



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

Αριθμός γνωμοδότησης 215 /2017

**ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Β' Τμήμα)**

Συνεδρίαση της 10^{ης} Οκτωβρίου 2017

Σύνθεση :

Πρόεδρος: Αλέξανδρος Καραγιάννης, Αντιπρόεδρος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους

Μέλη : Στέφανος Δέτσας, Θεόδωρος Ψυχογιός, Δημήτριος Χανής, Ευφροσύνη Μπερνικόλα, Αλέξανδρος Ροϊλός, Αδαμαντία Καπετανάκη, Ελένη Πασαμιχάλη, Χριστίνα Διβάνη και Διονύσιος Χειμώνας, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγήτρια: Χριστίνα Διβάνη, Νομικός Σύμβουλος του Κράτους.

Αριθμός ερωτήματος: Το υπ' αριθμ. πρωτ. **ΔΕΦΚ Β 1114021 ΕΞ 2917** έγγραφο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Γενική Δ/ση Φορολογικής Διοίκησης/Δ/ση Εφαρμογής Φορολογίας Κεφαλαίου και Περιουσιολογίου /Τμήμα Β').

Ερώτημα: Εάν, μετά την κατάργηση της παρ. 2 του άρθρου 6 και την αντικατάσταση της παρ. 1 του άρθρου 6 του ν.998/1979 (ΦΕΚ 289 Α') από τις διατάξεις των παρ.5 και 6 του άρθρου 32 του ν.4280/2014 (ΦΕΚ 159 Α'), για τον υπολογισμό του φόρου μεταβίβασης ακινήτων, κληρονομιών ή δωρεών, η φορολογητέα αξία δασών και δασικών εκτάσεων θα γίνεται με το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού και εάν μπορεί να εξακολουθεί να εφαρμόζεται η υπ' αριθμ. 1103373/4457/00ΤΥ/Δ/ΠΟΛ1253/2001 εγκύκλιος της Διεύθυνσης Τεχνικών Υπηρεσιών.

Επί του ανωτέρω ερωτήματος το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδότησε ομοφώνως ως ακολούθως:

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 ίδιου άρθρου από τις διατάξεις των παρ.5 και 6 του άρθρου 32 του ν.4280/2014 (Α' 159), υποβάλλονται συχνότατα τελευταία στην ερωτώσα υπηρεσία, εν όψει παραλαβής ή υποβολής, κατά περίπτωση, δηλώσεων φόρου μεταβίβασης ακινήτων, κληρονομιών ή δωρεών, τόσο από διάφορες Δ.Ο.Υ. όσο και από φορολογουμένους, ερωτήματα σχετικά με τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των δασών και δασικών εκτάσεων και την ισχύ ή μη των οριζόμενων στην με αρ.πρωτ.1103373/4457/00ΤΥ/Δ/7-11-2001/ΠΟΛ.1253 εγκύκλιο της Διεύθυνσης Τεχνικών Υπηρεσιών. Σημειωτέον ότι το ερώτημα τίθεται γενικά και αναφέρεται σε «δάση και δασικές εκτάσεις», χωρίς να διευκρινίζεται η κατηγορία του «δασους» 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. Για τη διαφύλαξη του το Κράτος έχει υποχρέωση να παίρνει ιδιαίτερα προληπτικά ή κατασταλτικά μέτρα στο πλαίσιο της αρχής της αειφορίας. Νόμος ορίζει τα σχετικά με την προστασία των δασών και των δασικών εκτάσεων. Η σύνταξη δασολογίου συνιστά υποχρέωση του Κράτους. Απαγορεύεται η μεταβολή του προορισμού των δασών και των δασικών εκτάσεων, εκτός αν προέχει για την Εθνική Οικονομία η αγροτική εκμετάλλευση ή άλλη τους χρήση, που την επιβάλλει το δημόσιο συμφέρον.

Ερμηνευτική δήλωση:

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 αλληλοεπίδρασης τους, ιδιαίτερη βιοκοινότητα (δασοβιοκοινότητα) και ιδιαίτερο φυσικό περιβάλλον (δασογενές). Δασική έκταση υπάρχει όταν στο παραπάνω σύνολο η άγρια ξυλώδης βλάστηση, υψηλή ή θαμνώδης, είναι αραιά.»

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

«Άρθρον 2. (Γενικά υποχρεώσεις)

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

Άρθρον 3 (Εκτασεις εφαρμογής)

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

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

3. Ως δάση και δασικές εκτάσεις νοούνται και οι οποιασδήποτε φύσεως ασκεπείς εκτάσεις (φρυγανώδεις ή χορτολιβαδικές εκτάσεις, βραχώδεις εξάρσεις και γενικά ακάλυπτοι χώροι) που περικλείονται, αντιστοίχως, από δάση και δασικές εκτάσεις, καθώς και οι υπεράνω των δασών ή δασικών εκτάσεων ασκεπείς κορυφές ή αλπικές ζώνες των ορέων και οι άβατοι κλιτύες αυτών. Οι εκτάσεις της παραγράφου 6 του παρόντος άρθρου δεν υπάγονται στις διατάξεις της παρούσας παραγράφου, έστω και αν περικλείονται από δάση ή δασικές εκτάσεις.

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

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

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

α) Οι χορτολιβαδικές εκτάσεις που βρίσκονται επί ημιορεινών, ορεινών και ανώμαλων εδαφών και συγκροτούν φυσικά οικοσυστήματα αποτελούμενα από φρυγανική, ποώδη ή άλλη αυτοφυή βλάστηση ή από δασική μεν βλάστηση που δεν συνιστά δασοβιοκοινότητα.

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

γ) Οι εκτάσεις των περιπτώσεων 5α και 5β του παρόντος δεν κηρύσσονται αναδάσωτες, 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 προβλεπόμενων στο άρθρο 8 του παρόντος νόμου Συμβουλίων και των πολιτικών δικαστηρίων. ...

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

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

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

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

δ) Οι αλυκές.

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

στ) Τα πεδινά ρέματα που δεν φέρουν δασική βλάστηση.

ζ) Οι περιοχές για τις οποίες υφίστανται εγκεκριμένα σχέδια πόλεως ή καταλαμβάνονται υπό οικισμών, τα όρια των οποίων έχουν εγκριθεί με πράξεις της Διοίκησης, σύμφωνα με τις διατάξεις των προεδρικών διαταγμάτων 21.11/1.12.1979 (Δ' 693), 2.3/13.3.1981 (Δ' 138) ή 24.4/3.5.1985 (Δ' 181) ή βρίσκονται εντός ορίων εγκεκριμένων πολεοδομικών μελετών ή ρυμοτομικών σχεδίων και όπως τα όρια αυτά έχουν εφαρμοσθεί στο έδαφος ή πρόκειται περί οικοδομήσιμων εκτάσεων των οικιστικών περιοχών του ν. 947/1979 ή αποτελούν εκτάσεις Οργανωμένων Υποδοχέων Μεταπονητικών και Επιχειρηματικών Δραστηριοτήτων, που οργανώθηκαν, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4458/1965, όπως τροποποιήθηκε με το ν. 742/1977, καθώς και τις διατάξεις του ν. 2545/ 1997 και όπως ορίζονται στην παρ. 4 του άρθρου 41 του ν. 3982/2011 (Α' 143) για τις οποίες έχει εγκριθεί η οριοθέτηση ή το ρυμοτομικό τους σχέδιο.

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, η οποία καλύπτεται από το τεκμήριο νομιμότητας, δεν χαρακτηρίζονται ως δάση ή δασικές εκτάσεις, κατά τη διαδικασία του άρθρου 14 του ν. 998/1979 και δεν κηρύσσονται αναδασωτέες. Στις

περιπτώσεις ακινήτων εκτός σχεδίου, ως και εντός των περιοχών της περίπτωσης β' της παρ. 2 του άρθρου 23 του ν. 3889/2010, όπως ισχύει, για τα οποία εκδόθηκε νόμιμη οικοδομική άδεια προ της 11.6.1975, η οποία δεν έχει ανακληθεί ή ακυρωθεί, δεν χαρακτηρίζεται ως δάσος ή δασική έκταση, κατά τη διαδικασία του άρθρου 14 του ν. 998/1979, και δεν κηρύσσεται αναδασωτέα επιφάνεια αυτών ίση με την απολύτως αναγκαία για την εφαρμογή της συγκεκριμένης διοικητικής πράξης - οικοδομικής άδειας και δεν απαιτείται βεβαίωση του δασαρχείου για κάθε έννομη συνέπεια. Η παρούσα διάταξη εφαρμόζεται για ακίνητα ή τμήματα αυτών που πληρούν του όρους αρτιότητας σύμφωνα με το ισχύον καθεστώς κατά το χρόνο έκδοσης της σχετικής άδειας. Ως όρια αρτιότητας λαμβάνονται υπόψη και οι κατά παρέκκλιση όροι δόμησης για την εγκατάσταση λυομένων κατασκευών κατά τις ειδικότερες διατάξεις του β.δ. 7.8.1967.

Για τις οικοδομικές άδειες οι οποίες έχουν εκδοθεί πριν την έναρξη ισχύος του ν. 4030/2011, οι οποίες δεν έχουν ανακληθεί ή ακυρωθεί, εφαρμόζονται τα προβλεπόμενα στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου της παρούσας μόνον για ακίνητα ή τμήματα αυτών που πληρούν τους όρους αρτιότητας σύμφωνα με το ισχύον καθεστώς κατά το χρόνο έκδοσης της σχετικής άδειας. Στις περιπτώσεις αυτές δεν απαιτείται η εκ νέου έκδοση βεβαίωσης της οικείας δασικής αρχής για την έκδοση έγκρισης δόμησης και άδειας δόμησης κατά τις διατάξεις του ν. 4030/2011.

Άρθρον 5. (Καθορισμός αρμοδιοτήτων)

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

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

«1. Εις άς περιπτώσεις είναι απαραίτητον όπως προσδιορισθή η αξία δάσους ή δασικής εκτάσεως δι οιαδήποτε αιτίαν, ο προσδιορισμός ούτος ενεργείται επί τη βάσει της θέσεως, της μορφής και της συστάσεως ως και της τυχόν εις δασικά προϊόντα αποδόσεως του δάσους ή της δασικής εκτάσεως, της ιδιοσυστασίας του εδάφους και των λοιπών φυσικών χαρακτηριστικών αυτού, λαμβανομένης υπ όψιν της, κατά νόμον,

αδυναμίας χρησιμοποιήσεώς 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 προηγουμένης 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 χρησιμοποιήσεως 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:

α) ...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 (Β'1328), β) 1059122/2815/ΔΟΟΤΥ/15-6-99/ΠΟΛ1135 (Β'1321), 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 1103373/4457/00ΤΥ/Δ/ΠΟΛ1253/2001/ ΠΟΛ. 1253** εγκύκλιο 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. **Π44814/26361/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. 1020567/488/00ΤΥ/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 ιδίων ή άλλων πλησιόχωρων ομοειδών ακινήτων, που προκύπτουν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα ή κτήσεις αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας ή από απαλλοτριώσεις ή δικαστικές διανομές, η καθαρή πρόσσοδος 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 τόν 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 επέκτάθηκε όμως σταδιακά και στις εκτός σχεδίου περιοχές. Σκοπός της μεθόδου αυτής, με την οποία προσδιορίζονται τεκμαρτές φορολογητέες αξίες των ακινήτων με βάση προκαθορισμένες από την Διοίκηση τιμές και συντελεστές, είναι η εμπέδωση κλίματος αμοιβαίας εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικών αρχών και πολιτών, καθώς και η αποφυγή των ζωνών αμφισβητήσεων και ερίδων που δημιούργησε η εξεύρεση της φορολογητέας αγοραίας αξίας των ακινήτων με την μέθοδο των συγκριτικών στοιχείων, που προβλέπεται από τις διατάξεις του α.ν. 1521/1950.

Όπως γίνεται παγίως δεκτό, αγοραία αξία, κατά την έννοια των διατάξεων του τελευταίου ως άνω νόμου, είναι η αξία που διαμορφώνεται ελεύθερα στις συναλλαγές, σύμφωνα με το νόμο της προσφοράς και της ζήτησης, σε συνάρτηση πάντοτε με τις ειδικές συνθήκες που διαμορφώνονται στην περιοχή, καθώς και τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και τις ιδιομορφίες των μεταβιβαζομένων ακινήτων (βλ. Ι. Γ. Φωτόπουλου, Η φορολογία μεταβίβασης ακινήτων, σελ. 325 επ.). Στην εφαρμογή του ως άνω αντικειμενικού συστήματος παραπέμπει, κατά περίπτωση, όταν πρόκειται να προσδιορισθεί φόρος μεταβίβασης λόγω κληρονομίας ή δωρεάς και ο ν. 2961/2001, με το άρθρο 10 του οποίου καθιερώνονται τρία συστήματα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζομένων 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 προστατευτικό 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 1020567/488/00ΤΥ/Δ/27-2-2007/ΠΟΛ.1035 (Β' 270), δεδομένου ότι κατά 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 Ζ' 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, «για 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 υπόψιν 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

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.

Αντίθετως, 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 (συστήμα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων με αντικειμενικό τρόπο) και του ν. 2961/2001, όπως ισχύει (προκειμένου για προσδιορισμό φόρου κληρονομιών ή δωρεών).

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 16η Οκτωβρίου 2017

Ο Πρόεδρος του Τμήματος

Αλέξανδρος Καραγιάννης
Αντιπρόεδρος του Ν.Σ.Κ.

Η Εισηγήτρια

Χριστίνα Διβάνη
Νομικός Σύμβουλος του Κράτους

Γίνεται δευτερεύουσα
Ο Διοικητής της Α.Α.Δ.Ε.

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ

Αθήνα, 20/12/17

