



ΒΟΥΛΗ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΩΝ

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

ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ ΝΟΜΟΥ

«Αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις»

Το φερόμενο προς ψήφιση νομοσχέδιο υπό τον τίτλο «Αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις» περιλαμβάνει τρία κεφάλαια.

Οι ρυθμίσεις του κεφαλαίου Α' (άρθρα 1-3) αφορούν στη σύσταση, συγκρότηση και λειτουργία του Εθνικού Συμβουλίου για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής.

Με το κεφάλαιο Β' (άρθρα 4-18) θεσμοθετούνται ειδικότερα μέτρα κατά της φοροδιαφυγής και ενίσχυσης της κοινωνικής δικαιοσύνης με την παροχή κινήτρων εθελοντικής συμμόρφωσης και αποκάλυψης φαινομένων παραβατικής συμπεριφοράς επί φορολογικών και τελωνειακών υποθέσεων, τη θέσπιση ευνοϊκών ρυθμίσεων κατά την επιβολή κυρώσεων σε νέους επιτηδευματίες, τη διεύρυνση των περιπτώσεων εκπιπτουσών δαπανών για φυσικά πρόσωπα υπό την προϋπόθεση της προσκόμισης των σχετικών φορολογικών παραστατικών, τη σύσταση Μονάδας Φορολογικής Πολιτικής στο πλαίσιο του Συμβουλίου Οικονομικών Εμπειρογνομόνων, την ενημέρωση της αρμόδιας επιτροπής της Βουλής σε ετήσια βάση για θέματα εσόδων, ελέγχων για την περιστολή της φοροδιαφυγής και του λαθρεμπορίου, και στατιστικών στοιχείων των υποβληθεισών φορολογικών δηλώσεων, την εισαγωγή ρυθμίσεων για την κωδικοποίηση των αναγνωριζόμενων προς έκπτωση δαπανών των επιχειρήσεων, τις διασταυρώσεις στοιχείων των δηλώσεων των φορολογούμενων, τη μετάδοση και ανατροφοδότηση των γνώσεων και εμπειριών των ελεγκτικών οργάνων, καθώς και την έκδοση εγχειριδίου για τους φορολογικούς ελέγχους και, τέλος, με τη θέσπιση διατάξεων που αφορούν στην οργάνωση του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, και την υπηρεσιακή κατάσταση των εφοριακών και τελωνειακών υπαλλήλων.

2

Το κεφάλαιο Γ` (άρθρα 19-25) περιλαμβάνει επιμέρους ρυθμίσεις φορολογικού (άρθρα 19-22 και 25 παράγραφοι 1, 2, 4 και 6), δημοσιονομικού (άρθρο 23), τελωνειακού (άρθρο 24), δικονομικού (άρθρο 25 παρ. 3) και εταιρικού (άρθρο 25 παρ. 5) δικαίου.

Παρατηρήσεις επί των άρθρων του Νσχ

1. Επί του άρθρου 4

Με τις προτεινόμενες διατάξεις της παραγράφου 1 προβλέπεται ότι, εφόσον ο φορολογούμενος επιλεγεί για προσωρινό ή τακτικό έλεγχο, μπορεί εντός ανατρεπτικής προθεσμίας δέκα ημερών από την επίδοση προς αυτόν σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της αρμόδιας ελεγκτικής Αρχής, να υποβάλει αρχικές ή συμπληρωματικές φορολογικές δηλώσεις με μείωση στο ήμισυ των πρόσθετων φόρων που προβλέπονται επί εκπρόθεσμων δηλώσεων. Προς αποφυγή ερμηνευτικών αμφισβητήσεων θα ήταν ίσως σκόπιμο να διευκρινίζεται ρητώς το αν η σχετική πρόσκληση συνιστά υποχρεωτική ενέργεια της φορολογικής Αρχής πριν από την έναρξη του ελέγχου, περίπτωση κατά την οποία η παράλειψή της ή, κυρίως, η ύπαρξη ελαττωμάτων κατά την επίδοσή της συνεπάγεται ακυρότητα της διαδικασίας του ελέγχου και των επ' αυτού ερειδόμενων καταλογιστικών πράξεων, ή αν η πρόσκληση αυτή δεν συνιστά ουσιώδη τύπο της διαδικασίας ελέγχου (βλ., επί παραδείγματι, άρθρο 36 παρ. 7 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ, π.δ. 186/1992) και άρθρο 18 τελευταίο εδάφιο του Νσχ).

Με την προτεινόμενη παράγραφο 2 προβλέπεται ότι σε περιπτώσεις κατά τις οποίες, πέραν των πρόσθετων φόρων που θα βεβαιώνονται με την υποβολή των συμπληρωματικών δηλώσεων, η κείμενη νομοθεσία (άρθρα 4 και 5 του ν. 2523/1997) προβλέπει και την επιβολή προστίμων, ο φορολογούμενος θα πρέπει να υποβάλει και ειδική δήλωση-αναφορά, η οποία θα αποτελεί τη δικαιολογητική βάση για την επιβολή τους. Περαιτέρω, ορίζεται ότι σε περίπτωση που η σχετική πράξη αποδοχής και συμβιβασμού επί του προστίμου δεν υπογραφεί εντός της προθεσμίας της προηγούμενης παραγράφου (δέκα ημέρες) προσαυξημένης κατά δύο εργάσιμες ημέρες, δεν θα ισχύει η ευνοϊκή ρύθμιση μείωσης του οικείου προστίμου στο 1/5. Δεδομένου, όμως, ότι η υπογραφή της πράξης συμβιβασμού προϋποθέτει την προηγούμενη έκδοση από τη φορολογική Αρχή και την επίδοση στον φορολογούμενο της σχετικής Απόφασης Επιβολής Προστίμου, θα ήταν ίσως σκόπιμο να προβλεφθεί ότι η σχετική δήλωση-αναφορά για την επιβολή του προστίμου θα πρέπει και αυτή να υποβάλλεται εντός της δεκαήμερης προθεσμίας της παραγράφου 1, για την υπογραφή όμως του συμβιβασμού να προβλέπεται αυτοτελής προθεσμία η οποία θα αρχίζει όχι από την υποβολή της δήλωσης-ανα-

φοράς, αλλά από την έκδοση και επίδοση της Απόφασης Επιβολής Προστίμου. Σε αντίθετη περίπτωση, η ρύθμιση μπορεί να απωλέσει την αποτελεσματικότητά της, εφόσον ο φορολογούμενος δεν θα μπορεί να υπαχθεί στις προτεινόμενες ευνοϊκές ρυθμίσεις εάν η φορολογική Αρχή, για λόγους μη αναγόμενους σε υπαιτιότητα του φορολογούμενου, δεν εκδώσει την Απόφαση Επιβολής Προστίμου εντός της δωδεκαήμερης προθεσμίας,.

Περαιτέρω, και ενόψει της σύντομης προθεσμίας (δώδεκα ημέρες) εντός της οποίας θα καλείται ο φορολογούμενος να υποβάλει την προβλεπόμενη δήλωση-αναφορά και να υπογράψει τον σχετικό συμβιβασμό, ο οποίος με βάση τις διατάξεις του άρθρου 70 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ, ν. 2238/1994, όπως ισχύει) είναι αμετάκλητος, τίθεται ερώτημα για το τι θα πρέπει να ισχύσει σε περίπτωση πλάνης του φορολογουμένου ως προς την ύπαρξη της παράβασης για την οποία επιβλήθηκε το οικείο πρόστιμο. Για το ζήτημα αυτό θα μπορούσε ενδεχομένως να προβλεφθεί ότι θα εφαρμόζεται αναλογικώς η διάταξη του άρθρου 61 παρ. 4 του ΚΦΕ (ανάκληση δήλωσης για λόγους συγγνωστής πλάνης) και ότι θα υφίσταται δυνατότητα ανάκλησης της θεσπιζόμενης με την προτεινόμενη διάταξη «δήλωσης-αναφοράς», η οποία ούτως ή άλλως παρέχεται στον φορολογούμενο από την προαναφερθείσα διάταξη και για τις συμπληρωματικές δηλώσεις της προτεινόμενης παραγράφου 1. Εναλλακτικώς, θα μπορούσε (ανεξαρτήτως του αν προκύπτει και ερμηνευτικώς) να προβλεφθεί ρητώς η δυνατότητα εφαρμογής του άρθρου 75 του ΚΦΕ (αίτηση ακυρώσεως ή τροποποίησης οριστικής εγγραφής) για περιπτώσεις συγγνωστής πλάνης του φορολογουμένου.

2. Επί των άρθρων 6 και 7

Με την προτεινόμενη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 6, η οποία στην ουσία αντικαθιστά την αντίστοιχου περιεχομένου (αλλά μειωμένου εύρους ως προς τα παρεχόμενα κίνητρα) διάταξη του άρθρου 50 του ν. 2065/1992, προβλέπεται ότι στην *«περίπτωση που καταγγελλθεί από επιτηδευματία ή άλλο φορολογούμενο, φυσικό ή νομικό πρόσωπο, και πιστοποιηθεί με συμμετοχή της αστυνομικής ή άλλης αρμόδιας αρχής δωροδοκία, τελούμενη από υπάλληλο φορολογικής αρχής κατά την άσκηση των καθηκόντων του γενικώς ή του φορολογικού ελέγχου ειδικότερα, ο επιτηδευματίας ή άλλος φορολογούμενος, από τον οποίο ζητήθηκε η παροχή ανταλλάγματος, απαλλάσσεται των προστίμων, προσαυξήσεων και ποινικών κυρώσεων για τις παραβάσεις που επιδιωκόταν η συγκάλυψη»*.

Αντίστοιχη κατά περιεχόμενο ρύθμιση προτείνεται και με την παράγραφο 1 του άρθρου 7 για τις τελωνειακές υποθέσεις.

Οι προτεινόμενες ρυθμίσεις είναι εννοιολογικώς συγγενείς με εκείνες

των άρθρων 45 ΚΠΔ, 27 του ν. 3459/2006 («Κώδικας Νόμων για τα Ναρκωτικά»), 236 εδ. β ΠΚ και 187Β ΠΚ, οι οποίες προβλέπουν, είτε δικονομικώς είτε σε επίπεδο ουσιαστικού δικαίου, την ατιμωρησία του δράστη συγκεκριμένης αξιόποινης πράξης, αν αναγγείλει στην αρχή άλλο στον νόμο οριζόμενο έγκλημα από εκείνο το οποίο ο ίδιος διέπραξε, ή αν όντας μέλος εγκληματικής ή τρομοκρατικής οργάνωσης, συμβάλει στην εξάρθρωσή της. Η νομική φύση αυτών των ρυθμίσεων εξαρτάται από τις συνέπειες που προβλέπουν. Αν οι συνέπειες αφορούν στο ουσιαστικό δίκαιο, π.χ. απαλλαγή από την ποινή, τότε γίνεται λόγος για ιδιόρρυθμη έμπρακτη μετάνοια (Ζαχαριάδη Α., Προστασία μαρτύρων και μέτρα επιείκειας κατά την διαδικασία διώξεως του οργανωμένου εγκλήματος σε Τιμητικό Τόμο Ι. Μανωλεδάκη, σελ.773, Μανωλεδάκη Ι., Ασφάλεια και Ελευθερία, 2002, σελ. 143), ενώ αν οι συνέπειες αφορούν στο δικονομικό δίκαιο, π.χ. αποχή από την ποινική δίωξη, τότε γίνεται λόγος για εξαιρέσεις από την αρχή της νομιμότητας. Οι προτεινόμενες διατάξεις προβλέπουν την καταγγελία της δωροδοκίας ως λόγο απαλλαγής από την ποινή για τις φορολογικές και τελωνειακές παραβάσεις των οποίων επιδιωκόταν η συγκάλυψη και συνεπώς είναι ρυθμίσεις ουσιαστικού δικαίου. Σημειωτέον ότι η καταγγελλόμενη δωροδοκία είναι πλημμέλημα, ενώ η φορολογική παράβαση για την οποία προτείνεται ο καταγγέλλων να απαλλάσσεται από την ποινή μπορεί να είναι και κακούργημα.

Εξάλλου, η φράση «πιστοποιηθεί με συμμετοχή της αστυνομικής ή άλλης αρμόδιας αρχής δωροδοκία» μπορεί ενδεχομένως να δημιουργήσει ερμηνευτικές δυσχέρειες ως προς το απαιτούμενο στάδιο της ποινικής διερεύνησης της δωροδοκίας. Για τον λόγο αυτό θα έπρεπε ίσως να προβλεφθεί ότι το στάδιο αυτό είναι το στάδιο της άσκησης της ποινικής δίωξης.

Ο Ποινικός Κώδικας στα άρθρα 235 επ. αναφέρεται σε «ωφελήματα». Άρα η φράση «από τον οποίο ζητήθηκε η δωροδοκία» θα ήταν ευκαίιο να αντικατασταθεί από τη φράση «από τον οποίο ζητήθηκαν τα ωφελήματα». Επίσης, η φράση «για τις παραβάσεις που επιδιωκόταν η συγκάλυψη» θα ήταν ευκαίιο να αντικατασταθεί από τη φράση «για τις παραβάσεις των οποίων επιδιωκόταν η συγκάλυψη».

Από πλευράς διοικητικού φορολογικού δικαίου παρατηρούνται τα ακόλουθα:

α) Ως προς τα παρεχόμενα κίνητρα, η διάταξη δεν έχει υποστεί τροποποιήσεις σε σχέση με την ισχύουσα μορφή της. Δεδομένου όμως ότι από την ψήφιση του ν. 2065/1992 μέχρι σήμερα, η νομοθεσία περί διοικητικών φορολογικών κυρώσεων έχει διευρυνθεί, αλλά και ενόψει της ευρύτητας με την οποία έχουν ερμηνευθεί οι ισχύουσες διατάξεις (βλ. γνώμη πλειοψηφίας στην Γνμδ ΝΣΚ 97/1998), η οποία εξ άλλου αποτελεί και προαπαιτούμενο της αποτελεσματικότητάς της, και η οποία ενισχύεται (ως προς το χρονικό

εύρος της) με τις προτεινόμενες διατάξεις, θα ήταν ίσως σκόπιμη η αναδιατύπωση της διάταξης ως εξής «...απαλλάσσεται των προστίμων, προσαυξήσεων, πρόσθετων φόρων και λοιπών διοικητικών και ποινικών κυρώσεων...».

β) Δεδομένου ότι προϋπόθεση για την παροχή των κινήτρων είναι, όπως προαναφέρθηκε, η τέλεση δωροδοκίας, θα ήταν ίσως σκόπιμο, προς αποφυγή ενδεχόμενων ερμηνευτικών αμφισβητήσεων, να προβλέπεται ρητώς εάν αίρονται αναδρομικώς τα παρασχεθέντα διοικητικού φορολογικού δικαίου κίνητρα (απαλλαγή από πρόστιμα, προσαυξήσεις, και λοιπές διοικητικές κυρώσεις) σε περίπτωση απαλλαγής με δικαστική απόφαση των κατηγορούμενων για δωροδοκία υπαλλήλων της φορολογικής Αρχής.

γ) Με το δεύτερο εδάφιο της προτεινόμενης παραγράφου 1 προβλέπεται περαιτέρω ότι σε περίπτωση αναγγελίας της δωροδοκίας στο πλαίσιο φορολογικού ελέγχου, η παρεχόμενη απαλλαγή καταλαμβάνει κάθε παράβαση του φορολογουμένου που θα μπορούσε να διαπιστωθεί στο πλαίσιο του ελέγχου. Στην περίπτωση αυτή, συμφώνως προς την προτεινόμενη παράγραφο 2, στον φορολογούμενο παρέχεται και το συμπληρωματικό κίνητρο της μη διενέργειας τακτικού ελέγχου για την τρέχουσα κατά τον χρόνο τέλεσης της δωροδοκίας χρήση, καθώς και για τις επόμενες δύο χρήσεις (εκτός από την περίπτωση της διαπίστωσης στο πλαίσιο άλλου ελέγχου ουσιαστικών παραβάσεων του ΚΒΣ). Παρατηρείται ότι το παρεχόμενο κατά τα ανωτέρω συμπληρωματικό κίνητρο της προτεινόμενης παραγράφου 2 είναι καταρχήν πολύ ευνοϊκότερο από το κύριο κίνητρο για τις ελεγχόμενες χρήσεις που αφορά η δωροδοκία, δεδομένου ότι ως προς τις χρήσεις αυτές, για τις οποίες ο έλεγχος συνεχίζεται και ολοκληρώνεται από όργανα άλλης ελεγκτικής Αρχής, δεν παρέχεται απαλλαγή για τους διαφυγόντες κύριους φόρους (απαλλαγή την οποία συνεπάγεται όμως εκ του αποτελέσματος η μη διενέργεια τακτικού ελέγχου).

3. Επί του άρθρου 14

Με τις προτεινόμενες διατάξεις προτείνεται η θέσπιση κωλύματος για την απασχόληση υπαλλήλων του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών στον ιδιωτικό τομέα για ένα έτος μετά τη συνταξιοδότησή τους, εφόσον κατά την τελευταία εξαετία πριν από τη συνταξιοδότησή τους έχουν διατελέσει διευθυντές ή προϊστάμενοι διεύθυνσης ή υποδιευθυντές ή γενικοί διευθυντές ή προϊστάμενοι γενικής διεύθυνσης. Παρατηρείται καταρχάς ότι η θέσπιση του κωλύματος, η χρονική διάρκεια ισχύος του οποίου είναι μάλιστα σύντομη σε σχέση με αντίστοιχα κωλύματα, σε άλλους νόμους, για άλλους υπαλλήλους ή λειτουργούς, συντελεί οπωσδήποτε στην προάσπιση του δημόσιου συμφέροντος. Ενδεχομένως, θα έπρεπε να διευκρινισθεί ότι το κώλυμα

αφορά απασχόληση συναφή κατά περιεχόμενο προς την προηγουμένως κατεχόμενη θέση στο Δημόσιο.

4. Επί του άρθρου 18

Στο πρώτο εδάφιο της προτεινόμενης διάταξης οι λέξεις «των ενδίκων μέσων» θα ήταν ίσως σκόπιμο για λόγους νομικής ακριβολογίας να αντικατασταθούν ως εξής: «των ενδίκων βοηθημάτων».

5. Επί του άρθρου 19

Με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 προτείνεται ο επανακαθορισμός των υποχρεώσεων παρακράτησης φόρου για τόκους που προκύπτουν από ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ημεδαπές επιχειρήσεις. Με τις προτεινόμενες διατάξεις γίνεται διάκριση των ομολογιακών δανείων με κριτήριο το αν αυτά εκδίδονται στην Ελλάδα ή στην αλλοδαπή. Συμφώνως προς την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 1 του ν. 3156/2003 («Ομολογιακά δάνεια, τιτλοποίηση απαιτήσεων και απαιτήσεων από ακίνητα και άλλες διατάξεις»), ως έκδοση του ομολογιακού δανείου νοείται η λήψη του δανείου από την εκδότρια εταιρία, η έκδοση των ομολογιών, καθώς και η διάθεσή τους. Παρατηρείται ότι επί ομολογιακών δανείων που εκδίδονται από ημεδαπές επιχειρήσεις είναι ίσως δυσχερής η διαπίστωση του τόπου λήψης του δανείου ή του τόπου έκδοσης των ομολογιών. Αντιθέτως, ενδεχομένως παρίσταται πιο ευχερής η διαπίστωση του τόπου διάθεσης των ομολογιών με κριτήριο είτε τον τόπο υπογραφής της σύμβασης κάλυψης του ομολογιακού δανείου είτε τη μόνιμη κατοικία ή έδρα των ομολογιούχων δανειστών είτε τέλος, σε περίπτωση εισαγωγής των ομολογιών προς διαπραγμάτευση σε οργανωμένη αγορά, την έδρα της (πρβλ. Γνμδ ΝΣΚ 149/2005). Ως εκ τούτου, θα ήταν πιθανώς σκόπιμο η λέξη «έκδοση» να αντικατασταθεί από τη λέξη «διάθεση».

6. Επί του άρθρου 20

Για λόγους νομοτεχνικής αρτιότητας, στο πρώτο εδάφιο της προτεινόμενης τροποποίησης του άρθρου 35 παρ. 1 του ΚΦΕ θα πρέπει να προστεθεί η λέξη «Κώδικα» μεταξύ των λέξεων «του άρθρου 6 του» και «ΦΠΑ που έχει κυρωθεί».

7. Επί του άρθρου 25

Με την παράγραφο 3 προτείνεται η προσθήκη εδαφίου στο άρθρο 11 του Διατάγματος της 26/6-10/7/1944 «περί Κώδικος των νόμων περί δικών του Δημοσίου», όπως αυτό αντικαταστάθηκε με το άρθρο 12 του ν. 3514/2006, προκειμένου η προβλεπόμενη στο εν λόγω άρθρο αναστολή των δικονομι-

κών προθεσμιών στις δίκες του Δημοσίου κατά τη διάρκεια των δικαστικών διακοπών (από 1/7 έως 15/9) να περιορισθεί στον μήνα Αύγουστο ως προς τα ένδικα βοηθήματα και μέσα του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.

Δεδομένου ότι στις ως άνω διαφορές ουσίας το ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας ασκούμενο ένδικο μέσο της αιτήσεως αναιρέσεως διέπεται από τα άρθρα 53 έως 57 του π.δ. 18/1989 «Κωδικοποίηση διατάξεων νόμων για το Συμβούλιο της Επικρατείας» και όχι από διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, η αναστολή της προθεσμίας άσκησης του εν λόγω μέσου φαίνεται να ισχύει για όλη τη διάρκεια των δικαστικών διακοπών.

Αθήνα, 24 Οκτωβρίου 2007

Οι Εισηγητές
Αθανασία Διονυσοπούλου
Επιστημονική Συνεργάτις

Ανδρέας Κούνδουρος
Γεωργία Μακροπούλου
Γιώργος Φωτόπουλος
Ειδικοί Επιστημονικοί Συνεργάτες

Ο προϊστάμενος του Τμήματος
Ευρωπαϊκών Μελετών
Ξενοφών Παπαρρηγόπουλος
Επ. Καθηγητής
του Πανεπιστημίου Θεσσαλίας

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

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