



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 24-11-2023

Αριθμός απόφασης: 1915

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α6 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604562
E-mail : ded.ath@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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του κατοίκου κατά της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την ως άνω πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση.
6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του 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. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, καταλογίσθηκε στον προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 95.164,95€, πλέον δημοτικός φόρος του ν.δ. 3033/54 ποσού 2.854,95€, πλέον πρόστιμο του άρθ. 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 49.009,95€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 147.029,84€.

Κατόπιν της με αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, διενεργήθηκε έλεγχος στην με αριθ. δήλωση Φ.Μ.Α., για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Α.Ν. 1521/50 όπως κυρώθηκε με τον ν. 1587/1950. Δηλωθείσα αξία 440.205,43€ και αξία βάσει προεκτίμησης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας 2.889.896,20€. Ο φόρος προέκυψε βάσει της δηλωθείσας αξίας.

Βάσει της ανωτέρω δήλωσης Φ.Μ.Α., συντάχθηκε το υπ' αριθ. συμβόλαιο αγοραπωλησίας ακινήτου, του συμβολαιογράφου, με αγοραστή τον προσφεύγοντα, σύμφωνα με το οποίο έγινε αγορά γηπέδου, συνολικής επιφάνειας 144.494,81 τ.μ., το οποίο βρίσκεται εκτός σχεδίου πόλεως, εκτός ορίων οικισμού, εκτός Γ.Π.Σ. και ΖΟΕ.....(σελ. 2 του ως άνω συμβολαίου).

Το ως άνω ακίνητο αποτελεί ιδιωτική δασική έκταση, έχει πρόσοψηκαι είναι παραθαλάσσιο.

Σύμφωνα με την από θεωρηθείσα έκθεση ελέγχου Φ.Μ.Α., της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, για τον προσδιορισμό της αξίας του ακινήτου λήφθηκε υπόψη ως συγκριτικό στοιχείο η υπ' αριθ. δήλωση Φ.Μ.Α., με την οποία μεταβιβάστηκε τμήμα οικοπέδου, επιφάνειας 3.403,72 τ.μ., δασικό, ολικής έκτασης 8.234,00 τ.μ., στην και σε απόσταση 22 μέτρων από τη θάλασσα, του οποίου η αξία καθορίστηκε στα 30,00€ ανά τ.μ.

Ο έλεγχος έκρινε ότι το εν λόγω ακίνητο μειονεκτεί ως προς το συγκριτικό, λόγω μεγάλης έκτασης και προσδιόρισε την αξία του στα 25,00€/τ.μ..

Στην έκθεση ελέγχου, αναφέρεται επίσης ότι: «Τα συγκριτικά στοιχεία τα οποία λήφθηκαν υπόψη, από τον έλεγχο αφορούν ομοειδή ακίνητα (δασικές εκτάσεις) και όχι ακίνητα με οικοπεδική αξία, όπως ορίζουν οι διατάξεις του άρθ. 6 του ν. 998/1979. Επιπλέον, κατά τον υπολογισμό της αξίας του εν λόγω ακινήτου αξιολογήθηκε η θέση του, οι παραγωγικές, προστατευτικές, υδρονομικές, αισθητικές και λοιπές λειτουργίες του και η εκ του νόμου αδυναμία χρησιμοποίησής του για οικιστικούς σκοπούς ή άλλη εκμετάλλευση ξένη προς τον προορισμό του δάσους.».

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

- Η εκτίμηση του εν λόγω ακινήτου έρχεται σε ευθεία αντίθεση με την υπ' αριθ. 1018/01-02-2018 ΠΟΛ., με την οποία έγινε πλήρως αποδεκτή η υπ' αριθ. 215/2017 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., σύμφωνα με την οποία 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.
- Ακόμα και εάν η φορολογική αρχή έπρεπε να προβεί στον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας βάσει συγκριτικών στοιχείων, συνέκρινε αναίτιολογήτως και πλημμελώς το εν λόγω ακίνητο με συγκριτικό στοιχείο, μόνο ένα, άσχετο με το ακίνητό του, ήτοι με τμήμα οικοπέδου επιφάνειας 3.403,72τ.μ., ολικής έκτασης 8.234,00 τ.μ., σε απόσταση 22 μέτρων από τη θάλασσα, του οποίου η αξία καθορίστηκε στα 30,00€ ανά τ.μ. και το οποίο διαφέρει ουσιωδώς από το δικό του.
- Δεν αιτιολογείται ουδόλως στην έκθεση ελέγχου ο λόγος για τον οποίο επιλέχθηκε το συγκεκριμένο συγκριτικό στοιχείο και τα ειδικότερα χαρακτηριστικά του.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 41α. του ν. 1249/1982 - Προσδιορισμός αξίας κτισμάτων και γης, ορίζεται ότι:

«1. Η φορολογητέα αξία των μεταβιβαζόμενων με επαχθή αιτία ή αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής ακινήτων, που βρίσκονται σε περιοχές τις 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 3 του α.ν. 1521/1950 (ΦΕΚ 245 Α') και των άρθρων 9 και 10 του ν.δ/τος 118/1973 (ΦΕΚ 202 Α').

2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται σταδιακά, για τις περιοχές της προηγούμενης παραγράφου, ζώνες με αξία γης και συντελεστές αυξομειώσής 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 3 του α.ν. 1521/1950 και των άρθρων 9 και 10 του ν.δ/τος 118/1973.

3. Κατ' εξαίρεση, σε περίπτωση που στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο αναγράφεται τμήμα μεγαλύτερο της αξίας που προκύπτει με την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου, ο φόρος μεταβίβασης υπολογίζεται με βάση το τμήμα αυτό.....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 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 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 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.

(Όπως τροποποιήθηκε με την παρ.5 άρθρο 32 ν 4280/2014, με ισχύ την 8/8/2014)

Επειδή, με την υπ' αριθ. 215/2017 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 χρησιμοποιήσεώς 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 γειτογικάς 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.....

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) 1144814/26361/ΔΟΟΤΥ/30-12-98/ΠΟΛ.1310 (Β'1328), β) 1059122/2815/ΔΟΟΤΥ/15-6-99/ΠΟΛ.1135 (ΒΙ321), γ) 1007984/33/Α0013/19-21/1/1993 (Β' 13) 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 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».

Στο Γ' εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 3 της υπ' αριθ. 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 αριθ. 1020567/488/ΟΟΤΥ/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 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.

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,

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 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.....

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, με τις διατάξεις του άρθ. 8 του α.ν. 1521/50, ορίζεται ότι:

«.....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.»

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. Έφορον κατά τον βάσει ελέγχου προσδιορισμόν της αγοραίας αξίας του ακινήτου συμφώνως προς τας διατάξεις του άρθρου 3, ούτε και κατά την μεταβίβασιν έτερων πλησιοχώρων ομοειδών ακινήτων.».

Επειδή, ο προσφεύγων προσκόμισε με την ενδικοφανή προσφυγή του, το από τον μήνα Οκτώβριο του 2022 Δελτίο Εκτίμησης Αξίας Δασικής Γης, του δασολόγου στο οποίο τεκμηριώνεται η αποτίμηση της αξίας της εν λόγω δασικής έκτασης. Σύμφωνα με αυτήν, βάσει των διατάξεων της παρ. 1 του άρθ. 6 του ν. 998/1979, και αφού έλαβε υπόψη τα μορφολογικά, βλαστικά και εδαφολογικά χαρακτηριστικά αυτής, όπως αυτά προσδιορίζονται και στη σχετική, με αριθ. πρωτ. Πράξη Χαρακτηρισμού Έκτασης της Δ/ντριας Δασών Κέρκυρας, αποτίμησε τη φορολογητέα αξία της σε: **577,87€/στρέμμα, και συνολικά σε 83.499,92 €.**

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας προσδιόρισε την αξία του εν λόγω ακινήτου χρησιμοποιώντας ως συγκριτικό στοιχείο την υπ' αριθ. δήλωση Φ.Μ.Α., με την οποία μεταβιβάστηκε τμήμα οικοπέδου, επιφάνειας 3.403,72 τ.μ., δασικό, ολικής έκτασης 8.234,00 τ.μ., στην και σε απόσταση 22 μέτρων από τη θάλασσα, του οποίου η αξία καθορίστηκε στα 30,00€ ανά τ.μ. Ο έλεγχος έκρινε ότι το εν λόγω ακίνητο μειονεκτεί ως προς το συγκριτικό, λόγω μεγάλης έκτασης και προσδιόρισε την αξία του στα 25,00€/τ.μ..

Επειδή, βάσει της δήλωσης, που υποβλήθηκε το έτος 2022, η αξία του ακινήτου ανερχόταν σε 440.205,43€ και η αξία βάσει προσωρινού προσδιορισμού της αγοραίας αξίας του που διενεργήθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, βάσει συγκριτικών στοιχείων, ανερχόταν σε 2.889.896,20€, ήτοι σε 20,00€ ανά τ.μ..

Επειδή, κατόπιν ελέγχου, το έτος 2023, η ως άνω Δ.Ο.Υ., βάσει ενός μόνο συγκριτικού στοιχείου (υπ' αριθ. δήλωση Φ.Μ.Α.), εκτίμησε την αξία του ακινήτου, σε 3.612.370,25€, ήτοι σε 25,00€ ανά τ.μ.,

Επειδή, η προσωρινή αξία της δήλωσης, ναι μεν δεν δεσμεύει τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. κατά τον βάσει ελέγχου προσδιορισμόν της αγοραίας αξίας του ακινήτου, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 8 του ν. 1521/50, όμως αυτός δεν αιτιολογεί γιατί το συγκριτικό στοιχείο που έλαβε υπόψη του κατά τον έλεγχο είναι προσφορότερο, από αυτό που χρησιμοποιήθηκε για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας σε 2.889.896,20€, ήτοι σε 20,00€ ανά τ.μ. στην υποβληθείσα δήλωση.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη: 1) το από τον μήνα Οκτώβριο του 2022 Δελτίο Εκτίμησης Αξίας Δασικής Γης, του δασολόγου, που συντάχθηκε βάσει των διατάξεων της παρ. 1

του άρθ. 6 του ν. 998/1979, ο οποίος αφού έλαβε υπόψη του τα μορφολογικά, βλαστικά και εδαφολογικά χαρακτηριστικά του ακινήτου, αποτίμησε τη φορολογητέα αξία σε: **577,87€/στρέμμα, και συνολικά σε 83.499,92 €,**

2) ότι για τον προσδιορισμό της αξίας του ακινήτου χρησιμοποιήθηκε ένα μόνο συγκριτικό στοιχείο, η υπ' αριθ. δήλωση Φ.Μ.Α.,

3) ότι το κρινόμενο μειονεκτεί ως προς το μέγεθος, κατά πολύ, από αυτό του συγκριτικού στοιχείου: τμήμα οικοπέδου 3.403,72 τ.μ. δασικό, σε συνολική επιφάνεια 8.234,00 τ.μ.,

4) την υπ' αριθ. 215/2017 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 προσδιορισμό του δάσους (ΔΕφΑΘ.2325/2014).

Επειδή, εκτός των ανωτέρω αναφερομένων, για να θεωρηθεί πρόσφορο ένα συγκριτικό στοιχείο 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, από την έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει καμία αναφορά στα ειδικότερα χαρακτηριστικά, αφενός του εν λόγω ακινήτου, ήτοι μορφολογικά, βλαστικά και εδαφολογικά χαρακτηριστικά του ακινήτου, η τυχόν ετήσια πρόσσοδος από τα δασικά προϊόντα κ.α. και αφετέρου του συγκριτικού στοιχείου, προκειμένου να συνεκτιμηθούν.

Επειδή, δεν αιτιολογείται γιατί το εν λόγω συγκριτικό στοιχείο είναι πρόσφορο, αφού δεν αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου ο λόγος για τον οποίο επιλέχθηκε το συγκεκριμένο συγκριτικό στοιχείο, και ειδικώς, ποια είναι αυτά τα στοιχεία που συνεκτιμήθηκαν, όπως ορίζουν οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθ. 6 του ν. 998/79, καθώς επίσης γιατί δεν ελήφθη υπόψη και το συγκριτικό στοιχείο που χρησιμοποιήθηκε για τον προσδιορισμόν της αγοραίας αξίας του ακινήτου στην υποβληθείσα δήλωση, το οποίο ήταν μικρότερης αξίας.

Επειδή, σύμφωνα με όλα τα ανωτέρω, η προσδιορισθείσα από τον έλεγχο αξία των 25,00€ ανά τ.μ. κρίνεται υψηλή, προσδιορίζουμε την αξία σε 11,00€ ανά τ.μ..

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του και την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, ως εξής:

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

Φ.Μ.Α.	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά
Φορολογητέα αξία με συγκριτικά στοιχεία	440.205,43€	3.612.370,25€	1.589.442,91€	1.149.237,48€
Φόρος μεταβίβασης 3%	13.206,16€	108.371,10€	47.683,29€	34.477,13€
Δημ. Φόρος Ν.Δ. 3033/54	396,18€	3.251,13€	1.430,50€	1.034,32€
Πρόστιμο άρθ. 58 Κ.Φ.Δ.		49.009,95	17.238,57€	17.238,57€
Σύνολο φόρου	13.602,34€	(160.632,18€ - 13.602,34€ =) 147.029,84€	66.352,36€	52.750,02€

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.