



ΒΟΥΛΗ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΩΝ

ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ

ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΗΝ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΕΥΤΙΚΗ ΔΙΑΦΑΝΕΙΑ

ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΝΟΜΟΣΧΕΔΙΟΥ

«Φορολογική μεταρρύθμιση με αναπτυξιακή διάσταση για την Ελλάδα του αύριο»

Το υπό συζήτηση και ψήφιση νομοσχέδιο αποτελείται από οκτώ κεφάλαια και 68 άρθρα.

Με το κεφάλαιο Α' (άρθρα 1-28) τροποποιούνται τα άρθρα 4, 8, 13, 14, 15, 16, 21, 22, 23, 24, 26, 37, 40, 43, 43Α, 47, 58, 61, 63, 64, 65, 67, 71, 71Β, 71Γ και 72 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013), και προστίθενται στον ανωτέρω Κώδικα νέα άρθρα 5Α, 22Β, 39Β, 42Α, και 48Α.

Με το κεφάλαιο Β' (άρθρα 29-38) τροποποιούνται τα άρθρα 15, 36, 46, 50, 54Α, 55Α, 58 και 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013), προστίθενται στον ανωτέρω Κώδικα νέα άρθρα 15Α και 54Δ, και τροποποιείται το άρθρο 153 του Εθνικού Τελωνειακού Κώδικα (ν. 2960/2001).

Το κεφάλαιο Γ' (άρθρα 39-41) περιλαμβάνει ρυθμίσεις για την αναστολή της επιβολής ΦΠΑ κατά τη μεταβίβαση νεόδμητων κτηρίων πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτά, για την υπαγωγή ορισμένων αγαθών σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ, καθώς και για τον ειδικό φόρο κατανάλωσης στο κρασί.

Το κεφάλαιο Δ' (άρθρα 42-46) περιλαμβάνει τροποποιήσεις ρυθμίσεων που αφορούν στη φορολογική μεταχείριση διαγραφής οφειλών στο πλαίσιο εξωδικαστικού συμβιβασμού ή σε εκτέλεση δικαστικής απόφασης (άρθρο 62 του ν. 4389/2016), στην πάγια ρύθμιση βεβαιωμένων οφειλών (υποπαράγραφος Α2 του άρθρου πρώτου του ν. 4152/2013), στη διαγραφή ανεισπρακτων οφειλών πολύ μικρού ύψους (άρθρο 48 του ν. 4174/2013), στη μορφή του προτύπου έκδοσης ηλεκτρονικού τιμολογίου (άρθρα 14 και 15 του ν.

2

4308/2014), και στην παράταση ισχύος του καθεστώτος φορολογίας μεταβίβασης οχημάτων δημόσιας χρήσης (άρθρο 10 του ν. 2579/1998).

Το κεφάλαιο Ε' (άρθρα 47-51) περιλαμβάνει ρυθμίσεις φορολογίας κεφαλαίου. Συγκεκριμένως, τροποποιούνται τα άρθρα 7, 8, 13 και 14 του (κυρωθέντος διά του άρθρου πρώτου του ν. 1587/1950) α.ν. 1521/1950 περί φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων· τροποποιούνται τα άρθρα 40, 41, 58, 61, 62, 63, 64, 67, 73, 84, 85, 86, 88, 92, 95, 112 και 119 του (κυρωθέντος διά του άρθρου πρώτου του ν. 2961/2001) Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια, και καταργούνται τα άρθρα 8, 46 έως και 57, και 65 του ως άνω Κώδικα· τροποποιείται το άρθρο 23 του ν. 3427/2005 ως προς τη διαδικασία υποβολής δήλωσης στοιχείων ακινήτων· τροποποιείται το άρθρο 15 του ν. 3091/2002 ως προς απαλλαγές από τον ειδικό φόρο ακινήτων· και αντικαθίστανται παράγραφοι του άρθρου 41 του ν.1249/1982 ως προς ζητήματα προσδιορισμού της φορολογητέας («αντικειμενικής») αξίας των ακινήτων.

Το κεφάλαιο ΣΤ' (άρθρα 52-56) περιλαμβάνει ρυθμίσεις για τη φορολογία των τόκων καλυμμένων ομολογιών, καθώς και για τον τρόπο φορολόγησης των εταιρειών επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία του ν. 2778/1999, των αμοιβαίων κεφαλαίων ακινήτων του ν. 2778/1999, των εταιρειών επενδύσεων χαρτοφυλακίου του ν. 3371/2005 και των Οργανισμών Συλλογικών Επενδύσεων σε Κινητές Αξίες (ΟΣΕΚΑ) του ν. 4099/2012.

Με τις διατάξεις του κεφαλαίου Ζ' (άρθρα 57-61) επιβάλλεται υπέρ του Δημοσίου τέλος στα ρυμουλκά και αλιευτικά πλοία, αντικαθίστανται τα άρθρα 12 και 17 του ν. 27/1975 ως προς ζητήματα υπολογισμού και καταβολής του φόρου πλοίων δεύτερης κατηγορίας, και, αντιστοίχως, τροποποιείται το άρθρο 41 του ν. 3182/2003 ως προς τη φορολογία των ιδιωτικών και επαγγελματικών πλοίων αναψυχής, καθώς και των τουριστικών ημερόπλοιων με ελληνική σημαία. Περαιτέρω, επεκτείνονται οι φορολογικές ρυθμίσεις των άρθρων 25 και 26 του ν. 27/1975 και 35 του ν. 814/1978 στο εισόδημα από την εκμετάλλευση πλοίων που αποκτάται από ναυλώτριες εταιρείες γυμνών πλοίων (bareboat charterers), μισθώτριες εταιρείες πλοίων υπό χρηματοδοτική μίσθωση, καθώς και από τους μέτοχους τους, ενώ τροποποιούνται και οι ρυθμίσεις του άρθρου 1 του ν. 791/1978, ώστε να καταλάβουν και τις ανωτέρω ναυλώτριες και μισθώτριες εταιρείες.

Με το κεφάλαιο Η' (άρθρα 62-68) ρυθμίζονται, μεταξύ άλλων, ζητήματα σχετικά με την οργάνωση και τη στελέχωση της Ενιαίας Αρχής Πληρωμής των πάσης φύσεως αμοιβών του προσωπικού του Δημόσιου Τομέα, την εκπροσώπηση του Υπουργείου Οικονομικών στην Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες, και την αλλη-

λέγγυα ευθύνη των διοικούντων νομικά πρόσωπα για την καταβολή οφειλών προς τους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης, τίθενται μεταβατικές και καταργούμενες διατάξεις, και, τέλος, ορίζεται η έναρξη ισχύος των διατάξεων του παρόντος.

Παρατηρήσεις επί των άρθρων

1. Επί του άρθρου 1

Με την προτεινόμενη διάταξη αντικαθίσταται η παράγραφος 2 του άρθρου 4 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος («ΚΦΕ», ν. 4172/2013) και ορίζεται ότι «Με την επιφύλαξη της παρ. 1 ένα φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, αθροιστικά, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα». Προς αποφυγή ερμηνευτικών αμφισβητήσεων, σκόπιμο είναι να ορισθεί ότι η διάταξη αναφέρεται σε 183 ημέρες παρουσίας στην Ελλάδα, αθροιστικώς, ανά ημερολογιακό έτος ή στη διάρκεια οποιασδήποτε δωδεκάμηνης περιόδου.

2. Επί του άρθρου 2

Με την παράγραφο 1 προστίθεται νέο άρθρο 5Α στον ΚΦΕ υπό τον τίτλο «Εναλλακτική φορολόγηση εισοδήματος που προκύπτει στην αλλοδαπή φυσικών προσώπων που μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα».

Συμφώνως προς την παράγραφο 1 του νέου άρθρου 5Α του ΚΦΕ, για την υπαγωγή στον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης, ο φορολογούμενος πρέπει, μεταξύ άλλων, να «αποδεικνύει ότι επενδύει ο ίδιος ή συγγενικό του πρόσωπο, κατά την έννοια της περ. στ' του άρθρου 2, ή μέσω νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας στο οποίο ή στην οποία, αντίστοιχα, έχει την πλειοψηφία των μετοχών ή μεριδίων, σε ακίνητα ή επιχειρήσεις ή κινητές αξίες ή μετοχές ή μερίδια σε νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες με έδρα την Ελλάδα. Το ποσό της επένδυσης αυτής δεν μπορεί να είναι μικρότερο των πεντακοσίων χιλιάδων (500.000) ευρώ. Η επένδυση πρέπει να έχει ολοκληρωθεί εντός τριών (3) ετών από την ημερομηνία υποβολής της αίτησης κατά την παράγραφο 3». Συμφώνως προς την προτεινόμενη παράγραφο 3, «εντός εξήντα (60) ημερών από την υποβολή της αίτησης, η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει την αίτηση και εκδίδει απόφαση, με την οποία την εγκρίνει ή την απορρίπτει». Εν προκειμένω, δεν είναι σαφές πώς, κατά τον χρόνο υποβολής της αίτησης και έως την έκδοση απόφασης από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος θα «αποδεικνύει ότι επενδύει (...) σε ακίνητα ή

4

επιχειρήσεις ή κινητές αξίες ή μετοχές ή μερίδια σε νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες με έδρα την Ελλάδα», ποσό τουλάχιστον 500.000 ευρώ και, περαιτέρω, ποιά θα είναι η συνέπεια της μη ολοκλήρωσης της επένδυσης εντός τριετίας από την υποβολή της αίτησης, εάν δηλαδή η υπαγωγή του στον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης θα αίρεται αναδρομικώς ή από τον χρόνο έκδοσης της σχετικής απόφασης διαπίστωσης της μη ολοκλήρωσης της επένδυσης. Ο ως άνω προβληματισμός ισχύει και για οποιαδήποτε άλλη περίπτωση κατά την οποία διαπιστώνεται ότι ο φορολογούμενος δεν πληρούσε τις προϋποθέσεις υπαγωγής του στον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης.

Με την προτεινόμενη παράγραφο 2 του νέου άρθρου 5Α του ΚΦΕ ορίζεται ότι τα φυσικά πρόσωπα που υπάγονται στον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης, καταβάλλουν «κάθε φορολογικό έτος φόρο κατ' αποκοπή, ανεξαρτήτως του ύψους εισοδήματος που αποκτήθηκε στην αλλοδαπή, ποσού εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ». Προβλέπεται, δε, περαιτέρω, ότι «τυχόν φόρος που έχει καταβληθεί από τα ίδια αυτά πρόσωπα στην αλλοδαπή για τα εισοδήματα που καλύπτονται από τον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης δεν συμψηφίζεται έναντι οποιασδήποτε φορολογικής τους υποχρέωσης στην Ελλάδα». Επισημαίνεται ότι η ως άνω ρύθμιση, ενδεχομένως, δεν βρίσκεται σε αρμονία προς ρυθμίσεις διμερών συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας τις οποίες έχει συνάψει και θέσει σε ισχύ η χώρα μας, οι οποίες προβλέπουν ότι ο ελληνικός φόρος, που αναλογεί σε εισόδημα που αποκτάται στο έτερο συμβαλλόμενο κράτος από φορολογικό κάτοικο της Ελλάδας, μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στο έτερο συμβαλλόμενο κράτος επί του αυτού εισοδήματος.

Με την προτεινόμενη παράγραφο 4 του νέου άρθρου 5Α του ΚΦΕ προβλέπεται ότι η εφαρμογή του εναλλακτικού τρόπου φορολόγησης των εισοδημάτων αλλοδαπής «αρχίζει από το πρώτο φορολογικό έτος για το οποίο υποβάλλεται η αίτηση του φυσικού προσώπου για την υπαγωγή του στις διατάξεις του παρόντος άρθρου και λήγει μετά το πέρας δεκαπέντε (15) φορολογικών ετών. Η υπαγωγή στις διατάξεις του παρόντος άρθρου δεν δύναται να παραταθεί πέραν των δεκαπέντε (15) φορολογικών ετών». Παρατηρείται, συναφώς, ότι ο νομοθέτης δεν κωλύεται, στο μέλλον, να παρατείνει ή να συντμήσει τη διάρκεια ισχύος του προτεινόμενου καθεστώτος εναλλακτικής φορολόγησης, όπως επίσης και να τροποποιήσει το ποσό του κατ' αποκοπή ετήσιου ποσού φόρου.

Με την προτεινόμενη παράγραφο 6 του νέου άρθρου 5Α του ΚΦΕ προβλέπεται ότι το «φυσικό πρόσωπο δύναται σε οποιοδήποτε φορολογικό έτος κατά τη διάρκεια της προβλεπόμενης στην παράγραφο 4 εφαρμογής των

διατάξεων του παρόντος να υποβάλει αίτηση για την ανάκληση της υπαγωγής του στις διατάξεις αυτές». Επισημαίνεται ότι, κατά νομική ακριβολογία, εν προκειμένω δεν πρόκειται περί αιτήσεως, αλλά δηλώσεως του φορολογουμένου προς τη Φορολογική Διοίκηση, δεδομένου ότι οι συνέπειές της (υπαγωγή σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις) επέρχονται από και διά της υποβολής της, χωρίς να συναρτώνται από την αποδοχή της ή μη από τη Φορολογική Διοίκηση.

Με την προτεινόμενη παράγραφο 8 του νέου άρθρου 5Α του ΚΦΕ προβλέπεται ότι με «την καταβολή του κατ' αποκοπή ποσού φόρου της παραγράφου 2 εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση του φυσικού προσώπου που έχει υπαχθεί στις διατάξεις του παρόντος για εισόδημα που προκύπτει στην αλλοδαπή και το φυσικό πρόσωπο απαλλάσσεται από φόρο κληρονομιών ή δωρεών περιουσίας που βρίσκεται στην αλλοδαπή». Παρατηρείται ότι, ενδεχομένως, θα ήταν σκόπιμο να ορίζεται ρητώς ότι για το εν λόγω εισόδημα δεν οφείλεται εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ΚΦΕ, ότι για τις συμβάσεις και τις συναλλαγές από τις οποίες προκύπτει το εν λόγω εισόδημα δεν οφείλεται χαρτόσημο, καθώς και ότι δεν τίθεται ζήτημα εφαρμογής της διάταξης του άρθρου 21 παρ. 4 του ΚΦΕ, περί αδικαιολόγητης προσαύξησης περιουσίας, εφόσον διαπιστώνεται ότι η προσαύξηση δεν έχει προκύψει στην ημεδαπή.

3. Επί του άρθρου 4

Με την προτεινόμενη ρύθμιση αντικαθίσταται το άρθρο 13 του ΚΦΕ που αφορά τη φορολόγηση των παροχών σε είδος και, μεταξύ άλλων, αναδιατυπώνεται η παράγραφος 3 που αφορά δάνεια προς εργαζομένους ή εταίρους νομικών προσώπων. Συγκεκριμένως, ορίζεται ότι «οι παροχές σε είδος με τη μορφή δανείου, προς εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, είτε περιβάλλονται τη μορφή έγγραφης συμφωνίας είτε όχι, αποτιμώνται με βάση το ποσό της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ των τόκων που θα κατέβαλε ο εργαζόμενος ή εταίρος ή μέτοχος στη διάρκεια του ημερολογιακού μήνα κατά τον οποίο έλαβε την παροχή, εάν το επιτόκιο υπολογισμού των τόκων ήταν το μέσο επιτόκιο αγοράς, του οποίου η μέθοδος υπολογισμού ορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, κατά τον ίδιο μήνα και των τόκων που τυχόν κατέβαλε ο εργαζόμενος στη διάρκεια του εν λόγω ημερολογιακού μήνα».

6

Παρατηρείται, καταρχάς, ότι, εν προκειμένω, η παροχή δεν συνίσταται στο δάνειο, αλλά στη μη καταβολή τόκου ή στην καταβολή τόκου με επιτόκιο μικρότερο από το «μέσο επιτόκιο αγοράς».

Περαιτέρω, δεν είναι αναγκαία η φράση «είτε περιβάλλονται τη μορφή έγγραφης συμφωνίας είτε όχι», δεδομένου ότι, κατά τον Αστικό Κώδικα (άρθρα 806-809), η σύμβαση δανείου είναι άτυπη και, επομένως, το έγγραφο δεν αποτελεί «συστατικό τύπο» της σύμβασης δανείου.

Εξ άλλου, από τη διατύπωση των προτεινόμενων διατάξεων, οι οποίες αναφέρονται σε τόκους που καταβάλλονται «στη διάρκεια του ημερολογιακού μήνα», δεν είναι σαφές εάν, σε περίπτωση δανείου διάρκειας άνω του ενός μήνα όπως είναι και το συνήθως συμβαίνον, ο υπολογισμός του τόκου θα γίνεται με βάση το «μέσο επιτόκιο αγοράς» που ισχύει τον μήνα σύναψης του δανείου για όλη τη διάρκεια του δανείου ή ο υπολογισμός του επιτοκίου θα γίνεται διαφορετικά για κάθε μήνα διάρκειας του δανείου βάσει του ισχύοντος «μέσου επιτοκίου αγοράς» για τον μήνα αυτό. Επίσης, σκόπιμο είναι το ρήμα «κατέβαλε» να αντικατασταθεί από το ρήμα «οφείλει», δεδομένου ότι, βάσει της σύμβασης δανείου, οι τόκοι μπορεί να μην καταβάλλονται μηνιαίως, αλλά σε διαφορετικές περιόδους.

Επισημαίνεται, τέλος, ότι τα αναφερόμενα στην αιτιολογική έκθεση, ότι «το βάρος της απόδειξης για την ύπαρξη της δανειακής σχέσης το φέρει ο φορολογούμενος. Προς τούτο η καταβολή του δανείου και η επιστροφή του θα πρέπει να πραγματοποιούνται με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμών», δεν έχουν έρεισμα στο γράμμα των προτεινόμενων διατάξεων, ούτε και μπορεί να συναχθούν ερμηνευτικώς από αυτές. Για τον λόγο αυτό, εάν πράγματι σκοπός του νομοθέτη είναι, αφενός, η αντιστροφή του βάρους απόδειξης και, αφετέρου, η θέσπιση ειδικού κανόνα ως προς τον τρόπο καταβολής και επιστροφής των εν λόγω δανείων, κατά παρέκκλιση των κείμενων διατάξεων, αυτό πρέπει προβλεφθεί ρητώς στην προς ψήφιση διάταξη.

4. Επί των άρθρων 4, 5 και 17

Με τα άρθρα 4, 5 και 17 του νομοσχεδίου, μεταξύ άλλων, τροποποιείται το ισχύον καθεστώς φορολόγησης των δικαιωμάτων προαίρεσης απόκτησης μετοχών που παρέχονται σε εργαζομένους ή εταίρους νομικών προσώπων. Έτσι, με το άρθρο 4 αντικαθίσταται η ισχύουσα ρύθμιση της παραγράφου 4 του άρθρου 13 του ΚΦΕ, ορίζεται δε ότι η (φορολογητέα) «αξία των παροχών σε είδος που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή εταίρος ή μέτοχος από νο-

μικό πρόσωπο ή νομική οντότητα με τη μορφή δικαιωμάτων προαίρεσης απόκτησης μετοχών προσδιορίζεται κατά τον χρόνο άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης και ανεξαρτήτως εάν συνεχίζει να ισχύει η εργασιακή σχέση, εφόσον οι μετοχές που αποκτώνται κατά την άσκηση του δικαιώματος προαίρεσης μεταβιβαστούν πριν από τη συμπλήρωση κατ' αντιστοιχία του οριζόμενου χρονικού διαστήματος στο άρθρο 42Α κατά περίπτωση». Περαιτέρω, με το άρθρο 5 του νομοσχεδίου τροποποιείται το άρθρο 14 παρ.1 του ΚΦΕ και ορίζεται ότι από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις εξαιρείται η ως άνω παροχή σε είδος «εφόσον ασκηθεί το δικαίωμα προαίρεσης και οι μετοχές που αποκτώνται, μεταβιβαστούν μετά από τη συμπλήρωση είκοσι τεσσάρων (24) ή τριάντα έξι (36) μηνών από την απόκτησή τους ανάλογα με την περίπτωση κατ' αντιστοιχία με το άρθρο 42Α». Εν συνεχεία, με το άρθρο 17 του νομοσχεδίου προστίθεται νέο άρθρο 42Α στον ΚΦΕ, συμφώνως προς το οποίο, το εισόδημα που προκύπτει «με τη μορφή δικαιωμάτων προαίρεσης απόκτησης μετοχών, όπως αυτά προσδιορίζονται κατά τον χρόνο άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης και ανεξαρτήτως εάν συνεχίζει να ισχύει η εργασιακή σχέση, αποτελεί εισόδημα από υπεραξία εφόσον μεταβιβαστούν οι μετοχές μετά από τη συμπλήρωση είκοσι τεσσάρων (24) μηνών από την απόκτησή τους και υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων».

Δεδομένου ότι, κατά την προτεινόμενη παράγραφο 4 του άρθρου 13 του ΚΦΕ, το φορολογητέο εισόδημα, άρα και η σχετική φορολογική υποχρέωση, προκύπτουν, καταρχήν, κατά τον «χρόνο άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης» απόκτησης μετοχών, και όχι κατά τον χρόνο της περαιτέρω μεταβίβασης των αποκτηθεισών μετοχών, δεν είναι σαφές πώς θα λειτουργήσει η προτεινόμενη εξαίρεση του εν λόγω εισοδήματος από τη φορολόγησή του ως εισοδήματος από μισθωτή εργασία, λαμβανομένου υπόψη ότι οι προϋποθέσεις εφαρμογής της εξαίρεσης (μη μεταβίβαση των αποκτηθεισών μετοχών εντός των πρώτων 24 ή 36 μηνών από την απόκτησή τους) συντρέχουν, κατ' ανάγκην, μετά τον χρόνο υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους κατά το οποίο γεννάται η σχετική φορολογική υποχρέωση.

Περαιτέρω, με την προτεινόμενη παράγραφο 4 του άρθρου 13 του ΚΦΕ ορίζεται ότι, σε περίπτωση δικαιωμάτων προαίρεσης απόκτησης μετοχών μη εισηγμένων σε ρυθμιζόμενη αγορά, η (φορολογητέα) αγοραία αξία άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης είναι «η τιμή πώλησης μειωμένη κατά την τιμή κτήσης, η οποία προσδιορίζεται με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων της

παραγράφου 4 του άρθρου 42». Επισημαίνεται, καταρχάς, ότι η ανωτέρω ρύθμιση παρίσταται δυσεφάρμοστη λαμβανομένου υπόψη ότι, κατά κανόνα, οι μη εισηγμένες σε ρυθμιζόμενη αγορά μετοχές που αποκτώνται από τον φορολογούμενο κατά τον χρόνο άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης, δεν πωλούνται κατά το φορολογικό έτος απόκτησής τους. Περαιτέρω, παρατηρείται ότι δεν είναι αναγκαία η παραπομπή στις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 42 του ΚΦΕ για τον προσδιορισμό της τιμής κτήσης, δοθέντος ότι το κόστος κτήσης στη συγκεκριμένη περίπτωση είναι η, ευχερώς διαπιστώσιμη, τιμή διάθεσης του δικαιώματος προαίρεσης απόκτησης των μετοχών. Τα ανωτέρω ισχύουν και για την αντίστοιχη ρύθμιση της παραγράφου 3 του νέου άρθρου 42Α του ΚΦΕ, η οποία, επίσης, προβλέπει ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 42 του ΚΦΕ.

Πέραν αυτού, στην παράγραφο 3 του νέου άρθρου 42Α του ΚΦΕ ορίζεται ότι, για τις μετοχές που είναι εισηγμένες σε ρυθμιζόμενη αγορά, ως φορολογητέα «υπεραξία ορίζεται η διαφορά μεταξύ της τιμής κλεισίματος της μετοχής στο χρηματιστήριο και της τιμής διάθεσης του δικαιώματος». Εν προκειμένω, ερωτάται εάν, εν αντιθέσει προς την αντίστοιχη ρύθμιση της παραγράφου 4 του άρθρου 13 του ΚΦΕ, ως τιμή πώλησης πρέπει να λαμβάνεται η χρηματιστηριακή τιμή κατά τον χρόνο πώλησης των μετοχών, και όχι η τιμή κλεισίματος της μετοχής κατά τον χρόνο άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης.

Εξ άλλου, επί της παραγράφου 2 του νέου άρθρου 42Α του ΚΦΕ, επισημαίνεται ότι η χρήση του όρου «καταχώριση της εταιρείας» πρέπει να αντικατασταθεί από τον όρο «σύσταση της εταιρείας». Επίσης, στην περίπτωση β' της ανωτέρω παραγράφου, ερωτάται εάν ο περιορισμός της σύστασης της εταιρείας «μέσω συγχώνευσης» πρέπει να επεκταθεί, ώστε να καταλάβει κάθε εταιρικό μετασχηματισμό.

Τέλος, παρατηρείται, ότι, εν αντιθέσει προς τις ισχύουσες ρυθμίσεις της παραγράφου 4 του άρθρου 13 του ΚΦΕ, οι προτεινόμενες διατάξεις καταλαμβάνουν μόνο την περίπτωση μεταβίβασης των μετοχών που αποκτώνται κατά την άσκηση του δικαιώματος προαίρεσης, και όχι και την περίπτωση μεταβίβασης αυτού τούτου του δικαιώματος προαίρεσης.

5. Επί των άρθρων 6 και 9

Με τα προτεινόμενα άρθρα 6 και 7 τροποποιούνται τα άρθρα 15 και 16 του ΚΦΕ, αντιστοίχως, και μειώνονται οι κλιμακωτοί συντελεστές επιβολής φόρου στα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, και από επιχειρηματική δραστηριότητα. Οι προτεινόμενες ρυθμίσεις, όπως, εξ άλλου, και οι ισχύουσες διατάξεις, δεν περιλαμβάνουν αφορολόγητο κλιμάκιο εισοδήμα-

τος για τις ανωτέρω δύο κατηγορίες εισοδήματος, ενώ, ειδικώς για το εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, προβλέπεται μείωση του, βάσει της προτεινόμενης κλίμακας, αναλογούντος φόρου, αντιστρόφως ανάλογη του ύψους του εισοδήματος της κατηγορίας αυτής, και όχι αφορολόγητο ποσό εισοδήματος.

Όπως έχει επισημανθεί και σε παλαιότερες εκθέσεις της Επιστημονικής Υπηρεσίας της Βουλής (ενδεικτικώς, επί των ν. 4172/2013, 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 δημιουργεί προβληματισμό ως προς την εφαρμογή της αρχής της φορολόγησης βάσει της φοροδοτικής ικανότητας.

Κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 21 του Συντάγματος, όπως ισχύει μετά την αναθεώρησή του από τη Θ΄ Αναθεωρητική Βουλή (Ψήφισμα της 25-11-2019, ΦΕΚ Α΄ 187/28.11.2019), η «οικογένεια ως θεμέλιο της συντήρησης και προαγωγής του Έθνους, καθώς και ο γάμος, η μητρότητα και η παιδική ηλικία τελούν υπό την προστασία του Κράτους. Το Κράτος μεριμνά για τη διασφάλιση συνθηκών αξιοπρεπούς διαβίωσης όλων των πολιτών μέσω ενός συστήματος ελάχιστου εγγυημένου εισοδήματος, όπως νόμος ορίζει».

Σχετικώς, επισημαίνεται πάγια νομολογία του Γερμανικού Συνταγματικού Δικαστηρίου (βλ. BVerfGE 82, 60· 87, 153 [169-171]· 99, 216· 120, 125 [155] και 99, 246 [261]), συμφώνως προς την οποία, 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 διά 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]). Εφόσον, επομένως, συμπεραίνει το γερμανικό συνταγματικό δικαστήριο, το κράτος υποχρεούται να διασφαλίζει για τους πολίτες που δεν διαθέτουν ίδια μέσα τις ελάχιστες προϋποθέ-

σεις για διαβίωση η οποία προσιδιάζει στον σεβασμό της αξίας του ανθρώπου, δεν φαίνεται να συνάδει προς την εν λόγω υποχρέωσή του η αφαίρεση, μέσω της φορολογίας, αυτού που πρέπει να τους επιστρέφεται υπό μορφή παροχών κοινωνικής πρόνοιας [BVerfGE 120, 125 (155) και 99, 246 (261)].

Συναφώς προς τα ανωτέρω σημειώνεται ότι, κατά τα πλέον πρόσφατα δημοσιευμένα στοιχεία της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής (Νοέμβριος 2019, με έτος αναφοράς το έτος 2018) για τις συνθήκες διαβίωσης στην Ελλάδα (βλ. https://www.statistics.gr/documents/20181/14479704/LivingConditionsIn-Greece_1119.pdf), το κατώφλι κινδύνου φτώχειας ανέρχεται στο ποσό των 4.718 ευρώ ετησίως ανά άτομο, ενώ, για το έτος 2018, εισοδηματική ενίσχυση («κοινωνικό μέρισμα») χορηγείτο σε νοικοκυριά των οποίων το ετήσιο εισόδημα, σε συνδυασμό με άλλες προϋποθέσεις, ήταν μικρότερο των 9.000 ευρώ.

6. Επί του άρθρου 7

Με τις προτεινόμενες διατάξεις της παραγράφου 1 προστίθεται νέα παράγραφος 6 στο άρθρο 15 του ΚΦΕ και, μεταξύ άλλων, ορίζεται ότι «το απαιτούμενο ποσό δαπανών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής για κάθε φορολογικό έτος ορίζεται σε ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) του πραγματικού εισοδήματος που προέρχεται από μισθωτή εργασία - συντάξεις και επιχειρηματική δραστηριότητα και μέχρι είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ δαπανών. (...) Ο φόρος που προκύπτει κατά την εφαρμογή της κλίμακας της παραγράφου 1 προσαυξάνεται κατά το ποσό που προκύπτει από τη θετική διαφορά μεταξύ του απαιτούμενου και του δηλωθέντος ποσού δαπανών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής, πολλαπλασιαζόμενης με συντελεστή είκοσι δύο τοις εκατό (22%)».

Με την προτεινόμενη παράγραφο 2 ορίζεται ότι οι ανωτέρω ρυθμίσεις εφαρμόζονται και επί του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία.

Ως προς το ζήτημα της επιβολής «φόρου» με συντελεστή 22% επί του ποσού που οι πραγματοποιούμενες από τον φορολογούμενο δαπάνες υπολείπονται σε αξία ποσοστό 30% του ατομικού εισοδήματός του (και μέχρι του ποσού των 20.000 ευρώ), παρατηρούνται τα εξής:

Όπως έχει επισημανθεί και σε παλαιότερες εκθέσεις της Επιστημονικής Υπηρεσίας της Βουλής (ενδεικτικώς, επί του ν. 4024/2011), συμφώνως προς το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, αντικείμενο του φόρου μπορεί να είναι το εισόδημα, η περιουσία ή οι δαπάνες και οι συναλλαγές του φορολογούμενου. Εν προκειμένω, η επιβαλλόμενη φορολογική επιβάρυνση δεν φαίνε-

ται να βρίσκεται σε αρμονία με την ανωτέρω διάταξη, δεδομένου ότι δεν φαίνεται να επιβάλλεται επί του εισοδήματος ή της δαπάνης ή της περιορισίας, αλλά επί της μη διενέργειας δαπάνης, η οποία δεν μπορεί, κατά τα ανωτέρω, να αποτελεί αντικείμενο φορολόγησης. Πέραν αυτού, η επιβαλλόμενη επιβάρυνση δεν παρίσταται συνταγματικώς ανεκτή ούτε υπό την εκδοχή ότι δεν συνιστά φόρο, αλλά κύρωση, εξεταζόμενη, ως εκ τούτου, και υπό το πρίσμα της αρχής της αναλογικότητας, δεδομένου ότι από την αιτιολογική έκθεση (στην οποία αναφέρεται απλώς ότι «οι δικαιούχοι εισοδημάτων από μισθωτή εργασία - συντάξεις, επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και από ακίνητη περιουσία, θα πρέπει, προκειμένου να μην υπόκεινται σε συμπληρωματική φορολογία, να προβαίνουν σε συναλλαγές με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής, ανάλογα με το ύψος του πραγματικού εισοδήματός τους») δεν προκύπτει ο λόγος της αποδοκμασίας του νομοθέτη προς φορολογουμένους οι οποίοι επιλέγουν να δαπανούν ετησίως λιγότερο από το 30% του εισοδήματός τους, αλλά ούτε και το δημόσιο συμφέρον που υπηρετείται από την έμμεση επιβολή υποχρέωσης στους φορολογουμένους να δαπανούν τουλάχιστον 30% του εισοδήματός τους (και μέχρι 20.000 ευρώ) κατ' έτος.

Εξ άλλου, ως προς τη διενέργεια των ανωτέρω δαπανών, υποχρεωτικώς με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής, παρατηρούνται τα εξής:

Συμφώνως προς την αιτιολογική έκθεση, σκοπός της εν λόγω ρύθμισης, κατ' εφαρμογή της οποίας, δαπάνες οι οποίες έχουν διενεργηθεί με μετρητά δεν λαμβάνονται υπόψη ακόμη και αν έχουν εκδοθεί τα οικεία φορολογικά παραστατικά, είναι «η διεύρυνση της χρήσης ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής κατά τις αγορές αγαθών και υπηρεσιών, με σκοπό τη μείωση της φοροδιαφυγής και τη διεύρυνση της φορολογικής βάσης, για λόγους δημοσίου συμφέροντος».

Συμφώνως προς τις παραγράφους 2.4 έως 2.10 της από 20-11-2019 Γνώμης της Ευρωπαϊκής Τράπεζας «σχετικά με φορολογικά αντικίνητρα όσον αφορά τη χρήση μετρητών» (CON/2019/39), μεταξύ των οποίων και η προτεινόμενη ρύθμιση, «αν και η ΕΚΤ αναγνωρίζει ότι στην Ελλάδα υπάρχουν εν γένει νόμιμα μέσα διακανονισμού νομισματικών οφειλών πέραν των μετρητών, θα πρέπει να εξακριβώνεται προσεκτικά από τις ελληνικές αρχές η πρόσβαση όλων των τμημάτων της κοινωνίας στα εν λόγω μέσα με κόστος συγκρίσιμο με εκείνο των μετρητών. Τούτο, διότι τα συγκεκριμένα άλλα μέσα ενδέχεται να έχουν διαφορετικά χαρακτηριστικά σε σύγκριση με τα μετρητά και, ως εκ τούτου, ενδέχεται να μην αποτελούν πλήρως ισοδύναμες εναλλακτικές δυνατότητες. Εν προκειμένω η ΕΚΤ σημειώνει ότι η οδηγία 2014/92/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου κατέστησε ευκολότερη για τους καταναλωτές της Ένωσης τη χρήση λογαριασμών πλη-

ρωμών και συναφών υπηρεσιών ηλεκτρονικών πληρωμών ως λύση εναλλακτική της χρήσης μετρητών. Η οδηγία 2014/92/ΕΕ μεταφέρθηκε στο εσωτερικό δίκαιο της Ελλάδας με τον νόμο 4465/2017, ο οποίος θεσπίζει το νομικό πλαίσιο δημιουργίας των προϋποθέσεων που καθιστούν προσιτή σε όλους τους καταναλωτές μια ελάχιστη δέσμη τραπεζικών υπηρεσιών. Ωστόσο, οι εν λόγω τραπεζικές υπηρεσίες και οι υπηρεσίες ηλεκτρονικών πληρωμών τις οποίες παρέχουν οι εμπορικές οντότητες ενδέχεται να υπόκεινται σε επιβαρύνσεις. Η ΕΚΤ αναγνωρίζει ότι οι στόχοι του σχεδίου νόμου, δηλαδή i) η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και ii) η διεύρυνση της φορολογικής βάσης, με παράλληλη διατήρηση της δημοσιονομικής ισορροπίας κατόπιν των μειώσεων του φόρου εισοδήματος εταιρειών και του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, μπορούν εν γένει να συνιστούν «λόγους δημόσιας τάξης» που δικαιολογούν την εισαγωγή αντικινήτρων μέσω της φορολόγησης των πληρωμών με χρήση μετρητών και του συνακόλουθου περιορισμού τους. Ωστόσο, κάθε τέτοιος περιορισμός δεν πρέπει να αντιβαίνει στην ιδιότητα νόμιμου χρήματος των τραπεζογραμματίων ευρώ που κατοχυρώνεται στα άρθρα 128 παράγραφος 1 και 282 παράγραφος 3 της Συνθήκης. Έτσι, θα πρέπει να καταδεικνύεται ότι οι προτεινόμενοι περιορισμοί στη διενέργεια πληρωμών με χρήση μετρητών που αφορούν την ιδιότητα νόμιμου χρήματος των τραπεζογραμματίων ευρώ θα είναι αποτελεσματικοί από την άποψη της επίτευξης των δημόσιου χαρακτήρα στόχων που δικαιολογημένα επιδιώκουν. Συνεπώς, θα πρέπει να αποδεικνύεται σαφώς ότι οι περιορισμοί αυτοί είναι πιθανόν στην πράξη να επιτύχουν τον δεδηλωμένο, δημόσιου χαρακτήρα στόχο της καταπολέμησης της φοροδιαφυγής. Τυχόν άμεσοι ή έμμεσοι περιορισμοί στη διενέργεια πληρωμών με χρήση μετρητών θα πρέπει ακόμη να είναι ανάλογοι προς τους επιδιωκόμενους σκοπούς και να μην υπερβαίνουν τα αναγκαία για την επίτευξή τους μέτρα, λαμβανομένου ιδίως υπόψη του ότι τα μέτρα που προβλέπει το σχέδιο νόμου επηρεάζουν τις συναλλαγές των φορολογούμενων-φυσικών προσώπων και βασίζονται σε υφιστάμενα νομοθετικά μέτρα τα οποία είχαν θεσπιστεί το 2016 και επιβάλλουν άμεσους περιορισμούς στις πληρωμές με χρήση μετρητών, απαγορεύοντας κάθε τέτοια πληρωμή αξίας άνω των 500 ευρώ στο πλαίσιο συναλλαγών μεταξύ καταναλωτών και επιχειρήσεων. Για τον λόγο αυτό τυχόν αρνητικές επιπτώσεις των προτεινόμενων περιορισμών θα πρέπει να σταθμίζονται προσεκτικά σε σχέση με τα προσδοκώμενα δημόσια οφέλη. Κατά την εξέταση της αναλογικότητας ενός περιορισμού θα πρέπει πάντοτε να λαμβάνονται υπόψη οι αρνητικές του επιπτώσεις και η δυνατότητα εκπλήρωσης του σκοπού του μέσω της θέσπισης εναλλακτικών μέτρων με λιγότερο αρνητικές επιπτώσεις. Επιπλέον, θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη ότι η δυνατότητα διε-

νέργειας πληρωμών τοις μετρητοίς παραμένει ιδιαίτερα σημαντική για ορισμένες κοινωνικές ομάδες που για διάφορους θεμιτούς λόγους προτιμούν να χρησιμοποιούν μετρητά έναντι άλλων μέσων πληρωμής. Γενικά, τα μετρητά ως μέσο πληρωμής εκτιμώνται επίσης διότι, ως νόμιμο χρήμα, γίνονται ευρέως και γρήγορα αποδεκτά και διευκολύνουν τον πληρωτή στην παρακολούθηση των δαπανών του. Επιπλέον, πρόκειται για μέσο πληρωμής που επιτρέπει στους πολίτες να διακανονίζουν στιγμιαία μια συναλλαγή, είναι δε η μόνη μέθοδος διακανονισμού σε χρήμα κεντρικής τράπεζας, και στην ονομαστική αξία, της οποίας η χρήση δεν υπόκειται από νομική άποψη στην επιβολή τελών. Εξάλλου, οι πληρωμές με χρήση μετρητών δεν απαιτούν λειτουργική τεχνική υποδομή και συναφείς επενδύσεις και είναι πάντα διαθέσιμες· αυτό είναι ιδιαίτερα σημαντικό σε περίπτωση διακοπής της δυνατότητας ηλεκτρονικών πληρωμών. Ακόμη, διευκολύνουν τη συμμετοχή του συνόλου του πληθυσμού στην οικονομία, επιτρέποντας τον διακανονισμό κάθε είδους χρηματοοικονομικής συναλλαγής. Ενόψει των παραπάνω, (...) οι αρμόδιες αρχές καλούνται να αξιολογήσουν την αναλογικότητα και συμβατότητα των υπόλοιπων περιορισμών που ισχύουν για τις πληρωμές με χρήση μετρητών σε σχέση με την ιδιότητα νόμιμου χρήματος των τραπεζογραμματίων, προκειμένου να διασφαλιστεί ότι τα αποτελέσματα των μέτρων αυτών δεν υπερβαίνουν τα αναγκαία για την επίτευξη του στόχου της καταπολέμησης της φοροδιαφυγής».

Υπό το φως των ανωτέρω, παρατηρείται ότι στην αιτιολογική έκθεση που συνοδεύει το υπό εξέταση νομοσχέδιο δεν αιτιολογείται επαρκώς πώς, επί συναλλαγών για τις οποίες έχουν εκδοθεί τα οικεία φορολογικά παραστατικά, η εξόφλησή τους με χρήση ηλεκτρονικών μέσων εξυπηρετεί καλύτερα «τη μείωση της φοροδιαφυγής και τη διεύρυνση της φορολογικής βάσης», εν σχέσει προς την εξόφληση των ως άνω συναλλαγών με χρήση μετρητών. Με άλλα λόγια, το ζητούμενο δεν είναι ο εξαναγκασμός της εξόφλησης συναλλαγών για τις οποίες έχουν εκδοθεί τα οικεία φορολογικά παραστατικά με ηλεκτρονικά μέσα (το οποίο, προφανώς, επιτυγχάνεται διά των προτεινόμενων διατάξεων), αλλά ο περιορισμός της φοροδιαφυγής που συνεπάγεται η διενέργεια συναλλαγών για τις οποίες (με από κοινού συμφωνία και των δύο συμβαλλομένων) δεν εκδίδονται φορολογικά παραστατικά και οι οποίες εξοφλούνται με μετρητά. Κατά τούτο, δεν αιτιολογείται επαρκώς πώς ο τρόπος εξόφλησης μιας συναλλαγής συνιστά κίνητρο για τον ιδιώτη φορολογούμενο να ζητήσει την έκδοση του προβλεπόμενου φορολογικού παραστατικού.

Ως εκ τούτου, η προτεινόμενη ρύθμιση δεν φαίνεται να βρίσκεται σε αρμονία ούτε προς τις αρχές της ισότητας και της αναλογικότητας, δεδομένου

ότι ο σκοπός πάταξης της φοροδιαφυγής επί συναλλαγών μεταξύ καταναλωτών και επιχειρήσεων επιτυγχάνεται εφόσον εκδοθεί το οικείο φορολογικό παραστατικό, ανεξαρτήτως του τρόπου εξόφλησής του.

Επισημαίνεται, τέλος, ότι στην προτεινόμενη περίπτωση β' της νέας παραγράφου 6 του άρθρου 15 του ΚΦΕ δεν είναι σαφές τι εννοείται διά της φράσης «Στον υπολογισμό του πραγματικού εισοδήματος δεν περιλαμβάνεται το ποσό της εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43 Α (...)», δεδομένου ότι η εισφορά αλληλεγγύης δεν συνιστά εισόδημα, αλλά φόρο που βαρύνει το εισόδημα.

7. Επί του άρθρου 10

Με την προτεινόμενη διάταξη προστίθεται νέα παράγραφος 6 στο άρθρο 21 του ΚΦΕ και ορίζεται ότι η «ωφέλεια επιχείρησης που προκύπτει από την παραίτηση πιστώτριας επιχείρησης από την είσπραξη χρέους στο πλαίσιο αμοιβαίας συμφωνίας ή δικαστικού συμβιβασμού, η οποία λαμβάνει χώρα στο πλαίσιο της επαγγελματικής τους συνεργασίας, αποτελεί εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα με την επιφύλαξη των ειδικότερων διατάξεων του άρθρου 62 του ν.4389/2016. Στην περίπτωση αυτή δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί φορολογίας δωρεών του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικίων, και Κερδών από Τυχερά Παιγνία ο οποίος κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του ν.2961/2001 (Α' 266)».

Παρατηρείται ότι το δεύτερο εδάφιο της ανωτέρω νέας παραγράφου ενδεχομένως παρίσταται περιττό ενόψει της προσθήκης νέας παραγράφου 6 στο άρθρο 34 του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχερά Παιγνία, που προτείνεται με το άρθρο 48 του νομοσχεδίου, συμφώνως προς την οποία, για την επιβολή του φόρου δωρεάς, «δεν θεωρείται δωρεά η κτήση περιουσίας που συνιστά εισόδημα κατά τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος».

Επισημαίνεται, επίσης, ότι με το άρθρο 48 παρ. 1 του νομοσχεδίου διαγράφεται ο όρος «πρόικα» από τον τίτλο του ως άνω Κώδικα.

8. Επί του άρθρου 11

Με την προτεινόμενη διάταξη τροποποιείται η περίπτωση α' του άρθρου 22 του ΚΦΕ, ώστε, κατά τα αναφερόμενα στην αιτιολογική έκθεση, «να αποτυπώνεται ρητώς ότι η προϋπόθεση πραγματοποίησης των δαπανών προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, προκειμένου να εκπίπτουν αυτές από τα ακαθάριστα έσοδά της, εκπληρώνεται και σε περίπτωση εφαρμογής δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης».

Από πλευράς σαφήνειας της προτεινόμενης ρύθμισης και ασφάλειας δι-

καίου, ως αρχών καλής νομοθέτησης (βλ. σχετ. άρθρο 58 παρ. 1 του ν. 4622/2019), επισημαίνεται ότι δεν υφίσταται γενικώς αποδεκτός ορισμός της έννοιας «εταιρική (ή επιχειρηματική) κοινωνική ευθύνη». Με την από 25-10-2011 ανακοίνωση της Επιτροπής «Μια ανανεωμένη στρατηγική ΕΕ 2011-14 για την εταιρική κοινωνική ευθύνη» [COM(2011) 0681 τελικό], η Ευρωπαϊκή Επιτροπή πρότεινε τον ορισμό της ανωτέρω έννοιας ως «ευθύνη των επιχειρήσεων για τον αντίκτυπο τους στην κοινωνία». Προϋπόθεση για την εκπλήρωση αυτής της ευθύνης είναι ο σεβασμός της ισχύουσας νομοθεσίας και των συλλογικών συμφωνιών μεταξύ των κοινωνικών εταίρων. Για να ανταποκρίνονται πλήρως στην εταιρική κοινωνική ευθύνη τους, οι επιχειρήσεις πρέπει να καθιερώσουν διαδικασίες για την ένταξη των κοινωνικών, περιβαλλοντικών και δεοντολογικών πτυχών και των πτυχών των δικαιωμάτων του ανθρώπου και των δικαιωμάτων του καταναλωτή, τόσο στην επιχειρηματική τους δραστηριότητα όσο και στη βασική στρατηγική τους σε στενή συνεργασία με τα ενδιαφερόμενα μέρη, με σκοπό:

- τη δημιουργία, στο μέγιστο βαθμό, κοινών αξιών για τους ιδιοκτήτες/μέτοχους και για τα άλλα ενδιαφερόμενα μέρη και την κοινωνία στο σύνολό της·

- τον εντοπισμό, την πρόληψη και τον περιορισμό των πιθανών δυσμενών συνεπειών τους».

Το έτος 2011, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, στο πλαίσιο της από 18-7-2011 Πράσινης Βίβλου «Προώθηση ενός ευρωπαϊκού πλαισίου για την εταιρική κοινωνική ευθύνη» [COM(2001) 366 τελικό], είχε περιγράψει την εταιρική κοινωνική ευθύνη «ως την έννοια σύμφωνα με την οποία οι εταιρείες ενσωματώνουν σε εθελοντική βάση κοινωνικές και περιβαλλοντικές ανησυχίες στις επιχειρηματικές τους δραστηριότητες και στις επαφές τους με τα άλλα ενδιαφερόμενα μέρη».

9. Επί του άρθρου 20

Με την προτεινόμενη διάταξη προστίθεται νέο άρθρο 48Α στον ΚΦΕ, με το οποίο προβλέπεται απαλλαγή από φόρο εισοδήματος της υπεραξίας που πραγματοποιούν ημεδαπά νομικά πρόσωπα από τη μεταβίβαση της συμμετοχής τους σε άλλα νομικά πρόσωπα με έδρα σε κράτος μέλος της Ε.Ε., εφόσον το «μεταβιβάζον νομικό πρόσωπο κατέχει ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον δέκα τοις εκατό (10%) της αξίας ή του πλήθους του μετοχικού κεφαλαίου ή βασικού κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου του νομικού προσώπου του οποίου οι τίτλοι συμμετοχής μεταβιβάζονται, και (...) το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής διακρατείται τουλάχιστον τριανταέξι (36) μήνες».

Επισημαίνεται, καταρχάς, ότι στο προτεινόμενο νέο άρθρο 48Α του ΚΦΕ δεν έχει τεθεί τίτλος.

Περαιτέρω, με την προτεινόμενη παράγραφο 3 ορίζεται ότι, σε «περίπτωση μεταβίβασης τίτλων συμμετοχής κατά την παράγραφο 1, ο φορολογούμενος δεν μπορεί να εκπέσει τις επιχειρηματικές δαπάνες που συνδέονται με τη συμμετοχή αυτή». Παρατηρείται ότι θα ήταν συστηματικώς ορθότερο να προβλεφθεί ότι οι εν λόγω δαπάνες δεν εκπίπτουν, όχι μόνο κατά τον χρόνο μεταβίβασης, αλλά και κατά την απόκτηση και καθ' όλη τη διάρκεια κατοχής («διακράτησης») της συμμετοχής.

Εξ άλλου, με τις μεταβατικές διατάξεις της προτεινόμενης ρύθμισης (άρθρο 66 παρ. 18 του νομοσχεδίου) ορίζεται, αφενός, ότι οι διατάξεις του νέου άρθρου 48Α του ΚΦΕ «έχουν εφαρμογή για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1.7.2020 και μετά», αφετέρου, δε, ότι «εξαιρετικά, οι ζημιές (...) που προέρχονται από τη μεταβίβαση τίτλων συμμετοχής της παρ. 1 του άρθρου 48Α του ν.4172/2013 (...) μπορούν να αναγνωριστούν προς έκπτωση μετά την 1.1.2020 υπό την προϋπόθεση ότι έχουν αποτιμηθεί μέχρι την 31.12.2019 και έχουν εγγραφεί στα βιβλία της εταιρείας ή αποτυπώνονται σε οικονομικές καταστάσεις ελεγμένες από ορκωτούς ελεγκτές». Εν προκειμένω, δεν είναι σαφές τι εξυπηρετεί η αναφορά περί αναγνώρισης ζημιών που προκύπτουν μετά την 1η Ιανουαρίου 2020, δεδομένου ότι οι νέες διατάξεις θα ισχύσουν μετά την 1η Ιουλίου 2020.

10. Επί του άρθρου 21

Το νέο εδάφιο που προτείνεται να εισαχθεί στο τέλος της παραγράφου 1 του άρθρου 67 του ΚΦΕ, πρέπει, για λόγους νοηματικής πληρότητας, να αναδιατυπωθεί ως εξής: «Ομοίως, δεν υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης τα φυσικά πρόσωπα που είναι φορολογικοί κάτοικοι αλλοδαπής και αποκτούν εισόδημα αποκλειστικά από τόκους κρατικών ομολόγων και εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου καθώς και από τόκους εταιρικών ομολογίων της παρ. 5 του άρθρου 37».

11. Επί του άρθρου 23

Με την προτεινόμενη ρύθμιση επαναλαμβάνονται οι ρυθμίσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 63 του ΚΦΕ, με την προσθήκη της φράσης «είτε της ημεδαπής είτε της αλλοδαπής», ώστε, συμφώνως προς την αιτιολογική έκθεση, «να αρθούν οι ερμηνευτικές αμφιβολίες, που προκάλεσαν οι υφιστάμενες διατάξεις ως προς το εάν η απαλλαγή από την υποχρέωση παρακράτησης φόρου από μερίσματα και παρόμοιες πληρωμές, τόκους και δικαιώματα περιλαμβάνει πληρωμές μεταξύ νομικών προσώπων και της ημεδαπής, που

πληρούν τις προϋποθέσεις της Οδηγίας 2011/96/Ε.Ε».

Παρατηρείται ότι, όπως αναφέρεται και στην αιτιολογική έκθεση, το ζήτημα έχει ήδη επιλυθεί με τις 579-580/2019 αποφάσεις του ΣτΕ (σχετική και η εγκύκλιος πολ. 1039/2015) και, επομένως, η προτεινόμενη προσθήκη παρίσταται μη αναγκαία. Πέραν αυτού, εφόσον η βούληση του νομοθέτη είναι να αρθούν οι ερμηνευτικές αμφιβολίες και ως προς τις πληρωμές μερισμάτων, όπως αναφέρεται στην αιτιολογική έκθεση, η προσθήκη της ανωτέρω φράσης δεν πρέπει να γίνει μόνο στην παράγραφο 2 του άρθρου 63 του ΚΦΕ, η οποία αναφέρεται σε πληρωμές τόκων και δικαιωμάτων, αλλά και στην παράγραφο 1 του ίδιου άρθρου, η οποία αναφέρεται σε πληρωμές μερισμάτων. Διαφορετικά, θα μπορούσε να υπάρξει εξ αντιδιαστολής επιχείρημα ότι ο νομοθέτης δεν επιθυμεί την εφαρμογή της παραγράφου 1 σε πληρωμές μερισμάτων μεταξύ ημεδαπών εταιρειών.

Πέραν αυτού, επισημαίνεται ότι στην αντικαθιστάμενη ρύθμιση η φράση «για την καθιέρωση κοινού συστήματος φορολόγησης των τόκων και των δικαιωμάτων που καταβάλλονται μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων διαφορετικών κρατών - μελών» είναι ο τίτλος της Οδηγίας 2003/49/ΕΚ και, συνεπώς, προφανώς εκ παραδρομής, στην προτεινόμενη ρύθμιση έχει διαγραφεί από τον τίτλο της Οδηγίας η λέξη «διαφορετικών».

12. Επί του άρθρου 29

Με τις προτεινόμενες διατάξεις προστίθεται νέα παράγραφος 3α στο άρθρο 15 και νέο άρθρο 54Δ στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ», ν. 4174/2013) και, μεταξύ άλλων, παρέχεται στη Φορολογική Διοίκηση η δυνατότητα να ζητάει στοιχεία «από κάθε διαχειριστή ψηφιακής πλατφόρμας η οποία δραστηριοποιείται στην οικονομία του διαμοιρασμού, ανεξάρτητα από το εάν αυτή έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα (...), οποιαδήποτε πληροφορία ή στοιχείο σχετικά με πρόσωπα που χρησιμοποιούν την πλατφόρμα ως πωλητές, για τα οποία προκύπτουν φορολογικές υποχρεώσεις στην ημεδαπή». Περαιτέρω, ορίζεται ότι η μη ανταπόκριση στο ανωτέρω αίτημα «εντός της ταχθείσας προθεσμίας, ή η παροχή στοιχείων που δεν ανταποκρίνονται στις προδιαγραφές του ως άνω αιτήματος, συνεπάγεται, τη διακοπή της πρόσβασης στους ιστότοπους των ψηφιακών πλατφορμών, από τους Παρόχους Υπηρεσιών Διαδικτύου με καταστατική έδρα ή με τόπο πραγματικής διοίκησης ή μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα (...), όταν η πρόσβαση διενεργείται από Διεύθυνση Διαδικτυακού Πρωτοκόλλου (Διεύθυνση IP) που βρίσκεται στην Ελληνική Επικράτεια».

Στο πλαίσιο αυτό, με το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 1 του νέου άρθρου 54Δ του ΚΦΔ ορίζεται ότι «στον πάροχο Υπηρεσιών Διαδικτύου που

παραβαίνει την ανωτέρω υποχρέωση επιβάλλεται πρόστιμο από τριάντα (30) έως εκατό (100) χιλιάδες ευρώ». Περαιτέρω, με την περίπτωση β΄ της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι «στον Πάροχο Υπηρεσιών Διαδικτύου επιβάλλεται πρόστιμο από τριάντα χιλιάδες (30.000) ευρώ έως εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ σε περίπτωση μη εφαρμογής της απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, καθώς και σε περίπτωση μη χορήγησης στοιχείων του εδάφιος δ΄ της παραγράφου 3 α του άρθρου 15, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 1». Εν προκειμένω, δεν είναι σαφές αν οι δύο ως άνω προτεινόμενες διατάξεις τιμωρούν την ίδια παράβαση που διαπράττεται από Παρόχους Υπηρεσιών Διαδικτύου και, συγκεκριμένως, τη μη διακοπή της πρόσβασης στους ιστοτόπους των ψηφιακών πλατφορμών.

Εξ άλλου, επισημαίνεται ότι το τέταρτο εδάφιο της νέας παραγράφου 3α του άρθρου 15 του ΚΦΔ, στο οποίο αναφέρεται η ανωτέρω ρύθμιση, περιλαμβάνει ορισμούς και δεν θεσπίζει υποχρέωση χορήγησης στοιχείων.

Τέλος, ο όρος «ιστότοπους» πρέπει να τονισθεί στην παραλήγουσα.

13. Επί του άρθρου 31

Με τις προτεινόμενες διατάξεις τροποποιείται το περί παραγραφής άρθρο 36 του ΚΦΔ και θεσπίζεται νέα περίπτωση παράτασης της παραγραφής συναρτώμενη προς την προθεσμία υποβολής αιτήματος Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού κατά το άρθρο 63Α του ΚΦΔ, καθώς και την έκδοση απόφασης Αμοιβαίου Διακανονισμού. Συμφώνως προς την αιτιολογική έκθεση, «η παράταση της περίπτωσης αυτής δεν έχει ως σκοπό να παρατείνει έμμεσα τη δυνατότητα του Δημοσίου να προβεί σε έκδοση πράξης σε οποιαδήποτε περίπτωση, αλλά μόνο να επιτρέψει στη Διοίκηση να εκκινή Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας χωρίς να περιορίζεται από την εσωτερική νομοθεσία περί παραγραφής, όπως και να προβαίνει σε έκδοση των σχετικών πράξεων προς εφαρμογή του αποτελέσματος της ΔΑΔ, ανεξαρτήτως των προθεσμιών παραγραφής του εσωτερικού δικαίου. (...) Εν προκειμένω, δεν έχουμε υπέρβαση κατά κυριολεξία της αρχικής περιόδου παραγραφής, διότι η Διοίκηση επιβάλλει κατ' αρχήν εμπρόθεσμα φόρους, κυρώσεις κ.λπ., η δικαιολογητική βάση των οποίων μπορεί να ανατραπεί ή τροποποιηθεί από την απόφαση της ΔΑΔ. Στην περίπτωση αυτή, παρέχεται επιπλέον περίοδος ενός έτους, έτσι ώστε να εκδοθεί νέα πράξη επί τη βάσει της απόφασης της ΔΑΔ».

Υπό το φως των ανωτέρω, και προς αποφυγή ερμηνευτικών αμφισβητήσεων, ερωτάται αν πρέπει να ορισθεί νομοθετικώς ότι η προτεινόμενη παράταση της παραγραφής ενεργοποιείται μόνο σε περιπτώσεις που έχει (εμπροθέσμως) εκδοθεί πράξη Φορολογικής Διοίκησης, η οποία μπορεί να αποτε-

λέσει αντικείμενο αμφισβήτησης στο πλαίσιο της Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού του άρθρου 63Α του ΚΦΔ.

14. Επί του άρθρου 32

Με τις προτεινόμενες διατάξεις τροποποιείται η παράγραφος 2, αντικαθίσταται η παράγραφος 3 του άρθρου 36 του ΚΦΔ και ρυθμίζονται με διαφορετικό τρόπο ζητήματα φορολογικής παραγραφής.

Στην περίπτωση β΄ της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του ΚΦΔ γίνεται αναφορά σε «συμπληρωματικά στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 5 του άρθρου 25» του ΚΦΔ. Επισημαίνεται ότι το άρθρο 25 παρ. 5 του ΚΦΔ αναφέρεται σε «νέα», και όχι «συμπληρωματικά» στοιχεία, και, συνεπώς, δημιουργείται προβληματισμός αν διά της ανωτέρω ρύθμισης επιδιώκεται η νομοθετική επιβεβαίωση της (και ερμηνευτικώς συναγόμενης) ταύτισης των δύο εννοιών.

Περαιτέρω, επί της μεταβατικής διάταξης της περίπτωσης α΄ του άρθρου 66 παρ. 27 του νομοσχεδίου, παρατηρείται ότι η συμπερίληψη και της χρήσης 2012 σε αυτές που καταλαμβάνονται από τις περί παραγραφής διατάξεις του ΚΦΔ, ενδεχομένως, δεν είναι σύμφωνη προς τα κριθέντα με την ΣτΕ 1738/2017 (Ολομ.) επί του ζητήματος της αναδρομικής παράτασης της παραγραφής.

15. Επί του άρθρου 33

Με τις προτεινόμενες διατάξεις τροποποιούνται οι παράγραφοι 5 και 6 του άρθρου 46 του ΚΦΔ που αφορούν τη λήψη μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, μεταξύ των οποίων και η δέσμευση του 50% των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογουμένου (και σε περίπτωση νομικού προσώπου, και των καταθέσεων των ομόρρυθμων εταίρων του ή των δικοκούντων αυτό), σε περίπτωση που διαπιστώνεται από τη Φορολογική Διοίκηση μη απόδοση παρακρατούμενων ή επιρριπτόμενων φόρων, το ποσό των οποίων υπερβαίνει τις 150.000 ευρώ.

Ως προς την τροποποίηση της παραγράφου 5 του άρθρου 46 του ΚΦΔ, επισημαίνεται ότι από την αιτιολογική έκθεση δεν προκύπτει ο λόγος για τον οποίο το ανώτατο ποσό της δέσμευσης ορίζεται, όχι στο ισόποσο, αλλά στο διπλάσιο του ποσού φόρου που διαπιστώνεται ότι δεν έχει αποδοθεί.

Με την τροποποίηση της παραγράφου 6 του άρθρου 46 του ΚΦΔ ορίζεται ότι τα μέτρα διασφάλισης επιβάλλονται «σωρευτικά σε βάρος των ομορρυθμων εταίρων προσωπικών εταιριών, καθώς και σε βάρος των προσώπων των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 50 του παρόντος Κώδικα». Επισημαίνεται, καταρχάς, ότι η παραπομπή στην παράγραφο 2 του άρθρου 50 του ΚΦΔ, ό-

πως τροποποιείται με το άρθρο 34 του νομοσχεδίου, παρίσταται μάλλον περιττή, διότι αυτή δεν αναφέρεται πλέον σε φυσικά πρόσωπα, αλλά στην αλληλέγγυα ευθύνη για την καταβολή φόρων σε περίπτωση συγχώνευσης νομικών προσώπων. Περαιτέρω, από τη διατύπωση της ανωτέρω ρύθμισης συνάγεται, μάλλον, ότι για την επιβολή των μέτρων διασφάλισης σε βάρος των προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 50 ΚΦΔ, πρέπει αυτά, αφενός, να ευθύνονται αλληλεγγύως για την καταβολή του μη αποδοθέντος από το νομικό πρόσωπο φόρου, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 50 του ΚΦΔ, και, αφετέρου, το ποσό της ως άνω αλληλέγγυας ευθύνης εκάστου εξ αυτών να υπερβαίνει το όριο των 150.000 ευρώ.

16. Επί του άρθρου 34

Με τις προτεινόμενες διατάξεις, καθώς και τις διατάξεις του άρθρου 67 παρ. 3 του νομοσχεδίου, τροποποιούνται και καταργούνται ρυθμίσεις του άρθρου 50 του ΚΦΔ που αφορούν στο ζήτημα της ευθύνης διοικούντων νομικά πρόσωπα για την καταβολή φορολογικών οφειλών.

Επισημαίνεται, καταρχάς, ότι, σε αντίθεση προς την ισχύουσα ρύθμιση, δεν προβλέπεται αλληλέγγυα ευθύνη για το σύνολο των φόρων και τελών που περιλαμβάνονται στο πεδίο εφαρμογής του ΚΦΔ και οφείλονται κατά τη λύση ή συγχώνευση του νομικού προσώπου, αλλά μόνο για ρητώς κατονομαζόμενους φόρους, στους οποίους, ενδεικτικώς, δεν περιλαμβάνονται ο ειδικός φόρος ακινήτων, το τέλος χαρτοσήμου, τα αυτοτελή πρόστιμα κ.λπ. Συνεπώς, διά της λύσεως του νομικού προσώπου επιτυγχάνεται, κατ' ουσίαν, η διαγραφή των πάσης φύσεως φορολογικών οφειλών του, πλην αυτών που προέρχονται από φόρο εισοδήματος, παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, ΦΠΑ και ΕΝΦΙΑ.

Περαιτέρω, για τους ανωτέρω ρητώς αναφερόμενους φόρους και τις επ' αυτών κυρώσεις, εισάγεται γενικός κανόνας, συμφώνως προς τον οποίο τα αναφερόμενα στην προτεινόμενη διάταξη πρόσωπα (εκτελεστικοί πρόεδροι, διευθυντές, γενικοί διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές) ευθύνονται εφόσον, αφενός, οι σχετικές φορολογικές οφειλές κατέστησαν ληξιπρόθεσμες κατά τη διάρκεια της θητείας τους και, αφετέρου, οι εν λόγω οφειλές δεν καταβλήθηκαν ή δεν αποδόθηκαν στο Δημόσιο εξ υπαιτιότητάς τους. Κατ' εξαίρεση, αν οι οφειλές διαπιστώνονται μετά από έλεγχο, αλληλέγγυα ευθύνη έχουν μόνο τα πρόσωπα που είχαν τις ανωτέρω ιδιότητες κατά το φορολογικό έτος ή την περίοδο στην οποία ανάγονται οι οφειλές αυτές. Επισημαίνεται, συναφώς, ότι φορολογικές οφειλές κατόπιν ελέγχου μπορεί να προκύψουν, όχι μόνο λόγω πράξεων ή παραλείψεων των προσώπων που βρίσκονταν στη δι-

οίκηση ή διαχείριση του νομικού προσώπου κατά τη χρονική περίοδο στην οποία ανάγονται οι φορολογικές οφειλές, δηλαδή κατά τον χρόνο κατά τον οποίο υποβλήθηκαν ανακριβείς δηλώσεις (ή δεν υποβλήθηκαν δηλώσεις), αλλά και λόγω πράξεων ή παραλείψεων των προσώπων που βρίσκονται στη διοίκηση ή διαχείριση του νομικού προσώπου κατά τον χρόνο διεξαγωγής του ελέγχου, κυρίως, δε, σε περιπτώσεις μη διαφύλαξης ή μη επίδειξης στον φορολογικό έλεγχο των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) και στοιχείων (παραστατικών) του νομικού προσώπου.

Περαιτέρω, ως προς την τιθέμενη προϋπόθεση, οι οφειλές να μην «καταβλήθηκαν ή [να μην] αποδόθηκαν στο Δημόσιο από υπαιτιότητα των ανωτέρω προσώπων», δεν είναι σαφές αν καταλαμβάνει μόνο την υπαίτια μη καταβολή ή απόδοση βεβαιωμένων ποσών φόρων, ή και την υπαίτια υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή την παράλειψη υποβολής δήλωσης (πρβλ. τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 του ΚΦΔ, στην οποία γίνεται ρητή αναφορά σε παράλειψη υποβολής ή υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή καταχώριση εικονικών δαπανών).

Επίσης, ως προς το ζήτημα της επιβολής του «βάρους απόδειξης για την μη ύπαρξη υπαιτιότητας» στους φορολογουμένους, και όχι στη Φορολογική Διοίκηση, επισημαίνεται η δυσχέρεια απόδειξης αρνητικού γεγονότος, λόγος που καθιστά επιτακτική την έκδοση της, προβλεπόμενης στην προτεινόμενη διάταξη, κοινής απόφασης του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με την οποία θα «ορίζονται ενδεικτικά περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας». Δεδομένου, δε, ότι για πρώτη φορά η Φορολογική Διοίκηση καλείται να εκφέρει κρίση επί ζητημάτων υπαίτιας συμπεριφοράς των φορολογουμένων, είναι προφανές ότι για την εφαρμογή της διάταξης είναι αναγκαία η κανονιστική τυποποίηση συγκεκριμένων περιστατικών από τα οποία θα τεκμαίρεται η έλλειψη υπαιτιότητας, τουλάχιστον εωσότου αναπτυχθεί σχετική νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων.

Με την προτεινόμενη παράγραφο 2 του άρθρου 50 του ΚΦΔ ορίζεται ότι «στα νομικά πρόσωπα που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως με τα υπό παρ. 1 πρόσωπα για την πληρωμή των οφειλομένων φόρου εισοδήματος, παρακρατούμενου φόρου, κάθε επιρριπτόμενου φόρου, Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και του Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων και των επ' αυτών τόκων, προστίμων, προσαυξήσεων και οποιωνδήποτε χρηματικών κυρώσεων του διαλυόμενου νομικού προσώπου και εκείνο που το απορρόφησε ή το

νέο νομικό πρόσωπο που συστήθηκε, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους». Δεδομένου ότι, κατά τις διατάξεις του ν. 4601/2019 περί εταιρικών μετασχηματισμών, η απορροφώσα ή η νέα εταιρεία «υποκαθίσταται ως καθολική διάδοχος στο σύνολο της περιουσίας, δηλαδή στο σύνολο των δικαιωμάτων, των υποχρεώσεων και γενικά των έννομων σχέσεων της απορροφώμενης ή των απορροφώμενων εταιρειών» (άρθρο 18 παρ. 2 του ν. 4601/2019), δεν είναι σαφές εάν σκοπός της προτεινόμενης διάταξης είναι να περιορίσει το εύρος εφαρμογής του ανωτέρω κανόνα του ν. 4601/2019, ούτως ώστε η απορροφώσα ή η νέα εταιρεία να μην ευθύνεται για κάθε φορολογική υποχρέωση της απορροφώμενης ή των απορροφώμενων εταιρειών, αλλά μόνο για τους ανωτέρω ρητώς αναφερόμενους φόρους. Επισημαίνεται ότι η ισχύουσα σήμερα αντίστοιχη ρύθμιση του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ αναφέρεται σε κάθε είδους φόρο, τόκους και πρόστιμα που οφείλονται από την απορροφώμενη (διαλυόμενη) εταιρεία.

Παρατηρείται, τέλος, ότι, για νομοτεχνικούς λόγους, σκόπιμο είναι να μην γίνει αναρίθμηση των διατηρούμενων σε ισχύ παραγράφων μετά την κατάργηση των παραγράφων 6, 7 και 9 του άρθρου 50 του ΚΦΔ.

17. Επί του άρθρου 35

Επισημαίνεται ότι με το προτεινόμενο άρθρο, που φέρει τον τίτλο «Τροποποίηση άρθρων 55Α και 68 ΚΦΔ σχετικά με την παραπομπή εγκλημάτων φοροδιαφυγής σε ποινική δίκη», δεν τροποποιείται το άρθρο 68 του ΚΦΔ, καθώς, επίσης, και ότι η αιτιολογική έκθεση που αφορά την παράγραφο 1 δεν είναι συναφής προς την προτεινόμενη ρύθμιση.

Με την παράγραφο 2 τροποποιείται το άρθρο 58 του ΚΦΔ και ορίζεται ότι τα πρόστιμα του άρθρου αυτού επιβάλλονται μόνο όταν με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδεται κατόπιν ελέγχου προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή. Επισημαίνεται ότι η αναφορά της αιτιολογικής έκθεσης στο ότι τα «εν λόγω πρόστιμα επιβάλλονται και στις περιπτώσεις που με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου καταλογίζεται ποσό προερχόμενο από πιστωτικό υπόλοιπο δήλωσης που έχει εισπραχθεί από τον φορολογούμενο, χωρίς να το δικαιούται», δεν φαίνεται να βρίσκει έρεισμα στο γράμμα της προτεινόμενης ρύθμισης.

Παρατηρείται, επίσης, ότι για την ταυτότητα του λόγου, αντίστοιχη ρύθμιση πρέπει να περιληφθεί και στο άρθρο 58Α του ΚΦΔ.

18. Επί του άρθρου 36

Με την προτεινόμενη διάταξη τροποποιείται το άρθρο 54Α του ΚΦΔ σχετικά προς το πιστοποιητικό του Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) και, μεταξύ άλλων, αντικαθίσταται η παράγραφος 6 που αφορά στα πρόστιμα που επιβάλλονται στους συμβολαιογράφους, φύλακες μεταγραφών και προϊσταμένους κτηματολογικών γραφείων, οι οποίοι παραβαίνουν τις εκ του άρθρου αυτού υποχρεώσεις τους. Προβλέπεται, εξ άλλου, ότι τα ανωτέρω πρόσωπα «υπόκεινται σε πρόστιμο ανά συμβολαιογραφική πράξη, ανεξάρτητα από τον αριθμό των συμβαλλομένων, των ακινήτων ή των δικαιωμάτων επ' αυτών, το οποίο ορίζεται σε δύο τοις εκατό (2%) επί της διαφοράς της αξίας των ακινήτων ή δικαιωμάτων για τα οποία επισυνάπτεται ανακριβές πιστοποιητικό, το οποίο πρόστιμο δεν μπορεί να είναι κατώτερο από εκατό (100) και ανώτερο από χίλια (1.000) ευρώ. Σε περίπτωση κατά την οποία δεν επισυνάπτεται πιστοποιητικό, το πρόστιμο ορίζεται σε ένα τοις χιλίοις (1%) επί της αξίας των ακινήτων ή δικαιωμάτων για τα οποία δεν επισυνάπτεται πιστοποιητικό ανά συμβολαιογραφική πράξη και δεν μπορεί να είναι κατώτερο από εκατό (100) και ανώτερο από χίλια (1.000) ευρώ».

Από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι η παράβαση που συνίσταται στην επισύναψη ανακριβούς πιστοποιητικού ΕΝΦΙΑ αντιμετωπίζεται ως ίδιας βαρύτητας με την παράβαση μη επισύναψης πιστοποιητικού ΕΝΦΙΑ, δεδομένου ότι και στις δύο περιπτώσεις προβλέπεται η επιβολή προστίμου το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο των 100 ευρώ και ανώτερο των 1.000 ευρώ. Πλην όμως, η παράβαση της μη επισύναψης πιστοποιητικού ΕΝΦΙΑ είναι προφανώς μεγαλύτερης βαρύτητας, ενόψει και της ισχύουσας ρύθμισης της παραγράφου 1 του τροποποιούμενου άρθρου, συμφώνως προς την οποία, «απαγορεύεται κάθε υποσχετική ή εκποιητική δικαιοπραξία με την οποία συστήνονται, μεταβάλλονται, αλλοιώνονται ή μεταβιβάζονται, από οποιαδήποτε αιτία δικαιώματα επί ακινήτου ή παρέχεται δικαίωμα προσημείωσης ή υποθήκης σε αυτό, αν δεν μνημονεύεται και δεν επισυνάπτεται από το συμβολαιογράφο στο συμβόλαιο που συντάσσει» πιστοποιητικό ΕΝΦΙΑ. Συνεπώς, η επιβολή και για τις δύο παραβάσεις του ίδιου, κατ' ουσίαν, προστίμου δεν παρίσταται σύμφωνη προς την αρχή της αναλογικότητας.

Περαιτέρω, ορίζεται ότι, «εφόσον διαπιστωθεί από μεταγενέστερο έλεγχο, που θα διενεργηθεί εντός δεκαετίας από τον προηγούμενο έλεγχο, ότι συμβολαιογράφος, φύλακας μεταγραφών ή προϊστάμενος κτηματολογικού γραφείου προέβη στην ίδια παράβαση για το αυτό ακίνητο, το αναλογούν

κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή πρόστιμο διπλασιάζεται». Παρατηρείται ότι είναι ελάχιστα πιθανή η διαπίστωση από μεταγενέστερο έλεγχο ότι το ίδιο πρόσωπο διέπραξε την ίδια παράβαση στο πλαίσιο μεταγενέστερης μεταβίβασης ή επιβάρυνσης του ίδιου ακινήτου.

19. Επί του άρθρου 39

Με τις προτεινόμενες διατάξεις τροποποιούνται τα άρθρα 6, 30, 33, 36 και 38 του (κυρωθέντος διά του άρθρου πρώτου του ν. 2859/2000) Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ), με σκοπό την αναστολή, έως την 31-12-2022, της επιβολής ΦΠΑ κατά τη μεταβίβαση, από υποκείμενα στον ΦΠΑ πρόσωπα, νεόδομητων κτηρίων πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτά. Όπως αναφέρεται στο κεφάλαιο 3.2.2. της από 20-11-2019 Έκθεσης Ενισχυμένης Εποπτείας της Ευρωπαϊκής Επιτροπής για την Ελλάδα [COM(2019) 930 final] (https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/economy-finance/ip116_en.pdf), η σχετική ρύθμιση βρίσκεται υπό αξιολόγηση από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή ως προς τη συμβατότητά της προς την Οδηγία 2006/112/EK της 28ης Νοεμβρίου 2006 σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, δεδομένου ότι η εν λόγω Οδηγία δεν παρέχει, καταρχήν, τη δυνατότητα στα κράτη μέλη να θεσπίσουν απαλλαγή ΦΠΑ κατά την παράδοση νεόδομητων κτηρίων πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτά.

Με την προτεινόμενη παράγραφο 8 ορίζεται ότι «το ποσό του ΦΠΑ που διακανονίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του προτελευταίου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 33 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000), όπως προστέθηκε με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου, εκπίπτει σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 κατά το φορολογικό έτος του διακανονισμού». Επισημαίνεται ότι η ρύθμιση αυτή, ενδεχομένως, παράσταται περιττή, δεδομένου ότι η έκπτωση του ανωτέρω ποσού φόρου από πλευράς φόρου εισοδήματος συνάγεται, εξ αντιδιαστολής, από το άρθρο 23 παρ. ζ' του ΚΦΕ. Επίσης, από νομοτεχνικής πλευράς, επισημαίνεται ότι τα εισαγωγικά που έχουν τεθεί στο τέλος της παραγράφου αυτής πρέπει να διαγραφούν.

20. Επί του άρθρου 41

Στο πρώτο εδάφιο της προτεινόμενης παραγράφου 1 πρέπει να τεθεί η λέξη «επιβαρύνσεις» μετά τη λέξη «συνεισπραττόμενες».

21. Επί του άρθρου 47

Επί της προτεινόμενης παραγράφου 2 παρατηρείται ότι, για νομοτεχνικούς λόγους, σκόπιμο είναι να μην γίνει αναρίθμηση των διατηρούμενων σε ισχύ παραγράφων μετά την κατάργηση των παραγράφων 3, 4, 7, 8, 9 και 10 του άρθρου 7 του (κυρωθέντος διά του άρθρου πρώτου του ν. 1587/1950) α.ν. 1521/1950 περί φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων.

Με την προτεινόμενη παράγραφο 6 προτίθεται, μεταξύ άλλων, νέα παράγραφος 5 στο άρθρο 13 του ανωτέρω νομοθετήματος και ορίζεται ότι «στα πρόσωπα που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις του παρόντος άρθρου και του άρθρου 15 επιβάλλεται ανά παράβαση αυτοτελές πρόστιμο εκατό (100) ευρώ. (...)». Επισημαίνεται ότι, από συστηματικής άποψης, θα ήταν προτιμότερο η προτεινόμενη ρύθμιση να ενταχθεί νομοτεχνικώς στο δέκατο κεφάλαιο του ΚΦΔ.

22. Επί του άρθρου 48

Με τις προτεινόμενες ρυθμίσεις τροποποιούνται, μεταξύ άλλων, τα άρθρα 85, 88 και 112 του (κυρωθέντος διά του άρθρου πρώτου του ν. 2961/2001) Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια, και ορίζεται ότι οι σχετικές δηλώσεις συντάσσονται από τους συμβολαιογράφους, καθώς και ότι οι συμβολαιογράφοι είναι υπεύθυνοι «για την ορθή συμπλήρωση της δήλωσης με βάση τα στοιχεία που προσκόμισαν οι υπόχρεοι (...)». Αυτονόητο είναι, κυρίως ως προς τις δηλώσεις φόρου κληρονομιών, ότι οι συμβολαιογράφοι έχουν υποχρέωση σύνταξης δηλώσεων (και φέρουν, κατά τα ανωτέρω, ευθύνη για την ορθή συμπλήρωσή τους) μόνο ως προς τα εμπράγματα δικαιώματα επί ακινήτων που περιλαμβάνονται σε αυτές.

Εξ άλλου, η ρύθμιση για την επιβολή προστίμου σε συμβολαιογράφους που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις τους εκ των άρθρων 112, 114 και 115 του ανωτέρω Κώδικα, θα ήταν προτιμότερο να ενταχθεί νομοτεχνικώς στο δέκατο κεφάλαιο του ΚΦΔ.

Περαιτέρω, με την ενότητα Β του προτεινόμενου άρθρου προστίθεται νέα παράγραφος 6 στο άρθρο 34 του ανωτέρω Κώδικα και ορίζεται ότι, για την επιβολή του φόρου δωρεάς, «δεν θεωρείται δωρεά η κτήση περιουσίας που συνιστά εισόδημα κατά τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος». Από τη διατύπωση της προτεινόμενης ρύθμισης δημιουργείται η εντύπωση ότι, σε περίπτωση αμφιβολιών ως προς σε ποια από τις δύο ανωτέρω φορολογίες πρέπει να υπαχθεί η διαπιστούμενη «κτήση περιουσίας», εισά-

γεται τεκμήριο υπέρ της υπαγωγής της σε φόρο εισοδήματος. Κατά τούτο, η ρύθμιση, ενδεχομένως, είναι προβληματική σε περίπτωση που η υπαγωγή σε φόρο εισοδήματος επιχειρείται κατ' επίκληση του άρθρου 21 παρ. 4 του ΚΦΕ (προσαύξηση περιουσίας από αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία), με το οποίο εισάγεται, επίσης, τεκμήριο περί υπαγωγής σε φόρο (εισοδήματος) κάθε «προσαύξησης περιουσίας», ανεξαρτήτως του αν αυτή πληροί τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος, εφόσον ο φορολογούμενος δεν αποδεικνύει την πηγή ή την αιτία της, καθώς επίσης και ότι «αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις» (άρθρο 39 του ΚΦΔ). Για τον λόγο αυτό, πρέπει να γίνει δεκτό ότι το προτεινόμενο τεκμήριο δεν εφαρμόζεται σε περιπτώσεις κατά τις οποίες η κτήση περιουσίας χαρακτηρίζεται ως εισόδημα κατ' επίκληση του άρθρου 21 παρ. 4 του ΚΦΕ.

23. Επί του άρθρου 50

Στην προτεινόμενη παράγραφο 2, διά της οποίας αντικαθίσταται, μεταξύ άλλων, η περίπτωση γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 15 του ν.3091/2002, η αναφορά στον ν. 2238/1994 πρέπει να αντικατασταθεί από αναφορά στον ν. 2234/1994.

24. Επί του άρθρου 51

Με τις προτεινόμενες διατάξεις τροποποιείται το άρθρο 41 του ν. 1249/1982 ως προς ζητήματα προσδιορισμού της «αντικειμενικής» αξίας των ακινήτων. Συναφώς, ερωτάται αν πρέπει να τροποποιηθούν και οι όμοιου περιεχομένου ρυθμίσεις του άρθρου 10 του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχερά Παιγνια.

25. Επί του άρθρου 52

Με τις προτεινόμενες διατάξεις ορίζεται ότι «οι τόκοι, οι οποίοι προκύπτουν από καλυμμένες ομολογίες που εκδόθηκαν σύμφωνα με το άρθρο 91 του ν. 3601/2007 (Α' 178) ή εκδίδονται σύμφωνα με το άρθρο 152 ν. 4261/2014 (Α' 107), έχουν την ίδια φορολογική αντιμετώπιση με τους τόκους που προκύπτουν από τις ομολογίες τις οποίες εκδίδει το Ελληνικό Δημόσιο». Επισημαίνεται ότι οι προτεινόμενες ρυθμίσεις, οι οποίες εφαρμόζονται μόνο επί ομολογιών που εκδίδονται από πιστωτικά ιδρύματα, καθ' ο μέτρο θεσπίζουν απαλλαγή που δεν εφαρμόζεται επί τίτλων οι οποίοι εκδίδονται από άλλα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου, ενδεχομένως, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της νομοθεσίας της Ευρωπαϊκής Ένωσης

περί κρατικών ενισχύσεων, περίπτωση κατά την οποία πρέπει να γνωστοποιηθούν στην Επιτροπή, συμφώνως προς τα οριζόμενα στο άρθρο 108 της Συνθήκης.

26. Επί του άρθρου 57

Με την προτεινόμενη διάταξη επιβάλλεται «τέλος υπέρ του Δημοσίου σε όλα τα υπό ελληνική σημαία αλιευτικά πλοία και πλοιάρια, καθώς και στα ρυμουλκά των οποίων ο χρόνος δραστηριοποίησης σε υπηρεσίες θαλασσιών μεταφορών δεν υπερβαίνει το πενήντα τοις εκατό (50%) του συνολικού χρόνου δραστηριοποίησής τους». Με την προτεινόμενη παράγραφο 11 ορίζεται ότι «σε περίπτωση παράλειψης υποβολής δήλωσης από τον υπόχρεο του τέλους ή υποβολής από αυτόν εκπρόθεσμης ή ανακριβούς δήλωσης εφαρμόζονται οι διατάξεις του ν. 4174/2013». Σχετικώς, ερωτάται εάν το ανωτέρω θεσπιζόμενο τέλος πρέπει να περιληφθεί στο παράρτημα του ΚΦΔ, ώστε επί αυτού να εφαρμόζεται το σύνολο των διατάξεων του Κώδικα αυτού.

27. Επί των άρθρων 60 και 61

Με τις προτεινόμενες διατάξεις τροποποιείται το άρθρο 26 και προστίθενται νέα άρθρα 26β και 26γ στον ν. 27/1975, με σκοπό την επέκταση των φορολογικών ρυθμίσεων του άρθρου 26 του ν. 27/1975 στο εισόδημα από την εκμετάλλευση πλοίων, που αποκτάται από ναυλώτριες εταιρείες γυμνών πλοίων (bareboat charterers), μισθώτριες εταιρείες πλοίων υπό χρηματοδοτική μίσθωση, καθώς και από τους μετόχους αυτών, ενώ τροποποιούνται και οι ρυθμίσεις του άρθρου 1 του ν. 791/1978, ώστε να καταλάβουν και τις ανωτέρω ναυλώτριες και μισθώτριες εταιρείες.

Επισημαίνεται ότι σε αρκετά σημεία των τροποποιούμενων διατάξεων γίνεται αναφορά, όχι μόνο σε «πλοιοκτήτριες εταιρείες» ή «ναυλώτριες εταιρείες γυμνού πλοίου (bareboat charterer)» ή «μισθώτριες εταιρείες πλοίων υπό χρηματοδοτική μίσθωση (ship lessees)», αλλά και σε «εταιρείες στις οποίες ανήκει η κυριότητα του πλοίου». Συμφώνως προς την αιτιολογική έκθεση, η συμβατότητα των προτεινόμενων ρυθμίσεων προς τους κανόνες της Ευρωπαϊκής Ένωσης περί κρατικών ενισχύσεων ερείδεται στο ότι «η ρύθμιση αφορά στην υπαγωγή στο ειδικό ναυτιλιακό καθεστώς του φόρου χωρητικότητας (tonnage tax) νομικών προσώπων και οντοτήτων που διενεργούν αμιγώς ναυτιλιακό έργο και δραστηριοποιούνται στη διεθνή μεταφορά διαθάλασης, και μάλιστα ως δεσπόζουσα (dominant) κύρια δραστηριότητα (core activity), κατά την ορολογία της Ευρωπαϊκής Επιτροπής. Είναι επίσης σαφές ότι η ως άνω υπαγωγή επιφυλάσσεται σε επιλέξιμα υποκείμενα (ως επί το πλείστον νομικά πρόσωπα ή οντότητες κατά τα ως άνω) που υφίστα-

νται, ως εκμεταλλευτές πλοίων. Με αυτή την έννοια αποκλείονται ρητώς οι εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης (leasing companies) και τα συναφή νομικά πρόσωπα ή συναφείς οντότητες, οι οποίες λειτουργούν αμιγώς ως επενδυτικά οχήματα χωρίς συμμετοχή στο ναυτιλιακό μεταφορικό έργο (...).

Υπό το φως των ανωτέρω, δεν είναι σαφές εάν οι ως άνω «εταιρείες στις οποίες ανήκει η κυριότητα του πλοίου», οι οποίες δεν είναι πλοιοκτήτριες, ναυλώτριες ή μισθώτριες, εκτελούν πράγματι μεταφορικό έργο ως εκμεταλλευτές πλοίων, κατά τα ως άνω αναφερόμενα, ώστε να δικαιολογείται και η εφαρμογή επ' αυτών των προτεινόμενων διατάξεων.

28. Επί του άρθρου 64

Με τις προτεινόμενες διατάξεις τροποποιείται το άρθρο 31 παρ. 1 του ν. 4321/2015 που ρυθμίζει ζητήματα ευθύνης διοικούντων νομικά πρόσωπα για την καταβολή οφειλών προς τους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης, κατ' αντιστοιχία των τροποποιήσεων που επέρχονται στο άρθρο 50 του ΚΦΔ με το άρθρο 34 του νομοσχεδίου.

Κατά το πρώτο εδάφιο της προτεινόμενης ρύθμισης, «τα πρόσωπα που είναι νόμιμοι εκπρόσωποι, πρόεδροι, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, όπως αυτές προσδιορίζονται στο άρθρο 3 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Α' 170), κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσής τους, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα και εις ολόκληρον για την καταβολή των ασφαλιστικών εισφορών, πρόσθετων τελών, προσαυξήσεων και λοιπών επιβαρύνσεων που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες προς τους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι κατωτέρω προϋποθέσεις: (...)». Δεδομένου ότι στην προτεινόμενη ρύθμιση δεν περιλαμβάνεται το τελευταίο εδάφιο της ισχύουσας σήμερα ρύθμισης του άρθρου 31 παρ. 1 του ν. 4321/2015, συμφώνως προς το οποίο, «η προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη των προσώπων που έχουν τις παραπάνω ιδιότητες για την καταβολή των ασφαλιστικών εισφορών, πρόσθετων τελών, προσαυξήσεων και λοιπών επιβαρύνσεων που οφείλονται από τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες υπάρχει και κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας που εκπροσωπούν», ερωτάται αν σκοπός του νομοθέτη είναι η αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων νομικά πρόσωπα για την καταβολή οφειλών προς τους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης να ενεργοποιείται πλέον μόνο «κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσης» των νομικών προσώπων.

29. Επί του άρθρου 66

Επί της παραγράφου 11 επισημαίνεται ότι δεν τροποποιείται η περίπτωση β' του άρθρου 23 του ΚΦΕ.

Επί της παραγράφου 29 παρατηρείται ότι το πρώτο εδάφιο παρουσιάζει πρόβλημα σύνταξης και πρέπει να χωρισθεί σε δύο περιόδους. Επίσης, σκόπιμο θα ήταν να ορισθεί νομοθετικώς η διαδικασία αμφισβήτησης της τυχόν απόρριψης από την αρμόδια υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης της αίτησης που υποβάλλεται κατ' εφαρμογή του δεύτερου εδαφίου και, συγκεκριμένως, εάν η απόρριψη υπόκειται στην ενδικοφανή προσφυγή του άρθρου 63 του ΚΦΔ, όπως, επίσης, και ποιο είναι το αρμόδιο δικαστήριο για την άσκηση του οικείου ένδικου βοηθήματος.

Αθήνα, 4 Δεκεμβρίου 2019

Οι εισηγητές
Δημήτριος Κανελλόπουλος
Προϊστάμενος του Τμήματος Νομικής Υποστήριξης
Γεώργιος Φωτόπουλος
Ειδικοί Επιστημονικοί Συνεργάτες

Ο Προϊστάμενος του Α' Τμήματος
Νομοτεχνικής επεξεργασίας
Ξενοφών Παπαρρηγόπουλος
Αναπληρωτής Καθηγητής
του Πανεπιστημίου Πελοποννήσου

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