

της *Ασπασίας Κων. Μάλλιου*,
Δικηγόρου ΜΔΕ, Οικονομολόγου

Η διάκριση ουσιαστικών και διαδικαστικών φορολογικών διατάξεων, στην περίπτωση της ρύθμισης του άρθρου 15 Ν.3888/2010 για τη φορολογική μεταχείριση της «προσαύξησης περιουσίας»

περιεχόμενα

I. Για τις ουσιαστικές και διαδικαστικές φορολογικές διατάξεις	255
II. Ειδικότερα, για τη διάταξη του άρθρου 15 Ν.3888/2010	257
III. Συμπέρασμα	265

► I. Για τις ουσιαστικές και διαδικαστικές φορολογικές διατάξεις

Κατά τη θεωρία, οι φορολογικές διατάξεις διακρίνονται σε ουσιαστικές και διαδικαστικές. Με τις πρώτες, ορίζονται τα ουσιαστικά κεφάλαια της φορολογικής ενοχής. Ενώ, οι δεύτερες χωρίζονται σε *stricto sensu* διαδικαστικές διατάξεις, με τις οποίες καθορίζεται η φορολογική διοικητική διαδικασία¹, ιδίως η διαδικασία βεβαίωσης του φόρου και σε δικονομικές διατάξεις².

Η σημασία της διάκρισης έγκειται στο γεγονός ότι, εκτός αν ορίζεται άλλως στον οικείο νομοθετικό κανόνα, οι διαδικαστικές διατάξεις έχουν άμεσο αποτέλεσμα, εφαρμοζόμενες σε εκκρεμείς υποθέσεις, αναδρομικά και μάλιστα χωρίς να είναι αναγκαία η σχετική πρόβλεψη στο πραγματικό του οικείου κανόνα και χωρίς τον χρονικό περιορισμό της αναδρομικότητας άρθρου 78 παρ.2Σ.³ Και τούτο, σε αντίθεση με τις ουσιαστικού δικαίου διατάξεις, οι οποίες δύνανται να εφαρμοστούν σε γενεσιουργά γεγονότα του φόρου προγενέστερα της δημοσίευσης του νόμου, μόνο υπό ρητή σχετική νομοθετική πρόβλεψη και υπό τον συνταγματικό χρονικό περιορισμό της φορολογικής αναδρομικότητας του άρθρου 78 παρ.2Σ.⁴

¹ Για την έννοια και το περιεχόμενο της φορολογικής διαδικασίας κατά τη βεβαίωση του φόρου, βλ. αντί άλλων, Π. Παναζόπουλου: «Τα συνταγματικά όρια του φορολογικού ελέγχου: το θεσμικό πλαίσιο και οι παθογένειες της φορολογικής ελεγκτικής διαδικασίας», Νομική Βιβλιοθήκη, 2012.

² Για τη διάκριση μεταξύ ουσιαστικών και διαδικαστικών διατάξεων, βλ. πρωτότυπη και εξειδικευμένη εργασία της Ε. Θεοχαροπούλου: «Η κατά χρόνο εφαρμογή των φορολογικών νόμων, βάσει της διάκρισης μεταξύ ουσιαστικών και διαδικαστικών διατάξεων υπό το φως της νομολογίας του ΣτΕ», στο ΔΦΝ 2011/ σελ.707 επ. Ακόμη, βλ. Α. Τσουρουφλή: «Η διάκριση μεταξύ ουσιαστικών και διαδικαστικών φορολογικών διατάξεων», στο ΔΕΕ, τεύχος Φεβρουαρίου 2016 καθώς και Ι. Φωτόπουλου: «Κριτήριο διάκρισης των κανόνων του φορολογικού δικαίου σε ουσιαστικούς και διαδικαστικούς», στο παρόν τεύχος, σελ. 248 επ.

³ Βλ. και ΣτΕ 2601/1994, ΣτΕ 2155/1989

⁴ Για τον συνταγματικό κανόνα της περιορισμένης χρονικά αναδρομής, βλ. και Ασπασίας Μάλλιου: «Ο συνταγματικός

Νομοθετικός ορισμός των κριτηρίων που διακρίνουν μεταξύ των ουσιαστικών και των διαδικαστικών φορολογικών διατάξεων δεν υφίσταται. Έτσι, κατ' ανάγκη ο ερμηνευτής του φορολογικού δικαίου καλείται να διενεργήσει σχετικό έλεγχο σε κάθε επιμέρους ελεγχόμενη από αυτόν διάταξη, προκειμένου να επικυρώσει τον ουσιαστικό ή τον διαδικαστικό αυτής χαρακτήρα.

Ποια δύναται να είναι τα ασφαλή κριτήρια που θα χρησιμοποιήσει ο ερμηνευτής του φορολογικού δικαίου, ώστε να χαρακτηρίσει ρητά μια διάταξη ως διαδικαστικού ή ουσιαστικού χαρακτήρα; Τα μόνα κριτήρια που υποδεικνύονται από την αρχή της ασφάλειας δικαίου (επιμέρους έκφανση της αρχής του κράτους δικαίου) είναι οι ίδιοι οι συνταγματικοί συστηματικοί φορολογικοί κανόνες (ιδίως, άρθρο 78 και άρθρο 4 παρ.5Σ).

Ήτοι, μια διάταξη έχει αποτελέσματα ουσιαστικού δικαίου και τίθεται υπό τους περιορισμούς αφενός της ρητής πρόβλεψης περί αναδρομής της στον οικείο κανόνα και αφετέρου του χρονικά περιορισμένου της αναδρομής, ανεξαρτήτως του ρυθμιζόμενου από αυτή αντικείμενου ή του τίτλου της, αν τελικώς η εφαρμογή της προκαλεί συνέπειες ή /και με κάποιον τρόπο τυχόν επηρεάζει τα ουσιαστικά στοιχεία της φορολογικής ενοχής. Έτσι, ακόμη και αν με την ελεγχόμενη διάταξη ρυθμίζονται ζητήματα φορολογικής διαδικασίας, εντούτοις η εφαρμογή της τελεί υπό τους αυτούς περιορισμούς που τελεί και οιαδήποτε αμιγώς ουσιαστική φορολογική διάταξη, αν τελικά η εφαρμογή της μπορεί να επιβαρύνει τη θέση του φορολογούμενου αναφορικά με τη φορολογική ενοχή του, καθιστώντας την με οποιονδήποτε τρόπο δυσμενέστερη από αυτή που ο ίδιος είχε με το προηγούμενο φορολογικό καθεστώς.

Κατά συνέπεια, ουσιαστικό κριτήριο για τη δυνατότητα αναδρομικής και χωρίς περιορισμούς εφαρμογής μιας διάταξης, ακόμη και αν αυτή κατά το αντικείμενο της, τον τίτλο της, την νομοθετική της ένταξη ή/ και την αιτιολογική της έκθεση χαρακτηρίζεται ως διάταξη διαδικαστική, είναι το αν το άμεσο ή/ και έμμεσο αποτέλεσμα της εφαρμογής της οδηγεί τελικά σε δυσμενή για τον φορολογούμενο μεταβολή των στοιχείων της φορολογικής ενοχής (υποκείμενο, αντικείμενο, συντελεστής, απαλλαγές, εξαιρέσεις και μετά την Ολ.3174/2014 παραγραφή⁵). Σε περίπτωση δυσμενούς άμεσου ή/και έμμεσου αποτελέσματος στα ως άνω στοιχεία της φορολογικής ενοχής που συνιστά ενοχή δημοσίου δικαίου που προστατεύεται από τον κανόνα της τυπικότητας του φόρου (άρθρο 78 Σ.), η αναδρομική εφαρμογή κάθε φορολογικής διάταξης, ακόμη και των διαδικαστικών, τελεί υπό τους ως άνω περιορισμούς (ρητή πρόβλεψη αναδρομής στο πραγματικό του κανόνα και χρονικός περιορισμός αναδρομής). Για τον λόγο αυτόν, η διάκριση μεταξύ διαδικαστικών και ουσιαστικών διατάξεων, ως προϋπόθεση για να ελεγχθεί η συνδρομή ή όχι των περιορισμών της αναδρομικότητας και της ρητής πρόβλεψης, αφορά και καταλαμβάνει το αποτέλεσμα από την εφαρμογή της ελεγχόμενης κάθε φορά ρύθμισης και όχι απλώς το ρυθμιζόμενο αντικείμενο [διαδικασία / ουσία]⁶.

ματικός χρονικός περιορισμός της φορολογικής αναδρομής στην περίπτωση της έκτακτης οικονομικής ενίσχυσης του Ν.3758/2009», ΔΦΝ 2011, σελ.1427 καθώς και «Και πάλι για την ανεπίτρεπτη αναδρομική επιβολή φορολογικού βάρους», ΔΦΝ 2009, σελ.1615.

⁵ Με την ως άνω, με αριθμό 3174/2015, απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, γίνεται κατά Πλειοψηφία δεκτό ότι η παραγραφή συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της φορολογικής ενοχής. Κατά συνέπεια αυτού, η παραγραφή προστατεύεται από το συνταγματικό κανόνα της νομιμότητας του φόρου.

⁶ Ενδεικτική των ανωτέρω και η επικαλούμενη στο ό.π. άρθρο της Ε. Θεοχαροπούλου, απόφαση ΣτΕ 2601/1994,

Άλλωστε, οι ουσιαστικού και διαδικαστικού δικαίου διατάξεις δεν βρίσκονται σε κατάσταση αλληλοαποκλεισμού. Έτσι, ο χαρακτηρισμός μιας διάταξης ως διαδικαστικής δεν αποκλείει αυτοδικαία την πιθανότητα η εφαρμογή της να επιφέρει και αποτελέσματα ουσιαστικού δικαίου.⁷ Εξάλλου, υπό την προστασία του συνταγματικού κανόνα της νομιμότητας του φόρου τελούν τόσο η περιγραφή του φορολογικού περιστατικού στον νόμο όσο και η εξατομίκευση του, με τη βεβαιωτική διαδικασία που λαμβάνει χώρα από την εκτελεστική εξουσία καθώς και ο εγγυητικός δικαστικός έλεγχος.⁸ Οι ουσιαστικές και διαδικαστικές φορολογικές διατάξεις διασυνδέονται και τελούν σε σχέση αλληλεπίδρασης, με κοινό πεδίο και ταυτόχρονα κριτήριο για τις προϋποθέσεις θέσπισης, εφαρμογής και ελέγχου τους, τη φορολογική ενοχή.

▮ II. Ειδικότερα, για τη διάταξη του άρθρου 15 Ν.3888/2010

Επί δεκαετίες και μέχρι την 30.9.2010, κατ' εφαρμογή του άρθρου 48 παρ.3 Ν.2238/1994, όπως αυτό μεταφέρθηκε αυτούσιο από το Ν.Δ.3323/1955, φορολογείτο ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα κάθε έσοδο που έφερε τα χαρακτηριστικά του εισοδήματος και δεν ήταν εφικτό εννοιολογικά να ενταχθεί σε κάποιες από τις περιοριστικά κατονομαζόμενες στον Νόμο, επιμέρους πηγές εισοδήματος. Έτσι, κατά την οικεία ως άνω διάταξη, ρητή προϋπόθεση για την ένταξη στο ρυθμιστικό πεδίο του άρθρου 48 Ν.2238/1994 ήταν το έσοδο να φέρει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος, όπως αυτά είχαν στη θεωρία και τη νομολογία προσδιορισθεί. Ιδίως, το υπό κρίση έσοδο έπρεπε να συνιστά το καθαρό, περιοδικού χαρακτήρα, αποτέλεσμα εκμετάλλευσης σταθερής πηγής (κεφάλαιο, εργασία, συνδυασμός των δύο ήτοι επιχείρηση). Σε περίπτωση που, τα ως άνω χαρακτηριστικά δεν συνέτρεχαν, το υπό κρίση έσοδο, το οποίο ήταν πιθανό να αντιστοιχεί και να αντανakλά προσαύξηση περιουσίας, δεν υπαγόταν στο πραγματικό της παραγράφου 3 του άρθρου 48 Ν.2238/1994 και για τον λόγο αυτό δεν ήταν νόμω βάσιμος ο καταλογισμός επί αυτού φόρου εισοδήματος. Το εν λόγω έσοδο (προσαύξηση) τυχόν υπαγόταν σε φόρο εισοδήματος, μόνο αν δυνάμει ειδικής διάταξης και όχι δυνάμει της ως άνω διάταξης του άρθρου 48 παρ.3 Ν.2238/1994, ρητά λογιζόταν, για την υπαγωγή στο φόρο, ως εισόδημα, όπως αυτό συνέβαινε με το άρθρο 13 Ν.2238/1994⁹.

με την οποία κρίθηκε ότι ενώ είχε ρητά προβλεφθεί αναδρομικότητα στον οικείο νόμο ο οποίος περιείχε τις προϋποθέσεις υποβολής στο τελωνείο αίτησης απαλλαγής από δασμούς για καταστροφή εμπορευμάτων, εντούτοις οι σχετικές διαδικαστικές διατάξεις (αίτηση και προϋποθέσεις αυτής) δεν εφαρμόζονται σε πράξεις προγενέστερες της ημερομηνίας δημοσίευσης του νόμου. Και τούτο διότι, δεν είναι δυνατόν να ανατρέπονται όσα συντελέστηκαν προηγουμένως υπό το καθεστώς διαφορετικού νομικού πλαισίου.

⁷ Έτσι και Ανδρέας Τσουρουφλής, ό.π.

⁸ Κατά το άρθρο 78 παρ.1 Σ.: «Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται, ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που θα 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».

⁹ Για το θέμα αυτό και ειδικότερα αφενός για τον ορισμό του εισοδήματος με κύρια χαρακτηριστικά στοιχεία την περιοδικότητα της κτήσης και τη σταθερότητα της πηγής και αφετέρου για τον μη χαρακτηρισμό ως εισόδημα, των εσόδων που δεν φέρουν τα ως άνω χαρακτηριστικά και τη μη υπαγωγή τους στο ρυθμιστικό πεδίο του άρθρου 48 παρ.3 Ν.2238/1994, η νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας και των διοικητικών δικαστηρίων ουσίας είναι παγιωμένη από πολλές δεκαετίες. Ενδεικτικά, αναφέρονται οι ΣτΕ 670, 1944/2012, 3884/1995, 2217/1988, 855/1986, 1453/1982, 3514/1975, και 2167/1983. Ταυτόσημες και οι απόψεις της φορολογικής δι-

Με το άρθρο 15 Ν.3888/2010 και με ρητή ημερομηνία έναρξης ισχύος την 30.9.2010, ορίσθηκε ότι για κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από τον φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία προήλθε η προσαύξηση¹⁰.

Από την απλή ανάγνωση¹¹ της υπό κρίση διάταξης, η οποία προστέθηκε ως εδάφιο β' στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 Ν.2238/1994, συνάγεται το συμπέρασμα ότι δύναται να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα και κάθε έσοδο που προκαλεί προσαύξηση περιουσίας, ανεξαρτήτως αν αυτό φέρει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος ή όχι. Και τούτο ιδίως διότι, πρωτίστως αν το έσοδο είναι άγνωστης πηγής προφανώς δεν είναι δυνατή η διάγνωση αν αυτό φέρει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος ή όχι και περαιτέρω αν αυτό είναι γνωστής πηγής, υπάγεται στο πραγματικό της υπό κρίση διάταξης ακόμη και αν δεν προέρχεται από εκμετάλλευση σταθερής πηγής ή αν δεν έχει περιοδικό χαρακτήρα (εννοιολογικά χαρακτηριστικά εισοδήματος).

Με την επίκληση της ως άνω νέας διάταξης, στο πραγματικό της οποίας πάντως ο νομοθέτης δεν πρόσδωσε αναδρομικό χαρακτήρα, διενεργούνται κατά τα τελευταία πέντε χρόνια οι φορολογικοί έλεγχοι σε βάρος φυσικών προσώπων άγνωστης αλλά και γνωστής πηγής, ιδίως ο φορολογικός έλεγχος των εμβασμάτων διαχειρίσεων 2009-2011 και των πιστωτικών τραπεζικών τους κινήσεων, διαχειρίσεων 1997-2010 και ενώ σε πολλές περιπτώσεις, οι τράπεζες δεν έχουν διαφυλάξει αποδεικτικά στοιχεία των επιμέρους αυτών πιστωτικών κινήσεων. Αποτέλεσμα των φορολογικών αυτών ελέγχων είναι ο χαρακτηρισμός ως φορολογητέου εισοδήματος κάθε πιστωτικής τραπεζικής κίνησης, ανεξαρτήτως αν αυτή προέρχεται από τον ίδιο τον ελεγχόμενο / δικαιούχο του τραπεζικού λογαριασμού και ανεξαρτήτως αν αυτή προέρχεται από γνωστή πηγή που όμως δεν φέρει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος (σταθερή πηγή και περιοδικότητα). Έτσι, κατά τη συνήθη πρακτική των φορολογικών αρχών, χαρακτηρίζεται ως φορολογητέο εισόδημα κάθε πιστωτική τραπεζική κίνηση ακόμη και αν αυτή λαμβάνει χώρα από τον ίδιο τον δικαιούχο,

οίκησης. Χαρακτηριστικά αναφέρονται και οι Γνωμοδοτήσεις του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους ΟΛΝΣΚ 622/2005, ΟΛΝΣΚ387/2005 και ΝΣΚ 777/1999.

¹⁰ Για τη διάταξη του άρθρου 15 Ν.3888/2010, βλ. αναλυτικά Θ. Φορτσάκη/ Π. Πανατζόπουλου: «Η δυνατότητα αναδρομικής εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 15 παρ.3 Ν.3888/2010 και 48 παρ.3 Ν.2238/1994, σε περίπτωση ελέγχου για προσαύξηση περιουσίας», ΔΕΕ Μάιος 2015, Π. Πανατζόπουλου: «Ο χαρακτήρας της ρύθμισης για τη φορολογητέα προσαύξηση περιουσίας, ως ουσιαστικού δικαίου διάταξη», ΔΦΝ 2015, σελ.1198, Στ. Παπαδημητρίου / Κ. Μηλιαράκη: «Νομικά ζητήματα κατά την ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων, με τις οποίες επιβάλλεται φόρος εισοδήματος στη μη δικαιολογημένη ή από άγνωστη πηγή και αιτία προερχόμενη, προσαύξηση περιουσίας», ΔΕΕ 2015, σελ.840 επ., Θ.Φορτσάκη/ Π. Πανατζόπουλου: «Προσαύξηση περιουσίας – Αναδρομικότητα: Επισκόπηση νομολογίας, με αφορμή το προδικαστικό ερώτημα 5/2016 του ΔΕΦΑ», στο παρόν τεύχος, σελ. 221 επ., Ι. Δρυλλεράκη: «Η φορολογία της προσαύξησης περιουσίας», στο παρόν τεύχος, σελ. 235 επ., Α. Τσουρουφλή: «Ζητήματα από την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 15 παρ.3 Ν.3888/2010», στο παρόν τεύχος, σελ. 215 επ., Θ.Ψυχογιού: «Η προσαύξηση περιουσίας, κατά το άρθρο 15 παρ.3 Ν.3888/2010 και τα τιθέμενα ερμηνευτικά ζητήματα», στο παρόν τεύχος, σελ. 266 επ.

¹¹ Για τη γραμματική ερμηνεία των φορολογικών διατάξεων, βλ. και Ασπασίας Μάλλιου: «Η ερμηνεία των φορολογικών νόμων από το Συμβούλιο της Επικρατείας», ΔΦΝ1995, σελ.1057

ακόμη και αν η πιστωτική κίνηση προέρχεται από προηγούμενη ανάληψη μετρητών, ακόμη και αν το πιστούμενο ποσό δικαιολογείται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του (κεφάλαιο προς ανάλωση), ακόμη και αν κατά τον χρόνο που αυτή έλαβε χώρα ήταν νόμιμες, συνήθειες και αγοραίες οι τραπεζικές συναλλαγές σε μετρητά, ακόμη και αν η τραπεζική κίνηση αφορά σε απλή (ταμειακή) μεταφορά (έμβαση) υπολοίπου ημεδαπού τραπεζικού λογαριασμού σε τραπεζικό λογαριασμό της αλλοδαπής. Και λαμβάνει αυτό χώρα, διότι ο φορολογούμενος αδυνατεί να προσδιορίσει την αιτία της συναλλαγής, αφού ούτε η οικεία τράπεζα ούτε και ο φορολογούμενος έχουν διαφυλάξει, όπως άλλωστε δεν είχαν νόμιμη υποχρέωση να πράξουν, αιτιολογημένα πιστοποιητικά των τραπεζικών αυτών συναλλαγών, με αποτέλεσμα να μην αποδεικνύεται η αιτία των ελεγχόμενων τραπεζικών κινήσεων, παρά το γεγονός ότι συχνά αυτή λαμβάνει χώρα από τον ίδιο τον δικαιούχο του τραπεζικού λογαριασμού. Περαιτέρω, για το ως άνω διάστημα 1997-2012, κατά τη συνήθη πρακτική των φορολογικών αρχών, χαρακτηρίζεται ως φορολογητέο εισόδημα κάθε πιστωτική τραπεζική κίνηση ακόμη και αν αυτή προέρχεται από γνωστή αιτία που δεν φέρει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος, όπως δάνεια, προσωρινές διευκολύνσεις, τίμημα από αγοραπωλησία ακινήτου που δεν έχει αναγραφεί στο συμβόλαιο κ.λπ. Το ύψος δε του επιβαλλόμενου επί της ως άνω «προσαύξησης περιουσίας» κύριου και πρόσθετου φόρου εισοδήματος συχνά ανέρχεται σε ποσοστό 87,5% της διαπιστούμενης προσαύξησης, (κύριος φόρος 40% πλέον 120% προσαύξησης).

Υπό το πρίσμα των ανωτέρω και σε αναφορά με την παγιωμένη νομολογία του Συμβουλίου Επικρατείας¹², διερευνητέος είναι ο χαρακτήρας της διάταξης του άρθρου Ν.3888/2010,

¹² Βλ. ειδικότερα:

Αντισυνταγματική η μεταβολή αναδρομικά του τρόπου εξεύρεσης της φορολογητέας ύλης: ΣτΕ 2958/1981, 3068/1985, 3700/1985,

Επιτρεπτή, η αναδρομική μεταβολή του τρόπου εξεύρεσης του εισοδήματος εφόσον έχει ως συνέπεια τη μείωση της φορολογικής υποχρέωσης: ΣτΕ 2001/1976, 898/1977 (Ολ.), 2672/1984,

Αντισυνταγματικός ο περιορισμός ήδη αναγνωρισμένων εκπτώσεων για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος: ΣτΕ 238/1986,

Και μόνη η αναδρομική διεύρυνση της έννοιας της ανακρίβειας που επισύρει πρόσθετους φόρους, συνιστά παράβαση του άρθρου 78§2 Σ.: ΣτΕ 3433/1989, 974/1990,

Εφόσον δεν έχει ρητά δοθεί αναδρομική ισχύ σε φορολογική ρύθμιση αυτή δεν θα πρέπει να εφαρμόζεται σε υποθέσεις που ανάγονται πριν την έναρξη ισχύος της: ΣτΕ 178/1952, 1579/1952,

Η αντισυνταγματικότητα της αναδρομικής φορολογικής επιβάρυνσης: ΣτΕ 2885/1978, 1865/1985, 4355/1985, 169/1990, 974/1990, 1912/2009, 112/2016,

Η αναδρομική κατάργηση φορολογικής απαλλαγής είναι απαγορευμένη, καθόσον έτσι επιβάλλεται αναδρομικά φόρος: ΣτΕ 1865/1985,

Το άρθρο 78§2 Σ. αποβλέπει στην ασφάλεια των συναλλαγών και στη σταθερότητα σχέσεων κράτους – πολίτη και στην αποτροπή σώρευσης φορολογικών βαρών που συνιστούν δυσμενείς επιπτώσεις στην οικονομική κατάσταση των υπόχρεων του φόρου: ΣτΕ 2018/1984,

Η απαγόρευση της αναδρομικότητας καταλαμβάνει τα ουσιαστά στοιχεία του φόρου: ΣτΕ 870/1976, 1284/1979, 3930/1979, 2738/1982, 2018/1984, 4155/1984, 1485/1989,

Η καταρχήν απαγόρευση της αναδρομικότητας έχει εφαρμογή όχι μόνο σε φόρους αλλά και σε άλλα οικονομικά βάρη (εισφορές κλπ.): ΣτΕ 241 – 244/1990, 2208/2013,

Δεν επιτρέπεται να υπαχθεί στο φόρο, εισόδημα διαχειριστικής χρήσης που είχε λήξει κατά την δημοσίευση του νόμου, έστω και αν το εισόδημα αυτό φορολογείται κατά το επόμενο της κτήσης του οικονομικό έτος: ΣτΕ 5377/1987, Αντισυνταγματική (ακόμη και) η αναδρομική διεύρυνση των αλληλεγγύως ευθυνόμενων προσώπων: ΣτΕ 989/1990,

ως διαδικαστικής ή ουσιαστικής, ή /και ως μικτής διάταξης, ως προς τη δυνατότητα ανάδρασης της και τα αποτελέσματα που προκαλούνται στην φορολογική ενοχή από την τυχόν ανάδραση της.

➤ **Η προσαύξηση περιουσίας ως τεκμήριο**, (βλ. και ΔΕΦΑ 1450/2015¹³)

Κατά την πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, είναι συνταγματικά ανεκτός ο προσδιορισμός της φοροδοτικής ικανότητας, με τη χρήση τεκμηρίου, υπό την προϋπόθεση του μαχητού του χαρακτήρα (δυνατότητα ανταπόδειξης) ή πάντως τεκμηρίου η βάση και τα συμπεράσματα του οποίου συνάδουν προς τα δεδομένα της κοινής πείρας¹⁴. Ως τεκμήριο ορίζεται η συναγωγή φορολογητέας ύλης από ορισμένες δραστηριότητες, μετά από τυποποίηση τους, ή ομαδοποίηση τους ή μετά την εφαρμογή επαγωγικής μεθόδου κ.ο.κ.¹⁵ Κατά την αυτή, όμως, πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, η αναδρομική εφαρμογή του τεκμηρίου τελεί υπό την προϋπόθεση η οικεία διάταξη θέσπισης του να περιλαμβάνει ρήτρα αναδρομικότητας¹⁶ και επιπρόσθε-

Αντισυνταγματική η αύξηση των συντελεστών καθαρού κέρδους επί ακαθαρίστων εσόδων επιχειρήσεων, όταν οδηγεί σε αναδρομική φορολόγηση: ΣτΕ 1435/1980, 2422/1980, 49/1984,

Δυσμενείς φορολογικές ρυθμίσεις για τις εκκρεμείς ενώπιον των δικαστηρίων υποθέσεις, για την αντισυνταγματικότητα των οποίων διατάξω το ΣτΕ απέφυγε να πάρει θέση: ΣτΕ 3053/1977,

¹³ ΔΕΦΑ1450/2015: «...στην προκειμένη περίπτωση δεν πρόκειται για αναδρομική επιβολή φόρου, αλλά για ρύθμιση που αποτελεί θεμιτή μέθοδο εξακρίβωσης της πραγματικής φοροδοτικής ικανότητας του υπόχρεου, εισάγοντας μάλιστα τεκμήριο, το οποίο, αφενός μεν αφορά στην ανεύρεση των πραγματικών εισοδημάτων του φορολογούμενου, αφετέρου δε είναι τεκμήριο μαχητό, δυνάμενος ο φορολογούμενος να αποδείξει ότι η επαύξησή του δεν προέρχεται από την παροχή υπηρεσιών κατά την άσκηση του επαγγέλματος του ως ελεύθερου επαγγελματία, αλλά προέρχεται από άλλη πηγή ή αιτία, ή ότι για κάποια άλλη νόμιμη αιτία απαλλάσσεται του φόρου ή φορολογείται διαφορετικά. Τούτο δεν αντιβαίνει στο άρθρο 78 παρ.2 Σ., διότι από τη συνταγματική αυτή διάταξη δεν αποκλείεται η θέσπιση κατά τρόπο γενικό και απρόσωπο, τεκμηρίων προς εξακρίβωση των διαφευγόντων τη φορολογία εισοδημάτων και την ανεύρεση της πραγματικής φοροδοτικής ικανότητας των φορολογούμενων, αρκεί αυτά να συνάδουν με τα δεδομένα της κοινής πείρας και να είναι μαχητά (πρβλ.ΣτΕ1742/2013), όπως συμβαίνει και με τη διάταξη του άρθρου 15 παρ.3 Ν.3888/2010, που εφαρμόστηκε στην προκειμένη περίπτωση...».

Σημειωτέο στο σημείο αυτό είναι το γεγονός ότι η επικαλούμενη στην ως άνω απόφαση ΔΕΦΑ, ΣτΕ1742/2013 δεν αφορά σε αναδρομική εφαρμογή τεκμηρίου, αλλά αντίθετα αυτή επαναλαμβάνει την πάγια νομολογία του αναιρετικού δικαστηρίου αναφορικά με τη συνταγματική ανοχή προσδιορισμού φοροδοτικής ικανότητας με τη χρήση τεκμηρίων, η θέσπιση των οποίων αποκτά ισχύ για χρονικό διάστημα από τη δημοσίευση του οικείου νόμου και μετά.

¹⁴ Πρβλ.ΣτΕ 2380/1984

¹⁵ Πρβλ.ΣτΕ 2380/1984: «...δια των ανωτέρω διατάξεων του Ν.820/1978 εθεσπίσθη σύστημα προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος των φυσικών προσώπων επί τη βάσει εξωτερικών ενδείξεων ανάλωσης οικονομικών πόρων τεκμηριουσών τούτο...».

¹⁶ Πρβλ. ΣτΕ 2380/1984, με την οποία γίνεται δεκτή η προ της οικείας διάταξης με την οποία θεσπίζεται, εφαρμογή τεκμηρίου δαπάνης απόκτησης και διατήρησης περιουσιακού στοιχείου για τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος (Ν.820/1978), υπό τη ρητά εκφρασμένη προϋπόθεση της ειδικότερης ρήτρας αναδρομής στην οικεία διάταξη. Ιδίως, κατά με το αιτιολογικό της ΣτΕ 2380/1984 ρητά διευκρινίζεται ότι: «...κατά το άρθρο 14 παρ.5 Ν.820/1978, αι προεκτεθείσες διατάξεις των άρθρων 10 έως 14 αυτού εφαρμόζονται από του οικονομικού έτους 1979. Κατά συνέπεια, η εφαρμογή του νόμου τούτου ενέχει μεν αναδρομή, εφόσον καταλαμβάνει τη διαχειριστική περίοδο του έτους δημοσίευσης του νόμου (1978), πλην η αναδρομή αυτή δεν αντίκειται στο άρθρο 78 παρ.1 του Σ., διότι δεν αντίκειται πέραν του προηγούμενου της δημοσίευσης του νόμου τούτου οικονομικού έτους...».

Με την ως άνω απόφαση ΣτΕ, σαφώς αποτυπώνονται οι κανόνες αναδρομής διάταξης με την οποία θεσπίζεται

τα η αναδρομή να εξαντλείται εντός του περιορισμένου χρόνου, που ρητά ορίζεται στο άρθρο 78 παρ.2 Σ. Άλλως, η εισαγωγή τεκμηρίου για τον αναδρομικό προσδιορισμό φορολογητέας ύλης συνιστά συνταγματικά ανεπίτρεπτη επιβολή φόρου¹⁷. Κατά συνέπεια, ακόμη και αν υποστηριχθεί η άποψη ότι με τη διάταξη του άρθρου 15 Ν.3888/2010 εισήχθη μαχητό τεκμήριο και κατά συνέπεια η «προσαύξηση περιουσίας» συνιστά κατά τεκμήριο φορολογητέα ύλη, με τον φορολογούμενο να δύναται να ανταποδείξει ότι το υπό κρίση ποσό είτε δεν συνιστά προσαύξηση είτε ότι αυτό συνιστά δικαιολογημένη προσαύξηση, τότε και στην περίπτωση αυτή για να ήταν συνταγματικά επιτρεπτή η ανάδραση της διάταξης σε διαχειρίσεις πριν το έτος 2010, θα έπρεπε στο πραγματικό της οικείας διάταξης να είχε περιληφθεί ρητή ρήτρα αναδρομής. Και πάντως, ακόμη και στην τελευταία αυτή περίπτωση (ρήτρα αναδρομής), η ανάδραση δεν θα μπορούσε να υπερβαίνει τον χρονικό περιορισμό της φορολογικής αναδρομής, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο 78 παρ.2 Σ.

➤ **Η προσαύξηση περιουσίας ως μέθοδος εξεύρεσης φορολογητέας ύλης, (βλ. και ΔΕΦΑ 5981/2014¹⁸)**

τεκμήριο: ο πρώτος κανόνας προϋποθέτει τη σχετική πρόβλεψη αναδρομής στην οικεία διάταξη με την οποία θεσπίζεται το τεκμήριο και ο δεύτερος κανόνας προϋποθέτει τη μη παραβίαση του χρονικού ορίου της αναδρομής (άρθρο 78 παρ.2 Σ.). Μάλιστα, κατά την ως άνω απόφαση του ανώτατου δικαστηρίου, η τήρηση των προϋποθέσεων είναι αναγκαία για την πρόσπιση του κανόνα της νομιμότητας του φόρου (άρθρο 78 παρ.1Σ.), καθώς η θέσπιση του τεκμηρίου σχετίζεται και επηρεάζει άμεσα και ουσιαστικά στοιχεία της φορολογικής ενοχής, που συνταγματικά προστατεύονται από τον ως άνω κανόνα της τυπικότητας της φορολογίας.

¹⁷ Πρβλ. ΣτΕ 2958/1981, κατά την οποία: «...η υπό του νομοθέτου μετ' αναδρομής καθιέρωση τεκμηρίων κτήσης εισοδήματος, συναγόμενων από ορισμένες δραστηριότητες, οίαι είναι οι γενικώς ενεργούμενα υπό του φορολογουμένου δαπάναι, συμπεριλαμβανομένων και των δαπανών δια την αγοράν περιουσιακών στοιχείων και ακινήτων, αι οποίαι δεν προβλέποντο υπό των προγενεστέρων διατάξεων, συνιστά και αυτή συνταγματικώς ανεπίτρεπτον επιβολήν φόρου, καθ' όσον δια της τιαύτης αναδρομικής ρυθμίσεως θεωρείται αμαχίτως ότι ο φορολογούμενος απέκτησε τουλάχιστον ωρισμένον ποσόν φορολογητέου εισοδήματος και ούτως επιβάλλεται αναδρομικώς εις βάρος αυτού ή επαυξάνεται αναδρομικώς η επί τη βάσει των προγενεστέρων διατάξεων φορολογική αυτού υποχρέωσις. Επειδή ταύτη περίπτωσις ανεπίτρεπτου αναδρομικής ρυθμίσεως συντρέχει οσάκις διά νόμου δημοσιευόμενου μετά την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου ορίζεται ότι η συνιστώσα επιβολή ή επαύξηση φορολογικής υποχρέωσις διάταξις ισχύει δια την φορολογία και από της έναρξης της περιόδου ταύτης κτηθέντων εισοδημάτων...».

βλ. και ΣτΕ 2380/1994.

¹⁸ Κατά την ως άνω ΔΕΦΑ 5981/2014, είναι αβάσιμος ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι οι διατάξεις του άρθρου 15 Ν.3888/2010 δεν έχουν αναδρομική ισχύ και κατά συνέπεια αυτές δεν δύναται να εφαρμοσθούν σε διαχειρίσεις προ του έτους 2010, διότι δεν πρόκειται για αναδρομική επιβολή φόρου, αλλά η ρύθμιση της διάταξης αυτής αποτελεί θεμιτή μέθοδο εξακρίβωσης της πραγματικής φορολογικής ικανότητας, εισάγοντας μάλιστα τεκμήριο, το οποίο αφενός αφορά στην ανεύρεση πραγματικών εισοδημάτων του ελεύθερου επαγγελματία, αφετέρου δε είναι μαχητό, δυνάμενος ο φορολογούμενος να αποδείξει ότι η επαύξηση της περιουσίας του δεν προέρχεται από την παροχή υπηρεσιών κατά την άσκηση του επαγγέλματος του ως ελεύθερου επαγγελματία, αλλά προέρχεται από άλλη πηγή ή ότι για κάποια νόμιμη αιτία απαλλάσσεται του φόρου ή φορολογείται διαφορετικά. Τούτο δε δεν αντιβαίνει στο άρθρο 78 παρ.2 Σ., διότι από τη συνταγματική αυτή διάταξη δεν αποκλείεται η θέσπιση κατά τρόπο γενικό και απρόσωπο τεκμηρίων προς εξακρίβωση των διαφυγόντων τη φορολογία εισοδημάτων και στην ανεύρεση της πραγματικής φοροδοτικής ικανότητας των φορολογούμενων αρκεί αυτά να συνάδουν με τα δεδομένα της κοινής πείρας και να είναι μαχητά, όπως συμβαίνει και με τη διάταξη του άρθρου 15 παρ.3 Ν.3888/2010.

Σημειωτέο ότι με την ως άνω εφετειακή απόφαση επιχειρείται η ταύτιση του τεκμηρίου με τη μέθοδο προσδιορισμού φοροδοτικής ικανότητας. Όμως, τόσο η θεωρία όσο και η νομολογία φαίνεται να επιχειρεί διάκριση με-

Κατά τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, ως μηχανισμός επαλήθευσης δυσαπόδεικτων περιστατικών και εννόμων σχέσεων, η εισαγωγή μεθόδου εξεύρεσης φορολογητέας ύλης συνιστά θεμιτή μέθοδο εξακρίβωσης της πραγματικής φοροδοτικής ικανότητας. Όμως, και πάλι κατά την παγιωμένη νομολογία του ανώτατου δικαστηρίου, παρά το γεγονός ότι η μέθοδος εξεύρεσης φορολογητέας ύλης δεν ταυτίζεται με το αντικείμενο του φόρου, εντούτοις η εφαρμογή νέας μεθόδου προσδιορισμού φοροδοτικής ικανότητας, η οποία δύναται να επηρεάσει δυσμενώς στοιχεία της φορολογικής ενοχής (καθαρό φορολογητέο εισόδημα / αντικείμενο) τελεί υπό τον περιορισμό της ρητής πρόβλεψης της αναδρομής στον οικείο τυπικό νόμο και αυτόν της χρονικά περιορισμένης φορολογικής αναδρομής¹⁹. Επομένως, αν η «προσαύξηση περιουσίας» τυχόν ήταν μέθοδος προσδιορισμού φοροδοτικής ικανότητας, τότε και πάλι δεν θα ήταν επιτρεπτή η αναδρομή της. Και τούτο διότι, με την αναδρομική εφαρμογή της διάταξης θα επιβλήονταν φόρος εισοδήματος γενικά επί κάθε προσαύξησης περιουσίας και όχι επί προσαύξησης μόνο εισοδήματος, με αποτέλεσμα χωρίς σχετική νομοθετική πρόβλεψη αναδρομής να επέρχονται δυσμενή αποτελέσματα σε βάρος του φορολογούμενου. Άλλωστε, έμμεσα, αυτό έγινε δεκτό και από την πρόσφατη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας. Ιδίως, με απόφαση του²⁰ που εκδόθηκε μετά την έναρξη ισχύος του άρ-

ταξύ τεκμηρίου ειδικότερα και μεθόδου υπολογισμού φοροδοτικής ικανότητας γενικότερα, με το πρώτο να συνιστά το αντικείμενο (φορολογητέα ύλη) του φόρου. Άλλωστε, ο τυχόν μαχητός χαρακτήρας του τεκμηρίου ουδόλως συνιστά κριτήριο για τη δυνατότητα αναδρομής του, χωρίς η οικεία διάταξη να έχει περιλάβει ρήτρα αναδρομής του, η οποία (ρήτρα αναδρομής) δύναται ούτως ή άλλως να παράγει αποτελέσματα μόνο εντός των συστατικών ορίων φορολογικής αναδρομής, (άρθρο 78 παρ.2 Σ.). Κατά συνέπεια, ο τυχόν μαχητός χαρακτήρας ενός τεκμηρίου ουδόλως δύναται εξ' ορισμού να καθιστά συνταγματικά ανεκτή την αναδρομή του.

Περαιτέρω, η ως άνω εφετειακή απόφαση φαίνεται να παρερμηνεύει τα οριζόμενα στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 48 Ν.2238/1994 (παλιά ρύθμιση) και στο δεύτερο εδάφιο της αυτής παραγράφου 3 του αυτού άρθρου (νέα ρύθμιση του Ν.3888/2010). Ιδίως, φαίνεται να παρερμηνεύει τη μεταξύ αυτών σχέση. Και τούτο διότι, ενώ στο πρώτο εδάφιο, προϋπόθεση για να επιβληθεί φόρος εισοδήματος είναι το οικείο έσοδο να συγκεντρώνει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος (περιοδικότητα και σταθερή πηγή), το νέο εδάφιο χαρακτηρίζει ως φορολογητέο εισόδημα κάθε προσαύξηση περιουσίας, ανεξαρτήτως αν αυτή συνιστά εισόδημα ή όχι. Κατά συνέπεια και κάθε προσαύξηση περιουσίας από γνωστή πηγή, ακόμη και αν αυτή δεν χαρακτηρίζεται από περιοδικότητα ή δεν προέρχεται από σταθερή πηγή, φορολογείται πλέον ως εισόδημα. Κατά συνέπεια, η υπό κρίση διάταξη δεν συνιστά απλώς μέθοδο προσδιορισμού εσόδου που φέρει τα χαρακτηριστικά του εισοδήματος, αλλά αντίθετα χαρακτηρίζει το πρώτον ως εισόδημα, έσοδο που μέχρι τη ρύθμιση του Ν.3888/2010 δεν συνιστούσε φορολογητέο εισόδημα.

¹⁹ Πρβλ. ΣτΕ 898/1977Ολ, μετά την παραπομπή με την ΣτΕ 2001/1976, με την οποία παραπεμπτική απόφαση κρίθηκε ότι: «...η προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 1 του ν.δ.261/1969, *συνεπαγόμενη μεταβολή αναδρομικά του φορολογητέου εισοδήματος, ήπις δύναται να επιφέρει αναδρομικώς επαύξηση του επιβλητέου φόρου, δεν είναι σύμφωνως προς την ως άνω συνταγματική διάταξη και συνεπώς δεν είναι εν πάση περιπτώσει εφαρμοστέα αναδρομικώς...*», κρίση που επικυρώθηκε με την απόφαση της Ολομέλειας.

²⁰ Πρβλ. ΣτΕ 3872/2013, κατά την οποία: «...όπως προκύπτει απ' τις αναφερόμενες στο άρθρο 2 του ν.δ.3323/1955 κατηγορίες προσόδου, ως εισόδημα φορολογείται υφισταμένης της περιοδικότητας και της διαρκώς εκμεταλλευσιμότητας πηγής, το αντάλλαγμα προσωπικής εργασίας ή οι καρποί των περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου, και όχι κάθε άλλη προσαύξηση της περιουσίας αυτού, εκτός εάν με ειδική διάταξη νόμου λογίζεται ως εισόδημα για την υπαγωγή του στο φόρο. Το δε άρθρο 45 παρ. 3 του αυτού ν.δ/τος, ορίζοντας ότι, ως εισόδημα εξ ελευθερίων επαγγελματιών, λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις πηγές (Α έως Ζ) του ως άνω άρθρου 2, εννοεί εισόδημα που έχει τα ανωτέρω γνωρίσματα, ακόμη και αν δεν κατονομάζεται στο νόμο αυτό ως εισόδημα, και δεν υποβάλλει σε φορολογία κάθε πρόσοδο, εφόσον αυτή δεν έχει κατά τα ανωτέρω το χαρακτήρα του εισοδήματος (ΣτΕ 3342/1985, 1453/1982, 588/1980, 3514/1975, 2417/1965,

θρου 15 Ν.3888/2010, το ανώτατο δικαστήριο έκρινε ότι σημαντική αποζημίωση καταβληθείσα προ του έτους 2010 σε ποδοσφαιριστή, η οποία προσαύξησε την περιουσία του και η οποία δεν προερχόταν από σταθερή πηγή ούτε και είχε περιοδικό χαρακτήρα δεν δύναται να επιβαρυνθεί με φόρο εισοδήματος, διότι η προσαύξηση αυτή δεν συνιστά εισόδημα, αφού δεν συγκεντρώνει τα εννοιολογικά αυτού στοιχεία. Ήτοι, με την ως άνω απόφαση του, η οποία έκρινε διαχείριση προ του έτους 2010 και εκδόθηκε μετά την έναρξη ισχύος του Ν.3888/2010, το αναιρετικό δικαστήριο επέλεξε να μην εφαρμόσει αναδρομικά τον κανόνα του δεύτερου εδαφίου του άρθρου 48 παρ.3 Ν.2238/1994. Αν το Συμβούλιο της Επικρατείας είχε επιλέξει την αναδρομική εφαρμογή του Ν.3888/2010, τότε η υπό κρίση προσαύξηση περιουσίας θα είχε επιβαρυνθεί με φόρο εισοδήματος. Και τούτο διότι, παρά το γεγονός ότι δεν είναι εισόδημα και δεν μπορεί να υπαχθεί σε φόρο εισοδήματος, κατά τα οριζόμενα στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 48 Ν.2238/1994, εντούτοις αυτή συνιστά παροχή από γνωστή αιτία και δεν έχει φορολογηθεί με διάταξη άλλης φορολογίας ούτε υφίσταται για αυτή ειδική απαλλακτική διάταξη νόμου. Κατά συνέπεια, η διάταξη Ν.3888/2010 καταλαμβάνει ευρύτερο (άλλο / διάφορο) ρυθμιστικό πεδίο από τη διάταξη του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 Ν.2238/1994, πεδίο που τελικά περιέχει και ουσιαστικού δικαίου ρύθμιση (φορολογητέα ύλη) και ως εκ τούτου αυτή δεν δύναται να εφαρμοστεί αναδρομικά, ούτε ως διάταξη μεθόδου εξεύρεσης φορολογητέας ύλης, ιδίως σε αυτή δεν έχει περιληφθεί ρήτρα αναδρομής και η εφαρμογή της προκαλεί ουσιαστικές συνέπειες σε στοιχεία της φορολογικής ενοχής (φορολογητέα ύλη / αντικείμενο του φόρου).

➤ **Η προσαύξηση περιουσίας, ως μεταστροφή του βάρους απόδειξης,**
(βλ. και ΔΕΦΑ3983/2015²¹ και ΔΕΦΑ5/2016 Μειοψηφία)

πρβλ. 3456, 3453, 1663/1994)...» καθώς και εκτενή ανάλυση σε άρθρο Θ.Φορτσάκη/ Π.Πανταζόπουλου, ο.π.

²¹ ΔΕΦΑ 3983/2015: «...σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου του ν. 2238/1994, θεωρείται εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις οριζόμενες στο άρθρο 4 του ίδιου νόμου κατηγορίες εισοδήματος, ενώ κατά το δεύτερο εδάφιο της ίδιας παραγράφου, που προστέθηκε με την παρ 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, στην περίπτωση που διαπιστώνεται από τη φορολογική αρχή ότι υφίσταται προσαύξηση περιουσίας που δεν συνδέεται με γνωστή ή σταθερή πηγή στον φορολογούμενο εναπόκειται να αποδείξει η προσαύξηση αυτή, η οποία ανάγεται κατ' αρχήν στην χρήση που διαπιστώνεται, έχει προκύψει από πρόσοδο που δε φέρει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος ή από εισόδημα που είτε φορολογείται με άλλες διατάξεις είτε απαλλάσσεται από το φόρο με ειδικές διατάξεις... Με βάση τη διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παρ. 3 του ως άνω άρθρου 48, η οποία δεν χαρακτηρίζει εισόδημα προσαύξηση που δεν φέρει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος- ώστε να τίθεται ζήτημα αναδρομικής επιβολής φόρου καθ' υπέρβαση των χρονικών ορίων του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος- αλλά απλώς κατανέμει το βάρος της απόδειξης μεταξύ της φορολογικής αρχής και του φορολογούμενου- της πρώτης περιοριζόμενης στην εξακρίβωση της περιουσιακής προσαύξησης και του δεύτερου βαρυνόμενου με την απόδειξη της φορολόγησης ή της νόμιμης απαλλαγής από τον φόρο ή της μη υπαγωγής σε φόρο των χρηματικών ποσών που την δημιουργήσαν...».

Την ως άνω κρίση της ΔΕΦΑ 3983/2015 ότι, σε κάθε περίπτωση το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 48 Ν.2238/1994 (Άρθρο 15 Ν.3888/2010) αφορά και καταλαμβάνει μόνο έσοδα / προσόδους/ ποσά που συγκεντρώνουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος και κατά συνέπεια η νέα διάταξη δεν επηρεάζει τη φορολογική ενοχή, απλώς αναστρέφει το βάρος απόδειξης, όπως προαναφέρθηκε δυστυχώς δεν επιβεβαιώνει η πρακτική των φορολογικών ελέγχων των τελευταίων πέντε ετών. Κατά τη διενέργεια των οποίων, η φορολογική αρχή προχωρεί σε καταλογισμούς φόρου εισοδήματος επί τμημάτων από αγοραπωλησίες ακινήτων

Ακόμη και αν γινόταν δεκτό ότι η οικεία διάταξη καταρχήν δεν καθορίζει «νέα φορολογητέα ύλη», και στην περίπτωση αυτή για να διαγνώσουμε τη δυνατότητα αναδρομής της ή όχι θα έπρεπε να ελέγξουμε το αποτέλεσμα που τυχόν προκαλείται με την εν λόγω «αναστροφή του βάρους απόδειξης». Και τούτο διότι, όπως προαναφέρθηκε, για τον χαρακτηρισμό μιας διάταξης ως ουσιαστικής ή διαδικαστικής αναφορικά με τα αποτελέσματα και τις προϋποθέσεις της αναδρομικής εφαρμογής της, ερευνητέο είναι αν η εφαρμογή της τυχόν επιφέρει δυσμενείς συνέπειες στα ουσιώδη και συνταγματικά προστατευόμενα στοιχεία της φορολογικής ενοχής, ανεξαρτήτως του αντικειμένου που η διάταξη αυτή ρυθμίζει.

Αρχικά παρατηρητέο είναι ότι ακόμη και αν πρόκειται για αναστροφή του βάρους απόδειξης, εντούτοις η επιχειρούμενη αναστροφή έχει ως αποτέλεσμα την ένταξη στο πεδίο εφαρμογής της διάταξης του άρθρου 48 παρ.3 Ν.2238/1994 όχι μόνο της προσαύξησης που συνιστά εισόδημα, αλλά επιπρόσθετα και κάθε άλλη προσαύξησης από οιαδήποτε πηγή, για την οποία πλέον θα είναι νομικά αδιάφορα τα εννοιολογικά της χαρακτηριστικά ως πηγή εισοδήματος (διάρκεια, σταθερότητα)²². Ακόμη, με την επιχειρούμενη αναστροφή, ακόμη και αν η πηγή καταστεί απολύτως γνωστή, το υπό κρίση έσοδο θα φορολογηθεί με φόρο εισοδήματος, ανεξαρτήτως αν αυτό προέρχεται από διαρκή εκμετάλλευση και σταθερή πηγή ή όχι. Επομένως, το αποτέλεσμα της αναστροφής του βάρους απόδειξης που επιχειρείται με τον Ν.3888/2010 είναι ότι για να παραμείνει η υπό κρίση προσαύξηση εκτός πεδίου εφαρμογής του φόρου εισοδήματος, ο φορολογούμενος καλείται να αποδείξει τη συνδρομή περισσότερων προϋποθέσεων από αυτές που έπρεπε να αποδείξει με το προγενέστερο καθεστώς. Κατά συνέπεια, ακόμη και αν κατά την πρώτη ανάγνωση η υπό κρίση διάταξη τυχόν θα μπορούσε να χαρακτηριστεί ως διάταξη διαδικαστική, εντούτοις η εφαρμογή της οδηγεί σε πιθανή δυσμενή αλλοίωση της φορολογικής ενοχής (αντικείμενο του φόρου / φορολογητέα ύλη), χωρίς η αναδρομική αυτή δυνατότητα να έχει προβλεφθεί στο πραγματικό της.

που δεν έχουν περιληφθεί στο συμβόλαιο, επί δανείων μεταξύ συγγενών, επί καταθέσεων μετρητών που λαμβάνει χώρα από τον δικαιούχο του λογαριασμού, αναλήψεων μετρητών από μετόχους, επί μεταφοράς ποσών από προσωπικούς τραπεζικούς λογαριασμούς σε λογαριασμούς νομικών προσώπων και επί σωρείας άλλων τραπεζικών συναλλαγών, επί εμβασμάτων που συνιστούν απλώς μετακινήσεις τραπεζικών υπολοίπων, κινήσει που ουδόλως αντιστοιχούν ούτε και συνιστούν ούτε ταυτίζονται καθ' οιοδήποτε τρόπο με εισόδημα. Άλλωστε, ούτε η γραμματική ερμηνεία της οικείας διάταξης Ν.3888/2010 συνηγορεί στην άποψη της απλής αναστροφής βάρους απόδειξης, αφού στο πραγματικό της οικείας νέας διάταξης γίνεται λόγος γενικά για κάθε προσαύξηση περιουσίας και όχι μόνο για προσαύξηση περιουσίας που τυχόν φέρει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος και απλώς δεν δύναται αυτό να υπαχθεί σε κάποιες από τις επιμέρους πηγές που θεσπίζει ο Ν.2238/1994 (εδάφιο πρώτο άρθρου 48 παρ.3 Ν.2238/1994).

²² Όπως προελέχθη, κατά τη γραμματική του αποτύπωση, το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 48 Ν.2238/1994 ουδόλως περιορίζει το πεδίο εφαρμογής του μόνο σε παροχές που συγκεντρώνουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος, άποψη που ήδη αντικρούστηκε με πληρότητα, αφού με τη διάταξη αυτή υπάγεται σε φορολογία οιαδήποτε προσαύξηση και όχι μόνο η προσαύξηση του εισοδήματος (σταθερή πηγή-διαρκής εκμετάλλευση) και πάντως με την ΣτΕ 3782/2013, η οποία δημοσιεύθηκε μετά την έναρξη ισχύος της διάταξης Ν.3888/2010, δεν έγινε δεκτή η εφαρμογή της διάταξης αυτής ούτε και η φορολόγηση με φόρο εισοδήματος οιασδήποτε προσαύξησης, παρά μόνο της προσαύξησης με εννοιολογικά χαρακτηριστικά εισοδήματος)

Περαιτέρω, δεν θα πρέπει να λησμονούμε ότι η απόδειξη και η κατανομή του βάρους αυτής, κατά τη νομολογία των πολιτικών δικαστηρίων και του Αρείου Πάγου²³ συνδέεται με τη γέννηση της διαφοράς στην οποία αφορά και κατά συνέπεια αυτές (απόδειξη και βάρος απόδειξης) διέπονται κατά κανόνα από τον νόμο που ισχύει κατά τον χρόνο γέννησης της έννομης σχέσης ή του γεγονότος στα οποία αφορούν²⁴.

➤ ***Αν η ρύθμιση για την προσαύξηση περιουσίας είχε ερμηνευτικό χαρακτήρα.***

Κατά την πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, διάταξη νόμου καταφάσκει ως ερμηνευτική, υπό την προϋπόθεση ότι ο χαρακτήρας αυτός δηλώνεται στο πραγματικό της και επιπρόσθετα ότι διαπιστώνεται κενό ή αντίφαση που πρέπει να ερμηνευτεί. Οι δύο ως άνω προϋποθέσεις ουδόλως συντρέχουν στην υπό κρίση περίπτωση, αφού αφενός η υπό κρίση διάταξη δεν περιλαμβάνει στο πραγματικό της χαρακτηρισμό της ως ερμηνευτικής ούτε και η νομολογία και η θεωρία μέχρι σήμερα είχαν διαπιστώσει την ανάγκη ερμηνείας του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 Ν.2238/1994. Περαιτέρω δε, ειδικά για γνήσια ερμηνευτική φορολογική διάταξη και πάλι εφαρμογή έχει ο συνταγματικός κανόνας της χρονικά περιορισμένης φορολογικής αναδρομής²⁵.

III. Συμπέρασμα

Από την ανάγνωση της διάταξης του άρθρου 15 παρ.3 Ν.3888/2010 αλλά και από την αιτιολογική αυτής έκθεση (ιστορικός νομοθέτης) δύναται να συναχθεί το συμπέρασμα ότι πρόθεση του νομοθέτη ήταν η θέσπιση ενός τεκμαρτού τρόπου εξεύρεσης φορολογητέας ύλης ή μιας μεθόδου εξεύρεσης φορολογητέας ύλης ή έστω η θέσπιση αναστροφής βάρους απόδειξης. Τρόπος, μέθοδος ή αναστροφή με ευρύτερο όμως περιεχόμενο από το περιεχόμενο του πραγματικού του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 Ν.2238/1994. Ιδίως διότι, κατά το επιχειρούμενο τεκμήριο ή μέθοδο ή αναστροφή του βάρους απόδειξης, είναι πιθανή η διεύρυνση του αντικειμένου του φόρου εισοδήματος, σε σχέση με αυτό που ρητά ορίζονταν στις διατάξεις του Ν.2238/1994 προ της έναρξης ισχύος της οικείας διάταξης του Ν.3888/2010. Ενώ, κατά τη θέσπιση της οικείας διάταξης του άρθρου 15 Ν.3888/2010, ο φορολογικός νομοθέτης δεν πρόσδωσε σε αυτή αναδρομική ισχύ.

Συνακολούθως, και αν ακόμη η υπό κρίση διάταξη του άρθρου 15 παρ.3 Ν.3888/2010 δεν συνιστούσε αμιγώς ουσιαστική διάταξη, εντούτοις και υπό οιαδήποτε αυτής ερμηνεία (αναστροφή βάρους απόδειξης, τεκμήριο, μέθοδος προσδιορισμού φορολογητέας ύλης, διαδικαστική διάταξη βεβαίωσης φόρου, ερμηνευτική διάταξη κ.ο.κ.), η εφαρμογή της δύναται να επηρεάσει ουσιωδώς στοιχεία της φορολογικής ενοχής. Για τον λόγο αυτόν, δεν είναι συνταγματικά επιτρεπτή η αναδρομή της, πρωτίστως διότι αυτό δεν έχει προβλεφθεί στο πραγματικό της, ενώ και σε κάθε περίπτωση η τυχόν αναδρομή της θα τελούσε υπό τον χρονικό περιορισμό του άρθρου 78 παρ.2 Σ. **ΔΦΠ**

²³ Πρβλ. ΑΠ 1475/1983 και ΑΠ 602/1992

²⁴ Έτσι αναλυτικά πρωτότυπη ανάλυση Ε. Θεοχαροπούλου, ό.π.

²⁵ Πρβλ. ΣτΕ 5123/1996 και ΣτΕ 64/1990