



ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΩΝ ΜΕΛΕΤΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΝΟΜΟΤΕΧΝΙΚΗΣ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑΣ
ΣΧΕΔΙΩΝ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΩΝ ΝΟΜΩΝ

ΕΚΘΕΣΗ ΣΤΟ ΣΧΕΔΙΟ ΝΟΜΟΥ

«Απλουστεύσεις και βελτιώσεις στη φορολογία εισοδήματος και κεφαλαίου και άλλες διατάξεις»

I. Γενικά

Με τις διατάξεις του προς ψήφιση νομοσχεδίου προτείνεται μία σειρά νέων προσθηκών, αντικαταστάσεων και τροποποιήσεων στις υφιστάμενες διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας που αφορούν τόσο τη φορολογία εισοδήματος όσο και τη φορολογία κεφαλαίου, με σκοπό την επίτευξη «..αναλογικά υψηλότερης ωφέλειας για τα χαμηλά εισοδήματα (...) απλοποίησης των φορολογικών διαδικασιών και απλοποίηση των εντύπων φορολογίας εισοδήματος (...) δικαιότερης κατανομής των φορολογικών βαρών (...), τόνωσης της επιχειρηματικότητας κατά τα πρώτα έτη έναρξης της δραστηριότητας (...), βελτίωσης των σχέσεων των φορολογικών Αρχών με τους φορολογούμενους» (βλ. Αιτιολογική Εκθεση επί του ΣχΝ σελ. 1, 3, 7, 10,11, 13).

II. Ειδικότερες παρατηρήσεις

1. Επί του άρθρου 3 ΣχΝ

Με την παράγραφο 5 του άρθρου αυτού προτείνεται ο καθορισμός με υπουργική απόφαση του τρόπου προσδιορισμού της «...κατώτατης πραγματικής αξίας που προκύπτει από τη μεταβίβαση : α) ολόκληρης επιχείρησης, μεριδίων ή μεριδίων και ποσοστών συμμετοχής λαμβάνοντας υπόψη τα καθαρά κέρδη των τελευταίων πέντε ετών, την αμοιβή του επιχειρηματία, το επιτόκιο των έντοκων γραμματίων του Δημοσίου ετήσιας διάρκειας και τα έτη λειτουργίας της και β) μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών ή σε αλλοδαπό Χρηματιστήριο ή σε άλλο χρηματιστηριακό

2

θεσμό, λαμβάνοντας υπόψη αποτελέσματα από τους τελευταίους πριν από τη μεταβίβαση ισολογισμούς και την απόδοση των ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης».

Σχετικά με την προτεινόμενη ρύθμιση θα μπορούσε να διατυπωθεί προβληματισμός ως προς τους χρησιμοποιούμενους όρους, προκειμένου να χαρακτηριστεί η διάταξη ειδική νομοθετική εξουσιοδότηση υπό την έννοια του άρθρου 43 παρ. 2 Σ σε συνδυασμό με την επιταγή του ισχύοντος άρθρου 78 παρ. 4 πρώτο εδάφιο Σ. Ειδικότερα, σύμφωνα με το άρθρο 78 παρ. 4 πρώτο εδάφιο του Συντάγματος, «Το αντικείμενο της φορολογίας, ο φορολογικός συντελεστής, οι απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τη φορολογία και η απονομή των συντάξεων δεν μπορεί να αποτελέσουν αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης». Επίσης, σύμφωνα με την αρχή της παρ. 1 του ίδιου άρθρου «Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που 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». Από τον συνδυασμό των παραπάνω διατάξεων προκύπτει ότι η επιβολή του φόρου, το αντικείμενο της φορολογίας, ο φορολογικός συντελεστής και οι απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τη φορολογία προϋποθέτουν τυπικό νόμο και δεν είναι δυνατή η ρύθμισή τους με κανονιστικές διοικητικές πράξεις.

Η νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας έχει ερμηνεύσει τις πιο πάνω διατάξεις του άρθρου 78 Σ αυστηρά, δεχόμενη ότι οι φορολογικές υποχρεώσεις, οι φορολογικές απαλλαγές, το αντικείμενο της φορολογίας, ο φορολογικός συντελεστής πρέπει να θεσπίζονται με τυπικό νόμο και όχι με πράξη της διοικήσεως, που εκδίδεται έστω και με νομοθετική εξουσιοδότηση, σύμφωνα με το άρθρο 78 παρ. 1 και παρ. 4 του Συντάγματος (βλ. ΣτΕ 855/1993, Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας 1995, σελ. 1200 επ., ΣτΕ 780/1994, Διδικ 1994 σελ. 1250 επ., ΑΠ 18/1994 Ολομέλεια, ΕλλΔνη 1994 σελ. 1264 επ., επίσης Π.Παραρά, Σύνταγμα 1975-Corpus II, άρθρα 51-80, 1985, σελ. 566 επ., Ι.Αναστόπουλου, σελ.112 επ., Β.Σκουρή, Νομοθετική εξουσιοδότηση και κανονιστική διοικητική πράξη - Έννοια του άρθρου 78 παρ. 4 του Συντάγματος, Γνωμοδότηση, ΝοΒ 1990, σελ.1304 επ., Κ.Φινοκαλιώτη, Η συνταγματική κατοχύρωση των αρχών της νομιμότητας και βεβαιότητας του φόρου και της απαγόρευσης της αναδρομικότητας των φορολογικών νόμων, 1984, σελ. 55 επ.).

Στη συγκεκριμένη περίπτωση, προβλέπεται να οριστεί με υπουργική απόφαση ο τρόπος προσδιορισμού της «κατώτατης πραγματικής αξίας που προκύπτει από τη μεταβίβαση : α) ολόκληρης επιχείρησης, μερίδων ή μεριδίων και ποσοστών συμμετοχής και β) μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματι-

στήριο Αξιών Αθηνών ή σε αλλοδαπό Χρηματιστήριο ή σε άλλο χρηματιστηριακό θεσμό...», με αποτέλεσμα να καθορίζεται με κανονιστική πράξη το αντικείμενο της φορολογίας και ο φορολογικός συντελεστής. Ενόψει της περιληπτικής διατύπωσης της προτεινόμενης παρ. 5 του άρθρου αυτού, θα μπορούσε ίσως να αμφισβητηθεί κατά πόσο ο (τυπικός) νόμος ορίζει επακριβώς το αντικείμενο του φόρου καθώς και τον συντελεστή του φόρου, δεδομένου ότι δεν ορίζονται συγκεκριμένα κριτήρια προσδιοριστικά του τρόπου καθορισμού της εν λόγω αξίας.

Περαιτέρω, η κατά το άρθρο 43 παρ.2 Σ παρεχόμενη εξουσιοδότηση για την έκδοση κανονιστικών διοικητικών πράξεων από άλλα όργανα της διοίκησης εκτός του Προέδρου της Δημοκρατίας υπόκειται στους περιορισμούς του δεύτερου εδαφίου του άρθρου αυτού και επιτρέπεται «προκειμένου να ρυθμιστούν ειδικότερα θέματα ή θέματα με τοπικό ενδιαφέρον ή με χαρακτηριστικά τεχνικό ή λεπτομερειακό». Ετσι, η νομοθετική εξουσιοδότηση χαρακτηρίζεται ειδική και ορισμένη, υπό την έννοια ότι πρέπει να είναι συγκεκριμένα, δηλαδή ορισμένη κατά περιεχόμενο, σκοπό και έκταση (Βλ. εκτενέστερα Π.Δαγτόγλου, Γενικό διοικητικό δίκαιο, 1992, σελ. 85 επ., Ε.Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο διοικητικού δικαίου, 9η έκδ., 1999, σελ.64 επ., Α.Τάχου, Ελληνικό διοικητικό δίκαιο, 1994, σελ. 73 επ.). Η νομολογία του ΣτΕ παγίως δέχεται, ότι νομοθετικές εξουσιοδοτήσεις που είτε δεν καθορίζουν, είτε καθορίζουν με εντελώς γενικό τρόπο τα αντικείμενά τους είναι ανίσχυρες (ΣτΕ 478/1989, 2309/1992, 4203/1995, 4025/1998, 2830/1999, Π.Παραρά, Σύνταγμα 1975-Corpus I, άρθρα 1-50, 1982, σελ. 471 επ., Π.Δαγτόγλου, ό.π., σελ. 83 επ., Ε.Σπηλιωτόπουλου, ό.π., σελ.64 επ.)

Με βάση τα ανωτέρω, θα μπορούσε να εξετασθεί ο ειδικός και συγκεκριμένος χαρακτήρας της υπό ψήφιση παρ. 5, διότι ναι μεν ορίζεται η δυνατότητα καθορισμού του μοναδικού συντελεστή με Υπουργική Απόφαση, δεν προβλέπεται και δεν οριοθετείται όμως το ύψος του συντελεστή φόρου, ενώ είναι μάλλον αμφισβητούμενο κατά πόσον θα μπορούσε να χαρακτηριστεί «ειδικότερο», «λεπτομερειακό» ή «τεχνικό» θέμα. Η ευχέρεια προσδιορισμού του εν λόγω φορολογικού συντελεστή από την κανονιστικώς δρώσα διοίκηση, χωρίς ένδειξη κατώτατου ή ανώτατου ορίου στον τυπικό νόμο, θα μπορούσε ενδεχομένως να προβληματίσει τα αρμόδια Δικαστήρια (πρβλ. την σχετική νομολογία του ΣτΕ ως προς το ζήτημα του προσδιορισμού της προκύπτουσας ωφέλειας από τη μεταβίβαση μετοχών, ονομαστικών ή ανωνύμων, εταιρειών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών, σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 15 παρ. 1 ν. 2459/1997, «...Διά των ανωτέρω διατάξεων προβλέπεται μεν η επιβολή φόρου επί της προκυπτούσης εκ της μεταβίβασης μετοχών μη εισηγμένων εις το Χρηματιστήριο Αθηνών ωφελείας,

πλην όμως, η ωφέλεια αυτή, ως αντικείμενον του επιβαλλομένου φόρου, δεν προσδιορίζεται ειδικώτερον εις τον ίδιον τον νόμον ούτε περιγράφεται εις αυτόν η μέθοδος προσδιορισμού της. Αντιθέτως, το θέμα αυτό, δηλ. ο τεκμαρτός υπολογισμός του αντικείμενου της φορολογίας καθίσταται ρητώς αντικείμενον εξουσιοδοτήσεως, προκειμένου να ορισθεί διά διατάγματος. Τούτο όμως αντίκειται εις την προπαρατεθείσαν συνταγματικήν διάταξιν, διότι ναι μεν η ωφέλεια, ως αντικείμενον του φόρου, κατονομάζεται εις τον νόμον, πλην όμως, ο τεκμαρτός προσδιορισμός αυτής ανατίθεται εξ ολοκλήρου εις την υπόδειξιν ωρισμένων στοιχείων, τα οποία λαμβάνονται ενδεικτικώς υπόψιν υπό της κανονιστικής δρώσης Διοικήσεως, δια τον τεκμαρτόν αυτόν προσδιορισμόν. Ο τοιούτος, όμως, τεκμαρτός προσδιορισμός, δύναται να γίνει, και δη κατά τρόπον πλήρη, μόνον διά τυπικού νόμου, και κατά συνέπειαν, η εξουσιοδοτική διάταξις του άρθρου 15 παρ. 6 του Ν 2459/1997 είναι ανίσχυρος ως αντικειμενική εις το άρθρον 78 παρ. 4 Σ (...) Το θέμα τούτο διακρίνεται σαφώς της περιπτώσεως κατά την οποίαν ο ίδιος ο νόμος, εις συμμόρφωσιν προς την ανωτέρω συνταγματικήν επιταγήν θα εθέσπιζε τα τεκμήρια και θα καθιστούσε αντικείμενον εξουσιοδοτήσεως την ρύθμισιν ησόνων ζητημάτων και λεπτομερειών (λ.χ. ως προς την μέθοδον υπολογισμού, κ.λπ.)...» ΣτΕ ΠΕ 406/1999 Ε' Τμ., ΔΕΕ 10/1999 σελ. 1073 επ. Επίσης, βλ. επί του ιδίου ζητήματος ΣτΕ 65/2001 Β' Τμ., ΔΕΕ 12/2001 σελ. 1286 επ., σύμφωνα με την οποία «....Επειδή, όπως συνάγεται από τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 15 του Ν 2459/1997, με τις οποίες, μεταξύ άλλων, εισήχθη η φορολόγηση της «ωφέλειας» από τη μεταβίβαση μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών, ο εννοιολογικός προσδιορισμός της εν λόγω φορολογητέας ωφέλειας δεν γίνεται στον ίδιο τον τυπικό αυτό νόμο αλλά ανατίθεται στο κατά την παρ. 6 του ως άνω άρθρου 15 Διάταγμα, για το περιεχόμενο του οποίου ο νόμος αρκείται στην «ενδεικτική», κατά τη ρητή αναφορά του, λήψη υπόψη ορισμένων κριτηρίων (τιμαρίθμου και χρόνου κτήσεως των μετοχών). Ως εκ τούτου όμως, οι εν λόγω διατάξεις, καθιστώντας το αντικείμενο της προβλεπόμενης σε αυτές φορολογίας περιεχόμενο νομοθετικής εξουσιοδοτήσεως, αντίκειται στις παρατεθείσες στην προηγούμενη σκέψη διατάξεις του άρθρου 78 παρ. 1 και 4 του Συντάγματος ...»).

2. Επί του άρθρου 5 ΣχΝ

Με την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού προβλέπεται, σχετικά με την έκπτωση δαπανών από το εισόδημα επιχειρήσεων, ότι εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα «...οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές των εταιρών εταιριών περιορισμένης ευθύνης, εφόσον τα πρόσωπα αυτά για τις υπηρεσίες που παρέχουν στις εταιρίες έχουν ασφαλιστεί σε οποιοδήποτε ασφαλι-

στικό οργανισμό ή ταμείο. Από τα ακαθάριστα έσοδα των υποχρέων της παρ. 4 του άρθρου 2 δεν εκπίπτουν οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές των εταίρων ή μελών τους».

Η προτεινόμενη ρύθμιση, ειδικότερα κατά το μέρος που διαφοροποιεί την φορολογική μεταχείριση μεταξύ νομικών προσώπων ως προς το ζήτημα της εκπτώσεως δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδά τους, έχει κριθεί ότι εναρμονίζεται με την αρχή της φορολογικής ισότητας με το σκεπτικό ότι «...ο συντακτικός νομοθέτης, επιτάσσοντας τη συνεισφορά των πολιτών στα δημόσια βάρη ανάλογα με τη φοροδοτική τους ικανότητα, παρέχει ταυτόχρονα ευρεία ευχέρεια στο νομοθέτη να καθορίζει το σύστημα φορολογίας του εισοδήματος και τα ποσά που αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα των κερδοσκοπικών και μη κερδοσκοπικών νομικών προσώπων με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά κάθε κατηγορίας αυτών, χωρίς να είναι υποχρεωμένος να θεσπίζει ενιαίες ή ομοιόμορφες ρυθμίσεις για όλα τα νομικά πρόσωπα ούτε να μεταχειρίζεται ειδικά το ζήτημα της εκπτώσεως δαπανών σε κάθε κατηγορία νομικών προσώπων κατά τον τυχόν ευνοϊκότερο τρόπο που έχει θεσπιστεί για άλλη κατηγορία (...) λαμβανομένων υπόψη των διαφορετικών συνθηκών υπό τις οποίες τελεί η κάθε κατηγορία νομικών προσώπων από την άλλη...» (ΣτΕ 2971/2001, ΔιοικΕφΑθ 1527/1999 ΔιΔικ 1999 σελ. 1210 επ.)

Αθήνα, 13 Νοεμβρίου 2002

Η εισηγήτρια επιστημονική συνεργάτις
Αλεξάνδρα Καρέτσου

Ο προϊστάμενος της Διεύθυνσης
Αντώνης Μ. Παντελής
Καθηγητής Νομικής Παν/μίου Αθηνών

Για το Επιστημονικό Συμβούλιο
Ο Πρόεδρος
Καθηγητής Κώστας Μαυριάς