



ΒΟΥΛΗ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΩΝ

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

ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΝΟΜΟΣΧΕΔΙΟΥ

«Εκούσια κατάργηση φορολογικών διαφορών, ρύθμιση ληξιπρόθεσμων χρεών, διατάξεις για την αποτελεσματική τιμωρία της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις»

Το φερόμενο προς συζήτηση και ψήφιση Νσχ, το οποίο κατατέθηκε από την Κυβέρνηση ως κατεπείγον κατά το άρθρο 76 παρ. 4 του Συντάγματος, όπως διαμορφώθηκε μετά την επεξεργασία του από τη Διάρκη Επιτροπή Οικονομικών Υποθέσεων, αποτελείται από 3 κεφάλαια και 20 άρθρα.

Με το Κεφάλαιο Α' (άρθρα 1 έως 13) ρυθμίζονται ζητήματα εκούσιας κατάργησης φορολογικών διαφορών. Συγκεκριμένως, δίδονται ορισμοί των αναγκαίων για την εφαρμογή του Α' Κεφαλαίου του Νσχ όρων (άρθρο 2), προσδιορίζεται το πεδίο εφαρμογής των ρυθμίσεων, στο οποίο, καταρχήν υπάγονται οι εκκρεμείς υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων επιτηδευματιών διαχειριστικών περιόδων που έκλεισαν έως την 31.12.2009 (άρθρο 3), με τις εξαιρέσεις που προβλέπονται (άρθρο 4), καθορίζονται οι προϋποθέσεις και τα αποτελέσματα της υπαγωγής στις ως άνω ρυθμίσεις (άρθρο 5), ορίζεται η διαδικασία και οι συντελεστές περαίωσης ανέλεγκτων υποθέσεων φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων και καθορίζονται τα ελάχιστα καταβλητέα ποσά για κάθε χρήση (άρθρα 6 και 7), ρυθμίζεται η περαίωση παραβάσεων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992), οι οποίες εκκρεμούν είτε ενώπιον των Δ.Ο.Υ. είτε ενώπιον των Δικαστηρίων (άρθρο 8), προσδιορίζεται η εν γένει διαδικασία που ακολουθείται για την περαίωση, βάσει Εκκαθαριστικού Σημειώματος που εκδίδει και αποστέλλει η Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων. Προβλέπεται ότι ο φορολογούμενος που επιθυμεί να υπαχθεί στις ως άνω ρυθμίσεις πρέπει, αφού λάβει το Εκκαθαριστικό Ση-

μείωμα, να καταβάλει, εντός της προθεσμίας που θα προβλεφθεί σε εκδοθησόμενη υπουργική απόφαση, το 20% της συνολικής οφειλής, το οποίο, πάντως, δεν μπορεί να είναι κατώτερο των 500 ευρώ (άρθρο 9). Επίσης, καθορίζεται ο τρόπος καταβολής του υπόλοιπου 80% της συνολικής οφειλής, όπως αυτή προσδιορίζεται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα (άρθρο 10), ρυθμίζεται η περαίωση εκκρεμών στα Διοικητικά Δικαστήρια υποθέσεων και ο τρόπος υπολογισμού του οφειλόμενου φόρου (άρθρο 11), θεσπίζονται ειδικές ρυθμίσεις για υποθέσεις που έχουν υπαχθεί στον «αυτοέλεγχο» και για την άρση της υποχρέωσης διαφύλαξης βιβλίων και στοιχείων (άρθρο 12), και παρέχεται εξουσιοδότηση στον Υπουργό Οικονομικών για τον καθορισμό της διαδικασίας βεβαίωσης οφειλών και του τρόπου καταβολής τους (άρθρο 13).

Με το Κεφάλαιο Β' (άρθρα 14 έως 16) ρυθμίζονται ζητήματα ληξιπρόθεσμων οφειλών, είσπραξης δημοσίων εσόδων και επιβολής ποινών για το αδίκημα της φοροδιαφυγής. Στο πλαίσιο αυτό, μεταξύ άλλων, ρυθμίζεται η καταβολή ληξιπρόθεσμων κατά την έναρξη ισχύος του υπό ψήφιση νομοσχεδίου ως νόμου του κράτους οφειλών προς το Δημόσιο, καθώς και οφειλών υπέρ τρίτων που εισπράττονται μέσω των Δ.Ο.Υ., κατόπιν αιτήσεως η οποία υποβάλλεται έως την 29.10.2010 (άρθρο 14), τροποποιούνται διατάξεις του Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων (ν.δ. 356/1974), καταργείται, από 1.1.2012, ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων, και θεσπίζονται διατάξεις για την αυστηρότερη τιμωρία του αδικήματος της φοροδιαφυγής, με τροποποίηση διατάξεων του ν. 2523/1997 (άρθρο 16).

Με το Κεφάλαιο Γ' (άρθρα 17 έως 19), μεταξύ άλλων, αναδιαρθρώνεται ο τρόπος υπολογισμού των τελών κυκλοφορίας των αυτοκινήτων οχημάτων (άρθρο 17), ρυθμίζονται ζητήματα απόσβεσης της αξίας των αδειών φορηγών αυτοκινήτων δημόσιας χρήσης σε χρονικό διάστημα από τρία έως επτά έτη και προβλέπεται η σταδιακή κατάργηση του φόρου επί της υπεραξίας των μεταβιβαζόμενων αδειών έως την 1.1.2013 (άρθρο 18), και θεσπίζονται διατάξεις που αφορούν στην επίταξη προσωπικών υπηρεσιών και τη δυνατότητα του αρμόδιου υπουργού να αναθέτει σε περίπτωση έκτακτης, επείγουσας και απρόβλεπτης ανάγκης την άσκηση δημόσιας ή κοινωφελούς υπηρεσίας σε οχήματα, μηχανήματα ή μέσα ιδιωτικής χρήσης (άρθρο 19).

Παρατηρήσεις επί του Νοχ

Α. Επί του Κεφαλαίου Α' γενικότερα

Όπως προαναφέρθηκε, με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Α' του Νοχ παρέχεται η δυνατότητα περαίωσης εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων, χωρίς έλεγχο, με την επιφύλαξη των προβλεπόμενων εξαιρέσεων, οι οποίες αφορούν διαχειριστικές περιόδους έως και την 31.12.2009.

Η πρακτική της περαίωσης, ιδίως ανέλεγκτων φορολογικών υποθέσεων, έχει πολλές φορές χρησιμοποιηθεί τόσο από τον νομοθέτη όσο και από τη Διοίκηση (βλ. άρθρο 28 ν.3697/2008, άρθρα 1 έως 11 ν. 3259/2004, άρθρο 28 ν. 3016/2002, άρθρο 14 ν. 2198/1994). Όπως και στο παρελθόν έχει επισημανθεί από την Επιστημονική Υπηρεσία της Βουλής, η προσφυγή στη μέθοδο της περαίωσης οφείλεται, κατά κανόνα, στην αδυναμία των ελεγκτικών μηχανισμών να διενεργήσουν ελέγχους στο σύνολο των δηλώσεων και των φορολογικών αντικειμένων σε συνδυασμό με την πίεση της παραγραφής των σχετικών δικαιωμάτων του Δημοσίου. Στο πλαίσιο των ανωτέρω, σε συνδυασμό με τις αλλαγές που ήδη επήλθαν με τον ν. 3842/2010, αλλά και ενόψει των αλλαγών στην εκδίκαση των φορολογικών και τελωνειακών διαφορών, που, όπως αναφέρεται στην αιτιολογική έκθεση του Νσχ (σελ. 2 επ.), θα ακολουθήσουν τους προσεχείς μήνες, προτείνεται το Κεφάλαιο Α' του παρόντος Νσχ. Τα κίνητρα που παρέχονται στους φορολογουμένους προκειμένου να επιλέξουν τη διαδικασία της περαίωσης, όπως συνήθως συμβαίνει σε ανάλογες περιπτώσεις, είναι η παροχή όρων ευνοϊκότερων από εκείνους υπό τους οποίους ο φορολογούμενος αναμένει ότι θα περαιωνόταν, κατά τη συνήθη πορεία των πραγμάτων, η διαδικασία του τακτικού φορολογικού ελέγχου. Τέτοιοι όροι είναι ιδίως ο αντικειμενικός υπολογιζόμενος οφειλόμενος φόρος, η μη επιβολή κυρώσεων, καθώς και η τμηματική καταβολή της οφειλής. Ωστόσο, σοβαρό κίνητρο αποτελεί ο φημολογούμενος κίνδυνος ότι, όσοι δεν επιλέξουν την περαίωση, θα υποστούν κατά προτεραιότητα τακτικό έλεγχο.

Υπό τα ανωτέρω δεδομένα είναι αυτονόητο ότι η διαδικασία της περαίωσης εκκρεμών υποθέσεων πρέπει να εξετάζεται υπό το φως της συνταγματικής κατοχυρωμένης αρχής της ισότητας και, ειδικότερα, σε σχέση με τους συνεπείς φορολογουμένους, παρά τον γενικώς αναγνωρισμένο κατ' εξοχήν ταμειευτικό σκοπό της φορολογίας. Αναμφισβητήτως, ορισμένα χαρακτηριστικά του ελεγκτικού φορολογικού μας συστήματος συντελούν στην εμφάνιση σημαντικών στρεβλώσεων: τέτοια δεδομένα είναι, αφενός, η μακρόχρονη παραγραφή των φορολογικών απαιτήσεων (από δέκα έως και δεκαπέντε έτη), ασυνήθης στα δίκαια των άλλων κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης (όπου συχνά προβλέπεται τριετής παραγραφή), αφετέρου δε, η επικρατούσα αντίληψη ότι, όποια φορολογική δήλωση δεν ελεγχθεί, τελεί σε «εκκρεμότητα», ενώ θα έπρεπε να θεωρείται ότι ο έλεγχος δεν ασκείται επί του συνόλου των δηλώσεων υποχρεωτικώς προκειμένου αυτές να «κλείσουν», αλλά δειγματοληπτικώς, δηλαδή σε μέρος μόνο των δηλώσεων, αντικειμενικώς κατ' έτος προσδιοριζόμενο. Όσο τα δεδομένα αυτά δεν αναθεωρούνται, όσο δηλαδή δεν υιοθετείται σύντομη παραγραφή και δειγματο-

ληπτικός έλεγχος των δηλώσεων, με τη θεώρηση ως περαιωμένων όσων δεν υπάγονται στον δειγματοληπτικό αυτόν έλεγχο, η υιοθέτηση μέτρων αντικειμενικής περαίωσης των εκκρεμών υποθέσεων δεν είναι αδικαιολόγητη, πολύ περισσότερο υπό την τρέχουσα οικονομική συγκυρία (βλ. την από 24.7.2004 έκθεση της Επιστημονικής Υπηρεσίας της Βουλής επί του ν. 3259/2004, σελ. 2 επ., εισηγητής: καθηγητής Θ. Φορτσάκης).

Β. Επί των επιμέρους άρθρων

1. Επί του άρθρου 4

Με την προτεινόμενη ρύθμιση ορίζεται ποιες υποθέσεις εξαιρούνται από τη διαδικασία περαίωσης των εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων. Μεταξύ των εξαιρέσεων περιλαμβάνονται και οι εκκρεμείς υποθέσεις «επιχειρήσεων που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών», καθώς και «επιτηδευματιών φυσικών προσώπων τα οποία, με βάση τα στοιχεία του περιουσιολογίου έτους 2008, υπόκεινται σε φορολόγηση για την ακίνητη περιουσία (Κεφάλαιο Δ' ν. 3842/2010 - Α' 58)». Δεδομένου ότι με το κεφάλαιο Α' του Νσχ θεσπίζεται γενικό δικαίωμα των φορολογουμένων για την υπαγωγή τους σε ευνοϊκή διαδικασία περαίωσης των εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων (πλην των υποθέσεων φορολογίας κεφαλαίου) και ενόψει της αρχής της ισότητας (Σ 4 παρ. 1 και 4 παρ. 5), θα πρέπει ο περιορισμός ή η στένωση του δικαιώματος αυτού από συγκεκριμένες κατηγορίες φορολογουμένων ή υποθέσεων να βασίζεται σε αντικειμενικά κριτήρια (επί παραδείγματι, το ύψος των ακαθάριστων εσόδων τους ή η ύπαρξη φορολογικών παραβάσεων) ή να δικαιολογείται από λόγους δημόσιου συμφέροντος. Εν προκειμένω, παρατηρείται ότι ούτε από την αιτιολογική έκθεση του Νσχ ούτε από την κοινή πείρα προκύπτει σε ποια αντικειμενικά κριτήρια ή λόγους δημόσιου συμφέροντος θεμελιώνεται η εξαίρεση των ανωτέρω δύο περιπτώσεων.

Ως προς την πρώτη περίπτωση, παρατηρείται, επίσης, ότι δεν προκύπτει ο λόγος για τον οποίον εξαιρούνται αποκλειστικώς εταιρείες με μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών, αλλά όχι και εταιρείες με μετοχές εισηγμένες σε πολυμερή μηχανισμό διαπραγμάτευσης ή σε αλλοδαπή οργανωμένη αγορά.

2. Επί του άρθρου 6

Με το προτεινόμενο άρθρο θεσπίζονται ρυθμίσεις για τον υπολογισμό του οφειλόμενου φόρου δυνάμει της διαδικασίας περαίωσης, ο οποίος βασίζεται στα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης. Προς αποφυγή αμφισβητήσεων, θα ήταν ίσως σκόπιμο να διευκρινίζεται ρητώς αν οι επιχειρήσεις που δεν εμφανίζουν ακαθάριστα έσοδα (λ.χ., επειδή δεν έχει ξεκινήσει

ακόμη η παραγωγική τους δραστηριότητα ή βρίσκονται σε αδράνεια ή εκκαθάριση), υπάγονται στη διαδικασία περαίωσης με καταβολή των ποσών που ορίζονται στην παράγραφο 11 του προτεινόμενου άρθρου.

Με την προτεινόμενη παράγραφο 11 ορίζονται τα ελάχιστα ποσά φόρου που οφείλουν να καταβάλουν οι επιτηδευματίες για την υπαγωγή τους στη διαδικασία της περαίωσης, τα οποία προσδιορίζονται αναλόγως της κατηγορίας βιβλίων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων που τηρούν. Στο πλαίσιο αυτό προβλέπεται αυξημένο ποσό ελάχιστου φόρου για τους ελεύθερους επαγγελματίες σε σχέση με τους υπόλοιπους επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία της ίδιας κατηγορίας. Η ως άνω διαφοροποίηση των ελεύθερων επαγγελματιών σε σχέση με τους λοιπούς επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία ίδιας κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ενδεχομένως δεν βρίσκεται σε αρμονία με την αρχή της ισότητας, δεδομένου ότι και από την αιτιολογική έκθεση δεν προβάλλεται κάποιος λόγος δημόσιου συμφέροντος για τη θέσπιση της.

3. Επί του άρθρου 7

Με την προτεινόμενη παράγραφο 2 θεσπίζονται ρυθμίσεις για την περαίωση ανέλεγκτων υποθέσεων φόρου προστιθέμενης αξίας. Δεδομένου ότι ο φόρος προστιθέμενης αξίας επιβάλλεται με κανόνες υπερεθνικής ισχύος (Οδηγία 2006/112/EK και, παλαιότερα, Οδηγία 1977/388/EOK), θα μπορούσε να υπάρξει προβληματισμός ως προς το εάν η σχετική ρύθμιση είναι συμβατή με τους κανόνες αυτούς. Συναφώς επισημαίνεται ότι, με τις αποφάσεις του ΔΕΚ της 17-7-2008 στην υπόθεση C-132/06 (Επιτροπή κατά Ιταλικής Δημοκρατίας) και της 11-12-2008 στην υπόθεση C-174/07 (Επιτροπή κατά Ιταλικής Δημοκρατίας), κρίθηκε ότι «η γενική και χωρίς διάκριση παραίτηση από τον έλεγχο των φορολογητέων πράξεων που πραγματοποιήθηκαν στη διάρκεια σειράς φορολογικών περιόδων», αντίκειται στις ως άνω ρυθμίσεις περί φόρου προστιθέμενης αξίας. Στη συγκεκριμένη περίπτωση οι επίδικες ρυθμίσεις της ιταλικής νομοθεσίας προέβλεπαν την καταβολή, αντί του ποσού που αναλογεί στον πραγματοποιηθέντα κύκλο εργασιών, ενός ποσού κατ' αποκοπήν, το οποίο ήταν δυσανάλογο σε σχέση με το ποσό που ο υποκείμενος στον φόρο όφειλε να καταβάλει βάσει του κύκλου εργασιών που προέκυπτε από πράξεις τις οποίες πραγματοποίησε, αλλά δεν είχε δηλώσει. Σημειώνεται πάντως ότι η προτεινόμενη ρύθμιση διαφέρει από την ιταλική, μεταξυ άλλων, και ως προς τη διαφοροποίηση του συντελεστή περαίωσης (15%) σε σχέση με τον ισχύσαντα κατά τις διαχειριστικές χρήσεις που καταλαμβάνει η περαίωση (18% ή 19%) (βλ. και άρθρο 97 της Οδηγίας 2006/112/EK).

Με την προτεινόμενη παράγραφο 4 ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι αν «υπάρχουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. κάθε είδους επιβαρυντικά στοιχεία, διενεργείται έλεγχος με βάση τις κείμενες διατάξεις». Παρατηρείται ότι η ρύθμιση αυτή κατά το γράμμα της δεν βρίσκεται, ενδεχομένως, σε αρμονία με αυτήν του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 4 του άρθρου 9 του Νσχ, το οποίο προβλέπει ότι «για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13», εκδίδεται συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα και, επομένως, δεν εφαρμόζονται οι κείμενες διατάξεις.

4. Επί του άρθρου 9

Με την προτεινόμενη παράγραφο 4 ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι εάν μετά την «αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία συμφώνως προς τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζόμενου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13, αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων». Παρατηρείται ότι η ως άνω ευρεία ευχέρεια των φορολογικών αρχών να προβούν σε έλεγχο και καταλογισμό φόρου, ακόμη και μετά την αποδοχή από τον επιτηδευματία του Εκκαθαριστικού Σημειώματος, φαίνεται επί της ουσίας να αναιρεί την ευχέρεια που παρέχεται στους επιτηδευματίες με την παράγραφο 5 του άρθρου 12 του Νσχ για καταστροφή των βιβλίων και στοιχείων τους των χρήσεων μέχρι και το 2005 μετά την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος και εξόφληση της σχετικής οφειλής αυτό, λαμβανομένου υπ' όψιν του ότι τα «κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές» δεν είναι απαραίτητως σε γνώση των επιτηδευματιών στους οποίους αφορούν.

Περαιτέρω, θα έπρεπε ίσως να προβλέπεται τι θα ισχύει σε περίπτωση που το συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα δεν γίνει αποδεκτό από τον επιτηδευματία, καθώς και σε περίπτωση που οι παραβάσεις που θα διαπιστωθούν από τον μεταγενέστερο έλεγχο θέτουν την υπόθεση εκτός διαδικασίας περαίωσης, κατά το άρθρο 4 του Νσχ.

5. Επί του άρθρου 11

Με το προτεινόμενο άρθρο θεσπίζονται ρυθμίσεις για την περαίωση υποθέσεων που εκκρεμούν στα Διοικητικά Δικαστήρια. Παρατηρείται ότι για λόγους ισότητας θα πρέπει ερμηνευτικώς να γίνει δεκτό ότι στη διαδικασία του άρθρου αυτού υπάγονται και υποθέσεις που έχουν συζητηθεί μεν στον πρώτο βαθμό, αλλά δεν έχει, μέχρι την ημερομηνία που θα καθορισθεί με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13, εκδοθεί ή κοινοποιηθεί στους διαδίκους η δικαστική απόφαση. Επίσης, σκόπιμο θα ήταν να διευκρινισθεί εάν στη ρύθμιση των παραγράφων 1 και 2 μπορούν, εφόσον ζητηθεί από τον φορολογούμενο, να υπαχθούν και υποθέσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί απόφαση και του δευτεροβάθμιου Δικαστηρίου, η οποία είναι ευνοϊκή για τον φορολογούμενο.

Με την παράγραφο 9 προβλέπεται ότι στις εκκρεμείς υποθέσεις που περαιώνονται με βάση το άρθρο αυτό, εάν το ποσό φόρου που έχει ήδη βεβαιωθεί, υπερβαίνει αυτό που προκύπτει βάσει συμβιβασμού, το επιπλέον ήδη βεβαιωθέν ποσό δεν διαγράφεται ούτε επιστρέφεται. Επισημαίνεται, καταρχάς, ότι προς αποφυγή ερμηνευτικών αμφισβητήσεων θα πρέπει να διευκρινισθεί εάν ως βεβαιωθέν νοείται στη συγκεκριμένη περίπτωση το βεβαιωθέν και πράγματι καταβληθέν από τον φορολογούμενο ή και το βεβαιωθέν, για το οποίο όμως έχει χορηγηθεί αναστολή εκτέλεσης με απόφαση του αρμόδιου Δικαστηρίου, καθώς, επίσης, και αν θα υπάρχει δικαίωμα συμψηφισμού με τυχόν άλλες οφειλές του επιτηδευματία από τη θεσπιζόμενη με το κεφάλαιο Α΄ του Νοσχ διαδικασία περαίωσης.

6. Επί του άρθρου 12

Με την προτεινόμενη ρύθμιση θεσπίζεται ειδικός τρόπος περαίωσης υποθέσεων επιτηδευματιών οι οποίοι είναι εκδότες εικονικών, ή λήπτες πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων. Παρατηρείται ότι με την προτεινόμενη ρύθμιση δεν φαίνεται να προβλέπεται τι θα ισχύσει για την απόδοση του φόρου προστιθέμενης αξίας τον οποίο, κατά κανόνα, δεν έχει αποδώσει ο εκδότης και παρανόμως έχει εκπέσει ο λήπτης του εικονικού φορολογικού στοιχείου, καθώς επίσης και τι θα ισχύει εάν ο εκδότης του εικονικού φορολογικού στοιχείου έχει αποδώσει τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος ή, αντιστοίχως, εάν ο λήπτης δεν έχει εκπέσει τη σχετική δαπάνη για τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματός του.

Περαιτέρω, για λόγους νομοτεχνικής αρτιότητας, θα πρέπει στο τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 6 να αντικατασταθεί ο όρος «προσαυξήσεις» από τον όρο «πρόσθετοι φόροι».

7. Επί του άρθρου 13

Με το προτεινόμενο άρθρο παρέχεται εξουσιοδότηση στον Υπουργό Οικονομικών για την έκδοση απόφασης με την οποία θα ρυθμίζεται κάθε αναγκαίο ζήτημα για την εφαρμογή των διατάξεων του κεφαλαίου Α΄ του Νσχ. Παρατηρείται ότι το ζήτημα των συνεπειών της εκπρόθεσμης καταβολής μιας ή περισσότερων δόσεων για την περαίωση των υποθέσεων που υπάγονται στο κεφάλαιο Α΄ του Νσχ (περ. στ΄ της προτεινόμενης ρύθμισης), ενδεχομένως, δεν είναι θέμα με τεχνικό ή λεπτομερειακό χαρακτήρα, κατά το άρθρο 43 παρ. 2 του Συντάγματος.

8. Επί του άρθρου 15

Για λόγους νομοτεχνικής αρτιότητας θα πρέπει στην παράγραφο 1 να γίνεται αναφορά στο «ν.δ. 356/1974 (ΦΕΚ 90 Α΄)».

Με την παράγραφο 3, όπως διαμορφώθηκε κατά την επεξεργασία του Νσχ από τη Διάρκη Επιτροπή Οικονομικών Υποθέσεων, τροποποιείται το άρθρο 48 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994) και προβλέπεται ότι «σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία προήλθε». Επισημαίνεται, καταρχάς, ότι, από δογματικής πλευράς, η προσαύξηση περιουσίας, η οποία δεν έχει περιοδικό χαρακτήρα ή δεν προέρχεται από σταθερή πηγή (κεφάλαιο ή εργασία), της οποίας γίνεται τακτική εκμετάλλευση, δεν φέρει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος και, επομένως, για τη φορολόγησή της απαιτείται ειδική διάταξη, η οποία δεν φαίνεται να θεσπίζεται με την προτεινόμενη ρύθμιση. Αντίθετη δε ερμηνεία, συμφώνως προς την οποία, με την προτεινόμενη διάταξη δεν εισάγεται διαδικαστική ρύθμιση, αλλά επιβάλλεται φόρος, θα προσέκρουε στο άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος.

Πέραν αυτού, επισημαίνεται ότι, παρά την προσφορότητά της για την πάταξη της φοροδιαφυγής, η ρύθμιση είναι πιθανόν να προκαλέσει αμφισβητήσεις κατά την εφαρμογή της, κυρίως σε περιπτώσεις στις οποίες έχει παρόλγεται ο χρόνος κατά τον οποίο ο επιτηδευματίας υποχρεούται κατά το άρθρο 21 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων να διαφυλάττει τα βιβλία και στοιχεία του, όπως, επίσης, και όταν η προσαύξηση της περιουσίας ανάγεται σε χρόνο κατά τον οποίο το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου έ-

χει, συμφώνως προς το άρθρο 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, παραγραφεί.

Με την προτεινόμενη παράγραφο 4 ορίζεται ότι παρατείνεται μέχρι την 31.12.2012 ο χρόνος παραγραφής των βεβαιωμένων, στις Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες και τα Τελωνεία, χρεών. Παρατηρείται ότι, με αφορμή την ομοίου περιεχομένου ρύθμιση του άρθρου 22 παρ. 12 του ν. 2523/1997, έχει κριθεί (ΣτΕ 1508/2002) ότι ο νομοθέτης δύναται να παρατείνει τον χρόνο παραγραφής μόνον των αξιώσεων εκείνων για τις οποίες ο χρόνος αυτός δεν είχε ακόμη συμπληρωθεί κατά την έναρξη ισχύος του νεότερου νόμου, και, επομένως, θα πρέπει να γίνει δεκτό, κατ' ακολουθίαν της ανωτέρω κρίσης του ΣτΕ, ότι η προτεινόμενη διάταξη δεν καταλαμβάνει όλα τα βεβαιωμένα στις Δ.Ο.Υ. χρέη, αλλά μόνο εκείνα των οποίων ο χρόνος παραγραφής συμπληρώνεται μετά την έναρξη ισχύος της διάταξης [βλ. και Ευ. Μπέη, Άρθρο 22 παρ. 2 Ν. 2523/1997 – Όρια νομοθετικής παράτασης του χρόνου παραγραφής των χρηματικών αξιώσεων του Δημοσίου εναντίον διοικουμένων, Δ 33, σελ. 1100-1105 και Ε. Κατσούρα, Το ζήτημα της παραγραφής των απαιτήσεων του Δημοσίου, ΕΔΚΑ 12/564 (2009), σελ. 886-890].

9. Επί του άρθρου 16 παρ. 1

Επί της προτεινόμενης διάταξης επισημαίνονται τα εξής : α) σκόπιμο είναι να αποφευχθεί η επανάληψη της πρώτης περιόδου και να αναδιατυπωθεί η διάταξη ως εξής: «Φορολογούμενος, ο οποίος, προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή στο Δημόσιο φόρου προστιθέμενης αξίας, φόρου κύκλου εργασιών και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, δεν απέδωσε ή απέδωσε ανακριβώς τους ως άνω φόρους, τέλη ή εισφορές», β) στη διάταξη απαιτείται σκοπός μη πληρωμής φόρων ακόμη και επί μη αποδόσεως τελών ή εισφορών. Θα πρέπει νομοτεχνικώς να ταυτιστεί ο σκοπός και στην περίπτωση αυτή, γ) η έκφραση «εξαπατώντας» είναι αόριστη. Προς αποφυγή προβλημάτων κατά την εφαρμογή της, θα πρέπει να ταυτιστεί με τους τρόπους τέλεσης της απάτης του άρθρου 386 ΠΚ (παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθών ή αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων), δ) η απειλή ποινικής κύρωσης για ελάχιστα ποσά φοροδιαφυγής, π.χ. 10-20 ευρώ είναι δυσανάλογη, περισσότερο σύμφωνη με την αρχή της αναλογικότητας παρίσταται η απειλή διοικητικής κύρωσης, και ε) λαμβανομένης υπ' όψιν της αυστηρότητας της διάταξης, σκόπιμο είναι να διευκρινισθεί ότι απαιτείται η εν γνώσει τέλεση της πράξης.

10. Επί του άρθρου 16 παρ. 3

Δια της παρ. 3 του άρθρου 16 του υπό ψήφιση Νσχ προτείνεται η τροποποίηση της παρ. 2 του άρθρου 21 του ν. 2523/1997 και προβλέπεται ότι στις περιπτώσεις : α) της παρ.1 περ. γ του άρθρου 18 του ν. 2523/1997, β) της παρ. 5 του άρθρου 19 όταν το πλήθος των μη εκδοθέντων παραστατικών στοιχείων είναι πλέον των δέκα ή υπερβαίνουν σε αξία τα πεντακόσια ευρώ και γ) της περ. γ της παρ. 1 του άρθρου 19, η μηνυτήρια αναφορά υποβάλλεται αμέσως με την περαίωση του ελέγχου και ζητείται από τον αρμόδιο εισαγγελέα η κατά προτεραιότητα εκδίκαση της υπόθεσης με βάση τα πορίσματα του φορολογικού ελέγχου. Με δεδομένο ότι στο άρθρο 21 παρ. 10 του ν. 2523/1997 προβλέπεται ως χρονικό σημείο έναρξης της παραγραφής των αδικημάτων των άρθρων 17 και 18 του ν. 2523/1997 η τελεσιδικία της απόφασης επί της προσφυγής που ασκήθηκε ή, σε περίπτωση μη άσκησης προσφυγής, η οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς άσκησή της, θα ήταν σύμφωνο με τη λογική του ν. 2523/1997 να εναρμονισθεί η παρ. 10 του άρθρου 21 του ν. 2523/1997 με την προτεινόμενη διάταξη περί ασκήσεως της ποινικής δίωξης με βάση τα πορίσματα του φορολογικού ελέγχου στην περίπτωση της παρ. 1 περ. γ του άρθρου 18 του ν. 2523/1997.

11. Επί του άρθρου 16 παρ. 6

Με την προτεινόμενη παράγραφο 6, με την οποία προστίθενται νέα εδάφια στο άρθρο 13 παρ. 1 του ν. 2523/1997, ορίζεται ότι εάν κατά τον «έλεγχο διαπιστωθεί η μη έκδοση πλέον των δέκα (10) παραστατικών στοιχείων ή, ανεξαρτήτως του πλήθους, τα μη εκδοθέντα ή το μη εκδοθέν παραστατικό στοιχείο υπερβαίνει σε αξία τα πεντακόσια (500) ευρώ, η λειτουργία του καταστήματος, γραφείου, εργοστασίου, εργαστηρίου, αποθήκης και γενικά κάθε επαγγελματικής εγκατάστασης του υπόχρεου επαγγελματία, αναστέλλεται άμεσα για 48 ώρες, με πράξη των οργάνων που διενεργούν τον έλεγχο και η επαγγελματική εγκατάσταση σφραγίζεται με τη συνδρομή της αστυνομικής αρχής, εφόσον ζητηθεί από τα ελεγκτικά όργανα». Η προβλεπόμενη, εν προκειμένω, διαδικασία επιβολής της θεσπιζόμενης κύρωσης με την άμεση αναστολή της λειτουργίας της επαγγελματικής εγκατάστασης, φαίνεται να στερεί από τον διοικούμενο τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, παρά το ότι στις περιπτώσεις αυτές δεν φαίνεται να συντρέχουν οι προϋποθέσεις οι οποίες, κατά το άρθρο 6 παρ. 3 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), δικαιολογούν τη λήψη δυσμενούς μέτρου, χωρίς προηγούμενη ακρόαση, δηλαδή η αποτροπή κινδύνου ή

το επιτακτικό δημόσιο συμφέρον.

Περαιτέρω, η ανωτέρω διαδικασία άμεσης εκτέλεσης της θεσπιζόμενης κύρωσης φαίνεται να θίγει και το δικαίωμα αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας, δεδομένου ότι, λόγω ακριβώς της άμεσης επιβολής της, δεν φαίνεται να παρέχεται πρακτικώς η δυνατότητα άσκησης, κατά την παράγραφο 9 του ανωτέρω άρθρου 13 του ν. 2523/1997, προσφυγής ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου (όπως επίσης και αίτησης αναστολής) κατά της πράξης των ελεγκτικών οργάνων με την οποία επιβάλλεται η αναστολή λειτουργίας της επαγγελματικής εγκατάστασης. Επισημαίνεται ότι η γενική αρχή της αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας αναγνωρίζεται και από το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όπως έχει επιβεβαιωθεί και από σχετική νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης [βλ., ενδεικτικώς, τις αποφάσεις της 15.5.1986 στην υπόθεση C-222/84 (Johnston) και της 13-3-2007 στην υπόθεση C-432/05 (Unibet)].

12. Επί του άρθρου 19 παρ. 1

Δια της παρ. 1 του άρθρου 19 του υπό ψήφιση Νσχ, όπως προτείνεται από αρμόδια επιτροπή της Βουλής, προβλέπεται ότι όποιος, ενώ τελεί σε καθεστώς επίταξης προσωπικών υπηρεσιών κατά το άρθρο 22 παρ. 4 του Συντάγματος ή είναι ιδιοκτήτης ή νομέας πράγματος που έχει επιταχθεί κατά το άρθρο 18 παρ. 3 του Συντάγματος, αρνείται να συμμορφωθεί η παραλείπει να εκτελέσει τις υποχρεώσεις του που απορρέουν από την επίταξη, τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον τριών ετών. Περαιτέρω, ως άρνηση συμμόρφωσης ορίζεται η μη εκτέλεση συγκεκριμένης εντολής του δημόσιου οργάνου, η μη εκτέλεση μεταφορικού ή άλλου έργου κατά τον συνήθη τρόπο λειτουργίας της οικονομίας, η εγκατάλειψη του επιταγμένου πράγματος ή η χρησιμοποίησή του για την παρακώλυση των συγκοινωνιών ή για την πρόκληση κοινής ανάγκης. Επειδή η τιμώρηση των μορφών συμπεριφοράς που υπάγονται στη μη εκτέλεση μεταφορικού ή άλλου έργου κατά τον συνήθη τρόπο λειτουργίας της οικονομίας, στο μέτρο που αποτελούν μη εκτέλεση υποχρέωσης που απορρέει από την επίταξη, προβλέπεται ήδη από την τιμώρηση της παράλειψης εκτέλεσης των υποχρεώσεων που απορρέουν από την επίταξη, θα ήταν νομοτεχνικώς ορθότερο να διαγραφεί η φράση «η μη εκτέλεση μεταφορικού ή άλλου έργου κατά τον συνήθη τρόπο λειτουργίας της οικονομίας». Σημειωτέον ότι η άρνηση ή η παράλειψη εκτέλεσης των υποχρεώσεων που απορρέουν από την επίταξη, σε περίοδο ειρήνης, τιμωρεί-

ται ήδη στο άρθρο 41 παρ. 6 του ν. 3536/2007 με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών μηνών.

Αθήνα, 29.9.2010

Οι εισηγητές
Αθανασία Διονυσοπούλου
Επιστημονική Συνεργάτις
Γιώργος Φωτόπουλος
Ειδικός Επιστημονικός Συνεργάτης

Ο προϊστάμενος του Β΄ Τμήματος
Νομοτεχνικής Επεξεργασίας
Στέφανος Κουτσομπίνας
Επ. Καθηγητής της Νομικής Σχολής
του Πανεπιστημίου Θράκης

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

Το μέλος του Επιστημονικού Συμβουλίου
Χρίστος Μυλωνόπουλος
Καθηγητής της Νομικής Σχολής του Πανεπιστημίου Αθηνών
(Για την παρατήρηση 9)

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