



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 30/10/2022

Αριθμός απόφασης: 1722

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α6 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604576
E-mail : ded.ath@aade.gr
a.tsironi@aade.gr

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 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
 - γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
 - δ. του άρθρου έκτου, παρ. 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/Τ.Β'/1.09.2016) Απόφαση της Αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης/30-05-2023 ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:..... κατοίκου Αττικής επί της οδού Τ.Κ.....κατά της υπ' αριθ. Πρωτ./2023 Οριστικής Πράξης

Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής (αρ. φακέλου Θ-...../2013, αρ. δήλωσης/2013) και της σχετικής πράξης προσδιορισμού προστίμου πρόσθετου φόρου και τόκων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής .

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης/30-05-2023 ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:..... η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ./31.10.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2013, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα συνολικός φόρος κληρονομιάς ποσού **793,43€ πλέον πρόσθετων φόρων & τόκων 970,13€** .

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Στις 26-03-2013 απεβίωσε η, η οποία κατέλειπε ως νόμιμους κληρονόμους της τα τέκνα της, τον προσφεύγοντα και τον αδελφό του

Οι ως άνω κληρονόμοι υπέβαλαν στις **16-12-2013** στη ΔΟΥ Γλυφάδας, την με αριθ. αριθ./16-12-2013 Δήλωση Φόρου Κληρονομιάς (Θ-...../2013), με την οποία δήλωσαν μεταξύ άλλων, τα 125/1000 (12,5%) εξ' αδιαιρέτου (6,25% έκαστος), ιδιωτικής δασικής έκτασης 200.000 τ.μ. περίπου, στην θέση «.....» της κτηματικής περιφέρειας της Δ.Κ., της Δ.Ε. του Δήμου, εκτός σχεδίου πόλεως και ορίων οικισμού, εκτός Γ.Π.Σ., σε απόσταση έως 100 μέτρα από τη θάλασσα και επί αγροτικής οδού. Επί της εκτάσεως αυτής υφίσταται παλαιό ερειπωμένο και άνευ στέγης ξωκκλήσι, επιφανείας 70 τ.μ., με δηλωθείσα αξία 5.627,625 €.

Η Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, δυνάμει της υπ' αρ./24-11-2017 εντολής του Προϊσταμένου της, ζήτησε από τη Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, με το με αριθ. πρωτ./7-3-2018 Δελτίο αίτησης πληροφοριών, να προσδιορίσει την αξία της ανωτέρω δασικής έκτασης, κατά τον χρόνο θανάτου της κληρονομούμενης.

Σε απάντηση του ανωτέρω Δελτίου, η Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας απέστειλε το με αριθ. πρωτ./16-12-2020 έγγραφό της, με συνημμένη σε αυτό την από 16-12-2020 έκθεση ελέγχου.

Σύμφωνα με την ανωτέρω έκθεση της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, η εκτίμηση της αγοραίας αξίας της εν λόγω δασικής έκτασης έγινε με συγκριτικά στοιχεία και προσδιορίστηκε σε 350.000€, ήτοι σε 14,00 ευρώ το τ.μ. (**Δασική έκταση 200.000 τ.μ. * 125/1000 * 14 €/τ.μ. ή σε 14.000 ανά στρέμμα**). Για τον προσδιορισμό της αξίας του ακινήτου χρησιμοποιήθηκε ως συγκριτικό η υπ' αριθ./2016 δήλωση Φ.Μ.Α., σύμφωνα με την οποία μεταβιβάστηκε παραθαλάσσια δασική έκταση 14.000 τ.μ. στη γειτονική κοινότητα Περιβολιού, με αξία συμβιβασμού **21,00€/τ.μ.** Σύμφωνα, με την Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας **το κρινόμενο μειονεκτεί ως προς τον χρόνο κρίσης, και ως προς το ότι πρόκειται για ποσοστό εξ αδιαιρέτου.**

Εν συνεχεία, λόγω του ότι οι υποθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, περιήλθαν στην αρμοδιότητα του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ εξεδόθη από τον προϊστάμενο του ελεγκτικού κέντρου η υπ' αριθ./09-03-2023 εντολή ελέγχου. Κατόπιν διενέργειας ελέγχου και αφού λήφθηκε υπόψη το ως άνω συγκριτικό στοιχείο, συντάχθηκε η από 08-05-2023 έκθεση μερικού ελέγχου φόρου κληρονομιάς επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Ο προσδιορισμός της αξίας των δασικών εκτάσεων γίνεται με τις διατάξεις του ν. 998/79, συνεπώς αυτές εξαιρούνται από το σύστημα των αντικειμενικών αξιών και των συγκριτικών στοιχείων.
- Δεν λήφθηκε υπόψη η υπ' αριθ./2004 τελεσίδικη απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου, επί της κληρονομιάς της μητέρας του από τον πατέρα του, σύμφωνα με την οποία μη νόμιμα υπολογίστηκε η αξία της δασικής έκτασης με τις διατάξεις του άρθ. 41 του ν. 1249/82 (περί αντικειμενικών αξιών) και όχι με τις διατάξεις του ν. 998/79. Με την ίδια απόφαση ορίστηκε η αξία του ακινήτου σε 0,077€ ανά τ.μ. (77,23€ το στρέμμα).
- Αυθαίρετη η εκτίμηση της εν λόγω δασικής έκτασης σε 14,00€ ανά τ.μ.. Ο προσδιορισμός της αξίας έγινε με συγκριτικό στοιχείο άσχετο με το ακίνητο του. Ο φόρος που προέκυψε είναι κατάφωρα άδικος και εξωπραγματικός.
- Το ακίνητο βρίσκεται σε αδιαμόρφωτη περιοχή εκτός σχεδίου και εκτός ζώνης, η έκταση είναι δασική, πρόκειται για μερίδιο εξ αδιαιρέτου και επομένως δεν δύναται να συγκριθεί με το επιλεγμένο από τον έλεγχο ακίνητο.
- Δεν έχει ληφθεί υπόψη η μεγάλη και με μηδενική εμπορικότητα έκταση του ακινήτου (200 στρέμματα έναντι των 14 στρεμμάτων του συγκριτικού).

- Λόγω παραμεθορίου ζώνης υποχρεωτικά τηρείται το δικαίωμα προτίμησης του Δημοσίου με χρονοβόρα διαδικασία σε περίπτωση πώλησης.
- Δεν έχει συνεκτιμηθεί ότι η απόδοση σε δασικά προϊόντα είναι μηδενική.
- Με τον ν. 2971/2001 περί Αιγιαλού προκύπτουν για την ιδιοκτησία του νέα όρια, τα οποία θα μεταβληθούν μετά την εφαρμογή του νόμου. Συνεπώς η έκταση και τα όρια της ιδιοκτησίας του δεν είναι σαφή.
- Η δασική έκταση υπόκειται στις διατάξεις της δασικής νομοθεσίας, σύμφωνα με τις οποίες απαγορεύεται η οποιαδήποτε οικοδομική αξιοποίηση, πλην της περιπτώσεως του αρθ. 51 του ν. 998/79 περί προστασίας των δασών, σύμφωνα με το οποίο οι οικοδομικοί χώροι ακόμη και σε περίπτωση κατά την οποία είναι δυνατή η αξιοποίηση της δασικής έκτασης δεν δύναται να υπερβούν το 10% της δασικής εκτάσεως και μόνο υπό προϋποθέσεις.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 6 του ν. 2961/2001, ορίζεται ότι:

«1. Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 9 του ν. 2961/2001, ορίζεται ότι:

«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.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 6 του ν. 998/1979 - Υπολογισμός αξίας δασών και δασικών εκτάσεων, ορίζεται ότι:

« 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 υπόψη, 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.

(Όπως τροποποιήθηκε με την παρ.5 Άρθρο 32 ΝΟΜΟΣ 4280/2014 με ισχύ την 8/8/2014)

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 προηγουμένης παραγράφου.

(Όπως καταργήθηκε με την παρ.6 Άρθρο 32 ΝΟΜΟΣ 4280/2014 με ισχύ την 8/8/2014).

Επειδή, με την υπ' αριθ./2017 Γνωμοδότησή του το Ν.Σ.Κ., σχετικά με τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας δασών και δασικών εκτάσεων χωρίς οικοδομές ή κατασκευές παντός είδους, γνωμοδότησε τα εξής:

«.....παρ. 4. Στο άρθρο 6 του ν.998/1979, όπως ίσχυε πριν την αντικατάσταση της παραγράφου 1 και την κατάργηση της παρ. 2 αυτού με τις παρ. 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 οιανδήποτε 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 χρησιμοποίησώς τον 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 γειογικάς 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 προηγουμένης παραγράφου.....

6. Με τη παρ. 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 παρ. 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,**

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,

8. Κατ' εξουσιοδότηση της ως άνω διατάξεως (βλ. υπ αριθ. 7) εκδόθηκαν οι αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών με αριθμούς α)/ΔΟΟΤΥ/30-12-98/ΠΟΛ.1310 (Β'1328), β)/ΔΟΟΤΥ/15-6-99/ΠΟΛ.1135 (Β'1321), γ)/Α0013/19-21/1/1993 (Β' 13) και δ)/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./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/ΟΟΤΥ/Δ/ΠΟΛ1253/2001/ΠΟΛ.1253 εγκύκλιο έγινε δεκτό, ότι «μετά τη θέση σε ισχύ των διατάξεων του άρθρου 41 του Ν. 1249/1982, 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.....

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 προίκας ή από απαλλοτριώσεις ή δικαστικές διανομές, η καθαρή πρόσδοδος αυτών καθώς και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο, το οποίο ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας τους. Σε περίπτωση έλλειψης οποιουδήποτε από τα ανωτέρω στοιχεία ή εφόσον αυτά που υπάρχουν κρίνονται απρόσφορα ή ανεπαρκή, ο προσδιορισμός της αξίας αυτών γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό μέσο.

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,

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,

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. 1249/1982, 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 ζητηρών 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.

..... 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.

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. ΣτΕ 32/2013, ΣτΕ 300/2012, ΣτΕ 3612/2011 7μ., ΣτΕ 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).

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.4280/2014 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 χρησιμοποίησης 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 έκτασης, 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.....

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, πώδη 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).....

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.».

Επειδή το υπό κρίση ακίνητο, η κληρονομούμενη το είχε αποκτήσει από τον προαποβιώσαντα το έτος 2000 σύζυγόν της,, κατά ποσοστό 25% εξ' αδιαιρέτου (αριθ. δήλ./2001 – Θ......./2000).

Από το 2^ο Τριμελές Διοικητικό Πρωτοδικείο εκδόθηκε η με αριθμό/2004 δικαστική απόφαση η οποία προσδιόρισε την αξία του ακινήτου, που κληρονόμησε η ως άνω αποβιώσασα, σε 0,077€ ανά τ.μ.. Για τον προσδιορισμό της αξίας ελήφθη υπόψιν από το Δικαστήριο η δασολογική έκθεση του Δασολόγου Μηχανικού, η οποία όριζε ως τιμή ανά τ. μ. το ποσό των 0,077€, με βάση τη θέση τη σύσταση και τα παραγόμενα από αυτήν δασικά προϊόντα. Κατά της παραπάνω απόφασης δεν ασκήθηκε έφεση από τη Φορολογική Αρχή.

Επίσης, το δικαστήριο έκρινε ότι ο προσδιορισμός της αξίας της συγκεκριμένης δασικής έκτασης έπρεπε να γίνει σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 998/1979, και όχι με

τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982 (περί αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων).

Επειδή, ο προσφεύγων προσκόμισε στο έλεγχο (συνημμένα στα από 12-04-2023 και 19-04-2023 υπομνήματά του) αλλά και με την ενδικοφανή προσφυγή του, νεώτερη δασολογική έκθεση του Δεκεμβρίου του 2013 (ημερομηνία θανάτου της αποβιωσάσης - χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης), του ίδιου ως άνω Δασολόγου, ο οποίος εκτίμησε την αξία της ιδιωτικής δασικής έκτασης σε 225€ ανά στρέμμα, ήτοι σε 0,225€ ανά τ.μ..

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας προσδιόρισε την αξία του επίδικου ακινήτου χρησιμοποιώντας ως συγκριτικό στοιχείο τη δήλωση Φ.Μ.Α με αριθ./2016, με την οποία μεταβιβάστηκε δασική έκταση επιφανείας 14.000 τ.μ., παραθαλάσσια, στη γειτονική κοινότητα Περιβολιού, με αξία συμβιβασμού 21,00€ ανά τ.μ. Η Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, έκρινε ότι το κρινόμενο μειονεκτεί σε σχέση με το συγκριτικό, ως προς τον χρόνο κρίσης και ως προς το ότι πρόκειται για ποσοστό εξ αδιαιρέτου και προσδιόρισε την αξία του κρινόμενου ακινήτου σε 14,00€ ανά τ.μ.(για το έτος 2013).

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη:

- 1) την με αριθμό/2004 τελεσίδικη δικαστική απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου για το ίδιο ακίνητο, σύμφωνα με την οποία ο προσδιορισμός της αξίας της δασικής έκτασης γίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του νόμου 998/1979, δηλαδή με βάση τη θέση, τη μορφή και τη σύσταση του εδάφους και όχι με το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού ή με βάση συγκριτικά στοιχεία γειτονικών εκτάσεων. Στηριζόμενο στην από το 2002 δασολογική έκθεση του Δασολόγου Μηχανικού καθόρισε την τιμή σε 0,077€ ανά τ.μ.,
- 2) τη νεώτερη δασολογική έκθεση του Δεκεμβρίου του 2013 (ημερομηνία θανάτου της κληρονομούμενης - χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης), του ίδιου ως άνω Δασολόγου, την οποία προσκόμισε ο προσφεύγων, σύμφωνα με την οποία, αφού λήφθηκε υπόψη η θέση, η μορφολογία, η σύσταση του εδάφους και η ετήσια πρόσδοδος από τα δασικά προϊόντα, η αξία υπολογίστηκε σε 225,00€ ανά στρέμμα, ήτοι σε 0,225€ ανά τ.μ.,
- 3) την εκτίμηση αυτή, ο προσφεύγων έλαβε υπόψη του κατά την υποβολή της δήλωσης φόρου κληρονομιάς,
- 4) ότι για τον προσδιορισμό της αξίας του ακινήτου χρησιμοποιήθηκε ως συγκριτικό από την Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας η υπ' αριθ./2016 δήλωση Φ.Μ.Α., σύμφωνα με την οποία

μεταβιβάσθηκε παραθαλάσσια δασική έκταση 14.000 τ.μ. στη γειτονική κοινότητα, με αξία συμβιβασμού 21,00€/τ.μ.,

5) ότι σύμφωνα, με την ίδια Δ.Ο.Υ. το κρινόμενο μειονεκτεί ως προς τον χρόνο κρίσης, και ως προς το ότι πρόκειται για ποσοστό εξ αδιαιρέτου.

6) την υπ' αριθ./2017 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.(παρ. 18), σύμφωνα με την οποία 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, εκτός των ανωτέρω αναφερομένων, το συγκριτικό στοιχείο της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, για να θεωρηθεί πρόσφορο θα έπρεπε να αφορά σε μεταβίβαση ομοειδούς δασικής έκτασης, με συνεκτίμηση της θέσης τους, τις παραγωγικές, προστατευτικές, υδρονομικές, αισθητικές και λοιπές λειτουργίες τους, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθ. 6 του ν. 998/79.

Επειδή, ό έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του την μελέτη καθορισμού της αγοραίας αξίας της δασικής έκτασης του ως άνω δασολόγου, από την οποία προκύπτουν τα στοιχεία αυτής, ήτοι η θέση, η μορφολογία, η σύσταση του εδάφους και η ετήσια πρόσσοδος από τα δασικά προϊόντα.

Επειδή, συνεπώς, δεν αιτιολογείται γιατί το εν λόγω συγκριτικό στοιχείο είναι πρόσφορο, αφού δεν συνεκτιμούνται τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 1 του άρθ. 6 του ν. 998/79, παρά μόνο αναφέρεται ότι τι κρινόμενο μειονεκτεί ως προς τον χρόνο κρίσης, και ως προς το ότι πρόκειται για ποσοστό εξ αδιαιρέτου.

Επειδή, επιπλέον των ανωτέρω, το κρινόμενο μειονεκτεί και ως προς την έκταση, καθώς αυτή είναι πολύ μεγαλύτερη σε σχέση με την έκταση του συγκριτικού.

Επειδή, σύμφωνα με όλα τα ανωτέρω, η προσδιορισθείσα από τον έλεγχο αξία των 14,00€ ανά τ.μ. κρίνεται υψηλή, προσδιορίζουμε την αξία σε 6,00€ ανά τ.μ..

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της από/30-05-2023 ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:..... κατά της υπ' αριθ. Πρωτ./2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2013 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Γένεση φορ/κής υποχρέωσης 2013 Ν. 3842/2010 Α' κλίμακα	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.
Φορολογητέα αξία με αντικειμενικό προσδιορισμό	23.632,34€	23.632,34€	23.632,34€
Φορολογητέα αξία με συγκριτικά στοιχεία	5.627,63€	350.000,00€	(25.000τ.μ * 6,00€=) 150.000,00€
Αξία ενεργητικού	29.259,97€	373.632,34€	173.632,34€
Παθητικό	6.039,25€	6.039,25€	6.039,25€
Συνολική αξία	23.220,72€	367.593,09€	167.593,09€
ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗ ΜΕΡΙΔΑ (1/2)			
Συνολική Αξία	11.610,36€	183.796,55€	83.796,55
Προγενέστερες Δωρεές	45.546,79€	45.546,79€	45.546,79€
Τελική Συνολική αξία	57.157,15€	229.343,34€	129.343,34€
Αναλογών φόρος	0,00€	793,43€	0,00€
Πρόσθετος φόρος ν. 2523/1997		952,12€	
Σύνολο για καταβολή		1.745,55€	0,00€

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