

ΖΗΤΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΠΙΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ ΣΤΙΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ

ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 15 Ν. 3091/2002¹

ΣΠΥΡΟΥ Γ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΗ, ΔΙΚΗΓΟΡΟΥ, LL.M.

ΑΘΗΝΑ, ΙΟΥΝΙΟΣ 2003

Δημοσίευση: Δίκαιο Επιχειρήσεων και εταιρειών 2003, σελ. 747

(Η παρούσα μελέτη αποτελεί εισήγηση σε επιστημονική εκδήλωση, που οργάνωσε ο Σύνδεσμος Ελλήνων Εμπορικολόγων στο ΔΣΑ την 12.6.2003, με το ίδιο θέμα και με εισηγητές τους δικηγόρους Αθηνών Σπύρο Γ. Αλεξανδρή και Γεώργιο Ι. Φωτόπουλο, ο οποίος ανέλυσε τα άρθρα 16, 17 και 18 ν. 3091/2002. Η εισήγηση του κ. Γ. Φωτόπουλου δημοσιεύεται στο ΔΦΝ, Τεύχος Ιουλίου 2003 (α' 15νθήμερο).

I. Εισαγωγικά – Ο σκοπός του νομοθέτη.

Πρόσφατα δημοσιεύθηκε ο ν. 3091/2002 (Απλουστεύσεις και βελτιώσεις στη φορολογία εισοδήματος κεφαλαίου και άλλες διατάξεις-ΦΕΚ Α' 330 της 24.12.2002). Ο τίτλος του νόμου ίδια σ' ότι αφορά το υπό εξέταση ζήτημα είναι μάλλον ανεπιτυχής, καθόσον, αντί με τις σχετικές διατάξεις του να απλουστεύονται και εξομαλύνονται καταστάσεις, μάλλον περιπλέκονται αυτές.

Ειδικότερα με τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 15 αυτού επιβάλλεται η καταβολή ετήσιου ειδικού φόρου σε εταιρείες, οι οποίες έχουν εμπράγματα δικαιώματα πλήρους ή ψιλής κυριότητας ή επικαρπίας σε ακίνητα που ευρίσκονται στην Ελλάδα. Το ποσό του φόρου αυτού ορίζεται σε ποσοστό 3% επί της αντικειμενικής αξίας των ακινήτων².

¹ Η παρούσα αποτελεί εισήγηση σε επιστημονική εκδήλωση, που οργάνωσε ο Σύνδεσμος Ελλήνων Εμπορικολόγων στο ΔΣΑ την 12.6.2003, με το ίδιο θέμα και με εισηγητές τους δικηγόρους Αθηνών Σπύρο Γ. Αλεξανδρή και Γεώργιο Ι. Φωτόπουλο, ο οποίος ανέλυσε τα άρθρα 16, 17 και 18 ν. 3091/2002. Η εισήγηση του κ. Γ. Φωτόπουλου δημοσιεύεται στο ΔΦΝ, Τεύχος Ιουλίου 2003 (α' 15νθήμερο).

² Η αξία των ακινήτων προσδιορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 10 ν.2961/2001 (βλ. άρθρο 17 παρ. 2 ν. 3091/2002 καθώς και ερμηνευτική εγκύκλιο Υπ. Οικονομίας και Οικονομικών Πολ. 1041/5.3.2003).

Με τις σχετικές διατάξεις που θεσπίσθηκαν ο νομοθέτης αποσκοπεί³ στη δημιουργία αντικινήτρων και στην πάταξη της φοροαποφυγής⁴ που παρατηρείται σε ακίνητα τα οποία ανήκουν σε εξωχώριες εταιρείες.

Είναι γεγονός ότι στην Ελλάδα φέρονται ως ιδιοκτήτριες ακινήτων περίπου 3.000 αλλοδαπές - κυρίως εξωχώριες εταιρείες⁵ - που έχουν την καταστατική έδρα τους σε τρίτη χώρα εκτός της Κοινότητας, που χαρακτηρίζεται ως φορολογικός παράδεισος, σύμφωνα με την κοινοποιηθείσα σχετικώς από τον ΟΟΣΑ λίστα των κρατών αυτών.⁶

Ως εξωχώρια (offshore) εταιρεία θεωρείται αυτή που έχει την καταστατική της έδρα σε χώρα, που θεωρείται για τον ΟΟΣΑ φορολογικός παράδεισος και απολαμβάνει ιδιαίτερας φορολογικής μεταχειρίσεως, δεν έχει δραστηριότητα σ' αυτήν αλλά δραστηριοποιείται αποκλειστικά σε άλλη χώρα, οι μετοχές της δε ή τίτλοι ιδιοκτησίας της είναι κατά κανόνα ανώνυμοι⁷.

Έτσι, σύμφωνα με την Εισηγητική του νόμου Έκθεση (βλ. άρθρα 15 και 18), η επιβολή του ειδικού φόρου 3% εστιάζεται μόνο στις εξωχώριες εταιρείες. Μάλιστα σ' αυτήν (βλ. ιδία άρθρο 15) αναφέρεται χαρακτηριστικά ότι «με τις εισαγόμενες εξαιρέσεις από το φόρο αυτό εξαλείφονται ανισότητες φορολογικής μεταχείρισης μεταξύ ελληνικών και εξωχώριων εταιρειών που έχουν παρατηρηθεί με το ισχύον καθεστώς». Ο σκοπός όμως αυτός του νομοθέτη δεν επιβεβαιώνεται με την νομοθετική ρύθμιση που ακολουθεί.

³ Βλ. άρθρο 15 Εισηγ. Εκθέσεως

⁴ Φοροαποφυγή είναι «το σύνολο των νόμιμων ενεργειών των ιδιωτικών φορέων, με τις οποίες αποβλέπουν στη μείωση ή εξάλειψη της φορολογικής τους επιβάρυνσης, από ορισμένο ή ορισμένους φόρους, με την επιλογή λύσεων που συνήθως στηρίζονται σε λάθη ή κενά της φορολογικής νομοθεσίας». Για τον ορισμό αυτό και την διάκριση της φοροαποφυγής από την φοροδιαφυγή βλ. Ιωάννη Φωτόπουλο και Γεώργιο Φωτόπουλο, Υπεράκτιες Εταιρείες, Λογιστής 2001, σελ. 1067 επ. ιδία 1069. Ως φοροαποφυγή εν προκειμένω αντιλαμβανόμαστε ιδία αυτή που προκύπτει από τη μη εφαρμογή του τεκμηρίου αγοράς ακινήτου, την αποφυγή καταβολής του φόρου μεταβίβασης του ακινήτου από επαχθή αιτία, λόγω κληρονομιάς, δωρεάς, γονικής παροχής, καθόσον είναι δυνατή η «έμμεση» μεταβίβαση αυτού (ακινήτου) με τη μεταβίβαση του συνόλου των μετοχών της εξωχώριας εταιρείας, σύμφωνα με το δίκαιο της καταστατικής της έδρας.

⁵ Βλ. Π. Δουβή, Offshore Δραστηριότητες, σελ. 287

⁶ Βλ. εγκύκλιο Υπ. Οικονομίας και Οικονομικών (Πολ. 1041/5.3.2003), η οποία περιέχει τη λίστα αυτή.

⁷ Για τον ορισμό αυτό βλ. άρθρο 15 Εισηγητικής Έκθεσης ν. 3091/2002 σε συνδυασμό με το τελευταίο εδάφιο της περίπτωσης στ' της παρ. 1 του άρθρου 31 Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, όπως αυτή

Αντίθετα με τη ρύθμιση αυτή, όπως θα διαπιστωθεί στη συνέχεια (κατωτέρω υπό II) υποχρεώνονται στη καταβολή του ετήσιου ειδικού φόρου και εταιρείες μη εξωχώριες, που διαθέτουν μάλιστα και επιχειρηματική δραστηριότητα και έχουν την έδρα τους είτε στην Ελλάδα είτε στην Ευρωπαϊκή Κοινότητα είτε σε χώρα τρίτη της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, και δεν συγκαταλέγονται στη λίστα του ΟΟΣΑ. Το γεγονός δε αυτό, σε συνδυασμό με τα κριτήρια που ορίζει ο νόμος, δημιουργεί ζητήματα αντίθετα προς την συνταγματική τάξη καθώς και ανισότητες σ' ότι αφορά την φορολογική μεταχείριση των εταιρειών, που ορίζονται ως υποκείμενα του φόρου (κατωτέρω υπό III).

II. Η νομοθετική ρύθμιση.

1. Ο Κανόνας

Όπως ήδη εξετέθη, σύμφωνα με τη παρ. 1 του άρθρου 15 ν. 3091/2002, θεσπίζεται ο κανόνας της επιβολής ετήσιου ειδικού φόρου επί ακινήτων που ανήκουν σε εταιρείες. Η επιβολή ενός τέτοιου φόρου δεν είναι ξένη τουλάχιστον στις ευρωπαϊκές νομοθεσίες. Ανάλογες προβλέψεις υφίστανται τόσο στην Ισπανική⁸ όσο και στη Γαλλική⁹ έννομη τάξη.

Ειδικότερα η διάταξη της παρ. 1 ορίζει: «Εταιρείες οι οποίες έχουν εμπράγματα δικαιώματα πλήρους ή ψιλής κυριότητας ή επικαρπίας σε ακίνητα που βρίσκονται στην Ελλάδα, καταβάλλουν ειδικό ετήσιο φόρο τρία τοις εκατό (3%) επί της αξίας αυτών, όπως προσδιορίζεται με το άρθρο 17 του νόμου αυτού».

συμπληρώθηκε με την παράγραφο 7 του άρθρου 5 του ν. 3091/2002. Έτσι και Χαρ. Παμπούκης εις **Νομικά Πρόσωπα και ιδίως εταιρίες στις συγκρούσεις νόμων, σελ. 192 επ.**

⁸ Από 1.1.1992 (Ν. 18/1991 και Β.Δ 1841/1991) οι εταιρείες χωρίς μόνιμη εγκατάσταση (non –resident), που κέκτηνται ακινήτου περιουσίας στην Ισπανία, η οποία δεν χρησιμοποιείται για επιχειρηματικούς σκοπούς, είναι υπόχρεες στη καταβολή ειδικού ετήσιου φόρου αρχικά 5%, ήδη 3% επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου. Από το φόρο αυτό εξαιρούνται οι εταιρείες που οι ίδιες καθώς και οι τελευταίοι μέτοχοί τους – φυσικά πρόσωπα έχουν την έδρα τους και κατοικία αντιστοίχως σε χώρα με την οποία η Ισπανία έχει υπογράψει σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας, στην οποία περιέχεται όρος ανταλλαγής πληροφοριών. Επίσης ο φόρος αυτός δεν επιβάλλεται σε μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς, δημόσιους και διεθνείς οργανισμούς κλπ., που έχουν εμπράγματα δικαιώματα επί ακινήτων.

⁹ Σχετικά με τη γαλλική ρύθμιση κατωτέρω υπό II3

Η διάταξη ορίζει ως υποκείμενα του φόρου τις εταιρείες και όχι εν γένει τα νομικά πρόσωπα. Έτσι εξαιρούνται της καταβολής ειδικού φόρου σε κάθε περίπτωση τα ημεδαπά, κοινοτικά ή αλλοδαπά Ιδρύματα και σωματεία που έχουν εμπράγματα δικαιώματα.

Ειδικότερα σ' ότι αφορά τις εταιρείες ο νόμος δεν διακρίνει μεταξύ των εμπορικών και μη εμπορικών εταιρειών. Έτσι στη ρύθμιση υπάγονται όλες οι μορφές ημεδαπών, κοινοτικών και αλλοδαπών εταιρειών.

Ιδιαίτερα σ' ότι αφορά τις «εμπορικές εταιρείες» ισχύει η αρχή του κλειστού αριθμού των εταιρειών του εμπορικού δικαίου (*numerus clausus*)¹⁰, που καθιερώνεται στα άρθρα 19 και 47 του Εμπορικού Νόμου .

Σύμφωνα με την αρχή αυτή η άσκηση εμπορικής δραστηριότητας περιορίζεται σε συγκεκριμένη μορφή οκτώ εταιρικών τύπων, ήτοι της Αωνόμου Εταιρείας, Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης, Ομορρύθμου Εταιρείας, Ετερορρύθμου Εταιρείας, Ετερορρύθμου Εταιρείας κατά μετοχάς, Συναιτερισμού, Αφανούς Εταιρείας και Συμπλοιοκτησίας¹¹.

Βεβαίως τόσο η Αφανής Εταιρεία όσο και η Συμπλοιοκτησία δεν διαθέτουν νομική προσωπικότητα, κατά συνέπεια δεν είναι αυτοτελή υποκείμενα δικαίου και φορείς εταιρικής περιουσίας, και ως τέτοια δεν καθίστανται υποκείμενα φόρου. Μόνο όπου ο νομοθέτης θέλει να καταστήσει τις ενώσεις προσώπων χωρίς νομική προσωπικότητα αυτοτελή υποκείμενα φόρου, το ορίζει ρητά¹² και αυτό όταν προσιδιάζει στη φύση του φόρου.

¹⁰ Βλ. Κ. Παμπούκη, Δίκαιο Εμπορικών Εταιρειών, Γεν. Μέρος, σελ. 21, Β. Αντωνόπουλο, Δίκαιο Εμπορικών Εταιρειών, τ.Ι, σελ. 50, Ν. Ρόκα, Εμπορικές Εταιρίες, σελ. 10

¹¹ Συναφώς, ως υποκείμενο φόρου αναγνωρίζεται και κάθε άλλη εταιρική μορφή που αναγνωρίζεται από το δίκαιο, όπως η ναυτική εταιρεία του ν. 959/1979, η επαγγελματική (δικηγορική) εταιρεία του Π.Δ 518/1979.

¹² Βλ. άρθρο 2 παρ. 4 Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Αντίθετα στο άρθρο 23 Κώδικα Φορολογίας Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας υποκείμενα φόρου ορίζονται μόνο τα νομικά πρόσωπα, τα οποία βεβαίως είναι φορείς περιουσίας.

Υποκείμενα φόρου είναι και η Αστική μη κερδοσκοπική Εταιρεία, που διαθέτει νομική προσωπικότητα κατ' άρθρον ΑΚ 784 καθώς και η υπερεθνική εταιρική μορφή του Ευρωπαϊκού Όμιλου Οικονομικού Σκοπού¹³ που στην ελληνική έννομη τάξη αντιμετωπίζεται ως αστική μη εμπορική εταιρεία με νομική προσωπικότητα¹⁴. Βεβαίως, βάσει της εν λόγω διατάξεως του άρθρου 15 ν. 3091/2002, υποκείμενο φόρου θα είναι και Ευρωπαϊκή Ανώνυμη Εταιρεία (Societas Europaea).¹⁵

Τέλος ιδιαίτερο εν προκειμένω ενδιαφέρον παρουσιάζει το αγγλοσαξωνικής προελεύσεως μόρφωμα Trust (εμπίστευμα). Και τούτο από την άποψη του ποιός κέκτηται τα εμπράγματα δικαιώματα στίς έννομες σχέσεις που καταρτίζονται μ' αυτό, όταν ένα από τα εμπλεκόμενα πρόσωπα, ιδία ως Trustee, είναι εταιρεία, προκειμένου να κριθεί η τυχόν υποχρέωσή της στη καταβολή του ειδικού φόρου. Ειδικότερα, στο άρθρο 2 της Σύμβασης της Χάγης για το εφαρμοστέο δίκαιο στο «Trust»¹⁶, περιγράφεται η έννοια του Trust. Σύμφωνα με το άρθρο αυτό: «ο όρος “trust” υποδηλώνει τις έννομες σχέσεις που καταρτίζονται από ένα πρόσωπο, τον ιδρυτή (settlor) με πράξη εν ζωή ή αιτία θανάτου, όταν περιουσιακά αντικείμενα τίθενται στον έλεγχο του trustee, προς το συμφέρον ενός άλλου προσώπου, του beneficiary, ή για την εκπλήρωση ενός σκοπού». Μπορεί δε να προβλεφθεί ότι το αυτό πράγμα υπόκειται σε δύο μορφές κυριότητας, της μίας που ανήκει τυπικά στον Trustee (νόμιμη κυριότητα) της δε άλλης που ανήκει ουσιαστικά στον δικαιούχο είτε να θεωρηθεί ότι κυριότητα κέκτηται μόνο ο Trustee, σε κάθε δε περίπτωση ο θεσμός αυτός δεν αντίκειται στη ελληνική δημόσια τάξη¹⁷.

¹³ Ο ΕΟΟΣ ρυθμίζεται από τον Κανονισμό του Συμβουλίου ΕΚ υπ' αριθμ. 2137/85, το ΠΔ 38/1992 και συμπληρωματικά από τις διατάξεις του ΑΚ περί προσωπικών εταιρειών

¹⁴ Βλ. Ν. Ρόκα, ό.π., σελ. 28 επ., Β. Αντωνόπουλο, ό.π., σελ. 42 επ.

¹⁵ Η SE ρυθμίζεται από τον Κανονισμό (ΕΚ) αριθμ. 2157/2001, ο οποίος θα τεθεί ισχύ στις 8.10.2004 (άρθρο 70).

¹⁶ Βλ. σχετικώς Χ. Δεληγιάννη – Δημητράκου, Trust – Καταπίστευση, σελ. 32 επ.

¹⁷ Για την δυαδική δομή του Trust στο αγγλοαμερικανικό δίκαιο βλ. Χ. Δεληγιάννη – Δημητράκου, ό.π., σελ. 24, Πρβλ. Φορ. ΠΑ 14150/1963, ΝοΒ 12, σελ. 52 με την οποία κρίνεται επί πλέον και η μη αντίθεση του θεσμού στη δημόσια τάξη. Επίσης για την αναγνώριση ορισμένων έννομων αποτελεσμάτων του Trust από την εθνική νομολογία βλ. Χ. Δεληγιάννη – Δημητράκου, ό.π., σελ. 35 επ.

Για να αναγνωρισθεί όμως μία τέτοια έννομη σχέση, με την οποία αποκτώνται εμπράγματα δικαιώματα, απαιτείται αυτή να έχει περιβληθεί τον συμβολαιογραφικό τύπο, σύμφωνα με την ΑΚ 12.

2. Οι εξαιρέσεις από τον κανόνα

Με τις παρ. 2, 3 και 4 του άρθρου 15 ν. 3091/2002, προβλέπονται τρεις κατηγορίες εξαιρέσεων από τον κανόνα, σύμφωνα με τις οποίες δεν οφείλεται ο ειδικός φόρος 3%.

Σ' όλες τις κατηγορίες των εξαιρέσεων ο νομοθέτης χρησιμοποιεί ως βασικό κριτήριο την έδρα της εταιρείας, που ορίζεται σύμφωνα με το καταστατικό της, γεγονός που υποδηλώνει την επιλογή του υπέρ της καταστατικής έδρας, ως κριτηρίου (συνδεδετικού στοιχείου) για την αναγνώριση της εταιρείας από την ελληνική έννομη τάξη, σύμφωνα με το δίκαιο της χώρας που αυτή έχει την καταστατική έδρα της. Έτσι με τη ρύθμιση αυτή ο νομοθέτης εισάγει ακόμη μία εξαίρεση στην ερμηνεία του άρθρου 10 του ΑΚ, σύμφωνα με την οποία η νομιμότητα συστάσεως της εταιρείας και η ικανότητα δικαίου γίνεται με βάση το δίκαιο της πραγματικής της έδρας, όπου δηλ. πράγματι ασκείται η διοίκηση του νομικού προσώπου και όχι της καταστατικής¹⁸. Κατά συνέπεια όλες οι αλλοδαπές εταιρείες, που κέκτληται εμπραγμάτων δικαιωμάτων στην Ελλάδα, θα αναγνωρίζονται βάσει του δικαίου της καταστατικής έδρας τους.

Ειδικότερα προβλέπονται οι ακόλουθες εξαιρέσεις:

i. Α' Κατηγορία: Παρ. 2 άρθρου 15 ν. 3091/2002.

Εξαιρούνται από την υποχρέωση καταβολής του ειδικού φόρου οι εταιρείες, οι οποίες, ανεξάρτητα από το σε ποια χώρα ευρίσκεται η καταστατική τους έδρα, εμπίπτουν σε μία από τις κάτωθι περιπτώσεις:

α. Οι μετοχές τους ευρίσκονται σε διαπραγμάτευση σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά.

¹⁸ Για την ερμηνεία του άρθρου 10 ΑΚ και τις εξαιρέσεις βλ. και την ΑΠ (Ολ.) 2/2003, ΔΕΕ 5/2003 σελ. 525 με παρατηρήσεις Λ. Αθανασίου (Σημ Ι), σελ. 527 και Σ. Γ. Αλεξανδρή (Σημ ΙΙ με αντίθετα προς την απόφαση σχόλια), σελ. 533.

Ο νόμος αλλά και η σχετική εγκύκλιος δεν προσδιορίζουν την έννοια της οργανωμένης χρηματιστηριακής αγοράς. Στοιχεία μίας οργανωμένης χρηματιστηριακής αγοράς είναι η διοίκηση αυτής από νομικό πρόσωπο ιδιωτικού ή δημοσίου δικαίου, είναι διαρκής με την έννοια ότι είναι μόνιμη και είναι δημόσια¹⁹. Τα στοιχεία αυτά που προσδιορίζουν εννοιολογικά την οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά αντλούνται και από την ελληνική και κοινοτική χρηματιστηριακή αλλά και την αλλοδαπή νομοθεσία.

Είναι βέβαιο ότι ως οργανωμένες χρηματιστηριακές αγορές ορίζονται αυτές που αναγνωρίζονται με την υπουργική απόφαση 200090/4-10-2002 και στις οποίες μόνο μπορούν να επενδύσουν οι Ανώνυμες Εταιρείες Επενδύσεων Χαρτοφυλακίου (ΑΕΕΧ) ως και οι Ανώνυμες Εταιρείες Διαχείρισης Αμοιβαίων Κεφαλαίων (ΑΕΔΑΚ), χωρίς βέβαια αυτό να σημαίνει ότι ο κατάλογος αυτών εξαντλείται με την εν λόγω υπουργική απόφαση.

β. Έχουν και άλλα ακαθάριστα έσοδα στην Ελλάδα (π.χ από εμπορική, μεταποιητική δραστηριότητα, παροχή υπηρεσιών κλπ) τα οποία είναι μεγαλύτερα των ακαθάριστων εσόδων από ακίνητα. Στα ακαθάριστα έσοδα από ακίνητα δεν υπολογίζονται τα έσοδα από ακίνητα, τα οποία χρησιμοποιούν οι εταιρείες αποκλειστικά για την άσκηση της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας.

Λαμβανομένου υπ' όψιν ότι σύμφωνα με τον νόμο (άρθρο 17 παρ. 1), ως χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης καταβολής του ειδικού φόρου, ορίζεται η 1η Ιανουαρίου εκάστου έτους, η σχέση μεταξύ άλλων ακαθάριστων εσόδων και ακαθάριστων εσόδων από ακίνητα θα προσδιορισθεί βάσει του κλεισίματος της προηγούμενης χρήσεως. Βεβαίως ο νόμος περιορίζει τα ακαθάριστα έσοδα, σ' αυτά που απεκτήθησαν στην Ελλάδα. Κατά συνέπεια εισοδήματα της εταιρείας (ημεδαπής, κοινοτικής, αλλοδαπής), που απεκτήθησαν εκτός Ελλάδος, δεν θα ληφθούν υπ' όψιν.

¹⁹ Βλ. Λ. Γεωργακόπουλο, Τραπεζικό και Χρηματιστηριακό Δίκαιο, σελ. 20.

γ. Είναι ναυτιλιακές επιχειρήσεις, που έχουν εγκαταστήσει γραφεία στην Ελλάδα, σύμφωνα με τις διατάξεις του α.ν. 89/67, όπως ισχύει, και πλοιοκτήτριες εταιρείες εμπορικών πλοίων μόνο για ακίνητα που ιδιοχρησιμοποιούν στην Ελλάδα, αποκλειστικώς ως γραφεία και αποθήκες για τις λειτουργικές τους ανάγκες. Ακόμη εταιρείες για τα ακίνητα που εκμισθώνουν σε ναυτιλιακές εταιρείες του α.ν 89/67, όπως ισχύει, αποκλειστικά ως γραφεία και αποθήκες. Επομένως εξαιρούνται μόνο για τα ακίνητα που χρησιμοποιούνται αποκλειστικά ως γραφεία ή αποθήκες για την εγκατάσταση ναυτιλιακών εταιρειών του α.ν. 89/67. Αν τώρα π.χ η ναυτιλιακή εταιρεία του ν. 89/67 ή εταιρεία που εκμισθώνει ακίνητο σε ναυτιλιακή εταιρεία του ν. 89/67 διαθέτει και άλλα ακίνητα που δεν χρησιμοποιούνται για το σκοπό αυτό, γι' αυτά θα πρέπει να καταβληθεί ό ο ειδικός φόρος 3%.

δ. ανήκουν στο Ελληνικό Δημόσιο ή σε οργανισμούς του Δημοσίου κατά την έννοια του άρθρου 2 παρ. 2 Π.Δ 346/1998, όπως ισχύει.

Ως οργανισμοί δημοσίου, σύμφωνα με την εν λόγω διάταξη εννοούνται αυτοί: α) που δημιουργούνται για την ικανοποίηση συγκεκριμένων αναγκών κοινού συμφέροντος που δεν έχουν βιομηχανικό ή εμπορικό χαρακτήρα β) έχουν νομική προσωπικότητα και γ) χρηματοδοτούνται κατά το μεγαλύτερο μέρος από το κράτος ή από ΝΠΔΔ ή από αρχές τοπικής αυτοδιοικήσεως κλπ.

Εν προκειμένω ο νόμος εξαιρεί τις εταιρείες που ανήκουν στο Ελληνικό Δημόσιο ή σε οργανισμούς του δημοσίου κατά την προεκτεθείσα έννοια. Σύμφωνα λοιπόν με την διατύπωση της διατάξεως δεν συμπεριλαμβάνεται στην εξαίρεση εταιρεία που ανήκει π.χ σε δημόσιο χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Κοινότητας ή αλλοδαπό δημόσιο ή σε Ν.Π.Δ.Δ.

ii. Β' Κατηγορία: Παρ. 3 άρθρου 15 ν. 3091/2002. Εξαιρούνται από την καταβολή φόρου εταιρείες που έχουν την έδρα τους στην Ελλάδα ή άλλη χώρα της Ευρωπαϊκής Κοινότητας εφόσον:

α. είναι ανώνυμες εταιρείες που έχουν ονομαστικές μετοχές μέχρι φυσικού προσώπου ή που δηλώνουν τα φυσικά πρόσωπα που τις κατέχουν.

β. είναι ε.π.ε και τα εταιρικά μερίδιά τους ανήκουν σε φυσικά πρόσωπα ή εφόσον δηλώνουν τα φυσικά πρόσωπα στα οποία ανήκουν οι εταιρείες οι οποίες συμμετέχουν

γ. είναι προσωπικές εταιρείες και οι εταιρικές τους μερίδες ανήκουν σε φυσικά πρόσωπα ή εφόσον δηλώνουν τα φυσικά πρόσωπα στα οποία ανήκουν οι εταιρείες οι οποίες συμμετέχουν

Εδώ προξενεί εντύπωση η κακότεχνη διατύπωση τόσο της περιπτώσεως α' της εν λόγω παραγράφου («..που δηλώνουν τα φυσικά πρόσωπα που τις κατέχουν..») όσο και των περιπτώσεων β' και γ' («...δηλώνουν τα φυσικά πρόσωπα στα οποία ανήκουν οι εταιρείες οι οποίες συμμετέχουν ...»). Στην α' περίπτωση φαίνεται ο νομοθέτης να αρκείται στη δήλωση του φυσικού προσώπου που κατέχει τις μετοχές ενώ στις β' και γ' φαίνεται να ζητά να δηλωθούν οι ιδιοκτήτες των συμμετεχουσών εταιρειών (προφανώς αναφέρεται στους κυρίους των μετοχών ή τίτλων των συμμετεχουσών εταιρειών).

Η παρατήρηση αυτή θα πρέπει να είναι μάλλον αδιάφορη για το νομοθέτη, καθόσον στο άρθρο 16 του ν. 3091/2002 προβλέπεται η εις ολόκληρο ευθύνη για την καταβολή του φόρου μετά της υποχρέου εταιρείας και των παρενθέτων προσώπων. Ως τέτοια δε ορίζει όλα τα νομικά ή φυσικά πρόσωπα που συμμετέχουν καθώς και τα φυσικά πρόσωπα που δηλώνονται ως συμμετέχοντα σε εταιρείες που συμμετέχουν στην υπόχρεο για τη καταβολή του ειδικού φόρου εταιρεία.

iii. Γ' Κατηγορία: Παρ. 4 άρθρου 15 ν. 3091/2002. Εξαιρούνται από την υποχρέωση καταβολής ειδικού φόρου της παρ. 1 του άρθρου 15 οι εταιρείες που έχουν την έδρα τους, σύμφωνα με το καταστατικό τους σε χώρα τρίτη εκτός της Ευρωπαϊκής Κοινότητας και εφόσον:

α) εμπίπτουν σε μία από τις περιπτώσεις α, β και γ της παρ. 3 του αυτού άρθρου 15 και

β) υφίσταται μεταξύ της χώρας της καταστατικής έδρας της εταιρείας και της Ελλάδος «σύμβαση διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής».

Κατ' αρχήν εδώ θα πρέπει να παρατηρήσουμε ότι ο νομοθέτης ενώ θεσπίζει τη διάταξη του άρθρου 15 για να πατάξει την φοροαποφυγή²⁰ στην προκειμένη περίπτωση ζητά διμερή σύμβαση για τη καταπολέμηση της φοροδιαφυγής²¹, γεγονός που προδίδει μάλλον τη μη συνειδητή επιλογή του νομοθέτη²² και την αυτούσια μεταφορά της αντιστοίχου γαλλικής διατάξεως της παρ. 2 του άρθρου 990D ΓΦΚ²³.

Ανεξαρτήτως αυτού τόσο ο νόμος όσο και η σχετική εγκύκλιος (ΠΟΛ 1041 της 5.3.2003) δεν προσδιορίζουν το περιεχόμενο της εν λόγω συμβάσεως διοικητικής συνδρομής. Ιδιαίτερα στην ερμηνευτική εγκύκλιο του Υπουργείου θα ανέμενε κανείς να γίνεται μία αναφορά σε τυχόν υφιστάμενες συμβάσεις που έχουν ένα τέτοιο περιεχόμενο, που θα κάλυπτε ενδεχομένως την επιταγή του νόμου.

Το περιεχόμενο λοιπόν μίας τέτοιας συμβάσεως διοικητικής συνδρομής θα αναζητηθεί κατ' αρχήν στα πλαίσια των υφισταμένων διμερών συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ της Ελλάδος και άλλων χωρών ως και των προβλέψεων της κοινοτικής και εθνικής νομοθεσίας. Ειδικότερα:

(1) Διμερείς συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας. Μία πρώτη προσέγγιση στο θέμα επιβάλλει την αναζήτηση των στοιχείων μίας συμβάσεως διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και φοροδιαφυγής σε διμερείς συμβάσεις για την αποφυγή διπλής φορολογίας του εισοδήματος ή και του κεφαλαίου, που έχουν

²⁰ Για την έννοια αυτής βλ. σημ. 4.

²¹ Φοροδιαφυγή είναι το σύνολο παράνομων ενεργειών ιδιωτικών φορέων με τις οποίες σκοπεύεται η μείωση ή εξάλειψη της φορολογικής τους υποχρεώσεως. Βλ. σχετικά Ι. Και Γ. Φωτόπουλο ό.π.

²² Πρβλ. το με αρ. πρωτ. 1048481/10491/Βοο12 της 23.5.2003 έγγραφο της Δ/νσεως Φορ. Εισοδ. (Δ12) Υπ. Οικονομίας και Οικονομιών, με το οποίο αναγνωρίζεται ότι η διάταξη της παρ. 4 άρθρου 15 ν. 3091/2002 είναι προς το παρόν ανενεργός, καθόσον η χώρα μας μέχρι σήμερα δεν έχει υπογράψει με καμία χώρα, εκτός Ε.Ε, σύμβαση διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και φοροδιαφυγής.

²³ Για τη διάταξη αυτή κατωτέρω υπό ΙΙ3.

υπογραφεί α) μεταξύ της Ελλάδος και τρίτων χωρών εκτός Ευρωπαϊκής Κοινότητας²⁴, στις οποίες συγκαταλέγονται πρὸς το παρόν και οι υπό ένταξη στην Ευρωπαϊκή Κοινότητα χώρες²⁵ και β) συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας που έχουν υπογραφεί μεταξύ της Ελλάδος και χωρών - μελών της Ευρωπαϊκής Κοινότητας²⁶

Σ' αυτές τις συμβάσεις περιέχονται διατάξεις περί αμοιβαίας ανταλλαγής πληροφοριών και διοικητικής συνδρομής των φορολογικών αρχών των συμβαλλομένων μερών, συνήθως βάσει του προτύπου της συμβάσεως του ΟΟΣΑ (άρθρο 26) και δεν καλύπτουν κατ' αρχήν ζητήματα για την καταπολέμηση της απάτης²⁷. Όμως οι εν λόγω διμερείς συμβάσεις – και αν ακόμη γίνει δεκτό ότι το περιεχόμενό τους καλύπτει την επιταγή του νόμου- δεν είναι από μόνες τους ικανές να δώσουν τη λύση, δεδομένου ότι δεν καλύπτουν τη φορολογία κεφαλαίου, στην οποία υπάγεται και ο ειδικός φόρος 3%. (π.χ η διμερής σύμβαση με την Κύπρο προβλέπει στο άρθρο 24 ανταλλαγή πληροφοριών, πλην όμως καλύπτει μόνο τα ζητήματα του φόρου εισοδήματος)²⁸.

(2) Η κοινοτική ρύθμιση. Διοικητική συνδρομή προβλέπεται στην οδηγία 77/7999/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 19.12.1977 περί αμοιβαίας συνδρομής των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών στον τομέα των αμέσων φόρων (φόρων εισοδήματος και περιουσίας). Η οδηγία αυτή τροποποιήθηκε με την οδηγία 79/1070/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 6.12.1979, καθώς και με την οδηγία 92/12/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 25.2.1992, που επεξεύειναν

²⁴ Τέτοιες συμβάσεις υφίστανται με την Αλβανία (v.2755/99), Ελβετία (v.1502/84), ΗΠΑ (v.δ 2548/53), Ινδία (v.δ4580/66), Ισραήλ (v.2572/98), Κορέα (v.2571/98), Κροατία (v.2553/1998), Νορβηγία (v.1924/91), Ουζμπεκιστάν (v.2659/98).

²⁵ Αυτές είναι με την Βουλγαρία (v. 2255/94 και v. 2927/01), Κύπρο (α.ν 573/68), Ουγγαρία (v.1496/84), Πολωνία (v.1939/91), Ρουμανία (v. 2279/95), Σλοβακία (v. 1838/89, σύμβαση με Τσεχοσλοβακία), Τσεχία (v. 1838/89, σύμβαση με Τσεχοσλοβακία)

²⁶ Αυτές είναι με Αυστρία (v.δ 994/71), Βέλγιο (v.δ 117/69), Γαλλία (v.δ 4386/1964), Γερμανία (α.ν 52/67), Δανία (v.1986/1991), Ην. Βασίλειο (v.δ 2732/53), Ιταλία (α.ν 23/67), Λουξεμβούργο (v. 2319/95), Ολλανδία (v.14455/84), Σουηδία (v.δ 4300/63) και Φινλανδία (v. 1191/81)

²⁷ Θα πρέπει όμως να γίνει δεκτό ότι ο νομοθέτης στη περίπτωση αυτή αναφέρεται στην απάτη ως ειδικότερη μορφή εγκλήματος κατά της περιουσίας του δημοσίου, που περιλαμβάνεται στην έννοια της φοροδιαφυγής, όταν αυτή συντελείται π.χ με τεχνάσματα.

²⁸ βλ. και το έγγραφο της σημ. 20, με το οποίο γίνεται δεκτό ότι οι συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας δεν καταλαμβάνουν άλλες μορφές διοικητικής συνδρομής εκτός από την ανταλλαγή πληροφοριών φορολογικού περιεχομένου και οποιαδήποτε ταύτισή τους με τις συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και φοροδιαφυγής, θα ήταν άστοχη.

την αμοιβαία συνδρομή των αρμοδίων αρχών των κρατών – μελών και στον τομέα των εμμέσων φόρων (φόρου προστιθέμενης αξίας κλπ)²⁹. Ειδικώς σ' ότι αφορά την αμοιβαία δικαστική συνδρομή επί ποινικών υποθέσεων μεταξύ των κρατών μελών της Ε.Ε, εφαρμογή έχουν οι διατάξεις της συμβάσεως για την αμοιβαία δικαστική συνδρομή επί ποινικών υποθέσεων μεταξύ των κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ενώσεως, που καταρτίστηκε με πράξη του Συμβουλίου της 29.5.2000³⁰.

(3). Η διεύρυνση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας- Ιδιαίτερα η εναρμόνιση της Κυπριακής νομοθεσίας προς το κοινοτικό δίκαιο.

Είναι γεγονός ότι η συνθήκη προσχωρήσεως των νέων κρατών – μελών, στα οποία συμπεριλαμβάνεται και η Κύπρος, που υπεγράφη στην Αθήνα την 16.4.2003, θα τεθεί σε ισχύ την 1η Μαΐου 2004. Κατά συνέπεια δεν μπορεί να γίνει λόγος περί εξαιρέσεως των εταιρειών των χωρών αυτών βάσει της παρ. 3 του άρθρου 15 ν. 3091/2002.

Ερευνητέο είναι όμως κατά πόσο ο βαθμός εναρμόνισης των χωρών αυτών με την κοινοτική νομοθεσία παρέχει τη δυνατότητα στις εταιρείες, που έχουν τη καταστατική τους έδρα σ' αυτές, να εξαιρεθούν από τον κανόνα της υποχρεώσεως καταβολής ειδικού φόρου, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 15 ν. 3091/2002.

Ιδιαίτερα σ' ότι αφορά τη Κύπρο σημειώνεται ότι ψηφίστηκε και ετέθη σε ισχύ από της 1.1.2003 ο νόμος 122 (I) του 2002, ο οποίος τροποποίησε τους περί βεβαιώσεως και εισπράξεων φόρων νόμους του 1978 μέχρι 1999 για σκοπούς εναρμόνισης με τις πράξεις της Ευρωπαϊκής Κοινότητας.

²⁹ Βλ. και άρθρα 19 έως 24 ν. 1914/1990 που αφορούν τη συνεργασία της Ελλάδος με τις χώρες της ΕΟΚ σε φορολογικά θέματα.

³⁰ Σκοπός της συμβάσεως είναι η συμπλήρωση των διατάξεων και η διευκόλυνση της εφαρμογής μεταξύ των κρατών μελών της ΕΕ σε σχέση με άλλες συμβάσεις περί αμοιβαίας συνδρομής, όπως π.χ του Σένγκεν (βλ. άρθρο 1 της συμβάσεως). Επίσης βάσει της διατάξεως της παρ. 1 του άρθρου 3, αμοιβαία δικαστική συνδρομή παρέχεται σε διαδικασίες για πράξεις οι οποίες, βάσει του εθνικού δικαίου των κρατών μελών τιμωρούνται ως παραβάσεις κανόνων δικαίου από διοικητικές αρχές, κατ' αποφάσεων των οποίων μπορεί να ασκηθεί ένδικο μέσο ενώπιον δικαστηρίου που έχει δικαιοδοσία ιδίως επί ποινικών υποθέσεων. Με το ίδιο άρθρο (παρ. 2 αυτού) παρέχεται δικαστική συνδρομή για τις ίδιες διαδικασίες της παρ. 1, που αφορούν αδικήματα ή παραβάσεις, που επισύρουν την ευθύνη νομικού προσώπου στο αιτούν κράτος μέλος.

Συγκεκριμένα στην παρ. 2 του νόμου αυτού ορίζονται τα ακόλουθα: «2. Το άρθρο 4 του βασικού νόμου τροποποιείται με τη διαγραφή του εδαφίου (4) αυτού και την αντικατάστασή του με το ακόλουθο νέο εδάφιο (4):

«(4) Καμιά υποχρέωση όσο αφορά το απόρρητο που επιβάλλεται από το παρόν άρθρο δε θα εμποδίζει το Διευθυντή να αποκαλύπτει στις αρμόδιες αρχές (α) Κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης οποιοσδήποτε πληροφορίες που απαιτούνται όπως αποκαλύπτονται δυνάμει της Οδηγίας του Συμβουλίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων ημερομηνίας 19 Δεκεμβρίου 1977, Αρ. 70/799/EEC:

Νοείται ότι οι διατάξεις της παρούσας παραγράφου τίθενται σε ισχύ από την ημερομηνία προσχώρησης της Δημοκρατίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση

Σημειώνεται ότι με την περίπτωση (β) της αυτής ως άνω διατάξεως επιβεβαιώνεται έτι περαιτέρω η υποχρέωση που έχει αναληφθεί από Κυπριακή Δημοκρατία παροχής πληροφοριών βάσει συνομολογηθειςών διμερών συμβάσεων δυνάμει του άρθρου 34 του περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμου.

Εξ άλλου βάσει των διατάξεων του ν. 118 (I) 2002 της Κυπριακής Δημοκρατίας, από 1.1.2003 καταργήθηκε η διάκριση μεταξύ ημεδαπών εταιρειών και εταιρειών διεθνών δραστηριοτήτων (εξωχώριων) και πλέον υφίσταται ενιαία φορολογική αντιμετώπιση για όλες τις κυπριακές εταιρείες με συντελεστή φορολογητέων κερδών 10%.

Από τις ανωτέρω διατάξεις, ιδία του ν. 118 (I) 2002, προκύπτει ότι οι κυπριακές εταιρείες δεν χαρακτηρίζονται πλέον ως εξωχώριες. Αυτό δε σε συνδυασμό και με την υπογραφή την 16.4.2003 της συνθήκης προσχωρήσεως και της Κυπριακής Δημοκρατίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση, μας επιτρέπει να διατυπώσουμε τη σκέψη ότι στη παρούσα μεταβατική φάση, οι κυπριακές εταιρείες θα έπρεπε να εξαιρεθούν, βάσει της παρ. 4 του άρθρου 15 ν. 3091/2002, καθόσον η εναρμόνιση της κυπριακής νομοθεσίας προς την κοινοτική ρύθμιση, σύμφωνα με την οδηγία 70/799/EEC, παρέχει το αυτό νομοθετικό πλαίσιο. Η άρση δε της επιφυλάξεως, που διατυπώνεται στον ν. 122 (I) 2002, εκ μέρους

του κύπριου νομοθέτη, σύμφωνα με την οποία η ρύθμιση θα ισχύσει από της προσχωρήσεως της Κύπρου στην Ευρωπαϊκή Κοινότητα, θα επέτρεπε την εξαίρεση των κυπριακών εταιρειών³¹.

3. Η επιβολή ειδικού φόρου 3% επί ακινήτων νομικών προσώπων στη γαλλική έννομη τάξη .

Όπως ήδη ανεφέρθη η επιβολή φόρου 3% επί ακινήτων δεν εφαρμόζεται για πρώτη φορά. Ήδη στη Γαλλία από της 1ης Ιανουαρίου 1983 βάσει των διατάξεων 990D, 990E, 990F και 990G του Γαλλικού Γενικού Φορολογικού Κώδικα, θεσπίσθηκε η επιβολή ετησίου φόρου επί ακινήτων. Ειδικότερα:

1. Σύμφωνα με το άρθρο 990D Γενικού Φορολογικού Κώδικα της Γαλλίας ορίζεται ότι τα νομικά πρόσωπα που είναι ιδιοκτήτες, άμεσα ή έμμεσα (μέσω παρεμβαλλομένων νομικών προσώπων) ενός ή περισσότερων ακινήτων που ευρίσκονται στη Γαλλία ή που είναι δικαιούχοι εμπραγμάτων δικαιωμάτων στα αγαθά αυτά, υποχρεούνται στη καταβολή ετησίου φόρου 3% επί της αγοραστικής αξίας των ακινήτων ή των δικαιωμάτων. Μάλιστα η διάταξη αυτή εφαρμόζεται οποιοσδήποτε και αν είναι ο αριθμός των νομικών προσώπων που παρεμβάλλονται.

Η πρώτη διαφορά που εντοπίζεται ανάμεσα στην Ελληνική και Γαλλική ρύθμιση είναι ότι ο γάλλος νομοθέτης επιβάλλει το φόρο σ' όλα ανεξαιρέτως τα νομικά πρόσωπα ενώ ο έλληνας νομοθέτης μόνο στις εταιρείες. Επίσης υπόχρεα καταβολής του φόρου στη γαλλική ρύθμιση είναι όλα τα νομικά πρόσωπα που κατέχουν άμεσα ή έμμεσα εμπράγματα δικαιώματα. Όμως, σύμφωνα με το άρθρο 990 F, εφόσον υπάρχει αλυσίδα συμμετοχών, ο φόρος οφείλεται απ' εκείνο ή εκείνα τα νομικά πρόσωπα που είναι "πιο

³¹ Και τούτο σε συνδυασμό και προς με τις διατάξεις της διμερούς συμβάσεως νομικής συνεργασίας μεταξύ Ελλάδος και Κύπρου σε θέματα αστικού, οικογενειακού, εμπορικού και ποινικού δικαίου, που κυρώθηκε με το ν. 1548/1985. Βεβαίως αυτή η σύμβαση αφορά αρωγή δικαστικών και όχι διοικητικών αρχών, πλην όμως στην παράγραφο 2 του άρθρου 2 της συμβάσεως ορίζεται ότι «οι δικαστικές αρχές θα παρέχουν δικαστική αρωγή και στις άλλες αρχές που η αρμοδιότητά τους εκτείνεται στις υποθέσεις που αναφέρονται στη παρ. 1 αυτού του άρθρου», δηλ. σε αστικές, οικογενειακές, εμπορικές και ποινικές υποθέσεις.

κοντά” στα εμπράγματα δικαιώματα και τα οποία δεν εξαιρούνται βάσει των παρ. 2 και 3 του άρθρου 990Ε. Βεβαίως κάθε παρεμβαλλόμενο πρόσωπο στον ή τους οφειλότες ευθύνεται με την ίδια διάταξη αλληλέγγυα (αντίστοιχη διάταξη είναι το άρθρο 16 ν. 3091/2002).

2. Με το άρθρο 990D εισάγονται εξαιρέσεις από την επιβολή του φόρου. Έτσι:

α) σύμφωνα με την παρ. 1 προβλέπεται ανάλογη εξαίρεση με αυτή της περιπτώσεως β’ της παρ. 2 άρθρου 15 ν. 3091/2002 (σχέση ακαθαρίστων εσόδων από εμπορική δραστηριότητα κλπ και ακαθαρίστων εσόδων από ακίνητα που απεκτήθησαν στην Ελλάδα).

β) σύμφωνα με την παρ. 2 εξαιρούνται τα νομικά πρόσωπα που έχουν την έδρα τους σε χώρα με την οποία η Γαλλία έχει συνάψει σύμβαση διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και φοροδιαφυγής και δηλώνουν τόσο τα ακίνητα όσο και την ταυτότητα των εταίρων τους. (Ανάλογη είναι η ρύθμιση της παρ. 4 άρθρου 15 ν. 3091/2002.)

γ) σύμφωνα με την παρ. 3 εξαιρούνται: τα νομικά πρόσωπα που έχουν την πραγματική τους έδρα στην Γαλλία (έδρα της διοίκησης της εταιρείας) καθώς και αυτά που βάσει κάποιας σύμβασης δεν μπορεί να υπόκεινται σε φορολογία βαρύτερη με τη προϋπόθεση ότι γνωστοποιούν στις φορολογικές αρχές τόσο την ταυτότητα των ακινήτων που έχουν όσο και την ταυτότητα των μετόχων τους και τον βαθμό συμμετοχής εκάστου εξ αυτών.

Η ελληνική ρύθμιση δεν προβλέπει τέτοια εξαίρεση. Μάλιστα μία ανάλογη προς τη γαλλική πρόβλεψη και στην ελληνική ρύθμιση περί απαλλαγής των εταιρειών που έχουν την πραγματική τους έδρα στη Ελλάδα, εφόσον γνωστοποιούν στις φορολογικές αρχές τόσο την ταυτότητα των ακινήτων που έχουν όσο και την ταυτότητα των μετόχων τους και τον βαθμό συμμετοχής εκάστου εξ αυτών, θα εξαιρούσε σημαντικό αριθμό αλλοδαπών εταιρειών.

Σ' ότι αφορά τη δεύτερη περίπτωση εξαιρέσεως νομικών προσώπων, τα οποία βάσει κάποιας σύμβασης δεν μπορεί να υπόκεινται σε βαρύτερη φορολογία από αυτή που υπόκεινται στη χώρα τους και να υφίστανται επαχθέστερη φορολογική μεταχείριση, πρέπει να διευκρινισθεί ότι ως τέτοια σύμβαση εννοείται η διμερής σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει υπογράψει η Γαλλία με τρίτες χώρες και η οποία περιλαμβάνει ρήτρα ίσης μεταχειρίσεως ή μη διακρίσεως. Εν προκειμένω πρέπει να διευκρινίσουμε ότι η διάταξη αυτή θεσπίσθηκε μετά την έκδοση αποφάσεων του Γαλλικού Ακυρωτικού³² που έκρινε ότι η επιβολή φόρου 3% εφαρμόζεται παράνομα σε αλλοδαπές εταιρείες που έχουν την έδρα τους σε κράτος, το οποίο έχει συνάψει με τη Γαλλία διμερή σύμβαση που περιλαμβάνει τέτοιο όρο, γεγονός που επέβαλε στο γάλλο νομοθέτη να τροποποιήσει τη σχετική διάταξη κατ' αυτό το τρόπο³³.

δ) σύμφωνα με τη παρ. 4 σε εταιρείες των οποίων οι μετοχές είναι έχουν γίνει δεκτές προς διαπραγμάτευση σε οργανωμένη αγορά (Ισχύει από του έτους 1996).

ε) σύμφωνα με τη παρ. 5 σε διεθνείς οργανισμούς, σε κράτη κυρίαρχα, και δημόσιους οργανισμούς

στ) σύμφωνα με τη παρ. 6 σε συνταξιοδοτικά ταμεία και οργανισμούς μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα με έργο κοινωνικό, φιλανθρωπικό εκπαιδευτικό, πολιτιστικό που αποδεικνύουν ότι οι ανάγκες τους υπαγορεύουν την κυριότητα ακινήτων.

Στην Ελληνική ρύθμιση δεν υπάρχει ανάλογη πρόβλεψη για εξαίρεση από την καταβολή του ειδικού φόρου 3%, εταιρειών μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, με έργο κοινωνικό, φιλανθρωπικό εκπαιδευτικό, πολιτιστικό, πράγμα όμως που ο έλληνας νομοθέτης έκανε στη φορολόγηση της μεγάλης ακίνητης περιουσίας (άρθρο 23 ΚΦΜΑΠ), για τα ακίνητα που ιδιοχρησιμοποιούν τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

³² Βλ. Cass. Com. 28 fevrier 1989, no 328P, The Anglo-Swiss Land and Building Company Ltd κατά DGI, Droit Fiscal 1989, no 19, comm. 943 - Cass. Com. 28 fevrier 1989, no 330D, SA Ferrier Lullin, RFC 1989, no 201, pp 85-89

4. Η διάσταση μεταξύ της νομοθετικής προθέσεως και νομοθετικής ρυθμίσεως

Από την παράθεση των διατάξεων του άρθρου 15 ν. 3091/2002, διαπιστώνουμε αυτό που αναφέρεται εισαγωγικώς. Η τελική νομοθετική ρύθμιση με την επιβολή ενός «πραγματικού φόρου» αφίσταται από την εκτεθείσα στην εισηγητική έκθεση πρόθεση του νομοθέτη που ήταν η επιβολή ενός «προσωπικού φόρου», με αποτέλεσμα όχι μόνο να μην εξαλείφεται η εξαγγελθείσα ανισότητα φορολογικής μεταχείρισης μεταξύ ελληνικών και εξωχωρίων εταιρειών αλλά να δημιουργείται επιπροσθέτως ένα καθεστώς άνισης φορολογικής μεταχειρίσεως αφ' ενός μεν μεταξύ ελληνικών – κοινοτικών-αλλοδαπών (μη εξωχωρίων) εταιρειών και εξωχωρίων εταιρειών, αφ' ετέρου δε μεταξύ των ιδίων των εξωχωρίων εταιρειών.

Ειδικότερα, μετά από την ανάγνωση της εισηγητικής εκθέσεως, θα αναμέναμε από τη ρύθμιση που ακολουθεί, ότι θα εκαλούντο ως μόνες υπόχρεες για τη καταβολή του ειδικού φόρου οι εξωχώριες εταιρείες που έχουν καταστατική έδρα σε χώρα που έχει χαρακτηριστεί ως φορολογικός παράδεισος και μνημονεύεται στη σχετική λίστα του Ο.Ο.Σ.Α. Και τούτο διότι κατά τον νομοθέτη³⁴ η μυστικότητα που περιβάλλει το ιδιοκτησιακό καθεστώς των εξωχωρίων εταιρειών, παρέχει την δυνατότητα στους πράγματι κυρίους των ακινήτων να παραμένουν ανώνυμοι και να φοροαποφεύγουν σε σχέση με το ακίνητο.

Αντίθετα λοιπόν μ' αυτή την προσδοκία καλούνται να καταβάλουν σήμερα τον ειδικό φόρο ενδεικτικώς :

α) εταιρείες, που δεν χαρακτηρίζονται ως εξωχώριες και έχουν την έδρα τους σε τρίτη χώρα εκτός της Ε.Ε με την οποία η Ελλάδα δεν έχει υπογράψει σύμβαση διοικητικής συνδρομής, και δραστηριοποιούνται αποκλειστικά στην εκμετάλλευση ακινήτων ή έχουν

³³ Βλ. Jerome Nirmal Thomas, Taxe de 3% et principe de non – discrimination: ou est l' astuce?, www.recrulex.com/fr/commun/droitsenligne/droits.asp.secteur=fiscal&ID_ntic=8, όπου και παραπομπές του συγγραφέα για την αρχή της ίσης μεταχειρίσεως, ίδια σε σημ. 11

επενδύσει στην Ελλάδα σημαντικά χρηματικά ποσά για την ανέγερση π.χ ιδιόκτητης ξενοδοχειακής μονάδος, δεν έχουν ολοκληρώσει την επένδυση και στερούνται εσόδων από την εκμετάλλευση ξενοδοχείων.

Το ίδιο ζήτημα μπορεί να αντιμετωπίσει και μία εξωχώρια εταιρεία και να βρεθεί από πλευράς φορολογικής μεταχείρισεως στην αυτή θέση με μία εξωχώρια εταιρεία που καλύπτει αποκλειστικά στεγαστικές ανάγκες του μετόχου της.

β) Ημεδαπές-κοινοτικές και αλλοδαπές εταιρείες, που είναι θυγατρικές εταιρειών των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά με μεγάλη διασπορά, και οι οποίες έχουν εμπράγματα δικαιώματα επί ακινήτων, στερούνται δε άλλων εσόδων.

Καθίσταται λοιπόν προφανές ότι η επιβολή του ετήσιου ειδικού φόρου 3% δεν περιορίζεται στις εξωχώριες εταιρείες, αλλά επεκτείνεται και σε εταιρείες που δεν συγκεντρώνουν αυτά τα χαρακτηριστικά και με την επιχειρηματική τους δράση προσφέρουν στην οικονομική ανάπτυξη ακόμη και όταν δεν έχουν άλλα ακαθάριστα έσοδα στην Ελλάδα από εμπορική ή μεταποιητική κλπ. δραστηριότητα ή αυτά είναι μικρότερα των ακαθάριστων εσόδων από ακίνητα επί των οποίων έχουν εμπράγματα δικαιώματα. Αποτέλεσμα αυτής της ρυθμίσεως είναι εταιρείες που διαθέτουν την ίδια φοροδοτική ικανότητα να υφίστανται διαφορετική – άνιση φορολογική μεταχείριση³⁵.

III. Ζητήματα αντισυνταγματικότητας που γεννώνται από τη θεσπισθείσα διάταξη του άρθρου 15 του Ν. 3091/2002 – Η αρχή της μη διακρίσεως στις διμερείς

³⁴βλ. άρθρο 15 Εισηγητικής Εκθέσεως στο σχέδιο του νόμου 3091/2002

³⁵ Π.χ μία ημεδαπή εταιρία, θυγατρική εισηγμένης, που έχει άλλα ακαθάριστα έσοδα 70 € και ακαθάριστα έσοδα από ακίνητα 30 € και συνολικό ακαθάριστο εισόδημα 100 € δεν θα καταβάλλει τον ειδικό φόρο 3%. Ενώ άλλη ημεδαπή εταιρεία, επίσης θυγατρικής εισηγμένης, που έχει άλλα ακαθάριστα έσοδα 30 € και ακαθάριστα έσοδα από ακίνητα 70 € και συνολικό ακαθάριστο εισόδημα 100 € ή μόνο ακαθάριστα έσοδα από ακίνητα 100 € θα κληθεί να καταβάλει τον ειδικό φόρο 3%. Η διάταξη λοιπόν του άρθρου 15 ν. 3091/2002 πρωτίστως θίγει τις εταιρείες εκμετάλλευσης ακινήτων, τις οποίες όμως ο νομοθέτης εξαιρεί από τη φορολογία Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας (άρθρο 23 ΚΦΜΑΠ).

συμβάσεις ως λόγος εξαιρέσεως των αλλοδαπών εταιρειών από την καταβολή του ειδικού φόρου

Κατ' αρχάς θα πρέπει να επισημανθεί ότι η εν λόγω διάταξη, αν και πληροί τις προϋποθέσεις των παρ. 1 και 4 του άρθρου 78 του Συντάγματος, με τις οποίες καθιερώνεται η αρχή της νομιμότητας του φόρου³⁶, υπό την έννοια ότι για την επιβολή του ειδικού φόρου του 3% υφίσταται τυπικός νόμος που ρυθμίζει τα ουσιώδη στοιχεία αυτού, ήτοι το υποκείμενο, το αντικείμενο του φόρου, το φορολογικό συντελεστή καθώς και τις φορολογικές εξαιρέσεις και κατά συνέπεια δεν μπορούν να τεθούν ζητήματα περί της τυπικής αντισυνταγματικότητάς της, εντούτοις εκ του περιεχομένου των ρυθμίσεων που εισάγει, τίθεται ζήτημα ουσιαστικής αντισυνταγματικότητάς της, δεδομένου ότι όπως θα καταδειχθεί κατωτέρω οι ρυθμίσεις της δεν συνάδουν με τις διατάξεις τόσο του άρθρου 4 παρ.1 και 5 όσο και με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 1 και 17 παρ. 1 του Συντάγματος.

1. Η παραβίαση των αρχών της φορολογικής ισότητας και φορολογικής δικαιοσύνης – Η αρχή της μη διακρίσεως στις διμερείς συμβάσεις ειδικά για τις αλλοδαπές εταιρείες.

Το Ελληνικό Σύνταγμα δεν επιβάλλει ορισμένο φορολογικό σύστημα, με τις διατάξεις του δε που αναφέρονται στη ρύθμιση της φορολογίας και τη δημοσιονομική διαχείριση, δεν περιορίζει τις λειτουργίες, το πεδίο ή την έκταση της φορολογίας, κατά συνέπεια δε παρέχει στον κοινό νομοθέτη ευρεία διακριτική ευχέρεια να διαμορφώσει το φορολογικό σύστημα ανάλογα με τις επικρατούσες οικονομικές συνθήκες και τους πολιτικούς στόχους του εκάστοτε κυβερνητικού σχηματισμού. Η δυνατότητα όμως του κοινού νομοθέτη για τη διαμόρφωση του φορολογικού συστήματος, αν και προβλέπεται ευρεία,

³⁶Για την έννοια και το περιεχόμενο της αρχής της νομιμότητας του φόρου βλ. σχετικώς Κ. Δ. Φινοκαλιώτη, Φορολογικό Δίκαιο, σελ. 68 επ.

δεν είναι απεριόριστη. Τα όρια της τίθενται από το ίδιο το Σύνταγμα, που κατοχυρώνει αφ' ενός μεν την αρχή της φορολογικής ισότητας και φορολογικής δικαιοσύνης, αφ' ετέρου δε το δικαίωμα της ελεύθερης ανάπτυξεως της προσωπικότητας και της συμμετοχής στην οικονομική ζωή της χώρας και το δικαίωμα στην ιδιοκτησία που αποτελεί το κύριο περιεχόμενο της οικονομικής δραστηριότητας του ατόμου³⁷.

Ειδικότερα, από τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντ/τος, το οποίο ορίζει ότι «Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις, στα δημόσια βάρη ανάλογα με τις δυνάμεις τους» σε συνδυασμό με την διάταξη του άρθρου 4 παρ. 1 με την οποία κατοχυρώνεται η γενικότερη αρχή της ισότητας ενώπιον του νόμου, προκύπτει κατ' αρχήν ότι το Σύνταγμα δεν κατοχυρώνει την τυπική «μαθηματική» φορολογική ισότητα, δεν επιβάλλει την κατανομή των δημοσίων βαρών αριθμητικά, αλλά αναλόγως των δυνάμεων κάθε φορολογούμενου, ήτοι επιβάλλει την κατανομή των φορολογικών βαρών με βάση τη φοροδοτική ικανότητα εκάστου³⁸. Κατά ταύτα και προς υλοποίηση της Αριστοτελικής αρχής περί «διαφοροποιητικής ποιοτικής ισότητας», το Ελληνικό Σύνταγμα επιβάλλει την όμοια φορολογική μεταχείριση εκείνων που βρίσκονται κάτω από τις ίδιες οικονομικές συνθήκες, δηλ. έχουν την ίδια φοροδοτική ικανότητα και την ανόμοια μεταχείριση εκείνων που βρίσκονται κάτω από διαφορετικές συνθήκες. Κατά συνέπεια σύμφωνα με το αληθές νόημα της αρχής της φορολογικής ισότητας, έτσι όπως αυτή διαπλάσσεται στο άρθρο 4 παρ. 5 Σ, δεν είναι συνταγματικά ανεκτή ούτε η άνιση μεταχείριση όμοιων περιπτώσεων, ούτε και η κατά τον ίδιο τρόπο αντιμετώπιση των ανόμοιων³⁹.

Περαιτέρω, θα πρέπει να επισημανθεί ότι το Ελληνικό Σύνταγμα όχι μόνο κατοχυρώνει την οριζόντια και κάθετη φορολογική ισότητα, αλλά επιπλέον το ίδιο προσδιορίζει τους

³⁷ βλ. σχετικώς Π.Δ. Δαγτόγλου, Ατομικά Δικαιώματα, τόμος Β, σελ. 1101-1102

³⁸ βλ. Π. Δ. Δαγτόγλου, Ατομικά Δικαιώματα, τόμος Β, περί φορολογικής δικαιοσύνης, σελ. 1101-102

³⁹ βλ. σχετικώς Κ. Δ. Φινοκαλιώτη, Φορολογικό Δίκαιο, Η αρχή της φορολογικής ισότητας, με τις εκεί παραπομπές, σελ. 139, επίσης για την αρχή της ισότητας στα δημόσια βάρη Α. Γ. Θεοχαρόπουλο, Η

παράγοντες καθορισμού της φοροδοτικής ικανότητας, επομένως δε και ως προς το ζήτημα αυτό θέτει περιορισμούς στον κοινό νομοθέτη⁴⁰. Παρατηρείται λοιπόν ότι ενώ τα Συντάγματα του 1844 και 1864 προέβλεπαν ότι η καταβολή των δημοσίων βαρών έπρεπε να γίνεται αναλόγως της περιουσίας των πολιτών, και τοιουτοτρόπως όριζαν ως δείκτη φοροδοτικής ικανότητας μόνο την περιουσία, από την αναθεώρηση του 1911 και εφεξής επέρχεται μεταβολή της διατυπώσεως της εν λόγω διατάξεως, η οποία πλέον ορίζει ότι η συνεισφορά στα δημόσια βάρη πρέπει να γίνεται αναλόγως των δυνάμεων των πολιτών. Κατά ταύτα δε προκύπτει ότι πλέον η φοροδοτική ικανότητα εκάστου θα πρέπει να προσδιορίζεται με τρόπο ώστε να επιβάλλεται και η ανάλογη προς αυτήν φορολογική επιβάρυνση, όχι μόνο με βάση την ακίνητη περιουσία του αλλά και το εισόδημά του, δηλ. με βάση την εν γένει οικονομική του δύναμη⁴¹.

Κατά συνέπεια, η προβλεπόμενη στο άρθρο 15 του ν. 3192/2002 επιβολή του ειδικού φόρου επί της ακινήτου περιουσίας των ημεδαπών εταιριών του ιδιωτικού δικαίου, που ασκούν εμπορική δραστηριότητα στην ημεδαπή, έρχεται σε ευθεία αντίθεση με τη διάταξη του άρθρου 4 παράγραφος 5 του Συντάγματος και την αρχή της κάθετης φορολογικής ισότητας, κατ' αρχήν διότι επιβάλλει μία φορολογική επιβάρυνση χωρίς να λαμβάνει υπ' όψιν τη φοροδοτική ικανότητα του φορολογικού υποκειμένου, επιπροσθέτως δε προβλέποντας έναν ενιαίο φορολογικό συντελεστή (3%) ανεξαρτήτως του ύψους της φορολογητέας ύλης, οδηγεί, ως γεγονός, στην ενιαία αντιμετώπιση και ρύθμιση ανόμοιων καταστάσεων⁴².

ισότης των πολιτών στα δημόσια βάρη και η αστική ευθύνη του κράτους ως Δημόσιας εξουσίας από σύννομες πολιτειακές πράξεις, Σύμμεικτα Βέγλερη, Τόμος Β, σελ. 198

⁴⁰ Για την έννοια της οριζόντιας και της κάθετης φορολογικής ισότητας σύμφωνα με την θεωρία του ανταλλάγματος και της φοροδοτικής ικανότητας, Βλ. Καράγιωργα Δημοσιονομικοί Θεσμοί, σελ. 248 επ.

⁴¹ βλ. Κ. Δ. Φινοκαλιώτη, Φορολογικό Δίκαιο, Η αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης, παρ. 473, σελ. 134, επίσης Π. Δ. Δαγτόγλου, Ατομικά Δικαιώματα, Τόμος Β', σελ. 1094 με τις εκεί παραπομπές, Καράγιωργα, Δημοσιονομικοί Θεσμοί, Η περιουσία ως δείκτης φοροδοτικής ικανότητας, σελ. 260-261

⁴² Σχετικώς με τον χαρακτήρα του φορολογικού συντελεστή σύμφωνα με τη θεωρία της φοροδοτικής ικανότητας, βλ. Καράγιωργα, ό.π. σελ. 267 επ.

Βεβαίως στο σημείο αυτό θα πρέπει να διευκρινίσουμε ότι με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος, κατοχυρώνεται το συνταγματικό δικαίωμα της φορολογικής ισότητας μόνο για τους Έλληνες πολίτες και κατ' επέκταση για τις ημεδαπές εταιρείες καθώς και για τους κοινοτικούς πολίτες και τις κοινοτικές εταιρίες, που σύμφωνα με τη Συνθ.ΕΚ. (άρθρα 12 και 48), εξομοιώνονται αντιστοίχως με τα ημεδαπά φυσικά και νομικά πρόσωπα . Αυτό όμως δεν ισχύει για τα αλλοδαπά φυσικά ή νομικά πρόσωπα, για τα οποία το Σύνταγμα δεν κατοχυρώνει την ίση -σε σχέση με τα ημεδαπά – φορολογική μεταχείριση, ούτε και η φορολόγηση αναλόγως των δυνάμεών τους⁴³.

Ειδικώς για τα αλλοδαπά πρόσωπα τίθεται θέμα ίσης φορολογικής μεταχειρίσεώς τους σε σχέση με τα ημεδαπά, εφόσον, βάσει διμερών συμβάσεων, που καλύπτουν ενδεχομένως και ζητήματα φορολογίας κεφαλαίου και έχουν υπογραφεί μεταξύ Ελλάδος και τρίτων μη κοινοτικών χωρών και που έχουν κυρωθεί με τυπικό νόμο, περιέχεται όρος (ρήτρα) περί ίσης μεταχειρίσεως ή μη διακρίσεως, σύμφωνα με την οποία δεν είναι δυνατή η δυσμενέστερη φορολογική μεταχείριση των υποχρέων προσώπων⁴⁴. Τέτοια πρόβλεψη υπάρχει στο άρθρο XVI παρ. 3 της διμερούς συμβάσεως αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και ΗΠΑ, που έχει κυρωθεί με το άρθρο μόνο του Ν.Δ 2548/1953.

2. Η παραβίαση του δικαιώματος της ελεύθερης ανάπτυξης της προσωπικότητας και συμμετοχής στην οικονομική ζωή. Παραβίαση του δικαιώματος στην ιδιοκτησία.

Το ζήτημα της αντισυνταγματικότητας της διατάξεως του άρθρου 15 ν. 3091/2002 δεν εξαντλείται με την επισήμανση ότι παραβιάζει την αρχή της φορολογικής ισότητας που καθιερούται βάσει του άρθρου 4 παρ. 1 και 5 Σ.

⁴³ βλ. σχετικώς με τους φορείς του δικαιώματος της παρ. 5 του άρθρου 4 Σ Π. Δ. Δαγτόγλου Ατομικά Δικαιώματα, τόμος Β΄, σελ. 1096-1097 καθώς και Κ. Δ. Φινοκαλιώτη ,Φορολογικό Δίκαιο , η έννοια της φορολογικής ισότητας , παρ. 491- 495 σελ. 140-141.

⁴⁴ Πρβλ. αποφάσεις Γαλλικού Ακυρωτικού σημ.27, που ακυρώνουν την επιβολή του ειδικού φόρου 3%, λόγω παραβιάσεως αυτής της Αρχής.

Ειδικότερα, σε σχέση με τον επιβαλλόμενο με την ως άνω ρύθμιση ενιαίο φορολογικό συντελεστή, ο οποίος ορίζεται στο ύψος του 3% επί των εμπραγμάτων δικαιωμάτων κυριότητας και επικαρπίας στα ευρισκόμενα στην ημεδαπή ακίνητα των εταιριών, εκτός του ότι παραβιάζει την παρ. 5 του άρθρ. 4, κατά τα ανωτέρω αναφερόμενα, περαιτέρω παραβιάζει το δικαίωμα της ιδιοκτησίας και το δικαίωμα της ελεύθερης συμμετοχής στην οικονομική ζωή (άρθρα 17 και 5 παρ. 1 του Συντάγματος), τα οποία θέτουν όρια στην κατά τα άλλα ευρύτατη εξουσία του Ελληνικού Κράτους να επιλέγει μέτρα για την επιβολή και είσπραξη των φόρων.

Το Σύνταγμα με τα δικαιώματα που κατοχυρώνονται στα άρθρα 17 παρ. 1 και 5 παρ. 1 θέτει περιορισμούς στη νομοθετική εξουσία ως προς τη διαμόρφωση των φορολογικών συντελεστών, δεδομένου ότι η επιβολή φόρων τέτοιου μεγέθους, οι οποίοι καθιστούν δυσχερή αν όχι ανέφικτη την ανάπτυξη οικονομικής πρωτοβουλίας από μέρους του ενδιαφερόμενου επιχειρηματία, προσκρούει στο δικαίωμα της ελεύθερης αναπτύξεως της προσωπικότητας και της συμμετοχής του στην οικονομική ζωή του τόπου, ενώ η εξοντωτική φορολογία που επιβαρύνει υπέρμετρα την περιουσία προσβάλλει το δικαίωμα της ιδιοκτησίας και την ελευθερία του επαγγέλματος. (Έτσι έκρινε και το Γερμανικό Ομοσπονδιακό Συνταγματικό Δικαστήριο)⁴⁵.

Ειδικότερα, θα πρέπει να επισημανθεί ότι το ισχύον Σύνταγμα, όπως και όλα τα προηγούμενα Ελληνικά Συντάγματα, με την χρησιμοποίηση του όρου «δημόσια βάρη» στη διάταξη που κατοχυρώνει την φορολογική ισότητα, ενδεχομένως δεν περιορίζει τους σκοπούς και την έκταση της φορολογίας, αναγνωρίζοντας την ταμειυτική της λειτουργία, παράλληλα όμως αναγνωρίζοντας και τον κοινωνικοπολιτικό της ρόλο δεν επιτρέπει την επιβολή φορολογικών μέτρων με κατασχετικό κατ' ουσίαν χαρακτήρα, διότι η επιβολή ενός μέτρου τόσο επαχθούς, αποβάλλει το χαρακτήρα του φόρου και μετασχηματίζεται σ'

⁴⁵ Για την απόφαση αυτή και τα σχετικά περί της προοδευτικής ή αναλογικής φορολογίας βλ. Κ. Δ. Φινκαλιώτη, Φορολογικό Δίκαιο, παράγραφοι 505-506, σελ. 145-146.

ένα περιορισμό της ιδιοκτησίας που δεν είναι σύμφωνος με τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 17 του Συντάγματος⁴⁶.

Περαιτέρω, σημειώνεται ότι σύμφωνα με σημαντικές αποφάσεις του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ενδεικτικώς *Casus Dossier* κατά Ολλανδίας της 22.02.1995, *Air Canada* κατά Ην. Βασιλείου της 5.05.1955) και από την συνδυαστική ερμηνεία των διατάξεων των άρθρων 1 του 1^{ου} Προσθέτου Πρωτοκόλλου και του άρθρου 14 της ΕΣΔΑ που αναφέρεται στην αρχή «της μη διακρίσεως», προκύπτει ότι η προστασία του δικαιώματος της ιδιοκτησίας θέτει όρια στην εξουσία του νομοθέτη να θεσπίζει φορολογικά βάρη. Πιο συγκεκριμένα, το δικαστήριο του Στρασβούργου έχει δεχθεί ότι το τρίτο εδάφιο του άρθρου 1 του 1^{ου} Προσθέτου Πρωτοκόλλου, το οποίο προβλέπει ότι «δεν θίγεται το δικαίωμα κάθε κράτους να θέσει σε ισχύ νόμους τους οποίους θα έκρινε αναγκαίους προς εξασφάλιση της καταβολής φόρων ή άλλων εισφορών ή προστίμων», θα πρέπει πάντα να ερμηνεύεται σε συνδυασμό με το εδάφιο 1 του εν λόγω άρθρου που διακηρύσσει τον σεβασμό της περιουσίας κάθε νομικού ή φυσικού προσώπου, γεγονός που συνεπάγεται ότι κάθε περιορισμός της ιδιοκτησίας πρέπει να λαμβάνει υπ' όψιν του τον κανόνα της δίκαιης ισορροπίας, ήτοι την ισορροπία που πρέπει να υφίσταται μεταξύ «των απαιτήσεων του δημοσίου συμφέροντος και των θεμελιωδών δικαιωμάτων του ανθρώπου». Κατά συνέπεια η επιβολή μιας υπέρμετρης φορολογικής επιβαρύνσεως, πέραν των ορίων που θέτει η αρχή της αναλογικότητας μεταξύ φόρου και οικονομικών δυνατοτήτων του φορολογούμενου, θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι προσβάλλει το δικαίωμα της

⁴⁶ βλ. Π. Δ. Δαγτόγλου, *Ατομικά Δικαιώματα*, Τόμος Β', σελ.1096, όπου παραβάει και την διάταξη του άρθρου 31 παρ. 1 Ισπανικού Συντάγματος με την οποία απαγορεύεται ρητά ο κατασχετικός χαρακτήρας του φόρου, καθώς και σελ. 1101.

ιδιοκτησίας που κατοχυρώνεται στο άρθρο 1 του 1^{ου} Προσθέτου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ⁴⁷.

IV. Αντί επιλόγου

Κάθε νομοθετικό μέτρο, που θεσπίζει φορολογικά βάρη και εισάγει περιορισμούς, θα πρέπει να διαπνέεται και από την αρχή της αναλογικότητας, η οποία πηγάζει πλέον ρητώς από το άρθρο 25 παρ. 1 του Σ. Ιδία στην επιβολή φόρου το μέτρο θα κρίνεται ανάλογο μόνο αν είναι αναγκαίο ώστε να επιτυγχάνεται η εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος με το μικρότερο κοινωνικό κόστος. Σημειώνεται⁴⁸ ότι για να είναι το ληφθέν μέτρο ανάλογο και η σχέση μέτρου – σκοπού εύλογη, θα πρέπει αυτό να είναι α) σε κάθε περίπτωση το ολιγότερο επαχθές για το φορολογούμενο, β) το κατάλληλο και ενδεδειγμένο για την εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος γ) το ορθολογικότερο που καλύτερα εξυπηρετεί το δημόσιο συμφέρον με το μικρότερο δυνατό κοινωνικό κόστος.

Εν προκειμένω ο σκοπός του νομοθέτη με τη θεσπισθείσα διάταξη του άρθρου 15 ν. 3091/2002 συνίστατο στη πάταξη της φοροαποφυγής και την εξάλειψη ανισοτήτων φορολογικής μεταχειρίσεως μεταξύ ελληνικών και εξωχώριων εταιρειών, που έχουν εμπράγματα δικαιώματα επί ακινήτων, ως μέσο δε για την επίτευξη του σκοπού προκρίνει την επιβολή ειδικού φόρου 3% στις εταιρείες αυτές που έχουν εμπράγματα δικαιώματα επί ακινήτων.

Με τον τρόπο όμως αυτό και εκ του γεγονότος ότι κατ' αποτέλεσμα η νομοθετική ρύθμιση εν τέλει καταλαμβάνει και εταιρείες που δεν είναι εξωχώριες, παρατηρούμε ότι:

⁴⁷ Βλ. σχετικώς παρέμβαση Γ. Φουφόπουλου στην επιστημονική ημερίδα της 16^{ης} Μαΐου 2001 του ΕΒΕΑ εις «Φορολογικές Κυρώσεις- Επιστημονική ημερίδα , Αθήνα 16 Μαΐου 2001», σελ. 187-191, επιμέλεια Ι. Φωτόπουλου. Για την εφαρμογή του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ στις φορολογικές κυρώσεις βλ. Π. Πανταζόπουλο, Φορολογικές κυρώσεις και ΕΣΔΑ, ΔΕΕ 3/2003, 255επ..

⁴⁸ Πρβλ. Α. Μάλιου, Η αντίθεση της διαδικασίας λήψης της απόφασης αναστολής λειτουργίας καταστήματος στις συνταγματικές διατάξεις, ΔΦΝ 2002, 81 επ. με τις εκεί παραπομπές σε νομολογία και θεωρία.

α) το μέτρο είναι προδήλως δυσανάλογο και επαχθές για τον φορολογούμενο, καθόσον με την επιβολή του ειδικού φόρου 3% μεσοπρόθεσμα επέρχεται στην ουσία έμμεση απαλλοτρίωση της περιουσίας του και

β) το δημόσιο συμφέρον δεν εξυπηρετείται καθόσον με το τρόπο αυτό αποθαρύνονται ίδια οι εταιρείες να επενδύσουν στο τομέα της εκμετάλλευσης ακινήτων, δημιουργείται δε αναστάτωση σε μεγάλο αριθμό μη εξωχώριων εταιρειών που έχουν εμπράγματα δικαιώματα επί ακινήτων και δεν υπάγονται στις εξαιρέσεις, με άμεσες επιπτώσεις στην οικονομία και την δημιουργία αντίστοιχου κοινωνικού κόστους.

Όλα αυτά ο νομοθέτης θα μπορούσε να τ' αποφύγει, αν υλοποιούσε την εξαγγελθείσα πρόθεσή του και όριζε ότι υπόχρεες καταβολής του ετησίου ειδικού φόρου είναι μόνο οι εξωχώριες εταιρείες, όπως αυτός τις προσδιορίζει εννοιολογικά. Ρύθμιση που μπορεί να την ανεχθεί το Σύνταγμα, δεν δημιουργεί φορολογικές ανισότητες, την ακολούθησε δε και ο ισπανός νομοθέτης.

Μάλιστα προξενεί εντύπωση το γεγονός ότι ο νομοθέτης με τον ίδιο νόμο 3091/2002 (άρθρο 5 παρ. 7) μεταχειρίζεται δυσμενέστερα τις εξωχώριες εταιρείες με το να ορίζει ότι «Ειδικά, οι αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών τα οποία αγοράζονται από εξωχώρια εταιρεία δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα» των επιχειρήσεων και δεν πράττει ανάλογα στην εξεταζόμενη ρύθμιση του άρθρου 15 ν. 3091/2002 με το να ορίσει αποκλειστικά, ως μόνα υποκείμενα του φόρου, τις εξωχώριες εταιρείες.