

Αριθμός 1685/2013
ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ
ΟΛΟΜΕΛΕΙΑ

Συνεδρίασε δημόσια στο ακροατήριό του στις 6 Απριλίου 2012, με την εξής σύνθεση: Π. Πικραμμένος, Πρόεδρος, Φ. Αρναούτογλου, Αθ. Ράντος, Αικ. Συγγούνα, Αντιπρόεδροι του Συμβουλίου της Επικρατείας, Χρ. Ράμμος, Γ. Παπαγεωργίου, Μ. Βηλαράς, Μ.–Ε. Κωνσταντινίδου, Π. Ευστρατίου, Μ. Γκορτζολίδου, Ιω. Γράβαρης, Γ. Τσιμέκας, Α. Ντέμσιας, Σπ. Χρυσικοπούλου, Μ. Σταματελάτου, Μ. Παπαδοπούλου, Β. Αραβαντινός, Α. Καλογεροπούλου, Β. Ραφτοπούλου, Κ. Κουσούλης, Κ. Φιλοπούλου, Θ. Αραβάνης, Κ. Πισπιρίγκος, Α. Χλαμπέα, Δ. Μακρής, Μ. Πικραμμένος, Β. Αναγνωστοπούλου-Σαρρή, Σύμβουλοι, Β. Κίντζιου, Ιω. Σύμπλης, Χρ. Μπολόφη, Πάρεδροι. Από τους ανωτέρω οι Σύμβουλοι Β. Αραβαντινός και Α. Καλογεροπούλου, καθώς και ο Πάρεδρος Ι. Σύμπλης μετέχουν ως αναπληρωματικά μέλη, σύμφωνα με το άρθρο 26 παρ. 2 του ν. 3719/2008. Γραμματέας η Μ. Παπασαράντη.

Για να δικάσει την από 30 Ιουλίου 2010 αίτηση: του ..., ο οποίος παρέστη με το δικηγόρο Γ. Μέντη (Α.Μ. 16463), που τον διόρισε με πληρεξούσιο, κατά του Υπουργού Οικονομικών, ο οποίος παρέστη με τη Χρ. Αυγερινού, Νομικό Σύμβουλο του Κράτους, και κατά των παρεμβαίνόντων

Η πιο πάνω αίτηση παραπέμφθηκε στην Ολομέλεια του Δικαστηρίου, κατόπιν της υπ' αριθμ. 693/2011 παραπεμπτικής αποφάσεως του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, προκειμένου να επιλύσει η Ολομέλεια το ζήτημα που αναφέρεται στην απόφαση.

Με την αίτηση αυτή ο αναιρεσείων επιδιώκει **να αναιρεθεί η υπ' αριθμ. 1123/2010 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών.**

Ο Εισηγητής, Σύμβουλος Ι. Γράβαρης, άρχισε τη συζήτηση της υποθέσεως με την ανάγνωση της παραπεμπτικής αποφάσεως, η οποία αποτελεί και την εισήγηση του Τμήματος. Κατόπιν το δικαστήριο άκουσε τον πληρεξούσιο του αναιρεσείοντος, ο οποίος ανέπτυξε και προφορικά τους προβαλλόμενους λόγους αναιρέσεως και ζήτησε να γίνει δεκτή η αίτηση, τον πρώτο παρεμβαίνοντα ως δικηγόρο και τον πληρεξούσιο του δεύτερου παρεμβαίνοντος, οι οποίοι ανέπτυξαν και προφορικά τις απόψεις τους υπέρ της αποδοχής της αίτησης, και την αντιπρόσωπο του Υπουργού, η οποία ζήτησε την απόρριψή της. Μετά τη δημόσια συνεδρίαση το δικαστήριο συνήλθε σε διάσκεψη σε αίθουσα του δικαστηρίου και

Αφού μελέτησε τα σχετικά έγγραφα
Σκέφθηκε κατά το Νόμο

1. Επειδή, η υπόθεση έχει παραπεμφθεί στην Ολομέλεια του Δικαστηρίου με την 693/2011 απόφαση του Β' Τμήματος.

2. Επειδή, ο Πρόεδρος του Συμβουλίου της Επικρατείας Π. Πικραμμένος, ο οποίος είχε προεδρεύσει της συνθέσεως του Δικαστηρίου κατά τη συζήτηση επ' ακροατηρίου, αλλ' απεχώρησε στις 30.6.2011 αναπληρώθηκε κατά τη διάσκεψη της υποθέσεως από τον αρχαιότερο της συνθέσεως Αντιπρόεδρο Φ. Αρναούτογλου, ο δε Σύμβουλος Β. Αραβαντινός, αναπληρωματικό έως τότε μέλος της συνθέσεως, έλαβε μέρος στη διάσκεψη ως τακτικό μέλος. (Άρθρο 26 ν. 3719/2012, Α'241, βλ. 2/2009 απόφ. Ολομ. εν συμβ. και 208Α/2012 πρακτικό διασκέψεως της Ολομέλειας του Δικαστηρίου.).

3. Επειδή, για την κρινόμενη αίτηση έχει καταβληθεί το νόμιμο παράβολο .. .

4. Επειδή, με την αίτηση αυτή ζητείται η **αναίρεση της 1123/2010 αποφάσεως του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών**. Με την εν λόγω απόφαση, αφού, **κατ' αποδοχόν εφέσεως του Δημοσίου, εξαφανίσθηκε η 18440/2009 απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών**, απορρίφθηκε προσφυγή του αναιρεσείοντος κατά του .../2009 εκκαθαριστικού σημειώματος του Προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας Ψυχικού, με το οποίο επιβλήθηκε εις βάρος του έκτακτη εισφορά 10.000 ευρώ κατά το άρθρο 18 του ν. 3758/2009. *Με την πρωτόδικη απόφαση είχε γίνει δεκτή η προσφυγή του αναιρεσείοντος, είχε ακυρωθεί το εκκαθαριστικό σημείωμα, και είχε διαταχθεί η επιστροφή της καταβληθείσας ως άνω εισφοράς.*

5. Επειδή, κατά τη διάταξη του άρθρου 53 παρ. 3 του π.δ. 18/1989 (Α'8), όπως ίσχυε κατά την άσκηση της κρινόμενης αίτησης (6.8. 2010) μετά την αντικατάστασή της με το άρθρο 36 παρ. 2 του ν. 2721/1999 (Α'112) και την τροποποίησή της με το άρθρο 35 παρ. 1 του ν. 3772/2009 (Α' 112), και προτού αντικατασταθεί εκ νέου με το άρθρο 12 παρ. 1 του ν. 3900/2010 (Α'213, ισχύς για καταθέσεις από 1.1.2011), «Δεν επιτρέπεται η άσκηση αίτησης αναιρέσεως όταν το ποσό της διαφοράς που άγεται ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας είναι κατώτερο από σαράντα χιλιάδες (40.000) ευρώ. [...]. Κατ' εξαίρεση, ασκείται παραδεκτώς αίτηση αναιρέσεως με αντικείμενο κατώτερο [από το ανωτέρω ποσό], όταν προβάλλεται από τον διάδικο με συγκεκριμένους ισχυρισμούς που περιέχονται στο δικόγραφο της αιτήσεως αναιρέσεως ότι: α) [...] β) με αυτήν τίθεται σπουδαίο νομικό ζήτημα ή υφίσταται αντίθεση της αναιρεσιβαλλόμενης αποφάσεως προς τη νομολογία του Συμβουλίου της

Επικρατείας ή άλλου ανώτατου δικαστηρίου ή προς άλλες αποφάσεις διοικητικών δικαστηρίων. [...]».

6. Επειδή, εν προκειμένω, το αντικείμενο της κρινόμενης αίτησης, ανερχόμενο, κατά τα προεκτεθέντα, στο ποσό των 10.000 ευρώ, υπολείπεται του κατωτάτου ορίου των 40.000 ευρώ που τάσσεται με την ανωτέρω διάταξη **για το κατ' αρχήν παραδεκτό της αιτήσεως αναιρέσεως**. Ενόψει αυτού, ο αιτών προβάλλει με συγκεκριμένους, όπως απαιτεί η εν λόγω διάταξη, ισχυρισμούς που περιέχονται στο αναιρετήριο, ότι, μεταξύ άλλων, συντρέχει, κατά τη διάταξη αυτή, περίπτωση «σπουδαίου νομικού ζητήματος», ως εκ του οποίου δικαιολογείται, κατ' εξαίρεση, η άσκηση της αιτήσεως. Από την εκτίμηση των ισχυρισμών αυτών και των στοιχείων στα οποία αναφέρονται, προκύπτουν τα ακόλουθα: Ο αναιρεσείων, με την προσφυγή του κατά του οικείου εκκαθαριστικού σημειώματος (ανωτ. σκέψη 4), αμφισβήτησε τη συνταγματικότητα των διατάξεων του άρθρου 18 του ν. 3758/2009, με βάση τις οποίες επιβλήθηκε η επίδικη έκτακτη εισφορά, από άποψη ιδίως αντικειμένου και αναδρομικότητας της φορολογίας (άρθρο 78 παρ. 1 και 2 Συντ.), φοροδοτικής ικανότητας, καθολικότητας του φόρου και φορολογικής ισότητας (άρθρο 4 παρ. 5 Συντ.), προέβαλε δε επίσης παράβαση του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως. Ενώσω εκκρεμούσε η εν λόγω προσφυγή στο Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθηνών, η Αντεπίτροπος των Διοικητικών Δικαστηρίων, ενεργώντας κατ' εντολή του Γενικού Επιτρόπου, ζήτησε από τον Πρόεδρο του Τριμελούς Συμβουλίου Διεύθυνσης του Δικαστηρίου αυτού, εν όψει του ότι είχαν ήδη κατατεθεί πολλές ανάλογες προσφυγές, τον **κατά προτίμηση προσδιορισμό δικασίμου μιας εξ αυτών, ως «πρότυπης δίκης»** κατά το εδάφιο θ του άρθρου 29 του Κώδικα Οργανισμού Δικαστηρίων και Κατάστασης Δικαστικών Λειτουργών (ν. 1756/1988), όπως το εδάφιο αυτό αντικαταστάθηκε με το άρθρο 39 παρ. 2 του ν. 3659/2008 (Α'77), «ώστε μετά την αμετάκλητο επίλυση του ανακύπτοντος νομικού ζητήματος, να ακολουθήσει ο προσδιορισμός [...] για τις λοιπές της αυτής κατηγορίας υποθέσεις [...], στις οποίες τίθεται το αυτό νομικό ζήτημα [...]». Κατόπιν αυτού, ορίσθηκε για την προσφυγή του αιτούντος σύντομη δικάσιμος και εκδόθηκε η **πρωτόδικη απόφαση**. **Με την απόφαση αυτή η προσφυγή έγινε δεκτή με τη σκέψη ότι οι περί επιβολής της επίδικης έκτακτης εισφοράς ως άνω διατάξεις του ν. 3758/2009, έχοντας ως αντικείμενο το εισόδημα του έτους 2007, επιβάλλουν αναδρομικά φόρο κατά παράβαση του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος**. Η πρωτόδικη αυτή απόφαση, κατά τα προεκτεθέντα, εξαφανίσθηκε με την ήδη αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, με την οποία κρίθηκε **ότι οι πιο πάνω διατάξεις του ν. 3758 δεν αντίκειται ούτε στο άρθρο 4 ούτε το άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος**. Και, ακόμα, ότι δεν τίθεται ζήτημα παραβίασης του δικαιώματος

προηγούμενης ακροάσεως. Με την κρινόμενη αίτηση ο αναιρεσείων επαναφέρει, ως λόγους αναιρέσεως, τους περί αντισυνταγματικότητας ως άνω ισχυρισμούς του. Εξ άλλου, για την επίδικη εισφορά δεν υπάρχει ακόμα νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας. *Υπό τα δεδομένα αυτά, τίθεται πράγματι με την κρινόμενη αίτηση «σπουδαίο νομικό ζήτημα», κατά την έννοια του άρθρου 53 παρ. 3 εδ. β του π. δ. 18/1989, όπως βασίμως, κατά τ' ανωτέρω, προβάλλει ο αιτών, χωρίς, άλλωστε, να το αμφισβητεί το Δημόσιο, και, επομένως, παραδεκτός, από την άποψη αυτή, ασκείται η εν λόγω αίτηση παρά το υπολειπόμενο του νομίμου ορίου αντικείμενό της.*

7. Επειδή, η αίτηση ασκείται και κατά τα λοιπά παραδεκτός.

8. Επειδή, στο άρθρο 1 παρ. 1 του ν. 2479/1997 (Α'67) ορίζονται τα ακόλουθα:

«α. Σε δίκη ενώπιον [...] της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας [...], στην οποία, εν όψει των ισχυρισμών των διαδίκων ή της τυχόν παραπεμπτικής απόφασης, τίθεται θέμα αν διάταξη τυπικού νόμου είναι σύμφωνη προς το Σύνταγμα ή όχι, έχουν το δικαίωμα να ασκήσουν παρέμβαση φυσικά ή νομικά πρόσωπα [...] τα οποία δικαιολογούν έννομο συμφέρον σε σχέση με την κρίση του ζητήματος αυτού, εφόσον το αυτό ζήτημα εκκρεμεί σε δίκη ενώπιον άλλου δικαστηρίου ή δικαστικού σχηματισμού του αυτού κλάδου δικαιοσύνης στην οποία είναι διάδικοι [...]. Ο παρεμβαίνων με βάση το προηγούμενο εδάφιο νομιμοποιείται να προβάλλει απόψεις και επιχειρήματα αναφερόμενα αποκλειστικά σε ζητήματα συνταγματικότητας που έχουν τεθεί. Η εκδιδόμενη απόφαση δεν παράγει έννομα αποτελέσματα για τον παρεμβαίνοντα αυτόν. [...].»

Βάσει των διατάξεων αυτών παραδεκτός, κατ' αρχήν, παρεμβαίνουν εν προκειμένω ενώπιον της Ολομελείας οι Σ.Μ. και Α.Π., επικαλούμενοι εκκρεμείς προσφυγές τους στα Διοικητικά Πρωτοδικεία Πειραιώς και Αθηνών, αντιστοίχως, κατά εκκαθαριστικών σημειωμάτων με τα οποία τους επιβλήθηκε, όπως και στον αιτούντα, έκτακτη εισφορά κατά το άρθρο 18 του ν. 3758/2009. Από τους ισχυρισμούς τους όμως – περί ανισχύρου της εν λόγω εισφοράς- *είναι ακουστοί μόνον όσοι αναφέρονται στα ζητήματα εκείνα συνταγματικότητας που έχουν τεθεί, κατά τ' ανωτέρω, από τον αναιρεσείοντα - και εν συνεχεία από την παραπεμπτική απόφαση- όχι δε και εκείνοι που επεκτείνονται σε άλλα (πρβλ. και ΣτΕ, Ολομ., [1213/2010](#) κ.ά.).*

9. Επειδή, στο άρθρο 78 του Συντάγματος ορίζεται, στην παρ. 1 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»·

και στην παρ. 2 ότι

«φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που εκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε».

10. Επειδή, στο ανωτέρω **άρθρο 18 του ν. 3758/2009** («Εταιρείες Ενημέρωσης οφειλετών για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις και άλλες διατάξεις», Α'68/5.5.2009), υπό τον τίτλο «**Έκτακτη Οικονομική Εισφορά**», ορίζονται τα εξής:

1.α. Επιβάλλεται έκτακτη εφάπαξ εισφορά στο εισόδημα των φυσικών προσώπων που φορολογούνται κατά τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994), καθώς και στο εισόδημα σχολάζουσας κληρονομιάς. Επίσης στο εισόδημα των φυσικών προσώπων τα οποία φορολογούνται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ζ΄ Ψηφίσματος του έτους 1975 (ΦΕΚ 23 Α΄). β. Για την επιβολή της εισφοράς λαμβάνεται υπόψη το συνολικό καθαρό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου ή της σχολάζουσας κληρονομιάς **των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2008 εφόσον αυτό είναι εξήντα χιλιάδες ευρώ (60.000 €) και άνω**. γ. Για την εξεύρεση του συνολικού εισοδήματος δεν προσμετρούνται τα εισοδήματα της παραγράφου 1 του άρθρου 14 και της περίπτωσης γ΄ της παραγράφου 4 του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε.

2. Η έκτακτη εφάπαξ εισφορά καθορίζεται στο ποσό των χιλίων ευρώ (1.000 €) για ετήσιο συνολικό ατομικό εισόδημα από εξήντα χιλιάδες ένα ευρώ (60.001 €) έως ογδόντα χιλιάδες ευρώ (80.000 €), στο ποσό των δύο χιλιάδων ευρώ (2.000 €) για εισόδημα από ογδόντα χιλιάδες ένα ευρώ (80.001 €) έως εκατό χιλιάδες ευρώ (100.000 €), στο ποσό των τριών χιλιάδων ευρώ (3.000 €) για εισόδημα από εκατό χιλιάδες ένα ευρώ (100.001 €) έως εκατόν πενήντα χιλιάδες ευρώ (150.000 €), στο ποσό των πέντε χιλιάδων ευρώ (5.000 €) για εισόδημα από εκατόν πενήντα χιλιάδες ένα ευρώ (150.001 €) έως τριακόσιες χιλιάδες ευρώ (300.000 €), στο ποσό των δέκα χιλιάδων ευρώ (10.000 €) για εισόδημα από τριακόσιες χιλιάδες ένα ευρώ (300.001 €) έως πεντακόσιες χιλιάδες ευρώ (500.000 €), στο ποσό των δεκαπέντε χιλιάδων ευρώ (15.000 €) για εισόδημα από πεντακόσιες χιλιάδες ένα ευρώ (500.001 €) έως επτακόσιες χιλιάδες ευρώ (700.000 €), στο ποσό των είκοσι χιλιάδων ευρώ (20.000 €) για εισόδημα από επτακόσιες χιλιάδες ένα (700.001 €) έως εννιακόσιες χιλιάδες ευρώ (900.000 €) και στο ποσό των είκοσι πέντε χιλιάδων ευρώ (25.000 €) για εισόδημα άνω των εννιακοσίων χιλιάδων ένα ευρώ (900.001 €).

3.α. Η εισφορά του παρόντος βεβαιώνεται οίκοθεν από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που είναι αρμόδιος για τη φορολογία του φυσικού προσώπου ή της σχολάζουσας κληρονομιάς με βάση τους τίτλους βεβαίωσης που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 74 του Κ.Φ.Ε. β. Για τον υπολογισμό της εισφοράς εκδίδεται εκκαθαριστικό σημείωμα, αντίγραφο του οποίου αποστέλλεται στον υπόχρεο. γ. Η προθεσμία άσκησης της προσφυγής ή υποβολής αίτησης για διοικητική επίλυση της διαφοράς, καθώς και η άσκηση της προσφυγής ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού πρωτοδικείου, δεν αναστέλλει τη βεβαίωση και την είσπραξη της οφειλής που βεβαιώνεται κατά τις διατάξεις της παραγράφου 1. δ. Οι διατάξεις των άρθρων 66, 67, 68, 69, 70, 71, 74, 75, 84 και 85 του Κ.Φ.Ε., καθώς και του ν. 2717/1999 (ΦΕΚ 97 Α΄), όπως ισχύουν, εφαρμόζονται αναλόγως και για την επιβολή αυτής της εισφοράς, επιφυλασσομένων όσων ορίζονται στις προηγούμενες παραγράφους. Η εισφορά που προκύπτει μετά από έλεγχο που διενεργείται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να επιβάλλεται και με το οικείο φύλλο ελέγχου της φορολογίας εισοδήματος.

4.α. Η εισφορά που επιβάλλεται με αυτόν το νόμο καταβάλλεται σε τρεις (3) ίσες διμηνιαίες δόσεις [...] β. Υπόχρεος σε καταβολή της εισφοράς είναι το φυσικό πρόσωπο στο όνομα του οποίου βεβαιώνεται αυτή. [...]

11. Επειδή, η κατά τις ανωτέρω διατάξεις του ν. 3758/2009 **έκτακτη οικονομική εισφορά**, επιβλήθηκε, όπως αναφέρεται στη σχετική αιτιολογική έκθεση, **ως μέτρο αναγκαίο για την αντιμετώπιση των συνεπειών τής οικονομικής κρίσης**, έτσι ώστε «να συνεισφέρουν περισσότερο τα υψηλότερα εισοδήματα», το δε ύψος της καθορίζεται, κατά τα προεκτεθέντα, στον ίδιο το νόμο, σε συγκεκριμένα ποσά που βαίνουν αυξανόμενα σε αντιστοιχία με κλιμάκια -υψηλών πράγματι (άνω των 60.000 ευρώ)- καθαρών εισοδημάτων, όπως αυτά έχουν προκύψει για το οικονομικό έτος 2008 από τους οικείους τίτλους και ανεξάρτητα εάν είναι ή όχι φορολογητέα κατά τη νομοθεσία περί φορολογίας τού εισοδήματος. Υπό τα δεδομένα αυτά, **όπως παγίως έχει κριθεί σε ανάλογες περιπτώσεις επιβολής εκτάκτων εισφορών** (ΣτΕ 1317, 1318/1979, Ολομ., 3098, 3653/1981, 3202/1982, 116, 2209, 3515/1983, 357/1984, επταμ., 3639/1984, 797, 2729/1986), **η εν λόγω εισφορά δεν έχει ως αντικείμενο τα πιο πάνω εισοδήματα του οικονομικού έτους 2008, ώστε να τίθεται ζήτημα αναδρομικής φορολόγησής τους κατά την έννοια του άρθρου 78 του Συντάγματος.** Απλώς, τα εισοδήματα αυτά, εν όψει και του ότι, όταν ανέκυψε η έκτακτη, λόγω της κρίσεως, δημοσιονομική ανάγκη, και επιβλήθηκε η επίμαχη εισφορά με τον δημοσιευθέντα στο ΦΕΚ Α' 68/5.5.2009 ως άνω νόμο, δεν είχε καν ολοκληρωθεί η υποβολή των σχετικών δηλώσεων, για το οικονομικό έτος 2009, θεωρήθηκαν -εulόγως- από το νομοθέτη ως τα πλέον πρόσφατα ασφαλή στοιχεία διαγνώσεως της αυξημένης φοροδοτικής ικανότητας στην οποία απέβλεψε, απετέλεσαν, δηλαδή, το κριτήριο και, συνακόλουθα, τη βάση επιβολής της έκτακτης εισφοράς, έτσι ώστε και το ποσό που θα συγκεντρωνόταν να μπορεί να προϋπολογισθεί, και να επιβαρυνθούν με την εισφορά οι κατά τεκμήριο πλουσιότεροι πολίτες. Υπό τα δεδομένα δε αυτά, **το εν λόγω κριτήριο δεν παρίσταται απρόσφορο ούτε αντίθετο με την αρχή της φοροδοτικής ικανότητας και δεν αντίκειται, συνεπώς, στο Σύνταγμα.**

Μειωθήσαν οι Σύμβουλοι Γ. Παπαγεωργίου, Κ. Ευστρατίου, Ι. Γράβαρης, Γ. Τσιμέκας, Β. Αραβαντινός, Θ. Αραβάνης, Δ. Μακρής, Μ. Πικραμένος και Β. Αναγνωστοπούλου-Σαρρή, καθώς και η Πάρεδρος Β. Κίντζιου, οι οποίοι διατύπωσαν την ακόλουθη άποψη: Με τις παρατεθείσες ανωτέρω (σκέψη 10) διατάξεις του άρθρου 78 του Συντάγματος, αφ' ενός μεν ορίζονται περιοριστικά τα στοιχεία που μπορούν ν' αποτελέσουν τη βάση φορολογικής επιβάρυνσης (εισόδημα, περιουσία, δαπάνες ή συναλλαγές), αφ' ετέρου δε απαγορεύεται απολύτως η αναδρομική φορολόγηση πέραν του «οικονομικού έτους» του προηγούμενου της επιβολής του φόρου. **Χωρίς, σημειωτέον, από την απαγόρευση αυτή να χωρούν παρεκκλίσεις κατ' επίκληση εξαιρετικών περιστάσεων.** (Βλ. γνώμη πλειοψηφίας στη σκέψη 7 της ανωτέρω 693/2011 παραπεμπτικής απόφασης του Β' Τμήματος). Εξ άλλου, κατά την έννοια της αυτής συνταγματικής διατάξεως, **ως «οικονομικό έτος» πέραν του οποίου δεν μπορεί να ανατρέξει η φορολογική ρύθμιση, θεωρείται το ημερολογιακό έτος που προηγείται εκείνου κατά το οποίο δημοσιεύεται ο σχετικός νόμος.** (Βλ. ΣτΕ, Ολομ.,

1865/1985 και έκτοτε παγίως: Μεταξύ άλλων, 209, 2983/1986, 1022, 5387/1987, 299/1988, 3192/1989, 1758/1992, 2818/1994, 650/1995, επταμ., 3205/1996, επταμ, 2860/2003, 1912/2009, Ολομ. Βλ. επίσης την ανωτ. 693/2011). Κατόπιν αυτών, η πιο πάνω διάταξη του άρθρου 18 του ν. 3758/2009, ορίζοντας ευθέως ότι η προβλεπόμενη με αυτήν έκτακτη εισφορά «επιβάλλεται στο εισόδημα των φυσικών προσώπων» (και των σχολαζουσών κληρονομιών) και ότι για τον υπολογισμό της «λαμβάνεται υπόψη το εισόδημα [...] των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2008», δηλαδή, όπως σαφώς προκύπτει από την εν λόγω διατύπωση αλλά και το σκοπό του νόμου, το εισόδημα του ημερολογιακού έτους 2007, **επιβάλλει αναδρομικώς φόρο επί εισοδημάτων που έχουν προκύψει σε χρόνο προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεώς της έτους και είναι γι αυτό ανίσχυρη ως παραβιάζουσα το άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος. Τούτο ουδόλως μεταβάλλεται αν το εν λόγω εισόδημα του 2007, αντί να χαρακτηριστεί αντικείμενο (όπως πράγματι είναι) της επίδικης εισφοράς, θεωρηθεί, κατά τ' ανωτέρω, ως «κριτήριο» για την επιβάρυνση με αυτήν των οικονομικώς ευρωσσοτέρων. Γιατί, το Σύνταγμα, καθορίζοντας, κατά τα προεκτεθέντα, περιοριστικά, στην παράγραφο 1 του άρθρου 78, τα στοιχεία που μπορεί να στηρίξουν την επιβολή φόρου, μεταξύ των οποίων και το εισόδημα, αποβλέπει στα στοιχεία αυτά ακριβώς ως κριτήρια διαγνώσεως φοροδοτικής ικανότητας (κατ' άρθρ. 4 παρ. 5 Συντ.)· απαγορεύοντας όμως, απολύτως, κατά την παράγραφο 2, την αναδρομική, πέραν του έτους, χρησιμοποίησή τους.**

12. Επειδή, στο άρθρο 79 (παρ. 1-4) του Συντάγματος ρυθμίζονται τα της ψηφίσεως του ετήσιου, «για το επόμενο έτος», κρατικού προϋπολογισμού, και ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι πρέπει να αναγράφονται σ' αυτόν όλα τα έσοδα και τα έξοδα του κράτους και ότι αν για οποιονδήποτε λόγο είναι ανέφικτη η διοίκηση των εσόδων και εξόδων βάσει του προϋπολογισμού, αυτή ενεργείται με βάση ειδικό κάθε φορά νόμο. Από τις διατάξεις αυτές, οι οποίες αποσκοπούν στην καλή δημοσιονομική διαχείριση (ΣτΕ, Ολ. 3668/2006 κ.ά.), δεν εμποδίζεται ο κοινός νομοθέτης, όταν παρίσταται ανάγκη, να επιβάλλει κατά τη διάρκεια του έτους και νέα (μη προϋπολογισθέντα) δημόσια βάρη, στο μέτρο που αυτό επιτρέπεται από την προμνημονευθείσα συνταγματική διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 78. Συνεπώς, οι ως άνω διατάξεις περί επιβολής της επίδικης έκτακτης εισφοράς δεν είναι αντισυνταγματικές εκ μόνου του ότι δεν υπήρχε, κατά την ψήφιση του νόμου, σχετική εγγραφή στον οικείο τακτικό προϋπολογισμό, τα δε περί του αντιθέτου προβαλλόμενα με την κρινόμενη αίτηση είναι αβάσιμα και απορριπτέα.

Μειοψήφησε ο Σύμβουλος Γ. Παπαγεωργίου, ο οποίος, εν όψει της γνώμης την οποία υποστήριξε στο προηγούμενο ζήτημα (ότι, δηλαδή, αντίκειται στο άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος η επιβολή της επίμαχης έκτακτης εισφοράς επί εισοδημάτων του ημερολογιακού έτους 2007), διετύπωσε την άποψη ότι, ακριβώς συνεπεία της αντιθέσεως αυτής προς το άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος, η επιβολή της εν λόγω μη προϋπολογισθείσης έκτακτης εισφοράς, σύμφωνα με την ως άνω δοθείσα ερμηνεία των διατάξεων του άρθρου 79 του Συντάγματος, αντίκειται και στις διατάξεις του άρθρου αυτού.

13. Επειδή, κατά το **άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος**, «οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους». Από τη διάταξη αυτή, με την οποία θεσπίζεται η **αρχή της φορολογικής ισότητας και της καθολικότητας του φόρου**, δεν αποκλείεται η διαφορετική φορολογική μεταχείριση κατηγοριών φορολογουμένων, εφ' όσον η μεταχείριση αυτή δεν είναι αυθαίρετη αλλά στηρίζεται σε γενικά και αντικειμενικά κριτήρια ανταποκρινόμενα στις ιδιαίτερες συνθήκες κάθε κατηγορίας, ενόψει και των εκάστοτε κοινωνικοοικονομικών συνθηκών. Παρέχεται δε ευρεία σχετική ευχέρεια στον κοινό νομοθέτη να διαμορφώνει το κατάλληλο, κατά την εκτίμησή του, φορολογικό σύστημα. (ΣτΕ 4354/1985, 1135/1991, επταμ., 3423/1991, 444/1995, επταμ., 2974/2001, επταμ. 3485/2007 κ.ά.).

14. Επειδή, η επίδικη έκτακτη εισφορά επεβλήθη, κατά τ' ανωτέρω (σκέψη 10), με το ν. 3758/2009 (Α' 68/5.5.2009), σε υψηλά ετήσια εισοδήματα (60.000 ευρώ και άνω) φυσικών προσώπων και σχολαζουσών κληρονομιών, **όχι δε και σε εισοδήματα νομικών προσώπων**. Και τα τελευταία όμως αυτά, στο πλαίσιο της ίδιας οικονομικής συγκυρίας, υπήχθησαν σε αντίστοιχες έκτακτες εισφορές, αφ' ενός μεν με το άρθρο 2 του ν. 3808/2009 («Έκτακτη οικονομική ενίσχυση κοινωνικής αλληλεγγύης, έκτακτη εισφορά κοινωνικής ευθύνης των μεγάλων επιχειρήσεων και της μεγάλης ακίνητης περιουσίας και άλλες διατάξεις», Α' 227/10.12.2009), αφ' ετέρου δε με το άρθρο πέμπτο («έκτακτη εισφορά στα κέρδη των νομικών προσώπων») του ν. 3845/2010 («Μέτρα για την εφαρμογή του μηχανισμού στήριξης της ελληνικής οικονομίας από τα κράτη – μέλη της Ζώνης του ευρώ και το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο», Α' 65/6.5.2010). Υπό τα δεδομένα αυτά, η μη υπαγωγή στην επίδικη εισφορά των εισοδημάτων των νομικών προσώπων δεν υπερβαίνει, πάντως, τα όρια της κατά την προηγούμενη σκέψη ευχέρειας του νομοθέτη να καθορίζει με γενικά και αντικειμενικά κριτήρια τον ενδεδειγμένο εκάστοτε τρόπο και χρόνο φορολόγησης διαφόρων κατηγοριών φορολογουμένων, και δεν παραβιάζει, ως εκ τούτου, το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος. Συνεπώς, τα περί του αντιθέτου προβαλλόμενα με την κρινόμενη αίτηση, ανεξάρτητα από τη λυσιτελεία τους για τον αιτούντα, είναι εν πάση περιπτώσει απορριπτέα ως αβάσιμα.

[μειοψηφία] Αν και κατά τη γνώμη των Συμβούλων Ι. Γράβαρη και Β. Αραβαντινού, και της Παρέδρου Β. Κίντζιου, ο λόγος που υπαγόρευσε την εξαίρεση των νομικών προσώπων από την επιβολή της επίδικης «έκτακτης εφάπαξ» εισφοράς του ν. 3758/2009 ούτε από τη φύση του πράγματος προκύπτει ούτε αναδεικνύεται από τις προπαρασκευαστικές εργασίες ψηφίσεως της σχετικής διατάξεως, η οποία, σημειωτέον, εισήχθη ως τροπολογία-προσθήκη σε σχέδιο νόμου με άλλο αντικείμενο. Κατά τις σχετικές μάλιστα συζητήσεις στο Κοινοβούλιο προβλήθηκαν συγκεκριμένες αντιρρήσεις για την εξαίρεση των νομικών προσώπων, οι οποίες έμειναν αναπάντητες (βλ. Πρακτικά Βουλής, Συνεδρίαση Ολομέλειας ΡΙΒ' / 30.3.2009, σε συνδυασμό με την αιτιολογική έκθεση της κρίσιμης διάταξης, η οποία περιορίζεται να αναφέρει ότι «η επιβολή της έκτακτης οικονομικής εισφοράς κρίνεται αναγκαία για την αντιμετώπιση των συνεπειών της οικονομικής κρίσης», και ότι «με τον τρόπο αυτό, όσοι έχουν υψηλότερα εισοδήματα συνεισφέρουν περισσότερο στην αντιμετώπιση των συνεπειών της κρίσης»). Αλλ' ούτε και από τους μεταγενέστερους ως άνω νόμους μπορεί να δικαιολογηθεί η κρίσιμη εξαίρεση. Γιατί, όπως προκύπτει από τις ρυθμίσεις

και τις αιτιολογικές εκθέσεις των εν λόγω νόμων, οι επίσης «έκτακτες εφάπαξ» εισφορές που επεβλήθησαν με αυτούς, σε εισοδήματα οικονομικών ετών μεταγενέστερων του ενδίκου (2009 και 2010), άσχετα αν υπαγορεύθηκαν από συνέπειες της ίδιας, συνεχιζόμενης, οικονομικής κρίσης, είχαν σκοπό να καλύψουν ανάγκες που ανέκυψαν ή που, εν πάση περιπτώσει, διαγνώσθηκαν και εκτιμήθηκαν το πρώτον μετά το ν. 3758. Ως εκ τούτου δε, οι νεότεροι αυτοί νόμοι δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι αποτελούν σύστημα ρυθμίσεων με το ν. 3758, ώστε η φορολόγηση με αυτούς των νομικών προσώπων να «εξηγεί» την αρχική τους εξαίρεση. (Εξ άλλου, «έκτακτη εφάπαξ εισφορά» επεβλήθη εκ νέου και στα φυσικά πρόσωπα με το άρθρο 5 του ν. 3833/2010, Α'40/15.3.2010). Κατόπιν αυτών, σύμφωνα με τη **μειοψηφήσασα αυτή γνώμη, η επιβολή της επίδικης εισφοράς σε μόνον τα φυσικά πρόσωπα (και τις σχολάζουσες κληρονομίες), κατά παράλειψη των νομικών προσώπων, αντίκειται στην αρχή της φορολογικής ισότητας και της καθολικότητας του φόρου και καθιστά και εκ του λόγου τούτου ανίσχυρη τη σχετική ρύθμιση, κατά τα βασίμως προβαλλόμενα με την κρινόμενη αίτηση.** Χωρίς, άλλωστε, η προβολή του σχετικού λόγου να είναι αλυσιτελής για τον αιτούντα, αφού συνέπεια της ανωτέρω αντισυνταγματικότητας θα ήταν η επανεξέταση από το νομοθέτη του ζητήματος των υποκειμένων της επίδικης εισφοράς με ενδεχόμενη επιβολή της (και) σε νομικά πρόσωπα και συνακόλουθη ελάφρυνση των φυσικών προσώπων.

15. Επειδή, στο πλαίσιο της ως άνω, κατ' άρθρ. 4 παρ. 5 του Συντάγματος, *ευρείας ευχέρειας του νομοθέτη να θεσπίζει φορολογικές ρυθμίσεις σε συνάρτηση με τη φοροδοτική ικανότητα των φορολογουμένων, είναι, κατ' αρχήν, συνταγματικώς ανεκτό το προβλεπόμενο στην ανωτέρω διάταξη του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 3758/2009 σύστημα καθορισμού του ύψους της επίδικης έκτακτης εισφοράς ανά κλιμάκιο εισοδήματος, με το ποσό της εισφοράς να αυξάνει κατά τη μετάβαση από χαμηλότερο σε υψηλότερο κλιμάκιο.* Με την κρινόμενη αίτηση προβάλλεται ότι η εφαρμογή της εν λόγω διάταξης στα όρια των προβλεπόμενων κλιμακίων έχει ως αποτέλεσμα να καταλείπεται μετά τη φορολογία μεγαλύτερου εισοδήματος, διαθέσιμο ποσόν μικρότερο του καταλειπομένου μετά τη φορολόγηση μικρότερου εισοδήματος και ότι, ως εκ τούτου, επέρχεται «ανισότητα της δημοσιονομικής θυσίας». Ο λόγος όμως αυτός είναι, πάντως, απορριπτέος, καθώς δεν προβάλλεται από τον αναιρεσιόντα ότι η φορολόγηση εν προκειμένω του ενδίκου εισοδήματός του συνιστά τέτοια περίπτωση (Πρβλ. ΣτΕ 437/1995, επταμ.). Εξ άλλου, ο ειδικότερος ισχυρισμός περί άνισης φορολόγησης του εισοδήματός του εντός του οικείου κλιμακίου, λόγω φθίνουσας προοδευτικότητας του φόρου, είναι εν πάση περιπτώσει απορριπτέος ως απαράδεκτος, καθόσον, συνιστάμενος στο μερικότερο τούτο ζήτημα της επίδικης περιπτώσεως, προβάλλεται το πρώτον με το υπόμνημα που αυτός κατέθεσε μετά τη συζήτηση της υποθέσεως ενώπιον του Τμήματος.

16. Επειδή, όπως προελέχθη, (σκέψη 10), σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 1 περ. β και γ του ν. 3758/2009, *αντικείμενο της επίδικης εισφοράς αποτελεί το «συνολικό καθαρό εισόδημα» των δηλώσεων οικονομικού έτους 2008, «φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο»,* εξαιρέσει των εισοδημάτων της παραγράφου 1 του άρθρου 14 και της περίπτωσης γ της παραγράφου 4 του

άρθρου 45 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. (Πρόκειται, αντιστοίχως, για την αυτοτελή φορολόγηση αποζημιώσεων στο πλαίσιο μισθωτών υπηρεσιών και την απαλλαγή ορισμένων εφάπαξ ασφαλιστικών παροχών). Όπως συνάγεται από τις διατάξεις αυτές, στην επίδικη εισφορά, πλην των συγκεκριμένων ως άνω εξαιρέσεων, υπόκειται κάθε έσοδο που επιπίπτει, κατ' αρχήν, στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, άρα και οι «αυτοτελώς φορολογούμενες ειδικές περιπτώσεις» των άρθρων 11 κ.επ. αυτού. Συνεπώς, ισχυρισμός που είχε προβάλει ο αιτών με την προσφυγή του ότι δεν έπρεπε να υπαχθεί στην εισφορά «ποσό 55.720,13 ευρώ που αφορά αυτοτελώς φορολ. ποσά», χωρίς να διευκρινίζει ειδικότερα τη φύση των εν λόγω ποσών, δεν ήταν ουσιώδης και ορθώς κατ' αποτέλεσμα δεν ελήφθη υπ' όψη από το διοικητικό εφετείο, τα δε περί του αντιθέτου προβαλλόμενα με την κρινόμενη αίτηση είναι αβάσιμα και απορριπτέα.

Ομοίως, παράπονα της κρινόμενης αίτησης σχετικά με τον ενιαίο τρόπο εμφανίσεως στις οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, αφ' ενός μεν των αυτοτελώς φορολογουμένων εσόδων των υπαγομένων στην εισφορά, αφ' ετέρου δε των κατά τ' ανωτέρω εξαιρουμένων από αυτήν, έτσι ώστε τα τελευταία να μη διακρίνονται και να υπόκεινται, ως μη έδει, σε εισφορά, *προβάλλονται άνευ εννόμου συμφέροντος, καθώς ο αναιρεσείων δεν ισχυρίζεται ούτε προκύπτει ότι στα ένδικα εισοδήματά του περιλαμβάνονται και τέτοια εξαιρούμενα της εισφοράς έσοδα*. Εξ άλλου, το ότι τα υποκείμενα στην εισφορά ως άνω αυτοτελώς φορολογούμενα έσοδα δηλώνονταν, όπως ισχυρίζεται ο αιτών, προαιρετικώς στις αντίστοιχες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, δεν άγει, από πλευράς επιβολής της επίδικης εισφοράς, σε άνιση ευνοϊκή μεταχείριση όσων δεν προέβησαν σε σχετική δήλωση, αφού και στους τελευταίους, πάντως, «βεβαιώνεται οίκοθεν» η εισφορά κατόπιν ελέγχου (παρ. 3 περ. α, β και δ ανωτ. άρθρου 18 ν. 3758). Συνεπώς, και ο περί του αντιθέτου λόγος αναιρέσεως είναι αβάσιμος και απορριπτέος.

17. Επειδή, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος και 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), **δεν επιβάλλεται η κατά τις διατάξεις αυτές προηγούμενη ακρόαση του ενδιαφερομένου, όταν το σε βάρος του διοικητικό μέτρο δεν συνδέεται κατά νόμον με υποκειμενική του συμπεριφορά αλλά λαμβάνεται βάσει αντικειμενικών δεδομένων.** (Παγία η νομολογία, βλ., μεταξύ άλλων, ΣτΕ 1505/2010, 4254/2009, 2968/2007). Τέτοια είναι, κατ' αρχήν, και η περίπτωση της επίδικης εισφοράς, η οποία, κατά τα προεκτεθέντα, επιβάλλεται βάσει των δεδομένων των οικείων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος. Ορθώς, επομένως, απερρίφθη εν προκειμένω από το διοικητικό εφετείο ισχυρισμός του αναιρεσείοντος κατά τον οποίο πριν από την έκδοση του επίδικου εκκαθαριστικού σημειώματος έπρεπε σε κάθε περίπτωση να κληθεί σε ακρόαση κατά τις ανωτέρω διατάξεις, αντιστοίχως δε απορριπτέος ως αβάσιμος είναι και ο προβαλλόμενος ήδη περί του αντιθέτου λόγος αναιρέσεως. Κατά το μέρος, άλλωστε, που με το λόγο αυτό προβάλλεται ότι η υποχρέωση προηγουμένης ακροάσεως επιβαλλόταν ειδικότερα από την, κατά τον αιτούντα, ανάγκη να διευκρινισθεί ποιά από τα δηλωθέντα ως αυτοτελώς φορολογούμενα εισοδήματα ήσαν από εκείνα που απαλλάσσονται από την επίδικη εισφορά (βλ. προηγούμενη σκέψη), ο λόγος είναι, πάντως, απορριπτέος ελλείψει εννόμου

συμφέροντος, αφού, κατά τα προεκτεθέντα, ούτε προβάλλεται ούτε προκύπτει ότι ο αναιρεσείων είχε δηλώσει εν προκειμένω τέτοια απαλλασσόμενα της εισφοράς εισοδήματα. 18. Επειδή, κατόπιν αυτών, και δεδομένου ότι δεν προβάλλονται άλλοι λόγοι αναιρέσεως, η κρινόμενη αίτηση, όπως και οι πιο πάνω παρεμβάσεις, πρέπει ν' απορριφθούν στο σύνολό τους.

Δ ι ά τ α ύ τ α

Απορρίπτει την αίτηση.

Διατάσσει την κατάπτωση του παραβόλου.

Απορρίπτει τις παρεμβάσεις των Σ.Μ. και Α.Π.

Επιβάλλει συμμετρως στον αιτούντα και τους παρεμβαίνοντες τη δικαστική δαπάνη του Δημοσίου, η οποία ανέρχεται σε εννιακόσια είκοσι (920) ευρώ.

Η διάσκεψη έγινε στην Αθήνα στις 14 Δεκεμβρίου 2012 και η απόφαση δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση της 25ης Απριλίου 2013.

Ο Προεδρεύων Αντιπρόεδρος

Η Γραμματέας

Φ. Αρναούτογλου

Μ. Παπασαράντη