



ΒΟΥΛΗ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΩΝ

ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ

ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΗΝ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΕΥΤΙΚΗ ΔΙΑΦΑΝΕΙΑ

ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΝΟΜΟΣΧΕΔΙΟΥ

«Κίνητρα ανάπτυξης επιχειρήσεων, μέσω συνεργασιών και εταιρικών μετασχηματισμών»

I. Γενικές Παρατηρήσεις

A. Το υπό συζήτηση και ψήφιση νομοσχέδιο, όπως το επεξεργάστηκε η Διαρκής Επιτροπή Οικονομικών Υποθέσεων, αποτελείται από είκοσι (20) άρθρα, συμπεριλαμβανομένου του άρθρου για την έναρξη ισχύος του νόμου.

Με το άρθρο 1 ορίζεται το πεδίο εφαρμογής του νόμου και, συγκεκριμένα, οι μορφές των εταιρικών μετασχηματισμών επί των οποίων εφαρμόζονται οι διατάξεις του. Με το άρθρο 2 δίδονται οι ορισμοί των εννοιών «νέα εταιρεία» και «συνεργασία» για τους σκοπούς εφαρμογής του παρόντος. Με το άρθρο 3 παρέχεται το κίνητρο της απαλλαγής από τον φόρο εισοδήματος ποσοστού 30% των κερδών που πραγματοποιεί η νέα εταιρεία η οποία προκύπτει από μετασχηματισμό επιχειρήσεων, και τίθενται οι σχετικές προϋποθέσεις. Με το άρθρο 4 παρέχεται το κίνητρο της απαλλαγής από τον φόρο εισοδήματος ποσοστού 30% των κερδών που πραγματοποιούν συνεργαζόμενες επιχειρήσεις και τίθενται οι σχετικές προϋποθέσεις. Με το άρθρο 5 παρέχεται το κίνητρο της απαλλαγής από τον φόρο εισοδήματος ποσοστού 30% των κερδών που πραγματοποιεί υφιστάμενη ή νέα εταιρεία που προκύπτει μετά από εισφορά ατομικής επιχείρησης, και τίθενται οι σχετικές προϋποθέσεις. Με το άρθρο 6 ορίζεται ότι η απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος που παρέχεται από τα άρθρα 3-5 εφαρμόζεται για έως 9 έτη και δεν μπορεί να υπερβεί το ποσό των 500.000 ευρώ, στην περίπτωση μετασχηματισμού ή εισφοράς ατομικής επιχείρησης, ή των 125.000 ευρώ, στην περίπτω-

ση συνεργασίας προσώπων, ενώ ορίζονται και κατηγορίες επιχειρήσεων που εξαιρούνται της ενίσχυσης. Με το άρθρο 7 παρέχεται, υπό προϋποθέσεις, απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος για την υπεραξία που προκύπτει από τη μεταβίβαση στοιχείων παγίου ενεργητικού της εταιρείας που έχει προέλθει από μετασχηματισμό επιχειρήσεων, εφόσον η αξία αυτών των στοιχείων δεν υπερβαίνει το 20% του μέσου κύκλου εργασιών των μετασχηματισθέντων επιχειρήσεων κατά την τελευταία τριετία. Με το άρθρο 8 ορίζεται ότι, σε περίπτωση εισφοράς ατομικής επιχείρησης σε εταιρεία, οι πάσης φύσεως διοικητικές άδειες που έχουν εκδοθεί υπέρ της ατομικής επιχείρησης συνεχίζουν να υφίστανται υπέρ της νέας εταιρείας. Με το άρθρο 9 θεσπίζονται λοιπές, πέραν του φόρου εισοδήματος, φορολογικές απαλλαγές και μειώσεις για τους εταιρικούς μετασχηματισμούς που αποτελούν αντικείμενο του παρόντος.

Με το άρθρο 10 ορίζεται ότι, σε περίπτωση απόκτησης συμμετοχής σε άλλη εταιρεία, για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος της αποκτώσας εταιρείας εκπίπτει το σύνολο των δαπανών που πραγματοποίησε για τον σκοπό απόκτησης της συμμετοχής. Με το άρθρο 11 τροποποιείται το άρθρο 2 παρ. 3 του ν. 2166/1993 και ρυθμίζονται ζητήματα μεταφοράς ζημίας σε περιπτώσεις μετασχηματισμών που διενεργούνται κατά τις διατάξεις του εν λόγω νόμου. Με τα άρθρα 12, 13 και 14 τροποποιούνται τα άρθρα 3 παρ. 1 του ν.δ. 1297/1972, 3 παρ. 1 του ν. 2166/1993 και 61 του ν. 4438/2016, αντίστοιχα, και θεσπίζεται, υπό προϋποθέσεις, απαλλαγή από τον φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίων σε περιπτώσεις μετασχηματισμών που διενεργούνται κατά τις διατάξεις των εν λόγω νομοθετημάτων και του ν. 4172/2013. Με το άρθρο 15 παρέχεται το κίνητρο της απαλλαγής από τον φόρο εισοδήματος ποσοστού 50% των κερδών που πραγματοποιούν από την άσκηση ατομικής αγροτικής επιχειρηματικής δραστηριότητας οι, κατά κύριο επάγγελμα, αγρότες, και τίθενται οι σχετικές προϋποθέσεις. Με το άρθρο 16 ορίζεται το ελάχιστο περιεχόμενο των συμβάσεων μελλοντικής πώλησης αγροτικών προϊόντων που συνάπτονται μεταξύ παραγωγών και αγοραστών, και προβλέπεται η ηλεκτρονική καταχώρισή τους στο πληροφοριακό σύστημα της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων. Με το άρθρο 17 τίθενται εξουσιοδοτικές διατάξεις για την εφαρμογή των άρθρων 15 και 16. Με το άρθρο 18 τίθεται μεταβατική διάταξη για μετασχηματισμούς που έχουν λάβει χώρα πριν από την κατάργηση των περιπτώσεων β' και γ' του άρθρου 4 του ν.δ. 1297/1972, και με το άρθρο 19 καταργούνται οι περιπτώσεις β' και γ' του άρθρου 4 του ν.δ. 1297/1972. Τέλος, με το άρθρο 20 ορίζεται η έναρξη ισχύος των διατάξεων του νόμου.

B. Σύμφωνα με το άρθρο 107 παρ. 1 της Συνθήκης, «ενισχύσεις που χορηγούνται υπό οποιαδήποτε μορφή από τα κράτη ή με κρατικούς πόρους και που νοθεύουν ή απειλούν να νοθεύσουν τον ανταγωνισμό διά της ευνοϊκής μεταχείρισης ορισμένων επιχειρήσεων ή ορισμένων κλάδων παραγωγής είναι ασυμβίβαστες με την εσωτερική αγορά, κατά το μέτρο που επηρεάζουν τις μεταξύ κρατών μελών συναλλαγές, εκτός αν οι Συνθήκες ορίζουν άλλως».

Κατά τα αναφερόμενα στην «Ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την έννοια της κρατικής ενίσχυσης όπως αναφέρεται στο άρθρο 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης» (2016/C 262/01), «117. Προκειμένου να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης, ένα κρατικό μέτρο πρέπει να ευνοεί “ορισμένες επιχειρήσεις ή ορισμένους κλάδους παραγωγής”. Ως εκ τούτου, στην έννοια της ενίσχυσης δεν εμπίπτουν όλα τα μέτρα που ευνοούν τους οικονομικούς φορείς, αλλά μόνο εκείνα που παρέχουν πλεονέκτημα με επιλεκτικό τρόπο σε ορισμένες επιχειρήσεις ή κατηγορίες επιχειρήσεων ή σε ορισμένους κλάδους της οικονομίας. 118. Τα μέτρα καθαρά γενικής εφαρμογής, που δεν ευνοούν μόνο ορισμένες επιχειρήσεις ή την παραγωγή μόνο ορισμένων αγαθών, δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης. Ωστόσο, η νομολογία έχει καταστήσει σαφές ότι ακόμη και παρεμβάσεις οι οποίες εκ πρώτης όψεως εφαρμόζονται κατά γενικό τρόπο σε επιχειρήσεις δύνανται να είναι επιλεκτικές σε έναν ορισμένο βαθμό και, κατά συνέπεια, να θεωρούνται ως μέτρα που έχουν σχεδιαστεί με σκοπό να ευνοήσουν ορισμένες επιχειρήσεις ή την παραγωγή ορισμένων αγαθών. Ούτε ο μεγάλος αριθμός των ωφελομένων επιχειρήσεων (περιλαμβανομένου ενδεχομένως και του συνόλου των επιχειρήσεων ενός δεδομένου κλάδου) ούτε η ποικιλία και το μέγεθος των κλάδων στους οποίους ανήκουν οι εν λόγω επιχειρήσεις καθιστούν δυνατό τον χαρακτηρισμό ενός κρατικού μέτρου ως γενικού μέτρου οικονομικής πολιτικής εφόσον δεν ωφελούνται από αυτό όλοι οι κλάδοι της οικονομίας. Το γεγονός ότι η ενίσχυση δεν απευθύνεται σε έναν ή περισσότερους συγκεκριμένους αποδέκτες που έχουν καθοριστεί εκ των προτέρων, αλλά υπόκειται σε μια σειρά αντικειμενικών κριτηρίων σύμφωνα με τα οποία χορηγείται, εντός του πλαισίου ενός προκαθορισμένου συνολικού προϋπολογισμού, σε έναν μη προσδιορισμένο αριθμό αποδεκτών που δεν εξατομικεύονται εξαρχής, δεν αρκεί για να αποκλειστεί ο επιλεκτικός χαρακτήρας του μέτρου. (...). 120. Η ουσιώδης επιλεκτικότητα ενός μέτρου συνεπάγεται ότι το μέτρο εφαρμόζεται μόνο σε ορισμένες επιχειρήσεις (ή ομάδες επιχειρήσεων) ή σε ορισμένους κλάδους της οικονομίας σε ένα συγκεκριμένο κράτος μέλος. Η ουσιώδης επιλεκτικό-

τητα μπορεί να διαπιστωθεί de jure ή de facto. 121. Η de jure επιλεκτικότητα προκύπτει απευθείας από τα νομικά κριτήρια για τη χορήγηση ενός μέτρου που προορίζεται τυπικά για ορισμένες μόνο επιχειρήσεις (για παράδειγμα: εταιρείες που έχουν ένα ορισμένο μέγεθος, δραστηριοποιούνται σε ορισμένους τομείς ή έχουν ορισμένη νομική μορφή· εταιρείες που έχουν συσταθεί ή εισαχθεί πρόσφατα σε ρυθμιζόμενη αγορά κατά τη διάρκεια μιας συγκεκριμένης περιόδου· εταιρείες που ανήκουν σε όμιλο που έχει ορισμένα χαρακτηριστικά ή είναι επιφορτισμένες με ορισμένες λειτουργίες στο πλαίσιο ενός ομίλου· προβληματικές επιχειρήσεις· ή ακόμη εξαγωγικές επιχειρήσεις ή επιχειρήσεις που ασκούν δραστηριότητες που συνδέονται με εξαγωγές). Η de facto επιλεκτικότητα μπορεί να στοιχειοθετείται σε περιπτώσεις στις οποίες, παρ' όλο που τα τυπικά κριτήρια για την εφαρμογή του μέτρου διατυπώνονται κατά τρόπο γενικό και αντικειμενικό, η δομή του μέτρου είναι τέτοια, ώστε τα αποτελέσματά του να ευνοούν σημαντικά μια συγκεκριμένη κατηγορία επιχειρήσεων (όπως στα παραδείγματα που αναφέρονται στην προηγούμενη περίοδο)».

Στο πλαίσιο αυτό, έχει κριθεί ότι μέτρα που δεν εφαρμόζονται σε όλους τους επιχειρηματίες, δεν μπορούν να θεωρηθούν γενικά μέτρα δημοσιονομικής ή οικονομικής πολιτικής (απόφαση του ΔΕΚ της 15-6-2006 στις υποθέσεις C-393/04 και C-41/05 (Air Liquide Industries Belgium), σκέψη 32 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Είναι απαραίτητο να εξετάζεται κατά πόσον, στο πλαίσιο δεδομένου νομικού καθεστώτος, ένα εθνικό μέτρο μπορεί να ευνοήσει «ορισμένες επιχειρήσεις ή ορισμένους κλάδους παραγωγής» έναντι άλλων οι οποίοι τελούν, από πλευράς του επιδιωκόμενου με το εν λόγω καθεστώσ σκοπού, σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση (απόφαση του ΔΕΕ της 14-1-2015 στην υπόθεση C-518/13 (Eventech), σκέψη 55 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). «Έτσι, η εξέταση του αν ένα τέτοιο μέτρο έχει επιλεκτικό χαρακτήρα ταυτίζεται, κατ' ουσίαν, με την εξέταση του αν το μέτρο αυτό εφαρμόζεται στο σύνολο [αυτών των] επιχειρηματιών κατά τρόπο μη συνεπαγόμενο δυσμενείς διακρίσεις (...). Επομένως, (...), η έννοια του επιλεκτικού χαρακτήρα συνδέεται με εκείνη της δυσμενούς διακρίσεως» (απόφαση του ΔΕΕ της 21-1-2016 στην υπόθεση C-524/14 (Hansestadt Lübeck), σκέψη 53).

Η έννοια της κρατικής ενίσχυσης σε ζητήματα φορολογικού δικαίου έχει απασχολήσει επανειλημμένως τα Ευρωπαϊκά Δικαστήρια. Κατά πάγια νομολογία, «(...) μέτρο διά του οποίου οι δημόσιες αρχές επιφυλάσσουν σε ορισμένες επιχειρήσεις ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση και το οποίο, μολονότι δεν συνεπάγεται μεταφορά κρατικών πόρων, περιάγει τους δικαιούχους σε ευνοϊκότερη οικονομική κατάσταση σε σχέση με τους λοιπούς φορολο-

γούμενους, συνιστά κρατική ενίσχυση, κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣυνθΛΕΕ. Αντιθέτως, τα πλεονεκτήματα που απορρέουν από μέτρο γενικής ισχύος, το οποίο εφαρμόζεται αδιακρίτως σε όλους τους επιχειρηματίες, δεν συνιστούν κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107 ΣυνθΛΕΕ» (απόφαση του ΔΕΕ της 9-10-2014 στην υπόθεση C-522/13 (Ministerio de Defensa), σκέψη 23 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

Η έννοια της επιλεκτικότητας στις φορολογικές υποθέσεις εγείρει ιδιαίτε- ρως περίπλοκα ζητήματα. Όπως αναφέρθηκε ανωτέρω, ένα γενικό μέτρο δεν είναι επιλεκτικό, όταν μπορεί να υποθεθεί ότι έχει τις ίδιες ή συγκρίσι- μες επιπτώσεις σε όλους τους τομείς. Ως εκ τούτου, σημείο εκκίνησης για την κρίση του κατά πόσο ένα εθνικό φορολογικό μέτρο μπορεί να θεωρηθεί γενικό ή επιλεκτικό, είναι το ίδιο το εθνικό φορολογικό σύστημα. Στην προ- σπάθεια αναζήτησης της επιλεκτικότητας (ή μη) ενός εθνικού φορολογικού μέτρου, το πρώτο βήμα, κατά πάγια νομολογία, προϋποθέτει τον εκ των προτέρων προσδιορισμό και έλεγχο του κοινού ή «κανονικού» φορολογικού συστήματος που εφαρμόζεται στο οικείο κράτος μέλος. Δεύτερον, ο ενδε- χομένως επιλεκτικός χαρακτήρας του πλεονεκτήματος που παρέχεται με το επίμαχο φορολογικό μέτρο πρέπει να εξετάζεται και να στοιχειοθετείται σε σχέση με το, κατά τα ανωτέρω, κοινό ή «κανονικό» φορολογικό σύστημα. Πρέπει, επίσης, να αποδεικνύεται ότι το εν λόγω μέτρο παρεκκλίνει από το κοινό αυτό σύστημα, κατά το ότι εισάγει διαφοροποιήσεις μεταξύ όσων επι- χειρηματιών βρίσκονται, από την άποψη του σκοπού τον οποίο επιδιώκει το εν λόγω σύστημα, σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση (βλ. υπό το πνεύμα αυτό, αποφάσεις του ΔΕΕ της 8-9-2011 στις υποθέσεις C-78/08 έως C-80/08 (Paint Graphos κ.λπ.), σκέψεις 50 και 54· και της 15-11-2011 στις υποθέσεις C-106/09 και C-107/09 (Επιτροπή και Ισπανία κατά Govern- ment of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου), σκέψη 75). Κατά το πέρας αυτών των δύο πρώτων σταδίων της εξέτασης, ένα μέτρο μπορεί να χαρακτηρίζε- ται, εκ πρώτης όψεως, επιλεκτικό μέτρο. Ωστόσο, η εν λόγω προϋπόθεση του επιλεκτικού χαρακτήρα του μέτρου δεν πληρούται, ανεξαρτήτως του αν συνιστά πλεονέκτημα υπέρ ορισμένου δικαιούχου, εάν δικαιολογείται από τη φύση ή από την εν γένει οικονομία του συστήματος στο οποίο εντάσσε- ται (βλ. υπό το πνεύμα αυτό, αποφάσεις του ΔΕΕ της 8-11-2001 στην υπό- θεση C-143/99 (Adria-Wien Pipeline), σκέψη 42· και ανωτέρω παρατεθείσα Paint Graphos κ.λπ., σκέψη 100). Μόνο μετά την ολοκλήρωση και του τρίτου ενδεχόμενου σταδίου της εξέτασης μπορεί να εξαχθεί οριστική κρίση περί του επιλεκτικού χαρακτήρα ενός μέτρου (βλ. Κ. Πανταζάτου - Μ. Ροδόπου- λο σε Δίκαιο Κρατικών Ενισχύσεων, επιμ. Β. Χριστιανού, Μ. Ροδόπουλου, Α- θήνα 2020, σελ. 77-89 και Α. Πλιάκο, Το Δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, 2η έκδοση, Αθήνα 2018, σελ. 756-760).

Υπό το φως των ανωτέρω, θα μπορούσε, ενδεχομένως, να υπάρξει προβληματισμός ως προς τον χαρακτήρα των προτεινόμενων φορολογικού χαρακτήρα μέτρων, ιδίως, ενόψει του ότι:

(α) ορίζεται ότι η απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος αφορά επιχειρήσεις συγκεκριμένου μεγέθους, ήτοι πολύ μικρές, μικρές ή μεσαίες επιχειρήσεις (άρθρο 3, περ. β'),

(β) εξαιρούνται της απαλλαγής από τον φόρο εισοδήματος επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε συγκεκριμένο κλάδο της οικονομίας και, ειδικότερα, οι κατασκευαστικές κοινοπραξίες (άρθρο 6 παρ. 4), όπως και οι δικαιούχοι σε συμφωνίες δικαιόχρησης (άρθρο 6 παρ. 5),

(γ) ορίζεται ότι το εκάστοτε μέτρο αφορά επιχειρήσεις που υπερβαίνουν συγκεκριμένα κατώτατα όρια ακαθάριστων εσόδων (άρθρο 3 περ. γ', άρθρο 7 περ. α', άρθρο 10 παρ. 2 περ. α', άρθρο 11 παρ. 1, άρθρο 12 παρ. 1, άρθρο 13 παρ. 1 και άρθρο 14 παρ. 1) ή που τελούν εν λειτουργία για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα (άρθρο 5 περ. α'), και

(δ) θεσπίζεται προσαυξημένος συντελεστής απαλλαγής από τον φόρο εισοδήματος για αγρότες, εφόσον ήθελε θεωρηθεί ότι από την απαλλαγή αυτή καταλαμβάνονται ή ευνοούνται άμεσα ή έμμεσα και άλλες επιχειρήσεις (άρθρο 15).

Όμως, τα ως άνω δεν φαίνεται να αίρουν τον χαρακτήρα των προτεινόμενων διατάξεων ως μέτρων γενικής εφαρμογής. Εξ άλλου, σε αντίθετη περίπτωση, θα έπρεπε να έχουν κοινοποιηθεί στην Ευρωπαϊκή Επιτροπή, σύμφωνα με το άρθρο 108 της ΣυνθΛΕΕ και τον Κανονισμό (ΕΕ) 2015/1589 του Συμβουλίου, κάτι που, από την «Ανάλυση Συνεπειών Ρύθμισης» που συνοδεύει το νομοσχέδιο, δεν προκύπτει ότι έχει συμβεί.

II. Παρατηρήσεις επί των άρθρων

1. Επί του άρθρου 1

Με την παράγραφο 3 ορίζεται ότι, «Ως προς τις φορολογικές ρυθμίσεις και τα πλεονεκτήματα ή κίνητρα που παρέχονται, η εφαρμογή του Κεφαλαίου Α' αποκλείει την εφαρμογή του ν.δ. 1297/1972, του ν. 2166/1993 και του ν. 4172/2013». Δεδομένου ότι το νομοσχέδιο δεν διαρθρώνεται σε κεφάλαια, οι λέξεις «του Κεφαλαίου Α'» πρέπει να αντικατασταθούν από τις λέξεις «του παρόντος» ή «των διατάξεων του παρόντος».

Περαιτέρω, σκόπιμο θα ήταν να διευκρινισθεί αν ο ως άνω τιθέμενος περιορισμός καταλαμβάνει και μεταβιβάσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων, κατά το άρθρο 7 του νομοσχεδίου, από επιχειρήσεις που έχουν προέλθει από μετασχηματισμούς κατ' εφαρμογή του ν.δ. 1297/1972, του ν. 2166/1993 ή των άρθρων 52 και 54 του ν. 4172/2013.

2. Επί του άρθρου 2

Στο σημείο βδ' του ορισμού της έννοιας «συνεργασία» γίνεται αναφορά σε «συνολικό μέσο κύκλο εργασιών των εταιρειών που μετέχουν» στη συνεργασία, καθώς και σε κύκλο «εργασιών της εταιρείας με τον μεγαλύτερο, μεταξύ των συνεργαζόμενων εταιρειών, μέσο κύκλο εργασιών».

Προς αποφυγή ερμηνευτικών αμφισβητήσεων, παρατηρείται ότι θα ήταν ορθότερο να γίνεται αναφορά σε κύκλο εργασιών των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων που μετέχουν στη συνεργασία, αντί της αναφοράς σε εταιρείες που μετέχουν σε αυτή.

3. Επί του άρθρου 3

Με την περίπτωση γ' της προτεινόμενης διάταξης τίθεται ως προϋπόθεση για τη χορήγηση της φορολογικής απαλλαγής που θεσπίζεται με το άρθρο 3, «ο κύκλος εργασιών της νέας εταιρείας, δηλαδή, το άθροισμα του κύκλου εργασιών των τελευταίων εγκεκριμένων και δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων ή, κατά περίπτωση, των τελευταίων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, των μετασχηματιζόμενων εταιρειών ή ατομικών επιχειρήσεων, κατά περίπτωση, αφαιρουμένων των μεταξύ τους συναλλαγών, [να] είναι ίσος ή μεγαλύτερος από το ποσό των τριακοσίων εβδομήντα πέντε χιλιάδων (375.000) ευρώ».

Δεδομένου ότι, κατ' ακριβολογία, «κύκλος εργασιών της νέας εταιρείας» είναι τα ακαθάριστα έσοδα που θα εμφανίσει η νέα εταιρεία μετά την ολοκλήρωση του εταιρικού μετασχηματισμού, και όχι το άθροισμα του κύκλου εργασιών των μετασχηματιζόμενων εταιρειών όπως εμφανίζεται στις οικονομικές τους καταστάσεις (ορθότερα: χρηματοοικονομικές καταστάσεις, βλ. ν. 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα») ή στις φορολογικές τους δηλώσεις, ενδεχομένως, η φράση «ο κύκλος εργασιών της νέας εταιρείας, δηλαδή,» πρέπει να διαγραφεί.

Η ανωτέρω παρατήρηση αφορά και τις όμοιου περιεχομένου ρυθμίσεις των άρθρων 7, 11, 12, 13 και 14 του νομοσχεδίου.

4. Επί του άρθρου 4

Από τη διατύπωση της προτεινόμενης διάταξης, που αναφέρει μεν ότι το κίνητρο της απαλλαγής από την καταβολή φόρου εισοδήματος παρέχεται σε κάθε συνεργαζόμενο πρόσωπο, πλην όμως συναρτά την απαλλαγή από την ίδρυση νέου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας από τα συνεργαζόμενα πρόσωπα, δεν είναι απολύτως σαφές αν η απαλλαγή θα χορηγείται στα συνεργαζόμενα πρόσωπα ή/και στο νέο νομικό πρόσωπο ή τη νέα νομική οντότητα.

5. Επί του άρθρου 5

Με το άρθρο αυτό παρέχεται κίνητρο απαλλαγής από τον φόρο εισοδήματος ποσοστού 30% των κερδών που πραγματοποιεί υφιστάμενη ή νέα εταιρεία που προκύπτει μετά από εισφορά ατομικής επιχείρησης. Για τη χορήγηση της απαλλαγής, μεταξύ άλλων, τίθεται και η προϋπόθεση «η νέα εταιρεία [να] τηρεί λογιστικά αρχεία με το διπλογραφικό σύστημα».

Παρατηρείται ότι στην «Ανάλυση Συνεπειών Ρύθμισης» που συνοδεύει το νομοσχέδιο δεν γίνεται αναφορά στη σκοπιμότητα, το πρόσφορο και την αναγκαιότητα του ως άνω περιορισμού, ο οποίος, εξ άλλου, τίθεται μόνο στο άρθρο 5, και όχι και στις συναφείς ρυθμίσεις των άρθρων 3 και 4, ενώ δεν φαίνεται να συνδέεται ή να υπηρετεί και τους γενικούς σκοπούς του νομοσχεδίου, που, κατά τα αναφερόμενα στην αιτιολογική έκθεση, είναι, βραχυπροθέσμως, «η προώθηση της συνεργασίας μεταξύ των επιχειρήσεων, ιδίως των μικρών και μεσαίων επιχειρήσεων, είτε μέσω της συμμετοχής τους σε οποιασδήποτε μορφής μετασχηματισμό, είτε μέσω της μεταξύ τους σύναψης συμβατικών σχέσεων δεσμευτικού χαρακτήρα ή της από κοινού ίδρυσης νέων νομικών προσώπων ή οντοτήτων» και, μακροπροθέσμως, «η βελτίωση της παραγωγικότητας όλων των επιχειρήσεων, η αύξηση του μεγέθους των μικρών και μεσαίων επιχειρήσεων, η επιδίωξη οικονομιών κλίμακας και η διατηρήσιμη ανάπτυξη της ελληνικής οικονομίας».

6. Επί του άρθρου 6

Με την παράγραφο 1 ορίζεται ότι στις «περιπτώσεις των άρθρων 3, 4 και 5, η απαλλαγή από τον φόρο εφαρμόζεται για έως εννέα (9) φορολογικά έτη». Περαιτέρω, με την παράγραφο 2 ορίζεται ότι, στις περιπτώσεις μετασχηματισμού επιχειρήσεων, κατά το άρθρο 3, ή εισφοράς ατομικής επιχείρησης σε υφιστάμενη ή νέα εταιρεία, κατά το άρθρο 5 του νομοσχεδίου, το φορολογικό όφελος δεν μπορεί να υπερβεί τις 500.000 ευρώ, «σε διάστημα έως εννέα (9) ετών από την ημερομηνία εφαρμογής της απαλλαγής από τον φόρο». Εξ άλλου, με την παράγραφο 3 ορίζεται ότι, ειδικά στην περίπτωση συνεργασίας προσώπων, κατά το άρθρο 4 του νομοσχεδίου, το φορολογικό όφελος δεν μπορεί να υπερβεί τις 125.000 ευρώ, «το οποίο υπολογίζεται επί των κερδών που προκύπτουν από τη συνεργασία για καθένα από αυτά, σε διάστημα έως τριών (3) ετών από την ημερομηνία εφαρμογής της απαλλαγής». Εν προκειμένω, δεν είναι σαφές αν η χρονική διάρκεια της απαλλαγής, σε περιπτώσεις συνεργασίας προσώπων, κατά το άρθρο 4 του νομοσχεδίου, είναι εννέα έτη, όπως προκύπτει από την παράγραφο 1, ή τρία έτη, όπως προκύπτει από την παράγραφο 3.

7. Επί του άρθρου 7

Με την προτεινόμενη ρύθμιση παρέχεται απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος για την υπεραξία που προκύπτει από τη μεταβίβαση στοιχείων πάγιου ενεργητικού εταιρείας που έχει προέλθει από μετασχηματισμό επιχειρήσεων, εντός της πενταετίας που έπεται της ολοκλήρωσης αυτού του μετασχηματισμού. Η ως άνω απαλλαγή παρέχεται για συνολική αξία αποτίμησης των ανωτέρω περιουσιακών στοιχείων, κατά το στάδιο του μετασχηματισμού, ίση με το 20% του μέσου κύκλου εργασιών των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων της τελευταίας τριετίας και, προφανώς, ανεξαρτήτως της τιμής πώλησής τους, άρα και της πράγματι προκύπτουσας υπεραξίας.

Παρατηρείται ότι η «Ανάλυση Συνεπειών Ρύθμισης» που συνοδεύει το νομοσχέδιο δεν φαίνεται να εξηγεί πώς η ανωτέρω διάταξη, η οποία μπορεί να οδηγήσει σε σμίκρυνση των οικονομικών μονάδων που προέκυψαν από μετασχηματισμούς, λόγω της μεταβίβασης, ενδεχομένως σημαντικού, μέρους του πάγιου ενεργητικού τους, είναι οπωσδήποτε συμβατή με τους γενικούς σκοπούς του νομοσχεδίου, που, κατά τα προεκτεθέντα, είναι «η βελτίωση της παραγωγικότητας όλων των επιχειρήσεων, η αύξηση του μεγέθους των μικρών και μεσαίων επιχειρήσεων [και] η επιδίωξη οικονομικών κλίμακας».

8. Επί του άρθρου 10

Με το άρθρο αυτό ορίζεται ότι, σε περίπτωση απόκτησης συμμετοχής σε άλλη εταιρεία, για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος της αποκτώσας εταιρείας εκπίπτει, υπό προϋποθέσεις, το σύνολο των δαπανών που αυτή πραγματοποίησε για τον σκοπό απόκτησης της συμμετοχής.

Επισημαίνεται, καταρχάς, ότι η προτεινόμενη ρύθμιση, ως αφορώσα αποκλειστικώς ζήτημα έκπτωσης δαπανών για τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος, πρέπει να ενταχθεί, νομοτεχνικώς, στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013). Επίσης, επισημαίνεται ότι η διάταξη, ενδεχομένως, δεν είναι συμβατή με τις ρυθμίσεις των άρθρων 48 παρ. 4 και 48Α παρ. 3 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, σύμφωνα με τις οποίες, δαπάνες που αφορούν συμμετοχές για τις οποίες πληρούνται οι προϋποθέσεις της παραγράφου 1 των άρθρων 48 και 48Α, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος.

Πέραν αυτών, παρατηρείται ότι, από τη διατύπωση της παραγράφου 1, κατά την οποία, σε «περίπτωση απόκτησης εταιρικών συμμετοχών σε άλλη εταιρεία, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών της αποκτώσας εταιρείας, οι οποίες πραγματοποιούνται για τον σκοπό της απόκτησης εταιρικών συμμετοχών», συνάγεται ότι η έκπτωση δαπανών που πραγματοποιούνται για τον σκοπό της απόκτησης εταιρικών συμμετοχών δεν επιτρέπεται αν ο σκοπός πραγματοποίησής τους δεν επιτευχθεί, δηλαδή δεν αποκτηθεί τελικά η συμμετοχή.

9. Επί των άρθρων 12-14

Με τα άρθρα 12, 13 και 14 τροποποιούνται τα άρθρα 3 παρ. 1 του ν.δ. 1297/1972, 3 παρ. 1 του ν. 2166/1993 και 61 του ν. 4438/2016, αντίστοιχα, και θεσπίζεται απαλλαγή από τον φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίων σε περιπτώσεις μετασχηματισμών που διενεργούνται κατά τις διατάξεις των εν λόγω νομοθετημάτων και του ν. 4172/2013, «υπό την προϋπόθεση ότι ο κύκλος εργασιών της νέας εταιρείας, δηλαδή, το άθροισμα του κύκλου εργασιών των τελευταίων εγκεκριμένων και δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων ή, κατά περίπτωση, των τελευταίων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων, αφαιρουμένων των μεταξύ τους συναλλαγών, είναι ίσος ή μεγαλύτερος από το ποσό των τετρακοσίων πενήντα χιλιάδων (450.000) ευρώ».

Επισημαίνεται, συναφώς, ότι ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων (και όχι «κεφαλαίου», όπως, προφανώς εκ παραδρομής, αναφέρεται στις προτεινόμενες διατάξεις) επιβλήθηκε στη χώρα μας με τα άρθρα 17-31 του ν. 1676/1986 προς ενσωμάτωση της Οδηγίας 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 17ης Ιουλίου 1969, η οποία αντικαταστάθηκε και αναδιατυπώθηκε από την Οδηγία 2008/7/ΕΚ του Συμβουλίου της 12ης Φεβρουαρίου 2008 «περί των έμμεσων φόρων των επιβαλλόμενων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων». Με το άρθρο 5 παρ. 1 της Οδηγίας 2008/7/ΕΚ ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι τα κράτη μέλη δεν επιβάλλουν στις κεφαλαιουχικές εταιρείες έμμεσο φόρο οποιασδήποτε μορφής στις εισφορές κεφαλαίου και τις πράξεις αναδιάρθρωσης, περαιτέρω, όμως, με το άρθρο 7 παρ. 1 ορίζεται ότι «το κράτος μέλος το οποίο την 1η Ιανουαρίου 2006 επέβα[λ]ε φόρο επί των εισφορών κεφαλαίου σε κεφαλαιουχικές εταιρείες, (...), μπορεί να εξακολουθήσει να το πράττει, υπό τον όρο ότι συμμορφώνεται προς τα άρθρα 8 έως 14» της Οδηγίας. Από τις ανωτέρω ρυθμίσεις της Οδηγίας συνάγεται ότι τα κράτη μέλη, όπως η Ελλάδα, που έχουν να επιλέξει να εξακολουθήσουν να επιβάλλουν φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίων και μετά την έναρξη ισχύος της, πρέπει να το πράττουν βάσει των ανωτέρω άρθρων της Οδηγίας, τα οποία, μεταξύ άλλων, ορίζουν το υποκείμενο του φόρου, τις πράξεις που υπάγονται σε αυτόν, τη βάση επιβολής του και το τι δεν περιλαμβάνεται σε αυτή, χωρίς να έχουν τη δυνατότητα θέσπισης εξαιρέσεων και απαλλαγών, όπως αυτή που εισάγεται με τις προτεινόμενες διατάξεις, για την οποία, εξ άλλου, από την αιτιολογική έκθεση και την «Έκθεση Νομιμότητας» που συνοδεύουν το νομοσχέδιο, δεν προκύπτει ότι έχει τηρηθεί η διαδικασία παρέκκλισης του άρθρου 14 της Οδηγίας.

10. Επί των άρθρων 18 και 19

Με τα άρθρα 18 και 19 καταργούνται οι περιπτώσεις β' και γ' του άρθρου 4 του ν.δ. 1297/1972, οι οποίες έθεταν χρονικούς περιορισμούς στη μεταβίβαση μετοχών και μεριδίων εταιρειών που είχαν προέλθει από μετασχηματισμούς κατ' εφαρμογή του ανωτέρω νομοθετήματος. Με το άρθρο 18 τίθεται μεταβατική διάταξη, σύμφωνα με την οποία, «οι περ. β' και γ' του άρθρου 4 του ν.δ. 1297/1972 (Α' 217), εφαρμόζονται σε περιπτώσεις μετατροπών ή συγχωνεύσεων που έχουν ήδη ολοκληρωθεί κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος και έως πέντε (5) έτη από την ημερομηνία ολοκλήρωσης αυτών και ως προς τις οποίες δεν έχει συντελεστεί έως σήμερα μεταβίβαση μετοχών ή εταιρικών μεριδίων».

Παρατηρείται ότι η ανωτέρω διάταξη, ενδεχομένως, δεν βρίσκεται σε αρμονία με την αιτιολογική της έκθεση, σύμφωνα με την οποία, «η κατάργηση των ανωτέρω διατάξεων [των περιπτώσεων β' και γ' του άρθρου 4 του ν.δ. 1297/1972] εφαρμόζεται [ορθότερα: καταλαμβάνει και τις] και σε περιπτώσεις μετατροπών ή συγχωνεύσεων που έχουν ήδη ολοκληρωθεί κατά την έναρξη ισχύος της αξιολογούμενης ρύθμισης και έως πέντε (5) έτη από την ολοκλήρωσή τους, υπό την προϋπόθεση ότι δεν έχει συντελεστεί μεταβίβαση μετοχών ή εταιρικών μεριδίων».

Αθήνα, 23 Μαΐου 2022

Ο Εισηγητής
Γεώργιος Φωτόπουλος
Ειδικός Επιστημονικός Συνεργάτης

Ο Προϊστάμενος του Α' Τμήματος
Νομοτεχνικής Επεξεργασίας
Ξενοφών Παπαρηγόπουλος
Αναπληρωτής Καθηγητής
του Πανεπιστημίου Πελοποννήσου

Ο Προϊστάμενος της Β' Διεύθυνσης
Επιστημονικών Μελετών
Αστέρης Πλιάκος
Καθηγητής του Οικονομικού
Πανεπιστημίου Αθηνών

Ο Πρόεδρος του Επιστημονικού Συμβουλίου
Κώστας Μαυριάς
Ομότιμος Καθηγητής της Νομικής Σχολής του Πανεπιστημίου Αθηνών