



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΑΑΔΕ



Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : **2131604521**

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 12/5/2017

Αριθμός απόφασης 2923

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 ισχύει.

β. Του άρθρου 11 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)»

γ. Την ΠΟΛ 1064/2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.

2.Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016 /30.08.2016(ΦΕΚ Β 2759 / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4.Την από 16/1/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του , ΑΦΜ , κατοίκου ΧΑΛΚΙΔΑΣ, οδός Τ.Κ 34100 κατά της υπ' αριθ./29-11-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Την υπ' αριθ./29-11-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 17/10/2016 οικεία έκθεση ελέγχου.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 16/1/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής τουη 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 την υπ' αριθ./29-11-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 3.006,05 €, πλέον 3.607,26 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%)

Η διαφορά φόρου προέκυψε με την έκδοση της υπ. αρ./2015 εντολής για τον έλεγχο των υπ. αρ./6-10-2006,/2006,/2007 και/2007 δηλώσεων φόρου κληρονομιάς με τις οποίες ο προσφεύγων ως κληρονόμος του αποβιώσαντος την 7/4/2006 πατρός του εκτός των άλλων δήλωσε τα 3/8 εξ αδιαιρέτου τα κάτωθι ακίνητα :

Ακίνητο στη θέση δήμου ΜΕΣΣΑΠΙΩΝ –ΔΙΡΦΥΩΝ ΕΥΒΟΙΑΣ εκτάσεως 24.562 τ.μ.,

Ακίνητο στη θέση δήμου ΜΕΣΣΑΠΙΩΝ –ΔΙΡΦΥΩΝ ΕΥΒΟΙΑΣ εκτάσεως 25.750 τ.μ

Ακίνητο στη θέση δήμου ΜΕΣΣΑΠΙΩΝ –ΔΙΡΦΥΩΝ ΕΥΒΟΙΑΣ εκτάσεως 1188 τ.μ

Τα ως άνω ακίνητα δηλώθηκαν ως βοσκότοποι χωρίς να έχει υποβληθεί σχετική βεβαίωση της αρμόδιας Δ/νσης.

Επί πλέον από τον προσφεύγοντα υποβλήθηκε η υπ. αρ./2007 συμπληρωματική δήλωση με την οποία δηλώθηκε συμπληρωματικά για τα ως άνω ακίνητα ποσοστό 24,48% λόγω συνεσενεκτέων παροχών δηλαδή το εξ αδιαθέτου ποσοστό του προσφεύγοντος ανήλθε στο 61,98% χωρίς το Πιστοποιητικό Πρωτοδικείο Χαλκίδας.

Από τον προσφεύγοντα είχε κατατεθεί στο Μονομελές Πρωτοδικείο Χαλκίδας η με αρ. κατάθεσης/6-10-2006 αίτηση με την οποία ζητούσε να του χορηγηθεί κληρονομητήριο το οποίο να πιστοποιεί ότι ο ίδιος, η αδερφή του και η μητέρα του είναι αποκλειστικοί κληρονόμοι εξ αδιαθέτου του αποβιώσαντος πατρός του με ποσοστά 3/8 εξ αδιαθέτου έκαστος των δύο πρώτων και 2/8 εξ αδιαιρέτου της μητέρας του. Επί πλέον να γίνει διεξαγωγή της συνεισφοράς κατά την διαδικασία της έκδοσης του κληρονομητηρίου για να πιστοποιηθεί με το κληρονομητήριο το δικαίωμα και η υποχρέωση αντίστοιχα καθενός των κατιόντων κληρονόμων για συνεισφορά, και να προσδιοριστεί και να πιστοποιηθεί η κληρονομική μερίδα του καθενός των κατιόντων και η λογιστική διεξαγωγή της συνεισφοράς και να προσδιοριστούν τα πραγματικά ποσοστά της κληρονομιάς που αντιστοιχούν στην αξία της πραγματικής μερίδας καθενός των κληρονόμων.

Από τον έλεγχο ζητήθηκε με την από με αρ. πρωτ./14-8-2015 πρόσκληση η προσκόμιση της πράξης δήλωσης αποδοχής κληρονομιάς καθώς και αντίγραφα των συμβολαίων που μνημονεύονται για τον υπολογισμό της συνεισφοράς και τον προσδιορισμό της πραγματικής μερίδας καθενός των κατιόντων τα οποία δεν προσκομίστηκαν μέχρι και το πέρας του ελέγχου.

Επί πλέον δεν προσκομίστηκε βεβαίωση ότι τα κρινόμενα είναι βοσκότοποι και ο έλεγχος προέβει στον προσδιορισμό της αξίας τους με τα έντυπα ΑΑΓΗΣ του αντικειμενικού προσδιορισμού των τιμών.

Στην συνέχεια κοινοποιήθηκαν Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου και προσωρινός προσδιορισμός φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 Ν 4174/2013.

Ο προσφεύγων υπέβαλε τις απόψεις του με το υπ. αρ. πρωτ. /11-10-2016 υπόμνημα του προσκομίζοντας το με αρ. /2-10-1981 έγγραφο της Δ/σης Γεωργίας Ν. ΕΥΒΟΙΑΣ το οποίο βεβαιώνει ότι παραχωρήθηκαν στον κληρονομούμενο αγροτικά ακίνητα σύμφωνα με το άρθ. 7 ΑΝ.821/1948 περί αναδιανομής αγροτικών κτημάτων **και κακώς είχαν δηλωθεί βοσκότοποι διότι είναι ρητινικές εκτάσεις.**

Επίσης από το συνυποβληθέν έγγραφο της Δ/σης ΓΕΩΡΓΙΑΣ του Ν ΕΥΒΟΙΑΣ το οποίο μεταγράφηκε στον τόμο του Υποθηκοφυλακείου ΧΑΛΚΙΔΑΣ και με αυξ. Αρ. μεταγραφής (εκθ. 72 αρ. 2773) προκύπτει ότι παραχωρήθηκαν στον μεταξύ των άλλων και

Αρ. τεμ. 94α **ρητινική έκταση 24.562 τ.μ**

Αρ. τεμ 265^α **ρητινική έκταση 25.750 τ.μ**

Αρ. τεμ. 265β **ρητινική έκταση 1188 τ.μ**

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του τα προσκομισθέντα δικαιολογητικά και την ένσταση του προσφεύγοντα **επαναπροσδιόρισε την αξία των κρινόμενων ακινήτων- ρητινικών εκτάσεων με συγκριτικά στοιχεία.**

Επειδή δε δεν βρέθηκαν πρόσφατα συγκριτικά στοιχεία ρητινικών εκτάσεων στην αρμόδια υπηρεσία **ο έλεγχος έλαβε υπόψη του το συγκριτικό στοιχείο του Φ.Ζ /3-2-1999** όπου με **δωρεά μεταβιβάστηκε ρητινική έκταση** 3.313 τ.μ στη θέση προς 330 δρχ /τ. μ ή 0,97€/τ.μ

Και επαναπροσδιόρισε την αξία των κρινόμενων ως ακολούθως:

Ακίνητο στη θέση δήμου ΜΕΣΣΑΠΙΩΝ –ΔΙΡΦΥΩΝ ΕΥΒΟΙΑΣ εκτάσεως 24.562 τ. μ. Χ 1,22 €/τ.μ=29.965,64 €

Ακίνητο στη θέση δήμου ΜΕΣΣΑΠΙΩΝ –ΔΙΡΦΥΩΝ ΕΥΒΟΙΑΣ εκτάσεως 25.750 τ.μ Χ 1,22 €/τ.μ=31.415,00€

Ακίνητο στη θέση δήμου ΜΕΣΣΑΠΙΩΝ –ΔΙΡΦΥΩΝ ΕΥΒΟΙΑΣ εκτάσεως 1188 τ.μ Χ 1,36 €/τ.μ=29.965,64 €

ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗΣ ΜΕΡΙΔΑΣ 62.996,32€Χ61,98%=39.045,12€

Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκε η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς .

Ο προσφεύγων , με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Τα ακίνητα αυτά βρίσκονται στην περιοχή Ευβοίας Δήμου Μεσσαπίων - Διρφύων εκτός σχεδίου οικισμού και χωρίς ειδικούς όρους δόμησης και σύμφωνα με τον τίτλο κτήσεως του τίτλος του Υπουργείου Γεωργίας **αποτελούν ρητινικές εκτάσεις**, ήτοι δασικές εδαφικές εκτάσεις. Μάλιστα, το ένα εξ' αυτών, ήτοι εκείνο που έχει εμβαδόν 24.562 τ. μ. έχει κηρυχθεί αναδασωτέο και σύμφωνα με το άρθρο 35 ν. 998/79 απαγορεύεται η μεταβίβαση του για τριάντα (30) έτη, γεγονός το οποίο επιδρά σφόδρα μειωτικά στην αξία του και την καθιστά μηδαμινή. Τα ακίνητα (δασικές

εδαφικές εκτάσεις) βρίσκονται σε εκτός σχεδίου περιοχή και χωρίς ειδικούς όρους δόμησης, όπου ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού αξίας Α-Α Γης.

2. Τις διατάξεις του άρθρου 10 του ν. 2961/2001, περί κυρώσεως του Κωδικός Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών παροχών, Προικών

3. Την ΥΑ 114/1998-ΠΟΛ 1310 ΦΕΚ Β 1328 1998 Προσδιορισμός αξίας γης εκτός σχεδίου και οικισμών (ΑΡΘΡΟ 2 ΠΑΡ. 9): Δασική εδαφική έκταση χαρακτηρίζεται το τμήμα δάσους ή η δασική έκταση που διατίθεται για οικοδομική ή άλλη εκμετάλλευση **πλην της δασοπονικής** (παρ.2 του άρθρου 6 ν. 998/79 (ΦΕΚ 289/Α) , σύμφωνα δε με την παρ. 5Γ του άρθρου 3 της άνω ΥΑ " στις δασικές εκτάσεις , κατά την έννοια της παραγράφου 9 του άρθρου 2, εφαρμόζεται συντελεστής 0,60.

4. Η Φορ/κή Διοίκηση προέβη σε παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας αφού η έκθεση ελέγχου που συνόδευε την προσωρινή - πράξη προσδιορισμού φόρου και η οποία του κοινοποιήθηκε, δεν ήταν αναγνώσιμη και συνεπώς ισοδυναμεί με πλήρη παράλειψη της προβλεπόμενης κοινοποίησης κατά παράβαση του άρθρου 79 ν. 2961/2001 (το μη αναγνώσιμο αποδεικνύεται από το εις χείρας του έγγραφο).

5. Η Φορ/κή Διοίκηση προέβη σε παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, διότι ανεξάρτητα ουσιαστικής παραβάσεως νόμου η αιτιολογία ήταν τυπικά ανεπαρκής αόριστη και αντιφατική , εσφαλμένη εξειδίκευση αόριστων νομικών εννοιών ,η δε προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατά παράβαση του νόμου.

6. Την υπ' αρ. 487/01 Γνωμοδότηση σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 998/1979.

7. Η προσβαλλόμενη πράξη οριστικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς δεν έλαβε υπ' όψιν της και δεν εφάρμοσε τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 και 2, ν. 998/79 διότι οι υπό εκτίμηση δασικές εκτάσεις βρίσκονται σε εκτός σχεδίου περιοχές όπου ισχύει το **ΑΑ -ΓΗΣ** και σε καταφατική περίπτωση δεν εφήρμοσε το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων στο οποίο προβλέπεται ειδικός μειωτικός συντελεστής χρήσης 0,60 (σε περίπτωση που ήθελε κριθεί ότι υπάρχει δυνατότητα οικιστικής αξιοποίησης)

7. Ενώ ο έλεγχος αναφέρεται σε αξία συγκριτικού 0.97 ευρώ / τ.μ. προβαίνει ανατιολόγητα σε προσδιορισμό των τριών εκτιμώμενων με διαφορετική — μεγαλύτερη αξία, ήτοι για μεν τα δύο εξ' αυτών με 1,22 ευρώ / τ.μ. για δε το τρίτο εξ' αυτών με 1,36 ευρώ / τ.μ. Εξ' άλλου, για τα δύο εκ των τριών ακινήτων τα οποία βρίσκονται **στην ίδια θέση** " και είναι **όμορα** προσδιόρισε ανατιολόγητα διαφορετικές τιμές (1,22 ευρώ / τ.μ. για το ένα που έχει έκταση 25.760 τ.μ και 1,36 ευρώ / τ.μ. για το άλλο που έχει έκταση 1.188τ.μ.

8. Για το ακίνητο που έχει εμβαδόν 24.562 τ.μ., δεν λήφθηκε υπ' όψιν ότι έχει κηρυχθεί αναδασωτέο και σύμφωνα με το άρθρο 35 ν. 998/79 απαγορεύεται η μεταβίβαση του για τριάντα (30) έτη, γεγονός το οποίο επιδρά σφόδρα μειωτικά στην αξία του και την καθιστά μηδαμινή.

9. Μη νόμιμη η επιβολή του πρόσθετου φόρου λόγο του ότι η δηλωθείσα αξία των κρινόμενων είναι ακριβής και ειλικρινής.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν 2961/2001 επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου ,δωρεάς ,γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία .

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν 2961/2001 η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9 του Ν 2961/2001 ως αξία των αντικειμένων της χρήσης για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στα άρθρα 10 έως και 18 του ίδιου νόμου.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 10 του Ν 2961/2001..... για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου λαμβάνονται υπόψη.. Α. Αγοραία αξία

Για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται ιδίως τα στοιχεία εκτίμησης των ίδιων ή άλλων πλησιόχρων ομοειδών ακινήτων, που προκύπτουν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα ή κτήσεις αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας ή από απαλλοτριώσεις ή δικαστικές διανομές, η καθαρή πρόσδοδος αυτών καθώς και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο, το οποίο ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας τους. Σε περίπτωση έλλειψης οποιουδήποτε από τα ανωτέρω στοιχεία ή εφόσον αυτά που υπάρχουν κρίνονται απρόσφορα ή ανεπαρκή, ο προσδιορισμός της αξίας αυτών γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό μέσο.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 81§3 του Ν. 2961/2001όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο Γ.10 του άρθρου 3 του Ν.4254/2014 (ΦΕΚ Α 85/7.4.2014), ορίζεται ότι:

1. « Ο φόρος βεβαιώνεται με βάση:

α) τις δηλώσεις που υποβάλλονται,

β) τις πράξεις των άρθρων 76 και 77, εφόσον παρήλθε άπρακτη η προθεσμία άσκησης προσφυγής κατ' αυτών,

γ) τις νέες εκκαθαρίσεις κατά τα άρθρα 100 και 101,

δ) τις οριστικές αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων.

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αρ. 487/01 Γνωμοδότηση του Β Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν. 998/1979 και του άρθρου 41 Ν 1249/82 ληφθέντος υπόψη οι ΠΟΛ 1310 (ΦΕΚ 1328/98), ΠΟΛ 1135(ΦΕΚ 1321/99), , ΠΟΛ 1218(ΦΕΚ 2080/99) ορίζεται...

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 Ν 998/1979 σκοπός του παρόντος νόμου είναι ο καθορισμός των συγκεκριμένων μέτρων προστασίας δια την διατήρηση και ανάπτυξη βελτίωση των δασών .

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ1.Ν 998/1979 περί προστασίας των δασών και των δασικών εν γένει εκτάσεων της χώρας όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 52 παρ 1 Ν 4280/2014 « περιβαντολογική αναβάθμιση-βιώσιμη ανάπτυξη οικισμών ρυθμίσεις δασικής νομοθεσίας και άλλες διατάξεις» ορίζεται : Σε κάθε περίπτωση που είναι απαραίτητο να προσδιοριστεί η αξία δάσους έκτασης ή των εκτάσεων των περιπτώσεων α και β της παρ. 5 του

άρθρου 3 του παρόντος για οποιαδήποτε αιτία , ο προσδιορισμός αυτός ενεργείται με βάση τη θέση τους , τις παραγωγικές ,προστατευτικές ,υδρονομικές, αισθητικές και λοιπές λειτουργίες τους, λαμβανομένης υπ. όψιν προκειμένου περί δάσους ή δασικής έκτασης της κατά νόμο αδυναμίας χρησιμοποίησής τους για οικιστικούς σκοπούς ή άλλη εκμετάλλευση ξένη προς τον προσδιορισμό τους. Για τον εν λόγω προσδιορισμό δεν δύναται να ληφθούν υπ. όψιν συγκριτικά στοιχεία αναφερόμενα σε γειτονικές οικοπεδικές εκτάσεις ή έτερα στοιχεία εμφανίζοντα το δάσος ή τη δασική έκταση ή τις εκτάσεις των περιπτώσεων α και β της παρ. 5 του άρθρου 3 του παρόντος ως έχοντα οικοπεδική αξία.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ 2. Ν 998/1979 εφόσον κατ εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου τμήματα δάσους ή δασικής έκτασης ήθελαν διατεθεί προς οικοδομικών ή άλλην πλην της δασοπονικής φύσεως εκμετάλλευση και παρίσταται ανάγκη προσδιορισμού της αξίας αυτών ταύτα εκτιμώνται ως έχοντα οικοπεδική αξία βάση της θέσεως ει ην ευρίσκονται και των λοιπών προσδιοριστικών της αξίας αυτών στοιχείων μεταξύ των οποίων και το τελευταίο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ 2.Ν 998/1979 ιδιωτικά δάση και δασικές εκτάσεις ή μέρη τούτων καταστραφέντων από 11/6/1975 ή καταστρεφόμενα εφεξής εκ πυρκαγιάς δεν δύναται να μεταβιβαστούν εν κατατήρησει ούτε κατά ιδανικά μερίδια δια δικαιοπραξίας εν ζωή επί τριάκοντα έτη από της καταστροφής τους.

Επειδή για τον προσδιορισμό της αξίας των δασών ο Α.Ν 1521/1950 δεν περιλαμβάνει ειδικές διατάξεις επομένως και στις περιπτώσεις αυτές ίσχυαν τα της παρ 2 του Α.Ν. 3 Ν 1521/1950 οι οποίες προβλέπουν χρησιμοποίηση πρόσφορων συγκριτικών στοιχείων αλλά με βάση τη θέση τη μορφή την σύσταση της συγκεκριμένης έκτασης καθώς και την τυχόν σε δασικά προϊόντα απόδοση την ιδιοσυστασία του εδάφους και των λοιπών φυσικών χαρακτηριστικών του λαμβανομένης υπόψη και της αδυναμίας εκ του νόμου χρησιμοποίησής της για οικιστικούς σκοπούς ή για άλλη εκμετάλλευση.

Όπως δε επισημαίνεται αναλυτικά στην υπ. αρ. 110068/2201/20-11-2000 έγγραφο του Υπουργείου Γεωργίας για τον προσδιορισμό της αξίας ενός δασοκτήματος καθορίζονται οι μορφές εδαφικής εκμετάλλευσης όπως κατανέμονται στην έκταση του δασοκτήματος που καλύπτονται από δάσος ,χορτολιβαδικές ,άγονες, γυμνές κλπ.....

Εκ των ανωτέρω καθίσταται φανερό ότι οι ρυθμίσεις της παρ. 1 του άρθρου 6 Ν 998/79 δεν εθίγησαν από τις γενικές διατάξεις του άρθρου 41 Ν 1249/82 .

Επομένως από τον δικαιολογητικό λόγο καθιέρωσης του συστήματος των αντικειμενικών αξιών προκύπτει ότι ο φορολογικός νομοθέτης αναφέρεται σε ακίνητα που μπορεί να καταστούν αντικείμενα συναλλαγής σε καθεστώς πλήρους ελευθερίας της αγοράς χωρίς δεσμεύσεις και περιορισμούς στον προσδιορισμό της τελικής αξίας του μεταβιβαζόμενου ακινήτου.

Από το παραπάνω πλαίσιο εφαρμογής του νέου συστήματος των αντικειμενικών αξιών **εξαιρούνται ασφαλώς τα δάση και οι δασικές εκτάσεις αφού σε περίπτωση μεταβίβασης μιας τέτοιας έκτασης με δεδομένες τις σοβαρότατες δεσμεύσεις της ιδιοκτησίας τις οποίες**

συνεπάγεται ο χαρακτηρισμός μιας έκτασης ως δασικής όπως και η κήρυξη ιδιωτικής έκτασης αναδασωτέας , **επέρχεται σοβαρή μείωση της αξίας της που καθιστά σχεδόν επιτακτική την προσφυγή σε συγκριτικά στοιχεία που προέρχονται από μεταβιβάσεις ομοειδών δασικών εκτάσεων αλλά και την συνεκτίμηση της απόδοσης σε δασικά προϊόντα της εν λόγω έκτασης.**

Αντίθετα όπως προνοεί η παρ. 2 της ως άνω διάταξης αν τμήματα δάσους ή δασικής έκτασης **διατεθούν για οικοπεδική ή άλλη πλην της δασοπονικής εκμετάλλευση** και υπάρξει ανάγκη προσδιορισμού της αξίας τους τότε αυτά εκτιμώνται με την οικοπεδική τους αξία γεγονός που υποδηλώνει ότι οι περιπτώσεις αυτές ασφαλώς και εντάσσονται στο πεδίο εφαρμογής του συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού αξίας των ακινήτων .

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι για την αξία των κρινόμενων ακινήτων έπρεπε να γίνει εφαρμογή των διατάξεων περί αντικειμενικού προσδιορισμού των τιμών σύμφωνα με όσα ορίζονται με την ΠΟΛ 1310 (ΦΕΚ 1328/98), (παρ. 5Γ του άρθρου 3 για Δασική έκταση , εφαρμόζεται συντελεστής αυξομείωσης 0,60.) Ο ισχυρισμός αυτός είναι βάσιμος διότι δεν προσκομίστηκε από τον προσφεύγοντα βεβαίωση του αρμόδιου φορέα που να βεβαιώνει ότι τα κρινόμενα ακίνητα διατίθενται για οικοπεδική εκμετάλλευση σύμφωνα με τα ως άνω διαλαμβανόμενα.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η έκθεση ελέγχου που συνόδευε την προσωρινή - πράξη προσδιορισμού φόρου και η οποία του κοινοποιήθηκε, δεν ήταν αναγνώσιμη και συνεπώς ισοδυναμεί με πλήρη παράλειψη της προβλεπόμενης κοινοποιήσεως κατά παράβαση του άρθρου 79 ν. 2961/2001 .Ο ισχυρισμός αυτός είναι αβάσιμος και καθ' όλα απορριπτέος διότι ο προσφεύγων έλαβε γνώση των διαπιστώσεων του ελέγχου με συστημένη επιστολή και με το υπ. αρ. πρωτ. 58672/11-10-2016 υπόμνημα που κατέθεσε στην αρμόδια υπηρεσία διατύπωσε τις απόψεις του.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η Φορ/κή Διοίκηση προέβη σε παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, διότι ανεξάρτητα ουσιαστικής παραβάσεως νόμου η αιτιολογία ήταν τυπικά ανεπαρκής αόριστη και αντιφατική με εσφαλμένη εξειδίκευση αόριστων νομικών εννοιών ,η δε προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατά παράβαση του νόμου. Ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος είναι παντελώς αόριστος διότι η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν 2961/2001 όπως αναγράφεται επί αυτής.

Επειδή ο προσφεύγων επικαλείται την υπ' αρ. 487/01 Γνωμοδότηση του Β Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν. 998/1979 και ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη οριστικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς δεν έλαβε υπ' όψιν της και δεν εφάρμοσε τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 και 2, ν. 998/79 με την αιτιολογία ότι δεν προσδιόρισε και δεν έλαβε υπ' όψιν εάν οι υπό εκτίμηση δασικές εκτάσεις βρίσκονται σε εκτός σχεδίου περιοχές όπου ισχύει το **ΑΑ -ΓΗΣ** και σε καταφατική περίπτωση δεν εφάρμοσε το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων στο οποίο προβλέπεται ειδικός μειωτικός συντελεστής χρήσης 0,60 (σε περίπτωση που ήθελε κριθεί ότι

υπάρχει δυνατότητα οικιστικής αξιοποίησης) Ο ισχυρισμός αυτός είναι αβάσιμος διότι από το με αρ. /2-10-1981 έγγραφο της Δ/σης Γεωργίας Ν. ΕΥΒΟΙΑΣ προκύπτει ότι τα κρινόμενα είναι εκτάσεις ρητινικές, δεν προσκομίστηκε βεβαίωση αρμόδιου φορέα που να βεβαιώνει ότι τα κρινόμενα ακίνητα διατίθενται για οικοπεδική εκμετάλλευση και επομένως από την αρμόδια φορολογική αρχή οι διατάξεις του νόμου εφαρμόστηκαν επί το ορθόν σύμφωνα με τα ως άνω διαλαμβανόμενα της 487/01 Γνωμοδότησης.

Επειδή ο έλεγχος προκειμένου να προσδιορίσει την αξία των κρινόμενων **έλαβε υπόψη του:**

1. το **συγκριτικό στοιχείο του Φ.Ζ** /3-2-1999 όπου με **δωρεά μεταβιβάστηκε ρητινική έκταση** 3.313 τ.μ στη θέση προς 330 δρχ /τ. μ ή **0,97€/τ.μ**
2. το ότι δεν βρέθηκαν άλλα πρόσφατα συγκριτικά στοιχεία **ρητινικών εκτάσεων** στην αρμόδια υπηρεσία.
3. Τίς ως άνω ισχύουσες διατάξεις .
4. το με αρ. /2-10-1981 έγγραφο της Δ/σης Γεωργίας Ν. ΕΥΒΟΙΑΣ το οποίο βεβαιώνει ότι παραχωρήθηκαν στον κληρονομούμενο **ρητινικές εκτάσεις**.
5. Την από **20/11/1984** και με αρ. πρωτ. απάντηση σε αίτηση του προσφεύγοντα από την δ/ση δασών του Ν Ευβοίας ότι το με αρ. 94β τεμάχιο που έχει εμβαδόν 24.562 τ.μ **«κάηκε ολοσχερώς από πυρκαγιά φέτος»**.
6. Το ότι τα κρινόμενα πλεονεκτούν λόγο διαφοράς χρόνου φορολογίας και έκτασης.
προσδιόρισε την αξία των κρινόμενων ως ακολούθως:
Ακίνητο στη θέση δήμου ΜΕΣΣΑΠΙΩΝ –ΔΙΡΦΥΩΝ ΕΥΒΟΙΑΣ εκτάσεως 24.562 τ. μ. Χ **1,22 €/τ.μ=29.965,64 €**
Ακίνητο στη θέση δήμου ΜΕΣΣΑΠΙΩΝ –ΔΙΡΦΥΩΝ ΕΥΒΟΙΑΣ εκτάσεως 25.750 τ.μ Χ **1,22 €/τ.μ=31.415,00€**
Ακίνητο στη θέση δήμου ΜΕΣΣΑΠΙΩΝ –ΔΙΡΦΥΩΝ ΕΥΒΟΙΑΣ εκτάσεως 1188 τ.μ Χ **1,36 €/τ.μ=29.965,64 €**
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗΣ ΜΕΡΙΔΑΣ 62.996,32€Χ61,98%=39.045,12€

Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι ο έλεγχος αναφέρεται σε αξία συγκριτικού 0.97 ευρώ / τ.μ. και προβαίνει ανατιολόγητα σε προσδιορισμό των τριών εκτιμώμενων με διαφορετική — μεγαλύτερη αξία, ήτοι για μεν τα δύο εξ' αυτών με 1,22 ευρώ / τ.μ. για δε το τρίτο εξ' αυτών με 1,36 ευρώ / τ.μ. χωρίς να λάβει υπόψη ότι το με αρ. 94β τεμάχιο εμβαδού 24.562 τ.μ έχει κηρυχθεί αναδασωτέο και σύμφωνα με το άρθρο 35 ν. 998/79 απαγορεύεται η μεταβίβαση του για τριάντα (30) έτη, γεγονός το οποίο επιδρά σφόδρα μειωτικά στην αξία του και την καθιστά μηδαμινή είναι αβάσιμος, διότι σύμφωνα με τα ως άνω διαλαμβανόμενα ο έλεγχος έλαβε υπόψη του όλες τις παραμέτρους προκειμένου να προσδιορίσει την αξία των κρινόμενων και δη ότι από το έτος της πυρκαγιάς του ακινήτου με αρ. 94β εμβαδού 24.562 τ.μ έχουν παρέλθει πλέον των 30 ετών .

Επειδή με τις διατάξεις των άρθρων 1, 4 και 5 του ν. 2523/1997 :

«1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου:

α) υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης,

β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης,

γ) **δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δυόμισι τοις εκατό (2,50%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης.»**

«4. Ανακριβής δήλωση θεωρείται η δήλωση στην οποία μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση τα όσα δηλώθηκαν με αυτή και του φόρου που καταλογίζεται υφίσταται διαφορά, ανεξάρτητα από την αιτία στην οποία οφείλεται αυτή. Στη φορολογία του ν.δ.118/1973 (ΦΕΚ 202 Α΄) δεν θεωρείται ανακρίβεια της δήλωσης και δεν επιβάλλεται πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, όταν η διαφορά μεταξύ της αξίας ολόκληρης της κληρονομικής μερίδας ή κληροδοσίας που δηλώθηκε δεν είναι μεγαλύτερη του είκοσι τοις εκατό (20%) της αξίας τους που οριστικά καθορίσθηκε, μετά την έκπτωση του παθητικού. Όταν συνυπολογίζονται και προγενέστερες δωρεές, γονικές παροχές ή προίκες λαμβάνονται υπόψη και συγκρίνονται τα αθροίσματα των μερίδων των δωρεών, γονικών παροχών ή προικιών, που δηλώθηκαν και οριστικά καθορίσθηκαν. Αν η αξία των δωρεών, γονικών, παροχών και προικιών, που συνυπολογίζονται δεν είναι οριστική, λαμβάνεται υπόψη αυτή που δηλώθηκε, με την επιφύλαξη της διενέργειας νέας εκκαθάρισης μετά την οριστικοποίησή της. Στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και στο φόρο μεγάλης ακίνητης περιουσίας δεν θεωρείται ανακρίβεια της δήλωσης όταν η διαφορά μεταξύ της αξίας που δηλώθηκε και αυτής που προσδιορίστηκε με βάση το σύστημα των συγκριτικών στοιχείων δεν υπερβαίνει το είκοσι τοις εκατό (20%). Σε περίπτωση ανακρίβειας των περιγραφικών στοιχείων των ακινήτων στη φορολογία κεφαλαίου γενικά και ανεξάρτητα από το σύστημα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας αυτών, η δήλωση θεωρείται πάντοτε ανακριβής και επιβάλλεται πρόσθετος φόρος έστω και αν η διαφορά φόρου δεν υπερβαίνει το είκοσι τοις εκατό (20%). Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι είναι μη νόμιμη η επιβολή του πρόσθετου φόρου λόγω του ότι η δηλωθείσα αξία των κρινόμενων είναι ακριβής και ειλικρινής είναι αβάσιμος σύμφωνα με τις ως άνω ισχύουσες διατάξεις.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 16/1/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ./29-11-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ

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

Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς υπ. αρ. /2016.

Διαφορά φόρου	3.006,05
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	3.607,26
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	6.613,31

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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 .