



ΒΟΥΛΗ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΩΝ

ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ

ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΗΝ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΕΥΤΙΚΗ ΔΙΑΦΑΝΕΙΑ

ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΝΟΜΟΣΧΕΔΙΟΥ

«Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις - Συνταξιοδοτική διάταξη»

I. Γενικές Παρατηρήσεις

A. Το φερόμενο προς συζήτηση και ψήφιση νομοσχέδιο, όπως το επεξεργάστηκε η Διαρκής Επιτροπή Οικονομικών Υποθέσεων, αποτελείται από εκατόν δώδεκα (112) άρθρα, συμπεριλαμβανομένου του ακροτελεύτιου άρθρου, που ορίζει τον χρόνο έναρξης ισχύος των διατάξεων του νόμου, και δύο Παραρτήματα, διαρθρώνεται δε σε τρεις Ενότητες (I-III).

Με την Ενότητα I (άρθρα 1-86), η οποία αποτελείται από δεκατρία Μέρη, θεσπίζεται εκ νέου Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, ο οποίος, σε μεγάλο βαθμό, επαναλαμβάνει τις ρυθμίσεις του ισχύοντος Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 4987/2022 και στον οποίο είχαν κωδικοποιηθεί οι διατάξεις των άρθρων 1-72 του ν. 4174/2013. Με το Μέρος Α' (άρθρα 1-9), υπό τον τίτλο «Γενικές Διατάξεις», ορίζεται ο σκοπός (άρθρο 1) και το αντικείμενο (άρθρο 2) του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, δίδονται οι αναγκαίοι ορισμοί (άρθρο 3) και ρυθμίζονται ζητήματα μεταβίβασης αρμοδιοτήτων του Διοικητή της ΑΑΔΕ σε άλλα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης (άρθρο 4), κοινοποίησης πράξεων και λοιπών εγγράφων (άρθρο 5), διάθεσης, υπογραφής και τήρησης εγγράφων (άρθρο 6), προθεσμιών (άρθρο 7), ορισμού φορολογικών εκπροσώπων και αντιπροσώπων (άρθρο 8), και έκδοσης ερμηνευτικών εγκυκλίων και της δεσμευτικότητάς τους (άρθρο 9). Το Μέρος Β' (άρθρα 10-12), υπό τον τίτλο «Φορολογικό Μητρώο και Αποδεικτικό Ενημερότητας», περιλαμβάνει διατάξεις για την εγγραφή στο φορολογικό μητρώο και την απόδοση Αριθμού Φορολογι-

κού Μητρώου (άρθρο 10), τη δήλωση έναρξης και μεταβολών επιχειρηματικής δραστηριότητας (άρθρο 11) και το αποδεικτικό ενημερότητας και τη βεβαίωση οφειλής (άρθρο 12). Με το Μέρος Γ' (άρθρα 13-21), υπό τον τίτλο «Τήρηση Λογιστικών Αρχείων - Βιβλίων και Στοιχείων», ρυθμίζονται ζητήματα τήρησης λογιστικών αρχείων (άρθρο 13), παροχής πληροφοριών στη Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο (άρθρο 14) και τρίτα πρόσωπα (άρθρο 15), ηλεκτρονικής διαβίβασης δεδομένων των λογιστικών αρχείων στη Φορολογική Διοίκηση (άρθρο 16), διασύνδεσης των τερματικών Ηλεκτρονικής Μεταφοράς Κεφαλαίων στο Σημείο Πώλησης (EFT/POS) με τη Φορολογική Διοίκηση (άρθρα 17-18), τήρησης αρχείων και παροχής πληροφοριών από παρόχους υπηρεσιών πληρωμών με σκοπό την αντιμετώπιση της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ (άρθρο 19), παροχής στοιχείων και πληροφοριών σε ξένη γλώσσα (άρθρο 20), και φορολογικού απορρήτου και πρόσβασης τρίτων σε στοιχεία φορολογουμένων (άρθρο 21). Το Μέρος Δ' (άρθρα 22-24), υπό τον τίτλο «Υποβολή Δηλώσεων», περιλαμβάνει διατάξεις για την υποβολή αρχικών φορολογικών δηλώσεων (άρθρο 22), τροποποιητικών φορολογικών δηλώσεων (άρθρο 23), καθώς και δηλώσεων με επιφύλαξη (άρθρο 24). Με το Μέρος Ε' (άρθρα 25-26), υπό τον τίτλο «Ενδοομιλικές Συναλλαγές», ρυθμίζονται ζητήματα τήρησης φακέλου τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών (άρθρο 25) και προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης (άρθρο 26).

Το Μέρος ΣΤ' (άρθρα 27-35), υπό τον τίτλο «Φορολογικοί Έλεγχοι», περιλαμβάνει διατάξεις για την εντολή ελέγχου και τα είδη του φορολογικού ελέγχου (άρθρο 27), τη διάρκεια του ελέγχου (άρθρο 28), την πρόσβαση των ελεγκτών στα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου (άρθρο 29), τη διενέργεια επιτόπιου φορολογικού ελέγχου (άρθρο 30), την επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο (άρθρο 31), τις μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης (άρθρο 32), τη διαδικασία προσδιορισμού φόρου μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου (άρθρο 33), τον έλεγχο των υποθέσεων που διαβιβάζονται από τη Διεύθυνση Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος και τη Διεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας (άρθρο 34), και την αμοιβαία διοικητική συνδρομή (άρθρο 35). Με το Μέρος Ζ' (άρθρα 36-39), υπό τον τίτλο «Προσδιορισμός Φόρου», καθορίζονται τα είδη προσδιορισμού φόρου (άμεσος, διοικητικός, εκτιμώμενος, οίκοθεν, ενδιάμεσος, διορθωτικός) (άρθρο 36), ρυθμίζονται ζητήματα παραγραφής (άρθρο 37), έκδοσης και κοινοποίησης πράξεων προσδιορισμού φόρου (άρθρο 38), και επαναλαμβάνεται ο γενικός κανόνας απαγόρευσης καταχρήσεων με σκοπό την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος που ματαιώνει το αντικείμενο ή τον σκοπό των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων (άρθρο 39).

Το Μέρος Η΄ (άρθρα 40-51), υπό τον τίτλο «Είσπραξη», περιλαμβάνει διατάξεις για τα αρμόδια όργανα είσπραξης των φόρων (άρθρο 40), την καταβολή (άρθρο 41) και την επιστροφή των φόρων (άρθρο 42), τη σειρά εξόφλησης των φόρων (άρθρο 43), τους εκτελεστούς τίτλους δυνάμει των οποίων εισπράττονται οι φόροι (άρθρο 44), τη λήψη μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου (άρθρο 45), την ατομική ειδοποίηση καταβολής οφειλής / υπερημερίας (άρθρο 46), την αναγκαστική εκτέλεση (άρθρο 47), τη λήψη μέτρων σε περίπτωση υπόνοιας καταδολιεύσεως (άρθρο 48), την αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων νομικά πρόσωπα (άρθρο 49), την παραγραφή είσπραξης φόρων (άρθρο 50) και την αμοιβαία διοικητική συνδρομή στην είσπραξη απαιτήσεων από φόρους (άρθρο 51).

Με το Μέρος Η΄ (άρθρα 52-71), υπό τον τίτλο «Τόκοι και Πρόστιμα», ρυθμίζονται ζητήματα τόκων εκπρόθεσμης καταβολής (άρθρο 52), κυρώσεων για παράλειψη υποβολής ή εκπρόθεσμη υποβολή φορολογικών δηλώσεων και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα, και για παράλειψη χορήγησης στοιχείων που ζητούνται από τη Φορολογική Διοίκηση (άρθρο 53), κυρώσεων για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης (άρθρο 54), προστίμων εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής ή υποβολής ανακριβούς συνοπτικού πίνακα πληροφοριών ή φακέλου τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών (άρθρο 55), προστίμων εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής ή υποβολής ανακριβούς έκθεσης ανά χώρα και δηλωτέας διασυννοριακής ρύθμισης (άρθρο 56), παραβάσεων σχετικών με την απεικόνιση των οικονομικών συναλλαγών (άρθρο 57), παραβάσεων σχετικών με την ηλεκτρονική διαβίβαση στοιχείων ή την παράλειψη διαβίβασης στοιχείων προς τη Φορολογική Διοίκηση (άρθρο 58), παράλειψης υποβολής στοιχείων από τρίτα πρόσωπα (άρθρο 59), υποχρεώσεων τρίτων προσώπων για τον Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακινήτων (άρθρο 60), χρόνου επιβολής τόκων και προστίμων στον Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακινήτων (άρθρο 61), χρηματικής επιβράβευσης προσώπων που προβαίνουν σε καταγγελίες σχετικές με παραβιάσεις ή παραποιήσεις ή επεμβάσεις στη λειτουργία Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (άρθρο 62), παραβάσεων σχετικών με τη διασύνδεση των τερματικών Ηλεκτρονικής Μεταφοράς Κεφαλαίων στο Σημείο Πώλησης (EFT/POS) (άρθρο 63), κυρώσεων για παραβίαση των υποχρεώσεων διασύνδεσης των τερματικών EFT/POS με τη Φορολογική Διοίκηση (άρθρο 64), επιβολής, κοινοποίησης και πληρωμής των προστίμων (άρθρο 65), κυρώσεων σε περίπτωση συρροής παραβάσεων (άρθρο 66), κυρώσεων σε περίπτωση υποτροπής (άρθρο 67), αρμοδιοτήτων της Φορολογικής Διοίκησης κατά την ποινική διαδικασία (άρθρο 68), παραπομπής εγκλημάτων φοροδιαφυγής σε ποινική δίκη (άρθρο

69), παρεμπόδισης, υπόθαλψης και συνέργειας (άρθρο 70), και απαλλαγής από τόκους ή πρόστιμα λόγω ανωτέρας βίας (άρθρο 71).

Το Μέρος Ι΄ (άρθρα 72-78), υπό τον τίτλο «Διαδικασίες Προσφυγής - Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού», περιλαμβάνει διατάξεις για την ενδικοφανή προσφυγή κατά πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης (άρθρο 72), τη Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού (άρθρο 73) και τη διαδικασία ακύρωσης ή τροποποίησης άμεσου προσδιορισμού φόρου, πράξης προσδιορισμού φόρου και πράξης επιβολής προστίμου για πρόδηλη έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης ή για αριθμητικό ή υπολογιστικό λάθος (άρθρο 74). Με το Μέρος ΙΒ΄ (άρθρα 75-78), υπό τον τίτλο «Αμφισβήτηση Πράξης Προσδιορισμού Φόρου», ρυθμίζονται ζητήματα αποδοχής πράξεων που εκδίδονται στο πλαίσιο φορολογικού ελέγχου, με σκοπό τη μείωση των σχετικών προστίμων (άρθρο 75), αιτιολογίας των πράξεων προσδιορισμού φόρου (άρθρο 76), βάρους απόδειξης κατά την αμφισβήτηση πράξεων προσδιορισμού φόρου (άρθρο 77) και έκδοσης φορολογικού πιστοποιητικού από ορκωτούς ελεγκτές λογιστές (άρθρο 78). Στο Μέρος ΙΒ΄ (άρθρα 79-82), υπό τον τίτλο «Εγκλήματα Φοροδιαφυγής - Ποινικές Κυρώσεις», ορίζονται τα εγκλήματα φοροδιαφυγής (άρθρο 79) και τα πρόσωπα που θεωρούνται αυτουργοί και συνεργοί των ανωτέρω εγκλημάτων (άρθρο 80), και ρυθμίζονται θέματα υποβολής μηνυτήριας αναφοράς και έναρξης και αναστολής της ποινικής διαδικασίας (άρθρο 81), καθώς και αναστολής των σχετικών ποινών (άρθρο 82). Με το Μέρος ΙΓ΄ της Ενότητας Ι (άρθρα 83-86) τίθενται εξουσιοδοτικές (άρθρο 83), μεταβατικές (άρθρο 84) και τελικές διατάξεις (άρθρο 85), και ορίζονται οι καταργούμενες διατάξεις (άρθρο 86) του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Η Ενότητα ΙΙ (άρθρα 87-111), υπό τον τίτλο «Ειδικότερες φορολογικές και συμπληρωματικές διατάξεις», διαρθρώνεται σε πέντε (5) μέρη (Α΄ - Ε΄).

Το Μέρος Α΄ περιέχει ειδικότερες φορολογικές διατάξεις και αποτελείται από τρία (3) κεφάλαια (Α΄ - Γ΄). Το Κεφάλαιο Α΄ (άρθρα 87-91) έχει τίτλο «Διατάξεις για την ομαλή εξέλιξη των φορολογικών ρυθμίσεων». Ειδικότερα: καθορίζεται η σειρά προτεραιότητας με την οποία πιστώνονται, υπό προϋποθέσεις, (α) καταβολές έναντι δόσεων ρυθμίσεων τμηματικής καταβολής, που χορηγούνται βάσει νόμου ή απόφασης διοικητικού οργάνου, (β) αποδόσεις από παρακράτηση των πιστοποιητικών του άρθρου 12 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, που έχουν διενεργηθεί ή διενεργούνται μέχρι και την έναρξη ισχύος του νόμου, καθώς και (γ) επιστροφές φόρων και αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών που έχουν εκκαθαριστεί ή εκκαθαρίζονται από τη Φορολογική Διοίκηση μέχρι την ανωτέρω ημερομηνία, εφόσον εκκρεμεί η πίστωση ή ο συμψηφισμός τους, κατά παρέκκλιση από τις διατάξεις πε-

ρί παραγραφής απαιτήσεων κατά του Δημοσίου (άρθρο 87). Επίσης, τροποποιούνται διατάξεις σχετικά με ειδικές προϋποθέσεις απώλειας ρύθμισης βεβαιωμένων οφειλών (άρθρα 88-91). Το Κεφάλαιο Β' (άρθρα 92-93) έχει τίτλο «Φορολόγηση Χρηματιστηριακών Προϊόντων». Ειδικότερα: καταργείται η υπαγωγή σε τέλος χαρτοσήμου συμβάσεων εξωχρηματιστηριακού δανεισμού εισηγμένων μετοχών (άρθρο 92), απαλλάσσονται από φόρο εισοδήματος τόκοι προερχόμενοι από προϊόντα δανεισμού στην Αγορά Παραγών του Χρηματιστηρίου Αθηνών, και διευκρινίζεται το πεδίο εφαρμογής της εν λόγω ρύθμισης (άρθρο 93). Με το Κεφάλαιο Γ' (άρθρα 94-95), υπό τον τίτλο «Κανόνες για την Ηλεκτρονική Τιμολόγηση», τροποποιούνται διατάξεις σχετικά με την υποχρέωση έκδοσης ηλεκτρονικών τιμολογίων και την απαλλαγή από αυτήν.

Το Μέρος Β' (άρθρα 96-102) περιλαμβάνει ρυθμίσεις σχετικά με τις εγγυήσεις του Ελληνικού Δημοσίου. Ειδικότερα: προκειμένου περί δανείων που χορηγήθηκαν από πιστωτικά ιδρύματα και εν συνεχεία μεταβιβάστηκαν, ως περιουσιακά στοιχεία, λόγω διαδοχής, εάν δεν υπάρχουν στοιχεία προς τεκμηρίωση του ύψους οφειλών από κατάπτωση της εγγύησης, θεσπίζεται η δυνατότητα χορήγησης από το πιστωτικό ίδρυμα σχετικής βεβαίωσης, η οποία επέχει θέση υπεύθυνης δήλωσης. Περαιτέρω, θεσπίζονται προϋποθέσεις επανεξέτασης αιτημάτων κατάπτωσης, που είχαν απορριφθεί λόγω της ανωτέρω έλλειψης στοιχείων (άρθρο 96). Εξ άλλου, θεσπίζεται πλαίσιο αναστολής του χρόνου παραγραφής αξιώσεων του αιτούντος την κατάπτωση εγγύησης και του Ελληνικού Δημοσίου, με σημείο έναρξης την υποβολή του αιτήματος και μέχρι να αποφανθεί οριστικά η Διεύθυνση Κρατικών Εγγυήσεων και Κεφαλαίων (άρθρο 97), τίθεται, ως επιπλέον προϋπόθεση για την υποβολή από πιστωτικά ιδρύματα αιτήματος κατάπτωσης, η αποδεδειγμένη έναρξη δικαστικής επιδίωξης είσπραξης του συνόλου των ανεξόφλητων απαιτήσεων με σκοπό την ολοσχερή ρευστοποίηση των εξασφαλίσεων (άρθρο 98), ρυθμίζεται η διαδικασία βεβαίωσης και είσπραξης απαιτήσεων από κατάπτωση εγγύησης, σε περίπτωση θανάτου πρωτοφειλέτη, εγγυητή ή συνυποχρέου, ή λύσης, εκκαθάρισης ή διαγραφής από το Γ.Ε.ΜΗ. (άρθρο 99), διατηρείται η εγγυητική ευθύνη του Δημοσίου έναντι των πιστωτών, σε περίπτωση περιορισμού ή πλήρους εξάλειψης κύριας οφειλής φυσικού προσώπου, λόγω δικαστικού συμβιβασμού με τους πιστωτές του, ή, σε περίπτωση αποτυχίας, ως συνέπεια ρύθμισης με δικαστική απόφαση (άρθρο 100), τροποποιείται το πλαίσιο σχετικά με την παροχή εγγύησης σε δανειακές συμβάσεις για τη στεγαστική αποκατάσταση των παλιννοσοούντων ομογενών από τις χώρες της πρώην Σοβιετικής Ένωσης (άρθρο 101), και τροποποιού-

νται διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 4738/2020 σχετικά με το δικαίωμα χρηματοδοτικών φορέων να ρυθμίζουν δάνεια ή πιστώσεις (άρθρο 102).

Το Μέρος Γ' (άρθρα 103-104) περιλαμβάνει διατάξεις για το Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων. Ειδικότερα: θεσπίζεται, επί ποινή ακυρότητας, υποχρέωση του επισπεύδοντος πλειστηριασμό, σύμφωνα με τον Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας, σε ακίνητο βαρυνόμενο με υποθήκη υπέρ του Ταμείου, να κοινοποιεί, με δικαστικό επιμελητή και εντός ορισμένης προθεσμίας, στην Κεντρική Υπηρεσία του Ταμείου, αντίγραφα προγράμματος, αποσπάσματος κατασχετήριας έκθεσης ή δήλωσης συνέχισης πλειστηριασμού (άρθρο 103), και διορθώνεται παραπομπή σχετικά με την ισχύ του γραμματίου παρακαταθήκης, που φέρει προηγμένη ηλεκτρονική υπογραφή ή ηλεκτρονική σφραγίδα (άρθρο 104).

Το Μέρος Δ' (άρθρο 105) περιλαμβάνει ρυθμίσεις σχετικά με τη χορήγηση αποζημίωσης ή σύνταξης σε γονείς άτεκνου και άγαμου υπαλλήλου ή στρατιωτικού, θανόντος σε διατεταγμένη υπηρεσία.

Με το Μέρος Ε' (άρθρα 106-111), υπό τον τίτλο «Ειδικότερες Διατάξεις», θεσπίζεται χορήγηση προηγούμενης γνώμης από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες, σχετικά με τη νομιμότητα προέλευσης των περιουσιακών στοιχείων, τα οποία εισφέρονται σε κοινωφελές ίδρυμα από τον εκάστοτε ιδρυτή (άρθρο 106), επιβάλλεται η διαβίβαση γνωμοδότησης του ΝΣΚ και προς τον Υπουργό Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών, σε περίπτωση ερωτήματος με μισθολογικό περιεχόμενο γενικότερου ενδιαφέροντος ή επί ζητήματος το οποίο μπορεί να έχει ευρύτερες δημοσιονομικές συνέπειες για τον κρατικό προϋπολογισμό (άρθρο 107), ανακαθορίζεται η τοπική αρμοδιότητα της Εταιρείας Ύδρευσης και Αποχέτευσης Θεσσαλονίκης (άρθρο 108), παρατείνονται οι διαδικασίες ειδικής διαχείρισης του τέταρτου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 76 του ν. 4307/2014 (άρθρο 109), θεσπίζεται η καταβολή, υπό προϋποθέσεις, της ειδικής αποζημίωσης στα όργανα απογραφής της ΕΛΣΤΑΤ, τα οποία απασχολήθηκαν το έτος 2022 στη συλλογή των στοιχείων της Απογραφής Πληθυσμού - Κατοικιών έτους 2021 (άρθρο 110), και επεκτείνεται η αρμοδιότητα του Υπουργείου Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών, ως αναθέτουσας αρχής, σε σχέση και με τη μελέτη και κατασκευή των έργων για τη σύνδεση των χώρων διοίκησης και ανοικτού πρασίνου «Ανδρέας Λεντάκης», με τον σταθμό «Δάφνη» της Γραμμής 2 του μετρό (άρθρο 111).

Τέλος, με την Ενότητα III (άρθρο 112) ορίζεται η έναρξη ισχύος του νόμου. Ακολουθούν τα Παραρτήματα Α και Β.

Β. Με την Ενότητα I (άρθρα 1-86) τροποποιούνται υφιστάμενες και θεσπίζονται νέες διατάξεις που αφορούν τη φορολογική διαδικασία, οι οποίες δεν

εισάγονται ως τροποποιήσεις του κυρωθέντος με τον ν. 4987/2022 και ισχύοντος Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. Θεσπίζεται εξαρχής Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, ο οποίος, έχει την ίδια δομή με τον υφιστάμενο, αλλά διαφοροποιείται ως προς τον αριθμό των άρθρων. Επισημαίνεται, σχετικά, ότι ο ισχύων Κώδικας δημοσιεύθηκε τον Νοέμβριο του έτους 2022, χωρίς έκτοτε να έχει υποστεί σημαντικό αριθμό τροποποιήσεων.

Περαιτέρω, επισημαίνεται ότι η αιτιολογική έκθεση που συνοδεύει το νομοσχέδιο και, συγκεκριμένα, η κατ' άρθρο ανάλυση των αξιολογούμενων ρυθμίσεων, παρουσιάζει μεν τις υφιστάμενες και τις νέες διατάξεις, δεν προσδιορίζει όμως τα προβλήματα που επιχειρούν να επιλύσουν οι νέες ρυθμίσεις, τους επιδιωκόμενους στόχους, όπως και τους λόγους για τους οποίους δεν είναι δυνατή η επίτευξή τους χωρίς αυτές, όπως ορίζει το άρθρο 65 παρ. 2 του ν. 4622/2019. Μόνη εξαίρεση είναι το άρθρο 72, όπου, όμως, οι εξαγγελόμενες στην αιτιολογική έκθεση βελτιώσεις, με σκοπό «να επιτελείται κατά τρόπο ουσιαστικό η λειτουργία του προελέγχου των πράξεων από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών» και να «[διασφαλίζεται] η ανεξαρτησία της κρίσης του προσωπικού της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, λαμβαν[ομένων] ειδικότερα υπόψη τη[ς] φύση[ς] των καθηκόντων και το[υ] εύρο[υ]ς των αρμοδιοτήτων της υπηρεσίας», δεν έχουν περιληφθεί στο νομοσχέδιο.

Γ. Σε αρκετά σημεία της Ενότητας Ι του νομοσχεδίου (βλ., ενδεικτικά, άρθρα 13, 22, 23, 26, 37 και 50) χρησιμοποιείται ο όρος «παραγραφή του δικαιώματος» της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση ή κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού φόρου, ή για την είσπραξη φόρων. Παρατηρείται ότι θα ήταν πιο δόκιμο να χρησιμοποιείται ο όρος «παραγραφή της αξίωσης».

Δ. Επί του τίτλου του Κεφαλαίου Β΄ του Μέρους Α΄ της Ενότητας Ι

Το Κεφάλαιο Β΄ του Μέρους Α΄ του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ενότητα Ι) έχει τίτλο «Διατάξεις Οριζόντιας Εφαρμογής». Δεδομένου ότι στον Κώδικα δεν περιλαμβάνονται διατάξεις που να τιτλοφορούνται «κάθετης» εφαρμογής, θα ήταν ίσως ορθότερο ο τίτλος του κεφαλαίου αυτού να αντικατασταθεί σε «Διατάξεις Γενικής Εφαρμογής».

Ε. Επί του τίτλου του Μέρους Β΄ της Ενότητας ΙΙ

Το Μέρος Β΄ της Ενότητας ΙΙ έχει τίτλο «Διατάξεις για τις Κρατικές Εγυήσεις του Δημοσίου». Θα ήταν, ενδεχομένως, ορθότερο να διαγραφεί, τόσο από το κυρίως κείμενο όσο και από τον Πίνακα περιεχομένων του νομοσχεδίου, η λέξη «κρατικές», ως πλεοναστική.

II. Παρατηρήσεις επί των άρθρων

1. Επί του άρθρου 1

Με το άρθρο 1 ορίζεται ότι «[σ]κοπός του παρόντος είναι η καθιέρωση ενός διαφανούς και σαφούς τρόπου επικοινωνίας των φορολογουμένων με τη Φορολογική Διοίκηση, καθώς και των διαδικασιών με τις οποίες η τελευταία βεβαιώνει και εισπράττει δημόσια έσοδα, μέσω ενός ενιαίου, επικαιροποιημένου και απλουστευμένου Κώδικα».

Δεδομένου ότι η επικοινωνία της Φορολογικής Διοίκησης με τους φορολογουμένους ρυθμίζεται αποκλειστικά από το άρθρο 5 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (εφεξής «Κώδικας»), καθώς και ότι ο Κώδικας περιλαμβάνει πλήθος διατάξεων για την επιβολή διοικητικών και ποινικών κυρώσεων, η ως άνω διάταξη θα μπορούσε, κατ' αναφορά προς το άρθρο 1 του ισχύοντος Κώδικα, να αντικατασταθεί ως εξής: «Σκοπός του παρόντος είναι η θέσπιση του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (εφεξής «ο Κώδικας»), ο οποίος καθορίζει τη διαδικασία προσδιορισμού (βεβαίωσης) και είσπραξης των εσόδων του Δημοσίου που ορίζονται στο άρθρο 2, καθώς και τις κυρώσεις για τη μη συμμόρφωση με τη νομοθεσία, η οποία ρυθμίζει τα έσοδα αυτά».

2. Επί του άρθρου 2

A. Με το άρθρο 2 ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι «[α]ντικείμενο του παρόντος είναι η συστηματοποίηση των φορολογικών διαδικασιών σε ενιαίο Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας που καλύπτει τους παρακάτω φόρους και δημόσια έσοδα:». Καταρχάς, επισημαίνεται ότι η «συστηματοποίηση των φορολογικών διαδικασιών σε ενιαίο Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» δεν αποτελεί αντικείμενο του παρόντος, καθώς έχει ήδη επέλθει από το έτος 2013 με τη δημοσίευση του ν. 4174/2013. Περαιτέρω, ως προς την αναφορά σε «φόρους και δημόσια έσοδα», παρατηρείται ότι τα δημόσια έσοδα είναι έννοια γένους έναντι των φόρων και, συνεπώς, το ορθό είναι να γίνεται αναφορά σε «φόρους και λοιπά δημόσια έσοδα» (βλ. και άρθρο 44 παρ. 1 του Κώδικα και άρθρο 2 παρ. 1 του, κυρωθέντος διά του ν. 4978/2022, Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων). Πέραν αυτού, ενώ, εν σχέσει προς τον ισχύοντα Κώδικα (ν. 4987/2022), ο τίτλος του άρθρου 2 έχει αντικατασταθεί από «Πεδίο Εφαρμογής» σε «Αντικείμενο», σε αρκετά άρθρα του Κώδικα (ενδεικτικά, άρθρα 3, 10, 40, 44, 45, 47, 50, 68) εξακολουθεί να γίνεται αναφορά σε «πεδίο εφαρμογής» του. Για τους λόγους αυτούς, εκτός από την αντικατάσταση του τίτλου του άρθρου 2, προτείνεται η αντικατάσταση της ανωτέρω φράσης ως εξής: «Στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα εμπίπτουν οι εξής φόροι και λοιπά δημόσια έσοδα:».

B. Με την περίπτωση ε΄ ορίζεται ότι στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα εμπίπτουν, μεταξύ άλλων, και οι «[φ]όροι, τέλη, εισφορές ή χρηματικές κυρώσεις που αναφέρονται στο Παράρτημα Α του Κώδικα και κάθε άλλος φόρος, τέλος, εισφορά ή χρηματική κύρωση για τον προσδιορισμό (βεβαίωση) ή την είσπραξη των οποίων, κατά την 1η Ιανουαρίου 2014, εφαρμόζονται ανάλογα οι αντίστοιχες διατάξεις των φορολογιών των περ. α) και β)».

Εν προκειμένω, ερωτάται αν θα ήταν ορθότερο να γίνεται αναφορά σε φόρους, τέλη κ.λπ., για τον προσδιορισμό (βεβαίωση) ή την είσπραξη των οποίων εφαρμόζονται ανάλογα οι αντίστοιχες διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος (περ. α΄) ή του φόρου προστιθέμενης αξίας (περ. β΄), όχι κατά την 1η.1.2014, αλλά κατά την έναρξη ισχύος του υπό ψήφιση νόμου.

3. Επί του άρθρου 3

Με το άρθρο αυτό δίδονται ορισμοί που ισχύουν ειδικά για την εφαρμογή του Κώδικα. Εν σχέσει προς τον ισχύοντα Κώδικα, προστίθεται ορισμός της έννοιας «παρακρατούμενοι φόροι, τέλη και εισφορές» (περ. ιγ΄). Συναφώς, ερωτάται αν θα έπρεπε να περιληφθεί και ορισμός της έννοιας «επιρριπτόμενοι φόροι» που απαντά στα άρθρα 45, 49 και 79 του Κώδικα.

4. Επί του άρθρου 5 παρ. 2 έως 4

A. Με το άρθρο αυτό ρυθμίζονται ζητήματα κοινοποίησης πράξεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει η Φορολογική Διοίκηση και, πλέον, καθιερώνεται ως γενικός κανόνας η κοινοποίηση με «ψηφιακά μέσα». Με τις παραγράφους 2 (για τις κοινοποιήσεις προς φυσικά πρόσωπα) και 3 (για τις κοινοποιήσεις προς νομικά πρόσωπα) ορίζεται ότι η ψηφιακή κοινοποίηση συντελείται με την ανάρτηση της πράξης ή του εγγράφου στον λογαριασμό του φορολογουμένου, ή του, κατά περίπτωση, εκπροσώπου του, στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και την αποστολή ηλεκτρονικής ειδοποίησης στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του. Περαιτέρω, με την παράγραφο 4 ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι πράξη ή έγγραφο που έχει κοινοποιηθεί με τον ως άνω τρόπο «θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί α) μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την ανάρτησή τους στον λογαριασμό του προσώπου στο οποίο αφορά η κοινοποίηση στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και την ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής τους».

Από τις ανωτέρω διατάξεις συναγεται ότι η ψηφιακή κοινοποίηση απαρτίζεται από δύο ενέργειες, οι οποίες πρέπει να λάβουν χώρα σωρευτικά, αφενός, την ανάρτηση της πράξης ή του εγγράφου στο πληροφοριακό σύστημα

της Φορολογικής Διοίκησης και, αφετέρου, την ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου.

Όπως έχει κριθεί, «η εκ παραλλήλου με την ανάρτηση της κοινοποιούμενης πράξης στον λογαριασμό του φορολογούμενου στο σύστημα TAXISnet δημιουργία στο αυτό σύστημα ηλεκτρονικού εκτυπώσιμου πιστοποιητικού παραλαβής, που φέρει μοναδικό αριθμό και περιλαμβάνει τα αναφερόμενα στο άρθρο 5 της ως άνω ΠΟΛ.1125/2014 στοιχεία, το οποίο καταχωρίζεται στο πληροφοριακό σύστημα της φορολογικής διοίκησης και είναι διαθέσιμο σε κάθε περίπτωση που τυχόν απαιτηθεί, σε συνδυασμό με την καθιερούμενη πρόσθετη υποχρέωση της φορολογικής διοίκησης να ειδοποιήσει το[ν] φορολογούμενο για την έκδοση και ανάρτηση της πράξης διά της αποστολής ηλεκτρονικού μηνύματος στη δηλωθείσα από αυτόν διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, στην οποία (ειδοποίηση) αναφέρεται ο ΑΦΜ του φορολογούμενου, το όνομα/επωνυμία και το είδος της αναρτηθείσας πράξης κ.λπ., συνιστούν κεφαλαιώδους σημασίας διαδικαστικές προϋποθέσεις της ηλεκτρονικής κοινοποίησης πράξεων της φορολογικής διοίκησης και τούτο διότι η τήρησή τους επέχει θέση επίδοσης της καταλογιστικής πράξης, δεδομένου ότι μέσω αυτών διασφαλίζεται η εξακριβωση του ακριβούς χρόνου κατά τον οποίο έλαβε χώρα η αποστολή, παραλαβή και πρόσβαση του φορολογούμενου στο περιεχόμενο της πράξης, η οποία συνεπάγεται την έναρξη εννόμων συνεπειών (λ.χ. διακοπή της παραγραφής του σχετικού δικαιώματος του Δημοσίου) ή προθεσμιών (λ.χ. αυτές που αφορούν την άσκηση διοικητικών προσφυγών ή ενδίκων βοηθημάτων)» (ΣτΕ 157/2023 επταμ.). Κρίσιμη, συνεπώς, κατά την ανωτέρω απόφαση, για την ολοκλήρωση της διαδικασίας ψηφιακής κοινοποίησης, είναι, όχι μόνο η αποστολή της πράξης ή του εγγράφου, αλλά και η παραλαβή και πρόσβαση του φορολογούμενου στο περιεχόμενό τους, ο χρόνος της οποίας αποδεικνύεται από το εκτυπώσιμο πιστοποιητικό παραλαβής, το οποίο φέρει μοναδικό αριθμό και δημιουργείται ηλεκτρονικά, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην απόφαση ΓΓΔΕ πολ. 1152/2014 (Β΄ 1171).

Εξ άλλου, από τη διατύπωση της παραγράφου 4 («θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την ανάρτησή τους στον λογαριασμό του προσώπου στο οποίο αφορά») συνάγεται ότι δι' αυτής εισάγεται τεκμήριο, το οποίο μπορεί να ανατραπεί εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει ότι παρέλαβε την πράξη ή το έγγραφο σε χρονικό σημείο μεταγενέστερο των δέκα ημερών από την ανάρτησή τους στον λογαριασμό του (πρβλ. ΣτΕ 1115/2021, με την οποία έχει κριθεί ότι, επί κοινοποίησης πράξης διά συστημένης επιστολής, το τεκμήριο νόμιμης κοινοποίησης μετά από την παρέλευση 15 ημερών από την ημερομηνία αποστολής της

δεν έχει εφαρμογή στην περίπτωση κατά την οποία από το συνταχθέν αποδεικτικό επίδοσης της ταχυδρομικής υπηρεσίας προκύπτει ότι η πράξη επιδόθηκε στον ενδιαφερόμενο σε μεταγενέστερο χρόνο).

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι, ακόμη και μετά την ανάρτηση της πράξης στον λογαριασμό του φορολογουμένου στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, για όσο χρόνο αυτός δεν εισέρχεται στον λογαριασμό του και δεν καταφορτώνει την πράξη, δεν ολοκληρώνεται η κοινοποίησή της. Σε περίπτωση δε που ο φορολογούμενος αποκτήσει, κατά τα ανωτέρω, πρόσβαση στο περιεχόμενο της πράξης μετά από την παρέλευση των δέκα ημερών από την ανάρτηση, το τεκμήριο θα ανατρέπεται ευχερώς από το ηλεκτρονικό εκτυπώσιμο πιστοποιητικό παραλαβής, το οποίο δημιουργείται κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην απόφαση ΓΓΔΕ πολ. 1152/2014. Κατ' αποτέλεσμα, επομένως, η επέλευση (ή μη) των έννομων συνεπειών που συνεπάγεται η κοινοποίηση καταλείπεται στην ευχέρεια του φορολογουμένου.

Περαιτέρω, το πρόβλημα επιτείνεται από τις τεχνικές δυσχέρειες που παρουσιάζει και η απόδειξη της ειδοποίησης του φορολογουμένου στον δηλωθέντα λογαριασμό ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, ενέργεια που, κατά τα κριθέντα με τη ΣΤΕ 157/2023, είναι αναγκαία διαδικαστική προϋπόθεση για την εγκυρότητα της ψηφιακής κοινοποίησης, δεδομένου ότι, και στην περίπτωση αυτή, κρίσιμο ζήτημα δεν φαίνεται να είναι απλώς η αποστολή της ειδοποίησης στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, αλλά και η παραλαβή της από τον φορολογούμενο, ζήτημα για την απόδειξη του οποίου απαιτείται σύμπραξη του φορολογουμένου, διά της αποστολής σχετικού αποδεικτικού.

Β. Στην παράγραφο 4 ορίζεται, επίσης, ότι πράξη ή έγγραφο που κοινοποιείται ψηφιακά στον λογαριασμό νομικού προσώπου, σύμφωνα με την παράγραφο 3, «θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί (...) β) μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την αποστολή τους στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, αν το πρόσωπο στο οποίο αφορά η κοινοποίηση δεν διαθέτει λογαριασμό με λειτουργικότητα ανάρτησης στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης». Προς αποφυγή ερμηνευτικών αμφισβητήσεων, πρέπει να ορισθεί ρητά ότι το τεκμήριο αυτό αφορά αποκλειστικά την ψηφιακή κοινοποίηση πράξεων ή εγγράφων που εκδίδονται στο πλαίσιο των ειδικών καθεστώτων των άρθρων 47β, 47γ και 47δ του, κυρωθέντος διά του ν. 2859/2000, Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, καθώς μόνο στην περίπτωση αυτή η παράγραφος 3 επιτρέπει την ψηφιακή κοινοποίηση «με μόνη την αποστολή αυτών στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, αν το πρόσωπο στο οποίο αφορά η κοινοποίηση δεν διαθέτει λογαριασμό με λειτουργικότητα ανάρτησης στο πληροφοριακό σύστη-

μα της Φορολογικής Διοίκησης» (για το ζήτημα της κοινοποίησης πράξεων ή εγγράφων με απλό ηλεκτρονικό ταχυδρομείο, βλ. την έκθεση της Επιστημονικής Υπηρεσίας επί του άρθρου 37 του ν. 5073/2023).

Γ. Στο άρθρο 8 παρ. 6 του ν. 3943/2011, όπως ισχύει, ορίζεται ότι «[ο]ι καταλογιστικές εν γένει πράξεις φόρου, τέλους, εισφοράς ή προστίμου που εκδίδονται από τις φορολογικές και τελωνειακές αρχές μπορεί να επιδίδονται στον υπόχρεο και στα πρόσωπα γενικώς στα οποία προβλέπεται η επίδοσή τους με δικαστικούς επιμελητές. (...) Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, καθορίζεται το είδος των παραπάνω πράξεων που επιδίδονται αποκλειστικά με δικαστικούς επιμελητές (...), καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου». Κατ' εξουσιοδότηση της ανωτέρω διάταξης, έχει εκδοθεί η υπουργική απόφαση πολ. 1188/2011 (Β' 1993), με το άρθρο 1 παρ. 1 της οποίας, όπως ισχύει, ορίζεται ότι «[κ]αταλογιστικές πράξεις φόρου, τέλους, εισφοράς ή προστίμου που εκδίδονται από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές στις οποίες το ανά πράξη καταλογισθέν ποσόν υπερβαίνει το ένα εκατομμύριο (1.000.000) ευρώ, επιδίδονται αποκλειστικά με δικαστικούς επιμελητές». Λαμβανομένου υπόψη ότι η παράγραφος 6 του άρθρου 8 του ν. 3943/2011 δεν περιλαμβάνεται στις καταργούμενες διατάξεις του άρθρου 86 του νομοσχεδίου, δημιουργείται προβληματισμός ως προς το αν οι ανωτέρω ρυθμίσεις παραμένουν σε ισχύ.

5. Επί του άρθρου 5 παρ. 6

Στην παράγραφο 6 ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι «[σ]την περίπτωση επιτόπιου ελέγχου, οι πράξεις ή τα έγγραφα θεωρείται ότι έχουν νομίμως κοινοποιηθεί με τη θέση επί αυτών ψηφιοποιημένης ιδιόχειρης υπογραφής από τα πρόσωπα των παρ. 2 και 3 και σε περίπτωση απουσίας τους από τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παρ. 4 του άρθρου 29, την ανάρτησή τους στον λογαριασμό του προσώπου στο οποίο αφορά η κοινοποίηση στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και την ηλεκτρονική ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του». Από την αναφορά σε «επιτόπιο έλεγχο» δημιουργείται προβληματισμός ως προς το αν η ρύθμιση καταλαμβάνει μόνο τον επιτόπιο έλεγχο του προτελευταίου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 27 («μερικού επιτόπιου ελέγχου πρόληψης», κατά τη διατύπωση του άρθρου 5 παρ. 6 του ισχύοντος Κώδικα) ή και τον επιτόπιο έλεγχο του άρθρου 30 του Κώδικα.

6. Επί του άρθρου 10

Στην παράγραφο 6 ορίζεται ότι η «Φορολογική Διοίκηση δύναται να αναστέλλει τη χρήση Α.Φ.Μ. ή να προβαίνει σε απενεργοποίησή του α) αν ο φορολογούμενος έχει πτωχεύσει ή έχει περιέλθει σε κατάσταση αφερεγγυότητας ή β) αν υφίστανται αντικειμενικά στοιχεία, τα οποία υποδηλώνουν ότι ο φορολογούμενος βα) έχει παύσει να ασκεί οικονομική δραστηριότητα, ή ββ) διαπράττει φοροδιαφυγή ή λαθρεμπορία ή νοθεία προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, ή βγ) παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, ή βδ) έχει δηλώσει ψευδή ή ανακριβή στοιχεία για την απόκτησή του, ή βε) έχει εγγραφεί στο φορολογικό μητρώο περισσότερες φορές (...)». Περαιτέρω, με την παράγραφο 7 ορίζεται ότι η «αναστολή χρήσης Α.Φ.Μ. στις περιπτώσεις της παρ. 6 διαρκεί: α) τρία (3) έτη μετά την κήρυξη του φορολογούμενου σε πτώχευση ή σε άλλη κατάσταση αφερεγγυότητας, [και] β) πέντε (5) έτη από την ημερομηνία που διαπιστώνεται κάθε άλλη περίπτωση της παρ. 6. Αν έχει ασκηθεί ποινική δίωξη για κακούργημα λαθρεμπορίας, η αναστολή διαρκεί μέχρι την παραπομπή στο ακροατήριο και, αν ο φορολογούμενος καταδικασθεί, η αναστολή διαρκεί όσο και η έκτιση της ποινής του». Εν προκειμένω, από τις ρυθμίσεις της παραγράφου 7, η οποία καταλαμβάνει όλες τις περιπτώσεις της παραγράφου 6, συνάγεται ότι η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβαίνει μόνο σε αναστολή χρήσης, και όχι σε απενεργοποίηση του Αριθμού Φορολογικού Μητρώου.

7. Επί του άρθρου 13

Στην παράγραφο 2 ορίζεται ο χρόνος υποχρεωτικής διαφύλαξης των λογιστικών αρχείων, ο οποίος, καταρχήν, ταυτίζεται με τον χρόνο της πενταετούς παραγραφής της αξίωσης της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου, κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 37 του Κώδικα. Το χρονικό αυτό διάστημα, και, αντίστοιχα, η υποχρέωση διαφύλαξης, παρατείνεται, κατά την παράγραφο 2 του άρθρου 37 του Κώδικα, σε ορισμένες περιπτώσεις, όπως η εκπρόθεσμη (στο τελευταίο έτος της πενταετίας) υποβολή δήλωσης, η αναζήτηση πληροφοριών από άλλο κράτος στο πλαίσιο φορολογικού ελέγχου, η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής, ή ένδικου βοηθήματος ή μέσου, η υποβολή αιτήματος για τη διεξαγωγή Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού (κατά το άρθρο 73 του Κώδικα) ή η υποβολή αίτησης ακύρωσης ή τροποποίησης (κατά το άρθρο 74 του Κώδικα).

Με την προτεινόμενη ρύθμιση, στις ανωτέρω περιπτώσεις παράτασης του χρόνου διαφύλαξης των λογιστικών αρχείων, προστίθενται και αυτές της

παραγράφου 3 του άρθρου 37 του Κώδικα, στις οποίες, μεταξύ άλλων, περιλαμβάνεται και το ότι περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες, εκτός των λογιστικών αρχείων του φορολογουμένου (βλ. άρθρο 27 παρ. 6 του Κώδικα), που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας. Εν προκειμένω, παρατηρείται ότι, σε αντίθεση με τις ισχύουσες ρυθμίσεις, κατά τις οποίες η προθεσμία διαφύλαξης των λογιστικών αρχείων παρεκτείνεται μόνο εξαιτίας γεγονότων, καταρχήν, γνωστών στον φορολογούμενο, με τις νέες διατάξεις ο χρόνος διαφύλαξης συνάπτεται με γεγονότα, κατά κανόνα, εκτός της σφαιρας επιρροής ή γνώσης του. Κατά τούτο, η ρύθμιση δεν παρίσταται σύμφωνη με την αρχή της ασφάλειας δικαίου. Εναλλακτικά, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η, έως σήμερα πενταετής, προθεσμία διαφύλαξης των λογιστικών αρχείων καθίσταται πλέον δεκαετής.

Ανεξαρτήτως αυτού, στην περίπτωση β΄ της παραγράφου 2, η αναφορά σε έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου πρέπει να αντικατασταθεί από αναφορά σε κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου, κατ' αντιστοιχία προς την παράγραφο 1 του άρθρου 37.

8. Επί του άρθρου 22

Με την παράγραφο 4 του άρθρου 18 του ισχύοντος Κώδικα (ν. 4987/2022) ορίζεται ότι, «εάν μία φορολογική δήλωση ή μέρος αυτής συντάχθηκε από τρίτο πρόσωπο έναντι αμοιβής, η φορολογική δήλωση συνυπογράφεται και από το πρόσωπο αυτό». Με τη νέα ρύθμιση της παραγράφου 3 του άρθρου 22 ορίζεται ότι, «εάν μία φορολογική δήλωση ή μέρος αυτής συντάχθηκε από τρίτο πρόσωπο έναντι αμοιβής, η φορολογική δήλωση υποβάλλεται και από το πρόσωπο αυτό». Επισημαίνεται ότι, πλην ορισμένων δηλώσεων φορολογίας κεφαλαίου, δεν υφίσταται δυνατότητα ηλεκτρονικής υποβολής της ίδιας φορολογικής δήλωσης από περισσότερα από ένα πρόσωπα. Συνεπώς, η ρύθμιση χρήζει αναδιατύπωσης.

9. Επί του άρθρου 23

Στην περίπτωση α΄ της παραγράφου 3, το χωρίο «κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου» πρέπει να αντικατασταθεί ως εξής: «κοινοποίηση προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου» (βλ., αντιστοίχα, και άρθρο 22 παρ. 1 περ. β΄ του νομοσχεδίου).

10. Επί των άρθρων 22 και 23

Από τη διατύπωση της ρύθμισης που έχει ενταχθεί ως περίπτωση ε΄ στην παράγραφο 1 του άρθρου 22 και την παράγραφο 3 του άρθρου 23, κατά την

οποία «[γ]ια την εξόφληση της προκύπτουσας οφειλής εφαρμόζεται η περ. α) της παρ. 1 του άρθρου 75», δεν είναι σαφές αν αυτή καταλαμβάνει όλες τις περιπτώσεις οφειλών που προκύπτουν μετά από υποβολή εκπρόθεσμης αρχικής δήλωσης (κατά το άρθρο 22 παρ. 1) ή τροποποιητικής δήλωσης (κατά το άρθρο 23 παρ. 3) ή μόνο εκπρόθεσμες αρχικές ή τροποποιητικές δηλώσεις που υποβάλλονται κατά την περίπτωση δ΄ των άρθρων 22 παρ. 1 και 23 παρ. 3. Επισημαίνεται ότι, αν σκοπός του νομοθέτη είναι η εφαρμογή της ρύθμισης της περίπτωσης ε΄ μόνο επί εκπρόθεσμων δηλώσεων που υποβάλλονται κατά την περίπτωση δ΄, η ρύθμιση παρίσταται περιττή, καθώς το ζήτημα ρυθμίζεται επαρκώς από το άρθρο 75.

Ανεξαρτήτως αυτού, ερωτάται αν η παραπομπή θα έπρεπε να είναι και στην παράγραφο 3 του άρθρου 75, αντί μόνο στην περίπτωση α΄ της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού.

11. Επί του άρθρου 27 παρ. 3

Με το άρθρο 27 ρυθμίζονται ζητήματα διεξαγωγής φορολογικών ελέγχων. Στην παράγραφο 3 δίδονται ορισμοί των εννοιών του πλήρους και μερικού ελέγχου ως εξής:

α. «Πλήρης είναι ο έλεγχος που διενεργείται για όλα τα φορολογικά αντικείμενα, τέλη ή εισφορές, για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή φορολογικές υποθέσεις»,

β. «Μερικός είναι ο έλεγχος που δεν συγκεντρώνει τα στοιχεία του πλήρους ελέγχου της περ. α) και διενεργείται ιδίως για συγκεκριμένα ζητήματα ή συναλλαγές ενός φορολογικού αντικειμένου, τέλους ή εισφοράς ή για όλα τα φορολογικά αντικείμενα, τέλη ή εισφορές συγκεκριμένων συναλλαγών, για μια ή περισσότερες φορολογικές ή διαχειριστικές περιόδους ή ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη στα οποία αναφέρεται το προς έλεγχο φορολογικό ζήτημα ή η συναλλαγή της οικείας εντολής».

Ως προς τον ορισμό του πλήρους ελέγχου, παρατηρείται ότι η αναφορά σε «όλα τα φορολογικά αντικείμενα, τέλη ή εισφορές», η οποία προφανώς αναφέρεται σε όλα τα δημόσια έσοδα του άρθρου 2 και του Παραρτήματος Α του Κώδικα, καθιστά εξαιρετικά δυσχερή τη διεξαγωγή τέτοιων ελέγχων και, για τον λόγο αυτόν, πολύ σπάνια και την ανάθεση διεξαγωγής τους, όπως δείχνει και η έως σήμερα πρακτική. Αντίστοιχα, ο ορισμός του μερικού ελέγχου είναι ευρύτατος, με αποτέλεσμα να καταλαμβάνει από περίπλοκους ελέγχους, με πληθώρα φορολογικών αντικειμένων και περιόδων, έως και τυποποιημένους ελέγχους επιστροφής φόρων. Κατ' αποτέλεσμα, η διάκριση μεταξύ πλήρους και μερικού ελέγχου, η οποία δεν στερείται έννομων

συνεπειών (βλ., ενδεικτικά, άρθρα 36 παρ. 6 εδαφ. β' και 37 παρ. 2 περ. α' του Κώδικα), καθίσταται άνευ αντικειμένου.

Ενδεχομένως, θα ήταν συστηματικά αρτιότερο, υπό το φως και της αρχής ασφάλειας δικαίου, να υιοθετηθεί διάκριση των ελέγχων, αναλόγως της οριστικότητας των αποτελεσμάτων τους, σε οριστικούς, οι οποίοι μπορεί να καλύπτουν συγκεκριμένα φορολογικά αντικείμενα που άπτονται της επιχειρηματικής δραστηριότητας (κατ' αναλογία των τακτικών ελέγχων του προϊσχύσαντος δικαίου) ή να είναι μερικοί, και σε μη οριστικούς (κατ' αναλογία των προσωρινών ελέγχων του προϊσχύσαντος δικαίου), όπως οι έλεγχοι επιστροφής φόρων, για τους οποίους το νομοσχέδιο ρητά ορίζει ότι δεν είναι οριστικοί.

Πραιτέρω, ορίζεται ότι ο «πλήρης έλεγχος είναι οριστικός για όλα τα ελεγχθέντα φορολογικά αντικείμενα και φορολογικά έτη ή διαχειριστικές ή φορολογικές περιόδους που προβλέπονται στην οικεία εντολή ελέγχου», καθώς και ότι ο «μερικός έλεγχος είναι οριστικός ως προς τα ελεγχθέντα φορολογικά αντικείμενα ή ζητήματα ή συναλλαγές για τα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές ή φορολογικές περιόδους που προβλέπονται στην οικεία εντολή ελέγχου». Προς αποφυγή ερμηνευτικών αμφιβολιών, στις ανωτέρω φράσεις πρέπει να απαλειφθεί η μετοχή «ελεγχθέντα», καθώς, εν προκειμένω, κρίσιμο για τον οριστικό χαρακτήρα του ελέγχου δεν είναι το αν συγκεκριμένα αντικείμενα ή ζητήματα ελέγχθηκαν πράγματι από τον αρμόδιο υπάλληλο, αλλά αν έπρεπε να ελεγχθούν δυνάμει της σχετικής εντολής.

12. Επί του άρθρου 27 παρ. 4 και 5

Με τις παραγράφους 4 και 5 ορίζεται ότι δεν επιτρέπεται η διενέργεια νέου ελέγχου ως προς τα ζητήματα που έχουν αποτελέσει αντικείμενο μερικού ελέγχου ή επανελέγχου, όταν έχει διεξαχθεί πλήρης έλεγχος, εκτός αν, μεταξύ άλλων, προκύψουν νέα στοιχεία, από τα οποία να προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτή που είχε προσδιορισθεί από τον αρχικό έλεγχο. Προς αποφυγή αμφιβολιών, θα έπρεπε να ορίζεται ότι στην περίπτωση αυτή ο νέος έλεγχος ή, κατά περίπτωση, ο επανελέγχος, περιορίζονται στο ζήτημα στο οποίο αφορούν τα νέα στοιχεία, κατ' αντιστοιχία των οριζομένων στο άρθρο 37 παρ. 2 περ. α' του Κώδικα.

13. Επί του άρθρου 27 παρ. 6

Με την παράγραφο 6 ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι «στοιχεία για το υπόλοιπο ή τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή» δεν συνιστούν «νέα στοιχεία» που δικαιολογούν τη διενέργεια νέου ελέγχου ή επανελέγχου. Συναφώς, επισημαίνεται ότι με τη ΣΤΕ

1062/2023 έχει κριθεί ότι ούτε στοιχεία για το υπόλοιπο ή τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην αλλοδαπή συνιστούν συμπληρωματικά στοιχεία, εφόσον «οι ελληνικές φορολογικές αρχές μπορούσαν να αποκτήσουν πρόσβαση στο υπόλοιπο και τις κινήσεις των λογαριασμών αυτών στο πλαίσιο συστήματος διοικητικής συνδρομής, κατά τρόπον ώστε η υποβολή αιτήματος για χορήγηση των στοιχείων αυτών από τις αλλοδαπές αρχές και, κατ' επέκταση, η διερεύνηση του υπολοίπου και των κινήσεων των τηρούμενων στην αλλοδαπή τραπεζικών λογαριασμών να μπορεί ευλόγως να θεωρηθεί ως ένα από τα παρεχόμενα εκ του νόμου βασικά και τακτικά μέσα φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων φόρου εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 658/2020)» (πρβλ. ΣτΕ 734/2023).

14. Επί του άρθρου 27 παρ. 7

Με την παράγραφο 7 ορίζεται ότι ο «φορολογικός έλεγχος διενεργείται στην εγκατάσταση του φορολογουμ[έ]νου (επιτόπιος έλεγχος) ή σε άλλον τόπο, όπου προσκομίζονται τα στοιχεία από τον φορολογούμενο (απομακρυσμένος έλεγχος)». Εν προκειμένω, δημιουργείται προβληματισμός ως προς το αν, ως «άλλος τόπος» προσκόμισης των στοιχείων, νοούνται, όχι μόνο οι εγκαταστάσεις της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας ή άλλης υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης, αλλά, ενδεχομένως, και εγκαταστάσεις τρίτου προσώπου (πρβλ. άρθρο 23 παρ. 2 του ισχύοντος Κώδικα, ο οποίος χρησιμοποιεί τον, ενδεχομένως αδόκιμο, όρο «έλεγχος από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης»).

15. Επί του άρθρου 27 παρ. 8

Με το δεύτερο και τρίτο εδάφια της παραγράφου 8 ορίζεται ότι «[η] έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί».

Καταρχάς, επισημαίνεται ότι, κατά κανόνα, η έκθεση ελέγχου αποτελεί την αιτιολογία της εκτελεστής διοικητικής πράξης επιβολής του φόρου (πράξη προσδιορισμού φόρου). Συνεπώς, δεν είναι η πράξη προσδιορισμού φόρου που συνοδεύει την έκθεση ελέγχου, αλλά το αντίθετο. Πέραν αυτού, ως προς την αναφορά σε πρόστιμα, παρατηρείται ότι, πλην των προστίμων ανακρίβειας της οικείας φορολογικής δήλωσης (άρθρο 54 του Κώδικα), για την επιβολή των υπόλοιπων προστίμων συντάσσεται αυτοτελής έκθεση ε-

λέγχου, όταν η αιτιολογία δεν περιλαμβάνεται στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου.

Εξ άλλου, παρατηρείται ότι οι ανωτέρω ρυθμίσεις παρίστανται μάλλον περιττές, καθώς το ίδιο ζήτημα ρυθμίζεται στο άρθρο 33 παρ. 3 του Κώδικα ως εξής: «Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου».

Περαιτέρω, με το τέταρτο εδάφιο της παραγράφου 8 ορίζεται ότι η «έκθεση ελέγχου δεν περιέχει διαπιστώσεις ούτε προσδιορίζει φόρο που δεν εμπίπτουν στην έκταση που προσδιορίζει η αντίστοιχη εντολή ελέγχου». Εν προκειμένω, δεν είναι κατανοητό για ποιον λόγο δεν επιτρέπεται η συμπερίληψη στην έκθεση παρεμπιπτούσων διαπιστώσεων επί ζητημάτων που δεν αποτελούν αντικείμενο ελέγχου, αν αυτές αφορούν διαφορετικές χρήσεις ή περιόδους και μπορεί να αξιοποιηθούν στο πλαίσιο άλλου ελέγχου.

16. Επί του άρθρου 27 παρ. 9

Με την παράγραφο 9 ορίζεται ότι, αν, «κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, ο ελεγκτής διαπιστώσει παράβαση που αφορά χρονικό διάστημα ή είδη φορολογίας τα οποία δεν καλύπτονται από την εντολή ελέγχου και οι σχετικές αξιώσεις της Φορολογικής Διοίκησης δεν έχουν υποπέσει σε παραγραφή, ο ελεγκτής ζητά αμέσως από το αρμόδιο όργανο της Φορολογικής Διοίκησης την έκδοση εντολής για τον έλεγχο της διαπιστούμενης παράβασης».

Δεδομένου ότι η ως άνω ρύθμιση θίγει τον βασικό κανόνα του Κώδικα, ό-τι, για προφανείς λόγους, η επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο γίνεται βάσει κριτηρίων ανάλυσης κινδύνου και πληροφορίες που αξιολογούνται από τις κεντρικές υπηρεσίες της Φορολογικής Διοίκησης, και όχι από τις περιφερειακές ελεγκτικές υπηρεσίες (άρθρο 31 του Κώδικα), πρέπει να αναδιατυπωθεί ως εξής: «9. Αν, κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, διαπιστωθεί παράβαση που αφορά χρονικό διάστημα ή είδη φορολογίας τα οποία δεν καλύπτονται από την εντολή ελέγχου και οι σχετικές αξιώσεις της Φορολογικής Διοίκησης δεν έχουν υποπέσει σε παραγραφή, τα όργανα του ελέγχου ενημερώνουν αμελλητί το αρμόδιο όργανο της Φορολογικής Διοίκησης».

17. Επί του άρθρου 28

Με το άρθρο αυτό προστίθενται νέες διατάξεις που αφορούν τη διάρκεια των φορολογικών ελέγχων. Με την παράγραφο 3 ορίζεται ότι, αν «δεν ολοκληρωθεί ο φορολογικός έλεγχος εντός των προθεσμιών των παρ. 1 και 2,

δεν επιτρέπεται νέος έλεγχος που να καλύπτει το αντικείμενο της αρχικής εντολής». Δεδομένου ότι ο έλεγχος μπορεί να διεξαχθεί με αφορμή αίτημα του φορολογουμένου (λ.χ., επιστροφή φόρου ή διεξαγωγή Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού), θα έπρεπε να ορίζεται ότι στις περιπτώσεις αυτές η δήλωση του φορολογουμένου θεωρείται ειλικρινής ως προς τα αντικείμενα της εντολής, λαμβανομένου υπόψη και ότι, κατά κανόνα, ο έλεγχος αυτός δεν είναι οριστικός.

18. Επί του άρθρου 30

Με το άρθρο αυτό ρυθμίζονται ζητήματα διεξαγωγής επιτόπιων φορολογικών ελέγχων. Με την παράγραφο 3 επαναλαμβάνονται οι διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 6 του ισχύοντος Κώδικα, δυνάμει των οποίων, ο φορολογικός έλεγχος δύναται να παραλαμβάνει και να απομακρύνει από τις εγκαταστάσεις του φορολογουμένου έγγραφα και στοιχεία του. Επισημαίνεται ότι, ενδεχομένως εκ παραδρομής, δεδομένου και ότι στην αιτιολογική έκθεση δεν αναφέρεται κάτι σχετικό, στη νέα ρύθμιση δεν έχει περιληφθεί ο τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 6 του άρθρου 25 του ισχύοντος Κώδικα, το οποίο ορίζει ότι στην περίπτωση αυτή ακολουθείται η διαδικασία του άρθρου 24 παρ. 4 (άρθρο 29 παρ. 4 του νέου Κώδικα), ως προς τη σύνταξη και κοινοποίηση στον φορολογούμενο έκθεσης κατάσχεσης. Λαμβανομένου υπόψη του πλήθους των υποθέσεων ακυρότητας της σχετικής διαδικασίας που είχαν προκύψει υπό το καθεστώς των αντίστοιχων ρυθμίσεων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, θα ήταν, ενδεχομένως, σκόπιμο να διατηρηθεί η παραπομπή στη διαδικασία του άρθρου 29 παρ. 4 του νέου Κώδικα.

19. Επί του άρθρου 33 παρ. 1

Με το άρθρο αυτό ρυθμίζεται η διαδικασία (α) ενημέρωσης του φορολογουμένου για τα ευρήματα του ελέγχου με σκοπό την άσκηση του δικαιώματός του προηγούμενης ακρόασης, και (β) έκδοσης της πράξης προσδιορισμού του φόρου. Με την παράγραφο 1 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και την αντίστοιχη προσωρινή πράξη προσδιορισμού φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσδιορισμός φόρου που περιλαμβάνεται στην προσωρινή πράξη. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσδιορισμό φόρου που περιλαμβάνεται στην προσωρινή πράξη μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και της προσωρινής πράξης προσδιορισμού φόρου». Παρατηρείται ότι στον Κώδικα δεν απαντά ο όρος «προσωρινή πράξη προσδιορισμού φόρου», καθώς ο προσω-

ρινός προσδιορισμός του φόρου συνοδεύει το σημείωμα διαπιστώσεων του ελέγχου, χωρίς τα σχετικά έγγραφα να συνιστούν πράξεις της Φορολογικής Διοίκησης (καθώς αποτελούν σχέδια των επαπειλούμενων να εκδοθούν οριστικών πράξεων) ή να έχουν εκτελεστό χαρακτήρα (βλ. και άρθρο 34, στο οποίο γίνεται αναφορά σε «προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου»).

Για τον λόγο αυτό, η παράγραφος 1 πρέπει να αναδιατυπωθεί, κατ' αντιστοιχία προς το άρθρο 28 παρ. 1 του ισχύοντος Κώδικα, ως εξής: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων».

20. Επί του άρθρου 33 παρ. 2

Με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 2 ορίζεται ότι «[μ]έσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση συντάσσει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου». Για λόγους νομικής αρτιότητας, η ανωτέρω ρύθμιση πρέπει να αναδιατυπωθεί ως εξής: «Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου».

Περαιτέρω, στο δεύτερο εδάφιο, το οποίο ορίζει ότι η «έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου», θα μπορούσαν να προστεθούν και οι λέξεις «και του τυχόν προστίμου που επιβάλλεται με την ίδια πράξη» (βλ. ανωτέρω και παρατήρηση επί του άρθρου 27 παρ. 8).

Με το τρίτο εδάφιο ορίζεται, αυτονοήτως, ότι με «την οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με την προσωρινή πράξη προσδιορισμού φόρου». Πέραν του ότι και στη φράση αυτή η αναφορά σε «προσωρινή πράξη προσδιορισμού φόρου» πρέπει να αντικατασταθεί από αναφορά σε «προσωρινό προσδιορισμό φόρου», εν προκειμένω, δημιουργείται προβληματισμός ως προς το αν, κατά την έκδοση της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του

φόρου, η Φορολογική Διοίκηση δικαιούται, χωρίς να προσδιορίζει φόρο υψηλότερο από αυτόν που προσδιορίστηκε προσωρινά, να μεταβάλλει την πραγματική ή τη νομική βάση της φορολογικής εγγραφής. Υπό το φως του άρθρου 20 παρ.2 του Συντάγματος και του άρθρου 41 παρ. 2 περ. α΄ του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, στις περιπτώσεις αυτές πρέπει να κοινοποιείται εκ νέου σημείωμα διαπιστώσεων στον φορολογούμενο.

21. Επί του άρθρου 34

Με την παράγραφο 1 ορίζεται ότι «[γ]ια τις υποθέσεις που διαβιβάζονται στη Φορολογική Διοίκηση από τη Διεύθυνση Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος (εφεξής "Υπηρεσία") και από τη Διεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας του Αρχηγείου Ελληνικής Αστυνομίας, εφόσον είναι μείζονος σημασίας ή προκύπτουν ενδείξεις ποινικά κολάσιμης φοροδιαφυγής, διενεργείται έλεγχος κατ' απόλυτη προτεραιότητα». Δεδομένου ότι, κατωτέρω τόσο στην παράγραφο 1 όσο και στην παράγραφο 4, γίνεται αναφορά στην «Υπηρεσία», δεν είναι σαφές αν αυτή καταλαμβάνει μόνο τη Διεύθυνση Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος ή και τη Διεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας.

22. Επί του άρθρου 36 παρ. 3 και 4

Με το άρθρο αυτό ορίζεται η έννοια της πράξης προσδιορισμού του φόρου, καθώς και τα είδη προσδιορισμού του φόρου. Στην παράγραφο 4, η οποία ρυθμίζει τον εκτιμώμενο προσδιορισμό φόρου, εισάγεται νέα περίπτωση «οίκοθεν» προσδιορισμού φόρου, ως εξής: «[ε]φόσον προβλέπεται στην οικεία φορολογική νομοθεσία, ο προσδιορισμός του φόρου γίνεται και με φορολογική δήλωση που έχει προσυμπληρωθεί αυτοματοποιημένα με βάση όλα τα στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση και έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Στην περίπτωση του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον ο φορολογούμενος δεν αντιταχθεί στο περιεχόμενο της δήλωσης μέχρι την προθεσμία υποβολής της, αυτή οριστικοποιείται αυτόματα (οίκοθεν προσδιορισμός φόρου)».

Λαμβανομένου υπόψη ότι η ρύθμιση εισάγεται για να χρησιμοποιηθεί, κατά κύριο λόγο, στη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων, παρατηρείται ότι θα ήταν προτιμότερο, από συστηματικής απόψεως, να ενταχθεί στον διοικητικό προσδιορισμό του φόρου (παράγραφος 3 του άρθρου 36), καθώς (α) στον διοικητικό προσδιορισμό προβλέπεται, ούτως ή άλλως, η έκδοση πράξης, όχι μόνο «[βάσει] στοιχεί[ων] που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση», αλλά και βάσει «κάθε άλλο[υ] στοιχείο[υ] που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση», (β) ο προσ-

διορισμός του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων είναι διοικητικός και, συνεπώς, εύλογο είναι να παραμένει διοικητικός, ακόμη και σε περίπτωση αυτοματοποιημένης υποβολής προσυμπληρωμένης δήλωσης, και (γ) δεν προσιδιάζει στον εκτιμώμενο προσδιορισμό, ο οποίος βασίζεται σε στοιχεία και πληροφορίες (για το επίπεδο διαβίωσης του φορολογουμένου, την ασκούμενη επαγγελματική ή επιχειρηματική δραστηριότητά του ή για ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες) που προσδιορίζουν έμμεσα και κατά προσέγγιση τη φορολογική του υποχρέωση, σε αντίθεση με τον οίκοθεν προσδιορισμό, ο οποίος θα βασίζεται σε ακριβείς πληροφορίες από τον εργοδότη ή τον συνταξιοδοτικό φορέα του φορολογουμένου.

Περαιτέρω, χρήζουν διευκρίνισης τα εξής:

α. Αν, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης από τον φορολογούμενο, θα εφαρμόζεται το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 4, σύμφωνα με το οποίο «[ε]άν, μετά την έκδοση της πράξης [εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου], ο φορολογούμενος υποβάλει φορολογική δήλωση, η πράξη αυτή παύει να ισχύει αυτοδικαίως».

β. Συναφώς, αν, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης για φορολογητέα ύλη που δεν έχει περιληφθεί στον οίκοθεν προσδιορισμό, θα εκδίδεται εκ νέου πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού ή ο προσδιορισμός θα μεταβάλλεται σε διοικητικό.

γ. Αν, ως οριστικοποίηση της δήλωσης, νοείται απλώς η υποβολή της με την τεκμαιρόμενη συναίνεση του φορολογουμένου ή αν η οριστικοποίηση θα έχει ως συνέπεια ο φορολογούμενος να μην έχει δυνατότητα τροποποίησης (ανάκλησης) της. Επισημαίνεται, σχετικά, ότι, κατά τα οριζόμενα στο τρίτο εδάφιο της παραγράφου 6, ο «φορολογούμενος δύναται να ζητά την υποβολή δήλωσης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού», και όχι εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου.

δ. Δεδομένου ότι ο οίκοθεν προσδιορισμός φόρου θα γίνεται με την τεκμαιρόμενη συναίνεση του φορολογουμένου, πλην όμως χωρίς την τυπική υποβολή δήλωσης από αυτόν, αν, για σκοπούς παραγραφής, θα θεωρείται ότι ο φορολογούμενος έχει υποβάλει δήλωση.

23. Επί του άρθρου 36 παρ. 6

Με την παράγραφο 6 ρυθμίζονται ζητήματα διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. Με το δεύτερο εδάφιο επαναλαμβάνεται η ισχύουσα ρύθμιση, σύμφωνα με την οποία, «[ο] διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία». Ερωτάται αν η ως άνω ρύθμιση

πρέπει να συμπληρωθεί, ώστε να περιλάβει και την περίπτωση που τυχόν «διαπιστωθεί ότι με τη σύμπραξη του υπαλλήλου της ελεγκτικής αρχής και του φορολογουμένου περιορίστηκε η φορολογική οφειλή» (βλ. άρθρα 27 παρ. 5 και 37 παρ. 2 περ. στ´).

24. Επί του άρθρου 37

Με την περίπτωση α´ της παραγράφου 2 ορίζεται ότι η, καταρχήν, πενταετής προθεσμία παραγραφής για την έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου παρεκτείνεται «εάν, εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, (...) περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία σε υπόθεση που έχει διενεργηθεί πλήρης έλεγχος ή σε κάθε άλλη περίπτωση περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης πληροφορίες από οποιαδήποτε πηγή εκτός της Φορολογικής Διοίκησης, από τις οποίες προκύπτει φορολογική οφειλή και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν, για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας». Λαμβανομένων υπόψη των νέων ρυθμίσεων των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 27 του Κώδικα, ερωτάται αν στην ανωτέρω διάταξη πρέπει να προστεθεί και αναφορά σε υποθέσεις επί των οποίων έχει διενεργηθεί μερικός έλεγχος, και τα νέα στοιχεία αφορούν τα ελεγχθέντα φορολογικά αντικείμενα ή ζητήματα ή συναλλαγές.

Εν συνεχεία, με την περίπτωση β´ της παραγράφου 2 ορίζεται ότι η πενταετής προθεσμία παραγραφής παρεκτείνεται και «εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, μέχρι την παραλαβή τους και για ένα (1) έτος από αυτήν και μόνο για το ζήτημα, στο οποίο αφορά το αίτημα παροχής πληροφοριών». Εν προκειμένω, θα έπρεπε να διευκρινίζεται ότι η περίπτωση αυτή εφαρμόζεται μόνο εφόσον οι πληροφορίες έχουν ζητηθεί εντός της πενταετίας.

Περαιτέρω, με την περίπτωση γ´ ορίζεται ότι η πενταετής προθεσμία παραγραφής παρεκτείνεται και «εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός (1) έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την κοινοποίηση στη Φορολογική Διοίκηση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά». Δεδομένου ότι η μέχρι σήμερα ισχύουσα ρύθμιση ορίζει ότι η προθεσμία εκκινεί, όχι από την κοινοποίηση της δικαστικής απόφασης, αλλά από την έκδοσή της, ενδεχομένως θα έπρεπε να ορίζεται στις μεταβατικές διατάξεις τι θα ισχύει για τις υποθέσεις στις οποίες η αμετάκλητη απόφαση έχει εκδοθεί πριν από την έναρξη ισχύος του νόμου, αλλά κοινοποιείται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από αυτήν.

Τέλος, με την περίπτωση στ´ προστίθεται νέα περίπτωση παρέκτασης, «για όσο διάστημα απαιτηθεί για την εξέταση καταγγελίας ή αναφοράς που αφορά σε φορολογική υπόθεση, προσαυξημένο κατά ένα (1) έτος από την περιέλευση στην αρμόδια ελεγκτική Υπηρεσία της σχετικής πορισματικής έκθεσης και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορά, εφόσον διαπιστωθεί ότι η μη ενάσκηση του δικαιώματος για διενέργεια ελέγχου ή για έκδοση καταλογιστικής πράξης, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται σε σύμπραξη του φορολογουμένου με υπάλληλο της ελεγκτικής αρχής». Συναφώς, ερωτάται εάν και σε ποιο στάδιο της σχετικής διαδικασίας θα ενημερώνεται ο φορολογούμενος, ώστε, συν τοις άλλοις, να διαφυλάξει και μετά το πέρας της πενταετίας τα λογιστικά αρχεία του, τα οποία, στο πλαίσιο ή μετά το πέρας της ως άνω διαδικασίας, θα αποτελέσουν αντικείμενο ελέγχου ή επανελέγχου.

25. Επί του άρθρου 41

Με το άρθρο αυτό ρυθμίζονται ζητήματα καταβολής του φόρου, συγκεκριμένα δε με την παράγραφο 2 ορίζεται ότι, «[σ]ε περίπτωση διορθωτικού ή εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, ο οφειλόμενος φόρος καταβάλλεται μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την κοινοποίηση της πράξης προσδιορισμού του φόρου στον φορολογούμενο. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση οίκοθεν προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 36». Ανεξαρτήτως του αν ο οίκοθεν προσδιορισμός φόρου θα έπρεπε να συνιστά περίπτωση εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου (βλ. ανωτέρω παρατήρηση επί του άρθρου 36 παρ. 3 και 4), επισημαίνεται ότι θα ήταν νομοτεχνικά αρτιότερο να ορίζεται ότι στην περίπτωση οίκοθεν προσδιορισμού φόρου εφαρμόζεται η παράγραφος 1 του άρθρου αυτού.

26. Επί του άρθρου 42

A. Με την παράγραφο 2 θεσπίζονται προθεσμίες επιστροφής φόρου μετά από υποβολή σχετικής δήλωσης, αίτησης ή δικογράφου από τον φορολογούμενο. Ερωτάται αν στην περίπτωση α´, διά της οποίας θεσπίζεται προθεσμία σε περίπτωση άμεσου προσδιορισμού του φόρου, θα έπρεπε να τίθεται επιφύλαξη για περιπτώσεις επιστροφής που επιλέγονται για έλεγχο (πρβλ. περιπτώσεις β´ και δ´ της ίδιας παραγράφου).

Περαιτέρω, στις περιπτώσεις στ´ και ζ´ της παραγράφου 2, η παραπομπή στην «προθεσμία της περ. ε´» πρέπει να αντικατασταθεί από παραπομπή στην «προθεσμία της περ. δ´».

B. Παρατηρείται ότι και μετά τη θέσπιση των νέων ρυθμίσεων της παραγράφου 2 παραμένει σε ισχύ η διάταξη του άρθρου 53 παρ. 2 του ισχύοντος Κώδικα, σύμφωνα με την οποία η Φορολογική Διοίκηση οφείλει, σε κάθε πε-

ρίπτωση, τόκο μετά την πάροδο 90 ημερών από την υποβολή του αιτήματος επιστροφής (άρθρο 52 παρ. 4 του νέου Κώδικα), όπως επιτάσσει η αρχή της χρηστής διοίκησης, δεδομένου, αφενός, ότι η 90ήμερη προθεσμία είναι εύλογη και, αφετέρου, ότι ο φορολογούμενος δεν μπορεί να στερείται χωρίς αποζημίωση (τόκο) τη χρήση των κεφαλαίων του για μεγάλο χρονικό διάστημα, ειδικά εφόσον η Φορολογική Διοίκηση αποφασίσει να προβεί σε έλεγχο για την επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου. Στο πλαίσιο αυτό, δημιουργείται προβληματισμός ως προς την έννοια και τον σκοπό της παραγράφου 3, η οποία ορίζει ότι «[μ]ετά την πάροδο των προθεσμιών της παρ. 2 η αξίωση του φορολογούμενου για την επιστροφή του φόρου καθίσταται ληξιπρόθεσμη».

27. Επί του άρθρου 43

Με το άρθρο αυτό ρυθμίζονται ζητήματα της σειράς εξόφλησης των οφειλών του φορολογούμενου. Το άρθρο 44 παρ. 1 του ισχύοντος Κώδικα ορίζει ότι «[ο]ι καταβολές χρηματικών ποσών έναντι συγκεκριμένου φόρου εξοφλούν την υποχρέωση του φορολογούμενου με την ακόλουθη σειρά: (α) έξοδα είσπραξης, (β) τόκος επί του φόρου, (γ) πρόστιμα που σχετίζονται με τον φόρο, (δ) το αρχικό ποσό του φόρου» (πρβλ. και άρθρα 6 παρ. 2 του Κ.Ε.Δ.Ε. και 423 ΑΚ). Με την παράγραφο 1 η ως άνω ρύθμιση αντικαθίσταται ως εξής: «Κατά την εκάστοτε καταβολή φόρου, εισπράττονται υποχρεωτικά επί του καταβαλλόμενου ποσού, οι αναλογούντες τόκοι και πρόστιμο λόγω εκπρόθεσμης καταβολής». Παρατηρείται ότι από την προτεινόμενη ρύθμιση δεν είναι απολύτως σαφές πώς θα γίνεται εφεξής ο καταλογισμός των πληρωμών του φορολογούμενου σε έξοδα, τόκους, πρόστιμα και κύριο φόρο.

28. Επί του άρθρου 44

Στην παράγραφο 2 απαριθμούνται οι εκτελεστοί τίτλοι, δυνάμει των οποίων εισπράττονται οι φόροι και τα λοιπά δημόσια έσοδα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, ορίζεται δε ότι εκτελεστός τίτλος είναι, μεταξύ άλλων, «β) στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προσδιορισμού του φόρου». Για λόγους ακριβολογίας, η ανωτέρω περίπτωση β' πρέπει να αντικατασταθεί ως εξής: «β) στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου».

29. Επί του άρθρου 45

Με το άρθρο αυτό ρυθμίζονται θέματα λήψης μέτρων για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου. Στην παράγραφο 8 ορίζεται ότι «[α]ντιρρήσεις κατά των μέτρων των παρ. 5 έως 7 εξετάζονται με τη διαδικασία που

προβλέπεται στην περ. δ) της παρ. 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999, Α' 97)». Η ως άνω ρύθμιση θα μπορούσε να αναδιατυπωθεί ως εξής: «Η εκδίκαση των διαφορών που προκύπτουν από την εφαρμογή των μέτρων των παρ. 5 έως 7 γίνεται με τη διαδικασία που προβλέπεται στην περ. δ) της παρ. 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999, Α' 97)».

30. Επί του άρθρου 49

Στην παράγραφο 1 του άρθρου αυτού, διά του οποίου ρυθμίζονται ζητήματα αλληλέγγυας ευθύνης των διοικούντων νομικά πρόσωπα, η περίπτωση δ' πρέπει να αναριθμηθεί σε γ'.

31. Επί του άρθρου 51

Με το άρθρο αυτό ορίζονται οι εφαρμοστέες ρυθμίσεις για την αμοιβαία διοικητική συνδρομή στην είσπραξη απαιτήσεων από φόρους, και η ισχύουσα ρύθμιση (άρθρο 52 ν. 4987/2022) συμπληρώνεται, ώστε, εκτός από την Οδηγία 2010/24/ΕΕ, να γίνεται αναφορά και στη Σύμβαση του Συμβουλίου της Ευρώπης και του ΟΟΣΑ, που κυρώθηκε με τον ν. 4153/2013, καθώς και, γενικά, στις εκάστοτε ισχύουσες διεθνείς συμβάσεις που προβλέπουν την παροχή αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής στην είσπραξη απαιτήσεων από φόρους. Για τον λόγο αυτό, από τον τίτλο του άρθρου πρέπει να διαγραφούν οι λέξεις «στο πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης».

Περαιτέρω, με τη νέα παράγραφο 2 ορίζεται ότι το άρθρο 4 του Κώδικα, περί μεταβίβασης των αρμοδιοτήτων του Διοικητή της ΑΑΔΕ και παροχής εξουσιοδότησης υπογραφής, «εφαρμόζεται και στην περίπτωση ορισμού, με διάταξη νόμου ή απόφαση του Υπουργού, του Διοικητή ως αρμόδιας αρχής και εξουσιοδοτημένου εκπροσώπου για την αμοιβαία διοικητική συνδρομή στην είσπραξη απαιτήσεων από φόρους». Η ως άνω διάταξη, ενδεχομένως, παρίσταται περιττή, καθώς το άρθρο 4 του Κώδικα εφαρμόζεται για το σύνολο των αρμοδιοτήτων του Διοικητή της ΑΑΔΕ, ανεξαρτήτως του αν αυτές πηγάζουν από διάταξη εθνικού ή ενωσιακού ή διεθνούς δικαίου. Περαιτέρω, μπορεί εξ αντιδιαστολής να τεθεί ζήτημα ως προς τη δυνατότητα εφαρμογής του άρθρου 4 του Κώδικα σε άλλες περιπτώσεις, κατά τις οποίες η ΑΑΔΕ έχει ορισθεί ή θα ορισθεί ως αρμόδια αρχή στο πλαίσιο Κανονισμών ή διεθνών συμβάσεων, χωρίς να υφίσταται ρύθμιση αντίστοιχη της προτεινόμενης.

32. Επί του άρθρου 53 παρ. 1

Με την παράγραφο 1 ορίζεται ότι «[μ]ε την επιφύλαξη του οίκοθεν προσδιορισμού της παρ. 4 του άρθρου 36, σε φορολογουμ[έ]νους που παραλείπουν να υποβάλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα φορολογικές δηλώσεις και δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου ή δεν ανταποκρίνονται σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ για κάθε παράβαση. Παράβαση του πρώτου εδαφίου συνιστούν ιδίως: (...)».

Δεδομένου ότι οι διατάξεις διά των οποίων επιβάλλονται κυρώσεις ερμηνεύονται στενά, παρατηρείται, εν προκειμένω, ότι δεν νοείται ενδεικτική α-παριθμηση των παραβάσεων για τις οποίες επιβάλλεται πρόστιμο.

Πραιτέρω, και δεδομένου ότι από τις δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα δεν προκύπτει καταρχήν υποχρέωση καταβολής φόρου, επισημαίνεται ότι από τη διατύπωση της διάταξης συνάγεται ότι πρόστιμο της παραγράφου αυτής επιβάλλεται μόνο σε περιπτώσεις παράλειψης υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής φορολογικών δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου.

33. Επί του άρθρου 53 παρ. 2

Με την παράγραφο 2 ορίζεται ότι «[ε]ιδικά σε φορολογουμ[έ]νους που δεν υποβάλλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση, με εξαίρεση τις δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα, δεν υποβάλλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου ή δεν ανταποκρίνονται σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο διακοσίων πενήντα (250) ευρώ ανά παράβαση αν είναι υπόχρεοι τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και πεντακοσίων (500) ευρώ ανά παράβαση αν είναι υπόχρεοι τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος». Επισημαίνεται ότι η ανωτέρω ρύθμιση φαίνεται να καταλαμβάνει και τις παραβάσεις παράλειψης υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης φορολογιών κεφαλαίου από φορολογουμένους που τηρούν απλογραφικό ή διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, σε αντίθεση με το άρθρο 54 παρ. 2 περ. α' του ισχύοντος Κώδικα, δυνάμει του οποίου στις περιπτώσεις αυτές επιβάλλεται πρόστιμο 100 ευρώ.

34. Επί του άρθρου 53 παρ. 3 και 6

Με την παράγραφο 3 ορίζεται ότι «[γ]ια παραβάσεις που αφορούν δήλωση Φ.Π.Α. του άρθρου 47α του Κώδικα Φ.Π.Α., καθώς και για παραβάσεις που αφορούν ενιαία δήλωση Φ.Π.Α. υποβλητέα σε άλλο κράτος μέλος, στο πλαί-

σιο ειδικών καθεστώτων αντίστοιχων των άρθρων 47β, 47γ και 47δ του Κώδικα Φ.Π.Α., εφόσον η Ελλάδα είναι κράτος μέλος κατανάλωσης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ στον υποκείμενο ή στον μεσάζοντα που ενεργεί για λογαριασμό του σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής ενιαίας δήλωσης Φ.Π.Α.». Περαιτέρω, με την παράγραφο 6 ορίζεται ότι «[ε]άν δεν υποβληθεί δήλωση από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου, περιλαμβανομένων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., κανονικού ή ειδικού καθεστώτος, υποβλητέας στην Ελλάδα ή άλλο κράτος μέλος, φορολογίας κεφαλαίου και παρακρατούμενων φόρων, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση».

Εν προκειμένω, δεν είναι σαφές ποια από τις δύο περιπτώσεις θα εφαρμόζεται επί μη υποβολής δηλώσεων ΦΠΑ των ειδικών καθεστώτων των άρθρων 47α έως 47δ του, κυρωθέντος διά του ν. 2859/2000, Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας.

35. Επί του άρθρου 54

Με την παράγραφο 4 ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι «[σ]ε φορολογουμ[έ]νους που υποβάλλουν ανακριβή δήλωση στοιχείων ακινήτων (Ε9) επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ, με την επιφύλαξη της παρ. 1». Από την τιθέμενη «επιφύλαξη της παρ. 1» συνάγεται ότι, σε περίπτωση επιβολής των προστίμων ανακριβούς δήλωσης της παραγράφου 1, δεν θα επιβάλλεται και το πρόστιμο των 100 ευρώ.

36. Επί του άρθρου 57

Με τις παραγράφους 3 και 12 ορίζεται ότι «[π]ριν από την έκδοση της πράξης επιβολής του προστίμου [της παρ. 2 ή 11, κατά περίπτωση], ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Διοικητή, για να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του, κατ' εφαρμογή της παρ. 4 του άρθρου 66». Εν προκειμένω, δημιουργείται εξ αντιδιαστολής προβληματισμός ως προς το αν η διαδικασία προηγούμενης ακρόασης θα εφαρμόζεται για τα πρόστιμα που επιβάλλονται δυνάμει των λοιπών παραγράφων του άρθρου 57.

Συναφώς, παρατηρείται και ότι η ευρύτητα της διατύπωσης του άρθρου 65 παρ. 4 του Κώδικα καθιστά την ανωτέρω ρύθμιση των παραγράφων 3 και 12 περιττή.

37. Επί των άρθρων 57 παρ. 8 και 65 παρ. 6

Με την παράγραφο 8 του άρθρου 57 ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι «[ε]αν επιβάλλονται τα πρόστιμα για παραβάσεις της παρ. 6 του άρθρου 57, της παρ. 10 του άρθρου 53 και της παρ. 7 του άρθρου 57, για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παρ. 6 του άρθρου 53 ή της παρ. 2 του άρθρου 54, περί μη υποβολής ή υποβολής ανακριβούς δήλωσης, τα πρόστιμα αυτά αφαιρούνται από το πρόστιμο της παρ. 6 του άρθρου 53 ή της παρ. 2 του άρθρου 54, αντίστοιχα».

Επισημαίνεται, σχετικά, ότι ίσως θα έπρεπε να ορίζεται τι θα ισχύει αν τα πρόστιμα των άρθρων 57 παρ. 6, 53 παρ. 10 και 57 παρ. 7 είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα πρόστιμα των άρθρων 53 παρ. 6 και 54 παρ. 2.

Περαιτέρω, με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 6 του άρθρου 65 ορίζεται ότι «[τ]α πρόστιμα της παρ. 6 του άρθρου 53 και της παρ. 1 του άρθρου 54 δεν επιβάλλονται στις περιπτώσεις που επιβάλλονται τα πρόστιμα της παρ. 6 του άρθρου 53 όσον αφορά τον Φ.Π.Α., της παρ. 10 του άρθρου 53, της παρ. 2 του άρθρου 54, και των παρ. 6 και 7 του άρθρου 57».

Συναφώς, παρατηρείται ότι, υπό προϋποθέσεις, η ως άνω ρύθμιση παράσταται αντιφατική εν σχέσει προς αυτή της παραγράφου 8 του άρθρου 57.

38. Επί του άρθρου 58

Με την παράγραφο 6 γίνεται, εκ παραδρομής, παραπομπή στο άρθρο 68, αντί του άρθρου 67, για τον προσδιορισμό της έννοιας της υποτροπής. Επισημαίνεται, πάντως, ότι ορθότερο θα ήταν να γίνεται παραπομπή στην περίπτωση ιβ' του άρθρου 3 του Κώδικα.

39. Επί του άρθρου 59

Με το άρθρο αυτό ορίζονται τα επιβαλλόμενα πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με την ηλεκτρονική διαβίβαση στοιχείων προς τη Φορολογική Διοίκηση. Οι παράγραφοι 3, 6 και 9 περιλαμβάνουν ρυθμίσεις ως προς την επιβολή προστίμων σε περίπτωση υποτροπής, οι οποίες, ενδεχομένως, είναι περιττές ενόψει της γενικής ρύθμισης του άρθρου 67.

40. Επί του άρθρου 65 παρ. 4

Με την παράγραφο 4 εισάγεται γενική διάταξη για την εφαρμογή της διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης πριν από την επιβολή προστίμων. Σε αντίθεση με τη ρύθμιση του άρθρου 62 παρ. 4 του ισχύοντος Κώδικα, η οποία ορίζει ότι η διαδικασία προηγούμενης ακρόασης δεν εφαρμόζεται (ούτε) κατά την επιβολή «προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις», δηλαδή προστίμων του άρθρου 54 του ισχύοντος Κώδικα, η προτεινόμενη ρύθμιση αναφέρεται

σε «παραβάσεις μη υποβολής ή ελλιπούς υποβολής φορολογικών δηλώσεων». Ως προς τον όρο «ελλιπής υποβολή», παρατηρείται ότι, να μεν απαντά στις περιπτώσεις α΄ έως γ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 53 (καθώς και στα άρθρα 56 και 59, όχι, όμως, υπό την έννοια της ελλιπούς υποβολής φορολογικής δήλωσης, αλλά της ελλιπούς υποβολής πληροφοριών και στοιχείων τρίτων προσώπων), πλην όμως είναι τελειώς ασαφής ως προς το περιεχόμενό του, κάτι που μπορεί να έχει ως συνέπεια τη δημιουργία ερμηνευτικών αμφισβητήσεων κατά την εφαρμογή της συγκεκριμένης ρύθμισης.

Εξ άλλου, από τη χρήση του όρου «ελλιπής υποβολή», ο οποίος δεν φαίνεται να ταυτίζεται με τον όρο «ανακριβής υποβολή», δημιουργείται προβληματισμός ως προς το αν η ως άνω ρύθμιση θα καταλαμβάνει τα πρόστιμα για υποβολή ανακριβούς δήλωσης, κυρίως δε αυτά των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 54.

Παρατηρείται, συναφώς, ότι, υπό το φως της αρχής της ασφάλειας δικαίου, αλλά λόγω και της συνταγματικής της κατοχύρωσης, θα έπρεπε να ορίζεται με μεγαλύτερη σαφήνεια, με αναφορά σε συγκεκριμένες διατάξεις, σε ποιες περιπτώσεις επιβολής προστίμων δεν θα τηρείται η διαδικασία προηγούμενης ακρόασης.

Περαιτέρω, ορίζεται, όπως και στο ισχύον δίκαιο, ότι η διαδικασία προηγούμενης ακρόασης δεν εφαρμόζεται (ούτε) «για πρόστιμα τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό ή ενδιάμεσο προσδιορισμό του φόρου». Σχετικώς, επισημαίνεται ότι, σε περιπτώσεις διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, η διαδικασία προηγούμενης ακρόασης πρέπει να τηρείται όταν η πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου αφίσταται από τα δεδομένα της δήλωσης του φορολογουμένου και εκδίδεται βάσει «[α]λλο[υ] στοιχείο[υ] που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση», κατά το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 36.

41. Επί του άρθρου 65 παρ. 5

Με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 ορίζεται ότι «[τα] [π]ρόστιμα καταβάλλονται εφάπαξ έως και την τριακοστή ημέρα μετά από την κοινοποίηση της πράξης επιβολής, με εξαίρεση τα πρόστιμα της παρ. 6 του άρθρου 53 και της παρ. 2 του άρθρου 54, όσον αφορά τους παρακρατούμενους φόρους». Παρατηρείται ότι, ενδεχομένως, θα έπρεπε να περιληφθεί ρύθμιση για τον χρόνο καταβολής των προστίμων που, κατά τα ανωτέρω, εξαιρούνται από τον κανόνα της εφάπαξ καταβολής έως την τριακοστή ημέρα από την κοινοποίηση της σχετικής πράξης.

Περαιτέρω, ορίζεται, όπως και στο ισχύον δίκαιο, ότι για τις παραβάσεις των παρ. 1, 4, 5 και 9 του άρθρου 53, των παρ. 3 και 4 του άρθρου 54 και των

παρ. 1, 5, 9α, 9β, 10 και 13 του άρθρου 57, «η απόσβεση του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης επιβολής προστίμου υπολογίζεται από το τέλος του έτους διαπίστωσης της παράβασης». Πέραν της χρήσης του όρου «απόσβεση», ο οποίος παραπέμπει σε αποσβεστική προθεσμία, και όχι σε παραγραφή, επισημαίνεται ότι η ρύθμιση δεν φαίνεται να βρίσκεται σε αρμονία προς τις περί παραγραφής ρυθμίσεις του άρθρου 37 του Κώδικα, καθώς, πρακτικά, άγει σε έως και δεκαετή χρόνο παραγραφής από το έτος διάπραξης της παράβασης, εάν ο φορολογικός έλεγχος που διαπιστώσει την παράβαση διενεργηθεί κατά το τελευταίο έτος της πενταετούς παραγραφής της παραγράφου 1 του άρθρου 37 του Κώδικα.

42. Επί του άρθρου 65 παρ. 6

Με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 6 ορίζεται ότι «[τ]α πρόστιμα της παρ. 6 του άρθρου 53 και της παρ. 1 του άρθρου 54 δεν επιβάλλονται στις περιπτώσεις που επιβάλλονται τα πρόστιμα της παρ. 6 του άρθρου 53 όσον αφορά τον Φ.Π.Α., της παρ. 10 του άρθρου 53, της παρ. 2 του άρθρου 54, και των παρ. 6 και 7 του άρθρου 57».

Πέραν των όσων αναφέρθηκαν για τη ρύθμιση αυτή ανωτέρω σε συνδυασμό προς το άρθρο 57 παρ. 8, επισημαίνεται ότι η ρύθμιση, ενδεχομένως, εμφανίζει και εσωτερική αντίφαση, κατά το μέρος που ορίζει ότι τα «πρόστιμα της παρ. 6 του άρθρου 53 (...) δεν επιβάλλονται στις περιπτώσεις που επιβάλλονται τα πρόστιμα της παρ. 6 του άρθρου 53 όσον αφορά τον Φ.Π.Α.». Επισημαίνεται, εξ άλλου, ότι ούτε η αιτιολογική έκθεση μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως ερμηνευτικό βοήθημα, καθώς δεν αναφέρει τίποτα σχετικό με τη διάταξη.

43. Επί του άρθρου 67

Με το άρθρο αυτό εισάγεται γενική διάταξη, σύμφωνα με την οποία, «[σ]ε περίπτωση υποτροπής επιβάλλεται χρηματικό πρόστιμο διπλάσιο του προβλεπόμενου για την αρχική παράβαση και, σε κάθε περίπτωση νέας υποτροπής, επιβάλλεται πρόστιμο τετραπλάσιο του προβλεπόμενου για την αρχική παράβαση, εκτός αν προβλέπεται διαφορετικά στον παρόντα Κώδικα».

Επισημαίνεται ότι, υπό τις ισχύουσες διατάξεις, η γενική ρύθμιση περί υποτροπής εφαρμόζεται μόνο επί των διαδικαστικών προστίμων του άρθρου 54 του ισχύοντος Κώδικα. Δεδομένου ότι από την αιτιολογική έκθεση δεν προκύπτει ο λόγος διεύρυνσης του πεδίου εφαρμογής της, ερωτάται αν θα έπρεπε να εφαρμόζεται μόνο επί των προστίμων για παραβάσεις του άρθρου 53, ενώ επί των λοιπών παραβάσεων μόνο όπου αυτό ορίζεται ρητά (βλ. άρθρα 57 παρ. 6 και 11, 58 παρ. 2, 59 παρ. 3, 6 και 9, 63 παρ. 2, και 64).

44. Επί του άρθρου 75 παρ. 1

Με το άρθρο αυτό εισάγονται ρυθμίσεις για τη μείωση των προστίμων σε περίπτωση υποβολής αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή αποδοχής των αποτελεσμάτων του φορολογικού ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι πρέπει να τεθεί ο αριθμός 1 στην αρχή της πρώτης παραγράφου.

Επιπλέον, στην περίπτωση β', για λόγους ακριβολογίας, πρέπει να γίνεται αναφορά, συγκεκριμένα, σε «πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου».

45. Επί του άρθρου 75 παρ. 3

Με την παράγραφο 3 ορίζεται ότι η «καταβολή του ποσού της συνολικής προκύπτουσας οφειλής του φορολογουμένου μετά τη μείωση του προστίμου με βάση την παρ. 1 δύναται να ολοκληρωθεί σε έως δώδεκα (12) δόσεις. Ο αριθμός των δόσεων προσδιορίζεται με τη δήλωση της παρ. 4». Παρατηρείται ότι στις περιπτώσεις γ' και δ' της παραγράφου 1 η αποδοχή της οφειλής γίνεται μετά τη λήξη της προθεσμίας καταβολής του φόρου. Θα έπρεπε, όμως, να ορίζεται και ο τρόπος επιστροφής του ποσού κατά το οποίο μειώνεται το πρόστιμο, σε περίπτωση που αυτό έχει ήδη καταβληθεί, γιατί, σε διαφορετική περίπτωση, η ρύθμιση δεν θα είναι συμβατή προς την αρχή της ισότητας, υπό την έννοια ότι θα θέτει σε δυσμενέστερη θέση τους φορολογουμένους που θα έχουν καταβάλει εμπρόθεσμα τις οφειλές τους.

46. Επί του άρθρου 75 παρ. 4

Με την παράγραφο 4 ορίζεται ο τρόπος υπαγωγής του φορολογουμένου στη διαδικασία μείωσης των προστίμων και οι συνέπειες υπαγωγής του. Επισημαίνεται ότι, για την αποτελεσματικότητα της ρύθμισης, θα έπρεπε να ορίζεται περαιτέρω ότι, σε περίπτωση υπαγωγής του φορολογουμένου στη διαδικασία μείωσης του προστίμου μετά την κοινοποίηση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, δηλαδή κατά τις περιπτώσεις β', γ' και δ' της παραγράφου 1, αίρεται και το τυχόν αξιόποινο των συναφών εγκλημάτων φοροδιαφυγής.

Πέραν αυτού, δεδομένου (α) ότι στην περίπτωση α' της παραγράφου 1 το πρόστιμο επιβάλλεται συνεπεία υποβολής αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης, και όχι λόγω έκδοσης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, (β) ότι ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου δεν συνιστά πράξη (βλ. ανωτέρω παρατήρηση επί του άρθρου 33 παρ. 1), καθώς και (γ) ότι, κατά την παράγραφο 6, στις προτεινόμενες διατάξεις εμπίπτουν μόνο πρόστιμα που συμβεβαιώνονται με την πράξη προσδιορισμού φόρου, το δεύτερο ε-

δάφιο της παραγράφου 4 πρέπει να αντικατασταθεί ως εξής: «Η δήλωση έχει ως συνέπεια, κατά περίπτωση, το ανέκκλητο της υποβληθείσας δήλωσης, ή την ανέκκλητη αποδοχή της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή της απόφασης της Δ.Ε.Δ.».

47. Επί του άρθρου 75 παρ. 5

Με την παράγραφο 5 ορίζεται ότι «[η] μη εμπρόθεσμη καταβολή δόσης ή η μη εξόφληση στην περίπτωση εφάπαξ καταβολής συνεπάγεται άρση της έκπτωσης με βάση τις διατάξεις του παρόντος και καθιστά την συνολική οφειλή, ως είχε πριν τη μείωση του αναλογικού προστίμου, ληξιπρόθεσμη, αφαιρουμένου τυχόν ποσού που καταβλήθηκε προηγουμένως με βάση την παρ. 4 κατ' εφαρμογή της διαδικασίας που αναφέρεται στο πρώτο εδάφιο της παρ. 1». Ενδεχομένως, θα έπρεπε να ορίζεται και αν, εκτός από την άρση της έκπτωσης, αίρονται και οι συνέπειες της παραγράφου 4, ως προς την αποδοχή των αποτελεσμάτων του ελέγχου και, κατά περίπτωση, παραμένει σε ισχύ ή αναβιώνει η δυνατότητα ανάκλησης της υποβληθείσας δήλωσης ή αμφισβήτησης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

48. Επί του άρθρου 78

Με το άρθρο αυτό ρυθμίζονται ζητήματα έκδοσης, προαιρετικά, ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού από ορκωτούς ελεγκτές λογιστές που διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε κεφαλαιουχικές εταιρείες και υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων. Επισημαίνεται ότι στην παράγραφο 2 η παραπομπή στο άρθρο 26 πρέπει να αντικατασταθεί από παραπομπή στο άρθρο 31.

49. Επί του άρθρου 83

Το άρθρο αυτό περιλαμβάνει τις εξουσιοδοτικές διατάξεις για τη ρύθμιση θεμάτων εφαρμογής του Κώδικα.

Στην παράγραφο 45, η αναφορά στην παράγραφο 1 του άρθρου 47 πρέπει να αντικατασταθεί από αναφορά στην παράγραφο 5 του ίδιου άρθρου.

Με την παράγραφο 48 ορίζεται ότι «[μ]ε απόφαση του Υπουργού, που εκδίδεται μετά από εισήγηση του Διοικητή, δύναται να καθορίζονται, όσον αφορά τις κυρώσεις για παραβάσεις σχετικές με την υποβολή δηλώσεων, την τήρηση λογιστικών αρχείων, τη διαβίβαση πληροφοριών στη Φορολογική Διοίκηση και την απόκρυψη φορολογητέας ύλης: α) η έναρξη εφαρμογής, οι οντότητες, η διαδικασία και οι λεπτομέρειες εφαρμογής των κυρώσεων της παρ. 3 του άρθρου 58 για παράβαση διαβίβασης συνόψεων εκδοθέντων πα-

ραστατικών εσόδων λιανικής στην ψηφιακή πλατφόρμα «MyData» (...). Επισημαίνεται, συναφώς, ότι η παράγραφος 3 του άρθρου 58 περιλαμβάνει και άλλες περιπτώσεις παραβάσεων μη διαβίβασης ή εκπρόθεσμης διαβίβασης λογιστικών αρχείων, για τις οποίες, ενδεχομένως, πρέπει να καθορισθεί, με απόφαση του αρμόδιου Υπουργού ή του Διοικητή της ΑΑΔΕ, η έναρξη εφαρμογής και η διαδικασία επιβολής των προβλεπόμενων κυρώσεων.

50. Επί του άρθρου 84

Με την παράγραφο 3 του άρθρου αυτού, το οποίο περιλαμβάνει τις μεταβατικές διατάξεις για την εφαρμογή του νέου Κώδικα, ορίζεται ότι «[γ]ια τους ελέγχους που διενεργούνται με βάση τον παρόντα και μέχρι και την 30ή Σεπτεμβρίου 2024 εφαρμόζεται αποκλειστικά η περ. α) της παρ. 1 του άρθρου 75, αν η προκύπτουσα οφειλή εξοφληθεί μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από τον προσδιορισμό του φόρου». Παρατηρείται ότι η ρύθμιση παράσταται αόριστη ως προς το πεδίο εφαρμογής της, καθώς, μεταξύ άλλων, δεν είναι σαφές αν, ως έλεγχοι «που διενεργούνται [βάσει] το[υ παρόντ[ος]», νοούνται μόνο αυτοί για τους οποίους η εντολή ελέγχου εκδίδεται μετά από την έναρξη ισχύος του νόμου (βλ. και παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου) ή και αυτοί για τους οποίους η εντολή ελέγχου έχει ήδη εκδοθεί, χωρίς μέχρι την έναρξη ισχύος του νόμου να έχει κοινοποιηθεί προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός ή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση, εφόσον σκοπός του νομοθέτη είναι η εφαρμογή του ποσοστού μείωσης της περίπτωσης α΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 75, ακόμη και μετά την πάροδο 10 ημερών από την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή μετά από την κοινοποίηση της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για την περίοδο έως την 30η.9.2024, αυτό θα έπρεπε να ορίζεται ρητά. Επισημαίνεται, εξ άλλου, ότι ούτε η αιτιολογική έκθεση μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως ερμηνευτικό βοήθημα, καθώς δεν αναφέρει τίποτα σχετικό με τη διάταξη.

51. Επί του άρθρου 85

Με το άρθρο αυτό ορίζεται, ως τελική διάταξη, ότι «[π]αραπομπές στον ν. 4987/2022 (Α' 206) νοούνται, μετά την έναρξη ισχύος του παρόντος, ως παραπομπές στα αντίστοιχα άρθρα που καταγράφονται στον πίνακα κωδικοποιούμενων διατάξεων, ο οποίος αποτελεί το Παράρτημα Β' του παρόντος».

Για λόγους πληρότητας, η διάταξη θα μπορούσε να αναδιατυπωθεί ως εξής: «Όπου σε κείμενες διατάξεις γίνεται παραπομπή ή αναφορά γενικά

στον ν. 4987/2022 (Α' 206) ή στον ν. 4174/2013 (Α' 170) ή στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ.), ή σε συγκεκριμένα άρθρα του ν. 4987/2022, ή του Μέρους Α' του ν. 4174/2013, ή του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ.), νοούνται, μετά την έναρξη ισχύος του παρόντος, ο παρών Κώδικας ή τα αντίστοιχα άρθρα που καταγράφονται στον πίνακα, ο οποίος αποτελεί το Παράρτημα Β' του παρόντος».

52. Επί του Παραρτήματος Α'

Στο Παράρτημα Α' απαριθμούνται οι φόροι και τα λοιπά δημόσια έσοδα επί των οποίων εφαρμόζεται ο Κώδικας, πέραν των αναφερομένων στο άρθρο 2. Παρατηρείται ότι τα «Προξενικά ναυτιλιακά τέλη του ν.δ. 952/1971» αναφέρονται στο Παράρτημα Α' τρεις φορές, ως περίπτωση 5, 9 και 54.

Αθήνα, 17 Απριλίου 2024

Οι Εισηγητές
Νικόλαος Παπαχρήστος
Επιστημονικός Συνεργάτης
Γεώργιος Φωτόπουλος
Ειδικός Επιστημονικός Συνεργάτης

Ο Προϊστάμενος του Α' Τμήματος
Νομοτεχνικής Επεξεργασίας
Ξενοφών Παπαρρηγόπουλος
Καθηγητής του Πανεπιστημίου Πελοποννήσου

Ο Προϊστάμενος της Β' Διεύθυνσης
Επιστημονικών Μελετών
Αστέρης Πλιάκος
Καθηγητής του Οικονομικού
Πανεπιστημίου Αθηνών

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