

ΔΙΚΗΓΟΡΙΚΟ ΓΡΑΦΕΙΟ

ΤΑΣΟΥ Δ. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ
ΒΟΥΛΑΣ Τ. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ
ΒΑΣΙΛΗ Τ. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ
Πανεπιστημίου 56, Αθήναι
τηλ. 3819670, fax. 3304560

Γ Ν Ω Μ Ο Δ Ο Τ Η Σ Η

Σ.Α.Τ.Ε.

Από τον Πανελλήνιο Σύνδεσμο Ανωνύμων Τεχνικών Εταιρειών και ΕΠΕ, μου ετέθησαν τα ακόλουθα ερωτήματα :

1. Η διάταξη του άρθρου 7 Ν. 2579/1998, με την οποία, κατά τροποποίηση του άρθρου 34 Ν. 2238/1994, επιβάλλεται φόρος επί των υπολοίπων, μέχρι τώρα αφορολογήτων κερδών ή αποθεματικών, τελεί νε αρμονία προς το Σύνταγμα ;

2. Η διάταξη του άρθρου 8 Ν. 2579/1998, με την οποία επιβάλλεται αυτοτελής φορολόγηση των αφορολογήτων αποθεματικών των τεχνικών εταιρειών, συμβιβάζεται με τη συνταγματική αρχή της απαγόρευσης αναδρομής των φορολογικών νόμων, πέραν του προηγούμενου, από της δημοσίευσως, οικονομικού έτους ;

3. Ποία πρέπει να είναι η δικονομική αντιμετώπιση του θέματος και ποιά διαδικασία πρέπει να ακολουθηθεί, προκειμένου να ασκηθεί, από εκάστη ενδιαφερόμενη τεχνική εταιρεία, προσφυγή στα Διοικητικά Δικαστήρια κατά της επιβολής των ανωτέρω φόρων ;

Σ.Α.Τ.Ε.

Επί των ανωτέρω ερωτημάτων κατέληξα στις ακόλουθες απαντήσεις :

1. Επί του Αρθρου 7 Ν. 2579/1997

Α. Η νέα παρ. 5 του άρθρου 34 Ν. 2238/1994, που εισήχθη με τη διάταξη του άρθρου 7 παρ. 1 Ν. 2579/1998, επιβάλλει στις κοινοπραξίες και τις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες τεχνικές εταιρείες, καθώς και στις ατομικές επιχειρήσεις, νέα επιβάρυνση, όσον αφορά στον προσδιορισμό των φορολογητέων καθαρών κερδών, σε περίπτωση που προκύπτει διαφορά

Σ.Α.Τ.Ε.

μεταξύ, αφ'ενός μεν των δηλουμένων ή κατ'έλεγχο προκυπτόντων καθαρών κερδών, αφ'ετέρου δε των τεκμαρτώς προσδιοριζομένων τοιούτων, επί τη βάση των διατάξεων των παρ. 1 έως 3 άρθρου 34 και άρθρ. 109 Ν. 2579/1998. Στην περίπτωση αυτή προστίθεται στα τεκμαρτά κέρδη και ποσοστό 40% του ποσού της ως ανω διαφοράς των καθαρών κερδών.

Η διάταξη αυτή φαίνεται ότι δεν αφορά το Σύνδεσμό σας, δεδομένου ότι, με την παράγραφο 6 του ίδιου άρθρου, εξαιρούνται ρητώς από το πεδίο εφαρμογής της οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες και οι ημεδαπές ΕΠΕ, για τις οποίες ενδιαφέρεσθε.

Ούτως ή άλλως, ως προς αυτή τη ρύθμιση, η οποία ισχύει μόνον για το μέλλον, δύσκολα μπορεί να τεθεί θέμα αντισυνταγματικότητας του Ν. 2579/1998.

Σ.Α.Τ.Ε.

Β. Η ρύθμιση που επιφέρει δυσβάστακτο φορολογικό βάρος, για τις ημεδαπές Τεχνικές ΑΕ και ΕΠΕ, είναι εκείνη των παραγράφων 9 10 και 11 του άρθρου 34 Ν. 2238/1994, οι οποίες προσετέθησαν με το άρθρο 7 παρ. 4 του νέου Ν. 2579/1998.

Σύμφωνα με τη ρύθμιση της παραγράφου 9, στις ημεδαπές τεχνικές ΑΕ και ΕΠΕ, των οποίων τα κέρδη προσδιορίζονται τεκμαρτώς, σε περίπτωση που μετά την έγκριση του ισολογισμού και τη διάθεση των κερδών της οικείας διαχειριστικής χρήσης και τη φορολόγησή τους, κατά τις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου 106 Ν. 2238/1998, απομένει υπόλοιπο καθαρών κερδών, το οποίο δεν φορολογήθηκε και εμφανίζεται στο λογαριασμό "Αφορολόγητα κέρδη τεχνικών και οικονομικών επιχειρήσεων", το 40% αυτού του υπολοίπου καθαρών κερδών φορολογείται στο όνομα των ανωτέρω νομικών προσώπων, με το συντελεστή φορολογίας, που ορίζεται εις αυτά. Προς το σκοπό αυτό, υποβάλλεται και ιδιαίτερη συμπληρωματική δήλωση, με την καταβολή δε του φόρου αυτού εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση, ως προς το ποσοστό αυτό.

Και ως προς την παράγραφο 9 του ίδιου άρθρου, με την οποία φορολογείται το υπόλοιπο των κερδών των Τεχνικών ανωνύμων εταιρειών που συμμετείχαν σε κοινοπραξίες, όσον αφορά τα ποσά που εμφανίζονται στο λογαριασμό "αφορολόγητα κέρδη Τεχνικών και οικοδομικών

επιχειρήσεων”, είναι κατ’αρχήν δυσχερές να εξευρεθεί λόγος αντισυνταγματικότητας, που θα ευδοκιμίσει δικαστικώς, δεδομένου ότι η ρύθμιση αυτή, παρ’ότι δυσβάστακτη, δεν έχει αναδρομικό χαρακτήρα ούτε παραβιάζει, κατά τρόπο άμεσο τη λεγόμενη αρχή της νομιμότητας των στοιχείων του φόρου, όπως την έχει προσδιορίσει η νομολογία.

Εντούτοις, θα ήτο δυνατόν, ως προς ορισμένες έννομες συνέπειές της, η διάταξη αυτή να βληθεί, ως αντισυνταγματική, από την άποψη της αρχής της ισότητας των πολιτών στα δημόσια βάρη, που κατοχυρώνεται στη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος. Ειδικότερα :

Σ.Α.Τ.Ε.

Ι.-. Στις παραγράφους 9, 10 και 11 του άρθρου 106 Ν. 2238/1994, όπως προσετέθησαν από το άρθρο 7 παρ. 4 Ν. 2579/1998, ουσιαστικά εισάγεται δυσμενής διάκριση, ως προς τη φορολόγηση των αποθεματικών των Τεχνικών εταιρειών, σε σχέση με τις λοιπές κατηγορίες εταιρειών, για τις οποίες εξακολουθούν να ισχύουν οι ρυθμίσεις του άρθρου 106 παρ. 4 επ. του Ν. 2238/1994.

Η επιβολή δηλαδή του βάρους της παραγράφου 9 επί του υπολοίπου αφορολογήτων κερδών, μόνον στις Τεχνικές και όχι στις λοιπές ΑΕ και ΕΠΕ και η εντεύθεν προκύπτουσα διαφοροποίηση, δεν συνάδει προς την συνταγματική αρχή της ισότητας των δημοσίων βαρών.

Η αρχή της ισότητας των δημοσίων βαρών, όπως κατοχυρώνεται από τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος, καθιδρύει δημόσιο εξ’υποκειμένου δικαίωμα, υποκείμενα του οποίου είναι όχι μόνον τα φυσικά, αλλά και τα άπαντα τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου, ελληνικού χαρακτήρα, μεταξύ δε αυτών, και οι ημεδαπές ΑΕ και ΕΠΕ¹.

Σύμφωνα με τη μακρά νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, που ερμηνεύει την ανωτέρω διάταξη, ο Νομοθέτης, κατά την επιβολή πάσης φύσεως φορολογικών βαρών, πρέπει να τηρεί την αρχή της ισότητας. Και δύναται μιν ο Νομοθέτης να προέρχεται σε διαφοροποιήσεις, ως προς τα υποκείμενα και το αντικείμενο της φορολογικής οφειλής, πλην όμως οι

¹ Οράτε ενδεικτικώς Βασιλείου Αραβαντινού, η αρχή της ισότητας ενώπιον των δημοσίων βαρών, 1993, σελ. 77 επ., και την εκεί παραπεμπόμενη νομολογία.

διαφοροποιήσεις αυτές πρέπει, να στηρίζονται σε αντικειμενικά κριτήρια και να δικαιολογούνται από τη διαφορετική φύση των επιμερους κατηγοριών, εν αναφορά και σε συνάφεια προς το αντικείμενο της σκοπούμενης ρύθμισης².

Εν προκειμένω όμως, η διαφοροποίηση των Τεχνικών εταιρειών από τις λοιπές εμφανίζεται αυθαίρετη και μη επιστηριζόμενη σε αντικειμενικά κριτήρια, συναφή προς το σκοπό και το περιεχόμενο της νομοθετικής αυτής διατάξεως³.

Ο αυθαίρετος χαρακτήρας της διαφοροποίησης των τεχνικών από τις λοιπές εμπορικές εταιρείες καθίσταται ακόμη εναργέστερος, εάν ληφθεί υπ'όψιν το γεγονός ότι, σύμφωνα με τη νέα διάταξη της παραγράφου 9 του άρθρου 106 Ν. 2238/1998, δεν δίδεται δυνατότητα συμψηφισμού της ζημίας, που μπορεί να υφίστανται οι τεχνικές εταιρείες, στην περίπτωση, κατα την οποία τα τεκμαρτά κέρδη παρουσιάζονται μεγαλύτερα των εμφανιζόμενων στον ισολογισμό, οπότε το υπόλοιπο της διαφοράς τους είναι αρνητικό.

Τίθενται ούτω οι τεχνικές εταιρείες σε καταφανώς δυσμενέστερη μοίρα από τις λοιπές εμπορικές, οι οποίες δύνανται να προβαίνουν εις τον ανωτέρω συμψηφισμό κατά τα γενικώς ισχύοντα.

Σ.Α.Τ.Ε.

ii.- Η αρχή της ισότητας έναντι των δημοσίων βαρών παραβιάζεται από την ανωτέρω διάταξη και κατά το μέτρο που η επιβολή φόρου επί της διαφοράς των καθαρών κερδών, εφαρμόζεται μόνον στις εταιρείες που τηρούν βιβλία γ' κατηγορίας και όχι σε εκείνες που τηρούν βιβλία β' κατηγορίας.

Όπως όμως είναι γνωστό, η διαφοροποίηση των εταιρειών ανάλογα με τα τηρούμενα βιβλία, δεν αποτελεί πρόσφορο κριτήριο διαφοροποιησεώς τους εν αναφορά προς το σκοπούμενο μέτρο, διότι το κριτήριο αυτό δεν είναι - τουλάχιστον πάντοτε- ενδεικτικό του μεγέθους των κερδών και εντεύθεν της φοροδοτικής ικανότητας εκάστης τεχνικής εταιρείας.

Πέραν τούτου, η εν λόγω διαφοροποίηση έχει δυσμενείς επιπτώσεις επί του ελευθέρου και επί ίσοις όροις ανταγωνισμού, μεταξύ των Τεχνικών εταιρειών, που πρέπει να εφαρμόζεται χωρίς παρέκκλιση, ιδίως κατά το

² βλ. Ιωάννη Αναστόπουλου, φορολογικό δίκαιο, 1992, σελ 45 επ., Αραβαντινού, οπ.π, σελ. 111 επ.

³ βλ. ΣτΕ 650/1995.

Επισημαίνεται ότι η αρχή αυτή έχει αναγνωρισθεί, με σειρά αποφάσεων και από το κοινοτικό δίκαιο⁵.

Την παραδοχή αυτή της **αυτοτέλειας** εκάστου **τεχνικού έργου** φαίνεται να συμμερίζεται και ο ίδιος ο Νομοθέτης, δεδομένου ότι στην παράγραφο 6 του ιδίου άρθρου 4 Ν. 2579/1998 ορίζει ρητώς ότι, για τις αλλοδαπές Τεχνικές εταιρείες, ο νέος τρόπος φορολόγησης “έχει εφαρμογή για Τεχνικά έργα που αναλαμβάνουν οι επιχειρήσεις αυτές από τη δημοσίευση του παρόντος νόμου και μετά”.

Περαιτέρω η ίδια διάταξη αντίκειται και στην αρχή της ισότητας, δεδομένου ότι ορίζει διαφορετικό σημείο ενάρξεως εφαρμογής του νόμου ως προς τις αλλοδαπές και τις ημεδαπές τεχνικές εταιρείες, με αυτονόητα δυσμενή αποτελέσματα για τη θέση των ημεδαπών εργοληπτριών εταιρειών

2. Επί του Αρθρου 8 Ν. 2579/1997

Σ.Α.Τ.Ε.

Με το αρθρο 8 επιβάλλεται αυτοτελής φορολόγηση επί των αποθεματικών που έχουν δημιουργηθεί, πριν από τη δημοσίευση του Ν. 2579/1998 και εμφανίσθηκαν στους ισολογισμούς πριν από την 1-1-1997.

Από τη διάταξη αυτή ορίζεται ειδικότερα ότι για όλα εν γένει τα αποθεματικά των τεχνικών, που ενεμφανίσθηκαν στον τελευταίο, πριν από την 1-1-1997, ισολογισμό επιβάλλεται αυτοτελής φορολογία εισοδήματος.

Εάν πρόκειται περί χρεωγράφων, κατά την παράγραφο 1 οριζόμενα, τα αποθεματικά αυτά φορολογούνται σε ποσοστό 40%, με συντελεστή 17%. Εάν πρόκειται για λοιπά αποθεματικά, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του ιδίου άρθρου, ο φορολογικός συντελεστής ανέρχεται σε 12,5%.

Στο αρθρο 8 Ν. 2579/1998 τίθεται το γενικώτερο ζήτημα της συνυπαγματικότητας της φορολόγησης αποθεματικών, ανεξαρτήτως του

Επομένως, η αρχή της προστασίας της εμπιστοσύνης του πολίτη προς το Κράτος, η οποία, σημειωτέον, αναγνωρίζεται και από το Δικαστήριο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, έχει στη χώρα μας συνταγματική ισχύ και συνεπώς δεσμεύει το Νομοθέτη, του οποίου οι πράξεις υπόκεινται στο δικαστικό έλεγχο και από της απόψεως της τηρήσεως της αρχής αυτής.” (ΠΕ ΣΤΕ 703/1990 Διοικ. Δικ. 1991, σελ. 379 επ.).

⁵

Papadopoulou, les principes généraux du droit communautaire; Bruylant.

χρόνου σχηματισμού τους, και πέραν δηλαδή της επιτρεπομένης από το σύνταγμα αναδρομικότητας.

Πρόκειται δηλαδή περί εμμέσου αναδρομικής φορολογήσεως, δεδομένου ότι μπορεί να αφορά αποθεματικά που σχηματίσθηκαν λχ πριν 5, 4 ή 3 χρόνια.

Σύμφωνα με τη νομολογία του ΣτΕ :

“ κατά τη διάταξη του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος δεν δύναται να επιβληθεί φόρος ή άλλο οικονομικό βάρος διά νόμου αναδρομικής ισχύος, που επεκτείνεται σε χρόνο πέραν από το οικονομικό έτος, το προηγούμενο εκείνου, από το οποίο αναφέρεται”

Κατά την έννοια της διατάξεως ταύτης, ήτοις **σκοπεί να παρεμποδίσει την επιβολήν φορολογικών επιβαρύνσεων**, τας οποίας, ως αναγομένας εις καταστάσεις ή σχέσεις δημιουργηθείσας κατά το παρελθόν, δεν δύναται να έχει υπ'όψιν του ο φορολογούμενος κατά την ανάπτυξιν της δραστηριότητός του, η υπό του νομοθέτου, μετ'αναδρομής, καθιέρωσις τεκμηρίων κτήσεως εισοδήματος συναγομένων εξ ορισμένων γεγονότων, τα οποία δεν προεβλέποντο υπό των προγενεστέρων διατάξεων, συνιστά ανεπίτρεπτον κατά το Σύνταγμα βάρος.

Σ.Α.Τ.Ε.

Κατά την έννοια της ίδιας διατάξεως είναι επίσης αντισυνταγματική η διάναδρομικού νόμου επαύξησις των δια την φορολογίαν εισοδήματος χρησιμοποιουμένων συντελεστών καθαρού κέρδους, καθώς και οποιαδήποτε ρύθμιση που καθιστά δυσμενέστερο τον υπολογισμό των αφορολογήτων κρατήσεων.

Από τη σύνοψη της νομολογίας του ΣτΕ, αλλά και των πορισμάτων της θεωρίας επί του θέματος, συνάγεται ότι από τη διάταξη του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος απαγορεύεται όχι μόνον η άμεση και ρητή αναδρομή των φορολογικών νόμων, αλλά και η έμμεση τοιαύτη. Δεν επιτρέπεται δηλαδή η πρόσδωση αναδρομικής ισχύος σε νομοθέτημα, το οποίο επιφέρει μεταρρυθμίσεις επι τα χείρω σε οποιαδήποτε παράμετρο σχετίζεται με τον προσδιορισμό του φορολογικού βάρους, ήτοι την αύξηση της φορολογητέας ύλης, του φορολογικού συντελεστού και άλλων συναφών ζητημάτων⁶.

⁶ Έτσι Στασινόπουλος, Δημοσιονομικόν Δίκαιον, τόμος 2, σελ. 32, Κυπραίος, Φορολογικό Δίκαιο, 1972, σελ. 69.

Συνεπώς, η διάταξη του άρθρου 8, κατά το μέτρο που φορολογεί αποθεματικά σχηματισθέντα σε χρόνο πρό του προϋπολογισμού οικονομικού έτους από τη δημοσίευση του παρόντος νόμου, είναι αντίθετη προς τη διάταξη του άρθρου 78 παρ. 2 το Συντάγματος. Εν όψει της διατάξεως αυτής είναι επιτρεπτή εις το Νομοθέτη μόνον η φορολόγηση των αποθεματικών που εσχηματίσθησαν κατά το οικονομικό έτος 1997 και ύστερα.

Επιπροσθέτως και ανεξαρτήτως των ανωτέρω, η φορολόγηση, το πρώτον, εταιρικών αποθεματικών, με τη διάταξη του άρθρου 8 Ν. 2579/1998, που μέχρι τώρα απαλάσσονταν της φορολογίας, αντίκειται στη συνταγματική αρχή της φορολογικής ισότητας και αναλογικότητας, διότι υπερβαίνει τα όρια και θίγει τον πηρύνα της εμπιστοσύνης του φορολογουμένου στην ακολουθητέα φορολογική πολιτική της νομοθετικής εξουσίας.

Η ύπαρξη σε μια εταιρεία αφορολόγητων αποθεματικών οφείλεται ακριβώς στο γεγονός ότι ήσαν αυτά αφορολόγητα. Με βάση το νομικό αυτό δεδομένο, η κάθε εταιρεία ακολούθησε συγκεκριμένο φορολογικό σχεδιασμό, ο οποίος, με την εισαγόμενη φορολόγηση είναι ενδεχόμενο να ανατρέπεται σε μεγάλο βαθμό.

Σ.Α.Τ.Ε.

Επί παραδείγματι, εάν το κέρδος, που περιελήφθη στα αφορολόγητα αποθεματικά, εφορολογείτο κατά το χρόνο της δημιουργίας του, είναι ενδεχόμενο ο ενδιαφερόμενος να είχε καταβάλλει ολιγώτερο φόρο, με βάση χαμηλότερους ενδεχομένως συντελεστές, ή λόγω συντρεχουσών άλλων φορολογικών απαλλαγών και εκπτώσεων.

Ως εκ τούτου, η διάταξη του άρθρου 8, κατά το μέρος που φορολογεί τα αφορολόγητα αποθεματικά που εμφανίσθηκαν και αποτελούν εισόδημα, πρό του οικονομικού έτους 1997, είναι αντισυνταγματική.

Εν κατακλείδει, φρονώ ότι η επίκληση των ανωτέρω λόγων, στο πλαίσιο της ασκήσεως προσφυγής ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων, δύναται να γίνει ευπρεπώς και με σχετικές πιθανότητες επιτυχίας, ως προς το άρθρο 8⁷. Δυσκολώτερη είναι η υποστήριξη προσφυγής ως προς το άρθρο 7, γιά τους ανωτέρω εκτεθέντες λόγους.

⁷ Βέβαια και ως προς το σημείο αυτό θα ήτο δυνατόν να ευρεθεί αντίλογος. Επί παραδείγματι, και επί του φόρου ακινήτου περιουσίας, επιβάλλεται φόρος για ακίνητα που

Επισημαίνω ότι η έκβαση των μελλουσών να προκύψουν ενώπιον των Δικαστηρίων υποθέσεων, λόγω της εφαρμογής των προαναφερθεισών διατάξεων δεν μπορεί να προβλεφθεί με ακρίβεια, δεδομένου ότι τα σχετικά ζητήματα τίθενται για πρώτη φορά και δεν υπάρχει ακριβές νομολογιακό προηγούμενο του Συμβουλίου της Επικρατείας, που θα αποτελέσει "οδηγό" για τα αναφερόμενα ζητήματα.

Σ.Α.Τ.Ε.

3. ΔΙΚΟΝΟΜΙΚΑ

Πρόβλημα γεννάται ως προς τη δικονομική οδό που πρέπει να ακολουθηθεί, για την άσκηση προσφυγής ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, δεδομένου ότι από τις διατάξεις 7 και 8 Ν.2579/1998 προβλέπεται η άμεση καταβολή της πρώτης δόσης των αντιστοίχων φορολογικών βαρών, με την κατάθεση της συμπληρωματικής δηλώσεως και δη χωρίς να παρεμβάλλεται διοικητική πράξη, που θα ηδύνατο να αποτελέσει αντικείμενο προσφυγής, ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων.

Ως προς το θέμα αυτό υποδεικνύω τον ακόλουθο τρόπο :

Υποβολή της προβλεπόμενης από το νόμο δήλωσης, με σύγχρονη καταβολή της πρώτης δόσης, αλλά με **ρητή και αιτιολογημένη επιφύλαξη**, ως προς το μη νόμιμο της επιβαλλόμενης από τις επίμαχες διατάξεις φορολογικής υποχρέωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 61 παρ. 4 και 5, καθώς και άρθρου 107 παρ. 3 Ν. 2238/1994.

Σε περίπτωση, που ο Προϊστάμενος της οικείας ΔΟΥ απορρίψει την επιφύλαξη, το αργότερο μετά από τρεις μήνες, μπορεί να ασκηθεί προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου, εντός είκοσι ημερών από της κοινοποιήσεως. Η συζήτηση της προσφυγής αυτής προσδιορίζεται κατά προτίμηση, μέσα σε τρεις μήνες το αργότερο από την κατάθεσή της.

Επισημαίνω ότι δεν υπάρχει τρόπος αποφυγής πληρωμής τουλάχιστον της πρώτης δόσης, άμα τη υποβολή της σχετικής δηλώσεως

Επισημαίνω επίσης ότι η προσφυγή ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων δεν έχει αφ'εαυτήν ανασταλτικό αποτέλεσμα, αλλά είναι κατά τη γνώμη μου δυνατή η χορήγηση αναστολής, κατά την προβλεπόμενη από τον

έχουν αποκτηθεί με εισοδήματα παρελθόντων ετών, ουδέποτε όμως ημφισβητήθη η συνταγματικότητα της σχετικής νομοθεσίας.

ΚΦΔ διαδικασία, κατόπιν καταβολής του 20% του αντικειμένου της φορολογικής διαφοράς.

Η επιφύλαξη πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη, και δη επί ποινή απαραδέκτου. Η γενική επιφύλαξη δεν επιφέρει ουδέν αποτέλεσμα.

Προς αποφυγήν λαθών επισημαίνω ότι η επιφύλαξη, κατά τα οριζόμενα εις το άρθρο 61 παρ. 5 Ν. 2238/1998, πρέπει να σημειούται και να αναπτύσσεται επί της δηλώσεως (στο κάτω μέρος) και εάν ο χώρος δεν επαρκεί, γίνεται παραπομπή σε δεύτερη πρόσθετη σελίδα.

Στην επιφύλαξη πρέπει να αναφέρονται τα ακόλουθα :

1. εις τί συνίστανται οι αμφιβολίες αναφορικά με την υποχρέωση φορολόγησης και γιά ποιιά στοιχεία της φορολογητέας υλης

2. Αναφορά των σχετικών συνταγματικών διατάξεων ή αρχών, εις τας οποίας αντίκειται η πρόσθετη φορολογική υποχρέωση

3. Προσδιορισμός, κατά το δυνατόν, του ποσού που πρέπει και δεν πρέπει να υπαχθεί σε φορολογία.

4. Ειδικά ως προς το άρθρο 8 πρέπει να προσδιορίζεται το ακριβές ποσόν του αφορολογήτου αποθεματικού, όπως εμφανίζεται στον ισολογισμό προ της 1-1-1997, δηλαδή από το χρονικό όριο, πέραν του οποίου, κατά τους ισχυρισμούς μας, δεν μπορεί να αναδράμει ο Νομοθέτης.

Σ.Α.Τ.Ε.

Αθήνα, 9 Απριλίου 1998

Ο γνωμοδοτών Δικηγόρος

ΤΑΣΟΣ Δ. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ

Σ.Α.Τ.Ε.

Δ Ι Κ Η Γ Ο Ρ Ι Κ Ο Γ Ρ Α Φ Ε Ι Ο

ΤΑΣΟΥ Δ. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ
ΒΟΥΛΑΣ Τ. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ
ΒΑΣΙΛΗ Τ. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ

Πανεπιστημίου 56, Αθήναι

τηλ. 3819070, fax 3304560

ΣΧΕΔΙΟ ΔΗΛΩΣΕΩΣ ΕΠΙΦΥΛΑΞΕΩΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΦΟΡΟΥ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 8 Ν. 2579/1998

(συμπληρώνεται αμέσως κάτω από τη δήλωση)

**"Δήλωση επιφυλάξεως
του άρθρου 61 παρ. 5 και άρθρου 107 παρ. 3 Ν. 2238/1994."**

Κατά της επιβολής του αυτοτελούς φόρου της διατάξεως του άρθρου 8 Ν. 2279/1998 επιφυλασσόμεθα ειδικώς και αιτιολογημένως για τους κάτωθι αναφερόμενους λόγους.

Η διάταξη του άρθρου 8 Ν. 2579/1998 είναι προδήλως αντισυνταγματική και η εις αυτήν επιστηριχθείσα επιβολή φόρου παράνομη, διότι:

α. αντίκειται στο άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος, που απαγορεύει την αναδρομική ισχύ των φορολογικών νόμων, δεδομένου ότι με το νόμο αυτό φορολογούνται τα αποθεματικά μας που σχηματίσθηκαν προ του οικονομικού έτους 1997, φορολογούνται δηλαδή εισοδήματα κτηθέντα σε παρελθόντα έτη."

β. αντίκειται στην αρχή της προστατευομένης εμπιστοσύνης του φορολογουμένου, που επίσης έχει συνταγματική ισχύ

γ. αντίκειται στην αρχή της ισότητας των δημοσίων βαρών."

Ως εκ τούτου, αιτούμεθα να γίνει δεκτή η παρούσα επιφύλαξη, να διαγραφεί το συναφές ποσόν της φορολογητέας ύλης και να αναγνωρισθεί από τον Προϊστάμενο της ΔΟΥ ότι ουδέν ποσόν οφείλουμε ως φόρο επί τη βάσει της ανωτέρω διατάξεως."

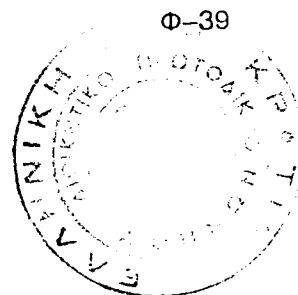
Αθήνα, (ημερομηνία)
Ο δηλών"

ΕΠ. 4-7-2000
 ΕΣ

Αριθ. απόφασης 12111/1999

ΤΟ

ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟ ΠΡΩΤΟΔΙΚΕΙΟ ΑΘΗΝΑΣ
 Τμήμα 9ο Τριμελές



συνεδρίασε δημόσια στο ακροατήριό του στις 4 Νοεμβρίου 1999, με δικαστές τους Δέσποινα Ταταρη, Πρόεδρο Πρωτοδικών Δ.Δ., Θεόδωρο Τζάνο (εισηγητή), Γεώργιο Ζαχαριάδη, Πρωτοδίκες Δ.Δ., και γραμματέα την Λουκία Χατζηλουκά, δικαστική υπάλληλο,

Σ.Α.Τ.Ε.

για να δικάσει την προσφυγή με χρονολογία 8 Σεπτεμβρίου 1998

της ''Ε. ΣΙΓΑΛΑΣ ΑΤΕ'', που έδρεύει στο Ν. Βυχικό Αττικής, (οδός Αγ. Σοφίας αρ. 10), η οποία παραστάθηκε με την πληρεξουσία της δικηγόρο θάλεια Νέσκου,

Πανεπιστήμιο 56
 Αθήνα

κατά του Ελληνικού Δημοσίου, το οποίο εκπροσωπήθηκε από τον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (ΔΟΥ) ΦΑΒΕ Αθήνας και παραστάθηκε με την υπάλληλο της Υπηρεσίας αυτής Ελισάβετ Κατού.

Κατά τη συζήτηση, οι διάδικοι ανέπτυξαν τους λόγους τους και ζήτησαν όσα αναφέρονται στα πρακτικά.

Μετά τη συνεδρίαση το Δικαστήριο συνήλθε σε διάσκεψη.

Η κρίση του είναι η εξής:

Η προσφεύγουσα ανώνυμη τεχνική εταιρεία, με την κρινόμενη προσφυγή της, ζητά παραδεικνύτως να ακυρωθεί η σιωπηρή απόρριψη από τον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (ΔΟΥ) Φορολογίας Ανωνύμων Βιομηχανικών Εταιρειών (ΦΑΒΕ) Αθήνας, της ρητής επιφύλαξης που διατύπωσε σύμφωνα με τα άρθρα 107 (παρ. 3) και 61 (παρ. 5) του Ν. 2238/1994,

Σ.Α.Τ.Ε.

στη δήλωση απόδοσης φόρου εισοδήματος για τα αφορολόγητα αποθεματικά βάσει του άρθρου 8 του ν. 2579/1998.

Οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 38 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α) ορίζουν ότι: "κέρδη από την πώληση χρεογράφων σε τιμή ανώτερη της τιμής απόκτησής τους, που προκύπτουν από βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, τα οποία αποκτούν ατομικές επιχειρήσεις, ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες και περιορισμένης ευθύνης εταιρείες, κοινοπραξίες, κοινωνίες και αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού χαρακτήρα, απαλλάσσονται από το φόρο. Η απαλλαγή παρέχεται με την προϋπόθεση ότι τα κέρδη εμφανίζονται σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού με προσδιορισμό το συμφέλιου τυχόν ζημιών που θα προκύψουν στο μέλλον από την πώληση χρεογράφων ...". Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν. 2579/1998 (ΦΕΚ 31 Α) ορίζεται ότι:

1. Επιβάλλεται αυτοτελής φορολογία εισοδήματος με συντελεστή 17,5% στο 40% των αποθεματικών υπεραξίας χρεογράφων που απαλλάχθηκαν από τη φορολογία εισοδήματος κατ'εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 38 του ν. 2238/1994, τα οποία έχουν προκύψει από αγοραπωλησία χρεογράφων και εμφανίστηκαν στον τελευταίο λογολογισμό που έκλεισαν πριν από την 1.1.1997 τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 και της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ν. 2238/1994 και τα οποία δεν έχουν διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος νόμου 2. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου έχουν ανάλογη εφαρμογή και για όλα εν γένει τασχηματισθέντα αποθεματικά από τα νομικά πρόσωπα

της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του ν. 2238/1994, που προέρχονται από κέρδη που δεν φορολογήθηκαν κατά το χρόνο πρόκυψής τους, λόγω απαλλαγής αυτών κατ'εφαρμογή διατάξεων νόμων ή εγκυκλίων διαταγών και τα οποία δεν έχουν διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί μέχρι το χρόνο δημοσίευσης του παρόντος νόμου. 3. Ειδικά για την εφαρμογή των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου στα αφορολόγητα αποθεματικά των τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων που σχηματίσθηκαν από τα κέρδη των τεκμαρτών κερδών πραγματικά κέρδη τους, τα οποία προέκυψαν από την εκτέλεση έργων στην ημεδαπή και στην αλλοδαπή, ο συντελεστής φορολόγησης αυτών ορίζεται σε ποσοστό 12,5/. 4. ... ''.

Εξάλλου, σύμφωνα με το άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος αποκλείεται η επιβολή φόρου ή άλλου οικονομικού βάρους με νόμο αναδρομικής ισχύος, που να επεκτείνεται πέρα από το προηγούμενο της επιβολής του φόρου οικονομικό έτος. Ως οικονομικό έτος επιβολής του φόρου νοείται το έτος κατά το οποίο δημοσιεύθηκε ο σχετικός νόμος και η δυνατότητα αναδρομικής επιβολής φόρου περιορίζεται στο έτος δημοσίευσης του σχετικού νόμου και το αμέσως προηγούμενο έτος και ότι πάντως δεν μπορεί να υπαχθεί σε φόρο εισόδημα διαχειριστικής περιόδου που έχει λήξει κατά την έναρξη του προηγούμενου της δημοσίευσης του σχετικού νόμου ημερολογιακού έτους (ΣΤΕ 3205/1996, 3822/1994, 2928/1990, 1865/1985 Ολομ.). Κατά την έννοια της συνταγματικής αυτής διάταξης ως επιβολή φόρου νοείται και ο περιορισμός απαλλαγής που υπάρχει, για το λόγο αυτό και η πιο πάνω διάταξη

Σ.Α.Τ.Ε.

Σ.Α.Τ.Ε.

του άρθρου 8 του ν. 2579/1998, με την οποία περιορίζεται το ποσό των αφορολόγητων αποθεματικών σε ποσοστό 60% και επιβάλλεται φόρος στο 40% των εν λόγω αποθεματικών, υπόκειται, καθόσον αφορά στη δυνατότητα αναδρομικής ισχύος, στους επιβαλλόμενους περιορισμούς από τη συνταγματική αυτή διάταξη. Συνεπώς, εφόσον ο προαναφερόμενος νόμος 2579/1998 δημοσιεύθηκε στις 17 Φεβρουαρίου 1998 (στο ΦΕΚ 31 Α), δεν είναι δυνατή, σύμφωνα με τα ανωτέρω εκτεθέντα, η επιβολή με αυτόν φόρου στα προβλεπόμενα με προγενέστερες διατάξεις αφορολόγητα αποθεματικά που είχαν σχηματισθεί στις διαχειριστικές περιόδους οι οποίες είχαν λήξει πριν από την 1 Ιανουαρίου 1997.

Σ.Α.Τ.Ε.

Στην προκείμενη περίπτωση, από τα στοιχεία της βιογραφίας προκύπτει ότι η προσφεύγουσα ανώνυμη τεχνική εταιρεία, που έχει ως αντικείμενο εργασιών τη μελέτη, επίβλεψη και εκτέλεση κάθε φύσης τεχνικών έργων με έδρα το Δήμο Νέου Ψυχικού (οδός Αγίας Σοφίας αριθμός 10), υπέβαλε εμπρόθεσμα στη Δ.Ο.Υ. ΦΛΒΕ Αθήνας την 439/29.4.1998 δήλωση απόδοσης φόρου για τα αφορολόγητα αποθεματικά βάσει του άρθρου 8 του ν. 2579/1998, με την οποία δήλωσε τα ποσά των 369.624.908 και 14.564.983 δραχμών που αντιστοιχούν στο 40% των συνολικών αφορολογήτων κερδών (ποσών 942.062.270 και 36.412.458 δραχμών) που προέρχονται αντιστοίχως από κέρδη οικονομικών ή τεχνικών εργασιών και από τόκους ομολόγων ή εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου και είχαν σχηματισθεί πριν από την 1 Ιανουαρίου 1997 και στα οποία αναλογεί φόρος προς απόδοση συνολικού ποσού

48.751.986 δραχμών (δηλαδή 369.624.908 x 12,5% = 46.203.114 συν 14.564.983 x 17,5% = 2.548.872). Παράλληλα όμως, η προσφεύγουσα διατύπωσε σε ιδιαίτερο φύλλο προσαρμοσμένο σε ενιαίο σώμα στο έγγραφο της δήλωσης που πρωτοκολλήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ΦΛΒΕ Αθήνας με αριθμό Α/10234/29.4.1998 ρητή επιφύλαξη των άρθρων 107 (παρ. 3) και 61 (παρ. 5) του ν. 2238/1994, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι η διάταξη του άρθρου 8 του ν. 2579/1998 είναι αντιλουνταγματική, καθόσον αντίκειται τόσο στην αρχή της ισοξενίας των δημοσίων βαρών όσο και στο άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος και συνεπώς δεν οφείλει φόρο βάσει της διάταξης αυτής. Η φορολογική Αρχή απέρριψε σιωπηρά την επιφύλαξη αυτή, αφού δεν απάντησε μέσα στην προβλεπόμενη από την κείμενη νομοθεσία τριμηνιαία προθεσμία.

Σ.Α.Τ.Ε.

Ήδη η προσφεύγουσα εταιρεία με την κρινόμενη προσφυγή της προβάλλοντας τους ίδιους όπως και στην επιφύλαξη λόγους, ζητά να ακυρωθεί η σιωπηρή απόρριψη της επιφύλαξής της και να αναγνωρισθεί ότι δεν οφείλει φόρο βάσει του άρθρου 8 του ν. 2579/1998.

Ενόψει όλων αυτών και σύμφωνα με όσα έγιναν πιο πάνω δεκτά, η διάταξη του άρθρου 8 του ν. 2579/1998, η οποία προβλέπει τη φορολόγηση του 40% των αποθεματικών που σχηματίστηκαν από φορολόγητα κέρδη που είχαν σχηματισθεί βάσει προγενέστερων διατάξεων που προέβλεπαν την απαλλαγή και είχαν εμφανισθεί στο λογαριασμό που έκλεισε πριν από την 1.1.1997, αντίκειται στο άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος και είναι αντίσχυρη, καθόσον με αυτή δίνεται αναδρομική

Σ.Α.Τ.Ε.

ισχύ στο νέο φορολογικό καθεστώς, που εκτείνεται σε διαχειριστική περίοδο που είχε λήξει πριν από την 1.1.1997. Συνεπώς, οι αντίθετοι προβαλλόμενοι από τη φορολογική Αρχή ισχυρισμοί, ότι δηλαδή η ως άνω διάταξη δεν αντίκειται στο άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος, γιατί με αυτές δεν επιβλήθηκε νέος φόρος, καθόσον οι προγενέστερες διατάξεις προέβλεπαν φορολόγηση των εν λόγω αποθεματικών εάν και όταν τα αφορολόγητα αυτά κέρδη διανεμόνταν ή κεφαλοποιούνταν, πρέπει να απορριφθούν ως νόμιμοι βάσιμοι. Και τούτο γιατί, η φορολόγηση αυτών εξαρτιόταν από την πλήρωση της αίρεσης διανομής ή κεφαλαιοποίησης των κερδών αυτών και φορολόγησης του ποσού που τυχόν θα διανεμόνταν ή θα κεφαλαιοποιούνταν, σε αντίθεση με την ως άνω διάταξη που προβλέπει άμεση φορολόγηση του 40% των αποθεματικών αυτών και τα οποία είχαν σχηματισθεί σε διαχειριστικές περιόδους πριν από την 1.1.1997.

Κατ'ακολουθία, πρέπει να γίνει δεκτή η κρινόμενη προσφυγή, κατά παραδοχή ως βάσιμου του ισχυρισμού της προσφεύγουσας, να ακυρωθεί η προσαλλόμενη σιωπηρή αρνητική απάντηση, να γίνει δεκτή η επεύλαξη που διατύπωσε η προσφεύγουσα στη δήλωση του άρθρου 8 του ν. 2579/1998 και να διαγραφεί η φορολογητέα ύλη που δηλώθηκε.

Τέλος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 275 του ν. 2717/1999, πρέπει να επιβληθούν σε βάρος του Ελληνικού Δημοσίου δικαστικά έξοδα ποσού 27.000 δραχμών, κατ'ελάχιστο αίτημα της προσφεύγουσας.

στάδιο της επιλογής Τεχνικής εταιρείας, για την εκτέλεση των δημοσίων έργων (βλ. και άρθρο 85 Συνθ. ΕΟΚ), δεδομένου ότι τα πρόσθετα φορολογικά βάρη των Τεχνικών ΑΕ και ΕΠΕ, δεν επιτρέπουν ή τουλάχιστον εμποδίζουν αποφασιστικά τις εταιρείες αυτές για τη σύνταξη μιας καλής προσφοράς.

iii.-. Εν πάσει περιπτώσει, και εάν ακόμη δηλαδή η ανωτέρω δυσμενής διάκριση είναι συνταγματική, από την άποψη της αρχής της ισότητας, όπως αναλύθηκε, τίθεται νέο ζήτημα συνταγματικότητας από το γεγονός ότι ο νέος τρόπος φορολόγησης του εισοδήματος των Τεχνικών εταιρειών, αφορά και εισοδήματα που προέρχονται από Τεχνικά έργα, που έχουν αναληφθεί σε χρόνο, πέραν της επιτρεπόμενης από το Σύνταγμα αναδρομικής φορολόγησης του ενός έτους.

Πράγματι, η ανάληψη κάθε δημόσιου ή εν γένει Τεχνικού έργου αποτελεί αυτοτελή επιχειρηματική δραστηριότητα, που βασίζεται σε συγκεκριμένα οικονομικά δεδομένα, με έμφαση στο ισχύον φορολογικό καθεστώς, το οποίο εκτιμάται τόσο κατά την υποβολή των προσφορών, όσο και κατά την αναληψη εκάστου έργου.

Λαμβανομένου μάλιστα υπ'όψιν, ότι το νέο φορολογικό καθεστώς, που εισάγεται με τη ρύθμιση της νέας παραγράφου 9 του άρθρου 106, είναι σημαντικά δυσμενέστερο από το παλαιώτερο, μπορεί βασίμως να υποστηριχθεί ότι οι ενδιαφερόμενες Τεχνικές Εταιρείες θα προέβαιναν σε διαφορετικές επιχειρηματικές αποφάσεις, εάν το καθεστώς αυτό ίσχυε και κατά το χρόνο ανάληψης του συγκεκριμένου Τεχνικού έργου, εάν δηλαδή εγνώριζαν ότι το υπόλοιπο των κερδών τους από τα έργα αυτά θα εφορολογείτο, κατά τον άνω τρόπο.

Σ.Α.Τ.Ε.

Με την εισαγόμενη ρύθμιση του άρθρου 7 παρ. 4 Ν. 2579/1998 παραβιάζεται συνεπώς η αρχή της προστατευομένης εμπιστοσύνης, η οποία έχει συνταγματικό έρεισμα και συναρτάται με την αρχή του Κράτους-Δικαίου⁴.

⁴ Όπως έχει χαρακτηριστικά κρίνει το Συμβούλιο της Επικρατείας, "μολονότι μη θεσπιζόμενη στο Σύνταγμα, με ρητή διάταξη, η αρχή της προστατευομένης εμπιστοσύνης του πολίτη προς το Κράτος, που υποχρεώνει τον κοινό νομοθέτη στην τήρηση των δεσμεύσεων που έχει αναλάβει, αποτελεί η αρχή αυτή (της εμπιστοσύνης), αναγκαία και κύρια λογική συνέπεια της θεμελιώδους αρχής του κράτους-δικαίου, η οποία επίσης δεν θεσπίζεται στο Σύνταγμα με ρητή διάταξη του ισχύοντος Συντάγματος, αλλά συνάγεται από πλείστες διατάξεις αυτού και δη από τα άρθρα 1 παρ. 3, 4-25, 26, 87, 93, 94, 95 αυτού.

4ο φύλλο της απόφασης ~~12111/1999~~

Με τις σκέψεις αυτές

- Δέχεται την προσφυγή.
- Ακυρώνει τη σιωπηρή απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΒΕ Αθήνας.

- Δέχεται την επιφύλαξη που διατύπωσε η προσφεύγουσα εταιρεία στη δήλωση απόδοσης φόρου για τα αφορολόγητα αποθεματικά βάσει του άρθρου 8 του ν. 2579/1998.

- Διαγράφει το ποσό της φορολογητέας ύλης που περιλήφθηκε στην ως άνω δήλωση και για το οποίο έγινε η επιφύλαξη της προσφεύγουσας.

- Επιβάλλει σε βάρος του Ελληνικού Δημοσίου και υπέρ της προσφεύγουσας δικαστικά έξοδα ποσού είκοσι επτά χιλιάδων (27.000) δραχμών.

Η διάσκεψη του Δικαστηρίου έγινε στην Αθήνα στις 25.11.1999 και η απόφαση δημοσιεύτηκε στο ακροατήριό του κατά τη δημόσια συνεδρίαση της 31.12.1999

Η ΠΡΟΕΔΡΟΣ

ΔΕΣΠΟΙΝΑ ΤΑΤΑΡΗ

Ο ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ

ΘΕΟΔΩΡΟΣ ΤΖΑΚΟΣ

Η ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ

ΛΟΥΚΙΑ ΧΑΤΖΗΛΟΥΚΑ

Σ.Α.Τ.Ε.

Ακριβές αντίγραφο

Αθήνα 13-6-00

Ο Προϊστάμενος του 9ου τμήματος

Σεβαστία Ραζή

Πολύζου Χρ./7 αντίγρ.

18.4.2000

α.π. 2439/99

Σ.Α.Τ.Ε.