



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 09/05/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **1381**

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213-1312 349
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58).

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. Της υπ' αριθμ. Α.1165/22.11.2022 (ΦΕΚ Β' 6009/25.11.2022) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, Κέντρο Φορολογικών Διαδικασιών και Εξυπηρέτησης (ΚΕΦΟΔΕ) Αττικής, κατοίκου, ως κληρονόμου της (ημερομηνία θανάτου 17.11.2014), ΑΦΜ, ΚΕΦΟΔΕ Αττικής, κατοίκου εν ζωή οδός, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτήν, κατά της υπ' αριθμ. πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (ΦΚληρ)

του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (ΚΕΦΟΜΕΠ) (αριθμ. φακέλου), και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΚληρ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ως άνω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ως κληρονόμου της (ημερομηνία θανάτου 17.11.2014), ΑΦΜ, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτήν, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (ΦΚληρ) του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (ΚΕΦΟΜΕΠ) (αριθμ. φακέλου), επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ως κληρονόμου της (ημερομηνία θανάτου 17.11.2014), ΑΦΜ, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτήν, ΦΚληρ ποσού 21.246,89 €, πλέον 439,34 € πρόσθετου φόρου άρθρου 1 ν. 2523/1997 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής της ΦΚληρ («για τα μη δηλωθέντα χρήματα», σύμφωνα με τη σχετική αναφορά της πράξης), ήτοι συνολικό ποσό 21.686,23 €.

Η διαφορά αυτή ΦΚληρ προέκυψε επί τη βάση της από οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΚληρ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκε για την προσφεύγουσα η αξία της κληρονομιάς περιουσίας με α) τον επαναπροσδιορισμό της αξίας του υπό α/α (4) στοιχείου της και ειδικότερα της υπό στοιχεία Υ-Ε αποθήκης του υπογείου (4.760,44 €) -όχι και του διαμερίσματος- και β) την προσθήκη χρηματικού ποσού από κατάθεση ημεδαπής (3.661,16 €), ενώ παράλληλα συνυπολογίστηκε στη φορολογητέα αξία προγενέστερη γονική παροχή (μη εισηγμένων μετοχών) συνολικού ύψους 212.077,20 €.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, της ως άνω πράξης, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Εσφαλμένη ερμηνεία της διάταξης του άρθρου 25 παρ. 2 περ. γ' ν. 2961/2001 σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 2 εδ. β' ν. 5638/1932.
- 2) Παράνομος συνυπολογισμός της αξίας των μετοχών της ανώνυμης εταιρείας, μη εισηγμένης στο χρηματιστήριο, συνολικού ποσού 212.077,20 €, στην κληρονομική της μερίδα.
- 3) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή του υπό κρίση φόρου.
- 4) Αντισυνταγματικότητα του άρθρου 102 ν. 2961/2001.
- 5) Παραβίαση της αρχής της ασφάλειας δικαίου – Αντισυνταγματικότητα του άρθρου 4 ν. 2961/2001 – Παραβίαση της αρχής της ισότητας.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 6 παρ. 1 Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια (Κώδικας ΦΚληρΔΓονΠ, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 2961/2001), όπως ίσχυε για το έτος 2014 (έτος θανάτου της ως άνω κληρονομουμένης): *«Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομουμένου.»*

Επειδή, όπως προκύπτει από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 6 παρ. 1 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ (όπως ίσχυε για το έτος 2014 (έτος θανάτου της ως άνω κληρονομουμένης)), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΚληρ είναι, καταρχήν, ο χρόνος θανάτου του κληρονομουμένου.

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 2 ν. 5638/1932, όπως ίσχυαν κατά την 17.11.2014, ημερομηνία θανάτου της ως άνω κληρονομουμένης (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση): *«Άρθρο 1. 1. Χρηματική κατάθεσις παρά Τραπεζή εις ανοικτόν λογαριασμόν επ' ονόματι δύο ή πλειοτέρων από κοινού (Compte joint, joint account) είναι εν την έννοια του παρόντος νόμου η περιέχουσα τον όρον ότι του εκ ταύτης λογαριασμού δύναται να κάμνει χρήση εν όλω ή εν μέρει, άνευ συμπράξεως των λοιπών είτε εις είτε τινές, και πάντες κατ' ιδίαν οι δικαιούχοι. 2. Η χρηματική κατάθεσις, περί ης η προηγούμενη παράγραφος, επιτρέπεται να ενεργείται και εις κοινόν λογαριασμόν επί προθεσμία ή ταμιευτηρίου υπό προειδοποίησιν. 3. [...] Άρθρο 2. Επί των καταθέσεων τούτων δύναται να τεθή προσθέτως ο όρος ότι άμα τω θανάτω οιοιδήποτε των δικαιούχων η κατάθεσις και ο εκ ταύτης λογαριασμός περιέρχεται αυτοδικαίως εις τους λοιπούς επιζώντας μέχρι του τελευταίου τούτων. Εν τη περιπτώσει ταύτη η κατάθεσις περιέρχεται εις αυτούς ελευθέρα παντός φόρου κληρονομίας ή άλλου τέλους. Αντιθέτως η απαλλαγή αυτή δεν επεκτείνεται επί των κληρονόμων του τελευταίου απομείναντος δικαιούχου.»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 2 περ. γ' Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ, όπως ίσχυαν κατά την 17.11.2014, ημερομηνία θανάτου της ως άνω κληρονομουμένης (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση): *«Επίσης απαλλάσσονται από το φόρο: α) [...]. γ) Η χρηματική κατάθεση σε τράπεζα σε ανοικτό λογαριασμό στο όνομα δύο ή περισσοτέρων από κοινού (Compte Joint, Joint Account) κατά τις διατάξεις του ν. 5638/1932 [...], στην οποία έχει τεθεί ο πρόσθετος όρος ότι με το θάνατο οιοιδήποτε δικαιούχου η κατάθεση και ο λογαριασμός αυτής περιέρχεται αυτοδίκαια στους λοιπούς επιζώντες μέχρι τον τελευταίο από αυτούς. Η απαλλαγή αυτή ισχύει και σε κοινούς λογαριασμούς με προθεσμία ή ταμιευτηρίου με προειδοποίηση και σε κοινούς λογαριασμούς σε συνάλλαγμα ή σε συνάλλαγμα και δραχμές με προθεσμία ή ταμιευτηρίου με προειδοποίηση μόνιμων κατοίκων της αλλοδαπής ή αυτών με συνδικαιούχους μόνιμους κατοίκους της ημεδαπής. Αντίθετα η απαλλαγή αυτή δεν επεκτείνεται στους κληρονόμους του τελευταίου απομείναντος δικαιούχου. Οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται ανάλογα και σε μερίδα αμοιβαίου κεφαλαίου.»*

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει, αναφορικά με την προσθήκη του ως άνω χρηματικού ποσού από κατάθεση ημεδαπής (3.661,16 €), ότι ο λογαριασμός με IBAN στηνήταν προθεσμιακός και επομένως ο υπό κρίση έλεγχος ερμήνευσε εσφαλμένα την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 25 παρ. 2 περ. γ' Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ (σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 2 εδ. β' ν. 5638/1932), όπως ίσχυε κατά

τηνημερομηνία θανάτου της ως άνω κληρονομουμένης, ενώ έπρεπε να εφαρμόσει απαλλαγή από το ΦΚληρ για τον εν λόγω λογαριασμό.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί:

α) Σύμφωνα με τα ρητώς αναφερόμενα στη συμπροσβαλλόμενη με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσα την αιτιολογία της, απόοικεία έκθεση ελέγχου ΦΚληρ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ (σελ. 56 αυτής): «Κατά τη διερεύνηση των τραπεζικών λογαριασμών της[πρόκειται για την ως άνω κληρονομουμένη] διαπιστώθηκε η ύπαρξη του λογαριασμού με IBANστηνμε συνδικαιούχους τηκαι τον αποβιώσαντα σύζυγό τηςκαι με υπόλοιπο κατά την ημέρα του θανάτου, ποσού 3.661,16 € (Αίτημα #..... στην εφαρμογή ΣΜΤΛ της ΑΑΔΕ). [...]»

Από τη διαπίστωση αυτή συνάγεται ότι κατά την ημερομηνία θανάτου της ως άνω κληρονομουμένης (17.11.2014, κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση) μοναδικό -και άρα τελευταίο- εναπομείναν δικαιούχο πρόσωπο του υπολοίπου του εν λόγω τραπεζικού λογαριασμού ήταν η κληρονομουμένη.

β) Ως εκ τούτου, σε κάθε περίπτωση η προσφεύγουσα, ως κληρονόμος της κληρονομουμένης και τελευταίας δικαιούχου του υπολοίπου αυτού, δε δικαιούνται να τύχει απαλλαγής από το ΦΚληρ για το σχετικό ποσό (3.661,16 €), αφού σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 2 περ. γ' προτελευταίο εδ. (εδ. γ') Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ και του άρθρου 2 τελευταίο εδ. (εδ. γ') ν. 5638/1932 (όπως ίσχυαν κατά την ίδια αυτή ημερομηνία (17.11.2024)) η προβλεπόμενη από αυτές απαλλαγή από ΦΚληρ του υπολοίπου κοινού τραπεζικού λογαριασμού δεν επεκτείνεται στους κληρονόμους του τελευταίου απομείναντος δικαιούχου του υπολοίπου αυτού.

Για το λόγο αυτό, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 παρ. 1, 2 και 7 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ, όπως ίσχυαν τόσο κατά την 17.11.2014, ημερομηνία θανάτου της ως άνω κληρονομουμένης (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση), όσο και κατά την ημερομηνία υποβολής της υπ' αριθμ.δήλωσης γονικής παροχής των υπό κρίση μη εισηγμένων μετοχών ενώπιον της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών (07.07.2010): «1. Οι δικαιούχοι της κτήσης, ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται σε τρεις κατηγορίες Α', Β' και Γ'. Στην Α' κατηγορία υπάγονται: α) ο σύζυγος του κληρονομούμενου, β) το πρόσωπο, το οποίο είχε συνάψει σύμφωνο συμβίωσης με τον κληρονομούμενο κατά τις διατάξεις του ν. 3719/2008 και το οποίο λύθηκε με το θάνατο αυτού, εφόσον η συμβίωση είχε διάρκεια τουλάχιστον δύο ετών, γ) οι κατιόντες πρώτου βαθμού (τέκνα από νόμιμο γάμο, τέκνα χωρίς γάμο έναντι της μητέρας, αναγνωρισθέντα εκούσια ή δικαστικά έναντι του πατέρα, νομιμοποιηθέντα με επιγενόμενο γάμο ή δικαστικά έναντι και των δύο γονέων), δ) [...]. 2. Η αιτία θανάτου κτήση των κάθε φύσεως περιουσιακών στοιχείων υπόκειται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με βάση τις εξής ανά κατηγορία φορολογικές κλίμακες:

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Α΄

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

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Β΄ [...]. 3. [...]. 7. Για τα περιουσιακά στοιχεία, για τα οποία ο φόρος υπολογίζεται αυτοτελώς, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 4 και 36 του παρόντος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ, όπως ίσχυαν κατά την 17.11.2014, ημερομηνία θανάτου της ως άνω κληρονομούμενης (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση): «Στην κτήση αιτία θανάτου συνυπολογίζονται οι δωρεές εν ζωή ή αιτία θανάτου, οι γονικές παροχές και οι προίκες του κληρονομούμενου προς τον κληρονόμο ή κληροδόχο, εφόσον η φορολογική υποχρέωση γι' αυτές γεννήθηκε σε χρόνο που το δικαίωμα του δημοσίου δεν έχει παραγραφεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 102. Για το συνυπολογισμό των κτήσεων αυτών λαμβάνεται υπόψη η αξία που είχε υπαχθεί σε φόρο κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης αυτών και όχι τα απαλλασσόμενα ποσά.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 102 παρ. 5 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ, όπως ίσχυε κατά την 17.11.2014, ημερομηνία θανάτου της ως άνω κληρονομούμενης (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση): «Το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή των φόρων, που προκύπτουν από την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος, σε υποθέσεις για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2008, έχει παραγραφεί. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 44 παρ. 1 εδ. α΄ Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία υποβολής της υπ' αριθμ.δήλωσης γονικής παροχής των υπό κρίση μη εισηγμένων μετοχών ενώπιον της Δ.Ο.Υ. Δ΄ Αθηνών (07.07.2010): «Το υπόλοιπο της περιουσίας, πλην των χρηματικών ποσών, που αποκτάται αιτία [...] γονικής παροχής, το οποίο απομένει μετά την αφαίρεση των εκπώσεων και απαλλαγών που προβλέπονται στα άρθρα 41 και 43, υποβάλλεται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29, οι οποίες εφαρμόζονται ανάλογα.»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ, όπως ίσχυαν κατά την 17.11.2014, ημερομηνία θανάτου της ως άνω κληρονομούμενης (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση): «1. Σε περίπτωση συνυπολογισμού στην κτήση αιτία θανάτου προγενέστερων δωρεών, γονικών παροχών και προίκων κατά τις διατάξεις του άρθρου 4, από το φόρο εκπίπτει ο φόρος που αναλογεί σε αυτές κατά το χρόνο του συνυπολογισμού, ο οποίος υπολογίζεται και για τις γονικές παροχές και προίκες, σαν αυτές να είχαν φορολογηθεί ως δωρεές. 2. Σε δωρεές, γονικές παροχές και προίκες, που διέπονται ως προς τη φορολογία από διατάξεις που προισχυσαν, αν ο φόρος που βεβαιώθηκε για αυτές είναι μεγαλύτερος από το φόρο που αναλογεί κατά την

προηγούμενη παράγραφο, εκπίπτει ο μεγαλύτερος αυτός φόρος. Ο φόρος που οφείλεται μετά το συνυπολογισμό και τις ανωτέρω εκπτώσεις δεν μπορεί σε κάθε περίπτωση να είναι μικρότερος από αυτόν που αναλογεί στην κτήση αιτία θανάτου, χωρίς το συνυπολογισμό αυτών των δωρεών, γονικών παροχών και των προικών.»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά την 17.11.2014, ημερομηνία θανάτου της ως άνω κληρονομούμενης (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση): «Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 1 του Συντάγματος, όπως ίσχυαν κατά την 17.11.2014, ημερομηνία θανάτου της ως άνω κληρονομούμενης (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση): «Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. Όλα τα κρατικά όργανα υποχρεούνται να διασφαλίζουν την ανεμπόδιστη και αποτελεσματική άσκησή τους. Τα δικαιώματα αυτά ισχύουν και στις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών στις οποίες προσιδιάζουν. Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού, και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας.»

Επειδή, κατά τον έλεγχο της συμφωνίας ενός διοικητικού μέτρου ή περιορισμού μιας ατομικής ελευθερίας (εν προκειμένω, της ελευθερίας συμμετοχής στην οικονομική ζωή της χώρας) με τη θεμελιωθείσα στην προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος αρχή της αναλογικότητας εξετάζεται α) αν το μέσο (μέτρο) αυτό (περιορισμός) είναι κατάλληλο προς επίτευξη του επιδιωκόμενου με αυτό νόμιμου σκοπού (καταλληλότητα), β) αν το μέσο (μέτρο) αυτό (περιορισμός) είναι, σε σχέση με όλα τα άλλα κατάλληλα μέσα (μέτρα), το ηπιότερο δυνατό και συνεπώς είναι αναγκαία η χρησιμοποίηση αποκλειστικά αυτού, και μόνο αυτού, για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού (αναγκαιότητα) και γ) αν, κατά τη στάθμιση της βλάβης που τυχόν θα προκύψει από τη χρησιμοποίηση (επιβολή) του μέσου (μέτρου) αυτού (περιορισμού) και της ωφέλειας που επιδιώκεται με την εφαρμογή του -ενόψει και του επιδιωκόμενου με αυτό νόμιμου σκοπού-, η ωφέλεια βαρύνει κατ' αποτέλεσμα περισσότερο από την προκληθησόμενη στον διοικούμενο (φορολογούμενο) βλάβη (εν στενή εννοία (*stricto sensu*) αναλογικότητα).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 παρ. 1 και 2 εδ. α' του Συντάγματος, όπως ίσχυαν κατά την 17.11.2014, ημερομηνία θανάτου της ως άνω κληρονομούμενης (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση): «1. 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 πλήρης αποζημίωση, που να ανταποκρίνεται στην αξία την οποία είχε το απαλλοτριούμενο κατά το χρόνο της συζήτησης στο δικαστήριο για τον προσωρινό προσδιορισμό της αποζημίωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της Σύμβασης για την προάσπιση των δικαιωμάτων του ανθρώπου και των θεμελιωδών ελευθεριών («Ευρωπαϊκή Σύμβαση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου», ΕΣΔΑ), όπως ίσχυαν κατά την

17.11.2014, ημερομηνία θανάτου της ως άνω κληρονομούμενης (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση): «Παν φυσικόν ή νομικόν πρόσωπον δικαιούται σεβασμού της περιουσίας του. Ουδείς δύναται να στερηθή της ιδιοκτησίας αυτού ειμή διά λόγους δημοσίας ωφελείας και υπό τους προβλεπομένους, υπό του νόμου και των γενικών αρχών του διεθνούς δικαίου, όρους. Αι προαναφερθείσαι διατάξεις δεν θίγουν το δικαίωμα παντός κράτους όπως θέση εν ισχύ νόμους ους ήθελε κρίνει αναγκαίον προς ρύθμισιν της χρήσεως αγαθών συμφώνως προς το δημόσιον συμφέρον ή προς εξασφάλισιν της καταβολής φόρων ή άλλων εισφορών ή προστίμων.»

Επειδή, με το δεύτερο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι είναι παράνομος ο συνυπολογισμός της αξίας των μετοχών της ανώνυμης εταιρείας μη εισηγμένης στο χρηματιστήριο, συνολικού ποσού 212.077,20 €, στην κληρονομική της μερίδα, δεδομένου ότι:

α) Από το συνδυασμό των άρθρων 29 και 44 του Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ προκύπτει ότι η αιτία γονικής παροχής κτήση μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών υπέκειτο σε αυτοτελή φορολόγηση με συντελεστή 1,2%, προκειμένου για κληρονόμους που υπάγονται στην Α' κατηγορία (σύζυγος και κατιόντες πρώτου βαθμού).

Εν συνεχεία, με τις παρ. 1 και 3 του άρθρου 11 ν. 3815/2010 προβλέφθηκε ότι σε υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών συνυπολογίζονται μεν όλες οι δωρεές εν ζωή ή αιτία θανάτου, οι γονικές παροχές και οι προίκες, κατά τις διατάξεις των άρθρων 4, 36 και 47 του αυτού Κώδικα, πλην όμως για τα περιουσιακά στοιχεία, για τα οποία ο φόρος υπολογίζεται αυτοτελώς, σύμφωνα με τις παρ. 3 και 4 του Κώδικα, όπως οι μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο μετοχές, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 4, 36 και 47 αυτού περί συνυπολογισμού των προγενέστερων δωρεών εν ζωή ή αιτία θανάτου, γονικών παροχών και προικών.

Τέλος, με την παρ. 14 του άρθρου 25 ν. 3842/2010 καταργήθηκε η αυτοτελής φορολόγηση, μεταξύ άλλων, και των μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών, ωστόσο διατηρήθηκε στην παρ. 7 του άρθρου 29 του ίδιου Κώδικα η πρόβλεψη ότι για τα περιουσιακά στοιχεία, για τα οποία ο φόρος υπολογίζεται αυτοτελώς, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 4 και 36 περί συνυπολογισμού των προγενέστερων δωρεών εν ζωή ή αιτία θανάτου και γονικών παροχών.

Συνεπώς, βούληση του νομοθέτη ήταν, σε κάθε περίπτωση, η αποφυγή της διπλής φορολόγησης, διατηρούμενης της εξαίρεσης από τον κανόνα του συνυπολογισμού των κτήσεων περιουσιακών στοιχείων από δωρεές εν ζωή ή αιτία θανάτου και γονικές παροχές, που φορολογούνται αυτοτελώς.

β) Υπό το πρίσμα αυτό, σε περίπτωση που έλαβε χώρα δωρεά εν ζωή ή αιτία θανάτου ή γονική παροχή μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών, ομολογιών, ιδρυτικών και λοιπών γενικά τίτλων των εμπορικών εταιρειών, δημοσίων χρεογράφων ή άλλων τέτοιας φύσης αξιών και φορολογήθηκε αυτοτελώς υπό την ισχύ των ν. 3634/2008 και 3815/2010, αυτή δεν συνυπολογίζεται για κτήσεις περιουσίας από τις ίδιες αιτίες, για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε υπό την ισχύ του ν. 3842/2010.

Επομένως, εφόσον η γονική παροχή μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών, η οποία φορολογήθηκε αυτοτελώς, κατ' άρθρο 29 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ, όπως το άρθρο αυτό ίσχυε μετά την τροποποίησή του με τους ν. 3634/2008 και 3815/2010, δε συνυπολογίζεται, κατ' άρθρο 36 του ίδιου Κώδικα, σε κτήσεις περιουσίας αιτία γονικής παροχής, για τις οποίες η

φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε υπό την ισχύ του ν. 3842/2010, όπως εν προκειμένω, εσφαλμένως η φορολογική αρχή συνυπολόγισε τη γονική παροχή μετοχών από την ως άνω κληρονομούμενη - μητέρα της προς την ίδια, η οποία (παροχή) φορολογήθηκε αυτοτελώς κατά το χρόνο πραγματοποίησής της το έτος 2010 (αριθμός δήλωσης φόρου γονικής παροχής 272/2010), όπως εξάλλου συνομολογεί και το Δημόσιο.

γ) Άλλωστε, ο συνυπολογισμός κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 3842/2010 προγενέστερων γονικών παροχών αντίκειται στην αρχή της απαγόρευσης της αναδρομικής ισχύος του φορολογικού νόμου, που κατοχυρώνεται στο άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος [τον ειδικό αυτό ισχυρισμό η προσφεύγουσα τον προβάλλει, επί της ουσίας του, και με τον τρίτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής], καθώς και ο προσδιορισμός συντελεστή φορολόγησης για το συνυπολογισμό προγενέστερων μεταβιβάσεων αιτία γονικής παροχής σε ύψος 10% αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας και στα άρθρα 17 του Συντάγματος και 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της Ε.Σ.Δ.Α, ως υπέρμετρος περιορισμός στα περιουσιακά δικαιώματα.

Εξ αυτού δε του λόγου υφίσταται δυσανάλογη φορολογική επιβάρυνση, διότι κατέβαλε τον αναλογούντα στη γονική παροχή των επίδικων μετοχών φόρο ποσού 620,77 € το 2010, ενώ καλείται επιγενομένως να καταβάλει επιπλέον ποσό φόρου (κληρονομιάς πλέον) για την ίδια αιτία (κτήση των μετοχών) [«διπλή φορολόγηση»- τον ειδικό αυτό ισχυρισμό η προσφεύγουσα τον προβάλλει, επί της ουσίας του, και με τον τρίτο, αλλά και με τον πέμπτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής].

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθούν εν μέρει ως νόμω αβάσιμοι και εν μέρει ως αόριστοι. Κι αυτό, γιατί:

Α) Όπως συνάγεται σαφώς από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 44 παρ. 1 εδ. α' Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ σε συνδυασμό με εκείνες του άρθρου 29 παρ. 1 και 2 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ (όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής της υπ' αριθμ.δήλωσης γονικής παροχής των υπό κρίση μη εισηγμένων μετοχών ενώπιον της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών (07.07.2010)), η υπό κρίση γονική παροχή δε φορολογήθηκε αυτοτελώς (δεδομένου ότι η αυτοτελής φορολόγηση είχε καταργηθεί με το άρθρο 25 παρ. 14 ν. 3842/2010 ήδη από τις 23.4.2010, ημερομηνία δημοσίευσης στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως του νόμου αυτού), αλλά φορολογήθηκε με τις γενικές διατάξεις του άρθρου 29 παρ. 1 και 2 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ (για μεν το τμήμα της μέχρι τις 150.000,00 € αφορολόγητη, για δε το υπόλοιπο τμήμα της [212.077,20 € - 150.000,00 € = 62.077,20 €] με συντελεστή 1% [62.077,20 € x 1% = 620,77 €]).

Υπό αυτό το πρίσμα, η εν λόγω γονική παροχή ήταν υποχρεωτικό να συνυπολογιστεί, κατ' εφαρμογή της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 4 εδ. α' Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ (όπως ίσχυε κατά την 17.11.2014, ημερομηνία θανάτου της ως άνω κληρονομούμενης (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση)), στη φορολογητέα αξία της υπό κρίση κληρονομιάς, αφού δεν ετίθετο ζήτημα εφαρμογής της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 29 παρ. 7 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ (όπως ίσχυε κατά την ίδια αυτή ημερομηνία (17.11.2014)).

Β) Η προσφεύγουσα δεν εξειδικεύει κατά τι ο συνυπολογισμός, κατ' άρθρο 4 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ, προγενέστερων γονικών παροχών στη φορολογητέα αξία της κληρονομιάς αντίκειται στην αρχή της απαγόρευσης της αναδρομικής ισχύος των φορολογικών νόμων κατ' άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος (πολλώ μάλλον που το προεκτεθέν νομοθετικό πλαίσιο που ίσχυε στην υπό κρίση περίπτωση κατά τις κρίσιμες ως άνω ημερομηνίες καταλάμβανε

υποθέσεις με χρόνο γένεσης της οικείας φορολογικής υποχρέωσης μεταγενέστερο της δημοσίευσης των σχετικών διατάξεων), με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να εξεταστεί και να κριθεί στην ουσία του ο σχετικός ισχυρισμός της.

Γ) Εξάλλου, η προσφεύγουσα αφενός εσφαλμένα (νόμω αβάσιμα) υπολαμβάνει ότι για το συνυπολογισμό προγενέστερων μεταβιβάσεων αιτία γονικής παροχής έχει προσδιοριστεί συντελεστής φορολόγησης 10%, δεδομένου ότι ο συντελεστής αυτός αφορά το σύνολο της (αξίας της) κληρονομιάς, στα πλαίσια της καθιέρωσης φορολόγησης με προοδευτικό συντελεστή, και όχι αποκλειστικά τις συνυπολογιζόμενες γονικές παροχές, αφετέρου δεν εξειδικεύει (με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να εξεταστεί και να κριθεί ο σχετικός ισχυρισμός στην ουσία του) κατά τι (υπό ποια έννοια δηλαδή) στην υπό κρίση περίπτωση η εφαρμογή συντελεστή φορολόγησης 10% αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας και στα άρθρα 17 του Συντάγματος και 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ, ως υπέρμετρος περιορισμός στα περιουσιακά δικαιώματα, δεδομένου ότι:

(α) Καταρχήν, κατά τον έλεγχο της συμφωνίας ενός περιορισμού μιας ατομικής ελευθερίας (εν προκειμένω, της ελευθερίας συμμετοχής στην οικονομική ζωή της χώρας) με την αρχή της αναλογικότητας και ειδικότερα κατά τον έλεγχο στο τρίτο ως άνω επίπεδο ελέγχου της συμφωνίας του περιορισμού με την αρχή αυτή (ήτοι στο επίπεδο ελέγχου της συμφωνίας του με την εν στενή έννοια αναλογικότητα), στο οποίο φαίνεται να αφορά, καθ' ερμηνεία του, ο ως άνω προβαλλόμενος σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος, δεν ελέγχεται το υπέρμετρο του επιβληθέντος περιορισμού (εν προκειμένω, φόρου) ως απόλυτο μέγεθος, όπως εσφαλμένα (νόμω αβάσιμα) υπολαμβάνει και προβάλλει η προσφεύγουσα, αλλά το αν κατά τη στάθμιση του οφέλους που επιδιώκεται με την επιβολή του συγκεκριμένου περιορισμού (φόρου), ενόψει και του επιδιωκόμενου νόμιμου σκοπού, με τη βλάβη που προκαλείται στον διοικούμενο από την επιβολή του το όφελος υπερσχύει της βλάβης, δεν υπάρχει δηλαδή υπέρβαση του εύλογου μέτρου (δυσαναλογία) μεταξύ οφέλους και βλάβης (πρβλ. και υπ' αριθμ. 3474/2011 (σκέψη 4, ομόφωνα) και 990/2004 (σκέψη 12, ομόφωνα) αποφάσεις της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας και υπ' αριθμ. 2402/2010 (7μ., σκέψη 4, ομόφωνα), 479/2017 (5μ., σκέψη 3, ομόφωνα), 1195/2016 (5μ., σκέψη 10, ομόφωνα), 2301/2015 (5μ., σκέψη 9, ομόφωνα) και 3130/2014 (5μ., σκέψη 6, ομόφωνα) αποφάσεις του Β' Τμήματος του ιδίου δικαστηρίου· πάγια νομολογία).

(β) Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα δεν εξειδικεύει κατά τι στην υπό κρίση περίπτωση κατά τη στάθμιση του οφέλους που επιδιώκεται με την επιβολή του υπό κρίση επιβληθέντος με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη ΦΚληρ με συντελεστή 10% για το τμήμα της κληρονομιάς περιουσίας που υπερβαίνει τις 600.000,00 €, ενόψει και του επιδιωκόμενου νόμιμου σκοπού, με τη βλάβη που προκαλείται στον ίδιο από την επιβολή του η βλάβη υπερσχύει του οφέλους, υπάρχει δηλαδή υπέρβαση του εύλογου μέτρου (δυσαναλογία) μεταξύ οφέλους και βλάβης.

(γ) Στην προκειμένη πάντως περίπτωση, ούτε ορωμένου του ύψους του επιβληθέντος ΦΚληρ ως απόλυτου μεγέθους ούτε ορωμένου του ύψους του σε σύγκριση με το ύψος της φορολογητέας ύλης τίθεται ζήτημα δυσαναλογίας μεταξύ του οφέλους που επιδιώκεται με το φόρο αυτό και της βλάβης που προκαλείται με την επιβολή του στην προσφεύγουσα, αφού ο προβλεπόμενος ΦΚληρ στοχεύει στηνπραγμάτωση της κατά το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος συμμετοχής όλων των πολιτών στην κάλυψη των αναγκών του δημόσιου ταμείου κατά το λόγο των δυνάμεών τους, ενόψει δε του σκοπού αυτού η προκαλούμενη στην προσφεύγουσα βλάβη δεν μπορεί να θεωρηθεί δυσανάλογα βαριά σε σχέση με το επιδιωκόμενο σχετικό όφελος, δεδομένου μάλιστα

ότι εν προκειμένω επί συνολικής διαφοράς στη φορολογητέα αξία της κληρονομιάς περιουσίας ύψους 219.176,46 € ο αναλογών ΦΚληρ (διαφορά ΦΚληρ σε σχέση με τον προκύπτοντα με βάση τις υποβληθείσες στην υπό κρίση περίπτωση δηλώσεις ΦΚληρ, αρχική και τροποποιητικές) ανέρχεται σε 21.246,89 €.

Δ) Προκειμένου να τεθεί ζήτημα αντίθεσης ενός φόρου επί της μεταβίβασης περιουσίας, όπως ο ΦΚληρ, με τις προπαρατεθείσες διατάξεις των άρθρων 17 του Συντάγματος και 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ, με την έννοια ότι συνιστά τέτοιο περιορισμό στα περιουσιακά δικαιώματα που οδηγεί ουσιαστικά σε απαλλοτρίωσή τους («υπέρμετρος περιορισμός»), θα πρέπει το θιγόμενο πρόσωπο να προβάλλει με συγκεκριμένους ισχυρισμούς και να επιχειρεί να αποδείξει με συγκεκριμένα στοιχεία το αν και, σε καταφατική απάντηση, το πώς ο φόρος αυτός, στη δική του ιδιαίτερη περίπτωση, οδήγησε, με τον τρόπο που εφαρμόζονται οι νομοθετικές διατάξεις που τον προβλέπουν, σε αποστέρηση της ιδιοκτησίας του έστω και επί ενός μόνο εκ των υπαγομένων σ' αυτόν περιουσιακών στοιχείων του.

Υπό το πρίσμα αυτό, μόνη η προβολή εν προκειμένω από την προσφεύγουσα του ισχυρισμού ότι η εφαρμογή εν προκειμένω συντελεστή φορολόγησης 10% συνιστά υπέρμετρο περιορισμό των περιουσιακών δικαιωμάτων της, που αντίκειται ως τέτοιος στα άρθρα 17 του Συντάγματος και 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ δεν αρκεί προς θεμελίωση της αντίθεσης του επιβληθέντος ΦΚληρ με τις διατάξεις αυτές, αφού παράλληλα δε συγκεκριμενοποιείται (δεν προβάλλεται και δεν αποδεικνύεται με συγκεκριμένους ισχυρισμούς) το αν στην υπό κρίση ιδιαίτερη περίπτωση και, σε καταφατική απάντηση, το πώς η επιβολή του ΦΚληρ, υπό το πρίσμα της συνολικής (φορολογητέας) αξίας της κληρονομιάς περιουσίας (3.788.445,18 €), οδηγεί σε έμμεση δήμευση και γενικότερα επιβαρύνει υπέρμετρα την (κληρονομιά) περιουσία κατά παράβαση των ως άνω διατάξεων υπερνομοθετικής ισχύος, πολλώ μάλλον όταν επί συνολικής συνολικής (φορολογητέας) αξίας της κληρονομιάς περιουσίας ύψους 3.788.445,18 € ο συνολικός επιβαλλόμενος ΦΚληρ ανέρχεται σε 335.344,52 €.

Ε) Τέλος, δεν τίθεται ζήτημα επιβολής πρόσθετης φορολογικής επιβάρυνσης για την ίδια αιτία (μεταβίβαση μετοχών), όπως εσφαλμένα (νόμω αβάσιμα) υπολαμβάνει η προσφεύγουσα, αλλά για επιβολή ΦΚληρ, από τον οποίο αφαιρέθηκε, σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 31 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ (όπως ίσχυαν κατά την 17.11.2014, ημερομηνία θανάτου της ως άνω κληρονομούμενης (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση)), ο ήδη καταβληθείς φόρος γονικής παροχής ύψους 620,77 €.

Για τους λόγους αυτούς, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί εν μέρει ως νόμω αβάσιμος και εν μέρει ως αόριστος, κατά την ειδικότερη ως άνω ανάλυση.

Ως προς τους τρίτο και τέταρτο λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 86 ν. 5104/2024, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης: «Από την έναρξη ισχύος του παρόντος καταργείται ο ν. 4987/2022 [...], περί του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, πλην των άρθρων 39, 54Z και 70.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 70 παρ. 10 εδ. α' Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022), όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης: «Διατάξεις

περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις, τις οποίες αφορούν.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 70 παρ. 22 εδ. β' ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης: «Ειδικά για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από τυχερά παίγνια ο Κώδικας εφαρμόζεται από την 1^η.1.2015.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 102 παρ. 1 περ. α' και β' και 5 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ, όπως ίσχυαν κατά την 17.11.2014, ημερομηνία θανάτου της ως άνω κληρονομουμένης (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση): «1. Το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματός του για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου, προκειμένου: α) για ανακριβή δήλωση, μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση, β) για παράλειψη δήλωσης ολόκληρης ή μέρους της περιουσίας που αποκτήθηκε [...], μετά δεκαπενταετία από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για υποβολή της δήλωσης [...], γ) [...]. 2. [...]. 5. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή των φόρων, που προκύπτουν από την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος, σε υποθέσεις για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2008, έχει παραγραφεί. [...].»

Επειδή, με τον τρίτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι, δεδομένου ότι η δήλωση για τη γονική παροχή των μετοχών υποβλήθηκε το 2010 και για την κληρονομία της ως άνω κληρονομουμένης - μητέρας της το 2014 και λαμβανομένου υπόψη ότι η φορολογική αρχή δεν αναφέρει ότι υπήρξε ανακρίβεια στη δήλωση ή απόκρυψη φορολογητέας ύλης, το δικαίωμα του Δημοσίου να της επιβάλει επιπλέον ΦΚληρ για τις μετοχές αυτές που απέκτησε αιτία γονικής παροχής έχει υποπέσει σε παραγραφή, υπό διαφορετική δε εκδοχή, αν θέλει υποτεθεί ότι δεν υφίσταται διπλή φορολόγηση (καθώς η εν λόγω γονική παροχή φορολογήθηκε αυτοτελώς και άρα κατ' άρθρο 29 ν. 2961/2001 δεν εφαρμόζονται εν προκειμένω τα άρθρα 4 και 36 του ίδιου νόμου) και ότι η έναρξη της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να της επιβάλει ΦΚληρ για την εν λόγω γονική παροχή συμπίπτει με το χρονικό σημείο του θανάτου της κληρονομουμένης - μητέρας της, παραβιάζεται η αρχή της απαγόρευσης της αναδρομικής ισχύος του φορολογικού νόμου, που κατοχυρώνεται στο άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος, καθώς διευρύνεται δυσανάλογα το χρονικό περιθώριο, εντός του οποίου το Δημόσιο δύναται να επιβάλει φόρο αναδρομικά.

Επειδή, εξάλλου, με τον τέταρτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι με τα, κατ' εξαίρεση σε σχέση με τα σύντομα σε άλλα φορολογικά νομοθετήματα, χρονικά όρια παραγραφής του άρθρου 102 ν. 2961/2001 δημιουργείται και ενισχύεται η αδυναμία οποιασδήποτε πρόβλεψης περί του χρόνου δράσης της Διοίκησης, με συνέπεια να κλονίζεται η αξιοπιστία του κράτους γενικότερα, πράγμα που δε συμβάλλει στην εμπέδωση της συνείδησης στους πολίτες ότι οφείλουν να εκπληρώνουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις, οι οποίες έχουν επιβληθεί σε εύλογο χρονικό διάστημα και όχι μετά από τη μακρόχρονη αδράνεια της Διοίκησης, η οποία με τη σειρά της δημιουργεί μια εύλογη πεποίθηση στο διοικούμενο, διαφορετική από την πραγματικότητα, με τα δεδομένα δε αυτά και ενόψει του δυσανάλογα μεγάλου χρονικού διαστήματος παραγραφής του δικαιώματος της Διοίκησης η ρύθμιση του άρθρου 102 ν. 2961/2001, που ορίζει χρόνο παραγραφή μεγαλύτερο της 5ετίας, αντίκειται στις εξειδικεύουσες την (απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου) αρχή της

ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι παρέχει δυσανάλογα μεγάλη προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου, χωρίς να είναι επιβεβλημένη από κάποιο αποχρώντα λόγο η εν λόγω μεγάλη διάρκεια.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί:

α) Όπως προκύπτει σαφώς από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 70 παρ. 22 εδ. β' ΚΦΔ (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης σ' αυτήν της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης), οι ρυθμίσεις του ΚΦΔ (συμπεριλαμβανομένων και εκείνων, με τις οποίες καθορίστηκε 5ετής προθεσμία («παραγραφή»), εντός της οποίας μπορεί το Δημόσιο να εκδώσει και να κοινοποιήσει πράξη επιβολής («προσδιορισμού») ΦΚληρ) άρχισαν να ισχύουν (και) στο πεδίο της φορολογίας κληρονομιών κατ' εξαίρεση από 01.01.2015 (και όχι από 01.01.2014, όπως είναι ο κανόνας για τις λοιπές φορολογίες).

β) Ούτε η εξαιρετική αυτή πρόβλεψη ούτε η εξαιτίας αυτής ισχύουσα εν προκειμένω ρύθμιση της διάταξης του άρθρου 102 παρ. 1 περ. β' Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ περί 15ετούς παραγραφής (λόγω της διαπιστωθείσας παράλειψης δήλωσης μέρους της κτηθείσας κληρονομιάς περιουσίας και, συγκεκριμένα, των υπό κρίση μη εισηγμένων μετοχών) έχουν κριθεί, μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας, αντίθετες με οποιαδήποτε συνταγματική διάταξη από το Συμβούλιο της Επικρατείας (πρβλ. υπ' αριθμ. 1452/2024 (5μ., σκέψη 9) και 1697/2022 (5μ., σκέψεις 8 και 9) αποφάσεις του Δικαστηρίου).

Για τους λόγους αυτούς, οι τρίτος και τέταρτος λόγοι της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι.

Ως προς τον πέμπτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, όπως κρίθηκε με την υπ' αριθμ. 2904/1990 απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (πάγια νομολογία), «...εκ της διατάξεως του άρθρου 4 του ν.δ. 118/1973 [ίδιου περιεχομένου με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 4 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ] προκύπτει ότι, δια τον υπολογισμόν του κατά το ν. δ/γμα τούτο οφειλομένου φόρου κληρονομιών, εις την αξίαν της υπό του κληρονόμου [...] κτωμένης περιουσίας προστίθεται η αξία των προς αυτόν τυχόν δωρεών του κληρονομούμενου, ως και η αξία της υπέρ αυτού συσταθείσης υπό του τελευταίου τούτου προικός. Διά της διατάξεως ταύτης σκοπείται υπό του νομοθέτου η αποτροπή της καταστρατηγήσεως των διατάξεων, δι' ων θεσπίζεται προοδευτικός συντελεστής εις τον φόρον κληρονομιών, αναλόγως της αξίας της υποκειμένης εις αυτόν περιουσίας, καθ' όσον άνευ της διατάξεως ταύτης θα ήτο δυνατή η κατάτμησις της περιουσίας του κληρονομούμενου και η υπαγωγή εις φόρον των επί μέρους στοιχείων της επί χαμηλοτέρω φορολογικώ συντελεστή. [...]. ...μόνον η ως άνω διάταξις του ν.δ. 118/1973 ανταποκρίνεται προς τον κατά τα ανωτέρω σκοπόν του φορολογικού νομοθέτου να υπαγάγει εις φόρον το σύνολον της εις τον κληρονόμον [...] περιερχομένης περιουσίας εκ του συγκεκριμένου κληρονομούμενου [...].»

Επειδή, με τον πέμπτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι:

α) Εν προκειμένω κατόπιν υποβολής της δήλωσης γονικής παροχής των υπό κρίση μετοχών πλήρωσε τον αναλογούντα φόρο και η φορολογική αρχή της δημιούργησε δικαιολογημένα την πεποίθηση ότι έχει εκπληρώσει την αντίστοιχη φορολογική της υποχρέωση. Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη παραβιάζει την αρχή της ασφάλειας του δικαίου και η διάταξη του άρθρου 4 ν. 2961/2001 παραβιάζει το Σύνταγμα, καθώς δίνει τη δυνατότητα στην φορολογική

αρχή να επιβάλλει φόρο για διαφορετική αιτία στην ίδια ύλη και αναδρομικά. Καθίσταται περιττή η επιβολή φόρου στη γονική παροχή, όταν επιβάλλεται για δεύτερη φορά φόρος με την ένταξη της εν λόγω παροχής στην κληρονομιά περιουσία. Καταργείται τεχνηέντως, με την παρεχόμενη από την εν λόγω διάταξη δυνατότητα, η αυτοτέλεια των φορολογικών χρήσεων και αναδρομικά η φορολογική αρχή επιβάλλει φόρο για το ίδιο αντικείμενο με την αντισυνταγματική φορολόγηση για διαφορετική αιτία για δεύτερη φορά.

β) Επιπροσθέτως, με το άρθρο 4 ν. 2961/2001 ο νομοθέτης εισάγει αντισυνταγματική κατά παραβίαση της αρχής της ισότητας διάκριση μεταξύ δύο κύκλων προσώπων, οι οποίοι δεν τελούν σε διαφορετικές συνθήκες, αλλά διαφοροποιούνται από το χρόνο επέλευσης ενός τυχαίου και απρόβλεπτου γεγονότος και όχι βάσει αντικειμενικών κριτηρίων ή ασφαλών στοιχείων επαρκών προς διαφοροποίηση και διαφορετική μεταχείριση. Με αυτό τον τρόπο παραβιάζεται και η ισότητα στη συμμετοχή στα φορολογικά βάρη. Όποιος κληρονομούμενος αποβιώσει σε χρονικό σημείο που η γονική παροχή δεν μπορεί να συνυπολογιστεί στην κτήση αιτία θανάτου, οι γονικές παροχές δεν μπορούν να υπολογισθούν στην κτήση αιτία θανάτου. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα κάποιοι κληρονόμοι να πληρώνουν λιγότερο φόρο, χωρίς να τελούν σε διαφορετικές συνθήκες σε σχέση με τους κληρονόμους, οι οποίοι απέκτησαν με γονική παροχή, εφόσον η φορολογική υποχρέωση γι' αυτή γεννήθηκε σε χρόνο που το δικαίωμα του δημοσίου δεν έχει παραγραφεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 102 ν. 2961/2001, οι οποίοι επιβαρύνονται με αυτό τον τρόπο κατά παραβίαση της αρχής της ισότητας.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί:

α) Όπως συνάγεται σαφώς από την προπαρατεθείσα πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, η διάταξη του άρθρου 4 εδ. α' Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ όχι απλώς δεν είναι αντίθετη με οποιαδήποτε διάταξη του Συντάγματος και, ειδικότερα, με την αρχή της ασφάλειας δικαίου, αλλά απεναντίας, δεδομένου ότι αποσκοπεί στην αποτροπή της καταστρατήγησης των διατάξεων του άρθρου 29 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ (με τις οποίες έχει θεσπιστεί προοδευτικός συντελεστής στη φορολογία κληρονομιών), με αυτήν πραγματώνεται η αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης και ειδικότερα διασφαλίζεται η φορολόγηση, στο πεδίο της φορολογίας κληρονομιών, με βάση την αληθινή φοροδοτική ικανότητα των κληρονόμων, και άρα διασφαλίζεται ένας συνταγματικός σκοπός (πρβλ. και υπ' αριθμ. 720/1995 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους).

β) Εξάλλου, όπως προεκτέθηκε κατά την εξέταση του δεύτερου λόγου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, με τη διάταξη του άρθρου 4 εδ. α' Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ δεν τίθεται ζήτημα διπλής φορολόγησης, αλλά για επιβολή ΦΚληρ, από τον οποίο αφαιρείται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ, ο ήδη καταβληθείς φόρος γονικής παροχής

γ) Μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας ο συνυπολογισμός προγενέστερων της ημερομηνίας θανάτου ενός κληρονομούμενου προσώπου γονικών παροχών στην κληρονομιά περιουσία, καθώς και οι ρυθμίσεις περί παραγραφής δεν έχουν κριθεί αντίθετες με την αρχή της ισότητας από τη νομολογία.

Για τους λόγους αυτούς, ο πέμπτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 6 ν. 5104/2024, όπως ισχύουν κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «*Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης της Φορολογικής Διοίκησης. [...].*»

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του υπό κρίση ελέγχου, όπως αυτές αποτυπώνονται στην απόοικεία έκθεση ελέγχου ΦΚληρ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, επί της οποίας εδράζεται η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες και πλήρως, ειδικώς και σαφώς αιτιολογημένες. Για το λόγο αυτό, γίνονται πλήρως αποδεκτές με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας, κατά τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 6 εδ. β' ν. 5104/2024 (όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας).

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ως κληρονόμου του (ημερομηνία θανάτου 27.11.2009), ΑΦΜ, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτήν, και την επικύρωση της υπ' αριθμ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (ΦΚληρ) του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ (αριθμ. φακέλου).

Η συνολική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική συνολική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας:

ΦΚληρ

Διαφορά κύριου φόρου	21.246,89 €
ΠΛΕΟΝ Πρόσθετου φόρου άρθρου 1 ν. 2523/1997 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΚληρ	439,34 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>21.686,23 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΚληρ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.