



ΒΟΥΛΗ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΩΝ

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

### ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΝΟΜΟΣΧΕΔΙΟΥ

**«Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις»**

#### **I. Γενικές παρατηρήσεις**

Το φερόμενο προς συζήτηση και ψήφιση Νοσχ, όπως διαμορφώθηκε από την αρμόδια Διαρκή Επιτροπή, αποτελείται από 109 άρθρα.

**A.** Με τις διατάξεις του Πρώτου Τμήματος (άρθρα 1 έως 72) του Νοσχ εισάγεται ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ο οποίος αντικαθιστά τον ισχύοντα, που έχει κυρωθεί με τον ν. 2238/1994.

Συγκεκριμένως, με τις διατάξεις του Πρώτου μέρους (άρθρα 1 έως 9) θεσπίζονται οι γενικές διατάξεις του νέου Κώδικα και ειδικότερα, ορίζεται το πεδίο εφαρμογής του (άρθρο 1), δίδονται οι ορισμοί των όρων που χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς του (άρθρο 2) και προσδιορίζονται τα υποκείμενα του φόρου (άρθρο 3) και οι έννοιες της φορολογικής κατοικίας (άρθρο 4), του εισοδήματος που προκύπτει στην ημεδαπή (άρθρο 5), της μόνιμης εγκατάστασης (άρθρο 6), του φορολογητέου εισοδήματος (άρθρο 7) και του φορολογικού έτους (άρθρο 8).

Με τις διατάξεις του Δεύτερου Μέρους (άρθρα 10 έως 43) θεσπίζονται διατάξεις σχετικές με τη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων.

Ειδικότερα, με το Κεφάλαιο Α' (άρθρα 10 έως 11) προσδιορίζονται το αντικείμενο του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (άρθρο 10) και τα πρόσωπα που θεωρούνται εξαρτώμενα από τον φορολογούμενο (άρθρο 11).

Με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Β' (άρθρα 12 έως 20) προσδιορίζεται η έννοια του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις (άρθρο 12), καθώς και οι παροχές που εξαιρούνται από αυτό (άρθρο 14), ορίζονται οι φο-

## 2

ρολογικοί συντελεστές ανά κλίμακα εισοδήματος (άρθρο 15) και οι αντίστοιχες φορολογικές εκπτώσεις (άρθρο 16). Προβλέπονται επίσης πρόσθετες μειώσεις φόρου για εξαρτώμενα μέλη (άρθρο 17), ιατρικές δαπάνες (άρθρο 18) και δωρεές (άρθρο 19).

Με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ´ (άρθρα 21 έως 29) ορίζεται η έννοια του φορολογητέου κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα (άρθρο 21) καθώς και οι εκπίπτουσες (άρθρο 22) και μη εκπίπτουσες από αυτό (άρθρο 23) επιχειρηματικές δαπάνες. Ρυθμίζονται, επίσης, τα ζητήματα των αποσβέσεων των στοιχείων του ενεργητικού (άρθρο 24), του σχηματισμού προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις (άρθρο 26) και της μεταφοράς ζημιών στα επόμενα φορολογικά έτη (άρθρο 27), και ορίζονται οι φορολογικοί συντελεστές (άρθρο 29).

Με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Δ´ (άρθρα 30 έως 34) προβλέπεται η δυνατότητα εναλλακτικού τρόπου υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας διά του προσδιορισμού τεκμαρτού εισοδήματος (άρθρο 30), ορίζονται οι δαπάνες και οι υπηρεσίες που λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του τελευταίου (άρθρα 31 έως 32) και αυτές που εξαιρούνται (άρθρο 33), και προσδιορίζεται ο τρόπος φορολόγησης της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ τεκμαρτού και συνολικού εισοδήματος (άρθρο 34).

Με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Ε´ (άρθρα 35 έως 40) ορίζεται το αντικείμενο του φόρου εισοδήματος από κεφάλαιο (άρθρο 35), και προσδιορίζεται η έννοια των μερισμάτων (άρθρο 36), των τόκων (άρθρο 37), των δικαιωμάτων (άρθρο 38) και του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία (άρθρο 39), και ορίζονται οι φορολογικοί συντελεστές ανά είδος εισοδήματος (άρθρο 40).

Με τις διατάξεις του Κεφαλαίου ΣΤ´ (άρθρα 41 έως 43) ρυθμίζεται η φορολόγηση του εισοδήματος που προκύπτει από υπεραξία μεταβίβασης ακίνητης περιουσίας για επαχθή αιτία (άρθρο 41), τίτλων ή ολόκληρης επιχείρησης (άρθρο 42) και ορίζονται οι φορολογικοί συντελεστές ανά είδος εισοδήματος (άρθρο 43).

Με τις διατάξεις του Τρίτου Μέρους (άρθρα 44 έως 58) εισάγονται ρυθμίσεις που αφορούν τη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

Ειδικότερα, με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Α´ (άρθρα 44 έως 46) ορίζεται το αντικείμενο του φόρου νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων (άρθρο 44), τα υποκείμενα του φόρου (άρθρο 45) και τα απαλλασσόμενα νομικά πρόσωπα (άρθρο 46).

Με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Β´ (άρθρα 47 έως 57) ορίζεται ο τρόπος προσδιορισμού των κερδών των νομικών προσώπων από επιχειρηματική δραστηριότητα (άρθρο 47) και οι προϋποθέσεις απαλλαγής από φόρο των

ενδοομιλικών μερισμάτων (άρθρο 48), θεσπίζονται διατάξεις για τη φορολογική μεταχείριση των επιχειρηματικών αναδιαρθρώσεων (άρθρο 51), ενώ ρυθμίζονται ζητήματα υποκεφαλαιοδότησης (άρθρο 49), ζητήματα που αφορούν τις μεταβιβάσεις κλάδων δραστηριότητας έναντι μετοχών (άρθρο 52), την ανταλλαγή μετοχών (άρθρο 53) και τις συγχωνεύσεις και διασπάσεις εταιρειών (άρθρο 54).

Με το Κεφάλαιο Γ' (άρθρο 58) ορίζεται ο φορολογικός συντελεστής των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα ανά κατηγορία νομικού προσώπου.

Με τις διατάξεις του Τέταρτου Μέρους (άρθρα 59 έως 64) ρυθμίζονται ζητήματα παρακράτησης φόρου. Ειδικότερα, με το Κεφάλαιο Α' (άρθρα 59 έως 60) ορίζονται τα πρόσωπα που υποχρεούνται να παρακρατούν φόρο (άρθρο 59), καθώς και οι σχετικοί φορολογικοί συντελεστές, αναλόγως της προέλευσης του εισοδήματος (άρθρο 60).

Με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Β' (άρθρα 61 έως 64) ορίζονται τα υπόχρεα σε παρακράτηση φόρου πρόσωπα (άρθρο 61), οι περιπτώσεις πληρωμών που υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου (άρθρο 62), οι απαλλαγές για ορισμένες ενδοομιλικές πληρωμές (άρθρο 63), καθώς και οι συντελεστές παρακράτησης (άρθρο 64).

Οι διατάξεις του Πέμπτου Μέρους (άρθρα 65 έως 66) περιλαμβάνουν ρυθμίσεις για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής και, συγκεκριμένως, για τον προσδιορισμό των μη συνεργάσιμων στο φορολογικό τομέα κρατών, καθώς και των κρατών με προνομιακό φορολογικό καθεστώς (άρθρο 65), και εισάγονται ειδικοί κανόνες για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος από ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες (άρθρο 66).

Με τις διατάξεις του Έκτου Μέρους (άρθρα 67 έως 72) ρυθμίζονται ζητήματα σχετικά με την υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και την προκαταβολή φόρου.

**Β.** Με το Δεύτερο Τμήμα (άρθρα 73 έως 75) του Νσχ εισάγονται λοιπές διατάξεις αρμοδιότητας του Υπουργείου Οικονομικών. Συγκεκριμένως, επικαιροποιούνται διατάξεις του ν. 2578/1998 λόγω της προσχώρησης της Δημοκρατίας της Κροατίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση (άρθρο 73) και τροποποιείται πλήθος διατάξεων που αφορούν ιδίως τη διαδικασία της ειδικής εκκαθάρισης πιστωτικών ιδρυμάτων και τη λειτουργία του Ταμείου Χρηματοπιστωτικής Σταθερότητας (άρθρο 74), καθώς και διατάξεις του ΚΕΔΕ (άρθρο 75).

**Γ.** Με το Τρίτο Τμήμα (άρθρα 76 έως 109) του Νσχ θεσπίζονται ρυθμίσεις αρμοδιότητας Υπουργείων Εσωτερικών, Παιδείας και Θρησκευμάτων, Πολι-

τισμού και Αθλητισμού, Διοικητικής Μεταρρύθμισης και Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης, Υγείας, Εργασίας, Κοινωνικής Ασφάλισης και Πρόνοιας, Περιβάλλοντος, Ενέργειας και Κλιματικής Αλλαγής, και Δικαιοσύνης Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων. Με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Α' (άρθρα 76 έως 81), μεταξύ άλλων, παρέχεται στο Παρατηρητήριο Οικονομικής Αυτοτέλειας των ΟΤΑ η δυνατότητα να γνωμοδοτεί επί των σχεδίων των προϋπολογισμών τους και να αξιολογεί τις προβλέψεις των εσόδων που παρουσιάζονται σε αυτούς και θεσπίζονται ρυθμίσεις για το «Ολοκληρωμένο Πλαίσιο Δράσης» τους (άρθρο 76), ορίζονται οι προθεσμίες κατάρτισης και ψήφησης των προϋπολογισμών των Δήμων και Περιφερειών από τα συλλογικά τους όργανα και του ελέγχου της νομιμότητάς τους από την αρμόδια Αρχή (άρθρα 77 έως 78) όπως και η αποσύνδεση των διαδικασιών ψήφησης και εκτέλεσης των προϋπολογισμών τους από τα Πενταετή Επιχειρησιακά Προγράμματα (άρθρο 79). Καταργούνται, επίσης, στο πλαίσιο της κινητικότητας, οι θέσεις της ειδικότητας των σχολικών φυλάκων (άρθρο 80) και του κλάδου της Δημοτικής Αστυνομίας (άρθρο 81).

Με το Κεφάλαιο Β' (άρθρο 82) ορίζονται οι ειδικότητες του προσωπικού δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης που καταργούνται και ρυθμίζονται οι όροι θέσης σε διαθεσιμότητα των αντίστοιχων υπαλλήλων.

Με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ' (άρθρα 83 έως 88) καθίσταται ο Φορέας Ιπποδρομιών αρμόδιος για την κατάρτιση του Γενικού Προγράμματος Ιπποδρομιών (άρθρο 83) και τον καθορισμό του ύψους και του τρόπου κατανομής των επάθλων ανά ιπποδρομία (άρθρο 84), προβλέπεται η έκδοση, με απόφαση του αρμόδιου Υπουργού, Κώδικα Ιπποδρομιών για τη ρύθμιση του κανονιστικού πλαισίου διεξαγωγής των ιπποδρομιών στην Ελλάδα (άρθρο 85) και επικαιροποιούνται διατάξεις του α.ν. 399/1968 που αφορούν τη Φίλιππο Ένωση Ελλάδος, προκειμένου να συνάδουν προς τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου (άρθρα 86 έως 87).

Με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Δ' (άρθρα 89 έως 94) ρυθμίζονται ζητήματα που αφορούν τη διαδικασία του ΑΣΕΠ για την πλήρωση από υποψηφίους προκηρυχθεισών θέσεων (άρθρο 89), προβλέπεται η δυνατότητα κατάργησης, με κοινή απόφαση των αρμόδιων Υπουργών, θέσεων σε Υπουργεία, δημόσιες υπηρεσίες, ΟΤΑ και λοιπά ν.π.δ.δ. και ρυθμίζονται οι όροι και η διάρκεια της διαθεσιμότητας του οικείου προσωπικού (άρθρο 90), διαμορφώνεται δε πλήρως το καθεστώς κινητικότητας των δημοσίων υπαλλήλων (άρθρο 91). Προβλέπεται επίσης η μεταφορά αρμοδιοτήτων από τη Διεύθυνση Κρατικών Αυτοκινήτων του Υπουργείου Διοικητικής Μεταρρύθμισης και Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης σε νέους φορείς (άρθρο 92) και η συνακόλουθη θέση του υφιστάμενου προσωπικού σε διαθεσιμότητα (άρθρο 93), ενώ

καθορίζονται οι διαδικασίες διαγραφής του στόλου των οχημάτων του Υπουργείου και η εγγραφή τους στον κατάλληλο φορέα (άρθρο 94).

Με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Ε' (άρθρα 95 έως 100) ορίζεται το πλαίσιο ποινών και κυρώσεων που επιβάλλονται σε φαρμακοποιούς και κατόχους άδειας κυκλοφορίας σκευασμάτων (άρθρο 95), συμβεβλημένους ιατρούς και παρόχους υπηρεσιών υγείας (άρθρο 96), φυσιοθεραπευτές (άρθρο 97) και ιατρούς ΕΣΥ (άρθρο 98) για παραβάσεις των υποχρεώσεών τους. Περαιτέρω, εισάγονται ρυθμίσεις για την κατά τόπο αρμοδιότητα των Πειθαρχικών Συμβουλίων των Ιατρικών Συλλόγων σε περίπτωση καταγγελίας για πειθαρχικό παράπτωμα ιατρού (άρθρο 99) και ρυθμίζονται οι λεπτομέρειες της λειτουργίας του μηχανισμού αυτόματης επιστροφής ποσών στον ΕΟΠΥΥ από τους συμβεβλημένους ιδιώτες παρόχους υπηρεσιών υγείας (άρθρο 100).

Με τις διατάξεις του Κεφαλαίου ΣΤ' (άρθρα 101 έως 103) προβλέπεται η ίδρυση Κέντρου Είσπραξης Ασφαλιστικών Οφειλών στο ΙΚΑ-ΕΤΑΜ, με σκοπό την είσπραξη των ληξιπρόθεσμων ασφαλιστικών οφειλών (άρθρο 101), και ρυθμίζεται ο μηχανισμός διαμόρφωσης νομοθετικώς καθορισμένου νόμιμου κατώτατου μισθού και ημερομισθίου για τους εργαζομένους της χώρας (άρθρο 103).

Με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Ζ' (άρθρο 104) μειώνονται τα ελάχιστα όρια εταιρικού κεφαλαίου που απαιτείται για τη χορήγηση άδειας εμπορίας πετρελαιοειδών και ορίζεται το ελάχιστο απαιτούμενο όριο όγκου αποθηκευτικών χώρων ανά κατηγορία άδειας εμπορίας.

Με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Η' (άρθρα 105 έως 107) τροποποιούνται διατάξεις του ΚΠολΔ που ρυθμίζουν τις προϋποθέσεις έκδοσης της προσωρινής διαταγής σε υποθέσεις ασφαλιστικών μέτρων και χορήγησης αναβολής επί διαφορών για άκυρη απόλυση εργαζομένου (άρθρο 105), εισάγονται μεταβατικές διατάξεις που αποσκοπούν στην ταχεία εκδίκαση των σχετικών υποθέσεων οι οποίες εκκρεμούν (άρθρο 106) και τροποποιείται διάταξη του π.δ. 258/1987, με σκοπό την εναρμόνισή του προς την Οδηγία 2013/25/ΕΕ (άρθρο 107).

Με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Θ' (άρθρα 108 έως 109) εξαιρείται το προσωπικό της ΕΡΤ Α.Ε. και των θυγατρικών της, του οποίου οι συμβάσεις λύθηκαν με την υπ' αριθμ. ΟΙΚ 02/11.6.2013 κοινή απόφαση του Υφυπουργού στον Πρωθυπουργό και του Υπουργού Οικονομικών, από το ανώτατο όριο αποζημιώσεων του άρθρου 2 παρ. 2 α.ν. 173/1967 (άρθρο 108) και καθορίζεται η έναρξη ισχύος των διατάξεων του παρόντος (άρθρο 109).

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

### 1. Επί του άρθρου 2

Με το προτεινόμενο άρθρο δίδονται ορισμοί, μεταξύ άλλων, της έννοιας του «νομικού προσώπου» και της «νομικής οντότητας». Παρατηρείται ότι, λόγω της ευρύτητας της διατύπωσης της έννοιας «νομική οντότητα», μεγάλος αριθμός νομικών προσώπων εμπίπτουν τόσο στον ορισμό του «νομικού προσώπου» όσο και στον ορισμό της «νομικής οντότητας».

Περαιτέρω, σε πολλά άρθρα του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ενδεικτικώς άρθρα 31 παρ. 2, 34 παρ. 1, 34 παρ. 2, 48 παρ. 3, 52 παρ. 12, 63 παρ. 3, 67 παρ. 1, 68 παρ. 1, 69 παρ. 3, 71 παρ. 1) γίνεται αναφορά, γενικώς, σε «Φορολογική Διοίκηση». Δεδομένου ότι στον όρο αυτόν εντάσσεται δυνητικώς το σύνολο των υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών (Κεντρική Υπηρεσία, Ειδικές Αποκεντρωμένες Υπηρεσίες και Περιφερειακές Υπηρεσίες) θα ήταν σκόπιμο στο προτεινόμενο άρθρο να περιληφθεί ορισμός των υπηρεσιών που περιλαμβάνονται στον όρο «Φορολογική Διοίκηση». Σε κάθε περίπτωση, πάντως, προς αποφυγή ερμηνευτικών αμφισβητήσεων, θα πρέπει στις επί μέρους διατάξεις να ορίζεται ρητώς σε ποια ακριβώς υπηρεσία ή όργανο απονέμεται η συγκεκριμένη αρμοδιότητα που θεσπίζεται ανά περίπτωση.

### 2. Επί του άρθρου 4

Με την προτεινόμενη παράγραφο 2 ορίζεται ότι «Ένα φυσικό πρόσωπο που έχει φυσική παρουσία στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα άνω των εκατόν ογδόντα τριών (183) ημερών εντός οποιασδήποτε δωδεκάμηνης περιόδου, αδιαλείπτως ή με διαλείμματα, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος για το φορολογικό έτος στη διάρκεια του οποίου συμπληρώνεται η δωδεκάμηνη περίοδος». Ενδεχομένως, θα ήταν νομοτεχνικώς αρτιότερο να ορίζεται ότι το ανωτέρω πρόσωπο «θεωρείται ότι έχει τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα».

Με την προτεινόμενη παράγραφο 3 ορίζεται ότι νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, εφόσον, μεταξύ άλλων, «ο τόπος άσκησης πραγματικής διοίκησης είναι στην Ελλάδα οποιαδήποτε περίοδο στη διάρκεια του φορολογικού έτους». Περαιτέρω, με την παράγραφο 4 προβλέπεται ότι για τον προσδιορισμό του «τόπου άσκησης πραγματικής διοίκησης» λαμβάνονται υπόψη, ιδίως, ο τόπος «άσκησης καθημερινής διοίκησης», ο τόπος «λήψης στρατηγικών αποφάσεων», ο τόπος όπου διεξάγεται η «ετήσια γενική συνέλευση των μετόχων ή εταίρων», ο τόπος «τήρησης βιβλίων και στοιχείων», ο τόπος «συνεδριάσεων του διοικητι-

κού συμβουλίου ή όποιου άλλου εκτελεστικού οργάνου διοίκησης», η «κατοικία των μελών του διοικητικού συμβουλίου ή όποιου άλλου εκτελεστικού οργάνου διοίκησης», ενώ, σε συνδυασμό με τα ανωτέρω, είναι δυνατόν να συνεκτιμάται και ο τόπος «κατοικίας της πλειοψηφίας των μετόχων ή εταιρών». Επισημαίνεται, ότι η γενικότητα και η ευρύτητα με την οποία είναι διατυπωμένα τα προτεινόμενα κριτήρια είναι πολύ πιθανόν να προκαλέσουν ανασφάλεια δικαίου, ιδίως σε αλλοδαπά νομικά πρόσωπα που δραστηριοποιούνται ή διατηρούν επενδύσεις στην Ελλάδα, δεδομένων και των συνεπειών που επιφέρει ο χαρακτηρισμός ενός νομικού προσώπου ως φορολογικού κατοίκου Ελλάδας. Λαμβανομένου δε υπόψη και του ότι νομικό πρόσωπο μπορεί να χαρακτηριστεί φορολογικός κάτοικος Ελλάδας ακόμη και όταν τα ανωτέρω πραγματικά περιστατικά δεν συντρέχουν καθ' όλη τη διάρκεια του φορολογικού έτους, αλλά και για «οποιαδήποτε περίοδο στη διάρκεια του φορολογικού έτους», θα ήταν ενδεδειγμένο η προτεινόμενη ρύθμιση να περιλαμβάνει περισσότερο εξειδικευμένα και χρονικώς προσδιορισμένα κριτήρια.

### **3. Επί του άρθρου 5**

Με τις προτεινόμενες ρυθμίσεις του άρθρου 5 εισάγονται κανόνες πηγής (source rules, règles de la source), δηλαδή κανόνες δια των οποίων προσδιορίζεται το αντικείμενο του φόρου ως προς τη χωρική του διάσταση, η οποία αποτελεί και προαπαιτούμενο της επιβολής του. Συνεπώς, υπό το φως του άρθρου 78 παρ. 1 και 4 του Συντάγματος, οι κανόνες αυτοί δεν θα έπρεπε να εισάγονται «αναλυτικά μεν, ενδεικτικά δε», όπως αναφέρεται στην αιτιολογική έκθεση, αλλά συστηματικώς και ανά κατηγορίες εισοδήματος, δεδομένου και ότι, στο πλαίσιο μιας παγκοσμιοποιημένης οικονομίας, ο τόπος όπου προκύπτει το εισόδημα συχνά δεν είναι προφανής, ενώ σε περιπτώσεις πολυμερών συναλλαγών το εισόδημα μπορεί να προκύπτει σε περισσότερες της μίας χώρες [βλ., συναφώς, και τις ρυθμίσεις του άρθρου 3 παρ. 2 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών και Δωρεών (ν.2961/2001) οι οποίες θέτουν κανόνες ως προς τι θεωρείται περιουσία «κείμενη στην Ελλάδα», όπως και αυτές των άρθρων 13 έως 15 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000) δια των οποίων καθορίζεται ο τόπος διενέργειας των φορολογητέων πράξεων]. Πέραν αυτού, επισημαίνεται ότι στην προτεινόμενη ρύθμιση δεν έχουν κωδικοποιηθεί οι κανόνες πηγής που θεσπίζει το άρθρο 37 του ισχύοντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, σχετικώς προς το εισόδημα από ναυτιλιακές και αεροπορικές μεταφορές, καθώς και το εισόδημα που πραγματοποιούν αλλοδαπές επιχειρήσεις από πρώτες ύλες τις οποίες αγοράζουν στην Ελλάδα

και πωλούν στο εξωτερικό κατόπιν κατεργασίας ή συσκευασίας τους στην Ελλάδα.

Περαιτέρω, σημειώνεται ότι από τη διατύπωση της περίπτωσης γ', η οποία αναφέρεται σε «υπηρεσίες διοίκησης, συμβουλευτικές και τεχνικές που παρέχονται στην ημεδαπή», δεν είναι σαφές εάν νοούνται υπηρεσίες που παρέχονται προς ημεδαπούς λήπτες, υπηρεσίες που παρέχονται με φυσική παρουσία στην Ελλάδα ή υπηρεσίες που αφορούν τεχνικό έργο που εκτελείται στην Ελλάδα. Ομοίως, στην περίπτωση δ' δεν είναι σαφές εάν, ως «καλλιτεχνικές και αθλητικές δραστηριότητες που παρέχονται στην ημεδαπή», νοούνται δραστηριότητες που διεξάγονται στην Ελλάδα ή δραστηριότητες που παρέχονται προς ημεδαπούς λήπτες, ενώ στην περίπτωση θ' χρήζει διευκρίνισης σε ποιες περιπτώσεις μία συναλλαγή πώλησης επιχείρησης, εταιρικών μεριδίων, μετοχών, ομολόγων κ.λπ. θεωρείται ότι «πραγματοποιείται στην ημεδαπή».

#### **4. Επί του άρθρου 6**

Με το προτεινόμενο άρθρο δίδεται ορισμός της έννοιας «μόνιμη εγκατάσταση», ο οποίος, συμφώνως προς την αιτιολογική έκθεση, βασίζεται στο πρότυπο σύμβασης του ΟΟΣΑ για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και ο οποίος παρίσταται στενότερος σε σχέση με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρο 100 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος).

Κατά την προτεινόμενη παράγραφο 2, ο όρος «μόνιμη εγκατάσταση» περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, «τόπο της διοίκησης» της αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα. Επισημαίνεται η ασυμφωνία της προτεινόμενης ρύθμισης προς αυτή του προτεινόμενου άρθρου 4 παρ. 3 του Νσχ, καθότι τα ίδια πραγματικά περιστατικά (άσκηση διοίκησης της αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα) άγουν σε διαφορετικές νομικές συνέπειες, ήτοι σε απόκτηση μόνιμης εγκατάστασης της αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα, κατά την προτεινόμενη ρύθμιση, ενώ, κατά το άρθρο 4 παρ. 3 του Νσχ, η «άσκηση πραγματικής διοίκησης» της αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα συνεπάγεται τον χαρακτηρισμό της ως φορολογικού κατοίκου Ελλάδας.

Επίσης, για λόγους νομοτεχνικής αρτιότητας, θα ήταν σκόπιμο να αναδιατυπωθεί η προτεινόμενη παράγραφος 7 ως εξής: «Μία ασφαλιστική εταιρεία άλλου κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης θεωρείται ότι έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, εάν εισπράττει ασφάλιστρα ή ασφαλίζει κινδύνους που βρίσκονται στην Ελλάδα μέσω πράκτορα, εκτός από τον πράκτορα για τον οποίο εφαρμόζεται η παράγραφος 6».



## 5. Επί του άρθρου 7

Με το προτεινόμενο άρθρο προσδιορίζεται η έννοια του φορολογητέου εισοδήματος και καθιερώνεται το σύστημα των χωριστών κατηγοριών εισοδήματος που φορολογούνται βάσει των συντελεστών οι οποίοι προβλέπονται στα άρθρα 15, 29, 40 και 43 του Νσχ.

Όπως έχει επισημανθεί και στην έκθεση της Επιστημονικής Υπηρεσίας της Βουλής επί του ν. 4110/2013, ανακύπτει ζήτημα ως προς το εάν η εφαρμογή διαφορετικής κλίμακας φορολογικών συντελεστών ανά κατηγορία εισοδήματος συνάδει προς τις αρχές της καθολικότητας του φόρου και της φορολόγησης με βάση τη φοροδοτική ικανότητα, υπό την έννοια ότι αυτό το σύστημα φορολογίας, υπό προϋποθέσεις, άγει σε διαφορετική φορολογική επιβάρυνση εισοδημάτων ιδίου ύψους αναλόγως της πηγής από την οποία προέρχονται, καθώς επίσης και σε βαρύτερη φορολογική επιβάρυνση φορολογουμένων με μικρότερο εισόδημα προερχόμενο από μία πηγή εν σχέσει προς άλλους με μεγαλύτερο εισόδημα, το οποίο προέρχεται από περισσότερες πηγές. Και ναι μεν, κατά τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, ο κοινός νομοθέτης διαθέτει ευρεία ευχέρεια να διαμορφώνει το κατάλληλο, κατά την εκτίμησή του, φορολογικό σύστημα, χωρίς να αποκλείεται η διαφορετική φορολογική μεταχείριση κατηγοριών φορολογουμένων, πλην όμως η μεταχείριση αυτή δεν πρέπει να είναι αυθαίρετη, αλλά να στηρίζεται σε γενικά και αντικειμενικά κριτήρια ανταποκρινόμενα στις ιδιαίτερες συνθήκες υπό τις οποίες τελεί κάθε κατηγορία φορολογουμένων, ενόψει και των εκάστοτε κοινωνικοοικονομικών συνθηκών (ΣΤΕ 693/2011, 3485/2007, 2974/2001, 497/2000, 444/1995, 1135/1991).

Περαιτέρω, συμφώνως προς την αιτιολογική έκθεση, «σε φόρο υπόκεινται μόνον τα εισοδήματα που εμπίπτουν σε μία από τις τέσσερις κατηγορίες που αναγνωρίζονται στο άρθρο αυτό και συνεπώς ό,τι δεν εμπίπτει στο εννοιολογικό πεδίο κανενός από τα αναφερόμενα εισοδήματα δεν υπόκειται σε φόρο. Για παράδειγμα οι υποτροφίες ή τα χρηματικά βραβεία που χορηγούνται από το Δημόσιο ή άλλους φορείς δεν υπάγονται σε καμία από τις αναγνωριζόμενες πηγές εισοδήματος και κατά τούτο δεν υπόκεινται σε φόρο. Ομοίως, τα κέρδη των αμοιβαίων κεφαλαίων του ν.3283/2004 και του ν.2778/1999, καθώς και η υπεραξία που αποκτούν οι μεριδιούχοι αυτών από την εξαγορά των μεριδίων τους δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις προβλεπόμενες κατηγορίες εισοδημάτων και για το λόγο αυτό δεν θεωρούνται εισόδημα και συνεπώς δεν υπόκεινται σε φόρο». Ανεξαρτήτως του ότι τα ανωτέρω δεν προκύπτουν εμφανώς από το γράμμα των προτεινόμενων ρυθμίσεων, επισημαίνεται ότι η έλλειψη νομοθετικού ορισμού της έννοιας «εισόδημα», σε συνδυασμό με τον, κατά βάση, περιπτωσιολογικό προσδιορισμό των

## 10

επιμέρους κατηγοριών εισοδήματος, είναι πιθανό να προκαλέσει ερμηνευτικές αμφισβητήσεις ως προς την υπαγωγή σε συγκεκριμένη κατηγορία εισοδήματος (και, κατ' αποτέλεσμα, τη φορολόγηση) εσόδων που δεν κατονομάζονται ρητώς στον νέο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

### 6. Επί του άρθρου 8

Κατά την προτεινόμενη παράγραφο 1, «το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος. Για τα νομικά πρόσωπα ή τις νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία το φορολογικό έτος μπορεί να λήγει στις 30 Ιουνίου. Σε καμία περίπτωση το φορολογικό έτος δεν μπορεί να υπερβαίνει τους δώδεκα (12) μήνες». Επίσης, κατά την παράγραφο 5, «σε περίπτωση που ο φορολογούμενος προβαίνει σε έναρξη ή παύση εργασιών ή δραστηριοτήτων στη διάρκεια του φορολογικού έτους, το πρώτο φορολογικό έτος λήγει στις 31 Δεκεμβρίου και το τελευταίο φορολογικό έτος αρχίζει την 1η Ιανουαρίου, με την επιφύλαξη του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 1». Επισημαίνεται ότι η ανωτέρω ρύθμιση, ενδεχομένως, δεν βρίσκεται σε αρμονία προς το άρθρο 42 παρ. 2 του κ.ν. 2190/1920 περί Α.Ε., συμφώνως προς την οποία «εξαιρετικώς δύναται η πρώτη εταιρική χρήση να ορισθή διά διάστημα μη υπερβαίνον τους είκοσι τέσσερας μήνας» (βλ. και άρθρο 98 παρ. 1 του ν. 4072/2012 για τις Ι.Κ.Ε.).

Κατά την προτεινόμενη παράγραφο 4, «χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπραξής του». Επισημαίνεται ότι η προτεινόμενη ρύθμιση, ενδεχομένως, δεν βρίσκεται σε αρμονία με τις παραγράφους 14 και 15 του άρθρου 6 και την παράγραφο 4 του άρθρου 7 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (υποπαράγραφος Ε.1. ν. 4093/2012).

### 7. Επί του άρθρου 11

α) Ως προς τις ρυθμίσεις της παραγράφου 3, σημειώνεται ότι διατροφή μπορεί να καταβάλλεται όχι μόνο «με δικαστική απόφαση ή με συμβολαιογραφική πράξη», αλλά και δυνάμει ιδιωτικού εγγράφου.

β) Επίσης, στην περίπτωση β', ενδεχομένως, θα ήταν νομοτεχνικώς ακριβέστερο να γίνεται αναφορά σε επιδόματα που καταβάλλονται από φορείς της κεντρικής ή της γενικής κυβέρνησης.

### 8. Επί του άρθρου 12

Με την προτεινόμενη περίπτωση δ' της παραγράφου 2 χαρακτηρίζονται ως εισοδήματα από μισθωτή εργασία και τα πάσης φύσης εισοδήματα σε χρήμα ή είδος που καταβάλλονται σε «διευθυντή ή μέλος του ΔΣ εταιρείας

ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας». Από τη διατύπωση της ρύθμισης δεν είναι σαφές εάν αυτή καταλαμβάνει το σύνολο των συναφών εισοδημάτων που αναφέρονται αναλυτικώς στις περιπτώσεις α' (αμοιβές και ποσοστά των διοικητικών συμβούλων και εκτός μισθού αμοιβές και ποσοστά των διευθυντών και διαχειριστών των Α.Ε.) και ε' (κέρδη Α.Ε. που διανέμονται υπό τη μορφή μετρητών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό τους) του άρθρου 24 παρ. 1, στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 (παροχές σε χρήμα ή σε είδος από Α.Ε., χωρίς νόμιμη ή συμβατική υποχρέωση προς μέλη του Δ.Σ., διευθυντές και νομίμους εκπροσώπου της) και στην περίπτωση στ' του άρθρου 28 παρ. 3 (μισθός που καταβάλλεται από Α.Ε. σε μέλη του Δ.Σ. ή από Ε.Π.Ε. σε εταίρους της, εφόσον για τις υπηρεσίες αυτές τα πρόσωπα αυτά είναι ασφαλισμένα σε Φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης, πλην του Ι-ΚΑ-ΕΤΑΜ) του ισχύοντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

Περαιτέρω, με την προτεινόμενη περίπτωση στ' της παραγράφου 2 χαρακτηρίζονται ως εισοδήματα από μισθωτή εργασία και τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή είδος που καταβάλλονται «όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες ... βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου, με φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες τα οποία δεν υπερβαίνουν τα τρία (3), ή, εφόσον υπερβαίνουν τον αριθμό αυτόν, ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) του ακαθάριστου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα προέρχεται από ένα (1) από τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που λαμβάνουν τις εν λόγω υπηρεσίες και εφόσον οι ετήσιες επιχειρηματικές δαπάνες που θα εξέπιπταν σύμφωνα με το άρθρο 22, δεν υπερβαίνουν το ποσό των εννέα χιλιάδων διακοσίων πενήντα δύο (9.250) ευρώ». Η προτεινόμενη ρύθμιση, η οποία είναι αντίστοιχου περιεχομένου προς αυτή του άρθρου 1 παρ. 2 του ν. 4110/2013, φαίνεται να εισάγει εμμέσως τεκμήριο, τουλάχιστον ως προς τη φορολογία εισοδήματος, ότι τα ανωτέρω πρόσωπα τελούν σε σχέση εξάρτησης από τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα προς τα οποία παρέχουν τις υπηρεσίες τους, ούτως ώστε να δικαιολογείται από πλευράς φορολογικής ισότητας η διαφοροποίηση της φορολογίας εισοδήματος των ανωτέρω προσώπων εν σχέσει προς τα πρόσωπα των οποίων το εισόδημα φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Αντίστοιχου περιεχομένου ρύθμιση ισχύει και στον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), συμφώνως προς την οποία δεν θεωρείται ότι ασκούν οικονομική δραστηριότητα κατά τρόπο ανεξάρτητο και, ως εκ τούτου, εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, «οι μισθωτοί και λοιπά φυσικά πρόσωπα, τα οποία συνδέονται με τον εργοδότη τους με σύμβαση εργασίας η με οποιαδήποτε άλλη νομική σχέση που δημιουργεί δεσμούς εξάρτησης, όσον αφορά τους όρους εργασίας ή την αμοιβή

και συνεπάγεται την ευθύνη του εργοδότη» (άρθρο 3 παρ. 1 Κώδικα ΦΠΑ, άρθρο 10 Οδηγίας 2006/112/ΕΚ). Περαιτέρω, συναφής ρύθμιση ισχύει στο πεδίο του εργατικού δικαίου (και, κατ' αποτέλεσμα, και του κοινωνικοασφαλιστικού δικαίου, δυνάμει του άρθρου 2 παρ. 1 του ν. 1846/1951), συμφώνως προς την οποία, «συμφωνία μεταξύ εργοδότη και απασχολούμενου για παροχή υπηρεσιών ή έργου, για ορισμένο ή αόριστο χρόνο, ιδίως στις περιπτώσεις αμοιβής κατά μονάδα εργασίας (φασόν), τηλεργασίας, κατ' οίκον απασχόλησης, τεκμαίρεται ότι υποκρύπτει σύμβαση εξαρτημένης εργασίας, εφόσον η εργασία παρέχεται αυτοπροσώπως, αποκλειστικά ή κατά κύριο λόγο στον ίδιο εργοδότη για εννέα (9) συνεχείς μήνες» (άρθρο 1 παρ. 1 του ν. 2639/1998, όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 1 παρ. 1 του ν. 3846/2010). Επισημαίνεται, εν προκειμένω, το ενδεχόμενο να δημιουργηθούν ερμηνευτικές αμφισβητήσεις ως προς την υπαγωγή ή μη σε ΦΠΑ των υπηρεσιών που παρέχονται από τα πρόσωπα που εμπíπτουν στο πεδίο εφαρμογής της προτεινόμενης διάταξης, όπως επίσης και ως προς την υπαγωγή των ανωτέρω προσώπων στις προστατευτικές ρυθμίσεις της εργατικής νομοθεσίας, καθώς και στην ασφάλιση του ΙΚΑ-ΕΤΑΜ.

#### **9. Επί του άρθρου 14**

Με την παράγραφο 1, προσδιορίζονται τα χρηματικά ποσά που «εξαιρούνται από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις». Δεδομένου ότι η προτεινόμενη ρύθμιση περιλαμβάνει τόσο χρηματικά ποσά που δεν πληρούν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος (βλ. και άρθρο 45 παρ. 4 ισχύοντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος), όσο και χρηματικά ποσά τα οποία συνιστούν δαπάνες που εκπίπτουν από το εισόδημα από μισθωτή εργασία (βλ. και άρθρο 47 παρ. 1 ισχύοντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος), ενδεχομένως, θα έπρεπε να διατυπωθεί σε δύο αυτοτελείς παραγράφους.

#### **10. Επί των άρθρων 16, 29, 40 και 43**

Με τα άρθρα 16, 29, 40 και 43 προσδιορίζονται οι συντελεστές επιβολής φόρου στα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, από επιχειρηματική δραστηριότητα, από κεφάλαιο, και από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, αντιστοίχως.

Οι προτεινόμενες ρυθμίσεις δεν περιλαμβάνουν αφορολόγητο κλιμάκιο εισοδήματος για καμία κατηγορία εισοδήματος, ενώ ειδικώς για εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες μέχρι 42.000 ευρώ, αντί της θέσπισης αφορολόγητου ποσού εισοδήματος, προβλέπεται μείωσή του βάσει της προτεινόμενης κλίμακας αναλογούντος φόρου, αντιστρόφως ανάλογη του ύψους του εισο-

δήματος αυτού (άρθρο 16 του Νοχ). Όπως έχει επισημανθεί και στις εκθέσεις της Επιστημονικής Υπηρεσίας της Βουλής επί των ν. 4110/2013 και 4024/2011, η κατάργηση του αφορολόγητου ποσού εισοδήματος ή η θέσπιση αφορολόγητου ποσού εισοδήματος το οποίο είναι χαμηλότερο από το ελάχιστο όριο διαβίωσης του φορολογουμένου, ενδεχομένως, δεν είναι συμβατή με την αρχή της φορολόγησης βάσει της φοροδοτικής ικανότητας, τον σεβασμό της αξίας του ανθρώπου και την υποχρέωση προστασίας της οικογένειας και της παιδικής ηλικίας. Συναφώς επισημαίνεται πάγια νομολογία του Γερμανικού Συνταγματικού Δικαστηρίου (βλ. BVerfGE 82, 60· 87, 153 [169-171]· 99, 216· 120, 125 [155] και 99, 246 [261]) η οποία έχει ως εξής: Ο συνταγματικώς κατοχυρωμένος σεβασμός της αξίας του ανθρώπου (άρθρο 1 παρ. 1 GG), σε συνδυασμό με την επίσης συνταγματικώς κατοχυρωμένη αρχή του κοινωνικού κράτους (άρθρο 20 παρ. 1 GG), αλλά και με την υποχρέωση προστασίας της οικογένειας και των δικαιωμάτων του παιδιού (άρθρο 6 GG), δεσμεύουν τον κοινό νομοθέτη, ως προς τον σεβασμό του ελάχιστου ορίου διαβίωσης (existenzminimum) (βλ. και Tipke/Lang, Steuerrecht, 20η εκδ., 2010, σελ.260-262, όπου και περαιτέρω βιβλιογραφία). Εν προκειμένω, εφόσον ο νομοθέτης, στο πλαίσιο του δικαίου της κοινωνικής πρόνοιας, καθόρισε ελάχιστο όριο διαβίωσης, το οποίο το κράτος υποχρεούται να εξασφαλίζει δια της καταβολής παροχών κοινωνικής πρόνοιας στους πολίτες που δεν διαθέτουν ίδια μέσα, είναι αυτονόητο ότι το ποσό αυτό δεν μπορεί να υπολείπεται του ελάχιστου ορίου διαβίωσης, το οποίο απαλλάσσεται του φόρου εισοδήματος. Συνεπώς, το αναγνωρισμένο στο δίκαιο της κοινωνικής πρόνοιας ελάχιστο όριο διαβίωσης συνιστά το ελάχιστο ποσό εισοδήματος που πρέπει να είναι αφορολόγητο (BVerfGE 87, 153 [169-171]).

Συναφώς προς τα ανωτέρω σημειώνεται ότι, κατά τα πλέον πρόσφατα δημοσιευμένα στοιχεία της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής (Ιούλιος 2013, με έτος αναφοράς το έτος 2011) για τις συνθήκες διαβίωσης στην Ελλάδα (βλ. [http://www.statistics.gr/portal/page/portal/ESYE/PAGE-livingcond/content/LivingConditionsInGreece\\_0713.pdf](http://www.statistics.gr/portal/page/portal/ESYE/PAGE-livingcond/content/LivingConditionsInGreece_0713.pdf)), το κατώφλι κινδύνου φτώχειας ανέρχεται στο ποσό των 6.591 ευρώ ετησίως ανά άτομο, ενώ για τη χορήγηση του Επιδόματος Κοινωνικής Αλληλεγγύης Συνταξιούχων (άρθρο 20 του ν. 2434/1996) τα κριτήρια ατομικού και οικογενειακού εισοδήματος για το έτος 2013 έχουν προσδιορισθεί σε 9.884,11 ευρώ και 15.380,90 ευρώ, αντιστοίχως (ΚΥΑ 135688/0092/4.10.2011).

#### **11. Επί του άρθρου 19**

Με την προτεινόμενη ρύθμιση ορίζεται ότι το ποσό του φόρου εισοδήματος από μισθωτή εργασία μειώνεται κατά 10% επί των ποσών δωρεών προς

«φορείς», οι οποίοι θα καθορισθούν με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, χωρίς να προσδιορίζονται ειδικότερα (πλην της έδρας τους στην ημεδαπή ή σε κράτος μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ.) κριτήρια για τον καθορισμό αυτό. Επισημαίνεται ότι, κατά το άρθρο 78 παρ. 4 του Συντάγματος, το αντικείμενο της φορολογίας και οι απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τη φορολογία δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης.

## **12. Επί του άρθρου 21**

Κατά την προτεινόμενη παράγραφο 3, ως «επιχειρηματική συναλλαγή», το κέρδος από την οποία φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, «θεωρείται κάθε μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων. Σε περίπτωση συναλλαγών που αφορούν ακίνητα, η περίοδος του προηγούμενου εδαφίου είναι δύο (2) έτη». Περαιτέρω, με το άρθρο 42 παρ. 2 του Νσχ ορίζεται ότι «κάθε εισόδημα που προκύπτει από υπεραξία μεταβίβασης» μετοχών, μεριδίων ή μεριδίων σε προσωπικές εταιρείες, ομολόγων ή εντόκων γραμματίων, παράγωγων χρηματοοικονομικών προϊόντων, «καθώς και μεταβίβασης ολόκληρης επιχείρησης, υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων, εφόσον δεν συνιστά επιχειρηματική δραστηριότητα». Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων συνάγεται ότι, εφόσον φυσικό πρόσωπο προβεί εντός εξαμήνου σε περισσότερες από τρεις συναλλαγές επί των ανωτέρω περιουσιακών στοιχείων, το εισόδημά του δεν θα φορολογηθεί με τον συντελεστή του άρθρου 43 του Νσχ (15%), αλλά με τον συντελεστή του άρθρου 29 (26% και 33%), ενώ τίθεται και ζήτημα τήρησης βιβλίων απεικόνισης συναλλαγών.

Με την προτεινόμενη παράγραφο 4 ορίζεται ότι «κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας». Από τον συνδυασμό της ρύθμισης αυτής, σε συνδυασμό με αυτή του άρθρου 7 του Νσχ, συνάγεται ότι, εφόσον προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από γνωστή ή διαρκή ή σταθερή πηγή ή αιτία, η οποία δεν προσδιορίζεται ρητώς στον νέο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ως εισόδημα εντασσόμενο σε κάποια από τις τέσσερις κατηγορίες εισοδήματος, δεν θα υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων.

### 13. Επί του άρθρου 22

Συμφώνως προς την προτεινόμενη ρύθμιση, για τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα εκπίπτουν δαπάνες οι οποίες «πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της». Παρατηρείται ότι, στην πράξη, η κρίση περί του «συμφέροντος της επιχείρησης» θα προκαλέσει σειρά ερμηνευτικών αμφισβητήσεων, λαμβανομένου υπόψη και του ότι, ως κριτήριο φορολογικής έκπτωσης δαπανών, καταλείπει μεγαλύτερα περιθώρια ερμηνείας εν σχέσει προς το εφαρμοζόμενο, στο πλαίσιο του ισχύοντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, κριτήριο της «παραγωγικότητας». Επί παραδείγματι, είναι λίαν αμφίβολο εάν δωρεές χρηματικών ποσών προς φορείς γενικής κυβέρνησης ή κοινωφελή νομικά πρόσωπα (οι οποίες αναγνωρίζονται προς έκπτωση βάσει του ισχύοντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος) δύνανται να θεωρηθούν ότι πληρούν το προτεινόμενο νέο κριτήριο, δηλαδή να «πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της».

Περαιτέρω, ορίζεται ότι οι δαπάνες εκπίπτουν εφόσον «αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της πραγματικής, στη βάση έμμεσων μεθόδων ελέγχου». Ως προς τη ρύθμιση αυτή θα ήταν, ίσως, χρήσιμο να διευκρινισθεί εάν ως «πραγματική αξία της συναλλαγής» νοείται η πράγματι συμφωνηθείσα αξία, η οποία ως έννοια αντιδιαστέλλεται προς την εικονικώς συμφωνηθείσα αξία, κατά τα οριζόμενα στο τρίτο εδάφιο του άρθρου 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997, ή εάν νοείται η «αγοραία» ή η «δίκαια και εύλογη» αξία της συναλλαγής. Και αυτό, διότι, εάν τυχόν ήθελε υιοθετηθεί ερμηνευτικώς η δεύτερη εκδοχή, κατά την εφαρμογή της διάταξης θα προκύψει σειρά πρακτικών προβλημάτων ως προς το ζήτημα της απόδειξης της συνδρομής της ανωτέρω προϋπόθεσης.

Ως προς τη θεσπιζόμενη προϋπόθεση της περίπτωσης γ' της εξεταζόμενης διάταξης να «εγγράφονται [οι ανωτέρω δαπάνες] στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και [να] αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά», ερωτάται εάν ο όρος «κατάλληλα δικαιολογητικά» θα μπορούσε να ερμηνευθεί ότι περιλαμβάνει και δικαιολογητικά εγγραφών, πέραν των προβλεπόμενων στον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών. Επίσης, ως προς την ειδικότερη υποχρέωση να εγγράφονται οι δαπάνες στα βιβλία «της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται», επισημαίνεται ότι, βάσει του άρθρου 72 του ισχύοντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, «αν φορολογητέα ύλη έχει περιληφθεί από το φορολογούμενο σε διαχειριστικό έτος άλλο από αυτό στο

οποίο ανήκει, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας προβαίνει σε ανάλογη τροποποίηση των φορολογικών εγγραφών των ετών, τα οποία αφορά. ... Αν τα ποσά που προστίθενται στο κρινόμενο έτος αντιπροσωπεύουν δαπάνες ή εκπτώσεις ή αφορολόγητα ποσά που ανήκουν σε προηγούμενα διαχειριστικά έτη ή έσοδα τα οποία έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία σε προηγούμενα διαχειριστικά έτη, δεν επιβάλλεται πρόσθετος φόρος, προσαύξηση ή πρόστιμο στο φόρο ο οποίος αναλογεί σε αυτά τα ποσά που προστίθενται στο κρινόμενο έτος». Στο πλαίσιο αυτό, δημιουργείται προβληματισμός ως προς το εάν η ανωτέρω ρύθμιση θα τυγχάνει εφαρμογής και υπό το καθεστώς του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

#### **14. Επί του άρθρου 23**

Με την περίπτωση β' ορίζεται ότι για τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν εκπίπτει «κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής». Επισημαίνεται ότι η προτεινόμενη ρύθμιση δεν βρίσκεται σε αρμονία προς την παράγραφο 6 του άρθρου 10 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, συμφώνως προς την οποία, πληρωμή μέσω τραπεζικού λογαριασμού, ή με έκδοση ή οπισθογράφιση επιταγής, απαιτείται μόνο για συναλλαγές άνω των 3.000 ευρώ, ενώ επιτρέπεται συμψηφισμός αμοιβαίων ανταπαιτήσεων μεταξύ των αντισυμβαλλομένων, χωρίς όριο αξίας.

Περαιτέρω, με την περίπτωση γ' ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν «οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές». Συναφώς, είναι σκόπιμο να διευκρινισθεί τι θα ισχύει για ασφαλιστικές εισφορές που δεν έχουν μεν καταβληθεί, αλλά έχουν βεβαιωθεί με πράξη του αρμόδιου οργάνου του φορέα κοινωνικής ασφάλισης στον οποίο οφείλονται.

#### **15. Επί του άρθρου 26**

Συμφώνως προς την προτεινόμενη ρύθμιση, για την αναγνώριση της έκπτωσης του ποσού της πρόβλεψης για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων άνω των χιλίων ευρώ, οι οποίες δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα άνω των δώδεκα μηνών, θα πρέπει να «έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης». Προς αποφυγή ερμηνευτικών αμφισβητήσεων, πρέπει να αναφερθούν, έστω και ενδεικτικώς, ποιες είναι οι «κατάλληλες ενέργειες» που διασφαλίζουν την είσπραξη της απαίτησης, αλλά και την έκπτωση της αντίστοιχης πρόβλεψης.



#### **16. Επί του άρθρου 27**

Με την προτεινόμενη παράγραφο 3 ορίζεται ότι «ζημίες που προκύπτουν στην αλλοδαπή δεν δύνανται να χρησιμοποιηθούν για τον υπολογισμό των κερδών του ίδιου φορολογικού έτους ούτε να συμψηφιστούν με μελλοντικά κέρδη, με εξαίρεση το εισόδημα που προκύπτει από άλλα κράτη μέλη της Ε.Ε ή χώρες Ε.Ο.Χ. και δεν υπάρχει πρόβλεψη σε κάποια συνθήκη περί διπλής φορολόγησης». Η ρύθμιση χρήζει ακριβέστερου προσδιορισμού του εννοιολογικού και ρυθμιστικού της περιεχομένου.

Με την προτεινόμενη παράγραφο 4 ορίζεται ότι «εάν στη διάρκεια ενός φορολογικού έτους, η άμεση ή έμμεση ιδιοκτησία του μετοχικού κεφαλαίου ή τα δικαιώματα ψήφου μιας επιχείρησης μεταβληθούν σε ποσοστό που υπερβαίνει το τριάντα τρία τοις εκατό (33%) της αξίας ή του αριθμού τους, η μεταφορά [ζημίας] σύμφωνα με το παρόν άρθρο παύει να έχει εφαρμογή στις ζημίες που είχε η επιχείρηση αυτή κατά το εν λόγω φορολογικό έτος και τα προηγούμενα πέντε (5) έτη, εκτός αν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι η μεταβολή της ιδιοκτησίας έγινε αποκλειστικά για εμπορικούς ή επιχειρηματικούς λόγους και όχι με σκοπό τη φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή». Επισημαίνεται, συναφώς, ότι το δικαίωμα μεταφοράς ζημίας για συμψηφισμό με κέρδη επομένων ετών συνδέεται αμέσως με τη φοροδοτική ικανότητα της επιχείρησης. Στο πλαίσιο αυτό επισημαίνεται ότι τυχόν καταχρηστικές ενέργειες τρίτων ως προς τη διοίκηση της ανώνυμης εταιρείας προσώπων, όπως οι μέτοχοί της, που διενεργούνται με σκοπό τη φοροαποφυγή, δεν συνιστούν επαρκές έρεισμα, στο πλαίσιο της αρχής της αναλογικότητας, για την επιβολή βαρύτερης φορολογίας στην εταιρεία, όπως, επίσης, και ότι υφίσταται προβληματισμός ως προς τον τρόπο με τον οποίο μπορεί η εταιρεία να αποδείξει την ύπαρξη εμπορικών ή επιχειρηματικών λόγων, οι οποίοι δεν συντρέχουν στην ίδια, αλλά στους πρώην μετόχους της.

#### **17. Επί του άρθρου 32**

Παρατηρείται ότι το τελευταίο εδάφιο της περίπτωσης α', το οποίο αναφέρεται στο αλλοδαπό προσωπικό της Τράπεζας Εμπορίου και Ανάπτυξης του Ευξείνου Πόντου, πρέπει, για νομοτεχνικούς λόγους, να ενταχθεί στο επόμενο άρθρο που αναφέρεται σε περιπτώσεις μη εφαρμογής των τεκμηρίων απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, με απάλειψη της αναφοράς σε παράγραφο 1.

#### **18. Επί του άρθρου 36**

Με την προτεινόμενη παράγραφο 1 δίδεται ο ορισμός της έννοιας «μέρισμα» για την επιβολή φόρου εισοδήματος. Προς αποφυγή ερμηνευτικών αμ-

φισβητήσεων παρατηρείται ότι πρέπει να προβλεφθεί ρητώς ότι δεν θεωρούνται «μέρισμα» τα κέρδη που διανέμονται από νομικά πρόσωπα των περιπτώσεων β', δ', ε' και στ' του άρθρου 45, τα οποία τηρούν απλογραφικά βιβλία.

#### **19. Επί του άρθρου 37**

Με την προτεινόμενη παράγραφο 2 εισάγεται απαλλαγή από φόρο εισοδήματος των τόκων ομολογιακών δανείων και έντοκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου που αποκτούν φυσικά πρόσωπα. Επισημαίνεται ότι η μη εφαρμογή της απαλλαγής αυτής και σε τόκους ομολογιακών δανείων και έντοκων γραμματίων που εκδίδονται από άλλα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ε.Ο.Χ., ενδεχομένως, δεν βρίσκεται σε αρμονία προς την ελευθερία κίνησης κεφαλαίων (άρθρο 63 ΣυνθΛΕΕ). Παρατηρείται, επίσης, ότι, συμφώνως προς το άρθρο 26 παρ. 8 του ν. 2789/2000, «οι τόκοι, οι οποίοι προκύπτουν από ομολογίες που εκδίδουν στην ημεδαπή επιχειρήσεις που εδρεύουν στην Ελλάδα, έχουν την ίδια φορολογική αντιμετώπιση με τους τόκους που προκύπτουν από ομολογίες τις οποίες εκδίδει το Ελληνικό Δημόσιο στην Ελλάδα».

#### **20. Επί του άρθρου 41**

Με το προτεινόμενο άρθρο επιβάλλεται φόρος στην υπεραξία που προκύπτει από τη μεταβίβαση εξ επαχθούς αιτίας ακινήτων ή εμπράγματων δικαιωμάτων επί ακινήτων.

Στην παράγραφο 1 ορίζεται ότι «κάθε εισόδημα που προκύπτει από υπεραξία μεταβίβασης με επαχθή αιτία ακίνητης περιουσίας ή ιδανικών μεριδίων αυτής ή εμπραγμάτου δικαιώματος επί ακίνητης περιουσίας ή ιδανικού μεριδίου αυτού, τα οποία έλκουν άνω του 50% της αξίας τους άμεσα ή έμμεσα από ακίνητη περιουσία ..., υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων». Εν προκειμένω, παρατηρείται ότι η αναφορά σε δικαιώματα «τα οποία έλκουν άνω του 50% της αξίας τους άμεσα ή έμμεσα από ακίνητη περιουσία» στερείται αντικειμένου, δεδομένου ότι τα ως άνω εμπράγματα δικαιώματα έλκουν εξ ορισμού το 100% της αξίας τους άμεσα από ακίνητη περιουσία. Περαιτέρω, στην ίδια παράγραφο ορίζεται ότι στην έννοια του φορολογητέου εισοδήματος «εμπίπτει και η αγοραία αξία του κτίσματος που έχει ανεγερθεί σε έδαφος κυριότητας τρίτου με δαπάνες του μισθωτή και περιέρχεται στην κατοχή του τρίτου με τη λήξη ή διακοπή της μισθωτικής σχέσης». Από τη διατύπωση της ρύθμισης δεν καθίσταται σαφές εάν υποκείμενο του φόρου είναι ο τρίτος, κύριος της γης στην οποία έχει ανεγερθεί το κτίσμα, ή ο μισθωτής, ο οποίος παραδίδει στον τρίτο την κατοχή του

κτίσματος κατά τη λήξη της μίσθωσης. Επίσης, η ρύθμιση δεν φαίνεται να καταλαμβάνει την περίπτωση προσθηκών ή βελτιώσεων επί υφιστάμενου κτίσματος.

Στην παράγραφο 2 ορίζεται ότι «ως υπεραξία νοείται η διαφορά μεταξύ της τιμής κτήσης που κατέβαλε ο φορολογούμενος και της τιμής πώλησης που καταβάλλεται σε αυτόν και λαμβάνεται αποπληθωρισμένη». Δεδομένου ότι, κατά την αιτιολογική έκθεση, η απομείωση της υπεραξίας βάσει των συντελεστών της παραγράφου 5 γίνεται «προκειμένου να ληφθεί υπόψη η παλαιότητα του ακινήτου» και όχι λόγω πληθωρισμού, παρατηρείται ότι η μέθοδος και οι συντελεστές «αποπληθωρισμού» πρέπει να προβλέπονται στον νόμο.

Στην ίδια παράγραφο ορίζεται, επίσης, ότι «στην περίπτωση που περιέρχεται στην κατοχή τρίτου κτίσμα που έχει ανεγερθεί στο έδαφός του με δαπάνες του μισθωτή σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου, ως υπεραξία θεωρείται η αγοραία αξία του κτίσματος, η οποία δεν μπορεί να είναι μικρότερη από τα 2/3 της αντικειμενικής αξίας του οικοπέδου μαζί με το συστατικό αυτού κτίσμα». Δεδομένου ότι, από οικονομικής πλευράς, η περιουσιακή ωφέλεια που αποκτά ο κύριος της γης, στην οποία έχει ανεγερθεί κτίσμα με δαπάνες του μισθωτή, συναρτάται αποκλειστικώς προς την αξία του κτίσματος, ο συνυπολογισμός της αξίας του οικοπέδου για τον προσδιορισμό της υπεραξίας αντίκειται στην αρχή της φορολόγησης με βάση τη φοροδοτική ικανότητα (άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος). Περαιτέρω, δεν διευκρινίζεται εάν για τον προσδιορισμό της φορολογητέας υπεραξίας θα λαμβάνεται η αγοραία αξία του χρόνου ανέγερσης του κτίσματος ή του χρόνου παράδοσης της κατοχής του, ούτε εάν θα αφαιρείται τυχόν αντάλλαγμα που έχει συμφωνηθεί να καταβάλει ο κύριος προς τον μισθωτή.

Στην παράγραφο 6 ορίζεται ότι «στην έννοια του όρου μεταβίβαση για την εφαρμογή του παρόντος» περιλαμβάνεται και η «απαλλοτρίωση ακινήτου». Σημειώνεται ότι, συμφώνως προς το άρθρο 17 παρ. 4 του Συντάγματος, επί αναγκαστικής απαλλοτρίωσης, «η αποζημίωση δεν υπόκειται, ως αποζημίωση, σε κανένα φόρο, κράτηση ή τέλος».

Με την παράγραφο 8 ορίζεται ότι «σε περιπτώσεις κτήσης ακίνητης περιουσίας αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής, η φορολογική υποχρέωση προσδιορίζεται κατά το χρόνο επαγωγής της κληρονομιάς ή κατά το χρόνο κατάρτισης του συμβολαίου δωρεάς ή γονικής παροχής». Δεδομένου ότι ο φόρος επιβάλλεται κατά τη μεταβίβαση ακινήτου εξ επαχθούς αιτίας, και όχι αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής, η διάταξη χρήζει αναδιτύπωσης, ούτως ώστε να καθίσταται σαφές ότι ρυθμίζει τον χρόνο προσδιορι-

σμού του κόστους κτήσης του ακινήτου.

Τέλος, ως προς την παράγραφο 9 σημειώνεται ότι με την παράγραφο 4 του άρθρου δευτέρου του ν. 4093/2012, ο «Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Λαχεία» μετονομάστηκε σε «Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια».

#### **21. Επί του άρθρου 42**

Με την προτεινόμενη παράγραφο 4 ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι σε περίπτωση μεταβίβασης μη εισηγμένων τίτλων, ως τιμή πώλησης λαμβάνεται το μεγαλύτερο μεταξύ της αξίας που προσδιορίζεται με βάση την αξία των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας και του τιμήματος που αναγράφεται στη σύμβαση μεταβίβασης. Αντιθέτως, ως τιμή κτήσης λαμβάνεται το μικρότερο μεταξύ της αξίας που προσδιορίζεται με βάση την αξία των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας και του τιμήματος που αναγράφεται στη σύμβαση μεταβίβασης. Παρατηρείται ότι, για την ταυτότητα του λόγου, πρέπει και για τον προσδιορισμό της τιμής κτήσης να λαμβάνεται η μεγαλύτερη από τις δύο αξίες.

#### **22. Επί του άρθρου 45**

Με την προτεινόμενη ρύθμιση ορίζεται ότι σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται, μεταξύ άλλων, και «τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα, με εξαίρεση μόνον το εισόδημα που αποκτούν από συνδρομές μελών και δωρεές, το οποίο απαλλάσσεται από το φόρο», ενώ με το άρθρο 47 ορίζεται ότι όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στο άρθρο 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Παρατηρείται, καταρχάς, ότι η ρητή εξαίρεση των συνδρομών μελών και των δωρεών από τη φορολόγηση, δεν είναι αναγκαία, αφενός διότι οι συνδρομές των μελών έχουν χαρακτήρα κεφαλαιακής εισφοράς και δεν συνιστούν έσοδο, και, αφετέρου, διότι το έσοδο από δωρεές συνιστά αντικείμενο της φορολογίας δωρεών και όχι της φορολογίας εισοδήματος. Επισημαίνεται, εξ άλλου, το ενδεχόμενο, τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα να φορολογούνται, κατ' αποτέλεσμα, βαρύτερα από τα κερδοσκοπικά νομικά πρόσωπα, δεδομένου ότι μεγάλο μέρος των δαπανών που διενεργούν τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα κατά την επίτευξη των σκοπών τους δεν συνιστούν δαπάνες που πληρούν τις προϋποθέσεις των άρθρων 22

και 23 για έκπτωση από τα έσοδά τους κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματός τους. Συναφώς, σημειώνεται ότι, ναι μεν, κατά τη νομολογία του ΣΤΕ, είναι, καταρχήν, επιτρεπτή η επιβολή φορολογικής επιβάρυνσης επί κοινωφελών νομικών προσώπων (πρβλ. ΣΤΕ 691/2002, 2972/2001, 2974/2001), πλην όμως, είναι αμφίβολο εάν είναι συνταγματικώς ανεκτή η, υπό προϋποθέσεις, υπαγωγή τους σε βαρύτερη φορολογία εν σχέσει προς τα κερδοσκοπικά νομικά πρόσωπα.

### **23. Επί του άρθρου 58**

Με την προτεινόμενη ρύθμιση θεσπίζεται προοδευτικός συντελεστής φορολογίας (26% και 33%) για τους υπόχρεους των περιπτώσεων β', δ', ε' και στ' του άρθρου 45 του Νσχ (προσωπικές εταιρείες, συνεταιρισμοί, κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες, κοινοπραξίες) εφόσον τηρούν απλογραφικά βιβλία. Αντιθέτως, αν τα ανωτέρω πρόσωπα τηρούν διπλογραφικά βιβλία, θεσπίζεται αναλογικός συντελεστής (26%) φορολογίας των κερδών τους και, περαιτέρω, επιβάλλεται παρακρατούμενος φόρος στα διανεμόμενα κέρδη με συντελεστή 10%.

Όπως έχει επισημανθεί και στην Έκθεση της Επιστημονικής Υπηρεσίας της Βουλής επί του ν. 4110/2013, η διαφοροποίηση του συντελεστή φορολογίας τόσο των ιδίων των νομικών προσώπων, όσο και των προσώπων που συμμετέχουν σε αυτά, με αποκλειστικό κριτήριο την κατηγορία των τηρούμενων λογιστικών βιβλίων (η οποία, ως προς τους υπόχρεους των περιπτώσεων β', δ', ε' και στ' του άρθρου 45, συναρτάται προς το ύψος των ακαθάριστων εσόδων τους), ενδεχομένως δεν συνιστά γενικό και αντικειμενικό κριτήριο το οποίο, υπό το πρίσμα της αρχής της φορολογικής ισότητας, επιτρέπει την εφαρμογή διαφορετικών κανόνων σε νομικά πρόσωπα τα οποία λειτουργούν υπό τον ίδιο εταιρικό τύπο, για τον προσδιορισμό των εσόδων και των κερδών τους, λαμβανομένου, περαιτέρω, υπόψη ότι, κατά το άρθρο 4 παρ. 6 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, οι ανωτέρω υπόχρεοι δικαιούνται, κατά διακριτική ευχέρεια, να τηρούν διπλογραφικά βιβλία, ανεξαρτήτως ύψους ακαθάριστων εσόδων.

### **24. Επί του άρθρου 62**

Με την προτεινόμενη παράγραφο 1 ορίζεται ότι σε παρακράτηση φόρου υπόκεινται, μεταξύ άλλων, και «οι αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες». Επισημαίνεται ότι οι ανωτέρω έννοιες, οι οποίες προσδιορίζουν το αντικείμενο του φόρου, είναι γενικές και ασαφείς, και πρέπει οπωσδήποτε να προσδιορισθούν νομοθετικώς (άρθρο 78 παρ. 1 και 4 του Συντάγματος).

**25. Επί του άρθρου 72**

Με το προτεινόμενο άρθρο, υπό τον τίτλο «Μεταβατικές διατάξεις και έναρξη ισχύος» ρυθμίζονται, μεταξύ άλλων, ζητήματα έναρξης ισχύος των διατάξεων του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Επισημαίνεται η απουσία διατάξεων που να ορίζουν εάν διατηρούνται σε ισχύ ρυθμίσεις του ισχύοντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος επί ζητημάτων που δεν αντιμετωπίζονται από τον νέο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, όπως, επίσης, και ειδικές ρυθμίσεις, κυρίως ως προς ζητήματα φορολογικών απαλλαγών ή φορολόγησης κατ' ειδικό τρόπο, που περιλαμβάνονται σε άλλα νομοθετήματα (πλην της ειδικής ρύθμισης της παραγράφου 13 του προτεινόμενου άρθρου). Ειδικώς δε ως προς τις ρυθμίσεις των άρθρων 52 έως 54, δεν ρυθμίζεται η τυχόν παράλληλη εφαρμογή των άρθρων 1 έως 5 του ν. 2166/1993, του άρθρου 16 του ν. 2515/1997 και του ν.δ. 1297/1972, όταν οι ρυθμιζόμενες από τα άρθρα αυτά συναλλαγές αφορούν αποκλειστικώς φορολογικούς κατοίκους Ελλάδας.

Περαιτέρω, με την προτεινόμενη παράγραφο 11 ορίζεται ότι αφορολόγητα αποθεματικά νομικών προσώπων φορολογούνται με συντελεστή 15%, σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησής τους μέχρι την 31.1.2013, και με συντελεστή 19%, εφόσον διανεμηθούν ή κεφαλαιοποιηθούν μετά την 1.1.2014. Εν συνεχεία, με την παράγραφο 12 ορίζεται ότι «από την 1η Ιανουαρίου 2015 δεν επιτρέπεται η τήρηση ειδικών λογαριασμών αφορολόγητου αποθεματικού». Επισημαίνεται ότι, εάν σκοπός της προτεινόμενης διάταξης είναι η υποχρεωτική διανομή ή κεφαλαιοποίηση των αφορολόγητων αποθεματικών των νομικών προσώπων μετά την 1.1.2015, η ρύθμιση, ενδεχομένως, δεν βρίσκεται σε αρμονία προς το άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος στο μέτρο που άγει σε υποχρεωτική φορολόγηση και αποθεματικών υφιστάμενων πριν από την 31.12.2011 (πρβλ. ΟΛΣτΕ 1912/2009. Για αναλυτική παρουσίαση του ευρύτερου ζητήματος βλ. Χρ. Φατούρου, Η συνταγματική προστασία των φορολογουμένων έναντι της θέσπισης αναδρομικής φορολογίας, Αθήνα, 2012).

Επίσης, στην παράγραφο 13 ορίζεται ότι «οι διατάξεις που διέπουν τη φορολογία των ναυτιλιακών επιχειρήσεων και των συνδεδεμένων φυσικών προσώπων δεν θίγονται από τις διατάξεις του παρόντος Κώδικα». Επισημαίνεται ότι, προς αποφυγή ερμηνευτικών αμφισβητήσεων, κυρίως ως προς τη φορολόγηση των «συνδεδεμένων φυσικών προσώπων», οι σχετικές απαλλαγές ή ειδικές ρυθμίσεις πρέπει να ενταχθούν νομοτεχνικώς στα επιμέρους άρθρα του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

Τέλος, στην παράγραφο 14 ορίζεται ότι «δεν εφαρμόζονται για τις εταιρείες που έχουν συσταθεί και λειτουργούν σύμφωνα με το ν. 27/1975 και το

ν.δ. 2687/1953» οι διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 4 του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, συμφώνως προς τις οποίες, ένα νομικό πρόσωπο θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, εφόσον «ο τόπος άσκησης πραγματικής διοίκησης είναι στην Ελλάδα οποιαδήποτε περίοδο στη διάρκεια του φορολογικού έτους». Εν προκειμένω παρατηρείται ότι, το μεν ν.δ. 2687/1953 αφορά την επένδυση και την προστασία κεφαλαίων εξωτερικού, ο δε ν. 27/1975 αφορά τη φορολογία των υπό ελληνική σημαία πλοίων καθώς και των πλοίων των οποίων η διαχείριση γίνεται στην Ελλάδα, και, επομένως, τα νομοθετήματα αυτά δεν ρυθμίζουν τη σύσταση ή τη λειτουργία εταιρειών. Προς αποφυγή ερμηνευτικών αμφισβητήσεων, η ρύθμιση πρέπει να αναδιατυπωθεί, ούτως ώστε να προβλέπει ότι οι διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 4 δεν εφαρμόζονται επί εταιρειών οι οποίες υπόκεινται σε φόρο δυνάμει του ν. 27/1975 ή των εγκριτικών πράξεων που εκδίδονται κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 13 του ν.δ. 2687/1953.

#### **26. Επί του άρθρου 74**

Με την προτεινόμενη διάταξη της παραγράφου 13 τροποποιείται η παράγραφος 4 του άρθρου 16Γ του ν. 3864/2010 και ορίζεται ότι: «Οι αποφάσεις του Γενικού Συμβουλίου και της Εκτελεστικής Επιτροπής, οι οποίες λαμβάνονται στο πλαίσιο του παρόντος νόμου και του εκάστοτε ισχύοντος Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής του άρθρου 6Α του ν.2362/1995 (Α' 247) και του εκάστοτε εγκεκριμένου Μνημονίου Συνεννόησης (Memorandum of Understanding) μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας, της Ευρωπαϊκής Επιτροπής και της Τράπεζας της Ελλάδος και των Παραρτημάτων αυτού, όπως επικαιροποιείται σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 1 του ν.4046/2012 (Α' 28), τεκμαίρονται σύμφωνες με τον σκοπό του Ταμείου και το δημόσιο συμφέρον και θεωρούνται επωφελείς και συμφέρουσες για το Ταμείο και το Ελληνικό Δημόσιο όσον αφορά την ευθύνη, αστική και ποινική, των μελών του Γενικού Συμβουλίου, της Εκτελεστικής Επιτροπής καθώς και του προσωπικού του Ταμείου».

Σχετικώς με την ανωτέρω διάταξη επισημαίνονται τα εξής:

Α) Εν προκειμένω, συμφώνως και προς την αρχή της διάκρισης των εξουσιών, εισάγεται μαχητό τεκμήριο ως προς το ότι οι αποφάσεις των ανωτέρω οργάνων είναι επωφελείς και συμφέρουσες για το Ταμείο και το ελληνικό δημόσιο, το οποίο τεκμήριο, πάντως, συντρέχει για την ποινική ευθύνη, εφόσον λαμβάνονται αποφάσεις βάσει κανόνων επιμελούς διαχείρισης που είναι σαφώς τεθειμένοι στον ν. 3864/2010, στο Μεσοπρόθεσμο Πλαίσιο Δημοσιονομικής Στρατηγικής και στο εκάστοτε Μνημόνιο Συνεννόησης μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας, της Ευρωπαϊκής Επιτροπής και της Τράπεζας

της Ελλάδος. Θα ήταν, πάντως, σκόπιμο, προς αποφυγή σύγχυσης, να προσδιορίζονται σαφώς οι σχετικοί κανόνες επιμελούς διαχείρισης, διά παραπομπής σε διατάξεις των ανωτέρω νόμων.

Β) Εξ άλλου, ως προς την αστική ευθύνη των μελών του Γενικού Συμβουλίου, της Εκτελεστικής Επιτροπής καθώς και του προσωπικού του Ταμείου, και στο βαθμό που διά της εισαγωγής του ανωτέρω μαχητού τεκμηρίου προκαλείται αντιστροφή του βάρους απόδειξης (άρθρο 338 ΚΠολΔ), εγείρει προβληματισμό, σε σχέση και με το άρθρο 4 παρ. 1 του Συντάγματος, η, άνευ ειδικής αιτιολόγησης στην αιτιολογική έκθεση που συνοδεύει τη σχετική νομοθετική πρωτοβουλία, προτεινόμενη διαφορετική μεταχείρισή τους, ενόψει και του αμιγώς ιδιωτικού χαρακτήρα του Ταμείου (άρθρο 1 του ν. 3864/2010).

#### **27. Επί των άρθρων 76-78**

Επισημαίνεται ότι η χρήση του όρου «ρεαλιστικοί» προϋπολογισμοί και απολογισμοί στις ως άνω προτεινόμενες ρυθμίσεις δεν είναι νομικώς ακριβής. Περαιτέρω, το γεγονός ότι συνδέεται με σημαντικές για τους ΟΤΑ έννομες συνέπειες, καθιστά επιβεβλημένη την αντικατάστασή του από σαφέστερο και τεχνικό όρο.

#### **28. Επί του άρθρου 76**

Με τις προτεινόμενες ρυθμίσεις ενισχύονται, μεταξύ άλλων, οι αρμοδιότητες του Παρατηρητηρίου Οικονομικής Αυτοτέλειας των ΟΤΑ, το οποίο, επιπροσθέτως, παρέχει γνώμη επί των σχεδίων προϋπολογισμών των ΟΤΑ, «υποδεικνύοντας τις παρεμβάσεις που απαιτούνται για την επίτευξη του ανωτέρω σκοπού. Οι υποδείξεις του Παρατηρητηρίου λαμβάνονται υπόψη για την κατάρτιση του ενοποιημένου προϋπολογισμού της Τοπικής Αυτοδιοίκησης που αποτυπώνεται στο Μεσοπρόθεσμο Πλαίσιο Δημοσιονομικής Στρατηγικής» (άρθρο 76 παρ. 1 του Νσχ). Το Παρατηρητήριο διατηρεί την αρμοδιότητα ελέγχου των «της ορθής εκτέλεσης των προϋπολογισμών και την εν γένει πορεία των οικονομικών των ΟΤΑ και των νομικών τους προσώπων, όπως αποτυπώνονται στο Ολοκληρωμένο Πλαίσιο Δράσης (Ο.Π.Δ.) ... Σε περίπτωση που ο ΟΤΑ δεν αποστέλλει το προβλεπόμενο Ο.Π.Δ. εντός των προθεσμιών που ορίζονται με την κοινή απόφαση της παρ. 7 του παρόντος, με απόφαση του Υπουργού Εσωτερικών, που εκδίδεται ύστερα από αιτιολογημένη εισήγηση του Παρατηρητηρίου, είναι δυνατόν να επιβάλλεται παρακράτηση και μη απόδοση μέρους ή του συνόλου της μηνιαίας τακτικής επιχορήγησης του ΟΤΑ από τους Κεντρικούς Αυτοτελείς Πόρους (Κ.Α.Π.), για όσο χρόνο καθυστερεί η αποστολή του ΟΠΔ...» (άρθρο 76 παρ. 2). Περαιτέ-



ρω, με την παρ. 3 του προτεινόμενου άρθρου, ορίζεται ότι «το Παρατηρητήριο αξιολογεί τις προβλέψεις εσόδων που παρουσιάζουν οι ΟΤΑ στον προϋπολογισμό τους και στο Ο.Π.Δ. και διατυπώνει προτάσεις τροποποίησής τους, όπου αυτό κρίνεται αναγκαίο και ιδίως όταν τα έσοδα εμφανίζονται υπερεκτιμημένα και μη ρεαλιστικά. Το Παρατηρητήριο... αξιολογεί και ελέγχει την πορεία εκτέλεσης του προϋπολογισμού [των ΟΤΑ] ... Σε περίπτωση που διαπιστώσει απόκλιση από τους τριμηνιαίους δημοσιονομικούς στόχους άνω του δέκα τοις εκατό (10%), το Παρατηρητήριο ενημερώνει εντός ενός μηνός από τη λήξη του τριμήνου τον ΟΤΑ, την αρμόδια για την εποπτεία του Αρχή και το Υπουργείο Εσωτερικών, παρέχοντας οδηγίες και εισηγούμενο μεθόδους για τη διόρθωση της απόκλισης. Ο Γενικός Διευθυντής Οικονομικών Υπηρεσιών του Υπουργείου Εσωτερικών λαμβάνοντας υπόψη τις επισήμανσεις του Παρατηρητηρίου υποδεικνύει στους ΟΤΑ τις αναγκαίες παρεμβάσεις που υποχρεωτικά πρέπει να εφαρμόσουν, ώστε να επιτευχθούν οι ανωτέρω διορθώσεις».

Το ως άνω πλέγμα αρμοδιοτήτων και παρεμβάσεων που θεσμοθετείται με την προτεινόμενη ρύθμιση εγείρει προβληματισμό ως προς το εάν οδηγεί σε περιορισμό ή κάμψη της διοικητικής και οικονομικής αυτοτέλειας των ΟΤΑ, οι οποίες εμπίπτουν στο ρυθμιστικό πεδίο του άρθρου 102 παρ. 2 εδ. α' του Συντάγματος. Η διοικητική αυτοτέλεια των ΟΤΑ έναντι της κρατικής διοίκησης περιλαμβάνει την κατοχύρωση του διοικητικού τους έργου, δηλαδή την εξουσία των ΟΤΑ να αποφασίζουν αποκλειστικώς επί των τοπικών υποθέσεων αρμοδιότητάς τους, με δικά τους όργανα, εντός των πλαισίων των γενικών κανόνων που διέπουν την οργάνωση και λειτουργία τους, καθώς και την κατοχύρωση των διοικούντων οργάνων τους (ΣτΕ 4077-4080/2009). Κατά τα ανωτέρω, οι ΟΤΑ έχουν τεκμήριο αρμοδιότητας επί των τοπικών υποθέσεων, το οποίο θεμελιώνεται απευθείας στο Σύνταγμα, και αυτοτέλεια των τοπικών αρχών τους, οι οποίες εποπτεύονται από την κεντρική διοίκηση μόνο ως προς τη νομιμότητα των πράξεων ή παραλείψεών τους και όχι ως προς τη σκοπιμότητά τους. Περαιτέρω, η οικονομική αυτοτέλεια των ΟΤΑ προσδιορίζεται τόσο υπό λειτουργική όσο και υπό οργανική άποψη. Η οργανική οικονομική αυτοτέλεια έχει την έννοια ότι οι ΟΤΑ έχουν ίδια αποφασιστικά όργανα επί των οικονομικών τοπικών υποθέσεων (βλ., αντί πολλών, Δ. Κοντόγιωργα-Θεοχαροπούλου, Το Ελεγκτικό Συνέδριο ως θεσμική εγγύηση της διοικητικής και δημοσιονομικής αυτοτέλειας των ΟΤΑ, στον Τιμητικό Τόμο για τα 170 χρόνια του Ελεγκτικού Συνεδρίου, 2004, σελ. 387). Επιπροσθέτως, συμφώνως προς το άρθρο 102 παρ. 5 εδ. α', «το Κράτος λαμβάνει τα νομοθετικά, κανονιστικά και δημοσιονομικά μέτρα που απαιτούνται για την εξασφάλιση της οικονομικής αυτοτέλειας και των πόρων που είναι αναγκαί-

οι για την εκπλήρωση της αποστολής και την άσκηση των αρμοδιοτήτων των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης με ταυτόχρονη διασφάλιση της διαφάνειας κατά τη διαχείριση των πόρων αυτών».

Με βάση τα ανωτέρω, οι ως άνω παρεμβάσεις που θεσπίζονται με την προτεινόμενη ρύθμιση στους ΟΤΑ, δεν φαίνεται να συνάδουν πλήρως προς τις προαναφερθείσες εγγυήσεις του άρθρου 102 παρ. 2 του Συντάγματος, καθώς και προς την προστασία της οικονομικής αυτοτέλειάς τους, όπως αυτή κατοχυρώνεται στο άρθρο 102 παρ. 5 εδ. α', η οποία (προστασία) συνιστά υποχρέωση του Κράτους. Βλ. και Έκθεση της Επιστημονικής Υπηρεσίας της Βουλής επί του ν. 4111/2013.

### **29. Επί των άρθρων 81, 82 και 94**

Επισημαίνεται ότι, δεδομένου ότι με τις προτεινόμενες ρυθμίσεις των άρθρων 81 παρ. 4 και 5 και 94 παρ. 2 του Νσχ, θεσπίζονται νέες αρμοδιότητες για την Ελληνική Αστυνομία και ορίζεται η παραχώρηση του εξοπλισμού του Συνεργείου του Υπουργείου Διοικητικής Μεταρρύθμισης και Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης στο Υπουργείο Δημόσιας Τάξης και Προστασίας του Πολίτη, υφίσταται συναρμοδιότητα του Υπουργού Δημόσιας Τάξης και Προστασίας του Πολίτη. Ανάλογη συναρμοδιότητα του Υπουργού Παιδείας και Θρησκευμάτων ισχύει για τη ρύθμιση των θεμάτων αρμοδιότητας Υπουργείου Παιδείας και Θρησκευμάτων (άρθρο 82 του Νσχ). Ως προς τον τρόπο άσκησης των αρμοδιοτήτων των Υπουργών, βλ. το άρθρο 83 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος, το άρθρο 41 παρ. 1 γ' του π.δ. 63/2005 και το άρθρο 85 παρ. 7 εδ. α' του Κανονισμού της Βουλής.

### **30. Επί του άρθρου 90**

α) Με την προτεινόμενη διάταξη τροποποιείται και συμπληρώνεται το ισχύον νομικό πλαίσιο της διαθεσιμότητας των μόνιμων πολιτικών υπαλλήλων του Δημοσίου, των ανεξάρτητων αρχών, των ν.π.δ.δ. και των Ο.Τ.Α. α' και β' βαθμού, καθώς και των υπαλλήλων των ν.π.ι.δ. που ανήκουν στον δημόσιο τομέα, το οποίο θεσπίσθηκε με τις περιπτώσεις 1 και 2 της υποπαραγράφου Ζ.2 της παραγράφου Ζ του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012, όπως τροποποιήθηκαν με το άρθρο 26 του ν. 4109/2013 και το άρθρο 3 της από 12.12.2012 (Α' 240) Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου, η οποία κυρώθηκε με το άρθρο 48 του ν. 4111/2013 (Α' 18).

Ως προς το ζήτημα αυτό επισημαίνεται, κατ' αρχάς, ότι έχει εκδοθεί, στο πλαίσιο της παροχής προσωρινής δικαστικής προστασίας, σειρά διατάξεων πρωτοβάθμιων δικαστηρίων (ΜΠρΑθ 1759/2013, ΜΠρΞανθ. 90/2013, ΕΕργΔ 2013, σελ. 347, ΜΠρΧίου 37/2013, ΕΕργΔ 2013, σελ. 338, ΜΠρΜεσ.

63/2013), συμφώνως προς τις οποίες επειδή «ο θεσμός της διαθεσιμότητας που θεσπίσθηκε με τον ν. 4093/2012 εισάγει – όπως και η εργασιακή εφεδρεία των παρ. 3 επ. του άρθρου 34 του ν. 4024/2011 που προηγήθηκε – ένα νέο *sui generis* είδος απόλυσης υπό προθεσμία» (...) θίγει κατ' αρχήν στον πυρήνα τους την συμβατική ελευθερία (άρθρο 5 παρ. 1 του Συντάγματος) και την εργασία ως δικαίωμα στην περιουσία του εργαζομένου κατά την έννοια του άρθρου 1 του Πρώτου Προσθέτου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ, (...) και προσβάλλει την ανθρώπινη αξία, το απαραβίαστο της οποίας διακηρύττει το άρθρο 2 του Συντάγματος». Επί των υποθέσεων αυτών δεν έχουν εκδοθεί αποφάσεις ανώτερων ή ανώτατων δικαστηρίων (βλ. και Έκθεση της Επιστημονικής Υπηρεσίας της Βουλής επί του ν. 4152/2012).

β) Ειδικώς επί της παρ. 1 του άρθρου 90: Με την προτεινόμενη ρύθμιση παρέχεται εξουσιοδότηση στον Υπουργό Διοικητικής Μεταρρύθμισης και Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης και τον οικείο Υπουργό, με απόφασή τους, να καταργούν θέσεις ανά κατηγορία κλάδο ή ειδικότητα σε υπουργεία, αυτοτελείς δημόσιες υπηρεσίες, αποκεντρωμένες διοικήσεις, ΟΤΑ α' και β' βαθμού και λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, «σε εκτέλεση σχετικών αποφάσεων του Κυβερνητικού Συμβουλίου Μεταρρύθμισης, μετά από τεκμηρίωση που στηρίζεται σε εκθέσεις αξιολόγησης δομών και σχέδια στελέχωσης». Περαιτέρω εξουσιοδοτούνται οι Υπουργοί Οικονομικών και Διοικητικής Μεταρρύθμισης και Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης να εκδίδουν αποφάσεις, βάσει των ιδίων ως άνω κριτηρίων, για τη σύσταση θέσεων στους ανωτέρω φορείς.

Ως προς την προτεινόμενη ρύθμιση παρατηρούνται τα εξής:

αα) Κατά το άρθρο 43 παρ. 2 του Συντάγματος, για να είναι συνταγματικώς επιτρεπτή η νομοθετική εξουσιοδότηση, πρέπει να είναι ειδική και ορισμένη (βλ., ενδεικτικώς, ΣτΕ 1394/1997, 2574/2009). Η εξουσιοδότηση είναι ειδική όταν περιλαμβάνει συγκεκριμένο αριθμό θεμάτων τα οποία πρέπει ή μπορούν να ρυθμισθούν με τις κανονιστικές πράξεις που θα εκδοθούν (ΣτΕ 2309/1992), και ορισμένη, όταν υπάρχουν επαρκή κριτήρια, γενικές αρχές ή κατευθύνσεις που καθορίζουν τα πλαίσια της ρύθμισης των θεμάτων τα οποία αφορά (ΣτΕ 2304/1995), είναι δε αντισυνταγματική όταν κρίνεται ως γενική και αόριστη (ΣτΕ 4203/1995). Περαιτέρω, κατά την παρ. 2 εδ. β' του άρθρου 43 του Συντάγματος, επιτρέπεται, κατ' εξαίρεση, να ορισθούν ως φορείς άσκησης κανονιστικής αρμοδιότητας, εκτός από τον Πρόεδρο της Δημοκρατίας, και άλλα όργανα, 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 νομοθε-

τικό κείμενο, μερική περίπτωση του θέματος που αποτελεί το αντικείμενο της εν λόγω νομοθετικής ρύθμισης (βλ. Σπηλιωτόπουλο, όπ. π., σελ. 58 επ., και Χ. Μουκίου, Η κανονιστική αρμοδιότητα της Διοίκησης, 2009, σελ. 212 επ.. Επίσης, βλ. ΣτΕ 2701/1996, 358/1998, 3364/2004, 3889/2005, 1342/2006). 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).

Απαιτείται, επομένως, κατά τα ανωτέρω, να περιέχει ο εξουσιοδοτικός νόμος, όχι απλώς τον καθ' ύλην προσδιορισμό του αντικειμένου της εξουσιοδότησης, αλλά επιπλέον και την ουσιαστική ρύθμισή του, έστω σε γενικό, ορισμένο, όμως, πλαίσιο, συμφώνως προς το οποίο θα ενεργήσει η Διοίκηση, προκειμένου να ρυθμίσει τα επιμέρους θέματα (ΟλΣτΕ 1210/2010, 1892/2010, 3220/2010, 3973/2009, 125/2009, 2815/2004, ΣτΕ 2536/2011, ΣτΕ 3285/2011 Επίσης, ΑΠ 648/2011).

Υπό το φως των ανωτέρω, δεν στοιχειοθετείται αφενός το ορισμένο των εξουσιοδοτήσεων που παρέχονται στους Υπουργούς Οικονομικών, Διοικητικής Μεταρρύθμισης και Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης και τον εκάστοτε αρμόδιο Υπουργό να προβαίνουν σε κατάργηση ή σύσταση θέσεων ανά κατηγορία κλάδο ή ειδικότητα σε υπουργεία, αυτοτελείς δημόσιες υπηρεσίες, αποκεντρωμένες διοικήσεις, ΟΤΑ α' και β' βαθμού και λοιπά ν.π.δ.δ., «σε εκτέλεση σχετικών αποφάσεων του Κυβερνητικού Συμβουλίου Μεταρρύθμισης, μετά από τεκμηρίωση που στηρίζεται σε εκθέσεις αξιολόγησης δομών και σχέδια στελέχωσης» και, αφετέρου, το ότι η κατάργηση και σύσταση θέσεων κατά τα ανωτέρω συνιστούν ειδικότερα θέματα ή θέματα με τεχνικό ή λεπτομερειακό χαρακτήρα, συμφώνως προς όσα αναλύθηκαν ανωτέρω.

ββ) Ως προς το ότι η θέσπιση δυνατότητας σύστασης και κατάργησης οργανικών θέσεων σε ΟΤΑ α' και β' βαθμού με κοινές υπουργικές αποφάσεις συνιστά περιορισμό ή κάμψη της διοικητικής αυτοτέλειας των ΟΤΑ, η οποία εμπίπτει στο ρυθμιστικό πεδίο του άρθρου 102 παρ. 2 εδ. α' του Συντάγματος, βλ. ανωτέρω, παρατήρηση επί του άρθρου 76.

γ) Ειδικώς επί της παρ. 2 περίπτ. Ε: Με την παρ. Ε' της προτεινόμενης παρέχεται, μεταξύ άλλων, νομοθετική εξουσιοδότηση στον Υπουργό Διοικητικής Μεταρρύθμισης και Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης να καθορίζει, με απόφασή του, τη διαδικασία αποτίμησης των προσόντων των υπαλλήλων, τα αναγκαία δικαιολογητικά, τον αριθμό των μορίων που αντιστοιχούν στα επιμέρους κριτήρια, μεταξύ των οποίων λαμβάνεται υπόψη και ο τρόπος εισα-

γωγής στους φορείς της παρ. 1, καθώς και «τα λοιπά ειδικότερα θέματα της αποτίμησης των προσόντων και τα ζητήματα λειτουργίας των Τριμελών Ειδικών Υπηρεσιακών Συμβουλίων».

Σχετικώς με την ανωτέρω διάταξη, ισχύουν, αναλογικώς, οι προαναφερθείσες υπό β' επισημάνσεις. Συγκεκριμένως, αφενός ως προς το ορισμένο της εξουσιοδότησης που παρέχεται στον Υπουργό Διοικητικής Μεταρρύθμισης και Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης να ρυθμίζει «ειδικότερα θέματα της αποτίμησης των προσόντων και τα ζητήματα λειτουργίας των Τριμελών Ειδικών Υπηρεσιακών Συμβουλίων» και, αφετέρου, ως προς την παρεχόμενη σε άλλο, πλην του Προέδρου της Δημοκρατίας, όργανο της Διοίκησης εξουσιοδότηση, προς ρύθμιση θεμάτων που αφορούν, ιδίως, τη διαδικασία αποτίμησης των προσόντων των υπαλλήλων, τα αναγκαία δικαιολογητικά και τον αριθμό των μορίων που αντιστοιχούν στα επιμέρους κριτήρια.

### **31. Επί του άρθρου 91**

Με την ως άνω ρύθμιση συμπληρώνονται και αντικαθίστανται, αντιστοίχως, οι διατάξεις περί κινητικότητας που έχουν θεσπισθεί με το άρθρο 5 του ν. 4024/2011 και με την παρ. Ζ υποπαρ. Ζ1 του ν. 4093/2012. Ο προβληματισμός που έχει διατυπωθεί στις οικείες Εκθέσεις της Επιστημονικής Υπηρεσίας (επί του Νοσχ «Συνταξιοδοτικές ρυθμίσεις, ενιαίο μισθολόγιο-βαθμολόγιο, εργασιακή εφεδρεία και άλλες διατάξεις εφαρμογής μεσοπρόθεσμου πλαισίου δημοσιονομικής στρατηγικής 2012-2015», της 17ης Νοεμβρίου 2011, παρατήρηση 4 και επί του Νοσχ Έγκριση Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013-2016 – Επείγοντα Μέτρα Εφαρμογής του ν. 4046/2012 και του Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013-2016, παρατήρηση 9) σχετικώς με το εάν, μέσω της κινητικότητας, παύει να εφαρμόζεται ο θεσμός της μετάθεσης του υπαλλήλου, ο οποίος συνοδεύεται από σειρά συνταγματικών εγγυήσεων διότι ενδέχεται να περικλείει κινδύνους για τα συνταγματικώς κατοχυρωμένα βιοτικά συμφέροντα του υπαλλήλου (ιδίως όταν γίνεται από κεντρική υπηρεσία σε περιφερειακή, και αντιστρόφως, ή από περιφερειακή υπηρεσία σε μία άλλη, με αποτέλεσμα να επιφέρει οπωσδήποτε μεταβολή της έδρας του υπαλλήλου, πρβλ. και ΔΕφΑθ 2425/1988, ΣτΕ 881/1985, 906/1982), ισχύει και εν προκειμένω.

### **32. Επί του άρθρου 100**

Με την προτεινόμενη διάταξη καθορίζεται ανώτατη μηνιαία δαπάνη του Εθνικού Οργανισμού Παροχής Υπηρεσιών Υγείας (Ε.Ο.Π.Υ.Υ.) για διαγνωστικές εξετάσεις, νοσηλεία και φυσιοθεραπείες που παρέχονται από συμβε-

βλημένους ιδιώτες παρόχους υπηρεσιών υγείας, η οποία δεν μπορεί να υπερβαίνει το 1/12 των εγκεκριμένων πιστώσεων του προϋπολογισμού του Ε.Ο.Π.Υ.Υ, και θεσπίζεται, ταυτοχρόνως, μηχανισμός αυτόματης επιστροφής του υπερβάλλοντος ποσού από τους συμβεβλημένους ιδιώτες παρόχους υπηρεσιών υγείας στον Ε.Ο.Π.Υ.Υ., αναδρομικώς από 1.1.2013 έως και 31.12.2015. Περαιτέρω, καθιερώνεται κλιμακούμενο ποσοστό επί των οφειλών του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. για νοσηλεία, διαγνωστικές εξετάσεις και φυσιοθεραπείες των ασφαλισμένων του προς τους συμβεβλημένους με τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. ιδιώτες παρόχους των ως άνω υπηρεσιών υγείας, υπέρ του Οργανισμού, ως επιστροφή (rebate) για κάθε μήνα, επίσης, αναδρομικώς από 1.1.2013 έως και 31.12.2015.

Σχετικώς με την ανωτέρω διάταξη επισημαίνονται τα εξής [βλ., συναφώς, και Έκθεση της Επιστημονικής Υπηρεσίας της Βουλής επί του ν. 4052/2012, σελ. 14 επ.]:

Όπως προκύπτει από τη νομολογία (βλ., ενδεικτικώς, ΣτΕ 5380/1995, ΤοΣ, 1997, σελ. 156, ΣτΕ 1374/1997, ΤοΣ, 1998, σελ. 532, ΣτΕ 1678/2002, αδημοσίευτη στον νομικό τύπο), η συνταγματική ρύθμιση του συστήματος υγείας θεμελιώνεται στη συστηματική ερμηνεία σειράς συνταγματικών διατάξεων, που κατοχυρώνουν επιμέρους όψεις θεμελιωδών αρχών και δικαιωμάτων. Πρόκειται για τρεις δέσμες συνταγματικών διατάξεων: α) διατάξεις που κατοχυρώνουν τη δέσμευση της Πολιτείας να λαμβάνει μέτρα για την υγειονομική προστασία των πολιτών (άρθρα 21 παρ. 3 και 25 παρ. 1 του Συντάγματος), β) ρυθμίσεις που εμπλουτίζουν και οριοθετούν τη συνταγματική ρύθμιση της υγειονομικής προστασίας με γνώμονα υπέρτερα έννομα αγαθά, όπως ιδίως ο σεβασμός της αξίας του ανθρώπου, κατά το άρθρο 2 παρ. 1 του Συντάγματος, και η ελεύθερη ανάπτυξη της προσωπικότητας, κατά το άρθρο 5 παρ. 1 του Συντάγματος, και γ) διατάξεις που αφορούν την εγγύηση του συστήματος της ελεύθερης οικονομίας και αναγνωρίζουν ευρεία σφαίρα οικονομικής δράσης στους ιδιώτες, αλλά ταυτοχρόνως και τη δυνατότητα του κράτους να παρεμβαίνει στην οικονομία της αγοράς (άρθρα 5 παρ. 1, 17, 25, 79 παρ. 8 και 106 του Συντάγματος).

Οι τρεις αυτές δέσμες συνταγματικών δικαιωμάτων αποτελούν τις κρίσιμες ρυθμίσεις και για την εφαρμογή του συνταγματικού πλαισίου άσκησης της πολιτικής υγείας, η συστηματική δε ερμηνεία τους καταδεικνύει ότι σε ζητήματα υγειονομικής πολιτικής επιλέγονται ρυθμίσεις κοινωνικού και παρεμβατικού χαρακτήρα έναντι εκείνων που κατοχυρώνει το σύστημα της ελεύθερης οικονομίας (βλ. αναλυτικώς Χ. Γκόλνα, Ξ. Κοντιάδη, Κ. Σουλιώτη, ό. π., σελ. 34 – 35 και 219 επ.). Για μία αναλυτική παρουσίαση του δικαίου της υγείας και του ελληνικού δημόσιου συστήματος υγείας, βλ., σχετικώς, Π.

Παπαρηγοπούλου-Πεχλιβανίδη, Το δημόσιο δίκαιο της υγείας, 2009).

Στο πλαίσιο αυτό, το ζήτημα των υποχρεωτικών εκπνώσεων στις δαπάνες για διαγνωστικές εξετάσεις, νοσήλια και, γενικώς, στις δαπάνες υπηρεσιών υγείας είναι από τα πλέον επίμαχα ζητήματα στο πεδίο του συστήματος υγείας. Επειδή αφορά υπηρεσίες υγείας, οι οποίες αποτελούν ιδίως κοινωνικό αγαθό, η επιβολή υποχρεωτικών εκπνώσεων θεωρείται συνταγματικώς ανενκλή υπό δύο προϋποθέσεις: αφενός, να μην παραβιάζεται ο πυρήνας της επιχειρηματικής ελευθερίας, αφετέρου, ο περιορισμός να είναι αναγκαίος, κατάλληλος και επαρκής, εν στενή εννοία ανάλογος προς τον επιδιωκόμενο σκοπό [βλ. ΣτΕ 3665/2005, ΣτΕ (Ολ) 4175/1998, ΣτΕ 2522/2000, 393/1993, 2445/1992, 547/1991, 2112/1984 κ. ά.).

Επισημαίνεται, τέλος, ότι ως προς το συναφές θέμα της διαμόρφωσης των ανώτατων τιμών πώλησης των φαρμάκων, έχει επανειλημμένως κριθεί [ΣτΕ (Ολ) 3633/ 2004, ΝοΒ 2005, σελ. 778, ΣτΕ 85/2006, 323/2007, ΔΕφΑθ 4659/2009, ΕΕμπΔ 2010, σελ. 316] ότι «όταν η Διοίκηση ορίζει, με κανονιστική πράξη, τον τρόπο διαμόρφωσης των ανώτατων τιμών πώλησης των φαρμάκων και τον τρόπο επαλήθευσης των τιμών, οφείλει να θεσπίζει πρόσφορα κριτήρια κοστολόγησης και επαλήθευσης των τιμών, κατά συνεκτίμηση των οποίων εξευρίσκεται το αποδεκτό κόστος των φαρμάκων. (...)». Το άρθρο 5 παρ. 1 του Συντάγματος «προστατεύει την ελευθερία της οικονομικής δραστηριότητας, στην οποία περιλαμβάνεται και η ελευθερία άσκησης του εμπορίου, και αποβλέπει, μεταξύ άλλων, στη διασφάλιση της ελεύθερης οικονομικής λειτουργίας των επιχειρήσεων, ώστε να μπορούν αυτές να εργάζονται κερδοσκοπικώς στα πλαίσια της ανταγωνιστικής αγοράς. Και ναί μεν η διάταξη αυτή δεν αποκλείει στον κοινό νομοθέτη, ή, κατ' εξουσιοδότηση του, στη Διοίκηση, να θεσπίζει περιορισμούς της ελευθερίας αυτής για λόγους δημοσίου συμφέροντος, οι περιορισμοί όμως αυτοί δεν επιτρέπεται να καθιστούν πράγματι αδύνατη ή ουσιωδώς δυσχερή την πραγματοποίηση των θεμιτών σκοπών της επιχειρηματικής δραστηριότητας, από τους οποίους εξαρτάται η επιβίωση της επιχείρησης ως οικονομικής μονάδας» (βλ. ανωτέρω παραπεμπόμενες αποφάσεις).

### **33. Επί του άρθρου 103**

Επισημαίνονται συναφώς τα ακόλουθα:

α. Η θέσπιση γενικού κατωτάτου ορίου αποδοχών ανταποκρίνεται στην αρχή του κοινωνικού κράτους και στο κοινωνικό δικαίωμα στην εργασία, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 22 παρ. 1 του Συντάγματος (για το κοινωνικό δικαίωμα στην εργασία βλ. Ι. Κουκιάδη, Εργατικό Δίκαιο-Ατομικές εργα-

σιακές σχέσεις, 2012, σελ. 32 και 44 επ., Γ. Λεβέντη, Τα κοινωνικά δικαιώματα του πολίτη, Το Σ 1976, σελ. 126, Δ. Τραυλού-Τζανετάτου, Το δικαίωμα εργασίας στο πεδίο έντασης μεταξύ Συντάγματος και κοινωνικής πραγματικότητας, σε Εργατικό δίκαιο και βιομηχανική κοινωνία, 1977, σελ. 104, Κ. Παπαδημητρίου, Το κοινωνικό δικαίωμα στην εργασία σε «Κοινωνικά δικαιώματα και κρίση του Κράτους Πρόνοιας» – Όμιλος Αριστόβουλος Μάνεσης, 2006, σελ. 93-125). Η αμοιβή της εργατικής δύναμης είναι, βεβαίως, συνάρτηση της προσφοράς και της ζήτησης στην αγορά εργασίας. Ο θεμελιώδης, όμως, αυτός κανόνας της οικονομίας περιορίζεται σημαντικά στο πεδίο της απασχόλησης, δεδομένου ότι λειτουργεί προστατευτικώς ο θεσμός της συλλογικής αυτονομίας με σκοπό, ακριβώς, τη σύναψη συλλογικών συμβάσεων εργασίας. Υποστηρίζεται στη θεωρία, γενικότερα, ότι η Πολιτεία οφείλει να εξασφαλίζει ένα γενικό κατώτατο όριο αποδοχών (βλ. Γ. Κατρούγκαλο, Το κοινωνικό κράτος της μεταβιομηχανικής εποχής. Θεσμοί παροχικής διοίκησης και κοινωνικά δικαιώματα στο σύγχρονο κόσμο, 1998, σελ. 679, Στ. Μουδόπουλο, Το δικαίωμα εργασίας στο άρθρο 22 παρ. 1 του Συντάγματος, Σύνταγμα και Εργασιακές σχέσεις, 1987, σελ. 124, Τ. Παπαδημητρίου, Η διασφάλιση του κατώτατου ορίου του καθαρού εισοδήματος του εργαζομένου, ΕΕργΔ 1994, 119).

Στη χώρα μας, κατά παράδοση, ο εθνικός κατώτατος μισθός καθοριζόταν από τους όρους της εθνικής γενικής συλλογικής σύμβασης εργασίας. Όμως, με τις διατάξεις του ν. 4093/2012, για πρώτη φορά προβλέφθηκε ότι ο εθνικός κατώτατος μισθός καθορίζεται πλέον με πράξη του νομοθέτη.

Εξ επόψεως συγκριτικού δικαίου (βλ. Eurofound, National Wages, A Working Conditions and Industrial Relations Perspective, 2013, σελ. 15 επ., F. Rysch-S. Kampelman, Who Earns Minimum Wages in Europe? New Evidence Based on Household Surveys, ETUI, 2012, σελ. 23 επ.) υπάρχουν συστήματα, στα οποία ελλείπει ο εθνικός κατώτατος μισθός (π.χ., Γερμανία, Κύπρος, Αυστρία, Ιταλία, Φινλανδία, Σουηδία, Δανία, Νορβηγία). Εν προκειμένω, οι κατώτατοι μισθοί καθορίζονται, κυρίως, στο επίπεδο του κλάδου και των επιχειρήσεων. Αλλά και στις χώρες όπου υφίσταται εθνικός κατώτατος μισθός, αυτός άλλοτε καθορίζεται από τον κοινό νομοθέτη, όπως συμβαίνει, π.χ., στη Ρουμανία και τη Σλοβακία, και άλλοτε από κάποιο κυβερνητικό όργανο, όπως συμβαίνει, π.χ., στη Γαλλία, το Ηνωμένο Βασίλειο, τη Βουλγαρία, την Ιρλανδία, τη Λιθουανία, την Ολλανδία, την Ουγγαρία, την Πολωνία, την Πορτογαλία, την Ισπανία και την Τσεχία. Υπάρχουν, επίσης, χώρες στις οποίες προβλέπεται σύστημα τιμαριθμικής προσαρμογής κατώτατων μισθών (π.χ., στη Μάλτα, το Λουξεμβούργο, τη Σλοβενία), καθώς και χώρες στις ο-



ποιές το έργο αυτό ανατίθεται στους εκπροσώπους των κοινωνικών μερών (π.χ., το Βέλγιο).

β) Η περίπτωση της Ελλάδας είναι πλέον μάλλον ιδιαίτερη, εφόσον υιοθετείται, συμφώνως προς τις διατάξεις του ν. 4093/2012, δυϊσμός κατώτατου μισθού, δηλαδή άλλος κατώτατος μισθός για τις επιχειρήσεις που είναι μέλη των συμβεβλημένων συνδικαλιστικών οργανώσεων και άλλος για εκείνες που δεν είναι μέλη.

Στον νόμο 4093/2012 δεν προσδιορίστηκε με ακρίβεια η διαδικασία κατ' εφαρμογή της οποίας καθορίζεται το ύψος του «νομοθετικού μισθού». Το άρθρο ΙΑ 11 του εν λόγω νόμου ορίζει ότι «Εντός του πρώτου τριμήνου του 2013 θεσπίζεται με πράξη υπουργικού συμβουλίου η διαδικασία διαμόρφωσης νομοθετικώς καθορισμένου νόμιμου κατώτατου μισθού και κατώτατου ημερομισθίου για τους εργαζόμενους ιδιωτικού δικαίου όλης της χώρας, λαμβάνοντας υπόψη την κατάσταση και τις προοπτικές της ελληνικής οικονομίας, της αγοράς εργασίας (ιδίως ως προς τα ποσοστά ανεργίας και απασχόλησης) και τη διαβούλευση της κυβέρνησης με εκπροσώπους». Εν προκειμένω πρέπει να επισημανθεί ότι η Πράξη του Υπουργικού Συμβουλίου δεν καθορίζει το ύψος του κατώτατου μισθού, αλλά τη διαδικασία διαμόρφωσής του. Ακριβέστερα, φαίνεται ότι σκοπός είναι να ορίζει η Π.Υ.Σ. την προδικασία, η οποία θα ακολουθείτο πριν το ζήτημα αχθεί ενώπιον του νομοθετικού οργάνου.

Επίσης, πρέπει να επισημανθεί ότι η ρύθμιση αυτή ουδέποτε εφαρμόστηκε, εφόσον ο μισθός που καθορίστηκε ήδη με τον ν. 4093/2012, ορίστηκε ότι ισχύει σε ολόκληρο το χρονικό διάστημα μέχρι τη λήξη της περιόδου οικονομικής προσαρμογής που προβλέπουν τα Μνημόνια τα οποία προσαρτώνται στον ν. 4046/2012. Για τον λόγο αυτό, στην παράγραφο 2 της υπό ψηφίση διατάξεως προβλέπεται ότι το σύστημα αυτό θα τεθεί σε ισχύ μετά την 1.1.2017.

γ) Με την προτεινόμενη ρύθμιση ορίζεται η διαδικασία καθορισμού του κατώτατου μισθού, οπότε δεν καθίσταται πλέον αναγκαίο να καθορισθεί αυτή με Πράξη του Υπουργικού Συμβουλίου, όπως ορίζουν οι διατάξεις του ν. 4093/2012. Ειδικότερα, θεσπίζεται η διεξαγωγή διαβούλευσης μεταξύ των «κοινωνικών εταίρων» και της Κυβέρνησης, η οποία καταλήγει στη σύνταξη ενός Σχεδίου Πορίσματος Διαβούλευσης από το ΚΕΠΕ, το οποίο, μαζί με τα σχετικά έγγραφα, υποβάλλεται στον Υπουργό Εργασίας, Κοινωνικής Ασφάλισης και Πρόνοιας, ο οποίος στη συνέχεια υποβάλλει σχετική εισήγηση στο Υπουργικό Συμβούλιο με σκοπό την έκφραση γνώμης από αυτό. Τελικώς, ο Υπουργός Εργασίας, Κοινωνικής Ασφάλισης και Πρόνοιας, αφού εξασφαλί-

σει τη γνώμη του Υπουργικού Συμβουλίου, εκδίδει σχετική απόφαση, σύμφωνα με αυτήν, περί καθορισμού του κατώτατου μισθού ή ημερομισθίου.

Για λόγους αρτιότερης νομοθετικής διατύπωσης είναι σκόπιμο να υιοθετηθεί στην υπό ψήφιση διάταξη ενιαία ορολογία για τον κατώτατο μισθό. Έτσι στο εδάφιο α΄ της παραγράφου 1, στην παράγραφο 3, στην παράγραφο 4 και στην παράγραφο 5 της υπό ψήφιση διάταξης υιοθετείται ο όρος «νομοθετημένος κατώτατος μισθός», ενώ στο εδάφιο β΄ της παραγράφου 1 και στην παράγραφο 2 ο όρος «νομοθετικώς καθορισμένος κατώτατος μισθός», και, τέλος, στην παράγραφο 7 ο όρος «κατώτατος μισθός».

Περαιτέρω, παρατηρείται ότι οι υιοθετούμενοι από την υπό ψήφιση διάταξη όροι «νομοθετικώς καθορισμένος νόμιμος κατώτατος μισθός» και «νομοθετημένος κατώτατος μισθός» δεν ανταποκρίνονται στη νέα διαδικασία, εφόσον πλέον ο καθορισμός αυτός δεν θα γίνεται με πράξη της νομοθετικής εξουσίας, αλλά με απόφαση του Υπουργού Εργασίας Κοινωνικής Ασφάλισης και Πρόνοιας.

Ομοίως, σκόπιμο θα ήταν να καθορισθεί το στάδιο στο οποίο το Σχέδιο Πορίσματος Διαβούλευσης μετατρέπεται σε Πόρισμα Διαβούλευσης. Στην παράγραφο 5 ορίζεται ότι το Σχέδιο Πορίσματος Διαβούλευσης υποβάλλεται στον Υπουργό Οικονομικών και στον Υπουργό Εργασίας Κοινωνικής Ασφάλισης και Πρόνοιας, ενώ στην παράγραφο 7 ότι ο Υπουργός Εργασίας, Κοινωνικής Ασφάλισης και Πρόνοιας εισηγείται αφού λάβει υπόψη το Πόρισμα Διαβούλευσης, όπως αυτό υποβλήθηκε και συντάχθηκε κατά την ανωτέρω διαδικασία.

#### **34. Επί του άρθρου 105**

Με την παράγραφο 1 της προτεινόμενης διάταξης τροποποιείται η παρ. 4 του άρθρου 691 του ΚΠολΔ και ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι «Η συζήτηση της προσωρινής διαταγής προσδιορίζεται υποχρεωτικά μέσα σε αποκλειστική προθεσμία δύο ημερών από την κατάθεση της αίτησης. (...). Αν γίνει δεκτό το αίτημα για έκδοση προσωρινής διαταγής η σχετική αίτηση ασφαλιστικών μέτρων προσδιορίζεται για συζήτηση μέσα σε τριάντα ημέρες, άλλως προσωρινή διαταγή δεν χορηγείται. (...). Σε περίπτωση αναβολής της συζήτησης για οποιοδήποτε λόγο παύει αυτοδικαίως η ισχύς της προσωρινής διαταγής». Συμφώνως προς την αιτιολογική έκθεση επί του Νσχ, «σκοπός της τροποποίησεως της παραγράφου 4 του άρθρου 691 είναι η ταχεία εκδίκαση των υποθέσεων ασφαλιστικών μέτρων σε περίπτωση εκδόσεως προσωρινής διαταγής, και σε περίπτωση αναβολής της συζήτησης της αίτησης, η αποφυγή του γνωστού φαινομένου με τη συνήθως συναινετική διατήρηση της προ-

σωρινής διαταγής της δημιουργίας επί μακρότατο χρόνο καταστάσεων που δημιουργούν δικαιώματα και υποχρεώσεις με μία προσωρινή διαταγή».

Επισημαίνεται, συναφώς, ότι 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» και το οποίο, επίσης εφαρμόζεται, κατ' αρχήν, και επί της παροχής προσωρινής δικαστικής προστασίας (απόφαση του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης *Micallef* κατά Μάλτας της 15.10.2009), και αποτελεί 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. Μέτρο δε που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣΤΕ Ολομ. 3474/2011, 990/2004). 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 13ης Μαρτίου 2007, [C-432/05, *Unibel*], της 6.5.2010, [C-145/08 - C-149/08, *συνεκδικασθείσες υποθέσεις*] και της 15.4.2008, [C-268/06, *Impract*], βλ. και ΣΤΕ Ολομ. 3741/2011), ελλείψει σχετικής κοινοτικής νομοθεσίας, σε κάθε κράτος μέλος εναπόκειται να καθορίσει τα αρμόδια δικαστήρια και να ρυθμίσει τις οικονομικές λεπτομέρειες που αποσκοπούν στη διασφάλιση των δικαιωμάτων, τα οποία οι πολίτες αντλούν από το δίκαιο της Ένωσης, οι οικονομικές δε αυτές λεπτομέρειες δεν επιτρέπεται να καθιστούν πρακτικώς αδύνατη ή εξαιρετικώς δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που απορρέουν από την έννομη τάξη της Ένωσης.

Υπό το φως των ανωτέρω και δεδομένου ότι, κατά την προτεινόμενη διάταξη, α) δεν χορηγείται προσωρινή διαταγή εφόσον η σχετική αίτηση ασφαλιστικών μέτρων δεν προσδιορισθεί προς συζήτηση εντός τριάντα ημερών (γεγονός που μπορεί, τελικώς, να αναχθεί σε κύρωση, εις βάρος διαδίκου, ο οποίος, ενδεχομένως, δεν είναι υπαίτιος για τον μη εμπρόθεσμο, κατά τα α-

νωτέρω, προσδιορισμό της υπόθεσής του από τις αρμόδιες αρχές), ενώ β) παύει αυτοδικαίως η ισχύς της σε περίπτωση αναβολής της συζήτησης για οποιοδήποτε λόγο (ο οποίος, ομοίως, μπορεί να μην οφείλεται σε υπαιτιότητα του αιτούντος και ήδη απολαύοντος της προσωρινής δικαστικής προστασίας), η επιβολή τέτοιας έντασης κυρώσεων, οι οποίες οδηγούν στον νομοθετικό αποκλεισμό της προσωρινής δικαστικής προστασίας, δεν φαίνεται να υπηρετεί τη συνταγματικώς κατοχυρωμένη αρχή της αναλογικότητας.

### **35. Επί του άρθρου 106**

Κατά την πρώτη παράγραφο της προτεινόμενης διάταξης, «Αγωγές για άκυρη απόλυση εργαζομένου με σύμβαση εξαρτημένης εργασίας, η πραγματική απασχόληση του οποίου έχει διαταχθεί ως ασφαλιστικό μέτρο, οι οποίες κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου είναι εκκρεμείς και έχουν προσδιοριστεί να εκδικαστούν μετά την 1.11.2013 εκδικάζονται υποχρεωτικά, ύστερα από κλήση οποιουδήποτε διαδίκου που κατατίθεται στη γραμματεία του αρμόδιου δικαστηρίου και επιδίδεται στον αντίδικο μέσα σε είκοσι μέρες από τη δημοσίευση του παρόντος νόμου, μέχρι την 1.11.2013, διαφορετικά αίρεται αυτοδικαίως το ασφαλιστικό μέτρο που έχει διαταχθεί».

Συμφώνως προς τη δεύτερη παράγραφο, «Αιτήσεις ασφαλιστικών μέτρων για την προσωρινή ρύθμιση καταστάσεως επί διαφορών για άκυρη απόλυση εργαζομένου με σύμβαση εξαρτημένης εργασίας, για τις οποίες έχει χορηγηθεί προσωρινή διαταγή και οι οποίες κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου είναι εκκρεμείς, εκτός των περιπτώσεων που αναφέρονται στο εδάφιο β της παραγράφου 1 του άρθρου 693, και έχουν προσδιοριστεί να εκδικαστούν μετά την 1.11.2013, εκδικάζονται υποχρεωτικά, ύστερα από κλήση οποιουδήποτε διαδίκου που κατατίθεται στη γραμματεία του αρμόδιου δικαστηρίου και επιδίδεται στον αντίδικο μέσα σε είκοσι μέρες από τη δημοσίευση του παρόντος νόμου, μέχρι την 1.11.2013, διαφορετικά παύει αυτοδικαίως η ισχύς της προσωρινής διαταγής».

Αυτονόητο είναι ότι, εάν οποιοσδήποτε διάδικος προσέλθει, εντός της ανωτέρω τιθέμενης εικοσαήμερης προθεσμίας, στη γραμματεία του αρμόδιου δικαστηρίου προς εκ νέου προσδιορισμό της υπόθεσής του, χωρίς όμως αυτός να καταστεί δυνατός μέχρι την 1.11.2013, λόγω αντικειμενικών συνθηκών που αφορούν στη λειτουργία των δικαστηρίων, δεν τίθεται ζήτημα αυτοδικαίως άρσης του διαταχθέντος ασφαλιστικού μέτρου ή παύσης της ισχύος της προσωρινής διαταγής. Υπό διαφορετική ερμηνευτική εκδοχή, οι ανωτέρω ρυθμίσεις συνιστούν παρέμβαση του νομοθέτη σε εκκρεμείς δίκες

και, επομένως, δεν εναρμονίζονται προς την αρχή της διάκρισης των εξουσιών, όπως κατοχυρώνεται στο άρθρο 26 του Συντάγματος, [πρβλ., ενδεικτικώς, και ΣΤΕ (ΟΛ) 542/1999, (ΟΛ) 1847/2008, (ΟΛ) 3633/2004, (ΟΛ) 604/2002, 3651/2001, 2583, 201/2000, 3761/1999].

Αθήνα, 15.7.2013

Οι εισηγητές  
Αθανασία Διονυσοπούλου  
(Για την παρατήρηση επί του άρθρου 74)  
Αθηνά Κοντογιάννη  
Ειδικές Επιστημονικές Συνεργάτιδες  
Δημήτρης Κανελλόπουλος  
Προϊστάμενος του Τμήματος Διεθνών και Αμυντικών Μελετών  
Γεώργιος Φωτόπουλος  
Ειδικοί Επιστημονικοί Συνεργάτες

Ο Προϊστάμενος του Τμήματος  
Μελετών Οικονομίας, Περιβάλλοντος και Τεχνολογίας  
Κώστας Παπαδημητρίου  
Καθηγητής της Νομικής Σχολής του Πανεπιστημίου Αθηνών  
(Για την παρατήρηση επί του άρθρου 103)

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