



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Θεσσαλονίκη, 27-05-2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Διεύθυνση Επίλυσης διαφορών

Αριθμός απόφασης: 569

Αυτοτελές τμήμα επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333245

ΦΑΞ : 2313333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
- ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του

χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β' 748/21-3-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

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

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του - ΑΦΜ κατά α) της υπ' αρ.-2015 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς (αρ. φακέλου Θ-...../1998) και β) της υπ' αρ.-2015 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς (αρ. φακέλου Θ-...../1998) της Δ.Ο.Υ., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις α) υπ' αρ.-2015 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς (αρ. φακέλου Θ-...../1998) και β) υπ' αρ.-2015 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς (αρ. φακέλου Θ-...../1998) της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της φορολογικής αρχής διά της Εισήγησης της Δ.Ο.Υ., με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

6. Τις από-2015 Εκθέσεις Ελέγχου Φόρου Κληρονομιάς (αρ. υποθέσεων/2015 και/2015) της Δ.Ο.Υ.

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

Επί της από-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του - ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε διαφορά κύριου φόρου εκ 2.473,86 € πλέον πρόσθετου φόρου εκ 2.968,64 €, δη σύνολο εκ 5.442,50 € σε βάρος της προσφεύγουσας, ως νόμω υπόχρεης (κληρονόμου εξ αδιαθέτου) της αποβιωσάσης στις-2009 μητέρας της του κατά ποσοστό 18,75%, και ως εκ τούτου βαρυνόμενης κατά το ίδιο ποσοστό (18,75%) με τον αναλογούντα στην κληρονομική μερίδα αυτής (της) φόρο

από την επαγωγή της κληρονομιάς του προαποβιώσαντος στις-1998 πατέρα της, του

Με την με αριθμό-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε διαφορά κύριου φόρου εκ 663,33 € πλέον πρόσθετου φόρου εκ 795,99 €, δη σύνολο εκ 1.459,32 € σε βάρος της προσφεύγουσας, ως νόμω υπόχρεης (κληρονόμου εξ αδιαθέτου) της αποβιώσας στις-2009 μητέρας της του κατά ποσοστό 18,75%, και ως εκ τούτου βαρυνόμενης κατά το ίδιο ποσοστό (18,75%) με τον αναλογούντα φόρο στην κληρονομική μερίδα αυτής (της), ως νόμω υπόχρεης (εξ αδιαθέτου κληρονόμου) κατά ποσοστό 50% της προαποβιώσας στις-2005 μητέρας της, συζύγου εν ζωή του, κληρονόμου εξ αδιαθέτου κατά ποσοστό 25% του προαποβιώσαντος στις-1998 συζύγου της (και πατέρα της),του

Οι ως άνω υπ' αρ.-/2015 και-/2015 προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν, ερειδόμενες στις από-2015 Εκθέσεις Ελέγχου Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. με αριθμό υπόθεσης-/2015 και-/2015 αντίστοιχα, σε εκτέλεση της υπ' αρ.-2015 εντολής φορολογικού ελέγχου κεφαλαίου για την διενέργεια επανάληψης διαδικασίας με τη σύνταξη νέας έκθεσης ελέγχου και έκδοσης πράξεων φόρου κληρονομιάς, αναφορικά με τον υπ' αρ. Θ-...../1998 φάκελο κληρονομιάς του αποβιώσαντος στις-1998 του

Σύμφωνα με τις εκθέσεις ελέγχου, η ανωτέρω εντολή εκδόθηκε κατόπιν ακύρωσης, από το Διοικητικό Πρωτοδικείο, με μεταβατική έδρα), δια της υπ' αρ.-2014 απόφασής του, των υπ' αρ.-2010 και-2010 πράξεων προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., για το λόγο ότι εκδόθηκαν στο όνομα ανύπαρκτων (κατά το χρόνο έκδοσής τους) προσώπων, δη σε βάρος των προαποβιώσαντων χήρας και του και ότι κοινοποιήθηκαν κακώς στον νόμω υπόχρεο πατέρα της προσφεύγουσας, στην αλλοδαπή, μέσω Υπουργείου Εξωτερικών, παρόλο που είχε ορίσει αντίκλητο στην Ελλάδα.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραγραφή των αξιώσεων του Δημοσίου, λόγω παρέλευσης 10ετίας (την 01-01-2011) από τον χρόνο υποβολής της δήλωσης φόρου κληρονομιάς το έτος 2000

- Το άρθρο 102 παρ. 1 του Ν.Δ. του 118/73 προβλέπει της έκπτωση του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου ή προστίμου λόγω ανακριβούς δήλωσης, μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους υποβολής αυτής.
- Το άρθρο 79 του ανωτέρω Νομοθετικού Διατάγματος ορίζει την επίδοση των πράξεων του

οικονομικού εφόρου κατά τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας.

➤ Το άρθρο 285 παρ. 1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας προβλέπει την κατάργηση κάθε άλλης διάταξης για θέμα ρυθμιζόμενο από αυτόν.

➤ Από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι, αν η κοινοποίηση στον υπόχρεο της οικείας καταλογιστικής πράξεως εντός δεκαετίας είναι πλημμελής ή άκυρη, τότε η κοινοποίηση δεν διακόπτει την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου (ΣτΕ 101/2012, 1260/2011, 2792/1987).

➤ Σε περίπτωση υποβολής συμπληρωματικής δήλωσης, για το ίδιο φορολογικό αντικείμενο, η προθεσμία της δεκαετούς παραγραφής αρχίζει από το τέλος του έτους υποβολής της αρχικής δήλωσης (ΣτΕ 1260/2011, 3772/1996).

➤ Η ακύρωση των αρχικών πράξεων έγινε για λόγους ανυπαρξίας νόμιμου τίτλου και όχι για τυπικό ελάττωμα του τίτλου (ΣτΕ 2264/2015) ή πλημμέλειά του, και ως εκ τούτου είναι σαν να μην έγιναν ποτέ. Κατά συνέπεια, κατά την επανεξέταση της υπόθεσης πρέπει να ληφθεί υπόψη ο παρών προβαλλόμενος λόγος ακύρωσης των προσβαλλόμενων πράξεων, που εκδόθηκαν κατά παράβαση του νόμου και του Συντάγματος.

2. Ακυρότητα των πράξεων, λόγω κοινοποίησής τους μετά την παρέλευση ενός έτους από την επίδοση της απόφασης την-2014

➤ Το άρθρο 102 παρ. 1 και 4 του 118/73 προβλέπει ότι ο οικονομικός έφορος μπορεί να κοινοποιήσει πράξη και μετά τη λήξη της δεκαετίας από το τέλος του έτους υποβολής της δήλωσης, εάν ακυρωθεί με δικαστική απόφαση η βεβαίωση φόρου για τυπικό ελάττωμα του τίτλου.

➤ Το άρθρο 10 παρ. 8 του Ν.1160/1981 ορίζει ότι σε περίπτωση απαγγελίας με τελεσίδικη δικαστική απόφαση της ακυρότητας ατομικής ειδοποίησης ή πράξης διοικητικής εκτέλεσης, για λόγους που αφορούν τον νόμιμο τίτλο, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση πράξης αποσβένεται λόγω παραγραφής μετά την παρέλευση ενός έτους από την κοινοποίηση της δικαστικής απόφασης στην Δημόσια Υπηρεσία.

➤ Το άρθρο 87 παρ. 4 του Ν. 2362/1995 ορίζει ότι η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς βεβαίωση (εν ευρεία έννοια) ή προς είσπραξη της βεβαιωμένης απαιτήσεώς του αναστέλλεται μέχρι την έκδοση τελεσίδικης δικαστικής απόφασης και δεν δύναται, σε κάθε περίπτωση, να συμπληρωθεί εντός έτους από την επίδοση της τελεσίδικης απόφασης στη Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία

➤ Το άρθρο 79 του Ν.Δ. 118/73 ορίζει την επίδοση των πράξεων του οικονομικού εφόρου κατά τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας.

➤ Από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι, αν η κοινοποίηση στον υπόχρεο της οικείας καταλογιστικής πράξεως εντός δεκαετίας είναι πλημμελής ή άκυρη, τότε η κοινοποίηση δεν διακόπτει την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου (ΣτΕ 101/2012, 1260/2011, 2792/1987).

➤ Στην προκειμένη περίπτωση, οι προσβαλλόμενες πράξεις επιδόθηκαν στην προσφεύγουσα στις

.....-2016, δη μετά την παρέλευση έτους από την κοινοποίηση της απόφασης στις-2014, ενώ η προθεσμία έληγε στις-2015. Για το λόγο αυτό πρέπει να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις και οι αντίστοιχες βεβαιώσεις.

3. Λανθασμένη η προσδιοριζόμενη από τη φορολογική αρχή αξία των κληρονομηθέντων ακινήτων

➤ Οι νέες πράξεις υπολογίσθηκαν με τις τιμές της από-2010 έκθεσης εκτίμησης, χωρίς η φορολογική αρχή να αιτιολογεί και να λαμβάνει υπόψη της τις διαφορές μεταξύ των συγκριτικών στοιχείων και της αξίας των κληρονομιών. Στηριζόμενος στην παλιά εκτίμηση, ο οριστικός προσδιορισμός του φόρου είναι εξωπραγματικός και δεν έχει σχέση με την αγοραία αξία των ακινήτων το 1998.

➤ Για τον αγρό εμβαδού 2.000 τ.μ. στη θέση «.....», ενώ η πράξη αναφέρει ότι είναι μη άρτιος και μη οικοδομήσιμος, εκτός ζώνης οικισμού (800 μέτρα απόσταση από οικισμό) εκτός σχεδίου και με συγκυριότητα, γίνεται ωστόσο χρήση απρόσφορου συγκριτικού στοιχείου με αγρό στη θέση «.....», εντός οικισμού, και επομένως άρτιου και οικοδομήσιμου. Η δηλωθείσα αξία του κρινόμενου αγρού εκ 800.000 δρχ είναι και η πραγματική του αξία, δεδομένου ότι η αντικειμενική αξία (για απόσταση 500-800 μέτρα από τη θάλασσα) στις-1999 (χρόνος επέκτασης της εφαρμογής του αντικειμενικού συστήματος στη) ανερχόταν σε 3.240.000 δρχ.

➤ Για τον αγρό στη θέση «.....», που δεν έχει πρόσοψη σε δρόμο και είναι μη ποτιστικός και μονοετούς καλλιέργειας, γίνεται χρήση απρόσφορου συγκριτικού στοιχείου σε άλλη θέση, δη στη θέση «.....». Η δηλωθείσα αξία του κρινόμενου πλησιάζει στην πραγματική του αξία, δεδομένου ότι η αντικειμενική του αξία το 1999 ανερχόταν σε 3.600.000 δρχ.

➤ Για τον αγρό εμβαδού 2.500 τ.μ. στη θέση «.....», που είναι εκτός ζώνης, εκτός σχεδίου, εκτός οικισμού, μη άρτιος και μη οικοδομήσιμος, χωρίς πρόσοψη σε δρόμο, μη ποτιστικός, μονοετούς καλλιέργειας, με συγκυριότητα, και σε απόσταση από τη θάλασσα 1.000-1.200 μέτρα, γίνεται χρήση απρόσφορου συγκριτικού στοιχείου με αγρό εντός ζώνης. Η δηλωθείσα αξία του κρινόμενου εκ 1.000.000 δρχ είναι η πραγματική του αξία το 1998, ενώ η αντικειμενική είναι 900.000 δρχ.

➤ Για τον αγρό στη θέση «.....», που είναι μεν άρτιος και οικοδομήσιμος, αλλά μη ποτιστικός, χωρίς δρόμο και χωρίς τουριστικό ενδιαφέρον, πολύ μακριά από την, γίνεται χρήση απρόσφορου συγκριτικού στοιχείου που πλεονεκτεί λόγω θέσης. Η δηλωθείσα αξία του κρινόμενου εκ 2.000.000 δρχ είναι η πραγματική, ενώ η αντικειμενική είναι 1.800.000 δρχ.

➤ Για τον αγρό στη θέση «.....», που είναι εκτός ζώνης, εκτός οικισμού, και άρτιος ως προς το συνολικό εμβαδό (ενώ κληρονομείται ποσοστό $\frac{1}{2}$ εξ αδιαιρέτου) γίνεται χρήση απρόσφορου συγκριτικού στοιχείου, που πλεονεκτεί λόγω μικρότερης απόστασης από τον οικισμό. Η δηλωθείσα αξία του κρινόμενου εκ 900.000 δρχ είναι και η πραγματική, ενώ ταυτίζεται και με την αντικειμενική.

➤ Για οικόπεδο στην άκρη της, σε θέση χωρίς αγοραστικό ενδιαφέρον, γίνεται χρήση απρόσφορου συγκριτικού στοιχείου με οικόπεδο στην είσοδο του χωριού με μεγαλύτερη αξία λόγω

τουριστικής κίνησης και θέσης του οικοπέδου.

➤ Η οικοσκευή υπολογίζεται αυθαίρετα σε ποσό 3.586.860 δρχ, χωρίς επαρκή αιτιολογία, επί του συνόλου της κληρονομιάς και όχι μόνο στην κληρονομική μερίδα της επιζώσας τότε συζύγου.

1 & 2 Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής των αξιώσεων του Δημοσίου, λόγω παρέλευσης 10ετίας (την 01-01-2011) από τον χρόνο υποβολής της δήλωσης φόρου κληρονομιάς το έτος 2000 και ακυρότητας των πράξεων, λόγω κοινοποίησής τους μετά την παρέλευση ενός έτους από την επίδοση της απόφασης την-2014

Επειδή, το άρθρο 73 παρ. 1 του Ν. 2961/2001 ορίζει ότι : «Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των δηλώσεων που υποβάλλονται και ερευνά για την ανεύρεση των υποχρέων, οι οποίοι παρέλειψαν να υποβάλουν δήλωση».

Επειδή, το άρθρο 72 (πρώην άρθρο 66) παρ. 11 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει 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».

Επειδή, το άρθρο 102 παρ. 1 του Ν. 2961/2001, ορίζει ότι : «Το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματός 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, ...».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία, (Ιωάννης Γ. Φωτόπουλος, Φορολογία Κληρονομιών, Δωρεών και Γονικών Παροχών, Αθήνα, 2013, σελ. 1854, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει πράξη επιβολής φόρου κληρονομιών λόγω ανακρίβειας της δήλωσης, που είχε υποβληθεί από τον υπόχρεο, παραγράφεται μετά την πάροδο δέκα (10) ετών από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υπεβλήθη η δήλωση, χωρίς να ασκεί επιρροή αν δήλωση ήταν εμπρόθεσμη ή εκπρόθεσμη.

Επειδή, το άρθρο 12 παρ. 7 του Ν. 3888/2010 ορίζει ότι : «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2011».

Με το άρθρο 4 παρ. 7 του Ν.3899/2010 καταργήθηκε το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 7 του άρθρου 12 του Ν.3888/2010, που όριζε ότι: «Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικών, κερδών από λαχεία, μεταβίβασης ακινήτων και φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.)».

Επειδή, η ΠΟΛ. 1006/17-01-2011 ορίζει ότι : «... Με την κοινοποιούμενη διάταξη της παρ. 7 του άρθρου 4 του Ν. 3899/2010 ορίζεται ότι το δεύτερο εδάφιο της παρ. 7 του άρθρου 12 του Ν. 3888/2010 καταργείται. Συνεπώς, και η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικών, κερδών από λαχεία, μεταβίβασης ακινήτων και φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.), η οποία έληγε (ακόμη και κατά παράταση) στις 31.12.2010, λήγει την 31.12.2011».

Επειδή, το άρθρο 18 παρ. 2 του Ν. 4002/2011 ορίζει ότι : «*Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012*».

Επειδή, η ΠΟΛ. 1198/21-09-2011 «Κοινοποίηση διατάξεων του άρθρου 18 του Ν. 4002/2011» ορίζει ότι : «...*Η ανωτέρω παράταση καταλαμβάνει τις κάθε είδους προθεσμίες παραγραφής που λήγουν την 31.12.2011, όπως υποθέσεις χρήσεων 2000, 2001, 2002, 2003, 2004 και 2005 ...*»

Επειδή, το άρθρο 2 του Ν. 4098/2012 ορίζει ότι : «*Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2012, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013*».

Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση της ανωτέρω ρύθμισης, η ανωτέρω παράταση κρίνεται αναγκαία λόγω: α) οργανωτικής αναδιάρθρωσης των Υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών, το μεγαλύτερο μέρος της οποίας πραγματοποιήθηκε εντός του έτους 2012. Και συνίσταται στην ενοποίηση Τμημάτων Ελέγχου και Δικαστικού, στις συνενώσεις Δ.Ο.Υ., στην αναστολή λειτουργίας δικαστικών τμημάτων και τμημάτων Ελέγχου και στη μεταφορά αρμοδιοτήτων τους σε άλλες Δ.Ο.Υ., β) τεράστιας έλλειψης προσωπικού που προκάλεσε η εφαρμογή του ν. 4024./2011 (εφεδρεία κλπ) στη λειτουργία των υπηρεσιών (προκειμένου να αποφευχθεί η ενασχόληση του εισπρακτικού μηχανισμού με τη λήψη μέτρων για διακοπή ή αναστολή της παραγραφής χρεών με αβέβαιο σε πολλές περιπτώσεις αποτέλεσμα και να καταστεί δυνατή η επικέντρωση των προσπαθειών του στις οφειλές που είναι εισπραξιμες , δεδομένης και της δυσχέρειας ολοκλήρωσης της λήψης των ανωτέρω μέτρων λόγω της αναδιοργάνωσης του εισπρακτικού μηχανισμού και της έλλειψης προσωπικού) και γ) μη πλήρους μέχρι σήμερα επιχειρησιακής λειτουργίας και εφαρμογής του συστήματος ELENXIS.

Επειδή, το άρθρο 37 παρ. 5 του Ν. 4141/2013 ορίζει ότι : «*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».

Επειδή, το άρθρο 22 του Ν. 4203/2013 ορίζει ότι : «Οι προθεσμίες παραγραφής 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: ... 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 φορολογική ή ελεγκτική αρχή...».

Επειδή, η ΠΟΛ. 1265/16-12-2013 «Παροχή οδηγιών για τις παραγραφόμενες υποθέσεις φορολογίας Κεφαλαίου» ορίζει ότι : «...Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 5 του άρθρου 37 του Ν.4141/2013, 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, ήτοι έως 31.12.2013, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δυο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Συνεπώς οι εντολές θα πρέπει να εκδοθούν έως την ως άνω ημερομηνία, ώστε να επιτευχθεί η διετής παράταση της παραγραφής της υπόθεσης...».

Επειδή, το άρθρο 22 του Ν. 4337/2015 ορίζει ότι : «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...».

Επειδή, το άρθρο 72 παρ. 3 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι : «...Σε περίπτωση κατά την οποία, έως την 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιοδήποτε λόγο μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται».

Επειδή, το άρθρο 72 παρ. 7 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Σε περίπτωση ακύρωσης με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, για τυπικούς λόγους ή λόγω νομικής πλημμέλειας, οποιασδήποτε πράξης καταλογισμού, η Φορολογική Διοίκηση, σε συμμόρφωση με τη δικαστική απόφαση, εκδίδει, από το χρόνο ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας τις προβλεπόμενες από αυτόν πράξεις προσδιορισμού του φόρου, ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης της δικαστικής απόφασης».

Επειδή, το άρθρο 36 παρ. 2 του ανωτέρω νόμου, αναφορικά με ελεγχόμενες χρήσεις μετά την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ. (1.1.2014) διατηρεί το πνεύμα του νομοθέτη να θέσει χρονικά όρια στην έκδοση νέων πράξεων επιβολής φόρου, σε συμμόρφωση δικαστικών αποφάσεων, ορίζει ότι : «Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: ... γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης, η οποία δεν προσβάλλεται με ένδικο βοήθημα ή μέσο και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά».

Επειδή, το άρθρο 102 παρ. 6 του Ν. 2961/2001 ορίζει ότι : «Σε περίπτωση απαγγελίας με τελεσίδικη απόφαση της ακυρότητας ατομικής ειδοποίησης ή πράξης διοικητικής εκτέλεσης, για λόγους που ανάγονται στο νόμιμο τίτλο, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση νέας πράξης ή κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού της σχετικής φορολογικής υποχρέωσης, σε καμία περίπτωση δεν θεωρείται ότι αποσβέσθηκε λόγω παραγραφής, πριν από την παρέλευση έτους από την κοινοποίηση με δικαστικό επιμελητή στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία της πιο πάνω τελεσίδικης δικαστικής απόφασης».

Επειδή, το άρθρο 102 παρ. 7 του Ν. 2961/2001 ορίζει ότι : «Με την επιφύλαξη της ισχύος της προηγούμενης παραγράφου, βεβαιωμένα έσοδα στις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες, στα οποία αφορά η άνω ακυρότητα, διαγράφονται από την αρχή που τα βεβαίωσε, με βάση την τελεσίδικη δικαστική απόφαση που περιέρχεται σε αυτή με οποιονδήποτε τρόπο. Η ίδια αρχή προβαίνει στις νόμιμες ενέργειες για την απόκτηση τίτλου».

Επειδή, το άρθρο 196 του Ν. 2717/1999 «Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «Οι αποφάσεις, με τις οποίες απαγγέλλεται η ακύρωση ή η τροποποίηση εκτελεστής ατομικής διοικητικής πράξης ή η ακύρωση παράλειψης οφειλόμενης νόμιμης ενέργειας, ισχύουν έναντι όλων».

Επειδή, το άρθρο 198 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Οι διοικητικές αρχές οφείλουν, με θετικές ενέργειες ή με αποχή από κάθε αντίθετη ενέργεια, να συμμορφώνονται προς το περιεχόμενο των αποφάσεων οι οποίες για διαφορές που άγονται προς επίλυση με άσκηση προσφυγής».

Επειδή, το άρθρο 95 παρ. 5 του Συντάγματος ορίζει ότι : «Η διοίκηση έχει υποχρέωση να συμμορφώνεται προς τις δικαστικές αποφάσεις. Η παράβαση της υποχρέωσης αυτής γεννά ευθύνη για κάθε αρμόδιο όργανο, όπως νόμος ορίζει. Νόμος ορίζει τα αναγκαία μέτρα για τη διασφάλιση της συμμόρφωσης της διοίκησης».

Επειδή, το άρθρο 50 παρ. 4 του Π.Δ. 18/1989 «Κωδικοποίηση διατάξεων νόμων για το Συμβούλιο της Επικρατείας» ορίζει ότι : «Οι διοικητικές αρχές, σε εκτέλεση της υποχρέωσής τους κατά το άρθρο 95 παρ. 5 του Συντάγματος, πρέπει να συμμορφώνονται ανάλογα με κάθε περίπτωση, με θετική ενέργεια προς το περιεχόμενο της απόφασης του Συμβουλίου, ή να απέχουν από κάθε ενέργεια που είναι αντίθετη προς όσα κρίθηκαν από αυτό...».

Επειδή, το άρθρο 1 του Ν. 3068/2002 «1. Συμμόρφωση Διοίκησης προς δικαστικές αποφάσεις κλπ» ορίζει ότι : «Το Δημόσιο, οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης και τα λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου έχουν υποχρέωση να συμμορφώνονται χωρίς καθυστέρηση προς τις δικαστικές αποφάσεις και να προβαίνουν σε όλες τις ενέργειες που επιβάλλονται για την εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής και για την εκτέλεση των αποφάσεων...».

Επειδή, νομολογιακά (168/2010, 233/2013 Γνωμοδοτήσεις του Ν.Σ.Κ.) έχει κριθεί ότι : «...η υποχρέωση συμμόρφωσης της Διοίκησης προς τις δικαστικές αποφάσεις συνιστά θεμελιώδη πτυχή και έκφραση της αρχής του κράτους δικαίου και αποτελεί συνταγματική επιταγή (άρθρο 95 παρ. 5 Σ). Η υποχρέωση δε αυτή δεν αφορά μόνο το ιδιωτικό συμφέρον των πολιτών, αλλά και αυτό του κοινωνικού συνόλου, στο πλαίσιο της διαφάνειας της λειτουργίας του κράτους και της χρηστής διοίκησης... Πρέπει να επισημανθεί ότι ο νόμος (αρθρ. 95 παρ. 5 Σ, 1 Ν. 3068/2002, 198 ΚΔΔ) κάνει λόγο για συμμόρφωση και όχι για εκτέλεση. Η έννοια της συμμόρφωσης είναι ευρύτερη από αυτήν της εκτέλεσης, καθώς «συμμόρφωση» νοείται και δύναται να προκύπτει από το όλο περιεχόμενο της δικαστικής απόφασης, ιδίως τις αιτιολογίες της, ενώ η εκτέλεση αφορά το συγκεκριμένο διατακτικό της απόφασης... Επομένως η Διοίκηση, στα πλαίσια της κατά τ' ανωτέρω υποχρεώσεώς της προς συμμόρφωση στις οριστικές αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων, υποχρεούται, δυνάμει της εφετειακής αποφάσεως υπέρ του Δημοσίου με την οποία αναβιώνει η αρχική πράξη (αρχικό φύλλο ελέγχου), να προβεί αμελλητί (άρθρο 74 ΚΦΕ) σε επαναβεβαίωση της φορολογικής οφειλής, με βάση το αρχικό φύλλο ελέγχου και επιπλέον σε διαγραφή της φορολογικής οφειλής, που βεβαιώθηκε, μετά την επανάληψη διαδικασίας, με τη νεώτερη πράξη...».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση:

➤ Στις-2000 υπεβλήθη στη Δ.Ο.Υ. η υπ' αρ./2000 δήλωση φόρου κληρονομιάς του θανόντα στις-1998 του από τους εξ αδιαθέτου κληρονόμους του, χήρα (σύζυγο), του (τέκνο) και του

(τέκνο), με δηλωθείσα αξία κληρονομιαίων στοιχείων 13.685.800 δρχ. Βάσει της αξίας της κληρονομικής μερίδας εκάστου και του βαθμού συγγένειας με τον κληρονομούμενο (δυνάμει της φορολογικής κλίμακας για την Α' κατηγορία βαθμού συγγένειας του Ν. 2579/1998) δεν προέκυψε φόρος για καταβολή. Συγκεκριμένα:

α/α	Περιγραφή κληρονομικών στοιχείων	Αξία βάσει δήλωσης (δρχ)	
		Αντικειμενική Αξία	Αγοραία Αξία
1.	Αγρός, έκτασης 2.000 τ.μ., στη θέση «.....», στην Νομού		800.000
2.	Αγρός, έκτασης 2.500 τ.μ., στη θέση «.....» στην Νομού		1.000.000
3.	Αγρός, έκτασης 5.000 τ.μ., στη θέση «.....», στην Νομού		2.000.000
4.	Ποσοστό ½ εξ αδιαιρέτου αγρού, έκτασης 5.000 τ.μ., στη θέση «.....», στηνΝ.		900.000
5.	Αγρός, έκτασης 10.000 τ.μ., στη θέση «.....», στην Νομού		4.000.000
6.	Ποσοστό ½ εξ αδιαιρέτου οικοπέδου, εμβαδού 680,15 τ.μ., στον οικισμό, μετά παλιάς οικίας, εμβαδού 180 τ.μ.	3.385.800	1.600.000
	ΣΥΝΟΛΟ	3.385.800	10.300.000
	ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	13.685.800	

➤ Στο πλαίσιο της ελεγκτικής αρμοδιότητας του Δημοσίου, ως ορίζεται στο άρθρο 73 του Ν.2961/2001, η ανωτέρω φορολογική αρχή προέβη σε έλεγχο της δήλωσης, η οποία προσδιόρισε την αξία των δηλωθέντων κληρονομιαίων στοιχείων (διά συγκριτικών στοιχείων, όσον αφορά τους αγρούς και τα οικοπέδα) σε 111.192.660 δρχ, μετά της οικοσκευής, αφαιρούμενου του παθητικού, συντάσσοντας την από-2010 έκθεση εκτίμησης, καταλογίζοντας στους υπόχρεους τις διαφορές φόρου που προέκυψαν, (κύριο φόρο και πρόσθετο φόρο λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης 300%), με τις υπ' αρ., και-2010 πράξεις προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς και δυνάμει της φορολογικής κλίμακας για την Α' κατηγορία του Ν. 2579/1998:

Προσδιορισμός φορολογητέας αξίας					
	Βάσει δήλωσης (δρχ)	Βάσει ελέγχου (δρχ)	Διαφορά (δρχ)		
Αξία κληρονομιαίων στοιχείων	13.685.800	108.105.800	94.420.000		
- Παθητικό (έξοδα κηδείας)	0,00	-500.000	-500.000		
Υπόλοιπο αξίας	13.685.800	107.605.800	93.920.000		
+Οικοσκευή 1/30	0,00	3.586.860	3.586.860		
Σύνολο φορολογητέας αξίας	13.685.800	111.192.660	97.506.860		
Κληρονομική μερίδα (25%)	3.421.450	27.798.165	24.376.715		
Κληρονομική μερίδα (37,5%)	5.132.175	41.697.247	36.565.072		
Κληρονομική μερίδα (37,5%)	5.132.175	41.697.247	36.565.072		
Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου					
Ονοματεπώνυμο	Κληρ. Μερίδα δρχ	Κύριος φόρος δρχ	Πρόσθετος φόρος (300%) δρχ	Σύνολο φόρου δρχ	Σύνολο φόρου €
.....	27.798.165	2.410.975	7.232.925	9.643.900	28.301,98
.....	41.697.247	4.495.837	13.487.511	17.983.348	52.775,78
.....	41.697.247	4.495.837	13.487.511	17.983.348	52.775,78

➤ Στο μεταξύ, στις-2005 απεβίωσε η μια εκ των κληρονόμων, χήρα, με εξ αδιαθέτου κληρονόμους αυτής τα τέκνα της, και, κατά ποσοστό 50% έκαστος.

➤ Ακολούθως, στις-2009 απεβίωσε η, καταλείποντας εξ αδιαθέτου κληρονόμους

της τους α) (σύζυγο), κατά ποσοστό 4/16 εξ αδιαιρέτου β) (τέκνο), κατά ποσοστό 3/16 εξ αδιαιρέτου γ) (τέκνο), κατά ποσοστό 3/16 εξ αδιαιρέτου δ) (τέκνο), κατά ποσοστό 3/16 εξ αδιαιρέτου και ε) (τέκνο), κατά ποσοστό 3/16 εξ αδιαιρέτου.

➤ Κατόπιν των ανωτέρω θανάτων, η του κατέστη κληρονόμος – νόμω υπόχρεη της, κληρονόμου αρχικώς του και ακολούθως της, κληρονομώντας, αναφορικά με την κληρονομιά του, α) ποσοστό 18,75% της κληρονομικής μερίδας της μητέρας της, και ποσοστό 18,75% ποσοστού 50% της κληρονομικής μερίδας της μητέρας αυτής, βαρυνόμενη των αναλογούντων φόρων κληρονομιάς κατά τα ίδια ως άνω ποσοστά.

➤ Οι ανωτέρω πράξεις προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, όπως προκύπτει από την δικαστική απόφαση, κοινοποιήθηκαν στην αλλοδαπή στον, ως κληρονόμο – νόμω υπόχρεο της, κληρονόμου αρχικώς του και ακολούθως της, ο οποίος, αναφορικά με την κληρονομιά του, και κατόπιν των προαναφερθέντων θανάτων κληρονόμησε α) ποσοστό 25% της κληρονομικής μερίδας της συζύγου του, και ποσοστό 25% ποσοστού 50% της κληρονομικής μερίδας της μητέρας της συζύγου του, βαρυνόμενος των αναλογούντων φόρων κληρονομιάς κατά τα ίδια ως άνω ποσοστά.

➤ Στις-2013, ο άσκησε προσφυγή - ανακοπή κατά των ανωτέρω υπ' αρ.-2010,-2010,-2010 πράξεων προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και της υπ' αρ.-2011 ταμειακής βεβαίωσης.

➤ Με την υπ' αρ.-2014 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου, που εξέτασε την υπόθεση, ακυρώθηκαν εκ των ανωτέρω οι υπ' αρ.-2010 και-2010 πράξεις προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, καθώς και η υπ' αρ.-2011 πράξη ταμειακής βεβαίωσης σε βάρος του προσφεύγοντα, με το αιτιολογικό ότι εκδόθηκαν κακώς στο όνομα ανύπαρκτων προσώπων, δη της και, που είχαν προαποβιώσει του χρόνου έκδοσης των πράξεων, καθώς και για το ότι επιδόθηκαν κακώς στην αλλοδαπή (όπου κατοικεί ο προσφεύγων) δια του Υπουργού Εξωτερικών, και όχι στον οριζόμενο από αυτόν αντίκλητό του στην Ελλάδα.

➤ Η ανωτέρω απόφαση κοινοποιήθηκε στη Δ.Ο.Υ. στις-2014 (αρ. πρωτ. εισερχ. εγγράφου-2014), ως επιβεβαιώνεται και από την υπ' αρ. πρωτ.-2015 βεβαίωση του Διοικητικού Πρωτοδικείου

➤ Κατόπιν της ανωτέρω απόφασης, και στο πλαίσιο συμμόρφωσης της διοίκησης προς αυτήν, εκδόθηκε από την ελεγκτική αρχή Δ.Ο.Υ. η υπ' αρ.-2015 εντολή ελέγχου, με σκοπό την επανάληψη της διαδικασίας ελέγχου, με τη σύνταξη νέας έκθεσης ελέγχου και έκδοση πράξεων φόρου κληρονομιάς για την υπόθεση κληρονομιάς του θανόντα στις-1998 με αρ. φακέλου Θ-...../1998 (αρ. δήλωσης/2000).

➤ Ο έλεγχος επανακαθόρισε την φορολογητέα αξία των δηλωθέντων στην υπ' αρ./2000 δήλωση φόρου κληρονομιάς κληρονομιαίων στοιχείων, σύμφωνα με την από-2010 έκθεση εκτίμησης της φορολογικής αρχής σε 111.192.660 δρχ, κρίνοντας την ανωτέρω δήλωση ανακριβή σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ. 1 και 4 του Ν. 2523/1997.

Αξία δήλωσης	Αξία ελέγχου	Διαφορά αξίας ελέγχου – αξίας δήλωσης > αξία ελέγχου x 20%
13.685.800	111.192.660	97.506.860 (111.192.660-13.685.800) > 22.238.532 (111.192.660 x 20%)

Επί της φορολογητέας αξίας της κληρονομικής μερίδας έκαστου εκ των κληρονόμων του του, προσδιόρισε τον κύριο φόρο δυνάμει της φορολογικής κλίμακας για την Α' κατηγορία του Ν. 2579/1998 στα ίδια ποσά με τις αρχικές υπ'αρ. και-2010 πράξεις προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, περιορίζοντας ωστόσο τον πρόσθετο φόρο λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης στο ανώτατο όριο ποσοστού 120%, σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 4 του Ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 26 παρ. 1 και 2 του Ν. 3943/2011 και ισχύει μετά τη δημοσίευσή του (31-03-2011). Συγκεκριμένα:

Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου					
Ονομ/νο κληρονόμων	Κληρ. Μερίδα δρχ	Κύριος φόρος δρχ	Πρόσθετος φόρος (120%) δρχ	Σύνολο φόρου δρχ	Σύνολο φόρου €
.....	27.798.165	2.410.975	2.893.170	5.304.145	15.566,09
.....	41.697.247	4.495.837	5.395.004	9.890.841	29.026,68
.....	41.697.247	4.495.837	5.395.004	9.890.841	29.026,68

➤ Σύμφωνα με τη εκ νέου εκδοθείσα υπ'αρ.-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, ερειδόμενη στην από-2015 έκθεση ελέγχου φόρου κληρονομιάς με αριθμό υπόθεσης/2015 της ανωτέρω ελεγκτικής αρχής, η Iren, ως κληρονόμος εξ αδιαθέτου και νόμω υπόχρεη της μητέρας της, κληρονομεί το 18,75% της κληρονομικής της ως άνω μερίδας, και βαρύνεται κατά το ίδιο ποσοστό επί του αναλογούντος κυρίου και πρόσθετου φόρου, δη:

Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου από κληρονομική μερίδα					
υπ'αρ.-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς					
Ονομ/νο νόμω υπόχρεου	Δρχ ή €	Κληρον. Μερίδα 18,75%	Κύριος φόρος 18,75%	Πρόσθετος φόρος 18,75%	Σύνολο φόρου 18,75%
.....	Δρχ	7.818.234	842.969	1.011.563	1.854.532
	€	22.944,19	2.473,86	2.968,64	5.442,50

➤ Σύμφωνα με τη εκ νέου εκδοθείσα υπ'αρ.-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, ερειδόμενη στην από-2015 έκθεση ελέγχου φόρου κληρονομιάς με αριθμό υπόθεσης/2015 της ανωτέρω ελεγκτικής αρχής, η Iren, ως κληρονόμος και νόμω υπόχρεη της μητέρας της, κληρονόμος εξ αδιαθέτου κατά ποσοστό 50% της προαποβιωσάσης μητέρας της, κληρονομεί το 18,75% ποσοστού 50% της κληρονομικής ως άνω μερίδας της, και βαρύνεται κατά το ίδιο ποσοστό επί του αναλογούντος κυρίου και πρόσθετου φόρου, δη:

Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου από κληρονομική μερίδα					
υπ'αρ.-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς					
Ονομ/νο νόμω υπόχρεου	Δρχ ή €	Κληρον. Μερίδα 18,75% x 50%	Κύριος φόρος 18,75% x 50%	Πρόσθετος φόρος 25% x 50%	Σύνολο φόρου 25% x 50%
.....	Δρχ	2.606.078	226.029	271.235	497.264
	€	7.648,06	663,33	795,99	1.459,32

➤ Η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς έλεγχο, επιβολή φόρου και κοινοποίηση πράξεων, αναφορικά με την υπό κρίση υπ'αρ./2000 δήλωση φόρου κληρονομιάς, βάσει του άρθρου 102 παρ.1 του Ν. 2961/2001, έληγε το πρώτον στις 31-12-2010, λαμβάνοντας με το άρθρο 12 παρ. 7 του Ν. 3888/2010, ως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 ου Ν.3899/2010 παράταση

έως τις 31-12-2011, ακολούθως με το άρθρο 18 παρ. 2 του Ν. 4002/2011 εκ νέου παράταση έως τις 31-12-2012 και με το άρθρο 2 του Ν. 4098/2012 παράταση έως τις 31-12-2013.

➤ Εφόσον, έως τις 31-12-2013 δεν είχε εκδοθεί εντολή ελέγχου από την φορολογική αρχή, η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου δεν έλαβε περαιτέρω παράταση, βάσει του άρθρου 37 παρ. 5 του Ν.4141/2013 ή αρ. 22 του Ν.4203/2013, καθώς και του άρθρου 22 του Ν.4337/2015.

➤ Με την υπ'αρ.-2014 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου (η οποία κατέστη τελεσίδικη, εφόσον καθ' αυτής δεν ασκήθηκε ένδικο μέσο, ως ρητώς αναφέρεται στην υπ'αρ.-2015 βεβαίωση του Διοικητικού Πρωτοδικείου) περί ακύρωσης των αρχικών πράξεων προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς καθώς και της σχετικής πράξης ταμειακής βεβαίωσης, και σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 102 παρ. 6 του Ν.2961/2001, το δικαίωμα του Δημοσίου «αναβίωσε» για έκδοση και κοινοποίηση νέων πράξεων των σχετικών φορολογικών υποχρεώσεων, υπό την προϋπόθεση, ωστόσο, να ασκηθεί – περιοριστικώς – εντός της προθεσμίας που θέτουν οι ανωτέρω διατάξεις, δη εντός ενός έτους από την κοινοποίηση της τελεσίδικης απόφασης στη φορολογική αρχή. Δεδομένου ότι η ως άνω απόφαση κοινοποιήθηκε στη Δ.Ο.Υ. στις-2014, οι νέες πράξεις επιβολής φόρου όφειλαν να έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί έως τις-2015.

➤ Κατόπιν όλων των ανωτέρω, κατά το χρόνο περαίωσης του ελέγχου της προκειμένης υπόθεσης στις-2015, δια της συντάξεως των από-2015 εκθέσεων ελέγχου φόρου κληρονομιάς με αριθμό υπόθεσης/2015 και/2015, και δια της εκδόσεως αντίστοιχα των υπ' αρ.-2015 και-2015 προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς σε βάρος της προσφεύγουσας, και περαιτέρω, σε κάθε περίπτωση, κατά το χρόνο επίδοσης των ανωτέρω (πράξεων και εκθέσεων) στις-2016 (ημερομηνία επίδοσης, που η ίδια δηλώνει στην ενδικοφανή της προσφυγή, και προηγείται της λογιζόμενης από το άρθρο 5 παρ. 5 του Ν.4174/2013 ημερομηνίας κοινοποίησης συστημένης επιστολής στον υπόχρεο), το δικαίωμα του δημοσίου προς επιβολή φόρου και κοινοποίηση πράξεων είχε παραγραφεί.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί παραγραφής των αξιώσεων του Δημοσίου, λόγω παρέλευσης 10ετίας (την 01-01-2011) από τον χρόνο υποβολής της δήλωσης φόρου κληρονομιάς το έτος 2000 και ακυρότητας των πράξεων, λόγω κοινοποίησής τους μετά την παρέλευση ενός έτους από την επίδοση της απόφασης την-2014 τυγχάνουν νομικού ερείσματος και γίνονται αποδεκτοί ως νόμω και ουσία βάσιμοι.

3. Ως προς τον ισχυρισμό περί λανθασμένης της προσδιοριζόμενης από τη φορολογική αρχή αξίας των κληρονομηθέντων ακινήτων

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση:

➤ Η Δ.Ο.Υ., σε συμμόρφωσή της προς την υπ'αρ.-2014 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου..... και δυνάμει του άρθρου 102 παρ. 6 του Ν.2961/2001 επανήλθε στην

υπόθεση, δια της επαναλήψεως της διαδικασίας, προκειμένου να «θεραπεύσει» την τυπική πλημμέλεια των αρχικών πράξεων προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, λόγω της οποίας αυτές ακυρώθηκαν, με τη σύνταξη νέων εκθέσεων ελέγχου και έκδοση νέων πράξεων (υπ' αρ.-2015 και-2015), στο όνομα της κληρονόμου και νόμου υπόχρεης-Α.Φ.Μ. και κοινοποιηθείσες προς τον ορισθέντα αντίκλητό της στην Ελλάδα (λόγω διαμονής της υπόχρεης στην αλλοδαπή), του (εκ παραδρομής αναγραφέντος ως «.....») – Α.Φ.Μ., κάτοικο Η φορολογική αρχή δεν υπεισήλθε στην εξέταση της ουσίας της υπόθεσης, παρά μόνο εφήρμοσε ως συντελεστή πρόσθετου επί του κυρίου φόρου ποσοστό 120%, αντί του αρχικώς επιβληθέντος ποσοστού 300%, κατ' εφαρμογή του άρθρου 2 παρ. 4 του Ν. 2523/1997, ως τροποποιήθηκε με το άρθρο 26 παρ. 1 και 2 του Ν. 3943/2011 και ισχύει μετά τη δημοσίευσή του (31-03-2011), εμμένοντας στην αρχικώς προσδιορισθείσα φορολογητέα αξία των κληρονομιαίων στοιχείων και τον αρχικώς υπολογιζόμενο, δυνάμει της φορολογικής κλίμακας για την Α' κατηγορία του Ν. 2579/1998.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί λανθασμένης της προσδιοριζόμενης από τη φορολογική αρχή αξίας των κληρονομηθέντων ακινήτων προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη αποδοχή της υπ' αρ. πρωτ.-2016 ενδικοφανούς προσφυγής της του- Α.Φ.Μ. και την ακύρωση των υπ' αρ.-2015 και υπ' αρ.-2015 Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς (αρ. φακέλου Θ-...../1998) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., λόγω παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου κληρονομιάς και κοινοποίηση σχετικών πράξεων, ως κάτωθι:

υπ' αρ.-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς				
Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου	Βάσει δήλωσης €	Βάσει ελέγχου €	Βάσει απόφασης €	Διαφορά Ελέγχου-Απόφασης €
Φορ.αξία κληρονομικής μερίδας	2.824,01	22.944,19	22.944,19	0,00
Κύριος φόρος	0,00	2.473,86	0,00	-2.473,86
Πρόσθετος φόρος	0,00	2.968,64	0,00	-2.968,64
Σύνολο φόρου	0,00	5.442,50	0,00	-5.442,50

υπ' αρ.-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς				
Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου	Βάσει δήλωσης €	Βάσει ελέγχου €	Βάσει απόφασης €	Διαφορά Ελέγχου-Απόφασης €
Φορ.αξία κληρονομικής μερίδας	941,34	7.648,06	7.648,06	0,00
Κύριος φόρος	0,00	663,33	0,00	-663,33
Πρόσθετος φόρος	0,00	795,99	0,00	-795,99
Σύνολο φόρου	0,00	1.459,32	0,00	-1.459,32

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογική περίοδος: 1998

Ως προς υπ' αρ.-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς

Κύριος Φόρος	0,00
Πρόσθετος φόρος λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης 120%	0,00
Σύνολο Φόρου	0,00

Ως προς υπ' αρ.-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς

Κύριος Φόρος	0,00
Πρόσθετος φόρος λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης 120%	0,00
Σύνολο Φόρου	0,00

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).