



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 01/11/2023

Αριθμός απόφασης: 1758

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604552

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 Α.Α.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής»

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 30.06.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονική ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΑΒΕΕ», με ΑΦΜ, η οποία εδρεύει στην Κέρκυρα, επί της, αριθ., κατά της υπ' αριθ. /31.05.2023 Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης

Ακινήτου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας και της από 31.05.2023 οικείας έκθεσης ελέγχου, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την εις την ανωτέρω παράγραφο 4 προσβαλλόμενη πράξη καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ολική ή μερική ακύρωση άλλως η τροποποίηση.

6. Την με αριθ. πρωτ./30.06.2023 έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 30.06.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «..... ABEE», με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη 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./31.05.2023 Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2021, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά φόρου μεταβίβασης ακινήτου ποσού 11.923,32 ευρώ, πλέον δημοτικός φόρος Ν.Δ. 317/69 ποσού 357,70 ευρώ, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 6.140,50 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 18.421,50 ευρώ.

Ειδικότερα, η ως άνω διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας δυνάμει έκδοσης της με αριθ./03.02.2023 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της εν λόγω Υπηρεσίας προκειμένου για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας μεταβιβασθέντος ακινήτου και συγκεκριμένα οικοπέδου συνολικής επιφάνειας 25.735,39 τ.μ., το οποίο βρίσκεται εκτός οικισμού στη θέση, της γενικής τοποθεσίας του πρώην δήμου και έχει πρόσοψη σε δημοτική οδό. Τμήμα αυτού εμβαδού 25.378,66 τ.μ. έχει χαρακτηριστεί δασική έκταση. Το όλο ακίνητο βρίσκεται εκτός οικισμού και έχει πρόσοψη σε δημοτική οδό. Σύμφωνα με την υπ' αριθ./2021 υποβληθείσα δήλωση Φ.Μ.Α., τα συμβαλλόμενα στην ως άνω περιγραφόμενη αγοραπωλησία μέρη προσδιόρισαν την συνολική αξία του ακινήτου σε 60.000,00 ευρώ και ειδικότερα την αξία του οικοπέδου (που έχει χαρακτηριστεί δασικό) έκτασης 25.378,66 τ.μ. στο ποσό των 59.372,00€ και την αξία του μη δασικού τμήματος έκτασης 356,73 τ.μ. στο ποσό των 628,00€) και καταβλήθηκε ο αναλογών φόρος συνολικού ποσού 1.854,00 ευρώ.

Ειδικότερα, η προσφεύγουσα εταιρεία με το υπ' αριθ./2021 συμβόλαιο αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου απέκτησε την πλήρη κυριότητα νομή και κατοχή του ως άνω οικοπέδου αντί τιμήματος 60.000,00 ευρώ ενώ η μεικτή του αξία ανέρχονταν στο ποσό των 380.679,90 ευρώ.

Σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησης 31.05.2023 έκθεση ελέγχου Φ.Μ.Α. της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας ο έλεγχος προσδιόρισε την αξία του κρινόμενου ακινήτου 457.443,88 ευρώ, βάσει συγκριτικών στοιχείων, κατόπιν συνέταξε και απέστειλε στην ελεγχόμενη το υπ' αριθ./2022 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου άρθρου 28 του ΚΦΔ με συνημμένο τον αριθ./2023 προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό Φ.Μ.Α. προκειμένου να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της επί των διαπιστώσεων του ελέγχου εντός της προβλεπόμενης

προθεσμίας. Η ελεγχόμενη δεν ανταποκρίθηκε με συνέπεια την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την μερική ή ολική ακύρωση ή την τροποποίηση της υπ' αριθ. /31.05.2023 Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, καθώς και της οικείας έκθεσης ελέγχου, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Παραβίαση νόμου και ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι άκυρες διότι εσφαλμένα ερμηνεύτηκαν οι διατάξεις του ν.1521/1950 και εσφαλμένα εφαρμόστηκε η μέθοδος των συγκριτικών στοιχείων, προκειμένου να προσδιορίσει τη φορολογητέα αξία του επίδικου ακινήτου και μάλιστα με βάση το μοναδικό συγκριτικό στοιχείο που αναφέρεται σε αυτή, ενώ θα έπρεπε να εφαρμοστεί, ενόψει του ότι το τμήμα εμβαδού 25.378,66 τ.μ. είναι δασική έκταση, η μέθοδος υπολογισμού του άρθρου 6 του ν.9987/1979 όπως ίσχυε κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης ΦΜΑ.
- Επικουρικά η λήψη απόφασης της φορολογικής αρχής που διενήργησε τον έλεγχο του αναφερομένου σε αυτή συγκριτικού στοιχείου είναι εσφαλμένη, η δε αιτιολόγησή της αόριστη και ελλιπής όσον αφορά την αξία του τ.μ. που εκτιμήθηκε στο εσφαλμένο ποσό των 18€ ανά τ.μ. Το συγκριτικό στοιχείο που χρησιμοποιήθηκε δεν είναι παρόμοιο με το ένδικο διότι: α) έχει συνολική έκταση 4.161,37 τ.μ. εκ της οποίας μόνο τα 2.000 τ.μ. είναι δασική έκταση και επομένως μη δασική έκταση είναι τα 2.161,37 τ.μ., ήτοι μια πολύ μεγαλύτερη έκταση προς εκμετάλλευση και σε σχέση με το ένδικο ακίνητο στο οποίο η μη δασική έκταση είναι μόλις 356,73 τ.μ., γεγονός που μειώνει σε κάθε περίπτωση την αξία του, β) δεν αναφέρεται αν το ακίνητο του συγκριτικού στοιχείου βρίσκεται πλησίον του ενδίκου ή στην εγγύς περιοχή, απόσταση σε χιλιόμετρα, δεν αναφέρεται ο χαρακτήρας της περιοχής στην οποία βρίσκεται (τουριστική, αγροτική, δασική, κατοικήσιμη κλπ.) ώστε να μπορεί να αποτελέσει συγκριτικό στοιχείο, αλλά στην αναφορά γίνεται λόγος μόνο «σε κοντινή κοινότητα», χωρίς άλλο προσδιοριστικό στοιχείο και γ) το ακίνητο που περιγράφεται στο συγκριτικό στοιχείο απέχει από τη θάλασσα 200-500 μέτρα και επομένως το ακίνητο αυτό βρίσκεται σε τουριστική περιοχή και προφανώς σε οικισμό σε αντίθεση με το ένδικο ακίνητο που βρίσκεται σε αγροτική δασική περιοχή, εκτός οικισμού, εκτός ΖΟΕ γεγονός που μειώνει σε κάθε περίπτωση την αξία του.
- Έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας.

Με την υπό κρίση προσφυγή απαραδέκτως προσβάλλεται η με ημερομηνία θεώρησης 31.05.2023 έκθεση ελέγχου Φ.Μ.Α., η οποία, ως προπαρασκευαστική πράξη της Διοίκησης στερείται εκτελεστότητας (πρβλ. ΣτΕ 1809/2010).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Κ.Φ.Δ.

«Εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας

ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. ...».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 1 και 5 του ν. 1521/1950 (Φ.Ε.Κ.294 Α΄) όπως κυρώθηκε με τον ν. 1587/1950 ορίζονται μεταξύ άλλων τα εξής:

«1. Εφ' εκάστης εξ' επαχθούς αιτίας μεταβιβάσεως ακινήτου ή πραγματικού επί ακινήτου ή πραγματικού επί ακινήτου δικαιώματος ως και επί μεταβιβάσεως πλοίου υπό ελληνικήν σημαίαν επιβάλλεται φόρος επί αξίας αυτών.

5. Ως αξία λογίζεται η αγοραία αξία την οποία έχει το ακίνητον ή το πραγματικόν επί του ακινήτου δικαίωμα ή το πλοίον κατά την ημέραν της μεταβιβάσεως των.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 «Καθορισμός αξίας ακινήτου ή πλοίου» του ως άνω νόμου:

«1. Δια τον καθορισμό της αξίας του ακινήτου ή του πραγματικού δικαιώματος επί του ακινήτου ή του πλοίου λαμβάνεται υπ' όψει :

α) ..., ε) ημέρα της υπογραφής του οριστικού συμβολαίου εις τας λοιπάς περιπτώσεις.

2. Δια τον προσδιορισμό της αξίας του ακινήτου ή του πραγματικού επί του ακινήτου δικαιώματος ή του πλοίου λαμβάνονται υπ' όψει και συνεκτιμώνται τα στοιχεία μεταβιβάσεων παρομοίων περιουσιακών στοιχείων τα οποία προκύπτουν εξ' ετέρων συμβολαίων ή εξ' εκτιμήσεως γενομένης δια την επιβολήν του φόρου κληρονομιών δωρεών και προικών ή εξ' άλλων εκτιμήσεων. Εν περιπτώσει καθ' ην ελλείπουν τα στοιχεία ταύτα ή κατά την κρίσιν του Οικ. Εφόρου τα υπάρχοντα είναι ανεπαρκή ή απρόσφορα ενεργείται υπό τούτου προσδιορισμός της αξίας δια χρήσεως παντός άλλου μέσου. ...».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1079/2004: «1. Βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας, για τον υπολογισμό του φόρου κληρονομιάς, δωρεάς, γονικής παροχής, μεταβίβασης ακινήτων με επαχθή αιτία, μεγάλης ακίνητης περιουσίας και ειδικού φόρου επί των ακινήτων, λαμβάνεται υπόψη η αξία των ακινήτων κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης.

2. Κατά τον έλεγχο εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας παρουσιάζονται οι πιο κάτω περιπτώσεις:

α. ...

β. Αυτές που αφορούν ακίνητα τα οποία βρίσκονται σε περιοχές όπου κατά το χρόνο φορολογίας δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας αυτών, οπότε λαμβάνεται υπόψη και συνεκτιμάται κυρίως η αξία των ιδίων ή άλλων πλησιόχωρων ομοειδών ακινήτων, η οποία προκύπτει από δηλώσεις (κληρονομιάς, δωρεάς, γονικής παροχής, μεταβίβασης με επαχθή αιτία), καθώς και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο το οποίο ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας τους (άρθρο 10, ενότητα Α του ν.2961/2001, παρ. 2 άρθρου 3 του Α. Νόμου 1521/1950.».

Επειδή, με τον όρο «ομοειδή» εννοείται ότι το κινητό που χρησιμοποιείται ως συγκριτικό στοιχείο πρέπει να μοιάζει με εκείνο το οποίο θα προσδιοριστεί η αξία, τόσο ως προς το είδος και τη μορφή όσο και τη χρήση για την οποία προορίζεται.

Επειδή, ως προς το «πρόσφορο» των στοιχείων που χρησιμοποιούνται για να προσδιοριστεί η αγοραία αξία, η ιδιότητα αυτή πρέπει να εξετάζεται τόσο τοπικά όσο και χρονικά. «Τοπικά πρόσφορο» είναι το συγκριτικό στοιχείο που βρίσκεται κοντά στο κρινόμενο και η θέση του είναι παρόμοια με αυτό. Επιπρόσθετα, «χρονικά πρόσφορο» είναι το συγκριτικό στοιχείο που διαμορφώθηκε σε χρόνο πολύ κοντινό με εκείνον κατά τον οποίο γίνεται ο προσδιορισμός της αξίας κάποιου κληρονομιαίου στοιχείου. Ο χρόνος αυτός όπως έχει κριθεί, (βλ. ΣΤΕ 123/1998) μπορεί να είναι, είτε προγενέστερος, είτε μεταγενέστερος του χρόνου που λαμβάνεται για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας κάποιου ακινήτου (Ιωάννης Φωτόπουλος «Φορολογία Κληρονομιών Δωρεών & Γονικών Παροχών» Α' τόμος σελ. 369 εκδ. 2013).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 του ίδιου ως άνω νόμου:

«1. Ο φόρος μεταβίβασης καταβάλλεται εξ ολοκλήρου συν τη δηλώσει.

2. Μέσα σε προθεσμία πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την υποβολή της δήλωσης φόρου μεταβίβασης για ακίνητα, τα οποία δεν εντάσσονται στο αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού αξίας, ενεργείται προσωρινός προσδιορισμός της αγοραίας αξίας τους από την αρμόδια υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης στη χωρική αρμοδιότητα της οποίας βρίσκεται το ακίνητο, με βάση συγκριτικά στοιχεία, τα βιβλία τιμών ή και άλλα τυχόν στοιχεία. Αν η δηλωθείσα αξία συμπίπτει με την προσωρινή, αυτή κρίνεται ειλικρινής. Αν δεν συμπίπτει, ο φορολογούμενος μέσα σε δύο (2) μήνες από τον προσδιορισμό της προσωρινής αξίας δύναται να την αποδεχθεί και να υποβάλει τροποποιητική δήλωση, η οποία θεωρείται εμπρόθεσμη. Με απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., καθορίζονται ο τρόπος, η διαδικασία υποβολής της δήλωσης, τα δικαιολογητικά, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια.

2Α. Εφόσον το ακίνητο βρίσκεται σε περιοχή για την οποία έχει εκδοθεί απόφαση του Υπουργού Οικονομικών για την ανάθεση σε πιστοποιημένους εκτιμητές της σύνταξης εισήγησης για τον καθορισμό των τιμών εκκίνησης, όπως ορίζεται στην παρ. 1Β του άρθρου 41 του ν. 1249/1982

(Α' 43), και δεν έχει παρέλθει εξάμηνο από την έκδοσή της, δεν ενεργείται προσωρινός προσδιορισμός της αγοραίας αξίας αυτού σύμφωνα με την παρ. 2 και εκδίδεται πράξη προσδιορισμού του φόρου με βάση τη δηλωθείσα αξία. Εντός τριών (3) μηνών από την ένταξη της περιοχής στο αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, υποβάλλεται από τον αγοραστή νέα δήλωση με βάση την αντικειμενική αξία του ακινήτου και εκδίδεται νέα πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου με συμψηφισμό του φόρου της αρχικής δήλωσης. Αν παρέλθει το εξάμηνο από την έκδοση της απόφασης της παρ. 1Β του άρθρου 41 του ν. 1249/1982 και δεν έχει εκδοθεί η απόφαση καθορισμού τιμών εκκίνησης κατά την παρ. 1Γ του άρθρου 41 του ν. 1249/1982, η αρμόδια υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης μέσα σε έναν (1) μήνα από το τέλος του εξαμήνου ενεργεί προσωρινό προσδιορισμό της αγοραίας αξίας του ακινήτου με ανάλογη εφαρμογή των οριζόμενων στην παρ. 2. Για την εφαρμογή της παρούσας, η αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών για το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού αξίας ακινήτων υποχρεούται να ενημερώνει αμελλητί τη Φορολογική Διοίκηση για την έκδοση απόφασης του Υπουργού Οικονομικών για την ανάθεση σε πιστοποιημένους εκτιμητές της σύνταξης εισήγησης για τον καθορισμό των τιμών εκκίνησης, όπως ορίζεται στην παρ. 1Β του άρθρου 41 του ν. 1249/1982, για την έκδοση της απόφασης καθορισμού των τιμών στην περιοχή, καθώς και για την παρέλευση εξαμήνου χωρίς την έκδοση απόφασης καθορισμού τιμών. Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, καθορίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή της παραγράφου αυτής.

3. Σε περίπτωση που το τίμημα, σε μεταβιβαστικό συμβόλαιο, ή το εκπλειστηρίασμα, σε αναγκαστικό ή εκούσιο πλειστηριασμό, είναι μεγαλύτερο από την αντικειμενική αξία, ο φόρος επιβάλλεται στη μεγαλύτερη αξία.

4. Εν περιπτώσει μη υποβολής δηλώσεως εντός της ως άνω προθεσμίας ενεργείται έλεγχος κατά τα εν ταις οικείαις διατάξεις οριζόμενα, της ως άνω προσωρινής αξίας μη δεσμευούσης τον Οικον. Εφόρου κατά τον βάσει ελέγχου προσδιορισμόν της αγοραίας αξίας του ακινήτου συμφώνως προς τας διατάξεις του άρθρου 3, ούτε και κατά την μεταβίβασιν ετέρων πλησιοχώρων ομοειδών ακινήτων. ...».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 41α του Ν. 1249/1982 για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζομένων με επαχθή αιτία ή αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής ακινήτων, που βρίσκονται σε περιοχές στις οποίες δεν έχει εφαρμοστεί το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας τους, είτε αυτές είναι εντός είτε εκτός σχεδίου πόλης, υπολογίζεται χωριστά για τα επί του οικοπέδου ή γηπέδου τυχόν υφιστάμενα κτίσματα και χωριστά για τα οικόπεδα ή τα γήπεδα, ως εξής: α), β) για τον προσδιορισμό της αξίας του οικοπέδου ή γηπέδου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 3 του α.ν.1521/1950 (Φ.Ε.Κ.245 Α΄) και των άρθρων 9 και 10 του Ν.2961/2001.

Επειδή, με τις διατάξεις των άρθρων 9 και 10 του ν.2961/2001 περί αξίας ακινήτων, ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 9

1. Ως αξία των αντικειμένων της κτήσης, για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία κατά το χρόνο της γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με όσα ορίζονται ειδικότερα στα άρθρα 10 έως και 18.

Άρθρο 10

A. Αγοραία αξία

Για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνονται 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 ή προίκας ή από απαλλοτριώσεις ή δικαστικές διανομές, η καθαρή πρόσοδος 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.

B. Αντικειμενική αξία

1. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου, λαμβάνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης, που είναι καθορισμένες από πριν κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ' είδος ακινήτου, όπως αστικό ακίνητο, μονοκατοικία, διαμέρισμα, κατάστημα, αγρόκτημα και άλλα.

Οι τιμές εκκίνησης αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των ακινήτων, όπως για τα διαμερίσματα η παλαιότητα, η θέση στο οικοδομικό τετράγωνο ή στον όροφο της πολυκατοικίας, για τα καταστήματα η εμπορικότητα δρόμου, το πατάρι, το υπόγειο, για τα αγροκτήματα η καλλιεργητική αξία, η τουριστική ή παραθεριστική σημασία και άλλα.

Οι τιμές εκκίνησης και οι συντελεστές αυξομείωσης τους θα καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών, μετά από εισήγηση επιτροπών που θα αποτελούνται από οικονομικούς υπαλλήλους, μηχανικούς του Υπουργείου Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημόσιων Έργων, εκπροσώπους της τοπικής αυτοδιοίκησης, εκπροσώπους του Τεχνικού Επιμελητηρίου Ελλάδας και άλλα πρόσωπα που διαθέτουν ειδικές γνώσεις ή ιδιάζουσα εμπειρία και θα συγκροτούνται με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης και Οικονομικών.

Οι κατά το προηγούμενο εδάφιο τιμές αναπροσαρμόζονται το βραδύτερο ανά διετία, με τις κατά την παράγραφο 2 αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών....

Γ. Μικτό σύστημα

1. Η φορολογητέα αξία των μεταβιβαζόμενων αιτία θανάτου ακινήτων, που βρίσκονται σε περιοχές στις οποίες δεν έχει εφαρμοστεί το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας τους, είτε αυτές είναι εντός είτε εκτός σχεδίου πόλης, υπολογίζεται χωριστά για τα επί του οικοπέδου ή γηπέδου τυχόν υφιστάμενα κτίσματα και χωριστά για το οικόπεδο ή το γήπεδο, ως εξής:

α) Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των κτισμάτων εφαρμόζεται αντικειμενικό σύστημα, κατά το οποίο λαμβάνονται υπόψη τιμές αφετηρίας κόστους ανά είδος κτιρίου, οι οποίες καθορίζονται και αναπροσαρμόζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών. Οι τιμές αυτές αφετηρίας αυξάνονται ή μειώνονται με την εφαρμογή συντελεστών που προσδιορίζουν τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του υπό εκτίμηση κτιρίου, όπως το μέγεθος, την ποιότητα κατασκευής, την παλαιότητα και άλλα.

β) Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας του οικοπέδου ή γηπέδου, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 9 και της ενότητας Α' του άρθρου αυτού.

2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται σταδιακά, για τις περιοχές της προηγούμενης παραγράφου, ζώνες με αξία γης και συντελεστές αυξομείωσης τους, οι οποίοι προσδιορίζουν τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του οικοπέδου ή γηπέδου, όπως σχήμα, δυνατότητα εκμετάλλευσης και άλλα, ώστε να υπολογίζεται αντικειμενικά και η αξία γης. Στις περιπτώσεις αυτές δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 και της ενότητας Α' του άρθρου αυτού....».

Επειδή, περαιτέρω με τα οριζόμενα στο άρθρο 6 του ν. 998/1979 σχετικά με τον υπολογισμό της αξίας δασών και δασικών εκτάσεων, όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.5 του άρθρου 32 του ν.4280/2014:

«1. Σε κάθε περίπτωση που είναι απαραίτητο να προσδιοριστεί η αξία δάσους, δασικής έκτασης ή των εκτάσεων των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 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 χρησιμοποιήσεώς τους για οικιστικούς σκοπούς ή άλλη εκμετάλλευση ξένη προς τον προορισμό τους. Για τον εν λόγω προσδιορισμό δεν δύναται να ληφθούν υπόψη 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 παραγράφου 5 του άρθρου 3 του παρόντος, ως έχοντα οικοπεδική αξία.».

Επειδή, με το άρθρο 20 του ν. 3889/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 142 του ν.4483/2017 και το άρθρο 48 του ν.4685/2020 και ισχύει, ορίζεται ότι: «...4. Μετά την

κύρωση του δασικού χάρτη κάθε μεταβίβαση, σύσταση, αλλοίωση και γενικά κάθε μεταβολή των εμπραγμάτων δικαιωμάτων, στις δασικές εν γένει εκτάσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 13, που περιλαμβάνονται σε αυτόν, είναι άκυρη και ανίσχυρη, αν δεν συνοδεύεται από σχετικό πιστοποιητικό της αρμόδιας υπηρεσίας της οικείας Διεύθυνσης Δασών, με το οποίο βεβαιώνεται ο χαρακτήρας της έκτασης. Το ανωτέρω πιστοποιητικό δεν εκδίδεται για περιοχές του δασικού χάρτη που δεν περιλαμβάνονται στις δασικές εν γένει εκτάσεις. 5. Στις πράξεις που συντάσσουν οι συμβολαιογράφοι, που αφορούν στις δασικές εν γένει εκτάσεις που περιλαμβάνονται στον κυρωμένο δασικό χάρτη, υποχρεούνται να επισυνάψουν τα πιστοποιητικά της προηγούμενης παραγράφου και να μνημονεύουν το περιεχόμενό τους. Για περιοχές που δεν περιλαμβάνονται στον δασικό χάρτη επειδή δεν αποτελούν δασικές εν γένει εκτάσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 13, το πιστοποιητικό της προηγούμενης παραγράφου αντικαθίσταται από υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του ν. 1599/1986 (Α' 75) επί του τοπογραφικού διαγράμματος, που συνοδεύει τη σχετική πράξη του συμβολαιογράφου ή, αν δεν υφίσταται υποχρέωση εκπόνησης τοπογραφικού διαγράμματος, επί αποσπάσματος του δασικού χάρτη όπου απεικονίζεται το ακίνητο στο οποίο αφορά η συμβολαιογραφική πράξη και όπου εμφανίζονται οι συντεταγμένες των κορυφών του ακινήτου, με την οποία δηλώνεται υπευθύνως από τον συντάκτη του ότι το συγκεκριμένο ακίνητο δεν εμπίπτει στις προστατευτικές διατάξεις της δασικής νομοθεσίας. 6. Δυνατότητα χρήσης των στοιχείων του δασικού χάρτη είτε είναι αναρτημένος είτε κυρωμένος μερικά ή ολικά, παρέχεται σε κάθε δημόσια αρχή μέσω του ειδικού διαδικτυακού τόπου της παραγράφου 11 του άρθρου 13. Αν απαιτείται από κείμενες διατάξεις, εξαιρουμένης της διάταξης της παραγράφου 4, η βεβαίωση του δασικού εν γένει ή μη χαρακτήρα έκτασης ενώπιον του Δημοσίου, των ΟΤΑ Α' και Β' βαθμού και των υπηρεσιών και φορέων του ευρύτερου δημόσιου τομέα της παρ. 6 του άρθρου 1 του ν. 1256/1982 (Α' 65), όπως εκάστοτε ισχύει, αυτή πραγματοποιείται με υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του ν. 1599/1986 (Α' 75) επί του τοπογραφικού διαγράμματος, που αφορά το συγκεκριμένο ακίνητο από τον συντάκτη του. Στη δήλωση αναφέρεται υποχρεωτικά αν ο χαρακτηρισμός της έκτασης ως δασικής ή μη έχει προσωρινή ή οριστική ισχύ, ανάλογα με το στάδιο στο οποίο βρίσκεται ο δασικός χάρτης...».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1018/01.02.2018 του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Κοινοποίηση της 215/2017 γνωμοδότησης του Β' τμήματος του Ν.Σ.Κ. – Προσδιορισμός Φορολογητέας αξίας δασών»:

«Σας κοινοποιούμε την ΝΣΚ 215/2017 γνωμοδότηση του Β' τμήματος του Ν.Σ.Κ. αναφορικά με τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των δασών και δασικών εκτάσεων λόγω της κατάργησης της παρ. 2 του άρθρου 6 του ν.998/1979 και της αντικατάστασης της παρ. 1 του ιδίου άρθρου από τις διατάξεις των παρ. 5 και 6 του άρθρου 32 του ν.4280/2014, η οποία έγινε αποδεκτή από το Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

.... Σύμφωνα με την ανωτέρω γνωμοδότηση ο υπολογισμός της φορολογητέας αξίας δασών και δασικών εκτάσεων, όπως και των 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 καθώς και των βραχωδών ή πετρωδών εκτάσεων των ημιορεινών, ορεινών και ανώμαλων εδαφών (περιπτώσεις Α' και Β' της παραγράφου 5 του άρθρου 3 του ν.998/1979) γίνεται κατά τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 6 του ν.998/1979, όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει, δηλαδή με βάση τη θέση τους, τις παραγωγικές, προστατευτικές,

υδρονομικές, αισθητικές και λοιπές λειτουργίες τους και όχι μόνο την παραγωγή ξύλου και βοσκήσιμης ύλης, όπως μέχρι σήμερα προβλέπονταν για τα δάση. ...».

Αναλυτικότερα η ανωτέρω γνωμοδότηση αναφέρει:

Ιστορικό.

1. Από το έγγραφο της ερωτώσας Υπηρεσίας προκύπτει ότι το εν θέματι ερώτημα υποβλήθηκε εξ αφορμής του γεγονότος ότι, μετά την κατάργηση της παρ. 2 του άρθρου 6 του ν.998/1979 και την αντικατάστασή της παρ. 1 του ιδίου άρθρου από τις διατάξεις των παρ.5 και 6 του άρθρου 32 του ν.4280/2014 (Α' 159), υποβάλλονται συχνότατα τελευταία στην ερωτώσα υπηρεσία, εν όψει παραλαβής ή υποβολής, κατά περίπτωση, δηλώσεων φόρου μεταβίβασης ακινήτων, κληρονομιών ή δωρεών, τόσο από διάφορες Δ.Ο.Υ. όσο και από φορολογουμένους, ερωτήματα σχετικά με τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των δασών και δασικών εκτάσεων και την ισχύ ή μη των οριζόμενων στην με αρ.πρωτ.1103373/4457/ΟΟΤΥ/ΔΠ/7-11-2001/ΠΟΛ.1253 εγκύκλιο της Διεύθυνσης Τεχνικών Υπηρεσιών. Σημειωτέον ότι το ερώτημα τίθεται γενικά και αναφέρεται σε «δάση και δασικές εκτάσεις», χωρίς να διευκρινίζεται η κατηγορία του «δάσους» ή της «δασικής έκτασης» κατά τις ειδικότερες διακρίσεις των διατάξεων του άρθρου 3 του ν.998/1979 και ως εκ τούτου η γνωμοδότηση αφορά στον προσδιορισμό φορολογητέας αξίας δασών και δασικών εκτάσεων χωρίς οικοδομές ή κατασκευές παντός είδους.

Νομοθετικό πλαίσιο

2. Στο άρθρο 24 του ισχύοντος Συντάγματος ορίζονται τα εξής:

«1. Η προστασία του φυσικού και πολιτιστικού περιβάλλοντος αποτελεί υποχρέωση του Κράτους και δικαίωμα του καθενός....

Ερμηνευτική δήλωση:

Ως δάσος ή δασικό οικοσύστημα νοείται το οργανικό σύνολο άγριων φυτών με ξυλώδη κορμό πάνω στην αναγκαία επιφάνεια του εδάφους, α οποία, μαζί με την εκεί συνυπάρχουσα χλωρίδα και πανίδα, αποτελούν μέσω της αμοιβαίας αλληλεξάρτησης και αλληλοεπίδρασης τους, ιδιαίτερη βιοκοινότητα (δασοβιοκοινότητα) και ιδιαίτερο φυσικό περιβάλλον (δασογενές). Δασική έκταση υπάρχει όταν στο παραπάνω σύνολο η άγρια ξυλώδης βλάστηση, υψηλή ή θαμνώδης, είναι αραιά.».

3. Στα άρθρα 2, 3 και 5 του ν. 998/1979 «Περί προστασίας των δασών και των δασικών εν γένει εκτάσεων της Χώρας» (Α' 289), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, ορίζεται:

Άρθρον 2. (Γενικά υποχρεώσεις)

« 1. οι εκτάσεις του άρθρου 3 του παρόντος, που διέπονται από τις προστατευτικές διατάξεις αυτού, συνιστούν εθνικό κεφάλαιο, που η προστασία του αποτελεί υποχρέωση των κρατικών οργάνων κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων τους και συγχρόνως υποχρέωση και δικαίωμα των πολιτών... ».

Άρθρον 3 (Εκτασεις εφαρμογής)

1. Ως δάσος ή δασικό οικοσύστημα νοείται το οργανικό σύνολο άγριων φυτών με ξυλώδη κορμό πάνω στην αναγκαία επιφάνεια του εδάφους, τα οποία, μαζί με την εκεί συνυπάρχουσα χλωρίδα και πανίδα, αποτελούν μέσω της αμοιβαίας αλληλεξάρτησης και αλληλοεπίδρασής τους, ιδιαίτερη βιοκοινότητα (δασοβιοκοινότητα) και ιδιαίτερο φυσικό περιβάλλον (δασογενές).

2. Δασική έκταση υπάρχει όταν στο παραπάνω σύνολο η άγρια ξυλώδης βλάστηση, υψηλή ή θαμνώδης, είναι αραιά.

3. Ως δάση και δασικές εκτάσεις νοούνται και οι οποιασδήποτε φύσεως ασκεπείς εκτάσεις (φρυγανώδεις ή χορτολιβαδικές εκτάσεις, βραχώδεις εξάρσεις και γενικά ακάλυπτοι χώροι)

που περικλείονται, αντιστοίχως, από δάση και δασικές εκτάσεις, καθώς και οι υπεράνω των δασών ή δασικών εκτάσεων ασκεπείς κορυφές ή αλπικές ζώνες των ορέων και οι άβατοι κλιτύες αυτών. Οι εκτάσεις της παραγράφου 6 του παρόντος άρθρου δεν υπάγονται στις διατάξεις της παρούσας παραγράφου, έστω και αν περικλείονται από δάση ή δασικές εκτάσεις.

4.Στις διατάξεις του παρόντος νόμου υπάγονται και τα εντός των πόλεων και των οικιστικών περιοχών πάρκα και άλση, το περιαστικό πράσινο, οι κηρυγμένες δασωτές ή αναδασωτές εκτάσεις.

Στις διατάξεις της δασικής νομοθεσίας υπάγονται και τμήματα πάρκου ή άλσους, τα οποία φέρουν μη δασική βλάστηση συνδέονται όμως οργανικά με το σύνολο του πάρκου ή άλσους υπό την έννοια ότι συμβάλλουν στη διατήρηση της φυσικής ισορροπίας του συνόλου.

5.Στις διατάξεις του παρόντος νόμου πλην των περιπτώσεων των άρθρων 17, 22, 63, 64 και 65 του παρόντος νόμου υπάγονται και οι εκτάσεις των επόμενων περιπτώσεων α' και β' του παρόντος, που δεν έχουν αναγνωριστεί ως ιδιωτικές με έναν από τους τρόπους του άρθρου 10 του ν. 3208/2003:

α)οι χορτολιβαδικές εκτάσεις 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.

β)οι βραχώδεις ή πετρώδεις εκτάσεις των ημιορεινών, ορεινών και ανώμαλων εδαφών.

γ) Οι εκτάσεις των περιπτώσεων 5α και 5β του παρόντος δεν κηρύσσονται αναδασωτές, σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 37 του παρόντος νόμου, δύνανται όμως να κηρυχθούν δασωτές, σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 2 του ως άνω άρθρου 37. Σε περίπτωση καταστροφής τους από πυρκαγιά ή άλλη αιτία δεν αποβάλλουν το χαρακτήρα τους, αποκαθίστανται και προστατεύονται και διαχειρίζονται, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος. Το άρθρο 4 του παρόντος νόμου, όπως ισχύει, με εξαίρεση την περίπτωση γ' της παραγράφου 1 και των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 2 αυτού, εφαρμόζεται αναλόγως και επί των ανωτέρω εκτάσεων.

δ) Η αναγνώριση της κυριότητας ή άλλων εμπραγμάτων δικαιωμάτων επί των εκτάσεων αυτών υπάγεται στην αρμοδιότητα των προβλεπομένων στο άρθρο 8 του παρόντος νόμου Συμβουλίων και των πολιτικών δικαστηρίων....

ε) οι εκτάσεις των περιπτώσεων 5α και 5β του παρόντος χαρτογραφούνται και διατίθενται ιδίως για την εξυπηρέτηση των σκοπών του Κεφαλαίου ΣΤ' του παρόντος νόμου ή χρησιμοποιούνται ως βοσκότοποι ή για τη δημιουργία νέων δασών,

6. Δεν υπάγονται οπωσδήποτε στις διατάξεις του παρόντος νόμου: α) οι ανέκαθεν γεωργικώς καλλιεργούμενες εκτάσεις.

β)οι εκτάσεις που έχουν τη μορφή της περίπτωσης α' της παραγράφου 5 του παρόντος, που στη λήψη Α/Φ έτους 1945 ή, εφόσον αυτές δεν είναι ευκρινείς, του 1960, εμφάνιζαν αγροτική μορφή,

γ)Οι τεχνητές δασικές φυτείες που δημιουργούνται από τους ιδιοκτήτες τους, ως και οι από αυτούς φυτεύσεις δένδρων, επί εκτάσεων που έχουν τη μορφή των ανωτέρω περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 5 ή των περιπτώσεων α' και β' της παρούσας παραγράφου 6, είτε σε εφαρμογή εθνικών ή κοινοτικών προγραμμάτων είτε όχι, με σκοπό την παραγωγή και εμπορία δασικών προϊόντων ή την αναβάθμιση της αισθητικής του τοπίου.

δ) Οι αλυκές.

ε) Αμμώδεις εκτάσεις της παραλιακής ζώνης, που δεν καταλαμβάνονται από δασική βλάστηση και δεν υπάγονται στην κατηγορία των εκτάσεων των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 5 του παρόντος.

στ) Τα πεδινά ρέματα που δεν φέρουν δασική βλάστηση.

ζ) Οι περιοχές για τις οποίες υφίστανται εγκεκριμένα σχέδια πόλεως ή καταλαμβάνονται υπό οικισμών, τα όρια των οποίων έχουν εγκριθεί με πράξεις της Διοίκησης, σύμφωνα με τις διατάξεις των προεδρικών διαταγμάτων 21.11/1.12.1979 (Δ' 693), 2.3/13.3.1981 (Δ' 138) ή 24.4/3.5.1985 (Δ' 181) ή βρίσκονται εντός ορίων εγκεκριμένων πολεοδομικών μελετών ή ρυμοτομικών σχεδίων ...

η) Οι ζώνες των αποστραγγιστικών δικτύων, που φέρουν δασική βλάστηση φυσικώς ή τεχνητώς δημιουργημένη,»

7. Εκτάσεις που έχουν απωλέσει το δασικό τους χαρακτήρα πριν τις 11.6.1975 λόγω επεμβάσεων που έλαβαν χώρα με βάση σχετική διοικητική πράξη,...

Άρθρον 5.(Καθορισμός αρμοδιοτήτων)

1. Η προστασία των δασών και των δασικών εκτάσεων, ως και η λήψις των υπό του παρόντος νόμου προβλεπομένων ειδικότερων μέτρων, ανήκει εις την αρμοδιότητα της δασικής υπηρεσίας, ενεργούσης κατά τας οικείας περί τούτων διατάξεις ή τας ειδικάς διατάξεις του παρόντος νόμου».

4. Στο άρθρο 6 του ν-998/1979, όπως ίσχυε πριν την αντικατάσταση της παραγράφου 1 και την κατάργηση της παραγράφου 2 αυτού με τις παραγράφους 5 και 6 του άρθρου 32 του ν.4280/2014, αντιστοίχως, οριζόταν τα εξής:

« 1. Εις άς περιπτώσεις είναι απαραίτητον όπως προσδιορισθή η αξία δάσους ή δασικής εκτάσεως δι' οιαδήποτε αιτίαν, ο προσδιορισμός ούτος ενεργείται επί τη βάσει της θέσεως, της μορφής και της συστάσεως ως και της τυχόν εις δασικά προϊόντα αποδόσεως του δάσους ή της δασικής εκτάσεως, της ιδιοσυστασίας του εδάφους και των λοιπών φυσικών χαρακτηριστικών αυτού, λαμβανομένης υπ' όψιν της, κατά νόμον, αδυναμίας χρησιμοποιήσεώς του προς οικιστικούς σκοπούς ή άλλην εκμετάλλευσιν ξένην προς τον προσδιορισμόν αυτού. Δια τον εν λόγω προσδιορισμόν δεν δύναται να ληφθούν υπ' όψιν συγκριτικά στοιχεία αναφερόμενα εις γειτογικά οικοπεδικάς εκτάσεις ή έτερα στοιχεία εμφανίζοντα το δάσος ή την δασικήν έκτασιν, ως έχοντα οικοπεδικήν αξίαν. 2. Εφ' όσον, κατ' εφαρμογήν των διατάξεων του παρόντος νόμου, τμήματα δάσους ή δασικής εκτάσεως ήθελον διατεθή προς οικοδομικήν ή άλλην, πλην της δασοπονικής φύσεως εκμετάλλευσιν και παρίσταται ανάγκη προσδιορισμού της αξίας αυτών, ταύτα εκτιμώνται ως έχοντα οικοπεδικήν αξίαν, βάσει της θέσεως εις ην ευρίσκονται και των λοιπών προσδιοριστικών της αξίας αυτών στοιχείων, μεταξύ των οποίων και τα κατά το τελευταίον εδάφιον της προηγούμενης παραγράφου.

5. Με το άρθρο 32 του ν.4280/2014 «Περιβαλλοντική αναβάθμιση και ιδιωτική πολεοδόμηση - Βιώσιμη ανάπτυξη οικισμών Ρυθμίσεις δασικής νομοθεσίας και άλλες διατάξεις» (Α' 159) καταργήθηκε η παράγραφος 2 του ως άνω άρθρου 6 ν.998/1979 και αντικαταστάθηκε η παράγραφος 1 του ιδίου άρθρου ως εξής:

«1, Σε κάθε περίπτωση που είναι απαραίτητο να προσδιορισθεί η αξία δάσους, δασικής έκτασης ή των εκτάσεων των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 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 προορισμό 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 παραγράφου 5 του άρθρου 3 του παρόντος, ως έχοντα οικοπεδική αξία. ».

6.Με τη παράγραφο 1 του άρθρου 52 του Ιδίου ως άνω ν.4280/2014, ορίστηκε ότι: « 1. Η διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 6 του ν. 998/1979, όπως αντικαθίσταται με την παράγραφο 5 του άρθρου 32 του παρόντος νόμου, καταλαμβάνει και όσες υποθέσεις δεν ολοκληρώθηκαν, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου, ανεξαρτήτως του σταδίου στο οποίο βρίσκονται, με εξαίρεση όσων διαθέτουν κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος αποδεικτικό καταβολής τιμήματος εξαγοράς δικαιωμάτων διακατεχόμενης δασικής έκτασης για τις οποίες θα εκδίδεται απευθείας απόφαση του αρμόδιου Υπουργού Περιβάλλοντος, Ενέργειας και Κλιματικής Αλλαγής κατά το άρθρο 50 του ν. 998/1979, όπως αυτό ισχύει μετά την αντικατάσταση του με το άρθρο 36 του παρόντος».

7.Στο άρθρο 41 του ν. 1249/1982 «Διαρρυθμίσεις στην άμεση και έμμεση φορολογία» (Α 43) ορίζονται τα εξής:

« 1. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας των ακινήτων που μεταβιβάζονται με αντάλλαγμα ή αιτία θανάτου, δωρεάς ή προίκας, λαμβάνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης, που είναι καθορισμένες από πριν κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ' είδος ακινήτου, όπως αστικό ακίνητο, μονοκατοικία, διαμέρισμα, κατάστημα, αγρόκτημα και άλλα. Οι τιμές εκκίνησης αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των ακινήτων, όπως για τα διαμερίσματα η παλαιότητα, η θέση στο οικοδομικό τετράγωνο ή στον όροφο της πολυκατοικίας, για τα καταστήματα η εμπορικότητα δρόμου, το πατάρι, το υπόγειο, για τα αγροκτήματα η καλλιεργητική αξία, η τουριστική ή παραθεριστική σημασία και άλλα..

2.Με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών καθορίζονται:

...β)...γ) Η εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου και για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζόμενων εκτός σχεδίου ακινήτων”.

8.Κατ' εξουσιοδότηση της ως άνω διατάξεως (βλ. υπ αριθμ. 7) εκδόθηκαν οι αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών με αριθμούς α) 1144814/26361/ΔΟΟΤΥ/30-12-98/ΠΟΛ1310 (Β1328), β) 1059122/2815/ΔΟΟΤΥ/15-6-99/ΠΟΛ1135 (Β1321), γ)1007984/33/Α0013/19-21/1/1993 (313) και δ) 1107354/5683/ΔΟΟΤΥ/16-11-1999/ΠΟΛ1218 (Β'2080), με τις οποίες επεκτάθηκε η εφαρμογή του συστήματος προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων με αντικειμενικό τρόπο σε όλες τις εκτός σχεδίου πόλης περιοχές της χώρας που δεν έχουν ειδικούς όρους δόμησης. Με τις αποφάσεις αυτές ο προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας των ακινήτων γίνεται με βάση μία αρχική αξία γης των αγροτεμαχίων (Αρχική Βασική Αξία —ΑΒΑ) επί της οποίας εφαρμόζονται ειδικοί συντελεστές χρήσης (αυξητικοί ή μειωτικοί), ανάλογα με τα ειδικά χαρακτηριστικά των ακινήτων της περιοχής (αρδευόμενοι αγροί, μονοετείς ή πολυετείς καλλιέργειες, δασικές εκτάσεις, βοσκότοποι κλπ).

9.Με την υπ' αριθμ. 487/2001 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, που έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών και κοινοποιήθηκε στις αρμόδιες υπηρεσίες με την υπ 'αριθμ. πρωτ. ΥΠΟΙΚ 1103373/4457/ΟΟΤΥ/Δ/ΠΟΛ1253/2001 ΠΟΛ. 1253 έγινε δεκτό, ότι «μετά τη θέση σε ισχύ των διατάξεων του άρθρου 41 του Ν. 1249/82, για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας δασών ή δασικών εκτάσεων εξακολουθεί να εφαρμόζεται, ως ειδική, η διάταξη του άρθρου 6 παρ. 1 του Ν. 998/79, ενώ αντιθέτως οι περιπτώσεις των δασών ή δασικών εκτάσεων, περί των οποίων προνοεί η παρ. 2

της παραπάνω διάταξης, έχουν υπαχθεί στο αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων».

Στο Γ' εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 3 της υπ' αριθμ. 1144814/26361/ΔΟΟΤΥ/30-12-1998/ΠΟΛ1310 ορίστηκε ότι στην περίπτωση της δασικής εδαφικής έκτασης εφαρμόζεται ειδικός μειωτικός συντελεστής χρήσης 0,60. Τέλος, με την υπ αριθμ. 1020567/488/ΟΟΤ/Δ/27-2-2007/ΠΟΛ.1035 (Β' 270) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, τροποποιήθηκε η ως άνω απόφαση και ορίστηκε ότι «Δασική εδαφική έκταση χαρακτηρίζεται το τμήμα δάσους ή η δασική έκταση που διατίθεται για οικοδομική ή άλλη εκμετάλλευση πλην της δασοπονικής».

10. Στο άρθρο 10 του ν. 2961/2001 «Κώδικας Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών κλπ.» (Α'266) ορίζονται τα εξής:

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 προϊόντας 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.

Β. Αντικειμενική αξία

1. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου, λαμβάνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης, που είναι καθορισμένες από πριν κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ' είδος ακινήτου, όπως αστικό ακίνητο, μονοκατοικία, διαμέρισμα, κατάστημα, αγρόκτημα και άλλα.

Οι τιμές εκκίνησης αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των ακινήτων, όπως για τα διαμερίσματα η παλαιότητα, η θέση στο οικοδομικό τετράγωνο ή στον όροφο της πολυκατοικίας, για τα καταστήματα η εμπορικότητα δρόμου, το πατάρι, το υπόγειο, για τα αγροκτήματα η καλλιεργητική αξία, η τουριστική ή παραθεριστική σημασία και άλλα.....

Γ. Μικτό σύστημα

1. Η φορολογητέα αξία των μεταβιβαζόμενων αιτία θανάτου ακινήτων, που βρίσκονται σε περιοχές στις οποίες δεν έχει εφαρμοστεί το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας τους, είτε αυτές είναι εντός είτε εκτός σχεδίου πόλης, υπολογίζεται χωριστά για τα επί του οικοπέδου ή γηπέδου τυχόν υφιστάμενα κτίσματα και χωριστά για το οικόπεδο ή το γήπεδο, ως εξής:

α) Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των κτισμάτων εφαρμόζεται αντικειμενικό σύστημα, κατά το οποίο λαμβάνονται υπόψη τιμές αφετηρίας κόστους ανά είδος κτιρίου, οι οποίες καθορίζονται και αναπροσαρμόζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών. Οι τιμές αυτές αφετηρίας αυξάνονται ή μειώνονται με την εφαρμογή συντελεστών που προσδιορίζουν τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του υπό εκτίμηση κτιρίου, όπως το μέγεθος, την ποιότητα κατασκευής, την παλαιότητα και άλλα.

β) Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας του οικοπέδου ή γηπέδου, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 9 και της ενότητας Α 'του άρθρου αυτού...».

«Ερμηνεία των διατάξεων

11. Από το συνδυασμένες διατάξεις του ν. 2961/2001 και του ν. 1249/19821 όπως αυτές τροποποιήθηκαν και ισχύουν, συνάγεται ότι με τον ν. 1249/1982 στις υποθέσεις φορολογίας κεφαλαίου καθιερώθηκε το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων, αρχικά μόνο για τις εντός σχεδίου περιοχές, που επεκτάθηκε όμως σταδιακά και στις εκτός σχεδίου περιοχές. Σκοπός της μεθόδου αυτής, με την οποία προσδιορίζονται τεκμαρτές φορολογητέες αξίες των ακινήτων με βάση προκαθορισμένες από την Διοίκηση τιμές και συντελεστές, είναι η εμπέδωση κλίματος αμοιβαίας εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικών αρχών και πολιτών, καθώς και η αποφυγή των ζωνών αμφισβητήσεων και ερίδων που δημιουργήσε η εξεύρεση της φορολογητέας αγοραίας αξίας των ακινήτων με την μέθοδο των συγκριτικών στοιχείων, που προβλέπεται από τις διατάξεις του α.ν. 1521/1950.

Όπως γίνεται παγίως δεκτό, αγοραία αξία, κατά την έννοια των διατάξεων του τελευταίου ως άνω νόμου, είναι η αξία που διαμορφώνεται ελεύθερα στις συναλλαγές, σύμφωνα με το νόμο της προσφοράς και της ζήτησης, σε συνάρτηση πάντοτε με τις ειδικές συνθήκες που διαμορφώνονται στην περιοχή, καθώς και τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και τις ιδιομορφίες των μεταβιβαζομένων ακινήτων (βλ. Ι. Γ. Φωτόπουλου, Η φορολογία μεταβίβασης ακινήτων, σελ. 325 επ.). Στην εφαρμογή του ως άνω αντικειμενικού συστήματος παραπέμπει, κατά περίπτωση, όταν πρόκειται να προσδιορισθεί φόρος μεταβίβασης λόγω κληρονομιάς ή δωρεάς και ο ν. 2961/2001, με το άρθρο 10 του οποίου καθιερώνονται τρία συστήματα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζομένων λόγω κληρονομιάς ή δωρεάς ακινήτων και συγκεκριμένα α) η αγοραία αξία, β) το αντικειμενικό σύστημα και γ) το μικτό σύστημα, κατά περίπτωση.

12. Με το άρθρο 24 παρ. 1 του Συντάγματος του 1975, η προστασία των δασών και των δασικών εκτάσεων αναγορεύθηκε σε υποχρέωση του κράτους, το οποίο οφείλει να λαμβάνει ιδιαίτερα προληπτικά ή κατασταλτικά μέτρα, πρόσφορα για την προστασία των δασικών οικοσυστημάτων. Ειδικότερα, τα δάση και οι δασικές εκτάσεις, ως φυσικό κεφάλαιο και κατ'εξοχήν περιβαλλοντικό αγαθό, τελούν σε αυστηρό καθεστώς (ΣΤΕ 805/2016, 2959/2006, 2568/1981, 1127, 3102/1990, 4007/1992, 2171/1994 κ.ά.) προς το σκοπό της διαφύλαξης της οικολογικής ισορροπίας και της διατήρησης της κατά προορισμό χρήσης τους, η οποία καθορίζεται ευθέως εκ του Συντάγματος, αφετέρου δε, επιβάλλεται η απαγόρευση της μεταβολής του προορισμού τους.

13. Σε εκτέλεση της συνταγματικής αυτής επιταγής εκδόθηκε ο ν. 998/1979, με τις ρυθμίσεις του οποίου σκοπήθηκε η συνολική ρύθμιση της προστασίας των εκτάσεων δασικού χαρακτήρα, προβλέφθηκε, μεταξύ άλλων, η κατάρτιση δασικών χαρτών, η μέχρι τη δημιουργία δασολογίου προσωρινή διοικητική επίλυση αμφισβητήσεων ως προς τον δασικό χαρακτήρα εκτάσεως από δασικά διοικητικά όργανα (ΣΤΕ 562/2015, 1148/2014, 4103/2013 με παραπομπή στις ΣΤΕ Ολομ. 32/2013, 300/2012, 3612/2011 7μ., 2959/2006 7μ.). Στο άρθρο 3 του νόμου αυτού, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει σήμερα, περιλαμβάνεται ο ορισμός του «δάσους και της δασικής έκτασης», όπως διαμορφώθηκε συνεπεία της επίδρασης της νομολογίας των ανωτάτων Δικαστηρίων της χώρας υπό το φως του άρθρου 24 του Συντάγματος. Η διαπίστωση του πραγματικού γεγονότος εάν μία έκταση αποτελεί ή όχι, δασικό οικοσύστημα, προκειμένου να παρασχεθεί η κατά το Σύνταγμα οφειλόμενη στην έκταση αυτή προστασία, ανήκει, προσωρινά, μέχρι δηλαδή να καταρτισθεί δασολόγιο, στην αρμοδιότητα της δασικής υπηρεσίας (ΣΤΕ 3313/2015, ΟΛΣΤΕ 32/2013). Σημειωτέον ότι η έννοια της «δασικής εδαφικής έκτασης» μη επιτρεπτά προσδόθηκε με τις ως άνω αναφερθείσες εγκυκλίους και υπουργικές αποφάσεις με αριθμ. 1144814/26361/ΔΟΟΤΥ/30-12-1998/ΠΟΛ 1310 και 1020567/488/ΟΟΤΥ/Δ/27-2-2007/ΠΟΛ.1035 (Β' 270), δεδομένου ότι τη νομολογία (ΟΛΣΤΕ 32/2013) κάθε ορισμός του

δάσους και της δασικής εκτάσεως που αφήνεται του ορισμού της ως άνω ερμηνευτικής διατάξεως δεν είναι συνταγματικά επιτρεπτός (βλ. Πρακτικά της Τ Αναθεωρητικής Βουλής - Σύνοδος Α', Συνεδρίαση ΡΗ', 7.2.2001, σελ. 224, από τα οποία προκύπτει ότι ο Εισηγητής της Πλειοψηφίας εισηγήθηκε την προσθήκη της εν λόγω ερμηνευτικής δηλώσεως, που δίνει τους ορισμούς του δάσους και της δασικής εκτάσεως, για λόγους ασφαλείας δικαίου να μην ενεργεί ο νομοθέτης και κυρίως η δασική διοίκηση κατά το δοκούν και τελικά ο δικαστής εμπειροτεχνικά και όχι επιστημονικά»).

14. Με τον ν. 4280/2014 τροποποιήθηκαν οι γενικές διατάξεις του ν. 998/1979, με σκοπό την πληρέστερη εναρμόνιση τους με τις συνταγματικές διατάξεις του άρθρου 24 και την νομολογία των δικαστηρίων και κυρίως του Συμβουλίου της Επικρατείας, καθορίσθηκαν οι περιπτώσεις των εκτάσεων, που εμπίπτουν στις έννοιες του δάσους και της δασικής έκτασης και προσδιορίσθηκαν οι εξαιρούμενες από το πεδίο εφαρμογής της δασικής νομοθεσίας εκτάσεις. Συγκεκριμένα, μετά την τροποποίηση της διατάξεως του άρθρου 3 του ν.998/1979 με το ν.4280/14 ορίζονται πλέον ρητά οι εκτάσεις που εμπίπτουν, αλλά και αυτές που δεν εμπίπτουν στις διατάξεις της δασικής νομοθεσίας και ειδικότερα του ν.998/1979

15. Τέλος, με τον ίδιο νόμο καθορίσθηκε νέος τρόπος υπολογισμού της αξίας των δασών, των δασικών εκτάσεων και των χορτολιβαδικών και βραχωδών εκτάσεων με βάση τη θέση, τις παραγωγικές, προστατευτικές, αισθητικές, και λοιπές λειτουργίες τους και όχι μόνο την παραγωγή ξύλου και βοσκήσιμης ύλης, όπως μέχρι τότε προβλέπονταν για τα δάση και τις δασικές. Ειδικότερα, με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 του ν. 998/1979, προβλέφθηκε αρχικά ρητά ότι, στις περιπτώσεις που για οποιοδήποτε λόγο είναι απαραίτητο να προσδιορισθεί η αξία δάσους ή δασικής έκτασης, ο προσδιορισμός αυτός γίνεται με βάση τη θέση, τη μορφή και τη σύσταση της συγκεκριμένης έκτασης, καθώς και την τυχόν, σε δασικά προϊόντα απόδοση, την ιδιοσυστασία του εδάφους και των λοιπών φυσικών χαρακτηριστικών του, λαμβανομένης Ιδίως υπόψη και της αδυναμίας εκ του νόμου χρησιμοποίησής της για οικιστικούς σκοπούς ή για άλλη εκμετάλλευση ξένη προς τον προορισμό της.

16. Όμως, μετά την αντικατάσταση της διατάξεως αυτής από τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 32 του ν.4280/2014, για τον υπολογισμό της φορολογητέας αξίας δασών και δασικών εκτάσεων, όπως και των εκτάσεων των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 5 του άρθρου 3 του ν.998/1979, ορίζεται πλέον ρητά ότι λαμβάνονται υπόψη τα στοιχεία εκείνα που συνάδουν με τη θέση, τη μορφή και την σύσταση, αλλά και την τυχόν σε δασικά προϊόντα απόδοση του δάσους ή της δασικής εκτάσεως, την ιδιοσυστασία του εδάφους και τα λοιπά φυσικά χαρακτηριστικά αυτού, λαμβανομένης υπ όψιν της, κατά νόμον, αδυναμίας χρησιμοποίησής των προς οικιστικούς σκοπούς ή άλλη εκμετάλλευση ξένη προς τον προορισμόν αυτού.

17. Ο σκοπός των διατάξεων αυτών παρατίθεται στην αιτιολογική έκθεση, σύμφωνα με την οποία «καθορίζεται νέος τρόπος υπολογισμού της αξίας των δασών, των δασικών εκτάσεων και των χορτολιβαδικών και βραχωδών εκτάσεων με βάση τη θέση, τις παραγωγικές, προστατευτικές, αισθητικές, και λοιπές λειτουργίες τους και όχι μόνο την παραγωγή ξύλου και βοσκήσιμης ύλης, όπως μέχρι σήμερα προβλέπονταν για τα δάση, με αποτέλεσμα την υποτίμηση της αξίας και την απώλεια εσόδων για το δημόσιο, κατά την παραχώρηση - κατ' εφαρμογή της δασικής νομοθεσίας - δικαιωμάτων του δημοσίου επί δασών και δασικών εκτάσεων».

18. Συνεπώς 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).

19. Αντιθέτως, όταν πρόκειται να προσδιορισθεί η αξία εδαφικής εκτάσεως που δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της δασικής νομοθεσίας (ενδεικτικά αναφέρονται οι εκτάσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των παραγράφων 6 και 7 του άρθρου 3 του ν. 998/1979), τότε, ο προσδιορισμός αυτής γίνεται με τις οικείες διατάξεις του ν. 1249/1982 (σύστημα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων με αντικειμενικό τρόπο) και του ν. 2961/2001, όπως ισχύει (προκειμένου για προσδιορισμό φόρου κληρονομιών ή δωρεών)

20. Είναι όμως αυτονόητο ότι, για τους λόγους που αναλύονται ανωτέρω στις παραγράφους 13 και 15, η ερμηνευτική εγκύκλιος ΠΟΛ. 1253/2001, μετά την ως άνω τροποποίηση της παραγράφου 1 άρθρου 6 του ν. 998/1979 και την κατάργηση της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου δεν μπορεί να εφαρμόζεται .

Απάντηση

21. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, επί του εν θέματι ερωτήματος το Β' Τμήμα του ΝΣΚ γνωμοδοτεί ως εξής:

Μετά την κατάργηση της παρ. 2 του άρθρου 6 και την αντικατάσταση της παρ. 1 του άρθρου 6 του ν.998/79 με τις διατάξεις των παρ. 5 και 6 του άρθρου 32 του ν.4280/2014, αντιστοίχως, ο υπολογισμός της φορολογητέας αξίας δασών και δασικών εκτάσεων, όπως και των εκτάσεων των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 5 του άρθρου 3 του ν.998/1979, εκτάσεων δηλαδή που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ν. 998/1979 και της εν γένει δασικής νομοθεσίας, γίνεται σύμφωνα με την διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 6 του ν.998/1979, όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει.

Αντιθέτως, όταν πρόκειται να προσδιορισθεί η αξία εδαφικής εκτάσεως που δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της δασικής νομοθεσίας, τότε, ο προσδιορισμός αυτής γίνεται με τις οικείες διατάξεις του ν. 1249/1982 (σύστημα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων με αντικειμενικό τρόπο) και του ν. 2961/2001, όπως ισχύει (προκειμένου για προσδιορισμό φόρου κληρονομιών ή δωρεών).».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013): «Επαρκής αιτιολογία 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, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. 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. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης. ...».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ. 174), αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης. Σχετικό με την αιτιολογία είναι το βάρος της απόδειξης για την συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, που είναι προϋπόθεση της έκδοσης της διοικητικής πράξης (αρ. 17 παρ. 3 του ΚΔΔιαδ.). Η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το σδυμπέρασμά της (ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000), β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου. Συγκεκριμένα, το διοικητικό όργανο εντοπίζει, ερμηνεύει και εφαρμόζει τον κρίσιμο κανόνα δικαίου (νομικό σκέλος της πράξης, ορθή ερμηνεία του περιεχομένου του κανόνα δικαίου ΣτΕ 546/2008), υπαγάγει δηλαδή τα πραγματικά περιστατικά στον κανόνα δικαίου (Ευγενία Πρεβεδούρου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων, Γενικό Διοικητικό Δίκαιο, Εμβάθυνση Δημοσίου Δικαίου, Διάγραμμα). Η υποχρέωση αιτιολογίας αφορά τις πράξεις όλων των λειτουργιών της ενιαίας εξουσίας του Κράτους και επιβεβαιώνει την αρχή της φανεράς δράσης των οργάνων του, διότι μόνο με την αιτιολογία η δημόσια διοίκηση εξαναγκάζεται να αποδείξει ότι είναι αμερόληπτη και χρηστή, δηλαδή ότι τηρεί την αρχή της νομιμότητας. Η ελαττωματική αιτιολογία (ελλείπουσα, ανεπαρκής, πλημμελής ή εσφαλμένη) καθιστά τη διοικητική πράξη άκυρη, όπως και η αόριστη αιτιολογία (ΣτΕ 277/1996) (Αναστάσιος Τάχος, Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2003, σελ. 609-612).

Επειδή, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000). Δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣτΕ 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (ΣτΕ 941/1989, Ολ. 3158/1976).

Επειδή, η αιτιολογία της πράξης μπορεί να παρέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 949, 950/2012, 962/2012).

Επειδή, τα ευρήματα και τα αποτελέσματα του ελέγχου, οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλα ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ' έλεγχο οι φόροι.

Επειδή, με τις αποφάσεις ΣτΕ 4384/1977 και 4387/1977, έγινε δεκτό ότι αναίτιολόγητη παρίσταται και η πράξη στην οποία παρατίθενται ορισμένα στοιχεία του πραγματικού χωρίς όμως αυτά να συνδέονται με αξιολογήσεις και νομικά πλημμελής είναι επίσης η πράξη όταν η αιτιολογία της δεν στηρίζεται επαρκώς στα πορίσματα ελέγχου (ΣτΕ 3764/1990 ΔΦΝ 45, 1289). Ειδικότερα η έκθεση ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 1148/1994). Εάν η οικεία έκθεση ελέγχου δεν περιέχει την απαραίτητη κατά τον νόμο σαφή και επαρκή αιτιολογία, πρέπει να ακυρωθούν, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου ως προς τη διαδικασία έκδοσής τους, οι προσβαλλόμενες πράξεις που έχουν στηριχθεί σε αυτήν. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την πράξη επιβολής προστίμου νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (ΣτΕ 1542/2016, ΔΕφΑθ 1075/2011).

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή ισχυρίζεται παραβίαση νόμου και ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι άκυρες διότι εσφαλμένα ερμηνεύτηκαν οι διατάξεις του ν.1521/1950 και εσφαλμένα εφαρμόστηκε η μέθοδος των συγκριτικών στοιχείων, προκειμένου να προσδιορίσει τη φορολογητέα αξία του επίδικου ακινήτου και μάλιστα με βάση το μοναδικό συγκριτικό στοιχείο που αναφέρεται σε αυτή, ενώ θα έπρεπε να εφαρμοστεί, ενόψει του ότι το τμήμα εμβαδού 25.378,66 τ.μ. είναι δασική έκταση, η μέθοδος υπολογισμού του άρθρου 6 του ν.998/1979 όπως ίσχυε κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης ΦΜΑ. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της προσκομίζει δελτίο εκτίμησης αξίας δασικής γης συνταχθέν από τον ιδιώτη δασολόγο σύμφωνα με το οποίο η αξία της υπό κρίση δασικής έκτασης προσδιορίσθηκε στο ποσό των 14.665,69 ευρώ. Επίσης η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα προσδιορίσθηκε η αξία από την φορολογική αρχή στο ποσό των 18€ ανά τ.μ. καθώς το συγκριτικό στοιχείο που χρησιμοποιήθηκε δεν είναι παρόμοιο με το ένδικο διότι: α) έχει συνολική έκταση 4.161,37 τ.μ. εκ της οποίας μόνο τα 2.000 τ.μ. είναι δασική έκταση και επομένως μη δασική έκταση είναι τα 2.161,37 τ.μ., ήτοι μια πολύ μεγαλύτερη έκταση προς εκμετάλλευση σε σχέση με το ένδικο ακίνητο στο οποίο η μη δασική έκταση είναι μόλις 356,73 τ.μ., γεγονός που μειώνει σε κάθε

περίπτωση την αξία του, β) δεν αναφέρεται αν το ακίνητο του συγκριτικού στοιχείου βρίσκεται πλησίον του ενδίκου ή στην εγγύς περιοχή, απόσταση σε χιλιόμετρα, δεν αναφέρεται ο χαρακτήρας της περιοχής στην οποία βρίσκεται (τουριστική, αγροτική, δασική, κατοικήσιμη κλπ.) ώστε να μπορεί να αποτελέσει συγκριτικό στοιχείο, αλλά στην αναφορά γίνεται λόγος μόνο «σε κοντινή κοινότητα», χωρίς άλλο προσδιοριστικό στοιχείο και γ) το ακίνητο που περιγράφεται στο συγκριτικό στοιχείο απέχει από τη θάλασσα 200-500 μέτρα και επομένως το ακίνητο αυτό βρίσκεται σε τουριστική περιοχή και προφανώς σε οικισμό σε αντίθεση με το ένδικο ακίνητο που βρίσκεται σε αγροτική δασική περιοχή, εκτός οικισμού, εκτός ΖΟΕ γεγονός που μειώνει σε κάθε περίπτωση την αξία του.

Τέλος η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εν προκειμένω στη σχετική έκθεση ελέγχου, η οποία αποτελεί την αιτιολογία της υπό κρίση πράξης, δεν εκτίθενται λεπτομερειακά και εμπεριστατωμένα η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, δεν γίνεται υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον εφαρμοστέο κανόνα δικαίου και δεν υφίσταται νόμιμη ειδική και πλήρης ή επαρκής αιτιολογία ώστε να υφίσταται δυνατότητα ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια και ειδικά όσον αφορά στη λήψη, εκτίμηση και αξιολόγηση του αναφερόμενου αόριστα και γενικά συγκριτικού στοιχείου, κατά τα αναφερόμενα στον ως άνω 2^ο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς.

Επειδή, στην με αριθ./24.12.2021 προσκομισθείσα δήλωση αποδοχής κληρονομιάς (εκ διαθήκης) και αγοραπωλησίας ακινήτου (εις εκτέλεση συμβολαιογραφικού προσυμφώνου) το υπό κρίση ακίνητο μεταβιβάστηκε από τους α) και της και β) στην προσφεύγουσα εταιρεία αντί τιμήματος 60.000,00 ευρώ, ενώ η μεικτή αξία προσδιορίστηκε από την φορολογική αρχή σε 380.379,90 ευρώ. Για την ανωτέρω σύμβαση οι συμβαλλόμενοι υπέβαλλαν στη Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας την υπ' αριθ./2021 δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτου, στην οποία το υπό κρίση ακίνητο περιγράφεται ως αγροτεμάχιο στη θέση δ.κ. δ.ε. έκτασης 25.735,39 τ.μ. εκτός οικισμού, με πρόσοψη σε δημοτική οδό, απόσταση από τη θάλασσα άνω των 800 μ., τμήμα δε αυτού εμβαδού 25.378,66 τ.μ. έχει χαρακτηριστεί ως δασικό (προσωρινή ανάρτηση δασικών χαρτών). Προκειμένου για τον υπολογισμό της μεικτής αξίας του κρινόμενου ακινήτου στο ύψος των 380.379,90 ευρώ ελήφθησαν υπόψη συγκριτικά στοιχεία από τις υπ' αριθ./2019 δηλώσεις ΦΜΑ και η αξία του προσδιορίστηκε σε 15,00 ευρώ/ τ.μ..

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου Φ.Μ.Α. της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, ο έλεγχος προκειμένου να προσδιορίσει την φορολογητέα αξία της υπό κρίση δασικής έκτασης χρησιμοποίησε ως πρόσφορο συγκριτικό στοιχείο την δήλωση Φ.Μ.Α./2018, όπου αφορούσε την μεταβίβαση σε δασικό τμήμα οικοπέδου, επιφάνειας 2.000,88 τ.μ., ολικής έκτασης 4.161,37 τ.μ. σε κοντινή κοινότητα και σε απόσταση 200-500 μέτρων από τη θάλασσα, σε αγροτικό δρόμο, η αξία του οποίου είχε καθοριστεί σε 20,00 ευρώ/τ.μ.. Ο έλεγχος έλαβε υπόψη του ότι το κρινόμενο ακίνητο πλεονεκτεί του συγκριτικού ως προς το χρόνο κτήσης, κατά τρία (3) χρόνια, και ότι μειονεκτεί του συγκριτικού λόγω μεγαλύτερης έκτασης και μεγαλύτερης απόστασης από τη θάλασσα, ως εκ τούτου προσδιόρισε την αξία του δασικού τμήματος του υπό κρίση ακινήτου σε 18,00 ευρώ/ανά τ.μ. (από 20 ευρώ /τ.μ. του συγκριτικού στοιχείου, ήτοι συνολική αξία 456.815,88 ευρώ (25.378,66 τ.μ. X 18,00€/τ.μ.) αντί της δηλωθείσας αξίας των 59.372,00 ευρώ.

Επειδή ωστόσο ως προς την ανωτέρω τεκμηρίωση της οικείας έκθεσης ελέγχου και λαμβάνοντας υπόψη τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας ότι πρόκειται για δασική έκταση και ο έλεγχος δεν αιτιολόγησε επαρκώς και εμπεριστατωμένα την φορολογητέα αξία αυτού αναφέρονται τα εξής:

Η φορολογική αρχή στην οικεία έκθεση ελέγχου **αφενός** αναφέρει ότι μέρος του υπό κρίση ακινήτου έχει χαρακτηριστεί ως δασικό και στην εισήγηση των απόψεων της αναφέρει ότι η αξία προσδιορίστηκε σύμφωνα με την ΠΟΛ1018/2018, ωστόσο στην οικεία έκθεση ελέγχου δεν γίνεται καμία αναφορά σε στοιχεία που αφορούν την κύρωση των δασικών χαρτών επί των αναρτημένων πινάκων, καθώς εν προκειμένω πρόκειται για προσωρινή ανάρτηση της κρινόμενης έκτασης, ούτε εάν υφίστανται τυχόν αντιρρήσεις από την πλευρά της προσφεύγουσας. Ήτοι δεν αναφέρεται ειδικώς και συγκεκριμένα ο δασικός χαρακτήρας του υπό κρίση ακινήτου και αν εμπίπτει και στις ειδικές διατάξεις των άρθρων 3 και 6 του ν. 998/1979, **αφετέρου** κατά τον αρχικό προσδιορισμό της αξίας του υπό κρίση ακινήτου με την υποβολή της ως άνω δήλωσης ΦΜΑ είχαν ληφθεί υπόψη συγκριτικά στοιχεία από τις υπ' αριθ./2019 δηλώσεις ΦΜΑ με αξία 30 ευρώ/τ.μ. και η αξία του προσδιορίστηκε σε 15,00 ευρώ/ τ.μ.. ενώ κατά τον έλεγχο της δήλωσης λήφθηκε υπόψη μόνο το συγκριτικό στοιχείο της δήλωσης Φ.Μ.Α/2018, όπου αφορούσε την μεταβίβαση σε δασικό τμήμα οικοπέδου, επιφάνειας 2.000,88 τ.μ., ολικής έκτασης 4.161,37 τ.μ. η αξία του οποίου είχε καθοριστεί σε 20,00 ευρώ/τ.μ.. και η αξία του τελικώς προσδιορίστηκε από τον έλεγχο σε 18,00 ευρώ/τ.μ. χωρίς ωστόσο να γίνεται και καμία αναφορά στον λόγο για τον οποίο δεν λήφθηκαν υπόψη και τα αναφερόμενα στην υπό κρίση δήλωση ΦΜΑ συγκριτικά στοιχεία έτους 2019. Ενώ ως προς το συγκριτικό στοιχείο που τελικώς λήφθηκε υπόψη από τον έλεγχο, στην οικεία έκθεση ελέγχου δεν αναφέρεται ούτε σε ποια συγκεκριμένη περιοχή βρίσκεται το συγκρινόμενο ακίνητο αλλά αναφέρεται απλά ότι βρίσκεται σε κοντινή κοινότητα (μόνο στην εισήγηση απόψεων αναφέρεται ότι η κοντινή περιοχή είναι Γιαννάδες Κέρκυρας) δεν αναφέρεται επίσης ούτε ο δασικός του χαρακτήρας ήτοι δεν αναφέρονται τα περιγραφικά στοιχεία του συγκρινόμενου ακινήτου ώστε να τεκμηριώνεται ότι πρόκειται όντως για ομοειδές ακίνητο και σε κάθε περίπτωση κατά τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας και στην περίπτωση που αφορά σε δασική έκταση όπως ορίζουν οι διατάξεις των άρθρων 3 και 6 του ν.998/1979 δεν συνεκτιμήθηκαν και άλλα στοιχεία όπως οι παραγωγικές, προστατευτικές, υδρονομικές, αισθητικές και λοιπές λειτουργίες τους, η δυνατότητα χρησιμοποιήσεώς του σύμφωνα άλλωστε με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1018/01.02.2018, η οποία έκανε αποδεκτή την προαναφερθείσα υπ' αριθ. 215/2017 γνωμοδότηση του Β' τμήματος του Ν.Σ.Κ.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί έλλειψης νόμιμης αιτιολογίας είναι βάσιμος, θέτοντας υπό αμφισβήτηση την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου, και γίνεται αποδεκτός και ως εκ τούτου παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρισμών.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ. ορίζονται τα εξής: «6. 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. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία

καταβολής αυτού. 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, με το άρθρο 36 του ως άνω Κώδικα ορίζεται ότι:

«Παραγραφή

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. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παρ. 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α), γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός (1) έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά, ...».

Επειδή, σύμφωνα με το αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Β 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 φόρων 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, το ταχύτερο δυνατόν, 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 ακύρωσή τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α1036682 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 σε κάθε περίπτωση παρέχεται στον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής η δυνατότητα έκδοσης νέας πράξης οριστικού διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ.6 του ΚΦΔ και λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις των άρθρων 23 και 36 του ΚΦΔ.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από 30.06.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΑΒΕΕ», με ΑΦΜ, η οποία εδρεύει στην Κέρκυρα, επί της, αριθ., και την ακύρωση της υπ' αριθ. /31.05.2023 Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας για λόγους τυπικής πλημμέλειας σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ**

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.