

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
ΓΡΑΦΕΙΟ ΝΟΜΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΟΥ
Χαλκοκονδύλη 9-Αθήνα

Αριθμός Γνωμοδοτήσεως 420
Αριθμ. πρωτ.: 2285

ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
Τμήμα Γ' Διακοπών

Συνεδρίαση: 7-9-1994

Σύνθεση:

Προεδρεύων: Σ. Αργυρόπουλος Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.
Αντιπρόεδροι: Δ. Διαμαντόπουλος
Νομικοί Σύμβουλοι: Ε. Κορουγένης, Ρ. Αντωνακόπουλος, Χ. Παπακρήστου
Δ. Λάκκας.
Πάρεδροι: (Γνώμες χωρίς ψήφο): Κ. Καποτάς, Π. Κιούσης.
Εισηγητής: Π. Κιούσης Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.

Αριθμ. ερωτήματος: 1138982/1859/Α0012/16-2-1994 της 12ης Δ/νσεως
του Υπουργείου Οικονομικών.

Περίληψη: Ερωτάται, αν οι ελεύθεροι επαγγελματίες που για την άσκηση του επαγγέλματός τους χρησιμοποιούν ιδιόκτητο ακίνητο, (γραφείο), δικαιούνται να διενεργούν για το ακίνητο αυτό απόσβεση ποσοστού 5% επί της αξίας κτήσεώς του, τούτο δε κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ.-γ' της παρ.1 του άρθρου 2 του Π.Δ.88/1973.

Επί του άνω ερωτήματος το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους γνωμοδότησε ως εξής:

Στο άρθρο 46 παρ.1 και 2 του ν.δ.3323/55 και όπως τούτο διευρυνώθη μετά την αντικατάστασή του με το άρθρο 12 παρ. 5 του ν.2065/92,ορίζονται τα εξής:

1.Ως ακαθάριστο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών λαμβάνεται το σύνολο των αμοιβών που εισπραττούνται από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος, όπως αυτό προκύπτει από τα εσπασκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία που τηρεί ο φορολογούμενος.

2.Από το ακαθάριστο εισόδημα εκπίπτουν οι επαγγελματικές δαπάνες που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 35,μόνο εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους από νόμιμο φορολογικά στοιχείο και έχουν αναγραφεί στα βιβλία του υποχρέου.Ειδικά για τις δαπάνες συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας και σποσβάσεων των επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης, που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες του ελευθέρου επαγγέλματος, εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους και έχουν αναγραφεί στα βιβλία του υποχρέου, εκπίπτει ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του συνολικού ύψους αυτών, μη δυνάμενο να υπερβεί ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) του δηλωθέντος ακαθάριστου εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών".

Εξ' άλλου στο άρθρο 35 παρ.1 περ.στ' του ίδιου νομοθετικού διατάγματος στο οποίο παραπέμπει το άνω άρθρο 46 παρ.2,και ως τούτο διευρυνώθη μετά την αντικατάστασή του με το άρθρο 10 παρ.11 του ν.2065/92 ορίζονται τα εξής:

1. Εκ του κατά το προηγούμενον άρθρου ακαθάριστου εισοδήματος εκπίπτουν:

.....στ) Οι αποσβέσεις για την κάλυψη της φθοράς των κάθε είδους εγκαταστάσεων ή μηχανημάτων ή φθαρτών υλικών, συναφών με την λειτουργία της επιχείρησης και γενικά κάθε κινητής ή ακίνητης περιουσίας της επιχείρησης, εφόσον αυτές έγιναν με οριστικές εγγραφές, σύμφωνα με τους ειδικούς όρους που ορίζονται για κάθε επιχείρηση.....

Τα ανώτατα όρια των ποσοστών αποσβέσεων, που δύνανται να πραγματοποιήσουν οι επιχειρήσεις, καθορίζονται από τις διατάξεις Προεδρικού Διατάγματος, όπως τούτο ισχύει κάθε φορά....>>.

Περαιτέρω στο άρθρο 20 του αυτού ν.δ/τος το οποίο αφορά στις εκπτώσεις από το ακαθάριστο εισόδημα εξ οικοδομών και ως τούτο αντικατεστάθη με το άρθρο 8παρ.5 του ν.2065/92 ορίζονται τα εξής:

1. Από το κατά το προηγούμενο άρθρο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα εκπίπτουν:

α) Για οικοδομές οι οποίες χρησιμοποιούνται ως κατοικίες, οικοτροφεία, σχολεία, φροντιστήρια, αίθουσες κινηματογράφων ή θεάτρων, ξενοδοχεία, κλινικές και санατόρια ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) για αποσβέσεις, και ποσοστό μέχρι δεκαπέντε τοις εκατό (15%) για τα ασφάλιστρα κατά του κινδύνου πυρκαγιάς ή άλλων κινδύνων, για έξοδα επισκευής και συντήρησης καθώς και για την αμοιβή δικηγόρου για δίκες σε διαφορές απόδοσης μισθίου ή καθορισμού μισθώματος. Αν οι δαπάνες αυτές αφορούν κοινόχρηστους χώρους του ακινήτου, επιμερίζονται, αναλόγως, στους συνιδιοκτήτες του.

Τά ποσοστά του προηγούμενου εδαφίου περιορίζονται σε πέντε τοις εκατό (5%) και πέντε τοις εκατό (5%) αντίστοιχως, για το εισόδημα που προκύπτει από οικοδομές που χρησιμοποιούνται για άλλες χρήσεις. Όταν πρόκειται.....>>.

Οσαύτως με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 1 του Π.Δ.88/73 το οποίο εξεδόθη κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 35 του ν.δ.3323/55 και το οποίο αφορά στον καθορισμό των συντελεστών αποσβέσεων, ορίζονται τα εξής:

<<1.Όλα των προσδιορισμών του καθαρού κέρδους των εμπορικών, βιομηχανικών και γεωργικών επιχειρήσεων των ασκουμένων υπό φυσικών και νομικών προσώπων, ως και του καθαρού εισοδήματος εξ υπηρεσιών ελευθερίων επαγγελματιών, περί ών αι διατάξεις των άρθρων 35,39 και 46 του Ν.Δ.3323/1955 <<περί φορολογίας του εισοδήματος>> και του άρθρου 8 του Ν.Δ.3843/1958 "περί φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων" τα ποσοστά αποσβέσεως της αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων καθορίζονται κατά τας επομένας διατάξεις του παρόντος>>.

Εξ' άλλου με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 2 του Π.Δ.88/73 ορίζεται ότι:

<< 1.Τα ποσοστά αποσβέσεως της αξίας των κτιριακών εγκαταστάσεων και οικοδομημάτων ορίζονται ως ακολούθως:

α)Επί οικοδομών ή τμημάτων τούτων, χρησιμοποιουμένων υπό ξενοδοχείων, κλινικών, σανατορίων, εκπαιδευτηρίων και καταστημάτων εξυπηρέτησεως του κοινού εν γένει εις οκτώ επί τοις εκατόν (8%),

β)επί μπανκαλόους, κάμπιγκς και συναφών εγκαταστάσεων, εις δώδεκα επί τοις εκατόν (12%) ή οκτώ επί τοις εκατόν (8%), αναλόγως της κατασκευής των εξ ξυλείας ή τσιμέντου,

γ)επί οικοδομών ή τμημάτων τούτων, χρησιμοποιουμένων υπό των λοιπών επιχειρήσεων, εις πέντε επί τοις εκατόν (5%)>>.

Περαιτέρω με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 2 του αυτού Π.Δ/τος ορίζεται ότι:

<< 2.Εκ του ποσού της επί τη βάσει του παρόντος αναγνωριζομένης αποσβέσεως αφαιρείται η κατά τις διατάξεις του άρθρου 20 του Ν.Δ. 3323/1955 παρεχόμενη απόσβεση κατά ποσοστό δώδεκα επί τοις εκατόν (12%) ή πέντε επί τοις εκατόν(5%) επί του ακαθαρίστου εισοδήματος της οικοδομής ή του καταστήματος, γραφείου κλπ. αναλόγως της περιπτώσεως>>.

Τέλος με τις διατάξεις του άρθρου 13 του Π.Δ.88/73 ορίζεται ότι:

<<Προκειμένου περί ελευθερίων επαγγελματιών, τα ποσοστά αποσβέσεως ορίζονται ως ακολούθως:

α)Επί επίπλων και σκευών εις δέκα πέντε επί τοις (15%),

β)επί μηχανημάτων και λοιπών επαγγελματικών εγκαταστάσεων εις είκοσιν επί τοις εκατόν(20%)

γ)επί οργάνων και συσκευιών εργαστηρίων χημείου και συναφών τοιούτων εις είκοσιν επί τοις εκατόν (20%) και

δ)επί επιστημονικών περιοδικών και συγγραμάτων εις εκατόν επί τοις εκατόν(100%)>>.

Από το συνδυασμό των παραπάνω διατάξεων, ερμηνευομένων ενόψει και των ορισμών της σχετικής εισηγητικής εκθέσεως του νεωτέρου ν.2065/92 δια του οποίου εκώρθη μερική αντικατάσταση των άρθρων 46 και 35 του ν.δ.3323/55, προκύπτει ότι οι ελεύθεροι επαγγελματίες, που για την άσκηση του επαγγέλματός των χρησιμοποιούν ιδιόκτητο ακίνητο, (γραφείο, κλπ) δικαιούνται να διενεργούν απόσβεση ποσοστού 5% επί της αξίας του ιδιοχρησιμοποιουμένου ακινήτου μειωμένη με ποσοστό 5% της απόσβεσης που αναγνωρίζεται με βάση το άρθρο 20 του ν.δ.3323/55.Παραιτέρω από τις ίδιες διατάξεις προκύπτει, ότι η ανωτέρω διενέργεια αποσβέσεως προϋποθέτει καταχώρηση της αξίας του ακινήτου ως και των λοιπών παγίων στοιχείων, (έπιπλα, μηχανήματα κλπ), που χρησιμοποιούν για την άσκηση του

επαγγελματιών των σε ιδιαίτερο χώρο του θεωρημένου βιβλίου εισόδων-εξόδων που τηρούν ή σε ιδιαίτερο βιβλίο θεωρημένο από τον οικείο προϊστάμενο ΔΟΥ όπου θα παρακολουθείται η διενέργεια των ετήσιων αποσβέσεων. (Βλ. και ΣτΕ 1143/85 για αυτοκίνητο ελεύθερου επαγγελματία με CONTRA την ΣτΕ 281/82 όπου πάντως εκρίθη ότι πάγια στοιχεία ελεύθερου επαγγελματία είναι τα αποκλειστικώς χρησιμοποιούμενα για την άσκηση του επαγγέλματός του, συναφή προς αυτά στοιχεία).

Ότι αυτή είναι η έννοια των άνω συνδυασμένων διατάξεων προκύπτει εκ του ότι οι αποσβέσεις για την κάλυψη της φθώρας των κάθε είδους εγκαταστάσεων κλπ. περιλαμβάνονται στις επαγγελματικές δαπάνες του άρθρου 35 παρ.1 του ν.δ. 3323/55, στο οποίο παραπέμπει το άρθρο 46 παρ., 2, του ίδιου νομοθετικού διατάγματος και το οποίο άρθρο αφορά το ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα των ελεύθερων επαγγελματιών.

Και ναι μεν το άνω άρθρο 46 διαλαμβάνει περί επαγγελματικών δαπανών που αναφέρονται στην παρ.1 του άρθρου 35 του ν.δ. 3323/55 για τις οποίες αποδεικνύεται ή καταβολή τους με νόμιμο φορολογικό στοιχείο, ενώ τέτοια καταβολή δεν συντρέχει στις αποσβέσεις, πλην εκ τούτου δεν παρέπεται ότι ο νομοθέτης ηθέλησε ν' αποκλείσει την διενέργεια αποσβέσεων στους ελεύθερους επαγγελματίες, αλλά ότι η άνω καταβολή απαιτείται για τις δαπάνες εκείνες που προϋποθέτουν τέτοια καταβολή.

Άλλωστε το ότι ο νομοθέτης εκλαμβάνει τις αποσβέσεις ως δαπάνες προκύπτει και από την περαιτέρω διατύπωση της ίδιας παραγράφου 2 του άρθρου 46, όπως αυτή διευμορφώθη μετά την γενόμενη αντικατάσταση με το άρθρο 12 παρ.5 του ν.2065/92 και όπου ορίζεται ειδικότερα ρύθμιση για τις δαπάνες συντήρησης

λειτουργίες, επισκευής, κυκλοφορίας και αποσβέσεων των επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης που κασιμετοποιούνται για τις ανάγκες του ελεύθερου επαγγέλματος.

Ωσαύτως το Π.Δ. 88/73, ως προελέκθη διαλαμβάνει στο άρθρο 2 παρ.1 για ποσοστά αποσβέσεων για τον προσδιορισμό, μεταξύ άλλων και του καθαρού εισοδήματος εξ υπηρεσιών ελευθερίων επαγγελματιών, πράγμα που προϋποθέτει ότι το άρθρο 46 παρ.2 του ν.δ.3323/55 περιλαμβάνει στην έννοια των κατ άρθρο 35 του αυτού ν.δ/τος δαπανών και τις αποσβέσεις για την κάλυψη της φθοράς των κάθε είδους εγκαταστάσεων κλπ.

Περαιτέρω ενόψει των άνω νομοθετικών ορισμών του βασικού φορολογικού νόμου, δεν θα ήτο νοητόν αλλά ούτε και νομικώς δυνατόν με το Π.Δ/γμα το οποίο αφορά απλώς στον καθορισμό των συνταλεστών αποσβέσεων να εξαιρεθούν οι ελεύθεροι επαγγελματίες από τις αποσβέσεις των ιδιοκτητήτων γραφείων, ιατρείων κλπ. Ειδικότερα όταν ο νόμος ορίζει ότι οι ελεύθεροι επαγγελματίες δικαιούνται να εκπέττουν τις επαγγελματικές τους δαπάνες στην έννοια των οποίων εμπίπτουν και οι αποσβέσεις για την κάλυψη της φθοράς των κάθε είδους εγκαταστάσεων, δεν θα μπορούσε να νοηθεί ως εξαιρεωμένη της ρυθμίσεως εγκατάσταση, αυτό τούτο το ιδιόκτητο γραφείο, ιατρείο κλπ. του ελεύθερου επαγγελματία. Περαιτέρω το Π.Δ/γμα που ορίζει τα ανώτατα ποσοστά αποσβέσεων σε καμιά περίπτωση δεν θα μπορούσε να εξαιρέσει των αποσβέσεων τις ιδιόκτητες επαγγελματικές εγκαταστάσεις των ελευθέρων επαγγελματιών διότι σ' αυτή την περίπτωση θα ήρχετο σε αντίθεση με τις ρυθμίσεις αυτού τούτου του βασικού και εξουσιοδοτικού φορολογικού νόμου.

Αυτά ανεξαρτήτως του ότι οι ρυθμίσεις του Π.Δ.88/73 και ως αυτές διαλαμβάνονται στο υποβληθέν ερώτημα και εκτίθενται προσπάθεια δεν ενέχουν μεταξύ των αντίφαση ούτε δημιουργούν ερμηνευτική δυσχέρεια υπό την έννοια που παρατίθεται στο ερώτημα.

Ακριβέστερα το μὲν άρθρο 1 του Π.Δ.88/73 καθορίζει το γενικό πλαίσιο των αποσβέσεων, το δε άρθρο 2 καθορίζει για όλες, ^{σχεδόν} τις κατηγορίες επιχειρήσεων τα ποσοστά αποσβέσεως της αξίας των κτιριακών εγκαταστάσεων και οικοδομημάτων, προφανώς δε τα γραφεία κλπ. των ελευθέρων επαγγελματιών επιπίπτουν ενόψει και της προδιαληφθείσας παραπομπής του άρθρου 46 του ν.δ.3323/55 στην έννοια « των οικοδομών ή τμημάτων τούτων χρησιμοποιουμένων υπό των λοιπών επιχειρήσεων » δεδομένου ότι στο νόμο κατονομάζονται οι κατηγορίες επιχειρήσεων που τυγχάνουν των εξειδικευμένων ποσοστών αποσβέσεων.

Ειδικότερα σε ό,τι αφορά τον διαχωρισμό εξειδίκευση και ένταξη στις διάφορες κατηγορίες των προς απόσβεση περιουσιακών στοιχείων το Π.Δ.88/1973 ακολουθεί συστηματική κατάταξη, στα πλαίσια της οποίας διαχωρίζει τα υποκείμενα σε απόσβεση στοιχεία σε εγκαταστάσεις και εξοπλισμό συναντώμενα σε όλες σχεδόν τις επιχειρήσεις, ανεξαρτήτως του είδους και της μορφής αυτών.

Περαιτέρω από την αντιπαραβολή του άρθρου 2 προς τα επόμενα άρθρα του αυτού Προεδρικού Διατάγματος προκύπτει ότι το μὲν άρθρο 2 ρυθμίζει βασικώς τα των αποσβέσεων των οικοδομών ή τμημάτων τούτων, όλων σχεδόν των ειδών των επιχειρήσεων, ενώ τα επόμενα άρθρα ρυθμίζουν ειδικές περιπτώσεις λοιπών παγίων στοιχείων ή εξειδικευμένων επιχειρήσεων ως και λοιπών παγίων στοιχείων των ελευθέρων επαγγελματιών.

Υπό το άνω ποίημα ερμηνευόμενη η διάταξη του άρθρου 13 του Προεδρικού Διατάγματος 98/73, δεν έχει την εννοιαν ότι οι ελεύθεροι επαγγελματίες μπορούν να διενεργούν αποσβέσεις μόνον στα έπιπλα και λοιπά μηχανήματα, σκεύη, υλικά ή επιστημονικά περιοδικά κλπ, αλλά αυτή είναι συνδυαστέα με την διάταξη του άρθρου 2 παρ. 1γ του αυτού Π.Δ/τος και συνεπώς οι ελεύθεροι επαγγελματίες μπορούν να διενεργούν αποσβέσεις τόσο στα ειδικότερα πάγια στοιχεία του άνω άρθρου 13, όσο και στα ιδιοχρησιμοποιούμενα για την άσκηση του επαγγέλματός των ιδιόκτητα ακίνητα, κατά τις ειδικότερες ρυθμίσεις του Π.Δ. 88/1973.

Όθεν στο υποβληθέν ερώτημα προσήκει, κατά την ομόφωνη γνώμη του τμήματος, καταφατική απάντηση.

Εβζωρήθη

Αθήνα 13. 9. 94

Ο Πρόεδρος των

Σ. Αρ. Μπόρουλος

Αγ. υπ. πρόεδρος Ν. Σ. Κ.



Ο Εισηγητής

Παν. Κιριάκιδης

Πάρεδρος Ν. Σ. Κ.