



ΒΟΥΛΗ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΩΝ

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

### ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΝΟΜΟΣΧΕΔΙΟΥ

#### *«Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων και άλλες διατάξεις»*

##### **I. Γενικές παρατηρήσεις**

Το φερόμενο προς συζήτηση και ψήφιση Νοσχ, όπως διαμορφώθηκε από την αρμόδια Διαρκή Επιτροπή, αποτελείται από 55 άρθρα.

Με το Κεφάλαιο Α' (άρθρα 1 έως 13) θεσπίζονται νέες διατάξεις που αφορούν τον Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.). Συγκεκριμένως, ορίζεται το πεδίο εφαρμογής του εν λόγω φόρου, το αντικείμενό του, καθώς και το ότι ισούται με το άθροισμα του κύριου φόρου επί κάθε ακινήτου, και του συμπληρωματικού φόρου επί της συνολικής αξίας των δικαιωμάτων επί των ακινήτων του υποκειμένου στον φόρο (άρθρο 1), καθορίζονται τα υποκείμενα του φόρου (άρθρο 2), οι περιπτώσεις απαλλαγής από αυτόν (άρθρο 3) και ο τρόπος προσδιορισμού του κύριου φόρου του ΕΝ.Φ.Ι.Α., ο οποίος υπολογίζεται αυτοτελώς για κάθε κτίσμα ή γήπεδο (εντός ή εκτός σχεδίου πόλεως ή οικισμού) βάσει της γεωγραφικής θέσης, της επιφάνειας, της χρήσης, της παλαιότητας, του ορόφου και του αριθμού προσόψεων του κτίσματος, ενώ για τα γήπεδα λαμβάνεται υπόψη η γεωγραφική θέση, ο συντελεστής δόμησης, η επιφάνεια, η πρόσοψη, η χρήση, η άρδευση (άρθρο 4). Επίσης, καθορίζεται ο τρόπος υπολογισμού του συμπληρωματικού φόρου του ΕΝ.Φ.Ι.Α., ο οποίος επιβάλλεται επί της συνολικής αξίας των ακινήτων του φορολογούμενου, με κλίμακα προοδευτικών συντελεστών από 1% έως 1% και αφορολόγητη αξία 300.000 ευρώ για τα φυσικά πρόσωπα, και με αναλογικό συντελεστή (5% ή 2,5%), χωρίς αφορολόγητη αξία, για τα νομικά πρόσωπα (άρθρο 5). Ρυθμίζονται ζητήματα υποβολής της σχετικής δήλωσης (άρθρο 6) και καταβολής του φόρου (άρθρο 8), προβλέπεται η χορήγηση εκπτώσεων και αναστολής πληρωμής του για συγκεκριμένες κατηγορίες προ-

## 2

σώπων (άρθρο 7) και θεσπίζεται η δυνατότητα μερικής ή ολικής εξόφλησης του δια της μεταβίβασης του ακινήτου σε τρίτον και εκχώρησης της απαίτησης καταβολής του τιμήματος στο Δημόσιο (άρθρο 10). Τέλος, εισάγονται ρυθμίσεις με τις οποίες καθορίζονται οι υποχρεώσεις τρίτων κατά την κατάρτιση δικαιοπραξίας επί ακινήτου που υπάγεται στον ΕΝ.Φ.Ι.Α. (άρθρο 9), εναρμονίζονται με τις απαιτήσεις του φόρου οι σχετικές με την υποβολή δηλώσεων στοιχείων ακινήτων διατάξεις (άρθρο 12), ορίζεται ως πόρος των ΟΤΑ ποσοστό επί των συνολικών ετήσιων εισπράξεων του ΕΝ.Φ.Ι.Α., θεσπίζονται μεταβατικές διατάξεις και καταργούνται άλλες διατάξεις (άρθρο 13).

Με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Β΄ (άρθρα 14 έως 20) θεσπίζεται τριετής οικονομική παροχή της ναυτιλιακής κοινότητας προς το Ελληνικό Δημόσιο για την αντιμετώπιση της οικονομικής κρίσης (άρθρο 14), περιορίζονται οι φορολογικές απαλλαγές αλλοδαπών εταιρειών πλοιοκτητριών πλοίων υπό ξένη σημαία καθώς και των μετόχων ή εταιρών τους (άρθρο 15), και εισάγονται ρυθμίσεις που αφορούν το μέτρο της απόσυρσης των αυτοκινήτων οχημάτων (άρθρο 16) και το δασμολογικό καθεστώς που διέπει τη μεταβίβαση από τις Ιερές Μονές του Αγίου Όρους ειδών, συμπεριλαμβανομένων των αυτοκινήτων, που έχουν παραληφθεί ατελώς (άρθρο 17). Περαιτέρω, ρυθμίζονται ζητήματα αποφυγής διπλής φορολογίας, υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων και ενδοομικών συναλλαγών (άρθρο 18), οργανωτικά θέματα των υπηρεσιών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (άρθρο 19) και άλλων διευθύνσεων και υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών (άρθρο 20).

Με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ΄ (άρθρα 21 έως 26) εισάγονται τροποποιήσεις στον νέο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013), με τις οποίες ορίζονται, μεταξύ άλλων, οι περιπτώσεις που φυσικό πρόσωπο εξαιρείται από το καθεστώς του φορολογικού κατοίκου Ελλάδας παρά τη συμπλήρωση του προβλεπόμενου χρονικού διαστήματος παρουσίας του σε αυτήν (άρθρο 21), τροποποιούνται και συμπληρώνονται διατάξεις σχετικώς με τη φορολογία φυσικών (άρθρο 22) και νομικών προσώπων (άρθρο 23), την παρακράτηση φόρου (άρθρο 24) και τον τρόπο προσδιορισμού και καταβολής του φόρου εισοδήματος (άρθρο 25), θεσπίζονται μεταβατικές διατάξεις και καταργούνται άλλες διατάξεις φορολογίας εισοδήματος (άρθρο 26).

Με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Δ΄ (άρθρα 27 έως 30) προβλέπεται η εννοποίηση των αρμόδιων για τη διαχείριση του δημόσιου χρέους φορέων μέσω της σύστασης Διεύθυνσης Δημόσιου Χρέους εντός του Οργανισμού Διαχείρισης Δημόσιου Χρέους (Ο.Δ.ΔΗ.Χ.) και μεταφοράς σε αυτή των αρμοδιοτήτων της Διεύθυνσης Δημοσίου Χρέους του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους, η οποία καταργείται (άρθρο 27), προστίθενται αρμοδιότητες στις Υπηρεσίες Δημοσιονομικού Ελέγχου (άρθρο 28), τροποποιείται η διαδικασία ε-

λέγχου των φορέων που επιχορηγούνται ή χρηματοδοτούνται από φορείς της Γενικής Κυβέρνησης (άρθρο 29) και τίθεται σε εφαρμογή πρόγραμμα εθελοντικής διαδημοτικής κινητικότητας για τον εξορθολογισμό της κατανομής του ανθρώπινου δυναμικού των ΟΤΑ α΄ βαθμού (άρθρο 30).

Με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Ε΄ (άρθρα 31 έως 39) εισάγονται ρυθμίσεις που αποσκοπούν στη διευκόλυνση της αξιοποίησης της δημόσιας περιουσίας, όταν σε αυτή υφίστανται αυθαίρετες κατασκευές (άρθρο 31), τροποποιούνται διατάξεις του ν. 4182/2013 (άρθρο 32), του ειδικού φόρου ακινήτων καθώς και της φορολογίας των Αωνύμων Εταιρειών Επενδύσεων σε Ακίνητη Περιουσία του ν. 2778/1999 (άρθρο 33). Περαιτέρω, ρυθμίζονται ζητήματα που αφορούν την οργανωτική δομή και τις αρμοδιότητες της Επιτροπής Εποπτείας και Ελέγχου Παιγνίων (άρθρο 34), τη λειτουργία της τριμελούς Επιτροπής Ελέγχου της ΟΠΑΠ ΑΕ (άρθρο 35) και την εποπτεία των οικοδομικών συνεταιρισμών (άρθρο 36), και προβλέπονται συνέπειες για όσους φορείς παραβιάζουν την υποχρέωσή τους να διενεργούν τη μισθοδοσία τους μέσω της Ενιαίας Αρχής Πληρωμής (άρθρο 37). Τέλος, ρυθμίζονται ζητήματα που προέκυψαν από τη διακοπή της χρηματοδότησης του Δημοσίου προς τις θυγατρικές της ΕΟΜΜΕΧ Α.Ε., διευρύνεται η δυνατότητα πρόσβασης στο επάγγελμα του πιστοποιημένου εκτιμητή (άρθρο 38) και θεσπίζεται νέο πρότυπο πιστοποίησης ποιότητας των δημόσιων και ιδιωτικών Κέντρων Τεχνικού Ελέγχου Οχημάτων (άρθρο 39).

Με τις διατάξεις του Κεφαλαίου ΣΤ΄ (άρθρα 40 έως 55) τροποποιούνται διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013) και, συγκεκριμένα, διευρύνεται το πεδίο εφαρμογής του και ρυθμίζονται θέματα που αφορούν την κοινοποίηση προς τον φορολογούμενο πράξεων της φορολογικής διοίκησης (άρθρο 40), την υποχρέωση ενημέρωσης της τελευταίας για οποιαδήποτε μεταβολή των στοιχείων του φορολογούμενου (άρθρο 41) και τις προϋποθέσεις για τη χορήγηση αποδεικτικού ενημερότητας και βεβαίωσης οφειλής (άρθρο 42). Περαιτέρω, τροποποιούνται διατάξεις του τέταρτου (άρθρο 43), πέμπτου (άρθρο 44), έκτου (άρθρο 45), έβδομου (άρθρο 46), όγδοου (άρθρο 47), ένατου (άρθρο 48), δέκατου (άρθρο 49), ενδέκατου (άρθρο 50) και δωδέκατου (άρθρο 51) κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ρυθμίζονται ζητήματα του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (άρθρο 52), τροποποιούνται αρμοδιότητες του ΣΔΟΕ (άρθρο 53), αναβάλλεται για ένα ακόμη έτος η επιβολή φόρου επί των τηλεοπτικών διαφημίσεων (άρθρο 54) και ορίζεται η έναρξη ισχύος των διατάξεων του παρόντος (άρθρο 55).

## II. Παρατηρήσεις επί των επί μέρους άρθρων του Νσχ

### 1. Επί των άρθρων 1, 4 και 5

Συμφώνως προς το άρθρο 1 παρ. 3, «ο ΕΝ.Φ.Ι.Α ισούται με το άθροισμα του κύριου φόρου επί του κάθε ακινήτου και του συμπληρωματικού φόρου επί της συνολικής αξίας των δικαιωμάτων επί των ακινήτων του υποκειμένου στον φόρο». Γλωσσική, κατ' αρχάς, παρατήρηση: να απαλειφθεί το «του» προ της λέξης «φόρου». Ο κύριος φόρος, συμφώνως προς το άρθρο 4 του Νσχ, υπολογίζεται αυτοτελώς για κάθε κτίσμα ή γήπεδο (εντός ή εκτός σχεδίου πόλεως ή οικισμού) του φορολογουμένου. Ο υπολογισμός του φόρου επί των κτισμάτων γίνεται βάσει της γεωγραφικής θέσης, της επιφάνειας, της χρήσης, της παλαιότητας, του ορόφου και του αριθμού προσόψεων του κτίσματος, ενώ για τα γήπεδα λαμβάνεται υπόψη η γεωγραφική θέση, ο συντελεστής δόμησης, η επιφάνεια, η πρόσοψη, η χρήση, η άρδευση. Ο συμπληρωματικός φόρος, συμφώνως προς το άρθρο 5 του Νσχ, υπολογίζεται επί της συνολικής αξίας των ακινήτων του φορολογουμένου, η αξία των οποίων υπολογίζεται δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 32 του ν. 3842/2010. Για τα φυσικά πρόσωπα προβλέπεται κλίμακα προοδευτικών συντελεστών με αφορολόγητη αξία 300.000 ευρώ, ενώ δεν υπάγεται σε συμπληρωματικό φόρο η αξία των γηπέδων. Τα νομικά πρόσωπα φορολογούνται με αναλογικό συντελεστή (5% ή 2,5%), χωρίς αφορολόγητη αξία.

Ως προς το ζήτημα του τρόπου υπολογισμού του κύριου φόρου, δηλαδή με συντελεστή φόρου εκπεφρασμένο σε ευρώ ανά τετραγωνικό μέτρο κτίσματος ή γηπέδου, αντί με αναλογικό συντελεστή (ή κλίμακα συντελεστών) επί της αξίας του ακινήτου, παρατηρείται ότι με την ΣτΕ 1972/2012 (Ολομ.), επί συναφούς ρυθμίσεως του άρθρου 53 του ν. 4021/2011, κρίθηκε, κατά πλειοψηφία, ότι δεν παραβιάζονται οι αρχές της καθολικότητας και ισότητας του φόρου. Περαιτέρω, ως προς την παράλληλη επιβολή δύο φόρων επί του ίδιου αντικειμένου, αλλά με διαφορετική βάση υπολογισμού, παρατηρείται ότι η ως άνω διπλή φορολόγηση δεν φαίνεται να παραβιάζει τις ανωτέρω συνταγματικές αρχές, διότι το Σύνταγμα δεν απαγορεύει καταρχήν τη διπλή φορολόγηση. Είναι, όμως, προφανές ότι η επιβολή φόρου ακίνητης περιουσίας με κριτήριο τη συνολική αξία της περιουσίας του υποκειμένου στον φόρο, αντί της αυτοτελούς επιβολής φόρου ανά ακίνητο, βρίσκεται εγγύτερα στο πνεύμα του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος, λαμβανομένου υπόψη ότι η φοροδοτική ικανότητα κρίνεται εν τέλει στο επίπεδο του υποκειμένου σε φόρο, και δεν εξαντλείται στο επίπεδο του αντικειμένου του φόρου.

## **2. Επί του άρθρου 1**

Με τις προτεινόμενες ρυθμίσεις της παραγράφου 1 ορίζεται ότι ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. επιβάλλεται σε ακίνητα που «ανήκουν σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή κάθε είδους νομικές οντότητες». Θα ήταν σκόπιμο η έννοια «νομικές οντότητες» να οριστεί κατά παραπομπή στις αντίστοιχες διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (άρθρο 2 περ. δ' ν. 4172/2013) ή του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 3 περ. δ' ν. 4174/2013).

Περαιτέρω, με την παράγραφο 5 ορίζεται ότι «για τον καθορισμό του ΕΝ.Φ.Ι.Α. λαμβάνεται υπόψη η πραγματική κατάσταση του ακινήτου». Ορίζεται δε ότι η «πραγματική κατάσταση του ακινήτου προκύπτει από την οριστική εγγραφή στο κτηματολογικό γραφείο», εκτός αν «η πραγματική επιφάνεια του ακινήτου υπερβαίνει αυτή που αναγράφεται στην οριστική εγγραφή στο κτηματολογικό γραφείο ή στον τίτλο κτήσης ή στην άδεια οικοδομής ή έχει γίνει αλλαγή της χρήσης του ακινήτου», οπότε λαμβάνεται υπόψη η πραγματική επιφάνεια και η πραγματική χρήση του ακινήτου. Στο μέτρο που ως κριτήριο για την επιβολή του φόρου λαμβάνεται η πραγματική κατάσταση του ακινήτου, κατά σύμφωνη προς το Σύνταγμα (αρχή της φορολογικής ισότητας) ερμηνεία, αυτονόητο είναι ότι ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. θα επιβάλλεται βάσει της πραγματικής κατάστασης του ακινήτου, ακόμη και σε περιπτώσεις που αυτή είναι μικρότερη από την αναγραφόμενη «στην οριστική εγγραφή στο κτηματολογικό γραφείο».

## **3. Επί του άρθρου 2**

Με την παράγραφο 2 περ. στ' ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι υποκείμενο του φόρου είναι και ο σύνδικος της πτώχευσης. Δεδομένου ότι ο σύνδικος δεν έχει ούτε αποκτά εμπράγματα δικαιώματα επί της ακίνητης περιουσίας του πτωχού, απλώς δε έχει την εξουσία διοίκησης (διαχείρισης και διάθεσης) της πτωχευτικής περιουσίας (άρθρο 17 παρ. 1 Πτωχευτικού Κώδικα), η ρύθμιση πρέπει να τροποποιηθεί και να προβλεφθεί ότι ο σύνδικος δεν είναι υποκείμενο του φόρου, αλλά υπόχρεος για την υποβολή της δήλωσης για λογαριασμό του πτωχού (βλ. αντίστοιχη ρύθμιση του άρθρου 33 παρ. 4 του ν. 3842/2010 για τον φόρο ακίνητης περιουσίας νομικών προσώπων).

Επίσης, με την παράγραφο 4 θεσπίζονται κανόνες επιμερισμού του φόρου σε περίπτωση που επί ακινήτου ή ακινήτων έχει συσταθεί επικαρπία. Σημειώνεται ότι οι προτεινόμενες διατάξεις ρυθμίζουν μόνο περιπτώσεις ισόβιας επικαρπίας, και όχι επικαρπίας ορισμένου χρόνου.

## 6

### 4. Επί του άρθρου 5

Από τη διατύπωση της προτεινόμενης παραγράφου 2 συνάγεται ότι για τον προσδιορισμό του συμπληρωματικού φόρου των φυσικών προσώπων εξαιρείται η αξία όλων των γηπέδων, και όχι μόνο αυτών που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως ή οικισμού, όπως αναφέρεται στην αιτιολογική έκθεση. Επίσης, για λόγους κωδικοποίησης των διατάξεων του νέου φόρου σε ενιαίο κείμενο, οι ρυθμίσεις του άρθρου 32 του ν. 3842/2010, όπως τροποποιούνται από το άρθρο 13 του Νσχ, πρέπει να ενταχθούν νομοτεχνικώς στο υπό εξέταση Νσχ.

### 5. Επί του άρθρου 7

Με την προτεινόμενη παράγραφο 1 προβλέπεται έκπτωση (ορθότερα: μείωση) 50% επί του οφειλόμενου ΕΝ.Φ.Ι.Α., και με την παράγραφο 2, υπό προϋποθέσεις, 100% έκπτωση (ορθότερα: απαλλαγή), εφόσον πληρούνται κριτήρια οικονομικής αδυναμίας καταβολής του φόρου, συναρτώμενα προς το οικογενειακό φορολογητέο εισόδημα του προηγούμενου έτους και την επιφάνεια των κτισμάτων επί των οποίων ο φορολογούμενος ή η σύζυγος ή τα εξαρτώμενα τέκνα του έχουν εμπράγματα δικαιώματα. Συγκεκριμένως, ορίζεται ότι «έκπτωση» δικαιούται ο φορολογούμενος εφόσον: (α) «το συνολικό φορολογητέο οικογενειακό εισόδημα του προηγούμενου φορολογικού έτους σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε δεν υπερβαίνει τις εννέα χιλιάδες ευρώ (€9.000), προσαυξημένο κατά χίλια ευρώ (€1.000) για τον ή την σύζυγο και κάθε εξαρτώμενο μέλος» και (β) «το σύνολο της επιφάνειας των κτισμάτων στα οποία κατέχουν δικαιώματα της παραγράφου 2 του άρθρου 1, ο υπόχρεος δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, ο ή η σύζυγος και τα εξαρτώμενα τέκνα της οικογένειάς του, λαμβανομένου υπόψη του ποσοστού συνιδιοκτησίας, δεν υπερβαίνει τα εκατόν πενήντα τετραγωνικά μέτρα».

Επισημαίνεται, καταρχάς, ότι η θέσπιση του πρώτου ως άνω εισοδηματικού κριτηρίου φαίνεται να μειώνει την αποτελεσματικότητα του δεύτερου κριτηρίου που συναρτάται με το αντικείμενο του φόρου (κτίσματα επιφανείας έως 150 τ.μ.), δεδομένου ότι, επί παραδείγματι, η ύπαρξη ιδιόκτητης οικογενειακής κατοικίας (κτίσματος) επιφανείας κυρίων χώρων 120 τ.μ., μολονότι πληροί το β' ως άνω κριτήριο (διότι δεν υπερβαίνει τα 150 τ.μ.), δημιουργεί (τεκμαρτό) οικογενειακό φορολογητέο εισόδημα της τάξης των 10.800 ευρώ (άρθρο 31 παρ. 1 περ. α' και θ' του ν.4172/2013), το οποίο αποκλείει την εφαρμογή της «έκπτωσης» από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α., διότι υπερβαίνει το α' ως άνω εισοδηματικό κριτήριο. Ως προς το ζήτημα της εισαγωγής εισοδηματικού κριτηρίου επί φόρου επιβαλλόμενου επί της περιουσίας, σημειώνεται ότι το Γερμανικό Ομοσπονδιακό Συνταγματικό Δικαστήριο έκρινε, με

την απόφασή του της 22.6.1995 (BVerfGE, 93, 121), μεταξύ άλλων, ότι η επιβολή φόρου ακίνητης περιουσίας, παραλλήλως προς άλλους υφισταμένους φόρους, δεν πρέπει θίγει τον πυρήνα του δικαιώματος της ιδιοκτησίας, καθώς και ότι ο φόρος πρέπει να μπορεί να καταβάλλεται ετησίως από τα εισοδήματα τα οποία προέρχονται κατά συνήθη χρήση από την περιουσία αυτή. Περαιτέρω, με αφετηρία την παραδοχή ότι το εισόδημα το οποίο προκύπτει από την περιοδική εκμετάλλευση της περιουσίας πρέπει μεν να συμβάλλει στην κάλυψη των δημοσίων βαρών, συγχρόνως, όμως, ένα τμήμα του πρέπει να παραμένει εις χείρας του φορολογουμένου, έθεσε το σχετικό όριο στο ήμισυ του ως άνω εισοδήματος, υπό την έννοια ότι η συνολική φορολογική επιβάρυνση της ακίνητης περιουσίας δεν μπορεί να υπερβαίνει, κατά προσέγγιση, το ήμισυ του εισοδήματος που παράγεται από αυτή (Halbteilungsgrundsatz, αρχή της «διαίρεσεως εις το ήμισυ»). Συναφώς, το Γαλλικό Συνταγματικό Συμβούλιο (Conseil Constitutionnel) έκρινε, με την 98-405 DC απόφασή του της 29.12.1998 επί του φόρου αλληλεγγύης επί της (κινητής και ακίνητης) περιουσίας (Impôt de Solidarité sur la Fortune), ότι ο ως άνω φόρος κατοχής της περιουσίας πρέπει να μπορεί να καταβάλλεται διά των εισοδημάτων που παράγει αυτή και, συνεπώς, για να είναι η φορολόγηση της περιουσίας συνταγματικώς ανεκτή, πρέπει η κατοχή της να συνδέεται και με παραγωγή εισοδήματος (βλ., σχετ., Ευ. Μπακάλη, Φορολογικοί Περιορισμοί της Ιδιοκτησίας, Αθήνα, 2008).

Περαιτέρω, για την αναγνώριση της ως άνω «έκπτωσης» από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. τίθεται ως πρόσθετη προϋπόθεση «ο φορολογούμενος, ή ο/η σύζυγος και τα εξαρτώμενα τέκνα της οικογένειάς του να μην έχουν ή να μην ευθύνονται με ληξιπρόθεσμες οφειλές προς το Δημόσιο και τα Ασφαλιστικά Ταμεία». Παρατηρείται ότι η ως άνω πρόσθετη προϋπόθεση παρίσταται αντίθετη με τον σκοπό της προτεινόμενης ρύθμισης, ο οποίος, κατά την προτεινόμενη διάταξη, είναι η μείωση ή απαλλαγή από τον φόρο προσώπων που βρίσκονται σε «οικονομική αδυναμία πληρωμής» του, δεδομένου ότι η ύπαρξη ληξιπρόθεσμων οφειλών συνιστά τεκμήριο έλλειψης χρηματικών πόρων από πλευράς του οφειλέτη, και όχι ένδειξη οικονομικής του δυνατότητας για την καταβολή του ΕΝ.Φ.Ι.Α., λαμβανομένων υπόψη και των διοικητικών και ποινικών κυρώσεων που αντιμετωπίζουν τα πρόσωπα που έχουν ληξιπρόθεσμες οφειλές προς το Δημόσιο, καθώς και των προβλεπόμενων από τον Κ.Ε.Δ.Ε. μέτρων διοικητικής εκτέλεσης σε βάρος της περιουσίας τους. Εξ άλλου, η σύνδεση τυχόν απαλλαγών ή μειώσεων από τον φόρο με κριτήρια μη συνδεόμενα με το είδος και την αξία του αντικειμένου του φόρου (ακίνητη περιουσία) ή με την προσωπική φοροδοτική ικανότητα του υποκειμένου στον φόρο, δηλαδή με το ατομικό ή οικογενειακό του εισόδημα, ή με τη

## 8

συνολική αξία της περιουσίας του, δεν φαίνεται να βρίσκεται σε αρμονία ούτε με το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος.

Ως προς την παροχή νομοθετικής εξουσιοδότησης στον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων για τον καθορισμό των διαδικασιών «χορήγησης της έκπτωσης», παρατηρείται ότι η «χορήγηση της έκπτωσης» δεν συνδέεται με διακριτική ευχέρεια της διοίκησης, της οποίας ο ρόλος στην περίπτωση αυτή περιορίζεται στη διαπίστωση της συνδρομής των προϋποθέσεων του νόμου. Παρατηρείται, συνεπώς, ότι η προτεινόμενη ρύθμιση θα ήταν πιο αποτελεσματική αν η μείωση ή απαλλαγή από τον φόρο παρεχόταν κατόπιν σχετικής δήλωσης του φορολογουμένου στο πλαίσιο της διαδικασίας του άρθρου 6 παρ. 3 του Νσχ.

Τέλος, λαμβανομένης υπόψη της παραγράφου 2 του άρθρου 43 του Συντάγματος, σημειώνεται ότι στην παράγραφο 3 πρέπει να προσδιορισθεί η διάρκεια ισχύος της αναστολής καταβολής του φόρου που μπορεί να παρασχεθεί σε νομικά πρόσωπα και, σε περίπτωση, που η διάρκεια της αναστολής δεν είναι ενιαία, πρέπει να προσδιορισθούν τα κριτήρια βάσει των οποίων η φορολογική διοίκηση θα αποφασίζει για τη διάρκεια της αναστολής.

## 6. Επί του άρθρου 9

Με την προτεινόμενη παράγραφο 2 προστίθεται νέο άρθρο 65Α στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013) το οποίο, μεταξύ άλλων, ορίζει ότι, αν δεν επισυνάπτεται «από τον συμβολαιογράφο στο συμβόλαιο που συντάσσει, πιστοποιητικό της Φορολογικής Διοίκησης, με το οποίο πιστοποιείται ότι το ίδιο ακίνητο, με τα ίδια στοιχεία, περιλαμβάνεται στη δήλωση ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων, καθώς και ότι ο φορολογούμενος έχει καταβάλει, ή νόμιμα απαλλαγεί από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. για το συγκεκριμένο ακίνητο ...», είναι «αυτοδικαίως άκυρη κάθε υποσχετική ή εκποιητική δικαιοπραξία με την οποία συστήνονται, μεταβάλλονται, αλλοιώνονται ή μεταβιβάζονται από οποιαδήποτε αιτία δικαιώματα» που αποτελούν αντικείμενο του ΕΝ.Φ.Ι.Α. Δεδομένου ότι δια της υποσχετικής μόνο δικαιοπραξίας δεν «συστήνονται (ορθότερα: συνιστώνται), μεταβάλλονται, αλλοιώνονται ή μεταβιβάζονται» εμπράγματα δικαιώματα επί ακινήτων, παρατηρείται ότι η μνεία σε δικαιοπραξίες ενοχικού δικαίου πρέπει να διαγραφεί. Επίσης, για λόγους ασφάλειας δικαίου πρέπει να προσδιορισθεί πόσα έτη πριν από τη μεταβίβαση πρέπει να αφορά το ως άνω πιστοποιητικό, και αυτό διότι από τη διατύπωση της παραγράφου 3 συνάγεται ότι πρέπει να καλύπτει «όλα τα προηγούμενα της μεταβίβασης έτη, μέχρι του έτους παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου», η οποία, συμφώνως και προς την αιτιολογική έκθεση επί του άρθρου 1 του Νσχ, είναι εικοσαετής σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής. Περαιτέρω, η παράγραφος 5, συμφώνως προς την οποία, «είναι απαρά-



δεκτη η συζήτηση αγωγής ή οποιαδήποτε άλλη ενέργεια ενώπιον δικαστηρίου ή δημόσιας αρχής από υπόχρεο στον ΕΝ.Φ.Ι.Α. επί ακινήτου, αν δεν προσκομισθεί κατά περίπτωση το πιστοποιητικό των παραγράφων 1 ή 3 του άρθρου αυτού», είναι γενική και αόριστη, και χρήζει αναδιατύπωσης και εξειδίκευσης. Τέλος, πρέπει να προσδιορισθεί η ημερομηνία έναρξης ισχύος των διατάξεων του νέου άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ως προς την υποχρέωση επισύναψης του ανωτέρω πιστοποιητικού.

#### **7. Επί του άρθρου 11**

Με την προτεινόμενη ρύθμιση μειώνεται ο συντελεστής του φόρου μεταβίβασης ακινήτων από 8% και 10%, σε 3%. Σημειώνεται ότι, επειδή ο όρος «φορολογητέα αξία» δεν απαντάται στη νομοθεσία του φόρου μεταβίβασης ακινήτων, θα ήταν σκόπιμο να αντικατασταθεί από τον όρο «αγοραία αξία» (βλ. άρθρο 1 παρ. 5 α.ν. 1521/1950 που κυρώθηκε με τον ν. 1587/1950).

#### **8. Επί του άρθρου 14**

Με τις διατάξεις του προτεινόμενου άρθρου επιβάλλεται για τα έτη 2014, 2015 και 2016 «ετήσια παροχή» σε πλοιοκτήτριες εταιρείες πλοίων με ελληνική σημαία ή πλοίων με ξένη σημαία, εφόσον η διαχείριση των πλοίων αυτών γίνεται από επιχείρηση εγκατεστημένη στην Ελλάδα δυνάμει του άρθρου 25 του ν. 27/1975. Η «παροχή» υπολογίζεται στο διπλάσιο επί του οφειλόμενου, βάσει των άρθρων 1 και 26 του ν.27/1975, φόρου, χωρίς τις μειώσεις ή εκπτώσεις του άρθρου 5 και του άρθρου 26 παρ. 1 και 5 του ν. 27/1975. Δεδομένου ότι το σχετικό έσοδο περιέρχεται στον κρατικό προϋπολογισμό (βλ. σελ. 17 έκθεσης Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους) και η «παροχή» δεν επιβάλλεται σε ανταπόδοση συγκεκριμένης υπηρεσίας παρεχόμενης από το κράτος προς τους επιβαρυνόμενους με αυτή (όπως προκύπτει από την αιτιολογική έκθεση), η επιβαλλόμενη «παροχή» συνιστά φόρο, κατά την έννοια του άρθρου 78 του Συντάγματος, ο οποίος πρέπει να εξετασθεί υπό το φως των ρυθμίσεων του άρθρου 107 παρ. 1 του Συντάγματος, στο βαθμό που καταλαμβάνει και πλοία με ελληνική σημαία πρώτης κατηγορίας του ν. 27/1975, σε συνάρτηση και προς τη ΣτΕ 1685/2013 (Ολομ.), επί του ζητήματος της έκτακτης εισφοράς του άρθρου 18 του ν. 3758/2009.

#### **9. Επί του άρθρου 18**

Με την προτεινόμενη παράγραφο 2 παρέχεται απαλλαγή από «φορολογικές προσαυξήσεις» (ορθότερα: πρόσθετους φόρους και λοιπές κυρώσεις της φορολογικής νομοθεσίας) κατά τη φορολόγηση του ασφαλισματος από συνταξιοδοτικό πρόγραμμα των υπαλλήλων και των στελεχών της «Οργανωτικής Επιτροπής Ολυμπιακών Αγώνων - Αθήνα 2004». Συμφώνως προς

την αιτιολογική έκθεση, η ρύθμιση κρίνεται σκόπιμη λόγω της σημαντικής χρονικής υστέρησης μεταξύ της έκδοσης της υπ' αριθ. 25/2011 γνωμοδότησης του ΝΣΚ και του χρόνου κατά τον οποίο είχε καταβληθεί αυτή η παροχή. Επισημαίνεται, συναφώς, ότι η προαναφερθείσα γνωμοδότηση αποκλίνει από τη θέση που το ΝΣΚ είχε λάβει επί συναφούς ερωτήματος με την υπ' αριθ. 213/1988 γνωμοδότησή του, συμφώνως προς την οποία, εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες δεν συνιστά το ασφάλισμα που εισπράττει ο εργαζόμενος κατά τον χρόνο επέλευσης της ασφαλιστικής περίπτωσης, αλλά τα ασφάλιστρα που καταβάλει ο εργοδότης στην ασφαλιστική εταιρεία, γεγονός που συνεπάγεται και υποχρέωση του εργοδότη να προβεί σε παρακράτηση φόρου μισθωτών υπηρεσιών επί των αμοιβών αυτών. Βλ., συναφώς, και ΑΠ 1934/2008 με την οποία κρίθηκε ότι «στην περίπτωση ομαδικής ασφάλισης του προσωπικού μιας επιχείρησης από τον εργοδότη, ο οποίος, συνάπτοντας γνήσια σύμβαση υπέρ τρίτου, αναλαμβάνει να καλύπτει αυτός, ολικά ή μερικά το ασφάλιστρο, η ασφάλιση αυτή, αν αποτελέσει όρο μεταξύ αυτού και των μισθωτών της εργασιακής σύμβασης έχει χαρακτήρα μισθολογικής παροχής, η οποία συνίσταται στο δικαίωμα προσδοκίας που αποκτά ο εργαζόμενος εωσότου να πληρωθούν οι προϋποθέσεις της σύμβασης ασφάλισης για την είσπραξη ενός εφάπαξ ποσού».

#### **10. Επί του άρθρου 19**

Με την παράγραφο 1 ορίζεται ότι ο προϊστάμενος της Επιχειρησιακής Μονάδας Είσπραξης της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών έχει, μεταξύ άλλων, «τα δικαιώματα του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. που ορίζονται από τις παρ. 10, 11, 12 και 13 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Ε. [ν. 2238/1994] όπως προστέθηκαν με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 8 του ν. 4110/2013 (Α' 17)». Επισημαίνεται ότι, συμφώνως προς το άρθρο 26 παρ. 11 του Νσχ, «από την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013 παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του ν. 2238/1994 (Α' 151), συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού του νόμου».

#### **11. Επί του άρθρου 21**

Με την προτεινόμενη παράγραφο 3 τροποποιείται η περίπτωση ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 5 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013, εφεξής «ΚΦΕ»), ούτως ώστε το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα που ασκείται στην ημεδαπή από πρόσωπο που δεν είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, να φορολογείται μόνο όταν αυτή η επιχειρηματική δραστηριότητα ασκείται μέσω μόνιμης εγκατάστασης.

Λαμβανομένου υπόψη ότι, συμφώνως προς το άρθρο 47 παρ. 2 του ΚΦΕ,

όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, ερωτάται αν σκοπός της προτεινόμενης ρύθμισης είναι η μη υπαγωγή σε φόρο εισοδήματος των πάσης φύσεως εισοδημάτων που αποκτούν αλλοδαπά νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες από πηγές στην Ελλάδα, πλην των προερχομένων από μόνιμη εγκατάστασή τους στην Ελλάδα.

#### **12. Επί του άρθρου 22 παρ. 6**

Με την προτεινόμενη παράγραφο 6 τροποποιείται η περίπτωση β' του άρθρου 22 του ΚΦΕ και ορίζεται ότι οι δαπάνες εκπίπτουν εφόσον «αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση». Επισημαίνεται ότι ζήτημα απόδειξης της «αγοραίας» αξίας της συναλλαγής τίθεται μόνο για συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων κατά τα ειδικότερον οριζόμενα στα άρθρα 50 του ΚΦΕ και 21-22 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013), δια της τηρήσεως φακέλου τεκμηρίωσης των σχετικών συναλλαγών. Δεδομένου, όμως, ότι φάκελος τεκμηρίωσης δεν μπορεί να υπάρξει για συναλλαγές μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων, είναι προφανές ότι, κατά την εφαρμογή της προτεινόμενης ρύθμισης, θα προκύψει σειρά πρακτικών προβλημάτων ως προς το ζήτημα της απόδειξης της συνδρομής της ανωτέρω προϋπόθεσης, ειδικώς σε περιπτώσεις χορήγησης εκπνώσεων ή άλλων παροχών, ή σε περιπτώσεις επιχειρήσεων με σύνθετη τιμολογιακή πολιτική, καθώς και στον κλάδο παροχής υπηρεσιών (βλ. σχετική επισήμανση και στην Έκθεση της Επιστημονικής Υπηρεσίας της Βουλής επί του άρθρου 22 του ν. 4172/2013).

Υπό το πρίσμα αυτό, και εφόσον ήθελε θεωρηθεί ότι, δια της προτεινόμενης ρύθμισης, ο νομοθέτης επιβάλλει στα πρόσωπα που αναπτύσσουν στην Ελλάδα επιχειρηματική δραστηριότητα συγκεκριμένο τρόπο διαμόρφωσης του τιμήματος στις μεταξύ τους συναλλαγές, από τον οποίο δεν μπορούν να αποστούν ούτε προς τα άνω ούτε προς τα κάτω, η προτεινόμενη ρύθμιση θίγει τη συνταγματικώς κατοχυρωμένη αρχή της ελευθερίας των συμβάσεων, η οποία είναι απόρροια του δικαιώματος συμμετοχής στην οικονομική ζωή της χώρας (άρθρο 5 παρ. 1 του Συντάγματος) και, υπό προϋποθέσεις, τις αρχές της ελεύθερης κυκλοφορίας των εμπορευμάτων (άρθρο 28 ΣυνθΛΕΕ) και της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών (άρθρο 56 ΣυνθΛΕΕ).

#### **13. Επί του άρθρου 22 παρ. 12**

Με την προτεινόμενη παράγραφο 12 τροποποιείται το άρθρο 28 του ΚΦΕ και, μεταξύ άλλων, ορίζεται ότι η φορολογική διοίκηση μπορεί να προβεί σε εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστη-

ριότητα βάσει έμμεσων μεθόδων ελέγχου «α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση». Από τη διατύπωση της προτεινόμενης διάταξης συνάγεται ότι η φορολογική διοίκηση μπορεί να προσφύγει σε έμμεσες μεθόδους εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος σε οποιαδήποτε περίπτωση παράβασης της λογιστικής ή φορολογικής νομοθεσίας, ακόμη και αν αυτή είναι τελείως επουσιώδης και δεν επηρεάζει την επάρκεια ή την ακρίβεια των λογιστικών αρχείων ή των φορολογικών στοιχείων. Σημειώνεται ότι η διαγραφόμενη ως άνω ευχέρεια της φορολογικής διοίκησης να προσφεύγει σε έμμεσες μεθόδους εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος είναι ευρύτατη εν σχέσει προς την υφιστάμενη ρύθμιση του άρθρου 28 του ΚΦΕ, η οποία εισήχθη το πρώτον στον ν. 2238/1994 με το άρθρο 4 παρ. 1 του ν. 4110/2013, λόγω κατάργησης του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992), και η οποία παρείχε σχετική δυνατότητα μόνο σε περιπτώσεις μη τήρησης ή μη επίδειξης των φορολογικών βιβλίων και στοιχείων στη φορολογική διοίκηση. Επισημαίνεται δε ότι είναι πολύ ευρύτερη ακόμη και από την προϊσχύσασα αντίστοιχη ρύθμιση του άρθρου 30 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (που αποτέλεσε έναν από τους βασικούς λόγους κατάργησης του νομοθετήματος αυτού και αντικατάστασής του από τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών), η οποία απαριθμούσε συγκεκριμένες μόνο παραβάσεις που μπορούσαν να αποτελέσουν λόγο «απόρριψης» των βιβλίων, εφόσον, σε κάθε περίπτωση, ήταν αδύνατη η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων και η εξαγωγή αποτελέσματος βάσει των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων.

Επίσης, με την προτεινόμενη παράγραφο 12 προστίθεται δεύτερη παράγραφος στο άρθρο 28 του ΚΦΕ, συμφώνως προς την οποία, «το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα». Επισημαίνεται, καταρχάς, ότι η χρήση του δυνητικού «μπορεί» υποδηλώνει άσκηση διακριτικής ευχέρειας εκ μέρους της φορολογικής διοίκησης, η οποία θα πρέπει να εξετασθεί υπό το φως των αρχών της νομιμότητας και της βεβαιότητας του φόρου (Σ 78). Πέ-

ραν αυτού, παρατηρείται και ότι η προτεινόμενη ρύθμιση δεν φαίνεται να βρίσκεται σε αρμονία προς το άρθρο 30 του ΚΦΕ, το οποίο προβλέπει ότι, σε περίπτωση που οι, κατά το άρθρο 31 του ΚΦΕ, «δαπάνες διαβίωσης» του φορολογουμένου είναι μεγαλύτερες από το δηλούμενο εισόδημα, προστίθενται στο φορολογητέο του εισόδημα και υπόκεινται σε φόρο, χωρίς να προκύπτει ευχέρεια εφαρμογής έμμεσων μεθόδων ελέγχου. Ομοίως, δεν βρίσκεται σε αρμονία προς το άρθρο 21 παρ. 4 του ΚΦΕ, το οποίο ορίζει ότι «κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα» και, επομένως, δεν καταλείπει κενό νόμου που θα δικαιολογούσε την εφαρμογή έμμεσων μεθόδων ελέγχου.

#### **14. Επί του άρθρου 23**

Με την προτεινόμενη παράγραφο 2 προστίθεται νέο εδάφιο στην παράγραφο 1 του άρθρου 47 του ΚΦΕ που ορίζει ότι «στην έννοια του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο εμπίπτει και η κεφαλαιοποίηση ή διανομή κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων». Επισημαίνεται ότι πρέπει να διευκρινισθεί αν η προτεινόμενη ρύθμιση θα ισχύει και σε περιπτώσεις κεφαλαιοποίησης ή διανομής ενδοομιλικών μερισμάτων, τα οποία απαλλάσσονται του φόρου δυνάμει του άρθρου 48 του ΚΦΕ.

#### **15. Επί του άρθρου 24**

Με την προτεινόμενη παράγραφο 6 προστίθεται νέα παράγραφος 6 στο άρθρο 64 του ΚΦΕ που ορίζει ότι «οι πληρωμές τόκων δανείων που χορηγούν πιστωτικά ιδρύματα, περιλαμβανομένων των τόκων υπερημερίας, καθώς και οι τόκοι διατραπεζικών καταθέσεων απαλλάσσονται από την παρακράτηση φόρου». Εν προκειμένω, πρέπει να διευκρινισθεί αν η απαλλαγή καταλαμβάνει και τόκους που καταβάλλονται προς αλλοδαπά πιστωτικά ιδρύματα τα οποία δεν διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα.

#### **16. Επί του άρθρου 26**

Με την προτεινόμενη παράγραφο 11 προστίθεται νέα παράγραφος 22 στο άρθρο 72 του ΚΦΕ και ορίζεται ότι «από την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013 παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του ν. 2238/1994 (Α' 151), συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού του νόμου». Δεδομένου ότι, συμφώνως προς το άρθρο 112 του ν. 4172/2013, «οι διατάξεις του νόμου αυτού ισχύουν από τη δημοσίευση του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως [23-7-2013], με εξαί-

## 14

ρηση τα οριζόμενα στο άρθρο 72 ή αν άλλως ορίζεται στις επιμέρους διατάξεις αυτού», από τη διατύπωση της προτεινόμενης διάταξης προκύπτει ότι οι διατάξεις του ν. 2238/1994 παύουν να ισχύουν αναδρομικώς από 23-7-2013.

Επισημαίνεται, επίσης, ότι η νομοθετική κατάργηση του συνόλου των κανονιστικών πράξεων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση του ν. 2238/1994, ανεξαρτήτως του περιεχομένου τους, είναι πιθανόν να δημιουργήσει πρακτικά προβλήματα κατά την πρώτη περίοδο εφαρμογής του ΚΦΕ, κυρίως ως προς ζητήματα τεχνικού και διαδικαστικού χαρακτήρα, υποβολής δηλώσεων κ.λπ. Περαιτέρω, δεν είναι αντιληπτή η σκοπιμότητα κατάργησης εγκυκλίων (οι οποίες, εξ άλλου, ως μη έχουσες κανονιστικό περιεχόμενο, δεν εκδίδονται κατ' εξουσιοδότηση νόμου) στο μέτρο που οι ερμηνευόμενες με αυτές διατάξεις είναι ομοίου περιεχομένου με αυτές του ν.2238/1994 (στον οποίον έχουν κωδικοποιηθεί οι ρυθμίσεις του ν.δ. 3323/1955 και του ν.δ. 3843/1958). Τέλος, σημειώνεται ότι δεν φαίνεται να ρυθμίζεται η ισχύς διατάξεων φορολογίας εισοδήματος, οι οποίες δεν έχουν ενταχθεί νομοτεχνικώς στον ν. 2238/1994.

## 17. Επί του άρθρου 33

Με την προτεινόμενη παράγραφο 9 τροποποιείται το άρθρο 31 του ν. 2778/1999 λόγω κατάργησης των διατάξεων του ν. 2238/1994. Σκόπιμο θα ήταν, εκτός της διαγραφής της παραπομπής στα άρθρα του προϊσχύσαντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.2238/1994), να γίνει παραπομπή και στα αντίστοιχα άρθρα του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013).

## 18. Επί του άρθρου 38

Με την προτεινόμενη παράγραφο 1 ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι τα πρόσωπα που διετέλεσαν Διευθύνοντες Σύμβουλοι, Πρόεδροι και μέλη του Δ.Σ. των θυγατρικών της ΕΟΜΜΕΧ ΑΕ, οι οποίες αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 16 του ν. 4038/2012, από τις 1.1.2010 μέχρι και τη λύση των εταιρειών αυτών και τον διορισμό των εκκαθαριστών «δεν διώκονται ποινικά για αδικήματα, των οποίων η αντικειμενική υπόσταση συνίσταται στη μη καταβολή από τις ανωτέρω εταιρίες των ασφαλιστικών εισφορών υπέρ του ΙΚΑ και όλων εν γένει των Φορέων Κοινωνικής Ασφάλισης ανεξαρτήτως του χρόνου που αυτές κατέστησαν απαιτητές, καθώς και στη μη καταβολή των πάσης φύσεως χρεών, φόρων, τελών, εισφορών, δασμών, προσαυξήσεων και προστίμων προς το Δημόσιο ή Ν.Π.Δ.Δ. ανεξαρτήτως του χρόνου βεβαίωσης αυτών», το δε «αξιόποιο των ανωτέρω αδικημάτων των εν λόγω προσώπων εξαλείφεται και παύει η ποινική δίωξη».

Παρατηρείται, κατ' αρχάς, ότι προς αποφυγή ερμηνευτικών δυσχερειών ως προς το αν η ρύθμιση συνιστά αμνηστία, η οποία παρέχεται μόνον υπό τους όρους των παρ. 3 και 4 του άρθρου 47 του Συντάγματος, θα ήταν νομικώς ορθότερο να ορισθεί ειδικώς, κατά παρέκκλιση των σχετικών διατάξεων, ότι για το ανωτέρω χρονικό διάστημα δεν οφείλονται από τις ανωτέρω εταιρείες ασφαλιστικές εισφορές υπέρ του ΙΚΑ και όλων εν γένει των Φορέων Κοινωνικής Ασφάλισης, ανεξαρτήτως του χρόνου που αυτές κατέστησαν απαιτητές, καθώς και χρέη, φόροι, τέλη, εισφορές, δασμοί, προσαυξήσεις και πρόστιμα προς το Δημόσιο ή Ν.Π.Δ.Δ., ανεξαρτήτως του χρόνου βεβαίωσης αυτών.

Εξ άλλου, με την προτεινόμενη παράγραφο 3, μεταξύ άλλων, προστίθεται παράγραφος 7 περ. β', στο άρθρο 4Α της υπ' αριθ. Οικ. 02/11.6.2013 κοινής απόφασης του Υφυπουργού στον Πρωθυπουργό και του Υπουργού Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1414), από τότε που ίσχυσε, ως εξής: «7. (...) β. Ο ειδικός διαχειριστής δεν υπέχει αστική, ποινική ή άλλη ευθύνη, έναντι τρίτων για πράξεις ή παραλείψεις που αφορούν στην ειδική διαχείριση. Για τις πράξεις ή παραλείψεις του, κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων που του έχουν ανατεθεί, ενάγεται και ενέχεται σε αποζημίωση το Δημόσιο. Οι εκκρεμείς δίκες συνεχίζονται με παθητικώς νομιμοποιούμενο το Δημόσιο.»

Σημειώνεται, συναφώς, ότι, αν μεν η απαλλαγή του ειδικού διαχειριστή από ποινική ευθύνη αφορά ήδη τελεσθείσες αξιόποινες πράξεις, μπορεί να διατυπωθεί προβληματισμός εάν η προτεινόμενη ρύθμιση συνιστά αμνηστία, η οποία όμως, όπως προαναφέρθηκε, παρέχεται μόνον υπό τους όρους των παρ. 3 και 4 του άρθρου 47 του Συντάγματος, αν δε αφορά την απαλλαγή του για μελλοντικές πράξεις, δεν συνάδει προς την αρχή της διάκρισης των λειτουργιών.

#### **19. Επί του άρθρου 40**

Με την προτεινόμενη ρύθμιση της παραγράφου 8 αντικαθίσταται το άρθρο 5 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, εφεξής «ΚΦΔ») και ορίζεται ότι η κοινοποίηση πράξεων «που εκδίδει η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς», προβλέπεται δε ότι η κοινοποίηση της πράξης «συντελείται εφόσον: (α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή (β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώ-

που, ή (γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου». Ειδικώς, αν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση μπορεί να συντελείται και με παράδοση της πράξης «στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα, με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας». Επίσης, προβλέπεται ότι «η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης των προσώπων του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον κατά το χρόνο της κοινοποίησης, δεν είχε γνωστοποιηθεί στη φορολογική διοίκηση ο διορισμός νέου νομίμου ή φορολογικού εκπροσώπου». Περαιτέρω, ορίζεται ότι «πράξη που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) εργάσιμων ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα. Σε περίπτωση που η ταχυδρομική διεύθυνση είναι εκτός Ελλάδας, η πράξη θεωρείται ότι έχει κοινοποιηθεί νομίμως μετά την παρέλευση τριάντα εργάσιμων (30) ημερών από την ημέρα αποστολής της συστημένης επιστολής . ... Στις περιπτώσεις της ηλεκτρονικής κοινοποίησης στο λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας ... , η πράξη θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα ημερών από την ανάρτησή της στο λογαριασμό του προσώπου το οποίο αφορά η επίδοση και την ηλεκτρονική ειδοποίηση του στην δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της».

Ως προς το ζήτημα της ηλεκτρονικής κοινοποίησης επισημαίνεται ότι, επί του συναφούς ζητήματος της δυνατότητας κοινοποίησης με ηλεκτρονικό ταχυδρομείο εκκαθαριστικών σημειωμάτων φόρου εισοδήματος με τις επ' αυτών ατομικές ειδοποιήσεις χρέους, έχει γίνει δεκτό με την 443/2012 γνωμοδότηση του ΝΣΚ ότι, λόγω της αδυναμίας «έγχαρτης» απόδειξης της γενόμενης ηλεκτρονικής κοινοποίησης ενώπιον του Δικαστηρίου (δεδομένου ότι τα επιτρεπτά αποδεικτικά έγγραφα του δικαστικού φακέλου είναι «έγχαρτα» και, μάλιστα, τα αποδεικτικά επίδοσης των εγγράφων καταρτίζονται από συγκεκριμένα όργανα και κατά συγκεκριμένο τύπο που ορίζεται ρητώς στις διατάξεις των άρθρων 47 επ. του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας), ενέργειες για τις οποίες προβλέπεται στον νόμο προθεσμία αρχόμενη από της επίδοσης, όπως η άσκηση ενδίκου βοηθήματος, καθίστανται, κατ' αποτέλεσμα, απρόθεσμες (βλ. και παρατηρήσεις στην έκθεση της Επιστημονικής



Υπηρεσίας της Βουλής επί του άρθρου 5 ν. 4174/2013).

Ως προς τη ρύθμιση, συμφώνως προς την οποία η, δια συστημένης επιστολής αποσταλείσα από τη Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, πράξη «θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί» μετά την παρέλευση 15 ή 30 ημερών από την ημέρα αποστολής της, αναλόγως της κατοικίας του παραλήπτη, και στις περιπτώσεις της ηλεκτρονικής κοινοποίησης, μετά την παρέλευση 10 ημερών «από την ανάρτησή της στο λογαριασμό του προσώπου το οποίο αφορά η επίδοση στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και την ηλεκτρονική ειδοποίηση του στην δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της», παρατηρούνται τα εξής: Το δικαίωμα του πολίτη για παροχή έννομης προστασίας από τα Δικαστήρια αποτελεί θεμελιώδες συνταγματικό δικαίωμα (άρθρο 20 παρ.1 του Συντάγματος), το οποίο κατοχυρώνεται και από την κυρωθείσα με το ν.δ. 53/1974 Ευρωπαϊκή Σύμβαση της Ρώμης του 1950 για τα Δικαιώματα του Ανθρώπου (Ε.Σ.Δ.Α. άρθρα 6 και 13) υπό τη διατύπωση της «δίκαιης δίκης», αποτελεί δε θεμελιώδη αρχή του κράτους δικαίου. Περαιτέρω, συμφώνως προς την αρχή της αναλογικότητας, που απορρέει από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου και καθιερώνεται ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρο 25 παρ. 1), επιτρεπώς επιβάλλονται από τον κοινό νομοθέτη περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων μόνον εφόσον είναι αναγκαίοι και συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Τέλος, κατά την αρχή της αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας, η οποία συνιστά και γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης, (βλ. και αποφάσεις του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 13.3.2007, [C-432/05, Unibet], της 6.5.2010, [C-145/08 - C-149/08, συνεκδικασθείσες υποθέσεις] και της 15.4.2008, [C-268/06, Impact], βλ. και ΣτΕ Ολομ. 3741/2011), σε κάθε κράτος μέλος εναπόκειται να καθορίσει τα αρμόδια δικαστήρια και να ρυθμίσει τις δικονομικές λεπτομέρειες που αποσκοπούν στη διασφάλιση των δικαιωμάτων τα οποία οι πολίτες αντλούν από το δίκαιο της Ένωσης, οι δικονομικές δε αυτές λεπτομέρειες δεν επιτρέπεται να καθιστούν πρακτικώς αδύνατη ή εξαιρετικώς δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που απορρέουν από την έννομη τάξη της Ένωσης. Υπ' αυτό, επομένως, το πρίσμα, το προτεινόμενο τεκμήριο νόμιμης κοινοποίησης οδηγεί σε συνέπειες τέτοιας έντασης – ουσιαστικώς στον νομοθετικό αποκλεισμό της δικαστικής προστασίας – οι οποίες παραβιάζουν τις ανωτέρω αρχές.

Ανεξαρτήτως των ανωτέρω, επισημαίνεται ότι, κατά το άρθρο 66 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, η προθεσμία για την άσκηση προσφυγής κατά πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης αρχίζει, σε περίπτωση ρητής πράξης, «(α) για εκείνους τους οποίους αφορά: i. από την κατά νόμο επίδοσή της σε

αυτούς, ή ii. σε κάθε άλλη περίπτωση, από τότε που αυτοί έλαβαν αποδεδειγμένως πλήρη γνώση του περιεχομένου της, και (β) για τους τρίτους: i. από τη δημοσίευσή της, αν δεν προβλέπεται από το νόμο άλλος ειδικότερος τρόπος γνωστοποίησής της, ή ii. σε κάθε άλλη περίπτωση, από τότε που αυτοί έλαβαν αποδεδειγμένως πλήρη γνώση του περιεχομένου της». Συνεπώς, σε περίπτωση κοινοποίησης πράξης με διαδικασία διαφορετική από την προβλεπόμενη στον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας διαδικασία επίδοσης, η προθεσμία για την άσκηση προσφυγής θα αρχίζει από τότε που ο διοικούμενος έλαβε πλήρη γνώση της.

Ειδικώς, ως προς τη ρύθμιση, συμφώνως προς την οποία, «η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης» του νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου νομικού προσώπου, «εφόσον κατά το χρόνο της κοινοποίησης, δεν είχε γνωστοποιηθεί στη φορολογική διοίκηση ο διορισμός νέου νομίμου ή φορολογικού εκπροσώπου», είναι αυτονόητο ότι δεν καταλαμβάνει περιπτώσεις κατά τις οποίες τα ανωτέρω πρόσωπα έχουν ήδη παραιτηθεί κατά τον χρόνο κοινοποίησης, χωρίς να έχουν εκλεγεί ή διορισθεί νέα σε αντικατάστασή τους, διότι δεν νοείται κοινοποίηση σε νομικό πρόσωπο το οποίο στερείται οργάνων διοίκησης και εκπροσώπησης. Εξ άλλου, ρύθμιση που εισάγει πλάσμα δικαίου, συμφώνως προς το οποίο, το νομικό πρόσωπο λαμβάνει γνώση όταν η κοινοποίηση γίνεται σε πρόσωπο που πλέον δεν το εκπροσωπεί, δεν είναι, κατά τα ανωτέρω, συνταγματικώς ανεκτή.

#### **20. Επί του άρθρου 46**

Με την προτεινόμενη παράγραφο 6 τροποποιείται το άρθρο 25 του ΚΦΔ και, μεταξύ άλλων, ορίζεται ότι «η είσοδος στην κατοικία του φορολογούμενου επιτρέπεται μόνο με εντολή του αρμόδιου Εισαγγελέα, εκτός εάν αυτή έχει δηλωθεί από το φορολογούμενο και ως χώρος άσκησης επαγγελματικής ή επιχειρηματικής δραστηριότητας. Στην τελευταία περίπτωση η πρόσβαση αφορά μόνο τους χώρους, στους οποίους ασκείται η επαγγελματική δραστηριότητα». Επισημαίνεται συναφώς ότι, συμφώνως προς το άρθρο 9 παρ. 1 του Συντάγματος, «Η κατοικία ... καθενός είναι άσυλο. Η ιδιωτική και οικογενειακή ζωή του ατόμου είναι απαραβίαστη. Καμία έρευνα δεν γίνεται σε κατοικία, παρά μόνο όταν και όπως ορίζει ο νόμος και πάντοτε με την παρουσία εκπροσώπων της δικαστικής εξουσίας».

#### **21. Επί του άρθρου 51**

Με την παράγραφο 1 προστίθεται νέα παράγραφος 7 στο άρθρο 66 του ΚΦΔ και ορίζεται ότι «σε περίπτωση ακύρωσης με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, για τυπικούς λόγους ή λόγω νομικής πλημμέλειας, οποιασδήποτε

τε πράξης καταλογισμού, η Φορολογική Διοίκηση, σε συμμόρφωση με την δικαστική απόφαση, εκδίδει, μετά τον χρόνο ισχύος του [ΚΦΔ], τις προβλεπόμενες από τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας πράξεις προσδιορισμού του φόρου, ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης της δικαστικής απόφασης». Η προτεινόμενη ρύθμιση, εξεταζόμενη υπό το φως του άρθρου 26 του Συντάγματος, είναι προφανές ότι παρέχει δυνατότητα έκδοσης νέας πράξης στη φορολογική διοίκηση μόνο σε περιπτώσεις που το Δικαστήριο αναπέμπει την υπόθεση στη φορολογική διοίκηση, κατ' εφαρμογή του άρθρου 79 παρ. 3 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999), άλλως θίγεται η αρχή της διάκρισης των λειτουργιών.

Αθήνα, 18.12.2013

Οι εισηγητές  
Αθανασία Διονυσοπούλου  
(Για την παρατήρηση επί του άρθρου 38)  
Επιστημονική Συνεργάτις  
Γεώργιος 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  
Καθηγητής του Οικονομικού  
Πανεπιστημίου Αθηνών

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