

Εισοδήματος
Έντοκο αχρεώστητος καταβολής
Άρθρα 78 και 4 Σ.

Αριθ. Απόφ. 18954/2010 (Δ. Πρ. Αθ.)

Πρόεδρος: Κων. Καρακάσης, Πρ. Πρωτ.

Εισηγητής: Κων. Υφαντής, Πρωτοδίκης.

Δικηγόρος: Γ. Φουφόπουλος.

Κατά την αρχή της νομιμότητας του φόρου, η επιστροφή στον φορολογούμενο ποσού φόρου που αχρεώστητα αυτός κατέβαλε στο Δημόσιο πρέπει να γίνεται έντοκα, διότι αυτός στερήθηκε –χωρίς νόμιμο λόγο, συνεπώς κατά παράβαση του άρθρου 78Σ και για το λόγο αυτό ασύνδετα με τη φοροδοτική του ικανότητα- όχι μόνο τη χρήση του κεφαλαίου του, αλλά και των ωφελημάτων αυτού (τόκοι). Οι τόκοι υπερημερίας πρέπει να υπολογισθούν όχι με βάση τα οριζόμενα στο άρθρο 38 παρ. 2 Ν. 1473/1984, όπως αυτό έχει αντικατασταθεί, αλλά από τον χρόνο άσκησης σχετικής προσφυγής, όπου έχει περιληφθεί αίτημα επιστροφής.

Η τυχόν άσκηση αγωγής για την επιστροφή τόκων υπερημερίας επί αχρεώστητα καταβληθέντος ποσού φόρου είναι παραδεκτή αν προορίζεται με ορισμένο τρόπο το αιτούμενο ποσό τόκων.

...2. Επειδή, στον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Ν. 2717/1999, ΦΕΚ 97 Α') ορίζεται, στο άρθρο 71, ότι: «1. Αγωγή μπορεί να ασκήσει εκείνος ο οποίος έχει, κατά του Δημοσίου ή άλλου νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου, χρηματική αξίωση από έννομη σχέση δημοσίου δικαίου. 2...», στο δε άρθρο 73 ότι: «1. Το δικόγραφο της αγωγής, εκτός από τα στοιχεία που προβλέπει το άρθρο 45, πρέπει να περιέχει και: α) καθορισμό της έννομης σχέσης από την οποία απορρέει η αξίωση, β) σαφή έκθεση των πραγματικών περιστατικών, καθώς και τους λόγους που θεμελιώνουν κατά νόμο την αξίωση και γ) σαφώς καθορισμένο αίτημα. 2. Αίτημα της αγωγής μπορεί να είναι: α) η καταψήφιση της αξιούμενης παροχής, ή β) η αναγνώριση της αντιστοιχίας αξίωσης». Από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι η ακριβής περιγραφή του αντικείμενου της διαφοράς είναι συνυφασμένη με την υποβολή αιτήματος ορισμένου και όχι αορίστου και ανεπίδεκτου δικαστικής εκτιμήσεως και πρέπει για το λόγο αυτό όταν προβάλλεται αξίωση πληρωμής οφειλόμενου χρηματικού ποσού, να καθορίζεται το ποσό αυτό. Διαφορετικά το Δικαστήριο βρίσκεται σε αδυναμία να εκδώσει απόφαση συγκεκριμένη, σαφή και επιδεκτική εκτελέσεως (πρβλ. ΑΠ 364/1988, 662/2002). Από τα ανωτέρω ακολουθεί ότι, στην περίπτωση που εγείρεται καταψηφιστική αγωγή με αίτημα την καταβολή στον ενάγοντα τόκων υπερημερίας, αντιστοιχούντων σε συγκεκριμένο ποσό, χωρίς όμως να εξειδικεύεται το ποσό των τόκων, πρέπει η αγωγή να απορρίπτεται ως αόριστη και ανεπίδεκτη δικαστικής εκτιμήσεως εφόσον δεν ορίζεται η οφειλή του εναγομένου που είναι το αντικείμενο της διαφοράς. Με βάση τα ανωτέρω, η ένδικη αγωγή, υπό το προαναφερόμενο περιεχόμενο, είναι αόριστη και ανεπίδεκτη δικαστικής εκτιμήσεως, αφού με αυτή δεν ζητείται η επιδίκαση στον ενάγοντα συγκεκριμένου ποσού. Κατά συνέπεια, το κρινόμενο δικόγραφο, ως αγωγή είναι απαράδεκτο και ως τέτοιο πρέπει να απορριφθεί.

3. Επειδή, περαιτέρω, η προσφυγή, για την άσκηση της οποίας έχει καταβληθεί το νόμιμο παράβολο (βλ. τα 1574243 και 749065 Σειράς Α' ειδικά έντυπα παράβολα), παραδεκτώς ασκείται ενώπιον του Δικαστηρίου τούτου και πρέπει να εξετασθεί στην ουσία.

4. Επειδή, στην παρ. 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος ορίζεται ότι «Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους». Εξάλλου, στην παράγραφο 2 του άρθρου 38 του Ν. 1473/1984, όπως το άρθρο αυτό ισχύει ύστερα από την αντικατάσταση του από το άρθρο 3 του Ν. 2120/1993 (ΦΕΚ 24 Α') και στη συνέχεια την αντικατάσταση του δ' εδαφίου αυτού και την προσθήκη ε' εδαφίου από την παρ. 28 του άρθρου 6 του Ν. 2386/1996 (ΦΕΚ 43 Α'), ορίζονται τα εξής: «Κάθε άμεσος ή έμμεσος φόρος ή δασμός, κύριος ή πρόσθετος, ή πρόστιμο, που έχει καταβληθεί, κατά το ποσό που δεν οφείλεται με βάση οριστική απόφαση διοικητικού δικαστηρίου οιοδήποτε βαθμού, συμψηφίζεται ή επιστρέφεται εντόκως με το επιτόκιο που ισχύει, για τα έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας. Το έντοκο της επιστροφής του φόρου αρχίζει μετά την πάροδο εξαμήνου, από την πρώτη του μήνα του επομένου της κοινοποίησης στη φορολογική αρχή της απόφασης του αρμόδιου δικαστηρίου. Το ίδιο ισχύει και για τον επιστρεπτέο φόρο που προκύπτει από τη δήλωση του φορολογούμενου. Στην περίπτωση αυτή, προκειμένου για την υποβολή δηλώσεων με την κατάθεση των οποίων δημιουργείται υποχρέωση ταυτόχρονης καταβολής μέρους ή ολόκληρου, κατά περίπτωση, του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου, η εξάμηνη προθεσμία για την έντοκη επιστροφή του φόρου αρχίζει από την πρώτη του μήνα του επομένου της υποβολής της δήλωσης. Στην περίπτωση υποβολής δήλωσης της οποίας η εκκαθάριση ή καταβολή του φόρου δεν ενεργείται συγχρόνως με την κατάθεση αυτής, η εξάμηνη προθεσμία για την έντοκη επιστροφή του φόρου αρχίζει από την πρώτη του μήνα του επομένου της ημερομηνίας έκδοσης του εκκαθαριστικού σημειώματος του φόρου...». Τέλος, στο άρθρο 21 του Κώδικα των νόμων για τις δίκες του Δημοσίου (ΚΔ της 26.6/10.7.1944), το οποίο εξακολουθεί να ισχύει σύμφωνα με το τέταρτο εδάφιο του άρθρου 109 του Εισαγωγικού Νόμου του Αστικού Κώδικα («Εξακολουθούν να ισχύουν οι ειδικές διατάξεις που κανονίζουν διαφορετικά το ποσοστό ή την έναρξη του τόκου ως προς τις οφειλές ή τις απαιτήσεις του δημοσίου, των δήμων, των κοινοτήτων ή άλλων νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου»), ορίζονται τα εξής: «Ο νόμιμος και ο της υπερημερίας τόκος πάσης του Δημοσίου οφειλής ορίζεται εις 6% ετησίως, πλην εάν άλλως ωρίσθη διά συμβάσεως ή ειδικού νόμου. Ο ειρημένος τόκος άρχεται από της επιδόσεως της αγωγής». Από τα ανωτέρω ακολουθεί ότι υποχρέωση του Δημοσίου για καταβολή τόκων, νόμιμων ή υπερημερίας, θεσπίζεται με τη διάταξη του άρθρου 21 του Κ.Δ. της 26.6/10.7.1944, η οποία έχει εφαρμογή σε περίπτωση οφειλής που απορρέει από σχέση δημοσίου δικαίου, όπως η φορολογική. Οι τόκοι δε οφείλονται, κατά την έννοια της πιο πάνω διατάξεως, από την άσκηση της προσφυγής, με την οποία υποβάλλεται το αίτημα για επιστροφή φόρου που αχρεωστήτως έχει καταβληθεί (πρβλ. ΣτΕ 1274/2002). Έτσι ερμηνευόμενη η διάταξη του άρθρου 21 του πιο πάνω κ.δ/τος συμβιβάζεται με τη διάταξη της παρ.5 του άρθρου 4 του Συντάγματος. Σε αντίθετη περίπτωση, αν δηλαδή η διάταξη αυτή δεν είχε εφαρμογή σε περίπτωση οφειλής που απορρέει από σχέση δημοσίου δικαίου και, συνεπώς, το Δημόσιο δεν είχε υποχρέωση να καταβάλει τόκους από την άσκηση της προσφυγής, δε θα ήταν σύμφωνη με την πιο πάνω συνταγματική διάταξη, τούτο δε, γιατί η επιστροφή στο φορολογούμενο ατόκως του ποσού του φόρου που αχρεωστήτως είχε καταβάλει θα είχε, κατ'ουσίαν, ως αποτέλεσμα την οικονομική του

επιβάρυνση, αφού ο φορολογούμενος στερήθηκε -χωρίς νόμιμο λόγο, συνεπώς κατά παράβαση της συνταγματικής αρχής της νομιμότητας του φόρου και, για το λόγο αυτόν, ασυνδέτως προς τη φοροδοτική του ικανότητα- τη χρήση του κεφαλαίου του και των ωφελημάτων, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται και οι τόκοι, προκειμένου για χρηματική απαίτηση (ΣτΕ 1274/2002). Και ναι μεν η διάταξη του άρθρου 38 παρ.2 του Ν. 1473/1984 (όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 3 του Ν. 2120/ 1993 και την παρ.28 του άρθρου 6 του Ν. 2386/1996) ορίζει ότι το έντοκο της επιστροφής φόρων αρχίζει, κατά κανόνα, μετά την πάροδο εξαμήνου από την πρώτη του μήνα του επόμενου της κοινοποίησης στη φορολογική αρχή της απόφασης του αρμόδιου δικαστηρίου. Όμως, η ρύθμιση αυτή, με την οποία ορίζεται ως αφετηρία έναρξης του εντόκου της επιστροφής των φόρων το εξαιρετικά απομακρυσμένο από το χρόνο άσκησης της προσφυγής χρονικό σημείο που προεκτέθηκε, ισοδυναμεί, κατ'ουσίαν, με άτοκη επιστροφή και ως εκ τούτου έρχεται σε αντίθεση με τις διατάξεις των άρθρων 4 παρ. 5 και 78 του Συντάγματος, καθόσον ο φορολογούμενος στερήθηκε, χωρίς νόμιμο λόγο, συνεπώς κατά παράβαση της συνταγματικής νομιμότητας του φόρου και ασυνδέτως προς τη φοροδοτική του ικανότητα, τη χρήση του κεφαλαίου του και των ωφελημάτων, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται και οι τόκοι.

5. Επειδή, εν προκειμένω, από τα στοιχεία της δικογραφίας της κρινόμενης υποθέσεως προκύπτουν τα εξής: Με προσφυγή που ο προσφεύγων είχε ασκήσει ενώπιον του Δικαστηρίου τούτου κατά του από 27-7-2000 εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2000 που εξέδωσε στο όνομα του ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΚΑ' Αθηνών και κατά το μέρος που με αυτό απορρίφθηκε η επιφύλαξη του φορολογούμενου ως προς την υπαγωγή σε φορολόγηση ποσού δραχμών 16.286.400 και την παρακράτηση ως αναλογούντος φόρου επί'αυτού από κινητές αξίες του ποσού των δραχμών 3.257.280, ζήτησε για τους αναφερόμενους στο δικόγραφο λόγους τη μεταρρύθμιση της ως άνω πράξεως της φορολογικής Αρχής, με σκοπό τη νέα εκκαθάριση του οφειλόμενου φόρου και την επιστροφή σε αυτόν του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού. Το Δικαστήριο με την υπ'αριθμ. 7237/2003 απόφασή του δέχθηκε την προσφυγή και διέταξε τη νέα εκκαθάριση του οφειλόμενου από τον προσφεύγοντα φόρου και την επιστροφή του ποσού που θα προέκυπτε ότι καταβλήθηκε αχρεωστήτως. Κατόπιν αυτού και ύστερα από τη διαταχθείσα εκκαθάριση επεστράφη στο φορολογούμενο το ποσό του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου δυνάμει του από 21-1-2004 εκκαθαριστικού σημειώματος ανερχόμενο σε δραχμές 3.257.280. Ακολούθησε η υποβολή από μέρους του προσφεύγοντος της υπ'αριθμ.πρωτ. 4034/19-2-2004 αιτήσεως προς την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΚΑ' Αθηνών, με την οποία αυτός ζήτησε να του καταβληθούν τόκοι υπερημερίας αναλογούντες επί του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου από της παρακρατήσεως του ποσού του τελευταίου μέχρι 28-1-2004, ως ημερομηνία καταβολής του. Επί της αιτήσεως αυτής εκδόθηκε η ήδη προσβαλλόμενη απόφαση της φορολογικής Αρχής, με την οποία το αίτημα απορρίφθηκε κατ'επίκληση της διατάξεως της παραγράφου 28 του άρθρου 6 του Ν. 2386/ 1996 και με την αιτιολογία ότι δεν συντρέχουν οι οριζόμενες σε αυτή προϋποθέσεις και συγκεκριμένα δεν παρήλθε εξάμηνο από την πρώτη του μήνα του επόμενου της κοινοποιήσεως στη φορολογική Αρχή της αποφάσεως του Δικαστηρίου που έκρινε για το αχρεώστητο της καταβολής του επίμαχου φόρου. Τη νομιμότητα της αποφάσεως αυτής αμφισβητεί ο προσφεύγων με την ένδικη προσφυγή ζητώντας την ακύρωση αυτής.

6. Επειδή, υπό τα ως άνω πραγματικά περιστατικά και σύμφωνα με όσα έγιναν δεκτά στη μείζονα σκέψη ως προς τη μη εφαρμογή, στην περίπτωση οφειλής τόκων υπερημερίας επί ποσού αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, των διατάξεων του άρθρου 38 παρ.2 του Ν. 1473/1984 (όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 3 του Ν. 2120/1993 και την παρ.28 του άρθρου 6 του Ν. 2386/1996), που ορίζει ότι το έντοκο της επιστροφής φόρων αρχίζει, κατά κανόνα, μετά την πάροδο εξαμήνου από την πρώτη του μήνα του επόμενου της κοινοποίησης στη φορολογική αρχή της απόφασης του αρμόδιου δικαστηρίου, ο προσφεύγων δικαιούταν τόκους υπερημερίας αναλογούντες στο ποσό του φόρου που αχρεωστήτως παρακρατήθηκε από το εισόδημα του και μάλιστα από το χρόνο άσκησης της προσφυγής, με την οποία ζήτησε την επιστροφή του ποσού τούτου και μέχρι την εξόφληση. Απορρίπτοντας επομένως η φορολογική Αρχή στο σύνολό της την αίτηση του προσφεύγοντος για την καταβολή τόκων υπερημερίας με την προσβαλλόμενη απόφαση έσφαλε κατά ένα μέρος, γι' αυτό και η απόφαση πρέπει να μεταρρυθμισθεί, κατά μερική παραδοχή του οικείου αιτήματος της προσφυγής, ως εν μέρει βασίμου.

7. Επειδή, κατ' ακολουθίαν, πρέπει να γίνει εν μέρει δεκτή η προσφυγή και να μεταρρυθμισθεί η προσβαλλόμενη με αυτή πράξη της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑ' Αθηνών, όπως ειδικότερα ορίζεται στο διατακτικό.

8. Επειδή, ενόψει της μερικής νίκης και μερικής ήττας των διαδίκων, πρέπει να διαταχθεί η απόδοση στον προσφεύγοντα μέρους του κατατεθέντος παραβόλου, κατ' άρθρο 277 παρ.9 εδάφιο γ' του Κ.Δ.Δ., ανερχόμενου σε ευρώ 3, ενώ για τον ίδιο λόγο τα δικαστικά έξοδα πρέπει να συμψηφισθούν ανάμεσα στους διαδίκους, κατ' άρθρο 275 παρ.1 εδάφιο γ' του Κ.Δ.Δ.

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ

Η άριστη αιτιολογία της απόφασης που δημοσιεύουμε, η οποία ανατρέχει στους συνταγματικούς κανόνες της νομιμότητας του φόρου (περιγραφή του φορολογικού περιστατικού στη διάταξη με διαπιστωτικό απλώς τον χαρακτήρα της καταλογιστικής πράξης) και της φοροδοτικής ικανότητας σε συνδυασμό, οδηγεί στη διατύπωση της κρίσης ότι η θεραπεία για την επιστροφή των καρτών του κεφαλαίου που αχρεώστητα καταβλήθηκε πρέπει να εντείνεται τουλάχιστον από τον χρόνο άσκησης του ένδικου μέσου. Σημαντική συνεισφορά της απόφασης συνιστά και η χρησιμοποίηση ως κριτηρίου του μεγάλου χρόνου που μεσολαβεί από την άσκηση της προσφυγής έως την πρωτόδικη κρίση, ο οποίος κατ' ουσίαν εμποδίζει την αποτελεσματική παροχή έννομης προστασίας (άρθρο 20Σ).

Α.Κ. Μάλλιου