



ΒΟΥΛΗ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΩΝ

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

ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΝΟΜΟΣΧΕΔΙΟΥ

«Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις»

Το φερόμενο προς συζήτηση και ψήφιση Νσχ, όπως διαμορφώθηκε μετά την επεξεργασία του από τις Διαρκείς Επιτροπές Οικονομικών Υποθέσεων και Παραγωγής και Εμπορίου, αποτελείται από δώδεκα κεφάλαια.

Με το κεφάλαιο Α' (άρθρα 1-18) επέρχονται μεταβολές στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων. Μεταξύ άλλων, θεσπίζεται νέα κλίμακα φόρου για τα φυσικά πρόσωπα με σύνδεση του αφορολόγητου ποσού με την προσκόμιση αποδείξεων για δαπάνες αγοράς αγαθών και λήψης υπηρεσιών, τροποποιούνται οι δαπάνες που εκπίπτουν από το εισόδημα ή μειώνουν τον φόρο, τροποποιούνται οι διατάξεις για τον τεκμαρτό προσδιορισμό του εισοδήματος με βάση τεκμήρια δαπανών και χρήσης υπηρεσιών, καταργείται ο ειδικός τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος ορισμένων επιχειρήσεων καθώς και η αυτοτελής φορολόγηση ορισμένων εισοδημάτων ή αυξάνεται ο συντελεστής φόρου, και τροποποιούνται διατάξεις για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες, εμπορικές επιχειρήσεις, ακίνητα, ελευθέρια επαγγέλματα και κινητές αξίες, καθώς και για την καταβολή και παρακράτηση φόρου. Επίσης, προβλέπεται η κατάργηση όλων των υφιστάμενων υπέρ νομικών προσώπων απαλλαγών από τον φόρο εισοδήματος, πλην των διατηρούμενων σε ισχύ δυνάμει ρητής πρόβλεψης του Νσχ, ενώ τροποποιείται ο τρόπος φορολογίας των μερισμάτων ανώνυμων εταιρειών και συνεταιρισμών, καθώς και των κερδών που διανέμονται από εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και τα λοιπά νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, καθώς και των κερ-

δών από την πώληση μετοχών εισηγμένων σε οργανωμένη αγορά, επιβάλλονται υποχρεώσεις σε υπηρεσίες και οργανισμούς, σε πρόσωπα που υποχρεούνται σε παρακράτηση φόρου, καθώς και σε νόμιμους ελεγκτές και λογιστές-φοροτεχνικούς και, τέλος, παρέχονται κίνητρα για τον επαναπατρισμό κεφαλαίων.

Με το κεφάλαιο Β´ (άρθρα 19-20) επέρχονται τροποποιήσεις στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ενώ θεσπίζονται υποχρεώσεις αναφορικής προς τον τρόπο εξόφλησης συναλλαγών μεταξύ επιτηδευματιών και μεταξύ επιτηδευματιών και ιδιωτών με σκοπό τη διασφάλιση και τον έλεγχο των συναλλαγών.

Με το κεφάλαιο Γ´ (άρθρα 21-26) επέρχονται μεταβολές στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων, μεταξύ άλλων, με τροποποιήσεις στις ρυθμίσεις της απαλλαγής για την απόκτηση πρώτης κατοικίας και μείωση των συντελεστών του φόρου. Επίσης, τροποποιούνται διατάξεις της φορολογίας κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών και, μεταξύ άλλων, καταργούνται όλες οι υφιστάμενες απαλλαγές πλην των διατηρούμενων σε ισχύ δυνάμει ρητής πρόβλεψης του Νσχ, όπως και η αυτοτελής φορολόγηση ορισμένων περιουσιακών στοιχείων (εταιρικές συμμετοχές, χρεόγραφα) με την υπαγωγή τους στην κλίμακα, και τροποποιούνται οι διατάξεις για τη φορολογία κερδών από λαχεία, παιχνίδια, τηλεοπτικά έπαθλα κ.λπ.. Περαιτέρω, καταργούνται ο φόρος αυτομάτου υπερτιμήματος και το τέλος συναλλαγής ακινήτων.

Με το κεφάλαιο Δ´ (άρθρα 27-58) τροποποιείται το καθεστώς φορολόγησης της ακίνητης περιουσίας και, συγκεκριμένως, θεσπίζεται φόρος ακίνητης περιουσίας, ο οποίος βαρύνει φυσικά και νομικά πρόσωπα και επιβάλλεται επί ακινήτων που βρίσκονται στην Ελλάδα και εμπράγματων επ' αυτών δικαιωμάτων, καταργείται το Ενιαίο Τέλος Ακινήτων με παράλληλη θέσπιση μεταβατικών διατάξεων, τροποποιούνται οι διατάξεις για τη δήλωση στοιχείων ακινήτων και προβλέπεται η σύνταξη περιουσιολογίου ακινήτων, ενώ επέρχονται μεταβολές και στον ειδικό φόρο ακινήτων που βαρύνει νομικά πρόσωπα και οντότητες και παρέχονται ελαφρύνσεις για τη μεταβίβαση προς φυσικά πρόσωπα ακινήτων τα οποία ανήκουν σε νομικά πρόσωπα που υπάγονται στον φόρο.

Με το κεφάλαιο Ε´ (άρθρα 59-64) τροποποιούνται ρυθμίσεις του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας με την ενσωμάτωση ρυθμίσεων των Οδηγιών 2008/117/ΕΚ, 2008/8/ΕΚ, 2006/112/ΕΚ, την επέκταση του ΦΠΑ σε μέχρι σήμερα απαλλασσόμενες υπηρεσίες και την τροποποίηση διαδικαστικών διατάξεων, καταργείται η δυνατότητα τμηματικής καταβολής του ΦΠΑ και τροποποιείται το νομοθετικό πλαίσιο του Ειδικού Φόρου Ιδιωτικών Πλοίων Αναψυχής.

Με το κεφάλαιο Στ´ (άρθρα 65-68) ρυθμίζονται θέματα είσπραξης δημόσιων εσόδων με την τροποποίηση της νομοθεσίας για την παροχή διευκολύνσεων τμηματικής καταβολής, τη θέσπιση μεταβατικής διάταξης για την καταβολή ληξιπρόθεσμων οφειλών, τροποποιούνται διατάξεις του Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων και προτείνονται ρυθμίσεις για τη διαδικασία έντοκης επιστροφής αχρεωστήτως εισπραχθέντων εσόδων.

Με το κεφάλαιο Ζ´ (άρθρα 69-74) παρέχονται φορολογικά κίνητρα για την ανάπτυξη της νεανικής επιχειρηματικότητας και της ευρυζωνικότητας, για τη διατήρηση θέσεων εργασίας και τη μείωση του περιβαλλοντικού αποτυπώματος, για τις επιχειρήσεις που πωλούν προϊόντα χρησιμοποιώντας διεθνώς αναγνωρισμένες ευρεσιτεχνίες ή παρέχουν υπηρεσίες εκμεταλλευόμενες τις ανωτέρω ευρεσιτεχνίες, καθώς και για τις δωρεές στον «Λογαριασμό Αλληλεγγύης για την απόσβεση του Δημόσιου Χρέους», ενώ ρυθμίζονται και θέματα οικονομικής ενίσχυσης γεωργών.

Με το κεφάλαιο Η´ (άρθρα 75-77) ρυθμίζονται, μεταξύ άλλων, θέματα διοικητικών και ποινικών κυρώσεων για παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992), τροποποιούνται οι ρυθμίσεις για την αποκάλυψη φαινομένων παραβατικής συμπεριφοράς σε φορολογικές και τελωνειακές υποθέσεις και προβλέπεται η τιμώρηση της λαθρεμπορίας ως κακουργήματος, όταν οι διαφυγόντες φόροι και δασμοί υπερβαίνουν τα 150.000 ευρώ.

Με το κεφάλαιο Θ´ (άρθρο 78) εντάσσονται στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ρυθμίσεις για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής που συνδέεται με κράτη μη συνεργάσιμα στον φορολογικό τομέα ή με προνομιακά φορολογικά καθεστώτα.

Με το κεφάλαιο Ι´ (άρθρα 79-84), υπό τον τίτλο «Λοιπές Διατάξεις», επέρχονται μεταβολές στη νομοθεσία για τον αυτοέλεγχο των φορολογικών δηλώσεων, θεσπίζονται ρυθμίσεις για την επιλογή υποθέσεων προς φορολογικό έλεγχο και την επιβολή προστίμων για παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων κατά τη διάρκεια του ελέγχου, αυξάνεται το ποσοστό της προβεβαίωσης του φόρου όταν ασκείται προσφυγή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων, παρατείνεται μέχρι την 31-12-2010 η λήγουσα στις 30-6-2010 προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων καταλογισμού σε φορολογικές υποθέσεις, προβλέπεται η σύσταση περιουσιολογίου κινητής και ακίνητης περιουσίας η οποία ανήκει σε φυσικά πρόσωπα και παρέχονται κίνητρα για την υποβολή εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων.

Με το κεφάλαιο ΙΑ´ (άρθρα 85-87) τροποποιούνται και συμπληρώνονται οι διατάξεις του Εθνικού Τελωνειακού Κώδικα, με σκοπό την ενσωμάτωση στο εσωτερικό δίκαιο των ρυθμίσεων της Οδηγίας 2008/188/ΕΚ σχετικώς με το

γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης, και τροποποιείται το νομοθετικό πλαίσιο του Ειδικού Φόρου σε είδη πολυτελείας.

Με το κεφάλαιο ΙΒ΄ (άρθρα 88-91) η Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων μετονομάζεται σε Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος και τροποποιείται και συμπληρώνεται το π.δ. 85/2005 που διέπει την οργάνωση και λειτουργία της, συνιστάται αυτοτελές Γραφείο Ασφάλειας Πληροφοριακών Συστημάτων και Προστασίας Δεδομένων και Υποδομών στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων και ρυθμίζονται θέματα διοίκησης του ΟΑΕΔ και παροχής επίγειας εξυπηρέτησης σε αερολιμένες με ετήσια κίνηση κάτω των 2.000.000 επιβατών και 50.000 τόνων φορτίου.

Παρατηρήσεις επί των επί μέρους ρυθμίσεων

1. Επί του άρθρου 1 παρ. 4

Για λόγους νομοτεχνικής αρτιότητας, στην υποπερίπτωση γγ΄ της νέας περίπτωσης ζ΄ της παραγράφου 3 του άρθρου 9 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ) που κυρώθηκε με τον ν. 2238/1994, πρέπει να γίνεται αναφορά όχι μόνο στους ερευνητικούς και τεχνολογικούς φορείς που διέπονται από τον ν.1514/1985, αλλά και σε αυτούς που διέπονται από τον ν. 3653/2008 (ΦΕΚ Α΄ 49). Ομοίως, στο έβδομο εδάφιο της νέας περίπτωσης ζ΄ θα ήταν ίσως σκόπιμο η φράση «στο πρώτο εδάφιο» να αντικατασταθεί από τη φράση «στην υποπερίπτωση αα΄». Επίσης, το ένατο εδάφιο της ίδιας περίπτωσης θα μπορούσε να αντικατασταθεί ως εξής: «Το συνολικό ποσό των δωρεών και χορηγιών της περίπτωσης αυτής επί του οποίου υπολογίζεται η μείωση δεν μπορεί να υπερβαίνει ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) του συνολικού εισοδήματος που φορολογείται με τις γενικές διατάξεις ή που προκύπτει σε περίπτωση εφαρμογής της παραγράφου 1 του άρθρου 19», και να διαγραφεί το ενδέκατο εδάφιο.

2. Επί του άρθρου 3 παρ. 2

Με τις προτεινόμενες ρυθμίσεις αντικαθίσταται το άρθρο 16 του ΚΦΕ και επανακαθορίζονται τα στοιχεία δαπάνης που λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του ετήσιου τεκμαρτού εισοδήματος.

Από τη διατύπωση της προτεινόμενης περίπτωσης β΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 16 του ΚΦΕ δεν καθίσταται σαφές εάν η δαπάνη χρήσης δευτερεύουσας εξοχικής κατοικίας θα έχει την ίδια μεταχείριση με αυτήν δευτερεύουσας μη εξοχικής κατοικίας.

Στην προτεινόμενη περίπτωση γ΄ της ίδιας παραγράφου θα ήταν ίσως σκόπιμο ο όρος «κινητικά ανάπηροι» να αντικατασταθεί από τον όρο «πρό-

σωπα με κινητικές αναπηρίες». Επίσης, η υποπερίπτωση ι) της ίδιας περίπτωσης θα μπορούσε να αναδιατυπωθεί σε «ι) εταίρων, εκτός των ετερόρρυθμων, ή κοινωνιών ή μελών της κοινοπραξίας φυσικών προσώπων, επιμεριζόμενη μεταξύ αυτών κατά το ποσοστό συμμετοχής τους στην εταιρεία, προκειμένου περί ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων ή αστικών εταιρειών, ή στην κοινωνία ή στην κοινοπραξία,». Περαιτέρω, ενόψει της τροποποίησης που επήλθε με το άρθρο 25 του ν. 3604/2007 στο άρθρο 18 παρ. 2 του κ.ν. 2190/1920, σκόπιμο ίσως θα ήταν να διευκρινισθεί νομοθετικώς για τις περιπτώσεις ορισμού νομικού προσώπου ως διευθύνοντος ή εντεταλμένου συμβούλου ανώνυμης εταιρείας, εάν το τεκμήριο θα βαρύνει το φυσικό πρόσωπο που ορίζεται από το νομικό πρόσωπο για την άσκηση των εξουσιών του νομικού αυτού προσώπου ως μέλους του διοικητικού συμβουλίου ή εάν και για το νομικό αυτό πρόσωπο θα εφαρμόζονται αναλογικώς οι ρυθμίσεις των υποπεριπτώσεων ι' έως ιιι'.

Επί του προτελευταίου εδαφίου της ίδιας περίπτωσης γ' παρατηρείται καταρχάς ότι για λόγους νομικής ακριβολογίας η φράση «περιπτώσεις ενοικίασης ή χρηματοδοτικής μίσθωσης» θα μπορούσε να αναδιατυπωθεί ως «περιπτώσεις λειτουργικής ή χρηματοδοτικής μίσθωσης» ή «περιπτώσεις μίσθωσης οποιασδήποτε μορφής». Περαιτέρω, η αναφορά στο εδάφιο αυτό σε επιβατικά οχήματα μεικτης χρήσης παρίσταται περιττή ενόψει της ρύθμισης του τελευταίου εδαφίου της περίπτωσης γ'. Επισημαίνεται, επίσης, ότι από την προτεινόμενη ρύθμιση δεν καθίσταται σαφές εάν, σε περιπτώσεις μισθώσεων από νομικά πρόσωπα, το τεκμήριο θα βαρύνει μόνο τα αναφερόμενα στις υποπεριπτώσεις ι' έως ιιι' πρόσωπα ή και τα στελέχη που χρησιμοποιούν τα μισθωμένα αυτοκίνητα και στα οποία, συμφώνως με τις διατάξεις του άρθρου 45 παρ. 1 περ. στ' του ΚΦΕ όπως προστίθεται με το άρθρο 9 παρ. 2 του Νσχ, καταλογίζεται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ποσοστό της εργοστασιακής τιμολογιακής αξίας τους, όπως επίσης και το εάν η ρύθμιση καταλαμβάνει και μη επαναλαμβανόμενες μισθώσεις μικρής διάρκειας (κάτω των 30 ημερών) από φυσικά πρόσωπα μη επιτηδευματίες.

Με την περίπτωση στ' της προτεινόμενης παραγράφου 2 του άρθρου 16 του ΚΦΕ ορίζεται ότι ορφανοί ανήλικοι μπορούν να αμφισβητήσουν το ποσό της τεκμαρτής δαπάνης που προκύπτει λόγω της κυριότητας επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης από κληρονομιά του πατέρα ή της μητέρας τους. Με τις προτεινόμενες ρυθμίσεις της παραγράφου 1 δεν διατηρείται σε ισχύ η θεσπισθείσα με το άρθρο 4 παρ. 1 του ν. 3296/2004 μείωση κατά 50% του τεκμαρτού εισοδήματος που προκύπτει από τη χρήση κύριων ή δευτερευουσών κατοικιών που αποκτήθηκαν από κληρονομιά, δωρεά ή γονική παροχή.

3. Επί του άρθρου 3 παρ. 5

Με την προτεινόμενη περίπτωση β' του άρθρου 18 του ΚΦΕ προβλέπεται ότι οι ρυθμίσεις για τον τεκμαρτό προσδιορισμό του εισοδήματος δεν εφαρμόζονται, μεταξύ άλλων, και για «το αλλοδαπό προσωπικό που δεν διαμένει μόνιμα στην Ελλάδα ή ημεδαπό προσωπικό που διαμένει μόνιμα στο εξωτερικό και απασχολείται αποκλειστικά σε επιχειρήσεις που υπάγονται στις διατάξεις του α.ν. 89/1967 (ΦΕΚ 132 Α'), του α.ν. 378/1968 (ΦΕΚ 82 Α') και του άρθρου 25 του ν. 27/1975 (ΦΕΚ 77 Α'), για το ποσό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης, η οποία προκύπτει βάσει του επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης ή της κατοικίας». Παρατηρείται εν προκειμένω ότι, μετά τη θέση σε ισχύ του άρθρου 25 του ν. 27/1975, του άρθρου 30 του ν. 814/1978 και του άρθρου 12 του ν. 2992/2002, η αναφορά στον α.ν. 378/1968 στερείται αντικειμένου, ενώ δεν είναι σαφές εάν οι ανωτέρω ρυθμίσεις καταλαμβάνουν τον α.ν. 89/1967 μετά την τροποποίηση και αντικατάστασή του από τα άρθρα 27-33 του ν. 3427/2005.

Επίσης, στην προτεινόμενη περίπτωση γ' του άρθρου 18 του ΚΦΕ πρέπει, για λόγους νομοτεχνικής αρτιότητας, η φράση «του άρθρου 45 του ν. 2859/2000» να αντικατασταθεί από τη φράση «του άρθρου 45 του Κώδικα ΦΠΑ που κυρώθηκε με τον ν. 2859/2000».

4. Επί του άρθρου 3 παρ. 7

Με την προτεινόμενη περίπτωση ζ' της παραγράφου 2 του άρθρου 19 του ΚΦΕ ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι σε περίπτωση που «δεν υπάρχουν δαπάνες με βάση το άρθρο 16 ή αν το ποσό τους είναι μικρότερο από τις τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ προκειμένου για άγαμο και πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ προκειμένου για συζύγους, το ποσό που πρέπει να εκπέσει προσδιορίζεται με βάση την κοινωνική, οικονομική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων και τις αποδεδειγμένες δαπάνες διαβίωσής τους και σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριών χιλιάδων (3.000) και πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, αντίστοιχα». Παρατηρείται ότι το ζήτημα της ελάχιστης ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης σε περίπτωση που δεν υπάρχουν στοιχεία δαπανών με βάση το άρθρο 16 του ΚΦΕ φαίνεται να ρυθμίζεται με την προτεινόμενη περίπτωση θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 16 του ΚΦΕ, όπως αντικαθίσταται από το άρθρο 3 παρ. 2 του Νσχ, και, επομένως, η προτεινόμενη ρύθμιση της περίπτωσης ζ' χρήζει ενδεχομένως αναδιτύπωσης.

Επίσης, δημιουργείται προβληματισμός ως προς το εάν οι προτεινόμενες ρυθμίσεις ισχύουν για τον υπολογισμό του μη αναλωθέντος κεφαλαίου εφεξής ή θα ισχύουν και για οικονομικά έτη προηγούμενα του τρέχοντος.

Περαιτέρω, στο πλαίσιο της αναδιτύπωσης του άρθρου 19 του ΚΦΕ, θα

ήταν ενδεχομένως σκόπιμο οι παραπομπές της παραγράφου 4 στα καταργηθέντα άρθρα 87 και 88 του ΚΦΕ, να αντικατασταθούν από παραπομπές στα άρθρα 4 και 10 του ν. 2523/1997, αντιστοίχως.

5. Επί του άρθρου 4 παρ. 5

Με τις προτεινόμενες διατάξεις ορίζεται ότι το επίδομα ανεργίας που καταβάλλει ο ΟΑΕΔ στους δικαιούχους ανέργους απαλλάσσεται του φόρου εισοδήματος, εφόσον το άθροισμα των λοιπών εισοδημάτων του φορολογουμένου που φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις δεν υπερβαίνει τα 30.000 ευρώ ετησίως. Θα ήταν ενδεχομένως σκόπιμο η ανωτέρω ρύθμιση να ενταχθεί νομοτεχνικώς είτε στην περίπτωση 5 του άρθρου 6 του ΚΦΕ είτε στο άρθρο 13 του ν. 3465/1955 (βλ. και άρθρα 58 παρ. 5 ν. 542/1977 και 14 παρ. 3 ν. 1545/1985).

6. Επί του άρθρου 6 παρ. 1

Με την προτεινόμενη παράγραφο 1 τροποποιείται και αντικαθίσταται το άρθρο 10 παρ. 1 του ΚΦΕ που αφορά στη φορολογία του καθαρού εισοδήματος των προσωπικών, αστικών και αφανών εταιρειών, των κοινωνιών αστικού δικαίου, καθώς και των κοινοπραξιών. Μεταξύ άλλων ορίζεται ότι από το καθαρό εισόδημά τους αφαιρούνται τα κέρδη τα οποία προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών ανώνυμων εταιρειών ή συνεταιρισμών και τα κέρδη από μερίδια ημεδαπής εταιρείας περιορισμένης ευθύνης ή από τη συμμετοχή σε υποχρέους που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2. Επισημαίνεται ότι με την ανωτέρω ρύθμιση εισάγεται δυσμενής διάκριση σε βάρος κερδών που προέρχονται από συμμετοχή σε λοιπές κοινοτικές εταιρείες και τα οποία δεν απαλλάσσονται του φόρου, η οποία δεν φαίνεται να είναι σε αρμονία με τις κοινοτικές ελευθερίες εγκατάστασης και κίνησης κεφαλαίων.

7. Επί του άρθρου 6 παρ. 10

Παρατηρείται ότι, με αφορμή την αντικατάσταση της περίπτωσης ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του ΚΦΕ, θα ήταν ίσως σκόπιμο, προς αποφυγή ερμηνευτικών αμφισβητήσεων, να τροποποιηθεί και το τρίτο εδάφιο του άρθρου 58 του ΚΦΕ, το οποίο φαίνεται να έχει ίδιο πεδίο εφαρμογής με αυτό των αντικαθιστάμενων διατάξεων.

8. Επί του άρθρου 8 παρ. 2

Με την προτεινόμενη ρύθμιση αντικαθίσταται το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 20 του ΚΦΕ, ούτως ώστε να μην θεωρούνται πλέον υποκείμενα του φόρου εισοδήματος από ακίνητα, πρόσωπα στα οποία έχει

μεταβιβασθεί το ενοχικό δικαίωμα ενάσκησης επικαρπίας (ΑΚ 1166 δεύτερο εδάφιο).

Συμφώνως προς την αιτιολογική έκθεση, σκοπός της προτεινόμενης ρύθμισης είναι ο περιορισμός της φοροαποφυγής που επιτυγχάνεται με τη διάσπαση του εισοδήματος από ακίνητα σε περισσότερα πρόσωπα, με συνέπεια τη μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης του κυρίου ή του επικαρπωτή του ακινήτου. Επισημαίνεται ότι η προτεινόμενη διάταξη στην ουσία καταργεί τη σχετική δυνατότητα που παρέχει ο Αστικός Κώδικας, λόγος για τον οποίο ερωτάται εάν ο ίδιος σκοπός θα μπορούσε να επιτευχθεί με ηπιότερα μέσα και, συγκεκριμένως, με την πρόβλεψη για φορολόγηση του εισοδήματος από ακίνητα στο πρόσωπο του κυρίου ή του επικαρπωτή σε περιπτώσεις εικονικής μεταβίβασης του ενοχικού δικαιώματος ενάσκησης επικαρπίας και την καθιέρωση τεκμηρίου εικονικότητας για μεταβιβάσεις μεταξύ συγγενικών προσώπων, αντίστοιχου με αυτό που ήδη ισχύει για μεταβιβάσεις οχημάτων μεταξύ συγγενικών προσώπων (βλ. άρθρο 16 παρ. 1 περ. γ' του ΚΦΕ, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή του από το άρθρο 3 παρ. 2 του Νσχ).

Περαιτέρω, προς αποφυγή ερμηνευτικών αμφισβητήσεων, θα ήταν ίσως σκόπιμο να διευκρινισθεί νομοθετικώς εάν η ρύθμιση αυτή καταλαμβάνει και πρόσωπα που έχουν καταστεί δικαιούχοι του σχετικού δικαιώματος πριν από την έναρξη ισχύος της προτεινόμενης διάταξης.

9. Επί του άρθρου 9 παρ. 2

Με την προτεινόμενη ρύθμιση, με την οποία προστίθεται περίπτωση στ' στην παράγραφο 1 του άρθρου 45 του ΚΦΕ, ορίζεται ότι θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και ποσοστό της εργοστασιακής τιμολογιακής αξίας αυτοκινήτων που ανήκουν στην επιχείρηση ή είναι μισθωμένα από αυτή για τον πρόεδρο ή μέλος του διοικητικού συμβουλίου, διευθύνοντα ή εντεταλμένο σύμβουλο, διαχειριστή, διευθυντή ή στέλεχος γενικώς που χρησιμοποιεί το αυτοκίνητο. Καταρχάς, θα ήταν σκόπιμο να διευκρινισθεί ότι ως αυτοκίνητα νοούνται μόνο τα επιβατικά και, ενόψει των αναφερομένων στην αιτιολογική έκθεση, τα μεικτής χρήσης ή τύπου «jeep». Επίσης, δημιουργείται προβληματισμός εάν συστηματικώς είναι ορθός ο χαρακτηρισμός της ανωτέρω παροχής ως εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες όταν ο δικαιούχος της δεν συνδέεται με την καταβάλλουσα επιχείρηση με σχέση εξάρτησης για την οποία ασφαρίζεται στο ΙΚΑ, με αποτέλεσμα οι προς αυτόν παροχές να μην χαρακτηρίζονται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες αλλά ως εισόδημα από κινητές αξίες (άρθρο 25 παρ. 5 ΚΦΕ) ή από εμπορικές επιχειρήσεις (άρθρο 28 παρ. 3 περ. στ' ΚΦΕ).

10. Επί του άρθρου 11 παρ. 1

Οι προτεινόμενες ρυθμίσεις, με τις οποίες προστίθεται παράγραφος 5 στο άρθρο 30 του ΚΦΕ, θεσπίζουν ρυθμίσεις για τον περιορισμό της φοροαποφυγής μέσω τριγωνικών συναλλαγών που πραγματοποιούνται εντός Ελλάδος. Μεταξύ άλλων, προβλέπεται ότι οι προτεινόμενες ρυθμίσεις θα εφαρμόζονται όχι μόνο όταν η ενδιαμέση επιχείρηση στην τριγωνική συναλλαγή είναι εγκατεστημένη σε κράτος το οποίο χαρακτηρίζεται ως μη συνεργάσιμο ή σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, αλλά και όταν δεν είναι, πλην όμως ενεργεί ως αντιπρόσωπος ή υπεργολάβος επιχείρησης που είναι εγκατεστημένη σε κράτος το οποίο χαρακτηρίζεται ως μη συνεργάσιμο ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς. Επισημαίνεται εν προκειμένω η δυσχέρεια απόδειξης, τόσο από πλευράς της φορολογικής αρχής όσο και από πλευράς του φορολογουμένου, της ύπαρξης σχέσης αντιπροσώπευσης ή υπεργολαβίας σε μία διεθνή συναλλαγή.

11. Επί του άρθρου 11 παρ. 6

Με την προτεινόμενη διάταξη προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι οι δαπάνες της περίπτωσης γ' του άρθρου 31 παρ. 1 του ΚΦΕ «δεν αναγνωρίζονται όταν καταβάλλονται ή οφείλονται σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα της οποίας η δραστηριότητα στη συγκεκριμένη συναλλαγή εξαντλήθηκε στην τιμολόγησή της και η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών διενεργήθηκε από τρίτο πρόσωπο». Στο μέτρο που το πεδίο εφαρμογής της προτεινόμενης ρύθμισης είναι ευρύτερο από αυτό του άρθρου 51Α του ΚΦΕ, όπως προστίθεται με το άρθρο 78 του Νοσχ, δηλαδή καταλαμβάνει και συναλλαγές με επιχειρήσεις που δεν είναι εγκατεστημένες σε κράτος το οποίο χαρακτηρίζεται ως μη συνεργάσιμο ή σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, επομένως και ημεδαπές επιχειρήσεις, ερωτάται εάν ενδεχομένως υπερβαίνει το αναγκαίο μέτρο για την επίτευξη του σκοπού της διάταξης, που είναι ο περιορισμός της φοροαποφυγής μέσω τριγωνικών συναλλαγών. Περαιτέρω, ως προς συναλλαγές με επιχειρήσεις εγκατεστημένες σε κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου (ΕΟΧ), ενδεχομένως συνιστά αδικαιολόγητο περιορισμό των κοινοτικών ελευθεριών εγκατάστασης, κυκλοφορίας των εμπορευμάτων και παροχής υπηρεσιών, δεδομένου ότι η κατάσταση που ρυθμίζει η προτεινόμενη διάταξη δεν συνιστά αναγκαίως «επίπλαστη κατάσταση», όπως η έννοια αυτή έχει διαμορφωθεί από τη νομολογία του ΔΕΚ [βλ. Αποφάσεις της 12-9-2006 στην υπόθεση C-196/04 (Cadbury Schweppes), της 13-7-2005 στην υπόθεση C-446/03 (Marks & Spencer) και της 16-7-1998 στην υπόθεση C-264/96 (ICI), και κατωτέρω παρατήρηση 38].

12. Επί του άρθρου 11 παρ. 7

Με την προτεινόμενη παράγραφο 7 αντικαθίστανται οι ρυθμίσεις του άρθρου 31 παρ. 1 περ. δ' του ΚΦΕ που αφορούν ζητήματα έκπτωσης τόκων δανείων ή πιστώσεων. Με τις προτεινόμενες ρυθμίσεις προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι δεν εκπίπτουν οι τόκοι δανείου που λαμβάνεται για την αγορά μετοχών ή μερίδων σε εταιρείες που εδρεύουν σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς. Παρατηρείται ότι στο μέτρο που η ρύθμιση θα μπορούσε να καταλαμβάνει και την αγορά μετοχών ή μερίδων σε εταιρείες που εδρεύουν σε κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του ΕΟΧ, δεν φαίνεται να είναι σε αρμονία με την ελευθερία κίνησης κεφαλαίων. Περαιτέρω, επισημαίνεται ότι το ζήτημα της έκπτωσης των τόκων που καταβάλλονται προς εταιρείες οι οποίες εδρεύουν σε κράτος το οποίο χαρακτηρίζεται ως μη συνεργάσιμο ή σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, ρυθμίζεται με τον ίδιο τρόπο και με το νέο άρθρο 51B του ΚΦΕ.

Επίσης, ως προς το ζήτημα της υποκεφαλαιοδότησης προβλέπεται ότι στα δάνεια που έχουν συναφθεί με συνδεδεμένες επιχειρήσεις θα περιλαμβάνονται και δάνεια τα οποία έχουν ληφθεί από τρίτες επιχειρήσεις, για τα οποία έχει χορηγηθεί εγγύηση από συνδεδεμένη επιχείρηση. Παρατηρείται ότι στην περίπτωση αυτή ζήτημα φοροαποφυγής φαίνεται να συντρέχει μόνο εάν καταπέσει η εγγύηση, οπότε η εγγυήτρια συνδεδεμένη εταιρεία καθίσταται δικαιούχος των τόκων. Δημιουργείται, επομένως, προβληματισμός ως προς το εάν η προτεινόμενη ρύθμιση θα πρέπει να ισχύει μόνο σε μια τέτοια περίπτωση.

Τέλος, προς αποφυγή ερμηνευτικών αμφισβητήσεων, θα ήταν ίσως σκόπιμο να διευκρινισθεί εάν οι νέες διατάξεις καταλαμβάνουν και συμβάσεις δανείων ή πιστώσεων που έχουν συναφθεί πριν την έναρξη ισχύος τους (βλ. άρθρο 3 παρ. 2 του ν. 3775/2009).

13. Επί του άρθρου 11 παρ. 11

Με την προτεινόμενη παράγραφο 11 προβλέπεται η κατάργηση των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 31 του ΚΦΕ. Ενδεχομένως, θα ήταν σκόπιμη η αvariθμηση των επόμενων παραγράφων του ανωτέρω άρθρου.

14. Επί του άρθρου 11 παρ. 13

Με την προτεινόμενη ρύθμιση, μεταξύ άλλων, αντικαθίσταται η παράγραφος 1 του άρθρου 39 του ΚΦΕ με σκοπό την εξομοίωση της μεταχείρισης των συναλλαγών μεταξύ ημεδαπών συνδεδεμένων επιχειρήσεων και μεταξύ ημεδαπών και αλλοδαπών συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Ενόψει αυτού θα ήταν ίσως νομοτεχνικώς αρτιότερο να καταργηθεί η παράγραφος 2 του

άρθρου 39 του ΚΦΕ και να αναδιατυπωθεί η προτεινόμενη παράγραφος 1, ώστε να καταλαμβάνει και συναλλαγές μεταξύ ημεδαπής και αλλοδαπής επιχείρησης.

15. Επί του άρθρου 12 παρ. 1

Με την προτεινόμενη ρύθμιση προβλέπεται ότι «από την έναρξη ισχύος του παρόντος καταργούνται οι απαλλαγές από το φόρο εισοδήματος που προβλέπονται με γενικές ή ειδικές διατάξεις όλων των νομικών προσώπων του άρθρου 101 του Κ.Φ.Ε., δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου», με εξαίρεση τις ρητώς αναφερόμενες στο Νσχ. Προς αποφυγή ερμηνευτικών αμφισβητήσεων, θα ήταν ίσως σκόπιμο να προβλεφθεί εάν η κατάργηση αφορά μόνο υποκειμενικές απαλλαγές, δηλαδή απαλλαγές που έχουν χορηγηθεί υπέρ ορισμένων νομικών προσώπων ή κατηγοριών νομικών προσώπων για το σύνολο ή κατηγορίες του εισοδήματός τους, ή εάν καταλαμβάνει και αντικειμενικές απαλλαγές, δηλαδή απαλλαγές που συναρτώνται προς συγκεκριμένο είδος ή κατηγορία εισοδήματος ανεξαρτήτως του προσώπου που πραγματοποιεί το εισόδημα αυτό, οι οποίες τυγχάνουν εφαρμογής και επί νομικών προσώπων του άρθρου 101 του ΚΦΕ.

16. Επί του άρθρου 13

Με τις διατάξεις του προτεινόμενου άρθρου τροποποιείται ο τρόπος φορολογίας των μερισμάτων που διανέμονται από ανώνυμες εταιρείες και συνεταιρισμούς, καθώς και των κερδών που διανέμονται από εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και τα λοιπά νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 παρ. 1 του ΚΦΕ. Ενόψει του ότι τα εισοδήματα έχουν αποτελέσει από οικονομικής πλευράς αντικείμενο φορολογίας και στο επίπεδο του νομικού προσώπου που τα διανέμει, στη διεθνή πρακτική εμφανίζονται τέσσερα βασικά συστήματα φορολογίας των διανεμόμενων κερδών στο επίπεδο του μετόχου/εταίρου, κυρίως όταν αυτά καταβάλλονται σε φυσικά πρόσωπα:

(α) Το κλασσικό σύστημα, το οποίο αντιμετωπίζει το νομικό πρόσωπο ως οντότητα πλήρως διακριτή από τους μετόχους/εταίρους του, με συνέπεια τα κέρδη του νομικού προσώπου να φορολογούνται στο επίπεδο της επιχείρησης (εταιρικός φόρος), ενώ τα διανεμόμενα κέρδη να φορολογούνται στο επίπεδο του μετόχου με τις γενικές διατάξεις. Ενδεικτικώς, τέτοιο σύστημα εφαρμόζεται στο Ηνωμένο Βασίλειο (με την παροχή όμως πίστωσης φόρου ίσης με τον αναλογούντα επί του μερίσματος φόρου βάσει του πρώτου κλιμακίου της φορολογίας εισοδήματος), την Ιρλανδία και τη Μάλτα. Επίσης, εφαρμόζεται και σε χώρες με ενιαίο συντελεστή φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων [Βουλγαρία (10%), Εσθονία (21%) και Τσεχία (15%)].

(β) Το σύστημα διαφορισμού (schedular) των εισοδημάτων, βάσει του οποίου τα κέρδη του νομικού προσώπου υπόκεινται σε εταιρικό φόρο, τα μερίσματα όμως που εισπράττονται από μετόχους φυσικά πρόσωπα φορολογούνται αυτοτελώς, είτε με ειδικό μειωμένο συντελεστή (ή κλίμακα συντελεστών) είτε δια της υπαγωγής σε φόρο μέρους αυτών και απαλλαγής του υπολοίπου. Σύστημα διαφορισμού της φορολογίας των μερισμάτων εφαρμόζει σήμερα και η Ελλάδα με τον ν. 3697/2008, όπως και τα περισσότερα κράτη της Ευρώπης [Αλβανία με συντελεστή 10%, Αυστρία με συντελεστή 25%, Βέλγιο με συντελεστή 25% (και υπό προϋποθέσεις 15%), Γαλλία με υπαγωγή σε φόρο με τις γενικές διατάξεις του 40% του ληφθέντος μερίσματος και απαλλαγή του υπολοίπου, Γερμανία με συντελεστή 25%, Δανία με κλιμακωτούς συντελεστές 28%, 43% και 45%, Ισπανία με συντελεστή 18%, Ιταλία με συντελεστή 12,5% (ορισμένες κατηγορίες μερισμάτων όμως φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις με συντελεστή έως 49,72% επί του 40% του ληφθέντος μερίσματος), Κάτω Χώρες με συντελεστή 30% (και υπό προϋποθέσεις 15%), Λιθουανία με συντελεστή 20%, Λουξεμβούργο με συντελεστή 15%, Νορβηγία με συντελεστή 28%, Ουγγαρία με συντελεστή 25% (και 10% για μερίσματα από μετοχές εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά), Πολωνία με συντελεστή 19%, Πορτογαλία με συντελεστή 20% (ή με υπαγωγή σε φόρο με τις γενικές διατάξεις του ημίσεως του ληφθέντος μερίσματος), Ρουμανία με συντελεστή 16%, Σλοβενία με συντελεστή 20%, Σουηδία με συντελεστή 30%, και Φινλανδία με συντελεστή 19,6% (28% επί του 70% του ληφθέντος μερίσματος)].

(γ) Το σύστημα καταλογισμού (imputation) φόρου, βάσει του οποίου τόσο το νομικό πρόσωπο όσο και ο μέτοχος φορολογούνται χωριστά, πλην όμως επί του αναλογούντος με βάση τις γενικές διατάξεις φόρου επί του μερίσματος παρέχεται στον μέτοχο/εταίρο έκπτωση ίση με το σύνολο ή μέρος του εταιρικού φόρου που κατέβαλε το νομικό πρόσωπο και που αναλογεί στο φορολογητέο μέρισμα. Τα χαρακτηριστικά του προτεινόμενου με το Νοσχ συστήματος φορολογίας των μερισμάτων και των λοιπών διανεμόμενων κερδών σε φυσικά πρόσωπα προσομοιάζουν σε σύστημα καταλογισμού του φόρου (βλ. άρθρο 13 παρ. 7 περ. δ' Νοσχ).

(δ) Το σύστημα απαλλαγής, βάσει του οποίου το εισόδημα από μερίσματα και λοιπά διανεμόμενα κέρδη απαλλάσσεται του φόρου. Σύστημα απαλλαγής εφαρμοζόταν στην Ελλάδα πριν από τον ν. 3697/2008. Τέτοιο σύστημα εφαρμόζεται, μεταξύ άλλων, στη Γεωργία, την Κροατία και τη Σλοβακία.

Με την προτεινόμενη ρύθμιση της παραγράφου 3, η οποία αντικαθιστά το άρθρο 54 παρ. 3 του ΚΦΕ, ορίζεται ότι «στα μερίσματα που εισπράττουν φυσικά πρόσωπα κάτοικοι Ελλάδος από νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες

της αλλοδαπής, δεν διενεργείται παρακράτηση φόρου και το εισόδημα αυτό φορολογείται μαζί με τα λοιπά εισοδήματα του φυσικού προσώπου». Αντιστοίχως, με την παράγραφο 7 και, συγκεκριμένως, με τη νέα περίπτωση δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 109 του ΚΦΕ ορίζεται ότι «όταν δικαιούχος του εισοδήματος από μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχές είναι φυσικό πρόσωπο, το εισόδημα αυτό φορολογείται με τις γενικές διατάξεις, και από τον αναλογούντα φόρο εκπίπτει ο φόρος που καταβλήθηκε σύμφωνα με την περίπτωση β'». Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι στα φυσικά πρόσωπα η δυνατότητα έκπτωσης από τον αναλογούντα φόρο του εταιρικού φόρου παρέχεται μόνο εφόσον το μέρος καταβλήθηκε από ημεδαπό νομικό πρόσωπο και όχι όταν καταβλήθηκε από αλλοδαπό νομικό πρόσωπο. Υπό το φως των αποφάσεων του ΔΕΚ της 6-3-2007 στην υπόθεση C-292/04 (Meilicke), της 7-9-2004 στην υπόθεση C-319/02 (Manninen) και της 15-7-2004 στην υπόθεση C-315/02 (Lenz), η ανωτέρω ρύθμιση δεν βρίσκεται σε αρμονία με την κοινοτική ελευθερία κίνησης των κεφαλαίων όταν τα κέρδη διανέμονται από εταιρείες που έχουν την έδρα τους στην Ευρωπαϊκή Ένωση ή τον ΕΟΧ (βλ. συναφώς και την Ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με τη φορολογία μερισμάτων φυσικών προσώπων στην Εσωτερική Αγορά, 19-12-2003, COM(2003) 810 τελικό, παρ. 3.2.2.2.). Εν προκειμένω, συμφώνως προς τα άρθρα 63 και 65 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (πρώην άρθρα 56 και 58 ΣυνθΕΚ), θα πρέπει να παρέχεται δυνατότητα έκπτωσης του εταιρικού φόρου και στις ανωτέρω περιπτώσεις μερισμάτων καταβαλλόμενων από κοινοτικές εταιρείες. Επίσης, δημιουργείται προβληματισμός ως προς το πώς θα λειτουργήσει το δικαίωμα επιστροφής φόρου σε μετόχους φυσικά πρόσωπα που φορολογούνται με συντελεστή μικρότερο του 40% (βλ. αιτιολογική έκθεση) όταν αυτοί είτε είναι κάτοικοι εξωτερικού και λαμβάνουν μέρος από ημεδαπές εταιρείες είτε είναι κάτοικοι Ελλάδος και λαμβάνουν μέρος από κοινοτικές εταιρείες. Ενόψει δε και του ότι, κατά το άρθρο 63 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (πρώην άρθρο 56 ΣυνθΕΚ), η ελευθερία κίνησης των κεφαλαίων απαγορεύει περιορισμούς της κίνησης κεφαλαίων τόσο μεταξύ κρατών μελών όσο και μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών, τίθεται ζήτημα εφαρμογής των ανωτέρω ρυθμίσεων και σε κέρδη που διανέμονται από εταιρείες που εδρεύουν σε τρίτες χώρες. Επισημαίνεται στο σημείο αυτό ότι, λόγω των δημοσιονομικών συνεπειών της ανωτέρω νομολογίας του ΔΕΚ, αρκετά κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Γερμανία το έτος 2001, Ιταλία το έτος 2004, Γαλλία το έτος 2005, Φινλανδία το έτος 2005) αντικατέστησαν τα συστήματα καταλογισμού (imputation) φόρου που εφάρμοζαν για τη φορολογία των μερισμάτων με συστήματα διαφορισμού (schedular) του εισοδήμα-

τος από μερίσματα (βλ. σχετικώς Terra/Wattel, European Tax Law, πέμπτη έκδοση, 2008, σελ. 506-508 και 807-810).

Με την προτεινόμενη παράγραφο 7 και, συγκεκριμένως, με τις νέες περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου 1 του άρθρου 109 του ΚΦΕ ορίζεται ότι για τα αδιανέμητα κέρδη των ημεδαπών ανώνυμων εταιρειών, εταιρειών περιορισμένης ευθύνης και συνεταιρισμών ο οφειλόμενος εταιρικός φόρος υπολογίζεται με συντελεστή 20% (από 1-1-2014 και μετά), ενώ για τα διανεμόμενα κέρδη, με συντελεστή 40%. Εν προκειμένω δημιουργείται προβληματισμός για το εάν η ανωτέρω ρύθμιση είναι σε αρμονία με το άρθρο 5 της Οδηγίας 90/435/ΕΟΚ σχετικώς με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών, συμφώνως προς το οποίο «τα κέρδη τα οποία θυγατρική εταιρεία καταβάλλει κατά τη διανομή στη μητρική εταιρεία απαλλάσσονται από την παρακράτηση του φόρου στην πηγή».

Η ερμηνεία της έννοιας «παρακράτηση του φόρου στην πηγή» σε σχέση με εταιρικό φόρο ο οποίος επιβάλλεται εξ αφορμής της διανομής κερδών έχει, μεταξύ άλλων, απασχολήσει το ΔΕΚ στις υποθέσεις C-294/99 και C-284/06. Με την απόφαση του ΔΕΚ της 4-10-2001 στην υπόθεση C-294/99 (Αθηναϊκή Ζυθοποιία) είχε κριθεί ότι «ο χαρακτηρισμός, από πλευράς κοινοτικού δικαίου, ενός φόρου, μιας επιβαρύνσεως, ενός τέλους ή μιας εισφοράς εμπίπτει στην αρμοδιότητα του Δικαστηρίου βάσει των αντικειμενικών χαρακτηριστικών του οικείου φόρου και ανεξαρτήτως του πώς αυτός χαρακτηρίζεται από το εθνικό δίκαιο» και, επομένως, εφόσον η φορολογική επιβάρυνση «έχει ως γενεσιουργό λόγο την καταβολή μερισμάτων» και «σχετίζεται άμεσα με το μέγεθος της πραγματοποιούμενης διανομής» συνιστά μη επιτρεπόμενη παρακράτηση φόρου στην πηγή, κατά την έννοια του άρθρου 5 της προαναφερθείσας Οδηγίας, δεδομένου ότι οι επίδικες «κατηγορίες εσόδων δεν θα φορολογούνταν, με βάση την εθνική νομοθεσία, εάν παρέμεναν στη θυγατρική και δεν διανέμονταν στη μητρική εταιρεία». Εν συνεχεία, όμως, με την απόφαση της 26-6-2008 στην υπόθεση C-284/06 (Burda) που αφορούσε ρυθμίσεις της γερμανικής νομοθεσίας για τη φορολογία των εταιρειών, το ΔΕΚ έκρινε ότι «διάταξη του εθνικού δικαίου που προβλέπει, σε περίπτωση διανομής κερδών θυγατρικής εταιρείας προς τη μητρική της, τη φορολογία των εισοδημάτων και των αυξήσεων του ενεργητικού της θυγατρικής εταιρείας τα οποία δεν θα είχαν φορολογηθεί βάσει της εθνικής νομοθεσίας αν, αντί της διανομής προς τη μητρική εταιρεία, είχαν αποθεματοποιηθεί στη θυγατρική εταιρεία δεν συνιστά παρακράτηση στην πηγή κατά την έννοια του άρθρου 5» της Οδηγίας.

Περαιτέρω, με τις προτεινόμενες ρυθμίσεις ορίζεται ότι η ρύθμιση για τη

φορολόγηση με συντελεστή 40% των διανεμόμενων κερδών εφαρμόζεται και για «τα κέρδη που εξάγει ή πιστώνει υποκατάστημα εγκατεστημένο στην Ελλάδα στο κεντρικό του στην αλλοδαπή». Θα μπορούσε να υπάρξει προβληματισμός ως προς την εξομοίωση από φορολογικής πλευράς της διανομής κερδών από ημεδαπή εταιρεία με την εξαγωγή κερδών από υποκατάστημα, υπό την έννοια της μεταφοράς κεφαλαίων εκτός Ελλάδος χωρίς πίστωσή τους υπέρ του κεντρικού του καταστήματος. Εν προκειμένω, ενδεχομένως υφίσταται διακριτική μεταχείριση υπέρ των ημεδαπών εταιρειών, οι οποίες δεν υπάγονται σε φόρο σε αντίστοιχη περίπτωση μεταφοράς κεφαλαίων στο εξωτερικό χωρίς πίστωσή τους υπέρ των μετόχων.

Παρατηρείται, τέλος, ότι για λόγους νομοτεχνικής αρτιότητας σκόπιμο ίσως θα ήταν στην προτεινόμενη παράγραφο 3 να γίνεται αναφορά σε «μερίσματα ή κέρδη που εισπράττουν φυσικά πρόσωπα κάτοικοι Ελλάδος από νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες της αλλοδαπής», και να καταργηθεί το τελευταίο εδάφιο του άρθρου 106 παρ. 4 του ΚΦΕ.

17. Επί του άρθρου 16 παρ. 1

Με την προτεινόμενη παράγραφο, η οποία αντικαθιστά τις παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 38 του ΚΦΕ, τροποποιούνται οι κανόνες που διέπουν τη φορολογία των κερδών από πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών ή άλλη οργανωμένη αγορά. Συγκεκριμένως, προβλέπεται η απαλλαγή των κερδών που προέρχονται από μακροπρόθεσμες επενδύσεις (άνω του ενός έτους διακράτηση των μετοχών), ενώ τα πιο βραχυπρόθεσμα κέρδη, αφού αφαιρεθούν οι ζημίες της ίδιας περιόδου, φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις εφόσον πραγματοποιούνται από φυσικά πρόσωπα κατοίκους Ελλάδος ή αυτοτελώς με συντελεστή 15% εφόσον πραγματοποιούνται από επιχειρήσεις οποιασδήποτε μορφής ή αλλοδαπά πρόσωπα.

Ως προς τη φορολογία των κερδών που πραγματοποιούν φυσικά πρόσωπα από πώληση μετοχών σε άλλες ευρωπαϊκές χώρες σημειώνονται τα εξής:

(α) Τα κέρδη αυτά απαλλάσσονται, μεταξύ άλλων, στην Ελβετία, την Κύπρο, καθώς και τις Κάτω Χώρες, όπου όμως εφαρμόζεται ειδικός ετήσιος φόρος με συντελεστή 30% (και υπό προϋποθέσεις 15%) επί ετήσιας τεκμαρτής απόδοσης 4%.

(β) Τα κέρδη αυτά υπόκεινται σε αυτοτελή φορολογία, μεταξύ άλλων, στην Αλβανία με συντελεστή 10%, στη Γαλλία με συντελεστή 18% (πλέον φόρου κοινωνικής ασφάλισης 12,1%, ενώ απαλλάσσονται σε ετήσια βάση κέρδη από πωλήσεις ύψους μέχρι 25.830 € και φορολογούνται με μειωμένο συντελεστή κέρδη από συμμετοχή η οποία έχει κρατηθεί για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των 6 ετών, και απαλλάσσονται μετά τα 8 έτη), τη Γερμα-

νία με συντελεστή 25% από 1-1-2009 (ενώ προγενεστέρως απαλλάσσονταν εάν η συμμετοχή έχει κρατηθεί για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των 12 μηνών), τη Δανία με κλιμακωτούς συντελεστές 28%, 43% και 45%, το Ηνωμένο Βασίλειο με συντελεστή 18% (και ετήσιο αφορολόγητο ποσό 10.100 £), την Ιρλανδία με συντελεστή 25%, την Ισλανδία με συντελεστή 18%, την Ισπανία με συντελεστή 19%, την Ιταλία με συντελεστή 12,5% (ορισμένες κατηγορίες κερδών όμως φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις με συντελεστή έως 49,72% επί ποσοστού του κέρδους), τη Λιθουανία με συντελεστή 15%, τη Νορβηγία με συντελεστή 28%, την Ουγγαρία με συντελεστή 25% (ή 10% εάν η συμμετοχή έχει κρατηθεί για πάνω από 3 έτη και πλήρη απαλλαγή εάν η συμμετοχή έχει κρατηθεί για πάνω από 10 έτη), την Πολωνία με συντελεστή 19%, την Πορτογαλία με συντελεστή 10% (απαλλάσσονται όμως εάν η συμμετοχή έχει κρατηθεί για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των 12 μηνών), τη Ρουμανία με συντελεστή 16%, τη Σλοβενία με συντελεστή 20%, τη Σουηδία με συντελεστή 30%, και τη Φινλανδία με συντελεστή 28% (με απαλλαγή του 20% του κέρδους ανεξαρτήτως χρόνου διακράτησης ή του 40% εάν η συμμετοχή έχει κρατηθεί για πάνω από 10 έτη).

(γ) Τα κέρδη αυτά υπόκεινται σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις, μεταξύ άλλων, στην Αυστρία (απαλλάσσονται όμως εάν η συμμετοχή έχει κρατηθεί για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των 12 μηνών), τη Βουλγαρία (όπου όμως ισχύει αναλογικός συντελεστής 10%), την Εσθονία (όπου όμως ισχύει αναλογικός συντελεστής 21%), τη Μάλτα, το Λουξεμβούργο, τη Σλοβακία (όπου όμως ισχύει αναλογικός συντελεστής 19%) και την Τσεχία (όπου όμως ισχύει αναλογικός συντελεστής 15%).

Εν σχέσει προς τις προτεινόμενες ρυθμίσεις παρατηρείται, καταρχάς, ότι, ενόψει της απαλλαγής των κερδών από μακροπρόθεσμες επενδύσεις θα ήταν ίσως σκόπιμο να διευκρινισθεί ποιος θα θεωρείται χρόνος κτήσης των μετοχών σε περίπτωση σταδιακής αγοράς μετοχών του ίδιου εκδότη, όταν μέρος αυτών μεταβιβάζεται πριν από την πάροδο έτους από την τελευταία απόκτηση (μέθοδος FIFO ή LIFO). Επίσης, ως προς τη ζημία που λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του κέρδους που υπόκειται σε φορολογία, θα ήταν ίσως σκόπιμο να διευκρινισθεί εάν ως «ζημία που προκύπτει εντός του ίδιου χρονικού διαστήματος» νοείται αυτή που προκύπτει εντός του ίδιου οικονομικού έτους ή εντός του χρονικού διαστήματος μεταξύ της αγοράς και πώλησης μετοχής από την οποία προέκυψε κέρδος.

Προβλέπεται, περαιτέρω, ότι οι διατάξεις για τη φορολογία των κερδών που πραγματοποιούνται από φυσικά πρόσωπα «εφαρμόζονται και όταν διαπιστώνεται ότι τα κέρδη από την πώληση μετοχών αποκτώνται από αλλοδα-

πές εταιρείες που τελούν υπό τον άμεσο έλεγχο ή για λογαριασμό φυσικού προσώπου κατοίκου Ελλάδας». Παρατηρείται ότι η προτεινόμενη ρύθμιση, στο βαθμό που δεν συντρέχει περίπτωση «επίπλαστης κατάστασης», όπως η έννοια αυτή έχει διαμορφωθεί από τη νομολογία του ΔΕΚ [βλ. Αποφάσεις της 12-9-2006 στην υπόθεση C-196/04 (Cadbury Schweppes), της 13-7-2005 στην υπόθεση C-446/03 (Marks & Spencer) και της 16-7-1998 στην υπόθεση C-264/96 (ICI), και κατωτέρω παρατήρηση 38], με μοναδικό σκοπό την καταχρηστική εκμετάλλευση των πλεονεκτημάτων που παρέχει το κοινοτικό δίκαιο, ενδεχομένως συνιστά περιορισμό της ελεύθερης κίνησης κεφαλαίων λόγω της δυσμενέστερης μεταχείρισης εταιρειών που εδρεύουν στην Ευρωπαϊκή Ένωση ή τον ΕΟΧ σε σχέση με ημεδαπές εταιρείες «που τελούν υπό τον άμεσο έλεγχο ή για λογαριασμό φυσικού προσώπου κατοίκου Ελλάδας».

Τέλος, η αναφορά στον ν. 4125/1960 θα πρέπει να αντικατασταθεί από αναφορά στον ν. 2717/1999 (ΦΕΚ 97 Α΄) με τον οποίον κυρώθηκε ο Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας, ενώ προς αποφυγή ερμηνευτικών αμφισβητήσεων θα ήταν ίσως σκόπιμο να διευκρινισθεί εάν οι διατάξεις αυτές, όπως και του άρθρου 113 του ΚΦΕ καθώς και του ν. 2523/1997, θα έχουν εφαρμογή και για τον φόρο της παραγράφου 3 του άρθρου 38 του ΚΦΕ.

18. Επί του άρθρου 17 παρ. 2

Με την προτεινόμενη ρύθμιση, η οποία αντικαθιστά την παράγραφο 2 του άρθρου 82 του ΚΦΕ, ορίζεται ότι τα υπουργεία, οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης, οι δικαστικές αρχές, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, οι δημόσιες υπηρεσίες ή αρχές, οι δημόσιες επιχειρήσεις και οι οργανισμοί και λοιποί φορείς του Δημοσίου, οι οργανισμοί κοινής ωφέλειας, οι τράπεζες και τα λοιπά πιστωτικά ιδρύματα, οι συνεταιρισμοί και οι ενώσεις τους, οι ενώσεις προσώπων, καθώς και κάθε άλλος φορέας ή επαγγελματική οργάνωση, υποχρεούνται να υποβάλλουν ηλεκτρονικώς στο Υπουργείο Οικονομικών κάθε στοιχείο και πληροφορία οικονομικού και φορολογικού ενδιαφέροντος, όπως αμοιβές, αποζημιώσεις, οικονομικές ενισχύσεις, επιδοτήσεις, απαιτήσεις από δικαστικές διεκδικήσεις, στοιχεία για την παροχή αδειών άσκησης επαγγέλματος, πληροφορίες για κατοχή ακινήτων, αυτοκινήτων, αεροσκαφών, πλοίων ή σκαφών αναψυχής και λοιπών περιουσιακών στοιχείων. Θα ήταν ίσως σκόπιμο να οριστεί ότι η διαβίβαση των στοιχείων αυτών θα γίνεται υπό τις προϋποθέσεις και με τις εγγυήσεις του ν. 2472/1997 για την προστασία του ατόμου από την επεξεργασία δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα.

19. Επί του άρθρου 17 παρ. 7

Με την προτεινόμενη ρύθμιση ορίζεται ότι «ο λογιστής φοροτεχνικός, κάτοχος ειδικής άδειας ασκήσεως επαγγέλματος του ν. 2515/1997 (ΦΕΚ 154 Α΄) υποχρεούται στην απόκτηση πιστοποιητικού από το Οικονομικό Επιμελητήριο της Ελλάδος. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται το περιεχόμενο, οι προϋποθέσεις, τα κριτήρια με βάση τα οποία χορηγείται το πιστοποιητικό αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα». Ενόψει του άρθρου 43 παρ. 2 του Συντάγματος, θα ήταν ίσως σκόπιμο να προβλεφθεί στον νόμο τουλάχιστον το γενικό περιεχόμενο του πιστοποιητικού που θα χορηγείται από το Οικονομικό Επιμελητήριο της Ελλάδος, ώστε με την εκδοθισόμενη υπουργική απόφαση να ρυθμίζονται ειδικότερα θέματα ή με χαρακτηριστικά τεχνικά ή λεπτομερειακά.

20. Επί του άρθρου 18 παρ. 1

Με τις προτεινόμενες ρυθμίσεις του άρθρου 18 παρέχονται κίνητρα για τον επαναπατρισμό κεφαλαίων και, συγκεκριμένως, ορίζεται ότι «κεφάλαια για τα οποία συνέτρεχε υποχρέωση δήλωσής τους, είτε υποχρέωση καταβολής φόρου, σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις στην ημεδαπή και τα οποία βρίσκονται στην αλλοδαπή» μπορούν να μεταφερθούν στην Ελλάδα με την καταβολή φόρου με συντελεστή 5% επί της αξίας τους ή να παραμείνουν στο εξωτερικό με την καταβολή φόρου με συντελεστή 8%. Παρατηρείται ότι η διαφοροποίηση των συντελεστών δημιουργεί ενδεχομένως προβληματισμό ως προς τη συμβατότητά της με την κοινοτική ελευθερία κίνησης των κεφαλαίων. Επισημαίνεται, επίσης, ότι με τις αποφάσεις του ΔΕΚ της 17-7-2008 στην υπόθεση C-132/06 (Επιτροπή κατά Ιταλικής Δημοκρατίας) και της 11-12-2008 στην υπόθεση C-174/07 (Επιτροπή κατά Ιταλικής Δημοκρατίας) επί παρεμφερών ρυθμίσεων της ιταλικής νομοθεσίας κρίθηκε ότι «η γενική και χωρίς διάκριση παραίτηση από τον έλεγχο των φορολογικών πράξεων που πραγματοποιήθηκαν στη διάρκεια σειράς φορολογικών περιόδων» αντίκειται στις κοινοτικές ρυθμίσεις περί φόρου προστιθέμενης αξίας. Περαιτέρω, προς αποφυγή ερμηνευτικών αμφισβητήσεων λόγω της διάζευξης μεταξύ υποχρέωσης δήλωσης και υποχρέωσης καταβολής φόρου, θα ήταν ίσως σκόπιμο να διευκρινισθεί ποιες είναι η περιπτώσεις κατά τις οποίες υφίσταται υποχρέωση δήλωσης κεφαλαίων, χωρίς να υφίσταται υποχρέωση καταβολής φόρων.

21. Επί του άρθρου 18 παρ. 4

Με την προτεινόμενη παράγραφο προβλέπεται ότι «με την καταβολή του φόρου επί της αξίας των κεφαλαίων που εισάγονται εξαντλείται η φορολο-

γική υποχρέωση του υπόχρεου φυσικού ή νομικού προσώπου για τα κεφάλαια που εισάγει. Για τα κεφάλαια αυτά δεν ερευνάται, προκειμένου για την εφαρμογή των ισχυουσών φορολογικών διατάξεων, ο τρόπος απόκτησής τους και λαμβάνονται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της διαφοράς μεταξύ της συνολικής δαπάνης που προκύπτει, σύμφωνα με το άρθρο 17 του Κ.Φ.Ε. και του εισοδήματος που δηλώνεται ή προσδιορίζεται από την Φορολογούσα Αρχή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ίδιου Κώδικα». Παρατηρείται, καταρχάς, ότι το πρώτο εδάφιο χρήζει ενδεχομένως αναδιατύπωσης διότι δημιουργεί την εντύπωση ότι τα ευεργετήματα της ρύθμισης παρέχονται μόνο στην περίπτωση εισαγωγής των κεφαλαίων και όχι όταν αυτά υπαχθούν στη ρύθμιση με την καταβολή φόρου με συντελεστή 8% και παραμείνουν στο εξωτερικό. Περαιτέρω, η διατύπωση «εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου» δεν είναι ίσως απολύτως σαφής ως προς:

(α) Το αντικειμενικό πεδίο εφαρμογής της, εάν καταλαμβάνει, δηλαδή, πέραν του φόρου εισοδήματος, και τις λοιπές φορολογίες που θα επιβάλλονταν επ' ευκαιρία της κτήσης των κεφαλαίων, όπως, επί παραδείγματι, τον φόρο κληρονομιών και δωρεών ή τους σχετικούς με τα κεφάλαια αυτά φόρους ή τέλη επί των συναλλαγών (ΦΠΑ, τέλη χαρτοσήμου, ειδικοί φόροι κατανάλωσης, δασμοί κ.λπ.), τυχόν άλλες επιβαρύνσεις (φόροι ή τέλη υπέρ τρίτων κ.λπ.), όπως και τις κυρώσεις που συνδέονται με τις φορολογίες για τις οποίες εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση (πρόσθετοι φόροι, πρόστιμα κ.λπ.), καθώς και τις κυρώσεις που αφορούν παραβάσεις του ΚΒΣ.

(β) Το υποκειμενικό πεδίο εφαρμογής της, εάν, δηλαδή, καταλαμβάνει και πρόσωπα για τα οποία ο νόμος καθιερώνει αλληλέγγυα (λ.χ. διοικούντες νομικά πρόσωπα) ή παράλληλη ευθύνη (λογιστές, σύμβουλοι κ.λπ.).

(γ) Τη χρονική της διάσταση, εάν, δηλαδή, καταλαμβάνει και κεφάλαια για τα οποία συντρέχει υποχρέωση δήλωσης ή καταβολής φόρου μέχρι και τον χρόνο δημοσίευσης του νόμου ή μέχρι ορισμένο προγενέστερο χρονικό σημείο, όπως επίσης και το εάν καταλαμβάνει και εκκρεμείς κατά τον χρόνο δημοσίευσης του νόμου (ή υποβολής της προβλεπόμενης στην παράγραφο 2 δήλωσης) πράξεις καταλογισμού ή εκκρεμείς ελέγχους για τους οποίους δεν έχουν ακόμη κοινοποιηθεί πράξεις καταλογισμού, καθώς και για στοιχεία τα οποία έχουν αποδεδειγμένως περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής πριν από το ανωτέρω χρονικό σημείο, χωρίς να έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου.

(δ) Τις συνέπειές της από πλευράς ποινικού δικαίου ενόψει του άρθρου 24 παρ. 2 του ν. 2523/1997, το οποίο προβλέπει τη μη εφαρμογή των ποινικών διατάξεων του ν. 2523/1997 στις περιπτώσεις διοικητικής περαιώσης της

διαφοράς και, συγκεκριμένως, το ζήτημα εάν η εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης συνιστά περίπτωση διοικητικής περαίωσης της διαφοράς.

(ε) Τις συνέπειές της από πλευράς φορολογικού δικαίου και, συγκεκριμένως, εάν η υπαγωγή στη διάταξη κωλύει την έκδοση πράξεων καταλογισμού όλων των ανωτέρω φορολογιών, σε σχέση τόσο με τα υπαγόμενα στη ρύθμιση κεφάλαια όσο και με εισοδήματα ή περιουσιακά στοιχεία από τα οποία προήλθαν τα κεφάλαια αυτά.

Επίσης, ενόψει του ότι η προτεινόμενη ρύθμιση καλύπτει το ζήτημα του τεκμηρίου απόκτησης περιουσιακών στοιχείων στη φορολογία εισοδήματος (άρθρο 17 ΚΦΕ), δημιουργείται προβληματισμός ως προς το εάν η υπαγωγή στις προτεινόμενες διατάξεις κωλύει και την εφαρμογή του τεκμηρίου απόκτησης περιουσιακών στοιχείων της φορολογίας δωρεών (άτυπη δωρεά, άρθρο 34 Α Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών και Γονικών Παροχών).

22. Επί του άρθρου 18 παρ. 7

Με την προτεινόμενη διάταξη ορίζεται ότι «μετά την παρέλευση της προθεσμίας των έξι μηνών που ορίζεται στην παράγραφο 1, οι ελληνικές αρχές ενεργοποιούν κάθε διεθνή ή ευρωπαϊκή συμφωνία προκειμένου να διαπιστώσουν τις καταθέσεις, που έχουν τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1, σε τράπεζες της αλλοδαπής». Δεδομένου ότι οι υποχρεώσεις αναζήτησης και ανταλλαγής πληροφοριών μέσω του δικτύου των διεθνών συμβάσεων και των κοινοτικών Οδηγιών είναι διαρκείς, συνάγεται ενδεχομένως ότι αποτέλεσμα της ρύθμισης είναι η επί εξάμηνο αναστολή των σχετικών διαδικασιών.

23. Επί του άρθρου 18 παρ. 8

Με την προτεινόμενη ρύθμιση προβλέπεται ότι οι ρυθμίσεις των προηγούμενων παραγράφων δεν επηρεάζουν την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 3691/2008. Συνεπώς, δια του προτεινόμενου άρθρου 18 δεν αίρεται το καθήκον αναφοράς ύποπτων συναλλαγών των υπόχρεων προσώπων συμφώνως με τα άρθρα 26 επ. του ν. 3691/2008.

24. Επί του άρθρου 20

Με τις προτεινόμενες διατάξεις ορίζεται ότι φορολογικά στοιχεία αξίας ή λοιπά έγγραφα που εκδίδονται ή συντάσσονται αντί φορολογικών στοιχείων, συνολικής αξίας άνω των 3.000 ευρώ, τα οποία εκδίδονται για συναλλαγές μεταξύ επιτηδευματιών, εξοφλούνται μέσω επαγγελματικών τραπεζικών λογαριασμών του εκδότη και του λήπτη των αντίστοιχων στοιχείων ή επιταγών που εξοφλούνται μέσω των ιδίων λογαριασμών, ενώ φορολογικά

στοιχεία συνολικής αξίας 1.500 ευρώ και άνω, που εκδίδονται για πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών σε ιδιώτες, εξοφλούνται από τους λήπτες τους μέσω τράπεζας, με χρεωστικές ή πιστωτικές κάρτες και με επιταγές. Ορίζεται, περαιτέρω, ότι το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει και ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου, ο οποίος, πέραν της επιβεβαίωσης των αναγκαίων στοιχείων του αντισυμβαλλομένου του από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή άλλο πρόσφορο αποδεικτικό μέσο (άρθρο 18 παρ. 9 ΚΒΣ), οφείλει να επιβεβαιώνει από ηλεκτρονική βάση δεδομένων της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων (ΓΓΠΣ) του Υπουργείου Οικονομικών την ακρίβεια των φορολογικών στοιχείων καθώς και τη φορολογική συνέπεια του αντισυμβαλλομένου εκδότη, για φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας άνω των 3.000 ευρώ. Από τις ανωτέρω ρυθμίσεις δεν καθίσταται σαφές εάν η εκπλήρωση των ανωτέρω υποχρεώσεων συνιστά πλήρη απόδειξη της συναλλαγής και υπό ποιες προϋποθέσεις η φορολογική αρχή θα δικαιούται να αμφισβητήσει την ειλικρίνεια και τη γνησιότητά της. Επίσης, η χρήση του όρου «φορολογική συνέπεια του αντισυμβαλλομένου» ενδεχομένως είναι ασαφής και χρειάζεται περαιτέρω διευκρίνιση, ενώ σκόπιμο ίσως θα ήταν να προσδιορισθούν οι συνέπειες επί του κύρους συναλλαγής με πρόσωπο το οποίο, συμφώνως προς τη βάση δεδομένων της ΓΓΠΣ, δεν θα χαρακτηρίζεται «φορολογικώς συνεπές».

25. Επί του άρθρου 23

Με την προτεινόμενη ρύθμιση καταργείται ο Φόρος Αυτομάτου Υπερτιμήματος και το Τέλος Συναλλαγής Ακινήτων. Προς αποφυγή ερμηνευτικών αμφισβητήσεων, σκόπιμο ίσως θα ήταν να προβλέπεται ρητώς ότι οι καταργούμενες διατάξεις (άρθρα 2-19 ν. 3427/2005) διατηρούνται σε ισχύ για εκκρεμείς υποθέσεις, δηλαδή αυτές για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε μέχρι την κατάργηση των ανωτέρω διατάξεων (βλ. και άρθρο 56 Νσχ).

26. Επί του άρθρου 25 παρ. 10

Με τις προτεινόμενες ρυθμίσεις αντικαθίστανται οι παράγραφοι 1 και 2 της ενότητας Α του άρθρου 26 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών και Γονικών Παροχών που κυρώθηκε με τον ν. 2961/2001 (ΚΦορ-ΚληρΔ), οι οποίες ρυθμίζουν ζητήματα φορολογικής απαλλαγής απόκτησης πρώτης κατοικίας λόγω κληρονομίας ή γονικής παροχής. Σημειώνεται, καταρχάς, ότι στην προτεινόμενη παράγραφο 1, όπως και στην παράγραφο 1 του άρθρου 1 του ν. 1078/1990 η οποία τροποποιείται με το άρθρο 21 παρ. 1 του Νσχ, η φράση «δημοτικό ή κοινοτικό διαμέρισμα» θα πρέπει ίσως να α-

να διατυπωθεί σε «τοπικό διαμέρισμα» (βλ. άρθρο 2 παρ. 4 του Κώδικα Δήμων και Κοινοτήτων που κυρώθηκε με τον ν.3463/2006). Επισημαίνεται, επίσης, ότι, ενώ στο πρώτο εδάφιο της προτεινόμενης διάταξης γίνεται αναφορά σε «κατοικία ή οικόπεδο, που αποκτάται ... εξ ολοκλήρου ή κατά ποσοστό εξ αδιαιρέτου», εν συνεχεία, στις περιπτώσεις α' και β' προβλέπεται ότι η απαλλαγή παρέχεται εφόσον στον δικαιούχο κληρονόμο ή κληροδόχο περιέρχεται μία μόνο κατοικία ή οικόπεδο «εξ ολοκλήρου και κατά πλήρη κυριότητα και όχι ποσοστό εξ αδιαιρέτου». Εν προκειμένω δημιουργείται προβληματισμός εάν η προϋπόθεση της εξ αδιαιρέτου κτήσης ισχύει για το σύνολο της κατ' αξία απαλλαγής ή μόνο για την προσαύξησή της λόγω τέκνων. Παρατηρείται, τέλος, ότι, για λόγους συμμόρφωσης προς το άρθρο 11 παρ. 1 περ. ε' της Οδηγίας 2003/109/ΕΚ, το οποίο προβλέπει ότι «ο επί μακρόν διαμένων απολαύει ίσης μεταχείρισης με τους ημεδαπούς όσον αφορά τα φορολογικά πλεονεκτήματα», η απαλλαγή θα έπρεπε ενδεχομένως να χορηγείται και προς πρόσωπα που απολαύουν του καθεστώτος του επί μακρόν διαμένοντος στην Ελλάδα συμφώνως προς το π.δ. 150/2006 (βλ. και άρθρο 21 παρ. 1 Νσχ).

27. Επί του άρθρου 25 παρ. 14

Με τις προτεινόμενες ρυθμίσεις, οι οποίες αντικαθιστούν το άρθρο 29 του ΚΦορΚληρΔ, μεταξύ άλλων, καταργείται η αυτοτελής φορολογία με συντελεστές από 0,6% έως 2,4%, η οποία είχε θεσπισθεί με το άρθρο 11 παρ. 1 του ν. 30091/2002, υπέρ δικαιούχων της Α' και Β' κατηγορίας για την κτήση μετοχών, μεριδίων ή μερίδων εταιρειών, καθώς και ομολογιών, χρεογράφων κ.λπ., και, πλέον, τα πάσης φύσης κληρονομιαία ή δωρούμενα περιουσιακά στοιχεία υπάγονται σε φόρο με την προτεινόμενη προοδευτική κλίμακα συντελεστών. Στο πλαίσιο αυτό, και με βάση τη συγκριτική έρευνα που είχε διεξαχθεί από την Επιστημονική Υπηρεσία της Βουλής στο πλαίσιο της επεξεργασίας του ν. 3634/2008, παρατηρείται ότι τα περισσότερα ευρωπαϊκά κράτη που επιβάλλουν φόρο κληρονομιών, χωρίς αυτοτελή φορολόγηση της κτήσης συμμετοχών σε εταιρείες ή επιχειρήσεις (καθεστώς στο οποίο επανέρχεται πλέον και η χώρα μας) προβλέπουν για τα περιουσιακά αυτά στοιχεία είτε απαλλαγές υπό προϋποθέσεις (Αυστρία, Ηνωμένο Βασίλειο, Ισπανία) είτε ρυθμίσεις για τη μείωση των φορολογικών συντελεστών ή της φορολογητέας αξίας (Βέλγιο, Γαλλία, Γερμανία, Νορβηγία, Ολλανδία, Φινλανδία) εφόσον η συμμετοχή στην επιχείρηση είναι μεγαλύτερη (ενδεικτικώς Βέλγιο, Φινλανδία) ή μικρότερη (Αυστρία) από ορισμένο ποσοστό ή/και η άσκηση της επιχείρησης συνεχίζεται από τους κληρονόμους (Γαλλία, Γερμανία, Ισπανία, Ιταλία, Φινλανδία) [βλ. επίσης και άρθρο 6 της Σύστασης της Επιτροπής σχετικώς με τη μεταβίβαση των μικρομεσαίων επιχειρήσεων, 7-12-

1994, 94/1069/EK και σημείο 2.7. της Ανακοίνωσης της Επιτροπής σχετικάς με την εφαρμογή του κοινοτικού προγράμματος της Λισσαβόνας για την ανάπτυξη και την απασχόληση - Μεταβίβαση επιχειρήσεων - Εξασφάλιση της συνέχειας με μια νέα αρχή, 14-3-2006, COM(2006) 0117 τελικό].

Παρατηρείται, επίσης, ότι η παράγραφος 5 του άρθρου 29 του ΚΦορΚληρΔ θα μπορούσε, για λόγους νομοτεχνικής αρτιότητας, να διατυπωθεί ως εξής: «Η αιτία θανάτου κτήση πάσης φύσεως περιουσιακών στοιχείων από τα πρόσωπα που ορίζονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 25 υπόκειται σε φόρο ο οποίος υπολογίζεται αυτοτελώς με συντελεστή πέντε δέκατα τοις εκατό (0,5%).»

28. Επί του άρθρου 25 ενότητα Β

Με την προτεινόμενη ρύθμιση προβλέπεται ότι «από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως δεν έχουν ισχύ απαλλαγές και μειώσεις από το φόρο κληρονομιών και δωρεών που δεν περιλαμβάνονται στα άρθρα 25 και 43 του Κώδικα, όπως τροποποιούνται με τον παρόντα νόμο». Εν προκειμένω δημιουργείται προβληματισμός ως προς το εάν η κατάργηση καταλαμβάνει, πέραν των υποκειμενικών, και αντικειμενικές απαλλαγές, και ερωτάται τι θα ισχύει στην περίπτωση αυτή για απαλλαγές που ισχύουν κατά παραπομπή σε διατάξεις του άρθρου 25 του ΚΦορΚληρΔ ή για περιουσιακά στοιχεία τα οποία εξομοιώνονται με περιουσιακά στοιχεία τα οποία απαλλάσσονται δυνάμει του άρθρου αυτού, όπως λ.χ. το άρθρο 31 παρ. 8 του ν. 3461/2006 για τις κοινές επενδυτικές μερίδες.

29. Επί των άρθρων 39 και 40

Με τις προτεινόμενες διατάξεις ορίζεται ότι για την επιβολή πρόσθετων φόρων και προστίμων σε υποθέσεις Φόρου Ακίνητης Περιουσίας εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των παραγράφων 1, 4, 5, 6, 7 και 8 του άρθρου 1, καθώς και των άρθρων 2, 4, 9, 14, 15, 22, 23 και 24 του ν. 2523/1997, όπως ισχύουν. Εν προκειμένω δημιουργείται προβληματισμός ως προς τη δυνατότητα εφαρμογής, έστω και αναλογικής, των διατάξεων του άρθρου 14 του ν. 2523/1997, δεδομένου ότι ο Φόρος Ακίνητης Περιουσίας δεν έχει χαρακτηριστικά παρακρατούμενου ή επιρριπτόμενου φόρου, ενώ φαίνεται να στερείται αντικειμένου και η εφαρμογή του άρθρου 22 του ν. 2523/1997 μετά την κατάργηση της διοικητικής κύρωσης της προσωποκράτησης με το άρθρο 67 παρ. 6 του Νσχ.

30. Επί του άρθρου 46 παρ. 4 και 5

Με την προτεινόμενη ρύθμιση της παραγράφου 4 προβλέπεται ότι η παρα-

βίαση του φορολογικού απορρήτου που θεσπίζεται με το προτεινόμενο άρθρο 46 συνιστά ποινικό αδίκημα το οποίο τιμωρείται κατά τις διατάξεις του Ποινικού Κώδικα για παράβαση καθήκοντος. Δια της παραγράφου 5 εδάφιο α' του ίδιου άρθρου προβλέπεται ότι οι ευθύνες του προηγούμενου εδαφίου βαρύνουν και τα πρόσωπα που είναι υπάλληλοι, τα οποία νομίμως λαμβάνουν γνώση φορολογικών απορρήτων και τα χρησιμοποιούν για σκοπό διάφορο εκείνου που ο επιτρέπει νόμος ή τα ανακοινώνουν με κάθε τρόπο, άμεσο ή έμμεσο, σε τρίτους. Η αρχή της νομιμότητας επιβάλλει τη σύνδεση συγκεκριμένης συμπεριφοράς με συγκεκριμένη ποινή (Μυλωνόπουλος Χ., Γενικό Μέρος Ι, σελ. 65). Συνεπώς, εν προκειμένω η σύνδεση της συμπεριφοράς με την ποινή δια παραπομπής στη διάταξη του Ποινικού Κώδικα που προβλέπει την παράβαση καθήκοντος είναι σύμφωνη με την αρχή της νομιμότητας, εφόσον η συμπεριφορά, δηλαδή η παραβίαση του φορολογικού απορρήτου ή η χρησιμοποίηση στοιχείων που προστατεύονται από το φορολογικό απόρρητο για σκοπό διάφορο εκείνου που ο επιτρέπει νόμος ή η ανακοίνωση τους με κάθε τρόπο, άμεσο ή έμμεσο, σε τρίτους, πληροί όλα τα στοιχεία της διάταξης του Ποινικού Κώδικα για την παράβαση καθήκοντος (άρθρο 259 ΠΚ). Επίσης, θα ήταν σκόπιμο, αντί της φράσης «οι ευθύνες του προηγούμενου εδαφίου», να γίνει ρητή παραπομπή στη διάταξη του Ποινικού Κώδικα περί παράβασης καθήκοντος.

Με την προτεινόμενη ρύθμιση της παραγράφου 5 προβλέπεται ότι τα λοιπά πρόσωπα τιμωρούνται με ποινή φυλάκισης μέχρι έξι μηνών. Θα ήταν σκόπιμο να διευκρινισθεί αν δια της φράσης «τα λοιπά πρόσωπα» νοούνται οι συμμετέχοντες στο έγκλημα της παραβίασης του φορολογικού απορρήτου, οπότε για την ποινική τους μεταχείριση εφαρμόζεται το άρθρο 49 παρ.1 του Ποινικού Κώδικα, ή αν νοούνται οι αυτουργοί αυτοτελούς εγκλήματος, οπότε τίθεται το ζήτημα αν συνάδει με το περιεχόμενο της αρχής του φορολογικού απορρήτου (Παπακυριάκου Θ., Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο, σελ. 74-75), τρίτοι μη υπάλληλοι να βαρύνονται με το καθήκον τήρησής του.

Εξάλλου, εφόσον η τιμώρηση της πράξης του εδαφίου α' παρ. 5 του άρθρου 46 του Νσχ προϋποθέτει πλήρωση όλων των στοιχείων της αντικειμενικής και υποκειμενικής υπόστασης του άρθρου 259 ΠΚ (παράβαση καθήκοντος) μεταξύ των οποίων συμπεριλαμβάνεται ο σκοπός του δράστη «να προσπορίσει στον εαυτό του ή σε άλλον παράνομο περιουσιακό όφελος ή να βλάψει το κράτος ή κάποιον άλλον» καθίσταται προφανές ότι η αποτελεσματικότητα της διάταξης περιορίζεται δραστικά, αφού ο εν λόγω σκοπός ενίοτε είναι δυσαπόδεικτος, ενώ από την άλλη πλευρά η πράξη είναι άξια ποινικού κολασμού ακόμα και όταν ο σκοπός αυτός ελλείπει είτε ο δράστης πράττει με άμεσο δόλο β' βαθμού αλλά χωρίς επιδίωξη (π.χ. γνωρίζει με βε-

βαιότητα ότι η παραβίαση του απορρήτου θα προκαλέσει βαριά βλάβη σε κάποιον αλλά αδιαφορεί).

31. Επί του άρθρου 48

Με τις ρυθμίσεις της παραγράφου 3 του προτεινόμενου άρθρου προβλέπεται η έκδοση υπουργικής απόφασης με την οποία θα καθορισθεί η διαδικασία και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για το περιεχόμενο του πιστοποιητικού καταβολής του Φόρου Ακίνητης Περιουσίας, το οποίο απαιτείται για τη μεταβίβαση ακινήτου ή τη μεταβίβαση ή σύσταση εμπράγματων δικαιωμάτων επί αυτού. Θα ήταν ενδεχομένως σκόπιμο να παρασχεθεί ρητή εξουσιοδότηση και για τον καθορισμό της έναρξης ισχύος της υποχρέωσης για λήψη του ανωτέρω πιστοποιητικού.

32. Επί του άρθρου 57

Με τις προτεινόμενες διατάξεις αντικαθίσταται το άρθρο 15 του ν. 3091/2002 το οποίο ρυθμίζει ζητήματα επιβολής του Ειδικού Φόρου επί των Ακινήτων. Επί των προτεινόμενων ρυθμίσεων παρατηρούνται τα ακόλουθα:

(α) Με την προτεινόμενη περίπτωση β' της παραγράφου 2 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002 προβλέπεται ότι εξαιρούνται του φόρου εταιρείες οι οποίες ασκούν εμπορική, μεταποιητική, βιομηχανική, βιοτεχνική ή παροχής υπηρεσιών δραστηριότητα στην Ελλάδα, εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα από τη δραστηριότητα αυτή είναι μεγαλύτερα των ακαθάριστων εσόδων από ακίνητα. Η ανωτέρω ρύθμιση ενδεχομένως δεν βρίσκεται σε αρμονία με τις κοινοτικές ελευθερίες εγκατάστασης και κίνησης κεφαλαίων, λόγος για τον οποίο θα έπρεπε ίσως να προβλεφθεί ότι οι ανωτέρω δραστηριότητες πρέπει να ασκούνται όχι μόνο στην Ελλάδα αλλά και σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του ΕΟΧ.

(β) Με την προτεινόμενη περίπτωση γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002 προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι εξαιρούνται του φόρου «ναυτιλιακές επιχειρήσεις που έχουν εγκαταστήσει γραφεία στην Ελλάδα σύμφωνα με τις διατάξεις του α.ν. 89/1967 (ΦΕΚ 132 Α'), όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με τον α.ν. 378/1968 (ΦΕΚ 82 Α'), το ν. 27/1975 (ΦΕΚ 77' Α'), το ν. 814/1978 (ΦΕΚ 144 Α') και το ν. 2234/1994 (ΦΕΚ 142 Α')». Για λόγους ακριβολογίας, η ανωτέρω φράση πρέπει να αναδιατυπωθεί ως εξής: «ναυτιλιακές επιχειρήσεις που έχουν εγκαταστήσει στην Ελλάδα γραφεία ή υποκαταστήματα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν. 27/1975 (ΦΕΚ 77' Α')».

(γ) Με τις προτεινόμενες περιπτώσεις α' έως γ' της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002 προβλέπεται ότι εξαιρούνται του φόρου, εφό-

σον, συμφώνως προς το καταστατικό τους, έχουν την έδρα τους στην Ελλάδα ή σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης εταιρείες «που έχουν ονομαστικές μετοχές μέχρι φυσικού προσώπου» ή των οποίων τα εταιρικά μερίδια ή μερίδες ανήκουν σε φυσικά πρόσωπα ή που δηλώνουν τα φυσικά πρόσωπα τα οποία τις κατέχουν, υπό την προϋπόθεση ότι τα φυσικά πρόσωπα έχουν αριθμό φορολογικού μητρώου στην Ελλάδα. Παρατηρείται, καταρχάς, ότι η ανωτέρω εξαίρεση θα πρέπει να επεκταθεί και προς εταιρείες που έχουν την έδρα τους σε άλλο κράτος μέλος του ΕΟΧ. Επίσης, επισημαίνεται ότι δεν είναι σαφές τι θα ισχύσει σε περίπτωση που η δήλωση των φυσικών προσώπων που συμμετέχουν στην εταιρεία καλύπτει μέρος και όχι το σύνολο του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου της εταιρείας. Περαιτέρω, με την απόφαση του ΔΕΚ της 11-10-2007 στην υπόθεση C-451/05 (ELISA) επί των συναφών ρυθμίσεων της γαλλικής φορολογικής νομοθεσίας (CGI art. 990 D και 990 E), κρίθηκε καταρχήν ότι συνιστούν απαγορευμένους περιορισμούς στις κινήσεις κεφαλαίων τα μέτρα εκείνα που μπορούν είτε να αποτρέπουν τους κατοίκους της αλλοδαπής να πραγματοποιούν επενδύσεις σε κράτος μέλος είτε να αποτρέπουν τους κατοίκους του οικείου κράτους μέλους να πραγματοποιούν επενδύσεις σε άλλα κράτη. Επειδή, όμως, η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής συνιστά επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος που μπορεί να δικαιολογήσει περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας, ο περιορισμός αυτός πρέπει να είναι κατάλληλος για τον επιδιωκόμενο σκοπό και να μην υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρο. Εν συνεχεία, το ΔΕΚ έκρινε ότι ο επίδικος γαλλικός φόρος καθιστά δυνατή την καταπολέμηση πρακτικών οι οποίες έχουν ως μόνο σκοπό την αποφυγή εκ μέρους φυσικών προσώπων της πληρωμής του φόρου περιουσίας στη Γαλλία ή, τουλάχιστον, καθιστά τις πρακτικές αυτές λιγότερο ελκυστικές. Επομένως, είναι κατάλληλος για τον επιδιωκόμενο σκοπό, ο οποίος συνίσταται στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, με την υπόμνηση, όμως, ότι η δικαιολόγηση που αντλείται από την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής μπορεί να γίνει δεκτή μόνον αν στόχο της αποτελούν οι καθαρά τεχνητές μεθοδεύσεις, σκοπός των οποίων είναι η καταστρατήγηση του φορολογικού νόμου, πράγμα το οποίο αποκλείει οποιοδήποτε γενικό τεκμήριο φοροδιαφυγής. Στο μέτρο όμως που θα μπορούσαν να είχαν θεσπισθεί λιγότερο περιοριστικά μέτρα προκειμένου να επιτευχθεί ο σκοπός της καταπολέμησης της φοροδιαφυγής, κρίθηκε, τελικώς, ότι οι επίδικες ρυθμίσεις παραβιάζουν την ελευθερία κίνησης κεφαλαίων. Ως προς τις προτεινόμενες ρυθμίσεις δημιουργείται προβληματισμός εάν η υποχρέωση για λήψη αριθμού φορολογικού μητρώου στην Ελλάδα από φυσικά πρόσωπα που κατοικούν σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης είναι πρόσφορη και αναγκαία για

την επίτευξη του στόχου που, συμφώνως προς την αιτιολογική έκθεση, είναι η δημιουργία αντικινήτρου για την υποβολή ψευδών δηλώσεων ως προς την ταυτότητα των φυσικών προσώπων που κατέχουν συμμετοχή στις υποκείμενες στον φόρο εταιρείες, όταν οι ίδιες πληροφορίες μπορούν να αντληθούν μέσω των διαδικασιών της Οδηγίας 77/799/ΕΟΚ σχετικώς με την αμοιβαία συνδρομή των αρμόδιων αρχών των κρατών μελών στον τομέα της άμεσης και της έμμεσης φορολογίας.

(δ) Με την προτεινόμενη περίπτωση ε' της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002 προβλέπεται ότι εξαιρούνται του φόρου σειρά ημεδαπών νομικών προσώπων, οργανισμών και επιχειρήσεων. Δεδομένου ότι η ρύθμιση εντάσσεται στην παράγραφο 3 που καταλαμβάνει γενικώς νομικά πρόσωπα τα οποία έχουν την έδρα τους, συμφώνως προς το καταστατικό τους, στην Ελλάδα ή σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δημιουργείται προβληματισμός ως προς το εάν σκοπός της ένταξης στην παράγραφο 3 είναι να ισχύσει η εξαίρεση από τον φόρο και για κοινοτικά νομικά πρόσωπα, οργανισμούς και επιχειρήσεις με ομοειδή χαρακτηριστικά. Σε αντίθετη περίπτωση, θα ήταν ίσως σκόπιμο οι προτεινόμενες ρυθμίσεις να ενταχθούν νομοτεχνικώς στην παράγραφο 2.

(ε) Στην προτεινόμενη παράγραφο 3 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002 θα ήταν ίσως σκόπιμο να αντικατασταθεί η αναφορά στο άρθρο 23 του ν. 2778/1999 με αναφορά στο άρθρο 2 του ν. 3606/2007.

(στ) Στην προτεινόμενη παράγραφο 4 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002 προβλέπεται ότι εξαιρούνται του φόρου εταιρείες (ορθότερα: «νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες») που έχουν την έδρα τους, συμφώνως προς το καταστατικό τους, σε χώρα εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εφόσον υπάρχει «σύμβαση διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής» με τη χώρα της έδρας της και συντρέχουν οι προϋποθέσεις των περιπτώσεων α' έως γ' της παραγράφου 3. Δημιουργείται προβληματισμός ως προς το εάν η ίδια εξαίρεση πρέπει να ισχύσει και για εταιρείες που έχουν την έδρα τους σε κράτος με το οποίο η Ελλάδα έχει υπογράψει Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας, η οποία ενσωματώνει πλήρως τη ρήτρα μη διακριτικής μεταχείρισης που προβλέπεται στο άρθρο 24 του προτύπου σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας του ΟΟΣΑ.

(ζ) Στην προτεινόμενη παράγραφο 6 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002 προβλέπεται ότι «στις περιπτώσεις γ' και στ' της παραγράφου 2, καθώς και στην περίπτωση δ' της παραγράφου 3, η απαλλαγή χορηγείται κατόπιν αίτησης των νομικών προσώπων προς το Υπουργείο Οικονομικών». Επισημαίνεται εν προκειμένω ότι, ενόψει του άρθρου 78 παρ. 4 του Συντάγματος [βλ. και ΣτΕ 1262/2005 (Ολομ.)], η προτεινόμενη ρύθμιση θα πρέπει να θεωρηθεί

ότι έχει διαδικαστικό χαρακτήρα, και ότι καθορίζει το αρμόδιο όργανο για τη διεξαγωγή ελέγχου διαπίστωσης της συνδρομής των προϋποθέσεων απαλλαγής που προβλέπουν οι ανωτέρω περιπτώσεις.

Με την παράγραφο 2 του προτεινόμενου άρθρου, με το οποίο προστίθεται νέα παράγραφος 3 στο άρθρο 17 του ν. 3091/2002, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι υποχρέωση υποβολής δήλωσης Ειδικού Φόρου επί των Ακινήτων έχουν και οι ανώνυμες εταιρείες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης οι οποίες έχουν ως σκοπό, συμφώνως προς το καταστατικό τους, την αγορά, διαχείριση, επένδυση και εκμετάλλευση ακινήτων. Θα ήταν ενδεχομένως πιο αποτελεσματικό να προβλεφθεί ότι η ρύθμιση καταλαμβάνει εταιρείες που εν τοις πράγμασι δραστηριοποιούνται στην αγορά, διαχείριση, επένδυση ή εκμετάλλευση ακινήτων, ενώ θα έπρεπε ίσως να προβλεφθεί ρητώς εάν η ρύθμιση καταλαμβάνει και αλλοδαπές εταιρείες, ανώνυμες και περιορισμένης ευθύνης.

Με την παράγραφο 2 του προτεινόμενου άρθρου θεσπίζεται, περαιτέρω, υποχρέωση των συμβολαιογράφων να αποστέλλουν στην αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών και δεύτερο αντίγραφο των συμβολαίων μεταβίβασης ακινήτων, όταν συμβαλλόμενος είναι αλλοδαπή εταιρεία ή άλλο νομικό πρόσωπο ή οντότητα ή ημεδαπή εταιρεία στην οποία μετέχει αλλοδαπή εταιρεία ή νομικό πρόσωπο ή οντότητα. Αναφορικά προς τις περιπτώσεις στις οποίες συμβαλλόμενος είναι ημεδαπή εταιρεία, και μάλιστα ανώνυμη, δημιουργείται προβληματισμός σχετικά με το ποια θα είναι η διαδικασία δια της οποίας θα λαμβάνουν οι συμβολαιογράφοι γνώση της μετοχικής της σύνθεσης.

33. Επί του άρθρου 58

Με τις ρυθμίσεις του προτεινόμενου άρθρου παρέχονται φορολογικά κίνητρα για τη μεταβίβαση ακινήτων που ανήκουν σε νομικά πρόσωπα τα οποία υπάγονται στον Ειδικό Φόρο επί των Ακινήτων. Δημιουργείται προβληματισμός ως προς τη μη εφαρμογή των κινήτρων, τουλάχιστον από την πλευρά του πωλητή (απαλλαγή από το φόρο υπεραξίας που προβλέπεται από το άρθρο 28 παρ. 3 περ. ζ' του ΚΦΕ), όταν αγοραστές των ακινήτων είναι νομικά πρόσωπα που απαλλάσσονται του Ειδικού Φόρου, δεδομένου ότι στην περίπτωση αυτή η πωλήτρια εταιρεία τελεί υπό τις αυτές ακριβώς συνθήκες από την άποψη της φοροδοτικής ικανότητας και του κτώμενου εισοδήματος με τις εταιρείες που μεταβιβάζουν ακίνητα προς φυσικά πρόσωπα και οι οποίες απολαμβάνουν της απαλλαγής από τον φόρο υπεραξίας. Η διακριτική αυτή μεταχείριση ενδεχομένως δεν δικαιολογείται εκ μόνης της ιδιότητας του αντισυμβαλλομένου ως νομικού ή φυσικού προσώπου (ΣΤΕ 648/1995). Περαιτέρω, δεν είναι σαφές εάν η απαλλαγή από τον Ειδικό Φόρο καταλαμβάνει

τον οφειλόμενο φόρο του τρέχοντος οικονομικού έτους ή και προηγούμενων οικονομικών ετών. Τέλος, ως προς τη χρήση του όρου «πραγματικός κύριος του ακινήτου», παρατηρείται ότι θα ήταν ίσως νομοτεχνικώς αρτιότερη η χρήση του όρου «πραγματικός φορέας του νομικού προσώπου που είναι κύριος του ακινήτου», η οποία ακολουθείται και στην αιτιολογική έκθεση.

34. Επί του άρθρου 67 παρ. 5

Με την προτεινόμενη παράγραφο προστίθενται νέα εδάφια στο άρθρο 6 παρ. 6 του Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων (ν.δ. 356/1974, ΚΕΔΕ) και ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι στις περιπτώσεις κατά τις οποίες χρέος προς το Δημόσιο έχει ανασταλεί με δικαστική απόφαση, η σχετική οφειλή συνεχίζει να επιβαρύνεται με προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής, ενώ μπορεί να αποτελέσει και αντικείμενο συμψηφισμού με απαιτήσεις του οφειλέτη κατά του Δημοσίου. Από τη διατύπωση της προτεινόμενης ρύθμισης δημιουργείται προβληματισμός, δεδομένου ότι η επιβάρυνση χρέους με προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής ή ο συμψηφισμός του με απαιτήσεις του οφειλέτη κατά του Δημοσίου προϋποθέτει την εν στενή έννοια βεβαίωσή του (ταμειακή βεβαίωση) συμφώνως προς το άρθρο 2 του ΚΕΔΕ. Τέτοια όμως δυνατότητα δεν υφίσταται οσάκις ο νόμιμος τίτλος έχει ανασταλεί με δικαστική απόφαση, δεδομένου ότι, συμφώνως προς τη Γνμδ ΝΣΚ (Ολομ.) 426/2000, η χορήγηση δικαστικής αναστολής εκτέλεσης του νόμιμου τίτλου κατά τα άρθρα 200-205 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ΚΔΔ) παρεμποδίζει «κάθε περαιτέρω ενέργεια βεβαιώσεως του φορολογικού βάρους κατά τις κείμενες διατάξεις του ουσιαστικού φορολογικού νόμου (σύνταξη του χρηματικού καταλόγου) και, πολύ περισσότερο, την περαιτέρω υπό στενή έννοια ("ταμειακή") βεβαίωση ή πράξεις διοικητικής εκτελέσεως, δεδομένου ότι για όσο διάστημα διαρκεί η αναστολή, παύει κάθε ενέργεια της πράξεως και αυτή δεν λειτουργεί ως νόμιμος τίτλος. Ενδεχομένως δε, εφόσον η αναστολή εκτελέσεως της πράξεως καταλογισμού του φόρου εχώρησε μετά την ολοκλήρωση της υπό ευρεία έννοια βεβαιώσεως (ή μετά την υπό στενή έννοια βεβαίωση του φόρου ή και τη διενέργεια πράξεων της διαδικασίας της διοικητικής εκτελέσεως), είναι προφανές ότι η αναστολή δρα αναδρομικώς και έχει ως παρεπόμενη και αναγκαία συνέπεια την αδρανοποίηση της υπό ευρεία έννοια βεβαιώσεως και την περαιτέρω παρεμπόδιση ή αδρανοποίηση (αναλόγως αν εχώρησαν ή όχι) της ταμειακής βεβαιώσεως και των πράξεων της διοικητικής εκτελέσεως, δεδομένου ότι όλες οι προαναφερθείσες πράξεις, οι οποίες, ως ήδη ελέχθη, είναι απόρροια της εκτελεστότητας της πράξεως καταλογισμού του φόρου, απώλεσαν, από και δια της αναστολής ταύτης (εκτελεστότητας) και καθ' όλη τη διάρκεια της αναστολής, το νόμιμο έρεισμά τους». Σημειώνεται, εξ άλλου, πρόσφατη δικαστική απόφαση [ΔΠρΠειρ 10/2008 (αναστ.)] η οποία έκρινε ότι η δυνατότητα ταμειακής βεβαίωσης που προβλέφθηκε με το άρθρο 46 παρ. 9 και 11 του ν. 3220/2004 ει-

δικώς για υποθέσεις φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ όταν έχει χορηγηθεί αναστολή κατά τα άρθρα 200-205 του ΚΔΔ, θίγει το δικαίωμα αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας που κατοχυρώνεται με το άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος. Ο ίδιος προβληματισμός θα μπορούσε να υπάρξει και ως προς τη δυνατότητα συμψηφισμού χρέους που τελεί σε δικαστική αναστολή με απαιτήσεις του οφειλέτη κατά του Δημοσίου.

Περαιτέρω, συμφώνως προς την αιτιολογική έκθεση, η επιβολή ταμειακών προσαυξήσεων και κατά το χρονικό διάστημα ισχύος της αναστολής προτείνεται λόγω του ότι κατά το διάστημα αυτό το χρέος «δεν επιβαρύνεται με άλλου είδους προσαυξήσεις (φορολογικές κ.λπ.)». Παρατηρείται εν προκειμένω ότι με το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του ν. 2523/1997, το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 40 παρ. 5 του ν. 3220/2004 εν συνεχεία της Γνμδ ΝΣΚ 641/2002, προβλέπεται ρητώς ότι μετά την έκδοση της δικαστικής απόφασης επιβάλλεται πρόσθετος φόρος και για το ποσοστό του κύριου φόρου που είχε βεβαιωθεί και το οποίο δεν επιβαρύνθηκε με ταμειακές προσαυξήσεις λόγω χορήγησης αναστολής εκτέλεσης της πράξης καταλογισμού του φόρου. Δημιουργείται προβληματισμός εάν σκοπός της προτεινόμενης διάταξης είναι να μην επιβάλλεται και πρόσθετος φόρος στις περιπτώσεις κατά τις οποίες το ποσό που οφείλεται τελικώς με βάση τη δικαστική απόφαση επιβαρύνθηκε με προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής.

35. Επί του άρθρου 74

Με το προτεινόμενο άρθρο ορίζεται ότι τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται λόγω δωρεάς στον «Λογαριασμό Αλληλεγγύης για την απόσβεση Δημόσιου Χρέους» ο οποίος τηρείται στην Τράπεζα της Ελλάδος, μειώνουν το ποσό του φόρου εισοδήματος που προκύπτει με βάση τη φορολογική κλίμακα κατά ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) αυτών για τα φυσικά πρόσωπα ή εκπίπτουν κατά ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) αυτών από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. Για λόγους νομοτεχνικής αρτιότητας, θα ήταν ίσως σκόπιμη η συστηματική ένταξη της ρύθμισης στα άρθρα 9 παρ. 3 περ. ζ' και 31 παρ. 1 περ. α' υποπερ. γγ' του ΚΦΕ.

36. Επί του άρθρου 76 παρ. 2

Με την προτεινόμενη ρύθμιση εισάγεται ποινική διάταξη σύμφωνα με την οποία τιμωρείται όποιος δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς τα φορολογικά στοιχεία που προβλέπονται από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων κατά την πώληση ή διακίνηση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών ή δεν καταχωρίζει στα πρόσθετα βιβλία του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 1 και της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων τις συναλλαγές για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα οικεία στοιχεία εσόδων, εφόσον η περίπτωση εμπίπτει στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του ν.

2523/1997. Θα ήταν ευκαίριο, συμφώνως προς την αρχή της νομιμότητας, αντί της φράσης «σε περίπτωση που παρεμποδίζεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου με χρησιμοποίηση βίας ή απειλών κατά των ελεγκτικών οργάνων», η οποία αναφέρεται στην προτεινόμενη παρ. 1 του άρθρου 13, να προσδιορισθούν οι πράξεις που συνιστούν παρεμπόδιση του φορολογικού ελέγχου.

37. Επί του άρθρου 77 παρ. 5

Με την προτεινόμενη παράγραφο 5 εισάγεται νέο άρθρο 7α στον ν. 3160/2007, το οποίο προβλέπει ότι δεν είναι άδικη η πράξη δημοσίου υπαλλήλου ή αστυνομικού ή λιμενικού υπαλλήλου που, με εντολή του Ειδικού Γραμματέα του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος ή του Γενικού Γραμματέα Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων του Υπουργείου Οικονομικών ή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Οικονομικού Εγκλήματος του Υπουργείου Προστασίας του Πολίτη, εμφανίζεται ως φορολογούμενος, εισαγωγέας ή εξαγωγέας αγαθών ή εν γένει ενδιαφερόμενος για φορολογική ή τελωνειακή υπόθεση και συμμετέχει στην πράξη, με σκοπό την ανακάλυψη ή σύλληψη υπαλλήλου του Υπουργείου Οικονομικών που διαπράττει το έγκλημα της παθητικής δωροδοκίας, ή εμφανίζεται ως συναλλασσόμενος ή συμπράττων με οποιαδήποτε άλλη ιδιότητα στην διάπραξη των αδικημάτων φοροδιαφυγής ή της λαθρεμπορίας με σκοπό την ανακάλυψη ή σύλληψη προσώπων που διέπραξαν ένα ή περισσότερα από τα ανωτέρω αδικήματα. Η διάταξη του άρθρου 253 Α παρ. 5 του Κώδικα Ποινικής Δικονομίας (ΚΠΔ) ορίζει ότι οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται και κατά τη διενέργεια των αντίστοιχων ερευνών που προβλέπονται σε ειδικούς ποινικούς νόμους. Επειδή ενδέχεται να τεθεί ζήτημα εάν οι προτεινόμενες διατάξεις κατισχύουν των γενικών διατάξεων του άρθρου 253 Α ΚΠΔ που καθιερώνουν αυστηρότερες προϋποθέσεις, θα ήταν ίσως σκόπιμο να εναρμονισθούν οι προτεινόμενες διατάξεις με εκείνες του άρθρου 253 Α ΚΠΔ.

Σημειώνεται, εξ άλλου, ότι ο λόγος άρσης του αδικού που εισάγεται με το άρθρο 77 παρ. 5 του Νσχ συνιστά περίπτωση αστυνομικής διείδυσης, της οποίας όμως οι προϋποθέσεις αποκλίνουν ουσιωδώς εκείνων του άρθρου 253Α ΚΠΔ. Ελλείπει η προϋπόθεση της ύπαρξης σοβαρών ενδείξεων, της επικουρικότητας, της έκδοσης αιτιολογημένου βουλεύματος δικαστικού συμβουλίου, της σύνταξης έκθεσης, της ύπαρξης προαποφασισμένης εγκληματικής πράξης και της στόχευσης συγκεκριμένου προσώπου. Την υποχρέωση συνδρομής των ανωτέρω προϋποθέσεων καθιερώνει η παρ. 5 του άρθρου 253Α ΚΠΔ, σύμφωνα με την οποία «οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται και κατά τη διενέργεια αντίστοιχων ερευνών που προβλέπονται σε ειδικούς ποινικούς νόμους» ([βλ. Μυλωνόπουλου, ΠοινΔικ, ΓενΜ τ. Ι, σελ. 559, Σάμιου, Ανακριτικές πράξεις επί εγκληματικών οργάνωσεων, ΠΧ ΝΑ (2001)

1034]). Η απλή υποχρέωση που προβλέπει το τελευταίο εδάφιο της παρ. 1 και 2 του άρθρου 7α να ειδοποιείται ο αρμόδιος εισαγγελέας δεν είναι ισοδύναμη ούτε μπορεί να υποκαταστήσει το βούλευμα του Δικαστικού Συμβουλίου, το οποίο σε επείγουσες περιπτώσεις μπορεί να εκδοθεί και εκ των υστέρων, αφού πάντως προηγουμένως έχει ληφθεί άδεια από τον αρμόδιο εισαγγελέα, χωρίς να αρκεί η απλή ενημέρωσή του.

38. Επί του άρθρου 78 παρ. 1

Με τις προτεινόμενες ρυθμίσεις εντάσσονται νέα άρθρα 51Α και 51Β στον ΚΦΕ, με σκοπό την καταπολέμηση της φοροαποφυγής που συνδέεται με κράτη μη συνεργάσιμα στον φορολογικό τομέα ή με προνομιακά φορολογικά καθεστώτα. Συγκεκριμένως, προβλέπεται ότι κάθε είδους δαπάνες που καταβάλλονται από ημεδαπή επιχείρηση σε πρόσωπα που είναι κάτοικοι ή έχουν την καταστατική ή πραγματική έδρα ή είναι εγκατεστημένα σε κράτος μη συνεργάσιμο, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ή από το φορολογητέο εισόδημά της, ενώ το ίδιο ισχύει και για ποσά που οφείλονται προς πρόσωπα που είναι κάτοικοι ή έχουν την καταστατική ή πραγματική έδρα τους ή είναι εγκατεστημένα σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίου με σκοπό τη φοροαποφυγή. Περαιτέρω, με την παράγραφο 7 του νέου άρθρου 51Α του ΚΦΕ ορίζεται ότι ως υποκείμενο σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, με τις εντεύθεν συνέπειες, μπορεί να θεωρηθεί και πρόσωπο το οποίο είναι εγκατεστημένο σε κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εάν στο κράτος αυτό (α) δεν υπόκειται σε φορολογία ή, εάν υπόκειται, δεν φορολογείται εν τοις πράγμασι, ή (β) υπόκειται σε φόρο επί των κερδών ή των εισοδημάτων, ο οποίος είναι κατώτερος σε ποσοστό πάνω από το ήμισυ του φόρου που θα οφειλόταν σύμφωνα με τις διατάξεις της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας, εάν το πρόσωπο αυτό ήταν κάτοικος ή είχε την έδρα του ή διατηρούσε μόνιμη εγκατάσταση κατά την έννοια του άρθρου 100 του ΚΦΕ στην Ελλάδα. Από τη νομολογία του ΔΕΚ προκύπτει ότι η ανάγκη πρόληψης της φοροαποφυγής ή τΕων καταχρήσεων δύναται να αποτελέσει επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος, ο οποίος μπορεί να δικαιολογήσει την επιβολή περιορισμών στην άσκηση των κοινοτικών ελευθεριών [βλ. ενδεικτικώς την απόφαση της 12-12-2002 στην υπόθεση C-324/00 (Lankhorst)]. Η έννοια όμως της φοροαποφυγής περιορίζεται σε «αμιγώς επίπλαστες καταστάσεις» που αποσκοπούν στην αποφυγή της υπαγωγής επιχειρήσεων στη νομοθεσία του κράτους μέλους. Ως εκ τούτου, για να είναι συμβατοί με το κοινοτικό δίκαιο, οι εθνικοί κανόνες στον τομέα της φορολογίας πρέπει να είναι συνάδουν προς την αρχή της αναλογικότητας και να επιδιώκουν τον συγκεκριμένο

σκοπό της πρόληψης «αμιγώς επίπλαστων καταστάσεων». Στο πλαίσιο αυτό έχει κριθεί ότι, στον βαθμό που οι υποκείμενοι στο φόρο δεν μετέρχονται καταχρηστικές πρακτικές, τα κράτη μέλη δεν μπορούν να περιορίζουν την άσκηση των δικαιωμάτων ελεύθερης διακίνησης απλώς και μόνο γιατί τα επίπεδα φορολόγησης είναι χαμηλότερα σε άλλα κράτη μέλη [απόφαση της 26-10-1999 στην υπόθεση C-294/97 (Eurowings)]. Ως προς το τι θεωρείται «αμιγώς επίπλαστη κατάσταση», το ΔΕΚ αποφάνθηκε, με την απόφασή του της 12-9-2006 στην υπόθεση C-196/04 (Cadbury Schweppes), ότι μια εγκατάσταση πρέπει να θεωρείται πραγματική εφόσον διαπιστώνεται, βάσει αντικειμενικών και δυνατόν να εξακριβωθούν από τρίτους στοιχείων σχετικώς, ιδίως, με τον βαθμό της επιτόπιας υποδομής σε κτίρια, σε προσωπικό και σε εξοπλισμό, ότι στο έδαφος του άλλου κράτους μέλους ασκεί ουσιαστική οικονομική δραστηριότητα και δεν λειτουργεί απλώς ως «ταχυδρομική θυρίδα» ή ως «προπέτασμα». Ως προς το ζήτημα της απόδειξης, η θέση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής είναι ότι το βάρος της απόδειξης δεν θα πρέπει να φέρει αποκλειστικώς ο φορολογούμενος και ότι θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η γενική ικανότητα συμμόρφωσής του και το είδος και η οργάνωση της συναλλαγής [Ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την εφαρμογή κανόνων κατά των καταχρήσεων στον τομέα της άμεσης φορολογίας - εντός της Ε.Ε. και όσον αφορά τρίτες χώρες, 10-12-2007, COM(2007) 785 τελικό, σελ. 6]. Επίσης, ενόψει του ότι η ελευθερία κίνησης των κεφαλαίων εφαρμόζεται και στις σχέσεις των κρατών μελών με τρίτες χώρες, δημιουργείται προβληματισμός ως προς το εάν η δυνατότητα ανατροπής του τεκμηρίου φοροποφυγής που παρέχεται για τις δαπάνες της παραγράφου 2 του νέου άρθρου 51B του ΚΦΕ θα πρέπει να ισχύει και για τις συναλλαγές της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου.

Με την παράγραφο 3 του νέου άρθρου 51B του ΚΦΕ ορίζεται ότι οι ρυθμίσεις των προτεινόμενων διατάξεων «εφαρμόζονται και όταν οι σχετικές δαπάνες οφείλονται ή καταβάλλονται σε αντιπρόσωπο ή υπεργολάβο και το φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα που αντιπροσωπεύεται ή για λογαριασμό της οποίας ασκείται η υπεργολαβία αν συναλλασσόταν απευθείας θα υπαγόταν στις διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων». Επισημαίνεται εν προκειμένω η δυσχέρεια απόδειξης, τόσο από πλευράς της φορολογικής αρχής όσο και από πλευράς του φορολογούμενου, της ύπαρξης σχέσης αντιπροσώπευσης ή υπεργολαβίας σε μία διεθνή συναλλαγή.

Τέλος, δημιουργείται προβληματισμός ως προς το εάν στην έννοια της σύμβασης διοικητικής συνδρομής για την ανταλλαγή πληροφοριών σε φορολογικά θέματα θα περιλαμβάνονται και οι Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας στις οποίες περιλαμβάνεται και όρος για την αμοιβαία ανταλλαγή πληροφοριών, όπως έχει γίνει δεκτό με την 178/2004 γνωμοδότηση του ΝΣΚ.

39. Επί του άρθρου 78 παρ. 2

Η προτεινόμενη διάταξη, με την οποία τροποποιείται το πρώτο εδάφιο του άρθρου 31 παρ. 1 του ΚΦΕ, παρίσταται περιττή δεδομένου ότι η ίδια ρύθμιση περιλαμβάνεται και στο άρθρο 11 παρ. 6 περ. α΄ του Νσχ.

40. Επί του άρθρου 78 παρ. 6

Με την προτεινόμενη ρύθμιση ορίζεται ότι η ισχύς των διατάξεων του άρθρου 78 του Νσχ αρχίζει από 1-1-2010. Παρατηρείται ότι η εφαρμογή των προτεινόμενων ρυθμίσεων του άρθρου 78 του Νσχ προϋποθέτει την προηγούμενη έκδοση της υπουργικής απόφασης της παραγράφου 5 του νέου άρθρου 51Α παρ. 5 του ΚΦΕ.

41. Επί του άρθρου 83

Με την προτεινόμενη διάταξη ορίζεται ότι στη «Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών συγκροτείται περιουσιολόγιο όλων των φυσικών προσώπων κατόχων Α.Φ.Μ.. Στο περιουσιολόγιο περιλαμβάνονται κυρίως ακίνητα, αυτοκίνητα, σκάφη, εναέρια μέσα μεταφοράς, κατοχή μετοχών, αμοιβαίων κεφαλαίων και εταιρικών μεριδίων». Ενόψει του ότι ρύθμιση περί σύνταξης περιουσιολογίου ακινήτων περιλαμβάνεται και στο άρθρο 52 του Νσχ, με το οποίο προστίθεται νέο άρθρο 23Α στον ν.3427/2005, θα ήταν ίσως σκόπιμο να διευκρινισθεί εάν το περιουσιολόγιο ακινήτων αποτελεί υποσύνολο του περιουσιολογίου του άρθρου 83 του Νσχ, καθώς επίσης και να ρυθμισθεί το ζήτημα της διασφάλισης του απορρήτου των περιλαμβανόμενων σε αυτό στοιχείων.

42. Επί του άρθρου 85 παρ. 2

Στην προτεινόμενη ρύθμιση, με την οποία αντικαθίσταται το άρθρο 55 του Εθνικού Τελωνειακού Κώδικα ο οποίος κυρώθηκε με τον ν. 2960/2001, θα ήταν ίσως σκόπιμο η φράση «η συνθήκη ίδρυσης της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, σύμφωνα με το άρθρο 299 αυτής» να αντικατασταθεί από τη φράση «η Συνθήκη για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, σύμφωνα με το άρθρο 355 αυτής».

43. Επί του άρθρου 85 παρ. 28

Με την προτεινόμενη ρύθμιση της παραγράφου 28 εισάγεται νέο άρθρο 119 Α στον Εθνικό Τελωνειακό Κώδικα ο οποίος κυρώθηκε με τον ν. 2960/2001, στην παράγραφο 2 του οποίου προβλέπεται ότι η «με οποιονδήποτε τρόπο διαφυγή ή απόπειρα διαφυγής της καταβολής των οφειλόμενων φόρων και λοιπών επιβαρύνσεων, καθώς και η μη τήρηση των διατυπώσεων που προβλέπονται από το τρίτο μέρος του παρόντος Κώδικα με σκοπό τη μη

καταβολή των ως άνω φόρων και λοιπών επιβαρύνσεων χαρακτηρίζονται και τιμωρούνται διοικητικώς και ποινικώς ως λαθρεμπορία κατά τις διατάξεις των άρθρων 142 και επόμενα του παρόντος Κώδικα». Με δεδομένο ότι το τρίτο μέρος του Εθνικού Τελωνειακού Κώδικα, στο οποίο εντάσσεται η υπό ψήφιση διάταξη, αφορά τον Ειδικό Φόρο Κατανάλωσης, θα ήταν νομοτεχνικώς ορθότερο να προστεθεί, μετά τη φράση «των οφειλόμενων φόρων και λοιπών επιβαρύνσεων», η φράση «που προβλέπονται στο τρίτο μέρος του παρόντος Κώδικα».

Αθήνα, 12.4.2010

Οι εισηγητές
Αθανασία Διονυσοπούλου
Επιστημονική Συνεργάτις
Γεωργία Μακροπούλου
Γιώργος Φωτόπουλος
Ειδικοί Επιστημονικοί Συνεργάτες

Ο προϊστάμενος του Α΄ Τμήματος
Νομοτεχνικής Επεξεργασίας
Ξενοφών Παπαρρηγόπουλος
Αν. Καθηγητής
του Πανεπιστημίου Θεσσαλίας

Ο προϊστάμενος της Β΄ Διεύθυνσης
Επιστημονικών Μελετών
Αστέρης Πλιάκος
Αν. Καθηγητής του Οικονομικού
Πανεπιστημίου Αθηνών

Το μέλος του Επιστημονικού Συμβουλίου
Χρίστος Μυλωνόπουλος
Καθηγητής της Νομικής Σχολής του Πανεπιστημίου Αθηνών
(για τις παρατηρήσεις 23, 30, 36, 37 και 43)

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