



ΒΟΥΛΗ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΩΝ

ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ**ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΗΝ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΕΥΤΙΚΗ ΔΙΑΦΑΝΕΙΑ****ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΝΟΜΟΣΧΕΔΙΟΥ*****«Μέτρα για τον περιορισμό της φοροδιαφυγής»*****I. Γενικές Παρατηρήσεις**

A. Το φερόμενο προς συζήτηση και ψήφιση νομοσχέδιο, όπως το επεξεργάστηκε η Διαρκής Επιτροπή Οικονομικών Υποθέσεων, αποτελείται από έξι Μέρη (Α΄-ΣΤ΄) και πενήντα τρία (53) άρθρα, συμπεριλαμβανομένου του ακροτελεύτιου άρθρου, που ορίζει τον χρόνο έναρξης ισχύος του νόμου.

Στο Μέρος Α΄ (άρθρα 1-2) καθορίζεται ο σκοπός (άρθρο 1) και το αντικείμενο (άρθρο 2) του νόμου, που αφορά την τροποποίηση υφιστάμενων και την εισαγωγή νέων διατάξεων στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, στον Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, στον Εθνικό Τελωνειακό Κώδικα και σε άλλα φορολογικά νομοθετήματα.

Το Μέρος Β΄ (άρθρα 3-26), υπό τον τίτλο «Διατάξεις για τον Περιορισμό της Φοροδιαφυγής και της Λαθρεμπορίας», διαρθρώνεται σε τέσσερα κεφάλαια. Με το Κεφάλαιο Α΄ (άρθρα 3-11) τίθενται διατάξεις για τη διεύρυνση της χρήσης ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής και, συγκεκριμένα, καθίσταται υποχρεωτική η εξόφληση του τιμήματος αγοράς ακινήτων με τραπεζικά μέσα πληρωμής (άρθρο 3), ορίζονται οι συνέπειες της ηλεκτρονικής διαβίβασης δεδομένων προς την Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων

Εσόδων (ΑΑΔΕ) (άρθρο 4), τίθενται υποχρεώσεις τήρησης αρχείων πληρωμών από τους παρόχους υπηρεσιών πληρωμών, προς ενσωμάτωση της Οδηγίας (ΕΕ) 2020/284 του Συμβουλίου (άρθρο 5), τροποποιούνται οι διατάξεις που αφορούν την επιβολή προστίμων για παραβάσεις ΦΠΑ και εξόφλησης λιανικών συναλλαγών με χρήση μετρητών άνω του προβλεπόμενου ορί-

ου (άρθρο 6), και για παραβάσεις έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης από Φορολογικό Ηλεκτρονικό Μηχανισμό (άρθρο 7), θεσπίζονται κυρώσεις για παραβάσεις της υποχρέωσης προς ηλεκτρονική διαβίβαση δεδομένων στην ΑΑΔΕ (άρθρο 8) και για παραβάσεις των υποχρεώσεων που τίθενται με το άρθρο 5 του νομοσχεδίου (άρθρο 9), ρυθμίζονται ζητήματα καταστροφής αχρησιμοποίητων αποθεμάτων εντύπων παραβόλων (άρθρο 10) και παρατείνεται η ισχύς των κινήτρων ηλεκτρονικής τιμολόγησης μέσω παρόχου ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων (άρθρο 11). Με το Κεφάλαιο Β' (άρθρα 12-20) τίθενται διατάξεις για τη φορολόγηση των φυσικών προσώπων που αποκοτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και, συγκεκριμένα, μειώνεται το τέλος επιτηδεύματος (άρθρο 12), τροποποιούνται οι διατάξεις για τη μεταφορά ζημιών από επιχειρηματική δραστηριότητα (άρθρο 13), επεκτείνονται οι περιπτώσεις χρήσης έμμεσων τεχνικών φορολογικού ελέγχου (άρθρο 14), θεσπίζεται ελάχιστο τεκμαρτό εισόδημα για τα πρόσωπα που ασκούν ατομική επιχείρηση (άρθρο 15), ορίζονται τα εισοδήματα που το μειώνουν (άρθρο 16), καθώς και άλλες περιπτώσεις μείωσής του (άρθρα 17 και 18), προβλέπεται ότι η ρύθμιση για το ελάχιστο τεκμαρτό εισόδημα εφαρμόζεται και σε περίπτωση φυσικών προσώπων που έπαυσαν την ατομική τους επιχείρηση και δραστηριοποιούνται μέσω μονοπρόσωπης εταιρείας (άρθρο 19), και τίθεται μεταβατική διάταξη για την προκαταβολή φόρου σε περίπτωση τεκμαρτού προσδιορισμού του εισοδήματος βάσει των νέων διατάξεων (άρθρο 20). Με το Κεφάλαιο Γ' (άρθρα 21-23) θεσπίζονται ρυθμίσεις για τη λαθρεμπορία ενεργειακών προϊόντων και, συγκεκριμένα, τίθενται στα νομικά πρόσωπα που διαθέτουν και διακινούν ενεργειακά προϊόντα υποχρεώσεις εφαρμογής μέτρων δέουσας επιμέλειας ως προς τα πρατήρια καυσίμων (άρθρο 21), και τροποποιούνται διατάξεις σχετικές με την επιβολή κυρώσεων σε πρατήρια καυσίμων (άρθρο 22) και με τον έλεγχο των συστημάτων εισροών - εκροών (άρθρο 23). Τέλος, με το Κεφάλαιο Δ' (άρθρα 24-26) τίθενται διατάξεις για τον έλεγχο εφαρμογής της τελωνειακής και φορολογικής νομοθεσίας και, συγκεκριμένα, ορίζεται ότι, για τη διαπίστωση παραβάσεων της τελωνειακής νομοθεσίας, δύναται να εγκαθίστανται και να λειτουργούν συστήματα επιτήρησης με δυνατότητα λήψης και καταγραφής ήχου και εικόνας σε χώρους που διενεργούνται τελωνειακές εργασίες ή που υπόκεινται σε τελωνειακή επιτήρηση (άρθρο 24) και ότι οι ελεγκτικές ενέργειες των οργάνων της Φορολογικής Διοίκησης εκτός των εγκαταστάσεων της υπηρεσίας τους, περιλαμβανομένων και των επιτόπιων ελέγχων, καθώς και οι συναλλαγές τους με φορολογουμένους, μπορούν να καταγράφονται με τη χρήση συστημάτων λήψης ή καταγραφής ήχου και εικόνας (άρθρο 25), και θεσπίζεται χρηματική επιβράβευση για τα πρόσωπα που προβαίνουν σε επώ-

νυμες καταγγελίες που αφορούν σε στοιχεία λιανικής πώλησης μέσω της εφαρμογής σάρωσης «QR code appodixi» της ΑΑΔΕ (άρθρο 26).

Το Μέρος Γ' (άρθρα 27-36), υπό τον τίτλο «Διατάξεις για τη Φορολόγηση Εισοδήματος από Ακίνητα», διαρθρώνεται σε τέσσερα κεφάλαια. Με το Κεφάλαιο Α' (άρθρα 27-29) τίθενται διατάξεις για τη φορολόγηση της βραχυχρόνιας μίσθωσης ακινήτων και, συγκεκριμένα, ορίζεται ότι, εφόσον το εισόδημα από βραχυχρόνια μίσθωση ακινήτων προέρχεται από περισσότερα των δύο ακίνητα, φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (άρθρο 27), καταργείται η απαλλαγή από ΦΠΑ των εσόδων από βραχυχρόνια μίσθωση ακινήτων και επιβάλλεται τέλος παρεπιδημούντων (άρθρο 28), και ορίζεται ότι υπάγεται σε ΦΠΑ η εκμίσθωση ακινήτων για βραχυχρόνια διαμονή, αν ο εκμισθωτής διαθέτει τουλάχιστον τρία ακίνητα για βραχυχρόνια διαμονή (άρθρο 29). Με το Κεφάλαιο Β' (άρθρα 30-36) τίθενται διατάξεις για τη φορολόγηση των ακινήτων και, συγκεκριμένα, ο φόρος διαμονής σε ξενοδοχεία, ενοικιαζόμενα δωμάτια και λοιπά καταλύματα αντικαθίσταται από το «τέλος ανθεκτικότητας στην κλιματική κρίση» (άρθρο 30), τροποποιούνται ρυθμίσεις για την έκπτωση δαπανών ανακαίνισης κτηρίων από τον φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων (άρθρο 31), ρυθμίζονται ζητήματα επιστροφής καταβληθέντος φόρου μεταβίβασης ακινήτων σε περίπτωση ματαίωσης του συμβολαίου (άρθρο 32), ορίζεται ότι τα ποσά που παρακρατούνται από τον συμβολαιογράφο υπέρ του Δημοσίου και του Ηλεκτρονικού Εθνικού Φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης κατατίθενται σε ειδικό ακατάσχετο επαγγελματικό τραπεζικό λογαριασμό του συμβολαιογράφου (άρθρο 33), ορίζεται ότι στο Υπουργείο Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών συνιστάται και τηρείται σε ηλεκτρονική μορφή βάση δεδομένων στοιχείων ακινήτων και αξιών (άρθρο 34), καθώς και «Ολοκληρωμένο Γεωπληροφοριακό Σύστημα Μαζικής Εκτίμησης Αξίας Ακινήτων» (άρθρο 35), και τίθενται σχετικές εξουσιοδοτικές διατάξεις (άρθρο 36).

Με το Μέρος Δ' (άρθρα 37-44), υπό τον τίτλο «Απλοποίηση Διαδικασιών για τα Ειδικά Καθεστώτα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας - Τροποποίηση Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας», ρυθμίζονται ζητήματα που αφορούν την επίδοση εγγράφων που εκδίδονται στο πλαίσιο των ειδικών καθεστώτων των άρθρων 47β, 47γ και 47δ του Κώδικα ΦΠΑ (άρθρο 37), τη μη απόδοση Αριθμού Φορολογικού Μητρώου σε πρόσωπα που εγγράφονται στα ανωτέρω ειδικά καθεστώτα ΦΠΑ (άρθρο 38), τη διαδικασία άμεσου προσδιορισμού του φόρου στο πλαίσιο των ως άνω ειδικών καθεστώτων (άρθρο 39), τη σειρά εξόφλησης των οφειλών (άρθρο 40), τους εκτελεστούς τίτλους (άρθρο 41) και τους τόκους εκπρόθεσμης καταβολής (άρθρο 42) που προκύπτουν κατά την εφαρμογή των ανωτέρω ειδικών καθεστώτων, καθώς και τα πρόστιμα

που επιβάλλονται σχετικά (άρθρο 43) και την αποσβεστική προθεσμία επιβολής τους (άρθρο 44).

Με το Μέρος Ε΄ (άρθρα 45-52), υπό τον τίτλο «Ειδικότερες Φορολογικές Διατάξεις», ρυθμίζονται ζητήματα που αφορούν στον ειδικό φόρο κατανάλωσης σε ηλεκτρικά θερμαινόμενα προϊόντα χωρίς καπνό (άρθρο 45), στη διαδικασία μεταβολής φορολογικής κατοικίας (άρθρο 46), στην υποβολή χωριστής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος από εγγάμους (άρθρο 47), στη διάρκεια λειτουργίας και σε λοιπά θέματα οργάνωσης της Επιτροπής Εξώδικης Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών του άρθρου 16 του ν. 4714/2020 (άρθρο 48), στη μείωση του συντελεστή του φόρου στη συγκέντρωση κεφαλαίων (άρθρο 49), στη μείωση του συντελεστή του φόρου πώλησης μετοχών εισηγμένων σε ρυθμιζόμενη αγορά ή πολυμερή μηχανισμό διαπραγμάτευσης (άρθρο 50), την προθεσμία για την υποβολή δήλωσης και την καταβολή του τέλους παρεπιδημούντων (άρθρο 51), και την επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων (άρθρο 52).

Τέλος, με το Μέρος ΣΤ΄ (άρθρο 53) ορίζεται η έναρξη ισχύος του νόμου.

Β. Παρατηρείται ότι ο τίτλος του νομοσχεδίου αναφέρεται σε μέτρα για τον περιορισμό της φοροδιαφυγής, ενώ το νομοσχέδιο περιλαμβάνει και ρυθμίσεις που δεν άπτονται του περιορισμού της φοροδιαφυγής.

II. Παρατηρήσεις επί των άρθρων

1. Επί του άρθρου 3

Α. Με την παράγραφο 1, διά της οποίας προστίθεται παράγραφος 8 στο άρθρο 20 του ν. 3842/2010, καθίσταται υποχρεωτική η εξόφληση του τιμήματος αγοράς ακινήτων με τραπεζικά μέσα πληρωμής και, μεταξύ άλλων, ορίζεται ότι συμβολαιογραφική πράξη μεταβίβασης ακινήτων με επαχθή αιτία ή προσύμφωνο ή εξοφλητική πράξη όπου «καταγράφεται προκαταβολή ή μερική ή ολική εξόφληση του τιμήματος με μετρητά ή στ[α] οποί[α] δεν καταγράφεται η εξόφληση του τιμήματος με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, είναι αυτοδικαίως άκυρ[α], απαγορεύεται να μεταγραφ[ούν] στα οικεία βιβλία και δεν παράγ[ουν] κανένα έννομο αποτέλεσμα έναντι των συμβαλλ[ο]μ[έ]νων, του Δημοσίου και οποιουδήποτε τρίτου».

Ανεξαρτήτως του ζητήματος αν η θεσπιζόμενη κύρωση της έναντι όλων ακυρότητας του συμβολαίου είναι συμβατή προς την αρχή της αναλογικότητας, επισημαίνεται ότι, επί της παρόμοιου περιεχομένου διάταξης του άρθρου 8 παρ. 16 του ν. 1882/1990, η οποία ορίζει ότι «[σ]υμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οποιανδήποτε συναλλαγή θεωρούνται μέσα σε δέκα (10) ημέρες από της ημερομηνίας καταρτίσεως

και υπογραφής από την αρμόδια ΔΟΥ, άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα», έχει παγίως κριθεί, τόσο από τον ΑΠ όσο και από το ΣτΕ, ότι η ως άνω θεσπιζόμενη δυσμενής συνέπεια ισχύει μόνον έναντι της φορολογικής Αρχής, χωρίς η ακυρότητα να επεκτείνεται μεταξύ των συμβαλλομένων (ΑΠ 735, 761, 1698/2001, 90/2005, 1405/2008, 80/2010, ΣτΕ 280/2009, 4326/2014, 1679/2017).

Περαιτέρω, παρατηρείται ότι η προτεινόμενη ρύθμιση δεν φαίνεται να αποκλείει τη δυνατότητα σύνταξης συμβολαιογραφικής πράξης πώλησης ακινήτου με πίστωση του τιμήματος και, εν συνεχεία, μετά τη μεταγραφή του, τη μερική ή ολική εξόφληση του τιμήματος με μη τραπεζικό μέσο πληρωμής και τη σύνταξη εξοφλητικής πράξης με ιδιωτικό έγγραφο.

Β. Επί των παραγράφων 2 και 3, παρατηρείται ότι η αναφορά στον «ν. 1521/1950» πρέπει να αντικατασταθεί από αναφορά στον «α.ν. 1521/1950», καθώς και ότι η αναφορά σε «μεταγραφοφύλακα» και «Οικονομικό Έφορο» πρέπει να αντικατασταθεί από αναφορά στα κατά περίπτωση αρμόδια όργανα του Κτηματολογίου και της Φορολογικής Διοίκησης.

2. Επί του άρθρου 4

Με την προτεινόμενη διάταξη τροποποιείται το άρθρο 15Α του, κυρωθέντος διά του ν. 4987/2022, Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ») και ορίζονται οι συνέπειες της (μη) ηλεκτρονικής διαβίβασης δεδομένων προς την ΑΑΔΕ μέσω του συστήματος «myDATA». Μεταξύ άλλων, προβλέπεται ότι «[ε]κπτώσεις φόρων και δαπάνες προς έκπτωση δεν λαμβάνονται υπόψη, αν τα παραστατικά στα οποία στηρίζονται δεν έχουν διαβιβασθεί ηλεκτρονικά στην ΑΑΔΕ».

Δεδομένου ότι στις περιπτώσεις αυτές, την ευθύνη για τη διαβίβαση των παραστατικών, καταρχήν, δεν την έχουν τα πρόσωπα που εκπίπτουν τους φόρους ή τις δαπάνες, αλλά οι αντισυμβαλλόμενοί τους, παρατηρείται ότι η ως άνω θεσπιζόμενη κύρωση της μη έκπτωσης των φόρων ή των δαπανών δεν παρίσταται συμβατή προς την αρχή της αναλογικότητας, καθ' ο μέτρο θεσπίζει κύρωση σε βάρος προσώπου για πράξη ή παράλειψη που δεν εντάσσεται στη σφαίρα ευθύνης του.

3. Επί του άρθρου 5

Με την προτεινόμενη διάταξη προστίθεται νέο άρθρο 15Δ στον ΚΦΔ, προς ενσωμάτωση της Οδηγίας (ΕΕ) 2020/284 του Συμβουλίου της 18ης Φεβρουαρίου 2020 για την τροποποίηση της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ όσον αφορά τη θέσπιση ορισμένων απαιτήσεων για τους παρόχους υπηρεσιών πληρωμών.

Προς αποφυγή μη αναγκαίων επαναλήψεων νομοθετικών ορισμών, η περίπτωση α' της παραγράφου 1 του νέου άρθρου 15Δ του ΚΦΔ θα μπορούσε να αναδιατυπωθεί ως εξής: «α) «πάροχος υπηρεσιών πληρωμών», οποιοσδήποτε πάροχος υπηρεσιών πληρωμών των περ. α) έως δ) της παρ. 2 του άρθρου 1 του ν. 4537/2018 (Α' 84), καθώς και τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα τα οποία τυγχάνουν εξαιρέσεως από ορισμένες υποχρεώσεις της Οδηγίας (ΕΕ) 2015/2366 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 25ης Νοεμβρίου 2015 (L 337), σύμφωνα με το άρθρο 32 αυτής» (βλ. σχετ. και ε-σωτ. άρθρο 243α περ. 1 του άρθρου 1 της υπό ενσωμάτωση Οδηγίας).

4. Επί του άρθρου 6

Με την προτεινόμενη ρύθμιση τροποποιείται το άρθρο 54 του ΚΦΔ και, μεταξύ άλλων, ορίζεται ότι, σε περίπτωση εξόφλησης, με μετρητά, φορολογικών στοιχείων αξίας άνω των 500,00 ευρώ για πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών προς ιδιώτες, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της καταβληθείσας με μετρητά αξίας.

Παρατηρείται ότι η κύρωση της επιβολής προστίμου ίσου με το διπλάσιο της αξίας της παράβασης (αξίας του τιμολογίου που εξοφλήθηκε με μετρητά), συγκρινόμενη και με το λοιπό πλαίσιο επιβολής κυρώσεων για μη σύννομη έκδοση φορολογικών στοιχείων δεν φαίνεται να βρίσκεται σε αρμονία προς την αρχή της αναλογικότητας (πρβλ. και το άρθρο 3 παρ. 3 του νομοσχεδίου διά του οποίου, για τη συναφή παράβαση της εξόφλησης με μετρητά συμβολαίου αγοράς ακινήτου, επιβάλλεται πρόστιμο ανερχόμενο σε μόνο 10% του τιμήματος που δεν καταβλήθηκε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής). Συναφώς, ερωτάται αν θα έπρεπε να τεθεί ανώτατο όριο στο ύψος του επιβαλλόμενου προστίμου.

Περαιτέρω, από τη διατύπωση της διάταξης δεν είναι απολύτως σαφές αν το πρόστιμο θα επιβάλλεται μόνο σε βάρος του εκδότη του φορολογικού στοιχείου ή και του ιδιώτη, λήπτη αυτού, δεδομένου, αφενός, ότι στην προκείμενη περίπτωση η παράβαση καταρχήν διαπράττεται από τον λήπτη, και, αφετέρου, ότι το άρθρο 20 παρ. 3 του ν. 3842/2010 δεν αναφέρεται σε απαγόρευση αποδοχής μετρητών από τους εκδότες φορολογικών στοιχείων αξίας άνω των 500,00 ευρώ, αλλά σε απαγόρευση εξόφλησης των στοιχείων αυτών με μετρητά από τους ιδιώτες, λήπτες τους.

Εξ άλλου, από τη διατύπωση της διάταξης συνάγεται ότι το πρόστιμο θα επιβάλλεται μόνο στην περίπτωση σύννομης έκδοσης φορολογικού στοιχείου και μη νόμιμης εξόφλησής του. Αντίθετα, σε περίπτωση μη σύννομης έκδοσής του, ανεξαρτήτως του τρόπου εξόφλησης της σχετικής συναλλαγής, δεν θα επιβάλλεται το πρόστιμο της περίπτωσης αυτής, αλλά αυτό των άρθρων 54 παρ. 2 περ. η' και 58Α του ΚΦΔ, κατά περίπτωση.

5. Επί του άρθρου 8

Με την προτεινόμενη διάταξη προστίθεται νέο άρθρο 54ΙΓ στον ΚΦΔ και θεσπίζονται κυρώσεις (πρόστιμα) για παραβάσεις μη διαβίβασης ή μη εμπρόθεσμης ή πλημμελούς ηλεκτρονικής διαβίβασης δεδομένων προς την ΑΑΔΕ μέσω του συστήματος «myDATA», ορίζεται δε, μεταξύ άλλων, ότι, σε περίπτωση εκπρόθεσμης διαβίβασης παραστατικών εσόδων, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το 50% του προστίμου που προβλέπεται σε περίπτωση μη διαβίβασης, ήτοι 5% της καθαρής αξίας κάθε εκπροθέσμως διαβιβασθέντος στοιχείου. Λαμβανομένου υπόψη ότι η εν λόγω παράβαση είναι αμιγώς διαδικαστική και δεν συνιστά φοροδιαφυγή, καθώς τα σχετικά στοιχεία έχουν εκδοθεί και (έστω και εκπροθέσμως) διαβιβάσθει στη Φορολογική Διοίκηση, επισημαίνεται ότι η επιβολή αναλογικού προστίμου (ποσοστού της αξίας του φορολογικού στοιχείου) δεν παρίσταται συμβατή προς την αρχή της αναλογικότητας.

Περαιτέρω, υπό το φως της ίδιας ως άνω αρχής, το αναλογικό πρόστιμο της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1, το οποίο αφορά τη διαβίβαση φορολογικού στοιχείου εσόδου με αξία μικρότερη της πραγματικής, πρέπει να επιβάλλεται, όχι επί της συνολικής αξίας του στοιχείου, αλλά επί της διαφοράς μεταξύ της αξίας που διαβιβάσθηκε και της αξίας που αναγράφεται στο στοιχείο.

6. Επί του άρθρου 12

Με την προτεινόμενη ρύθμιση τροποποιείται το άρθρο 31 παρ. 1 του ν. 3986/2011, διά του οποίου επιβάλλεται ετήσιο τέλος επιτηδεύματος.

Παρατηρείται ότι οι όροι «βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.», «επιτηδευματίες» και «ελευθέριο επάγγελμα» πρέπει να αντικατασταθούν από την αντίστοιχη ορολογία του ν. 4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, καθώς και του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013, «ΚΦΕ»).

Περαιτέρω, η παραπομπή στην «παράγραφο 4 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994)» πρέπει να αντικατασταθεί από παραπομπή στην αντίστοιχη ρύθμιση του ισχύοντος ΚΦΕ.

7. Επί του άρθρου 14

Με την προτεινόμενη διάταξη τροποποιείται το άρθρο 28 του ΚΦΕ και προστίθενται νέες περιπτώσεις, η συνδρομή των οποίων επιτρέπει στη Φορολογική Διοίκηση να προσφεύγει σε έμμεσες μεθόδους ελέγχου, ενώ την απαρίθμηση των περιπτώσεων στο άρθρο 28 καθιστά, πλέον, ενδεικτική η προσθήκη του όρου «ιδίως». Συγκεκριμένα, ενώ μέχρι σήμερα η εφαρμογή

έμμεσων τεχνικών ελέγχου επιτρέπεται μόνο όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται και τα φορολογικά στοιχεία δεν συντάσσονται σύμφωνα με την οικεία νομοθεσία, δηλαδή επί διαπίστωσης ουσιαστικών παραβάσεων της λογιστικής ή φορολογικής νομοθεσίας, καθώς και, αυτονοήτως, όταν αυτά δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση, με τις νέες ρυθμίσεις η εφαρμογή τους επιτρέπεται, ανεξαρτήτως της διαπίστωσης ουσιαστικών παραβάσεων της λογιστικής ή φορολογικής νομοθεσίας, και όταν (α) «υπάρχει σημαντική αναντιστοιχία μεταξύ των δηλούμενων οικονομικών μεγεθών, ιδίως των αγορών, των πωλήσεων και των αποθεμάτων» ή (β) «δεν επαληθεύεται ο συντελεστής μικτού κέρδους που προκύπτει από τα δηλούμενα αποτελέσματα με αυτόν που προκύπτει βάσει των παραστατικών αγορών και πωλήσεων ή υπάρχει αδικαιολόγητη μεταβολή αυτού μεταξύ διαδοχικών ετών» ή (γ) «δηλώνεται ζημία σε τρία (3) τουλάχιστον συνεχόμενα φορολογικά έτη και δεν προκύπτει ο τρόπος χρηματοδότησης της επιχείρησης, με τον οποίο καλύπτονται οι υποχρεώσεις της».

Όπως έχει επισημανθεί και σε παλαιότερες εκθέσεις της Επιστημονικής Υπηρεσίας της Βουλής (βλ. σχετ. εκθέσεις επί των ν. 4038/2012 και 4174/2013), η χρήση εναλλακτικών μεθόδων υπολογισμού του φορολογητέου εισοδήματος, οι οποίες ούτε έχουν γενική εφαρμογή επί του συνόλου των φορολογουμένων (όπως, επί παραδείγματι, το ισχύον σύστημα τεκμηρίων των άρθρων 31 και 32 του ΚΦΕ ή το εισαγόμενο με τα άρθρα 15-18 του νομοσχεδίου) ούτε εφαρμόζονται μόνο σε περιπτώσεις κατά τις οποίες η Φορολογική Διοίκηση αδυνατεί να προσδιορίσει τις φορολογικές υποχρεώσεις του φορολογουμένου βάσει των λογιστικών του αρχείων λόγω ουσιαστικών παραβάσεων της λογιστικής ή φορολογικής νομοθεσίας, 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. Εν προκειμένω, οι νέες περιπτώσεις προσφυγής σε έμμεσες τεχνικές ελέγχου δεν συνάπτονται προς συγκεκριμένες διαπιστωμένες παραβάσεις της νομοθεσίας, αλλά, αντίθετα, προς την αδυναμία του φορολογικού ελέγχου να προσδιορίσει παραβάσεις, σε συνδυασμό με υπόνοιες για απόκρυψη φορολογητέας ύλης και, κατά τούτο, δεν παρίστανται συμβατές προς την αρχή της ισότητας.

Ανεξαρτήτως των ανωτέρω, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, η αρχή της ασφάλειας του δικαίου, η οποία απορρέει από την αρχή του κράτους δικαίου,

αλλά και τον ν.4622/2019, στο άρθρο 58 παρ. 1 του οποίου ορίζεται ότι μεταξύ των αρχών καλής νομοθέτησης περιλαμβάνεται, μεταξύ άλλων, η ασφάλεια δικαίου (περ. ζ'), ειδικότερη εκδήλωση της οποίας αποτελεί η αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, επιβάλλει, ιδίως, τη σαφήνεια και την προβλέψιμη εφαρμογή των εκάστοτε θεσπιζόμενων κανονιστικών ρυθμίσεων και πρέπει να τηρείται με ιδιαίτερη αυστηρότητα, όταν πρόκειται για διατάξεις που μπορούν να έχουν σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις στους ενδιαφερόμενους, όπως είναι οι διατάξεις που προβλέπουν την επιβολή επιβαρύνσεων υπό την μορφή φόρων, τελών, εισφορών και οποιασδήποτε φύσεως κυρώσεων για παράβαση των σχετικών διατάξεων (ΣΤΕ 1738/2017 Ολομ., 1623/2016). Εν προκειμένω, μολονότι ο (επανα)προσδιορισμός των φορολογικών υποχρεώσεων βάσει των έμμεσων τεχνικών ελέγχου μπορεί να έχει σοβαρές επιπτώσεις στους φορολογουμένους, οι προτεινόμενες ρυθμίσεις δεν παρίστανται συμβατές προς την αρχή της ασφάλειας δικαίου, καθώς χαρακτηρίζονται από ασάφεια ως προς τις προϋποθέσεις εφαρμογής τους, ενόψει της χρήσης αόριστων εννοιών, όπως «σημαντική αναντιστοιχία μεταξύ των δηλούμενων οικονομικών μεγεθών» ή «αδικαιολόγητη μεταβολή» του συντελεστή μεικτού κέρδους. Για τον ίδιο λόγο πρέπει, σε κάθε περίπτωση, να διαγραφεί η λέξη «ιδίως» από το εισαγωγικό εδάφιο της ρύθμισης, καθώς, υπό το φως της αρχής της ασφάλειας δικαίου (αλλά και του άρθρου 78 παρ. 4 του Συντάγματος, δεδομένου ότι οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου συναρτώνται και προς το αντικείμενο της φορολογίας), δεν νοείται ούτε η ερμηνευτική συναγωγή ούτε ο ορισμός με κανονιστική πράξη άλλων περιπτώσεων προσφυγής σε έμμεσες τεχνικές ελέγχου, πέραν των προβλεπόμενων στον νόμο.

8. Επί των άρθρων 15-17

Με τις διατάξεις αυτές προστίθενται νέα άρθρα 28Α - 28Δ στον ΚΦΕ και εισάγεται νέο σύστημα τεκμαρτού προσδιορισμού του ελάχιστου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα (εκτός του εισοδήματος από αγροτική δραστηριότητα) που αποκτούν φυσικά πρόσωπα (με την εξαίρεση των προσώπων που αποκτούν εισόδημα από έως και τρεις εργοδότες, και αυτών που παρουσιάζουν αναπηρία άνω του 80%), συναρτώμενο καταρχήν προς το ετήσιο ποσό του νομοθετημένου μεικτού κατώτατου μισθού ή προς το ποσό που αντιστοιχεί στις μεικτές αποδοχές του υψηλότερα αμειβόμενου υπαλλήλου που απασχολείται από το υπόχρεο φυσικό πρόσωπο και έως 30.000 ευρώ. Το ποσό αυτό προσαυξάνεται έως 30% αναλόγως του χρόνου έναρξης της επαγγελματικής δραστηριότητας του υποχρέου και, περαιτέρω, σε αυτό προστίθεται (α) ποσό ίσο με το 10% της ετήσιας δαπάνης μισθοδο-

σίας (και έως 15.000 ευρώ), και (β) ποσό που ανέρχεται σε 5% επί του ποσού κατά το οποίο ο κύκλος εργασιών του υποχρέου υπερβαίνει τον μέσο ετήσιο κύκλο εργασιών του συνόλου των επιχειρηματιών που ασκούν την ίδια δραστηριότητα (βάσει του Κωδικού Αριθμού Δραστηριότητας από την οποία ο υπόχρεος αντλεί τα υψηλότερα έσοδα). Το ως άνω προσδιοριζόμενο ετήσιο τεκμαρτό εισόδημα δεν μπορεί να υπερβεί τις 50.000 ευρώ.

Ακολούθως, ορίζονται περιπτώσεις (στρατιωτική θητεία, φυλάκιση, νοσηλεία, εγκυμοσύνη, φυσικές καταστροφές, ανάκληση άδειας λειτουργίας ή άσκησης επαγγέλματος, απαγόρευση λειτουργίας, άλλοι λόγοι ανωτέρας βίας), η συνδρομή των οποίων παρέχει στον φορολογούμενο τη δυνατότητα να αμφισβητήσει το ελάχιστο τεκμαρτό ετήσιο εισόδημα και, εν συνεχεία, ορίζεται ότι, εάν ο φορολογούμενος αμφισβητεί το προκύπτον τεκμαρτό εισόδημα για λόγους πέραν της συνδρομής των ανωτέρω προϋποθέσεων, ζητεί τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου. Περαιτέρω, προβλέπεται ότι το τεκμαρτό εισόδημα μειώνεται κατά το ποσό των εισοδημάτων που οι υπόχρεοι αποκτούν από μισθωτή εργασία, σύνταξη ή αγροτική δραστηριότητα, και ορίζονται λοιπές περιπτώσεις μείωσης του τεκμαρτού εισοδήματος (για τα πρώτα έτη από την έναρξη της επαγγελματικής δραστηριότητας, για πολυτέκνους, αναπήρους άνω του 67%, γονείς μονογονεϊκής οικογένειας με ανήλικα τέκνα, γονείς με εξαρτώμενα τέκνα με αναπηρία, και για πρόσωπα που ασκούν τη δραστηριότητά τους και κατοικούν σε οικισμούς της ηπειρωτικής χώρας με πληθυσμό μικρότερο των 500 κατοίκων ή σε νησιά με πληθυσμό μικρότερο των 3.100 κατοίκων).

Κατά την πάγια νομολογία του ΣτΕ, ο κοινός νομοθέτης διαθέτει ευρεία ευχέρεια να διαμορφώνει το κατάλληλο, κατά την εκτίμησή του, φορολογικό σύστημα με στόχο τη διακρίβωση της πραγματικής φοροδοτικής ικανότητας των υποχρέων και τη σύλληψη της φορολογητέας ύλης. Στο πλαίσιο αυτό, η μέσω τεκμηρίων σύλληψη της φορολογητέας ύλης δεν αντίκειται στα άρθρα 4 παρ. 5 και 20 του Συντάγματος, εφόσον με τα τεκμήρια δεν επιβάλλεται φορολογική υποχρέωση επί πλασματικής φορολογητέας ύλης, αλλά καθιερώνεται ειδική μέθοδος εξεύρεσης του πραγματικού εισοδήματος. Επομένως, το Σύνταγμα δεν αποκλείει τη θέσπιση, κατά τρόπο γενικό και απρόσωπο, τεκμηρίων προς σύλληψη της φοροδιαφυγής, υπό την προϋπόθεση, αφενός, ότι τα τεκμήρια ανταποκρίνονται στα δεδομένα της κοινής πείρας και, αφετέρου, ότι είναι μαχητά, παρέχεται, δηλαδή, στον φορολογούμενο δυνατότητα αμφισβήτησης του τεκμαρτώς προσδιοριζόμενου εισοδήματος (ΣτΕ 1694/1990, 2919/1999, 3284/2000, πρβλ. ΣτΕ 4340/1983).

Α. Εν προκειμένω, ως προς το ζήτημα των δεδομένων της κοινής πείρας, στην ανάλυση συνεπειών ρύθμισης η οποία συνοδεύει το νομοσχέδιο αναφέρεται απλώς ότι «το τεκμαρτό εισόδημα προσδιορίζεται με βάση τα διδάγματα της κοινής πείρας σε σχέση με τη φύση της δραστηριότητας της ατομικής επιχείρησης, ιδίως εάν απασχολεί προσωπικό, τον προσδιορισμό της αξίας της εισφερόμενης εργασίας από τον επιχειρηματία και τον κύκλο εργασιών, ως ένδειξη για το παραγόμενο εισόδημα», χωρίς, όμως, περαιτέρω ανάπτυξη των εμπειρικών δεδομένων στα οποία βασίσθηκε η καταρχήν ταύτιση του ελάχιστου εισοδήματος των αυτοτελώς απασχολούμενων προσώπων και των ελεύθερων επαγγελματιών με τον νομοθετημένο κατώτατο μισθό ή τις αποδοχές του υψηλότερα αμειβόμενου απασχολούμενου υπαλλήλου κάθε υποχρέου. Κατά τούτο, υφίσταται προβληματισμός ως προς το εάν η, κατά τα ανωτέρω, βάση του προτεινόμενου τεκμηρίου μπορεί να θεωρηθεί ότι συμβαδίζει με τα δεδομένα της κοινής πείρας, υπό το φως και των αποφάσεων του ΣτΕ 1880 και 1889/2019 (Ολομ.), με τις οποίες, μεταξύ άλλων, κρίθηκε ότι οι μισθωτοί και οι μη μισθωτοί τελούν υπό «ουσιωδώς διαφορετικές συνθήκες απασχολήσεως και παραγωγής εισοδήματος». Πράγματι, κατά τα δεδομένα της κοινής πείρας, τα έσοδα των μισθωτών χαρακτηρίζονται από σταθερότητα, καθώς προέρχονται από έναν, κατά κανόνα, εργοδότη, ο οποίος δεσμεύεται καθ' όλο το χρονικό διάστημα της απασχόλησής τους σε αυτόν να τους καταβάλλει συγκεκριμένο μισθό, ενώ οι δαπάνες που συνδέονται με την εργασία τους, κατά κανόνα, δεν βαρύνουν αυτούς, αλλά τον εργοδότη τους, σε αντίθεση με τους μη μισθωτούς των οποίων τα έσοδα συναρτώνται από πλήθος παραγόντων (στους οποίους, πάντως, δεν περιλαμβάνεται το ύψος του νομοθετημένου κατώτατου μισθού ή των αποδοχών του υψηλότερα αμειβόμενου απασχολούμενου υπαλλήλου τους), με αποτέλεσμα να μην είναι ποτέ σταθερά, ενώ το ίδιο ισχύει και για τις δαπάνες τους που βαρύνουν τους ίδιους. Στο πλαίσιο αυτό, σε αντίθεση με τους μισθωτούς, το εισόδημα των μη μισθωτών είναι διαρκώς μεταβαλλόμενο, δεν συναρτάται, καταρχήν, με τους παράγοντες που διαμορφώνουν το ύψος του νομοθετημένου κατώτατου μισθού (άρθρο 134 παρ. 2 του Κώδικα Ατομικού Εργατικού Δικαίου, π.δ. 80/2022) ή του μισθού του υψηλότερα αμειβόμενου απασχολούμενου υπαλλήλου, ενώ δεν αποκλείεται να είναι και αρνητικό (ζημίες), κυρίως στους τομείς της βιοτεχνίας και του εμπορίου, ενδεχόμενο που αναγνωρίζει και ο φορολογικός νομοθέτης, παρέχοντας τη δυνατότητα μεταφοράς της σχετικής ζημίας και συμψηφισμού της με μελλοντικά κέρδη κατά τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος των επόμενων πέντε ετών (άρθρο 27 παρ. 1 ΚΦΕ). Συνεπώς, η επίκληση των διδαγμάτων της κοινής πείρας για τη συναγωγή τεκμηρίου ως προς το ύψος του ελαχί-

στον καθαρό εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτά ένα φυσικό πρόσωπο βάσει του νομοθετημένου κατώτατου μισθού ή, πολύ περισσότερο, των αποδοχών του υψηλότερα αμειβόμενου απασχολούμενου υπαλλήλου, παρίσταται, ενδεχομένως, προβληματική.

Συναφώς, επισημαίνονται και τα εξής ειδικότερα ζητήματα:

α. Στον βαθμό που, κατά την αντίληψη του νομοθέτη, ο νομοθετημένος κατώτατος μισθός (ή οι αποδοχές του υψηλότερα αμειβόμενου απασχολούμενου υπαλλήλου έως του ποσού των 30.000,00 ευρώ) δύνανται, κατά τα δεδομένα της κοινής πείρας, να αποτελέσουν βάση συναγωγής τεκμηρίου του ελάχιστου καθαρού εισοδήματος των μη μισθωτών, προβληματισμός δημιουργείται, υπό το φως και της αρχής της ισότητας, από τη μη έκπτωση από το τεκμαρτό αυτό εισόδημα των ασφαλιστικών εισφορών τους (τουλάχιστον των εισφορών της 1ης ασφαλιστικής κατηγορίας, δεδομένου ότι, αν ο ασφαλισμένος δεν επιλέξει ασφαλιστική κατηγορία, κατατάσσεται υποχρεωτικά σε αυτή, κατά το άρθρο 39 παρ. 2 του ν. 4387/2016), δοθέντος ότι οι μισθωτοί δεν φορολογούνται επί του μεικτού, αλλά επί του καθαρού μισθού μετ' έκπτωση των ασφαλιστικών τους εισφορών (άρθρο 14 παρ. 1 περ. δ' - στ' ΚΦΕ).

β. Ως προς την προσαύξηση του τεκμαρτώς προσδιοριζόμενου ελάχιστου καθαρού εισοδήματος κατά ποσό ίσο με το 5% της διαφοράς μεταξύ του κύκλου εργασιών του υποχρέου και του μέσου όρου του κύκλου εργασιών του συνόλου των επιχειρηματιών που ασκούν την ίδια δραστηριότητα, παρατηρείται ότι, σε περίπτωση φορολογουμένων με περισσότερες της μίας δραστηριότητες, θα ανταποκρινόταν καλύτερα στα δεδομένα της κοινής πείρας αν η προσαύξηση γινόταν χωριστά ανά δραστηριότητα, και όχι συνολικά βάσει της δραστηριότητας από την οποία ο υπόχρεος αντλεί τα υψηλότερα έσοδα. Περαιτέρω, σκόπιμο θα ήταν να διευκρινισθεί νομοθετικά ότι, για τον προσδιορισμό του μέσου όρου του κύκλου εργασιών κάθε δραστηριότητας, θα λαμβάνονται υπόψη μόνο τα έσοδα των φυσικών, και όχι και των νομικών προσώπων.

γ. Ως προς τη μείωση του τεκμαρτού εισοδήματος μόνο κατά το ποσό των εισοδημάτων που ο υπόχρεος αποκτά από μισθωτή εργασία, σύνταξη ή αγροτική δραστηριότητα, επισημαίνεται ότι, για την ταυτότητα του λόγου, το τεκμαρτό εισόδημα θα έπρεπε να μειώνεται και κατά το ποσό των κερδών που αναλογούν στον υπόχρεο από τη συμμετοχή του σε νομικά πρόσωπα στα οποία εισφέρει την εργασία του.

δ. Ενώ αναγνωρίζεται το ενδεχόμενο μη πλήρους απασχόλησης του υποχρέου, λόγος, προφανώς, για τον οποίο προβλέπεται η μείωση στο ήμισυ του τεκμαρτού εισοδήματος που προκύπτει για υποχρέους που είναι πολύ-

τεκνοι ή γονείς μονογονεϊκής οικογένειας με ανήλικα τέκνα ή γονείς με τέκνα με αναπηρία, παρατηρείται ότι, κατά την κατάστρωση του τεκμηρίου, δεν περιλαμβάνεται ρύθμιση γενικής εφαρμογής για υποχρέους μη πλήρους απασχόλησης, κατ' αντιστοιχία των μισθωτών με μερική απασχόληση (βλ. άρθρο 106 του Κώδικα Ατομικού Εργατικού Δικαίου), των οποίων οι αποδοχές διαμορφώνονται, αναλόγως των ωρών εργασίας τους, σε ποσό μικρότερο από τον νομοθετημένο κατώτατο μισθό που ισχύει για μισθωτούς πλήρους απασχόλησης.

ε. Με την παράγραφο 3 του νέου άρθρου 28Γ του ΚΦΕ ορίζεται ότι το τεκμαρτό εισόδημα μειώνεται κατά το ήμισυ για υποχρέους που ασκούν τη δραστηριότητά τους και κατοικούν σε οικισμούς της ηπειρωτικής χώρας με πληθυσμό μικρότερο των 500 κατοίκων ή σε νησιά με πληθυσμό μικρότερο των 3.100 κατοίκων. Δεδομένου ότι, κατά την κοινή πείρα, οι συνθήκες άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας είναι πολύ διαφορετικές στα μεγάλα αστικά κέντρα εν σχέσει προς τις μικρότερες πόλεις ή τα χωριά με πληθυσμό άνω των 500 κατοίκων, επισημαίνεται ότι, ενδεχομένως, το τεκμήριο θα έπρεπε να διαρθρώνεται σε περισσότερα κλιμάκια αναλόγως της γεωγραφικής θέσης και του πληθυσμού της πόλης ή του χωριού εγκατάστασης του υποχρέου.

Β. Ως προς το ζήτημα του μαχητού χαρακτήρα του τεκμαρτού ελάχιστου ποσού καθαρού εισοδήματος από την άσκηση ατομικής επιχειρηματικής δραστηριότητας, επισημαίνονται τα εξής:

α. Με την παράγραφο 3 του νέου άρθρου 28Α του ΚΦΕ ορίζονται ορισμένες περιπτώσεις, που, εφόσον συντρέχουν, «το ελάχιστο ετήσιο εισόδημα που προσδιορίζεται με βάση το τεκμήριο της παρ. 2, μπορεί να αμφισβητηθεί από τον υπόχρεο για αντικειμενικούς λόγους». Από τη διατύπωση της ανωτέρω ρύθμισης, θα μπορούσε, ενδεχομένως, να συναχθεί ερμηνευτικά ότι η Φορολογική Διοίκηση διαθέτει διακριτική ευχέρεια ως προς την εφαρμογή ή μη του τεκμηρίου στις εν λόγω περιπτώσεις. Ορθότερο θα ήταν η ρύθμιση να αναδιατυπωθεί, ώστε να είναι σαφές ότι η μη εφαρμογή του τεκμηρίου στις περιπτώσεις αυτές δεν θα είναι δυννητική, αλλά υποχρεωτική για τη Φορολογική Διοίκηση.

Εξ άλλου, ως προς τη χρήση του όρου «ιδίως» κατά την απαρίθμηση των περιπτώσεων αμφισβήτησης του τεκμηρίου, επισημαίνεται ότι, να μεν θεωρητικά αφήνει το ενδεχόμενο αμφισβήτησης του τεκμηρίου και σε άλλες περιπτώσεις, πλην όμως είναι λίαν αμφίβολο αν, σε επίπεδο Φορολογικής Διοί-

κτησης, θα μπορέσουν να συναχθούν και άλλες περιπτώσεις. Για τον λόγο αυτόν, θα ήταν ίσως σκόπιμο στην προτεινόμενη διάταξη να περιληφθούν και άλλες περιπτώσεις μη εφαρμογής του τεκμηρίου ή να παρασχεθεί νομοθετική εξουσιοδότηση για τον καθορισμό τους.

Περαιτέρω, ορίζεται ότι, για τη μη εφαρμογή του τεκμηρίου, «ο φορολογούμενος προσκομίζει τα αναγκαία δικαιολογητικά για την απόδειξη των ισχυρισμών του στη Φορολογική Διοίκηση. Η Φορολογική Διοίκηση ελέγχει την αλήθεια των ισχυρισμών και την ακρίβεια των αποδεικτικών στοιχείων του υπόχρεου και μειώνει ανάλογα το ελάχιστο ετήσιο εισόδημα». Επισημαίνεται, συναφώς, ότι στις περιπτώσεις αυτές, για λόγους χρηστής διοίκησης, η έκδοση πράξης διοικητικού προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος πρέπει να έπεται της εξέτασης των δικαιολογητικών, τα οποία θα συνυποβάλλονται με τη φορολογική δήλωση. Επίσης, ως προς τη χρήση του ρήματος «προσκομίζει», ενδεχομένως, θα ήταν ορθότερο να χρησιμοποιείται το ρήμα «διαβιβάζει», δεδομένου ότι τόσο οι φορολογικές δηλώσεις, όσο και οι αιτήσεις των φορολογουμένων, υποβάλλονται πλέον ηλεκτρονικά.

β. Με την παράγραφο 4 του νέου άρθρου 28Α του ΚΦΕ ορίζεται, εν συνεχεία, ότι «[α]ν ο υπόχρεος αμφισβητεί το ποσό που προκύπτει από την εφαρμογή του παρόντος για λόγους πέρα από τη συνδρομή των προϋποθέσεων της παρ. 3, ζητεί τη διενέργεια ελέγχου του άρθρου 23 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ., ν. 4987/2022 Α' 206) για να αποδειχθεί η ακρίβεια της δήλωσής του για εισόδημα μικρότερο του τεκμαρτού».

Από τη διατύπωση της ανωτέρω διάταξης δεν καθίσταται σαφές αν, σε περίπτωση αμφισβήτησης του τεκμηρίου, κατά το χρονικό διάστημα έως το πέρας του ελέγχου, ο υπόχρεος θα πρέπει να καταβάλλει τον φόρο που αναλογεί στο εισόδημα που προκύπτει από τα λογιστικά αρχεία του ή αυτόν που προκύπτει από τον τεκμαρτό προσδιορισμό του. Και στην περίπτωση αυτή, για λόγους χρηστής διοίκησης, αλλά και υπό το φως του τεκμηρίου αθωότητας και του δικαιώματος ιδιοκτησίας, καθώς και του γεγονότος ότι ο χρόνος έναρξης αλλά και η διάρκεια του ελέγχου δεν εμπίπτουν στη σφαίρα ευθύνης του φορολογουμένου, αλλά της Φορολογικής Διοίκησης, πρέπει να γίνει δεκτό ότι ο φορολογούμενος θα καλείται να καταβάλει τη σχετική διαφορά μόνο μετά το πέρας του ελέγχου, ο οποίος και θα προσδιορίζει τελικά τη φορολογική οφειλή του. Άλλως, πρέπει να τεθεί εκ του νόμου εύλογη και αποκλειστική προθεσμία για την ολοκλήρωση του ελέγχου κατόπιν υποβολής του σχετικού αιτήματος, μετά το πέρας της οποίας το τεκμήριο θα ανατρέπεται αυτοδικαίως, και τα τυχόν αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά θα επιστρέφονται εντόκως.

Περαιτέρω, προβληματισμός υφίσταται ως προς το είδος και το εύρος του ελέγχου αυτού, ενόψει και της ανάγκης για την, κατά τα ανωτέρω, ταχεία διεξαγωγή του. Από τη γενική αναφορά του νόμου σε «έλεγχο του άρθρου 23 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» δεν καθίσταται σαφές αν ο έλεγχος αυτός θα είναι «από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης» ή επιτόπιος (μερικός ή πλήρης), καθώς και αν αντικείμενο έρευνας θα είναι κάτι άλλο πέραν των λογιστικών αρχείων του φορολογουμένου και του εξ αυτών προκύπτοντος αποτελέσματος. Αυτονόητο, πάντως, είναι ότι το βάρος απόδειξης της τυχόν ύπαρξης εισοδήματος πέραν του δηλωθέντος, και έως το ύψος του τεκμαρτώσ προσδιοριζόμενου, θα φέρει η Φορολογική Διοίκηση, και ότι δεν θα καλείται ο φορολογούμενος να αποδείξει αρνητικό γεγονός, δηλαδή τη μη απόκρυψη εισοδήματος και τη μη διάπραξη φοροδιαφυγής.

γ. Με την παράγραφο 5 του νέου άρθρου 28Α του ΚΦΕ ορίζεται, επιπλέον, ότι, «[γ]ια την εφαρμογή των διατάξεων που θέτουν προϋποθέσεις για τη λήψη προνοιακών και κοινωνικών επιδομάτων, (...) το εισόδημα που λαμβάνεται υπόψη δεν μπορεί να υπολείπεται του ελάχιστου ποσού καθαρού εισοδήματος που προσδιορίζεται με το παρόν και τα άρθρα 28Β έως 28Δ». Εν προκειμένω, από τη διατύπωση του νόμου δεν είναι απολύτως σαφές τι θα ισχύει σε περίπτωση μη εφαρμογής ή ανατροπής του τεκμηρίου, κατά τις παραγράφους 3 και 4 του νέου άρθρου 28Α του ΚΦΕ.

9. Επί του άρθρου 19

Με την προτεινόμενη διάταξη εισάγεται νέο άρθρο 28Ε στον ΚΦΕ, υπό τον τίτλο «Φορολόγηση επί του ελάχιστου ποσού καθαρού εισοδήματος για φυσικά πρόσωπα που έπαυσαν την ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα τους και έχουν συστήσει μονοπρόσωπη εταιρεία», και ορίζεται ότι οι ρυθμίσεις των νέων άρθρων 28Α έως 28Δ του ΚΦΕ «δύνатаι να» επιβληθούν «σε περίπτωση καταχρηστικής δημιουργίας εταιρικού σχήματος με μοναδικό σκοπό την καταστράτηγηση» των άρθρων αυτών, κατά τα αναφερόμενα στην αιτιολογική έκθεση.

Συναφώς, επισημαίνεται ότι διά της νέας διάταξης εισάγεται ειδικός αντικαταχρηστικός κανόνας, ο οποίος, όπως γίνεται δεκτό (βλ. εγκύκλιο ΑΑΔΕ Ε.2167/2019), αποκλείει την εφαρμογή του γενικού αντικαταχρηστικού κανόνα του άρθρου 38 του ΚΦΔ στις περιπτώσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του.

Περαιτέρω, προβληματισμός γεννάται από τη χρήση του όρου «δύνатаι να επιβληθεί φόρος εισοδήματος», καθώς, κατά την επιβολή φόρων, η Φο-

ρολογική Διοίκηση δεν ενεργεί κατά διακριτική ευχέρεια. Συνεπώς, κατά λογική ερμηνεία, και υπό το φως των ανωτέρω αναφερομένων στην αιτιολογική έκθεση, πρέπει να γίνει δεκτό, κατά την έννοια της ρύθμισης, ότι, εφόσον διαπιστώνεται η συνδρομή των προϋποθέσεων των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 1 του νέου άρθρου 28Ε του ΚΦΕ, η διάταξη αυτή θα εφαρμόζεται μόνο εφόσον διαπιστώνεται και ότι η μονοπρόσωπη εταιρεία έχει συσταθεί με μοναδικό σκοπό την καταστρατήγηση των νέων άρθρων 28Α έως 28Δ του ΚΦΕ.

Επίσης, δεδομένου ότι οι ρυθμίσεις του άρθρου αυτού είναι μεταβατικού χαρακτήρα, καθώς ισχύουν για εισοδήματα που αποκτώνται μέχρι το φορολογικό έτος 2026, παρατηρείται ότι θα μπορούσαν να ενταχθούν νομοτεχνικά στο άρθρο 72 («Μεταβατικές Διατάξεις») του ΚΦΕ.

10. Επί του άρθρου 24

Η τελευταία φράση της προτεινόμενης διάταξης πρέπει να αναδιατυπωθεί στο ορθογραφικά ορθό: «Κατά της απόφασης εγκατάστασης και λειτουργίας σταθερών ή φορητών συστημάτων καταγραφής ήχου ή και εικόνας, ασκείται αίτηση ακυρώσεως ενώπιον του Συμβουλίου Επικράτειας».

11. Επί του άρθρου 27

Με την προτεινόμενη ρύθμιση τροποποιείται το άρθρο 39Α του ΚΦΕ, το οποίο ρυθμίζει τη φορολογία του εισοδήματος από βραχυχρόνια μίσθωση ακινήτων. Με την παράγραφο 2 ορίζεται ότι «[τ]ο εισόδημα που αποκτάται από νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, από τη βραχυχρόνια μίσθωση ακινήτου, όπως ορίζεται στην προηγούμενη παράγραφο, θεωρείται εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα». Δεδομένου ότι το άρθρο 47 παρ. 2 του ΚΦΕ ορίζει ότι «[ό]λα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα», η προτεινόμενη ρύθμιση περίσσεια περιττή.

12. Επί του άρθρου 28

Με την προτεινόμενη ρύθμιση τροποποιείται το άρθρο 111 του ν. 4446/2016, το οποίο ρυθμίζει ζητήματα βραχυχρόνιας μίσθωσης ακινήτων. Επισημαίνεται ότι, ενώ στο άρθρο 39Α του ΚΦΕ, όπως τροποποιείται με το άρθρο 27 του νομοσχεδίου, ο όρος «οικονομία του διαμοιρασμού» απαλείφεται τόσο από τον τίτλο όσο και από τις επιμέρους διατάξεις του άρθρου αυτού, στο άρθρο 111 του ν. 4446/2016 ο εν λόγω όρος διατηρείται.

13. Επί του άρθρου 29

Με την παράγραφο 1 αντικαθίσταται η περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 8 του, κυρωθέντος διά του ν. 2859/2000, Κώδικα ΦΠΑ και ορίζεται ότι ως παροχή υπηρεσιών λογίζεται και «α) η εκμετάλλευση ξενοδοχείων, επιπλωμένων δωματίων και οικιών, κατασκηνώσεων και παρόμοιων εγκαταστάσεων, ακινήτων για βραχυχρόνια διαμονή, αν ο εκμισθωτής είναι νομικό πρόσωπο ή φυσικό πρόσωπο που διαθέτει τουλάχιστον τρία (3) ακίνητα για βραχυχρόνια διαμονή, χώρων στάθμευσης κάθε είδους μεταφορικών μέσων και τροχόσπιτων». Προς αποφυγή ερμηνευτικών αμφιβολιών, η ως άνω διάταξη θα μπορούσε να αναδιατυπωθεί ως εξής: «α) η εκμετάλλευση ξενοδοχείων, επιπλωμένων δωματίων και οικιών, κατασκηνώσεων και παρόμοιων εγκαταστάσεων, χώρων στάθμευσης κάθε είδους μεταφορικών μέσων και τροχόσπιτων, καθώς και ακινήτων για βραχυχρόνια διαμονή, αν ο εκμισθωτής διαθέτει τουλάχιστον τρία (3) ακίνητα για βραχυχρόνια διαμονή».

14. Επί του άρθρου 32

Με την προτεινόμενη διάταξη καταργείται η παράγραφος 1 και τροποποιείται η παράγραφος 6 του άρθρου 16 του α.ν. 1521/1950, όπως κυρώθηκε με τον ν. 1587/1950, και ρυθμίζονται ζητήματα επιστροφής καταβληθέντος φόρου μεταβίβασης ακινήτου σε περίπτωση ματαίωσης του συμβολαίου.

Καταρχάς, επισημαίνεται ότι ορθότερο είναι να γίνεται μνεία στο «άρθρο 16 του α.ν. 1521/1950 (Α' 245), όπως κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 1587/1950 (Α' 294) περί φόρου μεταβίβασης ακινήτων», αντί του «άρθρου 16 του άρθρου πρώτου του ν. 1587/1950» (πρβλ. άρθρο 3 του νομοσχεδίου).

Κατά τα αναφερόμενα στην αιτιολογική έκθεση, με την προτεινόμενη ρύθμιση «επιλύονται ερμηνευτικά προβλήματα που έχουν ανακύψει σχετικά με την επιστροφή του φόρου μεταβίβασης ακινήτου σε περίπτωση ματαίωσης της υπογραφής του μεταβιβαστικού συμβολαίου, εντός έτους από την υποβολή της δήλωσης, καθώς η διάταξη της παρ. 1 και της περ. Α) της παρ. 6 του άρθρου 16 του α.ν. 1521/1950 (Α' 245) «περί φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων», ο οποίος κυρώθηκε με τον ν. 1587/1950 (Α' 294), ως ειδικότερη του άρθρου 42 του ν. 4987/2022 (Α' 206, «Κώδικας φορολογικής Διαδικασίας», (Κ.Φ.Δ.)), κατισχύει αυτού». Παρατηρείται ότι η ως άνω ερμηνευτική προσέγγιση, ανεξαρτήτως της συστηματικής ορθότητάς της, δεν αιτιολογεί την ανάγκη εξαίρεσης, από τον γενικό κανόνα της πενταετούς παραγραφής της αξίωσης επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, λαμβανομένου

υπόψη και του ότι η αξίωση επιστροφής φόρου, του οποίου η καταβολή έχει προφανώς καταστεί αχρεώστητη μετά τη ματαίωση της σύνταξης του συμβολαίου, έχει έρεισμα και στην αρχή της νομιμότητας του φόρου (άρθρο 78 παρ. 1 Σ).

Ανεξαρτήτως αυτού, επισημαίνεται ότι με την προτεινόμενη τροποποίηση της παραγράφου 6 του άρθρου 16 του α.ν. 1521/1950 επέρχεται και περαιτέρω σύντμηση της προθεσμίας υποβολής της αίτησης επιστροφής φόρου λόγω ματαίωσης του συμβολαίου, από ένα έτος σε 120 ημέρες, χωρίς, να προκύπτει από την αιτιολογική έκθεση ο σχετικός δικαιολογητικός λόγος.

15. Επί του άρθρου 37

Με την προτεινόμενη διάταξη τροποποιείται το άρθρο 5 του ΚΦΔ και ρυθμίζονται ζητήματα που αφορούν την επίδοση πράξεων ή εγγράφων που εκδίδονται στο πλαίσιο των ειδικών καθεστώτων των άρθρων 47β, 47γ και 47δ του Κώδικα ΦΠΑ, ορίζεται δε, μεταξύ άλλων, ότι κοινοποιούνται ηλεκτρονικά «με μόνη την αποστολή αυτών στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, αν το πρόσωπο στο οποίο αφορά η κοινοποίηση δεν διαθέτει λογαριασμό με λειτουργικότητα ανάρτησης στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης», καθώς και ότι, στην περίπτωση αυτή, η πράξη ή το έγγραφο θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα ημερών από την αποστολή τους στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου.

Δεδομένου ότι η ως άνω ηλεκτρονική κοινοποίηση, ενδεχομένως, συνάπτεται με δικαιώματα του φορολογούμενου που προστατεύονται από διατάξεις αυξημένης τυπικής ισχύος, όπως το δικαίωμα δικαστικής προστασίας (βλ. σχετ. εκθέσεις της Επιστημονικής Υπηρεσίας της Βουλής επί του άρθρου 5 του ν. 4174/2013 και του άρθρου 40 του ν. 4223/2013), παρατηρείται ότι το ως άνω θεσπιζόμενο τεκμήριο νόμιμης κοινοποίησης, μετά την πάροδο δέκα ημερών από την αποστολή της πράξης ή του εγγράφου με απλό ηλεκτρονικό ταχυδρομείο, δεν παρίσταται συμβατό με την αρχή της ασφάλειας δικαίου. Αυτό, διότι, εν προκειμένω, δεν διασφαλίζεται ούτε η ταυτοποίηση και επιβεβαίωση της ταυτότητας του φορολογουμένου, ούτε η εξακρίβωση του ακριβούς χρόνου κατά τον οποίο έλαβε χώρα η παραλαβή και πρόσβαση του φορολογουμένου στο περιεχόμενο της πράξης, η οποία συνεπάγεται την έναρξη τυχόν έννομων συνεπειών (λ.χ., διακοπή της παραγραφής της σχετικής αξίωσης του Δημοσίου) ή προθεσμιών (λ.χ., αυτών που αφορούν την άσκηση διοικητικών προσφυγών ή ένδικων βοηθημάτων) και, συνεπώς, δεν δύναται να δημιουργήσει τεκμήριο ασφαλούς γνώσης αυτής εκ μέρους του φορολογουμένου (πρβλ. ΣτΕ 157/2023 επταμ.).

16. Επί του άρθρου 44

Με το άρθρο αυτό τροποποιείται το άρθρο 62 του ΚΦΔ και ορίζεται αποσβεστική προθεσμία για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμου στο πλαίσιο των ειδικών καθεστώτων των άρθρων 47β, 47γ και 47δ του Κώδικα ΦΠΑ.

Επισημαίνεται ότι, σε αντίθεση με τις ισχύουσες ρυθμίσεις του ΚΦΔ που αναφέρονται σε παραγραφή της αξίωσης του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και προστίμων, με την προτεινόμενη ρύθμιση, η οποία αναφέρεται σε «απόσβεση δικαιώματος», φαίνεται να εισάγεται αποσβεστική προθεσμία.

Περαιτέρω, ως προς τη χρήση του όρου «παραγραφή του δικαιώματος» στην υφιστάμενη ρύθμιση, παρατηρείται ότι είναι νομικά ακριβέστερο να γίνεται αναφορά σε παραγραφή της αξίωσης του Δημοσίου για έκδοση πράξης επιβολής προστίμου.

17. Επί του άρθρου 45

Με την προτεινόμενη ρύθμιση τροποποιείται το άρθρο 53Α του, κυρωθέντος διά του ν. 2960/2001, Εθνικού Τελωνειακού Κώδικα.

Δεδομένου ότι η νέα παράγραφος 11 εισάγει μεταβατική διάταξη, η οποία ορίζει ότι, «[α]πό την έναρξη ισχύος του παρόντος και μέχρι την έκδοση της κανονιστικής απόφασης, κατ' εξουσιοδότηση του πρώτου εδαφίου της παρ. 10 του άρθρου 53Α», συνεχίζουν να ισχύουν οι υπουργικές αποφάσεις ΔΕΦΚΦ 1119744ΕΞ2017 (Β' 2889) και ΔΕΦΚΦ Β 1182030ΕΞ2016 (Β' 4173), σκόπιμο θα ήταν να αποτελεί αυτή αυτοτελή ρύθμιση του νομοσχεδίου, και να μην ενταχθεί νομοτεχνικά στο άρθρο 53Α του Εθνικού Τελωνειακού Κώδικα.

18. Επί του άρθρου 49

Με την προτεινόμενη διάταξη ορίζεται ότι «[ο] συντελεστής του φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου του άρθρου 21 του ν. 1676/1986 (Α' 204) και το ποσοστό υπολογισμού μειώνονται και το άρθρο 21 διαμορφώνεται ως εξής:». Επισημαίνεται ότι, κατά το άρθρο 17 του ν. 1676/1986, η ορθή ονομασία του εν λόγω φόρου είναι «φόρος στη συγκέντρωση κεφαλαίων».

19. Επί του άρθρου 53

Δεδομένου ότι η ακροτελεύτια διάταξη περιλαμβάνει οκτώ παραγράφους (2-9) που παρεκκλίνουν από τον γενικό κανόνα της παραγράφου 1, σκόπιμο θα ήταν η παράγραφος 1, η οποία ορίζει ότι: «[ο] παρών νόμος ισχύει από τη

δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως», να αναδιατυπωθεί ως εξής: «Με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων, η ισχύς του παρόντος αρχίζει από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως».

Αθήνα, 5 Δεκεμβρίου 2023

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