



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Θεσσαλονίκη, 21/12/15

Αριθμός απόφασης: 305

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313333259
ΦΑΞ : 2313333258

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. Της παρ.3 του άρθρου 47 του Ν 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- γ. Του άρθρου 59 του πδ 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 Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 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 Β165/19-1-2015) «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.

θ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης «.....» και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή των 1) «.....», κατοίκου «.....», ΑΦΜ «.....», και 2) «.....», κατοίκου «.....», ΑΦΜ «.....», κατά της υπ.αρ. «.....» απορριπτικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. «.....»

4. Την υπ.αρ. «.....» απορριπτικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. «.....»

5. Τις από «.....» απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από «.....» εισήγηση του Γραφείου Επανεξέτασης του Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της Υπηρεσίας μας.

Την 5-5-2006 απεβίωσε ο «.....» και κατέλειπε πλησιέστερους συγγενείς τους προσφεύγοντες και την σύζυγό του «.....». Την 25-10-2006 υποβλήθηκε εμπρόθεσμα, δηλαδή εντός δμήνου από το θάνατό του, από τους ανωτέρω, ως εξ αδιαθέτου κληρονόμους του θανόντα, η υπ.αρ «...../06» (αριθμός φακέλου Θ «.....») δήλωση φόρου κληρονομιάς και την 1-2-2007 υποβλήθηκε, επίσης εμπρόθεσμα μετά από παράταση Προϊσταμένου, η υπ.αρ. «...../07» συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς, χωρίς στις ως άνω δηλώσεις να αναφέρεται ρητά αίτημα των ανωτέρω για απαλλαγή τους από το φόρο κληρονομιάς λόγω πρώτης κατοικίας και ως εκ τούτου βγήκε φόρος κληρονομιάς με βάση τα δηλωθέντα ακίνητα. Μετά τη δημοσίευση της από «.....2005» ιδιόγραφης διαθήκης του θανόντα, η οποία κηρύχθηκε κυρία με το υπ.αρ «.....» πρακτικό συνεδρίασης του Μον. Πρωτοδικείου «.....», οι προσφεύγοντες υπέβαλλαν την 9-6-2009 εκ νέου και εμπρόθεσμα, δηλαδή εντός δμήνου από τη δημοσίευσης της διαθήκης, την υπ.αρ. «...../09» συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς τροποποιώντας το κληρονομικό τους δικαίωμα με βάση τη δημοσιευθείσα διαθήκη, χωρίς όμως να αιτούνται και πάλι ρητά απαλλαγή από το φόρο κληρονομιάς λόγω απόκτησης πρώτης κατοικίας, επί της οποίας προσδιορίστηκε νέος φόρος κληρονομιάς με βάση την ως άνω διαθήκη. Με την υπ.αρ. πρωτ. «.....» αίτησή τους οι προσφεύγοντες υπέβαλλαν αίτηση στη Δ.Ο.Υ. «.....» με την οποία ζητούν να τους γνωστοποιηθούν οι λόγοι για τους οποίους δεν έλαβαν απαλλαγή απόκτησης πρώτης κατοικίας, επί της οποίας απάντησε ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ «.....» με το υπ.αρ.πρωτ. «.....» έγγραφό του. Στη συνέχεια, οι προσφεύγοντες υπέβαλλαν εκ νέου την 6-11-2014 την υπ.αρ «.....2015» συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς, στην οποία ζητούν την απαλλαγή από τον φόρο κληρονομιάς λόγω απόκτησης πρώτης κατοικίας, επί της οποίας ο

Προϊστάμενος της «...» Δ.Ο.Υ. απάντησε με τα υπ.αρ. «.....» και «,.....» έγγραφά του απορρίπτοντας τα σχετικά αιτήματα λόγω εκπρόθεσμης υποβολής του σχετικού αιτήματος, οι οποίες επιδόθηκαν στους προσφεύγοντες την 17-7-2015.

Κατά της υπ.αρ. πρωτ. «.....» αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της «.....» Δ.Ο.Υ. «.....» οι προσφεύγοντες άσκησαν την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, με την οποία ζητούν να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της «...» Δ.Ο.Υ. «.....» και να τους δοθεί απαλλαγή α' κατοικίας, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

-ότι είναι εμπρόθεσμη η ενδικοφανής προσφυγή, καθόσον η σχετική πράξη κοινοποιήθηκε στον πληρεξούσιο δικηγόρο την 17-7-2015

-ότι υπάρχει προσβολή της αρχής της προηγούμενης ακρόασης του άρθρου 20 παρ 2 του Συντάγματος, καθόσον δεν κλήθηκαν σε ακρόαση πριν την έκδοση δυσμενούς εκτελεστής διοικητικής πράξης από τη Διοίκηση

-ότι υπάρχει παραβίαση εσωτερικού, ευρωπαϊκού και διεθνούς δικαίου

-ότι η προσβαλλόμενη πράξη πάσχει λόγω έλλειψης νόμιμης αιτιολογίας και λανθασμένης αναγραφής της σχετικής διάταξης.

Επί της από «.....» 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα

1^α. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΠΑΡΑΔΕΚΤΟ ΤΗΣ ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΔΕΥΤΕΡΗ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑ

Σύμφωνα με το **άρθρο 64 του Ν 2717/1999** (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας), ορίζεται ότι «1. Προσφυγή μπορεί να ασκήσει εκείνος : α) ο οποίος έχει **άμεσο, προσωπικό και ενεστώς έννομο συμφέρον**, ή β) στον οποίο αναγνωρίζεται τέτοιο δικαίωμα από ειδική διάταξη νόμου», ενώ σύμφωνα με το **άρθρο 63 του ν 4174/2013** Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας ορίζεται ότι «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε **πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του** από τη Φορολογική Διοίκηση, « ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης» οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη «ή παρέλειψε την έκδοση της» και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν «ή από τη συντέλεση της παράλειψης.»

Εξάλλου, σύμφωνα με την δικονομική αρχή (ne eat iudex ultra petita partium) έννομη προστασία μπορεί να ζητήσει μόνο ο ενδιαφερόμενος και το δικαστήριο πρέπει να αποφαινεται

μόνο μέσα στα όρια των αιτήσεων που του υποβάλλονται. Δεν μπορεί επομένως να ακυρώσει πράξη που δεν προσβλήθηκε.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να **απορριφθεί ως απαράδεκτη ως προς την δεύτερη προσφεύγουσα**, καθόσον στρέφεται κατά πράξης που δεν έχει εκδοθεί σε βάρος της και ως εκ τούτου δεν έχει έννομο συμφέρον για την προσβολή της, ενώ η πράξη που την αφορά δεν προσβάλλεται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή.

1β. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΠΑΡΑΔΕΚΤΟ ΤΗΣ ΠΡΟΣΒΟΛΗΣ ΤΗΣ ΑΤΟΜΙΚΗΣ ΕΙΔΟΠΟΙΗΣΗΣ ΧΡΕΩΝ

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 1 του άρθρου 217 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας** «Ανακοπή χωρεί κατά κάθε πράξης που εκδίδεται στα πλαίσια της διαδικασίας της διοικητικής εκτέλεσης και, ιδίως, κατά: α) της πράξης της ταμειακής βεβαίωσης του εσόδου, β) της κατασχετήριας έκθεσης, γ) του προγράμματος πλειστηριασμού, δ) της έκθεσης πλειστηριασμού και ε) του πίνακα κατάταξης».

Επειδή, εξάλλου, η δυνατότητα άσκησης προσφυγής αφορά σε πράξεις, εκ των οποίων απορρέουν διαφορές ουσίας που αναφέρονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών (π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου) και όχι σε πράξεις που εκδίδονται στα πλαίσια της διαδικασίας της διοικητικής εκτέλεσης, κατά των οποίων προβλέπεται η άσκηση ανακοπής προς επίλυση διαφορών αναφερόμενων στο στάδιο της είσπραξης των βαρών αυτών (πρβλ. ΣτΕ 2864/1996, 3354/1991).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση πρέπει να απορριφθεί η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή ως προς το μέρος που προσβάλλεται η υπ.αρ. «.....» ατομική ειδοποίηση χρεών, καθόσον αποτελεί στάδιο της διοικητικής εκτέλεσης που σε κάθε περίπτωση δεν μπορεί να προσβληθεί με ενδικοφανή προσφυγή του άρθρου 63 ΚΦΔ.

2. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΥΣ ΛΟΓΟΥΣ ΤΗΣ ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ

Α) Ως προς το βάσιμο της ενδικοφανούς προσφυγής

Σύμφωνα με το **άρθρο 1 του Ν 2961/2001** « 1. 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.

Σύμφωνα με το άρθρο **62 του Ν 2961/2001** «Κώδικας φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, ορίζεται ότι « 1. Σε κάθε περίπτωση κατά την οποία υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης (φόρου κληρονομιάς) **αρχικής ή νέας**, αυτή υποβάλλεται: α) **μέσα σε έξι (6) μήνες**, αν ο κληρονομούμενος απεβίωσε στην ημεδαπή και β) μέσα σε ένα (1) έτος, αν ο κληρονομούμενος απεβίωσε στην αλλοδαπή ή αν ο κληρονόμος ή ο κληροδόχος διέμενε στην αλλοδαπή κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου...».

Επίσης, σύμφωνα με **το άρθρο 63** του ίδιου ως άνω **N 2961/2001** «1. Οι προθεσμίες που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου, υπολογίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 241 έως και 246 του Α.Κ.. 2. **Η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης αρχίζει:** α) **από το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, για τους εξ αδιαθέτου κληρονόμους,** β) **από τη δημοσίευση της διαθήκης, για τους εκ διαθήκης κληρονόμους ή κληροδόχους,** γ) από το χρόνο που ορίζεται κάθε φορά στα άρθρα 7 και 8, δ) από τη δημοσίευση στον τύπο της τελεσίδικης απόφασης που κηρύσσει την αφάνεια, σε περίπτωση αφάνειας, ε) από το χρόνο που έλαβαν γνώση του διορισμού τους οι νόμιμοι αντιπρόσωποι, οι κηδεμόνες κληρονομίας, οι εκτελεστές διαθήκης και οι σύνδικοι πτωχεύσεων, στ) από την αναγνώρισή τους οι κληρονόμοι, σε περίπτωση σχολάζουσας κληρονομίας, ζ) από το θάνατο του υπόχρεου σε δήλωση, αν αυτός δεν υπέβαλε δήλωση.»

Σύμφωνα με **το άρθρο 64** του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι «1. Με απόφαση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί οι προθεσμίες της παραγράφου 1 του άρθρου 62 **να παραταθούν για αποχρώντες λόγους μέχρι τρεις (3) μήνες** κατά ανώτατο όριο από τη νόμιμη λήξη τους, μετά από αίτηση του υπόχρεου σε δήλωση, η οποία υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση της πράξης του άρθρου 76 και **πάντως όχι σε χρόνο μεταγενέστερο των τριών (3) μηνών από τη λήξη της προθεσμίας που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 62.**

Σύμφωνα εξάλλου, με **το άρθρο 29 παρ 7** του ίδιου ως άνω **N 2961/2001**, όπως τροποποιήθηκε με **το άρθρο 10** του **N 3091/2002**, ορίζεται ότι «7. 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 από το συνδυασμό των ανωτέρω άρθρων συνάγεται ότι οι προϋποθέσεις του νόμου για να τύχει κάποιος κληρονόμος απαλλαγή από φόρο κληρονομίας λόγω απόκτησης πρώτης κατοικίας είναι **αυστηρά καθορισμένες** και δεν χρήζουν ευρύτερης ερμηνείας, και ειδικότερα α)πρέπει ο κληρονόμος να έχει υποβάλλει **εμπρόθεσμη δήλωση φόρου κληρονομίας, αρχική ή τροποποιητική,** β)**να δηλώνει ρητά στη δήλωσή του το αίτημα** για απαλλαγή από τον φόρο κληρονομίας λόγω απόκτησης πρώτης κατοικίας, γ)να μην μεταβιβασθεί ή επιβαρυνθεί η κατοικία ή το οικόπεδο με εμπράγματο δικαίωμα, εκτός από υποθήκη, για μία πενταετία από την απόκτησή του, δ)το ρητό αίτημα απαλλαγής να περιλαμβάνεται και στην πράξη αποδοχής κληρονομίας.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση οι προσφεύγοντες προέβησαν σε διαδοχικές δηλώσεις υποβολής φόρου κληρονομίας και δη α)Την 25-10-2006, μέσα στο 6μηνο από το

θάνατο του κληρονομούμενου, υπέβαλαν εμπρόθεσμα την υπ.αρ «...../06» (αριθμός φακέλου Θ «.....») δήλωση φόρου κληρονομιάς, χωρίς σε αυτήν να περιλαμβάνεται ρητά αίτημα για απαλλαγή α' κατοικίας β) την 1-2-2007 υποβλήθηκε, επίσης εμπρόθεσμα μετά από 3μηνη παράταση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. «.....», η υπ.αρ. «...../07» συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς, χωρίς στην ως άνω δήλωση να αναφέρεται αίτημα των ανωτέρω για απαλλαγή τους από το φόρο κληρονομιάς λόγω πρώτης κατοικίας και ως εκ τούτου βγήκε φόρος κληρονομιάς με βάση τα δηλωθέντα ακίνητα, γ) την 17-6-2009, μετά τη δημοσίευση της από «.....2005» ιδιόγραφης διαθήκης του θανόντα, η οποία κηρύχθηκε κυρία με το υπ.αρ «.....2009» πρακτικό συνεδρίασης του Μον. Πρωτοδικείου «.....», οι προσφεύγοντες υπέβαλλαν εκ νέου και εμπρόθεσμα, μέσα στο 6μηνο από τη δημοσίευση της διαθήκης, την υπ.αρ. «.....-09» συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς τροποποιώντας το κληρονομικό τους δικαίωμα με βάση τη δημοσιευθείσα διαθήκη, χωρίς όμως να αιτούνται και πάλι ρητά απαλλαγή από το φόρο κληρονομιάς λόγω απόκτησης πρώτης κατοικίας, επί της οποίας προσδιορίστηκε νέος φόρος κληρονομιάς, και τέλος δ) την 9-1-2015 υπέβαλαν εκ νέου την υπ.αρ «.../2015» συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς, πλην όμως **εκπρόθεσμα**, καθόσον είχε παρέλθει η 6μηνη προθεσμία από τη δημοσίευση της διαθήκης, ενώ δεν είχε μεσολαβήσει άλλο εναρκτήριο γεγονός για νέα προθεσμία υποβολής δήλωσης, στην οποία, για πρώτη φορά, ζητούν την απαλλαγή από τον φόρο κληρονομιάς λόγω απόκτησης πρώτης κατοικίας, επί της οποίας ο Προϊστάμενος της «....» Δ.Ο.Υ. απάντησε με τα υπ.αρ. «.....» και «.....» έγγραφά του και απέρριψε τα σχετικά αιτήματα.

Β) Ως προς την παραβίαση της αρχής της προηγούμενης ακρόασης

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι παραβιάστηκε η αρχή της προηγούμενης ακρόασης, καθόσον δεν κλήθηκε από την διοίκηση να υποβάλλει τις απόψεις του πριν την έκδοση δυσμενούς πράξης σε βάρος του, πρέπει αυτός να απορριφθεί ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος για τους λόγους που αναφέρονται κατωτέρω.

Επειδή, **το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος** ορίζει ότι «το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του». Περαιτέρω, με το **άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας**, ο οποίος κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2690/1999, ρυθμίζεται, όπως αναφέρεται και στην οικεία εισηγητική έκθεση, η άσκηση του ως άνω συνταγματικώς κατοχυρωμένου δικαιώματος, ειδικότερα δε στην παράγραφο 1 το εν λόγω άρθρο 6, το οποίο επιγράφεται «προηγούμενη ακρόαση του ενδιαφερομένου», προβλέπει ότι οι «διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα», ενώ με τις λοιπές διατάξεις του άρθρου τούτου καθορίζεται η διαδικασία ασκήσεως του εν λόγω δικαιώματος. Από τη διατύπωση της

ανωτέρω παραγράφου 1 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας («κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του προσώπου»), αλλά και από την εισηγητική έκθεση του ν. 2690/1999, συνάγεται ότι το εύρος εφαρμογής της διατάξεως αυτής **συμπίπτει με** εκείνο της παραγράφου 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος. Επομένως, η παράγραφος 1 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, όπως ακριβώς και η προμνησθείσα συνταγματική διάταξη, **δεν έχει έδαφος εφαρμογής σε περιπτώσεις δυσμενών διοικητικών πράξεων, οι οποίες εκδίδονται βάσει αντικειμενικών προϋποθέσεων**, ασυνδέτως προς οποιαδήποτε υποκειμενική συμπεριφορά του προσώπου του οποίου τα συμφέροντα θίγουν (βλ. ΣτΕ 162/200) (ΣΕ 5505/2012, 3177/ 2008, 3882/2007, 1724/2005, 3134/2003, 3222/2000 κ.ά.).

Επίσης, με την **υπ.αρ. 3382/2010 απόφαση του ΣτΕ** έγινε δεκτό ότι για την ακύρωση της διοικητικής πράξης **δεν αρκεί** η εκ μέρους του διοικούμενου απλή επίκληση της παράβασης του δικαιώματος διοικητικής ακρόασης, αλλά πρέπει να γίνεται (στην αίτηση ακυρώσεως, προσφυγή κ.λπ.) και επίκληση **κατά τρόπο ειδικό και συγκεκριμένο** της ύπαρξης κρίσιμων στοιχείων, τα οποία αν έθετε υπόψη της διοίκησης θα οδηγούσαν σε διαφορετικό αποτέλεσμα, εντός πάντα των νόμιμων προθεσμιών.

Επειδή επικουρικώς, σύμφωνα με την υπ.αρ. 4447/2012 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, η οποία εκδόθηκε μετά από παραπομπή της ως άνω αναφερόμενης απόφασης 3382/2010 της 7μελούς σύνθεσης του ΣτΕ, «*όταν βάσει της συγκεκριμένης ειδικής νομοθεσίας που διέπει την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξης προβλέπονται πέραν της αρχικής προηγούμενης ακρόασης και ένα ή περισσότερα στάδια ενδικοφανούς διαδικασίας ενώπιον ανωτέρων οργάνων, η μη τήρηση του προβλεπόμενου τύπου της προηγούμενης ακρόασης κατά τη διαδικασία έκδοσης της αρχικής πράξης καλύπτεται, εφόσον ο ενδιαφερόμενος ασκήσει την ή τις ενδικοφανείς προσφυγές και προβάλλει τους κρίσιμους, κατ' αυτόν, ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν από την έκδοση της αρχικής πράξης. Στην περίπτωση αυτή, θα πρέπει να θεωρηθεί ως εκτελεστή διοικητική πράξη η τελικώς εκδιδομένη, μετά την άσκηση από τον ενδιαφερόμενο της ή των ενδικοφανών προσφυγών, διότι ως οριστική διοικητική πράξη είναι η τελικώς εκδιδόμενη μετά την εξάντληση της ενδικοφανούς διαδικασίας*».

Κατ' ακολουθίαν των ανωτέρω συνάγεται ότι ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος, δεδομένου ότι **δεν έχει έδαφος εφαρμογής σε περιπτώσεις δυσμενών διοικητικών πράξεων, οι οποίες εκδίδονται βάσει αντικειμενικών προϋποθέσεων**, ασυνδέτως προς οποιαδήποτε υποκειμενική συμπεριφορά του προσώπου του οποίου τα συμφέροντα θίγουν, όπως εν προκειμένου, ενώ, άλλως και επικουρικώς, σε κάθε περίπτωση, με την άσκηση της κατ' άρθρο 63 του Κ.Φ.Δ. ενδικοφανούς προσφυγής από τον προσφεύγοντα κατά της ως άνω πράξης της Διοίκησης, καλύφθηκε η υποτιθέμενη έλλειψη διοικητικής ακρόασης και, ως εκ τούτου, εκπληρώθηκε η συνταγματική επιταγή της παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος.

Γ) Ως προς την παραβίαση του εσωτερικού, ευρωπαϊκού και διεθνούς δικαίου

Επειδή, κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ, από τις διατάξεις των παρ. 1 και 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος προκύπτει ότι ο νομοθέτης είναι, κατ' αρχήν, ελεύθερος να καθορίζει τις διάφορες μορφές των οικονομικών επιβαρύνσεων για τη δημιουργία δημοσίων εσόδων προς κάλυψη των δαπανών του Κράτους, που δύνανται να επιβληθούν στους βαρυνόμενους πολίτες με διάφορους τρόπους, περιορίζεται όμως από ορισμένες γενικές αρχές, με τις οποίες επιδιώκεται από το συνταγματικό νομοθέτη η πραγμάτωση των κανόνων της φορολογικής δικαιοσύνης και του κράτους δικαίου γενικότερα. Οι αρχές αυτές είναι η καθολικότητα της επιβάρυνσης και η ισότητα αυτής έναντι των βαρυνομένων, εξειδικευόμενη με τον, κατ' αρχήν, βάσει ορισμένης φοροδοτικής ικανότητας, καθορισμό του φορολογικού βάρους (ΣτΕ 2469-2471/2008 Ολ., ΣτΕ 604/2014).

Ο φορολογικός νομοθέτης διαθέτει ευρεία ευχέρεια να διαμορφώνει το κατάλληλο, κατά την εκτίμησή του, φορολογικό σύστημα κάθε φορά, μεταχειριζόμενος ομοιόμορφα φορολογούμενους που τελούν κάτω από τις ίδιες ή παρόμοιες συνθήκες και ανόμοια όσους βρίσκονται κάτω από διαφορετικές συνθήκες. Εξάλλου δεν αποκλείεται η διαφορετική φορολογική μεταχείριση κατηγοριών φορολογούμενων, υπό την προϋπόθεση ότι η μεταχείριση αυτή δεν πρέπει να είναι αυθαίρετη, αλλά να στηρίζεται **σε γενικά κι αντικειμενικά κριτήρια**, ανταποκρινόμενα στις ιδιαίτερες συνθήκες υπό τις οποίες τελεί κάθε κατηγορία, ενόψει και των εκάστοτε κοινωνικοοικονομικών συνθηκών (ΣτΕ 693/2011, 3485/2007, 2974/2001, 497/2000, 444/1995, 1135/1991). Ο νομοθέτης δύναται επομένως, στα πλαίσια του συστήματος φορολογίας του εισοδήματος, **να καθορίζει τη φορολογία κάθε πηγής εισοδήματος με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της**, χωρίς να είναι υποχρεωμένος να θεσπίζει ενιαίες ή ομοιόμορφες ρυθμίσεις για όλες τις πηγές, ούτε να μεταχειρίζεται απαλλαγές ή εκπτώσεις σε κάθε πηγή κατά τον τυχόν ευνοϊκότερο τρόπο που έχει θεσπισθεί για άλλη πηγή (ΣτΕ 497/2000, 1754/1990, 1135/1991).

Ως εκ τούτου, με βάση τις ανωτέρω αρχές, ο νομοθέτης καθόρισε το πλαίσιο το οποίο ισχύει στην περίπτωση απαλλαγής από το φόρο κληρονομιάς λόγω πρώτης κατοικίας με ρητές και αυστηρές διατάξεις και τις απαραίτητες προϋποθέσεις με βάση τις οποίες την δικαιούται κάποιος, απορριπτομένου έτσι ως αβάσιμου κάθε αντίθετου ισχυρισμού του προσφεύγοντος.

Δ) Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί μη νόμιμης αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης

Επειδή βασικά στοιχεία της αιτιολογίας της διοικητικής πράξης αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία, εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε της πράξης αυτής θεωρείται νόμιμη όταν είναι ειδική, πλήρης ή επαρκής. Σκοπός ύπαρξης

αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, η αιτιολογία της διοικητικής πράξεως επιβάλλεται να προκύπτει από το σώμα της μόνο όταν προβλέπεται ρητώς από το νόμο (άρθρο 17 παρ. 2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, ν. 2690/1999), στην αντίθετη περίπτωση, που είναι και η συνηθέστερη, η αιτιολογία αρκεί να περιέχεται στον φάκελο που συνοδεύει την πράξη (ΣτΕ 208/2012, 4027/2004). Πάντως, και στις περιπτώσεις πράξεων αιτιολογητέων στο σώμα τους, γίνεται δεκτό ότι η αιτιολογία μπορεί να συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου (ΣτΕ 1286/2009, 3875/2008, 2705/2006, 2126/2000).

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 16 του Ν 2690/1999** Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας ορίζεται ότι « 1. Η διοικητική πράξη είναι έγγραφη, αναφέρει την εκδούσα αρχή και τις εφαρμοζόμενες διατάξεις, φέρει δε χρονολογία, καθώς και υπογραφή του αρμόδιου οργάνου... **Η παράλειψη αναφοράς των εφαρμοζόμενων διατάξεων, καθώς και των κατά τη δεύτερη περίοδο στοιχείων, δεν επάγεται ακυρότητα της πράξης**», ενώ σύμφωνα με το **άρθρο 17** του ιδίου ως άνω νόμου ορίζεται ότι « 1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Σύμφωνα με τα ανωτέρω λοιπόν ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η υπό κρίση διοικητική πράξη ήταν πλημμελώς αιτιολογημένη, επειδή ανέφερε λανθασμένο άρθρο εφαρμοστέας διάταξης, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, καθόσον κατά το άρθρο 16 παρ. 1, εδάφιο τελευταίο, του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), η παράλειψη της αναφοράς ή λανθασμένη αναγραφή των εφαρμοστέων διατάξεων από παραδρομή **δεν επάγεται ακυρότητα της διοικητικής πράξης**, εφόσον από το σώμα της πράξης προκύπτει σαφώς το περιεχόμενο της απάντησης που ήθελε να δώσει η Διοίκηση (ΣτΕ 208/2012, 885, 2011, ΔΕΦΑΘ 2857/2008, 6034/2013)

Επειδή το αίτημα του προσφεύγοντος για απαλλαγή φόρου κληρονομιάς λόγω απόκτησης πρώτης κατοικίας **δεν υποβλήθηκε εμπρόθεσμα με την αρχική ή τις εκ των υστέρων πλην εμπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις φόρου κληρονομιάς**, υποβλήθηκε δε για πρώτη φορά την 9-1-2015 εκπρόθεσμα, δεν πληροί δηλαδή τις προϋποθέσεις του νόμου προκειμένου ο συγκεκριμένος κληρονόμος να τύχει της εν λόγω απαλλαγής.

Επειδή η δεύτερη προσφεύγουσα δεν νομιμοποιείται στην άσκηση της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής κατά της προσβαλλόμενης πράξης με το υπό κρίση δικόγραφο, πρέπει δε να απορριφθεί ως προς αυτήν η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή ως απαράδεκτη.

Επειδή η προσβολή της ατομικής ειδοποίησης δεν είναι παραδεκτή κατά τα ανωτέρω με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, πρέπει δε η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή να απορριφθεί ως προς το μέρος που συμπροσβάλλεται η ατομική ειδοποίηση χρεών.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

A) Την απόρριψη για ουσιαστικούς λόγους της από «.....» και με αρ.πρωτ. «.....» ενδικοφανούς προσφυγής ως προς την πρώτο προσφεύγοντα «.....».

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Διαχειριστική περίοδος από 1/1/-31/12/2006

Τελικό ποσό : 34.542,52 €

B) Την απόρριψη ως απαράδεκτη της «.....» και με αρ.πρωτ. «.....» ενδικοφανούς προσφυγής ως προς την δεύτερη προσφεύγουσα «.....».

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Διαχειριστική περίοδος από 1/1/-31/12/2006

Τελικό ποσό : 29.959,73 €

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, ΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΑ ΜΑΥΡΙΔΟΥ

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).