



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Θεσσαλονίκη, 11-11-2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Διεύθυνση Επίλυσης διαφορών

Αριθμός απόφασης: **1348**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333246

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 με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

θ. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ι. 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. Την με **ημερομηνία κατάθεσης-2016** και με **αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή** της του – **Α.Φ.Μ.** κατά της **υπ' αρ.-2016 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.**, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την **υπ' αρ.-2016 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.**, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της **Δ.Ο.Υ.**, με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

6. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας**, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από-2016 και με **αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής** του του με 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό-2016 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εκ 68.845,43 €, αναφορικά με την υπ' αρ./2016 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς (αρ. φακέλου/2012).

Με την ανωτέρω δήλωση, που υπεβλήθη στη Δ.Ο.Υ., δηλώθηκαν από τους α) του – Α.Φ.Μ. (υιό) β) του – Α.Φ.Μ. (εγγονό) και γ) του – Α.Φ.Μ. (εγγονή), ως κληρονόμους της αποβιωσάσης κατά την-2012 του – Α.Φ.Μ., δυνάμει της από-2006 ιδióγραφης διαθήκης της, που δημοσιεύτηκε με το υπ'αρ.-2015 πρακτικό του Ειρηνοδικείου, μεταξύ άλλων κληρονομαίων στοιχείων, και ρυμοτομούμενα τμήματα οικοπέδων (σύμφωνα με την υπ'αρ.-1994 πράξη τακτοποίησης και αναλογισμού αποζημιώσεως) στη Δημοτική Κοινότητα του Δήμου, για τα οποία ζητήθηκε αναβολή φορολογίας.

Η φορολογική αρχή απέρριψε το αίτημα περί αναβολής φορολογίας των ανωτέρω κληρονόμων για τα υπό κρίση ρυμοτομούμενα τμήματα οικοπέδου και προέβη στον προσδιορισμό του αναλογούντα φόρου κληρονομιάς και στην έκδοση σχετικών πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου, ερειδόμενη στις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 1^α του Ν. 3842/2010 περί κατάργησης της μετάθεσης του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης από το νόμο για αναγκαστικά απαλλοτριώμενα ακίνητα.

Η φορολογητέα αξία της κληρονομικής μερίδας των ανωτέρων, καθώς και ο αναλογούν φόρος κληρονομιάς προσδιορίστηκαν βάσει δήλωσης ως κάτωθι:

υπ' αρ./2016 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς	
Φορολογητέα αξία κληρονομικής μερίδας του	1.138.440,27 €
Φορολογητέα αξία κληρονομικής μερίδας του	1.123.454,28 €
Φορολογητέα αξία κληρονομικής μερίδας του	1.123.454,28 €
Αναλογούν φόρος κληρονομιάς του	82.455,35 €
Αναλογούν φόρος κληρονομιάς του	68.845,43 €
Αναλογούν φόρος κληρονομιάς του	68.845,43 €

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης διοικητικού προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τον παρακάτω λόγο:

Αντισυνταγματικές οι διατάξεις του άρθρου 25^α παρ. 1 εδ. α και β Ν. 3842/2010 περί κατάργησης της αναβολής φορολόγησης απαλλοτριωτέων ακινήτων

➤ Σύμφωνα με την υπ'αρ. 166/2016 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, οι ανωτέρω διατάξεις αντίκεινται στο άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος, που θεσπίζει την αρχή της φοροδοτικής ικανότητας, καθώς και στο άρθρο 17 του Συντάγματος και στο άρθρο 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ, λόγω υπέρμετρης επιβάρυνσης της ιδιοκτησίας και ασυμβατότητας από την μία πλευρά της πεποίθησης του νομοθέτη περί μακράς αδράνειας της Διοίκησης (δια της επιβολής φόρου κληρονομιάς) να συντελέσει την απαλλοτρίωση και από την άλλη της επιβαλλόμενης καταβολής της σχετικής αποζημίωσης σε εύλογο χρονικό διάστημα.

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί αντισυνταγματικότητας των διατάξεων του άρθρου 25^α παρ. 1 εδ. α και β Ν. 3842/2010 περί κατάργησης της αναβολής φορολόγησης απαλλοτριωτέων ακινήτων

Επειδή, το άρθρο 1 του Ν. 2961/2001 «Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Λαχεία» ορίζει ότι : «1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου..., σύμφωνα με τα οριζόμενα στον παρόντα νόμο. 2. Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό και νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο».

Επειδή, το άρθρο 2 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «1. Κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από: α) Κληρονομία, κληροδοσία ή τρόπο...».

Επειδή, το άρθρο 3 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «1. Στο φόρο υποβάλλεται: α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς».

Επειδή, το άρθρο 6 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου».

Επειδή, το άρθρο 7 του ανωτέρω νόμου, που προβλέπει τη μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης από το νόμο, όριζε στην περίπτωση ι' – μέχρι καταργήσεώς της από 23-4-2010 με το άρθρο 25 ενότητας Α' παρ. 1α' του Ν. 3842/2010, ότι : «Κατ' εξαίρεση, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται: ... ι) Κατά το χρόνο καταβολής του τιμήματος για τα κτήματα που απαλλοτριώνονται αναγκαστικά ή κατά το χρόνο άρσης της απαλλοτρίωσης, εφόσον η απαλλοτρίωση κηρύχθηκε πριν από την κτήση».

Επειδή, το άρθρο 25 ενότητα Α του Ν. 3842/2010 ορίζει ότι : «Α. Οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Λαχεία, ο οποίος κυρώθηκε με το Ν. 2961/2001 (ΦΕΚ 266 Α'), αντικαθίστανται, τροποποιούνται και συμπληρώνονται ως εξής: 1.α) Η περίπτωση ι' του άρθρου 7 και η περίπτωση ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 40 καταργούνται. β) Μέσα σε προθεσμία ενός έτους από τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, οι φορολογούμενοι υποχρεούνται να υποβάλουν δηλώσεις φόρου κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών στις οποίες, κατά την ημερομηνία αυτή, είχαν εφαρμογή οι καταργούμενες διατάξεις. Για τον υπολογισμό του φόρου στις υποθέσεις αυτές ως χρόνος φορολογίας λαμβάνεται η ημερομηνία δημοσίευσης του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως».

Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του ανωτέρω νόμου, η κατάργηση της μετάθεσης του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης μέχρι το χρόνο καταβολής της αποζημίωσης για τα απαλλοτριούμενα και τα ρυμοτομούμενα ακίνητα στη φορολογία κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών, αποσκοπεί στο να μην έχουν οι φορολογούμενοι σε εκκρεμότητα τις υποθέσεις αυτές και να μην επιβαρύνονται με φόρο, σε χρόνο κατά τον οποίο πιθανόν να έχουν ήδη μεταβιβάσει τα ακίνητά τους. Παρέχεται μάλιστα μεγάλη ετήσια προθεσμία σ' αυτούς, για να υποβάλουν τις αντίστοιχες δηλώσεις στις υποθέσεις στις οποίες, εκ του νόμου, είχε μετατεθεί ο χρόνος φορολογίας.

Επειδή, η παρ. 1 της ενότητας Β της ΠΟΛ. 1048/28-04-2010 ορίζει ότι στη φορολογία κληρονομιών καταργείται η αναβολή φορολογίας για τα ρυμοτομούμενα/απαλλοτριούμενα ακίνητα και παρέχεται ετήσια προθεσμία για την άμεση φορολόγηση αυτών, για τα οποία υπήρχε αναβολή.

Επειδή, το άρθρο 121 του Ν. 2961/2001 ορίζει ότι: «1. Στην περίπτωση που αναβάλλεται η φορολογία κάποιων περιουσιακών στοιχείων σε υποθέσεις του παρόντος νόμου και ο χρόνος της φορολογίας τους εμπίπτει σε καθεστώς φορολογικών συντελεστών διαφορετικό από αυτό που ίσχυε κατά το χρόνο της φορολογίας των λοιπών περιουσιακών στοιχείων, ο φόρος που αναλογεί σ' αυτά βρίσκεται: α) με υπολογισμό του φόρου στο σύνολο της φορολογητέας κληρονομικής μερίδας ή κληροδοσίας ή δωρεάς ή γονικής παροχής ή προίκας με βάση τους φορολογικούς συντελεστές της λήξης της αναβολής της φορολογίας και την αξία, την οποία κάθε περιουσιακό στοιχείο είχε κατά το χρόνο της φορολογίας του και β) με έκπτωση από το φόρο που προκύπτει κατά τις διατάξεις της προηγούμενης περίπτωσης, του φόρου που αναλογεί με βάση τους αυτούς συντελεστές του χρόνου λήξης της αναβολής φορολογίας στην αξία της περιουσίας που φορολογήθηκε. 2. Αν ο φόρος που βεβαιώθηκε γι' αυτή την περιουσία που φορολογήθηκε είναι ανώτερος από το φόρο που εκπίπτει σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης β' της προηγούμενης παραγράφου, εκπίπτει ο ανώτερος αυτός φόρος. Ο φόρος που τελικά οφείλεται δεν μπορεί σε καμιά περίπτωση να είναι κατώτερος από το φόρο που αναλογεί στα περιουσιακά

στοιχεία, για τα οποία αναβλήθηκε η φορολογία, χωρίς συνυπολογισμό των στοιχείων που φορολογήθηκαν προγενέστερα με διαφορετικό φορολογικό καθεστώς».

Επειδή, το 25 παρ. 14 του Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ Α' 58/23-04-2010) ορίζει την ακόλουθη κλίμακα για τον υπολογισμό του φόρου των αιτία θανάτου κτηθέντων κάθε φύσεως περιουσιακών στοιχείων για τους δικαιούχους/κληρονόμους της Α' κατηγορίας, μεταξύ αυτών του τέκνου και των εγγονιών του κληρονομούμενου:

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Α'

Κλίμακια (σε ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (σε ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (σε ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (σε ευρώ)
150.000	-	-	150.000	-
150.000	1	1.500	300.000	1.500
300.000	5	15.000	600.000	16.500
Υπερβάλλον	10			

Επειδή, το ανωτέρω άρθρο ορίζει επίσης ότι οι διατάξεις του εφαρμόζονται στις υποθέσεις στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, δη από τις 23-04-2010.

Επειδή, το άρθρο 32 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει ότι : «1. Στις περιπτώσεις που, κατά την κείμενη φορολογική νομοθεσία, η φορολογική δήλωση δεν συνιστά άμεσο προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου. 2. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από το φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση...».

Επειδή, το άρθρο 4 του Συντάγματος ορίζει ότι : «1. Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου...5. Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους».

Επειδή, το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζει ότι : «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».

Επειδή, νομολογιακά (ΟΛΣΤΕ 532/2015) έχει κριθεί ότι : «Από τις ως άνω διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος, σε συνδυασμό με το άρθρο 78 παρ. 1 αυτού, που καθορίζει τα στοιχεία που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο φορολογικής επιβαρύνσεως (εισόδημα, περιουσία, δαπάνες ή συναλλαγές), 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 τον συνταγματικό νομοθέτη η πραγμάτωση των κανόνων της φορολογικής δικαιοσύνης και του κράτους δικαίου γενικότερα. Οι αρχές αυτές είναι συγκεκριμένα η καθολικότητα της επιβαρύνσεως και η ισότητα αυτής έναντι των βαρυνομένων, εξειδικευόμενη με τον, κατ' αρχήν, βάσει ορισμένης φοροδοτικής ικανότητας, καθορισμό του φορολογικού βάρους, το οποίο, πάντως, επιβάλλεται επί συγκεκριμένης και εξ αντικειμένου οριζόμενης φορολογητέας ύλης, που μπορεί, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, να είναι το εισόδημα, η περιουσία, οι δαπάνες ή οι συναλλαγές. Κατά την έννοια δε των ίδιων ως άνω συνταγματικών διατάξεων, ο φόρος δεν αποκλείεται να βαρύνει ορισμένο μόνο κύκλο προσώπων ή πραγμάτων, εφόσον πλήττει ορισμένη φορολογητέα ύλη, η οποία, κατ' αυτό τον τρόπο, επιτρέπει την επιβάρυνση του συγκεκριμένου αυτού κύκλου φορολογουμένων βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων που τελούν σε συνάφεια με το ρυθμιζόμενο θέμα (βλ. ΣτΕ 2527-2531/2013, 3342-3349/2013 Ολ., 1972/2012 Ολ., 2469-2471/2008 Ολ., 2113/1963 Ολ.)».

Επειδή, το άρθρο 17 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζει ότι : «Η ιδιοκτησία τελεί υπό την προστασία του Κράτους, τα δικαιώματα όμως που απορρέουν από αυτή δεν μπορούν να ασκούνται σε βάρος του γενικού συμφέροντος. 2. Κανένας δεν στερείται την ιδιοκτησία του, παρά μόνο για δημόσια ωφέλεια που έχει αποδειχθεί με τον προσήκοντα τρόπο, όταν και όπως ο νόμος ορίζει, και πάντοτε αφού προηγηθεί πλήρους αποζημίωση ...».

Επειδή, το άρθρο 1 παρ. 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της Ευρωπαϊκής Συμβάσεως για την προστασία των δικαιωμάτων του ανθρώπου και των θεμελιωδών ελευθεριών (Ε.Σ.Δ.Α.), που κυρώθηκε μαζί με τη Σύμβαση με το άρθρο πρώτο του ν.δ. 53/1974 (Α' 256), ορίζει ότι : «Παν φυσικό ή νομικόν πρόσωπον δικαιούται σεβασμού της περιουσίας του. Ουδείς δύναται να στερηθή της ιδιοκτησίας αυτού ειμή δια λόγους δημοσίας ωφελείας και υπό τους προβλεπόμενους υπό του νόμου και των γενικών αρχών του διεθνούς δικαίου όρους. Αι προαναφερόμεναι διατάξεις δεν θίγουν το δικαίωμα παντός Κράτους όπως θέση εν ισχύϊ νόμους ους ήθελε κρίνει αναγκαίον προς ρύθμισιν τα χρήσεως αγαθών συμφώνως προς δημόσιον συμφέρον ή προς εξασφάλισιν της καταβολής φόρων ή άλλων εισφορών ή προστίμων».

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία (ΟλΣτΕ 532/2015), με τις ανωτέρω διατάξεις, με τις οποίες κατοχυρώνεται ο σεβασμός της περιουσίας του προσώπου, αναγνωρίζεται παράλληλα η εξουσία των Κρατών προς επιβολή φόρων και θέσπιση μέτρων προς εξασφάλιση της καταβολής τους. Τα Κράτη διαθέτουν ευρύτατη εξουσία ως προς τον προσδιορισμό των φόρων και τους τρόπους εισπράξεώς τους κατ' εκτίμηση των πολιτικών, οικονομικών και κοινωνικών προβλημάτων τους. Όμως, εφόσον η επιβολή φορολογίας αποτελεί επέμβαση στην περιουσία του προσώπου, πρέπει η σχετική ρύθμιση να αποτελεί μια δίκαιη ισορροπία μεταξύ των απαιτήσεων του δημοσίου

συμφέροντος και των επιταγών προστασίας των ανθρωπίνων δικαιωμάτων υπό την έννοια της υπάρξεως αναλογίας μεταξύ χρησιμοποιούμενων μέσων και επιδιωκομένων σκοπών.

Επειδή, το άρθρο 93 παρ. 4 του Συντάγματος ορίζει ότι : *«Τα δικαστήρια υποχρεούνται να μην εφαρμόζουν νόμο που το περιεχόμενό του είναι αντίθετο προς το Σύνταγμα».*

Επειδή, το άρθρο 100 του Συντάγματος ορίζει ότι : *«1. Συνίσταται Ανώτατο Ειδικό Δικαστήριο στο οποίο υπάγονται: ... ε) Η άρση της αμφισβήτησης για την ουσιαστική αντισυνταγματικότητα ή την έννοια διατάξεων τυπικού νόμου, αν εκδόθηκαν για αυτές αντίθετες αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας, του Αρείου Πάγου ή του Ελεγκτικού Συνεδρίου... 4. Οι αποφάσεις του δικαστηρίου είναι αμετάκλητες. Διάταξη νόμου, που κηρύσσεται αντισυνταγματική, είναι ανίσχυρη από τη δημοσίευση της σχετικής απόφασης ή από το χρόνο που ορίζεται με την απόφαση».*

Επειδή, σύμφωνα με τα παραπάνω, όλα τα δικαστήρια, ανεξαρτήτως βαθμού ή δικαιοδοσίας νομιμοποιούνται να ελέγχουν τη συνταγματικότητα της διάταξης νόμου που έχει εφαρμογή στην επίδικη διαφορά και να μην την εφαρμόζουν αν θεωρούν ότι έρχεται σε αντίθεση με τον υπέρτατο νόμο του κράτους (διάχυτος έλεγχος). Περαιτέρω, το ζήτημα της αντισυνταγματικότητας δεν τίθεται αυτοτελώς, αλλά ενόψει συγκεκριμένης διαφοράς (παρεμπόπτων έλεγχος). Ο έλεγχος δεν δύναται να αφορά το σύνολο ενός νόμου, αλλά μόνο την κρίσιμη για την επίλυση της συγκεκριμένης διαφοράς διάταξη και το νόημα αυτής (συγκεκριμένος έλεγχος). Όταν το δικαστήριο άγεται σε κρίση περί αντισυνταγματικότητας, παραμερίζει τη διάταξη και δεν την εφαρμόζει στην επίδικη διαφορά, χωρίς η δικαστική κρίση να παράγει δεδικασμένο και χωρίς να δεσμεύει τα δικαστήρια των άλλων βαθμών και δικαιοδοσιών. Συνεπώς, η κήρυξη μιας διάταξης νόμου αντισυνταγματικής δεν οδηγεί στην ακύρωσή της. Μόνο στην περίπτωση που δύο από τα τρία Ανώτατα Δικαστήρια της χώρας (ΣτΕ, ΑΠ, ΕΣ) εκδώσουν αντιφατικές για την αντισυνταγματικότητα της ίδιας διάταξης και συγκληθεί το Ανώτατο Ειδικό Δικαστήριο για να άρει την αμφισβήτηση και αποφανθεί οριστικώς περί της αντισυνταγματικότητας της διάταξης, τότε η απόφαση αυτή έχει ισχύ έναντι όλων (Καϊάφα Μαρία, *Το Συμβούλιο της Επικρατείας ως ανεξάρτητος παράγοντας στη διαμόρφωση πολιτικής*, Εθνική Σχολή Δημόσιας Διοίκησης, Αθήνα, 2010, σελ. 14-15).

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία, στο πλαίσιο του αποκεντρωτικού ελέγχου, ο δικαστής μπορεί μόνο να μην εφαρμόσει την κριθείσα ως αντισυνταγματική διάταξη στην υπόθεση που εκδικάζει. Η διάταξη αυτή, όμως, θα συνεχίσει ν' αποτελεί μέρος της έννομης τάξης. Η διοίκηση την αντιμετωπίζει ως ισχύουσα και θα εξαρτηθεί από την κρίση των εκάστοτε δικαστηρίων αν θα εφαρμοστεί μελλοντικά σε υποθέσεις που θα αχθούν ενώπιόν τους. Η κρίση περί αντισυνταγματικότητας βρίσκεται πάντα στο σκεπτικό της απόφασης και δεν παράγει δεδικασμένο, αλλά ενεργεί inter partes (Τζιώτης Γεώργιος, *Το εφαρμοστέο δίκαιο μετά την αναγνώριση της*

αντισυνταγματικότητας συγκεκριμένης διάταξης, Εθνικό & Καποδιστριακό Πανεπιστήμιο Αθηνών, Αθήνα, 2014, σελ. 17).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Από την εκ διαθήκης κληρονόμο της αποβιώσας στις-2012 του – Α.Φ.Μ., του – Α.Φ.Μ. (εγγονή) υπεβλήθη – μετ' άλλων – στη Δ.Ο.Υ. η υπ' αρ./2016 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς, με την οποία δήλωσε, μεταξύ άλλων κληρονομιών στοιχείων, ποσοστό 1/3 εξ αδιαιρέτου σε ρυμοτοτούμενα (για δημιουργία χώρου κοινής ωφέλειας, διάνοιξης πεζοδρόμων, οδών ή διαπλάτυνσης αυτών) τμήματα οικοπέδων (σύμφωνα με την υπ' αρ.-1994 πράξη τακτοποίησης και αναλογισμού αποζημιώσεως) μεταξύ των οδών,, και, στη Δημοτική Κοινότητα του Δήμου, με το αίτημα αναβολής της φορολογίας.
- Εφαρμόζοντας τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 1α του Ν.3842/2010, που κατήργησε τη μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης για τα απαλλοτριωτέα ακίνητα, η Δ.Ο.Υ. προέβη σε φορολόγηση των υπό κρίση ακινήτων, προσδιορίζοντας το φόρο σε 68.845,43 €. Η φορολογική αρχή εξέδωσε την υπ' αρ.-2016 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς.
- Για την αντισυνταγματικότητα της διάταξης του άρθρου 25 παρ. 1 εδ. α και β του Ν. 3842/2010 που καταργεί την μετάθεση του χρόνου φορολογίας απαλλοτριούμενων ακινήτων από το χρόνο θανάτου στο χρονικό σημείο καταβολής της οφειλόμενης αποζημίωσης, αποφάνθηκε η Ολομέλεια του Συμβουλίου της Επικρατείας, με την υπ' αρ. 166/15-1-2016 απόφασή του, διενεργώντας παρεμπόμποντα έλεγχο περί αντισυνταγματικότητας διάταξης νόμου, κατά την εκδίκαση άλλης υπόθεσης.
- Η κρίση περί αντισυνταγματικότητας, εφόσον δεν προήλθε από το Ανώτατο Ειδικό Δικαστήριο, εξυπηρετεί τη συγκεκριμένη υπόθεση, την οποία εξετάζει το Συμβούλιο της Επικρατείας. Δεν θεωρείται υποχρεωτική για τα υπόλοιπα δικαστήρια, ούτε για τη Διοίκηση, ενόψει άλλωστε και της αρχής της διάκρισης των λειτουργιών (δικαστικής, νομοθετικής, εκτελεστικής). Σε κάθε περίπτωση, δεν επιφέρει ακύρωση της εν λόγω διάταξης νόμου, που εξακολουθεί να ισχύει.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί αντισυνταγματικότητας των διατάξεων του άρθρου 25^α παρ. 1 εδ. α και β Ν. 3842/2010 περί κατάργησης της αναβολής φορολόγησης απαλλοτριωτών ακινήτων απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος και αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αρ. πρωτ.-2016 ενδικοφανούς προσφυγής της του - Α.Φ.Μ. ως προς την υπ' αρ.-2016 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, που αφορά την υπ' αρ.-2016 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς (αρ. φακέλου Θ-...../2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογική περίοδος : 2012

Φόρος κληρονομιάς	68.845,43 €
--------------------------	--------------------

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
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

α. α.

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).