



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Θεσσαλονίκη, 07-04-2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Διεύθυνση Επίλυσης διαφορών

Αριθμός απόφασης: 337

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 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** και με **αριθμό πρωτοκόλλου** **ενδικοφανή προσφυγή** της του - **ΑΦΜ** κατά της **υπ' αρ.** **Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς (αρ. φακέλου Θ-.....)** της **Δ.Ο.Υ.**, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την **υπ' αρ.** **Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς (αρ. φακέλου Θ-.....)** της **Δ.Ο.Υ.**, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

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

6. Την **από** **εισήγηση του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.**

Επί της **από** και με **αριθμό πρωτοκόλλου** **ενδικοφανούς προσφυγής** της 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** **Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.** επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου εκ 5.343,67 € πλέον πρόσθετου φόρου εκ 3.206,20 €, δη σύνολο εκ **8.549,87 €**, αναφορικά με την **υπ' αρ.** **συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς (αρ. φακέλου**).

Η παραπάνω δήλωση υπεβλήθη στη Δ.Ο.Υ. από την προσφεύγουσα, ως εξ αδιαθέτου κληρονόμο μετ' άλλων του αποβιώσαντος κατά την 03-11-2008 – Α.Φ.Μ.

Συγκεκριμένα, με την **υπ' αρ.** **συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς** δηλώθηκαν από την προσφεύγουσα (κατά ποσοστό 3/8 εξ αδιαιρέτου) και τους συγκληρονόμους της α) του – Α.Φ.Μ. (κατά ποσοστό 2/8 εξ αδιαιρέτου) και β) του – Α.Φ.Μ. (κατά ποσοστό 3/8 εξ αδιαιρέτου) τα παρακάτω κληρονομιαία στοιχεία, με την επισήμανση ότι πρόκειται για απαλλοτριωτέα ακίνητα:

α/α	Περιγραφή κληρονομιαιών στοιχείων	Αξία
1.	Ποσοστό ½ εξ αδιαιρέτου οικοπέδου, εμβαδού 32,99 τ.μ., μετά παλαιού κτίσματος, εμβαδού 32,99 τ.μ., επί των οδών, και (..... Ο.Τ.) στο Δήμο	14.180,51 € 1.538,66 €
2.	Ποσοστό ½ εξ αδιαιρέτου οικοπέδου, εμβαδού 370,68 τ.μ., μετά παλαιάς ισογείου οικίας, εμβαδού 122,81 €, επί των οδών και (..... Ο.Τ.) στο Δήμο	26.791,40 € 54.254,45 €
3.	Ποσοστό ½ εξ αδιαιρέτου οικοπέδου, εμβαδού 424,23 τ.μ., επί των οδών, και (..... Ο.Τ.) στο Δήμο	82.450,68 €
4.	Ποσοστό 33,333% εξ αδιαιρέτου οικοπέδου, εμβαδού 529,26 €, μετά διωρόφου οικίας (ισογείου και α' ορόφου), εμβαδού του κάθε ορόφου 81,46 τ.μ., και ισογείου αποθήκης, εμβαδού 23,36 €, επί των οδών, και (..... Ο.Τ.) στο Δήμο	11.254,82 € 12.505,35 € 3.227,50 € 52.472,80 €
	ΣΥΝΟΛΟ	258.676,17 €

Προηγήθηκε η υποβολή από τους ως άνω κληρονόμους στην ίδια φορολογική αρχή της **υπ' αρ.**

..... αρχικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς καθώς και της **υπ' αρ. συμπληρωματικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς**. Με βάση τη φορολογητέα αξία των δηλωθέντων κληρονομιαιών στοιχείων, προέκυψαν οι ακόλουθοι φόροι βάσει δήλωσης:

υπ' αρ. αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς	
Φορολογητέα αξία κληρονομιαιού στοιχείου	176.922,00 €
Φορολογητέα αξία κληρονομικής μερίδας	66.345,75 €
Αναλογούν φόρος	0,00 €

υπ' αρ. συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς	
Φορολογητέα αξία κληρονομιαιών στοιχείων	732.798,18 €
Φορολογητέα αξία κληρονομικής μερίδας	267.949,16 €
Αξία κληρονομικής μερίδας υπ'αρ. δήλωσης	66.345,75 €
Σύνολο κληρονομικής μερίδας	334.294,91 €
Αναλογούν φόρος	2.523,71 €
Πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου	25,24 €
Σύνολο φόρου	2.548,95 €

Με βάση τη φορολογητέα αξία των δηλωθέντων, με την **υπ' αρ. συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς** (απαλλοτριωτέων) κληρονομιαιών στοιχείων, και κατόπιν εφαρμογής 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 και φορολόγησής τους, προέκυψαν οι ακόλουθοι φόροι βάσει δήλωσης:

υπ' αρ. συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς	
Φορολογητέα αξία κληρονομιαιών στοιχείων	258.676,17 €
Φορολογητέα αξία κληρονομικής μερίδας	97.003,56 €
Αξία κληρ.μερίδας υπ'αρ. &..... δηλώσεων	334.294,91 €
Σύνολο κληρονομικής μερίδας	431.298,47 €
Αναλογούν φόρος	8.064,12 €
Βεβαιωθείς φόρος	2.721,25 €
Υπόλοιπο κύριου φόρου	5.343,67 €
Πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου	3.206,20 €
Σύνολο φόρου	8.549,87 €

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης διοικητικού προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας άμεσα ή έμμεσα τους παρακάτω λόγους:

1. Τα ακίνητα ήταν και είναι μέχρι σήμερα απαλλοτριωτέα, και κατά συνέπεια η φορολογία αναβάλλεται

➤ Η απαλλοτρίωση κηρύχθηκε με την υπ' αρ. Π κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων, για λόγους δημοσίας ωφέλειας, δη για την ανέγερση Δημοτικού σχολείου.

➤ **Νομικά ανύπαρκτη η απαλλοτρίωση, μετά την αυτοδίκαιη άρση της, λόγω μη πλήρους καταβολής της σχετικής αποζημίωσης από το Δημόσιο στο δικαιούχο αυτής, δυνάμει της υπ'αρ. απόφασης του Εφετείου**

➤ Η απαλλοτρίωση δεν μπορεί να αναβιώσει, μετά την αυτοδίκαιη άρση της, παρά την είσπραξη της μερικής αποζημίωσης από το δικαιούχο αυτής.

➤ Η Διοίκηση οφείλει να προχωρήσει στην τυπική ανάκληση της επίδικης απαλλοτρίωσης και στην κήρυξη νέας για λόγους δημοσίας ωφέλειας.

3. 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 τη νομολογία (υπ'αρ. ΟλΣτΕ 4447/2014, 519/2014 και 520/2014 αποφάσεις), οι ανωτέρω διατάξεις αντίκεινται στο άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος, που θεσπίζει την αρχή της φοροδοτικής ικανότητας, της φορολογικής δικαιοσύνης και του κράτους δικαίου 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 να συντελέσει την απαλλοτρίωση

και από την άλλη της επιβαλλόμενης καταβολής της σχετικής αποζημίωσης σε εύλογο χρονικό διάστημα.

4. Παράνομη και αντισυνταγματική η επιβολή προσαύξησης λόγω εκπροθέσμου

➤ Εφόσον δεν υπήρχε υποχρέωση καταβολής κύριου φόρου, παράνομη η επιβολή πρόσθετου.

5. Μη εφαρμοστέα η διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 25^Α παρ. 1 εδ. α' και β' του Ν.3842/2010, κηρυχθείσα ως αντισυνταγματική από την Ολομέλεια του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Η προσφεύγουσα, με συμπληρωματικό **υπόμνημα** που κατέθεσε στην υπηρεσία μας (αρ. πρωτ.), ζητά να ληφθεί υπόψη η υπ'αρ. 166/15-01-2016 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, βάσει της οποίας κρίνονται αντισυνταγματικές οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 25^Α παρ. 1 εδ. α' και β' του Ν.3842/2010, ως αντιβαίνουσες στα άρθρα 4 παρ. 5 και 17 του Συντάγματος και να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη της Δ.Ο.Υ. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την εν λόγω απόφαση:

➤ Οι συνέπειες της ρυμοτομικής απαλλοτριώσεως του ακινήτου έχουν καταστήσει ουσιαστικά αδύνατη την κατά προορισμό χρήση και εκμετάλλευσή του για τον κληρονόμο, η δε επιβολή φόρου, ακόμη κι αν παρουσιάζεται στην οικεία αιτιολογική έκθεση ως θεσπισθείσα προς διευκόλυνση των φορολογουμένων, ώστε «να μην έχουν σε εκκρεμότητα τις υποθέσεις αυτές και να μην επιβαρύνονται σε φόρο σε χρόνο κατά τον οποίο πιθανόν να έχουν ήδη μεταβιβάσει τα ακίνητά τους», έρχεται σε αντίθεση με το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος, καθ' ό μέρος καθιστά υποχρεωτική την επιβολή του οικείου φόρου κατά τον χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου, αφού η απόκτηση της κυριότητας του ακινήτου δεν αντανakλά αντίστοιχη επαύξηση της φοροδοτικής ικανότητας του κληρονόμου, διασφαλίζοντας τη φορολόγησή του ανάλογα με τις δυνάμεις του.

➤ Η επιβολή φόρου έρχεται σε αντίθεση με το άρθρο 17 του Συντάγματος, καθώς η επιβολή φόρου κληρονομιάς σε ένα τέτοιο ακίνητο φαίνεται να στηρίζεται στην πεποίθηση του νομοθέτη περί επί μακρόν αδρανείας της Διοίκησης σε σχέση με τη συντέλεση της απαλλοτριώσεως, πεποίθηση ασύμβατη με την κατά το Σύνταγμα επιβαλλόμενη καταβολή της σχετικής αποζημίωσης, η οποία πρέπει να γίνεται σε εύλογο χρονικό διάστημα, καταλήγοντας άλλως σε υπέρμετρη επιβάρυνση της ιδιοκτησίας.

1. Ως προς τον ισχυρισμό περί αναβολής φορολόγησης των απαλλοτριωτέων – έως σήμερα – ακινήτων το για λόγους δημοσίας ωφέλειας, δη την ανέγερση δημοτικού σχολείου

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 κληρονομουμένου».

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, Προικών 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, 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 της συζύγου και των τέκνων του κληρονομούμενου:

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Α΄

Κλιμάκια (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 31 του Ν. 4174/2013 «Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει ότι: «1. "Άμεσος προσδιορισμός φόρου" είναι ο προσδιορισμός φόρου που προκύπτει χωρίς περαιτέρω ενέργεια, ταυτόχρονα με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης...».

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, στην προκειμένη περίπτωση:

- Από τους εξ αδιαθέτου κληρονόμους του του (που απεβίωσε στις 03-11-2008) α) του (σύζυγο) – Α.Φ.Μ., β) του (τέκνο) – Α.Φ.Μ. και γ) του (τέκνο) – Α.Φ.Μ. υπεβλήθη στη Δ.Ο.Υ. η υπ' αρ. συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς, με την οποία δηλώθηκαν ακίνητα (οικόπεδα μετά κτισμάτων), κείμενα στο Ο.Π. και επί των οδών, και, στο Δήμο, με συνολική δηλωθείσα αξία 258.676,17 €, με την επισήμανση ότι τα εν λόγω ακίνητα είναι απαλλοτριωτέα.
- Εφαρμόζοντας τις διατάξεις του άρθρου 25 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 επίμαχων ακινήτων, εκδίδοντας την υπ' αρ. πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς Η κληρονομική μερίδα της προσφεύγουσας υπολογίστηκε σε 97.003,56 €, και – συνυπολογιζόμενης της αξίας της κληρονομικής του μερίδας βάσει των υπ'αρ. και δηλώσεων φόρου κληρονομιάς, που υποβλήθηκαν προγενέστερα – ο κύριος φόρος προσδιορίστηκε σε ποσό εκ 8.064,12 €. Μετά την αφαίρεση ποσού φόρου εκ 2.721,25 € η διαφορά κύριου φόρου διαμορφώθηκε σε ποσό εκ 5.343,67 €. Επιπρόσθετα, επιβλήθηκε πρόσθετος φόρος εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης εκ 3.206,20 €. Αναλυτικά:

υπ' αρ. συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς	
Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου	Βάσει δήλωσης
Φορολογητέα αξία κληρονομιών στοιχείων	258.676,17 €
Φορολογητέα αξία κληρονομικής μερίδας	97.003,56 €
Αξία κληρ.μερίδας υπ'αρ. & δηλώσεων	334.294,91 €
Σύνολο κληρονομικής μερίδας	431.298,47 €
Αναλογούν φόρος	8.064,12 €
Εκπίπτων φόρος	2.721,25 €
Υπόλοιπο κύριου φόρου	5.343,67 €
Πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου	3.206,20 €
Σύνολο φόρου	8.549,87 €

- Ωστόσο, ο φόρος εκ 2.721,25 €, που αναλογούσε στην αξία της περιουσίας που φορολογήθηκε

με τις προηγούμενες δηλώσεις φόρου κληρονομιάς και εξέπεσε από το φόρο που αντιστοιχούσε στην αξία της συνολικής κληρονομικής μερίδας της προσφεύγουσας, σύμφωνα με το άρθρο 121 παρ. 1 περ. β του Ν. 2691/2001, υπολογίστηκε λάθος. Βάσει της φορολογικής κλίμακας που ίσχυε κατά τον χρόνο φορολογίας, δη το χρόνο λήξης της αναβολής φορολογίας (23-04-2010) των επίμαχων ακινήτων, συγκεκριμένα της φορολογικής κλίμακας για την Α' κατηγορία κληρονόμων (σύζυγο, τέκνα κτλ) του άρθρου 25 Ν. 3842/2010, για αξία εκ 334.294,91 € (αξία κληρονομικής μερίδας προσφεύγοντα βάσει των υπ' αρ. και δηλώσεων φόρου κληρονομιάς) προκύπτει φόρος εκ 3.214,75 € προς έκπτωση από τον συνολικό φόρο. Αναλυτικά:

υπ' αρ. συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς	
Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου	Βάσει εισήγησης
Φορολογητέα αξία κληρονομιών στοιχείων	258.676,17 €
Φορολογητέα αξία κληρονομικής μερίδας	97.003,56 €
Αξία κληρ.μερίδας υπ'αρ. & δηλώσεων	334.294,91 €
Σύνολο κληρονομικής μερίδας	431.298,47 €
Αναλογούν φόρος	8.064,12 €
Εκπίπτων φόρος	3.214,75 €
Υπόλοιπο κύριου φόρου	4.849,37 €
Πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου (60%)	2.909,62 €
Σύνολο φόρου	7.758,99 €

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί αναβολής φορολόγησης των απαλλοτριωτέων – έως σήμερα – ακινήτων το για λόγους δημοσίας ωφέλειας, δη την ανέγερση δημοτικού σχολείου στερείται μεν βασιμότητας και απορρίπτεται, ωστόσο, ο κύριος φόρος και κατά συνέπεια ο πρόσθετος φόρος, που της επιβλήθηκαν, υπολογίστηκαν λανθασμένα.

2. Ως προς τον ισχυρισμό περί νομικά ανύπαρκτης απαλλοτρίωσης, δυνάμει της υπ'αρ.απόφασης του Εφετείου

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, η υπ' αρ. απόφαση του Εφετείου ορίζει ότι : «Εφόσον εντός δεκαοκτώ μηνών από την έκδοση της απόφασης που καθόρισε την προσωρινή τιμή μονάδας αποζημίωσης δεν κατατέθηκε ή δεν καταβλήθηκε πλήρως η αποζημίωση ..., η απαλλοτρίωση δεν συντελέσθηκε κατά τις διατάξεις του άρθρου 17 παρ. 4 εδ. γ του Συντάγματος και 7 παρ. 1 του Ν.Δ. 797/1971, αλλά ανακλήθηκε αυτοδικαίως. Έτσι δεν επήλθε μετάθεση της κυριότητας στην υπέρ ης η απαλλοτρίωση, στη θέση της οποίας υπεισήλθε ο Δήμος». Στην απόφαση επισημαίνεται ακόμη, ότι η απαλλοτρίωση που δεν συντελέσθηκε θεωρείται ως αυτοδικαίως ανακληθείσα, ακόμη κι αν εισπράχθηκε η μερική αποζημίωση, ενώ η Διοίκηση δεν μπορεί πλέον να προβεί σε ενέργειες απαλλοτρίωσης, παρόλο που δεν έχει εκδώσει ακόμη την τυπική πράξη ανάκλησης της απαλλοτρίωσης.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, μετά την αυτοδίκαιη άρση της απαλλοτρίωσης, η οποία θεωρείται νομικά ανύπαρκτη, ο προσφεύγων δεν θεωρείται πλέον ότι αποστερείται του δικαιώματος χρήσεως, εκμεταλλεύσεως και διάθεσης των επίμαχων ακινήτων, αν μη τι άλλο παραμένει κύριος αυτών, με τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τα άρθρα 1, 2 και 3 του Ν. 2961/2001.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί νομικά ανύπαρκτης απαλλοτρίωσης, δυνάμει της υπ' αρ. απόφασης του Εφετείου προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται ως ουσιαστικά αβάσιμος.

3. Ως προς τον ισχυρισμό 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 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 βαρυνόμενων, 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, στην προκειμένη περίπτωση, η επιβολή της ως άνω φορολογικής επιβαρύνσεως είναι συνταγματικά ανεκτή και συμβατή με το δίκαιο της Ε.Σ.Δ.Α. (πρβλ. τις υπ' αριθμ. 3342-5/2013 και

1972/2012 ΟΛΣΤΕ) . Και τούτο γιατί η εκπλήρωση των φορολογικών και λοιπών δημοσιονομικών βαρών εκ μέρους των κατόχων περιουσίας αποτελεί συνταγματική υποχρέωση, απορρέουσα από τα άρθρα 4 και 78 του Συντάγματος, αλλά συγχρόνως και ένα συμβατό προς την Ε.Σ.Δ.Α. περιορισμό της ιδιοκτησίας και της περιουσίας τους γενικότερα για λόγους δημόσιας ωφέλειας. Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές, αν συντρέχουν λόγοι δημόσιου συμφέροντος, είναι επιτρεπτή η θέσπιση από το νομοθέτη ρυθμίσεων, οι οποίες έχουν ως αποτέλεσμα τη μείωση της περιουσίας που καταρχήν προστατεύεται από τις εν λόγω διατάξεις, εφόσον οι ρυθμίσεις αυτές είναι πρόσφορες για την εξυπηρέτηση του επιδιωκόμενου δημόσιου σκοπού και συμβατές με την αρχή της αναλογικότητας (ΟΛΣΤΕ 3173/2014).

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 επιδιωκόμενων σκοπών.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

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 απαλλοτριωτέων ακινήτων απορρίπτεται ως παρελκυστικά προβαλλόμενος και ουσιαστικά αβάσιμος.

4. Ως προς τον ισχυρισμό περί παράνομης και αντισυνταγματικής της επιβολής προσαύξησης λόγω εκπροθέσμου

Επειδή, σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, το άρθρο 25 ενότητα Α του Ν. 3842/2010 ορίζει ως προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας κληρονομιών του υπόχρεου σε φόρο ιδιοκτήτη ακινήτων κηρυχθέντων σε απαλλοτρίωση, και κατά συνέπεια ως χρόνο φορολογίας, τον ένα χρόνο από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (αριθμός ΦΕΚ Α' 58/23-04-2010).

Επειδή, το άρθρο 1 του Ν. 2523/1997 «Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις» ορίζει ότι : «1.Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου: α) υποβάλλει εκπρόθεσμη δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης...».

Επειδή, το άρθρο 2 παρ. 4 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων σε καμιά περίπτωση δεν μπορούν να υπερβούν: α) το εξήντα τοις εκατό (60%) για την υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Η υπ' αρ. συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς υπεβλήθη στη Δ.Ο.Υ. στις 22-10-2015, δη σε χρόνο μεταγενέστερο της προβλεπόμενης από το άρθρο 25 του Ν. 3842/2010 προθεσμίας υποβολής της.
- Νόμιμα και ορθά επιβλήθηκε πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου, βάσει των υπ'αρ. 1 και 2 παρ. 4 άρθρων του Ν. 2523/1997.
- Ωστόσο, όπως αναλυτικά επισημαίνεται παραπάνω, ο πρόσθετος φόρος (όπως και ο κύριος) υπολογίστηκε λανθασμένα. Συγκεκριμένα, επί διαφοράς κύριου φόρου – όπως υπολογίστηκε βάσει της φορολογικής κλίμακας του άρθρου 25 παρ. 14 του Ν. 3842/2010 με την παρούσα εισήγηση – εκ 4.849,37 €, αναλογεί πρόσθετος φόρος (με συντελεστή 60%) εκ 2.909,62 €.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παράνομης και αντισυνταγματικής της επιβολής προσαύξησης λόγω εκπροθέσμου στερείται βασιμότητας και δεν γίνεται αποδεκτός, ωστόσο ο πρόσθετος φόρος που της επιβλήθηκε υπολογίστηκε λανθασμένα.

5. Ως προς τον ισχυρισμό περί μη εφαρμοστέας της διάταξης του άρθρου 25 παρ. 1 εδάφιο α' και β' του Ν. 3842/2010, κηρυχθείσας ως αντισυνταγματικής από την Ολομέλεια του Συμβουλίου της Επικρατείας

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 δημοσίευσή 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 (παρεμπόππων 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:

➤ 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 μη εφαρμοστέας της διάταξης του άρθρου 25 παρ. 1 εδάφιο α' και β' του Ν. 3842/2010, κηρυχθείσας ως αντισυνταγματικής από την Ολομέλεια του Συμβουλίου της Επικρατείας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της υπ' αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της του - Α.Φ.Μ. και την τροποποίηση της προσβαλλόμενης υπ' αρ. πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, που αφορά την υπ' αρ. συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς (αρ. φακέλου Θ-.....) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., και συγκεκριμένα ως προς τον υπολογισμό του φόρου, που αντιστοιχεί στην αξία των κληρονομιών στοιχείων, δηλωθέντων με τις (προγενέστερες) υπ' αρ. και δηλώσεις φόρου κληρονομιάς και εκπίπτει από το φόρο που αντιστοιχεί στη συνολική κληρονομική μερίδα της προσφεύγουσας (βάσει των κληρονομιών στοιχείων που δηλώθηκαν σε όλες τις δηλώσεις), και κατά συνέπεια ως προς τον υπολογισμό της διαφοράς κύριου και πρόσθετου φόρου, ως κάτωθι:

υπ' αρ. συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς			
Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου	Βάσει δήλωσης	Βάσει απόφασης	Διαφορά
Φορολογητέα αξία κληρονομιών στοιχείων	258.676,17 €	258.676,17 €	0,00
Φορολογητέα αξία κληρονομικής μερίδας προσφεύγουσας	97.003,56 €	97.003,56 €	0,00
Αξία κληρ.μερίδας προσφεύγουσας & δηλώσεων	334.294,91 €	334.294,91 €	0,00
Σύνολο κληρονομικής μερίδας προσφεύγουσας	431.298,47 €	431.298,47 €	0,00
Αναλογούν φόρος	8.064,12 €	8.064,12 €	0,00
Εκπίπτων φόρος (που αναλογεί σε αξία&.....δηλώσεων)	2.721,25 €	3.214,75 €	493,50 €
Υπόλοιπο κύριου φόρου	5.343,67 €	4.849,37 €	494,30 €
Πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου (60%)	3.206,20 €	2.909,62 €	296,58 €
Σύνολο φόρου	8.549,87 €	7.758,99 €	790,88 €

υπ' αρ. πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς			
Κύριος Φόρος	5.343,67 €	4.849,37 €	494,30 €
Πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου (60%)	3.206,20 €	2.909,62 €	296,58 €
Σύνολο φόρου	8.549,87 €	7.758,99 €	790,88 €

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

Κύριος Φόρος	4.849,37 €
Πρόσθετος φόρος λόγω υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης 60%	2.909,62 €
Σύνολο Φόρου Κληρονομιάς	7.758,99 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

**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).