευκρινίστηκε ότι: «Λόγοι ανώτερης βίας. Σύμφωνα με πάγια νομολογία του Αρείου Πάγου ανώτερη βία υπάρχει όταν η ανθρώπινη σκέψη και πρόνοια δεν μπορεί να προβλέψει και να προλάβει το επιζήμιο γεγονός, όπως σεισμοί, πυρκαγιές, έκτακτες θεομηνίες μη συνηθισμένες για την περιοχή, πόλεμοι, ασθένειες βαριάς μορφής που ο ενδιαφερόμενος ήταν αδύνατον κατά τη συνήθη πορεία των πραγμάτων να προβλέψει. Πάντως το θέμα της ανώτερης βίας δεν ορίζεται εννοιολογικά από το νόμο αλλά θα αντιμετωπίζεται κατά περίπτωση από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ή από τα δικαστήρια, εφόσον η υπόθεση φτάσει ενώπιον αυτών. Ενδεικτικά, πραγματικά περιστατικά που μπορούν να χαρακτηρισθούν λόγοι ανώτερης βίας είναι: α. ο θάνατος του δικαιούχου, β. η προσωρινή ή μόνιμη αναπηρία του δικαιούχου με ποσοστό αναπηρίας ίσο ή μεγαλύτερο του 67% ή τουλάχιστον η νοσηλεία του σε νοσοκομείο του εσωτερικού ή του εξωτερικού για διάστημα άνω των 6 μηνών, γ. η αναγκαστική απαλλοτρίωση της περιουσίας για λόγους δημοσίου συμφέροντος και με τον όρο ότι η απαλλοτρίωση αυτή δεν ήταν δυνατόν να προβλεφθεί κατά το χρόνο φορολογίας, δ. η σοβαρή καταστροφή των σταυλικών εγκαταστάσεων και ενδεχόμενα των λοιπών παγίων εγκαταστάσεων και του φυτικού κεφαλαίου των μόνιμων φυτειών από φυσικά αίτια ή απρόβλεπτες αντιξοότητες (σεισμοί, κατολισθήσεις, χιονοπτώσεις, πυρκαγιές, πλημμύρες κ.λ.π.) και ε. η

επιζωοτία (θάνατος) του ζωϊκού κεφαλαίου. (σχετ. η υπ' αριθμ. 322501/2290/7.5.98 Υπουργική Απόφαση που επισυνάπτεται)...».

**Επειδή**, με το άρθρο 72 παρ. 11 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί».

**Επειδή**, στο άρθρο 12 του ν.1587/1950 ορίζεται ότι: «1. Η επαλήθευσις των επιδοθεισών δηλώσεων, η σύνταξις των φύλλων ελέγχου και των φορολογικών καταλόγων και η κοινοποίησις αποσπασμάτων αυτών, αι ενστάσεις κατά των εν τοις φορολογικοίς καταλόγοις εγγραφών και τα της επιδόσεως και εκδικάσεως αυτών, αι εφέσεις κατά των εκδοθεισών συνεπεία ενστάσεων αποφάσεων και τα της επιδόσεως και εκδικάσεως των εφέσεων, τα των παραβόλων και δικαστικών δαπανών, τα της βεβαιώσεως του φόρου και εν γένει η διαδικασία της βεβαιώσεως του φόρου διέπονται υπό των διατάξεων του Κώδικος φορολογίας καθαρών προσόδων, εφ' όσον δεν ρυθμίζονται άλλως δια διατάξεων του παρόντος νόμου... 3. Το δικαίωμα του δημοσίου προς επιβολήν του φόρου του παρόντος παραγράφεται μετά πάροδον πενταετίας από του τέλους του έτους εντός του οποίου επεδόθη η δήλωσις φόρου μεταβιβάσεως...».

**Επειδή**, στο άρθρο 84 παρ. 5 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης...».

Από τον συνδυασμό των διατάξεων του άρθρου 13 του ν.634/1977 (ΦΕΚ Α` 186) - 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 η γεωργοκτηνοτροφική έκταση θα εκμισθωθεί ή κατά τη διάρκεια της 15ετίας από την κτήση της ο αγοραστής θα παύσει να ασχολείται κατά κύριο επάγγελμα με τη γεωργία, έστω και αν παρά την αλλαγή αυτή του επαγγέλματος

εξακολουθεί να εκμεταλλεύεται τις εκτάσεις με οποιοδήποτε τρόπο, απλώς διευθύνων ή επιβλέπων τις εργασίες της γεωργικής επιχείρησης ή φέρων τον κίνδυνο αυτής (πρβλ. ΣΤΕ 506/70). Και τούτο, γιατί, ως συνάγεται, οι προϋποθέσεις της παραπάνω απαλλαγής πρέπει να συντρέχουν καθόλη τη διάρκεια της 15ετίας.

Εξάλλου, 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 πλέον δήλωσης Φ.Μ.Α. εκ μέρους του φορολογουμένου και καταβολή του οικείου φόρου μέσα σε τριάντα ημέρες από τη συμπλήρωση της διετίας, με βάση την οποία (νέα δήλωση) και μόνο θα κριθεί η συνδρομή των προϋποθέσεων επιβολής των προβλεπόμενων κυρώσεων (πρβλ ΔΠρ Βέροιας 190/1988). Η περίπτωση της εξ αρχής μη καλλιέργειας της γεωργοκτηνοτροφικής έκτασης για την οποία χορηγήθηκε απαλλαγή δεν αποτελεί εξ αρχής έλλειψη των προϋποθέσεων απαλλαγής, αλλά συνιστά λόγο επιγενόμενης άρσης της κατά το άρθρο 13 του ν.634/1977 αρχικώς χορηγηθείσας απαλλαγής (πρβλ ΣΤΕ 2612/2018). 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 σε συνδυασμό με τυχόν ευμενέστερες μεταβατικές διατάξεις, λόγω μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής της νέας δήλωσης αντίστοιχα, και όχι λόγω ανακρίβειας της αρχικής δήλωσης, βάσει της οποίας χορηγήθηκε η απαλλαγή.

Περαιτέρω, τα της παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς επιβολή φόρου μεταβίβασης ακινήτου ρυθμίσθηκαν ειδικώς στην παράγραφο 3 του άρθρου 12 του ν.1587/1950, τα δε της παρέκτασης αυτής με την παράγραφο 2 του άρθρου 46 του ν.820/1978. Ωστόσο, οι εν λόγω διατάξεις καταλαμβάνουν μόνο την περίπτωση που υποβλήθηκε η σχετική δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτων και όχι την περίπτωση της μη υποβολής δήλωσης, για την οποία δεν υπάρχει ρητή πρόβλεψη στην κείμενη νομοθεσία. Σε ορισμένες περιπτώσεις η νομολογία έχει προχωρήσει στην ανάλογη εφαρμογή νόμου, όταν κυρίως έκρινε ότι αυτό ήταν επιβεβλημένο για την υλοποίηση των αρχών της ισότητας και της καθολικότητας του φόρου (Κ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλα, στ' έκδοση, 2020, σελ. 96 επ.). Συγκεκριμένα, το Συμβούλιο της Επικρατείας έκρινε ότι, μολονότι στον Κώδικα νόμων τελών χαρτοσήμου δεν υπάρχουν διατάξεις περί παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου, εφαρμοστέες τυγχάνουν οι διατάξεις του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (ΣΤΕ 432-3/2020).

Εξάλλου, έχει κριθεί νομολογιακά ότι σε περίπτωση, όπως η κρινόμενη, που δεν υποβληθεί δήλωση ΦΜΑ, το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου μεταβιβάσεως παραγράφεται, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, η οποία, ελλείψει ειδικών διατάξεων, εφαρμόζεται και στη φορολογία μεταβιβάσεως ακινήτων (ΣΤΕ Β` τμ. 2975/2000, 3387/1984, επταμ., 4428/1996), μετά δεκαπενταετία από το τέλος του έτους εντός του οποίου έπρεπε, κατά τ' ανωτέρω, να υποβληθεί η δήλωση (πρβλ. ΣΤΕ 2612/2018, 3626/2003). Επιπλέον δε, έχει γίνει δεκτό ότι τυγχάνει εφαρμοστέα και η διάταξη της παρ. 6 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, κατά την οποία το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου ΦΜΑ μπορούσε να γίνει μέσα σε ένα έτος από της κοινοποίησης της απόφασης του Δικαστηρίου με την οποία ακυρώθηκε φύλλο ελέγχου ΦΜΑ για τυπικό λόγο (ΣΤΕ 1240/2008).

Αντιθέτως, έχει κριθεί ότι η αναλογική εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 68 παρ. 2 και 84 παρ. 4 του ν.2238/1994 (προϊσχύσαντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος), βάσει του άρθρου 12 παρ.1 του ν.1587/1950 είναι μη νόμιμη διότι τα της παρέκτασης της κατά τα ειδικώς οριζόμενης από την παρ. 3 του άρθρου 12 του ν.1587/1950 πενταετούς παραγραφής, σε κάθε περίπτωση που επιδόθηκε δήλωση, ορίζονται με την παράγραφο 2 του άρθρου 46 του ν.820/1978 (ΣΤΕ 1778/2020, 1839/2020).

Επειδή, ούτε στο ν.1587/1950 περί κυρώσεως, τροποποιήσεως και συμπληρώσεως του υπ' αριθ. 1521/1950 Αναγκ. Νόμου «περί φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων» υπάρχουν διατάξεις περί παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς επιβολή φόρου σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης, ισχύει κατ' αρχήν η κατ' άρθρο 12 παρ. 3 του εν λόγω νόμου πενταετής προθεσμία παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου σε περίπτωση που υποβλήθηκε η σχετική δήλωση, η οποία (προθεσμία) άρχεται από το τέλος του έτους εντός του οποίου επιδόθηκε η δήλωση, και, κατ' εξαίρεση, δεκαπενταετής προθεσμία παραγραφής της εν λόγω αξίωσης, με την αυτή αφετηρία, κατ' ανάλογη εφαρμογή (για την υπό κρίση περίπτωση με χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης εντός του έτους 2009) της παρ. 5 του άρθρου 84 του προϊσχύσαντος ΚΦΕ (ν.2238/1994), εφόσον δεν υποβλήθηκε δήλωση. Τούτο, δε, διότι η φορολογική αρχή οφείλει να διαπιστώνει τη συμμόρφωση του φορολογούμενου με τις υποχρεώσεις του άρθρου 13 του ν.634/1977 και να άρει τη χορηγηθείσα αγροτική απαλλαγή σε περίπτωση μη πλήρωσης των προβλεπόμενων προϋποθέσεων, κατόπιν διασταυρωτικών ελέγχων με τις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος από τις οποίες προκύπτει η καλλιέργεια ή μη των απαλλασσόμενων γεωργοκτηνοτροφικών εκτάσεων ή σε περίπτωση που δεν υποβλήθηκαν οι δηλώσεις εισοδήματος, με τα πορίσματα των φορολογικών ελέγχων.



**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 04/10/2022 έκθεση ελέγχου ΦΜΑ προκύπτει ότι η προσφεύγουσα, στις 11/07/2007 απέκτησε κατά πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή, τους προπεριγραφέντες αγρούς μονοετούς καλλιέργειας για την απόκτηση των οποίων αιτήθηκε και της χορηγήθηκε απαλλαγή από το φόρο, με τους όρους και τις προϋποθέσεις της παρ. 5 του άρθρου 13 του ν.634/1977. Ωστόσο, μετά την παρέλευση της οριζόμενης από το άρθρο 13 του ν.634/1977 δεκαπενταετίας από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις και διασταυρώσεις που διενέργησε η ελεγκτική αρχή διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα ουδέποτε καλλιέργησε τις εν λόγω αγροτικές εκτάσεις, 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 αντικειμενικής αξίας των επίμαχων ακινήτων (36.174,67€) και τον καταλογισμό του αναλογούντος φόρου και κυρώσεων με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού.

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν.4174/2013 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**, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η άρση της αγροτικής απαλλαγής είναι εσφαλμένη διότι υφίστατο αδυναμία καλλιέργειας των επίμαχων αγρών λόγω ανωτέρας βίας, ήτοι βίαιης αποβολής της κατ' άρθρο 984 ΑΚ. Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο πρώην ιδιοκτήτης των αγρών απέβαλε την ίδια από τη νομή τους και της αποστέρησε πλήρως τη δυνατότητα καλλιέργειάς τους, χωρίς δική της υπαιτιότητα. Πλην όμως, ο ανωτέρω ισχυρισμός δεν αποδεικνύεται, εφόσον δεν προκύπτει από κανένα στοιχείο του φακέλου τόσο η προσβολή της νομής (αναβολή ή διατάραξη) του αγρού από τρίτο όσο και η συνακόλουθη εκ μέρους της προσφεύγουσας επιδίωξη απόδοσης της νομής εξώδικα, δικαστικά κατ' άρθρο 987 ΑΚ ή με αυτόνομη προστασία της νομής κατ' άρθρα 985 και 986 ΑΚ.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης έχει υποπέσει σε παραγραφή. Ωστόσο, η υποχρέωση της προσφεύγουσας να υποβάλει δήλωση γεννήθηκε με τη συμπλήρωση της διετίας από τη μη καλλιέργεια των γεωργικών εκτάσεων για τις οποίες χορηγήθηκε απαλλαγή του άρθρου 13 ν.634/1977, ήτοι στις 11/07/2009, η δε προθεσμία υποβολής της έληγε στις 10/08/2009. Εφόσον δεν υποβλήθηκε τέτοια δήλωση, το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου μεταβιβάσσεως

παραγράφεται, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, μετά δεκαπενταετία από το τέλος του έτους εντός του οποίου έπρεπε, κατά τ' ανωτέρω, να υποβληθεί η δήλωση (31/12/2024).

**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 παρ. 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.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

**Επειδή**, ουδείς ισχυρισμός προβάλλεται αναφορικά με τον τρόπο υπολογισμού της αξίας των επίμαχων αγροτικών ακινήτων, του αναλογούντος φόρου και των κυρώσεων που επιβλήθηκαν.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

την **απόρριψη** της υπ' αριθ. πρωτ. ....../03.11.2022 ενδικοφανούς προσφυγής της ..... με ΑΦΜ: .....

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

**Υπ' αριθ. ....../2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΜΑ**

Φόρος που αναλογεί (7% - 9%)	2.955,72€
Δημοτικός φόρος (ν.δ.3033/1954)	80,67€
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013	3.589,02€
<b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>	<b>6.633,41€</b>

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

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.