



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Καλλιθέα 07/10/2016

Αριθμός απόφασης: 3377

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604536
ΦΑΞ : 2131604567

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. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
 - γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
 1. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή των α), Α.Φ.Μ.και β), ΑΦΜ, ως κληρονόμοι του, Α.Φ.Μ., κατοίκων, οδός,κατά της υπ' αριθ.πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς του ν. 3758/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτουςκαι τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
 2. Την υπ' αριθ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς του ν. 3758/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την απόοικεία έκθεση ελέγχου.
 3. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
 4. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής των α), Α.Φ.Μ.και β), ΑΦΜ, ως κληρονόμοι του, Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς του ν. 3758/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους επιβλήθηκε σε βάρος του αποβιώσαντος Εισφορά ποσού 5.000,00 €, πλέον 6.000,00 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Η διαφορά φόρου προέκυψε διότι όπως προκύπτει από την απόΈκθεση Ελέγχου, της Δ.Ο.Υ., το συνολικό κατ' έλεγχο προσδιορισθέν ετήσιο εισόδημα κατά το οικ. έτος(το οποίο συμπεριλαμβάνει το φορολογητέο ως επίσης και το απαλλασσόμενο εισόδημα), ανέρχεται στο ποσό των 236.755,07 € για τον αποβιώσαντα.

Για το συνολικό ετήσιο ποσό εισοδήματος Οικ. Έτους 2008, όπως αυτό προσδιορίσθηκε από τον διενεργηθέντα Έλεγχο και σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 18, του Ν. 3758/09, επιβάλλεται έκτακτη εισφορά που είναι ανάλογη με το ύψος του συνολικού εισοδήματος κάθε φορολογούμενου.

Οι προσφεύγοντες ως κληρονόμοι, του αποβιώσαντος, Α.Φ.Μ., κατέθεσαν τη με αριθ. πρωτ.ενδικοφανή προσφυγή με την οποία, ζητούν την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- 1) Νομική πλημμέλεια ένεκα αντισυνταγματικότητας, λόγω παράβασης των αρχών της καθολικότητας του φόρου και της φορολογικής ισότητας
- 2) Νομική πλημμέλεια ένεκα ασυμβατότητας προς την ΕΣΔΑ, λόγω παραβίασης του δικαιώματος στην περιουσία.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρ. 18 του Ν. 3758/2009 (ΦΕΚ Α' 68) ορίζεται 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 έτουςεφόσον 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 εφτακόσιες χιλιάδες ευρώ (700.000 €), στο ποσό των είκοσι χιλιάδων ευρώ (20.000 €) για εισόδημα από εφτακόσιες 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 €).»

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 της 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 έτοςαπό τους οικείους τίτλους και ανεξάρτητα εάν είναι ή όχι φορολογητέα κατά τη νομοθεσία περί φορολογίας του 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 φορολόγησης 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 - ευλόγως - 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 (βλ. ΣΤΕ 1685/2013 Ολομ.).

Επειδή, εξ άλλου, 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

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 εκτίμηση του, φορολογικό σύστημα. (ΣτΕ 4354/1985, 1135/1991, επταμ., 3423/1991, 444/1995, επταμ., 2974/2001, επταμ. 3485/2007 κ.ά.).

Επειδή, περαιτέρω ο λόγος της προσφυγής, με τον οποίο προβάλλεται ότι οι διατάξεις του άρθρου 18 του Ν. 3758/2009 αντίκεινται στη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας του άρθρου 5 παρ. 4 του Συντάγματος, καθ' όσον προβλέπουν σύστημα καθορισμού του ύψους της ένδικης εισφοράς ανά κλιμάκιο εισοδήματος, με το ποσό της εισφοράς να αυξάνει κατά τη μετάβαση από χαμηλότερο σε υψηλότερο κλιμάκιο και ο φορολογούμενος να υπόκειται σε πολλαπλάσια επιβάρυνση, είναι απορριπτέος, ωσαύτως, ως αβάσιμος. Και τούτο διότι, βάσει της ευρείας ευχέρειας του νομοθέτη να θεσπίζει φορολογικές ρυθμίσεις σε συνάρτηση με τη φοροδοτική ικανότητα των φορολογουμένων είναι, κατ' αρχήν, συνταγματικά ανεκτό το προβλεπόμενο στην ανωτέρω διάταξη του άρθρου 18 παρ. 2 του Ν. 3758/2009 σύστημα καθορισμού της ένδικης εισφοράς ανά κλιμάκιο εισοδήματος με το ποσό της εισφοράς να αυξάνει κατά τη μετάβαση από χαμηλότερο σε υψηλότερο κλιμάκιο (βλ και ως άνω ΣτΕ 1685/2013 Ολομ.). Εξ άλλου, τα προβλεπόμενα κλιμάκια επί των οποίων υπολογίζεται η ένδικη έκτακτη εισφορά, έχουν τεθεί βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων, ανταποκρινόμενα στις ιδιαίτερες συνθήκες κάθε κατηγορίας, εν όψει και των κρατούντων κοινωνικοοικονομικών συνθηκών (βλ. ομοίως ΣτΕ 1685/2013 Ολομ., 3845/2007 7 μελ., 2974/2001 κ.α.).(ΔΕΦ ΑΘ 2924/2013)

Σύμφωνα με τα ανωτέρω ο ισχυρισμός των προσφευγόντων περί αντισυνταγματικότητας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, στο άρθρο 1 του Πρώτου Προσθέτου Πρωτοκόλλου της Ευρωπαϊκής Σύμβασης για την προστασία των δικαιωμάτων του ανθρώπου και των θεμελιωδών ελευθεριών (Ε.Σ.Δ.Α.), που κυρώθηκε μαζί με την Σύμβαση με το άρθρο πρώτο του ν.δ. 53/1974 (Α'256), ορίζεται ότι: «Παν φυσικόν ή νομικόν πρόσωπον δικαιούται σεβασμού της περιουσίας του. Ουδείς δύναται να στερηθή της ιδιοκτησίας αυτού ειμή δια λόγους δημοσίας ωφελείας και υπό τους προβλεπομένους υπό του νόμου και των γενικών αρχών του διεθνούς δικαίου όρους. Αι προαναφερόμεναι διατάξεις δεν θίγουσι το δικαίωμα παντός Κράτους όπως θέσῃ εν ισχύ νόμους ήθελε κρίνει αναγκαίον προς ρύθμισιν της χρήσεως αγαθών συμφώνως προς το δημόσιον συμφέρον ή προς εξασφάλισιν της καταβολής φόρων ή άλλων εισφορών ή προστίμων». Με τις διατάξεις αυτές, με τις οποίες κατοχυρώνεται ο σεβασμός της περιουσίας του προσώπου, αναγνωρίζεται παράλληλα η εξουσία των Κρατών προς επιβολή φόρων και θέσπιση μέτρων προς εξασφάλιση της καταβολής τους. Τα Κράτη διαθέτουν ευρύτατη εξουσία ως προς τον προσδιορισμό των φόρων και τους τρόπους εισπράξεώς τους κατ' εκτίμηση των πολιτικών, οικονομικών και κοινωνικών προβλημάτων τους. Όμως, εφόσον η επιβολή φορολογίας αποτελεί επέμβαση στην περιουσία του προσώπου, πρέπει η σχετική ρύθμιση να συνιστά έκφραση μιας δίκαιης ισορροπίας μεταξύ των απαιτήσεων του δημοσίου συμφέροντος και των επιταγών προστασίας των ανθρωπίνων δικαιωμάτων υπό την έννοια της υπάρξεως αναλογίας μεταξύ χρησιμοποιούμενων μέσων και επιδιωκόμενων σκοπών. Ως εκ τούτου, επιβολή φορολογικής υποχρεώσεως που συνιστά υπερβολικό βάρος για τα

πρόσωπα που βαρύνονται με αυτήν ή κλονίζει ριζικά την οικονομική τους κατάσταση αντίκειται στη διάταξη του άρθρου 1 του Πρώτου Προσθέτου Πρωτοκόλλου (βλ. ΣΤΕ 3342-3349/2013 Ολομ., 1972/2012 Ολομ., 2366-2367/2013, ΕΕΔΑ απόφαση της 16.1.1995, ... κατά Ιταλίας, αριθμ.15117/89, απόφαση της 14.12.1988, .. κατά Σουηδίας, αριθμ. 13013/87, απόφαση της 2.12.1985, ... κατά Σουηδίας, αριθμ. 11036/84).(ΣΤΕ (ΟΛΟΜ) 2566/2015).

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή προβάλλεται ότι, με την επιβολή της έκτακτης εισφοράς παραβιάζεται η διάταξη του άρθρου 1 του Πρώτου Προσθέτου Πρωτοκόλλου της Ευρωπαϊκής Σύμβασης για την προστασία των δικαιωμάτων του ανθρώπου και των θεμελιωδών ελευθεριών.

Επειδή, 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 οικονομικής κρίσης της χώρας, δεν οδηγεί, στη δημιουργία υπέρμετρου βάρους, ικανού να κλονίσει την περιουσιακή κατάσταση των υπόχρεων, 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 και ως εκ τούτου ο ανωτέρω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην απόέκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής των α), Α.Φ.Μ.και β), ΑΦΜ, ως κληρονόμοι του, Α.Φ.Μ., κατά της υπ' αριθ.πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς του ν. 3758/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους 2008.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	5.000,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	6.000,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	11.00,00 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).