



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 21/12/2017



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: **2532**

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 Θεσσαλονίκη επί της οδού αριθ. ... Τ.Κ., β) «.....του» – **Α.Φ.Μ.**, με διεύθυνση

κατοικίας στην Θεσσαλονίκη επί της οδού αριθ. .. Τ.Κ. και γ) «..... του» – **Α.Φ.Μ.** με διεύθυνση κατοικίας επί της οδού αριθ. ... Τ.Κ., κληρονόμων εξ αδιαθέτου, της κληρονομούμενης «..... του» - **Α.Φ.Μ.**, που απεβίωσε την 20/08/2002, κατά: α) της με αριθμό/...-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, β) της με αριθμό/...-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς και γ) της με αριθμό/...-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από ...-2017 απόψεις της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, 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 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, με ημερομηνία φορολογίας 20/08/2002, επιβλήθηκε σε βάρος της κληρονόμου κύριος φόρος κληρονομιάς ύψους 13.564,92 €, χωρίς να επιβληθούν πρόσθετοι φόροι λόγω ανακρίβειας, βάσει των διατάξεων της παρ 4 του άρθρου 1 του ν. 2523/1997.

-Με την υπ' αριθμ./...-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, με ημερομηνία φορολογίας 20/08/2002, επιβλήθηκε σε βάρος της κληρονόμου κύριος φόρος κληρονομιάς ύψους 6.782,51 €, χωρίς να επιβληθούν πρόσθετοι φόροι λόγω ανακρίβειας, βάσει των διατάξεων της παρ 4 του άρθρου 1 του ν. 2523/1997.

-Με την υπ' αριθμ./...-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης, με ημερομηνία φορολογίας 20/08/2002, επιβλήθηκε σε βάρος της κληρονόμου κύριος φόρος κληρονομιάς ύψους 6.782,51 €, χωρίς να επιβληθούν πρόσθετοι φόροι λόγω ανακρίβειας, βάσει των διατάξεων της παρ 4 του άρθρου 1 του ν. 2523/1997.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης στην υποβληθείσα δήλωση φόρου κληρονομιάς από τους εξ αδιαθέτου κληρονόμους, 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./-/-2017 σχετικής εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, που εκδόθηκε σε συνέχεια και αντικατάσταση της υπ' αριθμ. .../-/-2013 χειρόγραφης εντολής.

Στις .../-/-2003 υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης η υπ' αριθ. .../2003 δήλωση φόρου κληρονομιάς (αριθμός φακέλου Θ .../2002), με την οποία δηλώθηκαν, ως κληρονομική μερίδα, από τους κληρονόμους α) του -τέκνο, ποσοστό 1/3 εξ αδιαιρέτου, β) του -τέκνο, ποσοστό 1/3 εξ αδιαιρέτου, γ) του –εγγονή, ποσοστό 1/6 εξ αδιαιρέτου και δ) του –εγγονή, ποσοστό 1/6 εξ αδιαιρέτου, τα παρακάτω:

α) Ποσοστό 2,045% ενός οικοπέδου συνολικής έκτασης 8.091 τ.μ., που βρίσκεται στην θέση «.....» στην, με χαρακτηριστικό αριθμό XXIV.

β) Ποσοστό 28,90% μίας ημιτελούς (βρίσκεται στα μπετά) κατοικίας εμβαδού 58 τ.μ., που βρίσκεται σε οικόπεδο 542,10 τ.μ. (8.091 X 6,70%), στην θέση «.....» στην, με χαρακτηριστικό αριθμό Γ1/XXIV.

γ) Ποσοστό 28,90% ενός οικοπέδου συνολικής έκτασης 4.007 τ.μ., που βρίσκεται στην θέση «.....» στην Κασσάνδρα, με χαρακτηριστικό αριθμό A271.

δ) Ποσοστό 14,45% ενός οικοπέδου συνολικής έκτασης 4.000 τ.μ., που βρίσκεται στην θέση «.....» στην, με χαρακτηριστικό αριθμό A2124.

ε) Ποσοστό 14,45% ενός οικοπέδου συνολικής έκτασης 4.000 τ.μ., που βρίσκεται στην θέση «.....» στην, με χαρακτηριστικό αριθμό A2124, το οποίο δηλώθηκε σε **αναβολή φορολόγησης βάσει των διατάξεων του άρθρου 7 Ν.Δ. 118/173** (με βάση το με αριθμό/30-5-1983 προσύμφωνο πώλησης ακινήτων του συμβολαιογράφου).

στ) Ποσοστό 29,50% ενός οικοπέδου συνολικής έκτασης 4.002 τ.μ., που βρίσκεται στην θέση «.....» στην, με χαρακτηριστικό αριθμό A272. Το ανωτέρω οικόπεδο μεταβιβάσθηκε με το υπ' αριθμ.:/06-08-1999 προσύμφωνο αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης, με συνολικό τίμημα 16.000.000 δραχμές και δεν δηλώθηκε τίμημα.

ζ) Ποσοστό 28,90% ενός οικοπέδου συνολικής έκτασης 4.001 τ.μ., που βρίσκεται στην θέση «.....» στην, με χαρακτηριστικό αριθμό A293.

η) Ποσοστό 28,90% ενός οικοπέδου συνολικής έκτασης 4.003 τ.μ., που βρίσκεται στην θέση «.....» στην, με χαρακτηριστικό αριθμό A232.

θ) Ένα αυτοκίνητο ιδιωτικής χρήσης, με αριθμό κυκλοφορίας, μάρκας B.M.W., 1^η άδεια κυκλοφορίας 17-5-1995 και κυλινδρισμού 1.596 c.c. και

ι) 302.713 μετοχές των 1,50 ευρώ έκαστη, της επιχείρησης «..... –» – Α.Φ.Μ.

Η δηλωθείσα αξία της κληρονομιαίας περιουσίας όπως αυτή προκύπτει από την ανωτέρω δήλωση ανέρχεται στο ποσό των 471.983,35 €, και ο φόρος που προέκυψε βάσει δήλωσης σε 17.299,10 € για κάθε τέκνο και σε 8.932,77 € για κάθε εγγονή.

Με βάση τα παραπάνω ο έλεγχος προσδιόρισε την αξία των αγοραίων ακινήτων που βρίσκονται στις θέσεις «.....» στηντου Ν., με βάση τα συγκριτικά στοιχεία που απέστειλε η Δ.Ο.Υ., όπως περιγράφεται παρακάτω:

- Ποσοστό 2,045% ενός οικοπέδου συνολικής έκτασης 8.091 τ. μ στη θέση «.....» στην
 $8.091 \text{ τ. μ.} \times 40,00 \text{ €} \times 2,045\% = 6.618,00 \text{ €}.$
- Ποσοστό 28,90% ενός οικοπέδου συνολικής έκτασης 4.007 τ. μ., στην θέση «.....» στην
 $4.007 \text{ τ. μ.} \times 40,00 \text{ €} \times 28,90\% = 46.321 \text{ €}.$
- Ποσοστό 14,45% ενός οικοπέδου συνολικής έκτασης 4.000 τ. μ., στη θέση «.....» στην
 $4.000 \text{ τ. μ.} \times 40,00 \text{ €} \times 14,45\% = 23.120,00 \text{ €}.$
- Ποσοστό 28,90% ενός οικοπέδου συνολικής έκτασης 4.001 τ. μ., στην θέση «.....» στην
 $4.001 \text{ τ. μ.} \times 40,00 \text{ €} \times 28,90\% = 46.252,00 \text{ €}.$
- Ποσοστό 28,90% ενός οικοπέδου συνολικής έκτασης 4.003 τ. μ., στην θέση «.....» στην
 $4.003 \text{ τ. μ.} \times 40,00 \text{ €} \times 28,90\% = 46.275,00 \text{ €}.$
- Ως προς το ποσοστό 29,50% ενός οικοπέδου συνολικής έκτασης 4.002 τ. μ., που βρίσκεται στην θέση «.....» στην, με χαρακτηριστικό αριθμό Α272. Το ανωτέρω οικόπεδο μεταβιβάσθηκε με το υπ' αριθ./06-08-1999 προσύμφωνο αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης, με συνολικό τίμημα 16.000.000 δραχμές ή 46.955,25 €. Η κληρονομούμενη είχε στην κατοχή της τα 10/192 του ανωτέρω ποσοστού του οικοπέδου, σύμφωνα με το εν λόγω προσύμφωνο. Δεδομένου ότι δεν δηλώθηκε τίμημα από τους κληρονόμους, ο έλεγχος καταλόγισε το ποσό των 2.446,00 € που αντιστοιχεί στη μερίδα της κληρονομούμενης.
- Ο έλεγχος προσδιόρισε τη φορολογητέα αξία των μετοχών της κληρονομούμενης, βάσει των διατάξεων της ΠΟΛ 1055/2003 στο ποσό των 980.790,12 €, (αξία εκάστης μετοχής βάσει ελέγχου 3,24 €).
- Κατόπιν έρευνας που διενήργησε, ο έλεγχος αποδέχθηκε τη δηλωθείσα αξία του ΕΙΧ αυτοκινήτου.

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΞΙΑΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ

2,045% οικοπέδου έκτασης 8.091 τ. μ. στη θέση «.....».....:	6.618,00 €
28,90% οικοπέδου έκτασης 4.007 τ. μ. στη θέση «.....».....:	46.321,00 €
14,45% οικοπέδου έκτασης 4.000 τ. μ. στη θέση «.....».....:	23.120,00 €

29,50% οικοπέδου έκτασης 4.002 τ. μ. στη θέση «.....».....:	2.446,00 €
28,90% οικοπέδου έκτασης 4.001 τ. μ. στη θέση «.....».....:	46.252,00 €
28,90% οικοπέδου έκτασης 4.003 τ. μ. στη θέση «.....».....:	46.275,00 €
28,90% ημιτελούς οικίας εμβαδού 58 τ.μ. στη θέση «.....».....:	1.749,94 €
302.713 μετοχές αξίας 1,50 € εκάστη της επιχείρησης «.....»:	980.790,12 €
EIX αυτοκίνητο με αριθ. κυκλοφορίας	2.347,77 €

ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΚΙΝΗΤΩΝ ΚΑΙ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ

ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	1. 155.919,83 €
Παθητικό	- 1.500,00 €
Υπόλοιπο φορολογητέα αξία	1. 154.419,83 €
Οικοσκευή X 1/30	+ 38.480,66 €
Σύνολο για φορολόγηση	1. 192.900,49 €

Οι κληρονόμοι, μετά την κοινοποίηση του υπ' αριθμ./-/-2016 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 με τις συνημμένες πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς και κάνοντας χρήση των ευνοϊκών διατάξεων του άρθρου 58 § 5 του Ν. 4446/2016, υπέβαλαν στη Δ.Ο.Υ. ... Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, τις κάτωθι τροποποιητικές δηλώσεις φόρου κληρονομιάς:

1. Την υπ' αριθμόν ../-/-2017 και με αριθμό φακέλου Θ/2002.

Στην ανωτέρω δήλωση, οι κληρονόμοι: α), β)και γ), αποδέχθηκαν, τις αξίες της κληρονομικής τους μερίδας, μόνο ως προς τις κινητές αξίες (μετοχές), και ως προς το ποσοστό 29,50% ενός οικοπέδου συνολικής έκτασης 4.002 τ. μ., που βρίσκεται στην θέση «.....» στην, με χαρακτηριστικό αριθμό Α272 που προσδιόρισε ο έλεγχος στο εν λόγω σημείωμα, καταβάλλοντας τους αντίστοιχους φόρους που προέκυψαν.

2. Την υπ' αριθμόν ../-/-2017 και με αριθμό φακέλου Θ .../2002.

Η ανωτέρω δήλωση, υπεβλήθη από την κληρονόμο, με την οποία αποδέχθηκε τις αξίες της κληρονομικής μερίδας που προσδιόρισε ο έλεγχος στο εν λόγω σημείωμα, καταβάλλοντας τους αντίστοιχους φόρους που προέκυψαν.

3. Την υπ' αριθμόν .../-/-2017 και με αριθμό φακέλου Θ .../2002 συμπληρωματική δήλωση.

Η ανωτέρω δήλωση, υπεβλήθη από τους κληρονόμους α), β), γ), δ)με την οποία δηλώθηκε υποχρέωση μεταβίβασης ποσοστού 0,3831% στην εργολάβο εταιρία ενός οικοπέδου συνολικής έκτασης 16.593 τ. μ., που βρίσκεται στην θέση «.....»

στην, βάσει του υπ' αριθμ/29-7-1997 προσύμφωνου αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου

Στα πλαίσια του ελέγχου και λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, διαπιστώθηκε ότι οι λοιποί κληρονόμοι, πλην της, δήλωσαν ανακριβώς το μέρος της κληρονομιάς που αντιστοιχεί σε ακίνητα εκτός του αντικειμενικού προσδιορισμού και καταλογίστηκε ανά κληρονόμο ο επιπλέον φόρος που αντιστοιχεί στα κληρονομούμενα ακίνητα, όπως περιγράφεται παρακάτω:

ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Όνομ/νυμο συγγένεια κληρονόμου	Αξία κληρονομικής μερίδας	Κύριος φόρος			Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 120%	Σύνολο €
		που αναλογεί	που καταβλήθηκε	διαφορά		
..... (τέκνο)	397.632,36	69.493,81	55.928,89	13.564,92		13.564,92€

ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Όνομ/νυμο συγγένεια κληρονόμου	Αξία κληρονομικής μερίδας	Κύριος φόρος			Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 120%	Σύνολο €
		που αναλογεί	που καταβλήθηκε	διαφορά		
..... (εγγονή)	198.817,88	34.746,91	27.964,40	6.782,51		6.782,51€

ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Όνομ/νυμο συγγένεια κληρονόμου	Αξία κληρονομικής μερίδας	Κύριος φόρος			Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 120%	Σύνολο €
		που αναλογεί	που καταβλήθηκε	διαφορά		
..... (εγγονή)	198.817,88	34.746,91	27.964,40	6.782,51		6.782,51€

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

- 1) Παράνομη έκδοση των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς της Φορολογικής Αρχής, διότι το σχετικό δικαίωμα του Ελληνικού Δημοσίου προς επιβολή φόρου έχει υποπέσει σε παραγραφή.
- 2) Εσφαλμένος προσδιορισμός της αγοραίας αξίας των κληρονομιαιών ακινήτων και κατ' επέκταση της αξίας της κληρονομιάς περιουσίας. Μη νόμιμος ο προσδιορισμός της αγοραίας αξίας των επίμαχων ακινήτων 1, 2, 3, 4 και 5 με βάση συγκριτικά στοιχεία. Τα εν λόγω ακίνητα έχουν δασικό χαρακτήρα και για το λόγο αυτό επιβάλλεται η εκτίμηση της αξίας τους σύμφωνα με το άρθρο 6 παρ 1 του Ν. 998/1979 (σχετ. η υπ' αριθμ. 534/2003 απόφαση της Ολομέλειας του ΣΤΕ).
- 3) Μη νόμιμος ο προσδιορισμός της αγοραίας αξίας των επίμαχων ακινήτων 1, 2, 3, 4 και 5 ακόμα και με τη χρήση συγκριτικών στοιχείων, όπως πραγματοποιήθηκε στην προκειμένη περίπτωση, λόγω μη νόμιμης αιτιολογίας, άλλως ως αντιφατικός.
- 4) Ως προς το ημιτελές κτίσμα-κατοικία 58 m² επί του ακινήτου με χαρακτηριστικό αριθμό XXIV, αυτό έχει κριθεί κατεδαφιστέο και, συνεπώς, εσφαλμένα συνυπολογίζεται η αξία αυτού στην κληρονομική μερίδα καθενός από τους κληρονόμους. Για το εν λόγω κτίσμα έχει εκδοθεί η υπ' αριθμ...../1998 άδεια οικοδομής η οποία έχει ακυρωθεί με την υπ' αριθμ./2003 απόφαση του ΣΤΕ.

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

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. 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».

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 Προικίων και Κερδών εκ λαχείων), ως ίσχυε για το υπό κρίση έτος, μεταξύ άλλων, ορίζεται ότι: «Κατ' εξαίρεση, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται: α).... ια) Κατά τον χρόνον της οριστικής ρυθμίσεως των, εκ προσυμφώνου μεταβιβάσεως περιουσιακών στοιχείων υπό του κληρονομούμενου, απορρεουσών εννόμων σχέσεων. ιβ).».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 102** (Παραγραφή δικαιώματος επιβολής φόρου και προστίμου), του ΝΔ 118/1973 (Περί Κώδικος Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών Προϊκών και Κερδών εκ λαχείων), όπως κωδικοποιήθηκε και ισχύει με το Ν. 2961/2001 (ΦΕΚ Α'266/22-11-2001), 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 μέσα στο οποίο έχει συντελεσθεί η παράβαση.

2. Προκειμένου για κληρονομαία 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 υποχρέου, 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 ιδίου 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 ιδίου 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 ιδίου 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.,).

Επειδή, σε περίπτωση ανάληψης υποχρέωσης με προσύμφωνο για εκποίηση, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά την οριστική ρύθμιση όλων των εκ προσυμφώνου απορρεουσών έννομων σχέσεων «... αφού η ως άνω διάταξις του άρθρου 7 περ. ια' του ν.δ.118/1973 δεν προβλέπει εξαιρέσιν, από της θεσπιζομένης δι' αυτής μεταθέσεως του χρόνου γενέσεως της φορολογικής υποχρεώσεως, εις την περίπτωσιν καθ' ην ο κληρονόμος ή ο προς ον υπεσχέθη ο κληρονομούμενος δια το» σχετικού προσυμφώνου την μεταβίβασιν περιουσιακού στοιχείου ευρίσκεται, κατά τον χρόνο του θανάτου ή μετ' αυτόν, εις την νομήν του περιουσιακού τούτου στοιχείου, οίαν εξαιρέσιν θεσπίζουν αι διατάξεις των περιπτ. α' και γ' του αυτού άρθρου 7, προβλέπουνσai άλλας περιπτώσεις μεταθέσεως του χρόνου γενέσεως της φορολογικής υποχρεώσεως» (ΣΤΕ 4032/1999).

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 γέννησης 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, σε περίπτωση κατάρτισης σύμβασης εργολαβίας ανέγερσης οικοδομής με το σύστημα της αντιπαροχής και ακολούθως θανάτου είτε του εργοδότη-οικοπεδούχου είτε του εργολάβου, τα εκ του εργολαβικού συμβολαίου δικαιώματα και υποχρεώσεις τους, περιέρχονται αιτία θανάτου στους κληρονόμους τους και, εκτός αντίθετης συμφωνίας η σύμβαση συνεχίζεται.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 7 περ ια΄** του Ν.Δ 118/1973, για τη μετάθεση του χρόνου γέννησης της φορολογικής υποχρέωσης από το νόμο κατ' εξαίρεση, λόγω ανάληψης υποχρέωσης με προσύμφωνο, θα πρέπει να υφίστανται οι εξής προϋποθέσεις: α) Να υπάρχει έγκυρο κατά το νόμο προσύμφωνο, προφανώς με ημερομηνία προγενέστερη του θανάτου. Εάν το προσύμφωνο αφορά τη μεταβίβαση εμπράγματων δικαιωμάτων επί ακινήτων, για την εγκυρότητά του πρέπει να έχει περιβληθεί τον τύπο του συμβολαιογραφικού εγγράφου και, β) Με το προσύμφωνο ο κληρονομούμενος να είχε αναλάβει την υποχρέωση να μεταβιβάσει, για οποιαδήποτε αιτία, κινητό ή ακίνητο περιουσιακό στοιχείο, το οποίο συνέχιζε να ανήκει σ' αυτόν κατά το θάνατο του και περιήλθε αιτία θανάτου στους κληρονόμους του, είτε εξ αδιαθέτου είτε εκ διαθήκης. Εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις αυτές αναβάλλεται η γένεση της φορολογικής υποχρέωσης και χρόνος φορολογίας είναι εκείνος κατά τον οποίο ο κληρονόμος, σε εκτέλεση του προσυμφώνου και σύμφωνα με τους ειδικότερους όρους του, μεταβιβάζει στον εκ προσυμφώνου δικαιούχο το σχετικό κληρονομαίο περιουσιακό στοιχείο. Η μετάθεση του χρόνου γέννησης της φορολογικής υποχρέωσης στις περιπτώσεις του άρθρου 7 γίνεται αυτοδίκαια από το νόμο.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 67 (Περιεχόμενο της δήλωσης κληρονομιών) του Ν.Δ 118/1973, μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. *Εις την δήλωσιν αναγράφονται λεπτομερώς, εκτός των άλλων αναγκαίων δια τον καθορισμόν του φόρου λεπτομερειών και τα ακόλουθα γ) Τα αντικείμενα, φορολογητέα ή μη, της κληρονομιάς, της κληρονομικής μερίδας και κληροδοσίας μετά προσδιορισμού του είδους και της αξίας ενός εκάστου,.....Εις την αρχικήν δήλωσιν αναγράφονται άνευ προσδιορισμού της αξίας τούτων και τα περιουσιακά στοιχεία, δια τα οποία μετατίθεται, νόμω ο χρόνος γενέσεως της φορολογικής υποχρεώσεως κατά τας διατάξεις του άρθρου 7, ως και εκείνα δια τα οποία μετετέθη ο χρόνος γενέσεως της φορολογικής υποχρεώσεως, μετ' απόφασιν του οικονομικού εφόρου..... ε) Τα χρέη και βάρη της κληρονομιάς.....*».

Επειδή, με την απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας [1738/2017](#) κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς 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 και συγκεκριμένα με τις σκέψεις 8, 9 και 10 αυτής, 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.

Επειδή, με την απόφαση 2932/2017 του ΣτΕ ορίζεται ότι :«...τα κριθέντα από την Ολομέλεια του Δικαστηρίου με την απόφαση ΣτΕ 1738/2017, και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 7 του ν.

3888/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010, του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και του άρθρου δεύτερου παρ. 1 του ν. 4098/2012 αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, για τον ίδιο λόγο για τον οποίο κρίθηκαν από την Ολομέλεια αντισυνταγματικές οι διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 3513/2006, του άρθρου 29 του ν. 3697/2008, του άρθρου 10 του ν. 3790/2009 και του άρθρου 82 του ν. 3842/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010, διότι παρατείνουν -ενόψει μάλιστα του γενικού τρόπου διατύπωσής τους, τόσο την πενταετή, κατά την παρ. 1, όσο και τη δεκαετή, κατά την παρ. 4 του άρθρου 84 (πρβλ. ΣΤΕ 1623/2016 7μ.)- προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσής των σχετικών νόμων ετών».

Επειδή σύμφωνα με το με αριθ. 2642/2017 Πρακτικό της Ολομέλειας του ΝΣΚ, παρότι η ανωτέρω απόφαση της ΟλΣΤΕ δεν κάνει ρητή μνεία περί αντισυνταγματικότητας των επόμενων νομοθετικών ρυθμίσεων, με τις οποίες χορηγήθηκαν περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής, του άρθρου 37 παρ. δ του ν. 4141/2013, του άρθρου 22 του ν. 4203/2013, του άρθρου 87 του ν. 4316/2014, του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 97 του ν. 4446/2016, διότι δεν ήταν αναγκαίο με βάση το πραγματικό της κρίνόμενης υπόθεσης, από τις σκέψεις 5 και 6 της απόφασης της Ολομέλειας συνάγεται ότι και οι διατάξεις αυτές αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος. Και τούτο διότι ομοίως παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης των σχετικών νόμων έτους, συνδέουν δε τη χορήγηση ή μη παράτασης παραγραφής με ενέργειες δημόσιας αρχής, όπως είναι η έκδοση ή/και κοινοποίηση εντολής ελέγχου, με συνέπεια τη διαφοροποίηση του χρόνου παραγραφής στη βάση της έκδοσης ή μη εντολής ελέγχου σε βάρος εκάστου φορολογούμενου.

Επειδή περαιτέρω, με την με αριθ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 (Β' 3278) Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και την εκδοθείσα σε συνέχεια αυτής ΠΟΛ. 1154/04-10-2017 του ιδίου, περί παροχής οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της, προτεραιοποιήθηκε η διενέργεια ελέγχων και μεταξύ άλλων, προβλέφθηκε η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και επιβολής προστίμων για τις χρήσεις για τις οποίες, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε συνδυασμό με τη με αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του ΣΤΕ, το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή. Διευκρινίσθηκε δε ότι τα ανωτέρω τυγχάνουν εφαρμογής και για τις εκκρεμείς ενώπιον της Δ.Ε.Δ. υποθέσεις.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι υποβλήθηκαν από τους: α) του, β)του, γ)του και δ)

..... του κληρονόμους της αποβιώσαςας, η υπ' αριθ. /2003 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς και στη συνέχεια υποβλήθηκε η υπ' αριθ. /2016 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς. Ο χρόνος επαγωγής στην κληρονομιά και συνεπώς ο χρόνος γένεσης της φορολογικής ενοχής, είναι ο χρόνος θανάτου της κληρονομούμενης ήτοι η .././2002, με εξαίρεση: α) Ποσοστό 14,45% ενός οικοπέδου συνολικής έκτασης 4.000 τ.μ., που βρίσκεται στην θέση «.....» στην, με χαρακτηριστικό αριθμό Α2124, το οποίο δηλώθηκε σε αναβολή φορολόγησης βάσει των διατάξεων του άρθρου 7 περ. ια' του Ν.Δ. 118/173 (με βάση το με αριθμό/30-5-1983 προσύμφωνο πώλησης ακινήτων του συμβολαιογράφου), β) ποσοστό 29,50% ενός οικοπέδου συνολικής έκτασης 4.002 τ.μ., τουριστικού οικισμού “.....” στην με χαρακτηριστικό αριθμό Α272, το οποίο δηλώθηκε σε αναβολή φορολόγησης βάσει των διατάξεων του άρθρου 7 περ. ια' του Ν.Δ. 118/173 (με βάση το με αριθμό/06-08-1999 προσύμφωνο πώλησης ακινήτων της συμβολαιογράφου) και γ) ποσοστό 0,3831% ενός οικοπέδου συνολικής έκτασης 16.593 τ. μ., που βρίσκεται στην θέση «.....» στην, το οποίο δηλώθηκε σε αναβολή φορολόγησης βάσει των διατάξεων του άρθρου 7 περ. ια' του Ν.Δ. 118/173 (με βάση το με αριθμό/07-8-1995 προσύμφωνο σύστασης οριζοντίου και κάθετης ιδιοκτησίας της συμβολαιογράφου και το με αριθμό/29-7-1997 προσύμφωνο πώλησης της συμβολαιογράφου), τα οποία δηλώθηκαν στο παθητικό και για τα οποία υπάρχει υποχρέωση μεταβίβασης στην εργολάβο εταιρία «.....» ή σε τρίτους που υποδεικνύονται από αυτήν, ώστε να καταστεί ευχερής η λήψη πιστοποιητικού του άρθρου 105 του ως άνω Κώδικα για τη σύνταξη του μεταβιβαστικού συμβολαίου.

Επειδή οι παρατάσεις παραγραφής που δόθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 82 του ν. 3842/2010, 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010 (όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 ν. 3899/2010), 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011, 2 παρ. 1 του ν. 4098/2012, 37 παρ. δ του ν. 4141/2013, 22 του ν. 4203/2013, 87 του ν. 4316/2014, 22 του ν. 4337/2015, και 97 του ν. 4446/2016 κατά τα ανωτέρω, δεν μπορούσαν να στηρίξουν στην προκειμένη περίπτωση τη βεβαίωση φόρου ως προς το επίμαχο έτος.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, 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 του αριθμ. 2642/2017 Πρακτικού της Ολομέλειας του ΝΣΚ.

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 Ι 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.**, κληρονόμων εξ αδιαθέτου, της κληρονομούμενης «..... του» – **Α.Φ.Μ.**, που απεβίωσε την .././2002, και την ακύρωση: α) της με αριθμό/..-...-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, β) της με αριθμό/..-...-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς και γ) της με αριθμό/..-...-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, 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.