

ΔΕΦΑΘ 1123/2010

[Συνταγματικότητα έκτακτης εφάπαξ εισφοράς]

Πρόεδρος: Γ. Μπαλατσός

Εισηγήτρια: Αδαμαντία Παπασταμοπούλου, Εφέτης

[...]

1. Επειδή, με την κρινόμενη έφεση, ζητείται, παραδεκτώς, η εξαφάνιση της 18440/2009 οριστικής απόφασης του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών. Με την απόφαση αυτή, έγινε δεκτή η από 20.7.2009 προσφυγή του εφεσιβλήτου, ακυρώθηκε το με αρ. ειδ. 2961/30.6.2009 (αρ.χρημ. κατ. 1/2961) εκκαθαριστικό σημείωμα έκτακτης εισφοράς του άρθρου 18 του ν.3758/2009 του Προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας Ψυχικού και υποχρεώθηκε ο ανωτέρω Προϊστάμενος να επιστρέψει στον εφεσίβλητο την καταβληθείσα εισφορά ύψους 10.000 ευρώ με τον οριζόμενο από τις διατάξεις του άρθρου 38 παρ. 2 του ν. 1473/1984 όπως αντικαταστάθηκαν με το άρθρο 3 του ν. 2120/1993, τόκο.
2. Επειδή, εξάλλου, το δικόγραφο της υπό κρίση εφέσεως, νομίμως υπογράφεται από τον Διευθυντή Ελέγχου της ΔΟΥ Ψυχικού, σύμφωνα με το άρθρο 60 παρ. 5 του Ν.3283/2004 (ΦΕΚ 210 Α΄ 2.11.2004) δοθέντος ότι η αρμοδία Προϊσταμένη της εν λόγω ΔΟΥ κωλύοταν να το υπογράψει διότι απουσίαζε από την υπηρεσία της, δυνάμει αναρρωτικής αδείας, λόγω ασθένειας από 11/1/2010 μέχρι 15/1/2010 (σχ. το υπ΄ αρ.πρωτ. 3012/15.2.2010 έγγραφο του αναπληρωτή Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ψυχικού και η από 11.1.2010 ιατρική γνωμάτευση).
3. Επειδή στην παρ. 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος ορίζεται 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». Εξάλλου, με το άρθρο 18 του ν. 3758/2009 «Εταιρείες Ενημέρωσης οφειλετών για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 68/5.5.2009) ορίσθηκε ότι: «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 ευρώ) 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 δέκα χιλιάδων ευρώ (10.000 ?) για εισόδημα από τριακόσιες χιλιάδες ένα ευρώ (300.001 ?) έως πεντακόσιες χιλιάδες ευρώ (500.000 ?) ... 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.... δ.... 4.α. Η εισφορά που επιβάλλεται με αυτόν τον νόμο καταβάλλεται σε τρεις (3) ίσες διμηνιαίες δόσεις από τις οποίες η πρώτη μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του επόμενου μήνα από τη βεβαίωση της εισφοράς και η καθμία από τις επόμενες μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του τρίτου και του πέμπτου μήνα, αντίστοιχα. β. Υπόχρεος σε καταβολή της εισφοράς είναι το φυσικό πρόσωπο στο όνομα του οποίου βεβαιώνεται αυτή.... γ?.».

4. Επειδή από τις προαναφερόμενες διατάξεις του ν. 3758/2009 προκύπτει ότι η προβλεπόμενη απ' αυτές έκτακτη εισφορά, η οποία επιβλήθηκε σύμφωνα με την εισηγητική έκθεση του νόμου «για την αντιμετώπιση των συνεπειών της οικονομικής κρίσης» δεν αποτελεί φόρο αλλά έκτακτη φορολογική επιβάρυνση των οικονομικώς ισχυροτέρων φυσικών προσώπων κλιμακούμενη ανάλογα προς τη φοροδοτική ικανότητα των υποκειμένων σ' αυτήν προσώπων, χωρίς να παραβιάζεται η καθιερούμενη με το άρθρο 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος αρχή της φορολογικής ισότητας. Εξάλλου, τα εισοδήματα των φυσικών προσώπων και οι σχολάζουσες κληρονομίες δεν αποτελούν το αντικείμενο της επιβλητέας εισφοράς αλλά το κριτήριο βάσει του οποίου θεωρείται, κατά την αντίληψη του νομοθέτη ότι υπάρχει σχετική φοροδοτική ικανότητα των υποκειμένων στην εισφορά προσώπων καθώς και τη βάση υπολογισμού της. Περαιτέρω, κατά την ημερομηνία δημοσίευσης του ν. 3758/2009 (5.5.2009) δεν ήταν δυνατή η άμεση

αποστολή στους υποχρέους εκκαθαριστικών σημειωμάτων υπολογισμού της έκτακτης εισφοράς επί των εισοδημάτων του έτους 2008 με βάση τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2009 λόγω της χρονικής αδυναμίας ολοκλήρωσης της διαδικασίας εκκαθάρισης των σχετικών δηλώσεων. Δεδομένου δε, ότι δεν υπήρχαν στοιχεία σχετικά με τα εισοδήματα των φυσικών προσώπων εγγυτέρου οικονομικού έτους, σε σχέση με το χρόνο δημοσίευσής του προαναφερθέντος νόμου, ορθώς ο νόμος αυτός απέβλεπε στα εισοδήματα χρήσης 2007 προκειμένου να καθορίσει τα πρόσωπα με την μεγαλύτερη φοροδοτική ικανότητα για την κάλυψη της εν λόγω έκτακτης ανάγκης χωρίς να έχει ο νόμος αυτός την, κατά την έννοια του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος, αναδρομική ισχύ.(ΣτΕ 1317-8/1979 Ολομ. 797/1986 Α.Π 965/1982)

5. Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου, προκύπτουν τα εξής: Με το από 30.6.2009 εκκαθαριστικό σημείωμα υπολογισμού έκτακτης εισφοράς (αρ. χρημ. καταλόγου 1/2961) του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ψυχικού, καταλογίσθηκε σε βάρος του εφεσιβλήτου, βάσει του άρθρου 18 του ν. 3758/2009, έκτακτη εισφορά, ύψους 10.000 ευρώ, υπολογισθείσα στα δηλωθέντα, με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματός του, οικονομικού έτους 2008 (χρήσης 2007), εισοδήματα, τα οποία ανήλθαν στο ποσό των 377.637,69 ευρώ. Με την από 20.7.2009 προσφυγή, ο εφεσίβλητος, προέβαλε μεταξύ άλλων ότι οι διατάξεις του άρθρου 18 του ν. 3758/2009 θεσπίζουν οικονομικό βάρος που εκτείνεται πέραν του προηγούμενου, της επιβολής του, έτους και συνεπώς αντίκειται στην παρ. 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος. Τον ίδιο ισχυρισμό προέβαλαν και το κοινωφελές σωματείο με την επωνυμία «Συνήγορος του Φορολογουμένου» καθώς και η επιστημονική επαγγελματική οργάνωση με την επωνυμία «Πανελλήνια Ένωση Φοροτεχνών Επιστημόνων» που παρενέβησαν προσθέτως προς υποστήριξη του εφεσιβλήτου. Το Πρωτοβάθμιο δικαστήριο, με την εκκαλούμενη απόφαση, έκρινε ότι η ένδικη εισφορά υπολογιζόμενη επί των εισοδημάτων που έχουν αποκτηθεί πριν την 1.1.2008 δεν είναι νόμιμη, ως αντικείμενη στο άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος και αφού έκανε δεκτή την προσφυγή και τις πρόσθετες παρεμβάσεις, ακύρωσε το εν λόγω εκκαθαριστικό σημείωμα και υποχρέωσε τον Προϊστάμενο της ΔΟΥ Ψυχικού να επιστρέψει στον εφεσίβλητο, ως αχρεώστητη, την καταβληθείσα έκτακτη εισφορά ποσού 10.000 ευρώ, με τον οριζόμενο, από τις διατάξεις του άρθρου 38 παρ. 2 του ν. 1473/1984 όπως αντικαταστάθηκαν με το άρθρο 3 του ν. 2120/1993 και ισχύουν τόκο. Ήδη, με την υπό κρίση έφεση η φορολογική αρχή ζητεί για τους αναφερόμενους σ' αυτή λόγους την εξαφάνιση της εκκαλούμενης απόφασης ως εσφαλμένης. Αντίθετα, ο εφεσίβλητος και οι πρωτοδίκως

προσθέτως παρεμβαίνοντες υποστηρίζουν ότι η κρίση της εκκαλούμενης απόφασης είναι ορθή.

6. Επειδή, σύμφωνα με όσα προεκτέθηκαν στη τέταρτη σκέψη της παρούσας οι διατάξεις του άρθρου 18 του ν.3758/2009 με τις οποίες επιβλήθηκε η έκτακτη εισφορά προς αντιμετώπιση των συνεπειών της οικονομικής κρίσης, δεν αντιβαίνουν στην παρ. 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, όσα δε αντίθετα προβάλλονται με τα υπομνήματα του εφεσιβλήτου και των προσθέτως παρεμβαίνόντων είναι αβάσιμα και πρέπει ν' απορριφθούν.

7. Επειδή, εξάλλου, με τις διατάξεις του άρθρου 6 του κυρωθέντος με το άρθρο πρώτο του Ν. 2690/99 Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ΦΕΚ Α' 45) θεσπίζονται ειδικότερες ρυθμίσεις για την άσκηση του συνταγματικώς κατοχυρωμένου δικαιώματος ακρόασης, ώστε να εξασφαλίζονται οι προϋποθέσεις αποτελεσματικής εφαρμογής της σχετικής διατάξεως του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος, χωρίς, όμως, να αποσκοπείται η διεύρυνση του πεδίου εφαρμογής της διατάξεως αυτής. Κατά την έννοια δε της εν λόγω συνταγματικής διατάξεως και συνεπώς και κατά την έννοια του ανωτέρω άρθρου 6, η τήρηση του τύπου της προηγουμένης κλήσεως σε ακρόαση δεν απαιτείται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η προηγούμενη ακρόαση δεν μπορεί να επιδράσει στη διαμόρφωση της κρίσεως της Διοικήσεως. Τέτοια περίπτωση συντρέχει, μεταξύ άλλων, όταν εκδίδεται δυσμενής για τον διοικούμενο διοικητική πράξη βάσει αντικειμενικών δεδομένων, που δεν συνδέονται προς υποκειμενική συμπεριφορά του (πρβλ. ΣτΕ 1501/2008, 1213/2006, 1902/2005 κ.ά.).

8. Επειδή, ενόψει των ανωτέρω, είναι απορριπτέος ως αβάσιμος ο λόγος που προβάλλεται με το υπόμνημα του εφεσιβλήτου και της «Πανελλήνιας Ένωσης Φοροτεχνικών Επιστημόνων, σύμφωνα με τον οποίο απαιτείτο, πριν την έκδοση του εν λόγω εκκαθαριστικού σημειώματος, η τήρηση του τύπου της προηγουμένης κλήσεως του εφεσιβλήτου προς ακρόαση. Και τούτο διότι η επιβολή της έκτακτης εισφοράς έγινε βάσει αντικειμενικών δεδομένων, τα οποία, όπως προελέχθη, προέκυπταν από τη φορολογική δήλωση του εφεσιβλήτου.

9. Επειδή, κατόπιν όσων προεκτέθηκαν η κρινόμενη έφεση πρέπει να γίνει δεκτή και να εξαφανισθεί η εκκαλούμενη απόφαση. Περαιτέρω, το Δικαστήριο διακρατώντας την υπόθεση, κρίνει ότι για τους ίδιους ως άνω λόγους, πρέπει ν' απορριφθεί η προσφυγή του εφεσιβλήτου, καθώς και οι πρόσθετες παρεμβάσεις, ενώ απαλλάσσει μετ' εκτίμηση των

περιστάσεων τον εφεσίβλητο από τα δικαστικά έξοδα (άρθρο 275 παρ. 1 του Κ.Δ.Δ.).

[...]

Σημείωμα

Η απόφαση αυτή του Διοικητικού Εφετείου κάνει δεκτή την έφεση και ανατρέπει την 18440/2009 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών που είχε κρίνει ότι επιβολή με νόμο του 2009 φόρου με κριτήριο τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν κατά την οικονομική χρήση του 2007 και δηλώθηκαν το 2008 αντίκειται στο αρ. 78 παρ. 2 Σ. Το Διοικητικό Εφετείο εδώ ακολουθεί την παλαιότερη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας επί του θέματος (βλ. ενδεικτικά ΣτΕ 1512/1991 επτ., ΔΔίκη 1992.209). Ωστόσο, η νεότερη νομολογία του ΣτΕ (βλ. ΟλΣτΕ 1912/2009, ΘΠΔΔ 2009.1270) έχει κρίνει ότι η επιβολή φορολογικής υποχρέωσης για ύλη που σχηματίστηκε πριν την 1^η Ιανουαρίου του προηγούμενου έτους από εκείνου ψήφισης του φορολογικού νόμου συνιστά συνταγματικώς ανεπίτρεπτη αναδρομική επιβολή φόρου.

Και ενώ το ζήτημα ως προς τα απώτερα χρονικά όρια της επιτρεπτής αναδρομικής δύναμης φορολογικού νόμου βάσει του αρ. 78 παρ. 2 φαίνεται να έχει λυθεί, αυτό που τίθεται εκ νέου είναι η έννοια της φοροδοτικής ικανότητας. Το προβληματικό, κατά την άποψή μας, σημείο της απόφασης έγκειται στη διάκριση μεταξύ αντικειμένου του φόρου και κριτηρίου προσδιορισμού της φοροδοτικής ικανότητας. Κατά την κρίση της σχολιαζόμενης απόφασης, η έκτακτη εισφορά του άρθρου 18 του ν. 3758/2009, ο οποίος δημοσιεύθηκε στις 5.5.2009, δε συνιστούσε φόρο επί της περιουσίας των προσώπων που υπέχουν τη σχετική υποχρέωση, αλλά έκτακτη φορολογική επιβάρυνση των οικονομικώς ισχυρότερων, το δε εισόδημα αποτελούσε απλώς το κριτήριο για την ένταξη στην κατηγορία των «οικονομικώς ισχυρότερων». Αν όμως το εισόδημα είναι απλώς κριτήριο για την εξεύρεση των «δυνάμεων» του κάθε Έλληνα ανάλογα με τις οποίες αυτός οφείλει να συνεισφέρει στα δημόσια βάρη, το ερώτημα που τίθεται είναι ποιο ακριβώς είναι το αντικείμενο του φόρου, δεδομένου ότι κατά το αρ. 78 παρ. 1 και 4 Σ. κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο και το αντικείμενο της φορολογίας.

Η φοροδοτική ικανότητα, όταν έχουμε φόρο επί του εισοδήματος, εκ των πραγμάτων προσδιορίζεται με δείκτη καταρχήν το εισόδημα και επικουρικώς διάφορους άλλους παράγοντες, όπως η οικογενειακή κατάσταση, οι ανελαστικές δαπάνες, η περιουσία. Συνεπώς, η φοροδοτική ικανότητα δεν είναι αυτόνομη έννοια, αλλά εκφράζει απλώς τη συνολική οικονομική κατάσταση του φορολογουμένου σε μια

δεδομένη χρονική στιγμή προκειμένου να φορολογηθεί αυτός βάσει της αρχής της φορολογικής ισότητας του αρ. 4 παρ. 5 του Συντάγματος. Φαίνεται, επομένως, να υπάρχει λογική αντίφαση στην επιχειρούμενη από το δικαστήριο εννοιολογική διάκριση μεταξύ των εισοδημάτων των φυσικών προσώπων αφενός ως αντικειμένου του φόρου και αφετέρου ως κριτηρίου προσδιορισμού της φοροδοτικής τους ικανότητας.

Η κατασκευή αυτή δείχνει, περαιτέρω, να υποτάσσει τις συνταγματικές επιταγές σε επιχειρήματα πρακτικής σκοπιμότητας, όπως διαφαίνεται από τη σκέψη του δικαστηρίου ότι «κατά την ημερομηνία δημοσίευσης του ν. 3758/2009 (5.5.2009) δεν ήταν δυνατή η άμεση αποστολή στους υποχρέους εκκαθαριστικών σημειωμάτων υπολογισμού της έκτακτης εισφοράς επί των εισοδημάτων του έτους 2008 με βάση τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2009 λόγω της χρονικής αδυναμίας ολοκλήρωσης της διαδικασίας εκκαθάρισης των σχετικών δηλώσεων». Κατόπιν αυτών, αναμένεται με ενδιαφέρον, τόσο πρακτικό όσο και θεωρητικό, η κρίση του ΣτΕ επί του ζητήματος.

[βλ. αναλυτικότερα για το θέμα, Παρατηρήσεις Α.Τσουρουφλή στη ΔΕφΑθ 1123/2010, ΘΠΔΔ 2010.563 και τις εκεί παραπομπές σε σχετική αρθρογραφία]

Στέργιος Κοφίνης

Υπ.ΔΝ, Υπότροφος Κοινωφελούς Ιδρύματος "Αλέξανδρος Σ. Ωνάσης"