



ΒΟΥΛΗ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΩΝ

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

ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΝΟΜΟΣΧΕΔΙΟΥ

«Ρυθμίσεις στη φορολογία εισοδήματος, ρυθμίσεις θεμάτων αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών και λοιπές διατάξεις»

I. Γενικές Παρατηρήσεις

Το υπό συζήτηση και ψήφιση Νοσχ αποτελείται από τέσσερα κεφάλαια και τριάντα άρθρα.

Με το κεφάλαιο Α' επέρχονται τροποποιήσεις στη φορολογία εισοδήματος, κυρίως ως προς ζητήματα φορολογικών συντελεστών των φυσικών προσώπων και εκπιπτουσών από τον οφειλόμενο φόρο ποσών δαπανών (άρθρο 1), φορολογίας του εισοδήματος από τόκους, παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα και από μεταβίβαση μετοχών (άρθρο 2), φορολογικών συντελεστών των νομικών προσώπων του άρθρου 2 παρ. 4 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και δαπανών που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων (άρθρο 3), καθώς και προσδιορισμού του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα όταν δεν τηρούνται ή όταν δεν διαφυλάσσονται τα προβλεπόμενα βιβλία και στοιχεία (άρθρο 4). Επιβάλλεται αυτοτελής φορολογία στην υπεραξία που προκύπτει κατά τη μεταβίβαση ακινήτων από ιδιώτες (άρθρο 5), τροποποιούνται διατάξεις για την παρακράτηση φόρου εισοδήματος (άρθρο 6) και θεσπίζονται άλλες ουσιαστικές και διαδικαστικές ρυθμίσεις φορολογίας εισοδήματος (άρθρα 7 και 8). Τροποποιούνται οι κανόνες προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος και οι συντελεστές φορολογίας των νομικών προσώπων του άρθρου 101 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (άρθρο 9), καθώς και οι ρυθμίσεις του άρθρου 31 του ν. 3986/2011 για το τέλος επιτηδεύματος (άρθρο 10), θεσπίζονται διατάξεις για τη φορολογική μεταχείριση νομικών προσώπων που συμμετείχαν σε «πρόγραμμα αναδιάταξης του ελληνικού χρέους» (άρθρο 11) και τροποποι-

2

ούνται και συμπληρώνονται οι ρυθμίσεις για την τεκμηρίωση των τιμών των ενδοομικών συναλλαγών (άρθρο 12).

Με το κεφάλαιο Β' τροποποιούνται διατάξεις για την Υπηρεσία Εσωτερικών Υποθέσεων του Υπουργείου Οικονομικών (άρθρο 13), την Οικονομική Επιθεώρηση (άρθρο 14), τις υποχρεώσεις που αναλαμβάνουν υπάλληλοι του Υπουργείου Οικονομικών όταν τους ανατίθενται συγκεκριμένα καθήκοντα (άρθρο 15), την επιστημονική υποστήριξη των Γενικών Γραμματέων του Υπουργείου Οικονομικών (άρθρο 16), καθώς και το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (άρθρο 18).

Με το κεφάλαιο Γ' θεσπίζεται δυνατότητα υπαγωγής στο καθεστώς του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) των μισθώσεων χώρων για άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας (άρθρο 19) και τροποποιούνται διατάξεις που ρυθμίζουν θέματα απαλλαγής από το τέλος ταξινόμησης και τα τέλη κυκλοφορίας των επιβατικών αυτοκινήτων (άρθρο 20), του Έκτακτου Ειδικού Τέλους Ηλεκτροδοτούμενων Δομημένων Επιφανειών και της δήλωσης στοιχείων ακινήτων των φυσικών προσώπων (άρθρο 21), του τέλους ταξινόμησης επιβατικών αυτοκινήτων (άρθρο 22), του φόρου πολυτελείας μεταχειρισμένων αυτοκινήτων (άρθρο 23), καθώς και διατάξεις του Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων (άρθρο 24).

Με το κεφάλαιο Δ' επιβάλλεται φόρος στα υπό ξένη σημαία πλοία των οποίων η διαχείριση γίνεται από εταιρείες εγκατεστημένες στην Ελλάδα δυνάμει του άρθρου 26 του ν. 27/1975 και θεσπίζεται απαλλαγή από τον φόρο κληρονομιών της κτήσης μετοχών εταιρειών χαρτοφυλακίου οι οποίες κατέχουν αμέσως ή εμμέσως μετοχές σε πλειοκτήτριες εταιρείες (άρθρο 26), αντικαθίσταται το άρθρο 35 του ν. 814/1978 (άρθρο 27), θεσπίζονται ρυθμίσεις για τα τεχνικά-ψυχαγωγικά παίγνια (άρθρο 28) και τροποποιούνται οι διατάξεις για την επιχορήγηση των Μη Κυβερνητικών Οργανώσεων (άρθρο 29).

II. Παρατηρήσεις επί των άρθρων

1. Επί του άρθρου 1 παρ. 1

Με την προτεινόμενη παράγραφο 1 αντικαθίσταται το άρθρο 9 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ) που κυρώθηκε με τον ν. 2238/1994 και, μεταξύ άλλων, θεσπίζεται διαφορετική κλίμακα συντελεστών φορολογίας ανά κατηγορία εισοδήματος και τροποποιείται το ισχύον καθεστώς, συμφώνως προς το οποίο ο φόρος εισοδήματος επιβάλλεται καταρχήν ενιαίως στο συνολικό εισόδημα των φυσικών προσώπων. Τίθεται εν προκειμένω προβληματισμός ως προς το εάν η εφαρμογή διαφορετικής κλίμακας φορολογικών συντελεστών ανά κατηγορία εισοδήματος συνάδει προς τις αρχές της καθολικότητας του φόρου και της φορολόγησης με βάση τη φοροδοτική ικανότη-

τα, υπό την έννοια ότι οι προτεινόμενες ρυθμίσεις, υπό προϋποθέσεις, άγουν σε διαφορετική φορολογική επιβάρυνση εισοδημάτων ιδίου ύψους αναλόγως της πηγής από την οποία προέρχονται, καθώς επίσης και σε βαρύτερη φορολογική επιβάρυνση φορολογουμένων με μικρότερο εισόδημα προερχόμενο από μία πηγή εν σχέσει προς άλλους με μεγαλύτερο εισόδημα, το οποίο προέρχεται από περισσότερες πηγές. Και ναι μεν, κατά τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, ο κοινός νομοθέτης διαθέτει ευρεία ευχέρεια να διαμορφώνει το κατάλληλο, κατά την εκτίμησή του, φορολογικό σύστημα, χωρίς να αποκλείεται η διαφορετική φορολογική μεταχείριση κατηγοριών φορολογουμένων, πλην όμως η μεταχείριση αυτή δεν πρέπει να είναι αυθαίρετη, αλλά να στηρίζεται σε γενικά και αντικειμενικά κριτήρια ανταποκρινόμενα στις ιδιαίτερες συνθήκες υπό τις οποίες τελεί κάθε κατηγορία, ενόψει και των εκάστοτε κοινωνικοοικονομικών συνθηκών (ΣΤΕ 693/2011, 3485/2007, 2974/2001, 497/2000, 444/1995, 1135/1991).

Περαιτέρω, οι προτεινόμενες ρυθμίσεις δεν περιλαμβάνουν αφορολόγητο κλίμακιο εισοδήματος για καμία κατηγορία εισοδήματος, ενώ ειδικώς για εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες μέχρι 42.000 ευρώ, αντί της θέσπισης αφορολόγητου ποσού εισοδήματος, προβλέπεται μείωσή του βάσει της προτεινόμενης κλίμακας αναλογούντος φόρου, αντιστρόφως ανάλογη του ύψους του εισοδήματος αυτού. Όπως έχει επισημανθεί και στην έκθεση της Επιστημονικής Υπηρεσίας της Βουλής επί του άρθρου 38 του Νσχ «Συνταξιοδοτικές ρυθμίσεις, ενιαίο μισθολόγιο-βαθμολόγιο, εργασιακή εφεδρεία και άλλες διατάξεις εφαρμογής του Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2012-2015» (ν. 4024/2011), η κατάργηση του αφορολόγητου ποσού εισοδήματος ή η θέσπιση αφορολόγητου ποσού εισοδήματος το οποίο είναι χαμηλότερο από το ελάχιστο όριο διαβίωσης του φορολογουμένου ενδεχομένως δεν είναι συμβατή με την αρχή της φορολόγησης με βάση τη φοροδοτική ικανότητα, τον σεβασμό της αξίας του ανθρώπου και την υποχρέωση προστασίας της οικογένειας και της παιδικής ηλικίας. Συναφώς επισημαίνεται πάγια νομολογία του Γερμανικού Συνταγματικού Δικαστηρίου (βλ. BVerfGE 82, 60· 87, 153 [169-171]· 99, 216· 120, 125 [155] και 99, 246 [261]) η οποία έχει ως εξής: Ο συνταγματικώς κατοχυρωμένος σεβασμός της αξίας του ανθρώπου (άρθρο 1 παρ. 1 GG), σε συνδυασμό με την επίσης συνταγματικώς κατοχυρωμένη αρχή του κοινωνικού κράτους (άρθρο 20 παρ. 1 GG), αλλά και με την υποχρέωση προστασίας της οικογένειας και των δικαιωμάτων του παιδιού (άρθρο 6 GG), δεσμεύουν τον κοινό νομοθέτη, ως προς τον σεβασμό του ελάχιστου ορίου διαβίωσης (existenzminimum) (βλ. και Tipke/Lang, Steuerrecht, 20η εκδ., 2010, σελ.260-262, όπου και περαιτέρω βιβλιογραφία). Εν προκειμένω, εφόσον ο νομοθέτης, στο πλαίσιο του δι-

4

καίου της κοινωνικής πρόνοιας, καθόρισε ελάχιστο όριο διαβίωσης, το οποίο το κράτος υποχρεούται να εξασφαλίζει, δια της καταβολής παροχών κοινωνικής πρόνοιας, στους πολίτες που δεν διαθέτουν ίδια μέσα, είναι αυτονόητο ότι το ποσό αυτό δεν μπορεί να υπολείπεται του ελάχιστου ορίου διαβίωσης, το οποίο απαλλάσσεται του φόρου εισοδήματος. Συνεπώς, το αναγνωρισμένο στο δικαίωμα της κοινωνικής πρόνοιας ελάχιστο όριο διαβίωσης συνιστά το ελάχιστο ποσό εισοδήματος που πρέπει να είναι αφορολόγητο (BVerfGE 87, 153 [169-171]). Εφόσον, επομένως, το κράτος υποχρεούται να διασφαλίσει για τους πολίτες που δεν διαθέτουν ίδια μέσα τις ελάχιστες προϋποθέσεις για διαβίωση η οποία προσιδιάζει στον σεβασμό της αξίας του ανθρώπου, θα ήταν παράλογο να τους αφαιρεί μέσω της φορολογίας αυτό που πρέπει να τους επιστρέφει υπό μορφή παροχών κοινωνικής πρόνοιας [BVerfGE 120, 125 (155) και 99, 246 (261)]. Περαιτέρω, κατά τη διαμόρφωση του ύψους του ελάχιστου ορίου διαβίωσης ο νομοθέτης πρέπει να λαμβάνει υπόψη του το γεγονός ότι, λόγω των έμμεσων φόρων, οι ανάγκες διαβίωσης του φορολογουμένου αυξάνονται. Μάλιστα, με νεότερες αποφάσεις του Γερμανικού Συνταγματικού Δικαστηρίου (BVerfGE 120, 125) διευρύνθηκε η έννοια του ελάχιστου ορίου διαβίωσης στο μέτρο που έγινε δεκτό ότι, για τον υπολογισμό του, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη και η κάλυψη της ανάγκης του φορολογουμένου για μόνιμη περίθαλψη ή ειδική μέριμνα λόγω ασθένειας, ιδίως δια της καταβολής των ανάλογων ασφαλιστικών εισφορών. Στο πλαίσιο αυτό, η Γερμανική κυβέρνηση υποβάλλει κάθε δύο έτη στο Κοινοβούλιο έκθεση (Existenzminimumbericht) στην οποία προσδιορίζεται το ύψος του ελάχιστου ορίου διαβίωσης το οποίο πρέπει να είναι αφορολόγητο (βλ. http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Pressemitteilungen/Finanzpolitik/2012/11/2012-11-07-PM74-anlage.pdf?__blob=publication-File&n=2). Συναφώς προς τα ανωτέρω σημειώνεται ότι, κατά τα πλέον πρόσφατα δημοσιευμένα στοιχεία της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής (Ιανουάριος 2013, με έτος αναφοράς το έτος 2011) για τις συνθήκες διαβίωσης στην Ελλάδα (βλ. http://www.statistics.gr/portal/page/portal/ESYE/PAGE-livingcond/content/LivingConditionsInGreece_0113.pdf), το κατώφλι κινδύνου φτώχειας ανέρχεται στο ποσό των 5.951 ευρώ ετησίως ανά άτομο, ενώ για τη χορήγηση του Επιδόματος Κοινωνικής Αλληλεγγύης Συνταξιούχων (άρθρο 20 του ν. 2434/1996) τα κριτήρια ατομικού και οικογενειακού εισοδήματος για το έτος 2012 έχουν προσδιορισθεί σε 9.884,11 ευρώ και 15.380,90 ευρώ, αντιστοίχως (ΚΥΑ 135688/0092/4-10-2011).

Επίσης, παρατηρείται ότι θα ήταν νομοτεχνικώς ορθότερο να γίνεται η υπαγωγή των κατηγοριών εισοδήματος στις νέες επιμέρους κλίμακες φορο-

λογίας με ρητή αναφορά στις διατάξεις του ΚΦΕ, οι οποίες προσδιορίζουν το καθαρό εισόδημα ανά κατηγορία (πηγή) εισοδήματος. Περαιτέρω, ενόψει του ότι με τις προτεινόμενες ρυθμίσεις ο φόρος εισοδήματος δεν επιβάλλεται πλέον ενιαίως στο συνολικό εισόδημα των φυσικών προσώπων, θα ήταν, ενδεχομένως, σκόπιμο να επέλθουν τροποποιήσεις και στο άρθρο 4 του ΚΦΕ.

2. Επί του άρθρου 1 παρ. 2

Με την προτεινόμενη ρύθμιση ορίζεται ότι εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, αφαιρουμένων των ασφαλιστικών εισφορών, θεωρείται και «το εισόδημα από ατομική επιχείρηση παροχής υπηρεσιών ή ελεύθεριο επάγγελμα, εφόσον συντρέχουν αθροιστικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις: (α) έχουν έγγραφη σύμβαση με τα φυσικά ή/και νομικά πρόσωπα τα οποία λαμβάνουν τις υπηρεσίες τους, και (β) τα φυσικά ή/και νομικά πρόσωπα τα οποία λαμβάνουν τις υπηρεσίες δεν υπερβαίνουν τα τρία (3), ή εφόσον υπερβαίνουν τον αριθμό αυτό, ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) των ακαθαρίστων εσόδων του εισοδήματος από ατομική επιχείρηση ή ελεύθεριο επάγγελμα προέρχεται από ένα (1) από τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα που λαμβάνουν τις υπηρεσίες αυτές».

Η προτεινόμενη ρύθμιση, η οποία θα έπρεπε ενδεχομένως, να αναδιατυπωθεί με μεγαλύτερη σαφήνεια, σε συνδυασμό με τη διατύπωση του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του νέου άρθρου 9 του ΚΦΕ («εισόδημα από ... μισθούς με έκδοση τιμολογίου ή απόδειξης για παροχή υπηρεσιών»), φαίνεται να εισάγει εμμέσως τεκμήριο, τουλάχιστον ως προς τη φορολογία εισοδήματος, ότι τα ανωτέρω πρόσωπα τελούν σε σχέση εξάρτησης από τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα προς τα οποία παρέχουν τις υπηρεσίες τους, ούτως ώστε να δικαιολογείται από πλευράς φορολογικής ισότητας η διαφοροποίηση της φορολογίας εισοδήματος των ανωτέρω προσώπων εν σχέσει προς τις λοιπές ατομικές επιχειρήσεις και τους ελεύθερους επαγγελματίες. Αντίστοιχου περιεχομένου ρύθμιση ισχύει και στον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), συμφώνως προς την οποία δεν θεωρείται ότι ασκούν οικονομική δραστηριότητα κατά τρόπο ανεξάρτητο και, ως εκ τούτου, εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, «οι μισθωτοί και λοιπά φυσικά πρόσωπα, τα οποία συνδέονται με τον εργοδότη τους με σύμβαση εργασίας η με οποιαδήποτε άλλη νομική σχέση που δημιουργεί δεσμούς εξάρτησης, όσον αφορά τους όρους εργασίας ή την αμοιβή και συνεπάγεται την ευθύνη του εργοδότη.» (άρθρο 3 παρ. 1 Κώδικα ΦΠΑ, άρθρο 10 Οδηγίας 2006/112/ΕΚ). Περαιτέρω, συναφής ρύθμιση ισχύει στο πεδίο του εργατικού δικαίου (και, κατ'

6

αποτέλεσμα, και του κοινωνικοασφαλιστικού δικαίου, δυνάμει του άρθρου 2 παρ. 1 του ν. 1846/1951), συμφώνως προς την οποία, «συμφωνία μεταξύ εργοδότη και απασχολούμενου για παροχή υπηρεσιών ή έργου, για ορισμένο ή αόριστο χρόνο, ιδίως στις περιπτώσεις αμοιβής κατά μονάδα εργασίας (φασόν), τηλεργασίας, κατ' οίκον απασχόλησης, τεκμαίρεται ότι υποκρύπτει σύμβαση εξαρτημένης εργασίας, εφόσον η εργασία παρέχεται αυτοπροσώπως, αποκλειστικά ή κατά κύριο λόγο στον ίδιο εργοδότη για εννέα (9) συνεχείς μήνες.» (άρθρο 1 παρ. 1 του ν. 2639/1998, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 1 παρ. 1 του ν. 3846/2010). Επισημαίνεται, εν προκειμένω, το ενδεχόμενο να δημιουργηθούν ερμηνευτικές αμφισβητήσεις ως προς την υπαγωγή ή μη σε ΦΠΑ των υπηρεσιών που παρέχονται από τα πρόσωπα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της προτεινόμενης διάταξης, όπως επίσης και ως προς την υπαγωγή των ανωτέρω προσώπων στις προστατευτικές ρυθμίσεις της εργατικής νομοθεσίας, καθώς και στην ασφάλιση του ΙΚΑ-ΕΤΑΜ.

3. Επί του άρθρου 2 παρ. 1 έως 6

Με τις προτεινόμενες ρυθμίσεις των παραγράφων 1 έως 6 τροποποιούνται οι διατάξεις περί φορολόγησης του εισοδήματος από τόκους και αυξάνεται ο συντελεστής αυτοτελούς φορολογίας από 10% σε 15%.

Παρατηρείται ότι, ενόψει του ότι προτείνεται να απαλειφθεί η ρύθμιση του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 10 του άρθρου 9 του ΚΦΕ και του ότι προτείνεται δια του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3, ο δικαιούχος τόκων αλλοδαπής προέλευσης να εκπίπτει από τον αναλογούντα ελληνικό φόρο, τον φόρο που του έχει παρακρατηθεί στην αλλοδαπή, δημιουργείται προβληματισμός για τον τρόπο διενέργειας της ανωτέρω έκπτωσης στις περιπτώσεις κατά τις οποίες η απόδοση του φόρου δεν γίνεται από τον δικαιούχο, αλλά από πιστωτικό ίδρυμα, κατά τα οριζόμενα στην περίπτωση γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του ΚΦΕ.

4. Επί του άρθρου 2 παρ. 7

Με την προτεινόμενη ρύθμιση αντικαθίσταται η παράγραφος 2 του άρθρου 13 του ΚΦΕ και επιβάλλεται φόρος με συντελεστή 20% στην προκύπτουσα υπεραξία από την πώληση μετοχών ανωνύμων εταιρειών, προβλέπεται δε ότι για τον προσδιορισμό της φορολογητέας υπεραξίας «αφαιρείται το κόστος απόκτησης των μεταβιβαζομένων μετοχών από την κατώτατη πραγματική αξία που έχουν αυτές κατά το χρόνο της μεταβίβασης. Η κατώτατη πραγματική αξία των μετοχών που μεταβιβάζονται εξευρίσκεται ως εξής:».

Παρατηρείται ότι θα ήταν δόκιμο να αναδιατυπωθεί ως ακολούθως η ανωτέρω ρύθμιση: «αφαιρείται το κόστος απόκτησης των μεταβιβαζομένων μετοχών από το πράγματι συμφωνηθέν τίμημα, όπως αυτό προκύπτει από το συμβολαιογραφικό έγγραφο ή ιδιωτικό συμφωνητικό, και το οποίο δεν μπορεί να είναι μικρότερο από την ελάχιστη αξία που προκύπτει ως εξής:» και, κατ' αντιστοιχία, η περίπτωση δ': «Σε περίπτωση που από άλλα έγγραφα ή αποδεικτικά στοιχεία προκύπτει τίμημα πώλησης μεγαλύτερο από το δηλωθέν ή το προκύπτον κατά τις διατάξεις των περιπτώσεων α' έως γ', για την επιβολή του φόρου λαμβάνεται υπόψη το τίμημα αυτό» (βλ. και άρθρο 34§1 ΚΦΕ).

Επίσης, για νομοτεχνικούς λόγους, θα ήταν ίσως σκόπιμο να γίνεται συγκεκριμένως παραπομπή, για τον προσδιορισμό του κόστους απόκτησης των μεταβιβαζόμενων μετοχών, στην υποπερίπτωση ββ' της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του ΚΦΕ.

Ως προς το τελευταίο εδάφιο της προτεινόμενης νέας παραγράφου 2 του άρθρου 13 του ΚΦΕ, με το οποίο προβλέπεται ότι, όταν δικαιούχοι είναι νομικά πρόσωπα που αναφέρονται στο άρθρο 101 παρ. 1 του ΚΦΕ (Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε., συνεταιρισμοί, αλλοδαπές επιχειρήσεις κ.λπ.), η ανωτέρω υπεραξία φορολογείται με τις γενικές διατάξεις, επισημαίνεται η ρύθμιση του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Νσχ, συμφώνως προς την οποία, οι διατάξεις περί φορολογίας των νομικών προσώπων του άρθρου 101 παρ. 1 του ΚΦΕ (άρθρα 98επ. του ΚΦΕ) εφαρμόζονται και στα νομικά πρόσωπα του άρθρου 2 παρ. 4 του ΚΦΕ που τηρούν διπλογραφικά βιβλία. Επισημαίνεται, περαιτέρω, ότι η ρύθμιση περί εφαρμογής των άρθρων 39 και 39Α του ΚΦΕ στις μεταβιβάσεις μετοχών πρέπει να απαλειφθεί από το άρθρο 12 παρ. 7 του Νσχ και να ενταχθεί στο κείμενο της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του ΚΦΕ, όπως αυτό διαμορφώνεται με την προτεινόμενη παράγραφο.

5. Επί του άρθρου 2 παρ. 9

Με την προτεινόμενη ρύθμιση αντικαθίσταται η παράγραφος 3 του άρθρου 28 του ΚΦΕ, η οποία αφορά ζητήματα φορολογίας κερδών από την πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών. Δεδομένου ότι τα κέρδη αυτά εντάσσονται στην Δ' κατηγορία εισοδήματος (εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, άρθρα 28-39Γ του ΚΦΕ), δημιουργεί προβληματισμό η αναφορά, στην προτεινόμενη διάταξη, στα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 2 του άρθρου 101 του ΚΦΕ (μη κερδοσκοπικά νομικά πρόσωπα) καθόσον, συμφώνως προς το άρθρο 99 παρ. 1 περ. ε' του ΚΦΕ, τα ημεδαπά μη κερδο-

8

σκοπικά νομικά πρόσωπα υπάγονται σε φόρο μόνο για το εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων ή από κινητές αξίες, και όχι για το εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

6. Επί του άρθρου 3 παρ. 1

Με την προτεινόμενη ρύθμιση τροποποιείται το άρθρο 10 παρ. 1 του ΚΦΕ και, μεταξύ άλλων, θεσπίζεται πλέον προοδευτικός συντελεστής φορολογίας (26% και 33%) των κερδών των προσώπων του άρθρου 2 παρ. 4 (Ο.Ε., Ε.Ε., αστικές εταιρείες, κοινωνίες που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, κοινοπραξίες), εφόσον τηρούν απλογραφικά βιβλία. Αντιθέτως, αν τα ανωτέρω πρόσωπα τηρούν διπλογραφικά βιβλία, θεσπίζεται αναλογικός συντελεστής (26%) φορολογίας των κερδών τους και, περαιτέρω, επιβάλλεται παρακρατούμενος φόρος στα διανεμόμενα κέρδη με συντελεστή 10%, κατ' αναλογία όσων ισχύουν για τα κέρδη που διανέμονται από Ε.Π.Ε.. Επίσης, ορίζεται ότι, για τον προσδιορισμό των εσόδων και των κερδών τους, εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 98 επ. του ΚΦΕ. Λαμβανομένων υπόψη των όσων αναφέρθηκαν ανωτέρω στην παρατήρηση επί του άρθρου 1 παρ. 1 του Νσχ, δημιουργείται προβληματισμός ως προς το εάν η διαφοροποίηση των κανόνων φορολογίας των νομικών προσώπων με αποκλειστικό κριτήριο την κατηγορία των τηρούμενων λογιστικών βιβλίων (η οποία, εν προκειμένω, συναρτάται προς το ύψος των ακαθάριστων εσόδων τους) συνιστά γενικό και αντικειμενικό κριτήριο το οποίο, υπό το πρίσμα της αρχής της φορολογικής ισότητας, καθιστά ανεκτή την εφαρμογή διαφορετικών κανόνων σε νομικά πρόσωπα που λειτουργούν υπό τον ίδιο εταιρικό τύπο, για τον προσδιορισμό των εσόδων και των κερδών τους, όπως επίσης και για τον συντελεστή φορολογίας τόσο των ιδίων όσο και των προσώπων που συμμετέχουν σε αυτά.

7. Επί του άρθρου 3 παρ. 9

Με την προτεινόμενη ρύθμιση τροποποιείται η περίπτωση γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 28 του ΚΦΕ και ορίζεται ότι η κοινοπραξία ως φορολογικό υποκείμενο «αναγνωρίζεται εφόσον έχουν πληρωθεί οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών.» Εν προκειμένω επισημαίνεται ότι ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (υποπαράγραφος Ε.1. ν.4093/2012) δεν περιλαμβάνει συγκεκριμένες προϋποθέσεις υπό τις οποίες μία κοινοπραξία θεωρείται επιτηδευματίας, αντίστοιχες με αυτές του άρθρου 2 παρ. 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992). Ενδεχομένως, εφόσον κριθεί αναγκαίο, θα μπορούσε να γίνει αναφορά στο άρθρο 293 του ν. 4072/2012, το οποίο

προβλέπει ότι η κοινοπραξία είναι εταιρεία χωρίς νομική προσωπικότητα, η οποία, «εφόσον καταχωρισθεί στο Γ.Ε.ΜΗ. ή εμφανίζεται προς τα έξω, αποκτά, ως ένωση προσώπων, ικανότητα δικαίου και πτωχευτική ικανότητα».

8. Επί του άρθρου 3 παρ. 13

Η προτεινόμενη διάταξη έχει το ίδιο ρυθμιστικό περιεχόμενο με αυτή του άρθρου 12 παρ. 10 του Νσχ, και θα ήταν σκόπιμο να διαγραφεί.

9. Επί του άρθρου 3 παρ. 22

Με την προτεινόμενη ρύθμιση προστίθεται υποπερίπτωση στην περίπτωση ε΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του ΚΦΕ και ορίζεται ότι, για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος από εμπορική επιχείρηση, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα «ο φόρος του παρόντος». Παρατηρείται ότι όμοιου περιεχομένου ρύθμιση περιλαμβάνεται και στο άρθρο 4 παρ. 1 του ΚΦΕ.

10. Επί του άρθρου 4 παρ. 1

Με την προτεινόμενη ρύθμιση, με την οποία αντικαθίσταται το άρθρο 32 του ΚΦΕ, θεσπίζονται διατάξεις για τον προσδιορισμό «με αντικειμενικό τρόπο» του ακαθάριστου και του καθαρού εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα, όταν δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών, με αποτέλεσμα να καθίσταται αδύνατη η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων. Επισημαίνεται ότι από τη διατύπωση των νέων διατάξεων, σε αντίθεση προς τις αντίστοιχες ρυθμίσεις του άρθρου 30 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, συνάγεται ότι προσδιορισμός των εσόδων και των κερδών «με αντικειμενικό τρόπο» χωρεί μόνο σε περιπτώσεις μη τήρησης των προβλεπόμενων βιβλίων και φορολογικών στοιχείων, χωρίς να παρέχεται (από τις προτεινόμενες νέες διατάξεις) τέτοια δυνατότητα και σε περιπτώσεις κατά τις οποίες τα προβλεπόμενα βιβλία και φορολογικά στοιχεία να μην τηρούνται, διαφυλάσσονται και επιδεικνύονται στον έλεγχο, πλην όμως η τήρησή τους είναι πλημμελής, με συνέπεια την ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των δεδομένων που αποτυπώνονται σε αυτά, ακόμη και όταν είναι αδύνατη η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων.

11. Επί του άρθρου 5

Με την προτεινόμενη ρύθμιση, με την οποία αντικαθίσταται το άρθρο 33 του ΚΦΕ, επιβάλλεται αυτοτελής φορολογία με συντελεστή 20% στα «κέρδη υπεραξίας κεφαλαίου» που προκύπτουν από τη μεταβίβαση ακινήτων.

Ως προς το ζήτημα του προσδιορισμού της τιμής κτήσης του ακινήτου για την επιβολή του φόρου, παρατηρείται ότι, ενδεχομένως, θα ήταν σκόπιμο να διευκρινίζεται πώς θα προσδιορίζεται το κόστος κτήσης κτισμάτων που ανεγείρονται μετά την απόκτηση του ακινήτου, αν δηλαδή θα λαμβάνεται υπόψη η αντικειμενική αξία τους, το κατ' άρθρο 35 του ΚΦΕ ελάχιστο κόστος κατασκευής ή η αξία που προκύπτει από νόμιμα φορολογικά παραστατικά. Επίσης, σχετικώς προς τις εξαιρέσεις από τον επιβαλλόμενο φόρο παρατηρείται ότι, ενδεχομένως, θα πρέπει να προβλεφθεί και η μη υπαγωγή σε αυτόν των επιχειρήσεων που φορολογούνται δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 34 του ΚΦΕ.

Περαιτέρω, λόγω της νομοτεχνικής ένταξης του νέου άρθρου 33 στο κεφάλαιο Γ' της φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, χωρίς την προσθήκη αντίστοιχης ρύθμισης στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων, και δεδομένου ότι οι προτεινόμενες διατάξεις δεν περιλαμβάνουν αυτοτελή ρύθμιση του υποκειμένου του νέου φόρου, συνάγεται ότι η τυχόν προκύπτουσα υπεραξία κατά τη μεταβίβαση ακινήτων, η οποία αποκτάται από νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 παρ. 2 ή από νομικά πρόσωπα που απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος, παραμένει αφορολόγητη.

Τέλος, παρατηρείται ότι ο όρος «τιμή πώλησης» στο δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 5 του νέου άρθρου 33 του ΚΦΕ, ενδεχομένως πρέπει να αντικατασταθεί από τον όρο «τιμή κτήσης».

12. Επί του άρθρου 6 παρ. 5

Με την προτεινόμενη ρύθμιση, με την οποία τροποποιείται το άρθρο 54 παρ. 5 του ΚΦΕ, ορίζεται ότι στις «αμοιβές ή τα ποσοστά κερδών που διανέμονται από τα κέρδη που κεφαλαιοποιούν ή διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες σε μέλη Διοικητικού Συμβουλίου ή στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό υπό οποιαδήποτε μορφή (bonus) καθώς και οι αμοιβές μελών Διοικητικού Συμβουλίου ... που ... εκπίπτουν σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 6 του άρθρου 105 από τα ακαθάριστα έσοδα» ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 40% και εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης. Επισημαίνεται, εν προκειμένω, ότι η επιβολή φόρου με τον ίδιο συντελεστή στις αμοιβές των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου των Α.Ε. ανεξαρτήτως του αν αυτές καταβάλλονται από τα προ της επιβολής φόρων κέρδη (περίπτωση κατά την οποία οι αμοιβές αυτές μειώνουν τα φορολογητέα κέρδη της Α.Ε.) ή από τα μετά την επιβολή φόρων κέρδη (περίπτωση κατά την οποία οι αμοιβές αυτές δεν μειώνουν τα φορολογητέα κέρδη της Α.Ε.) άγει, στη δεύτερη περίπτωση, σε πολύ δυ-

σμενέστερη φορολογική μεταχείριση, από οικονομικής πλευράς, του ίδιου εισοδήματος (αμοιβές μελών Διοικητικού Συμβουλίου).

13. Επί του άρθρου 6 παρ. 12

Με την προτεινόμενη ρύθμιση, με την οποία τροποποιείται το άρθρο 114 παρ. 2 του ΚΦΕ, ορίζεται ότι «όταν δικαιούχος του εισοδήματος από κινητές αξίες, με εξαίρεση τα μερίσματα, είναι φυσικό πρόσωπο κάτοικος αλλοδαπής, η παρακράτηση φόρου ενεργείται με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%)». Ενδεχομένως θα έπρεπε να προβλέπεται ότι, με την παρακράτηση αυτή, εξαντλείται η υποχρέωση του φυσικού προσώπου στην Ελλάδα, και δεν υποχρεούται αυτό στην υποβολή φορολογικής δήλωσης (βλ. αντίστοιχη ρύθμιση του άρθρου 12 παρ. 13 του ΚΦΕ).

14. Επί του άρθρου 7 παρ. 7

Με την προτεινόμενη διάταξη θεσπίζεται ειδικό επίδομα τριτέκνων και πολυτέκνων, το οποίο ορίζεται σε 500 ευρώ κατ' έτος για κάθε τέκνο, εφόσον το οικογενειακό εισόδημα δεν υπερβαίνει τις 45.000 ευρώ.

Όπως έχει επισημανθεί και στην Έκθεση της Επιστημονικής Υπηρεσίας της Βουλής επί της υποπαραγράφου ΙΑ.2 του άρθρου πρώτου του Νσχ «Εγκριση Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013-2016 – Επείγοντα Μέτρα Εφαρμογής του ν. 4046/2012 και του Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013-2016» (ν. 4093/2012), το Συμβούλιο της Επικρατείας έχει κρίνει επί του συναφούς ζητήματος του περιορισμού των προβλεπόμενων από το άρθρο 63 του ν. 1892/1990 παροχών προς τις πολύτεκνες μητέρες βάσει εισοδηματικών κριτηρίων ότι «(...) το άρθρο 21 παρ. 2 του Συντάγματος ορίζει ότι "πολύτεκνες οικογένειες . . . δικαιούνται της ειδικής φροντίδος του Κράτους". Με την διάταξη αυτή, η θέσπιση της οποίας αποσκοπεί την αντιμετώπιση του δημογραφικού προβλήματος της Χώρας (βλ. Πρακτικά Βουλής επί του Συντάγματος, Συνεδρίαση ΟΘ' /26-4-1975, σελ. 479, 486), παρέχεται μεν, κατ' αρχήν, υπόδειξη προς τον κοινό νομοθέτη για την λήψη των καταλλήλων μέτρων φροντίδος υπέρ των πολυτέκνων οικογενειών, εξυπακούεται, όμως, ταυτοχρόνως στοιχειώδης απαγορευτικός κανόνας, δεσμευτικός για τον κοινό νομοθέτη, συμφώνως προς τον οποίο δεν είναι συνταγματικώς ανεκτός ο περιορισμός ή η υποβάθμιση της παρεχομένης στους πολυτέκνους ειδικής φροντίδος, άνευ αποχρώντος λόγου, στα πλαίσια της αυτής σχέσεως (βλ. Σ.Ε. 2773, 2778, 2781/1991). Εν όψει δε της αδιασπίκτου διατυπώσεως της εν λόγω συνταγματικής διατάξεως αλλά και του προαναφερθέντος σκοπού της, η εξυπηρέ-

τηση του οποίου συνιστά και λόγον γενικωτέρου δημοσίου συμφέροντος (βλ. Σ.Ε. 2773/1991), δεν είναι, επίσης, συνταγματικώς ανεκτές, ρυθμίσεις με τις οποίες ορισμένες πολύτεκνες οικογένειες εξαιρούνται της ανωτέρω ειδικής κρατικής φροντίδος, αφού έτσι αναιρείται, ως προς αυτές, η αδιαστίκτως υπέρ των πολυτέκνων οικογενειών επιβαλλομένη από το Σύνταγμα ειδική φροντίδα του Κράτους. Η θέσπιση δε, ειδικώτερα, τέτοιων εξαιρέσεων με κριτήρια αναγόμενα στο εισόδημα των πολυτέκνων οικογενειών δεν είναι συνταγματικώς επιτρεπτή, εν όψει και του ότι ο συνταγματικός νομοθέτης, θεσπίζοντας την υπέρ αυτών ειδική κρατική φροντίδα, δεν απέβλεψε στην ενίσχυση αυτών ως κατηγορίας οικονομικώς αδυνάτων ή αναξιοπαθούντων προσώπων. (...) Εν όψει τούτου (...) η θέσπιση (...) ανωτάτου ορίου ετησίου οικογενειακού εισοδήματος ως προϋποθέσεως για την χορήγηση των ως άνω παροχών [οι οποίες αποτελούν «λόγω του καθολικού των χαρακτηρισμών και της φύσεώς των ως χρηματικών παροχών, μέτρα με τα οποία, κατ' εξοχήν, πραγματώνεται η κατ' άρθρον 21 παρ. 2 του Συντάγματος ειδική κρατική φροντίδα υπέρ των πολυτέκνων οικογενειών»] αντίκειται στην εν λόγω συνταγματική διάταξη (...).» (ΣτΕ 1095/2001).

Σημειώνεται, πάντως, ότι ως προς τις οικογένειες με τρία τέκνα, οι οποίες δεν εμπίπτουν στο πεδίο προστασίας του άρθρου 21 παρ. 2 του Συντάγματος περί προστασίας των πολύτεκνων οικογενειών («διότι κατά την διάταξη του άρθρου πρώτου του ν. 1910/1944 (όπως ισχύει), πολύτεκνοι θεωρούνται, κατ' αρχήν, οι γονείς που έχουν τέσσερα τέκνα»), ο κοινός νομοθέτης δεν εμποδίζεται να διαφοροποιήσει τις προβλεπόμενες παροχές βάσει εισοδηματικών κριτηρίων (ΣτΕ 1693/2009, 998/2010, 19/2010. Βλ. σχετικώς και Έκθεση της Επιστημονικής Υπηρεσίας της Βουλής επί του Νοσ «Ανασυγκρότηση Φορέων Κοινωνικής Αλληλεγγύης, Κέντρα Αποκατάστασης, Αναδιάρθρωση Ε.Σ.Υ. και άλλες διατάξεις» (ν. 4025/2011)).

15. Επί του άρθρου 8 παρ. 1

Με την προτεινόμενη ρύθμιση, με την οποία αντικαθίσταται η παράγραφος 1 του άρθρου 61 του ΚΦΕ, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι «υπόχρεοι για υποβολή δήλωσης είναι όσοι δηλώνουν κάτοικοι εξωτερικού για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα ή υπάγονται στις διατάξεις των άρθρων 16 και 17 του Κ.Φ.Ε., ανεξάρτητα αν εμπίπτουν στην απαλλαγή της περίπτωσης η' του άρθρου 18 του Κ.Φ.Ε.». Για λόγους νομοτεχνικής αρτιότητας, η ανωτέρω διάταξη θα ήταν σκόπιμο να αναδιατυπωθεί ως εξής: «υπόχρεοι για υποβολή δήλωσης είναι οι κάτοικοι εξωτερικού, εφόσον αποκτούν πραγματικό εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα ή εφόσον υπάγονται στις διατάξεις

των άρθρων 16 και 17 του Κ.Φ.Ε., ανεξάρτητα από το αν εμπίπτουν στην απαλλαγή της περίπτωσης η' του άρθρου 18 του Κ.Φ.Ε.».

16. Επί του άρθρου 8 παρ. 5

Με την προτεινόμενη ρύθμιση προστίθενται νέες παράγραφοι 10, 11, 12 και 13 στο άρθρο 66 του ΚΦΕ. Για λόγους ακριβολογίας, η νέα παράγραφος 13 πρέπει να αναδιατυπωθεί ως εξής: «13. Τα δικαιώματα του αρμόδιου προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. που ορίζονται από τις διατάξεις των παραγράφων 10 και 11 του άρθρου αυτού ενασκούνται παράλληλα και από τους Γενικούς Διευθυντές Φορολογίας, Οικονομικής Επιθεώρησης, και Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων, καθώς και από τους προϊσταμένους του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.).».

17. Επί του άρθρου 8 παρ. 9

Με την προτεινόμενη ρύθμιση προστίθεται νέα περίπτωση ιστ' στο άρθρο 85 παρ. 5 του ΚΦΕ και εισάγεται νέα εξαίρεση από τις ρυθμίσεις περί φορολογικού απορρήτου, συμφώνως προς την οποία, επιτρέπεται η χορήγηση σε τρίτα πρόσωπα στοιχείων που προστατεύονται από το φορολογικό απόρρητο, «κατόπιν εισαγγελικής παραγγελίας του άρθρου 25 παρ.4 εδ. β' του ν. 1756/1988, η οποία περιλαμβάνει αιτιολόγηση του παραγγέλλοντος εισαγγελικού λειτουργού περί μη συνδρομής φορολογικού απορρήτου». Παρατηρείται ότι θα έπρεπε να προβλέπεται ότι για την ως άνω αιτιολόγηση δεν αρκεί απλή στάθμιση του έννομου συμφέροντος του αιτούντος, αλλά να γίνεται συγκεκριμένη αναφορά στην εφαρμοστέα κατά περίπτωση διάταξη του άρθρου 85 του ΚΦΕ ή άλλου νομοθετήματος, η οποία επιτρέπει εν προκειμένω την άρση του φορολογικού απορρήτου.

Επίσης, αυτονόητο είναι ότι η κατά τα ανωτέρω χορήγηση ευαίσθητων προσωπικών δεδομένων, κατά την έννοια του άρθρου 2 περ. β' του ν. 2472/1997, θα γίνεται υπό την επιφύλαξη των οριζομένων στο άρθρο 7 του ν. 2472/1997 (άρθρο 8 Οδηγίας 95/46/ΕΚ). Περαιτέρω, πρέπει να προσδιορισθεί με ποιον τρόπο θα λαμβάνει χώρα η, κατά το άρθρο 11 του ν. 2472/1997, υποχρέωση ενημέρωσης του υποκειμένου για την ως άνω επεξεργασία των προσωπικού χαρακτήρα δεδομένων του.

18. Επί του άρθρου 9 παρ. 3

Η προτεινόμενη διάταξη πρέπει να απαλειφθεί, διότι ίδια ρύθμιση έχει περιληφθεί στο άρθρο 116 παρ. 10 του ν. 4072/2012.

19. Επί του άρθρου 9 παρ. 7

Με την προτεινόμενη ρύθμιση αντικαθίσταται η περίπτωση ια΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 103 του ΚΦΕ δια της οποίας ρυθμίζονται ζητήματα φορολογίας μερισμάτων που εισπράττονται από ημεδαπές εταιρείες και καταβάλλονται από αλλοδαπές θυγατρικές τους εταιρείες. Προς αποφυγή ερμηνευτικών αμφισβητήσεων πρέπει, ενδεχομένως, να διευκρινισθεί ποιες από τις επιμέρους ρυθμίσεις της προτεινόμενης διάταξης καταλαμβάνει το τελευταίο εδάφιο, συμφώνως προς το οποίο, «τα πιο πάνω δεν έχουν εφαρμογή όταν το αποθεματικό διανέμεται σε μητρική εταιρεία άλλου κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 11 του ν. 2578/1998». Επίσης, δεδομένης της ρύθμισης του άρθρου 116 παρ. 11 του ν. 4072/2012, συμφώνως προς την οποία, «οι εκάστοτε ισχύουσες φορολογικές διατάξεις για τις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.) εφαρμόζονται και στις ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρίες (Ι.Κ.Ε.)», είναι σκόπιμο να διευκρινισθεί ότι η προτεινόμενη ρύθμιση καταλαμβάνει και τις ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες.

20. Επί του άρθρου 9 παρ. 25

Με την προτεινόμενη ρύθμιση τροποποιείται η παράγραφος 6 (νυν 7) του άρθρου 106 του ΚΦΕ και ορίζεται ότι το ποσό που λαμβάνουν οι μέτοχοι κατά την εξαγορά ή την με άλλο τρόπο απόκτηση από ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία ιδίων αυτής μετοχών με σκοπό την απόσβεση ή μείωση του κεφαλαίου της υπόκειται σε παρακράτηση φόρου βάσει των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 54. Προς αποφυγή ερμηνευτικών αμφισβητήσεων, σκόπιμο θα ήταν το προτεινόμενο τρίτο εδάφιο να τροποποιηθεί ως εξής: «Το ανωτέρω ποσό που λαμβάνουν οι μέτοχοι, πέραν του πράγματι καταβληθέντος από αυτούς αντιτίμου των μετοχών, υπόκειται σε παρακράτηση φόρου βάσει των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 54».

21. Επί του άρθρου 10 παρ. 4

Με την προτεινόμενη ρύθμιση τροποποιούνται οι διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 3986/2011, δια των οποίων επιβάλλεται το τέλος επιτηδεύματος. Παρατηρείται ότι με τις νέες διατάξεις φαίνεται να εξαιρούνται του πεδίου εφαρμογής του ανωτέρω τέλους τα νομικά πρόσωπα που δεν ασκούν εμπορική επιχείρηση, αλλά αποκτούν εισόδημα από άλλες πηγές (ακίνητα, κινητές αξίες, γεωργική επιχείρηση, ελευθέριο επάγγελμα).

22. Επί του άρθρου 12

Με τις διατάξεις του προτεινόμενου άρθρου τροποποιούνται οι διατάξεις που ρυθμίζουν ζητήματα ενδοομιλικών συναλλαγών και τεκμηρίωσης των τιμών τους (άρθρα 39 και 39Α του ΚΦΕ).

Επισημαίνεται, καταρχάς, ότι από την προτεινόμενη νέα παράγραφο 5 του άρθρου 39 του ΚΦΕ δεν καθίσταται σαφές εάν η Δ.Ο.Υ. Μεγάλων Επιχειρήσεων θα έχει μόνο αρμοδιότητες ελέγχου ή και έκδοσης των σχετικών πράξεων καταλογισμού φόρου, ούτε, επίσης, ποιο είναι το νόημα της εξουσιοδότησης προς τον αρμόδιο υπουργό για τον «καθορισμό της καθ' ύλην αρμοδιότητας», εφόσον ως καθ' ύλην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ορίζεται, εκ του νόμου, η Δ.Ο.Υ. Μεγάλων Επιχειρήσεων. Περαιτέρω, επί της ίδιας παραγράφου, όπως και επί των άρθρων 39Α παρ. 8 και 39Γ παρ. 1 του ΚΦΕ, παρατηρείται ότι χρήζει διευκρίνισης η «αποκλειστική προθεσμία ενός μήνα» που παρέχεται στον αρμόδιο υπουργό για την έκδοση των σχετικών αποφάσεων, κυρίως ως προς τις συνέπειες της μη εμπρόθεσμης έκδοσής της ή τη δυνατότητα τροποποίησής της στο μέλλον.

Επί του προτεινόμενου νέου άρθρου 39Β παρ. 3 του ΚΦΕ, θα έπρεπε ίσως να διευκρινισθεί εάν η αναφορά στις διατάξεις του ν. 2523/1997 καταλαμβάνει μόνο την επιβολή προστίμου κατά την παράγραφο 5 (όπως προστίθεται με το άρθρο 12 παρ. 5 του Νσχ) του άρθρου 4 του νόμου αυτού ή και την επιβολή πρόσθετου φόρου.

Επί του προτεινόμενου νέου άρθρου 39Γ του ΚΦΕ, το οποίο παρέχει τη δυνατότητα για προέγκριση της μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης μετά από αίτηση της επιχείρησης και απόφαση της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων, παρατηρείται ότι συναφής ρύθμιση είχε ισχύσει και στο παρελθόν, κατά το άρθρο 14 παρ. 6 του ν. 2459/1997, η οποία όμως, τελικώς, δεν εφαρμόστηκε στην πράξη, οι δε σχετικές ρυθμίσεις καταργήθηκαν αναδρομικώς δια των άρθρων 4 παρ. 5 και 6 του ν. 2753/1999 και 4 παρ. 13 του ν. 2873/2000. Επισημαίνεται, επίσης, ότι πρέπει να προβλέπεται ρητώς εάν η αμφισβήτηση, από πλευράς της επιχείρησης, της ολικής ή μερικής απόρριψης της αίτησης προέγκρισης ή της αίτησης ανανέωσής της, όπως, επίσης, και της τυχόν αναθεώρησης ή ανάκλησής της παράγει ουσιαστική ή ακυρωτική διαφορά, καθώς και αν στις περιπτώσεις αυτές χωρεί διοικητική προσφυγή. Περαιτέρω, ως προς τη σύσταση επιτροπής επανελέγχου των αποφάσεων προέγκρισης, παρατηρείται ότι η εξουσιοδοτική διάταξη του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 1 του νέου άρθρου 39Γ του ΚΦΕ πρέπει, κατ' ελάχιστον, να προβλέπει τον αριθμό των μελών της και τις ιδιότητές τους, καθώς και τις τυχόν συνέπειες σε περι-

πτωση που, κατά τον επανέλεγχο, η επιτροπή κρίνει ότι η απόφαση προέγκρισης δεν είναι σύννομη (αναθεώρηση, ανάκληση ή ακύρωση).

Τέλος, επί της παραγράφου 19 εξεταστέο εάν η 1.1.2014 πρέπει να τεθεί ως ημερομηνία έναρξης ισχύος των διατάξεων της παραγράφου 4, και όχι της παραγράφου 5.

23. Επί του άρθρου 19

Με τις προτεινόμενες διατάξεις τροποποιείται το άρθρο 8 παρ. 2 περ. δ' του Κώδικα ΦΠΑ (που κυρώθηκε με τον ν. 2859/2000) και παρέχεται δικαίωμα, κατ' επιλογήν του εκμισθωτή, υπαγωγής σε ΦΠΑ της εκμίσθωσης χώρων για άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας, αυτοτελώς ή στο πλαίσιο μεικτών συμβάσεων, εφόσον ο μισθωτής είναι πρόσωπο υποκείμενο σε ΦΠΑ.

Με το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 1 ορίζεται ότι οι προτεινόμενες διατάξεις «ισχύουν και για επιχειρήσεις που έχουν επιβάλει Φ.Π.Α. στις πράξεις που καλύπτονται από το πρώτο εδάφιο πριν την 1η Ιανουαρίου 2013 και, κατά συνέπεια οι εν λόγω επιχειρήσεις έχουν δικαίωμα έκπτωσης για τις προηγούμενες χρήσεις για τις οποίες έχει επιβληθεί ΦΠΑ, εκτός από την περίπτωση που έχουν εκδοθεί πράξεις προσδιορισμού του φόρου οι οποίες έχουν καταστεί καθ' οιονδήποτε τρόπο οριστικές. Στις περιπτώσεις αυτές απαιτείται η υποβολή αίτησης επιλογής φορολόγησης, μέχρι 30.6.2013». Δεδομένου ότι, κατά τη ρητή διατύπωση του άρθρου 30 παρ. 1 του Κώδικα ΦΠΑ, για τα αγαθά επένδυσης το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικώς κατά τον χρόνο έναρξης χρησιμοποίησής τους, και όχι σε μεταγενέστερο χρονικό σημείο, η προτεινόμενη διάταξη δημιουργεί προβληματισμό ως προς το ρυθμιστικό περιεχόμενό της, δεδομένου ότι οι ανωτέρω επιχειρήσεις αποκτούν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ το πρώτον την 1.1.2013 και, επομένως, δεν δικαιούνται έκπτωσης του ΦΠΑ που βάρυνε επενδυτικά αγαθά τους (κτήρια, μηχανολογικός εξοπλισμός, κ.λπ.) τα οποία έχουν χρησιμοποιηθεί (εκμισθωθεί) πριν από την ημερομηνία αυτή. Όπως έχει επισημανθεί και στην έκθεση της Επιστημονικής Υπηρεσίας της Βουλής επί συναφούς ρύθμισης του άρθρου 24 του Νσχ «Μεταβολές στη φορολογία εισοδήματος, απλουστεύσεις στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και άλλες διατάξεις» (ν. 3522/2006), κατά την ερμηνεία των σχετικών διατάξεων του δικαίου της ΕΕ (Εκτη Οδηγία ΦΠΑ, 1977/388/ΕΟΚ, νυν Οδηγία 2006/112/ΕΚ), το ΔΕΚ [απόφαση της 8-6-2000 στην υπόθεση C-396/98 (Schlossstraße)] έχει κρίνει ότι νομοθετικές μεταβολές μεταγενέστερες της πραγματοποίησης της δαπάνης απόκτησης του επενδυτικού αγαθού (εν προκειμένω, κτηρίου) δεν επηρεάζουν το δικαίωμα έκπτωσης, ακόμη και αν το επενδυτικό αγαθό δεν έχει

ακόμη χρησιμοποιηθεί σε φορολογητέες ή μη πράξεις [πρβλ. και την απόφαση της 26-4-2005 στην υπόθεση C-376/02 (Goed Wonen II)]. Σχετικώς κρίνεται σκόπιμο να υπομνησθεί η διάταξη του άρθρου 192 της Οδηγίας 2006/112/EK, συμφώνως προς την οποία, «σε περίπτωση μεταβολής της υπαγωγής ενός υποκειμένου στον φόρο από το κανονικό φορολογικό καθεστώς σε ειδικό καθεστώς ή αντίστροφα, τα κράτη μέλη μπορούν να λαμβάνουν τα απαιτούμενα μέτρα, ώστε να αποτρέπεται το ενδεχόμενο ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο να απολαμβάνει αδικαιολόγητο πλεονέκτημα ή να υφίσταται αδικαιολόγητη ζημία».

Από νομοτεχνικής πλευράς, στην παράγραφο 3, δια της οποίας τροποποιείται το άρθρο 33 παρ. 3 του Κώδικα ΦΠΑ, πρέπει να απαλειφθεί το επίθετο «πενταετούς» στην υποπερίπτωση αα' της περίπτωσης α', ενώ η περίπτωση δδ' πρέπει να αντικατασταθεί ως εξής: «δδ) για παράδοση έργων σύνδεσης σταθμών αυτοπαραγωγής ή ανεξάρτητης παραγωγής μέχρι το δίκτυο της ΔΕΔΔΗΕ Α.Ε. ή του ΑΔΜΗΕ Α.Ε., σύμφωνα με όσα ορίζονται στον ν. 4001/2011 (Α' 179) όπως ισχύει».

24. Επί του άρθρου 26 παρ. 1

Με την προτεινόμενη διάταξη αντικαθίσταται το άρθρο 26 του ν. 27/1975 και επιβάλλεται το πρώτον φορολογία βάσει της χωρητικότητας στα πλοία με ξένη σημαία, των οποίων η διαχείριση γίνεται από εταιρείες εγκατεστημένες στην Ελλάδα δυνάμει του άρθρου 25 του ν. 27/1975.

Καταρχάς παρατηρείται ότι ο νέος φόρος δεν επιβάλλεται επί τη βάσει των γενικών παραδεκτών στο πεδίο του δημοσίου διεθνούς δικαίου συνδυετικών στοιχείων μεταξύ υποκειμένου ή αντικειμένου του φόρου και του κράτους που επιβάλλει τον φόρο, δηλαδή αφενός της εθνικότητας, της κατοικίας, της έδρας ή της εγκατάστασης του υποκειμένου στον φόρο εντός του κράτους αυτού και αφετέρου της αποκόμισης εισοδήματος από πηγή εντός του κράτους αυτού. Αντιθέτως, εισάγεται νέο κριτήριο, το οποίο δεν συνδέεται με τη χώρα νηολόγησης του πλοίου ή την έδρα της πλοιοκτήτριας εταιρείας ή τη διενέργεια πλόων από και προς την Ελλάδα (βλ. άρθρα 37 παρ. 4 και 105 παρ. 8 του ΚΦΕ), αλλά με την εγκατάσταση στην Ελλάδα της εταιρείας που διαχειρίζεται το υπό ξένη σημαία πλοίο. Πέραν αυτού, προβληματισμός ως προς τη δημοσιονομική απόδοση του νέου φόρου δημιουργείται και εξαιτίας της, κατ' ανάγκη, εξαίρεσης από το πεδίο εφαρμογής του πλοίων που, είτε λόγω της χώρας νηολόγησής τους είτε λόγω της έδρας της πλοιοκτήτριας εταιρείας, εμπίπτουν στις ρυθμίσεις Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας σχετικώς με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου ή διμερών Ναυτιλιακών Συμβάσεων που έχει συνάψει η Ελλάδα με άλλα κράτη.

Περαιτέρω, με την προτεινόμενη νέα παράγραφο 11 του άρθρου 26 του ν. 27/1975 ορίζεται ότι «ο κατά τις διατάξεις του παρόντος άρθρου επιβαλλόμενος φόρος εξαντλεί κάθε υποχρέωση της αλλοδαπής» πλοιοκτήτριας εταιρείας, ενώ «η ίδια απαλλαγή από κάθε φόρο, τέλος, εισφορά ή κράτηση ισχύει και για τους μετόχους ή εταίρους των ως άνω εταιρειών, μέχρι φυσικού προσώπου, για το εισόδημα που αποκτούν με τη μορφή διανομής καθαρών κερδών ή μερισμάτων, είτε απευθείας είτε από εταιρείες χαρτοφυλακίου (holding companies), ανεξαρτήτως του αριθμού των εταιρειών χαρτοφυλακίου που παρεμβάλλονται μεταξύ της πλοιοκτήτριας εταιρείας και του τελικού μετόχου ή εταίρου». Επισημαίνεται ότι από τη διατύπωση της προτεινόμενης ρύθμισης συνάγεται ότι εάν, λόγω εφαρμογής Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας σχετικώς με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου ή διμερούς Ναυτιλιακής Σύμβασης, το υπό ξένη σημαία πλοίο (και η πλοιοκτήτρια εταιρεία) έχουν εξαιρεθεί από τον φόρο που επιβάλλεται με τις προτεινόμενες νέες παραγράφους 1-9 του άρθρου 26 του ν. 27/1975, τότε οι ανωτέρω απαλλακτικές διατάξεις της παραγράφου 11 δεν θα τυγχάνουν εφαρμογής. Επίσης, σκόπιμο ίσως θα ήταν να διευκρινισθεί εάν η ως άνω απαλλαγή από κάθε «εισφορά» καταλαμβάνει και την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011, όπως επίσης και εάν η απαλλαγή «από τον φόρο» που παρέχεται με το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 11 σε ναυτικές εταιρείες του ν. 959/1979 αναφέρεται στον φόρο που επιβάλλεται με τις προτεινόμενες διατάξεις ή σε κάθε άλλο φόρο, τέλος ή εισφορά.

Από νομοτεχνικής πλευράς, παρατηρείται ότι η ρύθμιση της νέας παραγράφου 8 του άρθρου 26 του ν. 27/1975 είναι μάλλον περιττή, δεδομένου ότι για τα ζητήματα βεβαίωσης και είσπραξης του φόρου εφαρμόζονται κατά παραπομπή οι διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος, συμφώνως προς το άρθρο 21 του ν. 27/1975.

25. Επί του άρθρου 26 παρ. 2

Με την προτεινόμενη ρύθμιση αντικαθίσταται το δεύτερο εδάφιο της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 29 του ν. 27/1975. Δεδομένου ότι το αντικαθιστάμενο εδάφιο έχει καταργηθεί από τις διατάξεις της ενότητας Β' του άρθρου 25 του ν.3842/2010, αλλά και για λόγους συστηματικής ενοποίησης όλων των διατάξεων της φορολογίας κληρονομιών σε ενιαίο κείμενο, η προτεινόμενη ρύθμιση πρέπει να ενταχθεί στο άρθρο 25 παρ. 2 περ. α' του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Τυχερά Παιγνία, ο οποίος κυρώθηκε με τον ν. 2961/2001.

26. Επί του άρθρου 27

Με την προτεινόμενη ρύθμιση τροποποιείται το άρθρο 35 του ν. 814/1978 και οι διατάξεις του εναρμονίζονται με αυτές του άρθρου 26 παρ. 11 του ν. 27/1975, όπως αυτές τίθενται με το άρθρο 26 παρ. 1 του Νσχ. Παρατηρείται ότι, προς αποφυγή ερμηνευτικών αμφισβητήσεων, θα ήταν σκόπιμο να υιοθετηθεί ακριβώς η διατύπωση της παραγράφου 11 του άρθρου 26 του ν. 27/1975.

Αθήνα, 9.1.2013

Οι εισηγητές
Δημήτρης Κανελλόπουλος
Προϊστάμενος του Τμήματος Διεθνών και Αμυντικών Μελετών
Γεώργιος Φωτόπουλος
Ειδικοί Επιστημονικοί Συνεργάτες

Ο προϊστάμενος του Α΄ Τμήματος
Νομοτεχνικής Επεξεργασίας
Ξενοφών Παπαρρηγόπουλος
Αν. 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
Ομότιμος Καθηγητής της Νομικής Σχολής του Πανεπιστημίου Αθηνών