

9 Ιανουαρίου 2012
Αριθμ. Πρωτ.: 145807/786/2012
Ειδικός Επιστήμονας: Στουγιάννου Καλλιόπη (τηλ.:210***)

Υπουργό Οικονομικών
κ. Ευάγγελο Βενιζέλο

Θέμα: Ειδική εισφορά αλληλεγγύης φυσικών προσώπων, έκτακτη εισφορά αντικειμενικών δαπανών & τέλος επιτηδεύματος (άρθρα 29-30 του Ν.3986/11 Μέτρα εφαρμογής μεσοπρόθεσμου πλαισίου)

Αξιότιμε κύριε Υπουργέ,

Ο Συνήγορος του Πολίτη έχει γίνει αποδέκτης αρκετών αναφορών από πολίτες, οι οποίοι είτε άμεσα είτε έμμεσα αμφισβητούν τη νομιμότητα των φορολογικών επιβαρύνσεων που προβλέπονται στο ν. 3986/2011 και ειδικότερα της Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης Φυσικών Προσώπων και του Τέλους Επιτηδεύματος Ελευθέρων Επαγγελματιών. Σε όλες αυτές τις περιπτώσεις η Αρχή τόνισε στους ενδιαφερόμενους πολίτες ότι η αρμοδιότητά της εκ του νόμου, περιορίζεται στον έλεγχο νομιμότητας των ατομικών διοικητικών πράξεων, ενεργειών ή παραλείψεων της διοίκησης και η παρέμβασή της συνίσταται κυρίως στην διαμεσολάβηση με τους φορείς της εκτελεστικής εξουσίας προς την κατεύθυνση της εφαρμογής των κανονιστικών διατάξεων.

Με την ευκαιρία αυτή και στο πλαίσιο του ελέγχου νομιμότητας που διενεργεί, ο Συνήγορος του Πολίτη έχει εκφράσει και στο παρελθόν αρκετές φορές τις επιφυλάξεις και τον προβληματισμό του σχετικά με το κατά πόσο κάποιες φορολογικές διατάξεις βρίσκονται σε αρμονία με τις αρχές της φορολογικής δικαιοσύνης και της νομιμότητας του φόρου. Η Αρχή, στο πλαίσιο της εξέτασης των αναφορών που δέχεται από τους πολίτες, διατυπώνει και αποστέλλει στη Διοίκηση τις παρατηρήσεις της για τις επί μέρους ρυθμίσεις, τον τρόπο που εφαρμόζονται στις ευάλωτες ομάδες φορολογουμένων και τις διαδικασίες εισπραξης των φόρων. Στο παρόν έγγραφο θα ήθελα να σας μεταφέρω κάποιους προβληματισμούς που αφορούν τις προαναφερόμενες φορολογικές επιβαρύνσεις και ίσως αποτελέσουν αφορμή για επανεξέταση συγκεκριμένων ρυθμίσεων.

Είναι αποδεκτό ότι ο νομοθετικός χαρακτηρισμός ενός οικονομικού βάρους ως *τέλους* δεν είναι δεσμευτικός. Έτσι κρίθηκε από τα δικαστήρια ότι μια σειρά από επιβαρύνσεις που είχαν εισαχθεί ως *τέλη*, συνιστούν στην πραγματικότητα *φόρο* (βλ. ΣτΕ 60/2010, 2462/1999, 783/1982, 1706/1964, Α.Π. 751/1986, κα) και πρέπει να συγκεντρώνουν τα στοιχεία του φόρου. Ο χαρακτηρισμός των προβλεπομένων μέτρων ως “τελών” και ο αναμφισβήτητος εξαιρετικός λόγος επιβολής τους, της αντιμετώπισης δηλαδή μίας ιδιαίτερης οικονομικής κρίσης, δεν επηρεάζει την ιδιότητά τους ως “φόρων” και την αυτονόητη εισαγωγή των

διατάξεων που τα προβλέπουν στις γενικές αρχές του φορολογικού δικαίου. Για τον χαρακτηρισμό αυτόν δεν έχει σημασία το ότι πρόκειται για εφάπαξ εισφορές (μεταξύ άλλων ΣτΕ ΟΛ. 1317/1979, ΣτΕ 3434/2007), πολύ περισσότερο αφού ελλείπει η έννοια της άμεσης και ειδικής ανταποδοτικότητας από το Κράτος ή από άλλο δημόσιο φορέα, που είναι το χαρακτηριστικό του “τέλους”.

Τα ως άνω μέτρα, επομένως, συγκεντρώνουν όλα τα εννοιολογικά στοιχεία του φόρου, σύμφωνα με το γενικά αποδεκτό στην ελληνική και αλλοδαπή θεωρία και νομολογία ορισμό του φόρου: «*αναγκαστική και χωρίς αντάλλαγμα παροχή των ιδιωτών προς το κράτος ή άλλα υπδδ προς πορισμό εσόδων και εκπλήρωση σκοπών οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής*». Οι παραπάνω προβλεπόμενοι φόροι καθορίζονται μονομερώς από το Κράτος, που ενεργεί ως *imperium*, ασκώντας δημόσια εξουσία, ενώ η καταβολή τους εξασφαλίζεται με μέσα εξαναγκασμού (αρ. 2 ΚΕΔΕ), χωρίς ειδικό αντάλλαγμα και καταβάλλονται από τους ιδιώτες προς εκπλήρωση δημοσίων σκοπών. Συνεπώς, έχουν *φορολογικό χαρακτήρα* και η κατανομή της οικονομικής επιβάρυνσης που θεσπίζουν πρέπει να διέπεται από την αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης που προβλέπεται στο άρθρο 4 §5 του Συντάγματος, σύμφωνα με το οποίο: «*Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους*». Σύμφωνα με την αρχή αυτή η συνεισφορά του κάθε φορολογούμενου θα πρέπει να είναι ανάλογη με τη φοροδοτική ικανότητά του. Η κατανομή δηλαδή του φορολογικού βάρους θα πρέπει να γίνεται όχι με την έννοια της αριθμητικής ισότητας, αλλά της ισότητας στη φορολογική προσπάθεια.

Στο πλαίσιο αυτό, οι πολίτες διαμαρτύρονται όχι μόνο για το γεγονός ότι οι πρόσθετες φορολογικές επιβαρύνσεις πλήττουν εισοδήματα που έχει ήδη φορολογηθεί σύμφωνα με το συνήθη φόρο εισοδήματος, αλλά και γιατί αυτές δεν αντιστοιχούν πλέον στη φοροδοτική τους ικανότητα. Ένας μεγάλος αριθμός νοικοκυριών είναι υπερχρεωμένα (αποπληρώνουν ένα καταναλωτικό και ένα στεγαστικό δάνειο) εν μέσω συνεχόμενης μείωσης διαθέσιμου εισοδήματος (μείωση αποδοχών - κύκλου εργασιών και αύξηση εμμέσων φόρων). Οι κατηγορίες αυτές πολιτών αδυνατούν να συνεισφέρουν περαιτέρω στα δημόσια βάρη, ορισμένοι πολίτες μάλιστα αντιμετωπίζουν και πρόβλημα βιοπορισμού. Έτσι το ύψος των νέων έκτακτων φόρων εμφανίζεται, τις περισσότερες φορές να είναι δυσανάλογα μεγάλο σε σχέση με την πραγματική φοροδοτική ικανότητα των φορολογουμένων, οι οποίοι ενδέχεται να εκποιήσουν ιδιοκτησία ή να λάβουν πρόσθετα δάνεια, προκειμένου να ανταπεξέλθουν στις υποχρεώσεις τους. Σε περίπτωση δε μη συμμόρφωσης υπάρχει κίνδυνος επιβολής μέτρων αναγκαστικής εκτέλεσης, όπως η κατάσχεση ακίνητης περιουσίας τους. Πολύ περισσότερο την περίοδο της οικονομικής κρίσης που πλήττει άμεσα τις διάφορες κοινωνικές ομάδες, έχει σημασία η εξέταση των μέτρων αυτών υπό το πρίσμα της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας. Ενδεικτικά αξίζει να αναφερθεί ότι σε άλλες έννομες τάξεις της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχει κριθεί ότι η φορολόγηση του εισοδήματος σε ποσοστό άνω του 50% αυτού, προσδίδει στο φόρο απαγορευμένο δημευτικό χαρακτήρα.

Στην Ελλάδα, όπως και στην πλειοψηφία των χωρών του Δυτικού κόσμου, ακολουθείται το σύστημα φορολογίας με διαφοροποιημένους συντελεστές, ανάλογα με το ύψος του συνολικού εισοδήματος, δηλαδή η υπαγωγή σε προοδευτική κλίμακα (**Προοδευτική Φορολογία**), αφού

γίνεται καθολικά δεκτό ότι το σύστημα αυτό συνάδει περισσότερο με την αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης και την αρχή της φορολογικής ισότητας. Έτσι οι πολίτες με μεγαλύτερο εισόδημα, δηλαδή μεγαλύτερη φοροδοτική ικανότητα, συνεισφέρουν περισσότερο με την εφαρμογή υψηλότερου φορολογικού συντελεστή. Οι νέες φορολογικές επιβαρύνσεις διαφοροποιούνται ως προς την αρχή αυτή. Αφενός, το Τέλος Επιτηδεύματος δεν θεσπίζει προοδευτικούς συντελεστές και επομένως δεν διαφοροποιεί τις επιχειρήσεις με μικρό κύκλο εργασιών από τις επικερδέστερες. Αφετέρου, η Εισφορά Αλληλεγγύης επιβάλλεται μεν με προοδευτικούς συντελεστές, αλλά στο σύνολο των εισοδημάτων των πολιτών και χωρίς να προβλέπεται για μέρος αυτών πρώτο κλιμάκιο με μηδενικό συντελεστή, όπως προβλέπεται στο φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων.

Αναφορικά με την επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης φυσικών προσώπων ανακύπτουν πρόσθετα προβλήματα από τη φορολόγηση απαλλασσομένων προαιρετικά αναγραφομένων εισοδημάτων. Τα στοιχεία αυτά καταχωρούνται στον Πίνακα 6 του Ε1 της δήλωσης φόρου εισοδήματος {«Πρόσθετα Πληροφοριακά στοιχεία», περίπτωση 3: «Εισοδήματα που αποκτήσατε το 2010, τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο, φορολογούνται με ειδικό τρόπο, καθώς και μερίσματα ημεδαπών Α.Ε., Ε.Π.Ε. κλπ» (ΚΑ 659, 660)}, μόνο εφόσον το επιθυμούσε ο φορολογούμενος και δεν επηρέαζαν τη διαμόρφωση του φόρου εισοδήματος. Όσοι λοιπόν φορολογούμενοι δήλωσαν αυτά τα έσοδά τους βρίσκονται τώρα σε δυσμενέστερη θέση από αυτούς που επέλεξαν να τα αποσιωπήσουν. Οι μεν πρώτοι καλούνται να καταβάλουν αυξημένη έκτακτη εισφορά, ενώ οι δεύτεροι ακόμα και αν έχουν μεγαλύτερη φοροδοτική ικανότητα δεν θα υποστούν καμία επιβάρυνση σχετικά με τα έσοδα αυτά¹.

Οι διατάξεις που προβλέπουν το τέλος επιτηδεύματος, από την άλλη πλευρά, δεν ορίζουν με σαφήνεια τη φορολογητέα βάση του², αλλά αντίθετα προχωρούν σε ταύτιση υποκειμένου και

¹ Με το Άρθρο 1§5 ΠΟΛ 1167/2011 επιχειρείται η διόρθωση αυτής της άνισης μεταχείρισης μέσω της δυνατότητας υποβολής συμπληρωματικής δήλωσης των εισοδημάτων αυτών από τους πολίτες που δεν τα συμπεριέλαβαν στην αρχική φορολογική τους δήλωση. Προβλέπεται δε ότι: «Όσοι φορολογούμενοι δεν έχουν δηλώσει στους κωδικούς 659-660 της δήλωσης του οικονομικού έτους 2011 όλα τα ποσά των αφορολόγητων ή φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο εισοδημάτων, με αποτέλεσμα να υπολογιστεί ειδική εισφορά μικρότερη της οφειλόμενης, δύνανται να υποβάλλουν εντός 2 μηνών από την έκδοση του εκκαθαριστικού σημειώματος τους, δήλωση με τα ακριβή ποσά των εισοδημάτων αυτών. Στην περίπτωση αυτή, γίνεται δεκτό, ότι δεν θα επιβάλλεται καμία κύρωση, καθόσον δεν υπήρχε υποχρέωση για δήλωση των υπόψη εισοδημάτων». Για ενόητους λόγους το μέτρο αυτό φαίνεται απρόσφορο για την αντιμετώπιση των άνω ανισοτήτων.

² Αρ. 31§1 Ν. Ν.3986/11: «Οι επιτηδευματίες και οι ασκούντες ελεύθεριο επάγγελμα, εφόσον τηρούν βιβλία Β` ή Γ κατηγορίας του Κ.Β.Σ., υποχρεούνται σε καταβολή ετήσιου τέλους επιτηδεύματος, το οποίο ορίζεται ως εξής: **α)** Για τις επιχειρήσεις ή ελεύθερους επαγγελματίες που έχουν την έδρα τους σε τουριστικούς τόπους και σε πόλεις ή χωριά με πληθυσμό έως διακόσιες χιλιάδες (200.000) κατοίκους, σε τετρακόσια (400) ευρώ ετησίως. **β)** Για επιχειρήσεις ή ελεύθερους επαγγελματίες που έχουν την έδρα τους σε πόλεις με πληθυσμό πάνω από διακόσιες χιλιάδες (200.000) κατοίκους, σε πεντακόσια (500) ευρώ

αντικειμένου του φόρου. Ο λόγος επιβολής του φαίνεται να είναι αποκλειστικά η ιδιότητα του επιτηδευματία ή ελεύθερου επαγγελματία ή η ύπαρξη επιχείρησης και το ύψος του διαμορφώνεται με κριτήριο τον πληθυσμό του τόπου που είναι εγκατεστημένη η έδρα των παραπάνω. Η ρύθμιση αυτή ενέχει τον κίνδυνο να οδηγήσει στην όμοια μεταχείριση ανόμοιων περιπτώσεων και δεν συνάδει απόλυτα με την αρχή της νομιμότητας του φόρου, ο οποίος πρέπει να επιβάλλεται σε **εισόδημα, περιουσία, δαπάνες ή συναλλαγές** (άρθρο 78 §1Σ)³ **και όχι σε πρόσωπο.**

Αξιότιμε κύριε Υπουργέ,

Ο Συνήγορος του Πολίτη, έχοντας επίγνωση της αποστολής του ως φορέας ελέγχου της νομιμότητας της δράσης της δημόσιας διοίκησης, προσπαθεί με την παρέμβασή του να υποστηρίξει τους πολίτες, ώστε να ανταπεξέλθουν όσο το δυνατόν πληρέστερα στις οικονομικές επιβαρύνσεις που επιφέρουν τα μέτρα εφαρμογής του μεσοπρόθεσμου σχεδίου, αλλά και στο δυσμενές οικονομικό πλαίσιο που διαμορφώθηκε τα τελευταία χρόνια στη χώρα μας. Γνωρίζοντας το ενδιαφέρον σας για τη βελτίωση των παρεχόμενων από τη δημόσια διοίκηση υπηρεσιών προς τους πολίτες και τις επιχειρήσεις, καθώς και για την τήρηση της νομιμότητας, απευθυνόμαστε σε εσάς, θεωρώντας εν τέλει ότι **αυτό που πρέπει να διασφαλιστεί είναι το ότι από τη διαδοχική φορολογική επιβάρυνση, τόσο σε επίπεδο άμεσης φορολογίας (φόρος εισοδήματος, έκτακτες εισφορές και τέλη, φορολογία ακινήτων), όσο και σε επίπεδο έμμεσης φορολογίας (Φ.Π.Α. και ειδικοί φόροι κατανάλωσης πετρελαιοειδών, καπνών κλπ) δεν πλήττονται ουσιαστικά τα θεμελιώδη δικαιώματα των πολιτών**, όπως αυτά προστατεύονται τόσο από το Σύνταγμα, όσο και από την Ευρωπαϊκή Σύμβαση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου.

Για κάθε περαιτέρω πληροφορία ή διευκρίνιση θα είμαστε στη διάθεσή σας.

Με τιμή,

Καλλιόπη Σπανού
Συνήγορος του Πολίτη

ετησίως. Η περιοχή του Νομού Αττικής λογίζεται ως μια πόλη, καθώς και το Πολεοδομικό Συγκρότημα Θεσσαλονίκης.»

^{3 3} Βλ. αναλυτικά Κ. Φινοκαλιώτη, Φορολογικό Δίκαιο, 2005, ιδίως σελ. 140 επ. και τις εκεί παραπομπές