

## ΣτΕ Ολομ. 691/2019

*Φορολογία εισοδήματος – Αρχή της ασφάλειας δικαίου – Απαγόρευση αναδρομικής επιβολής φόρου (άρ. 78 παρ. 2 Σ.) – Επισφαλείς απαιτήσεις – Αντισυνταγματικότητα του άρθρου 9 παρ. 4 του ν. 3296/2004, με την οποία υπήχθησαν σε αυτοτελή φορολόγηση με συντελεστή 25% οι προβλέψεις των επιχειρήσεων, που εμφανίζονταν στον λογαριασμό «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» του πρώτου μετά την 30.12.2004 ισολογισμού, λόγω μη επαλήθευσής τους*

(Α) Η αρχή της ασφάλειας του δικαίου, η οποία απορρέει από την αρχή του κράτους δικαίου και ιδίως από τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1 και 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος (ΣτΕ Ολομ. 2649, 1738/2017) και ειδικότερη εκδήλωση της οποίας αποτελεί η αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου (πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 2649/2017, 2034/2011), επιβάλλει σαφήνεια και προβλέψιμη εφαρμογή των εκάστοτε θεσπιζόμενων διοικητικών καταστάσεων. Εξάλλου, η θεμελιώδης αυτή αρχή, η οποία εξυπηρετεί σκοπούς δημοσίου συμφέροντος, έχει ιδιαίτερη σημασία στο πεδίο του φορολογικού δικαίου, ως συνδεδεμένη με τη δημοσιονομική τάξη και την εν γένει οικονομική ζωή της χώρας (πρβλ. ΣτΕ 3412/2017 επταμ., 2502/2016.). Ειδικότερα, η αρχή αυτή επιτάσσει ο φορολογούμενος να γνωρίζει έγκαιρα το φορολογικό καθεστώς που διέπει την οικονομική συμπεριφορά του και να μπορεί να προγραμματίζει και να λαμβάνει τις οικονομικού χαρακτήρα αποφάσεις του επί τη βάση δεδομένων, σαφών και προβλέψιμων κανόνων, όσον αφορά τη φορολογική τους αντιμετώπιση, ώστε να εμπεδώνεται κλίμα ασφάλειας και εμπιστοσύνης μεταξύ αυτού και του Κράτους που συμβάλλει στην ορθολογική οικονομική ανάπτυξη της χώρας, η οποία στηρίζεται στην ιδιωτική οικονομική πρωτοβουλία, υπό τον εγγυητικό και ρυθμιστικό ρόλο του κράτους (άρθρο 106 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος), προς όφελος του δημοσίου συμφέροντος, και, περαιτέρω, να μην αφήνεται έκθετος σε μακρά περίοδο ανασφάλειας δικαίου -που αποτελεί σε συνδυασμό και με τις συνεχείς μεταβολές της φορολογικής νομοθεσίας-παράγοντα κλονισμού των οικονομικών δραστηριοτήτων του, γεγονός που μπορεί να έχει δυσμενείς συνέπειες και ως προς το ύψος των φορολογικών εσόδων.

(Β) Εκδήλωση της απορρέουσας από την αρχή του κράτους δικαίου, αρχής της ασφάλειας του δικαίου ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο αποτελεί η θεσπιζόμενη με το άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος ρύθμιση (ΣτΕ Ολομ. 1738/2017, ΣτΕ Ολομ. 3174/2014, 884/2016 επταμ.). Με τη συνταγματική αυτή διάταξη, εν όψει των παραπάνω αρχών της ασφάλειας του δικαίου και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης των διοικουμένων, καθώς και της αρχής της ισότητας, που απαγορεύει την αυθαίρετη δυσμενή μεταχείριση, σε συγκερασμό όμως προς την αποστολή του νομοθέτη να ρυθμίζει τις έννομες σχέσεις σύμφωνα με τις επιταγές του δημοσίου συμφέροντος και με την ανάγκη να παρέχεται σε αυτόν σχετική ευχέρεια κατά την εφαρμογή του κρατικού οικονομικού προγραμματισμού (ΣτΕ 2810/2017 επταμ.), περιορίσθηκε η δυνατότητα αναδρομής των νόμων που συνεπάγονται οικονομικό βάρος μόνο μέχρι το προηγούμενο της επιβολής του φόρου ημερολογιακό έτος.

(Γ) Ως προς το ζήτημα του τρόπου απόσβεσης των επισφαλών απαιτήσεων των επιχειρήσεων (ήτοι των απαιτήσεων εκείνων, για τις οποίες από διάφορα πραγματικά περιστατικά υπάρχει αβεβαιότητα για το εάν ο οφειλέτης θα εκπληρώσει την υποχρέωσή του ολικά ή μερικά), ο νομοθέτης ακολούθησε κατά περιόδους διαφορετικές ρυθμίσεις. Με την παρ. 3 του άρθρου 9 του ν. 3296/2004, επανήλθε σε ισχύ από 1.1.2005 το σύστημα σχηματισμού "πρόβλεψης" για την απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων, το οποίο ίσχυε προ του ν. 3091/2002 και επιπλέον,

θεσπίσθηκε για πρώτη φορά, η εκκαθάριση του λογαριασμού 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» ανά πενταετία, αρχής γενομένης από τη διαχειριστική περίοδο 2005, με τη μεταφορά του μη αποσβεσθέντος, λόγω μη επαληθεύσεως των προβλέψεων, υπολοίπου της σχηματισθείσας πρόβλεψης απόσβεσης επισφαλών απαιτήσεων στα ακαθάριστα έσοδα της επόμενης της εν λόγω πενταετίας διαχειριστικής χρήσης και τη συνακόλουθη υπαγωγή του σε φόρο εισοδήματος. Με την δε παρ. 4 του ίδιου άρθρου επεβλήθη (οιονεί) εκκαθάριση και των συσσωρευθεισών (“χτισμένων”) προβλέψεων που είχαν σχηματίσει οι επιχειρήσεις κατά το χρονικό διάστημα από 1.1.1993 (οπότε εφαρμόστηκε το πρώτον το σύστημα σχηματισμού πρόβλεψης για την απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων) έως 31.12.2002 (οπότε καταργήθηκε το πιο πάνω σύστημα και επανήλθε το καθεστώς εκπτώσεως δι’ οριστικών εγγραφών), καθ’ ο μέρος αυτές δεν είχαν αποσβεσθεί με τη διαγραφή των ανεπίδεκτων εισπραξίας απαιτήσεων, σύμφωνα με τις (αυστηρότερες) ρυθμίσεις του άρθρου 5 του ν. 3091/2002 και της 1111373/13303/Β0012/11.12.2003 υπουργικής απόφασης, δια της (άπαξ) υπαγωγής τους σε φόρο εισοδήματος. Η ρύθμιση όμως αυτή, που θεσπίσθηκε μετά την πάροδο μακρού χρόνου από της καθιερώσεως για πρώτη φορά του ως άνω συστήματος και χωρίς, μάλιστα, να δοθεί στις επιχειρήσεις η δυνατότητα να επιδιώξουν τη διαγραφή των ανεπίδεκτων εισπραξίας απαιτήσεων τους υπό καθεστώς ανάλογο με το εφεξής θεσπισθέν και με την οποία υπήχθη σε φόρο εισοδήματος ύλη που μέχρι τη δημοσίευση του ως άνω νόμου δεν υπέκειτο κατ’ αρχήν σε φόρο (δεδομένου ότι σε φόρο εισοδήματος υπέκειτο κατ’ εξαίρεση μόνο το τυχόν υπερβαίνον το εκάστοτε ισχύον ανώτατο όριο σχηματισμού πρόβλεψης ποσό, το οποίο όμως αφαιρείτο από το συνολικό ποσό της πρόβλεψης), ανεξαρτήτως αν προβλέπει φορολόγηση με ειδικό τρόπο (αυτοτελώς) και με φορολογικό συντελεστή (25%) χαμηλότερο των γενικώς ισχυόντων στη φορολογία εισοδήματος την κρίσιμη διαχειριστική περίοδο για τις ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες (35%, κατ’ άρθρο 6 παρ. 1 του ν. 2873/2000) συνιστά αναδρομική επαχθή μεταβολή του φορολογικού καθεστώτος των επιχειρήσεων στις οποίες αναφέρεται. Ως εκ τούτου και εν όψει των ανωτέρω σκέψεων περί της αρχής της ασφάλειας δικαίου και του άρθρου 78 παρ. 2 Σ., η διάταξη του άρθρου 9 παρ. 4 του ν. 3296/2004 αντίκειται στην εξειδικεύουσα την (απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου) αρχή της ασφάλειας του δικαίου διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, καθότι επιβάλλει φόρο επί ύλης, η οποία όχι μόνον σχηματίσθηκε σε χρόνο προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του ν. 3296/2004 έτους, αλλά και δεν υπέκειτο κατ’ αρχήν σε φόρο υπό το ισχύον, κατά τον σχηματισμό της, νομοθετικό καθεστώς και είναι, συνεπώς, ανίσχυρη (πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 1912/2009). [με μειοψηφία τριών Συμβούλων]