



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604554

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 1/3/2021

Αριθμός απόφασης 744

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) 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 30/10/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με έδρα τον , κατά της υπ' αριθ...../2020 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Την υπ' αριθ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΕΡΚΥΡΑΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 28/9/2020 οικεία έκθεση ελέγχου.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 30/10/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», 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 την υπ' αρ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 7.104,59€, πλέον 3.448,85€ (πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013).

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η προσφεύγουσα δυνάμει του υπ' αριθμ./2017 συμβολαίου αγοραπωλησίας ακινήτων της Συμβολαιογράφου, προέβη στην αγορά ενός οικοπέδου εκτάσεως 5.430,31 τ.μ., κατά παρέκκλιση άρθριου και οικοδομήσιμου, στη θέση της τοπικής κοινότητας, της δημοτικής ενότητας του Δήμου, τμήμα του οποίου εκτάσεως 900,81 τ.μ. βρίσκεται εντός οικισμού και τμήμα εκτάσεως 4.529,50 τ.μ. βρίσκεται εκτός οικισμού, ενώ τμήμα του οικοπέδου εκτάσεως 4.768,95 τ.μ. αποτελεί δασική έκταση, σύμφωνα με το με αριθμ. πρωτ./03 έγγραφο του Τμήματος Προστασίας της Διεύθυνσης Για την ως άνω σύμβαση, οι συμβαλλόμενοι, υπέβαλαν στη Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, την υπ' αριθμ./2017 δήλωση μεταβίβασης ακινήτου, με την οποία δηλώθηκε συνολική αξία 131.165,00 ευρώ και καταβλήθηκε ο αναλογών φόρος 4.053,00 ευρώ.

Η προσωρινή αξία του ως άνω ακινήτου προσδιορίστηκε επί του σώματος της δήλωσης από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας σε 347.358,50 ευρώ, η οποία δεν έγινε αποδεκτή από την προσφεύγουσα και ακολούθως εκδόθηκε η με αριθμ./2020 εντολή ελέγχου για την διαπίστωση της εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 3, 8 και 10 του ν.1591/1950.

Στη συνέχεια η αρμόδια ΔΟΥ ΚΕΡΚΥΡΑΣ προσδιόρισε την αξία του κρινόμενου ακινήτου ως ακολούθως:

1. Με βάση το συγκριτικό στοιχείο ομοειδούς ακινήτου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. (φάκελος **ΦΜΑ...../2012**) μεταβιβάστηκε οικοπέδου επιφανείας 229 τ.μ. προς 220€/τ.μ., στον ίδιο οικισμό και σε απόσταση 230 μέτρα από την θάλασσα.

2. Με βάση το συγκριτικό στοιχείο ομοειδούς ακινήτου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. (φάκελος **ΦΜΑ...../2018**) μεταβιβάστηκε δασική έκταση επιφάνειας 4.161,37 τ.μ. στην κοινότητα, 200 μέτρα από την θάλασσα προς 20€/τ.μ.

Αφού λήφθηκε υπόψη από τον έλεγχο ότι το κρινόμενο προσομοιάζει ως προς την θέση ως προς το μέγεθος και ως προς τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά με τα ληφθέντα συγκριτικά, λαμβάνοντας υπόψη ότι το κρινόμενο (τμήμα εκτάσεως 900,81 τ.μ.) πλεονεκτεί λόγω διαφοράς χρόνου φορολογίας, την ειδική θέση –απόσταση από την θάλασσα και πρόσοψη σε επαρχιακή οδό- αλλά

μειονεκτεί λόγω έκτασης και το δασικό (τμήμα εκτάσεως 4.529,50 τ.μ. βρίσκεται εκτός οικισμού, ενώ τμήμα του οικοπέδου εκτάσεως 4.768,95 τ.μ. αποτελεί δασική έκταση), πλεονεκτεί ως προς την ειδική θέση.

Οικόπεδο 900,81 τ.μ. X 250 €/τ.μ. = 225.202,50€.

Δασική έκταση εμβ.4.529,50 τ.μ. X30 €/τ.μ.= 135.885,00

ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ = 361.087,50€

ΕΝΑΝΤΙ της δηλωθείσας 131.165,00€.

Ακολούθως εστάλη στην προσφεύγουσα κατά τα οριζόμενα του άρθρου 28 του ν 4174/2013, η με αρ. πρωτ./2020 προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου και το Σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου.

Η προσφεύγουσα στις 31/8/2020 κατέθεσε στην αρμόδια υπηρεσία το με αρ. πρωτ./2020 υπόμνημα με τις απόψεις της, οι οποίες δεν έγιναν αποδεκτές και στην συνέχεια εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1.ΑΟΡΙΣΤΙΑ ΤΗΣ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΗΣ ΕΚΘΕΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ - Η ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΜΑ ΠΡΕΠΕΙ ΝΑ ΑΚΥΡΩΘΕΙ ΛΟΓΩ ΕΛΛΕΙΨΗΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑΣ ΤΗΣ ΕΚΘΕΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ (ΑΡΘ.17 Ν 2690/1999, 46 ν.4174/2013, ΑΡΘ.21 ΠΔ 16/1989 ΣΤΕ 4384/1977 ΚΑΙ 4387/1977, ΣΤΕ 3108/1996, ΣΤΕ 2054/1995, ΣΤΕ 1148/1994).

2. ΕΣΦΑΛΜΕΝΗ ΚΑΙ ΚΑΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΑΘΡΘΟΥ 3 ΠΑΡ. 2 Α.Ν. 1521/1950 (όπως αυτός κυρώθηκε με το Ν.1587/1950). ΑΠΡΟΣΦΟΡΑ ΚΑΙ ΑΝΕΠΑΡΚΗ ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ. ΜΗ ΣΥΝΕΚΤΙΜΗΣΗ ΟΥΣΙΩΔΟΥΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΑΥΤΟΥ ΤΗΣ ΕΚΤΑΣΗΣ.

3.ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΞΙΑΣ ΔΑΣΙΚΗΣ ΕΚΤΑΣΗΣ ΚΑΤΑ ΠΑΡΑΒΑΣΗ ΤΟΥ ΑΡ.32 ΠΑΡ.5 Ν.4280/2014 (όπως αντικαταστάθηκε η παρ. 1 άρθρ. 6 Ν. 998/79),

4.ΕΣΦΑΛΜΕΝΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΞΙΑΣ ΔΑΣΙΚΗΣ ΕΚΤΑΣΗΣ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡ.3 ΠΑΡ.2 Α.Ν.1521/1950 ΑΝΤΙ ΤΟΥ 32 ΠΑΡ. 5 Ν4280/2014

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ 1 του Ν 1521/1950 που κυρώθηκε με τον Ν.1587/1950 εφ εκάστης εξ επαχθούς αιτίας μεταβιβάσεως ακινήτου ή εμπραγμάτου επί ακινήτου δικαιώματοςεπιβάλλεται φόρος επί της αξίας αυτών.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ.1 περ. ε΄ Ν.1521/1950 ο χρόνος υπολογισμού της φορολογητέας αξίας είναι η ημέρα της υπογραφής του οριστικού συμβολαίου ...

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 8 παρ. 2 εδ. α', 3 και 4 α.ν. 1521/1950: "2. Κατά την υποβολή της δήλωσης φόρου μεταβίβασης ακινήτων και μέσα σε προθεσμία δύο εργάσιμων ημερών, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. είτε αποδέχεται το δηλούμενο τίμημα όταν συμπίπτει με την αγοραία αξία του μεταβιβαζόμενου ακινήτου, οπότε η μεταβίβαση περαιώνεται οριστικά ως ειλικρινής, είτε προσδιορίζει προσωρινά την αγοραία αξία αυτού και την αναγράφει στο αντίτυπο της δήλωσης που παραδίδεται στους συμβαλλόμενους

3.Ο βαρυνόμενος, κατά τις διατάξεις του παρόντος, με το φόρο που αναλογεί στην τυχόν υπάρχουσα διαφορά μεταξύ αγοραίας αξίας και τιμήματος του μεταβιβαζόμενου ακινήτου, μπορεί μέσα σε ανατρεπτική προθεσμία δύο μηνών από την ημερομηνία παραλαβής της δήλωσης να **επιδώσει συμπληρωματική δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτων**, σύμφωνη με την αξία που προσδιορίστηκε από τον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. και να καταβάλει ταυτόχρονα τον φόρο που αναλογεί σ' αυτή, χωρίς πρόσθετο φόρο. 4. Σε περίπτωση που δεν υποβληθεί δήλωση μέσα στην ανωτέρω προθεσμία, ενεργείται έλεγχος σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις, χωρίς η ανωτέρω προσωρινή αξία να δεσμεύει τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας του ακινήτου κατόπιν ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3, ούτε και κατά τη μεταβίβαση άλλων πλησιόχωρων ομοειδών ακινήτων".

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ 2 του Ν.1521/1950 για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνεται υπ υπόψη και συνεκτιμώνται ιδίως τα στοιχεία εκτίμησης των ιδίων ή άλλων πλησιόχωρων ομοειδών ακινήτων που προκύπτουν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα ή κτήσεις αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής**η κάθε 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 στοιχείο.**

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 1 της Υ.Α 1144814/26361/30-12-1998 (ΦΕΚ β' 1328/31-12-1998) ορίζεται ότι «...η απόσταση από τη θάλασσα είναι η ελάχιστη ευθεία οριζόντια απόσταση ανάμεσα στην εδαφική έκταση και στη γραμμή αιγιαλού, δηλαδή η απόσταση του πλησιέστερου σημείου του γηπέδου προς και από το όριο του χειμέριου κύματος, είτε αυτό έχει χαραχθεί επίσημα είτε όχι. Την απόσταση αυτή μπορεί ο δηλών να διαπιστώσει από το τυχόν υπάρχον τοπογραφικό της εδαφική του έκτασης ή με την πραγματοποίηση μέτρησης. Σε κάθε περίπτωση η δήλωση της απόστασης γίνεται χωρίς βεβαίωση των Αρχών, αλλά με ευθύνη του δηλούντος...». Συνεπώς, γίνεται σαφές ότι η απόσταση από τη θάλασσα είναι μέγεθος αντικειμενικό και επηρεάζει την αξία του ακινήτου ανάλογα με το αποτέλεσμα της μέτρησης που θα προκύψει σύμφωνα με τα ανωτέρω.

Επειδή η φορολογική δήλωση αποτελεί ουσιώδη θεσμό του φορολογικού δικαίου, με τον οποίο ο φορολογούμενος συμπράττει στη φορολογική διαδικασία, παρέχοντας στη φορολογική αρχή τα αναγκαία στοιχεία για την διευκόλυνση του έργου της. Με τον τρόπο αυτό ο φορολογούμενος κατ αρχήν, δεσμεύεται για τα στοιχεία που περιλαμβάνει στη φορολογική του δήλωση, ταυτόχρονα όμως δεσμεύει και την φορολογική αρχή, η οποία δεν μπορεί να κρίνει ανεξέλεγκτα αλλά μόνο με

τα στοιχεία που αποδεικνύει τους ισχυρισμούς της, ενώ ταυτόχρονα δεν μπορεί ανατιολόγητα να απομακρυνθεί από τα στοιχεία που έχει περιλάβει στη δήλωση του ο φορολογούμενος.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 19 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλλε στην φορολογική διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη **υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική φορολογική δήλωση** η οποία υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από την φορολογική διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της φορολογικής διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 20 παρ 1 και 2 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι όταν ο φορολογούμενος αμφιβάλλει σχετικά με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης έχει δικαίωμα να υποβάλει φορολογική δήλωση με επιφύλαξη, η οποία θα πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη ... ο Γενικός Γραμματέας δύναται να δεχτεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για την οποία διαπιστώθηκε η επιφύλαξη εντός ενενήντα ημερών (90) από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης η παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στην Δ.Ε.Δ. κατά το άρθρο 63 του κώδικα.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 34 του Ν 4174/2013 ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η φορολογική διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνον εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση....

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 «περιβαλλοντολογική 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 η δασικής έκτασης της κατά νόμο αδυναμίας χρησιμοποίησης 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 εις 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 κατατμήσει 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 χρησιμοποίησης της για οικιστικούς σκοπούς ή για άλλη εκμετάλλευση.

Όπως δε επισημαίνεται αναλυτικά στην υπ. αρ./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 η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι:

1. Ο έλεγχος, προκειμένου να προσδιορίσει την αξία του κρινόμενου έλαβε υπόψιν του συγκριτικά στοιχεία ακινήτων, **η περιγραφή των οποίων είναι αόριστη και ελλιπής, με αποτέλεσμα εξίσου αόριστος και ελλιπής να είναι και ο προσδιορισμός της αξίας του ακινήτου της.** Τα ελάχιστα στοιχεία των συγκριτικών στοιχείων που επικαλείται, είναι η έκταση, η τοποθεσία και η απόσταση από τη θάλασσα, δίχως να αναφέρει κι επομένως να λαμβάνει υπ' όψιν άλλα απαραίτητα για τη σύγκριση στοιχεία, όπως το συντελεστή δόμησης (για την οικοπεδική έκταση), τυχόν πρόσοψη σε επαρχιακή οδό, εάν η απόσταση από τη θάλασσα είναι σε ευθεία γραμμή ή όχι κι αν έχει εύκολη ή δύσκολη πρόσβαση σε αυτή, τη μορφολογία του εδάφους κ.α.

2. Ο έλεγχος προκειμένου να προσδιορίσει την αξία του τμήματος του οικοπέδου εντός οικισμού (900,81 τ.μ.), έλαβε υπ' όψη του στοιχεία παντελώς ανόμοιου ακινήτου ήτοι το συγκριτικό στοιχείο της δήλωσης ΦΜΑ/2012, οικόπεδο εκτάσεως 229 τ.μ., στον ίδιο οικισμό και σε απόσταση 230 μέτρα από τη θάλασσα, με αξία συμβιβασμού 220 ευρώ/τ.μ. Ωστόσο το κρινόμενο ακίνητο (εντός οικισμού) είναι ένα οικόπεδο πολλαπλάσιας εκτάσεως, 900,81 τ.μ., του οποίου ο χρόνος μεταβίβασης είναι κατά πέντε ολόκληρα έτη (αγορά το 2017) μεταγενέστερος του συγκρινόμενου, δεν πλεονεκτεί, αντιθέτως μειονεκτεί ως προς το χρόνο φορολογίας, δεδομένου ότι κατά τα κοινώς γνωστά κατά τη διάρκεια των συγκεκριμένων πέντε αυτών ετών που μεσολάβησαν (2012 - 2017), με την είσοδο της χώρας ολόένα και πιο βαθιά στην οικονομική κρίση και ύφεση, η οποία φυσικά δεν άφησε ανεπηρέαστη την αγορά των ακινήτων, επήλθε υποτίμηση της αξίας των ακινήτων. Επιπροσθέτως το κρινόμενο οικόπεδο έχει έκταση 900,81 τ.μ., ενώ το συγκρινόμενο μόλις 229 τ.μ., το κρινόμενο επομένως είναι κατά πολύ μεγαλύτερο. Έχει επίσης κριθεί τόσο από τα Δικαστήρια της χώρας μας όσο και παρ' υμών ότι τα μεγαλύτερα σε έκταση ακίνητα μειονεκτούν έναντι των μικρότερων, για το λόγο ότι απευθύνονται σε μικρότερο αγοραστικό κοινό. Εντούτοις ο έλεγχος δεν αναφέρει και δεν λαμβάνει ολωσδιόλου υπ' όψιν του το γεγονός αυτό, δεν το συνεκτιμά, με αποτέλεσμα να προσδιορίζει την αξία του κρινόμενου οικοπέδου με υψηλότερο ποσό ανά τ.μ. από του συγκρινόμενου, λαμβάνοντας υπ' όψιν του ορισμένα μόνο στοιχεία που πλεονεκτεί το κρινόμενο ακίνητο και καθόλου το ανωτέρω στοιχείο που μειονεκτεί.

3. Στην κρινόμενη περίπτωση, όπως προκύπτει από με αριθμ. πρωτ. ΔΔ/185/28.1.033 έγγραφο

του Τμήματος Προστασίας της Διεύθυνσης , το οποίο είχε προσκομισθεί ήδη κατά το χρόνο της μεταβίβασης και βρίσκεται στο φάκελο της φορολογικής αρχής, σύμφωνα με το αριθμ. /94 έγγραφο Δ/σης τμήμα της (έκτασης) εμβαδού 4.768,65 τ.μ. οριστικά και τελεσίδικα έχει χαρακτηριστεί ως δασική έκταση του άρθρ. 3 παρ. 2 και άρθρ. 4 παρ. 2β του Ν. 998/79. Ο έλεγχος προκειμένου να προσδιορίσει την αξία της κρινόμενης δασικής έκτασης έλαβε υπ' όψιν του τα στοιχεία της δήλωση ΦΜΑ /2018, σύμφωνα με την οποία μεταβιβάστηκε δασική έκταση εμβαδού 4.161,37 τ.μ. στην Κοινότητα , 200 μ. από τη θάλασσα με αξία συμβιβασμού 20 ευρώ/τ.μ. και βάσει αυτών αποφαίνεται ότι το κρινόμενο δασικό ακίνητο πλεονεκτεί του συγκριτικού ως προς την ειδική θέση (απόσταση από τη θάλασσα - πρόσοψη σε επαρχιακή οδό), καταλήγοντας στον κάτωθι 'μαθηματικό' προσδιορισμό: 4.529,50 τ.μ. Χ 30 ευρώ/τ.μ. = 135.885,00€. Η δε τοποθεσία του συγκριτικού στοιχείου που επικαλείται, ήτοι η Κοινότητα , όχι απλά δεν είναι ίδια με του κρινόμενου (.....) αλλά απέχει και 20 χλμ. από αυτή. Η φορολογική αρχή επομένως, κατά παράβαση του νόμου, «αρκέστηκε» στο στοιχείο της έκτασης και της απόστασης από τη θάλασσα που ομοιάζουν τα δύο ακίνητα, μη λαμβάνοντας υπ' όψιν τα επιπλέον στοιχεία που θέτει ο νόμος προκειμένου να προβεί σε σύγκριση μεταξύ τους χαρακτηρισμένων δασικών εκτάσεων (ν.998/1978).

4.Ο έλεγχος, κατά τον προσδιορισμό της αξίας της οικοπεδικής έκτασης, εσφαλμένως και παρά το Δασικό Νόμο, συμπεριέλαβε τμήμα της δασικής έκτασης σε αυτόν ως εξής: 900,81 τ.μ. Χ 250 ευρώ/τ.μ., ενώ όπως προαναφέραμε οικοπεδική έκταση, μη χαρακτηρισμένη ως δασική δηλαδή, αποτελούν μόνον τα 661,36 τ.μ. και όχι τα 900,81 τ.μ. Ο έλεγχος δηλαδή, αντιμετώπισε τμήμα της δασικής έκτασης εμβαδού (900,81 τ.μ. - 661,36 τ.μ. =) 239,45 τ.μ., ως έχον οικοπεδική αξία.

Επειδή φορολογική αρχή προκειμένου να προσδιορίσει την αξία του κρινόμενου έλαβε υπόψη της τα συγκριτικά στοιχεία που υπήρχαν στην υπηρεσία σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων άρθρο 3 παρ 2 του Ν 1521/1950 και τις διατάξεις Ν 998/1979.

Επειδή το συγκριτικό στοιχείο που έλαβε υπόψιν του έλεγχος προκειμένου να προσδιορίσει την αξία του οικοπέδου εμβαδού 900,81 τ.μ ήταν το πλέον πρόσφορο που είχε στην διάθεση της η φορολογική αρχή (δεν προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα άλλα συγκριτικά στοιχεία για να αξιολογηθούν), το κρινόμενο πλεονεκτεί λόγω διαφοράς χρόνου φορολογίας, καθόσον ο παράγοντας της οικονομικής κρίσης και της διαφοράς της επιφάνειας ελήφθησαν υπόψη, διότι αν και χρονικά η μεταβίβαση των δύο ακινήτων απέχει 5 έτη, η αύξηση που επιβλήθηκε από την υπηρεσία είναι της τάξης του 12% συνολικά. Το γεγονός ότι ένα μέρος του, εντός οικισμού τμήματος χαρακτηρίζεται δασικό, δεν επηρεάζει την αρτιότητά του, διότι σύμφωνα με το κατατεθέν τοπογραφικό και το συμβόλαιο, το οικόπεδο έχει πρόσοψη σε επαρχιακό δρόμο και είναι άρτιο και οικοδομήσιμο, απέχει δε από τη θάλασσα, 150 μέτρα κατά δήλωση της προσφεύγουσας,

αναγράφεται στην υποβληθείσα δήλωση, ενώ το συγκριτικό απέχει 230 μέτρα και αμφότερα βρίσκονται στον ίδιο οικισμό, επομένως ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για το ως άνω κρινόμενο απορρίπτεται ως αβάσιμος..

Επειδή σύμφωνα με τη με αριθμ. 215/2017 ΓΝΩΜ. ΝΣΚ: «.... παρ. 18 Οι ρυθμίσεις της παρ. 1 του άρθρου 6 του ν. 998/1979, όπως τροποποιήθηκαν με τον ν. 4280/2014 και ισχύουν, ως αναφερόμενες σε όλως ειδικό και συγκεκριμένο θέμα, ισχύουν σε όλες τις περιπτώσεις που πρόκειται να προσδιορισθεί η αξία δασών και δασικών εκτάσεων, όπως και των εκτάσεων των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 5 του άρθρου 3 του ν.998/1979 ήτοι α) Χορτολιβαδικών εκτάσεων που βρίσκονται επί ημιορεινών, ορεινών και ανώμαλων εδαφών και συγκροτούν φυσικά οικοσυστήματα αποτελούμενα από φρυγανική, ποώδη ή άλλη αυτοφυή βλάστηση ή από δασική μεν βλάστηση που δεν συνιστά δασοβιοκοινότητα και β) βραχωδών ή πετρωδών εκτάσεων των ημιορεινών, ορεινών και ανώμαλων εδαφών], εκτάσεων δηλαδή, οι οποίες, κατά την αρμόδια δασική αρχή, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ν. 998/1979 και δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν για οικιστικούς σκοπούς ή άλλη εκμετάλλευση ξένη προς τον προορισμό τους. Για τον υπολογισμό της φορολογητέας αξίας των ως άνω εκτάσεων θα ληφθούν υπόψη πρόσφορα συγκριτικά στοιχεία που προέρχονται από μεταβιβάσεις ομοειδών δασικών εκτάσεων, ενώ επιβάλλεται και η συνεκτίμησή τους με βάση τη θέση τους, τις παραγωγικές, προστατευτικές, υδρονομικές, αισθητικές και λοιπές λειτουργίες τους και την εκ του νόμου αδυναμία χρησιμοποίησής τους για οικιστικούς σκοπούς ή άλλη εκμετάλλευση ξένη προς τον προορισμό του δάσους (ΔΕΦΑΘ.2325/2014).»

Επειδή αναφορικά με την εκτίμηση της αξίας του δασικού τμήματος, το συγκριτικό στοιχείο που έλαβε υπόψη της η φορολογική αρχή **ακολουθώντας τις διατάξεις των άρθρων 1 και 6 του Ν 998/1979** {(φάκελος ΦΜΑ...../2018 μεταβιβάστηκε δασική έκταση επιφάνειας **4.161,37** τ.μ. στην κοινότητα, 200 μέτρα από την θάλασσα προς 20€/τ.μ.,} αφορά ομοειδές συγκριτικό το οποίο πλεονεκτεί ως προς την ειδική θέση του, **χωρίς άλλη αιτιολογία**. Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η φορολογική αρχή κατά παράβαση του νόμου, «αρκέστηκε» στο στοιχείο της έκτασης και της απόστασης από τη θάλασσα που ομοιάζουν τα δύο ακίνητα, **μη λαμβάνοντας υπ' όψιν τα επιπλέον στοιχεία που θέτει ο νόμος** προκειμένου να προβεί σε σύγκριση μεταξύ τους χαρακτηρισμένων δασικών εκτάσεων, δηλαδή τα χαρακτηριστικά που αναφέρονται με αριθμ. 215/2017 ΓΝΩΜ. ΝΣΚ (ν.998/1978) καθιστώντας την έκθεση ελέγχου αόριστη και ελλιπή, γίνεται δεκτός.

Επειδή στην υποβληθείσα δήλωση ΦΜΑ υπ. αρ./2017 περιγράφεται οικόπεδο 5.430,31 τ.μ. κατά παρέκκλιση άρτιο και οικοδομήσιμο τμήμα του οποίου επιφάνειας 900,81 τ.μ. βρίσκεται

εντός οικισμού, και τμήμα 4.768,95 τ.μ. αποτελεί δασική έκταση, το περιεχόμενο της οποίας ουδέποτε αμφισβητήθηκε, είτε με επιφύλαξη είτε με υποβολή τροποποιητικής δήλωσης κατά τα οριζόμενα των άρθρων 20 και 32 του Ν.4174/2013. Επομένως η αρμόδια Δ.Ο.Υ., προέβη στην έκδοση της άνω πράξης κατά δέσμια αρμοδιότητα της με βάση την ως άνω υποβληθείσα δήλωση. Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ο έλεγχος, αντιμετώπισε τμήμα της δασικής έκτασης εμβαδού (900,81 τ.μ.-661,36 τ.μ.=) 239,45 τ.μ., ως έχον οικοπεδική αξία, κρίνεται απορριπτέος σύμφωνα με τα ως άνω διαλαμβανόμενα.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 του ν. 4174/2013 (Α' 170) ορίζεται:

«Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς.Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.»

Επειδή, σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. **ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο της Δ/σης** Ελέγχων, της Γενικής Δ/σης Φορολογικής Διοίκησης, της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: «Παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου» στο κεφάλαιο Β. Λοιπά θέματα στην παράγραφο 1 εδάφιο 4 & 5 αναφέρεται ότι:

«Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθεισών με δικαστική απόφαση ή με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωση τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25-02-2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει).

Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ένδικου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοσης της ακυρωθείσας πράξης».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 και της παρ. 7 της ΠΟΛ 1002/2013 σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή η φορολογική διοίκηση δεν τήρησε τον ουσιώδη τύπο της διαδικασίας του άρθρου 64 του Ν 4174/2013, η προσβαλλόμενη πράξη ακυρώνεται ως τυπικά πλημμελής ως προς την εκτίμηση της δασικής έκτασης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από 30/10/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, και την ακύρωση της υπ' αριθ...../2020 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ λόγω τυπικής πλημμέλειας και όπως ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. προβεί στην επανέκδοση της καταλογισθείσας πράξης κατά το σκεπτικό της παρούσης απόφασης.

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

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.