



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 18/09/2017



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: **1926**

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54630

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-333245

Fax : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης**2017** με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των: α) «..... **του**» – **Α.Φ.Μ.** με διεύθυνση κατοικίας στην επί της οδού αριθ. Τ.Κ., β) «..... **του**» –

Α.Φ.Μ., με διεύθυνση κατοικίας στην επί της οδού αριθ. 20.... Τ.Κ. και γ) «..... **του**» – **Α.Φ.Μ.** με διεύθυνση κατοικίας στην Αττικής Τ.Θ. και Τ.Κ., νόμω υπόχρεων, (κληρονόμων), του θανόντος εκ διαθήκης κληρονόμου «..... **του**» – **Α.Φ.Μ.** που απεβίωσε στις 07/11/1999, του κληρονομούμενου του που απεβίωσε την 22/06/1993, κατά της με αριθμό/.....**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από**2017** απόψεις της Δ.Ο.Υ., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος **A7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας**, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από**2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των προσφευγόντων, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ./.....**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με ημερομηνία φορολογίας 13/12/1999 επιβλήθηκε σε βάρος των υπόχρεων κληρονόμων κύριος φόρος κληρονομιάς ύψους 93.754.928 δρχ. (275.142,86€), πλέον προσαυξήσεων ύψους 112.505.914 δρχ. (330.171,42€), ήτοι συνολικού ποσού ύψους 206.260.842 δρχ. (605.314,28€).

Η ανωτέρω πράξη προέκυψε κατόπιν της διενέργειας ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. στις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου κληρονομιάς από τον εκ διαθήκης κληρονόμο του, με βάση τα άρθρα 73 του Ν. 2961/2001, 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ./.....**2013** σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Στις 10-04-1995 υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ. η υπ' αριθ./95 δήλωση φόρου κληρονομιάς (αριθμός φακέλου Θ/1993), με την οποία δηλώθηκαν, ως κληρονομική μερίδα, από τον θανόντα κληρονόμο-τέκνο, τα παρακάτω:

α) Δύο συνεχόμενα καταστήματα στην Παλιά Λαϊκή Αγορά, τα οποία φορολογήθηκαν, βάσει του αντικειμενικού συστήματος προσδιορισμού της αξίας των. β) Ποσοστό 1/4 εξ αδιαιρέτου αγροκτήματος ξηρικού, θέση «ΛΙΟΥΜΠΕΤΣΙ» εμβαδού 800.000 τ.μ. ΕΠΙΔΙΚΟ (Χωρίς προσκόμιση δικαιολογητικών), γ) Ποσοστό 1/8 εξ αδιαιρέτου αγροκτήματος ξηρικού στη θέση «ΚΑΜΠΟΥΚΑ» Ν. εμβαδού 4.500.000 τ.μ. Το

ανωτέρω ακίνητο φορολογήθηκε με μερική έκθεση ελέγχου της 10-05-1996 της Δ.Ο.Υ. (αριθ. πράξης προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς/...../.....1996 Δ.Ο.Υ.), δ) Ποσοστό 1/2 εξ αδιαιρέτου αγροκτήματος ξηρικού θέση «ΛΙΟΦΑΤΑ» εμβαδού 50.000 τ.μ. (συνοικισμός Αμπέλια) ΕΠΙΔΙΚΟ (Χωρίς προσκόμιση δικαιολογητικών), ε) Το 1/2 εξ αδιαιρέτου αγρού θέση «ΓΡΑΒΒΑ» Δ., εμβαδού 4.000 τ.μ. ΕΠΙΔΙΚΟ (Χωρίς προσκόμιση δικαιολογητικών). στ) Το 1/2 εξ αδιαιρέτου αγρού θέση «ΠΥΡΙ» Δ., εμβαδού 4.000 τ.μ. ΕΠΙΔΙΚΟ (Χωρίς προσκόμιση δικαιολογητικών).

Στη συνέχεια υποβλήθηκαν στη Δ.Ο.Υ. οι υπ' αριθ.,, και/2001 συμπληρωματικές δηλώσεις φόρου κληρονομιάς από τους νόμω υπόχρεους, στις οποίες αναγράφεται ότι: «Δυνάμει του με αριθμό 6534/3-11-99 πρακτικού του Ν.Σ.Κ. η επιδικία σχετικά με ένα αγρόκτημα, που βρίσκεται στη θέση «Λιόφατα-Πουσί», περιοχής έκτασης 53 στρεμμάτων, έχει λήξει. Το ανωτέρω πρακτικό εγκρίθηκε στις 13-12-1999 με κοινή απόφαση Πρωθυπουργού και Υπουργού Οικονομικών».

Η δηλωθείσα αξία της κληρονομιάς περιουσίας όπως αυτή δηλώθηκε στις ανωτέρω δηλώσεις ανέρχεται στο ποσό των 32.191.334 δρχ., και ο φόρος που προέκυψε βάσει δήλωσης σε 5.472.833 δρχ.

Για το αγρόκτημα θέση «ΛΙΟΦΑΤΑ» σύμφωνα με τις δηλώσεις φόρου κληρονομιάς που έχουν υποβληθεί από τον κληρονόμο η επιδικία έχει λήξει. Στις 13/12/1999 δεν ίσχυε στην ο αντικειμενικός προσδιορισμός της αξίας των ακινήτων.

Με βάση τα παραπάνω ο έλεγχος προσδιόρισε την αξία των αγροκτημάτων στις θέσεις «ΛΙΟΦΑΤΑ», «ΛΙΟΥΜΠΕΤΣΙ», «ΓΡΑΒΒΑ», «ΠΥΡΙ» του Δ., με βάση τα συγκριτικά στοιχεία που υπήρχαν στα βιβλία συγκριτικών στοιχείων της Δ.Ο.Υ., όπως περιγράφεται παρακάτω:

Αγρόκτημα στη θέση «ΛΙΟΦΑΤΑ»

50.000,00 τ. μ. X 1/2 X 8.000 δρχ./τ. μ. = 200.000.000 δρχ.

Αγρόκτημα στη θέση «ΛΙΟΥΜΠΕΤΣΙ»

800.000,00 τ. μ. X 1/4 X 650 δρχ./τ. μ. = 130.000.000 δρχ.

Αγρόκτημα στη θέση «ΓΡΑΒΒΑ»

4.000,00 τ. μ. X 1/2 X 14.000 δρχ./τ. μ. = 28.000.000 δρχ.

Αγρόκτημα στη θέση «ΠΥΡΙ»

4.000,00 τ. μ. X 1/2 X 12.000 δρχ./τ. μ. = 24.000.000 δρχ.

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΞΙΑΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ

Αγρόκτημα στη θέση «ΛΙΟΦΑΤΑ»:	200.000.000 δρχ.
Αγρόκτημα στη θέση «ΛΙΟΥΜΠΕΤΣΙ»:	130.000.000 δρχ.
Αγρόκτημα στη θέση «ΓΡΑΒΒΑ»:	28.000.000 δρχ.
Αγρόκτημα στη θέση «ΠΥΡΙ»:	24.000.000 δρχ.

Αξία ακινήτων βάσει αντικειμενικού προσδιορισμού της Δ.Ο.Υ.: 32.191.334 δρχ.

ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

414.191.334 δρχ.

Έξοδα κηδείας

- 50.000 δρχ.

Υπόλοιπο φορολογητέα αξία

414.141.334 δρχ.

Έπιπλα και σκεύη 390.036.374 δρχ. X 1/30 =

+ 13.804.711 δρχ.

Σύνολο για φορολόγηση

427.946.045 δρχ.

Στα πλαίσια του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι ο θανών κληρονόμος δήλωσε ανακριβώς το μέρος της κληρονομιάς που αντιστοιχεί σε ακίνητα εκτός του αντικειμενικού προσδιορισμού και καταλογίστηκε ο επιπλέον φόρος που αντιστοιχεί στα κληρονομούμενα ακίνητα, καθώς και ο πρόσθετος φόρος όπως περιγράφεται παρακάτω:

ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Όνομ/νυμο συγγένεια κληρονόμου	Αξία κληρονομικής μερίδας	Κύριος φόρος			Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 120%	Σύνολο ΔΡΧ.
		που αναλογεί	που δηλώθηκε	διαφορά		
..... (τέκνο)	427.946.045	99.227.761	5.472.833	93.754.928	112.505.914	206.260.842 ή 605.314,28€

Μερίδα εκάστου νόμου υπόχρεου του θανόντος κληρονόμου

605.314,28 € X $\frac{1}{3}$ = **201.771,43 €**

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/.....**2017** ενδικοφανή προσφυγή οι προσφεύγοντες κληρονόμοι ζητούν την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επικαλούμενοι τους κάτωθι λόγους:

- 1) Παράνομη έκδοση της καταλογιστικής πράξεως της Φορολογικής Αρχής, διότι το σχετικό δικαίωμα του Ελληνικού Δημοσίου προς επιβολή φόρου έχει υποπέσει σε παραγραφή. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρων σε υποθέσεις για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε μέχρι και 31/12/1994 έχει παραγραφεί.
- 2) Παράνομη έκδοση της προσβαλλομένης καταλογιστικής πράξεως λόγω εκπνοής του χρόνου ισχύος της οικείας εντολής ελέγχου.
- 3) Ελλιπώς αιτιολογημένο το Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και, εν συνεχεία, παντελώς ανατιολόγητη η Έκθεση Ελέγχου.
- 4) Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοικήσεως λόγω της καθυστερημένης εκδόσεως της επίμαχης καταλογιστικής πράξεως.

- 5) Εσφαλμένος υπολογισμός της κληρονομιαίας περιουσίας. Το υπό στοιχεία β' ακίνητο, ήτοι το $\frac{1}{4}$ εξ αδιαιρέτου αγροκτήματος στη θέση «Λιουμπέτσι», εμβαδού 800.000 τ. μ., στην πραγματικότητα έχει εμβαδό 644.899 τ.μ. και όχι 800.000 τ. μ., όπως αποδεικνύεται από το επισυναπτόμενο φύλλο του Κτηματολογίου για το ακίνητο με Κ.Α.Ε.Κ. Το υπό στοιχεία ε' ακίνητο, ήτοι το $\frac{1}{2}$ εξ αδιαιρέτου αγρού στη θέση «Γράββα», εμβαδού 4.000 τ. μ., δηλώθηκε ως επίδικο, πλην όμως το ακίνητο τούτο δεν ανήκε ποτέ στην κυριότητα του κληρονομούμενου,, αφού ανήκε σε άλλους. Από νομική και πραγματική πλάνη το ακίνητο αυτό δηλώθηκε ως κληρονομιαίο από τους κληρονόμους του του, ήτοι τον και τον Το υπό στοιχεία στ' ακίνητο, ήτοι το $\frac{1}{2}$ εξ αδιαιρέτου αγρού στη θέση «Πυρί» του Δήμου, εμβαδού 4.000 τ. μ., δηλώθηκε ως επίδικο, πλην όμως αυτό δεν ανήκε στην κυριότητα του κληρονομούμενου,, κατά τον χρόνο του θανάτου του (1993).

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο περί της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ. 1 του ΠΔ 118/1973 (Περί Κώδικος Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών Προικών και Κερδών εκ λαχείων) «1. Κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από: α) Κληρονομιά, κληροδοσία ή τρόπο, β) νέμηση, γ) σύμβαση ασφάλισης ζωής του κληρονομούμενου, εφόσον δεν ορίζονται στο ασφαλιστήριο οι δικαιούχοι, δ) αυτασφάλιση του κληρονομούμενου, εφόσον αυτή δεν προβλέπεται από νόμο ε) συνένωση επικαρπίας ακινήτων.)

Επειδή, στο άρθρο 3 του ΠΔ 118/1973 ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υποβάλλεται: α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς. β) Η κείμενη στην αλλοδαπή ενσώματη ή ασώματη κινητή περιουσία Έλληνα υπηκόου, που έχει την κατοικία του οπουδήποτε, καθώς και αλλοδαπού που έχει την κατοικία του στην Ελλάδα, με την επιφύλαξη της εφαρμογής της διάταξης της περίπτωσης ε' της παραγράφου 2 του άρθρου 25.....».

Επειδή, στο άρθρο 6 του ΠΔ 118/1973 ορίζεται ότι: «1. Η φορολογική υποχρέωσις γεννάται κατά τον χρόνον θανάτου του κληρονομούμενου....».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 7** (Μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης από το νόμο), του ΝΔ 118/1973 (Περί Κώδικος Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών Προικών και Κερδών εκ λαχείων), όπως κωδικοποιήθηκε και ισχύει με το Ν. 2961/2001 (ΦΕΚ Α'266/22-11-2001), μεταξύ άλλων, ορίζεται ότι: «Κατ' εξαίρεση, η φορολογική

υποχρέωση γεννιέται: α).... β) Κατά το χρόνο της με οποιονδήποτε τρόπο λήξης της επιδικίας, όταν τα αντικείμενα της κτήσης είναι κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου επίδικα και ο δικαιούχος δεν έχει τη νομή αυτών. Αν αυτά περιέλθουν στη νομή του δικαιούχου πριν από τη λήξη της επιδικίας, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο αυτόν. γ) Κατά το χρόνο της με οποιονδήποτε τρόπο λήξης της επιδικίας, όταν το δικαίωμα του κληρονόμου ή κληροδόχου κατέστη επίδικο, κατόπιν αμφισβήτησης του από οποιονδήποτε ενδιαφερόμενο και ο κληρονόμος ή κληροδόχος δεν έχει τη νομή των αντικειμένων της κτήσης. Αν τα αντικείμενα περιέλθουν στη νομή του κληρονόμου ή κληροδόχου που αξιώνει το δικαίωμα, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο αυτόν. δ).....».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 8** (Μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης με απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.), του ΝΔ 118/1973, ορίζεται ότι: «1. Η φορολογική υποχρέωση για όλα ή μερικά από τα περιουσιακά στοιχεία μπορεί να μετατίθεται σε μεταγενέστερο χρόνο από αυτόν που ορίζεται στα άρθρα 6 και 7, με απόφαση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) Αν τα αντικείμενα της κτήσης κατέστησαν επίδικα ή κηρύχθηκαν αναγκαστικά απαλλοτριωτέα μετά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου ή αν υφίσταται νομικό κώλυμα για την ελεύθερη διάθεση των αντικειμένων αυτών ή είναι δεσμευμένα στην αλλοδαπή και εφόσον στις περιπτώσεις αυτές ο υπόχρεος σε φόρο δεν βρίσκεται στη νομή ή αν τα αντικείμενα της κτήσης κατέστησαν επίδικα πριν ή μετά το θάνατο του κληρονομούμενου ή κηρύχθηκαν αναγκαστικά απαλλοτριωτέα μετά το θάνατο του κληρονομούμενου ή υφίσταται νομικό κώλυμα για την ελεύθερη διάθεση αυτών ή το δικαίωμα της κτήσης είναι επίδικο και εφόσον στις περιπτώσεις αυτές ο υπόχρεος σε φόρο βρίσκεται μεν στη νομή των αντικειμένων, αλλά λόγω του προσόδου ή της μικρής προσόδου αυτών αδυνατεί να καταβάλει το φόρο. Ειδικά, σε περίπτωση αντικειμένων μικρής προσόδου, η μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης μπορεί να αφορά μέρος ή ποσοστό αυτών. β)....».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 102** (Παραγραφή δικαιώματος επιβολής φόρου και προστίμου), του ΝΔ 118/1973, μεταξύ άλλων, ορίζεται ότι: « 1. Το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματος του για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου προκειμένου:

- α) για ανακριβή δήλωση, μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση,
- β) για παράλειψη δήλωσης ολόκληρης ή μέρους της περιουσίας που αποκτήθηκε ή εικονικότητας του συμβολαίου, μετά δεκαπενταετία από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για υποβολή της δήλωσης ή έχει συνταχθεί το προσβαλλόμενο για εικονικότητα συμβόλαιο.
- γ) για επιβολή προστίμου, μετά δεκαετία από το τέλος του έτους μέσο στο οποίο έχει συντελεσθεί η παράβαση.

2. Προκειμένου για κληρονομιαία στοιχεία που δεν δηλώθηκαν, μετά την πάροδο της δεκαπενταετίας που ορίζεται στην περίπτωση β' της προηγούμενης παραγράφου και μέσα στην επόμενη δεκαπενταετία, και πάντως όχι πέρα από το χρόνο που κατά την παράγραφο 5 του άρθρου αυτού το δικαίωμα του Δημοσίου θεωρείται ότι έχει παραγραφεί, δεν μπορεί να χορηγηθούν το πιστοποιητικά για τα οποία ορίζουν τα άρθρα 105 έως και 115, χωρίς να υποβληθεί δήλωση και να καταβληθεί ο φόρος που αναλογεί.

Σε περίπτωση ανακρίβειας της δήλωσης αυτής έχει εφαρμογή η περίπτωση α' της προηγούμενης παραγράφου, ως προς την κοινοποίηση πράξης.

3. Επιτρέπεται η κοινοποίηση πράξης του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και μετά τη λήξη της δεκαετούς ή δεκαπενταετούς προθεσμίας, που ορίζεται από τις παραγράφους 1 και 2, κατά τις ακόλουθες μόνο περιπτώσεις:

α) αν η πράξη της φορολογικής αρχής που κοινοποιήθηκε εμπρόθεσμα ακυρωθεί για οποιονδήποτε μη ουσιαστικό λόγο. Στην περίπτωση αυτή το δικαίωμα του Δημοσίου διατηρείται ακόμα και αν από αυτή την ακύρωση προκύψει φορολογική υποχρέωση τρίτου προσώπου που δεν έχει υπαχθεί σε φορολογία,

β) αν η βεβαίωση του φόρου ή του προστίμου ακυρωθεί με δικαστική απόφαση, για τυπικό ελάττωμα του τίτλου, στον οποίο αυτή στηρίχτηκε,

γ) αν έχει υποβληθεί δήλωση του υπόχρεου κατά το τελευταίο έτος της δεκαετούς ή δεκαπενταετούς προθεσμίας ή αν η φορολογική υποχρέωση προκύπτει από απόφαση διοικητικού δικαστηρίου που εκδόθηκε μέσα στο ίδιο έτος,

δ) αν ο υπάλληλος που έκανε τον έλεγχο ή ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας με βάση την έκθεση του οποίου καταρτίσθηκε η αρχική πράξη τιμωρήθηκε πειθαρχικά με αμετάκλητη απόφαση του αρμόδιου οργάνου για βαρεία αμέλεια ή δόλο κατά τον έλεγχο αυτόν.

4. Στις περιπτώσεις των εδαφίων α', β' και γ' της προηγούμενης παραγράφου, η πράξη του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. κοινοποιείται μέσα σε ένα έτος από την ακύρωση της προγενέστερης πράξης ή από την κοινοποίηση της απόφασης του διοικητικού δικαστηρίου στη Δ.Ο.Υ. ή από την υποβολή της δήλωσης του υπόχρεου, ενώ στην περίπτωση του εδαφίου δ', μέσα σε ένα έτος από την κοινοποίηση στη Δ.Ο.Υ. της αμετάκλητης σχετικής απόφασης. (Όπως η παρ. 4 του άρθρου 102 αντικαταστάθηκε με την [παρ. 1η του άρθρου 23 του Ν. 3943/2011](#) (ΦΕΚ Α' 66/31-3-2011) και σύμφωνα με την [παρ. 2 του άρθρου 52 του ίδιου νόμου](#) ισχύει από 31/3/2011 και μετά).

5. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή και είσπραξη των φόρων, που προκύπτουν από την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος, σε υποθέσεις για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 1994, έχει παραγραφεί. Στις υποθέσεις αυτές δεν απαιτείται το πιστοποιητικό του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, που προβλέπεται από τα άρθρα 105 έως και 112. Αντί γι' αυτό, μπορεί να προσκομίζεται:

α) για τις κτήσεις αιτία θανάτου, ληξιαρχική πράξη θανάτου, από την οποία να προκύπτει ότι ο θάνατος του κληρονομούμενου ή δωρητή αιτία θανάτου επήλθε μέχρι και την 31.12.1994, καθώς και

υπεύθυνη δήλωση του υποχρέου ότι δεν συντρέχει περίπτωση μετάθεσης του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης,..... (Η παράγραφος 5 του άρθρου 102, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 20 της ενότητας Α' του άρθρου 25 του ν.3842/2010 και ισχύει για υποθέσεις στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 23-04-2010, σύμφωνα με την ενότητα Γ' του άρθρου 25 του ίδιου νόμου).».

Επειδή, « η υποβολή ή παράλειψη υποβολής δήλωσης συναρτάται μόνο με τη χρονική προθεσμία που προβλέπει ο νόμος για κάθε μία από τις περιπτώσεις αυτές, βλέπε επί της Δ.Πρ.Αθ. 14246/2010, με την οποία κρίθηκε ότι κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 102 του ΝΔ 118/1973, η έκπτωση του δημοσίου από το δικαίωμα κοινοποίησης πράξης καταλογισμού φόρου κληρονομιάς, που θεσπίζεται με την παρ 1 του εν λόγω άρθρου, έχει χαρακτήρα γνήσιας παραγραφής και συνεπώς η συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής πρέπει να προτείνεται προσηκόντως από το φορολογούμενο, ώστε να μπορεί να αποκρουστεί, δεδομένου ότι συνδέεται με τη συνδρομή πραγματικών περιστατικών όπως αυτών που κωλύουν την πρόοδο του χρόνου παραγραφής ή συνιστούν λόγους διακοπής της (πρβλ ΣτΕ 3772/1996, ΔΦΝ 1996,1645, 2801/1994), ενώ η έκπτωση του Δημοσίου από το δικαίωμα καταλογισμού φόρου κληρονομιάς που προβλέπεται από την παρ 5 του ίδιου άρθρου έχει χαρακτήρα αποσβεστικής προθεσμίας και λαμβάνεται υπόψη αυτεπαγγέλτως από το δικαστήριο.» (Ιωάννης Γ. Φωτόπουλος –Δικηγόρος Δ.Ν.-Φορολογία Κληρονομιών-Δωρεών και Γονικών Παροχών-Τόμος Β', Αθήνα 2013, σελ 1845).

Επειδή, « η έκδοση και κοινοποίηση της καταλογιστικής αυτής πράξης πρέπει να γίνει μέσα στην προθεσμία που προβλέπει η συγκεκριμένη φορολογία, άλλως το δικαίωμα του Δημοσίου να καταλογίσει το φόρο ενδεχομένως να έχει παραγραφεί. Βλ. ΣτΕ 980/1991 στον ΛΟΓΙΣΤΗ 1991 σελ. 1256 επ., με την οποία κρίθηκε, προκειμένου για περιουσιακά κληρονομιαία στοιχεία, που είχαν στην αρχική δήλωση χαρακτηριστεί επίδικα και ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. με απόφαση του μετέθεσε το χρόνο γέννησης της φορολογικής τους υποχρέωσης, ότι η παραγραφή άρχισε με τη λήξη του χρόνου μετάθεσης της φορολογικής υποχρέωσης και συνεπώς η αρχική δήλωση έπαυσε να έχει τα έννομα αποτελέσματά της, με την αποδοχή από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., του περιληφθέντος σ' αυτή αιτήματος για αναβολή φορολογίας.».

Επειδή, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο του θανάτου και κατ' εξαίρεση κατά το χρόνο της με οποιοσδήποτε τρόπο λήξης της επιδικίας, αν το αντικείμενο φορολογίας είναι επίδικο και ο δικαιούχος δε βρίσκεται στη νομή του. (ΣτΕ 4032/1999).

Επειδή, στην περίπτωση που μετά την αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς επακολούθησε η υποβολή συμπληρωματικής δήλωσης από τον υπόχρεο, από τη δικαστηριακή νομολογία κρίθηκε ότι από την υποβολή της τελευταίας (συμπληρωματικής), αρχίζει η δεκαετής προθεσμία

κοινοποίησης πράξης επιβολής του φόρου κληρονομιάς, τόσο επί της αρχικής, όσο και επί της συμπληρωματικής δήλωσης. Το ίδιο ισχύει και για την περίπτωση που στην αρχική δήλωση περιελήφθη περιουσιακό στοιχείο, για το οποίο υπήρχε αναβολή του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης (Δ.Πρ.Αθ. 9202/1997 στο ΔΕΕ 1997, Δ.Εφ.Αθ. 3601/2003).

Επειδή, ως προς την παραγραφή για ανακρίβεια υποβληθείσας δήλωσης, το δικαίωμα του δημοσίου παραγράφεται μετά την πάροδο δέκα (10) ετών από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση χωρίς να ασκεί επιρροή αν η δήλωση ήταν εμπρόθεσμη ή εκπρόθεσμη. Συνεπώς η πάροδος της δεκαετούς προθεσμίας επιφέρει απόσβεση του δικαιώματος του δημοσίου να κοινοποιήσει πράξη καταλογισμού του φόρου.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση του ΣτΕ 3511/1996, η κατά τα ανωτέρω παραγραφή καταλαμβάνει τόσο τον κύριο , όσο και τον πρόσθετο φόρο.

Επειδή με δεδομένο ότι η επαγωγή στην κληρονομιά προϋποθέτει την ύπαρξη θανάτου του κληρονομούμενου και «*το χρονικό αυτό σημείο θέσπισε ο φορολογικός νόμος, ως χρονικό σημείο κατά το οποίο γεννιέται η φορολογική ενοχή, δηλαδή η φορολογική ενοχή γεννιέται από και δια της επαγωγής της κληρονομιάς και συνεπεία της επαγωγής.... Προκειμένης υπαγωγής σε φόρο της κληρονομιαίας περιουσίας η σύμπτωση του χρόνου επαγωγής αυτής και του χρόνου γένεσης της φορολογικής ενοχής αποτελεί τον κανόνα, όπως αυτός ρητά διατυπώνεται στο άρθρο 6 του κώδικα κληρονομιών. Κατ'εξαίρεση ο χρόνος γένεσης της φορολογικής ενοχής μετατίθεται σε μεταγενέστερο του χρόνου επαγωγής χρονικό σημείο στις περιοριστικά αναφερόμενες περιπτώσεις των άρθρων 7... και 8 του κώδικα.*» (ΓΕΩΡΓΙΟΣ Π. ΠΑΝΑΓΙΩΤΟΠΟΥΛΟΣ-Κώδικας Κληρονομιών, Δωρεών και Γονικών Παροχών-Έκδοση 2003, σελ. 20-21).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 περ β του Ν.Δ 118/1973, για τη μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης από το νόμο κατ' εξαίρεση, λόγω επιδικίας, θα πρέπει να υφίστανται οι εξής προϋποθέσεις: α) Τα περιουσιακά στοιχεία να είναι επίδικα, β) να έχει ασκηθεί κατά του κληρονομούμενου αγωγή από οποιονδήποτε ενδιαφερόμενο και νομιμοποιούμενο προς τούτο τρίτο, (άρθρο 221 ΚΠολΔ), με την οποία θα αμφισβητούνται και θα καθίστανται επίδικα τα κληρονομιαία περιουσιακά στοιχεία, και γ) τα κληρονομιαία περιουσιακά στοιχεία να μην έχουν περιέλθει στη νομή του κληρονόμου. Η μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στις περιπτώσεις του άρθρου 7 γίνεται αυτοδίκαια από το νόμο. Αντίθετα στις περιπτώσεις του άρθρου 8 η μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης γίνεται έπειτα από αίτηση του υπόχρεου σε φόρο, στον Προϊστάμενο που υποβάλλεται η δήλωση φόρου κληρονομιάς, η οποία πρέπει να υποβληθεί πριν τη λήξη του λόγου για τον οποίο γίνεται η

μετάθεση και μέσα σε πέντε χρόνια, που αρχίζουν από τη λήξη της προθεσμίας για να υποβληθεί η δήλωση.

Επειδή, με την απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας 1738/2017 κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς έλεγχο για την επιβολή φόρων και το πότε μπορεί να παραταθεί νομοθετικά το δικαίωμά του αυτό ώστε να είναι συνταγματικά επιτρεπτό. Η ολομέλεια του ΣτΕ με την απόφασή της αυτή έκρινε βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος, ότι : *«1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος...2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε».*

Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευομένων ενόψει των ανωτέρω εκτεθέντων ως προς τις πηγάζουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις, η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου **συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου 78 (ΣτΕ Ολ. 3174/2014).**

Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής, η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη, ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων.

Με την εν λόγω απόφαση κρίθηκε ότι οι παρατάσεις παραγραφής που δόθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 11 του ν. 3513/2006, 29 του ν. 3697/2008, 10 του ν. 3790/2009 και 82 του ν. 3842/2010 είναι αντισυνταγματικές καθώς δόθηκαν στη λήξη της προθεσμίας παραγραφής και όχι «σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους» ως ορίζεται από τις συνταγματικές αρχές, και συγκεκριμένα στο σκεπτικό των παρ.8,9 και 10 της εν λόγω απόφασης αναφέρθηκαν τα εξής:

«8. Επειδή, η προβλεπόμενη ως κανόνας από το προαναφερθέν άρθρο 84 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος πενταετής παραγραφή παρατάθηκε στη συνέχεια με τις εξής διατάξεις έως την έκδοση του ένδικου φύλλου ελέγχου: [Άρθρο 11 του Ν. 3513/2006](#) (Α' 265/5.12.2006): «Οι προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31.12.2006 και 31.12.2007, ημερομηνίες μετά τις οποίες παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών παρατείνονται μέχρι 31.12.2008. [...]». [Άρθρο 29 του Ν. 3697/2008](#) (Α' 194/25.9.2008): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2008, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2009. [...]». [Άρθρο 10 του Ν. 3790/2009](#) (Α' 143/7.8.2009): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2009, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 30.6.2010». [Άρθρο 82 του Ν. 3842/2010](#) (Α' 58/23.4.2010), όπως τροποποιήθηκε από το [άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του Ν. 3862/2010](#) (Α' 113/13.7.2010): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30.6.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2010».

9. Επειδή, στη συνέχεια χορηγήθηκαν και περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής με τις εξής διατάξεις: [Άρθρο 12 παρ. 7 του Ν. 3888/2010](#) (Α' 175/30.9.2010), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του Ν. 3899/2010 (Α' 212/17.12.2010): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2011». [Άρθρο 18 παρ. 2 του Ν. 4002/2011](#) (Α' 180/22.8.2011): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012». [Άρθρο δεύτερο παρ. 1 του Ν. 4098/2012](#) (Α' 249/20.12.2012): «Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013». [Άρθρο 37 παρ. 5 του Ν. 4141/2013](#) (Α' 81/5.4.2013): «Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά». [Άρθρο 22 του Ν. 4203/2013](#) (Α' 235/1.11.2013): «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις

ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».

Άρθρο 87 του Ν. 4316/2014 (Α' 270/24.12.2014): «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2014, παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεων διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών ή αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2014 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».

Άρθρο 22 του Ν. 4337/2015 (Α' 129/17.10.2015): «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».

Άρθρο 61 παρ. 8 του Ν. 4410/2016 (Α' 141/3.8.2016): «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών για τις υποθέσεις του παρόντος άρθρου, καθώς και για αυτές που

μεταφέρθηκαν στη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων με τις διατάξεις της περίπτωσης 1 της υποπαραγράφου Δ7 της παρ. Δ΄ του άρθρου 2 του Ν. 4336/2015, παρατείνονται για τρία (3) έτη». [Άρθρο 97 του Ν. 4446/2016](#) (Α΄ 240/22.12.2016): «1. Στο τέλος της παρ. 8 του άρθρου 61 του Ν. 4410/2016 (Α΄ 141) προστίθεται εδάφιο ως εξής: «Το προηγούμενο εδάφιο ισχύει και για τις λοιπές υποθέσεις της Ε.Γ. ΣΔΟΕ που περιέρχονται στην αρμοδιότητα της Γ.Γ.Δ.Ε. με οποιονδήποτε τρόπο, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης 1α της υποπαραγράφου Δ7 της παρ. Δ΄ του άρθρου 2 του Ν. 4336/2015 (Α΄ 94)». 2. Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν την 31.12.2016 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί, κατά τη δημοσίευση του παρόντος, ή θα εκδοθούν μέχρι την 31.12.2016 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».

Εξάλλου, διατάξεις αφορώσες παραγραφή αξιώσεων παρελθόντων ετών περιέλαβε παραλλήλως προς τις ανωτέρω και ο θεσπισθείς με τον Ν. 4174/2013 (Α΄ 170/26.7.2013) Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας. Ειδικότερα, με το άρθρο 36 παρ. 3 του εν λόγω Κώδικα, όπως η παράγραφος αυτή τροποποιήθηκε με την [παρ. 7 του άρθρου 46 του Ν. 4223/2013](#) (Α΄ 287/31.12.2013), ορίστηκε ότι, κατ' εξαίρεση από τον κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου 36 κανόνα της πενταετούς παραγραφής, «πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης» και με το άρθρο 72 παρ. 11 του ίδιου Κώδικα (πρώην άρθρο 66, αναριθμηθέν σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του Ν. 4337/2015), όπως η εν λόγω παράγραφος 11 προστέθηκε με το [άρθρο 50 παρ. 1 του Ν. 4223/2013](#) και συμπληρώθηκε με την περίπτωση 18β της υποπαραγράφου Δ.2 του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014 (Α΄ 85/7.4.2014), ορίστηκε ότι «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. ...»

10. Επειδή, με τις παρατεθείσες στην όγδοη σκέψη διατάξεις παρατείνεται διαδοχικώς ο χρόνος παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου λίγο πριν από την λήξη είτε της αρχικής παραγραφής είτε της προηγούμενης παρατάσεως αυτής ώστε η θεσπιζόμενη με το άρθρο 84 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ως κανόνας πενταετής παραγραφή, που είναι, άλλωστε,

εύλογη, να φαίνεται ότι δεν έχει πλέον σε καμία περίπτωση εφαρμογή για τις φορολογικές υποχρεώσεις που γεννήθηκαν κατά τις χρήσεις στις οποίες αφορούν οι ανωτέρω διατάξεις και, αντιθέτως, να διαφαίνεται από τις ρυθμίσεις αυτές αδυναμία οποιασδήποτε προβλέψεως περί του χρόνου λήξεως της παραγραφής τους, με συνέπεια να κλονίζεται η αξιοπιστία του κράτους γενικότερα, πράγμα που δεν συμβάλλει στην εμπέδωση της συνειδήσεως στους πολίτες ότι οφείλουν να εκπληρώνουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Άλλωστε, όπως προκύπτει από τις παρατεθείσες στην προηγούμενη σκέψη διατάξεις, η παραγραφή αυτή παρατάθηκε στη συνέχεια και πάλι, επανειλημμένως, ώστε έως τον χρόνο συζητήσεως της υποθέσεως ενώπιον του Τμήματος, αλλά και ενώπιον της Ολομελείας, να υπάρχουν, ενδεχομένως, υποθέσεις, αφορώσες στο ένδικο οικονομικό έτος 2002, για τις οποίες, ενόψει των εν λόγω διατάξεων, η παραγραφή δεν έχει ακόμη λήξει (δοθέντος ότι η παράταση της παραγραφής εξαρτάται πλέον από ενέργειες διαφόρων αρχών, με συνέπεια ο χρόνος παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων του ίδιου έτους ενδεχομένως να διαφέρει από φορολογούμενο σε φορολογούμενο αναλόγως εάν για συγκεκριμένο φορολογούμενο έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου από κάποια από τις προβλεπόμενες στις ανωτέρω διατάξεις αρχή) και ως προς τις οποίες να μην είναι, ενδεχομένως, δυνατόν ούτε καν να προβλεφθεί ευχερώς πότε συμπληρώνεται η παραγραφή. Με τα δεδομένα αυτά και ενόψει των εκτεθέντων στις σκέψεις 5 και 6, οι παρατεθείσες στην όγδοη σκέψη διατάξεις αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την (απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου) αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών...».

Επειδή, ο Διοικητής της Α.Α.Δ.Ε., με την αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15-09-2017 απόφασή του, λαμβάνοντας υπόψη τη με αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομελείας του ΣτΕ, τροποποίησε την με αριθ. ΔΕΛ Β' 1189202 ΕΞ 2016/28-12-2016 (Β'4270) Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων περί καθορισμού του αριθμού φορολογικών ελέγχων που θα διενεργηθούν κατά το έτος 2017, όπως ισχύει, ως εξής:

«1. Μετά την παράγραφο 6 της με αριθ. ΔΕΛ Β 1189202 ΕΞ 2016/28.12.2016 (Β' 4270) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει, προστίθεται νέα παράγραφος 7 ως εξής:

«7. Από τις εκκρεμείς υποθέσεις που ελέγχονται κατά προτεραιότητα σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι Προϊστάμενοι των Ελεγκτικών Υπηρεσιών προτεραιοποιούν και προβαίνουν στην έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και προστίμων, κατά τα οριζόμενα στην παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4174/2013, ως κάτωθι: (α) για ελεγχόμενες χρήσεις 2001 και μετά, με βάση τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθ. 84 του ν.2238/1994 (μη υποβολή δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος), (β) για ελεγχόμενες χρήσεις 2006 και μετά, με βάση τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 84 και της περ. α' της

παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (συμπληρωματικά στοιχεία), (γ) για ελεγχόμενες χρήσεις 2008 και μετά, με βάση τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθ. 36 του ν.4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθ. 72 του ίδιου νόμου (σε περίπτωση φοροδιαφυγής), (δ) για ελεγχόμενες χρήσεις 2011, 2012 και 2013, με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθ. 84 του ν.2238/1994 και για φορολογικά έτη 2014 και επόμενα με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 36 του ν.4174/2013 (πενταετής παραγραφή). Τα παραπάνω ισχύουν για τις φορολογίες εισοδήματος και Κ.Β.Σ., καθόσον για τις φορολογίες Φ.Π.Α., κεφαλαίου και τελών χαρτοσήμου ισχύουν διαφορετικοί χρόνοι παραγραφής.

Ως εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου νοούνται οι προτεραιοποιημένες υποθέσεις, για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και προστίμων μέχρι τη δημοσίευση της παρούσας στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι υποβλήθηκε από τον, κληρονόμο του αποβιώσαντος, η υπ' αριθ. /1995 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς και στη συνέχεια υποβλήθηκαν (δια των κληρονόμων του) οι υπ' αριθ.,, και/2001 συμπληρωματικές δηλώσεις φόρου κληρονομιάς. Ο χρόνος επαγωγής στην κληρονομιά και συνεπώς ο χρόνος γένεσης της φορολογικής ενοχής, είναι ο χρόνος θανάτου του κληρονομούμενου ήτοι η 22/06/1993, με εξαίρεση το αγρόκτημα στη θέση «ΛΙΟΦΑΤΑ-ΠΟΥΣΙ» για το οποίο δηλώθηκε αναβολή φορολογίας λόγω επιδικίας και για το οποίο η επιδικία έληξε την 13/12/1999 δυνάμει του με αριθ. 6534/03-11-1999 πρακτικού του Ν.Σ.Κ., το οποίο εγκρίθηκε στις 13/12/1999 (χρόνος φορολογίας) με κοινή απόφαση του Πρωθυπουργού και του Υπουργού των Οικονομικών. Η λήξη της επιδικίας δηλώθηκε με τις υπ' αριθ.,, και/2001 συμπληρωματικές δηλώσεις φόρου κληρονομιάς.

Επειδή εν προκειμένω, στις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου κληρονομιάς δεν αναγράφεται αν για τα χωρίς δικαιολογητικά επίδικα στοιχεία έγινε μετάθεση του χρόνου φορολογίας, αυτοδίκαια ή με απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., βάσει των διατάξεων των άρθρων 7 ή 8 του ΝΔ 118/1973 και στην έκθεση ελέγχου αναφέρονται ως επίδικα χωρίς δικαιολογητικά.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου κληρονομιάς έχει παραγραφεί βάσει της περ α΄ της παρ 1 του άρθρου 102 του ΝΔ 118/1973 σε συνδυασμό με την υπ' αριθ. 1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας και την αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 201715-09-2017 απόφασή του Γραμματέα της Α.Α.Δ.Ε..

Κατά συνέπεια, ο εν λόγω ισχυρισμός των προσφευγόντων γίνεται αποδεκτός και παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της υπ' αριθμ./.....**2017** ενδικοφανούς προσφυγής των προσφευγόντων: α) «..... **του**» – **Α.Φ.Μ.**, β) «.....**του**» – **Α.Φ.Μ.** και γ) «..... **του**» – **Α.Φ.Μ.**, νόμω υπόχρεων (κληρονόμων) του θανόντος εκ διαθήκης κληρονόμου «..... **του**» – **Α.Φ.Μ.**, που απεβίωσε στις 07/11/1999, του κληρονομούμενου του που απεβίωσε την 22/06/1993 και την ακύρωση της υπ' αριθμ./.....**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., λόγω παραγραφής.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.