



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 534
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 21/09/2017

Αριθμός απόφασης: 5124

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Την υπ' αριθμ. «.....»/2016 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών – Τμήματος 11^{ου} Μονομελούς, επί της με ημερομηνίας κατάθεσης 25.10.2011 και με αριθμ. καταχώρησης «.....»/2011 **προσφυγής με αίτημα διοικητικής επίλυσης της διαφοράς** του «.....» (Α.Φ.Μ. «.....»), κατοίκου Βύρωνα Αττικής, οδός «.....», κατά του από 31.08.2011 και αριθμ. ειδοποίησης «.....» (ΑΧΚ «.....») Εκκαθαριστικού Σημειώματος Εισφορών και Τέλους Επιτηδεύματος ν. 3986/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΥΡΩΝΑ οικονομικού έτους 2011 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 25.10.2011 κατατεθείσας στο Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθηνών και με αριθμ. κατάθεσης «.....»/2011 **προσφυγής με αίτημα διοικητικής επίλυσης της διαφοράς** του «.....» (Α.Φ.Μ. «.....»), η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη των επικαλούμενων λόγων του αιτήματος, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής καθώς και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με το από 31.08.2011 και αριθμ. ειδοποίησης «.....» (ΑΧΚ «.....») Εκκαθαριστικό Σημείωμα Εισφορών και Τέλους Επιτηδεύματος ν. 3986/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΥΡΩΝΑ οικονομικού έτους 2011 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης Φ.Π. (άρθρου 29, ν. 3986/2011) ποσού 2.453,89 € (81.796,48 x 3%) και Έκτακτη Εισφορά σε Αντικειμενικές Δαπάνες Φ.Π. (άρθρου 30, ν. 3986/2011) ποσού 707,00 € (14.140,00 x 5%), ήτοι συνολικού ποσού 3.160,89 €.

Κατά της ανωτέρω πράξης, ο προσφεύγων κατέθεσε ενώπιον του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών την από 25.10.2011 και με αρ. κατάθεσης «.....»/2011 **Προσφυγή με Αίτημα Διοικητικής Επίλυσης της Διαφοράς**, με την οποία αιτείται την ακύρωση της ως άνω πράξης προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

- Παραβίαση της αρχής της νομιμότητας – Αντισυνταγματική επιβολή διπλής φορολόγησης του αυτού αντικειμένου φόρου, καθώς το εισόδημα της εν λόγω χρήσης επιβαρύνεται και με φόρο εισοδήματος και με την ειδική εισφορά αλληλεγγύης.
- Ευθεία παραβίαση διάταξης νόμου, καθώς το άρθρο 29 παρ.2 του ν. 3986/2011 δεν παρέχει τον ορισμό του συνολικού καθαρού ατομικού εισοδήματος και εν προκειμένω, το ποσό των 29.004,47 € προέρχεται από τη συμμετοχή του προσφεύγοντα σε ομόρρυθμη εταιρεία της οποίας φορολογήθηκαν τα έσοδα.
- Παραβίαση της αρχής της φορολογικής ισότητας – Αυθαίρετος και μη σύννομος προσδιορισμός της φορολογικής βάσης επιβολής της «ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης» - Παράνομη συμπερίληψη αυτοτελώς φορολογηθέντων ποσών.
- Ευθεία παραβίαση της συνταγματικώς κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας και της προοδευτικότητας επιβολής φόρου καθώς και της αρχής της φορολογικής ισότητας.
- Μη σύννομη επιβολή της «έκτακτης εισφοράς» (άρθρο 30 του ν. 3986/2011), και
- Η δια της παρ. 5 αρ. 29 ν. 3986/2011 παραβίαση του αρ. 20 παρ.1 του Συντάγματος περί παροχής έννομης προστασίας, καθώς σύμφωνα με την παρ.4 του άρθρ.29 και την παρ.3 του άρθρ.30 του ν. 3986/2011, η άσκηση προσφυγής δεν αναστέλλει τη βεβαίωση και είσπραξη της οφειλής με συνέπεια να στερείται ο φορολογούμενος του δικαιώματος της αυτοδίκαιης αναστολής εκτελέσεως του 50% του αμφισβητούμενου ποσού.

Επειδή, σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 10 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται: «10. Σε περίπτωση έκδοσης απόφασης διοικητικού δικαστηρίου με την οποία κηρύσσεται απαράδεκτη η συζήτηση ενδίκου βοηθήματος ή μέσου και αναπέμπεται η υπόθεση στη Φορολογική Διοίκηση για να τηρηθεί η διαδικασία διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, το αίτημα για διοικητική επίλυση εξετάζεται από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδεχθεί την προσβαλλόμενη πράξη εντός αποκλειστικής προθεσμίας πέντε ημερών από την κοινοποίηση σε αυτόν της δικαστικής απόφασης ή σχετικής πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης».

Επειδή, εν προκειμένω, επί της υπ' αριθμ. κατάθεσης «.....»/2011 **Προσφυγής με Αίτημα Διοικητικής Επίλυσης της Διαφοράς** του προσφεύγοντα εκδόθηκε η υπ' αριθμ. «.....»/2016 απόφαση του 11^{ου} Μονομελούς Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών βάσει της οποίας αναπέμφθηκε η υπόθεση στη Διοίκηση προκειμένου να εξεταστεί το αίτημα του προσφεύγοντα για διοικητική επίλυση της διαφοράς, καθώς η εν λόγω διαδικασία δεν τηρήθηκε αρχικά από τη Δ.Ο.Υ. ΒΥΡΩΝΑ, και ήδη, ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ. Η εν λόγω Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της προδικαστικής αυτής απόφασης, κάλεσε με την υπ' αριθμ. πρωτ. «.....»/30.03.2017 Πρόσκληση τον προσφεύγοντα

όπως προσέλθει στη Δ.Ο.Υ. στις 06.04.2017 για αποδοχή ή μη της προσβαλλόμενης πράξης. Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος στην ως άνω πρόσκληση ενημέρωσε τη Δ.Ο.Υ. ότι δεν θα *παραστεί* καθόσον πληροφορήθηκε ότι δεν θα γινόταν δεκτό το αίτημά του για ακύρωση της πράξης και επιστροφής των αχρεωστήτως καταβληθέντων.

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 2563/2015 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ έχει κριθεί ότι: «12. Επειδή, όσον αφορά την **ειδική εισφορά αλληλεγγύης** στα φυσικά πρόσωπα, όπως προκύπτει από τα αναφερόμενα στην εισηγητική έκθεση επί του άρθρου 29 ν. 3986/2011, αυτή επιβάλλεται σε φορολογούμενους με εισόδημα που υπερβαίνει ένα κατώτερο χρηματικό όριο, και που, επομένως, κατά την εκτίμηση του νομοθέτη, έχουν και μεγαλύτερη φοροδοτική ικανότητα και μπορούν, ως εκ τούτου, να συμβάλλουν, αυτοί και όχι οι μειωμένου εισοδήματος συμπολίτες τους, στην κάλυψη των δημοσιονομικών αναγκών της χώρας. Η εισφορά επιβάλλεται *«με δεδομένη την εξόχως δύσκολη δημοσιονομική κατάσταση στην οποία έχει περιέλθει η χώρα μας, με το τεράστιο δημοσιονομικό έλλειμμα και το υπέρογκο δημόσιο χρέος και με γνώμονα το δημοσιονομικό συμφέρον της χώρας»* και προς τον σκοπό της άμεσης αντιμετώπισης της εν λόγω δημοσιονομικής κατάστασης με συμμετοχή κάθε πολίτη στην προσπάθεια αυτή και ανάλογα με την ικανότητά του να συνεισφέρει στα δημόσια βάρη. Συνεπώς, πρόκειται για οριστική χρηματική παροχή προς το κράτος, που έχει υποχρεωτικό χαρακτήρα και παρέχεται χωρίς ειδικό αντάλλαγμα, με σκοπό την κάλυψη του δημοσιονομικού ελλείμματος της χώρας, ήτοι προς εξυπηρέτηση γενικότερου κρατικού σκοπού, η οποία, ενόψει των εννοιολογικών αυτών χαρακτηριστικών της, συνιστά φόρο (βλ. ΣτΕ 1972/2012 Ολομ.). Εξάλλου, όπως ελέγχθη (σκέψη 7), αντικείμενο της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης αποτελεί, σύμφωνα με το άρθρο 29 παρ. 2 του ν. 3986/2011, το «ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα» των φυσικών προσώπων των οικονομικών ετών 2011-2015, «πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο», περαιτέρω δε ορίζεται ότι το τεκμαρτό εισόδημα λαμβάνεται υπόψη πριν από τις μειώσεις του άρθρου 19 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ενώ εξαιρούνται και δεν προσμετρώνται, μεταξύ άλλων, τα εισοδήματα της περίπτωσης θ' της παραγράφου 5 του άρθρου 6, της παραγράφου 1 του άρθρου 14 και της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 45 του ίδιου Κώδικα, (πρόκειται, αντιστοίχως, για την απαλλαγή μισθών, συντάξεων κ.λ.π. που χορηγούνται σε πρόσωπα ολικώς τυφλά ή που παρουσιάζουν βαριές κινητικές αναπηρίες, για την αυτοτελή φορολόγηση αποζημιώσεων στο πλαίσιο μισθωτών υπηρεσιών και την απαλλαγή ορισμένων εφάπαξ ασφαλιστικών παροχών). Από τις διατυπώσεις αυτές του ανωτέρω άρθρου, συνάγεται ότι **οι έννοιες του πραγματικού, τεκμαρτού και απαλλασσόμενου εισοδήματος, επί των οποίων επιβάλλεται η εισφορά, λαμβάνονται όπως έχουν παγίως καθορισθεί από τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος**. Τούτο προκύπτει, περαιτέρω, και από την πρόβλεψη της παρ. 4 του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 ότι η εισφορά 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 παρ. 1 του άρθρου 74 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ενώ όπου ο νομοθέτης θέλησε να διαφοροποιηθεί από το σύστημα του εν λόγω Κώδικα το όρισε ρητώς, όπως στις ανωτέρω περιπτώσεις των εξαιρουμένων από την βάση επιβολής της εισφοράς εισοδημάτων και στην περίπτωση του εδ. β' της παρ. 2 του ως άνω άρθρου 29 με την οποία απέκλεισε, κατά τον καθορισμό του τεκμαρτού εισοδήματος, την εφαρμογή του άρθρου 19 του κώδικα αυτού, ήτοι την κάλυψη με παραστατικά στοιχεία της διαφοράς μεταξύ δηλωθέντος εισοδήματος και τελικώς προσδιορισθέντος βάσει της ετήσιας (τεκμαρτής) δαπάνης. Συνεπώς, το άρθρο 1 παρ. 1 εδ. β' της προσβαλλομένης αποφάσεως, που ορίζει ότι: «Η εύρεση του εισοδήματος επί του οποίου θα

εφαρμοστεί η ειδική εισφορά προκύπτει μετά από τη σύγκριση των τεκμηρίων του άρθρου 16 [του Κ.Φ.Ε.] και του εισοδήματος (δηλωθέν όλων των πηγών και αφορολόγητα), λαμβάνοντας το μεγαλύτερο από αυτά» περιγράφει απλώς την προβλεπόμενη σχετικώς στο νόμο (Κ.Φ.Ε και ν. 3986/2011 - άρθρο 29) διαδικασία και δεν καθορίζει το πρώτον το εισόδημα επί του οποίου επιβάλλεται η ειδική εισφορά αλληλεγγύης. Επομένως, τα προβαλλόμενα ότι η επίδικη εισφορά έχει επιβληθεί με νομοθετική διάταξη αόριστη ως προς τον καθορισμό του αντικειμένου της, καθώς **δεν προσδιορίζεται επακριβώς στο νόμο η έννοια του πραγματικού, τεκμαρτού και απαλλασσόμενου εισοδήματος επί του οποίου επιβάλλεται, το οποίο προσδιορίζεται το πρώτον με την ανωτέρω διάταξη της προσβαλλόμενης κανονιστικής απόφασης, κατά παράβαση της αρχής της νομιμότητας του φόρου (άρθρο 78 παρ. 4 του Συντάγματος), πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμα.**

[...]

14. Επειδή, στο πλαίσιο της ευρείας ευχέρειας που παρέχεται, κατά τα ανωτέρω (σκέψη 10), από το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος στον κοινό νομοθέτη προς διαμόρφωση του φορολογικού συστήματος, είναι συνταγματικώς ανεκτό σύστημα φορολογίας με διαφοροποιημένους συντελεστές, αναλόγως του ύψους του συνολικού εισοδήματος, εφόσον ο νομοθέτης αποβλέπει στην διαφορετική οικονομική δυνατότητα συμβολής στα δημόσια βάρη, με την εφαρμογή μεγαλύτερου συντελεστή επί μεγαλύτερου συνολικού εισοδήματος, χωρίς να παραβιάζεται κατ' αυτόν τον τρόπο η επιβαλλόμενη από την ως άνω συνταγματική διάταξη ισότητα των θυσιών κατ' αναλογία της φοροδοτικής ικανότητας εκάστου. Έτσι, **επί διαφοροποιήσεως των φορολογικών συντελεστών κατά κλιμάκια εισοδήματος δεν αντίκειται στο Σύνταγμα η υπαγωγή των εισοδημάτων του υψηλότερου κλιμακίου σε φόρο με τον υψηλότερο φορολογικό συντελεστή του εν λόγω κλιμακίου, εφαρμοζόμενο επί του συνολικού εισοδήματος.**

15. Επειδή, με την κρινόμενη αίτηση προβάλλεται ότι οι προβλεπόμενοι στο άρθρο 29 του ν. 3986/2011 συντελεστές για την επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης (1% έως 5% ανάλογα με το ύψος του εισοδήματος) **επιβάλλονται στο σύνολο του εισοδήματος κατά το σύστημα της ολικής προοδευτικής φορολογίας και όχι βάσει της κλιμακωτής προοδευτικής κλίμακας υπολογισμού του φόρου** (με εφαρμογή διαφορετικού συντελεστή ανά κλιμάκιο εισοδήματος), με αποτέλεσμα να υπάρχει διαφορετική φορολογική μεταχείριση εισοδημάτων ίδιου ύψους, κατά παράβαση της ανωτέρω συνταγματικής διατάξεως του άρθρου 4 παρ. 5, η διαφορετική δε αυτή φορολογική μεταχείριση καθίσταται ιδιαίτερα εμφανής ειδικώς στις περιπτώσεις εισοδημάτων που κινούνται κοντά στο τιθέμενο από το νόμο ύψος εισοδήματος, βάσει του οποίου καθορίζεται ο συντελεστής. **Ο λόγος αυτός είναι απορριπτέος**, ενόψει των εκτεθέντων στην προηγούμενη σκέψη περί του κατ' αρχήν συνταγματικώς ανεκτού του εν λόγω συστήματος ολικής προοδευτικής φορολογίας, το οποίο καθιερώνεται και εν προκειμένω από το άρθρο 29 του ν. 3986/2011 με το οποίο επιβάλλεται η επίδικη εισφορά. Εξ άλλου, δεν τίθεται, εν πάση περιπτώσει, η ειδικότερη περίπτωση να καταλείπεται μετά τη φορολογία του μεγαλύτερου συνολικού εισοδήματος διαθέσιμο ποσό μικρότερο έναντι αυτού που καταλείπεται σε πρόσωπο χαμηλότερου συνολικού εισοδήματος, δεδομένου ότι με το τελευταίο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου αυτού ο νομοθέτης λαμβάνει ιδιαίτερη μέριμνα για την εντελώς οριακή αυτή περίπτωση, ορίζοντας ότι: «Το ποσό της έκτακτης εισφοράς περιορίζεται αναλόγως σε κάθε περίπτωση ώστε το συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει μετά την αφαίρεση της ειδικής εισφοράς να μην υπολείπεται του καθαρού εισοδήματος που απομένει μετά την αφαίρεση της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, η οποία υπολογίστηκε με την εφαρμογή του αμέσως προηγούμενου συντελεστή» (βλ. και την αντίστοιχη λεπτομερή ρύθμιση του τελευταίου, επίσης, εδαφίου της παρ. 1 της προσβαλλόμενης υπουργικής απόφασης).

16. Επειδή, προβάλλεται ότι η ρύθμιση του άρθρου 29 παρ. 4 περ. γ' του ν. 3986/2011, με την οποία, κατ' απόκλιση όσων ορίζονται στη γενική διάταξη του άρθρου 69 παρ. 2 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999, Α' 97) και στη διάταξη του άρθρου 74 παρ. 6 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994, Α' 151), προβλέπεται ότι **«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 είσπραξη της οφειλής, που προκύπτει από την εφαρμογή των παραπάνω διατάξεων»**, παραβιάζει το κατοχυρωμένο από το άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος δικαίωμα παροχής προσωρινής δικαστικής προστασίας. Ο λόγος αυτός, ανεξαρτήτως του ότι η ανωτέρω απόκλιση εγκύρως θεσπίσθηκε αφού δεν νοείται αντίθεση διάταξης νόμου σε ισόκυρο κανόνα δικαίου, είναι **απορριπτέος ως αβάσιμος**, διότι η συγκεκριμένη ρύθμιση θεσπίζει μεν εκ του νόμου μη ανασταλτικό αποτέλεσμα, δεν αποκλείει όμως στον ενδιαφερόμενο τη δυνατότητα να ασκήσει προσφυγή κατά της πράξης επιβολής της επίδικης εισφοράς και να ζητήσει την αναστολή εκτελέσεώς της, κατά τα οριζόμενα στα άρθρα 200 επ. του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Το γεγονός δε ότι από την αποστολή του εκκαθαριστικού σημειώματος εισφορών και τέλους επιτηδεύματος μέχρι την ημερομηνία καταβολής της πρώτης δόσης μεσολαβεί μικρό χρονικό διάστημα (βλ. άρθρο 4 παρ. 3 εδαφ. γ' της προσβαλλομένης), με αποτέλεσμα η οφειλή να καθίσταται ληξιπρόθεσμη πριν από την πάροδο της προθεσμίας άσκησης της προσφυγής, η οποία αποτελεί διαδικαστική προϋπόθεση για την άσκηση αίτησης αναστολής, δεν θίγει τον πυρήνα του δικαιώματος δικαστικής προστασίας, όπως αβασίμως προβάλλεται, αφού απόκειται στον κάθε διάδικο, στην επιμέλεια του οποίου ανήκει η κατάθεση ενδίκων βοηθημάτων κατά πράξεων που βλάπτουν τα δικαιώματά του, να κινηθεί με ταχύτητα ώστε να επιδιώξει εγκαίρως τη χορήγηση αναστολής. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 2564/2015 απόφαση της Ολομέλειας του ΣΤΕ έχει κριθεί ότι:

«14. Επειδή, εξάλλου, όταν επιβλήθηκε η ειδική εισφορά αλληλεγγύης με τον δημοσιευθέντα στο ΦΕΚ Α' 152/11.7.2011 ως άνω νόμο, είχαν ήδη υποβληθεί οι φορολογικές δηλώσεις για τα εισοδήματα του έτους 2010 και ορισμένοι φορολογούμενοι, καθώς δεν προβλεπόταν σχετική υποχρέωση στον Κ.Φ.Ε., δεν είχαν συμπεριλάβει στη σχετική δήλωση τα απαλλασσόμενα εισοδήματα, τα οποία, όπως ελέγχθη, αποτελούν σύμφωνα με το άρθρο 29 του ν. 3986/2011 μέρος της βάσης υπολογισμού της επίδικης εισφοράς. Ενόψει αυτού, με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 1 της προσβαλλόμενης αποφάσεως, ορίστηκε ότι **όσοι φορολογούμενοι δεν έχουν περιλάβει στη δήλωση του οικονομικού έτους 2011 όλα τα ποσά των αφορολόγητων ή φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο εισοδημάτων, με αποτέλεσμα να υπολογιστεί ειδική εισφορά μικρότερη της οφειλομένης, υποβάλλουν, εντός 2 μηνών από την έκδοση του εκκαθαριστικού σημειώματός τους, δήλωση με τα ακριβή ποσά των εισοδημάτων αυτών**. Με τη διάταξη αυτή ρυθμίσθηκε, επομένως, ένα λεπτομερειακό ζήτημα που ανέκυψε κατά την πρώτη εφαρμογή του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 και αναφέρεται στη διαδικασία βεβαίωσης και είσπραξης της εισφοράς για τα εισοδήματα του 2010 και όχι ζήτημα θέσπισης φορολογικής υποχρέωσης καταβολής της εισφοράς και για τα απαλλασσόμενα του φόρου εισοδήματα, η οποία προβλέπεται ευθέως στο ως άνω άρθρο. Συνεπώς, η διάταξη αυτή της προσβαλλομένης υπουργικής αποφάσεως δεν έχει τεθεί καθ' υπέρβαση της νομοθετικής εξουσιοδοτήσεως της παρ. 5 περ. γ' του άρθρου 29 του ν. 3986/2011, όπως αβασίμως προβάλλεται. Περαιτέρω, ερείδεται επί εσφαλμένης προϋποθέσεως ο λόγος ότι με την λόγω διάταξη, ήτοι χωρίς τυπικό νόμο, καταργείται η απαλλαγή εισοδημάτων από τη φορολογία, καθόσον, μόνη η απλή αναγραφή στη φορολογική

δήλωση των απαλλασσομένων ή φορολογουμένων κατ' ειδικό τρόπο εισοδημάτων δεν άγει σε κατάργηση των σχετικών απαλλαγών. Εξ άλλου, με το άρθρο 29, με το οποίο καθορίζονται απλώς ως αντικείμενο της επίδικης ειδικής εισφοράς και τα απαλλασσόμενα από την επιβολή της εισοδήματα, δεν τίγονται οι διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος που προβλέπουν τις σχετικές απαλλαγές για το φόρο εισοδήματος και μόνον.

15. Επειδή, εξ άλλου, το γεγονός ότι τα υποκείμενα στην επίδικη εισφορά και απαλλασσόμενα από το φόρο ή φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο εισοδήματα δηλώνονταν, όπως προεκτέθηκε, 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. 4 περ. α του άρθρου 29 του ν. 3986/2011)**. Συνεπώς, ο περί του αντιθέτου λόγος ακυρώσεως είναι αβάσιμος και απορριπτέος (πρβλ. ΣτΕ 1683, 1685, 3608/2013 Ολομ.). Τα δε, περαιτέρω, προβαλλόμενα ότι παραβιάστηκε εν προκειμένω η αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης εις βάρος όσων ανέγραψαν τα ανωτέρω εισοδήματα στη δήλωση φορολογίας του 2011, «λόγω της εμπιστοσύνης που κατέδειξαν στις οδηγίες της φορολογικής αρχής περί προαιρετικής αναγραφής» τους, πρέπει επίσης να απορριφθούν καθόσον υπολαμβάνουν ότι η επιβάρυνση των εν λόγω εισοδημάτων με την ειδική εισφορά αλληλεγγύης έχει ως γενεσιουργό αιτία την αναγραφή τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος και όχι την πρόβλεψη τους στον νόμο ως αντικείμενου της εισφοράς.

[...]

20. Επειδή, περαιτέρω, όσον αφορά την **έκτακτη εισφορά ύψους 5% που επιβάλλεται με τις προαναφερόμενες διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 3896/2011** (σκέψη 8), για το οικονομικό έτος 2011, στα ποσά της (τεκμαρτής) ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης που προκύπτουν από την κυριότητα ή κατοχή των περιουσιακών στοιχείων τα οποία αναφέρονται στην εν λόγω διάταξη, αυτή αποτελεί φόρο, όπως και η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ίδιου νόμου, ενόψει του ότι πρόκειται, επίσης, για οριστική χρηματική παροχή προς το κράτος που έχει υποχρεωτικό χαρακτήρα και παρέχεται, όπως προκύπτει από την οικεία εισηγητική έκθεση, χωρίς ειδικό αντάλλαγμα, προς τον σκοπό της άμεσης αντιμετώπισης της δεινής δημοσιονομικής κατάστασης της χώρας. Η επιβολή της εισφοράς αυτής στηρίζεται σε τεκμήρια, η βάση και τα συμπεράσματα των οποίων βασίζονται σε γενικά και αντικειμενικά κριτήρια, συναφή προς το αντικείμενο της ρύθμισης, τα οποία ανταποκρίνονται προς τα δεδομένα της κοινής πείρας, βασίζεται, δηλαδή, στην παραδοχή ότι η κυριότητα ή κατοχή ορισμένων υψηλού κόστους περιουσιακών στοιχείων (αυτοκίνητα υψηλού κυβισμού, σκάφη αναψυχής, αεροσκάφη, δεξαμενές κολύμβησης κλπ), για τα οποία απαιτείται, κατά τα διδάγματα της κοινής πείρας, και αντίστοιχη υψηλή δαπάνη συντήρησης και λειτουργίας, αποτελεί εξωτερική ένδειξη ύπαρξης εισοδήματος στο πρόσωπο του φορολογούμενου. Ως εκ τούτου, η επιβολή της εν λόγω έκτακτης εισφοράς με τεκμαρτό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης βάσει των ως άνω κριτηρίων δεν παραβιάζει την συνταγματική αρχή της φοροδοτικής ικανότητας που κατοχυρώνεται με τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος. Διότι, όπως ελέχθη ήδη (σκέψη 11), επιτάσσοντας ο συνταγματικός νομοθέτης, με τη διάταξη αυτή, να συνεισφέρουν οι πολίτες στα δημόσια βάρη ανάλογα με τη φοροδοτική τους ικανότητα, παρέχει ταυτόχρονα ευρεία ευχέρεια στον κοινό νομοθέτη προς επιλογή του κατάλληλου φορολογικού συστήματος για την εξακρίβωση της φοροδοτικής ικανότητας των φορολογουμένων και την επιβάρυνσή τους ανάλογα με τις δυνάμεις τους. Συνεπώς, **οι επίμαχες διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 3896/2011 δεν αντίκεινται στην ανωτέρω συνταγματική διάταξη, διότι μ' αυτές δεν επιβάλλεται υποχρέωση καταβολής φόρου επί πλασματικού εισοδήματος, αλλά καθιερώνεται ειδική μέθοδος εξευρέσεως του**

πραγματικού εισοδήματος των φορολογουμένων. Κατ' ακολουθίαν, ο λόγος ακυρώσεως με τον οποίο προβάλλονται τα αντίθετα πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος. Εξάλλου, οι λόγοι ακυρώσεως που προβάλλονται, ειδικότερα, ως προς τον τρόπο υπολογισμού της αντικειμενικής δαπάνης κατοχής αυτοκινήτου, και, συγκεκριμένα, ότι αυτός, όπως προβλέπεται (σε συνάρτηση με τα κυβικά εκατοστά του αυτοκινήτου) στη διάταξη της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 16 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (μετά την αντικατάστασή της, αρχικώς με την παρ. 2 του άρθρου 3 του ν. 3842/2010, Α' 58 και, στη συνέχεια, με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 3986/2011), δεν ανταποκρίνεται στα διδάγματα της κοινής πείρας και είναι τελείως αυθαίρετος, πρέπει, εκτός του ότι στηρίζονται σε υποθετικές εκτιμήσεις και υπολογισμούς, οι οποίοι δεν τεκμηριώνονται κατά οποιονδήποτε τρόπο, να απορριφθούν προεχόντως ως απαράδεκτοι διότι πλήττουν ευθέως τις προϋποθέσεις καθορισμού της εν λόγω δαπάνης που τίθενται με το ανωτέρω άρθρο 16 του ως άνω Κώδικα, οι οποίες δεν αποτελούν περιεχόμενο της προσβαλλομένης αποφάσεως.

21. Επειδή, όπως εκτέθηκε ήδη (σκέψη 11), ο νομοθέτης διαθέτει ευρεία διακριτική ευχέρεια ως προς τον καθορισμό του φορολογικού συστήματος, στο πλαίσιο της οποίας δεν αποκλείεται η επιβολή συγκεκριμένης φορολογικής επιβαρύνσεως σε ορισμένο μόνο κύκλο προσώπων και συγκεκριμένη και εξ αντικειμένου οριζόμενη φορολογητέα ύλη βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων που τελούν σε συνάφεια με το ρυθμιζόμενο κάθε φορά θέμα. ***Η διαφοροποίηση, επομένως, ορισμένης κατηγορίας προσώπων και η φορολογική τους επιβάρυνση λόγω της κατοχής συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων δεν αντίκειται στην αρχή της ισότητας, εφόσον, όπως εν προκειμένω, βασίζεται σε εύλογα και σαφή κριτήρια, συναφή με το ρυθμιζόμενο θέμα, που τίθενται με γενικό και αντικειμενικό τρόπο.*** Η επιβολή εισφοράς επί τη βάσει της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης που προκύπτει από την κατοχή υψηλού κόστους περιουσιακών στοιχείων, όπως τα αναφερόμενα στην επίμαχη διάταξη του άρθρου 30 του ν. 3689/2011, δεν αποτελεί, εξάλλου, μέτρο προδήλως απρόσφορο για τον καθορισμό της φοροδοτικής ικανότητας και τη σύλληψη αντίστοιχης φορολογικής ύλης, ενόψει και του ύψους του συντελεστή της εισφοράς. Συνεπώς, όσα περί του αντιθέτου προβάλλονται με την υπό κρίση αίτηση και, ειδικότερα, ότι η επιβολή της έκτακτης εισφοράς αντίκειται στην αρχή της φορολογικής ισότητας (άρθρο 4 παρ. 1 του Συντάγματος), διότι με αυτήν εισάγεται διαφορετική μεταχείριση μεταξύ των φορολογουμένων, πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμα. Τα προβαλλόμενα, περαιτέρω, ότι η επιβολή της επίδικης εισφοράς οδηγεί σε ανεπίτρεπτη διπλή φορολογία ενόψει και της διατάξεως του άρθρου 29 του ίδιου νόμου που επιβάλλει την ειδική εισφορά αλληλεγγύης είναι, επίσης, απορριπτέα ως αβάσιμα προεχόντως διότι ***δεν πρόκειται για διπλή φορολογία επί της αυτής φορολογητέας ύλης, αφού η μεν εισφορά αλληλεγγύης επιβάλλεται επί του ετήσιου συνολικού καθαρού ατομικού εισοδήματος, η δε επίδικη έκτακτη εισφορά επί της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης από την κυριότητα ή κατοχή συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων.***

22. Επειδή, προβάλλεται ότι η διάταξη του άρθρου 30 του ν. 3986/2011, με την οποία επιβάλλεται η επίδικη εισφορά, παραβιάζει την παρατεθείσα στη σκέψη 12 διάταξη του άρθρου 1 του Πρώτου Προσθέτου Πρωτοκόλλου της Ευρωπαϊκής Σύμβασης για την προστασία των δικαιωμάτων του ανθρώπου και των θεμελιωδών ελευθεριών. Ο λόγος αυτός είναι απορριπτέος ως αβάσιμος, διότι η υποχρέωση που γεννάται από την επιβολή της ανωτέρω εισφοράς η οποία, κατά τα προεκτεθέντα, δικαιολογείται από λόγους δημοσίου συμφέροντος που ανάγονται στην αντιμετώπιση της δεινής οικονομικής κρίσης της χώρας, δεν οδηγεί, κατά τα διδάγματα της κοινής πείρας, στη δημιουργία υπέρμετρου βάρους, ικανού να κλονίσει την περιουσιακή κατάσταση των υπόχρεων ή να εξαντλήσει την αξία των περιουσιακών στοιχείων επί της αντικειμενικής δαπάνης των οποίων επιβάλλεται, ώστε να αναιρείται κατά τρόπο προφανή η σχέση αναλογικότητας που

επιβάλλεται να υπάρχει, σύμφωνα με την ανωτέρω διάταξη, ανάμεσα στους επιδιωκόμενους με την προσβαλλόμενη ρύθμιση σκοπούς και το επιβαλλόμενο με αυτήν βάρος. Τούτο δε, ιδίως, ενόψει του ύψους του ποσοστού της εισφοράς (5%) που δεν υπερβαίνει καταδήλως τα κατά την κοινή αντίληψη εύλογα όρια και λαμβανομένου επικουρικής υπόψιν και του γεγονότος ότι αυτή επιβάλλεται μόνο για ένα οικονομικό έτος (2011).

23. Επειδή, προβάλλεται ότι η διάταξη του άρθρου 30 παρ. 3 του ν. 3986/2011, στην οποία ορίζεται ότι **«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 είσπραξη της οφειλής, που προκύπτει από την εφαρμογή των παραπάνω διατάξεων»**, θεσπίζουσα εκ του νόμου μη ανασταλτικό αποτέλεσμα, παραβιάζει το κατοχυρωμένο από το άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος δικαίωμα παροχής προσωρινής δικαστικής προστασίας, ενόψει μάλιστα της ρύθμισης του άρθρου 202 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, σύμφωνα με την οποία δεν αποτελεί πλέον λόγο αναστολής της προσβαλλομένης πράξης η δυσχερώς επανορθώσιμη βλάβη. Ο λόγος αυτός είναι απορριπτέος ως απαράδεκτος, σύμφωνα με όσα εκτέθηκαν ήδη ανωτέρω (σκέψη 19), κατά την αντιμετώπιση του αντίστοιχου λόγου με τον οποίο η αιτούσα προσέβαλε ως αντισυνταγματική, για τους ανωτέρω λόγους, την ομοίου περιεχομένου διάταξη του άρθρου 29 παρ. 4 περ. γ' του ίδιου νόμου σχετικά με την ειδική εισφορά αλληλεγγύης.».

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 2565/2015 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ έχει κριθεί ότι:

«14. Επειδή, η επίδικη έκτακτη εισφορά αλληλεγγύης επεβλήθη, κατά τ' ανωτέρω (σκέψη 7) με το άρθρο 29 του ν. 3986/2011 στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων, 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 τα αναφερόμενα στη σκέψη 11, 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 λυσιτέλειά τους για τους αιτούντες, είναι εν πάση περιπτώσει απορριπτέα ως αβάσιμα (πρβλ. 1685, 3408-3409/2013 Ολομ.).».

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 25.10.2011 κατατεθείσας στο Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθηνών **προσφυγής με αίτημα διοικητικής επίλυσης της διαφοράς** του «.....» (Α.Φ.Μ. «.....»), και την αναπομπή της υπόθεσης για συζήτηση ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (Τμήματος 11^{ου} Μονομελούς), σύμφωνα με την υπ' αριθμ. «.....»/2016 απόφασή του.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**α/α
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ**