



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 11-6-2018

Αριθμ. Αποφ.: 1201

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

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. 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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Την με ημερομηνία-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με ΑΦΜ:, κατοίκου, επί της οδού, Τ.Κ....., κατά της υπ' αριθμ./-

....-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

6. Τις από-2018 απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του 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 με αριθμόν/.....-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά φόρου κληρονομιάς 2.539,59 € με έτος φορολογίας το 2004.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε βάσει της από-2017 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας κληρονομιών της Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ' αριθμ./.....-2017 εντολής ελέγχου που αφορά σε έλεγχο της υπ' αριθμ./.....-2005 δήλωσης φόρου κληρονομιάς (αρ.φακ. Θ-...../2004)

Με την υπ' αριθμ./.....-2004 δημόσια διαθήκη της συμβολαιογράφου -, η οποία δημοσιεύθηκε με το υπ' αριθμ./.....-2004 πρακτικό δημοσίευσης του Πρωτοδικείου, η αποβιώσασα κατά την-2004, του, όρισε μεταξύ άλλων ως κληρονόμο την κόρη της, του, καταλείποντας σε αυτή την πλήρη κυριότητα: **α)** ενός διαμερίσματος Δ/2 του ανωγείου ορόφου, κείμενου στη επί της οδού, εμβαδού 51 τ.μ. καθαρών (μεικτών 59,50 τ.μ.) με πρόσοψη στην οδό, **β)** ενός διαμερίσματος Δ/1, στη δευτέρα εσοχή (Β' ρετιρέ), κείμενου στη επί της Οδού, με πρόσοψη στις οδούς και, εμβαδού 69 τ.μ. καθαρά (μεικτά 80 τ.μ.) και **γ)** ποσοστού 23,068% εξ' αδιαιρέτου από έναν αγρό 10.353 τ.μ., με αριθμό τεμαχίου 15, κείμενο στο Δήμο, εκτός Γ.Π.Σ.

Η προσφεύγουσα υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. την υπ' αριθμ./.....-2005 δήλωση φόρου κληρονομιάς (αρ. φακ. Θ-...../2004), από τον έλεγχο της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη υπ' αριθμ./.....-2017 οριστική πράξη διορθωτικού φόρου κληρονομιάς.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της υπ'αριθμ./.....-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Κατά το χρόνο της κληρονομιάς, ούτε η προσφεύγουσα, ούτε ο σύζυγός της ή τα ανήλικα τέκνα της διάθεταν ακίνητο που να καλύπτει τις στεγαστικές τους ανάγκες. Κατά την υποβολή της υπ' αριθμ.-/.....-2005 δήλωσης φόρου κληρονομιάς η προσφεύγουσα προσκόμισε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. όλα τα δικαιολογητικά, τα οποία αφού ήλεγξε ο αρμόδιος υπάλληλος, έκρινε ότι δικαιούται την απαλλαγή από το φόρο κληρονομιάς λόγω κτήσης α' κατοικίας, βεβαιώνοντας τούτο στο «σώμα» της δήλωσης. Η προσφεύγουσα, σαφώς και διατύπωσε το αίτημα απαλλαγής, αφού προσκόμισε όλα τα δικαιολογητικά, ενώ η μη ρητή αναγραφή του ως άνω αιτήματος, τόσο στη δήλωση φόρου κληρονομιάς όσο και στην πράξη αποδοχής κληρονομιάς της συμβολαιογράφου, αποτελεί τυπική παράλειψη για την οποία ουδεμία ευθύνη φέρει η ίδια. Περαιτέρω δε, με την προσβαλλόμενη πράξη παραβλέπεται το γεγονός ότι ουσιαστικά και αληθώς η προσφεύγουσα πληρούσε τις προϋποθέσεις του νόμου για την απαλλαγή κτήσης α' κατοικίας.
2. Η αναδρομική αφαίρεση του ευεργετήματος απαλλαγής από το φόρο κληρονομιάς λόγω κτήσης α' κατοικίας προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας, δεδομένου ότι ο λόγος που αφαιρείται η ως άνω απαλλαγή δεν αφορά την έλλειψη ουσιαστικών προϋποθέσεων, οι οποίες πληρούνται, αλλά μόνο τυπικών πλημμελειών, οι οποίες θα μπορούσαν να θεραπευθούν κατά την κατάθεση της δήλωσης ή και μεταγενέστερα, καθ' υπόδειξη του αρμόδιου προς τούτο υπαλλήλου.

Ως προς την πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 του Ν. 2961/2001 *«Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον παρόντα νόμο.*

2. Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο».

Επειδή, αντικείμενο του φόρου κληρονομιάς είναι η περιουσία ως σύνολο του θανόντα που περιέρχεται από το νόμο ή από διαθήκη σε ένα ή περισσότερα πρόσωπα (κληρονόμοι) (Α.Κ. 1710).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ.1 του Ν. 2961/2001 *«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, σύμφωνα με το άρθρο 26 παρ.1 & 4 του Ν.2961/2001, όπως ίσχυε κατά το χρόνο φορολογίας: «1.Κατοικία ή οικόπεδο, που αποκτάται αιτία θανάτου από σύζυγο ή τέκνα του κληρονομούμενου κατά πλήρη κυριότητα, απαλλάσσεται από το φόρο, εφόσον ο κληρονόμος ή κληροδόχος ή ο σύζυγος αυτού ή τα ανήλικα τέκνα τους δεν έχουν δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή επικαρπίας ή οίκησης σε κατοικία ή ιδανικό μερίδιο κατοικίας που πληροί τις στεγαστικές ανάγκες της οικογένειάς τους ή δικαίωμα πλήρους κυριότητας σε οικόπεδο οικοδομήσιμο ή σε ιδανικό μερίδιο οικοπέδου, στα οποία αντιστοιχεί εμβαδόν κτίσματος που πληροί τις στεγαστικές τους ανάγκες και βρίσκονται σε δήμο ή κοινότητα με πληθυσμό άνω των τριών χιλιάδων (3.000) κατοίκων.

Η απαλλαγή παρέχεται για ποσό αξίας:

α) κατοικίας μέχρι εξήντα πέντε χιλιάδες (65.000) ευρώ για κάθε άγαμο κληρονόμο ή κληροδόχο και μέχρι εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ για κάθε έγγαμο και διαζευγμένο ή χήρο ή άγαμο γονέα, που έχουν την επιμέλεια των τέκνων τους. Το ποσό αυτό προσαυξάνεται κατά είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ για καθένα από τα δύο πρώτα τέκνα αυτών και κατά τριάντα χιλιάδες (30.000) ευρώ για το τρίτο και καθένα από τα επόμενα τέκνα τους, εφόσον στον δικαιούχο κληρονόμο ή κληροδόχο περιέρχεται μία μόνο κατοικία εξ ολοκλήρου και κατά πλήρη κυριότητα και όχι ποσοστό εξ αδιαιρέτου....

Οι στεγαστικές ανάγκες καλύπτονται, αν το εμβαδόν της κατοικίας ή του ιδανικού μεριδίου της κατοικίας είναι εβδομήντα (70) τ.μ., προσαυξανόμενα κατά είκοσι (20)τ.μ. για καθένα από τα δύο πρώτα τέκνα και κατά είκοσι πέντε (25) τ.μ. για το τρίτο και καθένα από τα επόμενα τέκνα, των οποίων την επιμέλεια έχει ο δικαιούχος.

4. Η απαλλαγή παρέχεται με τον όρο ότι η κατοικία ή το οικόπεδο θα παραμείνει στην κυριότητα του κληρονόμου ή κληροδόχου για μία τουλάχιστον πενταετία. Αν πριν από την πάροδο της πενταετίας μεταβιβασθεί η κατοικία ή το οικόπεδο ή συσταθεί σε αυτό οποιοδήποτε εμπράγματο δικαίωμα, εκτός από υποθήκη, ο κληρονόμος ή κληροδόχος έχει υποχρέωση, πριν από τη μεταβίβαση ή τη σύσταση του εμπράγματος δικαιώματος, να υποβάλει δήλωση και να καταβάλει εφάπαξ ολόκληρο το ποσό του φόρου που αναλογεί επιμεριστικά στην αξία του ακινήτου του

χρόνου μεταβίβασης ή στο δηλούμενο τίμημα της μεταβίβασης, εφόσον αυτό είναι μεγαλύτερο της αξίας του ακινήτου, εκτός εάν ο φόρος που αναλογεί στην αξία του ακινήτου κατά το χρόνο της κτήσης αιτία θανάτου είναι μεγαλύτερος, οπότε καταβάλλεται ο μεγαλύτερος αυτός φόρος.

Πριν από την πάροδο πενταετίας απαγορεύεται να συνταχθεί συμβολαιογραφικό έγγραφο, με το οποίο να μεταβιβάζεται η κυριότητα ή να συνιστώνται εμπράγματα δικαιώματα, εκτός από υποθήκη, σε κατοικία ή οικόπεδο, που απαλλάχθηκε από το φόρο κληρονομίας κατά την παράγραφο 1 της ενότητας αυτής, αν δεν προσαρτηθεί από το συμβολαιογράφο, στο συμβόλαιο που θα συντάξει, βεβαίωση του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ότι υποβλήθηκε

δήλωση και καταβλήθηκε ολόκληρο το ποσό του φόρου που επιμεριστικά αναλογεί στην αξία του μεταβιβαζόμενου ακινήτου».

Επειδή, στην παρ. 7 του άρθρου 26 του Ν. 2961/2001 ρητά ορίζεται ότι: «Προκειμένου για κτήση αιτία θανάτου κατοικίας ή οικοπέδου, που απαλλάσσεται από το φόρο κληρονομίας κατά τις διατάξεις της ενότητας αυτής, στην εμπρόθεσμη δήλωση κληρονομίας που υποβάλλεται από τον υπόχρεο πρέπει να διατυπώνεται ρητά αίτημα για απαλλαγή από το φόρο για απόκτηση πρώτης κατοικίας και να γίνεται ρητή μνεία ότι η κατοικία ή το οικόπεδο δεν θα μεταβιβασθεί ή επιβαρυνθεί με εμπράγματο δικαίωμα, εκτός από υποθήκη, για μία πενταετία από την απόκτησή του. Η ρητή αυτή μνεία πρέπει να περιλαμβάνεται και στις πράξεις αποδοχής της κληρονομίας ή κληροδοσίας».

Επειδή, με την Πολ. 1057/21-6-2004 άρθρο 3 ορίζεται ότι: «για τη χορήγηση απαλλαγής από το φόρο κατά την απόκτηση πρώτης κατοικίας με αγορά ή αιτία θανάτου ή γονικής παροχής, στην υποβαλλόμενη δήλωση φόρου απαιτείται να συνυποβάλλονται τα δικαιολογητικά που ορίζονται στα επόμενα άρθρα, ανά φορολογία και κατά περίπτωση. Τα δικαιολογητικά πρέπει να προσκομίζονται ταυτόχρονα με την υποβολή του αιτήματος χορήγησης απαλλαγής, με εξαίρεση τα δικαιολογητικά που δεν συνυποβάλλονται για λόγους που αφορούν την αρμόδια για την έκδοσή τους διοικητική αρχή», ενώ στο άρθρο 3 της ίδιας Πολ. απαριθμούνται τα δικαιολογητικά που απαιτούνται σε περίπτωση αιτήματος απαλλαγής α' κατοικίας αιτία θανάτου. Σύμφωνα με αυτό:

«1. Πιστοποιητικό οικογενειακής κατάστασης του δικαιούχου της απαλλαγής και ληξιαρχική πράξη γάμου ή γέννησης τέκνου, κατά περίπτωση, εφόσον τα στοιχεία του γάμου ή της γέννησης δεν προκύπτουν από αυτά.

2. Τοπογραφικό διάγραμμα με επ' αυτού δήλωση μηχανικού ότι το αγοραζόμενο οικόπεδο ή το οικόπεδο μέσα στο οποίο βρίσκεται η αγοραζόμενη κατοικία είναι οικοδομήσιμο και βρίσκεται μέσα σε εγκεκριμένο ρυμοτομικό σχέδιο ή μέσα στα όρια οικισμού χωρίς εγκεκριμένο σχέδιο. Στην περίπτωση κατά την οποία έχει εκδοθεί από την αρμόδια υπηρεσία άδεια οικοδομής, δεν απαιτείται το προηγούμενο δικαιολογητικό, εφόσον από την άδεια οικοδομής και το προσαρτημένο σ' αυτή τοπογραφικό διάγραμμα προκύπτουν και οι δύο αναγκαίες κατά νόμο προϋποθέσεις και ο υπόχρεος δηλώσει υπεύθυνα στη δήλωση της επόμενης παραγράφου ότι όσα αναφέρονται στο τοπογραφικό διάγραμμα δεν έχουν τροποποιηθεί και ισχύουν κατά το χρόνο φορολογίας.

3. Υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του Ν. 1599/1986, με την οποία ο δικαιούχος της απαλλαγής θα βεβαιώνει ότι : α) τόσο αυτός όσο και ο σύζυγός του ή τα ανήλικα τέκνα τους δεν έχουν δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή επικαρπίας ή οίκησης σε κατοικία ή ιδανικό μερίδιο κατοικίας που πληροί τις στεγαστικές ανάγκες της οικογένειάς τους ή δικαίωμα πλήρους κυριότητας σε οικόπεδο οικοδομήσιμο ή σε ιδανικό μερίδιο οικοπέδου, στα οποία αντιστοιχεί εμβαδόν κτίσματος που πληροί τις στεγαστικές τους ανάγκες και βρίσκονται σε δημοτικό ή κοινοτικό διαμέρισμα με πληθυσμό άνω των 3.000 κατοίκων, β) δεν έχει τύχει απαλλαγής από το φόρο μεταβίβασης, κληρονομίας ή γονικής

παροχής κατά το παρελθόν, γ) κατοικεί μόνιμα στην Ελλάδα, δ) αναλαμβάνει την υποχρέωση να προσκομίσει τα απαιτούμενα κατά περίπτωση πιστοποιητικά που τυχόν θα του ζητηθούν από τη Δ.Ο.Υ.

4.Αναλυτική κατάσταση ακινήτων σύμφωνα με το υπόδειγμα που είναι συνημμένο στην παρούσα και αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της υπεύθυνης δήλωσης της προηγούμενης περίπτωσης, υπογεγραμμένη και από τους δύο συζύγους».

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά ότι για την απαλλαγή από το φόρο σε περίπτωση αποκτήσεως πρώτης κατοικίας αιτία θανάτου είναι αναγκαία η ρητή μνεία στην δήλωση φόρου κληρονομίας ή στην συνοδεύουσα αυτήν αυτοτελή αίτηση για απαλλαγή ότι το ακίνητο δεν θα μεταβιβασθεί επί μια πενταετία. Αν δεν υπάρχει η άνω μνεία, καλύπτεται από την συνυποβαλλόμενη πράξη αποδοχής κληρονομίας ή κληροδοσίας όπου περιλαμβάνεται ή προκύπτει σχετική δέσμευση του κληρονόμου περί μη μεταβιβάσεως. (Στε 216/1995).

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα και με την πρόσφατη νομολογία, το ευεργέτημα της απαλλαγής από τον φόρο κληρονομίας λόγω κτήσεως, αιτία θανάτου, πρώτης κατοικίας, χορηγείται με βάση την ειδική διαδικασία, την οποία καθιερώνουν οι προεκτεθείσες διατάξεις, με την διατύπωση ρητού αιτήματος περί απαλλαγής στην εμπρόθεσμη δήλωση φόρου κληρονομίας ή στη συνοδεύουσα την δήλωση ταυτόχρονη (παράλληλη) αυτοτελή αίτηση για την απαλλαγή από τον φόρο αυτό. Λόγω δε της καθιερώσεως, υπό των προεκτεθεισών διατάξεων, της ειδικής αυτής διαδικασίας απαλλαγής από το φόρο κληρονομίας για πρώτη κατοικία, όταν αιτία θανάτου μεταβιβάζεται η κυριότητα οικίας ή διαμερίσματος, δε χωρεί ανάκληση της υποβληθείσας δήλωσης είναι δυνατή η, δια αιτήσεως ανακλήσεως της αρχικής δηλώσεως φόρου κληρονομίας, υποβολή το πρώτον αιτήματος για απαλλαγή από το φόρο, υπό την προϋπόθεση ότι η ανακλητική αυτή δήλωση υποβάλλεται εντός των προθεσμιών που προβλέπονται για την υποβολή της αρχικής δηλώσεως (ΔΠρΑθ 1626/2008)

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση κατά την υποβολή της αρχικής εμπρόθεσμης υπ' αριθμ.-/.....-2005 δήλωσης φόρου κληρονομίας:

- δε διατυπώθηκε ρητά αίτημα για απαλλαγή από το φόρο κληρονομίας για απόκτηση α' κατοικίας.
- δεν υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα υπεύθυνη δήλωση απαλλαγής από το φόρο λόγω κτήσης α' κατοικίας, που να προσδιορίζει το ακίνητο για το οποίο αυτή ζητείται, καθώς και δέσμευση ότι το συγκεκριμένο ακίνητο δεν θα μεταβιβαστεί εντός πενταετίας από τη χορήγηση της απαλλαγής.
- δεν υποβλήθηκε κατάσταση των ακινήτων της προσφεύγουσας, του συζύγου και των τέκνων της.

- στην υπ'αριθμ.-/.....-2005 πράξη αποδοχής κληρονομιάς της συμβολαιογράφου – δεν συμπεριελήφθηκε ρητή μνεία περί δέσμευσης της κληρονόμου για τη μη μεταβίβαση του ακινήτου για το οποίο ζητήθηκε η απαλλαγή, εντός πενταετίας.

Επειδή, από τα προεκτεθέντα γίνεται σαφές ότι η απαλλαγή από το φόρο κληρονομιάς λόγω κτήσης α' κατοικίας, χορηγείται μόνο με την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση φόρου κληρονομιάς ή την ανακλητική που υποβάλλεται εντός του νόμιμου χρονικού διαστήματος υποβολής της αρχικής δήλωσης, εφόσον γίνεται ρητή μνεία περί απαλλαγής του φόρου για συγκεκριμένο ακίνητο, λόγω κτήσης α' κατοικίας και εφόσον πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις οι οποίες αποδεικνύονται με την προσκόμιση των απαραίτητων δικαιολογητικών, όπως αυτά αναφέρονται στις κείμενες διατάξεις του νόμου και στις εγκυκλίους του Υπουργείου Οικονομικών.

Περαιτέρω δε, η διάταξη περί προϋποθέσεων απαλλαγής του φόρου στην απόκτηση α' κατοικίας, αποτελεί κατ' ουσίαν διάταξη νόμου, η μη τήρηση της οποίας δε μπορεί να θεραπευθεί με την εφαρμογή του άρθρου 69 παρ.1 του ν. 2961/2001, σύμφωνα με την οποία, μέχρι την έκδοση οριστικής πράξης μπορούν να διορθωθούν λογιστικά λάθη, λάθη στην περιγραφή των κληρονομιών περιουσιακών στοιχείων, λάθη στην απαρίθμηση των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού, στον υπολογισμό του φόρου κλπ. και να συμπληρωθούν τυπικές ελλείψεις (π.χ. έλλειψη υπογραφής στη δήλωση, προσκόμιση δικαιολογητικών).

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεώς τους, όπως δέχεται το ΣΤΕ.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα, όπως ισχυρίζεται και η προσφεύγουσα, να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η επιβολή του φόρου κληρονομιάς, λόγω μη υποβολής αιτήματος για απαλλαγή α' κατοικίας, ορίζεται απευθείας από τις σχετικές διατάξεις και η φορολογική διοίκηση προβαίνει στην επιβολή του βάσει της κληρονομιαίας μερίδας. Ο επιδιωκόμενος σκοπός είναι η πάταξη της φοροδιαφυγής, η σύλληψη της φορολογητέας ύλης και η προάσπιση του δημοσίου συμφέροντος, δια μέσου της εξασφάλισης της καταβολής των οφειλόμενων φόρων. Υπάρχει εύλογη σχέση μεταξύ συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου και επιδιωκόμενου σκοπού.

Συνεπώς ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης-2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ:.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

Επί της υπ' αρ./.....-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς

Κύριος φόρος	2.539,59€
Πρόσθετος φόρος λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης 120%	0,00 €
Σύνολο Φόρου Κληρονομιάς	2.539,59 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

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.