



ΒΟΥΛΗ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΩΝ

Β' ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΩΝ ΜΕΛΕΤΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΝΟΜΟΤΕΧΝΙΚΗΣ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑΣ
ΣΧΕΔΙΩΝ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΩΝ ΝΟΜΩΝ

ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ ΝΟΜΟΥ

«Μεταβολές στη Φορολογία Εισοδήματος, απλουστεύσεις στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και άλλες διατάξεις»

Το υπό εξέταση νομοσχέδιο, υπό τον τίτλο «Μεταβολές στη Φορολογία Εισοδήματος, απλουστεύσεις στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και άλλες διατάξεις», περιλαμβάνει δύο μέρη. Με το πρώτο μέρος προτείνονται τροποποιήσεις στη φορολογία εισοδήματος (Κεφάλαιο Α'), στις φορολογίες κεφαλαίου (Κεφάλαιο Β'), στη διαδικασία είσπραξης δημόσιων εσόδων (Κεφάλαιο Γ'), καθώς και στις φορολογίες προστιθέμενης αξίας και χαρτοσήμου (Κεφάλαιο Δ'). Με το δεύτερο μέρος προτείνονται επιμέρους τροποποιήσεις στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κεφάλαιο Α'), στις προβλεπόμενες από τον ν.2523/1997 κυρώσεις για παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κεφάλαιο Β'), καθώς και στον ν.1809/1988 περί φορολογικών μηχανισμών (Κεφάλαιο Γ').

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α'

Φορολογία Εισοδήματος

Προτείνονται μεταβολές στην κλίμακα συντελεστών και τις μειώσεις του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, στους συντελεστές φορολογίας των ναυτικών (άρθρο 1), τροποποιήσεις στις ρυθμίσεις για τις εκπιπτόμενες από το φορολογητέο εισόδημα δαπάνες των φυσικών προσώπων (άρθρο 2), καθώς και στις διατάξεις φορολογίας εισοδήματος από ακίνητα. Επίσης, καταργείται σταδιακά το τέλος χαρτοσήμου στις μισθώσεις κατοικιών (άρθρο 3), παρατείνεται η ισχύς των διατάξεων για τον ειδικό τρόπο φορολογίας στις μεταβιβάσεις αυτοκινήτων δημόσιας χρήσης και του προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος των επιχειρήσεων που εκμεταλλεύονται επιβατικά και φορτηγά οχήματα δημόσιας χρήσης, ενώ προβλέπονται και τροποποιήσεις στους κανόνες αποσβέσεων δαπανών και παρέχονται φορολογικά κίνητρα για την απασχόληση προσώπων με αναπηρίες (άρθρο 4). Εισάγονται διατάξεις για την αυτοτελή φορολόγηση ορισμένων εισοδημάτων,

2

ενώ καταργείται η αυτοτελής φορολογία με συντελεστή 20% για τα ποσά που καταβάλλονται από τον μισθωτή στον εκμισθωτή, πέραν των μισθωμάτων, σε περίπτωση μίσθωσης του ακινήτου μόνου ή μαζί με τον εξοπλισμό του (άρθρο 5). Επεκτείνεται η αυτοτελής φορολογία με συντελεστή 10% που επιβάλλεται σε τόκους τραπεζικών καταθέσεων στην Ελλάδα ή σε ομολογιακά δάνεια που εκδίδονται στην Ελλάδα και στα αντίστοιχα εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης (άρθρο 6). Επεκτείνονται οι διατάξεις που αφορούν την υπό προϋποθέσεις απαλλαγή των κερδών από συναλλαγές επί εισηγμένων σε χρηματιστήριο μετοχών και στα κέρδη από συναλλαγές σε παράγωγα προϊόντα (άρθρο 7). Προτείνονται τροποποιήσεις στις αναγνωριζόμενες προς έκπτωση δαπάνες των επιχειρήσεων και στη διαδικασία ελέγχου συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων (άρθρο 8), καθώς και ρυθμίσεις που αφορούν στη μεταφορά ζημίας προηγούμενων χρήσεων, στη φορολογία της ωφέλειας από άφεση χρέους, στους μετασχηματισμούς εταιριών και στη φορολογία μεταβίβασης εισηγμένων σε χρηματιστήριο μετοχών (άρθρο 9). Θεσπίζεται νομοθετικά τρόπος υπολογισμού της φορολογητέας αξίας σε περίπτωση μεταβίβασης μη εισηγμένων σε χρηματιστήριο μετοχών (άρθρο 10) και της ωφέλειας από τη μεταβίβαση μεριδίων Ε.Π.Ε. (άρθρο 11). Προτείνονται μεταβολές στον ειδικό τρόπο προσδιορισμού του εισοδήματος των τεχνικών επιχειρήσεων (άρθρο 12), σε θέματα φορολογικών ελέγχων (άρθρο 13), στον υπολογισμό των ισοτιμιών για την καταβολή του ειδικού φόρου των πλοίων υπό ελληνική σημαία (άρθρο 14) και στον συντελεστή φορολογίας των αμοιβαίων κεφαλαίων, των εταιριών επενδύσεων χαρτοφυλακίου, των αμοιβαίων κεφαλαίων ακινήτων και των εταιριών επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία (άρθρο 15).

Άρθρο 1

Με την προτεινόμενη παράγραφο 4 ορίζεται ότι, σε περίπτωση που το εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες είναι μικρότερο του ημίσεος του συνολικά δηλούμενου εισοδήματος που φορολογείται με τις γενικές διατάξεις, δεν τυγχάνει εφαρμογής η κλίμακα φορολογίας των μισθωτών-συνταξιούχων, αλλά η κλίμακα των μη-μισθωτών επαγγελματιών. Από τη ρύθμιση αυτή εξαιρούνται οι συνταξιούχοι που, εκτός από τη σύνταξή τους, δηλώνουν εισόδημα από ακίνητα ή γεωργικές επιχειρήσεις. Σε περίπτωση όμως που τα πρόσωπα αυτά δηλώνουν εισόδημα και από άλλες πηγές, η ανωτέρω εξαίρεση δεν τυγχάνει εφαρμογής. Θα ήταν ίσως σκόπιμο να διευκρινισθεί αν η έννοια «εισόδημα από άλλες πηγές» αφορά μόνο τα εισοδήματα που φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις (πλην αυτών από ακίνητα και γεωργικές επιχειρήσεις) ή σε αυτή εντάσσονται και εισοδήματα απαλλασσόμενα ή φορολογούμενα με ειδικό τρόπο και εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.

Άρθρο 2

Με την προτεινόμενη παράγραφο 3 ορίζεται ότι αναγνωρίζεται προς έκ-

πτώση από το συνολικό εισόδημα του φορολογουμένου ποσοστό 20% της δαπάνης αγοράς μεριδίων μετοχικών και μεικτών αμοιβαίων κεφαλαίων εσωτερικού που είναι συνδεδεμένα με ασφαλιστήρια συμβόλαια ζωής, καθώς και αυτών που είναι συνδεδεμένα με ασφαλιστήρια συμβόλαια ζωής μέσω εσωτερικού μεταβλητού κεφαλαίου. Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση, η διάταξη αυτή αποβλέπει τόσο στη διατήρηση όσο και στην προσέλκυση νέων επενδυτών στην ελληνική αγορά, και στην αποφυγή στροφής των επενδύσεων προς ξένες κεφαλαιαγορές με τις ανάλογες οικονομικές συνέπειες για την ελληνική οικονομία. Θα πρέπει να σημειωθεί ότι, ανεξαρτήτως του αν ο επιδιωκόμενος στόχος είναι καθ' όλα θεμιτός, η προτεινόμενη διάταξη ενδεχομένως εισάγει διάκριση σε βάρος αμοιβαίων κεφαλαίων που επενδύουν σε αξίες άλλων κρατών μελών έναντι αυτών που επενδύουν σε ημεδαπές κινητές αξίες.

Άρθρο 3

Με την προτεινόμενη παράγραφο 4 ορίζεται ότι καταργείται σταδιακά έως την 31-12-2007 το τέλος χαρτοσήμου που επιβάλλεται στα μισθώματα από εκμίσθωση κατοικιών. Δημιουργείται προβληματισμός ως προς το κριτήριο διάκρισης μεταξύ των μισθώσεων κατοικιών και των μισθώσεων επαγγελματικών και λοιπών χώρων, κυρίως σε περιπτώσεις μεικτών χρήσεων, ενόψει και της πλουσιότητας νομολογίας των πολιτικών δικαστηρίων στο θέμα αυτό (βλ., ενδεικτικά, ΑΠ 850/1998, 548/1995, 683/1994, 1418/1981). Θα ήταν ίσως σκόπιμο να διευκρινισθεί αν η απαλλαγή θα κρίνεται με βάση την προκύπτουσα από τα μισθωτήρια συμφωνητικά χρήση ή από την εν τοις πράγμασι χρήση τους, καθώς και τι θα ισχύσει σε περιπτώσεις μεικτών χρήσεων.

Άρθρο 4

Δεδομένου ότι η προτεινόμενη παράγραφος 10 αφορά σε αναγνώριση εκπιπτόμενης δαπάνης των επιχειρήσεων και συγκεκριμένα την αναγνώριση προς έκπτωση ποσού 1.500 ευρώ ανά απασχολούμενο πρόσωπο με ποσοστό αναπηρίας που υπερβαίνει το 67%, θα ήταν ίσως σκόπιμο, για λόγους νομοτεχνικής αρτιότητας, να ενταχθεί στο άρθρο 31 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.2238/1994, ΚΦΕ) που ρυθμίζει θέματα δαπανών επιχειρήσεων.

Άρθρο 5

Με την προτεινόμενη παράγραφο 6 επεκτείνεται αναδρομικά από 1-1-2006 η αυτοτελής φορολόγηση με συντελεστή 20% των χρηματικών ποσών που καταβάλλονται σε αθλητές εθνικών ομάδων από το Δημόσιο, και στα χρηματικά ποσά των πάσης φύσεως χορηγιών που καταβάλλονται από επιχειρήσεις στα ανωτέρω πρόσωπα. Ο επιδιωκόμενος με τη ρύθμιση αυτή στόχος, δηλαδή η επιβράβευση των αθλητών αυτών, η καλλιέργεια του αθλητι-

κού πνεύματος και η τόνωση του αθλητισμού, όπως προκύπτει και από την αιτιολογική έκθεση, είναι καθ' όλα θεμιτός και εμπίπτει στη συνταγματικά κατοχυρωμένη προστασία του αθλητισμού (Σ 16§9). Πλην όμως, ενόψει και της ευρείας διατύπωσης της διάταξης («πάσης φύσεως χορηγίες») και δεδομένου ότι τα όρια μεταξύ χορηγίας και διαφήμισης είναι πολύ συχνά δυσδιάκριτα, θα πρέπει να επισημανθεί η ανάγκη σαφέστερης διατύπωσης της προτεινόμενης ρύθμισης. Εξ άλλου, από το κείμενο της διάταξης δεν προκύπτει με σαφήνεια αν για την προτεινόμενη ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση, η χορηγία θα πρέπει να συνδέεται με την επίτευξη συγκεκριμένων στόχων, καθώς και αν θα πρέπει να αφορά σε δραστηριότητες των αθλητών εντός της εθνικής ομάδας ή μπορεί να επεκτείνεται και σε δραστηριότητές τους εκτός αυτής, γεγονός που μπορεί να προκαλέσει ερμηνευτικές αμφισβητήσεις κατά την εφαρμογή της.

Άρθρο 6

Με τις διατάξεις του προτεινόμενου άρθρου επεκτείνεται και στους τόκους από καταθέσεις στο εξωτερικό ή από ομολογιακά δάνεια που εκδίδονται στο εξωτερικό η αυτοτελής φορολογία με συντελεστή 10% και εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης που προβλέπεται για τόκους από καταθέσεις στην Ελλάδα. Τα ανωτέρω εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης υπάγονται σήμερα κατά κανόνα σε φορολογία με βάση την κλίμακα, ήτοι με συντελεστή έως 40% προκειμένου περί δικαιούχων που είναι φυσικά πρόσωπα. Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση, «η ρύθμιση αυτή γίνεται προκειμένου να μην υφίσταται διακριτική φορολογική μεταχείριση των πιο πάνω εισοδημάτων σε σχέση με τα αντίστοιχα εισοδήματα που κτώνται στην ημεδαπή και να μην περιορίζεται με τον τρόπο αυτό η ελευθερία κίνησης κεφαλαίων, αρχή την οποία επιτάσσει το κοινοτικό δίκαιο». Επισημαίνεται ότι η προτεινόμενη διάταξη θα εφαρμόζεται και σε τόκους που πηγάζουν από μη-κοινοτικές χώρες για τις οποίες δεν υφίσταται, κατ' αρχήν, θέμα ελευθερίας κίνησης κεφαλαίων.

Με την προτεινόμενη παράγραφο 3 ορίζεται ότι για τα ανωτέρω εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση ο τυχόν φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή. Η διάταξη αυτή δημιουργεί εκ πρώτης όψεως προβληματισμό ως προς τη συμβατότητά της με την κοινοτική ελευθερία κίνησης κεφαλαίων. Πλην όμως, είναι μάλλον απίθανο να τεθεί τέτοιο θέμα μετά την πρόσφατη απόφαση του ΔΕΚ της 14-11-2006 στην υπόθεση C-513/04 (Kerckhaert Morres), με την οποία έγινε δεκτό ότι το άρθρο 56 ΣυνθΕΚ δεν απαγορεύει νομοθεσία κράτους μέλους δυνάμει της οποίας πλήττονται με ενιαίο συντελεστή φόρου εισοδήματος τα μερίσματα από μετοχές εταιριών εγκατεστημένων είτε σε αυτό το κράτος μέλος είτε σε άλλο, χωρίς να προβλέπεται δυνατότητα συμψηφισμού του παρακρατηθέντος στο άλλο κράτος μέλος φόρου. Από την άλλη πλευρά, ενόψει της

ρύθμισης του άρθρου 14 της Οδηγίας 2003/48/ΕΚ του Συμβουλίου για τη φορολόγηση των υπό μορφή τόκων εισοδημάτων από αποταμιεύσεις, η οποία έχει ενσωματωθεί στο εσωτερικό μας δίκαιο με τις διατάξεις των άρθρων 3 έως 13 του ν.3312/2005, θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι σε περιπτώσεις παρακράτησης φόρου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 9 του ν.3312/2005 (άρθρο 11 Οδηγίας 2003/48/ΕΚ), οι διατάξεις αυτές θα κατισχύουν της προτεινόμενης ρύθμισης. Εξ άλλου, ομοίως θα κατισχύουν οι οικείες διατάξεις των συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας σε περίπτωση που προβλέπουν την εφαρμογή της μεθόδου της πίστωσης του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για την αποφυγή της διπλής φορολογίας σε εισοδήματα από τόκους.

Άρθρο 8

Με την προτεινόμενη παράγραφο 3 προστίθενται νέες παράγραφοι στο άρθρο 31§1 του ΚΦΕ με τις οποίες, μεταξύ άλλων, ορίζεται ότι οι ποινικές ρήτρες, τα πρόστιμα και οι χρηματικές ποινές που επιβάλλονται για οποιοδήποτε λόγο σε βάρος επιχείρησης, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της. Ως προς τα πρόστιμα, τις χρηματικές ποινές και τις λοιπές κυρώσεις που επιβάλλονται λόγω παράβασης διάταξης νόμου στο πλαίσιο σχέσεων δημόσιου δικαίου, δεν τίθεται ζήτημα. Εξ άλλου, στις περιπτώσεις αυτές η δαπάνη αυτή ενδεχομένως δεν πληροί και την προϋπόθεση της παραγωγικότητας, υπό την έννοια ότι δεν συμβάλλει στη διεύρυνση των εργασιών και την αύξηση των κερδών της επιχείρησης. Σε ό,τι όμως αφορά ποινές που καταβάλλονται στο πλαίσιο συμβατικών σχέσεων του ιδιωτικού δικαίου, δημιουργείται προβληματισμός, δεδομένου ότι οι δαπάνες αυτές δεν είναι εξ ορισμού μη παραγωγικές. Αντίθετα, με βάση τη νομολογία του ΣτΕ, η ποινική ρήτρα που καταβάλλει επιχείρηση στο πλαίσιο της επιχειρηματικής λειτουργίας της, αναγνωρίζεται ως εκπαιστέα δαπάνη (ΣτΕ 3665/1983), όπως εξ άλλου προβλέπεται και με την υπ' αριθ. 1003821/10037/Β0012/πολ.1005/14-1-2005 Απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, στην οποία έχουν κωδικοποιηθεί, σύμφωνα με το άρθρο 31§19 του ΚΦΕ, οι υποχρεωτικά αναγνωριζόμενες από τις φορολογικές Αρχές προς έκπτωση δαπάνες. Ενόψει των ανωτέρω, σκόπιμη παρίσταται η αναγνώριση των ανωτέρω δαπανών που καταβάλλονται προς άλλες επιχειρήσεις ή φυσικά πρόσωπα προς αποφυγή δυσανάλογου περιορισμού της ιδιωτικής επιχειρηματικότητας.

Με την ίδια παράγραφο 3 ορίζεται επίσης ότι αμοιβές σε χρήμα ή σε είδος δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όταν η παροχή ή η λήψη τους συνιστά ποινικό αδίκημα, ακόμη και αν η καταβολή τους πραγματοποιείται στο εξωτερικό. Θα ήταν ίσως σκόπιμο να διευκρινισθεί αν για τη μη αναγνώριση των ανωτέρω δαπανών σε περίπτωση που καταβάλλονται στο εξωτερικό, η παροχή ή λήψη θα πρέπει να πληροί οπωσδήποτε

την αντικειμενική υπόσταση του αδικήματος που προβλέπεται στο άρθρο δεύτερο του ν.2656/1998 ή αρκεί να συνιστά ποινικό αδίκημα στη χώρα του λήπτη.

Με την προτεινόμενη παράγραφο 4 ορίζεται ότι ο έλεγχος των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων που προβλέπονται στις περιπτώσεις ι' και ιη' του άρθρου 31§1 του ΚΦΕ ανατίθεται σε ειδικές επιτροπές που έχουν συσταθεί στα Ελεγκτικά Κέντρα, χωρίς προηγούμενη προέγκριση της επιτροπής της περίπτωσης ι' της ανωτέρω διάταξης. Η αιτιολογική έκθεση του Νοσχ αναφέρεται στο πρόσφατο ψήφισμα του Συμβουλίου για την αποδοχή Κώδικα Δεοντολογίας σχετικά με τους κανόνες τεκμηρίωσης τιμών μεταβίβασης των συνδεδεμένων επιχειρήσεων στην Ευρωπαϊκή Ένωση (Επίσημη Εφημερίδα 2006/C176/01), ο οποίος σύμφωνα με το προοίμιό του, αποτελεί πολιτική δέσμευση και δεν θίγει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των κρατών μελών. Ο Κώδικας περιλαμβάνει κανόνες τυποποιημένης (standardized) και πλήρους (consistent) τεκμηρίωσης για τον καθορισμό τιμών μεταβίβασης (transfer pricing) οι οποίοι θα πρέπει να γίνονται δεκτοί από τα κράτη μέλη, όπως εξ άλλου γίνεται δεκτό και από την αιτιολογική έκθεση. Ενόψει αυτών, θα ήταν ίσως σκόπιμο να προβλεφθεί νομοθετικά ότι ο έλεγχος των ανωτέρω συναλλαγών από τα Ελεγκτικά Κέντρα θα γίνεται με βάση και τους κανόνες του ανωτέρω Κώδικα Δεοντολογίας ως προς την απαιτούμενη τεκμηρίωση.

Άρθρο 9

Μολονότι το άρθρο αυτό φέρει τον τίτλο «Λοιπές Διατάξεις», τα επόμενα άρθρα του Νοσχ (άρθρα 10 έως 15) περιλαμβάνουν επίσης διατάξεις φορολογίας εισοδήματος. Θα ήταν ενδεχομένως σκόπιμο, για λόγους νομοτεχνικής αρτιότητας, είτε να μεταφερθεί αυτούσιο στο τέλος του Κεφαλαίου Α' είτε να τροποποιηθεί ο τίτλος του.

Με την προτεινόμενη παράγραφο 5 καταργούνται οι διατάξεις του άρθρου 9§5 του ν.2992/2002 σχετικά με τη δυνατότητα μεταφοράς ζημιών προηγούμενων χρήσεων σε περιπτώσεις μετασχηματισμών επιχειρήσεων. Ορίζεται δε ότι κατάργηση καταλαμβάνει τόσο μετασχηματισμούς επιχειρήσεων που πραγματοποιούνται από τη δημοσίευση του νόμου όσο και μετασχηματισμούς των οποίων έχει ήδη αρχίσει η διαδικασία πραγματοποίησης και θα ολοκληρωθεί μετά τη δημοσίευση του νόμου. Δεδομένου ότι η προτεινόμενη διατύπωση μπορεί να δημιουργήσει ερμηνευτικές αμφισβητήσεις ως προς το τι συνιστά «πραγματοποίηση» του μετασχηματισμού ή ποια πράξη θεωρείται έναρξη της διαδικασίας πραγματοποίησής τους, θα ήταν ίσως σκόπιμο να προβλεφθεί ασφαλέστερο χρονικά κριτήριο, όπως επί παραδείγματι ο χρόνος καταχώρησης της πράξης μετασχηματισμού στο οικείο Μητρώο (ανωνύμων εταιριών, εταιριών περιορισμένης ευθύνης ή συνεταιρισμών), δεδομένου ότι οι καταργούμενες διατάξεις εφαρμόζονται μόνο σε μετασχη-

ματισμούς που καταλήγουν σε έναν από τους ανωτέρω τρεις εταιρικούς τύπους.

Άρθρα 10 και 11

Με τα προτεινόμενα άρθρα ενσωματώνεται στο άρθρο 13 του ΚΦΕ τμήμα της υπ' αριθ. 1030366/10307/Β0012/πολ.1053/2003 Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών σχετικά με τον τρόπο προσδιορισμού της κατώτατης πραγματικής αξίας πώλησης μετοχών ημεδαπών ανωνύμων εταιριών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών (άρθρο 10) και της ωφέλειας που προκύπτει από τη μεταβίβαση μεριδίων ημεδαπής εταιρείας περιορισμένης ευθύνης (άρθρο 11). Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση, η ενσωμάτωση «γίνεται προς αποφυγή αμφισβητήσεων που έχουν προκύψει κατά την εφαρμογή της απόφασης αυτής, καθόσον το αντικείμενο της φορολογίας δεν μπορεί να αποτελεί αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης (παρ. 4 του άρθρου 78 του Συντάγματος)». Επισημαίνεται ότι το ζήτημα της συνταγματικότητας του με υπουργική απόφαση προσδιορισμού του αντικείμενου του φόρου που προέβλεπε η αντικαθιστώμενη διάταξη, όπως είχε επισημανθεί και στην έκθεση της Επιστημονικής Υπηρεσίας της Βουλής επί του ν.3091/2002 (εισηγήτρια Αλ. Καρέτσου), έχει μεν κριθεί με αρκετές αποφάσεις διοικητικών Δικαστηρίων, όχι όμως και του ΣτΕ.

Παρατηρείται ότι η προαναφερθείσα υπουργική απόφαση, πέραν των ανωτέρω εταιρικών τύπων, ρυθμίζει και τον τρόπο προσδιορισμού της ωφέλειας από τη μεταβίβαση ολόκληρης επιχείρησης ή μερίδων συμμετοχής σε προσωπικές εταιρίες ή ποσοστού συμμετοχής σε κοινωνίες ή κοινοπραξίες. Επομένως, για την ταυτότητα του λόγου, θα ήταν ενδεχομένως σκόπιμο να ενσωματωθούν και οι ανωτέρω ρυθμίσεις στο υπό εξέταση Νσχ.

Ενόψει του ότι η Α.Ε και η Ε.Π.Ε. φορολογούνται με τον ίδιο συντελεστή και τους ίδιους κανόνες (άρθρα 98επ. του ΚΦΕ) και, επομένως, από φορολογικής πλευράς είναι ουσιαστικά όμοιες, θα μπορούσε να προβλημάτισει η διαφοροποίηση του τρόπου υπολογισμού της αξίας των μετοχών Α.Ε. σε σχέση με αυτόν των μεριδίων Ε.Π.Ε., δεδομένου ότι η προκύπτουσα φορολογητέα αξία της Ε.Π.Ε. είναι κατά κανόνα πολύ μεγαλύτερη σε σχέση με αυτή που θα προέκυπτε για μία Α.Ε. με ακριβώς ίδια οικονομικά στοιχεία.

Επίσης, και στα δύο προτεινόμενα άρθρα ορίζεται ότι, σε περίπτωση που από το συμβολαιογραφικό έγγραφο ή ιδιωτικό συμφωνητικό προκύπτει ως αξία μεταβίβασης μεγαλύτερη αυτής που προκύπτει σύμφωνα με τις προτεινόμενες διατάξεις, για την επιβολή του φόρου λαμβάνεται υπόψη η συμφωνηθείσα αξία. Με βάση τη διατύπωση αυτή, σε περίπτωση που μελλοντικά περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Αρχής στοιχεία από τα οποία προκύπτει ότι το πράγματι συμφωνηθέν τίμημα ήταν μεγαλύτερο από το αναγραφέν στο συμβολαιογραφικό έγγραφο ή το ιδιωτικό συμφωνητικό, δεν της παρέχεται η δυνατότητα να καταλογίσει φόρο επί της προκύπτουσας

διαφοράς. Ενόψει αυτού, θα ήταν ίσως σκόπιμο να υιοθετηθεί και στην περίπτωση αυτή η ισχύουσα στις μεταβιβάσεις ακινήτων ευχέρεια (άρθρο 34 του ΚΦΕ), σύμφωνα με την οποία, «αν η αξία που προκύπτει από άλλα επίσημα ή ανεπίσημα στοιχεία είναι μεγαλύτερη από την αξία που αναφέρεται παραπάνω, ως έσοδο λαμβάνεται η μεγαλύτερη αυτή αξία.»

Τέλος επισημαίνεται ότι, μολονότι, όπως προαναφέρθηκε, και τα δύο προτεινόμενα άρθρα έρχονται να καλύψουν το ίδιο πρόβλημα, στη διάταξη που αφορά τη μεταβίβαση των μετοχών προβλέπεται αναδρομική ισχύς από 1-1-2006, ενώ σε αυτή της μεταβίβασης μεριδίων Ε.Π.Ε. δεν περιλαμβάνεται αντίστοιχη ρύθμιση.

Άρθρο 12

Στο προτελευταίο εδάφιο της παραγράφου 1 της προτεινόμενης διάταξης που αντικαθιστά το άρθρο 34 του ΚΦΕ γίνεται αναφορά σε «αντικειμενική ή πραγματική αξία» οικοδομών. Για λόγους νομοτεχνικής αρτιότητας θα ήταν ίσως σκόπιμο η διάταξη να διατυπωθεί ως εξής: «Η προσδιοριζόμενη με βάση τις διατάξεις του φόρου μεταβίβασης ακινήτων αξία των αυτοτελών ...».

Επίσης, για τον ίδιο λόγο θα ήταν ίσως σκόπιμο η διάταξη της παραγράφου 3 του προτεινόμενου άρθρου να ενταχθεί στις περί φορολογίας νομικών προσώπων διατάξεις του ΚΦΕ.

Άρθρο 13

Με την προτεινόμενη παράγραφο 8 προβλέπεται η έκδοση υπουργικής απόφασης για τον καθορισμό του τρόπου επιλογής δείγματος δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος που, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 15§1 του ν.3296/2004, θεωρούνται περαιωθείσες ως ειλικρινείς, οι οποίες θα ελέγχονται ως προς τα δηλούμενα εισοδήματα. Προς αποφυγή ερμηνευτικών αμφισβητήσεων, θα ήταν ίσως σκόπιμο να διευκρινισθεί αν ο έλεγχος θα αφορά μόνο τα δηλούμενα έσοδα ή θα επεκτείνεται και στις δαπάνες των επιχειρήσεων που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις των άρθρων 13 έως 17 του ν.3296/2004.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β΄

Φορολογία Κεφαλαίου

Προτείνονται νέες απαλλαγές στη φορολογία κληρονομιών και δωρεών και επέρχονται μικρές τροποποιήσεις στον φόρο αυτομάτου υπερτιμήματος, στο τέλος συναλλαγής ακινήτων, στο φόρο μεταβίβασης ακινήτων και στον φόρο μεγάλης ακίνητης περιουσίας (άρθρο 16).

Άρθρο 16

Σύμφωνα με το άρθρο 25§2 περ. α' του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών και Δωρεών (ν.2961/2001), απαλλάσσεται από φόρο κληρονομιών «η κτήση πλοίων, μετοχών ή μεριδίων ημεδαπών ή αλλοδαπών εταιρειών πλοιοκτη-

τριών πλοίων υπό ελληνική σημαία ολικής χωρητικότητας άνω των χιλίων πεντακοσίων (1.500) κόρων.»

Με την προτεινόμενη παράγραφο 1 η ανωτέρω απαλλαγή αποσυνδέεται από την ελληνική σημαία και επομένως καταλαμβάνει και πλοία που φέρουν αλλοδαπή σημαία. Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση, η απαλλαγή αυτή ίσχυε ανεξαρτήτως της τροποποιούμενης διάταξης και, επομένως, η τροποποίηση προτείνεται ώστε να αποφευχθεί τυχόν λανθασμένη εφαρμογή του νόμου, δεδομένου μάλιστα ότι η αρχική διατύπωση κατισχύει αυτής που έχει περιληφθεί στην κωδικοποίηση. Θα πρέπει να σημειωθεί ότι οι κωδικοποιηθείσες στο άρθρο 25§2 περ. α' διατάξεις είναι αυτές του άρθρου 9§§1, 2 και 3 του α.ν. 465/1968 και του άρθρου 9§§1, 2 και 3 του ν.δ.509/1970 που παρέμειναν σε ισχύ μόνο ως προς τη φορολογία κληρονομιών με τη ρητή διατύπωση του άρθρου 29§1 περ.γ' του ν.27/1975, οι οποίες όμως αναφέρονται αποκλειστικά σε πλοία των οποίων η φορολογία διέπεται από τα νομοθετήματα αυτά, δηλαδή σε πλοία υπό ελληνική σημαία. Επομένως, η ανωτέρω απαλλαγή θεσπίζεται το πρώτον με το υπό εξέταση Νοσχ καταλαμβάνοντας υποθέσεις των οποίων η φορολογική υποχρέωση θα δημιουργηθεί μετά τη δημοσίευσή του και δεν καταλαμβάνει εκκρεμείς υποθέσεις, όπως ενδεχομένως θα μπορούσε να συναχθεί από την αιτιολογική έκθεση.

Με την προτεινόμενη παράγραφο 3 ορίζεται ότι οι δωρεές σε χρήμα προς τη σύζυγο και τα ανήλικα τέκνα στρατιωτικού που απεβίωσε κατά την εκτέλεση διατεταγμένης υπηρεσίας συνεπαγομένης επαυξημένο κίνδυνο και προδήλως και αναμφισβήτητα λόγω αυτής, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που τις καταβάλλουν. Δεδομένου ότι η διάταξη ρυθμίζει θέμα φόρου εισοδήματος, θα ήταν ίσως σκόπιμο, για λόγους νομοτεχνικής αρτιότητας, να ενταχθεί στο άρθρο 31§1 περ.,α' υποπερ.,γγ' του ΚΦΕ που ρυθμίζει παρεμφερή θέματα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ'

Είσπραξη Δημοσίων Εσόδων

Προτείνονται τροποποιήσεις στην ισχύουσα νομοθεσία σχετικά με την παροχή διευκολύνσεων καταβολής ληξιπρόθεσμων χρεών προς το Δημόσιο (άρθρο 17), την επιστροφή και είσπραξη μικρών χρηματικών ποσών και τη συναφή λήψη μέτρων διοικητικής εκτέλεσης (άρθρο 18), καθώς και τη ρύθμιση χρεών πτωχών οφειλετών του Δημοσίου (άρθρο 19).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Δ'

Μεταβολές στο ΦΠΑ και άλλες διατάξεις

Προτείνονται τροποποιήσεις στις διατάξεις για την επιβολή ΦΠΑ σε νεόδομητα ακίνητα (άρθρο 20) και για την απόδοση ΦΠΑ σε παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων (άρθρο 21). Προβλέπεται η υπαγωγή στον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ (9%) της παράδοσης ορισμένων αγαθών που προορίζο-

10

νται για χρήση από πρόσωπα με αναπηρίες (άρθρο 22), καθώς και της παροχής ορισμένων υπηρεσιών (άρθρο 23). Παρέχεται δικαίωμα υπαγωγής σε ΦΠΑ των μισθωμάτων που καταβάλλονται σε επιχειρήσεις εκμετάλλευσης εμπορικών κέντρων (άρθρο 24) και ρυθμίζονται ειδικότερα θέματα έκπτωσης του ΦΠΑ των επιστρεφόμενων υλικών συσκευασίας, καθώς και των αλκοολούχων ποτών. Τέλος, ρυθμίζονται θέματα επιβολής και επιστροφής τελών χαρτοσήμου σε εργολαβικά προσύμφωνα ανέγερσης οικοδομών αναλόγως της υπαγωγής τους ή μη σε ΦΠΑ (άρθρο 26).

Άρθρο 20

Με τις προτεινόμενες παραγράφους 10 και 11 ρυθμίζονται, μεταξύ άλλων, θέματα ανάκλησης της δήλωσης και ακύρωσης της πράξης προσδιορισμού του φόρου σε περίπτωση ματαίωσης του συμβολαίου μεταβίβασης του ακινήτου. Ενόψει του ότι με τις προτεινόμενες διατάξεις δεν προβλέπονται προθεσμίες ή άλλες ειδικότερες προϋποθέσεις για την ανάκληση της δήλωσης, θα ήταν ίσως σκόπιμο να εξετασθεί το ενδεχόμενο να προβλεφθούν ρυθμίσεις αντίστοιχες με τις ισχύουσες στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων (άρθρο 16 του α.ν.1521/1950 που κυρώθηκε με τον ν.1587/1950).

Άρθρο 21

Με την προτεινόμενη παράγραφο 4, η οποία παραπέμπει στο άρθρο 42 του ν.3220/2004, θεσπίζεται, για περιπτώσεις αγοράς ανακυκλώσιμων απορριμμάτων με πλαστά ή εικονικά (ως προς το πρόσωπο του εκδότη) τιμολόγια μέχρι τη δημοσίευση του νόμου, απαλλαγή από τα πρόστιμα του ΚΒΣ και τις λοιπές διοικητικές και ποινικές κυρώσεις, εφόσον καταβληθεί χωρίς προσθέτους φόρους, εντός εξήντα ημερών από τη δημοσίευση του νόμου, ο αναφερόμενος στα τιμολόγια αυτά ΦΠΑ.

Επισημαίνεται ότι η σύνδεση της απαλλαγής από τα πρόστιμα και τις λοιπές κυρώσεις, με την καταβολή του αναγραφόμενου στα πλαστά ή εικονικά στοιχεία ΦΠΑ, ενδεχομένως παρίσταται ως ατελέσφορη δεδομένου ότι από την 24-12-2002 οι πωλήσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων που διενεργούνται από μικρές επιχειρήσεις (με ακαθάριστα έσοδα μικρότερα των 900.000 ευρώ), όπως είναι οι φερόμενες ως εκδότριες με βάση την αιτιολογική έκθεση του Νσχ, απαλλάσσονται από ΦΠΑ (άρθρο 19§16 του ν.3091/2002).

Άρθρο 23

Με την προτεινόμενη διάταξη προβλέπεται η υπαγωγή των υπηρεσιών ανακαίνισης και επισκευής παλαιών ιδιωτικών κατοικιών στον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ (9%). Επισημαίνεται ότι ο προσδιορισμός της έννοιας «παλαιά κατοικία» είναι πιθανόν να δημιουργήσει ερμηνευτικές αμφισβητήσεις τόσο ως προς την έννοια της κατοικίας (βλ. ανωτέρω παρατήρηση επί του

άρθρου 3 του Νσχ) όσο και ως προς την παλαιότητά της. Ως προς την προϋπόθεση της παλαιότητας, αυτή θα μπορούσε να οριστεί κατ' αντιδιαστολή ως προς το ποια κτίσματα θεωρούνται καινούργια για την υπαγωγή σε ΦΠΑ της μεταβίβασής τους (άρθρο 61 περ.β' Κώδικα ΦΠΑ).

Άρθρο 24

Με τις προτεινόμενες διατάξεις θεσπίζεται δικαίωμα επιλογής υπαγωγής σε ΦΠΑ των μισθώσεων χώρων σε εμπορικά κέντρα. Με την προτεινόμενη παράγραφο 2 προβλέπεται ότι ο καθορισμός της έννοιας του εμπορικού κέντρου θα γίνει με υπουργική απόφαση. Ενόψει του ότι η έννοια αυτή συνδέεται άμεσα με τις εξαιρέσεις από τη φορολογία, δεδομένου ότι τα μισθώματα των εμπορικών κέντρων που δεν θα υπαχθούν στις προϋποθέσεις της εκδοθησόμενης απόφασης, θα συνεχίσουν να απαλλάσσονται από ΦΠΑ, θα ήταν ίσως σκόπιμο, η έννοια του εμπορικού κέντρου να περιληφθεί στο Νσχ.

Με το τελευταίο εδάφιο της προτεινόμενης παραγράφου 4, το οποίο προστέθηκε κατά την επεξεργασία του Νσχ στην αρμόδια Κοινοβουλευτική Επιτροπή, ορίζεται ότι για τα εμπορικά κέντρα, για τα οποία στις 31-12-2006 δεν έχει παρέλθει η πενταετής περίοδος διακανονισμού, το εναπομένον προς διακανονισμό ποσό του φόρου διακανονίζεται με βάση συνολική περίοδο δέκα ετών. Η διάταξη αυτή θα μπορούσε να δημιουργήσει αμφιβολίες ως προς το πεδίο εφαρμογής της, δεδομένου ότι ο διακανονισμός προϋποθέτει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ της δαπάνης απόκτησης των επενδυτικών αγαθών, το οποίο οι επιχειρήσεις εκμετάλλευσης εμπορικών κέντρων αποκτούν, σύμφωνα με την προτεινόμενη παράγραφο 5, το πρώτον την 1-1-2007 εφόσον επιλέξουν την υπαγωγή των μισθώσεων τους σε ΦΠΑ. Ως εκ τούτου, με βάση την ισχύουσα νομοθεσία, οι ανωτέρω επιχειρήσεις δεν δικαιούνται έκπτωσης του ΦΠΑ που βάρυνε τα επενδυτικά αγαθά τους (κτίρια, μηχανολογικός εξοπλισμός, κλπ.) μέχρι και την 1-1-2007, αφού οι μισθώσεις αυτές μέχρι σήμερα απαλλάσσονται από ΦΠΑ. Εξ άλλου, κατά τη ρητή διάτυπωση του άρθρου 30§1 του Κώδικα ΦΠΑ, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησής τους και όχι σε μεταγενέστερο χρονικό σημείο. Επομένως, σε περίπτωση που σκοπός της διάταξης είναι να χορηγηθεί δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που έχει βαρύνει μέχρι σήμερα τα ανωτέρω επενδυτικά αγαθά, θα πρέπει είτε να τροποποιηθεί η προτεινόμενη παράγραφος 4, ώστε να καλύψει και εμπορικά κέντρα που έχουν ήδη ανεγερθεί κατά τη δημοσίευση του νόμου, είτε να τροποποιηθεί η διάταξη του άρθρου 30 του Κώδικα ΦΠΑ και να προβλεφθεί ρητά ότι το δικαίωμα έκπτωσης στις ανωτέρω περιπτώσεις θα κριθεί μετά την έναρξη χρησιμοποίησης του επενδυτικού αγαθού, άλλως η προτει-

νόμηση διάταξη θα στερείται αντικειμένου.

Θα πρέπει πάντως να επισημανθεί ότι, με βάση την ερμηνεία των σχετικών διατάξεων της Έκτης Οδηγίας ΦΠΑ (1977/388/ΕΟΚ) από το ΔΕΚ (απόφαση της 8-6-2000 στην υπόθεση C-396/98 (Schlossstraße), νομοθετικές μεταβολές μεταγενέστερες της πραγματοποίησης της δαπάνης απόκτησης του επενδυτικού αγαθού (εν προκειμένω ενός κτιρίου) δεν επηρεάζουν το δικαίωμα έκπτωσης, ακόμη και αν το επενδυτικό αγαθό δεν έχει ακόμη διατεθεί σε φορολογητέες ή μη πράξεις (πρβλ. και την απόφαση της 26-4-2005 στην υπόθεση C-376/02 (Goed Wonen II)). Τέλος, κρίνεται σκόπιμο να υπομνησθεί η διάταξη του άρθρου 20§7 της Έκτης Οδηγίας ΦΠΑ (1977/388/ΕΟΚ), σύμφωνα με την οποία «σε περίπτωση μεταβολής της υπαγωγής ενός υποκειμένου στον φόρο από το κανονικό φορολογικό καθεστώς σε ένα ειδικό καθεστώς ή αντιστρόφως, τα Κράτη μέλη δύνανται να λαμβάνουν τα απαιτούμενα μέτρα, ώστε να αποτρέπεται το ενδεχόμενο ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο να τυγχάνει αδικαιολογήτου πλεονεκτήματος ή να υφίσταται αδικαιολόγητη ζημία.»

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ

Απλουστεύσεις στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και άλλες ρυθμίσεις

Με τις προτεινόμενες διατάξεις επέρχονται οριακές τροποποιήσεις στο σύστημα κανόνων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ.186/1992, ΚΒΣ), χωρίς να αλλάζει η βασική φιλοσοφία του ή να επηρεάζονται ουσιωδώς οι υποχρεώσεις των επιτηδευματιών σχετικά με τη διαχείριση των βιβλίων και στοιχείων τους.

Άρθρο 28

Με την προτεινόμενη παράγραφο 5 ορίζεται ρητά ότι η ένταξη σε κατηγορία βιβλίων των εταιριών δικηγόρων του π.δ.518/1989 θα γίνεται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 4§7 του ΚΒΣ. Η ρύθμιση αυτή έρχεται κατόπιν της υπ' αριθ.75/2005 γνωμοδότησης του ΝΣΚ, με την οποία είχε γίνει δεκτό ότι οι διατάξεις του άρθρου 45 του π.δ.518/1989 που προβλέπουν ειδική ένταξη των εταιριών αυτών στη Β' κατηγορία βιβλίων ανεξαρτήτως του ύψους των ακαθάριστων εσόδων τους, κατισχύουν αυτών του άρθρου 4 του ΚΒΣ. Επισημαίνεται ότι αντίστοιχη διάταξη, η οποία προβλέπει ειδική ένταξη στη Β' κατηγορία βιβλίων, περιλαμβάνεται και στο άρθρο 42 του π.δ.284/1993 για την «αστική επαγγελματική εταιρία συμβολαιογράφων».

Άρθρο 29

Με την προτεινόμενη παράγραφο 14 αντικαθίσταται το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 16 του ΚΒΣ, το οποίο προέβλεπε την υποχρέωση έκδοσης φορτωτικής από τον μεταφορέα σε τέσσερα αντίτυπα, καθώς

και τα πρόσωπα στα οποία παραδίδεται το κάθε αντίτυπο. Με τις νέες διατάξεις ορίζεται ότι η φορτωτική θα εκδίδεται σε τέσσερα αντίτυπα με απώτατο χρονικό όριο έκδοσής της την εκκίνηση του μεταφορικού μέσου, πλην όμως, προφανώς εκ παραδρομής, δεν προβλέπεται σε ποια πρόσωπα θα παραδίδονται τα εκδιδόμενα τέσσερα αντίτυπα. Ενδεχομένως, θα ήταν σκόπιμο να συμπληρωθεί η διάταξη με βάση τα μέχρι σήμερα ισχύοντα. Εξ άλλου, και στην επόμενη παράγραφο του Νσχ που αναφέρεται στις υποχρεώσεις του μεταφορικού γραφείου ή του διαμεταφορέα, ορίζεται ρητά σε ποια πρόσωπα παραδίδεται η εκδιδόμενη από τα πρόσωπα αυτά φορτωτική.

Άρθρο 32

Με τις προτεινόμενες παραγράφους 7, 8 και 9, οι οποίες τροποποιούν αντίστοιχου περιεχομένου διατάξεις, θεσπίζεται νομοθετική εξουσιοδότηση για έκδοση υπουργικών αποφάσεων, με τις οποίες ο αρμόδιος υπουργός θα μπορεί να ρυθμίζει με διαφορετικό τρόπο για όλους τους επιτηδευματίες ή για κατηγορίες τους το σύνολο σχεδόν των ουσιαστικών θεμάτων που καλύπτει ο ΚΒΣ. Θα πρέπει να επισημανθεί ότι τόσο ευρεία και γενική νομοθετική εξουσιοδότηση θα μπορούσε, ενδεχομένως, να αποτελέσει αντικείμενο προεδρικού διατάγματος.

Αθήνα, 11 Δεκεμβρίου 2006

Ο Εισηγητής
Γεώργιος Φωτόπουλος
Ειδικός Επιστημονικός Συνεργάτης

Ο προϊστάμενος του Τμήματος
Ευρωπαϊκών Μελετών
Ξενοφών Παπαρρηγόπουλος
Επ. Καθηγητής του Πανεπιστημίου
Θεσσαλίας

Ο προϊστάμενος της Β΄ Διεύθυνσης
Επιστημονικών Μελετών
Αστέρης Πλιάκος
Αν. Καθηγητής του Οικονομικού
Πανεπιστημίου Αθηνών

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