



ΒΟΥΛΗ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΩΝ

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

ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΝΟΜΟΣΧΕΔΙΟΥ

***«Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, στελέχωση των ελεγκτικών
υπηρεσιών και άλλες διατάξεις αρμοδιότητας του
Υπουργείου Οικονομικών»***

I. Γενικές παρατηρήσεις

Το φερόμενο προς συζήτηση και ψήφιση Νοσχ, όπως διαμορφώθηκε μετά την επεξεργασία του από την αρμόδια Διαρκή Επιτροπή της Βουλής, αποτελείται από 6 κεφάλαια και 48 άρθρα. Συμφώνως προς την αιτιολογική του έκθεση, «Το προτεινόμενο σχέδιο νόμου αποσκοπεί στη συμπλήρωση του νομικού πλαισίου και κατά συνέπεια στη θωράκιση του συστήματος με όσα νομικά εργαλεία απαιτούνται για την αποτελεσματική διενέργεια και έκβαση των φορολογικών ελέγχων, αλλά και τη συνολική λειτουργία του συστήματος».

Με το Κεφάλαιο Α' (άρθρα 1 έως 3) συνιστάται, ως συλλογικό κυβερνητικό όργανο, Επιτροπή για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής, η οποία εγκρίνει το Εθνικό Πρόγραμμα Καταπολέμησης της Φοροδιαφυγής που εκπονείται κάθε τριετία, και Εκτελεστική Διυπουργική Επιτροπή του Εθνικού Επιχειρησιακού Προγράμματος Καταπολέμησης της Φοροδιαφυγής (άρθρο 1), ορίζεται, με απόφαση του Ανώτατου Δικαστικού Συμβουλίου, Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος, ο οποίος ασκεί τα καθήκοντά του με πλήρη και αποκλειστική απασχόληση, υπό την εποπτεία Αντεισαγγελέα του Αρείου Πάγου, και συνεπικουρείται από τρεις, τουλάχιστον, εισαγγελείς ή αντεισαγγελείς πρωτοδικών, ενώ ρυθμίζονται θέματα στελέχωσης και λειτουργίας του Γραφείου του (άρθρο 2) και θεσπίζονται μέτρα για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής στην άμεση και έμμεση φορολογία με τροποποίηση ποινικών διατάξεων που άπτονται τις φοροδιαφυγής.

Με το Κεφάλαιο Β' (άρθρα 4 έως 11) αναδιαρθρώνονται οι φορολογικές και ελεγκτικές υπηρεσίες και τροποποιούνται οι ελεγκτικές διαδικασίες του Υπουργείου Οικονομικών. Ειδικότερα, μεταξύ άλλων, συνιστώνται θέσεις Ελεγκτών Βεβαίωσης και Αναγκαστικής Είσπραξης των Εσόδων του Κράτους, ο αριθμός των οποίων και η κατανομή τους σε υπηρεσιακές μονάδες καθορίζονται με κ.υ.α., καθορίζεται η διαδικασία επιλογής των υπαλλήλων ΠΕ και ΤΕ του Υπουργείου Οικονομικών που καλύπτουν τις θέσεις αυτές, ρυθμίζονται υπηρεσιακά θέματα των ελεγκτών και ζητήματα που αφορούν το συμβόλαιο αποδοτικότητας που υπογράφουν, αναλαμβάνοντας την επίτευξη συγκεκριμένων ποσοτικών και ποιοτικών στόχων (άρθρο 4), συνιστάται στο Υπουργείο Οικονομικών αυτοτελής υπηρεσία Εσωτερικών Υποθέσεων, επιπέδου διεύθυνσης, η οποία υπάγεται απευθείας στον Υπουργό, με αντικείμενο την αντιμετώπιση της διαφθοράς των ελεγκτικών και εισπρακτικών μηχανισμών του κράτους και τον έλεγχο των δηλώσεων περιουσιακής κατάστασης (πόθεν έσχες) των υπαλλήλων τους (άρθρο 5), επαναπροσδιορίζονται τα κριτήρια επιλογής υπαλλήλων στο Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (άρθρο 6), συνιστάται στη Διεύθυνση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων του Υπουργείου Οικονομικών Τμήμα Διεθνούς Διοικητικής Συνεργασίας στον τομέα της άμεσης φορολογίας (άρθρο 7), καθιερώνεται ο έλεγχος «από το γραφείο» (ορθότερα: «από το κατάστημα ή την έδρα της ελεγκτικής υπηρεσίας», άρθρο 8), προβλέπεται η δημοσιοποίηση σε διαδικτυακό τόπο του Υπουργείου Οικονομικών στοιχείων οφειλετών ληξιπρόθεσμων οφειλών προς το Δημόσιο και προσώπων που έχουν υποπέσει σε παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (άρθρο 9), εισάγεται η διάκριση των χρεών σε εισπράξιμα και ανεπίδεκτα είσπραξης (άρθρο 10) και ρυθμίζονται ζητήματα συμψηφισμού απαιτήσεων οφειλετών του Δημοσίου με οφειλές προς αυτό (άρθρο 11).

Με το Κεφάλαιο Γ' του Νοχ (άρθρα 12-30) ρυθμίζονται ζητήματα βελτίωσης των αποτελεσμάτων του φορολογικού συστήματος. Ειδικότερα, μεταξύ άλλων: προσδιορίζεται η έννοια της φορολογικής κατοικίας και ρυθμίζονται θέματα αλλαγής κατοικίας (άρθρο 12), τροποποιούνται οι διατάξεις που αφορούν πληρωμές σε πρόσωπα, φυσικά ή νομικά, μη συνεργάσιμων κρατών ή κρατών με προνομιακό φορολογικό καθεστώς (άρθρο 13), καθώς και αυτές που αφορούν στη φορολόγηση των μερισμάτων και των κερδών που διανέμουν τα νομικά πρόσωπα (άρθρο 14), όπως και των κερδών από την πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών (άρθρο 16). Ρυθμίζονται θέματα έκπτωσης δαπανών των επιχειρήσεων (άρθρο 17), εισάγονται ρυθμίσεις για την απόδοση μερισμάτων και λοιπών ποσών που παραγράφονται υπέρ του Δημοσίου (άρθρο 18), για τη μη βεβαίωση προκαταβολής κατά τον μετασχηματισμό εταιρειών (άρθρο 19), για την υποβολή δηλώσεων φορολο-

γίας και προκαταβλητέων φόρων εισοδήματος (άρθρο 20), για τη φορολογία εισοδήματος (άρθρο 21), αναπροσαρμόζονται οι συντελεστές φόρου και εισφοράς πλοίων (άρθρο 22), ρυθμίζονται ζητήματα φορολογίας κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών (άρθρο 23), ακίνητης περιουσίας (άρθρο 24), τελών και ειδικών φορολογιών (άρθρο 25), κυρώσεων για φορολογικές παραβάσεις (άρθρο 26), εισάγονται τροποποιήσεις στον Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (άρθρο 27), συμπληρώνονται οι διατάξεις για το αποδεικτικό ενημερότητας χρεών και φορολογικών υποχρεώσεων προς το Δημόσιο (άρθρο 28), καθιερώνεται η κάρτα αποδείξεων και η ηλεκτρονική φορολογική ενημερότητα (άρθρο 29) και ενσωματώνονται στον Εθνικό Τελωνιακό Κώδικα διατάξεις για τη χορήγηση αδειών σύστασης επιχειρήσεων με αντικείμενο την παραγωγή έτοιμων προϊόντων καπνού και ρυθμίζονται θέματα τέλους ταξινόμησης οχημάτων (άρθρο 30).

Το Κεφάλαιο Δ΄ του Νοσχ (άρθρα 31-35) αφορά τη διαιτητική επίλυση φορολογικών διαφορών και τη σύσταση Σώματος Φορολογικών Διαιτητών. Ειδικότερα, μεταξύ άλλων: Ιδρύεται ειδικό Σώμα Φορολογικών Διαιτητών ως ανεξάρτητη αρχή, με αντικείμενο τη διαιτητική επίλυση των φορολογικών διαφορών και ρυθμίζονται τα ζητήματα της συγκρότησης, της λειτουργίας και της στελέχωσης και υποστήριξης του (άρθρα 31, 34 και 35), καθώς και της ασφάλισης και φορολογίας των μελών του (άρθρο 32), ορίζονται οι διαδικασίες της διαιτητικής επίλυσης διαφορών (άρθρο 33) και συνιστάται πενταμελής επιτροπή διοικητικής επίλυσης διαφορών στη Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών με αντικείμενο την επίλυση φορολογικών διαφορών άνω των 50.000 ευρώ (άρθρο 36).

Με το κεφάλαιο Ε΄ (άρθρα 37-40) ενσωματώνονται στο ελληνικό δίκαιο οι Οδηγίες 2008/55/ΕΚ του Συμβουλίου της 26ης Μαΐου 2008 για την αμοιβαία συνδρομή για την είσπραξη απαιτήσεων σχετικών με ορισμένες εισφορές, δασμούς, φόρους και άλλα μέτρα, 2009/162/ΕΕ του Συμβουλίου της 22ας Δεκεμβρίου 2009 για την τροποποίηση διαφόρων διατάξεων της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικώς προς το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, και 2009/69/ΕΚ του Συμβουλίου της 25ης Ιουνίου 2009 για την τροποποίηση της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικώς προς το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας όσον αφορά τη φοροδιαφυγή που συνδέεται με την εισαγωγή. Ειδικότερα, μεταξύ άλλων, ορίζεται ο σκοπός και το πεδίο εφαρμογής των ως άνω Οδηγιών που ενσωματώνονται στην ελληνική έννομη τάξη (άρθρο 37), κωδικοποιείται και συμπληρώνεται η διαδικασία αμοιβαίας συνδρομής για την είσπραξη απαιτήσεων από φόρο, εισφορά κ.λπ. και τροποποιούνται και συμπληρώνονται οι διατάξεις του ν. 1402/1983 (άρθρο 38) και οι διατάξεις του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (άρθρο 39) και εισάγονται τελικές και μεταβατικές ρυθμίσεις με αναδρομική ισχύ από 1.1.2011 (άρθρο 40).

Στο Κεφάλαιο Στ' του Νοχ (άρθρα 41-48) περιλαμβάνονται ρυθμίσεις για λοιπά ζητήματα αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών και ιδίως: Ρυθμίζονται θέματα Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς (άρθρο 41), ιδρύεται ανώνυμη εταιρεία για την αξιοποίηση της έκτασης του πρώην Αεροδρομίου Ελληνικού υπό τον διακριτικό τίτλο «ΕΛΛΗΝΙΚΟ Α.Ε.» και ρυθμίζονται θέματα οργάνωσης, στελέχωσης και λειτουργίας της (άρθρο 42), ρυθμίζονται θέματα Μετοχικών Ταμείων Ενόπλων Δυνάμεων και Νοσηλευτικού Ιδρύματος Μετοχικού Ταμείου Στρατού (άρθρο 43), θέματα Οικονομικής και Κοινωνικής Επιτροπής (άρθρο 44), θέματα Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους, παρέχεται δυνατότητα επίλυσης της δικαστικής διαφοράς που εκκρεμεί μεταξύ της Ισραηλιτικής Κοινότητας Θεσσαλονίκης, του Αριστοτελείου Πανεπιστημίου Θεσσαλονίκης και του Ελληνικού Δημοσίου, αναλαμβάνει το Ελληνικό Δημόσιο την υποχρέωση να καταβάλει απευθείας στις δανείστριες τράπεζες του Οργανισμού Μεγάρου Μουσικής Αθηνών το ποσό της εκάστοτε οφειλής του από δάνειο για το οποίο έχει χορηγηθεί εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου (άρθρο 45), ρυθμίζονται θέματα παραβόλων και χρηματικών ποσών που εισπράττονται από το Εθνικό Κέντρο Πιστοποίησης Δομών (άρθρο 46), συγχωνεύεται η εταιρεία «Ολυμπιακά Ακίνητα Α.Ε.» με απορρόφηση από την «Εταιρεία Τουριστικής Ανάπτυξης Α.Ε.», η οποία μετονομάζεται εκ νέου σε «Ελληνικά Τουριστικά Ακίνητα Α.Ε.» (άρθρο 47), και προβλέπεται η έναρξη ισχύος του και οι καταργούμενες διατάξεις (άρθρο 48).

II. Επί των επιμέρους άρθρων του Νοχ

1. Επί του κεφαλαίου Α'

Για λόγους νομοτεχνικής αρτιότητας και εναρμόνισης προς την υπόλοιπη διάρθρωση του Νοχ, πρέπει να τεθούν πριν από το άρθρο 1 οι λέξεις «Κεφάλαιο Α'» και να συμπληρωθεί ο τίτλος του πρώτου κεφαλαίου.

2. Επί του άρθρου 2 παρ. 1

Με την προτεινόμενη ρύθμιση ορίζεται ότι «Μετά το άρθρο 17 του ν. 2623/1997 (ΦΕΚ 179 Α') προστίθεται νέο άρθρο 17 Α ως εξής:». Νοείται, προφανώς, ο ν. 2523/1997 «Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ 179 Α').

3. Επί των άρθρων 2 και 4 παρ. 1 και 6 εδ. α'

Με την παράγραφο 9 του νέου άρθρου 17Α του ν. 2523/1997, που προστίθεται με το άρθρο 2 παρ. 1 του Νοχ, ορίζεται ότι «Υπηρεσιακή Μονάδα του Γραφείου Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος μπορεί να συστήνεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και στην Περιφερειακή Διεύθυνση Κεντρικής Μακεδονίας του Σ.Δ.Ο.Ε.. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών,

μετά από εισήγηση του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, δημιουργούνται οι αναγκαίες θέσεις επιστημονικού, διοικητικού και βοηθητικού προσωπικού του Γραφείου, οι οποίες καλύπτονται με μετακίνηση προσωπικού του Υπουργείου Οικονομικών ή με απόσπαση, μετά από πρόταση του ίδιου Εισαγγελέα».

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 4 παράγραφοι 1 και 6 εδ. α΄, παρέχεται εξουσιοδότηση προς έκδοση υπουργικής απόφασης για τον προσδιορισμό του αριθμού των συνιστώμενων θέσεων Ελεγκτών Βεβαίωσης και Αναγκαστικής Είσπραξης στο Υπουργείο Οικονομικών, την κατανομή των θέσεων αυτών σε υπηρεσιακές μονάδες, καθώς και τον καθορισμό ή ανακαθορισμό των οργανικών μονάδων επιπέδου Αυτοτελούς Γραφείου, Τμήματος, Υποδιεύθυνσης ή Διεύθυνσης, κεντρικών ή περιφερειακών υπηρεσιών, της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων του ίδιου Υπουργείου.

Συμφώνως προς το άρθρο 43 παρ. 2 εδ. β΄ του Συντάγματος, επιτρέπεται εξουσιοδότηση για την έκδοση κανονιστικών πράξεων από άλλα όργανα της Διοίκησης, εφόσον πρόκειται για «ειδικότερα θέματα ή θέματα με τοπικό ενδιαφέρον ή με χαρακτήρα τεχνικό ή λεπτομερειακό». Ειδικότερα θέματα είναι εκείνα, τα οποία αποτελούν, κατά το περιεχόμενό τους και σε σχέση προς την ουσιαστική ρύθμιση που περιέχεται στο νομοθετικό κείμενο, μερική περίπτωση του θέματος που αποτελεί το αντικείμενο της εν λόγω νομοθετικής ρύθμισης (βλ. Ε. Σπηλιωτόπουλο, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, τόμος 1, 13η έκδ., 2010, σελ. 58 επ., και Χ. Μουκίου, Η κανονιστική αρμοδιότητα της Διοίκησης, 2009, σελ. 212 επ.. Επίσης, ΣτΕ 2701/1996, 358/1998, 3364/2004, 3889/2005, 1342/2006). Ενδεικτικώς, έχει κριθεί ότι η διάταξη που παρέχει τη νομοθετική εξουσιοδότηση πρέπει να διαγράφει, έστω σε γενικές γραμμές, τα προσόντα για την πρόσληψη προσωπικού καθώς και την ακολουθητέα διαδικασία επιλογής (βλ. ΣτΕ 3276/1998, 4056/2005), και, περαιτέρω, ότι δεν συνιστούν ειδικότερα ζητήματα η σύσταση θέσεων προσωπικού, οι σχέσεις εργασίας του, η διαδικασία πρόσληψης και η ρύθμιση των αποδοχών του, αλλά ούτε και η διάρθρωση υπηρεσιών (βλ. πρακτικό επεξεργασίας ΣτΕ 578/2002 σχετικά προς το Επιστημονικό και Ερευνητικό Κέντρο Πολιτικής Προστασίας) ή η καθιέρωση προϋποθέσεων και τυπικών προσόντων για την είσοδο υπαλλήλων σε άλλο κλάδο (βλ. πρακτικά Επεξεργασίας ΣτΕ 448/1987 και 569/1987). Λεπτομερειακό είναι το ζήτημα που αφορά στη θέσπιση όλως δευτερευουσών και επουσιωδών ρυθμίσεων, ενώ οι κύριες και ουσιώδεις ρυθμίσεις πρέπει να έχουν τεθεί από τον ίδιο τον νομοθέτη (ΣτΕ 2820/1999, 2967/1999). Τεχνικού χαρακτήρα είναι το θέμα που αφορά στη θέσπιση ρύθμισης για την οποία απαιτείται παρέμβαση αρμόδιου τεχνικού οργάνου (ΣτΕ 2820/1999, 2967/1999).

Υπό το φως των ανωτέρω, η δυνατότητα σύστασης, συμφώνως προς το άρθρο 2 παρ. 1 του Νσχ, με υπουργική απόφαση, Υπηρεσιακής Μονάδας του Γραφείου Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, όπως επίσης και η σύσταση των αναγκαίων θέσεων επιστημονικού, διοικητικού και βοηθητικού προσωπικού του Γραφείου, δεν μπορούν να θεωρηθούν ειδικότερα θέματα ούτε θέματα με τεχνικό ή λεπτομερειακό χαρακτήρα κατά την προεκτεθείσα έννοια, διότι αφορούν ζητήματα που άπτονται του πυρήνα της οργάνωσης και λειτουργίας των δομών αυτών, χωρίς να ρυθμίζονται ούτε σε γενικές γραμμές από την εξουσιοδοτική διάταξη του Νσχ.

Καθ' όμοιο τρόπο, ο προσδιορισμός, συμφώνως προς τις παραγράφους 1 και 6 εδ. α' του άρθρου 4, του αριθμού των συνιστώμενων θέσεων Ελεγκτών Βεβαίωσης και Αναγκαστικής Είσπραξης στο Υπουργείο Οικονομικών, η κατανομή των θέσεων αυτών σε υπηρεσιακές μονάδες, καθώς και ο καθορισμός ή ανακαθορισμός των οργανικών μονάδων επιπέδου Αυτοτελούς Γραφείου, Τμήματος, Υποδιεύθυνσης ή Διεύθυνσης, κεντρικών ή περιφερειακών υπηρεσιών, της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων του ίδιου Υπουργείου είναι αμφίβολο εάν μπορούν να θεωρηθούν ειδικότερα θέματα ή θέματα με τεχνικό ή λεπτομερειακό χαρακτήρα κατά την έννοια του άρθρου 43 παρ. 2 του Συντάγματος. Συνεπώς, ορθό είναι η εξειδίκευση των ανωτέρω ζητημάτων να γίνει με προεδρικό διάταγμα και όχι με υπουργική απόφαση.

4. Επί του άρθρου 2 παρ. 6

Με την προτεινόμενη ρύθμιση ορίζεται ότι η δικογραφία που σχηματίζεται μετά τη διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης ή προανάκρισης διαβιβάζεται από τον εισαγγελέα οικονομικού εγκλήματος στους κατά τόπο αρμόδιους για την ποινική δίωξη εισαγγελείς πρωτοδικών. Στο άρθρο 2 παρ. 2 στοιχ. θ' αναφέρεται ότι ο εισαγγελέας οικονομικού εγκλήματος μπορεί να παραγγείλει άμεση άσκηση ποινικής δίωξης για τα εγκλήματα του άρθρου 17 παρ. 2 περ. β' του ν. 2523/1997. Θα ήταν νομοτεχνικώς ορθότερο να προβλέπεται στο άρθρο 2 παρ. 6 του Νσχ η αρμοδιότητα του εισαγγελέα οικονομικού εγκλήματος για παραγγελία άμεσης άσκησης ποινικής δίωξης.

5. Επί του άρθρου 2 παρ. 8

Με την προτεινόμενη ρύθμιση προβλέπεται ότι ο εισαγγελέας οικονομικού εγκλήματος και οι εισαγγελείς που τον επικουρούν δεν υπόκεινται στους περιορισμούς της νομοθεσίας περί απορρήτου.

Επισημαίνεται ότι το επαγγελματικό απόρρητο των προσώπων που αναφέρονται στο άρθρο 212 ΚΠΔ προστατεύεται και δια της απαγόρευσης κατάσχεσης εγγράφων που περιέχουν μυστικά σχετικά με το λειτούργημα αυ-

τών των προσώπων και της συνακόλουθης απαγόρευσης της αξιοποίησής τους (βλ. Κωνσταντινίδη Α., Έρευνες και κατασχέσεις σε δικηγορικά γραφεία, ΠοινΧρον ΜΕ σελ. 878). Συνεπώς, η προστασία του επαγγελματικού απορρήτου εκτείνεται και σε έγγραφα που σχετίζονται με την επικοινωνία συνηγόρου-κατηγορουμένου, το απαραβίαστο της οποίας θεμελιώνεται, πέραν του επαγγελματικού απορρήτου, στην αρχή της δικαστικής ακρόασης, κατά μίαν άποψη, ή στην αρχή της υπεράσπισης και, κατ' επέκταση, στην αρχή του κράτους δικαίου, κατ' άλλη άποψη (βλ., σχετικώς, Κωνσταντινίδη Α., Η θέση του συνηγόρου υπερασπίσεως στην ποινική δίκη, 1992 σελ. 202 επ.). Επειδή στα καθήκοντα του εισαγγελέα οικονομικού εγκλήματος ανήκει η διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης ή προανάκρισης όχι μόνο για φορολογικά εγκλήματα αλλά και για οικονομικά εγκλήματα σε βάρος του δημοσίου (παρ. 3 του άρθρου 6 του Νσχ), η αποδέσμευση του εισαγγελέα από το επαγγελματικό απόρρητο του συνηγόρου ενδεχομένως θίγει το απαραβίαστο της επικοινωνίας συνηγόρου - κατηγορουμένου και τις αρχές στις οποίες εδράζεται.

6. Επί του άρθρου 3 παρ. 2 στοιχ. θ΄

Με το άρθρο 3 παρ. 2 στοιχ. θ΄ του Νσχ τροποποιείται το άρθρο 21 παρ. 2 του ν. 2523/1997 και ορίζεται ότι η μηνυτήρια αναφορά υποβάλλεται αμέσως με την ολοκλήρωση του ελέγχου, και ζητείται η κατά προτεραιότητα εκδίκαση της υπόθεσης βάσει των πορισμάτων του φορολογικού ελέγχου ανεξαρτήτως του αν έχει ασκηθεί προσφυγή, μεταξύ άλλων, και στην περίπτωση β΄ της παρ. 2 του άρθρου 17 του ν. 2523/1997, εφόσον ο εισαγγελέας οικονομικού εγκλήματος παραγγείλει την άμεση άσκηση ποινικής δίωξης. Περαιτέρω προβλέπεται ότι, αντιθέτως, η ποινική δίωξη δεν αρχίζει πριν από την τελεσίδικη κρίση του διοικητικού δικαστηρίου ή την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής στην περίπτωση α΄ της παρ. 2 του άρθρου 17 και στην περίπτωση β΄ της παρ. 2 του άρθρου 17 του ν. 2523/1997, εφόσον ο εισαγγελέας οικονομικού εγκλήματος δεν παραγγείλει την άμεση άσκηση ποινικής δίωξης. Το άρθρο 21 παρ. 10 του ν. 2523/1997 προβλέπει ότι η παραγραφή των εγκλημάτων των άρθρων 17 και 18 αρχίζει από την τελεσίδικια της απόφασης επί της ασκηθείσας προσφυγής ή από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής. Στο μέτρο που το χρονικό σημείο άσκησης της ποινικής δίωξης για τα εγκλήματα της περ. β΄ της παρ. 2 του άρθρου 17 εξαρτάται από την απόφαση του Εισαγγελέα οικονομικού εγκλήματος, θα εμφανισθεί το φαινόμενο να ασκείται ποινική δίωξη για έγκλημα, ενώ δεν έχει αρχίσει η παραγραφή του.

Η απεξάρτηση της ποινικής δίωξης για τα εγκλήματα των άρθρων 17, υπό τον όρο της ανωτέρω αναφερθείσας παραγγελίας του Εισαγγελέα οικονομι-

κού εγκλήματος για άμεση άσκηση ποινικής δίωξης, και 18, από την εξέλιξη της διαδικασίας ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου μπορεί, εν όψει της διατηρούμενης διάταξης της παρ. 3 του άρθρου 21 του ν. 2523/1997 περί δέσμευσης των ποινικών δικαστηρίων από την τελεσίδικη κρίση των διοικητικών δικαστηρίων για το ύψος των αποκρυβέντων εισοδημάτων και των φόρων που πρέπει να αποδοθούν στο δημόσιο, να έχει ενίοτε ως αποτέλεσμα την καθυστέρηση της ποινικής διαδικασίας έως την έκδοση τελεσίδικης απόφασης του διοικητικού δικαστηρίου.

7. Επί του άρθρου 3 παρ. 2 στοιχ. ια΄

Δια του άρθρου 3 παρ. 2 στοιχ. ια΄ του Νσχ αντικαθίσταται η παράγραφος 8 του άρθρου 21 του ν. 2523/1997 και προβλέπεται ότι, μεταξύ άλλων, για τα πλημμελήματα του άρθρου 157 παρ.1 περ. α΄ και β΄ του Εθνικού Τελωνειακού Κώδικα (ν. 2960/2001) δεν επιτρέπεται αναστολή ή μετατροπή της ποινής σε περίπτωση δεύτερης και κάθε περαιτέρω υποτροπής, ενώ, για τη μετατροπή της ποινής, κάθε ημέρα φυλάκισης υπολογίζεται σε ποσό από 20 έως 100 ευρώ. Επειδή στην περ. α΄ εδ. β΄ της παρ. 1 του άρθρου 157 προβλέπεται η λαθρεμπορία ασήμαντης αξίας αντικειμένου που προορίζεται για προσωπική ανάλωση ή χρήση, η οποία μάλιστα τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον 1 μηνός, ίσως θα ήταν σκόπιμο η φράση «157 παράγραφος 1 περ α΄ και β΄» να αναδιατυπωθεί ως εξής: «157 παράγραφος 1 περ. α΄ εδ. α΄ και περ. β΄».

8. Επί του άρθρου 3 παρ. 2 στοιχ. ιβ΄

Με την προτεινόμενη ρύθμιση προβλέπεται ότι για τα κακουργήματα του ν. 2523/1997 και για την κακουργηματική μορφή της λαθρεμπορίας, ως συγκεκριμένα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της πράξης κατά την έννοια του άρθρου 497 παρ. 8 ΚΠΔ νοείται και η εκ μέρους του κατηγορουμένου καταβολή όλων ή μέρους των οφειλόμενων δασμών, φόρων κ.λπ. με τις προβλεπόμενες προσauξήσεις. Στο μέτρο που η καταβολή των φόρων κ.λπ. γίνεται υπό τους όρους του άρθρου 24 παρ. 2 του ν. 2523/1997, δεν εφαρμόζονται οι ποινικές διατάξεις του νόμου αυτού. Αν γίνεται υπό τους όρους του άρθρου 158 του Εθνικού Τελωνειακού Κώδικα, αποτελεί λόγο μη άσκησης της ποινικής δίωξης ή οριστικής της παύσης. Ανεξαρτήτως της νομικής φύσης της καταβολής των φόρων ή των δασμών (βλ. Θ. Παπακυριάκου, Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο, 2005, σελ. 350, 356), και στις δυο περιπτώσεις αποτελεί συμπεριφορά του κατηγορουμένου που έπεται της τέλεσης της πράξης. Σημειωτέον ότι στο περιεχόμενο της έννοιας «συγκεκριμένα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της πράξης», ανήκουν, λ.χ., η κατά συνήθεια ή κατ' επάγγελμα τέλεση και οι λοιπές περιστάσεις του τρόπου, χρόνου, τόπου και μέσων που συνό-

δευσαν την εκτέλεσή του, η φύση, το είδος, το αντικείμενο του εγκλήματος, το μέγεθος της βλάβης ή του κινδύνου για έννομα αγαθά που προκλήθηκε από το έγκλημα (βλ. Θ. Δαλακούρα, Προσωρινή κράτηση και περιοριστικοί όροι, 1998, σελ. 54). Επισημαίνεται ότι, επειδή η έννοια των «συγκεκριμένων ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της πράξης» απαντά και στο άρθρο 282 παρ. 3 ΚΠΔ, στο οποίο πλέον προβλέπονται για την επιβολή της προσωρινής κράτησης σχεδόν απολύτως όμοια κριτήρια με εκείνα του άρθρου 497 παρ. 8 ΚΠΔ, λόγω της κοινής βάσης των θεσμών της προσωρινής κράτησης και του ανασταλτικού αποτελέσματος της έφεσης, που είναι το τεκμήριο αθωότητας (βλ. Χαραλαμπίκη Α., Ειδικά προβλήματα ως προς το ανασταλτικό αποτέλεσμα της εφέσεως, ΠοινΧρον ΜΖ, σελ. 164, Συμεωνίδη Δ., Το ανασταλτικό αποτέλεσμα της έφεσης και της αναίρεσης κατά αποφάσεων στην ποινική δίκη, 1999, σελ. 384), η διάσπαση της ερμηνείας της έννοιας ενδεχομένως να οδηγήσει σε σύγχυση κατά την εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων.

9. Επί του άρθρου 3 παρ. 4 α΄

Με την προτεινόμενη ρύθμιση τροποποιείται το άρθρο 235 παρ. 2 ΠΚ και προβλέπεται ότι η παθητική δωροδοκία είναι κακούργημα αν ο δράστης έχει την ιδιότητα του υπαλλήλου του Υπουργείου Οικονομικών. Σημειωτέον ότι εν προκειμένω προτείνεται να τιμωρείται με κάθειρξη μέχρι δέκα ετών ο υπάλληλος του υπουργείου Οικονομικών αν ζητήσει ωφέλημα μη οικονομικής φύσης για μελλοντική ή τελειωμένη υπηρεσιακή ενέργεια, ανεξαρτήτως του αν το έλαβε και ανεξαρτήτως της φύσης της υπηρεσιακής ενέργειας, χάριν της οποίας το ζήτησε (άρθρο 235 παρ. 1, 2 Π.Κ.), ενώ ο υπάλληλος άλλου υπουργείου τιμωρείται με ποινή ενός έτους έως πέντε ετών αν ζητήσει ή λάβει ωφέλημα αξίας 70.000 ευρώ χάριν υπηρεσιακής ενέργειας. Δεν είναι προφανής ο λόγος διαφοροποίησης της ποινικής μεταχείρισης των ανωτέρω περιπτώσεων.

10. Επί του άρθρου 7

Παρατηρείται ότι, μετά την 1η Δεκεμβρίου 2009, ημερομηνία έναρξης ισχύος της Συνθήκης της Λισαβόνας, για λόγους νομοτεχνικής αρτιότητας, δεν θα πρέπει να γίνεται αναφορά σε «κοινοτικό δίκαιο» αλλά σε «ευρωπαϊκό δίκαιο» ή «δίκαιο της Ένωσης» ή «δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης».

11. Επί του άρθρου 8 παρ. 1

Με την παράγραφο 4 του νέου άρθρου 67Α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ), ο οποίος κυρώθηκε με τον ν.2238/1994, ορίζεται ότι το σύνολο των δικαιωμάτων ελέγχου που παρέχονται από τα άρθρα 66, 67 και

67Α του ΚΦΕ στους προϊσταμένους των ελεγκτικών υπηρεσιών θα έχει εφεξής και η Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών (κατ' ακρίβεια, ο προϊστάμενος της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων). Πέραν δε αυτών, θα έχει δικαίωμα να διατάσσει και επανέλεγχο για οποιαδήποτε φορολογική υπόθεση.

Η διάσπαση του επί μακρόν ισχύοντος κανόνα της αποκλειστικής αρμοδιότητας του προϊσταμένου της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας (ΔΟΥ, Ελεγκτικό Κέντρο, κ.λπ.) για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου, με τη θέσπιση παράλληλης και γενικής αρμοδιότητας υπέρ του προϊσταμένου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων, σε συνδυασμό με το γενικό δικαίωμα επανελέγχου που του αναγνωρίζεται, εισάγει εξαίρεση από την «ιδιαιτερή οριστικότητα» που διέπει τη διοικητική πράξη επιβολής φόρου (ως ειδικότερης έκφρασης της αρχής της βεβαιότητας του φόρου), απόρροια της οποίας είναι το μη ανακλητό της πράξης επιβολής του φόρου και η απουσία ιεραρχικού ελέγχου, προς αποφυγή πιέσεων από ιεραρχικά προϊστάμενα όργανα (βλ. Φορτσάκη, Φορολογικό Δίκαιο, 2008, σελ. 626-628). Περαιτέρω, δεν διευκρινίζεται ποιες μπορεί να είναι οι συνέπειες για τον φορολογούμενο από τον επανέλεγχο ήδη οριστικοποιημένης υπόθεσής του.

12. Επί του άρθρου 8 παρ. 4

Προβλέπεται ότι, σε περίπτωση κατά την οποία φορολογούμενος παραλείψει να υποβάλει περιοδική δήλωση ΦΠΑ, η φορολογική αρχή μπορεί να εκδώσει προσωρινή πράξη προσδιορισμού του φόρου, χωρίς τη διενέργεια ελέγχου, βασιζόμενη αποκλειστικά στον μέσο όρο των στοιχείων των περιοδικών δηλώσεων των προηγούμενων τριών φορολογικών περιόδων. Η προτεινόμενη ρύθμιση, σε συνδυασμό με το άρθρο 38 παρ. 2 του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Κώδικας ΦΠΑ) που κυρώθηκε με τον ν. 2859/2000, το οποίο ορίζει ότι μετά την καταχώριση της πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ στα οικεία βιβλία της ελεγκτικής υπηρεσίας είναι απαράδεκτη η υποβολή αρχικής δήλωσης, ενδεχομένως δεν βρίσκεται σε αρμονία με τις ρυθμίσεις της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου της 28-11-2006 σχετικώς με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας. Εξ άλλου, από την αιτιολογική έκθεση του Νσχ δεν προκύπτει να έχει ακολουθηθεί η διαδικασία χορήγησης άδειας παρέκκλισης του άρθρου 395 της ανωτέρω Οδηγίας.

13. Επί του άρθρου 9

Με τις προτεινόμενες διατάξεις προβλέπεται η υπό προϋποθέσεις δημοσιοποίηση σε δικτυακό τόπο του Υπουργείου Οικονομικών των στοιχείων ταυτότητας φυσικών και νομικών προσώπων που έχουν ληξιπρόθεσμες οφειλές άνω των 150.000 ευρώ ή φέρονται να έχουν διαπράξει συγκεκριμέ-

νες παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Συμφώνως προς την αιτιολογική έκθεση, η ανωτέρω ρύθμιση συνιστά συνταγματικώς ανεκτή επεξεργασία των ανωτέρω προσωπικών δεδομένων, εφόσον τα δεδομένα είναι συναφή, πρόσφορα και αναγκαία για την ικανοποίηση του δικαιώματος στην πληροφόρηση που κατοχυρώνεται με το άρθρο 5Α του Συντάγματος και, επομένως, συνιστά αναλογικό, συμφώνως προς το άρθρο 25 παρ. 1 του Συντάγματος, περιορισμό του δικαιώματος προστασίας από την επεξεργασία και χρήση των προσωπικών δεδομένων που θεσπίζεται με το άρθρο 9Α του Συντάγματος. Επισημαίνεται εν προκειμένω σχετική αρμοδιότητα της Αρχής Προστασίας Δεδομένων Προσωπικού Χαρακτήρα επί της χρήσης των δεδομένων που περιέχονται στα εν λόγω αρχεία, συμφώνως προς το άρθρο 19 του ν. 2472/1997 (βλ., συναφώς, και την υπ' αριθ. 1/14.2.2011 Γνωμοδότηση της Αρχής Προστασίας Δεδομένων Προσωπικού Χαρακτήρα με την οποία κρίθηκε ότι η ρύθμιση του άρθρου 85 παρ. 3 του ΚΦΕ, όπως συμπληρώθηκε με το άρθρο 20 παρ. 8 του ν. 3842/2010, δεν συνάδει προς κανόνες υπέρτερης τυπικής ισχύος, όπως τα άρθρα 9Α και 25 παρ. 1 του Συντάγματος, 8 του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, 6 παρ. 1 στοιχ. γ' της Οδηγίας 95/46/ΕΚ και 9 παρ. 2 της Σύμβασης 108 (1981) του Συμβουλίου της Ευρώπης). Επισημαίνεται, περαιτέρω, ότι κατά τη δημοσιοποίηση των στοιχείων για τις ανωτέρω οφειλές ή παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, θα πρέπει να γίνεται μνεία της τυχόν δικαστικής αμφισβήτησης από τα ανωτέρω πρόσωπα των οφειλών ή παραβάσεων. Περαιτέρω, και ενόψει της προφανούς ηθικής βλάβης που συνιστά η ως άνω δημοσιοποίηση, θα πρέπει, κατ' εφαρμογή του άρθρου 5 παρ. 1 του Συντάγματος, να προβλεφθεί και διαδικασία αποκατάστασης του φυσικού ή νομικού προσώπου σε περίπτωση της με οποιονδήποτε τρόπο διαγραφής ή ακύρωσης της ληξιπρόθεσμης οφειλής ή ακύρωσης της πράξης επιβολής προστίμου για την παράβαση του ΚΒΣ.

14. Επί του άρθρου 12 παρ. 1

Στην προτεινόμενη νέα παράγραφο 2 του άρθρου 2 του ΚΦΕ παρατηρείται ότι το κριτήριο της ελληνικής ιθαγένειας θα έπρεπε, ενδεχομένως, να διατηρηθεί για τα πρόσωπα της περίπτωσης β' (φυσικά πρόσωπα που απασχολούνται σε θεσμικό όργανο της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή Διεθνή Οργανισμό).

15. Επί του άρθρου 12 παρ. 3

Με την προτεινόμενη ρύθμιση ορίζεται ότι από το ποσό του ελληνικού φόρου που αναλογεί στο εισόδημα δεν θα εκπίπτει ο φόρος που τυχόν καταβλήθηκε στην αλλοδαπή, παρά μόνο εφόσον αποδεδειγμένα καταβλήθηκε σε κράτος με το οποίο η Ελλάδα έχει συνάψει σύμβαση για την αποφυγή

της διπλής φορολογίας (ΣΑΔΦ) για εισόδημα που προέκυψε στο κράτος αυτό. Δεδομένου ότι η Ελλάς δεν έχει συνάψει και δεν έχει θέσει σε εφαρμογή ΣΑΔΦ με μεγάλο αριθμό κρατών (μεταξύ των οποίων και κράτη όπως η Αυστραλία ή η Ιαπωνία) και ενόψει της δυσμενούς φορολογικής μεταχείρισης που συνεπάγεται η ρύθμιση για φυσικά πρόσωπα κατοίκους Ελλάδας που πραγματοποιούν εισοδήματα από κράτη με τα οποία η Ελλάδα δεν έχει συνάψει ΣΑΔΦ, ερωτάται εάν το πεδίο εφαρμογής της προτεινόμενης ρύθμισης θα έπρεπε να περιορίζεται σε φόρους που καταβάλλονται σε κράτη τα οποία χαρακτηρίζονται ως μη συνεργάσιμα κατά το άρθρο 51Α του ΚΦΕ.

Επίσης, ερωτάται εάν, για λόγους ισότητας, αντίστοιχη ρύθμιση θα έπρεπε να περιληφθεί και στο άρθρο 109 παρ. 4 περ. γ' του ΚΦΕ το οποίο ρυθμίζει ζήτημα όμοιο με της τροποποιούμενης διάταξης.

16. Επί του άρθρου 13 παρ. 1

Με την προτεινόμενη περίπτωση γ', η οποία τροποποιεί την παράγραφο 7 του 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 υπόκειται σε φόρο επί των κερδών ή των εισοδημάτων, ο οποίος είναι «ίσος ή κατώτερος με τα εξήντα εκατοστά του φορολογικού συντελεστή» που θα οφειλόταν σύμφωνα με τις διατάξεις της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας, εφόσον το πρόσωπο αυτό ήταν κάτοικος ή είχε την έδρα του ή διατηρούσε μόνιμη εγκατάσταση κατά την έννοια του άρθρου 100 του ΚΦΕ στην Ελλάδα. Όπως έχει επισημανθεί και στην έκθεση της Επιστημονικής Υπηρεσίας της Βουλής επί του ν.3842/2010, από τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης προκύπτει ότι η ανάγκη πρόληψης της φοροαποφυγής ή της κατάχρησης δικαιώματος που έχει ως σκοπό τη φοροαποφυγή 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 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 στον φόρο δεν μετέρχονται καταχρηστικές πρακτικές, τα κράτη μέλη δεν μπορούν να περιορίζουν την άσκηση των δικαιωμάτων ελεύθερης διακίνησης απλώς και μόνο γιατί τα επίπεδα φορο-

λόγησης 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 δυνάμενων 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 σχετικώς 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].

17. Επί του άρθρου 14

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 λοιπά νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 παρ. 1 του ΚΦΕ. Συγκεκριμένως, καταργείται το σύστημα καταλογισμού (imputation) φόρου που είχε εισαχθεί με το άρθρο 13 του ν. 3842/2010 και επανέρχεται, διαφοροποιημένο, το σύστημα διαφορισμού (schedular) των εισοδημάτων, το οποίο ίσχυσε στην Ελλάδα υπό το καθεστώς του ν. 3697/2008 με αυξημένο από 10% σε 25% τον συντελεστή φόρου, με την καταβολή του οποίου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση (για τα διαφορετικά συστήματα φορολογίας των διανεμόμενων κερδών από νομικά πρόσωπα, βλ. έκθεση της Επισημονικής Υπηρεσίας της Βουλής επί του ν.3842/2010). Σύστημα διαφορισμού της φορολογίας των μερισμάτων εφαρμόζουν 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 προϋπο-

θέσεις 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). Στοιχεία αφορώντα τη χρήση 2010].

Περαιτέρω, διατηρούνται στοιχεία συστήματος καταλογισμού με την πρόβλεψη (παράγραφοι 1 και 6) ότι, αν ο δικαιούχος των μερισμάτων ή των κερδών είναι φυσικό πρόσωπο «και ο υψηλότερος συντελεστής φορολογίας της κλίμακας του άρθρου 9 που προκύπτει μετά τη συνάθροιση των μερισμάτων ή των κερδών με τα λοιπά εισοδήματα είναι μικρότερος του 25%, με την (...) παρακράτηση δεν εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου, αλλά τα υπόψη μερίσματα ή κέρδη φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις και το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου επιστρέφεται». Παρατηρείται, καταρχάς, ότι η χρήση του όρου «πιστωτικό υπόλοιπο φόρου» αντί του όρου «παρακρατηθείς φόρος» δημιουργεί προβληματισμό ως προς το εάν, πέραν του παρακρατηθέντος φόρου, θα επιστρέφεται και ποσό εταιρικού φόρου. Περαιτέρω, από τις (ανωτέρω) ρυθμίσεις των παραγράφων 1 και 6 προκύπτει ότι, στα φυσικά πρόσωπα, η δυνατότητα επιστροφής του παρακρατηθέντος φόρου υπό τις προαναφερθείσες προϋποθέσεις (συντελεστής κλίμακας μικρότερος του 25%) παρέχεται μόνο εφόσον το μέρισμα ή τα κέρδη καταβλήθηκαν από ημεδαπό νομικό πρόσωπο και όχι όταν καταβλήθηκαν 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 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 επιστροφής του παρακρατηθέντος φόρου (ή μη καταβολής του) και στις ανωτέρω περιπτώσεις μερισμάτων ή κερδών καταβαλλόμενων από εταιρείες που έχουν την έδρα τους στην Ευρωπαϊκή Ένωση ή τον ΕΟΧ. Επίσης, δημιουργείται προβληματισμός ως προς το πώς θα λειτουργήσει το δικαίωμα επιστροφής του παρακρατηθέντος φόρου σε με-

τόχους φυσικά πρόσωπα που φορολογούνται με συντελεστή μικρότερο του 25%, όταν αυτοί είτε είναι κάτοικοι εξωτερικού και λαμβάνουν μέρισμα από ημεδαπές εταιρείες είτε είναι κάτοικοι Ελλάδος και λαμβάνουν μέρισμα από εταιρείες που έχουν την έδρα τους στην Ευρωπαϊκή Ένωση ή τον ΕΟΧ. 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.

Με τις παραγράφους 5 και 8 ορίζεται ότι για τα μερίσματα και τα κέρδη που διανέμονται σε φυσικό πρόσωπο, κάτοικο Ελλάδας, από αλλοδαπή ανώνυμη εταιρεία ή εταιρεία περιορισμένης ευθύνης «και τα οποία παραμένουν στην αλλοδαπή, ο δικαιούχος του εισοδήματος αποδίδει ο ίδιος τον οφειλόμενο φόρο με την υποβολή δήλωσης, μέσα στον επόμενο μήνα από αυτόν εντός του οποίου έγινε στην αλλοδαπή η καταβολή ή η πίστωση». Επισημαίνεται ότι η ρύθμιση δεν φαίνεται να βρίσκεται σε αρμονία με τα άρθρα 26 παρ. 3 και 28 παρ. 4 περ. δ' του ΚΦΕ (όπως προστίθεται με την παράγραφο 16 του υπό εξέταση άρθρου), συμφώνως προς τα οποία, χρόνος κτήσης του σχετικού εισοδήματος είναι ο χρόνος είσπραξής του (και όχι ο χρόνος πίστωσής του στα βιβλία της εταιρείας που το διανέμει).

Με την παράγραφο 11 ορίζεται ότι οι διατάξεις για την επιβολή παρακρατούμενου φόρου με συντελεστή 25% επί των διανεμόμενων κερδών εφαρμόζονται αναλογικώς και για «τα κέρδη που εξαγει ή πιστώνει μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα προς την έδρα της ή σε άλλη μόνιμη εγκατάστασή της 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 μόνιμη εγκατάσταση, υπό την έννοια της μεταφοράς κεφαλαίων εκτός Ελλάδος, χωρίς πίστωσή τους υπέρ της έδρας της ή άλλης μόνιμης εγκατάστασης. 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 τους (ως μέρισμα), δεν υπάγονται σε φόρο.

18. Επί του άρθρου 16

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 Χρηματιστή-

ριο Αθηνών ή άλλη οργανωμένη αγορά και προβλέπεται η φορολόγησή τους με τις γενικές διατάξεις τόσο για τα φυσικά όσο και για τα νομικά πρόσωπα, καταργουμένων των ρυθμίσεων του άρθρου 16 του ν. 3842/2010 με τις οποίες προβλεπόταν η απαλλαγή των κερδών που προέρχονται από μακροπρόθεσμες επενδύσεις (άνω του ενός έτους διακράτηση των μετοχών).

Ως προς τη φορολογία των κερδών που πραγματοποιούν φυσικά πρόσωπα από πώληση μετοχών σε άλλες ευρωπαϊκές χώρες, από τη συγκριτική μελέτη που είχε διεξαχθεί στο πλαίσιο της επεξεργασίας του ν. 3842/2010 προκύπτουν 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 Γερμανία με συντελεστή 25% από 1-1-2009 (ενώ προγενεστέρως απαλλάσσονταν εάν η συμμετοχή είχε 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%).

Ενόψει των ανωτέρω παρατηρείται ότι κανένα εκ των ανωτέρω Ευρωπαϊκών κρατών δεν φαίνεται να εφαρμόζει σύστημα φορολόγησης, με τις γενικές διατάξεις και κλιμακωτούς συντελεστές, των κερδών από πώληση μετοχών εισηγμένων σε οργανωμένη αγορά, χωρίς απαλλαγή για κέρδη από μακροπρόθεσμες επενδύσεις.

Επίσης, σχετικώς προς το δικαίωμα μεταφοράς ζημίας από πώληση μετοχών για συμψηφισμό με εισοδήματα επόμενων ετών, θα πρέπει, ενδεχομένως, να διευκρινισθεί εάν αυτό καταλαμβάνει και φυσικά πρόσωπα που δεν τηρούν βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, όπως επίσης και εάν ο συμψηφισμός θα μπορεί να γίνει και με εισοδήματα επόμενων ετών από άλλες πηγές.

Περαιτέρω, από τη διατύπωση των προτεινόμενων διατάξεων δημιουργείται προβληματισμός εάν, σε αντίθεση με τις ρυθμίσεις του άρθρου 16 του ν. 3842/2010 και αυτές του άρθρου 16 του ν. 3697/2008, τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα που δεν έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα θα απαλλάσσονται από τη φορολογία των κερδών από πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών.

19. Επί του άρθρου 21 παρ. 7

Με την προτεινόμενη ρύθμιση αυξάνεται από 25% σε 50% το ποσοστό του αμφισβητούμενου κύριου και πρόσθετου φόρου που βεβαιώνεται από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ μετά την άσκηση εμπρόθεσμης προσφυγής. Συμφώνως προς την αιτιολογική έκθεση, η ανωτέρω αύξηση του ποσοστού προβεβαίωσης δεν καταλαμβάνει «τα πρόστιμα για τα οποία βεβαιώνεται το 25%». Δεδομένου, όμως, ότι, βάσει του άρθρου 9 παρ. 4 του ν. 2523/1997, για τη βεβαίωση και καταβολή των προστίμων εφαρμόζονται οι διατάξεις της κύριας φορολογίας και, ειδικώς για τα πρόστιμα του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (πρόστιμα Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων), οι διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος, επισημαίνεται ότι, εάν δεν υπάρξει ειδική νομοθετική ρύθμιση, θα ισχύσει και για αυτά η αύξηση του ποσοστού προβεβαίωσης σε 50%.

20. Επί του άρθρου 21 παρ. 12

Με τις προτεινόμενες διατάξεις ορίζεται ότι οι φορολογικές απαλλαγές για εισοδήματα από ναυτιλιακές δραστηριότητες που περιλαμβάνονται στα

άρθρα 25 και 25 του ν. 27/1975, εξακολουθούν να εφαρμόζονται και υπέρ νομικών προσώπων και μετά τη θέση σε ισχύ του ν. 3842/2010. Παρατηρείται ότι, για την ταυτότητα του λόγου, θα έπρεπε να διατηρηθεί σε ισχύ και το άρθρο 23 του ν. 2843/2000.

21. Επί του άρθρου 21 παρ. 15

Με την προτεινόμενη διάταξη ορίζεται ότι οι διατάξεις του άρθρου 24 παρ. 5 περ. α' του ν. 3867/2010, με τις οποίες προβλέφθηκε η φορολόγηση του 50% των αποδοχών που λαμβάνουν λόγω της υπηρεσίας τους στο εξωτερικό (με εξαίρεση τις προσαυξήσεις κατοικίας και τέκνων) τα πρόσωπα που αναφέρονται στο άρθρο 47 παρ. 3 του ΚΦΕ (υπάλληλοι του Υπουργείου Εξωτερικών και των λοιπών δημόσιων πολιτικών υπηρεσιών, του Ελληνικού Οργανισμού Τουρισμού, της Μόνιμης Αντιπροσωπείας στην Ευρωπαϊκή Ένωση και των στρατιωτικών, που υπηρετούν στην αλλοδαπή, κ.λπ.), ισχύουν αναδρομικά από 1.1.2010. Επισημαίνεται ότι με την 557/2008 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών έχει κριθεί ότι το επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής που καταβάλλεται στο προσωπικό του Υπουργείου Εξωτερικών δεν έχει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος διότι «αντικρίζει πρόσθετες πραγματικές δαπάνες στις οποίες υποβάλλονται οι υπάλληλοι του Υπουργείου Εξωτερικών που αποστέλλονται στην αλλοδαπή για την εκτέλεση της υπηρεσίας που τους έχει ανατεθεί και φέρει τον χαρακτήρα αποζημίωσης».

22. Επί του άρθρου 31 παρ. 4 και 5

Συμφώνως προς την προτεινόμενη παράγραφο 4, «Μέλη του Σώματος Φορολογικών Διαιτητών είναι ο Πρόεδρος, ο Αντιπρόεδρος, οι Πρόεδροι Φορολογικών Διαιτητών και οι Φορολογικοί Διαιτητές, οι οποίοι ασκούν δημόσιο λειτουργήμα, έχουν αποκλειστική απασχόληση και διορίζονται με πενταετή θητεία, η οποία μπορεί να ανανεώνεται». Περαιτέρω, ορίζεται ότι φορολογικοί διαιτητές διορίζονται πρόσωπα εγνωσμένου κύρους και επιστημονικής κατάρτισης ή επαγγελματικής επάρκειας, και ιδίως πρόσωπα που έχουν διατελέσει δικαστικοί λειτουργοί ή έχουν διατελέσει ή είναι ανώτεροι ή ανώτατοι κρατικοί λειτουργοί ή δημόσιοι υπάλληλοι με βαθμό Α' ή καθηγητές ή αναπληρωτές καθηγητές Α.Ε.Ι. ή ανώτατα στελέχη δημόσιων οργανισμών και επιχειρήσεων, εφόσον έχουν δεκαετή εμπειρία στην επίλυση φορολογικών διαφορών ή σε ελεγκτικό φορολογικό έργο ή στην άσκηση καθηκόντων επί φορολογικών θεμάτων στην Κεντρική Υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών. Συναφώς επισημαίνεται ότι, συμφώνως προς τα άρθρα 16 παρ. 6, 87-91 και 101Α του Συντάγματος, την ιδιότητα του κρατικού λειτουργού έχουν οι

καθηγητές ανώτατων εκπαιδευτικών ιδρυμάτων, οι δικαστικοί λειτουργοί και τα μέλη του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

Από τον δικαιοδοτικό χαρακτήρα της διαιτησίας «προκύπτει ότι ο διαιτητής ως τρίτος κριτής πρέπει να ίσταται «υπεράνω των διισταμένων διαδίκων και των αντιτιθεμένων ισχυρισμών» (ΑΠ 1509/1982, ΝοΒ 1983, 1355, 1356). Η έναντι των μερών ανεξαρτησία του σημαίνει ότι ο διαιτητής δεν είναι δυνατό να ταυτίζεται, φυσικώς ή νομικώς, μαζί τους (ΟΛΑΠ 1571/1981, ΝοΒ 1982, 1051, 1052). Επομένως, τα μέρη δεν μπορούν, αυτονοήτως (...) να είναι διαιτητές στις δικές τους υποθέσεις (...). Άλλωστε, η έναντι του πραγματικού υλικού απόσταση σημαίνει ότι ο διαιτητής πρέπει να έρχεται σε επαφή με αυτό αποκλειστικώς υπό τη δικαιοδοτική του ιδιότητα (ΑΠ 1509/1982, ανωτ. αριθ. 2, 1356), ώστε να αποκλείεται ο επηρεασμός του από οποιαδήποτε πρόσβαση σε αυτό (ΑΠ 1009/2002, ΧρίΔ 2002, 925 ΙΙ)» (βλ. Στ. Κουσουλή, Διαιτησία, Ερμηνεία κατ' άρθρο, 2004, σελ. 25 επ. Επίσης, ΟΛΑΠ 421/1987, ΝοΒ 31, 1593 επ., ΕφΑθ 6839/1986, ΕλλΔνη 27, 1989, ΕφΑθ 8945/2000, ΔΕΕ 2001, 412).

Η αρχή, συμφώνως προς την οποία κανείς δεν μπορεί να ορισθεί διαιτητής για δικές του υποθέσεις, διέπει, κατά τα ως άνω, το δικαιο της διαιτησίας. «Πρόκειται για “δημοσίας τάξεως αρχή” (ΑΠ 980/1986, ΕΕΝ 1987, 347, 348). Για τον λόγο αυτό, συμφωνία διαιτησίας, με την οποία ορίζεται το μέρος ως διαιτητής σε δικές του υποθέσεις είναι άκυρη στο σύνολό της και όχι μόνο ως προς το συγκεκριμένο ορισμό διαιτητή. Επομένως διαιτητική απόφαση εκδοθείσα από διαιτητή ταυτιζόμενο, φυσικώς ή νομικώς, με μέρος της διαιτησίας είναι ακυρωτέα... (ΑΠ 980/1986, αντιθ. ΕφΘεσ 2525/2000, Αρμ 2001, 247, 249, κατά την οποία η ταύτιση αυτή θεμελιώνει λόγο εξαιρέσεως)» (βλ., επίσης, Στ. Κουσουλή, όπ. π., σελ. 31-32).

Η ως άνω αρχή θεμελιώνεται περαιτέρω και στην αρχή της ισότητας (άρθρα 110 και 886 ΚΠολΔ), υπό την έννοια της ισοβαρούς συμμετοχής των μερών κατά τον ορισμό του διαιτητικού δικαστηρίου (βλ. Στ. Κουσουλή, όπ. π., σελ. 33. Έτσι, και Κ. Καλαβρό, Το δικαιο της διαιτησίας, τεύχος Α', 1993, σελ. 68 επ.). Εξ άλλου, και μόνη η ύπαρξη εύλογων αμφιβολιών ως προς την αμεροληψία ή ανεξαρτησία του διαιτητή ή η ύπαρξη ιδιαίτερων σχέσεων καθηκόντων ή εξάρτησης προς διάδικο, συνιστά λόγο εξαιρέσεως του από τη σχετική διαδικασία (άρθρα 883 παρ. 2 και 52 παρ. 1 ΚΠολΔ).

Ο ανωτέρω προβληματισμός αφορά κατ' αρχήν τη διαιτησία του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας (άρθρα 871 επ.). Ισχύει, ωστόσο, και στις διαιτησίες των διοικητικών διαφορών, συμπεριλαμβανομένων των φορολογικών, διότι πρόκειται περί εφαρμογής γενικών αρχών με συνταγματικό έρεισμα (βλ. Θ. Φορτσάκη, Διαιτησία και διοικητικές διαφορές, 1998, σελ. 234).

Υπό το φως των ανωτέρω, δημιουργείται προβληματισμός ως προς:

(α) τη συμμετοχή στο Σώμα Φορολογικών Διαιτητών προσώπων τα οποία συνδέονταν ή συνδέονται ακόμη, με ένα από τα μέρη, δηλαδή με το Υπουργείο Οικονομικών (ανώτατοι ή ανώτεροι κρατικοί λειτουργοί ή δημόσιοι υπάλληλοι με βαθμό Α΄ που υπηρετούν ή υπηρέτησαν στο Υπουργείο Οικονομικών, ανώτατα στελέχη δημόσιων οργανισμών και επιχειρήσεων που εποπτεύονται από το Υπουργείο Οικονομικών). Η πρόσθετη προϋπόθεση της δεκαετούς εμπειρίας στην επίλυση φορολογικών διαφορών ή σε ελεγκτικό φορολογικό έργο ή στην άσκηση καθηκόντων επί φορολογικών θεμάτων στην Κεντρική Υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών καθιστά εναργέστερη την ανωτέρω νομική σύνδεση, διότι, ουσιαστικώς, αναγνωρίζεται ρητώς, εν προκειμένω, ότι οι φορολογικοί διαιτητές δεν είναι τρίτα και, συνεπώς, εξ ορισμού αμερόληπτα και ανεξάρτητα προς τα μέρη πρόσωπα, αλλά, αντιθέτως, ότι είναι πρόσωπα που εντάσσονται ή εντάχθηκαν στο παρελθόν στην πλευρά του Δημοσίου, είτε έχοντας υπηρετήσει ή υπηρετώντας σε θέση υπαλλήλου του Υπουργείου Οικονομικών και εποπτευόμενων φορέων του – οπότε τελούν ή τέλεσαν σε σχέση ιεραρχικής εξάρτησης προς τον Υπουργό, συμφώνως προς το υπαλληλικό δίκαιο – είτε έχοντας την ιδιότητα του κρατικού λειτουργού με εμπειρία στην επίλυση των φορολογικών διαφορών και άσκηση καθηκόντων στην κεντρική Υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών.

(β) τη μη συμπερίληψη στο Σώμα Φορολογικών Διαιτητών, δικηγόρων (ορισμένοι εκ των οποίων διαθέτουν εξειδίκευση στο φορολογικό δίκαιο και πείρα στην επίλυση φορολογικών διαφορών), οι οποίοι, κατά τον Κώδικα περί Δικηγόρων (ν.δ. 3026 της 6-8.10.1954 (ΦΕΚ Α΄ 235), είναι άμισθοι δημόσιοι λειτουργοί.

(γ) τον διορισμό των μελών του Σώματος Φορολογικών Διαιτητών, όπως προκύπτει από τις προτεινόμενες διατάξεις, από συμβούλιο που διορίζεται μονομερώς από την πλευρά του ενός διαδίκου (Δημόσιο) και, μάλιστα, χωρίς την πρόβλεψη στον νόμο ιδιαίτερης διαδικασίας που να εξασφαλίζει διαφάνεια και αξιοκρατία, με αποτέλεσμα όχι μόνο τη μη ισοβαρή συμμετοχή, αλλά ούτε καν τη συμμετοχή του άλλου διαδίκου κατά τον ορισμό του διαιτητικού δικαστηρίου.

23. Επί του άρθρου 33 παρ. 1

Από την προτεινόμενη ρύθμιση προκύπτει ότι η υπαγωγή της φορολογικής διαφοράς στο Σώμα Φορολογικών Διαιτητών είναι δυνατή για το Δημόσιο ακόμη και όταν έχει υποβληθεί από τον φορολογούμενο σχετική αίτηση υπαγωγής. Συγκεκριμένως, ορίζεται ότι ο Υπουργός Οικονομικών δηλώνει ε-

ντός προθεσμίας δύο μηνών από την επίδοση της σχετικής αίτησης από τον φορολογούμενο εάν το Δημόσιο «συμφωνεί για τη διαιτητική επίλυση της διαφοράς». Εν προκειμένω παρατηρείται ότι θα έπρεπε να ορίζονται οι λόγοι για τους οποίους το Δημόσιο μπορεί να αρνηθεί την υπαγωγή μιας διαφοράς στο Σώμα Φορολογικών Διαιτητών, ούτως ώστε να είναι εφικτός και ο σχετικός δικαστικός έλεγχος (πρβλ. ΣΤΕ 3037/2008 (Ολομ.), σκ. 8).

24. Επί των άρθρων 36 και 44 παρ. 1

Η αναφορά στον «Σύνδεσμο Ελληνικών Βιομηχανιών» στο άρθρο 36 και στην παράγραφο 1 του άρθρου 44 του Νσχ (Σ.Ε.Β.) πρέπει να αντικατασταθεί από αναφορά στον «Σύνδεσμο Επιχειρήσεων και Βιομηχανιών» (Σ.Ε.Β.), συνεπεία της αλλαγής επωνυμίας του ως άνω σωματείου, η οποία εγκρίθηκε από τη γενική συνέλευση των μελών του κατά τη συνεδρίαση της 24ης Μαΐου 2007 της, μαζί με άλλες τροποποιήσεις του καταστατικού του.

25. Επί του άρθρου 41 παρ. 4 και 5

Με τις παραγράφους 4 και 5 του άρθρου 41 του Νσχ ορίζεται ότι, αν ασκηθεί προσφυγή ενώπιον των αρμόδιων διοικητικών δικαστηρίων κατά ατομικής διοικητικής πράξης της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς με την οποία έχει επιβληθεί χρηματικό πρόστιμο ή, γενικότερα, αν η απόφαση της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς ή της Τράπεζας της Ελλάδος, κατά της οποίας ασκήθηκε προσφυγή, αφορά επιβολή προστίμου, δεν επιτρέπεται η χορήγηση αναστολής για τμήμα του προστίμου που ανέρχεται σε ποσοστό 50% του προστίμου αυτού.

Επισημαίνεται, συναφώς, ότι η τροποποιούμενη με την προτεινόμενη διάταξη ρύθμιση του άρθρου 25 παρ. 3 του ν. 3340/2005, συμφώνως προς την οποία δεν επιτρέπεται χορήγηση αναστολής για τμήμα του προστίμου που ανέρχεται σε ποσοστό του 20%, υπό τον όρο ότι δεν υπερβαίνει το ποσό των 100.000 ευρώ, έχει κριθεί αντισυνταγματική με την ΔΕφΑθ 106/2010 (ΔΕΕ 2010, 932 επ.), διότι αντίκειται «στο άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος, το οποίο ορίζει ότι καθένας έχει δικαίωμα στην παροχή έννομης προστασίας από τα δικαστήρια τόσο κατά την οριστική διαδικασία, όσο και κατά την προσωρινή και κατά το στάδιο της αναγκαστικής εκτελέσεως. Και τούτο διότι τότε μόνο η δικαστική προστασία είναι πλήρης, έγκαιρη και αποτελεσματική. Εξ αυτών παρέπεται, ότι νόμος αποκλείων την παροχή προσωρινής δικαστικής προστασίας εν όλω ή εν μέρει αναιρεί το δικαίωμα παροχής πλήρους δικαστικής προστασίας και ως εκ τούτου αντιβαίνει στο άρθρο 20 παρ. 1 Συντ., όπως εν προκειμένω η διάταξη του άρθρου 25 παρ. 3 του ν. 3340/2005, μη επιτρέπуща τη δυνατότητα αναστολής από το δικαστήριο ποσοστού 20%

του επιβληθέντος προστίμου».

Τα ανωτέρω ισχύουν κατά μείζονα λόγο για τις προτεινόμενες ως άνω διατάξεις, με τις οποίες διευρύνεται από το 20% στο 50% το ποσοστό του προστίμου επί του οποίου δεν επιτρέπεται αναστολή. Είναι, άλλωστε, πάγια η νομολογία του ΣΤΕ για την κατοχύρωση στο άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος της προσωρινής δικαστικής προστασίας. Συμφώνως προς την ΟΛΣΤΕ 718/1993, «ο κοινός νομοθέτης υποχρεούται να εξασφαλίζει την αξίωση για παροχή έννομης προστασίας έναντι των εκτελεστών πράξεων των διοικητικών αρχών. Η προστασία δε αυτή, κατά την έννοια των πιο πάνω διατάξεων, δεν είναι μόνο η οριστική επίλυση της ένδικης διαφοράς, δηλαδή η έκδοση οριστικής απόφασης, αλλά και η προσωρινή έννομη προστασία, η λήψη δηλαδή του κατάλληλου μέτρου για να αποσοβηθεί η ανεπανόρθωτη βλάβη που κατά περίπτωση συνδέεται με την άμεση εκτέλεση της διοικητικής πράξης, ήτοι να αποσοβηθεί η ματαίωση του σκοπού για τον οποίο παρέχεται το ένδικο μέσο.». Μέτρο τέτοιας προσωρινής δικαστικής προστασίας συνιστά η αναστολή και, συνεπώς, εν όλω ή εν μέρει αποκλεισμός της είναι, κατά τα ανωτέρω, αντισυνταγματικός (βλ. Επ. Σπηλιωτόπουλο, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, τόμος 2, 13η έκδοση, 2010, σελ. 178-179 υποσημ. 20).

Περαιτέρω, ο αποκλεισμός του δικαιώματος της αναστολής προσκρούει και στο ευρωπαϊκό δίκαιο και ειδικότερα στο άρθρο 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ, η οποία κυρώθηκε με το ν.δ. 53/1974 (ΦΕΚ Α' 256), και στο άρθρο 47 του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δεδομένου ότι περιλαμβάνεται στην έννοια της αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας [βλ. Σπηλιωτόπουλο, όπ. π., σελ. 179 υποσημ. 20, καθώς και ΔΕΚ (Αποφάσεις της 19.6.1990 στην υπόθεση C-213/89 (Factortame) και της 21.2.1992 στις υποθέσεις C-143/1988 (Zuckerfabrik AG) και C-92/1989 (Zuckerfabrik GmbH)].

26. Επί του άρθρου 42 παρ. 8 περ. α'

Συμφώνως προς την προτεινόμενη ρύθμιση, με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών, Πολιτισμού και Τουρισμού, και Επικρατείας, μετά από εισήγηση του Διοικητικού Συμβουλίου, εγκρίνεται ο εσωτερικός κανονισμός λειτουργίας της εταιρείας με την επωνυμία «ΕΛΛΗΝΙΚΟ Α.Ε.», με τον οποίο καθορίζονται η διάρθρωσή της, οι θέσεις προσωπικού, τα αναγκαία προσόντα για την πρόσληψη στη θέση, οι πάσης φύσεως αποδοχές του προσωπικού και κάθε άλλο σχετικό ζήτημα. Εν προκειμένω διατυπώνεται προβληματισμός ανάλογος με εκείνον που αναπτύχθηκε ανωτέρω επί των άρθρων 2 και 4 παράγραφοι 1 και 6 (παρατήρηση 2) και, ιδίως, παρατηρείται ότι η διάταξη που παρέχει τη νομοθετική εξουσιοδότηση πρέπει να διαγράφει, έστω σε γενικές γραμμές, τα προσόντα για την πρόσληψη προσωπικού

καθώς και την ακολουθητέα διαδικασία επιλογής (βλ. ΣτΕ 3276/1998, 4056/2005), και, περαιτέρω, ότι δεν συνιστούν ειδικότερα ζητήματα η σύσταση θέσεων προσωπικού, οι σχέσεις εργασίας του, η διαδικασία πρόσληψης και η ρύθμιση των αποδοχών του, αλλά ούτε και η διάρθρωση υπηρεσιών (βλ. πρακτικό επεξεργασίας ΣτΕ 578/2002 αναφορικά με το Επιστημονικό και Ερευνητικό Κέντρο Πολιτικής Προστασίας. Επίσης, Χρ. Μουκίου, όπ. π. σελ. 212 επ.).

27. Επί του άρθρου 42 παρ. 86

Συμφώνως προς την παρ. 8 του άρθρου 42 του Νσχ, η εταιρεία υπό την επωνυμία «ΕΛΛΗΝΙΚΟ Α.Ε.» στελεχώνεται με προσωπικό που ήδη υπηρετεί στον ευρύτερο δημόσιο τομέα είτε στο πλαίσιο μεταφοράς και ένταξης είτε μετά από απόσπαση. Προϋπόθεση είναι, συμφώνως προς το α' εδάφιο της περίπτωσης. β' της παρ. 8 του ως άνω άρθρου, το προσωπικό αυτό να «κατέχει τα τυπικά προσόντα της θέσης για την οποία προορίζεται, χωρίς να απαιτείται η κατάληψη αντίστοιχης θέσης με αυτή του φορέα προέλευσης». Η απόσπαση διενεργείται με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών Πολιτισμού και Τουρισμού, Επικρατείας και του κατά περίπτωση αρμόδιου Υπουργού, χωρίς να απαιτείται γνώμη του φορέα προέλευσης. Η διάρκεια της απόσπασης ορίζεται μέχρι δύο χρόνια και μπορεί να παραταθεί, με απόφαση των ίδιων Υπουργών, μια ή περισσότερες φορές για ίσο χρονικό διάστημα.

Στο πλαίσιο αυτό επισημαίνονται τα ακόλουθα: Η απόσπαση υπαλλήλων του δημοσίου ή ν.π.δ.δ. σε δημόσια υπηρεσία ή ν.π.δ.δ. αποτελεί υπηρεσιακή μεταβολή προσωρινού χαρακτήρα (ΣτΕ 659, 660/2005) και, ως εκ τούτου, επιτρέπεται υπό αυστηρές τυπικές και ουσιαστικές προϋποθέσεις (βλ. Γνμδ ΝΣΚ 124/2010). Ουσιαστικές προϋποθέσεις αποτελούν οι, κατ' άρθρο 68 παρ. 1, 4 και 8 του «Κώδικα Κατάστασης Δημοσίων Πολιτικών Διοικητικών Υπαλλήλων και Υπαλλήλων Ν.Π.Δ.Δ.» (ο οποίος κυρώθηκε με τον ν. 3528/2007), σοβαρές και επείγουσες υπηρεσιακές ανάγκες, ο περιορισμένος χρόνος απόσπασης και η πάροδος ορισμένου χρόνου για νέα απόσπαση. Ειδικώς ως προς την προϋπόθεση της συνδρομής σοβαρών και επείγουσων υπηρεσιακών αναγκών έχει κριθεί ότι οι αποσπάσεις προσωπικού δεν μπορούν να χρησιμοποιούνται ως μέσο προς ικανοποίηση πάγιων υπηρεσιακών αναγκών (βλ. ΣτΕ 420/1991, Γνμδ ΝΣΚ 124/2010).

Η απόσπαση προϋποθέτει συναίνεση του υπαλλήλου, και μόνο κατ' εξαίρεση μπορεί να ενεργείται ως υποχρεωτική, υπό τις εξής προϋποθέσεις: ότι προβλέπεται ρητώς από τον νόμο και ότι δεν καθίστανται «τελείως διάφορα τα καθήκοντα του υπαλλήλου σε σχέση με εκείνα της υπηρεσίας από την οποία αποσπάσθηκε» (ΣτΕ 277/1986. Επίσης, βλ. Α. Τάχο/Ι. Συμεωνίδη, όπ. π.,

άρθρο 68 Υ.Κ., σελ. 721). Η απόσπαση πρέπει να γίνεται σε θέση αντίστοιχου βαθμού και κλάδου προς εκείνον στον οποίο ανήκει (ΔΕΦΑΘ 2653/1988).

Περαιτέρω, ως προς το ζήτημα του χρονικού περιορισμού, έχει κριθεί ότι ο υπάλληλος δεν πρέπει να αποξενώνεται για μεγάλο χρονικό διάστημα από τα κύρια καθήκοντά του (βλ. ΣΤΕ 665/1986) και, συνεπώς, η απόσπαση χωρίς χρονικό περιορισμό θεωρείται ότι καταστρατηγεί τις έννοιες της μετάθεσης και της μετάταξης (βλ. Α.Ι. Τάχο, ΕρμΥΚ, 1999, σελ. 567, καθώς και Γνμδ ΝΣΚ 124/2010). Με απόσπαση χωρίς χρονικό περιορισμό εξισώνεται η απόσπαση με δυνατότητα παρατάσεων, εφόσον δεν τίθεται σχετικό όριο (Γνμδ ΝΣΚ 124/2010).

Ειδικές διατάξεις που ρυθμίζουν τα ζητήματα ορισμένων αποσπάσεων κατά διαφορετικό προς τα ως άνω τρόπο και έχουν εκδοθεί μετά τη δημοσίευση του «Κώδικα Κατάστασης Δημοσίων Πολιτικών Διοικητικών Υπαλλήλων και Υπαλλήλων Ν.Π.Δ.Δ.», πρέπει να ερμηνεύονται υπό το πρίσμα του, όπως επιβάλλει η «νομική φύση του Υπαλληλικού Κώδικα ως πλήρους συστήματος κανόνων» (Γνμδ ΝΣΚ 124/2010).

Διατυπώνεται, επομένως, προβληματισμός ως προς τις αποσπάσεις προσωπικού από τον ευρύτερο δημόσιο τομέα στην εταιρεία «ΕΛΛΗΝΙΚΟ Α.Ε.», οι οποίες γίνονται, ουσιαστικώς, χωρίς χρονικό περιορισμό, δεδομένου ότι μπορούν να παρατείνονται επ' αόριστον και, μάλιστα, χωρίς να απαιτείται σχετική αίτηση του υπαλλήλου, αλλά και χωρίς να γίνεται επίκληση σοβαρών και επειγουσών αναγκών στην αιτιολογική έκθεση. Κατά τούτο, συνιστούν, ενδεχομένως, κατ' αποτέλεσμα, μέσο κάλυψης πάγιων υπηρεσιακών αναγκών της εταιρείας, γεγονός που, συμφώνως με τα ανωτέρω, δεν επιτρέπεται (βλ. Α.Ι. Τάχο, ΕρμΥΚ, 1999, σελ. 567, καθώς και Γνμδ ΝΣΚ 124/2010).

Αλλά και περαιτέρω, η καθιέρωση της δυνατότητας αναγκαστικής απόσπασης προσωπικού, χωρίς γνώμη του φορέα από τον οποίο προέρχεται και χωρίς να προβλέπεται κατάληψη αντίστοιχης θέσης με αυτή του φορέα προέλευσης, εγείρει προβληματισμό ως προς τη συμβατότητά της προς την αρχή της αναλογικότητας (άρθρα 5 παρ. 1 και 25 παρ. 1 του Συντάγματος). Και αυτό, διότι δεν προκύπτει από την αιτιολογική έκθεση ότι το ως άνω, ενδεχομένως, επαχθές για τον υπάλληλο, μέτρο – εφόσον ενδέχεται να ισοδυναμεί, κατά περίπτωση, με δυσμενή μεταβολή συνθηκών και όρων εργασίας ή, ακόμη, σε ακραίες περιπτώσεις και με υπηρεσιακό υποβιβασμό – είναι όμως αναγκαίο και πρόσφορο για την πραγμάτωση του προστατευόμενου υπηρεσιακού συμφέροντος (της στελέχωσης της εταιρείας) και ότι η κάλυψη των θέσεων δεν μπορούσε να επιτευχθεί και με άλλον, λιγότερο επαχθή τρόπο, λ.χ., με απόσπαση κατόπιν σχετικής αίτησης ή με συναίνεση του α-

ποσώμενου και συγκεκριμένη χρονική διάρκεια, με μετάταξη κ.λπ.. Συνεπώς, οι περιορισμοί που επιβάλλονται κατά τα ανωτέρω στον αποσπώμενο υπάλληλο προσκρούουν, ενδεχομένως, στη συνταγματικώς κατοχυρωμένη αρχή της αναλογικότητας.

Ειδικώς ως προς το ζήτημα της δυνατότητας απόσπασης προσωπικού και σε θέση που δεν είναι αντίστοιχη προς αυτή που κατείχε στον φορέα προέλευσής του, χωρίς τη συναίνεση του αποσπώμενου και χωρίς προηγούμενη γνώμη του φορέα προέλευσης, επισημαίνονται τα ακόλουθα: Δεδομένου ότι από τη διατύπωση της εν λόγω διάταξης συνάγεται ότι δεν αποκλείεται να αποσπασθεί υπάλληλος σε θέση με λιγότερα τυπικά προσόντα από εκείνα που διαθέτει, ερωτάται εάν η θέση, για την οποία προορίζεται ο αποσπώμενος υπάλληλος, πρέπει να συνδέεται με τα τυπικά προσόντα που διαθέτει, ακόμη και όταν δεν είναι αντίστοιχη προς τη θέση που κατείχε. Σε περίπτωση αποφαιτικής απάντησης, τέτοια απόσπαση θα προσέκρουε, και για τον λόγο αυτόν, στην αρχή της αναλογικότητας, όπως αναφέρθηκε ανωτέρω (Βλ. ΔΕΦΑθ 2653/1988, συμφώνως προς την οποία, η απόσπαση του υπαλλήλου πρέπει να γίνεται σε θέση αντίστοιχου βαθμού και κλάδου προς εκείνον στον οποίο αυτός ανήκει).

28. Επί του άρθρου 47 παρ. 6

Συμφώνως προς την παρ. 6 του άρθρου 47 του Νσχ, το κατώτατο όριο προμήθειας των εμπορών χονδρικής και λιανικής πώλησης των καπνοβιομηχανικών προϊόντων ορίζεται σε 8,3% και 31,3%, αντιστοίχως, επί της τιμής λιανικής προ φόρων. Η διάταξη αυτή ισχύει έως την 31.12.2011. Συναφώς επισημαίνεται ότι γεννάται προβληματισμός ως προς το συμβατό της ως άνω διάταξης προς το ευρωπαϊκό δίκαιο και ιδίως προς το άρθρο 9 παρ. 1 εδ. β' και γ' της Οδηγίας 95/59/ΕΚ του Συμβουλίου της 27ης Νοεμβρίου 1995 «περί των φόρων, πλην των φόρων κύκλου εργασιών, οι οποίοι επιβαρύνουν την κατανάλωση των επεξεργασιών καπνών», τα οποία ορίζουν ότι «Οι καπνοβιομήχανοι ή, κατά περίπτωση, οι αντιπρόσωποι ή εντολοδόχοι τους στην Κοινότητα καθώς και οι εισαγωγείς από τρίτες χώρες καθορίζουν ελεύθερα τις ανώτερες τιμές λιανικής πώλησης κάθε προϊόντος σε κάθε κράτος μέλος στο οποίο προορίζεται να διατεθεί στην κατανάλωση. Η διάταξη του δευτέρου εδαφίου δεν εμποδίζει την εφαρμογή των εθνικών νομοθεσιών όσον αφορά τον έλεγχο των τιμών, εφόσον οι νομοθεσίες αυτές δεν αντιβαίνουν προς την κοινοτική νομοθεσία». Βλ., σχετικώς, αποφάσεις της 4.3.2010 στις υποθέσεις C-197/08 (Επιτροπή κατά Γαλλικής Δημοκρατίας), C-198/08 (Επιτροπή κατά Δημοκρατίας της Αυστρίας) και C-221/08 (Επιτροπή κατά Ιρλανδίας). Επίσης Απόφαση του ΔΕΚ της 19.10.2000 στην υπόθεση C-216/1998

(Επιτροπή κατά Ελληνικής Δημοκρατίας), η οποία οδήγησε στην κατάργηση του άρθρου 14 του ν. 1439/1984 με το άρθρο 19 παρ. 1 του ν. 2093/1992.

Αθήνα, 15 Μαρτίου 2011

Οι Εισηγητές
Αθανασία Διονυσοπούλου
Αθηνά Κοντογιάννη
Επιστημονικές Συνεργάτιδες
Γιώργος Φωτόπουλος
Ειδικός Επιστημονικός Συνεργάτης

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

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

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

