



Α΄ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΩΝ ΜΕΛΕΤΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΝΟΜΟΤΕΧΝΙΚΗΣ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑΣ
ΣΧΕΔΙΩΝ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΩΝ ΝΟΜΩΝ

ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΝΟΜΟΣΧΕΔΙΟΥ

«Φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων, φορολογικοί έλεγχοι και άλλες διατάξεις»

Το υπό εξέταση νομοσχέδιο υπό τον τίτλο «Φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων, φορολογικοί έλεγχοι και άλλες διατάξεις» περιέχει σημαντικό αριθμό φορολογικών διατάξεων, με αντίστοιχη συμπλήρωση και τροποποίηση της φορολογικής και επενδυτικής νομοθεσίας. Οι διατάξεις αυτές είναι κατανεμημένες σε τρία κεφάλαια, καθένα από τα οποία αποτελεί διαφορετική θεματική ενότητα:

- Φορολογία εισοδήματος (Κεφάλαιο Α΄, άρθρα 1-12),
- Περαιώση υποβαλλομένων φορολογικών δηλώσεων χωρίς έλεγχο (Κεφάλαιο Β΄, άρθρα 13-17),
- Λοιπές διατάξεις (Κεφάλαιο Γ΄, άρθρα 18-28),
- Θέματα εισπραξης δημοσίων εσόδων (Κεφάλαιο Δ΄, άρθρα 29-30) και
- Σύσταση νέας υπηρεσίας (Κεφάλαιο Ε΄, άρθρα 31-32).

Στο νομοσχέδιο περιέχεται σημαντικός αριθμός νέων διατάξεων, καθώς και τροποποιήσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Προηγήθηκε ο Ν. 3259/2004, ο οποίος είχε τοποθετηθεί στην αυτή με το σημερινό νομοσχέδιο προοπτική, δεδομένου ότι οι ρυθμίσεις του αποσκοπούσαν και στην προετοιμασία για τη δημιουργία νέου φορολογικού τοπίου. Οι σπουδαιότερες καινοτομίες του νομοσχεδίου συνίστανται, σε γενικές γραμμές, στην παροχή φορολογικών ελαφρύνσεων στους ασθενέστερους, στη μείωση των φορολογικών βαρών των μικρών και μεσαίων επιχειρήσεων και την παροχή σε αυτές κινήτρων, στην απλοποίηση και τυποποίηση του φορολογικού συστήματος, τέλος, στην αντικειμενικοποίηση του συστήματος αναγνώρισης των δαπανών των επιχειρήσεων και των φορολογικών ελέγχων.

2

Κεφάλαιο Α΄ - Φορολογία εισοδήματος (άρθρα 1-12)

Με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Α΄ (άρθρα 1-12) τροποποιείται - καταργείται σημαντικός αριθμός διατάξεων του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, όπως μαρτυρεί και ο λεπτομερής επισυναπτόμενος στο νομοσχέδιο αναλυτικός «Πίνακας τροποποιημένων-καταργουμένων και συναφών διατάξεων». Κατωτέρω επισημαίνονται κατ' άρθρο του νομοσχεδίου τα ειδικά προβλήματα που ενδεχομένως δημιουργούνται.

Άρθρα 1 - 2

Με τις διατάξεις του άρθρου 1 («φορολογική κλίμακα – μειώσεις φόρων») τροποποιείται ελαφρά η φορολογική κλίμακα, κυρίως με την αύξηση του αφορολόγητου ορίου για τους μισθτούς και τους συνταξιούχους. Επίσης, θεσπίζονται διάφορες μειώσεις εισοδήματος είτε με τη μορφή της για πρώτη φορά αναγνώρισης μείωσης (π.χ. ποσό διατροφής που καταβάλλεται στον άλλο σύζυγο), είτε με τη μορφή της περαιτέρω ήδη αναγνωριζόμενης μείωσης (π.χ. ιατρική και νοσοκομειακή περίθαλψη). Σε ορισμένες περιπτώσεις καταργούνται (π.χ. για αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών) ή μειώνονται (π.χ. από την καταβολή του φόρου σε μία δόση) οι υπάρχουσες φορολογικές μειώσεις.

Με τις διατάξεις του άρθρου 2 («έκπτωση δαπανών από το εισόδημα») παρέχονται ορισμένες εκπτώσεις από το εισόδημα, όπως η δαπάνη ασφαλίστρων ζωής επί διαζευγμένων γονέων, η εγκατάσταση ή η μετακίνηση του φορολογουμένου εκτός των νομών Αθήνας και Θεσσαλονίκης, η αγορά μετοχικών και μεικτών αμοιβαίων κεφαλαίων εσωτερικού, η εγκατάσταση φυσικού αερίου.

Άρθρο 3

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού («Φορολογία επιχειρήσεων») τίθενται διάφορες ρυθμίσεις σχετικά τη φορολογία επιχειρήσεων:

άρθρο 3§§1 - 4

Με το άρθρο αυτό προβλέπεται, μεταξύ άλλων, η σταδιακή για το 2005, το 2006 και τον επέκεινα χρόνο μείωση των φορολογικών συντελεστών των ομόρρυθμων και ετερόρρυθμων εταιρειών, καθώς και των κοινωνιών αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα. Επίσης, προβλέπεται η σταδιακή για το 2005, το 2006 και τον επέκεινα χρόνο μείωση του συντελε-

στή προσδιορισμού των καθαρών κερδών των ομόρρυθμων και ετερόρρυθμων εταιρειών, και των κοινωνιών αστικού δικαίου, καθώς και των κοινοπραξιών και των αστικών, συμμετοχικών και αφανών εταιρειών.

Δεδομένου ότι, με την προτεινόμενη ρύθμιση, εισάγεται για πρώτη φορά διάκριση από την άποψη της φορολογίας εισοδήματος σε σχέση με το σήμερα ισχύον καθεστώς, κατά το οποίο δεν υπάρχει διαφορά μεταξύ των ΟΕ, ΕΕ, κοινωνιών αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, εταιρειών του Π.Δ. 518/1989 και εταιρειών του Π.Δ. 284/1993 (άρθρο 10§1 περ. α ΚΦΕ), επισημαίνεται ότι θα πρέπει να εξετασθεί, υπό το φως της επιβαλλόμενης ίσης φορολογικής μεταχείρισης, η περίπτωση να περιληφθούν στην πρόβλεψη μείωσης που αφορά στις ΟΕ, ΕΕ και κοινωνίες και οι εταιρείες των Π.Δ. 518/1989 και 284/1993, λαμβανομένου μάλιστα υπόψη ότι οι τελευταίες οργανώνονται και λειτουργούν ουσιαστικά όπως οι ΟΕ, ενώ και οι εταίροι τους φέρουν την ίδια εις ολόκληρο ευθύνη, όπως και οι εταίροι των ΟΕ.

άρθρο 3§8

Η με τη διάταξη αυτή προβλεπόμενη φορολόγηση με κατ' αποκοπή ποσά για τις φορολογικές χρήσεις 2005 και 2006 των επιχειρήσεων εκμετάλλευσης φορτηγών αυτοκινήτων δημόσιας χρήσης δικαιολογείται επαρκώς, λόγω των ιδιαιτεροτήτων και δυσκολιών που αντιμετωπίζουν οι επιχειρήσεις αυτές για τη μετάβασή τους στο λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος.

Άρθρο 4

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού («Τεκμήρια δαπανών διαβίωσης και απόκτησης περιουσιακών στοιχείων») διατηρείται το σύστημα των τεκμηρίων, παρέχονται όμως ορισμένες μειώσεις.

Άρθρο 5

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού («Άλλες ρυθμίσεις»), μεταξύ άλλων:

άρθρο 5§3

Στη διάταξη αυτή ορίζεται ότι αποτελούν μισθό του εργαζομένου και οι δωροεπιταγές, οι διατακτικές για αγορά αγαθών από συμβεβλημένα καταστήματα, το ενοίκιο (πραγματικό ή τεκμαρτό) για παροχή κατοικίας, τα καταβαλλόμενα ποσά για οικιακούς βοηθούς και τα επιδόματα θέσης και ευθύνης. Η διάταξη αυτή αίρει αμφισβητήσεις που δημιουργούνται συχνά στο

4

πλαίσιο φορολογικών ελέγχων. Η απαρίθμηση όμως είναι ενδεικτική (όπως υπονοεί το «και» και όπως αναφέρει η εισηγητική έκθεση). Έτσι, κατά τον φορολογικό έλεγχο θα μπορεί να χαρακτηριστεί ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και οποιαδήποτε άλλη παροχή επιπλέον των ανωτέρω, για τα οποία όμως δεν χωρεί πλέον αμφισβήτηση, με αποτέλεσμα να υπόκειται σε παρακράτηση φόρου μισθωτών υπηρεσιών το σύνολο των παραπάνω ποσών ή παροχών του μισθωτού και να προκύπτει έτσι γι' αυτόν υπερβολικό βάρος.

άρθρο 5§4

Με τη διάταξη αυτή ο περιορισμός της φορολογικής έκπτωσης της δαπάνης μίσθωσης αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης από ελεύθερους επαγγελματίες, που ισχύει για μισθώσεις από εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης, καταλαμβάνει και τις επιχειρήσεις εκμίσθωσης αυτοκινήτων. Από τη ρύθμιση αυτή θίγονται αμέσως και καίρια πολυάριθμες εταιρείες ενοικίασης αυτοκινήτων που έχουν ως αντικείμενο τις μακροχρόνιες μισθώσεις αυτοκινήτων και κινδυνεύουν να στερηθούν αντικειμένου δράσης, αλλά και πολλοί φορολογούμενοι, που επέλεξαν το σύστημα της χρηματοδοτικής μίσθωσης αυτοκινήτου και δεσμεύθηκαν για σειρά ετών εμπιστευόμενοι το ισχύον φορολογικό καθεστώς. Δημιουργείται, επομένως, κίνδυνος προσβολής των συνταγματικά κατοχυρωμένων αρχών της προστατευόμενης εμπιστοσύνης και της ασφάλειας δικαίου, που μπορεί να μετριάσει η πρόβλεψη μεταβατικής ρύθμισης για τις μέχρι τη ψήφιση του νέου νόμου συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης αυτοκινήτου.

άρθρο 5§10

Επισημαίνεται ότι η μείωση στο 10% του ποσοστού βεβαίωσης φόρου σε περίπτωση δικαστικής αμφισβήτησης φορολογικής εγγραφής με άσκηση προσφυγής, που προβλέπει η διάταξη αυτή, βαίνει προς την κατεύθυνση της ενίσχυσης του συνταγματικά κατοχυρωμένου δικαιώματος σε δικαστική προστασία, δεδομένου ότι οι φορολογούμενοι που δεν κρίνουν συμφέροντα το φορολογικό συμβιβασμό, μπορούν πλέον να προσφύγουν στα διοικητικά δικαστήρια με καταβολή μόνον του 10% του αμφισβητούμενου ποσού, αντί του (υπερβολικού) 25% ή 30% που ισχύει σήμερα.

άρθρο 5§11

Με τη διάταξη αυτή παρατείνεται για ένα ακόμη έτος η προθεσμία παραγραφής των υποθέσεων του οικονομικού έτους 1999 (χρήση 1998), καθώς και των υποθέσεων προηγούμενων ετών για τις οποίες είχε παραταθεί ο χρόνος παραγραφής, αρχικά, σύμφωνα με το άρθρο 19 του Ν. 3091/2002,

μέχρι 31-12-2003 και στη συνέχεια, σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 3212/2003, μέχρι την 27-2-2004 (και όχι την 31-12-2004 που αναφέρει, προφανώς εκ παραδρομής, το νομοσχέδιο). Κατά το νομοσχέδιο η ρύθμιση αυτή δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικιών, μεταβίβασης ακινήτων, φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας και φόρου ακίνητης περιουσίας. Οι αέναες παρατάσεις του χρόνου της παραγραφής και μάλιστα μετά τη συμπλήρωσή του αντιβαίνουν στη συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της μη αναδρομικότητας του φορολογικού νόμου.

άρθρο 5§14

Με προσθήκη νέας περίπτωσης η´ στην παράγραφο 5 του άρθρου 85 του ΚΦΕ, επιτρέπεται η χορήγηση σε επιτηδευματίες του ΑΦΜ, του αντικειμένου εργασιών και επαγγελματικής εγκατάστασης άλλων επιτηδευματιών, χωρίς να υπάρχει έννομο συμφέρον. Η ρύθμιση αυτή, παρά τη συμβολή της στην καταπολέμηση της έκδοσης πλαστών και εικονικών τιμολογίων, δημιουργεί σοβαρή αμφιβολία ως προς την προστασία του απορρήτου των φορολογικών δεδομένων, και μάλιστα χωρίς ενημέρωση εκείνου στον οποίο αφορά η χορήγηση στοιχείων.

άρθρο 5§16

Ειδικά για το οικονομικό έτος 2005 (χρήση 2004) θεσπίζεται υποχρέωση υποβολής δήλωσης στοιχείων ακινήτων για τους φορολογούμενους που την 1η-1-2005 κατέχουν ακίνητα κατά πλήρες δικαίωμα ιδιοκτησίας ή κατ' επικαρπία ή ψιλή κυριότητα ή έχουν δικαίωμα χρήσης ή οίκησης σε αυτά. Δεδομένου ότι τα στοιχεία αυτά διαθέτει ήδη το Υπουργείο Οικονομικών από παρεμφερείς δηλώσεις του παρελθόντος, δημιουργείται ζήτημα υπέρμετρης επιβάρυνσης των φορολογουμένων από την αδυναμία της διοίκησης να επεξεργασθεί τα στοιχεία που ήδη διαθέτει.

άρθρο 5§17

Επισημαίνεται ως ιδιαίτερως συμβάλλουσα στην ασφάλεια δικαίου η θέσπιση υποχρέωσης του Υπουργείου Οικονομικών να κωδικοποιεί κάθε χρόνο τις διοικητικές λύσεις. Ευκαταίο θα ήταν να περιληφθούν στην κωδικοποίηση αυτή και οι ατομικές διοικητικές λύσεις, κατά το πρότυπο άλλων ευρωπαϊκών εννόμων τάξεων.

Άρθρο 6

Με το άρθρο αυτό ρυθμίζονται διάφορα ζητήματα για τη «Φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων».

άρθρο 6§6

Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, παρέχεται η δυνατότητα στις ημεδαπές εταιρείες που αποκτούν μερίσματα από θυγατρικές τους εταιρείες τους στην αλλοδαπή, να εκπίπτουν από τον αναλογούντα και συμπληρωματικό φόρο, που προκύπτει από τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, το ποσό φόρου εισοδήματος που έχει καταβληθεί στην αλλοδαπή από εγγονή εταιρεία (θυγατρική αλλοδαπής εταιρείας η οποία επίσης είναι θυγατρική της ημεδαπής) και το ποσό φόρου επί μερισμάτων που, ενδεχομένως, έχει παρακρατήσει, κατά το μέρος που αναλογεί στα πιο πάνω μερίσματα, όταν η αλλοδαπή μητρική της εταιρεία δεν έχει καταβάλλει ή δεν έχει παρακρατήσει φόρο για τα ίδια μερίσματα που κατέβαλε τελικά στην ημεδαπή εταιρεία. Με τη ρύθμιση αυτή επεκτείνεται η εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 2578/1998 (ενσωμάτωση της Οδηγίας 90/435/1999). Θα έπρεπε ίσως να εξετασθεί υπό το φως της αρχής της ίσης φορολογικής μεταχείρισης η περαιτέρω επέκτασή της ρύθμισης που προτείνεται αφενός μεν και σε μερίσματα που εισπράττονται και από συμμετοχές σε μη-θυγατρικές εταιρίες, αφετέρου δε, πέραν των ανωνύμων εταιρειών και των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης, και σε όλους του Έλληνες.

άρθρο 6§11

Με τη διάταξη αυτή καταργείται η υποχρέωση ονομαστικοποίησης των μετοχών εταιρειών που εκμεταλλεύονται κλινικές, εκπαιδευτήρια κτλ., καθώς και των μη κτηματικών εταιρειών που έχουν επενδεδυμένο άνω του 60% των κεφαλαίων τους σε αστικά ακίνητα (άρθρο 24 του Ν. 2214/1994). Η κατάργηση περιλαμβάνει και τις υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον των Φορολογικών Αρχών αναφορικά με την εφαρμογή των καταργουμένων διατάξεων. Η νέα ρύθμιση ανταποκρίνεται στα δεδομένα του φορολογικού δικαίου, δεδομένου ότι, πλέον, η διάκριση σε ονομαστικές ή ανώνυμες μετοχές είναι από φορολογική άποψη αδιάφορη, αφού δεν επηρεάζει ούτε τον φορολογικό συντελεστή ούτε τη φορολογία μεταβίβασης των μετοχών.

Άρθρο 7

Το άρθρο αυτό διαλαμβάνει σχετικά με την «Παρακράτηση φόρου εισοδήματος». Ειδικότερα, με τη διάταξη του άρθρου 7§1 προβλέπεται ότι η φορολογική υποχρέωση για αμοιβές, παροχές και μισθούς (πλην ασφαλισμένων στο ΙΚΑ) που καταβάλλονται σε μέλη Διοικητικού Συμβουλίου, καθώς και μισθών εταίρων ΕΠΕ (πλην ασφαλισμένων στο ΙΚΑ) ορίζεται στο 32% για το έτος 2005, στο 29% για το έτος 2006, και στο σε 25% για τον επέκεινα χρόνο. Η ρύθμιση αυτή θέτει ζήτημα τήρησης της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της φορολογικής ισότητας έναντι των μισθωτών, που καταβάλλουν μέχρι και 40%, με δεδομένο μάλιστα ότι τα μέλη των Δ.Σ. ανήκουν συνήθως στα υψηλά εισοδήματα.

Άρθρο 8

Η διάταξη του άρθρου αυτού («Εισοδήματα από κινητές αξίες») ορίζει ενιαίο συντελεστή (10%) φόρου εισοδήματος των τόκων των καταθέσεων και των πράξεων REPOS.

Άρθρο 9 - Δαπάνες επιχειρήσεων

Η διάταξη του άρθρου αυτού ρυθμίζει ζητήματα σχετικά με «δαπάνες επιχειρήσεων».

άρθρο 9§§3 - 4

Με τη διάταξη αυτή, που επιλύει ένα ζήτημα που είχε δημιουργηθεί υπό την ισχύουσα νομοθεσία, ορίζεται το ποσό για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων σε ποσοστό 0,5% επί της αναγραφόμενης αξίας στα τιμολόγια πώλησης ή παροχής υπηρεσιών προς επιτηδευματίες, μετά την αφαίρεση των αναφερομένων στις προτεινόμενες διατάξεις (του νομοσχεδίου) ποσών. Όμως, στην πρώτη παράγραφο του άρθρου 9§4 (βλ. και την τελευταία παράγραφο του άρθρου 9§3) προβλέπεται ότι το ποσό των προβλέψεων που εμφανίζουν οι επιχειρήσεις στο λογαριασμό 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» του πρώτου ισολογισμού που θα συντάξουν μετά την 30ή Δεκεμβρίου 2004, λόγω μη επαλήθευσης των προβλέψεων με επισφαλείς απαιτήσεις, φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 25%. Είναι γνωστό ότι, κατά μεγάλο μέρος, αυτή η μη διαγραφή οφείλεται στις δυσκολίες της υπουργικής απόφασης για τα απαιτούμενα δικαιολογητικά. Η χορήγηση μιας μεταβατικής ρύθμισης (μέσα στην οποία θα γινόταν π.χ. η απόσβεση κατά το

σημερινό καθεστώς και έπειτα θα επιβαλλόταν στο υπόλοιπο η φορολογία του 25%) θα διέλυε τις αμφιβολίες σχετικά με την τήρηση της αρχής της ίσης φορολογικής μεταχείρισης, αλλά και της μη αναδρομικότητας του φορολογικού νόμου, καθώς και της ασφάλειας δικαίου.

άρθρο 9§5

Η διάταξη αυτή περιορίζει και για τις επιχειρήσεις εκμίσθωσης αυτοκινήτων τη φορολογική έκπτωση της δαπάνης μίσθωσης αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης από επιχειρήσεις, που ισχύει σήμερα για μισθώσεις από εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης. Η διάταξη αυτή είναι παρεμφερής με αυτήν του άρθρου 5§4, που σχολιάστηκε ανωτέρω. Τα σχόλια αυτά ισχύουν και για την παρούσα ρύθμιση, για την οποία επιβάλλεται επίσης μεταβατική πρόβλεψη.

άρθρο 9§10

Με τη διάταξη αυτή προβλέπεται ότι, για την έκπτωση των διαφόρων δικαιωμάτων και αποζημιώσεων, καθώς και των εξόδων διοικητικής υποστήριξης και οργάνωσης που καταβάλλονται σε αλλοδαπά πρόσωπα, απαιτείται προέγκριση από Επιτροπή που συνιστάται σύμφωνα με το ίδιο άρθρο. Δεδομένου ότι η Επιτροπή αυτή αποτελεί το κομβικό σημείο της νέας ρύθμισης, θα έπρεπε ίσως να γίνει ευρύτερη αναφορά στον νόμο των κριτηρίων με βάση τα οποία αυτή θα αποφαινεται.

άρθρο 9§15

Με τη διάταξη αυτή προβλέπεται ότι, δαπάνες που εμπίπτουν στις διατάξεις του ΚΦΕ, για τις οποίες έχει γίνει δεκτό με διοικητικές λύσεις και (εννοείται προφανώς ή) με δικαστηριακή νομολογία ότι εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα βάσει διατάξεων του άρθρου 31 ΚΦΕ, περιλαμβάνονται σε απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, που πρέπει να εκδοθεί εντός μηνός από την έναρξη ισχύος του υπό συζήτηση νόμου. Η αναγνώριση των οριζόμενων στην απόφαση δαπανών είναι δεσμευτική για τις ελεγκτικές υπηρεσίες και πέραν αυτών καμία άλλη δαπάνη δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από ακαθάριστα έσοδα. Προβλέπεται επίσης ότι, για οποιαδήποτε προσθήκη ή αφαίρεση από τον κατάλογο, υποβάλλεται από τον ενδιαφερόμενο ή από την ελεγκτική υπηρεσία αίτηση στην αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών εντός διμήνου από την έναρξη ισχύος του νέου νόμου. Η αίτηση εξετάζεται από ειδική γνωμοδοτική Επιτροπή και εκδίδεται σχετική απόφαση του Υπουργείου μέχρι 30-6-2005. Αναγνώριση επιπλέον δαπανών καταλαμβάνει και το παρελθόν, ενώ αφαίρεση μόνον το μέλλον. Ίδια διαδικασία προβλέπεται και για τις ανά έτος μεταβολές.

Το νέο αυτό σύστημα τροποποιεί το άρθρου 31 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, που προέβλεπε μέχρι σήμερα ενδεικτική απαρίθμηση των γενικών εξόδων διαχείρισης και όχι περιοριστική, όπως πλέον προβλέπεται. Δεν υπάρχει αμφιβολία ότι η διάταξη αυτή αποσκοπεί και συμβάλλει ουσιαστικά στον περιορισμό της φορολογικής αυθαιρεσίας. Εν τούτοις, ο δεσμευτικός χαρακτήρας του προβλεπομένου καταλόγου δαπανών πρέπει να εξετασθεί υπό το φως της συνταγματικά παρεχόμενης προστασίας της οικονομικής ελευθερίας (άρθρο 5§1 του Συντάγματος), δεδομένου ότι η επιχειρηματική ελευθερία περιλαμβάνει και την ελευθερία ανάληψης, εκ μέρους του επιχειρηματία, των δαπανών που κρίνει σκόπιμες για την επιχείρησή του, υπό την προϋπόθεση βεβαίως ότι αυτές εγγράφονται στην προοπτική της συμβολής στην πραγματοποίηση εισοδήματος. Η δυνατότητα που παρέχεται από την προτεινόμενη ρύθμιση στον Υπουργό Οικονομικών, να μην αναγνωρίζει τη διενέργεια πραγματικών δαπανών που συμβάλλουν στην πραγματοποίηση εισοδήματος, κινδυνεύει να θεωρηθεί παρέμβασή του στη σφαίρα της επιχειρηματικής ελευθερίας, αφού επηρεάζει τον τρόπο λειτουργίας και οργάνωσης της επιχείρησης. Ο κίνδυνος αυτός θα εξανεμιζόταν, αν προβλεπόταν ότι η απαρίθμηση που θα περιλαμβάνει η προβλεπόμενη υπουργική απόφαση θα είναι δεσμευτική μεν ως προς τις δαπάνες που περιλαμβάνονται σε αυτή, αλλά θα είναι ενδεικτική ως προς τις δαπάνες που, ενώ δεν περιλαμβάνονται σε αυτή, κρίνονται εν τούτοις παραγωγικές από τον φορολογικό έλεγχο, με βάση όσα ισχύουν μέχρι σήμερα. Η λύση αυτή συμβαδίζει, εξ άλλου, και με τη μέχρι σήμερα διαμορφωθείσα σχετικά νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας. (πρβλ. και το καθεστώς του άρθρου 23§2 του Ν. 3220/2004, που όμως δεν εφαρμόστηκε, καθώς και τις σχετικές παρατηρήσεις της αντίστοιχης επιστημονικής έκθεσης).

Άρθρα 10 - 11 - 12

Με τις ρυθμίσεις αυτές απαλούνται οι συνέπειες του εξωλογιστικού προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος (άρθρο 10), διευκρινίζονται ζητήματα προσδιορισμού των καθαρών κερδών νομικών προσώπων που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρομένων οικοδομών (άρθρο 11) και μειώνεται ο φόρος χρηματιστηριακών συναλλαγών (άρθρο 12).

Κεφάλαιο Β´ - Περαιώση υποβαλλομένων φορολογικών δηλώσεων χωρίς έλεγχο (άρθρα 13 - 17)

Με τις ρυθμίσεις αυτές θεωρείται ότι περαιώνονται δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ επιχειρήσεων (μέχρι 300.000 €) και ελευθέρων επαγγελματιών (μέχρι 150.000 €), υπό τον όρο ότι έχει δηλωθεί το μεγαλύτερο κέρδος που προκύπτει από τον λογιστικό προσδιορισμό ή από την εφαρμογή του μοναδικού συντελεστή καθαρού κέρδους ή του μέσου όρου των μοναδικών συντελεστών καθαρού κέρδους της κατηγορίας.

Η ρύθμιση αυτή συμβάλλει στην τυποποίηση των φορολογικών ελέγχων. Είναι όμως σκόπιμο, προς αποφυγή κινδύνων από τη σχετική ασάφεια των προβλέψεων για τις εξουσίες των ελεγκτικών φορολογικών αρχών προς έλεγχο των επιχειρήσεων που υπάγονται στο πεδίο της ρύθμισης, και αμφισβήτηση των αποτελεσμάτων τους, οι εξουσίες αυτές να προσδιορισθούν ακριβώς στις προβλεπόμενες σχετικές υπουργικές αποφάσεις.

Κεφάλαιο Γ´ - Λοιπές διατάξεις (άρθρα 18-28)**Άρθρα 18 - 21**

Με τις διατάξεις αυτές παρέχονται ορισμένα κίνητρα συγχώνευσης μικρομεσαίων επιχειρήσεων (άρθρο 18), αναπροσαρμόζεται η αξία παγίων (άρθρο 19), τροποποιείται ελαφρά ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992) (άρθρο 20) και παρατείνεται η εφαρμογή του ΦΠΑ στα ακίνητα (άρθρο 21).

Άρθρα 22 - 23

Με τις διατάξεις αυτές καταργείται το τέλος χαρτοσήμου καθαρών κερδών των Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε., συνεταιρισμών, Αστικών Εταιρειών και Κοινωνιών για κέρδη χρήσεων από 1-1-2005, όπως επίσης διευκρινίζονται ορισμένα ζητήματα χαρτοσήμου. Ειδικότερα, διευκρινίζεται ότι το τέλος χαρτοσήμου εργολαβικής αντιπαροχής θα υπολογίζεται στην αντικειμενική αξία. Επίσης, προβλέπεται ότι οι εγγραφές στα βιβλία των επιτηδευματιών θεωρούνται έγγραφα για την εφαρμογή της φορολογίας χαρτοσήμου, ανεξάρτητα από τον τόπο κατάρτισης και εκτέλεσης της συναλλαγής ή πράξης, και υποβάλλονται στο οικείο τέλος που διέπει την οικεία σχέση. Με τη διάταξη αυτή επέρχεται ανατροπή μιας πάγιας αρχής της φορολογίας χαρτοσήμου, σύμφωνα με την οποία δεν υπόκεινται καταρχήν σε τέλη χαρτοσήμου στην Ελλάδα συμβάσεις που συνάπτονται στο εξωτερικό και δεν έχουν υποχρεώ-

σεις εκτελεστές στην Ελλάδα. Επίσης, από τη νέα ρύθμιση προκύπτει σημαντική φορολογική επιβάρυνση πολυάριθμων επιχειρήσεων. Έτσι, μια μεταβατική ρύθμιση θα διασφάλιζε καλύτερα την τήρηση της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της εμπιστοσύνης και την ασφάλεια δικαίου, δεδομένου μάλιστα ότι η νέα ρύθμιση εφαρμόζεται με βάση εγγραφές που έγιναν ακόμη και στο πλαίσιο συμβάσεων που συνάφθηκαν προηγουμένως, χωρίς δηλαδή να λαμβάνεται υπόψη ο χρόνος σύναψης της σύμβασης.

Άρθρα 24 - 25 - 26

Με τις διατάξεις αυτές επέρχεται μείωση προσαυξήσεων στην περίπτωση εκπρόθεσμης ή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης, με τροποποίηση του Ν. 2523/1997 (άρθρο 24). Επίσης, τροποποιείται ο Ν. 2682/1999 (άρθρο 25) και αποδίδονται δικαιώματα Ο.Α.Ε.Ε. – Τ.Σ.Α. και Ταμείου Νομικών (άρθρο 26).

Άρθρο 27 – Διασφάλιση συμφερόντων του Δημοσίου σε περίπτωση φοροδιαφυγής

Η ρύθμιση που τίθεται με τη διάταξη αυτή βαίνει προς κατεύθυνση ευνοϊκή για το φορολογούμενο, σε σχέση με τα σήμερα ισχύοντα. Πλην όμως, όπως και οι ισχύουσες σήμερα ρυθμίσεις, προβλέπει εξαιρετικά βαριές για τον φορολογούμενο κυρώσεις, όπως απαγόρευση παραλαβής από τις ΔΟΥ δηλώσεων και μη χορήγηση πιστοποιητικών που απαιτούνται για μεταβίβαση ακινήτου, κάθε φορά που η φορολογική αρχή διαπιστώνει φορολογικές παραβάσεις από τις οποίες, βάσει ειδικής έκθεσης ελέγχου, προκύπτει ότι δεν έχει αποδοθεί συνολικά στο Δημόσιο ποσό πάνω από 150.000 _ από ΦΠΑ, ΦΚΕ, παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές. Επίσης, προβλέπονται οι ίδιες κυρώσεις και για τους παραβάτες λήψης και χρήσης εικονικών φορολογικών στοιχείων κλπ. Η επιβολή τόσο σημαντικών κυρώσεων θα πρέπει να συνοδεύεται από αντίστοιχη παροχή εγγυήσεων για την τήρηση των δικαιωμάτων των φορολογουμένων και, ειδικά για τα εικονικά τιμολόγια, θα πρέπει ενδεχομένως να προηγείται ποινική καταδίκη. Σε κάθε περίπτωση, πρέπει να ληφθεί υπόψη η πάγια πλέον νομολογία του Δικαστηρίου Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων του Στρασβούργου (ΕΣΔΑ), σύμφωνα με την οποία, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, όταν οι φορολογικές κυρώσεις υποκρύπτουν κατ' ουσίαν ποινική κύρωση (έστω και αν το εθνικό δίκαιο χαρακτηρίζει τις κυρώσεις αυτές απλώς διοικητικές), πρέπει, κατά την ΕΣΔΑ, να παρέχονται στο φορολογούμενο οι εγγυήσεις της δίκαιης δίκης (άρθρο 6 της ΕΣΔΑ).

Άρθρο 28

Η διάταξη του άρθρου αυτού αφορά σε «Θέματα φορολογικών ελέγχων».

Κεφάλαιο Δ' - Θέματα είσπραξης δημοσίων εσόδων (άρθρα 29-30)

Οι διατάξεις του κεφαλαίου αυτού αφορούν «Θέματα διευκολύνσεων και διασφάλισης οφειλών» (άρθρο 29), καθώς και «Χρέη πτωχών οφειλετών» (άρθρο 30).

Κεφάλαιο Ε' - Σύσταση νέας υπηρεσίας (άρθρα 31)

Με τη διάταξη το άρθρου 31 δημιουργείται μια νέα υπηρεσία, η Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων (ΥΠ.Ε.Ε.), με αντίστοιχη κατάργηση του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.), και ρυθμίζονται θέματα αρμοδιοτήτων, οργάνωσης και λειτουργίας της. Αν και η αποστολή και λειτουργία του ΥΠΕΕ δεν φαίνεται να διαφοροποιείται, κατ' αρχήν, από αυτήν του ΣΔΟΕ, η τελική εικόνα θα διαμορφωθεί από το περιεχόμενο των προβλεπομένων σχετικών προεδρικών διαταγμάτων. Μπορεί, πάντως, από τώρα να επισημανθεί, ότι η χορήγηση στην ΥΠΕΕ των λίαν ευρειών εξουσιών που διέθετε το ΣΔΟΕ, θα δημιουργήσει αναπόφευκτα, όπως και για το ΣΔΟΕ, σωρεία ζητημάτων συνταγματικότητας και νομιμότητας. Ειδικότερα, με τη διάταξη του άρθρου 31§5 παρέχονται στα όργανα της ΥΠΕΕ ευρύτατες αρμοδιότητες, όπως κατ' οίκον έρευνες, έρευνες επίσης σε χώρους εκτός επαγγελματικής εγκατάστασης, συλλήψεις προσώπων, κατασχέσεις βιβλίων, εγγράφων, αγαθών και ηλεκτρονικών μέσων και δεσμεύσεις τραπεζικών λογαριασμών και περιουσιακών στοιχείων. Ακόμη, σύμφωνα με το άρθρο 31§6, οι υπάλληλοι της ΥΠΕΕ δεν δεσμεύονται από καμία διάταξη περί απορρήτου, δηλαδή ούτε από το τραπεζικό, ούτε από το ιατρικό, ούτε από το δικηγορικό απόρρητο κλπ. Τέλος, το άρθρο 31§21 προβλέπει, με ορισμένες εξαιρέσεις, ότι, ο Ειδικός Γραμματέας που προϊστάται της ΥΠΠΕ και το προσωπικό της, δεν δίδονται και δεν ενάγονται για γνώμη που διατύπωσαν κατά την άσκηση των καθηκόντων τους, δηλαδή, κατ' ουσίαν, τους παρέχεται, σχετικά, ποινική και αστική ασυλία. Οι ευρύτητα των διατυπώσεων και των παρεχομένων εξουσιών δημιουργεί ανησυχία για τη δυνατότητα προσβολής συνταγματικά κατοχυρωμένων ατομικών δικαιωμάτων.

Άρθρο 32

Με τη διάταξη του άρθρου αυτού προβλέπονται τα περί «Εναρξης ισχύος» του υπό συζήτηση νομοσχεδίου.

Αθήνα, 22 Νοεμβρίου 2004

Ο Εισηγητής
Θεόδωρος Π. Φορτσάκης
Αναπληρωτής Καθηγητής του Πανεπιστημίου Αθηνών

Ο Προϊστάμενος του Β΄ Τμήματος
Νομοτεχνικής Επεξεργασίας
Στέφανος Ι. Κουτσομπίνας
Επίκουρος Καθηγητής του Πανεπιστημίου Θράκης

Ο Προϊστάμενος της Α΄ Διεύθυνσης
Επιστημονικών Μελετών
Αντώνης Παντελής
Καθηγητής της Νομικής Σχολής του
Πανεπιστημίου Αθηνών

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