

ΕΡΕΥΝΑ - ΚΡΙΤΙΚΗ - ΕΡΜΗΝΕΙΑ

ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ

Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΑΛΛΟΔΑΠΩΝ ΕΡΓΟΛΗΠΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ σύμφωνα με τις διατάξεις άρθρου 7 Ν. 2579/98

του **Χαράλ. Αναγνωστόπουλου**,
επ. δ/ντή υπ. Οικονομικών

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

1. Ιστορική εξέλιξη.....	819
2. Σχόλια:	
α) Στις διατάξεις της παρ. 9 του άρθ. 15 ν.δ. 3843/58 (παρ. 7 αρθ. 13 ν. 2238/94).....	819
β) Στις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 7 του ν. 2579/98.....	820
3. Συμπέρασμα.....	822

1. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΕΞΕΛΙΞΗ

Οι αλλοδαπές εταιρίες και οργανισμοί που αναλαμβάνουν την εργοληπτική κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων στην Ελλάδα, φορολογούνταν πάντοτε με βάση τις διατάξεις του άρθρου 36α του ν.δ. 3323/1955 (τώρα άρθρο 34 του ν. 2238/94), όπως αυτές ίσχυαν κάθε φορά μετά την τροποποίησή τους με σειρά μεταγενέστερου νόμου (αρθ. 9 ν. 1077/71, αρθ. 6 ν.δ. 72/73, αρθ. 17 παρ. 1, 2, 3 ν. 820/78, αρθ. 17 ν. 814/78, αρθ. 35 & 2 ν. 1041/80 κ.λπ.). Όμως, από το έτος 1984, με βάση τις διατάξεις του νόμου 1473/84 (ΦΕΚ 127Α) αρθ. 10 § 2, με τις οποίες προστέθηκαν παράγραφοι 7, 8 και 9 στο άρθρο 15 του ν.δ. 3843/58 (τώρα άρθρο 13 παρ. 5, 6 και 7 του ν. 2238/94) και συγκεκριμένα με την παρ. 9 του άρθρου 15 του ν.δ. 3843/58 (τώρα παρ. 7 του άρθρου 13 του ν. 2238/94), καθιερώθηκε ειδικός τρόπος φορολογίας για τις πιο πάνω αλλοδαπές εταιρίες και οργανισμούς, μη εφαρμοζομένων πλέον γι' αυτούς των διατάξεων του άρθρου 34 του ν. 2238/94. Σύμφωνα δε με τις διατάξεις του αρθ. 48 του ν. 1473/84, η ισχύς των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 10 του αυτού νόμου αρχίζει από τη δημοσίευση του νόμου, δηλαδή από την 7η Σεπτεμβρίου 1984 και κατά ρητή διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 10 του ίδιου ως άνω νόμου, οι διατάξεις της παρ. 9 του άρθρου 15 του ν.δ. 3843/58 (παρ. 7 αρθ. 13 ν. 2238/94) εφαρμόζονται σε τεχνικά έργα που δημοπρατούνται ή ανατίθενται απευθείας σε εργοληπτικές αλλοδαπές εταιρίες και οργανισμούς από τη δημοσίευση του νόμου (7/9/1984).

2. ΣΧΟΛΙΑ

α. Στις διατάξεις της παρ. 9 του άρθρου 15 του ν.δ. 3843/58 (παρ. 7 του άρθρου 13 του ν. 2238/94).

Όπως προαναφέρθηκε, με τις διατάξεις της πιο πάνω παραγράφου, καθιερώθηκε ειδικός τρόπος φορολογίας των αλλοδαπών εταιριών και οργανισμών που αναλαμβάνουν την εργοληπτική κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων στην Ελλάδα. Ο ειδικός τρόπος φορολογίας συνίσταται στο γεγονός ότι για τον υπολογισμό του οφειλόμενου φόρου εισοδήματος δεν λαμβάνονται υπόψη τα καθαρά κέρδη αλλά η συνολική ακαθάριστη αξία των έργων του Δημοσίου,

δήμων και κοινοτήτων κ.τ.λ., των ιδιωτικών έργων γενικά και τέλος, η συνολική ακαθάριστη αξία χωρίς την αξία των υλικών για ιδιωτικά έργα για τα οποία ο εργολήπτης δεν χρησιμοποιεί δικά του υλικά. Στη συνολική ακαθάριστη αξία των έργων των πιο πάνω περιπτώσεων εφαρμόζεται ιδιαίτερος για κάθε περίπτωση φορολογικός συντελεστής και το γινόμενο που προκύπτει αποτελεί τον οφειλόμενο φόρο για τα κέρδη που αποκτούν οι επιχειρήσεις αυτές από την εργοληπτική κατασκευή τεχνικών έργων στην Ελλάδα. Ο φόρος αυτός παρακρατείται από τον υπόχρεο για την καταβολή εργοδότη και αποδίδεται στο Δημόσιο κατά τα οριζόμενα στην πιο πάνω διάταξη. Με την παρακράτηση του φόρου αυτού εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση από τον φόρο εισοδήματος των αλλοδαπών εταιριών και οργανισμών για τα κέρδη που αποκτούν από τις εργασίες αυτές. Και εδώ γεννάται το ερώτημα, ποιά κέρδη εννοεί ο νόμος, τα πραγματικά ή τα τεκμαρτά; Κατά τη γνώμη μου, δεν μπορεί παρά να εννοεί τα πραγματικά για τους εξής λόγους:

i. Στη σχετική διάταξη δεν γίνεται καθόλου λόγος για τεκμαρτά κέρδη, σε αντίθεση με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 34 του ν. 2238/94, όπου τα κέρδη προσδιορίζονται με τη χρήση συντελεστή στα ακαθάριστα έσοδα, δηλαδή κατά τεκμαρτόν τρόπο.

ii. Στην αυτή διάταξη της παρ. 9 του άρθρου 15 του ν.δ. 3843/58 (παρ. 7 του άρθρου 13 του ν. 2238/94), η φράση «για τα κέρδη που αποκτούν από τις εργασίες αυτές» αναφέρεται, κατά τη γνώμη μου, σε πραγματικά κέρδη. Τούτο, γιατί μόνο τα πραγματικά κέρδη μπορούν να γίνουν αντικείμενο κτήσης και όχι τα τεκμαρτά, τα οποία μπορεί να είναι περισσότερα ή λιγότερα από τα πραγματικά. Τα τεκμαρτά κέρδη εξυπηρετούν γενικά φορολογικούς σκοπούς και χρησιμοποιούνται για την απλοποίηση των διαδικασιών προς διευκόλυνση, τόσο των φοροτεχνικών υπηρεσιών, όσο και των φορολογούμενων.

iii. Στη διάταξη της παρ. 9 του άρθρου 15 του ν. 3843/58 (παρ. 7 του άρθρου 13 του ν. 2238/94) αναφέρεται ρητά ότι με την παρακράτηση του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση από το φόρο εισοδήματος των αλλοδαπών εταιριών και οργανισμών για τα κέρδη που αποκτούν από τις εργασίες αυτές. Αυτό, κατά τη γνώμη μου, σημαίνει ότι τα κέρδη που φορολογήθηκαν είναι τα πραγματικά και για τον λόγο αυτό σωστά εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα κέρδη αυτά. Αντίθετα, στη διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 34 του ν. 2238/94, δεν αναφέρεται τίποτα σχετικά με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης από τον φόρο εισοδήματος και ορθά, αφού τα κέρδη στην περίπτωση αυτή προσδιορίζονται τεκμαρτώς, πράγμα που σημαίνει ότι τα πραγματικά κέρδη ίσως είναι μεγαλύτερα και η διαφορά πρέπει κάποτε να φορολογηθεί. Με άλλα λόγια, η φορολογική αρχή επιφυλάσσει στον εαυτόν της το δικαίωμα να φορολογήσει κάποτε τη θετική διαφορά μεταξύ πραγματικών και τεκμαρτών κερδών.

β) Στις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 7 του ν. 2579/98

Με την παρ. 4 του άρθρου 7 του ν. 2579/98, προστέθηκαν τρεις (3) παράγραφοι 9, 10 και 11 στο άρθρο 106 του ν. 2238/94 για κάθε μία από τις οποίες παρατηρώ τα εξής:

– Με την παράγραφο 9 του άρθρου 106 του ν. 2238/94, η οποία αναφέρεται στις ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, εταιρίες περιορισμένης ευθύνης και συνεταιρισμούς, των οποίων τα κέρδη προσδιορίζονται τεκμαρτώς με τις διατάξεις του άρθρου 34, ορίζεται ότι φορολογείται στο νομικό πρόσωπο με τους φορολογικούς συντελεστές που προβλέπονται από το άρθρο 109 κατά περίπτωση, το 40% του τυχόν υπολοίπου κερδών που απομένει μετά την έγκριση του ισολογισμού και τη διάθεση των κερδών της οικείας διαχειριστικής χρήσης από τη γενική συνέλευση και την εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 106 του ν. 2238/94, το οποίο δεν φορολογήθηκε στο νομικό πρόσωπο και εμφανίζεται στον λογα-

ριασμό «Αφορολόγητα κέρδη τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων». Περαιτέρω, καθορίζεται η διαδικασία καταβολής του φόρου και ορίζεται ότι με την καταβολή του φόρου αυτού για το μέρος των φορολογηθέντων κερδών, εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση του νομικού προσώπου και των μετόχων ή εταίρων ή μελών, κατά περίπτωση.

Οι πιο πάνω διατάξεις θέτουν ως προϋπόθεση εφαρμογής τους τον τεκμαρτόν προσδιορισμό των καθαρών κερδών, κατά το άρθρο 34 του ν. 2238/94, των επιχειρήσεων που αναφέρονται σ' αυτές. Απ' αυτό προκύπτει, εξ αντιδιαστολής, ότι οι διατάξεις αυτές δεν μπορεί να εφαρμοστούν στις αλλοδαπές εργοληπτικές επιχειρήσεις, οι οποίες αναλαμβάνουν στην Ελλάδα την εκτέλεση δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων. Τούτο, γιατί τα κέρδη των επιχειρήσεων αυτών δεν προσδιορίζονται τεκμαρτώς σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 34 του ν. 2238/94, πολύ δε περισσότερο όταν δεν προσδιορίζονται καν κέρδη για φορολογικούς σκοπούς.

Ορθά, κατά τη γνώμη μου, για το μέρος των φορολογηθέντων κερδών εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση του νομικού προσώπου και των μετόχων ή εταίρων ή μελών, κατά περίπτωση, αφού το 40% του υπολοίπου κερδών, όπως προσδιορίζεται από τις διατάξεις της παρ. 9 του άρθρου 106 του ν. 2238/94, προέρχεται από πραγματικά και όχι τεκμαρτά κέρδη.

- Με τις διατάξεις της παρ. 10 του άρθρου 106 του ν. 2238/94, ορίζεται ότι οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου 9 του αυτού άρθρου και νόμου έχουν εφαρμογή και στις επιχειρήσεις των περιπτώσεων β' και δ' της παρ. 1 του άρθρου 101 του ν. 2238/94, δηλαδή στις δημόσιες κτλ. επιχειρήσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα, καθώς και στις αλλοδαπές επιχειρήσεις και οργανισμούς που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων αλλά για τα πέραν των τεκμαρτών κέρδη της οικείας διαχειριστικής χρήσης που δεν φορολογήθηκαν κατά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του άρθρου 107 του ν. 2238/94.

Σύμφωνα λοιπόν με τα ανωτέρω, οι διατάξεις της παρ. 9 του άρθρου 106 του ν. 2238/94 έχουν εφαρμογή και στις αλλοδαπές εταιρίες και οργανισμούς που αναλαμβάνουν στην Ελλάδα την εργοληπτική κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών έργων για τα πέραν των τεκμαρτών κέρδη της οικείας διαχειριστικής χρήσης που δεν φορολογήθηκαν. Η φράση «για τα πέραν των τεκμαρτών κέρδη» δημιουργεί αμφιβολίες αν οι διατάξεις αυτές μπορεί να εφαρμοστούν στις ως άνω αλλοδαπές εταιρίες και οργανισμούς, δεδομένου ότι, όπως έχει αναφερθεί και στην αρχή, από το έτος 1984, με βάση τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 10 του ν. 1473/84, καθιερώθηκε ειδικός τρόπος φορολογίας τους, μη εφαρμοζομένων πλέον για τις επιχειρήσεις αυτές των διατάξεων του άρθρου 34 του ν. 2238/94. Με άλλα λόγια, για τις αλλοδαπές εργοληπτικές επιχειρήσεις δεν υπάρχουν κέρδη που προσδιορίζονται τεκμαρτώς. Τα όποια κέρδη που προκύπτουν από βιβλία Γ' κατηγορίας είναι τα πραγματικά, με την έννοια ότι προκύπτουν λογιστικά και όχι με τη χρήση συντελεστή καθαρού κέρδους στα ακαθάριστα έσοδα.

- Με τις διατάξεις της παραγράφου 11 του άρθρου 106 του ν. 2238/94, προβλέπονται τα εξής:

1. Ότι για τις αλλοδαπές εταιρίες και οργανισμούς που αναλαμβάνουν την εργοληπτική κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων στην Ελλάδα, εξακολουθούν να ισχύουν οι διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 13 του ν. 2238/94. Αυτό σημαίνει ότι οι εν λόγω αλλοδαπές εταιρίες κ.τλ. εξακολουθούν να φορολογούνται με ειδικό τρόπο, ο οποίος αναπτύχθηκε στην αρχή του παρόντος και ότι με την παρακράτηση του οφειλόμενου φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση από τον φόρο εισοδήματος αυτών για τα κέρδη που αποκτούν στην Ελλάδα από τις πιο πάνω εργασίες.

Όπως με επιχειρήματα υποστηρίχθηκε στην αρχή του παρόντος (υπό στοιχ. 2α), τα κέρδη, για τα οποία εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση είναι τα πραγματικά και όχι τα τεκμαρτά, τα οποία στην περίπτωση αυτή δεν υπάρχουν καν.

ii. Ότι η εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης από τον φόρο εισοδήματος των πιο πάνω αλλοδαπών εταιριών κ.τλ. για τα κέρδη που πραγματοποιούν στην Ελλάδα κ.τλ. περιορίζεται πλέον μόνο στα τεκμαρτώς προσδιοριζόμενα κατά το άρθρο 34 του ν. 2238/94. Περαιτέρω, η πιο πάνω διάταξη της παρ. 11 του άρθρου 106 του ν. 2238/94, ορίζει ότι στην περίπτωση που πραγματοποιούνται κέρδη πέραν των τεκμαρτών, έχουν ανάλογη εφαρμογή οι διατάξεις των παραγράφων 9 και 10 του αυτού άρθρου. Ο πιο πάνω περιορισμός της εξάντλησης της φορολογικής υποχρέωσης και η κατά συνέπεια φορολόγηση του 40% του πέραν των τεκμαρτών κερδών τμήματος των κερδών, δεν μπορεί να ισχύσει για τις αλλοδαπές εργοληπτικές επιχειρήσεις, εφόσον εξακολουθούν να ισχύουν παράλληλα και οι διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 13 του ν. 2238/94. Τούτο, γιατί με τις διατάξεις αυτές, όπως προαναφέρθηκε, καθιερώθηκε ειδικός τρόπος φορολογίας για τις αλλοδαπές εργοληπτικές επιχειρήσεις, ο οποίος δεν βασίζεται καν σε κέρδη, πολύ δε περισσότερο σε τεκμαρτώς προσδιοριζόμενα κέρδη. Κατά συνέπεια, η φράση της παρ. 11 του άρθρου 106 του ν. 2238/94 «με την προβλεπόμενη παρακράτηση φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση από τον φόρο εισοδήματος των επιχειρήσεων αυτών μόνο για τα προσδιοριζόμενα με το άρθρο 34 τεκμαρτά κέρδη», δεν έχει νόημα για τις αλλοδαπές εργοληπτικές επιχειρήσεις, αφού γι' αυτές ήδη από το 1984 δεν υπάρχουν τεκμαρτά κέρδη προσδιοριζόμενα με το άρθρο 34.

Το επιχείρημα ότι, κατά τον προσδιορισμό των φορολογικών συντελεστών, οι οποίοι εφαρμόζονται στην συνολική αξία των έργων για τον υπολογισμό του οφειλόμενου από τις αλλοδαπές εργοληπτικές εταιρίες κ.τλ. φόρου εισοδήματος, λαμβάνονται υπόψη ορισμένα στοιχεία από τις διατάξεις του άρθρου 34 και συγκεκριμένα ο συντελεστής καθαρού κέρδους 15% και οι εκάστοτε ισχύοντες φορολογικοί συντελεστές για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις και άρα ισχύει κατά κάποιο τρόπο και γι' αυτές το άρθρο 34 του ν. 2238/94, δηλαδή υπάρχουν και στην περίπτωση αυτή τεκμαρτά κέρδη, δεν ευσταθεί. Οι όποιοι υπολογισμοί γίνονται νοερά για την εξεύρεση του κατάλληλου φορολογικού συντελεστή, ο οποίος θα εξασφάλιζε την αυτή φορολογική επιβάρυνση των αλλοδαπών εργοληπτικών επιχειρήσεων από τον φόρο εισοδήματος, την οποίαν είχαν πριν από την τροποποίηση του άρθρου 15 του ν.δ. 3843/58 (άρθρο 13 ν. 2238/94) με το άρθρο 10 § 2 του ν. 1473/84, δεν είναι δυνατόν να υπερσχύουν ρητών διατάξεων των σχετικών νόμων. Και συγκεκριμένα των διατάξεων της παραγράφου 7 του άρθρου 13 του ν.2238/94, στις οποίες, όχι μόνο δεν γίνεται λόγος για τεκμαρτά κέρδη αλλά ούτε καν για κέρδη γενικά και των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 7 του ν. 2579/98, οι οποίες, ως προϋπόθεση φορολογίας του 40% της θετικής διαφοράς μεταξύ πραγματικών και τεκμαρτών κερδών, θέτουν τον προσδιορισμό των τεκμαρτών κερδών κατά τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 2238/94.

3. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ

Έπειτα από τα ανωτέρω και δεδομένου ότι για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 7 παρ. 4 του ν. 2579/98 απαραίτητη προϋπόθεση είναι, όπως τα κέρδη των επιχειρήσεων, που αναφέρονται σ' αυτές, προσδιορίζονται τεκμαρτώς κατά το άρθρο 34 του ν. 2238/94, πράγμα το οποίο δεν ισχύει για τις αλλοδαπές εργοληπτικές επιχειρήσεις από την 7 Σεπτεμβρίου 1984 και εφεξής, αφού γι' αυτές, για τον υπολογισμό του οφειλόμενου φόρου εισοδήματος λαμβάνονται υπόψη μόνον η αξία των εκτελούμενων έργων και όχι τα κέρδη, οι διατάξεις αυτές δεν μπορεί, κατά τη γνώμη μου, να έχουν εφαρμογή στις αλλοδαπές εργοληπτικές επιχειρήσεις, οι οποίες αναλαμβάνουν την εκτέλεση δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων στην Ελλάδα. □