

29 Αυγούστου, 1989

[Α. ΛΟΪΖΟΥ, Π., ΜΑΛΑΧΤΟΣ, ΣΤΥΛΙΑΝΙΔΗΣ, ΠΙΚΗΣ,  
ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ, ΧΑΤΖΗΤΣΑΓΓΑΡΗΣ, ΠΟΓΙΑΤΖΗΣ,  
ΧΡΥΣΟΣΤΟΜΗΣ, ΝΙΚΗΤΑΣ, ΑΡΤΕΜΙΔΗΣ, Δ/στές]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 140 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

ΠΡΟΕΔΡΟΣ ΤΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ ΤΗΣ ΚΥΠΡΟΥ,

*Αιτητής,*

v.

ΒΟΥΛΗΣ ΤΩΝ ΑΝΤΙΠΡΟΣΩΠΩΝ (ΑΡ.2),

*Καθ' ων η αίτηση.*

*(Αναφορά Αρ. 2/89)*

---

*Συνταγματικό Δίκαιο — Αρχή της ισότητας — Σύνταγμα, Άρθρα 24.1 και 28 — Απαγορεύει αυθαίρετες διακρίσεις — Φορολογία — Ευρεία η ευχέρεια διαφοροποιήσεως μεταξύ ομάδων ή τάξεων — Αλλά δεν πρέπει να εισέρχεται στον χώρο της αυθαίρετης διάκρισης.*

5

Ο επίδικος νόμος προνοεί ότι ο οφειλόμενος κατά το χρόνο της ενάρξεως της ισχύος του φόρου κληρονομίας προσώπου θανόντος κατά ή πριν από την 1.7.89, εξοφλείται, εάν, μέχρι της 31.3.89, πληρωθή σε μετρητά το 60% του οφειλομένου κατά τον εν λόγω χρόνο ποσού.

10

Ο Πρόεδρος της Δημοκρατίας ανέφερε τον εν λόγω νόμο για γνωμοδότηση, εάν αντίκειται στο Άρθρο 28 του Συντάγματος.

ΑΠΟΦΑΣΙΣΤΗΚΕ:

15

Α. Από τον Πρόεδρο Α. Λοΐζου, συμφωνούντων των Δικαστών Μαλαχτού, Στυλιανίδη Παπαδόπουλου, Χατζητσαγγάρη, Πογιατζή, Χρυσοστομή και Αρτεμίδη:

20

1. Η αρχή της ισότητας επιτρέπει ευλόγους διαφοροποιήσεις, αλλά απαγορεύει αυθαίρετες διακρίσεις. Η διακριτική ευχέρεια του

νομοθέτη σε θέματα φορολογίας είναι ευρεία, αλλά δεν πρέπει να εισέρχεται στον χώρο της αυθαίρετης διάκρισης.

2. Ο επίδικος νόμος εισάγει αυθαίρετη διάκριση σε βάρος νομιμοφρόνων πολιτών, που είχαν ήδη κατά το χρόνο ενάρξεως της ισχύος του εκπληρώσει τις φορολογικές τους υποχρεώσεις και οι οποίοι δεν θα τύχουν του ευεργετήματος του νόμου. 5

B. Από τον Δικαστή Πικί, συμφωνούντος του Δικαστή Νικήτα:

1. Οι διατάξεις του Άρθρου 24.1 αφορούν ειδική πτυχή εφαρμογής της αρχής της ισότητας στον καθορισμό φορολογικών υποχρεώσεων. Το Άρθρο 28 εισάγει την Αριστοτέλεια έννοια της ισότητας, η οποία ταυτίζεται με την ομοιογένεια μεταξύ πραγμάτων ή υποκειμένων δικαίου. Αποκλείεται διάκριση μεταξύ ομοιογενών, αλλά και εξομοίωση ανομοιογενών. 10  
15

2. Η διακριτική ευχέρεια του νομοθέτη είναι ευρεία. Η δικαστική παρέμβαση περιορίζεται στις περιπτώσεις υπερβάσεως των ακραίων ορίων της ευχερείας. Τόσο η συμπεριληπτή ατόμων ή καταστάσεων σε ομοιογενή κατηγορία όσο και οι διακρίσεις στα δικαιώματα ή υποχρεώσεις ατόμων πρέπει να έχουν λογικό έρεισμα. 20

3. Ο υπό κρίση νόμος κατατάσσει σε χωριστή κατηγορία τις περιουσίες όπου οι διαχειριστές ή οι διάδοχοι του θανόντος δεν εξεπλήρωσαν τις νομίμους υποχρεώσεις των. Τα ερωτήματα είναι : αα] Είναι δικαιολογημένη η κατάταξη αυτή; και ββ] Είναι δικαιολογημένη ή ευμενής προς την εν λόγω τάξη μεταχείριση; 25  
30

Το κοινό χαρακτηριστικό των προσώπων, που ωφελούνται, είναι η ολιγωρία ή παράλειψη συμμορφώσεως με την νομοθεσία για φόρο κληρονομίας. Η μείωση του φόρου δεν εξαρτάται από την αξία της περιουσίας ή την αδυναμία εκπληρώσεως των φορολογικών υποχρεώσεων. Εισάγεται διάκριση μεταξύ ομοιογενών φορολογικών υποχρεώσεων. Η διάκριση καταλήγει σε άνιση μεταχείριση. 35

Γνωμοδότηση ότι ο υπό κρίση νόμος αντίκειται στα Άρθρα 24.1 και 28 του Συντάγματος και κατ' επέκταση και προς τα Άρθρα 35 και 179. 40

*Ο επίδικος νόμος κρίνεται αντισυνταγματικός.*

**3 Α.Α.Δ. Πρόεδρος της Δημοκ. ν. Βουλής (Αρ.2)**

*Αναφερόμενες υποθέσεις:*

- Apostolides and Others v. Republic (1982) 3 C.L.R 928,*
- 5 *Papadopoulou v. Republic (1984) 3 C.L.R. 332,*
- Pavlou v. Returning Officer and Others (1987) 3 C.L.R. 252,*
- Republic v. Arakian and Others (1972) 3 C.L.R. 294,*
- 10 *Apostolides and Others v. Republic (1984) 3 C.L.R. 233.*

**Αναφορά.**

- 15 Αναφορά από τον Πρόεδρο της Δημοκρατίας στο Ανώτατο Δικαστήριο για γνωμάτευση κατά πόσον ο Περί Φορολογίας Κληρονομιών (Τροποποιητικός) Νόμος του 1989 βρίσκεται σε αντίθεση ή είναι ασύμφωνος προς τας διατάξεις των άρθρων 24, 28, 35 και 179 του Συντάγματος.

- 20 *Μ. Τριανταφυλλίδης*, Γενικός Εισαγγελέας της Δημοκρατίας, με τον *Α. Παπασάββα*, Ανώτερο Δικηγόρο της Δημοκρατίας και *Λ. Κουρσουμπά (κα)* και *Τ. Πολυχρονίδου (δ/νίς)*, Δικηγόρους της Δημοκρατίας Β', -για τον Πρόεδρο της Δημοκρατίας.
- 25

*Μ. Χριστοφίδης*, με τον *Α. Ανδρέου*, για τη Βουλή των Αντιπροσώπων.

- 30 *Α. ΛΟΪΖΟΥ, Π.:* Το κείμενο το οποίο θα αναγνώσω περιέχει την ομόφωνη Γνωμάτευση του Δικαστηρίου και το σκεπτικό όλων των Δικαστών εκτός των Δικαστών Γ. Πική και Σ. Νικήτα οι οποίοι θα δώσουν δικό τους σκεπτικό.

- 35 *Α. ΛΟΪΖΟΥ, Π.:* Βάσει των προνοιών του άρθρου 140 του Συντάγματος ο Πρόεδρος της Δημοκρατίας έκαμε την υπό έρευνα Αναφορά στο Ανώτατο Δικαστήριο, στην οποία ζητά γνωμάτευση κατά πόσο ο Περί Φορολογίας των Κληρονομιών (Τροποποιητικός) Νόμος του 1989 ευρίσκεται σε αντίθεση και
- 40 είναι ασύμφωνος προς τις διατάξεις των άρθρων 24, 28, 35 και 179 του Συντάγματος. Η υπό κρίση πρόνοια έχει ως εξής:

- “46B. Ανεξαρτήτως των διατάξεων του παρόντος Νόμου, ο Έφορος τη αιτήσει παντός ενδιαφερομένου προσώπου προβαίνει εις τον τελικόν διακανονισμόν πάσης εκκρεμούσης ενώπιόν του, κατά την ημερομηνία ενάρξεως της ισχύος του περί Φορολογίας των Κληρονομιών (Τροποποιητικού) Νόμου του 1988, υποθέσεως εις την οποίαν ο θάνατος του αποθανόντος προσώπου επεσυνέβη προ ή κατά την 1ην ημέραν του Ιουλίου του έτους 1985, νοουμένου ότι το υποκείμενον εις την φορολογίαν πρόσωπον θα καταβάλη τοις μετρητοίς, ουχί αργότερον της 31ης Μαρτίου 1989, το εξήκοντα επί τοις εκατόν (60%) παντός εκκρεμύντος και οφειλομένου υπολοίπου, το οποίον συμπεριλαμβάνει τον φόρον κληρονομίας και τον δεδουλευμένον τόκον επί του οφειλομένου φόρου: 5
- 10
- 15
- Νοείται ότι της αυτής μεταχειρίσεως θα τυγχάνουν και αι περιπτώσεις εκείναι εις τας οποίας ο θάνατος του αποθανόντος προσώπου επεσυνέβη προ ή κατά την 1ην ημέραν του Ιουλίου του έτους 1985 και διά τας οποίας κατά τον χρόνον ενάρξεως της ισχύος του περί Φορολογίας των Κληρονομιών (Τροποποιητικού) Νόμου του 1988 δεν ήρξατο εισέτι διαχειρίσις δυνάμει των διατάξεων του περί Διαχειρίσεως Κληρονομιών Νόμου: 20
- 25
- 30
- Νοείται περαιτέρω ότι εν ουδεμία περιπτώσει το ύψος του τελικώς διακανονιζομένου και καταβλητέου δυνάμει του ανωτέρω φόρου θα είναι μικρότερον του ύψους του φόρου, εάν διά την οικείαν περίπτωση εφηρημόζετο ο περί Φορολογίας των Κληρονομιών (Τροποποιητικός) Νόμος του 1987”.
- 35
- Η πιο πάνω αναφερομένη διάταξη επιφέρει τροποποίηση στους Περί Φορολογίας των Κληρονομιών Νόμους του 1962-1982 ως συνέπεια της οποίας είναι, Φόρος Κληρονομίας που κατέστη πληρωτέος λόγω του θανάτου προσώπου πριν ή κατά την 1.7.85 να θεωρείται εξ’ ολοκλήρου εξοφληθείς εφόσον πληρωθεί σε μετρητά το 60% του ποσού που εκκρεμεί ή υπολοίπου που οφείλεται όχι αργότερα της 31.3.89.
- 40
- Η Βουλή των Αντιπροσώπων ψήφισε στις 16.2.89 τον πιο πάνω νόμο στον οποίο ενσωματώνεται η υπό κρίση διάταξη. Στις 27.2.89 ο Πρόεδρος της Δημοκρατίας, δυνάμει του άρθρου

51.1 του Συντάγματος, ανέπεμψε στη Βουλή των Αντιπροσώπων για επανεξέταση τον ψηφισθέντα νόμο. Στις 9.3.89 η Βουλή επανεξέτασε το νόμο που ανέπεμψε σε αυτή ο Πρόεδρος και επέμεινε στην απόφασή της, δηλαδή την ψήφισή του τον οποίο και έστειλε και πάλι στον Πρόεδρο της Δημοκρατίας.

Ο Πρόεδρος της Δημοκρατίας διατυπώνει τη θέση του στην Αναφορά ως εξής:

10 “Ο επίδικος Νόμος ευρίσκεται σε αντίθεση και είναι ασύμφωνος προς τις διατάξεις των Άρθρων 24 και 28 του Συντάγματος και κατά συνέπεια και προς τις διατάξεις των Άρθρων 35 και 179 του Συντάγματος γιατί οι πρόνοιές του, και ιδίως το νέο άρθρο 46B, συνεπάγονται άνιση μεταχείριση και δυσμενή διάκριση σε βάρος κυρίως όλων εκείνων των κληρονόμων που κατέβαλαν έγκαιρα ολόκληρο τον οφειλόμενο απ’ αυτούς φόρο κληρονομιάς και δεν μπορούν να επωφεληθούν της κατά 40% μείωσης του φόρου κληρονομιάς που προβλέπεται από τον επίδικο Νόμο, και ιδίως από το νέο άρθρο 45B, σε όφελος όσων παρέλειψαν να καταβάλουν έγκαιρα τον οφειλόμενο απ’ αυτούς φόρο κληρονομιάς”.

25 Το Ανώτατο Δικαστήριο ερεύνησε το ζήτημα, όπως αυτό προβάλλεται στην Αναφορά, αφού άκουσε το Γενικό Εισαγγελέα εκ μέρους του Προέδρου της Δημοκρατίας και τους δικηγόρους της Βουλής των Αντιπροσώπων.

30 Επαναλαμβάνουμε και υιοθετούμε τα όσα έχουμε πει στη Γνωμάτευσή μας στην πρόσφατη Αναφορά του Προέδρου της Δημοκρατίας (1/89 της 17.6.89) σε σχέση με την αρχή της ισότητας που κατοχυρώνεται στο Άρθρο 28 του Συντάγματος.

35 “Η πάγια νομολογία μας, και αυτή των χωρών που έχουν ανάλογη πρόνοια με αυτή του Άρθρου 28 του Συντάγματος μας, δέχεται πως ένα νομοθέτημα μπορεί να κάμνει εύλογες διαφοροποιήσεις μεταξύ ατόμων, τάξεων ατόμων ή καταστάσεων εφόσον δικαιολογούνται από τις εγγενείς διαφορετικές περιστάσεις πραγμάτων που ισχύουν για αυτές. Η αρχή της ισότητας όμως ρητά απαγορεύει τις αυθαίρετες διακρίσεις. Το Δικαστήριο δεν υπεισέρχεται στους λόγους σκοπιμότητας ούτε διερευνά τη σοφία του νομοθετήματος”.

Έχουμε τη γνώμη πως η κρινόμενη νομοθετική διάταξη δεν έχει αντικειμενικό έρεισμα, γιατί η οφειλή του Φόρου Κληρονομιάς υφίστατο κατά το χρόνο της ψήφισής του, εφόσον αφορά την περιουσία προσώπων που ο θάνατός τους επήλθε πριν ή κατά την 1.7.85. Πρόσθετα σ' αυτό, της μείωσης του φόρου κατά 40% επωφελούνται μόνο οι περιουσίες που θα πληρώσουν σε μετρητά την ήδη υφιστάμενη οφειλή στο δημόσιο, όχι αργότερα της 31.3.89. 5

Παρόλο που η νομολογία μας δέχεται ότι σε φορολογικά ζητήματα η νομοθετική εξουσία έχει ευρεία ευχέρεια να προβαίνει στα νομοθετήματά της σε διαφοροποιήσεις μεταξύ ομάδων ή τάξεως ατόμων και να επιλέγει τα υποκείμενα σε φορολογία και τον τρόπο και ύψος της φορολόγησης, εντούτοις η ευχέρεια αυτή δεν πρέπει να εισέρχεται στο χώρο της αυθαίρετης διάκρισης. 10 15

Κατά τη γνώμη μας η υπό κρίση νομοθετική διάταξη δημιουργεί αυθαίρετη διάκριση σε βάρος προσώπων της ίδιας τάξεως με αυτά για τα οποία προνοεί η κρινόμενη διάταξη, τα οποία πλήρωσαν τις υποχρεώσεις τους στο δημόσιο με ολική ή μερική καταβολή του φόρου κληρονομιάς. Έτσι οι νομιμόφρονες αυτοί πολίτες δεν θα τύχουν του ευεργετήματος της κατά 40% μείωσης του φόρου κληρονομιάς, την οποία επωφελούνται αυτοί που δεν πλήρωσαν και ενώ υφίστατο η υποχρέωση κατά την ψήφιση του υπό εξέταση νόμου. 20 25

Η ομόφωνη γνωμάτευση του Ανωτάτου Δικαστηρίου είναι ότι ο υπό εξέταση Νόμος ευρίσκεται σε αντίθεση και ασυμφωνία προς τις διατάξεις των άρθρων 24, 28, 35 και 179 του Συντάγματος. 30

Η παρούσα Γνωμάτευση κοινοποιείται, σύμφωνα με το Άρθρο 140.2 του Συντάγματος, στον Πρόεδρο της Δημοκρατίας και στη Βουλή των Αντιπροσώπων. 35

ΠΙΚΗΣ, Δ.: Καταλήγω όπως και οι συνάδελφοί μου στο συμπέρασμα ότι ο Περί Φορολογίας των Κληρονομιών (Τροποποιητικός) Νόμος του 1989 βρίσκεται σε αντίθεση και είναι ασύμφωνος με τις διατάξεις των άρθρων 24.1 και 28.1 του Συντάγματος· κατ' ακολουθία αντιβαίνει και έρχεται σε αντίθεση με τις διατάξεις του άρθρου 35 που ανήκει στο Μέρος 40

5 Π του Συντάγματος (Θεμελιώδη Δικαιώματα και Ελευθερίες) και το άρθρο 179 που διακηρύττει ότι το Σύνταγμα αποτελεί τον υπέρτατο Νόμο της Κυπριακής Δημοκρατίας. Επειδή ο Νόμος βρίσκεται σε αντίθεση και είναι ασύμφωνος με τα προ-  
αναφερθέντα άρθρα του Συντάγματος κρίνεται αντισυγκριμα-  
τικός και συνεπώς δεν μπορεί να εκδοθεί με δημοσίευση στην  
Επίσημη Εφημερίδα της Δημοκρατίας.

#### ΣΚΕΠΤΙΚΟ ΤΗΣ ΓΝΩΜΑΤΕΥΣΗΣ.

10

Ο υπό κρίση Νόμος σκοπεί στην αναδρομική μείωση των υποχρεώσεων ορισμένης κατηγορίας ατόμων για την καταβολή φόρου κληρονομίας. Ο Νόμος αφορά περιουσίες προσώπων που απεβίωσαν πριν την 1/7/85 στις οποίες δεν είχαν δια-  
15 κανονιστεί κατά τον χρόνο της θέσπισής του οι φορολογικές υποχρεώσεις των διαδόχων του αποβιώσαντος, περιλαμβανομένων και περιπτώσεων στις οποίες δεν είχε αρχίσει η διαδικασία διαχείρισεως της περιουσίας. Ο Νόμος προβλέπει ότι εφόσον ο φόρος κληρονομίας ο οποίος οφείλεται βάσει των  
20 διατάξεων του Περί Φορολογίας των Κληρονομιών Νόμου του 1962 (Ν. 67/62) καταβάλλεται μέχρι την 31/12/89 το ύψος της φορολογίας μειώνεται κατά 40% και περιορίζεται στο 60% του φόρου, ο οποίος οφείλεται βάσει των διατάξεων της νομοθεσίας. Με άλλη επιφύλαξη προβλέπεται ότι η φορολογία η  
25 οποία καταβάλλεται δεν θα είναι μικρότερη των φορολογικών υποχρεώσεων στις οποίες θα υπόκειτο η περιουσία αν ετύγχανε εφαρμογής ο Περί φορολογίας των Κληρονομιών (Τροποποιητικός) Νόμος του 1987.

30

Η μείωση της Φορολογίας επεκτείνεται σε όλες τις περιπτώσεις ανεξάρτητα από τους λόγους της καθυστέρησης της καταβολής του οφειλόμενου φόρου, την υπαιτιότητα ή τις παραλείψεις των προσωπικών αντιπροσώπων του αποβιώσαντος (διαχειριστών - εκτελεστών της περιουσίας) να συμμορφωθούν με τις πρόνοιες της νομοθεσίας που ρυθμίζει τις υπο-  
35 χρεώσεις των διαχειριστών για την καταβολή φόρου κληρονομίας (Ν. 67/62 και Περί Διαχειρίσεως Περιουσιών Αποβιωσάντων Νόμος, ΚΕΦ. 189). Η νομοθεσία καθορίζει συγκεκριμένα χρονικά πλαίσια για την διεκπεραίωση και ολοκλήρωση των διαχειρίσεων, την καταβολή του οφειλόμενου φόρου καθώς και κυρώσεις για τυχόν παραλείψεις στην εκτέλεση των υποχρεώσεων αυτών.

40

Βάσει των διατάξεων του Άρθρου 140 ο Πρόεδρος της Δημοκρατίας ζητεί την γνωμάτευση του Ανωτάτου Δικαστηρίου ως προς την συνταγματικότητα του Νόμου. Καλούμαστε να γνωματεύσουμε κατά πόσο ο Νόμος βρίσκεται σε αντίθεση ή σε ασυμφωνία με τις διατάξεις των Άρθρων 24 και 28 και κατ' επέκταση με εκείνες των Άρθρων 35 και 179 του Συντάγματος. Η συζήτηση επικεντρώθηκε στις πρόνοιες του άρθρου 28 οι διατάξεις του οποίου θεμελιώνουν καθολικά την αρχή της ίσης μεταχείρισης των πολιτών από τον Νόμο. Η επιχειρηματολογία που προβλήθηκε από τις δύο πλευρές περιστράφηκε γύρω από τις αρχές της ισότητας χωρίς συγκεκριμένη αναφορά στο Άρθρο 24.1 οι πρόνοιες του οποίου όπως συνάγεται από το κείμενό του αφορούν ειδική πτυχή της εφαρμογής της αρχής της ισότητας στον καθορισμό των φορολογικών υποχρεώσεων. Το Άρθρο 24.1 προβλέπει ότι η φορολογική συνεισφορά στα δημόσια βάρη καθορίζεται ανάλογα με τις δυνάμεις του φορολογουμένου. Το αντικείμενο της φορολογίας για την επιβολή φόρου κληρονομίας είναι η περιουσία του αποβιώσαντος. Το άρθρο 28 διακηρύττει ότι όλοι είναι ίσοι ενώπιον του Νόμου, της Διοίκησης και της δικαιοσύνης και δικαιούνται ίσης προστασίας και μεταχείρισης.

Όπως είχα την ευκαιρία να υποδείξω σε προηγούμενες αποφάσεις μου (βλ. μεταξύ άλλων *Apostolides and Others v. R.* (1982) 3 C.L.R. 928, p. 940, *Papadopoulou v. R.* (1984) 3 C.L.R. 332 και *Pavlou v. Returning Officer and Others* (1987) 3 C.L.R. 252, p. 273-274) το άρθρο 28 εισάγει την Αριστοτελική έννοια της ισότητας. Ταυτίζεται η ισότητα με την ουσιαστική ομοιογένεια μεταξύ πραγμάτων ή υποκειμένων του δικαίου. Ίση μεταχείριση οφείλεται από τον νομοθέτη σε όλα τα άτομα τα οποία βρίσκονται ουσιαστικά στην ίδια θέση ή κατάσταση. Το μέτρο της ισότητας είναι η ομοιογένεια μεταξύ των πραγμάτων ή της κατάστασης ή θέσης των ατόμων που επηρεάζονται από την νομοθεσία. Κριτήριο για τον προσδιορισμό της ομοιογένειας είναι η ουσιαστική σε αντίθεση με την φαινομενική υπόσταση ή την ποσοτική αρίθμηση των υποκειμένων του δικαίου. Το άρθρο 28 αποκλείει τόσο διακρίσεις μεταξύ ομοιογενών όσο και την εξομοίωση ανομοιογενών αντικειμένων. Η ομοιογένεια καθορίζεται με βάση τη φύση των πραγμάτων ή την αντικειμενική κατάσταση των προσώπων σε συνάρτηση με την λειτουργική σημασία τους στο κοινωνικό σύνολο.



5 Η νομοθετική εξουσία είναι το συνταγματικό όργανο της πολιτείας για τον καθορισμό του περιεχομένου της νομοθεσίας. Ο νομοθέτης είναι ο κατ' εξοχήν κριτής των δικαιϊκών αναγκών των πολιτών και του κοινωνικού συνόλου. Η διακριτική ευχέρεια του νομοθέτη στον τομέα των αρμοδιοτήτων του είναι μεγάλη, ανάλογα μεγάλη με την πολιτική του ευθύνη για τον προσδιορισμό του πλαισίου διακυβέρνησης της χώρας. Το πεδίο για δικαστική παρέμβαση περιορίζεται στις περιπτώσεις εκείνες που ο νομοθέτης υπερβαίνει τα ακραία όρια της νομοθετικής του αρμοδιότητας και νομοθετεί κατ' αντίθεση ή με τρόπο ασύμφωνο προς συγκεκριμένες διατάξεις του Συντάγματος.

15 Το άρθρο 140 δημιουργεί μηχανισμό για τον προληπτικό έλεγχο της συνταγματικότητας των νόμων· αποτελεί απόρροια του άρθρου 179 που καθιστά το Σύνταγμα τον υπέρτατο νόμο της Πολιτείας και του άρθρου 35 που δεσμεύει και τις τρεις εξουσίες της πολιτείας να εξασφαλίζουν στην σφαίρα των αρμοδιοτήτων τους τα αναπαλλοτρίωτα ανθρώπινα δικαιώματα που καθιερώνει το Μέρος ΙΙ του Συντάγματος. Ο προληπτικός δικαστικός έλεγχος αποβλέπει στην εκ των προτέρων αποτροπή κάθε παρέκκλισης από το Σύνταγμα.

25 Η ομοιογένεια μεταξύ πραγμάτων ή της θέσης ή της κατάστασης ατόμων για σκοπούς ίσης μεταχείρισης δεν προσδιορίζεται μικροσκοπικά ή σχολαστικά αλλά με γνώμονα την ουσιαστική συνάφεια μεταξύ τους. Όταν η ομοιογένεια μεταξύ πραγμάτων, της θέσεως ή των περιστάσεων ατόμων είναι τόσο μεγάλη ώστε να συνθέτουν ομάδα ατόμων ή υποκειμένων με βάση κοινό παρονομαστή ομοιογένειας ο νομοθέτης έχει την διακριτική ευχέρεια να ταξινομήσει τα πράγματα ή τα υποκείμενα του δικαίου σε ξεχωριστή κατηγορία και να προβεί σε νομοθετικές ρυθμίσεις διάφορες από εκείνες που ισχύουν για άλλες συγγενικές αλλά όχι ομοιογενείς κατηγορίες προσώπων ή πραγμάτων. Τόσο η συμπερίληψη πραγμάτων ή ατόμων σε ομοιογενή κατηγορία όσο και οι διακρίσεις που γίνονται στα δικαιώματα ή τις υποχρεώσεις ατόμων πρέπει να έχουν, όπως ορίζει η νομολογία, (Βλ. μεταξύ άλλων *Republic (Ministry of Finance) v. Nishan Arakian and Others* (1972) 3 C.L.R. 294 και *Apostolides and Others v. Republic* (1984) 3 C.L.R. 233)

40 λογικό έρεισμα το οποίο να πηγάζει από την ομοιότητα ή διαφορές μεταξύ των πραγμάτων ή των φορέων των δικαιωμάτων

και υποχρεώσεων.

Η υποχρέωση για καταβολή φόρου κληρονομίας καθορίζεται ομοίμορφα από το νόμο με βάση την καθαρή αξία της περιουσίας κατά το χρόνο του θανάτου (Άρθρο 23 του Ν. 67/62). Η ίδια αρχή ισχύει και για τις περιουσίες προσώπων που απεβίωσαν πριν την 1/7/85. Ο υπό κρίση νόμος ταξινομεί και κατατάσσει σε ξεχωριστή κατηγορία εκείνες τις περιουσίες και τις υποχρεώσεις των διαδόχων των περιουσιών στις οποίες οι διαχειριστές δεν εκπλήρωσαν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Η ομοιογένεια μεταξύ αυτής της κατηγορίας ατόμων έγκειται στην ολιγωρία ή παράλειψη συμμόρφωσης με τις διατάξεις της σχετικής νομοθεσίας (Ν. 67/62 - ΚΕΦ. 189). Όπως έχουμε αναφέρει η νομοθεσία ορίζει αυστηρά χρονικά πλαίσια για την διεκπεραίωση της διαχείρισης και την καταβολή του οφειλομένου φόρου καθώς και κυρώσεις για την μη εκτέλεση των καθηκόντων αυτών. (Βλ. Άρθρα 27, 29, 30, 32, 43, 44, 57, 58 του Ν. 67/62 και το Μέρος VI του ΚΕΦ. 189).

Κοινός παρονομαστής της ομοιογένειας μεταξύ των προσώπων που ευεργετούνται από τις πρόνοιες του κρινόμενου νόμου είναι η παράλειψη των διαδόχων (διαχειριστών, εκτελεστών, κληρονόμων) του αποβιώσαντος να συμμορφωθούν με τις υποχρεώσεις που επιβάλλει ο νόμος για την καταβολή του οφειλομένου φόρου. Τα ερωτήματα τα οποία πρέπει να απαντηθούν για να αποφασιστεί η συνταγματικότητα του νόμου είναι κατά πόσο

(α) τα κοινά χαρακτηριστικά ως προς την εκπλήρωση των υποχρεώσεων των ατόμων αυτών δικαιολογούν την ταξινόμησή τους σε ξεχωριστή κατηγορία για σκοπούς αποπληρωμής του φόρου κληρονομίας, και

(β) αν οι διαφορές μεταξύ της θέσης και κατάστασης αυτής της κατηγορίας ατόμων και των διαδόχων περιουσιών οι οποίοι έχουν εκπληρώσει τις φορολογικές τους υποχρεώσεις δικαιολογούν την ευμενή μεταχείριση των πρώτων. Η διαφορά μεταξύ των δύο κατηγοριών έγκειται στο γεγονός, ότι οι τελευταίοι εκπλήρωσαν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις, ενώ εκείνοι που ευεργετούνται από το νόμον παρέλειψαν να τις εκπληρώσουν.

5 Ο δικαστικός έλεγχος της συνταγματικότητας των νόμων περιορίζεται στη διαπίστωση αντίθεσης ή ασυμφωνίας μεταξύ του νόμου και συγκεκριμένων συνταγματικών διατάξεων. Δεν επεκτείνεται στον έλεγχο των κινήτρων του νομοθέτη ή τον σκοπό που επιδιώκει να επιτύχει με την θέσπιση της νομοθεσίας ή την σοφία ή το επιθυμητό των μέτρων που λαμβάνονται. Για τον λόγο αυτό δεν θα μας απασχολήσουν οι σκοποί του νομοθέτη όπως διακηρύσσονται στην έκθεση της Κοινοβουλευτικής Επιτροπής Νομικών που συνοψίζονται στην παροχή κινήτρων για την συλλογή σε σύντομο χρονικό διάστημα ποσού χρημάτων για τον εμπλουτισμό του δημόσιου ταμείου.

15 Η απάντηση στα δύο ερωτήματα που έχουν τεθεί είναι η εξής:

20 Το κοινό στοιχείο στην θέση των προσώπων που ευεργετούνται από το νόμο είναι η ολιγωρία ή παράλειψή τους να συμμορφωθούν με τις πρόνοιες της ισχύουσας νομοθεσίας ως προς την διαχείριση περιουσιών και την αποπληρωμή του οφειλόμενου φόρου κληρονομίας. Η διαφορά αυτή δεν δικαιολογεί την μείωση των φορολογικών υποχρεώσεων. Η μείωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων δεν ανάγεται ούτε στην αξία της περιουσίας ή την αντικειμενική τους αδυναμία να εκπληρώσουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Γίνεται διάκριση στην νομοθεσία μεταξύ των φορολογικών υποχρεώσεων προσώπων χωρίς να υπάρχει οποιαδήποτε ανομοιογένεια ως προς την φύση ή το ύψος των υποχρεώσεών τους ή τα καθήκοντα για την εκπλήρωσή τους. Ο διαχωρισμός ο οποίος γίνεται οδηγεί σε άνιση μεταχείριση από τον νομοθέτη προσώπων τα οποία βρίσκονται στην ίδια ακριβώς θέση ως προς τις φορολογικές τους υποχρεώσεις για την καταβολή φόρου κληρονομίας.

35 Συνεπώς παραβιάζεται η αρχή την οποία θεμελιώνει το Άρθρο 24.1 για τον καθορισμό των φορολογικών υποχρεώσεων ανάλογα με τις δυνάμεις του φορολογουμένου. Οι δυνάμεις του φορολογουμένου εξισώνονται και είναι ανάλογες ως προς την καταβολή φόρου κληρονομίας με την αξία της περιουσίας κατά τον χρόνο του θανάτου του αποβιώσαντος. Ο υπό κρίση νόμος υιοθετεί άλλο μέτρο για τον προσδιορισμό των υποχρεώσεων του φορολογουμένου αντίθετο και ασυμβίβαστο με τις διατάξεις του Άρθρου 24. Επιπλέον παραβιάζεται η γενική αρχή της ισότητας που διακηρύττει το Άρθρο 28.1 εξαιτίας της άνισης μετα-

χείρισης προσώπων που ευρίσκονται στην ίδια ακριβώς θέση ως προς τις φορολογικές τους υποχρεώσεις.

ΝΙΚΗΤΑΣ, Δ.: Συμφωνώ με το ομόφωνο συμπέρασμα στο οποίο έχει καταλήξει η Ολομέλεια του Δικαστηρίου υιοθετώντας, όμως, το σκεπτικό της Γνωμάτευσης του συναδέλφου κ. Γ. Πικίη. 5

*Ο επίδικος νόμος κρίνεται  
αντισυνταγματικός.* 10