



ΒΟΥΛΗ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΩΝ

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

ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΝΟΜΟΣΧΕΔΙΟΥ

«Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις»

I. Γενικές παρατηρήσεις

Το υπό συζήτηση και ψήφιση Νοσχ, το οποίο κατατέθηκε στη Βουλή των Ελλήνων την 23.7.2013 και χαρακτηρίστηκε ως κατεπείγον από την Κυβέρνηση, όπως διαμορφώθηκε από την αρμόδια Διαρκή Επιτροπή, αποτελείται από 73 άρθρα.

Με το Μέρος Α' (άρθρα 1 έως 67) θεσπίζεται Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας.

Ειδικότερα, με τις διατάξεις του Πρώτου Κεφαλαίου (άρθρα 1 έως 9) ορίζεται το πεδίο εφαρμογής του Κώδικα (άρθρο 2), δίνονται οι ορισμοί των όρων που χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς του (άρθρο 3), θεσπίζεται η δυνατότητα μεταβίβασης αρμοδιοτήτων από τον Γενικό Γραμματέα σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης (άρθρο 4), και εισάγονται ρυθμίσεις που αφορούν την κοινοποίηση πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης (άρθρο 5) και τον τύπο των εντύπων που απαιτούνται για την εφαρμογή του Κώδικα (άρθρο 6). Ορίζονται, επίσης, προθεσμίες για την άσκηση δικαιώματος ή την εκπλήρωση υποχρέωσης του φορολογούμενου (άρθρο 7), θεσπίζεται η υποχρέωση ορισμού φορολογικού εκπροσώπου για τον φορολογούμενο που δεν διαθέτει ταχυδρομική διεύθυνση στην Ελλάδα (άρθρο 8), και ρυθμίζεται η δυνατότητα του Γενικού Γραμματέα Εσόδων να εκδίδει ερμηνευτικές εγκυκλίους για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας (άρθρο 9).

Με τις διατάξεις του Δευτέρου Κεφαλαίου (άρθρα 10 έως 11) θεσπίζεται η υποχρέωση εγγραφής στο φορολογικό μητρώο για κάθε εν δυνάμει φορολογούμενο (άρθρο 10) και ρυθμίζονται οι λεπτομέρειες απόδοσης του μοναδικού αριθμού φορολογικού μητρώου (ΑΦΜ) (άρθρο 11).

2

Με τις διατάξεις του Τρίτου Κεφαλαίου (άρθρο 12) ρυθμίζονται οι προϋποθέσεις χορήγησης στον φορολογούμενο αποδεικτικού φορολογικής ενημερότητας από τη Φορολογική Διοίκηση.

Με τις διατάξεις του Τέταρτου Κεφαλαίου (άρθρα 13 έως 17) προβλέπεται η υποχρέωση τήρησης βιβλίων και στοιχείων για κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (άρθρο 13), παροχής πληροφοριών κατόπιν αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης από τον φορολογούμενο (άρθρο 14) και τρίτους (άρθρο 15), και τήρησης του απορρήτου των στοιχείων φορολογουμένων που περιέρχονται σε γνώση υπαλλήλων της Φορολογικής Διοίκησης (άρθρο 17).

Με τις διατάξεις του Πέμπτου Κεφαλαίου (άρθρα 18 έως 20) ρυθμίζονται οι λεπτομέρειες υποβολής φορολογικής δήλωσης από τον φορολογούμενο (άρθρο 18) και η δυνατότητα υποβολής τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης (άρθρο 19), καθώς και δήλωσης με επιφύλαξη (άρθρο 20).

Με τις διατάξεις του Έκτου Κεφαλαίου (άρθρα 21 έως 22) καθορίζονται τα πρόσωπα που υποχρεούνται να τηρούν Φάκελο Τεκμηρίωσης καθώς και το περιεχόμενό του (άρθρο 21), και ρυθμίζεται η διαδικασία προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης (άρθρο 22).

Με τις διατάξεις του Έβδομου Κεφαλαίου (άρθρα 23 έως 29) ορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης όσον αφορά τον έλεγχο της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου (άρθρο 23) και ρυθμίζονται περαιτέρω το δικαίωμα πρόσβασης στα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου (άρθρο 24), η είσοδος του αρμόδιου υπαλλήλου σε εγκαταστάσεις (άρθρο 25), τα κριτήρια επιλογής των προς έλεγχο υποθέσεων (άρθρο 26), και οι μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης (άρθρο 27). Ρυθμίζεται, επίσης, η διαδικασία γνωστοποίησης στον φορολογούμενο των αποτελεσμάτων του φορολογικού ελέγχου (άρθρο 28) και ορίζονται οι εφαρμοστέες διατάξεις για την αμοιβαία διοικητική συνδρομή και τους ταυτόχρονους φορολογικούς ελέγχους (άρθρο 29).

Με τις διατάξεις του Όγδου Κεφαλαίου (άρθρα 30 έως 39) προσδιορίζεται εννοιολογικώς η πράξη προσδιορισμού φόρου (άρθρο 30) και ο άμεσος προσδιορισμός φόρου (άρθρο 31), και ορίζονται οι περιπτώσεις στις οποίες η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού (άρθρο 32), εκτιμώμενου (άρθρο 33), διορθωτικού (άρθρο 34) και προληπτικού προσδιορισμού φόρου (άρθρο 35), η σχετική προθεσμία παραγραφής (άρθρο 36), καθώς και το ελάχιστο περιεχόμενό τους (άρθρο 37). Εισάγεται επίσης γενική διάταξη για την αποτροπή της φοροαποφυγής (άρθρο 38) και ρυθμίζονται ζητήματα φορολόγησης προσαύξησης περιουσίας του φορολογούμενου, η οποία δεν δικαιολογείται επαρκώς (άρθρο 39).

Με τις διατάξεις του Ένατου Κεφαλαίου (άρθρα 40 έως 52) ορίζονται τα αρμόδια όργανα για την είσπραξη των φόρων και λοιπών εσόδων του Δημοσίου (άρθρο 40), ρυθμίζονται λεπτομέρειες καταβολής (άρθρο 41) και επιστροφής φόρου (άρθρο 42), και θεσπίζεται η δυνατότητα ένταξης του φορολογουμένου σε πρόγραμμα ρύθμισης καταβολής των φορολογικών οφειλών (άρθρο 43). Επίσης, ορίζεται η σειρά κατά την οποία οι καταβολές χρηματικών ποσών έναντι συγκεκριμένου φόρου εξοφλούν την υποχρέωση του φορολογουμένου (άρθρο 44) και προσδιορίζονται οι εκτελεστοί τίτλοι, δυνάμει των οποίων πραγματοποιείται η είσπραξη των φόρων (άρθρο 45), και ρυθμίζεται η δυνατότητα της Φορολογικής Διοίκησης για λήψη, κατά περίπτωση, μέτρων για τη διασφάλιση της είσπραξης του φόρου (άρθρο 46), μέτρων αναγκαστικής εκτέλεσης (άρθρα 47-48) ή μέτρων για την αποτροπή της καταδολίευσης εκ μέρους του φορολογουμένου (άρθρο 49). Τέλος, ρυθμίζονται ζητήματα αλληλέγγυας ευθύνης των διοικούντων νομικά πρόσωπα και των εταίρων ή μετόχων νομικών προσώπων για την πληρωμή του οφειλόμενου από αυτά φόρου (άρθρο 50), προσδιορίζεται ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος είσπραξης των φόρων και λοιπών εσόδων του Δημοσίου (άρθρο 51) και ορίζονται οι εφαρμοστέες διατάξεις για την αμοιβαία συνδρομή στην είσπραξη απαιτήσεων από φόρους στο πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης (άρθρο 52).

Με τις διατάξεις του Δέκατου Κεφαλαίου (άρθρα 53 έως 62) καθορίζονται ο τρόπος υπολογισμού των τόκων σε περίπτωση εκπρόθεσμης καταβολής του φόρου (άρθρο 53) και οι διαδικαστικές παραβάσεις του φορολογουμένου με τα αντίστοιχα διοικητικά πρόστιμα (άρθρο 54), προσδιορίζεται η έννοια της φοροδιαφυγής και καθορίζονται οι σχετικές παραβάσεις και τα αντίστοιχα πρόστιμα (άρθρο 55). Ρυθμίζεται επίσης η επιβολή προστίμων για εκπρόθεσμη υποβολή ή μη υποβολή Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή Φακέλου Τεκμηρίωσης (άρθρο 56), για εκπρόθεσμη καταβολή οποιουδήποτε ποσού φόρου (άρθρο 57), για υποβολή ανακριβούς φορολογικής δήλωσης ή μη υποβολή της (άρθρο 58), για μη καταβολή παρακρατούμενων φόρων (άρθρο 59) και για υποκίνηση ή συνέργεια σε παράβαση διατάξεων του Κώδικα (άρθρο 60). Ορίζεται, τέλος, η αρμοδιότητα του Γενικού Γραμματέα για την έκδοση πράξεων καταλογισμού τόκων και επιβολής προστίμων (άρθρο 62) και η δυνατότητα του φορολογουμένου να ζητήσει σχετική απαλλαγή σε περίπτωση ανωτέρας βίας (άρθρο 61).

Με τις διατάξεις του Ενδέκατου Κεφαλαίου (άρθρα 63 έως 65) καθορίζεται η διαδικασία της ενδικοφανούς προσφυγής που ακολουθείται σε περίπτωση αμφισβήτησης εκ μέρους του φορολογουμένου πράξης που έχει εκδοθεί εις βάρος του (άρθρο 63), ρυθμίζεται η κατανομή του βάρους απόδει-

4

ξης της πλημμέλειας τη πράξης (άρθρο 65), και θεσπίζεται η υποχρέωση της Φορολογικής Διοίκησης για επαρκή αιτιολόγηση των πράξεών της (άρθρο 64).

Με το Δωδέκατο Κεφάλαιο (άρθρα 66 έως 67) θεσπίζονται μεταβατικές διατάξεις μέχρι την έναρξη εφαρμογής του Κώδικα (άρθρο 66) και ορίζεται το χρονικό σημείο της έναρξης ισχύος του (άρθρο 67).

Με το Μέρος Β' (άρθρο 68) τροποποιούνται και αντικαθίστανται διατάξεις του ν. 3691/2008 για την πρόληψη και καταστολή της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες και της χρηματοδότησης της τρομοκρατίας.

Με το Μέρος Γ' (άρθρα 69 έως 73) εισάγονται διατάξεις αρμοδιότητας των Υπουργείων Υγείας, Εργασίας, Κοινωνικής Ασφάλισης και Πρόνοιας, Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων και του Υπουργού Επικρατείας (άρθρα 69 έως 72) και ορίζεται η έναρξη ισχύος του νόμου (άρθρο 73).

II. Παρατηρήσεις επί των επί μέρους άρθρων του Νοχ

1. Επί του άρθρου 2

Στην προτεινόμενη ρύθμιση ορίζεται ότι οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ισχύουν και για τον «φόρο κατοχής ακίνητης περιουσίας». Επισημαίνεται ότι στην ελληνική φορολογική νομοθεσία δεν απαντά «φόρος κατοχής ακίνητης περιουσίας», αλλά «φόρος ακίνητης περιουσίας» (άρθρα 27-50 ν. 3842/2010). Πέραν αυτού, η χρήση του όρου «κατοχή» είναι αδόκιμη, διότι αντικείμενο του φόρου ακίνητης περιουσίας είναι, καταρχήν, εμπράγματα δικαιώματα επί ακινήτων.

2. Επί του άρθρου 5

Στην προτεινόμενη διάταξη ορίζεται ότι η κοινοποίηση πράξεων «που εκδίδει η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς», προβλέπεται δε ότι η κοινοποίηση της πράξης «συντελείται εφόσον: (α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή σύμφωνα με τις διατάξεις που εκάστοτε ισχύουν για την ηλεκτρονική κοινοποίηση, ή (β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας του εν λόγω προσώπου, ή (γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο». Ειδικώς, εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση μπορεί να συντελείται και με παράδοση της πράξης «στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας

στην Ελλάδα, με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας». Περαιτέρω, ορίζεται ότι «πράξη που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) εργάσιμων ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα. Σε περίπτωση που η ταχυδρομική διεύθυνση είναι εκτός Ελλάδας, η πράξη θεωρείται ότι έχει κοινοποιηθεί νομίμως μετά την παρέλευση τριάντα εργάσιμων (30) ημερών από την ημέρα αποστολής της συστημένης επιστολής».

Ως προς το ζήτημα της ηλεκτρονικής κοινοποίησης, επισημαίνεται ότι, επί του συναφούς ζητήματος της δυνατότητας κοινοποίησης με ηλεκτρονικό ταχυδρομείο εκκαθαριστικών σημειωμάτων φόρου εισοδήματος με τις επί αυτών ατομικές ειδοποιήσεις χρέους, με την 443/2012 γνωμοδότηση του ΝΣΚ έχει γίνει δεκτό ότι, λόγω της αδυναμίας «έγχαρτης» [νοείται, διά του νεολογισμού αυτού, κείμενο που έχει συνταχθεί πάνω σε χαρτί] απόδειξης της γενόμενης ηλεκτρονικής κοινοποίησης ενώπιον του Δικαστηρίου (δεδομένου ότι τα επιτρεπτά αποδεικτικά έγγραφα του δικαστικού φακέλου είναι «έγχαρτα» και, μάλιστα, τα αποδεικτικά επίδοσης των εγγράφων καταρτίζονται από συγκεκριμένα όργανα και κατά συγκεκριμένο τύπο που ορίζεται ρητώς στις διατάξεις των άρθρων 47 επ. του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας), ενέργειες για τις οποίες προβλέπεται στον νόμο προθεσμία αρχόμενη από της επίδοσης, όπως η άσκηση ενδίκου βοηθήματος, καθίστανται, κατ' αποτέλεσμα, απρόθεσμες (βλ. και συναφείς παρατηρήσεις στην έκθεση της Επισημοτικής Υπηρεσίας της Βουλής επί του άρθρου 35 ν. 4141/2013).

Ως προς τη ρύθμιση, συμφώνως προς την οποία η δια συστημένης επιστολής αποσταλείσα από τη Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο πράξη «θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί» μετά την παρέλευση 15 ή 30 ημερών από την ημέρα αποστολής της, αναλόγως της κατοικίας του παραλήπτη, παρατηρείται καταρχάς 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», αποτελεί δε θεμελιώδη αρχή του κράτους δικαίου. Περαιτέρω, συμφώνως προς την αρχή της αναλογικότητας, που απορρέει από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου και καθιερώνεται ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρο 25 παρ. 1), επιτρεπώς επιβάλλονται από τον κοινό νομοθέτη περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων μόνον εφόσον είναι αναγκαίοι και συνάπτονται προς τον υπό

του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. 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, Unibet], της 6.5.2010, [C-145/08 - C-149/08, συνεκδικασθείσες υποθέσεις] και της 15.4.2008, [C-268/06, Impact], βλ. και ΣτΕ Ολομ. 3741/2011), σε κάθε κράτος μέλος εναπόκειται να καθορίσει τα αρμόδια δικαστήρια και να ρυθμίσει τις δικονομικές λεπτομέρειες που αποσκοπούν στη διασφάλιση των δικαιωμάτων τα οποία οι πολίτες αντλούν από το δίκαιο της Ένωσης, οι δικονομικές δε αυτές λεπτομέρειες δεν επιτρέπεται να καθιστούν πρακτικώς αδύνατη ή εξαιρετικώς δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που απορρέουν από την έννομη τάξη της Ένωσης. Υπ' αυτό, επομένως, το πρίσμα, το προτεινόμενο τεκμήριο νόμιμης κοινοποίησης οδηγεί σε συνέπειες τέτοιας έντασης –ουσιαστικώς στον νομοθετικό αποκλεισμό της δικαστικής προστασίας–, οι οποίες δεν τελούν σε αρμονία με τις ανωτέρω αρχές.

Εξ άλλου, το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος συνίσταται στη δυνατότητα του διοικουμένου να διατυπώσει τις απόψεις του πριν από την έκδοση δυσμενούς για αυτόν διοικητικής πράξης, μετά από σχετική κλήση του από το διοικητικό όργανο. Ερωτάται, σχετικώς, εάν στον όρο «πράξη» περιλαμβάνεται και η κλήση του διοικουμένου προς ακρόαση (βλ. άρθρο 28 παρ. 1 του Νσχ), η οποία, συμφώνως προς το άρθρο 6 παρ. 2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, πρέπει να είναι έγγραφη, να αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, να προσδιορίζει το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας και να κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης, η δε τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Σε καταφατική περίπτωση, εγείρεται προβληματισμός ως προς το εάν το προτεινόμενο τεκμήριο δύναται να καταλαμβάνει και το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης, όπως κατοχυρώνεται στο άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος.

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

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

Περαιτέρω, προβλέπεται ότι, ειδικώς ως προς πράξεις οι οποίες αφορούν «τη φορολογία ακινήτων», η κοινοποίηση της πράξης είναι δυνατόν να συντελεσθεί και με επίδοση σε οποιοδήποτε ενήλικο φυσικό πρόσωπο που έχει έννομη σχέση με τον κύριο ή επικαρπωτή του ακινήτου και είναι παρόν στο ακίνητο, ή με θυροκόλληση της πράξης στο ακίνητο». Επισημαίνεται, συναφώς, ότι, κατά το άρθρο 55 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, η επίδοση δια θυροκολλήσεως συντελείται μόνο στην κατοικία ή τον χώρο εργασίας του προσώπου προς το οποίο έπρεπε να διενεργηθεί η παράδοση του εγγράφου.

3. Επί του άρθρου 8

Στην προτεινόμενη παράγραφο 1 ορίζεται ότι «φορολογούμενος που δεν διαθέτει ταχυδρομική διεύθυνση στην Ελλάδα, υποχρεούται να ορίσει εκπρόσωπο με φορολογική κατοικία στην Ελλάδα, για σκοπούς συμμόρφωσης με τις τυπικές υποχρεώσεις σύμφωνα με τον Κώδικα». Παρατηρείται, καταρχάς, ότι η ανωτέρω διατύπωση είναι αδόκιμη ως προς τη χρήση του όρου «ταχυδρομική διεύθυνση», δεδομένου ότι οι επιδόσεις εγγράφων δεν γίνονται σε «ταχυδρομική διεύθυνση», αλλά στην κατοικία ή τον χώρο εργασίας του προσώπου στο οποίο αφορά το έγγραφο. Ενόψει αυτού, θα ήταν, ενδεχομένως, ορθότερο να προβλέπεται ότι η υποχρέωση διορισμού «εκπροσώπου» αφορά πρόσωπα που δεν έχουν «φορολογική κατοικία» στην Ελλάδα, κατά το άρθρο 4 του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013). Επίσης, πρέπει να προβλεφθεί εάν ο ως άνω «εκπρόσωπος» θα ενεργεί αποκλειστικώς ως αντίκλητος του φορολογουμένου ή θα έχει και προσωπική ευθύνη έναντι της Φορολογικής Διοίκησης για τυχόν παραβάσεις των τυπικών υποχρεώσεων του φορολογουμένου.

4. Επί του άρθρου 9

Στο προτεινόμενο άρθρο ορίζεται ότι ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων δύναται να εκδίδει ερμηνευτικές εγκυκλίους, καθώς και οδηγίες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας, οι οποίες είναι δεσμευτικές για

τη Φορολογική Διοίκηση (έως ότου ανακληθούν ρητά ή τροποποιηθούν λόγω αλλαγής της νομοθεσίας). Επισημαίνεται, συναφώς, ότι, συμφώνως προς τις παρ. 1 έως 4 του άρθρου 25 του ν. 3528/2007: «1. Ο υπάλληλος είναι υπεύθυνος για την εκτέλεση των καθηκόντων του και τη νομιμότητα των υπηρεσιακών του ενεργειών. 2. Ο υπάλληλος οφείλει να υπακούει στις διαταγές των προϊσταμένων του. Όταν όμως εκτελεί διαταγή, την οποία θεωρεί παράνομη, οφείλει, πριν την εκτέλεση, να αναφέρει εγγράφως την αντίθετη γνώμη του και να εκτελέσει τη διαταγή χωρίς υπαίτια καθυστέρηση. Η διαταγή δεν προσκτάται νομιμότητα εκ του ότι ο υπάλληλος οφείλει να υπακούσει σε αυτήν. 3. Αν η διαταγή είναι προδήλως αντισυνταγματική ή παράνομη, ο υπάλληλος οφείλει να μην την εκτελέσει και να το αναφέρει χωρίς αναβολή. Όταν σε διαταγή, η οποία προδήλως αντίκειται σε διατάξεις νόμων ή κανονιστικών πράξεων, διατυπώνονται επείγοντες και εξαιρετικοί λόγοι γενικότερου συμφέροντος ή όταν, ύστερα από άρνηση υπακοής σε πρώτη διαταγή που προδήλως αντίκειται σε τέτοιες διατάξεις, ακολουθήσει δεύτερη διαταγή που εκθέτει επείγοντες και εξαιρετικούς λόγους γενικότερου συμφέροντος, ο υπάλληλος οφείλει να εκτελέσει τη διαταγή και να αναφέρει συγχρόνως στην προϊσταμένη αρχή εκείνου που τον διέταξε».

Στην προτεινόμενη παράγραφο 4 ορίζεται, επίσης, ότι «απαντήσεις που παρέχονται ή απόψεις που διατυπώνονται από υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης σχετικά με την ερμηνεία της φορολογικής νομοθεσίας, δεν δεσμεύουν τη Φορολογική Διοίκηση, εκτός από τις περιπτώσεις, στις οποίες αυτό προβλέπεται στον Κώδικα». Επισημαίνεται ότι, στο μέτρο που οι ανωτέρω «απαντήσεις ή απόψεις» έχουν διατυπωθεί εγγράφως από αρμόδιο όργανο της Φορολογικής Διοίκησης, η προτεινόμενη ρύθμιση αντίκειται στις αρχές της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του δικαιουμένου προς τη Διοίκηση.

5. Επί του άρθρου 12

Συμφώνως προς την παράγραφο 2, «η Φορολογική Διοίκηση χορηγεί αποδεικτικό φορολογικής ενημερότητας, μόνον εφόσον ο φορολογούμενος δεν έχει ληξιπρόθεσμες φορολογικές οφειλές και έχει υποβάλει όλες τις φορολογικές δηλώσεις στο παρελθόν». Επισημαίνεται ότι οι ως άνω προϋποθέσεις χορήγησης «αποδεικτικού φορολογικής ενημερότητας» είναι διαφορετικές από τις ισχύουσες σήμερα για τη χορήγηση «αποδεικτικού ενημερότητας για χρέη και φορολογικές υποχρεώσεις προς το Δημόσιο» (άρθρο 26 ν. 1882/1990 και ΑΥΟ 1109793/0016/πολ.1223/1999, όπως ισχύει).

Ορίζεται, περαιτέρω, ότι «η Φορολογική Διοίκηση δεν χορηγεί αποδεικτικό φορολογικής ενημερότητας ή βεβαίωση οφειλής στις περιπτώσεις που έχουν ληφθεί μέτρα διασφάλισης του Ελληνικού Δημοσίου για οικονομικά ε-

γκλήματα». Επισημαίνεται ότι, στο βαθμό που στις περιπτώσεις αυτές συντρέχουν οι, κατά την παράγραφο 2, προϋποθέσεις χορήγησης αποδεικτικού ενημερότητας, η προτεινόμενη ρύθμιση εισάγει κύρωση, της οποίας ούτε ο σκοπός, ούτε το εξυπηρετούμενο δημόσιο συμφέρον, προκύπτουν ρητώς από την αιτιολογική έκθεση, ούτως ώστε να είναι δυνατός ο δικαστικός της έλεγχος στο πλαίσιο της αρχής της αναλογικότητας.

Επίσης, πρέπει να προσδιορισθούν νομοθετικώς τα εγκλήματα που χαρακτηρίζονται ως «οικονομικά» για την εφαρμογή της προτεινόμενης ρύθμισης.

6. Επί του άρθρου 13

Συμφώνως προς την προτεινόμενη παράγραφο 1, «κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί βιβλία και στοιχεία που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία». Επισημαίνεται ότι η προτεινόμενη ρύθμιση δεν ταυτίζεται κατά περιεχόμενο με τα άρθρα 1 παρ. 1 και 2, και 4 παρ. 13 και 14 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (υποπαράγραφος Ε.1. ν. 4093/2012) που ρυθμίζουν συναφή θέματα. Το ίδιο ισχύει και για το ζήτημα του χρόνου διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων, το οποίο ρυθμίζεται στην παράγραφο 2 (πρβλ. άρθρο 9 παρ. 5 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών).

7. Επί του άρθρου 15

Στις προτεινόμενες παραγράφους 1 και 2 ορίζεται ότι η Φορολογική Διοίκηση λαμβάνει γνώση, κατόπιν έγγραφης άδειας του αρμόδιου Εισαγγελέα, πληροφοριών ή εγγράφων που αφορούν υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της ποινικής δικαιοσύνης. Ενόψει της αλλαγής του σκοπού χρήσης των προσωπικών δεδομένων πρέπει να διευκρινισθεί ότι θα ελέγχεται ad hoc η τήρηση της αρχής της αναλογικότητας, δηλαδή το εάν η διαβίβαση των συγκεκριμένων δεδομένων –ως επέμβαση στο δικαίωμα της πληροφορικής αυτοδιάθεσης– είναι πρόσφορη, αναγκαία και εν στενή εννοία αναλογική για την επίτευξη των σκοπών της Φορολογικής Διοίκησης.

Περαιτέρω, στην παράγραφο 5 προβλέπεται ότι τρίτα πρόσωπα που δεσμεύονται από επαγγελματικό απόρρητο παρέχουν πληροφορίες που προστατεύονται από το επαγγελματικό απόρρητο -πλην αυτών που αφορούν οικονομικές συναλλαγές με τον φορολογούμενο- κατόπιν έγγραφης άδειας από τον αρμόδιο εισαγγελέα. Στο μέτρο που η ρύθμιση αφορά και δικηγόρους στο πλαίσιο της υπεράσπισης των εντολών τους σε ποινικές υποθέσεις, η παροχή άλλων πληροφοριών πέραν αυτών που αφορούν οικονομικές

10

συναλλαγές του συνηγόρου υπεράσπισης με τον εντολέα - κατηγορούμενο αντιβαίνει στην ερειδόμενη στον σεβασμό της αξίας του ανθρώπου συνταγματικά προστατευόμενη αρχή της υπεράσπισης.

Επί του ευρύτερου ζητήματος, βλ. σχετικώς και την απόφαση του ΔΕΚ της 26.6.2007 στην υπόθεση C-305/05 (*Ordre des Barreaux francophones et germanophones*), σημείο 28, συμφώνως προς την οποία, εφόσον οι πληροφορίες έχουν σχέση με μια δικαστική διαδικασία, δεν μπορούν να κοινοποιηθούν λόγω ανάγκης προστασίας του δικαιώματος στη δίκαιη δίκη κατά τους όρους του άρθρου 6 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης για την προστασία των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου.

8. Επί του άρθρου 19

Στο προτεινόμενο άρθρο θεσπίζεται η διαδικασία υποβολής τροποποιητικής δήλωσης. Παρατηρείται, εν προκειμένω, ότι από τη διατύπωση της ρύθμισης δεν καθίσταται απολύτως σαφές εάν στην έννοια της τροποποιητικής δήλωσης περιλαμβάνεται και η ανακλητική δήλωση (βλ. άρθρο 61 παρ. 4 ι-σχύοντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος), για την οποία οι ισχύουσες σήμερα διατάξεις θεσπίζουν ειδική προθεσμία και διαδικασία υποβολής και αποδοχής της.

Περαιτέρω, συμφώνως προς την προτεινόμενη παράγραφο 3, «τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση (...)». Παρατηρείται ότι, προκειμένου η προτεινόμενη ρύθμιση να βρίσκεται σε αρμονία με τις αρχές της ασφάλειας δικαίου και της χρηστής διοίκησης, πρέπει να αναδιατυπωθεί, ούτως ώστε δικαίωμα υποβολής τροποποιητικής δήλωσης να παρέχεται στον φορολογούμενο, όχι μέχρι την έκδοση, αλλά μέχρι την επίδοση σε αυτόν εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση.

9. Επί του άρθρου 26

Συμφώνως προς την προτεινόμενη ρύθμιση, «η Φορολογική Διοίκηση επιλέγει τις προς έλεγχο υποθέσεις με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, ή εξαιρετικά με βάση άλλα κριτήρια, τα οποία καθορίζονται με πράξη του Γενικού Γραμματέα, η οποία δεν δημοσιοποιείται». Παρατηρείται ότι από την αιτιολογική έκθεση δεν προκύπτει για ποιον λόγο τα «άλλα κριτήρια» επιλογής υποθέσεων για έλεγχο εξαιρούνται της δημοσίευσης. Συναφώς επισημαίνεται ότι, κατά βασική αρχή, που προκύπτει από το ισχύον και τα προΐσχύσαντα Συντάγματα, κάθε κανονιστική διοικητική πράξη πρέπει να δημοσιεύεται (ΣΤΕ 5085/1987, 2999/1988, 503/2001, 1102/2009). Συνεπώς, το νομοθετικό όργανο δεν μπορεί να αποκλείσει τη δημοσίευση, με οποιονδήποτε τρόπο, ορισμένης κατηγορίας κανονιστικών πράξεων (ΣΤΕ

2411/1981, 4270/1988, ΑΠ 754/1978, ΤοΣ 1979, σελ. 143). Βλ. Σπηλιωτόπουλο, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, τ. 1, 2011, σελ. 171.

10. Επί του άρθρου 27

Στην προτεινόμενη παράγραφο 1 ορίζεται ότι η «Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: (α) της αρχής των αναλογιών, (β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, (γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, (δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών, και (ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής».

Όπως έχει επισημανθεί και στην έκθεση της Επιστημονικής Υπηρεσίας της Βουλής επί των, αντίστοιχου περιεχομένου, ρυθμίσεων του άρθρου 4 του ν. 4038/2012, από τη διατύπωση της προτεινόμενης διάταξης συνάγεται ότι η χρήση των προτεινόμενων «τεχνικών ελέγχου» δεν θα γίνεται μόνο στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι τα τηρούμενα λογιστικά βιβλία δεν απεικονίζουν την πραγματική οικονομική κατάσταση της επιχείρησης, λόγω εξεύρεσης κινητής και ακίνητης περιουσίας που προέρχεται από μη δηλωθέντα εισοδήματα, αλλά οποτεδήποτε θεωρήσει αυτό σκόπιμο η Φορολογική Διοίκηση. Η χρήση, όμως, εναλλακτικών μεθόδων υπολογισμού του φορολογητέου εισοδήματος, οι οποίες ούτε έχουν γενική εφαρμογή επί του συνόλου των φορολογουμένων (όπως, επί παραδείγματι, το σύστημα τεκμηρίων των άρθρων 16 και 17 του ισχύοντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, νυν άρθρα 31 και 32 του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος), αλλά ούτε και εφαρμόζονται μόνο σε περιπτώσεις κατά τις οποίες η φορολογική αρχή αδυνατεί να προσδιορίσει τις φορολογικές υποχρεώσεις του επιτηδευματία βάσει των λογιστικών του βιβλίων λόγω αποδεδειγμένης ανεπάρκειας ή ανακρίβειάς τους, αντίκειται στην αρχή της ισότητας. Και αυτό, διότι η χρησιμοποίηση διαφορετικών βάσεων υπολογισμού του φόρου σε πρόσωπα που, κατά τα λοιπά, υπάγονται στο ίδιο φορολογικό καθεστώς, είναι ανεκτή μόνο εφόσον διαπιστώνεται ότι έχουν υποπέσει σε ουσιαστικές παραβάσεις οι οποίες διαφοροποιούν την κατάστασή τους σε σχέση με τους υπόλοιπους φορολογουμένους και, κατά τούτο, δικαιολογούν την υπαγωγή τους σε διαφορετική και, κατά τεκμήριο, δυσμενέστερη φορολογική μεταχείριση.

Εξ άλλου, η προσφυγή της φορολογικής αρχής σε εναλλακτικές μεθόδους

δους προσδιορισμού του εισοδήματος, όταν ο φορολογούμενος έχει συμμορφωθεί πλήρως προς τη λογιστική και φορολογική νομοθεσία και δεν αμφισβητείται το κύρος των βιβλίων του, αντίκειται και στην αρχή της χρηστής διοίκησης. Αυτό προβλέπεται, εξ άλλου, ρητώς και στο άρθρο 28 του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, συμφώνως προς το οποίο, η προσφυγή σε έμμεσες τεχνικές ελέγχου για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα είναι δυνατή μόνο όταν δεν τηρούνται ή δεν διαφυλάσσονται ή δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση τα προβλεπόμενα βιβλία και στοιχεία.

Πέραν αυτών, η θέσπιση των προτεινόμενων «έμμεσων τεχνικών ελέγχου» αντίκειται και στην αρχή της φορολόγησης βάσει της φοροδοτικής ικανότητας στο μέτρο που: (α) ο προσδιορισμός του ύψους της φορολογικής υποχρέωσης δεν θα συναρτάται πλέον μόνον προς τα ακαθάριστα έσοδα και τα κέρδη του φορολογουμένου, τα οποία και αποτελούν αντικείμενο του ΦΠΑ και του φόρου εισοδήματος, αντιστοίχως, αλλά και προς την «τεχνική ελέγχου» που, κατά την κρίση της, θα εφαρμόζει σε κάθε περίπτωση η ελεγκτική αρχή, και (β) ως κριτήριο φοροδοτικής ικανότητας για την επιβολή φόρου εισοδήματος δεν θα λαμβάνεται το πραγματικό ή, έστω, το τεκμαρτώως προσδιοριζόμενο εισόδημα (και, αντιστοίχως, για τον ΦΠΑ, τα ακαθάριστα έσοδα), αλλά κριτήρια, όπως η «ρευστότητα» ή η «καθαρή θέση» ή «σχέση της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών».

Τέλος, με την παράγραφο 2 παρέχεται νομοθετική εξουσιοδότηση στον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων για τον καθορισμό του ειδικότερου περιεχομένου των ανωτέρω τεχνικών ελέγχου, του τρόπου εφαρμογής τους και κάθε σχετικού θέματος. Στον βαθμό που με τις προτεινόμενες διατάξεις της παραγράφου 1 εισάγεται εναλλακτική βάση υπολογισμού του αντικειμένου του φόρου, υπό την έννοια της θέσπισης συστήματος τεκμαρτού προσδιορισμού των εσόδων και των κερδών των φορολογουμένων, παρατηρείται ότι, ενόψει της γενικότητας και του αφηρημένου χαρακτήρα των ρυθμίσεων, ο ειδικότερος προσδιορισμός του περιεχομένου τους δεν μπορεί να αποτελέσει, κατ' άρθρο 78 παρ. 4 του Συντάγματος, αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης.

11. Επί του άρθρου 32

Με την παράγραφο 3 ορίζεται ότι, «εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει το φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου [ορθώς: φορολογούμενου, και παντού στο κείμενο του Νσχ], οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου». Παρατηρείται ότι το πεδίο εφαρμογής της προτεινόμενης ρύθμισης φαίνεται να τέμνεται με αυτό του (προσωρινού και οριστικού) διορθωτικού προσδιορισμού

του φόρου, κατά το άρθρο 28 του Νσχ. Συνεπώς, για την ταυτότητα του λόγου, πρέπει, και στην περίπτωση αυτή, να αναφερθεί ότι εφαρμόζεται η διαδικασία κλήσης σε ακρόαση του φορολογουμένου που θεσπίζεται στο άρθρο 28 παρ. 1 του Νσχ.

12. Επί του άρθρου 33

Με την προτεινόμενη ρύθμιση ορίζεται ότι, σε «περιπτώσεις που ο φορολογούμενος, παρά την υποχρέωσή του να υποβάλει φορολογική δήλωση σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας, δεν υποβάλει φορολογική δήλωση, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να εκδώσει πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου ορίζοντας τη φορολογητέα ύλη, με βάση κάθε στοιχείο και πληροφορία που έχει στη διάθεσή της. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να εκδίδει απόφαση σχετικά με τον τρόπο προσδιορισμού της κατ' εκτίμηση φορολογητέας ύλης». Παρατηρείται ότι η ως άνω νομοθετική εξουσιοδότηση, ενδεχομένως, προσκρούει στο άρθρο 78 παρ. 4 του Συντάγματος, εφόσον με την απόφαση αυτή προσδιορίζεται εμμέσως το αντικείμενο του φόρου.

13. Επί του άρθρου 36

Κατά την προτεινόμενη παράγραφο 3, «εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του φορολογικού έτους». Επισημαίνεται ότι, συμφώνως προς το άρθρο 55 του Νσχ, «φοροδιαφυγή», για την εφαρμογή του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, υφίσταται, μεταξύ άλλων, σε κάθε περίπτωση υποβολής ανακριβούς δήλωσης (ή μη υποβολής δήλωσης) φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ, λοιπών επιρριπτόμενων, καθώς και παρακρατούμενων φόρων, χωρίς ελάχιστο όριο διαφυγόντος φόρου κάτω από το οποίο δεν στοιχειοθετείται πράξη φοροδιαφυγής. Κατ' αποτέλεσμα, συνεπώς, η εικοσαετής «παραγραφή» του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν θα αποτελεί την εξαίρεση, αλλά τον κανόνα, σε αντίθεση με το ισχύον σήμερα καθεστώς, κατά το οποίο, παρέκταση του χρόνου της πενταετούς «παραγραφής» χωρεί μόνο σε περιπτώσεις μη υποβολής φορολογικής δήλωσης ή διαπίστωσης παραβάσεων που αφορούν την έκδοση ή λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επισημαίνεται, επίσης, ότι η προτεινόμενη παράγραφος 4 χρήζει ακριβέστερης διατύπωσης ως προς το ουσιαστικό της περιεχόμενο.

14. Επί του άρθρου 38

Με το άρθρο 38 εισάγεται «γενική διάταξη κατά της φοροαποφυγής»,

συμφώνως προς την οποία, «κατά τον προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να αγνοεί κάθε τεχνητή ρύθμιση ή σειρά ρυθμίσεων που αποβλέπει σε αποφυγή της φορολόγησης και οδηγεί σε φορολογικό πλεονέκτημα. Οι εν λόγω ρυθμίσεις αντιμετωπίζονται, για φορολογικούς σκοπούς, με βάση τα χαρακτηριστικά της οικονομικής τους υπόστασης». Επισημαίνεται, καταρχάς, ότι η γενικότητα και η ευρύτητα με την οποία είναι διατυπωμένη η προτεινόμενη ρύθμιση, όπως και η ασάφεια των ορισμών που δίδονται στις προτεινόμενες παραγράφους 2 έως 5, είναι προφανές ότι θα προκαλέσουν πλήθος ερμηνευτικών αμφισβητήσεων, κυρίως διότι αφήνουν ευρύτητα περιθώρια άσκησης διακριτικής ευχέρειας στη Φορολογική Διοίκηση. Ειδικώς δε, ως προς την περίπτωση στ' της παραγράφου 3, ερωτάται αν θα έπρεπε να ισχύει το αντίθετο, δηλαδή η «ρύθμιση» να καταλείπει μικρό περιθώριο κέρδους «σε σύγκριση με το ύψος του αναμενόμενου φορολογικού πλεονεκτήματος». Ενόψει των ανωτέρω, ως προς το ζήτημα της εξεύρεσης κριτηρίου για τον προσδιορισμό καταστάσεων που συνιστούν φοροαποφυγή, ερωτάται εάν θα ήταν προτιμότερο να επιλεγεί το κριτήριο της «αμιγώς επίπλαστης κατάστασης» που έχει διαμορφωθεί νομολογιακώς από το Δικαστήριο της Ε.Ε. [βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 12-9-2006 στην υπόθεση C-196/04 (Cadbury Schweppes)]. Περαιτέρω, ως προς το ζήτημα της απόδειξης, σημειώνεται ότι η θέση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής είναι ότι το βάρος της απόδειξης δεν θα πρέπει να φέρει αποκλειστικώς ο φορολογούμενος και ότι θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η γενική ικανότητα συμμόρφωσής του και το είδος και η οργάνωση της συναλλαγής [Ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικώς με την εφαρμογή κανόνων κατά των καταχρήσεων στον τομέα της άμεσης φορολογίας εντός της Ε.Ε. και όσον αφορά τρίτες χώρες, 10-12-2007, COM(2007) 785 τελικό, σελ. 6].

Τέλος, επισημαίνεται η γενικότητα και η ασάφεια της παραγράφου 6 ως προς τον τρόπο διορθωτικού προσδιορισμού των φορολογικών υποχρεώσεων σε περίπτωση διαπίστωσης συνδρομής των προϋποθέσεων της παραγράφου 1 (φοροαποφυγή), όπως επίσης και ότι δεν ρυθμίζεται ρητώς το ζήτημα της επιβολής κυρώσεων, λαμβανομένου υπόψη και ότι η φοροαποφυγή δεν πρέπει, καταρχήν, να εξομοιώνεται με τη φοροδιαφυγή.

15. Επί του άρθρου 39

Προς αποφυγή ερμηνευτικών αμφισβητήσεων, η προτεινόμενη ρύθμιση πρέπει, ενδεχομένως, να αναδιατυπωθεί ως εξής: «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή της, καθώς επίσης και το ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε φόρο είτε δεν υπάγεται

σε φόρο είτε απαλλάσσεται του φόρου σύμφωνα με ειδικές διατάξεις, είτε ότι το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να επιβάλλει φόρο έχει παραγραφεί».

16. Επί του άρθρου 48

Συμφώνως προς την προτεινόμενη ρύθμιση, η οποία ρυθμίζει ζητήματα αναγκαστικής εκτέλεσης για την εισπραξη των φόρων και λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, «η διαδικασία συμψηφισμού που προβλέπεται στο άρθρο 83 του ν.δ.356/1974 περί Κώδικα Εισπράξεως Δημοσίων Εσόδων δεν εφαρμόζεται αναφορικά με τους φόρους και λοιπά έσοδα του Δημοσίου που καλύπτονται από τον Κώδικα». Δεδομένου ότι, κατά το ισχύον δίκαιο, απαιτήσεις κατά του Δημοσίου μπορεί να συμψηφισθούν και με βεβαιωμένα χρέη από φόρους, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 83 του ΚΕ-ΔΕ, παρατηρείται ότι από την αιτιολογική έκθεση δεν προκύπτει ο λόγος αποκλεισμού του δικαιώματος συμψηφισμού απαιτήσεων κατά του Δημοσίου με χρέη από φόρους. Επισημαίνεται, συναφώς, ότι ο ως άνω αποκλεισμός του δικαιώματος συμψηφισμού, ενδεχομένως, δεν βρίσκεται σε αρμονία προς τα άρθρα 4, 5 και 17 του Συντάγματος.

17. Επί του άρθρου 55

Με το προτεινόμενο άρθρο ρυθμίζονται, μεταξύ άλλων, ζητήματα επιβολής προστίμων για παραβάσεις φοροδιαφυγής. Με την παράγραφο 3 προβλέπεται ότι η «επιβολή προστίμων και η σχετική διοικητική διαδικασία σύμφωνα με τον Κώδικα είναι ανεξάρτητες από τυχόν ποινικές κυρώσεις και οποιαδήποτε ποινική διαδικασία προβλέπεται από οποιοδήποτε άλλο νόμο». Επισημαίνεται, συναφώς, ότι πρέπει να προβλεφθεί ρητώς η διατήρηση ή μη σε ισχύ της ρύθμισης του άρθρου 24 παρ. 2 του ν. 2523/1997, συμφώνως προς την οποία, «στις περιπτώσεις του συνολικού για κάθε φορολογία διοικητικού ή δικαστικού συμβιβασμού ή της με άλλο τρόπο ολικής διοικητικής περαίωσης της διαφοράς δεν εφαρμόζονται οι ποινικές διατάξεις» του ν. 2523/1997.

18. Επί του άρθρου 63

Με το προτεινόμενο άρθρο ρυθμίζονται ζητήματα διοικητικής επίλυσης φορολογικών διαφορών, κατ' αναλογία προς τα οριζόμενα στο άρθρο 70B του ισχύοντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.2238/1994). Επί των προτεινόμενων ρυθμίσεων παρατηρούνται τα εξής (βλ. και την Έκθεση της Επιστημονικής Υπηρεσίας της Βουλής επί των, αντίστοιχου περιεχομένου, ρυθμίσεων της υποπαραγράφου Α.5. του ν. 4152/2013):

α) Από τη χρήση του όρου «οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση» συνάγεται ότι η προτεινόμενη διαδικασία δεν θα εφαρμόζεται μόνο επί πράξεων καταλογισμού φόρου κατόπιν διενέργειας ελέγχου, αλλά επί οποιασδήποτε πράξης (έστω και αρνητικής) που εκδίδεται σε βάρος του φορολογουμένου (επί παραδείγματι, επί απόρριψης αιτήματος επιστροφής φόρου ή διενέργειας νέας εκκαθάρισης). Επίσης, δημιουργείται προβληματισμός ως προς το εάν η προτεινόμενη διαδικασία καταλαμβάνει και πράξεις της Φορολογικής Διοίκησης αφορώσες φορολογικά έσοδα που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 2 του Νσχ).

β) Συμφώνως προς τις προτεινόμενες ρυθμίσεις, αρμόδιο όργανο για τη διενέργεια της διαδικασίας επανεξέτασης, καθώς και για τη χορήγηση αίτησης αναστολής εκτέλεσης της αμφισβητούμενης πράξης, είναι η «Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης» της Φορολογικής Διοίκησης. Παρατηρείται ότι τέτοιο όργανο ή υπηρεσία δεν υφίσταται στο Υπουργείο Οικονομικών, ούτε προβλέπεται η σύστασή του δια του υπό συζήτηση Νσχ.

γ) Επισημαίνεται, περαιτέρω, ότι το ευρύ φάσμα και ο πολύ μεγάλος αριθμός των υποθέσεων τις οποίες θα εξετάζει, υποχρεωτικώς (λόγω του ενδικοφανούς χαρακτήρα της σχετικής προσφυγής), η «Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης», εφόσον θα έχει αρμοδιότητα για «οποιαδήποτε πράξη» εκδίδεται από τη Φορολογική Διοίκηση, θα έχει ως πιθανό αποτέλεσμα την απόρριψη των περισσότερων αιτήσεων, χωρίς ουσιαστική εξέτασή τους και, ως εκ τούτου, την επιβάρυνση των Διοικητικών Δικαστηρίων με υποθέσεις που θα μπορούσαν να επιλυθούν σε επίπεδο Φορολογικής Διοίκησης.

Επιπλέον:

δ) Ως προς το ζήτημα της μη υποχρεωτικής κλήσης του φορολογουμένου σε ακρόαση παρατηρείται ότι, χωρίς την παρουσία του φορολογουμένου, όχι μόνο κατά τη διαδικασία εξέτασης του αιτήματός του, αλλά και, κυρίως, κατά τη λήψη της απόφασης, η διαδικασία αποβάλλει τον χαρακτήρα «συμβιβασμού» που έχει ως σήμερα, ο οποίος συνίσταται στην έκδοση νέας πράξης που τροποποιεί την αρχική πράξη επιβολής φόρου με τη συναίνεση και σύμπραξη του φορολογουμένου, με αποτέλεσμα τη μείωση της αποτελεσματικότητάς της ως προς την ταχεία επίλυση των φορολογικών διαφορών.

ε) Ως προς το ζήτημα της δυνατότητας απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής με αιτιολογία συνιστάμενη στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου, ερωτάται τι θα ισχύει για νέα στοιχεία που θα προσκομίζονται, ή πραγματικά περιστατικά των οποίων θα γίνεται επίκληση το πρώτον κατά τη διαδικασία ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης και τα οποία δεν θα έχουν ληφθεί υπόψη κατά τη σύνταξη της πράξης προσδιορισμού φόρου.

στ) Παρατηρείται, επίσης, ότι η νομοθετική εξουσιοδότηση που παρέχεται στον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων με την τελευταία παράγραφο του προτεινόμενου άρθρου είναι ελλιπής σε σχέση με τα ζητήματα που πρέπει να ρυθμισθούν για την εφαρμογή των προτεινόμενων ρυθμίσεων.

Εν όψει των ανωτέρω, οι προτεινόμενες ρυθμίσεις χρήζουν πληρέστερης διατύπωσης.

19. Επί του άρθρου 66

Με την προτεινόμενη παράγραφο 4 παρέχεται η δυνατότητα εφαρμογής των, τυχόν, ευνοϊκότερων ρυθμίσεων του άρθρου 54 του Νσχ ως προς την επιβολή προστίμων και σε εκκρεμείς υποθέσεις. Στο πλαίσιο αυτό, στην παράγραφο 5, ορίζεται ότι: «κατά της πράξης (...) που εκδίδεται στη βάση του ευνοϊκότερου καθεστώτος δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί δικαστικού και διοικητικού συμβιβασμού». Ενδεχομένως, θα πρέπει να εξειδικευθούν οι συγκεκριμένες διατάξεις περί δικαστικού και διοικητικού συμβιβασμού, οι οποίες δεν θα τυγχάνουν εφαρμογής εν προκειμένω.

Περαιτέρω, στην παράγραφο 6 ρυθμίζονται ζητήματα εφαρμογής των ευνοϊκότερων ρυθμίσεων επί υποθέσεων που εκκρεμούν ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων και του ΣτΕ. Παρατηρείται ότι για υποθέσεις που έχουν ήδη συζητηθεί, αλλά κατά τον χρόνο δημοσίευσης του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας δεν έχει δημοσιευθεί η σχετική απόφαση, πρέπει να προβλεφθεί ειδικότερη προθεσμία υπαγωγής στις προτεινόμενες διατάξεις, αρχόμενη από τη δημοσίευση της σχετικής δικαστικής απόφασης.

20. Επί του άρθρου 67

Στο προτεινόμενο άρθρο ορίζεται ότι η έναρξη ισχύος του προτεινόμενου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. Επισημαίνεται η απουσία διατάξεων που να ορίζουν εάν διατηρούνται σε ισχύ ρυθμίσεις άλλων νομοθετημάτων (όπως ενδεικτικώς, του ν. 2362/1995, του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, του π.δ. 16/1989 κ.λπ.) επί ζητημάτων φορολογικής διαδικασίας που δεν ρυθμίζονται από τον προτεινόμενο Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όπως, επίσης, και η τύχη ειδικότερων διαδικαστικών ρυθμίσεων που περιλαμβάνονται σε επί μέρους φορολογικά νομοθετήματα.

21. Επί του άρθρου 68

Με την προτεινόμενη ρύθμιση αντικαθίσταται η περ. ιη' του άρθρου 3 του ν. 3691/2008 και ορίζεται ότι δεν αποτελούν βασικά αδικήματα τα προβλεπόμενα στο άρθρο 18 παρ. 1 περ. α' (μη απόδοση ΦΠΑ μέχρι 3.000 ευρώ) και 19 παρ. 1 πρώτο εδάφιο του ν. 2523/1997 (έκδοση/αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων), ενώ παραμένουν ως βασικά αδικήματα όλες οι πε-

ριπτώσεις του άρθρου 157 του ν. 2960/2001. Δεδομένου ότι τα αδικήματα που εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής του ν. 3691/2008 τιμωρούνται με ποινές κάτω από το όριο που θέτει η περ. κ' του άρθρου 3 του ν. 3691/2008, και ότι στην παρ. 8 του προτεινόμενου άρθρου 68 του Νσχ (τροποποίηση του άρθρου 29 παρ. 5 ν. 3691/2008) προβλέπεται ότι οι τελωνειακές αρχές υποβάλλουν αναφορές στην αρμόδια Αρχή, εφόσον το ποσό των παραβάσεων της τελωνειακής νομοθεσίας υπερβαίνει το ποσό των πενήντα χιλιάδων ευρώ αθροιστικώς, τίθεται το ζήτημα, για την ταυτότητα του νομικού λόγου, της εξαίρεσης από τον κατάλογο των βασικών αδικημάτων και της παρ. 1 περ. α' του άρθρου 157 του ν. 2960/2001.

Αθήνα, 24.7.2013

Οι εισηγητές
Αθανασία Διονυσοπούλου
Ειδική Επιστημονική Συνεργάτις
Δημήτρης Κανελλόπουλος
Προϊστάμενος του Τμήματος Διεθνών και Αμυντικών Μελετών
Γεώργιος Φωτόπουλος
Ειδικοί Επιστημονικοί Συνεργάτες

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