



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 17/12/2024

Αριθμός απόφασης: 3422

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

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 Αθήνα

Τηλέφωνο: 213 1312 349

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104/2024 Α' 58), 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 και με αριθμό πρωτοκόλλουυποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμίαμε ΑΦΜη οποία εδρεύειεπί τηςκατά της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου (χρονολογία φορολογίας 2021) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας

και κατά της από 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.έκθεση απόψεων επί της ως άνω ενδικοφανούς 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμίαμε 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου, χρονολογία φορολογίας 2021, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά φόρου μεταβίβασης ακινήτου ποσού 5.939,36 ευρώ, πλέον διαφορά δημοτικού φόρου Ν.Δ. 317/69 ποσού 178,18 ευρώ, πλέον πρόστιμο άρθρου 54 του ΚΦΔ ποσού 2.969,68 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 9.087,22 ευρώ.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της με ημερομηνία θεώρησηςέκθεσης ελέγχου προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, η οποία συντάχθηκε κατόπιν έκδοσης της με αριθ.εντολής επανελέγχου του Προϊσταμένου της εν λόγω Υπηρεσίας, σε εκτέλεση απόφασης της Υπηρεσίας μας.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την μερική ή ολική ακύρωση ή την τροποποίηση της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης 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. Σύμφωνα με τον κυρωμένο Δασικό Χάρτη η εν λόγω έκταση έχει χαρακτηριστεί ως εν γένει δασική και για την εκτίμηση της αξίας του υπό κρίση ακινήτου θα πρέπει να εφαρμοστεί το υπόδειγμα εκτίμησης της αξίας της δασικής γης στην Ελλάδα του Ινστιτούτου Μεσογειακών Δασικών Οικοσυστημάτων και Τεχνολογίας Δασικών Προϊόντωντο οποίο εγκρίθηκε με την υπ' αριθ. 115963/6070/22.10.2014 Απόφαση Αναπληρωτή Υπουργού Περιβάλλοντος Ενέργειας και Κλιματικής Αλλαγής.
- Επικουρικά η λήψη υπόψη της φορολογικής αρχής που διενήργησε τον έλεγχο των αναφερόμενων σε αυτή συγκριτικών στοιχείων καθώς και η αποδοχή αυτών με την προσβαλλόμενη απόφαση είναι εσφαλμένη, η δε αιτιολόγησή της αόριστη και ελλιπής, όσον αφορά την αξία του τ.μ., που εκτιμήθηκε προσωρινά στο εσφαλμένο ποσό των 10€ ανά τ.μ. Τα συγκριτικά στοιχεία που λήφθηκαν υπόψη από τον έλεγχο δεν είναι «ομοειδή», τόσο ως προς το είδος και τη μορφή όσο και τη χρήση για την οποία προορίζεται το ένδικο ακίνητο, ούτε «τοπικά πρόσφορα», ώστε να μπορούν να χρησιμοποιηθούν οι δηλωθείσες

αξίες τους ανά τ.μ. ως ασφαλές κριτήριο για τον προσδιορισμό της αξίας του ένδικου ακινήτου.

Επειδή με την υπό κρίση προσφυγή απαραδέκτως προσβάλλεται η με ημερομηνία θεώρησηςέκθεση 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 ΚΦΔ ορίζονται τα εξής:

«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 27 του νέου ΚΦΔ (ν.5104/2024)ορίζονται τα εξής:

«Φορολογικός έλεγχος

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.

2. Ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται από υπαλλήλους της Φορολογικής Διοίκησης μετά από την έκδοση εντολής ελέγχου από το αρμόδιο όργανο της Φορολογικής Διοίκησης. Ο έλεγχος ανατίθεται σε συγκεκριμένο υπάλληλο ή υπαλλήλους και περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής στοιχεία: α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής, β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων, στους οποίους ανατίθεται ο φορολογικός έλεγχος, γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, δ) την φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος, ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, στ) τη μορφή του ελέγχου. Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.

.....

8. Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί. Η έκθεση ελέγχου δεν περιέχει διαπιστώσεις ούτε προσδιορίζει φόρο που δεν εμπίπτουν στην έκταση που προσδιορίζει η αντίστοιχη εντολή ελέγχου. ...».

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 του ως άνω νόμου «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 πλησιόχρων 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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν. 1521/1950:

«1. Ο φόρος μεταβιβάσεως 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 προσδιορισμό 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 ίδιων 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 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, 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 επισυνάπτουν 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...../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 (Εκτασις 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 αναγνωρισθεί 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) Αμώδεις 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 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 χρησιμοποίησής 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 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.

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 προσδιορισμό τους. Για τον εν λόγω προσδιορισμό δεν δύναται να ληφθούν υπ' όψιν συγκριτικά στοιχεία αναφερόμενα σε γειτονικές οικοπεδικές εκτάσεις ή έτερα στοιχεία εμφανίζοντα το δάσος ή τη δασική έκταση ή τις εκτάσεις των περιπτώσεων α' και β' της 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 αντικατάστασή 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/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 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.

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. 1249/1982 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 ζωνών αμφισβήτησεων 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 μεταβιβαζόμενων ακινήτων (βλ....., Η φορολογία μεταβίβασης ακινήτων, σελ. 325 επ.). Στην εφαρμογή του ως άνω αντικειμενικού συστήματος παραπέμπει, κατά περίπτωση, όταν πρόκειται να προσδιορισθεί φόρος μεταβίβασης λόγω κληρονομίας ή δωρεάς και ο ν. 2961/2001, με το άρθρο 10 του οποίου καθιερώνονται τρία συστήματα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζόμενων λόγω κληρονομίας 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 αφίσταται 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 76 του ΚΦΔ:

«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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 του ως άνω Κώδικα:

«Βάρος απόδειξης

Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, με τον όρο «ομοειδή» εννοείται ότι το ακίνητο που χρησιμοποιείται ως συγκριτικό στοιχείο πρέπει να μοιάζει με εκείνο το οποίο θα προσδιορισθεί 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 προσδιορισθεί 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, στην με αριθ.δήλωση αποδοχής κληρονομιάς (εκ διαθήκης) και αγοραπωλησίας ακινήτου (εις εκτέλεση συμβολαιογραφικού προσυμφώνου) το υπό κρίση ακίνητο μεταβιβάστηκε από τουςκαι 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.δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτου, στην οποία το υπό κρίση ακίνητο περιγράφεται ως αγροτεμάχιο στη θέσηέκτασης 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), με αξία βάσει δήλωσης 60.000,00 ευρώ.

Η ανωτέρω δηλωθείσα αξία ελέγχθηκε με την έκδοση της με αριθ.εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας και ο διενεργηθείς έλεγχος προσδιόρισε την μεικτή αξία του κρινόμενου ακινήτου στο ύψος των 380.379,90 ευρώ (ήτοι 15,00 ευρώ/τ.μ.) αφού ελήφθησαν υπόψη συγκριτικά στοιχεία από τις υπ' αριθ.δηλώσεις ΦΜΑ και εκδόθηκε η με αριθ.Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου της ανωτέρω Προϊσταμένης καθώς και η οικεία έκθεση ελέγχου, οι οποίες κοινοποιήθηκαν νόμιμα στην προσφεύγουσα. Με την ως άνω Πράξη καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά φόρου μεταβίβασης ακινήτου ποσού 11.923,32 ευρώ, πλέον διαφορά δημοτικού φόρου 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, κατά της οποίας άσκησε την με αριθ. πρωτ. και ημερομηνίαενδικοφανή προσφυγή. Κατόπιν εξέτασης της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής εκδόθηκε η με αριθ.απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας με την οποία έγινε δεκτή η ως άνω προσφυγή καθώς ο ισχυρισμός της περί έλλειψης νόμιμης αιτιολογίας κρίθηκε βάσιμος και ακυρώθηκε η εις αυτήν προσβαλλόμενη πράξη για λόγους τυπικής πλημμέλειας.

Κατόπιν των ανωτέρω, η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας εξέδωσε την με αριθμόεντολή διενέργειας επανελέγχου της υπό κρίση δήλωσης, συντάχθηκε η με ημερομηνία θεώρησηςέκθεση ελέγχου προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου, σύμφωνα με το πόρισμα της οποίας διαπιστώθηκε ανακρίβεια της με αριθ.δήλωσης φόρου μεταβίβασης ακινήτου και η αξία του υπό κρίση ακινήτου προσδιορίστηκε σε 257.978,74 ευρώ (η αξία της δασικής έκτασης προσδιορίστηκε σε 10,00 ευρώ/τ.μ.) με συνέπεια την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή ισχυρίζεται παραβίαση νόμου και ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Σύμφωνα με τον κυρωμένο Δασικό Χάρτη η εν λόγω έκταση έχει χαρακτηριστεί ως εν γένει δασική και για την εκτίμηση της αξίας του υπό κρίση ακινήτου θα πρέπει να εφαρμοστεί το υπόδειγμα εκτίμησης της αξίας της δασικής γης στην Ελλάδα του Ινστιτούτου Μεσογειακών Δασικών Οικοσυστημάτων και Τεχνολογίας Δασικών Προϊόντωντο οποίο εγκρίθηκε με την υπ' αριθ. 115963/6070/22.10.2014 Απόφαση Αναπληρωτή Υπουργού Περιβάλλοντος Ενέργειας και Κλιματικής Αλλαγής. Επίσης η προσφεύγουσα ισχυρίζεται επικουρικά ότι η λήψη υπόψη της φορολογικής αρχής που διενήργησε τον έλεγχο των αναφερόμενων σε αυτή συγκριτικών στοιχείων καθώς και η αποδοχή αυτών με την προσβαλλόμενη απόφαση είναι εσφαλμένη, η δε αιτιολόγησή της αόριστη και ελλιπής, όσον αφορά την αξία του τ.μ., που εκτιμήθηκε προσωρινά στο εσφαλμένο ποσό των 10€ ανά τ.μ. Τα συγκριτικά στοιχεία που λήφθηκαν υπόψη από τον έλεγχο δεν είναι «ομοειδή», τόσο ως προς το είδος και τη μορφή όσο και τη χρήση για την οποία προορίζεται το ένδικο ακίνητο, ούτε «τοπικά πρόσφορα», ώστε να μπορούν να χρησιμοποιηθούν οι δηλωθείσες αξίες τους ανά τ.μ. ως ασφαλές κριτήριο για τον προσδιορισμό της αξίας του ένδικου ακινήτου.

Επειδή, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου ο έλεγχος προκειμένου να προσδιορίσει την φορολογητέα αξία του 100% εξ αδιαιρέτου αγροτεμαχίου εκτός οικισμού με δασική έκταση 25.378,66 τ.μ. συνολικής έκτασης 25.735,39 τ.μ. στη θέση χρησιμοποίησε τα κάτωθι συγκριτικά στοιχεία τα οποία προέρχονται από ξεχωριστό βιβλίο με συγκριτικά στοιχεία, τα οποία λαμβάνονται από μεταβιβάσεις δασικών εκτάσεων που πραγματοποιήθηκαν στο κεντρικό και βόρειο τμήμα της Κέρκυρας, όπου τοποθετείται χωρικά και το κρινόμενο ακίνητο, και ταιριάζει περισσότερο στην περιγραφή του μεταβιβαζόμενου γηπέδου:

I. ΦΜΑ

Αφορούν μεταβίβαση δασικού γηπέδου έκτασης 1.303,54 τ.μ., ευρισκόμενου στην περιοχή..... απόσταση από τη θάλασσα 900 μέτρα, οριστικής αξίας Δ.Ο.Υ. 34,00 ευρώ ανά τ.μ. Ο έλεγχος έλαβε υπόψη του ότι το κρινόμενο μειονεκτεί λόγω θέσης.

II. ΦΜΑ

Αφορά μεταβίβαση γηπέδου έκτασης 4.161,00 τ.μ., εκ των οποίων τα 2.000,68 τ.μ. ήταν δασικό τμήμα..... απόσταση από θάλασσα 200-500 μ. Το δασικό έλαβε οριστική αξία Δ.Ο.Υ. 20,00 ευρώ ανά τ.μ. Ο έλεγχος έλαβε υπόψη του ότι το κρινόμενο μειονεκτεί και πάλι λόγω θέσης και απόστασης από τη θάλασσα.

III. ΦΜΑ

Αφορούν μεταβίβαση γηπέδου έκτασης 8.239,00 τ.μ. εκτός οικισμούδασικό 3.403,77 τ.μ. σε δημοτική οδό. Το δασικό έλαβε οριστική αξία Δ.Ο.Υ. 30,00 ευρώ ανά τ.μ.

Ο υπό κρίση επανέλεγχος, αφού έλαβε υπόψη του το χαμηλότερο συγκριτικό-δεδομένης της μειονεκτικής του θέσης – και μειώθηκε επιπλέον λόγω του πολύ μεγάλου μεγέθους του και της δυσμενέστερης θέσης του, μείωσε την αξία που είχε προσδιορίσει ο αρχικός έλεγχος, ήτοι από 15€/τ.μ., σε 10,00 ευρώ/ανά τ.μ., ήτοι 257.353,90 ευρώ (25.735,39 τ.μ. Χ 10,00€/τ.μ.) και των 356,73 τ.μ. με βάση το έντυπο ΑΑ-ΓΗΣ σε 627,84 ευρώ, ήτοι συνολική αξία ελέγχου 257.978,74 ευρώ (257.353,90 + 624,84), αντί της δηλωθείσας αξίας των 60.000,00 ευρώ.

Επειδή, τα συγκριτικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν από τον έλεγχο είναι πρόσφορα καθώς αφορούν σε ομοειδή ακίνητα (δασικές εκτάσεις) και όχι σε ακίνητα με οικοπεδική αξία, περαιτέρω δε ο έλεγχος προκειμένου για τον υπολογισμό της αξίας του επίμαχου ακινήτου έλαβε υπόψη του την θέση του ακινήτου (όλες οι συγκρινόμενες μεταβιβάσεις αφορούν ακίνητα που βρίσκονται στο), καθώς δεν είναι πάντα εφικτό να βρεθεί ακίνητο ακριβώς δίπλα από το κρινόμενο και με τα ίδια ακριβώς χαρακτηριστικά αλλά περιγραφικά κάπως να ομοιάζει με το ελεγχόμενο ακίνητο. Ο έλεγχος επίσης σημειώνει ότι χρησιμοποιήθηκε μια αξία πολύ χαμηλή σε σχέση με τα τηρούμενα συγκριτικά στοιχεία επειδή το κρινόμενο βρισκόταν σε μη τουριστική – εμπορική θέση και επειδή είχε μεγάλο μέγεθος.

Σε κάθε περίπτωση η φορολογική αρχή προσδιόρισε την αξία λαμβάνοντας πρόσφορα συγκριτικά στοιχεία και συνεκτιμώντας την θέση και την έκταση του υπό κρίση δασικού ακινήτου προσδιόρισε την αξία εντός του πλαισίου οδηγιών που έχουν δοθεί από την φορολογική διοίκηση και την ανωτέρω Γνωμοδότηση του ΝΣΚ.

Σύμφωνα με εν λόγω γνωμοδότηση και την σχετική αιτιολογική έκθεση των νέων διατάξεων που αναφέρονται σε αυτή, 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, γεγονός το οποίο είχε ως 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. Ήτοι αναφέρεται ότι για τον υπολογισμό της φορολογητέας αξίας των ως άνω εκτάσεων θα ληφθούν υπόψη πρόσφορα συγκριτικά στοιχεία που προέρχονται από μεταβιβάσεις ομοειδών δασικών εκτάσεων, ενώ συνεκτιμάται η θέση τους, οι παραγωγικές, προστατευτικές, υδρονομικές, αισθητικές και λοιπές λειτουργίες τους καθώς και η εκ του νόμου αδυναμία χρησιμοποίησής τους για οικιστικούς σκοπούς ή άλλη εκμετάλλευση ξένη προς τον προορισμό του δάσους.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία αμφισβητεί την αξία του ελέγχου, αναφερόμενη στην λάθος χρήση συγκριτικών στοιχείων από την φορολογική αρχή και στο πλαίσιο αυτό ζητά να εφαρμοσθεί η αξία δασικής γης ιδιώτη δασολόγου. Ωστόσο και ενώ από τις ανωτέρω διατάξεις και οδηγίες αναφέρεται ότι για τον υπολογισμό της αξίας δασικών εκτάσεων λαμβάνονται υπόψη πρόσφορα στοιχεία από μεταβιβάσεις ομοειδών δασικών εκτάσεων, από την πλευρά της δεν παρέχεται καμία συγκριτική πληροφόρηση σχετικά με μεταβιβάσεις ομοειδών ακινήτων η οποία να δύναται να ληφθεί υπόψη και να διαφοροποιήσει την τιμή που προσδιόρισε η φορολογική αρχή.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησηςέκθεση ελέγχου Φ.Μ.Α. της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και η υπό κρίση ενδικοφανής πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμίαμε ΑΦΜ η οποία εδρεύει επί της..... και την **επικύρωση** της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου νομικού προσώπου – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση (ποσά σε ευρώ):

	Δήλωση	Έλεγχος-ΔΕΔ	Διαφορά
Αξία Ακινήτου	60.000,00	257.978,74	197.978,74
Φόρος Μεταβίβασης 3%	1.800,00	7.739,36	5.939,36
Δημοτικός Φόρος Ν.Δ.317/69 3%	54,00	232,18	178,18
Σύνολο φόρου Ν.Δ. 317/69	1.854,00	7.971,54	
Προσαύξηση άρθρου 58 παρ. 1 & αρθ. 53 ν.4174/2013		2.969,68	2.969,68
Σύνολο για καταβολή	1.854,00	10.941,22	9.087,22

(ως η με αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας)

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.