

απόψεις

Ο κακόπαθος φόρος εισοδήματος στην υπεραξία από τη μεταβίβαση ακινήτων

Ο επί πολλές δεκαετίες, πριν τον Ν.4142/2013, ισχύων Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994, όπως αυτός είχε περιλάβει τις διατάξεις του Ν.Δ.3323/1955) ακολουθούσε με συνέπεια τη βασική τριμερή θεωρία για τον χαρακτηρισμό ενός εισόδου, ως εισοδήματος υπαγόμενου σε φόρο. Ιδίως, από την πλειονότητα των επιμέρους διατάξεών του, προέκυπτε ότι για λόγους φορολογίας εισοδήματος, φορολογητέο εισόδημα είναι το έσοδο που παράγεται με περιοδικό τρόπο, ως αποτέλεσμα εκμετάλλευσης διαρκούς πηγής. Έτσι, κατά τα επί πολλές δεκαετίες ισχύοντα (1955-2013, αλλά και παλαιότερα από το 1919, με τον νόμο για τη φορολόγηση προσόδων), το φορολογητέο εισόδημα ταυτιζόταν με την έννοια του καρπού του Αστικού Κώδικα. Μόνο δε κατ' εξαίρεση και κατά πλάσμα δικαίου, με ειδικότερη διάταξή του, ο νόμος για τη φορολογία εισοδήματος χαρακτήριζε ως φορολογητέο εισόδημα, έσοδο που δεν έφερε τα ως άνω χαρακτηριστικά. Έτσι, εισόδημα και μάλιστα από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας (δ' πηγής) είχε χαρακτηριστεί, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο 28 παρ. 2 Ν.2238/1994, και το αντάλλαγμα από κάθε μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους, καθώς και η πώληση μέσα σε δύο χρόνια από την απόκτηση από επαχθή αίτια, εδαφικών εκτάσεων που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως και έχουν μεγάλη αξία.

Έως τουλάχιστον το έτος 2009, η ως άνω διάταξη είχε εξαιρετικά περιορισμένη εφαρμογή, με αποτέλεσμα η επιστημονική, διοικητική και νομολογιακή της επεξεργασία να είναι φτωχή. Από το 2009 και μετά, και κατά την προσπάθεια του φοροελεγκτικού μηχανισμού να συλλάβει φορολογητέα ύλη, η ως άνω διάταξη «επανακαλύφθηκε». Σε φορολογικούς ελέγχους παλαιότερων χρήσεων, η φορολογική αρχή άρχισε να χαρακτηρίζει ως φορολογητέο εισόδημα από μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη την υπεραξία που προέκυπτε σε φυσικά πρόσωπα από την αγορά και μεταπώληση ακινήτων, την ανέγερση ακινήτων σε οικοπέδα ή ακόμη και την αντιπαροχή ακινήτων.

Η αλλαγή αυτή της ερμηνευτικής προσέγγισης μιας παλαιάς και σχεδόν επί δεκαετίες παροπλισμένης διάταξης, που είχε ως αποτέλεσμα την επιβολή φόρου εισοδήματος και προσαυξήσεων, ανερχόμενων συχνά σε ποσοστό 87% της προκύπτουσας τυχόν υπεραξίας επέτεινε την ανασφάλεια δικαίου και κλόνησε ακόμη περισσότερο την ούτως ή άλλως χαμηλή εμπιστοσύνη των φορολογούμενων έναντι της φορολογικής διοίκησης.

Στη συνέχεια, με τον νέο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (άρθρο 41επ. Ν.4172/2013) και με ισχύ από 1.1.2014, εισήχθη ειδικότερο κεφάλαιο αναφορικά με το φορολογητέο εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, στο οποίο περιλήφθηκε ρύθμιση για τη φορολόγηση της υπεραξίας από μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας. Έτσι, από 1.1.2014, η φορολόγηση της κεφαλαιουχικής υπεραξίας, που προκύπτει ότι από μη περιοδική εκμετάλλευση πηγής (ακίνητα) κατέστη ρητή επιλογή του φορολογικού νομοθέτη.

Ενώ, όμως, ο Ν.4172/2013 είχε ήδη δημοσιευθεί από το καλοκαίρι του 2013¹, η φορολογική διοίκηση δεν είχε κατορθώσει να εξειδικεύσει, ως όφειλε, τον τρόπο εφαρμογής της υπό κρίση ρύθμισης έως τον χρόνο εφαρμογής της. Ιδίως, αυτή δεν είχε καταφέρει έγκαιρα να προσδιορίσει τον τρόπο πρόκυψης της υπεραξίας μεταξύ της τιμής κτήσης και της τιμής πώλησης των ακινήτων σε περιπτώσεις αντιπαροχής, ανέγερσης, μεταποίησης κ.ο.κ. Έτσι, για τους πρώτους μήνες του 2014 και ενώ η οικεία ρύθμιση ήταν σε ισχύ, η αγορά και ιδίως τα φυσικά πρόσωπα αδυνατούσαν να προβούν σε μεταβιβάσεις ακινήτων από επαχθή αίτια. Και τούτο διότι, οι συμβολαιογράφοι, οι οποίοι από τον νόμο είχαν ορισθεί ως υπεύθυνοι για τον προσδιορισμό και την είσπραξη του οικείου φόρου, δικαιολογημένα αρνήθηκαν να προβούν σε κατάρτιση μεταβιβαστικών συμβολαίων, επιφυλασσόμενοι με τον τρόπο αυτό να αναλάβουν το μη ανήκον σε αυτούς φορολογικό βάρος βεβαίωσης του οικείου φόρου. Η σχετική παλινωδία συνεχίστηκε για αρκετό διάστημα του έτους 2014, με περαιτέρω συνέπεια να βυθιστεί η ήδη υφιστάμενη αγορά ακινήτων σε ακόμη μεγαλύτερη αδράνεια. Το Ελληνικό Δημόσιο όχι μόνο δεν είσπραξε έσοδα από την υπεραξία μεταβίβασης ακινήτων αλλά έχασε και τα λοιπά έσοδα από τη μεταβίβαση ακινήτων αυτών (ενδεικτικά ΦΜΑ). Κάποια στιγμή εντός του έτους 2014, με υπουργικές της αποφάσεις², η φορολογική διοίκηση εξειδίκευσε την οικεία διάταξη του άρθρου 41 Ν.4172/2014 και η αγορά ακινήτου επανέκτησε την απωλεσθείσα ασφάλεια δικαίου, ενώ προσπάθησε αγκομακώντας να ενσωματώσει ένα ακόμη φορολογικό βάρος.

Και ενώ η κατάσταση είχε μόλις αρχίσει να ομαλοποιείται, αιφνιδίως, εντός του ίδιου έτους 2014, με το άρθρο 90 του Ν.4316/2014 (ΦΕΚ 240Α'/24.12.2014), ο φορολογικός νομοθέτης επέλεξε την αναστολή του ως άνω φόρου υπεραξίας ακινήτων, από την 1.1.2015 έως και την 31.12.2016³.

Αναρωτιόμαστε, αν τελικά αξίζει τον κόπο να προβληματιστούμε σχετικά με το ποιός σχεδιάζει τη φορολογική πολιτική και με βάση ποιές παραμέτρους και για ποιόν σκοπό; Όποιος σχεδιάζει, έχει άραγε μετρήσει το κόστος επιβολής ενός φόρου, χωρίς να παρέχεται η αναγκαία εξειδίκευση για να είναι δυνατή η βεβαίωση του; Έχει μετρήσει το κόστος της επιβολής και της άμεσης σχεδόν κατάργησης φορολογικού βάρους, στη φορολογική συνείδηση του φορολογούμενου που ατυχώς μεταβίβασε ακίνητό του κατά τους ελάχιστους μήνες, όταν κατέστη δυνατή η εφαρμογή της διάταξης; Και κυρίως, έχει μετρήσει αυτό που έχουμε κουραστεί να επαναλαμβάνουμε, ότι η επιβολή ενός φόρου δεν πρέπει να σκοπεί μόνο στα προσδοκώμενα από αυτόν έσοδα, αλλά πρέπει να λαμβάνει υπόψη του και τις ευρύτερες επιπτώσεις από την επιβολή του; Ιδίως στις κρίσιμες ημέρες που περνάμε, θα πρέπει η επιβολή ενός φόρου να απαντάει στο ερώτημα τι είδους ανάπτυξη επιθυμούμε.

Ασπασία Μάλλιου

¹ Δ.Φ.Ν. 2013, σελ. 1075.

² Υ.Α./πολ.1119/2014 (Δ.Φ.Ν. 2014, σελ. 588), Υ.Α./πολ. 1121/2014 (Δ.Φ.Ν. 2014, σελ. 587), Εγκ./πολ. 1122/2014 (Δ.Φ.Ν. 2014, σελ. 589).

³ Βλ. σελ. 1794 παρόντος τεύχους.