



ΒΟΥΛΗ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΩΝ

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

ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ ΝΟΜΟΥ

«Ενσωμάτωση στο εθνικό δίκαιο της οδηγίας 2005/19/ΕΚ σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς για τις συγχωνεύσεις, διασπάσεις, εισφορές ενεργητικού και ανταλλαγές μετοχών μεταξύ εταιρειών διαφορετικών Κρατών - Μελών και άλλες διατάξεις»

Το υπό εξέταση νομοσχέδιο, υπό τον τίτλο «Ενσωμάτωση στο εθνικό δίκαιο της οδηγίας 2005/19/ΕΚ σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς για τις συγχωνεύσεις, διασπάσεις, εισφορές ενεργητικού και ανταλλαγές μετοχών μεταξύ εταιρειών διαφορετικών Κρατών - Μελών και άλλες διατάξεις», περιλαμβάνει τρία κεφάλαια.

Με το πρώτο κεφάλαιο σκοπείται η ενσωμάτωση στο εσωτερικό μας δίκαιο της Οδηγίας 2005/19/ΕΚ του Συμβουλίου της 17-2-2005 για την τροποποίηση της Οδηγίας 90/434/ΕΟΚ σχετικώς με το κοινό φορολογικό καθεστώς για τις συγχωνεύσεις, διασπάσεις, εισφορές ενεργητικού και ανταλλαγές μετοχών που αφορούν εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών.

Η Οδηγία 90/434/ΕΟΚ, που έχει ενσωματωθεί στο εσωτερικό μας δίκαιο με τις διατάξεις των άρθρων 1 έως και 7 του ν.2578/1998, έχει ως στόχο την αναβολή της φορολόγησης των εισοδημάτων, κερδών και υπεραξιών που προκύπτουν από τις αναδιοργανώσεις και τους μετασχηματισμούς των εταιριών και, ταυτοχρόνως, τη διασφάλιση των δικαιωμάτων επιβολής φόρου των κρατών μελών.

Η Οδηγία 90/434/ΕΟΚ, όπως τροποποιείται με την υπό ενσωμάτωση Οδηγία, εφαρμόζεται σε περιπτώσεις συγχωνεύσεων, διασπάσεων, μερικών διασπάσεων (αποσχίσεις κλάδων), εισφοράς ενεργητικού (περιλαμβανομένων των μόνιμων εγκαταστάσεων), ανταλλαγής μετοχών, μετατροπής μόνιμης εγκατάστασης σε θυγατρική εταιρία, όταν σε αυτές συμμετέχουν εταιρίες

διαφορετικών κρατών μελών, καθώς και στην περίπτωση μεταφοράς της καταστατικής έδρας ευρωπαϊκής εταιρίας (SE) ή ευρωπαϊκής συνεταιριστικής εταιρίας (SCE). Προβλέπει δε ότι οι τυχόν προκύπτουσες υπεραξίες στο επίπεδο των εμπλεκόμενων εταιριών ή των εταίρων τους απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος υπό προϋποθέσεις, ενώ περιλαμβάνει και ειδικές ρυθμίσεις για τις αποσβέσεις, τη μεταφορά των αφορολόγητων προβλέψεων και αποθεματικών, καθώς και τον συμψηφισμό ζημιών παρελθουσών χρήσεων.

Πρέπει να σημειωθεί ότι η Οδηγία 90/434/ΕΟΚ, η οποία ενσωματώθηκε ήδη στο εσωτερικό μας δίκαιο από το έτος 1998, δεν έχει μέχρι σήμερα εφαρμοσθεί λόγω της εσωτερικής μας εταιρικής νομοθεσίας (κ.ν.2190/1920 περί ανωνύμων εταιριών και ν.3190/1955 περί εταιριών περιορισμένων ευθύνης), η οποία δεν προβλέπει ρηώς τη δυνατότητα διασυννοριακών συγχωνεύσεων, και της σχετικής ερμηνείας της διοίκησης, τουλάχιστον σε επίπεδο πράξης (βλ. αντίθετη Γνμδ ΝΣΚ 58/2002). Σημειώνεται ότι το ΔΕΚ έκρινε επί του θέματος αυτού, με την απόφασή του της 13-12-2005 στην υπόθεση C-411/03 (Sevic Systems AG), ότι η άρνηση καταχώρισης, στο εμπορικό μητρώο, της συγχώνευσης δύο εταιριών οσάκις η μία εκ των δύο εταιριών έχει την έδρα της σε άλλο κράτος μέλος, όταν παρόμοια εγγραφή είναι εφικτή εφόσον τηρούνται ορισμένες προϋποθέσεις και οι μετέχουσες στη συγχώνευση εταιρίες έχουν αμφότερες την έδρα τους στο ίδιο κράτος μέλος, συνιστά παράβαση της ελευθερίας εγκατάστασης και ως εκ τούτου προσκρούει στα άρθρα 43 και 48 ΣυνθΕΚ. Σε κάθε περίπτωση, το ζήτημα θα επιλυθεί με την ενσωμάτωση στο εσωτερικό μας δίκαιο της Οδηγίας 2005/56/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 26-10-2005 για τις διασυννοριακές συγχωνεύσεις κεφαλαιουχικών εταιριών, για την οποία ως καταληκτική προθεσμία ορίζεται η 15-12-2007.

Με το δεύτερο κεφάλαιο τροποποιούνται οι ρυθμίσεις του Εθνικού Τελεωειακού Κώδικα (ν.2960/2001) σχετικώς με τον ειδικό φόρο κατανάλωσης των ενεργειακών προϊόντων λιθάνθρακας, λιγνίτης και οπτάνθρακας (κοκ). Συγκεκριμένως, προβλέπεται η αύξηση από του φόρου από 0,15 ευρώ σε 0,30 ευρώ ανά gigajoule, εφόσον τα ανωτέρω προϊόντα χρησιμοποιούνται ως καύσιμα θέρμανσης για επιχειρηματική χρήση και, ταυτοχρόνως, θεσπίζεται απαλλαγή τους από τον ανωτέρω φόρο εφόσον χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας ή για την ορυκτολογική κατεργασία.

Με το τρίτο κεφάλαιο, που περιλαμβάνει τρία άρθρα, ενσωματώνεται στο εσωτερικό μας δίκαιο, με αντίστοιχη τροποποίηση του άρθρου 22 του ν.2992/2002, η Οδηγία 2005/81/ΕΚ της Επιτροπής της 28-11-2005 για την τροποποίηση της οδηγίας 80/723/ΕΟΚ περί της διαφάνειας των οικονομικών σχέσεων μεταξύ των κρατών μελών και των δημοσίων επιχειρήσεων και για

την οικονομική διαφάνεια εντός ορισμένων επιχειρήσεων. Περαιτέρω, ρυθμίζονται θέματα έκδοσης αποφάσεων χρηματοδότησης για έργα που συγχρηματοδοτούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση με φορέα εκτέλεσης τις Νομαρχιακές Αυτοδιοικήσεις. Τέλος, ερμηνεύεται νομοθετικώς με αναδρομική ισχύ ο μαθηματικός τύπος που θεσπίσθηκε με το άρθρο 3§1 του ν.3336/2005 σχετικώς με τον τρόπο προσδιορισμού του μηνιαίου μερίσματος των μετόχων του Μετοχικού Ταμείου Πολιτικών Υπαλλήλων.

Επιμέρους παρατηρήσεις επί του άρθρου 2 Νοχ Παράγραφος 3

Στους ορισμούς της μερικής διάσπασης και της μεταφοράς της καταστατικής έδρας που προστίθενται στο άρθρο 2 του ν.2578/1998 χρησιμοποιείται η διατύπωση «...μία εταιρία, χωρίς να διαλυθεί...». Δεδομένου ότι τόσο στις σχετικές διατάξεις της νομοθεσίας περί ανωνύμων εταιριών (άρθρα 68, 79, 81 κ.ν.2190/1920) όσο και στις λοιπές περιπτώσεις του άρθρου 2 του ν.2578/1998 χρησιμοποιείται ο όρος λύση και όχι όρος διάλυση, σκόπιμη ενδεχομένως θα ήταν η αντίστοιχη τροποποίηση των προτεινόμενων ορισμών.

Παράγραφοι 7 και 11

Με τις προτεινόμενες παραγράφους 7 και 11 προστίθενται νέες παράγραφοι 7 στο άρθρο 3, και 4 στο άρθρο 6 του ν.2578/1998, αντιστοίχως, στις οποίες γίνεται αναφορά σε φορολογικά διαφανείς εταιρίες.

Σύμφωνα με την υπό ενσωμάτωση Οδηγία, η κρίση περί του αν μια εταιρία θα θεωρηθεί φορολογικά διαφανής ανήκει στα κράτη μέλη με βάση τις εκτιμήσεις τους ως προς τα νομικά χαρακτηριστικά της. Με το πρώτο εδάφιο της προτεινόμενης νέας παραγράφου 7 του άρθρου 3 του ν.2578/1998 ορίζεται, αφενός, ότι «*εισφέρουσα ή αποκτώμενη εταιρεία άλλου κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, στο κεφάλαιο της οποίας συμμετέχει κάτοικος Ελλάδος, φυσικό ή νομικό πρόσωπο, δύναται να θεωρηθεί από τη χώρα μας ως φορολογικά διαφανής, αφού ληφθούν υπόψη και τα νομικά χαρακτηριστικά της, όπως απορρέουν από το δίκαιο της χώρας βάσει του οποίου έχει συσταθεί*». Αντιστοίχως, με το τελευταίο εδάφιο της ίδιας παραγράφου ορίζεται ότι «*εταιρεία φορολογικά διαφανής είναι αυτή, της οποίας τα κέρδη φορολογούνται στο όνομα των μετόχων ή εταίρων αυτής*». Ενόψει των ανωτέρω, δημιουργείται προβληματισμός ως προς το αν το τελευταίο εδάφιο συνιστά στην ουσία δεσμευτικό για τη φορολογική Αρχή ορισμό της έννοιας «φορολογικά διαφανής» εταιρία ή αν, αφού ληφθούν υπόψη και άλλα νομικά χαρακτηριστικά της με βάση το πρώτο εδάφιο, η φορολογική Αρχή μπορεί να χαρακτηρίσει μια εταιρία ως φορολογικώς διαφανή και σε άλλες

περιπτώσεις, κατά τις οποίες, επί παραδείγματι, δεν φορολογείται το σύνολο των κερδών αλλά μέρος αυτών στο όνομα των μετόχων ή εταίρων αυτής ή η φορολόγηση των εταίρων συναρτάται από τη νομική μορφή τους ή την έδρα τους. Προς αποφυγή ερμηνευτικών αμφισβητήσεων θα ήταν ενδεχομένως σκόπιμο, η έννοια της «φορολογικά διαφανούς» εταιρίας να αποτελέσει αντικείμενο αυτοτελούς ορισμού στο άρθρο 2 του ν.2578/1998.

Σημειώνεται, ότι η έννοια της φορολογικώς διαφανούς εταιρίας συναντάται και στην Οδηγία 90/435/ΕΟΚ σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς, το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρείες διάφορων κρατών μελών, η οποία έχει επίσης ενσωματωθεί στο εσωτερικό μας δίκαιο με τον ν.2578/1998 (άρθρα 8 έως 11, όπως τροποποιήθηκαν με τον ν.3453/2006).

Παράγραφος 13

Με την προτεινόμενη παράγραφο αντικαθίσταται το άρθρο 8 του ν.2578/1998, όπως αυτό αναριθμήθηκε με την προτεινόμενη παράγραφο 12. Με τις προτεινόμενες διατάξεις προβλέπεται ότι, εφόσον διαπιστωθεί μεταγενεστέρως ότι η πράξη της συγχώνευσης ή της διάσπασης ή της μερικής διάσπασης ή της εισφοράς ενεργητικού ή της ανταλλαγής τίτλων ή της μεταφοράς της καταστατικής έδρας μίας SE ή μίας SCE είχε ως κύριο στόχο ή ως έναν από τους κύριους στόχους τη φορολογική απάτη ή τη φοροδιαφυγή, οι παρασχεθείσες φορολογικές απαλλαγές αίρονται αναδρομικώς. Σημειώνεται ότι, ενώ το ελληνικό κείμενο της αρχικής Οδηγίας 90/434/ΕΟΚ αναφερόταν σε «φοροαπάτη» και «φοροδιαφυγή», το κείμενο της υπό ενσωμάτωση Οδηγίας αναφέρεται σε «φοροδιαφυγή» και «φοροαποφυγή». Στο αγγλικό και γαλλικό κείμενο τόσο της Οδηγίας 90/434/ΕΟΚ όσο και της υπό ενσωμάτωση Οδηγίας γίνεται χρήση των όρων «tax evasion» και «tax avoidance», και «fraude fiscale» και «évasion fiscale». Σχετικώς με τη χρήση του όρου «φοροδιαφυγή», δηλαδή της ευθείας παραβίασης των φορολογικών διατάξεων με σκοπό τη μείωση ή εξάλειψη της φορολογικής υποχρέωσης, δεν γεννάται κανένα ζήτημα.

Προβληματισμός δημιουργείται όμως ως προς το αν ο όρος «φορολογική απάτη» αποδίδει με ακρίβεια στα ελληνικά το περιεχόμενο των εννοιών «tax avoidance» και «évasion fiscale». Ενδεχομένως, ο όρος «φοροαποφυγή», ο οποίος εξ άλλου υιοθετείται και στο ελληνικό κείμενο της υπό ενσωμάτωση Οδηγίας, παρίσταται περισσότερο δόκιμος. Στην έννοια της φοροαποφυγής εντάσσεται η χρησιμοποίηση από τον φορολογούμενο, με σκοπό τη μείωση ή εξάλειψη της φορολογικής του υποχρέωσης, αφενός των κενών ή ελλείψεων της νομοθεσίας και αφετέρου μορφών, εννοιών ή διαπλαστικών δυνα-

τοτήτων του ιδιωτικού δικαίου, οι οποίες δεν ανταποκρίνονται στην πραγματική κατάσταση των οικονομικών περιστατικών, γεγονότων ή σχέσεων, η οποία συνιστά κατάχρηση ή καταστρατήγησή τους (πρβλ. Αναστόπουλο/Φορτσάκη, Φορολογικό Δίκαιο, β' εκδ., Αθήνα 2003, § 449επ.). Βεβαίως, τα όρια ανάμεσα στην πρώτη περίπτωση, κατά την οποία η φοροαποφυγή παρίσταται ως ανεκτή, αποσκοπεί δε στην εξεύρεση της λιγότερο δαπανηρής από φορολογικής πλευράς ρύθμισης μιας πραγματικής κατάστασης, και τη δεύτερη περίπτωση καταχρηστικής φοροαποφυγής, είναι συχνά δυσδιάκριτα. Σε κάθε περίπτωση θα πρέπει να σημειωθεί ότι, ελλείψει γενικού κανόνα του φορολογικού δικαίου που να απαγορεύει την καταχρηστική φοροαποφυγή, δεδομένου ότι, κατά τη νομολογία (ΣτΕ 1104/1992, 542/1990 και 911/1984), ούτε η γενική ρήτρα περί μη καταχρηστικής άσκησης των δικαιωμάτων του άρθρου 281 του Αστικού Κώδικα ούτε το άρθρο 25§3 του Συντάγματος εφαρμόζονται στο πεδίο του φορολογικού δικαίου, η φοροαποφυγή παρίσταται ως καταρχήν ανεκτή και στις δύο εκφάνσεις της (πρβλ. Perrou, *The Judicial Application of Anti-Avoidance Doctrines in Greece and its Impact on International Tax Law*, Intertax (2006) 34, σελ.101-111).

Εν προκειμένω τίθεται επομένως το ερώτημα αν στην απαγόρευση χρησιμοποίησης των διατάξεων του ν.2578/1998 με κύριο σκοπό τη φοροαποφυγή, περιλαμβάνεται κάθε μορφής φοροαποφυγή ή μόνο η καταχρηστική φοροαποφυγή. Ερμηνευτικό εργαλείο αποτελεί η ίδια η Οδηγία, η οποία, στο άρθρο 11, θεσπίζει τεκμήριο φοροαποφυγής στις περιπτώσεις κατά τις οποίες ο μετασχηματισμός δεν πραγματοποιείται για οικονομικώς θεμιτούς λόγους, όπως είναι η αναδιάρθρωση ή η ορθολογικότερη οργάνωση των δραστηριοτήτων των συμμετεχουσών εταιριών. Το ΔΕΚ, στην απόφασή του της 17-7-1997 στην υπόθεση C-28/95 (Leur-Bloem), έκρινε ότι η επιδίωξη καθαρώς φορολογικών πλεονεκτημάτων (όπως ο φορολογικός συμψηφισμός ζημιών) δεν συνιστά οικονομικώς θεμιτό λόγο στο πλαίσιο της ανωτέρω διάταξης και ότι, σε κάθε περίπτωση, εναπόκειται στα κράτη μέλη να προσδιορίσουν τον τρόπο εφαρμογής της ανωτέρω διάταξης, υπό την επιφύλαξη της αρχής της αναλογικότητας (σκέψη 43). Σε άλλη απόφασή του το ΔΕΚ έχει κρίνει ότι ο φορολογικός σχεδιασμός που στοχεύει στην εκμετάλλευση των διαφορετικών φορολογικών βαρών που επιβάλλουν τα κράτη μέλη δεν συνιστά κατάχρηση (βλ. Απόφαση της 26-10-1999 στην υπόθεση C-294/97, *Eurowings*). Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, για την άρνηση των φορολογικών πλεονεκτημάτων που παρέχονται από την Οδηγία, θα πρέπει η επίκλησή της να γίνεται με αποκλειστικό σκοπό την εκμετάλλευση των παρεχόμενων φορολογικών απαλλαγών (βλ. και *Terra/Wattel*, *European Tax Law*, γ' εκδ., 2001, σελ.392-399), περιπτώσεις δηλαδή που συνιστούν καταχρηστική φοροαπο-

φυγή. Επομένως, θα ήταν ενδεχομένως σκόπιμο να προβλεφθεί ότι η αναδρομική άρση των φορολογικών απαλλαγών χωρεί, πέραν των περιπτώσεων φοροδιαφυγής, και σε περιπτώσεις καταχρηστικής φοροαποφυγής, η οποία θα αιτιολογείται από τις φορολογικές Αρχές με βάση τα συγκεκριμένα χαρακτηριστικά κάθε περίπτωσης.

Ανεξαρτήτως των ανωτέρω, σημειώνεται ότι η επίκληση από τις φορολογικές Αρχές της καταχρηστικής φοροαποφυγής για την άρση των παρεχόμενων φορολογικών απαλλαγών σε περιπτώσεις διασυνοριακών μετασχηματισμών, θα μπορούσε να θεωρηθεί διακριτική μεταχείριση, δεδομένου ότι σε εταιρικούς μετασχηματισμούς που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας με βάση την εσωτερική νομοθεσία (άρθρα 1 έως 5 ν.2166/1993, άρθρο 16 ν.2515/1997 και ν.δ.1297/1972) δεν της παρέχεται αντίστοιχη δυνατότητα.

Αθήνα, 5 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