



Επιμέλεια:
Πέτρος Πανταζόπουλος
 Δικηγόρος - Εταίρος στη

ΔΕ Φορτσάκης Διακόπουλος Μυλωνογιάννης και Συνεργάτες

Επί τον τύπον των φόρων...

Ματιές στο αποτύπωμα των τελευταίων εξελίξεων στη φορολογία στην Ελλάδα και τον Κόσμο

Συνεργασία: **Κατερίνα Σιδερωμένου, Κατερίνα Καλαμπαλίκη, Αθηνά Μαυροειδή,**
 Δικηγόροι στη ΔΕ Φορτσάκης Διακόπουλος Μυλωνογιάννης και Συνεργάτες

Α. Διεθνές και Ενωσιακό Φορολογικό Δίκαιο

Φορολογία 15% από το 2023 στα κέρδη των πολυεθνικών επιχειρήσεων συμφώνησαν 136 από 140 χώρες του ΟΟΣΑ

Στις 8 Οκτωβρίου 2021 οριστικοποιήθηκε η συμφωνία δύο πυλώνων που αναμένεται να επιφέρει μεταρρύθμιση του διεθνούς φορολογικού συστήματος, διασφαλίζοντας ότι οι πολυεθνικές επιχειρήσεις θα υπόκεινται σε ελάχιστο φορολογικό συντελεστή 15% από το 2023 και θα ανακαταναείμει τα έσοδα των μεγαλύτερων και πιο κερδοφόρων πολυεθνικών στις χώρες παγκοσμίως. Την εν λόγω συμφωνία, που υιοθετήθηκε επισήμως και από τη Σύνοδο Κορυφής της G20 στις 31 Οκτωβρίου 2021, στηρίζουν 136 από τις 140 χώρες του ΟΟΣΑ, οι οποίες αντιστοιχούν σε πάνω από το 90% του παγκόσμιου ΑΕΠ.

Ο Πρώτος Πυλώνας της συμφωνίας, αποβλέποντας στη δικαιότερη κατανομή των κερδών και του δικαιώματος φορολόγησης μεταξύ των κρατών, προβλέπει ότι μέρος των κερδών των μεγαλύτερων και πιο κερδοφόρων πολυεθνικών επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στον χώρο της παγκοσμιοποιημένης ψηφιακής οικονομίας θα ανακατανέμονται στις χώρες όπου βρίσκονται οι χρήστες και οι πελάτες των επιχειρήσεων αυτών. Η εν λόγω ρύθμιση προβλέπεται ότι θα εφαρμοστεί σε περίπου 100 επιχειρήσεις παγκοσμίως και τα κέρδη που θα ανακατανεμηθούν στις χώρες υπολογίζονται σε τουλάχιστον 125 δις. δολάρια. Υπό το καθεστώς αυτό, τεχνολογικοί κολοσσοί, όπως η Amazon, η Google και το Facebook, θα αναγκαστούν να καταβάλουν φόρους στις χώρες όπου πωλού-

νται τα αγαθά ή υπηρεσίες τους, ακόμα και αν δεν έχουν φυσική παρουσία σε αυτές.

Ο Δεύτερος Πυλώνας προβλέπει κατώτατο παγκόσμιο φορολογικό συντελεστή 15% για τις πολυεθνικές επιχειρήσεις με έσοδα άνω των 750 εκατομμυρίων ευρώ ετησίως. Η εν λόγω ρύθμιση αναμένεται να αντιμετωπίσει φαινόμενα φοροαποφυγής και συγκεκριμένα τη μεταφορά κερδών των πολυεθνικών εταιρειών σε δικαιοδοσίες με χαμηλούς φορολογικούς συντελεστές.

Η συμφωνία πρόκειται να ενσωματωθεί στην εσωτερική νομοθεσία των συμμετεχόντων κρατών μέχρι το 2023.

Ενωσιακός κατάλογος μη συνεργάσιμων περιοχών φορολογικής δικαιοδοσίας

Στο πλαίσιο της πιο πρόσφατης περιοδικής επανεξέτασης του ενωσιακού καταλόγου μη συνεργάσιμων περιοχών φορολογικής δικαιοδοσίας στις 5 Οκτωβρίου 2021, το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης αποφάσισε να διαγράψει από αυτόν την Ανγκουίλα, τη Ντομίνικα και τις Σεϋχέλλες. Οι χώρες αυτές περιλαμβάνονται πλέον στο έγγραφο «Κατάσταση της συνεργασίας με την ΕΕ», το οποίο καλύπτει περιοχές δικαιοδοσίας που αν και δεν συμμορφώνονται πλήρως με όλα τα διεθνή φορολογικά πρότυπα, έχουν δεσμευθεί να εφαρμόζουν τις αρχές χρηστής φορολογικής διακυβέρνησης. Στο εν λόγω έγγραφο προστίθενται επίσης το Κατάρ, η Κόστα Ρίκα, η Βόρεια Μακεδονία, η Μαλαισία, η Ουρουγουάη και το Χονγκ Κονγκ, ενώ η Αυστραλία, το Εσουατίνι και οι Μαλδίβες έχουν εφαρμόσει όλες τις αναγκαίες φορολογικές μεταρρυθμίσεις και, ως εκ τούτου, αφαιρέθηκαν από αυτό. Κατόπιν της αναπροσαρμογής του καταλόγου, οι περιοχές που παραμέ-

νουν στον ευρωπαϊκό κατάλογο των μη συνεργάσιμων κρατών είναι οι εξής: οι Αμερικανικές Παρθένες Νήσοι, η Αμερικανική Σαμόα, το Βανουάτου, το Γκουάμ, το Παλάου, ο Παναμάς, η Σαμόα, η Δημοκρατία Τρινιδάδ και Τομπάγκο και τα Φίτζι.

Έναρξη διαδικασιών για τη σύναψη Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Ελλάδας - Αυστραλίας

Η πρόσφατη ανακοίνωση του Υπουργείου Οικονομικών της Αυστραλίας αναφορικά με τον προγραμματισμό συνομιλιών εντός του 2022, με σκοπό τη σύναψη Συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας (ΣΑΔΦ) του εισοδήματος με 10 κράτη, στα οποία συγκαταλέγεται και η Ελλάδα, αποτελεί ιδιαίτερα θετική εξέλιξη που αναμένεται να συμβάλει στην ανάπτυξη των διμερών εμπορικών και οικονομικών σχέσεων της Χώρας μας με την Αυστραλία. Η νέα ΣΑΔΦ αναμένεται να τεθεί σε ισχύ το 2023.

Επιστροφή ΦΠΑ μετά από ακύρωση και επανέκδοση τιμολογίου

Με την απόφασή του στην υπόθεση C-80/2020 το ΔΕΕ έκρινε επί του ζητήματος της επίδρασης της ακύρωσης και επανέκδοσης τιμολογίου στην περίοδο επιστροφής του οικείου ΦΠΑ. Εν προκειμένω, γαλλική εταιρεία αγόρασε το 2012 εργαλεία που βρίσκονταν στη Ρουμανία και υπέβαλε αίτηση επιστροφής του ΦΠΑ το 2012. Αυτή η αίτηση επιστροφής ΦΠΑ απορρίφθηκε από τις ρουμανικές φορολογικές αρχές λόγω κατοχής λανθασμένων τιμολογίων. Το 2015 ο προμηθευτής ακύρωσε τα αρχικά τιμολόγια και εξέδωσε νέα. Με βάση αυτά τα νέα τιμολόγια, η γαλλική

εταιρεία υπέβαλε νέα αξίωση επιστροφής ΦΠΑ για το 2015. Οι ρουμανικές φορολογικές αρχές απέρριψαν και αυτήν την αίτηση, διότι αυτό το ποσό ΦΠΑ είχε ήδη ζητηθεί να επιστραφεί το 2012. Το ΔΕΕ αποφάνθηκε ότι δεν επιτρέπεται η απόρριψη αίτησης επιστροφής ΦΠΑ για συγκεκριμένη περίοδο επιστροφής για τον λόγο και μόνον ότι ο ΦΠΑ κατέστη απαιτητός κατά τη διάρκεια προηγούμενης περιόδου επιστροφής, μολοντί το σχετικό τιμολόγιο ΦΠΑ δεν εκδόθηκε παρά μόνον κατά τη διάρκεια της ως άνω συγκεκριμένης περιόδου. Περαιτέρω, η μονομερής ακύρωση τιμολογίου από προμηθευτή, μετά την έκδοση από το κράτος μέλος επιστροφής αποφάσεως με την οποία απορρίφθηκε η στηριζόμενη στο τιμολόγιο αυτό αίτηση επιστροφής του ΦΠΑ και ενώ η ως άνω απόφαση έχει καταστεί απρόσβλητη, και η μετέπειτα έκδοση από τον προμηθευτή αυτόν, κατά τη διάρκεια μεταγενέστερης περιόδου επιστροφής, νέου τιμολογίου που αφορά τις ίδιες παραδόσεις, χωρίς να αμφισβητούνται οι παραδόσεις αυτές, δεν έχει κανέναν αντίκτυπο όσον αφορά την ύπαρξη του ήδη ασκηθέντος δικαιώματος επιστροφής του ΦΠΑ ή όσον αφορά την περίοδο για την οποία πρέπει να ασκηθεί το δικαίωμα αυτό.

B. Νομοθετικές και νομολογιακές εξελίξεις στην Ελλάδα

Νομοσχέδιο σχετικά με την παροχή φορολογικών κινήτρων ανάπτυξης επιχειρήσεων

Την 1η Νοεμβρίου 2021 ολοκληρώθηκε η διαβούλευση του νέου νομοσχεδίου του Υπουργείου Οικονομικών «Κίνητρα Ανάπτυξης Επιχειρήσεων», με το οποίο εισάγονται φορολογικά κίνητρα με σκοπό τη διευκόλυνση των συνενώσεων, των πάσης φύσεως εταιρικών μετασχηματισμών και συνεργασιών των μικρών και μεσαίων επιχειρήσεων. Οι διατάξεις του σχεδίου νόμου προβλέπεται να εφαρμόζονται επί μετασχηματισμών επιχειρήσεων που απασχολούν μέχρι 250 εργαζόμενους και έχουν ετήσιο κύκλο εργασιών, που δεν υπερβαίνει τα 50.000.000 ευρώ (μεσαίες επιχειρήσεις), καθώς και επί συνεργασιών επιχειρήσεων που απασχολούν μέχρι 50 εργαζόμενους και έχουν ετήσιο κύκλο εργασιών που δεν υπερβαίνει τα 10.000.000 ευρώ (μικρές επιχειρήσεις).

Προβλέπεται μείωση φόρου εισοδήματος κατά 30% για τις εμπλεκόμενες επιχειρήσεις, εφόσον πληρούνται ελάχιστα όρια, είτε κύκλου εργασιών στην περίπτωση των μετασχηματισμών, είτε εισφοράς κεφαλαίου στην περίπτωση των συνεργασιών. Η απαλλαγή εφαρμόζεται για έως τρία φορολογικά έτη, αρχής γενομένης από το επόμενο έτος της ημερομηνίας ολοκλήρωσης του μετασχηματισμού ή της ημερομηνίας έναρξης της οποιαδήποτε συνεργασίας. Περαιτέρω, στις περιπτώσεις μετασχηματισμού, προβλέπεται απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος και της υπεραξίας μεταβίβασης στοιχείων παγίου ενεργητικού της νέας εταιρείας σε τρίτο. Επιπλέον, δίνεται η δυνατότητα στις εταιρείες που προκύπτουν από τους μετασχηματισμούς υπό τις νέες διατάξεις (νέες εταιρείες), να μεταφέρουν προς συμψηφισμό με μελλοντικά κέρδη τους τις φορολογικές ζημιές των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων (υπό τις ειδικότερες προϋποθέσεις που τίθενται στην προτεινόμενη διάταξη), ρύθμιση η οποία υφίσταται ήδη για τους μετασχηματισμούς που λαμβάνουν χώρα σύμφωνα με τα άρθρα 52 - 55 ΚΦΕ.

Τέλος, υπό το νέο σχέδιο νόμου προτείνεται η τροποποίηση του άρθρου 3 παρ. 1 ν.δ.1297/1972 και του άρθρου 3 παρ. 1 Ν. 2166/1993, έτσι ώστε κατά τους εταιρικούς μετασχηματισμούς που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής τους να μην γεννάται υποχρέωση καταβολής φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου όταν ο κύκλος εργασιών των εταιρειών που εμπλέκονται στον μετασχηματισμό είναι ίσος ή μεγαλύτερος από 450.000 ευρώ.

Αύξηση αφορολόγητου ποσού δωρεών και γονικών παροχών περιουσιακών στοιχείων και χρηματικών ποσών

Με την υπ' αρ. Ε.2193/2021 εγκύκλιο της ΑΑΔΕ κοινοποιήθηκαν, μεταξύ άλλων, οι διατάξεις του άρθρου πεντηκοστού έκτου του Ν. 4839/2021, με το οποίο τροποποιήθηκε το άρθρο 44 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια, ο οποίος κυρώθηκε με το Ν. 2961/2001, και αυξήθηκε από 1.10.2021 το αφορολόγητο ποσό δωρεών και γονικών παροχών περιουσιακών στοιχείων για τους δικαιούχους της Α' κατηγορίας της παρ. 1 του

άρθρου 29 του Ν. 2961/2001 σε 800.000 ευρώ (από 150.000 ευρώ που ίσχυε μέχρι την 30.9.2021).

Συγκεκριμένα, στο τρίτο και τέταρτο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 44 Ν. 2961/2001, ορίζεται ότι η γονική παροχή ή η δωρεά προς πρόσωπα που υπάγονται στην Α' κατηγορία της παρ. 1 του άρθρου 29 του ίδιου νόμου [ήτοι προς (α) το/τη σύζυγο, (β) το πρόσωπο με το οποίο έχει συναφθεί σύμφωνο συμβίωσης κατά τις διατάξεις του Ν. 3719/2008, εφόσον η συμβίωση έχει διάρκεια τουλάχιστον δύο ετών, (γ) τους κατιόντες πρώτου βαθμού, στους οποίους περιλαμβάνονται τέκνα από νόμιμο γάμο, τέκνα χωρίς γάμο έναντι της μητέρας, αναγνωρισθέντα εκούσια ή δικαστικά έναντι του πατέρα, νομιμοποιηθέντα με επιγενόμενο γάμο ή δικαστικά έναντι και των δύο γονέων, (δ) τους κατιόντες εξ αίματος δεύτερου βαθμού και (ε) τους ανιόντες εξ αίματος πρώτου βαθμού] καθώς και η γονική παροχή ή η δωρεά χρηματικών ποσών προς τα ως άνω πρόσωπα, η οποία διενεργείται με μεταφορά χρημάτων μέσω χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, υπόκεινται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή 10%, μετά την αφαίρεση εφάπαξ αφορολόγητου ποσού 800.000 ευρώ. Οι δωρεές και οι γονικές παροχές αυτές δεν συνυπολογίζονται στην αιτία θανάτου κτήση περιουσίας μεταξύ των αυτών προσώπων.

Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου πεντηκοστού έκτου του Ν. 4839/2021, οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 44 Ν. 2961/2001 εφαρμόζονται για δωρεές και γονικές παροχές που συστήνονται από την 1η Οκτωβρίου 2021 και εντεύθεν, ενώ για την εφαρμογή του τρίτου και τέταρτου εδαφίου της ανωτέρω παραγράφου δεν συνυπολογίζονται, σύμφωνα με το άρθρο 36 Ν. 2961/2001 περί συνυπολογισμού προγενέστερων δωρεών και γονικών παροχών, οι δωρεές και γονικές παροχές που έχουν διενεργηθεί μέχρι την ημερομηνία αυτή.

Μείωση του συντελεστή του φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου

Με την παρ. 1 του άρθρου πεντηκοστού εβδόμου του Ν. 4839/2021 τροποποιήθηκε η διάταξη του άρθρου 21 Ν. 1676/1986 και μειώθηκε το ποσοστό του φόρου συ-

γκέντρωσης κεφαλαίου που προβλέπεται στο άρθρο αυτό από 1% στο ήμισυ της μονάδας (0,5%). Η μείωση αυτή του συντελεστή του φόρου καταλαμβάνει πράξεις για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννάται από την 1η.10.2021 και έπειτα.

Αλληλέγγυα ευθύνη διοικούντων αθλητικά νομικά πρόσωπα για φορολογικά χρέη

Με την υπ' αρ. Ε2196/2021 εγκύκλιο της ΑΑΔΕ διευκρινίστηκε ότι οι διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 ΚΦΔ, όπως τροποποιήθηκαν με το άρθρο 34 Ν. 4646/2019 και ισχύουν, εφαρμόζονται από 12.12.2019 και για τις οφειλές αθλητικών νομικών προσώπων από φόρους, εισφορές κ.λπ. που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΚΦΔ. Σύμφωνα με την ως άνω εγκύκλιο, το άρθρο 50 ΚΦΔ εφαρμόζεται (α) για οφειλές που είχαν βεβαιωθεί πριν την 12.12.2019 (παλαιές υποθέσεις) για τους διοικούντες αθλητικά νομικά πρόσωπα που ευθύνονται αλληλεγγύως με αυτά βάσει είτε των διατάξεων του άρθρου 118Α Ν. 2725/1999 είτε οποιασδήποτε προϊσχύσασας αυτού διάταξης, (β) για οφειλές που βεβαιώνονται το πρώτον από 12.12.2019 και μετά αλλά ανάγονται σε φορολογικό έτος η περίοδο πριν από την 12.12.2019 (νέες υποθέσεις για παλαιές οφειλές), υπό την προϋπόθεση ότι δεν επιφέρουν χειροτέρευση της θέσης των διοικούντων τα ως άνω νομικά πρόσωπα σε σχέση με τις διατάξεις του άρθρου 118Α Ν. 2725/1999 (ή οποιασδήποτε άλλης προϊσχύσασας αυτού διάταξης) και (γ) για οφειλές που βεβαιώνονται το πρώτον από 12.12.2019 και ανάγονται σε φορολογικό έτος η περίοδο από την ημερομηνία αυτήν και μετά (νέες υποθέσεις). Για τις οφειλές που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΚΦΔ, οι διοικούντες αθλητικά νομικά πρόσωπα εξακολουθούν να ευθύνονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 118Α Ν. 2725/1999.

Διευκρινίσεις ως προς τη φορολογική μεταχείριση των ποσών επιστροφής (rebate) και των ποσών αυτόματης επιστροφής (clawback)

Με τις υπ' αριθμ. 2198/27.10.2021 και 2199/27.10.2021 εγκυκλίους της ΑΑΔΕ

αποσαφηνίστηκε ο χρόνος έκπτωσης των ποσών επιστροφής (rebate), που καταβάλλονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 34 και 35 Ν. 3918/2011, καθώς και των ποσών αυτόματης επιστροφής (clawback), που καταβάλλονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 11 Ν. 4052/2012. Σύμφωνα με τις ανωτέρω εγκυκλίους έγινε δεκτό ότι τα ανωτέρω ποσά εκπίπτουν κατά το φορολογικό έτος στο οποίο αφορούν, εφόσον τα οικεία δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται μέχρι την προθεσμία, που ορίζεται για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων δυνάμει της παρ. 3 του άρθρου 6 Ν. 4308/2014 (ήτοι έξι μήνες από τη λήξη της περιόδου ή εντός του χρονικού ορίου, που επιτρέπει την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που τίθενται από τη φορολογική ή άλλη νομοθεσία της χώρας) και αφορούν στην κλειόμενη χρήση. Σε αντίθετη περίπτωση εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους, εντός του οποίου εκκαθαρίζονται και εκδίδονται τα οικεία φορολογικά στοιχεία.

Με την υπ' αριθμ. 2199/2021 εγκύκλιο της ΑΑΔΕ διευκρινίστηκε ότι τα ποσά rebate και clawback των φαρμακευτικών εταιρειών δύνανται να μειώσουν τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2020, με την υποβολή τροποποιητικής δήλωσης μέχρι την 30.11.2021, χωρίς να τους επιβληθούν κυρώσεις, εφόσον οι τελευταίες έχουν διενεργήσει προβλέψεις σύμφωνα με την ενημέρωση που έλαβαν από το Υπουργείο Υγείας και συμφωνούν με τα στοιχεία, που εκδόθηκαν εντός του Σεπτεμβρίου 2021.

Μεταβολή φορολογικής κατοικίας

Με την υπ' αρ. 1235/2021 απόφασή του το Συμβούλιο της Επικρατείας έκρινε ότι το γεγονός ότι ένα φυσικό πρόσωπο φέρεται να διατηρεί τυπικά σχέση εξαρτημένης εργασίας με δημόσιο νοσοκομείο της ημεδαπής δεν αποτελεί από μόνο του επαρκές στοιχείο για τον εντοπισμό του κέντρου των ζωτικών συμφερόντων του και, κατ' επέκταση, για τον προσδιορισμό της φορολογικής του κατοικίας στην ημεδαπή, εφόσον (α) στο πρόσωπο αυτό έχει χορηγηθεί άδεια άνευ αποδοχών από το εν λόγω

νοσοκομείο για την ανατροφή του τέκνου του, κατά τη διάρκεια της οποίας διαμένει και εργάζεται σε χώρα της αλλοδαπής για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις 183 ημέρες ανά ημερολογιακό έτος και (β) από τα υπόλοιπα στοιχεία που προσκόμισε τόσο ενώπιον της φορολογικής Αρχής όσο και ενώπιον του Δικαστηρίου (ενδεικτικά βεβαίωση φορολογικής κατοικίας της χώρας που πράγματι διαμένει, βεβαίωση εργασίας σε φορέα του εξωτερικού, βεβαίωση αλλοδαπής τράπεζας περί τήρησης σε αυτήν τραπεζικού λογαριασμού) προκύπτει ότι η πρόθεση του προσώπου αυτού είναι να οργανώσει τη ζωή του στο εξωτερικό κατά μόνιμο τρόπο, έχοντας ήδη καταστήσει έτερη χώρα της αλλοδαπής κέντρο των εν γένει βιοτικών σχέσεων και ζωτικών συμφερόντων του.

Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος από τόκους - Το άρθρο 26 Ν. 2238/1994 δεν αποτελεί γενικό κανόνα για τις μη προσδιοριζόμενες σε αυτό περιπτώσεις

Με τις αποφάσεις με αριθμούς 714-715/2021 το Συμβούλιο της Επικρατείας σε υπόθεση φορολόγησης τόκων αλλοδαπής, οι οποίοι, κατά τους ισχυρισμούς της φορολογικής Αρχής είχαν προκύψει κατά τη διαχείριση ξένων κεφαλαίων σύμφωνα με τις περί διοικήσεων αλλοτρίων διατάξεις (άρθρα 719 - 720 και 734 ΑΚ), κλήθηκε να απαντήσει επί του ζητήματος του χρόνου φορολόγησης ποσών τόκων, τα οποία (όπως στην υπό εξέταση υπόθεση) δεν προσδιορίζονται ειδικά στα άρθρα 24 και 25 Ν. 2238/1994. Το Δικαστήριο, αφού έκανε δεκτό ότι στο φόρο εισοδήματος, υπόκεινται, πέραν των ρητώς μνημονευμένων σε αυτές περιπτώσεων τόκων (τόκων εντόκων καταθέσεων, δανείων, χρεωστικών τίτλων κ.ά.) και οι πάσης φύσεως τόκοι, ανεξαρτήτως της εννόμου σχέσεως, από την οποία γεννάται η αξίωση καταβολής τους, έκρινε ότι λόγω της περιπτωσιολογικής ρυθμίσεως του ζητήματος του χρόνου απόκτησης των εισοδημάτων από τόκους στο άρθρο 26 Ν. 2238/1994 και, κατ' επέκταση, της δυσχέρειας εξαγωγής από τις διατάξεις αυτού ενός γενικής εφαρμογής κανόνα ως προς το ζήτημα αυτό, χρόνος απόκτησης των μη ειδικώς ρυθμιζόμενων περιπτώσεων τόκων αλ-



λοδαπής πρέπει να θεωρείται ο χρόνος καταβολής τους στους δικαιούχους και όχι ο χρόνος γέννησης της σχετικής αξίωσης. Και τούτο διότι, κατά το Δικαστήριο, η ρύθμιση του άρθρου 26 παρ. 4 Ν. 2238/1994 αφενός δεν συνιστά γενικό κανόνα για τον χρόνο απόκτησης του εισοδήματος από τόκους, αφετέρου δεν μπορεί να τύχει αναλογικής εφαρμογής επί άλλων και, μάλιστα, μη ειδικώς ρυθμιζόμενων περιπτώσεων απόκτησης εισοδήματος από τόκους.

Διαγραφή από το φορολογικό μητρώο παραιτηθέντος νομίμου εκπροσώπου εταιρείας

Με απόφασή του με αριθμό 1366/2021 το ΣτΕ επιλήφθηκε ξανά των προϋποθέσεων διαγραφής από το φορολογικό μητρώο εταιρείας νομίμου εκπροσώπου που έχει απολέσει την ιδιότητά του αυτή συνεπεία αποχωρήσεως, παύσεως, ή παραιτήσεως. Το Δικαστήριο έκρινε ότι πρέπει να έχουν τηρηθεί οι νόμιμες διατυπώσεις δημοσιότητας. Και τούτο, διότι, ναι μεν, όπως έχει παγίως κριθεί, οι διατυπώσεις αυτές έχουν βεβαιωτικό - δηλωτικό και όχι συστατικό χαρακτήρα, με συνέπεια η μη τήρηση των διατυπώσεων αυτών να μην επιδρά καθ' εαυτή στο κύρος της παραιτήσεως, η εταιρεία όμως, δεν μπορεί καθ' αρχή να αντιτάξει την επελθούσα μεταβολή στους τρίτους. Αν η εταιρεία δεν έχει ανταποκριθεί στις υποχρεώσεις δημοσιότητας, ο παραιτηθείς δεν αρκεί να επικαλεσθεί και

να αποδείξει, ότι έχει εγκύρως παραιτηθεί απαιτείται, επιπλέον της παραιτήσεως, να αποδείξει ότι έχει επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια για να προκαλέσει τις προβλεπόμενες από τον νόμο δημοσιεύσεις (ή έστω ότι ανυπαίτως αγνοούσε τη μη δημοσίευση της παραίτησής του). Η δε φορολογική αρχή υποχρεούται στην περίπτωση αυτή να ερευνήσει, αν συντρέχει πράγματι έγκυρη παραίτηση του αιτούντος.

Απεριόριστη και εις ολόκληρον η προσωπική ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων για φορολογικές οφειλές των προσωπικών εταιρειών

Με την υπ' αρ. 2799/2021 απόφαση της η ΔΕΔ έκρινε ότι οι διατάξεις του άρθρου 50 ΚΦΔ όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με το άρθρο 34 παρ. 1 Ν. 4646/2019 δεν εφαρμόζονται στους ομόρρυθμους εταίρους των προσωπικών εταιρειών. Ειδικότερα, ενώ σύμφωνα με το άρθρο 50 ΚΦΔ, όπως ισχύει, οι διοικούντες νομικά πρόσωπα ευθύνονται για τις φορολογικές οφειλές των εταιρειών που εκπροσωπούν υπό τις ειδικότερες προϋποθέσεις που τίθενται στην εν λόγω διάταξη, στην περίπτωση των ομόρρυθμων εταίρων ο κανόνας αυτός δεν έχει εφαρμογή. Και τούτο διότι η ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων προσωπικών εταιρειών προσδιορίζεται από το άρθρο 249 παρ. 1 Ν. 4072/2012 το οποίο προβλέπει την απεριόριστη και εις ολόκληρον ευθύνη αυτών για τα χρέη του νομικού προσώπου,

και ως εκ τούτου και για τις φορολογικές οφειλές αυτού (πρβλ. και την Ε.2173/2020 εγκύκλιο της ΑΑΔΕ).

Σχέση ανακοπής και αίτησης άρθρου 66 παρ. 29 Ν. 4646/2019 επί αλληλέγγυας ευθύνης

Με τη με αριθμό 4015/2021 το Διοικητικό Πρωτοδικείο Θεσσαλονίκης ανέστειλε την ενώπιον του δίκη επί ανακοπής και ανέπεμψε την υπόθεση στη φορολογική Διοίκηση, προκειμένου να αποφανθεί επί αίτησης του ανακόπτοντος κατά το άρθρο 66 παρ. 29 Ν. 4646/2019 για την απαλλαγή του από αλληλέγγυα ευθύνη για εταιρικά χρέη. Συγκεκριμένα, στον ανακόπτοντα είχε κοινοποιηθεί ατομική ειδοποίηση για χρέη εταιρειών, των οποίων φέρονταν διαχειριστής, ειδοποίηση την οποία αυτός προσέβαλε στο Διοικητικό Πρωτοδικείο. Ενώπιον αυτού υπέβαλε δια υπομνήματος αίτηση του άρθρου 66 παρ. 29 του Ν. 4646/2019, υποστηρίζοντας ότι τούτο γίνεται παραδεκτώς στο παρόν στάδιο, επικαλούμενος τη διάταξη του άρθρου 39 του Ν. 4797/2021, με την οποία παρατάθηκε η προθεσμία υποβολής της αιτήσεως αυτής στη φορολογική διοίκηση. Υπό τα δεδομένα αυτά, το Δικαστήριο λαμβάνοντας υπ' όψιν: α) ότι η προθεσμία υποβολής στη φορολογική διοίκηση της αιτήσεως της μεταβατικής διατάξεως του άρθρου 66 παρ. 29 του Ν. 4646/2019 παρατάθηκε έως τις 30.06.2021 με την ως άνω διάταξη του άρθρου 39 του Ν. 4797/2021, β) ότι η τελευταία δημοσιεύθηκε στις 23.04.2021, ήτοι προ της συζητήσεως της υπό κρίση ανακοπής, γ) την πρόθεση του νομοθέτη, όπως αποτυπώθηκε στις σχετικές ρυθμίσεις, να αποκαταστήσει μια εύλογη ισορροπία μεταξύ της ευθύνης του πρωτοφειλέτη νομικού προσώπου και του ασκούντος πραγματική διοίκηση αυτού και, τέλος, συνεκτιμώντας ότι με την υποβολή της υποθέσεως στη διοίκηση δύναται να επέλθει επίλυση της υπό κρίση διαφοράς, ενώ στην αντίθετη περίπτωση ο ανακόπτων θα εστερείτο ενός σταδίου κρίσεως, το Δικαστήριο ανέβαλε την έκδοση αποφάσεως και ανέπεμψε την υπόθεση στη φορολογική διοίκηση, προκειμένου να εξετασθεί η υποβληθείσα δια του υπομνήματος αίτηση του ανακόπτοντος. ➤