

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΑΘΗΝΩΝ- ΤΜΗΜΑ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΕΙΔΙΚΕΥΣΗΣ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΔΙΚΑΙΟ
ΑΚΑΔΗΜΑΪΚΟ ΕΤΟΣ 2003-2004

ΕΡΓΑΣΙΑ ΣΤΑ ΠΛΑΙΣΙΑ ΤΟΥ ΜΑΘΗΜΑΤΟΣ ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ

ΘΕΜΑ: Η Αρχή της φορολογικής ισότητας κατά το ισχύον Ελληνικό
Σύνταγμα

ΟΙΚΟΝΟΜΟΥ ΕΙΡΗΝΗ

ΔΙΔΑΣΚΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΑΝΔΡΕΑΣ Γ. ΔΗΜΗΤΡΟΠΟΥΛΟΣ

ΑΘΗΝΑ, ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2003

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

I. Η αρχή της φορολογικής ισότητας ως ειδικότερη μορφή της νομικής ισότητας.

II. Η έννοια και συνέπειες της αρχής της φορολογικής ισότητας.

III. Φορείς και αποδέκτες του δικαιώματος.

IV. Συμπέρασμα

ΘΕΜΑ: Η Αρχή της φορολογικής ισότητας κατά το ισχύον Ελληνικό Σύνταγμα .

ΠΕΡΙΛΗΨΗ: Στα πλαίσια του Ελληνικού Συντάγματος, το οποίο δεν κατοχυρώνει συγκεκριμένο φορολογικό σύστημα, η φορολογική ισότητα ως ειδικότερη μορφή της καθιερωμένης στο άρθρο 4 παρ. 1 του Συν/τος αρχή της νομικής ισότητας, κατοχυρώνεται τόσο ως τυπική όσο και ως ουσιαστική νομική ισότητα. Ο αναλογικός χαρακτήρας της νομικής ισότητας επιβάλλει στην περίπτωση της φορολογικής ισότητας, την διαφοροποιούμενη ευνοϊκότερη ή δυσμενέστερη νομική μεταχείριση της διαφορετικής οικονομικής δυνατότητας και επιβάλλει την κατανομή των φορολογικών βαρών **με βάση τη φοροδοτική ικανότητα εκάστου**, η οποία λαμβάνεται υπ' όψιν όχι μόνο με βάση το κριτήριο της περιουσίας αλλά γενικότερα με βάση την οικονομική δύναμη κάθε πολίτη. Κατά τα ανωτέρω δε και υπό το πρίσμα του κοινωνικού κράτους δικαίου, ο κοινός νομοθέτης δεσμεύεται να καθιερώσει το σύστημα της προοδευτικής φορολογίας, όσον αφορά τους φόρους εισοδήματος και περιουσίας, ενώ αντίθετα η αναλογική φορολογία (που είναι αναπόφευκτη στους έμμεσους φόρους κατανάλωσης), θα μπορούσε να ειπωθεί ότι δύσκολα συμβιβάζεται με την αρχή της φορολογικής ισότητας, καθόσον οδηγεί στην όμοια μεταχείριση ανόμοιων περιπτώσεων.

Το ισχύον Ελληνικό Σύνταγμα κατά την αμετάβλητη διατύπωση που διατηρεί ο Έλληνας Συντακτικός Νομοθέτης ήδη από το Σύνταγμα του 1911, ορίζοντας στο άρθρο 4 παρ. 5 ότι **«Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη ανάλογα με τις δυνάμεις τους»**, κατοχυρώνει ρητά τις δύο αρχές της φορολογικής δικαιοσύνης, ήτοι την αρχή της καθολικότητας του φόρου και την αρχή της φορολογικής ισότητας.

I. Η αρχή της φορολογικής ισότητας ως ειδικότερη μορφή της νομικής ισότητας.

Η επιβαλλόμενη εκ του ως άνω άρθρου αρχή της φορολογικής ισότητας, η οποία έγκειται «.....στην χωρίς διακρίσεις συνεισφορά των Ελλήνων πολιτών στα δημόσια βάρη», κατοχυρώνεται υπό το ισχύον Σύνταγμα ως ειδικότερη μορφή της καθιερωμένης στο άρθρο 4 παρ. 1 του Συν/τος αρχή της νομικής ισότητας.

Κατά συνέπεια, η φορολογική ισότητα, όπως και η νομική ισότητα, κατοχυρώνεται υπό το ισχύον Σύνταγμα τόσο ως τυπική ισότητα, ήτοι ισότητα των ελλήνων πολιτών ενώπιον του νόμου κατά την διοικητική και δικαστική εφαρμογή του δικαίου όσο και ως ουσιαστική νομική ισότητα, υπό την έννοια δηλ. της ισότητας του νόμου ενώπιον των πολιτών, που συνεπάγεται την υποχρέωση του κοινού νομοθέτη να παράγει δίκαιο, του οποίου το περιεχόμενο δεν έρχεται σε αντίθεση με την αρχή της ισότητας.

Περαιτέρω δε η αρχή της φορολογικής ισότητας κατοχυρώνεται, κατά τα ισχύοντα και επί της αρχής της νομικής ισότητας, τόσο υπό μία θετική μορφή, υπό την έννοια της ίσης μεταχειρίσεως όλων των όμοιων περιπτώσεων όσο και υπό μία αρνητική μορφή, υπό την έννοια της απαγορεύσεως των δυσμενών ή ευμενών διακρίσεων. (βλ. **Ανδρέας Γ. Δημητρόπουλος**, «Παραδόσεις Συνταγματικού Δικαίου – Ατομικά Δικαιώματα» έκδ. θ' / Απρίλιος 2001, σελ. 954 επ.)

Επιπλέον, στο σημείο αυτό θα πρέπει να αναφερθεί ότι όπως στο άρθρο 4 παρ. 1 του Συντάγματος κατοχυρώνεται η αρχή της νομικής ισότητας ως αναλογική και όχι ως φυσική-πραγματική ισότητα, κατά την έννοια της οποίας θα εδύνατο ενδεχομένως να γίνει δεκτό ότι επί φυσικών ανισοτήτων θα έπρεπε να υπάρχει και νομική ανισότητα, κατά τον ίδιο τρόπο θα πρέπει να διαπλαστεί και η έννοια της φορολογικής ισότητας.

Πιο συγκεκριμένα, ενώ ο αναλογικός χαρακτήρας της νομικής ισότητας απαγορεύει την μη διαφορετική νομική μεταχείριση των φυσικών διαφοροποιήσεων, είναι αυτός που επιβάλλει, στην περίπτωση της φορολογικής ισότητας, την διαφοροποιούμενη ευνοϊκότερη ή δυσμενέστερη νομική μεταχείριση της διαφορετικής οικονομικής δυνατότητας.

Τούτο δε επιτυγχάνεται αν η αρχή της φορολογικής ισότητας ερμηνευθεί ως η δίκαιη κατανομή των φορολογικών βαρών που απαγορεύει κάθε αυθαίρετη διάκριση για ορισμένα άτομα ή κατηγορίες ατόμων, υπό το πρίσμα της αρχής της φορολογικής δικαιοσύνης, την οποία επίσης καθιερώνει το άρθρο 4 παρ. 5 του Σ/τος αναφέροντας ότι «Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουνστα δημόσια βάρη ανάλογα με τις δυνάμεις τους».

Κατά συνέπεια προκύπτει ότι το Σύνταγμα δεν κατοχυρώνει την τυπική «μαθηματική» φορολογική ισότητα, δεν επιβάλλει την κατανομή των δημόσιων βαρών αριθμητικά, αλλά αναλόγως των δυνάμεων κάθε φορολογούμενου, ήτοι επιβάλλει την κατανομή των φορολογικών βαρών **με βάση τη φοροδοτική ικανότητα εκάστου**, δείκτης δε της φοροδοτικής ικανότητας, μετά την διαφοροποίηση στη διατύπωση της εν λόγω διατάξεως του Σ/τος που επήλθε με την συνταγματική αναθεώρηση του 1911, θεωρείται πλέον όχι μόνο η περιουσία αλλά και το εισόδημα και γενικότερα η οικονομική δύναμη κάθε πολίτη. (βλ. σχ. Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης «Φορολογικό Δίκαιο» Β' έκδοση, σελ. 134 επ.)

II. Η έννοια και συνέπειες της αρχής της φορολογικής ισότητας

Όπως εκτέθηκε ανωτέρω, η κατανομή των φορολογικών υποχρεώσεων σε κάθε Έλληνα πολίτη σύμφωνα με την φοροδοτική του ικανότητα, αφ' ενός μεν εξειδικεύει την γενική αρχή της ισότητας στο φορολογικό δίκαιο και αφ' ετέρου υλοποιεί την αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου, βασικός προβληματισμός του οποίου είναι «η εξασφάλιση ενός ελάχιστου ορίου διαβίωσης στους πολίτες του, ώστε να καθίσταται εφικτή σ' ένα μέτρο η απόλαυση συνταγματικών δικαιωμάτων, ανεξαρτήτως της οικονομικής επιφάνειας εκάστου». (βλ. σχ. Ανδρέας Γ. Δημητρόπουλος, «Παραδόσεις Συνταγματικού Δικαίου – Ατομικά Δικαιώματα» έκδ. θ' / Απρίλιος 2001, σελ. 954 επ.)

Προς υλοποίηση λοιπόν της Αριστοτελικής «διαφοροποιητικής ποιοτικής ισότητας», το Ελληνικό Σύνταγμα επιβάλλει την όμοια φορολογική μεταχείριση εκείνων που βρίσκονται κάτω υπό τις ίδιες οικονομικές συνθήκες, δηλ. έχουν την ίδια φοροδοτική ικανότητα (**οριζόντια φορολογική ισότητα**) και την ανόμοια μεταχείριση εκείνων που βρίσκονται υπό διαφορετικές συνθήκες (**κάθετη φορολογική ισότητα**). Κατά συνέπεια σύμφωνα με το αληθές νόημα της αρχής της φορολογικής ισότητας, έτσι όπως αυτή διαπλάσσεται στο άρθρο 4 παρ. 5, δεν είναι συνταγματικά ανεκτή ούτε η άνιση μεταχείριση όμοιων περιπτώσεων, ούτε και η ίση μεταχείριση των ανόμοιων. (βλ. σχ. Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης «Φορολογικό Δίκαιο» Β' έκδοση, σελ. 134 επ.)

Περαιτέρω, άμεση συνέπεια της αρχής της φορολογικής ισότητας αποτελεί η αρχή της καθολικότητας του φόρου, κατά το περιεχόμενο της οποίας κατ' αρχήν όλοι οι έλληνες πολίτες υποχρεούνται να συνεισφέρουν στα δημόσια βάρη, να καλύπτουν τις δημόσιες δαπάνες, εκπληρώνοντας το χρέος της κοινωνικής αλληλεγγύης που επιβάλλεται δυνάμει του άρθρου 25 παρ. 1 του Σ/τος.

Το γεγονός βεβαίως της κατοχυρώσεως της ως άνω αρχής δεν συνεπάγεται την αντισυνταγματικότητα οιονδήποτε φορολογικών απαλλαγών, τις οποίες το ελληνικό Σύνταγμα κατ' αρχήν επιτρέπει, υπό την προϋπόθεση ότι αυτές δεν θα πρέπει να είναι αυθαίρετες, πράγμα που συμβαίνει, όταν δεν στηρίζονται κυρίως σε κριτήρια φορολογικής δικαιοσύνης ή γενικής και αντικειμενικής φορολογικής πολιτικής, αλλά επιβάλλονται ένεκα απαγορευμένων από το Σύνταγμα διαφοροποιήσεων ή δημιουργούν δυσμενείς έννομες συνέπειες σε πρόσωπα, ιδιότητες ή καταστάσεις που κατά το Σ/μα τελούν υπό την προστασία μέριμνα ή ειδική φροντίδα του κράτους ή τέλος έχουν χαριστικό ή καταπιεστικό χαρακτήρα προς όφελος ή εις βάρος ορισμένων προσώπων ή ομάδων. Επιπροσθέτως, όπως συνάγεται κατ' αντιδιαστολή της διατάξεως του άρθρου 78 παρ. 4 για την θέσπιση οιασδήποτε φορολογικής απαλλαγής απαιτείται η ύπαρξη τυπικού νόμου και δεν αρκεί η ρύθμισή τους έστω και κατά νομοθετική εξουσιοδότηση. (βλ. σχ. Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης «Φορολογικό Δίκαιο» Β' έκδοση, σελ. 134 επ. και Π. Δ Δαγτόγλου «Ατομικά Δικαιώματα», τ. 2 σελ.1108 επ.).

Περαιτέρω, στο σημείο αυτό θα πρέπει να αναφερθεί ότι αν και το ελληνικό Σύνταγμα δεν επιβάλλει ορισμένο φορολογικό σύστημα και κατά συνέπεια παρέχει στον κοινό νομοθέτη διακριτική ευχέρεια να διαμορφώσει το φορολογικό σύστημα ανάλογα με τις επικρατούσες οικονομικές συνθήκες και τους πολιτικούς στόχους του εκάστοτε κυβερνητικού μηχανισμού, εντούτοις η δυνατότητα αυτή του κοινού νομοθέτη δεν είναι απεριόριστη. Τόσο η αρχή της φορολογικής ισότητας όπως αυτή εξετέθη ανωτέρω, όσο και το δικαίωμα της ελεύθερης αναπτύξεως της προσωπικότητας και της συμμετοχής στην οικονομική ζωή της χώρας καθώς

και το δικαίωμα της ιδιοκτησίας, που αποτελεί το κύριο περιεχόμενο της οικονομικής δραστηριότητας του ανθρώπου, θέτουν όρια και περιορίζουν την δυνατότητα του κοινού νομοθέτη.

Ειδικότερα, κατά τα συναγόμενα εκ των άρθρων 4 παρ. 5 και υπό το πρίσμα του κοινωνικού κράτους δικαίου, όσον αφορά τους φόρους εισοδήματος και περιουσίας, ο κοινός νομοθέτης δεσμεύεται να καθιερώσει το σύστημα της προοδευτικής φορολογίας, ήτοι την επιβολή φορολογικού συντελεστή κλιμακούμενο ευθέως ανάλογα προς το διαθέσιμο εισόδημα ή την περιουσία. Αντιθέτως, η αναλογική φορολογία (που είναι αναπόφευκτη στους έμμεσους φόρους κατανάλωσης), δηλ. η φορολόγηση με πάγιο συντελεστή ανεξαρτήτως του ύψους της φορολογητέας ύλης, δύσκολα συμβιβάζεται με την αρχή της φορολογικής ισότητας, καθόσον οδηγεί στην όμοια μεταχείριση ανόμοιων περιπτώσεων.(βλ. σχ. Κωνσταντίνος Χρυσόγονος «Ατομικά και Κοινωνικά Διακαιώματα» η Ισότητα στα Δημόσια Βάρη, ΣΕΛ. 128 επ. και Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης «Φορολογικό Δίκαιο» Β' έκδοση, σελ. 134. επ)

III. Φορείς και αποδέκτες του δικαιώματος

Σύμφωνα με το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος, το συνταγματικό δικαίωμα της φορολογικής ισότητας κατοχυρώνεται κατ' αρχήν για τους Έλληνες πολίτες και τα ημεδαπά εταιρικά μορφώματα. Ειδικότερα, προκειμένου να αποφευχθεί η αυτοφορολόγηση, το Ελληνικό Δημόσιο και οι αποκεντρωμένες υπηρεσίες του Δημοσίου, εξαιρούνται από το φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων. Περαιτέρω, όπως γίνεται δεκτό από τη θεωρία και έχει δεχθεί και η νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας.(1396/1956), από το φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων εξαιρούνται και οι Ο.Τ.Α., καθόσον αν και στην περίπτωση τους δεν υφίσταται αυτοφορολόγηση, εντούτοις είναι δεδομένη η υποχρέωση του Κράτους να παρέχει στους Ο.Τ.Α τους αναγκαίους πόρους για τη λειτουργία τους και ως εκ τούτου θα ήταν παράλογο το Δημόσιο να αφαιρεί έσοδα των Δήμων υπό μορφή φόρων, τα οποία εν συνεχεία θα επιστρέφει υπό μορφή επιχορηγήσεων.

Η φορολογική ισότητα τόσο υπό την έννοια της φορολογικής – σε σχέση με τα ημεδαπά φ.π ή ν.π - ίσης μεταχειρίσεως όσο και υπό την έννοια της φορολογήσεως αναλόγως των δυνάμεών τους, δεν κατοχυρώνεται για τα αλλοδαπά φυσικά ή νομικά πρόσωπα. Κατά συνέπεια η ενδεχόμενη δυσμενής ή ευνοϊκή μεταχείριση αυτών έναντι των ημεδαπών φυσικών ή νομικών προσώπων, δεν συνιστά παραβίαση του αρ. 4 παρ. 5 του Συντάγματος, αν και εν προκειμένω η παραχώρηση σε αλλοδαπά νομικά πρόσωπα καθαρών προνομίων και απαλλαγών που δεν στηρίζονται κυρίως σε λόγους οικονομικής πολιτικής, θα μπορούσε να

θεωρηθεί ως κατάχρηση ασκήσεως φορολογικής εξουσίας. (βλ. Π. Δ Δαγτόγλου «Ατομικά Δικαιώματα», τ. 2 σελ.1108 επ.). Ενδεχομένως βέβαια για τα πρόσωπα αυτά να τίθεται θέμα ίσης φορολογικής μεταχειρίσεώς τους σε σχέση με τα ημεδαπά, δυνάμει διμερών συμβάσεων που καλύπτουν ζητήματα φορολογίας, οι οποίες έχουν υπογραφεί μεταξύ Ελλάδος και τρίτων χωρών, έχουν κυρωθεί με τυπικό νόμο και περιέχουν ρήτρα περί ίσης μεταχειρίσεως ή μη διακρίσεως, σύμφωνα με την οποία δεν είναι δυνατή η δυσμενέστερη φορολογική μεταχείριση των υποχρέων προσώπων.

Τέλος, όσον αφορά τους αποδέκτες της εν λόγω συνταγματικής διατάξεως, γίνεται φανερό, ως εκ της φύσεως της προκύπτει, ότι δεν μπορεί να απευθύνεται σε ιδιώτες παρά μόνο στην κρατική εξουσία, μερίδα δε της θεωρίας υποστηρίζει ότι η εν λόγω διάταξη «πρέπει να θεωρηθεί γενικής φύσεως διάταξη αντικειμενικής ευθύνης του Κράτους για την αποκατάσταση ζημιών από συνόμους ενέργειες της κρατικής εξουσίας». (βλ. σχ Λ. Θεοχαρόπουλος «Η ισότητα των πολιτών σε δημόσια βάρη» σε σύμμεικτα Βέγλερη II σελ. 207)

IV. Συμπέρασμα

Στα πλαίσια του Ελληνικού Συντάγματος, το οποίο δεν κατοχυρώνει συγκεκριμένο φορολογικό σύστημα, η φορολογική ισότητα ως ειδικότερη μορφή της καθιερωμένης στο άρθρο 4 παρ. 1 του Συν/τος αρχή της νομικής ισότητας, κατοχυρώνεται τόσο ως τυπική όσο και ως ουσιαστική νομική ισότητα. Ο αναλογικός χαρακτήρας της νομικής ισότητας επιβάλλει στην περίπτωση της φορολογικής ισότητας, την διαφοροποιούμενη ευνοϊκότερη ή δυσμενέστερη νομική μεταχείριση της διαφορετικής οικονομικής δυνατότητας και επιβάλλει την κατανομή των φορολογικών βαρών **με βάση τη φοροδοτική ικανότητα εκάστου**, η οποία λαμβάνεται υπ' όψιν όχι μόνο με βάση το κριτήριο της περιουσίας αλλά γενικότερα με βάση την οικονομική δύναμη κάθε πολίτη.

Κατά τα ανωτέρω δε και υπό το πρίσμα του κοινωνικού κράτους δικαίου, ο κοινός νομοθέτης δεσμεύεται να καθιερώσει το σύστημα της προοδευτικής φορολογίας, όσον αφορά τους φόρους εισοδήματος και περιουσίας, ενώ αντίθετα η αναλογική φορολογία (που είναι αναπόφευκτη στους έμμεσους φόρους κατανάλωσης), θα μπορούσε να ειπωθεί ότι δύσκολα συμβιβάζεται με την αρχή της φορολογικής ισότητας, καθόσον οδηγεί στην όμοια μεταχείριση ανόμοιων περιπτώσεων.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Δαγτόγλου Π «Ατομικά Δικαιώματα», τ. 2, Οι επιμέρους μορφές της Ασρής της Ισότητας
2. Δημητρόπουλος Ανδρέας «Παραδόσεις Συνταγματικού Δικαίου – Ατομικά Δικαιώματα» έκδ. θ' / Απρίλιος 2001
3. Θεοχαρόπουλος Λ. «Η ισότης των πολιτών σε δημόσια βάρη» σε Σύμμεικτα Βέγλερη ΙΙ σελ.
4. Φινοκαλιώτης Κωνσταντίνος «Φορολογικό Δίκαιο» Β' έκδοση
5. Χρυσόγονος Κωνσταντίνος «Ατομικά και Κοινωνικά Δικαιώματα» η Ισότητα στα Δημόσια Βάρη