



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

ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΝΟΜΟΣΧΕΔΙΟΥ

«Ρυθμίσεις στο φορολογικό καθεστώς των συνδεδεμένων εταιρειών και άλλες διατάξεις»

Το υπό εξέταση νομοσχέδιο, υπό τον τίτλο «Ρυθμίσεις στο φορολογικό καθεστώς των συνδεδεμένων εταιρειών και άλλες διατάξεις», ενσωματώνει στο εσωτερικό μας δίκαιο τις Οδηγίες 2003/123/ΕΚ (Κεφάλαιο Α) και 2004/56/ΕΚ (Κεφάλαιο Β). Επίσης, επιφέρει μικρές τροποποιήσεις στη νομοθεσία περί φόρου προστιθέμενης αξίας και παρατείνει μέχρι την 28-2-2006 την προθεσμία υπογραφής συμβολαιογραφικών πράξεων μεταβίβασης ακινήτων με βάση τη φορολογητέα αξία που είχαν την 31-12-2005 (Κεφάλαιο Γ). Τέλος, τροποποιεί την τελωνειακή νομοθεσία ως προς τις κυρώσεις για παραβάσεις σχετικές με την εισαγωγή, από χώρες εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης, αυτοκινήτων οχημάτων και μοτοσικλετών ή την παραλαβή ή μεταφορά τους από κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, καθώς και ως προς τους συντελεστές του τέλους ταξινόμησης οχημάτων (Κεφάλαιο Δ). Στο κεφάλαιο Δ έχουν ενταχθεί και δύο τροπολογίες, εκ των οποίων η πρώτη αφορά θέματα εξασφάλισης απαιτήσεων του Ταμείου Παρακαταθηκών και Δανείων, καθώς και τιτλοποίησης εσόδων του κατά το άρθρο 14 παρ.12 του ν.2801/2000 (Άρθρο 9).

Με τη δεύτερη τροπολογία αυξάνεται το ποσοστό προκαταβολής φόρου εισοδήματος των ημεδαπών ανώνυμων εταιριών, των δημόσιων, δημοτικών και κοινοτικών επιχειρήσεων και εκμεταλλεύσεων, των εταιριών περιορισμένης ευθύνης, των συνεταιρισμών και των αλλοδαπών επιχειρήσεων και οργανισμών (Άρθρο 10).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α**Ενσωμάτωση της Οδηγίας 2003/123/ΕΚ του Συμβουλίου της 22-12-2003**

Με τις προτεινόμενες διατάξεις ενσωματώνεται στο εσωτερικό μας δίκαιο η Οδηγία 2003/123/ΕΚ του Συμβουλίου της 22-12-2003 για την τροποποίηση της Οδηγίας 90/435/ΕΟΚ σχετικά ε το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες διαφόρων κρατών ελών, η οποία είχε αρχικά ενσωματωθεί στο εσωτερικό μας δίκαιο με τις διατάξεις των άρθρων 8 έως 11 του ν.2578/1998.

Προκαταρκτικά σημειώνεται ότι, με το άρθρο 6 παρ.6 του ν.3296/2004, που αντικατέστησε το άρθρο 109 παρ.4 περ.γ' του ν.2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος), εισήχθησαν στο εσωτερικό μας δίκαιο ρυθμίσεις του φορολογικού καθεστώτος των διανεμομένων από αλλοδαπές εταιρίες κερδών, παρεμφερείς με αυτές των άρθρων 8 έως 11 του ν.2578/1998, όπως τροποποιούνται με το υπό εξέταση άρθρο 2 του Νσχ. Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του ν.3296/2004, σκοπός των ρυθμίσεων αυτών ήταν η επέκταση της εφαρμογής των διατάξεων του ν.2578/1998 και σε εταιρίες που εδρεύουν εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης. Πλην, όμως, οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 109 παρ.4 περ.γ' του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, όπως τροποποιήθηκε με τον ν.3296/2004, είναι διαφορετικές από τις προβλεπόμενες στα άρθρα 8, 9 και 11 του ν.2578/1998, όπως τροποποιούνται με το υπό εξέταση Νσχ (εφαρμογή ανεξαρτήτως ποσοστού συμμετοχής, εφαρμογή μόνο επί Α.Ε. και Ε.Π.Ε., κλπ.). Προς αποφυγή ρύθμισης του ίδιου θέματος με δύο διαφορετικούς τρόπους, γεγονός που θα μπορούσε, ενδεχομένως, να δημιουργήσει ερμηνευτικές αμφισβητήσεις, θα ήταν ίσως σκόπιμο να εξετασθεί η ενοποίηση των ρυθμίσεων του άρθρου 109 παρ.4 περ.γ' του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος με αυτές του ν.2578/1998, με παράλληλη επέκταση των τελευταίων, ώστε να εφαρμόζονται και σε μη-κοινοτικές εταιρίες.

Με την παράγραφο 5 του άρθρου 2 του Νσχ προστίθεται ορισμός της έννοιας «μόνιμη εγκατάσταση» στο άρθρο 9 του ν.2578/1998. Ενώ, όμως, στο άρθρο 1 παρ. 2 της ενσωματούμενης Οδηγίας, η ανωτέρω έννοια ορίζεται, μεταξύ άλλων, ως «*ένας καθορισμένος τόπος επιχειρησιακών δραστηριοτήτων σε κράτος έλος, έσω του οποίου διεξάγεται, εξ ολοκλήρου ή εν μέρει, η επιχειρηματική δραστηριότητα εταιρείας άλλου κράτους έλους ...*», στο Νσχ ορίζεται ως «*ένας καθορισμένος τόπος επιχειρησιακών δραστηριοτήτων στην ημεδαπή ή σε άλλο κράτος μέλος, έσω του οποίου διεξάγεται εξ ολοκλήρου η επιχειρηματική δραστηριότητα εταιρείας που εδρεύει σε άλλο κράτος μέλος ...*». Προς επίτευξη ορθής ενσωμάτωσης της ανωτέρω Οδηγίας, αλλά και προκειμένου η νέα διάταξη να μην κινδυνεύσει να καταστεί πρακτικά ανεφάρμοστη, εφόσον περιπτώσεις όπου η δραστηριότητα

μιας κοινοτικής εταιρίας διεξάγεται αποκλειστικά μέσω μόνιμης εγκατάστασής της σε ένα μόνο άλλο κράτος μέλος, είναι μάλλον ασυνήθιστες, ενδεχομένως θα έπρεπε ο ανωτέρω προτεινόμενος ορισμός να τροποποιηθεί συμφώνως προς το άρθρο 1 παρ. 2 της Οδηγίας.

Με τις παραγράφους 6 και 7 του άρθρου 2 του Νσχ, οι οποίες τροποποιούν το άρθρο 10 του ν.2578/1998, ορίζεται ότι τα κέρδη τα οποία λαμβάνει ημεδαπή εταιρία λόγω της συμμετοχής της σε θυγατρική εταιρία που εδρεύει σε άλλο κράτος μέλος, αποτελούν ακαθάριστα έσοδα και υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος φυσικών ή νομικών προσώπων, αναλόγως του εταιρικού τύπου. Περαιτέρω, προβλέπεται ότι, από το συνολικό ποσό του ελληνικού φόρου εισοδήματος που αναλογεί στα ανωτέρω κέρδη, εκπίπτουν το ποσό του φόρου της θυγατρικής εταιρίας, το οποίο αναλογεί στα διανεμηθέντα κέρδη, καθώς και το ποσό του φόρου που τυχόν παρακρατήθηκε επ' αυτών. Η ως άνω όμως φορολογική μεταχείριση των διανεμόμενων κερδών από θυγατρικές εταιρίες κρατών μελών εμφανίζεται διαφορετική από την αντίστοιχη φορολογική μεταχείριση των κερδών που διανέμονται από ημεδαπές θυγατρικές εταιρίες, τα οποία, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ.1 και το άρθρο 106 παρ.1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα και ως εκ τούτου δεν υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος, ως φορολογηθέντα στο επίπεδο της θυγατρικής εταιρίας. Προκειμένου η φορολογική μεταχείριση των διανεμόμενων από ημεδαπές εταιρίες κερδών έναντι των διανεμομένων από εταιρίες που εδρεύουν σε άλλο κράτος μέλος να είναι ομοιόμορφη (βλ. σχετ. αποφάσεις ΔΕΚ C-319/2002 της 7-9-2004, Petri Manninen, Συλλογή 2004 σελ.Ι-07477 και C-35/98 της 6-6-2000, B.G.M. Verkoijen, Συλλογή 2000 σελ.Ι-04071 και υπόθεση C-170/05, Denkavit), θα ήταν ίσως σκόπιμο να προβλεφθεί η μη φορολόγηση των διανεμόμενων κερδών από κοινοτικές εταιρίες, δυνατότητα η οποία, εξ άλλου, παρέχεται εναλλακτικά από το άρθρο 4 της Οδηγίας 90/435/ΕΟΚ, όπως αυτό τροποποιήθηκε με την ενσωματούμενη Οδηγία, ούτως ώστε να εξασφαλίζεται, κατ' αποτέλεσμα, όμοια φορολογική μεταχείριση μεταξύ κερδών που διανέμονται από ημεδαπές και κερδών που διανέμονται από κοινοτικές θυγατρικές εταιρίες.

Ενώ το άρθρο 1 παρ.4 της ενσωματούμενης Οδηγίας προβλέπει ότι η μητρική εταιρία έχει δικαίωμα να εκπέσει τον φόρο εισοδήματος που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη και καταβλήθηκε από τη θυγατρική εταιρία και «*κάθε χαμηλότερου επιπέδου θυγατρική*», από τις παραγράφους 4, 7 και 8 του άρθρου 2 του Νσχ προκύπτει ότι το δικαίωμα αυτό περιορίζεται μόνο στον φόρο που καταβλήθηκε από την άμεσα θυγατρική (εγγονή) της θυγατρικής, και υπό την πρόσθετη προϋπόθεση ότι το κέρδος αυτό δεν υπήχθη σε φορολογία στο κράτος μέλος της θυγατρικής εταιρίας. Οι προτεινόμενες διατάξεις θα έπρεπε, ενδεχομένως, να αναδιαμορφωθούν, ώστε να καθίσταται

σαφές ότι η μητρική εταιρία θα έχει δικαίωμα να εκπέσει τον αναλογούντα φόρο που καταβλήθηκε από οποιουδήποτε επιπέδου θυγατρική της σε διανεμόμενο προς αυτή κέρδος και ανεξαρτήτως του αν η άμεσα θυγατρική της έχει υπαχθεί ή όχι σε φόρο για το κέρδος αυτό.

Με την παράγραφο 9, η οποία αντικαθιστά το άρθρο 11 του ν.2578/1998, επαναπροσδιορίζεται η προϋπόθεση της επί «*δύο τουλάχιστον συνεχή έτη*» διατήρησης του ποσοστού συμμετοχής, προκειμένου μία εταιρία να υπαχθεί στις διατάξεις των άρθρων 9 και 10, σε «*δύο τουλάχιστον έτη*», με απάλειψη της υποχρέωσης τα δύο έτη να είναι συνεχή. Σημειώνεται, ότι το άρθρο 3 παρ.2 της Οδηγίας 90/435/ΕΟΚ αναφέρεται σε επί «*δύο τουλάχιστον συνεχή έτη*» συμμετοχή.

Με την παράγραφο 10 του άρθρου 2 του Νσχ προστίθεται νέο παράρτημα (Α1) κοινοτικών εταιριών στις οποίες έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 8 έως 11 του ν.2578/1998. Σημειώνεται ότι, πέραν των περιλαμβανομένων στο ανωτέρω παράρτημα εταιριών, δυνάμει της «Πράξης περί των όρων προσχωρήσεως της Τσεχικής Δημοκρατίας, της Δημοκρατίας της Εσθονίας, της Κυπριακής Δημοκρατίας, της Δημοκρατίας της Λετονίας, της Δημοκρατίας της Λιθουανίας, της Δημοκρατίας της Ουγγαρίας, της Δημοκρατίας της Μάλτας, της Δημοκρατίας της Πολωνίας, της Δημοκρατίας της Σλοβενίας και της Σλοβακικής Δημοκρατίας και των προσαρμογών των Συνθηκών επί των οποίων βασίζεται η Ευρωπαϊκή Ένωση» (Επίσημη Εφημερίδα αριθ. L 236 της 23/09/2003 σελ.0033), οι διατάξεις της Οδηγίας 90/435/ΕΟΚ εφαρμόζονται και σε διανεμόμενα κέρδη θυγατρικών εταιριών που εδρεύουν στα ανωτέρω νέα κράτη μέλη, οι οποίες θα ήταν σκόπιμο να περιληφθούν στο ως άνω παράρτημα.

Τέλος, και ενόψει της δυσχέρειας απόδειξης ορισμένων εκ των προϋποθέσεων εφαρμογής της Οδηγίας 90/435/ΕΟΚ, όπως αυτή τροποποιήθηκε με την ενσωματούμενη Οδηγία (ενδεικτικά: ποσοστό συμμετοχής σε θυγατρική εταιρία χαμηλότερου επιπέδου από την άμεσα θυγατρική, ποσά καταβληθέντων φόρων στην αλλοδαπή που αναλογούν στα διανεμηθέντα κέρδη, κλπ.) και προς αποφυγή ενδεχόμενων αμφισβητήσεων κατά το στάδιο εφαρμογής της, θα ήταν ίσως σκόπιμο να προβλεφθεί η έκδοση υπουργικής απόφασης με την οποία θα καθορίζεται ο τρόπος απόδειξης των ανωτέρω προϋποθέσεων, καθώς και άλλες ειδικότερες λεπτομέρειες εφαρμογής των άρθρων 9 έως 11 του ν.2578/1998.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β

Ενσωμάτωση της Οδηγίας 2004/56/ΕΚ του Συμβουλίου της 21-4-2004

Με τις διατάξεις του άρθρου 4 του Νσχ ενσωματώνεται στο εσωτερικό μας δίκαιο η Οδηγία 2004/56/ΕΚ του Συμβουλίου της 21-4-2004 για την τρο-

ποποίηση της Οδηγίας 77/799/ΕΟΚ σχετικά με την αμοιβαία συνδρομή των αρμόδιων αρχών των κρατών μελών στον τομέα των άμεσων φόρων και των φόρων επί των ασφαλιστών, η οποία είχε ενσωματωθεί στο εσωτερικό μας δίκαιο με τις διατάξεις των άρθρων 19 έως 23 του ν.1914/1990, όπως αυτά τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 2 του ν.3312/2005.

Με τις προτεινόμενες διατάξεις σκοπείται η με καλύτερο τρόπο διασφάλιση της προστασίας των προσωπικών δεδομένων που αφορούν φορολογικά θέματα, τα οποία μπορεί να έχουν ευαίσθητο χαρακτήρα (βλ. σχετ. και Απόφαση 2/14-1-2005 της Αρχής Προστασίας Δεδομένων Προσωπικού Χαρακτήρα), και τα οποία η διαδικασία αμοιβαίας συνεργασίας των φορολογικών Αρχών των κρατών μελών θα μπορούσε, ενδεχομένως, να θέσει σε κίνδυνο (βλέπε σχετικές επισημάνσεις στην έκθεση της Επιστημονικής Υπηρεσίας της Βουλής επί του ν.3312/2005, σελ.5-6). Πιο συγκεκριμένα, με την παράγραφο 2 του άρθρου 4 του Νσχ, η οποία προσθέτει νέα παράγραφο 7 στο άρθρο 20 του ν.1914/1990, προβλέπεται η υποχρέωση, την πρώτη φορά που ο εξουσιοδοτημένος εκπρόσωπος του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών παρέχει στην αρμόδια αρχή άλλου κράτους μέλους πληροφορίες που εμπίπτουν στις σχετικές με το φορολογικό απόρρητο διατάξεις, να της γνωστοποιεί ότι οι πληροφορίες αυτές είναι απόρρητες κατά την ελληνική νομοθεσία και χρησιμοποιούνται μόνο για φορολογικούς σκοπούς.

Με την παράγραφο 3 του άρθρου 4 του Νσχ προστίθεται νέο άρθρο 24 στο ν.1914/1990 με το οποίο ρυθμίζεται η διαδικασία κοινοποίησης στην Ελλάδα από τις αρμόδιες υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, πράξεων και αποφάσεων αλλοδαπών φορολογικών Αρχών.

Εξ άλλου, για λόγους σαφήνειας, ενόψει του ότι ο ν.1914/1990 περιλαμβάνει 66 άρθρα, θα έπρεπε, ενδεχομένως, πριν από τις τελευταίες τρεις λέξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του προτεινόμενου νέου άρθρου 21 («του νόμου αυτού»), να προστεθεί «των άρθρων 19 έως 24».

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ

Φορολογικές διατάξεις

Άρθρο 5 Νσχ

Οι προτεινόμενες διατάξεις καταργούν ορισμένες υποχρεώσεις που μέχρι σήμερα επέβαλε η εθνική νομοθεσία περί φόρου προστιθέμενης αξίας (διορισμός φορολογικού εκπροσώπου από μη εγκατεστημένες στην Ελλάδα επιχειρήσεις άλλων κρατών μελών και τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων από αυτόν, καθώς και υπογραφή των δηλώσεων ΦΠΑ από λογιστή - φοροτεχνικό) κατά παράβαση της Έκτης Οδηγίας του Συμβουλίου της 17-5-1977 περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των Κρατών μελών, σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών - Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας:

ομοιόμορφη φορολογική βάση (77/388/ΕΟΚ), όπως έχει τροποποιηθεί, συμπληρωθεί και ισχύει σήμερα. Οι διατάξεις αυτές καταργούνται κατόπιν αποστολής αιτιολογημένης γνώμης από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή τον Δεκέμβριο του 2004 (βλ. σχετ. ΙΡ/04/1507/20-12-2004).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Δ

Τροποποιήσεις της τελωνειακής νομοθεσίας

Άρθρο 7 Νοχ

Στο άρθρο 7, το οποίο αντικαθιστά το άρθρο 137 του Εθνικού Τελωνειακού Κώδικα, προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι, πέραν των χρηματικών προστίμων, τα οχήματα υπόκεινται και σε προσωρινή δέσμευση, με πράξη της τελωνειακής Αρχής που διαπιστώνει την παράβαση, στις περιπτώσεις που δεν διασφαλίζεται η είσπραξη των απαιτήσεων του Δημοσίου. Προς αποφυγή αδικαιολόγητων διαφοροποιήσεων κατά την εφαρμογή του ανωτέρω μέτρου, θα ήταν ίσως σκόπιμο να καθορισθούν με υπουργική απόφαση τα κριτήρια και οι προϋποθέσεις εφαρμογής αυτού του μέτρου από τις τελωνειακές Αρχές.

Αθήνα, 8 Μαρτίου 2006

Ο Εισηγητής
Γεώργιος Φωτόπουλος
Ειδικός Επιστημονικός Συνεργάτης

Ο προϊστάμενος του Β΄ Τμήματος
Νομοτεχνικής Επεξεργασίας
Στέφανος Κουτσουμπίνας
Επ. Καθηγητής της Νομικής Σχολής
του Πανεπιστημίου Θράκης

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