



ΒΟΥΛΗ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΩΝ

ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ

ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ

ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΗΝ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΕΥΤΙΚΗ ΔΙΑΦΑΝΕΙΑ

ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΝΟΜΟΣΧΕΔΙΟΥ

«Ρυθμίσεις για την επανεκκίνηση της οικονομίας»

I. Γενικές Παρατηρήσεις

A. Το υπό συζήτηση και ψήφιση Νοχ, το οποίο κατατέθηκε στη Βουλή των Ελλήνων την 17.3.2015 και χαρακτηρίστηκε ως κατεπείγον από την Κυβέρνηση, αποτελείται, όπως διαμορφώθηκε κατά την κοινή συνεδρίαση των Διαρκών Επιτροπών Οικονομικών Υποθέσεων και Κοινωνικών Υποθέσεων, από 35 άρθρα, διαρθρώνεται δε σε δύο κεφάλαια.

Με τις διατάξεις του πρώτου κεφαλαίου προβλέπεται η καταβολή σε, έως 100 μηνιαίες δόσεις, οφειλών βεβαιωμένων από τη Φορολογική Διοίκηση (συμφώνως προς τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, τον Κώδικα Εισπράξεως Δημοσίων Εσόδων και τον Τελωνειακό Κώδικα) και ληξιπροθέσμων έως και την 1.3.2015, με πλήρη ή μερική απαλλαγή από τις προσαυξήσεις και τους τόκους εκπρόθεσμης καταβολής που τις επιβαρύνουν, αναλόγως του αριθμού των δόσεων που επιλέγει ο οφειλέτης (άρθρο 1). Ορίζεται το επιτόκιο με το οποίο θα επιβαρύνονται οι οφειλές που έχουν υπαχθεί στη ρύθμιση τμηματικής καταβολής (άρθρο 2), η δυνατότητα υπαγωγής στη ρύθμιση βεβαιωμένων οφειλών που τελούν σε αναστολή ή έχουν υπαχθεί σε άλλη ρύθμιση ή διευκόλυνση τμηματικής καταβολής (άρθρο 3), όπως επίσης και οφειλών που δεν είναι βεβαιωμένες (άρθρο 4). Ρυθμίζεται το υποκειμενικό πεδίο

εφαρμογής της ρύθμισης (άρθρο 5), η καταληκτική ημερομηνία υπαγωγής σε πρόγραμμα ρύθμισης (άρθρο 6), η προθεσμία καταβολής της πρώτης δόσης (άρθρο 7), όπως ρυθμίζονται οι περιπτώσεις απώλειας της ρύθμισης (άρθρο 8), ο τρόπος υπολογισμού της απαλλαγής από προσαυξήσεις και τόκους σε περίπτωση εφάπαξ εξόφλησης του συνόλου της οφειλής σε οποιοδήποτε στάδιο της ρύθμισης (άρθρο 9) και οι συνέπειες αλλαγής προγράμματος ρύθμισης (άρθρο 10). Ορίζονται τα ευεργετήματα που παρέχονται στον οφειλέτη που υπάγεται στη ρύθμιση και συμμορφώνεται προς αυτή (άρθρο 11), καθώς και τα δικαιώματα του Δημοσίου (άρθρο 12), ο τρόπος πίστωσης χρηματικών ποσών που παρακρατούνται από τρίτους ή συμψηφίζονται με απαιτήσεις του οφειλέτη ή εισπράττονται στο πλαίσιο αναγκαστικής εκτέλεσης, έναντι οφειλών που έχουν υπαχθεί στη ρύθμιση και έναντι άλλων οφειλών που δεν έχουν υπαχθεί στη ρύθμιση (άρθρο 13), και προβλέπεται ότι, κατά τη διάρκεια της υπαγωγής στη ρύθμιση, αναστέλλεται η παραγραφή των οφειλών (άρθρο 14). Προβλέπεται, υπό προϋποθέσεις, διαγραφή προσαυξήσεων και τόκων, ισόποση με το ποσό βασικής οφειλής που θα καταβληθεί έως και την 27.4.2015 (άρθρο 15), και ορίζεται αρμόδιο όργανο για τη χορήγηση των ρυθμίσεων ο Υπουργός Οικονομικών (άρθρο 16), προς τον οποίον παρέχεται και εξουσιοδότηση για τη ρύθμιση ειδικότερων και λεπτομερειακών θεμάτων (άρθρο 17). Καταργούνται οι ρυθμίσεις του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000) που απαγόρευαν την υπαγωγή οφειλών από ΦΠΑ σε ρύθμιση τμηματικής καταβολής (άρθρο 18), καθώς και τα πρόστιμα εκπρόθεσμης καταβολής των άρθρων 57 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013) και 6 του Κώδικα Εισπράξεως Δημοσίων Εσόδων (ν.δ. 356/1974) (άρθρο 19) και, περαιτέρω, τροποποιούνται οι διατάξεις που αφορούν στο αδίκημα της μη καταβολής ληξιπρόθεσμων χρεών προς το Δημόσιο και τα νπδδ (άρθρο 25 ν. 1882/1990) (άρθρο 20).

Τροποποιούνται διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) ως προς τις προϋποθέσεις και τη διαδικασία έκπτωσης δαπανών που καταβάλλονται προς επιχειρήσεις οι οποίες έχουν φορολογική κατοικία σε μη συνεργάσιμα κράτη ή σε κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, προς εταιρείες «συνδεδεμένες εν τοις πράγμασι», και προς επιχειρήσεις που δεν διαθέτουν στην έδρα τους «ή σε συνδεδεμένη επιχείρηση την απαιτούμενη οργάνωση και υποδομή για τη διενέργεια - κατ' επάγγελμα - ομοειδών συναλλαγών, κατά συνήθεια και επάγγελμα με τη συναλλαγή για την οποία εκδόθηκε το παραστατικό» (άρθρο 21), τροποποιούνται διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ ως προς ζητήματα υποβολής δηλώσεων (άρθρο 22), ορίζεται ότι οι εκθέσεις ελέγχου που έχουν συνταχθεί από το ΣΔΟΕ πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, έχουν την ισχύ έκθεσης ελέγ-

χου του άρθρου 28 παρ. 2 του εν λόγω Κώδικα (άρθρο 25), και ρυθμίζονται ζητήματα δικαστικών συμβιβασμών επί εκκρεμών στα δικαστήρια φορολογικών υποθέσεων (άρθρο 26).

Προβλέπεται η παράταση της ισχύος του πίνακα κατάταξης των υποψηφίων του διαγωνισμού για την πλήρωση κενών θέσεων δόκιμων δικαστικών πληρεξουσίων του ΝΣΚ (άρθρο 23), η κατάργηση της «Παράκτιο Μέτωπο Α.Ε.» και η απορρόφηση της εταιρείας «Εταιρεία Ακινήτων Δημοσίου Α.Ε.» από την εταιρεία «Ταμείο Αξιοποίησης Ιδιωτικής Περιουσίας του Δημοσίου Α.Ε.» (άρθρο 24), και τροποποιούνται ρυθμίσεις του ν. 2971/2001 ως προς ζητήματα καθορισμού της οριογραμμής του αιγιαλού (άρθρο 27).

Με τις διατάξεις του δεύτερου κεφαλαίου προβλέπεται η υπαγωγή οφειλών προς Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης σε ρύθμιση τμηματικής καταβολής, ορίζονται οι προϋποθέσεις υπαγωγής στη ρύθμιση, ο μέγιστος αριθμός δόσεων, το ελάχιστο ποσό κάθε δόσης, τα αρμόδια όργανα για την έκδοση απόφασης υπαγωγής στη ρύθμιση, τα ευεργετήματα σε περίπτωση υπαγωγής και τήρησης της ρύθμισης, οι συνέπειες μη τήρησής της, και άλλα ζητήματα (άρθρο 28). Παρέχεται δυνατότητα επιλογής κατώτερης ασφαλιστικής κατηγορίας σε ασφαλισμένους του Οργανισμού Ασφάλισης Ελευθέρων Επαγγελματιών (άρθρο 29), προβλέπεται η μη εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 1 του α.ν. 86/1967 ως προς ατομικές ασφαλιστικές εισφορές ασφαλισμένων του Οργανισμού Ασφάλισης Ελευθέρων Επαγγελματιών και του Ενιαίου Ταμείου Ανεξάρτητα Απασχολουμένων (άρθρο 30), θεσπίζεται αλληλέγγυα ευθύνη μετόχων ή εταίρων κεφαλαιουχικών εταιρειών για χρέη προς Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης (άρθρο 31), προβλέπεται ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 33 παρ. 3 του ν. 4141/2013 σε όλους τους οργανισμούς και φορείς κοινωνικής ασφάλισης (άρθρο 32), ρυθμίζονται ζητήματα κοινοποίησης ατομικών ειδοποιήσεων που εκδίδονται από το Κέντρο Είσπραξης Ασφαλιστικών Οφειλών (άρθρο 33), καταργείται αναδρομικώς, από της έναρξης ισχύος του, το άρθρο 55 παρ. 4 του ν. 4310/2014 (άρθρο 34) και ορίζεται η έναρξη ισχύος του παρόντος (άρθρο 35).

II. Παρατηρήσεις επί των άρθρων του Νσχ

1. Επί του άρθρου 20

Στο άρθρο 20 του νομοσχεδίου γίνεται αναδιατύπωση του άρθρου 25 παρ. 1 του ν. 1882/1990 και επανακαθορίζονται τα είδη συμπεριφοράς που συνιστούν το έγκλημα της καταβολής χρεών προς το δημόσιο. Στο άρθρο 3 στοιχείο ιη περ. γ' του ν. 3691/2008 που αφορά στη νομιμοποίηση εσόδων από

εγκληματικές δραστηριότητες, αναφέρεται ως εγκληματική δραστηριότητα/βασικό αδίκημα το έγκλημα της μη καταβολής χρεών προς το δημόσιο του άρθρου 25 του ν. 1882/1990, με την εξαίρεση της ισχύουσας παρ. 1 περ. α' του άρθρου 25 ν. 1882/1990, η οποία προβλέπει ποινή φυλάκισης έως ένα έτος, εφόσον το ποσό που δεν καταβλήθηκε, υπερβαίνει τα 5.000 ευρώ.

Η ανωτέρω εξαίρεση εισήχθη, διότι η απειλούμενη ποινή στην ισχύουσα διάταξη της παρ.1 περ. α' του ν. 1882/1990 υπερέβαινε την οριζόμενη γενική ρήτρα στο άρθρο 3 στοιχ. ιθ' ν. 3691/2008, σύμφωνα με την οποία, στις εγκληματικές δραστηριότητες περιλαμβάνεται κάθε έγκλημα που απειλείται με ποινή φυλάκισης άνω των 6 μηνών (βλ. Αιτιολογική Έκθεση στο ν. 4174/2013 σελ. 38). Η προτεινόμενη δια του παρόντος διάταξη της παρ. 1 περ. α' του άρθρου 25 ν. 1882/1990 απειλεί ποινή φυλάκισης τουλάχιστον ενός έτους, αν το ποσό που δεν καταβλήθηκε υπερβαίνει τα 50.000 ευρώ. Συνεπώς, θα ήταν νομοτεχνικώς ορθότερο να διαγραφεί η φράση «της περίπτωσης α της παραγράφου 1» στο στοιχ. ιη' περ. γ' του άρθρου 3 του ν. 3691/2008.

Παρατηρείται, περαιτέρω, ότι, για λόγους νομοτεχνικής αρτιότητας, το προτεινόμενο άρθρο θα πρέπει να αναδιαρθρωθεί σε πέντε παραγράφους.

2. Επί του άρθρου 21

Επισημαίνεται, κατ' αρχάς, ότι στον τίτλο του άρθρου θα πρέπει να αφαιρεθεί το χωρίο «κύρωση με το», διότι ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος δεν νομοθετήθηκε με τη διαδικασία κύρωσης κωδίκων (άρθρο 76 παρ. 6 του Συντάγματος).

Με την προτεινόμενη παράγραφο 1 αντικαθίσταται η περίπτωση ιγ' του άρθρου 23 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος («ΚΦΕ», ν. 4174/2013) και ορίζεται ότι, κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, δεν εκπίπτει:

«ιγ) Το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που εμπίπτει σε μια από τις ακόλουθες περιπτώσεις:

(α) Είναι κατά το χρόνο έκδοσης του παραστατικού ή κατά το χρόνο διενέργειας της συναλλαγής φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο κατά την έννοια του άρθρου 65 του Κ.Φ.Ε.

(β) Είναι κατά το χρόνο έκδοσης του παραστατικού ή κατά το χρόνο διενέργειας της συναλλαγής φορολογικός κάτοικος σε κράτος που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς σύμφωνα με το άρθρο 65 του Κ.Φ.Ε.

(γ) Είναι συνδεδεμένη εν τοις πράγμασι εταιρεία, χωρίς να έχει συμμορφω-

θεί πριν τη διενέργεια της συναλλαγής ή την έκδοση του παραστατικού με τις υποχρεώσεις που επιβάλλονται από τον Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών (άρθρο 21 του ν. 4174/2013).

(δ) Δεν διαθέτει στην έδρα της ή σε συνδεδεμένη επιχείρηση την απαιτούμενη οργάνωση και υποδομή για τη διενέργεια – κατ' επάγγελμα - ομοειδών συναλλαγών, κατά συνήθεια και επάγγελμα με τη συναλλαγή για την οποία εκδόθηκε το παραστατικό.

Για τις περιπτώσεις γ' και δ' ο φορολογούμενος οφείλει, προκειμένου να μην εμπίπτει στην μη έκπτωση της δαπάνης, και πριν τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, να προσκομίσει πλήρη απόδειξη ότι δεν συντρέχουν για τη συγκεκριμένη εταιρεία οι αναφερόμενες συνθήκες.

Για τις περιπτώσεις α', β', γ' και δ', προκειμένου ο φορολογούμενος να μην εμπίπτει στη μη έκπτωση της δαπάνης, θα πρέπει να καταβάλλει παρακρατούμενο φόρο που προκύπτει από τον ισχύον[τα] στην Ελλάδα φορολογικό συντελεστή φόρου εισοδήματος για επιχειρηματική δραστηριότητα επί το συνόλου της εν λόγω δαπάνης.

Εφόσον εντός δωδεκαμήνου από τη συναλλαγή, ο φορολογούμενος, αποδείξει ότι πρόκειται περί συνήθους συναλλαγής σε τρέχουσες τιμές αγοράς, θα επιστρέφεται αζημίως για το Δημόσιο ο παρακρατηθείς φόρος στο φορολογούμενο.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζονται οι διαδικασίες για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης, και ειδικότερα η διαδικασία ελέγχου που προβλέπεται για τις περιπτώσεις γ' και δ' ανωτέρω».

Επί της ανωτέρω προτεινόμενης ρύθμισης παρατηρούνται τα εξής:

α) Με τις προτεινόμενες νέες υποπεριπτώσεις α' και β' της περίπτωσης ιγ' του άρθρου 24 του ΚΦΕ ορίζεται ότι δεν αναγνωρίζονται, κατ' αρχήν, προς έκπτωση δαπάνες που καταβάλλονται προς λήπτη που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή σε κράτος που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, κατά την έννοια του άρθρου 65 του ΚΦΕ.

Ως προς συναλλαγές με επιχειρήσεις εγκατεστημένες σε κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου (ΕΟΧ) με προνομιακό φορολογικό καθεστώς (Βουλγαρία, Ιρλανδία, Κύπρος), η διάταξη ενδεχομένως συνιστά αδικαιολόγητο περιορισμό των ελευθεριών εγκατάστασης, κυκλοφορίας των εμπορευμάτων και παροχής υπηρεσιών, δεδομένου ότι η κατάσταση που ρυθμίζει η προτεινόμενη διάταξη δεν συνιστά αναγκαίως «επίπλαστη κατάσταση», όπως η έννοια αυτή έχει διαμορφωθεί από τη νομολογία του ΔΕΚ [βλ. Αποφάσεις της 12-9-2006 στην υπόθεση C-196/04 (Cadbury Schweppes), της 13-7-2005 στην υπόθεση C-446/03 (Marks & Spencer) και της 16-7-1998 στην υπόθεση C-264/96 (ICI), πρβλ. και έκθεση

της Επιστημονικής Υπηρεσίας της Βουλής επί του άρθρου 11 παρ. 6 του ν. 3842/2010].

β) Στην προτεινόμενη υποπερίπτωση γ' γίνεται αναφορά σε «συνδεδεμένη εν τοις πράγμασι εταιρεία». Παρατηρείται ότι ο ορισμός της έννοιας «συνδεδεμένο πρόσωπο» δίδεται στο άρθρο 2 περ. ζ' του ΚΦΕ, ως εξής:

«κάθε πρόσωπο, το οποίο συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο άλλου προσώπου, το οποίο είναι συγγενικό πρόσωπο ή με το οποίο συνδέεται. Ειδικότερα, τα ακόλουθα πρόσωπα θεωρούνται συνδεδεμένα πρόσωπα:

αα) κάθε πρόσωπο που κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου,

ββ) δύο ή περισσότερα πρόσωπα, εάν κάποιο πρόσωπο κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου,

γγ) κάθε πρόσωπο με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή ασκεί καθοριστική επιρροή ή έχει τη δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής άλλου προσώπου ή σε περίπτωση που και τα δύο πρόσωπα έχουν σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής από τρίτο πρόσωπο».

Δεδομένου ότι η έννοια του «συνδεδεμένου προσώπου», όπως ορίζεται στην ανωτέρω διάταξη, καταλαμβάνει και περιπτώσεις κατά τις οποίες η «σύνδεση» δεν είναι αποτέλεσμα νομικών δεσμών, αλλά πραγματικών καταστάσεων, όπως, λ.χ., η δυνατότητα «άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου» ή «καθοριστικής επιρροής», ο προσδιορισμός «εν τοις πράγμασι» παρίσταται περιττός και πρέπει να διαγραφεί για λόγους ασφάλειας δικαίου.

γ) Επίσης, με την προτεινόμενη υποπερίπτωση γ' φαίνεται να επιβάλλεται συμμόρφωση προς τις προκύπτουσες από το άρθρο 21 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (και όχι Διαδικασιών, όπως εκ παραδρομής αναγράφεται στο κείμενο του νομοσχεδίου) υποχρεώσεις (τήρηση φακέλου τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών), «πριν τη διενέργεια της συναλλαγής ή την έκδοση του παραστατικού».

Επισημαίνεται ότι, κατά την προαναφερθείσα διάταξη του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ο σχετικός φάκελος τεκμηρίωσης των τιμών συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων δεν καταρτίζεται πριν από τη διενέργεια της συναλλαγής, αλλά εντός τεσσάρων μηνών από το τέλος του φορο-

λογικού έτους που αφορά. Συνεπώς, το εδάφιο «χωρίς να έχει συμμορφωθεί πριν τη διενέργεια της συναλλαγής ή την έκδοση του παραστατικού με τις υποχρεώσεις» πρέπει να αντικατασταθεί ως εξής: «και δεν συμμορφώνεται με τις υποχρεώσεις».

δ) Στην προτεινόμενη υποπερίπτωση δ' προβλέπεται ότι οι δαπάνες δεν αναγνωρίζονται, όταν η επιχείρηση «δεν διαθέτει στην έδρα της ή σε συνδεδεμένη επιχείρηση την απαιτούμενη οργάνωση και υποδομή για τη διενέργεια κατ' επάγγελμα ομοειδών συναλλαγών, κατά συνήθεια και επάγγελμα με τη συναλλαγή για την οποία εκδόθηκε το σχετικό παραστατικό». Ως προς τη διατύπωση της διάταξης, η χρήση αόριστων εννοιών, όπως «οργάνωση και υποδομή», «ομοειδών συναλλαγών», «κατά συνήθεια και επάγγελμα», οι οποίες είναι δεκτικές πολλαπλών ερμηνειών, δεν συμβαδίζει με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και είναι προφανές ότι θα προκαλέσει πλήθος ερμηνευτικών αμφισβητήσεων.

Πέραν αυτού, η προτεινόμενη ρύθμιση υποχρεώνει τον φορολογούμενο να «προσκομίσει πλήρη απόδειξη ότι δεν συντρέχουν για τη συγκεκριμένη εταιρεία οι αναφερόμενες συνθήκες». Ως προς το βάρος αυτό απόδειξης παρατηρείται αφενός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται σε απόδειξη αρνητικού γεγονότος και αφετέρου ότι η αναζήτηση από την αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση των ανωτέρω στοιχείων κινείται εκτός των συναλλακτικών ηθών και της επιχειρηματικής πρακτικής.

Τέλος, αν και από τη διατύπωση «δεν διαθέτει στην έδρα της» συνάγεται ότι η ρύθμιση καταλαμβάνει επιχειρήσεις που έχουν την έδρα τους εκτός Ελλάδος, σκόπιμο είναι να προβλεφθεί αυτό ρητώς.

Επί της επιβολής υποχρέωσης παρακράτησης φόρου με βάση τον ισχύοντα στην Ελλάδα φορολογικό συντελεστή φόρου εισοδήματος για επιχειρηματική δραστηριότητα επί της αξίας των ανωτέρω δαπανών, παρατηρούνται τα εξής:

α) Επισημαίνεται, κατ' αρχάς, ότι η χρήση του όρου «παρακράτηση φόρου» δεν είναι εύστοχη διότι, εν προκειμένω, η απόδοση του ως άνω ποσού δεν γίνεται προς κάλυψη αντίστοιχης φορολογικής υποχρέωσης της αντισυμβαλλόμενης επιχείρησης, καθώς στην περίπτωση αυτή δεν θα ετίθετο ζήτημα «αζημίου» επιστροφής του στην επιχείρηση που τον παρακράτησε. Εξ άλλου, το εισόδημα που προκύπτει από την πώληση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, προς ημεδαπές επιχειρήσεις, από αλλοδαπές εταιρείες που δεν διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα (τις οποίες, προφανώς, στοχεύει η ρύθμιση), δεν αποτελεί αντικείμενο του ελληνικού φόρου εισοδήματος, δεδομένου ότι, συμφώνως προς το άρθρο 5 παρ. 1 του ΚΦΕ, δεν θεωρείται εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή, άρα δεν μπορεί να

τεθεί και ζήτημα παρακράτησης φόρου. Στο πλαίσιο αυτό, η ρύθμιση χρήζει αναδιατύπωσης, ούτως ώστε να καταστεί σαφές ότι η ως άνω «παρακράτηση» έχει χαρακτήρα εγγυοδοσίας, η οποία παρέχεται από την καταβάλλουσα τη δαπάνη επιχείρηση προς τη Φορολογική Διοίκηση, έναντι της υποχρέωσής της προς απόδειξη ότι «πρόκειται περί συνήθους συναλλαγής σε τρέχουσες τιμές αγοράς».

β) Επίσης, πρέπει να διευκρινισθεί ότι από την υποχρέωση παρακράτησης θα εξαιρούνται δαπάνες που καταβάλλονται προς ημεδαπές επιχειρήσεις, διότι στην περίπτωση αυτή η παρακράτηση στερείται αντικειμένου, καθόσον η Φορολογική Διοίκηση μπορεί ευχερώς να διαπιστώσει τη συνδρομή των προϋποθέσεων των υποπεριπτώσεων γ' και δ'.

γ) Περαιτέρω, αυτονόητο είναι ότι από την ανωτέρω υποχρέωση εξαιρούνται οι πληρωμές που εμπίπτουν είτε στο πεδίο εφαρμογής σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συνάψει η Ελλάδα είτε στο πεδίο εφαρμογής της Οδηγίας 2003/49/EK.

Ανεξαρτήτως, πάντως, των ανωτέρω, η ως άνω επιβολή «παρακράτησης φόρου» θα μπορούσε, υπό προϋποθέσεις, να θεωρηθεί ότι συνιστά αδικαιολόγητο περιορισμό της ελευθερίας κυκλοφορίας των εμπορευμάτων, της ελευθερίας παροχής υπηρεσιών και της ελευθερίας κίνησης κεφαλαίων.

3. Επί του άρθρου 24

Με την παράγραφο 2 ορίζεται ότι η «Εταιρεία Ακινήτων Δημοσίου Ανώνυμη Εταιρεία» (ΕΤΑΔ Α.Ε.) ... απορροφάται από τον φορέα της επόμενης παραγράφου μετά την ίδρυσή του. Με απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Οικονομίας, Υποδομών, Ναυτιλίας και Τουρισμού ρυθμίζονται τα ειδικότερα θέματα και οι λεπτομέρειες που αφορούν την απορρόφηση αυτή».

Επισημαίνεται, εν προκειμένω, ότι τα ζητήματα για τα οποία παρέχεται η ως άνω νομοθετική εξουσιοδότηση θα έπρεπε προσδιορίζονται, έστω και κατά γενικές κατηγορίες, στην προτεινόμενη διάταξη, ώστε να καταλείπεται στους αρμόδιους υπουργούς η ειδικότερη ρύθμισή τους ή η ρύθμιση θεμάτων με λεπτομερειακό χαρακτήρα.

4. Επί του άρθρου 25

Με την προτεινόμενη περίπτωση 1 ορίζεται ότι «Στις περιπτώσεις που προβλέπονται στην υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2014 από 2.5.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΑΔΑ: ΒΙΦ2Η-Α0Β) και στην περίπτωση 9 του κεφαλαίου "Λοιπά θέματα ελέγχου" της εγκυκλίου, εφόσον μέχρι 30.4.2015 δεν έχει η προβλεπόμενη στα ανωτέρω διαδικασία ολοκληρωθεί και βεβαιωθεί ο αναλογ[ώ]ν φόρος, η διαδικασία ολοκληρώνε-

ται με τα εκδοθέντα, από το Σ.Δ.Ο.Ε. φύλλα ελέγχου».

Κατά την αιτιολογική έκθεση, σκοπός της προτεινόμενης διάταξης είναι, μεταξύ άλλων, η επιτάχυνση της διαδικασίας έκδοσης εκτελεστού τίτλου και βεβαίωσης και είσπραξης, διότι η προβλεπόμενη στην ανωτέρω εγκύκλιο διαδικασία προϋποθέτει την εκ νέου έκδοση εντολής ελέγχου και την εφαρμογή της προβλεπόμενης στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013) διαδικασίας έκδοσης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμου. Επισημαίνεται ότι, για την επίτευξη του ανωτέρω σκοπού, θα ήταν απλούστερο να ανακληθεί ή να τροποποιηθεί η ανωτέρω εγκύκλιος, η οποία, εξ άλλου, δεν έχει κανονιστικό χαρακτήρα.

Επισημαίνεται, επίσης, ότι, κατά κανόνα, δεν επιβάλλονται φόροι βάσει των εκθέσεων φορολογικού ελέγχου του ΣΔΟΕ, αλλά πρόστιμα, όπως επίσης το ότι το ΣΔΟΕ δεν εκδίδει «φύλλα ελέγχου», αλλά συντάσσει εκθέσεις ελέγχου.

Περαιτέρω, με την παράγραφο 3 προβλέπεται ότι «οι εκθέσεις της Ειδικής Γραμματείας του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος ... θεωρούνται για τη Φορολογική Διοίκηση εκθέσεις ελέγχου, κατά την έννοια του δευτέρου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 (Α' 170) "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας", παράγοντας άμεσα την προβλεπόμενη από το ίδιο εδάφιο οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου ή την πράξη επιβολής προστίμου της παραγράφου 2 του άρθρου 62 του ίδιου ως άνω νόμου».

Επισημαίνεται ότι δεν είναι σαφές αν, ως «άμεση παραγωγή» της πράξης προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμου, νοείται η ανάθεση της σχετικής αρμοδιότητας στα όργανα του ΣΔΟΕ ή, απλώς, η υποχρέωση του αρμοδίου οργάνου της Φορολογικής Διοίκησης να προβαίνει αμελλητί στην έκδοση των ανωτέρω πράξεων.

5. Επί του άρθρου 27

Με τις προτεινόμενες διατάξεις τροποποιούνται ρυθμίσεις του ν. 2971/2001 ως προς ζητήματα καθορισμού της οριογραμμής του αιγιαλού.

Επισημαίνεται, κατ' αρχάς, ότι θα ήταν ενδεδειγμένο, από νομοτεχνικής άποψης, να αριθμηθούν ως παράγραφοι οι επί μέρους διατάξεις του άρθρου.

Περαιτέρω, παρατηρείται ότι, με την τέταρτη, κατά σειρά, ρύθμιση, με την οποία αντικαθίσταται η παρ. 8 του άρθρου 4 του ν. 2971/2001, διατηρείται η δυνατότητα επίσπευσης της διαδικασίας καθορισμού οριογραμμής αιγιαλού με πρωτοβουλία του έχοντος έννομο συμφέρον, η οποία προστέθηκε με το άρθρο 11 παρ. 1 του ν. 4281/2014 στο άρθρο 4 του ν. 2971/2001 το οποίο διέπει τη διαδικασία καθορισμού οριογραμμής αιγιαλού αυτεπαγγέλτως από

τα αρμόδια διοικητικά όργανα, ενώ, παράλληλα, παραμένει σε ισχύ η διαδικασία του άρθρου 5 του ν. 2971/2001 που διέπει κατά βάση τη διαδικασία καθορισμού οριογραμμών αιγιαλού και παραλίας μετά από αίτηση των ενδιαφερομένων στις αρμόδιες υπηρεσίες.

Εξ άλλου, με την πέμπτη, κατά σειρά, προτεινόμενη ρύθμιση, με την οποία τροποποιείται η παρ. 1 του άρθρου 7 του ν. 2971/2001, ορίζεται ότι «Μέχρι και τις 31.12.2015 αιτήματα καθορισμού οριογραμμής παραλίας εισάγονται από την Περιφερειακή Διεύθυνση Δημόσιας Περιουσίας στην Επιτροπή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 4 και η σχετική έκθεση συντάσσεται το αργότερο σε έξι μήνες» (εδάφιο τρίτο στην προτεινόμενη νέα παρ. 1 του άρθρου 7 του ν. 2971/2001). Δεδομένου ότι, συμφώνως προς την αιτιολογική έκθεση, «[η] προτεινόμενη ρύθμιση αποβλέπει στην εναρμόνιση της παρούσας διάταξης με τα προβλεπόμενα στην παρ. 8 του άρθρου 4 του ν. 2971/2001, όπως αυτή τροποποιείται με το παρόν νομοσχέδιο, καθώς η χάραξη και της ζώνης παραλίας εξετάζεται ταυτόχρονα με τη χάραξη της ζώνης αιγιαλού στις περιπτώσεις που έχει μεσολαβήσει σχετικό αίτημα ιδιωτών με τον ίδιο τρόπο και έως την παρέλευση της τεθείσας χρονικής περιόδου στις 31.12.2015», θα ήταν, ενδεχομένως, σκόπιμο να διευκρινισθεί ότι αφορά αυτά τα αιτήματα, και να διαφοροποιηθεί από τη διαδικασία του άρθρου 5. Επίσης, θα ήταν χρήσιμο να διευκρινισθεί ότι αυτά τα αιτήματα καθορισμού ζώνης παραλίας υποβάλλονται στην αρμόδια Περιφερειακή Διεύθυνση Δημόσιας Περιουσίας, η οποία τα προωθεί στην Επιτροπή του άρθρου 3.

Τέλος, στην ίδια διάταξη, στο δεύτερο εδάφιο, ερωτάται αν αντί της αναφερόμενης Κτηματικής Υπηρεσίας εννοείται η αρμόδια Περιφερειακή Διεύθυνση Δημόσιας Περιουσίας ως ανωτέρω.

6. Επί του άρθρου 31

Με τις διατάξεις του προτεινόμενου άρθρου ρυθμίζονται ζητήματα αλληλέγγυας ευθύνης μελών διοικητικών συμβουλίων νομικών προσώπων και εταιρών ή μετόχων κεφαλαιουχικών εταιρειών, για την καταβολή ασφαλιστικών εισφορών, προσθέτων τελών, προσαυξήσεων και λοιπών επιβαρύνσεων που οφείλονται από νομικά πρόσωπα προς Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης.

Συμφώνως προς την αιτιολογική έκθεση, η ρύθμιση προτείνεται για να καλυφθεί το κενό που δημιουργήθηκε με την κατάργηση της, αντίστοιχου περιεχομένου, φορολογικής διάταξης του άρθρου 115 του ν.2238/1994, στην οποία παραπέμπει το άρθρο 4 παρ. 4 του ν. 2556/1997. Αναφέρεται, επίσης, ότι «Οι ιδιότητες των διοικούντων που ευθύνονται, καθώς και οι μορφές των νομικών προσώπων καθορίζονται, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Κατά τη διατύπωση της προτεινόμενης διάταξης, αλληλέγγυα και εις ολόκληρον ευθύνη για την καταβολή των κοινωνικοασφαλιστικών εισφορών θα έχουν, μεταξύ άλλων, και οι, κατά το χρόνο διάλυσης του νομικού προσώπου, «μέτοχοι ή εταίροι κεφαλαιουχικών εταιρειών με ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον δέκα (10%) τοις εκατό», όπως επίσης και «κάθε πρόσωπο που υπήρξε μέτοχος ή εταίρος κεφαλαιουχικών εταιρειών με ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον δέκα (10%) τοις εκατό ... για την καταβολή των οφειλόμενων ασφαλιστικών εισφορών, προσθέτων τελών, προσαυξήσεων και λοιπών επιβαρύνσεων, που δημιουργήθηκαν κατά τη χρονική περίοδο της ιδιότητας του μετόχου ή εταίρου». Παρατηρείται ότι η ανωτέρω προτεινόμενη ρύθμιση είναι ευρύτερη της αντίστοιχης του άρθρου 50 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, η οποία, για τα ανωτέρω πρόσωπα, περιορίζει την ευθύνη τους «μέχρι του ποσού των αναληφθέντων κερδών ή απολήψεων σε μετρητά ή σε είδος λόγω της ιδιότητας του μετόχου ή εταίρου κατά τα τρία (3) τελευταία έτη προ της λύσης» του νομικού προσώπου.

Παρατηρείται, εν προκειμένω, ότι η ως άνω θέσπιση ευθύνης σε βάρος μετόχων ή εταίρων κεφαλαιουχικών εταιρειών χωρίς όριο, κυρίως όταν τα ως άνω πρόσωπα δεν κατέχουν την πλειοψηφία των μετοχών ή μεριδίων της εταιρείας και, συνεπώς, δεν δύνανται, καταρχήν, να επηρεάσουν τη συμμόρφωση του νομικού προσώπου προς τις υποχρεώσεις του προς φορείς κοινωνικής ασφάλισης, ανεξαρτήτως της προσφορότητάς της για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού, υπερβαίνει το αναγκαίο μέτρο και, κατά τούτο, δεν παρίσταται συμβατή προς την αρχή της αναλογικότητας.

Εν όψει των ανωτέρω, σκόπιμο είναι να ρυθμισθούν κατά παραπομπή στην αντίστοιχη διάταξη που ισχύει για φορολογικές οφειλές (άρθρο 50 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας) τα ζητήματα της αλληλέγγυας ευθύνης των διοικούντων νομικά πρόσωπα και των εταίρων αυτών για οφειλές προς τους φορείς κοινωνικής ασφάλισης, με αντίστοιχη τροποποίηση του άρθρου 4 παρ. 4 του ν. 2556/1997, όπως, εξ άλλου, ίσχυε μέχρι και την 31.12.2013, οπότε έπαυσε η ισχύς του άρθρου 115 του ν.2238/1994.

7. Επί του άρθρου 33

Με το προτεινόμενο άρθρο ορίζεται ότι «ατομική ειδοποίηση που εκδίδεται από το Κέντρο Είσπραξης Ασφαλιστικών Οφειλών (Κ.Ε.Α.Ο.) προς τους οφειλέτες του και αποστέλλεται με συστημένη επιστολή, κατά τα οριζόμενα στη Φ.80000/οικ.25379/312/29.8.2013 απόφαση Υπουργού Εργασίας, Κοινωνικής Ασφάλισης και Πρόνοιας, θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής της, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη βρίσκεται στην Ελλάδα. Σε

περίπτωση που η ταχυδρομική διεύθυνση είναι εκτός Ελλάδας, η ατομική ειδοποίηση θεωρείται ότι έχει κοινοποιηθεί νομίμως μετά την παρέλευση τριάντα (30) ημερών από την ημέρα αποστολής της. Σε περίπτωση που η επιστολή δεν παραδοθεί και δεν κοινοποιηθεί στον οφειλέτη ή στον εκπρόσωπό του για οποιονδήποτε λόγο, το Κ.Ε.Α.Ο. ζητά από την ταχυδρομική υπηρεσία την επιστροφή αυτής με συνοδευτικό κείμενο, στο οποίο περιλαμβάνονται οι ακόλουθες πληροφορίες: α) η ημερομηνία, κατά την οποία η συστημένη επιστολή προσκομίσθηκε και παρουσιάστηκε στην ως άνω διεύθυνση και β) ο λόγος για τη μη κοινοποίηση ή τη μη βεβαίωση της κοινοποίησης. Το Κ.Ε.Α.Ο. μεριμνά, προκειμένου αντίγραφο της συστημένης επιστολής να βρίσκεται στη διάθεση της αρμόδιας υπηρεσίας του και να μπορεί αυτή να παραδοθεί στον οφειλέτη ή τον εκπρόσωπό του οποιαδήποτε στιγμή και αδαπάνως».

Ως προς τη ρύθμιση, συμφώνως προς την οποία, η δια συστημένης επιστολής αποσταλείσα ειδοποίηση «θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί» μετά την παρέλευση 15 ή 30 ημερών από την ημέρα αποστολής της, αναλόγως της κατοικίας του παραλήπτη, παρατηρείται κατ' αρχάς ότι η γνώση των διοικητικών εγγράφων και πράξεων, ιδίως όταν δι' αυτών επιβάλλονται στους διοικουμένους δυσμενή μέτρα, αποτελεί αναγκαία, προηγούμενη, προϋπόθεση για την άσκηση από αυτούς του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας από τα Δικαστήρια, το οποίο αποτελεί θεμελιώδες συνταγματικό δικαίωμα (άρθρο 20 παρ.1 του Συντάγματος) κατοχυρωμένο και στην 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), επιτρεπτός 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, συ-

νεκδικασθείσες 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, κατά το μέτρο που μπορεί να συνεπάγεται τον νομοθετικό αποκλεισμό της δικαστικής προστασίας, δεν φαίνεται να τελεί σε αρμονία με τις ανωτέρω αρχές (βλ., συναφώς, και την έκθεση της Επιστημονικής Υπηρεσίας της Βουλής επί της, αντιστοίχου περιεχομένου, ρύθμισης του άρθρου 5 του ν. 4174/2013).

Αθήνα, 19.3.2015

Οι εισηγητές

Αθανασία Διονυσοπούλου
Επιστημονική Συνεργάτις
Γεωργία Μακροπούλου
Γεώργιος Φωτόπουλος
Ειδικοί Επιστημονικοί Συνεργάτες

Ο Προϊστάμενος του Α' Τμήματος
Νομοτεχνικής Επεξεργασίας
Ξενοφών Παπαρηγόπουλος
Αν. 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