ΤΕΙ ΗΠΕΙΡΟΥ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΚΑΙ ΤΗΝ Ε.Ε. ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΤΟΥ ΕΘΝΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΜΕ ΤΟ ΚΟΙΝΟΤΙΚΟ. ΑΣΚΗΣΗ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ ΜΕΣΩ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ

ΕΚΠΟΝΗΣΗ ΜΕΛΕΤΗΣ
ΦΩΤΕΙΝΗ ΖΙΑΚΚΑ

ΕΙΣΗΓΗΤΡΙΑ
ΟΥΡΑΝΙΑ ΔΗΜΗΤΡΑΚΗ

ΠΡΕΒΕΖΑ 2006

Η δύναμη να φορολογείς είναι μια σημαντική δύναμη πάνω στην οποία στηρίζεται ολόκληρος ο εθνικός ιστός. Είναι τόσο απαραίτητη για την ύπαρξη και την ευημερία ενός έθνους όσο και ο αέρας που αναπνέει ένας φυσιολογικός άνθρωπος. Δεν είναι μόνο η δύναμη για να καταστρέφει, αλλά και η δύναμη για να διατηρεί την ζωή. [Nicol v. Ames, 173 US 509, 515 (1899)]

Δήλωση από το Ανώτατο Δικαστήριο των ΗΠΑ το 1899

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Πρόλογος 4

Εισαγωγή **6**

Κεφάλαιο Ι

Γενικές έννοιες φορολογίας και φορολογικού δικαίου **10**

1.1. Έννοια και σκοποί του φόρου 37

1.2.Υποκείμενο και αντικείμενο του φόρου 40

1.3.Χρόνος επιβολής φόρου 43

1.4.Διακρίσεις φόρων 45

1.5.Οι φόροι 49

1.6.Χαρακτηριστικά φορολογίας εισοδήματος 64

1.7.Υπολογισμός και καταβολή φόρου 67

1.8.Γενικές αρχές φορολογικού δικαίου 73

1.9.Συμπεράσματα του εθνικού συστήματος φορολόγησης 75

Κεφάλαιο ΙΙ

Φορολογικό δίκαιο **77**

2.1. Βασικές θεωρίες φορολογίας 78

2.2. Οι κανόνες που διέπουν τη φορολογική εξουσία του κράτους 80

2.3. Τα φορολογικά συστήματα και τα προβλήματα τους 84

2.4. Φορολογικό- οικονομικό έτος 87

2.5. Εξεύρεση εισοδήματος 88

2.6. Το εισόδημα από φορολογική και οικονομική άποψη 89

2.7. Η φοροδοτική ικανότητα 90

2.8. Τέλη και δικαιώματα δημοσίου 92

2.9. Προκαταβολή και παρακράτηση φόρου 93

2.10.Μετακύλιση και επίπτωση του φόρου 94

2.11.Η επιστροφή του φόρου 96

2.12.Διαγραφή δημοσίων εσόδων 97

2.13.Οδηγίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης 98

2.14.Συμπεράσματα της διάρθρωσης του φορολογικού συστήματος 98

Κεφάλαιο ΙΙΙ

Ειδικά θέματα φορολογίας **99**

3.1. Φορολογική δήλωση 100
3.2. Φορολογικός έλεγχος 102
3.3. Φοροδιαφυγή 103
3.4. Φοροαποφυγή 107
3.5. Φορολογική ενοχή 108
3.6. Φορολογικές ποινές 111
3.7. Συμπεράσματα 116

Κεφάλαιο IV

Δημοσιονομική πολιτική 118

4.1. Απόψεις για άριστη πολιτική 118
4.2. Δημοσιονομικές εξελίξεις 120
4.3. Το δημόσιο χρέος, η διαχείριση του και η διαρθρωτική φύση του κρατικού ελλείμματος 126
4.4. Μέσα δημοσιονομικής ενοποίησης 129
4.5. Το νέο διαρθρωτικό οικονομικό πρόβλημα 132
4.6. Έννοια δημοσιονομικής πολιτικής 133
4.7. Η δημοσιονομική πολιτική στη ζώνη του ευρώ 134
4.8. Αναζήτηση λύσεων 135
4.9. Ανακεφαλαίωση 137

Κεφάλαιο V

Φορολογική εναρμόνιση 138

5.1. Έννοια και μορφές φορολογικής εναρμόνισης 139
5.2. Η εναρμόνιση των φόρων στα πλαίσια της ευρωπαϊκής ένωσης 139
5.3. Η ανάγκη για εναρμόνιση των φόρων εισοδήματος σε μια οικονομική ένωση 143
5.4. Η φορολογική εναρμόνιση στην Ελλάδα 144
5.5. Η φορολογική αναθεώρηση στις Η.Π.Α. 147
5.6. Φορολογία και αναπτυσσόμενες χώρες 148
5.7. Το αβέβαιο φορολογικό ισοζύγιο του 2005 149
5.8. Απολογισμός και προοπτικές 150

Επίλογος- συμπεράσματα 154

Βιβλιογραφία 171

Παράρτημα **173**

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η εθνική οικονομία ενός σύγχρονου κράτους αποτελείται από δυο επιμέρους τομείς , τον δημόσιο τομέα και τον ιδιωτικό τομέα .Η λειτουργική συνύπαρξη των δυο αυτών τομέων της εθνικής οικονομίας θεωρείται σήμερα αναγκαία για την προαγωγή του ατομικού και του δημοσίου συμφέροντος .Ειδικότερα ο τομέας δράσης της κρατικής οικονομίας αποσκοπεί στην ικανοποίηση των δημοσίων και ανεπίδεκτων εξατομίκευσης αναγκών των πολιτών όπως π.χ. οι ανάγκες της παιδείας, της υγείας , της δικαιοσύνης κ.τ.λ. Αντίθετα , ο τομέας της ιδιωτικής οικονομίας αποβλέπει στην ικανοποίηση των ατομικών και διαιρετών αναγκών των πολιτών , όπως είναι π.χ. ανάγκη της κατοικίας , της ένδυσης , της διατροφής κτλ.

Η λειτουργία του καθενός από τους δύο αυτούς τομείς της εθνικής οικονομίας διέπεται από διαφορετικές αρχές . Ο τομέας της ιδιωτικής οικονομίας διέπεται από του κανόνες της αγοράς και της επίτευξης του μέγιστου δυνατού αποτελέσματος με την διάθεση των λιγότερο διαθέσιμων μέσων . Ο τομέας της δημόσιας οικονομίας διέπεται από την αρχή της επιτεύξεως της μέγιστης κοινωνικής ωφέλειας.

Ο τομέας της δημόσιας οικονομίας , ως μέρος της εθνικής οικονομίας , έχει διευρυνθεί ιδιαίτερα σήμερα από ότι στο παρελθόν . Ειδικότερα, κατά τον 19ο αιώνα και μέχρι τις αρχές του εικοστού αιώνα , επικρατούσαν οι αντιλήψεις των κλασσικών οικονομολόγων , των εκπροσώπων της φιλελεύθερης σχολής με επικεφαλής τον άγγλο οικονομολόγο Adam Smith. Σύμφωνα με τις αντιλήψεις αυτές ο κρατικός τομέας θα έπρεπε να είναι όσο το δυνατό πιο συρρικνωμένος γιατί θεωρείται μη παραγωγικός , η δε δραστηριότητα του κράτους θα έπρεπε να περιορίζεται στην εξασφάλιση της προστασίας των πολιτών από τους εξωτερικούς κινδύνους , στην επιβολή της εσωτερικής δημόσιας τάξης ασφάλειας , στην απονομή της δικαιοσύνης κλπ.(κράτος-φύλακας). Το κράτος , σύμφωνα με τις αντιλήψεις αυτές , όφειλε να μην παρεμβαίνει με δημοσιονομικά μέσα και να επηρεάζει την ισορροπία της εθνικής οικονομίας και αυτό γιατί όπως πρέσβευαν οι κλασσικοί οικονομολόγοι , η ισορροπία της εθνικής οικονομίας αποκαθίσταται αυτομάτως με βάση τη λειτουργία των νόμων της αγοράς. Σύμφωνα με τις αντιλήψεις αυτές η φορολογία θα έπρεπε να έχει μόνο ταμιευτικό χαρακτήρα , δηλαδή να περιορίζεται μονό στο μέτρο που είναι απολύτως αναγκαία για την ικανοποίηση των βασικών δημοσίων αναγκών , ο δε κρατικός προϋπολογισμός θα έπρεπε να περιέχει όσο το δυνατό μικρότερα μεγέθη , δηλαδή έσοδα και έξοδα και να είναι ισοσκελισμένος. Εξάλλου οι κλασσικοί πρέσβευαν ότι

τα έσοδα του κράτους πρέπει να προέρχονται μόνο από τη φορολογία και όχι από τα δάνεια .Γιατί με την έκδοση των δημοσίων δανείων μεταφέρεται η αγοραστική δύναμη από τον τομέα της ιδιωτικής οικονομίας που είναι και ο πλέον παραγωγικός , προς τον τομέα της δημόσιας οικονομίας .

Όπως όμως απέδειξαν οι διεθνείς εξελίξεις κατά το πρώτο ήμισυ του εικοστού αιώνα και κυρίως οι 2 παγκόσμιοι πόλεμοι και η διεθνής οικονομική κρίση του 1929-1933 , οι αντιλήψεις αυτές των κλασσικών ήταν λανθασμένες . Υπό την επίδραση των γεγονότων αυτών διατυπώθηκαν οι αντιλήψεις για το παρεμβατικό ρόλο του κράτους. Σύμφωνα με τις αντιλήψεις αυτές , το κράτος δεν πρέπει να παραμένει ουδέτερο στην εξέλιξη της εθνικής οικονομίας αλλά οφείλει να παρεμβαίνει και με δημοσιονομικά μέσα να επιτυγχάνει την εξισορρόπηση της εθνικής οικονομίας ασκώντας συγχρόνως πολιτική οικονομικής ανάπτυξης και κοινωνικής δικαιοσύνης. Έτσι είναι κατανοητό, ότι οι φόροι είναι ίσως και η πιο σημαντική παρέμβαση του κράτους , καθώς ο φόρος λειτουργεί ως το πιο κύριο έσοδο του.

Πολιτικοί και οικονομολόγοι έχουν προ πολλού συνειδητοποιήσει την σπουδαιότητα της φορολογίας και έχουν διεξάγει έρευνες για να βρουν ένα σύνολο αρχών που να διέπουν την φορολογική πολιτική. Πριν από αιώνες ο Γάλλος πολιτικός Jean Baptiste Colbert υποστήριξε: «Η τέχνη της φορολογίας είναι η τέχνη του μαδήματος της χήνας με τέτοιο τρόπο που να μπορείς να μαζέψεις όσο το δυνατό περισσότερα πούπουλα με όσο το δυνατό λιγότερα τσιρίγματα της χήνας» [Armitage –Smith 1907, σελ. 36].

Η σύγχρονη οικονομική επιστήμη ακολουθεί μια κάπως λιγότερο κυνική προσέγγιση, τονίζοντας με έμφαση πως πρέπει να επιβάλλονται οι φόροι ώστε να προάγεται η οικονομική αποτελεσματικότητα και να προωθείται μια δίκαιη διανομή του εισοδήματος.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η παραγωγή δημόσιων αγαθών κάνει αναγκαία την μετάθεση παραγωγικών πόρων από τον ιδιωτικό στο δημόσιο τομέα. Το δημόσιο επομένως πρέπει να καταβάλλει στους ιδιοκτήτες την αμοιβή που επικρατεί στην αγορά. Δεδομένου όμως ότι το δημόσιο παρέχει τα δημόσια αγαθά δωρεάν σε όλους, και ότι τα έσοδα από την δημόσια περιουσία είναι ελάχιστα σχετικά με το κόστος παροχής των δημόσιων αγαθών, υποχρεώνει το κράτος να χρησιμοποιεί μέσα αναγκαστικού χαρακτήρα που συνεπάγονται οικονομικό βάρος για τους φορείς του ιδιωτικού τομέα (νοικοκυριά, επιχειρήσεις). Το κυριότερο τέτοιο μέσο είναι οι φόροι.

Το δημόσιο μέσω της φορολογίας αφαιρεί αναγκαστικά αγοραστική δύναμη από τους ιδιώτες για την παραπέρα μίσθωση των παραγωγικών συντελεστών που είναι αναγκαίοι για την παραγωγή των δημόσιων αγαθών. Επιπλέον, το κράτος δια της επιβολής φόρων, προσπαθεί να κατανείμει το κόστος παραγωγής των δημόσιων αγαθών μεταξύ των πολιτών όπως επιθυμεί ή όπως θεωρεί δίκαιο.

Ο φόρος εξεταζόμενος από την πλευρά του φορολογούμενου, αποτελεί αναγκαστική μονομερή οικονομική παροχή η οποία όμως δεν έχει την έννοια της χρηματικής ποινής. Ο φόρος επομένως δεν είναι αντάλλαγμα, δεν είναι τιμή η οποία πληρώνεται για τα αγαθά – υπηρεσίες που προσφέρει το κράτος αλλά είναι μια υλική θυσία. Ειδικότερα:

ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ - ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ➔

- ✓ **Μονομερής παροχή από τον πολίτη στο Δημόσιο.**

Ο φόρος είναι μονομερής χρηματική (συνήθως) παροχή των φορολογικών μονάδων προς το Δημόσιο, χωρίς δηλαδή να υπάρχει ειδική και άμεση αντιπαροχή (αντάλλαγμα εκ μέρους του Δημοσίου).

- ✓ **Αναγκαστική παροχή από τον πολίτη στο Δημόσιο.**

Ο φόρος αποτελεί αναγκαστική χρηματική παροχή προς το Δημόσιο δηλαδή δεν είναι οικειοθελής παροχή. Ο φόρος δεν αποτελεί ποινή. Ο φορολογούμενος τακτοποιεί τις φορολογικές του υποχρεώσεις με βάση πάντα κάποιο νόμο που επιβάλλει το κράτος. Ακριβώς δε από τον μονομερή χαρακτήρα της επιβολής του φόρου πηγάζει η αναγκαστική φύση της παροχής. Το δικαίωμα αυτό της πολιτείας να επιβάλλει και να καθορίζει μονομερώς το φόρο είναι εκδήλωση άσκησης πολιτικής εξουσίας.

Επομένως η αναγκαστική φύση του φόρου πηγάζει σε τελευταία ανάλυση από την άσκηση πολιτικής εξουσίας. Η πολιτική αυτή εξουσία δημιουργεί ένα είδος εξάρτησης του ατόμου από την πολιτεία. Η αναγκαστική φύση δεν στηρίζεται μόνο στο νομικό θεσμό της ιθαγένειας αλλά στηρίζεται κυρίως σε μια εξάρτηση ευρύτερης φύσης. Γι' αυτό ο φόρος δεν επιβάλλεται μόνο επί των υπηκόων της πολιτείας αλλά επί των προσώπων τα οποία απολαύουν των υπηρεσιών αυτής.

Υπάρχει η άποψη ότι ένας φόρος δαπάνης (έμμεσος) δεν έχει αναγκαστικό χαρακτήρα. Εάν κάποιος δεν αγοράσει τσιγάρα δεν πληρώνει τον φόρο καπνού. Όμως ο αναγκαστικός χαρακτήρας του φόρου δεν πρέπει να αναζητείται την στιγμή της πρόθεσης του πολίτη να δαπανήσει ή όχι αλλά μετά την απόφαση να δαπανήσει. Τότε ο πολίτης δεν είναι ελεύθερος να πληρώσει ή να μη πληρώσει τον φόρο αλλά είναι αναγκασμένος να τον πληρώσει.

- ✓ **Έλλειψη ειδικού ανταλλάγματος**

Έναντι της καταβολής του φόρου η πολιτεία δεν παρέχει κάποιο ειδικό αντάλλαγμα. Σε αυτό ακριβώς διαφέρει ο φόρος από το τέλος. Το τέλος καταβάλλεται ως αντάλλαγμα ειδικών υπηρεσιών της πολιτείας π.χ. τέλος χαρτοσήμου, τέλη κυκλοφορίας αυτοκινήτου. Βεβαίως το κράτος με τα έσοδα και από τους φόρους παρέχει τα δημόσια αγαθά. Όμως τα δημόσια αγαθά ικανοποιούν κοινωνικές ανάγκες και είναι διαθέσιμα για όλους ανεξαιρέτως τους πολίτες ((είτε καταβάλουν είτε όχι φόρους).

- ✓ **Ικανοποίηση σκοπών του κράτους**

Τα δημόσια αγαθά τα οποία δε θα μπορούσαν να παρασχεθούν σε όλους με το μηχανισμό της αγοράς παρέχονται από το Κράτος με την είσπραξη φόρων. Ο οποιοσδήποτε φόρος δεν αποβλέπει στην ικανοποίηση συγκεκριμένου σκοπού του Κράτους αλλά στο σύνολο των σκοπών του.

Οι λειτουργίες του φόρου

Σύμφωνα με τον ορισμό του φόρου, όπως διατυπώθηκε παραπάνω, η φορολογία έχει να επιτελέσει τις εξής λειτουργίες: α) την κάλυψη των δημοσίων δαπανών ή τουλάχιστον μέρους τους ασκώντας έτσι οικονομική πολιτική και β) την «διόρθωση» της σχέσης των οικονομικά ασθενέστερων προς τους οικονομικά εύρωστους πολίτες ασκώντας έτσι κοινωνική πολιτική.

Οι οικονομικές λειτουργίες του φόρου

Οι φόροι αποτελούν ισχυρό μέσο για την αντιμετώπιση των διαταραχών του οικονομικού συστήματος με την άσκηση πιέσεων στους φορολογούμενους είτε προς ενέργεια είτε προς αποχή.

Έτσι για την επίλυση του προβλήματος της ύφεσης της οικονομίας μια μείωση της φορολογίας θα οδηγούσε στην αύξηση της αγοραστικής δύναμης των ιδιωτών, που με την σειρά της θα οδηγήσει στην αύξηση της ζήτησης των αγαθών και έτσι στην αύξηση της παραγωγής.

Επίσης στην οικονομική ανάπτυξη της χώρας η φορολογία μπορεί να αποτελέσει ένα αποτελεσματικό μέσο, ενθαρρύνοντας στον ιδιωτικό τομέα νέες επενδύσεις και επέκταση των παλιών. Επίσης μπορεί να ενθαρρύνει τις αποταμιευτικές κινήσεις, που στην συνέχεια θα αποτελέσουν μέσα χρηματοδότησης των επενδύσεων, με την θέσπιση φορολογικών απαλλαγών για τα εισοδήματα από τόκους καταθέσεων σε τράπεζες.

Μια άλλη οικονομική λειτουργία του φόρου είναι στην συμβολή του στην καταπολέμηση του πληθωρισμού. Ο πληθωρισμός ζήτησης μπορεί να αντιμετωπισθεί με τη μείωση της ζήτησης αγαθών. Κάτι τέτοιο μπορεί να πραγματοποιηθεί με την αύξηση των φόρων που θα έχει ως αποτέλεσμα την μείωση της αγοραστικής δύναμης των ιδιωτών.

Τέλος μέσω της φορολογίας μπορεί να «διορθωθεί» το ισοζύγιο πληρωμών, με την αποθάρρυνση μέσω της αύξησης των επιβαλλόμενων φόρων των εισαγωγών στο μέτρο βέβαια που αυτό επιτρέπεται από το κοινοτικό δίκαιο λόγο της ένταξης μας στην Ευρωπαϊκή Ένωση.

Οι κοινωνικές λειτουργίες του φόρου

Η φορολογία αποτελεί ένα σημαντικό μέσο που διαθέτει το Κράτος για την αντιμετώπιση του σοβαρού κοινωνικού και οικονομικού προβλήματος της ανισοκατανομής του πλούτου. η αντιμετώπιση αυτού του προβλήματος είναι δυνατόν να επιδιωχθεί τόσο μέσω της άμεσης όσο και της έμμεσης φορολογίας.

Για την επίτευξη του στόχου αυτού προέχουσα είναι η σημασία του φόρου εισοδήματος όπου με την θέσπιση προοδευτικών συντελεστών οδηγούμαστε στην αφαίρεση μεγαλύτερου ποσού από τους οικονομικά εύρωστους σε σχέση με τους

οικονομικά ασθενέστερους πολίτες. Βέβαια ο βαθμός στον οποίο πετυχαίνουμε μείωση των οικονομικών ανισοτήτων εξαρτάται από την διαμόρφωση της κλίμακας των φορολογικών συντελεστών και κυρίως στα υψηλά εισοδήματα.

Επίσης σοβαρή είναι και η συμβολή των φόρων περιουσίας και κυρίως των κληρονομιών και των δωρεών όπου η πρόβλεψη προοδευτικών συντελεστών και μάλιστα αρκετά υψηλών στα ανώτερα κλιμάκια, οδηγεί στον περιορισμό των οικονομικών ανισοτήτων και στην αποφυγή συσσώρευσης οικονομικής δύναμης.

Στην επιδίωξη του μετριασμού των οικονομικών ανισοτήτων συμβάλλουν επίσης και οι φόροι κατανάλωσης, με την θέσπιση της απαλλαγής των βασικών αγαθών και την επιβολή υψηλών συντελεστών στα είδη πολυτελείας στο μέτρο που επιτρέπετε από το κοινοτικό δίκαιο και ιδίως σε ότι αφορά το Φ.Π.Α. και τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης.

Επίσης με στόχο την καταπολέμηση της ανεργίας θεσπίστηκε η απαλλαγή από την φορολογία των κρατικών επιδοτήσεων που χορηγούνται σε επιχειρήσεις για την πρόσληψη των ανέργων.

Τέλος με την παροχή φορολογικών προνομίων και ελαφρύνσεων στοχεύετε: α) η παρότρυνση των επιχειρήσεων στην προστασία του περιβάλλοντος με την χρήση εξοπλισμών φιλικών προς το περιβάλλον και β) η πραγματοποίηση επενδύσεων από επιχειρήσεις σε παραμεθόριες περιοχές για την αντιμετώπιση του προβλήματος της ερήμωσης αυτών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ι

ΓΕΝΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ

Η επιστήμη του φορολογικού δικαίου

Το φορολογικό δίκαιο είναι το σύνολο των κανόνων δικαίου, οι οποίοι ρυθμίζουν το περιεχόμενο και τον τρόπο ασκήσεως της φορολογικής εξουσίας του Κράτους.[1]

* * *

Ο φόρος είναι η αναγκαστική και χωρίς ειδικό αντάλλαγμα παροχή του ιδιώτη προς το κράτος για εκπλήρωση κρατικών σκοπών.

* * *

Έχοντας αποκτήσει αρκετή έκταση, μοναδικό χαρακτήρα και αυτόνομες έννοιες, αρχές και αξιώματα το φορολογικό δίκαιο μελετάται πλέον ως ξεχωριστός κλάδος δικαίου. Παύει να ταυτίζεται με την οικονομική επιστήμη, το δημόσιο και ιδιωτικό δίκαιο ακόμη και αν έχει πολύ στενούς και άρρηκτους δεσμούς μαζί τους. Πεποίθηση του είναι να προσεγγίζει τις πραγματικές καταστάσεις και γεγονότα της οικονομίας, να θέτει δίκαιες μεθόδους φορολόγησης του ατόμου απέναντι στο κοινωνικό σύνολο, και να κάνει αναδιανομή των εισοδημάτων.

Το φορολογικό δίκαιο είναι ένας επιστημονικός κλάδος που δύσκολα προσεγγίζεται, και αυτό γιατί:

1. Σκοπός του είναι η ερμηνεία και ανάλυση των νόμων, των οποίων η εξαιρετικότητα κάνει αναγκαία τη γνώση βασικών στοιχείων της νομικής και οικονομικής επιστήμης.
2. Η φορολογική νομοθεσία δεν συγκεντρώνεται σε ένα ενιαίο κείμενο, αλλά βρίσκεται διασκορπισμένη σε νόμους, προεδρικά διατάγματα, νομοθετικά διατάγματα κτλ.
3. Οι φόροι αποτελούν το πλέον ισχυρό μέσο της κυβερνητικής εξουσίας για την άσκηση δημοσιονομικής πολιτικής με αποτέλεσμα να απαιτείται η αδιάκοπη και ταχύτατη μεταβολή της φορολογικής νομοθεσίας.

[1] Κυριακοπούλου Ελένη, "Δημοσιονομικό Δίκαιο", Σύγχρονη Εκδοτική, 2001

ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Όπως κάθε ιδιωτική οικονομία προϋποθέτει μία διαχείριση, έτσι και η φορολογία, η οποία και τους πολίτες επιβαρύνει, και το Κράτος συντηρεί, πρέπει να βασίζεται σε ορισμένες αρχές, έτσι ώστε να αποφεύγεται η υπέρμετρη επιβάρυνση των πολιτών και να επιτυγχάνεται η συντήρηση του Κράτους. Η φορολογία δεν πρέπει να επιβάλλεται πρόχειρα και ανάλογα με τις απόψεις και διαθέσεις των αρμοδίων, αλλά πρέπει να στηρίζεται σε ορισμένες αρχές και κανόνες.

Οι αρχές αυτές και οι κανόνες είναι:

- Η φορολογία πρέπει να είναι επαρκής, έτσι ώστε να καλύπτει τις ανάγκες του Κράτους.
- Η φορολογία δεν πρέπει να εξαντλεί τον φορολογούμενο.
- Ο φόρος πρέπει να είναι γενικός και να μη υπάρχουν εξαιρέσεις και διακρίσεις.
- Ο φόρος πρέπει να εισπράττεται από το εισόδημα και όχι από το κεφάλαιο.
- Οι φορολογικές διατάξεις να είναι σαφείς, ώστε να μη γεννώνται ζητήματα που απαιτούν ερμηνευτικές λύσεις.
- Η προοδευτικότης της φορολογίας. Αυτή εφαρμόζεται στους άμεσους φόρους και όχι στους έμμεσους, όπως είναι οι δασμοί οι φόροι κατανάλωσης, οι φόροι από τις συναλλαγές, κ.λ.π. και
- Η απαλλαγή ελάχιστου ορίου συντήρησης, δηλαδή να απαλλάσσεται από τη φορολογία, το αποκτούμενο ποσό για την κάλυψη των στοιχειωδών αναγκών του φορολογούμενου.

Ιστορική εξέλιξη της νομοθεσίας για τη φορολογία εισοδήματος.

Ο πρώτος νόμος στον οποίο εμφανίζονται στοιχεία φορολογίας εισοδήματος θεσπίστηκε στη χώρα μας το 1877 καθιερώνοντας φορολογία σε εισοδήματα προερχόμενα από ανώνυμες εταιρίες.[2]

[2] Πιο αναλυτικά η εξέλιξη της φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα: Α. Αγγελόπουλου «Άμεση φορολογία εν Ελλάδι», 1933 και του ιδίου «Δημόσια Οικονομική», 1943.

Στη συνέχεια δύο νομοθετικές ρυθμίσεις, η πρώτη το 1909 και η δεύτερη το 1911, επέβαλαν φόρο σε μεγάλα κυρίως εισοδήματα και τεκμαρτό φόρο με κριτήριο το μίσθωμα της κατοικίας.

Ουσιαστικά, όμως, η πρώτη συστηματική νομοθετική αντιμετώπιση της φορολογίας εισοδήματος έγινε το 1919 με το νόμο 1640 «Περί κώδικος φορολογίας των καθαρών προσόδων», με τον οποίο εισήχθη το πρώτο φορολογικό σύστημα στη χώρα μας.

Αντικείμενο του φόρου με το νόμο αυτό ήταν η πρόσοδος, δηλαδή το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων. Η φορολογία εισοδήματος των φυσικών προσώπων γινόταν σε δύο επίπεδα: σε αναλυτικό επίπεδο, δηλαδή στις επιμέρους πηγές εισοδήματος και σε συνθετικό επίπεδο, στο συνολικό ετήσιο εισόδημα αν αυτό υπερέβαινε το οριζόμενο ποσό.

Τέλος, με το Ν.Δ. 3323 του 1955 «Περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων» και με το Ν.Δ. 3843 του 1958 « Περί φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων», καθιερώθηκε νέο σύστημα φορολογίας εισοδήματος στη χώρα μας, που όπως τροποποιείται κάθε φορά, ισχύει μέχρι σήμερα.

Ο πρόσφατος νόμος 2238/1994 (ΦΕΚ 151^{Α}/16-9-1994) κωδικοποίησε σε νέο κείμενο τις διατάξεις του Ν.Δ. 3323/1955 και του Ν.Δ. 3843/1958 καθώς και διατάξεις άλλων νόμων, σχετικές με τη φορολογία εισοδήματος.

<u>Οι βασικές αρχές και οι πηγές της φορολογικής νομοθεσίας</u>

Οι βασικές αρχές που πρέπει να διέπουν την φορολογική νομοθεσία είναι:

1. η ενίσχυση της αναπτυξιακής διαδικασίας
2. η αποδοτικότητα του φορολογικού συστήματος
3. η αναλογικότητα του φορολογικού συστήματος
4. η περιστολή της φοροδιαφυγής και η ενίσχυση των φορολογικών εσόδων
5. η διασφάλιση της ανταγωνιστικότητας του χρηματοπιστωτικού συστήματος μετά την απελευθέρωση της κίνησης κεφαλαίων.

Από αυτές τις πέντε βασικές αρχές το ελληνικό δημόσιο στρέφεται περισσότερο στην τέταρτη. Η απαραίτητη μείωση του ελλείμματος του προϋπολογισμού απ' τη μια και οι υψηλές δημόσιες δαπάνες απ' την άλλη, ανάγκασαν τους φορείς άσκησης δημοσιονομικής πολιτικής να ανακαλύψουν πηγές που θα επιφέρουν φορολογικά έσοδα.

Αν ο κάθε φορολογούμενος πολίτης δήλωνε κανονικά όλες τις πηγές εσόδων του τότε η αναλογικότητα και η αποδοτικότητα του φορολογικού συστήματος θα

απασχολούσε τους φορείς λήψης αποφάσεων. Όμως η αδυναμία της οικονομικής υπηρεσίας να εντοπίσει αδήλωτα εισοδήματα από κινητές αξίες έχει ως συνέπεια τη φορολόγηση στην πηγή και τη μετατροπή των χρηματοοικονομικών ιδρυμάτων σε φοροεισπρακτικούς μηχανισμούς.

Αντιθέτως, η ενίσχυση της αναπτυξιακής διαδικασίας και η διασφάλιση της ανταγωνιστικότητας δεν έχουν επιτευχθεί ποτέ ως τώρα από τις εκάστοτε κυβερνήσεις εφόσον οι πολλαπλές μεταβολές στο ισχύον φορολογικό καθεστώς, ως προς τα έσοδα των κινητών αξιών, έχουν επιφέρει σύγχυση και επιπλέον λειτουργικά κόστη στα χρηματοοικονομικά ιδρύματα τα οποία μεταβάλλουν τα συστήματα τους σύμφωνα με τις οδηγίες κάθε νέας ρύθμισης.

Συνέπεια αυτών ήταν η δημιουργία ως τώρα ενός συστήματος αρκετά αναχρονιστικού, αναποτελεσματικού και ζημιογόνου για την ανάπτυξη αγορών, οι οποίες υπό άλλες συνθήκες θα είχαν λύσει προβλήματα όπως η μακροχρόνια χρηματοδότηση επιχειρήσεων και επενδύσεων.

Την τελευταία δεκαετία όμως, εξαιτίας του ενδιαφέροντος ένταξης της χώρας στην Οικονομική και Νομισματική Ένωση, οι εγχώριες αγορές έχουν παραμεληθεί αρκετά από τις κυβερνήσεις γεγονός που οδήγησε σε φορολογικές ανισότητες και στροφή μεγάλου μέρους των δραστηριοτήτων και επενδυτικών κεφαλαίων σε ξένες αγορές.

<u>Οι πηγές της φορολογικής νομοθεσίας είναι:</u>

1.Το Σύνταγμα του 1975

(Άρθρο 4 παρ. 1 αρχή της ισότητας του φόρου, άρθρ.4 παρ.5 αρχή της καθολικότητας του φόρου, άρθρ. 78 παρ.1 αρχή της καθολικότητας του φόρου, άρθρ. 78 παρ.1 αρχή της περιορισμένης αναδρομικότητας του φόρου, άρθρ. 78 παρ.4 απαγόρευση ρυθμίσεως του αντικειμένου φορολογίας με νομοθετική εξουσιοδότηση κλπ.)

2.Οι κανόνες του διεθνούς δικαίου και οι διεθνείς συμβάσεις

Σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ.1 του Συντάγματος "οι γενικώς παραδεδεγμένοι κανόνες του διεθνούς δικαίου και οι διεθνείς συνθήκες, που έχουν επικυρωθεί με νόμο τυπικό, αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα του εσωτερικού δικαίου και υπερισχύουν κάθε αντίθετης διάταξης φορολογικού νόμου", π.χ. η διεθνής σύμβαση προσχώρησης της Ελλάδας στην Ε.Ο.Κ., που υπεγράφη την 28η Μαΐου 1979 και κυρώθηκε με το Ν. 945/1979 (ΦΕΚ Α 170), σε ότι αφορά φορολογικά θέματα αποτελεί μέρους του εσωτερικού δικαίου.

3.Οι πράξεις νομοθετικού περιεχομένου του Προέδρου της Δημοκρατίας, σύμφωνα με το άρθρο 44 παρ.1 του Συντάγματος του 1975. Π.χ.

⌘ Πράξη της 18-5-1977 "περί λήψεως μέτρων που αποσκοπούν στην περιστολή της πολυτελούς καταναλώσεως."

⌘ Πράξη της 22-2-1979 "περί παρατάσεως προθεσμίας υποβολής δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων."

4.Οι Νομοθετικές Πράξεις της Κυβερνήσεως. Δηλαδή, κανονιστικά διατάγματα και άλλες νομοθετικές πράξεις της Κυβερνήσεως, όπως Πράξεις Υπουργικού Συμβουλίου (Π.Υ.Σ.), Πράξεις Πρωθυπουργού, Υπουργών, Υφυπουργών, Νομαρχών, εφόσον βεβαίως εκδίδονται κατόπιν ειδικής νομοθετικής εξουσιοδοτήσεως.

5.Η Νομολογία των δικαστηρίων.

<u>Αρχές φορολογικής πολιτικής</u>

✧Οι κανόνες φορολογίας του Adam Smith

"Ο πλούτος των εθνών" του περίφημου οικονομολόγου Adam Smith, είναι το πρώτο έργο στο οποίο αναφέρονται "φορολογικά αξιώματα", φορολογικοί κανόνες, που ακόμα και σήμερα αποτελούν βασικό εργαλείο στην οργάνωση, λειτουργία και πορεία αρκετών φορολογικών συστημάτων σε διάφορες χώρες. Οι κανόνες αυτοί όπως διατυπώθηκαν από τον ίδιο είναι οι ακόλουθοι:

1. Ο «Κανών του Πανδήμου (της καθολικότητας) του Φόρου»

«Οι υπήκοοι εκάστου κράτους οφείλουν να εισφέρουν προς συντήρησιν της Κυβερνήσεως των, όσον το δυνατόν κατ' αντιστοιχίαν προς τας ικανότητας αυτών, ήτοι κατ' αναλογίαν προς το εισόδημα το οποίο απολαύνουν υπό την προστασίαν του Κράτους.»

2. Ο «Κανών της Βεβαιότητας του Φόρου»

«Ο φόρος ο επιβαλλόμενος επί εκάστου πολίτου πρέπει να είναι καθορισμένος και ουχί αυθαίρετος. Προθεσμία πληρωμής του φόρου, τρόπος πληρωμής και ποσόν πλερωμής πρέπει να είναι σαφή δια τον φορολογούμενον, ως και δια παν άλλο πρόσωπον. Όπου συμβαίνει άλλως, έκαστος φορολογούμενος είναι περισσότερον ή ολιγότερον παραδεδομένος εις την εξουσίαν του συλλέκτου των φόρων, ο οποίος έχει τη δυνατότητα είτε να αυξήσει αυθαιρέτως τον φόρον τον καταβλητέον υφ' ενός

φορολογουμένου αντιπαθούς εις αυτόν, είτε να εκβιάση, υπό την απειλήν επαυξήσεως, δωροδοκίαν.»

3. Ο «Κανών της Προσφορότητος του Φόρου»

«Πάντες οι φόροι πρέπει να εισπράττονται κατά τον μάλλον πρόσφορον δια τον φορολογούμενον τρόπον και χρόνον» και

4. Ο «Κανών της Ευθηνίας (=της φτήνιας) του Φόρου»

«Έκαστος φόρος πρέπει να είναι κατασκευασμένος κατά τοιούτον τρόπον, ώστε το ποσόν το αφαιρούμενον δι' αυτού από των πολιτών να υπερβαίνει όσον το δυνατόν ολιγότερων το ποσόν, το οποίον εισέρχεται εις το Δημόσιον Ταμείον».

Είναι εύκολα κατανοητό πως κάθε κανόνας έχει και ένα διαφορετικό σκοπό που καλεί την φορολογική νομοθεσία να εκπληρώσει. Ο πρώτος κανόνας στοχεύει στην φορολογική ισότητα των πολιτών, ενώ ο δεύτερος καθιερώνεται η θεμελιώδης αρχή της βεβαιότητας του φόρου, για να αποφεύγονται η αυθαίρετη δράση και η διαφθορά των φορολογικών οργάνων. Με τον κανόνα της προσφορότητος του φόρου επιδιώκεται η ευγενική, ήπια και ήρεμη αντιμετώπιση του φόρου από τους φορολογούμενους. Τέλος, ο κανόνας της ευθηνίας του φόρου έχει ως στόχο την ορθολογικότητα των δαπανών της φορολογικής διαδικασίας, δηλαδή την μείωση των δαπανών βεβαιώσεως και εισπράξεως του φόρου στο ελάχιστο.

Παρ' όλο που οι τρεις πρώτοι κανόνες έχουν χαρακτηριστεί ως «η Διακήρυξη των Δικαιωμάτων των Φορολογουμένων» αποτελούν ταυτόχρονα και τον οδηγό για όσους συνθέτουν και εφαρμόζουν την φορολογική νομοθεσία και πολιτική.

✧Οι ισχύουσες-συμπληρωματικές των αξιωμάτων του Smith- αρχές της φορολογικής πολιτικής.

Τα σύγχρονα φορολογικά συστήματα δεν μπορούν να έχουν ως μοναδικό οδηγό τους τα αξιώματα του Adam Smith, καθώς ο φόρος δεν αποτελεί μόνο ταμιευτικό μέσο, έχει οικονομικούς και κοινωνικοπολιτικούς σκοπούς να εκπληρώσει. οι σκοποί αυτοί κάνουν αναγκαία την δημιουργία και εφαρμογή των εξής συμπληρωματικών αρχών:

1. Η κοινωνικοπολιτική φορολογική αρχή

Σύμφωνα με την αρχή αυτή το Κράτος μπορεί να επεμβαίνει μέσω του φόρου στην κατανομή και ανακατανομή του εισοδήματος. Ο φόρος, δηλαδή, αποτελεί «μοχλό κοινωνικής μεταρρύθμισης», για τα κυβερνητικά όργανα.

2. Η δημοσιονομική φορολογική αρχή

Αποτελεί την αρχή της επάρκειας και σταθερότητας των φορολογικών προσόδων. Εκφράζει την ανάγκη της εκάστοτε δημοσιονομικής αρχής να διαμορφώσει κατάλληλα το φορολογικό της σύστημα ώστε η δημόσια διοίκηση να έχει την δυνατότητα να εκμεταλλευτεί όλη τη φοροδοτική ικανότητα των φυσικών και νομικών προσώπων του Κράτους.

3. Η οικονομική φορολογική αρχή

Οι μεταβολές και τροποποιήσεις του ισχύοντος φορολογικού συστήματος θα πρέπει να γίνονται με τέτοιο τρόπο ώστε να μην επηρεάζεται η Εθνική Οικονομία απ' τη μια, και να μην εμποδίζεται η επίτευξη των στόχων της οικονομικής πολιτικής. Π.χ. αναθερμάνσεως της οικονομίας, αυξήσεως της παραγωγικότητας, ανάπτυξης των ευκαιριών απασχόλησης κλπ.

4. Η αρχή της κατανομής των φορολογικών βαρών

απαραίτητη για την εφαρμογή της αρχής αυτής είναι όχι μόνο η καθολικότητα της φορολογίας που ήδη έχει ορίσει ο Smith, αλλά και η ίση φορολογική αντιμετώπιση προσώπων με την ίδια φοροδοτική ικανότητα. Σύνθημα της αρχής αυτής είναι «όπου οι οικονομικές και προσωπικές συνθήκες είναι ίσες, πρέπει και οι επιβαλλόμενοι φόροι να είναι ίσοι». Παρ' όλο που η αρχή είναι συνταγματικά κατοχυρωμένη, παραβιάζεται για λόγους όπως:

i. Οικονομική σκοπιμότητα, π.χ. με απαλλαγή ή με μικρή φορολόγηση των αγροτών για την ανάπτυξη του γεωργικού πληθυσμού.

ii. Πολιτική σκοπιμότητα, π.χ. ιδιαίτερο δασμολογικό καθεστώς για τα αγαθά που αγοράζονται από τα Δωδεκάνησα ή η φοροαπαλλαγή από το φόρο εισοδήματος για μια πενταετία για των νεοεισερχομένων στο επάγγελμα δικηγόρων κλπ.

iii. Πίεση των κοινωνικών ομάδων.

<u>Αρχή εδαφικότητας- τοπικά όρια ισχύος των φορολογικών νόμων</u>

Η αρχή της εδαφικότητας των φορολογικών νόμων αποτελεί εκδήλωση της εθνικής κυριαρχίας καθώς οι νόμοι ισχύουν σε ολόκληρη την επικράτεια.

Όπως ορίζεται από την αρχή αυτή οι φορολογικοί νόμοι εφαρμόζονται σε όλους όσους κατοικούν στο έδαφος της χώρας είτε είναι ημεδαποί είτε αλλοδαποί, και καταλαμβάνουν όλα τα κινητά και ακίνητα που αποκτήθηκαν σε αυτό. Δηλαδή, σύμφωνα με την αρχή της εδαφικότητας λαμβάνεται ως κριτήριο για την εφαρμογή των φορολογικών νόμων, όχι η υπηκοότητα του φορολογουμένου, αλλά η κατοικία

αυτού και ο τόπος κτήσεως των αγαθών. Έτσι το άρθρο 3 παρ. 1 του Ν.Δ. 3323/1955 «περί φορολογίας εισοδήματος», όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 1 παρ. 1 του Ν.Δ. 398/1969, καθορίζει τα εξής: «σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, που αποκτά εισόδημα στην Ελλάδα αδιακρίτως ιθαγένειας και τόπου κατοικίας ή διαμονής αυτού.

Επίσης σε φόρο υπόκειται, για τα προκύπτοντα εισοδήματα αυτού στην αλλοδαπή, κάθε φυσικό πρόσωπο, εφόσον έχει την κατοικία του στην Ελλάδα αδιακρίτως ιθαγένειας.»

Άλλη αρχή που καθιερώνεται είναι αυτή της τοποθεσίας της κληρονομούμενης περιουσίας, για το φόρο κληρονομίας, και φορολογείται κάθε περιουσία κινητή ή ακίνητη, εφόσον βρίσκεται στην Ελλάδα.

Οι ίσοι που θέτονται τόσο για ημεδαπούς όσο και για αλλοδαπούς κρίνεται ως δίκαιο καθώς και οι αλλοδαποί επωφελούνται από την οικονομική, πολιτική και κοινωνική οργάνωση της χώρας, στην οποία κατοικούν και στην οποία αποκτούν περιουσία.

ΈΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΕΙΔΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ

Φορολογικό σύστημα είναι το σύνολο των φόρων οι οποίοι έχουν επιλεγεί και εφαρμόζονται σε δεδομένη στιγμή εντός ορισμένης χώρας. Δεν αρκεί, δηλαδή, να. μιλάμε για φορολογικό σύστημα, ώστε να έχουμε απλώς ένα άθροισμα διαφόρων φόρων, αλλά αυτοί πρέπει να έχουν επιλεγεί και κατασκευαστεί κατά τέτοιο τρόπο που να εξυπηρετούν πληρέστερα τους επιδιωκόμενους σκοπούς. Με άλλα λόγια, φορολογικό σύστημα είναι το συγκρότημα των επιμέρους φόρων, μέσω των οποίων το Κράτος αντλεί από τη μοναδική φορολογική πηγή τα έσοδα και οι οποίοι έχουν κατά τέτοιο τρόπο επιλεγεί και κατασκευαστεί ώστε να συμπληρώνουν ο ένας τον άλλον από την άποψη των διαφόρων σκοπών του φόρου για την κατά το δυνατόν πληρέστερη εξυπηρέτηση των σκοπών τούτων.

Τα Φορολογικά συστήματα των διαφόρων χωρών, καθώς και της Ελλάδος αποτελούνται συνήθως από φόρους εισοδήματος, από φόρους περιουσίας, φόρους επί των συναλλαγών, φόρους κατανάλωσης εγχωρίων προϊόντων, τελωνειακών δασμών εισαγωγής κ.λ.π. '

I) Σύστημα του ενιαίου φόρου:

Παλαιότερα, κατά τον 18ο αιώνα, είχε υποστηριχθεί η ιδέα ενός ενιαίου φόρου, η οποία όμως δεν μπόρεσε να τύχει πρακτικής εφαρμογής. Έτσι, οι φυσιοκράτες πρότειναν την εισαγωγή του ενιαίου φόρου επί της εγγείου προσόδου.

Αργότερα, προτάθηκε από άλλους δημοσιονόμους ενιαίος φόρος επί του κεφαλαίου. Επίσης, τελευταία στη Γαλλία προτάθηκε ενιαίος φόρος επί της ενεργείας, ο οποίος θ' αντικαταστούσε τους λοιπούς φόρους.

Επίσης, άλλοι συγγράφεις και δημοσιονόμοι τάχθηκαν κατά καιρούς υπέρ της. εισαγωγής ενός ενιαίου φόρου εισοδήματος ή ενός γενικού φόρου κατανάλωσης ή γενικού φόρου επί του καταναλισκομένου μόνο εισοδήματος και όχι επί του αποταμιευομένου.

Στην Ελλάδα, ως γνωστό, υπάρχει ενιαίος φόρος εισοδήματος (φυσικών προσώπων αφενός και νομικών προσώπων αφετέρου). Όμως, ο ενιαίος αυτός φόρος δεν έχει την έννοια του εξεταζόμενου ενιαίου φόρου, διότι στο ελληνικό φορολογικό σύστημα υπάρχουν και άλλοι φόροι.

II) Σύστημα πολλαπλής φορολογίας

Παρά. το γεγονός ότι. η ιδέα του ενιαίου (ενός) φόρου είναι πολύ ελκυστική, γιατί η φορολογική νομοθεσία θα είναι απλούστερη, τα έξοδα βεβαίωσης και είσπραξης του ενός φόρου θα είναι μικρότερα, η ενόχληση των φορολογουμένων θα είναι μικρότερη κ.λ.π. εν τούτοις, για να είναι αποδοτικός σε έσοδα ο ένας αυτός φόρος, θα πρέπει να έχει πολύ ψηλό συντελεστή και συνεπώς θα είναι δυσβάστακτος. Για τούτο τα διάφορα κράτη εφαρμόζουν περισσότερους του ενός φόρους δηλαδή εφαρμόζουν σύστημα πολλαπλής φορολογίας. Στην περίπτωση αυτή οι φόροι πρέπει να έχουν επιλεγεί καλώς, ώστε να αποτελούν αρμονικό σύνολο, κατά υγιή δε φορολογική αρχή δεν πρέπει να υπάρχει μεγάλος αριθμός φόρων αλλά λίγοι και αποδοτικοί , ώστε και η ταμιευτικότης να εξυπηρετείται δια της φορολογικής αξιοποιήσεως παντός στοιχείου φοροδοτικής ικανότητος και η ενόχληση των φορολογουμένων να είναι όσο το δυνατόν μικρότερη. Αλλά και οι σκοποί οικονομικής πολιτικής εξυπηρετούνται με την πολλαπλή φορολογία. Έτσι, π.χ. για την προώθηση της οικονομικής αναπτύξης παρέχονται φορολογικά κίνητρα (απαλλαγές) από το φόρο εισοδήματος για την εκτέλεση νέων παραγωγικών επενδύσεων ή τον συγχρονισμό των υφισταμένων βιομηχανιών . Παράλληλα, οι τελωνειακοί δασμοί εισαγωγής χρησιμεύουν για να. προστατεύσουν τις εγχώριες

βιομηχανικές επιχειρήσεις από τον εξωτερικό ανταγωνισμό, δηλαδή υποβοηθούν την ανάπτυξη αυτών, εξυπηρετούντες και αυτοί σκοπούς οικονομικής πολιτικής. Επίσης, με τους πολλούς φόρους εξυπηρετούνται σκοποί κοινωνικής πολιτικής, π.χ. η καταπολέμηση χρήσεως οινοπνευματωδών ποτών δύναται να επιτευχθεί με την επιβολή φόρου κατανάλωσης, ενώ δεν θα ήταν αυτή δυνατή εάν ίσχυε π.χ. μόνο φόρος εισοδήματος .

Παράγοντες που επηρεάζουν τη σύνθεση του φορολογικού συστήματος

Το φορολογικό σύστημα μιας χώρας δεν δύναται να είναι αυθαίρετο, αλλά η σύνθεση του εξαρτάται από διάφορους παράγοντες. Τέτοιοι παράγοντες είναι:

α) Λόγοι ιστορικοί

β)Λόγοι πολιτικοί. Το πολιτικό σύστημα μιας χώρας επηρεάζει τη σύνθεση του φορολογικού συστήματος

γ)Λόγοι οικονομικοί. Η οικονομική οργάνωση μιας χώρας και η φύση των επιχειρήσεων σύνθεση του φορολογικού συστήματος.

III) Πολλαπλή φορολογία υπό στενή έννοια:

Υπό στενή έννοια, πολλαπλή φορολογία είναι η κατ' επανάληψη φορολόγηση του ίδιου αντικειμένου (π.χ. κράτος , Δήμος) .

Εσωτερική πολλαπλή φορολογία λαμβάνει χώρα στην περίπτωση κατά την οποία το αυτό αντικείμενο φορολογείται από την ίδια φορολογική αρχή σε δύο διάφορους φορολογούμενους,(π.χ. Ανώνυμη εταιρία) . Το ίδιο φορολογικό αντικείμενο φορολογείται επανειλημμένα από τον ίδιο φορολογούμενο και από την ίδια φορολογική αρχή. Η εσωτερική πολλαπλή φορολογία δημιουργεί φορολογικές ανισότητες γιατί έχει ως συνέπεια ότι, άτομα ορισμένου εισοδήματος ή περιουσίας, φορολογούνται βαρύτερα από άλλα άτομα της ίδιας εισοδηματικής ή περιουσιακής κατάστασης (πόλη Α' και πόλη Β') .

IV) Η σκοπιμότης της συνύπαρξης περισσοτέρων φόρων

Όλοι οι φόροι, ακόμη και εκείνοι οι οποίοι προκαλούν μείωση των ιδιωτικών περιουσιών, καταβάλλονται από το καθαρό εγχώριο προϊόν, δηλαδή με όλους τους φόρους το Κράτος και οι άλλοι φορείς Δημοσίων οικονομιών συμμετέχουν στη

διανομή του καθαρού εγχώριου προϊόντος, καθότι λαμβάνουν ένα μέρος από τα συνολικώς παραγόμενα αγαθά και υπηρεσίες.

Η πολλαπλή φορολογία είναι το μέσο διά του οποίου επιτυγχάνεται η συμφιλίωση των αντιμαχομένων σκοπών του φόρου και η καλύτερη εξυπηρέτηση καθενός από τους σκοπούς τούτων.

Με την πολλαπλή φορολογία επιτυγχάνεται μεταξύ άλλων η κατανομή των φορολογικών βαρών κατά τρόπο ανταποκρινόμενο προς την αρχή της μετρήσεως. Τούτο συμβαίνει σε περιορισμένο βαθμό για το λόγο ότι από το σύστημα της πολλαπλής φορολογίας καθίσταται τεχνικώς δυνατό να φορολογηθούν οι μικροί και οι μεγάλοι εισοδηματίες και ακόμη να φορολογηθούν όχι μόνο οι πραγματοποιούντες εισόδημα, αλλά και οι κάτοχοι περιουσίας γενικώς να ληφθούν υπόψη η φοροδοτική ικανότης του καθενός και το μέγεθος αυτής. Ενώ με το σύστημα του ενιαίου φόρου ορισμένες εισοδηματικές τάξεις θα διέφευγαν εντελώς της φορολογίας και άλλες θα υφίσταντο μικρή φορολογική επιβάρυνση δυσανάλογη προς την φοροδοτική τους ικανότητα.

V) <u>Πλεονεκτήματα της πολλαπλής φορολογίας.</u>

α) Σε ότι αφορά την ταμιευτική λειτουργία των φόρων, αυτή εξυπηρετείται-πληρέστερα με τη πολλαπλή φορολογία. Οι λόγοι που συνηγορούν υπέρ' αυτής είναι ότι:

- Με τη πολλαπλή φορολογία είναι δυνατή η φορολογική αξιοποίηση κάθε στοιχείου φοροδοτικής ικανότητας και η φορολογική επιβάρυνση οιουδήποτε έχει φοροδοτική ικανότητα Εάν π.χ. δεν υπήρχαν οι φόροι κατανάλωσης και οι φόροι συναλλαγών στην Ελλάδα, αλλά υπήρχε ο φόρος εισοδήματος ως μοναδικός φόρος, μόνο τα 17% του εθνικού εισοδήματος θα υποβάλλονταν σε φορολογία, γιατί μόνο τα 17% του εθνικού εισοδήματος υπόκεινται στο φόρο εισοδήματος.
- Η πολλαπλή φορολογία εξυπηρετεί τον ταμιευτικό σκοπό του φόρου και για το λόγο ότι δι' αυτής εξουδετερώνεται η φοροδιαφυγή σ' ένα φόρο, (π.χ. στο φόρο εισοδήματος) με την ταυτόχρονη υποβολή του φορολογούμενου σε άλλους φόρους, (π.χ. τους φόρους κατανάλωσης, τους φόρους πολυτελείας, τους φόρους επί των συναλλαγών κ.λ.π.), η ακόμη ελέγχεται η φοροδιαφυγή σ' ένα φόρο, π.χ. στο φόρο

εισοδήματος δια της παραλλήλου λειτουργίας ενός άλλου φόρου, π.χ. του ετήσιου φόρου περιουσίας.

β) Σε ότι αφορά την κοινωνικοοικονομική λειτουργία του φόρου, αυτή εξυπηρετείται καλύτερα με τη πολλαπλή φορολογία, γιατί:

- Αυτή καθιστά τεχνικώς δυνατή την εξυπηρέτηση περισσοτέρων επιμέρους σκοπών οικονομικής πολιτικής και
- καθιστά δυνατή την πληρέστερη εξυπηρέτηση ενός εκάστου σκοπού.

γ) Σε ότι αφορά την κοινωνικοπολιτική λειτουργία του φόρου, αυτή εξυπηρετείται καλύτερα με τη πολλαπλή φορολογία: δηλαδή ο σκοπός της καταπολέμησης της εισοδηματικής ανισότητας εξυπηρετείται καλύτερα όταν λειτουργούν περισσότεροι φόροι παρά όταν υπάρχει ένας μόνος φόρος, π.χ. ο φόρος εισοδήματος. Αυτό γιατί όταν συνυπάρχουν περισσοτέροι φόροι καταπολεμείται και κατασταλτικά και προληπτικά η εισοδηματική ανισότητα και επομένως καταπολεμείται αυτή περισσότερο και αποτελεσματικότερα παρά όσο θα καταπολεμείτο μόνο με κατασταλτικά ή μόνο με προληπτικά φορολογικά μέτρα.

Τέλος δια της πολλαπλής φορολογίας μειώνεται το υποκειμενικό φορολογικό βάρος, γιατί:

- Εξυπηρετούνται οι φορολογούμενοι, διότι το υποκειμενικό βάρος από τη φορολογία είναι μικρότερο όταν είναι μεγαλύτερος. ο αριθμός των φόρων, δια των οποίων αφαιρείται ένα ορισμένο τμήμα του εισοδήματος αυτού.
- Εξυπηρετούνται οι φορολογούμενοι, διότι με αυτή καθίσταται ταμιακώς ευχερέστερη στους φορολογούμενους η εκπλήρωση των φορολογικών του υποχρεώσεων.

<u>Φορολογικό και ιδιωτικό δίκαιο</u>

Οι έννοιες του ιδιωτικού δικαίου όταν στρέφονται στο φορολογικό υφίστανται το φαινόμενο της μετάπλασης. Αρχικά το φορολογικό δίκαιο δέχεται τις αρχές του ιδιωτικού ως έχουν (π.χ. έννοια πωλήσεως, εμπόρου, ανωνύμου εταιρείας, νομικού προσώπου κλπ). Μετέπειτα, αρκετές από αυτές, τις υποβάλλει σε απαραίτητες τροποποιήσεις και ρυθμίσεις για να αποκτήσουν τη σωστή μορφή για την εκπλήρωση της αποστολής του. Για παράδειγμα, στο φορολογικό δίκαιο μπορεί να θεωρούνται έμποροι και πρόσωπα που δεν έχουν, κατά τον εμπορικό νόμο, εμπορική ιδιότητα ή πράξεις (να θεωρούνται) εμπορικές, αν και δεν είναι τέτοιες σύμφωνα με

το άρθρο 8 παρ.1 του εμπορικού νόμου. Π.χ. γεωργός κατανέμει ιδιόκτητο κτήμα σε μικρά κομμάτια και τα πωλεί ως οικόπεδα. Το εισόδημα που προκύπτει από την πώληση αυτή φορολογείται ως εισόδημα από εμπορική επιχείρηση, ενώ δεν είναι σύμφωνα με τον εμπορικό νόμο. Ουσιαστικά, το φορολογικό δίκαιο απαλλάσσεται από έννοιες και όρους του ιδιωτικού καθώς και από τη νομική μορφή των γεγονότων, ενώ εξετάζει τα γεγονότα όπως πραγματικά συμβαίνουν. Αυτό γίνεται για την δίκαιη, καθολική και ίση κατανομή των φορολογικών βαρών και για την αποτροπή της φοροδιαφυγής.

Στη διάρκεια του 20^{ου} αιώνα παρατηρήθηκε σημαντική αύξηση των επιπέδων φορολόγησης, κυρίως λόγω της πεποίθησης του κράτους για παρεμβατική πολιτική και αναδιανομή εισοδήματος που διαδέχτηκε την οικονομική κρίση του 1929. Ως αποτέλεσμα είχε την αλματώδη ανάπτυξη του δημοσίου τομέα που παρέσυρε και τα επίπεδα φορολόγησης. Ιδιαίτερη έμφαση δόθηκε στη φορολόγηση εισοδήματος φυσικών καθώς και νομικών προσώπων .

Αντίθετα, στις ξένες χρηματαγορές οι φορολογικοί συντελεστές έφτασαν πολύ υψηλά επίπεδα ακόμα και σε περιόδους ειρήνης. Για παράδειγμα, ο συντελεστής στο ανώτατο κλιμάκιο εισοδήματος στις Η.Π.Α. ήταν 90% την περίοδο 1954-1963, πριν μειωθεί με τη φορολογική αναθεώρηση του 1964. Στις περισσότερες αναπτυγμένες χώρες το ποσοστό στο Ακαθάριστο Εθνικό Προϊόν από τα έσοδα της φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων αντιστοιχούσε περίπου το 10%, αν και δεν έλειπαν περιπτώσεις όπου έφτανε το 20% (Δανία, Σουηδία). Η αύξηση του συνολικού ατομικού εισοδήματος, που προερχόταν από την ενοικίαση ακινήτων ή αποταμιεύσεων, και η ενίσχυση του από τα χαμηλά επίπεδα ανεργίας και τα υψηλά επίπεδα του παραγόμενου προϊόντος, επέφεραν την διατήρηση του φόρου εισοδήματος σε κύρια θέση. Επίσης μεγάλες οικονομίες κλίμακας επετεύχθησαν με την σπουδαία τεχνολογική ανάπτυξη της μεταπολεμικής περιόδου.

Η απελευθέρωση της κίνησης κεφαλαίων και η κατάργηση σημαντικών διοικητικών περιορισμών σε επιτόκια, χορηγήσεις και συναλλαγματικές ισοτιμίες τα τελευταία δέκα χρόνια προκάλεσαν μεταβολές στις ελληνικές χρηματοοικονομικές αγορές οι οποίες δεν ακολουθήθηκαν από παράλληλες φορολογικές μεταρρυθμίσεις στο εισόδημα κινητών αξιών. Απόρροια αυτού ήταν το ισχύον φορολογικό σύστημα της Ελλάδας να εμποδίζει την εξέλιξη των αγορών χρήματος και κεφαλαίου στη χώρα, σε αντίθεση με ότι συμβαίνει στις αγορές άλλων ευρωπαϊκών και αμερικανικών χωρών.

Το φορολογικό σύστημα κινητών αξιών στην Ελλάδα διέπεται από την αρχή παρακράτησης στην πηγή, πράγμα βέβαιο ότι έχει σαν αποτέλεσμα ανισότητες στην αντιμετώπιση παρόμοιων προϊόντων και την ανάλογη φορολόγηση φυσικών και νομικών προσώπων. Για παράδειγμα, την τελευταία δεκαετία η μεταχείριση των τίτλων του ελληνικού δημοσίου ήταν σαφώς ευνοϊκότερη από κάθε άλλη μορφή αποταμίευσης στη χώρα. Το γεγονός αυτό συνεπάγεται ότι αρκετά σημαντικές αποταμιευτικές απολαβές απέφυγαν τη φορολόγηση τους ενώ αντίθετα χαμηλές καταθέσεις ιδιωτών φορολογήθηκαν με συντελεστή 15%.

Παράλληλα, η δημιουργία αγορών, όπως για παράδειγμα των εταιρικών ομολόγων και των εμπορικών γραμματίων, που σε άλλες χώρες του κόσμου έχουν αναπτυχθεί και λειτουργούν εδώ και αρκετά χρόνια, έβρισκε εμπόδιο στα αυξημένα επιτόκια της συγκεκριμένης χρονικής στιγμής.

Νομοθεσία που διέπει τη φορολογία εισοδήματος.

Το Ν.Δ. 3323/1955 (ΦΕΚ 214 Α) είναι ο βασικός νόμος που διέπει τη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων.

Ο νόμος αυτός έχει αλλάξει σε ορισμένα σημεία με τον Ν. 2065/92 «Αναμόρφωση της άμεσης φορολογίας και άλλες διατάξεις».

Σύμφωνα με το άρθρο 1 του Ν. 2065/1992 το εισόδημα ανάλογα με την πηγή προελεύσεως διακρίνεται σε:

1. εισόδημα από ακίνητα
2. εισόδημα από κινητές αξίες
3. εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις
4. εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις
5. εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες
6. εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων

Οι προσωπικές εταιρίες

Σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων υπάγονται και οι προσωπικές εταιρίες, ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες και εταιρίες περιορισμένης ευθύνης σε αντίθεση με τις κεφαλαιουχικές που υπάγονται σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων.

Τα κέρδη όμως από τέτοια εταιρία δεν φορολογούνται στο σύνολο τους αλλά κάθε εταίρος είναι υποχρεωμένος να δηλώσει το μέρος των κερδών που του αναλογεί σύμφωνα με το μερίδιο του στην εταιρία, στην προσωπική του φορολογική δήλωση.

Η «σχολάζουσα κληρονομία»[3]

Όμοια, σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων υπόκειται και η λεγόμενη σχολάζουσα κληρονομία, δηλαδή το χρονικό διάστημα της κληρονομιάς που μεσολαβεί από τη στιγμή του θανάτου του κληρονομούμενου μέχρι τη στιγμή της αποδοχής της κληρονομιάς από τους κληρονόμους.

Κατά το χρονικό αυτό διάστημα τα ενοίκια για παράδειγμα της κληρονομιάς, φορολογούνται με το φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων, με τα οποία εξομοιώνεται η «σχολάζουσα κληρονομία»

Οι βασικοί στόχοι ενός σύγχρονου κράτους. Τα μέσα επίτευξης τους και η σημασία του Προϋπολογισμού.

- **Οι βασικοί στόχοι ενός σύγχρονου Κράτους- Πολιτείας είναι ενδεικτικά:**

- Η άριστη κατανομή των διαθεσίμων παραγωγικών συντελεστών μεταξύ των διαφόρων χρήσεων (έτη – γενεές). Ο στόχος αυτός εξασφαλίζει ότι παράγονται αρκετά αγαθά και υπηρεσίες ώστε να καλύπτονται διαχρονικά οι ανάγκες του πληθυσμού.
- Η άριστη διανομή του εθνικού εισοδήματος (μεταξύ του πληθυσμού) σύμφωνα με τις επικρατούσες αντιλήψεις περί κοινωνικής δικαιοσύνης έτσι ώστε να αποφευχθούν κοινωνικές έριδες και συγκρούσεις μεταξύ του πληθυσμού. Η διανομή – αναδιανομή γίνεται συνήθως με τη φορολογία που αφαιρεί εισόδημα από όσους έχουν πλεόνασμα και με τις συντάξεις – παροχές το αποδίδουν σε όσους το εισόδημα είναι λιγοστό.
- Η επίτευξη της σταθεροποίησης ή και η ταυτόχρονη ισόρροπη ανάπτυξη της οικονομίας με την ταυτόχρονη εξασφάλιση όσο το δυνατόν πλήρους απασχόλησης των συντελεστών παραγωγής και επίτευξη σταθερότητας τιμών βραχυχρόνια. Έτσι θα επιτευχθεί η οικονομική ευημερία του πληθυσμού, η επιβίωση τους, η κάλυψη των βασικών τους αναγκών κ.τ.λ.

- **Πόσο εύκολη είναι η επίτευξη των στόχων;**

[3] Με τον όρο «σχολάζει η κληρονομία» νοείται, όταν το πρόσωπο του κληρονόμου είναι άγνωστο κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομουμένου ή υπάρχει αβεβαιότητα ως προς αυτό ή την ταυτότητα του.

- Αν η επίτευξη όλων αυτών των στόχων ήταν μια εύκολη υπόθεση για τις κυβερνήσεις τότε θα είχαμε μόνο ευημερούσες κοινωνίες και έθνη. Κάθε κυβέρνηση οποιασδήποτε χώρας, είτε είναι δημοκρατικά εκλεγμένη είτε όχι, αντλεί τις αποφάσεις μέσα από πληθώρα επιλογών και συνδυασμών. Διλήμματα, σκέψεις, ισορροπίες, σκοπιμότητες και εκβιασμοί από οικονομικές τάξεις και εξωτερικές κυβερνήσεις ταλανίζουν το επιτελείο κάθε κυβέρνησης. Τι φόρο θα επιβάλλει; Πόσο; Σε ποιες τάξεις; Ποιες κοινωνικές δαπάνες να δώσει; Ποιο έργο να αποπερατώσει; Πώς θα το πληρώσει; Να δανειστεί από το εξωτερικό; Ή να επιβάλλει νέους φόρους;
- Όποιες επιλογές και να κάνουν τα αρμόδια όργανα όποιες λύσεις και να δώσουν και όποια μέσα και αν χρησιμοποιήσουν όλα έχουν ένα κοινό σκοπό: να ικανοποιηθούν οι τρεις βασικοί στόχοι.
- Είναι δυνατόν να δοθεί μεγαλύτερη έμφαση σε έναν στόχο από τους τρεις ενώ οι υπόλοιποι να μην προσεχθούν ιδιαίτερα. Αυτό συμβαίνει λόγω της πολιτικής κουλτούρας κάθε λαού, της πολιτικής φύσης κάθε κυβέρνησης, τις προτεραιότητες της, τις δυνατότητες της. Σε μια κοινωνία με υψηλό αίσθημα δικαίου και κοινωνικής ισορροπίας είναι σίγουρο ότι θα επιδιωχθεί η άριστη διανομή του εθνικού πλούτου και η σταθεροποίηση των τιμών. Σε μια τέτοια κοινωνία η οποία διακατέχεται παράλληλα και από φιλελεύθερες απόψεις θα επιδιώξει να αξιοποιήσει στο έπακρο τους συντελεστές παραγωγής.

➢ **<u>Οι τελικές επιλογές της εκάστοτε κυβέρνησης από πού διαφαίνονται;</u>**

Ενώ κάθε κυβέρνηση λαμβάνει κάποιες αποφάσεις, η αντιπολίτευση συνήθως λαμβάνει τις αντίθετες αποφάσεις.

Οι τελικές, όμως, αποφάσεις και οι επικρατέστερες λύσεις ως προς τους στόχους της δημοσιοοικονομικής πολιτικής εμφανίζονται στον ετήσιο προϋπολογισμό του κράτους.

Όπως στον ιδιωτικό τομέα ο καταναλωτής επιλέγει ένα προϊόν με βάση την τιμή του, έτσι και στον δημόσιο ο πολίτης θέτει, μέσα από τη διαδικασία των ψηφοφοριών, ως μέτρο κρίσης της κάθε κυβέρνησης τους στόχους που αυτή θέλει να εκπληρώσει.

Οι δαπάνες που απαιτούνται για την εκπλήρωση των στόχων, τα έσοδα που αποκομίζονται και οι πρακτικές που χρησιμοποιούνται, περιλαμβάνονται κάθε χρόνο στο δημόσιο προϋπολογισμό.

Με τον τρόπο αυτό μπορεί κανείς να αντιληφθεί την οξύτατη σημασία που έχει η σύνταξη του προϋπολογισμού, γιατί κάθε χρόνο συμβαίνουν έντονοι διαπληκτισμοί στα βουλευτικά έδρανα μεταξύ των στελεχών κυβέρνησης και αντιπολίτευσης. Πέρα από τις συγκρούσεις υπάρχει κάτι βαθύτερο η προτεραιότητα και η επίτευξη των στόχων.

Η ορθή και βαθύτατη ανάγνωση του προϋπολογισμού μπορεί να αποκαλύψει τις πραγματικές προθέσεις της εκάστοτε κυβέρνησης και του κάθε οικονομικού επιτελείου, άσχετα με την πολιτική της τοποθέτηση ο κρατικός προϋπολογισμός είναι ο καθρέφτης των στόχων και των προτεραιοτήτων του κυβερνώντος σχηματισμού.

Φόροι και ανταγωνιστικότητα- υπάρχει οποιαδήποτε σύνδεση;

Φαινομενικά μπορεί οι χαμηλότεροι φόροι να στηρίζουν την ανταγωνιστικότητα, γι' αυτό άλλωστε πολλές επιχειρήσεις και πολιτικοί επιδιώκουν τις επενδύσεις και την ιδιωτική κατανάλωση, η πραγματικότητα όμως δεν είναι ακριβώς έτσι.

Σύμφωνα με αποτελέσματα της παγκόσμιας επετηρίδας για την ανταγωνιστικότητα για το 2005, η ανταγωνιστικότητα του Λουξεμβούργου, της Δανίας, της Φιλανδίας, της Νορβηγίας, της Σουηδίας και του Βελγίου (χώρες δηλαδή με υψηλότερους ρυθμούς οικονομικής ανάπτυξης στην ηπειρωτική Ευρώπη- ήταν σε καλά επίπεδα το 2004 παρά τη σχετική φορολογική επιβάρυνση (πάνω από 40% του ΑΕΠ). Ακολουθούσαν οι Η.Π.Α., η Αυστραλία, η Εσθονία, η Ιρλανδία, και η Σλοβακία, οι οποίες είχαν επίσης αξιόλογους ρυθμούς ανάπτυξης βασιζόμενες σε πολύ χαμηλότερους φόρους (μεταξύ 25% και 34% του ΑΕΠ). Τέλος, η Ιαπωνία και η Ελβετία παρουσιάζουν και οι δύο πολύ ασθενή οικονομική ανάπτυξη κατά τη διάρκεια των προηγούμενων δέκα ετών παρά τη χαμηλή συνολική φορολογική επιβάρυνση (27% και 30% αντίστοιχα).

Η σύνδεση φορολογίας και ανταγωνιστικότητας.

Είναι γενικά παραδεκτό ότι η ανταγωνιστικότητα επηρεάζεται από τους διάφορους τύπους φορολογίας που επιβάλλονται και διαμορφώνεται ανάλογα και σύμφωνα με αυτούς. Η συγκεκριμένη παρατήρηση μπορεί να γίνει πιο εύκολα

αντιληπτή συγκρίνοντας την ανταγωνιστικότητα με τη φορολογία των εταιριών, η οποία αποκαλείται και άμεση, παρά ασκώντας προσωπικούς, κοινωνικούς ή έμμεσους φόρους. Ως αποτέλεσμα έχουμε τις Βορειοευρωπαϊκές χώρες να ασκούν πιο αυστηρά φορολογικά μέτρα στα προσωπικά εισοδήματα και την ιδιωτική κατανάλωση παρά στις εταιρίες και τα κέρδη τους.

Επίσης, είναι γνωστό ότι η φορολογία είναι η βασικότερη πηγή αποκόμισης εσόδων για την κάλυψη των κρατικών αναγκών. Η συσχέτιση όμως μεταξύ φορολογίας και ανταγωνιστικότητας στην περίπτωση αυτή είναι αρκετά δύσκολη. Η Σουηδία, οι Κάτω Χώρες, η Δανία, η Φιλανδία ή το Ηνωμένο Βασίλειο έχουν υψηλά επίπεδα κυβερνητικών εξόδων, παραπάνω από το 20% του ΑΕΠ και αντίστοιχα υψηλή απόδοση σε όρους ανταγωνιστικότητας. Από την άλλη μεριά μόνο το 11% του ΑΕΠ της Σιγκαπούρης και του Χονγκ-Κονγκ καταναλώνεται για κυβερνητικές δαπάνες, ενώ οι χώρες αυτές έχουν κορυφαία απόδοση όσον αφορά την ανταγωνιστικότητα τους. Συνεπώς έχουμε το συμπέρασμα ότι η ποιότητα των κρατικών δαπανών είναι που έχει περισσότερη αξία και όχι το μέγεθος.

<u>Το βασικό συμπέρασμα</u>: η απλότητα του φορολογικού συστήματος έχει ίδια σημασία με το επίπεδο φορολογίας.

Συμπερασματικά, η φορολογία δεν μπορεί ποτέ να αποτελέσει υποκατάστατο της ανταγωνιστικότητας. Η ανταγωνιστικότητα μπορεί να επηρεαστεί είτε θετικά είτε αρνητικά από τον τύπο και το επίπεδο φορολογίας, ποτέ όμως δεν μπορεί να δημιουργηθεί από αυτή. Η ανταγωνιστικότητα μπορεί να δημιουργηθεί μόνο μέσα από την επιστήμη, την τεχνολογία, την επιχειρηματικότητα, τη χρηματοδότηση, τα logistics και την εκπαίδευση.

Οι φόροι επηρεάζουν την ανταγωνιστικότητα όταν αποτελούν μέρος του γενικού-συνολικού κόστους για τις επιχειρήσεις. Επομένως, οι φόροι είτε αναπτύσσουν τις επιχειρήσεις, με τη δημιουργία νέων θέσεων εργασίας, είτε τις ωθούν προς την καταστροφή. Η μόνη περίπτωση που μπορεί να ελαφρύνει τις επιχειρήσεις από τη φορολογία είναι η διευκόλυνση τους στην είσοδο του επιχειρηματικού περιβάλλοντος. Άρα, η ανταγωνιστικότητα έχει άμεση σχέση και επιπτώσεις με το φορολογικό σύστημα και το επίπεδο φορολογίας. Συνεπώς, ένα απλό σύστημα μπορεί να είναι προτιμότερο μακροπρόθεσμα από ένα σύνθετο φορολογικό καθεστώς.

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Κλίμακα μορίων	**Συντελεστές Προσδιορισμού Διαφόρων Ακαθαρίστων Εσόδων επί τοις εκατό (%)**	**Ελάχιστα Ποσά Ακαθαρίστων Εσόδων (σε ευρώ)**
1-200	0,5	1.000
201-500	1	2.000
501-1.000	1,5	4.000
1.001-2.000	2	6.000
2.001-4.000	3	8.000
4.001-7.000	5	10.000
7.001-10.000	7	15.000
10.001-25.000	10	20.000
25.001-50.000	13	25.000
50.001-100.000	16	30.000
100.001-άνω	20	40.000

ΣΗΜΕΙΩΣΗ: *Το ποσό που θα προκύψει από τον ανωτέρω πολλαπλασιασμό του αθροίσματος ακαθαρίστων εσόδων πλέον των αποκρυβέντων εσόδων με τον συντελεστή (ΣΠΔΑΕ) αφορά τις διαφορές των ακαθαρίστων εσόδων. Το εν λόγω ποσό συγκρίνεται με τα ελάχιστα ποσά των διαφόρων ακαθαρίστων εσόδων που αναφέρονται σε κάθε έναν συντελεστή (ΣΠΔΑΕ) και τελικά επιλέγεται το μεγαλύτερο. Το τελικό αυτό ποσό στη συνέχεια θα προστεθεί στο άθροισμα των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων πλέον των τυχόν αποκρυβέντων για να προκύψουν τα τελικά ακαθάριστα έσοδα.*

Φορολογική πολιτική[4]

Βασική προτεραιότητα της οικονομικής πολιτικής είναι η εξυγίανση του φορολογικού συστήματος. Σε συνδυασμό με την αναμόρφωση του αναπτυξιακού νόμου αποβλέπει

[4] Εισηγητική έκθεση του προϋπολογισμού του κράτους για το έτος 2006.

στην ενίσχυση των χαμηλών εισοδηματικών τάξεων, στην ανάπτυξη της επιχειρηματικότητας, της γνώσης, των νέων τεχνολογιών και των επενδύσεων στον άνθρωπο.

Μεταρρύθμιση του φορολογικού συστήματος

Η φορολογική μεταρρύθμιση, η οποία προωθείται, στηρίζεται στις ακόλουθες αρχές:

1. τη φορολογική ελάφρυνση των νοικοκυριών και ιδιαίτερα εκείνων με χαμηλό εισόδημα.
2. τη μείωση του φορολογικού βάρους των επιχειρήσεων και την παροχή κινήτρων, ιδιαίτερα στις μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις, ώστε να γίνουν ανταγωνιστικότερες και να ενισχυθεί η απασχόληση.
3. τη μακροχρόνια σταθερότητα και προβλεψιμότητα, ώστε να είναι εφικτός ο μακροπρόθεσμος σχεδιασμός από πλευράς επιχειρήσεων.
4. την απλότητα, ώστε να μειωθούν οι περίπλοκες διαδικασίες που δημιουργούν αβεβαιότητα ιδιαίτερα στις επιχειρήσεις και βαρύνουν σημαντικά το κόστος λειτουργίας τους.
5. τη διαφάνεια και την αντικειμενικότητα στον τρόπο με τον οποίο διενεργούνται οι φορολογικοί έλεγχοι.
6. την περιστολή της φοροδιαφυγής, η οποία αδικεί τους ευσυνείδητους φορολογούμενους.

Για την αναμόρφωση του φορολογικού συστήματος προτείνονται τα παρακάτω βασικά μέτρα:

Φυσικά πρόσωπα:

1. αυξάνεται το όριο σε 10000€ και 9500€ για τους μισθωτούς και συνταξιούχους και τις λοιπές κατηγορίες φορολογουμένων αντίστοιχα. Το μέτρο αυτό στοχεύει στην ανακούφιση των ασθενέστερων τάξεων εισοδηματικά.
2. αυξάνεται από 15% σε 20% το ποσοστό μείωσης φόρου των δαπανών ιατρικής νοσοκομειακής περίθαλψης, ενοικίου κύρια κατοικίας, ενοικίου κατοικιών των παιδιών που φοιτούν σε αναγνωρισμένες σχολές του εσωτερικού (επιπλέον του στεγαστικού επιδόματος), φροντιστηρίων και τόκων στεγαστικών δανείων.
3. προβλέπεται δικαιότερη αντιμετώπιση των γονέων που είναι διαζευγμένοι και καταβάλλουν ποσά για τα παιδιά τους, με τα οποία δεν συγκατοικούν.

4. καθιερώνεται έκπτωση από το εισόδημα σε ποσοστό 20% της δαπάνης, και μέχρι 500 ευρώ, είτε για την αλλαγή εγκατάστασης είτε για νέα εγκατάσταση φυσικού αερίου.

5. για τους φορολογούμενους που κατοικούν ή εργάζονται σε παραμεθόριες περιοχές διπλασιάζεται από 30 σε 60 ευρώ η μείωση φόρου για κάθε παιδί.

6. παρατείνεται κατά 2 έτη ο χρόνος που τα παιδιά θεωρούνται ως προστατευόμενα μέλη, εφόσον είναι άνεργα, εγγεγραμμένα στα μητρώα ανέργων του ΟΑΕΔ.

7. δίνονται κίνητρα σε εργαζόμενους προκειμένου να μετακινηθούν για εγκατάσταση και εργασία στην περιφέρεια.

8. αυξάνεται το ανώτατο όριο εκπιπτόμενων δαπανών ασφαλίστρων για τις ατομικές ασφάλειες από 1000 σε 1100 ευρώ και για τις ομαδικές ασφάλειες 1000 σε 1500 ευρώ.

9. για φυσικά πρόσωπα που κατοικούν σε μικρά νησιά (κάτω των 3100 κατοίκων) το ποσό του πρώτου φορολογικού κλιμακίου αυξάνεται κατά 50%.

Επιχειρήσεις:

1. μειώνεται σταδιακά ο συντελεστής φορολογίας για τις Ο.Ε., Ε.Ε. και κοινωνίες αστικού δικαίου από 25%, σε 24% το 2005, 22% το 2006 και 20% το 2007.

2. για την τόνωση της επιχειρηματικότητας, την αποφυγή προβλημάτων ρευστότητας σε νέες επιχειρήσεις και την προσέλκυση νέων επενδύσεων μειώνεται σταδιακά ο φορολογικός συντελεστής για τα κέρδη των ημεδαπών Α.Ε., Ε.Π.Ε., συνεταιρισμών, δημόσιων και δημοτικών επιχειρήσεων, καθώς και αλλοδαπών επιχειρήσεων από 35%, σε 32% το 2005, 29% το 2006 και 25% το 2007.

3. μειώνεται σταδιακά ο φορολογικός συντελεστής για κοινοπραξίες και αστικές εταιρίες συμμετοχικές ή αφανείς από 35%, σε 25% το 2007.

4. σε ένα μήνα από τη δημοσίευση του νέου φορολογικού νόμου θα εκδοθεί απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών στην οποία θα περιλαμβάνεται η καταγραφή των περιπτώσεων δαπανών που μπορούν να εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. Έτσι ικανοποιείται ένα πάγιο αίτημα των επιχειρήσεων των επιχειρήσεων για αντικειμενοποίηση του συστήματος αναγνώρισης των δαπανών τους, αποκατάσταση διαφάνειας και ενιαίας αντιμετώπισης και αποφεύγονται διενέξεις μεταξύ φορολογούσας αρχής και επιχειρήσεων και μειώνεται ο αριθμός των υποθέσεων που οδηγούνται στη δικαιοσύνη.

5. για τις μικρές εμπορικές επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες θεσπίζεται ειδικός προαιρετικός τρόπος περαίωσης των υποβαλλόμενων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και λοιπών φορολογιών.

6. δίνεται η δυνατότητα στις εμπορικές επιχειρήσεις να συμψηφίζουν τις ζημιές τους από επαρκή και ακριβή βιβλία Β' κατηγορίας στα επόμενα 5 χρόνια, αντί 3 που ισχύει σήμερα.

7. μειώνεται κατά 50% η προκαταβολή φόρου εισοδήματος στις νεοϊδρυόμενες επιχειρήσεις για τα τρία πρώτα χρόνια λειτουργίας τους.

8. οι επιχειρήσεις μπορούν πλέον να υπολογίζουν για τα πάγια περιουσιακά τους στοιχεία που ανήκουν στην ίδια κατηγορία, αποσβέσεις με οποιοδήποτε συντελεστή μεταξύ του κατώτερου και του ανώτερου, αρκεί να τον χρησιμοποιούν σταθερά μέχρι την πλήρη απόσβεση των στοιχείων αυτών.

9. παρέχεται η δυνατότητα έκπτωσης από τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων επιπλέον ποσοστού 50% των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας για νέα προϊόντα ή βελτίωση ήδη παραγομένων.

10. αναγνωρίζεται η έκπτωση δαπανών των επιχειρήσεων για επιμόρφωση του προσωπικού τους.

11. μειώνεται κατά 10 ποσοστιαίες μονάδες, από 50% σε 40%, η προσαύξηση του Μοναδιαίου Συντελεστή Καθαρού Κέρδους, όταν οι επιχειρήσεις δεν τηρούν τα προβλεπόμενα βιβλία ή τα τηρούμενα βιβλία τους κρίνονται ανακριβή.

12. θεσπίζονται ειδικά πρόστιμα στις περιπτώσεις απόκρυψης φορολογητέας ύλης ή άλλων παραβάσεων (εικονικά/ πλαστά τιμολόγια).

13. καταργείται το τέλος χαρτοσήμου στα καθαρά κέρδη των Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε., των κερδοσκοπικών συνεταιρισμών, των κοινοπραξιών και των αστικών εταιριών και κοινωνιών αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση.

Κινητές αξίες- χρηματιστήριο

1. ενθαρρύνεται η αποταμίευση των μικρών νοικοκυριών, καθώς εξομοιώνεται ο συντελεστής φορολόγησης των εισοδημάτων από τόκους καταθέσεων και REPOS με τον ισχύοντα συντελεστή φορολόγησης των ομολόγων, δηλαδή σε 10% αντί 15% και &% που ισχύει αντίστοιχα σήμερα.

2. μειώνεται ο φόρος επί των χρηματιστηριακών συναλλαγών από 3‰ σε 1,5‰ για μεταβιβάσεις μετοχών μετά την 1/1/2005, προκειμένου να ενισχυθεί η κεφαλαιαγορά.

3. ενισχύεται η εισροή νέων κεφαλαίων στο χρηματιστήριο και η μακροπρόθεσμη επένδυση με τη θέσπιση της έκπτωσης από το εισόδημα του 20% της δαπάνης αγοράς μετοχικών και μεικτών αμοιβαίων κεφαλαίων εσωτερικού και για ποσό μέχρι 3000€, για μια πενταετία.

Αναδιοργάνωση των υπηρεσιών:

Για την αποτελεσματικότερη διεξαγωγή των φορολογικών ελέγχων κρίθηκε αναγκαία η οργανωτική αναδιάρθρωση των ελεγκτικών υπηρεσιών και συγκεκριμένα:

Συστάθηκε Διαπεριφερειακό Ελεγκτικό Κέντρο (ΔΕΚ) Θεσσαλονίκης και το ΕΘΕΚ θα λειτουργεί ως ΔΕΚ Αθηνών.

Το έργο της κατάρτισης και επιμόρφωσης του προσωπικού επιτελείται από τη Σχολή Επιμόρφωσης Υπαλλήλων Υπουργείου Οικονομικών (ΣΕΥΥΟ). Στο πλαίσιο της αποστολής της και αξιοποιώντας κοινοτικούς πόρους, η σχολή πραγματοποιεί κάθε χρόνο πολλά προγράμματα κατάρτισης, στα οποία συμμετέχουν χιλιάδες υπάλληλοι.

Κατά το έτος 2004 η σχολή διοργάνωσε 300 σεμινάρια, τα οποία παρακολούθησαν περίπου 7000 υπάλληλοι. Συμπληρώθηκαν περισσότερες από 250000 ανθρωποώρες κατάρτισης, σε θέματα φορολογικά, τελωνειακά, δημοσιονομικά κ.λ.π. Η είσπραξη δημοσίων εσόδων, ο έλεγχος προγραμμάτων του Γ' ΚΠΣ, η ηλεκτρονική υποστήριξη του φορολογικού ελέγχου και οι δημόσιες επενδύσεις αποτελούν μερικά από τα ειδικότερα αντικείμενα στα οποία αναπτύχθηκαν οι γνώσεις των υπαλλήλων. Έμφαση δόθηκε επίσης, σε θέματα σύγχρονων μεθόδων διοίκησης, εξυπηρέτησης του πολίτη και πληροφορικής.

Ο σχεδιασμός για το 2005 προβλέπει, επίσης, την υλοποίηση σημαντικού αριθμού σεμιναρίων. Η κατάρτιση θα αφορά σε ένα ευρύ φάσμα αντικειμένων, που καλύπτουν το σύνολο, σχεδόν, των αρμοδιοτήτων του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών. Εκτός από τα θέματα που αποτελούν την πάγια δράση της ΣΕΥΥΟ (φορολογικός και τελωνειακός έλεγχος, ΦΠΑ, δημοσιονομική διαχείριση κ.α.), η εκπαιδευτική δραστηριότητα της σχολής θα εστιαστεί και σε αντικείμενα που περιλαμβάνουν τις νέες τεχνολογίες και την ποιότητα των υπηρεσιών προς τον πολίτη.

Πολιτική ελέγχου δαπανών [5]

Δημοσιονομικοί έλεγχοι

[5] Εισηγητική έκθεση προϋπολογισμού του κράτους 2006.

Οι δημοσιονομικό έλεγχοι αποτελούν ένα σημαντικό εργαλείο διασφάλισης υγιούς δημοσιονομικής διαχείρισης και συμβάλλουν αποφασιστικά στην προστασία του δημόσιου χρήματος.

Οι έλεγχοι που ασκούνται σήμερα από το Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών αφορούν κυρίως τη νομιμότητα και την κανονικότητα των δημοσίων δαπανών, καθώς και την πληρότητα των δικαιολογητικών. Οι έλεγχοι αυτοί, στη μακρόχρονη εφαρμογή τους, συνέβαλαν σημαντικά στην προστασία του δημοσίου συμφέροντος. Οι σύγχρονες όμως απαιτήσεις στον τομέα του ελέγχου των δημοσίων δαπανών, το εύρος και η ποικιλομορφία αυτών, η ανάγκη για παροχή δημοσίων υπηρεσιών υψηλής ποιότητας με το μικρότερο δυνατό κόστος, σε συνδυασμό με την πολιτική περιστολής των δαπανών και τις οδηγίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης για εφαρμογή συγκεκριμένης και καθορισμένης μορφής ελέγχου της διαχείρισης των κοινοτικών πόρων, υποχρεώνουν το Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών να υιοθετήσει νέες μορφές ελέγχου των δημόσιων δαπανών με στόχο την αναβάθμιση και αναδιοργάνωση του ελεγκτικού μηχανισμού.

Για την αντιμετώπιση των απαιτήσεων αυτών μελετάται η σύσταση Σώματος Δημοσιονομικών Επιθεωρητών στο ΓΛΚ. Το σώμα αυτό θα προβαίνει στην άσκηση ουσιαστικού και αποτελεσματικού ελέγχου της διαχείρισης του προϋπολογισμού του Δημοσίου, των ΟΤΑ όλων των βαθμών, των ΝΠΔΔ, των ανεξάρτητων αρχών, των ειδικών λογαριασμών, των ΝΠΙΔ, που επιχορηγούνται ή χρηματοδοτούνται από τον κρατικό προϋπολογισμό, των φορέων που δανειοδοτούνται με την εγγύηση του ελληνικού δημοσίου ή διαχειρίζονται κοινωνικούς πόρους, των φορέων που συγχρηματοδοτούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση, των δημοσίων επιχειρήσεων και οργανισμών, των εθνικών κληροδοτημάτων κ.λ.π.

Ο φορέας αυτός θα στελεχωθεί με εξειδικευμένο προσωπικό, θα απολαμβάνει ανεξαρτησίας κατά την άσκηση των καθηκόντων του και θα χρησιμοποιεί, κατά βάση, μεθόδους και πρότυπα που τίθενται από διεθνείς ελεγκτικούς οργανισμούς. Παράλληλα, θα εισηγείται και μέτρα για την βελτίωση των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου των φορέων, ώστε να συμβάλλει στην :

1. καλύτερη προστασία των οικονομικών τους συμφερόντων,
2. σύννομη και αποτελεσματική διαχείριση των χρημάτων που δαπανούν και
3. καταπολέμηση της απάτης και γενικότερα κάθε παράνομης οικονομικής δραστηριότητας των οργάνων τους.

Μελετάται επίσης η σύσταση μονάδων εσωτερικού ελέγχου σε όλα τα Υπουργεία, τους ΟΤΑ όλων των βαθμίδων και τα ΝΠΔΔ με προϋπολογισμό μεγαλύτερο των 3000000€. Οι μονάδες αυτές θα ασκούν άμεσο έλεγχο στη διαχείριση του φορέα, εξασφαλίζοντας έτσι τη σωστή εκτέλεση του προϋπολογισμού και την αξιοποίηση της περιουσίας του.

Κοινοτικά προγράμματα

Η ευθύνη για τον έλεγχο της διαχείρισης των κοινοτικών προγραμμάτων ανήκει στην Επιτροπή Δημοσιονομικού Ελέγχου (ΕΔΕΛ), η οποία συνεργάζεται άμεσα με την Ευρωπαϊκή Υπηρεσία Καταπολέμησης της Απάτης (OLAF). Με βάση το Πρωτόκολλο Διοικητικής Συνεργασίας στον τομέα των ελέγχων, που έχει υπογραφεί μεταξύ της Ευρωπαϊκής Επιτροπής και της ΕΔΕΛ έχουν προγραμματιστεί για το 2004 συνολικά 109 έλεγχοι. Ειδικότερα οι 10 αφορούν δειγματοληπτικούς ελέγχους δαπανών έργων του Ταμείου Συνοχής και οι υπόλοιποι 99 επικεντρώνονται στις παρεμβάσεις στο πλαίσιο των διαρθρωτικών ταμείων.

Η ΕΔΕΛ ενεργεί τους ελέγχους με βάση συγκεκριμένα ελεγκτικά πρότυπα, όπως αυτά έχουν ενσωματωθεί τόσο στο «Εγχειρίδιο Ελέγχου των Συστημάτων Διαχείρισης και Ελέγχου για το Ταμείο Συνοχής» και βάσει κατάλληλης δειγματοληψίας που στηρίζεται σε ανάλυση κινδύνου, ώστε οι έλεγχοι να είναι αντιπροσωπευτικοί και να καλυφθούν οι απαιτήσεις των κανονισμών που διέπουν την υλοποίηση εν γένει των παρεμβάσεων του Γ' ΚΠΣ και του Ταμείου Συνοχής.

Για το έτος 2005 ο αριθμός των ελέγχων θα αυξηθεί σημαντικά με σκοπό τον πολλαπλασιασμό του αποτελέσματος των δημοσιονομικών διαρθρώσεων. Για την επίτευξη του παραπάνω στόχου θα ακολουθηθεί συγκεκριμένη στρατηγική που θα βασίζεται σε τρεις άξονες:

1. έλεγχος των μονάδων που συνθέτουν τον κορμό του συστήματος (ειδικές υπηρεσίες του Ταμείου Συνοχής και της Αρχής Πληρωμής).
2. δειγματοληπτικοί έλεγχοι των πράξεων.
3. αξιολόγηση των αποτελεσμάτων ελέγχου με σχετική μεθοδολογία και παρακολούθηση υλοποίησης των συστάσεων.

Δαπάνες μισθοδοσίας και πρόσθετων αμοιβών

Ο έλεγχος των αποδοχών και των πρόσθετων αμοιβών προσωπικού του Δημοσίου, των ΝΠΔΔ, των ΟΤΑ και των ΝΠΙΔ που επιχορηγούνται από τον κρατικό

προϋπολογισμό θα συνεχισθεί από το ΓΛΚ με εντατικότερους ρυθμούς, με σκοπό την αποτροπή πληρωμής μη σύννομων αποδοχών και πρόσθετων αμοιβών.
Περαιτέρω, θα συνεχισθεί η ένταξη στο διατραπεζικό σύστημα πληρωμής των αποδοχών των υπαλλήλων του Δημοσίου, όλων των ΝΠΔΔ και λοιπών φορέων. Με την ολοκλήρωση της ένταξης αυτής και την εκκαθάριση των δαπανών μισθοδοσίας σε κεντρικό επίπεδο, θα αποφεύγονται παρεκκλίσεις από την ενιαία εφαρμογή των μισθολογικών διατάξεων, με αποτέλεσμα να ελαχιστοποιηθούν οι μη σύννομες ενέργειες, ενώ παράλληλα θα μειωθεί δραστικά το κόστος παραγωγής της μισθοδοσίας, θα ελαχιστοποιηθεί ο όγκος της αλληλογραφίας και θα περιορισθούν οι απασχολούμενοι με τη μισθοδοσία υπάλληλοι στο ελάχιστο.

Δημοσιονομική πολιτική και φορολογική και φορολογική εναρμόνιση στην Ε.Ε.

Η εναρμόνιση των φορολογικών συστημάτων των κρατών- μελών έγινε με σκοπό όχι την παρεμπόδιση για την επίτευξη των στόχων της Ένωσης, αλλά αντίθετα να συμβάλλει στην προώθηση τους όπως προβλέπεται στις ιδρυτικές Συνθήκες. Οι συνθήκες αυτές αποβλέπουν στην ανάγκη εναρμόνισης των έμμεσων φόρων μεταξύ των κρατών- μελών και επιρρίπτουν την ευθύνη για την προώθηση του στόχου αυτού στην Ευρωπαϊκή Επιτροπή, ενώ παράλληλα αλλά όχι άμεσα προβλέπεται και η εναρμόνιση των άμεσων φόρων εφόσον παρεμποδίζεται η επίτευξη των στόχων της Ένωσης.

Πράγματι, στον τομέα των έμμεσων φόρων έχει γίνει αρκετή προσπάθεια για την επίτευξη του στόχου και ήδη έχει φανεί ένα αρκετά ικανοποιητικό αποτέλεσμα. Ήδη όλα τα κράτη- μέλη έχουν υιοθετήσει και εφαρμόζουν το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α), έχουν διαρθρώσει τους συντελεστές του και τους έχουν εναρμονίσει σε σημαντικό βαθμό. Επιπλέον, έχει αρχίσει η διαδικασία εναρμόνισης των ειδικών φόρων δαπάνης (φόρος καπνού, ποτών, υγρών καυσίμων), αντίθετα με την εναρμόνιση της φορολογίας των επιχειρήσεων που ακόμα βρίσκεται σε πρώιμο στάδιο.

Δημοσιονομική ενοποίηση και ο κοινοτικός προϋπολογισμός.

Ο κοινοτικός προϋπολογισμός είναι ο προϋπολογισμός που διαθέτει η Ένωση για την χρηματοδότηση των δραστηριοτήτων της. ο προϋπολογισμός αυτός που θα πρέπει πάντοτε να είναι ισοσκελισμένος, δηλαδή τα προβλεπόμενα έσοδα να είναι ίσα με τα προβλεπόμενα έξοδα, σήμερα χαρακτηρίζεται ως περιορισμένος σε σχέση με

τους προϋπολογισμούς των κυβερνήσεων. Οι συνολικές δαπάνες της Κοινότητας αποτελούν το 1,15% του συνολικού της ΑΕΠ, ενώ οι συνολικές δαπάνες των εθνικών δημοσιονομικών οργάνων ξεπερνούν, κατά μέσο όρο, το 50% του ΑΕΠ, ενώ και σε ορισμένα κράτη- μέλη ξεπερνούν το 60% του ΑΕΠ.

Τα έξοδα της Κοινότητας κατανέμονται περίπου ως εξής: το μεγαλύτερο μέρος των πόρων της (60% περίπου) απορροφάται από το γεωργικό τομέα, ενώ μόνο ποσοστό 10% δαπανάται για τη χρηματοδότηση της έργων περιφερειακής ανάπτυξης των κρατών- μελών. Σημαντικό είναι και το ποσό που με το οποίο χρηματοδοτούνται οι δαπάνες της Ένωσης για την κοινωνική της πολιτική και το κοινοτικό της ταμείο (περίπου 7%).

I. Αναφορικά με τα έσοδα, οι πηγές προέλευσης τους είναι κυρίως οι δασμοί που επιβάλλονται στις εισαγωγές από τρίτες χώρες και αποτελούν το ¼ των συνολικών εσόδων της Κοινότητας. Άλλη πηγή είναι τα γεωργικά τέλη, δηλαδή τα τέλη που επιβάλλονται στους αγρότες στα πλαίσια της κοινής αγροτικής πολιτικής τα οποία αποτελούν μόνο το 4% των συνολικών της εσόδων. Την σημαντικότερη πηγή από όλες αποτελεί ο φόρος προστιθέμενης αξίας που υπολογίζεται με συντελεστή 1,4% πάνω από τη βάση του φόρου αυτού για όλη την Ένωση και μαζί με τις συνεισφορές των κρατών- μελών, που υπολογίζονται με βάση το ΑΕΠ της κάθε χώρας, ανέρχονται σε ποσοστό 65% από τα συνολικά έσοδα της Κοινότητας. Τέλος, ποσοστό περίπου 10% προέρχεται από διάφορα άλλα έσοδα και εισφορές της Ένωσης.

Νομοθετική εξουσιοδότηση

Σύμφωνα με πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας κρίθηκε ότι οι όροι και περιορισμοί του Συντάγματος (άρθρο 78 παρ.4, του 1975) οι οποίοι αναφέρονται στην θέσπιση των διατάξεων για το φορολογικό αντικείμενο και το φορολογικό συντελεστή δεν εφαρμόζονται για τα ανταποδοτικά τέλη (Σ.τ.Ε. 1950/56, 2008/53) , ενώ έχουν εφαρμογή στην φορολογία που επιβάλλεται στους φορείς τοπικής αυτοδιοικήσεως (1950/56).

Ερμηνεία φορολογικών νόμων

Για την ερμηνεία των φορολογικών νόμων ισχύουν οι ίδιοι κανόνες:

1. Επιβάλλεται η ομοιόμορφη ερμηνεία των φορολογικών νόμων (Σ.τ.Ε. 32/49)
2. Οι φορολογικοί νόμοι δεν είναι δεκτικοί ευρείας ερμηνείας (Σ.τ.Ε 404-408/43,1049,1170,1315/49 και 265/52).
3. Οι φορολογικοί νόμοι δεν είναι δεκτικοί διασταλτικής ερμηνείας (Σ.τ.Ε. 909/39,1992/52).
4. Δεν είναι επιτρεπτή η αναλογική εφαρμογή φορολογικού νόμου (Σ.τ.Ε. 349/40,1922/52) και
5. οι εξαιρέσεις των φόρων ερμηνεύονται στενώς (Σ.τ.Ε. 2358/47,1089/49)

1.1 ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΣΚΟΠΟΙ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Έννοια του φόρου

Ο φόρος ορίζεται ως η αναγκαστική και χωρίς ειδικό αντάλλαγμα παροχή του ιδιώτη προς το κράτος για την εκπλήρωση κρατικών σκοπών.[6]

Τα κύρια σημεία του ορισμού αυτού είναι:

1. Ο ιδιώτης παρέχει το φόρο στο κράτος.

   Η παροχή αυτή έχει μόνο μορφή χρήματος, κάτι που παλαιότερα δεν ίσχυε και οι φόροι αποδιδόταν στο κράτος σε είδος, όπως για παράδειγμα η δεκάτη, δηλ. το 10% επί του παραγόμενου προϊόντος.

2. Ο φόρος είναι αναγκαστικός.

[6] Κυριακοπούλου Ελένη, "Δημοσιονομικό Δίκαιο", Σύγχρονη Εκδοτική, 2001

Κάθε φορολογούμενος πολίτης είναι υποχρεωμένος δια νόμου να καταβάλλει στο κράτος το ποσό του φόρου που του αναλογεί βάσει του εισοδήματος του. Σε περίπτωση μη καταβολής του ποσού αυτού ο πολίτης έρχεται αντιμέτωπος με ένδικα μέσα τα οποία ορίζονται από την Πολιτεία.

Η αναγκαστική παροχή του φόρου είναι δείγμα εξουσίας και κυριαρχίας ενώ παράλληλα αναπτύσσεται και μια σχέση Δημοσίου Δικαίου μεταξύ του ιδιώτη και του κράτους η οποία έχει ως βασικό χαρακτηριστικό το αντικείμενο της, που είναι το χρήμα σε αντίθεση με τις υπόλοιπες σχέσεις οι οποίες στην πλειοψηφία τους αφορούν την προσωπική ελευθερία και δραστηριότητα του ατόμου.

Απ' την άλλη, η επιβολή του φόρου δεν έχει χαρακτήρα τιμωρίας απέναντι στον πολίτη, αλλά λειτουργεί κατ' αυτόν τον τρόπο για την συνεισφορά όλων, ως του ποσού που αναλογεί στον καθένα, στην εκπλήρωση των αναγκών του κράτους.

3. Η μη ανταπόδοση ειδικού ανταλλάγματος.

Εξαιτίας της ανάγκης του κράτους να ικανοποιήσει το σκοπό του και την αποστολή του ως κράτος δικαίου, ο φόρος δεν ακολουθείται από κάποιο ειδικό αντάλλαγμα, γι' αυτό άλλωστε είναι και υποχρεωτικός. Ο ιδιώτης δεν απολαμβάνει κάποιο ξεχωριστό ή αποκλειστικό όφελος. Στα πλαίσια όμως της κοινωνικής πολιτικής και του κράτους δικαίου μπορούμε να πούμε πως μέσω του φόρου γίνεται αναδιανομή του πλούτου, άνοδος του βιοτικού επιπέδου των πολιτών και τα οφέλη προσφέρονται σε όλο το κοινωνικό σύνολο.

4. Ικανοποίηση κρατικών αναγκών.

Απ' τη στιγμή απόδοσης του φόρου στο κράτος, θεωρείται ως περιουσία της πολιτείας και του κοινωνικού συνόλου. Έτσι, αμέσως χρησιμοποιείται για την ικανοποίηση των αναγκών του και την εκπλήρωση των στόχων του.

<u>Οι σκοποί του φόρου</u>

Ο φόρος έχει αποκλειστικά εισπρακτικό χαρακτήρα για το κράτος. Αποτελεί μια απ' τις βασικότερες πηγές εξεύρεσης πόρων για την ικανοποίηση των αναγκών της Πολιτείας και την εξυπηρέτηση του συνόλου των πολιτών.

Οι σκοποί του φόρου κατά λογική ακολουθία είναι οι εξής:

1. Ο κοινωνικοπολιτικός σκοπός
2. Ο οικονομικός σκοπός
3. Ο ταμιευτικός σκοπός

1.Ο κοινωνικοπολιτικός σκοπός

Η θεωρία του κοινωνικοπολιτικού σκοπού αφορά στο ότι το κράτος μέσω της επιβολής του φόρου, με άμεσο ή έμμεσο τρόπο, βοηθάει στην σύγκλιση των μερών του εισοδήματος μεταξύ τω πολιτών.

Με τον άμεσο τρόπο γίνεται χρήση της προοδευτικής φορολογίας κυρίως στο φόρο εισοδήματος. Δηλαδή, για παράδειγμα, κάποιος που έχει εισόδημα 1000€ αφαιρεί το 2%, ενώ από αυτόν που έχει 2000€ όχι το διπλάσιο, αλλά υπολογιζόμενο σε υψηλότερο συντελεστή 4% κτλ.

Πρόσθετα μέτρα που λαμβάνει το κράτος για να αυξήσει το εισόδημα των κατώτερων κοινωνικών στρωμάτων είναι να μειώσει το φόρο κατανάλωσης στα βασικά είδη διατροφής. Παράλληλα, στα είδη που καταναλώνονται κυρίως από άτομα με ικανοποιητική οικονομική κατάσταση επιβάλλεται υψηλότερη φορολογία, έτσι ώστε το κράτος να εξοικονομήσει αρκετά χρηματικά αποθέματα χωρίς να προκαλέσει μείωση του βιοτικού επιπέδου.

Με τον έμμεσο τρόπο το κράτος καλείται να αντιμετωπίσει τα αίτια που προκαλούν την εισοδηματική ανισότητα των φορολογουμένων. Τα αίτια αυτά εντοπίζονται κυρίως στη διαφορετική παραγωγικότητα των ατόμων και στη διαφορετική φύση της εργασίας που προσφέρεται. Οι μέθοδοι που προβλέπονται για την αντιμετώπιση των αιτιών αυτών είναι επιβολή φόρων που ελαττώνουν τις περιουσιακές ανισότητες των ατόμων, όπως π.χ. φόρος κληρονομιάς ή απαλλαγή των μικρών βιοτεχνιών από μεγάλους φόρους.

Παράλληλα, όμως, εγκυμονούνται κίνδυνοι να πληγεί ο οικονομικός σκοπός του φόρου. Με την υψηλή φορολόγηση του κεφαλαίου ελαττώνεται η οικονομική δραστηριότητα των ατόμων, μεγάλο μέρος του κεφαλαίου στρέφεται σε αγορές του εξωτερικού και η αποταμίευση μειώνεται. Αποτέλεσμα όλων αυτών είναι το κράτος να χάνει αρκετά φορολογικά έσοδα λόγω της μείωσης του εγχώριου χρηματικού αποθέματος πράγμα που έρχεται σε αντίθεση με τον οικονομικό σκοπό του φόρου.

2.Ο οικονομικός σκοπός του φόρου

Ο οικονομικός σκοπός του φόρου συνίσταται στη χρησιμοποίηση αυτού του μέσου υποβοηθήσεως της οικονομικής πολιτικής, που ακολουθεί η κυβέρνηση.

Η οικονομική πολιτική κάθε κυβέρνησης έχει δύο βασικούς στόχους: την αύξηση της παραγωγικότητας από τη μια και την πλήρη απασχόληση του παραγωγικού δυναμικού της χώρας από την άλλη. Ένα απ' τα μέτρα που λαμβάνει για την επίτευξη των στόχων αυτών είναι και η φορολόγηση των εισοδημάτων, κατά

την οποία θεσπίζονται φορολογικές απαλλαγές, που ταυτόχρονα αποτελούν και κίνητρα για τους επιχειρηματίες, υπό ορισμένες προϋποθέσεις. Παράδειγμα ενός τέτοιου μέτρου είναι η εξαίρεση από το φορολογικό καθεστώς των τόκων που προέρχονται από τραπεζικές καταθέσεις, έτσι ώστε να αυξηθούν οι καταθέσεις των πολιτών οι οποίες στη συνέχεια θα χρησιμοποιηθούν από αρμόδιους παράγοντες για την επίτευξη των καλύτερων δυνατών οφελών για την Εθνική οικονομία.

3.Ο ταμιευτικός σκοπός του φόρου

Οι προσπάθειες του κράτους στο παρελθόν να αποκτήσει την απαραίτητη ρευστότητα για την άμεση ικανοποίηση των αναγκών του, για παράδειγμα με την ανάπτυξη επιχειρηματικής δραστηριότητας, ποτέ δεν έφτασαν στο επιθυμητό αποτέλεσμα. Για το λόγο αυτό η εκάστοτε κυβερνητική πολιτική έχει καταστήσει το φόρο το μόνο σίγουρο μέσο που μπορεί να επιφέρει επαρκή χρηματικά αποθέματα για την κάλυψη των απαιτήσεων των κρατικών φορέων.

1.2. ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΚΑΙ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ[7]

Υποκείμενο του φόρου

Καθώς ορίζει η γενική αρχή του φορολογικού δικαίου "δεν δύναται να μεταβληθεί το υποκείμενο της φορολογικής ενοχής". (Σ.τ.Ε 2002-2005-2006/1953,1313-1314/1958). Βάσει της αρχής αυτής θεσπίζεται ότι:

1.Το υποκείμενο της φορολογικής ενοχής δεν μεταβάλλεται με μεταβίβαση του δικαιώματος. (527/42)

2. Όποιος φορολογούμενος τυγχάνει ομόρρυθμος εταιρία ο φόρος επιβάλλεται επί του νομικού προσώπου της εταιρίας, έστω και αν μεταγενεστέρως διαλυθεί, διατηρουμένης κλάσματι της νομικής προσωπικότητος.(527/42,720/39)

3. Αι υποχρεώσεις του κληρονομουμένου, εν αις και προς τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοικήσεως φορολογικαί, μεταβιβάζονται κατά το αστικόν δίκαιον, εις τους κληρονόμους ους βαρύνει η υποχρέωσις και αν έτι η φορολογική επιβάρυνσις, επεβλήθη αναδρομικώς. (1053/49)

[7] Άρθρα 1-2, Ν.2238/94, Παράρτημα σελ. 174

4. φορολογική εγγραφή δύναται να ενεργηθή και κατ' αποβιώσαντος, μη παρακωλυομένη εκ της επ' ωφελεία απογραφής απόδοχος κληρονομίας. (Σ.τ.Ε. 1719-1720/48).

Επιπλέον, όπως θέτει το Π.Δ. 186/1992, ΦΕΚ 84 Α' σε φόρο υπόκειται:

1. Κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα ανεξάρτητα από ιθαγένεια και τον κατοικίας ή διαμονής του. Επίσης ανεξάρτητα από την ιθαγένεια του, σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο για τα εισοδήματα του που προκύπτουν στην αλλοδαπή, εφόσον έχει την κατοικία του στην Ελλάδα.

2. Οι έμμισθοι δημόσιοι υπάλληλοι που υπηρετούν στην αλλοδαπή θεωρείται ότι κατοικούν στην Ελλάδα.

3. Σε φόρο υπόκειται και η σχολάζουσα κληρονομία.

4. Σε φόρο υπόκειται επίσης, οι ομόρρυθμες και οι ετερόρρυθμες εταιρίες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, οι συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και οι κοινοπραξίες της παρ. 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Σύμφωνα με τα ως άνω διατάγματα, υποκείμενο της φορολογικής νομοθεσίας είναι κάθε φυσικό πρόσωπο που τα εισοδήματα που απέκτησε εκφράζεται με θετικό μέγεθος. Η φορολόγηση , όμως, ή μη των εισοδημάτων αυτών καθώς και ο τρόπος φορολόγησης τους διέπεται από τις αρχές "φορολογίας του εισοδήματος στην κατοικία" και "φορολογίας του εισοδήματος στην πηγή".

Η πρώτη αρχή ορίζει ότι ο φορολογούμενος φέρει απεριόριστη φορολογική ευθύνη απέναντι στο κράτος εντός των συνόρων του οποίου βρίσκεται η μόνιμη κατοικία του. Ανεξάρτητα της χώρας στην οποία ο φορολογούμενος απέκτησε τα εισοδήματα του θα φορολογηθεί σύμφωνα με το σύστημα και τους κανονισμούς της χώρας στην οποία δηλώνει μόνιμη κατοικία. Στην Ελλάδα το ισχύον φορολογικό σύστημα εφαρμόζει την συγκεκριμένη αρχή. Για το λόγο αυτό όλοι οι Έλληνες πολίτες αλλά και οι αλλοδαποί που ζουν και εργάζονται στη χώρα μας φέρουν απεριόριστη φορολογική υποχρέωση όσον αφορά το φόρο εισοδήματος.

Η φορολογία εισοδήματος στην πηγή αναφέρεται σε όσους αποκτούν εισόδημα από μια ή περισσότερες πηγές. Οι φορολογούμενοι αυτοί φέρουν ευθύνη μόνο απέναντι στις αρχές της χώρας στην οποία προκύπτει το εισόδημα τους. Στην Ελλάδα εφαρμόζεται παράλληλα με την φορολογία στην πηγή για το μόνο λόγο να φορολογηθούν και όσοι αλλοδαποί δηλώνουν μόνιμη κατοικία σε άλλη χώρα, όμως

μέρος του εισοδήματος τους αποκτήθηκε στην Ελλάδα. Οι αλλοδαποί αυτοί φέρουν περιορισμένη φορολογική υποχρέωση, δηλαδή υποβάλλονται σε φόρο εισοδήματος μόνο για το ποσό που απέκτησαν στην Ελλάδα και όχι για το συνολικό εισόδημα τους, όπως όσοι δηλώνουν διαμονή τους στην Ελλάδα.

Όσον αφορά τα νομικά πρόσωπα σε φόρο εισοδήματος υπόκειται κάθε μορφή αυτών, είτε είναι ιδιωτικού ή δημοσίου δικαίου, κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα. Συνεπώς, όλες οι ανώνυμες εταιρίες , οι συνεταιρισμοί, οι δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις , τα διάφορα ιδρύματα κτλ, αντιμετωπίζονται ισάξια από τη φορολογική νομοθεσία.

Όπως τα φυσικά έτσι και νομικά πρόσωπα που δρουν και έχουν την έδρα τους εντός των συνόρων της χώρας φέρουν απεριόριστη φορολογική υποχρέωση είτε για το σύνολο είτε για μέρος του εισοδήματος που απέκτησαν σ' αυτήν. Όμοια τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα φέρουν περιορισμένη φορολογική υποχρέωση και μόνο για το τμήμα του εισοδήματος τους που αποκτήθηκε στην Ελλάδα.

Αντικείμενο του φόρου

Το Συμβούλιο της Επικρατείας και τα πορίσματα 1742/57 και 86/1957 ορίζουν ότι "μόνο ο νόμος μπορεί να καθορίζει το αντικείμενο του φόρου". Το συγκεκριμένο πόρισμα, όμως, εξαιρεί τα ανταποδοτικά τέλη. (Σ.τ.Ε 1929-1959)

Πιο συγκεκριμένα, στη φορολογική διαδικασία υποβάλλονται όλα τα συνολικά καθαρά εισοδήματα που αποκτήθηκαν είτε εντός είτε εκτός των συνόρων της χώρας από κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο.

Όπως προαναφέρθηκε αντικείμενο του φόρου εισοδήματος είναι κάθε συνολικό καθαρό εισόδημα από κάθε πηγή. Όμως, για τα φυσικά πρόσωπα θα πρέπει να εξετάσουμε, αναφορικά, τις εξής παραμέτρους:

1. τι είναι φυσικό εισόδημα
2. τι είναι καθαρό εισόδημα
3. τι είναι πραγματικό καθαρό εισόδημα
4. τι είναι συνολικό καθαρό πραγματικό εισόδημα

1. Φυσικό εισόδημα υπάρχει όταν ο φορολογούμενος εκτός από το χρηματικό εισόδημα, που πραγματοποιεί, παίρνει ένα επιπλέον μερίδιο από τη συνολική παραγωγή, με τη μορφή της αυτοκαταναλώσεως ενός μέρους από τα αγαθά που ο ίδιος παράγει, π.χ. γεωργικών προϊόντων.

2. Καθαρό εισόδημα από ορισμένη πηγή είναι το ποσό, που απομένει από το ακαθάριστο εισόδημα μετά την αφαίρεση από αυτό των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν.

3. Καθαρό πραγματικό εισόδημα από κάθε πηγή είναι εκείνο, το οποίο πραγματικά προκύπτει από κάθε πηγή. Δηλαδή, αντιδιαστέλλεται του τεκμαρτού εισοδήματος, το οποίο μπορεί μεν να μην βαρύνεται με φόρο εισοδήματος, η φορολόγηση του, δε, γίνεται με βάση τεκμήρια και μόνο κατ' εξαίρεση είναι νόμιμα ανεκτή.

4. Συνολικό καθαρό εισόδημα είναι αυτό που προκύπτει όταν συμψηφίζεται η ζημιά που προέκυψε από μια πηγή με τα καθαρά εισοδήματα των άλλων πηγών. Όμως όταν τα έσοδα αυτά δεν επαρκούν για την κάλυψη της ζημιάς που επήλθε, θα πρέπει ο συμψηφισμός αυτός να συνεχίζεται και κατά το επόμενο ή επόμενα έτη, μέχρι να καλυφθεί η ζημιά.

Αντίστοιχα με τα φυσικά πρόσωπα αντικείμενο του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων είναι το συνολικό από κάθε πηγή καθαρό εισόδημα του νομικού προσώπου.

Έτσι, για παράδειγμα, αν έχουμε μια Α.Ε. υποβάλλονται σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων όχι μόνο τα καθαρά κέρδη της, αλλά και το εισόδημα, που πραγματοποιείται από τυχόν ακίνητα, που έχει ή κινητές αξίες.

1.3 ΧΡΟΝΟΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΦΟΡΟΥ[8]

(Ν. 2238/94 Κ.Φ.Ε., άρθρο 3)

1. Ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο εισόδημα που αποκτάται μέσα στο αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος, κατά τις διακρίσεις που ορίζει αυτός ο νόμος.

2. Η χρονική διάρκεια του οικονομικού έτους αρχίζει από την 1η Ιανουαρίου και λήγει την 31η Δεκεμβρίου του ίδιου ημερολογιακού έτους.

[8] Άρθρο 3, Ν.2238/94, Παράρτημα σελ. 175

Έναρξη ισχύος φορολογικών νόμων

Οι φορολογικοί νόμοι δεν τίθενται σε εφαρμογή κατά το ίδιο οικονομικό έτος που ψηφίζονται, γιατί έχουν ήδη γίνει οι βεβαιώσεις των φόρων από τις αρμόδιες οικονομικές αρχές με βάση τις δηλώσεις και τις υποχρεώσεις των φορολογουμένων. Συνεπώς, αλλαγές στο φορολογικό σύστημα κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους επιφορτίζουν αρκετά τους υπαλλήλους και προκαλούν δυσφορία στους πολίτες οι οποίοι υπολογίζουν το φόρο που τους αναλογεί με βάση τους νόμους που ισχύουν κατά την περίοδο υποβολής των δηλώσεων τους. Για το λόγο αυτό κρίνεται ορθό η ουσιαστική ισχύς των νόμων να αρχίζει από την έναρξη του αμέσως επόμενου οικονομικού έτους από αυτό που θα ψηφιστεί ο νόμος.

Αναδρομικοί φορολογικοί νόμοι

Σύμφωνα με το άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος του 1975 "φόρος ή άλλο οιονδήποτε οικονομικόν βάρος δεν δύναται να επιβληθή δια νόμου αναδρομικής ισχύος εκτεινομένης πέραν του προηγούμενου της επιβολής του φόρου οικονομικού έτους.". η αναδρομικότητα των φορολογικών νόμων καθορίζεται για τους εξής λόγους:

1. Ο φορολογούμενος θα πρέπει να γνωρίζει εκ των προτέρων το οικονομικό βάρος που θα του επιφέρει ο κάθε φόρος, έτσι ώστε να έχει τη δυνατότητα να ρυθμίζει τις υποχρεώσεις του και να μην αιφνιδιάζεται με την υποβολή κάθε νέου φόρου. Επιπλέον, δεν πρέπει να διαταράσσονται οι οικονομικές του σχέσεις και να κλονίζεται η εμπιστοσύνη του απέναντι στο κράτος ούτε να του δημιουργείται ανασφάλεια δικαίου.
2. Υπάρχει ο κίνδυνος της επιβολής αυθαίρετης φορολογίας, καθώς δεν είναι εύκολο να βρεθεί όλη η φορολογήσιμη ύλη του παρελθόντος.

Παρ' όλα αυτά, σύμφωνα πάλι με το άρθρο 78 παρ.2 του Συντάγματος δεν αποκλείεται η εύλογος αναδρομικότητα, που ορίζεται ως "εξαιρετικώς επί επιβολής ή αυξήσεως εισαγωγικού δασμού ή φόρου καταναλώσεως επιτρέπεται η είσπραξις αυτών από την ημέρα καταθέσεως εις την Βουλήν του περί αυτών νομοσχεδίου υπό τον όρον της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού εντός μηνός από της ψηφίσεως του νομοσχεδίου από τη Βουλή". Δηλαδή, αν για παράδειγμα, υποθέσουμε ότι την 1η Δεκεμβρίου 2000 δημοσιεύεται νόμος, ο οποίος αυξάνει το φόρο εισοδήματος

φυσικών προσώπων, η ισχύς του νόμου αυτού μπορεί να ανατρέξει, το πολύ, μέχρι την 1η Ιανουαρίου 1999, οπότε αρχίζει το προηγούμενο της επιβολής του φόρου οικονομικό έτος και θα φορολογήσει τα εισοδήματα, που αποκτήθηκαν από την οικονομική δραστηριότητα του φορολογουμένου κατά τη διάρκεια του προηγούμενου της επιβολής του φόρου οικονομικού έτους, δηλ. του έτους 1998.
Αυτό γίνεται για τα εισοδήματα τα οποία αποκτήθηκαν μεν κατά το προηγούμενο έτος, φορολογούνται όμως μετά τη λήξη του. Συμπεραίνουμε, έτσι, ότι τα οικονομικά γεγονότα παρελθόντων ετών υποβάλλονται στο ισχύον φορολογικό καθεστώς.

1.4 ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΦΟΡΩΝ

Το ελληνικό φορολογικό δίκαιο επιβάλλει φόρους διαφόρων ειδών εφαρμόζοντας σύστημα πολλαπλών φόρων, ενώ παράλληλα επιβάλλει κάθε φορά νέα φοροεισπρακτικά μέτρα για να αντισταθμίσει την επιβολή κάποιου άλλου φόρου. Έτσι οι φόροι έχουν την ακόλουθη διάκριση:

Χρηματικοί φόροι και φόροι σε είδος

Οι χρηματικοί φόροι είναι αυτοί οι οποίοι καταβάλλονται σε χρήμα, ενώ οι φόροι σε είδος καταβάλλονται με την μορφή υλικών αγαθών. Βέβαια, τη σημερινή εποχή χρησιμοποιείται ευρέως η μορφή του χρηματικού φόρου, όμως και η μορφή σε είδος δεν έχει εκλείψει, π.χ. η δωρεάν κατάθεση από τους συγγραφείς ή εκδότες στην Εθνική Βιβλιοθήκη ή τη Βιβλιοθήκη της Βουλής αντιτύπων των έργων τους.

Τακτικοί και έκτακτοι

Τακτικοί είναι οι φόροι που επιβάλλονται για την ικανοποίηση, σε φυσιολογικές συνθήκες, των τακτικών αναγκών του Κράτους, π.χ. φόρος εισοδήματος.
Έκτακτοι ονομάζονται εκείνοι που καταβάλλονται για την αντιμετώπιση έκτακτων αναγκών, π.χ. έκτακτη εισφορά για σεισμόπληκτους.

Ποσοτικοί και διανεμητοί

Ποσοτικοί είναι οι φόροι για τους οποίους το Κράτος δεν μπορεί να υπολογίσει το συνολικό τους ποσό, αλλά αυτό εξαρτάται από των αριθμό των φορολογουμένων και τον φορολογικό συντελεστή.

Διανεμητοί είναι οι φόροι που το συνολικό τους ποσό προϋπολογίζεται και ύστερα κατανέμεται στους φορολογούμενους ανάλογα με τη φοροδοτική ικανότητα του καθενός, π.χ., επιβολή φόρου σε ένα δήμο ο οποίος στη συνέχεια των κατανέμει στους δημότες του. Σήμερα, τέτοιου είδους φόροι δεν χρησιμοποιούνται.

Προσωπικοί και πραγματικοί

Προσωπικοί είναι οι φόροι που επιβάλλονται ανάλογα με το πρόσωπο του φορολογουμένου, π.χ. φόρος δωρεάς, φόρος κληρονομιάς, φόρος εισοδήματος κλπ.
Πραγματικοί είναι οι φόροι που επιβάλλονται ανάλογα με υλικό αντικείμενο και άσχετα με το πρόσωπο του φορολογούμενου, π.χ. φόροι καταναλώσεως, δασμοί, φόροι χαρτοσήμου, φόρος ακίνητης περιουσίας κλπ.

Άμεσοι και έμμεσοι φόροι

Εξαιτίας του γεγονότος ότι στηρίζονται στη φύση του φορολογικού αντικειμένου, αποτελούν τη σπουδαιότερη διάκριση του φορολογικού δικαίου. Γι' αυτό είναι βέβαιο ότι απαιτείται εκτενέστερη μελέτη και ανάλυση.

Άμεσοι είναι οι φόροι οι οποίοι επιβάλλονται στο εισόδημα ή την περιουσία του φορολογούμενου και βασίζονται στη φοροδοτική του ικανότητα , π.χ. ο φόρος περιουσίας, ο φόρος κερδών επί λαχείων, ο φόρος υπερτιμήσεως, ο φόρος κληρονομιάς κλπ. Επίσης, άμεσος φόρος είναι εκείνος ο οποίος δεν μπορεί να μεταφερθεί από το ένα πρόσωπο στο άλλο. Για παράδειγμα, ο φόρος κληρονομίας και ο φόρος εισοδήματος είναι άμεσοι φόροι. Ο φόρος κληρονομίας πληρώνεται από το πρόσωπο που δέχεται την κληρονομιά και ο προσωπικός φόρος εισοδήματος, ή φόρος μισθωτών υπηρεσιών, καταβάλλεται από εκείνον που δέχεται το εισόδημα αυτό. Άμεσοι φόροι θεωρούνται, εκτός από το φόρο εισοδήματος προσωπικής εργασίας, και οι φόροι για τόκους ομολογιών που έχουν εισπραχθεί και ο φόρος οικοδομών. Οι άμεσοι φόροι θεωρούνται πολλές φορές ως «οδυνηροί φόροι».

Έμμεσοι είναι οι φόροι που επιβάλλονται στις συναλλαγές ή αλλιώς εξαιτίας πράξεως του φορολογουμένου, με την οποία εκδηλώνεται η φοροδοτική του ικανότητα και πλήττουν εκδηλώσεις πλούτου, όπως είναι οι φόροι καταναλώσεως, οι τελωνειακοί δασμοί κλπ. έμμεσος φόρος είναι και εκείνος ο οποίος είναι δυνατόν να μεταφερθεί στον καταναλωτή από το πρόσωπο που είναι αρχικά υπόχρεο. Αυτό είναι εύκολο να συμβεί με απλή αύξηση της τιμής των αγαθών. Οι έμμεσοι φόροι καλούνται πολλές φορές «ανώδυνοι», γιατί ο καταναλωτής πολλές φορές δεν

αντιλαμβάνεται αμέσως ότι στην τιμή ενός αγαθού περιλαμβάνεται και ο έμμεσος φόρος. Ο φόρος καπνού, στα τσιγάρα, είναι ένα παράδειγμα έμμεσου φόρου.

Τα πλεονεκτήματα των άμεσων φόρων έχουν ως εξής:

1.Έχουν μεγαλύτερη αντιστοιχία με την φοροδοτική ικανότητα του φορολογούμενου, δηλαδή μειώνουν τόσο το εισόδημα όση είναι η οικονομική δυνατότητα του φορολογούμενου, π.χ. ο φόρος κληρονομιάς του οποίου το μέγεθος εξαρτάται από την κληρονομική μερίδα και το βαθμό συγγένειας προς τον κληρονομούμενο.

2.Σύμφωνα με το άρθρο 4 του Συντάγματος του 1975 "όλοι οι Έλληνες συνεισφέρουν αδιακρίτως εις τα δημόσια βάρη αναλόγως των δυνάμεων τους.". Κατ' επιταγή του συντάγματος οι άμεσοι φόροι δεν επιτρέπουν στον φορολογούμενο να αμελήσει την φορολογική του υποχρέωση.

3.Δεν επηρεάζονται εύκολα από τις οικονομικές διακυμάνσεις όσο οι έμμεσοι φόροι, π.χ. ο φόρος εισοδήματος έχει σταθερή απόδοση.

4.Αποτελούν όργανα ασκήσεως οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής, το κράτος μπορεί να επέμβει στην κατανομή του εθνικού εισοδήματος και την εξισορρόπηση των εισοδηματικών διαφορών.

Τα μειονεκτήματα των άμεσων φόρων είναι:

1.Η φορολογητέα ύλη είναι αρκετά δύσκολο να εξακριβωθεί, συνέπεια αυτού είναι τα μεγάλα έξοδα βεβαιώσεως και εισπράξεως από την προσπάθεια εξακρίβωσης της.

2.Ο έλεγχος των φορολογικών οργάνων στα έσοδα των πολιτών προκαλεί δυσφορία και αντιδράσεις γιατί επιφορτίζονται με επιπλέον φόρο με αποτέλεσμα να ωθούνται στη φοροδιαφυγή.

Αντίστοιχα, τα πλεονεκτήματα των έμμεσων φόρων είναι:

1.Οι φόροι του είδους αυτού ενσωματώνονται στην τιμή του αγαθού που αγοράζει ο καταναλωτής, κατά συνέπεια δεν γνωρίζει την πραγματική τιμή του αγαθού και το ποσό του φόρου που πληρώνει, με αποτέλεσμα το κράτος να εισπράττει πιο εύκολα το φόρο χωρίς να το αντιλαμβάνονται οι καταναλωτές και να αντιδρούν.

2.Είναι αποδοτικότεροι γιατί συμμετέχουν σ' αυτούς όλοι ακόμη και οι πιο φτωχοί.

3.Μπορούν να χρησιμοποιηθούν ως όργανα προστατευτικής πολιτικής εγχωρίων προϊόντων από ανταγωνιστικά τους, που εισάγονται από το εξωτερικό.

Τέλος, τα μειονεκτήματα των έμμεσων φόρων είναι:

1.Πλήττουν περισσότερο τα εισοδήματα των φτωχότερων τάξεων.

2.Δεν είναι ανάλογοι προς τη φοροδοτική ικανότητα των πολιτών, γιατί σταθμίζονται όχι επί της οικονομικής τους επιφάνειας και αντοχής αλλά επί των δαπανών τους.

3.Δεν είναι σταθεροί και σε περίοδο οικονομικής κρίσεως είναι δυνατόν να έχουν άμεση μείωση της αποδόσεως τους, ενώ σε περίοδο οικονομικής ανάπτυξης άμεση αύξηση τους.

4.Είναι αντιστρόφως ανάλογοι προς τη φοροδοτική ικανότητα του φορολογουμένου, διότι όσο μειώνεται η φοροδοτική του ικανότητα, τόσο αυξάνεται η φορολογική του επιβάρυνση.

Αναλογικοί, προοδευτικοί και αντιστρόφως προοδευτικοί φόροι.

1. Αναλογικός είναι ο φόρος, όταν ο φορολογικός συντελεστής είναι σταθερά αμετάβλητος, ασχέτως με το ύψος της φορολογητέας ύλης. Πιο συγκεκριμένα, αναλογικός είναι ο φόρος που είναι π.χ. 10% για κάθε ποσό εισοδήματος, είτε αυτό είναι 1000€, είτε 50000€, είτε 100000€.

2. Προοδευτικός είναι ο φόρος, όταν ο φορολογικός συντελεστής δεν είναι σταθερός, αλλά κλιμακώνεται όσο αυξάνει η φορολογητέα ύλη. Πιο συγκεκριμένα, εισόδημα 1000€ θα φορολογηθεί με 2% φόρο, εισόδημα 2000€ με ποσοστό ανάλογο με το ύψος της αρχικής κλίμακας φορολογίας, δηλαδή 4%.

Συστήματα προοδευτικότητας φόρου:

Η θεωρία διακρίνει:

1. Το σύστημα της συνολικής προοδευτικότητας με συνολικό όριο. Σύμφωνα με το σύστημα αυτό ο φορολογικός συντελεστής είναι ένας και ενιαίος για το συνολικό ποσό της φορολογητέας ύλης. Δηλαδή, ανάλογα με το ύψος της φορολογητέας ύλης καθορίζεται και ο φορολογικός συντελεστής ο οποίος εφαρμόζεται σε ολόκληρο το ποσό της φορολογητέας ύλης ενώ γίνεται σταθερός από ένα όριο και πάνω. Έτσι, αν υποθέσουμε ότι έχουμε εισόδημα 500000€ και συντελεστή 10% τότε ο φόρος θα είναι 50000€ , 1000000€ και συντελεστή 15%, φόρος 150000€ κτλ.

2. Το σύστημα της κλιμακωτής ή κατά κλιμάκια προοδευτικότητας με σταθερό όριο. Σύμφωνα με το σύστημα αυτό η φορολογητέα ύλη χωρίζεται σε κλιμάκια ενώ ο φορολογικός συντελεστής εφαρμόζεται μόνο στο αυξημένο κλιμάκιο και όχι στο σύνολο της φορολογητέας ύλης. Π.χ. εισόδημα 500000€ με συντελεστή 10% αποδίδει φόρο 50000€, ενώ εισόδημα 1000000€ αποτελείται από 2 κλιμάκια, ένα από 0-500000€ και το άλλο από 500000€-1000000€.το δεύτερο κλιμάκιο φορολογείται με 15% συντελεστή. Συνεπώς, 500000€ * 10% = 50000 και 500000 * 15% = 75000€ άρα σύνολο φόρου 125000€.

Μεταξύ των δύο συστημάτων αυτό που είναι επιεικέστερο προς τον πολίτη είναι αυτό της κατά κλίμακα προοδευτικότητας με σταθερό όριο και ανταποκρίνεται στο αίτημα της ισότητας των φορολογικών θυσιών.[9]

3. αντιστρόφως προοδευτικός είναι ο φόρος, όταν ο φορολογικός συντελεστής αυξάνεται όσο μειώνεται η φορολογητέα ύλη ή μειώνεται όσο αυξάνεται η φορολογητέα ύλη. Έχουμε δηλαδή μεταβολή του φορολογικού συντελεστή με έννοια αντίστροφη σε σύγκριση με την προοδευτική φορολογία.

Το τέλος

Τέλος είναι η καταβολή από τον πολίτη χρηματικού ποσού με ειδικό αντάλλαγμα και μάλιστα με αντικαταβολή ειδικών υπηρεσιών, που παρέχονται από το κράτος, και είναι ένα είδος αποζημιώσεως της Πολιτείας για την κάλυψη δαπανών, που υφίσταται για την παροχή αυτής της ειδικής υπηρεσίας. Π.χ. τηλεφωνικά τέλη, ταχυδρομικά τέλη, τέλη υδρεύσεως, λιμενικά τέλη, τέλη διελεύσεως από εθνικές οδούς, ανταποδοτικό τέλος της ΕΡΤ κλπ.

Συχνά, όμως, οι έννοιες του τέλους και του φόρου δεν γίνονται εύκολα διακριτές. Π.χ. το τέλος χαρτοσήμου για κάποιους ανήκει στην κατηγορία των τελών για άλλους όμως ανήκει στην κατηγορία των φόρων των συναλλαγών.

Τα τέλη κυκλοφορίας είναι φόρος που επιβάλλεται στον κάτοχο του αυτοκινήτου, τα δημοτικά τέλη καθαριότητας είναι φόροι, καθώς έχουν υποχρεωτικό χαρακτήρα και το αντάλλαγμα (καθαριότητα, φωτισμός των οδών) δεν είναι ειδικό, όπως η αντικαταβολή του τέλους που καταβάλλεται, αλλά γενικό και εμπίπτει στους σκοπούς του φόρου.

1.5 ΟΙ ΦΟΡΟΙ

Γενικά για του φόρους

Όλες οι χώρες του κόσμου ως βασική πηγή εσόδων έχουν τους φόρους. Στην Ελλάδα περίπου το 90% των εσόδων της χώρας προέρχονται από τη φορολογία. Ο φόρος έχει τη μορφή της υποχρεωτικής καταβολής, δηλαδή όλοι οι πολίτες είναι

[9] Η κατά κλιμάκια προοδευτικότητα με σταθερό όριο εφαρμόζεται και στο ισχύον φορολογικό σύστημα της χώρας μας για τη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων.

υποχρεωμένοι στην καταβολή του φόρου, χωρίς να αποδέχονται κάποια ειδική αντιπαροχή από το κράτος, γι αυτό και αποτελούν μονομερή παροχή των πολιτών προς το κράτος. Απ' την άλλη μεριά όμως το Δημόσιο παρέχει δωρεάν στους φορολογούμενους όλα τα Δημόσια αγαθά και υπηρεσίες. Βέβαια, η ποσότητα των αγαθών και υπηρεσιών που χρησιμοποιεί κάθε άτομο δεν είναι ανάλογη του φόρου που καταβάλλει γι' αυτό και δεν θεωρούνται ως ειδική αντιπαροχή οι παροχές αυτές του κράτους.

Οι δημόσιοι φορείς είναι αναγκασμένοι να επιβάλλουν φόρους γιατί έχουν ως κύριο σκοπό την κάλυψη των αναγκών τους. Δηλαδή γίνεται χρήση της ταμιευτικής λειτουργίας του φόρου. επίσης, το Δημόσιο επιβάλλει φόρους όχι μόνο για την κάλυψη των δαπανών του αλλά και για τη μείωση της αγοραστικής δύναμης των καταναλωτών σε περιόδους που εμφανίζονται πληθωριστικές τάσεις στην οικονομία. Σε τέτοιες περιπτώσεις η φορολογία χρησιμοποιείται για σταθεροποίηση της οικονομίας σε επίπεδο πλήρους απασχολήσεως χωρίς πληθωρισμό. Άλλες φορές πάλι μπορεί η φορολογία να είναι μέσο αποθάρρυνσης των πολιτών από μια δραστηριότητα, όπως για παράδειγμα οι φόροι που επιβάλλονται σε ποτά και τσιγάρα. Στις περιπτώσεις αυτές οι φόροι επιβάλλονται για να διορθώσουν την κατανομή των πόρων της οικονομίας. Άλλοτε πάλι οι φόροι επιβάλλονται στις ανώτερες εισοδηματικές τάξεις πολιτών και τα έσοδα αποδίδονται στις κατώτερες τάξεις με σκοπό να διορθώσουν τις εισοδηματικές ανισότητες μεταξύ των φορολογουμένων. Γενικά οι φόροι δεν εξυπηρετούν μόνο εισπρακτικούς ή ταμιευτικούς σκοπούς αλλά βοηθούν το κράτος να επιδιώξουν διάφορους σκοπούς άσκησης δημοσιονομικής πολιτικής.

Οι φόροι επιβάλλονται με βάση κάποια χαρακτηριστικά του κάθε φορολογούμενου. Το αντικείμενο, με το οποίο υπολογίζονται, ονομάζεται φορολογική βάση την οποία σήμερα αποτελούν κυρίως το εισόδημα, η περιουσία και η δαπάνη του φορολογούμενου. Παλαιότερα οι φόροι υπολογίζονταν με βάση κάποια οικονομικά χαρακτηριστικά, ακόμη και η ύπαρξη του ατόμου στη ζωή, π.χ. κεφαλικός φόρος.

Το άτομο που καλείται να αποδώσει το φόρο λέγεται φορολογούμενη μονάδα. Οι φορολογούμενες μονάδες μπορεί να είναι είτε φυσικά είτε νομικά πρόσωπα. Επίσης, φορολογούμενες μονάδες μπορεί να αποτελούν τα επιμέρους άτομα μιας οικογένειας ή σε άλλες περιπτώσεις το σύνολο των ατόμων της οικογένειας.

Το ποσό του φόρου που αναλογεί σε κάθε φορολογική μονάδα λέγεται φορολογικός συντελεστής. Αν ο φορολογικός συντελεστής υπολογίζεται ως ποσοστό από την αξία του αντικειμένου τότε λέγεται φορολογικός συντελεστής κατ' αξία. Αντίθετα, αν εκφράζεται κατά μονάδα φορολογικής βάσης, π.χ. 50 € για κάθε κιλό καφέ τότε λέγεται συντελεστής κατά μονάδα. Σήμερα, ο συντελεστής εκφράζεται κατ' αξία ενώ μόνο στους δασμούς εκφράζεται κατά μονάδα.

Ταξινόμηση των φόρων

Συνήθως το κράτος επιβάλλει περισσότερους από έναν φόρο. Αυτό είναι απαραίτητο γιατί κάθε φόρο εξυπηρετεί καλύτερα την επίτευξη κάθε στόχου του κράτους, συνεπώς είναι αναπόφευκτο γεγονός η επιβολή πολλών φόρων. Παράλληλα με τον τρόπο αυτό το κράτος αξιοποιεί καλύτερα τις δυνατότητες που έχουν οι φορολογούμενοι να πληρώνουν τους φόρους και έτσι έχει περισσότερα έσοδα. Επιπλέον, οι φορολογούμενοι διευκολύνονται περισσότερο με αυτό τον τρόπο καθώς είναι προτιμότερο να κατανέμεται το φορολογικό βάρος σε όλη τη χρονιά και να εξοφλείται με μικρά και διαρκή ποσά παρά μία φορά το χρόνο σε μια δόση. Έτσι, για να είναι ευκολότερη η ανάλυση και αξιολόγηση των πολυπληθών αυτών φόρων , κατατάσσονται συνήθως σε ευρύτερες κατηγορίες με βάση διάφορα κριτήρια.

Με βάση το κριτήριο της βάσης πάνω στην οποία επιβάλλονται διακρίνονται τρεις κατηγορίες: α) φόροι εισοδήματος, β) φόροι περιουσίας, γ) φόροι δαπάνης. Οι φόροι δαπάνης ονομάζονται συνήθως και έμμεσοι φόροι, γιατί επιβαρύνουν τους καταναλωτές των διάφορων προϊόντων έμμεσα, δηλαδή δεν επιβάλλονται στους καταναλωτές των διάφορων προϊόντων άλλα στις επιχειρήσεις που παράγουν τα διάφορα προϊόντα. Οι επιχειρήσεις αποδίδουν το φόρο στο Δημόσιο και κατόπιν, με αύξηση των τιμών των προϊόντων τους, μεταβιβάζουν φόρο στους καταναλωτές. Έτσι, ενώ ο φόρος καταβάλλεται από τις επιχειρήσεις στο δημόσιο ταμείο, συνήθως επιβαρύνει τους καταναλωτές. Αντίθετα οι φόροι εισοδήματος και περιουσίας ονομάζονται άμεσοι φόροι και επιβάλλονται στους εισοδηματίες ή στους κατόχους της περιουσίας, οι οποίοι τους πληρώνουν στο δημόσιο ταμείο και συνήθως δεν έχουν μεγάλη δυνατότητα να τους μεταβιβάσουν σε άλλους, αν και ορισμένοι από αυτούς ίσως μεταβιβάζονται και επιβαρύνουν τελικά τους καταναλωτές ή άλλα πρόσωπα, διαφορετικά από εκείνα στα οποία επιβάλλονται.

Οι φόροι εισοδήματος είναι συνήθως δύο: ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων και ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και φορολογούν,

αντίστοιχα, ο πρώτος τα εισοδήματα των φυσικών προσώπων και ο δεύτερος τα εισοδήματα των νομικών προσώπων. Στην Ελλάδα, στο φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων υποβάλλονται μόνο τα αδιανέμητα κέρδη των ανώνυμων εταιριών και των συνεταιρισμών, καθώς και τα εισοδήματα των ξένων εταιριών και ορισμένων Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου που υπόκεινται σε φορολογία εισοδήματος, ενώ όλα τα άλλα εισοδήματα υποβάλλονται στο φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων.

Οι φόροι περιουσίας επιβάλλονται άλλοτε στη συνολική καθαρή αξία της περιουσίας, που κατέχει ένα άτομο, και ονομάζονται φόροι καθαρού πλούτου, και άλλοτε μόνο σε ορισμένα περιουσιακά του στοιχεία και, κυρίως τα ακίνητα, που λέγονται ονομαστικοί φόροι περιουσίας. Επίσης, επιβάλλονται συνήθως φόροι περιουσίας στην αξία της περιουσίας που μεταβιβάζεται από ένα φορέα σε άλλο, λόγω π.χ. κληρονομίας, δωρεάς κ.λ.π. Οι φόροι αυτοί ονομάζονται φόροι κληρονομιών ή δωρεών κ.λ.π.

Οι φόροι δαπάνης επιβάλλονται άλλοτε στην καταναλωτική δαπάνη μόνο και άλλοτε σε ολόκληρη τη δαπάνη της οικονομίας, καλύπτουν δηλαδή και τις επενδύσεις και, πολλές φορές τις δαπάνες του κράτους. Οι φόροι αυτοί άλλοτε καλύπτουν όλα τα προϊόντα, ή μια μεγάλη κατηγορία προϊόντων, και λέγονται γενικοί φόροι δαπάνης, άλλοτε ένα μόνο προϊόν ή μια κατηγορία προϊόντων, και λέγονται ειδικοί φόροι δαπάνης. Εξάλλου, ορισμένοι από τους φόρους αυτούς καλύπτουν μόνο τα προϊόντα που εισάγονται από το εξωτερικό και λέγονται δασμοί, ενώ άλλοι καλύπτουν και τα εισαγόμενα και τα εγχώρια προϊόντα, οι τελευταίοι είναι γνωστοί ως φόροι, και πολλές φορές ονομάζονται εσωτερικοί φόροι δαπάνης.

Οι φόροι εισοδήματος αποτελούν γενικά την κύρια πηγή εσόδων στις αναπτυγμένες χώρες, οι φόροι δαπάνης επικρατούν στα φορολογικά συστήματα των λιγότερο αναπτυγμένων χωρών. Οι φόροι περιουσίας αποφέρουν χαμηλό ποσοστό των συνολικών εσόδων σε όλες τις χώρες. Στην Ελλάδα οι φόροι εισοδήματος και περιουσίας αποφέρουν το 40% των συνολικών φορολογικών εσόδων του δημοσίου, οι έμμεσοι φόροι το 60% αυτών. Η συμβολή των έμμεσων φόρων στα συνολικά έσοδα είναι ακόμη μεγαλύτερη προκειμένου για το κράτος. Εδώ οι έμμεσοι φόροι αποφεύγουν το 75% και οι άμεσοι μόνο το 25% των εσόδων.

Φόρος εισοδήματος

Ο φόρος εισοδήματος (μισθωτών υπηρεσιών και ελευθέριων επαγγελμάτων) είναι ο φόρος που επιβάλλεται σε ένα ποσοστό του μισθού ή άλλου είδους εισοδήματος του ανθρώπου. Με τη Δεκάτη Έκτη Τροποποίηση του Συνταγματικού Χάρτη (1913) επιτρέπεται στο κράτος η είσπραξη φόρου εισοδήματος. Ο νόμος προσόδων του 1950 αυξάνει το φόρο εισοδήματος με βάση την προοδευτική κλίμακα.

Ο νόμος προβλέπει ότι ένα ποσοστό από το μισθό του εργαζόμενου δίδεται στο κράτος υπό τη μορφή φόρου για την κάλυψη των δημοσίων αναγκών. Ο φόρος αυτός κυμαίνεται ανάλογα με το ύψος του μισθού του εργαζομένου και τον αριθμό των προστατευόμενων μελών της οικογένειας του. Φορολογούμενοι οι οποίοι συγκεντρώνουν στο πρόσωπο τους περισσότερες από μία πηγές εισοδήματος, όπως για παράδειγμα, ενοίκια, οφείλουν να τις συμπεριλάβουν στη φορολογική τους δήλωση που καταβάλλουν κάθε χρόνο στην οικονομική εφορία και φυσικά θα φορολογηθούν με διαφορετικά κριτήρια.

Όπως έχει ήδη ειπωθεί οι φόροι εισοδήματος έχουν ως βάση το εισόδημα των φορολογουμένων. Όταν λέμε εισόδημα όμως για φορολογικούς σκοπούς δεν εννοούμε το εθνικό εισόδημα, όπως το ορίσαμε πιο πάνω. Στο φορολογητέο εισόδημα περιλαμβάνονται πολλές φορές κονδύλια, τα οποία δεν αποτελούν εθνικό εισόδημα, και αντίθετα δεν περιλαμβάνονται κονδύλια, που αποτελούν εθνικό εισόδημα και λαμβάνονται υπόψη κατά τον υπολογισμό του. Οι συντάξεις των διάφορων ασφαλιστικών ταμείων στην Ελλάδα, που θεωρούνται μεταβιβαστικές πληρωμές, δεν υπολογίζονται στο εθνικό εισόδημα, υπολογίζονται όμως στο φορολογητέο εισόδημα. Επίσης, τα διάφορα οικογενειακά επιδόματα, τα επιδόματα ανεργίας κ.α., που αποτελούν μεταβιβαστικές πληρωμές του Δημοσίου, δεν υπολογίζονται στο εθνικό εισόδημα, θεωρούνται όμως φορολογητέο εισόδημα και, αν συντρέχουν οι απαραίτητες προϋποθέσεις που προβλέπονται από το νόμο, υποβάλλονται στο φόρο εισοδήματος. Αντίθετα, η κατανάλωση ενός ατόμου χωρίς αντάλλαγμα (όπως π.χ. η αυτοκατανάλωση των γεωργικών προϊόντων από το γεωργό), το εισόδημα σε είδος που μπορεί να παίρνει ένας εργαζόμενος (π.χ. παροχή από την επιχείρηση αυτοκινήτου για χρήση) ενώ αποτελούν, όλα, εισοδήματα που περιλαμβάνονται στο εθνικό εισόδημα, δεν θεωρούνται συνήθως φορολογητέα εισοδήματα. Στην πράξη οι διάφορες νομοθεσίες ορίζουν περιοριστικά τα διάφορα εισοδήματα που υποβάλλονται σε φορολογία. Στην Ελλάδα το Ν.Δ. 3323/1955, που διέπει τη

φορολογία εισοδήματος, προβλέπει ότι στο φόρο εισοδήματος υποβάλλονται τα εισοδήματα που προέρχονται από τις ακόλουθες 7 πηγές:

1. εισόδημα από οικοδομές, δηλαδή τα ενοίκια από κτίρια, οικόπεδα για χώρους σταθμεύσεως κ.λ.π.
2. εισόδημα από την εκμετάλλευση γης, δηλαδή τα ενοίκια για λιβάδια, δάση, λατομεία κ.λ.π.
3. εισόδημα από κινητές αξίες, δηλαδή τα μερίσματα από μετοχές και από άλλα χρεόγραφα.
4. εισόδημα από εμπορικές και βιομηχανικές επιχειρήσεις, δηλαδή τα κέρδη των επιχειρήσεων αυτών,
5. εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις, δηλαδή τα κέρδη των γεωργικών επιχειρήσεων
6. εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, δηλαδή οι μισθοί, τα ημερομίσθια, οι συντάξεις κ.λ.π.
7. εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα, που περιλαμβάνει βασικά, εκτός από τα εισοδήματα των ελεύθερων επαγγελματιών, και όλα τα λοιπά εισοδήματα, όσα δεν υπάγονται στις πιο πάνω 6 πηγές.

Το εισόδημα που προέρχεται από τις πηγές αυτές αθροίζεται και υποβάλλεται στη φορολογία ως σύνολο. Αν δηλαδή ένας φορολογούμενος έχει εισόδημα από πολλές πηγές, αθροίζονται όλα τα εισοδήματα και φορολογούνται ως σύνολο και δεν φορολογείται το εισόδημα από καθεμιά πηγή χωριστά. Δεν φορολογείται το ακαθάριστο εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή, αλλά το καθαρό, αφού δηλαδή προηγουμένως αφαιρεθούν όλες οι δαπάνες που έγιναν για την απόκτηση αυτού του εισοδήματος. Επιπλέον δεν φορολογείται όλο το καθαρό εισόδημα, αλλά αφαιρούνται συνήθως ορισμένα κονδύλια, τα οποία θεωρούνται ότι είναι απαραίτητα για την συντήρηση του φορολογουμένου ή των μελών της οικογένειας του. Στην Ελλάδα π.χ. αφαιρούμε από το καθαρό εισόδημα τα επόμενα κονδύλια:

α) ένα ποσό που θεωρείται απαραίτητο για τη συντήρηση του φορολογουμένου και επομένως δεν πρέπει να θιγεί.

β)Ένα ποσό που θεωρείται απαραίτητο για τη συντήρηση της συζύγου.

γ)ένα ποσό για κάθε παιδί στην οικογένεια, το ποσό αυτό είναι διαφορετικό για κάθε παιδί.

δ)ένα ποσό για τα άλλα μέλη που μπορεί να συντηρεί ο φορολογούμενος π.χ. γονείς.

ε) ειδικά για τα εισοδήματα που προέρχονται από εργασία προβλέπεται μια έκπτωση, ώστε να φορολογούνται ελαφρότερα από τα εισοδήματα που προέρχονται από περιουσία.

στ) επίσης αφαιρούνται από το εισόδημα τα έξοδα ιατροφαρμακευτικής περίθαλψης, οι δωρεές στο δημόσιο και στα διάφορα ιδρύματα, οι εισφορές στα ταμεία ασφαλίσεως του φορολογουμένου, τα ασφάλιστρα ζωής, οι τόκοι των ενυπόθηκων δανείων κ.λ.π. ο φόρος εισοδήματος είναι συνήθως προοδευτικός. Εντούτοις πολλές φορές, ο φόρος εισοδήματος που καταβάλλουν ορισμένες μορφές νομικών προσώπων είναι αναλογικός. Στην Ελλάδα π.χ. ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων είναι προοδευτικός. Αντίθετα ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων είναι αναλογικός και επιβάλλεται με συντελεστή 25%, ανεξάρτητα από το ύψος του εισοδήματος του νομικού προσώπου. Πάντως πρέπει να παρατηρήσουμε εδώ, ότι ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων στην πραγματικότητα δεν είναι πολύ προοδευτικός, γιατί πολλά άτομα, που βρίσκονται σε υψηλές εισοδηματικές τάξεις, δεν πληρώνουν φόρο, είτε γιατί διαφεύγουν παράνομα είτε γιατί τους έχουν αναγνωρισθεί διάφορες απαλλαγές, που συνήθως δίνονται ως κίνητρα για να επιτευχθούν διάφοροι στόχοι και κυρίως να επιταχυνθεί η οικονομική ανάπτυξη. Στην πρώτη κατηγορία ανήκουν συνήθως οι ελεύθεροι επαγγελματίες, οι έμποροι κ.α., που το εισόδημα τους δεν μπορεί να προσδιοριστεί εύκολα από τα φοροτεχνικά όργανα. Στην δεύτερη κατηγορία ανήκουν οι βιομήχανοι, οι πλοιοκτήτες, οι κάτοχοι ξενοδοχείων, οι οποίοι συνήθως έχουν μεγάλες απαλλαγές στα εισοδήματα τους.

Φόρος προστιθέμενης αξίας

Τα τελευταία χρόνια επιβλήθηκε ο φόρος προστιθέμενης αξίας, ή φόρος επί των πωλήσεων όπως λεγόταν παλαιότερα, δηλαδή ο φόρος ο οποίος επιβάλλεται στις πωλήσεις των αγαθών. Το ποσό του φόρου αυτού εξαρτάται από το ύψος της συναλλαγής. Πολλοί πιστεύουν ότι ο φόρος προστιθέμενης αξίας είναι ο ιδανικός τύπος φορολογίας. Είναι απλός και εύκολος στην είσπραξη του και κατανέμεται ευρέως ώστε όλοι να επωμίζονται το βάρος του. Άλλοι, όμως, υποστηρίζουν ότι είναι οπισθοδρομικός γιατί αδικεί όσους κάνουν τις συναλλαγές τους λιανικώς και πληρώνουν μεγαλύτερο ποσό φόρου. Όπως και να έχει όμως, ο νομοθέτης βρίσκεται ευνοημένος από το φόρο αυτό καθώς είναι ο πιο κατάλληλος να εξυπηρετήσει την άμεση είσπραξη δημοσίων εσόδων.

Το χαρακτηριστικό του φόρου προστιθέμενης αξίας είναι ότι επιβαρύνει μόνο την προστιθέμενη αξία από καθεμία επιχείρηση, όχι τη συνολική αξία πωλήσεως των προϊόντων της επιχείρησης όπως γίνεται με τους σωρευτικούς φόρους δαπάνης. Βέβαια δεν χρειάζεται να υπολογίσει κανείς πρώτα την προστιθέμενη αξία από μια επιχείρηση και πάνω σ' αυτή να εφαρμόσει το φορολογικό συντελεστή, ώστε να υπολογίσει το φόρο. Στην πράξη για τον υπολογισμό του φόρου, εφαρμόζουμε το συντελεστή πάνω στις συνολικές πωλήσεις της επιχείρησης, αλλά αφαιρούμε το φόρο που έχει καταβληθεί από την επιχείρηση για την αγορά πρώτων υλών, υπηρεσιών κ.λ.π. Έτσι, τελικά το ποσό φόρου που καταβάλλει η επιχείρηση στο Δημόσιο ταμείο είναι το ποσό που αντιστοιχεί στην προστιθέμενη αξία του. Σημειώνεται ότι από το φόρο, που οφείλει η επιχείρηση να καταβάλλει αφαιρεί και το φόρο που κατέβαλλε για την αγορά κεφαλαιουχικών αγαθών, ώστε οι επενδύσεις της να απαλλάσσονται εντελώς από το φόρο.

Ο φόρος προστιθέμενης αξίας υιοθετήθηκε από τις χώρες της Ε.Ε. γιατί παρουσιάζει τρία σημαντικά πλεονεκτήματα:

Πρώτον, ο φόρος αυτός δεν επιβαρύνει σωρευτικά τα διάφορα προϊόντα όπως συμβαίνει με τους σωρευτικούς φόρους δαπάνης, αλλά μόνο μία φορά, με τη διαφορά ότι εισπράττεται τμηματικά και κάθε επιχείρηση καταβάλλει φόρο μόνο για την αξία που προσθέτει. Αποτέλεσμα αυτού είναι, ότι οι επιχειρήσεις δεν έχουν συμφέρον να συγκεντρωθούν κατακόρυφα, όπως συμβαίνει με τους σωρευτικούς φόρους, γιατί στην περίπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας, είτε συγκεντρωθούν κατακόρυφα οι επιχειρήσεις είτε όχι, το προϊόν θα επιβαρυνθεί τελικά με το ίδιο ποσό φόρου, αν βέβαια η τελική αξία του προϊόντος θα είναι ίδια. Αντίθετα, με τους σωρευτικούς φόρους, το προϊόν επιβαρύνεται για το σύνολο της αξίας του κάθε φορά που αλλάζει χέρια και εκδίδεται τιμολόγιο. Γι' αυτό συμφέρει τις επιχειρήσεις να συγκεντρώνονται κατακόρυφα, γιατί έτσι μειώνεται ο αριθμός των μεταβιβάσεων του προϊόντος και, επομένως μειώνεται η επιβάρυνση του. Η κατακόρυφη αυτή συγκέντρωση των επιχειρήσεων όμως δεν είναι επιθυμητή, γιατί παρεμποδίζει την εξειδίκευση.

Ύστερα ο φόρος προστιθέμενης αξίας αναγράφεται χωριστά στο τιμολόγιο πωλήσεως, γιατί μόνο έτσι μπορεί ο αγοραστής να γνωρίζει το ποσό φόρου που έχει ενσωματωθεί προηγούμενα στο προϊόν που αγοράζει και να πραγματοποιεί την έκπτωση του από το ποσό φόρου που οφείλει για τις πωλήσεις του, έτσι, μπορούμε να ξέρουμε κάθε στιγμή, πιο ποσό φόρου είναι ενσωματωμένο σε ένα προϊόν. Επομένως

μπορούμε να επιστρέψουμε αυτό το φόρο στον παραγωγό όταν το προϊόν εξάγεται, ώστε το προϊόν αυτό να βγει από τη χώρα φορολογικά απαλλαγμένο, για να είναι συναγωνιστικό στο εξωτερικό. Επίσης, αφού ξέρουμε πόσο έχει επιβαρυνθεί ένα προϊόν στην εγχώρια αγορά, μπορούμε να εφαρμόσουμε τον ίδιο συντελεστή και στα εισαγόμενα, ώστε να μην υπάρχει διαφορετική επιβάρυνση στα εισαγόμενα και στα εγχώρια προϊόντα, γιατί αποτελεί μια γενικά παραδεκτή αρχή των έμμεσων φόρων, ότι θα πρέπει να επιβάλλονται με τους ίδιους συντελεστές στα εισαγόμενα και στα εγχώρια προϊόντα. Αντίθετα, στην περίπτωση των σωρευτικών φόρων δαπάνης, κάθε προϊόν επιβαρύνεται πολλές φορές και στο τέλος δεν γνωρίζουμε ποια είναι η συνολική επιβάρυνση του προϊόντος αυτού, ώστε να την επιστρέψουμε όταν εξάγεται, ή να επιβαρύνουμε ανάλογα και τα εισαγόμενα προϊόντα. Αποτέλεσμα αυτού είναι να μην επιστρέφονται οι φόροι αυτοί κατά την εξαγωγή των προϊόντων και αυτό επηρεάζει δυσμενώς την ανταγωνιστικότητα των εξαγωγών στο εξωτερικό. Επίσης, οι σωρευτικοί φόροι συνήθως επιβαρύνουν τα εγχώρια προϊόντα περισσότερο από τα εισαγόμενα και έτσι μειώνουν την ανταγωνιστικότητα των εγχώριων προϊόντων στην εσωτερική αγορά.

Τέλος ένα πλεονέκτημα του φόρου προστιθέμενης αξίας είναι, ότι απαλλάσσει εντελώς τα κεφαλαιουχικά αγαθά και αυτό οπωσδήποτε οδηγεί σε αύξηση των επενδύσεων που είναι απαραίτητες για την προώθηση της οικονομικής ανάπτυξης της χώρας.

Ο φόρος προστιθέμενης αξίας δημιουργεί σημαντικά φοροτεχνικά προβλήματα στην πράξη και έχει μεγάλο δημοσιονομικό κόστος. Αυτό οφείλεται στο ότι ο φόρος συνήθως καλύπτει τις επιχειρήσεις που λειτουργούν σε όλα τα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας, ακόμη και επιχειρήσεις του λιανικού εμπορίου. Υπάρχουν όμως και ορισμένοι τομείς, όπως π.χ. ο γεωργικός τομέας, ορισμένες υπηρεσίες, οι μικρές επιχειρήσεις κ.λ.π., όπου η εφαρμογή του φόρου είναι δύσκολη εξαιτίας της πενιχρής οργανώσεως τους. Αλλά και το κόστος των επιχειρήσεων για την τήρηση των βιβλίων τους, για τη διαχείριση του φόρου αυτού, είναι αρκετά υψηλό.

Ένα σημαντικό πρόβλημα, που δημιουργείται με το φόρο προστιθέμενης αξίας, είναι επίσης ότι δεν μπορούμε να εξαιρέσουμε μια επιχείρηση από αυτόν, κάτι που είναι δυνατό π.χ. με του σωρευτικούς φόρους δαπάνης, όπου συνήθως εξαιρούνται οι πολύ μικρές ή άλλες επιχειρήσεις. Στην περίπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας δεν συμφέρει σε μια επιχείρηση να εξαιρεθεί από το φόρο. Και αυτό γιατί όταν μια επιχείρηση εξαιρείται από το φόρο, δεν χρειάζονται να εκδίδονται τιμολόγια για τα

προϊόντα που διαθέτει. Οι αγοραστές τους όμως δεν γνωρίζουν το μέγεθος του φόρου, που έχει ενσωματωθεί στα προϊόντα που διαθέτει η επιχείρηση, σε προηγούμενα στάδια, για να τον αφαιρέσουν από το φόρο που αντιστοιχεί στις πωλήσεις τους, και έτσι αναγκάζονται να πληρώσουν ολόκληρο το φόρο. Αλλά αυτό σημαίνει, ότι τα προϊόντα επιβαρύνονται επιπλέον και με το φόρο που είχε ενσωματωθεί στα προϊόντα που πουλάει η εξαιρούμενη επιχείρηση, σε προηγούμενα στάδια, πριν δηλαδή να τα αγοράσει η ίδια, αλλά και με το φόρο που πλήρωσε αυτή και την αγορά των ίδιων προϊόντων. Στην περίπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας, όταν θέλουμε να απαλλάξουμε ένα προϊόν από το φόρο, δεν εξαιρούμε την επιχείρηση που το παράγει ή το πουλάει, αλλά το φορολογούμε με συντελεστή μηδέν. Έτσι, ο φόρος, που αναλογεί στις πωλήσεις της επιχειρήσεως, είναι μηδέν αν αφαιρέσουμε το φόρο που έχει καταβάλλει η επιχείρηση στις αγορές της, θα έχουμε αρνητικό υπόλοιπο. Η επιχείρηση αυτή με άλλα λόγια έχει αρνητική φορολογική υποχρέωση, δηλαδή έχει απαίτηση από το δημόσιο να της επιστρέψει το φόρο τον ενσωματωμένο στο προϊόν σε προηγούμενα στάδια. Έτσι, όταν η επιχείρηση υποβάλλει τη δήλωση της, εισπράττει πίσω τη διαφορά αντί να πληρώσει στο ταμείο οποιοδήποτε ποσό. Εκτός, βέβαια, αν οφείλει φόρο για πωλήσεις άλλων προϊόντων, οπότε η απαίτηση της συμψηφίζεται.

Φόροι δαπάνης

Οι φόροι αυτοί έχουν ως βάση τη δαπάνη του φορολογούμενου και κυρίως την καταναλωτική δαπάνη. Οι φόροι αυτοί επιβάλλονται συνήθως στους παραγωγούς ή στους εμπόρους των διάφορων προϊόντων, οι οποίοι όμως τους μεταβιβάζουν συνήθως στους καταναλωτές των προϊόντων. Μερικοί από τους φόρους δαπάνης επιβάλλονται σε ένα μόνο στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας, π.χ. στην παραγωγή ή στο χονδρεμπόριο, ενώ άλλοι επιβάλλονται σε περισσότερα ή και σε όλα τα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας. Οι τελευταίοι μπορεί να επιβάλλονται είτε στη συνολική αξία του τιμολογίου που εκδίδει κάθε επιχείρηση, με συνέπεια ένα προϊόν να φορολογείται πολλές φορές, για αυτό και οι φόροι αυτοί λέγονται σωρευτικοί φόροι δαπάνης, είτε μόνο πάνω στην αξία που προσθέτει κάθε επιχείρηση στο προϊόν, δηλαδή στην προστιθέμενη αξία γι' αυτό λέγονται και φόροι προστιθέμενης αξίας. Οι φόροι προστιθέμενης αξίας έχουν σήμερα εξαπλωθεί σε όλη την Ευρώπη.

Οι φόροι δαπάνης είναι συνήθως αναλογικοί σε σχέση με τη βάση τους, δηλαδή επιβάλλονται με τον ίδιο συντελεστή σε όλες τις επιχειρήσεις, ανεξάρτητα

από τον κύκλο εργασιών τους. Γι' αυτό οι φόροι αυτοί επιβαρύνουν, αναλογικά με το εισόδημα, περισσότερο τις χαμηλές εισοδηματικές τάξεις, επειδή οι χαμηλοί εισοδηματίες δαπανούν το μεγαλύτερο μέρος ή και ολόκληρο το εισόδημα τους. Επομένως οι φόροι αυτοί είναι συνήθως αντίστροφα προοδευτικοί σχετικά με το εισόδημα των φορολογουμένων. Πολλές φορές όμως στους φόρους δαπάνης χρησιμοποιούμε διάφορους συντελεστές για τα διάφορα προϊόντα. Οι συντελεστές αυτοί είναι μικρότεροι για τα είδη πρώτης ανάγκης και μεγαλύτεροι για τα είδη πολυτελείας, ώστε να μειώνεται κάπως η αντίστροφη προοδευτικότητα τους, αφού τα είδη πολυτελείας καταναλίσκονται περισσότερο από τις υψηλότερες εισοδηματικές τάξεις. Πάντως οι φόρόι δαπάνης εξακολουθούν στο σύνολο τους να παραμένουν αντίστροφα προοδευτικοί, γιατί δεν μπορούμε να διαφοροποιήσουμε τους συντελεστές πάρα πολύ, ούτε είναι εύκολο να βρει κανείς προϊόντα, που να καταναλώνονται μόνο από τη μια ή μόνο από την άλλη κατηγορία.

Στην Ελλάδα υπάρχουν πολλοί φόροι δαπάνης. Ορισμένοι καλύπτουν μόνο τις εισαγωγές, ενώ άλλοι καλύπτουν και τις εισαγωγές και την εγχώρια παραγωγή. Μερικοί από τους φόρους αυτούς είναι γενικοί φόροι ή φόροι με πλατιά βάση και καλύπτουν μια πολύ μεγάλη κατηγορία προϊόντων και συναλλαγών, άλλοι είναι ειδικοί και καλύπτουν μια σχετικά ευρύτερη κατηγορία προϊόντων.

Εκτός από τους γενικούς φόρους, όπως το χαρτόσημο και τους φόρους πολυτελείας, υπάρχου ορισμένοι ειδικοί φόροι, που επιβάλλονται συνήθως σε ένα προϊόν ή μια μικρή κατηγορία προϊόντων. Τέτοιοι φόροι επιβάλλονται συνήθως με πολύ υψηλούς συντελεστές, στα τσιγάρα και στα άλλα καπνοβιομηχανικά προϊόντα, στα οινοπνευματώδη ποτά, στη βενζίνη κ.λ.π.

Τέλος υπάρχουν ορισμένοι άλλοι φόροι δαπάνης που καλύπτουν μια πλατύτερη κατηγορία προϊόντων από εκείνη που καλύπτουν οι πιο πάνω ειδικοί φόροι. Οι φόροι αυτοί αναφέρονται στις διάφορες μορφές ψυχαγωγίας του κοινού, π.χ. το θέατρο, τον κινηματογράφο, το ποδόσφαιρο κ.λ.π. Άλλοι καλύπτουν τις μεταφορές, π.χ. τα τέλη αυτοκινήτων κ.λ.π., και άλλοι τις μεταβιβάσεις διάφορων αγαθών π.χ. των λεωφορείων κ.α.

Φόρος κληρονομίας

Τα περισσότερα κράτη επιβάλλουν ως πρόσθετο φόρο το φόρο κληρονομίας, δηλαδή το φόρο που πληρώνει κάποιος ο οποίος αποδέχεται κληρονομιά θανόντα προσώπου. Ο φόρος αυτός είναι κλιμακωτός. Παρόμοιος φόρος είναι και ο φόρος δωρεάς. Ο

φόρος αυτός έχει σκοπό να προλάβει τη φοροδιαφυγή. Όταν όμως η κληροδότηση γίνεται προς δημόσια ιδρύματα, εκκλησίες, νοσοκομεία, σχολεία κ.τ.λ. δεν φορολογούνται τα κληροδοτήματα.

Οι δασμοί

Οι δασμοί είναι φόροι που επιβάλλονται για τα εμπορεύματα που εισάγονται στη χώρα από το εξωτερικό, είναι είτε ειδικοί είτε αφορούν την αξία. Οι ειδικοί φόροι επιβάλλονται είτε κατά τεμάχιο είτε κατά βάρος του εισαγόμενου είδους, και δεν εξαρτώνται από την αξία του αγαθού. Κατ' αξίαν είναι όταν είναι όταν εξαρτάται από την αξία του αγαθού που εισάγεται.

Γενικός φόρος περιουσίας

Ο φόρος αυτός αφορά όλα τα περιουσιακά στοιχεία τα ενός προσώπου, είτε ακίνητων είτε κινητών. Η μορφή αυτή φορολογίας δικαιολογείται γιατί το σύνολο της περιουσίας ενός ατόμου αποτελεί τη βάση της συνεισφοράς του στον προϋπολογισμό της κυβέρνησης. Με άλλα λόγια, ο γενικός φόρος περιουσίας βασίζεται στην προσωπική ικανότητα πληρωμής ενός ποσού από όλη την περιουσία του. Ορισμένες μορφές περιουσίας εξαιρούνται της φορολογίας, όπως η περιουσία που ανήκει στην κυβέρνηση, στην πολιτεία, στις εκκλησίες, στα δημόσια σχολεία, πανεπιστήμια, νοσοκομεία και φιλανθρωπικά ιδρύματα. Οι εξαιρέσεις αυτές γίνονται με βάση τη θεωρία ότι τα ιδρύματα αυτά συντηρούνται από τη συνεισφορά όλων των πολιτών.
Ο φόρος αυτός επιβλήθηκε γιατί μπορεί μεν τα μεγάλα ακίνητα περιουσιακά στοιχεία (π.χ. σπίτια) να μην είναι εύκολο να αποκρυπτούν από τις αρμόδιες αρχές, άλλα όμως όπως κοσμήματα δεν μπορούν να αποκαλυφθούν και να καταγραφούν. Έτσι, ο φόρος αυτός έλαβε τη μορφή του φόρου της ακίνητης περιουσίας, ενώ πλέον δεν ισχύει η φορολόγηση αντικειμένων όπως τα κοσμήματα καθώς θεωρήθηκε ότι ήταν άδικο για τους συνετούς πολίτες.

Ο συγκεκριμένος φόρος περιλαμβάνει και τη φορολογία και των κερδών των ανωνύμων εταιριών, ενώ σε άλλες χώρες επιβάλλεται κατά την ίδρυση μιας τέτοιας εταιρίας. Οι εταιρίες κοινής ωφέλειας πληρώνουν, αντί αυτού, φόρο προνομίου έτσι ώστε να εξασφαλίσουν την αποκλειστικότητα των υπηρεσιών που προσφέρουν. Σε άλλες περιπτώσεις δε, επιβάλλεται φόρος κατά τη μεταβίβαση μετοχών από πρόσωπο σε πρόσωπο.

Η περιουσία, προκειμένου να φορολογηθεί, διαιρείται σε αφανή και εμφανή. Η εμφανής περιουσία περιλαμβάνει την ακίνητη περιουσία και αντικείμενα προσωπικής περιουσίας τα οποία μπορούν εύκολα να εκτιμηθούν, όπως αυτοκίνητα, κατοικίες, έπιπλα, αντικείμενα τέχνης, πολύτιμοι λίθοι κ.λ.π. αποτελούν την εμφανή περιουσία. Η αφανής περιουσία αποτελείται από έγγραφα ή τίτλους που κατέχει κάποιος, τα οποία αντιπροσωπεύουν μια απαίτηση, δικαίωμα ή προνόμιο του κατόχου. Κρατικές ομολογίες, μετοχές εταιριών, δικαιώματα ευρεσιτεχνίας κ.λ.π., είναι μορφές αφανούς περιουσίας. Όπως είναι προφανές οι φορολογικές αρχές μπορούν εύκολα να καταγράψουν και να εκτιμήσουν την εμφανή περιουσία, σε αντίθεση με την αφανή που είναι σχεδόν αδύνατη η ακριβής εκτίμηση της φορολογητέας της ύλης.

Φόροι που επιβάλλονται για την κοινωνική ασφάλιση.

Οι φόροι που επιβάλλονται σε μια χώρα για την χρηματοδότηση κοινωνικής ασφάλισης παίρνουν τη μορφή ειδικών εισφορών, που λέγονται εισφορές στην κοινωνική ασφάλιση. Αυτές ορίζονται ως ποσοστό στις αμοιβές των εργαζομένων και καταβάλλονται κατά ένα μέρος από τον εργοδότη και κατά ένα άλλο μέρος από τον εργαζόμενο. Οι εισφορές στο Ίδρυμα Κοινωνικών Ασφαλίσεων (ΙΚΑ), που αποτελεί στην Ελλάδα τον κύριο οργανισμό ασφαλίσεως των εργαζομένων στον ιδιωτικό τομέα, καλύπτονται κατά 2/3 από τον εργοδότη και κατά 1/3 από τον εργαζόμενο. Οι εισφορές στα άλλα ταμεία ασφαλίσεως διαφέρουν σημαντικά ανάμεσα στα διάφορα ταμεία, που ο αριθμός τους στην Ελλάδα είναι πολύ μεγάλος.

Ιδιαίτερη σημασία για τη χρηματοδότηση της κοινωνικής ασφαλίσεως στην Ελλάδα έχουν οι λεγόμενοι φόροι υπέρ τρίτων, που περιέρχονται σε διάφορα ασφαλιστικά ταμεία. Αποτελούν ειδικές εισφορές, που επιβαρύνουν πρόσωπα, τα οποία δεν συνδέονται με το ταμείο που εισπράττει τα έσοδα. Οι φόροι υπέρ τρίτων επιβάλλονται άλλοτε ως αυτοτελής φόροι, δηλαδή φόροι που δεν συνδέονται με άλλους φόρους , ενώ άλλοτε παίρνουν τη μορφή πρόσθετων ποσοστών που υπολογίζονται σε υφιστάμενους κρατικούς κυρίως φόρους. Παράδειγμα, αυτοτελούς φόρου που εισπράττεται για λογαριασμό του Ταμείου Συντάξεως και Ασφαλίσεως Υγειονομικών (ΤΣΑΥ), είναι αυτός που επιβάλλεται στα φάρμακα, με συντελεστή 5% για τα εγχώρια προϊόντα και 6,5% για τα εισαγόμενα. Ένα άλλο παράδειγμα αυτοτελούς φόρου υπέρ τρίτων είναι η ειδική εισφορά που επιβάλλεται σε ορισμένα προϊόντα, είτε εισάγονται από το εξωτερικό είτε παράγονται στον τόπο μας, για

λογαριασμό του Οργανισμού Κοινωνικών Ασφαλίσεων (ΟΓΑ). Εξάλλου, παράδειγμα φόρου υπέρ τρίτων, που αποτελεί ποσοστό άλλου κρατικού φόρου, είναι η ειδική εισφορά που επιβάλλεται στο εισόδημα φυσικών και νομικών προσώπων για λογαριασμό του ΟΓΑ. Ο τελευταίος αυτός φόρος υπολογίζεται ως ποσοστό στο ποσό του κρατικού φόρου. Τέλος, υπάρχουν ορισμένοι φόροι υπέρ τρίτων, που αποτελούν απλώς απόδοση ενός ορισμένου ποσοστού από ένα κρατικό φόρο σε κάποιο ασφαλιστικό ταμείο. Στη φορολογία χαρτοσήμου π.χ. ένα ποσοστό από τα έσοδα περιέρχεται στον ΟΓΑ. Επίσης, στο νόμο μεταβιβάσεως ακινήτων ποσοστό 7,5% περιέρχεται στο Ταμείο Συντάξεως Νομικών κ.λ.π.

Οι φόροι υπέρ τρίτων αποτελούν στην Ελλάδα ένα πολύπλοκο σύστημα φορολογίας με υψηλό δημοσιονομικό και κοινωνικό κόστος. Οι φόροι αυτοί είναι εξάλλου άδικοι από την πλευρά της κοινωνικής δικαιοσύνης, γιατί ενώ συνήθως βαρύνουν μια πλατιά κατηγορία ή και ολόκληρο το κοινωνικό σύνολο, ωστόσο τα έσοδα τους περιέρχονται σε ορισμένα μόνο ταμεία ασφαλίσεως εισοδηματιών, που ανήκουν στις ευπορότερες εισοδηματικές τάξεις. Πραγματικά ένα σημαντικό ποσοστό των εσόδων από τους φόρους αυτούς πηγαίνει στα ταμεία των νομικών, γιατρών, μηχανικών, χρηματιστών, συντακτών τύπου κ.λ.π., ενώ οι πόροι που περιέρχονται σε άλλα ταμεία είναι, σχετικά με τον αριθμό των ασφαλισμένων, ασήμαντοι.

Έσοδα από δημόσιο δανεισμό.

Και ο δανεισμός αποτελεί σημαντική πηγή εσόδων για τους δημόσιους φορείς και κυρίως για το κράτος. Στη συνέχεια αναφέρονται οι κυριότεροι λόγοι, για τους οποίους οι δημόσιοι φορείς προσφεύγουν στο δανεισμό για τη χρηματοδότηση των δαπανών τους.

Πρώτα πρέπει να σημειωθεί η ανεπάρκεια των εσόδων από φορολογία ή από άλλες πηγές δεν είναι αρκετά για να καλύψουν τις συνολικές τους δαπάνες γι' αυτό προσφεύγουν στο δανεισμό. Και είναι ανεπαρκή τα έσοδα από φορολογία, είτε γιατί δεν μπορούμε να αυξάνουμε τους φόρους απεριόριστα είτε γιατί δεν το κρίνουμε σκόπιμο, επειδή ασκούν αρνητικές επιδράσεις στην οικονομία. Πραγματικά σε ειρηνικές περιόδους δεν μπορούμε να αυξάνουμε τους φόρους απεριόριστα, γιατί η υπέρμετρη αύξηση τους προκαλεί τις αντιδράσεις των φορολογουμένων. Αλλά ανεξάρτητα από αυτό, πολλές φορές δεν κρίνουμε σκόπιμο να αυξήσουμε τους φόρους γιατί, όταν αυξηθούν πολύ, αυτό έχει αρνητικές συνέπειες στην προσφορά

εργασίας, στις επενδύσεις κ.λ.π. Έτσι, αν υποθέσουμε ότι ο οριακός συντελεστής του φόρου εισοδήματος θα αυξηθεί στο 80% ή στο 90%, τότε ελάχιστοι εργαζόμενοι θα επιθυμούν να εργαστούν περισσότερες ώρες, αφού στην ουσία παίρνουν μόνο το 20% ή το 10% των αποδοχών τους μετά τη φορολογία.

Ύστερα, είναι δικαιότερο να χρηματοδοτούμε ορισμένες κατηγορίες δαπανών με έσοδα από δανεισμό και όχι με έσοδα από φορολογία. Αυτό είναι ορθό να γίνεται με τις επενδύσεις. Οι επενδύσεις δεν αποφέρουν όφελος μόνο σε μια χρονική στιγμή, αλλά σε μια μεγάλη χρονική περίοδο, μελλοντικά. Θα ήταν λοιπόν πιο σκόπιμο να χρηματοδοτούνται με δανεισμό, γιατί με το δανεισμό δεν καλύπτεται οριστικά το κόστος των επενδύσεων, παρά γίνεται μια προσωρινή χρηματοδότηση τους. Η οριστική κάλυψη του κόστους των δαπανών, που χρηματοδοτούνται με δανεισμό, γίνεται στο μέλλον, όταν καταβάλλονται φόροι για την εξόφληση των δανείων. Έτσι, το κόστος των δημοσίων επενδύσεων κατανέμεται και στις επερχόμενες γενεές οι οποίες ωφελούνται από τις επενδύσεις αυτές. Αντίθετα, αν οι επενδύσεις χρηματοδοτούνται με φόρους, το κόστος τους κατανέμεται οριστικά ανάμεσα στους τωρινούς πολίτες, ενώ το όφελος περιέρχεται και στις μέλλουσες γενεές.

Ένας τρίτος λόγος είναι, ότι το δημόσιο δανείζεται πολλές φορές με σκοπό να επαναδανείσει το προϊόν των δανείων σε ιδιωτικούς φορείς, οι οποίοι ίσως δεν θα είχαν τη δυνατότητα να εξασφαλίσουν δάνεια από την ελεύθερη αγορά. Με αυτό τον τρόπο το Δημόσιο κινητοποιεί τις αποταμιεύσεις των ιδιωτικών φορέων και τις κατευθύνει προς τους τομείς, τους οποίους κρίνει σκόπιμο να υποβοηθήσει, για να αναπτυχθούν γιατί διαφορετικά δεν θα το μπορούσαν με βάση το μηχανισμό της ελεύθερης αγοράς.

Ανάλογα με την πηγή προελεύσεως του προϊόντος του δανείου, διακρίνουμε τα δημόσια δάνεια σε δάνεια από το εξωτερικό, όταν οι πόροι προέρχονται από άλλη χώρα, και σε δάνεια από το εσωτερικό, όταν οι πόροι προέρχονται από αποταμιεύσεις μέσα στην ίδια τη χώρα. Ανάμεσα στα δύο είδη δημοσίου δανεισμού υπάρχει η εξής σημαντική διαφορά: όταν το δημόσιο δανείζεται από το εξωτερικό, αυξάνει τους συνολικούς πόρους της οικονομίας, γιατί το προϊόν του δανείου προέρχεται από άλλη χώρα, ενώ οι συνολικού εσωτερικοί πόροι της χώρας παραμένουν αμετάβλητοι. Αντίθετα, όταν το δημόσιο δανείζεται από το εσωτερικό, οι συνολικοί πόροι της οικονομίας παραμένουν οι ίδιοι. Απλώς με τον εσωτερικό δανεισμό το δημόσιο αφαιρεί πόρους από τους ιδιωτικούς φορείς, για να τους χρησιμοποιήσει σε δημόσιες χρήσεις. Ο δανεισμός από το εξωτερικό όμως έχει ένα μειονέκτημα, ότι συνεπάγεται

την επιβάρυνση της οικονομίας με τους τόκους για την εξυπηρέτηση των δανείων, ενώ στην περίπτωση των εσωτερικών δανείων οι τόκοι περιέρχονται σε ιδιωτικούς φορείς στην ίδια χώρα και δεν αποτελούν, επομένως, επιβάρυνση για την οικονομία ως σύνολο. Αν όμως το προϊόν των δανείων από το εξωτερικό χρησιμοποιείται για παραγωγικούς σκοπούς, και έτσι τα δάνεια αυτά συμβάλλουν στην οικονομική ανάπτυξη της χώρας, τότε η επιβάρυνση της οικονομίας μπορεί να αντισταθμίζεται από τη συμβολή των δανείων στην αύξηση του κοινωνικού προϊόντος, ώστε να μην έχουμε καθαρή επιβάρυνση για την οικονομία.

Εξάλλου, όταν το δημόσιο δανείζεται από την εσωτερική αγορά, είναι δυνατό να αντλεί τα χρήματα από 3 πηγές: α) από τους ιδιώτες αποταμιευτές, με την έκδοση π.χ. ενός ομολογιακού δανείου και τη διάθεση του στο κοινό, β) από τις εμπορικές τράπεζες, με τον ίδιο τρόπο, με τη διαφορά ότι τώρα οι τίτλοι θα αγοράζονται οριστικά από τις εμπορικές τράπεζες, γ) από την Κεντρική Τράπεζα της χώρας, με την έκδοση νέου χρήματος. Η πηγή από την οποία δανείζεται το δημόσιο, έχει, μεγάλη σημασία ως προς τις επιδράσεις του δημοσίου δανεισμού στην ενεργή ζήτηση.

Τα δάνεια που παίρνει το δημόσιο είναι ενδεχόμενο να λήγουν μέσα σε μιαν ορισμένη χρονική περίοδο, πολλές φορές όμως είναι απαιτητά οποτεδήποτε ζητήσει τα χρήματα του ο κάτοχος του τίτλου. Πάντως πολλές φορές το δημόσιο συνάπτει δάνεια που δεν λήγουν ποτέ. Στην περίπτωση αυτή ο κάτοχος του τίτλου έχει απλώς το δικαίωμα να παίρνει τόκο και μπορεί να απαλλαγεί από τους τόκους μόνο με πώληση. Τα δάνεια που λήγουν μέσα σε μια ορισμένη χρονική περίοδο, λέγονται βραχυπρόθεσμα, αν λήγουν μέσα σε ένα έτος, μεσοπρόθεσμα αν λήγουν μέσα σε 10 έτη και μακροπρόθεσμα, αν η προθεσμία εξοφλήσεως τους είναι μεγαλύτερη.

1.6 ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Όπως έχει ήδη αναφερθεί ο φόρος εισοδήματος είναι ο φόρος, που επιβάλλεται στο συνολικό από κάθε πηγή καθαρό εισόδημα φυσικού ή νομικού προσώπου που λαμβάνει υπ' όψη και τις προσωπικές συνθήκες, κάτω από τις οποίες βρίσκεται το πρόσωπο το οποίο, επιβαρύνεται από αυτόν.

Μόνο ως εξαίρεση υπάρχει η δυνατότητα να υπολογιστεί ο φόρος εισοδήματος με βάση τη φοροδοτική ικανότητα του προσώπου. Δηλαδή, σύμφωνα με συντελεστές καθαρού κέρδους και τεκμήρια μπορεί να καθοριστεί το φορολογικό βάρος που

αναλογεί σε κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο. Βεβαίως ο φόρος εισοδήματος επιδιώκει την ισότητα των φορολογικών θυσιών των προσώπων που υποβάλλονται σ' αυτόν σύμφωνα με το άρθρο 4 παρ. 5 του Σ.τ.Ε. Με την ισότητα αυτή επιτυγχάνεται η κατανομή του φορολογικού βάρους ανάλογα με τη φοροδοτική ικανότητα του κάθε φορολογούμενου. Λαμβάνει, δηλαδή, υπ' όψη του τους αντικειμενικούς και υποκειμενικούς παράγοντες της φοροδοτικής ικανότητας., δηλαδή το πραγματικό συνολικό καθαρό εισόδημα και τις προσωπικές συνθήκες του φορολογούμενου.

Όπως είναι φυσικό ο φόρος εισοδήματος υπολογίζει μόνο τον πρώτο παράγοντα, επειδή ακριβώς είναι φόρος εισοδήματος και όχι φόρος περιουσίας, δηλαδή μεταβάλλει, ανάλογα με το μέγεθος του συνολικού εισοδήματος, τη φορολογική επιβάρυνση του φορολογούμενου, από κάθε πηγή καθαρού πραγματικού εισοδήματος. Με μια λέξη κάνει ποσοτικό διαφορισμό ο οποίος πραγματοποιείται με την εφαρμογή της προοδευτικής φορολογίας.

Με την προοδευτική φορολογία καθιερώνεται χαμηλός φορολογικός συντελεστής για τα χαμηλά εισοδήματα, ο οποίος αυξάνεται όσο ανεβαίνει η κλίμακα των εισοδημάτων. Απόρροια της προοδευτικής φορολογίας είναι η ισότητα των φορολογικών θυσιών.

Παράλληλα, όμως, με τον ποσοτικό λαμβάνει χώρα και ο ποιοτικός διαφορισμός της φορολογικής επιβάρυνσης, ο οποίος γίνεται με βάση τις προσωπικές συνθήκες κάθε φυσικού προσώπου. Στον ποιοτικό διαφορισμό υπολογίζεται μειωμένο το συνολικό εισόδημα στους φορολογούμενους εκείνους οι οποίοι έχουν αυξημένες βασικές ανάγκες να ικανοποιήσουν είτε λόγω οικογενειακών βαρών, είτε λόγω απαραίτητων ειδικών αναγκών, π.χ. δαπάνες νοσηλείας, δαπάνη για καταβολή τόκων, χρεών κλπ.

Εκτός από τις ανωτέρω εκπτώσεις υπάρχει και το ελάχιστο όριο συντηρήσεως. Σύμφωνα με τα ως τώρα δεδομένα η φορολογική επιβάρυνση προκύπτει από το απόθεμα αγαθών και τη φοροδοτική ικανότητα κάθε φορολογούμενου πολίτη. Συνεπώς, όσων το εισόδημα μόλις επαρκεί για την ικανοποίηση των αναγκών τους έχουν και μηδενική φοροδοτική ικανότητα. Γι' αυτόν ακριβώς το λόγο υπάρχει το ελάχιστο όριο συντηρήσεως.

Θα πρέπει να τονιστεί ότι , όπως στην περίπτωση έκπτωσης λόγω οικογενειακών βαρών, έτσι και σε αυτή του ελαχίστου ορίου συντηρήσεως το ποσό της καθορίζεται ενιαίο για όλους τους φορολογούμενους και σύμφωνα με φυσιολογικά επίπεδα. Στην περίπτωση αυτή, το φορολογητέο εισόδημα αποτελεί το

ποσό που απομένει μετά τις εκπτώσεις, για το οποίο, αφού κλιμακωθεί, θα υπολογιστεί ο προοδευτικός φορολογικός συντελεστής.

Επομένως, το φορολογητέο εισόδημα ισούται με τη διαφορά του συνολικού προσωπικού εισοδήματος από κάθε πηγή και του συνολικού ποσού των εκπτώσεων, ενώ το διαθέσιμο προσωπικό εισόδημα αποτελεί τη διαφορά μεταξύ συνολικού καθαρού εισοδήματος και συνολικού φόρου εισοδήματος. Το εισόδημα αυτό βρίσκεται στη διάθεση του φορολογούμενου, που μπορεί είτε να το δαπανήσει είτε να το αποταμιεύσει.

Παρόλα αυτά τα βασικότερα χαρακτηριστικά του φορολογικού συστήματος είναι τα εξής:

1. Διάκριση του εισοδήματος σε κατηγορίες:(άρθρο 4): το εισόδημα διακρίνεται σε κατηγορίες ανάλογα με την πηγή από όπου προέρχεται. Η διάκριση αυτή έχει ως στόχο τη διαφορετική φορολογική αντιμετώπιση του εισοδήματος ανάλογα με τον τρόπο απόκτησης του π.χ. απαλλάσσονται ορισμένα εισοδήματα (άρθρο 6) ενώ ορισμένα υπόκεινται σε συμπληρωματικό φόρο (άρθρο 9 & 3).
2. Επιβολή ενιαίου φόρου: (άρθρα 4 & 9): το ισχύον φορολογικό σύστημα επιβάλλει φόρο στο συνολικό εισόδημα που προκύπτει από την άθροιση των επιμέρους εισοδημάτων των κατηγοριών Α και Ζ, σε αντίθεση με τον δυαδικό τρόπο φορολογίας εισοδήματος που καθιέρωνε ο ν. 1640/1919.
3. Απαλλαγές ορισμένων εισοδημάτων: (άρθρο 6): ορισμένες κατηγορίες εισοδημάτων ή τμήματα αυτών, απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος με προσωπικά ή πραγματικά κριτήρια.
4. Εκπτώσεις δαπανών από το συνολικό εισόδημα: (άρθρο 8): ορισμένες δαπάνες που έχει πραγματοποιήσει ο φορολογούμενος εκπίπτουν από το συνολικό εισόδημα του προκειμένου να εξευρεθεί το φορολογητέο, εκείνο δηλαδή που θα υπαχθεί σε φόρο. Τόσο οι δαπάνες που εκπίπτουν από το εισόδημα, όσο και οι κατηγορίες των απαλλασσομένων εισοδημάτων, εκφράζουν τη βούληση της εκάστοτε πολιτικής εξουσίας για την απόδοση κοινωνικής δικαιοσύνης και για την οικονομική ανάπτυξη.
5. Τεκμαρτό εισόδημα: (άρθρα 15-19, 33, 35, 51): καθιερώνεται ο τεκμαρτός και ο αντικειμενικός τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος με βάση οριζόμενα κριτήρια. Ο θεσμός του τεκμαρτού εισοδήματος (πόθεν έσχες) αποσκοπεί να συλλάβει τη φορολογητέα ύλη κατά την εξωτερίκευση της αγοραστικής δύναμης, αφού οι ελεγκτικοί μηχανισμοί του φορολογικού συστήματος αδυνατούν να την εντοπίσουν κατά την απόκτηση της. ο αντικειμενικός τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος

επιχειρεί να ορίσει κάποια ελάχιστα όρια καθαρού εισοδήματος των εμπορικών επιχειρήσεων και των ελεύθερων επαγγελματιών, καθιερώνοντας ορισμένα κριτήρια.

6. Προοδευτική φορολογία: (άρθρο 9): ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων στη χώρα μας είναι προοδευτικός, αφού η κλίμακα με βάση την οποία γίνεται η επιβολή του φόρου, είναι προοδευτική.

7. Προκαταβολή φόρου: (άρθρο 52): καθιερώνεται ο θεσμός της προκαταβολής του φόρου , δηλαδή της προείσπραξης εκ μέρους του κράτους από το φορολογούμενο, μέρους του φόρου που αντιστοιχεί στα εισοδήματα του επόμενου έτους.

8. Παρακράτηση φόρου: (άρθρα 54-58): σε ορισμένες πηγές προβλέπεται η παρακράτηση φόρου, δηλαδή η αφαίρεση από το εισόδημα ενός ποσοστού του φόρου, κατά την καταβολή του στο δικαιούχο, από εκείνον που το καταβάλλει και η υποχρέωση του να το αποδώσει, μέσα σε οριζόμενη προθεσμία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Τόσο η παρακράτηση του φόρου όσο και η προκαταβολή του φόρου εξυπηρετούν κατά βάση ταμιευτική σκοπιμότητα.

9. Καθολικότητα της υποχρέωσης υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος: (άρθρο 61): η ισχύουσα νομοθεσία υποχρεώνει όλους τους πολίτες που έχουν υπερβεί το 25ο έτος της ηλικίας τους, με ελάχιστες εξαιρέσεις, να υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

1.7 ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ[10]

Προκειμένου να προσδιοριστεί ο φόρος που αναλογεί στο συνολικό καθαρό εισόδημα κάθε φορολογούμενου, αθροίζονται τα δηλωμένα εισοδήματα και συμψηφίζονται τα θετικά και αρνητικά στοιχεία των επιμέρους εισοδημάτων. Στη συνέχεια από το εισόδημα αφαιρούνται τα ποσά των τυχόν μειώσεων και δαπανών (π.χ. ποσά δωρεών) και το υπόλοιπο, που αποτελεί το φορολογητέο εισόδημα του υπόχρεου, υποβάλλεται σε φόρο με βάση την ακόλουθη κατά περίπτωση κλίμακα:

[10] Άρθρο 19, Ν.2238/94, Παράρτημα σελ. 223

ΚΛΙΜΑΚΑ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2005

(Α) ΚΛΙΜΑΚΑ ΜΙΣΘΩΤΩΝ- ΣΥΝΤΑΞΙΟΥΧΩΝ

Κλιμάκιο εισοδήματος	Φορολογικός συντελεστής	Φόρος κλιμακίου	Σύνολο εισοδήματος	Σύνολο φόρου
10000,00€	0%	0,00€	10000,00€	0,00€
3400,00€	15%	510,00€	13400,00€	510,00€
10000,00€	30%	3000,00€	23400,00€	3510,00€
Υπερβάλλον	40%			

(Β)ΚΛΙΜΑΚΑ ΜΗ ΜΙΣΘΩΤΩΝ- ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ

Κλιμάκιο εισοδήματος	Φορολογικός συντελεστής	Φόρος κλιμακίου	Σύνολο εισοδήματος	Σύνολο φόρου
8400,00€	0%	0,00€	8400,00€	0,00€
5000€	15%	750,00€	13400,00€	750,00€
10000€	30%	3000,00€	23400,00€	3750,00€
Υπερβάλλον	40%			

Όταν του εισόδημα του μισθωτού ή συνταξιούχου περιλαμβάνεται και εισόδημα από άλλη πηγή, το επιπλέον αφορολόγητο ποσό των 1600€ του πρώτου κλιμακίου της κλίμακας (α), σε σχέση με το αφορολόγητο ποσό του πρώτου κλιμακίου της κλίμακας (β), περιορίζεται στο ποσό του μισθού ή της σύνταξης που δηλώνεται, εφόσον το ποσό του μισθού ή της σύνταξης είναι μικρότερο από το επιπλέον αυτό αφορολόγητο ποσό.

Το αφορολόγητο ποσό του πρώτου κλιμακίου των κλιμάκων (α) και (β) αυξάνεται κατά 1000€ εάν ο φορολογούμενος έχει ένα τέκνο που τον βαρύνει, κατά 2000€ εάν έχει δύο τέκνα που τον βαρύνουν, κατά 10000€ εάν έχει τρία τέκνα που τον βαρύνουν και κατά 1000€ για κάθε ένα τέκνο πάνω από τρία. Π.χ. εάν μισθωτός φορολογούμενος έχει δύο τέκνα το αφορολόγητο του πρώτου κλιμακίου της κλίμακας (α) διαμορφώνεται στα 12000€, εάν έχει τρία τέκνα το αφορολόγητο διαμορφώνεται

στα 20000€, εάν έχει τέσσερα τέκνα το αφορολόγητο διαμορφώνεται στα 21000€ κ.ο.κ.

Το ποσό με το οποίο προσαυξάνεται το αφορολόγητο ποσό του πρώτου κλιμακίου, μειώνει το ποσό του δεύτερου κλιμακίου και εάν αυτό δεν επαρκεί, το ποσό του τρίτου κλιμακίου.

Εάν ο ένας σύζυγος δεν έχει εισόδημα ή αυτό που έχει είναι μικρότερο από το αφορολόγητο ποσό του πρώτου κλιμακίου της κλίμακας, το αφορολόγητο ποσό που αφορά τα τέκνα ή η διαφορά που προκύπτει και μέχρι το αφορολόγητο ποσό που αφορά τα τέκνα, προστίθεται στο αφορολόγητο ποσό του άλλου συζύγου.

Αναλυτικότερα, σύμφωνα με το Ν. 2238/1994:

Αν με βάση τη φορολογική κλίμακα δεν προκύπτει, για το φορολογούμενο, ποσό φόρου ή αυτό είναι μικρότερο του συνολικού ποσού των ανωτέρω μειώσεων, ολόκληρο το ποσό των μειώσεων ή η διαφορά που προκύπτει, μειώνει το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική κλίμακα για τον άλλο σύζυγο.

Εάν το συνολικό ποσό των ανωτέρω μειώσεων είναι μεγαλύτερο του φόρου, ο οποίος προκύπτει με βάση τη φορολογική κλίμακα για το φορολογούμενο και τη σύζυγο του, η διαφορά δεν επιστρέφεται ούτε και συμψηφίζεται.

Το ποσό, που απομένει ύστερα από τις ανωτέρω μειώσεις, αποτελεί το φόρο που αναλογεί στο συνολικό καθαρό εισόδημα του φορολογουμένου.

Αν στο συνολικό εισόδημα περιλαμβάνεται και εισόδημα από ακίνητα, εκτός από το απαλλασσόμενο εισόδημα από ιδιοκατοίκηση κύριας και δευτερεύουσας κατοικίας, το ακαθάριστο ποσό αυτού υποβάλλεται και σε συμπληρωματικό φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή 3%. Το ποσό του συμπληρωματικού φόρου αυτής της παραγράφου δεν μπορεί αν είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου που αναλογεί στο συνολικό καθαρό εισόδημα, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2, κατά περίπτωση.

Ειδικώς, ο συντελεστής του πρώτου εδαφίου αυξάνεται σε 6% και επιβάλλεται στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα που χρησιμοποιούνται ως κατοικίες, εφόσον η επιφάνεια καθεμίας από αυτές υπερβαίνει τα 300 τετραγωνικά μέτρα.

Ειδικά, ο φόρος στις αμοιβές που αποκτούν οι αξιωματικοί του εμπορικού ναυτικού και το ιπτάμενο προσωπικό της πολιτικής αεροπορίας από την παροχή υπηρεσιών σε εμπορικά πλοία ή σε αεροσκάφη, κατά περίπτωση υπολογίζεται ως εξής:

1. στις αμοιβές που καταβάλλονται από τον εργοδότη σε ξένο νόμισμα, με αναλογικό συντελεστή 8%,

2. στις αμοιβές που καταβάλλονται από τον εργοδότη σε ευρώ με αναλογικό συντελεστή 5%.

Αν ο φόρος που εξευρίσκεται με αυτόν τον τρόπο είναι ανώτερος από το φόρο που προκύπτει με βάση τις παραγράφους 1 και 2, το επιπλέον ποσό φόρου επιστρέφεται, ύστερα από την υποβολή στον προϊστάμενο της αρμόδιας οικονομικής υπηρεσίας της σχετικής ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος από το δικαιούχο.

Για να εξευρεθεί ο φόρος που αναλογεί στο συνολικό καθαρό εισόδημα των αξιωματικών του εμπορικού ναυτικού και του ιπτάμενου προσωπικού της πολιτικής αεροπορίας, σε περίπτωση που τα πρόσωπα αυτά αποκτούν εκτός από τις αμοιβές τους για τις υπηρεσίες τους σε εμπορικά πλοία ή ως ιπτάμενοι, αντίστοιχα, και εισοδήματα από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' του άρθρου 4 του παρόντος, το ποσό του φόρου που αναλογεί με βάση τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου αθροίζεται με το ποσό του φόρου που αναλογεί επιμεριστικά στα άλλα εισοδήματα του υποχρέου. Για την εξεύρεση του φόρου που αναλογεί επιμεριστικά στα άλλα εισοδήματα του υποχρέου επιμερίζεται ο φόρος που προκύπτει στο συνολικό εισόδημα του, με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 1,2 και 3 του άρθρου αυτού, ανάλογα με τα ποσά των αμοιβών του, ως αξιωματικού των εμπορικών πλοίων ή ως ιπτάμενου προσωπικού της πολιτικής αεροπορίας και των εισοδημάτων του από τις κατηγορίες Α' και Ζ'.

Από το ποσό του φόρου που αναλογεί στο συνολικό καθαρό εισόδημα εκπίπτουν:

1. ο φόρος που παρακρατήθηκε ή προκαταβλήθηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 52 και 54 έως 58 στο εισόδημα που υπόκειται σε φόρο μέσα στο ίδιο οικονομικό έτος.

2. ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτήν μέχρι όμως του ποσού του φόρου που αναλογεί για αυτό το εισόδημα στην Ελλάδα.

Για την εξεύρεση του ποσού αυτού του φόρου, το ποσό του φόρου που προκύπτει στην Ελλάδα στο συνολικό εισόδημα ύστερα από την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού, μειώνεται κατά το ποσό που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου αυτού και μερίζεται, ανάλογα με τα δύο τμήματα του εισοδήματος στην Ελλάδα και στην αλλοδαπή.

Εάν το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται.

Ο φόρος που αναλογεί στο συνολικό καθαρό εισόδημα ή το υπόλοιπο που απομένει μετά τις εκπτώσεις της προηγούμενης παραγράφου, καταβάλλεται σε τρεις ίσες δόσεις από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του επόμενου μήνα από τη βεβαίωση του φόρου και η καθεμιά από τις επόμενες την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του τρίτου και πέμπτου μήνα, αντιστοίχως, από τη βεβαίωση του φόρου. Αν το συνολικό ποσό της οφειλής, η οποία προκύπτει με βάση την αρχική δήλωση του υποχρέου είναι μέχρι το ποσό των τριάντα χιλιάδων δραχμών για τον ίδιο και για τη σύζυγο του αθροιστικά λαμβανόμενο, τούτο θα καταβληθεί μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του μεθεπόμενου μήνα, από τη βεβαίωση του φόρου. Αν για οποιονδήποτε λόγο ο φόρος βεβαιώνεται μετά το μήνα Οκτώβριο του οικείου οικονομικού έτους, ο φόρος καταβάλλεται σε δύο ίσες δόσεις από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα από του επόμενου από τη βεβαίωση του φόρου μήνα και η άλλη μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του μεθεπόμενου μήνα.

Όταν ο οφειλόμενος με βάση την εμπρόθεσμη δήλωση, φόρος καταβάλλεται εφάπαξ μέσα στην προθεσμία της πρώτης δόσης, όπως αυτές ορίζονται στην παράγραφο αυτή, παρέχεται έκπτωση 5% στο συνολικό ποσό αυτού και των λοιπών συμβεβαιούμενων με αυτόν οφειλών. Στην περίπτωση που η βεβαίωση ενεργείται ύστερα από το μήνα Οκτώβριο του οικείου οικονομικού έτους, παρέχεται έκπτωση 3% στην εφάπαξ καταβολή της οφειλής μέσα στην προθεσμία της πρώτης δόσης, μόνον όταν αυτή προέρχεται από εμπρόθεσμη δήλωση και η βεβαίωση γίνει μέχρι το μήνα Οκτώβριο του επόμενου οικονομικού έτους.

Όσοι κατοικούν στην αλλοδαπή και αποκτούν εισόδημα από πηγή που βρίσκεται στην Ελλάδα, στο ποσό του φόρου που αντιστοιχεί με βάση τη φορολογική κλίμακα της παραγράφου 1 προστίθεται ο φόρος, ο οποίος προκύπτει με την εφαρμογή αναλογικού συντελεστή 5% για το τμήμα εισοδήματος μέχρι ένα εκατομμύριο δραχμές.

<u>Ο φόρος επί της προστιθέμενης αξίας και οι μέθοδοι υπολογισμού του.</u>

Φόρος επί της προστιθέμενης αξίας είναι ο φόρος, που επιβάλλεται και εισπράττεται τμηματικά στην αξία του παραγόμενου προϊόντος όση αξία προστίθεται σ' αυτό σε κάθε στάδιο της παραγωγικής του διαδικασίας.

Ο ΦΠΑ μπορεί να υπολογιστεί είτε με την άμεση ή λογιστική μέθοδο ή την έμμεση ή μέθοδο πιστώσεως.

1. *Λογιστική μέθοδος*

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή κατά την παραγωγή ενός προϊόντος υπολογίζεται αρχικά η αξία που προστίθεται στο προϊόν και έπειτα ο φόρος σύμφωνα με φορολογικό συντελεστή.

Δηλαδή, ας υποθέσουμε ότι το προϊόν α' διατρέχει τέσσερα στάδια παραγωγικής διαδικασίας μέχρι της καταναλώσεως αυτού. Αν στο πρώτο στάδιο η αξία του προϊόντος είναι 100, τότε και η προστεθείσα σε αυτό αξία είναι 100 και επομένως στο στάδιο αυτό θα επιβληθεί ΦΠΑ επί των 100 με βάση ορισμένο φορολογικό συντελεστή. Π.χ. 100 * 5% = 5 μονάδες φόρος.

Αν στο δεύτερο στάδιο η αξία του προϊόντος είναι 150, τότε η προστεθείσα σ' αυτό αξία είναι 50 κατά το δεύτερο στάδιο και επομένως θα επιβληθεί ΦΠΑ με βάση ορισμένο συντελεστή. Π.χ. 50 * 8% = 4 μονάδες φόρος.

Αν στο τρίτο στάδιο η τιμή πωλήσεως του προϊόντος είναι 250, τότε η προστεθείσα σε αυτό αξία είναι 100 και επομένως θα επιβληθεί ΦΠΑ επί των 100 και πάλι με βάση ορισμένο συντελεστή. Π.χ. 100 * 7% =7 μονάδες φόρος.

Τέλος, αν στο τέταρτο στάδιο η αξία του προϊόντος είναι 325, τότε η προστεθείσα σε αυτό αξία είναι 75 και επομένως θα επιβληθεί ΦΠΑ επί των 75 με βάση τον φορολογικό συντελεστή. Π.χ. 75 * 8% = 6 μονάδες φόρος. Έτσι θα έχουμε το συνολικό φόρο ο οποίος θα είναι: 5+4+7+6=22 μονάδες.

2. *Μέθοδος πιστώσεως*

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή ο ΦΠΑ υπολογίζεται από την επιχείρηση στο συνολικό ποσό της αξίας του προϊόντος κατά την ολοκλήρωση της επεξεργασίας του, αθροίζοντας τον επιμέρους ΦΠΑ σύμφωνα με τα στάδια της επεξεργασίας του προϊόντος, ενώ τελικά αφαιρείται το ποσό του ΦΠΑ που αποδόθηκε για την αγορά των πρώτων υλών του προϊόντος.

Έτσι, αν υποθέσουμε ότι έχουμε τέσσερα στάδια παραγωγικής διαδικασίας του α' προϊόντος τότε:

Αν στο πρώτο η αξία του προϊόντος είναι 100 και ο φορολογικός συντελεστής είναι 5% θα έχουμε ΦΠΑ 5 μονάδες.

Στο δεύτερο στάδιο, αν είναι 150 και ο φορολογικός συντελεστής 6%, τότε θα έχουμε ΦΠΑ 9-5=4 μονάδες.

Αν στο τρίτο στάδιο η τιμή πωλήσεως του προϊόντος είναι 250 και ο φορολογικός συντελεστής 7% θα έχουμε ΦΠΑ 17,50-5-4=8,50 μονάδες.

Και τέλος, αν στο τέταρτο στάδιο η τιμή πωλήσεως είναι 325 και ο φορολογικός συντελεστής 8%, θα έχουμε ΦΠΑ 26-5-4-8,50=8,50 μονάδες.

1.8 ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ

Οι βασικές αρχές φορολογικού δικαίου είναι οι εξής:

1. Η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων απορρέει από το άρθρο 3 του νόμου 2238/94, στον οποίο ορίζεται ότι ο φόρος επιβάλλεται κάθε χρόνο στο συνολικό καθαρό εισόδημα που αποκτήθηκε το προηγούμενο οικονομικό έτος. Σύμφωνα με την αρχή αυτή κάθε οικονομική χρήση είναι αυτοτελής και ανεξάρτητη από τις άλλες, ενώ παράλληλα δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός των αποτελεσμάτων μιας χρήσης με τα αποτελέσματα μιας επόμενης ή προηγούμενης. Επίσης, τα έσοδα και τα έξοδα μιας επιχείρησης υπολογίζονται τη χρονιά κατά την οποία έγιναν, χωρίς να έχει σημασία πότε εισπράχθηκαν ή καταβλήθηκαν αντίστοιχα. Αν τα αποτελέσματα μιας επιχείρησης δεν είναι σύμφωνα με την αρχή αυτή τότε ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ έχει το δικαίωμα να τα προσαρμόσει κατά τέτοιο τρόπο ώστε να τηρείται η συγκεκριμένη αρχή.

Η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων καθιερώθηκα στην Ελλάδα με τον νόμο 1640/1919 και επαναλήφθηκε με το άρθρο 33 του Ν.Δ.3323/1955. η αρχή αυτή όμως κρίθηκα άδικη γιατί οδηγεί στην απώλεια του κεφαλαίου και την περιγραφή των δικαιωμάτων του φορολογούμενου. Γι' αυτό και στις περισσότερες χώρες περιορίστηκε η εφαρμογή της και τη θέση της πήρε η αρχή της αλληλεγγύης των χρήσεων.

2. Η αρχή της αλληλεγγύης των χρήσεων. Όπως έχει ήδη λεχθεί η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων κρίθηκε εξ' αρχής άδικη και για το λόγο αυτό αντικαταστάθηκε από την αρχή της αλληλεγγύης των χρήσεων, σύμφωνα με την οποία οι ζημιές που έχουν προκύψει σε κάποια χρήση, επιτρέπονται να μεταφέρονται

προς έκπτωση στις επόμενες διαχειριστικές χρήσεις. Σύμφωνα όμως με τις διατάξεις της φορολογικής πρακτικής η μεταφορά της ζημιάς από τη μια χρήση στην άλλη δεν μπορεί να γίνεται απεριόριστα μέχρι την πλήρη απορρόφηση της, αλλά επί μια σειρά ετών των οποίων ο αριθμός ανέρχεται στα πέντε έτη.

3. Η αρχή του ετησίου της φορολογίας. Η αρχή αυτή ορίζει πως στο τέλος κάθε διαχειριστικής περιόδου ο φόρος θα επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα του υπόχρεου. Στην ισχύουσα φορολογική νομοθεσία η αρχή του ετησίου της φορολογίας καθιερώνεται με το άρθρο 3 του Ν.2238/94, σύμφωνα με το οποίο «ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο εισόδημα που αποκτάται μέσα στο αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος». Το γεγονός ότι ο φόρος αφορά μόνο τα εισοδήματα του ενός έτους έχει την έννοια ότι είναι ανεξάρτητος από το φόρο της επόμενης ή της προηγούμενης χρονιάς. Η συγκεκριμένη αρχή καθιερώθηκε για πολιτικούς λόγους, έτσι ώστε να είναι εύκολος ο έλεγχος των εσόδων και εξόδων, πράγμα που θα ήταν ανέφικτο αν η ψήφιση του προϋπολογισμού γινόταν για περισσότερα έτη ή απεριόριστο χρονικό διάστημα. Ταυτόχρονα συντρέχουν και τεχνικοί λόγοι για την καθιέρωση της αρχής αυτής, γιατί στην πράξη είναι δύσκολο να προβλεφθούν οι δαπάνες και τα έσοδα για μακροχρόνια περίοδο.

4. Η αρχή του ενιαίου της φορολογίας. Η αρχή αυτή ορίζει ότι, τα επί μέρους εισοδήματα δεν φορολογούνται αυτοτελώς και ξεχωριστά το καθένα, αλλά αποτελούν ένα ενιαίο σύνολο. Παρ' όλα αυτά η αρμόδια φορολογική αρχή θα υπολογίσει μόνο ένα εισόδημα στο όνομα του υπόχρεου, δηλαδή το σύνολο των εισοδημάτων όλων των πηγών, για να του χρεώσει στη συνέχεια το φόρο που του αναλογεί.

Η αρχή του ενιαίου της φορολογίας είναι θεμελιώδης. Απορρέει από τη γενικότερη φιλοσοφία του φορολογικού συστήματος, ο φόρος να επιβάλλεται στο άθροισμα των καθαρών εισοδημάτων από κάθε πηγή και από τη θετική διάταξη του άρθρου 4 του νόμου 2238/94 στο οποίο ορίζεται ότι «για να εξευρεθεί το συνολικό εισόδημα, αθροίζονται τα επιμέρους εισοδήματα και στην άθροιση αυτή, συμψηφίζονται τα θετικά και τα αρνητικά στοιχεία τους». Εξαιρέσεις από την αρχή αυτή ορίζονται μόνο στο νόμο 2238/94, στις οποίες δεν εφαρμόζεται η αρχή του ενιαίου της φορολογίας αλλά το εισόδημα από ορισμένη πηγή φορολογείται, για ειδικούς λόγους, αυτοτελώς. Οι εξαιρέσεις, όμως, αυτές δεν είναι πολλές και ούτε ανατρέπουν τη συγκεκριμένη αρχή. Συνέπεια της αρχής αυτής είναι ότι τελικά συμψηφίζονται τα θετικά και αρνητικά στοιχεία των εισοδημάτων , ώστε να υποβάλλεται σε φόρο το ποσό που προκύπτει από το συμψηφισμό. Για παράδειγμα,

αν κάποιος φορολογούμενος είχε κάποια ζημιά από εμπορική επιχείρηση μπορεί να τη συμψηφίσει με το εισόδημα που πραγματοποίησε κατά το ίδιο έτος από ακίνητα ή από κινητές αξίες και να φορολογηθεί για το υπόλοιπο του εισοδήματος

5. Η αρχή της χρηστής και εύρυθμης διοικήσεως. Με την αρχή αυτή θεσπίζεται ότι δεν επιτρέπεται η αναδρομική επιβολή συσσωρευμένων φόρων υπό την προϋπόθεση ότι ο φορολογούμενος τη σταθερή και δικαιολογημένη πεποίθηση ότι δεν υπόκειται στο φόρο με τον οποίο άλλωστε δεν επιβάρυνε τον αντισυμβαλλόμενο. Κάτω από αυτές τις συνθήκες και με τον αποδεδειγμένο κίνδυνο οικονομικού κλονισμού της επιχειρήσεως αντίκειται στις αρχές της εύρυθμης και χρηστής διοίκησης η αναζήτηση φόρων του παρελθόντος. Η αρχή αυτή αφορά μόνο τους επιρριπτόμενους στην κατανάλωση φόρους και όχι το φόρο εισοδήματος και τα τέλη χαρτοσήμου. Επίσης η αρχή της χρηστής διοικήσεως δεν εφαρμόζεται επί κανονιστικών πράξεων.

Αξίζει να σημειωθεί ότι η παλαιότερη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, στην έννοια της συμπεριφοράς των αρμοδίων οργάνων της διοικήσεως, περιελάμβανε και την «παράλειψη οχλήσεως του φορολογουμένου, την αδράνεια της φορολογικής αρχής ως και τη σιωπή αυτής επί μακρό χρονικό διάστημα». Η νεότερη όμως νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, για την εφαρμογή της εν λόγω αρχής, απαιτεί «όπως ο φορολογούμενος παρασυρθεί από θετικές ενέργειες των φορολογικών οργάνων που μπορούν να οδηγήσουν αυτόν στην δημιουργία πεποιθήσεως ότι δεν υπόκειται στη φορολογία και δεν επέρριψε ως εκ τούτου τον φόρο στον αντισυμβαλλόμενο.»

6. Η αρχή της καταχρηστικής ασκήσεως του δικαιώματος, «η απαγόρευση ασκήσεως του δικαιώματος αν αυτή υπερβαίνει τα όρια που επιβάλλονται από την καλή πίστη η τα χρηστά ήθη ή από τον κοινωνικό ή οικονομικό σκοπό του δικαιώματος.»[11]. για την εν λόγω αρχή το Συμβούλιο της Επικρατείας έχει αποφανθεί ότι η διάταξη του άρθρου αυτού δεν μπορεί να εφαρμοσθεί στο δημόσιο δίκαιο και κατά συνέπεια ούτε στο ιδιωτικό δίκαιο. Αντίθετα ο Άρειος Πάγος έχει δεχθεί ότι η συγκεκριμένη διάταξη μπορεί να εφαρμοσθεί για τις διατάξεις των δικαιωμάτων που προέρχονται από τη δημόσια τάξη.

[11] άρθρο 281, Αστικός Κώδικας

1.9 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΤΟΥ ΕΘΝΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ

Το μέγεθος και η διάρθρωση της φορολογικής επιβάρυνσης της οικονομίας.

Η συνολική φορολογική επιβάρυνση της οικονομίας στη χώρα μας ως ποσοστό των συνολικών φορολογικών εσόδων στο ακαθάριστο εγχώριο προϊόν πλησιάζει σήμερα την αντίστοιχη μέση επιβάρυνση των οικονομιών των κρατών-μελών του Ο.Ο.Σ.Α. και υπολείπεται του αντίστοιχου μέσου όρου των χωρών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Η διάρθρωση της όμως διαφέρει κατά πολύ από την αντίστοιχη διάρθρωση των χωρών αυτών. Ειδικότερα οι έμμεσοι φόροι στη χώρα μας εξακολουθούν να αποφέρουν ένα σημαντικό ποσοστό των συνολικών φορολογικών εσόδων, πολύ υψηλότερο από εκείνο που αποφέρουν στις χώρες αυτές ενώ αντιθέτως η συμβολή των άμεσων φόρων και ειδικότερα των φόρων εισοδήματος και περιουσίας είναι εξαιρετικά χαμηλή.

Επομένως, η αναδιάρθρωση πρέπει να λειτουργήσει υπέρ της άμεσης φορολογίας προκειμένου να διορθώσει σταδιακά τη σχέση της με την έμμεση. Το ζητούμενο όμως για τη χώρα μας παραμένει η διεύρυνση της φορολογικής βάσης μέσα από την πάταξη της παραοικονομίας και της φοροδιαφυγής προκειμένου σταδιακά να οδηγηθούμε σε μείωση της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης, και έτσι ώστε η μείωση αυτή να βελτιώσει την ανταγωνιστικότητα της ελληνικής οικονομίας και να καταστήσει ευκολότερη την υλοποίηση μιας ευρείας φορολογικής μεταρρύθμισης.

Παράλληλα μέσα από τη μείωση της φοροδιαφυγής και της παραοικονομίας πρέπει να αυξηθούν τα φορολογικά έσοδα ως ποσοστό του ΑΕΠ τουλάχιστον στον μέσο όρο των χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης με δεδομένο το υπαρκτό πρόβλημα του φορολογικού ανταγωνισμού.

Το φορολογικό σύστημα και οι παρεμβάσεις του στην δραστηριότητα και στην ανταγωνιστικότητα της οικονομίας

Το υψηλό δημοσιονομικό και κοινωνικό κόστος της φορολογίας, καθώς επίσης και οι έντονες στρεβλώσεις της οικονομίας που προκαλεί το φορολογικό σύστημα, επηρεάζουν αρνητικά την ανταγωνιστικότητα αυτής.

Η ύπαρξη φόρων οι οποίοι επιβαρύνουν το κόστος παραγωγής μόνο των εγχώριων προϊόντων, ενώ από τη φύση τους δεν επιβαρύνουν το αντίστοιχο κόστος των

εισαγομένων προϊόντων, μειώνουν την ανταγωνιστικότητα των ελληνικών προϊόντων στην εγχώρια και διεθνή αγορά, δεδομένου ότι αρκετοί εξ' αυτών δεν επιστρέφονται κατά την εξαγωγή.

Το φορολογικό σύστημα στη χώρα μας σε πολλές των περιπτώσεων επηρεάζει αρνητικά αποφάσεις νοικοκυριών και επιχειρήσεων και προκαλεί ανεπιθύμητες στρεβλώσεις στην ελληνική οικονομία. Ιδιαίτερα σημαντικές είναι οι στρεβλώσεις που προκαλούνται από την ύπαρξη ορισμένων τεκμηρίων καθώς επίσης και από μια σειρά παρεκκλίσεων οι οποίες προβλέπονται στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και ιδιαίτερα από τη διαφορετική φορολογική μεταχείριση των εισοδημάτων διάφορων μορφών αποταμιεύσεων και κεφαλαίων, λ.χ. τόκων, μερισμάτων κ.α. Οι στρεβλώσεις αυτές επηρεάζουν αρνητικά την επενδυτική δραστηριότητα και την απασχόληση.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙΙ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ

Φορολογικό δίκαιο είναι το σύνολο των κανόνων δικαίου, οι οποίοι ρυθμίζουν το περιεχόμενο και τον τρόπο ασκήσεως της φορολογικής εξουσίας του Κράτους.
Πιο συγκεκριμένα ρυθμίζει:

1. την φορολογική εξουσία του κράτους
2. την έννοια του φόρου, τις διακρίσεις του, τα φορολογικά συστήματα, τη φορολογητέα ύλη
3. τη διαδικασία επιβολής και είσπραξης του φόρου
4. τις κυρώσεις κατά του παραβάτη των φορολογικών νόμων καθώς επίσης και την παραγραφή των αξιώσεων του δημοσίου από τις φορολογικές ενοχές (υποχρεώσεις).
5. το υποκείμενο του φόρου (φυσικά ή νομικά πρόσωπα)
6. το αντικείμενο του φόρου
7. τη φορολογική ενοχή
8. τις παραγραφές των αξιώσεων του κράτους, που πηγάζουν από τις φορολογικές ενοχές.

Ακόμη στο φορολογικό δίκαιο υπάγονται:

1. οι πηγές αυτού
2. οι κανόνες ερμηνείας των πηγών
3. τα χρονικά και τοπικά όρια ισχύος των πηγών

2.1 ΒΑΣΙΚΕΣ ΘΕΩΡΙΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Υπάρχουν τρεις θεωρίες σύμφωνα με τις οποίες θα πρέπει να εισπράττονται οι φόροι: η θεωρία της ικανότητας, η θεωρία της ίσης κατανομής και η θεωρία της ωφελείας ή δαπάνης.

Η θεωρία της ικανότητας: σύμφωνα με τη θεωρία αυτή το ύψος των φόρων που καλείται να πληρώσει ένα άτομο καθορίζεται από την ικανότητα του να πληρώσει. Δηλαδή, ο πλούσιος ο οποίος έχει μεγάλο εισόδημα ή κατέχει σημαντική ακίνητη περιουσία, πληρώνει μεγαλύτερους φόρους από έναν με χαμηλό εισόδημα.

Αυτός που το καθαρό ετήσιο εισόδημα του ανέρχεται για παράδειγμα στα 25.000€ οφείλει να καταβάλλει μεγαλύτερο μέρος του εισοδήματος του για την πληρωμή του φόρου από κάποιον που το ετήσιο καθαρό εισόδημα του φτάνει μόλις τα 8.000€. Με άλλα λόγια η αναλογία του φόρου εισοδήματος αυξάνεται καθώς αυξάνεται το εισόδημα. Η παράλληλη αυτή αύξηση του εισοδήματος και του ποσού του καταβλητέου φόρου ονομάζεται προοδευτική φορολογία. Η συγκεκριμένη θεωρία επιβολής φόρου στηρίζεται στο γεγονός ότι όσοι έχουν ένα αρκετά ικανοποιητικό εισόδημα βρίσκονται και σε καλύτερη οικονομική κατάσταση να εισφέρουν στο κράτος μεγαλύτερο ποσοστό φόρου από εκείνους που έχουν χαμηλό εισόδημα, καθώς το μεγαλύτερο μέρος του εισοδήματος αυτού δαπανάται για την εκπλήρωση των βασικών αναγκών των κατόχων του.

Η θεωρία ίσης κατανομής: η θεωρία απαιτεί τους ίδιους φόρους από όλα τα πρόσωπα, δηλαδή την κατανομή του φόρου εξ' ίσου για όλο τον πληθυσμό της χώρας. Μια τέτοια μέθοδος θα ήταν προφανώς άδικη, γιατί οι πλούσιοι θα κατέβαλλαν ένα χαμηλό, συγκριτικά με το εισόδημα τους, ποσοστό φόρου ενώ οι φτωχοί αρκετά υψηλό. Ένα τέτοιο σύστημα θα μπορούσε να ισχύσει μόνο σε μια χώρα της οποίας οι πολίτες βρίσκονται όλοι στην ίδια οικονομική κατάσταση. Στενά συνδεδεμένη με τη θεωρία της ίσης κατανομής είναι η θεωρία της αναλογικής φορολογίας η οποία επιβάλλει το ίδιο ποσοστό φόρου σε όλους τους υπόχρεους. Παράδειγμα, αν το ποσοστό φορολόγησης είναι 3%, ένα πρόσωπο με ετήσιο καθαρό εισόδημα 10.000€ θα πληρώσει φόρο 300€, ενώ άλλο πρόσωπο που έχει εισόδημα 1.200€ θα πληρώσει 36€ φόρο. Στο πρώτο πρόσωπο η έλλειψη των 300€ θα φανεί ασήμαντη, το δεύτερο πρόσωπο όμως ίσως στερηθεί βασικά αγαθά για την κάλυψη των αναγκών του. Φαινομενικά η αναλογική φορολογία κατανέμει ισοβαρώς το φόρο στους υπόχρεους, στην πραγματικότητα όμως δεν συμβαίνει το ίδιο.

Η θεωρία της ωφελείας ή δαπάνης: η θεωρία αυτή απαιτεί την καταβολή του φόρου από τον κάθε πολίτη ανάλογα με τις υπηρεσίες που του παρέχει το κράτος. Για παράδειγμα, όσοι κατά το προηγούμενο έτος υπέστησαν ζημιά λόγω πυρκαγιάς θα πρέπει να είναι αυτοί που θα πληρώσουν τα έξοδα συντηρήσεως της πυροσβεστικής υπηρεσίας. Όσοι έχουν παιδιά θα πρέπει να πληρώνουν τα έξοδα του εκπαιδευτικού συστήματος κτλ. Η θεωρία αυτή ποτέ δεν είχε εφαρμογή στην πράξη γιατί πολλές υπηρεσίες του κράτους λαμβάνονται από τους πολίτες έμμεσα και δεν ήταν δυνατή η καταμέτρηση του κόστους που προκαλούσε ο κάθε πολίτης στην αντίστοιχη υπηρεσία.

2.2. ΟΙ ΚΑΝΟΝΕΣ ΠΟΥ ΔΙΕΠΟΥΝ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΞΟΥΣΙΑ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Το φορολογικό δίκαιο και η δημόσια οικονομική επιστήμη διατυπώνουν συγκεκριμένους κανόνες που θα πρέπει να τηρούνται από τη πολιτεία κατά την επιβολή των φόρων. Οι κανόνες αυτοί είναι: α) οικονομικοί και β) νομικοί.

Οικονομικοί κανόνες

Σύμφωνα με τους οικονομικούς κανόνες ο φόρος πρέπει:

1. να πλήττει το εισόδημα και όχι το κεφάλαιο. Ο φόρος πρέπει να αποτελεί μέρος του εισοδήματος, ενώ το κεφάλαιο να φυλάσσεται για παραγωγικούς σκοπούς.
2. να προκαλεί όσο το δυνατόν μικρότερη αναταραχή στην ανάπτυξη της οικονομίας έτσι ώστε να μην επηρεάζονται η παραγωγή και η κυκλοφορία αγαθών με υψηλούς φορολογικούς συντελεστές.
3. να είναι απλός και γρήγορος.
4. η σύλληψη και βεβαίωση του να μην απαιτεί την απασχόληση πολλών υπαλλήλων και να μην έχει πολλά έξοδα βεβαιώσεως και εισπράξεως
5. να εισπράττεται με τρόπο όσο το δυνατόν λιγότερο ενοχλητικό στους πολίτες.

Νομικοί κανόνες

Οι νομικοί κανόνες οι οποίοι μάλιστα απορρέουν από το φορολογικό δίκαιο και με βάση το Σύνταγμα του 1975 είναι οι εξής:

1. η αρχή της νομιμότητας του φόρου
2. η αρχή της βεβαιότητας του φόρου
3. η αρχή της ισότητας του φόρου
4. η αρχή της καθολικότητας του φόρου
5. η αρχή της περιορισμένης αναδρομικότητας του φόρου
6. η αρχή της ετήσιας συγκατάθεσης της Βουλής για τη βεβαίωση και είσπραξη του φόρου
7. η αρχή της καλής πίστεως.

1. Η αρχή της νομιμότητας του φόρου.

Η αρχή της νομιμότητας του φόρου καθιερώθηκε με το άρθρο 78, παρ.1 του Συντάγματος και ορίζεται ότι «δεν επιβάλλεται φόρος ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες αυτών, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος». Άλλωστε σύμφωνα με το ίδιο άρθρο παρ.4 «το αντικείμενο της φορολογίας, ο φορολογικός συντελεστής, οι απαλλαγές από τη φορολογία ή οι εξαιρέσεις δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδοτήσεως». Η αρχή της νομιμότητας του φόρου δεν είναι απόρροια των σύγχρονων φορολογικών συστημάτων. Συναντάται ακόμα και στις πιο μεγάλες επαναστάσεις του 18ου αιώνα, δηλαδή την αμερικανική και τη γαλλική.

Άλλωστε, σε άρθρο της γαλλικής «Διακηρύξεως των δικαιωμάτων του ανθρώπου και του πολίτη» καθορίζεται ότι «όλοι οι πολίτες έχουν το δικαίωμα να διαπιστώνουν αυτοί οι ίδιοι ή με τους αντιπροσώπους τους την αναγκαιότητα της δημόσιας φορολογίας, να συγκατατίθενται σ' αυτήν ελεύθερα, να παρακολουθούν τη χρήση της και να καθορίζουν το ποσοστό, το αντικείμενο, την είσπραξη και τη διάρκεια της».

Ακόμη παλαιότερα, στην Αγγλία, διατυπώθηκαν παρόμοιες αρχές στη «Μεγάλη Χάρτα των Ελευθεριών» που συντάχθηκε το 1215 μ.Χ. και αργότερα στον «Κατάλογο των Δικαιωμάτων» το 1689 μ.Χ.

Ο κανόνας αυτός απεικονίζει τη θεμελιώδη δημοκρατική αντίληψη ότι ο φόρος δεν θα πρέπει να επιβάλλεται στο λαό, αν πρώτα ο ίδιος ο λαός δεν το δεχθεί μέσω των αντιπροσώπων του.

Από την αρχή της νομιμότητας συμπεραίνεται ότι ο φόρος επιβάλλεται μόνο με τυπικό νόμο[12] και αποκλείεται η επιβολή και είσπραξη του είτε βάσει εθίμου, είτε με ανάλογη εφαρμογή νόμου, είτε με νομοθετική εξουσιοδότηση.

2. Η αρχή της βεβαιότητας του φόρου

Σύμφωνα με την αρχή αυτή απαιτείται να καθορίζονται με σαφήνεια όλα τα στοιχεία του φόρου (υποκείμενο, αντικείμενο, συντελεστής, διαδικασία βεβαιώσεως και εισπράξεως του) και να μην αφήνεται ο καθορισμός του στη διάθεση των διοικητικών αρχών. Πρέπει, δηλαδή, ο νόμος να καθορίζει ότι είναι απαραίτητο από

[12] να έχει ψηφιστεί δηλαδή από τη Βουλή.

την επιβολή έως τη βεβαίωση και είσπραξη του φόρου, χωρίς να αφήνονται περιθώριο παρέμβασης οποιασδήποτε διοικητικής αρχής.

Η αρχή της βεβαιότητας του φόρου θέτει ως βασική προϋπόθεση να είναι ο φόρος σαφής και βέβαιος. Αυτό συμβαίνει στα πλαίσια συρρίκνωσης της αυθαίρετης δράσης των υπαλλήλων και της διοίκησης καθώς ο σαφής καθορισμός εκ των προτέρων του χρόνου, του τρόπου και του ποσού του φόρου περιορίζει την παρέμβαση οποιουδήποτε άλλου παράγοντα πέραν του νόμου με αποτέλεσμα να δημιουργείται αίσθημα ασφάλειας και εμπιστοσύνης του πολίτη απέναντι στο κράτος.

3. Η αρχή της ισότητας του φόρου.

«Οι Έλληνες είναι ίσοι μεταξύ τους ως προς την εφαρμογή των νόμων, που εκδίδουν τα όργανα της νομοθετικής εξουσίας».[13]

Η αρχή της ισότητας υποχρεώνει το νομοθέτη να αντιμετωπίζει με όμοιο τρόπο όλους τους πολίτες που βρίσκονται στην ίδια κατάσταση ή όμοιες συνθήκες και δεν επιτρέπεται η εφαρμογή ή διάταξη φορολογικών διακρίσεων που μπορεί να είναι υπέρ ή εις βάρος μέρους των πολιτών. Άλλωστε, στο ίδιο άρθρο του Συντάγματος παρ.5 καθορίζεται ότι «οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν αδιακρίτως στα δημόσια βάρη αναλόγως των δυνάμεων τους». Στην ισότητα δεν χωράνε διαφορετικά μέτρα και σταθμά, ούτε διακρίσεις ανάμεσα στους πολίτες. Λαμβάνεται όμως πάντα υπ' όψων η φοροδοτική ικανότητα του φορολογούμενου.

Παρόλα αυτά δεν θα πρέπει να γίνεται σύγχυση ή παρερμηνεία του όρου της ισότητας. Η αρχή ορίζει μόνο «ίση μεταχείριση των ίσων» πράγμα που δεν έρχεται σε αντίθεση με την άνιση μεταχείριση των άνισων μερών. Άλλωστε, σύμφωνα και με την Αριστοτελική αρχή «η ανισότης επί ίσων, αλλά και η ισότης επί ανίσων άκρα αδικία», ενώ δικαιοσύνη είναι «το αποδιδόναι εκάστω το ίδιον», να αποδίδεται στον καθένα το δικό του.

4. Η αρχή της καθολικότητας του φόρου.

Η αρχή της ισότητας του φόρου εκτείνεται και δημιουργείται η αρχή της καθολικότητας του φόρου, ορίζοντας ότι αν ο φόρος δεν επιβάλλεται σε όλους όσοι αντιμετωπίζουν ίδιες συνθήκες, αλλά δημιουργούνται κάποιες εξαιρέσεις, τότε δεν

[13] Άρθρο 4, παρ.1 του Συντάγματος

είναι ούτε καθολικός αλλά ούτε και ίσος. Σύμφωνα, όμως με τη συγκεκριμένη αρχή επιτρέπονται:

i. Οι φορολογικές απαλλαγές και εξαιρέσεις, οι οποίες επιτρέπονται σύμφωνα με το άρθρο 78 παρ.4 του Συντάγματος και οι οποίες δεν μπορούν, παρά μόνο με τυπικό νόμο, να αποτελέσουν αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδοτήσεως. Π.χ. απαλλαγή αυτών που έχουν εισόδημα κάτω από το ελάχιστο όριο συντηρήσεως ή των αναπήρων πολέμου ή των σεισμοπλήκτων ή των ευαγών ιδρυμάτων κτλ.

ii. Οι τοπικοί φόροι, δηλαδή αυτοί που επιβάλλονται σε συγκεκριμένη γεωγραφική περιοχή, όπως οι κοινοτικοί και δημοτικοί, και αυτό γιατί η καθολικότητα του φόρου προσδιορίζεται από το είδος του και σημαίνει επιβολή χωρίς διακρίσεις όχι δε αναγκαία σε όλους τους Έλληνες.

5. Η αρχή της περιορισμένης αναδρομικότητας των φόρων

Όπως έχει ήδη διατυπωθεί στο άρθρο 78 παρ.2 του Συντάγματος διατάσσεται ότι «φόρος ή άλλο οιοδήποτε οικονομικόν βάρος δεν δύναται να επιβληθή δια νόμου αναδρομικής ισχύος εκτεινομένης πέραν του προηγούμενου της επιβολής του φόρου οικονομικού έτους».

Η αρχή της περιορισμένης αναδρομικότητας του φόρου απορρέει από την παραπάνω παράγραφό του Συντάγματος. Ο νομοθέτης περιορίζει την αναδρομικότητα των φόρων επειδή κάθε φόρος επιφέρει πρόσθετο οικονομικό βάρος στον φορολογούμενο το οποίο κλονίζει τις οικονομικές του σχέσεις. Έτσι, θα πρέπει να γνωστοποιείται εκ των προτέρων στο κοινό γιατί μια αιφνιδιαστική φορολόγηση προκαλεί αίσθημα ανασφάλειας στον φορολογούμενο και μειώνεται η εμπιστοσύνη του απέναντι στο κράτος. Επιπλέον, δεν είναι εύκολο να βρεθεί ολοκληρωμένα η φορολογική ύλη του παρελθόντος, γεγονός που αποκρύπτει κίνδυνο αυθαίρετης φορολογίας.

6. Η αρχή της ετήσιας συγκατάθεσης της Βουλής για τη βεβαίωση και είσπραξη φόρου

Η αρχή της νομιμότητας του φόρου συνδέεται στενά με την αρχή της ετήσιας συγκατάθεσης της Βουλής για τη βεβαίωση και είσπραξη του φόρου. Η ετήσια αποδοχή και ψήφιση του Κρατικού Προϋπολογισμού, στον οποίο αναγράφεται και το προϋπολογιζόμενο ποσό του φόρου που θα εισπραχθεί από τα δημόσια ταμεία το

συγκεκριμένο οικονομικό έτος, έμμεσα αποδέχεται και εγκρίνει το είδος του φόρου που θα επιβληθεί.

Η αρχή αυτή απορρέει από τον συνδυασμό των άρθρων 79 παρ.1 και 72 παρ.1 του Συντάγματος. Όπως διατάσσουν τα άρθρα αυτά όλα τα έσοδα και έξοδα του Κράτους θα πρέπει να αναγράφονται στον προϋπολογισμό κάθε έτος, έτσι ώστε υποβάλλεται στη διαδικασία της έγκρισης και ψήφισης από την Ολομέλεια της Βουλής, για να τίθεται σε εφαρμογή το επόμενο οικονομικό έτος. Κατ' αυτόν τον τρόπο η Βουλή δίνει την έγκριση της για επιβολή των νομοθετημένων φόρων από τους οποίους θα προέλθουν και τα έσοδα του Κράτους που αναγράφονται κάθε φορά στον προϋπολογισμό.

Όπως και η αρχή της νομιμότητας έτσι και αυτή απαιτεί την έγκριση του λαού για την επιβολή του κάθε φόρου, που θα δοθεί μέσω των εκλεγμένων αντιπροσώπων του. Έτσι, με την ετήσια έγκριση του προϋπολογισμού από την Ολομέλεια της Βουλής θεωρείται ότι και ο λαός αποδέχεται και εγκρίνει τους φόρους που θα του επιβληθούν.

7. Η αρχή της καλής πίστεως.

Η αρχή της καλής πίστης διέπει το Ιδιωτικό και κατά συνέπεια και το Δημόσιο Δίκαιο. Για την εφαρμογή της αρχής αυτής είναι απαραίτητη η επισήμανση της ιδιαίτερης φύσης του Φορολογικού δικαίου, η αυστηρότητα των κανόνων του αλλά και η αυστηρή τήρηση της αρχής της νομιμότητας του φόρου.

Σύμφωνα με την αρχή αυτή τα συναλλασσόμενα μέρη, φορολογούμενος και φορολογούσα αρχή, θα πρέπει να διακρίνονται από ευθύτητα και εντιμότητα. Ο φορολογούμενος έχει κάθε δικαίωμα να ζητήσει τη βοήθεια της έννομης τάξης σε περίπτωση που για οποιοδήποτε λόγο του δημιουργηθεί η εντύπωση, εξαιτίας της φορολογούσας αρχής στην οποία ανήκει, ότι έχει εκπληρώσει τις φορολογικές του υποχρεώσεις απέναντι στο Κράτος και αργότερα του ζητηθεί οποιαδήποτε επιπλέον καταβολή. Θα πρέπει όμως και από την πλευρά του φορολογούμενου οι πεποιθήσεις να είναι καλόβουλες και η προσέγγιση της φορολογούσας αρχής καλόπιστη.

2.3. ΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΤΑ ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΤΟΥΣ

Για να κριθεί ως επιτυχημένο σε ικανοποιητικό βαθμό ένα φορολογικό σύστημα θα πρέπει να εκπληρώνει συγκεκριμένους στόχους που αφορούν στην

ισότητα των φόρων μεταξύ των πολιτών, στην ουδετερότητα των φόρων, την αποκόμιση εσόδων για το κράτος, το χαμηλό κόστος και την απλότητα στην εφαρμογή του συστήματος.

«Αναλυτικότερα που στόχοι που θα πρέπει να επιτυγχάνονται είναι οι εξής:

1. δίκαιη κατανομή των φορολογικών βαρών (ισότητα).
2. ελαχιστοποίηση της παρεμβολής στις οικονομικές αποφάσεις που λαμβάνονται σε αποτελεσματικές αγορές. (ουδετερότητα).
3. διευκόλυνση της χρήσης της δημοσιονομικής πολιτικής για την επίτευξη σταθεροποιητικών και αναπτυξιακών σκοπών (έσοδα).
4. καλή διάρθρωση ώστε να επιτρέπει την ευχερή διαχείριση του και να είναι κατανοητό από τους φορολογούμενους (κόστος εφαρμογής και απλότητα).»[14]
5. να είναι ελαστικό, δηλαδή όταν υπάρχει μεγαλύτερη ανάγκη εσόδων οι φόροι να αυξάνονται, ενώ όταν οι ανάγκες είναι περιορισμένες οι φόροι να μειώνονται.

Θα πρέπει εδώ να σημειωθεί ότι η επίτευξη όλων των ανωτέρω στόχων είναι εξαιρετικά δύσκολη υπόθεση καθώς οι στόχοι είναι ανταγωνιστικοί και αλληλοσυγκρουόμενοι μεταξύ τους. Για παράδειγμα, είναι πρακτικά αδύνατο ένα φορολογικό σύστημα που επιδιώκει την ισότητα να έχει ένα χαμηλό κόστος εφαρμογής ή να είναι απλό και εύχρηστο κατά τη χρήση του ενώ παράλληλα θα προσπαθεί να επιτύχει την ουδετερότητα της φορολογικής νομοθεσίας.

Τα τελευταία είκοσι χρόνια τα φορολογικά συστήματα παγκοσμίως κάνουν αγωνιώδεις προσπάθειες να επιτύχουν τους στόχους τους χωρίς ουσιαστικά αποτελέσματα. Κυρίως, με τη νέα μορφή των επιχειρήσεων στα πλαίσια της παγκοσμιοποίησης δυσχεραίνεται όλο και περισσότερο η προσπάθεια αυτή των συστημάτων. Έτσι, τα προβλήματα αποκτούν ιδιαίτερη βαρύτητα καθώς άμεση συνέπεια της παγκοσμιοποίησης είναι η απελευθέρωση των κεφαλαιαγορών και των χρηματαγορών. Για τους λόγους αυτούς συχνά έχουν κατηγορηθεί ότι ασκούν δυσμενείς επιδράσεις στις επενδύσεις και τις αποταμιεύσεις, δημιουργούν στρεβλώσεις στη διεθνή κατανομή του κεφαλαίου, δεν είναι ουδέτερα μεταξύ επιχειρήσεων διαφορετικών νομικών μορφών, είναι πολύπλοκα κ.τ.λ.

Κάθε χώρα σχεδιάζοντας το φορολογικό της σύστημα επιδιώκει την επίτευξη των στόχων ενώ παράλληλα μελετά τις εθνικές και διεθνείς διαστάσεις του

---

[14] Δημήτρης Γεωργούτσος- Νικόλαος Καραμούζης, «Η φορολόγηση των κερδών κεφαλαίου στην Ελλάδα», Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα 2000.

συστήματος αυτού. Ιδιαίτερη έμφαση αποδίδεται κυρίως στις διεθνείς διαστάσεις καθώς επιδιώκεται η διαφύλαξη των συμφερόντων και των εσόδων του κράτους εξασφαλίζοντας ένα μέρος της φορολογίας των διεθνών συναλλαγών. Ταυτόχρονα προσπαθεί να προσελκύσει νέες επενδύσεις και αποταμιεύσεις διατηρώντας ένα ευνοϊκό κλίμα συναλλαγών.

Στη δεκαετία του 1980 πολλές συζητήσεις και ακόμα περισσότερες μεταβολές υπέστησαν τα φορολογικά συστήματα ανά τον κόσμο, σχετικά με τη μορφή τους, τις λειτουργίες τους και τα συμφέροντα που θα πρέπει να εξυπηρετούν. Παρ' όλα αυτά ακόμα και σήμερα πολλές κυβερνήσεις είναι αντιμέτωπες με διάφορες εκκρεμότητες κάποιες από τις οποίες είναι οι εξής:

1. ο βαθμός της φορολογικής υποχρέωσης τόσο μιας επιχείρησης όσο και των μετόχων της πάνω στα κέρδη της επιχειρηματικής δραστηριότητας καθώς και ο καλύτερος τρόπος επίτευξης της είσπραξης των εσόδων αυτών. Για τη λύση του προβλήματος υπάρχουν πολλές απόψεις που, οι περισσότερες, επικεντρώνονται στη διπλή φορολόγηση των κερδών και την εξάλειψη της, πράγμα που σημαίνει λιγότερα έσοδα για το κράτος άρα ένα νέο σοβαρότερο πρόβλημα.
2. οι στρεβλώσεις που προκαλούν τα φορολογικά συστήματα ακόμα και μετά τις αναθεωρήσεις και τροποποιήσεις τους. Για παράδειγμα, πολλά φορολογικά συστήματα ευνοούν συγκεκριμένους κλάδους παραγωγής, κυρίως αυτούς που επενδύουν σε μηχανήματα αγνοώντας όσους επενδύουν σε κτίρια ή αποθέματα. Επίσης, πολλές επιχειρήσεις τυγχάνουν ευνοϊκής φορολογικής μεταχείρισης εντάσσοντας το κεφάλαιο τους και την τεχνολογία τους παρά δημιουργώντας θέσεις εργασίας για την αντιμετώπιση της ανεργίας.
3. τα φορολογικά συστήματα συμβάλλουν στην χρηματοδότηση των επιχειρήσεων. Η ανησυχία στο συγκεκριμένο θέμα επικεντρώνεται στο πόσο οι αγορές κεφαλαίου μπορούν να κατανείμουν αποτελεσματικά τα χρηματοδοτικά κεφάλαια αλλά και τους κινδύνους πτώχευσης που καλείται να αντιμετωπίσει μια επιχείρηση με τη λήψη δανείου ή οποιουδήποτε άλλου χρέους.
4. η φορολογική μεταχείριση των εγχώριων και αλλοδαπών επιχειρήσεων. Συνήθως, οι χώρες επιφυλάσσουν δυσμενέστερη φορολογία στις αλλοδαπές επιχειρήσεις από ότι στις εγχώριες χωρίς να υπάρχει κάποιος ιδιαίτερος λόγος να συμβαίνει αυτό.

5. άλλο ζήτημα είναι κατά πόσο η φορολόγηση των ημεδαπών κατοίκων θα πρέπει να επεκταθεί με τον ίδιο τρόπο και στους αλλοδαπούς των εγχώριων επιχειρήσεων.

6. εφόσον οι χώρες επιβάλλουν διαφορετική φορολογική υποχρέωση στις επιχειρήσεις, οι επιχειρηματίες ωθούνται στην επιλογή της χώρας που θα αναπτύξουν επιχειρηματική τους δραστηριότητα έχοντας ως συνέπεια πολλές φορές να μετακινείται η φορολογική βάση μεταξύ των χωρών λαμβάνοντας παράνομη μορφή.(φοροδιαφυγή, εσωτερική τιμολόγηση κ.τ.λ.)

2.4.ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ- ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ

Φορολογικό έτος καλείται η δωδεκάμηνη περίοδος, εντός της οποίας δημιουργούνται τα φορολογικά δικαιώματα του Δημοσίου. Κατά το έτος 2004, για παράδειγμα, πραγματοποιήθηκε φορολογητέο εισόδημα, στο οποίο αντιστοιχεί φόρος, βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας, 2000€. Ο φόρος αυτός αντιστοιχεί για το φορολογικό έτος 2004, γιατί εντός αυτού πραγματοποιήθηκε η φορολογητέα ύλη, χωρίς να έχει σημασία πότε θα βεβαιωθεί και θα εισπραχθεί ο φόρος.

Οικονομικό έτος καλείται η δωδεκάμηνη χρονική διάρκεια εντός της οποίας προβλέπεται από τον κρατικό προϋπολογισμό η πραγματοποίηση των δημοσίων εσόδων και εξόδων.

Το οικονομικό έτος καθορίζεται μέσω νόμου. Πριν το 1948 άρχιζε την 1^{η} Απριλίου και έληγε την 31^{η} Μαρτίου του επόμενου έτους. Από το 1948 η έναρξη ορίστηκε την 1^{η} Ιουλίου και η λήξη την 31^{η} Ιουνίου του επόμενου έτους. Από το 1956 το οικονομικό έτος συγχρονίστηκε με το πολιτικό. Έτσι αρχίζει την 1^{η} Ιανουαρίου και λήγει την 31 Δεκεμβρίου του ιδίου έτους.

Το οικονομικό έτος διακρίνεται σε τρέχον έτος, κλεισμένο και διαγεγραμμένο.

Τρέχον οικονομικό έτος ονομάζεται το έτος το οποίο ήδη διανύεται (από 1^{η} Ιανουαρίου μέχρι 31 Δεκεμβρίου).

Κλεισμένο οικονομικό έτος ονομάζεται μετά την παρέλευση της 31^{ης} Δεκεμβρίου, οπότε κλείνουν οι λογαριασμοί και τα λογιστικά βιβλία του Δημοσίου. Τα υπόλοιπα των λογαριασμών, ενεργητικά και παθητικά, μεταφέρονται στο νέο οικονομικό έτος.

Διαγεγραμμένο ονομάζεται το οικονομικό έτος όταν παρέλθει πενταετία από τη λήξη του.

2.5. ΕΞΕΥΡΕΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ[15]

Σύμφωνα με τα άρθρα 20- 51 του Ν. 2238/94 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος «το εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτηση του». Τα μόνα έξοδα που δεν λαμβάνονται υπ' όψιν ως έκπτωση από το εισόδημα είναι ο φόρος του εν λόγω νόμου, τα πρόστιμα και οι πρόσθετοι φόροι.

Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προέλευσης του διακρίνεται στις εξής κατηγορίες:

1. Εισόδημα από ακίνητα.
2. Εισόδημα από κινητές αξίες.
3. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.
4. Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις.
5. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.
6. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέριων επαγγελμάτων και από κάθε άλλη πηγή.

Ο υπολογισμός του εισοδήματος γίνεται αθροίζοντας όλα τα ποσά των ως άνω κατηγοριών που αποκτήθηκαν κατά το προηγούμενο οικονομικό έτος. Στη συνέχεια γίνεται συμψηφισμός των ποσών αυτών κατά τέτοιο τρόπο ώστε η ζημία στην επιχειρηματική δραστηριότητα της μιας πηγής να καλυφθεί από τα κέρδη άλλης πηγής. Αν αυτό δεν είναι δυνατό και ύστερα από τον συμψηφισμό το πρόσημο του εισοδήματος είναι αρνητικό τότε το ποσό αυτό μεταφέρεται στην επόμενη διαχειριστική χρήση για συμψηφισμό με τα νέα ποσά εισοδήματος. Αυτό μπορεί να γίνεται σύμφωνα με το νόμο επί 5 συνεχή έτη και εφόσον ο επιτηδευματίας τηρεί επαρκώς και ακριβώς τα βιβλία και στοιχεία του.

Όσον αφορά τα εισοδήματα επιτηδευματία που προέρχονται από επιχειρηματική δραστηριότητα σε αλλοδαπή χώρα συμψηφίζονται μόνο με εισοδήματα της αλλοδαπής και ανεξάρτητα από αυτά που αποκτούνται εντός των συνόρων της Ελλάδας.

Αξίζει να σημειωθεί πως υπάρχουν κάποιες ομάδες πολιτών που τυγχάνουν ειδικής φορολογικής αντιμετώπισης. Μειώνεται κατά 10% το συνολικό καθαρό

[15] Άρθρο 4, Ν.2238/94, Παράρτημα σελ. 175

εισόδημα, άρα και το φορολογητέο εισόδημα, για την αντιμετώπιση ειδικών συνθηκών του επαγγέλματος τους. Αυτοί είναι:

1. Οι συντάκτες οι οποίοι είναι μέλη της Ένωσης Συντακτών Ημερήσιων Εφημερίδων Αθηνών, της Ένωσης Συντακτών Ημερήσιων Εφημερίδων Μακεδονίας-Θράκης, της Ένωσης Συντακτών Ημερήσιων Εφημερίδων Πελοποννήσου- Ηπείρου-Νήσων, της Ένωσης Συντακτών ημερήσιων Εφημερίδων Θεσσαλίας- Στερεάς Ελλάδας- Εύβοιας και της Ένωσης Συντακτών Περιοδικού Τύπου, καθώς και οι δημοσιογράφοι που έχουν ασφαλιστική κάλυψη ως δημοσιογράφοι στα οικεία ασφαλιστικά ταμεία για 5 τουλάχιστον συνεχή έτη και ο χρόνος ασφάλισης βεβαιώνεται από τα ασφαλιστικά ταμεία, οι οποίοι εργάζονται στις εφημερίδες και στα περιοδικά, στη ραδιοφωνία και στην τηλεόραση, στο Αθηναϊκό Πρακτορείο Ειδήσεων, στη Γενική Γραμματεία Τύπου και Πληροφοριών και στα γραφεία τύπου των κρατικών υπηρεσιών και δεν έχουν την ιδιότητα του μόνιμου δημοσίου υπαλλήλου.
2. Οι εικονολήπτες επικαίρων της τηλεόρασης.

Απ' την άλλη μεριά όμως, η κύρια σύνταξη των προσώπων της πρώτης κατηγορίας που συνταξιοδοτήθηκαν με την ιδιότητα του διευθύνοντος σύνταξης, αρχισυντάκτη, συντάκτη της ύλης κ.τ.λ. μειώνεται κατά 10% στο καθαρό της ποσό και ισχύει μόνο για τη σύνταξη που καταβάλλεται από την αιτία αυτή.

Τέλος, εισοδήματα που αποκτήθηκαν από εκμίσθωση ακινήτων (ενοίκια) ή τόκους δανείων και αποδεδειγμένα δεν έχουν εισπραχθεί δεν συνυπολογίζονται στο καθαρό εισόδημα εφόσον αποδοθεί το ποσό τους στο δημόσιο χωρίς αντάλλαγμα. Η απόδοση αυτή γίνεται με έγγραφη δήλωση του δικαιούχου στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και μαζί με τη δήλωση εκχωρούνται όλα τα δικαιολογητικά έγγραφα της εκχωρούμενης απαίτησης. Παράλληλα, το δημόσιο καρπώνεται τα δικαιώματα του δικαιούχου.

2.6. ΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΑΠΟΨΗ

Το εθνικό εισόδημα είναι το συνολικό ποσό των αμοιβών των συντελεστών της παραγωγής.

Τι είναι όμως ατομικό εισόδημα δεν είναι πάντοτε εύκολο να καθοριστεί.

Για τον προσδιορισμό της φορολογικής έννοιας του εισοδήματος χρησιμοποιήθηκαν στοιχεία από πολλές θεωρίες με συνέπεια η φορολογική νομοθεσία να περιορίζει τις πηγές, τα έσοδα των οποίων θεωρούνται ως εισόδημα και φορολογούνται με φόρο εισοδήματος.

Έτσι στην ελληνική νομοθεσία οι πηγές σχετικά με το φόρο εισοδήματος είναι:

1. οι οικοδομές
2. οι κινητές αξίες (ομολογίες, μετοχές, τόκοι καταθέσεων σε τράπεζες κ.λ.π.)
3. η άσκηση εμπορικών επιχειρήσεων.
4. η άσκηση γεωργικών επιχειρήσεων.
5. η άσκηση ελευθερίων επαγγελμάτων (επάγγελμα ιατρού, δικηγόρου, μηχανικού κ.λ.π.)
6. η εκμίσθωση προσωπικών υπηρεσιών.

Ως εισόδημα, που υποβάλλεται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων, θεωρείται και το λεγόμενο «φυσικό εισόδημα».

2.7. Η ΦΟΡΟΔΟΤΙΚΗ ΙΚΑΝΟΤΗΤΑ

Φοροδοτική ικανότητα είναι η ικανότητα του φορολογούμενου να παραχωρήσει στο κράτος μέρος του αποθέματος των αγαθών, που αυτός εξουσιάζει.[16]

Συνεπώς η φοροδοτική ικανότητα κάθε φορολογούμενου πολίτη προσδιορίζεται από το απόθεμα των αγαθών του σε σχέση με τις ανάγκες του. Επομένως η φοροδοτική ικανότητα μετριέται με βάση αντικειμενικά ή ποσοτικά και υποκειμενικά ή ποιοτικά κριτήρια.

Α. Αντικειμενικά ή ποσοτικά κριτήρια της φοροδοτικής ικανότητας.

Με τον όρο «αντικειμενικά ή ποσοτικά κριτήρια της φοροδοτικής ικανότητας» εκφράζεται το μέγεθος της δυνατότητας διαθέσεως χρήματος η οποία προσδιορίζει και την δυνατότητα διαθέσεως αγαθών. Έτσι λοιπόν, την δυνατότητα διαθέσεως χρήματος προσδιορίζει το εισόδημα και η περιουσία. Συμπερασματικά, το εισόδημα και η περιουσία αποτελούν τα αντικειμενικά κριτήρια που είναι απαραίτητα για τον προσδιορισμό της φοροδοτικής ικανότητας των φορολογουμένων.

[16] Κυριακοπούλου Ελένη, «Δημοσιονομικό Δίκαιο», Εκδόσεις Σύγχρονη Εκδοτική, Αθήνα 2001

Όμως η φοροδοτική ικανότητα προσδιορίζει το μέγεθος του πραγματικού και όχι του χρηματικού εισοδήματος καθώς και το μέγεθος της πραγματικής αξίας της περιουσίας κάθε φορολογουμένου.

Όπως είναι εύκολα κατανοητό τα μεγέθη αυτά μεταβάλλονται ανάλογα με τις μεταβολές που υφίστανται το γενικό επίπεδο τιμών και κατά συνέπεια η αγοραστική δύναμη της μονάδας στην οποία εκφράζεται η περιουσία του ατόμου. Επομένως, ενδεχόμενη μεταβολή της αγοραστικής δύναμης χωρίς παράλληλη μεταβολή του εισοδήματος του φορολογουμένου, επηρεάζει την φοροδοτική ικανότητα του ατόμου είτε ευνοώντας είτε δυσχεραίνοντας στην οικονομική του κατάσταση.

Συμπληρωματικά στοιχεία της φοροδοτικής ικανότητας αποτελούν επίσης το μέγεθος της δαπάνης και το μέγεθος της αποταμίευσης χωρίς να είναι κριτήρια ή αποδείξεις αυτής παρά μόνο ενδείξεις. Αυτό συμβαίνει γιατί μπορεί κάποιος να δαπανά μεγάλα ποσά τα οποία αντλεί από δανεισμό, ή συγκρίνοντας δύο άτομα της ίδιας οικονομικής κατάστασης και αποδέκτες των ίδιων εισοδημάτων ο ένας να δαπανά όλο του το εισόδημα ενώ ο δεύτερος να αποταμιεύει ένα μέρος του.

Οι μοναδικές περιπτώσεις στις οποίες μπορεί να θεωρηθεί η δαπάνη ως δείκτης προσδιορισμού της φοροδοτικής ικανότητας του φορολογουμένου είναι οι εξής:

1. Περιπτώσεις όπου η συνολική ή η τεκμαιρόμενη ετήσια δαπάνη ενός φορολογούμενου βρίσκεται σε προφανή δυσαναλογία με το ετήσιο εισόδημα του.
2. Περιπτώσεις όπου η περιουσία που σχηματίστηκε από την προσωπική αποταμίευση μέσα σε ορισμένη χρονική περίοδο π.χ. πενταετία,, βρίσκεται σε προφανή δυσαναλογία με το εισόδημα που έχει δηλωθεί ότι πραγματοποιήθηκε στα χρόνια αυτά.

Β. Υποκειμενικά ή ποιοτικά κριτήρια φοροδοτικής ικανότητας.

Ποιοτικά κριτήρια είναι οι προσωπικές συνθήκες κάτω από τις οποίες βρίσκεται ο φορολογούμενος, δηλαδή:

1. Η οικογενειακή του κατάσταση, (άγαμος ή έγγαμος, ύπαρξη ή όχι τέκνων, πλήθος τέκνων, αν βαρύνεται οικονομικά από συντήρηση γονέων κ.τ.λ.)
2. Η κατάσταση της υγείας του και η ηλικία του (ένας υπερήλικας έχει μεγαλύτερες ανάγκες π.χ. σε ιατροφαρμακευτική περίθαλψη από ότι ένας μεσήλικας)
3. Άλλες προσωπικές συνθήκες (αν ο φορολογούμενος είναι διαζευγμένος ή έχει δαπάνες διατροφής παιδιού ή κάποια έκτακτη δαπάνη ασθενείας κ.τ.λ.)

Οι διάφορες προσωπικές συνθήκες επηρεάζουν το μέγεθος των βασικών αναγκών και κατά συνέπεια την φοροδοτική ικανότητα του φορολογούμενου. Όταν λοιπόν οι βασικές ανάγκες του ατόμου είναι μεγάλες η φοροδοτική ικανότητα του μειώνεται, μειώνοντας παράλληλα την δυνατότητα του να αποδώσει στο κράτος το ποσό του φόρου που θα του αναλογούσε χωρίς την ύπαρξη των δαπανών αυτών.

Συμπέρασμα όλων αυτών είναι ότι οι προσωπικές συνθήκες έχουν καθοριστικό ρόλο στον προσδιορισμό της φοροδοτικής ικανότητας και γι' αυτό άτομα με δυσανάλογα αυξημένες ανάγκες σε σχέση με το εισόδημα τους έχουν μηδενική φοροδοτική ικανότητα άρα απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος, καθώς θεωρείται ότι για την ικανοποίηση των αναγκών τους εξαντλούνται τα χρηματικά τους αποθέματα αδυνατώντας να αποδώσουν στο κράτος το φόρο που θα τους αναλογούσε.(Η Πολιτεία μέσω της Βουλής έχει ορίσει τα αφορολόγητα όρια διαβιώσεως ενός φορολογούμενου).

Τόσο τα αντικειμενικά όσο και τα υποκειμενικά κριτήρια θα πρέπει να λαμβάνονται παράλληλα υπ' όψιν για τον προσδιορισμό της φοροδοτικής ικανότητας. Τα μεν αντικειμενικά υπάρχουν για να προσδιορίζουν τους άμεσους και τους έμμεσους φόρους και συνεπώς να εφαρμόζεται η προοδευτική φορολογία ενώ τα δε υποκειμενικά διαβαθμίζουν κατάλληλα τη φοροδοτική ικανότητα προσεγγίζοντας τις προσωπικές συνθήκες αλλά και τον τρόπο που αποκτήθηκαν τα φορολογητέα εισοδήματα.

Με την εφαρμογή της προοδευτικής φορολογίας και την διαφοροποίηση της επιβάρυνσης με βάση τις προσωπικές συνθήκες εξυπηρετείται ο σκοπός της ισότητας των φορολογικών θυσιών.

2.8 ΤΕΛΗ ΚΑΙ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΔΗΜΟΣΙΟΥ

α) Τέλη: σε πολλές φορολογικές περιπτώσεις συναντάται ο όρος «τέλος», όπως είναι το τέλος χαρτοσήμου, το πάγιο τέλος ασκήσεως επιτηδεύματος, τα δικαστικά τέλη κ.α. Πολλές φορές και αυτούς τους εισαγωγικούς δασμούς τους συναντάμε με το όνομα «εισαγωγικά τέλη» ή «τελωνειακά τέλη». Οι φραστικού αυτοί τύποι είναι υπολείμματα παλαιών φορολογικών νόμων, τα οποία παραμένουν μέχρι σήμερα.

Το τέλος έχει την έννοια ότι καταβάλλεται στο δημόσιο έναντι παροχής ανάλογης εξυπηρέτησης σε αυτόν που καταβάλλει το τέλος. Τέλη, με την

πραγματική έννοια, είναι τα ταχυδρομικά και τα τηλεγραφικά τέλη. Τα άλλα τέλη θα έπρεπε να λέγονται φόροι, καθώς στην πραγματικότητα πρόκειται περί φόρων, που καταβάλλονται στο δημόσιο για την αντιμετώπιση των δημοσίων αναγκών, χωρίς συγκεκριμένο αντάλλαγμα (αντιπαροχή), όπως για παράδειγμα το χαρτόσημο αποτελεί φόρο και όχι τέλος.

β) Δικαιώματα: αρκετά ευρεία χρήση γίνεται η έννοια του όρου «δικαιώματα δημοσίου». Κάθε απαίτηση του δημοσίου, από οποιαδήποτε αιτία, λέγεται και δικαίωμα αυτού. Ο όρος όμως «δικαιώματα δημοσίου», με την στενή του έννοια σημαίνει τα δικαιώματα του δημοσίου, τα οποία προέρχονται από τη συμμετοχή του δημοσίου σε κέρδη επιχειρήσεων, δυνάμει συμβάσεων ή νόμων, όπως είναι για παράδειγμα το δικαίωμα των μισών κερδών της Τράπεζας της Ελλάδος, τα δασικά δικαιώματα του δημοσίου περί υλοτομίας σε δημόσιο δάσος, τα δικαιώματα μονοπωλιακών ειδών που πωλούνται από την Εταιρία Υπεγγύων Προσόδων κ.α.

2.9 ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ[17] ΚΑΙ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ[18]

Προκαταβολή φόρου

Κάθε οικονομικό έτος υποβάλλεται δήλωση για το εισόδημα που αποκτήθηκε κατά το προηγούμενο οικονομικό έτος. Το οικονομικό έτος στο οποίο υποβάλλεται η δήλωση λέγεται τρέχον οικονομικό έτος. Για το εισόδημα το οποίο θα αποκτήσει ο φορολογούμενος κατά το τρέχον οικονομικό έτος προκαταβάλει, κατόπιν βεβαιώσεως του οικονομικού εφόρου, ποσό φόρου ίσο προς το μισό του φόρου της δήλωσης. Το ποσό του προκαταβλητέου φόρου μειώνεται κατά το ποσό του παρακρατούμενου φόρου. Το ποσό του προκαταβλητέου φόρου προκαταβάλλεται σε δέκα ίσες μηνιαίες δόσεις, με την πρώτη να καταβάλλεται το μήνα Μάρτιο.

Ο νόμος προβλέπει και κάποιες εξαιρέσεις από το γενικό κανόνα για τον υπολογισμό του προκαταβλητέου φόρου. Αυτές είναι, οι μηχανικοί και αρχιτέκτονες, οι εργολήπτες, οι ενοικιαστές δημοσίων προσόδων, οι αντιπρόσωποι- μεσίτες κ.λ.π., οι έμποροι φύλλων καπνού και οι συγγραφείς.

---

[17] Άρθρο 52-53, Ν.2238/94, Παράρτημα σελ. 300

[18] Άρθρο 54-58,114-116, Ν. 2238/94, Παράρτμα σελ. 303

Παρακράτηση φόρου και εξαιρέσεις

Αυτός που καταβάλλει εισόδημα για κινητές αξίες υποχρεούται να παρακρατήσει από το δικαιούχο ορισμένο ποσοστό του καταβαλλόμενου εισοδήματος. Η παρακράτηση αυτή αποτελεί προείσπραξη του φόρου εισοδήματος, η οποία συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος, ο οποίος θα καθοριστεί με την υποβολή της δήλωσης από το πρόσωπο το οποίο έγινε η παρακράτηση.

Η παρακράτηση του φόρου ενεργείται στα εισοδήματα από προμερίσματα, μερίσματα και τόκους από ιδρυτικούς τίτλους και μετοχές των ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών, για τα εισοδήματα από ομολογίες και χρεόγραφα του ελληνικού δημοσίου ή ημεδαπών νομικών προσώπων του ελληνικού δημοσίου ιδιωτικού δικαίου, ενώ όταν πρόκειται για τόκους κατά την καταβολή ή καταχώρηση τους στα βιβλία του οφειλέτη.

Αυτός που ενεργεί την παρακράτηση του φόρου, τον αποδίδει στο δημόσιο ταμείο εντός του επόμενου μήνα από την παρακράτηση. Η απόδοση του φόρου γίνεται με βάση δήλωση στον οικονομικό έφορο της περιφέρειας του ατόμου που παρακρατεί το φόρο.

Σύμφωνα με το άρθρο 37 του Ν.Δ. 3323/1955, εξαιρούνται από την παρακράτηση φόρου εισοδήματος οι δημόσιες υπηρεσίες, οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης κ.λ.π.

1. όταν προμηθεύονται αγαθά ή τους παρέχονται υπηρεσίες από επιχείρηση που δεν απαιτείται η κατάρτιση σύμβασης προμήθειας εφόσον η καθαρή αξία αυτών δεν ξεπερνά τις πενήντα χιλιάδες δραχμές (147€). Συνεπώς δεν γίνεται καμία παρακράτηση φόρου εισοδήματος. Αντίθετα στις περιπτώσεις που υπάρχει σύμβαση διενεργείται παρακράτηση έστω και αν η καθαρή αξία του τιμολογίου είναι μικρότερη των πενήντα χιλιάδων δραχμών.

2.10 ΜΕΤΑΚΥΛΙΣΗ ΚΑΙ Η ΕΠΙΠΤΩΣΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

- Η μετακύλιση του φόρου

Μετακύλιση φόρου είναι η μετάθεση του αναληφθέντος φορολογικού βάρους πάνω στους ώμους άλλων.

Η μετακύλιση του φορολογικού βάρους γίνεται είτε εκ των υστέρων είτε εκ των προτέρων της ανάληψης του βάρους αυτού από τον κύριο υπόχρεο. Δηλαδή, λέγοντας εκ των υστέρων εννοείται ότι το βάρος αυτό επιρρίπτεται σε τρίτους αφού

πρώτα έχει αναληφθεί και καταβληθεί από τον άμεσο υπόχρεο του. Όπως για παράδειγμα ο φόρος καταναλώσεως τσιγάρων πληρώνεται από τις καπνοβιομηχανίες και ύστερα μετακυλίεται στους εμπόρους για να φτάσει στον τελικό καταναλωτή. Λέγοντας εκ των προτέρων εννοείται ότι ο φόρος καταβάλλεται αφού πρώτα έχει εισπραχθεί από τους τελικούς καταναλωτές των αγαθών. Αυτό συμβαίνει στην περίπτωση του φόρου κύκλου εργασιών, ο οποίος υπολογίζεται επί των ακαθαρίστων εσόδων των επιχειρήσεων, αφού προηγουμένως έχει εισπραχθεί από τους καταναλωτές των αγαθών των επιχειρήσεων που αγόρασαν τα αγαθά αυτά σε τιμές μεγαλύτερες σύμφωνα με το ποσοστό του φόρου που μετακυλίσθηκε.

Συνεπώς, η μετακύλιση του φόρου γίνεται με τη μεταβολή της τιμής των αγαθών που πωλεί ο υπόχρεος του φόρου προς τους καταναλωτές. Πιο συγκεκριμένα, ο υπόχρεος στην καταβολή του φόρου ή αυξάνει τις τιμές των προϊόντων (ή υπηρεσιών), τις οποίες πωλεί, ή μειώνει τις τιμές των αγαθών (ή υπηρεσιών), που αγοράζει. Στην πρώτη περίπτωση έχουμε τη μετακύλιση προς τα εμπρός γιατί η μετακύλιση γίνεται στους καταναλωτές, ενώ στη δεύτερη έχουμε τη μετακύλιση προς τα πίσω.

Η μετακύλιση του φόρου για το νομοθέτη είναι άλλοτε επιθυμητή και σκόπιμη και άλλοτε αθέλητη. Για παράδειγμα, ο φόρος κατανάλωσης τσιγάρων, που ως σκοπό έχει τον περιορισμό της χρήσης των τσιγάρων με την αύξηση της τιμής τους και ο φόρος καταναλώσεως καυσίμων, ώστε να περιορισθεί η χρήση των Ι.Χ. αυτοκινήτων.

- <u>Η επίπτωση του φόρου</u>

Επίπτωση του φόρου λέγεται η τελική κατάληξη της καταβολής του φορολογικού βάρους, δηλαδή η καταβολή του από εκείνον ή εκείνους στους οποίους οριστικά μετακυλίσθηκε τούτο και δεν μπορούν να το μετακυλίσουν περαιτέρω, π.χ. οι καταναλωτές τσιγάρων και οι οδηγοί της ιδιωτικής χρήσεως αυτοκινήτων.

Ο φορολογούμενος, εφόσον του το επιτρέπουν οι συναλλαγές του με τα άλλα πρόσωπα, προσπαθεί να μετατοπίσει το βάρος του φόρου σε βάρος των συναλλασσομένων του. Η τάση αυτή του φορολογούμενου, να επιρρίπτει, δηλαδή, το βάρος του φόρου σε άλλο φορολογούμενο κ.ο.κ., λέγεται επίπτωση φόρου.

Η επίπτωση του φόρου διακρίνεται σε ηθελημένη και μη ηθελημένη. Η ηθελημένη καλείται και νόμιμη ενώ η μη ηθελημένη, οικονομική.

1. Ηθελημένη είναι η επίπτωση, που ο νόμος θέλει το βάρος του φόρου να φέρει όχι το πρόσωπο στο οποί επιβλήθηκε ο φόρος, αλλά ο συναλλασσόμενος του ή αυτός που χρησιμοποιεί το αντικείμενο του φόρου. Ηθελημένη είναι η επίπτωση σε όλες τις περιπτώσεις των έμμεσων φόρων, το βάρος των οποίων δεν φέρει ο βιομήχανος ή ο έμπορος, ο οποίος καταβάλλει το φόρο στο Δημόσιο Ταμείο, αλλά ο καταναλωτής των αγαθών, στα οποία επιβλήθηκε ο φόρος.

2. Μη ηθελημένη είναι η επίπτωση, που ο νόμος θέλει το βάρος του φόρου να φέρει το πρόσωπο στο οποίο επιβλήθηκε ο φόρος. Τέτοια, μη ηθελημένη, είναι η περίπτωση των άμεσων φόρων.

Η επίπτωση των άμεσων φόρων φέρει δυσχέρεια. Το αντίθετο ισχύει για τους έμμεσους φόρους, των οποίων το βάρος κατά κανόνα φέρει ο τελικός καταναλωτής των φορολογηθέντων ειδών.

Επειδή η επίπτωση του φόρου γίνεται με την ενσωμάτωση του στην τιμή πώλησης του αντικειμένου του φόρου, σημαίνει ότι η ευχέρεια ή η δυσχέρεια πραγματοποιήσεως της εξαρτάται, βασικά από τις οικονομικές συνθήκες που ισχύουν στην αγορά και πιο συγκεκριμένα του νόμου της προσφοράς και της ζήτησης.

2.11 Η ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Επιστροφή φόρου γίνεται όταν:

1.Καταβλήθηκε αχρεωστήτως ο φόρος.

2. Όταν ο φορολογούμενος κατέβαλλε περισσότερα από αυτά που υποχρεούνταν.

3. Όταν κατέβαλλε οποιονδήποτε βεβαιωμένο φόρο και για μεταγενέστερες αποφάσεις επιτροπής ή φορολογικού δικαστηρίου που έγινε μείωση του φόρου.

4.Όταν ο νόμος απαλλάξει αναδρομικώς τον φορολογούμενο από το φόρο που έχει ήδη καταβάλλει.

5. Όταν από αθροιστικό λάθος καταβλήθηκε μεγαλύτερο ποσό φόρου από το πραγματικό.

Η επιστροφή του φόρου γίνεται μετά από αίτηση του δικαιούχου. Στην αίτηση επισυνάπτονται τα δικαιολογητικά του επιστρεφόμενου φόρου. Εάν για παράδειγμα, καταβληθεί φόρος για την μεταβίβαση ακινήτου και δεν συνταχθεί το αγοραπωλητήριο συμβόλαιο, ο δικαιούχος θα επισυνάψει στην αίτηση του πιστοποιητικό του Μεταγραφοφυλακείου, με το οποίο θα βεβαιώνεται η μεταγραφή.

Εάν έχει γίνει αθροιστικό σφάλμα ή αν έχει καταβληθεί δύο φορές ο ίδιος φόρος ή καταβλήθηκε μεγαλύτερο ποσό από τον πραγματικά οφειλόμενο, τότε διατάσσεται αυτεπάγγελτα η επιστροφή του φόρου από την αρμόδια υπηρεσία, οπότε δεν υποβάλλεται κανένα άλλο έγγραφο, παρά μόνο η αίτηση του δικαιούχου.

Παλαιότερα ο λογιστικός νόμος υποχρέωνε τους δικαιούχους να υποβάλλουν για την επιστροφή του φόρου και το διπλότυπο είσπραξης. Η διάταξη αυτή έχει καταργηθεί.

Η εγκύκλιος του Υπουργείου Οικονομικών στην οποία αναφέρεται ο τρόπος επιστροφής του φόρου, ορίζει τα εξής:

«Εφεξής δεν απαιτούνται ως αναγκαία δικαιολογητικά τα διπλότυπα ή γραμμάτια είσπραξης, των οποίων η απώλεια και έκδοσις αντιγράφων κατέθλιβε τους φορολογουμένους και τας υπηρεσίας. Εφεξής η καταβολή εις τον δικαιούχον του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου και παντός ποσού συνεισπραχθέντος μετ' αυτού, υπέρ τρίτων, θα γίνεται απευθείας υπό του Δημοσίου Ταμείου ή του Τελωνείου του ενεργήσαντος την είσπραξιν. Η επιστροφή δέον να ενεργήται το ταχύτερον και ουχί βραδύτερον των πέντε ημερών από της υποβολής της αιτήσεως εις τον δικαιούχον.»

Σε άλλη παράγραφο η ίδια εγκύκλιος αναφέρει τα εξής:

«Δικαιολογητικός λόγος μη προσαγωγής των διπλοτύπων ή γραμματίων εισπράξεως είναι ότι τα Δημόσια Ταμεία ή Τελωνεία είναι και υποχρεούνται να είναι εις θέσιν, εκ της κανονικής τηρήσεως των λογιστικών και άλλων βιβλίων της διαχειρίσεως των, να προέρχονται εις άμεσον διαπίστωσιν των γενομένων υπό τω φορολογουμένων πληρωμών και όπως βάσει των βιβλίων της διαχειρίσεως των προβαίνοσιν εις την δίωξιν των οφειλετών, ούτω εκ των αυτών επίσης βιβλίων, δέον να πληροφορώνται περί της τυχόν αχρεωστήτως ή επιπλέον γενομένης καταβολής και υπευθύνως πλέον να ενεργώσι ταύτην.»

2.12 ΔΙΑΓΡΑΦΗ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ[19]

Η διαγραφή διαφέρει από την παραγραφή, καθώς η μεν παραγραφή απορρέει από το νόμο και σβήνει την απαίτηση του δημοσίου, η δε διαγραφή είναι μια λογιστική ενέργεια του δημοσίου, η οποία γίνεται προαιρετικά στα βιβλία του Δημοσίου Ταμείου, για εξάλειψη των απαιτήσεων, που δεν πρόκειται να εισπραχθούν. Η

[19] Άρθρο 82, Ν.2238/94, Παράρτημα σελ. 493

διαγραφή αυτή διατάσσεται με έγγραφο απόφασης του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους με τις εξής προϋποθέσεις:

1. Να έχει παρέλθει τριετία από τη λήξη του οικονομικού έτους που έγινε η βεβαίωση.
2. Να οφείλεται το ποσό από ακτήμονες οφειλέτες ή οφειλέτες άγνωστης διαμονής.
3. Να προηγηθεί απόφαση ειδικής επιτροπής, που αποτελείται από το Διευθυντή του Δημοσίου Ταμείου, του οικονομικού εφόρου και του προέδρου των πρωτοδικών.

Διαγραφή δεν επιτρέπεται όταν το χρέος προέρχεται: 1. από έλλειμμα δημόσιου υπολόγου, 2. από ενοικίαση φόρων, 3. από ενοικίαση δημοσίων κτημάτων, από παρακρατηθέντες από τον οφειλέτη φόρους ή τέλη ή δικαιώματα του δημοσίου.

2.13 ΟΔΗΓΙΕΣ ΤΗΣ Ε.Ε.

Ο Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων δεν αποτελεί μόνο μέρος του οργανωτικού πλαισίου των επιχειρήσεων και της εμφάνισης των αποτελεσμάτων τους, αλλά είναι κομμάτι και του φορολογικού δικαίου και κατά συνέπεια της φορολογικής νομοθεσίας.

Η Ευρωπαϊκή Ένωση έχει ήδη προχωρήσει, σε συνεργασία και με άλλα κράτη, στην έκδοση οδηγίας (2001/115) για ενιαίο τρόπο τιμολόγησης, δηλαδή τη θέσπιση πανευρωπαϊκών κανόνων σε θέματα τιμολογίου, όπως έκδοση, περιεχόμενο, διαφύλαξη, υπογραφή, διαβίβαση κτλ.

Η οδηγία αυτή που εφαρμόζεται πλέον σε όλα τα κράτη μέλη (άρθρα 12 και 18^{α} ΚΒΣ) από 1-1-2004 κατά κάποιο τρόπο δικαιώνει την χώρα μας σε θέματα φορολογικής νομοθετικής τεχνογνωσίας καθώς και οργανωτικού φορολογικού δικαίου.

2.14 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΤΗΣ ΔΙΑΡΘΡΩΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ

Το υπάρχον φορολογικό σύστημα είναι εξαιρετικά πολύπλοκο και απαιτούνται ριζικές επεμβάσεις για την απλοποίηση του. Η πολυπλοκότητα του όλου συστήματος οφείλεται στο μεγάλο αριθμό φόρων, στις συνεχείς φορολογικές παρεμβάσεις, στη διατύπωση των φορολογικών νόμων, καθώς επίσης και στις

πολύπλοκες διαδικασίες εφαρμογής του στην πράξη. Χρειαζόμαστε ένα νέο φορολογικό σύστημα απλό, κατανοητό, εύκολα εφαρμόσιμο και με ελάχιστο διαχειριστικό κόστος.

Το φορολογικό σύστημα πρέπει να προωθεί την αποτελεσματική αναδιανομή των οικονομικών πόρων της οικονομίας, να ελαχιστοποιεί τις στρεβλώσεις και να μεγιστοποιεί την αύξηση του εθνικού προϊόντος και της κοινωνικής ευημερίας. Στο νέο πεδίο χρειάζεται να προβλεφθούν κίνητρα για την τόνωση της απασχόλησης, των επενδύσεων, της επιχειρηματικότητας και της προστασίας του περιβάλλοντος.

Το φορολογικό σύστημα πρέπει να διακρίνεται για τη διοικητική του απλότητα, έτσι ώστε να είναι εύκολα κατανοητό χωρίς δαιδαλώδεις και περιπτωσιολογικές αναφορές, να έχει σαφήνεια και να περιορίζει στο ελάχιστο το γραφειοκρατικό κόστος εξυπηρέτησης του, ώστε η διαχείριση του να κοστίζει λιγότερο τόσο στο κράτος όσο και στις οικονομικές μονάδες και στους φορολογούμενους πολίτες.

Το φορολογικό σύστημα πρέπει να διακρίνεται για το δίκαιο χαρακτήρα του στην κατανομή των φορολογικών βαρών, έτσι ώστε άτομα με την ίδια φοροδοτική ικανότητα να έχουν την ίδια φορολογική επιβάρυνση και η επιβάρυνση να διαφέρει μόνο στις περιπτώσεις διαφορετικής φοροδοτικής ικανότητας ή κοινωνικής προτεραιότητας. Στο σημείο αυτό επιβάλλεται να ληφθούν υπόψη συγκεκριμένα κοινωνικά κριτήρια χωρίς όμως να επηρεάζεται η βασική κατεύθυνση της φορολογίας.

Το φορολογικό σύστημα είναι αναγκαίο να μην είναι άκαμπτο, ώστε εύκολα να μπορεί να προσαρμόζεται στις μεταβαλλόμενες οικονομικές συνθήκες χωρίς να απαιτούνται συχνές αλλαγές. Για το λόγο αυτό πρέπει να προβλέπει αυτοματοποιημένες αναπροσαρμογές ιδίως σε ότι αφορά τα διάφορα κλιμάκια φόρου, τις εκπτώσεις, απαλλαγές κ.λ.π.

Ένα σύγχρονο φορολογικό σύστημα πρέπει να ενισχύει το αίσθημα του πολίτη ότι καταβάλλει δίκαια το φόρο που του αναλογεί σύμφωνα με τη συνταγματική επιταγή και ότι τα φορολογικά έσοδα διαχειρίζονται επ’ ωφελεία του κοινωνικού συνόλου και της εθνικής οικονομίας. I

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙΙΙ
ΕΙΔΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Το διαρθρωτικό σύστημα στη φορολόγηση των εισοδημάτων στη χώρα μας έχει να αντιμετωπίσει απλά θέματα όπως η δήλωση του φορολογητέου εισοδήματος αλλά και πιο σύνθετα όπως ο φορολογικός έλεγχος, η φοροδιαφυγή και η φοροαποφυγή. Αυτά αποτελούν τα λεγόμενα «ειδικά θέματα» τα οποία χρίζουν ιδιαίτερης αντιμετώπισης καθώς χρόνο με το χρόνο επεκτείνονται προκαλώντας δυσχέρεια στους «δίκαιους» φορολογούμενους πολίτες εφ' όσον νιώθουν να αδικούνται από το φορολογικό σύστημα, αλλά και δυσφορία στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα καθώς ο εντοπισμός και περιορισμός τέτοιων γεγονότων είναι εξαιρετικά δύσκολο έργο, ιδιαίτερα σε περιπτώσεις όπου ο νόμος είναι διάτρητος και η περίπτωση να ξεφύγουν ατιμώρητοι όλοι όσοι προσπαθούν να αποφύγουν την φορολογική επιβάρυνση πολύ πιθανή.

3.1.ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ[20]

Υποχρέωση για την υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος υπάρχει εφ' όσον γίνει η έκπτωση εισοδήματος λόγω ελαχίστου ορίου συντηρήσεως, οικογενειακών βαρών κ.λ.π. απομένει φορολογητέο εισόδημα.

Σε περίπτωση θανάτου του υπόχρεου για υποβολή φορολογικής δήλωσης, αυτή υποβάλλεται από τους κληρονόμους του. Το φόρο τον καταβάλλουν επίσης οι κληρονόμοι ανάλογα με την κληρονομική μερίδα του καθενός.

Υπόχρεοι ειδικών περιπτώσεων είναι όσοι φέρουν την κηδεμονία σχολάζουσας κληρονομίας και ο αντιπρόσωπος ή πράκτορας εισοδήματος που έχει αποκτηθεί στην Ελλάδα αλλά ο κάτοχος του είναι μόνιμος κάτοικος εξωτερικού.

Η δήλωση παραδίδεται από τον υπόχρεο ή άλλο πρόσωπο εξουσιοδοτημένο στον οικονομικό έφορο μέσα σε συγκεκριμένη προθεσμία η οποία προσδιορίζεται κάθε χρόνο τους μήνες Μάρτιο- Μάιο. Μπορεί επίσης να αποσταλλεί ταχυδρομικώς ή μέσω του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου. Τα ίδια ισχύουν και για τις δηλώσεις ατόμων που έχουν πεθάνει και τους κληρονόμους τους.

---

[20] Άρθρο 61-65, 107-113, Ν.2238/94, Παράρτημα σελ. 314,377

Η δήλωση συντάσσεται σ έντυπο το οποίο παρέχεται δωρεάν από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Πρέπει να περιέχει τις πηγές προελεύσεως του εισοδήματος και το ποσό του εισοδήματος που προέρχεται από κάθε πηγή. Πρέπει επίσης, να περιέχει κάθε άλλο περιουσιακό στοιχείο που βρίσκεται στην κατοχή του υπόχρεου, όπως κινητές και ακίνητες αξίες.

Το σύστημα υποβολής συμπλήρωσης και ελέγχου των φορολογικών δηλώσεων είναι αρκετά πολύπλοκο και παλαιό σχετικά με τα νέα δεδομένα. Κατά καιρούς έχουν γίνει πολλές προσπάθειες εξυγίανσης του χωρίς ιδιαίτερα αποτελέσματα. Οι προτάσεις των αρμόδιων οργάνων αφορούν κυρίως:

- Την απλοποίηση του εντύπου φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, έτσι ώστε ο μέσος πολίτης να είναι σε θέση να γνωρίζει τον φόρο που πρέπει να πληρώσει με βάση τα εισοδήματα που δηλώνει.
- Αποτύπωση στο εκκαθαριστικό σημείωμα περισσοτέρων στοιχείων από τα συνυποβαλλόμενα έντυπα, ώστε να αποφεύγεται η λήψη σχετικών πιστοποιητικών από τις Δ.Ο.Υ.

Με βάση τα τεράστια προβλήματα που δημιουργεί η υποβολή των δηλώσεων τόσο στη φορολογική διοίκηση, όσο και στους φορολογούμενους προτείνεται:

- Κατάργηση της υποχρεωτικής υποβολής φορολογικής δήλωσης για τους κατά κύριο επάγγελμα αγρότες, οι οποίοι αποκτούν τεκμαρτά εισοδήματα από γεωργικές επιχειρήσεις μέχρι του ποσού των 3000€.
- Κατάργηση της υποχρεωτικής υποβολής φορολογικής δήλωσης για όσους αποκτούν εισοδήματα αποκλειστικά από μισθούς και συντάξεις μέχρι του αφορολόγητου ορίου.

Ο πιο πάνω περιορισμός των υπόχρεων να υποβάλλουν δήλωση θα μειώσει δραστικά το δημοσιονομικό κόστος συμμόρφωσης των φορολογουμένων και θα απελευθερώσει πόρους που θα επιτρέψουν στη φορολογική διοίκηση να συγκεντρωθεί στον έλεγχο των εισοδημάτων από επιχείρηση ή επάγγελμα, όπου η φοροδιαφυγή είναι δεδομένη. Θα απαλλάξει επίσης το ΚΕΠΥΟ από ένα τεράστιο έργο ρουτίνας και θα επιτρέψει να ασχοληθεί με διασταυρώσεις στοιχείων και να βοηθήσει τους ελεγκτικούς μηχανισμούς του Υπουργείου να περιορίσουν την φοροδιαφυγή.

- Δυνατότητα εκτύπωσης των φορολογικών εντύπων από τους φορολογούμενους.

- Παροχή κινήτρων προς τους φορολογούμενους για καταβολή του φόρου πριν από την υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος στις Δ.Ο.Υ. με δυνατότητα εκκαθάρισης της δήλωσης από αυτούς.
- Εκκαθάριση των φορολογικών δηλώσεων από ηλεκτρονικούς υπολογιστές στις Δ.Ο.Υ. άμεσα με την υποβολή της δήλωσης και έκδοση συγχρόνως του εκκαθαριστικού σημειώματος.
- Η εκκαθάριση του εισοδήματος μισθωτών υπηρεσιών να διενεργείται με βάση τον παρακρατηθέντα φόρο ο οποίος θα ανάγεται αυτόματα από το μηχανογραφικό πρόγραμμα σε αναλογούνται χωρίς να εξετάζεται το ποσό του αναλογούντα που δηλώθηκε.
- Επειδή έχουν δημιουργηθεί πολλά προβλήματα μετά την είσπραξη του φόρου, ο οποίος βεβαιώνεται ολόκληρος στο όνομα του συζύγου, χωρίς όμως σε πολλές περιπτώσεις να έχει ο ίδιος και την ευθύνη για την καταβολή του, η εκκαθάριση του φόρου να γίνεται και στους δύο συζύγους κατ' αναλογία των δηλουμένων εισοδημάτων αυτών.

3.2. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ[21]

Είναι σαφές ότι για να υπάρχει φορολογική δικαιοσύνη θα πρέπει το Υπουργείο Οικονομικών να προαγάγει καθημερινά τον φορολογικό έλεγχο. Η αποδυνάμωση του φορολογικού ελέγχου με χαριστικές αποφάσεις οι οποίες εάν επαναφερθούν θα ακυρώσουν στην πράξη τους θεσμούς των Ελεγκτικών Κέντρων και του ΣΔΟΕ, δεν λειτουργεί στην κατεύθυνση των συνταγματικών επιταγών για φορολογική δικαιοσύνη και δεν υπηρετεί την εμπέδωση της φορολογικής συνείδησης.

Με την έννοια αυτή έχουν υποχρέωση και ευθύνη όσδοι εμπλέκονται στη φορολογία, να υπερασπίζονται τον φορολογικό έλεγχο ως στοιχείο αναγκαίο και πρώτο, για την στήριξη της πλειοψηφίας του Ελληνικού λαού από άποψη δικαιοσύνης και την διασφάλιση της συνοχής των κοινωνικών δυνάμεων και να εγκαταλείψουν τη λογική της πρόταξης των αρνητικών φαινομένων, που σίγουρα υπάρχουν και που έχουν και αυτοί, για το γεγονός αυτό ευθύνη.

Ο έλεγχος πρέπει να είναι ομοιόμορφος για όλους τους φορολογούμενους σε όλη την επικράτεια. Για το λόγο αυτό η διοίκηση του Υπουργείου Οικονομικών

[21] Άρθρο 66-75, Ν.2238/94, Παράρτημα σελ. 325

πρέπει να προχωρήσει στην τυποποίηση των διαδικασιών ελέγχου, όπου τουλάχιστον αυτό είναι εφικτό, να θεσπίσει υποχρεωτικά βήματα ελέγχου, τα οποία θα υποχρεούται να τηρεί ο κάθε ελεγκτής και να προσδιορίσει σαφώς τις εκπιπτόμενες δαπάνες και τις περιπτώσεις απόρριψης των δεδομένων των βιβλίων, για να αποφεύγονται οι όποιες ακραίες περιπτώσεις παρατηρούνται κατά τη διαδικασία του ελέγχου.

3.3 ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ[22]

Ως φοροδιαφυγή ορίζεται το σύνολο των παρανόμων ενεργειών των ιδιωτικών φορέων, με τις οποίες αποβλέπουν στη μείωση ή εξάλειψη της φορολογικής τους υποχρέωσης. Παραδείγματα τέτοιων παράνομων ενεργειών είναι, η δήλωση στη φορολογούσα αρχή μικρότερου εισοδήματος από αυτό που πραγματοποιήθηκε κατά τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος, η εμφάνιση από τις επιχειρήσεις ακαθάριστων εσόδων μικρότερων από αυτά που πραγματοποιήθηκαν κατά τον υπολογισμό του φόρου κατανάλωσης, η λαθραία εισαγωγή ειδών από το εξωτερικό για να μη πληρωθούν δασμοί, υποτιμολογήσεις εισαγόμενων ειδών κτλ.

- Παράγοντες που επηρεάζουν τη φοροδιαφυγή.

Η φοροδιαφυγή αποτελεί διαχρονικό πρόβλημα όλων των κρατών όλων των εποχών. Η έκταση της όμως εξαρτάται από διάφορους παράγοντες. Τέτοιοι παράγοντες είναι:

1. το μέσο μορφωτικό και πολιτιστικό επίπεδο των πολιτών της χώρας και ιδιαίτερα των φορολογουμένων. Όσο πιο χαμηλό είναι το μορφωτικό και πολιτιστικό επίπεδο των πολιτών, τόσο μικρότερη συνείδηση υπάρχει στο γεγονός ότι τα έσοδα του κράτους από τη φορολογία διατίθενται για σκοπούς που εξυπηρετούν το κοινό συμφέρον (παιδεία, υγεία κτλ.)και κατά συνέπεια τους ίδιους τους φορολογούμενους.
2. το μορφωτικό επίπεδο των φοροτεχνικών οργάνων. Όταν οι φοροτεχνικές υπηρεσίες(Δ.Ο.Υ., Σ.Δ.Ο.Ε. κτλ.) απαρτίζονται από μορφωμένα και ικανά στελέχη, μπορούν εύκολα να διαμορφώσουν ένα φορολογικό σύστημα τέτοιο που να περιορίζει τον κίνδυνο φοροδιαφυγής, και με χρήση του κατάλληλου μηχανολογικού εξοπλισμού και ειδικευμένου προσωπικού, να οργανωθούν ορθολογικά οι υπηρεσίες.

[22] Άρθρο 93-97, Ν.2238/94, Παράρτημα σελ. 359

3. το επίπεδο της φορολογικής επιβάρυνσης του ατόμου σε σχέση με το εισόδημα του. Όσο υψηλότερο είναι το επίπεδο της μέσης φορολογικής επιβάρυνσης του φορολογουμένου, τόσο μεγαλύτερη είναι η τάση του για φοροδιαφυγή, γιατί ο περιορισμός της ικανοποίησης των ατομικών του αναγκών είναι περισσότερο αισθητός και το όφελος από το ποσό του φόρου, αντισταθμίζει τον κίνδυνο που φέρει η αποκάλυψη της φοροδιαφυγής.

4. ο τρόπος κατανομής τω φορολογικών βαρών. Όσο περισσότερο η κατανομή των φορολογικών βαρών ανταποκρίνεται στην επικρατούσα αντίληψη περί κοινωνικής δικαιοσύνης, τόσο μικρότερη είναι η τάση για φοροδιαφυγή και αντίστροφα. Πράγματι όταν παραβιάζεται η αρχή της δίκαιης κατανομής των φορολογικών βαρών, με τη χορήγηση αδικαιολόγητων φορολογικών απαλλαγών και εξαιρέσεων σε ορισμένες κατηγορίες ιδιωτικών φορέων, τότε

- καλλιεργείται το αίσθημα της αδικίας μεταξύ των φορολογουμένων και ενισχύεται η επιθυμία τους να εξομοιωθούν φορολογικά και με οποιοδήποτε τρόπο με τους απαλλασσόμενους από το φόρο,
- αυξάνει το επίπεδο της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης των φορολογούμενων, εφόσον, με δεδομένα τα φορολογικά έσοδα, τα ποσά που θα κατέβαλλαν όσοι απαλλάσσονται από τη φορολογία θα πρέπει να καταβληθούν από τους υπόλοιπους ιδιωτικούς φορείς, και
- δημιουργούνται άνισοι όροι ανταγωνισμού μεταξύ ευνοούμενων και μη επιχειρήσεων, εφόσον οι φόροι γενικά επηρεάζουν τα σχέδια παραγωγής και επενδύσεων όλων των ιδιωτικών παραγωγικών μονάδων.

5. η διάρθρωση του φορολογικού συστήματος. Το είδος και η ταμιευτική σπουδαιότητα των φόρων προσδιορίζουν επίσης την έκταση της φοροδιαφυγής. Συνεπώς αν το φορολογικό σύστημα κυριαρχείται από άμεσους φόρους, όπως για παράδειγμα ο φόρος εισοδήματος, τότε η τάση για φοροδιαφυγή θα είναι σαφώς αυξημένη γιατί οι ιδιωτικοί φορείς θα έχουν περισσότερες δυνατότητες απόκρυψης της πραγματικής φορολογητέας ύλης. Αντίθετα, αν το φορολογικό σύστημα διέπεται από έμμεσους φόρους, η τάση για φοροδιαφυγή θα είναι σαφώς μειωμένη, καθώς ο έλεγχος των φορολογικών οργάνων θα είναι αποτελεσματικότερος γιατί οι φορολογούμενες μονάδες θα είναι λιγότερες και επιπλέον θα είναι υποχρεωμένες να τηρούν λογιστικά βιβλία, από τα οποία θα προκύπτει η φορολογητέα ύλη.

6. ο τρόπος διαχείρισης του δημοσίου χρήματος. Όταν το δημόσιο χρήμα αντιμετωπίζεται με αυξημένα επίπεδα σύνεσης και σοβαρότητας τότε αποκτάται

μεγαλύτερη εμπιστοσύνη από τους ιδιωτικούς φορείς με αποτέλεσμα να μειώνονται τα ποσά της φορολογητέας ύλης που αποκρύπτονται και κατά συνέπεια να μειώνονται τα ποσοστά της φοροδιαφυγής. Αντίθετα όταν το δημόσιο χρήμα σπαταλάται άσκοπα, χωρίς να εξυπηρετούνται σκοποί κοινού συμφέροντος, η συνείδηση των πολιτών διαβρώνεται, και κατά συνέπεια δεν αποδίδονται τα πραγματικά ποσά φόρου λόγω αυξημένης τάσης φοροδιαφυγής.

7. ο βαθμός οργάνωσης της αγοράς και των επιχειρήσεων. Σε μια κοινωνία που λειτουργεί υπό καθεστώς ανταλλακτικής αξίας των αγαθών και όχι χρηματικής είναι φυσικό οι τάσεις φοροδιαφυγής να είναι αυξημένες. Παρόμοιες είναι οι περιπτώσεις όπου μικρές επιχειρήσεις δεν είναι τόσο σωστά οργωμένες λογιστικά όσο οι μεγάλες επιχειρήσεις.

- <u>Τα αίτια της φοροδιαφυγής.</u>

1. η ανισότητα των φορολογικών βαρών, δηλαδή η διαφορετική επιβολή φορολογικών μέτρων στους φορολογουμένους με βάση κοινωνικοοικονομικά και πολιτικά κριτήρια ή υπό την πίεση κοινωνικών ομάδων. Το φορολογικό σύστημα υπονομεύει τη φορολογική ηθική των πολιτών είτε προσφέροντας φορολογικά προνόμια σε ορισμένες κοινωνικές ομάδες είτε λόγω της μεγάλης έκτασης της φοροδιαφυγής. Έτσι, όλοι νιώθουν αδικημένοι και στρέφονται στη φοροδιαφυγή ικανοποιώντας το αίσθημα της αυτοδικαίωσης τους. Συνεπώς, η φοροδιαφυγή αποτελεί όχι μόνο κοινωνικό αδίκημα, αλλά και νόσο κοινωνική και μάλιστα μεταδοτική.

2. η μεγάλη αύξηση της φορολογικής επιβαρύνσεως επιτείνει την τάση για φοροδιαφυγή. Η αναγκαστική φορολογική επιβάρυνση αποτελεί πρόκληση και λόγο αντίδρασης για τον άνθρωπο ο οποίος από τη φύση του θέλει να παίρνει και όχι να δίνει. Όσο, λοιπόν, αυξάνεται η επιβάρυνση αυτή τόσο περισσότερο κατέρχεται και υποχωρεί η φορολογική ηθική. Έτσι, η υπερβολική πίεση λόγω των φόρων επιφέρει αναπόφευκτα τη φοροδιαφυγή η οποία δρα ανασταλτικώς και καταλυτικώς στην ανάπτυξη της επιχειρηματικής δράσης.

3. το είδος των φόρων αποτελεί έναν από τους βασικούς λόγους της έκτασης της φοροδιαφυγής, δηλαδή ενώ οι έμμεσοι φόροι ή φόροι καταναλώσεως η φοροδιαφυγή δεν είναι τόσο εύκολη υπόθεση, στους φόρους φυσικών ή νομικών προσώπων είναι αρκετά πιο εύκολη.

4. τελευταίος παράγοντας που προσδιορίζει την έκταση και τη δυνατότητα της φοροδιαφυγής είναι το είδος των εισοδημάτων. Έτσι, π.χ. τα εισοδήματα από την

άσκηση εμπορικής ή επιχειρηματικής δραστηριότητας καθώς και από την άσκηση ελευθερίων επαγγελμάτων (μηχανικών, γιατρών, δικηγόρων, υδραυλικών κ.ά.) δεν προσδιορίζονται εύκολα από τα φορολογικά όργανα. Ως αποτέλεσμα αυτού στη χώρα μας επιχειρείται η αντιμετώπιση του γεγονότος αυτού με τη θέσπιση πελατολογίου, αλλά και με αντικειμενικό προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος.

- Οι επιδράσεις της φοροδιαφυγής στην οικονομική ζωή μιας χώρας.

Οι επιδράσεις τις φοροδιαφυγής είναι οι εξής δύο:

1. παραβιάζεται η αρχή της δίκαιης κατανομής των φορολογικών βαρών με συνέπεια να χάνεται η αξιοκρατία και η αξιοπιστία του φορολογικού συστήματος και οι φορολογούμενοι να στρέφονται όλο και περισσότερο στην φοροδιαφυγή, καθώς η εμπιστοσύνη τους προς το κράτος χάνεται παροδικά.
2. το κράτος ενδέχεται να αντιμετωπίσει οικονομικές δυσχέρειες. Αυτό μπορεί να οδηγήσει σε νέα αύξηση των φόρων είτε με κρατικό δανεισμό είτε με μείωση των κρατικών δαπανών. Ως απόρροια του γεγονότος αυτού θα είναι νέα μέτρα αυστηρότερης οικονομικής πολιτικής και δυσχέρεια από μέρους των φορολογουμένων.

- Οι συνέπειες της φοροδιαφυγής.

Οι συνέπειες της φοροδιαφυγής είναι πολλές και ποικίλες και υπονομεύουν τόσο τον κοινωνικό ιστό όσο και την κοινωνική συνοχή, όσο και την οικονομία. Αρκούμεθα να σημειώσουμε τις πιο σημαντικές από αυτές, που είναι:

1. η άδικη κατανομή των φορολογικών βαρών.
2. η περαιτέρω επιβάρυνση των ευσυνείδητων φορολογουμένων ή των μη δυναμένων να φοροδιαφύγουν με πρόσθετη φορολόγηση τους, προκειμένου να αναπληρώσει το κράτος τα έσοδα, που χάνει από τους φοροφυγάδες.
3. η ανισότητα όρων ανταγωνισμού των διαφόρων επιχειρήσεων, δεδομένου ότι οι επιχειρήσεις, που φοροδιαφεύγουν, έχουν μεγαλύτερα διαθέσιμα κεφάλαια και μικρότερο φορολογικό κόστος και έτσι μπορούν να διαθέτουν τα προϊόντα ή τις υπηρεσίες τους σε χαμηλότερες τιμές.
4. η δημιουργία- ιδιαιτέρως όταν η φοροδιαφυγή είναι μεγάλη- κρατικών ελλειμμάτων και η κατά συνέπεια αδυναμία προς άσκηση ικανοποιητικής δημοσιονομικής και κοινωνικής πολιτικής.
5. ο εξαναγκασμός του κράτους να προσφεύγει στην αύξηση των εμμέσων φόρων, που πλήττουν όλα τα κοινωνικά στρώματα, ιδιαίτερα όμως τα λαϊκά, με συνέπεια αφ'

ενός την υποχώρηση και τον υποβιβασμό του βιοτικού τους επιπέδου και αφ' ετέρου την επιδείνωση της κοινωνικής ανισότητας και,

6. τέλος, η επέλευση της διαβρώσεως της φορολογικής βάσεως και η μείωση της δυνατότητας χρησιμοποιήσεως του φόρου ως μέσο ασκήσεως οικονομικής αλλά και κοινωνικής πολιτικής, δηλαδή στην άμβλυνση των κοινωνικών ανισοτήτων με την δια μέσου του φόρου ανακατανομή του εθνικού εισοδήματος.

3.4 ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗ

Η φοροαποφυγή είναι και αυτή μερική ή ολική αποφυγή του φορολογικού βάρους, διαφέρει, όμως της φοροδιαφυγής στο ότι η τελευταία αυτή είναι παράνομη αποφυγή, εν αντιθέσει προς την πρώτη, που είναι νόμιμη.

Η φοροαποφυγή μπορεί να γίνει:

1. με την αποφυγή καταναλώσεως προϊόντων, αγαθών και υπηρεσιών επί των οποίων επιβάλλονται φόροι καταναλώσεως (ολική φοροαποφυγή).
2. με τον περιορισμό καταναλώσεως των ανωτέρω (μερική φοροαποφυγή).
3. με τον περιορισμό ή τη μείωση της οικονομικής δραστηριότητας του φορολογουμένου (φοροαποφυγή άμεσου φόρου). Αξίζει να σημειωθεί ότι η περίπτωση αυτή συμβαίνει συνήθως σε περιπτώσεις που ο φορολογούμενος διαπιστώνει μετά την μείωση του φόρου από το εισόδημα το, ότι το εναπομείναν εισόδημα είναι ίσο ή περίπου ίσο με το μηδέν. Συνεπώς, αποφεύγει την ανάπτυξη της δραστηριότητας του καθώς βλέπει ότι παράλληλα με την οικονομική αύξηση που θα προκύψει θα αυξηθεί και το ποσό του φόρου που θα πρέπει να καταβάλλει στο κράτος.
4. η φοροαποφυγή μπορεί ακόμη και στο φόρο κληρονομιών να πραγματοποιηθεί είτε με τον περιορισμό ή την αποφυγή αυξήσεως της οικονομικής δραστηριότητας του καθενός είτε με την αποφυγή της αποταμιεύσεως μέρους από το πραγματοποιηθέν εισόδημα, είτε με τη βαθμιαία ανάλωση της περιουσίας, είτε με μεταβίβαση ολόκληρης της περιουσίας, πριν από το θάνατο του, με τη μορφή δωρεάς.

- <u>Προσδιοριστικοί παράγοντες της φοροαποφυγής.</u>

1. Ο βαθμός ελαστικότητας ζήτησης των αγαθών και υπηρεσιών προσδιορίζει την έκταση της φοροδιαφυγής και κυρίως αυτή που αφορά τους έμμεσους φόρους. Έτσι, η φοροαποφυγή κυμαίνεται σε χαμηλά επίπεδα στους φόρους καταναλώσεως, ενώ αντίθετα είναι αρκετά αυξημένη στους φόρους που αφορούν φόρους πολυτελείας.

2. επίσης, η έκταση της φοροαποφυγής εξαρτάται και από την εισοδηματική κατάσταση κάθε καταναλωτή, καθώς, θεωρητικά αυτός που έχει μεγάλη αγοραστική ικανότητα αφήνει ανεπηρέαστη την καταναλωτική του συμπεριφορά από την αύξηση των έμμεσων φόρων ή δεν επηρεάζεται σημαντικά.
3. τελευταίος παράγων είναι ο βαθμός σπουδαιότητας, που έχει η κάλυψη ή μη ορισμένης ανάγκης του, δηλαδή η ιεράρχηση των αναγκών του που κάνει κάθε καταναλωτής.

3.5 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΝΟΧΗ

Λέγοντας φορολογική ενοχή εννοούμε την έννομη σχέση, δυνάμει της οποίας ο φορολογικός οφειλέτης υποχρεούται να καταβάλλει στον φορολογικό δανειστή την φορολογική παροχή, που ορίζει ο νόμος. (η έννοια της ενοχής γενικά λαμβάνεται από το αστικό δίκαιο, που είναι «η σχέσις δι' ης υποχρεούται τις προς έτερον εις παροχήν.», που σημαίνει «φορολογική ενοχή είναι η υποχρέωση του διοικούμενου να καταβάλλει τον επιβαλλόμενο φόρο.)

Φορολογικός δανειστής είναι το κράτος, οι δήμοι, οι κοινότητες.

Φορολογικός οφειλέτης (φορολογούμενος) είναι κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, που υποχρεούται από το νόμο να πληρώσει ορισμένο φόρο.

Φορολογική παροχή είναι το αντικείμενο εξουσίας του φορολογικού δανειστή, δηλαδή ο οφειλόμενος φόρος.

Η φορολογική παροχή έχει φύση δημόσια και μάλιστα διοικητική, δηλαδή καθορίζεται μόνο από τους κανόνες του φορολογικού δικαίου χωρίς να δίνεται η δυνατότητα να επέμβει η ιδιωτική βούληση.

Η φύση της φορολογικής ενοχής.

το κράτος και ο φορολογούμενος είναι δικαιοπρακτικά άνισα μέρη, καθώς το κράτος είναι αυτό που ασκεί την εξουσία και έχει αυξημένη δικαιοπρακτική δύναμη.

το κράτος δεν είναι δυνατόν να παραιτηθεί λόγω φορολογικής ενοχής, όπως και όλες οι αξιώσεις που προκύπτουν από έννομες σχέσεις του Δημοσίου Δικαίου.

δεν είναι δεκτική συμβιβασμού.

Τα στάδια της φορολογικής ενοχής.

Η φορολογική ενοχή διατρέχει τρία στάδια:

το νομοθετικό, το οποίο αρχίζει από την έναρξη ισχύος του νόμου, που επέβαλλε ένα φόρο, μέχρι τον προσδιορισμό του για τον διοικούμενο από τις διοικητικές υπηρεσίες. Στο σημείο αυτό η φορολογική ενοχή δεν έχει αποκτήσει συγκεκριμένη μορφή ούτε πρόσωπο, γιατί αναφέρεται σε αόριστο αριθμό προσώπων, αλλά ούτε και μπορεί να γίνει απαιτητή. Για παράδειγμα, αρχίζει να ισχύει νόμος, που επιβάλλει φόρο στην ακίνητη περιουσία των πολιτών με ορισμένο συντελεστή. Ο Α' που έχει ακίνητη περιουσία υπέχει φορολογική υποχρέωση, η οποία, όμως, δεν είναι συγκεκριμένη, διότι θα πρέπει να προσδιοριστεί αυτή από την αρμόδια φορολογική αρχή. Με την τελευταία αυτή πράξη ολοκληρώνεται το νομοθετικό στάδιο.

Το διοικητικό, το οποίο αρχίζει να ισχύει από τη στιγμή που ο επιβαλλόμενος φόρος ορίζεται ως διοικητική πράξη, που λέγεται «βεβαίωση φόρου», δηλαδή ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης και του φορολογικού βάρους.

Αρμόδιες φορολογικές αρχές για τη βεβαίωση του φόρου είναι οι εξής:
οι οικονομικές εφορίες για τους φόρους (π.χ. φόροι μεταβιβάσεως ακινήτων, δωρεών, εισοδήματος, κληρονομιών, δημοσίων θεαμάτων, κύκλου εργασιών κ.λ.π.)
τα τελωνεία, για τους τελωνειακούς δασμούς, εισαγωγών και εξαγωγών.
Το Γενικό Χημείο του Κράτους για τους φόρους καταναλώσεως οινοπνεύματος, και
Οι Εφορίες καπνού για τους φόρους επί του καπνού.

Επίσης το διοικητικό στάδιο περιλαμβάνει:
Α. τη δήλωση του φορολογουμένου, η οποία υποβάλλεται από το φορολογούμενο εντός συγκεκριμένου χρονικού διαστήματος και επιβάλλονται διοικητικές κυρώσεις αν αυτή κριθεί ψευδής ή ελλιπής ή εκπρόθεσμη. Όμως δεν αποτελεί πάντα τμήμα του διοικητικού σταδίου της φορολογικής ενοχής, καθώς

1. οι φορολογικοί νόμοι δεν απαιτούν πάντα δήλωση του φορολογουμένου για τα περιουσιακά του στοιχεία, και
2. διότι όσες φορές ο νόμος επιβάλλει τέτοια δήλωση, σε περίπτωση παραλείψεως υποβολής της, η φορολογική αρχή μπορεί αυτεπάγγελτα να προχωρήσει στην εξακρίβωση της φορολογητέας ύλης και τη βεβαίωση του φόρου.

Β. τον έλεγχο της δηλώσεως από τη φορολογική αρχή, ο οποίος διεξάγεται από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές μετά την υποβολή της δήλωσης και αποσκοπεί στη δίκαιη και ίση κατανομή των φορολογικών βαρών καθώς και στην εξακρίβωση των πραγματικών εισοδημάτων με τα δηλωθέντα. Γι' αυτό ελέγχονται τα δηλωθέντα στοιχεία του φορολογούμενου καθώς και αν υπάρχουν υπόχρεοι που παρέλειψαν να υποβάλλουν δήλωση. Κατά τη διενέργεια του ελέγχου εφαρμόζεται το τεκμήριο της

ειλικρίνειας. Δηλαδή, η υποβληθείσα δήλωση θεωρείται ειλικρινής χωρίς προηγουμένως να έχει γίνει έλεγχος. Έλεγχος ειλικρίνειας γίνεται μόνο σε περίπτωση που υπάρχουν βάσιμα στοιχεία για τη μη ειλικρίνεια της. Ο έλεγχος αυτός μπορεί να γίνει με συγκεκριμένα τεκμήρια τα οποία είναι το τεκμήριο των δαπανών διαβίωσης, ο προσδιορισμός της ετήσιας δαπάνης διαβίωσης του φορολογουμένου, τα τεκμήρια από την κτήση περιουσιακών στοιχείων κ.λ.π.

Γ. τη βεβαίωση του φόρου, η οποία γίνεται με προσδιορισμό του φόρου σύμφωνα με τα στοιχεία της φορολογικής δήλωσης. Ο φόρος αυτός εγγράφεται στον φορολογικό κατάλογο και αποτελεί νόμιμο τίτλο για τη βεβαίωση του φόρου. Η βεβαίωση διακρίνεται σε βεβαίωση με την ευρεία και με τη στενή έννοια. Τα χαρακτηριστικά στοιχεία της βεβαίωσης αυτής είναι:

1. το περιεχόμενο της πράξεως βεβαιώσεως πρέπει να είναι σαφές και βέβαιο, γιατί αυτό επιβάλλει η αρχή της βεβαιότητας του φόρου.
2. η βεβαίωση δεν μπορεί να γίνει «υπό προθεσμία» ή όρο ή αναβλητική ή διαλυτική αίρεση.
3. η βεβαίωση δεν ανακαλείται ούτε υπόκειται σε ιεραρχική προσφυγή, με συνέπεια να εμποδίζεται η φορολογική αρχή να τροποποιήσει την πράξη της και να εμποδίζεται και ο φορολογούμενος να τροποποιήσει την ιεραρχική προσφυγή ενώπιον του Υπουργού Οικονομικών.

Δ. την ιεραρχική προσφυγή του φορολογουμένου, η οποία επιτρέπεται εκ του νόμου μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις όπως για παράδειγμα σε περίπτωση παντελούς έλλειψης φορολογικής αρχής. Στις υπόλοιπες περιπτώσεις φορολογική προσφυγή μπορεί να γίνει μόνο για να εκδοθούν απλές οδηγίες προς τον οικονομικό έφορο για την ορθή εφαρμογή του νόμου. Ο αποκλεισμός αυτός ισχύει γιατί θεωρείται ότι είναι αρκετή η προσφυγή του φορολογούμενου στα φορολογικά δικαστήρια για την επίλυση των λοιπών προβλημάτων.

Ε. την με συμβιβασμό επίλυση της διαφοράς μεταξύ φορολογικής αρχής και φορολογουμένου. Εφόσον η φορολογική εκδώσει το φύλλο ελέγχου ο φορολογούμενος μπορεί να προβάλλει ενστάσεις για το φόρο που του επιβλήθηκε υποβάλλοντας συμπληρωματική δήλωση. Απ την άλλη ο οικονομικός έφορος μπορεί να δεχτεί τις αντιρρήσεις του φορολογούμενου και να προβεί στην ακύρωση του φύλλου ελέγχου ολικώς ή μερικώς. Σε περίπτωση συμφωνίας μεταξύ των δύο μερών- φορολογικής αρχής και φορολογουμένου- συντάσσεται «συμβιβαστική επίλυση της φορολογικής διαφοράς». Φυσικά ο συμβιβασμός αυτός φέρει κάποια πλεονεκτήματα,

όπως α)προάγεται η συνεργασία μεταξύ φορολογουμένου και φορολογικής αρχής, β) τερματίζεται η αβεβαιότητα σχετικά με τη φορολογική σχέση και γ) αποδίδονται αμέσως στα δημόσια ταμεία τα έσοδα από τον φόρο και έτσι ωφελείται το κράτος, αλλά και κάποια μειονεκτήματα, α) δεν προσφέρουν τις εγγυήσεις, που παρέχουν τα διοικητικά δικαστήρια για την επίλυση των διαφορών και β) δεν αποκλείουν μεροληπτικές ενέργειες.

3.6 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΠΟΙΝΕΣ[23]

Όποιος παραλείπει να υποβάλλει φορολογική δήλωση ή υποβάλλει ανειλικρινή ή δεν καταβάλλει τον φόρο στο δημόσιο ταμείο, παραβιάζει τις θεμελιώδεις αρχές της ισότητας και καθολικότητας του φόρου. Στην περίπτωση αυτή επιβάλλονται κυρώσεις που μπορεί να είναι:

ποινικές, που επιβάλλονται από τα δικαστήρια,

ποινικές και διοικητικές, σύμφωνα με το άρθρο 45 του Ν. 2065/92 με τον οποίο επιβάλλονται ποινικές κυρώσεις σε όποιον δεν υποβάλλει δήλωση φόρου εισοδήματος ή κληρονομίας ή τηρούν διπλά βιβλία ή δεν εκδίδουν τιμολόγια κ.λ.π. θεωρώντας ότι διαπράττουν το αδίκημα της φοροδιαφυγής. Ακόμη ο τελωνειακός κώδικας απειλεί με ποινή φυλάκισης, με δέσμευση του λαθραίου εμπορεύματος ή με επιβολή προστίμου στους παραβάτες των διατάξεων αυτών.

φορολογικές ή διοικητικές, που επιβάλλονται από τις διοικητικές αρχές που είναι:

προσαύξηση στους οφειλόμενους φόρους, δηλαδή επιβολή πρόσθετων φόρων, οι οποίοι επιβάλλονται, ανεξάρτητα αν υπήρχε δόλος ή αμέλεια του υποχρέου,

πρόστιμο που αποτελεί ένα αυτοτελές χρηματικό ποσό, που βεβαιώνεται σε βάρος του παραβάτη των φορολογικών νόμων και επιβάλλεται πέραν του προσθέτου φόρου.

ηθικές, ηθικές μειώσεις που επιβάλλονται σε παραβάσεις των φορολογικών νόμων, οι οποίες δεν έχουν χαρακτήρα ποινής, αλλά, για ευαίσθητους πολίτες, ίσως είναι πιο δραστικές από τις υλικές ποινές π.χ. δημοσιοποίηση καταστάσεως ανειλικρινών φορολογουμένων.

Παραγραφή του φορολογικού δικαιώματος του δημοσίου

[23] Άρθρο 86-92, Ν.2238/94, Παράρτημα σελ. 354

Υπάρχουν περιπτώσεις που το δικαίωμα της πολιτείας για επιβολή και είσπραξη φόρου παραγράφεται, και αυτό συμβαίνει για τους εξής λόγους:

1. να μη διαιωνίζονται οι εκκρεμότητες σχετικά με τις φορολογικές αξιώσεις της πολιτείας και να μην επέρχεται μεγάλος φόρτος εργασίας στις οικονομικές εφορίες.
2. είναι αρκετά δύσκολο να εξακριβωθούν τα περιουσιακά στοιχεία που υπήρχαν πριν από αρκετά χρόνια καθώς και οι πραγματικές συνθήκες έτσι ώστε να επιβληθεί ο ανάλογος φόρος.

- <u>Το δικαστικό στάδιο της φορολογικής ενοχής</u>

Το δικαστικό στάδιο της φορολογικής ενοχής αρχίζει από τότε που ο φορολογούμενος αμφισβητήσει την ορθότητα και νομιμότητα της «περί βεβαιώσεως» πράξεως της φορολογικής αρχής και ασκήσει προσφυγή στο αρμόδιο διοικητικό δικαστήριο, ενώ λήγει όταν εκδοθεί οριστική και αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου.

Φορολογική διαφορά είναι αυτή, η οποία προκύπτει από την άσκηση της φορολογικής εξουσίας από το κράτος. Για να προκύψει αυτή θα πρέπει να υπάρχουν τα εξής στοιχεία:

1. πράξη του φορολογικού οργάνου, π.χ. πράξη του οικονομικού εφόρου, τελώνου κ.λ.π., ή πράξη οργάνου, που ασκεί φορολογική εξουσία που επιβάλλει φόρους.
2. πράξη, η οποία ασκεί έννομο αποτέλεσμα σε βάρος του φορολογούμενου, π.χ. πράξη επιβολής δασμού, φόρου κ.λ.π.
3. πράξη που προκάλεσε την ένδικη αμφισβήτηση, π.χ. γεννάται φορολογική διαφορά με την άσκηση προσφυγής από το φορολογούμενο ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου κατά πράξεως επιβολής φόρου κληρονομίας κατά παράβαση του οικείου φορολογικού νόμου.

Οι φορολογικές διαφορές είναι διαφορές ουσίας, εφόσον οδηγούνται ενώπιον του δικαστηρίου και κρίνονται κατά το νόμο και την ουσία, μετατρέπονται όμως σε διαφορές ακυρώσεως εφόσον φέρονται ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας, το οποίο ελέγχει μόνο τη νομιμότητα και όχι την ορθότητα της πράξης.

- <u>Αρμόδια δικαστήρια-βαθμοί δικαιοδοσίας.</u>

Τα αρμόδια δικαστήρια είναι τα τακτικά διοικητικά δικαστήρια στα οποία εκδικάζονται διαφορές:

1. από τον καταλογισμό φόρων, δασμών, τελών, προστίμων και λοιπών χρηματικών διαφορών.
2. από την αναγνώριση φορολογικής απαλλαγής ή μείωσης,

3. από την επιστροφή φόρων, τελών, εισφορών,

4. από τον προσδιορισμό ζημιάς οποιασδήποτε μορφής επιχειρήσεως,

5. από τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων των ομορρύθμων, ετερορρύθμων και περιορισμένης ευθύνης εταίρων και

6. από τις κυρώσεις που επιβάλλουν για παράβαση της φορολογικής γενικά νομοθεσίας και αν ακόμη αυτές επιβάλλονται αυτοτελώς ή άσχετα προς την υποχρέωση καταβολής φόρου, δασμού, τέλους ή άλλου δικαιώματος.

Τα διοικητικά δικαστήρια διέπονται από δύο βαθμούς δικαιοδοσίας, ενώ καμία υπόθεση δεν μπορεί εκδικαστεί αμέσως στο δεύτερο βαθμό εκτός από εξαιρετικές περιπτώσεις.

- Καθ' ύλη και κατά τόπο αρμοδιότητα των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων

Τακτικά διοικητικά δικαστήρια είναι τα διοικητικά πρωτοδικεία, που δικάζουν με μονομελή ή τριμελή σύνθεση, και τα διοικητικά εφετεία που δικάζουν με τριμελή ή πενταμελή σύνθεση.

Α. Καθ' ύλη αρμοδιότητα των διοικητικών πρωτοδικείων

α)τα διοικητικά πρωτοδικεία υπό μονομελή σύνθεση είναι καθ' ύλη αρμόδια να κρίνουν τις παρακάτω φορολογικές διαφορές:

1. όταν ο φόρος, ο δασμός, το τέλος ή άλλο δικαίωμα του δημοσίου, που αξιώνεται για επιστροφή δεν υπερβαίνει τις 30.000 δραχμές.

2. όταν το πρόστιμο ή άλλη χρηματική κύρωση δεν υπερβαίνει τις 15.000 δραχμές.

3. όταν επί φόρου μεταβιβάσεων ακινήτων, ο φόρος που αμφισβητείται δεν υπερβαίνει τις 120.000 δραχμές.

β)τα διοικητικά πρωτοδικεία υπό τριμελή σύνθεση είναι καθ' ύλη αρμόδια για τις παρακάτω φορολογικές διαφορές:

1. όταν ο αμφισβητούμενος φόρος, δασμός ή επιβαλλόμενο πρόστιμο υπερβαίνει τα παραπάνω όρια.

2. επί εφέσεων και αποφάσεων των διοικητικών αποφάσεων, που εκδόθηκαν με μονομελή σύνθεση.

Β. Καθ' ύλη αρμοδιότητα διοικητικών εφετείων

α)τα διοικητικά εφετεία υπό τριμελή σύνθεση είναι αρμόδια να εκδικάζουν τις εφέσεις κατά των αποφάσεων των τριμελών πρωτοδικείων, με τις οποίες επιβάλλεται φόρος, δασμός, τέλος ή δικαίωμα του δημοσίου ή πρόστιμο ή χρηματική κύρωση, που δεν υπερβαίνει τις 300.000 δραχμές.

β)τα διοικητικά εφετεία υπό πενταμελή σύνθεση είναι αρμόδια να δικάσουν τις εφέσεις κατά των αποφάσεων των τριμελών πρωτοδικείων όταν το ποσό υπερβαίνει τις 300.000 δραχμές.

Γ. Κατά τόπο αρμοδιότητα

Κατά τόπο αρμοδιότητα σε πρώτο βαθμό είναι το διοικητικό πρωτοδικείο στην περιφέρεια του οποίου έχει την έδρα της η φορολογική αρχή, που εξέδωσε την προσβαλλόμενη απόφαση.

Σε δεύτερο βαθμό είναι το διοικητικό εφετείο, στην περιφέρεια του οποίου έχει την έδρα το πρωτοδικείο, που εξέδωσε την απόφαση, που προσβάλλεται.

- <u>Τακτική ένδικη προστασία</u>

Α. προσφυγή

Δικαίωμα προσφυγής έχει αυτός που άμεσα βαρύνεται από την πράξη καθώς και αυτός, στον οποίο ειδικά παρέχεται τέτοιο δικαίωμα από διάταξη νόμου. Επίσης, το δικαίωμα αυτό έχει ο Υπουργός Οικονομικών ή ο αρμόδιος Οικονομικός Επιθεωρητής.

Η προθεσμία άσκησης της προσφυγής είναι 20 ημέρες και αρχίζει από την επόμενη που έλαβε μέρος η πράξη. Κατ' εξαίρεση όταν η πράξη στρέφεται ενάντια σε κάποιον που μένει σε άλλη χώρα ή είναι άγνωστος ο τόπος διαμονής του τότε η προθεσμία είναι 40 ημέρες. Η προθεσμία άσκησης της προσφυγής αναστέλλει την εκτέλεση της διοικητικής πράξης, ενώ εξαίρεση αποτελεί μόνο όταν την προσφυγή ασκεί ο υπουργός των οικονομικών ή ο αρμόδιος οικονομικός επιθεωρητής.

Β. τα ένδικα μέσα

Ένδικα μέσα υπό ευρεία έννοια είναι τα μέσα, με τα οποία προσφεύγει κάποιος στα δικαστήρια για ικανοποίηση του δικαιώματος του. Υπό στενή όμως έννοια ο όρος «ένδικο μέσο» περιλαμβάνει μόνο τα μέσα, τα οποία στρέφονται κατά αποφάσεων των φορολογικών δικαστηρίων που σύμφωνα με τη φορολογική δικονομία είναι η ανακοπή, η έφεση, η αναθεώρηση και η αναίρεση.

Η ανακοπή και η έφεση αποτελούν τα τακτικά ένδικα μέσα και επιτρέπονται για κάθε απόφαση και για κάθε λόγο, ενώ η αναθεώρηση και η αναίρεση τα έκτακτα που επιτρέπονται μόνο για συγκεκριμένες αποφάσεις και για συγκεκριμένους λόγους.

Τα ένδικα μέσα ασκούνται με δικόγραφο, που κατατίθεται στη γραμματεία του δικαστηρίου, που εξέδωσε την απόφαση.

- <u>Τα τακτικά ένδικα μέσα</u>

Α. ανακοπή

Ανακοπή είναι το ένδικο μέσο που ασκείται από τον διάδικο, ο οποίος δικάστηκε ερήμην (χωρίς να ακουστεί), διότι δεν κλητεύτηκε καθόλου ή εμπρόθεσμα ή κατά προσήκοντα τρόπο ή λόγω ανωτέρας βίας δεν παρέστη. Με την ανακοπή ο διάδικος ζητάει την εκ νέου εξέταση της υπόθεσης με απόρριψη της αρχικής απόφασης και σύνθεση νέου δικαστηρίου στο οποίο θα εισακουστεί και ο ίδιος. Ανακοπή μπορεί να γίνει μόνο μία φορά και γίνεται εντός 15 ημερών από τη κοινοποίηση της απόφασης του δικαστηρίου.

Β. έφεση

Έφεση είναι το τακτικό ένδικο μέσο, με το οποίο προσβάλλεται η απόφαση, που εκδόθηκε από το πρωτοβάθμιο διοικητικό δικαστήριο, ενώπιον ανώτερου διοικητικού δικαστηρίου και με το οποίο ζητείται η εξαφάνιση ή η μεταρρύθμιση της υπέρ αυτού, που την ασκεί. Σε έφεση υπόκεινται οι αποφάσεις των μονομελών ή τριμελών πρωτοδικείων και όταν η διαφορά αφορά συγκεκριμένο ποσό, το οποίο αναπροσαρμόζεται κατά τακτικές χρονικές περιόδους.

Προσβάλλονται όμως με έφεση ανεξαρτήτως ποσού:

1. οι οριστικές αποφάσεις των πρωτοβαθμίων διοικητικών δικαστηρίων για τους παρακάτω περιοριστικά αναφερόμενους λόγους:

α) για αναρμοδιότητα του δικαστηρίου που εξέδωσε την απόφαση καθ' ύλη και κατά τόπο. Π.χ. αν κάποια διαφορά, που υπάγεται στην καθ' ύλην αρμοδιότητα του τριμελούς πρωτοδικείου, εισαχθεί για εκδίκαση στο μονομελές πρωτοδικείο.

β)για κακή σύνθεση του δικαστηρίου, δηλαδή η συγκρότηση του δικαστηρίου δεν είναι σύμφωνη με τις νόμιμες κείμενες διατάξεις. Π.χ. συμμετέχει στο δικαστήριο της εφέσεως ο δικαστής, που εξέδωσε την προσβαλλόμενη απόφαση

2. οι οριστικές αποφάσεις των πρωτοβάθμιων δικαστηρίων επί αιτήσεων εξαιρέσεως δικαστού.

Σε περίπτωση άσκησης εφέσεως του δημοσίου προς το διάδικο τότε αρμόδιος για την εξέταση της προθεσμίας άσκησης είναι ο Οικονομικός Έφορος και ο εποπτεύον Οικονομικός Επιθεωρητής ενώ σε περίπτωση διαφωνίας το λόγο παίρνει ο Γενικός Επίτροπος Επικρατείας και τότε η προθεσμία άσκησης της έφεσης ορίζεται στους 2 μήνες μετά την έκδοση της απόφασης από το πρωτοβάθμιο δικαστήριο.

Σε όλες τις άλλες περιπτώσεις η προθεσμία είναι στις 30 ημέρες και αρχίζει από την επόμενη της έκδοσης της αρχικής απόφασης του δικαστηρίου. Παράταση, κατά 1 μήνα, της προθεσμίας υπάρχει μόνο σε περίπτωση που ο διάδικος μένει εκτός Ελλάδας. Αν η έφεση ασκηθεί εμπρόθεσμα τότε απορρίπτεται ως απαράδεκτη.

- Τα έκτακτα ένδικα μέσα

Α. αναθεώρηση

Αναθεώρηση είναι το έκτακτο ένδικο μέσο, με το οποίο προσβάλλεται ενώπιον του δικαστηρίου που εξέδωσε αυτήν, για ορισμένους λόγους η οριστική απόφαση και ζητείται η εξαφάνιση ή η μεταρρύθμιση αυτής και η εκ νέου συζήτηση της υποθέσεως.

Η αναθεώρηση επιτρέπεται μόνο για τους εξής λόγους:

1. αν η απόφαση που προσβάλλεται στηρίζεται σε ψευδή κατάθεση μάρτυρος, σε ψευδή έκθεση ή κατάθεση πραγματογνώμονος ή σε πλαστά έγγραφα και εφόσον όλα αυτά προκύπτουν από αμετάκλητη απόφαση ποινικού δικαστηρίου.
2. αν ο διάδικος που ζητεί την αναθεώρηση βρήκε ή έχει στην κατοχή του έγγραφα κρίσιμα, τα οποία αγνοούσε ότι υπήρχαν και μάλιστα προϋπάρχοντα της δίκης.

Β. αναίρεση

Είναι το ένδικο μέσο, με το οποίο προσβάλλεται ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας τελεσίδικη απόφαση διοικητικού δικαστηρίου και ζητείται η ακύρωση αυτής για παράβαση νόμου.

Λόγοι αναίρεσης είναι οι εξής:

1. καθ' ύλην αναρμοδιότητα του δικαστηρίου, που εξέδωσε την απόφαση, που προσβάλλεται με αναίρεση.
2. κακή σύνθεση του δικαστηρίου.
3. παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, π.χ. δεν ετηρήθη η δημοσιότητα των συνεδριάσεων ή η αιτιολογία των αποφάσεων.
4. εσφαλμένη ερμηνεία ή πλημμελής εφαρμογή του νόμου, που διέπει την επίδικη σχέση .

3.7. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Όπως έχει ήδη ειπωθεί όλο το φορολογικό σύστημα χρίζει εξυγίανσης σε διαρκή βάση και όχι με εφήμερες μόνο τροπολογίες και κανονισμούς. Η φοροδιαφυγή και η φοροαποφυγή έχουν πάρει πλέον μεγάλες διαστάσεις. Σε νομοθετικά πλαίσια αν και είναι αρκετά προσδιορισμένο το θέμα τόσο σε επίπεδο μελλοντικών προβλέψεων όσο και σε επίπεδο ποινών δεν φαίνεται να αποδίδει, αφού η αποφυγή της φορολογικής επιβάρυνσης εξαπλώνεται ραγδαία. Παράλληλα η συνείδηση των πολιτών δεν δείχνει δείγματα ανησυχίας πράγμα που είναι ανησυχητικό για τα αποτελέσματα που φέρνει

η δημοσιονομική πολιτική του κράτους, καθώς διακρίνεται η δυσαρέσκεια των πολιτών για το φορολογικό σύστημα και η έλλειψη του αισθήματος της ευθύνης απέναντι στο κοινωνικό σύνολο.

Η εκτεταμένη φοροδιαφυγή και η παραοικονομία παρά τις προσπάθειες που έχουν καταβληθεί τα τελευταία χρόνια αποτελεί τη μεγαλύτερη παθογένεια του φορολογικού μας συστήματος και η αντιμετώπιση του φαινομένου αυτού πρέπει να αποτελέσει το βασικότερο στοιχείο της προσπάθειας στο νέο φορολογικό σύστημα. Το κυριότερο βάρος της προσπάθειας πρέπει να επικεντρωθεί τόσο στην εφαρμογή συστημάτων πρόληψης και αυτοσυμμόρφωσης, όσο και στη δυνατότητα έγκαιρου εντοπισμού και εφαρμογής των ποινών.

Είναι γεγονός ότι, είτε μιας γενικότερης αμφισβήτησης είτε από παθογένειες του ίδιου του συστήματος έχει κλονισθεί η πεποίθηση μεγάλης μερίδας πολιτών τόσο για την αξιοπιστία του φορολογικού συστήματος όσο και για το πώς αξιοποιούνται τα χρήματα που εισπράττονται μέσω της φορολογίας, φαινόμενο το οποίο πολλές φορές δημιουργεί «άλλοθι» για την διάπραξη αδικημάτων φοροδιαφυγής.

Είναι κοινά παραδεκτό πως για την πάταξη τέτοιων φαινομένων είναι απαραίτητη:

- Η σύσταση μόνιμης εθνικής επιτροπής για τη μελέτη του φορολογικού συστήματος και την διαμόρφωση προτάσεων μετά από διάλογο με τους κοινωνικούς φορείς.
- Η θέσπιση ενιαίου κώδικα φορολογίας
- Η σταθερή φορολογική νομοθεσία με παράλληλη δέσμευση της πολιτείας, οι εκάστοτε υπουργικές αποφάσεις να μην έχουν αναδρομική ισχύ και να ορίζουν ένα εύλογο χρονικό διάστημα εφαρμογής αυτών για τις ανάγκες της προετοιμασίας τόσο του TAXIS όσο και των επιχειρήσεων που απασχολούνται με την πληροφορική, πλέον δε να μην εμπεριέχονται σκόρπια σε άσχετα με τη φορολογία νομοσχέδια.

Οι όποιες αναγκαίες αλλαγές για τη φορολογία να θεσμοθετούνται με την κατάθεση του προϋπολογισμού και να ισχύουν από το επόμενο έτος ούτως ώστε να μην υπάρχει το στοιχείο της αναδρομικότητας και του αιφνιδιασμού των πολιτών αλλά αντίθετα με ενημερωμένους πολίτες να υλοποιούνται οι προϋπολογισμοί.

Τέλος, είναι αναγκαία η ενημέρωση των φορολογουμένων μέσω των σύγχρονων μεθόδων επικοινωνίας και η παροχή πληροφοριών μέσα από δίκτυα επικοινωνίας της ταυτότητας κάθε φυσικού ή νομικού προσώπου ώστε να μη μηδενιστούν οι συναλλαγές μεταξύ «εικονικών», φυσικών ή νομικών προσώπων και σε Ευρωπαϊκό επίπεδο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ IV
ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΗ ΠΟΛΙΤΙΚΗ

Στις νέες συνθήκες που δημιουργούνται για την άσκηση της οικονομικής πολιτικής μετά την είσοδο στην ΟΝΕ, η δημοσιονομική πολιτική αποκτά κεντρική σημασία, αλλά και υπόκειται σε σημαντικούς περιορισμούς σε σημαντικούς περιορισμούς. Έτσι θα πρέπει κατ' αρχήν να προχωρήσει η δημοσιονομική προσαρμογή με έμφαση στον τομέα των δαπανών και να ληφθεί υπόψη ότι άσκηση επεκτατικής δημοσιονομικής πολιτικής, στην περίπτωση της Ελλάδας που βαρύνεται με ένα υπερβολικά υψηλό δημόσιο χρέος, είναι αδύνατη. Γι' αυτό και η δημοσιονομική πολιτική της Ελλάδας θα πρέπει να κατατείνει στην πραγματοποίηση υψηλότερου πρωτογενούς πλεονάσματος με αναδιάρθρωση και περιορισμό των πρωτογενών δαπανών, στην αναδιάρθρωση του δημοσίου τομέα με περιορισμό του μεγέθους και του κόστους λειτουργίας του, στη μείωση των φόρων που επιβαρύνουν την οικονομική δραστηριότητα, επιχειρήσεις και εργαζομένους για να ενισχυθεί η επιχειρηματικότητα, η παραγωγικότητα και η ανάπτυξη.

4.1 ΑΠΟΨΕΙΣ ΓΙΑ ΑΡΙΣΤΗ ΠΟΛΙΤΙΚΗ[24]

Η σκοπιμότητα της φορολόγησης του εισοδήματος αντί της κατανάλωσης έχει αποτελέσει αντικείμενο προβληματισμού τόσο σε θεωρητικό όσο και σε πρακτικό επίπεδο. Το κύριο επιχείρημα υπέρ της κατάργησης της φορολόγησης των κερδών κεφαλαίου σχετίζεται με την υποτιθέμενη αρνητική επίπτωση που έχει στο επίπεδο των αποταμιεύσεων και κατ' επέκταση στο ρυθμό της οικονομικής ανάπτυξης. Το βασικό επιχείρημα για τη διατήρηση του είναι ότι εξασφαλίζει το χαρακτήρα της προοδευτικότητας στο φορολογικό σύστημα διότι οι υψηλού εισοδήματος πολίτες έχουν σχετικά υψηλό ποσοστό του εισοδήματος τους προερχόμενο από κέρδη κεφαλαίου και ταυτόχρονα χαμηλή ποσοστιαία συμμετοχή της κατανάλωσης τους στο εισόδημα τους.

[24] Δ. Γεωργούτσος- Ν. Καραμούζης, Η φορολόγηση των κερδών κεφαλαίου στην Ελλάδα, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα 2000

Δεδομένης της ύπαρξης της φορολόγησης των κερδών κεφαλαίου το ερώτημα που ανακύπτει είναι αν θα πρέπει να υπάρχει ομοιόμορφη επιβάρυνση όλων των μορφών κεφαλαίου. Σύμφωνα με την οικονομική θεωρία, δεδομένης της ανάγκης είσπραξης φορολογικών εσόδων, η άριστη φορολογική πολιτική συνίσταται στην φορολόγηση των αγαθών εκείνων με χαμηλή ελαστικότητα ζήτησης όπως π.χ. τα τρόφιμα. Αυτό συμβαίνει διότι η επίπτωση στη διάρθρωση της ζήτησης θα είναι μικρή και ταυτόχρονα η δυνατότητα «μετακύλισης» του φόρου σε άλλα προϊόντα ελαχιστοποιείται. Σε περιπτώσεις όπου οι έμμεσοι φόροι είναι δύσκολο να επιβληθούν μπορεί να δικαιολογηθεί η ύπαρξη μη ομοιόμορφης φορολόγησης των κερδών κεφαλαίου όπου οι φόροι θα μετακυλιθούν στις τιμές των προϊόντων. Μία δεύτερη βάση αιτιολόγησης μη ομοιόμορφης φορολόγησης του κεφαλαίου σχετίζεται με την ύπαρξη εξωτερικών οικονομιών. Για παράδειγμα θα φορολογούνται με υψηλότερο συντελεστή κέρδη κεφαλαίου σε δραστηριότητες που συντελούν στην υπέρμετρη μόλυνση του περιβάλλοντος ή αντίστοιχα σε χαμηλότερους συντελεστές δραστηριότητες στην έρευνα και τεχνολογία που η οικονομία δεν αποτιμά σωστά τα οφέλη που δημιουργούν στην οικονομία. Σε αυτές τις περιπτώσεις πάντως δεν είναι ξεκάθαρο ότι δεν υπάρχουν άλλα μέσα, περισσότερο αποτελεσματικά από τη μη ομοιόμορφη φορολόγηση των κερδών κεφαλαίου, στη διάθεση του κράτους για τη διόρθωση των ατελειών της οικονομίας. Τέλος, ένα επιχείρημα που παρουσιάζεται αρκετά συχνά υποστηρίζει ότι χρειάζονται προνομιακή φορολογική μεταχείριση δραστηριότητες υψηλού κινδύνου σαν κίνητρο για την ανάληψη τους. Στην οικονομική θεωρία δεν είναι σαφές ότι μείωση του φορολογικού συντελεστή θα οδηγήσει σε αύξηση των επενδύσεων σε δραστηριότητες υψηλού κινδύνου. Ο λόγος είναι ότι η ύπαρξη φόρων επί των κερδών μειώνει όχι μόνο τα κέρδη αλλά και τη διακύμανση τους. Άρα είναι πιθανό η επιβολή φόρων να οδηγήσει σε αύξηση του αναλαμβανόμενου κινδύνου έτσι ώστε ο φορολογούμενος να αποκαταστήσει το προ-φόρων επίπεδο απόδοσης κινδύνου. Βέβαια, για την αποδοχή του επιχειρήματος ότι η φορολογία δεν επιδρά αναγκαστικά αρνητικά στις επενδύσεις, είναι κρίσιμης σημασίας η ύπαρξη, σε θεσμικό επίπεδο, της δυνατότητας πλήρους αναγνώρισης πραγματοποιούμενων ζημιών τόσο σε επίπεδο επιχείρησης όσο και φυσικών προσώπων.

Στην πράξη παρατηρείται η μη ομοιόμορφη φορολόγηση του κεφαλαίου, σε βαθμό που ποικίλει ανάλογα με τη χώρα εφαρμογής της. Αυτή η πρακτική μπορεί να είναι το αποτέλεσμα είτε συνειδητής πολιτικής εκ μέρους του κράτους ή να

επιβάλλεται από καθαρά διαχειριστικές δυσκολίες. Στην πρώτη περίπτωση εντάσσεται η πολιτική πρόκρισης επενδύσεων σε διάφορους κλάδους ή περιοχές μιας χώρας. Η πεποίθηση είναι ότι αυτή η πολιτική θα αυξήσει την ανταγωνιστικότητα της οικονομίας σε διεθνές επίπεδο ή ότι θα αυξήσει το ρυθμό ανάπτυξης συγκεκριμένων περιοχών. Στη δεύτερη περίπτωση συναντάμε τη μη φορολόγηση του τεκμαρτού εισοδήματος που δημιουργείται από την ιδιοκατοίκηση ή τη χρήση διαρκών προϊόντων και επίσης την ενδεχόμενη αναβολή της φορολόγησης του εισοδήματος από την υιοθέτηση της αρχής της πραγματοποίησης του εισοδήματος έναντι της πιο ορθής μεθόδου των «δεδουλευμένων». Επίσης, μπορούμε να αναφερθούμε στην ύπαρξη της ομοιόμορφης φορολογίας ανάλογα με τη νομική μορφή του υπόχρεου στην περίπτωση όπου δεν αναγνωρίζεται πλήρως σε επίπεδο φυσικού προσώπου ο φόρος που έχει ήδη καταβληθεί σε επίπεδο επιχείρησης. Οι στρεβλώσεις αυτές μπορούν να ευνοούν την ανάπτυξη συγκεκριμένης νομικής μορφής επιχειρήσεων σε βάρος άλλων π.χ. προσωπικές έναντι ανώνυμων εταιριών. Άλλες στρεβλώσεις αφορούν την προνομιακή μεταχείριση της χρηματοδότησης μέσω δανεισμού έναντι της αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου δεδομένης της δυνατότητας της επιχείρησης να εκπίπτει και το τμήμα εκείνο του επιτοκίου που οφείλεται στον πληθωρισμό ή την προνομιακή μεταχείριση της επέκτασης μέσω παρακράτησης έναντι της διανομής κερδών δεδομένης της ευνοϊκής μεταχείρισης σε πολλά φορολογικά συστήματα της υπεραξίας.

4.2 ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΕΣ ΕΞΕΛΙΞΕΙΣ

Η περιοριστική δημοσιονομική πολιτική, που εφαρμόζεται μετά το 1994, έχει ως αποτέλεσμα τη θεαματική βελτίωση της δημοσιονομικής θέσης της χώρας ακόμη και μετά την αναθεώρηση και συμπλήρωση των ορισμών και των κανόνων του Ευρωπαϊκού Συστήματος Εθνικών Λογαριασμών. Η ικανοποίηση του όρου του Συμφώνου Σταθερότητας και Ανάπτυξης (ΣΣΑ) για σχεδόν ισοσκελισμένη ή πλεονασματική δημοσιονομική θέση αποτελεί πλέον εφικτό μεσοπρόθεσμο στόχο της οικονομικής πολιτικής.

Το 2002 το έλλειμμα της γενικής κυβέρνησης, σε εθνικολογιστική βάση, μειώθηκε 1,2% του ΑΕΠ, από 1,4% του ΑΕΠ το 2001. η συγκράτηση του ελλείμματος κατά 0,2 της εκατοστιαίας μονάδας υπολείπεται του αρχικού στόχου για μείωση κατά 0,7 της εκατοστιαίας μονάδας, είναι όμως και μέσα στα όρια που θέτει

το ΣΣΑ αλλά και ένα ακόμη βήμα προς την ισοσκελισμένη δημοσιονομική θέση. Η μείωση του ελλείμματος προήλθε κυρίως από τη μείωση των δαπανών για τόκους κατά 0,8 της εκατοστιαίας μονάδας του ΑΕΠ, η οποία αντισταθμίστηκε όμως από τη μείωση κατά 0,6 της εκατοστιαίας μονάδας του ΑΕΠ του πρωτογενούς πλεονάσματος.

Χαρακτηριστικό είναι το γεγονός ότι το 2002 σε πολλές χώρες- μέλη της ευρωζώνης μεγάλες αποκλίσεις από τους στόχους για το δημοσιονομικό έλλειμμα που είχαν τεθεί στους εθνικούς προϋπολογισμούς (με κάποιες χώρες να υπερβαίνουν και την τιμή αναφοράς της Συνθήκης.)

Οι εξελίξεις σε επίπεδο γενικής κυβέρνησης αντανακλούν ουσιαστικά τις εξελίξεις στον κρατικό προϋπολογισμό, μετά από τις απαραίτητες προσαρμογές από τη δημοσιονομική βάση των στοιχείων του προϋπολογισμού στην εθνικολογιστική βάση των στοιχείων της γενικής κυβέρνησης.

a. Πορεία εκτέλεσης προϋπολογισμού

Σύμφωνα με τα διαθέσιμα στοιχεία, τα ακαθάριστα έσοδα του τακτικού προϋπολογισμού στο χρονικό διάστημα Ιανουαρίου- Απριλίου 2003 αυξήθηκαν με ρυθμό 1,3% έναντι του αντίστοιχου διαστήματος του 2002.

Η μεταβολή αυτή οφείλεται κυρίως στο γεγονός ότι στα έσοδα του Φεβρουαρίου του 2002 περιλαμβάνεται και ποσό 469 εκατ. ευρώ από τη διάθεση νομισμάτων ευρώ. Για την ορθή σύγκριση των μεγεθών, χωρίς τον συνυπολογισμό του ποσού αυτού στο τετράμηνο του 2002, ο ρυθμός αύξησης διαμορφώνεται στο 5,9% έναντι προβλεπόμενου ετήσιου στόχου 5,1%.

Ειδικότερα, τα ακαθάριστα έσοδα του τακτικού προϋπολογισμού, σύμφωνα με τα διαθέσιμα στοιχεία του τετράμηνου, διαμορφώθηκαν στα 11033 εκατ. ευρώ, παρουσιάζοντας αύξηση σε σχέση με το αντίστοιχο διάστημα του 2002 κατά 146 εκατ. ευρώ.

Α. Ο Φ.Π.Α. για το α’ τετράμηνο του 2003, ανήλθε στα 4137 εκατ. ευρώ έναντι 3555 εκατ. ευρώ του αντίστοιχου τετραμήνου του 2002, παρουσιάζοντας αύξηση 16,4%, υπερδιπλάσια του ετήσιου στόχου (6,4%).

Β. Τα λοιπά έσοδα του τακτικού προϋπολογισμού για το α’ τετράμηνο του 2003, ανήλθαν στα 6896 εκατ. ευρώ έναντι 6863 εκατ. ευρώ του αντίστοιχου τετραμήνου του 2002, παρουσιάζοντας αύξηση 0,5%.

Εκτέλεση κρατικού προϋπολογισμού Ιανουαρίου- Απριλίου 2002-2003.
(ποσά σε εκατ. ευρώ- προσωρινά στοιχεία)

	Οικονομικό έτος 2002		**Οικονομικό έτος 2003**			
Κατηγορία	**4μηνο**	**Εκτιμήσεις Προϋπ/μού**	**4μηνο**	**Εκτιμήσεις Προϋπ/μού**	**Μετα-βολή**	**Ετήσιος στόχος**
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5=3:1)	(6=4:2)
Τακτικός Προϋπολογισμός						
Έσοδα	10887	39061	11033	41050	1,3	5,1
Φ.Π.Α	3555	11988	4137	12755	16,4	6,4
Λοιπά	6863	27073	6896	28295	0,5	4,5
Επιστροφές φόρων	458	1967	651	2150	42,1	9,3
Καθαρά έσοδα	10429	37094	10382	38900	-0,5	4,9
Πρωτογενείς δαπάνες	8521	28298	10108	29985	18,6	6,0
Τόκοι	4433	9134	4203	9400	-5,2	2,9
Δανειακές ανάγκες	2525	338	3929	485		
Π.Δ.Ε.						
Έσοδα		2610		4100		57,1
Δαπάνες	1191	7120	2037	8918	71,0	25,3
Δανειακές ανάγκες	1191	4510	2037	4818		
Κρατικός Προϋπολογισμός						
Έσοδα	10429	39703	10382	43000	-0,5	8,3
Δαπάνες	14145	44552	16348	48303	15,6	8,4
Δανειακές Ανάγκες	3716	4848	5966	5303		

Οι δαπάνες του τακτικού προϋπολογισμού στο ίδιο διάστημα, παρουσίασαν αύξηση κατά 10,5%. Στο ρυθμό συνέβαλαν κυρίως οι πρωτογενείς δαπάνες. Οι πρωτογενείς δαπάνες του τακτικού προϋπολογισμού, κατά το α' τετράμηνο του 2003,

για το οποίο υπάρχουν διαθέσιμα στοιχεία, αυξήθηκαν κατά 18,6% έναντι ετήσιου στόχου 6,0%.

Επισημαίνεται όμως ότι αυτός ο ρυθμός αύξησης είναι χαμηλότερος του ρυθμού αύξησης του α' τριμήνου που ήταν 25,2%. Η σημαντική μείωση του ρυθμού μεταβολής των δαπανών σε ένα μόνο μήνα σηματοδοτεί την σταδιακή εξομάλυνση του ρυθμού αύξησης στους επόμενους μήνες.

Στον αυξημένο αυτό ρυθμό συνέβαλαν οι δαπάνες:

- Για αποδοχές προσωπικού, με ρυθμό αύξησης 10,5%, επειδή στο διάστημα αυτό περιλαμβάνονται και οι δαπάνες της οικογενειακής παροχής και στους δύο συζύγους και τα κονδύλια για μισθολογικές προαγωγές στα σώματα ασφαλείας και στις ένοπλες δυνάμεις.
- Για υγειονομική περίθαλψη, με ρυθμό αύξησης 48,9%, λόγω της επιχορήγησης στον ΟΠΑΔ και της επιτάχυνσης των εκταμιεύσεων στα ασφαλιστικά ταμεία αλλά και
- Οι αυξημένες προκαταβολές έναντι επιχορηγήσεων και επιδιδόμενων πόρων κυρίως στους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης.

Οι δαπάνες υγειονομικής περίθαλψης εμφανίζονται αυξημένες λόγω καταβολής ποσού ύψους 366 εκατ. ευρώ για επιχορήγηση στον ΟΠΑΔ (νέα διαδικασία πληρωμής των δαπανών υγειονομικής περίθαλψης), ενώ το αντίστοιχο ποσό το 2002 ανερχόταν στα 265 εκατ. ευρώ. Επιπλέον, εκταμιεύτηκαν, με τη μορφή προκαταβολών, ποσά συνολικού ύψους 650 εκατ. ευρώ για το ΙΚΑ, ΟΓΑ, ΤΕΒΕ και ΝΑΤ και 200 εκατ. ευρώ για αποδόσεις σε οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης ΤΕΒΕ κ.λ.π.

Ο ρυθμός αύξησης των πρωτογενών δαπανών αναμένεται τους επόμενους μήνες του τρέχοντος έτους να εξομαλυνθεί. Τέλος, ο ρυθμός αύξησης των δαπανών για τόκους είναι αρνητικός έναντι στόχου για αύξηση 2,9%. Η εξέλιξη αυτή θεωρείται ικανοποιητική καθώς αντισταθμίζει τις υπερβάσεις δαπανών σε άλλες κατηγορίες δαπανών, όπως οι δαπάνες για αποδοχές προσωπικού.

Σύμφωνα λοιπόν με τα διαθέσιμα προσωρινά στοιχεία του τετραμήνου του έτους, ο τακτικός προϋπολογισμός έχει έλλειμμα 3929 εκατ. ευρώ έναντι ετήσιου στόχου για πλεόνασμα 485 εκατ. ευρώ. Η υπέρβαση ορισμένων κατηγοριών δαπανών μπορεί να αντισταθμιστεί με τον περιορισμό και τον αυστηρό έλεγχο άλλων κατηγοριών δαπανών το επόμενο διάστημα στους επόμενους μήνες, ενώ αναμένεται και μεγαλύτερη απόδοση των εσόδων στο δεύτερο εξάμηνο του τρέχοντος έτους.

Σύμφωνα με τα στοιχεία του Οργανισμού Διαχείρισης Δημοσίου Χρέους, το ύψος του χρέους το πρώτο τρίμηνο του 2003, διαμορφώθηκε στα 173.186 εκατ. ευρώ.

Από τα στοιχεία του νέου δανεισμού 81,6% αφορούν ομόλογα σταθερού επιτοκίου, 10,2% έντοκα γραμμάτια και 8,2% τιμαριθμοποιημένους τίτλους. Η μέση σταθμική διάρκεια των τίτλων του δημοσίου για το 2003 διαμορφώθηκε στα 7,29 έτη. Οι εκδόσεις αυτές χρησιμοποιήθηκαν κυρίως για αναχρηματοδότηση υπάρχοντος χρέους.

Σύνθεση Χρέους Κεντρικής Κυβέρνησης

Κατά Κατηγορία	**31/12/2002***	**31/3/2003****
Α. Σταθερού επιτοκίου[1]	77,2%	79,4%
Κυμαινόμενου επιτοκίου	22,8%	20,6%
Β. Σε ευρώ	97,2%	97,4%
Νομίσματα εκτός ζώνης ευρώ	2,8%	2,6%

* Περιλαμβάνονται τα προμέτοχα, οι τιτλοποιήσεις και μετατρέψιμα ομόλογα

1 Περιλαμβάνονται τα έντοκα γραμμάτια του Ελληνικού Δημοσίου

** Εκτιμήσεις

Από το 2001 όλες οι νέες εκδόσεις κρατικών τίτλων γίνονται σε ευρώ, ενώ και το σύνολο των δραχμικών υποχρεώσεων του Ελληνικού Δημοσίου μετατράπηκε σε ευρώ. Παράλληλα, και οι υποχρεώσεις σε νομίσματα χωρών της ζώνης του ευρώ (γερμανικά μάρκα, γαλλικά φράγκα κ.λ.π.) μετατράπηκαν σε ευρώ. Έτσι, περιορίστηκε δραστικά το υπόλοιπο του χρέους που είναι εκφρασμένο σε ξένα νομίσματα (2,6% στις 31/3/2003).

Η εξέλιξη αυτή περιορίζει κατά πολύ το συναλλαγματικό κίνδυνο του χρέους, δηλαδή την αυτόματη ανατίμηση του υπολοίπου του εξωτερικού χρέους (εκφρασμένα σε ευρώ) λόγω διολίσθησης (ή υποτίμησης) του ευρώ. Παλιότερα οι συναλλαγματικές μεταβολές συνέβαλλαν σημαντικά στην αύξηση του χρέους (αποτιμημένου σε δραχμές) και διεύρυναν το μέγεθος της προσαρμογής ελλείμματος-χρέους.

Επίσης συνεχίζεται η πολιτική επιμήκυνσης της μέσης διάρκειας του χρέους, με την υποκατάσταση των εντόκων γραμματίων από μακροπρόθεσμα ομόλογα.

Στοιχεία Νέου Δανεισμού

(Ιαν. - Μαρ. 2003)

II. Κατανομή εκδοθέντων τίτλων του Δημοσίου	
- Έντοκα Γραμμάτια	10,2%
- Ομόλογα σταθερού επιτοκίου	81,6%
Κατανομή Ομολόγων σταθερού επιτοκίου, κατά διάρκεια	
- 3-ετή	17,6%
- 5-ετή	36,6%
- 10-ετή	36,6%
- 20-ετή	9,2%

Τέλος, όσον αφορά στη διαπραγματευσιμότητα του χρέους, εκτιμάται ότι στο τέλος Μαρτίου 2003 το 86,4% περίπου του χρέους αφορά διαπραγματεύσιμους τίτλους του Δημοσίου (ως επί το πλείστον μεσομακροπρόθεσμα ομόλογα), ενώ το υπόλοιπο, δάνεια που δεν είναι άμεσα διαπραγματεύσιμα στη δευτερογενή αγορά.

Οι βασικοί προσδιοριστικοί παράγοντες του χρέους είναι τα πρωτογενή πλεονάσματα, τα επιτόκια και ο ρυθμός αύξησης του ΑΕΠ. Οι επιδόσεις της ελληνικής οικονομίας σε αυτούς τους τομείς ήταν ιδιαίτερα ικανοποιητικές και τα αποτελέσματα για το λόγο χρέους/ ΑΕΠ θα ήταν πιο εντυπωσιακά αν είχαν περιοριστεί οι «λοιποί παράγοντες» (καταπτώσεις εγγυήσεων, αναλήψεις χρέους φορέων εκτός γενικής κυβέρνησης, κεφαλαιακές μεταβιβάσεις κ.λ.π.)

Το ύψος του δημοσίου χρέους ως ποσοστό του ΑΕΠ παραμένει υψηλό. Η διαχείριση όμως του χρέους τα τελευταία έτη απέφερε εντυπωσιακά αποτελέσματα, τα οποία μακροπρόθεσμα θα βοηθήσουν στη σημαντική μείωση του. Κατόπιν των συμφωνιών μετατροπής των ξένων νομισμάτων σε ευρώ κατά την τελευταία τριετία, ο κύριος όγκος του κυβερνητικού χρέους είναι πλέον σε ευρώ επίσης επετεύχθει και ο στόχος της μείωσης των δαπανών για τόκους, μέσω της μείωσης του περιθωρίου δανεισμού του ελληνικού δημοσίου, της μείωσης του πραγματικού ύψους των επιτοκίων και με πράξεις διαχείρισης. Μέχρι πριν λίγα χρόνια το μεγαλύτερο πρόβλημα του χρέους ήταν η σπειροειδής αύξηση δαπανών για τόκους και αύξησης του χρέους (το λεγόμενο φαινόμενο της «χιονοστιβάδας»).

Το μεγαλύτερο πρόβλημα που αντιμετωπίζει η δημοσιονομική πολιτική στην παρούσα φάση είναι η αύξηση των πρωτογενών δαπανών. Με νομοσχέδιο καθιερώνονται κανόνες και όρια διαμόρφωσης των δαπανών του Γενικού Κρατικού Προϋπολογισμού και του ευρύτερου δημόσιου τομέα. Η εφαρμογή των κανόνων αυτών θα επιτρέψει τον έλεγχο και τον περιορισμό των δαπανών καθώς και την σύνδεση τους με τους επιδιωκόμενους ετήσιους στόχους της Δημοσιονομικής Πολιτικής, όπως αυτοί καθορίζονται από το πρόγραμμα σταθερότητας και ανάπτυξης.

Με αυτό το θεσμικό πλαίσιο εξασφαλίζεται:

- Ο έλεγχος των τρεχουσών δαπανών στα όρια που καθορίζονται από τις αντίστοιχες εισπράξεις τρεχουσών εσόδων,
- Ο δανεισμός του δημοσίου μόνο για επενδυτικές δαπάνες,
- Η σταδιακή εξάλειψη ελλειμματικών δημοσίων επιχειρήσεων και
- Ο εκμηδενισμός της αύξησης του δημοσίου χρέους από λοιπούς εκτός κρατικού προϋπολογισμού παράγοντες όπως οι καταπτώσεις εγγυήσεων.

4.3 ΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΧΡΕΟΣ, Η ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΤΟΥ ΚΑΙ Η ΔΙΑΡΘΡΩΤΙΚΗ ΦΥΣΗ ΤΟΥ ΚΡΑΤΙΚΟΥ ΕΛΛΕΙΜΜΑΤΟΣ

Μετά το 1989 το πρόβλημα του δημοσίου χρέους και της εξυπηρέτησης του επανέρχεται διαρκώς στην επικαιρότητα. Οι εκλογικές αναμετρήσεις αλλά και οι κατά καιρούς επισημάνσεις της ευρωπαϊκής επιτροπής αποτελούν κάθε φορά μια καλή ευκαιρία να επαναφέρουμε το πρόβλημα στις σωστές του διαστάσεις. Αντιπροσωπευτική είναι η δήλωση που είπε γίνει στη βουλή πριν τις εκλογές του 1993 «είτε εμείς θα εξαφανίσουμε το δημόσιο χρέος είτε αυτό τη χώρα». Δεκατρία χρόνια έχουν περάσει από τότε και το σίγουρο είναι ότι το δημόσιο χρέος όχι μόνο δεν έχει εξαφανιστεί αλλά κάθε χρόνο αυξάνεται σε απόλυτο μέγεθος με ευνοϊκές συγκυρίες οι οποίες απορρέουν από την ένταξη της Ελλάδας στην ΟΝΕ απέτρεψαν την εμφάνιση δυσάρεστων καταστάσεων τύπου Αργεντινής. Πιο συγκεκριμένα, η υιοθέτηση του περιόρισε δραστικά το κόστος εξυπηρέτησης του χρέους λόγω ων χαμηλών επιτοκίων ενώ παράλληλα μηδένισε το συναλλαγματικό κίνδυνο. Επιπρόσθετα, οι κοινοτικές εισφορές και τα κοινοτικά πλαίσια στήριξης ενίσχυσαν το ΑΕΠ της χώρας με αποτέλεσμα παρά την αύξηση του χρέους σε απόλυτα μεγέθη, ως ποσοστό του ΑΕΠ να βαίνει μειούμενο. Έτσι ενώ το 2001 το χρέος της Γενικής Κυβέρνησης ήταν 140 εκατ. ευρώ ή 106,9% του ΑΕΠ, το 2003 έκλεισε στα 155 εκατ. ευρώ ή 101,7% του ΑΕΠ και το 2004 161,5 εκατ. ευρώ ή 98,5% του ΑΕΠ.

Στο σημείο αυτό πρέπει να σημειωθεί ότι υπάρχει μια δυσκολία στον ακριβή προσδιορισμό του δημόσιου χρέους. Οι δαιδαλώδεις πράξεις διαχείρισης του χρέους, η αγωνιώδης προσπάθεια απόκρυψης των πραγματικών μεγεθών και τα αποτελέσματα της δημιουργικής λογιστικής συντηρούν μια νεφελώδη κατάσταση. Διεκδικούμε έτσι μια ακόμη πρωτοκαθεδρία μεταξύ χωρών- μελών της Ε.Ε. να μην μπορούμε να αποτιμήσουμε το ύψος και την χρονική διάρθρωση του χρέους της χώρας. Πρέπει να αναφερθεί ότι τα παραπάνω είχαν και σαν αποτέλεσμα να ακυρώσουν την δυνατότητα από τις αρμόδιες δημοσιονομικές αρχές οι οποίες είναι επιφορτισμένες με τη διαχείριση του χρέους και από τον Οργανισμό Διαχείρισης Δημοσίου Χρέους, να υιοθετήσουν και καινοτομικές ιδέες και δοκιμασμένες πρακτικές. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί η παροχή των εγγυήσεων του δημοσίου στον ευρύτερο δημόσιο τομέα. Σήμερα δεκάδες δημόσιες επιχειρήσεις δανείζονται με την εγγύηση του δημοσίου χωρίς ουσιαστικό προγραμματισμό, χωρίς τεχνογνωσία και το κυριότερο χωρίς την ουσιαστική δυνατότητα διαπραγμάτευσης με τις τράπεζες του εσωτερικού ή του εξωτερικού. Τις περισσότερες φορές δε, πληρώνοντας μισή ποσοστιαία μονάδα ακριβότερα από τα επίπεδα που δανείζεται το ελληνικό δημόσιο αφού οι εκδόσεις αυτές είναι μικρές και αποσπασματικές και δεν προσφέρεται η δυνατότητα δευτερογενούς διαπραγμάτευσης. Σε αντίθεση με το τι γίνεται στην ελληνική οικονομία, τα περισσότερα ευρωπαϊκά κράτη έχουν είτε ειδικούς οργανισμούς όπου δανείζονται από τις δημόσιες επιχειρήσεις και τους άλλους φορείς του ευρύτερου δημόσιου τομέα, είτε το κράτος λειτουργώντας ως πράκτορας δανείζεται από αυτές. Και στις δύο περιπτώσεις ο δανεισμός γίνεται σε προσεκτικά επιλεγμένες ημερομηνίες και περιόδους, σε μεγάλα ποσά έτσι ώστε να υπάρχει η δυνατότητα δημιουργίας δευτερογενούς αγοράς των τίτλων αυτών άρα και δυνατότητας διαπραγμάτευσης του κόστους με τις τράπεζες. Το κόστος λοιπόν μειώνεται σημαντικά πλησιάζοντας το κόστος που δανείζεται το επίσημο κράτος.

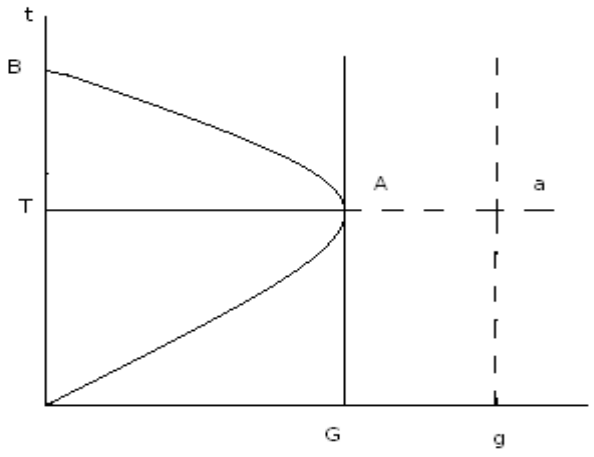
Στη συνέχεια τα χρήματα εκταμιεύονται από τις δημόσιες επιχειρήσεις σύμφωνα με το πρόγραμμα και τον προϋπολογισμό που έχει υποβάλλει η κάθε επιχείρηση από την αρχή του έτους. Έτσι το κόστος πέφτει σημαντικά αλλά και οι υπερβάσεις από την πλευρά των επιχειρήσεων μηδενίζονται αφού οι προϋπολογισμοί που έχουν υποβληθεί από την πλευρά των δημοσίων επιχειρήσεων αναγκαστικά τηρούνται.

Ο προβληματισμός που έχει αναπτυχθεί για το δημοσιονομικό έλλειμμα καταλείπει συχνά την εντύπωση ότι τούτο έχει πηγή τη φοροδιαφυγή και την

φοροαπαλλαγή. Η άποψη αυτή που είναι ιδεολογικά φορτισμένη, θεωρεί αν όχι αποκλειστική πάντως κύρια πηγή της παθογένειας παθογένειας των δημοσιονομικών πραγμάτων της χώρας το κακό φορολογικό σύστημα και την αναποτελεσματικότητα του φοροελεγκτικού μηχανισμού. Ακόμη, και σχετική έκθεση παγιδεύτηκε στη μη ρεαλιστική αυτή επιχειρηματολογία και δίνει την εντύπωση ότι η πλευρά των εσόδων του κρατικού προϋπολογισμού είναι το κύριο αίτιο της δημοσιονομικής ελλειμματικότητας φαίνεται δε ότι η σοσιαλιστική αυτή αντίληψη είναι τόσο βαθιά ριζωμένη στη θέση της επιτροπής ώστε ώστε να προτείνει με σοβαρότητα την άμεση φορολόγηση των τόκων σε μία περίοδο φυγής από τη δραχμή και με το κύρος του κράτους κλονισμένο.

Σε μελέτη έχει δειχθεί ότι το δημοσιονομικό έλλειμμα, είναι κατά κύριο λόγο διαρθρωτικό δηλ. ακόμη και αν εξαντληθούν τα όρια φορολογικής αντοχής της οικονομίας, με άλλα λόγια ακόμη και αν επιτύχουμε τα μέγιστα φορολογικά έσοδα που είναι εφικτά υπό κατάλληλο φορολογικό σύστημα, ο κύριος όγκος του ελλείμματος θα παραμείνει αμετακίνητος. Στο διάγραμμα που ακολουθεί απεικονίζεται η καμπύλη LAFFER, και συνδέει το ύψος του μέσου φορολογικού συντελεστή της οικονομίας με το μέγεθος του φορολογικού εσόδου που αντιστοιχεί σ' αυτόν,

Καμπύλη LAFFER



μετά πλήρη προσαρμογή του ιδιωτικού τομέα σε κάθε δεδομένο μέσο φορολογικό συντελεστή. Στον κατακόρυφο άξονα του διαγράμματος μετρείται ο μέσος φορολογικός συντελεστής για την οικονομία και στον οριζόντιο άξονα τα

πραγματοποιούμενα φορολογικά έσοδα. Το σημείο Α αντιστοιχεί στο φορολογικό συντελεστή t ο οποίος εξασφαλίζει τα μέγιστα εφικτά φορολογικά έσοδα.

Αύξηση του φορολογικού συντελεστή πέραν του επιπέδου αυτού θα προκαλέσει μείωση της οικονομικής δραστηριότητας, αρκετή για να εξουδετερώσει τη θετική επίδραση του φορολογικού συντελεστή στα φορολογικά έσοδα και θα οδηγήσει τελικώς σε μείωση του απόλυτου ύψους των φορολογικών εσόδων. Αν οι δαπάνες του προϋπολογισμού είναι μεγαλύτερες από το μέγιστο επιτεύξιμο και διατηρήσιμο επίπεδο φορολογικών εσόδων tA, το προκύπτον έλλειμμα ονομάζεται διαρθρωτικό. Το έλλειμμα αυτό Αα δεν είναι δυνατόν να εξαλειφθεί με φορολογία. Από την τρέχουσα ελληνική δημοσιονομική πραγματικότητα και τις εμπειρικές ενδείξεις από τη σχέση μεταξύ ρυθμού αναπτύξεως της οικονομίας και σχετικού μεγέθους του δημόσιου τομές προκύπτει αβίαστα το συμπέρασμα ότι το κρατικό έλλειμμα είναι διαρθρωτικό και αντανακλά διαρθρωτικά ελλείμματα που ενυπάρχουν στον λοιπό δημόσιο τομέα, με προεξάρχοντα τον τομέα της κοινωνικής ασφαλίσεως.

4.4 ΜΕΣΑ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ

Τα μέσα της δημοσιονομικής πολιτικής κατατάσσονται συνήθως σε τρεις κατηγορίες: τις δημόσιες δαπάνες, G, τους φόρους, T, και το δημόσιο δανεισμό, D. Οι κατηγορίες αυτές εξετάζονται συνοπτικά παρακάτω.

Δημόσιες δαπάνες

Αν και οι αναγραφόμενες υποκατηγορίες δημόσιων δαπανών στον υπόψη πίνακα είναι ευεξήγητες, οι ακόλουθες διευκρινήσεις είναι χρήσιμες. Οι δημόσιες δαπάνες υποδιαιρούνται σε δαπάνες για αγαθά και υπηρεσίες και μεταβιβαστικές πληρωμές προς τους ιδιώτες. Οι πρώτες υποδιαιρούνται με τη σειρά τους σε δαπάνες δημόσιας κατανάλωσης, ήτοι αμοιβές δημοσίων υπαλλήλων, ενοίκια, έξοδα για αγορά διαρκών ή μη καταναλωτικών αγαθών, π.χ. μικροϋπολογιστές, έπιπλα, γραφική ύλη κ.ά. και έξοδα δημόσιας επένδυσης, ήτοι δαπάνες σχηματισμού βασικής υποδομής, π.χ. για κατασκευή οδικού και σιδηροδρομικού δικτύου, λιμάνια, αεροδρόμια, κ.λ.π. και σχηματισμού αποθεμάτων διαφόρων αγαθών.

Οι δαπάνες για μεταβιβαστικές πληρωμές είναι μονομερείς μεταβιβάσεις εισοδήματος και κεφαλαίου προς τον ιδιωτικό τομέα της οικονομίας. Οι μεταβιβάσεις εισοδήματος έχουν τη μορφή συντάξεων, επιδόματα προς τα νοικοκυριά για να

διευκολυνθούν στην αγορά κατοικίας και προς τις επιχειρήσεις για να διευκολυνθούν στη χρηματοδότηση νέων επενδύσεων παγίου κεφαλαίου, π.χ. κτίρια, μηχανήματα κ.α. Η μεταφορά κεφαλαίου προς τους ιδιώτες, για τους ανωτέρω σκοπούς πραγματοποιείται, με την παροχή δανείων.

Φόροι

Σύμφωνα με τον τρόπο συλλογής τους από τις οικονομικές αρχές, οι φόροι διακρίνονται σε άμεσους και έμμεσους. Στους άμεσους φόρους περιλαμβάνονται οι φόροι εισοδήματος, οι φόροι περιουσίας και οι εργοδοτικές εισφορές στις κοινωνικές ασφαλίσεις. Ειδικότερα, οι φόροι εισοδήματος υποδιαιρούνται σε φόρους εισοδήματος φυσικών προσώπων και νομικών προσώπων. Οι φόροι περιουσίας διακρίνονται σε φόρους κατοχής περιουσίας και φόρους μεταβίβασης περιουσίας. Οι πρώτοι επιβάλλονται στη συνολική καθαρή περιουσιακή θέση των φορολογουμένων και οι δεύτεροι στην αξία του μεταβιβαζόμενου τμήματος, π.χ. οι φόροι κληρονομιών, δωρεών, προικών, μεταβίβασης ακινήτων, λεωφορείων κ.λ.π.

Οι έμμεσοι φόροι δαπάνης επιβάλλονται στη συνολική εγχώρια κατανάλωση των διαφόρων αγαθών και υπηρεσιών και στις εισαγωγές. Οι εσωτερικοί φόροι δαπάνης διακρίνονται σε γενικούς και ειδικούς, ανάλογα με το αν καλύπτουν με τον ίδιο συντελεστή ένα μεγάλο αριθμό προϊόντων ή αναφέρονται σε μεμονωμένα προϊόντα. Οι γενικοί φόροι δαπάνης μπορεί να επιβάλλονται είτε στη συνολική αξία πώλησης των αγαθών, που αντιστοιχεί σε ένα ή περισσότερα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας, ή στην προστιθέμενη αξία τους. Οι πρώτοι είναι γνωστοί ως φόροι κύκλου εργασιών. Σ' αυτούς περιλαμβάνονται τα τέλη χαρτοσήμου, ο φόρος κύκλου εργασιών, φόροι πολυτελείας κ.λ.π. Οι δεύτεροι είναι γνωστοί ως φόροι προστιθέμενης αξίας. Οι ειδικοί φόροι δαπάνης επιβάλλονται στη συνολική τιμή πώλησης συγκεκριμένων προϊόντων, π.χ. στον καπνό, στα οινοπνευματώδη ποτά, στη βύνη, στη βενζίνη, στα επιβατικά αυτοκίνητα κ.λ.π.

Οι δασμοί επιβάλλονται στις τιμές cif των εισαγόμενων αγαθών. Επιβάλλονται για ταμιευτικούς και προστατευτικούς λόγους. Στη δεύτερη περίπτωση επιβάλλονται για να αποθαρρύνουν τις εισαγωγές και να προστατεύσουν την εγχώρια παραγωγή. Από τον ανταγωνισμό των ξένων προϊόντων. Με την προστασία δίδεται πίστωση χρόνου για την ανάπτυξη νέων και δυναμικών επιχειρήσεων.

Δημόσιος δανεισμός

Το πρωτογενές έλλειμμα μπορεί να καλυφθεί με τέσσερις τρόπους. Σε αυτούς δεν περιλαμβάνεται η επιβολή νέων φόρων. Σε κάθε ένα από τους τρόπους αυτούς, τα καθαρά χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία του ιδιωτικού τομέα αυξάνονται κατά το ποσό του ελλείμματος. Στην πρώτη περίπτωση, οι ασκούντες οικονομική πολιτική προβαίνουν σε εξυπηρέτηση του ελλείμματος μειώνοντας ανάλογα τις καταθέσεις όψεως, όπου διατηρούν σε αντίστοιχους λογαριασμούς σε εμπορικές τράπεζες. Με τον τρόπο αυτό αυξάνονται τα καθαρά χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία των ιδιωτών με παράλληλη μείωση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων του δημοσίου. Το συνολικό απόθεμα χρήματος δεν μεταβάλλεται και η καμπύλη LM εξακολουθεί να παραμένει στην αρχική της θέση. Όμως η καμπύλη IS μετακινείται προς τα δεξιά με αποτέλεσμα να αυξηθεί το πραγματικό εισόδημα και να εκδηλωθεί υπερβάλλουσα ζήτηση χρήματος. Ως εκ τούτου το επιτόκιο αυξάνεται κατά μήκος της καμπύλης LM.

Στη δεύτερη περίπτωση, το Υπουργείο Οικονομικών πωλεί κρατικές ομολογίες στο μη τραπεζικό κοινό. Το χρηματικό αντίτιμο της πώλησης αυτής αλλάζει χέρια από τους ιδιώτες προς το δημόσιο. Και πάλι συνολική ποσότητα του χρήματος άρα και η καμπύλη LM παραμένουν αμετάβλητες. Όμως, η τιμή των ομολογιών μειώνεται και το επιτόκιο στην αγορά των ομολογιών ανέρχεται. Όταν αργότερα το κράτος δαπανήσει το ανωτέρω εισπραχθέν ποσό αποκαθίσταται η ποσοστιαία αναλογική σχέση ανάμεσα στην ποσότητα του τμήματος που διακρατείται από το κράτος. Τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία των ιδιωτών αυξάνονται κατά την αξία των πωληθεισών κρατικών ομολογιών. Η καμπύλη IS μετακινείται προς τα δεξιά. Τα αναμενόμενα αποτελέσματα είναι: αύξηση του εισοδήματος, υπερβάλλουσα ζήτηση χρήματος και άνοδος του επιτοκίου κατά μήκος της καμπύλης LM.

Στην Τρίτη περίπτωση, το κράτος πωλεί κρατικές ομολογίες από εμπορικές τράπεζες. Τα αποτελέσματα είναι όπως και στη δεύτερη περίπτωση με μοναδική διαφορά τη μεταβολή στη σύνθεση του χαρτοφυλακίου των εμπορικών τραπεζών. Στα χαρτοφυλάκια των εμπορικών τραπεζών η ποσοστιαία συμμετοχή των κρατικών ομολογιών ανέρχεται με αντίστοιχη μείωση των χορηγήσεων δανείων προς τους ιδιώτες.

Συνοπτικά, τα κοινά χαρακτηριστικά των παραπάνω περιπτώσεων είναι: η ποσότητα του χρήματος δεν μεταβάλλεται, η LM παραμένει αμετακίνητη στην αρχική θέση της και η IS μετακινείται προς τα δεξιά. Τελικά, το πραγματικό

εισόδημα ανέρχεται και το επιτόκιο αυξάνεται κατά μήκος της LM όμως, οι ιδιωτικές επενδύσεις εκτοπίζονται. Ο δημόσιος δανεισμός πραγματοποιείται με τη μορφή μακροπρόθεσμων ομολογιακών δανείων. Τα δάνεια αυτά μπορούν να συναφθούν τόσο στο εσωτερικό όσο και στο εξωτερικό.

Στην τέταρτη περίπτωση το κράτος πωλεί τις ομολογίες του στην κεντρική τράπεζα, με παράλληλη πίστωση του λογαριασμού του των καταθέσεων όψεως, που διατηρεί σ' αυτήν κατά το ποσό του δανείου. Όταν αργότερα το κράτος δαπανήσει το ποσό αυτό αυξάνεται και η ποσότητα ρευστών διαθεσίμων στα χέρια των ιδιωτών και, επομένως, και οι καταθέσεις όψεως των τελευταίων στις εμπορικές τράπεζες. Η συνολική ποσότητα χρήματος αυξάνεται σύμφωνα με τον τρέχοντα νομισματικό πολλαπλασιαστή και, επομένως, η καμπύλη LM μετακινείται προς τα δεξιά, το επιτόκιο μειώνεται και οι ιδιωτικές επενδύσεις ενθαρρύνονται. Ο τρόπος αυτός δανειοδότησης του δημοσίου διαφέρει από τους προηγούμενους διότι δεν δημιουργείται η υποχρέωση επιστροφής του ποσού του δανείου προς την ΚΤ, έστω και άτοκα. Με άλλα λόγια, το ποσό του δανείου χρηματοποιείται ή απλούστερα, οι ασκούντες οικονομική πολιτική προβαίνουν στην έκδοση νέου χαρτονομίσματος. Σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης η πολιτική αυτή ασκείται από την Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα, ενώ σε επίπεδο εθνικής οικονομίας για τα κράτη μέλη είναι ανενεργός.

4.5 ΤΟ ΝΕΟ ΔΙΑΡΘΡΩΤΙΚΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΠΡΟΒΛΗΜΑ

Η εμμονή των πληθωριστικών πιέσεων και των πολύ χαμηλών ρυθμών οικονομικής αναπτύξεως στη χώρα μας, έχει επαρκώς μακρά διάρκεια ώστε ακινδύνως να μπορεί να χαρακτηρισθεί ως το νέο διαρθρωτικό οικονομικό πρόβλημα της χώρας. Το πρόβλημα αυτό, του στασιμοπληθωρισμού, που τείνει να λησμονηθεί διεθνώς ακόμη και ως ακαδημαϊκή ενασχόληση ελλείψει εμπορικού αντιστοίχου, προσδίδει μη επίζηλη μοναδικότητα στη θέση της Ελλάδος στις Ευρωπαϊκές Κοινότητες και στις χώρες του ΟΟΣΑ γενικότερα.

Σκοπός της παρούσας εργασίας δεν είναι να διεισδύσει στα αίτια του φαινομένου. Ωστόσο σύντομη αναφορά σε αυτά είναι αναγκαία. Υποστηρίζεται από τα εμπειρικά δεδομένα πολλών χωρών, ότι δύο υπήρξαν οι κύριες πηγές των οικονομικών διαταραχών που ταλάνισαν τις οικονομίες των χωρών του ΟΟΣΑ και όχι μόνον αυτές, στο δεύτερο μισό της δεκαετίας του '80 και στις αρχές της δεκαετίας του '90: η αγορά εργασίας και ο δημόσιος τομέας. Η καθολική αύξηση των

πραγματικών μισθών πέραν των ορίων που προσδιορίζονται από την αύξηση της παραγωγικότητας και η διεύρυνση του δημόσιου τομέα, ως μεγέθους και ως λειτουργίας, προκάλεσαν αυξήσεις στο κόστος παραγωγής, πτώση του ρυθμού αυξήσεως της παραγωγικότητας των πόρων της οικονομίας και πληθωριστικές πιέσεις. Το πρόβλημα αντιμετωπίστηκε από τις περισσότερες χώρες με πολιτικές που απέβλεπαν στην τόνωση των επενδύσεων και ενίσχυση της παραγωγικότητας, εκσυγχρονισμό και απελευθέρωση των αγορών, καθώς και με πολιτικές που απέβλεπαν στη μείωση της παρουσίας του δημοσίου τομέα τόσον ως οικονομικού μεγέθους, όσο και ως παρεμβάσεων στην οικονομική ζωή. Η δημοσιονομική πειθαρχία και η μεταφορά δραστηριοτήτων από το δημόσιο στον ιδιωτικό τομέα ήταν στο επίκεντρο των πολιτικών εξόδου από την ύφεση και τον πληθωρισμό.

Η απότομη όξυνση του οικονομικού προβλήματος κυρίως το 1989 και το 1990 οφείλεται στην απότομη αναστροφή των τάσεων στη δημοσιονομική διαχείριση και στην ασύνετη αύξηση των πραγματικών μισθών ιδιωτικού και δημοσίου τομέα κατά τη διετία 1988 και 1989. Το πλεονέκτημα που είχε αποκτήσει η οικονομία εξαιτίας του σταθεροποιητικού προγράμματος του 1985 υπερεξουδετερώθηκε και επανήλθε στα υφεσιακά- πληθωριστικά κεκτημένα του 1985, αφού ο πληθωρισμός έφτασε κατά το 1990 το 20-25% έναντι 14-15% της τριετίας 1987-89. οι χρονικές υστερήσεις που χαρακτηρίζουν τις σχέσεις επενδυτικής δαπάνης και περιοριστικών παραγόντων δεν έχουν αφήσει να εκδηλωθούν οι αρνητικές αυτές εξελίξεις και στην επιχειρηματική επενδυτική συμπεριφορά. Η τελευταία, προσδιορίζεται σε αυξημένο βαθμό από μακροχρονιότερες προοπτικές, αισθάνθηκε λιγότερο τους αντίκτυπους της κακής δημοσιονομικής διαχείρισης της διετίας 1988-1989, λόγω επικαλύψεως με τις αισιόδοξες προοπτικές που διανοίχτηκαν για την ιδιωτική πρωτοβουλία από την εφαρμογή φιλελεύθερης οικονομικής πολιτικής.

4.6 ΕΝΝΟΙΑ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΗΣ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ

Με τον όρο δημοσιονομική ενοποίηση σε μια οικονομική ένωση, εννοούμε το βαθμό στον οποίο έχει πραγματοποιηθεί συγκέντρωση των δημοσιονομικών λειτουργιών σε επίπεδο οργάνων της ένωσης. Με άλλα λόγια η δημοσιονομική ενοποίηση, αφορά την έκταση στην οποία οι στόχοι και τα μέσα της δημοσιονομικής πολιτικής έχουν μεταβιβαστεί από τα εθνικά όργανα στα αρμόδια κοινοτικά όργανα.

Όπως είναι γνωστό από την επιστήμη της Δημόσιας Οικονομικής οι στόχοι της Δημοσιονομικής πολιτικής είναι τέσσερις: i) η πραγματοποίηση άριστης κατανομής των πόρων, ii) η δίκαιη κατανομή του εισοδήματος, iii) η σταθεροποίηση της οικονομίας σε επίπεδο πλήρους απασχόλησης και, iv) η προώθηση της οικονομικής μεγέθυνσης των αναπτυγμένων ή της οικονομικής ανάπτυξης των λιγότερο αναπτυγμένων χωρών. Τα δημοσιονομικά μέσα εξάλλου, είναι οι δημόσιες δαπάνες και τα έσοδα. Επομένως η δημοσιονομική ενοποίηση αναφέρεται στην έκταση, στην οποία γίνεται μεταβίβαση αρμοδιοτήτων από τα κράτη- μέλη στα κοινοτικά έργα να θέτουν τους στόχους της δημοσιονομικής πολιτικής και να διαχειρίζονται τα δημόσια έσοδα και τις δημόσιες δαπάνες, για την προώθηση των στόχων αυτών η φύση και η έκταση της δημοσιονομικής ενοποίησης σε μια οικονομική ένωση επομένως αντανακλάται στο ύψος και στη διάρθρωση του κοινοτικού προϋπολογισμού της ένωσης.

4.7 Η ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΗ ΠΟΛΙΤΙΚΗ ΣΤΗ ΖΩΝΗ ΤΟΥ ΕΥΡΩ

Με δεδομένο ότι η άσκηση της νομισματικής πολιτικής έχει ανατεθεί στην Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα ανέκυψε η ανάγκη για τον προσδιορισμό ενός κοινού πλαισίου για την άσκηση της δημοσιονομικής πολιτικής. Η διατήρηση ενός σταθερού και αξιόπιστου νομίσματος επέβαλε την ανάγκη να τεθεί ένα πλαίσιο μέσα στο οποίο θα ασκείται η δημοσιονομική πολιτική, η οποία παραμένει αποκεντρωμένη στα κράτη- μέλη. Το βασικό πλαίσιο για την άσκηση δημοσιονομικής πολιτικής προσδιορίζεται από τη Συνθήκη του Μάαστριχτ (ΣΜ) και το Σύμφωνο Σταθερότητας και Ανάπτυξης (ΣΣΑ). Η Συνθήκη και ιδιαίτερα το ΣΣΑ υπήρξαν το αποτέλεσμα μακρών και επίπονων διαπραγματεύσεων, με τελική επικράτηση των γερμανικών απόψεων, που θεωρούσαν ότι η σταθερότητα είχε μεγαλύτερη σημασία από την ευελιξία και την ανάπτυξη. Αυτό γίνεται φανερό και από το γεγονός ότι το αρχικό σχέδιο που προτάθηκε από τον τότε Υπουργό Οικονομικών της Γερμανίας Theo Waigel ήταν για ένα σύμφωνο σταθερότητας και για την πρόβλεψη για αυτόματη επιβολή κυρώσεων στις χώρες που θα παρέβαιναν τους κανόνες. Το στοιχείο της ανάπτυξης δεν απασχόλησε τους συντάκτες του ΣΣΑ και το θέμα της ανάπτυξης και

της απασχόλησης παρέμεινε μόνο ως διακήρυξη προθέσεων και γενικής επιδίωξης και αυτό πάντα με την προϋπόθεση της σταθερότητας.

Το δημοσιονομικό αυτό πλαίσιο έχει επικριθεί από πολλούς ως δύσκαμπτο, χωρίς ουσιαστικό οικονομικό υπόβαθρο και αυθαίρετο στους ποσοτικούς του στόχους περιορισμούς. Ίσως μια από τις πιο θεμελιώδεις επικρίσεις του δημοσιονομικού πλαισίου είναι ότι οδηγεί σε προκυκλικές πολιτικές και όχι αντικυκλικές όπως θα έπρεπε. Με το να θέτει στόχο το έλλειμμα οδηγεί τις κυβερνήσεις να αυξάνουν τις δαπάνες σε περιόδους υψηλών ρυθμών αύξησης του ΑΕΠ και να τις περιορίζουν σε περιόδους οικονομικής επιβράδυνσης. Αυτό είναι κάτι το οποίο έγινε ιδιαίτερα εμφανές και με τα πρόσφατα ελλείμματα της Γερμανίας και της Γαλλίας που σε περιόδους χαμηλής οικονομικής δραστηριότητας αν όχι στασιμότητας καλούνται να περιορίσουν τα ελλείμματα με περικοπές δαπανών ή αυξήσεις φόρων.

Τα υπέρ και τα κατά του σημερινού θεσμικού πλαισίου της Οικονομικής και Νομισματικής Ένωσης (ΟΝΕ) είναι ένα από τα πιο πολυσυζητημένα θέματα της τελευταίας δεκαετίας στο χώρο της οικονομικής πολιτικής. Η ΟΝΕ όμως είναι μια πραγματικότητα η οποία έχει επηρεάσει δραματικά πολλές πλευρές της οικονομικής ζωής στην Ευρώπη και επομένως η εξέταση των δημοσιονομικών επιπτώσεων δίνει μια μερική όψη των επιτευγμάτων του κοινού νομίσματος.

Το θέμα της συνθήκης και του συμφώνου έχει γίνει αντικείμενο όχι μόνο θεωρητικών οικονομικών συζητήσεων αλλά και έντονων πολιτικών αντιπαραθέσεων, οι οποίες αναζωπυρώθηκαν με τις τελευταίες αποφάσεις του συμβουλίου ECOFIN για τα υπερβολικά ελλείμματα της Γερμανίας και της Γαλλίας.

4.8 ΑΝΑΖΗΤΗΣΗ ΛΥΣΕΩΝ

Το σύγχρονο διαρθρωτικό πρόβλημα που αφορά τόσο το δημόσιο χρέος όσο και τις εξελίξεις των πρωτογενών δαπανών, των μη δανειακών εσόδων και του πρωτογενούς ελλείμματος του γενικού κρατικού προϋπολογισμού πλέον βρίσκεται σε σημείο που οι κλασσικοί τρόποι αντιμετώπισης του πολιτικά δεν αρκούν. Γίνεται, έτσι, απαραίτητη η ανάπτυξη νέων εναλλακτικών πολιτικών.

Σύμφωνα με τα στοιχεία της οικονομικής κατάστασης της χώρας κρίνεται αναγκαίο να μειωθεί το κρατικό έλλειμμα κατά 15 τουλάχιστον ποσοστιαίες μονάδες μέσα στα επόμενα πέντε χρόνια για να επιτευχθεί το πρωτογενές έλλειμμα να είναι ίσο με το μέσο όρο του ΑΕΠ, δηλαδή περίπου στα 3,2%. Αυτό σημαίνει ότι το μέσο

ετήσιο πρωτογενές πλεόνασμα απαιτείται να διαμορφωθεί στο 2,65% έναντι 3,2% όπως υπαγορεύεται από τη δημοσιονομική πραγματικότητα.

Είναι προφανές, ότι για να επιτευχθεί ουσιαστική βελτίωση της δημοσιονομικής κατάστασης και να αναστραφούν οι προσδοκίες, επιχειρηματικές και μη, απαιτείται αυξημένη προσπάθεια, η οποία όπως θα εκτεθεί κατωτέρω, εκτείνεται σε ευρύ φάσμα θεμάτων οικονομικής πολιτικής.

Στο σημείο αυτό πρέπει να τονισθεί ο σημαντικός ρόλος που μπορεί να παίξει η κατάλληλη πολιτική των επιτοκίων. Ανάλυση ευαισθησίας του δημοσίου χρέους ως προς το επιτόκιο δείχνει ότι μια ποσοστιαία μονάδα επιτοκίου ισοδυναμεί με 2-3 ποσοστιαίες μονάδες δημοσίου χρέους.

Επομένως, είναι απαραίτητη η επανεξέταση της πολιτικής επιτοκίων δανεισμού σε συνδυασμό με τη χρονική διάρκεια των δανείων. Η αγωνία, με την οποία αντιμετωπίζονται τα βραχυχρόνια προβλήματα χρηματοδοτήσεως των ελλειμμάτων του δημοσίου τομέα και την εξασφάλιση κεφαλαίων από τις τράπεζες επενδύσεων για τη χρηματοδότηση επενδύσεων, μειώνει σημαντικά τις πιθανότητες εξυγιάνσεως σε αρκετό χρόνο. Η πολιτική επιτοκίων που ασκείται αντιστρατεύεται προς την πολιτική σταθεροποιήσεως, διότι θεσμοθετεί τον πληθωρισμό, αφού εξασφαλίζει για τους δανειοδότες επιτόκιο μέχρι και 15 μονάδες.

Τα αποτελέσματα των εναλλακτικών σεναρίων αποκαλύπτουν ότι για να επιτευχθούν αξιόλογα αποτελέσματα και η οικονομία πράγματι να αλλάξει πορεία και προοπτική, είναι απαραίτητο:

- Να εφαρμοστεί αυστηρότατη πολιτική δαπανών, συγκεκριμένα πρέπει οι πρωτογενείς δαπάνες του κράτους να συγκρατηθούν σε ρυθμούς ίσους με το μισό της αύξησης του ΑΕΠ.
- Να επιδιωχθεί συγκράτηση των επιτοκίων στα χαμηλότερα εφικτά επίπεδα.

Είναι κρίμα που η αυταπάτη χρήματος, η οποία φαίνεται ότι χαρακτήριζε την οικονομική συμπεριφορά των αποταμιευτών για μακρύ χρονικό διάστημα, δεν αξιοποιήθηκε στην έκταση που η τρέχουσα συγκυρία επέτρεπε. Είναι, πράγματι εντυπωσιακό, ότι με το μέσο επιτόκιο δανεισμού 13% και ελαστικότητα δημοσίων δαπανών ίση με 0,5, το κρατικό χρέος είναι πιθανόν να περιοριστεί στο 55% του ΑΕΠ.

4.9 ΑΝΑΚΕΦΑΛΑΙΩΣΗ

Η δημοσιονομική πολιτική είναι το πεδίο όπου οι διαφορές είναι πιο έντονες. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι ο προϋπολογισμός είναι η πιο χαρακτηριστική εκδήλωση της εθνικής κυριαρχίας στο οικονομικό πεδίο. Ο προϋπολογισμός είναι πράγματι το κύριο μέσο προσανατολισμού της οικονομίας γενικά των μη ειδικών κυβερνητικών πολιτικών ειδικά, όπως η περιφερειακή, η κοινωνική, η βιομηχανική, κ.λ.π. Από την πλευρά των δαπανών, ο προϋπολογισμός επηρεάζει άμεσα τις δημόσιες επενδύσεις και έμμεσα, μέσω των διαφόρων κρατικών ενισχύσεων, τις ιδιωτικές επενδύσεις. Από την πλευρά των εσόδων, ο προϋπολογισμός ενεργεί επί της αποταμίευσης και της κυκλοφορίας του χρήματος. Η δημοσιονομική πολιτική ενός κράτους μπορεί να επιδιώκει συγκυριακούς στόχους ή στόχους διαρθρωτικής βελτίωσης της εθνικής οικονομίας μέσω των παραγωγικών επενδύσεων. Αλλά εάν γι' αυτούς τους λόγους, ο συντονισμός των δημοσιονομικών πολιτικών είναι πολύ δύσκολος, είναι συγχρόνως απαραίτητος για την οικονομική σύγκλιση, την οποία επιδιώκει η συνθήκη για την Ευρωπαϊκή Ένωση.

Η έξοδος από την κρίση- όχι μόνο τη δημοσιονομική, που μπορεί να φαίνεται δεσπόζουσα αλλά δεν είναι μόνη- δεν μπορεί να συντελεστή με οριακές επεμβάσεις στα κέντρα νοσηρότητας. Τα κέντρα νοσηρότητας είναι το μέγεθος του δημόσιου τομέα, η επιδείνωση του δημοσίου τομέα, η επιδείνωση της λειτουργικής διανομής του εισοδήματος και η τιμή του συναλλάγματος. Η μείωση του δημοσίου τομέα και η ενσωμάτωση αποπληθωριστικών στοιχείων σε κρίσιμες μεταβλητές όπως είναι οι χρηματικοί μισθοί και τα ονομαστικά επιτόκια, θα ενεργήσουν καταλυτικά στην καταπολέμηση του πληθωρισμού παράλληλα η διαμόρφωση τιμής εξωτερικού συναλλάγματος που αντανακλά τις μεταβολές του εγχώριου πληθωρισμού σε σχέση με τον πληθωρισμό των ανταγωνιστριών χωρών και η σχετική μείωση των πραγματικών μισθών θα τονώσει την επενδυτική και παραγωγική δραστηριότητα. Σταθεροποίηση και ανάκαμψη- ανάπτυξη θα αναπηδήσουν μέσα από τη διαδικασία εξυγιάνσεως της οικονομίας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ V
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ

Η Συνθήκη ΕΟΚ ήταν πολύ ολιγαρκής στο πεδίο της φορολογικής εναρμόνισης. Αυτό που επιζητούσε πρωταρχικά ήταν η εγκαθίδρυση και ο σεβασμός του κανόνα της φορολογικής ουδετερότητας στις ενδοκοινοτικές σχέσεις, δηλαδή η ίση φορολογική μεταχείριση της εσωτερικής παραγωγής και των εισαγωγών των προερχομένων από εταιρικές χώρες. Κατά τα άλλα, η συνθήκη αρκείτο στο να καλέσει την επιτροπή να εξετάσει κατά πιο τρόπο θα μπορούσαν να εναρμονιστούν οι φόροι επί του κύκλου εργασιών. Ως προς τους άμεσους φόρους η Συνθήκη δεν ζητούσε καμία εναρμόνιση ή άλλη κοινοτική ενέργεια.

Οι φορολογικοί στόχοι της Συνθήκης επιτεύχθηκαν σύντομα. Οι σωρευτικού φόροι επί του κύκλου εργασιών, οι οποίοι δεν εξασφάλιζαν τη φορολογική ουδετερότητα, αντικαταστάθηκαν από ένα σύγχρονο φόρο επί του κύκλου εργασιών, τον φόρο προστιθέμενης αξίας, και οι δομές αυτού του φόρου εναρμονίστηκαν σε όλα τα κράτη- μέλη, παλαιά και νέα. Η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας εξασφαλίστηκε έτσι, αλλά με τίμημα τη διατήρηση των φορολογικών συνόρων, τα οποία χρειάζονταν για την είσπραξη του ΦΠΑ και των ειδικών φόρων κατανάλωσης στις χώρες προορισμού των εμπορευμάτων.

Μέσα στην εσωτερική αγορά, πρέπει τα εμπορεύματα να κυκλοφορούν τελείως ελευθέρα και γι’ αυτό πρέπει να φορολογούνται στη χώρα καταγωγής ή προορισμού. Αυτό οδήγησε, στο τέλος της δεκαετίας του ’80, στην προσέγγιση των συντελεστών του ΦΠΑ και των ειδικών φόρων κατανάλωσης. Συγχρόνως, έπρεπε να αρχίσει η εναρμόνιση των άμεσων φόρων ιδίως αυτών επί των εταιρειών και της αποταμίευσης, έτσι ώστε η ανάπτυξη των εταιρειών και οι κινήσεις των κεφαλαίων να μην επηρεάζονται από τις φορολογικές συνθήκες. Η φορολογική εναρμόνιση θα πρέπει στο μέλλον να θεωρείται σαν ένα σαφές σύνολο και να προοδεύει με τον ρυθμό της οικονομικής ολοκλήρωσης. Η τελική προσέγγιση των φορολογικών καθεστώτων των κρατών- μελών δεν μπορεί να γίνει παρά μόνο σύγχρονα με την προσέγγιση των οικονομιών τους.

5.1 ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΜΟΡΦΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗΣ

Με τον όρο φορολογική εναρμόνιση σε μια οικονομική ένωση εννοούμε τη διευθέτηση των φορολογικών συστημάτων των κρατών- μελών κατά τρόπο που να μην παρεμποδίζεται, αλλά αντίθετα να προωθείται, η πραγματοποίηση των στόχων της ένωσης.

Από τον ορισμό αυτό φαίνεται ότι η φορολογική εναρμόνιση, που είναι απαραίτητη να γίνει σε μια οικονομική ένωση, διαφέρει ανάλογα με τους στόχους που επιδιώκει η ένωση αυτή και, επομένως, ανάλογα με το βαθμό ολοκλήρωσης που έχει πραγματοποιηθεί. Με άλλα λόγια, η φορολογική εναρμόνιση σε μια ζώνη ελεύθερων συναλλαγών μπορεί να διαφέρει από την αντίστοιχη εναρμόνιση που πρέπει να γίνει σε μια περισσότερο προχωρημένη μορφή οικονομικής ενοποίησης λ.χ. μια κοινή αγορά ή μια οικονομική και νομισματική ένωση.

Εξάλλου, ο όρος φορολογική εναρμόνιση περιλαμβάνει μια ευρεία κατηγορία παρεμβάσεων στα φορολογικά συστήματα των κρατών- μελών της ένωσης. Συνήθως διακρίνουμε τρεις κατηγορίες τέτοιων παρεμβάσεων: i) τη διευθέτηση της διάρθρωσης των φόρων, στην οποία αναφερόμαστε συνήθως ως την εναρμόνιση της φορολογικής βάσης, ii) τη διευθέτηση του φορολογικού συντελεστή, δηλαδή του ποσού του κατά μονάδα φόρου, στην οποία αναφερόμαστε ως την εναρμόνιση των συντελεστών φορολογίας, και iii) τη διευθέτηση του τρόπου επιβολής των έμμεσων φόρων στο ενδοκοινοτικό εμπόριο ή φόρων εισοδήματος σ' αυτούς που κατοικούν σε μια χώρα και αποκτούν εισοδήματα από μιαν άλλη χώρα, στην οποία αναφερόμαστε συνήθως ως την εναρμόνιση της αρχής επιβολής των φόρων.[25]

5.2 Η ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ ΣΤΑ ΠΛΑΙΣΙΑ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ

Έμμεσοι φόροι

Έμμεσοι φόροι είναι αυτοί οι οποίοι επιβαρύνουν τον κύκλο εργασιών, την παραγωγή ή την κατανάλωση αγαθών και υπηρεσιών, οι οποίοι θεωρούνται ένα στοιχείο του κόστους και της τιμής πώλησης αυτών των αγαθών και υπηρεσιών, οι οποίοι εισπράττονται άσχετα από την πραγματοποίηση κερδών ή ζημιών από τις

[25] Θ. Γεωργακόπουλος, Η Ευρωπαϊκή Ένωση, εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα 1995

επιχειρήσεις, αλλά οι οποίοι εκπίπτονται από τα κέρδη των επιχειρήσεων. Οι τελωνειακοί δασμοί είναι ένα είδος έμμεσων φόρων. Γι΄αυτό μετά από την κατάργηση τους μέσα στην κοινή αγορά, ο πειρασμός είναι μεγάλος στα κράτη- μέλη να αντικαταστήσουν τα τελωνειακά εμπόδια του εμπορίου με φορολογικά εμπόδια, δηλαδή με εσωτερικούς φόρους. Αυτός ο κίνδυνος είχε προβλεφθεί από τη Συνθήκη ΕΟΚ , η οποία στα άρθρα 95 με 98 περιλάμβανε διατάξεις προορισμένες να τον αποφύγουν και επιπλέον, στο άρθρο 99, καλούσε την Επιτροπή να εξετάσει κατά ποιο τρόπο θα μπορούσαν να εναρμονιστούν προς το συμφέρον της κοινής αγοράς οι φόροι επί του κύκλου εργασιών, οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης και οι άλλοι έμμεσοι φόροι συμπεριλαμβανομένων των μέτρων συμψηφισμού των εφαρμοζόμενων στις συναλλαγές μεταξύ των κρατών- μελών.

Πράγματι, η Επιτροπή βοηθούμενη από δύο επιτροπές εμπειρογνωμόνων, εξέτασε την εναρμόνιση των έμμεσων φόρων και ιδίως των σωρευτικών και επαναληπτικών φόρων επί του κύκλου εργασιών. Αυτοί οι φόροι, οι οποίοι εφαρμόζονταν σε πέντε από τα έξι αρχικά κράτη- μέλη, είχαν την ιδιότητα να επιβαρύνουν την τιμή κατανάλωσης ενός προϊόντος ανάλογα με τον αριθμό των συναλλαγών που είχαν χρειαστεί να γίνουν μέχρι να φτάσουν στον τελικό καταναλωτή. Αυτό το σύστημα επιβάρυνε περισσότερο την παραγωγή των μικρομεσαίων επιχειρήσεων και ευνοούσε τεχνητά τις κάθετα ολοκληρωμένες επιχειρήσεις, γιατί σε αυτές τα διάφορα στάδια παραγωγής και διανομής ενός προϊόντος δεν φορολογούνταν χωριστά. Οι κάθετα ολοκληρωμένες επιχειρήσεις είχαν έτσι ένα σοβαρό ανταγωνιστικό πλεονέκτημα και θα μπορούσαν να εκδιώξουν από την αγορά ή να απορροφήσουν μία τις μικρές ανταγωνίστριες επιχειρήσεις.

Αλλά, επίσης, ο καθορισμός μέσων συντελεστών, που ζητούσε η Συνθήκη για τους συμψηφισμούς στα σύνορα αυτών των φόρων, δεν απέκλειε τη δυσμενή μεταχείριση των εισαγωγών και την ευμενή μεταχείριση των εξαγωγών από τα κράτη- μέλη. Για τους λόγους αυτούς, η Επιτροπή πείστηκε, ήδη στις αρχές της δεκαετία του ΄60, ότι η μόνη ριζική λύση στα προβλήματα που έθεταν οι σωρευτικοί φόροι ήταν η υιοθέτηση απ’ όλα τα κράτη- μέλη ενός συστήματος φόρων επί του κύκλου εργασιών, το οποίο δεν θα νόθευε τους κανόνες του ανταγωνισμού τόσο στο εσωτερικό ενός κράτους όσο και στο εσωτερικό της κοινής αγοράς. Αυτό το σύστημα ήταν ο φόρος προστιθέμενης αξίας.

Άμεσοι φόροι

Άμεσοι φόροι είναι εκείνοι οι οποίοι επιβάλλονται στα έσοδα των επιχειρήσεων και των ιδιωτών, οι οποίοι δεν ενσωματώνονται στο κόστος παραγωγής ή την τιμή πώλησης των αγαθών και υπηρεσιών και ο συντελεστής των οποίων είναι συχνά προοδευτικός. Οι δύο πιο σημαντικές κατηγορίες άμεσων φόρων είναι οι φόροι επί του εισοδήματος και οι φόροι επί της περιουσίας. Το άρθρο 92 της Συνθήκης ΕΚ απαγορεύει όσον αφορά αυτούς τους φόρους τους συμψηφισμούς στα σύνορα, δηλαδή την εφαρμογή απαλλαγών και επιστροφών των φόρων κατά την εξαγωγή προς άλλα κράτη- μέλη, ή τη θέσπιση εξισωτικών εισφορών κατά την εισαγωγή από άλλα κράτη- μέλη. Εξαιρέσεις από αυτόν τον κανόνα δεν μπορούν να παρασχεθούν παρά μόνον αν τα προβλεπόμενα μέτρα έχουν προηγουμένως εγκριθεί για μια περιορισμένη περίοδο από το Συμβούλιο. Εκτός από αυτή τη διάταξη, η Συνθήκη ΕΚ δεν ασχολείται με τους άμεσους φόρους και δεν ζητάει την εναρμόνιση τους.

Ενώ η εναρμόνιση των έμμεσων φόρων χρειαζόταν, ήδη από την αρχή, για να αποφεύγονται τα εμπόδια στις συναλλαγές και στον ελεύθερο ανταγωνισμό, και αργότερα, για να μπορέσουν να καταργηθούν τα φορολογικά σύνορα, η εναρμόνιση των άμεσων φόρων δεν φαινόταν απαραίτητη μέσα στην κοινή αγορά. Με τον χρόνο όμως φάνηκε ότι η ελευθερία κίνησης των κεφαλαίων και ο ορθολογικός καταμερισμός των συντελεστών της παραγωγής μέσα στην κοινότητα απαιτούσαν μιαν ελάχιστη εναρμόνιση των άμεσων φόρων. Πράγματι, η προσέγγιση των οικονομικών πολιτικών των κρατών – μελών προϋποθέτει έναν συντονισμό των φορολογικών μηχανισμών που χρησιμοποιούν. Επίσης, η διευκόλυνση της δημιουργίας βιομηχανικών επιχειρήσεων ανταγωνιστικών σε διεθνές επίπεδο απαιτεί την μη υπερφορολόγηση των επιχειρήσεων που δρουν σε περισσότερα του ενός κράτη – μέλη σχετικά μ' εκείνες που έχουν μόνον εθνικές δραστηριότητες. Η Επιτροπή είχε κάνει προτάσεις με αυτό το σκοπό ήδη από το 1969. χρειάστηκαν 21 χρόνια διαβουλεύσεων πριν το Συμβούλιο εγκρίνει τρεις προτάσεις βασικές για την πέραν από τα σύνορα συνεργασία και συγχώνευση των επιχειρήσεων.

Η πρώτη οδηγία που θεσπίστηκε από το Συμβούλιο τον Ιούλιο του 1990 αφορά το φορολογικό καθεστώς που επιβάλλεται στις υπεραξίες που πραγματοποιούνται σε περίπτωση συγχώνευσης, απόσχισης, συγκομιδής ενεργητικού ή ανταλλαγής μετοχών μεταξύ εταιριών που δρουν σε διάφορα κράτη- μέλη. Οι εθνικές νομοθεσίες θεωρούν αυτές τις ενέργειες σαν ολική ή μερική εκκαθάριση της εταιρείας που προσκομίζει ενεργητικό σε άλλη και της επιβάλλουν φόρο υπεραξίας.

Αυτή η υπεραξία, όμως, εκτιμάται κατά τεχνητό τρόπο, εφόσον συγκρίνεται η αγοραστική αξία του φορολογούμενου αγαθού με την αξία του ίδιου αγαθού όπως εμφανίζεται στον ισολογισμό της επιχείρησης, δηλαδή, κατά κανόνα υποτιμημένη. Αυτός ο υπολογισμός είναι άδικος, γιατί στην πραγματικότητα δεν υπάρχει εκκαθαριστικό επιχείρησης, αλλά απλή προσέγγιση επιχειρήσεων διαφόρων κρατώ- μελών. Η κοινοτική αντιμετώπιση αυτού του προβλήματος είναι να μην φορολογείται η υπεραξία τη στιγμή που γίνεται η συγχώνευση ή η προσκομιδή ενεργητικού αλλά τη στιγμή που εισπράττεται πράγματι η υπεραξία. Αυτή η λύση ενθαρρύνει τη σύσταση ευρωπαϊκών εταιριών, εφόσον αυτές θα γεννηθούν κατά κανόνα από τη συγχώνευση εταιρειών προερχομένων από διάφορα κράτη- μέλη.

Η δεύτερη οδηγία του Συμβουλίου της 23ης Ιουλίου 1990 αφορά το φορολογικό καθεστώς που περιβάλλεται στις μητρικές και θυγατρικές επιχειρήσεις διαφόρων κρατών- μελών. Είναι προφανές ότι η απόφαση μιας εταιρίας να συστήσει μια θυγατρική επιχείρηση σε άλλο κράτος- μέλος της κοινότητας εξαρτάται πολύ από το κατά πόσο τα μερίσματα, τα οποία ενδέχεται να καταβάλλει η δεύτερη στην πρώτη, θα φορολογούνται τόσο στη χώρα που είναι η φορολογική κατοικία της εταιρίας, όσο και στη χώρα που είναι εγκατεστημένη η θυγατρική επιχείρηση. Η οδηγία καταργεί την παρακράτηση στην πηγή επί των μερισμάτων που διανέμει η θυγατρική στη μητρική εταιρία, η οποία είναι εγκατεστημένη σε άλλο κράτος- μέλος.

Την 1η Ιανουαρίου 1997, το Συμβούλιο ενέκρινε ένα πακέτο μέτρων για την αντιμετώπιση του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού, που είναι σε θέση να μειώσουν τις στρεβλώσεις στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, να αποτρέψουν την αύξηση των απωλειών φορολογικών εσόδων και να καταστήσουν δυνατή την εφαρμογή φορολογικών πολιτικών που να ευνοούν την απασχόληση. Το πακέτο περιλάμβανε ένα ψήφισμα για έναν κώδικα δεοντολογίας ως προς τη φορολόγηση των επιχειρήσεων, ο οποίος περιλαμβάνει μια πολιτική δέσμευση για τη μη θέσπιση στο μέλλον και την προοδευτική κατάργηση των φορολογικών συστημάτων που συνιστούν επιζήμιο φορολογικό ανταγωνισμό, περιλαμβανομένων των παρακρατήσεων στις πληρωμές τόκων και δικαιωμάτων μεταξύ επιχειρήσεων που ανήκουν στον ίδιο όμιλο. Ο κώδικας όρισε ποια είναι επιβλαβή φορολογικά μέτρα και προέβλεψε τη σύσταση μιας ομάδας στα πλαίσια του Συμβουλίου, η οποία αξιολογεί τα φορολογικά μέτρα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του κώδικα και επιβλέπει την παροχή πληροφοριών από τα κράτη- μέλη για τα μέτρα αυτά. Το ψήφισμα του συμβουλίου καλούσε την Επιτροπή να υποβάλλει πρόταση οδηγίας για τη φορολογία

εισοδήματος εκ των αποταμιεύσεων, δηλαδή των τόκων που καταβάλλονται σε ένα κράτος- μέλος σε άτομα που διαμένουν σε αυτό το κράτος- μέλος. Ανταποκρινόμενη στην πρόταση του Συμβουλίου, η Επιτροπή πρότεινε ένα μοντέλο συνύπαρξης, σύμφωνα με το οποίο κάθε κράτος- μέλος οφείλει είτε να εφαρμόζει παρακράτηση στην πηγή ύψους τουλάχιστον 20% για τις πληρωμές τόκων σε άτομα που κατοικούν σε άλλα κράτη- μέλη είτε να παρέχει πληροφορίες γι' αυτές τις πληρωμές στα κράτη-μέλη στα οποία κατοικούν οι δικαιούχοι.

5.3 Η ΑΝΑΓΚΗ ΓΙΑ ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΣΕ ΜΙΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΕΝΩΣΗ

Φόροι εισοδήματος είναι οι φόροι που υπολογίζονται με βάση το εισόδημα των φορολογουμένων. Οι φόροι αυτοί μπορεί να παραβλάπτουν την ομαλή λειτουργία της οικονομικής ένωσης και να χρειάζεται εναρμόνιση τους. Έτσι, λ.χ. όταν η φορολογία των μισθωτών σε ένα κράτος- μέλος είναι σχετικά υψηλή, οι εργαζόμενοι θα τείνουν να μεταναστεύσουν από το κράτος με υψηλή φορολογική επιβάρυνση, με συνέπεια να παραβλάπτεται η αποτελεσματική κατανομή των πόρων. Ακόμη εντονότερο πρόβλημα θα προκύψει όταν υπάρχουν διαφορές στη φορολογία των κερδών των επιχειρήσεων ή του κεφαλαίου, δοθέντος ότι ο συντελεστής κεφάλαιο παρουσιάζει μεγαλύτερη κινητικότητα από το συντελεστή εργασία. Γι' αυτό, η Κοινότητα καταβάλλει προσπάθειες εναρμόνισης του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων ο οποίος αφορά τις μεγάλες επιχειρήσεις που λειτουργούν με τη μορφή εταιρειών κεφαλαίου, ενώ δεν φαίνεται προς το παρόν τουλάχιστον να ασχολείται με την εναρμόνιση του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων.

Όπως και στις λοιπές φορολογίες, έτσι και στην περίπτωση του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων, η εναρμόνιση μπορεί να αφορά τη βάση του φόρου, το ύψος και τη διάρθρωση των φορολογικών συντελεστών ή την αρχή επιβολής του φόρου στα νομικά πρόσωπα που έχουν την έδρα τους σε ένα κράτος- μέλος και πραγματοποιούν κέρδη σε άλλα κράτη- μέλη. Επιπλέον, υπάρχει ένα πρόσθετο θέμα το οποίο ανακύπτει στην περίπτωση του φόρου αυτού και το οποίο αποτέλεσε το κύριο αντικείμενο των σχετικών συζητήσεων. Το θέμα αυτό αναφέρεται στον τρόπο φορολογίας των αδιανέμητων και διανεμόμενων κερδών, θέμα στο οποίο αναφερόμαστε συνήθως ως το σύστημα του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων. Ειδικότερα, ανακύπτει το θέμα αν θα φορολογηθούν όλα τα κέρδη του νομικού

προσώπου συνολικά και στη συνέχεια να φορολογηθούν και πάλι τα διανεμόμενα κέρδη στους μετόχους ή αν θα φορολογηθούν χωριστά τα αδιανέμητα και χωριστά τα διανεμόμενα κέρδη ή θα εφαρμοστεί κάποιο ενδιάμεσο σύστημα. Στην πράξη συναντώνται διάφορα συστήματα, τρία από τα οποία εφαρμόζονται σήμερα στις χώρες της κοινότητας. Τα συστήματα αυτά είναι τα εξής:

- ✓ Το κλασσικό σύστημα, σύμφωνα με το οποίο φορολογούνται όλα τα κέρδη της επιχείρησης στο επίπεδο του νομικού προσώπου και στη συνέχεια φορολογούνται και πάλι τα διανεμόμενα κέρδη στα χέρια και για λογαριασμό των μετόχων. Το βασικό μειονέκτημα του συστήματος αυτού είναι ότι οδηγεί σε διπλή φορολογία των διανεμόμενων κερδών, αλλά πλεονεκτεί γιατί αποφέρει συνήθως περισσότερα έσοδα.
- ✓ Το σύστημα πίστωσης του φόρου των διανεμόμενων κερδών σύμφωνα με το οποίο τα συνολικά κέρδη φορολογούνται στο επίπεδο του νομικού προσώπου, αλλά αναγνωρίζεται στους μετόχους δικαίωμα έκπτωσης ενός ποσοστού του φόρου που επιβάρυνε τα διανεμηθέντα κέρδη από το φόρο που αναλογεί σ' αυτά, στο πλαίσιο του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων. Το σύστημα αυτό δηλαδή αποφεύγει εν μέρει τη διπλή φορολογία ανάλογα με το ποσοστό φόρου που αναγνωρίζεται για έκπτωση.
- ✓ Το σύστημα των διαφορετικών συντελεστών, σύμφωνα με το οποίο επιβάλλεται διαφορετικός συντελεστής στα αδιανέμητα και διανεμόμενα κέρδη, σύστημα το οποίο αποφεύγει φυσικά τελείως τη διπλή φορολογία.[26]

5.4 Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Η συνθήκη προσχώρησης της χώρας μας στην κοινότητα προέβλεπε την υιοθέτηση του κοινοτικού κεκτημένου στο φορολογικό τομέα, πράγμα που σήμαινε ουσιαστικά τα εξής: i) κατάργηση κάθε μορφής προστασίας από τους υφιστάμενους έμμεσους φόρους, ii) εισαγωγή του φόρου προστιθέμενης αξίας και iii) εναρμόνιση της φορολογίας των τσιγάρων.

Η κατάργηση της προστασίας που παρείχε το φορολογικό σύστημα προβλεπόταν να γίνει σταδιακά σε πέντε χρόνια, η εισαγωγή του φόρου προστιθέμενης αξίας προβλεπόταν να γίνει το 1984, ενώ η εναρμόνιση της φορολογίας τσιγάρων έπρεπε να

[26] Θ. Γεωργακόπουλος, Η Ευρωπαϊκή Ένωση, εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα 1995

γίνει αμέσως μετά την ένταξη. Τα προβλήματα ισοζυγίου πληρωμών και οι ισχυρές πληθωριστικές πιέσεις που αντιμετώπιζε η ελληνική οικονομία την περίοδο εκείνη όμως ανάγκασαν τη χώρα μας να ζητήσει, μεταξύ των άλλων, την αναβολή της κατάργησης της προστασίας που παρείχε το σύστημα έμμεσων φόρων και της εισαγωγής του φόρου προστιθέμενης αξίας. Έτσι, το 1984, υπολογίσθηκε η συνολική προστασία που παρείχε το σύστημα έμμεσων φόρων στην εγχώρια παραγωγή, τόσο μέσω των υψηλότερων συντελεστών που εφαρμόζονταν σε ορισμένες περιπτώσεις στην εισαγωγή όσο και, κυρίως, μέσω των πλασματικών αυξήσεων της βάσης των φόρων στην εισαγωγή, και ενσωματώθηκε σε ένα ειδικό δασμολόγιο. Το δασμολόγιο αυτό που είναι γνωστό ως ο ρυθμιστικός φόρος, μειώθηκε σταδιακά μέσα σε μια πενταετία και καταργήθηκε οριστικά το 1989.

Όπως φαίνεται από την εξέταση των συντελεστών του δασμολογίου αυτού, η προστασία που παρεχόταν στην περίπτωση ορισμένων βιομηχανικών κυρίως προϊόντων ήταν τεράστια και σε πολλές περιπτώσεις ξεπερνούσε το 100% της τιμής τους. Η μέση επιβάρυνση της συνολικής αξίας των εισαγωγών χωρίς καύσιμα ανερχόταν σε 7,5% περίπου ποσοστό ίσο με το 70% της μέσης επιβάρυνσης της δασμολογητέας αξίας των εισαγωγών από τους δασμούς το α961, πριν δηλαδή γίνει οποιαδήποτε μείωση δασμών στα πλαίσια της συμφωνίας των Αθηνών. Ακόμη μεγαλύτερη ήταν η μέση προστασία των εισαγωγών βιομηχανικών προϊόντων, των οποίων η μέση επιβάρυνση από το ρυθμιστικό φόρο ανερχόταν σε 9% περίπου και αποτελούσε το 80% της μέσης επιβάρυνσης των προϊόντων αυτών από τους δασμούς του 1961. Με άλλα λόγια, το φορολογικό μας σύστημα είχε εγκαθιδρύσει ένα πρόσθετο δασμολόγιο στις εισαγωγές. Η κατάργηση της προστασίας αυτής ήταν ασφαλώς ένας από τους σημαντικότερους παράγοντες που επηρέασαν αυξητικά τις εισαγωγές μας στο δεύτερο μισό της δεκαετίας του ’80.

Σχετικά με το φόρο προστιθέμενης αξίας, η κοινότητα ενέκρινε δύο αναβολές, μια διετή και μια ετήσια, για την εισαγωγή του με αποτέλεσμα ο φόρος αυτός να εισαχθεί στη χώρα μας την 1^{η} Ιανουαρίου 1987. Ο νέος φόρος αντικατέστησε το φόρο κύκλου εργασιών, το χαρτόσημο, καθώς επίσης και ορισμένους άλλους έμμεσους φόρους μικρής σημασίας από άποψη εσόδων. Ο ΦΠΑ εισήχθη με βάση τις γενικές αρχές της 6^{ης} κοινοτικής οδηγίας όσον αφορά τη βάση του, τις απαλλαγές και εξαιρέσεις, τον τρόπο, υπολογισμού κ.α. Οι συντελεστές που υιοθετήθηκαν αρχικά ήταν τρεις: ένας χαμηλός συντελεστής 8% για τα τρόφιμα, πολλές πρώτες ύλες και ορισμένα άλλα είδη πρώτης ανάγκης. Ένας υψηλός συντελεστής 36% για ορισμένα

είδη πολυτελείας και ένας κανονικός συντελεστής 18% για όλα τα άλλα είδη. Οι συντελεστές αυτοί είχαν καθοριστεί σε τέτοια επίπεδα ώστε να αποφέρουν τελικά τα ίδια έσοδα που θα απέφεραν οι φόροι που αντικαταστάθηκαν. Τελικά φαίνεται ότι η απόδοση του νέου φόρου ήταν ελαφρά υψηλότερη από αυτήν που είχε αρχικά εκτιμηθεί.

Η εισαγωγή του ΦΠΑ στη χώρα μας επηρέασε αυξητικά τις τιμές καταναλωτή. Μελέτες δείχνουν ότι η αύξηση του δείκτη τιμών του καταναλωτή ήταν της τάξης του 5%, οι τιμές ορισμένων προϊόντων πολυτελείας όμως, που φορολογήθηκαν με 36%, αυξήθηκαν πολύ περισσότερο, ενώ οι τιμές άλλων προϊόντων αυξήθηκαν λιγότερο και ορισμένων μειώθηκαν. Η αναδιάρθρωση αυτή των σχετικών τιμών καταναλωτή επηρέασε επίσης τη διάρθρωση της καταναλωτικής δαπάνης, αλλά οι επιδράσεις αυτές δεν ήταν σημαντικές. Ομοίως, σχετικά περιορισμένες ήταν οι επιδράσεις του νέου φόρου στο εμπορικό ισοζύγιο καθώς επίσης και οι επιδράσεις του στη συνολική ενεργό ζήτηση και επομένως στο εθνικό εισόδημα και την απασχόληση της οικονομίας. Εξάλλου, ο ΦΠΑ βελτίωσε ελαφρά την κατανομή των φορολογικών βαρών και τη διανομή του εισοδήματος, επειδή ο νέος φόρος είναι λιγότερο αντίστροφα προοδευτικός από τους φόρους που αντικατέστησε. Δεν φαίνεται όμως, ότι βοήθησε σημαντικά στον περιορισμό της φοροδιαφυγής, η οποία εξακολουθεί να είναι πολύ μεγάλη και στο φόρο αυτό, εξαιτίας της αδυναμίας των φοροτεχνικών μας υπηρεσιών να ελέγξουν αποτελεσματικά τη φορολογητέα ύλη.

Μετά τις πρόσφατες οδηγίες της κοινότητας για περαιτέρω εναρμόνιση του ΦΠΑ στο πλαίσιο της ενιαίας εσωτερικής αγοράς, η χώρα μας προσάρμοσε το ΦΠΑ προς τις νέες κοινοτικές διατάξεις. Έτσι, κατάργησε τον υψηλό συντελεστή 36% και μετέφερε τα προϊόντα που υπάγονταν σ' αυτόν στον ενδιάμεσο συντελεστή 18%. Ταυτόχρονα μετέφερε προϊόντα από το χαμηλό συντελεστή στον ενδιάμεσο και αντίστροφα. Τέλος, υιοθέτησε τις νέες διατάξεις για τη φορολογία των ενδοκοινοτικών συναλλαγών και τα ειδικά συστήματα για τη φορολογία των αυτοκινήτων και των πωλήσεων από απόσταση. Οι μεταβολές αυτές επηρέασαν τη διάρθρωση των τιμών, αλλά δεν είχαν σημαντικές επιπτώσεις στο γενικό δείκτη τιμών καταναλωτή ούτε στην οικονομία γενικότερα.

Τέλος, σχετικά με την εναρμόνιση της φορολογίας των τσιγάρων που είχε αναλάβει υποχρέωση να κάνει, η χώρα μας υιοθέτησε έγκαιρα το πρώτο στάδιο της εναρμόνισης της φορολογίας αυτής εισάγοντας στο σύστημα αναλογικού φόρου που

εφάρμοζε πριν την ένταξη και ένα πάγιο στοιχείο που κάλυπτε το 5% της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης των τσιγάρων. Πρόσφατα εξάλλου αύξησε τους συντελεστές ορισμένων από τους ειδικούς φόρους δαπάνης τόσο για την άντληση εσόδων όσο και για να εναρμονίσει τις επιβαρύνσεις των φόρων αυτών με τις υψηλότερες επιβαρύνσεις που φαίνεται ότι θα υιοθετήσει μακροχρόνια η κοινότητα.[27]

5.5 Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΘΕΩΡΗΣΗ ΣΤΙΣ Η.Π.Α.[28]

Στη διάρκεια της προετοιμασίας της φορολογικής αναθεώρησης στις ΗΠΑ, σημειώθηκαν αρκετές διαμάχες, που σε κάποιο βαθμό αντικατοπτρίζουν κλασσικές διαφωνίες μεταξύ των οικονομολόγων. Μία από τις διαφωνίες αφορούσε την έμφαση που πρέπει να δίνεται σε κάθε όρο του δίπτυχου ισότητα- αποτελεσματικότητα. Ενώ αρκετοί υποστήριξαν τη σημαντική μείωση των επιπέδων φορολόγησης για λόγους καλής κατανομής των πόρων, άλλοι τόνισαν ότι αυτό θα είχε αρνητικές συνέπειες για την προοδευτικότητα του φορολογικού συστήματος και άρα και τη δικαιοσύνη που απορρέει από αυτό. Άλλη διαφωνία αφορούσε στο κόστος διαχείρισης του φορολογικού συστήματος με την υιοθέτηση των προτεινόμενων αλλαγών. Έτσι, ενώ αρκετοί επιθυμούσαν την τιμαριθμοποίηση της μέτρησης του εισοδήματος κεφαλαίου άλλοι θεώρησαν ότι η υιοθέτηση τέτοιων διατάξεων θα είχε υπερβολικά υψηλό κόστος σε όρους διαχείρισης και πολυπλοκότητας.

Η φορολογική αναθεώρηση του 1986 είναι παραδοσιακή υπό την έννοια ότι ανανεώνει τη δέσμευση της ομοσπονδιακής κυβέρνησης να βασίζεται στο φόρο εισοδήματος ως την κύρια πηγή εσόδων. Αν και τα τελευταία έτη εκφράζονταν απόψεις για τη ριζική μείωση του φόρου εισοδήματος υπέρ της εισαγωγής κάποιων νέων καταναλωτικών φόρων όπως ο ΦΠΑ, κάτι τέτοιο δεν πραγματοποιήθηκε καθώς προτιμήθηκε η ενίσχυση της εμπιστοσύνης των πολιτών στο φόρο εισοδήματος, ως το κυριότερο μέσο χρηματοδότησης των ομοσπονδιακών δαπανών.

Οι βασικές αρχές που τέθηκαν για την αναθεώρηση του φορολογικού συστήματος ήταν οι εξής:

---

[27] Θ. Γεωργακόπουλος, Η Ευρωπαϊκή Ένωση, εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα 1995

[28] Δ. Γεωργούτσος- Ν. Καραμούζης, Η φορολόγηση των κερδών κεφαλαίου στην Ελλάδα, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα 2000

- Αναθεώρηση της δομής του φορολογικού συστήματος αντί της υιοθέτησης πρόσθετων μέτρων και τροποποιήσεων.
- Παραμονή στο εισόδημα αντί της κατανάλωσης ως ορισμό της φορολογικής βάσης.
- Ουδετερότητα ως προς τις επιπτώσεις στα φορολογικά έσοδα.
- Μείωση της διακριτικής μεταχείρισης διαφόρων κατηγοριών επενδύσεων ώστε να βελτιωθεί η κατανομή των πόρων και να μειωθεί το φαινόμενο της φοροαποφυγής.
- Μετακίνηση του φορολογικού βάρους από τους ιδιώτες στις επιχειρήσεις.
- Ταχεία εφαρμογή της αναθεώρησης ώστε να μη μπορέσουν να επωφεληθούν διάφορες κοινωνικές ομάδες από την αλλαγή του φορολογικού καθεστώτος.

5.6 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΑΝΑΠΤΥΣΣΟΜΕΝΕΣ ΧΩΡΕΣ[29]

Από τη δεκαετία του 1980 αρκετές αναπτυσσόμενες χώρες εφαρμόζουν προγράμματα διαρθρωτικής προσαρμογής των οικονομιών τους. Σε αυτά τα προγράμματα συχνά περιλαμβάνεται και η αναθεώρηση της φορολογικής τους πολιτικής. Το φορολογικό σύστημα αποκτά ιδιαίτερη σημασία στις αναπτυσσόμενες χώρες διότι οι κυβερνήσεις πιστεύουν ότι μπορούν να επηρεάσουν την οριακή ροπή αποταμίευσης μεταβάλλοντας τη σχέση μεταξύ άμεσων και έμμεσων φόρων. Παρόμοια, μπορούν να επηρεάσουν τις αναλαμβανόμενες επενδύσεις μεταβάλλοντας το ευρύτερο φορολογικό καθεστώς που ισχύει για τις επιχειρήσεις.

Το δυσάρεστο στοιχείο είναι ότι συχνά οι φορολογικές αναθεωρήσεις δεν συνοδεύονται από τον εκσυγχρονισμό του φοροεισπρακτικού και φοροελεγκτικού μηχανισμού με συνέπεια η αλλαγή της φορολογικής πολιτικής να μην αποδίδει, άσχετα αν έχει σχεδιαστεί ορθά. Επίσης συχνά εισάγονται φορολογικές ρυθμίσεις που είναι εξ' ορισμού πολύπλοκες, δυσχεραίνοντας έτσι το έργο των παραπάνω υπηρεσιών.

[29] Δ. Γεωργούτσος- Ν. Καραμούζης, Η φορολόγηση των κερδών κεφαλαίου στην Ελλάδα, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα 2000

Κατά κανόνα, στις αναπτυσσόμενες χώρες η αύξηση των φορολογικών εσόδων δεν προέρχεται από την αναδιάρθρωση των φορολογικών συστημάτων ή την άμεση φορολόγηση του εισοδήματος αλλά από την αύξηση των έμμεσων καταναλωτικών φόρων. Επίσης, χαρακτηριστικό είναι ότι στις αρχές 1980 τα δασμολογικά έσοδα αντιστοιχούσαν στο ¼ των φορολογικών εσόδων ενώ οι φόροι εισοδήματος μόνο στο 10%. Η διαπίστωση αυτή απλώς καταδεικνύει τις δυσχέρειες που αντιμετωπίζουν οι κυβερνήσεις με τις ιδιάζουσες συνθήκες στις χώρες αυτές (αυτοαπασχόληση, οικονομική ανισότητα, χαμηλά εισοδήματα κ.λ.π.). άρα είναι πολύ σημαντικό να γίνεται σωστή κατανομή και διαχείριση των περιορισμένων δαπανών και λιγότερο να επιβάλλονται νέοι φόροι. Για παράδειγμα, πρέπει να υπάρχει κάποια αντιστοιχία μεταξύ των φόρων που αποδίδει κάποια περιοχή και των δαπανών που πραγματοποιούνται σε αυτή ώστε να μην επιβραδύνεται η ανάπτυξη των δυναμικών περιοχών αλλά αντιθέτως να ενισχύονται με έργα υποδομής.

Η φορολογική αναθεώρηση στις αναπτυσσόμενες χώρες έχει διττό χαρακτήρα: υιοθέτηση πιο αποτελεσματικών μέτρων που δε στρεβλώνουν τη λειτουργία των αγορών και παράλληλα είναι πρακτικά εφαρμόσιμοι.

5.7 ΤΟ ΑΒΕΒΑΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΙΣΟΖΥΓΙΟ ΤΟΥ 2005

«Γλυκόπικρο» αποδείχθηκε το 2005 για την παγκόσμια οικονομία, η οποία αναπτύχθηκε μεν με τους ταχύτερους ρυθμούς των τελευταίων τριών δεκαετιών, σε ποσοστό που αναμένεται να υπερβεί το 4%, ίσως δε να αγγίξει και το 5% σύμφωνα με το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο, εν μέσω πάντως διευρυμένων ανισορροπιών, οι οποίοι εγκυμονούν ολοένα και μεγαλύτερους κινδύνους για το μέλλον.

Από τα μεγαλύτερα θέματα για την παγκόσμια οικονομία του 2005 ήταν η εκτίναξη των τιμών του πετρελαίου, σε επίπεδα ρεκόρ, με την τιμή του προϊόντος να υπερβαίνει στην αγορά της Νέας Υόρκης τα 60 δολάρια το βαρέλι και σε εκείνην του Λονδίνου τα 55. Στους πρωταγωνιστές του 2005 συγκαταλέγεται το ευρώ, το ενιαίο νόμισμα, το οποίο κατέρριπτε στη διάρκεια του έτους το ένα μετά το άλλο τα ρεκόρ έναντι του δολαρίου. Το αμερικανικό νόμισμα έχει απολέσει πλέον άνω του 60% της αξίας του έναντι του ευρώ, σε σύγκριση με τα υψηλά επίπεδα ρεκόρ που επιτύχει κατά τη διάρκεια του 2000. οι εκτιμήσεις αναφέρονται σε ένα ακόμα ασθενέστερο δολάριο μέσα στο 2006.

Το 2005 χαρακτηρίσθηκε από σταθερότητα σε ότι αφορά τα επιτόκια του ευρώ, με το βασικό επιτόκιο δανεισμού της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας να παραμένει αμετάβλητο στο 2%. Αντιθέτως, η Κεντρική Τράπεζα αύξησε το βασικό επιτόκιο δανεισμού στο 2,25%. Η Τράπεζα της Αγγλίας έκρινε επίσης σκόπιμο να προχωρήσει σε αύξηση των επιτοκίων της, για να διαμορφωθεί στο τέλος του στο 4,75%.

Ο χρόνος έκλεισε με κέρδη για την πλειοψηφία των διεθνών χρηματιστηριακών αγορών, ενώ η μεγάλη κερδισμένη της χρονιάς ήταν η ναυτιλία. Η εκτίναξη των διεθνών εμπορικών συναλλαγών, η εκρηκτική ανάπτυξη της Κίνας και οι ανάγκες της για πρώτες ύλες, ώθησαν στα ύψη όχι μόνο τις τιμές των τελευταίων αλλά και την κερδοφορία της ποντοπόρου ναυτιλίας.

Στις ανισορροπίες που απείλησαν και απειλούν την παγκόσμια οικονομία, συγκαταλέγονται στο διπλό έλλειμμα των ΗΠΑ- δημόσιο συν το έλλειμμα του ισοζυγίου τρεχόντων λογαριασμών- αλλά και η εκρηκτική ανάπτυξη της κινεζικής οικονομίας, για την οποία υπάρχουν φόβοι μίας «ανώμαλης προσγείωσης».

5.8 ΑΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΠΡΟΟΠΤΙΚΕΣ

Η δημιουργία ενός ενιαίου φορολογικού χώρου μέσα στην Ευρωπαϊκή Ένωση είναι ένας φιλόδοξος στόχος, ακόμη και αν με την ενοποίηση εννοείται η εναρμόνιση των εθνικών φορολογικών νομοθεσιών μάλλον παρά η δημιουργία ενός ομοσπονδιακού φορολογικού συστήματος. Η φορολογική ενοποίηση δεν μπορεί παρά να πραγματοποιηθεί σταδιακά, συγχρόνως με τη σύγκλιση των εθνικών οικονομιών. Βέβαια όσο καιρό τα φορολογικά καθεστώτα δεν είναι εναρμονισμένα, επιδρούν διαφορετικά επί των όρων του ανταγωνισμού μεταξύ ομοειδών οικονομικών δραστηριοτήτων των κρατών μελών, οι οποίες πρέπει να φέρουν διάφορα φορολογικά βάρη. Αλλά οι στρεβλώσεις του ανταγωνισμού, που οφείλονται σε βαρύτερη φορολογία σε ορισμένα κράτη- μέλη σχετικά με άλλα καλύπτονται συνήθως από τις καλύτερες υπηρεσίες που προσφέρει το δημόσιο και από ευνοϊκότερους όρους. Εάν δεν υπήρχαν αυτά τα αντίβαρα μέσα σε μια ενιαία αγορά όπου η εγκατάσταση είναι ελεύθερη, οι επιχειρήσεις θα πήγαιναν να εγκατασταθούν κατά προτίμηση στο κράτος- μέλος το οποίο θα πρόσφερε τις καλύτερες φορολογικές συνθήκες γι' αυτές και για τα προϊόντα τους. Δεν παρατηρείται όμως ένα τέτοιο φαινόμενο μέσα στην ΕΕ.

Επείγουσα για την κοινή αγορά ήταν η εναρμόνιση των διαρθρώσεων των φόρων επί του κύκλου εργασιών και, δι' αυτής, η πραγματοποίηση της φορολογικής ουδετερότητας, δηλαδή της ίσης φορολογικής μεταχείρισης των εθνικών προϊόντων και των εισαγόμενων από τα κράτη- μέλη. Αυτό επιτεύχθηκε κατά μεγάλο μέρος με την υιοθέτηση του συστήματος του ΦΠΑ απ' όλα τα αρχικά κράτη μέλη, στις αρχές της δεκαετίας του '70, και από τα νέα κράτη- μέλη λίγο μετά την ένταξη τους. Μια εναρμόνιση του φόρου κύκλου εργασιών τόσο στενή όσο αυτή που επιτεύχθηκε χάρη στην υιοθέτηση από όλα τα κράτη ενός ΦΠΑ με ενιαία φορολογική βάση δεν απαιτείται από την αρχική συνθήκη. Σε αυτόν τον τομέα, λοιπό, τα κράτη- μέλη ξεπέρασαν τις απαιτήσεις της συνθήκης της Ρώμης.

Είκοσι χρόνια αργότερα, υπό την πίεση της ολοκλήρωσης της εσωτερικής αγοράς που απαιτούσε την κατάργηση των φορολογικών συνόρων, τα κράτη- μέλη αποφάσισαν επιτέλους να εναρμονίσουν τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης, πράγμα που δείχνει ότι, όταν υπάρχει πολιτική βούληση, τα τεχνικά προβλήματα της ευρωπαϊκής ολοκλήρωσης μπορούν πάντα να λύνονται. Πράγματι, η εναρμόνιση των συντελεστών του ΦΠΑ καθώς και των διαρθρώσεων και των συντελεστών των ειδικών φόρων κατανάλωσης, που έγινε το 1992, σήμαινε μεγάλες αναδιατάξεις των φορολογικών εσόδων των κρατών- μελών, τα οποία βασίζονται κατά μεγάλο μέρος στους έμμεσους φόρους. Και όμως παρά τις αντιρρήσεις και τις απαισιόδοξες προβλέψεις των φορολογικών εμπειρογνωμόνων τους μπόρεσαν να κάνουν την εναρμόνιση, και μάλιστα υπό αντίξοες συγκυριακές συνθήκες, χωρίς ιδιαίτερες αναταράξεις των οικονομιών τους.

Η εναρμόνιση των έμμεσων φόρων είναι πολύ σημαντική, όχι μόνον για την καλή λειτουργία της ενιαίας αγοράς, αλλά επίσης για τη σύγκλιση των οικονομικών συνθηκών των κρατών- μελών. Τα νέα καθεστώτα του ΦΠΑ και των ειδικών φόρων κατανάλωσης επιτρέπουν στις επιχειρήσεις να αγοράζουν, να πωλούν να επενδύουν σε άλλα κράτη χωρίς να υπόκεινται σε ελέγχους και διατυπώσεις συνδεόμενους με το πέρασμα των συνόρων. Οι ιδιώτες μπορούν να πηγαίνουν να αγοράζουν όπου θέλουν μέσα στην Ευρωπαϊκή Ένωση και να φέρνουν στη χώρα τους τα αγαθά που προορίζονται για την προσωπική τους χρήση χωρίς να υπόκεινται σε φορολογία ή ελέγχους στα σύνορα.

Το οριστικό καθεστώς ΦΠΑ πρέπει να ανταποκρίνεται σε ορισμένα βασικά κριτήρια. Πρέπει πρώτα απ' όλα να είναι όσο απλούστερο γίνεται για όλες τις επιχειρήσεις, και ιδίως για τις ΜΜΕ, για να βελτιώσει την ανταγωνιστικότητα των

κοινοτικών επιχειρήσεων με μια γενική μείωση του κόστους των συναλλαγών. Έπειτα, το οριστικό καθεστώς ΦΠΑ πρέπει να διατηρήσει την ουδετερότητα του φόρου ως προς την ανταγωνιστικότητα όσον αφορά την καταγωγή των αγαθών και των παροχών υπηρεσιών. Επιπλέον, πρέπει να εξασφαλίζει τα νόμιμα συμφέροντα των κρατών- μελών στο δημοσιονομικό πεδίο μη προκαλώντας μείωση των φορολογικών εσόδων σε κοινοτικό επίπεδο ούτε μεταφορές φορολογικών εσόδων μεταξύ των κρατών- μελών. Τέλος, το οριστικό καθεστώς ΦΠΑ πρέπει να είναι όσο το δυνατόν απλούστερο και διαφανέστερο για να διευκολύνει την οικιοθελή τήρηση των υποχρεώσεων και να επιτρέπει τη συγκέντρωση των πόρων στον εντοπισμό και την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής.

Καθόσον αφορά τους άμεσους φόρους η διαδικασία εναρμόνισης θα είναι κατ' ανάγκη ακόμη μακρύτερη. Πρέπει να λεχθεί ότι αυτή η εναρμόνιση δεν είναι τόσο απαραίτητη στην οικονομική ολοκλήρωση όσο είναι η εναρμόνιση των έμμεσων φόρων. Οι διαφορές της άμεσης φορολογίας μεταξύ των κρατών- μελών δεν διαταράσσουν τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές όπως κάνουν οι διαφορές της έμμεσης φορολογίας. Μόνον εναρμόνιση των φόρων επί των εταιρειών και επί της αποταμίευσης είναι πράγματι απαραίτητη ώστε οι εταιρείες των διαφόρων καρτών-μελών να χαίρουν των ίδιων δίκαιων συνθηκών ανταγωνισμού και για να μην υπάρχουν κινήσεις κεφαλαίων προκαλούμενες μόνο και μόνον από τη φορολογία. Οι φορολογικές διαφορές μεταξύ των δώδεκα μπορούν, πράγματι, να επηρεάσουν την εγκατάσταση των πολυεθνικών επιχειρήσεων και να προκαλέσουν στρεβλώσεις του ανταγωνισμού. Η κατάργηση των διπλών φορολογήσεων των διασυνοριακών δραστηριοτήτων, η οποία άρχισε το 1990, πρέπει επομένως να συνεχιστεί για να θεωρούν πράγματι οι επιχειρήσεις τις επενδύσεις τους στα διάφορα κράτη- μέλη σαν επενδύσεις σε μια ενιαία αγορά. Για να περιοριστεί ο επιζήμιος φορολογικός ανταγωνισμός μεταξύ κρατών- μελών, η κοινότητα πρέπει να αντιστρέψει την τάση για αυξανόμενη επιβολή φορολογίας στην εργασία ως αντιστάθμισμα των μειώσεων των φορολογικών επιβαρύνσεων επί των ευκίνητων παραγόντων παραγωγής, να θέσει σε εφαρμογή έναν κώδικα συμπεριφοράς για τη φορολογία των επιχειρήσεων και να καταργήσει την παρακράτηση στην πηγή των φόρων που πλήττουν τις διασυνοριακές πληρωμές τόκων και δικαιωμάτων εκμετάλλευσης μεταξύ των επιχειρήσεων.

Αντίθετα, μεγάλοι τομείς της άμεσης φορολογίας, όπως οι φόροι επί των εισοδημάτων, δεν αποτελούν άμεσους στόχους της διαδικασίας εναρμόνισης και η τάση για προσέγγιση των συντελεστών και της προοδευτικότητας των άμεσων φόρων

είναι σαφώς μικρότερη. Με την πρόοδο της ΟΝΕ, όμως, θα πρέπει να υπάρχει μια διαδικασία συντονισμού των εθνικών φορολογικών πολιτικών που να επιτρέπει τη σταδιακή σύγκλιση τους παράλληλα με τη σύγκλιση οικονομικών πολιτικών. Πράγματι, όλα τα κράτη- μέλη έχουν κοινά προβλήματα, ιδίως εκείνο της διαφυγής κεφαλαίων προς φορολογικούς παραδείσους και ακόμη και εκείνο του μεταξύ τους ανταγωνισμού για την προσέλκυση κεφαλαίων με παράλληλη επιβάρυνση της εργασίας. Θέτοντας από κοινού ένα μέρος της εθνικής κυριαρχίας τους για να παίρνουν συνολικά μέτρα, τα κράτη- μέλη θα μπορούσαν να αντιμετωπίσουν καλύτερα τον διεθνή ανταγωνισμό και να αποτρέψουν τις δυνάμεις της χρηματαγοράς, δηλαδή τους κερδοσκόπους, να τους περιορίσουν αυτήν την κυριαρχία.

ΕΠΙΛΟΓΟΣ -ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

I. ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΗ ΠΟΛΙΤΙΚΗ ΚΑΙ ΣΤΑΘΕΡΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

Ο Δημόσιος τομέας μπορεί να επηρεάσει τη δραστηριότητα σε μια οικονομία με τις δαπάνες που πραγματοποιεί για την αγορά αγαθών και υπηρεσιών και με τις μεταβολές που μπορεί να επιφέρει διαμέσου της φορολογίας και των μεταβιβαστικών πληρωμών στο εισόδημα των νοικοκυριών και επιχειρήσεων και κατά συνέπεια στις δαπάνες τους για κατανάλωση και επένδυση .

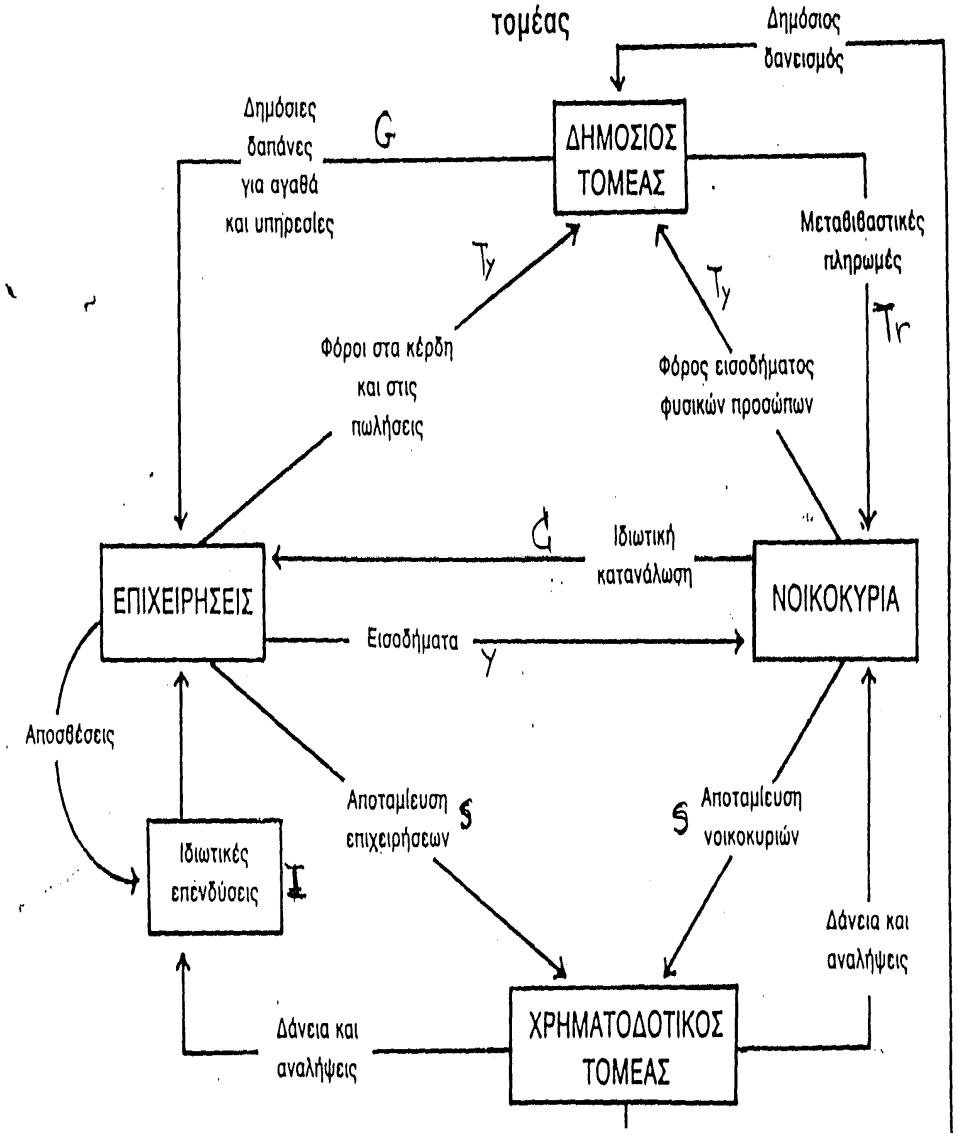
Πριν από τη δεκαετία του 1930 η οικονομική δραστηριότητα του δημόσιου τομέα ήταν σχεδόν ανύπαρκτη. Από τις αρχές όμως της δεκαετίας του 1930 που εφαρμόστηκε η πολιτική New Deal στις Η.Π.Α. και ιδιαίτερα μετά από λίγα χρόνια που δημοσιεύτηκε η ΓΕΝΙΚΗ ΘΕΩΡΙΑ του Keynes όπου υποστηρίζεται η αναγκαιότητα παρέμβασης του κράτους για τη σταθεροποίηση της οικονομίας, η οικονομική δραστηριότητα του δημόσιου τομέα έχει αρχίσει να αυξάνεται σημαντικά στις περισσότερες χώρες του κόσμου.

Η οικονομική δραστηριότητα του δημόσιου τομέα περιλαμβάνει συναλλαγές που συνεπάγονται δαπάνες ή δημιουργούν έσοδα για τον τομέα αυτό. Στην πρώτη κατηγορία περιλαμβάνονται η αγορά αγαθών και υπηρεσιών (για κατανάλωση και επενδύσεις), η καταβολή εισοδηματικών επιδοτήσεων και μεταβιβάσεων και η εξόφληση δημόσιου χρέους. Στη δεύτερη κατηγορία περιλαμβάνονται η είσπραξη φόρων, η πώληση αγαθών και υπηρεσιών και ο δανεισμός από τον ιδιωτικό τομέα. Η απλούστερη μορφή του εισοδηματικού κυκλώματος μιας οικονομίας, η οποία εκτός από τον ιδιωτικό τομέα (επιχειρήσεις και νοικοκυριά) περιλαμβάνει και τον δημόσιο τομέα, παρουσιάζεται στο σχήμα 1, όπου παρουσιάζονται μόνο οι χρηματικές ροές.

Σχήμα 1

Εισοδηματικό κύκλωμα

Νοικοκυριά, επιχειρήσεις, χρηματοδοτικός και δημόσιος τομέας



ΙΙ. ΟΙ ΑΥΤΟΜΑΤΟΙ ΣΤΑΘΕΡΟΠΟΙΗΤΕΣ

ΔΙΑΚΡΙΤΙΚΗ ΚΑΙ ΑΥΤΟΜΑΤΗ ΣΤΑΘΕΡΟΠΟΙΗΤΙΚΗ ΠΟΛΙΤΙΚΗ

Η δημοσιονομική και γενικότερα η οικονομική πολιτική για την αντιμετώπιση των οικονομικών διαταραχών μπορεί να ασκηθεί με δύο τρόπους:

- ✓ **Με μέτρα διακριτικής παρέμβασης**, που συνιστάται στη μεταβολή των δημόσιων δαπανών ή των φόρων έπειτα από συγκεκριμένη νομοθετική ή διοικητική πράξη και που αφορούν κάθε φορά τη συγκεκριμένη διαταραχή. Το είδος και το μέγεθος της διακριτικής παρέμβασης εξαρτάται από τη φύση και την έκταση της συγκεκριμένης διαταραχής όπως και από γενικότερες επιπτώσεις των μέτρων τις οποίες παίρνει υπόψη της η κυβέρνηση (π.χ. επιπτώσεις στη διανομή του εισοδήματος).
- ✓ **Με τους αυτόματους σταθεροποιητές**. Η αυτόματη σταθεροποιητική πολιτική συνίσταται στη διαμόρφωση του συστήματος των φόρων και των δημόσιων δαπανών κατά τέτοιο τρόπο ώστε το επίπεδο ορισμένων δημοσιονομικών μεταβλητών να μεταβάλλεται αυτόματα, όποτε παρουσιάζεται μια οικονομική διαταραχή, σε τρόπο ώστε η μεταβολή αυτή να συντελεί στη καταπολέμηση της διαταραχής, χωρίς να χρειάζεται συγκεκριμένη νομοθετική ή διοικητική πράξη.

Τα μέτρα διακριτικής παρέμβασης υπόκεινται και στα τέσσερα είδη χρονικών υστερήσεων. Οι αυτόματοι σταθεροποιητές είναι απαλλαγμένοι τελείως από τις υστερήσεις διαπίστωσης και απόφασης, υπόκεινται σε πολύ μικρότερο βαθμό στην υστέρηση εφαρμογής και παρουσιάζουν μόνο λειτουργική υστέρηση αντίστοιχη με εκείνη των μέτρων διακριτικής παρέμβασης.

Οι φόροι και όλα τα μεγέθη που έχουν την τάση να σταθεροποιούν αυτόματα το εισόδημα μιας οικονομίας ονομάζονται αυτόματοι σταθεροποιητές. Ο κυριότερος αυτόματος σταθεροποιητής είναι ο φόρος εισοδήματος ο οποίος ασκεί αυξημένη σταθεροποιητική επίδραση λόγω της προοδευτικότητας των συστημάτων που συνήθως ακολουθούνται για τη φορολογία του εισοδήματος.

Όταν δεν υπάρχει αρκετή ζήτηση σε μια οικονομία για να απορροφηθεί το προϊόν πλήρους απασχόλησης ακολουθεί μείωση του εισοδήματος. Αυτή έχει ως αποτέλεσμα τη μείωση του ποσού του φόρου και μάλιστα προοδευτικά, λόγω της προοδευτικότητας της φορολογίας του εισοδήματος. Η μείωση όμως του ποσού του

φόρου οδηγεί σε τόνωση της ζήτησης και εξασθένιση της μειωτικής τάσης του εισοδήματος. Αντίθετα, όταν υπάρχει πλεονάζουσα ζήτηση και κατά συνέπεια υπάρχουν πληθωριστικές πιέσεις σε μια οικονομία, αυξάνεται το χρηματικό εισόδημα και λόγω της προοδευτικότητας της φορολογίας αυξάνεται προοδευτικά και το μέγεθος του φόρου εισοδήματος. Αυτό έχει σαν αποτέλεσμα τον περιορισμό της ζήτησης των νοικοκυριών και κατά συνέπεια της συνολικής ζήτησης.

Εκτός από το φόρο εισοδήματος των προσώπων άλλοι αυτόματοι σταθεροποιητές είναι οι έμμεσοι φόροι, οι φόροι των κερδών των ανώνυμών εταιριών και οι εισφορές για κοινωνικές ασφαλίσεις. Τα μεγέθη αυτά που αποτελούν διαρροές από την εισοδηματική ροή, μεταβάλλονται προς την ίδια κατεύθυνση με το εισόδημα και αυτό έχει ως αποτέλεσμα την άμβλυνση των διακυμάνσεων στη συνολική ζήτηση και κατά συνέπεια και των μεταβολών του εισοδήματος.

Ανάλογη σταθεροποιητική επίδραση ασκούν και οι μεταβιβαστικές πληρωμές του Δημοσίου. Όταν υπάρχει μείωση της συνολικής ζήτησης και του εισοδήματος αυξάνεται ανάλογα και το μέγεθός τους. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα την αύξηση του διαθέσιμου εισοδήματος και κατά συνέπεια της ζήτησης για κατανάλωση ατόμων που παίρνουν τις πληρωμές αυτές και την άμβλυνση της μείωσης της συνολικής ζήτησης και του εισοδήματος. Αντίθετα, όταν υπάρχει πλεονάζουσα ζήτηση και το εισόδημα είναι αυξημένο, μειώνεται το μέγεθος των μεταβιβαστικών πληρωμών και έτσι περιορίζονται το διαθέσιμο εισόδημα και η ζήτηση.

Οι αυτόματοι σταθεροποιητές ασκούν σταθεροποιητικές επιδράσεις στην οικονομία, αλλά δεν μπορούν να εξαλείψουν πλήρως τις διακυμάνσεις του εισοδήματος που προέρχονται από τις μεταβολές στη συνολική ζήτηση. Για το λόγο αυτό η ύπαρξη των αυτομάτων σταθεροποιητών δεν εξαλείφει την ανάγκη της άσκησης ιδιαίτερης σταθεροποιητικής πολιτικής εκ μέρους του Δημοσίου.

Όλοι οι αυτόματοι σταθεροποιητές είναι τελείως απαλλαγμένοι από την υστέρηση διαπίστωσης των οικονομικών διαταραχών, μια και η μεταβολή τους γίνεται αυτόματα μόλις σημειωθεί η οικονομική διαταραχή, ανεξάρτητα από το αν οι φορείς της οικονομικής πολιτικής έχουν διαπιστώσει την ύπαρξη της τελευταίας. Οι αυτόματοι σταθεροποιητές επίσης, δεν υπόκεινται στην υστέρηση απόφασης μιας και η μεταβολή τους δεν προϋποθέτει καμία απόφαση από την πλευρά των φορέων της σταθεροποιητικής πολιτικής.

Οι αυτόματοι σταθεροποιητές υπόκεινται σε μικρό βαθμό στη διοικητική υστέρηση. Στην περίπτωση των φόρων, η υστέρηση αυτή είναι ο χρόνος που

μεσολαβεί ανάμεσα στη μεταβολή της φορολογικής βάσης και τη βεβαίωση και είσπραξη των φόρων. Για τις δημόσιες δαπάνες, η υστέρηση αυτή είναι ίση με το χρόνο που μεσολαβεί ανάμεσα στην πραγματοποίηση, π.χ. της ανεργίας και την πληρωμή του σχετικού επιδόματος.

Σε ότι αφορά τη λειτουργική υστέρηση, αυτή είναι ίδια για τους αυτόματους σταθεροποιητές και τα μέτρα διακριτικής παρέμβασης.

III. Η ΕΠΙΛΟΓΗ ΤΩΝ ΜΕΤΡΩΝ ΣΤΑΘΕΡΟΠΟΙΗΤΙΚΗΣ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ

Προκειμένου να εφαρμόσει μέτρα σταθεροποιητικής πολιτικής για την καταπολέμηση της ύφεσης είτε του πληθωρισμού, η κυβέρνηση μπορεί να επιλέξει ανάμεσα από μία μεταβολή των δημόσιων δαπανών για αγαθά και υπηρεσίες, των μεταβιβαστικών πληρωμών, του φόρου εισοδήματος ή των έμμεσων φόρων ή από ένα συνδυασμό των παραπάνω μέτρων. Στην επιλογή των συγκεκριμένων μέτρων σταθεροποιητικής πολιτικής που γίνεται σε κάθε περίπτωση, οι κυβερνήσεις παίρνουν υπόψη τους ορισμένα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα τα οποία παρουσιάζουν τα παραπάνω μέτρα σε σχέση με τρία κυρίως κριτήρια:

1. **Το μέγεθος των πολλαπλασιαστικών επιδράσεων του κάθε μέτρου.**

Στα πλαίσια της εφαρμογής σταθεροποιητικής πολιτικής οι κυβερνήσεις θέλουν να πετύχουν μία δεδομένη μεταβολή (αύξηση ή μείωση) του πραγματικού ή ονομαστικού εθνικού προϊόντος με μία κατά το δυνατό μικρότερη μεταβολή είτε των δημόσιων δαπανών είτε των φόρων. Ο λόγος είναι ότι κάθε μεταβολή των δημοσιονομικών μεταβλητών απαιτεί πρόσθετη διοικητική εργασία η οποία είναι, γενικά, ανάλογη με το μέγεθος της μεταβολής. Επιπλέον, μεγάλες μεταβολές είτε των δαπανών είτε των φόρων απαιτούν νομοθετικές ρυθμίσεις, οι οποίες είναι χρονοβόρες και προκαλούν συχνά , πολιτικές αντιδράσεις. Για το λόγο αυτό, οι κυβερνήσεις προτιμούν να χρησιμοποιούν μέτρα σταθεροποιητικής πολιτικής που έχουν μεγάλη πολλαπλασιαστική επίδραση στο εθνικό προϊόν, έτσι ώστε η απαιτούμενη σε κάθε περίπτωση μεταβολή του επιπέδου της επιλεγόμενης δημοσιονομικής μεταβλητής να είναι κατά το δυνατό μικρότερη.

2. **Την ευελιξία στην εφαρμογή και τη δυνατότητα αντιστροφής του μέτρου.**

Για να είναι αποδοτική η εφαρμογή ενός μέτρου στα πλαίσια της σταθεροποιητικής πολιτικής, πρέπει να είναι κατά το δυνατόν μικρότερος ο χρόνος που μεσολαβεί ανάμεσα στη διαπίστωση της οικονομικής διαταραχής και στην

επίδραση που έχει το μέτρο στην ενεργή ζήτηση. Όταν η επίδραση ενός μέτρου στην ενεργή ζήτηση παρουσιάζει μεγάλη καθυστέρηση, υπάρχει κίνδυνος να μη καταπολεμηθεί εγκαίρως η υπάρχουσα οικονομική διαταραχή. Σε μερικές μάλιστα περιπτώσεις υπάρχει ο κίνδυνος η οικονομική συγκυρία να έχει αντιστραφεί μέχρις ότου αποδώσει η εφαρμογή του μέτρου και έτσι το μέτρο αυτό να έχει τελικά αποσταθεροποιητική επίδραση στην οικονομία. Για τον ίδιο λόγο, είναι ιδιαίτερα σημαντική η δυνατότητα σύντομης αντιστροφής του μέτρου, μόλις διαπιστωθεί η αλλαγή της οικονομικής συγκυρίας. Όταν η κυβέρνηση, για παράδειγμα εφαρμόζει πολιτική αύξησης των δημόσιων δαπανών για την καταπολέμηση της ύφεσης, είναι σημαντικό να υπάρχει δυνατότητα άμεσης μείωσης των δαπανών αυτών, μόλις η κυβέρνηση διαπιστώσει ότι η ύφεση έχει ξεπεραστεί και η οικονομία μπαίνει σε φάση οικονομικής έξαρσης, η οποία μπορεί να οδηγήσει στη δημιουργία πληθωριστικών πιέσεων.

3. **Τις επιπτώσεις του μέτρου σε άλλους σκοπούς της οικονομικής πολιτικής.**

Εκτός από την επίδρασή του στο πραγματικό ή ονομαστικό προϊόν, κάθε μέτρο σταθεροποιητικής πολιτικής επιδρά και σε άλλους σκοπούς της οικονομικής πολιτικής της κυβέρνησης, π.χ. στη διανομή του εισοδήματος, το ρυθμό μεγέθυνσης και τη διάρθρωση της ανάπτυξης της οικονομίας, το ισοζύγιο πληρωμών, κλπ. Για το λόγο αυτό οι Κευνσιανοί οικονομολόγοι υποστηρίζουν ότι στην επιλογή των μέτρων σταθεροποιητικής πολιτικής, οι κυβερνήσεις πρέπει να παίρνουν υπόψη τους την επίπτωση του κάθε μέτρου όχι μόνο στην ενεργή ζήτηση αλλά και στους άλλους παράγοντες που επηρεάζουν την πορεία της οικονομίας και την κοινωνική ευημερία.

Η ΣΤΑΣΗ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ

Οι κυβερνήσεις, υποθέτουμε, προσπαθούν να διαμορφώσουν τη φορολογική πολιτική σύμφωνα με τις γενικές προτιμήσεις της κοινωνίας. Τα προβλήματα που συνδέονται με τη διαμόρφωση της φορολογικής πολιτικής, με τον πιο πάνω τρόπο, είναι όμοια με εκείνα που αντιμετωπίζουν οι υπεύθυνοι για την ανάπτυξη του προγράμματος δαπανών. Οι προτιμήσεις δεν ορίζονται σαφώς και δεν μπορούν εύκολα να εξακριβωθούν. Ενδέχεται ακόμα να μην υπάρχει άποψη πλειοψηφίας. Οι προτιμήσεις μπορεί ακόμα να είναι αντιφατικές .Η υποστήριξη της πλειοψηφίας μπορεί να παρέχεται για έναν ισοσκελισμένο προϋπολογισμό, αλλά όχι και για κάθε

συνδυασμό φόρων που επιτρέπει. Όχι σπάνια, όπως συνέβηκε το 1966 στη Νεμπράσκα, οι ψηφοφόροι απορρίπτουν όλα τα εναλλακτικά φορολογικά νομοσχέδια που προτείνονται. Οι προτιμήσεις συνδέονται με τους γενικούς αντικειμενικούς στόχους και τους τύπους των φόρων, όχι με τις λεπτομέρειες.

Κατά συνέπεια, η κοινωνία δίνει στην πολιτεία την ευθύνη να επινοήσει τρόπους για την πραγματοποίηση των μεγάλων αντικειμενικών στόχων και να αναπτύξει την ακριβή φορολογική διάρθρωση που θα εκφράσει με τον καλύτερο δυνατό τρόπο τις προτιμήσεις της κοινωνίας. Η κοινωνία, με τη σειρά της, είναι συνήθως διατεθειμένη να αποδεχτεί τη φορολογική διάρθρωση που προτείνει η κυβέρνηση, εκτός αν θεωρηθεί εξαιρετικά αντιπαθητική. Αν συμβεί το δεύτερο, η κυβέρνηση διατρέχει τον κίνδυνο να μην επανεκλεγεί . Οι παράγοντες όμως που επηρεάζουν τις αποφάσεις των ψηφοφόρων σχετικά με τη φορολογία είναι πάρα πολλοί .Έτσι η πολιτεία έχει μεγάλη ευχέρεια στην εκπλήρωση της ευθύνης αυτής. Κατά συνέπεια, οι απόψεις των ατόμων που απαρτίζουν την εκτελεστική εξουσία και τα νομοθετικά σώματα που έχουν την ευθύνη για τη διαμόρφωση της φορολογικής νομοθεσίας, παίζουν σημαντικό ρόλο στη σχηματοποίηση της φορολογικής διαρθρώσεως.

Ορισμένες κυβερνήσεις έχουν μερικές φορές την άτυχη έμπνευση να κρύψουν από τους πολίτες το πραγματικό φορολογικό βάρος. Η πολιτική αυτή είναι λιγότερο δημοφιλής στις Ηνωμένες Πολιτείες από ότι σε άλλες χώρες. Όμως και στη χώρα αυτή έπαιξε κάποιο ρόλο, σε επίπεδο διοικήσεως και Κογκρέσου, στη διαμόρφωση του φόρου εισοδήματος ανωνύμων εταιριών, που το βάρος του κρύβεται μια χαρά από τους καταναλωτές, τους μετόχους, και άλλους που τα πραγματικά εισοδήματά τους μειώνονται. Ο φόρος πωλήσεως στα είδη μεταποιήσεως στον Καναδά ουσιαστικά συγκαλύπτεται από το κοινό, ενώ ο κύριος εναλλακτικός φόρος, δηλ. ο φόρος στις λιανικές πωλήσεις είναι άμεσα φανερός στον καταναλωτή. Ορισμένες ευρωπαϊκές χώρες απαγορεύουν στους πωλητές να δείχνουν χωριστά τους φόρους πωλήσεων από τις τιμές, για να μην έχει το κοινό επίγνωση του πραγματικού προβλήματος. Η πολιτική αυτού του είδους, αν και κατανοητή, μπορεί να επικριθεί με το επιχείρημα ότι κάνει ακόμα πιο δύσκολη τη λογική εκτίμηση της φορολογικής διαρθρώσεως.

Οι κυβερνήσεις, και ιδίως τα νομοθετικά σώματα, όχι μόνο δίνουν μεγάλη σημασία στις προτιμήσεις του κοινού σχετικά με τους συγκεκριμένους φόρους, αλλά επίσης υφίστανται έντονες πιέσεις. Η φορολογική πολιτική δεν διαμορφώνεται στο

κενό, αλλά από ανθρώπινα όντα στο πλαίσιο ενός συγκεκριμένου περιβάλλοντος. Τα πανίσχυρα συνδικάτα των φορτηγατζήδων, χωρίς να διστάσουν να καταφύγουν και σε απειλές, όπως φημολογείται, ασκούν σημαντική επίδραση στη διαμόρφωση της φορολογικής νομοθεσίας που επηρεάζει τον κλάδο τους. Όμιλοι συμφερόντων προειδοποιούν συχνά ότι θα είναι άσχημες οι συνέπειες αν επιβληθεί ένας συγκεκριμένος φόρος ή αν ψηφιστεί κάποιο φορολογικό νομοσχέδιο, και τις προειδοποιήσεις αυτές συνοδεύουν συχνά απειλές επιχειρήσεων ότι θα κλείσουν και θα πάνε σε άλλη πολιτεία αν, λόγου χάρη, αυξηθούν ορισμένοι φορολογικοί συντελεστές. Αγροτικοί συνεταιρισμοί, εμπορικά επιμελητήρια, εκπαιδευτικά ιδρύματα, εργατικά συνδικάτα, ασκούν συχνά σημαντική επιρροή στα νομοθετικά σώματα και, σε κάποιο βαθμό, στο Κογκρέσο. Οι οργανώσεις όμως που προβάλλουν δογματικά τις απόψεις τους, χάνουν μεγάλο μέρος της επιρροής τους ή άλλοτε πανίσχυρη Εθνική Ένωση Βιομηχάνων, στις Ηνωμένες Πολιτείες, ασκεί σήμερα ασήμαντη επιρροή στα νομοθετικά σώματα, εξαιτίας του δογματικού τρόπου με τον οποίο υποστήριζε τις θέσεις της.

Κατά τη διαμόρφωση της φορολογικής νομοθεσίας, υπάρχει πάντα ο κίνδυνος μικρές ομάδες με μεγάλη συνήθως διαπραγματευτική δύναμη, να παραμορφώσουν τη φορολογική διάρθρωση προς όφελός τους, παραβλάπτοντας τα συμφέροντα όλης της κοινωνίας. Η ευνοϊκή μεταχείριση των πετρελαιοπαραγωγών, με τις φορολογικές εκπτώσεις που τους παράσχει ο ομοσπονδιακός φόρος εισοδήματος σαν αντιστάθμισμα της εξαντλήσεως των φυσικών πόρων που εκμεταλλεύονται, αποτελεί ίσως το πιο κατάλληλο παράδειγμα. Όπως συμβαίνει γενικά με τη διαμόρφωση κάθε νομοθεσίας, οι υψηλές εισοδηματικές ομάδες έχουν δυσανάλογα μεγάλη επίδραση στις φορολογικές διαρθρώσεις σε σύγκριση με την αριθμητική τους δύναμη. Στις Ηνωμένες Πολιτείες η πραγματική προοδευτικότητα του φορολογικού συστήματος είναι πολύ μικρότερη από ότι δείχνουν οι πίνακες φορολογικών συντελεστών. Ο λόγος είναι ότι η ισχύς των υψηλότερων εισοδηματικών ομάδων δεν επέτρεψε τη φορολόγηση, σε ικανοποιητικό βαθμό, των κεφαλαιακών κερδών.

I. <u>ΑΔΥΝΑΜΙΕΣ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ</u>

Γενικές αρχές που πρέπει να διέπουν ένα κοινωνικά αποδεκτό φορολογικό σύστημα

Το ελληνικό φορολογικό σύστημα χαρακτηρίζεται από πολλά αρνητικά στοιχεία (πολυνομία, πολυπλοκότητα, αντιφατικότητα και δυσλειτουργία) τα οποία έχουν επιδεινωθεί από τον επιταχυνόμενο ρυθμό πληθωρισμού. Οι υψηλοί φορολογικοί συντελεστές, που επιβάλλονται για να εξασφαλιστεί η χρηματοδότηση των συνεχώς αυξανόμενων δημόσιων δαπανών, και η άνιση κατανομή του φορολογικού βάρους μεταξύ διάφορων πηγών εισοδήματος, επαγγελμάτων και γεωγραφικών περιοχών της χώρας δεν επιδρούν ευνοϊκά στην εξέλιξη της οικονομικής δραστηριότητας. Θα πρέπει να τονιστεί επίσης ότι οι αλλεπάλληλες αλλαγές στη φορολογία αποτελούν ανασταλτικό παράγοντα στον προγραμματισμό των οικονομικών μονάδων γιατί οι επιχειρήσεις, και γενικότερα οι φορολογούμενοι, αδυνατούν να προγραμματίσουν τη δραστηριότητα τους. Και τούτο επειδή οι φορολογούμενοι δεν είναι βέβαιοι για τις φορολογικές ρυθμίσεις που θα ισχύουν αύριο, με συνέπεια να μειώνεται η εμπιστοσύνη τους, να δυσανασχετούν και να σκέπτονται όλους τους δυνατούς τρόπους φοροδιαφυγής.

Εξάλλου, οι πολλαπλές εξαιρέσεις και απαλλαγές ορισμένων τομέων της οικονομίας από τη φορολογία, η διεύρυνση της παραοικονομίας, η ελλιπής ακόμη μηχανοργάνωση των φοροτεχνικών υπηρεσιών, που συνεπάγεται αδυναμία διασταύρωσης των φορολογικών στοιχείων, η μη διασφάλιση των απαραίτητων προϋποθέσεων για την απόδοση και ευσυνειδησία των Φοροτεχνικών οργάνων-υπηρεσιών και έλλειψη δημοσιονομικού κτηματολογίου οδηγούν στην αύξηση της φοροδιαφυγής τόσο των άμεσων όσο και των έμμεσων φόρων. Η αδυναμία μείωσης της φοροδιαφυγής αποτελεί τον πιο σημαντικό ανασταλτικό παράγοντα για τη δικαιότερη κατανομή του φορολογικού βάρους και την αποτελεσματική άσκηση δημοσιονομικής και εισοδηματικής πολιτικής, γενικότερα.

Για να είναι «κοινωνικά αποδεχτό» ένα φορολογικό σύστημα θα πρέπει να διέπεται από ορισμένες αρχές - ιδιότητες. Οι αρχές αυτές ενδείκνυται να λαμβάνονται υπόψη σε κάθε φορολογική μεταρρύθμιση, ώστε το φορολογικό σύστημα να βελτιώνεται διαχρονικά και να συμβάλλει στην οικονομική και κοινωνική ανάπτυξη της χώρας. Οι κυριότερες από τις ιδιότητες αυτές είναι:

1. **Απλότητα και χαμηλό κόστος (διαχειριστικό – κοινωνικό)-ευκαμψία και σταθερότητα** του φορολογικού συστήματος**.**
2. **Ενίσχυση των κινήτρων για εργασία – αποταμίευση – επένδυση** και υποβοήθηση αποδοτικής χρησιμοποίησης και κατανομής των πόρων.

3. **Δικαιότερη κατανομή του εισοδήματος.**
4. **Σύγκλιση του εθνικού φορολογικού συστήματ**ος προς τα φορολογικά συστήματα των χωρών του εξωτερικού με τις οποίες έχει αναπτύξει σχέσεις μια χώρα.
5. **Η ιεράρχηση αυτών των «αρχών»** είναι, βέβαια, πρόβλημα πολιτικής επιλογής.

Αδυναμίες του ελληνικού φορολογικού συστήματος και συνοπτικές προτάσεις αντιμετώπισης τους

Εάν λάβουμε υπόψη την παραπάνω ανάλυση για τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα από τα οποία ενδείκνυται να διέπεται ένα φορολογικό σύστημα και για εκείνα τα οποία ισχύουν στη χώρα μας, συμπεραίνουμε ότι το ελληνικό σύστημα έχει πολλές αδυναμίες και απέχει πολύ από ένα καλό φορολογικό σύστημα.

Συγκεκριμένα. δεν είναι απλό αλλά αντίθετα πολύπλοκο, με πανσπερμία αναρίθμητων νομών, πράγμα που συνεπάγεται υψηλό διαχειριστικό κόστος. Εξάλλου, το φορολογικό μας σύστημα δε χαρακτηρίζεται από την αναγκαία ευκαμψία. ώστε να είναι εύκολο σε μια δεδομένη στιγμή να συμβάλει στην αποτελεσματικότητα μιας συγκεκριμένης οικονομικής πολιτικής. Ταυτόχρονα όμως το φορολογικό σύστημα δεν χαρακτηρίζεται από μία σταθερή συμπεριφορά, αλλά αντίθετά αλλάζει πολύ τακτικά, με αποτέλεσμα ο πολίτης ή η οικονομική μονάδα, όχι μόνο να είναι σε δύσκολη θέση να προγραμματίσει αλλά και να χάνει την εμπιστοσύνη του προς το κράτος. Όπως είναι φυσικό, οι αδυναμίες αυτές είναι αντικίνητρα προς πολλές κατευθύνσεις όπως παραγωγικότητα, επενδύσεις κ.τ.λ. Εξάλλου, όπως προκύπτει από την ανάλυση των στατιστικών στοιχείων, ενώ η μέση φορολογική επιβάρυνση δεν μπορεί να θεωρηθεί σε σχέση με άλλες χώρες, εντούτοις το ελληνικό φορολογικό σύστημα δεν έχει κατορθώσει να πετύχει μια δίκαιη κοινωνικά αποδεκτή κατανομή του φορολογικού βάρους.

Αξίζει να σημειώσουμε ότι το ίδιο ακριβώς ίσχυε και προ 35 ετών και είχε επισημανθεί το 1952 από τον Κ. Βαρβαρέσο: «*Το τρωτό της ελληνικής φορολογίας δεν είναι το υπερβολικό της βάρος, αλλά η άνιση κατανομή του*». Αυτό συμβαίνει κυρίως εξαιτίας της ανάπτυξης της παραοικονομίας που οδηγεί στην απώλεια φορολογικών εσόδων και της αδυναμίας των φοροτεχνικών υπηρεσιών να συλλάβουν ή να διασταυρώσουν τα στοιχεία που αναφέρονται στη φορολογητέα ύλη των ελεύθερων

επαγγελματιών αλλά και εκείνης κατά τη διακίνηση των αγαθών. Επιπλέον ο αυξανόμενος πληθωρισμός, χωρίς παράλληλα να λαμβάνεται μέριμνα αναπροσαρμογής του φορολογητέου εισοδήματος, οδηγεί στην εικονική διόγκωση της φοροδοτικής ικανότητας, κυρίως εκείνων των εργαζομένων που δεν μπορούν να αποκρύψουν φορολογητέο εισόδημα.

Το σύστημα της εμμέσου φορολογίας μέχρι το τέλος του 1986 χαρακτηριζόταν από σοβαρά μειονεκτήματα που ασκούσαν δυσμενείς οικονομικές και κοινωνικές επιδράσεις. Συγκεκριμένα, συνυπήρχαν έξι γενικοί φόροι ευρείας βάσεως και, παράλληλα, ένας αρκετά σημαντικός αριθμός ειδικών φόρων. Η εισαγωγή του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας την 1-1-1987 οδήγησε στην αναμόρφωση της έμμεσης φορολογίας προς τη σωστή κατεύθυνση: απλοποίηση, μείωση φοροδιαφυγής, και εναρμόνιση με το κοινοτικό σύστημα έμμεσης φορολογίας.

Παρά την εισαγωγή του Φ.Π.Α. παραμένουν ακόμη ένα πλήθος επιβαρύνσεων με τη μορφή εμμέσων φόρων (φόροι υπέρ τρίτων), για λογαριασμό των οργανισμών κοινωνικής ασφαλίσεως, των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης, καθώς και διαφόρων άλλων ΝΠΔΔ, που οδηγούν στη διατήρηση της πολυπλοκότητας του συστήματος της έμμεσης φορολογίας.

Στη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕΦΠ), η μη εφαρμογή ενός αυτόματου μηχανισμού αναπροσαρμογής της φορολογικής κλίμακας οδηγεί στην ανάγκη διακριτικών μεταβολών και, ειδικότερα σε περιόδους υψηλού ρυθμού πληθωρισμού και στη δυσβάστακτη φορολογική επιβάρυνση εκείνων των εισοδηματιών των οποίων ο φόρος παρακρατείται στην πηγή.

Συνεπώς για να βελτιωθεί το ελληνικό φορολογικό σύστημα είναι απαραίτητο να εξαφανιστούν σταδιακά οι παραπάνω αδυναμίες με τις κατάλληλες αναμορφώσεις του συστήματος. Συγκεκριμένα, χρειάζεται:

1. Στελέχωση και μηχανοργάνωση των φοροτεχνικών υπηρεσιών, ώστε:,
    - να είναι δυνατή η παρακολούθηση και ο έλεγχος-διασταύρωση των φορολογικών στοιχείων,
    - να εξυπηρετείται γρήγορα και αποτελεσματικά ο φορολογούμενος,
    - να μειωθεί το διαχειριστικό και κοινωνικό κόστος βεβαίωσης και είσπραξης των φόρων και

- να περιοριστεί η φοροαποφυγή και ιδιαίτερα η φοροδιαφυγή, γεγονός που θα συμβάλει στην εξασφάλιση πόρων αλλά και στη δυνατότητα ανακατανομής του φορολογικού βάρους.

2. Βελτίωση του συστήματος του φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), αφού φυσικά δημιουργηθεί όλη η απαραίτητη υποδομή για τη σωστή εφαρμογή και λειτουργία αυτού του φόρου. Συγκεκριμένα είναι απαραίτητο
   - να γίνει ενσωμάτωση των φόρων υπέρ τρίτων στο Φ.Π.Α. και
   - να συμπεριλάβει αγαθά και υπηρεσίες στα οποία σήμερα επιβάλλονται ειδικοί φόροι καταναλώσεως.

   Η εισαγωγή του Φ.Π.Α., ο οποίος εφαρμόζεται στη χωρά μας από 1-1-1987, θα καταστήσει απλό και αποδοτικό το σύστημα της έμμεσης φορολογίας και ταυτόχρονα η χώρα μας είναι συνεπής με τη ν υποχρέωση που ανέλαβε κατά την υπογραφή της Πράξης Προσχώρησης στην Ε.Ο.Κ.
3. Αναμόρφωση της ΦΕΝΠ (φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων) ώστε να συγκλίνει προς το επικρατέστερο σύστημα που προβλέπεται να εφαρμοστεί στις χώρες της ΕΟΚ.
4. Αναμόρφωση της ΦΕΦΠ (φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων) ώστε να γίνει αποδοτικότερη αλλά και δικαιότερη. Αυτό θα επιτευχθεί
   - με διεύρυνση της φορολογικής της βάσης και περιορισμό της φοροδιαφυγής στα εισοδήματα που προέρχονται από μη εξαρτημένη εργασία.
   - με μη υπέρμετρη αύξηση της φορολογικής υποχρέωσης των φορολογουμένων εξαιτίας της διατήρησης του πληθωρισμού σε υψηλά επίπεδα (ελαχιστοποίηση δηλαδή της δημοσιονομικής απορρόφησης).
   - με φορολόγηση του οικογενειακού εισοδήματος αντί της ξεχωριστής φορολόγησης των συζύγων.
   - οι εκπτώσεις να γίνονται από το εισόδημα κι όχι από το φόρο).

Αναμόρφωση της φορολογίας ακίνητης περιουσίας, ώστε να είναι, κοινωνικά αποδεκτή, αφού συνεξεταστεί η συνολική φορολογική επιβάρυνση των περιουσιακών στοιχείων (φόροι μεταβίβασης, φορολογία εισοδήματος από οικοδομές και φόρος υπεραξίας πάγιων περιουσιακών στοιχείων), και μελέτη της λειτουργίας φορολογιών σε τοπικό επίπεδο.

ΙΙ. Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΣΤΑ ΠΛΑΙΣΙΑ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ

Η πολιτική η οποία έχει ξεπεράσει τις απαιτήσεις της Συνθήκης, είναι η φορολογική πολιτική. Ενώ η συνθήκη ζητούσε μόνο το σεβασμό της φορολογικής ουδετερότητας στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές, τα κράτη- μέλη μπόρεσαν, ήδη από την πρώτη δεκαετία ύπαρξης της κοινότητας, να αντικαταστήσουν το σωρευτικό και επαναληπτικό σύστημα φορολογίας με το σύστημα του φόρου επί της προστιθέμενης αξίας, οι δομές του οποίου έχουν ήδη εναρμονιστεί πολύ. Ενώ, όμως, οι στόχοι της Συνθήκης στον φορολογικό τομέα έχουν έτσι επιτευχθεί και μάλιστα ξεπεραστεί, ήδη από τη δεκαετία του ’60, η φορολογική εναρμόνιση δεν μπορούσε ασφαλώς να περιοριστεί στην εναρμόνιση των δομών του ΦΠΑ μέσα σε μια κοινότητα που ήθελε να προχωρήσει πέραν από το στάδιο της κοινής αγοράς προς το στάδιο της οικονομικής και νομισματικής ένωσης. Η κατάργηση των φορολογικών συνόρων που πραγματοποιήθηκε χάρη στην προσέγγιση των συντελεστών του ΦΠΑ και των ειδικών φόρων κατανάλωσης και χάρη στη συνεργασία των εθνικών διοικήσεων, ήταν ένα από τα μεγαλύτερα επιτεύγματα της ολοκλήρωσης της εσωτερικής αγοράς. Με την κατάργηση 60 εκατομμυρίων εγγράφων το χρόνο, ελάφρυνε πολύ τις διαδικασίες για τις επιχειρήσεις και διευκόλυνε σημαντικά τις ενδοκοινοτικές ανταλλαγές. Καθώς θα προχωράει η οικονομική και νομισματική ένωση θα πρέπει να εναρμονιστούν οι φόροι επί των εταιριών και επί της αποταμίευσης αργότερα και οι άλλοι άμεσοι φόροι. Πρόκειται περί σημαντικών θεμάτων εθνικής κυριαρχίας τα οποία δεν είναι εύκολο να αποχωριστούν οι κυβερνήσεις και τα εθνικά κοινοβούλια. Γι’ αυτό η εναρμόνιση της άμεσης φορολογίας δεν μπορεί παρά να ακολουθεί την οικονομική ολοκλήρωση και την πραγματική σύγκλιση των οικονομιών των κρατών-μελών.

ΙΙΙ. «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΥΡΩΠΑΙΚΟΣ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΗΣ ΣΥΝΤΟΝΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ»

Δεδομένων των σημαντικών προκλήσεων που αντιμετωπίζει η Ευρωπαϊκή Κοινότητα, είναι ξεκάθαρο ότι οι αποφάσεις για τη φορολογική πολιτική δεν μπορούν πλέον να λαμβάνονται μεμονωμένα και ότι οι φορολογικές προτάσεις σε κοινοτικό επίπεδο πρέπει να είναι συμβατές με άλλους γενικούς στόχους της πολιτικής της ΕΕ.

Η φορολογική πολιτική της κοινότητας πρέπει να υποστηρίξει το στόχο που τέθηκε από το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο της Λισσαβόνας, ότι η ΕΕ θα πρέπει να γίνει η πλέον ανταγωνιστική και βασισμένη στη γνώση οικονομία παγκοσμίως, μέχρι το 2010. Επιπλέον πρέπει να υποστηρίξει τη συνεχιζόμενη επιτυχία και την ανάπτυξη της Εσωτερικής Αγοράς, τόσο πριν όσο και μετά τη διεύρυνση. Πρέπει, ακόμη, να λάβει υπόψη την προϊούσα παγκοσμιοποίηση των οικονομιών και τον αυξημένο ανταγωνισμό για επενδύσεις.

Τα τελευταία χρόνια, οι φορολογικές μεταρρυθμίσεις σε πολλά κράτη μέλη της ΕΕ κινήθηκαν προς τη σωστή κατεύθυνση. Στόχευαν συχνά στη φορολογική ελάφρυνση του εισοδήματος από την εργασία, ιδιαίτερα στις χαμηλές έως μεσαίες βαθμίδες της μισθολογικής κλίμακας και στη γενική μείωση της φορολογίας των επιχειρήσεων, με σκοπό τη βελτίωση της λειτουργίας των κεφαλαιαγορών. Οι αυξήσεις στην έμμεση φορολογία σε πολλές χώρες ήταν αποτέλεσμα πράσινων φορολογικών μεταρρυθμίσεων, που, συχνά, συνόδευαν τη μείωση της φορολογίας της εργασίας.

Μολονότι η φορολογική εναρμόνιση δεν είναι προφανώς απαραίτητη σε όλους τους τομείς φορολογίας, εντούτοις ο αυξημένος συντονισμός θα βοηθούσε τα κράτη μέλη να προσαρμόσουν ακόμη περισσότερο τα φορολογικά συστήματά τους, προκειμένου να αντιμετωπίσουν τις προαναφερόμενες προκλήσεις, προστατεύοντας παράλληλα τα έσοδά τους από τη φορολογική απάτη, τη στρέβλωση του ανταγωνισμού και τις καταστάσεις διπλής μη- φορολογίας.

Σε αυτό το γενικό πλαίσιο η Ευρωπαϊκή Επιτροπή εκπόνησε το σχέδιό της για τα επόμενα χρόνια στο πεδίο της φορολογίας . Η δουλειά που γίνεται για την εξάλειψη του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού θα πρέπει να συνεχιστεί. Προκειμένου, όμως, να επιτευχθεί η ισορροπία της φορολογικής πολιτικής στην ΕΕ, πρέπει να δοθεί επίσης προσοχή στις ανησυχίες των φορολογουμένων, τόσο ατόμων όσο και εταιρειών. Αυτό σημαίνει την εξάλειψη των φορολογικών εμποδίων τα οποία παρακωλύουν την άσκηση των θεμελιωδών ελευθεριών που εγγυάται η Συνθήκη ΕΚ.

Για να πετύχει τους στόχους της, η Επιτροπή δεν προτίθεται μόνο να κάνει προτάσεις για νομοθεσία, αλλά και να επιδιώξει μια ενεργητική στρατηγική,

ξεκινώντας νομικές διαδικασίες κατά κρατών μελών, όπου κρίνει ότι το Κοινοτικό δίκαιο παραβιάζεται.

Κατά την εξέταση της ανάπτυξης της φορολογικής πολιτικής της ΕΕ, ιδιαίτερη προσοχή πρέπει να αποδίδεται στη διεθνή διάσταση. Μια παγκόσμια οικονομία για να λειτουργήσει αποτελεσματικά χρειάζεται ορισμένους αποδεκτούς βασικούς κανόνες που θα λειτουργούν ως κατευθυντήριες γραμμές για τις κυβερνήσεις και τις επιχειρήσεις. Την ίδια στιγμή, τα φορολογικά συστήματα πρέπει να συμβάλουν στη διασυνοριακή επιχειρηματική δραστηριότητα. Η Κοινότητα έχει παίξει ηγετικό ρόλο σε ό,τι αφορά την προώθηση των δράσεων σχετικώς με τον επιζήμιο φορολογικό ανταγωνισμό στον ΟΟΣΑ καθώς και σε ό,τι αφορά την αμοιβαία συνδρομή σε θέματα φορολογίας, ενώ έχει επίσης συμμετάσχει ενεργά στην καθιέρωση διεθνών κανόνων για την εφαρμογή των φόρων κατανάλωσης στο ηλεκτρονικό εμπόριο.

IV. Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΣΥΓΚΛΙΣΗ ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ

Είναι αδιαμφισβήτητη η χρησιμότητα της δημοσιονομικής εναρμόνισης τόσο στην άμεση όσο και στην έμμεση φορολογία. Μια τέτοια προσέγγιση θα συνεισέφερε στην καλή λειτουργία της ενιαίας αγοράς στο μέτρο που θα ευνοούσε την ελεύθερη κυκλοφορία των αγαθών, των υπηρεσιών και των κεφαλαίων χάρις σε μια πιο ανταγωνιστική και ανοικτή οικονομία.

Όπως διαπιστώνει και η Commission έχουμε τα τελευταία χρόνια μια φορολογική υποβάθμιση με τη μείωση των εσόδων των κρατών-μελών. Το γεγονός αυτό δεν επιτρέπει στην ενιαία αγορά να λειτουργήσει σωστά. Οι σημερινές στρεβλώσεις έχουν αρνητικό αποτέλεσμα στην απασχόληση διότι ο παράγοντας «εργασία» επηρεάζεται δυσμενώς από την έλλειψη πρακτικής δυνατότητας φορολόγησης του κεφαλαίου.

Είναι προφανές ότι σημαντικές στρεβλώσεις μεταξύ των επιπέδων φορολογίας των κρατών-μελών προκαλούν μετατοπίσεις της φορολογικής βάσης για καθαρά δημοσιονομικούς σκοπούς. Αυτό συμβαίνει ιδιαίτερα με τους έμμεσους φόρους στα

αλκοολούχα ποτά, τον καπνό και τα πετρελαϊκά προϊόντα. Δυσκολίες υπάρχουν και στον τομέα του φόρου προστιθεμένης αξίας. Για να μη προκληθεί εκτροπή του εμπορίου μερικά κράτη-μέλη εισάγουν ελαττωμένους φόρους κατά παράβαση της έκτης Οδηγίας.

Στον τομέα των άμεσων φόρων και κύρια στη φορολογία της αποταμίευσης και στο φόρο επί των εταιριών η επιβολή ενός ελάχιστου επιπέδου φορολόγησης θα συνεισέφερε σε μία απαραίτητη σταθεροποίηση των εσόδων. Όσον αφορά τη φορολογία των τόκων των καταθέσεων, ο ανταγωνισμός μεταξύ των κρατών-μελών οδηγεί σε μια γενικευμένη αποφορολόγηση των εισοδημάτων από την αποταμίευση με τον αποκλεισμό των κατοίκων άλλων μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών. Για το λόγο αυτό είναι απαραίτητο να καθορισθεί η έννοια του κατοίκου σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Γενική είναι πλέον η άποψη ότι ο φορολογικός ανταγωνισμός καταλήγει σε εκτροπές του εμπορίου ή σε γεωγραφικές μετατοπίσεις των επενδυτικών πρωτοβουλιών.

Στόχος μας πρέπει να είναι η κατάργηση κάθε φορολογικού κινήτρου που θα έστρεφε τον καταναλωτή ή τον επενδυτή σε άλλο τόπο ή χώρα από εκεί όπου έπρεπε κανονικά να είχε λάβει χώρα η πράξη. Αλλά πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι αυτό το φαινόμενο των εκτροπών δεν σταματά μόνο στα εξωτερικά σύνορα της Ε.Ε. Η Commission σε συνεργασία με τον Ο.Ο.Σ.Α. οφείλει να βρει λύσεις σε διεθνές επίπεδο. Πρέπει να υποβληθούν συγκεκριμένες προτάσεις σε μία σειρά από τομείς όπως οι φόροι κατανάλωσης, ο Φ.Π.Α. και ο φόρος επί των επιχειρήσεων με σκοπό όχι μόνο να μειωθούν τα φαινόμενα των σημερινών εκτροπών του εμπορίου και των γεωγραφικών επενδυτικών μετατοπίσεων αλλά επίσης τα κράτη-μέλη να αυξήσουν μερικά φορολογικά τους έσοδα. Με τον τρόπο αυτό θα επιτευχθεί μία μείωση άλλων φορολογικών βαρών που πλήττουν τον παράγοντα «απασχόληση». Μετά την εγκαθίδρυση της ενιαίας αγοράς χωρίς προηγούμενη φορολογική εναρμόνιση, όλες οι προτάσεις για φορολογική εναρμόνιση δεν προχώρησαν λόγω έλλειψης ομοφωνίας. Επόμενα, είναι αναγκαία η τροποποίηση της διαδικασίας λήψης απόφασης που θα επιτρέψει μια πρόοδο στον τομέα αυτό.

V. Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ

Η προσέγγιση των φορολογικών συστημάτων των κρατών-μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ), για την επίτευξη της οποίας απαιτείται ομοφωνία, αποτελεί ένα δύσκολο μέχρι σήμερα θέμα δεδομένου ότι οι μεταβολές στο φορολογικό τομέα έχουν άμεσες - θετικές ή αρνητικές-δημοσιονομικές επιπτώσεις στα επί μέρους κράτη-μέλη.

Στο παρελθόν, οι γενικότερες οικονομικές και θεσμικές εξελίξεις στο χώρο της ΕΕ οδήγησαν τα κράτη-μέλη στην αξιοποίηση της δυνατότητας να διαφοροποιηθεί η φορολογική πολιτική τους, σε περιπτώσεις άμεσων φόρων σε παραγωγικούς συντελεστές με υψηλό βαθμό διασυνοριακής κινητικότητας (φόρος επί των τόκων των αποταμιεύσεων, φόρος επί των κερδών των επιχειρήσεων κ.ά.), με στόχο τη βελτίωση της ανταγωνιστικότητάς τους αρκετά μάλιστα πριν οριστικοποιηθεί το χρονοδιάγραμμα έναρξης της τρίτης φάσης της Οικονομικής και Νομισματικής Ένωσης (ΟΝΕ).

Στην παρούσα φάση και λόγω της υιοθέτησης του κοινού νομίσματος, οι πρωτοβουλίες γύρω από τη φορολογική εναρμόνιση εστιάζονται στην προσπάθεια αποφυγής των αρνητικών συνεπειών του αθέμιτου ανταγωνισμού των κρατών-μελών σε τομείς της άμεσης φορολογίας.

Η πρώτη κοινή συμφωνία των κρατών-μελών περιλαμβάνει έναν Κώδικα Δεοντολογίας για τη Φορολογία των Επιχειρήσεων, πρόταση Οδηγίας για τη Φορολόγηση των Εισοδημάτων της Αποταμίευσης υπό μορφή Τόκων και πρόταση Οδηγίας για την καθιέρωση κοινού συστήματος Φορολόγησης Τόκων και Δικαιωμάτων μεταξύ Συνδεδεμένων Εταιρειών διαφορετικών κρατών-μελών. Τα ανωτέρω κείμενα βρίσκονται σε διάφορες φάσεις διαβούλευσης στα αρμόδια κοινοτικά όργανα. Οι τελικές αποφάσεις θα ληφθούν εντός του έτους και αναμένεται ότι θα σηματοδοτήσουν το πρώτο βήμα στη διαδικασία σύγκλισης των συστημάτων άμεσης φορολογίας στο εσωτερικό της ΕΕ

Μία πλήρης κάλυψη του θέματος της φορολογικής εναρμόνισης στην ΕΕ θα έπρεπε να συμπεριλάβει και τις διεργασίες για την πλήρη εναρμόνιση της έμμεσης φορολογίας με την εισαγωγή της οριστικής μορφής του ΦΠΑ (εφαρμογή της φορολόγησης των ενδοκοινοτικών συναλλαγών στη χώρα προέλευσης των προϊόντων αντί στη χώρα κατανάλωσης που ισχύει σήμερα).

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. *Δ.Π. Καράγιωργα*, Οι Δημοσιονομικοί Θεσμοί, εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα 1981

2. *Α.Θ. Μπαλφούσια, Ν.Ι. Μανωλά,* Δημοσιονομικές εξελίξεις στη δεκαετία του ’80, Εκθέσεις 9, Αθήνα 1993

3. *Α.Θ. Μπαλφούσια, Ζ.Ν. Αναστασάκου, Χ.Γ. Κόλλια, Εμ. Ι. Κούναρη, Μ.Π. Χλέτσου*, Ελληνικές Φορολογικές Δαπάνες, (Εκθέσεις 35), Αθήνα 2001

4. *Κων/νος Δ. Φινοκαλιώτης, Νικόλαος Ι. Μπάρμπας,* Δημόσια Οικονομικά ΦΟΡΟΙ-ΔΗΜΟΣΙΑ ΔΑΝΕΙΑ, εκδόσεις Σακκουλά, Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2001

5. *Β. Δίπλας*, Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος και Πηγές, εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα 1995

6. *Ν. Μούσης,* Ευρωπαϊκή Ένωση δίκαιο- οικονομία- πολιτική, εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα 1999

7. *Θ. Γεωργακόπουλος,* Η Ευρωπαϊκή Ένωση θεσμοί και πολιτικές, εκδόσεις Σταμούλης, Πειραιάς 1995

8. *Π. Δερτίλης, Δ. Τσιγκρής, Α. Αποστόλου, Χ. Ανανιάδου, Δ. Αλικάκος,* Δημόσιον Λογιστικόν και Φορολογικόν Δίκαιον, εκδόσεις Οικονομικής και Λογιστικής Εγκυκλοπαίδειας, Αθήνα 1964

9. *Γ. Μεντής,* Φορολογική Νομοθεσία και Πρακτική ΙΙΙ, εκδόσεις Ελλήν, Αθήνα 1999

10. *Ε.Κυριακοπούλου,* Δημοσιονομικό Δίκαιο, εκδόσεις Σύγχρονη Εκδοτική, Αθήνα 2001

11. *Δ. Γεωργούτσος, Ν. Καραμούζης,* Η Φορολόγηση των Κερδών Κεφαλαίου στην Ελλάδα, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα 2000

12. *Κέντρο Ευρωπαϊκών Μελετών,* Το Ευρωπαϊκό Σύνταγμα, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα- Κομοτηνή 2003

13. *Θ. Γεωργακόπουλος, Θ. Λιανός, Θ. Μπένος, Γ. Τσεκούρας, Μ. Χατζηπροκοπίου, Γ. Χρήστου,* Εισαγωγή στην Πολιτική Οικονομία, εκδόσεις Gutenberg, Αθήνα 1982

14. *Μ. Καραναστάσης,* Η Φορολογική Νομοθεσία Δήμων και Κοινοτήτων, εκδόσεις Καραναστάση, Αθήνα 2003

15. *Κ. Προδρομίδης,* Αρχές Οικονομικής Πολιτικής, εκδόσεις Μπένου, Αθήνα 1998

16. *Π. Παυλόπουλος, Α. Κουζέλης,* Το δημοσιονομικό πρόβλημα: προτάσεις πολιτικής, Ινστιτούτο Βιομηχανικών και Οικονομικών Ερευνών, Αθήνα 1990

17. *Β. Φερτάκης,* Περί των Αιτιών της Φοροδιαφυγής: επιπτώσεις επί του οικονομικού και κοινωνικού προβλήματος, εκδόσεις Γρηγόρη, Αθήνα 1967

18. *Ε. Ανδρικοπούλου,* Οι περιφέρειες στην Ευρωπαϊκή Ένωση, εκδόσεις Θεμέλιο, Αθήνα 1995

19. *Ομοσπονδία Εφοριακών ΠΟΕ-ΔΟΥ,* Φορολογική Επιθεώρηση, εκδόσεις Press Line, Αθήνα 2006

20. *John F. Due, Ann F. Friedlaender,* Δημόσια Οικονομική, εκδόσεις Gutenberg (Μετάφραση Θεοφάνη Μπένου), Αθήνα 1977

21. *Joseph Stiglitz,* Οικονομική του Δημόσιου Τομέα, εκδόσεις Κριτική, Αθήνα 1988

22. *G. Moore,* Η Οικονομιλογία εις την Καθημερινήν Ζωήν, εκδόσεις Πεχλιβανίδης & Σια Ο.Ε., Αθήνα 1955

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

- ✓ **Σύνταγμα της Ελλάδας 1975/2001**
- ✓ **Ν. 2238/1994: Κύρωση του κώδικα φορολογίας εισοδήματος**
- ✓ **Π .Δ. 331/1985:Κώδικας Φορολογικής Δικονομίας**
- ✓ **Ν.Δ. 356/1974: Περί Κώδικος Εισπράξεως Δημοσίων Εσόδων**
- ✓ **Ν. 2523/1997: Ποινικές κυρώσεις για την καταβολή χρεών**
- ✓ **Ν. 3220/2004: Μέτρα αναπτυξιακής και κοινωνικής πολιτικής- αντικειμενοποίηση του φορολογικού ελέγχου και άλλες διατάξεις**
- ✓ **ΠΟΛ. 1131/1994: Υπόχρεοι σε παρακράτηση φόρου**
- ✓ **Ν. 2343/1995: Φορολογικός έλεγχος**
- ✓ **ΠΟΛ. 1115/2004: Φορολογικός έλεγχος**
- ✓ **ΠΟΛ. 1185/2005: Φορολογικός έλεγχος**
- ✓ **ΠΟΛ. 1005/2004: Διπλή φορολογία**
- ✓ **ΠΟΛ. 1145/2003: Διπλή φορολογία**
- ✓ **ΠΟΛ. 1073/2004: Φοροδιαφυγή- Ευρωπαϊκή Ένωση**

ΣΥΝΤΑΓΜΑ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ 1975/01
ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟ - Οργάνωση και λειτουργίες της Πολιτείας
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΚΤΟ – Φορολογία και Δημοσιονομική Διαχείριση

Άρθρο 78 – (Νόμοι φορολογικού περιεχομένου)

1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος.
2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που εκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε.
3. Κατ' εξαίρεση, όταν επιβάλλεται ή αυξάνεται εισαγωγικός ή εξαγωγικός δασμός ή φόρος κατανάλωσης, επιτρέπεται η είσπραξη τους από την ημέρα που κατατέθηκε στη βουλή το σχετικό νομοσχέδιο, υπό τον όρο ότι ο νόμος θα δημοσιευθεί μέσα στην προθεσμία που ορίζει το άρθρο 42 παράγραφος 1 και πάντως το αργότερο μέσα σε δέκα μέρες από τη λήξη της συνόδου.
4. Το αντικείμενο της φορολογίας, ο φορολογικός συντελεστής, οι απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τη φορολογία και η απονομή των συντάξεων δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης. Δεν είναι αντίθετος προς την απαγόρευση αυτή ο καθορισμός με νόμο του τρόπου που βεβαιώνεται η συμμετοχή του Κράτους και των δημόσιων γενικά οργανισμών στην αυτόνομη υπερτίμηση, που προκαλείται αποκλειστικά από την εκτέλεση δημόσιων έργων στην παρακείμενη ιδιωτική ακίνητη περιουσία.
5. Κατ' εξαίρεση επιτρέπεται να επιβληθούν με εξουσιοδότηση νόμων πλαισίων εξισωτικές ή αντισταθμιστικές εισφορές ή δασμοί , καθώς και να ληφθούν οικονομικά μέτρα στο πλαίσιο των διεθνών σχέσεων της Χώρας με οικονομικούς οργανισμούς ή μέτρα που αποβλέπουν στην εξασφάλιση της συναλλαγματικής θέσης της Χώρας.

ΝΟΜΟΣ 2238/1994
Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

Αθήνα, 16 Σεπτεμβρίου 1994
Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ
ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ

Εκδίδομε τον ακόλουθο νόμο που ψήφισε η Βουλή:

Άρθρο πρώτο

Κυρώνεται ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ο οποίος έχει συνταχθεί σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 6 και 7 του άρθρου 76 του Συντάγματος, από την ειδική επιτροπή που συγκροτήθηκε, κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων των άρθρων 105 του ν. 1892/1990 (ΦΕΚ 101 Α') και 34 του ν. 1914/1990 (ΦΕΚ 1Τ8 Α'), με την 1156657/1341/0006 από 31 Δεκεμβρίου 1993 (ΦΕΚ 13 Β' 1994) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και ο οποίος έχει ως ακολούθως:

ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΤΜΗΜΑ ΠΡΩΤΟ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ
ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α'
ΕΠΙΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ

Άρθρο 1
Αντικείμενο του φόρου

Επιβάλλεται φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει είτε στην ημεδαπή είτε στην αλλοδαπή και αποκτάται από κάθε φυσικό πρόσωπο για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 2.

Άρθρο 2
Υποκείμενο του φόρου

1. Σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα ανεξάρτητα από την ιθαγένεια και τον τόπο κατοικίας ή διαμονής του. Επίσης, ανεξάρτητα από την ιθαγένειά του, σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο για τα εισοδήματά του που προκύπτουν στην αλλοδαπή, εφόσον έχει την κατοικία του στην Ελλάδα.
2. Οι έμμισθοι δημόσιοι υπάλληλοι που υπηρετούν στην αλλοδαπή θεωρείται ότι κατοικούν στην Ελλάδα.
3. Σε φόρο υπόκειται και η σχολάζουσα κληρονομιά.

4. Σε φόρο υπόκεινται επίσης, οι ομόρρυθμες και οι ετερόρρυθμες εταιρίες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, οι συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και οι κοινοπραξίες της παρ. 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992, ΦΕΚ 84 Α').

Άρθρο 3
Χρόνος επιβολής του φόρου

1. Ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο εισόδημα που αποκτάται μέσα στο αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος, κατά τις διακρίσεις που ορίζει αυτός ο νόμος.
2. Η χρονική διάρκεια του οικονομικού έτους αρχίζει από την 1η Ιανουαρίου και λήγει την 31η Δεκεμβρίου του ίδιου ημερολογιακού έτους.

Άρθρο 4
Εισόδημα και εξεύρεσή του

1. Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51.
Ο φόρος αυτού του νόμου, τα πρόστιμα και οι πρόσθετοι φόροι δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από το εισόδημα αυτό.
2. Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προσέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής:
Α-Β. Εισόδημα από ακίνητα.
Γ. Εισόδημα από κινητές αξίες.
Δ. Εισόδημα από εμπορικές, επιχειρήσεις.
Ε. Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις.
ΣΤ. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.
Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέριων επαγγελμάτων και από κάθε άλλη πηγή.
3. Για να βρεθεί το συνολικό εισόδημα, αθροίζονται τα επί μέρους εισοδήματα των κατηγοριών Α' έως Ζ' της προηγούμενης παραγράφου τα οποία αποκτώνται από κάθε φυσικό πρόσωπο είτε κατά το οικονομικό έτος το προηγούμενο από τη φορολογία, είτε κατά το ημερολογιακό ή διαχειριστικό ή γεωργικό έτος το οποίο έληξε μέσα στο προηγούμενο από τη φορολογία οικονομικό έτος.
Κατά την άθροιση αυτή συμψηφίζονται τα θετικά και αρνητικά στοιχεία των επί μέρους εισοδημάτων.
Ειδικά, το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του εισοδήματος από εμπορικές και γεωργικές επιχειρήσεις, που προκύπτει από βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) που τηρούνται επαρκώς και ακριβώς, αν δεν καλύπτεται με συμψηφισμό θετικού στοιχείου εισοδήματος άλλης πηγής, είτε γιατί δεν υπάρχει τέτοιο στοιχείο εισοδήματος είτε γιατί αυτό που υπάρχει είναι ανεπαρκές, μεταφέρεται για να συμψηφισθεί ολόκληρο στην πρώτη περίπτωση ή κατά το υπόλοιπο αυτού στη δεύτερη, διαδοχικώς στα πέντε (5) επόμενα οικονομικά έτη κατά το υπόλοιπο που απομένει κάθε φορά, με την προϋπόθεση ότι κατά τα έτη αυτά τα βιβλία του υπόχρεου τηρούνται επαρκώς και ακριβώς.
Τα παραπάνω εφαρμόζονται αναλόγως και για το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις που προκύπτει από επαρκή και ακριβή βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., το οποίο μεταφέρεται για να συμψηφισθεί

διαδοχικώς στα τρία (5) επόμενα οικονομικά έτη. - *επανήλθε με την παρ. 2 του αρθ. 22 του νόμου 3259/2004.*

(Ειδικά, το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του εισοδήματος από εμπορικές και γεωργικές επιχειρήσεις, που προκύπτει από βιβλία τρίτης κατηγορίαστου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.), αν δεν καλύπτεται με συμψηφισμό θετικού στοιχείου εισοδήματος άλλης πηγής, είτε γιατί δεν υπάρχει τέτοιο στοιχείο εισοδήματος είτε γιατί αυτό που υπάρχει είναι ανεπαρκές, μεταφέρεται για να συμψηφισθεί ολόκληρο στην πρώτη περίπτωση ή κατά το υπόλοιπο αυτού στη δεύτερη, διαδοχικώς στα πέντε (5) επόμενα οικονομικά έτη κατά το υπόλοιπο που απομένει κάθε φορά. (Τα παραπάνω εφαρμόζονται αναλόγως και για το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις που προκύπτει από επαρκή και ακριβή βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., το οποίο μεταφέρεται για να συμψηφισθεί διαδοχικώς στα πέντε (5) επόμενα οικονομικά έτη. *- αντικαταστάθηκε με το άρθρο 1 παρ. 1 του ν. 3296/04.)- Καταργήθηκε με την παρ. 2 του αρθ. 22 του νόμου 3259/2004.και επανήλθε η προηγούμενη διάταξη.*

Τα οριζόμενα στα προηγούμενα δύο εδάφια δεν εφαρμόζονται για τις επιχειρήσεις των οποίων τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται εξωλογιστικά. - *Καταργήθηκε με την παρ. 2 του αρθ. 22 του νόμου 3259/2004.*

4. Αρνητικό στοιχείο εισοδήματος από πηγή που βρίσκεται στην αλλοδαπή συμψηφίζεται μόνο με θετικά εισοδήματα του φορολογουμένου που προκύπτουν στην αλλοδαπή.

5. Καταργήθηκε.

6. Καταργήθηκε.

7. Εισοδήματα από την εκμίσθωση ακινήτων και από τόκους δανείων που θεωρούνται ότι έχουν αποκτηθεί κατά τις διατάξεις του παρόντος και τα οποία αποδεδειγμένα δεν έχουν εισπραχθεί από το δικαιούχο, επιτρέπεται να μη συνυπολογίζονται στο συνολικό καθαρό εισόδημά του, εφόσον εκχωρηθούν στο Δημόσιο χωρίς αντάλλαγμα.

Η εκχώρηση γίνεται με απλή έγγραφη δήλωση του υπόχρεου σε φόρο, η οποία υποβάλλεται στον αρμόδιο για τη φορολογία του προϊστάμενου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μέσα στο οικονομικό έτος στο οποίο τα εισοδήματα αυτά υπόκεινται σε φόρο.

Μαζί με τη δήλωση αυτή παραδίδονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας τα αποδεικτικά έγγραφα της εκχωρούμενης απαίτησης και με την ίδια δήλωση ο εκχωρών βεβαιώνει άτι δεν κατέχει κανένα άλλο αποδεικτικό στοιχείο.

Το Δημόσιο υποκαθίσταται στα δικαιώματα του εκχωρητή.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται η διαδικασία, ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης εκχώρησης εισοδημάτων στο Δημόσια, τα δικαιολογητικά που συνυποβάλλονται με αυτήν, η διαδικασία βεβαίωσης των ποσών των εισοδημάτων που εκχωρούνται στο Δημόσιο, καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια που είναι αναγκαία για την εφαρμογή των διατάξεων αυτής της παραγράφου.

Άρθρο 5
Φορολογία των εισοδημάτων των συζύγων και των ανήλικων τέκνων

1. Κατά τη διάρκεια του γάμου οι σύζυγοι έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν κοινή δήλωση των εισοδημάτων τους, στα οποία ο φόρος, τα τέλη και οι εισφορές που αναλογούν υπολογίζονται χωριστά στο εισόδημα καθενός συζύγου.

Σε αυτή την περίπτωση, το τυχόν αρνητικό αποτέλεσμα του εισοδήματος του ενός συζύγου δεν συμψηφίζεται με τα εισοδήματα του άλλου συζύγου.

2. Ειδικά, το εισόδημα του ενός συζύγου, το οποίο προέρχεται από επιχείρηση που εξαρτάται οικονομικά από τον άλλο σύζυγο, προστίθεται στα εισοδήματα του άλλου συζύγου και φορολογείται στο όνομα του.
3. Το εισόδημα των ανήλικων τέκνων προστίθεται στα εισοδήματα του γονέα που έχει το μεγαλύτερο συνολικό εισόδημα και φορολογείται στο όνομά του. Αν οι γονείς έχουν ίσο ποσό συνολικού εισοδήματος, το εισόδημα του ανήλικου τέκνου προστίθεται στο εισόδημα του πατέρα και φορολογείται στο όνομα του.
Αν ο υπόχρεος γονέας δεν έχει τη γονική μέριμνα, το εισόδημα προστίθεται στα εισοδήματα του άλλου γονέα και φορολογείται στο όνομά του.
4. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου δεν εφαρμόζονται για τα εισοδήματα τα οποία προκύπτουν από:
α) την παροχή εργασίας του ανήλικου τέκνου, με σχέση εξαρτημένης ή ανεξάρτητης εργασίας ή μίσθωσης έργου,
β) περιουσιακά στοιχεία που περιήλθαν στο ανήλικο τέκνο από κληρονομιά,
γ) περιουσιακά στοιχεία που περιήλθαν στο ανήλικο τέκνο από χαριστικές παροχές, εκτός από εκείνα που προέρχονται από χαριστικές παροχές γονέα του,
δ) περιουσιακά στοιχεία που περιήλθαν στο ανήλικο τέκνο από χαριστικές παροχές, που έγιναν σε αυτό από γονέα του, ο οποίος έχει αποβιώσει κατά το χρόνο που προκύπτει το εισόδημα από αυτά τα περιουσιακά στοιχεία,
ε) συντάξεις που απονεμήθηκαν στο ανήλικο τέκνο, λόγω θανάτου του πατέρα του ή της μητέρας του και
στ) περιουσιακά στοιχεία που με βάση δικαστική απόφαση περιέρχονται στο ανήλικο, ως υποκατάστατα στοιχείων που αναφέρονται στις προηγούμενες περιπτώσεις αυτής της παραγράφου.
Για τα εισοδήματα αυτά το ανήλικο τέκνο έχει δική του φορολογική υποχρέωση, με εξαίρεση το εισόδημα από περιουσιακά στοιχεία που περιήλθαν σε αυτό από χαριστικές παροχές από τους γονείς του, καθώς και το αντίστοιχο υποκατάστατό τους.
Το εισόδημα από περιουσιακό στοιχείο που περιήλθε στο ανήλικο με χαριστική παροχή γονέα του φορολογείται στο όνομα του γονέα που το παραχώρησε.
Αν η αξία του υποκατάστατου υπερβαίνει την αξία του περιουσιακού στοιχείου το οποίο εκποιήθηκε, το εισόδημα που προκύπτει θεωρείται ότι αποτελεί μέρος χαριστικής παροχής που έγινε στο τέκνο από το γονέα του που έχει το μεγαλύτερο ποσό εισοδήματος και φορολογείται, επιμεριζόμενο αναλόγως, στο όνομα αυτού του γονέα.

Άρθρο 6
Απαλλαγές από το φόρο

1. Απαλλάσσονται από το φόρο προσωπικά και με τον όρο της αμοιβαιότητας:
α) Οι αλλοδαποί πρεσβευτές και οι λοιποί διπλωματικοί αντιπρόσωποι και πράκτορες για το εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και για τα από κάθε πηγή εισοδήματά τους που αποκτώνται στην αλλοδαπή.
β) Οι πρόξενοι και προξενικοί πράκτορες, ως και το κατώτερο προσωπικό των ξένων πρεσβειών και προξενείων, εφόσον έχουν την ιθαγένεια του Κράτους που αντιπροσωπεύεται και αποκτούν στην Ελλάδα εισόδημα μόνο από μισθωτές υπηρεσίες.
2. Από το εισόδημα από ακίνητα απαλλάσσεται:

α) Το τεκμαρτό εισόδημα πσυ προκύπτει από την παραχώρηση της χρήσης ακινήτων από τον κύριο, νομέα ή επικαρπωτή αυτών, στο Ελληνικό Δημόσιο ή σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, χωρίς αντάλλαγμα.
β) Το ακαθάριστο τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοκατοίκηση γενικά.
γ) Το τεκμαρτό εισόδημα που προκύπτει από τη δωρεάν παραχώρηση της χρήσης κατοικίας από τον γονέα που έχει την κυριότητα ή την επικαρπία αυτής προς τα τέκνα του ή από τα τέκνα που έχουν την κυριότητα ή την επικαρπία αυτής προς τους γονείς τους, προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως κατοικία
γ) Το τεκμαρτό εισόδημα που προκύπτει από τη δωρεάν παραχώρηση της χρήσης κατοικίας εμβαδού μέχρι εκατό (100) τετραγωνικά μέτρα, από το γονέα που έχει την κυριότητα ή την επικαρπία αυτής προς τα τέκνα του ή από τα τέκνα που έχουν την κυριότητα ή την επικαρπία αυτής προς τους γονείς τους, προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως κύρια κατοικία.- *(Η παρ γ αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 26 παρ. 2 του ν. 3427/2005.)*
3. Από το εισόδημα από κινητές αξίες απαλλάσσονται:
α) Οι τόκοι οποιασδήποτε μορφής κατάθεσης σε τράπεζες που λειτουργούν στην Ελλάδα ή το Ταχυδρομικό Ταμιευτήριο, εφόσον η κατάθεση δεν είναι σε ευρώ και ο δικαιούχος είναι μόνιμος κάτοικος εξωτερικού.
β) Οι τόκοι εκούσιων καταθέσεων όψεως ή ταμιευτηρίου στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων, εφόσον οι καταθέσεις αυτές δεν είναι σε ευρώ και ο δικαιούχος είναι μόνιμος κάτοικος εξωτερικού.
γ) Οι τόκοι από υποχρεωτικές καταθέσεις τραπεζών και πιστωτικών ιδρυμάτων που λειτουργούν με τη μορφή αμιγούς πιστωτικού συνεταιρισμού του ν.1667/1986 στην Τράπεζα της Ελλάδος καθώς και οι τόκοι που προέρχονται από καταθέσεις του Ταχυδρομικού Ταμιευτηρίου και του Ταμείου Παρακαταθηκών και Δανείων στην Τράπεζα της Ελλάδος.
δ) Οι τόκοι εθνικών δανείων που εκδίδονται με έντοκα γραμμάτια ή ομολογίες, εφόσον προβλέπεται η απαλλαγή από τον οικείο νόμο.
ε) Οι τόκοι ενυπόθηκων δανείων αλλοδαπής, τα οποία παρέχονται από αλλοδαπούς με εγγραφή υποθήκης σε πλοία ελληνικής ιθαγένειας.
στ) Οι τόκοι των ομολογιακών δανείων της Δημοσίας Επιχειρήσεως Ηλεκτρισμού και του Οργανισμού Τηλεπικοινωνιών Ελλάδος, εφόσον προβλέπεται η απαλλαγή από τον οικείο νόμο.
ζ΄) Οι τόκοι των ομολογιακών δανείων που εκδίδει η Ευρωπαϊκή Τράπεζα Επενδύσεων σε ευρώ ή συνάλλαγμα στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 8 του άρθρου 12.
η) Οι τόκοι των εκδιδόμενων ομολογιακών δανείων και η υπεραξία που τυχόν προκύπτει κατά την εξόφληση των ομολόγων με ρήτρα εξωτερικού συναλλάγματος ή ευρωπαϊκής νομισματικής μονάδας (ECU).
θ) Τα μερίσματα από ιδρυτικούς τίτλους και μετοχές ημεδαπών ανώνυμων εταιριών που ασχολούνται με την εκμετάλλευση πλοίων των οποίων τα κέρδη υπόκεινται στον ειδικό φόρο πλοίων, όπως αυτός ισχύει κάθε φορά.
Αν η ανώνυμη εταιρία παράλληλα με την εκμετάλλευση των πλοίων ασκεί και άλλες επιχειρήσεις τότε απαλλάσσεται από το φόρο ποσό μερίσματος ίσο με τη σχέση μεταξύ των ακαθάριστων εσόδων από την εκμετάλλευση των πλοίων και του συνόλου των ακαθάριστων εσόδων της εταιρίας.
ι) Τα κέρδη αμοιβαίων κεφαλαίων του Ν.3283/2004 (ΦΕΚ 210 Α) και του Ν.2778/1999 (ΦΕΚ 295 Α), καθώς και η πρόσθετη αξία που αποκτούν οι μεριδιούχοι αυτών των αμοιβαίων κεφαλαίων από την εξαγορά των μεριδίων τους σε τιμή ανώτερη της τιμής κτήσης, επιφυλασσομένων των διατάξεων της παραγράφου 3 του

άρθρου 33 του Ν.3283/2004 και της παραγράφου 2 του άρθρου 20 του Ν.2778/1999. Η πιο πάνω απαλλαγή ισχύει και για τα αμοιβαία κεφάλαια που είναι εγκατεστημένα σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή σε κράτος του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου / Ευρωπαϊκής Ζώνης Ελεύθερων Συναλλαγών (ΕΟΧ/ΕΖΕΣ) .
Η πιο πάνω απαλλαγή ισχύει και για τα αμοιβαία κεφάλαια που έχουν συσταθεί σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης.
4. Από το εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις απαλλάσσονται:
α) Τα κέρδη από την εκμετάλλευση πλοίων, τα οποία υπόκεινται στον ειδικό φόρο για τα πλοία, όπως αυτός ισχύει κάθε φορά.
β) Τα κέρδη από τη λιανική πώληση καπνού ή από την άσκηση του επαγγέλματος του μικροπωλητή ή από την εκμετάλλευση περιπτέρου ή από την εκμετάλλευση καφενείου, κυλικείου, κουρείου κ.λπ. μέσα στα κτίρια και καταστήματα στα οποία στεγάζονται δημόσιες γενικά υπηρεσίες ή δημοτικές ή κοινοτικές και εκκλησιαστικές υπηρεσίες ή υπηρεσίες νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, τα οποία πραγματοποιούνται από ανάπηρους και θύματα πολέμου στους οποίους χορηγήθηκε σχετική άδεια, εφόσον η εκμετάλλευση αυτών ενεργείται από τους ίδιους. Επίσης, απαλλάσσεται το δικαίωμα που παίρνουν τα πρόσωπα αυτά από την παραχώρηση της εκμετάλλευσης του περιπτέρου, καφενείου κ.λπ. σε τρίτους.
γ. Από 1ης Ιανουαρίου 2003 το ποσό της επιχορήγησης που καταβάλλεται στους νέους επαγγελματίες οι οποίοι υπάγονται στα προγράμματα απασχόλησης του Οργανισμού Απασχόλησης Εργατικού Δυναμικού (Ο.Α.Ε.Δ.) της παραγράφου 9 του άρθρου 29 του ν. 1262/1982 (ΦΕΚ 70 Α').
5. Από το εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες απαλλάσσονται:
α) Οι συντάξεις και κάθε είδους περιθάλψεις, οι οποίες παρέχονται σε ανάπηρους πολέμου και θύματα ή οικογένειες θυμάτων πολέμου ως και σε ανάπηρους και θύματα ειρηνικής περιόδου στρατιωτικούς γενικά που έπαθαν κατά την εκτέλεση της υπηρεσίας τους προδήλως, αναμφισβήτητα και εξαιτίας αυτής.
β)..
γ)..
δ) Η σύνταξη που καταβάλλεται σε ανάπηρους πολέμου με βάση τα έτη υπηρεσίας τους στο Δημόσιο, ελάμβανε ο δικαιούχος αν δε είχε παραιτηθεί από το δικαίωμα λήψης της. Η διάταξη αυτής της περίπτωσης εφαρμόζεται ανάλογα και στις συντάξεις που καταβάλλονται από το Δημόσιο σε θύματα ή οικογένειες θυμάτων πολέμου.
ε) Το εξωιδρυματικό επίδομα, καθώς και το ποσό με το οποίο προσαυξάνεται η σύνταξη, που καταβάλλεται σε τυφλούς και γενικά σε πρόσωπα, που ευρίσκονται διαρκώς σε κατάσταση που απαιτεί συνεχή επίβλεψη, περιποίηση και συμπαράσταση άλλων προσώπων (απόλυτος αναπηρία), τα οποία καταβάλλονται στους δικαιούχους από το Δημόσιο ή άλλους ασφαλιστικούς φορείς.
ζ) Η σύνταξη, που καταβάλλεται σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 63 του ν. 1892/1990 (ΦΕΚ 101 Α').
θ) Οι μισθοί, συντάξεις και η πάγια αντιμισθία που χορηγούνται σε πρόσωπα που είναι ολικώς τυφλοί, καθώς και σε πρόσωπα που παρουσιάζουν βαριές κινητικές αναπηρίες, που υπερβαίνει σε ποσοστό το ογδόντα τοις εκατό (80%).
ι) Οι αποδοχές των αλλοδαπών κατωτέρων πληρωμάτων των εμπορικών πλοίων.
ια) Το καθαρό ποσό της ειδικής αποζημίωσης που παίρνουν εκτός των αποδοχών της οργανικής τους θέσης οι αποσπασμένοι εκπαιδευτικοί πρωτοβάθμιας και δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης σχολικών μονάδων της Βαυαρίας της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας με φορέα το Ελληνικό Γενικό Προξενείο στο Μόναχο.
6. Επίσης απαλλάσσονται από το φόρο:

α) Οι αμοιβές που καταβάλλει η Παγκόσμια Ένωση Αναπήρων Καλλιτεχνών (V.D.M.F.K.), στα μέλη τπς ζωγράφους με το πόδι και το στόμα, που είναι μόνιμοι κάτοικοι Ελλάδας, για την εργασία της ζωγραφικής που κάνουν, αμειβόμενοι αποκλειστικά από την Ένωση αυτή σε συνάλλαγμα.
β) Τα χρηματικά βραβεία που καταβάλλονται από το Δημόσιο ή την Ακαδημία Αθηνών ή τον Οργανισμό Μεγάρου Μουσικής Αθηνών, για τη βράβευση επιστημονικών, καλλιτεχνικών και πνευματικών γενικά επιδόσεων, καθώς και αυτά που απονέμονται από νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου αφού προκηρυχθεί νόμιμα σχετικός δημόσιος διαγωνισμός.
γ) Τα ποσά των υποτροφιών που καταβάλλονται σε όσους νόμιμα έλαβαν την υποτροφία από το Δημόσιο ή από τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου ή από τα ιδρύματα και από περιουσίες του α.ν. 2039/1939 (ΦΕΚ 455 Α'), εφόσον από αυτά αποδεδειγμένα επιδιώκονται σκοποί εθνωφελείς ή θρησκευτικοί ή φιλανθρωπικοί ή εκπαιδευτικοί ή καλλιτεχνικοί ή κοινωφελείς, ως και τα ποσά των υποτροφιών που παρέχονται σε Έλληνες υποτρόφους από ξένα κράτη ή αλλοδαπά ιδρύματα και οργανισμούς.
δ) Τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται στους αναγνωρισμένους πολιτικούς πρόσφυγες, σε αυτούς που διαμένουν προσωρινά στην Ελλάδα για ανθρωπιστικούς λόγους και σε όσους έχουν υποβάλει αίτηση για αναγνώριση προσφυγικής ιδιότητας, η οποία βρίσκεται στο στάδιο εξέτασης από το Υπουργείο Δημόσιας Τάξης, από φορείς που υλοποιούν προγράμματα παροχής οικονομικής ενίσχυσης προσφύγων, τα οποία χρηματοδοτούνται από την Ύπατη Αρμοστεία του Οργανισμού Ηνωμένων Εθνών (Ο.Η.Ε.), την Ευρωπαϊκή Επιτροπή και το Ελληνικό Δημόσιο.

Άρθρο 7
Πρόσωπα που θεωρείται ότι βαρύνουν τους φορολογουμένους

1. Θεωρείται ότι βαρύνουν το φορολογούμενο:
α) Ο ή η σύζυγος που δεν έχει φορολογούμενο εισόδημα.
β) Τα ανήλικα άγαμα τέκνα.
γ) Τα ενήλικα άγαμα τέκνα τα οποία δεν έχουν υπερβεί το εικοστό πέμπτο έτος της ηλικίας τους και σπουδάζουν σε αναγνωρισμένες σχολές ή σχολεία του εσωτερικού ή εξωτερικού, καθώς και εκείνα τα οποία παρακολουθούν δημόσια ή ιδιωτικά ινστιτούτα επαγγελματικής κατάρτισης στο εσωτερικό.
δ) Τα άγαμα τέκνα τα οποία δεν υπάγονται στην προηγούμενη περίπτωση, εφόσον υπηρετούν τη στρατιωτική τους θητεία.
ε) Τα τέκνα που είναι άγαμα ή διαζευγμένα ή τελούν σε κατάσταση χηρείας, εφόσον παρουσιάζουν αναπηρία εξήντα επτά τοις εκατό (67%) και πάνω από διανοητική καθυστέρηση ή φυσική αναπηρία.
στ) Οι ανιόντες και των δύο συζύγων.
ζ) Οι αδελφοί και οι αδελφές και των δύο συζύγων που είναι άγαμοι ή διαζευγμένοι ή τελούν σε κατάσταση χηρείας, εφόσον παρουσιάζουν αναπηρία εξήντα επτά τοις εκατό (67%) και πάνω από διανοητική καθυστέρηση ή φυσική αναπηρία.
η) Οι ανήλικοι ορφανοί από πατέρα και μητέρα, συγγενείς μέχρι τον τρίτο βαθμό οποιουδήποτε από τους συζύγους.
Ειδικά, για τα τέκνα του προηγούμενου εδαφίου, καθώς και για τα τέκνα που δεν σπουδάζουν, το χρονικό διάστημα κατά το οποίο θεωρούνται προστατευόμενα μέλη παρατείνεται μέχρι και δύο έτη, εφόσον κατά τα έτη αυτά είναι εγγεγραμμένα στα μητρώα ανέργων του Ο.Α.Ε.Δ. - (*προστέθηκε με το άρθρο 1 του ν. 3296/04 παρ.11)*

2. Τα πρόσωπα, που αναφέρονται στις περιπτώσεις β' έως η' της προηγούμενης παραγράφου, θεωρείται ότι βαρύνουν το φορολογούμενο εφόσον συνοικούν με αυτόν και το ετήσια φορολογούμενο και απαλλασσόμενο εισόδημά τους δεν υπερβαίνει το ποσό χιλίων διακοσίων (2.900) ευρώ ή το ποσό δύο χιλιάδων πεντακοσίων (6.000) ευρώ αν αυτά παρουσιάζουν αναπηρία εξήντα επτά τοις εκατό (67%) και πάνω από διανοητική καθυστέρηση ή φυσική αναπηρία ή ψυχική πάθηση. - *(Τα ποσά τροποποιηθήκαν από 1.500 σε 2.900 και από 2.500 σε 6.0000 με το άρθρο 26 παρ. 1 του ν. 3427/2005.)*

Για την εφαρμογή των διατάξεων του πρώτου εδαφίου αυτής της παραγράφου στο όριο του εισοδήματος δεν λαμβάνονται υπόψη τα εισοδήματα που αποκτώνται από το δικαιούχο:

α) Το τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοκατοίκηση γενικά ή από την παραχώρηση της χρήσης ακινήτου χωρίς αντάλλαγμα σε πρόσωπα που είναι συγγενείς με αυτόν μέχρι το δεύτερο βαθμό εξ αίματος.

β) τα εισοδήματα των ανήλικων τέκνων, που κατά τις διατάξεις του άρθρου 5 προστίθενται στο συνολικό εισόδημα του γονέα, και

γ) έσοδα από διατροφή που καταβάλλεται στο ανήλικο με δικαστική απόφαση η ύστερα από συμφωνία που καταρτίστηκε με συμβολαιογραφικό έγγραφο.

Δε θεωρείται ότι βαρύνει το φορολογούμενο αν ο ανήλικος αποκτά εισόδημα από εμπορικές η γεωργικές επιχειρήσεις ή αμοιβές από την άσκηση ελευθέριου επαγγέλματος, ανεξάρτητα από το ποσό του εισοδήματος, εκτός αν το σχετικό δικαίωμα περιήλθε στον ανήλικο από κληρονομιά.

Άρθρο 8
Έκπτωση δαπανών από το συνολικό εισόδημα

1. Από το συνολικό εισόδημα του φορολογουμένου αφαιρούνται, κατά περίπτωση, τα ποσά των πιο κάτω δαπανών:

α) Το ποσό της ετήσιας δαπάνης που καταβάλλει ο φορολογούμενος για ασφάλιστρα ασφαλίσεων ζωής ή θανάτου, ασφαλίσεων προσωπικών ατυχημάτων και για ασφαλιστήρια ασθένειας, για την ασφάλιση του ίδιου, του άλλου συζύγου και των τέκνων που τους βαρύνουν κατά τις διατάξεις του παρόντος.

Το ποσό που αφαιρείται δεν μπορεί να υπερβεί ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) του αφορολόγητου ποσού του πρώτου κλιμακίου της κλίμακας (α) της παραγράφου 1 του άρθρου 9 που ισχύει για μισθωτό χωρίς τέκνα.

Το ποσό της δαπάνης υπολογίζεται αθροιστικά και για τους δύο συζύγους, εκπίπτει μόνο εφόσον έχει περιληφθεί στην αρχική δήλωση και μερίζεται μεταξύ των συζύγων ανάλογα με το ύψος του εισοδήματος του καθενός που φορολογείται με τις γενικές διατάξεις, όπως αυτό δηλώθηκε με την αρχική δήλωση.

(Στη δαπάνη της περίπτωσης αυτής περιλαμβάνεται και η δαπάνη του πρώτου εδαφίου για ασφάλιση τέκνου, από αυτά που ορίζονται στο άρθρο 7, η οποία καταβάλλεται ετησίως από γονείς που βρίσκονται σε διάζευξη, στην περίπτωση που δεν συνοικούν μαζί του . *- προστέθηκε με το άρθρο 1 του ν. 3296/04 παρ.11)*

β) Το συνολικό ποσό των εισφορών που καταβάλλονται από το φορολογούμενο σε ταμεία ασφάλισης του, εφόσον η καταβολή τους είναι υποχρεωτική από το νόμο, καθώς και το ποσό των καταβαλλόμενων εισφορών στις περιπτώσεις προαιρετικής ασφάλισης του σε ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο.

γ) *ΚΑΤΑΡΓΗΘΗΚΕ με την παρ.16 άρθρ.2 Ν.3091/2002, ΦΕΚ Α 330/24.12.2002*.

(γ) Το ποσό του μισθώματος που καταβάλλει ο φορολογούμενος:

αα) για κύρια κατοικία δική του και της οικογένειάς του, εφόσον η ηλικία του είναι μέχρι σαράντα (40) ετών και εγκαθίσταται ή μετακινείται εκτός των νομών Αττικής και Θεσσαλονίκης. Η έκπτωση παρέχεται για τα πρώτα πέντε (5) έτη της εγκατάστασής του, και

ββ) για τη μίσθωση κύριας κατοικίας από υπάλληλο στον τόπο που μετατίθεται εφόσον εκμισθώνει ιδιόκτητη κατοικία του σε άλλο τόπο.

Το ποσό του μισθώματος των περιπτώσεων αυτών που αφαιρείται δεν μπορεί να υπερβεί τα τριακόσια(300) ευρώ μηνιαίως. Δεν δικαιούνται την έκπτωση αυτή όσοι παίρνουν στεγαστικό επίδομα.- *προστέθηκε με το άρθρο 1 του ν. 3296/04 παρ.11)*

δ) Η αξία των ακινήτων, που μεταβιβάζονται, καθώς και τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται από το φορολογούμενο λόγω δωρεάς στο Δημόσιο, τους δήμους και τις κοινότητες του κράτους, τους ιερούς ναούς, τις ιερές μονές του Αγίου Όρους, το Οικουμενικό Πατριαρχείο Κωνσταντινουπόλεως, τα Πατριαρχεία Αλεξανδρείας και Ιεροσολύμων, την Ιερά Μονή Σινά, τα ανώτατα εκπαιδευτικά ιδρύματα, τα κρατικά και δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα και τα νοσοκομεία που αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και επιχορηγούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό, καθώς και το Ταμείο Αρχαιολογικών Πόρων.

Η αξία των ακινήτων καθορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν.1249/1982 (ΦΕΚ 43 Α') ή ύστερα από εκτίμηση που ενεργείται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων, στις περιοχές που δεν ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων.

Η αξία των ιατρικών μηχανημάτων και των ασθενοφόρων αυτοκινήτων, που μεταβιβάζονται λόγω δωρεάς στα κρατικά και δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα και τα νοσοκομεία που αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και επιχορηγούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό.

(Αν το ποσό των ανωτέρω δωρεών υπερβαίνει το συνολικό ετήσιο πραγματικό εισόδημα του φορολογουμένου, το υπόλοιπο που απομένει μεταφέρεται διαδοχικά, κατά το ποσό που απομένει κάθε φορά, στα δύο (2) επόμενα οικονομικά έτη, αθροιζόμενο με τα χρηματικά ποσά, τυχόν, άλλων δωρεών των ίδιων περιπτώσεων σε αυτά τα έτη - *Καταργήθηκε με την περ.1άρθρου 1 Ν.2459/1997 (ΦΕΚ Α 17)*.).

Τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται από το φορολογούμενο λόγω δωρεάς προς τα κοινωφελή ιδρύματα, τα σωματεία μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης και χορηγούν υποτροφίες, τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα έχουν συσταθεί ή συνιστώνται και τα οποία επιδιώκουν κοινωφελείς σκοπούς, τους ερευνητικούς και τεχνολογικούς φορείς που διέπονται από το Ν. 1514/1985 (ΦΕΚ 13 Α'), τα ερευνητικά κέντρα που αποτελούν ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, καθώς και οποιοδήποτε αθλητικό σωματείο που έχει συσταθεί νόμιμα και είναι αναγνωρισμένο από τη Γενική Γραμματεία Αθλητισμού, εφόσον οι δωρεές αυτές προορίζονται για την καλλιέργεια και ανάπτυξη των ερασιτεχνικών τους τμημάτων.

Επίσης, τα χρηματικά ποσό, που καταβάλλονται από το φορολογούμενο μέχρι το ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) του συνολικού φορολογούμενου εισοδήματος του λόγω χορηγίας προς τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα υπάρχουν ή συνιστώνται, εφόσον επιδιώκουν σκοπούς πολιτιστικούς.

Πολιτιστικοί σκοποί είναι, ιδίως, η καλλιέργεια, προαγωγή και διάδοση των γραμμάτων, της μουσικής, του χορού, του θεάτρου, του κινηματογράφου, της ζωγραφικής, της γλυπτικής και των τεχνών γενικότερα, καθώς και η ίδρυση,

επέκταση και συντήρηση των αναγνωρισμένων ιδιωτικών μουσείων, όπως τέχνης, φυσικής ιστορίας, εθνολογικών και λαογραφικών.
Με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Οικονομικών και Πολιτισμού καθορίζονται, μετά από έλεγχο του Υπουργείου Πολιτισμού, τα νομικά πρόσωπα που επιδιώκουν πολιτιστικούς σκοπούς, για την εφαρμογή αυτών των διατάξεων.
Όταν τα ποσά των δωρεών και των χορηγιών αυτής της περίπτωσης, με εξαίρεση τις δωρεές που καταβάλλονται στους δωρεοδόχους οι οποίοι αναφέρονται στο πρώτο εδάφια, υπερβαίνουν τα 300 ευρώ ετησίως, λαμβάνονται υπόψη μόνο εφόσον έχουν κατατεθεί σε ειδικό λογαριασμό του νομικού προσώπου, που πρέπει να ανοιχθεί για το σκοπό αυτόν στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων ή σε τράπεζα που νόμιμα λειτουργεί στην Ελλάδα.
Ειδικώς, τα χρηματικά ποσά, που καταβάλλονται λόγω δωρεάς σε αθλητικά σωματεία, λαμβάνονται υπόψη μόνον εφόσον κατατίθενται σε λογαριασμό τους στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων ή σε τράπεζα που νόμιμα λειτουργεί στην Ελλάδα.
(Αν τα χρηματικά ποσά των δωρεών προς αθλητικά σωματεία που εκπίπτουν υπερβαίνουν αθροιστικά, για κάθε δωρεοδόχο, το ποσό των δύο χιλιάδων εννιακοσίων πενήντα (2.950) ευρώ ετησίως, για να αφαιρεθούν αυτά από το συνολικό εισόδημα του δωρητή οφείλεται φόρος με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%) στο πάνω από δύο χιλιάδες εννιακόσια πενήντα (2.950) ευρώ ποσό της δωρεάς.
Το ποσό του φόρου παρακρατείται από τον δωρητή και αποδίδεται από αυτόν σε οποιαδήποτε δημόσια οικονομική υπηρεσία μέχρι τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της ετήσιας δήλωσης φορολογίας του εισοδήματός του.
Το πρωτότυπο του παραστατικού καταβολής του φόρου υποβάλλεται με την ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος του υπόχρεου.
Ο φόρος αυτός δεν συμψηφίζεται με φόρο που προκύπτει από τυχόν φορολογική υποχρέωση του δωρεοδόχου ούτε επιστρέφεται . - *Προστέθηκαν με το άρθρο 32, παρ. 1 του ν. 3296/2004)*
Τα ποσά αυτών των δωρεών αφαιρούνται από το συνολικό εισόδημα, εφόσον ο δωρητής υποβάλλει με την αρχική εμπρόθεσμη φορολογική του δήλωση τα ακόλουθα δικαιολογητικά:
αα) Το πρωτότυπο του παραστατικού κατάθεσης του ποσού της δωρεάς.
ββ) Αντίγραφο πρακτικού του διοικητικού συμβουλίου περί αποδοχής της δωρεάς θεωρημένο από τον προϊστάμενο του γραφείου φυσικής αγωγής του νομού της έδρας του σωματείου.
γγ) Αντίγραφο της σελίδας του βιβλίου ταμείου του σωματείου, όπου έχει καταχωρηθεί το ποσό της δωρεάς θεωρημένο από τον παραπάνω προϊστάμενο του γραφείου φυσικής αγωγής.
Το οικείο γραμμάτιο είσπραξης της τράπεζας που θα εκδίδεται πρέπει να αναφέρει τα στοιχεία του δωρητή ή χορηγού και δωρεοδόχου το ποσό της δωρεάς ή χορηγίας αριθμητικώς και ολογράφως, την ημερομηνία κατάθεσής του και την υπογραφή του δωρητή ή χορηγού, κατά περίπτωση.
Τα χρηματικά ποσά αυτών των δωρεών και χορηγιών δεν πρέπει να έχουν εκπέσει με βάση άλλη διάταξη του παρόντος.
Το αφορολόγητο ποσό αυτής της περίπτωσης, που προέρχεται από δωρεές ή χορηγίες χρηματικών ποσών, δεν μπορεί να υπερβεί ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) του εισοδήματος που προκύπτει σε περίπτωση εφαρμογής της παρ. 1 του άρθρου 19.
Αν τα χρηματικά ποσό δωρεών και χορηγιών που εκπίπτουν υπερβαίνουν αθροιστικά, για κάθε δωρεοδόχο ή αποδέκτη της χορηγίας, το ποσό του πάνω από 2.950 ευρώετησίως, για να αφαιρεθούν αυτά από το συνολικό εισόδημα του δωρητή η

χορηγού οφείλεται φόρος με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%) στο πάνω από 2.950 ευρώ ποσό της δωρεάς ή της χορηγίας.
Το ποσό του φόρου παρακρατείται από το δωρητή ή το χορηγό, κατά περίπτωση και αποδίδεται από αυτόν σε οποιαδήποτε Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία μέχρι τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της ετήσιας δήλωσης φορολογίας του εισοδήματός του.
Το πρωτότυπο του παραστατικού καταβολής του φόρου υποβάλλεται με την ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος του υπόχρεου.
Για τις δωρεές χρηματικών ποσών προς το Δημόσιο και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου δεν απαιτείται παρακράτηση και καταβολή φόρου.
Ο φόρος αυτός δεν συμψηφίζεται με φόρο που προκύπτει από τυχόν φορολογική υποχρέωση του δωρεοδόχου ούτε επιστρέφεται.
Τα ποσά των δωρεών και χορηγιών αφαιρούνται, εφόσον υπερβαίνουν συνολικά τα εκατό (100) ευρώ. - *Καταργήθηκαν με το άρθρο 32, παρ. 1 του ν. 3296/2004*
ε) Το ποσό των δεδουλευμένων τόκων που καταβάλλονται από το φορολογούμενο για:
αα) Στεγαστικά δάνεια για απόκτηση πρώτης κατοικίας που χορηγούνται στο φορολογούμενο με υποθήκη ή προσημείωση από
τράπεζες, το Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων, τα Ταχυδρομικά Ταμιευτήρια και λοιπούς πιστωτικούς οργανισμούς, εφόσον οφείλονται από αυτόν και η υποθήκη ή προσημείωση έχει εγγραφεί σε ακίνητο του ή του άλλου συζύγου ή των τέκνων τους που τους βαρύνουν.
Σε περίπτωση σύναψης νέου δανείου από έναν από τους ανωτέρω φορείς, ανεξάρτητα αν είναι ο ίδιος με αυτόν που χορήγησε το αρχικό δάνειο ή όχι, με σκοπό την εξόφληση από τον υπόχρεο του παλαιού δανείου, οι δεδουλευμένοι τόκοι του νέου δανείου που αντιστοιχούν στο τμήμα αυτού που διατέθηκε για την εξόφληση του ανεξόφλητου υπολοίπου του παλαιού στεγαστικού δανείου, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που αναφέρονται στο προηγούμενο εδάφιο, εκπίπτουν από το εισόδημά του, για το χρονικό διάστημα που υπολείπεται από τη χορήγηση του νέου δανείου μέχρι τη λήξη του παλαιού δανείου.
Για την αναγνώριση της έκπτωσης πρέπει στο δανειστικό συμβόλαιο του φορέα που χορήγησε το νέο δάνειο, να αναγράφονται απαραιτήτως, ο σκοπός του δανείου, το ανεξόφλητο ποσό του παλαιού δανείου, ο χρόνος λήξης του παλαιού δανείου και ότι έχει εγγραφεί υποθήκη ή προσημείωση, με τις ίδιες προϋποθέσεις που ίσχυαν και για το παλαιό δάνειο.
ββ) Στεγαστικά δάνεια για απόκτηση πρώτης κατοικίας που χορηγούνται από ασφαλιστικές επιχειρήσεις στους υπαλλήλους αυτών, εφόσον οφείλονται από αυτούς και η υποθήκη ή προσημείωση έχει εγγραφεί σε ακίνητό τους ή του άλλου συζύγου ή των τέκνων τους που τους βαρύνουν.
γγ) Προκαταβολές που χορηγούνται από τα Ταμεία Αλληλοβοηθείας Στρατού, Ναυτικού και Αεροπορίας, κατά τις διατάξεις του άρθρου 18 του ν.δ. 398/1974 (ΦΕΚ 116 Α') για απόκτηση πρώτης κατοικίας από τους βοηθηματούχους αυτών. "κατά την εφαρμογή των προηγούμενων υποπεριπτώσεων δεν θεωρείται ότι αποκτάται πρώτη κατοικία, αν ο υπόχρεος, ο άλλος σύζυγος και τα τέκνα που τους βαρύνουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7, έχουν δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή ισόβιας επικαρπίας ή οίκησης, εξ ολοκλήρου ή επί ιδανικού μεριδίου, σε άλλη οικία ή οικίες, εφόσον το άθροισμα της συνολικής επιφάνειας που τους αντιστοιχεί υπερβαίνει τα τριάντα πέντε (35) τ.μ. προκειμένου για άγαμο, διαζευγμένο ή χήρο και τα εβδομήντα (70) τ.μ. προκειμένου για έγγαμο.

Η επιφάνεια αυτή προσαυξάνεται κατά είκοσι (20) τετραγωνικά μέτρα για καθένα τέκνο που βαρύνει τον υπόχρεο ή τον άλλο σύζυγο.
Αν η επιφάνεια της πρώτης κατοικίας υπερβαίνει τα εκατόν είκοσι (120) τ.μ. το ποσό της δαπάνης που εκπίπτει περιορίζεται στο μέρος που αυτό αναλογεί επιμεριστικά στη μέχρι των εκατόν είκοσι (120) τ.μ. επιφάνεια της κατοικίας".
δδ) Δάνεια που χορηγούνται στο φορολογούμενο από τράπεζες, το Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων, τα Ταχυδρομικά Ταμιευτήρια και λοιπούς πιστωτικούς οργανισμούς, εφόσον οφείλονται από αυτόν, για αναστήλωση, επισκευή, συντήρηση ή εξωραϊσμό διατηρητέων κτισμάτων, καθώς και κτισμάτων που βρίσκονται σε περιοχές χαρακτηριζόμενες ως παραδοσιακά τμήματα πόλεων ή ως παραδοσιακοί οικισμοί.
(εε) Χρέη προς το Δημόσιο από φόρο κληρονομιάς, δωρεάς και γονικής παροχής που οφείλονται από αυτόν.
Το αφαιρούμενο συνολικό ποσό τόκων της υποπερίπτωσης αυτής δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να είναι ανώτερο από το είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του συνολικού οικογενειακού εισοδήματος, που δηλώνεται με την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση του υπόχρεου - Καταργήθηκε.).
Οι διατάξεις αυτής της περίπτωσης ισχύουν για τόκους από συμβάσεις δανείων που συνάπτονται, καθώς και προκαταβολές που χορηγούνται μέχρι 31 η Δεκεμβρίου 2002.
Το ποσό της δαπάνης της περίπτωσης αυτής δεν πρέπει να έχει εκπέσει με βάση άλλη διάταξη του παρόντος.
στ) Ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) της δαπάνης που καταβλήθηκε από τον υπόχρεο για την αγορά μεριδίων μετοχικών και μεικτών αμοιβαίων κεφαλαίων εσωτερικού, εφόσον αυτά δεν μεταβιβαστούν για τρία (3) έτη από την αγορά τους. Το ποσό της έκπτωσης αφαιρείται από το συνολικό εισόδημα του έτους μέσα στο οποίο συμπληρώνονται τα τρία (3) έτη από την αγορά τους και δεν μπορεί να υπερβεί το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ συνολικά κατά φορολογούμενο. Προϋπόθεση της έκπτωσης είναι το ποσό της δαπάνης για την αγορά των μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων να μην προέρχεται από ρευστοποιήσεις ήδη υπαρχόντων μετοχικών και μεικτών αμοιβαίων κεφαλαίων, αλλά από νέα κεφάλαια. Όταν αγοράζουν αμοιβαία κεφάλαια από κοινού περισσότερα πρόσωπα, το ποσό έκπτωσης των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ επιμερίζεται ανάλογα με τον αριθμό τους. Με τις ίδιες ως άνω προϋποθέσεις η έκπτωση αυτή παρέχεται και επί αγοράς μεριδίων μετοχικών και μεικτών αμοιβαίων κεφαλαίων εσωτερικού που είναι συνδεδεμένα με ασφαλιστήρια συμβόλαια ζωής.
Οι διατάξεις αυτές ισχύουν για αγορές μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων που πραγματοποιούνται από 1.1.2005 έως 31.12.2009. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών μπορεί να παρατείνεται η χρονική περίοδος ισχύος. *- προστέθηκε με το άρθρο 2 του ν. 3296/04 παρ.3)*
ζ) Ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) της δαπάνης είτε για την αλλαγή εγκατάστασης χρήσης καυσίμου από πετρέλαιο σε φυσικό αέριο είτε για νέα εγκατάσταση φυσικού αερίου, ηλιοθερμικών και φωτοβολταϊκών συστημάτων. Το ποσό που αφαιρείται δεν μπορεί να υπερβεί τα πεντακόσια (500) ευρώ. *- προστέθηκε με το άρθρο 2 του ν. 3296/04 παρ.4)*
(η) Ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) της δαπάνης για την αμοιβή που καταβάλλεται σε δικηγόρο για τις νομικές υπηρεσίες αυτού από οποιαδήποτε αιτία, και μέχρι ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) του εισοδήματος που δηλώνεται με την εμπρόθεσμη αρχική δήλωση του υπόχρεου, το οποίο δεν μπορεί να υπερβεί το ποσό των διακοσίων χιλιάδων (200.000) δραχμών, ετησίως).

στ) Εκτός από τις δαπάνες που ορίζονται στις προηγούμενες περιπτώσεις από το συνολικό εισόδημα του φορολογουμένου αφαιρείται ποσοστό τριάντά τοις εκατό (30%) του συνολικού ετησίου ποσού των οικογενειακών δαπανών, στις οποίες υποβάλλεται ο φορολογούμενος, η σύζυγός του και τα τέκνα τους που συνοικούν με αυτούς και τους βαρύνουν, για αγορά αγαθών και υπηρεσίες γενικώς.
Από τις δαπάνες αυτές εξαιρούνται:
αα) αυτές που αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 23 αυτού του νόμου,
ββ) πραγματικές δαπάνες που λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 αυτού του νόμου,
γγ) αυτές που ορίζονται στις προηγούμενες περιπτώσεις,
δδ) δαπάνες για αγορά τροφίμων και ποτών, γενικώς, καθώς και καυσίμων,
εε) δαπάνες για ύδρευση, αποχέτευση, συγκοινωνίες, φωταέριο, παροχή ηλεκτρικού ρεύματος, ασφάλιστρα και τέλη κυκλοφορίας αυτοκινήτων, καθώς και για δίδακτρα σε ιδιωτικά σχολεία.
Το ποσό που αφαιρείται συνολικά και για τους δύο συζύγους δεν μπορεί να υπερβεί το ποσό των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) δραχμών. Το ποσό αυτό μερίζεται μεταξύ των συζύγων ανάλογα με το ύψος του φορολογούμενου με τις γενικές διατάξεις εισοδήματος του εμπρόθεσμη δήλωσή τους.
Η μείωση του φόρου, που προκύπτει από την εφαρμογή των διατάξεων αυτής της περίπτωσης, δεν μπορεί να είναι ανώτερη για κάθε σύζυγο του ποσοστού δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί του αφορολόγητου ποσού που του αναλογεί, ούτε ανώτερη από το φόρο που εκπίπτει για τις δαπάνες αυτές με βάση την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση.
Για τη διενέργεια της έκπτωσης αυτής πρέπει το συνολικό ποσό των δαπανών, που καταβλήθηκε για αγαθά και υπηρεσίες, να αναγράφεται στην αρχική εμπρόθεσμη δήλωση εισοδήματος και να συνυποβάλλονται με αυτή τα πρωτότυπα των νόμιμων δικαιολογητικών, που εκδίδονται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, όπως αυτές ισχύουν κάθε φορά.
Αποδείξεις λιανικής πώλησης αξίας άνω των δέκα χιλιάδων (10.000) δραχμών γίνονται δεκτές για την αναγνώριση της έκπτωσης της δαπάνης που αντιπροσωπεύουν, μόνον εάν αναγράφεται το ονοματεπώνυμο του αγοραστή φορολογουμένου και τίθεται η σφραγίδα του πωλητή. Δαπάνες αυτής της παραγράφου που γίνονται στην αλλοδαπή δεν αφαιρούνται.
Τα πιο πάνω δικαιολογητικά δεν συνυποβάλλονται με την οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος, αλλά φυλάσσονται από τον υπόχρεο, για την επίδειξή τους στην αρμόδια φορολογική αρχή, μέχρι να παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84.
ζ. Ποσοστό είκοσι πέντε της εκατό (25%) της δαπάνης που καταβλήθηκε από τον υπόχρεο για την αγορά μεριδίων μετοχικών και μεικτών αμοιβαίων κεφαλαίων εσωτερικού, καθώς και μεριδίων μετοχικών και μεικτών αμοιβαίων κεφαλαίων εσωτερικού που είναι συνδεδεμένα με ασφαλιστήρια συμβόλαια ζωής.
Το ποσό της έκπτωσης αφαιρείται από το συνολικό εισόδημα, αφού συμπληρωθούν τρία (3) έτη από την αγορά των μεριδίων και δεν μπορεί να υπερβεί το ποσό του ενός εκατομμυρίου διακοσίων πενήντα χιλιάδων (1.250.000) δραχμών. Προκειμένου για μερίδια που είναι συνδεδεμένα με ασφαλιστήρια συμβόλαια ζωής, το ποσό που καταβλήθηκε για την αγορά τους μειώνει την ετήσια δαπάνη της υποπερίπτωσης ββ' της περίπτωσης α' αυτού του άρθρου του έτους που αφαιρείται από το εισόδημα το ποσό αγοράς των μεριδίων.
Η έκπτωση αυτή παρέχεται μόνο μία φορά. (Καταργήθηκαν)

2. Επίσης, εκπίπτει ως δαπάνη χωρίς δικαιολογητικά ποσό πεντακοσίων χιλιάδων (500.000) δραχμών για τον ίδιο το φορολογούμενο και για καθένα από τα πρόσωπα, που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, εφόσον:
α)παρουσιάζουν αναπηρία εξήντα εφτά τοις εκατό (67%) και πάνω από νοητική καθυστέρηση, φυσική αναπηρία ή ψυχική πάθηση, με βάση τη γνωμάτευση της οικείας πρωτοβάθμιας υγειονομικής επιτροπής, που εδρεύει σε κάθε νομό. Δε λαμβάνεται υπόψη επαγγελματική ή ασφαλιστική αναπηρία,
β) είναι τυφλοί που είναι γραμμένοι στο γενικό μητρώο τυφλών, που τηρείται στην οικεία νομαρχία,
γ) είναι νεφροπαθείς που τελούν υπό αιμοκάθαρση ή περιτοναϊκή κάθαρση ή δεν έχουν κάνει μεταμόσχευση νεφρού, καθώς και τα πρόσωπα που πάσχουν από μεσογειακή, δρεπανοκυτταρική και μικροδρεπανοκυτταρική αναιμία και κάνουν μεταγγίσεις αίματος.
δ) είναι ανάπηροι αξιωματικοί ή οπλίτες, οι οποίοι με την ιδιότητα του αναπήρου παίρνουν σύνταξη από το δημόσιο ταμείο ή αξιωματικοί οι οποίοι έχουν τεθεί σε κατάσταση πολεμικής διαθεσιμότητας ή αξιωματικοί που εξαιτίας πολεμικού τραύματος ή νοσήματος που επήλθε λόγω κακουχιών σε πολεμική περίοδο, βρίσκονται σε κατάσταση υπηρεσίας γραφείου ή πρόσωπα που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις του ν. 1579/1950 (ΦΕΚ 286 Α') και του ν.δ. 330/1947 (ΦΕΚ 84 Α').
ε) είναι θύματα πολέμου. Θύματα πολέμου κατά την έννοια του παρόντος είναι τα πρόσωπα που λαμβάνουν σύνταξη από πολεμική αιτία.
Με τα θύματα πολέμου εξομοιώνονται και τα πρόσωπα τα οποία ως μέλη οικογενειών αξιωματικών και οπλιτών, οι οποίοι απεβίωσαν κατά την εκτέλεση διατεταγμένης υπηρεσίας σε ειρηνική περίοδο, δικαιούνται σύνταξη από το δημόσιο ταμείο,
στ) παίρνουν σύνταξη από το δημόσιο ταμείο ως ανάπηροι ή θύματα εθνικής αντίστασης ή εμφυλίου πολέμου σύμφωνα με τις διατάξεις των νόμων 1543/1985 (ΦΕΚ 73 Α') και 1863/1985 (ΦΕΚ 204 Α'), όπως τροποποιήθηκαν με το ν. 1976/1991 (ΦΕΚ 184 Α).
3. Για τη σύζυγο η οποία έχει εισόδημα, οι δαπάνες των περιπτώσεων β', γ', δ', ε', στ' και ς της παραγράφου 1 και της παραγράφου 2 που αφορούν την ίδια, καθώς και της παραγράφου 2, που αφορούν τα τέκνα της από προηγούμενο γάμο, τα χωρίς γάμο τέκνα της, τους γονείς της και τους ανήλικους ορφανούς από πατέρα και μητέρα συγγενείς της μέχρι το δεύτερο βαθμό, αφαιρούνται από το δικό της εισόδημα.
4. Όταν οι σύζυγοι υποχρεούνται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5, να υποβάλλουν κοινή δήλωση και όταν λόγω θανάτου του ενός από τους συζύγους υποβάλλονται χωριστές δηλώσεις, αν ο ένας από τους συζύγους δεν έχει φορολογούμενο εισόδημα ή αυτό είναι κατώτερο από το άθροισμα των ποσών που αφορούν τις δαπάνες της παραγράφου 1, το άθροισμα αυτών ή η διαφορά που προκύπτει δεν προστίθεται στις δαπάνες του άλλου συζύγου. (Εξαιρετικώς, στις περιπτώσεις αυτές προστίθενται στις δαπάνες του άλλου συζύγου τα ποσά που αφορούν τα έξοδα ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης του ενός συζύγου και των λοιπών προσώπων που συνοικούν μαζί του και τον βαρύνουν - *ΚΑΤΑΡΓΗΘΗΚΕ με την παρ.16 άρθρ.2 Ν.3091/2002, ΦΕΚ Α 330/24.12.2002*.).
5. Όταν ο ένας από τους συζύγους δεν έχει εισόδημα φορολογούμενο ή αυτό που έχει είναι κατώτερο από το ποσό της δαπάνης της παραγράφου 2, που αφορά αυτόν προσωπικά και τα πρόσωπα που τον βαρύνουν, ολόκληρο το ποσό της δαπάνης ή η διαφορά προστίθεται στις δαπάνες του άλλου συζύγου. Όταν το σύνολο των δαπανών του ενός συζύγου είναι ανώτερο από το φορολογούμενο εισόδημά του, τότε η

διαφορά που προκύπτει και μέχρι το ποσό της δαπάνης της παραγράφου 2 προστίθεται στις δαπάνες του άλλου συζύγου.
6. (Οι δαπάνες για έξοδα ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης των προσώπων, που αναφέρονται στο άρθρο 7 τα οποία συνοικούν με το φορολογούμενο και παρουσιάζουν αναπηρία εξήντα εφτά τοις εκατό (67%) και πάνω, από νοητική καθυστέρηση, φυσική αναπηρία ή ψυχική πάθηση, με βάση τη γνωμάτευση της οικείας πρωτοβάθμιας υγειονομικής επιτροπής, που εδρεύει σε κάθε νομό ή είναι τυφλοί που είναι γραμμένοι στο γενικό μητρώο τυφλών, που τηρείται στην οικεία νομαρχία, στην περίπτωση κατά την οποία έχουν αποκτήσει ετήσιο εισόδημα πάνω από χίλια οκτακόσια (1.800) ευρώ, κατά το ποσό που τα έξοδα αυτά υπερβαίνουν το πραγματικό φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο ετήσιο καθαρό εισόδημα των προσώπων αυτών, προστίθεται στις δαπάνες του φορολογουμένου τον οποίο βαρύνουν.
Αν αυτός δεν έχει εισόδημα ή το εισόδημά του είναι κατώτερο από το άθροισμα των δαπανών των παραγράφων 1 και 2, το ποσό αυτό προστίθεται στις δαπάνες του άλλου συζύγου -ΚΑΤΑΡΓΗΘΗΚΕ με την παρ.16 άρθρ.2 Ν.3091/2002 ΦΕΚ Α 330/24.12.2002).
7. Όσοι κατοικούν στην αλλοδαπή και αποκτούν εισόδημα από πηγή που βρίσκεται στην Ελλάδα δεν δικαιούνται τις εκπτώσεις των παραγράφων 1 και 2.
Αν προκύπτει εισόδημα, σε περιπτώσεις σχολάζουσας κληρονομιάς, επιδικίας ή μεσεγγύησης, δεν υπολογίζονται εκπτώσεις.
8. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζονται τα δικαιολογητικά που απαιτούνται για την αναγνώριση της συνδρομής των προϋποθέσεων για την αφαίρεση των ποσών των δαπανών που ορίζονται από το άρθρο αυτό.
Επίσης, με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Οικονομικών και Υγείας, Πρόνοιας και Κοινωνικών Ασφαλίσεων, οι οποίες δημοσιεύονται στην εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζονται τα δικαιολογητικά τα οποία απαιτούνται για την απόδειξη του ποσοστού της αναπηρίας.
Με τις αποφάσεις των προηγούμενων εδαφίων ορίζεται επίσης και κάθε άλλη σχετική λεπτομέρεια που είναι αναγκαία για την εφαρμογή του άρθρου αυτού.

Άρθρο 9

1. Το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών από το συνολικό εισόδημα του φορολογουμένου υποβάλλεται σε φόρο με βάση την ακόλουθη κατά περίπτωση κλίμακα:
«(α) ΚΛΙΜΑΚΑ ΜΙΣΘΩΤΩΝ - ΣΥΝΤΑΞΙΟΥΧΩΝ

Κλιμάκιο Εισοδήματος (ευρώ)	**Φορολ. Συντελεστής %**	**Φόρος κλιμακίου (ευρώ)**	**Σύνολο Εισοδήματος (ευρώ)**	**Σύνολο Φόρου (ευρώ)**
11.000	0	0	11.000	0
2.000	15	300	13.000	300
10.000	30	3.000	23.000	3.300
Υπερβάλλον	40			

(β) ΚΛΙΜΑΚΑ ΜΗ ΜΙΣΘΩΤΩΝ - ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ

Κλιμάκιο Εισοδήματος (ευρώ)	**Φορολ. Συντελεστής %**	**Φόρος κλιμακίου (ευρώ)**	**Σύνολο Εισοδήματος (ευρώ)**	**Σύνολο Φόρου (ευρώ)**
9.500	0	0	9.500	0
3.500	15	525	13.000	525
10.000	30	3.000	23.000	3.525
Υπερβάλλον	40			

Όταν στο εισόδημα του μισθωτού ή συνταξιούχου περιλαμβάνεται και εισόδημα από άλλη πηγή, το επιπλέον αφορολόγητο ποσό των χιλίων πεντακοσίων (1.500) ευρώ του πρώτου κλιμακίου της κλίμακας (α), σε σχέση με το αφορολόγητο ποσό του πρώτου κλιμακίου της κλίμακας(β) περιορίζεται στο ποσό του μισθού ή της σύνταξης που δηλώνεται, εφόσον το ποσό του μισθού ή της σύνταξης είναι μικρότερο από το επιπλέον αυτό αφορολόγητο ποσό. - *(αντικαταστάθηκε με το άρθρο 1 παρ. 1 του ν. 3296/04.)*

(Η κλίμακα (α) εφαρμόζεται και στις ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες σε οικισμούς με πληθυσμό, σύμφωνα με την τελευταία απογραφή, κάτω από χίλιους (1.000) κατοίκους, εκτός αν οι οικισμοί αυτοί έχουν χαρακτηρισθεί τουριστικοί τόποι. - Έναρξη ισχύος για εισοδήματα που αποκτώνται από 1ης Ιανουαρίου 2003.)

2. Το αφορολόγητο ποσό του πρώτου κλιμακίου των κλιμάκων (α) και (β) της παραγράφου 1 αυξάνεται κατά χίλια (1.000) ευρώ εάν ο φορολογούμενος έχει ένα τέκνο που τον βαρύνει, κατά δύο χιλιάδες (2.000) ευρώ εάν έχει δύο τέκνα που τον βαρύνουν, κατά δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ, εάν έχει τρία τέκνα που τον βαρύνουν και κατά χίλια (1.000) ευρώ για καθένα τέκνο πάνω από τα τρία.

Το ποσό με το οποίο προσαυξάνεται το αφορολόγητο ποσό του πρώτου κλιμακίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου, μειώνει το ποσό του δεύτερου κλιμακίου και εάν αυτό δεν επαρκεί, το ποσό του τρίτου κλιμακίου.

Εάν ο ένας σύζυγος δεν έχει εισόδημα ή αυτό που έχει είναι μικρότερο από το αφορολόγητο ποσό του πρώτου κλιμακίου της κλίμακας, το αφορολόγητο ποσό που αφορά τα τέκνα ή η διαφορά που προκύπτει και μέχρι το αφορολόγητο ποσό που αφορά τα τέκνα προστίθεται στο αφορολόγητο ποσό του άλλου συζύγου.

3. Το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση την κλίμακα της προηγούμενης παραγράφου μειώνεται ως εξής:

α) Κατά ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό (20%) του συνολικού ετήσιου ποσού των εξόδων ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης του φορολογουμένου και των λοιπών προσώπων που τον βαρύνουν. Το ποσό της μείωσης δεν μπορεί να υπερβεί τα έξι χιλιάδες (6.000) ευρώ.

Ως έξοδα ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης θεωρούνται μόνο:

αα) Οι αμοιβές που καταβάλλονται για ιατρικές επισκέψεις και εξετάσεις γενικά, στις οποίες περιλαμβάνονται και οι ακτινολογικές και μικροβιολογικές εξετάσεις, οι δαπάνες που καταβάλλονται για διαρκή κάλυψη τέτοιων αναγκών, καθώς και η δαπάνη για οδοντοθεραπεία και οδοντοπροσθετική. (*αντικαταστάθηκε ως άνω με τον νόμο 3296/2004 άρθρο 1 παρ. 2*)

ββ) τα έξοδα νοσηλείας που καταβάλλονται σε νοσηλευτικά ιδρύματα ή ιδιωτικές κλινικές, στα οποία περιλαμβάνονται και τα έξοδα για φαρμακευτική περίθαλψη στο νοσοκομείο ή στην κλινική,

γγ) οι αμοιβές που καταβάλλονται σε νοσοκόμο για την παροχή υπηρεσιών σε ασθενή κατά τη νοσηλεία του σε νοσοκομείο ή κλινική ή στο σπίτι,

δδ) η δαπάνη για την αντικατάσταση μελών του σώματος με τεχνητά μέλη, καθώς και η δαπάνη για την αγορά ή τοποθέτηση στο σώμα του ασθενούς οργάνων, τα οποία είναι αναγκαία για τη φυσιολογική λειτουργία του ανθρώπινου οργανισμού,
εε) τα έξοδα νοσοκομειακής περίθαλψης των τέκνων που είναι άγαμα ή διαζευγμένα ή τελούν σε κατάσταση χηρείας, εφόσον το ετήσιο φορολογούμενο και απαλλασσόμενο εισόδημά τους δεν υπερβαίνει το ποσό των δύο χιλιάδων πεντακοσίων (6.000) ευρώ και πάσχουν από ανίατο νόσημα, καθώς επίσης και με τις ίδιες προϋποθέσεις η δαπάνη για την περίθαλψη με οποιονδήποτε τρόπο των τυφλών, κωφάλαλων ή διανοητικά καθυστερημένων τέκνων του φορολογουμένου, όπως και η δαπάνη τους για δίδακτρα ή τροφεία που καταβάλλονται γι' αυτά τα τέκνα σε ειδικές για την πάθησή τους σχολές ή θεραπευτήρια. - *(Τα ποσά τροποποιηθήκαν από 2.500 σε 6.0000 με το άρθρο 26 παρ. 1 του ν. 3427/2005.)*
στ) ποσό ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) της δαπάνης που καταβάλλεται σε επιχειρήσεις περίθαλψης ηλικιωμένων, οι οποίες λειτουργούν νόμιμα.
Στις δαπάνες περιλαμβάνονται και οι δαπάνες για έξοδα ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης των προσώπων που αναφέρονται στο άρθρο 7 τα οποία συνοικούν με τον φορολογούμενο και παρουσιάζουν αναπηρία εξήντα επτά τοις εκατό (67%) και πάνω από νοητική καθυστέρηση, φυσική αναπηρία ή ψυχική πάθηση με βάση τη γνωμάτευση της οικείας πρωτοβάθμιας υγειονομικής επιτροπής, που εδρεύει σε κάθε νομό, ή είναι τυφλοί που είναι γραμμένοι στο γενικό μητρώο τυφλών, που τηρείται στην οικεία νομαρχία, στην περίπτωση κατά την οποία έχουν αποκτήσει ετήσιο εισόδημα πάνω από δύο χιλιάδες πεντακόσια (6.000) ευρώ, κατά το ποσό που τα έξοδα αυτά υπερβαίνουν το πραγματικό φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο ετήσιο καθαρό εισόδημα των προσώπων αυτών. - *(Τα ποσά τροποποιηθήκαν από 2.900 σε 6.0000 με το άρθρο 26 παρ. 1 του ν. 3427/2005.)*
Επίσης περιλαμβάνονται οι δαπάνες για έξοδα ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης των τέκνων που ορίζονται στο άρθρο 7, στην περίπτωση που καταβάλλονται από γονέα που δεν συνοικεί μαζί τους λόγω διάζευξης με τον άλλο γονέα.(*προστέθηκε με τον νόμο 3296/2004 άρθρο 1 παρ. 3*)
β) Κατά ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό (20%) των εξής δαπανών:
αα) Του ποσού του μισθώματος που καταβάλλεται ετησίως για κύρια κατοικία του φορολογουμένου και της οικογένειάς του. Δεν δικαιούνται την έκπτωση αυτή όσοι παίρνουν στεγαστικό επίδομα. Ομοίως, δεν δικαιούνται τη μείωση αυτή οι φορολογούμενοι, όταν οι ίδιοι ή οι σύζυγοί τους ή τα τέκνα που τους βαρύνουν έχουν πλήρη κυριότητα ή κατοχή, εξ ολοκλήρου, σε οικία με επιφάνεια τουλάχιστον ίση με εκείνη της μισθωμένης κύριας κατοικίας, η οποία βρίσκεται στον ίδιο νομό με τη μισθωμένη.
Το προηγούμενο εδάφιο εφαρμόζεται και όταν η πιο πάνω οικία ανήκει εξ αδιαιρέτου είτε στον φορολογούμενο και στη σύζυγό του είτε στον φορολογούμενο και στα τέκνα τους που τους βαρύνουν είτε στη σύζυγό του και στα τέκνα τους που τους βαρύνουν.
Του ποσού του μισθώματος που καταβάλλει ετησίως για τα τέκνα του ο φορολογούμενος που μισθώνει κατοικίες για την ικανοποίηση των στεγαστικών αναγκών τους, τα οποία φοιτούν σε αναγνωρισμένα σχολεία ή σχολές του εσωτερικού, εφόσον αυτά τον βαρύνουν και εφόσον οι κατοικίες που μισθώνονται βρίσκονται στην πόλη που έχει την έδρα της η σχολή ή το σχολείο που φοιτούν τα τέκνα του και αυτός ή τα τέκνα του δεν έχουν άλλη κατοικία σ' αυτή την πόλη.
Η περιοχή της Νομαρχίας Αθηνών, οι Δήμοι Βούλας, Βουλιαγμένης της Νομαρχίας Ανατολικής Αττικής, οι Δήμοι Αγίου Ιωάννου Ρέντη, Δραπετσώνας, Κερατσινίου, Κορυδαλλού, Νίκαιας, Πειραιώς, Περάματος της Νομαρχίας Πειραιά, θεωρείται ως

μία πόλη. Η έκπτωση αναγνωρίζεται, μόνο όταν ο φορολογούμενος αναγράψει στις οικείες ενδείξεις της ετήσιας δήλωσης φόρου εισοδήματος τον αριθμό φορολογικού μητρώου του εκμισθωτή.
Αν πρόκειται για εκμισθωτές που δεν κατοικούν ούτε διαμένουν στην Ελλάδα, μπορεί να αναγράφεται ο αριθμός φορολογικού μητρώου του πληρεξούσιου ή νόμιμου εκπροσώπου τους.
Για τους ανήλικους εκμισθωτές που δεν έχουν αριθμό φορολογικού μητρώου, αναγράφεται το αντίστοιχο στοιχείο του προσώπου που έχει την επιμέλεια του ανηλίκου.
ββ) Του ποσού της δαπάνης για παράδοση κατ' οίκον ιδιαίτερων μαθημάτων ή για φροντιστήρια οποιασδήποτε αναγνωρισμένης εκπαιδευτικής βαθμίδας ή ξένων γλωσσών, το οποίο καταβάλλει ετησίως ο φορολογούμενος για κάθε τέκνο που τον βαρύνει ή για τον ίδιο.
Το ποσό της κάθε δαπάνης, επί της οποίας υπολογίζεται η μείωση, δεν μπορεί να υπερβεί ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) του αφορολόγητου ποσού του πρώτου κλιμακίου της κλίμακας (α) που ισχύει για μισθωτό χωρίς τέκνα.
Για τον υπολογισμό των ποσών μείωσης του φόρου οι δαπάνες λαμβάνονται διακεκριμένως για τον φορολογούμενο και για κάθε τέκνο που τον βαρύνει.
Το ποσό της κάθε δαπάνης, η οποία υπολογίζεται αθροιστικά και για τους δύο συζύγους, μειώνει το φόρο, μόνο εφόσον έχει περιληφθεί στην αρχική δήλωση και μερίζεται μεταξύ των συζύγων ανάλογα με το ύψος του εισοδήματος του καθενός που φορολογείται με τις γενικές διατάξεις, όπως αυτό δηλώθηκε με την αρχική δήλωση.
Στη δαπάνη της υποπερίπτωσης αυτής περιλαμβάνεται και η δαπάνη του πρώτου εδαφίου που καταβάλλεται ετησίως από γονείς που βρίσκονται σε διάζευξη, για κάθε τέκνο από αυτά που ορίζονται στο άρθρο 7, στην περίπτωση που δεν συνοικούν μαζί του.(*προστέθηκε με τον νόμο 3296/2004 άρθρο 1 παρ. 4*)
γ) Κατά ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό (20%) του ποσού των δεδουλευμένων τόκων που καταβάλλονται από τον φορολογούμενο για:
αα) Στεγαστικά δάνεια για απόκτηση πρώτης κατοικίας που χορηγούνται στον φορολογούμενο με υποθήκη ή προσημείωση από τράπεζες, το Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων, τα Ταχυδρομικά Ταμιευτήρια και λοιπούς πιστωτικούς οργανισμούς, εφόσον οφείλονται από αυτόν και η υποθήκη ή προσημείωση έχει εγγραφεί σε ακίνητό του ή του άλλου συζύγου ή των τέκνων που τους βαρύνουν.
Σε περίπτωση σύναψης νέου δανείου από ένα από τα ανωτέρω νομικά πρόσωπα, ανεξάρτητα αν είναι το ίδιο με αυτό που χορήγησε το αρχικό δάνειο ή όχι, με σκοπό την εξόφληση από τον υπόχρεο του παλαιού δανείου, οι δεδουλευμένοι τόκοι του νέου δανείου που αντιστοιχούν στο τμήμα αυτού που διατέθηκε για την εξόφληση του ανεξόφλητου υπολοίπου του παλαιού στεγαστικού δανείου, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που αναφέρονται στο προηγούμενο εδάφιο, αναγνωρίζονται για μείωση του φόρου για το χρονικό διάστημα που υπολείπεται από τη χορήγηση του νέου δανείου μέχρι τη λήξη του παλαιού δανείου.
Για την αναγνώριση της μείωσης πρέπει στο δανειστικό συμβόλαιο του νομικού προσώπου που χορήγησε το νέο δάνειο να αναγράφονται απαραιτήτως ο σκοπός του δανείου, το ανεξόφλητο ποσό του παλαιού δανείου, ο χρόνος λήξης του παλαιού δανείου και ότι έχει εγγραφεί υποθήκη ή προσημείωση με τις ίδιες προϋποθέσεις που ίσχυαν και για το παλαιό δάνειο.
ββ) Στεγαστικά δάνεια για απόκτηση πρώτης κατοικίας που χορηγούνται από ασφαλιστικές επιχειρήσεις στους υπαλλήλους τους, εφόσον οφείλονται από αυτούς και η υποθήκη ή προσημείωση έχει εγγραφεί σε ακίνητό τους ή του άλλου συζύγου ή των τέκνων που τους βαρύνουν.

γγ) Προκαταβολές που χορηγούνται από τα Ταμεία Αλληλοβοηθείας Στρατού, Ναυτικού και Αεροπορίας, κατά τις διατάξεις του άρθρου 18 του Ν.Δ. 398/1974 (ΦΕΚ 116/Α), για απόκτηση πρώτης κατοικίας από τους βοηθηματούχους αυτών.
Κατά την εφαρμογή των προηγούμενων υποπεριπτώσεων δεν θεωρείται ότι αποκτάται πρώτη κατοικία, αν ο υπόχρεος, ο άλλος σύζυγος και τα τέκνα που τους βαρύνουν, έχουν δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή ισόβιας επικαρπίας ή οίκησης, εξ ολοκλήρου ή επί ιδανικού μεριδίου, σε άλλη οικία ή οικίες, εφόσον το άθροισμα της συνολικής επιφάνειας που τους αντιστοιχεί υπερβαίνει τα εβδομήντα (70) τ.μ.. Η επιφάνεια αυτή προσαυξάνεται κατά είκοσι (20) τ.μ. για καθένα από τα δύο πρώτα τέκνα και κατά είκοσι πέντε (25) τ.μ. για το τρίτο και καθένα από τα επόμενα τέκνα που βαρύνουν τον υπόχρεο ή τον άλλο σύζυγο.
Αν η επιφάνεια της πρώτης κατοικίας υπερβαίνει τα εκατόν είκοσι (120) τ.μ., το ποσό της δαπάνης που μειώνει το φόρο περιορίζεται στο μέρος που αναλογεί επιμεριστικά στη μέχρι των εκατόν είκοσι (120) τ.μ. επιφάνεια της κατοικίας.
δδ) Δάνεια που χορηγούνται στον φορολογούμενο από τράπεζες, το Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων, τα Ταχυδρομικά Ταμιευτήρια και λοιπούς πιστωτικούς οργανισμούς, εφόσον οφείλονται από αυτόν, για αναστήλωση, επισκευή, συντήρηση ή εξωραϊσμό διατηρητέων κτισμάτων, καθώς και κτισμάτων που βρίσκονται σε περιοχές χαρακτηριζόμενες ως παραδοσιακά τμήματα πόλεων ή ως παραδοσιακοί οικισμοί.
Το ποσοστό της μείωσης της περίπτωσης αυτής υπολογίζεται στους τόκους που αντιστοιχούν στο τμήμα του δανείου ως διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ.
Το ποσό της δαπάνης της περίπτωσης αυτής δεν πρέπει να έχει εκπέσει με βάση άλλη διάταξη του παρόντος.
Οι διατάξεις αυτής της περίπτωσης ισχύουν για τόκους από συμβάσεις δανείων που συνάπτονται, καθώς και προκαταβολές που χορηγούνται από 1ης Ιανουαρίου 2003 και μετά.
δ) Κατά ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) του ποσού της διατροφής που καταβάλλεται από τον έναν σύζυγο στον άλλο και επιδικάστηκε ή συμφωνήθηκε με συμβολαιογραφική πράξη. Τ ο ποσό της διατροφής επί της οποίας υπολογίζεται η μείωση φόρου δεν μπορεί να υπερβεί τα τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ. - (*αντικαταστάθηκε ως άνω με τον νόμο 3296/2004 άρθρο 1 παρ. 5*)
ε) Για το φορολογούμενο που αποκτά εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, εφόσον αυτός προσφέρει υπηρεσίες ή κατοικεί για εννέα (9) τουλάχιστον μήνες μέσα στο έτος που απέκτησε το εισόδημα αυτό στους Νομούς Ξάνθης, Ροδόπης, Έβρου, Λέσβου, Χίου, Σάμου και Δωδεκανήσου, καθώς και σε περιοχή των νομών Θεσπρωτίας, Ιωαννίνων, Καστοριάς, Φλώρινας, Πέλλης, Κιλκίς, Σερρών και Δράμας, η οποία περιλαμβάνεται σε ζώνη βάθους είκοσι(20) χιλιομέτρων από τη μεθοριακή γραμμή, κατά εξήντα(60) ευρώ για κάθε τέκνο που τον βαρύνει. - (*αντικαταστάθηκε ως άνω με τον νόμο 3296/2004 άρθρο 1 παρ. 6*)
4. Για τη σύζυγο η οποία έχει εισόδημα από το οποίο προκύπτει φόρος, οι μειώσεις των περιπτώσεων α', γ' και δ' της προηγούμενης παραγράφου που αφορούν την ίδια και των περιπτώσεων α' και ε' της προηγούμενης παραγράφου που αφορούν τα τέκνα της από προηγούμενο γάμο, τα χωρίς γάμο τέκνα της, τους γονείς της και τους ανήλικους ορφανούς από πατέρα και μητέρα συγγενείς της μέχρι το δεύτερο βαθμό, αφαιρούνται από το δικό της φόρο που προκύπτει με βάση την κλίμακα. Όταν λόγω θανάτου του ενός από τους συζύγους υποβάλλονται χωριστές δηλώσεις, αν στο εισόδημα του ενός συζύγου δεν προκύπτει φόρος ή ο φόρος που προκύπτει είναι κατώτερος από το άθροισμα των μειώσεων των περιπτώσεων α' έως και ε' της προηγούμενης παραγράφου, το άθροισμα αυτών ή η διαφορά που προκύπτει δεν

μειώνει το φόρο του άλλου συζύγου. Κατ' εξαίρεση, στην περίπτωση αυτή, μειώνουν το φόρο του άλλου συζύγου τα ποσά των μειώσεων που αφορούν τα έξοδα ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης του ενός συζύγου και των λοιπών προσώπων που συνοικούν μαζί του και τον βαρύνουν. Αν με βάση τη φορολογική κλίμακα δεν προκύπτει για τον φορολογούμενο ποσό φόρου ή αυτό που προκύπτει είναι μικρότερο από το άθροισμα των μειώσεων των περιπτώσεων α', β' και ε' της προηγούμενης παραγράφου που αφορούν αυτόν προσωπικά και τα πρόσωπα που τον βαρύνουν, τότε ολόκληρο το ποσό των μειώσεων των περιπτώσεων αυτών ή η διαφορά που προκύπτει, μειώνει το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική κλίμακα για τον άλλο σύζυγο. Αν το συνολικό ποσό των μειώσεων είναι μεγαλύτερο του φόρου, ο οποίος προκύπτει με βάση τη φορολογική κλίμακα για τον φορολογούμενο και τη σύζυγό του, η διαφορά δεν επιστρέφεται ούτε συμψηφίζεται Το ποσό που απομένει ύστερα από τις μειώσεις αποτελεί το φόρο που αναλογεί στο συνολικό καθαρό εισόδημα του φορολογουμένου.- (*αντικαταστάθηκε ως άνω με τον νόμο 3296/2004 άρθρο 1 παρ. 8*)

5. Αν στο συνολικό εισόδημα περιλαμβάνεται και εισόδημα από ακίνητα, εκτός από το απαλλασσόμενο εισόδημα από ιδιοκατοίκηση γενικά, το ακαθάριστο ποσό αυτού υποβάλλεται και σε συμπληρωματικό φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή ενάμισι τοις εκατό (1,5%).

Το ποσό του συμπληρωματικού φόρου αυτής της παραγράφου δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου που αναλογεί στο συνολικό καθαρό εισόδημα, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 έως και 4, κατά περίπτωση.

Ειδικώς, ο συντελεστής του πρώτου εδαφίου αυξάνεται σε τρία τοις εκατό (3%) και επιβάλλεται στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα που χρησιμοποιούνται ως κατοικίες, εφόσον η επιφάνεια καθεμιάς από αυτές υπερβαίνει τα τριακόσια (300) τετραγωνικά μέτρα.

6. Ειδικά, ο φόρος στις αμοιβές που αποκτά το ιπτάμενο προσωπικό της πολιτικής αεροπορίας από την παροχή υπηρεσιών σε αεροσκάφη υπολογίζεται με αναλογικό συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%) στις αμοιβές που αποκτώνται στο ημερολογιακό έτος 1997, δώδεκα και μισό τοις εκατό (12,5%) στις αμοιβές που θα αποκτηθούν στο ημερολογιακό έτος 1998 και δεκαπέντε τοις εκατό (15%) στις αμοιβές που θα αποκτηθούν στο ημερολογιακό έτος 1999 και επόμενα.

Επίσης, ο φόρος στις αμοιβές που αποκτούν οι αξιωματικοί του εμπορικού ναυτικού και το κατώτερο πλήρωμα από την παροχή υπηρεσιών σε εμπορικά πλοία, υπολογίζεται με αναλογικό συντελεστή έξι τοις εκατό (6%) για τους αξιωματικούς και τρία τοις εκατό (3%) για το κατώτερο πλήρωμα στις αμοιβές που αποκτώνται στο ημερολογιακό έτος 2002 και επόμενα.

Αν ο φόρος που εξευρίσκεται με αυτόν τον τρόπο είναι ανώτερος από το φόρο που προκύπτει με βάση τις παραγράφους 1 έως και 4, το επιπλέον ποσό φόρου επιστρέφεται ύστερα από την υποβολή της σχετικής ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος στον προϊστάμενο της αρμόδιας οικονομικής υπηρεσίας.

7. Για να εξευρεθεί ο φόρος που αναλογεί στο συνολικό καθαρό εισόδημα των αξιωματικών του εμπορικού ναυτικού και του ιπτάμενου προσωπικού της πολιτικής αεροπορίας, σε περίπτωση που τα πρόσωπα αυτά αποκτούν εκτός από τις αμοιβές τους για τις υπηρεσίες τους σε εμπορικά πλοία ή ως ιπτάμενοι, αντίστοιχα, και εισοδήματα από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' του άρθρου 4 του παρόντος, το ποσό του φόρου που αναλογεί με βάση τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου αθροίζεται με το ποσό του φόρου που αναλογεί επιμεριστικά στα άλλα εισοδήματα του υπόχρεου.

Για την εξεύρεση του φόρου που αναλογεί επιμεριστικά στα άλλα εισοδήματα του υπόχρεου επιμερίζεται ο φόρος που προκύπτει στο συνολικό εισόδημά του, με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 1 έως και 5 ανάλογα με τα ποσά των αμοιβών του, ως αξιωματικού των εμπορικών πλοίων ή ως ιπτάμενου προσωπικού της πολιτικής αεροπορίας και των εισοδημάτων του από τις κατηγορίες Α έως Ζ.
Οι διατάξεις αυτής της παραγράφου εφαρμόζονται και για το κατώτερο πλήρωμα του εμπορικού ναυτικού.
8. Από το ποσό του φόρου που αναλογεί στο συνολικό καθαρό εισόδημα εκπίπτουν:
α) Ο φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 52 και 54 έως 58 στο εισόδημα που υπόκειται σε φόρο μέσα στο ίδιο οικονομικό έτος.
β) Ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτήν μέχρι όμως του ποσού του φόρου που αναλογεί για αυτό το εισόδημα στην Ελλάδα.
Για την εξεύρεση του ποσού αυτού του φόρου, το ποσό του φόρου που προκύπτει στην Ελλάδα στο συνολικό εισόδημα ύστερα από την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού, μειώνεται κατά το ποσό που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου αυτού και μερίζεται, ανάλογα με τα δύο τμήματα του εισοδήματος στην Ελλάδα και στην αλλοδαπή. Εάν το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται.
9. Ο φόρος, που αναλογεί στο συνολικό καθαρό εισόδημα ή το υπόλοιπο που απομένει μετά τις εκπτώσεις της προηγούμενης παραγράφου, καταβάλλεται σε τρεις (3) ίσες δόσεις από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του επόμενου μήνα από τη βεβαίωση του φόρου και η καθεμία από τις επόμενες την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του τρίτου και πέμπτου μήνα, αντιστοίχως, από τη βεβαίωση του φόρου.
Αν ο φόρος βεβαιώνεται τους μήνες Αύγουστο και Σεπτέμβριο του οικείου οικονομικού έτους, καταβάλλεται σε δύο (2) ίσες δόσεις από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του επόμενου μήνα από τη βεβαίωση του φόρου και η δεύτερη την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του τρίτου μήνα από τη βεβαίωση του φόρου.
Αν ο φόρος βεβαιώνεται το μήνα Οκτώβριο του οικείου οικονομικού έτους και μετά, καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του μεθεπόμενου μήνα από τη βεβαίωση του φόρου.
Αν το συνολικό ποσό της οφειλής, η οποία προκύπτει με βάση την αρχική δήλωση του υπόχρεου είναι μέχρι το ποσό των ενενήντα (90) ευρώ για τον ίδιο και για τη σύζυγό του αθροιστικά λαμβανόμενο, τούτο θα καταβληθεί μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του μεθεπόμενου μήνα από τη βεβαίωση του φόρου.
Όταν ο οφειλόμενος με βάση την εμπρόθεσμη δήλωση φόρος καταβάλλεται εφάπαξ μέσα στην προθεσμία της πρώτης δόσης, ανεξάρτητα αν βεβαιώθηκε σε μία ή περισσότερες δόσεις, παρέχεται στο συνολικό ποσό του φόρου και των λοιπών συμβεβαιούμενων με αυτόν οφειλών έκπτωση δυόμισι τοις εκατό (1,5%).
Όταν η δήλωση υποβάλλεται ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου, εκτός από την έκπτωση του προηγούμενου εδαφίου, παρέχεται έκπτωση δυόμισι τοις εκατό (1,5%) στο συνολικό ποσό της οφειλής και μέχρι του ποσού των εκατό δεκαοκτώ (118) ευρώ, ανεξάρτητα από τον αριθμό των δόσεων.
Κατά την καταβολή του φόρου που προκύπτει με βάση τροποποιητική δήλωση παρέχεται έκπτωση ποσοστού δύο και ήμισυ τοις εκατό (1,5%) στο σύνολο της νέας

οφειλής, εφόσον αυτή είναι μικρότερη από την αρχική και ο υπόχρεος κατέβαλε την αρχική οφειλή και έτυχε παρόμοιας έκπτωσης ή κατέβαλε μέσα στην προθεσμία της πρώτης δόσης ποσό της αρχικής οφειλής που καλύπτει σε ποσοστά το ενενήντα οκτώ και ήμισυ τοις εκατό (98,5%) της νέας οφειλής, εφόσον το λάθος οφείλεται σε υπαιτιότητα της φορολογικής αρχής.

10. Όσοι κατοικούν στην αλλοδαπή και αποκτούν εισόδημα από πηγή που βρίσκεται στην Ελλάδα, στο ποσό του φόρου που αντιστοιχεί στο πρώτο κλιμάκιο της φορολογικής κλίμακας της παραγράφου 1 προστίθεται ο φόρος, ο οποίος προκύπτει με την εφαρμογή του αναλογικού συντελεστή πέντε τοις εκατό (5%).

Η διάταξη αυτής της παραγράφου δεν εφαρμόζεται για κατοίκους των χωρών - μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης που αποκτούν εισόδημα στην Ελλάδα πλέον του ενενήντα τοις εκατό (90%) του συνολικού εισοδήματός τους.

11. Όσοι κατοικούν στην αλλοδαπή και αποκτούν εισόδημα από πηγή που βρίσκεται στην Ελλάδα δεν δικαιούνται τις μειώσεις που ορίζονται στις παραγράφους 2 και 3.

Από τη διάταξη αυτή εξαιρούνται οι κάτοικοι των κρατών - μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης που αποκτούν εισόδημα στην Ελλάδα πλέον του ενενήντα τοις εκατό (90%) του συνολικού εισοδήματός τους.

12. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζονται τα δικαιολογητικά που απαιτούνται για την αναγνώριση της συνδρομής των προϋποθέσεων για τη μείωση του φόρου που ορίζεται από το άρθρο αυτό.

Επίσης, με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Υγείας και Πρόνοιας καθορίζονται τα δικαιολογητικά τα οποία απαιτούνται για την απόδειξη του ποσοστού αναπηρίας.

Με τις αποφάσεις των προηγούμενων εδαφίων ορίζεται επίσης και κάθε άλλο σχετικό θέμα για την εφαρμογή του άρθρου αυτού.

Άρθρο 10
Φορολογία του εισοδήματος των εταιριών, κοινοπραξιών και κοινωνιών που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα

1. Τα καθαρά κέρδη των υπόχρεων που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις διατάξεις αυτού του νόμου, φορολογούνται με συντελεστή:

α) Είκοσι τοις εκατό (20%), προκειμένου για ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες και για τις κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα.

β) Είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) προκειμένου για κοινοπραξίες της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και για αστικές εταιρίες, συμμετοχικές και αφανείς εταιρίες.*- (αντικαταστάθηκαν με το άρθρο 3 παρ. 1 του ν. 3296/04.)*

Από τα καθαρά κέρδη των παραπάνω προσώπων, προκειμένου να υπολογισθεί ο φόρος εισοδήματος, εκπίπτουν τα κέρδη τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς, καθώς και τα κέρδη τα οποία προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών ή συνεταιρισμών ή από αμοιβαία κεφάλαια ή από μερίδια εταιρείας περιορισμένης ευθύνης ή από τη συμμετοχή σε υπόχρεους που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου του άρθρου 2.

Ειδικά, προκειμένου για τις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες και κοινωνίες κληρονομικού δικαίου, στις οποίες μεταξύ των κοινωνιών περιλαμβάνονται και ανήλικοι, από τα κέρδη που απομένουν ύστερα από την εφαρμογή των διατάξεων του προηγούμενου εδαφίου αφαιρείται επιχειρηματική αμοιβή για μέχρι τρεις (3)

ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα ή μέχρι τρεις (3) κοινωνούς φυσικά πρόσωπα, με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής.
Σε περίπτωση περισσοτέρων με ίσα ποσοστά συμμετοχής, οι δικαιούχοι επιχειρηματικής αμοιβής καθορίζονται από την εταιρία ή κοινωνία και δηλώνονται με την οικεία αρχική ετήσια δήλωσή της.
Τα ποσοστά αυτά δεν ισχύουν για τις εταιρίες του άρθρου 13 του ν. 718/1977 (ΦΕΚ 304 Α').
Η επιχειρηματική αμοιβή προσδιορίζεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής αυτού του εταίρου ή κοινωνού στο πενήντα τοις εκατό (50%) αυτών των κερδών της εταιρίας ή κοινωνίας που δηλώθηκαν με την οικεία ετήσια δήλωσή της.
(Όταν η αρχική δήλωση υποβάλλεται εκπρόθεσμα και μέχρι τριάντα (30) ημέρες από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της, εξακολουθεί να ισχύει το δικαίωμα αφαίρεσης της επιχειρηματικής αμοιβής από τα κέρδη - καταργήθηκε).
*(*Σε περίπτωση συμμετοχής του υπόχρεου φυσικού προσώπου, ως ομόρρυθμου εταίρου ή κοινωνού σε περισσότερες εταιρίες ή κοινωνίες, αυτός δικαιούται επιχειρηματική αμοιβή, μόνο από εκείνη που δηλώνει τα μεγαλύτερα καθαρά κέρδη.- *αντικαταστάθηκε με το άρθρο 3 παρ. 6 του ν. 3296/04.)*
Η επιλογή αυτή δηλώνεται με την οικεία αρχική εμπρόθεσμη ή εκπρόθεσμη, κατά περίπτωση, δήλωση της εταιρίας και δεν ανακαλείται.
Με την επιβολή αυτού του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση, επί των κερδών αυτών, των προσώπων που συμμετέχουν σε αυτούς τους υπόχρεους.

Παρατήρηση: Ειδικά για τα εισοδήματα των ομόρρυθμων και ετερόρρυθμων εταιριών, καθώς και των κοινωνιών αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, που προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους από 1.1.2005 και μέχρι 31.12.2005, ο συντελεστής φορολογίας της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται σε είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%), ενώ για αυτά που προκύπτουν από διαχειριστικές χρήσεις από 1.1.2006 και μέχρι 31.12.2006 ο συντελεστής ορίζεται σε είκοσι δύο τοις εκατό (22%).
Επίσης, για τα εισοδήματα των κοινοπραξιών της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των αστικών εταιριών, συμμετοχικών ή αφανών, που προκύπτουν από διαχειριστικές χρήσεις από 1.1.2005 και μέχρι 31.12.2005, ο συντελεστής φορολογίας της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Κ.Φ.Ε., που εφαρμόζεται για την επιβολή του φόρου, ορίζεται σε τριάντα δύο τοις εκατό (32%), ενώ για αυτά που προκύπτουν από διαχειριστικές χρήσεις από 1.1.2006 και μέχρι 31.12.2006 ο συντελεστής ορίζεται σε είκοσι εννέα τοις εκατό (29%).
Ειδικά για τις εταιρίες των προεδρικών διαταγμάτων 518/1989 (ΦΕΚ 220 Α') και 284/1993 (ΦΕΚ 123 Α') ο συντελεστής φορολογίας της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται σε είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) για τα εισοδήματα διαχειριστικών χρήσεων 2005 και 2006.

2. Αν στο συνολικό εισόδημα περιλαμβάνεται και εισόδημα από ακίνητα, το ακαθάριστο ποσό αυτού υποβάλλεται και σε συμπληρωματικό φόρο ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή τρία τοις εκατό (3%).
Το ποσό του συμπληρωματικού φόρου αυτής της παραγράφου δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου που αναλογεί στο συνολικό εισόδημα του υπόχρεου, σύμφωνα με την παράγραφο 1.
3. Από το συνολικό ποσό του φόρου που αναλογεί στο φορολογούμενο εισόδημα και του συμπληρωματικού φόρου εκπίπτουν:

α) Ο φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 52, 54, 55 και 58 στο εισόδημα που υπόκειται σε φόρο με βάση αυτό το άρθρο.
β) Ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτήν και υπόκειται σε φόρο. Ο φόρος αυτός σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.
4. Όταν το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου που αναλογεί, τούτο συμψηφίζεται στο τυχόν υπόλοιπο ποσό που προκύπτει για βεβαίωση.
5. Για την εξεύρεση του συνολικού καθαρού φορολογητέου εισοδήματος των υπόχρεων της παρ. 4 του άρθρου 2, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 7 του άρθρου 4.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β'

ΑΥΤΟΤΕΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΕΙΔΙΚΩΝ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΩΝ

Άρθρο 11
Αυτοτελής φορολόγηση εισοδήματος από ακίνητα

Επιβάλλεται αυτοτελώς φορολογία με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), στον οποίο περιλαμβάνεται ο φόρος εισοδήματος, τα τέλη χαρτοσήμου και η εισφορά Ο.Γ.Α. στο χαρτόσημο, στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση κοινόχρηστων χώρων, γενικώς, σε οικοδομές, που από τον κανονισμό της οροφοκτησίας ανήκουν στους ιδιοκτήτες των διηρημένων ιδιοκτησιών της.
Το ποσό του φόρου που αναλογεί αποδίδεται από το διαχειριστή της πολυκατοικίας με δήλωση, η οποία υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του μήνα Δεκεμβρίου του οικείου έτους, στη δημόσια οικονομική υπηρεσία στην περιφέρεια της οποίας βρίσκεται το εκμισθούμενο ακίνητο.
Η δήλωση αυτή υποβάλλεται σε τρία αντίτυπα από τα οποία το πρώτο κατατίθεται στην αρμόδια φορολογική αρχή και τα άλλα δύο, αφού θεωρηθούν, παραδίδονται στον υπόχρεο.
Τα αντίτυπα αυτά αντικαθιστούν τα πιστοποιητικά που απαιτούνται από οποιαδήποτε αρχή ή ενδιαφερόμενο, για την απόδειξη της εκπλήρωσης της φορολογικής υποχρέωσης.
Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζεται το περιεχόμενο της δήλωσης απόδοσης αυτού του φόρου και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή αυτής της παραγράφου.

Άρθρο 12
Αυτοτελής φορολόγηση εισοδήματος από κινητές αξίες

1. Επιβάλλεται φόρος εισοδήματος στους τόκους, οι οποίοι αποκτώνται από φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, χωρίς να εξετάζεται η ιθαγένεια και ο τόπος που διαμένουν ή κατοικούν ή έχουν την έδρα τους και προκύπτουν στην Ελλάδα από:
α) Οποιαδήποτε μορφή κατάθεσης, περιλαμβανομένων και των πιστοποιητικών καταθέσεων, σε τράπεζα ή ταμιευτήριο, που είναι στην Ελλάδα.

β) Οποιαδήποτε μορφή κατάθεσης στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων.
(γ) Ομόλογα ή άλλους έντοκους τίτλους, γενικώς, τραπεζών ή ασφαλιστικών επιχειρήσεων, ανεξάρτητα από το αν είναι διαπραγματεύσιμοι ή μη στο Χρηματιστήριο - ΚΑΤΑΡΓΗΘΗΚΕ με την παρ.6 άρθρ.1 Ν.2954/2001,ΦΕΚ Α 255/2.11.2001.).
δ) Ομολογιακά δάνεια επιχειρήσεων, εφόσον έχουν τύχει των απαλλαγών του ν.δ. 3746/1957 (ΦΕΚ 173 Α').
(Για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας παραγράφου θεωρούνται τόκοι καταθέσεων και τα εισοδήματα που προκύπτουν από πράξεις, όπως αυτές ορίζονται στις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 15 του ν. 3632/1928, που προστέθηκαν με το άρθρο 74 του ν. 1969/1991 (ΦΕΚ 167 Α'), τα οποία λαμβάνουν οι δικαιούχοι φυσικά ή νομικά πρόσωπα.
Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται η διαδικασία και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του προηγούμενου εδαφίου - καταργήθηκαν με την παρ. 12 άρθρ.10 Ν.2642/1998 Α 216/17.9.1998.).
Για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας παραγράφου θεωρούνται τόκοι καταθέσεων και τα εισοδήματα που προκύπτουν από πράξεις, όπως αυτές ορίζονται στις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 15 του Ν. 3632/1928 (ΦΕΚ 137 Α'), που προστέθηκαν με το άρθρο 74 του Ν. 1969/1991 (ΦΕΚ 167 Α') και όπως ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους με την παράγραφο 1 του άρθρου 19 του Ν. 2651/1998 (ΦΕΚ 248 Α'),τα οποία λαμβάνουν οι δικαιούχοι φυσικά ή νομικά πρόσωπα.
Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται η διαδικασία και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του προηγουμένου εδαφίου.
2. Ο φόρος υπολογίζεται στο ποσό των τόκων που προκύπτουν με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%).
Ο φόρος αυτός παρακρατείται από τον οφειλέτη των τόκων κατά το χρόνο που γίνεται ο εκτοκισμός της κατάθεσης ή από εκείνον που καταβάλλει τους τόκους, κατά την εξαργύρωση των τοκομεριδίων
Ειδικώς, για ομόλογα χωρίς κουπόνια (ZERO COUPON) ο φόρος υπολογίζεται κατά την έκδοση τους.
Με την παρακράτηση του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων του άρθρου 2, των ημεδαπών και αλλοδαπών τραπεζικών και ασφαλιστικών επιχειρήσεων, καθώς και των υπόχρεων της περίπτωσης γ΄ της παραγράφου 1 και της παραγράφου 2 του άρθρου 101.

Παρατήρηση: *Με την παράγραφο 3 του άρθρου 8 τουν.3296/2004, ορίζεται ότι: "Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου αφορούντα ποσά των τόκων από καταθέσεις, που λογίζονται από την 1η Ιανουαρίου 2005 και μετά, με εξαίρεση τα ποσά των τόκων τα οποία προέρχονται από προθεσμιακές καταθέσεις, που έχουν συναφθεί μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2004 και για το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί μέχρι την πρώτη ανανέωσή τους μετά την ημερομηνία αυτή. Οι τόκοι που αντιστοιχούν μέχρι την ανανέωση φορολογούνται με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%). Οι διατάξεις του πρώτου εδαφίου έχουν ανάλογη εφαρμογή και για τα εισοδήματα που προκύπτουν από πράξεις που συνάπτονται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 15 του Ν.3632/ 1928 (ΦΕΚ 137 Α'), που προστέθηκαν με το άρθρο 74 του Ν.1969/1991 (ΦΕΚ 167 Α') και όπως ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους με την παράγραφο 1 του άρθρου 19 του Ν.2651/1998 (ΦΕΚ 248 Α), από την 1η Ιανουαρίου 2005 και μετά. Για τα εισοδήματα τα οποία προκύπτουν από πράξεις του προηγούμενου εδαφίου που έχουν συναφθεί πριν από την 1η Ιανουαρίου 2005, ο συντελεστής φορολογίας ορίζεται σε επτά τοις εκατό (7%)."*

3. Ο κατά τα ανωτέρω παρακρατούμενος φόρος αποτελεί έσοδο του οικονομικού έτους επί του οποίου υπολογίστηκαν οι τόκοι, βεβαιώνεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μηνός Δεκεμβρίου του έτους αυτού και αποδίδεται με εφάπαξ καταβολή στο Δημόσιο, με την υποβολή δήλωσης, από τον οφειλέτη των τόκων ή από εκείνον που εξαργύρωσε τα τοκομερίδια, στη δημόσια οικονομική υπηρεσία στην περιφέρεια της οποίας αυτός έχει την έδρα του κεντρικού, μέσα σε προθεσμία δεκαπέντε (15) ημερών από το τέλος του μήνα που υπολογίστηκαν οι τόκοι.
Ειδικώς:
α) Ο φόρος που αναλογεί στα ομόλογα χωρίς κουπόνια αποδίδεται στο Δημόσιο μέσα σε ένα (1) μήνα από τη διάθεσή τους στους ενδιαφερομένους.
β) Τα πιστωτικά ιδρύματα, που υπολογίζουν τους τόκους εφάπαξ κατ' έτος, υποχρεούνται στην υποβολή προσωρινής δήλωσης και στην απόδοση του αντίστοιχου φόρου μέσα σε προθεσμία δεκαπέντε (15) ημερών από το τέλος του μήνα στον οποίο υπολογίστηκαν οι τόκοι.
Η οριστική δήλωση υποβάλλεται μέσα σε πέντε (5) μήνες από το τέλος του μήνα στον οποίο υπολογίστηκαν οι τόκοι μαζί με την τυχόν θετική διαφορά φόρου.
Στην περίπτωση αρνητικής διαφοράς ο φόρος επιστρέφεται στο πιστωτικό Ίδρυμα ως αχρεωστήτως καταβληθείς.
4. Η δήλωση περιέχει τα στοιχεία του υπόχρεου απόδοσης του φόρου, το συνολικό ποσό των τόκων, το μήνα υπολογισμού των τόκων των καταθέσεων ή της εξαργύρωσης των τοκομεριδίων, καθώς και το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε και αποδίδεται στο Δημόσιο.
5. Οι διατάξεις των άρθρων 65, 66, 68, 70, 74, 75, 84, 85, 86, 87 και 88, καθώς και της περίπτωσης α' της παρ. 1 του άρθρου 93, εφαρμόζονται αναλόγως, για τη διαδικασία υποβολής των δηλώσεων, ελέγχου αυτών και βεβαίωσης του φόρου που επιβάλλεται με αυτό το άρθρο.
6. Η κατά τα ανωτέρω επιβολή του φόρου δεν συνεπάγεται την άρση του απορρήτου των καταθέσεων στις τράπεζες, όπως αυτό ισχύει σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις.
7. Εξαιρούνται από τη φορολογία που επιβάλλεται με αυτό το άρθρο οι τόκοι που προκύπτουν από:
α)Οποιαδήποτε μορφή κατάθεσης μη μόνιμων κατοίκων Ελλάδας σε τράπεζες που είναι στην Ελλάδα ή το Ταχυδρομικό Ταμιευτήριο, εφόσον το ποσό αυτών είναι σε ξένο νόμισμα.
β)Εκούσιες καταθέσεις όψεως ταμιευτηρίου μη μόνιμων κατοίκων Ελλάδας στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων, εφόσον το ποσό αυτών είναι σε ξένο νόμισμα.
γ) Καταθέσεις στεγαστικού ταμιευτηρίου εφόσον το προϊόν τους χρησιμοποιείται αποκλειστικά για την εξασφάλιση στεγαστικού δανείου προς απόκτηση πρώτης κατοικίας του φορολογουμένου.
δ)..
ε) Καταθέσεις τραπεζών και πιστωτικών ιδρυμάτων που λειτουργούν με τη μορφή αμιγούς πιστωτικού συνεταιρισμού του ν.1667/1986 (ΦΕΚ 196 Α') σε άλλες τράπεζες, στις οποίες συμπεριλαμβάνονται και οι υποχρεωτικές ή μη καταθέσεις αυτών στην Τράπεζα της Ελλάδος, καθώς και από καταθέσεις του Ταχυδρομικού Ταμιευτηρίου και του Ταμείου Παρακαταθηκών και Δανείων στην Τράπεζα της Ελλάδος.
στ)Ομόλογα ή ομολογιακά δάνεια γενικά, που έχουν εκδοθεί ή έχουν συναφθεί μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 1990, καθώς και οι τόκοι από ομολογιακά δάνεια σε συνάλλαγμα, που εκδίδονται από την Τράπεζα της Ελλάδος από την lη Ιανουαρίου 1991 και μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 1996.

ζ) ...
η) Προθεσμιακές καταθέσεις σε ξένο νόμισμα, που έχουν συναφθεί από μόνιμους κατοίκους Ελλάδος μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 1996 και για το χρονικό διάστημα μέχρι την πρώτη ανανέωσή τους μετά από αυτή την ημερομηνία.
θ) Προθεσμιακές καταθέσεις σε δραχμές που προέρχονται από εισαγωγή συναλλάγματος που έχουν συναφθεί από μη κατοίκους Ελλάδας μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 1997 και για το χρονικό διάστημα μέχρι την πρώτη ανανέωσή τους μετά από αυτή την ημερομηνία.
Οι περ. δ'και ζ' καταργήθηκαν για τόκους που κτώνται από 1.1.1998 και μετά, με την παρ.2 άρθρ.6 Ν.2579/1998 Α 31/17.2.1998.

8. Ομοίως, επιβάλλεται φόρος εισοδήματος στους τόκους, οι οποίοι αποκτώνται από φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, χωρίς να εξετάζεται η ιθαγένεια και ο τόπος που διαμένουν ή κατοικούν ή έχουν την έδρα τους και προκύπτουν από εθνικά δάνεια που εκδίδονται με έντοκα γραμμάτια ή ομολογίες από την 1η Ιανουαρίου 1997 και μετά.
Ο φόρος υπολογίζεται με συντελεστή επτά και μισό τοις εκατό (7,5%) στο ποσό των τόκων που προκύπτουν από τους πιο πάνω τίτλους από 1ης Ιανουαρίου 1997 και με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%) στο ποσό των τόκων που προκύπτουν από τους πιο πάνω τίτλους οι οποίοι εκδίδονται από τις 3 Ιανουαρίου 1998 και μετά.
Επίσης, με το συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%) φορολογούνται και οι τόκοι που προκύπτουν από ανανεώσεις εκδοθέντων έντοκων γραμματίων που πραγματοποιήθηκαν μετά την 2α Ιανουαρίου 1998.
Ο φόρος αυτός για τα έντοκα γραμμάτια του Ελληνικού Δημοσίου, που εκδίδονται με φυσικούς τίτλους ή με τη μορφή άϋλων τίτλων, προεισπράττεται κατά την έκδοσή τους, ενώ για τα ομόλογα ο φόρος παρακρατείται κατά το χρόνο της εξαργύρωσης των τοκομεριδίων τους ή κατά τη λήξη τους, όταν πρόκειται για ομόλογα χωρίς τοκομερίδια (ΖΕΑΟ COUPON).
Σε περίπτωση σιωπηρής ανανέωσης έντοκων γραμματίων, για τους τόκους που προκύπτουν στο διάστημα που διαρκεί η ανανέωση, γίνεται παρακράτηση του φόρου που αναλογεί κατά το χρόνο της εξόφλησής τους. Με τον προεισπραττόμενο ή παρακρατούμενο κατά περίπτωση φόρο, πιστώνεται ο τηρούμενος στην Τράπεζα της Ελλάδος οικείος λογαριασμός του Ελληνικού Δημοσίου.
Φόρος με τον ίδιο ως άνω συντελεστή επιβάλλεται και στους τόκους, οι οποίοι αποκτώνται από τα πρόσωπα του πρώτου εδαφίου της παραγράφου αυτής και προκύπτουν από έντοκους τίτλους που εκδίδονται στην Ελλάδα με τις εγκρίσεις που προβλέπει η κείμενη νομοθεσία, από την Ευρωπαϊκή Τράπεζα Επενδύσεων, το Διεθνή Οργανισμό Χρηματοδοτήσεως, τη Διεθνή Τράπεζα Ανασυγκροτήσεως και Αναπτύξεως, την Ευρωπαϊκή Τράπεζα Ανασυγκροτήσεως και Αναπτύξεως και την Ασιατική Τράπεζα Αναπτύξεως.
Ο φόρος αυτός παρακρατείται κατά το χρόνο λήξης και εξόφλησης των τοκομεριδίων τους ή κατά τη λήξη των τίτλων, όταν πρόκειται για ομόλογα χωρίς τοκομερίδια, από το διαχειριστή εκάστου δανείου ή από το νόμιμο εκπρόσωπο του εκδότη στην Ελλάδα ή από άλλο εξουσιοδοτημένο προς τούτο πρόσωπο.
Ο παρακρατούμενος φόρος του προηγούμενου εδαφίου αποδίδεται με εφάπαξ καταβολή στο Δημόσιο, με την υποβολή δήλωσης, από το πρόσωπο που διενήργησε την παρακράτηση, στη Δ.Ο.Υ. στην περιφέρεια της οποίας αυτό έχει την έδρα του, μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα που έγινε η παρακράτηση του φόρου.

Με την προείσπραξη ή την παρακράτηση του φόρου της παραγράφου αυτής εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων του άρθρου 2, των ημεδαπών και αλλοδαπών τραπεζικών και ασφαλιστικών επιχειρήσεων, καθώς και των υπόχρεων της περίπτωσης γ΄ της παραγράφου 1 και της παραγράφου 2 του άρθρου 101, με την επιφύλαξη των οριζόμενων από τις διατάξεις των άρθρων 99 και 106.
Επίσης, για τη φορολογία των τόκων της παρούσας παραγράφου εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις των παραγράφων 4 και 5 του άρθρου αυτού.
9. Εξαιρούνται από τη φορολογία που επιβάλλεται με την προηγούμενη παράγραφο οι τόκοι που προκύπτουν από:
α) Ομόλογα που έχουν εκδοθεί μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 1996 ανεξάρτητα αν η διάρκεια αυτών είναι ετήσια ή μεγαλύτερης χρονικής διάρκειας.
β) Έντοκα γραμμάτια που έχουν εκδοθεί μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 1996. Τόκοι όμως που προκύπτουν από ανανεώσεις εκδοθέντων έντοκων γραμματίων" εφόσον η ανανέωση αυτών γίνεται μετά την 1η Ιανουαρίου 1997, υπόκεινται σε φορολογία εισοδήματος κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου.
γ) Ομολογιακά δάνεια που εκδίδει από 1ης Ιανουαρίου 1997 και μετά το Ελληνικό Δημόσιο στο εξωτερικό.
11. Απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος οι τόκοι Ομολογιακών Δανείων του Δημοσίου με διάρκεια δύο (2) ετών ή και μεγαλύτερη, υπό την προϋπόθεση ότι ο αρχικός κάτοχος των τίτλων των δανείων αυτών διακρατεί τόσο τα σώματα αυτών όσο και τα τοκομερίδιά τους, μέχρι την ημερομηνία λήξης τους.
Αρχικός κάτοχος των τίτλων θεωρείται εκείνο το φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή ένωση προσώπων ή ομάδα περιουσίας που κατέχει τους τίτλους (σώμα κα τοκομερίδια) των Ομολογιακών Δανείων του Ελληνικού Δημοσίου κατά τη δέκατη εργάσιμη ημέρα μετά την έκδοσή τους.
Με κοινές αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται οι προϋποθέσεις για τη διασφάλιση της διακράτησης των τίτλων αυτών από τους αρχικούς κατόχους τους, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια που είναι απαραίτητη για την εφαρμογή της ως άνω διάταξης."
12. Απαλλάσσόνται του φόρου εισοδήματος οι τόκοι ων Εντόκων Γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου που εκδίδονται από την 1η Ιανουαρίου 2003, υπό την προϋπόθεση ότι ο αρχικός κάτοχος των τίτλων αυτών είναι φυσικό πρόσωπο κάτοικος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αποκτά τους τίτλους μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την επόμενη ημέρα της έκδοσης τους και τους διακρατεί μέχρι την ημερομηνία λήξης τους.
Απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος οι τόκοι των Ομολογιακών Δανείων του Ελληνικού Δημοσίου που εκδίδονται από την 1η Ιανουαρίου 2003, υπό την προϋπόθεση ότι ο αρχικός κάτοχος των τίτλων αυτών είναι φυσικό πρόσωπο κάτοικος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αποκτά τους τίτλους μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την επόμενη ημέρα της έκδοσης τους ή επανέκδοσης τους και διακρατεί τόσο τα σώματα αυτών όσο και τα τοκομερίδιά τους μέχρι την ημερομηνία λήξης τους.
Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζονται τα κριτήρια και οι προϋποθέσεις για τη διάθεση, την απόκτηση και διασφάλιση της διακράτησης των τίτλων αυτών από τους αρχικούς κατόχους τους, καθώς και κάθε άλλο θέμα που είναι απαραίτητο για την εφαρμογή της διάταξης αυτής.

Άρθρο 13
Αυτοτελής φορολόγηση εισοδήματος από επιχειρήσεις ή επαγγέλματα

1. Φορολογείται αυτοτελώς λογιζόμενο ως εισόδημα:

α) Με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) κάθε κέρδος ή ωφέλεια που προέρχεται από τη μεταβίβαση:
αα) Ολόκληρης επιχείρησης με τα άυλο στοιχεία αυτής, όπως αέρας, επωνυμία, σήμα, προνόμια κτλ. ή υποκαταστήματος επιχείρησης, όπως αυτό ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.
ββ) Εταιρικών μερίδων ή μεριδίων ποσοστών συμμετοχής σε κοινωνία αστικού δικαίου που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα ή σε κοινοπραξία, εκτός κοινοπραξίας τεχνικών έργων, της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.
Με μεταβίβαση εταιρικών μερίδων ή μεριδίων εξομοιώνεται και η μη συμμετοχή εταίρου στην αύξηση του κεφαλαίου προσωπικής εταιρίας ή εταιρίας περιορισμένης ευθύνης.
Αν μεταβιβασθεί από επαχθή αιτία ατομική επιχείρηση ή μερίδιο ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας, από γονέα προς τα τέκνα του ή από σύζυγο σε σύζυγο, λόγω συνταξιοδότησης του μεταβιβάζοντος, ο συντελεστής φορολογίας της περίπτωσης αυτής μειώνεται από 20% σε 10%, για μεταβιβάσεις που γίνονται μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2000.
Μεταβιβάσεις που γίνονται μετά το χρόνο αυτόν δεν υπόκεινται σε φόρο υπεραξίας.
Προκειμένου για μεταβιβάσεις από επαχθή αιτία στοιχείων των παραπάνω υποπεριπτώσεων αα΄ και ββ΄ σε δικαιούχους που υπάγονται στην Α ή Β κατηγορία του άρθρου 29 του Ν. 2961/2001 (ΦΕΚ 266/Α), η πραγματική αξία πώλησης αυτών φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή ένα και δύο δέκατα τοις εκατό (1,2%) και δύο και τέσσερα δέκατα τοις εκατό (2,4%), αντίστοιχα.
β) Με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) κάθε κέρδος ή ωφέλεια που προέρχεται από την εκχώρηση ή μεταβίβαση αυτοτελώς κάθε δικαιώματος, το οποίο είναι συναφές με την άσκηση της επιχείρησης ή του επαγγέλματος, όπως του δικαιώματος της μίσθωσης ή υπομίσθωσης ή του προνομίου ή του διπλώματος ευρεσιτεχνίας και άλλων παρόμοιων δικαιωμάτων, καθώς και της άδειας κυκλοφορίας των αυτοκινήτων οχημάτων ή μοτοσικλετών δημόσιας χρήσης που μεταβιβάζονται.
Με εκχώρηση εξομοιώνεται και η παραίτηση από μισθωτικά δικαιώματα.
Ο δικαιούχος του κέρδους ή της ωφέλειας, που προκύπτει από την εφαρμογή αυτής της παραγράφου, επιβαρύνεται με τον οικείο φόρο και καταβάλλει αυτόν εφάπαξ με την υποβολή δήλωσης στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία της περιφέρειας όπου βρίσκεται η έδρα της επιχείρησης της οποίας μεταβιβάζεται ή εκχωρείται το περιουσιακό στοιχείο, πριν από τη με οποιονδήποτε τρόπο μεταβίβαση ή εκχώρηση του οικείου περιουσιακού στοιχείου.
Η σχετική δήλωση υποβάλλεται σε τρία (3) αντίτυπα από τα οποία τα δύο (2) επιστρέφονται θεωρημένα στο δικαιούχο του κέρδους ή της ωφέλειας.
Εάν η οικεία πράξη μεταβίβασης ή εκχώρησης γίνεται με ιδιωτικό έγγραφο, ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να αρνηθεί τη θεώρηση του εγγράφου αυτού, εάν δεν επισυνάπτεται σε αυτό αντίτυπο της οικείας δήλωσης και δεν αναγράφονται στο σώμα του εγγράφου τα στοιχεία αυτής.
Στο ιδιωτικό αυτό έγγραφο πρέπει απαραιτήτως να αναγράφεται το κέρδος ή η ωφέλεια που προέκυψε από την εκχώρηση του δικαιώματος ή του εταιρικού μεριδίου ή ολόκληρης της επιχείρησης.
Σε περίπτωση εκχώρησης ή μεταβίβασης περιουσιακού στοιχείου από τα αναφερόμενα στη διάταξη αυτή, χωρίς να υποβληθεί η οικεία δήλωση από το δικαιούχο του κέρδους ή της ωφέλειας για να καταβληθεί με βάση αυτή ο φόρος εφάπαξ, το πρόσωπο που αποκτά το περιουσιακό στοιχείο είναι αλληλεγγύως και εις ολόκληρο συνυπεύθυνο με τον μεταβιβάζοντα ή εκχωρούντα για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται.

γ) Με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) κάθε ποσό που καταβάλλεται, πέρα από τα μισθώματα, από το μισθωτή προς τον εκμισθωτή, σε περίπτωση μίσθωσης ακινήτου μόνου του ή μαζί με τον οποιονδήποτε εξοπλισμό ή εγκατάσταση που τυχόν διαθέτει.

Τα αναφερόμενα στα επόμενα εδάφια αυτής της παραγράφου, καθώς και στην παράγραφο 8 του άρθρου 81, εφαρμόζονται ανάλογα και σ' αυτή την περίπτωση.

Όταν δικαιούχοι των εισοδημάτων της παραγράφου αυτής είναι πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 101, με την καταβολή του πιο πάνω φόρου δεν εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων, αλλά τα εισοδήματα αυτά φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις.

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ: Σύμφωνα με την ΥΠΟΙΚ 1023535/508/Α0012/11.3.2003: *"Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του ν.2238/1994 κατά τη μεταβίβαση επιχειρήσεων μερίδων, μεριδίων και ποσοστών συμμετοχής σας πληροφορούμε ότι:*

1. Το ποσό της εμπορικής αμοιβής από 1.1.2003 ανέρχεται σε εννέα χιλιάδες τριακόσια ευρώ (9.300)

2. Το επιτόκιο των εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου ετήσιας διάρκειαςείναι ίσο με 2,69% αντίστοιχο συντελεστή προσαρμογής από την οικεία ράντα 4,6221 ή κατά στρογγυλοποίηση 4,6."

2. Φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή πέντε τοις εκατό (5%) η πραγματική αξία πώλησης μετοχών ή παραστατικών τίτλων μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών ή αλλοδαπό χρηματιστήριο ή σε άλλο διεθνώς αναγνωρισμένο χρηματιστηριακό θεσμό, που μεταβιβάζονται από ιδιώτες ή από φυσικό ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπό ή αλλοδαπό.

Το τελευταίο εδάφιο της περίπτωσης α΄ της προηγούμενης παραγράφου 1 εφαρμόζεται ανάλογα.

Για την καταβολή του φόρου αυτού και την υποβολή της σχετικής δήλωσης έχουν εφαρμογή τα αναφερόμενα στις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής έχουν εφαρμογή και επί εισφοράς των τίτλων που αναφέρονται στο πρώτο εδάφιο, για την κάλυψη του κεφαλαίου νεοϊδρυόμενης, ημεδαπής ή αλλοδαπής εταιρείας ή για την αύξηση του κεφαλαίου υφιστάμενης.

Ως πραγματική αξία των μετοχών που εισφέρονται για την κάλυψη ή αύξηση του κεφαλαίου ημεδαπής εταιρείας, λαμβάνεται η αξία η οποία προσδιορίζεται από την Εκτιμητική Επιτροπή του άρθρου 9 του κ.ν. 2190/1920. - *(Τα 2 τελευταία εδαφ. προστέθηκαν με το άρθρο 36 του ν. 3427/2005.)*

3. Η νόμιμη αμοιβή όσων ασχολούνται ατομικώς με την ανέγερση οικοδομών προς πώληση, εφόσον αυτοί με την ιδιότητά τους ως αρχιτέκτονες ή πολιτικοί μηχανικοί εκπόνησαν μερικώς ή ολικώς τη μελέτη ή επέβλεψαν την εκτέλεση των εργασιών του οικοδομικού έργου, θεωρείται ότι αποκτάται στο ημερολογιακό έτος που πραγματοποιείται η πρώτη πώληση από το ακίνητο και φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%), πλέον εισφοράς Ο.Γ.Α. δεκαπέντε τοις εκατό (15%) στο ποσό του φόρου.

Ο φόρος αυτός υπολογίζεται στη νόμιμη αμοιβή μειωμένη κατά δέκα τοις εκατό (10%) και καταβάλλεται με δήλωση που υποβάλλεται μέσα στο μήνα Ιανουάριο κάθε χρόνου.

4. Αν ο αρχιτέκτονας ή πολιτικός μηχανικός, ο οποίος αναλαμβάνει τη σύνταξη της μελέτης ή την επίβλεψη ανέγερσης οικοδομής, συμμετέχει στην επιχείρηση που αναλαμβάνει την ανέγερση και πώληση της οικοδομής, την οποία αφορά η μελέτη ή η επίβλεψη, επιβάλλεται σε βάρος της επιχείρησης φόρος εισοδήματος, ο οποίος

υπολογίζεται με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%) στο ακαθάριστο ποσό της νόμιμης αμοιβής, ανεξάρτητα από κάθε άλλη επιβάρυνση των αποτελεσμάτων της επιχείρησης από φόρο εισοδήματος, πλέον εισφοράς Ο.Γ.Α. δεκαπέντε τοις εκατό (15%) στο ποσό του φόρου.
Σε περίπτωση εφαρμογής της διάταξης αυτής της παραγράφου, ο δικαιούχος της αμοιβής αρχιτέκτονας ή πολιτικός μηχανικός ή μηχανολόγος ή ηλεκτρολόγος μηχανικός, καθώς και τα λοιπά πρόσωπα που συμμετέχουν στην επιχείρηση, απαλλάσσονται από κάθε άλλη επιβάρυνση από φόρο εισοδήματος από την αιτία αυτή.
Οι διατάξεις αυτής της παραγράφου εφαρμόζονται μόνο στις περιπτώσεις κατά τις οποίες πριν από τη χρονολογία έκδοσης της πολεοδομικής άδειας, κατατεθεί για το σκοπό αυτό στη δημόσια οικονομική υπηρεσία της έδρας της επιχείρησης, κοινή δήλωση αυτού που συνέταξε τη μελέτη ή θα επιβλέψει την εκτέλεση του έργου μηχανικού και της επιχείρησης και συγχρόνως καταβληθεί ο φόρος που αναλογεί σύμφωνα με τα παραπάνω.
Σε περίπτωση που δεν υποβληθεί δήλωση και δεν καταβληθεί ο φόρος, εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 50 και 52 παράγραφος 4.
5. Αν ο αρχιτέκτονας ή πολιτικός μηχανικός που υπογράφει τη μελέτη ή αναλαμβάνει την επίβλεψη είναι μισθωτός της επιχείρησης, η οποία αναλαμβάνει τη μελέτη ή επίβλεψη ή ανέγερση της οικοδομής, η επιχείρηση μπορεί να ζητήσει να επιβληθεί σε αυτό φόρος δεκαπέντε τοις εκατό (15%) στο ακαθάριστο ποσό της νόμιμης αμοιβής, πλέον εισφοράς Ο.Γ.Α. δεκαπέντε τοις εκατό (15%) στο ποσό του φόρου.
Το ποσό της αμοιβής μειώνεται κατά το ποσό των ακαθάριστων αποδοχών από μισθωτές υπηρεσίες που καταβάλλονται στον παραπάνω μηχανικό κατά το χρονικό διάστημα από την έναρξη της μελέτης μέχρι την αποπεράτωση της οικοδομής.
Ο φόρος της παραγράφου αυτής καταβάλλεται πριν από την έκδοση της πολεοδομικής άδειας. Η διάταξη του δεύτερου εδαφίου της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζεται αναλόγως. Αν η επιχείρηση δεν ζητήσει την εφαρμογή των διατάξεων των προηγούμενων εδαφίων για το ποσό της αμοιβής που φορολογείται κατά τις διατάξεις αυτές, το ποσό αυτό λογίζεται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες του μηχανικού, ο οποίος υπέγραψε τη μελέτη και ανέλαβε την επίβλεψη, για το οποίο η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλει δήλωση και να καταβάλει το φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57 και 59.
6. Στις αποζημιώσεις ή τα δικαιώματα που καταβάλλονται σε αλλοδαπές επιχειρήσεις και οργανισμούς που δεν έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα ή σε φυσικά πρόσωπα κατοίκους αλλοδαπής που δεν ασκούν επάγγελμα ή επιχείρηση στην Ελλάδα:
α) για τη χρήση ή παραχώρηση της χρήσης τεχνικών μεθόδων παραγωγής, τεχνικής ή τεχνολογικής βοήθειας, δικαιωμάτων ευρεσιτεχνίας, σημάτων και προνομίων, σχεδίων ή προτύπων γενικά, αποτελεσμάτων ερευνών, κινηματογραφικών και τηλεοπτικών ταινιών, μαγνητοταινιών για ραδιοφωνικές εκπομπές, αναπαραγωγής βιντεοκασετών, πνευματικής ιδιοκτησίας, αναδημοσίευσης άρθρων και μελετών και λοιπών συναφών δικαιωμάτων,
β) για την εκμίσθωση μηχανημάτων, εγκαταστάσεων και γενικά κινητών πραγμάτων, την επισκευή και συντήρηση μηχανημάτων και λοιπού εξοπλισμού, την οργάνωση επιχειρήσεων, την εκπαίδευση προσωπικού και για την παροχή οποιασδήποτε υπηρεσίας και κάθε είδους συμβουλών στην Ελλάδα, καθώς και στις αμοιβές, που καταβάλλονται σε ξένα καλλιτεχνικά συγκροτήματα ή μεμονωμένους καλλιτέχνες κατοίκους ξένων χωρών για τη συμμετοχή τους σε διάφορες καλλιτεχνικές εκδηλώσεις στην Ελλάδα, ενεργείται από τον υπόχρεο για την καταβολή,

παρακράτηση φόρου εισοδήματος που βαρύνει το δικαιούχο της αποζημίωσης ή του δικαιώματος ή της αμοιβής.
Ομοίως, ενεργείται παρακράτηση φόρου και στα ποσά που καταβάλλονται σε αλλοδαπά αθλητικά σωματεία, επαγγελματικά ή μη, καθώς και σε οποιοδήποτε τρίτο αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο, για τη μεταβίβαση σε ημεδαπά αθλητικά σωματεία, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή τους, του δικαιώματος χρησιμοποίησης αλλοδαπών ποδοσφαιριστών, καλαθοσφαιριστών, πετοσφαιριστών, υδατοσφαιριστών και λοιπών αθλητών.
Ο φόρος αυτός υπολογίζεται στο ακαθάριστο ποσό της αποζημίωσης ή του δικαιώματος ή της αμοιβής, ανεξάρτητα αν για την καταβολή αυτήν απαιτείται ή όχι απόφαση του Υπουργού Εθνικής Οικονομίας, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 7 του ν. 4171/1961 (ΦΕΚ 93 Α'), όπως ισχύει, με συντελεστή:
αα) Είκοσι τοις εκατό (20%) για αποζημιώσεις ή δικαιώματα που καταβάλλονται σε αλλοδαπές επιχειρήσεις ή φυσικά πρόσωπα για τη χρήση ή παραχώρηση χρήσης στην Ελλάδα κινηματογραφικών ή τηλεοπτικών ταινιών, μαγνητοταινιών για ραδιοφωνικές εκπομπές και για την αναπαραγωγή βιντεοκασετών.
ββ) Είκοσι τοις εκατό (20%) για αποζημιώσεις ή δικαιώματα ή αμοιβές των λοιπών περιπτώσεων της παραγράφου αυτής. Με την παρακράτηση του φόρου που ενεργείται σύμφωνα με τα πιο πάνω, εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του αλλοδαπού δικαιούχου από το φόρο εισοδήματος για τα εισοδήματά του αυτά.
Σε όλες τις περιπτώσεις, στον αλλοδαπό δικαιούχο καταβάλλεται η διαφορά μεταξύ του ποσού της αποζημίωσης, δικαιώματος ή αμοιβής, που δικαιούται να λάβει και του παρακρατούμενου φόρου που αναλογεί στο ποσό αυτής.
Η παρακράτηση του φόρου που οφείλεται ενεργείται κατά την πίστωση ή την καταβολή της αποζημίωσης ή του δικαιώματος ή της αμοιβής στο δικαιούχο και η απόδοσή του γίνεται με σχετική δήλωση στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου από την παρακράτηση μήνα.
Οι τράπεζες υποχρεούνται να αρνηθούν την παροχή του ποσού συναλλάγματος "ή ευρώ", που αναλογεί για την αποστολή στο εξωτερικό των αποζημιώσεων, δικαιωμάτων και αμοιβών που αναφέρονται στην παρούσα παράγραφο, αν δεν προσκομισθεί σε αυτές αποδεικτικό καταβολής στο Δημόσιο του φόρου που αναλογεί στα εισοδήματα αυτά.
7. Στα δικαιώματα που αναφέρονται στην παράγραφο αυτή και τα οποία καταβάλλει ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία ή μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα εταιρείας κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, σε συνδεδεμένη εταιρεία άλλου κράτους - μέλους ή σε μόνιμη εγκατάσταση συνδεδεμένης εταιρείας κράτους - μέλους ευρισκόμενη σε άλλο κράτος - μέλος, δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου εισοδήματος. Ως δικαιώματα νοούνται οι πληρωμές πάσης φύσεως που λαμβάνονται σε αντάλλαγμα της χρήσης ή του δικαιώματος χρήσης δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας επί λογοτεχνικού, καλλιτεχνικού ή επιστημονικού έργου, συμπεριλαμβανομένων των κινηματογραφικών ταινιών και λογισμικού, διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, εμπορικών σημάτων, σχεδίων ή υποδειγμάτων, σχεδιαγραμμάτων, απόρρητων χημικών τύπων ή μεθόδων κατεργασίας ή σε αντάλλαγμα πληροφοριών που αφορούν βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική πείρα, καθώς και οι πληρωμές για τη χρήση ή για το δικαίωμα χρήσης βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού. Για την εφαρμογή των αναφερόμενων στην παράγραφο αυτή διατάξεων, μία εταιρεία θεωρείται «συνδεδεμένη» με άλλη εταιρεία εφόσον, τουλάχιστον η πρώτη εταιρεία κατέχει άμεσα ελάχιστη συμμετοχή είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) στο μετοχικό κεφάλαιο της δεύτερης εταιρείας ή η δεύτερη εταιρεία κατέχει άμεσα ελάχιστη συμμετοχή με το ίδιο πιο πάνω ποσοστό στο μετοχικό κεφάλαιο της πρώτης εταιρείας

ή μία τρίτη εταιρεία κατέχει άμεσα ελάχιστη συμμετοχή με το ίδιο πιο πάνω ποσοστό στο μετοχικό κεφάλαιο τόσο της πρώτης όσο και της δεύτερης εταιρείας και υπό τον όρο ότι σε όλες τις αναφερόμενες πιο πάνω περιπτώσεις, η συμμετοχή κατέχεται χωρίς διακοπή για δύο έτη. Η απαλλαγή από την παρακράτηση παρέχεται με την προϋπόθεση ότι ο δικαιούχος των δικαιωμάτων δέχεται τις πληρωμές για δικό του λογαριασμό και όχι με την ιδιότητα του αντιπροσώπου και εφόσον προσκομίσει σχετική βεβαίωση που ισχύει για δύο έτη από την ημερομηνία χορήγησης της. Η βεβαίωση πρέπει να περιλαμβάνει τα ακόλουθα στοιχεία του δικαιούχου:

α) ότι έχει την έδρα της πραγματικής διοίκησης του σε ένα συγκεκριμένο κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης,

β) ότι υπόκειται στο πιο πάνω κράτος - μέλος που έχει την έδρα του σε φόρο εισοδήματος χωρίς να τυγχάνει απαλλαγής από αυτόν,

γ) ότι κατέχει την πιο πάνω αναφερόμενη συμμετοχή χωρίς διακοπή τουλάχιστον για δύο έτη,

δ) ότι το εισόδημα από τα δικαιώματα που αποκτά, σε περίπτωση που αυτός είναι μόνιμη εγκατάσταση άλλης εταιρείας, υπόκειται σε φόρο εισοδήματος στο κράτος - μέλος όπου έχει τη μόνιμη εγκατάσταση και ότι η εταιρεία της οποίας αποτελεί μόνιμη εγκατάσταση πληροί τις προϋποθέσεις που αναφέρονται στα στοιχεία α', β', γ' και ε' του παρόντος άρθρου,

ε) ότι έχει μία από τις μορφές που ορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών σύμφωνα με το Παράρτημα της Οδηγίας 2003/49/ΕΚ (L. 157/49).

Με την ίδια απόφαση θα καθοριστούν ο τρόπος και τα απαιτούμενα δικαιολογητικά για την εφαρμογή των αναφερόμενων στο άρθρο αυτό.

Εξαιρετικά, κατά τη διάρκεια μεταβατικής περιόδου οκτώ ετών που αρχίζει από την 1η Ιουλίου 2005, κατά την καταβολή των αναφερόμενων πιο πάνω δικαιωμάτων, θα ενεργείται παρακράτηση φόρου εισοδήματος με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%) κατά τα πρώτα τέσσερα έτη και πέντε τοις εκατό (5%) κατά τα τελευταία τέσσερα έτη, εκτός εάν από την οικεία διμερή σύμβαση για την αποφυγή διπλής φορολογίας εισοδήματος προβλέπεται ευνοϊκότερη φορολογική μεταχείριση. Για την παρακράτηση και την απόδοση του φόρου αυτού έχουν εφαρμογή τα οριζόμενα από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου. Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του αλλοδαπού δικαιούχου. Μέχρι την έναρξη της μεταβατικής περιόδου που αναφέρεται πιο πάνω, κατά την καταβολή των υπόψη δικαιωμάτων, θα ενεργείται παρακράτηση φόρου εισοδήματος σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις των διμερών συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας ή της εσωτερικής νομοθεσίας, κατά περίπτωση. - (*Προστέθηκε με το άρθρο 15 του ν. 3312/205. Οι παράγραφοι 7, 8, 9, 10, 11, 12 και 13 αναριθμούνται σε 8, 9, 10, 11, 12, 13 και 14.με το ίδιο άρθρο και νόμο.*)

8. Στις αλλοδαπές επιχειρήσεις και οργανισμούς που αναλαμβάνουν στην Ελλάδα κατάρτιση μελετών και σχεδίων ή τη διεξαγωγή ερευνών τεχνικής, οικονομικής ή επιστημονικής γενικά φύσεως, ανεξάρτητα αν αυτές εκπονούνται στην Ελλάδα ή στην αλλοδαπή ή την επίβλεψη και συντονισμό εκτέλεσης τεχνικών έργων που πραγματοποιούνται από τρίτους στην Ελλάδα ή την παροχή επιστημονικής φύσεως συμβουλών προς τον κύριο του εκτελούμενου στην Ελλάδα τεχνικού έργου, επιβάλλεται, για τα καθαρά κέρδη που αποκτούν από τις υπηρεσίες αυτές, φόρος εισοδήματος με συντελεστή Είκοσι τοις εκατό (20%), ο οποίος υπολογίζεται στη συνολική ακαθάριστη αμοιβή τους.

Ομοίως, ενεργείται παρακράτηση φόρου και στα ποσά που καταβάλλονται σε αλλοδαπά αθλητικά σωματεία, επαγγελματικά ή μη, καθώς και σε οποιοδήποτε τρίτο αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο, για τη μεταβίβαση σε ημεδαπά αθλητικά

σωματεία, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή τους, του δικαιώματος χρησιμοποίησης αλλοδαπών ποδοσφαιριστών, καλαθοσφαιριστών, πετοσφαιριστών, υδατοσφαιριστών και λοιπών αθλητών.
Ο φόρος αυτός παρακρατείται από τον υπόχρεο για την καταβολή κατά την εκάστοτε πίστωση ή την καταβολή της αμοιβής στο δικαιούχο και αποδίδεται με σχετική δήλωση στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία το βραδύτερο μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου από την παρακράτηση μήνα. Με την παρακράτηση του φόρου που ενεργείται σύμφωνα με τα πιο πάνω, εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση από το φόρο εισοδήματος των αλλοδαπών επιχειρήσεων και οργανισμών για τα κέρδη που αποκτούν από τις υπηρεσίες αυτές.
Οι τράπεζες υποχρεούνται να αρνηθούν την παροχή του ποσού συναλλάγματος "ή ευρώ" που αναλογεί για την αποστολή στο εξωτερικό εισοδημάτων, που αναφέρονται στην παρούσα παράγραφο, αν δεν προσκομισθεί σε αυτές αποδεικτικό καταβολής στο Δημόσιο του φόρου που αναλογεί στα εισοδήματα αυτά.
9. Στις αλλοδαπές εταιρίες και οργανισμούς που αναλαμβάνουν την εργοληπτική κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων στην Ελλάδα, επιβάλλεται φόρος εισοδήματος για τα καθαρά κέρδη που αποκτούν από τις εργασίες αυτές, ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή που ορίζεται:
α) Τρία και εβδομήντα πέντε τοις εκατό (3,75%) στη συνολική ακαθάριστη αξία των έργων του Δημοσίου, δήμων και κοινοτήτων, δημόσιων επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, οργανισμών ή επιχειρήσεων κοινής ωφελείας και νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου γενικά, ανεξάρτητα αν τα έργα εκτελούνται με υλικά του εργολήπτη ή όχι.
β) Τέσσερα και πενήντα τοις εκατό (4,50%) στη συνολική ακαθάριστη αξία των ιδιωτικών έργων, γενικά.
γ) Εννέα και τριακόσια εβδομήντα πέντε τοις εκατό (9,375%) στη συνολική ακαθάριστη αξία των έργων χωρίς την αξία των υλικών για έργα που αναφέρονται στην πιο πάνω περίπτωση β', για τα οποία ο εργολήπτης δεν χρησιμοποιεί δικά του υλικά.
Ο παραπάνω τρόπος φορολογίας εφαρμόζεται στις αλλοδαπές εργοληπτικές εταιρίες και οργανισμούς, που συμβάλλονται απευθείας με το Δημόσιο και τα λοιπά πρόσωπα που αναφέρονται στην παρούσα παράγραφο.
Ο φόρος που επιβάλλεται στις πιο πάνω περιπτώσεις παρακρατείται από τον, υπόχρεο για την καταβολή, εργοδότη κατά την εκάστοτε πίστωση ή την καταβολή της αξίας του έργου στο δικαιούχο και αποδίδεται με σχετική δήλωση στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου από την παρακράτηση μήνα.
Με την παρακράτηση του φόρου αυτού εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση από το φόρο εισοδήματος των αλλοδαπών εταιριών και οργανισμών για τα κέρδη που αποκτούν από τις εργασίες αυτές.
Οι διατάξεις της παρούσας παραγράφου εφαρμόζονται ανάλογα και στις αλλοδαπές εταιρίες και οργανισμούς που ασχολούνται με την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων, επιφυλασσομένων των διατάξεων του άρθρου 12 του ν. 542/1977 (ΦΕΚ 41 Α").

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ: Με την παρ.3 άρθρ.6 Ν.2873/2000 ορίζεται ότι:
"Οι συντελεστές παρακράτησης που ορίζονται από τις περιπτώσεις α', β' και γ' της παραγράφου 8 του άρθρου 13 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος μειώνονται από τέσσερα τοις εκατό (4%), τέσσερα και ογδόντα τοις εκατό (4,80%) και δέκα τοις εκατό (10%) σε τρία και εβδομήντα πέντε τοις εκατό (3,75%), τέσσερα και πενήντα τοις εκατό

(4,50%) και , αντίστοιχα για τα ποσά που καταβάλλονται από 1ης Ιανουαρίου 2001 μέχρι και 31 Δεκεμβρίου 2001 και σε τρία και πενήντα τοις εκατό (3,50%), τέσσερα και είκοσι τοις εκατό (4,20%) και οκτώ και εβδομήντα πέντε τοις εκατό (8,75%) αντίστοιχα για τα ποσά που καταβάλλονται από την 1η Ιανουαρίου 2002 και εφεξής". (Αρθρ.6 παρ.3 Ν.2873/2000) "

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ: Με την παρ.13 άρθρ.11 Ν.3296/2004 ορίζεται ότι:
Η παράγραφος 8 του άρθρου 13 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος παύει να ισχύει για δημόσια ή ιδιωτικά τεχνικά έργα που αναλαμβάνονται από την 1 η Ιανουαρίου 2002 και μετά.

10. Τα έσοδα από έπαθλα ή βραβεία από την κατοχή και εκμετάλλευση δρομώνων ίππων που χρησιμοποιούνται σε αγώνες ιπποδρομίου φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή φόρου δεκαπέντε τοις εκατό (20%).
Ο φόρος που προκύπτει παρακρατείται κατά την πληρωμή.
Για την απόδοση του φόρου αυτής της παραγράφου εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 60. Με την παρακράτηση αυτού του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση από το φόρο εισοδήματος των ιδιοκτητών δρομώνων ίππων για τα έσοδα αυτά.
11.Οι πάσης φύσεως παροχές που χορηγούνται στα πρόσωπα που εκλέγονται για τον πρώτο και δεύτερο βαθμό της τοπικής αυτοδιοίκησης φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή φόρου δεκαπέντε τοις εκατό (20%).
Ο φόρος που προκύπτει παρακρατείται κατά την πληρωμή.
Για την απόδοση του φόρου αυτού εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 60. Με την παρακράτηση αυτού του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση από το φόρο εισοδήματος των δικαιούχων για τις ως άνω παροχές.
12.Οι αμοιβές που καταβάλλονται από το Ελληνικό Δημόσιο, τους δήμους και τις κοινότητες του Κράτους, τον Ελληνικό Οργανισμό Τουρισμού (Ε.Ο.Τ.), το Ευρωπαϊκό Πολιτιστικό Κέντρο Δελφών, τον Οργανισμό Μεγάρου Μουσικής Αθηνών, τον Οργανισμό Πολιτιστικής Πρωτεύουσας της Ευρώπης-Θεσσαλονίκη 1997, το Σύλλογο "Οι Φίλοι της Μουσικής", καθώς και την Εθνική Λυρική Σκηνή σε ξένα καλλιτεχνικά συγκροτήματα ή μεμονωμένους καλλιτέχνες ξένων χωρών, για τη συμμετοχή τους σε καλλιτεχνικές εκδηλώσεις στην Ελλάδα, φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή φόρου δεκαπέντε τοις εκατό (20%).
Ο φόρος που προκύπτει παρακρατείται κατά την πληρωμή.
Για την απόδοση του φόρου αυτού εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 60. Με την παρακράτηση αυτού του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση από το φόρο εισοδήματος των δικαιούχων για τις ως άνω αμοιβές.
13.Τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται σε αθλητές εθνικών ομάδων, ως επιβράβευση αυτών από το Δημόσιο, λόγω επίτευξης διεθνών στόχων ατομικώς ή ομαδικώς, φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή φόρου είκοσι τοις εκατό (20%).
Ο φόρος που προκύπτει παρακρατείται κατά την πληρωμή.
Για την απόδοση του φόρου αυτού εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 60. Με την παρακράτηση αυτού του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση από το φόρο εισοδήματος των δικαιούχων για τα ποσά αυτά.
Τα χρηματικά ποσά που καταβλήθηκαν από το Δημόσιο στους αθλητές των εθνικών ομάδων, ως επιβράβευση για τις διακρίσεις τους στους Ολυμπιακούς Αγώνες και την Παραολυμπιάδα της Ατλάντα το 1996, και από τα οποία παρακρατήθηκε φόρος δεκαπέντε τοις εκατό (15%) θεωρούνται ότι φορολογήθηκαν αυτοτελώς και

εξαντλήθηκε η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων αθλητών από το φόρο εισοδήματος.
Σε περίπτωση που τα ποσά αυτό έχουν δηλωθεί με την ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους από τους δικαιούχους, τα ποσά του φόρου που βεβαιώθηκαν ή καταβλήθηκαν από τους δικαιούχους των χρηματικών ποσών συμψηφίζονται με το φόρο αυτής της παραγράφου και ο φόρος που τυχόν βεβαιώθηκε ή καταβλήθηκε επιπλέον, διαγράφεται ή επιστρέφεται κατά περίπτωση.
14. Τα χρηματικά ποσά που παρέχονται σε όσους συμμετέχουν σε ραδιοφωνικούς, τηλεοπτικούς και λοιπούς παρεμφερείς διαγωνισμούς που διενεργούνται με οποιαδήποτε μορφή φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), εφόσον το καταβαλλόμενο ποσό υπερβαίνει το ποσό των χιλίων πεντακοσίων (1.500) ευρώ.
Ο φόρος που προκύπτει παρακρατείται από τον καταβάλλοντα κατά το χρόνο της καταβολής του ποσού στο δικαιούχο. Για την απόδοση του φόρου αυτού εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 60. Με την παρακράτηση αυτού του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση από το φόρο εισοδήματος των δικαιούχων για τα ποσά αυτά.

Άρθρο 14
Αυτοτελής φορολόγηση εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες

1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων της περίπτωσης γ' της παρ. 4 του άρθρου 45, φορολογούνται αυτοτελώς, εξαντλουμένης της φορολογικής υποχρεώσεως, τα ποσά των αποζημιώσεων που καταβάλλονται στους δικαιούχους με βάση:
α) το άρθρο 1 του β.δ. 16/18 Ιουλίου 1920 (ΦΕΚ 158 Α'),
β) το ν. 2112/1920 (ΦΕΚ 67 Α'),
γ) το άρθρο 94 του ν.δ. 3026/1954 (ΦΕΚ 235 Α'). "Ο φόρος υπολογίζεται με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στο καθαρό ποσό της αποζημίωσης μετά την αφαίρεση ποσού είκοσι χιλιάδων (20.000) ευρώ και παρακρατείται κατά την πληρωμή της στο δικαιούχο.
Με την επιφύλαξη των διατάξεων της περίπτωσης γ' της παρ. 4 του άρθρου 45, οι διατάξεις αυτής της περίπτωσης εφαρμόζονται αναλόγως και για κάθε εφάπαξ αποζημίωση που παρέχεται από οποιονδήποτε φορέα και για οποιονδήποτε λόγο διακοπής της σχέσης η οποία συνδέει το φορέα με το δικαιούχο της αποζημίωσης.
Αν το ποσό που καταβάλλεται στο δικαιούχο της αποζημίωσης υπερβαίνει εκείνο που θα έπρεπε να του καταβληθεί, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, το συνολικό ποσό της αποζημίωσης που του καταβάλλεται φορολογείται με "τον πιο πάνω συντελεστή".
Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζεται η φορολογική αρχή που είναι αρμόδια για την επιστροφή του φόρου στο δικαιούχο, σε περίπτωση που το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε υπερβαίνει αυτό που οφείλεται.
2. Τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται στους ποδοσφαιριστές, καλαθοσφαιριστές, προπονητές, καθώς και τους άλλους αμειβόμενους αθλητές, κατά περίπτωση, από τις ποδοσφαιρικές ανώνυμες εταιρίες ή τα αναγνωρισμένα αθλητικά σωματεία, κατά την υπογραφή του συμβολαίου μετεγγραφής ή την ανανέωση του συμβολαίου συνεργασίας, φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή φόρου είκοσι τοις εκατό (20%). Ο φόρος που προκύπτει παρακρατείται κατά την πληρωμή.
Για την απόδοση του φόρου αυτής της παραγράφου εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 60. Με την παρακράτηση του φόρου που ενεργείται

σύμφωνα με τα πιο πάνω, εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση από το φόρο εισοδήματος για τα ποσά αυτά.
Οι δικαιούχοι μπορούν να περιλάβουν το σύνολο αυτών των ποσών στην ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους, για να φορολογηθούν με βάση την κλίμακα του άρθρου 9. Στην περίπτωση αυτή, για το συμψηφισμό του φόρου που παρακρατήθηκε εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του ίδιου άρθρου 9.
Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής εφαρμόζονται ανάλογα και για τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται στους ανωτέρω δικαιούχους από τις ποδοσφαιρικές ανώνυμες εταιρίες ή τα αναγνωρισμένα αθλητικά σωματεία για τη συμμετοχή τους σε ευρωπαϊκές ή διεθνείς διοργανώσεις και αποτελούν μέρος των όσων εισπράττουν σε συνάλλαγμα οι Π.Α.Ε. ή τα αναγνωρισμένα αθλητικά σωματεία από ευρωπαϊκούς ή διεθνείς οργανισμούς για τις διοργανώσεις αυτές.
3. Οι αποδοχές των προσώπων που παρέχουν υπηρεσίες με σχέση εργασίας ιδιωτικού δικαίου στα ελληνικά σχολεία που λειτουργούν στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας και έχουν την ελληνική υπηκοότητα ή την ελληνική και τη γερμανική υπηκοότητα ή μόνο τη γερμανική ή είναι υπήκοοι τρίτης χώρας και πληρώνονται από το Ελληνικό Δημόσιο ή φορέα που βρίσκεται στην αλλοδαπή και αποτελεί υποδιαίρεση του Ελληνικού Δημοσίου ή υπηρεσία αυτού, υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος, ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή πέντε τοις εκατό (5%) στο ποσό των αποδοχών πριν από κάθε κράτηση που τις βαρύνει, και εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση για τις αποδοχές αυτές.
Ο φόρος που αναλογεί με βάση το συντελεστή αυτόν παρακρατείται από τον εκκαθαριστή των αποδοχών κατά την εκκαθάριση αυτών και αποδίδεται με εξαμηνιαίες δηλώσεις στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία.
Οι δηλώσεις αυτές, οι οποίες περιλαμβάνουν το ονοματεπώνυμο, πατρώνυμο, διεύθυνση κατοικίας ή διαμονής του δικαιούχου, το ποσό αποδοχών, το φόρο που αναλογεί σε αυτές, καθώς και τον αριθμό και την ημερομηνία του τίτλου εξόφλησης και του εμβάσματος ή της επιταγής, υποβάλλονται μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του Σεπτεμβρίου για τα ποσά φόρου που παρακρατήθηκαν κατά τη διάρκεια του πρώτου ημερολογιακού εξαμήνου κάθε έτους και μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του Μαρτίου για τα ποσά φόρου που παρακρατήθηκαν κατά τη διάρκεια του δεύτερου ημερολογιακού εξαμήνου κάθε έτους.
Τα ποσά που παρακρατήθηκαν στέλνονται με επιταγή στη δημόσια οικονομική υπηρεσία κατοίκων εξωτερικού. Οι εκκαθαριστές υποβάλλουν τις δηλώσεις αυτές, μέσω της προξενικής αρχής, στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατοίκων εξωτερικού, ο οποίος συντάσσει τους οικείους χρηματικούς καταλόγους.
Στους δικαιούχους χορηγούνται βεβαιώσεις αποδοχών στις οποίες, εκτός από τα στοιχεία του δικαιούχου, αναγράφεται το σύνολο των ακαθάριστων και καθαρών αποδοχών, οι κρατήσεις που βάρυναν αυτές, ο φόρος που αναλογεί, καθώς και ο φόρος που παρακρατήθηκε.
Οι δικαιούχοι των αποδοχών αυτών υποβάλλουν δήλωση φόρου εισοδήματος, η οποία συνοδεύεται από την οικεία βεβαίωση αποδοχών, μέχρι τη 10η Απριλίου κάθε οικονομικού έτους.
Για τις περιπτώσεις αυτές αρμόδιος ορίζεται ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας Γενικών Εσόδων Αθηνών. Εξαιρούνται της παρούσας οι αμοιβές των προσώπων που υπάγονται στις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 41, καθώς και του άρθρου 22 του ν.817/1978 (ΦΕΚ 170 Α').
4. Το καθαρό ποσό των αποδοχών που παίρνουν τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 47 ως μισθωτοί από τους εργοδότες που αναφέρονται στην

ίδια παράγραφο, κατά το τμήμα που απομένει μετά την αφαίρεση από αυτό του καθαρού ποσού των αποδοχών τις οποίες αυτοί θα έπαιρναν αν υπηρετούσαν στο εσωτερικό, φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή φόρου δεκαπέντε τοις εκατό (15%). Ο φόρος που προκύπτει παρακρατείται κατά την πληρωμή.
Για την απόδοση του φόρου αυτής της παραγράφου εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 59. Με την παρακράτηση του φόρου που ενεργείται σύμφωνα με τα πιο πάνω εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση από το φόρο εισοδήματος για το ποσό αυτό των αποδοχών.
5. Οι διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 4 του άρθρου 45 δεν εφαρμόζονται για τα ποσά των αποζημιώσεων που καταβάλλονται σύμφωνα με τις οικείες συλλογικές συμβάσεις εργασίας στους υπαλλήλους των Δημοσίων Επιχειρήσεων και Οργανισμών καθώς και στα πρόσωπα που εκλέγονται για τον πρώτο και δεύτερο βαθμό τοπικής αυτοδιοίκησης για τις εκτός έδρας δαπάνες υπηρεσίας που τους έχουν ανατεθεί.
Τα ποσά αυτά φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή φόρου δεκαπέντε τοις εκατό (15%).
Το ποσό του φόρου που προκύπτει παρακρατείται κατά την καταβολή των αποζημιώσεων αυτών από τον υπόχρεο για την καταβολή τους.
Για την απόδοση του φόρου αυτής της παραγράφου εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 59. Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για το ποσό αυτό των αμοιβών.
6. Από την αποζημίωση που καταβάλλεται στους δικαιούχους από τους λογαριασμούς των Δικαιώματα Εκτελέσεως Τελωνειακών Εργασιών (ΔΕΤΕ), Δικαιώματα Εκτελέσεως Τελωνειακών Εργασιών (ΔΕΤΕ) και Δικαιώματα Βεβαίωσης και Είσπραξης υπέρ Τρίτων, (ΔΙΒΕΤ) καθώς και από τα ποσοστά που προβλέπονται από τις παραγράφους 7 και 38 του άρθρου 27 του ν.2166/1993 (ΦΕΚ 137 Α') ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή φόρου δεκαπέντε τοις εκατό (15%).
Το ποσό του φόρου που προκύπτει παρακρατείται κατά την καταβολή των αποζημιώσεων αυτών από τον υπόχρεο για την καταβολή τους.
Για την απόδοση του φόρου αυτής της παραγράφου εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 59. Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για το ποσό αυτό των αμοιβών.
7. Τα ειδικά επιδόματα επικίνδυνης εργασίας: πτητικό, καταδυτικό, ναρκαλιείας, αλεξιπτωτιστών, δυτών και υποβρύχιων καταστροφών, που καταβάλλονται σε αξιωματικούς, υπαξιωματικούς και οπλίτες των ενόπλων δυνάμεων, των σωμάτων ασφαλείας, της πυροσβεστικής υπηρεσίας και του λιμενικού σώματος, το επίδομα ναρκαλιείας που καταβάλλεται σε ιδιώτες οι οποίοι παρέχουν υπηρεσίες ναρκαλιείας με οποιαδήποτε σχέση στα Υπουργεία Εθνικής Άμυνας, Δημόσιας Τάξης και Εμπορικής Ναυτιλίας, καθώς και τα επιδόματα επικίνδυνης εργασίας που καταβάλλονται στους δικαιούχους με βάση την παράγραφο 5 του άρθρου 14 του ν.1505/1984 (ΦΕΚ 194 Α") και την περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 7 του ν.1711/1987 (ΦΕΚ 109 Α'), φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή φόρου δεκαπέντε τοις εκατό (15%).
Το ποσό του φόρου που προκύπτει παρακρατείται κατά την καταβολή των αποζημιώσεων αυτών από τον υπόχρεο για την καταβολή τους.
Για την απόδοση του φόρου αυτής της παραγράφου εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 59. Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για το ποσό αυτό των αμοιβών."

("**8.** Το καθαρό ποσό της ειδικής αποζημίωσης που παίρνουν εκτός των αποδοχών της οργανικής τους θέσης οι αποσπασμένοι εκπαιδευτικοί πρωτοβάθμιας και δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης σχολικών μονάδων της Βαυαρίας της Ομοσπονδίας Δημοκρατίας της Γερμανίας (Ο.Δ.Γ.), με φορέα το Προξενείο της Ελλάδας φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή φόρου δεκαπέντε τοις εκατό (15%). Ο φόρος που αναλογεί στο εισόδημα αυτό υπολογίζεται κατά την εκκαθάριση της οικείας ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.
Με την καταβολή αυτού του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για το ποσό αυτό των αμοιβών.
Κάθε άλλη παρακράτηση πέραν των προβλεπομένων από την αντίστοιχη διακρατική συμφωνία καταργείται. - *ΚΑΤΑΡΓΗΘΗΚΕ από 1ης Ιανουαρίου 1999, για τα εισοδήματα που αποκτώνται από την ημερομηνία αυτή και μετά, με την παρ.13 άρθρ.άρθρ.6 Ν.2740/1999,ΦΕΚ Α 186/16.9.1999.*)"

8. Τα καθαρό ποσό της ειδικής αποζημίωσης που παίρνουν εκτός από τις αποδοχές της οργανικής τους θέσης οι αποσπασμένοι εκπαιδευτικοί πρωτοβάθμιας και δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης σχολικών μονάδων της Βαυαρίας της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας (Ο.Δ.Γ.), με φορέα το Προξενείο της Ελλάδας, φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή φόρου δεκαπέντε τοις εκατό (15%).
Ο φόρος που αναλογεί στο εισόδημα αυτό υπολογίζεται κατά την εκκαθάριση της οικείας ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.
Με την καταβολή αυτού του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για το ποσό αυτό των αμοιβών.
Η νέα παρ.8 *προστέθηκε με την παρ.1 άρθρ.45 Ν.2873/2000, ΦΕΚ Α 285/28.12.2000 και εφαρμόζεται στα εισοδήματα που αποκτήθηκαν από τους δικαιούχους στις χρήσεις 1997 και 1998, καθώς και από 1ης Ιανουαρίου 2001 και μετά.*

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ'

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΥΛΗΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΔΑΠΑΝΕΣ

Άρθρο 15
Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση την τεκμαρτή δαπάνη

Το συνολικό εισόδημα προσδιορίζεται, κατ' εξαίρεση, με βάση τις δαπάνες διαβίωσης του φορολογουμένου και των προσώπων που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, όταν το συνολικό ποσό των δαπανών που προσδιορίζεται κατά τα επόμενα άρθρα είναι ανώτερο από το συνολικό καθαρό εισόδημα των κατηγοριών Α' έως Ζ'.
Το εισόδημα που υπόκειται σε φόρο στην περίπτωση αυτή προσδιορίζεται κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 19.

Άρθρο 16
Τεκμήριο δαπανών διαβίωσης

1. Για τον προσδιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης διαβίωσης του φορολογουμένου, της συζύγου του και των προσώπων που συνοικούν και τους βαρύνουν λαμβάνονται υπόψη τα ακόλουθα στοιχεία:
α) Το ετήσιο τεκμαρτό μίσθωμα για ιδιοκατοικούμενη ή μισθούμενη κύρια κατοικία άνω των διακοσίων (200) τετραγωνικών μέτρων και για δευτερεύουσα κατοικία γενικώς άνω των εκατόν πενήντα (150) τετραγωνικών μέτρων, όπως αυτό

εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 22, το οποίο πολλαπλασιάζεται με συντελεστή δύο (2).
Το τεκμαρτό μίσθωμα μιας ή περισσότερων εξοχικών κατοικιών υπολογίζεται σε καθεμιά από αυτές για τρεις (3) μήνες το έτος.
Αν ο φορολογούμενος, η σύζυγός του και τα πρόσωπα που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν έχουν στην κατοχή ή στην κυριότητά τους ή έχουν μισθώσει περισσότερα ακίνητα με συνολική επιφάνεια άνω των εκατόν πενήντα (150) τετραγωνικών μέτρων, τα οποία χρησιμοποιούνται από αυτούς ως δευτερεύουσα κατοικία, τότε για τον υπολογισμό του τεκμαρτού μισθώματός τους λαμβάνονται υπόψη όλες οι μισθούμενες ή ιδιοκατοικούμενες δευτερεύουσες κατοικίες.
Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου δεν λαμβάνεται υπόψη η τεκμαρτή δαπάνη για δευτερεύουσα κατοικία με επιφάνεια μέχρι εκατόν πενήντα (150) τετραγωνικά μέτρα που βρίσκεται σε χωριό ή πόλη με πληθυσμό κάτω από πέντε χιλιάδες (5.000) κατοίκους και η οποία περιήλθε στον φορολογούμενο ή τη σύζυγό του από κληρονομιά, προίκα ή γονική παροχή, εκτός από τις κατοικίες που βρίσκονται σε περιοχές οι οποίες χαρακτηρίζονται κατά την κείμενη νομοθεσία ως τουριστικοί τόποι.
Τα ποσά της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης που προκύπτουν από την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης αυτής περιορίζονται κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό(50%) στις περιπτώσεις όπου οι κατοικίες - κύριες και δευτερεύουσες - που προσδιορίζουν την τεκμαρτή δαπάνη αποκτήθηκαν από κληρονομιά ή δωρεά ή γονική παροχή, καθώς και αυτές που αποκτήθηκαν από επαχθή αιτία από συνταξιούχο πριν από τη συνταξιοδότησή του. - (*Προστέθηκε με το άρθρο 4 παρ. 1 του ν. 3296/04*)
β) Η ετήσια τεκμαρτή δαπάνη που υπολογίζεται με βάση το ύψος των ετήσιων εξόδων συντήρησης και κυκλοφορίας επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης που προσδιορίζεται ανάλογα με τους φορολογήσιμους ίππους του αυτοκινήτου και της συμμετοχής της τεκμαρτής αυτής δαπάνης στους οικογενειακούς προϋπολογισμούς, ως ακολούθως:

Φορολογήσιμοι ίπποι αυτοκινήτου	**Ετήσια τεκμαρτή δαπάνη διαβίωσης (σε ευρώ)**
μέχρι 7	4.800
8	6.100
9	8.000
10	9.900
11	11.800
12	14.200
13	16.700
14	20.500
15	26.500
16	33.600
17	41.300
18	49.500
19	57.800
20	66.600

21	75.700
22- 23	85.300
24 - 25	95.900
26 - 27	107.900
28 και άνω	112.900

Η τεκμαρτή αυτή δαπάνη από κάθε επιβατικό αυτοκίνητο ιδιωτικής χρήσης μειώνεται ανάλογα με την παλαιότητά του, η οποία υπολογίζεται από το έτος της πρώτης κυκλοφορίας του στην Ελλάδα, κατά ποσοστό:

αα)"δεκαπέντε τοις εκατό (15%)" για χρονικό διάστημα πάνω από πέντε (5)έτη και μέχρι δέκα (10) έτη,

ββ) "είκοσι πέντε τοις εκατό (25%)" για χρονικό διάστημα πάνω από δέκα (10) έτη και μέχρι δεκαπέντε (15) έτη,

γγ) για χρονικό διάστημα πάνω από δεκαπέντε (15) έτη "σαράντα τοις εκατό" (40%)

"Το ίδιο ποσοστό μείωσης υπολογίζεται για τη δαπάνη που προκύπτει με βάση το αυτοκίνητο που έχει αγοραστεί από τον Οργανισμό Διαχείρισης Δημόσιου Υλικού (Ο.Δ.Δ.Υ.), καθώς και όταν πρόκειται για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης τα οποία είναι ειδικά διασκευασμένα για αναπήρους."

Ως επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης ειδικά διασκευασμένα για αναπήρους θεωρούνται εκείνα που διασκευάστηκαν ύστερα από άδεια της αρμόδιας αρχής για να οδηγούνται από πρόσωπα που παρουσιάζουν αναπηρία με ποσοστό τουλάχιστον εξήντα εφτά τοις εκατό (67 %) από φυσική αναπηρία, νοητική καθυστέρηση ή Ψυχική πάθηση ή για να μεταφέρουν αυτά τα πρόσωπα μαζί με τα αντικείμενα που είναι απαραίτητα για τη μετακίνηση τους.

δδ) Πενήντα τοις εκατό (50%) για τη δαπάνη που προκύπτει με βάση αυτοκίνητο που ανήκει στην κυριότητα του φορολογουμένου για χρονικό διάστημα πάνω από δέκα (10) έτη, εφόσον αυτός έχει ηλικία πάνω από εξήντα (60) έτη και αποκτά αποκλειστικώς εισοδήματα από συντάξεις ή και από ιδιοκατοίκηση κύριας και δευτερεύουσας κατοικίας, καθώς και για τη δαπάνη που προκύπτει με βάση το επιβατικό αυτοκίνητο ιδιωτικής χρήσης ιδιοκτησίας προσώπου που το εισήγαγε με μειωμένους δασμούς, φόρους ή τέλη λόγω μετοικεσίας του από την αλλοδαπή για τα δύο αμέσως επόμενα έτη από τη λήξη της απαλλαγής της περίπτωσης ε' του άρθρου 18, εφόσον ο δικαιούχος της μείωσης εξακολουθεί κατά τα έτη αυτά να κατοικεί στην Ελλάδα.

εε) Εξήντα τοις εκατό (60%) για χρονικό διάστημα πάνω από τριάντα (30) έτη από το έτος κατασκευής, εφόσον διαθέτουν πιστοποιητικό αυθεντικότητας, το οποίο εκδίδεται από διεθνή ή ημεδαπό φορέα που έχει αρμοδιότητα να εκδίδει αυτό το πιστοποιητικό.

Στις περιπτώσεις εταιριών ομόρρυθμων ή περιορισμένης ευθύνης ή ανώνυμων ή αστικών, καθώς και των κοινωνιών και κοινοπραξιών που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι οποίες έχουν στην κυριότητα ή στην κατοχή τους επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης, η τεκμαρτή δαπάνη που αναλογεί σε αυτά λογίζεται ως τεκμαρτή δαπάνη των:

ι) ομόρρυθμων ή απλών εκτός των ετερόρρυθμων εταίρων ή κοινωνών ή μελών της κοινοπραξίας, φυσικών προσώπων, μεριζόμενη μεταξύ αυτών κατά το ποσοστό συμμετοχής τους στην εταιρία, προκειμένου περί ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων ή αστικών εταιριών ή στην κοινωνία ή στην κοινοπραξία.

ιι) Των φυσικών προσώπων, μελών της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης, μεριζόμενη μεταξύ αυτών, κατά το ποσοστά συμμετοχής του καθενός στην εταιρία περιορισμένης ευθύνης, όταν οι διαχειριστές αυτής δεν είναι εταίροι της.

ιιι) Των διαχειριστών της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης που είναι και εταίροι της, μεριζόμενη μεταξύ αυτών κατά το ποσοστό συμμετοχής τους στην εταιρία περιορισμένης ευθύνης.
ιιιι)Των διευθυνόντων και εντεταλμένων συμβούλων, διοικητών ανωνύμων εταιριών και προέδρων των διοικητικών συμβουλίων τους, μεριζόμενη ισομερώς μεταξύ τους.
Αν στις πιο πάνω περιπτώσεις οι έτεροι των ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων ή περιορισμένης ευθύνης ή αστικών εταιριών, καθώς και των κοινωνιών ή κοινοπραξιών είναι νομικά πρόσωπα, η τεκμαρτή δαπάνη που προκύπτει με βάση τα επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης που έχουν στην κυριότητα ή την κατοχή τους λογίζεται ως τεκμαρτή δαπάνη των φυσικών προσώπων, που μετέχουν σε αυτά τα νομικά πρόσωπα, σύμφωνα με όσα ορίζονται στο προηγούμενο εδάφιο.
Για τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα που δεν έχουν εγκατάσταση στην Ελλάδα, αλλά υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης με βάση την παράγραφο 1 του άρθρου 107, καθώς και για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις που δεν υπάγονται στις διατάξεις της περίπτωσης δ΄ του άρθρου 18, το ποσό της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης διαβίωσης που προκύπτει με βάση αυτοκίνητα αυτής της περίπτωσης ιδιοκτησίας του αλλοδαπού νομικού προσώπου ή ιδιοκτησίας ή κατοχής γραφείου, υποκαταστήματος ή πρακτορείου της αλλοδαπής επιχείρησης εγκατεστημένου στην Ελλάδα, βαρύνει το πρόσωπο που εκπροσωπεί στην Ελλάδα το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή την αλλοδαπή επιχείρηση ή προΐσταται του οικείου γραφείου ή υποκαταστήματος ή πρακτορείου.
Η τεκμαρτή αυτή δαπάνη βαρύνει καθένα από τα φυσικά πρόσωπα που ορίζονται από τις διατάξεις αυτής της παραγράφου, ανεξάρτητα από τον τόπο διαμονής ή κατοικίας τους και δεν μπορεί για καθένα από αυτά τα πρόσωπα και για κάθε εταιρία να είναι ανώτερη από τη μεγαλύτερη τεκμαρτή δαπάνη που προκύπτει από αυτοκίνητο της εταιρίας.
Στην περίπτωση κατά την οποία ο φορολογούμενος, η σύζυγός του και τα προστατευόμενα μέλη είναι κύριοι ή κάτοχοι και άλλων επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης, η τεκμαρτή δαπάνη που προκύπτει για τα αυτοκίνητα αυτά λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό της συνολικής τεκμαρτής δαπάνης.
Η τεκμαρτή δαπάνη που προκύπτει βάσει επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης του οποίου κύριος ή κάτοχος είναι ανήλικο τέκνο, λογίζεται ως τεκμαρτή δαπάνη του γονέα που έχει το μεγαλύτερο εισόδημα και αν αυτός έχασε τη γονική μέριμνα του άλλου γονέα.
Σε περίπτωση απόκτησης ή μεταβίβασης με οποιονδήποτε τρόπο επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης κατά τη διάρκεια του έτους, η τεκμαρτή δαπάνη περιορίζεται σε τόσα δωδέκατα όσοι και οι μήνες κυριότητας ή κατοχής του αυτοκινήτου. Διάστημα μεγαλύτερο από δεκαπέντε (15) μέρες λογίζεται ως ολόκληρος μήνας.
Τα ίδια εφαρμόζονται και στην περίπτωση ακινησίας ή ολοκληρωτικής καταστροφής του αυτοκινήτου από οποιαδήποτε αιτία.
Σε περίπτωση εικονικής μεταβίβασης αυτοκίνητου της περίπτωσης αυτής ή εικονικής κτήσης αυτών από περισσότερα πρόσωπα, το τεκμήριο της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης του ισχύει αυτοτελώς στο σύνολό της για καθέναν από τους συμβαλλομένους. Ως εικονική θεωρείται ιδίως η μεταβίβαση ή η κτήση όταν πραγματοποιείται μεταξύ συγγενών εξ αίματος ή εξ αγχιστείας κατευθείαν γραμμή ή εκ πλαγίου μέχρι και τον τρίτο βαθμό, οπότε επιτρέπεται και η ανταπόδειξη.
Όταν η συγκυριότητα είναι πραγματική, η ετήσια τεκμαρτή δαπάνη μερίζεται κατά το λόγο των ιδανικών μεριδίων καθενός συγκυρίου.

Προκειμένου για εκπαιδευτές οδηγών αυτοκινήτων, καθώς και για τις επιχειρήσεις ενοικίασης αυτοκινήτων, που χρησιμοποιούν για το σκοπό αυτόν περισσότερα επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης, για τον υπολογισμό της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης λαμβάνεται υπόψη το αυτοκίνητο που δίνει τη μεγαλύτερη τεκμαρτή δαπάνη.
Στις περιπτώσεις ενοικίασης ή χρηματοδοτικής μίσθωσης αυτοκινήτων επιβατικών ιδιωτικής ή μικτής χρήσης, η ετήσια τεκμαρτή δαπάνη, που αντιστοιχεί στο χρόνο χρησιμοποίησης αυτών, βαρύνει το μισθωτή τους.
Οι διατάξεις της παρούσας περίπτωσης β' εφαρμόζονται ανάλογα και για τον προσδιορισμό της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης με βάση το ύψος των ετήσιων εξόδων συντήρησης και κυκλοφορίας αυτοκινήτου μικτής χρήσης.
Επίσης, οι διατάξεις αυτής της περίπτωσης εφαρμόζονται αναλόγως και για τα αυτοκίνητα τύπου JEEP.
(Για καθένα από αυτά τα οχήματα λαμβάνεται υπόψη κατ' επιλογή του φορολογουμένου:
αα) το ποσό της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης που προκύπτει από την εφαρμογή των διατάξεων των προηγούμενων εδαφίων αυτής της περίπτωσης, μειωμένο κατά είκοσι τοις εκατό (20%) ή
ββ) η εργοστασιακή τιμολογιακή αξία τους, κατά το κρινόμενο έτος, προσαυξημένη κατά ποσοστό ογδόντα τοις εκατό (80%).
Για όσα από αυτά τα οχήματα έχουν ήδη ταξινομηθεί μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1991 ως εργοστασιακή τιμολογιακή αξία θεωρείται εκείνη της 31ης Δεκεμβρίου 1991, προσαυξημένη κατά ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%), η οποία δεν μπορεί να υπερβεί την εργοστασιακή τιμολογιακή αξία ίδιου ή όμοιου με αυτά τύπου οχήματος κατά το κρινόμενο έτος.
Για όσα από αυτά τα οχήματα ταξινομήθηκαν από 1η Ιανουαρίου 1992 μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1997 ως εργοστασιακή τιμολογιακή αξία θεωρείται εκείνη του χρόνου της αγοράς τους από το φορολογούμενο, προσαυξημένη κατά ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%), η οποία δεν μπορεί να υπερβεί την εργοστασιακή τιμολογιακή αξία ίδιου ή όμοιου με αυτά τύπου οχήματος κατά το κρινόμενο έτος. - *ΚΑΤΑΡΓΗΘΗΚΑΝ με το άρθρο 14 παρ.2 Ν.3220/2004,ΦΕΚ Α 15/28.11.2004. Εφαρμογή από 1ης Ιανουαρίου 2003*.)
γ) Η ετήσια τεκμαρτή δαπάνη με βάση τον κυβισμό του δίτροχου ή τρίτροχου ιδιωτικής χρήσης αυτοκινούμενου οχήματος, η οποία καθορίζεται στο ποσό του ενός εκατομμυρίου (1.000.000) δραχμών για μοτοσικλέτα πεντακοσίων (500) κυβικών εκατοστών, προσαυξανόμενη με το ποσό των διακοσίων χιλιάδων (200.000) δραχμών ανά εκατό (100) κυβικά εκατοστά προκειμένου για μοτοσικλέτες με κυβισμό πάνω από πεντακόσια (500) κυβικά εκατοστά." Οι διατάξεις της προηγούμενης περίπτωσης εφαρμόζονται αναλόγως και στην παρούσα περίπτωση.
δ) Η ετήσια δαπάνη που καταβάλλεται για οικιακούς βοηθούς, οδηγούς αυτοκινήτων, δασκάλους και λοιπό προσωπικό, πολλαπλασιαζόμενη με συντελεστή δύο (2). Αν ο φορολογούμενος απασχολεί ένα μόνο οικιακό βοηθό, η καταβαλλόμενη γι' αυτόν ετήσια δαπάνη δεν αποτελεί τεκμήριο, όταν ο ίδιος ή πρόσωπο που συνοικεί με αυτόν και τον βαρύνει παρουσιάζει αναπηρία εξήντα επτά τοις εκατό (67%) και πάνω από διανοητική καθυστέρηση ή φυσική αναπηρία ή έχει ηλικία πάνω από εξήντα πέντε (65) ετών. - *ΚΑΤΑΡΓΗΘΗΚΑΝ με την παρ.10 άρθρ.4 Ν.3091/2002,ΦΕΚ Α 330/24.12.2002"*
ε) Η ετήσια τεκμαρτή δαπάνη σκαφών αναψυχής ιδιωτικής χρήσης κυριότητας ή κατοχής του φορολογουμένου, της συζύγου του ή των προσώπων που τους βαρύνουν κατά τις διατάξεις του παρόντος νόμου, η οποία ορίζεται ως εξής:

αα) Για μηχανοκίνητα σκάφη ανοικτού τύπου, ταχύπλοα και μη, ολικού μήκους μέχρι τρία (3) μέτρα, στο ποσό των δύο χιλιάδων εξακοσίων (2.600) ευρώ, που προσαυξάνεται με το ποσό των χιλίων τριακοσίων (1.300) ευρώ για κάθε μέτρο μήκους πάνω από τα τρία (3) μέτρα.
ββ) Προκειμένου για ιστιοφόρα ή μηχανοκίνητα ή μικτά σκάφη με χώρο ενδιαίτησης η τεκμαρτή δαπάνη υπολογίζεται βάσει των μέτρων ολικού μήκους του σκάφους ως εξής:

Μήκος σκάφους	Ετήσια τεκμαρτή δαπάνη διαβίωσης (σε ευρώ)
Μέχρι 8 μέτρα	10.500
πάνω από 8 και μέχρι 10 μέτρα	19.000
πάνω από 10 και μέχρι 12 μέτρα	27.800
πάνω από 12 και μέχρι 14 μέτρα	37.200
πάνω από 14 και μέχρι 16 μέτρα	47.500
πάνω από 16 και μέχρι 18 μέτρα	58.900
πάνω από 18 και μέχρι 20 μέτρα	72.100
πάνω από 20 και μέχρι 22 μέτρα	87.400
πάνω από 22 και μέχρι 24 μέτρα	105.000
πάνω από 24 και μέχρι 26 μέτρα	125.000
πάνω από 26 και μέχρι 28 μέτρα	147.900
πάνω από 28 και μέχρι 30 μέτρα	174.000
πάνω από 30 και μέχρι 32 μέτρα	203.600
πάνω από 32 μέτρα	227.700

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ: Με τις παρ.11 και 12 άρθρ.13 Ν.2992/2002, ΦΕΚ Α 54/20/3/2002,ορίζεται ότι:
11. Οι διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 61 και της παραγράφου 10 του άρθρου 81 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, καθώς και εκείνες των περιπτώσεων β', γ', ε', στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 16 και της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 17 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος δεν εφαρμόζονται για τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 12 της Συμφωνίας Έδρας μεταξύ της Κυβέρνησης της Ελληνικής Δημοκρατίας και της

Τράπεζας Εμπορίου και Ανάπτυξης του Ευξείνου Πόντου, που κυρώθηκε με το Ν. 2707/1999 (ΦΕΚ 78 Α').
12. Η ισχύς των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου αρχίζει από την έναρξη ισχύος του Ν. 2707/1999.

στ) Η ετήσια τεκμαρτή δαπάνη για αεροσκάφη και ελικόπτερα κυριότητας ή κατοχής του φορολογουμένου, της συζύγου του ή των προσώπων που συνοικούν μαζί τους και τους βαρύνουν, η οποία ορίζεται ως εξής:
αα) Για αεροσκάφη με κινητήρα κοινό, εσωτερικής καύσης και στροβιλοελικοφόρα, καθώς και ελικόπτερα στο ποσό των εξήντα πέντε χιλιάδων (65.000) ευρώ για τους εκατόν πενήντα (150) πρώτους ίππους ισχύος του κινητήρα τους, που προσαυξάνεται με το ποσό των πεντακοσίων (500) ευρώ για κάθε ίππο πάνω από τους εκατόν πενήντα (150) ίππους.
ββ) Για αεροσκάφη αεριοπροωθούμενα (JET) στο ποσό των διακοσίων (200) ευρώ για κάθε λίμπρα ώθησης. Οι διατάξεις της περίπτωσης β΄ εφαρμόζονται αναλόγως και στην περίπτωση αυτή.
ζ) Η ετήσια τεκμαρτή δαπάνη που υπολογίζεται με βάση το ύψος των ετήσιων εξόδων συντήρησης και χρήσης δεξαμενής κολύμβησης που χρησιμοποιείται για τις οικογενειακές ανάγκες ή του κυρίου της ή του κατόχου της, και της συμμετοχής των εξόδων αυτών στους οικογενειακούς προϋπολογισμούς.
Η ετήσια αυτή τεκμαρτή δαπάνη ορίζεται με βάση την επιφάνεια της δεξαμενής ως εξής:

Επιφάνεια της δεξαμενής κολύμβησης (σε τετραγωνικά μέτρα)	**Ετήσια τεκμαρτή δαπάνη διαβίωσης εξωτερικής δεξαμενής (σε ευρώ)**
Από 25 μέχρι και 60	(5.800)
Πάνω από 60 μέχρι και 120	(14.600)
Πάνω από 120	(23.400)

Προκειμένου για εσωτερική δεξαμενή κολύμβησης τα ποσά της τεκμαρτής δαπάνης αυτής της περίπτωσης προσαυξάνονται κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%).

ΠΡΟΣΟΧΗ: *Με την παρ.5 άρθρ,4 Ν.3091/2002,ΦΕΚ Α 330/24.12.2002, τα ποσά τεκμαρτής δαπάνης της κλίμακας του δεύτερου εδαφίου της περίπτωσης ζ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 16 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος διπλασιάζονται.*
2. Το συνολικό ποσό της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης διαβίωσης του φορολογουμένου, της συζύγου του και των προσώπων που τους βαρύνουν, όπως αυτό προσδιορίζεται από την προηγούμενη παράγραφο, προσαυξάνεται κατά δέκα τοις εκατό (10%) για καθένα στοιχείο προσδιορισμού της δαπάνης αυτής πέρα από το δεύτερο.
Το ποσό της προσαύξησης δεν μπορεί να υπερβεί το διπλάσιο του μεγαλύτερου ποσού της τεκμαρτής δαπάνης που προκύπτει από τα στοιχεία που έχει στην κυριότητα ή την κατοχή του ο υπόχρεος, η σύζυγός του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν.

Δεν προσαυξάνεται η δαπάνη που προκύπτει κατά τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, όταν το ποσό αυτής δεν υπερβαίνει τα επτά χιλιάδες τριακόσια πενήντα (7.350) ευρώ.

3. Το ετήσιο συνολικό ποσό τεκμαρτής δαπάνης διαβίωσης που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων μπορεί να αμφισβητηθεί από το φορολογούμενο όταν η πραγματική δαπάνη του φορολογουμένου και των μελών που τον βαρύνουν είναι μικρότερη από την τεκμαρτή δαπάνη, όπως αποδεικνύεται από τον υπόχρεο με βάση πραγματικά περιστατικά. Η επίκληση των περιστατικών αυτών μπορεί να γίνει μόνο από τους υπόχρεους οι οποίοι:

α) Υπηρετούν τη στρατιωτική θητεία τους στις Ένοπλες Δυνάμεις.

β) Είναι φυλακισμένοι.

γ) Νοσηλεύονται σε νοσοκομείο ή κλινική.

(δ) *Καταργήθηκε με την παρ.13 άρθρ.4 Ν.2579/1998 Α 31/17.2.1998.Ισχύς για τις δαπάνες που πραγματοποιούνται από την 1η Ιανουαρίου 1998 και μετά*

ε) Είναι άνεργοι και για το χρονικό διάστημα που δικαιούνται βοήθημα ανεργίας.

στ) Συγκατοικούν με συγγενείς πρώτου βαθμού και έχουν μειωμένες δαπάνες διαβίωσης, γιατί αποδεικνύεται ότι στις δαπάνες συμβάλλουν οι συγγενείς αυτοί οι οποίοι πραγματοποιούν εισόδημα από εμφανείς πηγές.

ζ) Είναι ορφανοί ανήλικοι οι οποίοι έχουν στην κυριότητά τους επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης από κληρονομιά του πατέρα ή της μητέρας τους.

η) Προσκομίζουν στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται ότι από γεγονότα ανώτερης βίας πραγματοποίησαν δαπάνη μικρότερη από την τεκμαρτή.

Όταν συντρέχει μία ή περισσότερες από τις περιπτώσεις αυτής της παραγράφου, ο φορολογούμενος υποχρεούται να υποβάλει μαζί με τη δήλωσή του και τα αναγκαία δικαιολογητικά για την απόδειξη των ισχυρισμών του.

Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των ισχυρισμών και τα αποδεικτικά στοιχεία του φορολογουμένου και μειώνει ανάλογα την ετήσια τεκμαρτή δαπάνη στην οποίο αναφέρονται οι ισχυρισμοί και τα αποδεικτικά στοιχεία.

Στις πιο πάνω α' και στ' περιπτώσεις, η διαφορά μεταξύ της τεκμαρτής και της πραγματικής δαπάνης διαβίωσης λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό της συνολικής τεκμαρτής δαπάνης του γονέα ή του τέκνου που συμβάλλει στις δαπάνες διαβίωσης του υπόχρεου.

Αν πρόκειται για τους γονείς, η διαφορά τεκμαρτής δαπάνης καταλογίζεται σε εκείνον που έχει το μεγαλύτερο εισόδημα.

Άρθρο 17
Τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων

Ως ετήσια τεκμαρτή δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των προσώπων που τους βαρύνουν λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για:

α) Αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτοκινήτων, δίτροχων ή τρίτροχων αυτοκινούμενων οχημάτων, πλοίων αναψυχής και λοιπών σκαφών αναψυχής, αεροσκαφών και κινητών πραγμάτων μεγάλης αξίας.

Ως κινητά πράγματα μεγάλης αξίας νοούνται εκείνα που η αξία τους υπερβαίνει το ποσό των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ.

Αν η αξία κάθε πράγματος είναι μικρότερη του ποσού αυτού, τα αγορασθέντα όμως πράγματα αποτελούν κατά τις συναλλακτικές αντιλήψεις ενιαίο σύνολο, τότε για τον

υπολογισμό της αξίας λαμβάνεται υπόψη η αξία όλων αυτών των πραγμάτων, εφόσον υπερβαίνει το ποσό των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ.
Κατά την εφαρμογή των διατάξεων αυτής της περίπτωσης δεν λαμβάνονται υπόψη τα χρηματικά ποσά που διατίθενται για την αγορά κινητών πραγμάτων που αποτελούν το άμεσο αντικείμενο της ασκούμενης εμπορικής δραστηριότητας.
(β) Αγορά επιχειρήσεων ή τη σύσταση ή την αύξηση του κεφαλαίου επιχειρήσεων που λειτουργούν ατομικώς ή με τη μορφή ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης ή περιορισμένης ευθύνης εταιρίας ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας ή αστικής εταιρίας ή την αγορά εταιρικών μερίδων και χρεογράφων γενικώς.
γ) Αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης.
Ως τίμημα αγοράς λαμβάνεται η αξία που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν.1249/1982.
Αν το τίμημα που καθορίζεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως καταβαλλόμενη δαπάνη λαμβάνεται το καθοριζόμενο σε αυτά τα συμβόλαια τίμημα.
Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως καταβαλλόμενη δαπάνη λαμβάνεται:
αα) Το τίμημα που καθορίζεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια.
ββ) Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος ή της αξίας κατά περίπτωση, που φορολογήθηκε και της πραγματικής αξίας του ακινήτου, η οποία εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων.
Εξαιρείται η δαπάνη για ανέγερση οικοδομής από επιχείρηση που αναλαμβάνει κατά κύριο επάγγελμα την ανέγερση οικοδομών.
Επίσης, εξαιρείται η δαπάνη για την αγορά από ενήλικο, με δικαίωμα πλήρους κυριότητας, καθώς και η ανέγερση από αυτόν οικοδομής, ως πρώτης κατοικίας, εφόσον η επιφάνειά της δεν υπερβαίνει τα εκατόν είκοσι (120) τετραγωνικά μέτρα.
Αν η επιφάνεια της οικοδομής υπερβαίνει τα εκατόν είκοσι (120) τετραγωνικά μέτρα, λαμβάνεται υπόψη η δαπάνη που αντιστοιχεί στην επιφάνεια πάνω από τα εκατόν είκοσι (120) τετραγωνικά μέτρα.
Κατά την εφαρμογή των δύο προηγούμενων εδαφίων δεν θεωρείται ότι αποκτάται πρώτη κατοικία, αν ο υπόχρεος, ο άλλος σύζυγος και τα τέκνα που τους βαρύνουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος, έχουν δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή ισόβιας επικαρπίας ή οίκησης, εξ ολοκλήρου ή επί ιδανικού μεριδίου, σε άλλη οικία ή οικίες, εφόσον το άθροισμα της συνολικής επιφάνειας που τους αντιστοιχεί υπερβαίνει τα εβδομήντα (70) τ.μ..
Η επιφάνεια αυτή προσαυξάνεται κατά είκοσι (20) τ.μ. για καθένα από τα δύο πρώτα τέκνα και κατά είκοσι πέντε (25) τ.μ. για το τρίτο και καθένα από τα επόμενα τέκνα που βαρύνουν τον υπόχρεο ή τον άλλο σύζυγο.- *Οι περ. β, γ΄, ΚΑΤΑΡΓΗΘΗΚΑΝ με την παρ.10 άρθρ.4 Ν.3091/2002,ΦΕΚ Α 330/24.12.2002.)*
δ) Χορήγηση δανείων προς οποιονδήποτε, εκτός αυτών προς εταιρίες ή κοινοπραξίες ή κοινωνίες από τα μέλη ή τους μετόχους των.
ε) Η ετήσια δαπάνη για δωρεές, γονικές παροχές ή χορηγίες χρηματικών ποσών, εφόσον αυτά υπερβαίνουν ετησίως τα τριακόσια (300) ευρώ, εκτός από τις δωρεές προς το Δημόσιο, τους Δήμους και τις κοινότητες του Κράτους, τα ανώτατα εκπαιδευτικά ιδρύματα, τα κρατικά και δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα και τα νοσοκομεία, που αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και επιχορηγούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό, καθώς και τα προνοιακά ιδρύματα του ευρύτερου δημόσιου τομέα (κρατικά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου), ως και τα προνοιακά ιδρύματα ιδιωτικού δικαίου των οποίων οι εν γένει δαπάνες λειτουργίας καλύπτονται

τουλάχιστον κατά εβδομήντα τοις εκατό (70%) με επιχορηγήσεις από τον Κρατικό Προϋπολογισμό.
(Ομοίως, εξαιρούνται οι δωρεές ή χορηγίες προς τα κοινωφελή ιδρύματα, τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα έχουν συσταθεί ή συνιστώνται και τα οποία επιδιώκουν κοινωφελείς σκοπούς, καθώς και τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα υπάρχουν ή συνιστώνται, εφόσον επιδιώκουν σκοπούς πολιτιστικούς. - *Προστέθηκε με το άρθρο 32, παρ. 3 του ν. 3296/2004*
στ) Απόσβεση δανείων ή πιστώσεων οποιασδήποτε μορφής.
Στο ποσό της δαπάνης αυτής περιλαμβάνεται και το ποσό των οικείων τόκων στους οποίους περιλαμβάνονται και οι τυχόν τόκοι υπερημερίας.
Εξαιρετικά, από το ποσό της δαπάνης που καταβάλλεται για την τοκοχρεολυτική απόσβεση δανείου που έχει ληφθεί για την αγορά ή ανέγερση πρώτης κατοικίας, δεν λαμβάνεται υπόψη, για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης, το ποσό του χρεολυσίου που περιλαμβάνεται στην οικεία δαπάνη, κατά το μέρος που αυτό επιμεριστικά αναλογεί στη μέχρι των εκατόν είκοσι (120) τετραγωνικών μέτρων επιφάνεια της κατοικίας.
Επίσης, δεν λαμβάνεται υπόψη, για την εφαρμογή αυτής της περίπτωσης, το ποσό της δαπάνης που καταβάλλεται για την τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείου, που έχει ληφθεί για την αγορά εξοπλισμού γεωργικής εκμετάλλευσης, καθώς και για την αγορά οικοπέδου από επιτηδευματίες που ασχολούνται επαγγελματικά με την ανέγερση και πώληση οικοδομών.

Άρθρο 18
Μη εφαρμογή του τεκμηρίου

Το τεκμήριο προσδιορισμού της ετήσιας δαπάνης δεν εφαρμόζεται:
("α) Προκειμένου για τεκμαρτή δαπάνη, η οποία προκύπτει με βάση ένα (1) επιβατικό αυτοκίνητο ιδιωτικής χρήσης μέχρι και δεκατέσσερις (14) φορολογήσιμους ίππους, το οποίο ανήκει στην κυριότητα ή κατοχή υπόχρεου με τρία (3) τουλάχιστον τέκνα που τον βαρύνουν ή της συζύγου του και των προσώπων που συνοικούν μαζί τους και τους βαρύνουν. - *ΚΑΤΑΡΓΗΘΗΚΕ με την παρ.10 άρθρ.4 Ν.3091/2002,ΦΕΚ Α 330/24.12.2002)"*
β) Προκειμένου για τεκμαρτή δαπάνη η οποία προκύπτει βάσει επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης αναπήρου, το οποίο απαλλάσσεται από τα τέλη κυκλοφορίας.
γ) Προκειμένου για αλλοδαπό προσωπικό που δε διαμένει μόνιμα στην Ελλάδα ή ημεδαπό προσωπικό που διαμένει μόνιμα στο εξωτερικό και απασχολείται αποκλειστικά σε επιχειρήσεις που υπάγονται στις διατάξεις του α.ν. 89/1967 (ΦΕΚ 132 Α'), του α.ν. 378/1968 (ΦΕΚ 82 Α') και του άρθρου 25 του ν.27/1975 (ΦΕΚ 77 Α'), για το ποσά της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης, η οποία προκύπτει βάσει του επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης ή του ενοικίου.
δ) Προκειμένου για αλλοδαπές επιχειρήσεις που υπάγονται στις διατάξεις του α.ν.89/1967, του α.ν.378/ 1968 και του άρθρου 25 του ν.27/1975, για το ποσό της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης, η οποία προκύπτει βάσει επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης.
ε) Προκειμένου για τεκμαρτή δαπάνη η οποία προκύπτει βάσει ενός επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης ιδιοκτησίας προσώπου που το εισήγαγε με μειωμένους δασμούς, φόρους ή τέλη λόγω μετοικεσίας του από την αλλοδαπή για το έτος

εκτελωνισμού του αυτοκινήτου και τα δύο (2) επόμενα έτη, εφόσον ο δικαιούχος της απαλλαγής εξακολουθεί και κατά τα έτη αυτά να κατοικεί στην Ελλάδα.
(στ) Προκειμένου για αγορά ομολόγων του Δημοσίου ή τίτλων εταιριών στις οποίες μετέχει το Δημόσιο κατά ποσοστά τουλάχιστον πενήντα τοις εκατό (50%), ή για αγορά μετοχών εισηγομένων στο Χρηματιστήριο ή μετοχών που έχει εγκριθεί η εισαγωγή τους σε αυτό, ύστερα από έγκριση της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς, ή για αγορά εντόκων γραμματίων του Δημοσίου ή γενικά τίτλων του Δημοσίου, ή για αγορά αμοιβαίων κεφαλαίων, καθώς και κάθε άλλου τίτλου που είναι διαπραγματεύσιμος στο Χρηματιστήριο - *ΚΑΤΑΡΓΗΘΗΚΕ με την παρ.10 άρθρ.4 Ν.3091/2002,ΦΕΚ Α 330/24.12.2002.*).
ζ) Προκειμένου για επιχειρήσεις μεταπώλησης αυτοκινήτων που έχουν υπαχθεί στο ειδικό καθεστώς φορολογίας του άρθρου 36α του ν.1642/1986, για την τεκμαρτή δαπάνη που προκύπτει βάσει των επιβατικών αυτοκινήτων που έχουν αγορασθεί για μεταπώληση με βάση τις διατάξεις του άρθρου 36α του ν. 1642/1986,εφόσον η άδεια και οι πινακίδες κυκλοφορίας του μεταβιβαζόμενου αυτοκινήτου οχήματος έχουν παραμείνει στη δημόσια οικονομική υπηρεσία στην οποία έγινε η μεταβίβαση του αυτοκινήτου προς την επιχείρηση μεταπώλησης μέχρι και την ημερομηνία μεταπώλησης από αυτή σε τρίτο και το αυτοκίνητο κατά το χρονικό αυτό διάστημα δεν κυκλοφόρησε παράνομα.
Κατά τις μεταπωλήσεις αυτής της περίπτωσης δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις των παραγράφων 10 μέχρι και 14 του άρθρου 81.
Οι μεταπωλήτριες επιχειρήσεις έχουν υποχρέωση μαζί με την ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος να συνυποβάλλουν υπεύθυνη δήλωση του ν.1599/1986, στην οποία να αναγράφουν τα πιο πάνω αυτοκίνητα που αγόρασαν ή πούλησαν στο οικείο έτος.
Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ορίζονται οι λεπτομέρειες εφαρμογής αυτής της περίπτωσης.
η) Προκειμένου για τεκμαρτή δαπάνη που προκύπτει με βάση επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης κυριότητας ή κατοχής του φορολογουμένου, της συζύγου του και των προσώπων που τους βαρύνουν τα οποία έχουν αποκτηθεί μέχρι την 31.12.1992.
θ) Προκειμένου για τεκμαρτή δαπάνη η οποία προκύπτει με βάση ένα ή περισσότερα επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης μέχρι και δεκατέσσερις (14) φορολογήσιμους ίππους, κυριότητας ή κατοχής του φορολογουμένου, της συζύγου του και προσώπων που τους βαρύνουν, που έχουν αποκτηθεί από 1.1.1993 μέχρι την 31.12.2003. Επίσης, προκειμένου για τεκμαρτή δαπάνη που προκύπτει με βάση επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης άνω των δεκατεσσάρων (14) φορολογήσιμων ίππων που έχουν αποκτηθεί το ίδιο χρονικό διάστημα, εφόσον η εργοστασιακή τιμολογιακή αξία του έτους πρώτης κυκλοφορίας τους, μειωμένη λόγω παλαιότητας κατά τα ποσοστάτης κλίμακας της παραγράφου 1 του άρθρου 126 του Ν. 2960/2001 (ΦΕΚ 265 Α) δεν υπερβαίνει το ποσό των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ.
ι) Προκειμένου για τεκμαρτή δαπάνη που προκύπτει με βάση επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης κυριότητας ή κατοχής του φορολογουμένου, της συζύγου του και των προσώπων που τους βαρύνουν, τα οποία αποκτώνται από την 1.1.2004 και εφεξής και η εργοστασιακή τιμολογιακή αξία του έτους πρώτης κυκλοφορίας τους μειωμένη λόγω παλαιότητας κατά τα ποσοστά της κλίμακας της παραγράφου 1 του άρθρου 126 του Ν. 2960/2001 (ΦΕΚ 265 Α) δεν υπερβαίνει το ποσό των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ.
ια) Οι περιπτώσεις η', θ' και ι' του άρθρου αυτού έχουν εφαρμογή και στα εδάφια τρίτο, τέταρτο, πέμπτο, δέκατο πέμπτο και δέκατο έκτο της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 16.

ιβ') Προκειμένου για τεκμαρτή δαπάνη η οποία προκύπτει με βάση ένα σκάφος αναψυχής ολικού μήκους μέχρι δέκα (10) μέτρα που δεν έχει ναυτολογημένο πλήρωμα για ολόκληρο ή μέρος του έτους, το οποίο ανήκει στην κυριότητα ή κατοχή του υποχρέου ή του άλλου συζύγου ή και στους δύο από κοινού.
Εάν ο υπόχρεος ή η σύζυγός του έχουν στην κυριότητα ή κατοχή τους περισσότερα του ενός τέτοια σκάφη, το τεκμήριο δεν εφαρμόζεται για εκείνο το σκάφος με τη μεγαλύτερη τεκμαρτή δαπάνη. Σε περίπτωση που ο κάθε σύζυγος έχει στην κυριότητα ή κατοχή του τέτοιο σκάφος και οι τεκμαρτές δαπάνες αυτών των σκαφών είναι ίσες, η απαλλασσόμενη τεκμαρτή δαπάνη του ενός σκάφους επιμερίζεται κατά 50% στον καθένα.
ιγ΄) Προκειμένου για τεκμαρτή δαπάνη που προκύπτει με βάση σκάφη αναψυχής ιδιωτικής χρήσης με ξένη σημαία, κυριότητας ή κατοχής μονίμων κατοίκων εξωτερικού.- *(Η παρ ιγ προστέθηκε ως άνω με το άρθρο 26 παρ. 3 του ν. 3427/2005. Σύμφωνα με το ίδιο άρθρο οι περιπτώσεις ιγ΄ ιδ΄ και ιέ αναριθμούνται σε ιδ΄, ιε΄ και ιστ΄)*
ιδ) Προκειμένου για αγορά πάγιου εξοπλισμού επαγγελματικής χρήσης από πρόσωπα που ασκούν εμπορική ή γεωργική επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα.- *(αντικαταστάθηκε με το άρθρο 4 παρ. 2 του ν. 3296/04.)*
ιε) Προκειμένου για αγορά επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης, ειδικά διασκευασμένων για πρόσωπα που παρουσιάζουν κινητικές αναπηρίες που υπερβαίνουν σε ποσοστό το εξήντα επτά τοις εκατό (67%). Ως επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης ειδικά διασκευασμένα για κινητικά ανάπηρους θεωρούνται εκείνα που διασκευάστηκαν ύστερα από άδεια της αρμόδιας αρχής για να οδηγούνται από πρόσωπα που παρουσιάζουν κινητική αναπηρία με ποσοστό πάνω από εξήντα επτά τοις εκατό (67%) ή για να μεταφέρουν αυτά τα πρόσωπα μαζί με τα αντικείμενα που είναι απαραίτητα για τη μετακίνησή τους.- *(προστέθηκε με το άρθρο 4 παρ. 3 του ν. 3296/04.)*
ιστ) Το τεκμήριο με βάση την ετήσια συνολική δαπάνη, που υπολογίζεται, σύμφωνα με τα άρθρα 16 και 17, δεν εφαρμόζεται όταν η διαφορά μεταξύ του εισοδήματος που δηλώθηκε από το φορολογούμενο, τη σύζυγο του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν, και της συνολικής ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης αυτών είναι μικρότερη από ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) του εισοδήματος που δηλώθηκε με την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση τους το ίδιο έτος.

Άρθρο 19
Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής

1. Η διαφορά μεταξύ του εισοδήματος που δηλώθηκε από το φορολογούμενο, τη σύζυγό του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν ή προσδιορίστηκε από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και της συνολικής ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης τους, των άρθρων 16 και 17, προσαυξάνει τα εισοδήματα που δηλώνονται ή προσδιορίζονται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά το ίδιο οικονομικό έτος, του φορολογουμένου ή της συζύγου του, κατά περίπτωση, από εμπορικές επιχειρήσεις ή από την άσκηση ελευθέριων επαγγελμάτων και αν δε δηλώνεται εισόδημα από τις κατηγορίες αυτές η διαφορά αυτή λογίζεται εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48.
2. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη του τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία και με τα οποία καλύπτεται ή περιορίζεται η διαφορά που

προκύπτει. Στις περιπτώσεις αυτής της παραγράφου ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης, τα ποσά αυτά ιδίως είναι:
α) πραγματικά εισοδήματα τα οποία αποκτήθηκαν από τον ίδιο, τη σύζυγό του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν και τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.
Αν τα εισοδήματα αυτά αποκτηθηκαν στην αλλοδαπή, αναγνωρίζονται, εφόσον υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα ή απαλλάσσονται νομίμως από αυτόν.
β) Χρηματικά ποσά που δε θεωρούνται εισόδημα κατά τις ισχύουσες διατάξεις.
γ) Χρηματικά ποσά που προέρχονται από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων.
δ) Εισαγωγή συναλλάγματος, που δεν εκχωρείται υποχρεωτικά στην Τράπεζα της Ελλάδος, εφόσον δικαιολογείται η απόκτηση του στην αλλοδαπή. Δεν απαιτείται η δικαιολόγηση της απόκτησης αυτού του συναλλάγματος για τα πρόσωπα:
αα) που κατοικούν μονίμως στο εξωτερικό.
ββ) που είχαν διαμένει τρία (3) τουλάχιστον χρόνια στην αλλοδαπή και η εισαγωγή του συναλλάγματος γίνεται μέσα σε δύο (2) χρόνια από τη μετοικεσία τους.
γγ) που είχαν διαμείνει πέντε (5) τουλάχιστον συνεχή χρόνια στην αλλοδαπή και το επικαλούμενο ποσό συναλλάγματος προέρχεται από καταθέσεις στο όνομα τους ή στο όνομα του άλλου συζύγου σε τράπεζα της Ελλάδας ή σε υποκατάστημα Ελληνικής τράπεζας στο εξωτερικό κατά το χρόνο που διέμεναν στην αλλοδαπή ή από καταθέσεις τους μέσα σε ένα (1) χρόνο από τη μετοικεσία τους στην Ελλάδα χωρίς το συνάλλαγμα αυτό να έχει επανεξαχθεί στην αλλοδαπή.
Η προϋπόθεση της μη επανεξαγωγής του συναλλάγματος δεν απαιτείται για το ποσό εκείνο του συναλλάγματος που έχει επανεξαχθεί στην αλλοδαπή για την απόκτηση περιουσιακού στοιχείου από εκείνα που αναφέρονται στο άρθρο 17 εφόσον η δαπάνη για την απόκτηση αυτού του στοιχείου έχει ληφθεί υπόψη κατά την εφαρμογή των άρθρων 17 ή 19.
ε) Δάνεια, τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία. Ειδικώς, όταν πρόκειται για την κάλυψη διαφοράς δαπάνης της προηγούμενης παραγράφου, κατά το ποσό που προέρχεται από δαπάνη του άρθρου 17, το ποσό του δανείου λαμβάνεται υπόψη εφόσον από το οικείο έγγραφο αποδεικνύεται ότι έχει ληφθεί πριν από την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης.
στ) Δωρεά ή γονική παροχή χρηματικών ποσών για την οποία η οικεία φορολογική δήλωση έχει υποβληθεί μέχρι τη λήξη του έτους στο οποίο πραγματοποιήθηκε η σχετική δαπάνη.
ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο.
Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου κάθε έτους από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, τα οποία προκύπτουν από συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτών, τα χρηματικά ποσά, τα οριζόμενα στις περιπτώσεις β', γ, δ’ ε' και στ' και οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί, εκπίπτουν οι δαπάνες που ο προσδιορισμός τους ορίζεται από τα άρθρα 16 και 17, ανεξάρτητα από το αν απαλλάσσονται της εφαρμογής του τεκμηρίου.*- (αντικαταστάθηκε με το άρθρο 4 παρ. 4 του ν. 3296/04.)*
Στην περίπτωση που δεν υπάρχουν δαπάνες με βάση το άρθρο 16 ή αν το ποσό τους είναι μικρότερο από το τις δύο χιλιάδες εννιακόσια (2.900) ευρώ, το ποσό που πρέπει να εκπεσθεί αντί αυτών προσδιορίζεται με βάση την κοινωνική, οικονομική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων και των αποδειγμένων δαπανών διαβίωσής τους και σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να είναι κατώτερο των δύο χιλιάδων εννιακοσίων (2.900) ευρώ.

Κάθε ποσό που καταβλήθηκε για την απόκτηση αυτών των εσόδων τα μειώνει, προκειμένου αυτά να ληφθούν υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης, εκτός αν τα ποσά αυτά έχουν ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος του έτους που καταβλήθηκαν και ο φορολογούμενος επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου του έτους αυτού.
Για την κάλυψη ή περιορισμό της διαφοράς που προκύπτει κατά την εφαρμογή των διατάξεων αυτής της περίπτωσης δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 10 του ν.2019/1992 (ΦΕΚ 34 Α') για τα ποσά των πραγματικών ή τεκμαρτών δαπανών που πραγματοποιούνται από 1.1.1994. Χρηματικά ποσά που έχουν ληφθεί υπόψη από τη δήλωση που, τυχόν, υποβλήθηκε κατά τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του ν.2019/1992, για την κάλυψη ή τον περιορισμό διαφοράς δαπάνης, αφαιρούνται από το κεφάλαιο που σχηματίζεται από προηγούμενα έτη, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση όσα ορίζονται στα εδάφια δεύτερο, τρίτο και τέταρτο αυτής της περίπτωσης.
3. Προκειμένου προσδιορισμού του εισοδήματος με βάση την ετήσια τεκμαρτή δαπάνη του παρόντος άρθρου, η ζημία του ίδιου οικονομικού έτους ή και των προηγούμενων δεν εκπίπτει και ούτε μεταφέρεται για συμψηφισμό στα επόμενα οικονομικά έτη.
4. Οι υπόχρεοι που δεν αναγράφουν ή ανακριβώς αναφέρουν στη δήλωση τα στοιχεία, τα σχετικά με τις δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων και τον προσδιορισμό της ετήσιας συνολικής δαπάνης διαβίωσης, υπόκεινται σε πρόστιμο που ορίζεται στο άρθρο 87.
Επίσης, όσοι δεν αναγράφουν στη δήλωση τη δαπάνη αγοράς ή ανέγερσης ακινήτων υπόκεινται στις κυρώσεις που προβλέπονται από το άρθρο 88.
5. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, η οποία δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζονται τα δικαιολογητικά που υποβάλλονται με τη δήλωση φόρου εισοδήματος και κάθε άλλη σχετική λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος κεφαλαίου.

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α'.
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΑ

Άρθρο 20
Εισόδημα και απόκτησή του

1. Εισόδημα από ακίνητα είναι αυτό που προκύπτει κάθε οικονομικό ή κατά περίπτωση γεωργικό έτος, είτε από εκμίσθωση ή επίταξη ή έμμεσα από ιδιοκατοίκηση ή ιδιοχρησιμοποίηση ή από παραχώρηση της χρήσης σε τρίτο χωρίς αντάλλαγμα, μιας ή περισσότερων οικοδομών είτε από εκμίσθωση γαιών.
Το εισόδημα αυτό αποκτάται από κάθε πρόσωπο στο οποίο έχει νόμιμα μεταβιβασθεί με οριστικό συμβόλαιο ή έχει αποκτηθεί με δικαστική απόφαση ή λόγω χρησικτησίας το δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή νομής ή επικαρπίας ή οίκησης, καθώς και από πρόσωπο στο οποίο έχει μεταβιβασθεί, με οριστικό συμβόλαιο, το δικαίωμα ενάσκησης επικαρπίας, κατά περίπτωση.
Επίσης εισόδημα από ακίνητα θεωρείται και το δικαίωμα που αποκτάται από τον κύριο του εδάφους προκειμένου για οικοδομές που έχουν ανεγερθεί σε έδαφος κυριότητας τρίτου ή αν πρόκειται για επιφάνειες και εμφυτεύσεις που διατηρούνται

σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 58 και 59 του α.ν. 2783/1941 (ΦΕΚ 29 Α). *Ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται **από την 1η Ιανουαρίου 1999 και μετά.** - παρ.10 άρθρ.2 Ν.2753/1999, ΦΕΚ Α 249/17.11.1999.*

2. Για εισοδήματα από εκμίσθωση ακινήτων, που καταβάλλονται αναδρομικά με βάση νόμο ή δικαστική απόφαση, χρόνος απόκτησης αυτών θεωρείται ο χρόνος στον οποίο ανάγονται τα μισθώματα.

3. Προκειμένου για εκμίσθωση ολόκληρης ή τμήματος οικοδομής μαζί με έπιπλα ή μηχανήματα, στο εισόδημα συνυπολογίζεται και το τυχόν μίσθωμα των συνεκμισθούμενων επίπλων ή μηχανημάτων.

4. Στην έννοια του όρου γαίες", που αναφέρεται στην παράγραφο ι, περιλαμβάνονται οι γαίες που καλλιεργούνται ή είναι φυτεμένες, τα δάση και οι δενδρώδεις εκτάσεις, τα λιβάδια και οι κάθε είδους βοσκήσιμες γαίες, τα μεταλλεία και λατομεία, οι πηγές, τα φρέατα, οι λίμνες και οι δεξαμενές, τα ιχθυοτροφεία, καθώς και κάθε άλλη έκταση γης, μαζί με τα στοιχεία που είναι στην επιφάνεια του εδάφους και τις κάθε είδους ύλες που είναι κάτω από αυτό.

Άρθρο 21
Εισόδημα ειδικών περιπτώσεων

1. Ως εισόδημα από οικοδομές λογίζεται:.

α) Το εισόδημα από γήπεδα, ιδιαίτερα όταν αυτά χρησιμοποιούνται ως αποθήκες, εργοστάσια εργαστήρια ή ως χώροι στάθμευσης αυτοκινήτων, θεαμάτων, καφενείων, γυμναστηρίων και γενικά για κάθε άλλη χρήση.

β) Η αξία που έχει κατά το χρόνο της ανέγερσης της η οικοδομή που ανεγέρθηκε με δαπάνες του μισθωτή σε έδαφος του οποίου την κυριότητα έχει ο εκμισθωτής, αν μετά τη λήξη του χρόνου της μίσθωσης του εδάφους η οικοδομή παραμένει στην κυριότητα του εκμισθωτή.

Το ετήσιο εισόδημα εξευρίσκεται με διαίρεση του υπολοίπου, που προκύπτει μετά την αφαίρεση του τυχόν ανταλλάγματος, που έχει ορισθεί στη σύμβαση για τη μεταβίβαση της κυριότητας της οικοδομής, από την αξία αυτής, κατά το χρόνο της ανέγερσής της, σε μέρη ίσα με τον αριθμό των ετών κατά τα οποία διαρκεί η μίσθωση του εδάφους.

Ως αξία της οικοδομής που έχει ανεγερθεί σε έδαφος κυριότητας τρίτου λαμβάνεται η πραγματική αξία της οικοδομής, η οποία εξευρίσκεται από τα επίσημα βιβλία και λοιπά στοιχεία εκείνου που ανήγειρε την οικοδομή.

Σε περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία ή αυτά που τηρούνται κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή, καθώς και σε περίπτωση αμφισβήτησης από τον ενδιαφερόμενο της αξίας που υπολογίστηκε με αυτόν τον τρόπο, αυτή καθορίζεται ύστερα από εκτίμηση που ενεργείται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και σε συνέχεια από τα διοικητικά δικαστήρια.

Οι διατάξεις αυτής της περίπτωσης εφαρμόζονται ανάλογα και για βελτιώσεις ή επεκτάσεις που γίνονται με δαπάνες του μισθωτή σε οικοδομή της οποίας την κυριότητα έχει ο εκμισθωτής, αν μετά τη λήξη του χρόνου της μίσθωσης της οικοδομής οι βελτιώσεις ή επεκτάσεις παραμένουν στην κυριότητα του εκμισθωτή.

γ) Σε περίπτωση υπεκμίσθωσης, αυτό που αποκτιέται από το μισθωτή.

δ) Στις περιπτώσεις μισθώσεων διάρκειας μεγαλύτερης από εννέα (9) έτη, για τις οποίες υπάρχει υποχρέωση μεταγραφής τους, σύμφωνα με το άρθρο 1208 του Αστικού Κώδικα ή των επιφανειών και εμφυτεύσεων που διατηρούνται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 58 και 59 του α.ν. 2783/1941, καθώς επίσης και στις περιπτώσεις οικοδομών που έχουν ανεγερθεί σε έδαφος κυριότητας τρίτου, το

εισόδημα που αποκτιέται από το μισθωτή ή επιφανειούχο ή εμφυτευτή ή από αυτόν που ανήγειρε τα κτίσματα της οικοδομής σε έδαφος κυριότητας τρίτου, είτε άμεσα από υπεκμίσθωση είτε έμμεσα από ιδιοχρησιμοποιηση.
ε) Σε περίπτωση μεταβίβασης του δικαιώματος της επικαρπίας για ορισμένο χρόνο, ενός ή περισσότερων ακινήτων, σε ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα, το αντάλλαγμα που αποκτά ο κύριος ή ο επικαρπωτής του ακινήτου από τη μεταβίβαση αυτή.
Για τον προσδιορισμό του ετήσιου εισοδήματος, το αντάλλαγμα αυτό διαιρείται σε μέρη ίσα προς τον αριθμό των πραγματικών ετών διάρκειας της επικαρπίας.
Σε περίπτωση που το αντάλλαγμα αυτό είναι μικρότερο τουλάχιστον κατά δέκα τοις εκατό (10%) από την πραγματική αξία του δικαιώματος της επικαρπίας, όπως αυτή προσδιορίζεται με τις διατάξεις του ν.δ. 118/1973 (ΦΕΚ 202 Α'), κατά το χρόνο της μεταβίβασής της, για τον προσδιορισμό του ετησίου εισοδήματος λαμβάνεται η πραγματική αξία της επικαρπίας, διαιρούμενη σε μέρη ίσα με τον αριθμό των πραγματικών ετών διάρκειάς της
στ) το αντάλλαγμα που καταβάλλεται, κατόπιν συμφωνίας στον ιδιοκτήτη, νομέα κ.λπ. δάσους για την παραχώρηση της εκμετάλλευσής του σε ποσοστό της δασικής παραγωγής, το οποίο υπολογίζεται κατά μονάδα βάρους ή όγκου επι της παραγωγής ή με άλλη παρόμοια αναλογία.
ζ) Το αντάλλαγμα το οποίο με οποιονδήποτε τρόπο υπολογίζεται και καταβάλλεται κατά συμφωνία ή κατά συνήθεια στον ιδιοκτήτη, νομέα κ.λπ. σε ποσοστό της παραγωγής, για την παραχώρηση της εκμετάλλευσης των γαιών, εφόσον αυτός δεν συμμετέχει στις δαπάνες καλλιέργειας ή συγκομιδής των γεωργικών προϊόντων.
η) Στις περιπτώσεις των επιφανειών και εμφυτεύσεων που διατηρούνται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 58 και 59 του α.ν. 2783/1941, το εισόδημα που αποκτιέται από τον επιφανειούχο ή τον εμφυτευτή από την εκμίσθωση των γαιών στις οποίες έχει το δικαίωμά του.
θ) Το αντάλλαγμα που καταβάλλεται για την παραχώρηση χώρου για την τοποθέτηση φωτεινών επιγραφών και κάθε είδους διαφημίσεων.
2. δεν λογίζεται ως εισόδημα από ακίνητα αυτό που προκύπτει:
α) Από βιομηχανοστάσια που ιδιοχρησιμοποιούνται, μαζί με τα παραρτήματα τους και τα εξαρτήματα, καθώς και με τις αποθήκες και τα οικόπεδα που είναι συνεχόμενα με αυτά και χρησιμοποιούνται για την αποθήκευση πρώτων υλών και για την πρώτη εναπόθεση των βιομηχανικών προϊόντων.
Ως βιομηχανοστάσια θεωρούνται τα οικοδομήματα που έχουν ειδικά ανεγερθεί για τη λειτουργία βιομηχανίας, στα οποία έχουν μόνιμα προσαρμοστεί μηχανικές εγκαταστάσεις, καθώς και τα οικοδομήματα επεξεργασίας και συντήρησης καπνών σε φύλλα ή άλλων εξαγώγιμων γεωργικών προϊόντων.
β) Από οικοδομήματα που ιδιοχρησιμοποιούνται και τα οποία βρίσκονται μέσα ή έξω από αγροτικά κτήματα και χρησιμοποιούνται για τη διεξαγωγή των έργων της γεωργικής, γενικά, επιχείρησης.

Άρθρο 22
Ακαθάριστο εισόδημα

1. Ακαθάριστο εισόδημα, προκειμένου για οικοδομή που εκμισθώνεται, είναι το μίσθωμα που έχει συμφωνηθεί.
Σε περίπτωση που δεν προσάγεται το συμφωνητικά ή άλλο στοιχείο που μπορεί να αποδείξει τη συμφωνία ή αν τα συμφωνητικά ή τα αποδεικτικά στοιχεία που προσάγονται εμφανίζουν μίσθωμα που είναι δυσαναλόγως κατώτερο σε σχέση με τη

μισθωτική αξία της οικοδομής, ο προσδιορισμός του εισοδήματος που προκύπτει από αυτή γίνεται αφού αυτή συγκριθεί με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται κάτω από παρόμοιες συνθήκες.
Θεωρείται ότι υπάρχει περίπτωση δυσανάλογου μισθώματος, σε σχέση με τη μισθωτική αξία της οικοδομής, όταν η μισθωτική αξία της είναι ανώτερη από το μίσθωμα που δηλώνεται σε ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό (15%) τουλάχιστον του μισθώματος αυτού.
Ειδικώς, το εισόδημα αυτό δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το τριάμισι τοις εκατό (3,5 %) της αξίας του ακινήτου, που εκμισθώνεται και χρησιμοποιείται ως κατοικία, όπως η αξία αυτή προσδιορίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν.1249/1982, για τις περιοχές που ισχύει κάθε φορά το σύστημα αυτό.
Ο φορολογούμενος μπορεί να αμφισβητήσει τον καθορισμό της μισθωτικής αξίας αυτού του ακινήτου, εφόσον από εξαιρετικούς λόγους, που ανάγονται αποκλειστικά στους παράγοντες που επηρεάζουν τη μισθωτική αξία του, αυτή είναι μικρότερη από το τριάμισι τοις εκατό (3,5%) της πιο πάνω αξίας του.
Η επίκληση των λόγων αυτών, καθώς και η προσαγωγή των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων γίνεται με την προσφυγή, η οποία ασκείται από το φορολογούμενο, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις η Δεκεμβρίου του οικείου οικονομικό έτους.
Αν ο φορολογούμενος λάβει το εκκαθαριστικό σημείωμα μετά την 31η Δεκεμβρίου του οικείου οικονομικού έτους, η προσφυγή ασκείται μέσα στις προθεσμίες που ορίζονται στο άρθρο 66 του ν. 2717/1999 (ΦΕΚ 97 Α).
Ισχυρισμοί που δεν περιέχονται στην προσφυγή αυτή δεν μπορούν να προβληθούν παραδεκτώς ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού πρωτοδικείου, εκτός αν η όψιμη προβολή τους κρίνεται από το διοικητικό πρωτοδικείο αποχρώντως δικαιολογημένη.
2. Σε περίπτωση που η οικοδομή κατοικήθηκε από τον ιδιοκτήτη της, το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα αυτής δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το τριάμισι τοις εκατό (3,5%) της αξίας του ακινήτου, όπως αυτή προσδιορίζεται ως το γινόμενο των εξής παραγόντων:
α) Της κύριας επιφάνειας της οικοδομής στην οποία προστίθεται και ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) της επιφάνειας των αποθηκευτικών χώρων, καθώς και των χώρων στάθμευσης αυτοκινήτων που ενδεχόμενα υπάρχουν στην οικοδομή - κατοικία.
β) Της τιμής ζώνης για τις περιοχές που ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων ή της τιμής εκκίνησης για τις λοιπές περιοχές, οι οποίες ισχύουν κατά την 1η Ιανουαρίου κάθε έτους, όπως αυτές ορίζονται από τις διατάξεις των άρθρων 41 και 41α του ν.1249/1982 (ΦΕΚ 43 Α').
γ) Του διορθωτικού συντελεστή, ο οποίος ανάλογα με την τιμή ζώνης ή εκκίνησης του ακινήτου ορίζεται ως ακολούθως:

Τιμή ζώνης ή εκκίνησης για κάθε τετραγωνικό μέτρο	**Συντελεστής**
μέχρι 150.000 δρχ.	1,10
Από 150.001 έως 250.000	1,20
Από 250.001 έως 400.000	1,30

Από 400.001 και πάνω	1,40

Ο πίνακας της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 22 αντικαθίσταται ως εξής:

Τιμή ζώνης ή εκκίνησης για κάθε τετραγωνικό μέτρο	**Συντελεστής**
Μέχρι 440 ευρώ	1,10
Πάνω από 440 έως 734 ευρώ	1,20
Πάνω από 734 έως 1.174 ευρώ	1,30
Πάνω από 1.174 ευρώ	1,40

(άρθρ.9 παρ.39 Ν.2948/2001, ΦΕΚ Α 242/19.10.2001)

δ) Του συντελεστή παλαιότητας.

Ως συντελεστής παλαιότητας λαμβάνεται αυτός που ισχύει κάθε φορά στη φορολογία κεφαλαίου για τον προσδιορισμό της αξίας κτιρίων με βάση την τιμή ζώνης.

Το τεκμαρτό μίσθωμα μιας ή περισσότερων εξοχικών κατοικιών υπολογίζεται σε καθεμία από αυτές για τρεις (3) μήνες το έτος. Οι διατάξεις των τεσσάρων τελευταίων εδαφίων της προηγουμένης παραγράφου εφαρμόζονται ανάλογα και στην περίπτωση αυτή". - ***Ισχύς για τα εισοδήματα που αποκτώνται από την 1η Ιανουαρίου 1997 και μετά.*** - *παρ. 1 άρθρ.2 Ν.2579/1998 Α 31.*

3.Σε περίπτωση που η οικοδομή χρησιμοποιήθηκε με άλλο τρόπο από τον ιδιοκτήτη, το νομέα, τον επιφανειούχο, τον επικαρπωτή κτλ. ή με τη συγκατάθεση αυτού κατοικήθηκε ή χρησιμοποιήθηκε με άλλο τρόπο από τρίτο, χωρίς αντάλλαγμα, το ακαθάριστο εισόδημα βρίσκεται ύστερα από τη σύγκρισή της με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται, πάντως το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα που καθορίζεται με αυτόν τον τρόπο δεν μπορεί να είναι ανώτερο από το πέντε τοις εκατό (5%) ούτε μικρότερο από το τριάμισι τοις εκατό (3,5%) της αξίας του ακινήτου, όπως η αξία αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν.1249/1982.

Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα δεν μπορεί να είναι ανώτερο από το τέσσερα τοις εκατό (4%) της πραγματικής αξίας της οικοδομής κατά το χρόνο της φορολογίας. Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των τεσσάρων τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 1. - *Ισχύς για τα εισοδήματα που αποκτώνται από την **1η Ιανουαρίου 1997 και μετά.** - παρ.2 άρθρ.2 Ν.2579/1998 Α 31/17.2.1998*

4. Προκειμένου για γαίες που εκμισθώνονται, ως ακαθάριστο εισόδημα λαμβάνεται αυτό που προκύπτει με βάση τη συμφωνία. Αν το μίσθωμα ή αντάλλαγμα έχει συμφωνηθεί σε είδος, αυτό αποτιμάται σε χρήμα, με βάση τη μέση τιμή χονδρικής πώλησης του είδους αυτού, κατά το χρόνο και στον τόπο παραγωγής του.

Αν δεν προσάγεται συμφωνητικό ή άλλο στοιχείο, που αποδεικνύει τη συμφωνία ή όταν το μίσθωμα που συμφωνήθηκε σε χρήμα ή σε είδος είναι δυσαναλόγως κατώτερο από τη μισθωτική αξία των γαιών ή όταν η εκμετάλλευση των γαιών παραχωρήθηκε σε τρίτο χωρίς αντάλλαγμα, το ακαθάριστο εισόδημα εξευρίσκεται με σύγκριση των γαιών με άλλες γαίες που εκμισθώνονται κάτω από παρόμοιες συνθήκες.
Θεωρείται άτι υπάρχει περίπτωση δυσανάλογου μισθώματος σε σχέση με τη μισθωτική αξία των γαιών, κάθε φορά που η μισθωτική αξία είναι ανώτερη του συμφωνημένου μισθώματος κατά είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του μισθώματος αυτού.
5. (Αν το δηλούμενο εισόδημα από εκμίσθωση γεωργικής γης ή το τεκμαρτό μίσθωμα από δωρεάν παραχώρηση προς οποιονδήποτε τρίτο είναι μικρότερο του προσδιοριζόμενου με την αντικειμενική μέθοδο του άρθρου 42, για την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων λαμβάνεται υπόψη το μίσθωμα που προσδιορίζεται αντικειμενικά, εκτός αν πρόκειται για δωρεάν παραχώρηση γεωργικής γης μεταξύ συζύγων, κατά κύριο επάγγελμα αγροτών ή από γονείς ηλικίας άνω των εξήντα πέντε (65) ετών σε τέκνα τους κατά κύριο επάγγελμα αγρότες. - *ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται από την **1η Ιανουαρίου 1995 και μετά (άρθρ.10 Ν.2390/96).** - παρ.1 άρθρ.3 Ν.2390/1996 (Α 54))*
Ο φορολογούμενος μπορεί να αμφισβητήσει το ύψος του αντικειμενικού μισθώματος, εφόσον από εξαιρετικούς λόγους, που ανάγονται αποκλειστικά στους παράγοντες που επηρεάζουν τη μισθωτική αξία της γεωργικής γης, αποδεικνύεται ότι αυτή είναι μικρότερη της προσδιοριζόμενης με την αντικειμενική μέθοδο.
Η επίκληση των λόγων αυτών, καθώς και η προσαγωγή των αποδεικτικών στοιχείων, γίνεται από το φορολογούμενο με την άσκηση προσφυγής κατά τις κείμενες διατάξεις, μέχρι την 31η Δεκεμβρίου του οικείου οικονομικού έτους.
Αν το μίσθωμα που συμφωνήθηκε και δηλώθηκε είναι ανώτερο του προσδιοριζόμενου με την αντικείμενη μέθοδο, για την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων λαμβάνεται υπόψη το δηλωθέν.

Άρθρο 23
Καθαρό εισόδημα

1. Από το κατά το προηγούμενο άρθρο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα εκπίπτουν:
α) Για οικοδομές οι οποίες χρησιμοποιούνται ως κατοικίες, οικοτροφεία, σχολεία, φροντιστήρια, αίθουσες κινηματογράφων ή θεάτρων, ξενοδοχεία, κλινικές και σανατόρια ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) για αποσβέσεις και ποσοστό μέχρι δεκαπέντε τοις εκατό (15%) για τα ασφάλιστρα κατά του κινδύνου πυρκαγιάς ή άλλων κινδύνων, για έξοδα επισκευής και συντήρησης, καθώς και για την αμοιβή δικηγόρου για δίκες σε διαφορές απόδοσης μισθίου ή καθορισμού μισθώματος.
Αν οι δαπάνες αυτές αφορούν κοινόχρηστους χώρους του ακινήτου, επιμερίζονται, αναλόγως, στους συνιδιοκτήτες του.
Τα ποσοστά του προηγούμενου εδαφίου περιορίζονται σε πέντε τοις εκατό (5%) και πέντε τοις εκατό (5%) αντιστοίχως, για το εισόδημα που προκύπτει από οικοδομές που χρησιμοποιούνται για άλλες χρήσεις.
Όταν πρόκειται για εισόδημα που προκύπτει σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α', β' και θ' της Παραγράφου 1 του άρθρου 21, όπως επίσης και για το εισόδημα που προκύπτει από τη διαφορά του μισθώματος και του υπομισθώματος ακινήτων, που εκμισθώνονται για οποιαδήποτε χρήση, τα ποσοστά του πρώτου εδαφίου περιορίζονται σε πέντε τοις εκατό (5%) συνολικώς.

ΠΡΟΣΟΧΗ: Τα τέσσερα πρώτα εδάφια της παρ.1 αντικαθίστανται με την παρ.6 άρθρ.5 Ν.2892/2001,ΦΕΚ Α 46/9.3.2001 ως εξής:
Για οικοδομές οι οποίες χρησιμοποιούνται ως κατοικίες, οικοτροφεία, σχολεία, φροντιστήρια, αίθουσες κινηματογράφων ή θεάτρων, ξενοδοχεία, νοσοκομεία ή κλινικές ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) για αποσβέσεις και ποσοστό μέχρι δεκαπέντε τοις εκατό (15%) για τα ασφάλιστρα κατά του κινδύνου πυρκαγιάς ή άλλων κινδύνων, για έξοδα επισκευής και συντήρησης, καθώς και για την αμοιβή δικηγόρου για δίκες σε διαφορές απόδοσης μισθίου ή καθορισμού μισθώματος.
Ειδικά, για οικοδομές που έχουν χαρακτηρισθεί διατηρητέες, σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία, το ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό (15%) του προηγούμενου εδαφίου διπλασιάζεται. Τα ποσοστά που αναφέρονται στο πρώτο εδάφιο περιορίζονται σε πέντε τοις εκατό (5%) και πέντε τοις εκατό (5%) αντιστοίχως για το εισόδημα που προκύπτει από οικοδομές που χρησιμοποιούνται για άλλες χρήσεις.
Όταν πρόκειται για εισόδημα που προκύπτει σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α', β' και θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 21, όπως επίσης και για το εισόδημα που προκύπτει από τη διαφορά του μισθώματος και του υπομισθώματος ακινήτων, που εκμισθώνονται για οποιαδήποτε χρήση, τα ποσοστά του πρώτου εδαφίου περιορίζονται σε πέντε τοις εκατό (5%) συνολικώς.
Αν οι δαπάνες που αναφέρονται στα προηγούμενα εδάφια αφορούν κοινόχρηστους χώρους του ακινήτου, επιμερίζονται, αναλόγως, στους συνιδιοκτήτες του,
Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, οι οποίες δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζονται τα δικαιολογητικά που απαιτούνται για την αναγνώριση του δικαιώματος διενέργειας των εκπτώσεων, των δαπανών που ορίζονται στην περίπτωση αυτήν, καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια που είναι αναγκαία για την εφαρμογή αυτού του άρθρου.

β) Στις περιπτώσεις υπεκμίσθωσης ή ιδιοχρησιμοποίησης οικοδομών που έχουν ανεγερθεί σε έδαφος κυριότητας τρίτου, το δικαίωμα που παρέχεται ετησίως στον ιδιοκτήτη της γης, καθώς και η αξία της οικοδομής που ανεγέρθηκε σε έδαφος κυριότητας τρίτου, η οποία, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 21, λογίζεται ως εισόδημα.
γ) Στις περιπτώσεις υπεκμίσθωσης, πολυετούς μίσθωσης μεταγραπτέας και δικαιώματος επιφάνειας ή εμφύτευσης, το μίσθωμα ή δικαίωμα που καταβάλλεται.
δ) Κάθε φόρος, τέλος ή δικαίωμα υπέρ του Δημοσίου ή οποιουδήποτε τρίτου που βαρύνει τις γαίες.
ε) Ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) για αποσβέσεις και έξοδα συντήρησης των γαιών και γενικά για κάθε συναφές βάρος. στ) Ποσοστά δέκα τοις εκατό (10%) των δαπανών αντιπλημμυρικών έργων και έργων αποξήρανσης ελών για απόσβεση τους, όχι όμως και για έξοδα βελτίωσης και επέκτασης των γαιών.
ζ) Το ποσό της αποζημίωσης που καταβάλλει, βάσει νόμου, ο εκμισθωτής στο μισθωτή για τη λύση της μισθωτικής σχέσης ακινήτου, μέχρι του ύψους του ακαθάριστου εισοδήματος που αποκτά ο εκμισθωτής από το ακίνητο αυτό, κατά το έτος που καταβλήθηκε η αποζημίωση. Τυχόν αρνητικό ποσό δεν συμψηφίζεται με εισοδήματα άλλων ακινήτων ή με άλλα θετικά εισοδήματα του φορολογουμένου. Η διάταξη της περίπτωσης αυτής εφαρμόζεται ανάλογα και για τα νομικά πρόσωπα που αναφέρονται στο άρθρο 101 του νόμου αυτού.
2. Το ποσό που απομένει, μετά τις εκπτώσεις που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο, αποτελεί το καθαρό εισόδημα από ακίνητα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β'.
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΚΙΝΗΤΕΣ ΑΞΙΕΣ

Άρθρο 24
Εισόδημα και απόκτησή του

1. Εισόδημα από κινητές αξίες είναι αυτό που αποκτάται κάθε οικονομικό έτος από κάθε δικαιούχο κινητών αξιών, το οποίο προκύπτει:
α) Από μερίσματα και τόκους ιδρυτικών τίτλων και μετοχών των ημεδαπών ανωνύμων εταιριών, ομολογιών και χρεογράφων γενικά του Ελληνικού Δημοσίου ή ημεδαπών νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου ή ημεδαπών επιχειρήσεων κάθε είδους, καθώς και από αμοιβές και ποσοστά των διοικητικών συμβούλων και εκτός μισθού αμοιβές και ποσοστά των διευθυντών και διαχειριστών των ανωνύμων εταιριών.
β) Από μερίσματα και τόκους των τίτλων αλλοδαπής προέλευσης που αναφέρονται στην προηγούμενη περίπτωση.
γ) Από τόκους κάθε τίτλου έντοκης κατάθεσης τοις μετρητοίς ή εγγύησης, καθώς και κάθε τίτλου χρεωστικού με υποθήκη, ενέχυρο ή όχι, από εκείνους που δεν περιλαμβάνονται στις περιπτώσεις α' και β'.
Ομοίως, το εισόδημα από τόκους που επιδικάζονται με δικαστική απόφαση, με εξαίρεση αυτά που αναφέρονται στο τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 25 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48 του παρόντος.
(δ) Από κέρδη αμοιβαίων κεφαλαίων, καθώς και η πρόσθετη αξία που αποκτούν οι μεριδιούχοι αμοιβαίων κεφαλαίων από την εξαγορά μεριδίων σε τιμή ανώτερη της τιμής κτήσης.*Ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται από την **1η Ιανουαρίου 1999 και μετά.** παρ.13 άρθρ.3 Ν.2753/1999 ΦΕΚ Α 249/17.11.1999.* ***)***
ε) Από κέρδη ανωνύμων εταιριών που διανέμονται με τη μορφή μετρητών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό τους.
στ) Από την υπεραπόδοση επενδύσεων των μαθηματικών αποθεμάτων, που σχηματίζονται με τις διατάξεις του ν.δ. 400/1970 (ΦΕΚ 22 Α') για ασφαλίσεις ζωής.
ζ) Από τόκους με τους οποίους πιστώνεται ο Λογαριασμός Νεότητας Προσωπικού Ο.Τ.Ε., που τηρείται στον Οργανισμό Τηλεπικοινωνιών Ελλάδας Α.Ε. και ο οποίος αποτελείται σύμφωνα με το κανονισμό λειτουργίας του λογαριασμού αυτού από την τοποθέτηση των μηνιαίων εισφορών των υπαλλήλων του με σκοπό τη χορήγηση εφάπαξ χρηματικής παροχής στα ενήλικα τέκνα τους.
Επί των τόκων αυτών ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%) εξαντλουμένης της φορολογικής υποχρέωσης των δικαιούχων για τα εισοδήματα αυτά.
Οι διατάξεις των παραγράφων 4 περίπτωση β' και 5 περίπτωση α' του άρθρου 54 εφαρμόζονται αναλόγως και στα εισοδήματα της περίπτωσης αυτής.
η) Από συμβάσεις ή πράξεις επί παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων, εφόσον ο δικαιούχος του εισοδήματος είναι κάτοικος Ελλάδας και δεν είναι επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή εταιρία επενδύσεων χαρτοφυλακίου ή αμοιβαίο κεφάλαιο του ν. 1969/1991.
Ως παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα νοούνται τα χρηματοοικονομικά μέσα που ορίζονται στις υποπεριπτώσεις γγ έως και ζζ της περίπτωσης α της παραγράφου 1 και στην παράγραφο 20 του άρθρου 2 του ν. 2396/1996 (ΦΕΚ 73 Α), καθώς και αυτά που καθορίζονται με πράξεις του Διοικητή της Τράπεζας της Ελλάδος.

Για τους σκοπούς της περίπτωσης αυτής, ως παράγωγο χρηματοοικονομικό προϊόν θεωρείται και κάθε σύμβαση SWAP επί συναλλάγματος, ανεξάρτητα από το χρόνο σύναψής της, ως ενιαίας ή ως σύνολο επί μέρους συμβάσεων.
2. Όταν εισοδήματα του παρόντος άρθρου υπόκεινται σε φορολογία και περαιτέρω ορίζεται ότι αυτά θα καταβάλλονται, ελεύθερα φόρου στο δικαιούχο, ως εισόδημα υποκείμενο σε φορολογία είναι το ποσό, από το οποίο, αφαιρουμένου του αναλογούντος σε αυτό φόρου, προκύπτει το καταβαλλόμενο στο δικαιούχο ποσό.

Άρθρο 25
Εισόδημα ειδικών περιπτώσεων

1. Το εισόδημα που προέρχεται από αποθεματικά ανωνύμων εταιριών, τα οποία διανέμονται ή κεφαλαιοποιούνται με οποιονδήποτε τρόπο και σε οποιονδήποτε χρόνο, ανεξάρτητα αν η διανομή τους γίνεται σε χρήμα ή σε ακίνητα ή σε κινητά ή σε άλλες αξίες, λογίζεται ως εισόδημα από κινητές αξίες.
2. Το ποσό που λαμβάνουν οι κάτοχοι ιδρυτικών τίτλων ανώνυμης εταιρίας, κατά την εξαγορά τους από αυτή, λογίζεται ως εισόδημα από κινητές αξίες.
3. Κάθε δάνειο που συνομολογείται μεταξύ ιδιωτών ή παρέχεται από εταιρία προς τα μέλη της ή τρίτους, λογίζεται ότι συνάπτεται με ελάχιστο επιτόκιο αυτό που ισχύει για τα έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας κατά το χρόνο σύναψης του δανείου.
4. Οι τόκοι συναλλαγματικών και γραμματίων από εμπορικές συναλλαγές, οι τόκοι από τις αποδεδειγμένες πωλήσεις εμπορευμάτων με πίστωση μεταξύ εμπόρων και οι προκύπτοντες τόκοι υπερημερίας, λόγω καθυστέρησης στην καταβολή του πιστωθέντος τιμήματος, δεν λογίζονται ως εισόδημα από κινητές αξίες, αλλά ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, με την προϋπόθεση ότι αυτός που αποκτά το εισόδημα αυτό ασκεί εμπορική γενικά επιχείρηση στην Ελλάδα ή, προκειμένου για αλλοδαπό, ότι αυτός έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και οι τόκοι προέρχονται από εργασίες της μόνιμης αυτής εγκατάστασης.
Ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λογίζονται και οι τόκοι της παραγράφου αυτής που επιδικάζονται με δικαστική απόφαση.
5. Παροχές σε χρήμα ή σε είδος και γενικά παροχές χρηματικής αποτιμήσεως, που γίνονται από ημεδαπή ανώνυμη εταιρία, χωρίς νόμιμη ή συμβατική, για το σκοπό αυτόν, υποχρέωση προς διευθύνοντες ή εντεταλμένους συμβούλους ή προέδρους ή μέλη του διοικητικού συμβουλίου ή διευθυντές και γενικά προς πρόσωπα τα οποία εκπροσωπούν νόμιμα αυτή, λογίζονται ως εισόδημα από κινητές αξίες των ανωτέρω προσώπων, με την προϋπόθεση ότι έχουν βαρύνει τα αποτελέσματα χρήσεως της οικείας διαχειριστικής χρήσης.

Άρθρο 26
Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος

Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος από κινητές αξίες θεωρείται:
1. Για τα κέρδη που διανέμονται από ης ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες με τη μορφή μερισμάτων, προμερισμάτων, αμοιβών και ποσοστών στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου, αμοιβών και ποσοστών, εκτός μισθού, σε διευθυντές και αμοιβών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό τους, ο χρόνος έγκρισης αυτών από τη γενική συνέλευση των μετόχων.

2. Για τους τόκους που προέρχονται από ιδρυτικούς τίτλους και προνομιούχες μετοχές, ο χρόνος έγκρισης τους από τη γενική συνέλευση των μετόχων και προκειμένου για τοκομερίδια, ο χρόνος που έχει ορισθεί για την εξαργύρωση τους.
3. Αλλαγή του χρόνου λήξης της διαχειριστικής περιόδου με σύντμηση ή επιμήκυνση αυτής επιτρέπεται, εφόσον συντρέχουν ειδικοί λόγοι που την επιβάλλουν.
Για την αλλαγή αυτήν απαιτείται έγκριση του προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας, μετά από σχετική αίτηση του επιτηδευματία, που υποβάλλεται το αργότερο ένα (1) μήνα πριν από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου της οποίας ζητείται η επιμήκυνση ή ένα (1) μήνα πριν από την αιτούμενη λήξη της υπό σύντμηση διαχειριστικής περιόδου. Η αίτηση που υποβάλλεται εκπρόθεσμα θεωρείται ότι δεν έχει υποβληθεί.

Η παρ.3 αντικαταστάθηκε ως άνω με την παρ.3 άρθρ.7 Ν.2873/2000,ΦΕΚ Α 285/28.12.2000. ***Εφαρμογή για περιόδους που κλείνουν από τις 30 Ιουνίου 2000 και εφεξής.***

4. Για τους τόκους του πρώτου εδαφίου της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 24, ο χρόνος κατά τον οποίο αυτοί καθίστανται ληξιπρόθεσμοι και απαιτητοί, ενώ για τους τόκους του δεύτερου εδαφίου της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 24, ο χρόνος καταβολής ή πίστωσης των τόκων.
Σε περίπτωση κατά την οποία εξοφλείται το κεφάλαιο δανείου ή απαίτηση γενικά ή παρέχεται συναίνεση, με ιδιωτική βούληση ή με βάση δικαστική απόφαση, για την εξάλειψη υποθήκης ή προσημείωσης, που είχε εγγραφεί προς ασφάλεια του δανείου ή γενικά απαίτησης, θεωρείται, μη επιτρεπόμενης ανταποδείξεως, ότι εξοφλούνται ταυτόχρονα, καθιστάμενοι απαιτητοί και οι μέχρι του χρόνου εξόφλησης του δανείου ή εξάλειψης της υποθήκης ή της προσημειώσεως αναλογούντες τόκοι, οι οποίοι δεν εδηλώθησαν από τον υπόχρεο, ούτε έχουν υπαχθεί διαφορετικώς σε φορολογία μέχρι τη χρονολογία αυτή.
Οι τόκοι αυτοί, προκειμένου να υπαχθούν σε φορολογία, μπορούν να κατανεμηθούν, μετά από αίτηση του φορολογουμένου, στο έτος εξόφλησης και στα δύο προηγούμενα έτη και σε κάθε περίπτωση όχι πέραν από το έτος της συνομολόγησης του δανείου ή της δημιουργίας της απαίτησης.
5. Για τα κέρδη, που προέρχονται από ημεδαπά αμοιβαία κεφάλαια, ο χρόνος έγκρισης τους από την Α.Ε. Διαχειρίσεως και προκειμένου για κέρδη που προέρχονται από αμοιβαία κεφάλαια αλλοδαπής, ο χρόνος είσπραξης αυτών.
6. Για τα εισοδήματα που αναφέρονται στις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 25, ο χρόνος έγκρισης τους από τη γενική συνέλευση των μετόχων.
7. Για τα εισοδήματα που αναφέρονται στην περίπτωση στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 24, στην παράγραφο 5 του άρθρου 25, καθώς και για τις αμοιβές μελών διοικητικού συμβουλίου ανώνυμης εταιρίας, που δεν προέρχονται από τη διάθεση των καθαρών κερδών της, ο χρόνος της καταβολής ή πίστωσης αυτών στο όνομα των δικαιούχων.
8. Για τα εισοδήματα που αναφέρονται στην περίπτωση της παραγράφου 1 του άρθρου 24, ο χρόνος λήξης της σύμβασης. Κάθε ανανέωση ή παράταση της σύμβασης θεωρείται για την εφαρμογή της διάταξης αυτής ως νέα σύμβαση.

Άρθρο 27
Ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα

1. Το εισόδημα που προκύπτει σύμφωνα με τα άρθρα 24 και 25 αποτελεί το ακαθάριστο εισόδημα από κινητές αξίες. Από το εισόδημα αυτό εκπίπτει κάθε φόρος, τέλος ή δικαίωμα υπέρ του Δημοσίου ή οποιουδήποτε τρίτου, που βαρύνει αυτό το εισόδημα.
2. Το ποσό που απομένει, μετά τις εκπτώσεις που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο, αποτελεί το καθαρό εισόδημα από κινητές αξίες.
3. Κατ' εξαίρεση, για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος από τόκους οι οποίοι επιδικάστηκαν σε φυσικά πρόσωπα, εκπίπτουν οι τόκοι που καταβάλλονται σε δανειοδοτικούς φορείς, μέχρι το ύψος του συνολικού ακαθάριστου εισοδήματος από τόκους, εφόσον το ποσό των οφειλόμενων τόκων δεν έχει ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό του συνολικού ή του καθαρού εισοδήματος άλλης κατηγορίας ή δεν έχει εκπεσθεί από το συνολικό εισόδημα του οφειλέτη φυσικού προσώπου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ'.

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

Άρθρο 28
Έννοια και απόκτηση του εισοδήματος

1. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που αποκτάται από ατομική ή εταιρική επιχείρηση εμπορική, βιομηχανική ή βιοτεχνική ή από την άσκηση οποιουδήποτε κερδοσκοπικού επαγγέλματος, το οποίο δεν υπάγεται στα ελευθέρια επαγγέλματα που αναφέρονται στο άρθρο 48.
2. Επιχείρηση αποτελεί και μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους, καθώς και η πώληση μέσα σε δύο (2) χρόνια από την απόκτηση εξ επαχθούς αιτίας εδαφικών εκτάσεων που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως και έχουν μεγάλη αξία.
3. Θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις:
α) Το κέρδος από την άσκηση επιχείρησης αγοραπωλησίας ακινήτων γενικά, εκτός από τις επιχειρήσεις, που αναφέρονται στο άρθρο 34, των οποίων το καθαρό κέρδος εξευρίσκεται με ειδικό τρόπο.
Ως κέρδος θεωρείται η επιπλέον διαφορά μεταξύ της αξίας του ακινήτου το οποίο πουλήθηκε και της αξίας αυτού κατά το χρόνο της αγοράς.
Ως αξία πώλησης λαμβάνεται αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982 (ΦΕΚ 43 Α). Αν όμως το τίμημα που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται το αναφερόμενο σε αυτά τα συμβόλαια τίμημα. Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται:
α) Το τίμημα από τις πωλήσεις των πιο πάνω ακινήτων που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια.
β) Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος της αξίας κατά περίπτωση, που φορολογήθηκε, και της πραγματικής αξίας του ακινήτου, η οποία εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων.

Το δεύτερο εδάφιο της περ. α' αντικαταστάθηκε ως άνω με την παρ.14 άρθρ.3 Ν.2753/1999 ΦΕΚ Α 249/17.11.1999. ***Ισχύει για εισοδήματα που αποκτώνται από την 1η Ιανουαρίου 1999.***

β) Η ωφέλεια που πραγματοποιείται από οργανωμένη επιχείρηση πώλησης οικοπέδων ή αγροτεμαχίων, τα οποία προέρχονται από εδαφικές εκτάσεις της επιχείρησης, που βρίσκονται εντός ή εκτός σχεδίου πόλεως, δήμου ή κοινότητας, οι οποίες έχουν κατατμηθεί ή ρυμοτομηθεί.
(Ως ωφέλεια θεωρείται η επιπλέον διαφορά μεταξύ της αξίας της έκτασης η οποία πουλήθηκε και της αξίας της πριν από την κατάτμηση ή τη ρυμοτόμηση. - *αντικαταστάθηκε με την παρ.15 άρθρ.3 Ν.2753/1999 ΦΕΚ Α 249/17.11.1999. Ισχύει για εισοδήματα που αποκτώνται από την 1η Ιανουαρίου 1999.)*
Ως αξία πώλησης λαμβάνεται αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982. Αν όμως το τίμημα που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται το αναφερόμενο σε αυτά τα συμβόλαια τίμημα.
Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται:
α) Το τίμημα από τις πωλήσεις των πιο πάνω ακινήτων που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια.
β) Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος της αξίας, κατά περίπτωση, που φορολογήθηκε, και της πραγματικής αξίας του ακινήτου, η οποία εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων.
Η διαφορά αυτή μειώνεται με τις δαπάνες του άρθρου 31 που βαρύνουν τον πωλητή.
γ) Τα ποσά που καταβάλλουν με τη μορφή μερίσματος ή αμοιβής στα μέλη τους οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα.
δ) Τα κέρδη από παρεπόμενες εργασίες που ενεργούνται από την επιχείρηση παράλληλα με τον κύριο σκοπό της.
στ) Ο μισθός που καταβάλλεται από ανώνυμη εταιρία στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου της, για τις υπηρεσίες που παρέχουν βάσει ειδικής σύμβασης μίσθωσης εργασίας ή εντολής, εφόσον για τις υπηρεσίες αυτές τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου είναι ασφαλισμένα σε οποιονδήποτε, εκτός του Ιδρύματος Κοινωνικών Ασφαλίσεων, ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο.
Επίσης, ο μισθός και οι κάθε είδους απολαβές που καταβάλλονται από εταιρία περιορισμένης ευθύνης σε εταίρους της για υπηρεσίες που παρέχουν σ' αυτή, εφόσον οι εταίροι είναι ασφαλισμένοι για τις υπηρεσίες αυτές σε οποιονδήποτε ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο εκτός του Ιδρύματος Κοινωνικών Ασφαλίσεων.
ζ) Θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και η πραγματοποιηθείσα αυτόματη υπερτίμηση του πάγιου κεφαλαίου που χρησιμοποιείται στην επιχείρηση, καθώς και η υπερτίμηση που δεν πραγματοποιήθηκε, εφόσον αυτή έχει περιληφθεί στην απογραφή.
Κατ' εξαίρεση, η υπερτίμηση από την αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτου, το οποίο ιδιοχρησιμοποιείται ή έχει ιδιοχρησιμοποιηθεί για την άσκηση του αντικειμένου των εργασιών της επιχείρησης, απαλλάσσεται του φόρου, εφόσον εμφανίζεται σε ιδιαίτερο λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού και φορολογείται σε περίπτωση διανομής του ή διάλυσης της επιχείρησης, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. κατά τον υπολογισμό του υπερτιμήματος από την πώληση ακινήτου, εξαιρουμένου του υπερτιμήματος που προκύπτει από την αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτου, ως τιμή πώλησης δεν δύναται να ληφθεί ποσό μικρότερο της αξίας, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων.
(Οι διατάξεις των δύο προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται ανάλογα και για την υπεραξία που προκύπτει κατά την εισφορά ακινήτων που βρίσκονται στις Περιοχές Ολοκληρωμένης Τουριστικής Ανάπτυξης (Π.Ο.Τ.Α.) της παραγράφου 3 του άρθρου 29 του Ν. 2545/1997 (ΦΕΚ 254 Α), σε επιχείρηση φορέα ίδρυσης και εκμετάλλευσης

των Π.Ο.Τ.Α. - *Εφαρμογή για πράξεις που ενεργούνται από την 1η Ιανουαρίου 2003*.)
Ειδικά για τα ακίνητα που αποτέλεσαν αντικείμενο σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης του ν. 1665/1986 και μεταβιβάζονται είτε λόγω λήξης της σύμβασης αυτής ή εξαγοράζονται πριν από τη λήξη της μίσθωσης από το μισθωτή, ως αξία πώλησης αυτών λαμβάνεται αυτή που καθορίζεται από τους όρους της σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης που είχε υπογραφεί.
Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου *δεν εφαρμόζεται* στις περιπτώσεις που το ακίνητο μεταβιβάζεται σε τρίτο πρόσωπο πλην του μισθωτή ή των κληρονόμων του, εφόσον υπεισέλθουν στη θέση του θανόντος μισθωτή, λόγω κληρονομικής διαδοχής, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις.
(Η υπεραξία που προκύπτει από την πώληση ακίνητο επιχείρησης σε εταιρία χρηματοδοτικής μίσθωσης, για το οποίο στη συνέχεια θα συναφθεί σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης μεταξύ εταιρίας χρηματοδοτικής μίσθωσης και της πωλήτριας επιχείρησης, απαλλάσσεται από το φόρο εισοδήματος, με την προϋπόθεση ότι θα εμφανισθεί σε ιδιαίτερο λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού, το οποίο φορολογείται, σε περίπτωση διανομής ή διάλυσης της επιχείρησης, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.
Για τον προσδιορισμό της υπεραξίας, ως τιμή πώλησης λαμβάνεται αυτή που ορίζεται στη σύμβαση.
Οι διατάξεις των δύο προηγούμενων εδαφίων δεν εφαρμόζονται για συμβάσεις αγοράς ακινήτων στις οποίες αντισυμβαλλόμενος είναι εξωχώρια εταιρία - *Εφαρμογή για πράξεις που ενεργούνται από την 1η Ιανουαρίου 2003*.)
η) Οι τόκοι που ορίζονται από την παράγραφο 4 του άρθρου 25.
θ) Οι αποδόσεις από συμβάσεις ή πράξεις επί παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων που πραγματοποιούν επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ.
Ως παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα νοούνται τα χρηματοοικονομικά μέσα που αναφέρονται στην περίπτωση η της παραγράφου 1 του άρθρου 24.
4. Τα κατά το άρθρο αυτό εισοδήματα και κέρδη των επιχειρήσεων, που λειτουργούν με τη μορφή ομόρρυθμης ετερόρρυθμης και περιορισμένης ευθύνης εταιρίας, κοινοπραξίας, κοινωνίας και αστικής εταιρίας κερδοσκοπικού χαρακτήρα, καθώς και συνεταιρισμών θεωρείται ότι αποκτήθηκαν:
α) Στις περιπτώσεις της ομόρρυθμης, ετερόρρυθμης και περιορισμένης ευθύνης εταιρίας, της κοινοπραξίας, κοινωνίας και αστικής εταιρίας κερδοσκοπικού χαρακτήρα από κάθε έναν εταίρο ή μέλος, για το ποσοστό των κερδών που του αναλογεί από τη συμμετοχή του στην εταιρία, κοινοπραξία ή κοινωνία.
Ως χρόνος κτήσης, για επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, θεωρείται η ημερομηνία στην οποία κλείστηκε η διαχείριση και προκειμένου για εταιρία περιορισμένης ευθύνης, η ημερομηνία που εγκρίθηκε ο ισολογισμός της από τη συνέλευση των εταίρων.
Σε περίπτωση που δεν εγκριθεί ο ισολογισμός της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης μέσα σε χρονικό διάστημα τριών (3) μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, το εισόδημα λογίζεται ότι αποκτιέται από αυτούς που έχουν την ιδιότητα του εταίρου την τελευταία ημέρα αυτού του τριμήνου.
Σε περίπτωση λύσης, συγχώνευσης ή μετατροπής της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης, το εισόδημα λογίζεται ότι αποκτιέται από αυτούς που έχουν την ιδιότητα του εταίρου την ημερομηνία της λύσης, συγχώνευσης ή μετατροπής, κατά περίπτωση.
Αν η λύση, συγχώνευση ή μετατροπή επέρχεται πριν από την πάροδο τριών (3) μηνών από τη λήξη της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου και εφόσον ο ισολογισμός δεν έχει εγκριθεί από τη συνέλευση των εταίρων, το εισόδημα και των

δύο διαχειριστικών περιόδων λογίζεται ότι αποκτιέται από αυτούς που έχουν την ιδιότητα του εταίρου την ημερομηνία της λύσης, συγχώνευσης ή μετατροπής της εταιρίας.
β) Στην περίπτωση της συμμετοχικής (αφανούς) εταιρίας, από τον εμφανή εταίρο για το σύνολο των κερδών της εταιρίας.
γ) Στις περιπτώσεις των συνεταιρισμών που έχουν συσταθεί νόμιμα, από κάθε συνέταιρο για το μέρισμα ή την αμοιβή που του καταβλήθηκε.
Η ύπαρξη των εταιριών που αναφέρονται στην περίπτωση α' αποδεικνύεται με έγκυρο συστατικό έγγραφο δημοσιευμένο, σύμφωνα με όσα ορίζει ο εμπορικός νόμος.
Η κοινοπραξία αναγνωρίζεται εφόσον έχουν πληρωθεί οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Αντέγγραφα για την εικονικότητα είτε των σχέσεων αυτών, είτε των όρων που συνδέουν τα μέρη τούτων γενικά, δεν αναγνωρίζονται.
5. Σε περίπτωση που συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 29, ως εισόδημα λαμβάνεται:
α) Για διαχειριστική περίοδο μικρότερη από δώδεκα (12) μήνες, το κέρδος που προέκυψε κατά τη διάρκειά της
β) Για διαχειριστική περίοδο μεγαλύτερη από δώδεκα (12) μήνες, το κέρδος που προέκυψε από την έναρξη της περιόδου μέχρι την ημερομηνία έναρξης του υπολειπόμενου δωδεκάμηνου τμήματος, το οποίο υπολογίζεται κατά προσέγγιση. Το εισόδημα αυτό αφαιρείται από το εισόδημα της υπερδωδεκάμηνης διαχειριστικής περιόδου και το υπόλοιπο που αποτελεί εισόδημα της δωδεκάμηνης περιόδου φορολογείται στο επόμενο οικονομικό έτος.

Άρθρο 29
Διαχειριστική περίοδος

1. Η διαχειριστική περίοδος περιλαμβάνει δωδεκάμηνο χρονικό διάστημα. Κατά την έναρξη, λήξη ή διακοπή των εργασιών της επιχείρησης η διαχειριστική περίοδος μπορεί να είναι μικρότερη του δωδεκαμήνου.
Κατ' εξαίρεση, για την επιχείρηση που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, η διαχειριστική περίοδος έναρξης μπορεί να περιλαμβάνει και μεγαλύτερο του δωδεκάμηνου χρονικό διάστημα, όχι όμως μεγαλύτερο από είκοσι τέσσερις (24) μήνες.
2. Οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων υποχρεούνται να κλείνουν διαχείριση στις 30 Ιουνίου ή στις 31 Δεκεμβρίου κάθε έτους. Κατ' εξαίρεση, μπορεί να κλείνει τη διαχείριση του:
α) το υποκατάστημα, πρακτορείο ή άλλη εγκατάσταση στην Ελλάδα αλλοδαπής επιχείρησης κατά το χρόνο που κλείνει τη διαχείρισή του το κεντρικό κατάστημα στην αλλοδαπή και
β) η ημεδαπή επιχείρηση, στην οποία μετέχει αλλοδαπή τοιαύτη με ποσοστό κεφαλαίου πενήντα τοις εκατό (50%) τουλάχιστον κατά το χρόνο που κλείνει τη διαχείρισή της η αλλοδαπή επιχείρηση.
γ) η ημεδαπή επιχείρηση στο κεφάλαιο της οποίας μετέχει με ποσοστό τουλάχιστον πενήντα τοις εκατό (50%) άλλη ημεδαπή επιχείρηση, στην οποία μετέχει αλλοδαπή επιχείρηση με το ίδιο ή μεγαλύτερο ποσοστό, κατά το χρόνο που κλείνει τη διαχείρισή της η αλλοδαπή επιχείρηση.
δ) η ημεδαπή επιχείρηση στο κεφάλαιο της οποίας μετέχει με ποσοστό τουλάχιστον πενήντα τοις εκατό (50%) άλλη ημεδαπή επιχείρηση, κατά το χρόνο που κλείνει τη διαχείρισή της η συμμετέχουσα επιχείρηση.

Επί αλλαγής του χρόνου λήξης της διαχειριστικής περιόδου της αλλοδαπής επιχείρησης ή της συμμετέχουσας, οι επιχειρήσεις των παραπάνω περιπτώσεων α, β, γ και δ μπορούν, χωρίς έγκριση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, να προσαρμόζουν το χρόνο λήξης της διαχειριστικής περιόδου με αυτόν της αλλοδαπής ή της συμμετέχουσας επιχείρησης.
Η προσαρμογή μπορεί να γίνεται είτε με επιμήκυνση είτε με σύντμηση της διαχειριστικής περιόδου.
3. Όταν κατά τη διάρκεια του προηγούμενου της φορολογίας οικονομικού έτους έχουν κλειστεί περισσότερες από μία διαχειρίσεις, οι οποίες περιλαμβάνουν χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από δώδεκα (12) μήνες, ως εισόδημα λαμβάνεται το άθροισμα των κερδών αυτών των διαχειρίσεων.
Σε περίπτωση μετάθεσης του χρόνου λήξης της διαχειριστικής περιόδου, η μετάθεση αυτή θεωρείται, πάντοτε, ως παράταση της δωδεκάμηνης περιόδου.
Σε αυτήν την περίπτωση ως εισόδημα λαμβάνεται αυτό που προκύπτει από την προσαυξημένη δωδεκάμηνη περίοδο.
4. Όταν έχει διαρρεύσει πλήρες δωδεκάμηνο χρονικό διάστημα, χωρίς να κλειστεί διαχείριση κατά το οικονομικό έτος που προηγήθηκε του έτους της φορολογίας, το εισόδημα καθορίζεται εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32**.**
5. Αλλαγή του χρόνου λήξης της διαχειριστικής περιόδου με σύντμηση ή επιμήκυνση αυτής επιτρέπεται, εφόσον συντρέχουν ειδικοί λόγοι που την επιβάλλουν.
Για την αλλαγή αυτήν απαιτείται έγκριση του προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας, μετά από σχετική αίτηση του επιτηδευματία, που υποβάλλεται το αργότερο ένα (1) μήνα πριν από την αιτούμενη λήξη της υπό σύντμηση διαχειριστικής περιόδου της οποίας ζητείται η επιμήκυνση ή ένα (1) μήνα πριν από την αιτούμενη λήξη της υπό σύντμηση διαχειριστικής περιόδου.
Η αίτηση που υποβάλλεται εκπρόθεσμα θεωρείται ότι δεν έχει υποβληθεί.

Οι διατάξεις του άρθρου αυτού έχουν εφαρμογή για διαχειριστικές περιόδους που κλείνουν ***από τις 30 Ιουνίου 2000 και εφεξής.***

Άρθρο 30
Ακαθάριστο εισόδημα

1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών.
2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:
α) Για επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, τα ακαθάριστα έσοδα εξευρίσκονται με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων. *αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 21 παρ. 2 του ν. 3259/2004*
Εξαιρετικά, για επιχειρήσεις πρακτόρων κρατικών λαχείων, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται για μεν τις λιανικές πωλήσεις λαχείων που διενεργούνται μέσω των καταστημάτων τους, η προμήθεια που δικαιούνται, για δε τις χονδρικές πωλήσεις, ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί της ονομαστικής αξίας των λαχείων για τη μεσολάβηση πώλησης αυτών.
β) Για επιχειρήσεις που τηρούν ακριβή βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, τα ακαθάριστα έσοδα εξευρίσκονται με την προσθήκη του μικτού κέρδους στο συνολικό κόστος των εμπορεύσιμων αγαθών, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, τα οποία αγοράστηκαν μέσα στη χρήση ή των

έτοιμων προϊόντων που έχουν παραχθεί από τις πρώτες και βοηθητικές ύλες που αγοράστηκαν μέσα στην ίδια χρήση.*αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 21 παρ. 2 του ν. 3259/2004*

Το μικτό εμπορικό ή βιομηχανικό κέρδος, κατά περίπτωση, βρίσκεται με σύγκριση των τιμών κτήσης και πώλησης των αγαθών που διατέθηκαν από την επιχείρηση.

Σε περίπτωση που για την κρινόμενη επιχείρηση δεν υπάρχουν τέτοια στοιχεία, λαμβάνεται υπόψη ο συντελεστής μικτού κέρδους άλλων ομοειδών επιχειρήσεων.

Όταν το μικτά κέρδος καθορίζεται από το Υπουργείο Εμπορίου, προκειμένου να προσδιοριστούν τα ακαθάριστα έσοδα, ως ποσοστό μικτού κέρδους λαμβάνεται το ανώτατο όριο του συντελεστή που έχει καθοριστεί από το Υπουργείο αυτό.

Σε περίπτωση που το Υπουργείο Εμπορίου έχει καθορίσει δραχμικό μικτό κέρδος γίνεται αναγωγή αυτού σε ποσοστιαίο.

Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής, θεωρείται ότι τα εμπορεύσιμα αγαθά πουλήθηκαν όλα μέσα στη χρήση και ότι οι πρώτες και βοηθητικές ύλες μεταποιήθηκαν και πουλήθηκαν μέσα στη χρήση ως έτοιμα προϊόντα, ανεξάρτητα από το αν η διάθεσή τους γίνεται χονδρικώς ή λιανικώς.

Στις επιχειρήσεις που αρχίζουν για πρώτη φορά τις εργασίες τους και εφόσον το επόμενο έτος συνεχίζουν να τηρούν βιβλία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, θεωρείται ότι πουλήθηκαν μέσα στη χρήση από τα εμπορεύσιμα αγαθά, τόσα δωδέκατα αυτών όσοι οι μήνες της πραγματικής λειτουργίας της επιχείρησης.

Τμήμα του μήνα λογίζεται ως ακέραιος μήνας.

Το υπόλοιπο ποσό προστίθεται στις αγορές του αμέσως επόμενου έτους και λογίζεται ως αγορά του έτους αυτού.

Σε περίπτωση αλλαγής της κατηγορίας των βιβλίων και στοιχείων που τηρούνται από την επιχείρηση:

αα) Από την πρώτη στη δεύτερη κατηγορία, τα ακαθάριστα έσοδα κατά τη διαχειριστική περίοδο, κατά την οποία τηρήθηκαν για πρώτη φορά βιβλία δεύτερης κατηγορίας, δεν μπορούν να υπερβούν τα ακαθάριστα έσοδα, τα οποία βρίσκονται με βάση τα αγορασθέντα εμπορεύσιμα αγαθά ή παραχθέντα έτοιμα προϊόντα μέσα σε αυτήν την περίοδο.

Όταν όμως τα ακαθάριστα έσοδα αυτής της περιόδου του προκύπτουν με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων, μειωμένα κατά τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου, κατά την οποία είχαν τηρηθεί βιβλία πρώτης κατηγορίας, είναι μεγαλύτερα από τα ακαθάριστα έσοδα της ίδιας περιόδου που βρίσκονται με βάση τα αγορασθέντα εμπορεύσιμα αγαθά ή παραχθέντα έτοιμα προϊόντα, τότε τα μεγαλύτερα αυτά ακαθάριστα έσοδα θεωρούνται ως έσοδα της διαχειριστικής περιόδου, κατά την οποία τηρήθηκαν για πρώτη φορά βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

ββ) Από την πρώτη στην τρίτη κατηγορία, τα ακαθάριστα έσοδα κατά την τελευταία, πριν από την αλλαγή της κατηγορίας των βιβλίων, διαχειριστική περίοδο βρίσκονται με βάση τα αγορασθέντα κατά την περίοδο αυτή εμπορεύσιμα αγαθά ή παραχθέντα έτοιμα προϊόντα, μειωμένα κατά την αξία των αγαθών που εμφανίζονται στην απογραφή έναρξης της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία έγινε η αλλαγή της κατηγορίας βιβλίων.

γγ) Από τη δεύτερη ή τρίτη στην πρώτη κατηγορία, τα ακαθάριστα έσοδα κατά τη διαχειριστική περίοδο, κατά την οποία τηρήθηκαν για πρώτη φορά βιβλία πρώτης κατηγορίας βρίσκονται με βάση την αξία των αγορασθέντων κατά την περίοδο αυτή εμπορεύσιμων αγαθών ή παραχθέντων προϊόντων, η οποία προσαυξάνεται με την αξία των εμπορεύσιμων αγαθών ή παραχθέντων έτοιμων προϊόντων που αποδειγμένα

δεν διατέθηκαν ή δεν χρησιμοποιήθηκαν, εφόσον τηρήθηκαν βιβλία δεύτερης κατηγορίας ή που εμφανίζονται στην απογραφή, εφόσον τηρήθηκαν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,

γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. - *αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 21 παρ. 2 του ν. 3259/2004*.

Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.

(Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως:

α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ,

β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ.) - *Προστέθηκε με το άρθρο 10 παρ. 1 του ν. 3296/20004*

δ) Για επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία και στοιχεία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και για επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία δεύτερης κατηγορίας, ενώ είχαν υποχρέωση τήρησης βιβλίων τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, με παραβάσεις της φορολογικής ή τελωνειακής νομοθεσίας που επηρεάζουν τα ακαθάριστα έσοδα, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται με την εφαρμογή Συντελεστή Προσδιορισμού Διαφορών Ακαθάριστων Εσόδων (Σ.Π.Δ.Α.Ε.) στο άθροισμα των ακαθάριστων εσόδων που προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία, πλέον των εσόδων που έχουν αποκρυβεί στην ίδια διαχειριστική περίοδο και την προσθήκη στο ανωτέρω άθροισμα των διαφορών που προκύπτουν από την εφαρμογή του παραπάνω συντελεστή. Καθένας από τους πιο πάνω συντελεστές αντιστοιχεί σε συγκεκριμένο κλιμάκιο μορίων τα οποία προκύπτουν με βάση τις φορολογικές ή τελωνειακές παραβάσεις που βαρύνουν την οικεία διαχειριστική περίοδο.

Οι διαφορές ακαθάριστων εσόδων που προκύπτουν από την εφαρμογή των κατά περίπτωση Συντελεστών Προσδιορισμού Διαφορών Ακαθάριστων Εσόδων δεν μπορεί να είναι μικρότερες από τα συγκεκριμένα, ανά κλιμάκιο μορίων, Ελάχιστα Ποσά Διαφορών Ακαθάριστων Εσόδων.

Οι κατά τα ανωτέρω Συντελεστές Προσδιορισμού Διαφορών Ακαθάριστων Εσόδων και τα Ελάχιστα Ποσά Διαφορών Ακαθάριστων Εσόδων, ανά κλιμάκιο μορίων, ορίζονται σύμφωνα με τον ακόλουθο Πίνακα:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Κλιμάκια μορίων	**Συντελεστές Προσδιορισμού Ακαθαρίστων Εσόδων**	**Ελάχιστα ποσά διαφορών ακαθαρίστων εσόδων**
1 – 200	0,5	1000
201 – 500	1	2000
501 – 1000	2	4000
1001 – 2000	3	6000
2001 – 4000	4	8000
4001 – 7000	5	10.000
7001 – 10000	7	15.000
10001 – 25000	10	20.000
25001 – 50000	13	25.000
50001 – 100000	16	30.000
100001 – άνω	20	40.000

Ο Συντελεστής Προσδιορισμού Διαφορών Ακαθάριστων Εσόδων δεν μπορεί να είναι μικρότερος από το ποσοστό των ακαθάριστων εσόδων που έχουν αποκρυβεί σε σχέση με τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα, τα οποία προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία του επιτηδευματία.

Εφόσον ο Συντελεστής Προσδιορισμού Διαφορών Ακαθάριστων Εσόδων με βάση τον παραπάνω πίνακα είναι μεγαλύτερος από 10 και συγχρόνως το ποσοστό των αποκρυβέντων ακαθάριστων εσόδων σε σχέση με τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα είναι μικρότερο από 10, τότε ως τελικός Συντελεστής Προσδιορισμού Διαφορών Ακαθάριστων Εσόδων εφαρμόζεται το πενταπλάσιο του παραπάνω ποσοστού, χωρίς ο τελικός αυτός Συντελεστής να μπορεί να είναι μικρότερος του 10 και μεγαλύτερος από το Συντελεστή Προσδιορισμού Διαφορών Ακαθάριστων Εσόδων με βάση τον πίνακα.

Δεν εφαρμόζονται οι Συντελεστές Προσδιορισμού Διαφορών Ακαθάριστων Εσόδων αλλά το ελάχιστο ποσό διαφορών ακαθάριστων εσόδων που αντιστοιχεί στο πρώτο κλιμάκιο μορίων του παραπάνω πίνακα (1200), στις περιπτώσεις μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης και μη καταχώρησης ή ανακριβούς καταχώρησης μέχρι και τριών (3) φορολογικών στοιχείων στην ίδια χρήση συνολικής αξίας μέχρι χίλια (1.000) ευρώ, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο.

Οι παραβάσεις της φορολογικής ή τελωνειακής νομοθεσίας που επηρεάζουν τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων και τα αντίστοιχα μόρια ανάλογα με το είδος και τη βαρύτητά τους, ανά κωδικό κάθε παράβασης, ορίζονται σύμφωνα με τον ακόλουθο Πίνακα:

ΠΙΝΑΚΑΣ
ΠΑΡΑΒΑΣΕΩΝ ΚΑΙ ΜΟΡΙΩΝ ΠΑΡΑΒΑΣΕΩΝ ΠΟΥ ΕΠΗΡΕΑΖΟΥΝ ΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ

ΚΩΔΙΚΟΣ ΠΑΡΑΒΑΣΗΣ	ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΠΑΡΑΒΑΣΗΣ	**ΜΟΡΙΑ ΠΑΡΑΒΑΣΗΣ**
100	Μη τήρηση βιβλίων	
100101	Πρόσθετων βιβλίων των παραγράφων 1 και 5 του Άρθρου 10 του Κ.Β.Σ.	**1350**
101	**Ανακριβής τήρηση βιβλίων ως προς τα έσοδα ή ανακριβής ή μη καταχώρηση δεδομένων στα πρόσθετα βιβλία που επηρεάζουν τα έσοδα**	
101100	Βασικών βιβλίων στα οποία διενεργούνται πρωτογενείς εγγραφές	**300**
101101	Πρόσθετων βιβλίων των παραγράφων 1 και 5 του Άρθρου 10 του Κ.Β.Σ.	**300**
102	**Ανακριβής τήρηση βιβλίων ως προς τις αγορές ή ανακριβής ή μη καταχώρηση στα πρόσθετα βιβλία δεδομένων που επηρεάζουν τις αγορές**	
102100	Βασικών βιβλίων στα οποία διενεργούνται πρωτογενείς εγγραφές	**300**
102102	Πρόσθετων βιβλίων της παραγράφου 1 του Άρθρου 10 του Κ.Β.Σ.	**300**
103	**Μη διαφύλαξη βιβλίων ή μη επίδειξη βιβλίων μετά από πρόσκληση τακτικού ελέγχου**	
103101	Πρόσθετων βιβλίων των παραγράφων 1 και 5 του Άρθρου 10 του Κ.Β.Σ.	**1350**
109	**Μη επίδειξη βιβλίων στον προληπτικό έλεγχο**	
109101	Πρόσθετων βιβλίων των παραγράφων 1 και 5 του Άρθρου 10 του Κ.Β.Σ.	**900**
200	**Μη έκδοση στοιχείων**	
200100	Απόδειξης λιανικής πώλησης – Απόδειξης παροχής υπηρεσιών	**300**
200101	Τιμολογίου, εκκαθάρισης ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου	**300**
200102	Μεταφοράς του Άρθρου 16 του Κ.Β.Σ.	**300**
200103	Ειδικών στοιχείων του Άρθρου 13 α του Κ.Β.Σ.	**300**
200104	Στοιχείου αυτοπαράδοσης	**100**
200105	Τιμολογίου αγοράς	**300**
200106	Τιμολογίου της παραγράφου 3 του Άρθρου 12 του Κ.Β.Σ.	**200**
200107	Τιμολογίου της παραγράφου 5 του Άρθρου 12 του Κ.Β.Σ.	**300**
200108	Πιστωτικού τιμολογίου- απόδειξης επιστροφής	**200**
200109	Ποσοτικής παραλαβής της παραγράφου 1 του Άρθρου 10 του Κ.Β.Σ.	**200**
200110	Δελτίου αποστολής – συγκεντρωτικού δελτίου αποστολής	**300**

200112	Εισιτηρίου γενικά	**200**
201	**Ανακριβής έκδοση στοιχείων**	
201100	Απόδειξης λιανικής πώλησης – Απόδειξης παροχής υπηρεσιών	**200**
201101	Τιμολογίου, εκκαθάρισης ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου	**200**
201102	Μεταφοράς του Άρθρου 16 του Κ.Β.Σ.	**200**
201103	Ειδικών στοιχείων του Άρθρου 13 α του Κ.Β.Σ.	**200**
201104	Στοιχείου αυτοπαράδοσης	**50**
201105	Τιμολογίου αγοράς	**200**
201106	Τιμολογίου της παραγράφου 3 του Άρθρου 12 του Κ.Β.Σ.	**200**
201107	Τιμολογίου της παραγράφου 5 του Άρθρου 12 του Κ.Β.Σ.	**200**
201108	Πιστωτικού τιμολογίου- απόδειξης επιστροφής	**100**
201109	Ποσοτικής παραλαβής της παραγράφου 1 του Άρθρου 10 του Κ.Β.Σ.	**150**
201110	Δελτίου αποστολής – συγκεντρωτικού δελτίου αποστολής	**200**
201112	Εισιτηρίου γενικά	**150**
202	Έκδοση αθεώρητου στοιχείου μη καταχωρημένου στα βιβλία	
202100	Απόδειξης λιανικής πώλησης – Απόδειξης παροχής υπηρεσιών	**240**
202101	Τιμολογίου, εκκαθάρισης ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου	**240**
202102	Μεταφοράς του Άρθρου 16 του Κ.Β.Σ.	**240**
202103	Ειδικών στοιχείων του Άρθρου 13 α του Κ.Β.Σ.	**240**
202104	Στοιχείου αυτοπαράδοσης	**80**
202105	Τιμολογίου αγοράς	**240**
202106	Τιμολογίου της παραγράφου 3 του Άρθρου 12 του Κ.Β.Σ.	**160**
202107	Τιμολογίου της παραγράφου 5 του Άρθρου 12 του Κ.Β.Σ.	**240**
202108	Πιστωτικού τιμολογίου- απόδειξης επιστροφής	**160**
202109	Ποσοτικής παραλαβής της παραγράφου 1 του Άρθρου 10 του Κ.Β.Σ.	**160**
202110	Δελτίου αποστολής – συγκεντρωτικού δελτίου αποστολής	**240**
202112	Εισιτηρίου γενικά	**160**
203	Μη διαφύλαξη στοιχείων	
203100	Απόδειξης λιανικής πώλησης – Απόδειξης	**300**

	παροχής υπηρεσιών	
203101	Τιμολογίου, εκκαθάρισης ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου	**300**
203102	Μεταφοράς του Άρθρου 16 του Κ.Β.Σ.	**300**
203103	Ειδικών στοιχείων του Άρθρου 13 α του Κ.Β.Σ.	**300**
203104	Στοιχείου αυτοπαράδοσης	**100**
203105	Τιμολογίου αγοράς	**300**
203106	Τιμολογίου της παραγράφου 3 του Άρθρου 12 του Κ.Β.Σ.	**200**
203107	Τιμολογίου της παραγράφου 5 του Άρθρου 12 του Κ.Β.Σ.	**300**
203108	Πιστωτικού τιμολογίου- απόδειξης επιστροφής	**200**
203109	Ποσοτικής παραλαβής της παραγράφου 1 του Άρθρου 10 του Κ.Β.Σ.	**200**
203110	Δελτίου αποστολής – συγκεντρωτικού δελτίου αποστολής	**300**
203112	Εισιτηρίου γενικά	**200**
204	Έκδοση εικονικού- έκδοση πλαστού- νόθευση φορολογικού στοιχείου	
204100	Απόδειξης λιανικής πώλησης – Απόδειξης παροχής υπηρεσιών	**400**
204101	Τιμολογίου, εκκαθάρισης ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου	**400**
204102	Μεταφοράς του Άρθρου 16 του Κ.Β.Σ.	**400**
204103	Ειδικών στοιχείων του Άρθρου 13 α του Κ.Β.Σ.	**400**
204104	Στοιχείου αυτοπαράδοσης	**200**
204105	Τιμολογίου αγοράς	**400**
204106	Τιμολογίου της παραγράφου 3 του Άρθρου 12 του Κ.Β.Σ.	**200**
204107	Τιμολογίου της παραγράφου 5 του Άρθρου 12 του Κ.Β.Σ.	**400**
204108	Πιστωτικού τιμολογίου- απόδειξης επιστροφής	**300**
204109	Ποσοτικής παραλαβής της παραγράφου 1 του Άρθρου 10 του Κ.Β.Σ.	**300**
204110	Δελτίου αποστολής – συγκεντρωτικού δελτίου αποστολής	**400**
204112	Εισιτηρίου γενικά	**200**
204199	Για κάθε παράβαση από κωδικό 204100 έως 204112 για αξία ανύπαρκτης συναλλαγής μεγαλύτερη των 880 ευρώ	**1.200**
206	**Έκδοση – σήμανση στοιχείου από μη νόμιμο φορολογικό**	

	μηχανισμό, μη καταχωρημένο στα βιβλία	
206100	Απόδειξης λιανικής πώλησης – Απόδειξης παροχής υπηρεσιών	**300**
206101	Τιμολογίου, εκκαθάρισης ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου	**300**
206102	Μεταφοράς του Άρθρου 16 του Κ.Β.Σ.	**300**
206103	Ειδικών στοιχείων του Άρθρου 13 α του Κ.Β.Σ.	**300**
206104	Στοιχείου αυτοπαράδοσης	**100**
206105	Τιμολογίου αγοράς	**300**
206106	Τιμολογίου της παραγράφου 3 του Άρθρου 12 του Κ.Β.Σ.	**200**
206107	Τιμολογίου της παραγράφου 5 του Άρθρου 12 του Κ.Β.Σ.	**300**
206108	Πιστωτικού τιμολογίου- απόδειξης επιστροφής	**200**
206109	Ποσοτικής παραλαβής της παραγράφου 1 του Άρθρου 10 του Κ.Β.Σ.	**200**
206110	Δελτίου αποστολής – συγκεντρωτικού δελτίου αποστολής	**300**
206112	Εισιτηρίου γενικά	**200**
240	**Μη διαφύλαξη ληφθέντων στοιχείων**	
240100	Δικαιολογητικών αγορών	**300**
270	**Λαθρεμπορίες**	
270100	Αιθυλικής αλκοόλης – αλκοολούχων ποτών	**300**
270101	Πετρελαιοειδών προϊόντων	**300**
270102	Καπνικών προϊόντων	**300**
271	**Νόθευση**	
271100	Αιθυλικής αλκοόλης – αλκοολούχων ποτών	**200**
271101	Πετρελαίου θέρμανσης	**200**
272	**Παράνομη χρήση**	
272100	Αιθυλικής αλκοόλης – αλκοολούχων ποτών	**200**
272101	Πετρελαιοειδών προϊόντων	**200**
272102	Καπνικών προϊόντων	**200**

ε) Για επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, εξαιρουμένων αυτών που είχαν υποχρέωση τήρησης βιβλίων και στοιχείων ανώτερης κατηγορίας, με παραβάσεις της φορολογικής ή τελωνειακής νομοθεσίας που επηρεάζουν τον προσδιορισμό του κόστους των εμπορεύσιμων αγαθών ή των παραχθέντων έτοιμων προϊόντων, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται με την προσθήκη του μικτού κέρδους στο συνολικό κόστος των εμπορεύσιμων αγαθών ή των παραχθέντων έτοιμων προϊόντων, κατά τα οριζόμενα στην περίπτωση β', στο οποίο προστίθενται τα ποσά κόστους που έχουν αποκρυβεί, καθώς και τα ποσά διαφορών κόστους που προκύπτουν με την εφαρμογή του συντελεστή προσδιορισμού διαφορών κόστους επί του αθροίσματος των οικείων

ποσών που προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία, πλέον αυτών που έχουν αποκρυβεί.
Για τους συντελεστές προσδιορισμού διαφορών κόστους και τα ελάχιστα ποσά διαφορών κόστους, ανά κλιμάκιο μορίων, εφαρμόζεται ο πίνακας Υπολογισμού Διαφορών Ακαθάριστων Εσόδων της περίπτωσης δ', στον οποίο η δεύτερη στήλη αφορά τους συντελεστές προσδιορισμού διαφορών κόστους και η τρίτη τα ελάχιστα ποσά διαφορών κόστους που αντιστοιχούν σε κάθε κλιμάκιο, εφαρμοζομένων ανάλογα και των λοιπών διατάξεων της περίπτωσης δ'. Ως παραβάσεις της φορολογικής ή τελωνειακής νομοθεσίας που επηρεάζουν τον προσδιορισμό του κόστους των εμπορεύσιμων αγαθών ή των παραχθέντων έτοιμων προϊόντων λαμβάνονται οι παραβάσεις των κωδικών 100101, 102100, 102102, 103101, 109101, 200101, 200104 έως 200110, 201101, 201104 έως 201110, 202105, 202107, 203101, 203104 έως 203110, 204101, 204104 έως 204110, 204199, 206105, 206107, 240100, 270100 έως 270102, 271100, 271101 και 272100 έως 272102 του οικείου πίνακα της περίπτωσης δ', με τα αντίστοιχα κατά περίπτωση μόρια.
στ) Αν δεν έχει διαφυλαχθεί μέρος των βιβλίων ή στοιχείων της περίπτωσης στ' της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων δ' και ε', κατά περίπτωση, εφόσον οι υπόχρεοι έχουν υποβάλει τις οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών και από διασταύρωση των υφιστάμενων στοιχείων και αυτών που προσκομίζει η επιχείρηση αποδεικνύεται ότι από τη μη διαφύλαξη των στοιχείων δεν έχει επηρεαστεί η εμφάνιση στα βιβλία της πραγματικής κατάστασης της επιχείρησης.- καταργήθηκαν *με το άρθρο 21 παρ. 2 του ν. 3259/2004*
3. Στις περιπτώσεις β' και γ' της προηγούμενης παραγράφου, η κρίση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων πρέπει να μην απέχει από τα δεδομένα της κοινής πείρας.
4. Ειδικά η αξία παραγγελιών λουλουδιών, η οποία διακανονίζεται με τη μεσολάβηση επιτηδευματιών ή άλλων προσώπων, συνιστά πώληση αγαθών για τον, ανθοπώλη που εκτελεί την παραγγελία, μειωμένη κατά τα ποσά προμηθειών.

Άρθρο 31
Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος

1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων:
α) Των γενικών εξόδων διαχείρισης, στα οποία περιλαμβάνονται με την επιφύλαξη της παραγράφου 18 του παρόντος άρθρου
αα) Τα έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής του προσωπικού, εφόσον έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί οι ασφαλιστικές εισφορές υπέρ του Ι.Κ.Α. ή άλλου ασφαλιστικού οργανισμού, εκτός αν από την κείμενη νομοθεσία προβλέπεται μερική ή ολική απαλλαγή από την υποχρέωση για την καταβολή εισφορών.
Επίσης, οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές των εταίρων των εταιριών περιορισμένης ευθύνης, εφόσον τα πρόσωπα αυτά για τις υπηρεσίες που παρέχουν στις εταιρίες έχουν ασφαλιστεί σε οποιονδήποτε ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο. Από τα ακαθάριστα έσοδα των υπόχρεων της παραγράφου 4 του άρθρου 2 δεν εκπίπτουν οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές των εταίρων ή μελών τους.

ββ) Το τεκμαρτό ενοίκιο των ακινήτων που ανήκουν στον επιχειρηματία και χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση, εφόσον αυτό υπολογίστηκε στο εισόδημα από ακίνητα.
γγ) Τα ποσά που καταβάλλονται λόγω δωρεάς στο Δημόσιο, τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης, τα ημεδαπά ανώτατα εκπαιδευτικά ιδρύματα, τα κρατικά και δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα και τα νοσοκομεία που είναι νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και επιχορηγούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό, καθώς και το Ταμείο Αρχαιολογικών Πόρων.
Η αξία των ειδών διατροφής που δωρίζονται από επιχειρήσεις, οι οποίες παράγουν ή εμπορεύονται τέτοια αγαθά, προς το κοινωφελές ίδρυμα με την επωνυμία "ΤΡΑΠΕΖΑ ΤΡΟΦΙΜΩΝ - ΙΔΡΥΜΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΚΑΤΑΠΟΛΕΜΗΣΗ ΤΗΣ ΠΕΙΝΑΣ" (ΦΕΚ 540 Β'/1995).
Για την εφαρμογή του προηγούμενη εδαφίου, ως αξία των δωριζομένων ειδών διατροφής λαμβάνεται το κόστος απόκτησης ή παραγωγής τους, κατά περίπτωση και είναι απαραίτητη η έκδοση του οριζομένου από τις διατάξεις του άρθρου 14 του Κ.Β.Σ. φορολογικού στοιχείου.
Η αξία των κινητών μνημείων, όπως αυτά ορίζονται από την κείμενη νομοθεσία, που μεταβιβάζονται λόγω δωρεάς στο Δημόσιο ή σε μουσεία αναγνωρισμένα από τον Υπουργό Πολιτισμού σύμφωνα με την ίδια νομοθεσία.
Σε περίπτωση μεταβίβασης στο Δημόσιο η αποδοχή της δωρεάς γίνεται με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Πολιτισμού, ύστερα από γνώμη του αρμόδιου γνωμοδοτικού Συμβουλίου του Υπουργείου Πολιτισμού και μετά από χρηματική αποτίμηση της αξίας των μνημείων από ειδική εκτιμητική επιτροπή και αποδοχή της αξίας από τον δωρητή.
Η απόφαση αυτή περιλαμβάνει τα στοιχεία του δωρητή, την περιγραφή και τη χρηματική αποτίμηση του μνημείου.
Τα μνημεία κατατίθενται σε κρατικά μουσεία. Σε περίπτωση μεταβίβασης λόγω δωρεάς σε μουσεία που δεν ανήκουν στο Δημόσιο η αποδοχή της δωρεάς γίνεται μετά από χρηματική αποτίμηση των μνημείων από την ειδική εκτιμητική επιτροπή του έκτου εδαφίου του παρόντος.
Το ποσό που αφαιρείται δεν μπορεί να υπερβεί ποσοστό 15% του συνολικού καθαρού εισοδήματος ή κερδών που προκύπτουν από τον ισολογισμό της διαχειριστικής περιόδου από τα ακαθάριστα έσοδα της οποίας εκπίπτει.
Σε περίπτωση που η έκδοση της απόφασης της ειδικής εκτιμητικής επιτροπής γίνεται σε μεταγενέστερη χρήση από αυτή της δωρεάς, το ποσό του προηγούμενου εδαφίου εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής περιόδου μέσα στην οποία εκδίδεται η απόφαση αυτή.
Η αξία των ιατρικών μηχανημάτων και των ασθενοφόρων αυτοκινήτων, που μεταβιβάζονται λόγω δωρεάς στα κρατικά και δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα και τα νοσοκομεία που αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και επιχορηγούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό.
Τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται λόγω δωρεάς προς τα κοινωφελή ιδρύματα, τα σωματεία μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης και χορηγούν υποτροφίες, τους ιερούς ναούς, τις ιερές μονές του Αγίου Όρους, το Οικουμενικό Πατριαρχείο Κωνσταντινουπόλεως, τα Πατριαρχεία Αλεξανδρείας και Ιεροσολύμων, την Ιερά Μονή Σινά, τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα έχουν συσταθεί ή συνιστώνται και τα οποία επιδιώκουν κοινωφελείς σκοπούς, τους ερευνητικούς και τεχνολογικούς φορείς που διέπονται από το Ν. 1514/1985, τα ερευνητικά κέντρα που αποτελούν ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού

χαρακτήρα και έχουν συσταθεί νόμιμα, καθώς και οποιοδήποτε αθλητικό σωματείο, που έχει συσταθεί νόμιμα και είναι αναγνωρισμένο από τη Γενική Γραμματεία Αθλητισμού, εφόσον οι δωρεές αυτές προορίζονται για την καλλιέργεια και ανάπτυξη των ερασιτεχνικών τους τμημάτων.
Επίσης, τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται μέχρι το ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) του συνολικού καθαρού εισοδήματος ή των κερδών που προκύπτουν από ισολογισμούς, λόγω χορηγίας προς τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα υπάρχουν ή συνιστώνται, εφόσον επιδιώκουν σκοπούς πολιτιστικούς.
Πολιτιστικοί σκοποί είναι ιδίως, η καλλιέργεια, η προαγωγή και διάδοση των γραμμάτων, της μουσικής, του χορού, του θεάτρου, του κινηματογράφου, της ζωγραφικής, της γλυπτικής και των τεχνών γενικότερα, καθώς και η ίδρυση, επέκταση και συντήρηση των αναγνωρισμένων ιδιωτικών μουσείων, όπως τέχνης, φυσικής ιστορίας, εθνολογικών και λαογραφικών.
Με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Οικονομικών και Πολιτισμού καθορίζονται, μετά από έλεγχο του Υπουργείου Πολιτισμού, τα νομικά πρόσωπα που επιδιώκουν πολιτιστικούς σκοπούς για την εφαρμογή αυτών των διατάξεων.
Όταν τα ποσά των δωρεών και των χορηγιών αυτής της περίπτωσης, με εξαίρεση τις δωρεές που καταβάλλονται στους δωρεοδόχους του πρώτου εδαφίου, υπερβαίνουν τα διακόσια ενενήντα (290) ευρώ ετησίως, λαμβάνονται υπόψη μόνο εφόσον έχουν κατατεθεί στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων ή σε λογαριασμό του νομικού προσώπου που τηρείται σε τράπεζα.
Ειδικώς, τα χρηματικά ποσά, που καταβάλλονται λόγω δωρεάς σε αθλητικά σωματεία, λαμβάνονται υπόψη μόνον εφόσον κατατίθενται σε λογαριασμό στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων ή σε Τράπεζα που νόμιμα λειτουργεί στην Ελλάδα.
Τα ποσά αυτών των δωρεών εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, εφόσον υφίστανται τα ακόλουθα δικαιολογητικά:
ι) Το πρωτότυπο του παραστατικού κατάθεσης του ποσού της δωρεάς.
ιι) Αντίγραφο πρακτικού του διοικητικού συμβουλίου περί αποδοχής της δωρεάς, θεωρημένο από τον προϊστάμενο του γραφείου φυσικής αγωγής του νομού της έδρας του σωματείου.
ιιι) Αντίγραφο της σελίδας του βιβλίου ταμείου του σωματείου, όπου έχει καταχωρηθεί το ποσό της δωρεάς, θεωρημένο από τον παραπάνω προϊστάμενο του γραφείου φυσικής αγωγής.
Τα χρηματικά ποσά αυτών των δωρεών και χορηγιών δεν πρέπει να έχουν εκπέσει με βάση άλλη διάταξη του παρόντος. Το συνολικό ποσό των δωρεών που εκπίπτουν δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό των καθαρών κερδών που προκύπτουν πριν από την αφαίρεση αυτών των ποσών από τα ακαθάριστα έσοδα της οικείας διαχειριστικής περιόδου.
Οι διατάξεις των εδαφίων δέκατου μέχρι και δέκατου τρίτου της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 8 εφαρμόζονται ανάλογα.
δδ) Τα ασφάλιστρα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις για ομαδική ασφάλιση ζωής του εργατοϋπαλληλικού προσωπικού τους, στην έννοια της οποίας συμπεριλαμβάνεται και η χορήγηση εφάπαξ ποσού ή περιοδικά καταβαλλόμενης παροχής σε χρήμα μετά το χρόνο της πρόωρης ή κανονικής συνταξιοδότησης του ανωτέρω προσωπικού, καθώς και η κάλυψη θανάτου ή κατά κινδύνων τυχαίων συμβεβηκότων.
Το ποσό της έκπτωσης αυτής δεν μπορεί να υπερβεί για καθέναν από τους ασφαλιζόμενους τα χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ.

Τα ασφαλιστήρια συμβόλαια της διάταξης αυτής δεν παρέχουν δικαίωμα λήψης δανείου της επιχείρησης ή των ασφαλιζομένων.
β) Των δαπανών για τη συντήρηση και επισκευή των επαγγελματικών γενικά εγκαταστάσεων, μηχανημάτων και αυτοκινήτων οχημάτων.
Ειδικά οι δαπάνες συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας, αποσβέσεων και μισθωμάτων που καταβάλλονται σε εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης με κυλινδρισμό κινητήρα μέχρι χίλια εξακόσια (1.600) κυβικά εκατοστά, που έχουν στην κυριότητά τους οι επιχειρήσεις ή που έχουν μισθωμένα από τρίτους, εκπίπτουν μέχρι εξήντα τοις εκατό (60%) του συνολικού ύψους αυτών, εφόσον αυτά χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης.
Για αυτοκίνητα μεγαλύτερου κυβισμού εκπίπτει, με τις ίδιες προϋποθέσεις, ποσοστό μέχρι είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) των πιο πάνω δαπανών.
Ο περιορισμός αυτός δεν εφαρμόζεται στις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εκμίσθωση επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης, καθώς και στις επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν τα αυτοκίνητά τους αποκλειστικά για την εκπαίδευση υποψηφίων οδηγών.
γ) της άξιας των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν, καθώς και των άλλων εμπορεύσιμων αγαθών, στην οποία περιλαμβάνονται και οι ειδικές δαπάνες επεξεργασίας, αποθήκευσης, μεταφοράς, ασφάλειας κ.λπ.
Ειδικά για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία και στοιχεία δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων όταν δεν διενεργούν απογραφή, ως απογραφή λήξης της διαχειριστικής περιόδου λαμβάνεται ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) επί των αγορών της περιόδου αυτής και ως απογραφή έναρξης ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) επί των αγορών της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου.
Αν προαιρετικά έχει διενεργηθεί απογραφή έναρξης και λήξης, για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος λαμβάνονται υπόψη τα δεδομένα αυτών, με την προϋπόθεση ότι θα συνεχισθεί η σύνταξη των απογραφών για μία τριετία από τη σύνταξη της πρώτης προαιρετικής απογραφής λήξης.
Αν δεν τηρηθεί η υποχρέωση αυτή, επιβάλλονται οι προβλεπόμενες από τις διατάξεις του Ν. 2523/1997 κυρώσεις για τη μη σύνταξη απογραφής.
δ) Των δεδουλευμένων κάθε είδους τόκων δανείων ή πιστώσεων, γενικά, της επιχείρησης.
Εξαιρούνται οι τόκοι υπερημερίας λόγω οφειλής φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων προς το Δημόσιο ή άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου.
ε) Των ποσών των κάθε είδους φόρων, τελών και δικαιωμάτων, που βαρύνουν την επιχείρηση.
Ως χρόνος έκπτωσης λογίζεται ο χρόνος της καταβολής αυτών υπέρ του Δημόσιου ή τρίτων. Δεν εκπίπτουν οι τυχόν καταβαλλόμενοι από την επιχείρηση κάθε είδους φόροι που βαρύνουν τρίτους, με εξαίρεση τον ειδικό φόρο τραπεζικών εργασιών που επιβάλλεται επί των πάσης φύσεως ωφελειών από μετοχικού τίτλους. - *Το τρίτο εδάφιο της περ.ε΄ αντικαταστάθηκε ως άνω την παρ.12 άρθρ.4 Ν.2753/1999 ΦΕΚ Α 249/17.11.1999.* ***Ισχύει για κέρδη που προκύπτουν από ισολογισμούς που κλείνουν με 31 Δεκεμβρίου 1999 και μετά.***
στ) Των ποσών των αποσβέσεων για την κάλυψη της φθοράς των κάθε είδους εγκαταστάσεων ή μηχανημάτων ή φθαρτών υλικών, συναφών με τη λειτουργία της επιχείρησης και γενικά κάθε κινητής ή ακίνητης περιουσίας της επιχείρησης, εφόσον αυτές έγιναν με οριστικές εγγραφές, σύμφωνα με τους ειδικούς όρους που ορίζονται για κάθε επιχείρηση. Η διενέργεια των τακτικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτική για ισολογισμούς που κλείνουν οι επιχειρήσεις μετά τις 30 Δεκεμβρίου 1997.

Πάγια στοιχεία των οποίων η αξία κτήσης του καθενός είναι μέχρι χίλια διακόσια (1.200) ευρώ, μπορούν να αποσβεσθούν εξ ολοκλήρου μέσα στη χρήση κατά την οποία αυτά χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν σε λειτουργία.
Οι αποσβέσεις διενεργούνται με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης επί της αξίας κτήσης των παγίων περιουσιακών στοιχείων, προσαυξημένης με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων, με εξαίρεση τα καινούργια μηχανήματα και το λοιπό μηχανολογικό ή τεχνικό εξοπλισμό παραγωγής που αποκτώνται από 1.1.1998 και μετά, από βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές και μικτές επιχειρήσεις αυτών, για τα οποία οι αποσβέσεις διενεργούνται υποχρεωτικά είτε με σταθερή μέθοδο απόσβεσης, είτε με τη φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης, με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που θα επιλεγεί για τα πάγια αυτά περιουσιακά στοιχεία θα εφαρμόζεται κατά πάγιο τρόπο.
Για τον υπολογισμό των αποσβέσεων στα πάγια περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν στην ίδια κατηγορία, οι επιχειρήσεις μπορούν να επιλέγουν και να χρησιμοποιούν είτε τον κατώτερο είτε τον ανώτερο συντελεστή απόσβεσης είτε οποιονδήποτε άλλο ενδιάμεσο συντελεστή μεταξύ κατώτερου και ανώτερου και με την προϋπόθεση ότι ο συντελεστής που επιλέγεται θα χρησιμοποιείται σταθερά μέχρι την πλήρη απόσβεση των πιο πάνω παγίων στοιχείων.
Οι κατώτεροι και ανώτεροι συντελεστές αποσβέσεων και κάθε άλλο θέμα που αφορά την εφαρμογή των διατάξεων αυτών καθορίζονται με προεδρικό διάταγμα, όπως τούτο ισχύει κάθε φορά.
Ειδικότερα οι νέες επιχειρήσεις για τις τρεις (3) πρώτες διαχειριστικές χρήσεις που έπονται της χρήσης μέσα στην οποία άρχισε η παραγωγική λειτουργία τους, δύνανται να προβούν σε απόσβεση όλων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων τους είτε με συντελεστή μηδέν τοις εκατό (0%) είτε με συντελεστή πενήντα τοις εκατό (50%) του ισχύοντος ποσοστού, με την προϋπόθεση ότι ο συντελεστής απόσβεσης που θα επιλεγεί από την επιχείρηση δεν θα μεταβάλλεται από διαχειριστική χρήση σε διαχειριστική χρήση.
Επιχειρήσεις, που επιλέγουν τη φθίνουσα μέθοδο για απόσβεση των παγίων τους, δεν δικαιούνται να διενεργούν επί των παγίων αυτών και αυξημένες αποσβέσεις που προβλέπονται οπό τις διατάξεις του άρθρου 15 του ν. 1892/19990 (ΦΕΚ 101 Α').
Τα παραπάνω εφαρμόζονται αναλόγως και για τη δαπάνη που καταβάλλει η επιχείρηση, σύμφωνα με τα οριζόμενα από την παράγραφο 5 του άρθρου 2 του ν. 2244/1994 (ΦΕΚ 168 Α'), για την κατασκευή μη ιδιόκτητου δικτύου σύνδεσης του σταθμού αυτοπαραγωγής ή ανεξάρτητης παραγωγής μέχρι το δίκτυο της Δ.Ε.Η..
Ειδικά, οι αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων τα οποία αγοράζονται από εξωχώρια εταιρία δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.
Για τους σκοπούς του Κώδικα αυτού εξωχώρια εταιρία εννοείται η εταιρία που έχει την έδρα της σε αλλοδαπή χώρα και με βάση τη νομοθεσία της οποίας δραστηριοποιείται αποκλειστικά σε άλλες χώρες και απολαμβάνει ιδιαίτερα ευνοϊκής φορολογικής μεταχείρισης.
ζ) Των μαθηματικών αποθεμάτων των ασφαλιστικών εταιριών, καθώς και των αποθεματικών για την αποκατάσταση του ενεργητικού που, με βάση σύμβαση, θα περιέλθει μετά την πάροδο ορισμένου χρόνου στο Δημόσιο ή σε τρίτους.
η) Της ζημίας που πραγματοποιήθηκε από φθορά, Απώλεια ή υποτίμηση κεφαλαίου. Προκειμένου για ακίνητα, για τον υπολογισμό της ζημίας αυτών, ως τιμή πώλησης δεν δύναται να ληφθεί ποσό μικρότερο της άξιας, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβιβάσεως ακινήτων.
Ειδικά, η αναπόσβεστη αξία κατεδαφισθέντων κτηρίων της επιχείρησης δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής.

θ) Του ποσού των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων. Το ποσό της πρόβλεψης αυτής υπολογίζεται σε ποσοστό μισό τοις εκατό (0,5%) επί της αναγραφόμενης αξίας στα τιμολόγια πώλησης ή παροχής υπηρεσιών προς επιτηδευματίες, μετά την αφαίρεση:
αα) των επιστροφών ή εκπτώσεων,
ββ) της αξίας των πωλήσεων ή παροχής υπηρεσιών προς το Δημόσιο, δήμους και κοινότητες, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και
γγ) του ειδικού φόρου κατανάλωσης πετρελαιοειδών, του φόρου κατανάλωσης καπνού και λοιπών φόρων που εμπεριέχονται στην τιμή πώλησης.
Ειδικά για τις επιχειρήσεις σταθερής και κινητής τηλεφωνίας, τις επιχειρήσεις ύδρευσης - αποχέτευσης, τις επιχειρήσεις παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, καθώς και τις επιχειρήσεις εκμετάλλευσης συνδρομητικών τηλεοπτικών σταθμών, το ποσό της πρόβλεψης υπολογίζεται με ποσοστό ένα τοις εκατό (1 %) επί της αξίας των υπηρεσιών ή συνδρομητικών που αναγράφεται στα εκδιδόμενα, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., στοιχεία προς επιτηδευματίες ή ιδιώτες, με εξαίρεση αυτά που εκδίδονται προς το Δημόσιο, δήμους και κοινότητες, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου.
Ειδικά για τις επιχειρήσεις σταθερής και κινητής τηλεφωνίας, τις επιχειρήσεις ύδρευσης – αποχέτευσης, τις επιχειρήσεις παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, τις επιχειρήσεις εκμετάλλευσης συνδρομητικών τηλεοπτικών σταθμών καθώς και τις επιχειρήσεις διανομής και παροχής φυσικού αερίου, το ποσό της πρόβλεψης υπολογίζεται με ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί της αξίας των υπηρεσιών ή συνδρομητικών που αναγράφεται στα εκδιδόμενα, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. στοιχεία προς επιτηδευματίες ή ιδιώτες, με εξαίρεση αυτά που εκδίδονται προς το Δημόσιο, δήμους και κοινότητες, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου. -(*Το τρίτο εδαφ. αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 24 παρ. 2 του ν. 3427/2005*.)
Ομοίως, υπολογίζεται πρόβλεψη με ποσοστό ένα τοις εκατό (1 %) επί της αναγραφόμενης στις αποδείξεις λιανικής πώλησης αξίας, η οποία προκύπτει από λιανικές πωλήσεις διαρκών καταναλωτικών αγαθών με πίστωση που περιλαμβάνονται στους με αριθμό 501 - 503,521 - 528 και721 - 726 κωδικούς ειδών και υπηρεσιών της έρευνας οικογενειακών προϋπολογισμών των ετών 1993 - 1994 της Ε.Σ.Υ.Ε., με την προϋπόθεση ότι στις αποδείξεις αυτές αναγράφεται διακεκριμένα το είδος, η ποσότητα και η αξία των συγκεκριμένων αγαθών.
Το ποσό των ως άνω προβλέψεων για κάθε διαχειριστική χρήση, συναθροιζόμενο με το ποσό της πρόβλεψης που έγινε σε προγενέστερες διαχειριστικές χρήσεις και η οποία εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης, δεν μπορεί να υπερβεί το ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) του συνολικού χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού «Πελάτες», όπως αυτό εμφανίζεται στην απογραφή τέλους χρήσης. Για τον υπολογισμό του χρεωστικού υπολοίπου των πελατών δεν περιλαμβάνονται τυχόν υπόλοιπα που αφορούν το Δημόσιο, δήμους ή κοινότητες, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου.
Η έκπτωση της δαπάνης αυτής από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία αυτών σε ειδικό λογαριασμό «Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων».
Η σχηματιζόμενη ως άνω πρόβλεψη χρησιμοποιείται για την απόσβεση (διαγραφή) πελατών οι οποίοι είναι ανεπίδεκτοι είσπραξης.
Για τους πελάτες που διαγράφονται και για τους οποίους δεν έχουν ασκηθεί ένδικα μέσα, η επιχείρηση υποχρεούται να γνωστοποιεί σε αυτούς ότι διέγραψε την

επισφαλή απαίτησή της, εφόσον το ποσό της επισφαλούς απαίτησης, ανά πελάτη, υπερβαίνει τα χίλια (1.000) ευρώ. Επίσης, για τους πελάτες των οποίων οι απαιτήσεις διεγράφησαν σύμφωνα με τα πιο πάνω, η επιχείρηση συντάσσει συγκεντρωτική κατάσταση με πλήρη στοιχεία για τον καθένα, στην οποία αναγράφονται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση, η δημόσια οικονομική υπηρεσία και ο αριθμός φορολογικού μητρώου του πελάτη, καθώς και το διαγραφέν ποσό. Η πιο πάνω κατάσταση υποβάλλεται στην αρμόδια για τη φορολογία της επιχείρησης Δ.Ο.Υ. σε τρία (3) αντίγραφα, μέχρι τη λήξη της προθεσμίας, η οποία ορίζεται από το άρθρο 20 του Π.Δ.186/1992 (ΦΕΚ 84 Α'). Πέραν της σχηματιζόμενης κατά τα ανωτέρω πρόβλεψης, κανένα άλλο ποσό δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων. Εξαιρετικά, αν σε κάποια διαχειριστική χρήση το ποσό των πράγματι επισφαλών απαιτήσεων, για τις οποίες έχουν εξαντληθεί όλα τα ένδικα μέσα, είναι μεγαλύτερο εκείνου που προκύπτει από την εφαρμογή του αντίστοιχου ποσοστού πρόβλεψης, το επιπλέον ποσό που δεν καλύπτεται από τη σχηματισθείσα πρόβλεψη, μπορεί να αποσβεσθεί στη διαχειριστική αυτή χρήση με οριστικές εγγραφές. Το ποσό της πρόβλεψης που εμφανίζεται στο λογαριασμό 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» δεν υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος, εκτός και αν στο τέλος κάθε πενταετίας, αρχής γενομένης από τη διαχειριστική περίοδο 2005 υφίσταται στον ως άνω λογαριασμό υπόλοιπο λόγω μη επαληθεύσεως των προβλέψεων με επισφαλείς απαιτήσεις. Το υπόλοιπο αυτό ποσό μεταφέρεται στα ακαθάριστα έσοδα της επόμενης διαχειριστικής περιόδου, υποκείμενο σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις.

ι) Των δικαιωμάτων ή αποζημιώσεων όπου καταβάλλονται σε επιχειρήσεις και οργανισμούς για τη χρησιμοποίηση τεχνικής βοήθειας, ευρεσιτεχνιών, σημάτων σχεδίων, μυστικών βιομηχανικών μεθόδων και τύπων, πνευματικής ιδιοκτησίας και άλλων συναφών δικαιωμάτων.

Όταν οι πιο πάνω αποζημιώσεις ή δικαιώματα καταβάλλονται σε αλλοδαπούς οργανισμούς ή αλλοδαπές επιχειρήσεις, με εξαίρεση αυτές που αναφέρονται στην παράγραφο 14 του άρθρου αυτού, εκπίπτουν με τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

αα) Η υποχρέωση καταβολής να προκύπτει από έγγραφη σύμβαση και από αντίστοιχο τιμολόγιο του αντισυμβαλλόμενου.

ββ) Να έχει αποδοθεί στο Δημόσιο ο φόρος που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 13 ή της οικείας διμερούς σύμβασης περί αποφυγής της διπλής φορολογίας.

γγ) Σε περίπτωση μη καταβολής του ποσού εντός της οικείας διαχειριστικής περιόδου, αρκεί η πίστωση στο όνομα του αλλοδαπού δικαιούχου μέχρι τη λήξη της προθεσμίας κλεισίματος ισολογισμού της διαχειριστικής περιόδου στην οποία αναφέρονται οι αποζημιώσεις ή τα δικαιώματα.

δδ) Απαιτείται προέγκριση από Επιτροπή, η οποία συστήνεται για το σκοπό αυτόν στο Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών, ως ακολούθως:

i) Όταν τα υπόψη ποσά καταβάλλονται από εμπορικές επιχειρήσεις και αφορούν σήματα, μεθόδους εμπορίας ή διανομής και άλλα συναφή δικαιώματα, ανεξάρτητα από το ύψος αυτών και με την προϋπόθεση ότι δεν έχουν ενσωματωθεί στην τιμή πώλησης των αγαθών. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται και για τον κλάδο εμπορίας των μικτών επιχειρήσεων.

ii) Όταν τα υπόψη ποσά καταβάλλονται από επιχειρήσεις με διαφορετικό αντικείμενο εργασιών στη μητρική τους εταιρία, καθώς και σε αλλοδαπές επιχειρήσεις που ανήκουν στον ίδιο όμιλο, και εφόσον υπερβαίνουν στις ανωτέρω περιπτώσεις το τέσσερα τοις εκατό (4%) των ακαθάριστων εσόδων που προκύπτουν από τη χρήση

του συγκεκριμένου δικαιώματος και μέχρι πεντακόσιες χιλιάδες (500.000) ευρώ ετησίως.
Για τις αποφάσεις της Επιτροπής εφαρμόζονται οι διατάξεις του Ν.2717/1999 (ΦΕΚ97 Α').
Η Επιτροπή αυτή, συγκροτούμενη με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, απαρτίζεται από έναν σύμβουλο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, ως Πρόεδρο και μέλη αυτής τους Γενικούς Διευθυντές Ελέγχων και Φορολογίας του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, έναν ορκωτό ελεγκτή και έναν εκπρόσωπο του Συνδέσμου Ελληνικών Βιομηχανιών. Η Επιτροπή, προκειμένου να μορφώσει και τεκμηριώσει γνώμη, μπορεί να ζητά αναλυτικά στοιχεία, δικαιολογητικά και οποιαδήποτε άλλη πληροφορία κρίνει κατά περίπτωση χρήσιμη. Επίσης, με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, καθορίζονται τα δικαιολογητικά και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης αυτής.
Για τα πνευματικά, συγγενικά και συναφή δικαιώματα που καταβάλλονται για λογαριασμό τρίτων, δεν απαιτείται προέγκριση, ανεξαρτήτως ποσού.
Τα αναγνωριζόμενα σε κάθε περίπτωση ποσοστά που καταβάλλονται δεν μπορεί να είναι ανώτερα από το μέσο όρο των ποσοστών που καταβάλλονται από επιχειρήσεις του ίδιου ομίλου άλλων χωρών προς εταιρία του αυτού ομίλου.- *Αντικαταστάθηκαν ως άνω με το άρθρο 9, παρ. 10 του ν. 3296/2004.*
ια) Των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους, με εξαίρεση ης δαπάνες που αφορούν πάγιο εξοπλισμό, οι οποίες αποσβένονται ισόποσα σε τρία (3) χρόνια. Τα κριτήρια χαρακτηρισμού των πιο πάνω δαπανών καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Βιομηχανίας, Ενέργειας και Τεχνολογίας.
Όταν οι δαπάνες που αναφέρονται στο πρώτο εδάφιο, υπερβαίνουν μέσα στη χρήση, το μέσο όρο των αντίστοιχων δαπανών που πραγματοποιήθηκαν τις δύο προηγούμενες χρήσεις, αφαιρείται από τα καθαρά κέρδη, όπως αυτά προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου αυτού, επιπλέον ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) των δαπανών αυτών που πραγματοποιήθηκαν στη χρήση.
Στην περίπτωση αυτή, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 4 του παρόντος για τη μεταφορά της ζημίας, έχουν εφαρμογή για το υπόλοιπο ζημιών που προκύπτει μετά την αφαίρεση του πιο πάνω ποσοστού.
Προϋπόθεση εφαρμογής των δύο προηγούμενων εδαφίων είναι η πιστοποίηση της πραγματοποίησης των πιο πάνω δαπανών από το Υπουργείο Ανάπτυξης.
Για το σκοπό αυτόν, η αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου αυτού υποχρεούται να χορηγεί βεβαίωση στην οποία θα αναφέρεται το είδος των δαπανών και ο χρόνος πραγματοποίησής τους.
ιβ) Των ποσών των εξόδων πρώτης εγκατάστασης και κτήσης ακινήτων αποσβένονται, είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησης τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται και για τις δαπάνες μετάβασης στο ευρώ, οι οποίες θα πραγματοποιηθούν κατά τα οικονομικά έτη 2001, 2002 και 2003 (χρήσεις 2000, 2001 και 2002)..
Ειδικά τα έξοδα που πραγματοποιούν οι εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης του ν.1665/1986 (ΦΕΚ 194 Α) για την αγορά ακινήτων, τα οποία θα αποτελέσουν αντικείμενο σύμβασης του ίδιου νόμου, μπορούν να αποσβένονται και ισόποσα, ανάλογα με τα έτη διάρκειας της σύμβασης.
(Οι εταιρείες που για πρώτη φορά εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα μπορούν να εκπίπτουν τα έξοδα της περίπτωσης αυτής, καθώς και τα έξοδα της

περίπτωσης ια΄, ή αντίστοιχων εξόδων πολυετούς απόσβεσης που αναγνωρίζονται ως τέτοια βάσει νόμου, ανάλογα με τον υπολειπόμενο χρόνο από την αρχική καταχώρησή τους). - *Προστέθηκε με το άρθρο 13 παρ. 1 του ν. 3301/2004.*

ιγ) Των δαπανών επισκευής και συντήρησης που πραγματοποιούνται σε μισθούμενα ακίνητα, κατά το χρόνο της πραγματοποίησης τους.

Τα ποσά των δαπανών για βελτιώσεις και προσθήκες σε μισθωμένα ακίνητα εκπίπτουν ισόποσα από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων που διαρκεί η μίσθωση.

Σε περίπτωση κατά την οποία ο ετήσιος συντελεστής απόσβεσης που προκύπτει με τον τρόπο αυτόν είναι μικρότερος από το συντελεστή που ορίζεται από το π.δ. 100/1998 (ΦΕΚ 96 Α) για το ίδιο πάγιο στοιχείο, όταν αυτό είναι ιδιόκτητο, εφαρμόζονται τα οριζόμενα από το προεδρικό διάταγμα.

ιδ) Των ποσών των δαπανών διαφημίσεων που βαρύνουν την επιχείρηση κατά το έτος της έκδοσης του προβλεπόμενου φορολογικού στοιχεία.

Ειδικά τα ποσά των δαπανών, που υπόκεινται σε τέλος διαφημίσεων υπέρ δήμων και κοινοτήτων, δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνη της διαφημιζόμενης επιχείρησης, αν δεν αποδεικνύεται η καταβολή του τέλους που αναλογεί με τριπλότυπο είσπραξης του οικείου δήμου ή κοινότητας.

ιε) Των ποσών των προβλέψεων για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία, που σχηματίζονται στο τέλος κάθε διαχειριστικής χρήσης και καλύπτουν τις αποζημιώσεις προσωπικού λόγω συνταξιοδότησης του κατά το επόμενο έτος.

ιστ) Των μισθωμάτων που καταβάλλει ο μισθωτής στις εταιρείες του Ν.1665/1986 (ΦΕΚ 194 Α') ή σε αλλοδαπές εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης, για την εκπλήρωση υποχρεώσεών του από συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης. Εξαιρούνται τα μισθώματα που καταβάλλονται για ακίνητα κατά μέρος που αναλογούν στην αξία του οικοπέδου.

ιη) Των εξόδων για διοικητική υποστήριξη, οργάνωση, αναδιοργάνωση και για υπηρεσίες γενικά που παρέχονται στην επιχείρηση από επιχειρήσεις που ανήκουν στον ίδιο ημεδαπό ή αλλοδαπό όμιλο ή και από τρίτους για σκοπούς που σχετίζονται με τα γενικότερα συμφέροντα του ομίλου.

Τα έξοδα αυτά εκπίπτουν εφόσον και στο βαθμό που η πραγματοποίησή τους συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος για την επιχείρηση. Όταν τα πιο πάνω ποσά καταβάλλονται σε αλλοδαπούς οργανισμούς ή αλλοδαπές επιχειρήσεις, με εξαίρεση αυτές που αναφέρονται στην παράγραφο 14 του άρθρου αυτού και εφόσον τα ποσά αυτά υπερβαίνουν το πέντε τοις εκατό (5%) των αντίστοιχων δαπανών της επιχείρησης και μέχρι εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, απαιτείται προέγκριση από την Επιτροπή που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης ι'. Οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της περίπτωσης ι' εφαρμόζονται ανάλογα.

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ: Με την παρ. 12 του άρθρου 9 του ν. 3296/2004 ορίζεται ότι: *Οι διατάξεις των παραγράφων 10 και 11 ισχύουν για τα ποσά των δικαιωμάτων ή αποζημιώσεων, καθώς και για τα ποσά των εξόδων διοικητικής υποστήριξης που καταβάλλονται από την 1 η Ιανουαρίου 2005 και μετά.*

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ: *Με τις παρ.6 και 7 άρθρου 4 Ν.2753/1999 ΦΕΚ Α 249/17.11.1999 ορίζεται ότι: "6. Για την έκπτωση των δαπανών των περιπτώσεων ι και ιη της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994, από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων των διαχειριστικών χρήσεων που λήγουν μετά τις 31 Δεκεμβρίου 1997 και μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2000 δεν απαιτείται προηγούμενη έγκριση της Επιτροπής της πιο πάνω περίπτωσης ι.*

Ο έλεγχος των δαπανών αυτών ανάγεται στην αρμοδιότητα των προϊσταμένων των αρμόδιων δημόσιων ελεγκτικών υπηρεσιών ΕΘΕΚ και ΠΕΚ, στα πλαίσια του ελεγκτικού τους έργου.
Οι διατάξεις των προηγούμενων εδαφίων ισχύουν από το χρόνο που τέθηκαν σε ισχύ οι διατάξεις των παραγράφων 6 και 15 του άρθρου 14 του ν. 2459/1997.
7. Προσφυγές οι οποίες έχουν ασκηθεί μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης του παρόντος, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων ι και ιη της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994, θεωρούνται ως μη ασκηθείσες και δεν εξετάζονται.

ιζ.) Των ζημιών που προκύπτουν από συμβάσεις ή πράξεις επί παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων, οι οποίες πραγματοποιούνται για κάλυψη κινδύνων.
ιθ) Των ποσών για την αγορά ηλεκτρονικών υπολογιστών και του λογισμικού (SOFTWARE) που παρέχονται στους υπαλλήλους της επιχείρησης για την τηλεργασία. -*Η περ.ιθ' προστέθηκε με την παρ.5 άρθρ.4 Ν.2753/1999, ΦΕΚ Α 249/17.11.1999.* ***Ισχύει για κέρδη που προκύπτουν από ισολογισμούς που κλείνουν με 31 Δεκεμβρίου 1999 και μετά.***
κ) Των ποσών που καταβάλλουν εφάπαξ ή περιοδικά οι επιχειρήσεις σε άγαμα τέκνα του προσωπικού τους και μέχρι τη συμπλήρωση του εικοστού πέμπτου έτους της ηλικίας τους, λόγω θανάτου του γονέα -εργαζομένου και με την προϋπόθεση ότι αυτός επήλθε λόγω σεισμού ή άλλου λόγου ανώτερης βίας, κατά τη διάρκεια εργασίας του θανόντος και εντός των εγκαταστάσεων της επιχείρησης.
Το πιο πάνω εκπιπτόμενο ποσό δεν μπορεί να υπερβαίνει, ανά ημερολογιακό έτος, τα τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ για κάθε δικαιούχο -τέκνο.
Ειδικά, για τα ποσά που καταβάλλονται μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2001, ως ανώτατο όριο εκπιπτόμενης δαπάνης ορίζεται το ποσό του ενός εκατομμυρίου (1.000.000) δραχμών.
λ) Των παροχών σε είδος ή σε χρήμα που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις της παραγράφου 19 του άρθρου 2 του Ν. 2939/2001 (ΦΕΚ 179 Α) για τους σκοπούς του ίδιου νόμου, προς οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.) ή άλλους αρμόδιους φορείς διαχείρισης αποβλήτων που αναφέρονται στην 69728/824/1996 (ΦΕΚ 358 Β) υπουργική απόφαση ή άλλες σχετικές διατάξεις, καθώς και των σχετικών με αυτές δαπανών που πραγματοποιούνται.
(μ) Των εξόδων διανυκτέρευσης σε ξενοδοχείο, αλλοδαπών πελατών, αντιπροσώπων και διευθυντικών στελεχών ημεδαπών ή αλλοδαπών επιχειρήσεων, καθώς και ειδικών επιστημόνων, που προκύπτει από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία. Τα ανωτέρω ισχύουν με την προϋπόθεση, ότι το ξενοδοχείο ευρίσκεται εντός του Δήμου στη χωρική αρμοδιότητα του οποίου είναι εγκατεστημένη η έδρα ή υποκατάστημα της επιχείρησης που επιβαρύνεται με τα πιο πάνω έξοδα. Ειδικά, για τις επιχειρήσεις και τα υποκαταστήματα που λειτουργούν στους Νομούς Αττικής και Θεσσαλονίκης, το ξενοδοχείο φιλοξενίας μπορεί να βρίσκεται εντός των ορίων των νομών αυτών. Η αξία των δώρων που γίνονται προς τα ανωτέρω πρόσωπα και μέχρι είκοσι (20) ευρώ για κάθε δωρεοδόχο. Λοιπά έξοδα φιλοξενίας και διανυκτέρευσης δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση.
ν) Των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση για επιμόρφωση του προσωπικού της με την προϋπόθεση ότι η επιμόρφωση έχει σχέση με το αντικείμενο εργασιών της επιχείρησης ή το αντικείμενο εργασιών του προσωπικού μέσα στην επιχείρηση ή τέλος, με τη χρήση ηλεκτρονικών υπολογιστών ή των προγραμμάτων αυτών που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης.
ξ) Των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση για την κάλυψη του ενοικίου κατοικίας

των εργαζομένων σε αυτήν, με την προϋπόθεση, ότι τα ποσά αυτά υπόκεινται σε φορολογία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45.
ο) Των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση σε παιδικούς και βρεφονηπιακούς σταθμούς.
π) Των χρηματικών βραβείων που καταβάλλει επιχείρηση σε εργαζομένους της λόγω των εξαιρετικών επιδόσεων που έχουν επιτύχει αποδεδειγμένα στα Ανώτατα Εκπαιδευτικά Ιδρύματα που σπουδάζουν και μέχρι τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ για κάθε εργαζόμενο.
ρ) Των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση για την αγορά ειδικής ενδυμασίας του προσωπικού της, η οποία για λόγους υγιεινής ή ασφάλειας, επιβάλλεται ως απαραίτητη για την εκτέλεση του αντικειμένου των εργασιών του). - *Προστέθηκε με το άρθρο 9 παρ. 14 του ν. 3301/2004.*
ρ) των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση για την αγορά ειδικής ενδυμασίας του προσωπικού, η οποία επιβάλλεται για λόγους υγιεινής, ασφάλειας και ομοιόμορφης εμφάνισης, ως απαραίτητη για την εκτέλεση των καθηκόντων του.-(*Η περ. ρ αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 24 παρ. 3 του ν. 3427/2005*.)
σ) των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση για δαπάνες ταξιδιών που πραγματοποιούν στην αλλοδαπή διευθυντικά και άλλα στελέχη της που εργάζονται σε αυτήν, καθώς και αντιπρόσωποι ή ειδικοί επιστήμονες που εκπροσωπούν την επιχείρηση στην αλλοδαπή και αφορούν έξοδα ξενοδοχείων, εισιτήρια και έξοδα διατροφής. Τα έξοδα διατροφής αναγνωρίζονται μέχρι του ποσού που αντιστοιχεί στο κόστος διαμονής.
Οι διατάξεις της περίπτωσης αυτής ισχύουν με την προϋπόθεση ότι ο σκοπός του ταξιδιού συνδέεται με την ασκούμενη δραστηριότητα της επιχείρησης.
τ) των ενοικίων που καταβάλλει η επιχείρηση για τη διαμονή εργαζομένων της σε ξενοδοχεία, ενοικιαζόμενα δωμάτια ή οικίες που βρίσκονται σε διαφορετικό μέρος από τον τόπο της μόνιμης κατοικίας τους, λόγω εκτός έδρας εργασίας τους. Στη περίπτωση αυτή, η απόσταση του τόπου εργασίας και προσωρινής διαμονής πρέπει να απέχει από τη μόνιμη κατοικία του εργαζόμενου εκατό (100) χιλιόμετρα και άνω και επιπλέον, τα δικαιολογητικά να έχουν εκδοθεί στο όνομα της επιχείρησης.
υ) του ανταποδοτικού τέλους που καταβάλλει επιχείρηση λόγω της συμμετοχής της σε συλλογικό σύστημα εναλλακτικής διαχείρισης σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2939/2001 (ΦΕΚ 179 Α') κατά το χρόνο καταβολής.
φ) των δώρων της επιχείρησης προς πελάτες, επιχειρήσεις ή μη, εφόσον φέρουν την επωνυμία της και έχει καταβληθεί το αναλογούν δημοτικό τέλος για τη συνολική αξία των δώρων αυτών. Το ποσό της δαπάνης που εκπίπτει με βάση τις διατάξεις της περίπτωσης αυτής, δεν μπορεί να υπερβαίνει τα δεκαπέντε (15) ευρώ για κάθε δώρο χωριστά.
χ) των παροχών σε χρήμα ή σε είδος της επιχείρησης προς εργαζομένους της για επιβράβευση της απόδοσής τους και με την προϋπόθεση ότι έχουν καταβληθεί οι αναλογούσες ασφαλιστικές εισφορές.
ψ) των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση για έξοδα κινητής τηλεφωνίας για λογαριασμούς που ανήκουν στην επιχείρηση και με την προϋπόθεση ότι οι λογαριασμοί αυτοί δεν θα υπερβαίνουν τον αριθμό των απασχολουμένων στην επιχείρηση υπαλλήλων αυτής. Από το συνολικό ποσό αυτής της δαπάνης ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.
ω) των δαπανών οργάνωσης ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων για τους εργαζομένους ή πελάτες της, εφόσον οι εκδηλώσεις πραγματοποιούνται στο δήμο ή κοινότητα που εδρεύει η επιχείρηση ή σε άλλο μέρος στο οποίο λειτουργεί

υποκατάστημά της. - *οι περιπτώσεις σ', τ', υ', φ', χ', ψ', ω', Προστέθηκαν με το άρθρο 24 παρ. 1 του ν. 3427/2005.*

2. Στις επιχειρήσεις των πιο κάτω περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' αναγνωρίζεται, από την 1η Ιανουαρίου 1997 έως και την 31 Δεκεμβρίου 1999,έκπτωση χωρίς δικαιολογητικά, από τα ακαθάριστα έσοδα αυτών, για την αντιμετώπιση ειδικών δαπανών για τις οποίες, λόγω της φύσεώς τους, δεν είναι εφικτή η λήψη αποδεικτικών στοιχείων, υπολογιζόμενη στα αναφερόμενα πιο κάτω ακαθάριστα έσοδα με βάση την ακόλουθη κλίμακα: Σε ακαθάριστα έσοδα μέχρι τρία δισεκατομμύρια δραχμές, ποσοστό έκπτωσης ένα τοις εκατό (1%) και δε ακαθάριστα έσοδα πάνω από τρία δισεκατομμύρια δραχμές, ποσοστό έκπτωσης μισό τοις εκατό (0,5%).

Για τις επιχειρήσεις των πιο κάτω περιπτώσεων α' και ε' η ως άνω έκπτωση υπολογίζεται με βάση την ακόλουθη κλίμακα: Σε ακαθάριστα έσοδα μέχρι εφτακόσια πενήντα εκατομμύρια δραχμές ποσοστό έκπτωσης δύο τοις εκατό (2%) πάνω από εφτακόσια πενήντα εκατομμύρια και μέχρι τρία δισεκατομμύρια δραχμές ποσοστό έκπτωσης ένα τοις εκατό (1%) και σε ακαθάριστα έσοδα πάνω από τρία δισεκατομμύρια δραχμές ποσοστό έκπτωσης μισό τοις εκατό (0,5%).

Ως ακαθάριστα έσοδα, επί των οποίων υπολογίζεται η έκπτωση χωρίς δικαιολογητικά, λαμβάνονται τα εξής:

α) Για τις εξαγωγικές επιχειρήσεις, τα ακαθάριστα έσοδα αυτών που προέρχονται από εξαγωγές κάθε είδους προϊόντων.

β) Για τις επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες και εργασίες στην αλλοδαπή, στα ακαθάριστα έσοδα τους από τις υπηρεσίες και εργασίες αυτές, από τις οποίες εισάγεται συνάλλαγμα.

γ) Για τις επιχειρήσεις έκδοσης ημερήσιων, εβδομαδιαίων, δεκαπενθήμερων, μηνιαίων πολιτικών, αθλητικών και οικονομικών εφημερίδων και περιοδικών γενικά, τα ακαθάριστα έσοδα αυτών από την πώληση των εντύπων και από καταχωρήσεις γενικά σε αυτά.

δ) Για τις επιχειρήσεις ραδιοφωνίας - τηλεόρασης, τα προερχόμενα μόνο από διαφημίσεις ακαθάριστα έσοδα.

ε) Για τις ημεδαπές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις και κατασκηνωτικά κέντρα, τα προερχόμενα από αλλοδαπούς πελάτες έσοδα τους, στα οποία, εκτός των εσόδων από διανυκτερεύσεις, περιλαμβάνονται και αυτά του κυλικείου και εστιατορίου από αλλοδαπούς πελάτες.

στ) Για τα γραφεία γενικού τουρισμού του ν. 393/1976 (ΦΕΚ 199 Α'), τα προερχόμενα από αλλοδαπούς πελάτες έσοδα.

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ: Σύμφωνα με την παρ.6 του άρθρου 32 του Ν. 3229/2004 (ΦΕΚ Α 38) ορίζεται ότι:
"*Η ισχύς των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 31 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος παρατείνεται για τις επιχειρήσεις των περιπτώσεων γ' και δ' της ίδιας παραγράφου μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2008.*"

Εξαιρετικά, για τις επιχειρήσεις εξαγωγής πετρελαιοειδών προϊόντων και για τις μεταφορικές επιχειρήσεις διεθνών οδικών εμπορευματικών μεταφορών του ν.383/1976 (ΦΕΚ 182 Α') αναγνωρίζεται έκπτωση χωρίς δικαιολογητικά που υπολογίζεται σε ποσοστά μισό τοις εκατό (0,5%) στα έσοδά τους από εξαγωγές πετρελαιοειδών προϊόντων και δε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) στα έσοδά τους από τη διενέργεια διεθνών οδικών εμπορευματικών μεταφορών.

Ειδικά για τις επιχειρήσεις έκδοσης ημερήσιων και εβδομαδιαίων πολιτικών, αθλητικών και οικονομικών εφημερίδων και περιοδικών, αναγνωρίζεται έκπτωση χωρίς δικαιολογητικά που υπολογίζεται δε ποσοστά δύο τοις εκατό (2%) επί των ακαθάριστων εσόδων που ορίζονται από τις ίδιες διατάξεις και ανεξάρτητα από το ύψος τους.

3. Επί μικτών επιχειρήσεων ή επιχειρήσεων με παρεπόμενα έσοδα, η ζημία που τυχόν προκύπτει μετά τη διενέργεια της έκπτωσης, που προβλέπει η προηγούμενη παράγραφος, δεν συμψηφίζεται με τα κέρδη άλλων κλάδων της επιχείρησης ή τα εισοδήματα αυτής από άλλες πηγές. Η ζημία αυτή μεταφέρεται για συμψηφισμό με τα κέρδη του ίδιου κλάδου στις επόμενες πέντε συνεχείς χρήσεις, με την προϋπόθεση ότι και στις χρήσεις αυτές η επιχείρηση τηρεί επαρκή και ακριβή βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Σε περίπτωση αδυναμίας λογιστικού διαχωρισμού των καθαρών κερδών που προκύπτουν από κάθε κλάδο, τα κέρδη αυτά υπολογίζονται με επιμερισμό του συνόλου των καθαρών κερδών της επιχείρησης με βάση τα ακαθάριστα έσοδα κάθε κλάδου.

4. Σε εμπορικές επιχειρήσεις, οι οποίες σε συνεργασία με αλλοδαπούς οίκους εξάγουν βιομηχανικά, βιοτεχνικά, χειροτεχνικά, γεωργικά, κτηνοτροφικά, οπωροκηπευτικά, μεταλλευτικά και λατομικά προϊόντα, καθώς και προϊόντα αλιείας με ανταλλαγή αγαθών από το εξωτερικό μετά από έγκριση του Ελληνικού Δημοσίου, όταν απαιτείται αυτή, αναγνωρίζεται χωρίς δικαιολογητικά έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, που υπολογίζεται σε ποσοστό <u>πέντε τοις εκατό (5%)</u> στο ποσό της προμήθειας που παίρνουν.

5. Στις βιομηχανικές και βιοτεχνικές επιχειρήσεις, οι οποίες ενεργούν για λογαριασμό των αλλοδαπών οίκων βιομηχανοποίηση ή επεξεργασία πρώτων υλών που εισάγονται από την αλλοδαπή και επανεξάγονται με τη μορφή ετοίμων ή ημιέτοιμων προϊόντων, αναγνωρίζεται δικαίωμα έκπτωσης, χωρίς δικαιολογητικά, ποσοστού πέντε τοις εκατό (5%) στο ποσό των ακαθάριστων εσόδων τους, τα οποία προέρχονται από την αμοιβή που παίρνουν για τις υπηρεσίες αυτές.

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ: Με την παρ.9 άρθρ.14 Ν.2459/1997 (Α 17) ορίζεται ότι:
"*<u>Το προβλεπόμενο στις διατάξεις των παραγράφων 4 και 5 του άρθρου 31 του ν.2238/1994 ποσοστό έκπτωσης δαπανών χωρίς δικαιολογητικά πέντε τοις εκατό (5%), μειώνεται σε τρία τοις εκατό (3%)</u>*"

6. Η ζημία των επιχειρήσεων, οι οποίες αναφέρονται στις παραγράφους 4 και 5, που τυχόν προκύπτει μετά τη διενέργεια των εκπτώσεων που ορίζονται στις παραγράφους 2,3,4 και 5, δεν συμψηφίζεται με τα κέρδη άλλων κλάδων της επιχείρησης ή με τα κέρδη από τη συμμετοχή της σε άλλες επιχειρήσεις ή με τα εισοδήματα από άλλες πηγές.

Η ζημία αυτή μπορεί να μεταφέρεται για συμψηφισμό με τα κέρδη των πιο πάνω κλάδων της επιχείρησης στις πέντε (5) επόμενες συνεχείς χρήσεις, με την προϋπόθεση ότι και σε αυτές τις χρήσεις η επιχείρηση τηρεί επαρκή και ακριβή βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Στην περίπτωση των μικτών επιχειρήσεων, ο συμψηφισμός ενεργείται με τα κέρδη των κλάδων αυτών.

Αν υπάρχει αδυναμία λογιστικού διαχωρισμού των κερδών που προκύπτουν από κάθε κλάδο, αυτά υπολογίζονται με επιμερισμό του συνόλου των κερδών της επιχείρησης με βάση τα ακαθάριστα έσοδα από κάθε κλάδο.

7. Για τον προσδιορισμό του κόστους των μενόντων προϊόντων στις βιομηχανικές και βιοτεχνικές επιχειρήσεις, συνυπολογίζεται στην αξία των υλικών που χρησιμοποιήθηκαν και ανάλογο ποσοστό εξόδων παραγωγής στα οποία περιλαμβάνονται και οι τακτικές αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων.
8. Σε περίπτωση κατά την οποία στα ακαθάριστα έσοδα περιλαμβάνονται και έσοδα που απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος ή φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή έσοδα από μερίσματα και κέρδη από συμμετοχή σε ημεδαπές εταιρίες, για τον υπολογισμό του καθαρού κέρδους της επιχείρησης που υπόκειται σε φορολογία, το συνολικό ποσό των δαπανών που πρόκειται να εκπεσθεί μειώνεται κατά τα εξής ποσά δαπανών, που βαρύνουν τα πιο πάνω ακαθάριστα έσοδα:
α) Ποσό των χρεωστικών τόκων που εξευρίσκεται με επιμερισμό των τόκων αυτών μεταξύ των υποκείμενων στη φορολογία ακαθάριστων εσόδων και αυτών που αναφέρονται πιο πάνω,
β) Ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) των εσόδων που απαλλάσσονται της φορολογίας ή φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή των εσόδων από μερίσματα και κέρδη από συμμετοχή σε άλλες ημεδαπές επιχειρήσεις, ως λοιπές δαπάνες. Το ποσό αυτό δεν μπορεί να υπερβαίνει το είκοσι τοις εκατό (20%) των πάσης φύσεως δαπανών της επιχείρησης.
Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής δεν εφαρμόζονται για τραπεζικές, ασφαλιστικές επιχειρήσεις, εταιρίες επενδύσεων χαρτοφυλακίου και αμοιβαία κεφάλαια.
9. Αποζημιώσεις, καθώς και πάσης φύσεως αμοιβές, που οφείλονται από επιχειρήσεις ή επιτηδευματίες σε οποιοδήποτε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, με βάση δικαστική ή διαιτητική απόφαση ή οποιαδήποτε αναγνώριση ή συμβιβασμό, δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνη για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών, που υπάγονται στη φορολογία εισοδήματος του οφειλέτη, εάν πριν από την καταβολή ή πίστωση αυτών, δεν υποβληθεί στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία φορολογίας του δικαιούχου αντίγραφο της απόφασης ή του εγγράφου και θεωρηθεί από αυτή η απόφαση ή το έγγραφο, βάσει του οποίου θα καταβληθεί ή πιστωθεί η αποζημίωση ή αμοιβή στο δικαιούχο.
Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο δεν ισχύουν προκειμένου για αποζημιώσεις που καταβάλλονται ή πιστώνονται από ασφαλιστικές εταιρίες
10. Οι αποζημιώσεις που καταβάλλονται από ασφαλιστικές εταιρίες σε δικαιούχους ασφαλισμένων αυτοκινήτων, για ζημιές που προξενήθηκαν στα αυτοκίνητα αυτά, δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των ασφαλιστικών επιχειρήσεων, προκειμένου να υπολογιστούν τα καθαρά κέρδη για τη φορολογία του εισοδήματος, αν δεν καλύπτονται από νόμιμα δικαιολογητικά που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.
Τα πρόσωπα που παραβαίνουν τη διάταξη αυτής της παραγράφου ή δηλώνουν ανακριβή στοιχεία υπόκεινται για κάθε παράβαση σε πρόστιμο που ορίζεται στο άρθρο 87 αυτού του νόμου.
11. Στην περίπτωση που η επιχείρηση απασχολεί λογιστή και η δήλωση φόρου εισοδήματος δεν υπογράφεται από αυτόν, οι αποδοχές αυτού δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης και επιβάλλεται πρόστιμο σε βάρος του λογιστή μέχρι το ένα τέταρτο (1/4) των ετησίων αποδοχών του.
12. Η εταιρία χρηματοδοτικής μίσθωσης του ν. 1665/1986 ενεργεί αποσβέσεις στα μίσθια σε ίσα μέρη ανάλογα με τα έτη διάρκειας της σύμβασης.
(13. Για τον υπολογισμό των καθαρών κερδών των εταιριών του ν.1665/1986 (ΦΕΚ 194 Α') επιτρέπεται να ενεργείται για την κάλυψη επισφαλών απαιτήσεών τους, έκπτωση έως και δύο τοις εκατό (2%) επί του συνολικού ύψους μισθωμάτων, τα

οποία προκύπτουν από τις συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης, που έχουν συναφθεί μέσα στην οικεία διαχειριστικά χρήση.
Το ποσό αυτό της πρόβλεψης για κάθε διαχειριστική χρήση, συναθροιζόμενο με το ποσό της πρόβλεψης, η οποία διενεργήθηκε δε προγενέστερες διαχειριστικές χρήσεις και εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης, δεν μπορεί να υπερβεί το είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου, όπως αυτό εμφανίζεται στην απογραφή τέλους χρήσης.
Η έκπτωση αυτή εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία σε ειδικό λογαριασμό "Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων".
Πέραν της πρόβλεψης αυτής, κανένα άλλο ποσό δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των εταιριών χρηματοδοτικής μίσθωσης για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων. - *Ισχύς για κέρδη που προκύπτουν από ισολογισμούς που κλείνουν με 31 Δεκεμβρίου 1996 και μετά. - παρ.10 άρθρ.14 Ν.2459/1997 (Α 17)***)**

14. Οι δαπάνες που πραγματοποιεί η επιχείρηση για αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών από εξωχώρια εταιρία, καθώς και τα δικαιώματα ή οι αποζημιώσεις που καταβάλλει αυτή σε εξωχώρια εταιρία για τη χρησιμοποίηση στην Ελλάδα τεχνικής βοήθειας, ευρεσιτεχνιών, σημάτων, σχεδίων, μυστικών βιομηχανικών μεθόδων και τύπων, πνευματικής ιδιοκτησίας και άλλων συναφών δικαιωμάτων, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της.
Από την εφαρμογή της διάταξης αυτής εξαιρούνται δαπάνες που αφορούν αγορά ή μεταφορά στην Ελλάδα αργού πετρελαίου, πετρελαιοειδών ή άλλων προϊόντων για τα οποία δημοσιεύονται δείκτες τιμών χονδρικής πώλησης και τα οποία αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά προϊόντων.

15. Οι εκπτώσεις των προηγούμενων παραγράφων ενεργούνται με την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτών έχουν αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης.

16. Ποσά που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις οικειοθελώς σε εργαζομένους της ή σε τρίτους, πλην των περιπτώσεων που περιλαμβάνονται στο άρθρο αυτό, και δεν αφορούν αμοιβές ή αποζημιώσεις αυτών για άμεση ανταπόδοση παρεχόμενης υπηρεσίας ή δεν προκύπτει από διάταξη νόμου ο υποχρεωτικός χαρακτήρας τους, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.-(*Η Παρ. 16 προστέθηκε με το άρθρο 24 παρ. 4 του ν. 3427/2005. Οι παράγραφοι 16, 17, 18 αναριθμούνται σε 17,18,19)*

17 . Το ποσό που απομένει μετά τις εκπτώσεις του παρόντος άρθρου αποτελεί το καθαρό εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

17. Για επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία και στοιχεία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, με παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας που επηρεάζουν τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος, το καθαρό εισόδημα εξευρίσκεται λογιστικά με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά προσδιορίζονται κατά το άρθρο 30, αυτών που ορίζονται στις διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων του άρθρου αυτού εξόδων και δαπανών και με την προσθήκη διαφορών καθαρού εισοδήματος που Προκύπτουν με την εφαρμογή Συντελεστή Διαφορών Καθαρού Εισοδήματος (Σ.Δ.Κ.Ε.) επί των εξόδων και δαπανών που εκπίπτονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού. Καθένας από τους συντελεστές που αναφέρονται παρακάτω αντιστοιχεί σε συγκεκριμένο κλιμάκιο μορίων, τα οποία υπολογίζονται με βάση τις φορολογικές παραβάσεις που επηρεάζουν τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος και βαρύνουν την οικεία διαχειριστική περίοδο.
Οι διαφορές καθαρού εισοδήματος που προκύπτουν από την εφαρμογή των Συντελεστών Διαφορών Καθαρού Εισοδήματος δεν μπορεί να είναι μικρότερες από συγκεκριμένα, ανά κλιμάκιο μορίων, Ελάχιστα Ποσά Διαφορών Καθαρού

Εισοδήματος.
Οι Συντελεστές Διαφορών Καθαρού Εισοδήματος και τα Ελάχιστα Ποσά Διαφορών Καθαρού Εισοδήματος, ανά κλιμάκιο μορίων, ορίζονται σύμφωνα με τον ακόλουθο Πίνακα:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ		
Κλιμάκια Μορίων	**Συντελεστές Διαφορών Καθαρού Εισοδήματος επί τοις εκατό (%)**	**Ελάχιστα Ποσά Διαφορών Καθαρού Εισοδήματος (σε ευρώ)**
1 – 200	**0,5**	**1.000**
201 – 500	**1**	**2.000**
501 – 1.000	**1,5**	**4.000**
1.001 – 2.000	**2**	**6.000**
2.001 – 4.000	**3**	**8.000**
4.001 – 7.000	**5**	**10.000**
7.001 – 10.000	**7**	**15.000**
10.001 – 25.000	**10**	**20.000**
25.001 – 50.000	**13**	**25.000**
50.001 – 100.000	**16**	**30.000**
100.001 – άνω	**20**	**40.000**

Οι παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας που επηρεάζουν τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος και τα αντίστοιχα μόρια που επισύρουν ανάλογα με το είδος και τη βαρύτητα τους, ανά κωδικό κάθε παράβασης, ορίζονται σύμφωνα με τον ακόλουθο πίνακα:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΩΝ ΚΑΙ ΜΟΡΙΩΝ ΠΑΡΑΒΑΣΕΩΝ ΠΟΥ ΕΠΗΡΕΑΖΟΥΝ ΤΟ ΚΑΘΑΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ		
ΚΩΔΙΚΟΣ	**ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΠΑΡΑΒΑΣΗΣ**	**ΜΟΡΙΑ ΠΑΡΑΒΑΣΗΣ**
100	Μη τήρηση βιβλίων	
100102	Βιβλίων απογραφών – ισολογισμών	**1350**
100103	Αποθήκης - παραγωγής κοστολογίου - τεχνικών προδιαγραφών	**1350**
100105	Αναλυτικών καθολικών	**750**
102	**Ανακριβής τήρηση βιβλίων ως προς τις δαπάνες**	
102101	Βασικών βιβλίων στα οποία διενεργούνται πρωτογενείς εγγραφές	**300**
102103	Βιβλίου απογραφών – ισολογισμών	**300**
102104	Αποθήκης - παραγωγής κοστολογίου -τεχνικών προδιαγραφών	**300**

102105	Ισοζυγίου γενικού - αναλυτικών καθολικών – μηνιαίων καταστάσεων Α' - Β' κατηγορίας βιβλίων Κ.Β.Σ.	**300**
102106	Αναλυτικών καθολικών	**200**
103	**Μη διαφύλαξη βιβλίων ή μη επίδειξη βιβλίων μετά από πρόσκληση τακτικού έλεγχου**	
103102	Βιβλίου απογραφών – ισολογισμών	**1350**
103103	Αποθήκης - παραγωγής κοστολογίου – τεχνικών προδιαγραφών	**1350**
103105	Αναλυτικών καθολικών	**750**
104	**Μη εξειδίκευση του είδους**	
104100	Μη εξειδίκευση του είδους στα βιβλία	**400**
150	**Τήρηση βιβλίων κατώτερης της προβλεπόμενης από τον Κ.Β.Σ. κατηγορίας**	
150100	Β΄ κατηγορίας αντί Γ΄ κατηγορίας	**200**
200	**Μη έκδοση στοιχείων**	
200111	Δελτίου εσωτερικής διακίνησης	**100**
200113	Απόδειξης δαπανών	**200**
201	**Ανακριβής έκδοση στοιχείων**	
201111	Δελτίου εσωτερικής διακίνησης	**100**
200113	Απόδειξης δαπανών	**200**
202	**Έκδοση αθεώρητου στοιχείου μη καταχωρημένου**	
202111	Δελτίου εσωτερικής διακίνησης	**80**
202113	Απόδειξη δαπάνης	**200**
203	**Μη διαφύλαξη εκδοθέντων στοιχείων**	
203111	Δελτίου εσωτερικής διακίνησης	**100**
203113	Απόδειξη δαπάνης	**200**
204	**Έκδοση εικονικού – πλαστού - νόθευση φορολογικού στοιχείου**	
204111	Δελτίου εσωτερικής διακίνησης	**200**
204113	Απόδειξη δαπάνης	**200**
205	**Λήψη εικονικού στοιχείου ή καταχώρηση στα βιβλία ανύπαρκτων αγορών ή εξόδων**	
205100	Απόδειξης λιανικής πώλησης – απόδειξης παροχής υπηρεσιών	**400**
205101	Τιμολογίου - εκκαθάρισης ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου	**400**
205102	Μεταφοράς του Άρθρου 16 του Κ.Β.Σ.	**400**

205103	Ειδικών στοιχείων του Άρθρου 13α του Κ.Β.Σ.	**400**
205108	Πιστωτικού τιμολογίου – απόδειξης επιστροφής	**300**
205109	Λήψη εικονικού στοιχείου υπαρκτής συναλλαγής (εικονικότητα ως προς το πρόσωπο)	**200**
205110	Καταχώρηση στα βιβλία ανύπαρκτων αγορών ή εξόδων	**400**
205199	Λήψη εικονικού στοιχείου ανύπαρκτης συναλλαγής από κωδικό 205100 έως και 205108 άνω των 880 ευρώ (εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή) ή καταχώρηση στα βιβλία ανύπαρκτων αγορών ή εξόδων ποσού άνω των 880 €	**1.200**
207	**Εξόφληση στοιχείου άνω των 15.000 ευρώ κατά παράβαση των διατάξεων του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 2 του Άρθρου 18 του Κ.Β.Σ.**	
207100	Στοιχείου αγοράς ή λήψης υπηρεσιών	**60**
230	**Μη εξειδίκευση του είδους**	
230100	Μη εξειδίκευση του είδους στα στοιχεία	**400**
240	Μη διαφύλαξη ληφθέντων στοιχείων	
240101	Δαπανών	**300**

- καταργήθηκε *με το άρθρο 21 παρ. 2 του ν. 3259/2004*

19. Ο Υπουργός Οικονομίας και Οικονομικών εκδίδει ετήσια Οδηγία προς τις ελεγκτικές υπηρεσίες για τον καθορισμό των δαπανών που αναγνωρίζονται προς έκπτωση, η οποία ιδίως περιλαμβάνει:

- τη μέχρι τότε νομολογία των δικαστηρίων και τις διοικητικές λύσεις
- την αξιολόγηση των δαπανών με βάση τις ιδιαιτερότητες κατά κλάδο
- επιχειρηματικής δραστηριότητας
- την αξιολόγηση των δαπανών κατά κατηγορία δαπάνης
- την αξιολόγηση και αντιμετώπιση ειδικά των δαπανών για:
  - αμοιβές της μητρικής εταιρείας για την παροχή τεχνογνωσίας σε θυγατρικές
  - διευθυντικά δικαιώματα
  - δαπάνες φιλοξενίας
- τις οδηγίες των διεθνών οικονομικών οργανισμών.- καταργήθηκε *με το άρθρο 22 παρ. 2 του ν. 3259/2004*

18. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ρυθμίζονται θέματα καταχώρισης ορισμένων δαπανών του άρθρου αυτού στα βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων

Οι Οδηγίες της παραγράφου αυτής είναι δεσμευτικές ως προς την αναγνώριση των δαπανών από τη φορολογούσα αρχή.

19. Δαπάνες που εμπίπτουν στις διατάξεις του παρόντος άρθρου, εκτός εκείνων που ρητά μνημονεύονται σε αυτό, για τις οποίες έχει γίνει δεκτό με διοικητικές λύσεις και με τη δικαστηριακή νομολογία ότι εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα βάσει των διατάξεων του άρθρου αυτού, περιλαμβάνονται σε απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών. Η αναγνώριση των οριζόμενων στην απόφαση αυτή

δαπανών είναι δεσμευτική για τις ελεγκτικές υπηρεσίες. Για την υλοποίηση των ανωτέρω, εντός μηνός από την έναρξη ισχύος της παραγράφου αυτής εκδίδεται η οριζόμενη από το πρώτο εδάφιο απόφαση.
Για οποιαδήποτε προσθήκη ή αφαίρεση περίπτωσης από τον κατάλογο αυτόν, η ενδιαφερόμενη επιχείρηση ή η επαγγελματική ένωση στην οποία ανήκει ή η ελεγκτική υπηρεσία δικαιούται να υποβάλει στην αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών αίτηση, εντός δύο (2) μηνών από την έναρξη ισχύος της παραγράφου αυτής, προκειμένου να εξετασθεί η συγκεκριμένη περίπτωση από ειδική γνωμοδοτική επιτροπή η οποία συνιστάται για το σκοπό αυτόν στο πιο πάνω Υπουργείο. Μέχρι την 30ή Ιουνίου 2005 εκδίδεται νέα απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών με την οποία επιφέρονται οι μεταβολές για τις οποίες γνωμοδότησε, σύμφωνα με τα πιο πάνω, η επιτροπή, κατόπιν της άνω αίτησης ή εισήγησης της υπηρεσίας ή και αυτεπαγγέλτως. Η αναγνώριση των τυχόν επιπλέον αναγνωριζόμενων περιπτώσεων δαπανών είναι δεσμευτική και για προηγούμενες διαχειριστικές περιόδους, εφόσον είναι εκκρεμείς. Τυχόν αφαίρεση αναγνωριζόμενων περιπτώσεων δαπανών θα ισχύει από την επόμενη διαχειριστική χρήση. Με την ίδια διαδικασία θα ορίζονται κάθε χρόνο οι μεταβολές στις περιπτώσεις δαπανών που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.
Η επιτροπή της παραγράφου αυτής αποτελείται από έναν σύμβουλο ή πάρεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, τους προϊσταμένους των Διευθύνσεων Φορολογίας Εισοδήματος και Ελέγχου, έναν εκπρόσωπο της Ένωσης Επιμελητηρίων Ελλάδος, καθώς και έναν καθηγητή Ανώτατου Εκπαιδευτικού Ιδρύματος συναφούς αντικειμένου. Ο Πρόεδρος, τα μέλη και ο γραμματέας αυτής ως και οι αναπληρωτές αυτών, ο τρόπος λειτουργίας και λήψης απόφασης, καθώς και λοιπές λεπτομέρειες ορίζονται με Απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών. - *Προστέθηκε με το άρθρο 9 παρ. 15 του ν. 3301/2004.*
Επίσης και για τις δαπάνες οι οποίες δεν αναγνωρίζονται από τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων αποφαίνεται η επιτροπή της παραγράφου αυτής και περιλαμβάνονται σε ιδιαίτερη Απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, που εκδίδεται κάθε χρόνο, σύμφωνα με τη διαδικασία που ακολουθείται και για τις δαπάνες που αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. -(*Το τελευταίο εδαφ. στη Παρ. 19 προστέθηκε με το άρθρο 24 παρ. 5 του ν. 3427/2005.)*

'Άρθρο 32
Εξωλογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος

1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους. - *Αντικαταστάθηκε με το άρθρο 10 παρ. 3 του ν. 3296/20004*
Σε αυτά τα ακαθάριστα έσοδα δεν συμπεριλαμβάνονται τα ακόλουθα ποσά εσόδων:
α) Οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις, με εξαίρεση τους τόκους της παρ. 4 του άρθρου 25, που αποτελούν εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.
β) Η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου της επιχείρησης.

γ) Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από επισφαλείς απαιτήσεις που έχουν αποσβεστεί, εφόσον είχαν γίνει δεκτές από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.
δ) Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από φόρους, τέλη και εισφορές της επιχείρησης, εφόσον είχαν καταβληθεί αχρεωστήτως και είχαν γίνει δεκτά από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος. Τα ποσά των πιο πάνω περιπτώσεων α' έως δ' προστίθενται στο καθαρό κέρδος της επιχείρησης, το οποίο προκύπτει από την εφαρμογή του συντελεστή καθαρού κέρδους.
2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα.
Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικά πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.
Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου.
Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου.
Προκειμένου για τις επιχειρήσεις που υπάγονται στις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 31, όταν τα καθαρά κέρδη τους προσδιορίζονται εξωλογιστικώς, συντελεστής καθαρού κέρδους λαμβάνεται αυτός που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματός τους, εφόσον είναι μεγαλύτερος από το συντελεστή του πίνακα.
Ο συντελεστής που προσδιορίζεται με αυτόν τον τρόπο δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα.
Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους δεν μπορεί να είναι ανώτερος του ογδόντα πέντε τοις εκατό (85%).
Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό(40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα. - *Αντικαταστάθηκε με το άρθρο 10 παρ. 3 του ν. 3296/20004*
Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους:
α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη νόθευση φορολογικών στοιχείων.
β) Στη διάπραξη μέσα στην ίδια χρήση περισσοτέρων της μιας παραβάσεων μη έκδοσης του προβλεπόμενου από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στοιχείου αξίας ή διακίνησης αγαθών, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους. Αν διακινούνται αγαθά χωρίς το προβλεπόμενο συνοδευτικό στοιχείο, ακόμη και αν αυτό έχει εκδοθεί, θεωρείται ότι δεν εκδόθηκε.
γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων.
δ) Στην απόκρυψη φορολογητέας ύλης που υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τις δύο χιλιάδες εννιακόσια πενήντα (2.950) ευρώ - *Καταργήθηκαν με το άρθρο 10, παρ. 6 του ν. 3296/2004*

Ο Μοναδικός Συντελεστής Καθαρού Κέρδους διπλασιάζεται στις περιπτώσεις που διαπιστώθηκε η χωρίς άδεια της αρμόδιας φορολογικής αρχής άσκηση επιτηδεύματος ή η άσκηση αυτού σε διεύθυνση που δεν δηλώθηκε ή η αλλοίωση των δεδομένων της φορολογικής ταμειακής μηχανής.
(Ειδικά, ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου δεν προσαυξάνεται όταν η τήρηση βιβλίων προκύπτει από υπέρβαση του ορίου των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και κατά το πρώτο έτος της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων αυτής.) - *Προστέθηκε με το άρθρο 10 παρ. 5 του ν. 3296/20004*
Σε περίπτωση εξολογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα.
Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα.
Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%).
3. Αν από τα στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος προκύπτει αποδεδειγμένα, ότι, από γεγονότα ανώτερης βίας, το πραγματικό κέρδος είναι κατώτερο από αυτό που προσδιορίζεται με την εφαρμογή του μοναδικού συντελεστή, το κέρδος αυτό μπορεί να καθορίζεται με χρήση κατώτερου συντελεστή, όχι όμως κατώτερου από το μηδέν.
Εξαιρετικά, σε περιπτώσεις μερικής ή ολικής καταστροφής της επιχείρησης και των βιβλίων και στοιχείων από πυρκαγιά, σεισμό, πλημμύρα ή θεομηνία, μπορεί να αναγνωρισθεί αρνητικός συντελεστής μέχρι ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) επί των ακαθάριστων εσόδων των ανέλεγκτων χρήσεων.
Στις περιπτώσεις αυτές, ανεξάρτητα από την κατηγορία βιβλίων, το σχετικό αίτημα της επιχείρησης κρίνεται από την επιτροπή της παραγράφου 5 του άρθρου 70, εφαρμοζομένων ανάλογα των οριζόμενων στις διατάξεις των παραγράφων 6, 7 και 8 του ίδιου άρθρου.

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ: Στην περίπτωση στ' του άρθρου 50 του Ν. 2873/2000 προστέθηκε νέο εδάφιο, με την παρ.4 άρθρ.2 Ν.2954/2001,ΦΕΚ Α 255/2.11.2001, κατά το οποίο:
"*Ειδικά οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 32 του Ν. 2238/1994, όπως αυτές αντικαταστάθηκαν με την παράγραφο 20 του άρθρου 4 του παρόντος, ισχύουν για τα φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού αποτελεσμάτων φορολογίας εισοδήματος που εκδίδονται ή εκδόθηκαν από **1ης Ιανουαρίου 2000 και μετά** και δεν έχουν οριστικοποιηθεί κατά οποιονδήποτε τρόπο."*

4. Κατ' εξαίρεση, για τις επιχειρήσεις που υποχρεούνται να τηρούν βιβλία και στοιχεία της πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και με την προϋπόθεση ότι αυτά κρίνονται ακριβή ή για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία γιατί δεν έχουν υποχρέωση τήρησης ύψους αγορών, εφόσον περιέχονται στον ειδικό πίνακα που αναφέρεται στο επόμενο εδάφιο, τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται εξωλογιστικώς, με πολλαπλασιασμό των αγορών με ένα μοναδικό συντελεστή

καθαρού κέρδους κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων. - *επανήλθε με την παρ. 2 του αρθ. 22 του νόμου 3259/2004.*
Οι συντελεστές καθαρού κέρδους που εφαρμόζονται στις αγορές περιέχονται σε ειδικό πίνακα, που καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, οι οποίες δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.
5. Κατά την εφαρμογή των διατάξεων που αφορούν τους μοναδικούς συντελεστές στις αγορές:
α) Για τις επιχειρήσεις που τηρούν ακριβή βιβλία και στοιχεία της πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, οι αγορές λαμβάνονται όπως αυτές προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία τους.
β) Για τις επιχειρήσεις που δεν έχουν υποχρέωση τήρησης βιβλίων λόγω ύψους αγορών, οι αγορές λαμβάνονται όπως αυτές προκύπτουν από τα τιμολόγια αγορών.
γ) Σε περίπτωση αλλαγής της κατηγορίας των βιβλίων και στοιχείων που τηρούνται από την επιχείρηση:
αα) από την πρώτη κατηγορία στην τρίτη κατηγορία, οι αγορές της τελευταίας διαχειριστικής περιόδου πριν από την αλλαγή της κατηγορίας βιβλίων μειώνονται κατά την αξία τους, που εμφανίζεται στην απογραφή έναρξης της διαχειριστικής περιόδου, κατά την οποία έγινε η αλλαγή της κατηγορίας βιβλίων,
ββ) από τη δεύτερη στην πρώτη κατηγορία, οι αγορές που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διαχειριστική περίοδο, στην οποία τηρήθηκαν για πρώτη φορά βιβλία πρώτης κατηγορίας, προσαυξάνονται με την αξία των εμπορεύσιμων αγαθών που αποδεδειγμένα δεν διατέθηκαν ή δεν χρησιμοποιήθηκαν κατά τις διαχειριστικές περιόδους, στις οποίες τηρήθηκαν βιβλία δεύτερης κατηγορίας,
γγ) από την τρίτη στην πρώτη κατηγορία, οι αγορές που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διαχειριστική περίοδο, στην οποία τηρήθηκαν για πρώτη φορά βιβλία πρώτης κατηγορίας, προσαυξάνονται με την αξία των εμπορεύσιμων αγαθών που εμφανίζονται στην τελευταία απογραφή λήξης.
6. Το ποσό της αποζημίωσης ή αμοιβής, που προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 9 του άρθρου 31, σε περίπτωση τεκμαρτού ή εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών του οφειλέτη, εάν, πριν από την καταβολή ή πίστωση αυτού, δεν υποβληθεί στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία φορολογίας του δικαιούχου, αντίγραφο της απόφασης ή του εγγράφου και θεωρηθεί από αυτή η απόφαση ή το έγγραφο βάσει του οποίου θα καταβληθεί ή πιστωθεί η αποζημίωση ή αμοιβή στο δικαιούχο, προστίθεται ολόκληρο στα τεκμαρτά ή εξωλογιστικά προσδιοριζόμενα καθαρά κέρδη.

Άρθρο 33
Ειδικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος

1. Για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία και στοιχεία δεύτερης κατηγορίας του κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων το καθαρό εισόδημά τους, που προσδιορίζεται εξωλογιστικώς σύμφωνα με το προηγούμενο άρθρο, δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το καθαρό εισόδημα που εξευρίσκεται λογιστικώς με την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά τους των εξόδων που ορίζονται στο άρθρο 31. Στην περίπτωση αυτήν για την εφαρμογή της περίπτωσης γ της παραγράφου 1 του άρθρου 31, όταν δεν διενεργήθηκε απογραφή ή δεν υπάρχει τέτοια υποχρέωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ως απογραφή λήξης της διαχειριστικής περιόδου λαμβάνεται ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) επί των αγορών της περιόδου αυτής και ως απογραφή έναρξης ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) επί των αγορών της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου. Αν προαιρετικά έχει συνταχθεί απογραφή

έναρξης και λήξης, για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος λαμβάνονται υπόψη τα δεδομένα αυτών, με την προϋπόθεση ότι θα συνεχισθεί η σύνταξη της πρώτης προαιρετικής απογραφής λήξης. Αν δεν τηρηθεί η υποχρέωση αυτή, επιβάλλονται οι προβλεπόμενες από τις διατάξεις του κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων κυρώσεις για τη μη σύνταξη απογραφής.

2. Για τις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών που τηρούν βιβλία και στοιχεία δεύτερης ή προαιρετικά τρίτης κατηγορίας του κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και οι οποίες κατά τη διαχειριστική περίοδο πραγματοποίησαν ακαθάριστα έσοδα μέχρι και πενήντα οκτώ χιλιάδες επτακόσια (58.700) ευρώ, το καθαρό εισόδημά τους, όπως αυτό εξευρίσκεται λογιστικώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31, δεν μπορεί να είναι μικρότερο από αυτό που προσδιορίζεται εξωλογιστικώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32.

3. Για τις μικτές επιχειρήσεις πώλησης ή παραγωγής και παροχής υπηρεσιών που τηρούν βιβλία δεύτερης ή προαιρετικά τρίτης κατηγορίας του κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και οι οποίες κατά τη διαχειριστική περίοδο πραγματοποίησαν ακαθάριστα έσοδα από τον κλάδο της παροχής υπηρεσιών μέχρι και πενήντα οκτώ χιλιάδες επτακόσια (58.700) ευρώ, το συνολικό καθαρό εισόδημά τους, όπως αυτό εξευρίσκεται για όλους τους κλάδους τους λογιστικώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31, δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το συνολικό εισόδημά τους που προσδιορίζεται εξωλογιστικώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32.

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ: Με το άρθρο 28 παρ.1-3 Ν.2789/1999, ΦΕΚ Α'21/11.2.2000 ορίζεται ότι:

" 1. Τα καθαρά εισοδήματα των επιχειρήσεων πώλησης ή παραγωγής που τηρούν βιβλία και στοιχεία δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων , που προκύπτουν από το λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων τους, όπως αυτός ορίζεται από τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 33 του ν. 2238/1994, όπως ισχύει, δεν μπορεί να είναι ανώτερα από τα καθαρά κέρδη που προσδιορίζονται εξωλογιστικά προσαυξημένα κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) αυτών,

2. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου έχουν εφαρμογή και στις επιχειρήσεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 33 του ν. 2238/1994, όπως ισχύει, για τον προσδιορισμό των φορολογούμενων κερδών του κλάδου πώλησης ή παραγωγής αυτών,

3. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων ι*σχύουν για τα εισοδήματα που έχουν αποκτηθεί κατά τη διαχειριστική περίοδο από την 1η Ιανουαρίου 1999 μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 1999".*

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ: Με τις παρ.10 και 11 άρθρ.4 Ν.2873/2000, ΦΕΚ Α 285/28.12.2000 ορίζεται ότι:

"10. Οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 3 του άρθρου 33 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος δεν εφαρμόζονται στις επιχειρήσεις που, ύστερα από άδειο του οικείου δικαστηρίου, εκποιούν όλα τα προϊόντα της επιχείρησής τους, την οποία ασκούν πάνω από δύο έτη.

11. Η ισχύς των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου *ισχύουν από τα εισοδήματα της χρήσης 1999*".

4. Για τις μικτές επιχειρήσεις πώλησης ή παραγωγής και παροχής υπηρεσιών που τηρούν βιβλία δεύτερης ή προαιρετικά τρίτης κατηγορίας του κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και οι οποίες κατά τη διαχειριστική περίοδο πραγματοποίησαν ακαθάριστα έσοδα από τον κλάδο της παροχής υπηρεσιών πάνω από πενήντα οκτώ χιλιάδες

επτακόσια (58.700) ευρώ, το συνολικό καθαρό εισόδημά τους, όπως αυτό εξευρίσκεται για όλους τους κλάδους τους λογιστικούς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31, δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το συνολικό εισόδημά τους που προσδιορίζεται εξωλογιστικώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 για τον κλάδο της εμπορίας ή παραγωγής και λογιστικώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31, για τον κλάδο της παροχής υπηρεσιών.
Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής καθώς και της προηγούμενης, προκειμένου για επιχειρήσεις που τηρούν προαιρετικά βιβλία τρίτης κατηγορίας του κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, έχουν εφαρμογή εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα του κλάδου της παροχής υπηρεσιών αποτελούν τουλάχιστον το εβδομήντα τοις εκατό (70%) των συνολικών ακαθάριστων εσόδων τους.

Οι παρ.1-4 ΚΑΤΑΡΓΗΘΗΚΑΝ με την παρ.8 άρθρ.7 Ν.3091/2002,ΦΕΚ Α 330/24.12.2002.

5. Για τις παρακάτω επιχειρήσεις, όταν δεν τηρούνται βιβλία ή τηρούνται βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων:
α) Για τις επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται επιβατικά αυτοκίνητα δημόσιας χρήσης το καθαρό τους εισόδημα δεν μπορεί να είναι μικρότερο από τα παρακάτω ποσά:
αα) Για επιβατικό αυτοκίνητο δημόσιας χρήσης με άδεια κυκλοφορίας εκατό τοις εκατό (100%) και οδηγό τον ιδιοκτήτη, από δεκαέξι χιλιάδες (16.000) ευρώ.
ββ) Για επιβατικό αυτοκίνητο δημόσιας χρήσης με άδεια κυκλοφορίας εκατό τοις εκατό (100%) και οδηγό τρίτο πρόσωπο, από δεκατέσσερις χιλιάδες (14.000) ευρώ.
γγ) Για επιβατικό αυτοκίνητο δημόσιας χρήσης με άδεια κυκλοφορίας πενήντα τοις εκατό (50%) και οδηγό τον ιδιοκτήτη, από δεκατρείς χιλιάδες (13.000) ευρώ.
δδ) Για επιβατικό αυτοκίνητο δημόσιας χρήσης με άδεια κυκλοφορίας πενήντα τοις εκατό (50%) και οδηγό τρίτο πρόσωπο, από δώδεκα χιλιάδες (12.000) ευρώ.
εε) Για δύο (2) επιβατικά αυτοκίνητα δημόσιας χρήσης με άδεια κυκλοφορίας πενήντα τοις εκατό (50%) στο καθένα, από είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ.
Οι υποπεριπτώσεις ββ' και δδ' εφαρμόζονται ανάλογα και για τους μη ιδιοκτήτες εκμεταλλευτές επιβατικών αυτοκινήτων δημόσιας χρήσης. Τα παραπάνω ποσά μειώνονται προκειμένου για επιβατικά αυτοκίνητα δημόσιας χρήσης που έχουν την έδρα τους σε πόλεις με πληθυσμό κάτω από διακόσιες χιλιάδες (200.000) κατοίκους κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) και κάτω από πενήντα χιλιάδες (50.000) κατοίκους κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%).
Τα προαναφερόμενα ανώτατα όρια καθαρού εισοδήματος περιορίζονται σε τόσα δωδέκατα όσοι οι μήνες λειτουργίας της επιχείρησης σε περίπτωση κατά την οποία η επιχείρηση έκανε έναρξη λειτουργίας ή διακοπή των εργασιών της μέσα στην κρινόμενη περίοδο.
Οι διατάξεις της περίπτωσης αυτής ισχύουν ανάλογα και για τις επιχειρήσεις εκμετάλλευσης επιβατικών λεωφορείων ενταγμένων σε Κ.Τ.Ε.Λ. και εφαρμόζονται για τις χρήσεις 2005 και 2006.- *Αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 31, παρ. 1 του ν. 3296/2004.*
Για επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται επιβατικά λεωφορεία μη ενταγμένα σε Κ.Τ.Ε.Λ., με βάση τον αριθμό των θέσεων ως ακολούθως:

Θέσεις	**Με οδηγό τον ιδιοκτήτη**	**Με οδηγό τρίτο πρόσωπο**
	Άδεια κυκλοφορίας	**Άδεια κυκλοφορίας**

	100%	50%	100%	50%
Μέχρι 25	15.500	11,250	12.400	9.000
Από 26 μέχρι και 38	17.100	13.100	13.950	10.200
Από 39 μέχρι και 52	17.850	14.100	14.750	10.700
Από 53 και πάνω	18.650	15.000	15.550	11.350

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ: Με την παρ. 4 άρθρ.7 Ν.3091/2002 ορίζεται ότι:
Στην περίπτωση α/ της παραγράφου 5 του άρθρου 33 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος προστίθενται νέο πέμπτο και έκτο εδάφια ως εξής:
Ειδικά για τα οικονομικά έτη 2003 και 2004 το καθαρό εισόδημα των προαναφερόμενων επιχειρήσεων εξευρίσκεται με τις διατάξεις της περίπτωσης αυτής, όπως ισχύουν για το οικονομικό έτος 2002.
Τα προαναφερόμενα ανώτατα όρια καθαρού εισοδήματος περιορίζονται σε τόσα δωδέκατα όσοι οι μήνες λειτουργίας της επιχείρησης σε περίπτωση κατά την οποία η επιχείρηση έκανε έναρξη λειτουργίας ή διακοπής των εργασιών της μέσα στην κρινόμενη περίοδο."
ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ: *Με το άρθρο 31, παρ. 2 του ν. 3296/2004. ορίζεται ότι: Οι επιχειρήσεις της προηγούμενης παραγράφου μπορούν να επιλέξουν να φορολογηθούν είτε με τα τεκμαρτά ποσά καθαρού εισοδήματος της περίπτωσης α' της παραγράφου 5 του άρθρου 33 του Ν. 2238/1994 είτε με τα καθαρά κέρδη που εξευρίσκονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31.*

β) (Στις επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται φορτηγά αυτοκίνητα δημόσιας χρήσης επιβάλλεται ποσό καταβαλλόμενου ετήσιου φόρου, με το οποίο εξαντλείται η φορολογική τους υποχρέωση για τη δραστηριότητα αυτή, με βάση το ωφέλιμο φορτίο του αυτοκινήτου ως εξής:
α) για αυτοκίνητα με ωφέλιμο φορτίο μέχρι πέντε (5) τόννους πεντακόσια ενενήντα (590) ευρώ με οδηγό τον ιδιοκτήτη και τετρακόσια δεκαπέντε (415) ευρώ με οδηγό τρίτο,
β) για αυτοκίνητα με ωφέλιμο φορτίο πάνω από πέντε (5) μέχρι και έντεκα (11) τόννους οκτακόσια εικοσιπέντε (825) ευρώ με οδηγό τον ιδιοκτήτη και πεντακόσια ενενήντα (590) ευρώ με οδηγό τρίτο,
γ) για αυτοκίνητα με ωφέλιμο φορτίο πάνω από έντεκα (11) μέχρι και δεκαεξήμιση (16,5) τόννους χίλια τετρακόσια δεκαπέντε (1.415) ευρώ με οδηγό τον ιδιοκτήτη και εννιακόσια σαράντα (940) ευρώ με οδηγό τρίτο και δ) για αυτοκίνητα με ωφέλιμο φορτίο πάνω από δεκαεξήμιση (16,5) τόννους χίλια εφτακόσια εξηνταπέντε (1.765) ευρώ με οδηγό τον ιδιοκτήτη και χίλια εκατόν ογδόντα (1.180) ευρώ με οδηγό τρίτο.- *αντικαταστάθηκε με το άρθρο 3 παρ. 8 του ν. 3296/04.)*
Τα παραπάνω ποσά μειώνονται, προκειμένου για επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται φορτηγά αυτοκίνητα δημόσιας χρήσης και έχουν την έδρα τους σε πόλεις με πληθυσμό κάτω από είκοσι χιλιάδες (20.000) κατοίκους, κατά ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%).
Το ποσό του καταβαλλόμενου φόρου εισοδήματος από τις επιχειρήσεις εκμετάλλευσης φορτηγών αυτοκινήτων δημόσιας χρήσης περιορίζεται σε τόσα δωδέκατα, όσοι οι μήνες εκμετάλλευσης του αυτοκινήτου. Διάστημα μεγαλύτερο από δεκαπέντε (15) ημέρες λογίζεται ως ολόκληρος μήνας.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ορίζεται η προθεσμία καταβολής του φόρου της περίπτωσης αυτής και κάθε άλλο σχετικό θέμα. Δαπάνες που αφορούν τη δραστηριότητα αυτή, καθώς και εισφορές που καταβάλλονται σε ταμεία ασφάλισης λόγω της δραστηριότητας αυτής, δεν εκπίπτουν από άλλα εισοδήματα του φορολογουμένου.
Οι διατάξεις της περίπτωσης αυτής ισχύουν για τις χρήσεις 2002 και 2003 και τα ποσά φόρου του πρώτου εδαφίου αυτής της περίπτωσης προσαυξάνονται κατά ποσοστό οκτώ τοις εκατό (8%) για τη χρήση 2003.
Τα ανώτατα όρια του καθαρού εισοδήματος αυτής της παραγράφου περιορίζονται σε τόσα δωδέκατα όσοι οι μήνες λειτουργίας της επιχείρησης σε περίπτωση κατά την οποία η επιχείρηση έκανε έναρξη λειτουργίας ή διακοπής των εργασιών της μέσα στην κρινόμενη περίοδο.
Επίσης, οι διατάξεις της περίπτωσης αυτής ισχύουν και για τη χρήση 2004 και τα ποσά του πρώτου εδαφίου αυτής προσαυξάνονται κατά ποσοστό οκτώ τοις εκατό (8%), μη εφαρμοζομένων των αναφερομένων στην παράγραφο 13 του άρθρου αυτού.
Από το οικονομικό έτος 2003 το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων της παραγράφου αυτής εξευρίσκεται λογιστικώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 και δεν μπορούν να είναι μικρότερα από τα ποσά που ορίζονται στην παράγραφο αυτή.
6. Για τις παρακάτω επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία ή τηρούν βιβλία δεύτερης κατηγορίας του κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων επιβάλλεται ποσό καταβαλλόμενου ετήσιου φόρου, με το οποίο εξαντλείται η φορολογική τους υποχρέωση για τη δραστηριότητα αυτή, ως εξής:
α) Για επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται ενοικιαζόμενα επιπλωμένα δωμάτια, σε εβδομήντα επτά (77) ευρώ, εξήντα οκτώ (68) ευρώ και πενήντα εννέα (59) ευρώ ετησίως για κάθε δωμάτιο, ανάλογα αν είναι χαρακτηρισμένο ως Α, Β ή Γ τάξεως, αντίστοιχα, σύμφωνα με το σχετικό σήμα του ΕΟΤ.
β) Για επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται ενοικιαζόμενα επιπλωμένα διαμερίσματα:
αα) ογδόντα οκτώ (88) ευρώ, ογδόντα τρία (83) ευρώ και εβδομήντα επτά (77) ευρώ για κάθε μονόχωρο διαμέρισμα, ανάλογα αν είναι χαρακτηρισμένο Α', Β' ή Γ' τάξης, αντίστοιχα, σύμφωνα με το σχετικό σήμα του Ε.Ο.Τ.,
ββ) εκατόν δεκαοκτώ (118) ευρώ, εκατόν δώδεκα (112) ευρώ και εκατόν έξι (106) ευρώ, για κάθε δίχωρο διαμέρισμα ανάλογα αν είναι χαρακτηρισμένο ως Α', Β' ή Γ' τάξης, αντίστοιχα, σύμφωνα με το σχετικό σήμα του Ε.Ο.Τ.,
γγ) εκατόν εβδομήντα έξι (176) ευρώ, εκατόν εβδομήντα ένα (171) ευρώ και εκατόν εξήντα πέντε (165) ευρώ για κάθε τρίχωρο και πάνω διαμέρισμα, ανάλογα αν είναι χαρακτηρισμένο ως Α', Β' ή Γ' τάξης, αντίστοιχα, σύμφωνα με το σχετικό σήμα του Ε.Ο.Τ
Αν η επιχείρηση, εκτός από την εκμετάλλευση ενοικιαζόμενων επιπλωμένων δωματίων και διαμερισμάτων, ασχολείται παράλληλα μέσα στον ενιαίο χώρο του οικοπέδου που βρίσκονται αυτά και με την εκμετάλλευση σνακ μπαρ ή καφέ μπαρ, το ποσό του φόρου που αναλογεί από την εκμετάλλευση ενοικιαζόμενων δωματίων και διαμερισμάτων, προσαυξάνεται για τη δραστηριότητα αυτή κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%), με την προϋπόθεση ότι η εκμετάλλευση του σνακ μπαρ ή του καφέ μπαρ, αποτελεί παρεπόμενη δραστηριότητα και εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση και για τη δραστηριότητα αυτήν.
Αν η επιχείρηση εκμεταλλεύεται μέχρι και επτά δωμάτια δύναται να ζητήσει την απαλλαγή της από την υποχρέωση τήρησης όλων των βιβλίων και στοιχείων του

κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων με την υποβολή σχετικής δήλωσης μεταβολών - μετάταξης που υποβάλλεται μέσα στη νόμιμη προθεσμία.
Στην περίπτωση αυτή τα παραπάνω ποσά φόρου προσαυξάνονται κατά ποσοστό δέκα πέντε τοις εκατό (15%). Για τα ενοικιαζόμενα δωμάτια ή διαμερίσματα των πιο πάνω περιπτώσεων α και β, που δεν έχουν χαρακτηρισθεί από τον Ε.Ο.Τ. επιβάλλονται τα ποσά φόρου που αναλογούν στα αντίστοιχα ενοικιαζόμενα δωμάτια ή διαμερίσματα της Β' τάξης.
γ) Για επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται κάμπινγκ και εφόσον στον ίδιο χώρο δεν ασκούνται και άλλες δραστηριότητες, σε δέκα χιλιάδες (10.000) δραχμές για κάθε θέση εγκατάστασης σκηνής ή τροχόσπιτου ή αυτοκινήτου.
Ο φόρος της παραγράφου αυτής καταβάλλεται στην αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου δημόσια οικονομική υπηρεσία μέχρι και την προτελευταία ημέρα λήξης της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του και το οικείο τριπλότυπο καταβολής του φόρου επισυνάπτεται στη δήλωση φορολογίας. όσοι δεν καταβάλλουν ή καταβάλλουν εκπρόθεσμα το φόρο αυτής της παραγράφου υπόκεινται στις κυρώσεις που ορίζονται στα άρθρα 1 και 4 του ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α).
Δαπάνες που αφορούν τις δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο αυτήν, καθώς και εισφορές που καταβάλλουν σε ταμεία ασφάλισης λόγω των δραστηριοτήτων αυτών, εφόσον για τις δραστηριότητες αυτές έχει εξαντληθεί η φορολογική υποχρέωση με την καταβολή του φόρου, δεν εκπίπτουν από τα τυχόν άλλα εισοδήματα του φορολογουμένου. Δεν επιβάλλεται ο φόρος της παραγράφου αυτής σε περίπτωση αποδεδειγμένης αδράνειας του υπόχρεου.
7. Σε επιχειρήσεις αποκλειστικά πλανόδιων λιανοπωλητών επιβάλλεται ποσό καταβαλλόμενου φόρου ίσο με τριακόσια τριάντα πέντε (335) ευρώ ετησίως, με το οποίο εξαντλείται η φορολογική τους υποχρέωση από τη δραστηριότητα αυτήν.
Για επιχειρήσεις που έχουν την έδρα τους σε πόλεις με πληθυσμό κάτω από διακόσιες χιλιάδες (200.000) κατοίκους, το ποσό αυτό ορίζεται σε διακόσια τριάντα (230) ευρώ ετησίως.
Δαπάνες που αφορούν τη δραστηριότητα αυτή, καθώς και εισφορές που καταβάλλονται σε ταμεία ασφάλισης λόγω της δραστηριότητας αυτής, δεν εκπίπτουν από τα τυχόν άλλα εισοδήματα του φορολογουμένου.
Για την εφαρμογή αυτής της διάταξης ως έδρα θεωρείται η πόλη που ασκείται η εμπορική δραστηριότητα των πλανόδιων λιανοπωλητών.
8. Σε επιχειρήσεις αποκλειστικά λιανοπωλητών σε κινητές λαϊκές αγορές είτε διαθέτουν ίδια προϊόντα είτε προϊόντα τρίτων, επιβάλλεται ποσό καταβαλλόμενου φόρου ίσο με πεντακόσια πενήντα (550) ευρώ ετησίως, αν πρόκειται για επαγγελματίες πωλητές και τετρακόσια είκοσι έξι (426) ευρώ ετησίως, αν πρόκειται για παραγωγούς αγροτικών προϊόντων, με το οποίο εξαντλείται η φορολογική τους υποχρέωση από τη δραστηριότητα αυτήν.
Για επιχειρήσεις που έχουν την έδρα τους σε πόλεις με πληθυσμό κάτω από διακόσιες χιλιάδες (200.000) κατοίκους, το ποσό αυτό ορίζεται σε διακόσια εβδομήντα έξι (276) ευρώ ετησίως, αν πρόκειται για επαγγελματίες πωλητές και σε διακόσια δεκαπέντε (215) ευρώ ετησίως, αν πρόκειται για παραγωγούς αγροτικών προϊόντων.
Ειδικά για παραγωγούς αγροτικών προϊόντων, αν η άδεια εκδίδεται ή ανανεώνεται για χρονικό διάστημα μέχρι και έξι (6) μηνών, τα ανωτέρω ποσά φόρου καταβάλλονται στο μισό πριν από την έκδοση ή την ανανέωση της άδειας. Δαπάνες που αφορούν τη δραστηριότητα αυτήν, καθώς και εισφορές που καταβάλλονται σε ταμεία ασφάλισης λόγω της δραστηριότητας αυτής δεν εκπίπτουν από τα τυχόν άλλα εισοδήματα του φορολογουμένου.

Ο φόρος αυτής της παραγράφου, καθώς και της προηγούμενης, όταν η άδεια εκδίδεται ή ανανεώνεται για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από έξι (6) μήνες, καταβάλλεται στην αρμόδια για τη φορολογία του εισοδήματος του υπόχρεου Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία σε δύο (2) ίσες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του Ιανουαρίου και η επόμενη μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του Ιουλίου.
Για την εφαρμογή αυτής της διάταξης ως έδρα θεωρείται η πόλη που ασκείται η εμπορική δραστηριότητα. όσοι δεν καταβάλλουν ή καταβάλλουν εκπρόθεσμα το φόρο αυτής της παραγράφου, καθώς και της προηγούμενης, υπόκεινται στις κυρώσεις που ορίζονται στα άρθρα 1 και 4 του ν. 2523/1997.
Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής καθώς και της προηγούμενης έχουν εφαρμογή για τα εισοδήματα που αποκτώνται από την 1η Ιανουαρίου 2000 και εφεξής.
9. Τα ποσά που οφείλονται με βάση τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του υπόχρεου για το φόρο, τέλη και εισφορές που συμβεβαιώνονται με αυτόν, υπολογίζονται με βάση τα ποσά του εισοδήματος ή του φόρου, κατά περίπτωση, που προκύπτουν από την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.
10. Οι διατάξεις αυτού του άρθρου εφαρμόζονται ανάλογα και για τους υπόχρεους που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2 αυτού του νόμου, οι οποίοι τηρούν βιβλία δεύτερης κατηγορίας ή, προκειμένου για επιχείρηση παροχής υπηρεσιών, και όταν τηρούν προαιρετικά βιβλία τρίτης κατηγορίας του κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.
11. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζονται οι αναγκαίες λεπτομέρειες εφαρμογής αυτού του άρθρου.
12. Για την εφαρμογή αυτού του άρθρου η περιοχή της τέως διοικήσεως της πρωτευούσης θεωρείται ως μία πόλη.
13. Από τη χρήση 2004 το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων της παραγράφου 5 και από τη χρήση 2003 των υπόχρεων των παραγράφων 7 και 8 του παρόντος που υποχρεούνται να τηρούν βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων εξευρίσκεται λογιστικώς σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31.
Ειδικά το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων της παραγράφου 6 του παρόντος που εκμεταλλεύονται πάνω από επτά (7) ενοικιαζόμενα δωμάτια και τηρούν βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, από τη χρήση 2004 εξευρίσκεται λογιστικώς σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31.
Κατ' εξαίρεση, ειδικά για τη χρήση 2004, οι επιχειρήσεις εκμετάλλευσης επιβατικών αυτοκινήτων δημόσιας χρήσης μπορούν να επιλέξουν να φορολογηθούν είτε με τα τεκμαρτά ποσά καθαρού εισοδήματος της παραγράφου 5 του παρόντος είτε με τα καθαρά κέρδη που εξευρίσκονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31

'Άρθρο 34
Εισόδημα τεχνικών επιχειρήσεων

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ: Με την παρ.7 άρθρ.7 Ν.2940/2001,ΦΕΚ Α 180, ορίζεται ότι:
" *Τα καθαρά κέρδη των νομικών προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α'), που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών και την κατασκευή δημόσιων και ιδιωτικών τεχνικών έργων, καθώς και των κοινοπραξιών στις οποίες συμμετέχουν, προσδιορίζονται από το οικονομικό έτος 2003 (χρήση 2002) με τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος, μη εφαρμοζομένων των διατάξεων του άρθρου 34 του πιο πάνω νόμου*".

1. Ως ακαθάριστο έσοδο των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών λαμβάνεται η αξία των αυτοτελών οικοδομών, διαμερισμάτων πολυκατοικιών, καταστημάτων, γραφείων, αποθηκών και λοιπών χώρων, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982.

Αν όμως το τίμημα που καθορίζεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια ή το πραγματικό τίμημα το οποίο προκύπτει από άλλα επίσημα ή ανεπίσημα στοιχεία είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται το μεγαλύτερο τίμημα.

Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται:

α) Το τίμημα από τις πωλήσεις των πιο πάνω ακινήτων που καθορίζεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια.

β) Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος ή της αξίας, κατά περίπτωση, που φορολογήθηκε και της πραγματικής αξίας του ακινήτου, η οποία εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων.

Χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου, ο οποίος λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του ύψους αυτού, θεωρείται η ημέρα σύνταξης του οριστικού συμβολαίου.

Στην περίπτωση όμως που έχει συνταχθεί συμβολαιογραφικό προσύμφωνο και το οριστικό συμβόλαιο δεν έχει συνταχθεί μέσα σε διάστημα δύο (2) ετών από την ημέρα σύνταξης του συμβολαιογραφικού προσυμφώνου, ως χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου θεωρείται η ημέρα κατά την οποία συμπληρώνονται δύο (2) έτη από την ημέρα σύνταξης του συμβολαιογραφικού προσυμφώνου.

Χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου, σε προσύμφωνα, τα οποία έχουν συνταχθεί και παρήλθε διετία χωρίς να έχει συνταχθεί το οριστικό συμβόλαιο, θεωρείται το οικονομικό έτος 1991.

Ως πωλήσεις θεωρούνται και αυτές που έγιναν απευθείας από τον οικοπεδούχο για λογαριασμό του εργολήπτη.

Η αντικειμενική ή η πραγματική αξία, κατά περίπτωση, των αυτοτελών οικοδομών, διαμερισμάτων, καταστημάτων, γραφείων, αποθηκών και λοιπών χώρων που περιέρχονται κατά το χρόνο της διάλυσης στα μέλη των υπόχρεων, που αναφέρονται στην παρ. 4 του άρθρου 2, θεωρείται ως ακαθάριστο έσοδο των υπόχρεων αυτών κατά το χρόνο της διάλυσής τους.

Το καθαρό κέρδος που προκύπτει με βάση τα έσοδα αυτά φορολογείται στο όνομα των υπόχρεων, που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2, με το συντελεστή που προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 10 κατά το έτος που διαλύεται η εταιρεία, κοινωνία ή κοινοπραξία.

2. Τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων που ορίζονται στην προηγούμενη παράγραφο εξευρίσκονται με τη χρήση συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%) στα ακαθάριστα έσοδα τους.

Σε περίπτωση που η επιχείρηση δεν τηρεί τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται από τον Κώδικα βιβλίων και Στοιχείων ή τηρεί βιβλία κατώτερης κατηγορίας από αυτά που ορίζονται από τον ίδιο Κώδικα, ο πιο πάνω συντελεστής προσαυξάνεται κατά εκατό τοις εκατό (100%).

Επίσης, αν οι δαπάνες κατασκευής, που εμφανίζονται στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης ότι πραγματοποιήθηκαν για τις ανεγειρόμενες οικοδομές, βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία σε σχέση με το πραγματικό κόστος κατασκευής, ο

προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας δικαιούται να προσαυξήσει τον πιο πάνω συντελεστή καθαρού κέρδους μέχρι, εξήντα τοις εκατό (60%).
Δεν θεωρείται ότι υπάρχει προφανής δυσαναλογία, όταν η διαφορά μεταξύ των δαπανών κατασκευής, που πραγματοποιήθηκαν και του πραγματικού κόστους κατασκευής είναι μέχρι είκοσι τοις εκατό (20%) του πραγματικού κόστους κατασκευής.
3. Τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, των εργολάβων και υπεργολάβων που ασχολούνται με την εργοληπτική κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων, γενικώς, καθώς και των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων, εξευρίσκονται ως εξής:
α) Για επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εργολαβική κατασκευή τεχνικών έργων ή την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων του Δημοσίου, δήμων και κοινοτήτων, δημόσιων επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, οργανισμών ή επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας, καθώς και των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, γενικώς, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται τα εργολαβικά ανταλλάγματα που πιστοποιούνται με τους οικείους λογαριασμούς κατά τη διάρκεια της χρήσης τα οποία μειώνονται με τα ποσά των εγγυήσεων καλής εκτέλεσης που αντιστοιχούν σε αυτά και τα οποία θεωρούνται έσοδα της χρήσης μέσα στην οποία αποδίδονται.
Επί εισφοράς αναληφθέντος όλου ή μέρους του έργου σε εταιρία οποιασδήποτε μορφής ή κοινοπραξία που έχει την έδρα της στην ημεδαπή ή αλλοδαπή, στην οποία μετέχει και ο εισφέρων ανάδοχος ή απευθείας συμβασιούχος, τα κατά τις διατάξεις της παρούσας περίπτωσης λαμβανόμενα ως ακαθάριστα έσοδα θεωρούνται κτώμενα από την εταιρία ή κοινοπραξία και η εισφορά αυτή δεν θεωρείται υπεργολαβία.
Η διάταξη αυτή εφαρμόζεται και σε περίπτωση που τμήμα του έργου ή εργασίας εκτελείται από κοινοπραξία ή εταιρία, στην οποία συμμετέχουν μόνο μέλη της αρχικής αναδόχου κοινοπραξίας ή εταιρίας.
(Επίσης, εφαρμόζεται και στην περίπτωση που τμήμα του έργου ή εργασίας εκτελείται από εταιρία μέλος της αρχικής αναδόχου κοινοπραξίας ή από κοινοπραξία επιχειρήσεων μέλους της αρχικής αναδόχου κοινοπραξίας. - *ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται από την **1η Ιανουαρίου 1995 και μετά (άρθρ.10 Ν.2390/1996). -** παρ.7 άρθρ.4 Ν.2390/1996 (Α 54))*
β) Για επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εργολαβική κατασκευή ιδιωτικών τεχνικών έργων ή οικοδομών ή την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων σε ιδιώτες, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται η αξία του έργου που εκτελέστηκε κατά τη διάρκεια της χρήσης.
γ) Για την εκτέλεση έργου χωρίς τη χρησιμοποίηση ίδιων υλικών, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται η αξία του έργου που έχει εκτελεστεί κατά τη διάρκεια της χρήσης χωρίς να υπολογιστεί η αξία των υλικών.
4. Τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων, που ορίζονται στην προηγούμενη παράγραφο, εξευρίσκονται με τη χρήση συντελεστή στα ακαθάριστα έσοδα τους, ως εξής:
α) Δέκα τοις εκατό (10%) για τα δημόσια τεχνικά έργα των περιπτώσεων α' και γ' της προηγούμενης παραγράφου.
β) Δώδεκα τοις εκατό (12%) για τα έργα της περίπτωσης β' της προηγούμενης παραγράφου.
γ) Είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) για τα ιδιωτικά έργα της περίπτωσης γ' της προηγούμενης παραγράφου.
Σε περίπτωση που η επιχείρηση δεν τηρεί τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται από τον Κώδικα βιβλίων και Στοιχείων ή τηρεί βιβλία κατώτερης κατηγορίας από αυτά που ορίζονται από τον ίδιο Κώδικα, οι συντελεστές καθαρού κέρδους που

προβλέπονται στις πιο πάνω α', β' και γ' περιπτώσεις προσαυξάνονται κατά εκατό τοις εκατό (100%).
Επίσης, αν οι δαπάνες κατασκευής που εμφανίζονται στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης ότι πραγματοποιήθηκαν για την κατασκευή των τεχνικών έργων ή των οικοδομών βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία σε σχέση με το πραγματικό κόστος κατασκευής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας δικαιούται να προσαυξήσει τους συντελεστές καθαρού κέρδους που προβλέπονται στις πιο πάνω α', β' και γ' περιπτώσεις μέχρι εξήντα τοις εκατό (60%).
Δεν θεωρείται ότι υπάρχει προφανής δυσαναλογία, όταν η διαφορά μεταξύ των δαπανών κατασκευής που πραγματοποιήθηκαν και του πραγματικού κόστους κατασκευής είναι μέχρι είκοσι τοις εκατό (20%) του πραγματικού κόστους κατασκευής.
5.Για τον προσδιορισμό των φορολογητέων καθαρών κερδών των νομικών προσώπων της παραγράφου 4 του άρθρου 2 και των ατομικών επιχειρήσεων, που τηρούν βιβλία και στοιχεία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., σε περίπτωση που τα δηλούμενα ή κατ' έλεγχο προσδιοριζόμενα κέρδη, τα οποία προέρχονται από εργασίες που αναφέρονται στις διατάξεις του άρθρου αυτού, είναι μεγαλύτερα των τεκμαρτώς προσδιοριζόμενων καθαρών κερδών, για τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών των υπόχρεων, προστίθεται στα τεκμαρτά κέρδη και το σαράντα τοις εκατό (40%) του ποσού της ως άνω διαφοράς καθαρών κερδών.
Το υπόλοιπο κερδών που απομένει και δεν φορολογήθηκε μεταφέρεται και εμφανίζεται στα βιβλία στο λογαριασμό "Αφορολόγητα κέρδη τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων".
Κατά τη διανομή ή κεφαλαιοποίηση του αποθεματικού αυτού εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 106, ενώ προκειμένου για ατομική επιχείρηση το αναλαμβανόμενο ή κεφαλαιοποιούμενο αφορολόγητο αποθεματικό προστίθεται στα λοιπά εισοδήματα του φυσικού προσώπου του οικείου οικονομικού έτους και φορολογείται με βάση την κλίμακα του άρθρου 9.
6. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου δεν εφαρμόζονται στα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 των οποίων μέλη είναι αποκλειστικά ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες και εταιρίες περιορισμένης ευθύνης.
Σε περίπτωση όμως κατά την οποία, εκτός από ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες και εταιρίες περιορισμένης ευθύνης συμμετέχουν και άλλα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 και της παραγράφου 4 του άρθρου 2 ή ατομικές επιχειρήσεις, οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται μόνο για το τμήμα των κερδών που υπερβαίνουν τα προσδιοριζόμενα τεκμαρτά και κατά το μέρος που αντιστοιχεί στα ποσοστά συμμετοχής των νομικών αυτών προσώπων ή των ατομικών επιχειρήσεων, με εξαίρεση τις συμμετέχουσες ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες και εταιρίες περιορισμένης ευθύνης.
7. Οι διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 δεν εφαρμόζονται σε επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων και τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα βιβλίων και Στοιχείων, εφόσον υποβάλλουν στον αρμόδιο προιστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για το σκοπό αυτόν ανέκκλητη δήλωση μέσα σε ένα (1) μήνα από την έναρξη της λειτουργίας τους.
8. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν εφαρμόζονται στις επιχειρήσεις που είναι ανάδοχοι προγραμμάτων ενεργού πολεοδομίας και η έναρξη της διαδικασίας κατάρτισης των προγραμμάτων έγινε σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.δ.1003/1971 (ΦΕΚ 198 Α') ή του ν.947/1979 (ΦΕΚ 169 Α') ή του ν.1337/1983 (ΦΕΚ 33 Α'), καθώς και για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών της Δημόσιας Επιχείρησης

Πολεοδομίας και Στέγασης (ΔΕΠΟΣ) που αφορούν πωλήσεις οικοδομών τις οποίες ανεγείρει για "Ομογενειακά Χωριά".

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ: Με την παρ.7 άρθρ.7 Ν.2940/2001,ΦΕΚ Α 180, ορίζεται ότι:
"*Τα καθαρά κέρδη των νομικών προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α'), που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών και την κατασκευή δημόσιων και ιδιωτικών τεχνικών έργων, καθώς και των κοινοπραξιών στις οποίες συμμετέχουν, προσδιορίζονται* ***από το οικονομικό έτος 2003 (χρήση 2002)*** *με τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος, μη εφαρμοζομένων των διατάξεων του άρθρου 34 του πιο πάνω νόμου*".

Άρθρο 35
Προσδιορισμός ελάχιστου κόστους κατασκευής οικοδομών

1. Για την εφαρμογή των ισχυουσών διατάξεων περί φορολογίας εισοδήματος και φόρου προστιθέμενης αξίας των εργολάβων, υπεργολάβων και γενικά επιτηδευματιών που εκτελούν οποιαδήποτε επί μέρους εργασία σε ανεγειρόμενη οικοδομή, καθώς και των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την κατασκευή και πώληση οικοδομών, καθιερώνεται σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού του ελάχιστου συνολικού κόστους κατασκευής των οικοδομών και των ελάχιστων ποσοστών συμμετοχής των επί μέρους εργασιών στο συνολικό κόστος.
Το προσδιοριζόμενο ελάχιστο συνολικό κόστος κατασκευής και τα ελάχιστα κόστη των επί μέρους εργασιών αποτελούν τη βάση προσδιορισμού των φορολογικών υποχρεώσεων των επιτηδευματιών της παραγράφου αυτής.
Με τον όρο "κόστος" νοείται το καθαρό κατασκευαστικό κόστος, το οποίο περιλαμβάνει την αξία αγοράς των υλικών με το φόρο προστιθέμενης αξίας και την αμοιβή εργασίας, η οποία προσφέρεται απευθείας ή μέσω υπεργολάβου, χωρίς τις ασφαλιστικές εισφορές και το φόρο προστιθέμενης αξίας.
2. Για τον προσδιορισμό του ελάχιστου κόστους των οικοδομών και των ποσοστών συμμετοχής των επί μέρους εργασιών λαμβάνονται υπόψη:
α) Οι τιμές εκκίνησης κόστους κατά τετραγωνικό μέτρο, οι οποίες αναπροσαρμόζονται με βάση τη μεταβολή του δείκτη κόστους κατασκευής κτιρίων της Εθνικής Στατιστικής Υπηρεσίας της Ελλάδος.
β) Συντελεστές αναγωγής των βοηθητικών χώρων των διαφόρων κατηγοριών οικοδομών σε κύριους χώρους αυτών.
γ) Συντελεστές αυξομείωσης των τιμών εκκίνησης, για τον προσδιορισμό του συνολικού κόστους, ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του συγκεκριμένου κτιρίου, όπως, μέγεθος, ποιότητα, αριθμός όψεων.
δ) Πίνακες των ελάχιστων ποσοστών συμμετοχής των επί μέρους εργασιών στο συνολικό κόστος.
Σε επί μέρους εργασίες ή σε κτίρια με ιδιαιτερότητες, όπου δεν ορίζονται ελάχιστα ποσοστά συμμετοχής, αυτά καθορίζονται από το μηχανικό μελετητή της οικοδομής πριν από την έκδοση της οικοδομικής άδειας.
Μετά το πέρας των εργασιών, ο κύριος της οικοδομής ή η επιχείρηση που ασχολείται με την κατασκευή και πώληση αυτής, υποβάλλει τελικό πίνακα με τα τελικά ποσά κόστους των επί μέρους εργασιών, τα πλήρη στοιχεία των εργολάβων, υπεργολάβων και προμηθευτών, το συνολικό αριθμό των εκδοθέντων στοιχείων και τη συνολική αξία αυτών.
Εξαιρετικά, προκειμένου για επί μέρους εργασίες που έγιναν χωρίς την ανάθεσή τους σε εργολάβο ή υπεργολάβο, αλλά με τη χρησιμοποίηση ημερομίσθιων τεχνιτών και

εργατών, αυτό γίνεται δεκτό για συνολικό ποσό μέχρι το είκοσι τοις εκατό (20%) του ελάχιστο συνολικού κόστους της κατασκευής.
Το όριο αυτό δεν ισχύει για επιχειρήσεις που αποδεδειγμένα απασχολούν δικό τους προσωπικό για το σκοπό αυτόν.
Εάν κατά την εκτέλεση των εργασιών υπάρξουν μεταβολές στα ποσοστά συμμετοχής του αρχικού πίνακα οι ως άνω υπόχρεοι συμπληρώνουν στον τελικό πίνακα τα αναθεωρημένα ποσοστά συμμετοχής με αιτιολόγηση των μεταβολών αυτών.
Η προσκόμιση βεβαίωσης της αρμόδιας για τη φορολογία εισοδήματος δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας του ιδιοκτήτη ή της επιχείρησης κατασκευής και πώλησης οικοδομών, από την οποία θα προκύπτει ότι υποβλήθηκαν οι πίνακες που προβλέπονται από τη παράγραφο αυτή, αποτελεί απαραίτητη προϋπόθεση γι την τελική ηλεκτροδότηση της οικοδομής.
3. Στην περίπτωση που υποβάλλεται τελικός πίνακας ο οποίος περιέχει ανακριβή στοιχεία ως προς τα μεγέθη του έργου, τα στοιχεία των εργολάβων, υπεργολάβων και προμηθευτών, καθώς και ως προς την αξία των δηλωθέντων φορολογικών στοιχείων, επιβάλλεται σε βάρος του υπόχρεου πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) της διαφοράς φόρου προστιθέμενης αξία που προκύπτει από την ανακρίβεια.
Ειδικώς για ανακρίβεια που αναφέρεται στα στοιχεία των εργολάβων, υπεργολάβων και προμηθευτών, από την οποία δεν προκύπτει διαφορά φόρου, επιβάλλεται πρόστιμο μέχρι εκατό τριακόσια (300) ευρώ.
Για τη διαδικασία επιβολής, βεβαίωσης και είσπραξης του προστίμου αυτού, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις αυτού του νόμου.
4. Τα οριζόμενα από τις διατάξεις της παραγράφου 2 στοιχεία, για τον προσδιορισμό του ελάχιστου κόστους, καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών και του κατά περίπτωση καθ' ύλη αρμόδιου Υπουργού, μετά από εισήγηση της επιτροπής που θα αποτελείται από:
τρεις (3) οικονομικούς υπαλλήλους, τον προϊστάμενο του τμήματος αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων της Διεύθυνσης Φορολογίας Κεφαλαίου του Υπουργείου Οικονομικών,

- ένα (1) μηχανικό, μόνιμο υπάλληλο του Υπουργείου Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημόσιων Έργων,
- έναν (1) εκπρόσωπο του Τεχνικού Επιμελητηρίου της Ελλάδας,
- έναν (1) εκπρόσωπο της Ελληνικής Ομοσπονδίας Κατασκευαστών και Οικοδομικών Επιχειρήσεων (Ε.Ο.Κ. Ο.Ε.) και
- μέχρι δύο (2) ακόμη πρόσωπα που διαθέτουν ειδικές γνώσεις ή ιδιάζουσα εμπειρία.

5. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται:
α) Οι λεπτομέρειες και η διαδικασία εφαρμογής των διατάξεων αυτού του άρθρου.
β) Η συγκρότηση της επιτροπής που προβλέπουν οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, καθώς και κάθε αναγκαία δαπάνη για την εφαρμογή των διατάξεων αυτού του άρθρου.
γ) Ο τύπος, το περιεχόμενο, η διαδικασία και ο χρόνος υποβολής των δηλώσεων, που απαιτούνται για την εφαρμογή των διατάξεων αυτού του άρθρου.
δ) Οι υποχρεώσεις των προσώπων της παραγράφου 1 αυτού του άρθρου.
6. Για υποθέσεις που εμπίπτουν στις διατάξεις αυτού του άρθρου, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 8 του ν. 1882/1990 (ΦΕΚ 43 Α').

Άρθρο 36

Προσδιορισμός ακαθάριστων εσόδων των εργολάβων, υπεργολάβων και γενικά επιτηδευματιών, που εκτελούν οποιαδήποτε επί μέρους εργασία σε ανεγειρόμενες οικοδομές

1. Τα ακαθάριστα έσοδα, που λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του εισοδήματος των προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 35, δεν μπορεί να είναι κατώτερα από εκείνα που προκύπτουν σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του άρθρου. Τυχόν προκύπτοντα επιπλέον ακαθάριστα έσοδα, με βάση τις διατάξεις του παρόντος, θεωρούνται ως ακαθάριστα έσοδα:
α) Της χρήσης μέσα στην οποία υποβλήθηκε ο τελικός πίνακας της παρ. 2 του άρθρου 35 για τους εργολάβους, υπεργολάβους και γενικά επιτηδευματίες, που εκτελούν οποιαδήποτε εργασία σε ανεγειρόμενη οικοδομή.
β) Της χρήσης που ορίζεται από τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 34, για τις επιχειρήσεις ανέγερσης και πώλησης οικοδομών.
2. Το ποσό φόρου προστιθέμενης αξίας, που οφείλουν να έχουν καταβάλει τα πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 35, πρέπει να είναι τουλάχιστον ίσο με αυτό που προκύπτει από το κόστος της αντίστοιχης επί μέρους εργασίας ή το συνολικό κόστος, κατά περίπτωση, όπως αυτό προσδιορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 35.
Σε αντίθετη περίπτωση, η διαφορά που προκύπτει, μετά το τέλος των εργασιών, οφείλεται ως φόρος εκροών της φορολογικής περιόδου υποβολής του τελικού πίνακα.
3. Στην περίπτωση κατά την οποία το συνολικό κόστος, όπως προσδιορίζεται στον τελικό πίνακα, είναι κατώτερο του ελάχιστου συνολικού κατασκευαστικού κόστους, όπως προκύπτει κατ' εφαρμογή του άρθρου 35, ο ιδιώτης ιδιοκτήτης καταβάλλει αυτοτελές πρόστιμο ισόποσο με τη διαπιστούμενη διαφορά του φόρου προστιθέμενης αξίας.
4. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται:
α) οι λεπτομέρειες και η διαδικασία εφαρμογής των διατάξεων αυτού του άρθρου.
β) Ο τύπος, το περιεχόμενο, η διαδικασία και ο χρόνος υποβολής των δηλώσεων που απαιτούνται για την υλοποίηση της εφαρμογής των διατάξεων αυτού του άρθρου.
γ) Οι υποχρεώσεις των προσώπων των παραγράφων 1, 2 και 3 αυτού του άρθρου. 5. Για υποθέσεις που εμπίπτουν στις διατάξεις του παρόντος δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 53 του ν. 2065/1992 (ΦΕΚ 113 Α').

Άρθρο 37
Προσδιορισμός εισοδήματος αλλοδαπών επιχειρήσεων

1. Για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις, οι οποίες έχουν στην Ελλάδα ως αντικείμενο εργασιών την παραγωγή ή απλώς την κατόπιν αγοράς ειδική κατεργασία, συσκευασία κ.λπ., πρώτων υλών, το κέρδος που προκύπτει στην Ελλάδα από πωλήσεις που δεν ενεργούνται από την Ελλάδα εξευρίσκεται, εφόσον δεν καθορίζεται ακριβώς από τον ισολογισμό των επιχειρήσεων αυτών, με μερισμό του συνολικού κέρδους της επιχείρησης σε μέρη ανάλογα προς τα ακαθάριστα έσοδα της, που προέρχονται από το προϊόν που έχει αποσταλεί για να πωληθεί και αυτά που προκύπτουν από τις λοιπές πωλήσεις της.
2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών επιτρέπεται, προκειμένου να καθοριστεί το κέρδος της προηγούμενης παραγράφου, να λαμβάνεται ως ακαθάριστο έσοδο το τίμημα FOB χονδρικής πώλησης του προϊόντος που έχει αποσταλεί για πώληση. Η πώληση σε αυτή την περίπτωση νοείται ότι πραγματοποιήθηκε στον τόπο της φόρτωσης.

3. Το τίμημα FOB καθορίζεται με προεδρικό διάταγμα.
Όταν είναι αδύνατος ο προσδιορισμός του τιμήματος FOB επιτρέπεται όπως, με προεδρικό διάταγμα, το κέρδος υπολογίζεται σε ποσοστό επί του τιμήματος κόστους του προϊόντος που έχει εξαχθεί.
4. Για πλοία με ξένη σημαία και αεροσκάφη, που ανήκουν σε αλλοδαπά φυσικά πρόσωπα, αντικείμενο του φόρου του παρόντος που υπόκειται σε φόρο είναι το λογιζόμενο ως προκύπτον στην Ελλάδα κέρδος από τη μεταφορά επιβατών, εμπορευμάτων και λοιπών πραγμάτων γενικά, από ελληνικούς λιμένες και αερολιμένες και μέχρι το λιμένα προορισμού ή μέχρι τον αλλοδαπό λιμένα ή αερολιμένα επιβίβασης των επιβατών ή μεταφόρτωσης των εμπορευμάτων και λοιπών πραγμάτων σε πλοίο ή αεροσκάφος άλλης αλλοδαπής επιχείρησης.
Ως καθαρό εισόδημα λαμβάνεται ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) των ακαθάριστων εσόδων που πραγματοποιούνται από τις μεταφορές αυτές.

Άρθρο 38
Εισόδημα από διάθεση και αποτίμηση χρεογράφων

1. Τα κέρδη από την πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών σε τιμή ανώτερη της τιμής απόκτησής τους, τα οποία προκύπτουν από βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και αποκτώνται από ατομικές επιχειρήσεις και υπόχρεους που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2, απαλλάσσονται από το φόρο.
Η απαλλαγή παρέχεται με την προϋπόθεση ότι τα κέρδη εμφανίζονται σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού με προορισμό το συμψηφισμό ζημιών που τυχόν θα προκύψουν στο μέλλον από την πώληση μετοχών εισηγμένων ή όχι στο Χρηματιστήριο Αθηνών.
Σε περίπτωση διανομής ή διάλυσης της επιχείρησης, τα κέρδη αυτά φορολογούνται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.
Αν σε μια διαχειριστική περίοδο προκύψει ζημία από πώληση μετοχών, το τυχόν υπόλοιπο της ζημίας, που απομένει μετά το συμψηφισμό με τα εμφανιζόμενα στο ειδικό αποθεματικό κέρδη ή ολόκληρο το ποσό της ζημίας, αν δεν υφίσταται ειδικός λογαριασμός αποθεματικού, μεταφέρεται σε ειδικό λογαριασμό και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.
Το ποσό αυτό συμψηφίζεται με κέρδη που τυχόν θα προκύψουν στο μέλλον από πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών.
2.Τα κέρδη από την πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών, εκτός της περίπτωσης που προβλέπεται από το πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου, απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος.
3. Ειδικά, η ζημία που τυχόν προκύπτει κατά την απογραφή στο τέλος κάθε διαχειριστικής χρήσης από την αποτίμηση μετοχών και ομολογιών, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 28 του π.δ. 186/1992, μεταφέρεται σε χρέωση των λογαριασμών Αποθεματικά από Χρεόγραφα, που εμφανίζονται στα βιβλία της επιχείρησης και τα οποία προέκυψαν είτε από την πώληση χρεογράφων σε τιμή ανώτερης της τιμής κτήσης τους με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 10 του α.ν. 148/1967 (ΦΕΚ 173Α'), είτε από την πώληση μετοχών με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 1 του παρόντος, είτε από την ανταλλαγή ή λήψη δωρεάν χρεογράφων με βάση τις διατάξεις νόμων περί αναπροσαρμογής της αξίας ακινήτων.
Σε περίπτωση που τα ποσά των αποθεματικών αυτών δεν επαρκούν να καλύψουν το ποσό της παραπάνω ζημίας, το τυχόν ακάλυπτο ποσό αυτής δεν εκπίπτει από τα

ακαθάριστα έσοδα αλλά μεταφέρεται σε ειδικό λογαριασμό προκειμένου να συμψηφισθεί με τα ως άνω περιγραφόμενα αποθεματικά από χρεόγραφα που θα προκύψουν στο μέλλον.

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ: Με την παρ.3 άρθρ.37 Ν.2874/2000, ΦΕΚ Α 286/29.12.2000 ορίζεται ότι:
" *3. Η ζημία από την πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών, που προκύπτει από βιβλία τρίτης κατηγορίας κατά τη διαχειριστική περίοδο 2000 (οικονομικό έτος 2001) ή από την αποτίμηση των μετοχών αυτών, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, κατά το μέρος που υπερβαίνει το ποσό των αποθεματικών που ορίζονται από τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 3 του άρθρου 38 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ή ολόκληρο το ποσό αυτής, εφόσον δεν υφίστανται τοιαύτα αποθεματικά, μεταφέρεται σε ειδικό λογαριασμό του ενεργητικού και δύναται να εκπίπτει ισόποσα από τα ακαθάριστα έσοδα της πιο πάνω διαχειριστικής περιόδου και των τεσσάρων επομένων αυτής, προκειμένου για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών της επιχείρησης,* ***μη εφαρμοζομένων των διατάξεων του άρθρου 38 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ως προς την πιο πάνω ζημία".***

Άρθρο 39
Υπερτιμολογήσεις και υποτιμολογήσεις

1. Όταν μεταξύ ημεδαπών επιχειρήσεων ή μεταξύ αλλοδαπής και ημεδαπής επιχείρησης συνάπτονται συμβάσεις αγοραπωλησίας ή παροχής υπηρεσιών και κατά τις συμβάσεις αυτές το τίμημα ή το αντάλλαγμα ορίζεται αδικαιολόγητα σε ποσό ανώτερο ή κατώτερο, κατά περίπτωση, από εκείνο που θα πραγματοποιείτο, αν η σύμβαση γινόταν με άλλο πρόσωπο με τις συνθήκες που επικρατούν στην αγορά κατά το χρόνο κατάρτισης της σύμβασης, η προκύπτουσα διαφορά θεωρείται κατά τεκμήριο κέρδος της επιχείρησης, η οποία εισέπραξε μικρότερο ή πλήρωσε μεγαλύτερο, κατά περίπτωση, τίμημα ή αντάλλαγμα.
Η διαφορά αυτή προσαυξάνει τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης που προκύπτουν από τα βιβλία της, χωρίς να επηρεάζει το κύρος των βιβλίων και στοιχείων.
2. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται:
α) Εφόσον η ημεδαπή εταιρία τελεί υπό τον έλεγχο της αλλοδαπής, λόγω συμμετοχής της δεύτερης στο κεφάλαιο ή τη διοίκηση της πρώτης.
β) Αν πρόκειται για ημεδαπές επιχειρήσεις, όταν υπάρχει μεταξύ τους σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής ή οικονομικής εξάρτησης ή ελέγχου.
3. Η διαφορά που προκύπτει από τις διατάξεις του παρόντος άρθρου προσαυξάνει τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης που προκύπτουν από τα βιβλία της, προκειμένου τα έσοδα αυτά να ληφθούν υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες.
4. Σε βάρος της επιχείρησης, που υπάγεται στις διατάξεις αυτού του άρθρου, επιβάλλεται αυτοτελές πρόστιμο καθοριζόμενο σε ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) στο ποσό της διαφοράς που προκύπτει από τις διατάξεις του άρθρου αυτού.
Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται ανεξάρτητα από την τυχόν επιβολή πρόσθετων φόρων, προσαυξήσεων και λοιπών κυρώσεων που προβλέπονται από τις διατάξεις που ισχύουν.
Οι διατάξεις των άρθρων 69, 70, 71 και 74 εφαρμόζονται αναλόγως και στην περίπτωση αυτή.

Αντικείμενο της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς δεν μπορεί να αποτελέσει το ποσοστό του επιβαλλόμενου προστίμου.
5. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν εφαρμόζονται:
α) Αν το συνομολογούμενο τίμημα έχει καθοριστεί με σύμβαση μεταξύ του Ελληνικού Δημοσίου και της αλλοδαπής εταιρίας, που έχει κυρωθεί με νόμο.
β) Αν αποδειχθεί από τις συμβαλλόμενες επιχειρήσεις ότι η υπερτιμολόγηση ή η υποτιμολόγηση δεν έγινε με σκοπό την αποφυγή των άμεσων ή έμμεσων φόρων.
Στην περίπτωση που το γεγονός αυτό αμφισβητηθεί από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, η διαφορά αυτή μπορεί να επιλύεται με την προεδρική διαδικασία, που προβλέπεται από το άρθρο 3 του ν. 820/1978 (ΦΕΚ 174 Α').
6. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται αναλόγως και για τα δικαιώματα ή τις αποζημιώσεις που καταβάλλονται σε αλλοδαπές επιχειρήσεις και Οργανισμούς για τη χρησιμοποίηση στην Ελλάδα τεχνικής βοήθειας, ευρεσιτεχνιών, σημάτων, σχεδίων, μουσικών βιομηχανικών μεθόδων και τύπων, πνευματικής ιδιοκτησίας και άλλων συναφών δικαιωμάτων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Δ'

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΓΕΩΡΓΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

Άρθρο 40
Έννοια και απόκτηση του εισοδήματος

1. Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που προκύπτει σε κάθε οικονομικό ή γεωργικό έτος, κατά περίπτωση και αποκτάται από την εκμετάλλευση μιας ή περισσότερων γεωργικών επιχειρήσεων κάθε είδους, όπως είναι οι αγροτικές, κτηνοτροφικές, πτηνοτροφικές, μελισσοκομικές, σηροτροφικές, δασικές, αλιευτικές κ.λπ..
2. Οι παράγραφοι 4 και 5 του άρθρου 28 εφαρμόζονται αναλόγως και στο εισόδημα αυτής της κατηγορίας.

Άρθρο 41
Ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα

1. Κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος από γεωργικές επιχειρήσεις, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των άρθρων 28 παρ. 3 περιπτώσεις ζ' και η', 29, 30, 31, 38 και 39.
2. Αν το καθαρό εισόδημα δεν μπορεί να προσδιοριστεί λογιστικώς, αυτό προσδιορίζεται τεκμαρτώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά κλάδο εκμεταλλεύσεων, συντελεστές καθαρού εισοδήματος. Ως ακαθάριστο εισόδημα λαμβάνεται η αξία των παραγόμενων προϊόντων. Για την εξεύρεση της αξίας τους τα προϊόντα αποτιμώνται σε δραχμές, με βάση τη μέση τιμή χονδρικής πώλησής τους στο χρόνο και στον τόπο της παραγωγής τους.
Σε αυτά τα ακαθάριστα έσοδα δεν συμπεριλαμβάνονται τα ακόλουθα ποσά εσόδων:
α) Οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις.
β) Η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου της επιχείρησης.

γ) Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από επισφαλείς απαιτήσεις που έχουν αποσβεσθεί, εφόσον είχαν γίνει δεκτές από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.
δ) Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από φόρους, τέλη και εισφορές της επιχείρησης, εφόσον είχαν καταβληθεί αχρεωστήτως και είχαν γίνει δεκτά από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.
Τα ποσά των πιο πάνω περιπτώσεων α' έως δ' προστίθενται στο καθαρό εισόδημα της επιχείρησης, το οποίο προκύπτει από την εφαρμογή του συντελεστή καθαρού εισοδήματος.
3. Για κάθε κλάδο γεωργικών εκμεταλλεύσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού εισοδήματος, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα.
Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού εισοδήματος περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.
Για τις γεωργικές επιχειρήσεις οι οποίες υποχρεούνται να τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, αλλά δεν τηρούν ή τηρούν ανακριβή βιβλία και στοιχεία, ο συντελεστής καθαρού εισοδήματος προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%).
Το πέμπτο και τα επόμενα αυτού εδάφια της παραγράφου 2 του άρθρου 32 ισχύουν ανάλογα και για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος επί γεωργικών επιχειρήσεων.
4. Αν από τα στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος αποδεικνύεται ότι, εξαιτίας ζημιών από γεγονότα απρόβλεπτα ή οφειλόμενα σε ανώτερη βία, μειώθηκε το εισόδημά του από τη γεωργική εκμετάλλευση, το καθαρό εισόδημα μπορεί να προσδιοριστεί με τη χρήση συντελεστή κατώτερου από εκείνους που ορίζονται στην προηγούμενη παράγραφο.
Στην περίπτωση αυτή ο συντελεστής δεν μπορεί να είναι μικρότερος από το μηδέν.

Άρθρο 42
Προσδιορισμός καθαρού γεωργικού εισοδήματος

1. Ως καθαρό γεωργικό εισόδημα, από οποιαδήποτε γεωργική δραστηριότητα, στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., θεωρείται η πρόσοδος από το έδαφος, το κεφάλαιο και την εργασία, από τη συμμετοχή τους στην παραγωγική δραστηριότητα μιας γεωργικής εκμετάλλευσης, η οποία προσδιορίζεται με αντικειμενική μέθοδο.
Για τον προσδιορισμό αυτόν λαμβάνεται υπόψη το καθαρό γεωργικό εισόδημα, όπως αυτό υπολογίζεται με βάση τις καθιερωμένες αρχές της γεωργικής λογιστικής, ανά στρέμμα και είδος προϊόντος ή κατά κεφαλή και είδος εκτρεφόμενου ζώου ή κατά άλλη μονάδα παραγωγής για ειδικές περιπτώσεις, επί τον αριθμό των στρεμμάτων ή των εκτρεφόμενων ζώων ή των άλλων μονάδων παραγωγής ή συνδυασμό αυτών.
Για την εξειδίκευση της άνω αντικειμενικής μεθόδου, με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Γεωργίας καθορίζονται:
α) Τα προσδιοριστικά στοιχεία που διαμορφώνουν την πρόσοδο από το έδαφος, αφού συνεκτιμηθούν η συνολική έκταση, το σχήμα, η τοπογραφική κατάσταση, όπως κλίση και γενικά τα στοιχεία τα οποία καθορίζουν τη φυσική του παραγωγικότητα, όπως σύστασή εδάφους, γονιμότητα.

β) Τα στοιχεία που προσδιορίζουν την πρόσοδο από την εργασία, αφού συνεκτιμηθούν ο χρόνος απασχόλησης, η ηλικία, το φύλο, η ίδια ή ξένη απασχόληση.
γ) Τα στοιχεία που προσδιορίζουν την πρόσοδο από το κεφάλαιο, αφού συνεκτιμηθούν το μέγεθος, η μορφή αυτού, όπως έγγειες βελτιώσεις, γεωργικές κατασκευές, μηχανές, μόνιμες φυτείες.
δ) Η μέθοδος υπολογισμού των βασικών αυτών συντελεστών παραγωγής της γεωργικής εκμετάλλευσης.
ε) Κάθε άλλη λεπτομέρεια αναγκαία για την εφαρμογή της παραγράφου αυτής.
2. Ο προσδιορισμός του καθαρού γεωργικού εισοδήματος, για κάθε ημερολογιακό έτος, με αντικειμενική μέθοδο, γίνεται με την ακόλουθη διαδικασία:
Συνιστάται, στη Διεύθυνση Φορολογίας Εισοδήματος του Υπουργείου Οικονομικών, Επιτροπή Αντικειμενικού Προσδιορισμού του Γεωργικού Εισοδήματος (Ε.Α.Π. Γ.Ε.), αποτελούμενη από

- το Γενικό Διευθυντή της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας και Δημόσιας Περιουσίας, ως πρόεδρο και μέλη
- τον προϊστάμενο της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος ή τους νόμιμους αναπληρωτές τους,
- δύο (2) ειδικούς επιστήμονες του Υπουργείου Γεωργίας με τους αναπληρωτές τους, που προτείνονται από την υπηρεσία τους,
- έναν (1) ειδικό επιστήμονα με τον αναπληρωτή του, που προτείνεται από την ΠΑ.Σ.Ε.ΓΕ.Σ.,
- δύο (2) ειδικούς επιστήμονες με τους αναπληρωτές τους, που προτείνονται από τις αγροτικές συνομοσπονδίες,
- ένα (1) μέλος του Διδακτικού Επιστημονικού Προσωπικού του Τμήματος Γεωργικής Οικονομίας του Γεωργικού Πανεπιστημίου Αθηνών με τον αναπληρωτή του, που προτείνεται από το τμήμα αυτά και
- έναν (1) ειδικό επιστήμονα με τον αναπληρωτή του, που προτείνεται από την Αγροτική Τράπεζα της Ελλάδος.

Επίσης, συμμετέχει ως μέλος ένας υπάλληλος του κλάδου πληροφορικής - λογισμικού του Κέντρου Πληροφορικής του Υπουργείου Οικονομικών, ο οποίος αναπληρώνεται από άλλον υπάλληλο του ίδιου κλάδου της ίδιας υπηρεσίας. Χρέη γραμματέα της Επιτροπής εκτελούν δύο εφοριακοί υπάλληλοι της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας και Δημόσιας Περιουσίας του Υπουργείου Οικονομικών, αναπληρούμενοι από άλλους δύο εφοριακούς υπαλλήλους της ίδιας Γενικής Διεύθυνσης.
Έργο της επιτροπής είναι η κατάρτιση πινάκων, που περιλαμβάνουν εκτιμήσεις του καθαρού γεωργικού εισοδήματος της παραγράφου 1, για όλα τα γεωργικά προϊόντα που παράγονται στην ελληνική επικράτεια, καθώς και εκτιμήσεις του αντιπροσωπευτικού ενοικίου, ανά στρέμμα ενοικιαζόμενης γεωργικής γης.
Οι πιο πάνω εκτιμήσεις εξειδικεύονται κατά νομό, ζώνη καλλιεργούμενης έκτασης (πεδινή - ορεινή - ημιορεινή) και δυνατότητα άρδευσης η όποια άλλη διάκριση κρίνεται αναγκαία, λαμβάνοντας υπόψη ειδικούς συντελεστές, όπως συντελεστές ζώνης καλλιεργούμενης έκτασης, συντελεστές αρδευσιμότητας και όποιο άλλο στοιχείο κρίνεται πρόσφορο από την επιτροπή με βάση δεδομένα προηγούμενων ετών, δεκτικά αξιολόγησης.
Η επιτροπή (ΕΑΠΓΕ) καταρτίζει οριστικούς πίνακες, μέχρι τέλους Ιανουαρίου κάθε έτους, αφού συνεκτιμήσει ανάλογους πίνακες, οι οποίοι έχουν καταρτισθεί από τις νομαρχιακές επιτροπές της επόμενης παραγράφου.

3. Σε κάθε νομαρχία, στη Διεύθυνση Επιθεώρησης και Συντονισμού Δ.Ο.Υ., συνιστάται επιτροπή αποτελούμενη από επιθεωρητή της οικείας διεύθυνσης, που είναι αρμόδια για το νομό, ως πρόεδρο και μέλη

- τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας του νομού,
- έναν (1) ειδικό επιστήμονα της Διεύθυνσης Γεωργίας της νομαρχίας,
- έναν (1) ειδικό επιστήμονα, που προτείνεται από την ένωση γεωργικών συνεταιρισμών της έδρας του νομού και
- έναν (1) ειδικό επιστήμονα, που προτείνεται από κάθε αγροτική ομοσπονδία του νομού, εκ περιτροπής κατ' έτος, όταν υπάρχουν περισσότερες της μιας ομοσπονδίες.

Για τους παραπάνω ορίζονται και αναπληρωτές τους. Χρέη γραμματέα της επιτροπής εκτελεί φοροτεχνικός υπάλληλος δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας του νομού.
Έργο της επιτροπής είναι η οριστικοποίηση, σε επίπεδο νομού, πινάκων καθαρού εισοδήματος της παραγράφου 1.
Οι πίνακες αυτοί καταρτίζονται, με ευθύνη των Διευθύνσεων Γεωργίας, από διαθέσιμα λογιστικά στοιχεία γεωργικών εκμεταλλεύσεων, για όλα τα παραγόμενα γεωργικά προϊόντα του νομού, με βάση τις καθιερωμένες γεωργοοικονομικές μεθόδους και προσκομίζονται στην επιτροπή μέχρι 15 Δεκεμβρίου κάθε έτους.
Με ευθύνη του προέδρου της επιτροπής, η οριστικοποιημένοι πίνακες αποστέλλονται μέχρι 31 Δεκεμβρίου του ίδιου έτους στην επιτροπή της παραγράφου 2.
4. Η επιτροπή της παραγράφου 2, σε περίπτωση που δεν έχει στη διάθεσή της πίνακες της προηγούμενης παραγράφου ή αυτοί είναι ελλιπείς, οριστικοποιεί τις αρχικές εκτιμήσεις της.
Οι οριστικοί αυτοί πίνακες εγκρίνονται από τον Υπουργό Οικονομικών, ο οποίος μπορεί να τους τροποποιεί και με ευθύνη του προέδρου της επιτροπής κοινοποιούνται στις νομαρχίες και στις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες των νομών.
Με ευθύνη των νομαρχών οι πίνακες αυτοί κοινοποιούνται σε όλους τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης, τις συνεταιριστικές οργανώσεις και τους αγροτικούς συλλόγους, μέχρι 10 Φεβρουαρίου κάθε έτους.
5. Αν από τα τηρούμενα βιβλία ή στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, από τα οποία δεν εξάγεται λογιστικό αποτέλεσμα, προκύπτει καθαρό γεωργικό εισόδημα, διαφορετικό από αυτό που προσδιορίζεται με την αντικειμενική μέθοδο, λαμβάνεται υπόψη για τη φορολογία εισοδήματος το κατά περίπτωση προκύπτον μεγαλύτερο εισόδημα.

*Η παρ.5 αντικαταστάθηκε ως άνω με την παρ.3 άρθρ.3 Ν.2390/1996 (Α 54) και ι****σχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται από την 1η Ιανουαρίου 1995 και μετά (άρθρ.10 Ν.2390/96).***

6. Αν από τα στοιχεία, που προσκομίζει ο φορολογούμενος, αποδεικνύεται ότι, εξαιτίας ζημιών από γεγονότα απρόβλεπτα ή οφειλόμενα σε ανώτερη βία, δεν αποκτήθηκε εισόδημα ή το αποκτηθέν είναι κατώτερο του προσδιοριζόμενου με την αντικειμενική μέθοδο, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας δεν λαμβάνει υπόψη ή μειώνει κατά περίπτωση το προκύπτον με την αντικειμενική μέθοδο καθαρό γεωργικό εισόδημα.
7. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται:
α) Οι λεπτομέρειες και η διαδικασία εφαρμογής των διατάξεων αυτού του άρθρου.
β) Η συγκρότηση της επιτροπής που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2, καθώς και κάθε αναγκαία δαπάνη για την εφαρμογή των διατάξεων αυτού του άρθρου.

Με την αρχική ή άλλη απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ειδικά η αποζημίωση για τον Πρόεδρο, τα μέλη και τους γραμματείς μπορεί να ορίζεται κατά παρέκκλιση οποιασδήποτε γενικής ή ειδικής διάταξης.
8. Με αποφάσεις του οικείου νομάρχη καθορίζονται:
α) οι λεπτομέρειες και η διαδικασία εφαρμογής των διατάξεων των παραγράφων 3 και 4 αυτού του άρθρου.
β) Η συγκρότηση της επιτροπής που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 3.

Άρθρο 43
Εκπτώσεις του εισοδήματος από γεωργικές επιχειρήσεις

1. Από το καθαρό γεωργικό εισόδημα, που προσδιορίζεται με την αντικειμενική μέθοδο του άρθρου 42, εκπίπτουν:
α) το ποσό του καταβαλλόμενου ενοικίου για εκμίσθωση της γεωργικής γης.
β) Ποσό ίσο με το είκοσι πέντε τοις εκατό (25%), της δαπάνης αγοράς καινούργιου πάγιου εξοπλισμού, που χρησιμοποιείται αποκλειστικά για την κάλυψη αναγκών της γεωργικής εκμετάλλευσης, εφάπαξ κατά το χρόνο πραγματοποίησης της δαπάνης, χωρίς δυνατότητα έκπτωσης αυτής, ολικά ή μερικά, σε επόμενες χρήσεις.
(Ειδικά για εκείνους που στην αρχή της φορολογούμενης χρήσεως είναι νέοι αγρότες, το παραπάνω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%). *- προστέθηκε με την παρ.1 άρθρ.2 Ν.2520/1997 Α 173/1-9-1997* ***και ισχύει για επτά χρόνια από την δημοσίευσή του (άρθρο 30).)***
2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται οι λεπτομέρειες και η διαδικασία εφαρμογής, καθώς και τα απαιτούμενα δικαιολογητικά για την αναγνώριση της συνδρομής των προϋποθέσεων των εκπτώσεων αυτού του άρθρου.

Άρθρο 44
Απαλλαγές του εισοδήματος από γεωργικές επιχειρήσεις

1. Από το καθαρό γεωργικό εισόδημα των κατά κύριο επάγγελμα αγροτών, φυσικών προσώπων, απαλλάσσεται του φόρου ποσό χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ.
Το ποσό αυτό ορίζεται σε τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ, εφόσον τα παραπάνω πρόσωπα λαμβάνουν εξισωτικές αποζημιώσεις.
(Ειδικά για εκείνους που στην αρχή της φορολογούμενης χρήσεως είναι νέοι αγρότες, τα παραπάνω ποσά προσαυξάνονται κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) για τα πρώτα πέντε (5) χρόνια υποβολής φορολογικής δήλωσης και κατά ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) για τα επόμενα πέντε (5) χρόνια. - ***ισχύει για δέκα χρόνια από την δημοσίευση του νόμου (άρθρο 30).*** *παρ.2 άρθρ.2 Ν.2520/1997(Α 173/1-9-1997*))
(Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος, ως νέοι αγρότες Θεωρούνται εκείνοι που για πρώτη φορά αναλαμβάνουν την οικονομική και νομική ευθύνη μιας γεωργικής εκμετάλλευσης.- *καταργήθηκε με την παρ.3 άρθρ.2 Ν.2520/1997(Α 173/1-9-1997) το οποίο (άρθρο 2) ισχύει για επτά χρόνια από την δημοσίευση του νόμου (άρθρο 30)*.)
Η απαλλαγή αυτή παρέχεται με την πρόσθετη προϋπόθεση ότι θα εξακολουθήσουν να είναι κατά κύριο επάγγελμα αγρότες για μια ακόμη δεκαετία. Σε αντίθετη περίπτωση βεβαιώνεται ο φόρος που δεν καταβλήθηκε.
2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται:
α) Οι λεπτομέρειες και η διαδικασία εφαρμογής των διατάξεων αυτού του άρθρου.
β) Οι υποχρεώσεις των προσώπων της παραγράφου 1 αυτού του άρθρου.

γ) Τα απαιτούμενα δικαιολογητικά για την αναγνώριση της συνδρομής των προυποθέσεων των απαλλαγών αυτού του άρθρου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ε'

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ

Άρθρο 45
Εισόδημα και απόκτησή του

1. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες είναι το εισόδημα που προκύπτει κάθε ένα οικονομικό έτος από μισθούς, ημερομίσθια, επιχορηγήσεις, επιδόματα, συντάξεις και γενικά από κάθε παροχή που χορηγείται περιοδικά με οποιαδήποτε μορφή είτε σε χρήμα είτε σε είδος ή άλλες αξίες για παρούσα ή προηγούμενη υπηρεσία ή για οποιαδήποτε άλλη αιτία, το οποίο αποκτάται από μισθωτούς γενικά και συνταξιούχους.
Ομοίως, εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες θεωρείται και το εισόδημα που αποκτούν οι δικηγόροι ως πάγια αντιμισθία για την παροχή νομικών υπηρεσιών, καθώς και το εισόδημα που αποκτούν οι ξεναγοί οι οποίοι υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 37 του ν. 1545/ 1985 (ΦΕΚ 91 Α').
(Ειδικότερα, στα εισοδήματα αυτά περιλαμβάνονται και οι ακόλουθες παροχές:
α) η αξία των αγαθών που αντιπροσωπεύουν οι χορηγούμενες «δωροεπιταγές»,
β) η αξία των χορηγούμενων διατακτικών για την αγορά αγαθών από συμβεβλημένα καταστήματα, με την εξαίρεση των διατακτικών τροφής για εργαζόμενους μέχρι ποσού έξι (6) ευρώ ανά διατακτική,
γ) το ποσό του καταβαλλόμενου ενοικίου, καθώς και του τεκμαρτού ενοικίου όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση το άρθρο 23 του Κ.Φ.Ε., για παροχή κατοικίας,
δ) το καταβαλλόμενο ποσό για οικιακό προσωπικό,
ε) τα επιδόματα θέσεως και ευθύνης. - *προστέθηκε με το άρθρο 5 παρ.3 του ν. 3296/04*)
2. Στην περίπτωση που το εισόδημα καταβάλλεται ελεύθερο φόρου, εισόδημα που υπόκειται σε φόρο είναι εκείνο από το οποίο, αν αφαιρεθεί ο φόρος που του αναλογεί, προκύπτει το χωρίς φόρο ποσό που καταβάλλεται στο δικαιούχο.
3. Τα επιδόματα, που καταβάλλονται στις δικαιούχους, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 63 του ν. 1892/1990, λογίζονται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, το οποίο αποκτάται κατά την καταβολή του.
4. Δεν θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκειται σε φόρο:
α) Η αποζημίωση που παρέχεται σε υπαλλήλους επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών για δαπάνες υπηρεσίας, που τους έχει ανατεθεί, εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους από τα σχετικά παραστατικά στοιχεία, που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.
(Προκειμένου για αποζημιώσεις υπαλλήλων του Δημοσίου, που παρέχονται με διάταξη νόμου κατ' αποκοπή για κάλυψη δαπανών ειδικής υπηρεσίας, που τους έχει ανατεθεί, εξαιρείται της φορολογίας ποσοστά πενήντα τοις εκατό (50%), εκτός εάν ο δικαιούχος αποδεικνύει δαπάνες μεγαλύτερου ποσού με βάση στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων - *καταργήθηκε με την περ.15 άρθρου 1 Ν.2459/1997 (Α 17). Ισχύς για εισοδήματα που αποκτώνται από 1 Ιανουαρίου 1997*).
β. Οι δαπάνες που καταβάλλονται στα πρόσωπα που μετακινούνται με εντολή του Δημοσίου, των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.) Α' και Β' βαθμού και των λοιπών νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.), όπως ορίζονται με τις

διατάξεις του Ν. 2685/1999 (ΦΕΚ 35 Α') και του Π.Δ. 200/1993 (ΦΕΚ 75 Α'), καθώς και τα έξοδα κίνησης που καταβάλλονται στους οικονομικούς επιθεωρητές του άρθρου 2 του Ν. 2343/1995 (ΦΕΚ 211 Α'), όπως ορίζονται με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15του Ν. 2470/1997 (ΦΕΚ 40 Α').
γ) Η παροχή που καταβάλλεται εφάπαξ από τα ταμεία προνοίας και τους άλλους ασφαλιστικούς οργανισμούς στους ασφαλισμένους και τις οικογένειές τους, το εφάπαξ βοήθημα που παρέχεται σε δημόσιους υπαλλήλους και βοηθητικό προσωπικό λόγω εθελουσίας εξόδου από την υπηρεσία με παραίτηση, καθώς και τα εφάπαξ βοηθήματα, που χορηγούνται σύμφωνα με τους ν. 4153/1961 (ΦΕΚ 45 Α'), α.ν. 513/1968 (ΦΕΚ 186 Α'), ν. 103/1975 (ΦΕΚ 167 Α') και ν. 303/1976 (ΦΕΚ 94 Α').
δ) Ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) από τις κάθε είδους καθαρές αποδοχές, πρόσθετες αμοιβές, αποζημιώσεις και συντάξεις που καταβάλλονται αναδρομικά, σε έτος μεταγενέστερο από το έτος στο οποίο ανάγονται, σε μισθωτούς ή συνταξιούχους με βάση νόμο, δικαστική απόφαση ή συλλογική σύμβαση, καθώς και από δεδουλευμένες καθαρές αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος, σε έτος μεταγενέστερο από το έτος στο οποίο ανάγονται, λόγω έκδηλης οικονομικής αδυναμίας του εργοδότη του και εφόσον έγινε επίσχεση της εργασίας από τους μισθωτούς ή αν ο εργοδότης κηρύχτηκε σε κατάσταση πτώχευσης.
ε) Οι παρεχόμενες από αθλητικά σωματεία ή ενώσεις αυτών αποζημιώσεις οδοιπορικών και λοιπών εξόδων ταξιδιών, καθώς και παροχές διατροφής σε ερασιτέχνες αθλητές μέσα στα πλαίσια των διατάξεων περί φιλάθλου ιδιότητας, μέχρι ποσού ενός εκατομμυρίου διακοσίων χιλιάδων (1.200.000) δραχμών ετησίως.***- ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται από την 1η Ιανουαρίου 1997 και μετά.***
στ) Οι αποζημιώσεις που καταβάλλονται στους υπαλλήλους που αναφέρονται στις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 58 του Ν. 1943/1991.***- ισχύει για αποζημιώσεις που καταβάλλονται στους δικαιούχους από την 1η Ιανουαρίου 2002 και μετά.***

Άρθρο 46
Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος

1. Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε δικαίωμα είσπραξης του.
Ειδικά, προκειμένου για αποδοχές και συντάξεις, που καταβάλλονται σε έτος μεταγενέστερο από το έτος στο οποίο ανάγονται σε μισθωτούς ή συνταξιούχους, με βάση νόμο, δικαστική απόφαση ή συλλογική σύμβαση, χρόνος απόκτησής τους θεωρείται ο χρόνος στον οποίο εισπράττονται από τους δικαιούχους.
2. Ειδικά, για τις πρόσθετες αμοιβές και τις αποζημιώσεις που καταβάλλονται από το Δημόσιο και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, χρόνος απόκτησής τους είναι αυτός στον οποίο εισπράττονται από τους δικαιούχους.
Κατ' εξαίρεση στην περίπτωση αυτήν, αν οι πρόσθετες αμοιβές ή οι αποζημιώσεις καταβάλλονται στους δικαιούχους σε έτος μεταγενέστερο από το έτος στο οποίο ανάγονται, με βάση νόμο, δικαστική απόφαση ή συλλογική σύμβαση, χρόνος απόκτησής τους είναι ο χρόνος στον οποίο εισπράττονται.
3. Αν ο δικαιούχος εισπράττει καθυστερημένα δεδουλευμένες αποδοχές, σε έτος μεταγενέστερο από το έτος στο οποίο ανάγονται, λόγω έκδηλης οικονομικής αδυναμίας του εργοδότη του και εφόσον έγινε επίσχεση της εργασίας από τους μισθωτούς ή αν ο εργοδότης κηρύχθηκε σε κατάσταση πτώχευσης, χρόνος απόκτησης αυτών των αποδοχών είναι ο χρόνος στον οποίο εισπράττονται.

Άρθρο 47
Ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα

1. Το εισόδημα που καθορίζεται στο άρθρο 45 αποτελεί το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Από αυτό το εισόδημα εκπίπτουν:
α) κάθε ποσό για φόρο, τέλος ή δικαίωμα υπέρ του Δημοσίου ή οποιουδήποτε τρίτου που βαρύνει αυτό το εισόδημα.
β) Οι κρατήσεις υπέρ των ασφαλιστικών ταμείων, οι οποίες επιβάλλονται με νόμο.
2. Το ποσό που απομένει, μετά τη διενέργεια των εκπτώσεων που ορίζονται στην προηγούμενη παράγραφο, αποτελεί το καθαρό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.
3. Ειδικά, για τους υπαλλήλους

- του Υπουργείου Εξωτερικών και των λοιπών δημόσιων πολιτικών υπηρεσιών,
- του Ελληνικού Οργανισμού Τουρισμού,
- της Μόνιμης Αντιπροσωπείας στις Ευρωπαϊκές Κοινότητες και των στρατιωτικών, που υπηρετούν στην αλλοδαπή, καθώς και των καταλλήλων του Εμπορικού και Βιομηχανικού Επιμελητηρίου Αθηνών,
- των υπαλλήλων του Εθνικού Οργανισμού Μικρομεσαίων Μεταποιητικών Επιχειρήσεων και των
- υπαλλήλων της Πανελλήνιας Συνομοσπονδίας Ενώσεων Γεωργικών Συνεταιρισμών, που υπηρετούν στα οικεία αντιπροσωπευτικά γραφεία τους στις Βρυξέλλες,

ως καθαρό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες αυτού του άρθρου λαμβάνεται ποσό ίσο με το καθαρό ποσό αποδοχών, τις οποίες αυτοί θα έπαιρναν αν υπηρετούσαν στο εσωτερικό.

Η περ.3 αντικαταστάθηκε ως άνω με την παρ.10 άρθρου 12 Ν.2459/1997 (Α 17) και ***ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται από την 1η Ιανουαρίου 1997 και μετά.***

4. Οι διατάξεις των παρ.7,8,9,10 και 11 του άρθρου 50 εφαρμόζονται αναλόγως για τον προσδιορισμό του ακαθάριστου και του καθαρού εισοδήματος από την παροχή υπηρεσιών, με σχέση εξαρτημένης εργασίας, επαγγέλματος που κατονομάζεται στην παρ. 1 του άρθρου 48**.**

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΣΤ'

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΛΕΥΘΕΡΙΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΑΠΟ ΚΑΘΕ ΑΛΛΗ ΠΗΓΗ

Άρθρο 48
Εισόδημα και απόκτησή του

1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων λαμβάνεται το σύνολο των αμοιβών που εισπράττονται από την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος, όπως αυτό προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου και με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων δ' και στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 30.
Στην περίπτωση υπολογισμού διαφορών ακαθάριστων αμοιβών κατ' ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 30, η δεύτερη στήλη του οικείου πίνακα των διατάξεων αυτών αφορά το Συντελεστή Προσδιορισμού Διαφορών Ακαθάριστων Αμοιβών (Σ.Π.Δ.Α.Α.) και η τρίτη τα

Ελάχιστα Ποσά Διαφορών Ακαθάριστων Αμοιβών που αντιστοιχούν σε κάθε κλιμάκιο μορίων.
Η ισχύς αρχίζει από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 1ης Ιανουαρίου 2004.
2. Στο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων περιλαμβάνεται και κάθε αμοιβή που καταβάλλεται:
α) Σε πραγματογνώμονες, διαιτητές, εκκαθαριστές γενικά, ελεγκτές ανώνυμων εταιριών, εκτελεστές διαθηκών, εκκαθαριστές κληρονομιών και κηδεμόνες σχολάζουσας κληρονομίας.
β) Σε συγγραφείς και μουσουργούς από συγγραφικά δικαιώματα γενικά.
γ) Σε αντιπροσώπους επαγγελματικών οργανώσεων και ιδιώτες για τη συμμετοχή τους σε κάθε είδους επιτροπές ή συμβούλια, από το Δημόσιο, νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, σωματεία, ιδρύματα, συνεταιρισμούς και οργανισμούς γενική.
δ) Στη σύζυγο ή στο σύζυγο λόγω διατροφής, η οποία επιδικάστηκε σε αυτούς ή συμφωνήθηκέ με συμβολαιογραφική πράξη. Το ποσό της διατροφής που καταβάλλεται σε τέκνα, από οποιαδήποτε αιτία, δεν θεωρείται εισόδημά τους.
3. Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως. Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4**.**
4. Ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα λογίζονται και οι πάσης φύσεως τόκοι που καταβάλλονται σε αρχιτέκτονες, μηχανικούς και τοπογράφους λόγω καθυστέρησης είσπραξης των αμοιβών τους για προσφερθείσες από αυτούς υπηρεσίες, που εμπίπτουν στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού.
Οι διατάξεις της παραγράφου 17 του άρθρου 31 εφαρμόζονται ανάλογα και για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος των ελεύθερων επαγγελματιών που βαρύνονται με παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας που επηρεάζουν το καθαρό εισόδημα του οικείου πίνακα.
5. Ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα θεωρούνται και τα εφάπαξ χρηματικά ποσά που καταβάλλονται από τον Οργανισμό Τηλεπικοινωνιών Ελλάδας Α.Ε. βάσει κανονισμού και προσωπικού του από το Λογαριασμό Νεότητας στα ενήλικα τέκνα των υπαλλήλων αυτού από ίδια κεφάλαια.
Στο εισόδημα αυτό διενεργείται παρακράτηση φόρου κατά την καταβολή του, από τον Οργανισμό Τηλεπικοινωνιών Ελλάδας Α.Ε. και ο φόρος υπολογίζεται με βάση την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 9**.**
Για την απόδοση του φόρου που παρακρατείται εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 59**.**
6. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθέριου επαγγέλματος θεωρείται ο χρόνος κατά τον οποίο ο δικαιούχος εισέπραξε τούτο.
Κατ' εξαίρεση, για διατροφή που καταβάλλεται αναδρομικά με δικαστική απόφαση, χρόνος κτήσης της θεωρείται ο χρόνος τον οποίο αφορά.
Ως είσπραξη, για την επιβολή και για την παρακράτηση του φόρου, θεωρείται και η πίστωση του δικαιούχου στα βιβλία του υπόχρεου για την καταβολή της αμοιβής, ύστερα από προηγούμενη, επί αποδείξει, αναγγελία στο δικαιούχο.
Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέριου επαγγέλματος που αντιπροσωπεύει εργασίες δύο ή περισσότερων ετών και καταβάλλεται μεταγενέστερα, κατανέμεται σε ίσα μέρη για να φορολογηθεί:
α) Στο έτος της είσπραξης και το αμέσως προηγούμενο, σε περίπτωση εργασίας δύο ετών.
β) Στο έτος της είσπραξης και τα αμέσως δύο προηγούμενα, σε περίπτωση εργασίας τριών ή περισσότερων ετών.

Ειδικά, για συγγραφείς, μουσουργούς και καλλιτέχνες ζωγράφους ή γλύπτες ή χαράκτες, το εισόδημα που αποκτούν κάθε χρόνο από τα έργα της πνευματικής τους παραγωγής κατανέμεται σε ίσα μέρη για να φορολογηθεί στο έτος της κτήσης του και στα τρία επόμενα έτη. Το ίδιο εφαρμόζεται και στην περίπτωση που προκύπτει ζημία.

Άρθρο 49
Ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα

1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων λαμβάνεται το σύνολο των αμοιβών, που εισπράττονται από την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος, όπως αυτό προκύπτει από τα επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία που τηρεί ο φορολογούμενος.
2. Από το ακαθάριστο εισόδημα εκπίπτουν οι επαγγελματικές δαπάνες που αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 31, μόνο εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους με νόμιμο φορολογικό στοιχείο και έχουν αναγραφεί στα βιβλία του υπόχρεου.
Ειδικά οι δαπάνες συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας, αποσβέσεων και μισθωμάτων που καταβάλλονται σε εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης, που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες ελευθέριου επαγγέλματος, εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους με νόμιμα φορολογικά στοιχεία και έχουν αναγραφεί στα βιβλία του υπόχρεου, εκπίπτουν κατά ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του συνολικού ύψους αυτών, μη δυνάμενο να υπερβεί ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) του δηλωθέντος ακαθάριστου εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθέριων επαγγελμάτων.
3. Εξαιρετικώς, το ακαθάριστο εισόδημα από το έργο της πνευματικής παραγωγής των συγγραφέων, των μουσουργών και των καλλιτεχνών ζωγράφων ή γλυπτών ή χαρακτών κατανέμεται ισομερώς στο πρώτο έτος αποκτήσεως του εισοδήματος από αυτό το έργο και τα αμέσως επόμενα τρία (3) έτη, εκτός αν ο υπόχρεος επιθυμεί να φορολογηθεί, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παράγραφο 1 του παρόντος.
Αυτά εφαρμόζονται, επίσης, προκειμένου για τις κάθε είδους επαγγελματικές δαπάνες, οι οποίες επιβαρύνουν το κόστος του έργου των πιο πάνω προσώπων, ανεξάρτητα από το χρόνο που πραγματοποιήθηκαν, εκτός αν ο υπόχρεος επιθυμεί να φορολογηθεί, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παράγραφο 2.
4. Το ποσό που απομένει μετά τις εκπτώσεις που αναφέρονται στις παραγράφους 2 και 3 αποτελεί το καθαρό εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέριων επαγγελμάτων.
5. Κατ' εξαίρεση, για αμοιβές αρχιτεκτόνων και μηχανικών για τη σύνταξη μελετών και σχεδίων οικοδομικών και λοιπών τεχνικών έργων, την επίβλεψη της εκτέλεσής τους, τη διεύθυνση εκτέλεσης (διοίκηση του έργου) και την ενέργεια πραγματογνωμοσυνών και διαιτησιών σχετικών με αυτά τα έργα, το καθαρό εισόδημα εξευρίσκεται με τη χρήση συντελεστή στις ακαθάριστες νόμιμες αμοιβές τους, στις οποίες συμπεριλαμβάνονται και οι πάσης φύσεως τόκοι υπερημερίας λόγω καθυστέρησης στην καταβολή των πιο πάνω αμοιβών, ως εξής:
α) Τριάντα οκτώ τοις εκατό (38%) για μελέτη - επίβλεψη κτιριακών έργων. Ειδικότερα, ο συντελεστής αυτός εφαρμόζεται σης παρακάτω κατηγορίες μελετών:
αα) Αρχιτεκτονικές μελέτες κτιριακών έργων.
ββ) Ειδικές αρχιτεκτονικές μελέτες (διαμόρφωση εσωτερικών και εξωτερικών χώρων, μνημείων, αποκατάσταση - διατήρηση παραδοσιακών κτιρίων και οικισμών και τοπίου).
γγ) Μελέτες φυτοτεχνικής διαμόρφωσης περιβάλλοντος χώρου και έργων πρασίνου.
β) Είκοσι δύο τοις εκατό (22 %) για μελέτη - επίβλεψη χωροταξικών, πολεοδομικών, συγκοινωνιακών, υδραυλικών έργων και για ακαθάριστες αμοιβές από διεύθυνση

εκτέλεσης έργου. Ειδικότερα, ο συντελεστής αυτός εφαρμόζεται στις παρακάτω κατηγορίες μελετών:
αα) Χωροταξικές και ρυθμιστικές μελέτες.
ββ) Πολεοδομικές και ρυμοτομικές μελέτες.
γγ) Μελέτες συγκοινωνιακών έργων (οδών, σιδηροδρομικών γραμμών, μικρών τεχνικών έργων, έργων υποδομής αερολιμένων και κυκλοφοριακές).
δδ) Μελέτες υδραυλικών έργων (εγγειοβελτιωτικών έργων, φραγμάτων, υδρεύσεων και αποχετεύσεων).
εε) Μελέτες οργάνωσης και επιχειρησιακής έρευνας.
στστ) Μελέτες λιμενικών έργων.
ζζ) Μελέτες γεωργικές (γεωργοοικονομικές - γεωργοτεχνικές εγγείων βελτιώσεων, γεωργοκτηνοτροφικού προγραμματισμού, γεωργοκτηνοτροφικών εκμεταλλεύσεων).
ηη) Μελέτες αλιευτικές.
γ) Είκοσι έξι τοις εκατό (26%) για μελέτη - επίβλεψη ηλεκτρομηχανολογικών έργων. Ειδικότερα, ο συντελεστής αυτός εφαρμόζεται στις παρακάτω κατηγορίες μελετών:
αα) Μελέτες μηχανολογικές - ηλεκτρολογικές - ηλεκτρονικές.
ββ) Μελέτες οικονομικές.
γγ) Μελέτες κοινωνικές.
δδ) Μελέτες μεταφορικών μέσων (χερσαίων, πλωτών, εναέριων).
εε) Ενεργειακές μελέτες (θερμοηλεκτρικές, υδροηλεκτρικές, πυρηνικές).
στστ) Μελέτες βιομηχανιών (προγραμματισμός - σχεδιασμός - λειτουργία).
ζζ) χημικές μελέτες και έρευνες.
ηη) Χημικοτεχνικές μελέτες.
θθ) Μεταλλευτικές μελέτες και έρευνες.
ιι) Μελέτες και έρευνες γεωλογικές, υδρογεωλογικές και γεωφυσικές.
ιαια) Γεωτεχνικές μελέτες και έρευνες.
ιβιβ) Εδαφολογικές μελέτες και έρευνες.
ιγιγ) Μελέτες δασικές (διαχείριση δασών και ορεινών βοσκοτόπων, δασοτεχνική διευθέτηση, ορεινών λεκανών χειμάρρων, αναδασώσεων, δασικών οδών και δασικών μεταφορικών εγκαταστάσεων).
ιδιδ) Στατικές μελέτες (μελέτες φερουσών κατασκευών κτιρίων και μεγάλων ή ειδικών τεχνικών έργων).
δ) Δεκαεπτά τοις εκατό (17%) για μελέτη - επίβλεψη τοπογραφικών έργων. Ειδικότερα, ο συντελεστής αυτός εφαρμόζεται σε μελέτες τοπογραφίας (γεωδαιτικές, φωτογραμετρικές, χαρτογραφικές, κτηματογραφικές και τοπογραφικές).
ε) Εξήντα τοις εκατό (60%) για ακαθάριστες αμοιβές αρχιτεκτόνων και μηχανικών για τη προσφορά ανεξάρτητων υπηρεσιών σε οργανωμένα γραφεία με τη χρησιμοποίηση της υποδομής και της οργάνωσης των γραφείων του εργοδότη και για την ενέργεια πραγματογνωμοσυνών και διαιτησιών σχετικών με αυτά τα έργα.

Η περ. ε' αντικαταστάθηκε ως άνω με την παρ.1 άρθρ.13 Ν.2601/1998 Α 81/15.4.1998 με την παρ.2 δε ορίζεται ότι:
*" Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου ι**σχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται από την 1η Ιανουαρίου 1997 και μετά, καθώς και για τις υποθέσεις που δεν έχουν περαιωθεί οριστικά μέχρι το χρόνο δημοσίευσης του παρόντος και εκκρεμούν στις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες".***

Στο κατά τα ανωτέρω προσδιοριζόμενο καθαρό εισόδημα προστίθενται τα ποσά των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 3 του επόμενου άρθρου.

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ: Με την παρ.2 άρθρ.26 Ν.2520/1997(Α 173/1-9-1997) ορίζεται ότι: "*2.Για τις αγροτικές κατασκευές του παρόντος άρθρου:*
α) οι αμοιβές των μηχανικών για τη μελέτη και επίβλεψη, όπως αυτές καθορίζονται από το π.δ. 515/ 1989 (ΦΕΚ 219 Α'), μειώνονται κατά πενήντα τοις εκατό (50%) για τις περιπτώσεις ΙΙ α' και β' της προηγούμενης παραγράφου και κατά ογδόντα τοις εκατό (80%) για την περίπτωση ΙΙ γ' της ίδιας παραγράφου.
β) οι συντελεστές προσδιορισμού καθαρού εισοδήματος του άρθρου 49 του ν.2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α') μειώνονται στο ένα τέταρτο".
Αν από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου προκύπτει ότι οι δαπάνες της χρήσης βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία με το υπόλοιπο των ακαθάριστων αμοιβών (τεκμαρτές δαπάνες), που προκύπτουν από την εφαρμογή του συντελεστή, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας προσαυξάνει το συντελεστή αυτόν κατά ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%).
Δεν θεωρείται ότι υπάρχει προφανής δυσαναλογία, όταν η διαφορά μεταξύ δαπανών που προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία και τεκμαρτών δαπανών, κατά τα ανωτέρω, είναι μέχρι ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) των τεκμαρτών δαπανών.
6. Οι διατάξεις των υποπεριπτώσεων ii και ιαια' της περίπτωσης γ' της προηγούμενης παραγράφου ισχύουν και για τις αμοιβές των γεωλόγων μελετητών. - *ισχύει για εισοδήματα που αποκτώνται από 1ης Ιανουαρίου 2003 και μετά.*

Άρθρο 50
Τεκμαρτός προσδιορισμός του εισοδήματος

1. Αν ο υπόχρεος δεν τηρεί τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή αυτά που τηρεί είναι ανεπαρκή ή ανακριβή, το ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα προσδιορίζονται τεκμαρτώς. - *επανήλθε με την παρ. 2 του αρθ. 22 του νόμου 3259/2004.*
2. Για τον τεκμαρτό προσδιορισμό των ακαθάριστων αμοιβών λαμβάνονται υπόψη ο χρόνος και ο τρόπος άσκησης του επαγγέλματος, ο τόπος που ασκείται αυτά, η ειδικότητα, ο επιστημονικός τίτλος, ο κύκλος των εργασιών, το ύψος της αμοιβής που εισπράττεται κατά περίπτωση, το προσωπικό το οποίο απασχολείται, τα μέσα που διαθέτονται, η πελατεία, το ύψος των επαγγελματικών δαπανών και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επαγγελματική δραστηριότητα και απόδοση του φορολογουμένου.
3. Για τον τεκμαρτό προσδιορισμό των καθαρών αμοιβών οι ακαθάριστες αμοιβές πολλαπλασιάζονται με ειδικούς συντελεστές καθαρών αμοιβών ανάλογα με την κατηγορία του επαγγέλματος.
Στις καθαρές αμοιβές που προσδιορίζονται με τεκμαρτό τρόπο προστίθενται:
α) οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις.
β) Η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου του ελεύθερου επαγγελματία.
γ) Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από επισφαλείς απαιτήσεις που έχούν αποσβεστεί, εφόσον είχαν γίνει δεκτές από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.
δ) Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί για φόρους, τέλη και εισφορές που είχαν καταβληθεί αχρεωστήτως, εφόσον είχαν γίνει δεκτά από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.
4. Για κάθε κατηγορία επαγγέλματος προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρών αμοιβών, ο οποίος εφαρμόζεται στις ακαθάριστες αμοιβές. Οι συντελεστές καθαρών αμοιβών περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με

αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.
Κατ' εξαίρεση, στις ακαθάριστες αμοιβές των αρχιτεκτόνων και μηχανικών εφαρμόζονται οι συν- τελεστές που ορίζονται στην παράγραφο 5 του προηγούμενου άρθρου.
(Σε περίπτωση που εκείνος που ασκεί ελευθέριο επάγγελμα δεν τηρεί τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται γι' αυτόν από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή αυτά που τηρεί κρίνονται ανακριβή, ο συντελεστής καθαρών αμοιβών που εφαρμόζεται προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%) - καταργείται από την **έναρξη ισχύος της παραγράφου 22 του άρθρου 4 του Ν. 2873/2000. (άρθρ.1, παρ.15, Ν.2954/2001,ΦΕΚ Α 255/2.11.2001).**
Το πέμπτο και τα επόμενα εδάφια της παραγράφου 2 του άρθρου 32, ισχύουν ανάλογα και για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος επί ελευθέριων επαγγελμάτων.
5. Αν από τα στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος, αποδεικνύεται ότι από γεγονότα ανώτερης βίας, οι πραγματικές καθαρές αμοιβές είναι κατώτερες από αυτές που προσδιορίζονται με την εφαρμογή του συντελεστή, οι αμοιβές αυτές μπορεί να καθορίζονται με χρήση κατώτερου συντελεστή, όχι όμως κατώτερου από το μηδέν.
6. Ειδικά, για τις αμοιβές αρχιτεκτόνων και μηχανικών από τη σύνταξη μελετών και σχεδίων οικοδομικών έργων, την επίβλεψη της εκτέλεσης τους και την ενέργεια πραγματογνωμοσύνης σχετικής με αυτά τα έργα, ο τεκμαρτός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματός τους γίνεται με εφαρμογή του συντελεστή, ο οποίος υπολογίζεται:
α) Στο ποσό της συμβατικής αμοιβής, για την εκπόνηση σχεδίων ή μελετών και επίβλεψη έργων του Δημοσίου, νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, δημόσιων επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, οργανισμών ή επιχειρήσεων κοινής ωφελείας και των κοινωφελών ή θρησκευτικών ιδρυμάτων.
β) Στο ποσό της νόμιμης αμοιβής, για τις υπόλοιπες περιπτώσεις.
7. *Τεκμαρτός προσδιορισμός του εισοδήματος μπορεί να γίνει και σε περίπτωση που ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κρίνει με αιτιολογημένη απόφαση του ότι το τεκμαρτό εισόδημα, που προσδιορίζεται κατά τα οριζόμενα από τις διατάξεις των άρθρων 15 έως 19 και τις λοιπές δαπάνες διαβίωσης γενικά του φορολογουμένου, της συζύγου και των προσώπων που τον βαρύνουν, καθώς και τα στοιχεία της παραγράφου 9, υπερβαίνει το καθαρό εισόδημα από την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος που δηλώθηκε. Αν το εισόδημα που προσδιορίζεται με αυτόν τον τρόπο υπερβαίνει το ένα εκατομμύριο (1.000.000) δραχμές και είναι ανώτερο από το εισόδημα που δηλώθηκε σε ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) τουλάχιστον, η υπόθεση παραπέμπεται σε τριμελή επιτροπή,*
8. *Πριν από την παραπομπή της υπόθεσης στην επιτροπή, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας οφείλει να ανακοινώσει με έγγραφο, το οποίο επιδίδεται νομίμως στον υπόχρεο μαζί με αντίγραφο, της έκθεσης ελέγχου, την πρόθεσή του για την παραπομπή.*
Ο φορολογούμενος δικαιούται μέσα σε δεκαπέντε (15) ημέρες από την κοινοποίηση του εγγράφου, να αποδεχθεί το εισόδημα από την άσκηση ελευθέριου επαγγέλματος που προσδιορίστηκε από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, υποβάλλοντας σχετική αρχική ή συμπληρωματική δήλωση. Στην περίπτωση αυτήν επιβάλλονται οι προσαυξήσεις που ορίζονται από τις οικείες διατάξεις για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς.
9. *Η επιτροπή προσδιορίζει το ακαθάριστο και το καθαρό εισόδημα που απέκτησε κάθε*

υπόχρεος από την άσκηση ελευθέριου επαγγέλματος, αφού λάβει υπόψη της τα ακόλουθα στοιχεία:
α) Τη δήλωση του υπόχρεου, το υπόμνημα που τυχόν υπέβαλε, καθώς και τα στοιχεία που προσκομίζει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μαζί με την έκθεση ελέγχου προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος.
β) Το είδος, τον τόπο και το χρόνο άσκησης του επαγγέλματος, τα κεφάλαια που χρησιμοποιούνται και την έκταση των εργασιών του υπόχρεου.
γ) Το προσωπικό που απασχολεί και τα ποσά που καταβάλλει ο υπόχρεος για αποδοχές γενικά, καθώς και το ύψος των επαγγελματικών δαπανών.
δ) Κάθε άλλο στοιχείο που μπορεί να βοηθήσει το σχηματισμό ορθής κρίσης για το πραγματικό εισόδημα που αποκτήθηκε από τον υπόχρεο. Η επιτροπή κρίνει και αποφασίζει κατά πεποίθηση, χωρίς να δεσμεύεται από τον προσδιορισμό του εισοδήματος που έγινε από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, και μπορεί να ενεργεί αυτοψία με όλα ή με μερικά από τα μέλη της.
10. *Αν ο υπόχρεος αποδεχτεί το εισόδημα που προσδιορίστηκε από την επιτροπή, υποβάλλει αρχική ή συμπληρωματική δήλωση, κατά περίπτωση, μέσα σε προθεσμία δεκαπέντε (15) ημερών από την κοινοποίηση σε αυτόν της απόφασης της επιτροπής, οπότε επιβάλλεται ο πρόσθετος φόρος που ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 86.*
Στην αντίθετη περίπτωση ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εκδίδει και κοινοποιεί στον υπόχρεο φύλλο ελέγχου με το ποσό του εισοδήματος που προσδιόρισε η επιτροπή.
Για το φύλλο ελέγχου, που εκδίδεται στην περίπτωση αυτή, δεν επιτρέπεται διοικητική επίλυση της διαφοράς.
11*. Η επιτροπή που προβλέπεται από την παράγραφο 7 αποτελείται από τα ακόλουθα μέλη:*
α) Από τον πρόεδρο του διοικητικού πρωτοδικείου, ο οποίος προεδρεύει αυτής ή από διοικητικό δικαστή που ορίζεται από αυτόν. Αν στην έδρα της νομαρχίας δεν εδρεύει διοικητικό πρωτοδικείο, της επιτροπής προεδρεύει ο πρόεδρος των πρωτοδικών, ή δικαστής πρωτοδικών ή ειρηνοδίκης ή πάρεδρος που ορίζεται από τον πρόεδρο των πρωτοδικών.
β) Από τον επιθεωρητή δημόσιων οικονομικών υπηρεσιών που εποπτεύει την αρμόδια φορολογική αρχή ή το νόμιμο αναπληρωτή του ή από υπάλληλο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατηγορίας ΠΕ με βαθμό Α', που ορίζει με απόφασή του ο επιθεωρητής των δημόσιων οικονομικών υπηρεσιών.
γ) Από έναν εκπρόσωπο ή το νόμιμο αναπληρωτή του, του Οικονομικού ή του Εμπορικού και Βιομηχανικού ή Επαγγελματικού ή βιοτεχνικού Επιμελητηρίου ή του οικείου επαγγελματικού συλλόγου.
Τα πρόσωπα αυτά ορίζει ο οικείος νομάρχης από πίνακα πέντε (5) τουλάχιστον αντιπροσώπων, τον οποίο υποχρεούται η διοίκηση της οικείας επαγγελματικής οργάνωσης να καταρτίσει και να τον αποστείλει μέχρι τις 20 Ιανουαρίου κάθε έτους.
Αν η οικεία επαγγελματική οργάνωση παραλείψει να αποστείλει αυτόν τον πίνακα ή αν δεν υπάρχει στην έδρα της νομαρχίας αντίστοιχη επαγγελματική οργάνωση, ο νομάρχης ορίζει ως τρίτο μέλος της επιτροπής και αναπληρωτή του, ένα φορολογούμενο από κατάσταση που συντάσσεται από τον προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, η οποία περιλαμβάνει πέντε (5) τουλάχιστον φορολογουμένους.
Εισηγητής της επιτροπής χωρίς δικαίωμα ψήφου ορίζεται ο αρμόδιος προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ή υπάλληλος κατηγορίας ΠΕ με βαθμό Β' τουλάχιστον, της οικείας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, οριζόμενος από αυτόν. Χρέη γραμματέα της επιτροπής εκτελεί υπάλληλος κατηγορίας ΠΕ της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που συνεδριάζει η επιτροπή.

Η επιτροπή συνεδριάζει στο κατάστημα της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της έδρας του νομού και για την περιοχή της τέως διοικήσεως πρωτευούσης και της πόλης της Θεσσαλονίκης στο κατάστημα της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που ορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ή του οικείου νομάρχη.
Η επιτροπή κρίνει χωρίς να δεσμεύεται από τυχόν προσδιορισμό της φορολογικής διαφοράς από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και αποφασίζει κατά πλειοψηφία.
Στον πρόεδρο της επιτροπής, τα μέλη, τον εισηγητή και το γραμματέα καταβάλλεται αποζημίωση για κάθε συνεδρίαση, η οποία καθορίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών.
Η θητεία της επιτροπής είναι ετήσια, τα μέλη της επιτροπής που δεν είναι δικαστικοί ή δημόσιοι υπάλληλοι οφείλουν πριν από την ανάληψη των καθηκόντων τους, να δώσουν ενώπιον του προέδρου της επιτροπής τον όρκο του δημόσιου υπαλλήλου. Σε περίπτωση αναδιορισμού του ίδιου μέλους ο όρκος επαναλαμβάνεται.
Αν τα ορισθέντα από τους ιδιώτες μέλη που κλητεύθηκαν επί αποδείξει δεν προσήλθαν κατά την ώρα και ημέρα που έχει ορισθεί για τη συνεδρίαση ή αν για οποιονδήποτε λόγο δεν είναι εφικτή η σύμπραξη αυτών στην επιτροπή, καλούνται για αναπλήρωση τους δύο δημόσιοι υπάλληλοι, που υπηρετούν στην έδρα του νομού που συνεδριάζει η επιτροπή από τον πρόεδρο της επιτροπής, ο οποίος ορίζει τον ένα αναπληρωτή του άλλου.
Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται τα της λειτουργίας των επιτροπών αυτών, καθώς και η συγκρότηση τους, η οποία όμως μπορεί με εξουσιοδότηση του Υπουργού Οικονομικών να ανατεθεί στους κατά τόπους αρμόδιους νομάρχες).

Οι παρ.7-11 ΚΑΤΑΡΓΗΘΗΚΑΝ με την παρ.8 άρθρ.7 Ν.3091/2002, ΦΕΚ Α 330/24.12.2002.

Άρθρο 51
Ειδικός προσδιορισμός καθαρού εισοδήματος

Το άρθρο 51 ΚΑΤΑΡΓΗΘΗΚΕ με την παρ.8 άρθρ.7 Ν.3091/2002,ΦΕΚ Α 330/24.12.2002.

1. *Το καθαρό εισόδημα από την άσκηση του επαγγέλματος ελεύθερου επαγγελματία που τηρεί βιβλία δεύτερης ή προαιρετικά τρίτης κατηγορίας του κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, το οποί εξευρίσκεται λογιστικώς σύμφωνα με τις παραγράφους 2 και 4 του άρθρου 49, δεν μπορεί να είναι μικρότερο από αυτό που προκύπτει από την εφαρμογή επί των ακαθάριστων αμοιβών από την άσκηση του επαγγέλματος των προβλεπόμενων από την παράγραφο 4 του προηγούμενου άρθρου μοναδικών συντελεστών καθαρών αμοιβών.*
Σε περίπτωση που δεν προβλέπεται για το συγκεκριμένο επάγγελμα μοναδικός συντελεστής, ως τέτοιος λαμβάνεται ο μέσος όρος των μοναδικών συντελεστών που ορίζονται στην κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 50 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.
Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής δεν εφαρμόζονται όταν τα ακαθάριστα έσοδα από την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος υπερβαίνουν τα σαράντα εκατομμύρια (40.000.000) δραχμές.
2. Για τα ελευθέρια επαγγέλματα του ιατρού, οδοντιάτρου, κτηνιάτρου, ψυχολόγου, φυσιοθεραπευτή, οικονομολόγου, συμβούλου επιχειρήσεων, λογιστή ή φοροτέχνη και

αναλυτή προγραμματιστή, το καθαρό εισόδημα που προκύπτει κατά τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, καθώς και όταν δεν τηρούνται βιβλία δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το ποσό του εισοδήματος που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό των σταθερών επαγγελματικών δαπανών τους με το συντελεστή απόδοσης, που ορίζονται στο άρθρο αυτό. Το καθαρό εισόδημα που προσδιορίζεται με βάση αυτές τις σταθερές επαγγελματικές δαπάνες δεν μπορεί να υπερβαίνει τα δέκα εκατομμύρια (10.000.000) δραχμές. Ειδικά, για τους ιατρούς το προσδιοριζόμενο με βάση τις δαπάνες αυτές καθαρό εισόδημα προσαυξάνεται ανάλογα με την ειδικότητα, ως ακολούθως:
α) κατά σαράντα τοις εκατό (40%) για τους χειρουργούς όλων των ειδικοτήτων, εφόσον ασκούν χειρουργική ειδικότητα σε οποιοδήποτε νοσηλευτικό ίδρυμα και μαιευτήρες.
β) κατά δεκαπέντε τοις εκατό (15%) για όλες τις άλλες κλινικές ειδικότητες ιατρών, καθώς και για τους ασκούντες ορθοδοντικές εργασίες.
3. Οι σταθερές επαγγελματικές δαπάνες για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου αποτελούνται από το άθροισμα των δαπανών για δεδουλευμένα, καταβαλλόμενα ή τεκμαρτά μισθώματα, ηλεκτρικό ρεύμα, ύδρευση και τηλεφωνική επικοινωνία γενικά.
Ειδικά για τους κτηνιάτρους που διαθέτουν επαγγελματική εγκατάσταση, λαμβάνεται υπόψη ποσοστό ογδόντα τοις εκατό (80%) του καταβαλλόμενου ή τεκμαρτού μισθώματος. Αν ως επαγγελματική στέγη χρησιμοποιείται η κατοικία του φορολογουμένου, για τον υπολογισμό της δαπάνης του καταβαλλόμενου ή τεκμαρτού μισθώματος προκειμένου για ιατρό, οδοντίατρο και ψυχολόγο ως επιφάνεια λαμβάνονται υπόψη σαράντα (40) τετραγωνικά μέτρα, ενώ για τους υπόλοιπους ελεύθερους επαγγελματίες λαμβάνονται υπόψη είκοσι (20) τετραγωνικά μέτρα.
Για τον υπολογισμό του τεκμαρτού μισθώματος εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 22, ενώ για τον υπολογισμό των λοιπών σταθερών επαγγελματικών δαπανών της περίπτωσης αυτής λαμβάνεται υπόψη το ένα δεύτερο (1/2) των δαπανών αυτών της κατοικίας του ελεύθερου επαγγελματία.
Σε περίπτωση συστέγασης ελεύθερων επαγγελματιών στην ίδια επαγγελματική εγκατάσταση οι βασικές επαγγελματικές δαπάνες επιμερίζονται ανάλογα με τον αριθμό των συστεγαζόμενων. Όταν ο φορολογούμενος αποκτά εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες και από την άσκηση ελευθέριου επαγγέλματος, το ποσό που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό των σταθερών επαγγελματικών δαπανών με το συντελεστή απόδοσης περιορίζεται κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%). Το άθροισμα όμως του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες και του υπολοίπου μετά τον περιορισμό αυτού του γινομένου δεν μπορεί να είναι κατώτερο από το συνολικό ποσό του γινομένου αυτού.
Ειδικά για τους φυσιοθεραπευτές, οικονομολόγους, συμβούλους επιχειρήσεων, λογιστές ή φοροτέχνες και αναλυτές προγραμματιστές, αν δηλώνουν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν διαθέτουν επαγγελματική εγκατάσταση, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις αυτές. Το άθροισμα όμως του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες και από την άσκηση ελευθέριου επαγγέλματος δεν μπορεί να είναι κατώτερο από το συνολικό ποσό του γινομένου των σταθερών επαγγελματικών δαπανών με το συντελεστή απόδοσης.
4. Οι διατάξεις της παραγράφου 2 αυτού του άρθρου δεν έχουν εφαρμογή αν το ατομικό επάγγελμα ασκείται από άτομα ηλικίας άνω των 65 ετών, εφόσον τα πρόσωπα αυτά ασκούν το επάγγελμα για μία συνεχή δεκαετία, πριν από τη συμπλήρωση αυτού του ορίζου ηλικίας, καθώς και από άτομα που είναι τυφλοί και γραμμένοι στο γενικό μητρώο τυφλών της οικείας νομαρχίας ή είναι ανάπηροι με ποσοστό αναπηρίας πάνω από ογδόντα τοις εκατό (80%) από νοητική καθυστέρηση, φυσική αναπηρία ή ψυχική πάθηση με βάση τη γνωμάτευση της οικείας Πρωτοβάθμιας Υγειονομικής Επιτροπής

που εδρεύει σε κάθε νομό. Δεν λαμβάνεται υπόψη επαγγελματική ή ασφαλιστική αναπηρία. Επίσης οι διατάξεις της παραγράφου 2 αυτού του άρθρου δεν έχουν εφαρμογή για τα πρόσωπα που αναφέρονται σε αυτές τις παραγράφους κατά τα τρία (3) πρώτα έτη άσκηση του επαγγέλματός τους και εφόσον δεν έχουν παρέλθει δέκα (10) έτη από την απόκτηση του πτυχίου. Για τον υπολογισμό της τριετίας ως πρώτο έτος θεωρείται το επόμενο εκείνου μέσα στο οποίο ο φορολογούμενος υπέβαλε για πρώτη φορά δήλωση έναρξης επαγγέλματος. Αν δεν υποβληθεί τέτοια δήλωση ή έχει υποβληθεί εκπρόθεσμα μετά την πάροδο εξαμήνου, λαμβάνεται υπόψη το πρώτο κλιμάκιο του συντελεστή απόδοσης.

5. Για την εφαρμογή της παραγράφου 2, ο συντελεστής απόδοσης είναι ανάλογος με τα έτη άσκησης του επαγγέλματος και προσδιορίζεται ως ακολούθως:

Έτη άσκησης επαγγέλματος	***Συντελεστής απόδοσης***
Πάνω από 4 μέχρι 10	*2,5*
Πάνω από 10 μέχρι 15	*3*
Πάνω από 15 μέχρι 20	*3,5*
Πάνω από 20	*3*

Τα πρόσωπα της παραγράφου 2 αυτού του άρθρου, εφόσον πριν από την έναρξη επαγγέλματος άσκησαν το επάγγελμά τους ως μισθωτοί ή με οποιαδήποτε άλλη σχέση εργασίας περισσότερο από μία δεκαετία, τότε για τον προσδιορισμό του συντελεστή απόδοσης, στα έτη άσκησης του ελευθέριου επαγγέλματος προστίθεται χρονικό διάστημα δέκα (10) ετών.

6. Για τον καλλιτέχνη ή τραγουδιστή που παρέχει υπηρεσίες με σύμβαση μίσθωσης εργασίας ή ανεξάρτητων υπηρεσιών σε κέντρα διασκέδασης, αναψυκτήρια ή συναυλίες που δεν τηρεί ή τηρεί βιβλία δεύτερης ή προαιρετικά τρίτης κατηγορίας του κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, το άθροισμα του καθαρού εισοδήματος από παροχή ανεξάρτητων υπηρεσιών που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις παραγράφους 2 και 4 του άρθρου 49 και αυτού από παροχή υπηρεσιών με σύμβαση μίσθωσης εργασίας δεν μπορεί να είναι μικρότερο από αυτό που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό επαγγελματικής αμοιβής με τους συντελεστές εμφάνισης (Σ.Ε.), δισκογραφίας (Σ.Δ.) και προβολής (Σ.Π.).

Ως επαγγελματική αμοιβή λαμβάνεται το ποσό αυτής των τριών εκατομμυρίων τριακοσίων χιλιάδων (3.300.000) δραχμών που ίσχυσε κατά τη διαχειριστική περίοδο 1998.

Ως συντελεστής εμφάνισης ορίζεται η μονάδα προσαυξημένη με κλάσμα που έχει αριθμητή τον αριθμό των εμφανίσεων του καλλιτέχνη ή του τραγουδιστή στα κέντρα διασκέδασης, αναψυκτήρια ή συναυλίες και παρονομαστή τον αριθμό τριακόσια τριάντα (330). (αριθμός εμφανίσεων) 1 + 330

Ως συντελεστής δισκογραφίας ορίζεται η μονάδα προσαυξημένη με κλάσμα που έχει αριθμητή τον αριθμό των διατεθέντων στην αγορά δίσκων, κασετών και λοιπών συναφών, μειουμένου όμως κατά τον αριθμό χίλια πεντακόσια (1.500) και παρονομαστή τον αριθμό τριάντα χιλιάδες (30.000). (αριθμός διατεθέντων δίσκων, κασετών και συναφών - 1500) 1 + 30.000 Ως συντελεστής προβολής ορίζεται η μονάδα προσαυξημένη με κλάσμα που έχει αριθμητή το γινόμενο του αριθμού των εμφανίσεων στα κέντρα διασκέδασης, αναψυκτήρια ή συναυλίες με τον αριθμό των διατεθέντων

δίσκων, κασετών και λοιπών συναφών και παρονομαστή το διπλάσιο ποσό της επαγγελματικής αμοιβής, όπως αυτή ορίζεται στην παράγραφο αυτήν. (αριθμός εμφανίσεων Χ αριθμό διατεθέντων δίσκων και συναφών) 1 + επαγγελματική αμοιβή Χ 2 Ειδικότερα η εμφάνιση του καλλιτέχνη ή του τραγουδιστή σε:
αα) κάθε συναυλία προσμετράται με τρεις (3) εμφανίσεις.
ββ) Σε συναυλίες για για φιλανθρωπικού πολιτιστικούς, εθνικούς σκοπούς, η εμφάνισή του δεν λαμβάνεται υπόψη, εφόσον αποδεδειγμένα δεν αμείβεται για τη συμμετοχή του αυτήν.
Ως αριθμός δίσκων, κασετών και λοιπών συναφών λαμβάνεται ο μέσος όρος αυτών που διατέθηκαν στην αγορά για το έτος φορολογίας και το αμέσως προηγούμενο έτος.
Εξαιρετικά στις περιπτώσεις καλλιτεχνών ή τραγουδιστών των οποίων οι εμφανίσεις είναι μέχρι σαράντα (40) και ο αριθμός των διατεθέντων στην αγορά δίσκων, κασετών και λοιπών συναφών είναι μέχρι χίλια πεντακόσια (1.500), το καθαρό εισόδημα ισούται με την επαγγελματική αμοιβή.
7. Στους υπόχρεους των παραγράφων 2 και του άρθρου αυτού παρέχεται η δυνατότητα να μην αποδεχθούν τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματός τους με βάση αυτές τις διατάξεις.
Στην περίπτωση όμως αυτήν υποχρεούνται με την υποβολή της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους να συνυποβάλλουν και κατάσταση δήλωσης των περιουσιακών τους στοιχείων.
Οι δηλώσεις αυτές της φορολογίας εισοδήματος ελέγχονται κατά προτεραιότητα και υποχρεωτικά από τις αρμόδιες ελεγκτικές αρχές.
8. Οι διατάξεις αυτού του άρθρου εφαρμόζονται ανάλογα και για τις εταιρείες που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2 αυτού του νόμου, οι οποίες τηρούν βιβλία δεύτερης ή προαιρετικά τρίτης κατηγορίας του κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.
Για τους υπόχρεους της παραγράφου αυτής το ποσό εισοδήματος που προκύπτει με βάση τις σταθερές επαγγελματικές δαπάνες προσαυξάνονται κατά ποσοστό εξήντα τοις εκατό (60%) όταν η εταιρεία αποτελείται από δύο (2) μέλη και κατά ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) όταν έχει πάνω από δύο (2) μέλη.
9. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως:
α) καθορίζεται ο τύπος και το περιεχόμενο της κατάστασης δήλωσης των περιουσιακών στοιχείων της παραγράφου 7 και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για τον έλεγχο των δηλώσεων αυτών.
β) καθορίζεται ο τρόπος και η διαδικασία, καθώς και λοιπές λεπτομέρειες εφαρμογής αυτού του άρθρου.

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ: Με την παρ.3 άρθρου 28 Ν.3016/2002,ΦΕΚ Α 110/17.5.2002,ορίζεται ότι:

"3. Οι διατάξεις των παραγράφων 20 και 21 του άρθρου 33 και της ***παραγράφου 13 του άρθρου 51*** *του Ν. 2238/1994, όπως αυτές ί****σχυσαν για τις χρήσεις 1994 έως και 1998 πριν την αντικατάσταση των παραπάνω άρθρων με τις διατάξεις των άρθρων 6 και 7 του Ν. 2753/1999, εφαρμόζονται και κατά την περαίωση των υποθέσεων σύμφωνα με το παρόν άρθρο".***

ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟ

ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ, ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΔΟΣΗ ΦΟΡΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α' ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ

Άρθρο 52
Προκαταβολή του φόρου

1. Με βάση τη δήλωση του άρθρου 61 και τους λοιπούς τίτλους βεβαίωσης του άρθρου 74 βεβαιώνεται ποσό ίσο με το πενήντα πέντε τοις εκατό (55%) του φόρου που προκύπτει από τους βεβαιωτικούς αυτούς τίτλους για το φόρο που αναλογεί στο εισόδημα του διανυόμενου οικονομικού έτους.
(*Ισχύς για τα εισοδήματα που αποκτώνται από την 1η Ιανουαρίου 1997 και μετά.*)
Αν στους βεβαιωτικούς αυτούς τίτλους περιλαμβάνονται και εισοδήματα για τα οποία ο φόρος παρακρατείται στην πηγή ή καταβάλλεται κατά τις διατάξεις των επόμενων παραγράφων, ο φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε για τα εισοδήματα αυτά εκπίπτει από το φόρο που πρέπει να βεβαιωθεί κατά το προηγούμενο εδάφιο.
Αν το εισόδημα με βάση το οποίο ενεργείται η βεβαίωση του φόρου προσδιορίζεται κατά τρόπο τεκμαρτό, ο φόρος που αναλογεί στο τεκμαρτό αυτό εισόδημα λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του ποσού που πρέπει να βεβαιωθεί κατά το άρθρο αυτό.
Όταν υποβάλλεται δήλωση για πρώτη φορά το προς βεβαίωση ποσό της παραγράφου αυτής περιορίζεται στο μισό.
Για την καταβολή του φόρου της βεβαίωσης αυτής εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου 9.
2. Οι διατάξεις του πρώτου και του τέταρτου εδαφίου της προηγούμενης παραγράφου δεν εφαρμόζονται όταν:
α) Το ποσό που πρέπει να βεβαιωθεί δεν υπερβαίνει τα τριάντα (30) ευρώ..
β) Στους βεβαιωτικούς τίτλους περιλαμβάνονται μόνο εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες γενικά και από ιδιοκατοίκηση.
3. Αν δεν υποβληθεί δήλωση, ο προιστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας προβαίνει στη βεβαίωση του προκαταβλητέου ποσού φόρου, με βάση την υπάρχουσα εγγραφή για το εγγύτερο, πριν από την παράλειψη υποβολής της δήλωσης οικονομικό έτος, εφόσον διαπιστώνεται ότι ο υπόχρεος εξακολουθεί να αποκτά το εισόδημα.
4. Ειδικά, για τους αρχιτέκτονες και τους μηχανικούς ο προκαταβλητέος φόρος υπολογίζεται ως εξής:
α) Σε τέσσερα τοις εκατό (4%) της νόμιμης αμοιβής για εκπόνηση μελετών και σχεδίων που αναφέρονται στις περιπτώσεις β' και δ' της παραγράφου 5 του άρθρου 49.
β) Σε δέκα τοις εκατό (10%) της νόμιμης αμοιβής για εκπόνηση μελετών και σχεδίων που αφορούν οποιασδήποτε άλλης φύσης έργα και για την επίβλεψη της εκτέλεσης αυτών, καθώς και των έργων της προηγούμενης περίπτωσης και της ενέργειας πραγματογνωμοσύνης κ.λπ. για τα έργα αυτά.
Εξαιρετικά, για αμοιβές αρχιτεκτόνων και μηχανικών για την επίβλεψη της εκτέλεσης κάθε είδους τεχνικών έργων που ορίζονται στις προηγούμενες περιπτώσεις, ο προκαταβλητέος φόρος επιβάλλεται πριν από τη θεώρηση των οικείων εργασιών από την αρμόδια αρχή στο ποσό της αμοιβής επίβλεψης του δικαιούχου, όπως αυτή κατατίθεται στο Τεχνικό Επιμελητήριο της Ελλάδας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του π.δ. 242/1984 (ΦΕΚ 96 Α') και προκειμένου για εκπόνηση μελετών ή σχεδίων και επίβλεψη έργων του Δημοσίου, νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου και των κοινωφελών ή θρησκευτικών ιδρυμάτων, ο προκαταβλητέος φόρος κατά τα ποσοστά της παραγράφου αυτής, υπολογίζεται στο ποσό της συμβατικής αμοιβής.
Το ποσό του φόρου, που προκύπτει κατά τα οριζόμενα στην παρούσα, αποδίδεται στη δημόσια οικονομική υπηρεσία της περιφέρειας, όπου βρίσκεται η επαγγελματική

έδρα του δικαιούχου των αμοιβών αρχιτέκτονα ή μηχανικού με την υποβολή δήλωσης πριν από τη θεώρηση των σχεδίων ή μελετών ή από τη χορήγηση της σχετικής άδειας από τις αρμόδιες υπηρεσίες του Δημοσίου.
Η δήλωση αυτή περιλαμβάνει το ονοματεπώνυμο του δικαιούχου της αμοιβής, τη διεύθυνση του, τη νόμιμη ή συμβατική κατά περίπτωση αμοιβή, τον προκαταβλητέο φόρο, την αρμόδια για τη φορολογία δημόσια οικονομική υπηρεσία του ίδιου και εκείνου που του ανέθεσε τη σύνταξη της μελέτης ή των σχεδίων ή την επίβλεψη, πλην των περιπτώσεων που την ανάθεση έκανε το Δημόσιο.
Η υπηρεσία του Δημοσίου που είναι αρμόδια για τη θεώρηση των σχεδίων ή μελετών ή για τη χορήγηση της άδειας, απαγορεύεται να προβεί στη θεώρηση ή στη χορήγηση της άδειας, αν δεν καταβληθεί προηγουμένως στη δημόσια οικονομική υπηρεσία το οφειλόμενο ποσό του προκαταβλητέου φόρου.
Η καταβολή αποδεικνύεται με την προσκόμιση του οικείου τριπλότυπου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.
Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, η οποία δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζεται ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης, όπως και κάθε άλλη σχετική λεπτομέρεια για την εφαρμογή της παραγράφου αυτής.
5. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών μπορεί:
α) Να ορίζεται, όπως για εισόδημα από εμπορία καπνού σε φύλλα αντί για την προκαταβολή σε ποσό ίσο με το μισό του φόρου που αναλογεί στο εισόδημα του προηγούμενου οικονομικού έτους, προκαταβάλλεται για το φόρο του εισοδήματος του οικονομικού έτους που έχει αρχίσει, πριν από την έκδοση από τον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της άδειας μεταφοράς ή μεταβίβασης του καπνού, ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) στην αξία του τιμολογίου των εξαγόμενων στην αλλοδαπή και ένα τοις εκατό (1 %) στα πωλούμενα στο εσωτερικό καπνά σε φύλλα.
β) Να ορίζεται, όπως η προκαταβολή υπολογίζεται με άλλο τρόπο, καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια αναγκαία για την εφαρμογή του άρθρου αυτού.

Άρθρο 53
Μείωση του προκαταβλητέου φόρου

1. Σε περίπτωση που τυχόν μειωθεί το εισόδημα κατά ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) και πάνω, ο φορολογούμενος δικαιούται να ζητήσει με αίτησή του τη μείωση του φόρου που βεβαιώθηκε κατά τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου.
Η αίτηση υποβάλλεται μέχρι το τέλος του μήνα Σεπτεμβρίου του οικονομικού έτους στο οποίο έγινε η βεβαίωση και αφορά το ποσά του φόρου για τις δόσεις που δεν έγιναν ληξιπρόθεσμες κατά το χρόνο της υποβολής της αίτησης.
Κατά την εκτίμηση της μείωσης του εισοδήματος από εμπορικές γενικά επιχειρήσεις ή από γεωργικές εκμεταλλεύσεις ή από την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος, λαμβάνονται ενδεικτικά υπόψη:
α) Το ποσό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης στην τρέχουσα διαχειριστική περίοδο, συγκρινόμενο με τα ακαθάριστα έσοδα της αντίστοιχης περιόδου του προηγούμενου διαχειριστικού έτους.
β) Το ποσοστό των δαπανών και εξόδων διαχείρισης επί των ακαθάριστων εσόδων της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου σε σύγκριση με το αντίστοιχο ποσοστό της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου.
γ) Οι ουσιώδεις μεταβολές που τυχόν επήλθαν στους παράγοντες διαμόρφωσης του μικτού κέρδους της επιχείρησης κατά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο σε σχέση με την προηγούμενη.

δ) Κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο πολύ πιθανολογείται μείωση του κέρδους της τρέχουσας χρήσης.
2. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας προβαίνει στην επαλήθευση της αίτησης που του υποβλήθηκε και υποχρεούται, μέσα σε προθεσμία τριών (3) μηνών από την υποβολή της, να ανακοινώσει στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του ελέγχου.
Αν διαπιστώσει ότι το εισόδημα μειώθηκε πραγματικά κατά το ποσοστό της προηγούμενης παραγράφου, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας προβαίνει στην έκπτωση ανάλογου, με τη μείωση που επήλθε, ποσού φόρου από τις επόμενες δόσεις που οφείλονται.
3. Αν περάσει άπρακτη η προθεσμία της προηγούμενης παραγράφου, ο φορολογούμενος δικαιούται όπως τις από τη λήξη της προθεσμίας και μετά απαιτητές δόσεις του φόρου, καταβάλλει μειωμένες κατά το ποσοστό της μείωσης των εισοδημάτων του, όπως αυτό αναφέρεται στην αίτηση του που υπέβαλε για το σκοπό αυτόν, με επιφύλαξη να καταβάλει τον τυχόν επιπλέον οφειλόμενο φόρο κατά τον έλεγχο της δήλωσης και την οριστική εκκαθάριση του.
4. Αν γίνει νέα εκκαθάριση λόγω υποβολής τροποποιητικής δήλωσης, εφόσον μειωθεί ο φόρος μειώνεται αναλόγως και η προκαταβολή του φόρου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β'

ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ

Άρθρο 54
Παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από κινητές αξίες

1. Στα διανεμόμενα κέρδη των ημεδαπών ανώνυμων εταιριών, με τη μορφή μερισμάτων, προμερισμάτων, αμοιβών και ποσοστών, εκτός μισθού, των μελών του διοικητικού συμβουλίου και των διευθυντών, καθώς και των αμοιβών εργατοϋπαλληλικού προσωπικού, ουδεμία παρακράτηση φόρου ενεργείται, ως φορολογούμενα τα εισοδήματα αυτά στο όνομα του νομικού προσώπου.
(Εξαιρετικά, στα μερίσματα που διανέμονται από ημεδαπές εταιρίες επενδύσεων χαρτοφυλακίου και στα κέρδη από ημεδαπά αμοιβαία κεφάλαια, ενεργείται παρακράτηση φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 16 και 48 του ν. 1969/1991. -καταργήθηκε με την παρ.4 άρθρ.16 Ν.2459/1997)
2. Στα εισοδήματα της περίπτωσης στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 24 ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%), εξαντλουμένης της φορολογικής υποχρέωσης του δικαιούχου για τα εισοδήματα αυτά. - *Ισχύς για τα εισοδήματα που αποκτώνται από την 1η Ιανουαρίου 1998 και μετά.*
3. Στα εισοδήματα της περίπτωσης η της παραγράφου 1 του άρθρου 24 ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%). Με την παρακράτηση του φόρου αυτού εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση για το εισοδήματα αυτά.
4. Στα λοιπά εισοδήματα των άρθρων 24 και 25 ενεργείται παρακράτηση, έναντι του φόρου που αναλογεί, με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), επιφυλασσόμενων των διατάξεων του άρθρου 12 του παρόντος.
Εξαιρετικά, για αμοιβές μελών Διοικητικού Συμβουλίου και τόκους από ιδρυτικούς τίτλους και προνομιούχες μετοχές, που εκπίπτουν σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α', β' και γ της παραγράφου 6 του άρθρου 105 από τα ακαθάριστα έσοδα, καθώς και για τα εισοδήματα των παραγράφων 2 και 5 του άρθρου 25, γίνεται

παρακράτηση φόρου με συντελεστή είκοσι πέντε τοις εκατό(25%), για τα εισοδήματα που καταβάλλονται ή με τα οποία πιστώνονται οι δικαιούχοι από την 1η Ιανουαρίου 2007 και μετά. Ειδικά, στα εισοδήματα του προηγούμενου εδαφίου, που καταβάλλονται ή με τα οποία πιστώνονται οι δικαιούχοι από την 1η Ιανουαρίου 2005, ο συντελεστής παρακράτησης ορίζεται σε τριάντα δύο τοις εκατό (32%) και για τα ίδια εισοδήματα που καταβάλλονται ή με τα οποία πιστώνονται οι δικαιούχοι από την 1 η Ιανουαρίου 2006 έως την 31η Δεκεμβρίου του ίδιου έτους, ο συντελεστής αυτός ορίζεται σε είκοσι εννέα τοις εκατό(29%).
Για τα αναφερόμενα πιο πάνω εισοδήματα, τα οποία καταβάλλονται ή με τα οποία πιστώνονται οι δικαιούχοι μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2004, ο συντελεστής παρακράτησης ορίζεται σε τριάντα πέντε τοις εκατό (35%).
5. Η παρακράτηση φόρου ενεργείται:
α) Για εισοδήματα από αμοιβές μελών διοικητικού συμβουλίου, τόκους από ιδρυτικούς τίτλους και προνομιούχες μετοχές, που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α', β' και γ' της παρ. 6 του άρθρου 105 από τα ακαθάριστα έσοδα, καθώς και για τα εισοδήματα της παρ. 5 του άρθρου 25, κατά την καταβολή ή την εγγραφή τους σε πίστωση του δικαιούχου.
β) Για τα εισοδήματα της περίπτωσης στ' της παρ. 1 του άρθρου 24, κατά την καταβολή ή την εγγραφή τους σε πίστωση του δικαιούχου ή της εγγραφής αυτών στον οικείο λογαριασμό των βιβλίων της ασφαλιστικής εταιρίας.
γ) Για τα εισοδήματα της παρ. 2 του άρθρου 25 κατά την καταβολή ή την εγγραφή τους σε πίστωση του δικαιούχου και το αργότερο μέσα σε ένα (1) μήνα από την έγκριση από τη γενική συνέλευση των μετόχων.
δ) Για εισοδήματα από ομολογίες και χρεόγραφα των ημεδαπών νομικών προσώπων δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, καθώς και από κινητές αξίες γενικά αλλοδαπής προέλευσης, κατά την εξαργύρωση των τοκομεριδίων η της εισπράξεως των μερισμάτων από το δικαιούχο.
ε) Για τόκους, από την καταβολή τους ή την εγγραφή τους στα βιβλία του οφειλέτη σε πίστωση του δανειστή.
Εξαιρετικά, αν ο οφειλέτης τόκων είναι φυσικό πρόσωπο το οποίο δεν ασκεί επιχείρηση ή ελεύθερο επάγγελμα, δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου.
Στην περίπτωση αυτή, ο δικαιούχος του εισοδήματος των τόκων έχει υποχρέωση να αποδώσει τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος είκοσι τοις εκατό (20%) στην αρμόδια για τη φορολογία του δημόσια οικονομική υπηρεσία, μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα, από αυτόν μέσα στον οποίο έγινε η καταβολή των τόκων.
στ. Για τα εισοδήματα της περίπτωσης η της παραγράφου 1 του άρθρου 24, κατά το χρόνο λήξης έκαστης σύμβασης ή κατά την καταβολή τους εφόσον αυτό συμφωνείται να γίνει πριν από το χρόνο λήξης της σύμβασης.
6. Υπόχρεος σε παρακράτηση φόρου ορίζεται:
α) Για τα εισοδήματα των περιπτώσεων α', β' και γ' της προηγούμενης παραγράφου, η ημεδαπή ανώνυμη εταιρία που τα καταβάλλει.
β) Για τα εισοδήματα της περίπτωσης δ' της προηγούμενης παραγράφου, αυτός που ενεργεί στην Ελλάδα την εξαργύρωση ή την καταβολή τους.
γ) Για τα εισοδήματα της περίπτωσης ε' της προηγούμενης παραγράφου, ο χρεώστης που κατέβαλλε τους τόκους,
δ) "Για τα εισοδήματα της περίπτωσης στ της προηγούμενης παραγράφου, το πρόσωπο που τα καταβάλλει.

Άρθρο 55
Παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις

1. Στο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις η παρακράτηση του φόρου ενεργείται ως εξής:
α) Στα εισοδήματα της περίπτωσης στ' της παραγράφου 3 του άρθρου 28 με συντελεστή είκοσι πέντε τοις εκατό (25%), που καταβάλλονται από την 1η Ιανουαρίου 2007 και μετά.
Ειδικά, στα εισοδήματα του προηγούμενου εδαφίου, που καταβάλλονται από την 1 η Ιανουαρίου 2005, ο συντελεστής παρακράτησης ορίζεται σε τριάντα δύο τοις εκατό (32%) και για τα ίδια εισοδήματα που καταβάλλονται από την 1η Ιανουαρίου 2006 έως την 31η Δεκεμβρίου του ίδιου έτους, ο συντελεστής αυτός ορίζεται σε είκοσι εννέα τοις εκατό (29%).
Για τα αναφερόμενα πιο πάνω εισοδήματα, τα οποία καταβάλλονται ή με τα οποία πιστώνονται οι δικαιούχοι μέχρι την 31 η Δεκεμβρίου 2004, ο συντελεστής παρακράτησης ορίζεται σε τριάντα πέντε τοις εκατό (35%).
Ο συντελεστής παρακράτησης εφαρμόζεται στο ποσό που προκύπτει μετά την αφαίρεση των ασφαλιστικών εισφορών που καταβάλλονται και των αναλογούν των τελών χαρτοσήμου.
Ο φόρος παρακρατείται από την ανώνυμη εταιρία ή την εταιρία περιορισμένης ευθύνης κατά την καταβολή των μισθών και για την απόδοσή του εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 59.
Με την παρακράτηση του πιο πάνω φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τους μισθούς που λαμβάνουν.
β) Στα εισοδήματα εργοληπτών κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων και ενοικιαστών δημόσιων, δημοτικών, κοινοτικών ή λιμενικών προσόδων με συντελεστή τρία τοις εκατό (3%) που υπολογίζεται στην αξία του κατασκευαζόμενου έργου ή του μισθώματος.
Υπόχρεος σε παρακράτηση ορίζεται το Δημόσιο γενικά και κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο που ενεργεί εκκαθάριση ή καταβολή για τις περιπτώσεις αυτές.
Αν για οποιονδήποτε λόγο δεν παρακρατήθηκε ο φόρος, τότε αυτός αποδίδεται με δήλωση του δικαιούχου της αμοιβής κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 60.
γ) Στα εισοδήματα αντιπροσώπων, πρακτόρων, μεσιτών κ.λπ. από αμοιβές ή προμήθειες για τη σύναψη σύμβασης προμήθειας από αλλοδαπά εργοστάσια ή αλλοδαπούς οίκους οποιασδήποτε φύσης υλικού, με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%) που υπολογίζεται στο ποσό της αμοιβής ή της προμήθειας τους.
Το Δημόσιο, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και οι τράπεζες υποχρεούνται να παρακρατούν το φόρο κατά την εκκαθάριση ή καταβολή των αμοιβών ή προμηθειών.
Σε περίπτωση που η αμοιβή ή προμήθεια αποστέλλεται με έμβασμα ή επιταγή απευθείας στο όνομα του αντιπροσώπου, προκειμένου να διενεργηθεί η πιο πάνω παρακράτηση από τις τράπεζες ο αντιπρόσωπος οφείλει να υποβάλλει σχετική δήλωση σ' αυτές με την οποία να γνωρίζει ότι το ποσό του εμβάσματος ή της επιταγής αποτελεί ή όχι προμήθεια.
Ειδικά αν η προμήθεια αντιπροσώπου κατατίθεται από τον ξένο οίκο σε τραπεζικό λογαριασμό του στην αλλοδαπή, τότε ο φόρος αυτός αποδίδεται με δήλωση του δικαιούχου της αμοιβής κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου 60 μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από την έκδοση του σχετικού παραστατικού στοιχείου.
δ) Στην επιχειρηματική αμοιβή, που θεωρείται ότι καταβάλλεται στους διαχειριστές εταίρους των εταιριών περιορισμένης ευθύνης κατά τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 109, με συντελεστή "είκοσι τοις εκατό (20%) πλέον τελών χαρτοσήμου και εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α. (1,20%).

Η παρακράτηση των πιο πάνω ποσών από την εταιρία περιορισμένης ευθύνης ενεργείται κατά το χρόνο έγκρισης του ισολογισμού της και σε περίπτωση μη έγκρισης του, εντός τριών (3) μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής χρήσης, κατά το χρόνο που λήγει το τρίμηνο αυτό.

ε) Δημόσιες υπηρεσίες, οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης και λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, κοινωφελή ιδρύματα, οργανισμοί και επιχειρήσεις κοινής ωφελείας, δημόσιες επιχειρήσεις, τράπεζες και πιστωτικά ιδρύματα ή πιστωτικοί οργανισμοί, συνεταιρισμοί και ενώσεις τους, σύλλογοι γενικά και ενώσεις προσώπων ανεξάρτητα από το σκοπό τους, καθώς και επιχειρήσεις και ελεύθεροι επαγγελματίες, που τηρούν βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, όταν για την επαγγελματική τους εξυπηρέτηση ή για την εκτέλεση του σκοπού τους καταβάλλουν σε τρίτους, εκτός από τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παρ. 3 του άρθρου 2 του π.δ. 186/1992, προμήθειες, μεσιτείες, αμοιβές ή άλλες κάθε είδους παροχές μη έμμισθης υπηρεσίας, ενοίκια αυτοκινήτων, μηχανημάτων ή άλλων κινητών πραγμάτων, εφόσον σε αυτές τις περιπτώσεις δεν ορίζεται από το π.δ. 186/1992 η έκδοση θεωρημένου αποδεικτικού στοιχείου από το δικαιούχο των αμοιβών αυτών, οφείλουν να παρακρατούν κατά την καταβολή της αμοιβής φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στο ακαθάριστο ποσό αυτής. Εξαιρούνται από την παρακράτηση οι προμήθειες που καταβάλλονται από ασφαλιστικές εταιρίες στους νόμιμους αντιπροσώπους ή εξουσιοδοτημένους γενικούς ή απλούς πράκτορές τους.

Επίσης, σε παρακράτηση φόρου είκοσι τοις εκατό (20%) υπόκειται το ακαθάριστο ποσό της αποζημίωσης που καταβάλλει ο εκμισθωτής στο μισθωτή, σε περίπτωση καταγγελίας της σύμβασης εμπορικής μίσθωσης ακινήτου, με βάση νόμο ή μετά από δικαστική απόφαση ή μετά από συμφωνία μεταξύ των διαδίκων που παραιτήθηκαν της σχετικής δίκης.

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ: *"Ο προβλεπόμενος από τις διατάξεις των περιπτώσεων δ', ε', ζ' και η' της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του ν.2238/1994 συντελεστής παρακράτησης δεκαπέντε τοις εκατό (15%) αυξάνεται σε είκοσι τοις εκατό (20%)" παρ.15 άρθρ.3 Ν.2579/199 Α 31/17.2.1998.*

στ) Δημόσιες υπηρεσίες, οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης, κοινωφελή ιδρύματα και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου γενικά, κατά την προμήθεια κάθε είδους αγαθών ή παροχής υπηρεσιών από επιχειρήσεις, υποχρεούνται όπως, κατά την καταβολή ή την έκδοση της σχετικής εντολής πληρωμής της αξίας αυτών, παρακρατούν φόρο εισοδήματος, ο οποίος υπολογίζεται στο καθαρό ποσό της αξίας των αγαθών ή υπηρεσιών με συντελεστή ως ακολούθως:

αα) ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) για τα υγρά καύσιμα και τα προϊόντα καπνοβιομηχανίας (τσιγάρα).

ββ) ποσοστό τέσσερα τοις εκατό (4%) για τα λοιπά αγαθά και

γγ) ποσοστό οκτώ τοις εκατό (8%) για την παροχή υπηρεσιών.

Εξαιρούνται από την παρακράτηση φόρου οι υπόχρεοι του πρώτου εδαφίου:

αα) όταν προμηθεύονται αγαθά ή τους παρέχονται υπηρεσίες και δεν απαιτείται σύμβαση, εφόσον η καθαρή αξία αυτών, κατά συναλλαγή, δεν υπερβαίνει το ποσό των πενήντα χιλιάδων (50.000) δραχμών,

ββ) όταν λαμβάνουν υπηρεσίες ή προμηθεύονται ηλεκτρικό ρεύμα, τηλεφωνικές συνδιαλέξεις, τηλεγραφήματα, γραμματόσημα, φωταέριο, νερό και εισιτήρια γενικά,

γγ) όπου προβλέπεται παρακράτηση ή προκαταβολή φόρου από άλλη διάταξη για το ίδιο έσοδο και
δδ) όταν προμηθεύονται αγαθά ή τους παρέχονται υπηρεσίες από τις πολεμικές βιομηχανίες ΕΑΒ, ΕΒΟ, ΠΥΡΚΑΛ και ΕΛΘΟ, καθώς και από το Κέντρο Επιχειρηματικής Πολιτιστικής Ανάπτυξης (Κ.Ε.Π.Α.) και την Αναπτυξιακή Ένωση Μακεδονίας (ΑΝ.Ε.Μ.).
Επίσης, εξαιρούνται από την υποχρέωση παρακράτησης φόρου οι:
αα) ΟΛΥΜΠΙΑΚΗ ΑΕΡΟΠΟΡΙΑ Α.Ε. και οι θυγατρικές της επιχειρήσεις, για τα αγαθά που προμηθεύονται ή τις υπηρεσίες που παρέχονται σε αυτές.
ββ) Καταστήματα Αφορολόγητων Ειδών Α.Ε. για τα εμπορεύσιμα αγαθά που προμηθεύονται.
γγ) ΑΓΡΟΤΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ Α.Ε. για τα αγαθά που προμηθεύεται ή τις υπηρεσίες που παρέχονται σε αυτή και
δδ) Δημόσια Επιχείρηση Πετρελαίου Α.Ε., οι θυγατρικές της επιχειρήσεις, καθώς και οι θυγατρικές των θυγατρικών. - *ΚΑΤΑΡΓΗΘΗΚΕ με την παρ.2 άρθρ.15 Ν.2992/2002, ΦΕΚ Α 54/20/3/2002*

ζ) Στα εισοδήματα που προέρχονται από αμοιβές ή προμήθειες λόγω διαμεσολάβησης για πώληση μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων, με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), που υπολογίζεται στο ποσό της αμοιβής ή προμήθειας του δικαιούχου. Οι Α.Ε. Διαχειρίσεως αμοιβαίων κεφαλαίων υποχρεούνται να παρακρατούν το φόρο κατά την καταβολή των προμηθειών ή αμοιβών.
η) Οι μισθοί και λοιπές αμοιβές που καταβάλλει η εταιρία περιορισμένης ευθύνης σε διαχειριστές εταίρους αυτής, λόγω παρεχόμενων σε αυτήν υπηρεσιών, δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου.
Για τα πιο πάνω ποσά, το νομικό πρόσωπο υποχρεούται, έναντι του οφειλόμενου φόρου επί της επιχειρηματικής αμοιβής, να καταβάλλει στο Δημόσιο φόρο που υπολογίζεται με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), πλέον τελών χαρτοσήμου ένα τοις εκατό (1 %).
Για την απόδοση του φόρου αυτού εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 59.
Ο φόρος της περίπτωσης αυτής εκπίπτει από τον παρακρατούμενο, σύμφωνα με την περίπτωση δ', φόρο και το προκύπτον χρεωστικό υπόλοιπο καταβάλλεται εφάπαξ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 3 του άρθρου 60. Τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο επιστρέφεται.

Οι περιπτώσεις δ' και η' της παραγράφου 1 ***καταργούνται για διαχειριστικές περιόδους εταιριών περιορισμένης ευθύνης που αρχίζουν από 1ης Ιανουαρίου 2003 και μετά.*** *(παρ. 3 άρθρ.9 Ν.3091/2002, ΦΕΚ Α 330/24.12.2002).*

2. Στις περιπτώσεις β', γ' και ε' της προηγούμενης παραγράφου ο δικαιούχος των αμοιβών μπορεί να ζητήσει την παρακράτηση του φόρου με μεγαλύτερο συντελεστή - *ΚΑΤΑΡΓΗΘΗΚΕ με την παρ.20 άρθρ.3 Ν.2873/2000*.

Άρθρο 56
Παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις

1. Δημόσιες υπηρεσίες, νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τράπεζες, πιστωτικοί οργανισμοί και συνεταιρισμοί ή ενώσεις συνεταιρισμών που καταβάλλουν επιχορηγήσεις ή επιδοτήσεις επί της παραγωγής, σε πρόσωπα ή σε επιχειρήσεις

οποιασδήποτε μορφής, εφόσον οι δικαιούχοι ασχολούνται κατά κύριο επάγγελμα με την παραγωγή φυτικών ή ζωικών προϊόντων, υποχρεούνται όπως, κατά την καταβολή αυτών των ποσών στους δικαιούχους, παρακρατούν φόρο εισοδήματος, έναντι του φόρου που βαρύνει το δικαιούχο, ως εξής:
α) Ποσοστό μισό τοις εκατό (0,5%), όταν το συνολικό ετήσιο ποσό είναι από τα εφτά χιλιάδες τριακόσια πενήντα (7.350) ευρώ έως δεκατέσσερις χιλιάδες εφτακόσια (14.700) ευρώ.
β) Ποσοστό ένα τοις εκατό (1%), όταν το συνολικό ετήσιο ποσό αυτών είναι πάνω από δεκατέσσερις χιλιάδες εφτακόσια (14.700) ευρώ.
Εξαιρούνται της παρακράτησης αυτής οι επιχορηγήσεις ή επιδοτήσεις που χορηγούνται επί της παραγωγής ορεινών ή μειονεκτικών περιοχών. Αν δικαιούχοι επιδοτήσεων ή επιχορηγήσεων δεν ασχολούνται κατά κύριο επάγγελμα με την παραγωγή φυτικών ή ζωικών προϊόντων, ο φόρος παρακρατείται με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%), εφόσον το συνολικό ετήσιο ποσό αυτών υπερβαίνει τις εκατό χιλιάδες (100.000) δραχμές.
Ειδικά, οι επιδοτήσεις ή επιχορηγήσεις επί της παραγωγής, που καταβάλλονται από τον Οργανισμό Πληρωμών και Ελέγχου Κοινοτικών Ενισχύσεων Προσανατολισμού και Εγγυήσεων (Ο.Π.Ε.Κ.Ε.Π.Ε.), δυνάμει καθεστώτων στήριξης, σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα οποιασδήποτε μορφής που ασχολούνται με την παραγωγή φυτικών ή ζωικών προϊόντων και οι οποίες βαρύνουν τον Ειδικό Λογαριασμό Εγγυήσεων Γεωργικών Προϊόντων (Ε.Λ.Ε.ΓΕ.Π.), εξαιρούνται από την παρακράτηση φόρου εισοδήματος.

Παρατήρηση: *Το τελευταίο εδάφιο της παρ.1 προστέθηκε με την παρ.5 άρθρ.15 Ν.2992/2002,ΦΕΚ Α 54/20/3/2002 και εφαρμόζεται για ποσά επιδοτήσεων ή επιχορηγήσεων που καταβάλλονται στους δικαιούχους από την 1η Δεκεμβρίου 2001.Με την παρ.7του αυτού νόμου και άρθρου ορίζεται ότι: "7. Ειδικά για τις ποσότητες συσπόρου βάμβακος που παραδόθηκαν μέχρι και την 31.1.2002 από τους παραγωγούς στις εκκοκκιστικές επιχειρήσεις ή τα Αναγνωρισμένα Κέντρα Αγοράς (Α.Κ.Α.) και αφορούν αποκλειστικά τη διανυόμενη εκκοκκιστική περίοδο 2001 και για τις οποίες ποσότητες επίκειται η ολοκλήρωση του προβλεπόμενου ελέγχου από τον Ο.Π.Ε.Κ.Ε.Π.Ε., επιτρέπεται η έκδοση από τις ανωτέρω επιχειρήσεις των τιμολογίων αγοράς, σε χρόνο μεταγενέστερο του ενός μηνός από την παραλαβή των ποσοτήτων αυτών και το αργότερο μέχρι την 31.3.2002, που ολοκληρώνεται η προθεσμία θέσης υπό έλεγχο και ορίζεται από τον Κανονισμό 1591/2001 της Επιτροπής "για τις λεπτομέρειες εφαρμογής του καθεστώτος ενίσχυσης για το βαμβάκι" και με ημερομηνία έκδοσης των τιμολογίων την 31.12.2001 για τις ποσότητες συσπόρου βάμβακος που παραδόθηκαν μέχρι την ημερομηνία αυτή".*

2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζεται ο τρόπος παρακράτησης του φόρου, καθώς και κάθε άλλη σχετική λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού.-(*Καταργήθηκε με το άρθρο 5 παρ. 4 του ν. 3296/04*)

Άρθρο 57
Παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες

1. Στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ο φόρος παρακρατείται από εκείνον που απασχολεί κατά σύστημα έμμισθο ή ημερομίσθιο προσωπικό είτε καταβάλλει συντάξεις, επιχορηγήσεις και κάθε άλλη παροχή.

Η παρακράτηση ενεργείται κατά την καταβολή και ο φόρος υπολογίζεται ως εξής:
α) Με βάση την κλίμακα (α) της παραγράφου 1, καθώς και το πρώτο και τρίτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 9, στους αμειβόμενους με μηνιαίο μισθό, τους συνταξιούχους και τους αμειβόμενους με ημερομίσθιο, οι οποίοι παρέχουν υπηρεσίες με σχέση μίσθωσης εργασίας πάνω από ένα έτος στον ίδιο εργοδότη ή με σχέση μίσθωσης εργασίας αορίστου χρόνου, μετά από προηγούμενη αναγωγή του μισθού ή της σύνταξης ή του ημερομισθίου ή της αμοιβής που ορίζεται με άλλη βάση, σε ετήσιο καθαρό εισόδημα.
β) Στους αμειβόμενους με ημερομίσθιο, οι οποίοι παρέχουν υπηρεσίες ορισμένου χρόνου αλλά διάρκειας μικρότερης από ένα έτος, με συντελεστή στο ακαθάριστο ποσό του ημερομισθίου, ο οποίος ορίζεται σε τρία τοις εκατό (3%) για ημερομίσθιο πάνω από είκοσι τέσσερα (24) ευρώ.
γ) Στις καθαρές αμοιβές για υπερωριακή εργασία, επιχορηγήσεις, επιδόματα και σε κάθε άλλου είδους πρόσθετες αμοιβές ή παροχές, οι οποίες καταβάλλονται τακτικά ή έκτακτα και δεν συνεντέλλονται με τις τακτικές αποδοχές, με συντελεστή, ο οποίος ορίζεται σε είκοσι τοις εκατό (20%).
Ειδικά σε περίπτωση πολλαπλής απασχόλησης των ωρομίσθιων καθηγητών κάθε ειδικότητας, από τους εργοδότες εκτός από εκείνον που καταβάλλει τις μεγαλύτερες αποδοχές, μηνιαίως, με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%).
δ) Στα εισοδήματα που καταβάλλονται αναδρομικά, όπως αυτά αναφέρονται στο άρθρο 46, με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στο καταβαλλόμενο ποσό, ανεξάρτητα από το έτος στο οποία ανάγονται για να φορολογηθούν τα εισοδήματα αυτά.
ε) Στο καθαρό ποσό των συντάξεων ή άλλων παροχών παρόμοιας φύσης, που καταβάλλονται από ταμεία επικουρικά, μετοχικά, αρωγής ή αλληλοβοήθειας, και δεν εμπίπτουν στις διατάξεις της περίπτωσης α', ο φόρος υπολογίζεται ως εξής:
(**αα)** Με συντελεστή πέντε τοις εκατό (5%), αν το καθαρό ποσό της παροχής δεν υπερβαίνει τα δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ ετησίως.
ββ) Με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%), αν το καθαρό ποσό της παροχής υπερβαίνει ετησίως τα δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ και μέχρι τέσσερις χιλιάδες πεντακόσια (4.500) ευρώ.
γγ) Με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%), αν το καθαρό ποσό της παροχής υπερβαίνει τα τέσσερις χιλιάδες πεντακόσια (4.500) ευρώ ετησίως. *αντικαταστάθηκαν με το ν.3296 άρθρο 5 παρ.5)*
στ) Στις αμοιβές των αξιωματικών και του κατώτερου πληρώματος του εμπορικού ναυτικού για τις υπηρεσίες που παρέχουν σε εμπορικά πλοία, καθώς και για τις αμοιβές του ιπτάμενου προσωπικού της πολιτικής αεροπορίας, με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 9.
Ο φόρος που παρακρατείται σύμφωνα με τις διατάξεις αυτής της παραγράφου μειώνεται κατά ποσοστό ενάμισι τοις εκατό (1,5 %) κατά την παρακράτησή του. - *(αντικαταστάθηκε με το ν.3296 άρθρο 1 παρ.10)*
Οι περ.α' γ' δ' και ε' καθώς και το τελευταίο εδάφιο της παρ.1 αντικαταστάθηκαν ως άνω με την παρ.16 άρθρ.3 Ν.2579/1998, Α 31/17.2.1998. ***Ισχύς για τα εισοδήματα που αποκτώνται από την 1η Ιανουαρίου 1998 και μετά.***

2. Για την εφαρμογή των πιο πάνω διατάξεων ισχύουν, κατά περίπτωση και οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 7, καθώς και του άρθρου 59.
3. Στο μηνιαίο εισόδημα από αμοιβές για υπηρεσία ενεργού εφημερίας, μεικτής εφημερίας και εφημερίας ετοιμότητας, που αποκτούν οι ιατροί που είναι ενταγμένοι στο Εθνικό Σύστημα Υγείας (Ε.Σ.Υ.), οι πανεπιστημιακοί ιατροί που δεν ασκούν

ελευθέριο επάγγελμα, οι ειδικευόμενοι ιατροί που διέπονται από τις διατάξεις του Ν. 1397/1983 (ΦΕΚ 143 Α') και οι ιατροί πλήρους και αποκλειστικής απασχόλησης, του Ιδρύματος Κοινωνικών Ασφαλίσεων (Ι.Κ.Α.), που διέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 16 του Ν. 1666/1986 (ΦΕΚ 200 Α'), για ποσό που αντιστοιχεί αθροιστικά σε δύο (2) ημέρες ενεργού εφημερίας, δύο (2) ημέρες μεικτής εφημερίας και δύο (2) ημέρες εφημερίας ετοιμότητας κατά μήνα, ο φόρος υπολογίζεται και παρακρατείται με βάση την κλίμακα του άρθρου 9, όταν οι αμοιβές αυτές συνεντέλλονται σε μισθοδοτική κατάσταση μαζί με τις άλλες αποδοχές του δικαιούχου ή με βάση το συντελεστή της περίπτωσης γ' όταν αυτές εντέλλονται με χωριστή κατάσταση.
Για το ποσό που αντιστοιχεί στις υπόλοιπες ημέρες ενεργού, μεικτής και ετοιμότητας εφημερίων, παρακρατείται φόρος με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) και με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση για το ποσό των αμοιβών αυτών, ο φορολογούμενος όμως μπορεί το ποσό των ετήσιων αμοιβών του προηγούμενου εδαφίου, για τις οποίες παρακρατήθηκε φόρος με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), να το περιλάβει στη δήλωσή του του οικείου οικονομικού έτους και να υπαχθεί σε φόρο με βάση την κλίμακα του άρθρου 9.
4. Τα επιδόματα της παρ. 3 του άρθρου 45 φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή φόρου δέκα τοίς εκατό (10%). Το ποσό του φόρου, που προκύπτει, παρακρατείται κατά την καταβολή των επιδομάτων από τον υπόχρεο για την καταβολή τους.
Οι δικαιούχοι μπορούν να περιλάβουν το συνολικό ποσό αυτών των επιδομάτων στην ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους, για να φορολογηθούν με βάση την κλίμακα του άρθρου 9.
Στην περίπτωση αυτή, για το συμψηφισμό του φόρου που παρακρατήθηκε, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του ίδιου άρθρου.
5. Από το καθαρό ποσό του ειδικού επιδόματος των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 33 του ν.1892/1990 παρακρατείται φόρος με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%) κατά την καταβολή του στους δικαιούχους.
Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για το ποσό αυτών των αμοιβών.
Ο δικαιούχος μπορεί να περιλάβει το ποσό αυτών των αμοιβών στην ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους, για να φορολογηθεί, ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, με την κλίμακα του άρθρου 9 αυτού του νόμου.
Στην περίπτωση αυτή, από το φόρο που προκύπτει στο συνολικό του εισόδημα εκπίπτει ο φόρος που παρακρατήθηκε από το ποσό αυτών των αμοιβών.
6. Με προεδρικά διατάγματα, που εκδίδονται ύστερα από πρόταση του Υπουργού Οικονομικών, μπορεί για τους αμειβόμενους με ημερομίσθιο, να μεταβάλλονται ο συντελεστής του παρακρατούμενου φόρου και το ποσό του ημερομισθίου.
7. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, οι οποίες δημοσιεύονται στην εφημερίδα της κυβερνήσεως, καθορίζονται λεπτομερέστερα ο τρόπος παρακράτησης και ιδιαίτερα ο τρόπος αναγωγής των αμοιβών σε ετήσιο εισόδημα, ο υπολογισμός του φόρου σε περίπτωση που ο μισθωτός ή ο συνταξιούχος εισπράττει μισθούς, ημερομίσθια, πρόσθετες αμοιβές ή αποζημιώσεις ή συντάξεις ή μερίσματα και λοιπά βοηθήματα ή οποιαδήποτε παροχή από περισσότερους από έναν εργοδότες ή φορείς και γενικά ρυθμίζεται κάθε άλλο σχετικό θέμα που αφορά την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού.

Άρθρο 58
Παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από αμοιβές ελευθερίων επαγγελμάτων

1. Στο εισόδημα από αμοιβές ελευθέριου επαγγέλματος ενεργείται παρακράτηση

φόρου με συντελεστή "είκοσι τοις εκατό (20%)" στο ακαθάριστο ποσό των αμοιβών αυτών.
Ο φόρος παρακρατείται από τις δημόσιες υπηρεσίες, οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης και λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, κοινωφελή ιδρύματα, οργανισμούς και επιχειρήσεις κοινής ωφελείας, δημόσιες επιχειρήσεις, τράπεζες και πιστωτικά ιδρύματα ή πιστωτικούς οργανισμούς, συνεταιρισμούς και ενώσεις τους, συλλόγους γενικά και ενώσεις προσώπων ανεξάρτητα από το σκοπό τους, καθώς και από επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες που τηρούν βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα βιβλίων και Στοιχείων, κατά την καταβολή των αμοιβών.
Επίσης, οι υπόχρεοι του προηγούμενου εδαφίου, όταν για την επαγγελματική τους εξυπηρέτηση ή για την εκτέλεση του σκοπού τους καταβάλλουν σε τρίτους, εκτός από τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παρ. 3 του άρθρου 2 του π.δ. 186/1992, προμήθειες, μεσιτείες, αμοιβές ή άλλες κάθε είδους παροχές μη έμμισθης υπηρεσίας, ενοίκια αυτοκινήτων μηχανημάτων ή άλλων κινητών πραγμάτων, εφόσον σε αυτές τις περιπτώσεις δεν ορίζεται από το π.δ. 186/1992 η έκδοση θεωρημένου αποδεικτικού στοιχείου από το δικαιούχο των αμοιβών αυτών, οφείλουν να παρακρατούν κατά την καταβολή της αμοιβής φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στο ακαθάριστο ποσό αυτής.
Ειδικά για τις παροχές μη έμμισθης υπηρεσίας που καταβάλλονται από τους εκμεταλλευτές επιβατικών αυτοκινήτων δημόσιας χρήσης, ο παραπάνω συντελεστής περιορίζεται σε ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%).
Εξαιρούνται από την παρακράτηση οι προμήθειες που καταβάλλονται από ασφαλιστικές εταιρίες στους νόμιμους αντιπροσώπους ή εξουσιοδοτημένους γενικούς ή απλούς πράκτορές τους.
Οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της περίπτωσης ε της παραγράφου 1 του άρθρου 55 εφαρμόζονται ανάλογα.
2) Ο φορολογούμενος μπορεί να ζητήσει να παρακρατηθεί φόρος με μεγαλύτερο συντελεστή - ΚΑΤΑΡΓΗΘΗΚΕ με την παρ.21 άρθρ.3 Ν.2873/2000, ΦΕΚ Α 285/28.12.2000).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ'

ΑΠΟΔΟΣΗ ΦΟΡΟΥ

Άρθρο 59
Απόδοση του φόρου με διμηνιαίες δηλώσεις.

1. Όσοι παρακρατούν φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων α, ε και η της παραγράφου 1 του άρθρου 55 και των άρθρων 56, 57 και 58, υποχρεούνται να αποδίδουν αυτόν με εφάπαξ καταβολή στη δημόσια οικονομική υπηρεσία της έδρας τους, μέχρι την 20ή ημέρα των μηνών Μαρτίου, Μαΐου, Ιουλίου, Σεπτεμβρίου, Νοεμβρίου και Ιανουαρίου κάθε έτους με προσωρινή δήλωση, η οποία περιλαμβάνει τα ακαθάριστα ποσά που έχουν καταβληθεί στο προηγούμενο ημερολογιακό δίμηνο και το φόρο που παρακρατήθηκε.
Η υποβολή της δήλωσης πραγματοποιείται ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του αριθμού φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) του φορολογουμένου, με αρχή για το ψηφίο 1 την εικοστή (20ή) ημέρα των μηνών αυτών και ολοκληρώνεται μέσα σε έντεκα (11) εργάσιμες ημέρες.
2. Ειδικώς, εάν ο υπόχρεος παρακράτησης φόρου απασχολεί ή καταβάλλει συντάξεις σε περισσότερα από πεντακόσια (500) πρόσωπα, ανεξάρτητα από το διάστημα που

διαρκεί μέσα στο έτος η απασχόληση ή η συνταξιοδότησή τους, υποχρεούται να αποδίδει τα ποσά που παρακράτησε, κατά τη διάρκεια κάθε μήνα, μέχρι την εικοστή (20ή) ημέρα του επόμενου από την παρακράτηση μήνα. Για την υποβολή της δήλωσης έχουν εφαρμογή τα αναφερόμενα στις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου.

Προσοχή: *Οι παρ. 1 και 2 αντικαταστάθηκαν ως άνω με την παρ.14 άρθρ.5 Ν.2753/1999,ΦΕΚ Α 249/17.11.1999, η οποία ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται από την 1η Ιανουαρίου 2000 και μετά ή για τα κέρδη που προκύπτουν από ισολογισμούς που κλείνουν με* ***31 Δεκεμβρίου 1999 και μετά****, κατά περίπτωση.*

3. Εκτός από τις προσωρινές δηλώσεις εκείνοι που έχουν υποχρέωση να παρακρατούν φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57 οφείλουν να επιδίδουν μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του Μαρτίου κάθε έτους, στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της έδρας τους, οριστική δήλωση η οποία περιλαμβάνει το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση κατοικίας κάθε δικαιούχου, τον αριθμό φορολογικού μητρώου του, το ποσό των αμοιβών, το ποσό του φόρου που αναλογεί επ' αυτών με βάση την κλίμακα του άρθρου 9, το ποσό του φόρου που οφείλεται μετά την έκπτωση από το φόρο που αναλογεί του ποσοστού που ορίζεται με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 57, το φόρο που παρακρατήθηκε για κάθε μισθωτό ή ημερομίσθιο ή συνταξιούχο κατά περίπτωση, καθώς και το υπόλοιπο για καταβολή ποσό φόρου, το οποίο θα καταβάλλεται εφάπαξ με την υποβολή της δήλωσης.

Παρατήρηση: *Η παρ.3 αντικαταστάθηκε ως άνω με την παρ.18 άρθρ.1 Ν.2954/2001,ΦΕΚ Α 255/2.11.2001.Με την παρ.19 του αυτού άρθρου και νόμου ορίζεται ότι: Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται για οριστικές δηλώσεις οικονομικού έτους 2001 και μετά, οι οποίες περιλαμβάνουν αποδοχές και συντάξεις που καταβλήθηκαν μέσα στο 2000 και μετά.*

4. Κατ' εξαίρεση, οι υπόχρεοι που παρακρατούν φόρο κατά την καταβολή αμοιβών σε αξιωματικούς του εμπορικού ναυτικού, οι οποίοι παρέχουν υπηρεσίες σε πλοία, αποδίδουν με εφάπαξ καταβολή τα ποσά που παρακράτησαν, με εξαμηνιαίες δηλώσεις, τις οποίες θα υποβάλλουν στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του Σεπτεμβρίου, για τα ποσά φόρου που παρακράτησαν κατά τη διάρκεια του πρώτου ημερολογιακού εξαμήνου κάθε έτους και μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του Μαρτίου, για τα ποσά φόρου που παρακράτησαν κατά τη διάρκεια του δεύτερου ημερολογιακού εξαμήνου κάθε έτους.
Για την καταβολή του φόρου που πρέπει να παρακρατείται από τις κάθε είδους αμοιβές των αξιωματικών των εμπορικών πλοίων ευθύνονται αλληλέγγυα και αδιαίρετα, βάσει του τίτλου που έχει αποκτηθεί έστω για έναν από τους υπόχρεους, ο οποίος ισχύει και ως προς τους άλλους υπόχρεους για τη λήψη των αναγκαίων, μέτρων για την είσπραξη του φόρου:
α) Όλοι οι κατά καιρούς πλοιοκτήτες, για το φόρο που οφείλεται πριν από τη χρονολογία μεταβίβασης από αυτούς της κυριότητας του πλοίου, ως και διάδοχοι τους.
β) Οι εφοπλιστές, για το χρονικό διάστημα κατά το οποίο είχαν την εκμετάλλευση πλοίου.
γ) Σε περίπτωση συμπλοιοκτησίας, κάθε συμπλοιοκτήτης ανάλογα με το ποσοστό της

εξ αδιαιρέτου συγκυριότητάς του επί του πλοίου και οι διαχειριστές, για το χρονικό διάστημα που είχαν τη διαχείριση του πλοίου, για ολόκληρο το ποσό του φόρου.
δ) Οι διευθυντές, διαχειριστές και γενικά οι εκπρόσωποι των κάθε είδους εταιριών ή επιχειρήσεων, οι οποίες εκμεταλλεύονται πλοία, ο καθένας χωριστά για ολόκληρο το ποσό του φόρου.
Για τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ως εκπρόσωποι των πλοιοκτητών θεωρούνται και οι πράκτορες ή πληρεξούσιοι τους στην Ελλάδα, οι οποίοι έχουν ευθύνη για τις υποχρεώσεις που αφορούν το φόρο μισθωτών υπηρεσιών, τις οποίες έχουν τα πρόσωπα τα οποία εκπροσωπούν, μόνον εφόσον έχουν αναλάβει την προσωπική ευθύνη για τις υποχρεώσεις αυτές και τούτο αποδεικνύεται από σχετικό έγγραφο.
Οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 19 του ν. 27/1975 εφαρμόζονται αναλόγως και για την καταβολή του φόρου αυτής της παραγράφου 5.
(Οι διατάξεις αυτής της παραγράφου εφαρμόζονται και για το κατώτερο πλήρωμα του εμπορικού ναυτικού. - *εφαρμόζεται για εισοδήματα που αποκτώνται από την **1η Ιανουαρίου 2002 και μετά.***(παρ.2 άρθρ.14 Ν.2992/2002, ΦΕΚ Α 54/20/3/2002))
5.Σε περίπτωση θανάτου του προσώπου που ενήργησε την παρακράτηση του φόρου, υπόχρεοι σε απόδοσή του κατά τα οριζόμενα στις προηγούμενες παραγράφους και σε επίδοση της οριστικής δήλωσης στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, είναι οι κληρονόμοι αυτού και ο καθένας ανάλογα με την κληρονομική μερίδα που περιήλθε σε αυτόν.
6. Σε περίπτωση μη υποβολής προσωρινής δήλωσης ή εκπρόθεσμης υποβολής ή υποβολής ανακριβούς προσωρινής δήλωσης, επιβάλλεται πρόσθετος φόρος και πρόστιμο, κατά τα οριζόμενα από τις διατάξεις των άρθρων 86 και 87, με ενιαίο φύλλο ελέγχου που εκδίδεται μετά τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή της οριστικής δήλωσης, επιφυλασσομένων των διατάξεων του άρθρου 67 για τον προσωρινό έλεγχο.
Επίσης, όταν συντρέχει περίπτωση, επιβάλλονται και οι λοιπές κυρώσεις του παρόντος.
7. Δήλωση που υποβάλλεται χωρίς την ταυτόχρονη καταβολή του φόρου θεωρείται απαράδεκτη και δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα.
8. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, μπορεί να μεταφέρεται, για ορισμένες κατηγορίες υπόχρεων, η ημερομηνία λήξης της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1, στις 16,17 και 18 του μήνα απόδοσης του φόρου και να κατανέμονται σε αυτές οι υπόχρεοι με βάση την αλφαβητική σειρά της επωνυμίας ή του τίτλου τους. Επίσης, με τις ίδιες αποφάσεις μπορεί να ορίζεται ως αρμόδια για την είσπραξη του φόρου που παρακρατούν νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου ή δημόσιες επιχειρήσεις και οργανισμοί από μισθούς, ημερομίσθια ή κάθε είδους παροχές ή αμοιβές που καταβάλλουν σε πρόσωπα που απασχόλησαν σε υποκαταστήματα, πρατήρια ή σε άλλες μονάδες τους που λειτουργούν εκτός της έδρας τους, η δημόσια οικονομική υπηρεσία της έδρας τους και να καθορίζεται το περιεχόμενο της προσωρινής και οριστικής δήλωσης και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του άρθρου αυτού.

Άρθρο 60
Απόδοση του φόρου με μηνιαίες δηλώσεις

1. Όσοι παρακρατούν φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 14, υποχρεούνται να αποδίδουν αυτόν με εφάπαξ καταβολή στη δημόσια

οικονομική υπηρεσία της έδρας τους, υποβάλλοντας δήλωση μέσα στον επόμενο από την παρακράτηση μήνα, η οποία περιλαμβάνει το ονοματεπώνυμο, όνομα πατέρα ή συζύγου, τη διεύθυνση των δικαιούχων, τα καταβληθέντα ποσά και το φόρο που αναλογεί σε αυτά. - *(Ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται από την **1η Ιανουαρίου 2000 και μετά** ή για τα κέρδη που προκύπτουν από ισολογισμούς που κλείνουν με **31 Δεκεμβρίου 1999 και μετά**, κατά περίπτωση.)*

2. Όσοι παρακρατούν φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54, υποχρεούνται να αποδίδουν αυτόν εφάπαξ, με την υποβολή δήλωσης στη δημόσια οικονομική υπηρεσία, στην περιφέρεια της οποίας έγινε η καταβολή των ποσών για τα οποία παρακρατήθηκε ο φόρος, μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου από την παρακράτηση του φόρου μήνα, με εξαίρεση τον φόρο που παρακρατήθηκε από τα εισοδήματα της περίπτωσης στ' της παρ. 1 του άρθρου 24, ο οποίος αποδίδεται εφάπαξ μέσα σε δέκα (10) ημέρες από τη λήξη της προθεσμίας που ορίζεται από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων για το κλείσιμο του ισολογισμού.

3. Όσοι παρακρατούν φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 9, 10, 11,12 και 13 του άρθρου 13, των περιπτώσεων β, γ, δ ,στ και της παραγράφου 1 του άρθρου 55 και της παραγράφου 4 του άρθρου 57 υποχρεούνται να αποδίδουν αυτόν με σχετική δήλωση, που πρέπει να υποβάλλουν μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου από την παρακράτηση μήνα στη δημόσια οικονομική υπηρεσία στην περιφέρεια της οποίας έγινε η καταβολή των ποσών για τα οποία παρακρατήθηκε ο φόρος, ο οποίος αποδίδεται εφάπαξ με την υποβολή της οικείας δήλωσης.

4. Οι διαχειριστές πάγιας προκαταβολής και οι υπόλογοι χρηματικών ενταλμάτων, γενικά, αποδίδουν το φόρο με μηνιαίες δηλώσεις που υποβάλλονται στη δημόσια οικονομική υπηρεσία της περιφέρειάς τους μέχρι και το πρώτο δεκαήμερο του επόμενου μήνα από το μήνα της παρακράτησης.

5. Σε περίπτωση θανάτου του προσώπου που ενήργησε την παρακράτηση του φόρου, υπόχρεοι σε απόδοσή του, κατά τα οριζόμενα στις προηγούμενες παραγράφους, και σε επίδοση της οριστικής δήλωσης στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας είναι οι κληρονόμοι αυτού και ο καθένας ανάλογα με την κληρονομική μερίδα που περιήλθε σε αυτόν.

6. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης ή υποβολής εκπρόθεσμης ή ανακριβούς δήλωσης του άρθρου αυτού επιβάλλεται πρόσθετος φόρος και πρόστιμο, κατά τα οριζόμενα από τις διατάξεις των άρθρων 86 και 87.

Επίσης, όταν συντρέχει περίπτωση, επιβάλλονται και οι λοιπές κυρώσεις του παρόντος.

7. Δήλωση που υποβάλλεται χωρίς την ταυτόχρονη καταβολή του φόρου θεωρείται απαράδεκτη και δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα.

8. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ορίζεται ο τύπος και το περιεχόμενο των δηλώσεων αυτού του άρθρου, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του.

ΜΕΡΟΣ ΤΕΤΑΡΤΟ

ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΒΕΒΑΙΩΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α'

ΔΗΛΩΣΗ - ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΑ

Άρθρο 61
Υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης

1. Κάθε φυσικό πρόσωπο, για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 2, έχει υποχρέωση να υποβάλλει δήλωση, εφόσον το ετήσιο φορολογούμενο εισόδημά του υπερβαίνει το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ.
Υποχρέωση για υποβολή δήλωσης υπάρχει επίσης και όταν το συνολικό εισόδημα του φορολογουμένου είναι μικρότερο από τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ, αλλά στο εισόδημα αυτό περιλαμβάνεται και ζημία από εμπορική επιχείρηση ή γεωργική εκμετάλλευση, την οποία δικαιούται κατά τις διατάξεις του άρθρου 4 να συμψηφίσει με εισοδήματα του ίδιου και των επόμενων ετών.
Παράλειψη του υπόχρεου να επιδώσει μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους δήλωση, η οποία αναγράφει τη ζημιά που προέκυψε στο ίδιο ή τα προηγούμενα αυτού οικονομικά έτη, του στερεί το δικαίωμα να τη συμψηφίσει.
(Ειδικά προκειμένου για τα φυσικά πρόσωπα, τα οποία αποκτούν αποκλειστικά εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, αυτά υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση, αν το ετήσιο φορολογούμενο εισόδημά τους υπερβαίνει το ποσό των έξι χιλιάδων (6.000) ευρώ, εφόσον έχουν την κατοικία τους στην Ελλάδα και δεν συντρέχει μία από τις περιπτώσεις α', ε', στ', η' ή ι' αυτής της παραγράφου. - *αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 5 παρ. 6 του ν. 3296/04*)
Φυσικά πρόσωπα, κατά κύριο επάγγελμα αγρότες, που έχουν την κατοικία τους στην Ελλάδα, υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση, εφόσον το ετήσιο καθαρό γεωργικό τους εισόδημα υπερβαίνει το ποσό τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και δεν συντρέχει για τα πρόσωπα αυτά μία από τις περιπτώσεις α' έως ια' αυτής της παραγράφου.
Φυσικά πρόσωπα, τα οποία αποκτούν και γεωργικό εισόδημα, χωρίς να είναι κατά κύριο επάγγελμα αγρότες, υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση, ανεξάρτητα από το ύψος του καθαρού γεωργικού εισοδήματος που αποκτούν ή το ύψος των επιδοτήσεων που λαμβάνουν ή το ύψος του επιστρεφόμενου φόρου προστιθέμενης αξίας που εισπράττουν.
Αν ο φορολογούμενος κατοικεί στην αλλοδαπή, υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης είναι αλληλεγγύως με αυτόν, οι αντιπρόσωποι ή οι πράκτορές του στην Ελλάδα.
Υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης για τα εισοδήματά τους, ανεξάρτητα από το αν υπόκεινται ή όχι σε φάρο κατά τις διατάξεις του παρόντος είναι και:
α) Οι κύριοι ή κάτοχοι επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης ή ημιφορτηγού, εκτός από αγροτικό ημιφορτηγό, ή αυτοκινήτου μικτής χρήσης ή αυτοκινήτου τύπου JEEP ή αεροσκάφους, κότερου ή θαλαμηγού ή ακάτου ή σκαφών αναψυχής, εκτός από αυτοκίνητα ή σκάφη αναψυχής που δεν λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης διαβίωσης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18, καθώς και όσοι έχουν στη διάθεσή τους για τις ατομικές ή οικογενειακές τους ανάγκες τέτοιου είδους μεταφορικά μέσα, τα οποία ανήκουν είτε στη σύζυγό τους είτε στα μέλη που τους βαρύνουν είτε σε εταιρίες στις οποίες αυτοί μετέχουν ως εταίροι, διαχειριστές εταίροι ή είναι πρόεδροι ή διοικητές.
β) Όσοι διατηρούν στην προσωπική τους υπηρεσία ένα ή και περισσότερα πρόσωπα ως μισθωτούς. γ) Οσοι ασκούν ατομική επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα. - *Καταργήθηκε με το άρθρο 3 παρ. 7 του ν. 3296/04.*
γ) Όσοι μετέχουν σε προσωπική ή περιορισμένης ευθύνης εταιρία ή κοινοπραξία ή κοινωνία ή αστική εταιρία που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα.
δ) Όσοι έχουν εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων πάνω από διακόσιες χιλιάδες (200.000) δραχμές το έτος.
ε) Όσοι αγοράζουν ακίνητα ή ανεγείρουν οικοδομή.

στ) Όσοι διατηρούν μία ή περισσότερες δευτερεύουσες κατοικίες με συνολική επιφάνεια πάνω από εκατόν πενήντα (150) τετραγωνικά μέτρα ή κατοικούν σε οικοδομή με επιφάνεια πάνω από διακόσια (200) τετραγωνικά μέτρα.
ζ) Όσοι είναι κατά κύριο επάγγελμα αγρότες, εφόσον λαμβάνουν επιδοτήσεις ποσού άνω των χιλίων πεντακοσίων (1.500) ευρώ, για προϊόντα φυτικής παραγωγής ή δύο χιλιάδων διακοσίων πενήντα (2.250) ευρώ, για προϊόντα ζωικής παραγωγής.
Επίσης, όσοι λαμβάνουν καλλιεργητικά δάνεια πάνω από πέντε χιλιάδες εννιακόσια (5.900) ευρώ ή όταν το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού τους αυτής της κατηγορίας στην τράπεζα την 31η Δεκεμβρίου κάθε έτους υπερβαίνει τα πέντε χιλιάδες εννιακόσια (5.900) ευρώ.
η) Όσοι έχουν άδεια της αρμόδιας αρχής να πωλούν αγαθά πλανοδίως ή στις λαϊκές αγορές.
θ) Όσοι κατέχουν ή καλλιεργούν ορισμένη έκταση γεωργικής γης, καθώς και όσοι εισπράττουν επιστρεφόμενο φόρο προστιθέμενης αξίας. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζεται η ελάχιστη έκταση, σε σχέση με το είδος της καλλιέργειας, το ύψος του επιστρεφόμενου φόρου προστιθέμενης αξίας και κάθε άλλη λεπτομέρεια που είναι αναγκαία για την εφαρμογή αυτής της περίπτωσης.
ι) οποιοσδήποτε, εφόσον προσκληθεί γι αυτό εγγράφως από τον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.
Στην περίπτωση αυτήν ο καλούμενος υποχρεούται να υποβάλει τις οικείες δηλώσεις μέσα στην προθεσμία τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία της επίδοσης σε αυτόν της οικείας πρόσκλησης.
(ιβ) Όποιος έχει υπερβεί το εικοστό πέμπτο (25ο) έτος της ηλικίας του, εκτός αν αποκτά εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες μέχρι το ποσό των οκτακοσίων χιλιάδων (800.000) δραχμών ή και από ιδιοκατοίκηση κύριας κατοικίας με επιφάνεια μέχρι εξήντα (60) τετραγωνικά μέτρα ή είναι κατά κύριο επάγγελμα αγρότης - *ΚΑΤΑΡΓΗΘΗΚΕ με την παρ.4 άρθρ.5 Ν.2753/1999, ΦΕΚ Α 249/17.11.1999 η οποία ισχύει για εισοδήματα που αποκτώνται από 1η Ιανουαρίου 1999 και μετά.*).
Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην εφημερίδα της κυβερνήσεως, μπορούν να αναπροσαρμόζονται τα ποσά που αναφέρονται στο πέμπτο εδάφιο και στο πρώτο εδάφιο της περίπτωσης η αυτής της παραγράφου, καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών.
2. Για τους εγγάμους, για τους οποίους συντρέχουν οι προϋποθέσεις του πρώτου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 5, υπόχρεος σε επίδοση δήλωσης είναι ο σύζυγος και για τα εισοδήματα της συζύγου του. Ειδικά, υποχρεούνται να επιδώσουν φορολογική δήλωση ο καθένας χωριστά για το συνολικό εισόδημά του οι σύζυγοι όταν:
α) Έχει διακοπεί η έγγαμη συμβίωση κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης. Το βάρος της απόδειξης για τη διακοπή φέρει ο φορολογούμενος.
β) Ο ένας από τους δύο συζύγους είναι σε κατάσταση πτώχευσης.
γ) Ο ένας από τους δύο συζύγους έχει υποβληθεί σε δικαστική συμπαράσταση
Στην περίπτωση της παρ. 4 του άρθρου 5, για τα εισοδήματα των ανήλικων τέκνων, υπόχρεος για την υποβολή της δήλωσης είναι ο πατέρας ή, αν αυτός δεν υπάρχει ή δεν έχει τη γονική μέριμνα, η μητέρα.
3. Υπόχρεος σε υποβολή δήλωσης, στις πιο κάτω περιπτώσεις, είναι:
α) Σε περιπτώσεις σχολάζουσας κληρονομιάς ή επιδικίας ή μεσεγγύησης, κατά περίπτωση, ο κηδεμόνας ή ο προσωρινός διαχειριστής ή ο μεσεγγυούχος.
β) Για τους ανήλικους ή αυτούς που έχουν υποβληθεί σε δικαστική συμπαράσταση, κατά περίπτωση, ο επίτροπος ή ο κηδεμόνας ή ο δικαστικός συμπαραστάτης.

γ) Σε περίπτωση θανάτου του φορολογουμένου, οι κληρονόμοι του για το σύνολο του εισοδήματος που απέκτησε μέχρι τη χρονολογία του θανάτου του.
Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται οι λεπτομέρειες εφαρμογής των διατάξεων αυτής της παραγράφου.
4. Η δήλωση αποτελεί δεσμευτικό τίτλο για το φορολογούμενο.
Μπορεί όμως, για λόγους συγγνωστής πλάνης να την ανακαλέσει εν όλω ή εν μέρει φέροντας και το βάρος της απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που τη συνιστούν.
Η ανάκληση γίνεται με την υποβολή δήλωσης μέσα στο οικείο οικονομικό έτος στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, με την οποία ανακαλείται φορολογητέα ύλη ή τεκμαρτή και πραγματική δαπάνη ή οποιοδήποτε προσδιοριστικό της δαπάνης στοιχείο, προκειμένου να προσδιοριστεί το εισόδημα με βάση τα τεκμήρια.
Στην περίπτωση απόρριψης της ανάκλησης επιδίδεται, από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, με απόδειξη, γνωστοποίηση αυτής στο φορολογούμενο, ο οποίος μπορεί να την προσβάλει προσφεύγοντας, μέσα στην προθεσμία που ορίζεται στο άρθρο 66 του Ν. 2717/1999 (ΦΕΚ 97 Α'), ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου.
Αν η ανακλητική δήλωση υποβληθεί σε χρόνο μεταγενέστερο του οικείου οικονομικού έτους, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας υποχρεούται να γνωστοποιήσει στο φορολογούμενο, επί αποδείξει, ότι η ανάκληση δεν γίνεται δεκτή λόγω παρόδου του οικείου οικονομικού έτους και ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει μέσα στην προθεσμία που ορίζεται στο άρθρο 66 του Ν. 2717/1999 κατά της γνωστοποίησης αυτής ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου, το οποίο αποφαίνεται στην ουσία.
Η συζήτηση της προσφυγής προσδιορίζεται κατά προτίμηση μέσα σε τρεις (3) μήνες το αργότερο από την κατάθεση της προσφυγής.
Ανάκληση δήλωσης με σκοπό την ανατροπή οριστικής και αμετάκλητης φορολογικής εγγραφής είναι ανεπίτρεπτη.
Αν ο φορολογούμενος λάβει το εκκαθαριστικό σημείωμα μετά την 31η Δεκεμβρίου του οικείου οικονομικού έτους, η ανάκληση γίνεται μέσα στην προθεσμία που ορίζεται στο άρθρο 66 του Ν. 2717/1999.
5. Όταν ο φορολογούμενος έχει αμφιβολίες αναφορικά με την υποχρέωση επίδοσης δήλωσης για ορισμένα στοιχεία φορολογητέας ύλης, έχει το δικαίωμα να υποβάλει δήλωση στην οποία γίνεται ρητή γι αυτό επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική και αόριστη επιφύλαξη θεωρείται ανύπαρκτη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα.
Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας υποχρεούται να απαντήσει στην επιφύλαξη μέσα σε τρεις (3) μήνες από την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης ως εξής:
α) Είτε να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για το οποίο έγινε η επιφύλαξη.
β) Είτε να απορρίψει την επιφύλαξη και να γνωστοποιήσει αυτό στο φορολογούμενο με ιδιαίτερη ανακοίνωση, την οποία θα του επιδώσει με απόδειξη ή με το κοινοποιούμενο για άλλες ανακρίβειες της δήλωσης φύλλο ελέγχου ή με το φύλλο ελέγχου που εκδόθηκε μετά από τη διενέργεια ελέγχου.
Στην περίπτωση αυτή, αν δεν επέλθει διοικητική επίλυση της διαφοράς, ο φορολογούμενος δικαιούται να ζητήσει από το διοικητικό πρωτοδικείο, είτε με την προσφυγή που ασκεί για τυχόν άλλες διαφορές που προέκυψαν από τον έλεγχο, είτε

με αυτοτελή αίτηση που υποβάλλεται μέσα στην προθεσμία για την υποβολή της προσφυγής, την οποία έγινε η επιφύλαξη.
Η συζήτηση για την προσφυγή ή την αίτηση αυτή ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου προσδιορίζεται, κατά προτίμηση, μέσα σε τρεις (3) μήνες το αργότερο από την κατάθεση της προσφυγής ή της αίτησης.
Κατά τον ίδιο τρόπο μπορεί να γίνει επιφύλαξη αναφορικά με το χαρακτηρισμό της φορολογητέας ύλης και την υπαγωγή της σε άλλη φορολογία ή σε άλλη κατηγορία ή σε μειωμένο φορολογικό συντελεστή ή στις εκπτώσεις από το φορολογούμενο εισόδημα κ.λπ.
Ειδικώς, όταν πρόκειται για υπαγωγή σε άλλη φορολογία ή κατηγορία εισοδήματος και γίνει δεκτή η επιφύλαξη, η δήλωση λογίζεται ότι υποβλήθηκε για τη φορολογία ή την κατηγορία αυτή.
Η επιφύλαξη δεν συνεπάγεται αναστολή της βεβαίωσης και είσπραξης του αμφισβητούμενου φόρου.
Όταν η επιφύλαξη γίνει δεκτή από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ή το διοικητικό δικαστήριο, ενεργείται νέα εκκαθάριση του φόρου της δήλωσης και το επιπλέον ποσό αυτού που βεβαιώθηκε ή καταβλήθηκε εκπίπτει ή συμψηφίζεται με το φόρο που προκύπτει με βάση τα οριστικά στοιχεία, όταν αυτός είναι μεγαλύτερος από το φόρο που προέκυψε με βάση τα στοιχεία της δήλωσης.
Σε κάθε άλλη περίπτωση ο επιπλέον φόρος επιστρέφεται.
6. οι διατάξεις της παραγράφου 4 αυτού του άρθρου εφαρμόζονται ανάλογα και όταν η δήλωση του υπόχρεου έχει υποβληθεί ηλεκτρονικά μέσω του διαδικτύου, η υποβολή όμως της δήλωσης με επιφύλαξη ή της όμοιας ανακλητικής γίνεται χειρόγραφα.(*Εφαρμόζεται για τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων του οικονομικού έτους 2001, για τα εισοδήματα ή τις δαπάνες της χρήσης 2000 και μετά*)

Άρθρο 62
Προθεσμία υποβολής και περιεχόμενο της δήλωσης

1. Η δήλωση υποβάλλεται, είτε σε δύο (2) αντίτυπα, αυτοπροσώπως από τον υπόχρεο ή από πρόσωπο που έχει εξουσιοδοτηθεί από αυτόν ή ταχυδρομείται επί αποδείξει, είτε υποβάλλεται ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου, στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, που είναι αρμόδιος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63, **μέχρι την 1η Μαρτίου του οικείου οικονομικού έτους**. *(Εφαρμόζεται για τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων του οικονομικού έτους 2001, για τα εισοδήματα ή τις δαπάνες της χρήσης 2000 και μετά*
κατ' εξαίρεση η δήλωση υποβάλλεται:
α) Μέχρι την 1η Απριλίου του οικείου οικονομικού έτους, όταν μεταξύ των εισοδημάτων του φορολογουμένου περιλαμβάνεται και γεωργικό εισόδημα ή εισόδημα από εκμίσθωση ή δωρεάν παραχώρηση γεωργικής γης.
β) Μέχρι τις 16 Απριλίου του οικείου οικονομικού έτους, όταν μεταξύ των εισοδημάτων του φορολογουμένου περιλαμβάνονται και κέρδη από ατομικές εμπορικές γενικά επιχειρήσεις, ή από την ατομική άσκηση ελευθέριου επαγγέλματος, όταν τηρούνται βιβλία τρίτης κατηγορίας του κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και εφόσον η διαχειριστική τους περίοδος λήγει μέσα στους μήνες Νοέμβριο ή Δεκέμβριο.
γ) Μέχρι τις 2 Μαΐου του οικείου οικονομικού έτους όταν μεταξύ των εισοδημάτων του φορολογουμένου περιλαμβάνεται:

αα) Εισόδημα από συμμετοχή σε εταιρεία ή κοινοπραξία ή κοινωνία που δεν τηρούν βιβλία ή τηρούν βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και εισόδημα από συμμετοχή σε εταιρεία ή κοινοπραξία ή κοινωνία που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή αν αυτές έχουν ως αντικείμενο εργασιών την αντιπροσώπευση ή πρακτόρευση ασφαλιστικών εταιρειών ή τη μεσιτεία ασφαλειών, καθώς και την πρακτόρευση ή αντιπροσώπευση τραπεζών ή αν αυτές συμμετέχουν σε εταιρεία ή κοινοπραξία που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας του κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και εφόσον η διαχειριστική περίοδος λήγει μέσα στους μήνες Νοέμβριο ή Δεκέμβριο του προηγούμενου ημερολογιακού έτους.
Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, οι οποίες δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, μπορεί να επεκτείνεται η εφαρμογή της διάταξης της υποπερίπτωσης αυτής και σε ορισμένες κατηγορίες υπόχρεων, των οποίων ο προσδιορισμός τους εισοδήματος εξαρτάται, κατά κύριο λόγο, από την εκκαθάριση δοσοληπτικών λογαριασμών μεταξύ αυτών και επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, στα οποία εμφανίζονται αυτοί οι λογαριασμοί.
ββ) Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.
γγ) Εισόδημα που προέκυψε στο εξωτερικό.
δδ) Εισόδημα από αμοιβές ως αξιωματικού ή κατώτερου πληρώματος εμπορικών πλοίων.
εε) Εισόδημα που προέκυψε στην ημεδαπή, εφόσον ο φορολογούμενος δεν κατοικεί ούτε διαμένει σε αυτήν.
στστ) Εισόδημα που καταβάλλεται από ανώνυμη εταιρία στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου της, για τις υπηρεσίες που παρέχουν με βάση ειδική σύμβαση μίσθωσης εργασίας ή εντολής.
ζζ) Η δήλωση υποβάλλεται σε εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 61, εφόσον ο φορολογούμενος δεν κατοικεί ούτε διαμένει στην ημεδαπή.

*Οι περ. στστ' και ζζ' προστέθηκαν με την παρ.22 άρθρ.1 Ν.2954/2001,ΦΕΚ Α 255/2.11.2001 και ε**φαρμόζονται για δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2001 και μετά.***

δ) Μέχρι την ημερομηνία που ορίζεται από την παράγραφο αυτήν για τα από κάθε πηγή εισοδήματα του δικαιούχου, του έτους είσπραξης ή απόκτησης των εισοδημάτων:
(αα) από μισθώματα ακινήτων γενικά που καταβάλλονται αναδρομικώς με βάση νόμο ή δικαστική απόφαση,
(ββ) από κάθε είδους αποδοχές και συντάξεις που καταβάλλονται αναδρομικώς με βάση νόμο, δικαστική απόφαση ή συλλογική σύμβαση, καθώς και από πρόσθετες αμοιβές και αποζημιώσεις του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 46,
(γγ) από διατροφή που καταβάλλεται αναδρομικώς με βάση δικαστική απόφαση και
(δδ) από υπηρεσίες ελευθέριου επαγγέλματος που αντιπροσωπεύουν εργασίες δύο ή περισσότερων ετών και καταβάλλονται μεταγενέστερα.
ε) Όταν, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης β της παραγράφου 5 του άρθρου 28 και του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 29, η διαχειριστική περίοδος είναι υπερδωδεκάμηνη, υποβάλλονται δύο δηλώσεις, μία για τη δωδεκάμηνη περίοδο και μία για τη μικρότερη περίοδο, μέσα στην προθεσμία που ορίζεται για την υποβολή της δήλωσης της δωδεκάμηνης περιόδου.

Η υποβολή της δήλωσης πραγματοποιείται ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του αριθμού φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) του φορολογουμένου, με αρχή, για το ψηφίο 1, τις ημερομηνίες που αναφέρονται στις παραπάνω περιπτώσεις και ολοκληρώνεται μέσα σε έντεκα (11) εργάσιμες ημέρες, εκτός των υποπεριπτώσεων ββ, γγ, δδ, και εε της περίπτωσης γ που ολοκληρώνεται σε είκοσι δύο (22) εργάσιμες ημέρες.

(Ειδικά οι δηλώσεις που υποβάλλονται ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου μπορούν να υποβάλλονται μέχρι την έναρξη του ωραρίου λειτουργίας των δημόσιων υπηρεσιών της επόμενης ημέρας από την ημέρα λήξης της προθεσμίας τους. - *Εφαρμόζεται για τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων του οικονομικού έτους 2001, για τα εισοδήματα ή τις δαπάνες της χρήσης 2000 και μετά*).

στ) Στην περίπτωση γ' της παραγράφου 3 του προηγούμενου άρθρου, η προθεσμία υποβολής της δήλωσης παρατείνεται για περίοδο δύο (2) μηνών μετά τη λήξη της προθεσμίας για την αποποίηση της κληρονομιάς, εφόσον η λήξη αυτής της προθεσμίας συμπίπτει με ημερομηνία πριν από την παρέλευση έξι (6) μηνών από το θάνατο του υπόχρεου φορολογουμένου.

Η προθεσμία αυτή υπολογίζεται ανάλογα και για τους εκ διαθήκης κληρονόμους του αποβιώσαντος, εφόσον αυτοί δεν καλούνται στην κληρονομιά κατά την τάξη της εξ αδιαθέτου διαδοχής.

Αν δημοσιευθεί διαθήκη με την οποία ο αποβιώσας διαθέτει την περιουσία του διαφορετικά από ό,τι προβλέπεται κατά την τάξη της εξ αδιαθέτου διαδοχής, για τους μη τετιμημένους, οι οποίοι είχαν, κατ' αρχή, υποχρέωση υποβολής δήλωσης ως εξ αδιαθέτου κληρονόμοι του αποβιώσαντος, δεν επιβάλλονται κυρώσεις για τη μη υποβολή δήλωσης.

Κατά την εφαρμογή των διατάξεων του προηγούμενου εδαφίου, τυχόν κυρώσεις που επιβλήθηκαν στους μη τετιμημένους, αλλ' εξ αδιαθέτου κληρονόμους του αποβιώσαντος, αίρονται οίκοθεν από τη φορολογική αρχή, μετά τη δημοσίευση της διαθήκης αυτού, ανεξάρτητα από την υποβολή δήλωσης από τους κληρονόμους με βάση την οικεία διαθήκη.

Αν δημοσιευθεί διαθήκη με την οποία η κληρονομιαία περιουσία διατίθεται διαφορετικά από ό,τι προβλέπεται στη εξ αδιαθέτου διαδοχή, για τους τετιμημένους, οι οποίοι δεν καλούνται άμεσα κατά την τάξη αυτής της διαδοχής, η προθεσμία υποβολής της δήλωσης παρατείνεται για περίοδο δύο (2) μηνών μετά την πάροδο της προθεσμίας αποποίησης της κληρονομιάς, εφόσον η λήξη της προθεσμίας αυτής συμπίπτει με ημερομηνία πριν από την παρέλευση έξι (6) μηνών από τη δημοσίευση της διαθήκης του υπόχρεου.

Οι διατάξεις αυτής της παραγράφου εφαρμόζονται αναλόγως και σε περιπτώσεις διαδοχικών αποποιήσεων κληρονομιάς ή δημοσίευσης πλειόνων διαθηκών.

Μετά την παρέλευση της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο αυτήν και σε κάθε περίπτωση πριν από την καταχώρηση στο οικείο βιβλίο του φύλλου ελέγχου, που εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68, επιτρέπεται η επίδοση αρχικής ή συμπληρωματικής δήλωσης, για την οποία επιβάλλεται και ο οριζόμενος από τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2523/1997 πρόσθετος φόρος.

Αρχική ή συμπληρωματική δήλωση για τα εισοδήματα τα οποία έχουν περιληφθεί στο φύλλο ελέγχου, η οποία επιδίδεται μετά την καταχώρισή της στα τηρούμενα από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας βιβλία, είναι απαράδεκτη και δεν παράγει έννομο αποτέλεσμα.

Η παρ.1 αντικαταστάθηκε ως άνω με την παρ.4 άρθρ.5 Ν.2753/1999,ΦΕΚ Α 249/17.11.1999 και ισχύει για εισοδήματα που αποκτώνται από ***1η Ιανουαρίου 1999 και μετά.***

2. Αν, πριν από την έναρξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης, ο φορολογούμενος πρόκειται να εγκατασταθεί οριστικά στο εξωτερικό ή να μεταναστεύσει στο εξωτερικό για χρονικό διάστημα πάνω από έτος ή να μεταφέρει στην αλλοδαπή την περιουσία του που βρίσκεται στην Ελλάδα, θεωρείται ότι λήγει η διαχειριστική περίοδος στην ημερομηνία αυτή και υποχρεούται να υποβάλει δήλωση και να καταβάλει το φόρο που αναλογεί στο συνολικό εισόδημα του, το οποίο απέκτησε μέχρι τη χρονολογία της αναχώρησής του ή της μεταφοράς της περιουσίας του στο εξωτερικό.
Σε αυτή την περίπτωση, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να ζητήσει κάθε αναγκαία εγγύηση, κατά την κρίση του, για να διασφαλίσει τα συμφέροντα του Δημοσίου και ο φορολογούμενος δικαιούται, εφόσον συναινεί και ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, να διορίσει πρόσωπο φερέγγυο ως αντιπρόσωπό του στην Ελλάδα, για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεών του.
3. Οι αλλοδαποί οι οποίοι απέκτησαν εισόδημα που φορολογείται στην Ελλάδα, έχουν υποχρέωση, προτού αναχωρήσουν στο εξωτερικό, να υποβάλουν δήλωση γι αυτό το εισόδημά τους και να καταβάλουν το φόρο που αναλογεί σε αυτό.
Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζεται ανάλογα η διάταξη του τελευταίου εδαφίου της προηγούμενης παραγράφου.
4. Η δήλωση συντάσσεται σε δύο αντίτυπα σε έντυπα που παρέχονται δωρεάν από το Δημόσιο, υπογράφονται και τα δύο αντίτυπα από τον υπόχρεο και, εφόσον δηλώνονται και εισοδήματα της συζύγου, υπογράφονται και από αυτή ή από τον πληρεξούσιό τους που έχει ειδικά εξουσιοδοτηθεί γι' αυτό.
Αν ο υπόχρεος για την υπογραφή της δήλωσης είναι αγράμματος, αυτή υπογράφεται από δύο μάρτυρες.
Μαζί με την ετήσια δήλωσή του ο υπόχρεος υποβάλλει δήλωση με τα στοιχεία των ακινήτων που του ανήκουν κατά πλήρες δικαίωμα ιδιοκτησίας ή κατ' επικαρπία ή ψιλή κυριότητα ή έχει δικαίωμα χρήσης ή οίκησης σε αυτά.
(Δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλεται ηλεκτρονικά μέσω του διαδικτύου παράγει τα ίδια έννομα αποτελέσματα με τη δήλωση που υποβάλλεται αυτοπροσώπως ή ταχυδρομικά. - *Εφαρμόζεται για τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων του οικονομικού έτους 2001, για τα εισοδήματα ή τις δαπάνες της χρήσης 2000 και μετά.*)
(Ειδικά για τις δηλώσεις που υποβάλλονται ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου δεν υποβάλλονται τα δικαιολογητικά που προβλέπονται από τις οικείες διατάξεις. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, οι οποίες δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζεται η διαδικασία και ο τρόπος ελέγχου αυτών των δικαιολογητικών, καθώς και κάθε άλλη σχετική λεπτομέρεια που είναι αναγκαία. - *Εφαρμόζεται για τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων του οικονομικού έτους 2001, για τα εισοδήματα ή τις δαπάνες της χρήσης 2000 και μετά)*
(Εξαιρετικά, για τους υπόχρεους στους οποίους έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των περιπτώσεων δ' και ε' της παραγράφου 2 του άρθρου 30 και της παραγράφου 17 του άρθρου 31, η δήλωση φορολογίας εισοδήματος μπορεί να περιλαμβάνει εκτός από τα ακαθάριστα έσοδα ή αμοιβές και το καθαρό εισόδημα που προκύπτει από τα βιβλία και στοιχεία και τα ακαθάριστα έσοδα και το καθαρό εισόδημα που προκύπτουν από τις διατάξεις αυτές.

Εξαιρετικά για τις περιπτώσεις που οι παραβάσεις της φορολογικής ή τελωνειακής νομοθεσίας, των πινάκων της περίπτωσης δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 30 και της παραγράφου 17 του άρθρου 31, γνωστοποιούνται στον υπόχρεο σε χρόνο μεταγενέστερο από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, εφόσον υποβληθεί συμπληρωματική δήλωση μέσα σε ένα μήνα από το χρόνο της γνωστοποίησης, με τα ακαθάριστα έσοδα και το καθαρό εισόδημα που προκύπτουν από την εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων, ο πρόσθετος φόρος εκ της εκπροθέσμου υποβολής της δήλωσης αυτής περιορίζεται στο ένα τέταρτο (1/4) -Τ*α 2 τελευταία εδάφια της παρ.4 προστέθηκαν με την παρ.1 άρθρ.22 Ν.3220/2004,ΦΕΚ Α 15/28.1.2004. Η ισχύς αρχίζει από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 1ης Ιανουαρίου 2004.*)- *Καταργήθηκε με την παρ. 2 του αρθ. 22 του νόμου 3259/2004.*

5. Ο υπόχρεος για την επίδοση της δήλωσης βεβαιώνει υπεύθυνα, έχοντας γνώση των συνεπειών των άρθρων 86, 87, 88 και 90, την ειλικρίνεια και το περιεχόμενο της δήλωσης και των λοιπών συνυποβαλλόμενων με αυτήν εντύπων.

6. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζεται κάθε φορά ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, τα δικαιολογητικά ή άλλα στοιχεία τα οποία συνυποβάλλονται με τη δήλωση, καθώς και ο τύπος και το περιεχόμενο της απλουστευμένης δήλωσης εισοδηματικής κατάστασης, ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής της.

Άρθρο 63
Αρμόδιος προϊστάμενος δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας

1. Αρμόδιος για την παραλαβή των δηλώσεων και τον έλεγχό τους, την εξακρίβωση αυτών που δεν έχουν επιδώσει δηλώσεις και γενικά για την επιβολή του φόρου είναι ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της κατοικίας του φορολογούμενου. κατ' εξαίρεση προκειμένου:

α) Για τα πρόσωπα που ασκούν ατομικώς εμπορική επιχείρηση γενικά ή ελευθέριο επάγγελμα, αρμόδιος είναι, κατά περίπτωση, ο κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης, προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της έδρας της κύριας επιχείρησής τους ή του κύριου επαγγέλματος τους.

β) Για τα πρόσωπα που είναι κάτοικοι αλλοδαπής και έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν δήλωση στην Ελλάδα, εφόσον δεν υπάγονται στην περίπτωση α', αρμόδιος είναι ο προϊστάμενος της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας Κατοίκων Εξωτερικού ή ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που ορίζεται κάθε φορά με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

γ) Για σχολάζουσα κληρονομιά ή σε περίπτωση θανάτου του υπόχρεου πριν από την επίδοση της δήλωσης, αρμόδιος είναι ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της περιφέρειας στην οποία κατοικούσε ο κληρονομούμενος ή βρισκόταν η έδρα της ατομικής επαγγελματικής του εγκατάστασης πριν από το θάνατό του.

2. Για την παραλαβή και τον έλεγχο εκπρόθεσμης δήλωσης, αρμόδιος είναι ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στην περιφέρεια της οποίας ο φορολογούμενος έχει την κατοικία του ή την έδρα της επιχείρησής του σύμφωνα με τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου κατά το χρόνο της υποβολής αυτής της δήλωσης.

Πριν από την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης νομίμως επιλαμβάνεται ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που ήταν αρμόδιος για το αμέσως προηγούμενο της υποβολής της εκπρόθεσμης δήλωσης χρονικό διάστημα.

3. Οι δηλώσεις των προσώπων που αναφέρονται στην περίπτωση β' της παραγράφου 1 αυτού του άρθρου, στην παράγραφο 3 του άρθρου 47, καθώς και των προξενικών

υπαλλήλων του κράτους, που υπηρετούν στο εξωτερικό, μπορεί να επιδίδονται και στην προξενική αρχή του τόπου που διαμένει ο υπόχρεος, η οποία οφείλει να τις διαβιβάζει χωρίς υπαίτια καθυστέρηση στον προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.

Άρθρο 64
Δήλωση εταιριών, κοινοπραξιών και κοινωνιών που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα

1. Οι υπόχρεοι, που υπόκεινται σε φορολογία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10, υποβάλλουν δήλωση φόρου εισοδήματος στον προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, ως εξής:
α) Μέχρι την 1η Απριλίου του οικείου οικονομικού έτους, αν η εταιρεία ή η κοινοπραξία ή η κοινωνία δεν τηρεί βιβλία ή τηρεί βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.
Η υποβολή της δήλωσης πραγματοποιείται ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του αριθμού φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) του φορολογουμένου με αρχή το ψηφίο 1 και ολοκληρώνεται μέσα σε έντεκα (11) εργάσιμες ημέρες.
β) Μέχρι τις 15 Απριλίου του οικείου οικονομικού έτους, αν η εταιρεία έχει ως αντικείμενο εργασιών την αντιπροσώπευση ή πρακτόρευση ασφαλιστικών εταιρειών ή τη μεσιτεία ασφαλειών, καθώς και την πρακτόρευση ή αντιπροσώπευση τραπεζών ή αν αυτή συμμετέχει σε εταιρεία ή κοινοπραξία που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας του κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και εφόσον η διαχειριστική περίοδος αυτής λήγει μέσα στους μήνες Νοέμβριο ή Δεκέμβριο του προηγούμενου ημερολογιακού έτους.
γ) Αν, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης β της παραγράφου 5 του άρθρου 28 και του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 29, η διαχειριστική περίοδος είναι υπερδωδεκάμηνη, υποβάλλονται δύο δηλώσεις, μία για τη δωδεκάμηνη περίοδο και μία για τη μικρότερη περίοδο, μέσα στην προθεσμία που ορίζεται για τη δήλωση της δωδεκάμηνης περιόδου.
Στην περίπτωση αυτήν η κατανομή των αποτελεσμάτων γίνεται με βάση τα ακαθάριστα έσοδα καθεμιάς περιόδου.
δ) Μέσα σε τρεισήμισι (3,5) μήνες από την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου, αν η εταιρεία ή η κοινοπραξία ή η κοινωνία τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας του κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.
ε) Μέσα σε τρεις (3) μήνες από την ημερομηνία λύσης, μετατροπής ή συγχώνευσης της εταιρείας ή κοινοπραξίας, κατά περίπτωση, και εφόσον η εταιρεία ή η κοινοπραξία τηρεί βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και η διαχειριστική περίοδός της λήγει μέχρι τις 30 Νοεμβρίου του οικείου οικονομικού έτους.
στ) Για τους υπόχρεους της παραγράφου 4 του άρθρου 2 που έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση εφαρμόζεται ανάλογα η περίπτωση γ της παραγράφου 2 του άρθρου 107.
Η δήλωση επιδίδεται από το νόμιμο εκπρόσωπο ή το πρόσωπο που έχει ορισθεί γι' αυτό, στον προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.
Τα οριζόμενα στα δύο τελευταία εδάφια της παραγράφου 4 του Άρθρου 62 ισχύουν για τους υπόχρεους του Άρθρου αυτού.- *Καταργήθηκε με την παρ. 2 του αρθ. 22 του νόμου 3259/2004.*
2. Αρμόδιος για την παραλαβή των δηλώσεων και τον έλεγχό τους, την εξεύρεση του εισοδήματος αυτών που δεν έχουν επιδώσει δηλώσεις και γενικά για την επιβολή του φόρου είναι ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της περιφέρειας

στην οποία βρίσκεται η έδρα των υπόχρεων, που αναφέρονται στην παρ. 4 του άρθρου 2 κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης.
Πριν από την υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης νομίμως επαναλαμβάνεται ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, που ήταν αρμόδιος για το αμέσως προηγούμενο της υποβολής της εκπρόθεσμης δήλωσης χρονικό διάστημα.
(Τα οριζόμενα στα δύο τελευταία εδάφια της παραγράφου 4 του άρθρου 62 ισχύουν και για τους υπόχρεους του άρθρου αυτού. - *Η ισχύς αρχίζει από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 1ης Ιανουαρίου 2004*.)
3. Τα ποσά του φόρου, της προκαταβολής και των τελών ή εισφορών, που οφείλονται με βάση τη δήλωση αυτού του άρθρου, καταβάλλονται σε οκτώ (8) ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης, οι δε υπόλοιπες επτά (7), μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα των επτά (7) επόμενων μηνών, από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης.
Σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης καταβάλλονται μαζί με αυτήν οι ληξιπρόθεσμες δόσεις και οι πρόσθετοι φόροι που ορίζονται στο άρθρο 86. Δήλωση, που υποβάλλεται χωρίς την ταυτόχρονη καταβολή των αναφερόμενων στα προηγούμενα εδάφια ποσών, θεωρείται απαράδεκτη και δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα.
(Στην περίπτωση που ο οφειλόμενος φόρος με βάση την εμπρόθεσμη δήλωση καταβάλλεται εφάπαξ μέσα στην προθεσμία υποβολής της δήλωσης παρέχεται έκπτωση ενάμισι τοις εκατό (1,5%) στο συνολικό ποσό αυτού και των λοιπών συμβεβαιούμενων με αυτόν οφειλών. - ***ισχύει για εισοδήματα που αποκτώνται από την 1η Ιανουαρίου 1997 και μετά***.)
4. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της έδρας των πιο πάνω υπόχρεων, ύστερα από σχετικό έλεγχο, εκδίδει και κοινοποιεί σε αυτές, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας, πράξη προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων και επιβολής φόρου, μαζί με τη σχετική έκθεση ελέγχου.
Η πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων και επιβολής φόρου της κοινοπραξίας ή κοινωνίας κοινοποιείται στον εκπρόσωπο της, ο οποίος αναγράφεται στη δήλωση ή, σε περίπτωση μη ορισμού του, σε οποιοδήποτε μέλος της κοινοπραξίας ή κοινωνίας.
Σε περίπτωση λύσης της εταιρίας ή κοινοπραξίας ή κοινωνίας η πράξη εκδίδεται στο όνομα αυτών και κοινοποιείται σε όλα τα μέλη τους και όταν πρόκειται για πτώχευση η πράξη εκδίδεται στο όνομα της πτωχεύσασας και κοινοποιείται στα μέλη και στο σύνδικο.
5. Τα οικονομικά αποτελέσματα που προσδιορίζονται με βάση την οριστική απόφαση του διοικητικού δικαστηρίου ή το πρακτικό διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, καθώς και αυτά που οριστικοποιούνται λόγω μη άσκησης προσφυγής, δεν μπορεί να αμφισβητηθούν από τους εταίρους ή τα μέλη της κοινωνίας ή κοινοπραξίας.
6. Οι διατάξεις του άρθρου 52, εκτός από το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου, του άρθρου 53, των δεύτερου και τρίτου εδαφίων και της περίπτωσης ι' της παραγράφου 1, καθώς και των παραγράφων 4 και 5 του άρθρου 61, των άρθρων 65 έως και 90, εφαρμόζονται ανάλογα.
Για τους υπόχρεους της παραγράφου 4 του άρθρου 2 ο συντελεστής υπολογισμού της προκαταβολής φόρου της παραγράφου 1 του άρθρου 52 μειώνεται κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) κατά τα τρία πρώτα οικονομικά έτη από την έναρξη της δραστηριότητάς τους. Εξαιρούνται οι εταιρίες που κάνουν έναρξη δραστηριότητας μετά από εικονική λύση ή διακοπή άλλης επιχείρησης.
Ως εικονική θεωρείται η λύση εταιρίας ή η διακοπή ατομικής επιχείρησης, όταν, μετά τη λύση ή διακοπή, στην ίδια επαγγελματική εγκατάσταση συνεχίζεται η ίδια

δραστηριότητα από νέα εταιρία με άλλη μορφή αλλά τους ίδιους εταίρους ή εταιρία στην οποία συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο που είχε την ατομική επιχείρηση. - *Προστέθηκε με το άρθρο 5 παρ. 8 του ν. 3296/04.)*
Ειδικώς, οι διατάξεις του άρθρου 52 δεν εφαρμόζονται για εταιρίες του άρθρου 13 του ν. 718/1977 (ΦΕΚ 304 Α') για το οικονομικό έτος 1993. - ***ισχύει για εισοδήματα που αποκτώνται από 1η Ιανουαρίου 1999 και μετά.***)
7. Οι διατάξεις του άρθρου 10 δεν εφαρμόζονται για:
α) Κοινωνίες αστικού δικαίου που εκμεταλλεύονται φορτηγά ή επιβατικά αυτοκίνητα δημόσιας χρήσης, για τα καθαρά κέρδη που προέρχονται από τη συνεκμετάλλευση με τη μορφή κοινωνίας μέχρι και δύο αυτοκινήτων.
Τα καθαρά κέρδη που προέρχονται από την εκμετάλλευση των πάνω από δύο αυτοκινήτων φορολογούνται με τις διατάξεις του άρθρου αυτού.
β) Τους λοιπούς υπόχρεους, που αναφέρονται στην παρ. 4 του άρθρου 2, οι οποίοι εκμεταλλεύονται ένα μόνο αυτοκίνητο δημόσιας χρήσης.
γ) Εταιρίες συστεγαζόμενων φαρμακείων στις οποίες συμμετέχουν αποκλειστικώς φαρμακοποιοί. - *(Καταργήθηκε με το άρθρο 3 παρ. 5 του ν. 3296/04.)*
δ) (Συνιδιοκτησίες που συνεκμεταλλεύονται αλιευτικά σκάφη μέχρι και δέκα (10) κόρους ολικής χωρητικότητας στις οποίες συμμετέχουν αποκλειστικά επαγγελματίες αλιείς. - ***Ισχύει για εισοδήματα που αποκτώνται από την 1η Ιανουαρίου 1999***.)
8. Την πρόταση για διοικητική επίλυση της διαφοράς υποβάλλει ο νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρίας και αν πρόκειται για κοινοπραξία ή κοινωνία εκείνος που ορίζεται για το σκοπό αυτόν, ο οποίος και υπογράφει την πράξη της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς.
Ειδικά, αν πρόκειται για εταιρία ή κοινοπραξία ή κοινωνία που έχει λυθεί, η πρόταση για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς υποβάλλεται και η πράξη υπογράφεται από κάθε μέλος χωρίς αυτό να δεσμεύει τα λοιπά μέλη.
9. Με αποφάσεις του υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζονται ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και της πράξης προσδιορισμού αποτελεσμάτων, καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια που είναι αναγκαία για την εφαρμογή των διατάξεων αυτού του άρθρου.

Άρθρο 65
Μεταγραφή δηλώσεων

1. Οι δηλώσεις, που επιδίδονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος, καταχωρίζονται από αυτόν σε βιβλία μεταγραφής δηλώσεων.
2. Η καταχώριση των δηλώσεων που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο ενεργείται στα βιβλία μεταγραφής δηλώσεων, με βάση τη χρονολογική σειρά επίδοσής τους.

Αρχή

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β

ΕΛΕΓΧΟΣ - ΒΕΒΑΙΩΣΗ ΦΟΡΟΥ

Άρθρο 66
Φορολογικός έλεγχος

1. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.
Για το σκοπό αυτόν δικαιούται:
α) Να ζητά από τον υπόχρεο, ανεξάρτητα από το αν έχει υποβάλει ή όχι φορολογική δήλωση, καλώντας αυτόν με έγγραφο, το οποίο του αποστέλλει επί αποδείξει, να δώσει μέσα σε σύντομη και τακτή προθεσμία, είτε αυτοπροσώπως είτε με εντολοδόχο που διορίζεται με απλή επιστολή, τις αναγκαίες διευκρινίσεις και να προσκομίσει κάθε λογαριασμό και κάθε στοιχείο που είναι χρήσιμο για τον καθορισμό του εισοδήματος.
β) Να ζητά από τις δημόσιες ή δημοτικές και κοινοτικές αρχές, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τις τράπεζες, τις ιδιωτικές επιχειρήσεις και γενικά από κάθε οργάνωση επαγγελματική, εμπορική, βιομηχανική, γεωργική κ.λπ. οποιεσδήποτε πληροφορίες θεωρεί αναγκαίες για τη διευκόλυνση του έργου του.
Κατά την αληθή έννοια της διάταξης του προηγούμενου εδαφίου υφίσταται υποχρέωση παροχής των ζητούμενων πληροφοριών από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ή από πρόσωπο που έχει τις ίδιες ελεγκτικές αρμοδιότητες με αυτόν.
Ειδικά για την άρση του απορρήτου σε έλεγχο διενεργούμενο από ειδικό συνεργείο, που συστάθηκε με βάση τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν. 1914/1990 (ΦΕΚ 178 Α'), απαιτείται απόφαση του προϊσταμένου του ειδικού συνεργείου που διενεργεί φορολογικό έλεγχο. Επίσης, για την άρση του απορρήτου σε έλεγχο που διενεργείται από την Υπηρεσία Ελέγχου Διακίνησης Αγαθών (ΥΠ.Ε.Δ.Α.) και τα παραρτήματά της, απαιτείται κοινή απόφαση του Προϊσταμένου της ΥΠ.Ε.Δ.Α. ή του παραρτήματός της και του εποπτεύοντος επιθεωρητή.
Η εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής δεν εμποδίζεται από την επίκληση, εκ μέρους οποιουδήποτε, του, κατά την ισχύουσα νομοθεσία, απορρήτου των τραπεζικών καταθέσεων, το οποίο αίρεται ειδικώς προς διευκόλυνση του φορολογικού ελέγχου.
Για την άρση του απορρήτου στην περίπτωση αυτή απαιτείται κοινή απόφαση του επιθεωρητή της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, οι οποίοι είναι αρμόδιοι για το συγκεκριμένο φορολογικό έλεγχο.
γ) Να καλεί οποιοδήποτε πρόσωπο και να ζητά από αυτό τις πληροφορίες που είναι αναγκαίες για τη διευκόλυνση του έργου του. Αυτές οι πληροφορίες πρέπει να είναι έγγραφες.
δ) Να ενεργεί, είτε μόνος, είτε μέσω υπαλλήλου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ή άλλου δημόσιου υπαλλήλου, είτε μέσω άλλης αρχής, οποιαδήποτε επιτόπια εξέταση που θα κρίνει αναγκαία και ειδικά, προκειμένου για υπόχρεους που υπάγονται στις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, πρέπει να ενεργεί σύμφωνα με αυτές τις διατάξεις.
ε) Να ενεργεί, είτε ο ίδιος, είτε ο οριζόμενος με έγγραφη εντολή του υπάλληλος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, ελεγκτικές επαληθεύσεις στα βιβλία και στοιχεία επιτηδευματία αρμοδιότητας άλλου προϊσταμένου δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, που έχει την έδρα του στην ίδια πάλη ή στον ίδιο νομό, για να διαπιστώνει την

ακρίβεια των δεδομένων των βιβλίων και στοιχείων επιτηδευματία δικής του αρμοδιότητας.
Ο έλεγχος του άλλου επιτηδευματία περιορίζεται στη διαδικασία διασταύρωσης στοιχείων που φέρεται ως εκδότης ή λήπτης αυτών, με τα δεδομένα των βιβλίων και των στοιχείων του. Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, οι νομοί Αττικής και Πειραιά θεωρούνται ως ένας νομός. Στην περίπτωση του ελέγχου αυτού δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 36 του π.δ. 186/1992.
2. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον υπολογισμό και την εκκαθάριση του φόρου δεν λαμβάνει υπόψη λέξεις, ποσά και αριθμούς που έχουν αναγραφεί στις ενδείξεις της ετήσιας δήλωσης του υπόχρεου και συνεπάγονται τη διενέργεια μειώσεων ή εκπτώσεων του εισοδήματος ή του φόρου ή διαμορφώνουν το αφορολόγητο ποσό ή την ετήσια τεκμαρτή δαπάνη, εφόσον δεν συνυποβάλλονται από τον υπόχρεο τα νόμιμα στοιχεία που αποδεικνύουν άμεσα τη συνδρομή των προϋποθέσεων, με βάση όσα ορίζονται στις κείμενες διατάξεις.
Αριθμητικά λάθη στις αθροίσεις και στις μεταφορές, καθώς και αναριθμητισμοί, που αφορούν στην ορθή συμπλήρωση της ετήσιας δήλωσης του υπόχρεου, διορθώνονται οίκοθεν από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, με βάση τα στοιχεία που έχει στη διάθεσή του.
Το περιεχόμενο του σημειώματος υπολογισμού και εκκαθάρισης του φόρου αυτής της παραγράφου μπορεί να αμφισβητηθεί από το φορολογούμενο με κάθε αποδεικτικό μέσο ενώπιον του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ή του διοικητικού πρωτοδικείου, κατά τα οριζόμενα από τον Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας.
Το δικαίωμα αυτό του φορολογουμένου ασκείται από την ημερομηνία έκδοσης του οικείου χρηματικού καταλόγου μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου του οικείου οικονομικού έτους.
Αν ο φορολογούμενος λάβει αυτό το σημείωμα μετά τις 31 Δεκεμβρίου του οικείου οικονομικού έτους, η αμφισβήτηση ασκείται μέσα στις προθεσμίες που ορίζονται στο άρθρο 66 του ν. 2717/1999.
Η εκκαθάριση και καταβολή του φόρου δεν αναστέλλεται από τη διαδικασία αυτή.
Οι διατάξεις αυτής της παραγράφου εφαρμόζονται ανάλογα και στην περίπτωση που η δήλωση φορολογίας εισοδήματος του υπόχρεου υποβάλλεται ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου, εφόσον ο υπόχρεος δεν υποβάλλει τα οικεία δικαιολογητικά μέχρι το τέλος Ιουλίου του οικείου οικονομικού έτους.
3. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, μπορεί να καθορίζονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που πρέπει να διενεργούνται και οι αρχές, οι κανόνες, τα στοιχεία, τα κριτήρια και γενικά ο τρόπος και οι διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται, κατά τον έλεγχο των δηλώσεων που προβλέπεται από το πρώτο εδάφιο της παρ. 1, για ορισμένες ή και όλες τις κατηγορίες εισοδημάτων, ανάλογα και με την προέλευση και το ύψος αυτών, καθώς και ειδικός τρόπος επίλυσης των φορολογικών διαφορών που προκύπτουν από τον έλεγχο αυτόν.
Σε δηλώσεις που ελέγχονται σύμφωνα με τις αποφάσεις του προηγούμενου εδαφίου αλλά δεν επέρχεται επίλυση της φορολογικής διαφοράς, μπορεί με τις αποφάσεις αυτές να ορίζεται η διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων.
Για τις δηλώσεις αυτές εκδίδονται και κοινοποιούνται τα σχετικά φύλλα ελέγχου ή οι πράξεις και ακολουθείται η οριζόμενη από τις οικείες φορολογικές διατάξεις διαδικασία.
Με τις ίδιες αποφάσεις μπορεί να καθορίζεται ειδικός τρόπος επίλυσης των φορολογικών διαφορών που προκύπτουν και από τον έλεγχο δηλώσεων που δεν

εμπίπτουν στον τρόπο ελέγχου των αποφάσεων αυτών και να ορίζονται οι προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται στις περιπτώσεις αυτές.

Η παρ. 3 αντικαταστάθηκε ως άνω με την παρ.3 άρθρ.13 Ν.2601/1998 Α 81/15.4.1998. Με την παρ.4 του αυτού άρθρου ορίζεται ότι:
" Οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 66 του ν. 2238/1994 ισχύουν ανάλογα και για τις λοιπές φορολογίες.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών μπορεί επίσης να καθορίζεται ειδικός τρόπος έκδοσης των καταλογιστικών πράξεων που αφορούν τις δηλώσεις που ελέγχονται κατά τα οριζόμενα στο πρώτο εδάφιο καθώς και βεβαίωσης των οικείων διαφορών, με την έκδοση ενιαίας ανά φορολογικό αντικείμενο πράξης για όλες τις χρήσεις για τις οποίες επέρχεται επίλυση των διαφορών.

4. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, οι οποίες δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως:

α) Συνιστώνται ειδικά ελεγκτικά κέντρα, στα οποία παρέχεται η αρμοδιότητα για το φορολογικό έλεγχο ορισμένων επιχειρήσεων, ανεξάρτητα από τη μορφή ή τον τύπο με τον οποίο λειτουργούν ή το είδος τους ή την κατηγορία των βιβλίων που τήρησαν και καθορίζεται ο αριθμός αυτών, η χωρική τους αρμοδιότητα, η οργάνωση, η στελέχωση και ο τρόπος λειτουργίας τους, καθώς και κάθε άλλη σχετική λεπτομέρεια που είναι αναγκαία για την εφαρμογή των διατάξεων αυτής της περίπτωσης.

β) Μπορεί να ανατίθεται η διενέργεια ελέγχου σε προϊστάμενο δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που δεν είναι καθ' ύλη και κατά τόπο αρμόδιος.

Όλη η υπόλοιπη, εκτός από τη διενέργεια του ελέγχου, διαδικασία επιβολής του φόρου ενεργείται από τον καθ' ύλη και κατά τόπο αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.

γ) Συνιστώνται στα ελεγκτικά κέντρα που προβλέπονται από το άρθρο 3 του ν. 2343/1995 (ΦΕΚ 211 Α') ειδικές Επιτροπές, στις οποίες θα ανατίθεται ο έλεγχος των δαπανών των περιπτώσεων ι' και ιη' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του παρόντος, όταν αυτές υπερβαίνουν τα κατά περίπτωση όρια.

Με τις ίδιες αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ή και με άλλες καθορίζεται η σύνθεση των Επιτροπών αυτών, ο τρόπος λειτουργίας τους, οι διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο των ως άνω δαπανών, τα δικαιολογητικά που υποβάλλουν οι ελεγχόμενες επιχειρήσεις και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια.

Το δεύτερο εδάφιο της προηγούμενης περίπτωσης β' εφαρμόζεται ανάλογα και στην παρούσα περίπτωση.

5.Τα δικαιώματα ελέγχου που αναφέρονται στις παραγράφους 1 και 4, έχουν και οι επιθεωρητές των δημόσιων οικονομικών υπηρεσιών, οι οποίοι μπορεί να διατάσσουν και επανέλεγχο για οποιαδήποτε φορολογική υπόθεση με υπαλλήλους της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ή με άλλους υπαλλήλους των δημόσιων οικονομικών υπηρεσιών που εποπτεύουν, οι οποίοι μετακινούνται για το σκοπό αυτόν με απόφασή τους.

6. Όσοι, καλούμενοι σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος, αρνούνται ή παραλείπουν αναιτιολογήτως να δώσουν πληροφορίες για την εξακρίβωση του εισοδήματος και να διευκολύνουν το ελεγκτικό έργο του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, υπόκεινται στο πρόστιμο που ορίζεται από το άρθρο 87.

7. Σε δίκες για αδικήματα που διαπράχθηκαν εναντίον υπαλλήλων ή επιθεωρητών του Υπουργείου Οικονομικών, οι οποίοι ενήργησαν για το συμφέρον της υπηρεσίας, μπορεί, ύστερα από προηγούμενη έγκρισή του Υπουργού Οικονομικών, να

παρίσταται για την υπεράσπισή τους, ενώπιον των ποινικών δικαστηρίων, εκπρόσωπος της νομικής διεύθυνσης του Υπουργείου Οικονομικών.
8. Επιφυλασσόμενης της εφαρμογής της διατάξεως της παραγράφου 3 του παρόντος, από τις ανέλεγκτες δηλώσεις, των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84, ελέγχονται υποχρεωτικά κατά προτεραιότητα οι δηλώσεις με τα μεγαλύτερα εισοδήματα.
Στις περιπτώσεις που δεν καθίσταται εφικτός ο έλεγχος των υπόλοιπων δηλώσεων μέχρι να συμπληρωθεί ο χρόνος της παραγραφής, οι δηλώσεις αυτές περαιώνονται με έλεγχο, που καθορίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών..
Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου, λόγω εφαρμογής της διατάξεως της παραγράφου 3, δεν δημιουργεί πειθαρχική ευθύνη φοροτεχνικών υπαλλήλων.
9. Ο υπόχρεος, προ της έκδοσης του φύλλου ελέγχου ή της πράξης, μπορεί να λάβει γνώση του αποτελέσματος του ελέγχου της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού και να υποβάλει αρχική ή συμπληρωματική δήλωση.
Στην περίπτωση αυτήν, οι προβλεπόμενες κατά φορολογικό αντικείμενο προσαυξήσεις ή πρόστιμα μειώνονται στο 1/5 για υποθέσεις οικονομικού έτους 1991 και παλαιότερα.
10. Ο έλεγχος των δηλώσεων, κατά τα οριζόμενα στις προηγούμενες παραγράφους του παρόντος άρθρου, ενεργείται κατ' αρχήν μόνο στην τελευταία ανέλεγκτη διαχειριστική περίοδο και στις δύο αμέσως προηγούμενες από αυτήν.
Ως τελευταία ανέλεγκτη διαχειριστική περίοδος θεωρείται εκείνη για την οποία έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και δεν έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης της επόμενης διαχειριστικής περιόδου.
Εάν από τον διενεργούμενο κατά τα ανωτέρω έλεγχο προκύψουν, για μία τουλάχιστον από τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους, ουσιαστικές παραβάσεις του Κ.Β.Σ. ή διαφορές καθαρών εισοδημάτων ή κερδών ή αμοιβών από οποιαδήποτε αιτία που υπερβαίνουν το 5% αυτών που έχουν δηλωθεί ή σε ποσό τα 15.000 ευρώ, τότε ο έλεγχος επεκτείνεται και στις δύο αμέσως προηγούμενες ανέλεγκτες διαχειριστικές περιόδους.
Εξαιρετικά, πέραν των διαχειριστικών περιόδων που ορίζονται στο πρώτο εδάφιο, διενεργείται έλεγχος σε όλες γενικά τις προηγούμενες ανέλεγκτες διαχειριστικές περιόδους για τις οποίες δεν έχει παραγραφεί το δικαίωμα του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, εφόσον, έστω και για μία από αυτές, υφίστανται διαπιστωμένες ουσιαστικές παραβάσεις του Κ. Β.Σ. ή δεν έχει υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος.
Με απόφαση του υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζεται κάθε θέμα σχετικό για την εφαρμογή της παραγράφου αυτής.
11. Καθιερώνεται Σύστημα Επιλογής Υποθέσεων για τακτικό φορολογικό έλεγχο, το οποίο στηρίζεται σε κλίμακα μορίων.
Η κλίμακα αυτή διαμορφώνεται κάθε χρόνο από τη συγκέντρωση, επεξεργασία και αξιολόγηση:
α. Των παραβάσεων και παραλείψεων των διατάξεων της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας, ανάλογα με το είδος, τη βαρύτητα και τη συχνότητα εμφάνισής τους.
β. Των δεδομένων που προκύπτουν από τις φορολογικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος και λοιπών φορολογιών.
γ. Των στοιχείων και πληροφοριών που είναι διαθέσιμα στο Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών από κάθε πηγή.

12. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, που εκδίδεται το Σεπτέμβριο κάθε έτους για τους ελέγχους που θα διενεργηθούν το επόμενο έτος, καθορίζονται:
α. Οι παραβάσεις ή παραλείψεις, τα στοιχεία και γενικά τα κριτήρια που λαμβάνονται υπόψη για τον καθορισμό των προς έλεγχο υποθέσεων, τα μόρια που αντιστοιχούν, ο χρόνος έναρξης των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών.
β. Υποθέσεις για έλεγχο ανά κλάδο δραστηριότητας ή ανά ελεγκτική αρχή ή ανά γεωγραφική περιοχή, σε συνδυασμό με τα παραπάνω οριζόμενα κριτήρια.
Με όμοια απόφαση μπορεί να ορίζεται και τυχαίο δείγμα υπαγόμενων σε έλεγχο υποθέσεων, ανεξάρτητα από τα παραπάνω οριζόμενα κριτήρια.

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ: Βλ. και άρθρ.25 Ν.3220/2004,με την παρ.1 του οποίου ορίζεται ότι:
"1. *Για τον εννοιολογικό προσδιορισμό των παραβάσεων της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας που λαμβάνονται υπόψη κατά την εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 11 και 12 του άρθρου 66, καθώς και κατά τον υπολογισμό των μορίων των πινάκων της περίπτωσης δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 30 και της παραγράφου 17 του άρθρου 31 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, εφαρμόζονται οι διατάξεις του Ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α), του Ν. 1809/1988 (ΦΕΚ 222 Α) και οι οικείες τελωνειακές διατάξεις*".

13. Ελέγχονται υποχρεωτικά:
α) δηλώσεις με ακαθάριστα έσοδα άνω των 30.000.000 ευρώ, καθώς και δηλώσεις επιχειρήσεων που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών ή αλλοδαπά χρηματιστήρια και
β) υποθέσεις για τις οποίες έχουν περιέλθει στις ελεγκτικές υπηρεσίες στοιχεία από τις διασταυρώσεις του πληροφοριακού συστήματος ή από ελέγχους σε τρίτες επιχειρήσεις, για απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή διάπραξη φορολογικών αδικημάτων.
Παρατήρηση: *Οι παρ.11-13 προστέθηκαν με το άρθρο 16 παρ.1 Ν.3220/2004, ΦΕΚ Α 15/28.1.2004. Η ισχύς αρχίζει από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 1ης Ιανουαρίου 2004. Με την παρ.2 του αυτού άρθρου και νόμου ορίζεται ότι:*
"2. Οι διατάξεις των παραγράφων 11, 12 και 13 του άρθρου 66 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ισχύουν και για τις λοιπές φορολογίες". - *Καταργήθηκε με την παρ. 2 του αρθ. 22 του νόμου 3259/2004.*

Άρθρο 67
Προσωρινός φορολογικός έλεγχος

1. Επιχειρήσεις και ελεύθεροι επαγγελματίες, των οποίων το καθαρό εισόδημα εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 31 και 49 αντίστοιχα και δεν έχουν υπαχθεί σε οριστικό έλεγχο κατά τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου, μπορεί να υπαχθούν σε προσωρινό έλεγχο για το μερικό προσδιορισμό του εισοδήματός τους.
Ο έλεγχος αυτός διατάσσεται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για ένα ή περισσότερα συγκεκριμένα θέματα και αντικείμενα του πλήρους και οριστικού φορολογικού ελέγχου.
2. Επίσης, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας δικαιούται να διενεργεί έλεγχο στα στοιχεία των δηλώσεων, στα βιβλία και τα στοιχεία που

τηρήθηκαν, καθώς και στην επαγγελματική εγκατάσταση κάθε υπόχρεου για να διαπιστώσει:
α) Αν οι εκπτώσεις από το εισόδημα υπολογίστηκαν σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.
β) Το αντικείμενο εργασιών του υπόχρεου και αν το εισόδημα που δηλώθηκε ανταποκρίνεται προς τα πραγματικά δεδομένα που προκύπτουν από τα βιβλία που τηρήθηκαν, τα στοιχεία που εκδόθηκαν και τα στοιχεία που έχουν ληφθεί, καθώς και αν εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του παρόντος. Όταν από τον προσωρινό έλεγχο διαπιστωθεί ότι τα φορολογικά στοιχεία δεν έχουν καταχωρηθεί ή έχουν καταχωρηθεί ανακριβώς στα τηρούμενα βιβλία, τότε η υπόθεση καθίσταται υποχρεωτικά ελεγκτέα για όλες τις δηλώσεις που εκκρεμούν, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 66.
γ) Αν με ανακλητική δήλωση, που υποβλήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 61, μειώθηκαν νόμιμα οι φορολογικές υποχρεώσεις και επιβαρύνσεις γενικά.
3. Η ενέργεια προσωρινού ελέγχου, και αν ακόμα το προσωρινό φύλλο που εκδόθηκε έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την ενέργεια και δεύτερου προσωρινού ελέγχου και την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, με εντολή του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και αντικείμενο ελέγχου το ίδιο ή διαφορετικό του πρώτου προσωρινού ελέγχου, αν από στοιχεία ή πληροφορίες που περιέχονται σε αυτόν ή από βάσιμες υπόνοιες ή από τα στοιχεία των φορολογικών δηλώσεων προκύπτει ότι δεν δηλώθηκε ή δηλώθηκε ανακριβώς συγκεκριμένη φορολογητέα ύλη.
4. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να διενεργεί προσωρινό έλεγχο για να διαπιστώσει την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 52 και 54 έως 58 για την προκαταβολή και την παρακράτηση του φόρου.
5. Στις περιπτώσεις των προηγούμενων παραγράφων εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των άρθρων 64, 68, 69, 70, 71, 74, 83, 86, 87 και 90.

Άρθρο 68
Έκδοση φύλλων ελέγχου

1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εκδίδει φύλλα ελέγχου προσδιορισμού του φόρου, τόσο γι' αυτούς που έχουν επιδώσει δηλώσεις, όσο και γι αυτούς που παρέλειψαν να επιδώσουν δήλωση.
Στις περιπτώσεις της παρ. 3 του άρθρου 61 το φύλλο ελέγχου εκδίδεται:
α) Αν πρόκειται για σχολάζουσα κληρονομιά στο όνομα του θανόντος, για επιδικία ή μεσεγγύηση, στο όνομα του τελευταίου πριν από την επιδικία ή μεσεγγύηση νομέα ή επικαρπωτή.
β) Αν πρόκειται για ανηλίκους, δικαστικώς ή νομίμως απαγορευμένους ή υπό δικαστική αντίληψη τελούντες, στο όνομα του προσώπου που τελεί σε μια από τις νομικές αυτές καταστάσεις.
γ) Αν πρόκειται για πτώχευση, στο όνομα του πτωχού.
δ) Αν πρόκειται για θανόντα φορολογούμενο, στο όνομα του για τα εισοδήματα που απέκτησε μέχρι την ημερομηνία του θανάτου του.
Φύλλο ελέγχου εκδίδεται και σε περίπτωση που θα διαπιστωθεί ζημία από εμπορική επιχείρηση, γεωργική εκμετάλλευση ή ελευθέριο επάγγελμα, εφόσον η ζημία αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30, 31, 41 και 49 και προκύπτει από τα βιβλία που τηρεί ο υπόχρεος, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα βιβλίων και Στοιχείων.

Με την επιφύλαξη των διατάξεων του προηγούμενου εδαφίου δεν εκδίδεται φύλλο ελέγχου, αν το ποσό που τελικά οφείλεται δεν υπερβαίνει τα 27 ευρώ, αθροιστικά λαμβανόμενο για το φορολογούμενο και τη σύζυγό του.
2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:
α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου ή
β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.
Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία.
Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.
3. Τα φύλλα ελέγχου καταχωρίζονται στο βιβλίο μεταγραφής φύλλων ελέγχου με βάση τη χρονολογική σειρά έκδοσης τους.
4. Αν ο προσδιορισμός του συνολικού ποσού της φορολογητέας ύλης με ένα φύλλο ελέγχου είναι δυσχερής, επειδή ορισμένα αντικείμενα απαιτούν ειδικότερη εξέταση ή τη διενέργεια ελέγχου μέσα ή έξω από την περιφέρεια της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εκδίδεται μερικό φύλλο ελέγχου προσδιορισμού του φόρου, στο οποίο περιλαμβάνεται η φορολογητέα ύλη, για την οποία ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας διαθέτει τα απαιτούμενα στοιχεία.
Σε αυτό το φύλλο ελέγχου διατυπώνεται ρητή επιφύλαξη ότι ο προσδιορισμός της υπόλοιπης φορολογητέας ύλης θα γίνει με την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου.
Η αίτηση για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς ή η προσφυγή στο διοικητικό δικαστήριο κατά του συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου αφορά μόνο τη φορολογητέα ύλη που προσδιορίζεται με αυτό.
Επίσης, μερικό φύλλο εκδίδεται και στις περιπτώσεις που έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των περιπτώσεων δ' και ε' της παραγράφου 2 του Άρθρου 30 και της παραγράφου 17 του Άρθρο 31, στο οποίο περιλαμβάνεται η φορολογητέα ύλη όπως προσδιορίζεται με τις διατάξεις αυτές. - *Καταργήθηκε με την παρ. 2 του αρθ. 22 του νόμου 3259/2004.*
5. Στις περιπτώσεις προσωρινού φορολογικού ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου, αν από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου ή σε περίπτωση έλλειψης αυτών, από κάθε άλλο σχετικό στοιχείο, προκύπτει ότι ο φορολογούμενος παρέλειψε να δηλώσει ή δήλωσε ανακριβώς τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα βιβλία ή στοιχεία ή παρέλειψε να παρακρατήσει ή να αποδώσει ή παρακράτησε ή απέδωσε ανακριβώς το φόρο, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εκδίδει προσωρινό φύλλο ελέγχου προσδιορισμού του φόρου.
Το προσωρινό φύλλο ελέγχου πρέπει να περιέχει τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου και το φόρο που αναλογεί σε αυτή με τις νόμιμες προσαυξήσεις.
Οι τυχόν δικαστικές αποφάσεις που εκδίδονται για τα προσωρινά φύλλα ελέγχου αποτελούν προσωρινό δεδικασμένο και δεν επηρεάζουν την κύρια δίκη.
6. Η περαίωση των δηλώσεων που κρίνονται ειλικρινείς ενεργείται με περιληπτικό φύλλο ελέγχου.

7. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται ο τύπος και το περιεχόμενο των φύλλων ελέγχου.

Άρθρο 69
Κοινοποίηση φύλλων ελέγχου

Αντίγραφο του φύλλου ελέγχου, που εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68, κοινοποιείται στον υπόχρεο μαζί με τη σχετική έκθεση ελέγχου.
Αν ο φορολογούμενος έχει διορίσει αντίκλητο στην έδρα της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, η κοινοποίηση μπορεί να γίνει στον αντίκλητο.
Για την επίδοση του φύλλου ελέγχου εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας.
Ειδικά, η κοινοποίηση του φύλλου ελέγχου σε περίπτωση πτώχευσης γίνεται στο σύνδικο και τον πτωχό και σε περίπτωση θανάτου του φορολογουμένου στους κληρονόμους του.
Όταν η δήλωση περαιωθεί ως ειλικρινής, η γνωστοποίηση του φύλλου ελέγχου στον υπόχρεο γίνεται με απλή ταχυδρομική επιστολή.

Άρθρο 70

1. Ο υπόχρεος, σε βάρος του οποίου εκδόθηκε το φύλλο ελέγχου, μπορεί, εφόσον δεν αμφισβητεί την προσδιορισθείσα από τον έλεγχο διαφορά φορολογητέας ύλης, να προτείνει με αίτησή του τη διοικητική επίλυση της διαφοράς μεταξύ αυτού και του προϊσταμένου της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας που έχει εκδώσει το φύλλο ελέγχου, με αποδοχή των αποτελεσμάτων του ελέγχου.
Εξαιρετικά, διοικητική επίλυση της διαφοράς μεταξύ του υπόχρεου και του προϊσταμένου της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας που έχει εκδώσει το φύλλο ελέγχου διενεργείται και στις περιπτώσεις που ο υπόχρεος αμφισβητεί την προσδιορισθείσα από τον έλεγχο διαφορά φορολογητέας ύλης, επικαλούμενος αριθμητικά ή λογιστικά λάθη.
2. Η αίτηση για διοικητική επίλυση της διαφοράς υποβάλλεται, προκειμένου για σχολάζουσα κληρονομία, από τον κηδεμόνα, για επιδικία από τον προσωρινό διαχειριστή, για μεσεγγύηση από το μεσεγγυούχο, για πτωχεύσαντα από το σύνδικο, για ανήλικο από τον ασκούντα τη γονική μέριμνα και επί πλειόνων από τον έναν από αυτούς ή γι' αυτόν που έχει υποβληθεί σε δικαστική συμπαράσταση από το δικαστικό συμπαραστάτη και προκειμένου για θανόντα φορολογούμενο από τους κληρονόμους του.
Τα πρόσωπα, που ζητούν τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, υπογράφουν και την πράξη που ορίζεται στην παράγραφο 8.
3. Η αίτηση επίλυσης της διαφοράς υποβάλλεται στον προϊστάμενο της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας που έχει εκδώσει το φύλλο ελέγχου και μπορεί να περιέχεται στο δικόγραφο της προσφυγής ή να υποβάλλεται ιδιαιτέρως, μέσα στη νόμιμη προθεσμία για την άσκηση της προσφυγής.
4. Εφόσον με την αίτηση αμφισβητείται η προσδιορισθείσα από τον έλεγχο διαφορά φορολογητέας ύλης, με εξαίρεση τις περιπτώσεις του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1, ο οικείος φάκελος με την αίτηση και όλα τα στοιχεία που προσκομίζονται από τον υπόχρεο για την απόδειξη των ισχυρισμών του, διαβιβάζονται από τον προϊστάμενο της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας σε επιτροπή διοικητικής επίλυσης της διαφοράς.
5. Στην έδρα κάθε διοικητικής περιφέρειας, πλην της περιφέρειας Αττικής,

συνιστάται Επιτροπή διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, η οποία έχει αρμοδιότητα για τις υποθέσεις για τις οποίες τα φύλλα ελέγχου εκδόθηκαν από τις φορολογικές υπηρεσίες που εδρεύουν στην ίδια περιφέρεια.
Στην περιφέρεια Αττικής συνιστώνται μία Επιτροπή για τις υποθέσεις για τις οποίες τα φύλλα ελέγχου εκδόθηκαν από το Εθνικό Ελεγκτικό Κέντρο (ΕΘ.Ε.Κ.) και μία Επιτροπή για τις υποθέσεις για τις οποίες τα φύλλα ελέγχου εκδόθηκαν από τις λοιπές φορολογικές υπηρεσίες που εδρεύουν στην περιφέρεια αυτή.
Η Επιτροπή που έχει αρμοδιότητα για τις υποθέσεις του ΕΘ.Ε.Κ. είναι πενταμελής και συγκροτείται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 5 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ.
Καθεμία από τις λοιπές Επιτροπές είναι τριμελής και αποτελείται από:
α) έναν σύμβουλο ή πάρεδρο του Ν.Σ.Κ. ως πρόεδρο, που ορίζεται με τον αναπληρωτή του,
β) έναν προϊστάμενο Ελεγκτικού Κέντρου ή Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.) που εδρεύει στην ίδια διοικητική περιφέρεια, ο οποίος αναπληρώνεται από προϊστάμενο άλλου Ελεγκτικού Κέντρου ή Δ.Ο.Υ,
γ) έναν εκπρόσωπο του τοπικού Εμπορικού και Βιομηχανικού Επιμελητηρίου που προτείνεται με τον αναπληρωτή του από αυτό.
Ο προϊστάμενος Ελεγκτικού Κέντρου ή Δ.Ο.Υ. που εξέδωσε το εξεταζόμενο φύλλο ελέγχου δεν μπορεί να μετέχει στην Επιτροπή.
Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθεμία από τις παραπάνω Επιτροπές μπορεί να λειτουργεί και σε περισσότερα από ένα τμήματα. Για τη συγκρότηση, απαρτία, πλειοψηφία και λειτουργία των παραπάνω Επιτροπών εφαρμόζονται οι διατάξεις του Οργανισμού του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών για τα συλλογικά όργανα.
Χρέη γραμματέα των παραπάνω Επιτροπών εκτελεί φοροτεχνικός υπάλληλος Π.Ε. κατηγορίας που ορίζεται με τον αναπληρωτή του από τον πρόεδρο κάθε Επιτροπής.
6. Οι συμμετέχοντες στις παραπάνω Επιτροπές έχουν την ιδιότητα του υπάλλήλου κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 13 του Ποινικού Κώδικα.
7. Η θητεία των εκπροσώπων του Εμπορικού και Βιομηχανικού Επιμελητηρίου, καθώς και των αναπληρωτών τους, που μετέχουν στις Επιτροπές της παραγράφου 4, είναι διετής, και αρχίζει από την ημερομηνία που αυτοί ορίστηκαν ως εκπρόσωποι, χωρίς δυνατότητα ανανέωσής της για δεύτερη συνεχόμενη φορά.
8. Κατά τη συζήτηση της αίτησης για διοικητική επίλυση της διαφοράς, παρίσταται ο φορολογούμενος αυτοπροσώπως ή με εξουσιοδοτημένο εκπρόσωπό του κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 9.
Αν δεν παραστεί ο φορολογούμενος ή εκπρόσωπός του κατά τη συνεδρίαση που έχει ορισθεί για την εξέταση της αίτησής του, ή παραστεί και δεν επιτευχθεί συνολικός διοικητικός συμβιβασμός, η διοικητική επίλυση της διαφοράς ματαιώνεται.
Κατά τη συνεδρίαση της Επιτροπής της παραγράφου 4 παρίσταται και ο προϊστάμενος της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής ή υπάλληλος που ορίζεται από αυτόν για παροχή διευκρινίσεων.
Στις τριμελείς Επιτροπές η εξέταση του αιτήματος για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς δεν κωλύεται αν απουσιάζει κατά τη συζήτηση ένα από τα μέλη της Επιτροπής.
9. Αν συμπέσουν οι απόψεις του υπόχρεου και του προϊσταμένου της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας στις περιπτώσεις της παραγράφου 1 ή της Επιτροπής, όταν πρόκειται για υποθέσεις για τις οποίες αρμόδιες για την επίλυση της διαφοράς είναι οι Επιτροπές της παραγράφου 4, συντάσσεται και υπογράφεται, από όλα τα μέρη που μετέχουν στη διαδικασία, πράξη επίλυσης της διαφοράς.

Με την πράξη αυτή που είναι αμετάκλητη θεωρείται ότι η διαφορά επιλύθηκε ολικώς ή μερικώς.
Στην περίπτωση αυτή, αν ασκήθηκε προσφυγή, αυτή δεν παράγει κανένα αποτέλεσμα ή ισχύει μόνο για το μέρος που δεν επιλύθηκε η διαφορά.
Αν ζητηθεί η διοικητική επίλυση της διαφοράς με ιδιαίτερη αίτηση, η προθεσμία για την άσκηση της προσφυγής αναστέλλεται με την υποβολή της αίτησης, μη υπολογιζομένης της ημέρας υποβολής αυτής και συνεχίζεται από την επόμενη εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα της ημέρας υπογραφής της πράξης ματαίωσης ή μερικής επίλυσης της διαφοράς.
10. Η παράσταση κατά τη συζήτηση της αίτησης για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς και η υπογραφή της σχετικής πράξης μπορεί να γίνει και από πληρεξούσιο του υπόχρεου, εφόσον κατατεθεί στον προϊστάμενο της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας ή στην αρμόδια κατά περίπτωση Επιτροπή ειδικό προς τούτο πληρεξούσιο έγγραφο δημόσιο ή ιδιωτικό με θεώρηση του γνήσιου της υπογραφής.
11. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών συγκροτούνται οι Επιτροπές της παραγράφου 4, ορίζεται η αποζημίωση του προέδρου, των μελών και του γραμματέα αυτών και καθορίζεται η διαδικασία για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα για την εφαρμογή αυτού του άρθρου.
12. Επί διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, περιορίζεται στο μισό (1/2) το ποσοστό προσαύξησης, του συντελεστή καθαρού κέρδους ή καθαρού εισοδήματος ή καθαρών αμοιβών, που προβλέπεται από τις διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 32, 2 και 4 του άρθρου 34, 3 του άρθρου 41, 5 του άρθρου 49 και 4 του άρθρου 50.
Οι διατάξεις που ορίζουν ότι επί εξωλογιστικού προσδιορισμού εφαρμόζεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό, εφόσον αυτός είναι μεγαλύτερος από το συντελεστή που προβλέπεται για το οικείο επάγγελμα, ισχύουν και κατά την εφαρμογή των διατάξεων -του προηγούμενου εδαφίου.
13. Αντίγραφο της πράξης διοικητικής επίλυσης της διαφοράς που υπογράφεται παραδίδεται στον υπόχρεο.
Η πράξη αυτή επέχει και θέση ατομικής ειδοποίησης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του Ν.Δ. 356/1974 (ΦΕΚ 90 Α) (Κ.Ε.Δ.Ε.).

Παρατήρηση: *Το άρθρο 70 αντικαταστάθηκε ως άνω με την παρ.1 άρθρ.24 Ν.3220/2004,ΦΕΚ Α 15/28.1.2004. Η ισχύς αρχίζει από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 1ης Ιανουαρίάρθρου 34ου 2004.- Καταργήθηκε με την παρ. 2 του αρθ. 22 του νόμου 3259/2004. και επανήλθε η προηγούμενη διάταξη.*
1. Ο υπόχρεος, σε βάρος του οποίου εκδόθηκε το φύλλο ελέγχου, μπορεί, αν αμφισβητεί την ορθότητά του, να προτείνει τη διοικητική επίλυση της διαφοράς μεταξύ αυτού και του αρμόδιου προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.
2. "Η πρόταση για διοικητική επίλυση της διαφοράς υποβάλλεται, προκειμένου για σχολάζουσα κληρονομιά, από τον κηδεμόνα, για επιδικία από τον προσωρινό διαχειριστή, για μεσεγγύηση από το μεσεγγυούχο, για πτωχεύσαντα από το σύνδικο, για ανήλικο από τον ασκούντα τη γονική μέριμνα και επί πλειόνων από τον έναν από αυτούς ή γι' αυτόν που έχει υποβληθεί σε δικαστική συμπαράσταση από το δικαστικό συμπαραστάτη και προκειμένου για θανόντα φορολογούμενο από τους κληρονόμους του." Τα πρόσωπα, που, κατά το προηγούμενο εδάφιο, προτείνουν τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, υπογράφουν και την πράξη που ορίζεται στην παράγραφο 6 του άρθρου αυτού.
3. Η πρόταση υποβάλλεται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που έχει εκδώσει το φύλλο ελέγχου, με το δικόγραφο της προσφυγής ή με ιδιαίτερη αίτηση που κατατίθεται μέσα στη νόμιμη προθεσμία για την άσκηση της προσφυγής.

Αυτός που υποβάλλει την αίτηση για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς υποχρεούται να προσκομίσει μέσα στην παραπάνω προθεσμία τα αποδεικτικά στοιχεία για την υποστήριξη της αίτησης του και να αναπτύξει τους ισχυρισμούς του.
4. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, αφού λάβει υπόψη όλα τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, τα στοιχεία που προσκομίζονται από το φορολογούμενο και όσα αναπτύσσονται από αυτόν εγγράφως ή προφορικώς, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο, μπορεί, εφόσον κρίνει το αίτημα βάσιμο, να αποδεχθεί την ακύρωση του φύλλου ελέγχου ή τη διαγραφή των εισοδημάτων μερικών μόνο πηγών ή τον περιορισμό του συνόλου της φορολογητέας ύλης που αναφέρεται στο φύλλο ελέγχου ή μερικών μόνο πηγών ή της ίδιας πηγής ή του φόρου ή άλλου δικαιώματος.
5. Ειδικώς, όταν στο φύλλο ελέγχου περιλαμβάνονται και εισοδήματα που προέρχονται από γεωργικές ή εμπορικές επιχειρήσεις ή από την άσκηση ελευθέριου επαγγέλματος ή μόνο τέτοια εισοδήματα, που προέρχονται όμως αποκλειστικά από άσκηση επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία της τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, η διοικητική επίλυση της διαφοράς γίνεται από επιτροπή που αποτελείται από τον αρμόδιο επιθεωρητή, τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ή τους νόμιμους αναπληρωτές τους, από εκπρόσωπο του Εμπορικού και Βιομηχανικού ή Οικονομικού Επιμελητηρίου ή του εμπορικού ή επαγγελματικού συλλόγου της περιοχής, στην οποία εδρεύει η αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία. Οι πιο πάνω φορείς ορίζουν τους εκπροσώπους τους με τους αναπληρωτές τους, ύστερα από έγγραφο του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, Η θητεία των εκπροσώπων του Εμπορικού και Βιομηχανικού ή Οικονομικού Επιμελητηρίου ή εμπορικού ή επαγγελματικού συλλόγου, καθώς και των νόμιμων αναπληρωτών τους, που μετέχουν στη διοικητική επίλυση της διαφοράς, είναι διετής και αρχίζει από την ημερομηνία που αυτοί ορίστηκαν ως εκπρόσωποι.
Οι εκπρόσωποι των παραπάνω φορέων που δεν είναι δημόσιοι υπάλληλοι οφείλουν να δώσουν ενώπιον του αρμόδιου επιθεωρητή της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας τον όρκο του δημοσίου υπαλλήλου, συντασσόμενης σχετικής πράξης. Η εξέταση του αιτήματος για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς δεν κωλύεται αν απουσιάζει κατά τη συζήτηση ένα από τα τρία μέλη της επιτροπής. Κατά τη συζήτηση της πρότασης για διοικητική επίλυση της διαφοράς παρίσταται ο φορολογούμενος αυτοπροσώπως ή με εξουσιοδοτημένο εκπρόσωπό του κατά τις διατάξεις της παραγράφου 7. Αν δεν παραστεί ο φορολογούμενος ή εκπρόσωπός του κατά τη συνεδρίαση που έχει ορισθεί για την εξέταση της πρότασής του, η διοικητική επίλυση της διαφοράς ματαιώνεται.
6. Αν συμπέσουν οι απόψεις του υπόχρεου και: α) του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, όταν πρόκειται για πρόσωπα που ασκούν επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα, τα οποία τηρούν κατά περίπτωση βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, β) δύο (2) τουλάχιστον από τα μέλη της επιτροπής της προηγούμενης παραγράφου, όταν πρόκειται για φύλλα ελέγχου που αναφέρονται σε αυτή, συντάσσεται και υπογράφεται, από όλα τα μέρη που μετείχαν στη διαδικασία, πράξη επίλυσης της διαφοράς, με την αναγραφή της γνώμης τυχόν μειοψηφήσαντος μέλους της επιτροπής. Με την πράξη αυτή που είναι αμετάκλητη θεωρείται ότι η διαφορά επιλύθηκε ολικά ή μερικά, κατά περίπτωση, ανάλογα με το αποτέλεσμα που επήλθε από τη σύμπτωση των απόψεων των μερών. Στην περίπτωση αυτήν, η προσφυγή που τυχόν ασκήθηκε δεν παράγει κανένα αποτέλεσμα ή ισχύει μόνο για το μέρος που δεν επιλύθηκε η διαφορά. "Αν υποβληθεί αίτημα για διοικητική επίλυση της διαφοράς με ιδιαίτερη αίτηση, η προθεσμία για την άσκηση της προσφυγής αναστέλλεται με την υποβολή της αίτησης, μη υπολογιζόμενης της ημέρας υποβολής αυτής και συνεχίζει από την επόμενη εργάσιμη για τις δημόσιες

υπηρεσίες ημέρα της ημέρας υπογραφής της πράξης ματαίωσης ή μερικής επίλυσης της διαφοράς.
7. Η συζήτηση της αίτησης για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς και η υπογραφή της σχετικής πράξης μπορεί να γίνει και από ειδικό πληρεξούσιο του υπόχρεου, εφόσον κατατεθεί στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας πληρεξούσιο έγγραφο δημόσιο ή ιδιωτικό με θεώρηση του γνήσιου της υπογραφής από την κατά νόμο αρμόδια αρχή. Αν ο υπόχρεος είναι αγράμματος, το ιδιωτικό πληρεξούσιο έγγραφο υπογράφεται από δύο μάρτυρες, των οποίων η γνησιότητα των υπογραφών βεβαιώνεται, όπως στο προηγούμενο εδάφιο αναφέρεται ή αναπληρώνεται τούτο από έγγραφο δημόσιας, δημοτικής ή κοινοτικής αρχής, το οποίο περιέχει τη δήλωση που έγινε ενώπιον αυτών από τον υπόχρεο.
8. Στα πρόσωπα που ορίζονται στην παράγραφο 5 αυτού του άρθρου για να εξετάζουν με δικαίωμα ψήφου το αίτημα διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, καθώς και στον υπάλληλο που ορίζεται για την τήρηση των πρακτικών, καταβάλλεται για κάθε συνεδρίαση, στην οποία παρέστησαν, αποζημίωση, η οποία καθορίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών. Με όμοιες αποφάσεις καθορίζεται η διαδικασία για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, για τη λειτουργία της επιτροπής, καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια που είναι αναγκαία για την εφαρμογή αυτού του άρθρου.
9. Η διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 79 του ν. 4125/1960 εφαρμόζεται και επί προσφυγής που ασκείται από νομικό πρόσωπο, όταν ο εκπρόσωπος αυτού διαμένει, κατά το χρόνο άσκησης της προσφυγής, έξω από την έδρα της φορολογικής αρχής που εξέδωσε τη με αυτή προσβαλλόμενη πράξη.
10. Σε διοικητική επίλυση της διαφοράς, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 έως και 6, περιορίζεται στο μισό (1/2) το ποσοστό προσαύξησης κατά 100% ή 50% ή 40% ή 20% ανάλογα με την περίπτωση, του συντελεστή καθαρού κέρδους ή καθαρού εισοδήματος ή καθαρών αμοιβών, που προβλέπεται από τις διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 32, 2 και 4 του άρθρου 34, 3 του άρθρου 41, 5 του άρθρου 49 και 4 του άρθρου 50. Οι κατά περίπτωση διατάξεις που ορίζουν ότι επί εξωλογιστικού προσδιορισμού εφαρμόζεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό, εφόσον αυτός είναι μεγαλύτερος από το συντελεστή που προβλέπεται για το οικείο επάγγελμα, ισχύουν ανάλογα και κατά την εφαρμογή των διατάξεων του προηγούμενου εδαφίου.
11. Αντίγραφο του πρακτικού της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς παραδίδεται στον υπόχρεο. Το πρακτικό αυτό επέχει και θέση ατομικής ειδοποίησης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν.δ. 356/1974 (Κ.Ε.Δ.Ε.)

Άρθρο 71
Δικαστικός συμβιβασμός

1. Δικαστικός συμβιβασμός με βάση αυτό το νόμο είναι δυνατός σε όσες περιπτώσεις επιτρέπεται και όπως προβλέπεται διοικητική επίλυση της διαφοράς. " Στο δικαστικό συμβιβασμό δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ.10 του άρθρου 70.
2. Κατά τη συζήτηση που διεξάγεται επί του ακροατηρίου ενώπιον οποιουδήποτε διοικητικού δικαστηρίου και σε κάθε στάση της δίκης, παρουσία και των δύο μερών, κάθε διάδικος μπορεί να προτείνει την κατάργηση της φορολογικής δίκης, με την κατάθεση δήλωσης στο γραμματέα του δικαστηρίου πέντε (5) τουλάχιστον πλήρεις ημέρες πριν από τη συζήτηση.

Η δήλωση αφού υπογραφεί και από το διάδικο που αποδέχθηκε την πρόταση και θεωρηθεί από αυτόν που διευθύνει τη συζήτηση, καταχωρίζεται ολόκληρη στα πρακτικά τα οποία έχουν τα αποτελέσματα αμετάκλητης απόφασης.
3. Ύστερα από αίτηση ενός από τους διαδίκους ή αυτεπάγγελτα, το δικαστήριο αναβάλλει εφάπαξ τη συζήτηση για την πρόταση.
Η δήλωση που κατατέθηκε δεν ανακαλείται, μπορεί όμως μέχρι την, μετά την αναβολή, συζήτηση ή κατά τη διάρκεια αυτής να συμπληρωθεί για να βελτιωθεί.
4. Αν αποκρουσθεί η πρόταση από τον άλλο διάδικο, αυτή θεωρείται ως να μην έχει γίνει και συνεχίζεται η διαδικασία.
5. Σε περίπτωση ομοδικίας η πρόταση γίνεται από κοινού από όλους τους ομοδίκους, εκτός αν το δικαστήριο έχει διατάξει το χωρισμό. Σε περίπτωση παρέμβασης δεν απαιτείται σύμπραξη αυτού που παρεμβαίνει.
6. Οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 71 του ν. 4125/1960, εφαρμόζονται και στην περίπτωση του άρθρου αυτού.
7. Δεύτερη πρόταση από τον ίδιο διάδικο και στον ίδιο βαθμό δικαιοδοσίας δεν συγχωρείται.

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ: Με την παρ.1 άρθρ.12 Ν.2753/1999, όπως συμπληρώθηκε με την παρ.15 άρθρ.8 Ν.2873/2000, ορίζεται ότι: "1. *Δικαστικός συμβιβασμός κατά τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 4600/1966 (ΦΕΚ 242 Α) και του άρθρου 71 του ν. 2238/1994 μπορεί να ενεργείται ενώπιον οποιουδήποτε διοικητικού δικαστηρίου και σε κάθε στάση της δίκης, αν πρόκειται για εκκρεμείς υποθέσεις που περιήλθαν στην αρμοδιότητα των διοικητικών δικαστηρίων πριν από την ημερομηνία έναρξης ισχύος του ν. 2717/1999 και ενώπιον των διοικητικών πρωτοδικείων εντός εξαμήνου από την κατάθεση της σχετικής προσφυγής, αν πρόκειται για υποθέσεις που περιέρχονται παραπάνω ημερομηνία και εντεύθεν*".

Εξαιρετικά, φορολογικές διαφορές από καταλογιστικές πράξεις γενικά που εκκρεμούν ενώπιον των διαιτητικών πρωτοδικείων και αφορούν υποθέσεις για τις οποίες εκκρεμεί ο τακτικός έλεγχος, μπορεί να επιλύονται με δικαστικό συμβιβασμό, ανεξάρτητα από το χρόνο που παρήλθε από την κατάθεση των σχετικών προσφυγών, εφόσον η επίλυση των διαφορών συντελείται ταυτόχρονα με τη διοικητική επίλυση των τυχόν διαφορών του τακτικού ελέγχου.

Άρθρο 72
Μεταφορά φορολογητέας ύλης

1. Αν φορολογητέα ύλη έχει περιληφθεί από το φορολογούμενο σε διαχειριστικό έτος άλλο από αυτό στο οποίο ανήκει, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας προβαίνει σε ανάλογη τροποποίηση των φορολογικών εγγραφών των ετών, τα οποία αφορά.
Αν η φορολογική εγγραφή του έτους, στο οποίο ανήκει η φορολογητέα ύλη, έχει γίνει τελεσίδικη, αυτή δεν τροποποιείται, αλλά ο κύριος φόρος που αναλογεί, προστίθεται στο φόρο του κρινόμενου έτους, προσαυξημένος με τον τυχόν πρόσθετο φόρο, προσαύξηση ή πρόστιμο ή κατά περίπτωση εκπίπτει από το φόρο αυτού του έτους.
Αν τα ποσά που προστίθενται στο κρινόμενο έτος αντιπροσωπεύουν δαπάνες ή εκπτώσεις ή αφορολόγητα ποσά που ανήκουν σε προηγούμενα διαχειριστικά έτη ή έσοδα τα οποία έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία σε προηγούμενα διαχειριστικά έτη, δεν επιβάλλεται πρόσθετος φόρος, προσαύξηση ή πρόστιμο στο φόρο ο οποίος αναλογεί σε αυτά τα ποσά που προστίθενται στο κρινόμενο έτος.

2. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται ανάλογα και σης περιπτώσεις κατά τις οποίες η φορολογητέα ύλη φορολογήθηκε στο όνομα προσώπου, το οποίο σύμφωνα με το νόμο δεν έχει φορολογική υποχρέωση γι' αυτή τη φορολογητέα ύλη.
Σε αυτή την περίπτωση ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, όταν διαπιστώσει την πλάνη, προβαίνει σε νέα εγγραφή στο όνομα του πραγματικού υπόχρεου.
Η τελεσιδικία της νέας εγγραφής, στο όνομα του πραγματικού υπόχρεου, αποτελεί λόγο τροποποίησης ή ακύρωσης ή, κατά περίπτωση, αναθεώρησης της παλιάς εγγραφής, καθόσον αφορά τη φορολογητέα ύλη η οποία περιλήφθηκε στη νέα εγγραφή.
3. Κατά την εφαρμογή των διατάξεων των προηγούμενων παραγράφων δεν ισχύουν:
α) οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια των οικείων φορολογικών εγγραφών και
β) η προθεσμία που ορίζεται από τις διατάξεις του νόμου περί εισπράξεως δημοσίων εσόδων για την επιστροφή ή το συμψηφισμό φόρων, γενικά, που καταβλήθηκαν αχρεωστήτως.

Άρθρο 73
Επιβράβευση ειλικρίνειας

1. Αν μετά τον έλεγχο, ο οποίος διενεργείται κατά τις διατάξεις του άρθρου 66, κρίνονται ειλικρινείς οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και των άλλων συναφών φορολογικών αντικειμένων που έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα από τους υπόχρεους, παρέχονται σε αυτούς τα ακόλουθα δικαιώματα:
(α) Μείωση του φόρου μέχρι διακόσιες χιλιάδες (200.000) δραχμές, για κάθε οικονομικό έτος για το οποίο οι δηλώσεις κρίνονται ειλικρινείς. το ποσό αυτό υπολογίζεται σε ποσοστό δέκα τοις εκατό (1)%) του κύριου φόρου εισοδήματος, που αναλογεί επιμεριστικά στα εισοδήματα που απέκτησε ο δικαιούχος από την άσκηση εμπορικής επιχείρησης ή ελευθέριου επαγγέλματος.
Για τον καθορισμό του ποσού αυτού δεν υπολογίζονται τα εισοδήματα που απέκτησε ο δικαιούχος τα οποία θεωρούνται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, κατά τις περιπτώσεις γ, ε και στ' της παρ. 3 του άρθρου 28, καθώς και αυτά που προέρχονται από πάγια περιοδική αμοιβή δικηγόρου ή ιατρού - *ΚΑΤΑΡΓΗΘΗΚΕ με την περ.5 άρθρου 1 Ν.2459/1997 (Α 17)*.
β) Εφάπαξ χρηματοδότηση από τις εμπορικές τράπεζες, ύστερα από αίτηση του δικαιούχου, η οποία εξετάζεται και κατά προτεραιότητα, μέχρι το ποσό των άμεσων και έμμεσων φόρων, των τελών και εισφορών που προκύπτουν από τις δηλώσεις που υποβλήθηκαν από τους υπόχρεους και κρίθηκαν ειλικρινείς.
Η χρηματοδότηση αυτή παρέχεται με τους όρους που προβλέπονται κάθε φορά για τα μεσοπρόθεσμα βιοτεχνικά δάνεια, εκτός από την παροχή προσωπικής ή εμπράγματης ασφάλειας, αντί της οποίας παρέχεται εγγύηση του Δημοσίου.
2. Για τις ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες και περιορισμένης ευθύνης εταιρίες, τις κοινοπραξίες, κοινωνίες και αστικές εταιρίες κερδοσκοπικού χαρακτήρα, η μείωση του φόρου παρέχεται στα φυσικά πρόσωπα που είναι μέλη τους και η χρηματοδότηση στο νομικό πρόσωπο ή στην ένωση προσώπων, εφόσον τόσο οι δηλώσεις του νομικού προσώπου ή της ένωσης προσώπων όσο και εκείνες των μελών τους κρίνονται ειλικρινείς.

3. Στις περιπτώσεις έκδοσης φύλλου ελέγχου, κατά την παρ. 2 του άρθρου 68 καταλογίζεται σε βάρος του δικαιούχου ολόκληρο το ποσό της κατά την παράγραφο 1 μείωσης του φόρου, εφόσον αυτό εισπράχθηκε από το δικαιούχο.
4. Με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζεται η διαδικασία εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου 1, καθώς και κάθε άλλη σχετική λεπτομέρεια που είναι αναγκαία.

Άρθρο 74
Βεβαίωση του φόρου

1. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας βεβαιώνει το φόρο, αρχικό ή πρόσθετο, κατά περίπτωση, που προκύπτει:
α) Βάσει των δηλώσεων που υποβάλλονται.
β) Βάσει των φύλλων ελέγχου που αναφέρονται στο άρθρο 68, εφόσον αυτά έχουν οριστικοποιηθεί με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής.
γ) Βάσει οριστικών αποφάσεων διοικητικών δικαστηρίων ή πρακτικών δικαστικού συμβιβασμού.
2. Για τη βεβαίωση του φόρου, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας συντάσσει χρηματικό κατάλογο μέσα σε προθεσμία δύο (2) μηνών από τη λήξη του μήνα που αποκτήθηκε ο τίτλος βεβαίωσης και οπωσδήποτε όχι αργότερα από τρία (3) έτη από το τέλος του έτους στο οποίο αποκτήθηκε ο τίτλος βεβαίωσης.
Η παράλειψη βεβαίωσης του φόρου στην προθεσμία των δύο (2) μηνών αποτελεί πειθαρχικό αδίκημα, που τιμωρείται σύμφωνα με της διατάξεις του Υπαλληλικού Κώδικα.
3.Δεν βεβαιώνεται το ποσό που τελικώς οφείλεται με βάση οποιονδήποτε νόμιμο τίτλο, εφόσον τούτο δεν υπερβαίνει τα είκοσι εφτά (27) ευρώ, αθροιστικό λαμβανόμενο για το φορολογούμενο και τη σύζυγό του.
Επίσης, αμελείται η βεβαίωση και η καταβολή του ποσού της οφειλής, η οποία προκύπτει στο συνολικό εισόδημα του συνταξιούχου, εφόσον τούτο δεν υπερβαίνει το ποσό τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και ο φορολογούμενος έχει υπερβεί την ηλικία των εξήντα πέντε (65) ετών.
Αν το συνολικό εισόδημα του συνταξιούχου υπερβαίνει τις τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ, το διαθέσιμο εισόδημα που απομένει σε αυτόν, μετά την αφαίρεση της οφειλής, η οποία προκύπτει από το εισόδημά του για κύριο και συμπληρωματικό φόρο, τέλη και εισφορές που συμβεβαιώνονται με το φόρο, δεν μπορεί να είναι κατώτερο από τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ.
4. Για τους εγγάμους, εφόσον συντρέχει περίπτωση της παρ. 1 του άρθρου 5, η οφειλή για φόρο, τέλη και εισφορές, που αναλογούν στα εισοδήματά τους βεβαιώνεται στο όνομα του συζύγου, η ευθύνη όμως για την καταβολή της οφειλής, που αναλογεί στα εισοδήματα καθενός συζύγου, βαρύνει καθένα σύζυγο χωριστά.
Επίσης, εφόσον συντρέχει η περίπτωση της παρ. 2 του άρθρου 5, για την καταβολή της οφειλής, η οποία αναλογεί επιμεριστικά στο εισόδημα που προστίθεται και φορολογείται στο όνομα του ενός συζύγου, ευθύνεται εις ολόκληρον και ο άλλος σύζυγος.
Αν με αίτηση του ενός συζύγου ζητηθεί ο διαχωρισμός της οφειλής που προκύπτει από την κοινή δήλωση των συζύγων, ο αρμόδιος προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας υποχρεούται να του ανακοινώσει με σχετικό έγγραφο του το ποσό αυτής της οφειλής.

Το έγγραφο αυτό αποτελεί νόμιμο τίτλο, η ισχύς του οποίου ανάγεται στο χρόνο που έγινε η βεβαίωση του ολικού ποσού αυτής της οφειλής. Οι υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης, στις περιπτώσεις α' και β' της παρ. 3 του άρθρου 61, ευθύνονται εις ολόκληρον με τους υπόχρεους για την καταβολή του φόρου και έχουν δικαίωμα αναγωγής.

5. Ο φόρος που βεβαιώνεται κατά τη διάρκεια του οικείου οικονομικού έτους ή μεταγενέστερα από τη λήξη του:

α) Με βάση φύλλο ελέγχου που έγινε οριστικό, λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής, καταβάλλεται σε έξι (6) ίσες μηνιαίες δόσεις, με τον περιορισμό ότι κάθε δόση δεν είναι μικρότερη των τριακοσίων (300) ευρώ, εκτός της τελευταίας.

Η πρώτη δόση καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του επόμενου από την βεβαίωση μήνα και οι υπόλοιπες μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα των μηνών που ακολουθούν.

β) Μετά τη διοικητική επίλυση της διαφοράς και την καταβολή του ενός πέμπτου (1/5), το υπόλοιπο καταβάλλεται σε έξι (6) ίσες μηνιαίες δόσεις, με τον περιορισμό ότι κάθε δόση δεν είναι μικρότερη των τριακοσίων (300) ευρώ, εκτός της τελευταίας.

Η πρώτη καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του επόμενου από την υπογραφή του πρακτικού μήνα και οι υπόλοιπες μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα των μηνών που ακολουθούν.

Αν ο υπόχρεος καταβάλλει εντός της προθεσμίας καταβολής του ενός πέμπτου (1/5), το σύνολο του ποσού που προκύπτει συνεπεία της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, παρέχεται επί αυτού έκπτωση κατά ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%). "Τα παραπάνω ισχύουν ανάλογα και επί δικαστικού συμβιβασμού.

γ) Με βάση απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, καταβάλλεται σε δύο (2) ίσες μηνιαίες δόσεις, με τον περιορισμό ότι το συνολικό ποσό του φόρου δεν είναι μικρότερο των τριακοσίων (300) ευρώ.

Η πρώτη δόση καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του επόμενου από τη βεβαίωση μήνα, και η δεύτερη μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του μήνα που ακολουθεί.

6. "Αν δεν έχει επιτευχθεί διοικητική επίλυση της διαφοράς και ασκήθηκε από το φορολογούμενο εμπρόθεσμη προσφυγή, βεβαιώνεται αμέσως από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) του αμφισβητούμενου κύριου φόρου, πρόσθετου φόρου και λοιπών συμβεβαιουμένων με αυτόν φόρων και τελών.

Το ποσό αυτό βεβαιώνεται μετά την πάροδο της προθεσμίας για διοικητική επίλυση της διαφοράς και πριν από τη διαβίβαση της προσφυγής στο διοικητικό δικαστήριο και καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του επόμενου από τη βεβαίωση μήνα.

(Η αναστολή που χορηγείται κατά τις διατάξεις των άρθρων 200 έως 205 του ν. 2717/1999 (ΦΕΚ 97 Α), δεν αποκλείει την ολοκλήρωση της διαδικασίας βεβαίωσης και ταμειακώς του παραπάνω ποσοστού του αμφισβητούμενου κύριου φόρου, του πρόσθετου φόρου και των λοιπών συμβεβαιούμενων φόρων και τελών. - *προστέθηκε με την παρ.9 άρθρ.46 Ν.3220/2004,ΦΕΚ Α 15/28.1.2004*.)

7. Φόρος που έχει ήδη βεβαιωθεί κατά το ποσό που δεν οφείλεται με βάση οριστική απόφαση του διοικητικού πρωτοδικείου, εκπίπτει ή επιστρέφεται κατά περίπτωση.

Τυχόν άσκηση έφεσης από το Δημόσιο κατά οριστικών αποφάσεων διοικητικών πρωτοδικείων δεν αναστέλλει σε καμιά περίπτωση τη διαδικασία της έκπτωσης των ποσών που βεβαιώθηκαν ή της επιστροφής των ποσών που καταβλήθηκαν αλλά δεν οφείλονται βάσει των αποφάσεων αυτών.

8. Βάσει των αποφάσεων των διοικητικών εφετείων ή του Συμβουλίου της επικρατείας, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας προβαίνει σε νέα εκκαθάριση φόρου και ενεργεί συμπληρωματική βεβαίωση του επιπλέον φόρου που τυχόν οφείλεται ή έκπτωση του επιπλέον ποσού φόρου που βεβαιώθηκε.
9. Φόροι, τέλη και εισφορές που βεβαιώνονται βάσει προσωρινού φύλλου ελέγχου, που εκδόθηκε μετά από τον προσωρινό έλεγχο που προβλέπεται από την παρ.4 του άρθρου 67, καταβάλλονται εφάπαξ.
Η τυχόν άσκηση προσφυγής ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου δεν αναστέλλει την προσωρινή βεβαίωση του φόρου.
Από το φόρο, τέλη και εισφορές που βεβαιώνονται τελεσίδικα, βάσει του οριστικού φύλλου ελέγχου, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εκπίπτει τα ποσά που καταλογίστηκαν με το προσωρινό φύλλο ελέγχου.
(Οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 6 ισχύουν και για τη βεβαίωση των φόρων, τελών και εισφορών βάσει προσωρινού φύλλου ελέγχου για το οποίο ασκήθηκε προσφυγή. - *προστέθηκε με την παρ.10 άρθρ.46 Ν.3220/2004,ΦΕΚ Α 15/28.1.2004*.)
10. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ο φόρος που προκύπτει στην περίπτωση β' της παραγράφου 5 μπορεί να καταβάλλεται και σε περισσότερες μηνιαίες δόσεις που σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνουν τις τριάντα έξι (36). - προστέθηκε με την παρ.17 άρθρ.46 Ν.3220/2004,ΦΕΚ Α 15/28.1.2004.

Παρατήρηση: Με την παρ.18 άρθρ.46 Ν.3220/2004,ΦΕΚ Α 15/28.1.2004 ορίζεται ότι:
"*18. Οι διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 74 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος εφαρμόζονται και στο Φ.Π.Α. και τις λοιπές φορολογίες*".

Άρθρο 75
Ακύρωση ή τροποποίηση οριστικής εγγραφής

1. Το φύλλο ελέγχου που οριστικοποιήθηκε επειδή δεν ασκήθηκε ένδικο μέσο, καθώς και αυτό που αφορά δήλωση η οποία κρίθηκε ειλικρινής, δύναται να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί, κατά περίπτωση, για έναν από τους λόγους που αναφέρονται πιο κάτω, περιοριστικά:

α) Για ολική ή μερική έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης.
β) Αν ο φορολογούμενος δεν έλαβε γνώση αποδεδειγμένα του φύλλου ελέγχου.
γ) Αν ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που έχει εκδώσει το φύλλο ελέγχου δεν είχε αρμοδιότητα να επιληφθεί στη φορολογία.
δ) Για λογιστικό λάθος.
ε) Για εσφαλμένο προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος και του φόρου που αναλογεί σε αυτό.
2. "Για την ακύρωση ή τροποποίηση του φύλλου ελέγχου, σύμφωνα με την παράγραφο 1, αποφασίζει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, με τη σύμφωνη γνώμη του αρμόδιου επιθεωρητή δημόσιων οικονομικών υπηρεσιών, ύστερα από αίτημα του φορολογουμένου ή προκειμένου για τις περιπτώσεις γ', δ' και ε' της παραγράφου 1, ο αρμόδιος επιθεωρητής δημόσιων οικονομικών υπηρεσιών, ύστερα από αίτημα του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.
Η αίτηση αυτή υποβάλλεται μέσα σε τρία (3) έτη από την καταχώρηση του οικείου φύλλου ελέγχου στο βιβλίο που ορίζεται στην παρ. 3 του άρθρου 68.

3. Με βάση την απόφαση της προηγούμενης παραγράφου, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας προβαίνει σε νέα εκκαθάριση και ενεργεί συμπληρωματική βεβαίωση του επιπλέον φόρου που τυχόν οφείλεται ή έκπτωση του επιπλέον ποσού φόρου που βεβαιώθηκε.
4. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων εφαρμόζονται αναλόγως και για την πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων, η οποία εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64.
5. Το φύλλο ελέγχου που εκδόθηκε στο όνομα μέλους των νομικών προσώπων ή των ενώσεων προσώπων, που αναφέρονται στην παρ. 4 του άρθρου 2 και οριστικοποιήθηκε, τροποποιείται αυτοδικαίως από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, ύστερα από τη σχετική απόφαση του διοικητικού εφετείου ή του Συμβουλίου της επικρατείας, με την οποία μεταβάλλονται τα αποτελέσματα των νομικών προσώπων ή των ενώσεων προσώπων, που έχει προσδιορίσει το διοικητικό πρωτοδικείο.
Με βάση την απόφαση του διοικητικού εφετείου ή του Συμβουλίου της επικρατείας, η οποία εκδόθηκε για τα νομικά πρόσωπα ή τις ενώσεις προσώπων, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που είναι αρμόδιος για τη φορολογία του μέλους, ενεργεί συμπληρωματική βεβαίωση ή έκπτωση του επιπλέον βεβαιωθέντος φόρου.

ΜΕΡΟΣ ΠΕΜΠΤΟ

ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ - ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ - ΑΠΟΡΡΗΤΟ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α'

ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

Άρθρο 76
Αλλαγή κατοικίας ή έδρας

1. Αν ο υπόχρεος σε δήλωση μεταβάλει την κατοικία ή τη διαμονή του, έχει υποχρέωση να υποβάλλει μέχρι τη λήξη του οικείου έτους, στον προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας που είναι αρμόδιος πριν από τη μεταβολή, τη δήλωση που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 5 της 1027411/842/ΔΜ/26.2.1998 (ΦΕΚ 193 Β') απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, για τον τόπο της νέας κατοικίας ή διαμονής του.
2. Αν πρόκειται για αλλαγή της έδρας της κύριας επιχείρησης ή του επαγγέλματος εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 29 του ν. 1642/1986.
3. Αν δεν υποβληθεί η δήλωση που προβλέπουν οι παράγραφοι 1 και 2, αρμοδίως επιλαμβάνεται για την επιβολή του φόρου ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που είναι αρμόδιος πριν από τη μεταβολή.
4. Η παράλειψη υποβολής της δήλωσης που προβλέπεται από την παράγραφο 1, καθώς και η υποβολή ανακριβούς δήλωσης, συνεπάγεται την επιβολή προστίμου που ορίζεται στο άρθρο 87.

Άρθρο 77
Υποχρεώσεις εκμισθωτών ακινήτων

1. Ιδιωτικά έγγραφα μίσθωσης αστικών ακινήτων ασχέτως ποσού μισθώματος ή γεωργικών ακινήτων, εφόσον το μίσθωμα είναι ανώτερο των εκατό (100) ευρώ κατά μήνα, προσκομίζονται από τον εκμισθωτή ή τον μισθωτή για θεώρηση, μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από τη σύνταξή τους, στον προϊστάμενο οποιασδήποτε δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.
Τα έγγραφα αυτά υποβάλλονται σε δύο αντίγραφα, από τα οποία το ένα επιστρέφεται θεωρημένο σε αυτόν που τα προσκόμισε και το άλλο παραμένει στη δημόσια οικονομική υπηρεσία ή σε περίπτωση αναρμοδιότητας, διαβιβάζεται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που είναι αρμόδιος για τη φορολογία του εκμισθωτή.
2. Τα έγγραφα της προηγούμενης παραγράφου, εφόσον δεν έχουν θεωρηθεί από τον προϊστάμενο δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, στερούνται κάθε αποδεικτικής δύναμης και δεν εξετάζονται από τα δικαστήρια και τις δημόσιες γενικά αρχές.
Επίσης, στερούνται αποδεικτικής δύναμης και τα αντέγγραφα, με τα οποία συμφωνείται μίσθωμα διαφορετικό από το καθοριζόμενο στο έγγραφο της μίσθωσης
3. Αν μεταβιβασθεί η κυριότητα ακινήτου, ο νέος κύριος είναι αλληλεγγύως και εις ολόκληρον συνυπεύθυνος με τον προκάτοχο για την πληρωμή του φόρου των τριών (3), πριν από τη μεταβίβαση, ετών, που αναλογεί επιμεριστικά στο εισόδημα του ακινήτου που μεταβιβάστηκε και προκύπτει από την εγγραφή που υπάρχει κατά την ημέρα της μεταβίβασης.
Ίδια υποχρέωση υπάρχει για το χαρτόσημο και τα τέλη ύδρευσης.
Οι συμβολαιογράφοι έχουν υποχρέωση να υπενθυμίζουν τη διάταξη αυτή στους συμβαλλομένους και να αναγράφουν τούτο ρητά στο συμβόλαιο της αγοραπωλησίας.
4. Όσοι δεν προσκομίζουν τα έγγραφα μίσθωσης ακινήτου για θεώρηση ή τα προσκομίζουν εκπρόθεσμα, καθώς και οι συμβολαιογράφοι που δεν εφαρμόζουν τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, υπόκεινται σε πρόστιμο που ορίζεται στο άρθρο 4 του Ν. 2523/1997

Άρθρο 78
Υποχρεώσεις μισθωτών ακινήτων και θαλάσσιων σκαφών αναψυχής

1. Οι μισθωτές ακινήτων πάσης φύσεως, καθώς και θαλάσσιων σκαφών αναψυχής, έχουν υποχρέωση να δηλώνουν αναλυτικά κάθε οικονομικό έτος, με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, τα ενοίκια που κατέβαλαν κατά το αμέσως προηγούμενο ημερολογιακό έτος για τις μισθώσεις αυτές, το ονοματεπώνυμο του εκμισθωτή, τον αριθμό φορολογικού μητρώου και τη διεύθυνση κατοικίας του.
Επίσης, έχουν υποχρέωση να δηλώνουν και το ποσό που κατέβαλαν για την ανέγερση οικοδομής σε έδαφος ξένης κυριότητας, όταν η οικοδομή, μετά τη λήξη της μίσθωσης, έχει συμφωνηθεί να περιέλθει στον εκμισθωτή.
2. Οι μισθωτές αγροτικών ακινήτων δεν μπορούν να πάρουν δάνειο από την Αγροτική Τράπεζα της Ελλάδος για την εκμετάλλευση των ακινήτων αυτών, αν το ιδιωτικό έγγραφο μίσθωσης δεν είναι θεωρημένο από τον προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.
3. Όσοι παραλείπουν να δηλώσουν τα στοιχεία που αναφέρονται στην παράγραφο 1, υπόκεινται σε πρόστιμο που ορίζεται στο άρθρο 87.

Άρθρο 79
Υποχρεώσεις κομιστών τίτλων

1. Οι κύριοι μετοχών και ομολογιών γενικά, όταν εξαργυρώνουν τις μερισματαποδείξεις και τα τοκομερίδια που ανήκουν στις μετοχές τους ή τις ομολογίες τους, έχουν υποχρέωση να παρίστανται αυτοπροσώπως ή με ειδικό πληρεξούσιό τους, που εξουσιοδοτείται και με απλή επιστολή.
Αν δηλώνεται ότι η εξαργύρωση των μερισματαποδείξεων και τοκομεριδίων γίνεται για λογαριασμό τρίτου, το φυσικό ή το νομικό πρόσωπο που ενεργεί την εξαργύρωση οφείλει να την αρνηθεί, εφόσον ο κομιστής τους δεν είναι πληρεξούσιος που να αποδεικνύει επαρκώς την ταυτότητά του.
2. Κομιστές ανώνυμων μετοχών που δεν είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο έχουν υποχρέωση, κατά την εξαργύρωση των μερισματαποδείξεων, να υποβάλλουν υπεύθυνη δήλωση του ν. 1599/1986 (ΦΕΚ 75 Α') ότι είναι κύριοι ή επικαρπωτές των μετοχών.
Αυτός που ενεργεί την εξαργύρωση των μερισματαποδείξεων έχει υποχρέωση να την αρνηθεί, εφόσον δεν προσκομίζεται η πιο πάνω υπεύθυνη δήλωση.
Η δήλωση αυτή αποστέλλεται μέσα σε δύο (2) μήνες από τη λήξη κάθε ημερολογιακού έτους, στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, που είναι αρμόδιος για τη φορολογία της ανώνυμης εταιρίας.
3. Όσοι παραβαίνουν τις υποχρεώσεις, που προβλέπονται από τις προηγούμενες παραγράφους, υπόκεινται σε πρόστιμο που ορίζεται στο άρθρο 87.
Αν ο μέτοχος δεν υπέβαλε δήλωση ή υπέβαλε ψευδή υπεύθυνη δήλωση, τα πόσά των μερισμάτων, που είχαν απαλλαγεί από το φόρο εισοδήματος, προστίθενται στα εισοδήματα του πραγματικού μετόχου και φορολογούνται με τα ισχύοντα κατά το χρόνο που διαπιστώθηκε η παράβαση.
4. Η μεταβίβαση εν ζωή ή λόγω θανάτου ονομαστικών ή ανώνυμων μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών πραγματοποιείται αποκλειστικώς με συμβολαιογραφικό έγγραφο ή με ιδιωτικό έγγραφο θεωρημένο από τον προϊστάμενο της οικείας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.
Απόκτηση τέτοιων μετοχών κατά παράβαση της διάταξης του προηγούμενου εδαφίου θεωρείται άκυρη και δεν παράγει κανένα έννομο δικαίωμα υπέρ αυτού που τις αποκτά, όπως το δικαίωμα είσπραξης μερίσματος, συμμετοχής στις γενικές συνελεύσεις, μεταβίβασης των μετοχών αυτών κτλ.
Τα παραπάνω εφαρμόζονται ανάλογα και όταν αυτός που μεταβιβάζει τις εν λόγω μετοχές δεν είναι φυσικό πρόσωπο.
Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζονται οι λεπτομέρειες που είναι αναγκαίες για την εφαρμογή αυτής της παραγράφου, καθώς και οι περιπτώσεις που οι περιπτώσεις που η πιο πάνω μεταβίβαση μπορεί να γίνει κι με άλλο τρόπο.

Παρατήρηση: *Η παρ.4 προστέθηκε με την παρ.3 άρθρ.15 Ν.2459/1997. Με την παρ.4 του αυτού άρθρου και νόμου ορίζεται ότι: "Κάθε άλλη διάταξη, γενική ή ειδική, που αντίκειται στις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου παύει να ισχύει*"

Άρθρο 80
Υποχρεώσεις οφειλετών τόκων

1. Κάθε πρόσωπο που οφείλει τόκους οι οποίοι φορολογούνται, έχει υποχρέωση, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία που οι τόκοι θα γίνουν ληξιπρόθεσμοι και απαιτητοί, να το γνωστοποιήσει στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, που είναι αρμόδιος για τη φορολογία του πιστωτή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63.

Η γνωστοποίηση γίνεται με υπεύθυνη δήλωση από την οποία προκύπτει το ονοματεπώνυμο και η κατοικία ή η έδρα του πιστωτή, το ποσό του δανείου, η τοκοφόρος χρονική περίοδος, το επιτόκιο, οι τόκοι που αναλογούν στο δάνειο και ο χρόνος που αυτοί έγιναν ληξιπρόθεσμοι και απαιτητοί.
Οι εμπορικές επιχειρήσεις, την πιο πάνω υπεύθυνη δήλωση υποβάλλουν μέσα σε ένα (1) μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής τους περιόδου.
2. Όσοι παραβαίνουν την υποχρέωση που προβλέπεται στην προηγούμενη παράγραφο, υπόκεινται σε πρόστιμο που ορίζεται στο άρθρο 87.

Άρθρο 81
Υποχρεώσεις συμβολαιογράφων, υποθηκοφυλάκων, τραπεζών κ.λπ.

1. Οι συμβολαιογράφοι υποχρεούνται να αρνηθούν τη σύνταξη συμβολαιογραφικών εγγράφων για τις περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου 1 του άρθρου 10 και τις περιπτώσεις ε' της παραγράφου 1 και δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 11 του Ν. 2523/1997 αν δεν προσκομιστεί υπεύθυνη δήλωση του υπόχρεου εις διπλούν, από την οποία να προκύπτει ότι:
α) τα μισθώματα του ακινήτου που μεταβιβάζεται ή υποθηκεύεται δηλώθηκαν εμπρόθεσμα στη φορολογία εισοδήματος κατά την τελευταία διετία πριν από τη μεταβίβαση, ή την εγγραφή της υποθήκης ή ότι το γεωργικό εισόδημα από την εκμετάλλευση του ακινήτου που μεταβιβάζεται δηλώθηκε στη φορολογία εισοδήματος κατά την τελευταία διετία πριν από τη μεταβίβαση ή
β) το μεταβιβαζόμενο ή υποθηκευόμενο ακίνητο δεν απέφερε εισόδημα κατά το χρόνο που ήταν κύριος, επικαρπωτής ή νομέας του και πάντως όχι πέραν των πέντε (5) ετών από το χρόνο της μεταβίβασης ή της εγγραφής της υποθήκης.
Η υπεύθυνη δήλωση μνημονεύεται στο σχετικό συμβόλαιο.
Το ένα αντίτυπο της υπεύθυνης δήλωσης οφείλουν οι συμβολαιογράφοι ή οι υποθηκοφύλακες να στέλνουν μέσα στον επόμενο μήνα από τη σύνταξη του συμβολαιογραφικού εγγράφου ή την εγγραφή της υποθήκης στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για τη φορολογία αυτού που μεταβιβάζει ακίνητο ή παραχωρεί υποθήκη.
Ειδικά, σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσής των, αντί για την προσκόμιση της πιο πάνω υπεύθυνης δήλωσης, απαιτείται η προσκόμιση πιστοποιητικού του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, από το οποίο να προκύπτει ότι δηλώθηκαν τα μισθώματα του μεταβιβαζόμενου ή υποθηκευόμενου ακινήτου την τελευταία διετία πριν από τη μεταβίβαση ή την εγγραφή της υποθήκης.
Δεν απαιτείται η υποβολή της υπεύθυνης δήλωσης ή του πιστοποιητικού, όταν η εγγραφή υποθήκης γίνεται ύστερα από δικαστική απόφαση ή από το νόμο. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζεται ο τύπος και το περιεχόμενο της υπεύθυνης δήλωσης και του πιστοποιητικού, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα για την εφαρμογή αυτής της παραγράφου.
Στις συμβολαιογραφικές πράξεις που συντάσσονται για τη μεταβίβαση ή με σκοπό τη μεταβίβαση ακινήτων, οι συμβολαιογράφοι υποχρεούνται να αναγράφουν, εκτός των λοιπών στοιχείων των αντισυμβαλλομένων, και τον αριθμό φορολογικού μητρώου αυτών.
2. Οι φύλακες μεταγραφών υποχρεούνται να αρνηθούν τη μεταγραφή των δικαιοπραξιών για τις περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου 1 του άρθρου 1Ο και τις περιπτώσεις ε' της παραγράφου 1 και δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 11 του Ν. 2523/1997, όπως επίσης και τη μεταγραφή του πρακτικού συμβιβαστικής επίλυσης ιδιωτικών διαφορών του άρθρου 214Α του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας, καθώς και

τη μεταγραφή της δήλωσης αποδοχής κληρονομιάς ή κληροδοσίας ή του κληρονομητηρίου, αν δεν υποβληθεί η υπεύθυνη δήλωση ή το πιστοποιητικό, που αναφέρεται στην προηγούμενη παράγραφο.
Δεν απαιτείται η υποβολή υπεύθυνης δήλωσης ή του πιστοποιητικού, όταν το κληρονομητήριο εκδίδεται από το αρμόδιο δικαστήριο, ύστερα από αίτηση τρίτου.
Το ένα αντίτυπο της υπεύθυνης δήλωσης οφείλουν οι φύλακες μεταγραφών να στέλνουν μέσα στον επόμενο μήνα από τη παραλαβή του στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. που υπάγεται ο φορολογούμενος.
3. Τα δικαστήρια απέχουν να δικάσουν αγωγή για έξωση μισθωτή ακινήτου, αν δεν προσκομιστεί πιστοποιητικό από το οποίο να προκύπτει ότι δηλώθηκαν τα μισθώματα του ακινήτου κατά την τελευταία διετία πριν από την εκδίκαση της υπόθεσης.
4. Οι Τράπεζες, το Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων, το Ταχυδρομικό Ταμιευτήριο και οι λοιποί οργανισμοί απαγορεύεται να χορηγούν στεγαστικά δάνεια για τα ακίνητα της περίπτωσης γ' της παρ. 1 του άρθρου 10 του Ν. 2523/1997, αν δεν υποβληθεί η υπεύθυνη δήλωση ή το πιστοποιητικό, που αναφέρεται στην παράγραφο 1.
Το ένα αντίτυπο της υπεύθυνης δήλωσης οφείλουν να στέλνουν μέσα στον επόμενο μήνα από την παραλαβή στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. στην οποία υπάγεται ο φορολογούμενος.
5. Οι συμβολαιογράφοι έχουν υποχρέωση να αρνηθούν τη σύνταξη συμβολαιογραφικών πράξεων εξόφλησης τόκων ή κεφαλαίου δανείου ή οποιασδήποτε απαίτησης, γενικά, στην περίπτωση που ο οφειλέτης δεν τους προσκομίσει θεωρημένο από τον προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας αντίγραφο της υπεύθυνης δήλωσης, που προβλέπεται από την παρ. 1 του άρθρου 80.
Αντίγραφα των συμβολαίων εξόφλησης τόκων οφείλουν οι συμβολαιογράφοι να στέλνουν, μέσα στον επόμενο μήνα από τη σύνταξή τους, στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, που είναι αρμόδιος για τη φορολογία του πιστωτή.
6. Προκειμένου να γίνει εξάλειψη υποθήκης ή προσημείωσης με βάση δικαστική απόφαση, ο αρμόδιος υποθηκοφύλακας, εφόσον διαπιστώσει ότι η εμπράγματος ασφάλεια αφορά απαίτηση έντοκη από σύμβαση, νόμο ή δικαστική απόφαση, οφείλει να αρνηθεί την εξάλειψη της σχετικής υποθήκης ή προσημείωσης με βάση τη δικαστική απόφαση, αν δεν του προσκομιστεί και βεβαίωση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, από την οποία να προκύπτει ότι υποβλήθηκε σε αυτόν αντίγραφο της πιο πάνω δικαστικής απόφασης.
7. Τράπεζες και κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο που ενεργούν εξαργύρωση μερισμάτων και τοκομεριδίων, υποχρεούνται να εξακριβώνουν την ταυτότητα και τη διεύθυνση της κατοικίας και επαγγελματικής εγκατάστασης του εξαργυρούντος και να τηρούν ακριβή σημείωση του ποσού των εξαργυρωθέντων μερισμάτων και τοκομεριδίων, καθώς και του ποσού και του είδους των μετοχών και ομολογιών που ανήκουν σε αυτούς. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζονται οι λεπτομέρειες εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου αυτής.
8. Οι συμβολαιογράφοι υποχρεούνται στις συμβολαιογραφικές πράξεις που συντάσσουν για τις περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου 1 ταυ άρθρου 13 να μνημονεύουν το κέρδος ή την ωφέλεια που προέκυψε από τη μεταβίβαση ή την εκχώρηση των περιουσιακών στοιχείων που αναφέρονται σ' αυτές τις περιπτώσεις.
Ομοίως έχουν υποχρέωση να επισυνάπτουν στο συμβόλαιο εκχώρησης ή μεταβίβασης θεωρημένο αντίτυπο της δήλωσης απόδοσης του οικείου φόρου και να αναφέρουν ρητά στο κείμενο του συμβολαίου τα στοιχεία της σχετικής δήλωσης και του νόμιμου αποδεικτικού καταβολής του φόρου. Αντίγραφα των συμβολαίων

οφείλουν οι συμβολαιογράφοι να στέλνουν μέσα στον επόμενο μήνα από τη σύνταξή τους στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στην οποία υποβλήθηκε η δήλωση της παραγράφου 1 του άρθρου 13.

9. Όσοι παραβαίνουν τις υποχρεώσεις, που προβλέπονται από τις παραγράφους 1, 2, 4 έως 8, υπόκεινται σε πρόστιμο που ορίζεται στο άρθρο 4 του Ν. 2523/1997. Στο ίδιο πρόστιμο υπόκειται και ο υπόχρεος που θα υποβάλλει ψευδή υπεύθυνη δήλωση.

10. Απαγορεύεται η σύνταξη συμβολαιογραφικών εγγράφων, καθώς και η καταχώριση συμβολαιογραφικού ή ιδιωτικού συμφωνητικού (συμφωνίας) για τη μεταβίβαση της κυριότητας ολικά ή μερικά ή της σύστασης άλλου εμπράγματου δικαιώματος επί σκάφους αναψυχής ή αεροσκάφους ή ελικοπτέρου που αναφέρονται στις περιπτώσεις β', ε' και στ' της παρ. 1 του άρθρου 16, σε δημόσια βιβλία ή έγγραφα, καθώς και η θεώρηση των υπογραφών στις σχετικές δηλώσεις ή συμφωνίες από οποιαδήποτε αρχή ή πρόσωπο έχει το δικαίωμα της θεώρησης αυτής, καθώς και η έκδοση οποιουδήποτε δημόσιου εγγράφου, που να βεβαιώνει τη μεταβολή της κυριότητας ή τη σύσταση εμπράγματου δικαιώματος επί των παραπάνω περιουσιακών στοιχείων, αν δεν προσκομισθεί υπεύθυνη δήλωση του φορολογουμένου εις διπλούν, ότι τα παραπάνω μεταβιβαζόμενα ή βαρυνόμενα περιουσιακά στοιχεία έχουν περιληφθεί στη δήλωση που υπέβαλε ο υπόχρεος για τη φορολογία του εισοδήματός του, που απέκτησε το αμέσως προηγούμενο του έτους της μεταβίβασης ή της σύστασης εμπράγματου δικαιώματος στα παραπάνω περιουσιακά στοιχεία.

11. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, ορίζεται το έγγραφο που αναπληρώνει την υπεύθυνη δήλωση της προηγούμενης παραγράφου και γενικά η διαδικασία που θα ακολουθείται στην περίπτωση που η μεταβίβαση ή η σύσταση εμπράγματου δικαιώματος στα περιουσιακά στοιχεία αυτά γίνεται με βάση το νόμο ή δικαστική απόφαση ή αυτοσύμβαση ή αναγκαστικό (δημόσιο) πλειστηριασμό ή ιδιωτικό συμφωνητικό και δεν προσκομίζεται η υπεύθυνη δήλωση των προηγούμενων παραγράφων, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα για την εφαρμογή αυτού του άρθρου.

12. Το πρόσωπο, που κατ' εφαρμογή των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου χρησιμοποίησε άλλο έγγραφο αντί για την υπεύθυνη δήλωση της παραγράφου 1, έχει υποχρέωση μέσα σε ένα (1) μήνα από την καταχώριση στο νηολόγιο ή στο μητρώο αεροσκαφών, των πράξεων μεταβίβασης ή σύστασης εμπράγματου δικαιώματος στα περιουσιακά στοιχεία αυτά υπέρ αυτού, να προσκομίσει στη δημόσια οικονομική υπηρεσία, που ήταν αρμόδια για την φορολογία του, σχετική υπεύθυνη δήλωση για την εγγραφή, διαφορετικά του επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997.

13. Σε όσους υποβάλλουν εκπροθέσμους δηλώσεις στις οποίες δηλώνουν δαπάνες των περιπτώσεων β', ε' και στ', της παραγράφου 1 του άρθρου 16 επιβάλλεται το πρόστιμο κατά το άρθρο 4 του Ν. 2523/1997, εφόσον σε έξι (6) μήνες από την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης μεταβιβάσουν περιουσιακά στοιχεία της παραγράφου 10.

14. Μετά την παραλαβή της υπεύθυνης δήλωσης της παραγράφου 12 από την οικεία δημόσια οικονομική υπηρεσία, αν διαπιστωθεί ότι δεν έχει δηλωθεί, αν και υπήρχε υποχρέωση, η τεκμαρτή δαπάνη των περιουσιακών στοιχείων που αναφέρονται στην υπεύθυνη δήλωση, επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997.

15. Όταν οι πωλήσεις αυτοκινήτων γίνονται από αντιπροσώπους, οι συμβολαιογράφοι υποχρεούνται να στέλνουν αντίγραφα των συμβολαίων πώλησης και των σχετικών

πληρεξουσίων στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία για τη φορολογία των αντιπροσώπων.
Όσοι παραβαίνουν την υποχρέωση αυτήν υπόκεινται σε πρόστιμο που ορίζεται στο άρθρο 4 του ν. 2523/1997.
Την ίδια υποχρέωση υπέχουν οι συμβολαιογράφοι και για τις περιπτώσεις καταρτίσεως συμβολαιογραφικών πληρεξουσίων με σκοπό την πώληση αγροτεμαχίων και ακινήτων γενικά.
16. Δημόσιες υπηρεσίες, νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τράπεζες, πιστωτικοί οργανισμοί, συνεταιρισμοί ή ενώσεις συνεταιρισμών και γενικά ενώσεις προσώπων υποχρεούνται να αρνηθούν την καταβολή των επιδοτήσεων ή αποζημιώσεων επί της γεωργικής παραγωγής της περίπτωσης β, της παραγράφου 1 και των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 2 του άρθρου 89, αν δεν προσκομιστεί το πιστοποιητικό ή δεν υποβληθεί η υπεύθυνη δήλωση, κατά περίπτωση, που αναφέρεται στην παράγραφο 1.
17. Δημόσιες υπηρεσίες υποχρεούνται να αρνηθούν τη χορήγηση της άδειας των περιπτώσεων δ' της παραγράφου 1 και γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 89, αν δεν προσκομιστεί το πιστοποιητικό ή δεν υποβληθεί η υπεύθυνη δήλωση, κατά περίπτωση, που αναφέρεται στην παράγραφο 1.
18. Δημόσιες υπηρεσίες, δήμοι και κοινότητες του κράτους, το Ταμείο Λαϊκών Αγορών και κάθε άλλη αρμόδια αρχή υποχρεούνται να αρνηθούν τη χορήγηση της άδειας της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 89, αν δεν προσκομιστεί το πιστοποιητικό ή δεν υποβληθεί η υπεύθυνη δήλωση, κατά περίπτωση, που αναφέρεται στην παράγραφο 1."
19. Οι διατάξεις του άρθρου 87 εφαρμόζονται ανάλογα.

Άρθρο 82
Υποχρεώσεις υπηρεσιών

1. Οι αρμόδιες υπηρεσίες για την έκδοση οικοδομικών αδειών υποχρεούνται να στέλνουν αντίγραφα των αδειών που εκδίδονται από αυτές στην αρμόδια για τη φορολογία του ιδιοκτήτη της οικοδομής δημόσια οικονομική υπηρεσία, στο τέλος κάθε τριμήνου για τις άδειες που εκδόθηκαν μέσα στο τρίμηνο αυτό.
2. Οι δημόσιες υπηρεσίες, οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης, τα νομικά πρόσωπα δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου, οι δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμοί και τράπεζες υποχρεούνται να υποβάλλουν στο Υπουργείο Οικονομικών πληροφοριακά στοιχεία, σχετικά με την άσκηση του επαγγέλματος διαφόρων επιτηδευματιών και ελεύθερων επαγγελματιών, τα οποία είναι αναγκαία για το έργο των δημόσιων οικονομικών υπηρεσιών.
Τα στοιχεία που θα υποβάλλονται και οι λεπτομέρειες εφαρμογής της διατάξεως αυτής καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του κατά περίπτωση αρμόδιου υπουργού, με την επιφύλαξη των διατάξεων περί τραπεζικού απορρήτου.
3. Τα πρόσωπα που παραβαίνουν τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 αυτού του άρθρου ή δηλώνουν ανακριβή στοιχεία υπόκεινται για κάθε παράβαση σε πρόστιμο που ορίζεται στο άρθρο 87 αυτού του νόμου.
4. Οργανώσεις, σύλλογοι, σωματεία, ιδρύματα, οργανισμοί κ.λπ., όταν πραγματοποιούν χορούς, συγκεντρώσεις, δεξιώσεις υποχρεούνται να υποβάλλουν στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία, που υπάγεται το κέντρο διασκέδασης ή το ξενοδοχείο, αίτηση στην οποία επισυνάπτεται το συμφωνητικό με το κέντρο ή το

ξενοδοχείο και αναφέρεται ο σκοπός της εκδήλωσης, η επιβάρυνση κατά άτομο και ο αριθμός των προσκλήσεων που θα εκδοθούν.
Μέσα σε πέντε (5) ημέρες από την πραγματοποίηση του χορού ή τής συγκέντρωσης ή της δεξίωσης οι παραπάνω φορείς υποχρεούνται να προσκομίσουν στην ανωτέρω δημόσια οικονομική υπηρεσία φωτοτυπία του τιμολογίου του κέντρου διασκέδασης ή του ξενοδοχείου.
Σε περίπτωση που δεν τηρηθεί η παραπάνω διαδικασία, επιβάλλεται, με πράξη του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, στον υπόχρεο πρόστιμο χίλια τετρακόσια εξήντα (1.460) ευρώ μέχρι δύο χιλιάδες εννιακόσια τριάντα (2.930) ευρώ.
Το πρόστιμο αυτό μπορεί να αναπροσαρμόζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.
5. Ορκωτοί ελεγκτές ή άλλα ελεγκτικά όργανα, προβλεπόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 75 του ν. 1969/1991, που ενεργούν, με βάση τις αρχές και τους κανόνες ελεγκτικής του κανονισμού του σώματος αυτών, έλεγχο στις ανώνυμες εταιρίες, σύμφωνα με τις διατάξεις του κ.ν. 2190/1920, όπως ισχύει κάθε φορά, ή άλλους νόμους, υποχρεούνται να αναγράφουν τις οποιεσδήποτε παραβάσεις των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας, που διαπιστώνουν κατά τον έλεγχο, στο οικείο πιστοποιητικό ελέγχου, το οποίο πρέπει να κοινοποιούν στη Διεύθυνση Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών.
Κάθε παράλειψη των πιο πάνω προσώπων διώκεται και τιμωρείται σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις.
6. "Κρατικές υπηρεσίες ή κρατικοί φορείς, αρμόδιοι για την έγκριση και καταβολή επιδοτήσεων ή αποζημιώσεων σε δικαιούχους, αναγράφουν υποχρεωτικά στις εγκριτικές ή διαπιστωτικές πράξεις που συντάσσουν, εκτός των λοιπών στοιχείων των δικαιούχων, και τον αριθμό φορολογικού μητρώου και την αρμόδια για τη φορολογία του δικαιούχου Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.)." Αντίγραφα των πράξεων αυτών ή άλλα στοιχεία, αναγκαία για τις ελεγκτικές επαληθεύσεις, διαβιβάζονται στις αρμόδιες δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες.
7. Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Γεωργίας καθορίζονται τα στοιχεία για τις επαληθεύσεις, οι διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται, καθώς και κάθε άλλη σχετική λεπτομέρεια, που είναι αναγκαία για την εφαρμογή των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου.
8. Για κάθε σύμβαση μίσθωσης εργασίας ή έργου μεταξύ τραγουδιστή των κέντρων διασκέδασης αναψυκτηρίων ή συναυλιών και οποιουδήποτε αντισυμβαλλομένου, για την άσκηση του επαγγέλματός του καταρτίζεται συμφωνητικό, το οποίο κατατίθεται από τον αντισυμβαλλόμενο του τραγουδιστή μέσα σε δέκα (10) ημέρες από τη σύνταξή του, στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που είναι αρμόδιος για τη φορολογία του.
Το συμφωνητικό αυτό υποβάλλεται σε τρία (3) αντίτυπα, από τα οποία το ένα επιστρέφεται θεωρημένο σε αυτόν που τα προσκόμισε και το άλλο διαβιβάζεται στον προϊστάμενο της αρμόδιας για τη φορολογία του τραγουδιστή δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.
Στο συμφωνητικό αυτό πρέπει να αναγράφονται ο χρόνος έναρξης και η διάρκεια της σύμβασης, ο αριθμός των εμφανίσεων του τραγουδιστή και το ποσό αμοιβής του.
Σε κάθε κέντρο διασκέδασης τηρείται από τον εκμεταλλευτή του ιδιαίτερος φάκελος με τα συμφωνητικά που έχουν καταρτιστεί με τους τραγουδιστές που απασχολούνται στο κέντρο και τίθεται κάθε φορά στη διάθεση του φορολογικού ελέγχου. Αν δεν τηρηθεί η παραπάνω διαδικασία ή τα στοιχεία που δηλώνονται είναι ανακριβή, επιβάλλεται με πράξη του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής

υπηρεσίας στον υπόχρεο πρόστιμο για κάθε παράβαση παράβαση πεντακοσίων ογδόντα (580) ευρώ μέχρι δύο χιλιάδων τριακοσίων (2.300) ευρώ.
Επίσης, αν δεν κατατεθεί το παραπάνω συμφωνητικό στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία, η αμοιβή που καταβλήθηκε στον τραγουδιστή δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα του αντισυμβαλλομένου.
Σε περίπτωση υπογραφής αντεγγράφου, από το οποίο προκύπτει ότι συμφωνήθηκε ή καταβλήθηκε ποσό αμοιβής ή μισθού στον τραγουδιστή διαφορετικό από εκείνο που αναφέρεται στο συμφωνητικό που κατατέθηκε στον προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, ανεξάρτητα από τις άλλες κυρώσεις που προβλέπονται από το νόμο, επιβάλλεται σε κάθε αντισυμβαλλόμενο πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) της διαφοράς μεταξύ του ποσού της αμοιβής ή μισθού που αναγράφεται στο αντέγγραφο και του ποσού της αμοιβής ή μισθού που αναγράφεται στο συμφωνητικό που υποβλήθηκε στη δημόσια οικονομική υπηρεσία.
Το αντέγγραφο ως προς τις μεταξύ των συμβαλλομένων σχέσεις είναι ανίσχυρο και δεν παράγει έννομο αποτέλεσμα.
Εισόδημα για τον τραγουδιστή θεωρείται το μεγαλύτερο από τα ποσά που αναγράφονται στο συμφωνητικό και στο αντέγγραφο.
Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής εφαρμόζονται ανάλογα και για τα συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ αμειβομένου αθλητή γενικά ή προπονητή και οποιουδήποτε τρίτου, καθώς και για τις αμοιβές ή μισθούς που καταβάλλονται στα πρόσωπα αυτά.
Για τα πρόστιμα που προβλέπονται από την παράγραφο αυτή εφαρμόζονται οι διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 87. Συμφωνητικά, τα οποία έχουν υπογραφεί πριν από την έναρξη ισχύος της παρούσας παραγράφου και εξακολουθούν να ισχύουν κατά τη δημοσίευσή της, κατατίθενται με τη διαδικασία της ίδιας παραγράφου στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία εντός δύο (2) μηνών από τη δημοσίευση του νόμου αυτού.

Άρθρο 83
Υποχρεώσεις εκείνων που ενεργούν παρακράτηση φόρων

1. Αν ο φόρος παρακρατείται από τρίτα πρόσωπα, τα οποία έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν δήλωση αντί του πραγματικού φορολογουμένου, τα πρόσωπα αυτά έχουν και όλες τις ευθύνες που απορρέουν από αυτό το νόμο.
2. Όσοι παρακρατούν φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος, έχουν υποχρέωση να χορηγούν σε αυτούς από τους οποίους έγινε η παρακράτηση, βεβαίωση, στην οποία αναγράφουν το φορολογούμενο εισόδημα και το φόρο που παρακρατήθηκε. Ιδία υποχρέωση υπάρχει και στις περιπτώσεις που δεν προκύπτει φόρος για παρακράτηση.
Η βεβαίωση αυτή χορηγείται στους δικαιούχους μέχρι τις 15 Φεβρουαρίου του οικείου οικονομικού έτους.
3. Αν πρόκειται για εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, ο υπόχρεος χορηγεί μία μόνο βεβαίωση σε κάθε δικαιούχο, στην οποία αναγράφει τις κάθε είδους αποδοχές, τόσο από τακτικές, όσο και από πρόσθετες αμοιβές, φορολογούμενες ή απαλλασσόμενες.
Η βεβαίωση αυτή εκδίδεται σε δύο αντίτυπα.
Το δεύτερο αντίτυπο υποβάλλεται στον προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, μαζί με την ετήσια οριστική δήλωση μισθωτών υπηρεσιών.
Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην εφημερίδα της κυβερνήσεως, μπορεί να ορίζεται ότι ορισμένες κατηγορίες υπόχρεων, αντί για το

δεύτερο αντίτυπο αυτής της βεβαίωσης, υποβάλλουν στον προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας τις ίδιες πληροφορίες σε μαγνητικά μέσα.
(4). *Καταργήθηκε με την παρ.3 άρθρ.6 Ν.2386/1996 (Α 43).*
5. Όσοι αρνούνται να χορηγήσουν τις βεβαιώσεις που ορίζονται από το άρθρο αυτό ή τις χορηγούν εκπρόθεσμα, καθώς και αυτοί που χορηγούν αναληθή βεβαίωση ή αναγράφουν τις συνολικές αποδοχές σε περισσότερες βεβαιώσεις, υπόκεινται σε πρόστιμο που ορίζεται στο άρθρο 87.
(Επίσης, στο ίδιο πρόστιμο υπόκεινται και όσοι δεν εφαρμόζουν τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου - *καταργήθηκε με την παρ.3 άρθρ.6 Ν.2386/1996 (Α 43)*).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Θ'

ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ - ΑΠΟΡΡΗΤΟ

Άρθρο 84
Παραγραφή

1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου β9, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης.
Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.
2. Κατ εξαίρεση, η βεβαίωση του φόρου μπορεί να γίνει και μετά την πάροδο πενταετίας, αν η εγγραφή στο όνομα της ομόρρυθμης, ετερόρρυθμης εταιρίας, κοινοπραξίας, κοινωνίας και αστικής εταιρίας, σύμφωνα με το άρθρο 64, έγινε οριστική μετά την πάροδο αυτής, όχι όμως και πέρα από έξι (6) μήνες από την κοινοποίηση στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της απόφασης του διοικητικού δικαστηρίου ή από την οριστικοποίηση της εγγραφής με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής.
3. Εξαιρετικώς, επίσης, δύναται να κοινοποιηθεί φύλλο ελέγχου και μετά την πάροδο της πενταετίας:
α) Αν το φύλλο ελέγχου που κοινοποιήθηκε εντός της πενταετίας ακυρωθεί μετά την πάροδο αυτής, γιατί ο φορολογούμενος δεν έλαβε γνώση αυτού.
β) Αν εντός της πενταετίας κοινοποιήθηκε το φύλλο ελέγχου σε πρόσωπο, που δεν έχει φορολογική υποχρέωση, συνολικά ή μερικά.
γ) Αν η έκδοση του φύλλου ελέγχου έγινε από αναρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία ή έγινε για οικονομικό έτος διαφορετικό από εκείνο στο οποίο υπάγεται το φορολογητέο εισόδημα.
δ) Αν το φύλλο ελέγχου που εκδόθηκε εμπρόθεσμα ακυρωθεί μετά την πάροδο αυτής.
4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:
α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.
β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 68.
Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.

5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης.
Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.
6. Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης.
7. Αν υποβληθεί ανακλητική δήλωση ή δήλωση με επιφύλαξη, η αξίωση για την επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημέρα της με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχής της.
Η αξίωση προς το Δημόσιο επιστροφής φόρου βάσει υποβληθείσης εμπρόθεσμης δήλωσης αναβιώνει από της κοινοποιήσεως φύλλου ή πράξεως ελέγχου.

Άρθρο 85
Φορολογικό απόρρητο

1. Οι δηλώσεις φόρου του παρόντος χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για φορολογικούς σκοπούς και δεν επιτρέπεται η χρησιμοποίησή τους για δίωξη εκείνου που υπέβαλε τη δήλωση ή του προσώπου από το οποίο αυτός απέκτησε το εισόδημα, για παράβαση των κειμένων διατάξεων.
2. Οι φορολογικές δηλώσεις, τα φορολογικά στοιχεία, οι εκθέσεις, οι πράξεις προσδιορισμού αποτελεσμάτων, τα φύλλα ελέγχου, οι αποφάσεις του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και κάθε στοιχείο του φακέλου που έχει σχέση με τη φορολογία ή άπτεται αυτής είναι απόρρητα και δεν επιτρέπεται η γνωστοποίηση τους σε οποιονδήποτε άλλον εκτός από το φορολογούμενο στον οποίο αφορούν αυτά.
3. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας συντάσσει κάθε έτος, με βάση τις δηλώσεις που του επιδίδονται, κατάλογο φορολογουμένων, ο οποίος περιέχει το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τον τίτλο και τα λοιπά στοιχεία τους, το καθαρό εισόδημα από τις κατηγορίες Δ και Ζ, το συνολικό καθαρό εισόδημα το οποίο υπόκειται σε φορολογία. καθώς και το φόρο που αναλογεί σε αυτό.
Ο κατάλογος αυτός καταρτίζεται μέσα σε έξι (6) μήνες από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων και συμπληρώνεται με τα αντίστοιχα στοιχεία της οριστικοποίησης της εγγραφής του υπόχρεου.
Τοποθετείται σε πρόσφορη θέση στο κατάστημα της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και των δήμων ή κοινοτήτων όπου εδρεύει δημόσια οικονομική υπηρεσία, ώστε να μπορεί να λαμβάνει γνώση αυτού οποιοσδήποτε. Επιτρέπεται η έκδοση καταλόγων των φορολογουμένων όλης της χώρας, καθώς και η δημοσίευση τους στις εφημερίδες.
4. Τα στοιχεία που αναφέρονται στους καταλόγους των φορολογουμένων δεν αποτελούν απόρρητο και ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας

υποχρεούται να χορηγεί, ύστερα από αίτηση, βεβαίωση για τα στοιχεία αυτά σε οποιονδήποτε τρίτο ο οποίος έχει έννομο συμφέρον και το αποδεικνύει.

5. Κατ εξαίρεση επιτρέπεται, αποκλειστικά και μόνο:

α) Η χορήγηση στοιχείων στις υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών και στους ορκωτούς εκτιμητές για την άσκηση των καθηκόντων τους, καθώς και στις περιπτώσεις που ορίζονται από το άρθρο 1445 του Αστικού Κώδικα.

β) Σε ειδικά εξουσιοδοτημένους υπαλλήλους του Ιδρύματος Κοινωνικών Ασφαλίσεων (Ι.Κ.Α.) να λαμβάνουν στοιχεία από το φάκελο του εργοδότη για την εξακρίβωση των μισθών και ημερομισθίων που αυτός κατέβαλε στο προσωπικό που απασχολεί.

γ) Σε ειδικά εξουσιοδοτημένους υπαλλήλους των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης να λαμβάνουν τα αναγκαία στοιχεία και πληροφορίες για την επιβολή φόρων, τελών, δικαιωμάτων ή εισφορών τους ή για τον έλεγχο των δηλώσεων των επιβαρύνσεων αυτών.

δ) Σε δίκες για διαφορές από εμπορικές μισθώσεις ακινήτων η χορήγηση στους ενδιαφερομένους για χρήση στο δικαστήριο αντιγράφων των μισθωτηρίων συμβολαίων, καθώς και βεβαιώσεων για το καταβαλλόμενο μίσθωμα οποιουδήποτε ακινήτου.

Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας δικαιούται να ζητήσει υπεύθυνη δήλωση του ν. 1599/1986, στην οποία ο αιτών θα δηλώνει ότι τα χορηγούμενα στοιχεία θα χρησιμοποιηθούν αποκλειστικά και μόνο για δίκες του προηγούμενου εδαφίου.

ζ) Η χορήγηση στοιχείων σε δημόσιες υπηρεσίες, νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και οργανισμούς που έχουν αρμοδιότητα διαχείρισης, παρακολούθησης ή ελέγχου των πάσης φύσεως χρηματοδοτήσεων, ενισχύσεων ή επιδοτήσεων που καταβάλλονται σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα και φορείς και προέρχονται από εθνικούς ή κοινοτικούς πόρους, για την άσκηση αποκλειστικά των παραπάνω αρμοδιοτήτων τους.

η) Η χορήγηση σε επιτηδευματίες του Α.Φ.Μ., του αντικειμένου εργασιών και της επαγγελματικής εγκατάστασης άλλων επιτηδευματιών χωρίς να υπάρχει έννομο συμφέρον.

6. Η παραβίαση του φορολογικού απορρήτου του άρθρου αυτού συνιστά πειθαρχικό αδίκημα που τιμωρείται κατά τις οικείες διατάξεις του πειθαρχικού δικαίου και ποινικό αδίκημα που τιμωρείται κατά τις διατάξεις του Ποινικού Κώδικα για παράβαση καθήκοντος.

7. Τις ευθύνες της προηγούμενης παραγράφου έχουν και τα πρόσωπα, που είναι υπάλληλοι κατά την έννοια του άρθρου 13 του Ποινικού Κώδικα, τα οποία νόμιμα λαμβάνουν γνώση φορολογικών απορρήτων και χρησιμοποιούν αυτά για σκοπό διάφορο εκείνου που ο νόμος επιτρέπει ή τα ανακοινώνουν με κάθε τρόπο, άμεσο ή έμμεσο, σε τρίτους.

Τα λοιπά πρόσωπα τιμωρούνται με ποινή φυλάκισης μέχρι έξι (6) μήνες μετά από έγκληση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ή του αρμόδιου επιθεωρητή προς τον εισαγγελέα πλημμελειοδικών στην περιφέρεια του οποίου υπάγεται η δημόσια οικονομική υπηρεσία και με πρόστιμο που ορίζεται στο άρθρο 87, το οποίο επιβάλλεται με πράξη του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μετά την τελεσιδικία της απόφασης τον ποινικού δικαστηρίου.

8. Όσοι με οποιαδήποτε ιδιότητα συμπράττουν στην εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος και από το λόγο αυτό λαμβάνουν γνώση των τραπεζικών ή άλλων συναλλαγών, υποχρεούνται να τηρούν το απόρρητο των συναλλαγών τούτων,

υποκείμενοι σε αντίθετη περίπτωση στις ποινές και τα πρόστιμα των παραγράφων 6 και 7.
9. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ορίζεται για όλη τη χώρα ή για ορισμένες μόνο περιφέρειες, ανάλογα με τον πληθυσμό, το ύψος του εισοδήματος πάνω από το οποίο, οι φορολογούμενοι που το αποκτούν, θα περιλαμβάνονται στους καταλόγους των φορολογουμένων, καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια αναγκαία για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 3.

ΜΕΡΟΣ ΕΚΤΟ

ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α'
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ - ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗ ΣΥΜΦΕΡΟΝΤΩΝ ΔΗΜΟΣΙΟΥ

Άρθρο 86
Πρόσθετοι φόροι

1. Οι υπόχρεοι, που υποβάλλουν εκπρόθεσμη δήλωση, υπόκεινται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δυόμισι τοις εκατό (2,5%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου για κάθε μήνα εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης.
2. Οι υπόχρεοι, που υποβάλλουν ανακριβή δήλωση, υπόκεινται σε πρόσθετο φόρο, που υπολογίζεται σε ποσοστό επί του φόρου, την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος λόγω της ανακρίβειας ως ακολούθως:
α) Επί διαφοράς φόρου μέχρι τριακοσίων χιλιάδων (3000) ευρώ ο πρόσθετος φόρος ορίζεται σε ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%).
β) Για το πέραν των μέχρι τριακοσίων χιλιάδων (3000) ευρώ ποσό, ο πρόσθετος φόρος ορίζεται σε ποσοστό εκατόν πενήντα τοις εκατό (150%).
3. Οι υπόχρεοι, που δεν υποβάλλουν δήλωση, υπόκεινται σε πρόσθετο φόρο, που ορίζεται σε ποσοστό διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου, την πληρωμή του οποίου θα απέφευγαν, λόγω μη υποβολής της δήλωσης.
4. Προκειμένου για υπόχρεους σε παρακράτηση φόρου, τα παραπάνω ποσοστά πρόσθετων φόρων διπλασιάζονται.
Απαγορεύεται η με οποιονδήποτε τρόπο επίρριψη του πρόσθετου φόρου από τον υπόχρεο σε παρακράτηση στον πραγματικό φορολογούμενο.
5. Οι πρόσθετοι φόροι του παρόντος άρθρου επιβάλλονται χωρίς να εξετάζεται η ύπαρξη δόλου ή αμέλειας ή αν ο υπόχρεος παρερμήνευσε σχετικές διατάξεις.
6. Όσοι έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν δήλωση, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 61, ευθύνονται αλληλεγγύως με τους φορολογουμένους για την καταβολή των πρόσθετων φόρων που ορίζονται στο άρθρο αυτό. Ειδικά η ευθύνη των κληρονόμων του φορολογουμένου εκτείνεται μόνο μέχρι το ποσό της κληρονομικής μερίδας που περιήλθε σε καθέναν από αυτούς.
7. Κατά τον καθορισμό του πρόσθετου φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος άρθρου, ως δηλούμενο θεωρείται το ποσό του συνολικού καθαρού εισοδήματος του φορολογουμένου, το οποίο λαμβάνεται υπόψη για τη βεβαίωση του φόρου που προκύπτει στο εισόδημα, σύμφωνα με το άρθρο 9, είτε το εισόδημα αυτό εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 με την άθροιση των επί μέρους εισοδημάτων από τις κατηγορίες Α' έως Ζ', είτε καθορίζεται με βάση τις διατάξεις των άρθρων 15 έως και 19.

8. Οι διατάξεις των παραγράφων 1,2 και 3 του παρόντος άρθρου δεν εφαρμόζονται σε περίπτωση υποβολής συμπληρωματικών δηλώσεων, με τις οποίες ο υπόχρεος αποδέχεται το τεκμαρτό ακαθάριστο εισόδημα από οικοδομές, όπως αυτό έχει προσδιορισθεί με βάση τα στοιχεία έγγραφης πρόσκλησης του αρμόδιου προϊσταμένου της οικείας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 22 του παρόντος.
9. Επί της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς οι επιβληθέντες παραπάνω πρόσθετοι φόροι περιορίζονται στο ένα τρίτο (1/3) για την περίπτωση της παραγράφου 2 και στο ένα δεύτερο (1/2) για τις περιπτώσεις των παραγράφων 3 και 4.

Άρθρο 87
Πρόστιμα

1. Τα πρόσωπα που παραβαίνουν τις διατάξεις των άρθρων 13 παράγραφος 1, 19, 33 παράγραφος 15, 59, 60, 61, 62, 64, 66, 67, 76, 77, 78, 79,80, 81, 82 παράγραφοι 1 και 2, 83 και 85 παράγραφοι 7 και 8 υπόκεινται για κάθε παράβαση σε πρόστιμο, που ορίζεται σε ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) επί του φόρου που προκύπτει κάθε φορά, μη δυνάμενο να είναι μικρότερο από εξήντα χιλιάδες (60.000) δραχμές και μεγαλύτερο από τριακόσιες χιλιάδες (300.000) δραχμές, στην περίπτωση που δεν προκύπτει ποσό οφειλόμενου φόρου, επιβάλλεται το ελάχιστο πρόστιμο.
2. Τα πρόστιμα που προβλέπουν οι διατάξεις αυτού του άρθρου, επιβάλλονται με το οικείο φύλλο ελέγχου ή με ιδιαίτερη πράξη του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά περίπτωση. Κατά τη διοικητική επίλυση της διαφοράς το πρόστιμο που επιβλήθηκε μειώνεται στο ένα τρίτο (1/3) αυτού.
3. Για την κοινοποίηση της πράξης και τη διαδικασία βεβαίωσης, γενικά, του προστίμου εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις αυτού του νόμου.

Άρθρο 88
Κυρώσεις σε όσους δεν δηλώνουν το εισόδημα από ακίνητα

1. Όσοι αποκτούν εισόδημα από ακίνητα και είναι υπόχρεοι να υποβάλλουν δήλωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος, αν δεν δηλώσουν το εισόδημα αυτό στερούνται το δικαίωμα:
α) Να εγείρουν αγωγή έξωσης ή να μεταβιβάσουν την κυριότητα με οποιονδήποτε τρόπο ή να συστήσουν εμπράγματα δικαιώματα, για μία πενταετία από τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, στα ακίνητα για τα οποία δεν έχουν δηλωθεί τα μισθώματα.
β) Να παραχωρήσουν υποθήκη για μία δεκαετία από τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, σε ακίνητα για τα οποία δεν έχουν δηλωθεί τα μισθώματα.
γ) Να πάρουν στεγαστικό δάνειο από τις τράπεζες, το Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων, το Ταχυδρομικό Ταμιευτήριο και λοιπούς οργανισμούς, οι οποίοι χορηγούν στεγαστικά δάνεια, για τα ακίνητα για τα οποία δεν έχουν δηλωθεί τα μισθώματα.
2. Τα εισοδήματα από εκμίσθωση ακινήτων, που δηλώνονται εκπρόθεσμα, φορολογούνται αυτοτελώς, χωρίς καμιά έκπτωση ή μείωση, με συντελεστή πενήντα τοις εκατό (50%), εφόσον μέσα σε τρεις (3) μήνες από την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης ζητηθεί το πιστοποιητικό που προβλέπεται από την παρ. 1 του άρθρου 81.
Για την καταβολή του φόρου αυτού ευθύνεται στο ακέραιο και ο τελευταίος, ύστερα από σύμβαση, διακάτοχος του ακινήτου. Για τη διαδικασία της βεβαίωσης του φόρου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 74.

Άρθρο 89
Κυρώσεις σε όσους δεν δηλώνουν το εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις

1. Όσοι αποκτούν καθαρό γεωργικά εισόδημα, από οποιαδήποτε γεωργική δραστηριότητα και είναι υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του νόμου, αν δεν δηλώσουν το εισόδημα αυτό και είναι κατά κύριο επάγγελμα αγρότες, δεν δικαιούνται:
α) Να εισπράξουν επιστρεφόμενο φόρο προστιθέμενης αξίας, ποσού άνω των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) δραχμών.
β) Να εισπράξουν επιδοτήσεις ποσού άνω των πεντακοσίων χιλιάδων (500.000) δραχμών, για τη φυτική παραγωγή και επτακοσίων πενήντα χιλιάδων (750.000) δραχμών, για τη ζωική παραγωγή.
γ) Να πάρουν άδεια από την αρμόδια αρχή να πωλούν αγροτικά προϊόντα πλανοδίως ή σε λαϊκές αγορές.
δ) Να πάρουν άδεια αγροτικού αυτοκινήτου.
ε) Να μεταβιβάσουν με οποιονδήποτε τρόπο την κυριότητα γεωργικής γης, για μια πενταετία από τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.
2. Όσοι δεν είναι κατά κύριο επάγγελμα αγρότες και αποκτούν καθαρό γεωργικό εισόδημα, από οποιαδήποτε γεωργική δραστηριότητα, αν δεν δηλώσουν το εισόδημα αυτό, δεν δικαιούνται:
α) Να εισπράξουν κάθε μορφής και ποσού επιδότηση.
β) Να εισπράξουν κάθε ποσό αποζημίωσης γεωργικής παραγωγής, λόγω έκτακτων και απρόβλεπτων ζημιών.
γ) Να πάρουν άδεια αγροτικού αυτοκινήτου.
δ) Να μεταβιβάσουν με οποιονδήποτε τρόπο την κυριότητα γεωργικής γης, για μια πενταετία από τη λήξη της προθεσμίας για την
υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.
3. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, μπορούν να αναπροσαρμόζονται τα ποσά της προηγούμενης παραγράφου. Με τις ίδιες αποφάσεις ρυθμίζεται και κάθε άλλη λεπτομέρεια, που είναι αναγκαία για την εφαρμογή αυτού του άρθρου.

Άρθρο 90
Κυρώσεις για τη μη υποβολή ή ανακριβή υποβολή δήλωσης

1. Αν ο υπόχρεος δεν έχει υποβάλει δήλωση και ο οφειλόμενος κύριος φόρος, με βάση τελεσίδικη απόφαση υπερβαίνει σε μια διαχειριστική περίοδο το ποσό των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) δραχμών ή έχει υποβάλει δήλωση, αλλά μεταξύ του κύριου φόρου που οφείλεται με βάση τη δήλωση και του φόρου που προσδιορίστηκε τελεσίδικα υπάρχει διαφορά μεγαλύτερη από τριακόσιες χιλιάδες (300.000) δραχμές και η διαφορά αυτή αντιστοιχεί σε ποσοστό μεγαλύτερο από το είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του κύριου φόρου που αναλογεί με βάση τη δήλωση, το διοικητικό εφετείο απαγγέλλει σε βάρος του υπόχρεου, με την ίδια απόφαση με την οποία προσδιορίστηκε ο φόρος, τις πιο κάτω ποινές:
α) Την απώλεια του δικαιώματος να καταβληθεί σε δόσεις ο φόρος που βεβαιώθηκε πριν από τη δημοσίευση της απόφασης και ο φόρος που βεβαιώνεται με βάση την απόφαση αυτή. Εξαιρούνται οι δόσεις προκαταβολής του φόρου.
β) Την απώλεια του δικαιώματος συμμετοχής σε δημοπρασίες του δημόσιου τομέα γενικά, για χρονικό διάστημα από έξι (6) μήνες έως ένα (1) έτος.

γ) Την απώλεια του δικαιώματος λήψης πιστοποιητικού φορολογικής ενημερότητας για χρονικό διάστημα από έξι (6) μήνες έως ένα (1) έτος.
2. Αν οριστικοποιηθεί το φύλλο ελέγχου με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή δικαστικό συμβιβασμό ή λόγω μη άσκησης προσφυγής ή μετά από άσκηση προσφυγής που κρίθηκε τελεσίδικα εκπρόθεσμη ή που έγινε τελεσίδικη με απόφαση του διοικητικού πρωτοδικείου, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας υποχρεούται μέσα σε τρεις (3) μήνες να επιβάλει με απόφασή του τις κυρώσεις που προβλέπει η προηγούμενη παράγραφος.
Η τρίμηνη αυτή προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκηση προσφυγής, αν η οριστικοποίηση του φύλλου ελέγχου έγινε λόγω μη άσκησης προσφυγής και από την κοινοποίηση στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της τελεσίδικης απόφασης, αν η οριστικοποίηση αυτή έγινε μετά από άσκηση προσφυγής, που κρίθηκε τελεσίδικα εκπρόθεσμη ή που έγινε τελεσίδικη με απόφαση του διοικητικού πρωτοδικείου ή από την ημερομηνία, που επιτεύχθηκε η διοικητική επίλυση της διαφοράς ή που κοινοποιήθηκαν τα πρακτικά του δικαστικού συμβιβασμού.
3. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας οφείλει χωρίς υπαίτια καθυστέρηση να ανακοινώνει στις αρμόδιες αρχές την απόφαση του ή την απόφαση του διοικητικού εφετείου με τις οποίες επιβάλλονται οι κυρώσεις της παραγράφου 1.
4. Οι κυρώσεις τις οποίες προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου αυτού, επιβάλλονται ανεξάρτητα από τους πρόσθετους φόρους και τα πρόστιμα που προβλέπουν οι διατάξεις του παρόντος.

Άρθρο 92
Διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου σε περίπτωση φοροδιαφυγής

1. Κάθε φορά που η φορολογική αρχή διαπιστώνει φορολογικές παραβάσεις, από τις οποίες βάσει ειδικής έκθεσης ελέγχου, προκύπτει διαφορά φορολογητέας ύλης πάνω από εννιακόσιες χιλιάδες (900.000) ευρώ ή δεν έχει αποδοθεί στο Δημόσιο ποσά πάνω από εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ετρώ από παρακρατούμενους φόρους, τέλη και εισφορές, απαγορεύεται στις αρμόδιες δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες να παραλαμβάνουν δηλώσεις ή να χορηγούν βεβαιώσεις ή πιστοποιητικά που απαιτούνται κατά τις κείμενες διατάξεις και ζητούνται από τον παραβάτη, για την κατάρτιση συμβολαιογραφικών πράξεων μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων.
Στην περίπτωση αυτή αναστέλλεται έναντι του Δημοσίου και το απόρρητο των καταθέσεων ή λογαριασμών ή του περιεχομένου θυρίδων του φορολογουμένου σε τράπεζες ή άλλα πιστωτικά ιδρύματα και δεσμεύεται το πενήντα τοις εκατό (50%) των καταθέσεων ή του περιεχομένου των θυρίδων.
Τα μέτρα του προηγούμενου εδαφίου λαμβάνονται και για τον πρόεδρο και διευθύνοντα σύμβουλο της ανώνυμης εταιρείας καθώς και για το διαχειριστή της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης και των προσωπικών εταιρειών.
Τα μέτρα των δύο προηγούμενων εδαφίων καταλαμβάνουν και τους κοινούς λογαριασμούς.
Τα παραπάνω ποσά δύναται να αυξομειώνονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που εκδίδονται το βραδύτερο μέχρι τις 15 Φεβρουαρίου κάθε έτους.
2. Αντίγραφο της πιο πάνω ειδικής έκθεσης ελέγχου υποβάλλεται, από την αρχή που την εξέδωσε, στη Διεύθυνση Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών και η οποία υποχρεούται να ενημερώσει με οποιονδήποτε τρόπο όλες τις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες, τις τράπεζες και λοιπά πιστωτικά ιδρύματα.

Οι ανωτέρω υπηρεσίες και οι φορείς από της ενημερώσεώς τους υποχρεούνται να εφαρμόζουν αμέσως τις απαγορεύσεις και δεσμεύσεις της παραγράφου 1 αυτού του άρθρου, χωρίς καμιά άλλη διαδικασία ή διατύπωση.
3. Η ενέργεια αυτή της Διεύθυνσης Ελέγχων κοινοποιείται και στο φορολογούμενο, στη γνωστή κατοικία του ή στην έδρα της επιχειρήσεώς του, ο οποίος μπορεί μέσα σε ένα (1) μήνα από της ειδοποιήσεώς του να ζητήσει με αίτηση του στον Υπουργό Οικονομικών, την άρση των απαγορευτικών μέτρων.
Τα μέτρα μπορούν να αρθούν μερικώς ή στο σύνολό τους με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, μετά από σύμφωνη γνώμη της επιτροπής της παρ. 2 του άρθρου 91.
Κατ' εξαίρεση των όσων ορίζονται στο προηγούμενο εδάφιο, τα μέτρα αίρονται υποχρεωτικά, σε περίπτωση που ο υπόχρεος φορολογούμενος καταβάλλει ποσό πάνω από ογδόντα τοις εκατό (80%) των οφειλόμενων φόρων, των προς απόδοση στο Δημόσιο ποσών από παρακρατούμενους φόρους, τέλη, εισφορές και των νόμιμων προσαυξήσεων αυτών.
4. Η αρμόδια φορολογική αρχή υποχρεούται να ενεργήσει τον κατά νόμο έλεγχο και να περατώσει αυτόν, με έκδοση των σχετικών φύλλων ελέγχου ή άλλων φορολογικών πράξεων, μέσα σε έξι (6) μήνες από την έκδοση της πιο πάνω ειδικής έκθεσης ελέγχου.
Αν μέσα στην προθεσμία αυτή δεν έχουν εκδοθεί τα φύλλα ελέγχου ή οι πράξεις, οι συνέπειες και απαγορεύσεις που καθορίζονται με αυτό το άρθρο, αίρονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, κατά την έκδοση της οποίας διερευνάται η ύπαρξη υπαιτιότητας, είτε από μέρους του φορολογουμένου είτε από μέρους της φορολογούσας αρχής.
Σε περίπτωση υπαιτιότητας του φορολογουμένου διατηρούνται οι συνέπειες και απαγορεύσεις του άρθρου αυτού και σε περίπτωση υπαιτιότητας της φορολογικής αρχής ασκείται σε βάρος του φορολογικού οργάνου, στο οποίο έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος, πειθαρχική δίωξη, επιφυλασσομένων των περί παραβάσεως καθήκοντος διατάξεων του Ποινικού Κώδικα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β'

ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ

Άρθρο 93
Αδικήματα φοροδιαφυγής

1. Αδίκημα φοροδιαφυγής διαπράττει:
α) Όποιος δεν υποβάλλει δηλώσεις ή υποβάλλει ανακριβείς δηλώσεις για φόρους, τέλη ή εισφορές που σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις υποχρεούται να παρακρατεί και να αποδίδει στο Δημόσιο ή για το φόρο προστιθέμενης αξίας ή για το φόρο κύκλου εργασιών ή την ειδική εισφορά ειδών πολυτελείας της υποπερίπτωσης β' της περίπτωσης Ζ' της παρ. 1 του άρθρου 11 του ν.4169/1961 (ΦΕΚ 81 Α), εφόσον το συνολικό ποσό των παραπάνω φόρων, τελών και εισφορών που είχε υποχρέωση να δηλώσει και να αποδώσει στο Δημόσιο, από συναλλαγές ή άλλες πράξεις που πραγματοποιήθηκαν σε διάστημα ενός ημερολογιακού εξαμήνου υπερβαίνει το ποσό των εξακοσίων χιλιάδων (600.000) δραχμών ή το ποσό του ενός εκατομμυρίου (1.000.000) δραχμών για διάστημα ενός ημερολογιακού έτους.
β) Όποιος δεν υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος, εφόσον για το ποσό του εισοδήματος που δεν δηλώθηκε, οφείλεται κύριος φόρος πάνω από τριακόσιες χιλιάδες (300.000) δραχμές.

γ) Όποιος τηρεί ανακριβή βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, εφόσον η ανακρίβεια διαπιστωθεί από τακτικό έλεγχο του οποίου το αποτέλεσμα οριστικοποιήθηκε είτε με διοικητική επίλυση της διαφοράς, είτε λόγω παρόδου άπρακτης της προθεσμίας για άσκηση προσφυγής, είτε με οριστική απόφαση του διοικητικού δικαστηρίου, εφόσον στη διαχειριστική περίοδο που ελέγχθηκε προκύπτει διαφορά ακαθάριστων εσόδων πάνω από είκοσι τοις εκατό (20%) σε σχέση με αυτά που δηλώθηκαν και πάντως όχι μικρότερη από τρείς χιλιάδες (3.000) ευρώ.

2. Ο δράστης των ποινικών αδικημάτων, που προβλέπονται στις περιπτώσεις α και β' της προηγούμενης παραγράφου, τιμωρείται με ποινή φυλακίσεως τουλάχιστον έξι (6) μηνών. Σε κάθε άλλη περίπτωση ο δράστης τιμωρείται με ποινή φυλακίσεως τουλάχιστον ενός (1) μηνός.

3. Οι ποινές αυτές επιβάλλονται:

α) Προκειμένου για ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες στους διευθύνοντες συμβούλους, εντεταλμένους ή συμπράττοντες συμβούλους και διευθυντές και γενικά σε κάθε πρόσωπο εντεταλμένο, είτε αμέσως από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση ή δικαστική απόφαση στη διεύθυνση των εταιριών αυτών.

β) Προκειμένου για ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες ή περιορισμένης ευθύνης εταιρίες ή συνεταιρισμούς στους διαχειριστές αυτών.

γ) Προκειμένου για αλλοδαπές επιχειρήσεις γενικά, στους διευθυντές ή αντιπροσώπους ή πράκτορες που έχουν στην Ελλάδα.

4. Σε περίπτωση υποτροπής το κατώτατο όριο των ως άνω ποινών διπλασιάζεται και επιπροσθέτως δύναται να αφαιρείται η άδεια άσκησης επαγγέλματος ή να διατάσσεται το κλείσιμο του καταστήματος για χρονικό διάστημα από ένα (1) μήνα μέχρι και πέντε (5) μήνες.

5. Οι ανωτέρω ποινές επιβάλλονται ανεξάρτητο από τους πρόσθετους φόρους και τα πρόστιμα που προβλέπονται από τις κείμενες διατάξεις.

6. Η ποινική δίωξη για τα αδικήματα αυτού του άρθρου ασκείται μετά από μηνυτήρια αναφορά, που υποβάλλεται υποχρεωτικώς από τον προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στην Εισαγγελική Αρχή, μέσα σε ένα (1) μήνα από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής, αναστελλομένης, μέχρι λήξεως της προθεσμίας αυτής της παραγραφής του αδικήματος.

7. Σε περιπτώσεις που επιτεύχθηκε εξώδικη λύση ή δικαστικός συμβιβασμός της διαφοράς, δεν ασκείται ποινική δίωξη για τα αδικήματα αυτού του άρθρου.

8. Αρμόδιο δικαστήριο για την εκδίκαση των ανωτέρω αδικημάτων είναι το πλημμελειοδικείο, στην περιφέρεια του οποίου ο υπαίτιος έχει την κατοικία του ή την έδρα της επιχείρησης.

Στο δικαστήριο αυτό διαβιβάζονται η μηνυτήρια αναφορά της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και εφόσον υπάρχουν στη δικογραφία η έκθεση ελέγχου και τα αναφερόμενα σε αυτήν έγγραφα, το φύλλο ελέγχου ή η πράξη καταλογισμού τέλους ή εισφοράς, η απόφαση επιβολής προστίμου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και η απόφαση του διοικητικού δικαστηρίου.

Κατά τη διαδικασία στο ακροατήριο το δικαστήριο μπορεί να κλητεύσει ως μάρτυρες τα αρμόδια φορολογικά όργανα μόνο στην περίπτωση που θα κρίνει αναγκαίες και άλλες αποδείξεις.

Στην ίδια περίπτωση μπορεί να διατάξει και οποιαδήποτε άλλη απόδειξη.

Το Δημόσιο μπορεί να παρίσταται στο δικαστήριο ως πολιτικώς ενάγων με τον προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ή τον υπάλληλο της υπηρεσίας του, που ορίζεται από αυτόν.

Έγγραφη προδικασία δεν απαιτείται.

Ο αρμόδιος εισαγγελέας γνωστοποιεί στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία, δεκαπέντε (15) τουλάχιστον ημέρες πριν από τη δημόσια συνεδρίαση, την αρχική δικάσιμο.
9. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, μπορεί να τεθούν όροι και προϋποθέσεις για την υποβολή της μηνυτήριας αναφοράς από τα αρμόδια φορολογικά όργανα.

Άρθρο 94
Ποινικές κυρώσεις σε υπερτιμολογήσεις και υποτιμολογήσεις

Στις περιπτώσεις των παραγράφων 1 έως και 4 του άρθρου 39 εκτός από το πρόστιμο ασκείται και ποινική δίωξη μετά από μηνυτήρια αναφορά που υποβάλλεται από τον προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στον Εισαγγελέα των Πλημμελειοδικών στην περιφέρεια του οποίου υπάγεται η δημόσια οικονομική υπηρεσία.
Στην περίπτωση αυτήν από το αρμόδιο δικαστήριο, επιβάλλεται ποινή φυλάκισης μέχρι έξι (6) μηνών.
Η πιο πάνω ποινή επιβάλλεται:
α) Προκειμένου για ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες στους διευθύνοντες συμβούλους, εντεταλμένους ή συμπράττοντες συμβούλους και διευθυντές και γενικά κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε αμέσως από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση ή δικαστική απόφαση στη διεύθυνση αυτών.
β) Προκειμένου για ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες η περιορισμένης ευθύνης εταιρίες ή συνεταιρισμούς στους διαχειριστές αυτών.
γ) Προκειμένου για αλλοδαπές επιχειρήσεις γενικά στους διευθυντές η αντιπροσώπους ή πράκτορες αυτών, που βρίσκονται στην Ελλάδα.

Άρθρο 95
Ποινικές και διοικητικές κυρώσεις για μη απόδοση παρακρατούμενων φόρων

1. Όποιος δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμη δήλωση μετά την παρέλευση τριάντα (30) ημερών από τη λήψη της νόμιμης προθεσμίας ή υποβάλλει ανακριβή δήλωση με βάση τα δεδομένα των τηρούμενων από αυτόν βιβλίων και στοιχείων, που προβλέπεται από τις κείμενες διατάξεις για την απόδοση στο Δημόσιο του φόρου προστιθέμενης αξίας ή άλλων φόρων, τελών και εισφορών που παρακρατούνται, επιρρίπτονται ή εισπράττονται για να αποδοθούν στο Δημόσιο, εφόσον το προς απόδοση ποσό για κάθε φορολογία είναι ανώτερο των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ, τιμωρείται
α) με φυλάκιση μέχρι έξι (6) μηνών και χρηματική ποινή όχι κατώτερη των εκατό χιλιάδων(300) ευρώ και μέχρι των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ, εφόσον το προς απόδοση ποσά για κάθε φορολονία δεν υπερβαίνει τις τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ και
β) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους και χρηματική ποινή από ένα εκατομμύριο (l.000.000) δραχμές και άνω εφόσον το προς απόδοση ποσό για κάθε φορολογία υπερβαίνει τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ, εφόσον ο παραβάτης δεν τιμωρείται βαρύτερα με άλλες διατάξεις.
2. Σε περίπτωση υποτροπής τα κατώτερα όρια των ποινών διπλασιάζονται και επιπροσθέτως δύναται με την απόφαση του δικαστηρίου να διατάσσεται η αφαίρεση της άδειας ασκήσεως του επαγγέλματος ή το κλείσιμο του καταστήματος για χρονικό διάστημα ενός (1) μηνός και μέχρι ενός (1) έτους.

3. Υπόχρεοι για την απόδοση των φόρων των παραγράφων 1 και 2 αυτού του άρθρου στην περίπτωση των νομικών προσώπων είναι:
α) Οι εκπρόσωποι του νομικού προσώπου, καθώς και όλα τα, κατά τις ισχύουσες εκάστοτε διατάξεις, δυνάμενα να προσωποκρατηθούν για χρέη του νομικού προσώπου προς το Δημόσιο πρόσωπα.
β) Επί αλλοδαπών πάσης μορφής επιχειρήσεων, οι ορισθέντες ως εκπρόσωποί τους στην Ελλάδα.
4. Ως αυτουργοί του αδικήματος, που προβλέπεται από την παράγραφο 1 αυτού του άρθρου, διώκονται και τιμωρούνται:
α) ο κατ' εξουσιοδότηση ή πληρεξουσιότητα υπογράψας την προς τη δημόσια οικονομική υπηρεσία δήλωση ή έχων υποχρέωση να ενεργήσει προς δήλωση ή απόδοση των οικείων χρηματικών ποσών, χωρίς να εκλείπει η ευθύνη και των λοιπών κατά το άρθρο αυτό αυτουργών ή συμμετόχων.
β) Ο επίτροπος, ο κηδεμόνας και ο διοικητής αλλοτρίων, κατά ης οικείες διατάξεις του αστικού δικαίου, για τις πράξεις ή παραλείψεις αυτών κατά την εκτέλεση του λειτουργήματός τους ή ως εκ της ιδιότητάς τους αυτής.
γ) Ο λογιστής της επιχείρησης που συνέταξε ανακριβή δήλωση ή παρέλειψε να συντάξει ή συνέταξε και δεν την παρέδωσε στον υπόχρεο επιτηδευματία για την καταβολή των παρακρατούμενων φόρων.
5. Οι περί συμμετοχής στο αδίκημα διατάξεις του Ποινικού Κώδικα έχουν εφαρμογή και στο αδίκημα αυτού του άρθρου.
6. Μετατροπή ή αναστολή της επιβαλλόμενης ποινής για τα αδικήματα της παραγράφου 1 αυτού του άρθρου δεν επιτρέπεται, η δε άσκηση της έφεσης δεν έχει ανασταλτικό αποτέλεσμα.
7. Ο προϊστάμενος της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όταν διαπιστώσει με οποιονδήποτε τρόπο τη διάπραξη της παράβασης, που προβλέπεται στην παράγραφο 1 αυτού του άρθρου, υποχρεούται να υποβάλει αμέσως σχετική μηνυτήρια αναφορά στον αρμόδιο εισαγγελέα πρωτοδικών υποπίπτων άλλως σε βαρύ πειθαρχικό παράπτωμα και, αν η παράλειψη ενέργειας οφείλεται σε πρόθεση, τιμωρείται με την ποινή του άρθρου 259 του Ποινικού Κώδικα.
Τα εγκλήματα αυτού του άρθρου υπάγονται στην αρμοδιότητα του μονομελούς πλημμελειοδικείου στην περιφέρεια του οποίου έχει την έδρα της η αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία.
8. Για τη δίωξη του αδικήματος δεν απαιτείται οριστικοποίηση της πράξης της φορολογούσας αρχής ή υπηρεσίας η οποία καταλογίζει την οικεία φορολογική παράβαση, ούτε περαίωση της τυχόν κύριας ή συναφούς φορολογικής ή άλλης δίκης, αλλά αρκεί η έκδοση της πράξης καταλογισμού του μη αποδοθέντος φόρου. Τυπικές πλημμέλειες της πιο πάνω πράξης δεν ασκούν επιρροή στην ποινική υπόθεση. Η άσκηση προσφυγής ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου, καθώς και η διαδικασία γενικά της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, σύμφωνα με τις ισχύουσες σχετικές φορολογικές διατάξεις δεν αποτελούν λόγο αναστολής της ποινικής δίωξης.
9. Η διοικητική επίλυση της διαφοράς, σύμφωνα με τις σχετικές φορολογικές διατάξεις, δεν ασκεί επίδραση στην ποινική υπόθεση αυτού του άρθρου. Σε περίπτωση που ο υπόχρεος καταβάλει το οφειλόμενο ποσό μέχρι την ημέρα της δίκης, μπορεί να επιβληθεί μόνο χρηματική ποινή.
10. Η παραγραφή των αδικημάτων αυτού του άρθρου αρχίζει από το τέλος του έτους κατά το οποίο τελέστηκαν.
11. Σε επιχειρήσεις που λειτουργούν για πρώτη φορά, η εφαρμογή των διατάξεων αυτού του άρθρου αρχίζει έξι (6) μήνες από τη χρονολογία υποβολής από την

επιχείρηση αυτήν προς την αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία της δήλωσης έναρξης άσκησης επιτηδεύματος.
12. Η καταδίκη για το αδίκημα της παραγράφου 1 αυτού του άρθρου επιφέρει αυτοδικαίως κατά του καταδικασθέντος φυσικού προσώπου και του υπόχρεου νομικού προσώπου:
α) Την απώλεια του δικαιώματος συμμετοχής σε δημοπρασίες του Δημοσίου, των νομικών προσώπων δημόσιου δικαίου, των κοινωφελών ιδρυμάτων και οργανισμών κοινής ωφέλειας για χρονικό διάστημα ενός (1) έτους.
β) Την απώλεια του δικαιώματος λήψης πιστοποιητικού φορολογικής ενημερότητας για χρονικό διάστημα ενός (1) έτους.
γ) Την απαγόρευση για περίοδο τριών (3) ετών της σύναψης συμβάσεων με το κράτος ή άλλους δημόσιους οργανισμούς ή φορείς.
δ) Την απώλεια του δικαιώματος για περίοδο τριών (3) ετών λήψης δανείων με την εγγύηση του Δημοσίου ή δημόσιων επιχορηγήσεων ή κρατικών πιστώσεων.
13. Απόσπασμα της απόφασης του δικαστηρίου παραδίδεται μέσα σε πέντε (5) ημέρες από της εκδόσεώς της από το γραμματέα της έδρας του δικαστηρίου στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία, η οποία επιμελείται αμέσως για την κοινοποίηση της στις αρμόδιες αρχές προς εφαρμογή των κυρώσεων της προηγούμενης παραγράφου.
14. Τα αδικήματα της παραγράφου 1 θεωρούνται πάντοτε αυτόφωρα.

Άρθρο 96
Ποινικές κυρώσεις για άλλες πράξεις φοροδιαφυγής

1. Όποιος κατακρατεί, καταστρέφει, πλαστογραφεί οποιοδήποτε βιβλίο, έγγραφο ή στοιχείο ή συντάσσει ψευδή δήλωση ή αποδέχεται ή υπογράφει ψευδή βεβαίωση ή πιστοποιητικό σε σχέση με την περιουσιακή ή οικονομική γενικά κατάσταση του φορολογουμένου ή άλλου προσώπου υπόχρεου σε καταβολή φόρου, τιμωρείται με φυλάκιση μέχρι δύο (2) έτη και χρηματική ποινή από ένα εκατομμύριο (1.000.000) δραχμές μέχρι τρία εκατομμύρια (3.000.000) δραχμές, εκτός εάν οι πράξεις αυτές τιμωρούνται βαρύτερα με άλλες διατάξεις.
2. Όποιος αποπειράται με εξαγορά ή με βίαια μέσα ή με απειλές να δυσχεράνει ή να παρεμποδίσει ή να εκφοβίσει φοροτεχνικό υπάλληλο να ενεργήσει έλεγχο για την εφαρμογή των φορολογικών νόμων τιμωρείται, σύμφωνο με τις διατάξεις των άρθρων 167, 235 και 236 του Ποινικού Κώδικα.
Στις περιπτώσεις αυτές το δικαστήριο επιβάλλει και χρηματική ποινή από ένα εκατομμύριο (1.000.000) δραχμές μέχρι πέντε εκατομμύρια (5.000.000) δραχμές, εκτός εάν οι πράξεις αυτές τιμωρούνται βαρύτερα με άλλες διατάξεις.
3. Μετατροπή ή αναστολή της επιβαλλόμενης ποινής για τα αδικήματα των παραγράφων 1 και 2 αυτού του άρθρου δεν επιτρέπεται. Η άσκηση εφέσεως δεν έχει ανασταλτικό αποτέλεσμα.
4. Οποιοδήποτε πρόσωπο συντάσσει ή υπογράφει οποιαδήποτε φορολογική δήλωση, με την οποία αποκρύπτει περιουσιακό στοιχείο ή εισόδημα, έχει για την περίπτωση ψευδούς δηλώσεως όλες τις συνέπειες, που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 1599/1986, εφόσον η διαφορά οφειλόμενου φόρου υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) δραχμές.

Άρθρο 97
Μη επιβολή κυρώσεων

Πρόσθετοι φόροι, προσαυξήσεις, πρόστιμα και λοιπές κυρώσεις δεν επιβάλλονται, όταν ο υπόχρεος κατά την υποβολή της φορολογικής δήλωσής του ή την κατάθεση της διασάφησης ακολούθησε την ερμηνεία που δόθηκε στις διατάξεις της άμεσης και έμμεσης φορολογίας από ερμηνευτικές οδηγίες του Υπουργείου Οικονομικών ή από έγγραφο της φορολογικής αρχής ή από τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας ή από τη νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων αν δεν υπάρχουν αντίθετες αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας.
Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται αναλόγως και στην περίπτωση που ο υπόχρεος δεν υπέβαλε φορολογική δήλωση.
Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου και εφόσον, για την επιβολή του φόρου, δεν απαιτείται από το νόμο η υποβολή φορολογικής δήλωσης λαμβάνεται υπόψη ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης.

ΤΜΗΜΑ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ

ΕΠΙΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ

Άρθρο 98
Επιβολή του φόρου

Επιβάλλεται φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα από κάθε πηγή, που αποκτάται από κάθε νομικό πρόσωπο από αυτά που αναφέρονται στο άρθρο 101.

Άρθρο 99
Αντικείμενο του φόρου

1. Αντικείμενο του φόρου είναι:
α) Σε ημεδαπές γενικά ανώνυμες εταιρίες και εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, με εξαίρεση τις τραπεζικές και ασφαλιστικές εταιρίες, το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος που προκύπτει στην ημεδαπή ή αλλοδαπή. Τα διανεμόμενα κέρδη λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών, που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος.
Ειδικά, σε ημεδαπές τραπεζικές και ασφαλιστικές ανώνυμες εταιρίες, το συνολικό καθαρά εισόδημα ή κέρδος, που προκύπτει στην ημεδαπή ή αλλοδαπή μετά την αφαίρεση του μέρους αυτών, που αναλογεί στα αφορολόγητα έσοδα ή στα εισοδήματα που φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.
Για τον προσδιορισμό του μέρους των κερδών που αναλογούν στα αφορολόγητα έσοδα ή στα εισοδήματα που φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης γίνεται επιμερισμός των συνολικών καθαρών κερδών, ανάλογα με το ύψος των φορολογούμενων εσόδων και των αφορολόγητων ή των φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης εσόδων.
Περαιτέρω, σε περίπτωση διανομής στα ανωτέρω προκύψαντα φορολογούμενα κέρδη, προστίθεται το μέρος των αφορολόγητων κερδών ή των φορολογούμενων κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, που αναλογούν στα

διανεμόμενα κέρδη με οποιαδήποτε μορφή, μετά την αναγωγή του εξευρισκομένου αυτού ποσού σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου.
Επίσης, επί ημεδαπών ανώνυμων εταιριών, οι οποίες απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος βάσει ειδικών διατάξεων νόμων, αντικείμενο φόρου είναι τα κεφαλαιοποιούμενα ή διανεμόμενα με οποιαδήποτε μορφή κέρδη, μετά την αναγωγή αυτών σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτά φόρου εισοδήματος.
Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου έχουν ανάλογη εφαρμογή και σε οποιαδήποτε περίπτωση κεφαλαιοποίησης ή διανομής κερδών γιο τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος.
Κατ' εξαίρεση, το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος των εταιριών περιορισμένης ευθύνης, που συστήθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 29 του ν.588/1977 (ΦΕΚ 148 Α'), δεν υπόκειται σε φόρο στο όνομα του νομικού προσώπου, αλλά στο όνομα κάθε εταίρου αυτών για το ποσοστό των κερδών που του αναλογεί από τη συμμετοχή του στην εταιρία.
β) Σε δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα ανεξάρτητα αν αποτελούν ή όχι ίδια νομικά πρόσωπα, το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος.
γ) Στους συνεταιρισμούς που έχουν συσταθεί νόμιμα και στις ενώσεις αυτών, στο συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος που προκύπτει στην ημεδαπή ή αλλοδαπή πριν από την αφαίρεση των χορηγούμενων εκπτώσεων στα μέλη τους.
Τα διανεμόμενα κέρδη και οι χορηγούμενες εκπτώσεις στα μέλη λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών, που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος.
Για την εφαρμογή της διάταξης αυτής δεν λαμβάνονται υπόψη οι χορηγούμενες επί των τιμολογίων πωλήσεως εκπτώσεις σε διατιμημένα είδη και μέχρι των επιτρεπόμενων από τις εκάστοτε ισχύουσες αγορανομικές διατάξεις ποσοστών.
δ) Σε αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρίας, καθώς και στους κάθε είδους αλλοδαπούς οργανισμούς οι οποίοι αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων το καθαρό εισόδημα ή κέρδος το οποίο προκύπτει από πηγή που βρίσκεται στην Ελλάδα, καθώς και το καθαρό κέρδος το οποίο προκύπτει από τη μόνιμη εγκατάσταση της επιχείρησης στην Ελλάδα κατά την έννοια του άρθρου 100.
Για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών, προκειμένου για υποκαταστήματα αλλοδαπών τραπεζών και ασφαλιστικών επιχειρήσεων, που λειτουργούν νόμιμα στην Ελλάδα, τα οποία αποκτούν και εισοδήματα που απαλλάσσονται του φόρου ή εισοδήματα που φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, αφαιρούνται από τα καθαρά κέρδη που ορίζονται στο προηγούμενο εδάφιο, το μέρος αυτών που αναλογεί στα πιο πάνω εισοδήματα, το οποίο εξευρίσκεται με επιμερισμό ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδα που υπόκεινται σε φορολογία και των απαλλασσομένων ή φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.
Σε αλλοδαπές επιχειρήσεις και οργανισμούς ανεξάρτητα αν είναι εγκατεστημένοι ή όχι στην Ελλάδα, που εκμεταλλεύονται πλοία υπό ξένη σημαία ή αεροσκάφη, λογίζεται ότι προκύπτει στην Ελλάδα και υπόκειται σε φόρο, το κέρδος από τη μεταφορά επιβατών, εμπορευμάτων και λοιπών πραγμάτων γενικά από ελληνικούς λιμένες και αερολιμένες και μέχρι το λιμένα προορισμού ή μέχρι τον αλλοδαπό λιμένα ή αερολιμένα επιβίβασης των επιβατών ή μεταφόρτωσης των εμπορευμάτων και λοιπών πραγμάτων σε πλοίο ή αεροσκάφος άλλης αλλοδαπής επιχείρησης.

ε) Σε ημεδαπά νομικά πρόσωπα δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το καθαρό εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή μόνο από την εκμίσθωση ακινήτων καθώς και από κινητές αξίες.
Δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογίας τα λοιπά εισοδήματα αυτών των νομικών προσώπων, καθώς και τα κάθε είδους άλλα έσοδά τους που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους.
στ) Σε αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το καθαρό εισόδημα από κάθε πηγή, που προκύπτει στην ημεδαπή.
Δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογίας τα κάθε είδους άλλα έσοδα αυτών των νομικών προσώπων που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους.
2. Ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες μπορούν να διανέμουν σε κάθε διαχειριστική χρήση, με απόφαση της γενικής συνέλευσης των μετόχων, μέρος των ετήσιων καθαρών κερδών, όπως αυτά προσδιορίζονται με τις διατάξεις του άρθρου 45 του ν. 2190/1920 με τη μορφή μετοχών τους στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό.
Οι μετοχές, που χορηγούνται στους εργαζόμενους πρέπει να προέρχονται από αντίστοιχη αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρίας.
Με προεδρικά διατάγματα, που εκδίδονται ύστερα από πρόταση των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας, Οικονομικών, Βιομηχανίας, Ενέργειας και Τεχνολογίας και Εμπορίου, ρυθμίζεται το ύψος του ποσού που μπορούν να διανέμουν οι ανώνυμες εταιρίες από τα κέρδη τους στους εργαζόμενους οι όροι και οι προϋποθέσεις διάθεσης μετοχών και ιδίως θέματα που αφορούν το είδος των μετοχών αυτών, τις προϋποθέσεις που πρέπει να συντρέχουν στα πρόσωπα των δικαιούχων, τον τρόπο διάθεσης και κατανομής τους, καθώς και κάθε άλλη σχετική λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων αυτής της παραγράφου.

Άρθρο 100
Έννοια μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα των αλλοδαπών νομικών προσώπων

1. Για την εφαρμογή του παρόντος θεωρείται ότι υπάρχει μόνιμη εγκατάσταση της αλλοδαπής επιχείρησης ή οργανισμού στην Ελλάδα, εφόσον:
α) Διατηρεί στην Ελλάδα ένα ή περισσότερα καταστήματα, πρακτορεία, παραρτήματα, γραφεία, αποθήκες, εργοστάσια ή εργαστήρια, καθώς και εγκαταστάσεις που αποσκοπούν στην εκμετάλλευση φυσικών πόρων, ή
β) προβαίνει στη βιομηχανοποίηση πρώτων υλών ή επεξεργασία γεωργικών προϊόντων με δικές του εγκαταστάσεις ή με τη χρησιμοποίηση εγκαταστάσεων τρίτων στην Ελλάδα, οι οποίοι ενεργούν ύστερα από εντολή και για λογαριασμό του, ή
γ) διεξάγει στην Ελλάδα εργασίες ή παρέχει υπηρεσίες μέσω αντιπροσώπου, ο οποίος έχει εξουσιοδότηση και μπορεί να διαπραγματεύεται και να συνάπτει συμβάσεις για λογαριασμό του νομικού προσώπου, επίσης και όταν οι εργασίες ή υπηρεσίες προσφέρονται χωρίς αντιπρόσωπο, εφόσον αφορούν είτε στην κατάρτιση μελετών ή σχεδίων είτε στη διεξαγωγή ερευνών γενικά ή αυτές οι εργασίες και υπηρεσίες είναι τεχνικές ή επιστημονικές γενικά, ή
δ) διατηρεί απόθεμα εμπορευμάτων από το οποίο εκτελεί παραγγελίες για λογαριασμό του, ή
ε) συμμετέχει σε προσωπική εταιρία ή εταιρία περιορισμένης ευθύνης, που εδρεύει στην Ελλάδα.

2. Για να προσδιοριστεί το καθαρό κέρδος που προκύπτει στην Ελλάδα από τη μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής επιχείρησης, η επιβάρυνση της μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα με γενικά έξοδα διαχείρισης και διάφορα άλλα έξοδα οργάνωσης και λειτουργίας της που πραγματοποιούνται από την έδρα της επιχείρησης που βρίσκεται στην αλλοδαπή, δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από πέντε τοις εκατό (5%) των εξόδων διοικητικής λειτουργίας που πραγματοποιούνται στην Ελλάδα από τη μόνιμη εγκατάσταση της αλλοδαπής επιχείρησης, όπως αυτά εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις κάθε δεδομένης διαχειριστικής χρήσης.
Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται τα αναγκαία προς τούτο δικαιολογητικά για την αναγνώριση των δαπανών αυτών και κάθε άλλη λεπτομέρεια χρήσιμη για την εφαρμογή αυτού του άρθρου. - *Ισχύς για κέρδη που προκύπτουν από ισολογισμούς που κλείνουν με **31 Δεκεμβρίου 1996 και μετά.***

Άρθρο 101
Υποκείμενο του φόρου

1. Στο φόρο υπόκεινται:
α) Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες.
β) Οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα ανεξάρτητα αν αποτελούν ή όχι ίδια νομικά πρόσωπα.
γ) Οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα και οι ενώσεις τους.
δ) Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρίας, καθώς και οι κάθε είδους αλλοδαποί οργανισμοί που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων.
ε) Οι ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης.
2. Επίσης, στο φόρο αυτόν υπόκεινται και τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου, στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους ιδρύματα.

Άρθρο 102
Χρόνος επιβολής του φόρου

Ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο συνολικό καθαρό εισόδημα από κάθε πηγή που αποκτάται:
α) Για τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του προηγούμενου άρθρου, κατά τη διαχειριστική περίοδο η οποία λήγει μέσα στο χρονικό διάστημα από την 1η Αυγούστου του προηγούμενου ημερολογιακού έτους μέχρι τις 31 Ιουλίου του οικείου οικονομικού έτους.
β) Για τους υπόχρεους της παραγράφου 2 του προηγούμενου άρθρου κατά το αμέσως προηγούμενο ημερολογιακό έτος.

Άρθρο 103
Απαλλαγές από το φόρο

1. Απαλλάσσονται από το φόρο:
α) Το Ελληνικό Δημόσιο στο οποίο περιλαμβάνονται και οι αποκεντρωμένες δημόσιες υπηρεσίες, οι οποίες λειτουργούν ως ειδικά ταμεία, οι δήμοι και οι κοινότητες, τα δημοτικά και κοινοτικά ιδρύματα και τα λοιπά δημοτικά και κοινοτικά νομικά πρόσωπα, οι σύνδεσμοι δήμων και κοινοτήτων, οι αποκλειστικά αμιγείς δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις ύδρευσης, αποχέτευσης και διαχείρισης

απορριμμάτων, και τηλεθέρμανσης, η Ένωση Νομαρχιακών Αυτοδιοικήσεων Ελλάδος, η Κεντρική Ένωση Δήμων και Κοινοτήτων της Ελλάδας και οι τοπικές ενώσεις δήμων και κοινοτήτων για τα κάθε είδους εισοδήματά τους. - ι*σχύει για τα εισοδήματα που αποκτούνται από την **1η Ιανουαρίου 1996 και μετά.***

β) Τα εισοδήματα από οικοδομές γενικά και από εκμίσθωση γαιών που ανήκουν στους Ιερούς Ναούς, στις Ιερές Μητροπόλεις, στις Ιερές Μονές, στις Ιερές Μονές του Αγίου Όρους, στην Ιερά Μονή Πάτμου, στην Ιερά Μονή Σινά, στην Αποστολική Διακονία, στον Πανάγιο Τάφο, στο Οικουμενικό Πατριαρχείο Κωνσταντινουπόλεως, στα Πατριαρχεία Ιεροσολύμων και Αλεξανδρείας, στην Ιερά Αρχιεπισκοπή Κύπρου, καθώς και στις Ιερές Σταυροπηγιακές Μονές Κύπρου. - *Αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 6 παρ. 1 του ν. 3296/2004.*

(δ) Τα εισοδήματα από οικοδομές γενικά και από εκμίσθωση γαιών των ημεδαπών νομικών προσώπων, που νόμιμα έχουν συσταθεί ή συνιστώνται και τα οποία επιδιώκουν αποδεδειγμένα κοινωφελείς σκοπούς. Κατ' εξαίρεση, τα ημεδαπά κοινωφελή ιδρύματα απαλλάσσονται και για τα εισοδήματα από μερίσματα μετοχών ημεδαπών και αλλοδαπών ανώνυμων εταιριών καθώς και από τους τόκους των ομολογιών - *καταργήθηκε με την περ.6 άρθρου 1 Ν.2459/1997 (Α 17)).*

δ) Τα εισοδήματα από οικοδομές γενικά και από εκμίσθωση γαιών τα οποία αποκτούν τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα που νόμιμα έχουν συσταθεί ή συνιστώνται και τα οποία επιδιώκουν αποδεδειγμένα κοινωφελείς σκοπούς. Κατ' εξαίρεση, τα ημεδαπά κοινωφελή ιδρύματα απαλλάσσονται και για τα εισοδήματα από μερίσματα μετοχών αλλοδαπών ανωνύμων εταιριών. - *Προστέθηκε με το άρθρο 6 παρ. 2 του ν. 3296/2004.*

ε) Τα τεκμαρτά εισοδήματα από ακίνητα τα οποία ανήκουν σε αναγνωρισμένα ξένα θρησκεύματα και δόγματα, εφόσον χρησιμοποιούνται για την τέλεση της λατρείας τους και τη διεξαγωγή υπηρεσιών θρησκευτικής φύσης, με τον όρο της αμοιβαιότητας.

στ) Τα τεκμαρτά εισοδήματα από ακίνητα τα οποία ανήκουν σε ξένα κράτη, εφόσον χρησιμοποιούνται για την εγκατάσταση των πρεσβειών και προξενείων τους, με τον όρο της αμοιβαιότητας.

ζ) Τα κέρδη από την εκμετάλλευση πλοίων υπό ελληνική σημαία, που αποκτώνται από ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, συνεταιρισμούς ή ενώσεις συνεταιρισμών, τα οποία υπόκεινται στον ειδικό φόρο για τα πλοία, όπως αυτός ισχύει κάθε φορά.

Αν δικαιούχος των ως άνω κερδών είναι ημεδαπή ανώνυμη εταιρία ή εταιρία περιορισμένης ευθύνης ή συνεταιρισμός, σε περίπτωση διανομής τους με οποιαδήποτε μορφή, τα κέρδη αυτά δεν υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος, μη εφαρμοζόμενων των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 106 του παρόντος.

η) Τα κέρδη από την εκμετάλλευση πλοίων υπό ξένη σημαία και αεροσκαφών, που πραγματοποιούν στην Ελλάδα οι αλλοδαπές επιχειρήσεις, με τον όρο της αμοιβαιότητας.

θ) Τα εισοδήματα που αποκτούν οι συνεταιρισμοί πρώτου, δεύτερου και τρίτου βαθμού που χαρακτηρίζονται από το νόμο ως αγροτικοί από δραστηριότητες που εμπίπτουν στους σκοπούς που καθορίζονται από τις διατάξεις του καταστατικού τους. Στην απαλλαγή αυτή δεν περιλαμβάνονται:

αα) Τα εισοδήματα από εκμίσθωση ακινήτων και από κινητές αξίες, εκτός των τόκων από συναλλαγματικές και γραμμάτια, εφόσον πηγάζουν από εμπορικές συναλλαγές, καθώς και των τόκων από δάνεια ή πιστώσεις στα μέλη του συνεταιρισμού.

ββ) Τα κέρδη από πώληση προϊόντων μετά από προηγούμενη επεξεργασία τους ή διασκευή η οποία μπορεί να προσδώσει σε αυτά το χαρακτήρα βιομηχανικών προϊόντων. Δεν θεωρείται ως βιομηχανική επεξεργασία η διαλογή, εξευγενισμός,

καθαρισμός, έκθλιψη, εκκόκκιση, εκχύμωση, αποφλοίωση, παστερίωση, η παραγωγή γαλακτοκομικών προϊόντων, καθώς και η απλή συσκευασία για τη συντήρηση και μεταφορά των γεωργικών προϊόντων στον τόπο της κατανάλωσης, ανεξάρτητα από τα μέσα που χρησιμοποιούνται για το σκοπό αυτόν.
γγ) Τα κέρδη από τη λιανική πώληση σε τρίτους γεωργικών προϊόντων γενικά παραγωγής του συνεταιρισμού ή των μελών αυτού από ίδια πρατήρια ή με τη μεσολάβηση τρίτων που ενεργούν λιανική πώληση κατ' εντολή και για λογαριασμό τους.
δδ) Τα κέρδη από την πώληση σε τρίτους που δεν είναι μέλη του συνεταιρισμού, αγαθών γενικά που δεν παράγονται από το συνεταιρισμό ή από τα μέλη του, καθώς και τα κέρδη από παροχή υπηρεσιών σε τρίτους που δεν είναι μέλη του συνεταιρισμού.
Στα εισοδήματα αυτά συμψηφίζονται οι τυχόν ζημίες, που προκύπτουν από κλάδους του συνεταιρισμού, που απαλλάσσονται από το φόρο.
ι) Τα εισοδήματα από κινητές αξίες, που αναφέρονται στην παρ. 3 του άρθρου 6 τα οποία αποκτώνται από νομικά πρόσωπα που υπόκεινται στη φορολογία του παρόντος.
ια) Οι εταιρίες επενδύσεων χαρτοφυλακίου και τα αμοιβαία κεφάλαια, επιφυλασσόμενων των διατάξεων των παρ. 3 και 5 του άρθρου 114.
ιβ) Τα εισοδήματα που απαλλάσσονται της φορολογίας με βάση σύμβαση που έχει κυρωθεί με νόμο.
ιγ) Οι τόκοι που αποκτά η Εθνική Κτηματική Τράπεζα της Ελλάδος από τη χορήγηση δανείων προς το Ελληνικό Δημόσιο, εφόσον:
αα) το χορηγούμενο δάνειο προέρχεται από ισόποσο δάνειο, το οποίο έχει λάβει προηγουμένως η Τράπεζα με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου από το Ταμείο Αποκαταστάσεως του Συμβουλίου της Ευρώπης,
ββ) τα δύο ως άνω δάνεια έχουν την ίδια διάρκεια και επιβαρύνονται με το ίδιο επιτόκιο και
γγ) στη συναπτόμενη μεταξύ του Ελληνικού Δημοσίου και της Εθνικής Κτηματικής Τράπεζας της Ελλάδος σύμβαση αναφέρονται οι ανωτέρω όροι, καθώς και ο όρος απαλλαγής των τόκων από τη φορολογία εισοδήματος.
2. Η διαφορά υπερτιμήματος των οικοπέδων που πωλούν στα μέλη τους οι οικοδομικοί συνεταιρισμοί μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, εφόσον εμφανίζεται σε ειδικό λογαριασμό αποθεματικού και χρησιμοποιηθεί αποκλειστικά για την εκτέλεση έργων κοινής ωφέλειας, που θα εξυπηρετήσουν τις ανάγκες του οικισμού, δεν αποτελεί εισόδημα του συνεταιρισμού.
Σε περίπτωση διανομής με οποιονδήποτε τρόπο του πιο πάνω υπερτιμήματος στα μέλη του συνεταιρισμού, αυτό φορολογείται με βάση τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά.

Άρθρο 104
Χρονική περίοδος που προκύπτει το εισόδημα

1. Ως χρονική περίοδος κατά την οποία προκύπτει το εισόδημα, λαμβάνεται:
α) Η εταιρική χρήση ή το διαχειριστικό έτος, για τα νομικά πρόσωπα που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα βιβλίων και Στοιχείων. Οι διατάξεις του άρθρου 29 εφαρμόζονται και για τα νομικά πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 101.
β) Το ημερολογιακό έτος στις λοιπές περιπτώσεις.
2. Για νομικά πρόσωπα που έχουν τεθεί σε εκκαθάριση, ως διαχειριστική περίοδος, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος, λαμβάνεται η περίοδος μεταξύ του χρόνου που τέθηκαν αυτά σε εκκαθάριση και του χρόνου λήξης αυτής.

Άρθρο 105
Προσδιορισμός ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος νομικών προσώπων

1. Ως ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 101 λαμβάνονται:
α) το τίμημα των οριστικών πωλήσεων που έχουν πραγματοποιηθεί, καθώς και οι αμοιβές από παροχή υπηρεσιών που έχουν αποκτηθεί.
β) Το εισόδημα από ακίνητα, από κινητές αξίες, από συμμετοχή σε άλλες εμπορικές επιχειρήσεις, από γεωργικές επιχειρήσεις, όπως αυτό προκύπτει από τις διατάξεις των άρθρων 13 παράγραφος 1, 20, 21, 22, 24, 25, 28 παράγραφοι 1, 2 και 3, 30, 37, 40, 41, καθώς και κάθε εισόδημα από οποιαδήποτε άλλη πηγή σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 48.
2. Από τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης παραγράφου, εκπίπτουν οι δαπάνες απόκτησης εισοδήματος όπως αυτές ορίζονται στο άρθρο 31.
Τα έξοδα μισθοδοσίας εργαζομένου σε ανώνυμη εταιρία και συνδεομένου με διοικητικό σύμβουλο της εταιρίας αυτής με συγγενικό δεσμό εξ αίματος ή εξ αγχιστείας μέχρι και τον τέταρτο βαθμό εκπίπτουν μόνον εφόσον καταβλήθηκαν οι ασφαλιστικές εισφορές κύριας ή επικουρικής υποχρεωτικής ασφάλισης στο Ι.Κ.Α. ή άλλους ασφαλιστικούς οργανισμούς.
3. Για τις ασφαλιστικές ανώνυμες εταιρίες εκπίπτουν, επιπλέον, από τα ακαθάριστα έσοδα:
α) Τα μαθηματικά αποθέματα των ασφαλειών ζωής, τα οποία υπολογίζονται με βάση τους κανόνες της αναλογιστικής.
β) Τα αποθεματικά για την κάλυψη των κινδύνων που ισχύουν, τα οποία υπολογίζονται επί των καθαρών ασφαλίστρων με συντελεστή που ορίζεται κατά κλάδους, με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Εμπορίου.
γ) Οι κρατήσεις για ζημίες που έχουν συμβεί, οι οποίες λαμβάνονται όπως αυτές καθορίζονται με πραγματογνωμοσύνη, η οποία καταχωρείται υποχρεωτικά στο βιβλίο επισυμβασών ζημιών, που προβλέπεται από την περίπτωση ια' της παρ. 5 του άρθρου 10 του π.δ. 186/1992, μειωμένες κατά το ποσό της τυχόν συμμετοχής των αντασφαλιστών στις κρατήσεις αυτές.
Ως καθαρά ασφάλιστρο νοείται, για την εφαρμογή αυτής της παραγράφου, το ολικό ποσό του ασφαλίστρου μειωμένο κατά το ποσό του αντασφαλίστρου.
δ) Τα ποσά που καταβάλλουν σε άλλη ασφαλιστική εταιρεία, στην οποία μεταβιβάζεται το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων, περιλαμβανομένου ολόκληρου του χαρτοφυλακίου των ασφαλιστηρίων συμβολαίων μετά των συναφών δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, ασφαλιστικής εταιρείας ζωής της οποίας η άδεια λειτουργίας έχει ανακληθεί
Επίσης, από τα ακαθάριστα έσοδα της ασφαλιστικής ανώνυμης εταιρείας προς την οποία έχει μεταβιβαστεί το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων της παραπάνω ασφαλιστικής εταιρείας ζωής εκπίπτει το ποσό του ελλείμματος των επενδύσεων της τελευταίας που της αναλογεί, όπως το ποσό αυτό ορίζεται στην απόφαση του προηγούμενου εδαφίου.
Η έκπτωση του ποσού αυτού πραγματοποιείται από τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής περιόδου εντός της οποίας εκδίδεται η πιο πάνω απόφαση.
Οι παραπάνω διατάξεις εφαρμόζονται ανεξάρτητα από το χρόνο ανάκλησης της άδειας λειτουργίας της ασφαλιστικής εταιρείας ζωής.
4. Οι τράπεζες επιτρέπεται να εκπίπτουν, αντί των ποσών των αποσβέσεων των επισφαλών απαιτήσεων για τις οποίες έχουν γίνει οριστικές εγγραφές, ποσοστό στο

ποσό του ετήσιου μέσου όρου των πραγματικών χορηγήσεων, όπως αυτό προκύπτει από τις μηνιαίες λογιστικές καταστάσεις τους.
Τέτοιες χορηγήσεις είναι οι απαιτήσεις κεφαλαίου και οι απαιτήσεις των εγγεγραμμένων τόκων, όχι όμως και επισφαλών ή μη εισπράξιμων τόκων των επισφαλών απαιτήσεων ή απαιτήσεων μη παραγωγικών, τους οποίους οι τράπεζες δικαιούνται να μην εμφανίζουν ή εγγράφουν στα βιβλία τους, υποχρεούμενες να αποδεικνύουν ότι πρόκειται για τέτοιους τόκους, καθώς και η κάλυψη στο σύνολό του ή εν μέρει ομολογιακού δανείου ιδιωτικών επιχειρήσεων ή η απόκτηση μετοχών κατά τη σύσταση ανώνυμης εταιρείας ή αύξηση του κεφαλαίου της, για το χρονικό διάστημα κατά το οποίο οι τίτλοι των ομολογιών ή μετοχών παραμένουν στο χαρτοφυλάκιο της τράπεζας.
Στις χορηγήσεις αυτές δεν περιλαμβάνονται τα δάνεια γενικά προς το Δημόσιο και τα νομικά πρόσωπα δημόσιου δικαίου, τα δάνεια γενικά για τα οποία δόθηκε εγγύηση του Δημοσίου και οι καταθέσεις σε άλλες Τράπεζες. Το πιο πάνω ποσοστό ορίζεται:
α) Σε δύο τοις χιλίοις (2ο/οο) για τις κτηματικές τράπεζες του ν. 3221/1924 (ΦΕΚ 210 Α'), με εξαίρεση τις χορηγήσεις προς τις ξενοδοχειακές και τουριστικές επιχειρήσεις στις οποίες το ποσοστό ορίζεται σε ένα τοις εκατό (1%).
β) Σε δύο τοις εκατό (2%) για τράπεζες επενδύσεων.
γ) Σε ένα τοις εκατό (1%) για τις άλλες τράπεζες.
(Ως πραγματική χορήγηση νοείται και η από τις τράπεζες επενδύσεων κάλυψη στο σύνολό του ή εν μέρει ομολογιακού δανείου ιδιωτικών επιχειρήσεων ή η απόκτηση μετοχών κατά τη σύσταση ανώνυμης εταιρίας ή αύξηση του κεφαλαίου της, για το χρονικό διάστημα κατά το οποίο οι τίτλοι των ομολογιών ή μετοχών παραμένουν στο χαρτοφυλάκιο της τράπεζας - διαγράφτηκε με την παρ.7 άρθρ.1 Ν.2579/1998, ΦΕΚ Α 31).
Οι πιο πάνω διατάξεις που αφορούν στις τράπεζες επενδύσεων εφαρμόζονται και στις ναυτιλιακές τράπεζες, καθώς επίσης και για τις εργασίες που ενεργούνται και για τα κεφάλαια που χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για εξαγωγικές δραστηριότητες από τράπεζες εξωτερικού εμπορίου και από ειδικά εξαγωγικά τμήματα άλλων τραπεζών.

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ: Κατά την παρ.11 άρθρ.4 Ν.2753/1999 ΦΕΚ Α 249/17.11.1999:
11. Οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 105 του ν. 2238/1994 εφαρμόζονται ανάλογα και στα πιστωτικά ιδρύματα που λειτουργούν με τη μορφή αμιγούς πιστωτικού συνεταιρισμού του ν. 1667/1986 (ΦΕΚ 196 Α).

5. Πέρα από το ποσοστό έκπτωσης που προβλέπεται στην προηγούμενη παράγραφο οι τράπεζες δικαιούνται να εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους, για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της χρήσης πρόσθετες ειδικές κατά περίπτωση προβλέψεις για την απόσβεση απαιτήσεων κατά πελατών τους, για τις οποίες έχει διακοπεί ο λογισμός τόκων, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από το άρθρο 27 του ν.2076/1992 (ΦΕΚ 130 Α').
Κατά το μέρος που οι προβλέψεις αυτές δεν επαληθευθούν και δεν διενεργηθούν οριστικές εγγραφές διαγραφής των απαιτήσεων μέσα στις επόμενες οκτώ (8) χρήσεις από τη χρήση σχηματισμού τους, η τράπεζα υποχρεούται μέσα σε τρεις (3) μήνες από τη λήξη της όγδοης χρήσης να υποβάλει συμπληρωματική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους, στο οποίο σχηματίστηκε η πρόβλεψη, μη εφαρμοζομένων στην περίπτωση αυτή των διατάξεων του άρθρου 84.
Η δήλωση αυτή του μη επαληθευθέντος υπολοίπου είναι εκπρόθεσμη και επιβάλλονται επί του φόρου που προκύπτει οι προσαυξήσεις που προβλέπονται για την εκπρόθεσμη υποβολή της.

Σε περίπτωση μη υποβολής της δήλωσης αυτής εκδίδεται φύλλο ελέγχου καταλογισμού του οφειλόμενου τυχόν φόρου πλέον των νόμιμων προσαυξήσεων.

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ: Σύμφωνα με το άρθρο 40 του *του ν. 3427/2005*
1. Οι παράγραφοι 4 και 5 του άρθρου 105 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, που κυρώθηκε με το ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151Α'), εφαρμόζονται ανάλογα και στις ανώνυμες εταιρίες, οι οποίες ασχολούνται κατ' επάγγελμα με την παροχή δανείων και πιστώσεων με οποιονδήποτε τρόπο, συμπεριλαμβανομένης και της έκδοσης πιστωτικών καρτών για τη διάθεση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του ν. 2076/1992 (ΦΕΚ 130 Α'), όπως ισχύει.
2. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται για κέρδη που προκύπτουν από ισολογισμούς που κλείνουν την 31 Δεκεμβρίου 2004 και μετά.

6. Πλέον των αναφερόμενων στις προηγούμενες παραγράφους δαπανών, από τα ακαθάριστα έσοδα των ημεδαπών ανώνυμων εταιριών εκπίπτουν και οι ακόλουθες:
α) Τα ποσά που καταβάλλει ημεδαπή ανώνυμη εταιρία για την εξαγορά ιδρυτικών τίτλων αυτής, καθώς και οι τόκοι που καταβάλλει στους κατόχους ιδρυτικών τίτλων της εφόσον οι τόκοι αυτοί δεν προέρχονται από τα κέρδη της.
β) Οι τόκοι που καταβάλλει ημεδαπή ανώνυμη εταιρία στους κατόχους προνομιούχων μετοχών αυτής, εφόσον οι τόκοι δεν προέρχονται από τα κέρδη της.
γ) Οι αμοιβές και αποζημιώσεις μελών του διοικητικού συμβουλίου που βαρύνουν την ίδια την ανώνυμη εταιρία, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 24 του κ.ν. 2190/1920.
7. Το ποσό που απομένει μετά τις εκπτώσεις που αναφέρονται στις παραγράφους 2,3,4,5 και 6 αποτελεί το συνολικό καθαρά εισόδημα των νομικών προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 101**.**
8. Ως καθαρό εισόδημα των αλλοδαπών επιχειρήσεων που εκμεταλλεύονται πλοία υπό ξένη σημαία και αεροσκάφη λαμβάνεται ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) στα ακαθάριστα έσοδα που πραγματοποιούνται από τη μεταφορά επιβατών, εμπορευμάτων και πραγμάτων γενικά, από ελληνικούς λιμένες και αερολιμένες και μέχρι το λιμένα προορισμού ή μέχρι τον αλλοδαπό λιμένα ή αερολιμένα επιβίβασης των επιβατών ή μεταφόρτωσης των εμπορευμάτων και λοιπών πραγμάτων σε πλοίο ή αεροσκάφος άλλης αλλοδαπής επιχείρησης.
9. Για τον προσδιορισμό των τυχόν εισοδημάτων που αποκτούν από πηγές που υπάρχουν στην Ελλάδα, αλλοδαπές επιχειρήσεις ή οργανισμοί που δεν διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα κατά την έννοια του άρθρου 100, εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου μέρους του πρώτου τμήματος του παρόντος, που αναφέρονται στον προσδιορισμό του εισοδήματος των φυσικών προσώπων.
10. Οι διατάξεις του άρθρου 39 εφαρμόζονται και για τα νομικά πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 101. Επίσης, οι ίδιες διατάξεις εφαρμόζονται ανάλογα και για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις ή οργανισμούς που αποκτούν με τις διατάξεις του άρθρου 100 μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, όταν η επιχείρηση που εδρεύει στην αλλοδαπή επιβάλλει στο υποκατάστημα, πρακτορείο, εργοστάσιο κ.λπ., που βρίσκεται στην Ελλάδα όρους εμπορικής ή οικονομικής συνεργασίας καταφανώς επαχθέστερους εκείνων, οι οποίοι θα συνομολογούντο αν η συναλλαγή εγένετο με τρίτους, με αποτέλεσμα να επέρχεται μετάθεση του κέρδους στην αλλοδαπή. Στην περίπτωση αυτή το κέρδος αυτό θεωρείται ότι προέκυψε στην Ελλάδα και επαυξάνει το κέρδος του υποκαταστήματος, πρακτορείου, εργοστασίου κ.λπ., που προκύπτει από τη δραστηριότητά του στην Ελλάδα.

11. 11. Οι διατάξεις των άρθρων 4 παράγραφοι 3, 4 και 7, 32, 34 με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 12του άρθρου αυτού, 35, 36 και 38 εφαρμόζονται αναλόγως και για τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101.
12. Οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου αυτού εφαρμόζονται και για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών των νομικών προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 101, που έχουν ως αντικείμενο εργασιών την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών, καθώς και των κοινοπραξιών στις οποίες συμμετέχουν. Ως ακαθάριστα έσοδα για την εφαρμογή των ανωτέρω, λαμβάνονται τα οριζόμενα από την παράγραφο 1 του άρθρου 34.
Όταν κατά τις διαχειριστικές περιόδους μέσα στις οποίες κτώνται έσοδα από τις πιο πάνω εργασίες δεν έχει ολοκληρωθεί η ανέγερση της οικοδομής, ως καθαρά κέρδη δηλώνονται αυτά που προκύπτουν σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 34 και με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους που αφορά στη διαχειριστική περίοδο της ολοκλήρωσης της οικοδομής δηλώνεται το τελικό αποτέλεσμα το οποίο προέκυψε, σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο, από τη συγκεκριμένη οικοδομή. Από τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος της δήλωσης αυτής, εκπίπτει ο φόρος που έχει καταβληθεί με βάση τις προηγούμενες δηλώσεις φορολογίας και ο οποίος αντιστοιχεί στα τεκμαρτά κέρδη της οικοδομής της οποίας ολοκληρώθηκε η κατασκευή. *- Προστέθηκε με το άρθρο 11 παρ.1 του ν. 3296/2004*
13. Τα εισοδήματα των νομικών προσώπων και ιδρυμάτων της παρ. 2 του άρθρου 101 προσδιορίζονται ως εξής:
α) Τα εισοδήματα από ακίνητα, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 20 έως 23.
β) Τα εισοδήματα από κινητές αξίες, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 24 έως 27. Κατ' εξαίρεση, για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος από τόκους που αποκτούν αυτά τα νομικά πρόσωπα, εκπίπτουν οι τόκοι που καταβάλλονται σε δανειοδοτικούς φορείς, μέχρι το ύψος του συνολικού ακαθάριστου εισοδήματος από τόκους.
γ) Τα εισοδήματα από γεωργικές εκμεταλλεύσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 40 και 41.
δ) Τα εισοδήματα τα οποία δεν μπορούν να υπαχθούν σε μια από τις κατηγορίες Α' έως ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 48, 49 και 50.
14. Για την εξεύρεση του συνολικού καθαρού φορολογητέου εισοδήματος των νομικών προσώπων και ιδρυμάτων της προηγούμενης παραγράφου, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις των παρ. 3, 4 και 7 του άρθρου 4.
15. Ο φόρος του παρόντος, οι πρόσθετοι φόροι και τα πρόστιμα δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση κατά τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος.
15. Τα έσοδα και τα έξοδα των εταιρειών που εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, που προκύπτουν κατά την αρχική αναγνώριση των χρηματοοικονομικών μέσων, κατανέμονται ανάλογα με τη χρονική διάρκεια των αντίστοιχων μέσων, σύμφωνα και με τα οριζόμενα από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Ως χρηματοοικονομικά μέσα νοούνται τα οριζόμενα από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, όπως αυτά υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση κατ΄ εφαρμογή του Κανονισμού 1606/2002, του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου.
16. Για την εξεύρεση του συνολικού καθαρού φορολογητέου εισοδήματος των εταιρειών που είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση, όπως προβλέπεται από τον Κανονισμό (ΕΚ) αριθμ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 19ης Ιουλίου 2002, που δημοσιεύθηκε στην Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (Ι 243) και των Κανονισμών που

εκδίδονται από την Επιτροπή (Commission), κατ΄ εξουσιοδότηση των άρθρων 3 και 6 του Κανονισμού αυτού, εφαρμόζονται τα εξής:
(α) Στην περίπτωση των εταιρειών που τηρούν τα βιβλία τους σύμφωνα με τους κανόνες της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας, τα κέρδη (ή ζημίες) της εταιρείας προκύπτουν αποκλειστικά από τα τηρούμενα βιβλία με βάση τους ισχύοντες κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας. Τα κέρδη (ή ζημίες) της εταιρείας που προκύπτουν από τις Οικονομικές Καταστάσεις με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δεν λαμβάνονται υπόψη για τους σκοπούς φορολογίας.
(β) Στην περίπτωση των εταιρειών που τηρούντα βιβλία τους σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση, τα κέρδη (ή ζημίες) της εταιρείας προκύπτουν αποκλειστικά από τον Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης της παραγράφου 7 του άρθρου 7 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. - *Οι παράγραφοι 15 & 16 Προστέθηκαν με το άρθρο 13 παρ. 1 του ν. 3301/2004.*

Άρθρο 106
Υπολογισμός φορολογητέου εισοδήματος

1. Όταν μεταξύ των εισοδημάτων των νομικών προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 101 του παρόντος, συμπεριλαμβάνονται και μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρίες, των οποίων τα κέρδη έχουν φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος ή του άρθρου 10, τα εισοδήματα αυτά αφαιρούνται από τα συνολικά καθαρά κέρδη προκειμένου υπολογισμού των φορολογητέων κερδών του νομικού προσώπου.
Σε περίπτωση όμως, που στα καθαρά κέρδη ημεδαπής ανώνυμης εταιρίας, εταιρίας περιορισμένης ευθύνης και συνεταιρισμού, συμπεριλαμβάνονται, εκτός από τα μερίσματα και τα κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρίες, που αναφέρονται πιο πάνω, και εισοδήματα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή αφορολόγητα έσοδα και περαιτέρω λαμβάνει χώρα διανομή κερδών, για τον προσδιορισμό των διανεμόμενων κερδών, που αναλογούν στα εισοδήματα, που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος άρθρου, λαμβάνονται τα συνολικά καθαρά κέρδη, που προκύπτουν από τους ισολογισμούς των νομικών αυτών προσώπων.
2. Αν στα καθαρά κέρδη, που προκύπτουν από ισολογισμούς συνεταιρισμών, εταιριών περιορισμένης ευθύνης και ημεδαπών ανώνυμων εταιριών, πλην τραπεζικών και ασφαλιστικών, συμπεριλαμβάνονται και έσοδα αφορολόγητα, για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών του νομικού προσώπου προστίθεται σε αυτά το μέρος των αφορολόγητων εσόδων, που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη με οποιαδήποτε μορφή μετά την αναγωγή του εξευρισκομένου αυτού ποσού σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου.
Αν όμως τα αφορολόγητα έσοδα του νομικού προσώπου είναι μεγαλύτερα από τα προκύψαντα, βάσει ισολογισμού, καθαρά κέρδη και περαιτέρω λαμβάνει χώρα διανομή κερδών με οποιαδήποτε μορφή, το μέρος των κερδών που διανέμεται φορολογείται στο όνομα του νομικού προσώπου κατά την αναγωγή αυτού σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου.
Στην περίπτωση αυτή, επί της ζημίας που προκύπτει μετά τη λογιστική αναμόρφωση των προκυψάντων αποτελεσμάτων, η οποία λαμβάνει χώρα με την υποβολή της δήλωσης του άρθρου 107, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 4.
3. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται ανάλογα και επί διανομής κερδών από εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες,

πλην τραπεζικών και ασφαλιστικών, και από συνεταιρισμούς, στα κέρδη των οποίων περιλαμβάνονται και κέρδη προσδιορισθέντα ή φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο επ' ονόματί τους.

4. Αφορολόγητα αποθεματικά ανώνυμων εταιριών, εταιριών περιορισμένης ευθύνης ή συνεταιρισμών, ανεξάρτητα του χρόνου σχηματισμού τους, διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα οποτεδήποτε, φορολογούνται κατά το χρόνο της διανομής ή κεφαλαιοποίησης με βάση τις διατάξεις του παρόντος στο όνομα του νομικού προσώπου, μετά την αναγωγή αυτών σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου.

Τα ως άνω διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα αποθεματικά φορολογούνται αυτοτελώς, μη συναθροιζομένων των ποσών αυτών με το προκύπτον αποτέλεσμα του ισολογισμού, κατά το χρόνο που γίνεται η διανομή ή κεφαλαιοποίηση. Προς τούτο, το νομικό πρόσωπο υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση του άρθρου 107 μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από το μήνα που λαμβάνεται η απόφαση από το αρμόδιο όργανο για διανομή ή κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών.

Ο προκύπτων φόρος καταβάλλεται σε τρεις ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες, η πρώτη ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης, οι δε υπόλοιπες δύο την τελευταία εργάσιμη ημέρα των δύο (2) επόμενων, από την υποβολή της δήλωσης, μηνών. Με την καταβολή του ως άνω φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα αποθεματικά.

Τα ανωτέρω δεν έχουν εφαρμογή:

α) σε αφορολόγητα αποθεματικά, για την κεφαλαιοποίηση των οποίων ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 13 του ν.1473/1984 (ΦΕΚ 127 Α) και του άρθρου 101 του ν.1892/1990,

β) σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης αφορολόγητων αποθεματικών που έχουν σχηματίσει μέχρι του χρόνου έναρξης ισχύος του ν.2065/1992 οι εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, με εξαίρεση τα σχηματισθέντα βάσει αναπτυξιακών νόμων αποθεματικά.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής εφαρμόζονται ανάλογα και για τις επιχειρήσεις της περίπτωσης δ της παρ. 1 του άρθρου 101, σε περίπτωση πίστωσης του κεντρικού καταστήματος ή ανάληψης ή εξαγωγής στο εξωτερικό κερδών ή αποθεματικών που δεν έχουν φορολογηθεί στο όνομα του νομικού προσώπου, ανεξάρτητα του χρόνου σχηματισμού τους.

Στην περίπτωση αυτή η δήλωση του άρθρου 107, για την καταβολή του οφειλόμενου φόρου υποβάλλεται μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από το μήνα που γίνεται η πίστωση ή η ανάληψη ή η εξαγωγή στο εξωτερικό των κερδών ή αποθεματικών και ο οφειλόμενος φόρος καταβάλλεται μέσα στην προθεσμία, που ορίζεται από την παράγραφο αυτή.

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ: Με την παρ.5 άρθρ.8 Ν.2579/1998 ορίζεται ότι:

"*5. Οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 106 του ν.2238/1994 εξακολουθούν να ισχύουν για το μέρος των αφορολόγητων αποθεματικών που διανέμονται ή κεφαλαιοποιούνται και τα οποία δεν φορολογήθηκαν με τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του παρόντος άρθρου*".

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ: *Με την παρ.2 άρθρ.5 Ν.3220/2004,ΦΕΚ Α 15,ορίζεται ότι "Οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 106 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος έχουν εφαρμογή σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης του αποθεματικού της προηγούμενης παραγράφου (*** επιχειρήσεων που λειτουργούν, μετά από έγκριση του Υπουργείου Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημόσιων 'Εργων, ως "Σύστημα Εναλλακτικής Διαχείρισης", που προβλέπεται από την παράγραφο 19 του άρθρου 2 του*

5. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται ανάλογα και επί διανομής ή κεφαλαιοποίησης αποθεματικών, προερχόμενων από εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.
Στην περίπτωση αυτήν ο παρακρατηθείς ή καταβληθείς, κατά περίπτωση, στα ανωτέρω εισοδήματα φόρος συμψηφίζεται με αυτόν που αναλογεί στο νομικό πρόσωπο για τα εισοδήματα αυτά.
Εξαιρετικά, κατά την κεφαλαιοποίηση ή διανομή αποθεματικών που έχουν σχηματισθεί μέχρι το χρόνο έναρξης ισχύος του παρόντος από μερίσματα, προερχόμενα από συμμετοχή σε άλλες ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, αυτά δεν υπόκεινται σε φορολογία και ούτε επιστρέφεται ο παρακρατηθείς φόρος μερισμάτων.
Τα ανωτέρω έχουν ανάλογη εφαρμογή και επί των επιχειρήσεων της περίπτωσης δ' της παρ. 1 του άρθρου 101, σε περίπτωση πίστωσης του κεντρικού καταστήματος ή ανάληψης ή εξαγωγής στο εξωτερικό κερδών ή αποθεματικών, που έχουν φορολογηθεί κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, ανεξάρτητα του χρόνου σχηματισμού τους.
6. Σε περίπτωση διάλυσης ημεδαπής ανώνυμης εταιρίας θεωρείται ως κέρδος, φορολογούμενο στο όνομα του νομικού προσώπου, το ποσό που λαμβάνουν οι μέτοχοι πέραν του πράγματι καταβληθέντος και μη επιστραφέντος σε αυτούς μετοχικού κεφαλαίου και των κερδών που έχουν υπαχθεί σε φορολογία με βάση τις διατάξεις του παρόντος.
Ως πράγματι καταβληθέν από τους μετόχους ποσό θεωρείται το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρίας, προσαυξημένο κατά τα αποθεματικά τα σχηματισθέντα από καταβολή των μετόχων κατά την τυχόν υπέρ το άρτιο έκδοση των μετοχών.
Οι διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου αυτής, έχουν ανάλογη εφαρμογή και σε περίπτωση διάλυσης εταιρίας περιορισμένης ευθύνης.
7. Σε περίπτωση εξαγοράς ή με οποιονδήποτε τρόπο απόκτησης από ημεδαπή ανώνυμη εταιρία ιδίων αυτής μετοχών με σκοπό την απόσβεση ή μείωση του κεφαλαίου της, το ποσό που καταβάλλεται στους μετόχους πέραν του πράγματι καταβληθέντος από αυτούς αντίτιμου μετοχών και μη επιστραφέντος σε αυτούς, προέρχεται από το υπόλοιπο των κερδών που προκύπτει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος, με βάση το άρθρο 109 του παρόντος, φόρου, από τα συνολικά κέρδη.
Ως πράγματι καταβληθέν από τους μετόχους ποσό θεωρείται το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρίας, προσαυξημένο κατά τα αποθεματικά τα σχηματισθέντα από την τυχόν υπέρ το άρτιο έκδοση των μετοχών.
Το ανωτέρω ποσό που λαμβάνουν οι μέτοχοι δεν υπόκειται σε φορολογία εφόσον το νομικό πρόσωπο δεν έχει, μέσα στη διαχειριστική χρήση που λαμβάνει χώρα η απόσβεση ή μείωση του κεφαλαίου, εισοδήματα απαλλασσόμενα της φορολογίας ή προσδιοριζόμενα ή φορολογούμενα κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.
Σε περίπτωση ύπαρξης των πιο πάνω εισοδημάτων, έχουν ανάλογη εφαρμογή οι διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος άρθρου.
8. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών θα καθοριστούν η λογιστική εμφάνιση και ο τρόπος παρακολούθησης των αποθεματικών, που σχηματίζουν οι επιχειρήσεις από τα κέρδη κάθε χρήσης, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου.
9. Επί ημεδαπών ανώνυμων εταιριών, εταιριών περιορισμένης ευθύνης και συνεταιρισμών, των οποίων τα κέρδη προσδιορίζονται τεκμαρτώς με τις διατάξεις του άρθρου 34, σε περίπτωση που μετά την έγκριση του ισολογισμού και τη διάθεση των κερδών της οικείας διαχειριστικής χρήσης από τη γενική συνέλευση και την εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος, απομένει υπόλοιπο

κερδών που δεν φορολογήθηκε στο νομικό πρόσωπο και εμφανίζεται στο λογαριασμό "Αφορολόγητα κέρδη τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων", το σαράντα τοις εκατό (40%) αυτού φορολογείται στο νομικό πρόσωπο με τους συντελεστές φορολογίας που προβλέπονται από το άρθρο 109 κατά περίπτωση.
Προς τούτο, το νομικό πρόσωπο υποχρεούται για τα κέρδη αυτά να υποβάλλει ιδιαίτερη δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέχρι το τέλος του ένατου μήνα από τη λήξη της οικείας διαχειριστικής χρήσης και να καταβάλλει το φόρο που προκύπτει σε τρεις (3) ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης και οι υπόλοιπες δύο την τελευταία εργάσιμη ημέρα των δύο επόμενων μηνών.
Επί του φόρου που προκύπτει από τη δήλωση αυτή δεν ενεργείται βεβαίωση προκαταβολής φόρου εισοδήματος. Δήλωση που υποβάλλεται χωρίς την καταβολή του οφειλόμενου φόρου θεωρείται απαράδεκτη και δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα. Με την καταβολή του φόρου αυτού για το μέρος των φορολογηθέντων κερδών εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση του νομικού προσώπου και των μετόχων ή εταίρων ή μελών, κατά περίπτωση.
Τα φορολογηθέντα αυτά κέρδη, μετά την αφαίρεση του φόρου που καταβάλλεται, εμφανίζονται σε ειδικούς λογαριασμούς στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης και δύνανται οποτεδήποτε να διανεμηθούν ή να κεφαλαιοποιηθούν, χωρίς περαιτέρω φορολογική επιβάρυνση.
10. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου έχουν ανάλογη εφαρμογή και στις επιχειρήσεις των περιπτώσεων β' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 101 για τα πέραν των τεκμαρτών κέρδη της οικείας διαχειριστικής χρήσης που δεν φορολογήθηκαν κατά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του άρθρου 107.
11. Για τις αλλοδαπές εταιρίες και οργανισμούς που αναλαμβάνουν την εργοληπτική κατασκευή δημοσίων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων στην Ελλάδα, για τις οποίες έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου "8" του άρθρου 13, με την προβλεπόμενη από τις διατάξεις του ίδιου άρθρου παρακράτηση φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση από το φόρο εισοδήματος των επιχειρήσεων αυτών μόνο για τα προσδιοριζόμενα με το άρθρο 34 τεκμαρτά κέρδη.
Σε περίπτωση πραγματοποίησης κερδών από τις εργασίες τους στην Ελλάδα πέραν των φορολογουμένων τεκμαρτών κερδών, έχουν ανάλογη εφαρμογή οι διατάξεις των παραγράφων 9 και 10 του άρθρου αυτού για το μέρος των κερδών που δεν φορολογήθηκε.

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΒΕΒΑΙΩΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Άρθρο 107
Υπόχρεοι σε δήλωση - Προθεσμία και περιεχόμενο αυτής

1**.** Κάθε νομικό πρόσωπο του άρθρου 101 υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση φόρου εισοδήματος στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.
Επίσης σε υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος υποχρεούνται και τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα που έχουν στην κυριότητά τους ακίνητο στην Ελλάδα, ανεξάρτητα αν προκύπτει ή όχι εισόδημα από αυτό.
2. Η δήλωση της προηγούμενης παραγράφου υποβάλλεται:

α) Από τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 και του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, μέχρι τη δέκατη (10η) ημέρα του πέμπτου μήνα από την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου, για τα εισοδήματα που απόκτησαν μέσα σε αυτήν.
Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, μπορεί να μεταφέρεται ειδικά για τις ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες η ημερομηνία λήξης της προθεσμίας που ορίζεται πιο πάνω και η υποβολή της δήλωσης να γίνεται ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του αριθμού φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) του νομικού προσώπου.
β) Από τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 2 του άρθρου 101, μέχρι τις 10 Μαρτίου του οικείου οικονομικού έτους για τα εισοδήματα που απέκτησαν μέσα στο αμέσως προηγούμενο έτος, ανεξάρτητα αν τα εισοδήματα αυτά υπόκεινται ή όχι σε φορολογία.
Όταν δηλώνεται εισόδημα από την εκμίσθωση ή δωρεάν παραχώρηση γεωργικής γης, υποκείμενο σε φορολογία εισοδήματος, η δήλωση υποβάλλεται μέχρι τις 15 Απριλίου του οικείου οικονομικού έτους.
Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται ανάλογα και στα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας Κ.Β.Σ..
Η υποβαλλόμενη δήλωση συνοδεύεται υποχρεωτικά με αναλυτική κατάσταση εσόδων και εξόδων.
γ) Από τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα που έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση, μέσα σε ένα (1) μήνα από τη λήξη της εκκαθάρισης για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν κατά την περίοδο αυτή.
Σε περίπτωση παράτασης της εκκαθάρισης πέραν του έτους υποβάλλεται προσωρινή δήλωση για τα εισοδήματα κάθε έτους μέσα σε ένα (1) μήνα από τη λήξη του, επιφυλασσομένης της υποβολής οριστικής δήλωσης συγχρόνως με τη λήξη της εκκαθάρισης.
Σε περίπτωση μη υποβολής της δήλωσης ή υποβολής ανακριβούς δήλωσης, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εκδίδει προσωρινό φύλλο ελέγχου, το οποίο περιέχει το φορολογητέο εισόδημα που προκύπτει από τα βιβλία και το ποσό του φόρου που αναλογεί μαζί με τον πρόσθετο φόρο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 86, αντίγραφο του οποίου κοινοποιείται στο υπόχρεο νομικό πρόσωπο.
Ο φόρος βεβαιώνεται εφάπαξ αμέσως μετά την οριστικοποίηση του προσωρινού φύλλου ελέγχου. Κατά του προσωρινού φύλλου ελέγχου επιτρέπονται τα ένδικα μέσα που προβλέπονται από τον Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας.
Οι δικαστικές αποφάσεις που εκδίδονται κατά την προσωρινή διαδικασία αποτελούν προσωρινό δεδικασμένο και δεν επηρεάζουν την κύρια δίκη.
Από το ποσό του κύριου και πρόσθετου φόρου που πρόκειται να βεβαιωθεί με βάση το οριστικό φύλλο ελέγχου εκπίπτει ο φόρος που έχει καταλογισθεί με τα προσωρινά φύλλα ελέγχου και ο επιπλέον φόρος που έχει καταβληθεί επιστρέφεται μετά την τελεσιδικία της εγγραφής.
δ) Από τα διαλυόμενα νομικά πρόσωπα, για τα οποία δεν επιβάλλεται από το νόμο εκκαθάριση, μέσα σε ένα (1) μήνα από τη διάλυση και σε κάθε περίπτωση πριν από τη διάθεση με οποιονδήποτε τρόπο των περιουσιακών στοιχείων τους.
3. Οι διατάξεις του δεύτερου και τρίτου εδαφίου και η περίπτωση ια' της παραγράφου 1 καθώς και οι παρ. 4 και 5 του άρθρου 61 εφαρμόζονται ανάλογα και στα νομικά πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 101. - *ισχύει από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 1ης Ιανουαρίου 2004. - επανήλθε με την παρ. 2 του αρθ. 22 του νόμου 3259/2004.*

Οι διατάξεις του δευτέρου και τρίτου εδαφίου και η περίπτωση ία' της παραγράφου 1 του Άρθρου 61 οι παράγραφοι 4 και 5 του ίδιου Άρθρου και τα 2 τελευταία εδάφια της παραγράφου 4 του Άρθρου 62 εφαρμόζονται και στα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του Άρθρου 101- *Καταργήθηκε με την παρ. 2 του αρθ. 22 του νόμου 3259/2004.*

4. Ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες στα καθαρά κέρδη των οποίων συμπεριλαμβάνονται και εισοδήματα απαλλασσόμενα της φορολογίας ή κέρδη προσδιορισθέντα ή φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο, εφόσον μέσα σε έξι (6) μήνες από τη λήξη της διαχειριστικής χρήσης δεν συνέρχεται η γενική συνέλευση των μετόχων για να εγκρίνει την προταθείσα από το διοικητικό συμβούλιο διανομή κερδών ή συνέρχεται και τροποποιεί την προταθείσα αυτή διανομή κερδών, υποχρεούνται να υποβάλλουν τροποποιητική δήλωση εντός τριάντα (30) ημερών από τη λήξη του πιο πάνω εξαμήνου για τα φορολογητέα κέρδη, που προκύπτουν κατά την εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 2 και 3 του άρθρου 106.

Ο τυχόν οφειλόμενος, βάσει της τροποποιητικής δήλωσης, φόρος και προκαταβολή φόρου καταβάλλεται σε τρεις (3) ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης και οι υπόλοιπες δύο την τελευταία εργάσιμη ημέρα των δύο επόμενων μηνών.

Σε περίπτωση μεταγενέστερης, αλλά μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση, μερικής ή ολικής έγκρισης της διανομής, εφαρμόζονται επίσης οι διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 106 του παρόντος. Προς τούτο, υποβάλλεται συμπληρωματική δήλωση μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από το χρόνο έγκρισης από τη γενική συνέλευση και ο οφειλόμενος φόρος καταβάλλεται εφάπαξ με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης.

Οι διατάξεις των δύο προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται ανάλογα και σε περίπτωση περαιτέρω διανομής κερδών του ίδιου οικονομικού έτους, εφόσον η διανομή λαμβάνει χώρα μέχρι το χρόνο λήξης της τρέχουσας διαχειριστικής χρήσης.

5. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται κατά περίπτωση και για τις ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης και συνεταιρισμούς.

6. Η δήλωση συντάσσεται σε έντυπο που παρέχεται δωρεάν από, το Δημόσιο και υπογράφεται από το νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζεται ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης, καθώς και τα δικαιολογητικά ή άλλα στοιχεία που υποβάλλονται μαζί με αυτή.

Άρθρο 108
Αρμόδιος προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας

1. Αρμόδιος για την παραλαβή των δηλώσεων και τον έλεγχο τους, την εξεύρεση του εισοδήματος αυτών που δεν έχουν επιδώσει δηλώσεις και γενικά για την επιβολή του φόρου, είναι ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας:

α) Της περιφέρειας στην οποία βρίσκεται η έδρα του υπόχρεου ημεδαπού νομικού προσώπου.

β) Της περιφέρειας στην οποία βρίσκεται η κύρια μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα του υπόχρεου αλλοδαπού νομικού προσώπου.

2. Αν στην ίδια περιφέρεια εδρεύουν περισσότεροι από έναν προϊστάμενοι δημόσιων οικονομικών υπηρεσιών, καθορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ο αρμόδιος προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας σύμφωνα με την προηγούμενη παράγραφο, ο οποίος μπορεί να είναι διαφορετικός κατά γενικές κατηγορίες νομικών προσώπων.

Επίσης, με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται ο αρμόδιος προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για αλλοδαπά νομικά πρόσωπα που δεν έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και για το σύνολο των εισοδημάτων τους από κάθε πηγή που αποκτούν στην Ελλάδα.

Άρθρο 109
Υπολογισμός του φόρου

1. Για τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 ο φόρος υπολογίζεται με συντελεστή είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) στο συνολικό φορολογητέο εισόδημά τους, το οποίο προκύπτει από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2007 και μετά. Ειδικά, για τα κέρδη τα οποία προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2005, ο συντελεστής φορολογίας ορίζεται σε τριάντα δύο τοις εκατό (32%) και για τα κέρδη τα οποία προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2006 έως την 31η Δεκεμβρίου του ίδιου έτους, ο συντελεστής αυτός ορίζεται σε είκοσι εννέα τοις εκατό (29%). Για τα κέρδη τα οποία προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που άρχισαν μέσα στο έτος 2004, ο συντελεστής φορολογίας ορίζεται σε τριάντα πέντε τοις εκατό (35%). - *Αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 6 παρ. 4 του ν. 3296/2004.*
(**2.** Ειδικά για εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, ο συντελεστής της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζεται στα καθαρά κέρδη που απομένουν μετά την αφαίρεση, από τα συνολικά καθαρά κέρδη, επιχειρηματικής αμοιβής για φυσικά πρόσωπα διαχειριστές εταίρους, και μέχρι τρεις, οι οποίοι συμμετέχουν στην εταιρία με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής.
Σε περίπτωση περισσότερων διαχειριστών εταίρων με ίσα ποσοστά συμμετοχής, οι δικαιούχοι επιχειρηματικής αμοιβής καθορίζονται από την εταιρία και δηλώνονται με την οικεία αρχική ετήσια δήλωσή της.
Ως ποσοστά λαμβάνονται εκείνα που υφίστανται κατά το χρόνο έγκρισης του ισολογισμού της. Αν αυτός δεν εγκριθεί μέσα σε χρονικό διάστημα τριών (3) μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, λαμβάνονται υπόψη τα ποσοστά που έχουν αυτοί κατά την τελευταία ημέρα του τριμήνου. "Η ανωτέρω επιχειρηματική αμοιβή θεωρείται ως λαμβανόμενη, από το ήμισυ των συνολικών καθαρών κερδών της εταιρίας, που δηλώνονται με την οικεία ετήσια δήλωσή της και κατά το ποσοστό συμμετοχής των διαχειριστών.
(Όταν η αρχική δήλωση υποβάλλεται εκπρόθεσμα και μέχρι τριάντα (30) ημέρες από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της, εξακολουθεί να ισχύει το δικαίωμα αφαίρεσης της επιχειρηματικής αμοιβής από τα κέρδη - ΚΑΤΑΡΓΗΘΗΚΕ με τις παρ.30, 31 και 32 αντιστοίχως άρθρ.1 Ν.2954/2001).
Όταν ο διαχειριστής συμμετέχει σε περισσότερες της μιας εταιρίες περιορισμένης ευθύνης ή σε άλλες προσωπικές εταιρίες ως ομόρρυθμος εταίρος, αυτός δικαιούται επιχειρηματικής αμοιβής από μία από αυτές, κατ' επιλογή του. Η επιλογή αυτή δηλώνεται με την οικεία αρχική εμπρόθεσμη ή εκπρόθεσμη, κατά περίπτωση, δήλωση της εταιρίας και δεν ανακαλείται. - *Η παράγραφος 2 του άρθρου 109 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος καταργείται για κέρδη εταιριών περιορισμένης ευθύνης που προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 1 ης Ιανουαρίου 2003 και μετά. (παρ. 7 άρθρ.9 Ν.3091/2002, ΦΕΚ Α 330/24.12.2002*).
2. Για τα ημεδαπά και αλλοδαπά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, ο φόρος υπολογίζεται με συντελεστή τριάντα πέντε τοις εκατό (35%) για τα εισοδήματα του οικονομικού έτους 2005, τριάντα δύο τοις εκατό(32%) για τα

εισοδήματα του οικονομικού έτους 2006, είκοσι εννέα τοις εκατό (29%) για τα εισοδήματα του οικονομικού έτους 2007 και είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) για τα εισοδήματα του οικονομικού έτους 2008 και επομένων. Επίσης, τα εισοδήματα που αποκτούν από την εκμίσθωση οικοδομών και γαιών οι Ιεροί Ναοί, οι Ιερές Μητροπόλεις, οι Ιερές Μονές, η Αποστολική Διακονία, η Ιερά Μονή Πάτμου, η Ιερά Αρχιεπισκοπή Κύπρου και Ιερές Σταυροπηγιακές Μονές Κύπρου, τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα που νόμιμα έχουν συσταθεί ή συνιστώνται και τα οποία επιδιώκουν αποδεδειγμένα κοινωφελείς σκοπούς, καθώς και τα ημεδαπά κοινωφελή ιδρύματα, φορολογούνται για το οικονομικό έτος 2005 με συντελεστή δέκα τοις εκατό(10%), ο οποίος μειώνεται σε επτά τοις εκατό (7%) για τα εισοδήματα οικονομικού έτους 2006 και σε τέσσερα τοις εκατό (4%) για τα εισοδήματα οικονομικού έτους 2007. - *Προστέθηκε με το άρθρο 6 παρ. 5 του ν. 3296/2004.*

3. Επιπλέον του οριζόμενου στις προηγούμενες παραγράφους φόρου, επιβάλλεται και συμπληρωματικός φόρος στο εισόδημα από ακίνητα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα.

Ο φόρος αυτός υπολογίζεται με συντελεστή τρία τοις εκατό (3%) στο συνολικό ακαθάριστο εισόδημα που προέρχεται από ακίνητα, μη δυνάμενος να υπερβεί το ποσό του φόρου εισοδήματος των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου.

Ο φόρος της παραγράφου αυτής δεν επιβάλλεται στα εισοδήματα από ακίνητα των νομικών προσώπων, τα οποία απαλλάσσονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 103 του παρόντος, του φόρου εισοδήματος για τα εισοδήματα αυτά.

4. Από το συνολικό ποσό του φόρου που αναλογεί στο φορολογούμενο εισόδημα και του συμπληρωματικού φόρου εκπίπτουν:

α) Ο φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 12, 13 παράγραφος 1, 55, 111 και 114 του παρόντος, στο εισόδημα που υπόκειται σε φόρο.

β) Ο φόρος που αναλογεί στο μέρος των φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης εισοδημάτων, που διανέμονται και με τα οποία έχουν προσαυξηθεί τα υποκείμενα σε φορολογία κέρδη του νομικού προσώπου, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 106 του παρόντος.

Ειδικά για τις τραπεζικές και ασφαλιστικές εταιρίες εκπίπτει από το συνολικό φόρο του νομικού προσώπου το ποσό του φόρου που παρά- κρατήθηκε ή προεισπράχθηκε για εισοδήματα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης και το οποίο αναλογεί στη χρονική περίοδο που τα ως άνω νομικά πρόσωπα είχαν στο χαρτοφυλάκιο κυριότητάς τους τίτλους επενδύσεων που παράγουν τα εισοδήματα αυτά.

γ) Ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτήν και υπόκειται σε φορολογία. Ειδικά, για μερίσματα που εισπράττει ημεδαπή μητρική εταιρεία από αλλοδαπή θυγατρική εταιρεία, εκπίπτει το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε ως φόρος εισοδήματος νομικού προσώπου, καθώς και το ποσό που παρακρατήθηκε ως φόρος επί του μερίσματος κατά το μέρος το οποίο αναλογεί στα πιο πάνω διανεμόμενα μερίσματα. Όταν τα μερίσματα αυτά έχουν διανεμηθεί προηγουμένως από θυγατρική της πιο πάνω αλλοδαπής εταιρείας, του ίδιου ή άλλου κράτους, και η καταβάλλουσα στην ημεδαπή εταιρεία τα μερίσματα δεν έχει προβεί σε παρακράτηση φόρου ή δεν έχει καταβάλει η ίδια φόρο εισοδήματος, το ημεδαπό νομικό πρόσωπο δικαιούται να εκπέσει από τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος το ποσό φόρου εισοδήματος που έχει καταβάλει η θυγατρική της αλλοδαπής εταιρείας ή που έχει παρακρατήσει για τα υπόψη μερίσματα, τα οποία τελικά έχουν διανεμηθεί προς το ημεδαπό νομικό πρόσωπο. Για την απόδειξη του ύψους του φόρου που έχει καταβληθεί εκτός Ελλάδας για το

ποσό του διανεμόμενο υ μερίσματος που τελικώς κτάται από την ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία απαιτείται βεβαίωση εκδιδόμενη στη χώρα καταβολής του φόρου, από Ορκωτό Ελεγκτή ή άλλη αρμόδια αρχή της χώρας.
Το ποσό φόρου που εκπίπτει σύμφωνα με την περίπτωση αυτή σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να είναι ανώτερο από το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.
5. Όταν το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από το φόρο που αναλογεί η επιπλέον διαφορά συμψηφίζεται στο υπόλοιπο ποσό που προκύπτει για βεβαίωση.

Άρθρο 110
Καταβολή του φόρου

1. Ο φόρος εισοδήματος, η βεβαιούμενη με βάση το άρθρο 111 προκαταβολή φάρου εισοδήματος, τα τέλη χαρτοσήμου κ.λπ. ποσά, που οφείλονται με βάση τη δήλωση του άρθρου 107, καταβάλλονται:
α) Από τα νομικά πρόσωπα που υποβάλλουν δήλωση σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 2 του άρθρου 107 του παρόντος, σε οκτώ (8) ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες, η μεν πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης, οι δε υπόλοιπες επτά (7), μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα των επτά (7) επόμενων μηνών, από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης. - *Η περ.α' αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 31 παρ.2 Ν.3220/2004,ΦΕΚ Α 15/28.1.2004 και εφαρμόζεται για δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2004 και μετά*.
β) Από τα νομικά πρόσωπα που υποβάλλουν δήλωση σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων γ' και δ' της παρ. 2 του άρθρου 107 του παρόντος, εφάπαξ με την υποβολή της εμπρόθεσμης προσωρινής ή οριστικής δήλωσης.
2. Δήλωση που υποβάλλεται χωρίς την καταβολή των αναφερόμενων στην προηγούμενη παράγραφο ποσών, θεωρείται απαράδεκτη και δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα.
Στην περίπτωση εφάπαξ καταβολής του συνολικού ποσού της οφειλής, που αναφέρεται στην προηγούμενη παράγραφο με την εμπρόθεσμη δήλωση, παρέχεται έκπτωση ενάμισι τοις εκατό (1,5%) επί του καταβαλλόμενου ποσού.

Άρθρο 111
Προκαταβολή του φόρου

1.Με βάση την οριστική δήλωση του νομικού προσώπου ή τον οριστικό τίτλο, ο προϊστάμενος της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας βεβαιώνει ποσό ίσο με το πενήντα πέντε τοις εκατό (55%) του φόρου που αναλογεί στα εισοδήματα της διαχειριστικής περιόδου ή του ημερολογιακού έτους, κατά περίπτωση, που έληξε. - *Ισχύς για τα εισοδήματα που αποκτώνται από την 1η Ιανουαρίου 1998 και μετά*.
(Το ως άνω ποσοστό αυξάνεται σε εξήντα τοις εκατό (60%) ειδικά για τις τραπεζικές ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες και τα υποκαταστήματα αλλοδαπών τραπεζών που λειτουργούν νόμιμα στην Ελλάδα. - *ισχύει για κέρδη που προκύπτουν από ισολογισμούς που κλείνουν με 31 Δεκεμβρίου 1996 και μετά.)*
(Τα ανωτέρω ποσοστά μειώνονται κατά πενήντα τοις εκατό (50%) για τα νέα νομικά πρόσωπα κατά τα τρία (3) πρώτα οικονομικά έτη από τη δήλωση έναρξης εργασιών τους, που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36 του Ν.2859/2000 (ΦΕΚ 248 Α). Η μείωση αυτή δεν εφαρμόζεται για τα

νομικά πρόσωπα που προέρχονται από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις οποιουδήποτε νόμου. - *Προστέθηκε με το άρθρο 6 παρ. 9 του ν. 3296/2004.)*

Η βεβαίωση αυτή γίνεται έναντι του φόρου που αναλογεί στο εισόδημα της διανυόμενης διαχειριστικής περιόδου ή του ημερολογιακού έτους κατά περίπτωση.

Όταν δεν υπάρχει δήλωση ή οριστικός τίτλος, ο καταβλητέος φόρος υπολογίζεται με βάση το φόρο που προκύπτει από στοιχεία του εγγύτερου οικονομικού έτους.

2. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και επί των προσωρινών δηλώσεων που υποβάλλουν, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παρ. 2 του άρθρου 107, τα νομικά πρόσωπα που έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση.

3. Τα ποσά του φόρου που εισπράττονται στην πηγή με παρακράτηση, εφόσον συντρέχει περίπτωση, εκπίπτουν από το ποσό που πρέπει να βεβαιωθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού. Δεν εκπίπτουν τα ποσά του φόρου που έχουν παρακρατηθεί σε εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.

4. Αν μειωθεί το φορολογητέο εισόδημα, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 53.

Η εννεάμηνη προθεσμία για την υποβολή της αίτησης μείωσης του προκαταβλητέου ποσού φόρου αρχίζει από την ημέρα έναρξης της νέας διαχειριστικής περιόδου ή του ημερολογιακού έτους κατά περίπτωση.

5. Οι διατάξεις των παρ.4 και 5 του άρθρου 52 εφαρμόζονται και στα νομικά πρόσωπα που φορολογούνται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 101. Αν το προκαταβλητέο ποσό φόρου εισοδήματος που υπολογίζεται με βάση τις διατάξεις της παραγράφου αυτής είναι μικρότερο της προκαταβολής φόρου που οφείλεται με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2, η διαφορά που προκύπτει βεβαιώνεται στο όνομα του νομικού προσώπου ως προκαταβολή φόρου.

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ: Με την παρ.6 άρθρ.21 Ν.2789/1999 ΦΕΚ Α'21/11.2.2000 ορίζεται ότι:

"*Οι διατάξεις των παραγράφων 1 έως και 5 του άρθρου 111 του ν.2238/1994 δεν εφαρμόζονται στις Εταιρείες Κεφαλαίων Επιχειρηματικών Συμμετοχών (Ε.Κ.Ε.Σ.)*".

6. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν έχουν εφαρμογή επί των διανεμόμενων ή κεφαλαιοποιούμενων κερδών ανώνυμων εταιριών, που απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος, βάσει ειδικών διατάξεων νόμων, καθώς και επί των εισοδημάτων που ορίζονται από τις παρ. 4 και 5 του άρθρου 106 του παρόντος.

Άρθρο 112
Επιβράβευση ειλικρινείας

Οι διατάξεις του άρθρου 73 εφαρμόζονται αναλόγως και για τα νομικά πρόσωπα των περιπτώσεων α' και γ' της παρ. 1 του άρθρου 101.

(Για τον καθορισμό του ποσού που ορίζεται στην περίπτωση α' της παρ. 1 του άρθρου 73, λαμβάνεται υπόψη ο κύριος φόρος, που αναλογεί στα μη διανεμόμενα κέρδη - καταργήθηκε με την περ.7 άρθρου 1 Ν.2459/1997 (Α 17)).

'Άρθρο 113
Διαδικασία βεβαίωσης του φόρου

Οι διατάξεις των άρθρων 65 έως 72, 74, 75, 79, 80, 81, 83 έως 85, εφαρμόζονται αναλόγως και στη φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων τα οποία αναφέρονται στο άρθρο 101.

ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟ
ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ

ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ

'Άρθρο 114
Υποχρέωση παρακράτησης φόρου

1. Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες και συνεταιρισμοί που διανέμουν κέρδη με τη μορφή μερισμάτων, προμερισμάτων, αμοιβών και ποσοστών, εκτός μισθού, στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και στους διευθυντές, καθώς και αμοιβών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, δεν προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου, ως φορολογούμενα τα εισοδήματα αυτά στο όνομα του νομικού προσώπου.
Τα ανωτέρω εφαρμόζονται και στα διανεμόμενα, από εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, κέρδη.
Με την καταβολή του οριζόμενου, από το άρθρο 109 του παρόντος, φόρου εισοδήματος, επέρχεται εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης για τα διανεμόμενα κέρδη της παραγράφου αυτής.
2. Οι διατάξεις του άρθρου 54 εφαρμόζονται ανάλογα και όταν ο καταβάλλων το εισόδημα ή δικαιούχος αυτού είναι νομικό πρόσωπο ή επιχείρηση από τα αναφερόμενα στο άρθρο 101 του παρόντος.
Εξαιρετικά, αν ο δικαιούχος του εισοδήματος από κινητές αξίες, εκτός μερισμάτων και τόκων από μετοχές και ιδρυτικούς τίτλους, που προέρχονται από τα διανεμόμενα κέρδη ημεδαπής ανώνυμης εταιρίας, είναι πρόσωπο από τα αναφερόμενα στην περίπτωση δ' της παρ. 1 του άρθρου 101, το οποίο όμως δεν έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, το ποσοστό του παρακρατούμενου φόρου ορίζεται σε σαράντα τοις εκατό (40%) στο εισόδημα αυτό και ο αλλοδαπός δικαιούχος δεν υποχρεούται στην υποβολή της ετήσιας φορολογικής δήλωσης για το πιο πάνω εισόδημα.
Εξαιρετικά, αν ο δικαιούχος του εισοδήματος από κινητές αξίες, εκτός μερισμάτων και τόκων από μετοχές και ιδρυτικούς τίτλους, που προέρχονται από τα διανεμόμενα κέρδη ημεδαπής ανώνυμης εταιρίας, είναι πρόσωπο από τα αναφερόμενα στην περίπτωση δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 101, το οποίο όμως δεν έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, το ποσοστό του παρακρατούμενου φόρου ορίζεται σε είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) στο εισόδημα αυτό και ο αλλοδαπός δικαιούχος δεν υποχρεούται στην υποβολή της ετήσιας φορολογικής δήλωσης για το πιο πάνω εισόδημα. Εξαιρετικά για τους τόκους που καταβάλλονται από την 1η Ιανουαρίου μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου του έτους 2006, το ποσοστό του παρακρατούμενου φόρου ορίζεται σε είκοσι εννέα τοις εκατό (29%). - *(Το τελευταίο εδαφ. αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 26 παρ. 4 του ν. 3427/2005.)*

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ: "*Ο συντελεστής παρακράτησης που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 114 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος μειώνεται σε* ***τριάντα επτά και πενήντα τοις εκατό (37,50%)*** *για τα ποσά τόκων που καταβάλλονται στην αλλοδαπή από 1ης Ιανουαρίου 2001 μέχρι και 31 Δεκεμβρίου 2001 και σε* ***τριάντα πέντε τοις εκατό (35%)*** *από την 1η Ιανουαρίου 2002 και εφεξής*". (Αρθρ.6 παρ.2 Ν.2873/2000)

3. Στους τόκους που αναφέρονται στην παράγραφο αυτή και τους οποίους καταβάλλει ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία ή μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα εταιρείας κράτους - μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, σε συνδεδεμένη εταιρεία άλλου κράτους - μέλους ή σε μόνιμη εγκατάσταση συνδεδεμένης εταιρείας κράτους - μέλους ευρισκόμενη σε άλλο κράτος - μέλος, δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου εισοδήματος. Ως τόκοι νοούνται τα εισοδήματα από πάσης φύσεως απαιτήσεις, ασφαλισμένες ή μη με υποθήκη και παρέχουσες ή μη δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη του οφειλέτη και ιδίως εισοδήματα από τίτλους, ομολογίες ή χρεόγραφα, συμπεριλαμβανομένων ενδεχόμενων πρόσθετων ωφελημάτων και ανταμοιβών που απορρέουν από τίτλους, ομολογίες ή άλλα χρεόγραφα. Για την εφαρμογή των αναφερόμενων στην παράγραφο αυτή διατάξεων, μία εταιρεία θεωρείται «συνδεδεμένη» με άλλη εταιρεία εφόσον τουλάχιστον η πρώτη εταιρεία κατέχει άμεσα ελάχιστη συμμετοχή είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) στο μετοχικό κεφάλαιο της δεύτερης εταιρείας ή η δεύτερη εταιρεία κατέχει άμεσα ελάχιστη συμμετοχή με το ίδιο πιο πάνω ποσοστό στο μετοχικό κεφάλαιο της πρώτης εταιρείας ή μία τρίτη εταιρεία κατέχει άμεσα ελάχιστη συμμετοχή με το ίδιο πιο πάνω ποσοστό στο μετοχικό κεφάλαιο τόσο της πρώτης όσο και της δεύτερης εταιρείας, και υπό τον όρο ότι σε όλες τις αναφερόμενες πιο πάνω περιπτώσεις η συμμετοχή κατέχεται χωρίς διακοπή για δύο έτη. Η απαλλαγή από την παρακράτηση παρέχεται με την προϋπόθεση ότι ο δικαιούχος των τόκων δέχεται τις πληρωμές για δικό του λογαριασμό και όχι με την ιδιότητα του αντιπροσώπου και εφόσον προσκομίσει σχετική βεβαίωση που ισχύει για δύο έτη από την ημερομηνία χορήγησης της. Η βεβαίωση αυτή πρέπει να περιλαμβάνει τα ακόλουθα στοιχεία του δικαιούχου:

α) ότι έχει την έδρα της πραγματικής διοίκησης του σε ένα συγκεκριμένο κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης,

β) ότι υπόκειται στο πιο πάνω κράτος - μέλος που έχει την έδρα του σε φόρο εισοδήματος χωρίς να τυγχάνει απαλλαγής από αυτόν,

γ) ότι κατέχει την πιο πάνω αναφερόμενη συμμετοχή χωρίς διακοπή τουλάχιστον για δύο έτη,

δ) ότι το εισόδημα από τους τόκους που αποκτά, σε περίπτωση που αυτός είναι μόνιμη εγκατάσταση άλλης εταιρείας, υπόκειται σε φόρο εισοδήματος στο κράτος - μέλος όπου έχει τη μόνιμη εγκατάσταση και ότι η εταιρεία της οποίας αποτελεί μόνιμη εγκατάσταση πληροί τις προϋποθέσεις που αναφέρονται στα στοιχεία α', β', γ' και ε' του παρόντος άρθρου,

ε) ότι έχει μία από τις μορφές που ορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών σύμφωνα με το Παράρτημα της Οδηγίας 2003/49/ΕΚ (L. 157/49). Με την ίδια απόφαση θα καθοριστούν ο τρόπος και τα απαιτούμενα δικαιολογητικά για την εφαρμογή των αναφερόμενων στο άρθρο αυτό.

Εξαιρετικά, κατά τη διάρκεια μεταβατικής περιόδου οκτώ ετών που αρχίζει από την 1η Ιουλίου 2005, κατά την καταβολή των αναφερόμενων πιο πάνω τόκων, θα ενεργείται παρακράτηση φόρου εισοδήματος με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%) κατά τα πρώτα τέσσερα έτη και πέντε τοις εκατό (5%) κατά τα τελευταία τέσσερα έτη, εκτός εάν από την οικεία διμερή σύμβαση για την αποφυγή διπλής φορολογίας εισοδήματος προβλέπεται ευνοϊκότερη φορολογική μεταχείριση. Η παρακράτηση του φόρου ενεργείται από τον χρεώστη κατά την καταβολή των τόκων ή την εγγραφή τους στα βιβλία σε πίστωση του αλλοδαπού δικαιούχου και αποδίδεται εφάπαξ με την υποβολή δήλωσης μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου από την παρακράτηση του φόρου μήνα. Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του αλλοδαπού δικαιούχου.

Οι διατάξεις των προηγούμενων εδαφίων δεν έχουν εφαρμογή για τόκους από προνομιούχες μετοχές και ιδρυτικούς τίτλους, για τόκους υπερημερίας, καθώς και για τόκους που αποτελούν έμμεση διανομή κερδών. Μέχρι την έναρξη της μεταβατικής περιόδου που αναφέρεται πιο πάνω, κατά την καταβολή των υπόψη τόκων, θα ενεργείται παρακράτηση φόρου εισοδήματος σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις των διμερών συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας ή της εσωτερικής νομοθεσίας, κατά περίπτωση. - *(Προστέθηκε με το άρθρο 16 του ν. 3312/2005. Οι παράγραφοι 3, 4, 5 και 6 αναριθμούνται σε 4, 5, 6 και 7.με το ίδιο άρθρο και νόμο.)*

4. Κατά την είσπραξη τόκων από εταιρίες επενδύσεων χαρτοφυλακίου ενεργείται από τον καταβάλλοντα παρακράτηση φόρου εισοδήματος, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τα άρθρα 12 και 54, κατά περίπτωση. Με την παρακράτηση αυτήν εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα εισοδήματα αυτά.

5. Με την καταβολή του οριζόμενου στην παράγραφο 3 του άρθρου 16 του ν.1969/1991 φόρου, τα διανεμόμενα μερίσματα στους μετόχους της εταιρείας επενδύσεων χαρτοφυλακίου απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος.

6. Οι διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 αυτού του άρθρου εφαρμόζονται ανάλογα και για τα αμοιβαία κεφάλαια.

7. Οι διατάξεις των παρ. 5, 6 και 7 του άρθρου 13 εφαρμόζονται ανάλογα και όταν ο καταβάλλων το εισόδημα είναι νομικό πρόσωπο του άρθρου 101.

Άρθρο 115
Ευθύνη διοικούντων νομικά πρόσωπα

1. Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές ή διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές των ημεδαπών ανώνυμων εταιρειών ή συνεταιρισμών κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσής τους, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα σύμφωνα με τον παρόντα, καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους.

Στις ανώνυμες εταιρίες που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως μαζί με τα πιο πάνω πρόσωπα, για την πληρωμή των κατά το προηγούμενο εδάφιο οφειλόμενων φόρων της διαλυόμενης εταιρίας και εκείνη που την απορρόφησε ή η νέα εταιρία που συστήθηκε ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους.

Τα πρόσωπα που αναφέρονται πιο πάνω έχουν δικαίωμα αναγωγής κατά των προσώπων που διατέλεσαν σύμβουλοι, καθώς και μέλη ή μέτοχοι του νομικού προσώπου κατά το χρόνο της διάλυσής του ως προς τους φόρους που αφορούν σε χρήσεις προγενέστερες από την έναρξη της εκκαθάρισης, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους.

2. Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές και γενικά εντεταλμένοι στη διοίκηση του νομικού προσώπου, κατά το χρόνο της διάλυσης των λοιπών νομικών προσώπων του άρθρου 101, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα σύμφωνα με τον παρόντα, καθώς και των φόρων που παρακρατούνται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους.

3. Τα πρόσωπα που αναφέρονται στις παραγράφους 1 και 2 ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για τους παρακρατούμενους φόρους και κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου που εκπροσωπούν, ως εξής:

α) Αν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ως άνω ιδιότητες από τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης του φόρου και μετά.

β) Αν δεν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα, που είχαν μία από τις πιο πάνω ιδιότητες κατά το χρόνο που υπήρχε η υποχρέωση παρακράτησης του φόρου.

Άρθρο 116
Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις

Οι διατάξεις των άρθρων 86 έως 88 και 90 έως 97 εφαρμόζονται και στα νομικά πρόσωπα που αναφέρονται στο άρθρο 101.
Ειδικά σε περίπτωση μη υποβολής της δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 105 εκδίδεται φύλλο ελέγχου καταλογισμού του οφειλόμενου τυχόν φόρου πλέον πρόσθετος φόρος μη δήλωσης και πρόστιμο, που δεν μπορεί να είναι μικρότερο του είκοσι τοις εκατό (20%) του ποσού της πρόβλεψης.

ΤΜΗΜΑ ΤΡΙΤΟ

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Άρθρο 117
Φορολογία αδιανέμητων κερδών

Κέρδη αδιανέμητα ημεδαπών ανώνυμων εταιριών και συνεταιρισμών που έχουν φορολογηθεί στο όνομα του νομικού προσώπου και προέρχονται από κέρδη ισολογισμών διαχειριστικών χρήσεων που έληξαν μέχρι και την 29 Ιουνίου 1992, αν διανεμηθούν με οποιαδήποτε μορφή ή κεφαλαιοποιηθούν, υπόκεινται σε φορολογία με συντελεστή φόρου πέντε τοις εκατό (5%) που υπολογίζεται επί του ποσού που διανέμεται ή κεφαλαιοποιείται και δεν επιστρέφεται ούτε συμψηφίζεται ο φόρος εισοδήματος που είχε καταβληθεί κατά το χρόνο που προέκυψαν τα κέρδη αυτά.
Ο φόρος που οφείλεται αποδίδεται στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία με δήλωση, η οποία πρέπει να υποβληθεί μέσα να υποβληθεί μέσα σε ένα μήνα από το χρόνο που η γενική συνέλευση εγκρίνει τη διανομή ή κεφαλαιοποίηση των πιο πάνω αδιανέμητων κερδών και καταβάλλεται εφάπαξ με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης.
Ο φόρος αυτός βαρύνει την επιχείρηση και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της κατά τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών, ούτε συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος που οφείλεται από την επιχείρηση. Με την καταβολή του φόρου αυτού εξαντλείται κάθε φορολογικά υπο- χρέωση από το φόρο εισοδήματος της εταιρίας ή του συνεταιρισμού και των δικαιούχων για τα κέρδη που κεφαλαιοποιήθηκαν ή διανεμήθηκαν στους δικαιούχους.
Οι διατάξεις των άρθρων 113, 116 και του ν.4125/1960 εφαρμόζονται ανάλογα και στο φόρο που οφείλεται με βάση τις διατάξεις αυτής της παραγράφου.

Προσοχή: Κατά τις παρ.35 και 36 άρθρ.1 Ν.2954/2001,ΦΕΚ Α 255/2.11.2001:
"*35. Οι διατάξεις του άρθρου 117 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος* ***καταργούνται.*** *Τυχόν καταβληθέντα ποσά δεν επιστρέφονται*
36. Οι διατάξεις του πρώτου εδαφίου της προηγούμενης παραγράφου ισχύουν και για υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον των δικαστηρίων οποιουδήποτε βαθμού".

Άρθρο 118
Κίνητρα ανάπτυξης μικρών νησιών

1. Για τα φυσικά πρόσωπα που κατοικούν μόνιμα σε νησιά με πληθυσμό, σύμφωνα με την τελευταία απογραφή, κάτω από τρεις χιλιάδες εκατό (3.100) κατοίκους, το ποσό του πρώτου κλιμακίου εισοδήματος της κλίμακας (α) της παραγράφου 1 του άρθρου 9, προκειμένου να υπολογιστεί ο φόρος που αναλογεί στο εισόδημά τους αυξάνεται κατά πενήντα τοις εκατό (50%).
Τα επόμενα κλιμάκια εισοδήματος της κλίμακας παραμένουν ως έχουν.
Εάν τα πρόσωπα του πρώτου εδαφίου αποκτούν εισοδήματα από εκμετάλλευση ενοικιαζόμενων επιπλωμένων δωματίων, διαμερισμάτων και κάμπινγκ και με την προϋπόθεση ότι αυτές οι επιχειρήσεις βρίσκονται σε νησιά με πληθυσμό, σύμφωνα με την τελευταία απογραφή, κάτω από τρεις χιλιάδες εκατό (3.100) κατοίκους, από το ετήσιο συνολικό ποσό φόρου που καταβάλλεται γι' αυτά τα εισοδήματα αυτοτελώς, με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 33, αφαιρείται ποσό φόρου ίσο με αυτό που αναλογεί με βάση την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 9 σε ποσό εισοδήματος ίσο με το αυξημένο κλιμάκιο του πρώτου εδαφίου.
2. Για νομικά πρόσωπα, κοινοπραξίες και κοινωνίες αστικού δικαίου οι συντελεστές φορολογίας που προβλέπονται από την παράγραφο 1 των άρθρων 10 και 109 μειώνονται κατά ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) για τα κέρδη που προκύπτουν από δραστηριότητες οι οποίες ασκούνται στα νησιά της παραγράφου 1.
Εάν τα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου αποκτούν εισοδήματα από την εκμετάλλευση ενοικιαζόμενων επιπλωμένων δωματίων, διαμερισμάτων και κάμπινγκ και με την προϋπόθεση ότι αυτές οι επιχειρήσεις βρίσκονται σε νησιά με πληθυσμό, σύμφωνα με την τελευταία απογραφή, κάτω από τρεις χιλιάδες εκατό (3.100) κατοίκους, το ετήσιο συνολικό ποσό φόρου που καταβάλλεται γι' αυτά τα εισοδήματα αυτοτελώς, με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 33, μειώνεται κατά ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%).
3. Καταργείται ο κατά περίπτωση επιβαλλόμενος Ειδικός Φόρος Τραπεζικών Εργασιών των άρθρων 6 έως και 16 του ν.1676/1986 (ΦΕΚ 204 Α') και η εισφορά του άρθρου 1 του ν.128/1975 (ΦΕΚ 173 Α') στα δάνεια και πιστώσεις που χορηγούνται στα πρόσωπα των παραγράφων 1 και 2, καθώς και στους τόκους και προμήθειες των δανείων και πιστώσεων αυτών τα οποία χρησιμοποιούνται αποκλειστικά σε δραστηριότητες που ασκούνται σε νησιά της παραγράφου 1.
4. Οι φορολογικοί συντελεστές μεταβίβασης ακινήτων, του άρθρου 4 του α.ν.1521/1950, μειώνονται κατά ποσοστό 40% για αγορά ακινήτων ή εμπράγματων δικαιωμάτων επί ακινήτων στα νησιά της παραγράφου 1, εφόσον η αγορά αυτή γίνεται από φυσικά πρόσωπα μόνιμους κατοίκους των νησιών αυτών.
Επίσης κατά 40% μειώνεται ο φόρος που προκύπτει για γονική παροχή ακινήτων που βρίσκονται στις πιο πάνω περιοχές, εφόσον ο δικαιούχος αυτής είναι μόνιμος κάτοικος των νησιών αυτών.
5. Οι ως άνω φορολογικές απαλλαγές και μειώσεις παρέχονται για μία 10ετία από τη δημοσίευση του παρόντος.
6. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται τα απαιτούμενα δικαιολογητικά και κάθε άλλα αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού.

***(Σημείωση fle**: Σύμφωνα με το άρθρο **25 του** ν. 3427/2005 **ισχύουν τα παρακάτω 1.** Η ισχύς των διατάξεων των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 118 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος παρατείνεται μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2015 για τα εισοδήματα που αποκτώνται μέχρι την ημερομηνία αυτή και των υπολοίπων διατάξεων του ίδιου άρθρου μέχρι την 18.2.2017.*

2. *Η προθεσμία που ορίζεται από το άρθρο 1 του ν.δ. 1297/1972 (ΦΕΚ 217 Α΄), όπως ισχύει, παρατείνεται μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2008._

Άρθρο δεύτερο

Έναρξη ισχύος

Η ισχύς των διατάξεων αυτού του νόμου αρχίζει:
α. Των διατάξεων των περιπτώσεων α' και β' του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 4 του άρθρου 9, από την 1η Ιανουαρίου 1995 για τις αμοιβές που καταβάλλονται στους δικαιούχους από την ημερομηνία αυτή και μετά.
β. Των διατάξεων του τέταρτου και πέμπτου εδαφίου της παρ. 7 του άρθρου 9 και του δεύτερου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 110 από το οικονομικό έτος 1995 για τα εισοδήματα που αποκτώνται από την 1η Ιανουαρίου 1994 και μετά.
γ. Των διατάξεων των περιπτώσεων β', γ' και δ' του άρθρου 17, της περίπτωσης στ' του άρθρου 18, καθώς και του δεύτερου εδαφίου της παρ. 4 του άρθρου 19, για τα χρηματικά ποσά δαπανών που πραγματοποιούνται από την 1η Ιανουαρίου 1995 και μετά.
δ. Των διατάξεων του τελευταίου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 57, από την 1η Ιουλίου 1994, για το φόρο που παρακρατείται από εισοδήματα που καταβάλλονται στους δικαιούχους από την ημερομηνία αυτήν και μετά.
ε. Των διατάξεων των περιπτώσεων β' και θ' της παρ. 1, καθώς και του δεύτερου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 31, για δαπάνες που αφορούν διαχειριστικές χρήσεις που κλείνουν με 30 Ιουνίου 1994 και μετά.
στ. Των διατάξεων των περιπτώσεων α' και β' της παρ. 1 του άρθρου 109 για διαχειριστικές χρήσεις που κλείνουν με 30 Ιουνίου 1994 και μετά.
ζ. Των λοιπών διατάξεων από τότε που άρχισε η ισχύς τους, όπως αυτή αναφέρεται στα νομοθετήματα που κωδικοποιούνται με αυτά το νόμο.

Παραγγέλλομε τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως και την εκτέλεσή του ως νόμου του Κράτους.

Π.Δ. 331 / 1985

Κύρωση του κώδικα φορολογικής δικονομίας, τροποποίηση και συμπλήρωση του οργανισμού των φορολογικών (τακτικών διοικητικών) δικαστηρίων και καθορισμός των τελών της διαδικασίας." (Α' 116).

Αποφασίζουμε:
Άρθρο μόνο

Το κείμενο του νόμου 4125/1960 "κύρωση του κώδικα φορολογικής δικονομίας, τροποποίηση και συμπλήρωση του οργανισμού των φορολογικών (τακτικών διοικητικών) δικαστηρίων και καθορισμός των τελών της διαδικασίας", όπως ήδη ισχύει και μεταγλωττίστηκε στη δημοτική από την Επιτροπή του άρθρου 36 παρ. 1 του ν. 1406/1983, έχει ως εξής:

Νόμος 4125/1960

"Κύρωση του κώδικα φορολογικής δικονομίας, τροποποίηση και συμπλήρωση του οργανισμού των φορολογικών (τακτικών διοικητικών) δικαστηρίων και καθορισμός των τελών της διαδικασίας".

ΠΡΩΤΟ ΜΕΡΟΣ
Πρώτο άρθρο

Κυρώνεται ο κώδικας φορολογικής δικονομίας, ο οποίος καταρτίστηκε από την ειδική Επιτροπή που είχε συσταθεί με το ν.δ. 3603/1956 για τη σύνταξη κώδικα οργανισμού των φορολογικών (τακτικών διοικητικών) δικαστηρίων και φορολογικής δικονομίας. Ο κώδικας αυτός έχει ως εξής:

ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΠΡΩΤΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ
ΔΙΚΑΙΟΔΟΣΙΑ ΚΑΙ ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΤΑΚΤΙΚΩΝ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΩΝ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΩΝ

Α' ΤΜΗΜΑ
ΔΙΚΑΙΟΔΟΣΙΑ

Άρθρο 1
Φορολογικές διαφορές

Στη δικαιοδοσία των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων υπάγονται διαφορές που αναφύονται:
α) κατά τον καταλογισμό των φόρων, δασμών, τελών και συναφών δικαιωμάτων του Δημοσίου ως και των προστίμων και λοιπών χρηματικών κυρώσεων,
β) κατά την επιβολή, με διοικητικές πράξεις, κάθε είδους κυρώσεων για παράβαση των διατάξεων της φορολογικής γενικά νομοθεσίας (στην οποία περιλαμβάνεται και η νομοθεσία για τα τελωνεία, τα μονοπώλια, τον καπνό, το οινόπνευμα και κάθε άλλη συναφής), ακόμη και αν οι κυρώσεις αυτές επιβάλλονται αυτοτελώς ή άσχετα με υποχρέωση καταβολής φόρου, δασμού, τέλους ή άλλου δικαιώματος του δημοσίου".

Άρθρο 2
Εξέταση παρεμπιπτόντων ζητημάτων

Με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 120 για το δεδικασμένο, τα τακτικά διοικητικά δικαστήρια έχουν την εξουσία να εξετάζουν ζητήματα αρμοδιότητας των λοιπών δικαστηρίων, που ανακύπτουν παρεμπιπτόντως, η απόφασή τους όμως γι' αυτά ισχύει μόνο για τη φορολογική διαφορά που έκριναν.

Άρθρο 3
Ανάθεση διαδικαστικών πράξεων σε άλλες αρχές

Το τακτικό διοικητικό δικαστήριο μπορεί να αναθέτει στους κατά τόπο αρμόδιους ειρηνοδίκες και, όταν πρόκειται για πρόσωπα ή πράγματα που βρίσκονται στην αλλοδαπή, στις οικείες ελληνικές προξενικές αρχές, την ενέργεια επιμέρους διαδικαστικών πράξεων, οι οποίες δεν μπορούν να διεξαχθούν στην έδρα του ή στην έδρα άλλου τακτικού διοικητικού δικαστηρίου.

Άρθρο 4
Διαφορές από φορολογίες υπέρ τρίτων

Όταν επεκταθεί, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 1 του κώδικα οργανισμού των φορολογικών (τακτικών διοικητικών) δικαστηρίων, η δικαιοδοσία των δικαστηρίων τούτων, όσα ορίζονται και για το δημόσιο και τα όργανα του θα εφαρμόζονται και για το δήμο ή την κοινότητα ή το νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου υπέρ του οποίου επιβάλλεται ο φόρος, καθώς και για τα όργανα τους.

Β' ΤΜΗΜΑ
ΚΑΘ' ΥΛΗΝ ΚΑΙ ΚΑΤΑ ΤΟΠΟ ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΤΑΚΤΙΚΩΝ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΩΝ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΩΝ

Άρθρο 5
Δύο βαθμοί δικαιοδοσίας

1. Υπάρχουν δύο βαθμοί δικαιοδοσίας των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων, την τήρηση των οποίων εξετάζει το δικαστήριο και αυτεπαγγέλτως.
2. Φορολογική υπόθεση δεν μπορεί να εισαχθεί απευθείας σε τακτικό διοικητικό δικαστήριο που κρίνει κατ' έφεση, εκτός αν ο νόμος ορίζει διαφορετικά.

Άρθρο 6
Καθ' ύλην αρμοδιότητα

1. Στην αρμοδιότητα του διοικητικού πρωτοδικείου υπάγονται οι διαφορές που αναφέρονται στο άρθρο 1 και εκδικάζονται με μονομελή ή τριμελή σύνθεση.
2. Το μονομελές διοικητικό πρωτοδικείο δικάζει τις διαφορές στις οποίες:
α) ο αμφισβητούμενος ή αξιούμενος προς επιστροφή φόρος, δασμός, τέλος ή άλλο δικαίωμα του Δημοσίου, χωρίς συνυπολογισμό προσθέτων ή προσαυξήσεων, δεν υπερβαίνει το ποσό του ενός εκατομμυρίου (1.000.000) δραχμών,
β) το επιβαλλόμενο πρόστιμο ή άλλη χρηματική κύρωση δεν υπερβαίνει συνολικά το ποσό των πεντακοσίων χιλιάδων (500.000) δραχμών". Η εκδίκαση των διαφορών αυτών γίνεται από πρόεδρο πρωτοδικών ή πρωτοδίκη διοικητικών δικαστηρίων, που ορίζεται από τον πρόεδρο.
Τα πιο πάνω ποσά μπορεί να αναπροσαρμόζονται με απόφαση του Υπουργού της Δικαιοσύνης.
3.Το τριμελές διοικητικό πρωτοδικείο δικάζει όλες τις διαφορές που δεν υπάγονται στην αρμοδιότητα του μονομελούς διοικητικού πρωτοδικείου καθώς και εκείνες, για τις οποίες γεννάται αμφιβολία ως προς την αρμοδιότητα.
4. Η εκδίκαση των υποθέσεων κατά την παρ.2 μπορεί να γίνεται και εκτός της έδρας του δικαστηρίου σε πόλεις ή κωμοπόλεις της περιφέρειάς του που ορίζονται από τον πρόεδρο, ο οποίος λαμβάνει υπόψη τις ιδιαίτερες τοπικές συνθήκες και ιδίως τις αποστάσεις και τις απαιτούμενες δαπάνες για την προσέλευση των φορολογουμένων.
5. Οι αποφάσεις του μονομελούς δικαστηρίου για τις συζητούμενες εκτός της έδρας του υποθέσεις μπορεί να εκδίδονται και να δημοσιεύονται στην έδρα του δικαστηρίου.
6. Οι εφέσεις κατά αποφάσεων του μονομελούς διοικητικού πρωτοδικείου εκδικάζονται από το τριμελές διοικητικό πρωτοδικείο.

Άρθρο 7

1. Στην αρμοδιότητα του διοικητικού εφετείου υπάγονται οι εφέσεις, κατά αποφάσεων του τριμελούς πρωτοδικείου, οι οποίες εκδικάζονται με τριμελή ή πενταμελή σύνθεση
2. Το τριμελές διοικητικό εφετείο εκδικάζει τις εφέσεις όταν ο αξιούμενος προς επιστροφή ή ο καταλογιζόμενος με την πράξη της διοικητικής αρχής φόρος, δασμός, τέλος ή άλλο δικαίωμα του Δημοσίου χωρίς συνυπολογισμό προσθέτων ή προσαυξήσεων, καθώς επίσης και το επιβαλλόμενο με την πράξη πρόστιμο ή άλλη χρηματική κύρωση, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη τυχόν τροποποίηση της με την προσβαλλόμενη απόφαση, δεν υπερβαίνει το ποσόν των οκτώ εκατομμυρίων δραχμών.
Όταν το ποσόν υπερβαίνει τα οκτώ εκατομμύρια, η έφεση εκδικάζεται από το πενταμελές διοικητικό εφετείο.
Η διάταξη της παρ.4 του άρθρου 6 εφαρμόζεται αναλόγως και στην περίπτωση αυτή.
Τα πιο πάνω ποσά μπορεί να αναπροσαρμόζονται με απόφαση του Υπουργού Δικαιοσύνης.

Άρθρο 8
Κατά τόπο αρμοδιότητα

1. Κατά τόπο αρμόδιο είναι στο πρώτο βαθμό το διοικητικό πρωτοδικείο στην περιφέρεια του οποίου εδρεύει η αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη, ενώ στο δεύτερο βαθμό το διοικητικό εφετείο στην περιφέρεια του οποίου εδρεύει το πρωτοδικείο που εξέδωσε την προσβαλλόμενη απόφαση.
2. Η αρμοδιότητα που καθορίζεται στην προηγούμενη παράγραφο μπορεί να μεταβληθεί, ως προς ορισμένες κατηγορίες διαφορών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 του κώδικα οργανισμού των φορολογικών (τακτικών διοικητικών) δικαστηρίων.

Άρθρο 9
Αρμοδιότητα για την ανακοπή και την αναθεώρηση

Το δικαστήριο που εξέδωσε την απόφαση είναι αρμόδιο να δικάσει και την ανακοπή ή την αίτηση αναθεώρησης που στρέφεται κατά της απόφασης αυτής.

Αρθρο 10
Περίπτωση μεταβολής αρμοδιότητας του δικαστηρίου

Το δικαστήριο που είναι αρμόδιο καθ ' ύλην και κατά τόπο κατά την πρώτη συζήτηση της υπόθεσης στο ακροατήριο, εξακολουθεί να είναι αρμόδιο ώσπου να περατωθεί η δίκη, ακόμη και αν κατά τη διάρκεια της μεταβληθεί η αρμοδιότητά του.

Αρθρο 11
Αυτεπάγγελτη εξέταση της αρμοδιότητας

1. Η καθ' ύλη και κατά τόπο αρμοδιότητα εξετάζεται αυτεπαγγέλτως από το δικαστήριο.
2. Αν το δικαστήριο αποφανθεί ότι είναι καθ' ύλη ή κατά τόπο αναρμόδιο, παραπέμπει την υπόθεση στο αρμόδιο δικαστήριο με απόφασή του, η οποία, αν πρόκειται για πρωτοβάθμιο δικαστήριο, υπόκειται πάντοτε σε έφεση.

Άρθρο 12
Η πολυμελέστερη σύνθεση δεν είναι λόγος αναρμοδιότητας

1. Η απόφαση του τριμελούς διοικητικού πρωτοδικείου δεν προσβάλλεται με κανένα ένδικο μέσο για το λόγο και μόνο ότι η υπόθεση ανήκει στην αρμοδιότητα του μονομελούς.
2. Η απόφαση του πενταμελούς διοικητικού εφετείου δεν υπόκειται σε αναίρεση για το λόγο και μόνο ότι η υπόθεση ανήκει στην αρμοδιότητα του τριμελούς.

Γ' ΤΜΗΜΑ
ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΑΣ - ΠΑΡΑΠΟΜΠΗ

Άρθρο 13
Την αρμοδιότητα, σε περίπτωση αμφισβήτησης, την κανονίζει το Συμβούλιο της Επικρατείας.

1. Αν, για την ίδια υπόθεση, η αρμοδιότητα διάφορων δικαστηρίων που δεν υπάγονται το ένα στο άλλο αμφισβητείται, την αρμοδιότητα την κανονίζει το Συμβούλιο της Επικρατείας, ύστερα από αίτηση κάποιου από τους διαδίκους.
2. Η αίτηση αυτή γίνεται εγγράφως και κατατίθεται στη γραμματεία του Συμβουλίου της Επικρατείας, μαζί με βεβαίωση ότι η ίδια υπόθεση είναι εκκρεμής σε διάφορα δικαστήρια.
3. Ο Πρόεδρος του Συμβουλίου της Επικρατείας μπορεί και αυτεπαγγέλτως, με απόφασή του που κοινοποιείται με τη φροντίδα της γραμματείας του Συμβουλίου της Επικρατείας στα δικαστήρια στα οποία εκκρεμεί η ίδια υπόθεση, να διατάξει να ανασταλεί η ενώπιόν τους περαιτέρω διαδικασία.
4. Η απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας για τον κανονισμό της αρμοδιότητας είναι υποχρεωτική για όλα τα δικαστήρια.
5. Για τον κανονισμό της αρμοδιότητας αποφαίνεται το Β' Τμήμα του Συμβουλίου της Επικρατείας.
Άρθρο 14
Παραπομπή από δικαστήριο σε δικαστήριο

1. Αν η εκδίκαση της υπόθεσης από το αρμόδιο δικαστήριο δεν είναι δυνατή, λόγω εξαίρεσης ή αλλού κωλύματος όλων των δικαστών ή τόσων ώστε οι λοιποί να μην αρκούν για τη νόμιμη συγκρότηση του, η υπόθεση παραπέμπεται, ύστερα από αίτηση του προέδρου, σε ισόβαθμο και ομοειδές δικαστήριο.
2. Αρμόδιο για την παραπομπή από διοικητικό Πρωτοδικείο σε άλλο είναι το διοικητικό εφετείο στην περιφέρεια του οποίου υπάγεται το δικαστήριο που δεν μπορεί να δικάσει την υπόθεση, ενώ για την παραπομπή από διοικητικό εφετείο σε άλλο το Β' Τμήμα του Συμβουλίου της Επικρατείας.
3. Όταν, λόγω έλλειψης, απουσίας ή κωλύματος δικαστών, τακτικών και αναπληρωματικών, δεν μπορεί να λειτουργήσει πρόσκαιρα το δικαστήριο, εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 7 και της παραγράφου 4 του άρθρου 9 του κώδικα οργανισμού των φορολογικών (τακτικών διοικητικών) δικαστηρίων.

ΔΕΥΤΕΡΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ
ΑΠΟΚΛΕΙΣΜΟΣ ΕΞΑΙΡΕΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΧΗ ΔΙΚΑΣΤΩΝ

Άρθρο 15
Λόγοι αποκλεισμού

Με την επιφύλαξη και των διατάξεων του κώδικα οργανισμού των φορολογικών (τακτικών διοικητικών) δικαστηρίων, οι δικαστές τακτικών διοικητικών δικαστηρίων αποκλείονται από την άσκηση του έργου τους:
α) σε δίκες στις οποίες είναι διάδικοι ή βρίσκονται σε σχέση συνυποχρέου ή υπόχρεου σε αποζημίωση προς οποιονδήποτε βαρύνεται από την προσβαλλόμενη πράξη ή είναι υπόχρεος από την ίδια ιστορική και νομική αιτία,
β) σε δίκες στις οποίες είναι διάδικοι σύζυγοί τους ή κατ' ευθεία γραμμή συγγενείς τους εξ αίματος ή από κηδεστία ή πρόσωπα που συνδέονται μαζί τους με υιοθεσία ή εκ πλαγίου συγγενείς τους, εξ αίματος μεν ως τον τέταρτο βαθμό, από κηδεστία δε ως το δεύτερο βαθμό, ακόμη και αν ο γάμος, από τον οποίο η κηδεστία, δεν υπάρχει πια,
γ) αν είχαν παρασταθεί ως πληρεξούσιοι ή είχαν χρησιμοποιηθεί ως σύμβουλοι κάποιου από τους διαδίκους ή είχαν παρασταθεί ή έχουν δικαίωμα να παρασταθούν ως νόμιμοι αντιπρόσωποί του,
δ) αν είχαν εξεταστεί ως μάρτυρες ή είχαν ενεργήσει πραγματογνωμοσύνη και ε) αν είχαν εκδώσει την πράξη που προσβάλλεται ή, αν έχει ασκηθεί κατ' αυτής προσφυγή, την απόφαση, ή είχαν συμπράξει στην έκδοση της πράξης ή της απόφασης.

Άρθρο 16
Λόγοι εξαίρεσης

1. Οι διάδικοι μπορούν να ζητήσουν την εξαίρεση του δικαστή, αν υπάρχει λόγος αποκλεισμού.
2. Επίσης μπορούν να ζητήσουν την εξαίρεση, αν ο δικαστής είχε διεγείρει ή διεγείρει ήδη εναντίον του υπόνοια προσωποληψίας με βάση γεγονότα τα οποία είναι ικανά να δικαιολογήσουν τη δυσπιστία για το ανεπηρέαστό του.
3. Ο διάδικος δεν έχει το δικαίωμα να προτείνει το λόγο εξαίρεσης για υπόνοια προσωποληψίας, αν το λόγο το γνωστό σ' αυτόν δεν τον είχε προτείνει σε προηγούμενη διαδικαστική πράξη της δίκης, στην οποία είχε λάβει μέρος ο δικαστής.

Άρθρο 17
Υποβολή αίτησης για εξαίρεση

1. Η αίτηση εξαίρεσης υποβάλλεται πριν από την έναρξη της συζήτησης. Αν όμως ζητείται η εξαίρεση ολόκληρου του δικαστηρίου, τότε υποβάλλεται οκτώ τουλάχιστον ημέρες πριν από εκείνη που ορίστηκε για τη συζήτηση. 2. Συγχωρείται μεταγενέστερη υποβολή μόνο αν ο λόγος εξαίρεσης επακολούθησε ή αποδεδειγμένα έγινε αργότερα γνωστός στο διάδικο. 3. Ο αιτών εγχειρίζει την αίτηση εξαίρεσης στον πρόεδρο του δικαστηρίου στο οποίο ανήκει ο δικαστής, και αυτή ανακοινώνεται στον τελευταίο αμέσως. Στο ακροατήριο η αίτηση εξαίρεσης μπορεί να γίνει και προφορικά.
4. Η αίτηση πρέπει να περιέχει σαφώς τους της εξαίρεσης και τα περιστατικά στα οποία στηρίζεται, και να υπογράφεται από τον ίδιο το διάδικο ή από αυτόν που έχει ειδική έγγραφη πληρεξουσιότητα, στην οποία πρέπει να περιέχονται και οι λόγοι που προτείνονται, ειδική πληρεξουσιότητα απαιτείται και όταν η αίτηση γίνεται προφορικά ενώπιον του δικαστηρίου.

Άρθρο 18
Αρμόδιο δικαστήριο

1. Για την εξαίρεση αποφασίζει το δικαστήριο στο οποίο ανήκει ο δικαστής που η εξαίρεση του ζητείται αποκλείεται όμως η συμμετοχή του δικαστή αυτού στη σύνθεση του δικαστηρίου που εκδικάζει την αίτηση.
2. Σε περίπτωση που είναι αδύνατη η συγκρότηση του πρωτοβάθμιου δικαστηρίου, η αίτηση παραπέμπεται για εκδίκαση στο δευτεροβάθμιο δικαστήριο στο οποίο αυτό υπάγεται, ενώ, σε περίπτωση που είναι αδύνατη η συγκρότηση του δευτεροβάθμιου δικαστηρίου, η αίτηση παραπέμπεται για εκδίκαση σε άλλο δευτεροβάθμιο δικαστήριο, σύμφωνα με όσα ορίζονται στο άρθρο 14.

Άρθρο 19
Διαδικασία εξαίρεσης

1. Για την παραδοχή της αίτησης αρκούν και αποχρώσεις βεβαιώσεις. Για τη βεβαίωση μπορεί να γίνει και αναφορά στη μαρτυρία του δικαστή.
2. Η προαπόδειξη είναι υποχρεωτική ο δικαστής από καθήκον οφείλει να παρέχει εξηγήσεις για τους λόγους της εξαίρεσης και να απέχει από τα καθήκοντά του στη σχετική υπόθεση ωσότου εκδοθεί η απόφαση για την εξαίρεση, ενώ μπορεί να ενεργεί μόνο πράξεις που δεν επιδέχονται αναβολή.
3. Κατά τη συζήτηση του παραδεκτού της αίτησης και του λόγου της εξαίρεσης έχουν το δικαίωμα να παρασταθούν οι διάδικοι, οι οποίοι και καλούνται από το δικαστήριο, που εκδίδει την απόφαση του αμέσως. Αν η αίτηση υποβλήθηκε στο ακροατήριο ακολουθεί αμέσως η συζήτηση της.

Άρθρο 20
Απόφαση

1. Το δικαστήριο απορρίπτει ως απαράδεκτη αίτηση που έχει υποβληθεί χωρίς να συντρέχουν οι όροι του άρθρου 17.
2. Αν βεβαιωθεί ο λόγος εξαίρεσης, το δικαστήριο διατάζει να απέχει ο δικαστής ο οποίος εξαιρείται από την εκτέλεση των καθηκόντων του στη δίκη. Αν δεν βεβαιωθεί ο λόγος της εξαίρεσης, απορρίπτει την αίτηση.
3. Αν το δικαστήριο, με την απόφαση με την οποία απορρίπτει την αίτηση, κρίνει εντελώς αναπόσπαστο το λόγο εξαίρεσης που προβλήθηκε, επιβάλλει συγχρόνως πρόστιμο, κατά την παράγραφο 2 του άρθρου 44, σ' αυτόν που ζήτησε την εξαίρεση.
4. Η απόφαση που εκδίδεται για την αίτηση δεν υπόκειται σε κανένα ένδικο μέσο, εκτός αν ο λόγος εξαίρεσης που προβλήθηκε είναι και λόγος αποκλεισμού, οπότε συγχωρούνται όλα τα ένδικα μέσα.

Άρθρο 21
Δήλωση αποχής

1. Κάθε δικαστής οφείλει να δηλώσει αμέσως στον πρόεδρο του δικαστηρίου το, γνωστό σ' αυτόν, λόγο αποκλεισμού ή εξαίρεσης από ορισμένη υπόθεση και να ζητήσει να απόσχει από τα καθήκοντά του σ' αυτήν, ο πρόεδρος του δικαστηρίου τη δική του δήλωση τη γνωστοποιεί στο νόμιμο αναπληρωτή του.

2. Ο δικαστής έχει υποχρέωση να κάνει τέτοια δήλωση και όταν του δημιουργούνται σοβαρές αμφιβολίες για την ύπαρξη στο πρόσωπο του λόγων αποκλεισμού ή όταν υπάρχουν σοβαροί λόγο ευπρέπειας που επιβάλλουν την αποχή.
3. Για τη δήλωση αυτή αποφασίζει το δικαστήριο ως συμβούλιο, χωρίς ακρόαση των διαδίκων, και η απόφασή του δεν υπόκειται σε ένδικο μέσο.
4. Αν υπάρχει αίτηση κάποιου από τους διαδίκους για εξαίρεση δικαστή, η οποία όμως δεν έχει εκδικαστεί ακόμη, και παράλληλα δήλωση του ίδιου δικαστή, προηγείται η απόφαση του δικαστικού συμβουλίου για τη δεύτερη. Αν με την απόφαση αυτή η δήλωση γίνει δεκτή, η αίτηση εξαίρεσης λογίζεται σαν να μην υποβλήθηκε, ενώ, αν απορριφθεί, προχωρεί η διαδικασία για την αίτηση εξαίρεσης.
5. Δικαστής ο οποίος γνωρίζει ότι συντρέχει στο πρόσωπό του λόγος αποκλεισμού ή εξαίρεσης και τον αποσιωπά ή, σε περίπτωση που ζητείται η εξαίρεσή του, αρνείται το σχετικό λόγο, παρ' όλο που αυτός υπάρχει, υποπίπτει σε πειθαρχικό αδίκημα και διώκεται γι' αυτό, κατά τις διατάξεις του οργανισμού των φορολογικών (τακτικών διοικητικών) δικαστηρίων, ενώ επιφυλάσσονται και οι κυρώσεις του ποι νικού κώδικα.

Αρθρο 22
Εξαίρεση γραμματέα

Οι διατάξεις για την εξαίρεση του δικαστή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων εφαρμόζονται ανάλογα και για το γραμματέα του δικαστηρίου, καθώς και για τον υπάλληλο της γραμματείας που τον αναπληρώνει νόμιμα στη δίκη.

ΤΡΙΤΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ
ΟΙ ΔΙΑΔΙΚΟΙ

Α' ΤΜΗΜΑ

Άρθρο 23
Ποιοι είναι οι διάδικοι

Διάδικοι στη φορολογική δίκη είναι από τη μια πλευρά το δημόσιο και από την άλλη το φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή η ένωση προσώπων ή η ομάδα περιουσίας, κατά των οποίων έχει εκδοθεί πράξη που επιβάλλει υποχρέωση κατά το άρθρο 1.

Άρθρο 24
Ικανότητα για παράσταση

1. Η ικανότητα του διαδίκου για παράσταση στο τακτικό διοικητικό δικαστήριο, η εκπροσώπηση των ανίκανων για παράσταση και η ανάγκη ειδικής εξουσιοδότησης για τη διεξαγωγή της δίκης ρυθμίζονται σύμφωνα με τις σχετικές γενικές διατάξεις, εκτός αν ορίζεται αλλιώς από τον ουσιαστικό φορολογικό νόμο ή από τον κώδικα αυτόν.
2. Όταν για μια ενέργεια ενώπιον δικαστηρίου απαιτείται προηγούμενη εξουσιοδότηση, αυτή παρέχεται, για την ίδια ενέργεια, και ενώπιον του τακτικού διοικητικού δικαστηρίου.
Όταν η εξουσιοδότηση για τη διεξαγωγή της φορολογικής δίκης έχει δοθεί χωρίς περιορισμό, περιλαμβάνει όλες τις διαδικαστικές πράξεις και ενέργειες, ώσπου η απόφαση να γίνει αμετάκλητη.

3. Η ικανότητα για παράσταση εξετάζεται από το δικαστήριο και αυτεπαγγέλτως.

Άρθρο 25
Συμπλήρωση διατυπώσεων

Η προσφυγή και τα ένδικα μέσα μπορούν να ασκηθούν και από διάδικο μη ικανό γι' αυτό ή από αντιπρόσωπο χωρίς την απαιτούμενη εξουσιοδότηση, κατά τη συζήτηση όμως που ακολουθεί στο ακροατήριο, το δικαστήριο προχωρεί στην εξέταση της υπόθεσης μόνο εφόσον έχουν συντελεστεί οι απαιτούμενες διατυπώσεις.
Σε περίπτωση που η μη τήρησή τους κρίνεται δικαιολογημένη, το δικαστήριο αναβάλλει τη συζήτηση για τη συμπλήρωση τους, ενώ μπορεί να τάξει και προθεσμία γι' αυτό.

Άρθρο 26
Ικανότητα πτωχού

Ο πτωχός, κατά τη διάρκεια της πτώχευσης, μπορεί να ασκήσει και ο ίδιος, ενώπιον των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων, προσφυγή και τα ένδικα μέσα που συγχωρούνται κατά της σχετικής απόφασης, καθώς επίσης και να παρασταθεί σ' αυτά.

Άρθρο 27
Εκπροσώπηση δημοσίου

1. Το δημόσιο εκπροσωπείται στη φορολογική δίκη από την αρχή που εξέδωσε την πράξη.
2. Σε περίπτωση άσκησης προσφυγής κατά την παράγραφο 2 του άρθρου 74, το δημόσιο εκπροσωπείται, ώσπου να τερματιστεί η όλη υπόθεση, από τον Υπουργό Οικονομικών ή τον οικονομικό επιθεωρητή, που άσκησε την προσφυγή.
3. Στην περίπτωση αυτή, το δικαστήριο μπορεί να καλεί το όργανο που εξέδωσε την πράξη, για να παράσχει επεξηγήσεις και πληροφορίες.
4. Ειδικά σε δίκες κατά πράξεων των τελωνειακών αρχών Αθήνας, Πειραιά και Θεσ/νίκης, το δημόσιο μπορεί να εκπροσωπηθεί, ενώπιον μεν των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων οποιουδήποτε βαθμού από ανώτερο υπάλληλο της αμέσως προϊστάμενης διεύθυνσης καθεμιάς από τις αρχές αυτές, ενώπιον δε του Συμβουλίου της Επικρατείας από το νομικό σύμβουλο ή πάρεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους που είναι τοποθετημένος στο Υπουργείο Οικονομικών.

Β' ΤΜΗΜΑ
ΟΜΟΔΙΚΙΑ - ΠΑΡΕΜΒΑΣΗ

Άρθρο 28
Περιπτώσεις ομοδικίας - συνάφειας

1. Μπορούν να ασκηθούν κοινή προσφυγή και περαιτέρω κοινά ένδικα μέσα:
α) Από τους ομοδίκους κατά της πράξης που εκδόθηκε κατ' αυτών,
β) Κατά πράξεων συναφών, από εκείνον ή εκείνους κατά των οποίων αυτές έχουν εκδοθεί.
2. Συντρέχει περίπτωση ομοδικίας ιδίως όταν πρόκειται:

α) για πράξη που εκδόθηκε σε βάρος περισσοτέρων, οι οποίοι ευθύνονται για την εκπλήρωση της υποχρέωσης που επιβλήθηκε, είτε εις ολόκληρο, είτε κατά το λόγο της μερίδας καθενός και
β) για κληρονόμους του υπόχρεου, και αν, κατ' επιμερισμό της υποχρέωσης του, εκδόθηκαν πράξεις σε βάρος καθενός κληρονόμου, κατά το λόγο της μερίδας αυτού.
3. Συντρέχει περίπτωση συνάφειας ιδίως όταν πρόκειται για πράξεις:
α) οι οποίες αφορούν φορολογίες εισοδήματος, κύκλου εργασιών, τελών χαρτοσήμου και άρθρου 5 α.ν. 843/1948, που στρέφονται κατά του ίδιου υπόχρεου και αναφέρονται στην ίδια διαχειριστική περίοδο,
β) φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων, που στρέφονται κατά των, δυνάμει της ίδιας πράξης, αγοραστών και πωλητών και γ) φορολογίας κληρονομιών, που στρέφονται κατά των συγκληρονόμων της ίδιας κληρονομιάς.
4. Η κοινή προσφυγή, λόγω ομοδικίας ή συνάφειας σύμφωνα με τα παραπάνω, ασκείται ενώπιον εκείνου του τακτικού διοικητικού δικαστηρίου που είναι αρμόδιο να εκδικάσει τη φορολογική διαφορά με το μεγαλύτερο ποσό φόρου ή τέλους.

Άρθρο 29
Συνεκδίκαση ή χωρισμός.

1. Το δικαστήριο, για να διαγνωστούν ασφαλέστερα και να εκδικαστούν ταχύτερα, μπορεί να διατάζει να συνεκδικαστούν:
α) περισσότερες προσφυγές κατά της ίδιας πράξης,
β) περισσότερες προσφυγές για τις οποίες συντρέχουν οι προϋποθέσεις της ομοδικίας ή συνάφειας του προηγούμενου άρθρου,
γ) περισσότερες εφέσεις κατά αποφάσεων που εκδόθηκαν ύστερα από άσκηση χωριστών προσφύγων, για τις οποίες συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις της ομοδικίας ή συνάφειας του προηγούμενου άρθρου.
2. Το δικαστήριο, σε περίπτωση κοινής προσφυγής ή κοινού ένδικου μέσου, μπορεί επίσης να διατάζει να χωριστεί η εκδίκαση για οποιονδήποτε διαδικαστικό ή ουσιαστικό λογο που δικαιολογεί το χωρισμό.

Άρθρο 30
Προϋποθέσεις και τρόπος παρέμβασης

1. Τρίτος κατά του οποίου μπορεί, σύμφωνα με το νόμο, να αξιωθεί η εκπλήρωση της υποχρέωσης που επιβλήθηκε σ' εκείνον κατά του οποίου έχει εκδοθεί η πράξη, έχει το δικαίωμα να παρέμβει υπέρ του τελευταίου στη φορολογική δίκη.
2. Δικαίωμα παρέμβασης σε προσφυγή ή ένδικο μέσο που άσκησε ο σύνδικος έχει και ο πτωχός, κατά τη διάρκεια της πτώχευσης.
3. Η παρέμβαση μπορεί να γίνει στην πρωτόδικη και στην κατ' έφεση διαδικασία και ασκείται με κατάθεση, στη γραμματεία του αρμόδιου δικαστηρίου, δικογράφου, που κοινοποιείται στους διαδίκους, με τη φροντίδα του παρεμβαίνοντος, οκτώ τουλάχιστον ημέρες πριν από τη συζήτηση της υπόθεσης στο ακροατήριο.

Άρθρο 31
Δικαιώματα και υποχρεώσεις του παρεμβαίνοντος

1. Ο παρεμβαίνων είναι υποχρεωμένος να δεχτεί τη δίκη στη θέση που αυτή βρίσκεται κατά το χρόνο της παρέμβασης και έχει εφεξής δικαίωμα να ενεργεί όλες τις πράξεις που επιτρέπονται σ' εκείνον υπέρ του οποίου έγινε η παρέμβαση, εκτός

από την άσκηση ένδικων μέσων. Μπορεί όμως αυτός που άσκησε παρέμβαση στην πρωτόδικη ή την κατ' έφεση δίκη να μετάσχει, με την ίδια ιδιότητα, και στη διαδικασία της ανακοπής ή αναθεώρησης.
2. Οι αποφάσεις και τα δικόγραφα που επιδίδονται σε κάποιον από τους διαδίκους επιδίδονται και στον παρεμβαίνοντα μετά την άσκηση της παρέμβασης.

Γ' ΤΜΗΜΑ
ΠΑΡΑΣΤΑΣΗ ΚΑΤΑ ΤΗ ΣΥΖΗΤΗΣΗ

Άρθρο 32
Παράσταση του δημοσίου

1. Το δημόσιο κατά τη συζήτηση παρίσταται με τον, κατά το άρθρο 27, εκπρόσωπό του ή με άλλον δημόσιο υπάλληλο που ορίζεται από αυτόν.
2. Ο Υπουργός Οικονομικών μπορεί, σε κάθε περίπτωση, να ορίσει δημόσιο υπάλληλο της αρμοδιότητάς του, ακόμη και υπάλληλο από το κύριο προσωπικό του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, να παρασταθεί για λογαριασμό του δημοσίου ενώπιον οποιουδήποτε τακτικού διοικητικού δικαστηρίου στην περίπτωση αυτή μπορεί να συμπαρασταθεί και το όργανο που εξέδωσε την πράξη ή ο επιθεωρητής ή άλλος δημόσιος υπάλληλος που ορίζεται από αυτούς κατά την προηγούμενη παράγραφο.

Άρθρο 33
Παράσταση των άλλων διαδίκων

1. Οι διάδικοι, εκτός από το Δημόσιο και τα νομικά πρόσωπα δημόσιου δικαίου, παρίστανται, ενώπιον των διοικητικών πρωτοδικείων και εφετείων αποκλειστικώς μαζί με πληρεξούσιο δικηγόρο ή εκπροσωπούνται από πληρεξούσιο δικηγόρο.
Η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 91 ισχύει και στην περίπτωση αυτή. Κατ' εξαίρεση, ενώπιον των μονομελών διοικητικών πρωτοδικείων στις περιπτώσεις που δεν είναι υποχρεωτική η υπογραφή των δικογράφων από δικηγόρο, οι ιδιώτες διάδικοι μπορούν να παρίστανται και αυτοπροσώπως ή με πληρεξούσιο από τα πρόσωπα που αναφέρονται στο άρθρο εικοστό δεύτερο παρ. 2 του ν. 4125/1960.
2. Οι ίδιοι οι διάδικοι μπορούν να παρίστανται ενώπιον των δευτεροβάθμιων δικαστηρίων και χωρίς δικηγόρο, μόνο όμως όταν πρόκειται για πράξεις που ενεργούνται ύστερα από εντολή ή αίτηση του δικαστηρίου.

Άρθρο 34
Ποιοι αποκλείεται να είναι πληρεξούσιοι.

1. Ο πληρεξούσιος πρέπει να έχει την ικανότητα για παράσταση ενώπιον δικαστηρίου.
2. Όσοι διατέλεσαν δικαστές τακτικών διοικητικών δικαστηρίων δεν επιτρέπεται να παρίστανται ως πληρεξούσιοι διαδίκων ενώπιον τακτικών διοικητικών δικαστηρίων στα οποία ή στην περιφέρεια των οποίων υπηρετούσαν κατά το χρόνο που αποχώρησαν από την υπηρεσία ή κατά την τελευταία πριν από την αποχώρησή τους τριετία, αν δεν έχει περάσει πενταετία τουλάχιστον αφότου απέβαλαν την ιδιότητα του δικαστή τακτικών διοικητικών δικαστηρίων.
3. Δεν επιτρέπεται να παρασταθεί, ως πληρεξούσιος διαδίκου, πρόσωπο που μετέρχεται κατά σύστημα τη διεξαγωγή φορολογικών υποθέσεων, αν δεν ασκεί

λειτούργημα που του επιτρέπει, σύμφωνα με το νόμο, την επιμέλεια τέτοιων υποθέσεων ενώπιον δικαστηρίου.

Άρθρο 35
Διορισμός πληρεξουσίου

1. Ο διορισμός του πληρεξουσίου γίνεται με έγγραφο ή με προφορική δήλωση ενώπιον του δικαστηρίου κατά τη συζήτηση της υπόθεσης, και η δήλωση αυτή καταχωρίζεται στα πρακτικά.
2. Το έγγραφο με το οποίο παρέχεται η πληρεξουσιότητα μπορεί να είναι δημόσιο ή ιδιωτικό. Όταν πρόκειται για ιδιωτικό έγγραφο, η γνησιότητα της υπογραφής του εντολέα πρέπει να βεβαιώνεται από συμβολαιογράφο ή από άλλη δημόσια, δημοτική ή κοινοτική αρχή. Επίσης ο διορισμός του πληρεξουσίου γίνεται και δια της συνυπογραφής του δικογράφου της προσφυγής ή του ενδίκου μέσου εκ μέρους του διαδίκου. Στην περίπτωση αυτή η υπογραφή του δικογράφου από το δικηγόρο θεωρείται ως βεβαίωση της γνησιότητας της υπογραφής του διαδίκου.
3. Αν ο διάδικος είναι αγράμματος, το ιδιωτικό έγγραφο υπογράφεται από δύο μάρτυρες η γνησιότητα των υπογραφών τους βεβαιώνεται κατά τον πιο πάνω τρόπο ή αναπληρώνεται από έγγραφο δημόσιας, δημοτικής ή κοινοτικής αρχής, το οποίο περιέχει την ενώπιόν της δήλωση του αγράμματου διαδίκου για το διορισμό του πληρεξουσίου του.
4. Τα πληρεξούσια έγγραφα κατατίθενται στο δικαστήριο.

Άρθρο 36
Δικαιώματα πληρεξουσίου

1. Η πληρεξουσιότητα που δίδεται σύμφωνα με το προηγούμενο άρθρο παρέχει στον πληρεξούσιο το δικαίωμα να παρίσταται για τον διάδικο στο δικαστήριο και να επιχειρεί όλες τις κύριες και παρεπόμενες πράξεις που αφορούν τη διεξαγωγή της δίκης. Ο πληρεξούσιος που δεν είναι δικηγόρος δεν επιτρέπεται να ασκεί ένδικα μέσα ενώπιον διοικητικού εφετείου.
2. Η πληρεξουσιότητα για όλες τις δίκες παύει να ισχύει ύστερα από την παρέλευση πενταετίας από τότε που χορηγήθηκε.
3. Ο πληρεξούσιος είναι υποχρεωτικά και αντίκλητος του εντολέα του για τις κοινοποιήσεις που αφορούν τη δίκη στην οποία παραστάθηκε σ' αυτές περιλαμβάνεται και η οριστική απόφαση.

Άρθρο 37

Η πληρεξουσιότητα για διεξαγωγή της φορολογικής δίκης δεν περιλαμβάνει, παρά μόνο αν ειδικά σ' αυτήν αναφέρεται, την παραίτηση από το δικαίωμα άσκησης ένδικου μέσου ή την παραίτηση από ένδικο μέσο που έχει ασκηθεί, η οποία συνεπάγεται απώλεια του δικαιώματος να ασκηθεί νέο. Δεν περιλαμβάνει επίσης το δικαίωμα της προσβολής εγγράφου ως πλαστού.

Άρθρο 38
Παύση της πληρεξουσιότητας

Η πληρεξουσιότητα παύει:
α) με το θάνατο του πληρεξουσίου,

β) με την περάτωση της δίκης ή τη διενέργεια της πράξης για την οποία παρασχέθηκε,
γ) με την παραίτηση του πληρεξούσιου δικηγόρου ή την έκπτωση ή την παύση του από το λειτούργημα,
δ) με την παραίτηση από την πληρεξουσιότητα και
ε) με την ανάκληση της πληρεξουσιότητας.

Άρθρο 39

Η πληρεξουσιότητα που παρασχέθηκε νόμιμα δεν αίρεται σε περίπτωση θανάτου ή μεταβολής της προσωπικής κατάστασης εκείνου που την έδωσε, εφόσον δεν την ανακαλέσουν οι διάδοχοί του στη δίκη.

Άρθρο 40
Παραίτηση και ανάκληση.

1. Η παραίτηση του πληρεξουσίου και η ανάκληση της πληρεξουσιότητας, αν δεν γίνονται στο ακροατήριο, ισχύουν για το δικαστήριο αφότου κατατεθεί στη γραμματεία του δήλωση εκείνου που παραιτείται ή ανακαλεί, ως προς την οποία ισχύουν αναλόγως αυτά που ορίζονται στις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου 35, ενώ για τον άλλο διάδικο ισχύουν αφότου κοινοποιηθεί σ' αυτόν η παραίτηση ή η ανάκληση.
2. Η ανάκληση της πληρεξουσιότητας πρέπει να κοινοποιηθεί και στον πληρεξούσιο ο οποίος ανακαλείται.

Άρθρο 41

Ο πληρεξούσιος που παραιτείται, εφόσον δεν διορίστηκε άλλος, επιχειρεί και μετά την παραίτησή του τις πράξεις που είναι αναγκαίες για την αποτροπή επιζήμιων, εξ αιτίας της παραίτησής του, συνεπειών στα συμφέροντα εκείνου που έδωσε την πληρεξουσιότητα.

Άρθρο 42
Νομιμοποίηση πληρεξουσίου

1. Για τις προπαρασκευαστικές πράξεις και κλήσεις, έως τη συζήτηση στο ακροατήριο, η πληρεξουσιότητα θεωρείται ότι υπάρχει, ενώ για τη συζήτηση στο ακροατήριο απαιτείται ρητή πληρεξουσιότητα, κατά τους ορισμούς του άρθρου 35 αν δεν υπάρχει η πληρεξουσιότητα αυτή, κηρύσσονται άκυρες όλες οι πράξεις, ακόμη και εκείνες που είχαν επιχειρηθεί προηγουμένως από αυτόν που είχε ενεργήσει ως πληρεξούσιος.
Προσφυγή και ένδικα μέσα, τα οποία υπογράφονται από πληρεξούσιο που δεν νομιμοποιήθηκε το αργότερο κατά την πρώτη συζήτηση στο ακροατήριο, απορρίπτονται.
2. Το δικαστήριο, κατ' αίτηση του διαδίκου ή του εμφανιζόμενου ως πληρεξουσίου, είτε αναβάλλει τη συζήτηση σε άλλη δικάσιμο είτε χορηγεί εύλογη προθεσμία για τη νομιμοποίηση, μετά την άπρακτη πάροδο της οποίας απορρίπτεται το ένδικο μέσο ή βοήθημα.
Εάν ανακύψει μεταγενεστέρως αμφιβολία ως προς τη νομιμοποίηση του πληρεξουσίου ή του διαδίκου, ο ενδιαφερόμενος ειδοποιείται δια της γραμματείας να

προσκομίσει τα ελλείποντα στοιχεία εντός τακτής προθεσμίας. Για την ειδοποίηση αυτήν ο γραμματέας συντάσσει πράξη επί του φακέλου της δικογραφίας.
Το δικαστήριο πάντως δύναται να διατάξει τη συμπλήρωση των στοιχείων της νομιμοποιήσεως. Τα στοιχεία αυτά επιτρέπεται, σε κάθε περίπτωση, να είναι και μεταγενέστερα της συζητήσεως".

Άρθρο 43

Η έλλειψη πληρεξουσιότητας εξετάζεται αυτεπαγγέλτως από το δικαστήριο.

Άρθρο 44
Καθήκον αλήθειας και κυρώσεις σε περίπτωση παράβασής του.

1. Οι διάδικοι, οι παρεμβαίνοντες, οι νόμιμοι αντιπρόσωποι και οι πληρεξούσιοί τους οφείλουν να ενεργούν σύμφωνα με τους κανόνες της καλής πίστης και των χρηστών ηθών και να τηρούν, σε κάθε περίπτωση, το καθήκον της αλήθειας.
2. Το τακτικό διοικητικό δικαστήριο, με ιδιαίτερη απόφαση του, μπορεί να επιβάλει αυτεπαγγέλτως στον ιδιώτη διάδικο, στον παρεμβαίνοντα ή στο νόμιμο αντιπρόσωπο ή στον πληρεξούσιό τους πρόστιμο έως τριάντα χιλιάδες (30.000) δραχμές, το οποίο περιέρχεται στο δημόσιο ταμείο, αν από τη διεξαγωγή της δίκης προκύψει ότι αυτοί γνώριζαν πως άσκησαν προσφυγή ή ένδικο μέσο ή παρέμβαση εντελώς και εκδήλως αβάσιμο και, γενικά, ότι διεξήγαγαν τη δίκη κατά παράβαση των κανόνων της προηγούμενης παραγράφου. Η απόφαση του διοικητικού πρωτοδικείου που επιβάλλει το πρόστιμο υπόκειται σε έφεση ανεξάρτητα από ποσό.
3. Αν από τη διεξαγωγή της δίκης προκύψει ότι συντρέχει περίπτωση πειθαρχικής δίωξης φορολογικού οργάνου, επειδή αυτό εξέδωσε πράξη που γνώριζε πως είναι προφανώς αστήρικτη κατά το νόμο, ή ότι συντρέχει περίπτωση πειθαρχικής δίωξης κάποιου από αυτούς που εκπροσωπούν κατά τη δίκη το δημόσιο, για παράβαση των κανόνων της παραγράφου 1, το δικαστήριο μπορεί, με ειδική απόφαση του που εκδίδει ως συμβούλιο, να παραπέμψει το ζήτημα στη διοίκηση. Στην περίπτωση αυτή ή έγερση πειθαρχικής αγωγής ενώπιον του αρμόδιου πειθαρχικού συμβουλίου είναι υποχρεωτική.

Άρθρο 45
Ευπρεπής η διατύπωση των εγγράφων των διαδίκων.

Το δικαστήριο μπορεί, ύστερα από αίτηση διαδίκου ή και αυτεπαγγέλτως, να διατάζει να διαγράφονται ανάρμοστες φράσεις από τα δικόγραφα και τα υπομνήματα.

ΤΕΤΑΡΤΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ
ΘΕΜΕΛΙΩΔΕΙΣ ΚΑΝΟΝΕΣ ΓΙΑ ΤΗ ΔΙΕΞΑΓΩΓΗ ΤΗΣ ΔΙΚΗΣ

Άρθρο 46
Το δικαστήριο μεριμνά για την πρόοδο της δίκης.

Για την πρόοδο γενικά της φορολογικής δίκης μεριμνά αυτεπαγγέλτως το τακτικό διοικητικό δικαστήριο, το οποίο διατάζει κάθε διαδικαστική πράξη και ενέργεια που απαιτείται από το νόμο και λαμβάνει τα πρόσφορα, κατά την κρίση του, μέτρα για να διακριβωθεί η αλήθεια και να εκδοθεί ταχύτερα οριστική απόφαση στην υπόθεση που δικάζεται.

Άρθρο 47
Ίσοι οι διάδικοι

1. Οι διάδικοι είναι ενώπιον του δικαστηρίου και έχουν δικαίωμα να παρασταθούν σε κάθε συζήτηση της υπόθεσης στο ακροατήριο
2. Αίτηση για αναβολή της συζήτησης, ακόμη και αν υποβάλλεται από όλους τους διαδίκους, δεν υποχρεώνει το δικαστήριο.

Άρθρο 48
Απουσία διαδίκου

Τα τακτικά δικαστήρια εξετάζουν και κρίνουν τις ενώπιόν τους υποθέσεις ακόμη και όταν απουσιάζουν οι διάδικοι από την απουσία τους δεν τεκμαίρεται ομολογία.

Άρθρο 49
Δημοσιότητα της συζήτησης

1. Οι συνεδριάσεις του τακτικού διοικητικού δικαστηρίου, κατά τη συζήτηση των υποθέσεων, γίνονται δημόσια.
2. Η προδικασία και οι διαδικαστικές πράξεις που διενεργούνται έξω από το ακροατήριο δεν είναι δημόσιες.
3. Οι διασκέψεις που πραγματοποιεί το τακτικό διοικητικό δικαστήριο, για να εκδώσει αποφάσεις στις υποθέσεις που έχουν συζητηθεί, είναι μυστικές.

Άρθρο 50
Προφορική η συζήτηση

1. Η διαδικασία στο ακροατήριο διεξάγεται προφορικά.
2. Ως την προηγούμενη ημέρα της συζήτησης οι διάδικοι μπορούν να καταθέσουν, στη γραμματεία του δικαστηρίου, υπομνήματα για να αναπτύξουν τους ισχυρισμούς τους.
Ύστερα από έγκριση του προέδρου, η οποία χορηγείται στο ακροατήριο, τα υπομνήματα αυτά μπορούν να κατατίθενται μέσα σε ένα διήμερο από τη συζήτηση.
3. Οι διάδικοι μπορεί να συμφωνήσουν ότι δεν θα εμφανισθούν στο ακροατήριο αλλά θα παραστούν με κοινή δήλωση που υπογράφεται από τους πληρεξουσίους δικηγόρους.
Τέτοια δήλωση μπορεί να γίνει και από έναν ή ορισμένους μόνο πληρεξουσίους. Η δήλωση αυτή παραδίνεται από τον πληρεξούσιο δικηγόρο στον αρμόδιο γραμματέα το αργότερο την παραμονή της δικασίμου και σημειώνεται αμέσως στο οικείο βιβλίο. Σε περίπτωση αναβολής συζητήσεως της υποθέσεως δεν κλητεύεται ο διάδικος που υπέβαλε δήλωση.

Άρθρο 51
Ειδική αιτιολόγηση των αποφάσεων

1. Οι αποφάσεις που εκδίδονται αιτιολογούνται ειδικά και απαγγέλνονται σε δημόσια συνεδρίαση του τακτικού διοικητικού δικαστηρίου.

2. Τα τακτικά διοικητικά δικαστήρια, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, μπορούν να εκδίδουν προδικαστικές αποφάσεις εφόσον όμως αιτιολογούν ειδικά την ανάγκη για την έκδοσή τους.

ΠΕΜΠΤΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ
ΓΕΝΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ ΤΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ

Α' ΤΜΗΜΑ
ΕΚΘΕΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΚΟΓΡΑΦΑ

Άρθρο 52
Εκθέσεις

1. Για κάθε πράξη της φορολογικής γενικά διαδικασίας, η οποία επιχειρείται από αρμόδιο δικαστή ή δικαστικό υπάλληλο ή άλλο όργανο ή σε σύμπραξη αυτού με άλλο όργανο, συντάσσεται έκθεση.
2. Η έκθεση πρέπει να συντάσσεται αμέσως μετά τη διενέργεια της πράξης που διαπιστώνεται μ' αυτήν και παρευρίσκονται κατά τη σύνταξή της εκείνοι που επιχειρούν την πράξη η έκθεση αυτή πρέπει να αναφέρει τον τόπο και το χρόνο της διενέργειάς της, τα ονοματεπώνυμα και την ιδιότητα του οργάνου που τη συντάσσει, καθώς και εκείνων που συνέπραξαν ή που νομίμως παραστάθηκαν, και να υπογράφεται από όλους αυτούς, αφού προηγουμένως αναγνωσθεί από αυτόν που τη συνέταξε.
Σε περίπτωση αδυναμίας ή άρνησης κάποιου να υπογράψει την έκθεση, τούτο αναφέρεται ρητά σ' αυτήν.

Άρθρο 53
Απαραίτητα στοιχεία του δικογράφου.

Τα δικόγραφα που υποβάλλονται από τους διαδίκους στα τακτικά διοικητικά δικαστήρια πρέπει να προσδιορίζουν το είδος και το αντικείμενο τους κατά τρόπο σαφή, ορισμένο και συνοπτικό, και να αναφέρουν:
α) το δικαστήριο ενώπιον του οποίου απευθύνονται,
β) αν υποβάλλονται από ιδιώτη διάδικο, το ονοματεπώνυμο, το όνομα του πατέρα, την κατοικία και το επάγγελμα, τόσο του ίδιου, όσο και του νόμιμου αντιπροσώπου του, ενώ, αν υποβάλλονται από νομικό πρόσωπο, την επωνυμία ή τον τίτλο και την έδρα του, καθώς και το ονοματεπώνυμο και το όνομα του πατέρα του εκπροσώπου του ή τέλος, αν υποβάλλονται από εκπρόσωπο του δημοσίου, ακριβή προσδιορισμό της αρχής που εξέδωσε την πράξη και το ονοματεπώνυμο και το όνομα του πατέρα, καθώς και την ιδιότητα αυτού που υπογράφει το δικόγραφο και
γ) τον τρόπο και το χρόνο της σύνταξής τους.
Τα δικόγραφα πρέπει να υπογράφονται από το διάδικο ή το νόμιμο αντιπρόσωπο ή τον πληρεξούσιό του ή, αν πρόκειται για το δημόσιο, από αυτόν που το εκπροσωπεί νόμιμα στη δίκη.

Άρθρο 54
Προσδιορισμός διευθύνσεων

1. Τα δικόγραφα, οι κάθε είδους δηλώσεις και τα υπομνήματα που υποβάλλονται για πρώτη φορά ενώπιον του δικαστηρίου από εκείνον σε βάρος του οποίου εκδόθηκε η

πράξη ή από τον παρεμβαίνοντα πρέπει να περιέχουν, εκτός από τα στοιχεία που αναφέρονται στο προηγούμενο άρθρο, και ακριβή προσδιορισμό της διεύθυνσης της κατοικίας και της επαγγελματικής εγκατάστασης του ίδιου, του νόμιμου αντιπροσώπου του και του πληρεξουσίου του.
2. Κάθε μεταβολή διεύθυνσης πού είχε δηλωθεί πρέπει να γνωστοποιείται στην αρχή που εξέδωσε την πράξη και στο τακτικό διοικητικό δικαστήριο, είτε με τα δικόγραφα ή τα υπομνήματα, είτε με αυτοτελές έγγραφο.

Άρθρο 55
Συνέπειες από την ανακρίβεια ή την παράλειψη διευθύνσεων

1. Η επίδοση εγγράφου που αφορά την εκκρεμή δίκη, καθώς και της οριστικής απόφασης, όταν γίνεται στη διεύθυνση της κατοικίας ή της επαγγελματικής εγκατάστασης που δηλώθηκε σύμφωνα με το προηγούμενο άρθρο, είναι έγκυρη, ακόμη και αν εκείνος προς τον οποίο πρόκειται να γίνει η επίδοση δεν είχε ή δεν έχει πια εκεί την κατοικία ή την επαγγελματική του εγκατάσταση.
2. Αν δεν τηρηθούν οι ορισμοί του προηγούμενου άρθρου, οι επιδόσεις που αφορούν την εκκρεμή δίκη, καθώς και η επίδοση της οριστικής απόφασης, οι οποίες απευθύνονται στο διάδικο ή στον αντιπρόσωπό του ή στον πληρεξούσιό του, μπορούν, εφόσον δεν υπάρχει αντίκλητος, να γίνονται στο γραμματέα του δικαστηρίου.

Β' ΤΜΗΜΑ
ΕΠΙΔΟΣΕΙΣ

Άρθρο 56
Όργανα επίδοσης

1. Οι επιδόσεις από μέρους του διαδίκου που βαρύνεται με την πράξη γίνονται με δικαστικό κλητήρα, αν ειδικές διατάξεις του παρόντος δεν ορίζουν αλλιώς.
2. Οι επιδόσεις από μέρους του δημοσίου προς το διάδικο που βαρύνεται με την πράξη, καθώς και οι επιδόσεις που τη φροντίδα τους έχει η γραμματεία του τακτικού διοικητικού δικαστηρίου, γίνονται με δικαστικό κλητήρα ή με οποιοδήποτε άλλο δημόσιο, δημοτικό ή κοινοτικό όργανο.
3. Η επίδοση γίνεται ύστερα από έγγραφη παραγγελία, που δίδεται από αυτόν ο οποίος έχει τη φροντίδα της. Με αίτηση του τελευταίου, η παραγγελία μπορεί να δοθεί από τον πρόεδρο του αρμόδιου τακτικού διοικητικού δικαστηρίου.

Άρθρο 57
Τόπος επίδοσης

1. Η επίδοση προς την αρχή που εξέδωσε την πράξη, αλλά και προς κάθε άλλη αρχή ή προς δημόσιους υπαλλήλους που εκπροσωπούν το δημόσιο στη φορολογική δίκη, γίνεται πάντοτε στο κατάστημα της αρχής ή στην υπηρεσία του υπαλλήλου, και κατά τις καθορισμένες εργάσιμες ώρες.
2. Σε κάθε άλλη περίπτωση, η επίδοση μπορεί να γίνει σε οποιονδήποτε τόπο βρεθεί εκείνος στον οποίο πρέπει να επιδοθεί το έγγραφο.
3. Αν αυτός έχει, στον τόπο όπου πρόκειται να γίνει η επίδοση, γνωστή κατοικία ή επαγγελματική εγκατάσταση ή εργάζεται εκεί ως υπάλληλος, εργάτης ή υπηρέτης ή

με άλλη ιδιότητα, η επίδοση δεν μπορεί να γίνει έξω από το χώρο της κατοικίας του ή της επαγγελματικής του εγκατάστασης ή της εργασίας του, χωρίς τη συναίνεση του.
4. Εκείνος προς τον οποίο πρόκειται να γίνει η επίδοση δεν μπορεί να την αρνηθεί, αν αυτή γίνεται στο κατάστημα της αρχής που εξέδωσε την πράξη ή του τακτικού διοικητικού δικαστηρίου. Σε περίπτωση άρνησης αυτός που διενεργεί την επίδοση συντάσσει έκθεση, στην οποία βεβαιώνεται η άρνηση, και το προς επίδοση έγγραφο αποστέλλεται με το ταχυδρομείο. Η επίδοση θεωρείται ότι έγινε από τη χρονολογία της έκθεσης.
5. Δεν συγχωρείται, σε καμιά περίπτωση, να γίνει επίδοση σε χώρους λατρείας, κατά τις ώρες των ιεροτελεστιών ή άλλων θρησκευτικών τελετών ή προσευχών, ή μέσα σε αίθουσα δικαστηρίου που συνεδριάζει.

Άρθρο 58
Χρόνος επίδοσης

1. Η επίδοση δεν μπορεί να γίνει κατά τη διάρκεια της νύχτας ή κατά την Κυριακή ή άλλη γιορτή που είναι, σύμφωνα με το νόμο, εξαιρετέα, χωρίς τη συναίνεση εκείνου προς τον οποίο πρόκειται να γίνει η επίδοση.
2. Η νύχτα θεωρείται ότι διαρκεί από την 7η εσπερινή ως και την 7η πρωινή.

Άρθρο 59
Σε ποιους γίνεται η επίδοση

Η επίδοση γίνεται:
1. Σ' αυτόν προς τον οποίο απευθύνεται ή τον πληρεξούσιο ή τον αντίκλητό του.
2. Αν πρόκειται για πρόσωπα ανίκανα να παρασταθούν στο δικαστήριο, στο νόμιμο αντιπρόσωπό τους ή τον πληρεξούσιο ή τον αντίκλητο.
3. Αν πρόκειται για νομικά πρόσωπα ή άλλες ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, σ' εκείνον που είναι, σύμφωνα με το νόμο και το καταστατικό ή τον οργανισμό τους, εκπρόσωπός τους.
4. Αν πρόκειται για το δημόσιο, στην αρχή που εξέδωσε την πράξη ή, αν στη δίκη εκπροσωπεί το δημόσιο άλλος δημόσιος υπάλληλος, σ' αυτόν.
5. Όταν υπάρχουν περισσότεροι εκπρόσωποι του δημοσίου ή περισσότεροι αντιπρόσωποι ή πληρεξούσιοι του άλλου διαδίκου, αρκεί η επίδοση σε έναν από αυτούς, ακόμη και αν, σύμφωνα με το νόμο ή το καταστατικό ή τον οργανισμό, υπάρχει υποχρέωση συλλογικής εκπροσώπησης.

Άρθρο 60

Αν αυτός προς τον οποίο πρόκειται να γίνει η επίδοση ενεργεί ως αντίκλητος περισσοτέρων διαδίκων ή παρίσταται ως νόμιμος αντιπρόσωπος περισσοτέρων ανίκανων προσώπων, αρκεί να επιδοθεί σ' αυτόν ένα μόνο αντίγραφο ή πρωτότυπο του επιδοτέου εγγράφου.

Άρθρο 61
Επίδοση στην κατοικία

1. Αν εκείνος στον οποίο πρόκειται να γίνει η επίδοση δεν βρίσκεται στην κατοικία του, το έγγραφο παραδίδεται σε κάποιον από τους συγγενείς ή υπηρέτες που συνοικούν μαζί του και, αν τέτοιοι δεν υπάρχουν ή απουσιάζουν, σε κάποιον από

τους λοιπούς συνοίκους του, αν ο τελευταίος, κατά την κρίση του οργάνου που διενεργεί την επίδοση, έχει συνείδηση των πραττομένων.
2. Κατοικία είναι η οικία ή το διαμέρισμά της, αν προορίζονται για διημέρευση και διανυκτέρευση εκείνου προς τον οποίο γίνεται η επίδοση, ακόμη και αν προσωρινά δεν χρησιμοποιούνται για το σκοπό αυτόν.
3. Σύνοικοι θεωρούνται και οι θυρωροί κατοικιών, καθώς και οι οικογένειές τους, αν κατοικούν σ' αυτές επίσης οι διευθυντές ξενοδοχείων και οικοτροφείων και το υπαλληλικό και υπηρετικό προσωπικό τους. Δεν θεωρούνται σύνοικοι οι ένοικοι άλλου διαμερίσματος της ίδιας οικίας.
4. Αν δεν βρεθεί στην κατοικία κανένας από αυτούς προς τους οποίους μπορεί, σύμφωνα με τις προηγούμενες παραγράφους, να γίνει η επίδοση, το έγγραφο επικολλάται στη θύρα της κατοικίας, με την παρουσία ενός μάρτυρα, και γίνεται μνεία της θυροκόλλησης στην έκθεση.

Άρθρο 62
Επίδοση στο κατάστημα κτλ.

1. Αν εκείνος στον οποίο πρόκειται να γίνει η επίδοση δεν βρίσκεται εκεί όπου ασκεί το επάγγελμα ή την εργασία του, το έγγραφο παραδίδεται στο διευθυντή του καταστήματος ή του γραφείου ή του εργαστηρίου, ή σε κάποιον από τους συνεταίρους, συνεργάτες, υπαλλήλους ή υπηρέτες, που έχει, κατά την κρίση αυτού που κάνει την επίδοση, συνείδηση των πραττομένων. Αν κανένας από αυτούς δεν βρίσκεται, η επίδοση ενεργείται στην κατοικία εκείνου στον οποίο αυτή απευθύνεται.
2. Αν εκείνος στον οποίο πρόκειται να γίνει η επίδοση είναι κρατούμενος σε φυλακή και η επικοινωνία μ' αυτόν, σύμφωνα με βεβαίωση οργάνου της υπηρεσίας της φυλακής, η οποία σημειώνεται στην έκθεση επίδοσης, δεν είναι δυνατή, η επίδοση μπορεί να γίνει στο διευθυντή της φυλακής ή σε κάποιον από το προσωπικό της.

Άρθρο 63
Ειδικές περιπτώσεις

1. Αν πρόκειται για αξιωματικούς, υπαξιωματικούς, οπλίτες ή όργανα των ένοπλων δυνάμεων της χώρας και των σωμάτων χωροφυλακής και αστυνομίας πόλεων, λιμενικού και πυροσβεστικής υπηρεσίας, η επίδοση μπορεί να γίνει και προς το διοικητή της μονάδας ή τον προϊστάμενο της υπηρεσίας στην οποία ανήκουν, και αυτός έχει υποχρέωση να παραδώσει ή να διαβιβάσει, χωρίς υπαίτια καθυστέρηση, το έγγραφο σ' εκείνον στον οποίο απευθύνεται.
Τέτοια επίδοση δεν συγχωρείται:
α) στους ανώτατους αξιωματικούς και στους διοικητές ή διευθυντές μονάδων και υπηρεσιών και
β) σ' εκείνους που βρίσκονται σε άδεια, διαθεσιμότητα ή αργία.
2. Αν πρόκειται γι αυτούς που ανήκουν στην υπηρεσία φάρων και φανών, η επίδοση μπορεί να γίνει προς το λιμενάρχη της περιφέρειας όπου ασκούν τα καθήκοντά τους.

Άρθρο 64
Επίδοση σε πρόσωπα άγνωστης διαμονής και κατοίκους αλλοδαπής

1. Αν εκείνος στον οποίο πρόκειται να γίνει η επίδοση κατοικεί στην αλλοδαπή και είναι γνωστός ο τόπος και η διεύθυνση της εκεί κατοικίας του, ή αν πρόκειται για νομικό πρόσωπο και είναι γνωστή η διεύθυνση της έδρας του στην αλλοδαπή, η

επίδοση γίνεται, όταν δεν υπάρχει αντίκλητος, στον Υπουργό Εξωτερικών, για να διαβιβάσει το έγγραφο σ' εκείνον στον οποίο απευθύνεται.
Η επίδοση θεωρείται ότι έχει συντελεστεί όταν παραδοθεί το έγγραφο στον υπουργό ή στον εντεταλμένο από αυτόν υπάλληλο.
2. Αν εκείνος στον οποίο πρόκειται να γίνει η επίδοση είναι, κατά το χρόνο της επίδοσης, άγνωστης διαμονής, τότε αυτή γίνεται, όταν δεν υπάρχει αντίκλητος, στο δήμαρχο ή στον πρόεδρο της κοινότητας της τελευταίας γνωστής κατοικίας ή διαμονής του, ενώ, αν δεν υπάρχει καμιά γνωστή κατοικία ή διαμονή, στο δήμαρχο ή στον πρόεδρο της κοινότητα της έδρας της αρχής που εξέδωσε την πράξη.

Άρθρο 65
Άρνηση παραλαβής

1. Αν εκείνος στον οποίο πρόκειται να γίνει η επίδοση ή τα πρόσωπα που αναφέρονται στα άρθρα 61 και 62 αρνούνται να παραλάβουν το έγγραφο ή να υπογράψουν την έκθεση επίδοσης ή δεν μπορούν να υπογράψουν, αυτός που ενεργεί την επίδοση επικολλά το έγγραφο στη θύρα της κατοικίας ή του καταστήματος, γραφείου ή εργαστηρίου κατά τη θυροκόλληση πρέπει να παρευρίσκεται ένας μάρτυρας, και γίνεται γι' αυτή μνεία στην έκθεση.
2. Στις περιπτώσεις του προηγούμενου άρθρου 64, αν τα πρόσωπα που αναφέρονται σ' αυτό αρνούνται να παραλάβουν το έγγραφο ή να υπογράψουν την έκθεση επίδοσης, το έγγραφο παραδίδεται στον εισαγγελέα πρωτοδικών της περιφέρειας στην οποία υπάγονται και ο τελευταίος το διαβιβάζει σ' αυτά.
3. Στις περιπτώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57, αν ο εκπρόσωπος της αρχής ή ο εντεταλμένος υπάλληλος αρνηθεί να παραλάβει το έγγραφο ή να υπογράψει την έκθεση, η άρνηση βεβαιώνεται σ' αυτήν, και το έγγραφο παραδίδεται, χωρίς υπαίτια καθυστέρηση, στον εισαγγελέα πρωτοδικών της έδρας της αρχής ή της υπηρεσίας του υπαλλήλου, ενώ, αν στην έδρα αυτή δεν υπάρχει πρωτοδικείο, στον ειρηνοδίκη, ο οποίος το διαβιβάζει στην αρχή ή στον υπάλληλο.
4. Στις περιπτώσεις των παραγράφων 2 και 3 η επίδοση θεωρείται ότι έχει συντελεστεί από τη χρονολογία της έκθεσης.
Άρθρο 66
Αντίκλητος

1. Κάθε διάδικος στη φορολογική δίκη, με εξαίρεση το δημόσιο, είναι υποχρεωμένος, με το πρώτο δικόγραφο που απευθύνει στο δικαστήριο, να διορίσει, ως αντίκλητο, πρόσωπο που να έχει την κατοικία του στην κύρια έδρα του δικαστηρίου.
2. Ο διορισμός πρέπει να περιέχει το ονοματεπώνυμο και το όνομα του πατέρα, το επάγγελμα και ακριβή προσδιορισμό της διεύθυνσης της κατοικίας και της επαγγελματικής εγκατάστασης του ανηκλήτου. Η παράγραφος 2 του άρθρου 54 εφαρμόζεται και στην περίπτωση αυτή.
3. Αυτός που έχει τη φροντίδα για την επίδοση αναζητά, και όταν ακόμη υπάρχει αντίκλητος, πρώτα το διάδικο ή το νόμιμο αντιπρόσωπό του για να του παραδώσει το έγγραφο που πρέπει να επιδοθεί. Σε καμιά όμως περίπτωση δεν μπορεί να προβληθεί ακυρότητα της επίδοσης για το λόγο ότι αυτή έγινε στον αντίκλητο που είχε διοριστεί, εκτός αν ειδική διάταξη απαιτεί να παραδοθεί το έγγραφο στον ίδιο το διάδικο ή στο νόμιμο αντιπρόσωπό του.
4. Η επίδοση στον αντίκλητο γίνεται με τον ίδιο τρόπο όπως και στο διάδικο, εφαρμόζονται όμως και οι διατάξεις των άρθρων 61 και 62, καθώς και η παράγραφος 1 του άρθρου 65.

5. Η ιδιότητα του αντικλήτου παύει:
α) με το θάνατο του,
β) με την περάτωση της δίκης,
γ) με την παραίτηση ή την ανάκληση του διορισμού.
Οι διατάξεις των άρθρων 39 έως 41 εφαρμόζονται ανάλογα στον αντίκλητο. Ο διάδικος είναι υποχρεωμένος να αντικαταστήσει αμέσως τον αντίκλητο που έπαψε να υπάρχει ή παραιτήθηκε ή ανακλήθηκε, με δήλωσή του, σύμφωνη με τους όρους της παραγράφου 2, που κατατίθεται στη γραμματεία του δικαστηρίου και κοινοποιείται στον άλλο διάδικο, με τη φροντίδα εκείνου που κάνει τη δήλωση.
6. Η υποχρέωση του διαδίκου να ορίσει αντίκλητο δεν αίρεται από όσα ορίζει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 36, ακόμη και αν υπάρχει πληρεξούσιος του διαδίκου. Μπορεί όμως ο πληρεξούσιος να διοριστεί και ως αντίκλητος, αν έχει την κατοικία του στην έδρα του δικαστηρίου.

Άρθρο 67
Έκθεση επίδοσης

1. Για κάθε επίδοση συντάσσεται έκθεση από εκείνον που την ενεργεί η έκθεση αυτή, εκτός από τα στοιχεία που ορίζονται στο άρθρο 52, περιέχει την παραγγελία προς επίδοση και σαφή προσδιορισμό του εγγράφου που επιδίδεται καθώς και των προσώπων τα οποία αυτό αφορά.
Στην έκθεση πρέπει να γίνεται επίσης μνεία της ημέρας και της ώρας της επίδοσης, του προσώπου στο οποίο παραδόθηκε το έγγραφο και του τρόπου που έγινε η επίδοση, αν εκείνος προς τον οποίο η επίδοση ή τα πρόσωπα που ορίζονται στα άρθρα 61 και 62 απουσιάζουν ή αρνούνται.
2. Η έκθεση υπογράφεται από εκείνον που ενεργεί την επίδοση και από εκείνον που παραλαμβάνει το έγγραφο αν αυτός αρνείται ή δεν μπορεί να υπογράψει, τότε υπογράφεται και από το μάρτυρα που προσλαμβάνεται για το σκοπό αυτόν.
3. Αυτός που επιδίδει το έγγραφο σημειώνει πάνω σ' αυτό την ημέρα και την ώρα που έγινε η επίδοση και υπογράφει τη σημείωση.

Γ' ΤΜΗΜΑ
ΠΡΟΘΕΣΜΙΕΣ

Άρθρο 68

1. Οι προθεσμίες που προβλέπονται από τον κώδικα αυτό και εκείνες που τάσσονται από τα τακτικά διοικητικά δικαστήρια αρχίζουν από την επομένη της επίδοσης ή του γεγονότος που τις κινεί και λήγουν όταν περάσει ολόκληρη η τελευταία ημέρα, ή, αν αυτή είναι κατά το νόμο εξαιρετέα, η επόμενη εργάσιμη ημέρα. Ο υπολογισμός των προθεσμιών γίνεται όπως ορίζει ο αστικός κώδικας.
2. Αν διακοπεί η δίκη κατά τη διάρκεια κάποιας προθεσμίας, η προθεσμία διακόπτεται και αρχίζει νέα από την επανάληψη της δίκης.
3. Οι προθεσμίες δεν αναστέλλονται κατά τη διάρκεια των δικαστικών διακοπών. Οι προθεσμίες όμως, που έχουν ταχθεί για τη διεξαγωγή αποδείξεων, αναστέλλονται κατά το χρονικό αυτό διάστημα. Η αναστολή αυτή δεν ισχύει όταν πρόκειται για συντηρητική απόδειξη ή για υποθέσεις των τμημάτων διακοπών. Στις προθεσμίες για την άσκηση προσφυγής ή ενδίκων μέσων ή άλλων ενδίκων βοηθημάτων δεν υπολογίζεται το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου.

Δ' ΤΜΗΜΑ
ΔΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΑΚΥΡΟΤΗΤΕΣ

Άρθρο 69

1. Η παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τη διαδικασία και ιδίως τον τύπο κάποιας διαδικαστικής πράξης συνεπάγεται ακυρότητα, η οποία απαγγέλλεται από το δικαστήριο:
α) αν ο νόμος προβλέπει ρητά την ακυρότητα ως συνέπεια για τη μη τήρηση της διάταξης,
β) αν για την παράβαση προβλέπεται αναίρεση και
γ) σε κάθε άλλη περίπτωση, αν η παράβαση, κατά την κρίση του δικαστή, προξένησε στο διάδικο που την προτείνει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να επανορθωθεί διαφορετικά παρά μόνο αν κηρυχτεί η ακυρότητα.
2. Η ακυρότητα απαγγέλλεται ύστερα από πρόταση του διαδίκου εφόσον αυτή δεν επιβάλλεται να εξεταστεί αυτεπαγγέλτως από το δικαστήριο. Η πρόταση είναι απαράδεκτη αν δεν υποβληθεί κατά την πρώτη, μετά την παράβαση, συζήτηση της υπόθεσης.
3. Δεν μπορεί να προτείνει την ακυρότητα εκείνος που την έχει προκαλέσει ή έχει συντελέσει σ' αυτήν, ούτε αυτός που έχει παραιτηθεί ρητά ή σιωπηρά από την πρότασή της.
4. Όταν το δικαστήριο απαγγέλλει την ακυρότητα, διατάζει να επαναληφθεί η πράξη, εκτός αν επήλθε απώλεια του δικαιώματος ή η επανάληψη αποκλείεται για άλλον λόγο.

ΕΚΤΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ
ΕΞΩΔΙΚΗ ΛΥΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Άρθρο 70
Πρόταση φορολογουμένων

1. Όταν εκείνος, σε βάρος του οποίου εκδόθηκε η πράξη δημόσιου οργάνου από αυτές που αναφέρονται στο άρθρο 73, αμφισβητεί την ορθότητά της, μπορεί να προτείνει την εξώδικη λύση της διαφοράς ανάμεσα σ' αυτόν και το όργανο που εξέδωσε την πράξη.
2. Η πρόταση υποβάλλεται ενώπιον του οργάνου που εξέδωσε την πράξη, είτε με το δικόγραφο της προσφυγής είτε με ιδιαίτερη αίτηση, προτού ασκηθεί η προσφυγή και μέσα στην προθεσμία που ορίζεται γι' αυτήν.
3. Ωσότου πραγματοποιηθεί ή ματαιωθεί η εξώδικη λύση της διαφοράς, αναστέλλεται η εκδίκαση της προσφυγής που έχει ασκηθεί.
4. Εξώδικη λύση της διαφοράς δεν συγχωρείται όταν η πράξη αφορά την επιβολή προστίμου ή άλλης κύρωσης για παράβαση διατάξεων φορολογικού γενικά νόμου.

Άρθρο 71
Συζήτηση και αποτέλεσμα

1. Αν υποβληθεί πρόταση για εξώδικη λύση της διαφοράς, το φορολογικό όργανο καλεί με απόδειξη εκείνον, σε βάρος του οποίου έχει εκδοθεί η πράξη, να εμφανιστεί μέσα σε εύλογη προθεσμία, όχι μεγαλύτερη από δέκα ημέρες αφότου υποβλήθηκε η κατά το προηγούμενο άρθρο πρόταση, για να τη συζητήσει.

2. Το φορολογικό όργανο, αφού λάβει υπόψη του τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, αυτά που προσκομίζει εκείνος σε βάρος του οποίου έχει εκδοθεί η πράξη, όσα ο ίδιος αναπτύσσει προφορικά ή εγγράφως, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο, μπορεί, αν κρίνει το αίτημα βάσιμο στο σύνολο ή κατά ένα μέρος του, να αποδεχτεί, ανάλογα με την περίπτωση, την ακύρωση της πράξης ή τον περιορισμό της φορολογητέας ύλης που αναφέρεται στην πράξη ή του φόρου ή άλλου δικαιώματος, καθώς και τον περιορισμό του πρόσθετου φόρου μέσα στα όρια του νόμου.
3. Αν οι απόψεις του φορολογικού οργάνου και εκείνου σε βάρος του οποίου έχει εκδοθεί η πράξη συμπέσουν στο σύνολό τους, συντάσσεται πρακτικό, που αιτιολογείται συνοπτικά και περιέχει τα ποσά της φορολογητέας ύλης, του φόρου ή άλλου δικαιώματος, καθώς και του πρόσθετου φόρου που έχουν καθοριστεί με τον τρόπο που αναφέρεται πιο πάνω. Το πρακτικό αυτό, αφού υπογραφεί από τα δύο μέρη, έχει τα αποτελέσματα αμετάκλητης απόφασης και η προσφυγή που έχει ασκηθεί θεωρείται σαν να μην έγινε.
4. Για να συζητηθεί η πρόταση της εξώδικης λύσης της διαφοράς και για να υπογραφεί το πρακτικό της παραγράφου 3 από πληρεξούσιο εκείνου σε βάρος του οποίου έχει εκδοθεί η πράξη, πρέπει να προσάγεται ειδική έγγραφη πληρεξουσιότητα. Το έγγραφο που παρέχει την πληρεξουσιότητα αυτή συντάσσεται κατά τον τρόπο που ορίζουν οι παράγραφοι 2 και 3 του άρθρου 35.

Άρθρο 72
Ματαίωση της λύσης

1. Αν δεν εμφανιστεί εκείνος σε βάρος του οποίου έχει εκδοθεί η πράξη για να συζητήσει την πρότασή του ή αν δεν πραγματοποιηθεί για οποιονδήποτε λόγο, μέσα σε δεκαπέντε ημέρες αφότου υποβληθεί η πρόταση, η εξώδικη λύση της διαφοράς, ακολουθεί η διαδικασία που προβλέπει ο νόμος για την εκδίκαση της προσφυγής που έχει ασκηθεί.
2. Η ματαίωση της εξώδικης λύσης της διαφοράς βεβαιώνεται πάνω στο δικόγραφο που περιέχει το αίτημα, και η βεβαίωση αυτή υπογράφεται από το φορολογικό όργανο.

ΕΒΔΟΜΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ
ΠΡΟΣΦΥΓΗ

Α' ΤΜΗΜΑ
ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Άρθρο 73
Προσβαλλόμενες πράξεις

Προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου τακτικού διοικητικού δικαστηρίου επιτρέπεται κατά των πράξεων των δημόσιων οργάνων με τις οποίες προσδιορίζονται φόροι, δασμοί, τέλη και συναφή δικαιώματα του δημοσίου ή επιβάλλονται πρόστιμα ή άλλες κυρώσεις για παράβαση των φορολογικών γενικά νόμων.

Άρθρο 74
Δικαίωμα προσφυγής

1. Δικαίωμα προσφυγής έχει εκείνος που βαρύνεται άμεσα από την πράξη, καθώς και εκείνος στον οποίο παρέχεται ειδικά το δικαίωμα αυτό από τον ουσιαστικό νόμο.
2. Προσφυγή υπέρ του δημοσίου μπορεί να ασκήσει κατά της πράξης ο Υπουργός Οικονομικών ή ο αρμόδιος οικονομικός επιθεωρητής.

Άρθρο 75
Όρια ελέγχου της πράξης

1. Με την προσφυγή η υπόθεση άγεται ενώπιον του δικαστηρίου και ελέγχεται ως προς το νόμω βάσιμο της πράξης στο σύνολό της, ενώ ως προς το ουσία βάσιμο της πράξης μέσα στα όρια της προσφυγής.
2. Το δικαστήριο τη νομικώς πλημμελή πράξη την ακυρώνει εν όλω ή εν μέρει ή τη μεταρρυθμίζει αναλόγως, προς όφελος ή και προς βλάβη ακόμη του προσφεύγοντος, χωρίς να δεσμεύεται από τα αιτήματά του. Την ουσιαστικώς εσφαλμένη πράξη την ακυρώνει ή τη μεταρρυθμίζει μόνο μέσα στα όρια της προσφυγής.

Άρθρο 76

1. Το δικαστήριο δεν μπορεί με την απόφασή του να χειροτερέψει τη θέση του προσφεύγοντος, εκτός αν συντρέχει η πρώτη περίπτωση της παραγράφου 2 του άρθρου 75.
2. Στη δεύτερη περίπτωση της ίδιας παραγράφου η χειροτέρευση διαπιστώνεται από το μέγεθος του φόρου ή της άλλης υποχρέωσης που επιβάλλεται.

Άρθρο 77
Προθεσμία

1. Η προθεσμία για την άσκηση της προσφυγής είναι είκοσι ημέρες και αρχίζει από την επομένη της ημέρας που επιδόθηκε η πράξη. Κατ' εξαίρεση, αν πρόκειται για πράξη προσδιορισμού δασμών και λοιπών φόρων, που ενεργείται από τις τελωνειακές αρχές ενώ είναι παρών ο φορολογούμενος ή ο νόμιμος αντιπρόσωπός του ο οποίος και υπογράφει, η προθεσμία αρχίζει από την επομένη της ημέρας που καταβλήθηκαν οι δασμοί και οι λοιποί φόροι, χωρίς να απαιτείται ιδιαίτερη επίδοση της προσβαλλόμενης πράξης, εκτός αν ο φορολογούμενος το ζητήσει εγγράφως, οπότε η προθεσμία αρχίζει από την επόμενη ημέρα της επίδοσης.
Στις περιπτώσεις που, κατά τις κείμενες διατάξεις, η οριστική χρέωση ενεργείται χωρίς να είναι παρών ο παραλήπτης, η προθεσμία της προσφυγής αρχίζει από την επομένη της κοινοποίησης του αποτελέσματος της οριστικής χρέωσης στον παραλήπτη ή στο νόμιμο αντιπρόσωπό του.
2. Αν εκείνος σε βάρος του οποίου έχει εκδοθεί η πράξη διαμένει στην αλλοδαπή ή είναι άγνωστης διαμονής και δεν έχει ορίσει αντίκλητο στην Ελλάδα, η προθεσμία της προσφυγής είναι σαράντα ημέρες και αρχίζει από την επομένη της επίδοσης της πράξης.
3. Αν. κατά τη διάρκεια της προθεσμίας, εκείνος που έχει δικαίωμα να ασκήσει προσφυγή πεθάνει χωρίς να την έχει ασκήσει, οι κληρονόμοι του έχουν νέα ισόχρονη προθεσμία, η οποία αρχίζει από τότε που έλαβαν αποδεδειγμένως γνώση της πράξης ή και αφότου τους κοινοποιήθηκε η πράξη.
4. Στην περίπτωση της παραγράφου 2 του άρθρου 74 η προθεσμία για άσκηση της προσφυγής είναι σαράντα ημέρες και αρχίζει από την επομένη της επίδοσης της πράξης στον υπόχρεο.

5. Η προσφυγή μπορεί να ασκηθεί και πριν από την επίδοση της πράξης.

Άρθρο 78
Αναστολή εκτέλεσης της πράξης

1. Η διοικητική πράξη δεν μπορεί να εκτελεστεί κατά τη διάρκεια της προθεσμίας της προσφυγής αν όμως η προσφυγή ασκηθεί εμπρόθεσμα και κανονικά, αναστέλλεται η εκτέλεση της πράξης ώσπου να δημοσιευτεί η οριστική απόφαση για την προσφυγή ή καταργηθεί η δίκη με άλλον τρόπο. Η λήψη συντηρητικών μέτρων επιτρέπεται.
2. Στην περίπτωση της παραγράφου 2 του άρθρου 74, ούτε η προθεσμία άσκησης της προσφυγής από τον υπουργό ή τον επιθεωρητή, ούτε η άσκησή της αναστέλλουν την εκτέλεση της πράξης.
3. Διατηρούνται σε ισχύ ειδικές διατάξεις που ορίζουν διαφορετικά τα σχετικά με την εκτέλεση της διοικητικής πράξης.

Άρθρο 79
Τρόπος άσκησης της προσφυγής

1. Η προσφυγή ασκείται με έγγραφο το οποίο:
α) κατατίθεται στην αρχή που εξέδωσε την πράξη, και πάνω σ' αυτό συντάσσεται πράξη κατάθεσης, ή
β) επιδίδεται στην ίδια αρχή. Όταν ο προσφεύγων διαμένει έξω από την έδρα της αρχής αυτής, το έγγραφο της προσφυγής μπορεί να εγχειριστεί στην πλησιέστερη προς τη διαμονή του οικονομική ή αστυνομική ή δημοτική ή κοινοτική αρχή, η οποία και συντάσσει πράξη παραλαβής. Η αρχή που το παραλαμβάνει έχει υποχρέωση να διαβιβάσει, χωρίς υπαίτια καθυστέρηση, το έγγραφο της προσφυγής στην αρχή που εξέδωσε την πράξη.
2. Ως ημέρα άσκησης της προσφυγής λογίζεται αντίστοιχα η ημέρα που έχει συνταχτεί η πράξη κατάθεσης ή έχει γίνει η επίδοση ή η εγχείριση του εγγράφου της προσφυγής.
3. Ο προσφεύγων έχει δικαίωμα να ζητά βεβαίωση για την κατάθεση ή εγχείριση του εγγράφου της προσφυγής την οποία η οικεία αρχή έχει υποχρέωση να του παρέχει μόλις γίνει η παραλαβή.

Άρθρο 80

1. Η προσφυγή μπορεί να υπογραφεί και από τον πληρεξούσιο εκείνου που έχει δικαίωμα να την ασκήσει.
2. Η κατά την παράγραφο 2 του άρθρου 74 προσφυγή όταν ασκείται από τον Υπουργό Οικονομικών υπογράφεται από τον ίδιο ή από δημόσιο υπάλληλο, από εκείνους που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 32, που έχει εξουσιοδοτηθεί από αυτόν, ενώ, όταν ασκείται από τον επιθεωρητή, υπογράφεται από αυτόν τον ίδιον.

Άρθρο 81
Περιεχόμενο της προσφυγής

1. Το έγγραφο της προσφυγής πρέπει, εκτός από όσα ορίζονται στο άρθρο 53, να περιέχει:

α) ακριβή προσδιορισμό της αρχής κατά της οποίας στρέφεται η προσφυγή, καθώς και της προσβαλλόμενης πράξης,
β) τους λόγους της προσφυγής, χωριστά τον καθέναν, κατά τρόπο σαφή και ορισμένο,
γ) σαφώς καθορισμένο αίτημα και
δ) διορισμό αντικλήτου που να διαμένει στην έδρα του δικαστηρίου.
2. Το έγγραφο της προσφυγής που δεν ανταποκρίνεται σε όλες τις απαιτήσεις της παραγράφου 1 είναι άκυρο τότε μόνο, όταν κατά την κρίση του δικαστηρίου οι ελλείψεις αυτές το καθιστούν εντελώς αόριστο και ανεπίδεκτο δικαστικής εκτίμησης.

Άρθρο 82
Κατάρτιση φακέλου της υπόθεσης

1. Η αρχή που εξέδωσε την πράξη έχει υποχρέωση, χωρίς υπαίτια καθυστέρηση:
α) να καταχωρίζει σε πρωτόκολλο προσφυγών όλες τις προσφυγές που κατατίθενται, επιδίδονται και διαβιβάζονται σ' αυτήν,
β) να καταρτίζει φάκελο της υπόθεσης,
γ) να συντάσσει κατάλογο όλων των εγγράφων του φακέλου,
δ) να συντάσσει έκθεση που να περιέχει αιτιολογημένη γνώμη για την προσφυγή, την οποία επισυνάπτει στο φάκελο της υπόθεσης και
ε) να διαβιβάζει το φάκελο της υπόθεσης ή να τον παραδίδει με απόδειξη στη γραμματεία του δικαστηρίου, ενώπιον του οποίου απευθύνεται η προσφυγή.
Η αδικαιολόγητη καθυστέρηση, πέρα από δύο μήνες, της αποστολής στο δικαστήριο ολόκληρου του φακέλου της υπόθεσης αποτελεί ιδιαίτερο πειθαρχικό παράπτωμα των οργάνων που είναι αρμόδια γι' αυτό. Κάθε παράλειψη ή καθυστέρηση, πέρα από δύο μήνες, αποστολής του παραπάνω φακέλου αναγγέλλεται υποχρεωτικά στην προϊσταμένη διοικητική αρχή.
2. Η γραμματεία του δικαστηρίου καταχωρίζει την προσφυγή σε βιβλίο που τηρείται με τη φροντίδα της. Σε ιδιαίτερο βιβλίο καταχωρίζονται οι προσφυγές αρμοδιότητας μονομελούς δικαστηρίου.
3. Η προσφυγή του Υπουργού Οικονομικών ή του επιθεωρητή κοινοποιείται, χωρίς υπαίτια καθυστέρηση, με τη φροντίδα του οργάνου που εξέδωσε την πράξη και σ' εκείνον εναντίον του οποίου στρέφεται.

Άρθρο 83
Απαράδεκτο δεύτερης προσφυγής

Είναι απαράδεκτη δεύτερη προσφυγή από το ίδιο πρόσωπο κατά της ίδιας διοικητικής πράξης.

Άρθρο 84
Πρόσθετοι λόγοι

1. Πρόσθετοι λόγοι υποβάλλονται μόνο με δικόγραφο που κατατίθεται στη γραμματεία του δικαστηρίου ενώπιον του οποίου εκκρεμεί η προσφυγή πάνω στο δικόγραφο συντάσσεται πράξη κατάθεσης.
2. Η κατάθεση του δικογράφου γίνεται τουλάχιστον δεκαπέντε πλήρεις ημέρες πριν από την πρώτη δικάσιμο που έχει οριστεί.
3. Αντιφωνημένο αντίγραφο του δικογράφου που κατατέθηκε κοινοποιείται, μέσα σε τρεις ημέρες από την κατάθεση του, στον άλλο διάδικο, με τη φροντίδα του προσφεύγοντος αλλιώς αυτό είναι απαράδεκτο.

4. Η αρχή που αναφέρεται στο άρθρο 82, όταν την κοινοποιηθούν πρόσθετοι λόγοι προσφυγής, συντάσσει έκθεση, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παράγραφο 1δ του άρθρου αυτού, που τη διαβιβάζει έγκαιρα στη γραμματεία του δικαστηρίου στο οποίο εκκρεμεί η προσφυγή.

Β' ΤΜΗΜΑ
ΠΡΟΠΑΡΑΣΚΕΥΗ ΤΗΣ ΣΥΖΗΤΗΣΗΣ

Άρθρο 85
Ορισμός δικασίμου

1. Ο φάκελος της υπόθεσης υποβάλλεται από τη γραμματεία στον πρόεδρο του δικαστηρίου, ο οποίος ορίζει τη δικάσιμο. Στις υποθέσεις αρμοδιότητας πολυμελών δικαστηρίων, ο πρόεδρος διορίζει εισηγητή δικαστή τακτικών διοικητικών δικαστηρίων, τον οποίο μπορεί, σε περίπτωση κωλύματος του τελευταίου, να αντικαταστήσει, ακόμη και προφορικά, με άλλον. Στο δικαστήριο που διαιρείται σε τμήματα, τον εισηγητή δικαστή τον ορίζει ο πρόεδρος του αρμόδιου τμήματος.
2. Μπορεί να οριστεί δικάσιμος συντομότερη από εκείνη που αρχικά ορίστηκε, είτε αυτεπαγγέλτως, είτε ύστερα από αίτηση κάποιου από τους διαδίκους.

Άρθρο 85α
Προπαρασκευή από τον εισηγητή της συζήτησης στο ακροατήριο

1. Ο εισηγητής που ορίστηκε κατά το προηγούμενο άρθρο, μπορεί αυτεπαγγέλτως ή ύστερα από αίτηση των διαδίκων:
α) να καλεί εγγράφως τους διαδίκους ή τους νόμιμους αντιπροσώπους τους για παροχή εξηγήσεων ή πληροφοριών,
β) να αλληλογραφεί μέσω της γραμματείας του δικαστηρίου και να ζητά από κάθε δημόσια, δημοτική ή κοινοτική αρχή και από κάθε νομικό ή φυσικό πρόσωπο πληροφορίες και στοιχεία χρήσιμα για την πληρέστερη διάγνωση της υπόθεσης και
γ) να υποδεικνύει στους διαδίκους να φέρουν έγγραφα που τυχόν λείπουν, καθώς και άλλα στοιχεία που αφορούν τυπικές και ουσιαστικές ελλείψεις της προσφυγής ή παραλείψεις της έκθεσης ελέγχου.
2. Ο εισηγητής, όταν τάσσει προθεσμία για να εκτελεστούν όσα ορίζονται στην παράγραφο 1, μπορεί, αν οι υπεύθυνοι αρνούνται ή αδικαιολόγητα καθυστερούν να παράσχουν τις εξηγήσεις, τις πληροφορίες, τα έγγραφα και τα λοιπά αποδεικτικά στοιχεία που έχουν ζητηθεί, να τους επιβάλλει τις κυρώσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 44 ή να προκαλέσει την προβλεπόμενη από την παράγραφο 3 του άρθρου 44 απόφαση του δικαστηρίου ως συμβουλίου, για την παραπομπή του υπεύθυνου φορολογικού οργάνου στη διοίκηση προς έγερση πειθαρχικής δίωξης.
3. Η πράξη του εισηγητή που επιβάλλει τις κυρώσεις υπόκειται σε προσφυγή ενώπιον του τακτικού διοικητικού δικαστηρίου στο οποίο εκκρεμεί η φορολογική διαφορά η προσφυγή ασκείται μέσα σε προθεσμία είκοσι ημερών, που αρχίζει από την επομένη της επίδοσης της πράξης.
4. Όταν πρόκειται για δικαστήριο μονομελούς σύνθεσης, τα δικαιώματα των παραγράφων 1 και 2 τα ασκεί ο δικαστής τακτικών διοικητικών δικαστηρίων που έχει οριστεί να δικάσει τις υποθέσεις η προσφυγή κατά των πράξεων που επιβάλλουν κυρώσεις υποβάλλεται ενώπιον του τριμελούς διοικητικού πρωτοδικείου.
5. Η έναρξη ισχύος του άρθρου αυτού θα οριστεί με διάταγμα που θα εκδοθεί με πρόταση του Υπουργού Οικονομικών.

Άρθρο 86
Εγγραφή στο πινάκιο και κλήση για συζήτηση

1. Οι υποθέσεις που προσδιορίζονται για κάθε δικάσιμο καταχωρίζονται σε πινάκιο που τηρείται από τη γραμματεία, η οποία στη συνέχεια φροντίζει, με εποπτεία του προέδρου, ώστε να κλητευτούν οι διάδικοι για να εμφανιστούν ενώπιον του δικαστηρίου κατά τη συζήτηση και να συνταχτεί για κάθε δικάσιμο έκθεμα των υποθέσεων που θα συζητηθούν. Οι υποθέσεις αρμοδιότητας μονομελούς δικαστηρίου εγγράφονται σε ιδιαίτερο πινάκιο.
2. Ώσπου να συζητηθεί η υπόθεση, οι διάδικοι, με την εποπτεία της γραμματείας και σε ημέρες και ώρες που ορίζονται από το γραμματέα του δικαστηρίου, έχουν το δικαίωμα να λαμβάνουν γνώση για την εγγραφή της στο πινάκιο και για το περιεχόμενο του φακέλου της.

Άρθρο 87
Τρόπος κλήσης

1. Η κλήση για συζήτηση επιδίδεται, είκοσι πλήρεις ημέρες πριν από αυτήν, στον προσφεύγοντα ή στο νόμιμο αντιπρόσωπο ή πληρεξούσιό του, καθώς και στην αρχή που εξέδωσε την πράξη. Κλήτευση είναι και η προφορική ανακοίνωση της δικασίμου από τη γραμματεία, αν βεβαιώνεται με έγγραφο που υπογράφεται από τον αρμόδιο υπάλληλο και από εκείνον προς τον οποίο έγινε η ανακοίνωση.
2. Η κλήτευση μπορεί να παραλειφθεί αν δεν έχει δηλωθεί η διεύθυνση της κατοικίας, του γραφείου ή του καταστήματος του προσφεύγοντος ή του νόμιμου αντιπροσώπου ή του πληρεξουσίου του και δεν έχει διοριστεί αντίκλητος.
3. Όταν ασκείται προσφυγή από τον Υπουργό Οικονομικών ή από τον οικονομικό επιθεωρητή, η κλήση επιδίδεται στον υπουργό ή στον επιθεωρητή, καθώς και στον άλλο διάδικο, είκοσι πλήρεις ημέρες πριν από τη συζήτηση.

Άρθρο 88
Έκθεμα των υποθέσεων που συζητούνται

1. Το έκθεμα των υποθέσεων που συζητούνται σε κάθε δικάσιμο καταρτίζεται με βάση το πινάκιο και αναρτάται, πριν από την έναρξη της συνεδρίασης, έξω από την αίθουσα όπου συνεδριάζει το δικαστήριο.
2. Αν δεν αναρτηθεί το έκθεμα, δεν είναι άκυρη η συζήτηση των υποθέσεων της δικασίμου.

Γ' ΤΜΗΜΑ
ΣΥΖΗΤΗΣΗ ΣΤΟ ΑΚΡΟΑΤΗΡΙΟ

Άρθρο 89
Προεκφώνηση

Κατά τη συζήτηση στο ακροατήριο, αυτός που τη διευθύνει προεκφωνεί τις υποθέσεις της δικασίμου που είναι γραμμένες στο πινάκιο και σημειώνει στην οικεία στήλη του πινακίου αν η υπόθεση ή αναβάλλεται ή διαγράφεται.

Άρθρο 90

Αναβολή συζήτησης

1. Όταν συντρέχει αποχρών λόγος, η συζήτηση μπορεί να αναβληθεί από το δικαστήριο αυτεπαγγέλτως ή ύστερα από αίτηση των διαδίκων.
2. Με αίτηση των διαδίκων η συζήτηση μπορεί να αναβληθεί μόνο μία φορά.

Άρθρο 91
Αυτεπάγγελτη η εξέταση της κλήτευσης των διαδίκων

1. Αν κάποιος από τους διαδίκους δεν εμφανιστεί κατά τη συζήτηση, το δικαστήριο εξετάζει αυτεπαγγέλτως αν αυτός έχει κλητευθεί νόμιμα και εμπρόθεσμα ή αν η κλήτευσή του έχει παραλειφθεί νόμιμα.
2. Αν κάποιος από τους διαδίκους, παρά το νόμο, δεν έχει κλητευθεί ή δεν έχει κλητευτεί νόμιμα και εμπρόθεσμα, το δικαστήριο κηρύσσει απαράδεκτη τη συζήτηση, ορίζει νέα τακτική δικάσιμο με απλή σημείωση στο πινάκιο και διατάζει να εγγραφεί η υπόθεση για τη δικάσιμο αυτή και να κλητευθούν νόμιμα οι διάδικοι.
3. Αν έγινε κλήτευση των διαδίκων και αυτή κρίνεται νόμιμη και εμπρόθεσμη, η διαδικασία προχωρεί ακόμη και αν αυτοί δεν παρίστανται.

Άρθρο 92
Μη εμφάνιση ή αποχώρηση των διαδίκων

1. Διάδικος που δεν εμφανίστηκε κατά την εκφώνηση της υπόθεσης μπορεί, όταν προσέλθει, να μετάσχει στην περαιτέρω συζήτηση.
2. Η εκούσια αποχώρηση διαδίκου μετά την έναρξη της κατ' ουσία συζήτησης της υπόθεσης δεν επηρεάζει την πρόοδο της διαδικασίας. Θεωρείται ότι αποχωρεί εκούσια ο διάδικος και όταν διαταχτεί η απομάκρυνση του για την τήρηση της τάξης.
3. Η εκούσια αποχώρηση διαδίκου ύστερα από απόρριψη αίτησης του για αναβολή δεν εμποδίζει τη συζήτηση της υπόθεσης κατ' ουσία, εκτός αν δεν έγινε νόμιμα η κλήτευση του, όποτε εφαρμόζονται οι διατάξεις του προηγούμενου άρθρου.
4. Διάδικος που δεν εμφανίστηκε κατά τη συζήτηση ή αποχώρησε από αυτήν έχει δικαίωμα να παρίσταται και να μετέχει σε όλες τις μεταγενέστερα διεξαγόμενες συζητήσεις για τις οποίες προβλέπεται παράσταση των διαδίκων.

Άρθρο 93

Οι διατάξεις του προηγούμενου άρθρου εφαρμόζονται και στις διαδικαστικές πράξεις που διενεργούνται έξω από το ακροατήριο.

Άρθρο 94
Διεξαγωγή της συζήτησης

1. Κάθε μέλος του δικαστηρίου έχει το δικαίωμα, ύστερα από άδεια αυτού που διευθύνει τη συζήτηση, να απευθύνει ερωτήσεις προς τους διαδίκους, του νόμιμους αντιπροσώπους τους, τους μάρτυρες και τους πραγματογνώμονες, και να απαιτεί την ανάγνωση εγγράφων.

2. Οι διάδικοι μπορούν να απευθύνουν ερωτήσεις ύστερα από άδεια του προέδρου, ο οποίος μπορεί να απαγορεύσει την άσκοπη ή ανάρμοστη ερώτηση.
3. Ο διάδικος σε βάρος του οποίου έχει εκδοθεί η πράξη μπορεί, και όταν ακόμη παρίσταται με δικηγόρο, να λάβει το λόγο ύστερα από άδεια αυτού που διευθύνει, τη συζήτηση.

Άρθρο 95
Προαπόδειξη - Συμπλήρωση αποδείξεων

1. Οι διάδικοι έχουν την υποχρέωση να προσκομίσουν τα αποδεικτικά τους στοιχεία στη γραμματεία του δικαστηρίου, το αργότερο ως την παραμονή της πρώτης συζήτησης της υπόθεσης.
2. Το δικαστήριο μπορεί αυτεπαγγέλτως να αποφασίζει τη συμπλήρωση των αποδείξεων με κάθε πρόσφορο μέσο έχει επίσης την εξουσία να διατάξει και επανέλεγχο, καθώς και την εμφάνιση των διαδίκων ή των νόμιμων αντιπροσώπων τους στο ακροατήριο, για να τους υποβληθούν ερωτήσεις ή για να δώσουν διασαφήσεις σχετικά με την υπόθεση.
3. Η διεξαγωγή των αποδείξεων κατά κανόνα ενεργείται σε δημόσια συνεδρίαση του ίδιου δικαστηρίου. Στην ανάγκη και κατ' εξαίρεση μπορεί να γίνει ενώπιον εισηγητή, μέλους του δικαστηρίου, ή ενώπιον άλλου τακτικού διοικητικού δικαστηρίου ή δικαστή τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή ειρηνοδίκη.
4. Το δικαστήριο μπορεί να ζητά από κάθε δημόσια, δημοτική ή κοινοτική αρχή και από κάθε νομικό ή φυσικό πρόσωπο πληροφορίες ή και στοιχεία χρήσιμα για την πληρέστερη διάγνωση της υπόθεσης, και όλοι αυτοί έχουν υποχρέωση να δίνουν τις πληροφορίες και τα στοιχεία που ζητούνται, αλλιώς υπόκεινται στις κυρώσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 44.

Αρθρο 96
Τρόπος συνεννόησης με αλλογλώσσους κλπ.

Αν ο διάδικος, ο μάρτυρας ή ο πραγματογνώμονας που παρίσταται αγνοεί την ελληνική γλώσσα, προσλαμβάνεται διερμηνέας, ο οποίος ορκίζεται ότι θα αποδώσει ακριβώς τις ερωτήσεις και τις απαντήσεις.

Άρθρο 97

Αν ο διάδικος, ο μάρτυρας ή ο πραγματογνώμονας που παρίσταται είναι κουφός, άλαλος ή κωφάλαλος, η συνεννόηση μαζί του, κατά τη συζήτηση της υπόθεσης ή κατά την ενέργεια διαδικαστικής πράξης, γίνεται εγγράφως.
Οι έγγραφες απαντήσεις που δίδονται υπογράφονται από αυτόν που διευθύνει τη συζήτηση και αντιγράφονται, μαζί με τις ερωτήσεις που διατυπώθηκαν, στα πρακτικά ή στην έκθεση. Αν τα πρόσωπα αυτά δεν μπορούν να γράφουν, προσλαμβάνεται κατάλληλος διερμηνέας, σύμφωνα με το προηγούμενο άρθρο.

Άρθρο 98
Επανάληψη της συζήτησης που περατώθηκε

Το δικαστήριο μπορεί να διατάξει τη νέα συζήτηση της υπόθεσης για πληρέστερη διερεύνησή της, αν αυτή είναι απαραίτητη για να διαγνωστεί η διαφορά.

Άρθρο 99
Πρακτικά της συζήτησης

1. Για την προφορική συζήτηση στο ακροατήριο τηρούνται από το γραμματέα πρακτικά, τα οποία περιέχουν:
α) τα ονοματεπώνυμα των δικαστών, του γραμματέα, των διαδίκων που εμφανίστηκαν, των νόμιμων αντιπροσώπων και την πληρεξουσίων,
β) μνεία του τόπου και του χρόνου της συζήτησης,
γ) μνεία ότι η συζήτηση έγινε δημόσια και
δ) συνοπτικά όσα έγιναν κατά τη συζήτηση.
2. Με διατάγματα που εκδίδονται με πρόταση του Υπουργού Οικονομικών και ύστερα από σύμφωνη γνώμη του Ανώτατου Δικαστικού Συμβουλίου Διοικητικής Δικαιοσύνης μπορεί να επιτραπεί η τήρηση των πρακτικών και με στενογραφική μέθοδο ή με φωνοληψία, όπως ειδικότερα θα καθοριστεί με τα διατάγματα.

Άρθρο 100

1. Τα πρακτικά συντάσσονται από το γραμματέα με τις οδηγίες αυτού που διευθύνει τη συζήτηση και υπογράφονται και από τους δύο. Τα πρόχειρα πρακτικά που τηρούνται από το γραμματέα υπογράφονται σε κάθε φύλλο από τον πρόεδρο, αμέσως μετά το τέλος της συνεδρίασης, και φυλάσσονται στο αρχείο του δικαστηρίου για πέντε χρόνια.
2. Αν αυτός που διευθύνει τη συζήτηση κωλύεται ή πάψει να αποτελεί μέλος του δικαστηρίου, τα πρακτικά υπογράφει, αντί γι' αυτόν, ο αρχαιότερος από τους δικαστές που έλαβαν μέρος στη συζήτηση, και, αν όλοι αυτοί κωλύονται, τα υπογράφει μόνο ο γραμματέας.
Αν κωλύεται ο γραμματέας, τα πρακτικά τα υπογράφει μόνο αυτός που διευθύνει τη συζήτηση. Για όσους κωλύονται γίνεται μνεία στα πρακτικά.

Άρθρο 101
Τέλεση αξιόποινης πράξης στο ακρωτήριο

Αν στο ακροατήριο τελεστεί αξιόποινη πράξη, αυτή βεβαιώνεται στα πρακτικά και διατάσσεται η σύλληψη του υπαιτίου, ο οποίος, αν πρόκειται για πλημμέλημα ή κακούργημα παραπέμπεται στον αρμόδιο εισαγγελέα, προς τον οποίο αποστέλλεται και απόσπασμα των πρακτικών. Αν πρόκειται για πταίσμα, η σύλληψη γίνεται μόνο για να βεβαιωθεί η ταυτότητα του υπαιτίου ή να εισαχθεί αυτός σε δίκη.

Δ' ΤΜΗΜΑ
ΔΙΑΚΟΠΗ ΚΑΙ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ ΤΗΣ ΔΙΚΗΣ - ΚΑΤΑΡΓΗΣΗ ΤΗΣ ΔΙΚΗΣ

Άρθρο 102
Λόγοι διακοπής

1. Η δίκη διακόπτεται αν, προτού τελειώσει η προφορική συζήτηση, πεθάνει ο διάδικος ή ο νόμιμος αντιπρόσωπός του ή επέλθει στο πρόσωπο κάποιου από αυτούς άλλη μεταβολή που να επηρεάζει είτε την ικανότητά του να παρασταθεί στο δικαστήριο είτε την εξουσία του νόμιμου αντιπροσώπου να τον εκπροσωπήσει.
2. Αν πρόκειται για θάνατο ή για άλλες μεταβολές στο πρόσωπο του αντιπροσώπου νομικών γενικά προσώπων, η δίκη δεν διακόπτεται.

Άρθρο 103
Τρόπος διακοπής και αποτελέσματά της

1. Η διακοπή επέρχεται μόνο αφότου γνωστοποιηθεί προς το γραμματέα του δικαστηρίου ο λόγος της διακοπής, με επίδοση δικογράφου ή με προφορική δήλωση που γίνεται στο ακροατήριο ή, έξω από το ακροατήριο, κατά την επιχείρηση διαδικαστικής πράξης ο γραμματέας έχει υποχρέωση να ανακοινώσει στον άλλο διάδικο τη διακοπή που επήλθε. Η γνωστοποίηση γίνεται από αυτόν που έχει το δικαίωμα να επαναλάβει τη δίκη και συνοδεύεται υποχρεωτικά από τα αποδεικτικά στοιχεία του λόγου της διακοπής.
2. Κάθε διαδικαστική πράξη που έχει διενεργηθεί μετά τη διακοπή της δίκης και πριν από την επανάληψή της τότε μόνο είναι άκυρη, όταν, κατά την κρίση του δικαστηρίου, επήλθε σε κάποιον διάδικο βλάβη, η οποία δεν μπορεί να επανορθωθεί αλλιώς, παρά μόνο αν κηρυχθεί η ακυρότητα.

Άρθρο 104
Επανάληψη

1. Η επανάληψη της δίκης που διακόπηκε μπορεί να γίνει, είτε με δήλωση εκείνου που έχει δικαίωμα να την επαναλάβει - και, αν είναι περισσότεροι αυτοί που έχουν τέτοιο δικαίωμα, με δήλωση και ενός ακόμη από αυτούς - είτε με πρόσκληση του από το δικαστήριο, με τη φροντίδα της γραμματείας, το οποίο ενεργεί αυτεπαγγέλτως ή ύστερα από αίτηση του άλλου διαδίκου.
2. Αν η επανάληψη της δίκης δεν γίνεται από τους διαδίκους μέσα σε δύο μήνες, ο πρόεδρος ορίζει αυτεπαγγέλτως δικάσιμο για τη συνέχισή της, στην οποία καλούνται οι διάδικοι.
3. Αν δεν είναι δυνατή η ανεύρεση εκείνου που έχει δικαίωμα να παρασταθεί κατά την επανάληψη της συζήτησης ισοδυναμεί με κλήτευση του η έγγραφη γνωστοποίηση της δικασίμου που ορίστηκε, η οποία και κοινοποιείται, με τη φροντίδα της γραμματείας του δικαστηρίου, προς το δήμαρχο ή τον πρόεδρο της κοινότητας της κατοικίας του προσώπου από το οποίο προήλθε ο λόγος της διακοπής.

Άρθρο 105
Κατάργηση

1. Ως την έναρξη της πρώτης συζήτησης στο ακροατήριο, ο προσφεύγων μπορεί να παρατηθεί από το δικαίωμα ή από το δικόγραφο της προσφυγής χωρίς τη συναίνεση του άλλου διαδίκου.
2. Η παραίτηση γίνεται, είτε με δήλωση που καταχωρίζεται στα πρακτικά, είτε με δικόγραφο που κατατίθεται στη γραμματεία του δικαστηρίου και ανακοινώνεται στον άλλο διάδικο.
3. Η παραίτηση από την προσφυγή της παραγράφου 2 του άρθρου 74 γίνεται αφού τηρηθούν οι ειδικές διατάξεις για το δημόσιο που ισχύουν κάθε φορά.
4. Η κατάργηση της δίκης επέρχεται αφότου κατατεθεί η παραίτηση.

Ε' ΤΜΗΜΑ
ΑΠΟΦΑΣΗ

Άρθρο 106

Αμετάβλητη η σύνθεση του δικαστηρίου

Η απόφαση εκδίδεται από το δικαστή ή από τους δικαστές που μετείχαν στη σύνθεση του δικαστηρίου κατά την συζήτηση.

Άρθρο 107
Διάσκεψη και ψηφοφορία

1. Στα πολυμελή δικαστήρια, για να εκδοθεί η απόφαση, γίνεται διάσκεψη και ψηφοφορία.
2. Η διάσκεψη γίνεται με τη διεύθυνση του προέδρου, και εισηγείται ο δικαστής που ορίστηκε από αυτόν ως εισηγητής.
3. Στην ψηφοφορία πρώτα ψηφίζει ο εισηγητής, έπειτα ο νεότερος ως προς το διορισμό δικαστής και τελευταίος ο πρόεδρος ή, αν αυτός είναι εισηγητής, ο αρχαιότερος από τους δικαστές.
4. Αν υπάρξει διαφωνία, επικρατεί η γνώμη της πλειοψηφίας. Η γνώμη της μειοψηφίας καταχωρίζεται στο αιτιολογικό της απόφασης με τον τύπο της αμφιβολίας, καθώς και στο πρακτικό της διάσκεψης, το οποίο υπογράφεται όπως ορίζει το άρθρο 100.
5. Αν υπάρξει ισοψηφία, προσλαμβάνεται και άλλος δικαστής και γίνεται νέα συζήτηση της υπόθεσης στο ακροατήριο.

Άρθρο 108
Κατάρτιση και δημοσίευση

1. Όταν περατωθεί η ψηφοφορία, συντάσσεται από τον εισηγητή δικαστή σχέδιο της απόφασης, που περιλαμβάνει το αιτιολογικό και το διατακτικό της το σχέδιο χρονολογείται και υπογράφεται από τον πρόεδρο και τον εισηγητή. Στις αποφάσεις του μονομελούς δικαστηρίου το σχέδιο συντάσσεται, χρονολογείται και υπογράφεται από το δικαστή που δίκασε την υπόθεση.
2. Η απόφαση διατυπώνεται, κατά προτίμηση, στη γλώσσα που αναφέρεται στην παράγραφο 2 του άρθρου 2 του ν. 309/1976 (ΦΕΚ 100) και δημοσιεύεται σε δημόσια συνεδρίαση, από το σχέδιο της προηγούμενης παραγράφου. Κατά τη δημοσίευση μπορεί να μετέχουν στη σύνθεση του δικαστηρίου και δικαστές που δεν είχαν μετάσχει στη συζήτηση, αρκεί οι δικαστές που είχαν μετάσχει σε αυτή να διατελούν ακόμη στην υπηρεσία.
3. Το πρωτότυπο της απόφασης συντάσσεται μέσα σε δέκα ημέρες από τη δημοσίευσή της.

Άρθρο 109
Περιεχόμενο της απόφασης

Η απόφαση πρέπει να αναφέρει:
α) τη σύνθεση του δικαστηρίου και, αν πρόκειται για πολυμελή δικαστήρια, τον εισηγητή δικαστή,
β) το ονοματεπώνυμο το επάγγελμα και την κατοικία των διαδίκων, των νόμιμων αντιπροσώπων και των πληρεξουσίων τους, και να γίνεται μνεία αν αυτοί παραστάθηκαν,
γ) σύντομη περίληψη του αντικειμένου της δίκης,
δ) το αιτιολογικό και το διατακτικό της και

ε) ότι αυτή δημοσιεύτηκε.
Με την απόφαση δεν επιδικάζεται δικαστική δαπάνη. Κατ' εξαίρεση, αν η απόφαση προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη σε ποσοστό κατώτερο του πενήντα τα εκατό (50%) της φορολογητέας ύλης που προσδιόρισε η Φορολογική Αρχή, το δικαστήριο με την ίδια απόφαση επιβάλλει σε βάρος του Δημοσίου τη δικαστική δαπάνη του φορολογουμένου όλων των βαθμών.

Άρθρο 110
Υπογραφή της απόφασης

1. Η απόφαση υπογράφεται από αυτόν που είχε διευθύνει τη συζήτηση, από τον εισηγητή και από το γραμματέα.
2. Αν αυτός που είχε διευθύνει τη συζήτηση έπαψε να υπάρχει ή δεν είναι πια τοποθετημένος στο δικαστήριο, την απόφαση την υπογράφει, αντί γι αυτόν, ο αρχαιότερος ως προς το διορισμό δικαστής από αυτούς που μετείχαν στη συζήτηση. Αν υπάρχουν οι ίδιοι λόγοι για τον εισηγητή, παραλείπεται η υπογραφή του.

Άρθρο 111
Αποφάσεις που αφορούν τη συζήτηση

Οι αποφάσεις που αφορούν τη διεξαγωγή της συζήτησης αν δεν ορίζεται διαφορετικά στο νόμο αυτόν, δημοσιεύονται κατά τη συζήτηση και καταχωρίζονται μόνο στα πρακτικά, αφού διατυπωθούν συνοπτικά.

Άρθρο 112
Αδυναμία για την έκδοση απόφασης

Αν μετά τη συζήτηση της υπόθεσης, είναι αδύνατη, για οποιονδήποτε λόγο, η έκδοση της απόφασης, η συζήτηση επαναλαμβάνεται, αφού οριστεί νέα δικάσιμος και κοινοποιηθεί κλήση προς συζήτηση.

Άρθρο 113
Τελειωτικές και οριστικές αποφάσεις δεν ανακαλούνται

Η τελειωτική για την υπόθεση απόφαση του δικαστηρίου και κάθε άλλη που περιέχει οριστικές διατάξεις δεν ανακαλούνται, από το δικαστήριο που τις εξέδωσε, μετά τη δημοσίευσή τους.

Άρθρο 114
Κοινοποίηση αποφάσεων

1. Οι αποφάσεις του δικαστηρίου κοινοποιούνται στους διαδίκους με τη φροντίδα της γραμματείας του.
2. Όταν πρόκειται για προδικαστικές αποφάσεις, η αυτοπρόσωπη παρουσία των διαδίκων ή των πληρεξουσίων τους κατά τη δημοσίευση τους αναπληρώνει την κοινοποίηση.

ΣΤ' ΤΜΗΜΑ
ΔΙΟΡΘΩΣΗ ΚΑΙ ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ

Άρθρο 115
Λόγοι διόρθωσης και ερμηνείας

1. Αν κατά τη σύνταξη της απόφασης έγιναν γραφικά ή λογιστικά λάθη, το δικαστήριο που την εξέδωσε μπορεί να τη διορθώσει με αίτηση κάποιου από τους διαδίκους ή και αυτεπαγγέλτως.
2. Αν η διατύπωση της απόφασης είναι ασαφής και δημιουργεί αμφιβολίες, το δικαστήριο που την εξέδωσε μπορεί να την ερμηνεύσει με αίτηση κάποιου από τους διαδίκους.

Άρθρο 116
Αίτηση διαδίκου

1. Η αίτηση διόρθωσης της απόφασης πρέπει να αναφέρει σαφώς και τα λάθη των οποίων ζητείται η διόρθωση.
2. Η αίτηση ερμηνείας της απόφασης πρέπει να περιέχει τα αμφίβολα σημεία ή τις ασάφειες των οποίων ζητείται η ερμηνεία.

Άρθρο 117
Κατάθεση της αίτησης

1. Η αίτηση διόρθωσης ή ερμηνείας κατατίθεται στη γραμματεία του δικαστηρίου που εξέδωσε την απόφαση μέσα σε προθεσμία έξι μηνών από τότε που η απόφαση έγινε τελεσίδικη.
2. Για την κατάθεση της αίτησης συντάσσεται έκθεση η αίτηση υποβάλλεται στον πρόεδρο του δικαστηρίου, χωρίς υπαίτια καθυστέρηση.

Αρθρο 118
Συζήτηση και απόφαση

1. Η αίτηση συζητείται στο ακροατήριο σε δικάσιμο που ορίζεται από τον πρόεδρο σ' αυτήν καλούνται οι διάδικοι με τη φροντίδα της γραμματείας του δικαστηρίου, όπως ορίζει το άρθρο 87. Τα ίδια ισχύουν και στην αυτεπάγγελτη διόρθωση των αποφάσεων.
2. Στη σύνθεση του δικαστηρίου μετέχουν οι δικαστές που εξέδωσαν την απόφαση. Αν αυτοί δεν υπάρχουν, απουσιάζουν ή κωλύονται, στη σύνθεση του δικαστηρίου μετέχουν άλλοι δικαστές, και αυτό μνημονεύεται στην απόφαση.
3. Κατά των αποφάσεων που εκδίδονται είναι δυνατό να ασκηθούν τα ένδικα μέσα τα οποία μπορούσαν να ασκηθούν κατά της απόφασης που διορθώθηκε ή ερμηνεύτηκε.
4. Η απόφαση με την οποία γίνεται διόρθωση ή ερμηνεία άλλης απόφασης σημειώνεται στο πρωτότυπο εκείνης που διορθώνεται ή ερμηνεύεται.
5. Στα αντίγραφα ή στα αποσπάσματα της απόφασης που διορθώνεται ή ερμηνεύεται πρέπει να γίνεται μνεία της απόφασης που τη διορθώνει ή την ερμηνεύει και να σημειώνεται ο αριθμός καθώς και η ημερομηνία κατά την οποία αυτή εκδόθηκε.

Ζ' ΤΜΗΜΑ

ΔΕΔΙΚΑΣΜΕΝΟ

Άρθρο 119
Ποιες αποφάσεις αποτελούν δεδικασμένο

1. Οι οριστικές αποφάσεις των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων κατά των οποίων δεν ασκήθηκε έφεση αν και ήταν επιτρεπτή, καθώς και οι αποφάσεις που εκδίδονται σε περίπτωση έφεσης, είναι τελεσίδικες και αποτελούν, ως προς το ζήτημα που κρίθηκε, δεδικασμένο υπέρ και κατά των διαδίκων, καθώς και εκείνων που έγιναν κατά τη διάρκεια της δίκης ή μετά το τέλος της καθολικοί διάδοχοί τους, ενώ επιφυλάσσονται και όσα ορίζει ο ουσιαστικός φορολογικός νόμος.
Αποτελούν επίσης δεδικασμένο υπέρ και κατά των προσώπων από τα οποία, σύμφωνα με το νόμο, μπορεί να αξιωθεί η εκπλήρωση της υποχρέωσης που έχει επιβληθεί σε βάρος εκείνου κατά του οποίου εκδόθηκε η πράξη, εκτός αν ο ουσιαστικός νόμος ορίζει διαφορετικά.
2. Το δεδικασμένο λαμβάνεται υπόψη κι αυτεπαγγέλτως από το δικαστήριο αν από το φάκελο προκύπτει η ύπαρξή του.

Άρθρο 120
Δεδικασμένο από αποφάσεις άλλων δικαστηρίων

1. Αποφάσεις άλλων διοικητικών δικαστηρίων, κατά το μέρος που αποτελούν δεδικασμένο, σύμφωνα με όσα ορίζουν οι σχετικές διατάξεις για τα δικαστήρια αυτά, έχουν την ίδια ισχύ και στη φορολογική δίκη.
2. Οι αποφάσεις των πολιτικών δικαστηρίων οι οποίες, σύμφωνα με τις διατάξεις της πολιτικής δικονομίας, ισχύουν έναντι όλων και εκδίδονται για υποθέσεις στις οποίες πρέπει να αναζητείται, για λόγους δημόσιου συμφέροντος, η αντικειμενική αλήθεια, αποτελούν δεδικασμένο και στη φορολογική δίκη, αν οι συνέπειες της απόφασης, έναντι του δημοσίου, δεν ανατράπηκαν με την άσκηση των ένδικων βοηθημάτων που παρέχονται σ' αυτό από την πολιτική δικονομία. Στις λοιπές περιπτώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί απόφαση του αρμόδιου καθ' ύλην πολιτικού δικαστηρίου, ο δικαστής των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων έχει την εξουσία να κρίνει αντίθετα, αιτιολογώντας ειδικά την κρίση αυτή.
3. Δεδικασμένο αποτελούν και οι αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων, ως προς την ενοχή και τις ποινές που επιβλήθηκαν.

ΟΓΔΟΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ
ΑΠΟΔΕΙΞΗ

Α' ΤΜΗΜΑ
ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Άρθρο 121
Αντικείμενο απόδειξης

1. Αντικείμενο απόδειξης είναι μόνο πραγματικά γεγονότα που ασκούν ουσιώδη επιρροή στην έκβαση της δίκης.
2. Πραγματικά γεγονότα που είναι κοινώς γνωστά ή που έγιναν γνωστά στο δικαστήριο από άλλη δικαστική ενέργεια λαμβάνονται αυτεπαγγέλτως υπόψη.

3. Το αλλοδαπό δίκαιο, αν είναι γνωστό στο δικαστήριο, λαμβάνεται αυτεπαγγέλτως υπόψη.

Άρθρο 122
Βάρος απόδειξης

1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων του ουσιαστικού φορολογικού νόμου, κάθε διάδικος έχει υποχρέωση να αποδείξει τα πραγματικά γεγονότα στα οποία στηρίζονται οι ισχυρισμοί του. Ο άλλος διάδικος έχει δικαίωμα να ανταποδείξει.
2. Στο διάδικο που βλάπτεται από την εφαρμογή νόμιμου μαχητού τεκμηρίου απόκειται να επιδιώξει την ανατροπή του.

Άρθρο 123
Αποδεικτικά μέσα

Αποδεικτικά μέσα είναι η αυτοψία, η πραγματογνωμοσύνη, τα έγγραφα - μεταξύ των οποίων και οι εκθέσεις ελέγχου των φορολογικών οργάνων -,η ομολογία του διαδίκου σε βάρος του οποίου έχει εκδοθεί η πράξη, οι εξηγήσεις των διαδίκων και οι μάρτυρες, εκτός αν ο ουσιαστικός φορολογικός νόμος ορίζει διαφορετικά.

Άρθρο 124
Ελεύθερη η χρήση και εκτίμηση των αποδεικτικών μέσων

Το δικαστήριο, αποβλέποντας στην ανεύρεση της αντικειμενικής αλήθειας, χρησιμοποιεί τα αποδεικτικά μέσα κατά την κρίση του και τα εκτιμά ελεύθερα, αν οι ειδικές διατάξεις που διέπουν την κρινόμενη υπόθεση δεν ορίζουν διαφορετικά.

Άρθρο 125
Προαπόδειξη με έγγραφα

1. Η προαπόδειξη με έγγραφα είναι υποχρεωτική για τους διαδίκους, οι οποίοι και οφείλουν να προσκομίσουν όσα έγγραφα κατέχουν ως την προηγουμένη της ημέρας που γίνεται η πρώτη συζήτηση της υπόθεσης.
2. Έγγραφα που προσάγονται σε μεταγενέστερη συζήτηση, τότε μόνο είναι δεκτά, όταν η έγκαιρη προσαγωγή τους, κατά την ειδικά αιτιολογημένη κρίση του δικαστηρίου, ήταν αδύνατη.

Άρθρο 126
Απόφαση για την απόδειξη

1. Η απόδειξη διατάσσεται στο ακροατήριο κατά τη συζήτηση της υπόθεσης με απόφαση του δικαστηρίου που καταχωρίζεται στα πρακτικά κατ' εξαίρεση και μετά τη συζήτηση με προδικαστική απόφαση.

2. Η απόφαση με την οποία διατάσσεται η απόδειξη πρέπει να ορίζει το θέμα της απόδειξης, το διάδικο που φέρει το βάρος της, τα αποδεικτικά μέσα με τα οποία αυτή θα διεξαχθεί, τον τόπο και το χρόνο διεξαγωγής και αποπεράτωσής της, καθώς και τον εισηγητή ενώπιον του οποίου ή με τη φροντίδα του οποίου θα διεξαχθεί αυτή, αν εξαιρετική ανάγκη επιβάλλει την διεξαγωγή της έξω από το ακροατήριο.

Άρθρο 127
Τροποποίηση ή συμπλήρωση της απόφασης

1. Αν το δικαστήριο δεν έχει ορίσει διαφορετικά με την απόφασή του, η προθεσμία που έχει ταχθεί παρατείνεται, αν συντρέχει ανάγκη, ενώ η απόφαση που διατάζει την απόδειξη συμπληρώνεται, αν είναι ελλιπής, ή τροποποιείται από τον εισηγητή ή, αν αυτός κωλύεται ή δεν υπάρχει, από τον πρόεδρο του δικαστηρίου, ως προς τον τόπο που θα διεξαχθούν οι αποδείξεις ή ως προς τα πρόσωπα που θα την ενεργήσουν. Η απόφαση του εισηγητή ή του προέδρου εκδίδεται αυτεπαγγέλτως ή ύστερα από αίτηση κάποιου από τους διαδίκους, δεν υπόκειται σε ένδικα μέσα και ελέγχεται τελικά από το δικαστήριο στο οποίο θα επανέλθει η υπόθεση για να εκδικαστεί κατ' ουσίαν.
2. Αντικατάσταση του εισηγητή μπορεί να γίνει και από τον πρόεδρο του δικαστηρίου.
3. Όλες οι αποφάσεις που εκδίδονται κατά τη διεξαγωγή των αποδείξεων καταχωρίζονται στα πρακτικά ή στην έκθεση.

Άρθρο 128
Δικαίωμα παράστασης των διαδίκων

Οι διάδικοι έχουν δικαίωμα να παρασταθούν κατά τη διεξαγωγή της αποδεικτικής διαδικασίας για τον σκοπό αυτόν ειδοποιούνται έγκαιρα από το γραμματέα του δικαστηρίου ή από τον εντεταλμένο δικαστή, αν δεν ήταν παρόντες κατά τη δημοσίευση της απόφασης που διέταξε την απόδειξη.

Άρθρο 129
Συντηρητική απόδειξη

Με αίτηση κάποιου από τους διαδίκους ή και αυτεπαγγέλτως το δικαστήριο μπορεί να διατάξει, και πριν από τη συζήτηση της προσφυγής, συντηρητική απόδειξη, αν κρίνει ότι υπάρχει κίνδυνος να χαθεί ή να καταστεί δυσχερής η χρησιμοποίηση κάποιου αποδεικτικού μέσου ή ότι οπωσδήποτε από τα πράγματα επιβάλλεται να ληφθεί το μέτρο αυτό.

Β' ΤΜΗΜΑ
ΑΥΤΟΨΙΑ

Άρθρο 130
Απόφαση για αυτοψία

1. Η ενέργεια αυτοψίας απόκειται στην κρίση του δικαστηρίου.
2. Το δικαστήριο, όταν αποφασίζει την ενέργεια αυτοψίας, προσδιορίζει και τα θέματα που θα αποδειχθούν με αυτήν.

Άρθρο 131
Αντικείμενο της αυτοψίας

Κατά την αυτοψία εξετάζεται κάθε αντικείμενο που έχει σχέση με τα αποδεικτέα θέματα, εκτός αν το δικαστήριο τα καθόρισε ειδικότερα καθένας που κατέχει το αντικείμενο αυτό οφείλει να πράξει ό,τι είναι δυνατό, ώστε αυτός που ενεργεί την αυτοψία να αντιληφθεί με τις δικές του αισθήσεις το αντικείμενο που εξετάζεται και να επιτρέψει σ' αυτόν κάθε ενέργειά που σκοπό έχει να διαπιστώσει, χωρίς να βλάψει το αντικείμενο, το είδος, τις ιδιότητες και το περιεχόμενό του.

Άρθρο 132
Διεξαγωγή της αυτοψίας

1. Την αυτοψία τη διενεργεί, είτε ολόκληρο το δικαστήριο στο ακροατήριο του ή έξω από αυτό, είτε ένα από τα μέλη του που ορίζεται από το ίδιο. Αν υπάρχει ανάγκη, το δικαστήριο μπορεί να αναθέσει τη διενέργεια της αυτοψίας σε άλλο τακτικό διοικητικό δικαστήριο ή σε δικαστή, ενώ έξω από την έδρα του και σε ειρηνοδίκη.
2. Εκείνος που διενεργεί την αυτοψία ορίζει τον τόπο και το χρόνο της διεξαγωγής της. Με τη φροντίδα του δικαστηρίου στο οποίο ανήκει αυτός που ενεργεί την αυτοψία, ειδοποιείται έγκαιρα ο κάτοχος του αντικειμένου της αυτοψίας να παρευρίσκεται σ' αυτήν.
3. Αντικείμενα που δεν μπορούν, σύμφωνα με τις διατάξεις του ουσιαστικού φορολογικού νόμου, να υποβληθούν σε έλεγχο από τη φορολογική αρχή εξαιρούνται και από την αυτοψία.

Άρθρο 133
Συνδυασμός με άλλα αποδεικτικά μέσα

1. Η αυτοψία μπορεί να συνδυαστεί με την εξέταση διαδίκων ή μαρτύρων και με πραγματογνωμοσύνη η οποία αποφασίζεται κατά τους όρους του άρθρου 136.
2. Οι διάδικοι που πρόκειται να εξεταστούν ή οι μάρτυρες και οι πραγματογνώμονες ειδοποιούνται για τον τόπο και το χρόνο που θα διεξαχθεί η αυτοψία, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παράγραφο 2 του προηγούμενου άρθρου.

Άρθρο 134
Συνέπειες από την παρακώλυση της αυτοψίας

1. Αν αυτός κατά του οποίου έχει εκδοθεί η πράξη αρνηθεί αδικαιολόγητα να καταστήσει δυνατή την αυτοψία, ο ισχυρισμός του απορρίπτεται, ενώ ο αντίθετος αυτοτελής ισχυρισμός της αρχής που εξέδωσε την πράξη θεωρείται ότι έχει αποδειχτεί.
2. Το ίδιο ισχύει και αν τρίτος αποκρύπτει αντικείμενο της αυτοψίας για χάρη εκείνου κατά του οποίου έχει εκδοθεί η πράξη ή αν αποδειχτεί ότι παρακωλύει τη διενέργεια της αυτοψίας με σκοπό να τον ωφελήσει στην περίπτωση αυτή ο τρίτος υπόκειται πάντως στις κυρώσεις της επόμενης παραγράφου.
3. Ο εκπρόσωπος εκείνου κατά του οποίου έχει εκδοθεί η πράξη ή τρίτος που, ενώ μπορεί να συντελέσει στην πραγματοποίηση της αυτοψίας, αρνείται να το πράξει ή παρακωλύει τη διενέργειά της, υπόκεινται σε πρόστιμο, σύμφωνα με όσα ορίζει η

παράγραφος 2 του άρθρου 44, ενώ επιφυλάσσεται και η εφαρμογή των διατάξεων του ποινικού νόμου.
4. Διάδικος ή τρίτος που έχουν σοβαρούς λόγους να αρνηθούν την αυτοψία ή τη συνδρομή τους στη διενέργειά της είναι υποχρεωμένοι να τους γνωστοποιήσουν σ' αυτόν που τη διενεργεί, ο οποίος και αποφαίνεται αν οι προβαλλόμενοι λόγοι δικαιολογούν ή όχι την άρνηση αυτή η τελική κρίση για το ζήτημα αυτό ανήκει στο δικαστήριο.

Άρθρο 135
Διατύπωση του αποτελέσματος

1. Αν η αυτοψία ενεργείται στο ακροατήριο, γίνεται σχετική αναφορά στα πρακτικά, ενώ, αν διενεργείται έξω από το ακροατήριο, συντάσσεται έκθεση.
2. Στην περίπτωση του άρθρου 133 αναφέρονται στα πρακτικά ή στην έκθεση τα ονόματα και οι καταθέσεις εκείνων που εξετάστηκαν, καθώς και τα ονόματα και η γνωμοδότηση των πραγματογνωμόνων, εκτός αν η γνωμοδότηση αυτή έχει υποβληθεί εγγράφως, οπότε γίνεται σχετική αναφορά στα πρακτικά ή στην έκθεση αυτοψίας.
3. Αν η αυτοψία έχει διεξαχθεί στο ακροατήριο, η συζήτηση της υπόθεσης συνεχίζεται αμέσως ύστερα από αυτήν, ενώ, αν έχει διεξαχθεί έξω από το ακροατήριο, ορίζεται νέα συζήτηση, όταν υποβληθεί η έκθεση.

Γ' ΤΜΗΜΑ
ΠΡΑΓΜΑΤΟΓΝΩΜΟΣΥΝΗ

Άρθρο 136
Απόφαση για την πραγματογνωμοσύνη και διεύθυνση της

1. Πραγματογνωμοσύνη διατάσσεται όταν για τη διερεύνηση και εκτίμηση των πραγμάτων είναι απαραίτητες ειδικές γνώσεις ή ιδιάζουσα εμπειρία.
2. Η απόφαση με την οποία διατάσσεται πραγματογνωμοσύνη πρέπει να αιτιολογείται ειδικά ως προς την ανάγκη διενέργειάς της. Με αυτήν ορίζονται τα αντικείμενα που θα εξετασθούν, ο πραγματογνώμονας ο χρόνος μέσα στον οποίο θα διεξαχθεί η πραγματογνωμοσύνη. Αν υπάρχει ανάγκη, μπορεί να οριστούν και περισσότεροι από έναν πραγματογνώμονες, όχι όμως περισσότεροι από τρεις.
3. Η πραγματογνωμοσύνη ενεργείται είτε στο ακροατήριο είτε έξω από αυτό. Το δικαστήριο ορίζει ως εισηγητή, για να διευθύνει τη διεξαγωγή της έξω από το ακροατήριο, δικαστή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων.
4. Αν το αντικείμενο της πραγματογνωμοσύνης βρίσκεται έξω από την έδρα του δικαστηρίου μπορεί να οριστεί ως εισηγητής ειρηνοδίκης, ενώ, αν βρίσκεται έξω από τη περιφέρεια του δικαστηρίου, αυτό μπορεί να αναθέσει το διορισμό του πραγματογνώμονα και του εισηγητή στο τακτικό διοικητικό δικαστήριο στην περιφέρεια του οποίου θα διεξαχθεί η πραγματογνωσύνη.
5. Οι διατάξεις των άρθρων 391 και 392 του Κ.Πολ.Δ. εφαρμόζονται αναλόγως και εν προκειμένω.

Άρθρο 137
Προσόντα των πραγματογνωμόνων

1. Οι πραγματογνώμονες εκλέγονται ανάμεσα σε πρόσωπα τα οποία συγκεντρώνουν τις ικανότητες που απαιτούνται για τη συγκεκριμένη περίπτωση.

2. Δεν επιτρέπεται να οριστούν πραγματογνώμονες:
α) υπάλληλοι του κλάδου στον οποίο ανήκει το δημόσιο όργανο που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη,
β) δικαστές και υπάλληλοι της γραμματείας των δικαστηρίων γενικά,
γ) όσοι έχουν καταδικαστεί για κακούργημα ή για κάποιο από τα αδικήματα που αναφέρονται στο εδάφιο δ' της παρ. 3 του άρθρου 41 του κώδικα οργανισμού των φορολογικών (τακτικών διοικητικών) δικαστηρίων, καθώς και όσοι έχουν παραπεμφθεί με τελεσίδικο βούλευμα για κάποιο από τα εγκλήματα αυτά,
στ) όσοι έχουν στερηθεί την άδεια άσκησης του επαγγέλματος και
ζ) όσοι έχουν στερηθεί την ελεύθερη διαχείριση της περιουσίας τους.

Άρθρο 138
Υποχρεωτικό το έργο του πραγματογνώμονα

1. Η απόφαση με την οποία διατάσσεται η πραγματογνωμοσύνη και διορίζονται οι πραγματογνώμονες κοινοποιείται σ' αυτούς με τη φροντίδα της γραμματείας του δικαστηρίου.
2. Αυτός που διορίστηκε πραγματογνώμονας είναι υποχρεωμένος να ενεργήσει την πραγματογνωμοσύνη που του ανατέθηκε, εκτός αν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του επόμενου άρθρου.

Άρθρο 139
Εξαίρεση, απαλλαγή και αντικατάσταση

1. Οι διατάξεις που αναφέρονται στην εξαίρεση των δικαστών των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων εφαρμόζονται ανάλογα και στους πραγματογνώμονες. Λόγο εξαίρεσης του πραγματογνώμονα αποτελεί και η συμμετοχή του, με οποιαδήποτε ιδιότητα, στις ενέργειες για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Μπορεί επίσης αυτός που διορίστηκε πραγματογνώμονας να ζητήσει την απαλλαγή του και για κάποιον άλλο σπουδαίο λόγο που τον εμποδίζει να εκτελέσει το καθήκον του.
2. Ο λόγος εξαίρεσης ή απαλλαγής πρέπει να προβληθεί, αν η πραγματογνωμοσύνη διενεργείται στο ακροατήριο, πριν από τη γνωμάτευση, ενώ, αν διενεργείται έξω από το ακροατήριο, μέσα σε τρεις ημέρες αφότου κοινοποιηθεί η απόφαση αυτή.
3. Για τη βασιμότητα του λόγου εξαίρεσης ή απαλλαγής αποφαίνεται αμετάκλητα το δικαστήριο που διόρισε τον πραγματογνώμονα ή ο εισηγητής δικαστής, και αν γίνει δεκτός ο λόγος που προβλήθηκε, ορίζεται αμέσως άλλος πραγματογνώμονας σε αντικατάσταση εκείνου που εξαιρέθηκε ή απαλλάχτηκε.
4. Δημόσιοι υπάλληλοι, για τους οποίους η προϊσταμένη τους αρχή δηλώνει εγγράφως ότι η εκτέλεση της πραγματογνωμοσύνης που έχει ανατεθεί σ' αυτούς δεν συμβιβάζεται με τα καθήκοντα της υπηρεσίας τους, απαλλάσσονται υποχρεωτικά από τα καθήκοντα του πραγματογνώμονα.
5. Το δικαστήριο ή ο εισηγητής δικαστής μπορούν αυτεπαγγέλτως να αντικαταστήσουν τον πραγματογνώμονα για κάποιον από τους λόγους που αναφέρονται στο άρθρο 137 και στο άρθρο αυτό, είτε για αμέλεια ή ανεπάρκεια στην εκτέλεση του καθήκοντος, είτε λόγω κωλύματος που προέκυψε μετά την αποδοχή του διορισμού του.

Άρθρο 140
Διεξαγωγή της πραγματογνωμοσύνης

1. Οι πραγματογνώμονες ορκίζονται ενώπιον του δικαστηρίου ή, όταν η πραγματογνωμοσύνη ενεργείται έξω από το ακροατήριο, ενώπιον του εισηγητή δικαστή, ότι θα τη διενεργήσουν με ευσυνειδησία, αντικειμενικότητα και εχεμύθεια και ότι η γνωμάτευση τους θα ανταποκρίνεται στην αλήθεια. Κατά τα λοιπά, ο όρκος δίδεται σύμφωνα με τον τύπο που έχει καθοριστεί για τους μάρτυρες.
2. Ο εισηγητής δικαστής εγχειρίζει στους πραγματογνώμονες τα έγγραφα, που βρίσκονται στο φάκελο της υπόθεσης και είναι αναγκαία για το έργο τους, σε αντίγραφο ή, αν το κρίνει απαραίτητο, και σε πρωτότυπο. Οι πραγματογνώμονες μπορούν ακόμη να λαμβάνουν γνώση και όλων των άλλων στοιχείων που βρίσκονται στο φάκελο της υπόθεσης.
Αν ο εισηγητής δικαστής δεν είναι μέλος του δικαστηρίου που δικάζει την υπόθεση, στέλλονται σ' αυτόν τα αναγκαία έγγραφα του φακέλου για να τα εγχειρίσει στους πραγματογνώμονες.
3. Αν οι πραγματογνώμονες είναι περισσότεροι από έναν, ενεργούν τις απαραίτητες για την πραγματογνωμοσύνη πράξεις όλοι μαζί για το σκοπό αυτόν συγκαλούνται από το δικαστήριο ή τον εισηγητή δικαστή ή από το μεγαλύτερο σε ηλικία πραγματογνώμονα.

Άρθρο 141
Έκθεση πραγματογνωμοσύνης

1. Οι πραγματογνώμονες καταρτίζουν εγγράφως την έκθεση τους. Αν η πραγματογνωμοσύνη διεξάγεται στο ακροατήριο, το δικαστήριο μπορεί να αρκεστεί στην προφορική γνωμάτευση, η οποία καταχωρίζεται στο πρακτικά.
2. Η έκθεση πρέπει να αναφέρει τις ενέργειες των πραγματογνωμόνων και την αιτιολογημένη γνώμη καθενός για το αποδεικτέο θέμα υπογράφεται από αυτούς και παραδίδεται στον πρόεδρο ή στον εισηγητή δικαστή, οι οποίοι και την τοποθετούν στο φάκελο της υπόθεσης, αφού συνταχτεί σχετική πράξη. Αν ο εισηγητής δεν είναι μέλος του δικαστηρίου που δικάζει την υπόθεση, στέλνει την έκθεση, μόλις του εγχειριστεί, στη γραμματεία του δικαστηρίου αυτού.
3. Η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 135 εφαρμόζεται ανάλογα και στην περίπτωση αυτή. Το δικαστήριο κατά την περαιτέρω συζήτηση μπορεί να καλέσει τους πραγματογνώμονες να δώσουν εξηγήσεις και πληροφορίες.
4. Το αποτέλεσμα της πραγματογνωμοσύνης δεν δεσμεύει το δικαστήριο, αλλά εκτιμάται ελεύθερα από αυτό μαζί με τις άλλες αποδείξεις

Άρθρο 142
Αμοιβή πραγματογνωμόνων

1. Η αμοιβή και τα έξοδα των πραγματογνωμόνων εκκαθαρίζονται, προσωρινώς μετά από αίτησή τους, από τον πρόεδρο του δικαστηρίου που διέταξε την πραγματογνωμοσύνη και προκαταβάλλονται από το Δημόσιο, με ανάλογη εφαρμογή κατά τα λοιπά των διατάξεων του άρθρου 581 του Κώδικα Ποινικής Δικονομίας. Η αμοιβή και τα έξοδα καθορίζονται τελικά με την οριστική απόφαση και συνυπολογίζονται στην επιδικαζόμενη δικαστική δαπάνη σε βάρος του ηττώμενου διαδίκου.
2. Πραγματογνώμονας που δεν εμφανίζεται κατά το χρόνο που είχε οριστεί ή που παραλείπει το καθήκον να διενεργήσει και να τελειώσει την πραγματογνωμοσύνη υπόκειται στις κυρώσεις του άρθρου 44 και δεν έχει δικαίωμα να ζητήσει αμοιβή ή

αποζημίωση για τις δαπάνες που πραγματοποίησε, ενώ επιφυλάσσεται και κάθε άλλη ευθύνη του, σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία.

Δ' ΤΜΗΜΑ
ΕΓΓΡΑΦΑ

Άρθρο 143
Τήρηση νόμιμων τύπων

1. Τα έγγραφα που προσκομίζονται στο δικαστήριο πρέπει να έχουν συνταχτεί σύμφωνα με τον τύπο που καθορίζει ο ουσιαστικός φορολογικός νόμος και να έχουν κάθε αναγκαία έγκριση ή θεώρηση από την αρχή που ορίζεται στον πιο πάνω νόμο.
2. Αν ο ουσιαστικός φορολογικός νόμος δεν ορίζει διαφορετικά, ισχύουν ως προς την απόδειξη για τη σύσταση, τη μετάθεση, την αλλοίωση ή την κατάργηση δικαιωμάτων και έννομων σχέσεων, οι κανόνες του κοινού δικαίου.

Άρθρο 144
Δημόσια και ιδιωτικά

1. Έγγραφα που έχουν συνταχτεί σύμφωνα με τους νόμιμους τύπους από το αρμόδιο καθ' ύλην και κατά τόπο δημόσιο όργανο (δημόσια έγγραφα) αποτελούν πλήρη απόδειξη για όλα όσα βεβαιώνεται σ' αυτά ότι έγιναν από εκείνον που τα συνέταξε ή ενώπιόν του, ως προς τα οποία μόνο για πλαστότητα μπορούν να προσβληθούν.
2. Κατά τα λοιπά, το περιεχόμενο των δημόσιων και των άλλων εγγράφων εκτιμάται ελεύθερα από το δικαστήριο, το οποίο, με την επιφύλαξη των διατάξεων του προηγούμενου άρθρου, δεν δεσμεύεται, και όταν ακόμη προσκομίζεται έγγραφο που έχει καταρτιστεί νομότυπα, να κρίνει αλλιώς για τη σχέση, αν από άλλα στοιχεία πείθεται ότι, στην πραγματικότητα αυτή, στο σύνολό της ή κατά ένα μέρος, είναι ανύπαρκτη ή διαφορετική, ως προς τη φύση και το περιεχόμενο από εκείνη που δηλώνεται στο έγγραφο.

Άρθρο 145
Εκθέσεις ελέγχου

Η διάταξη της παραγράφου 1 του προηγούμενου άρθρου ισχύει και για τις εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα, εκτός από τις πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου που αναφέρονται σ' αυτά.

Άρθρο 146
Αντίγραφα κλπ.

1. Αντίγραφα δημόσιων εγγράφων που την ακρίβειά τους βεβαιώνει ο αρμόδιος γι' αυτό υπάλληλος έχουν την ίδια αποδεικτική δύναμη με το πρωτότυπο. Το δικαστήριο όμως μπορεί να ζητήσει να προσαχθεί το πρωτότυπο.
2. Αντίγραφα άλλων εγγράφων, φωτογραφίες ή φωτοτυπίες ή άλλες αποτυπώσεις λαμβάνονται επικουρικά υπόψη, αν το δικαστήριο πείθεται για την ακρίβεια όσων αποδίδονται μ' αυτά.

3. Αν το έγγραφο που προσκομίζεται έχει συνταχθεί σε ξένη γλώσσα, υποβάλλεται μαζί κι επίσημη μετάφραση του επικυρωμένη από το Υπουργείο Εξωτερικών ή άλλο αρμόδιο, σύμφωνα με το νόμο, όργανο ή από την πρεσβεία ή το προξενείο της ίδιας χώρας στην Ελλάδα. Το δικαστήριο μπορεί σε κάθε περίπτωση να διατάξει να μεταφραστεί το έγγραφο στην ελληνική από ειδικό πρόσωπο.

Άρθρο 147
Επίδειξη εγγράφων

1. Το δικαστήριο μπορεί να διατάξει αυτεπαγγέλτως ή ύστερα από αίτηση κάποιου από τους διαδίκους την επίδειξη εγγράφων που κατέχουν ο διάδικος ή τρίτος ή δημόσια αρχή ή δημόσιο όργανο ή όργανο νομικού προσώπου δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου, εκτός αν πρόκειται για έγγραφα που κατέχει δημόσια αρχή και που η επίδειξή τους, κατά την κρίση της, μπορεί να βλάψει το δημόσιο συμφέρον ή για έγγραφα που ο κάτοχός τους έχει το δικαίωμα, σύμφωνα με τον ουσιαστικό φορολογικό νόμο, να αρνηθεί την επίδειξή τους.
2. Αν η προσαγωγή εγγράφου στο ακροατήριο είναι δυσχερής ή υπάρχει κίνδυνος απώλειας ή βλάβης του, λόγω της φύσης ή της σπουδαιότητάς του, το δικαστήριο μπορεί να ορίσει δικαστή για την εξέτασή του στον τόπο όπου βρίσκεται να επιτρέψει να προσαχθεί επικυρωμένο αντίγραφο ή φωτογραφία ή φωτοτυπία του, και συντάσσεται γι' αυτό έκθεση.
3. Αν ο υπόχρεος να επιδείξει το έγγραφο αρνηθεί να το πράξει ή το αποκρύψει ή παρακωλύσει την επίδειξή του, που έχει διαταχτεί, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 134.

Άρθρο 148
Απώλεια εγγράφων - εξέταση γνησιότητας

1. Αν το έγγραφο χαθεί ή γίνει δυσανάγνωστο ή άχρηστο, η ύπαρξη και το περιεχόμενό του μπορούν να αποδειχτούν με κάθε μέσο.
2. Αν αμφισβητηθεί η υπογραφή ή γενικά η γνησιότητα ιδιωτικού εγγράφου, το δικαστήριο αποφαίνεται γι' αυτήν κατά την κρίση του, την οποία συνάγει εκ των ενόντων ή με βάση τις πληροφορίες και εξηγήσεις που ζητά. Αν το κρίνει αναγκαίο, διατάζει την απόδειξη της γνησιότητας, η οποία ενεργείται με κάθε μέσο.

Άρθρο 149
Προσβολή για πλαστότητα

1. Εκείνος που προσβάλλει έγγραφο ως πλαστό είναι υποχρεωμένος να αναφέρει και συγχρόνως να προσκομίσει τα στοιχεία για την απόδειξη αυτού του ισχυρισμού.
2. Για την πλαστότητα ή μη του εγγράφου κρίνει παρεμπιπτόντως το δικαστήριο που δικάζει την υπόθεση, ενώ, αν πρόκειται για έγγραφο ουσιώδες για τη διάγνωση της και η πλαστογραφία αποδίδεται σε ορισμένο πρόσωπο, μπορεί να αναβάλει τη δίκη, ώσπου να τελειώσει η αντίστοιχη ποινική, εκτός αν η ποινική δίωξη αποκλείεται επειδή το πρόσωπο στο οποίο αποδίδεται η πλαστογραφία πέθανε ή το αδίκημα έχει παραγραφεί ή η ποινική αγωγή έχει αποσβεστεί ή υπάρχει άλλος νόμιμος λόγος.
3. Η απόφαση για την αναβολή της φορολογικής δίκης καθώς και κάθε άλλη απόφαση που δέχεται την πλαστότητα του εγγράφου, στέλνονται στον αρμόδιο εισαγγελέα με τη φροντίδα της γραμματείας του δικαστηρίου.

Ε' ΤΜΗΜΑ

ΟΜΟΛΟΓΙΑ - ΕΞΗΓΗΣΕΙΣ ΤΩΝ ΔΙΑΔΙΚΩΝ

Άρθρο 150

1. Η ομολογία από ιδιώτη διάδικο πραγματικών γεγονότων που είναι επιβλαβή σ' αυτόν εκτιμάται ελεύθερα από το δικαστήριο, είτε αυτή γίνεται ενώπιόν του ή ενώπιον εντεταλμένου δικαστή ή με τα διαδικαστικά έγγραφα, είτε γίνεται εξωδίκως.
2. Η ομολογία μπορεί να ανακληθεί, για ουσιώδη πραγματική πλάνη, ώσπου να τελειώσει η συζήτηση, μετά την οποία εκδίδεται η οριστική απόφαση.

Άρθρο 151

Το δικαστήριο, αν το κρίνει σκόπιμο, μπορεί, χωρίς να επιβάλει όρκο, να ζητήσει αυτεπαγγέλτως εξηγήσεις και πληροφορίες για τα εξεταζόμενα θέματα από το διάδικο ή το νόμιμο αντιπρόσωπο ή τον πληρεξούσιό του ή από πρόσωπα που παρέχουν υπηρεσίες σ αυτόν.

ΣΤ' ΤΜΗΜΑ
ΜΑΡΤΥΡΕΣ

Άρθρο 152
Απόφαση για την εξέταση μαρτύρων

1. Το δικαστήριο, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, μπορεί να διατάξει αυτεπαγγέλτως ή ύστερα από αίτηση κάποιου από τους διαδίκους την εξέταση μαρτύρων, εκτός από τις περιπτώσεις που ο ουσιαστικός νόμος, ο οποίος εφαρμόζεται στη δίκη, την αποκλείει.
2. Η απόφαση για την εξέταση μαρτύρων πρέπει να ορίζει τους μάρτυρες που θα εξεταστούν και να αιτιολογεί ειδικά την ανάγκη για την εξέταση του.
3. Το μονομελές δικαστήριο μπορεί να επιτρέψει την εξέταση μαρτύρων μόνο κατά τη συζήτηση στο ακροατήριο.

Άρθρο 153
Πρόταση των μαρτύρων

Ο διάδικος που προτείνει την εξέταση μαρτύρων οφείλει να προσδιορίζει και τα πραγματικά περιστατικά για τα οποία αυτοί θα εξεταστούν, να αναφέρει επίσης τα ονοματεπώνυμά τους, την κατοικία και τη διεύθυνση τους, και να βεβαιώνει ότι οι προτεινόμενοι δεν τελούν σε σχέση ή κατάσταση, εξαιτίας των οποίων μπορεί να εξαιρεθεί ο μάρτυρας ή να απαλλαγεί από τη μαρτυρία.

Άρθρο 154
Κλήση των μαρτύρων

1. Οι μάρτυρες καλούνται να εξεταστούν, πριν από εύλογο χρόνο, με τη φροντίδα της γραμματείας του δικαστηρίου.
2. Στην κλήση πρέπει να αναφέρονται η δικαστική αρχή ενώπιον της οποίας θα γίνει η εξέταση των μαρτύρων και η ημέρα και η ώρα που θα εμφανιστούν ακόμη να μνημονεύεται η υπόθεση και οι συνέπειες που συνεπάγεται η μη εμφάνισή τους.
3. Το δικαστήριο μπορεί σε εξαιρετικές περιπτώσεις, που ανάγονται στην ιδιότητα του μάρτυρα ή την κατάστασή του, να τον εξετάζει στο σπίτι του με έναν από τους

δικαστές, ύστερα από προηγούμενη ειδοποίηση, σύμφωνα με όσα ορίζονται στις προηγούμενες παραγράφους.

Άρθρο 155
Λόγοι αποκλεισμού ή απαλλαγής των μαρτύρων

1. Απαλλάσσονται από την υποχρέωση να καταθέσουν ως μάρτυρες και έχουν δικαίωμα να αρνηθούν όσοι κατέχουν αξίωμα, ή ασκούν λειτούργημα ή επάγγελμα, ως προς εκείνα τα θέματα που εξαιτίας της ιδιότητάς τους αυτής τους τα έχουν εμπιστευτεί αν η φύση των θεμάτων αυτών, κατά την κρίση του δικαστηρίου, ή διάταξη νόμου, επιβάλλει την υποχρέωση της εχεμύθειας. Δημόσιοι υπάλληλοι εξετάζονται και για περιστατικά που καλύπτονται από το καθήκον της εχεμύθειας, μόνο όμως ύστερα από έγγραφη άδεια της προϊστάμενής τους αρχής και, αν έχουν αποχωρήσει από την υπηρεσία, της αρχής στην οποία υπάγονται όταν αποχώρησαν.
2. Δεν εξετάζονται ως μάρτυρες:
α) οι συγγενείς του ιδιώτη διαδίκου εξ' αίματος ή από κηδεστία ή από υιοθεσία έως και τον τρίτο βαθμό κατ' ευθείαν ή εκ πλαγίου, οι μνηστευμένοι και οι σύζυγοι, και αν ακόμη δεν υφίσταται πια ο γάμος,
β) πρόσωπα που μπορεί να έχουν συμφέρον στη δίκη,
γ) δημόσιοι υπάλληλοι που υπηρετούν στην αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη ή έχουν συμπράξει στην έκδοση της με οποιονδήποτε τρόπο.
3. Στις περιπτώσεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1, τα πρόσωπα που καλούνται να καταθέσουν ως μάρτυρες οφείλουν να δηλώσουν ενόρκως σ' αυτόν που ενεργεί την εξέταση ότι με την κατάθεση τους θα παραβιάσουν το καθήκον της εχεμύθειας στην περίπτωση αυτή αποκλείεται η εξέταση τους, και αν ακόμη εκείνος που τους έχει εμπιστευτεί το απόρρητο τους έχει απαλλάξει από την υποχρέωση να το τηρήσουν.
4. Όσοι δεν έχουν συμπληρώσει το δέκατο τέταρτο έτος της ηλικίας τους, καθώς και εκείνοι που έχουν στερηθεί τα πολιτικά τους δικαιώματα λόγω καταδίκης, εξετάζονται, αν η μαρτυρία τους είναι αναγκαία, χωρίς να δώσουν όρκο, η τελική όμως κρίση ανήκει στο δικαστήριο.
5. Ο διάδικος μπορεί να προβάλει τους λόγους απαλλαγής ή αποκλεισμού του μάρτυρα ως λόγους εξαίρεσης οφείλει όμως να τους αποδείξει ενώπιον εκείνου που ενεργεί την εξέταση, ο οποίος αποφασίζει εκ των ενόντων και δέχεται ή απορρίπτει την αίτηση.
6. Οι διατάξεις που αφορούν αποκλεισμό ή την εξαίρεση μάρτυρα εφαρμόζονται και σ' αυτόν που προσλαμβάνεται ως ερμηνέας.

Άρθρο 156
Διεξαγωγή της εξέτασης

1. Οι μάρτυρες εξετάζονται προφορικά και καθένας χωριστά από το δικαστήριο ή από το δικαστή που αυτό ορίζει όταν ο μάρτυρας εξετάζεται έξω από την έδρα του δικαστηρίου, η εξέταση μπορεί να γίνει και από ειρηνοδίκη.
2. Το δικαστήριο ή ο δικαστής που εξετάζει το μάρτυρα, ο οποίος έχει κληθεί να εξεταστεί, μπορεί να τον αποβάλει, είτε προτού αρχίσει η εξέταση του, είτε και όταν έχει αρχίσει, αν κρίνει ότι αυτός βρίσκεται σε τέτοια διανοητική κατάσταση, ώστε αποκλείεται η ικανότητα για μαρτυρία.

3. Ο μάρτυρας, προτού αρχίσει να εξετάζεται, οφείλει να ορκιστεί ότι θα πει την αλήθεια ως προς τον τύπο του όρκου και τον τρόπο της ορκοδοσίας εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 218 και 220 του κώδικα ποινικής δικονομίας.
4. Ο μάρτυρας δεν είναι υποχρεωμένος να καταθέσει για ζητήματα που μπορούν να προκαλέσουν την ποινική δίωξη ή θίγουν την τιμή του ίδιου, του συζύγου ή συγγενών του εξ αίματος ως το δεύτερο βαθμό ή αφορούν επαγγελματικό απόρρητο.
5. Η κατάθεση του μάρτυρα στο ακροατήριο καταχωρίζεται στα πρακτικά, ενώ, αν γίνει έξω από το ακροατήριο, συντάσσεται γι' αυτήν έκθεση, η οποία υπογράφεται από το μάρτυρα, το δικαστή, το γραμματέα και τους διαδίκους, αν έχουν παρευρεθεί, καθώς και από τον ερμηνέα που τυχόν έχει προσληφθεί.
6. Εξέταση μάρτυρα μπορεί να γίνει κατ' αντιπαράσταση με άλλον μάρτυρα ή διάδικο, αν το κρίνει απαραίτητο εκείνος που ενεργεί την εξέταση.

Άρθρο 157
Υποχρεωτικό της μαρτυρίας

1. Κανένας δεν μπορεί να αρνηθεί τη μαρτυρία του στη φορολογική δίκη, αν έχει κληθεί νόμιμα. Εξαίρεση ισχύει στις περιπτώσεις που ορίζονται ρητά στο νόμο αυτόν.
2. Αν ο μάρτυρας που έχει κληθεί νόμιμα να εξεταστεί, δεν εμφανιστεί αδικαιολόγητα ή εμφανιστεί μεν, αρνείται όμως να ορκιστεί ή να καταθέσει, υπόκειται στις κυρώσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 44.

ΕΝΑΤΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ
ΕΝΔΙΚΑ ΜΕΣΑ

Α' ΤΜΗΜΑ
ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Άρθρο 158
Δικόγραφο και κατάθεσή του

1. Τα ένδικα μέσα κατά των αποφάσεων των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ασκούνται, μέσα στην προθεσμία που ορίζεται για τον καθένα, με δικόγραφο που κατατίθεται στη γραμματεία του δικαστηρίου που εξέδωσε την προσβαλλόμενη απόφαση.
2. Κάθε ένδικο μέσο μπορεί να ασκηθεί και πριν επιδοθεί η απόφαση που προσβάλλεται ακόμη και κατά την ημέρα που αυτή δημοσιεύτηκε.
3. Για την κατάθεση του ένδικου μέσου, όταν προσαχθεί το έγγραφό του, συντάσσεται έκθεση σε δύο αντίτυπα, η οποία υπογράφεται από αυτόν που παραλαμβάνει το έγγραφο και από εκείνον που το καταθέτει η έκθεση αυτή παίρνει αριθμό με την καταχώρισή της, ως προς τα κύρια σημεία της, σε χωριστό βιβλίο για κάθε είδους ένδικου μέσου, το οποίο τηρείται κατά έτος από τη γραμματεία με διαφορετική αρίθμηση, ένα από τα αντίτυπα της έκθεσης παραδίδεται σ' αυτόν που κατέθεσε το ένδικο μέσο.
4. Τα ένδικα μέσα κατά αποφάσεων μονομελών δικαστηρίων σε υποθέσεις που συζητήθηκαν έξω από την έδρα του δικαστηρίου μπορούν κατ' εξαίρεση να ασκηθούν όπως και η προσφυγή, και διαβιβάζονται χωρίς υπαίτια καθυστέρηση από την αρχή που τα παρέλαβε στη γραμματεία του δικαστηρίου στο οποίο απευθύνονται, η οποία και τα καταχωρίζει στο βιβλίο που προβλέπει η προηγούμενη παράγραφος.

Άρθρο 159

1. Η προθεσμία για την άσκηση των ενδίκων μέσων, καθώς και η άσκησή τους δεν αναστέλλουν την εκτέλεση της αποφάσεως.
2. Μετά από αίτηση του ενδιαφερομένου ο πρόεδρος του δικαστηρίου, στο οποίο εκκρεμεί το ένδικο μέσο, μπορεί να διατάξει με αιτιολογημένη απόφαση την αναστολή εκτελέσεως της απόφασης με ανάλογη εφαρμογή του άρθρου 2 του ν. 820/1978 (ΦΕΚ 174 Αύ), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 27 του ν. 1406/1983 (ΦΕΚ 182 Αύ), με την παρ. 2 του άρθρου 4 του ν. 1882/1990 (ΦΕΚ 43 Αύ) και με το άρθρο 41 παρ. 3 του ν. 2065/1992 (ΦΕΚ 113 Αύ).

Άρθρο 160
Περιπτώσεις παράτασης της προθεσμίας

1. Αν αυτός που έχει δικαίωμα να ασκήσει το ένδικο μέσο διαμένει στην αλλοδαπή ή είναι άγνωστης διαμονής, η προθεσμία για την άσκησή του παρατείνεται για ένα μήνα.
2. Αν αυτός που έχει δικαίωμα να ασκήσει το ένδικο μέσο πέθανε κατά τη διάρκεια της προθεσμίας που προβλέπεται για την άσκησή του, χωρίς να το έχει ασκήσει, ο διάδοχός του μπορεί να ασκήσει το ένδικο αυτό μέσο μέσα σε ένα μήνα από τότε που έληξε η προθεσμία για αποποίηση της κληρονομιάς.

Άρθρο 161
Ανάλογη εφαρμογή των κανόνων εκδίκασης της προσφυγής

Οι διατάξεις που αφορούν τον προσδιορισμό δικασίμου και γενικά την εκδίκαση της προσφυγής εφαρμόζονται ανάλογα και στα ένδικα μέσα, αν δεν ορίζεται διαφορετικά από τις επόμενες ειδικές, για κάθε ένδικο μέσο, διατάξεις.

Β' ΤΜΗΜΑ
ΑΝΑΚΟΠΗ

Άρθρο 162
Αποφάσεις που υπόκεινται σε ανακοπή

1. Σε ανακοπή υπόκεινται οι οριστικές αποφάσεις των διοικητικών πρωτοδικείων και οι οριστικές αποφάσεις που εκδίδονται ύστερα από έφεση, αν κάποιος από τους διαδίκους δεν παραστάθηκε στη συζήτηση γιατί δεν κλητεύτηκε καθόλου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 87, ή γιατί δεν κλητεύτηκε κατά τον τρόπο που έπρεπε ή εμπρόθεσμα.
2. Δικαίωμα ανακοπής έχει μόνο ο διάδικος που δεν παραστάθηκε εξαιτίας του λόγου αυτού.
3. Ανακοπή μπορεί να ασκηθεί και αν από λόγους ανώτερης βίας εμποδίστηκε η νομιμοποίηση του πληρεξουσίου.
4. Δεν επιτρέπεται άλλη ανακοπή κατά της ίδιας απόφασης ή κατά της απόφασης που απέρριψε προηγούμενη ανακοπή.

Άρθρο 163
Άσκηση και εκδίκαση της ανακοπής

1. Η προθεσμία για την άσκηση της ανακοπής είναι δεκαπενθήμερη και αρχίζει από την επίδοση της απόφασης.
2. Το έγγραφο της ανακοπής κατατίθεται με ένα αντίγραφο και πρέπει να αναφέρει την απόφαση που προσβάλλεται και να περιέχει τα στοιχεία που ορίζει το άρθρο 81, τους λόγους της ανακοπής και αίτημα.
3. Το πρωτότυπο της ανακοπής μαζί με την έκθεση κατάθεσης τοποθετούνται στο φάκελο της υπόθεσης, στον οποίο σημειώνονται ο αριθμός και η χρονολογία της έκθεσης, καθώς και το όνομα του ανακόπτοντος.
4. Η δικάσιμος για την εκδίκαση της ανακοπής δεν μπορεί να απέχει περισσότερο από τρεις μήνες από την άσκησή της.
5. Όταν οριστεί δικάσιμος, το αντίγραφο της ανακοπής, πάνω στο οποίο έχουν σημειωθεί ο αριθμός και η χρονολογία της έκθεσης κατάθεσης και η ημέρα και ώρα συζήτησης, επιδίδεται, με τη φροντίδα της γραμματείας, στον άλλο διάδικο, ο οποίος και καλείται να παρασταθεί σ' αυτήν. Η επίδοση γίνεται δεκαπέντε πλήρεις ημέρες πριν από τη συζήτηση.
6. Ο ανακόπτων καλείται στη συζήτηση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 87.

Άρθρο 164

Αν αποδειχτεί βάσιμος ο λόγος της ανακοπής, η απόφαση εξαφανίζεται, και το δικαστήριο προχωρεί αμέσως σε νέα εξέταση της διαφοράς.

Γ' ΤΜΗΜΑ
ΕΦΕΣΗ

Άρθρο 165
Αποφάσεις που υπόκεινται σε έφεση

1. Σε έφεση υπόκεινται οι οριστικές αποφάσεις των διοικητικών πρωτοδικείων αν το ποσό της διαφοράς υπερβαίνει το ένα εκατομμύριο (1.000.000) δραχμές, χωρίς στο ποσό αυτό να συνυπλογίζονται οι πρόσθετοι φόροι και λοιπές επιβαρύνσεις.
2. Κατ' εξαίρεση επιτρέπεται να ασκηθεί έφεση, ανεξάρτητα από το ποσό: α) για υπέρβαση καθηκόντων ή αναρμοδιότητα του τακτικού διοικητικού δικαστηρίου που εξέδωσε την απόφαση, β) για κακή σύνθεσή του, γ) στις περιπτώσεις που αντικείμενο της έφεσης είναι η αναγνώριση ζημίας, η οποία δεν καλύπτεται με συμψηφισμό του συνολικού εισοδήματος που προσδιορίστηκε με την πρωτόδικη απόφαση, αλλά είναι εκπεστέα από το συνολικό εισόδημα, σύμφωνα με όσα ορίζει το άρθρο 4 παρ. 1 του ν.δ. 3323/1955, όπως ισχύει, αν το ποσό της εκπεστέας ζημιάς υπερβαίνει τις οκτακόσιες χιλιάδες (800.000) δραχμές".

Άρθρο 166
Δικαίωμα έφεσης

1. Δικαίωμα έφεσης έχει ο διάδικος που ηττήθηκε πρωτοδίκως.
2. Δεύτερη έφεση από τον ίδιο διάδικο κατά της αυτής απόφασης, ως προς το ίδιο ή άλλο κεφάλαιο, δεν επιτρέπεται.

Άρθρο 167
Προθεσμία

1. Η προθεσμία για την άσκηση έφεσης είναι μηνιαία και αρχίζει από την επίδοση της απόφασης.
2. Σε καμιά περίπτωση η έφεση δεν μπορεί να ασκηθεί, όταν έχουν περάσει δύο έτη από τη δημοσίευση της απόφασης.

Άρθρο 168
Δικόγραφο, προσδιορισμός της συζήτησης

1. Το έγγραφο της έφεσης κατατίθεται μαζί με δύο αντίγραφα και πρέπει να περιέχει τα στοιχεία που ορίζει το άρθρο 81, καθώς επίσης μνεία της απόφασης που προσβάλλεται, τους λόγους της έφεσης και αίτημα.
2. Το πρωτότυπο της έφεσης μαζί με την έκθεση κατάθεσης τοποθετούνται σε ιδιαίτερο φάκελο, πάνω στον οποίο αναγράφονται ο αριθμός του βιβλίου καταθέσεων και τα ονόματα των διαδίκων. Στο φάκελο αυτόν προσαρτάται και ο φάκελος της υπόθεσης που βρίσκεται στο δικαστήριο.
3. Αν πρόκειται για έφεση κατά απόφασης τριμελούς δικαστηρίου, ο φάκελος που δημιουργήθηκε, σύμφωνα με την προηγούμενη παράγραφο, μαζί με ένα από τα αντίγραφα της έφεσης, διαβιβάζεται το γρηγορότερο στη γραμματεία του δικαστηρίου στο οποίο απευθύνεται η έφεση, ενώ το άλλο αντίγραφο παραμένει στο δικαστήριο που έχει εκδώσει την απόφαση.
Η έφεση, μόλις περιέλθει στο δευτεροβάθμιο δικαστήριο, καταχωρίζεται στο βιβλίο των ασκούμενων εφέσεων που τηρείται σ' αυτό ο αριθμός καταχώρισης και η χρονολογία εγγραφής στο πιο πάνω βιβλίο σημειώνονται στο φάκελο, στον οποίο τοποθετούνται και όλα τα έγγραφα που αφορούν την κατ' έφεση δίκη.
4. Όταν οριστεί δικάσιμος, αντίγραφο της έφεσης επιδίδεται, με τη φροντίδα της γραμματείας, στον άλλο διάδικο, ο οποίος καλείται συγχρόνως να παρασταθεί κατά την ημέρα και την ώρα που έχουν οριστεί για τη συζήτηση. Η επίδοση γίνεται είκοσι πλήρεις ημέρες πριν από τη συζήτηση.
5. Ο εκκαλών καλείται στη συζήτηση κατά τις διατάξεις του άρθρου 87.
6. Αν ασκηθεί ανακοπή, αναστέλλεται η εκδίκαση της έφεσης.

Άρθρο 169
Μεταβιβαστικό αποτέλεσμα

Με την έφεση η υπόθεση μεταβιβάζεται στο διοικητικό εφετείο κατά το μέρος που αφορά τις αιτιάσεις κατά της πρωτόδικης απόφασης, οι οποίες προβάλλονται με αυτήν, το δικαστήριο εξετάζει και αυτεπαγγέλτως όσα έπρεπε να κριθούν σύμφωνα με το άρθρο 75 ως προς το νόμο βάσιμο της πράξης.

Άρθρο 170
Πρόσθετοι λόγοι

1. Μέσα στα όρια του προηγούμενου άρθρου, επιτρέπεται να υποβληθούν πρόσθετοι λόγοι της έφεσης με χωριστό δικόγραφο, που κατατίθεται στη γραμματεία του δικαστηρίου στο οποίο απευθύνεται η έφεση, πάνω στο δικόγραφο αυτό συντάσσεται πράξη κατάθεσης.
2. Η κατάθεση του δικογράφου μπορεί να γίνει τουλάχιστον δεκαπέντε πλήρεις ημέρες πριν από την πρώτη δικάσιμο που έχει οριστεί, ακριβές αντίγραφο του δικογράφου αυτού επιδίδεται στον άλλο διάδικο με τη φροντίδα εκείνου που υπέβαλε τους πρόσθετους λόγους, μέσα σε τρεις ημέρες από την κατάθεσή του.

3. Πρόσθετος λόγος είναι παραδεκτός, και αν ακόμη η έφεση δεν περιέχει λόγο τυπικά παραδεκτό και ορισμένο.

Άρθρο 171
Παράβολο της έφεσης

1. Για να είναι παραδεκτή η έφεση εκείνου κατά του οποίου έχει εκδοθεί η πράξη, πρέπει να καταβληθεί από αυτόν, στο δημόσιο ταμείο ή στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων, ως τη συζήτηση στο ακροατήριο, παράβολο ίσο προς δύο εκατοσιό (2%) του ποσού του αμφισβητούμενου φόρου χωρίς τα πρόσθετα.
2. Αν ως την πρώτη συζήτηση στο ακροατήριο δεν καταβληθεί καθόλου παράβολο ή καταβληθεί ελλιπές, το δικαστήριο, ύστερα από αίτηση του διαδίκου που εμφανίστηκε σ' αυτήν και είναι υπόχρεος να το καταβάλει, χορηγεί σ' αυτόν προθεσμία έως πέντε (5) ημέρες για να καταβάλει ή να συμπληρώσει το παράβολο και να προσκομίσει το αποδεικτικό κατάθεσης του η προθεσμία αυτή αρχίζει από την επομένη της ημέρας κατά την οποία συζητήθηκε η υπόθεση.
Αν η συζήτηση γίνει χωρίς να παρασταθεί ο υπόχρεος, το παράβολο μπορεί να καταβληθεί, και το αποδεικτικό κατάθεσης του να προσκομιστεί, μέσα σε προθεσμία πέντε (5) ημερών, που αρχίζει από την επομένη της ημέρας κατά την οποία συζητήθηκε η υπόθεση. Στην περίπτωση αυτή το παράβολο καταβάλλεται προσαυξημένο κατά πενήντα εκατοστά (50%). Αν μέσα στις παραπάνω προθεσμίες δεν καταβληθεί το παράβολο ή καταβληθεί ελλιπές ή χωρίς την οφειλόμενη προσαύξηση, η έφεση απορρίπτεται ως απαράδεκτη.
3. Αν αντικείμενο της δίκης είναι η επιβολή προστίμου για παράβαση του φορολογικού νόμου, το καταβλητέο παράβολο ορίζεται ίσο προς πέντε εκατοστά (5%) του ποσού του προστίμου που όρισε η εκκαλούμενη απόφαση. Το παράβολο σε κάθε άλλη περίπτωση είναι πεντακόσιες (500) δραχμές, εξαιρούνται οι εφέσεις κατά αποφάσεων μονομελούς δικαστηρίου, οι οποίες στην περίπτωση αυτή δεν υπόκεινται σε παράβολο.
4. Αν οι εκκαλούντες είναι περισσότεροι και ευθύνονται για την εκπλήρωση της υποχρέωσης εις ολόκληρον, κατατίθεται από όλους ένα μόνο παράβολο, και αν ακόμη καθένας ασκεί ιδιαίτερη έφεση κατά της ίδιας απόφασης αν όμως έχουν χωριστή καθένας υποχρέωση, κατατίθεται το ανάλογο στην υποχρέωσή του παράβολο ή, όπου συντρέχει περίπτωση, το πάγιο παράβολο, και όταν ακόμη ασκούν όλοι κοινή έφεση κατά της ίδιας απόφασης.
5. Αν η έφεση απορριφθεί, το παράβολο που έχει κατατεθεί περιέρχεται στο δημόσιο. Αν γίνει δεκτή στο σύνολό της, αποδίδεται στον εκκαλούντα, και αν ακόμη το δικαστήριο δεν διέταξε την απόδοσή του. Αν γίνει εν μέρει δεκτή, αποδίδεται ένα μέρος του, που καθορίζεται κατά την κρίση του δικαστηρίου.
6. Από την αρμόδια φορολογική αρχή συντάσσεται σημείωμα για το ποσό του καταβλητέου παραβόλου και στέλνεται στη γραμματεία του δικαστηρίου στο οποίο εκκρεμεί η έφεση δεκαπέντε (15) τουλάχιστον ημέρες πριν από τη συζήτηση στο ακροατήριο αντίγραφο του σημειώματος αυτού μπορεί να λάβει ατελώς ο διάδικος που είναι υπόχρεος για την καταβολή του.
Αν το παράβολο που έχει καταβληθεί με βάση το σημείωμα αυτό είναι ελλιπές, το δικαστήριο προχωρεί στην ουσιαστική κρίση της υπόθεσης, και η διαφορά του παραβόλου, αν μεν η έφεση απορριφθεί, καταλογίζεται με την απόφαση του δικαστηρίου και βεβαιώνεται σε βάρος του υπόχρεου από την αρμόδια φορολογική αρχή, ενώ, αν γίνει εν μέρει δεκτή, συμψηφίζεται με το μέρος του παραβόλου που

αποδίδεται στο φορολογούμενο, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παρ. 5 του άρθρου αυτού.

Άρθρο 172
Νέοι ισχυρισμοί

1. Στην κατ' έφεση δίκη μπορούν να υποβληθούν, με την έφεση ή τους πρόσθετους λόγους, και νέοι πραγματικοί ισχυρισμοί, οι οποίοι να αφορούν κεφάλαια που αμφισβητήθηκαν ήδη με την προσφυγή, αν η μη υποβολή τους κατά την πρωτόδικη δίκη κρίνεται επαρκώς δικαιολογημένη.
2. Στην κατ' έφεση δίκη επιτρέπεται να γίνει επίκληση και προσαγωγή νέων αποδεικτικών μέσων, μόνο όμως για πραγματικούς ισχυρισμούς που προβάλλονται για πρώτη φορά, σύμφωνα με την προηγούμενη παράγραφο.
Αυτεπαγγέλτως όμως το δευτεροβάθμιο δικαστήριο μπορεί να αποφασίσει να συμπληρωθούν οι αποδείξεις, οπότε εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 95.

Άρθρο 173
Λόγοι απαραδέκτου

1. Έφεση που δεν ασκήθηκε εμπρόθεσμα και σύμφωνα με τις νόμιμες διατυπώσεις ή που ασκήθηκε χωρίς τις νόμιμες προϋποθέσεις, απορρίπτεται ως απαράδεκτη.
2. Το δικαστήριο ερευνά και αυτεπαγγέλτως το παραδεκτό της έφεσης, και αν την κρίνει παραδεκτή, προχωρεί στην εξέταση των λόγων της.
3. Το δευτεροβάθμιο δικαστήριο κρίνει για την ορθότητα της απόφασης με βάση τους νόμους που ίσχυσαν κατά την έκδοση της, χωρίς όμως να μπορεί να λάβει υπόψη μεταγενέστερο νόμο, εκτός αν ο νόμος αυτός έχει αναδρομική ισχύ, η οποία εκτείνεται και σε όσα έχουν κριθεί πρωτοδίκως.

Άρθρο 174
Απόφαση

1. Αν κριθεί βάσιμος κάποιος από τους λόγους της έφεσης, το δευτεροβάθμιο δικαστήριο εξαφανίζει ή μεταρρυθμίζει, ανάλογα με την περίπτωση, την απόφαση και, αφού κρίνει περαιτέρω την υπόθεση, ακυρώνει ή τροποποιεί τη διοικητική πράξη ή απορρίπτει την προσφυγή.
2. Αν η απόφαση εξαφανιστεί λόγω αναρμοδιότητας του πρωτοβάθμιου δικαστηρίου, η υπόθεση παραπέμπεται στο αρμόδιο πρωτοβάθμιο δικαστήριο μόνο στην περίπτωση που αυτό δεν υπάγεται στην περιφέρεια του δικαστηρίου που δίκασε την έφεση.
3. Σε κάθε άλλη περίπτωση, το δευτεροβάθμιο δικαστήριο κρατά το ίδιο την υπόθεση.

Άρθρο 175

Με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 76, το δικαστήριο που δικάζει την έφεση δεν μπορεί να καταστήσει χειρότερη τη θέση του εκκαλούντος, εκτός αν έχει ασκηθεί έφεση και από τον άλλο διάδικο.

Δ' ΤΜΗΜΑ
ΑΝΑΘΕΩΡΗΣΗ

Άρθρο 176
Αποφάσεις που υπόκεινται σε αναθεώρηση

1. Σε αναθεώρηση υπόκεινται οι οριστικές αποφάσεις των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων, αν δεν μπορεί πια να ασκηθεί κατ' αυτών ανακοπή ή έφεση ή δεν υπόκεινται στα ένδικα αυτά μέσα.
2. Μαζί με την οριστική θεωρείται ότι προσβάλλεται και κάθε μη οριστική απόφαση.

Άρθρο 177
Δικαίωμα αναθεώρησης

1. Δικαίωμα να ασκήσει αίτηση αναθεώρησης έχει ο διάδικος που ηττήθηκε εν όλω ή εν μέρει στη δίκη στην οποία έχει εκδοθεί η προσβαλλόμενη απόφαση.
2. Δεν συγχωρείται δεύτερη αίτηση αναθεώρησης από τον ίδιο διάδικο κατά της αυτής απόφασης, ως προς το ίδιο ή άλλο κεφάλαιο.

Άρθρο 178
Λόγοι αναθεώρησης

Η αναθεώρηση επιτρέπεται μόνο αν:
α) η προσβαλλόμενη απόφαση στηρίζεται σε ψευδή κατάθεση μάρτυρα, σε ψευδή έκθεση ή κατάθεση πραγματογνώμονα ή σε πλαστά ή νοθευμένα έγγραφα αν τα περιστατικά αυτά προκύπτουν από αμετάκλητη απόφαση ποινικού δικαστηρίου,
β) μετά την έκδοση της απόφασης, ο διάδικος που ζητά την αναθεώρηση βρήκε ή περιήλθαν στην κατοχή του κρίσιμα έγγραφα που υπήρχαν πριν από την δίκη, δεν γνώριζε όμως ότι υπάρχουν,
γ) η απόφαση που προσβάλλεται στηρίζεται σε απόφαση πολιτικού, ποινικού ή διοικητικού δικαστηρίου, η οποία έχει ανατραπεί αμετακλήτως μετά την τελευταία συζήτηση.

Άρθρο 179
Προθεσμία

1. Η προθεσμία για να ασκηθεί αίτηση αναθεώρησης είναι τρίμηνη και αρχίζει:
α) στην περίπτωση α' του προηγούμενου άρθρου, αφότου καταστεί αμετάκλητη η απόφαση του ποινικού δικαστηρίου,
β) στην περίπτωση β ' του ίδιου άρθρου, αφότου αυτός που ζητά την αναθεώρηση έμαθε για την ύπαρξη των κρίσιμων εγγράφων,
γ) στην περίπτωση γ' του ίδιου άρθρου, αφότου αυτός που ζητά την αναθεώρηση έμαθε για την αμετάκλητη απόφαση που θεμελιώνει την αίτησή του.
2. Αν τα γεγονότα της προηγούμενης παραγράφου έγιναν πριν από την επίδοση της απόφασης, η προθεσμία της αίτησης αναθεώρησης αρχίζει από την επίδοση αυτή.
3. Η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 167 εφαρμόζεται και στην αίτηση αναθεώρησης.

Άρθρο 180
Δικόγραφο αναθεώρησης και πρόσθετοι λόγοι

1. Το έγγραφο της αίτησης αναθεώρησης πρέπει να περιέχει τα στοιχεία που ορίζει το άρθρο 81 και να αναφέρει την προσβαλλόμενη απόφαση, τους λόγους για τους οποίους ζητείται η αναθεώρηση, τα γεγονότα από τα οποία προκύπτει ότι τηρήθηκε η προθεσμία, καθώς και αίτημα.
2. Πρόσθετος λόγος αναθεώρησης επιτρέπεται να υποβληθεί με χωριστό δικόγραφο που κατατίθεται στη γραμματεία του δικαστηρίου στο οποίο απευθύνεται η αίτηση αναθεώρησης πάνω σ' αυτό συντάσσεται έκθεση κατάθεσης.
3. Η κατάθεση του δικογράφου πρέπει να γίνει δεκαπέντε τουλάχιστον ημέρες πριν από τη δικάσιμο που έχει οριστεί ακριβές αντίγραφο του δικογράφου αυτού επιδίδεται, με τη φροντίδα εκείνου που υπέβαλε τους πρόσθετους λόγους, στον άλλο διάδικο, μέσα σε προθεσμία οκτώ ημερών από την κατάθεση του.

Άρθρο 181
Παράβολο

1. Η αίτηση αναθεώρησης την οποία άσκησε ο διάδικος κατά του οποίου έχει εκδοθεί η πράξη είναι απαράδεκτη, αν αυτός, ως τη συζήτηση στο ακροατήριο, δεν καταβάλει στο δημόσιο ταμείο παράβολο πεντακοσίων (500) δραχμών.
Για τις αιτήσεις αναθεώρησης κατά αποφάσεων του μονομελούς δικαστηρίου το παράβολο ορίζεται σε εκατό (100) δραχμές.

Άρθρο 182
Απόφαση

Αν κριθεί βάσιμος κάποιος από τους λόγους αναθεώρησης εξαφανίζεται η προσβαλλόμενη απόφαση, και το δικαστήριο προχωρεί αμέσως σε νέα εξέταση της υπόθεσης μέσα στα όρια του λόγου αναθεώρησης που έγινε δεκτός.

Άρθρο 183

Η απόφαση που εκδίδεται κατ' αναθεώρηση υπόκειται στα ίδια ένδικα μέσα, όπως και η απόφαση που αναθεωρήθηκε.

Ε' ΤΜΗΜΑ
ΑΝΑΙΡΕΣΗ

Άρθρο 184

1. Οι αποφάσεις των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων υπόκεινται σε αναίρεση, σύμφωνα με τις διατάξεις που αφορούν το Συμβούλιο της Επικρατείας.
2. Η προθεσμία για να ασκηθεί αναίρεση από το δημόσιο, σύμφωνα με την προηγούμενη παράγραφο, ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες, αφότου κοινοποιηθεί σ' αυτό η απόφαση κατά της οποίας στρέφεται η αναίρεση.

ΔΕΥΤΕΡΟ ΜΕΡΟΣ
Α' ΚΕΦΑΛΑΙΟ

Δεύτερο άρθρο

1. Η έναρξη της ισχύος του κώδικα που κυρώνεται με το νόμο αυτόν καθορίζεται με διάταγμα, που εκδίδεται ύστερα από πρόταση του Υπουργού Οικονομικών και σε χρόνο που συμπίπτει με την έναρξη της καθολικής σε όλη την επικράτεια ή της μερικής σε τμήματά της λειτουργίας των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων.
2. Ο κώδικας που κυρώνεται με το νόμο αυτόν εφαρμόζεται στις διοικητικές πράξεις που εκδίδονται μετά τη θέση του σε ισχύ και με τις οποίες καταλογίζεται φόρος, δασμός, τέλος ή συναφές δικαίωμα του δημοσίου ή επιβάλλεται κύρωση για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας, καθώς και στις φορολογικές διαφορές, που προκαλούνται σε όλη την επικράτεια εξ' αφορμής των πράξεων αυτών, και κατά την επίλυσή τους, είτε από τα τακτικά διοικητικά δικαστήρια που τώρα συνιστώνται, είτε από τα υπάρχοντα φορολογικά δικαστήρια και τις εκδικαστικές επιτροπές που υπάρχουν ήδη, και οι οποίες διατηρούνται προσωρινά σε λειτουργία, σύμφωνα με αυτά που ορίζονται στο πέμπτο άρθρο του νόμου αυτού.
3. Με διατάγματα που εκδίδονται ύστερα από πρόταση του Υπουργού Οικονομικών και γνώμη του Ανώτατου Δικαστικού Συμβουλίου Διοικητικής Δικαιοσύνης μπορεί:
α) να ορίζεται ότι η εκδίκαση των φορολογικών διαφορών, ενώπιον των φορολογικών δικαστηρίων και των εκδικαστικών επιτροπών που υπάρχουν και διατηρούνται προσωρινά σε λειτουργία, καθώς και η άσκηση ένδικων μέσων κατά των αποφάσεών τους, θα διέπεται, εν όλω ή εν μέρει, από τις διαδικαστικές διατάξεις που ήδη ισχύουν και
β) να ρυθμίζεται κάθε ζήτημα που σχετίζεται προς τα θέματα αυτά κατά τρόπο που να προσαρμόζεται προς τα δικαστήρια που δικαιοδοτούν.
4. Από το χρόνο της εφαρμογής του κώδικα που κυρώνεται καταργούνται όλες οι διαδικαστικές διατάξεις που ισχύουν για τις φορολογικές διαφορές, επιφυλάσσονται όμως οι ειδικές παρεκκλίσεις που καθιερώνονται με το νόμο αυτόν.

Τρίτο άρθρο

1. Η εκδίκαση των φορολογικών υποθέσεων και διαφορών οι οποίες είναι εκκρεμείς κατά το χρόνο της έναρξης της ισχύος του κώδικα που κυρώνεται με το νόμο αυτόν, καθώς και η άσκηση ένδικων βοηθημάτων κατά των πράξεων που καταλογίζουν φόρο κλπ. και οι οποίες είχαν εκδοθεί πριν από την έναρξη της ισχύος αυτού του κώδικα, διέπονται, ωσότου εκδοθεί τελεσίδικη απόφαση, από τις γενικές ή ειδικές διατάξεις που προϊσχυσαν.
Είναι όμως δυνατό, με διατάγματα που θα εκδίδονται σύμφωνα με αυτά που ορίζονται στην παρ. 3 του προηγούμενου άρθρου, να επεκτείνεται και σ' αυτές η εφαρμογή όλων ή ορισμένων από τις διατάξεις του κώδικα που κυρώνεται, ως προς την προδικασία και την εκδίκαση των ένδικων βοηθημάτων.
2. Τα ένδικα μέσα τα οποία προβλέπονται από τις κείμενες διατάξεις που ίσχυαν πριν από την έναρξη της ισχύος του κώδικα που κυρώνεται και στρέφονται κατά αποφάσεων που αφορούν φορολογικές γενικά διαφορές (στις οποίες περιλαμβάνονται και αυτές που δημιουργούνται από την άσκηση αίτησης αναθεώρησης του ν. 6098/1954), αν συνεπάγονται νέα ουσιαστική κρίση, εισάγονται στα διοικητικά εφετεία, άσχετα από το χαρακτηρισμό που δίνουν στο ένδικο μέσο οι κείμενες διατάξεις.
Οι αιτήσεις των φορολογουμένων που υποβάλλονται κατά τη διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 74 του ν.δ. 3323/1955 εισάγονται, μετά την έναρξη της λειτουργίας τους, στα διοικητικά πρωτοδικεία και δικάζονται ανεκκλήτως από αυτά κατά τη διαδικασία της προσφυγής.

3. Από την έναρξη της ισχύος της φορολογικής δικονομίας, η εξώδικη λύση των φορολογικών διαφορών επιτρέπεται μόνο κατά τους ορισμούς των διατάξεων των άρθρων της 70-72 και καταργείται κάθε άλλη σχετική διάταξη. Κατ' εξαίρεση, για τις υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος των φυσικών προσώπων, οι διατάξεις των άρθρων 70-72 της φορολογικής δικονομίας θα τεθούν σε εφαρμογή αφού περάσουν τρία έτη από τη δημοσίευση του παρόντος, ενώ διατηρούνται κατά το διάστημα αυτό σε ισχύ οι διατάξεις του άρθρου 51 του ν.δ. 3323/1955.
4. Η διάταξη της παραγράφου 4 του άρθρου 70 της φορολογικής δικονομίας θα τεθεί σε ισχύ με διάταγμα ωσότου εκδοθεί το διάταγμα αυτό, επιτρέπεται η εξώδικη λύση και των διαφορών που προκύπτουν από την επιβολή προστίμου ή άλλης κύρωσης για παράβαση του φορολογικού νόμου, σύμφωνα με τις λοιπές διατάξεις των άρθρων 70-72 της φορολογικής δικονομίας, μόνο όμως εφόσον από τις κείμενες διατάξεις προβλέπεται η κατά παρόμοιο τρόπο επίλυση τέτοιων διαφορών.

Τέταρτο άρθρο

1. Οι διατάξεις του κώδικα φορολογικής δικονομίας που κυρώνεται με το νόμο αυτόν, οι οποίες προβλέπουν την αναθεώρηση (άρθρα 176-183), έχουν εφαρμογή και όταν πρόκειται για αποφάσεις φορολογικών δικαστηρίων και εκδικαστικών επιτροπών που λειτουργούν ήδη, οι οποίες έχουν εκδοθεί πριν από την έναρξη της ισχύος του, εφόσον όμως δεν έχει γίνει χρήση όμοιου ένδικου μέσου που τυχόν προβλεπόταν από τις διατάξεις που προϊσχυαν.
Αν οι λόγοι αναθεώρησης προέκυψαν πριν από τη θέση σε ισχύ του κώδικα που κυρώνεται, η προθεσμία για την άσκηση της υπολογίζεται από τη δημοσίευση του διατάγματος που προβλέπεται στην παράγραφο 1 του δεύτερου άρθρου.
Η αίτηση αναθεώρησης εισάγεται προς εκδίκαση στα φορολογικά δικαστήρια ή στις εκδικαστικές επιτροπές που εξέδωσαν την απόφαση, αν αυτά διατηρούνται προσωρινά σε λειτουργία αλλιώς, στα τακτικά διοικητικά δικαστήρια που συνιστώνται στην περιφέρεια αυτή.
2. Οι προβλεπόμενες από τα άρθρα 115-118 του κώδικα που κυρώνεται αιτήσεις διόρθωσης ή ερμηνείας αποφάσεων φορολογικών δικαστηρίων ή εκδικαστικών επιτροπών που δικαιοδοτούσαν πριν από τη λειτουργία των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων εισάγονται προς εκδίκαση στα ίδια δικαστήρια, εφόσον βέβαια αυτά διατηρούνται προσωρινά σε λειτουργία αλλιώς, στα τακτικά διοικητικά δικαστήρια που συνιστώνται στην περιφέρεια αυτή.
3. Η φράση "προφανώς αβάσιμη προσφυγή" που αναφέρεται στην παράγραφο 2 του άρθρου 44 της φορολογικής δικονομίας, αντικαθίσταται με τη φράση "εντελώς και εκδήλως αβάσιμη προσφυγή".
4. Το έγγραφο της προσφυγής μπορεί σε κάθε περίπτωση να κατατίθεται, σύμφωνα με όσα ορίζονται στο άρθρο 79 του κώδικα που κυρώνεται, και στη γραμματεία του δικαστηρίου ενώπιον του οποίου απευθύνεται, η οποία και είναι υποχρεωμένη να το διαβιβάζει στην αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη, για να ενεργήσει όπως προβλέπονται από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 72 του ίδιου κώδικα.

Β' ΚΕΦΑΛΑΙΟ

Πέμπτο άρθρο

1. Η σύσταση των διοικητικών πρωτοδικείων, σύμφωνα με τα άρθρα 2 και 3 του κώδικα οργανισμού των φορολογικών (τακτικών διοικητικών) δικαστηρίων (ν.δ.

3845/1958), ενεργείται βαθμιαία, κατά τμήματα της Επικράτειας, ύστερα από ειδική κάθε φορά γνωμοδότηση της επιτροπής που προβλέπεται στην παράγραφο 2 του άρθρου 2 του ίδιου κώδικα και προτιμώνται οι περιφέρειες που έχουν μεγαλύτερη φορολογική κίνηση.
Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής έχουν εφαρμογή και στα δευτεροβάθμια δικαστήρια, αν δεν είναι δυνατή η άμεση ολοκληρωτική σύσταση τους. Ωσότου συσταθούν τα νέα δικαστηρια σε κάθε περιφέρεια, εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 4 του δεύτερου άρθρου του ν.δ. 3845/1958.
2. Οι διατάξεις της παρ. 3 του δευτέρου άρθρου του ν.δ. 3845/1958, εφαρμόζονται και σε περίπτωση τμηματικής εισαγωγής και λειτουργίας των νέων τακτικών διοικητικών δικαστηρίων.
3. Οι προσφυγές κατά καταλογιστικών πράξεων για φορολογικές γενικά παραβάσεις (νομοθεσία καπνού, οινοπνεύματος, φόρων κατανάλωσης, μονοπωλίων κλπ.), αν δεν υπάγονται, λογω τοπικής αρμοδιότητας, στα τακτικά διοικητικά δικαστήρια που συνιστώνται, εκδικάζονται από τις εκδικαστικές επιτροπές ενστάσεων του ν.δ. 3323/1955, που εδρεύουν στην περιφέρεια του οργάνου που εξέδωσε την πράξη, οι οποίες και διατηρούνται προσωρινά σε λειτουργία. Κατά των αποφάσεων που εκδίδονται επιτρέπεται έφεση ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού εφετείου ή της οικείας εκδικαστικής επιτροπής εφέσεων του ν. 5116/1931, η οποία και διατηρείται προσωρινά σε λειτουργία, ωσότου συσταθεί το δικαστήριο αυτό.
Για την εκδίκαση των υποθέσεων αυτών, στην εκδικαστική επιτροπή ενστάσεων, ως τρίτο μέλος, αντί για ιδιώτη, μετέχει δημόσιος υπάλληλος, ο οποίος ορίζεται σύμφωνα με όσα ισχύουν για το δεύτερο μέλος της επιτροπής.
Αν η περιφέρεια της πρωτοβάθμιας επιτροπής προσφυγών του άρθρου 99 του ν. 1165/1918, όπως αυτό ισχύει, είναι ευρύτερη από εκείνη του διοικητικού πρωτοδικείου που συνιστάται στην περιφέρεια αυτή, η αρμοδιότητα του τελευταίου επεκτείνεται προσωρινά και σε προσφυγές για τελωνειακές παραβάσεις που διαπράττονται και στην υπόλοιπη περιφέρεια της πρωτοβάθμιας επιτροπής προσφυγών, ώσπου να συσταθεί ή επεκταθεί και σ' αυτήν η δικαιοδοσία του τακτικού διοικητικού δικαστηρίου.
4. Στα διοικητικά εφετεία που συνιστώνται θα υπάγεται, αφότου λειτουργήσουν, και η εκδίκαση των εφέσεων κατά αποφάσεων των διοικητικών πρωτοδικείων και των εκδικαστικών επιτροπών της περιφέρειάς τους, που έχουν διατηρηθεί προσωρινά. Με διατάγματα που θα εκδίδονται σύμφωνα με όσα προβλέπονται στην παράγραφο 3 του δεύτερου άρθρου του νόμου αυτού, μπορεί να επιτραπεί, προκειμένου για διαμερίσματα που θα καθορίζονται ειδικά με τα ίδια διατάγματα, η εκδίκαση των εφέσεων κατά των αποφάσεων που αναφέρονται στο προηγούμενο εδάφιο από τα φορολογικά δικαστήρια και τις εκδικαστικές επιτροπές εφέσεων που ήδη υπάρχουν, τα οποία και διατηρούνται προσωρινά σε λειτουργία στην ίδια ή σε άλλη έδρα, οριζόμενη με τα ίδια διατάγματα. Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής έχουν εφαρμογή και για την εκδίκαση εφέσεων κατά αποφάσεων που εκδόθηκαν πριν από την εφαρμογή του κώδικα φορολογικής δικονομίας.
5. Οι λεπτομέρειες της υπαγωγής των εκκρεμών ένδικων μέσων στα νέα δικαστήρια καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών.

Έκτο άρθρο

1. Με τα διατάγματα, που εκδίδονται σύμφωνα με τα άρθρα 2 και 3 του οργανισμού των φορολογικών (τακτικών διοικητικών) δικαστηρίων, καθορίζεται και ο αριθμός των δικαστών των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων που θα συνιστώνται κάθε

φορά, ο οποίος δεν θα μπορεί να υπερβεί το συνολικό κατά βαθμό αριθμό που καθορίζεται με το άρθρο 5 του οργανισμού των φορολογικών (τακτικών διοικητικών) δικαστηρίων επιφυλάσσεται, πάντως, η ανακατανομή των θέσεων αυτών μεταξύ των δικαστηρίων που λειτουργούν, ανάλογα με τις υπηρεσιακές τους ανάγκες, η οποία θα γίνεται με διατάγματα που θα εκδίδονται κατά έτος.
2. Αν πρόκειται για δικαστήρια περιφερειών που έχουν μικρότερη φορολογική κίνηση, με το αρχικό διάταγμα που θα ορίζει τις θέσεις των δικαστών μπορεί να καθοριστεί αριθμός θέσεων κατώτερος από τη νόμιμη σύνθεση.
Στην περίπτωση αυτή η σύνθεση του δικαστηρίου συμπληρώνεται με τη συμμετοχή δικαστών άλλων τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή λειτουργών των πολιτικών δικαστηρίων.
Οι δικαστές των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων που συμπληρώνουν τη σύνθεση ορίζονται, με τους αναπληρωτές τους, κάθε έτος, από το Ανώτατο Δικαστικό Συμβούλιο Διοικητικής Δικαιοσύνης, ύστερα από ερώτημα του Υπουργού Οικονομικών. Το ερώτημα απευθύνεται προς το Ανώτατο Δικαστικό Συμβούλιο κατά το μήνα Μάιο και αφορά δωδεκάμηνο χρονικό διάστημα, που αρχίζει από τις 15 Σεπτεμβρίου.
Το συμβούλιο αποφαίνεται για το ερώτημα τουλάχιστον μέσα στο μήνα Ιούνιο, και η απόφασή του δημοσιεύεται στην εφημερίδα της Κυβερνήσεως μέσα σε ένα μήνα από τότε που θα εκδοθεί.
Ωσότου εκδοθεί η σχετική απόφαση του Ανώτατου Δικαστικού Συμβουλίου, η συμπλήρωση ενεργείται με πράξη του Γενικού Επιτρόπου της Επικρατείας για τους εφέτες των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή με πράξη των προέδρων των διοικητικών εφετείων για τους πρωτοδίκες των διοικητικών πρωτοδικείων της περιφέρειάς τους.
Η διάταξη της παραγράφου 2 του έβδομου άρθρου του ν. 4125 ισχύει και για τους δικαστές των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων για τους οποίους έληξε το έτος της τακτικής συμμετοχής τους. Στην τριμελή σύνθεση του διοικητικού πρωτοδικείου δεν αποκλείεται να μετέχουν ένας πάρεδρος τακτικών διοικητικών δικαστηρίων και ένας πάρεδρος πρωτοδικείου ή ειρηνοδίκης.
3. Στο τρίτο άρθρο του ν.δ. 3845/1958, προστίθεται εδάφιο που έχει ως εξής:
"Κατά τον ίδιο τρόπο μπορεί να συσταθεί και ένα διοικητικό εφετείο, ύστερα από αύξηση των οργανικών θέσεων των προέδρων και των δικαστών των διοικητικών εφετείων".

Έβδομο άρθρο

1. Για τη συμπλήρωση της σύνθεσης κατά την παράγραφο 2 του προηγούμενου άρθρου, καθώς και για την αναπλήρωση δικαστών των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων από λειτουργούς των πολιτικών δικαστηρίων κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 7 και την παράγραφο 3 του άρθρου 9 του κώδικα οργανισμού των φορολογικών (τακτικών διοικητικών) δικαστηρίων, ορίζονται ειδικά, κάθε εξάμηνο, από το Ανώτατο Δικαστικό Συμβούλιο, ύστερα από ερώτημα του Υπουργού Δικαιοσύνης:
α) ένας ή δύο από τους πρωτοδίκες ή έμμισθους παρέδρους πρωτοδικών ή ειρηνοδίκες της κύριας έδρας ή των, κατά τις παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 2 του ίδιου κώδικα, άλλων εδρών κάθε διοικητικού πρωτοδικείου και
β) δύο από τους εφέτες ή τους προέδρους πρωτοδικών της περιφέρειας του εφετείου.
Σε περίπτωση συμπλήρωσης της σύνθεσης ή αναπλήρωσης δικαστή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων από λειτουργό των πολιτικών δικαστηρίων, καλούνται από

το Πρόεδρο του οικείου τακτικού διοικητικού δικαστηρίου να μετάσχουν στη σύνθεσή του εκείνοι που ορίστηκαν σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο σε περίπτωση απουσίας ή κωλύματός τους, επιτρέπεται η συμπλήρωση ή αναπλήρωση από άλλον τέτοιο λειτουργό.
Οι λόγοι συμπλήρωσης της σύνθεσης ή αναπλήρωσης δικαστή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων κατά την παράγραφο αυτή δεν απαιτείται να αναγράφονται στην απόφαση.
Ωσότου εκδοθεί η απόφαση του Ανώτατου Δικαστικού Συμβουλίου, οι δικαστές που μετέχουν στη σύνθεση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ορίζονται από τον πρόεδρο πρωτοδικών της κύριας έδρας και των λοιπών εδρών κάθε διοικητικού πρωτοδικείου και από τον πρόεδρο εφετών της έδρας κάθε διοικητικού εφετείου, ενώ, αν πρόκειται για το Διοικητικό Εφετείο Πειραιά, από τον πρόεδρο του Διοικητικού Εφετείου Αθήνας.
2. Οι λειτουργοί των πολιτικών δικαστηρίων που μετείχαν, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, στη σύνθεση του τακτικού διοικητικού δικαστηρίου, συμμετέχουν στις εργασίες του για την έκδοση αποφάσεων στις υποθέσεις που συζητήθηκαν, ακόμη και αν έληξε το εξάμηνο της τακτικής συμμετοχής τους στη σύνθεση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων.
3. Στους λειτουργούς των πολιτικών δικαστηρίων που μετέχουν, σύμφωνα με το άρθρο αυτό, στα τακτικά διοικητικά δικαστήρια, παρέχεται κατά μήνα επιμίσθιο έως το ένα τρίτο των τακτικών μηνιαίων αποδοχών τους, το οποίο καθορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

Όγδοο άρθρο

1. Κατά την πρώτη περίοδο λειτουργίας των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων και για τρία το πολύ έτη από την έναρξη της λειτουργίας τους, η προεδρία του Διοικητικού Εφετείου Αθήνας και Πειραιά, εφόσον το τελευταίο συσταθεί, ανατίθεται σε αντιπρόεδρο ή σύμβουλο του Ελεγκτικού συνεδρίου, οι οποίοι αποσπώνται με απόφαση της ολομέλειάς του, ύστερα από ερώτημα του υπουργού οικονομικών. Η απόσπαση γίνεται για ένα έτος και μπορεί να παρατείνεται για δύο ακόμη έτη. Κατά το πρώτο έτος της λειτουργίας των δύο αυτών δικαστηρίων δεν συμπληρώνονται ισάριθμες θέσεις προέδρων διοικητικών Εφετείων.
Ο αντιπρόεδρος ή ο σύμβουλος του Ελεγκτικού Συνεδρίου που αποσπώνται στο δικαστήριο της Αθήνας ασκούν καθήκοντα προϊσταμένου, αν υπάρχει σ' αυτό και άλλη θέση προέδρου.
2. Κατά την περίοδο που αναφέρεται στην προηγούμενη παράγραφο, η προεδρία των λοιπών διοικητικών εφετείων, αν υπάρχουν κενές θέσεις προέδρων, μπορεί να ανατίθεται σε εφέτη του εφετείου της ίδιας περιφέρειας που έχει τριετή υπηρεσία στο βαθμό και ο οποίος αποσπάται με απόφαση του Ανώτατου Δικαστικού Συμβουλίου, ύστερα από ερώτημα του Υπουργού Δικαιοσύνης, που προκαλείται από τον υπουργό Οικονομικών. Η συμμετοχή του αντιπροέδρου ή του συμβούλου του ελεγκτικού Συνεδρίου ή του εφέτη, που αποσπάται ως πρόεδρος, στη σύνθεση του δικαστηρίου, δεν θεωρείται αναπλήρωση μέλους του σε ό,τι αφορά την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 9 του οργανισμού των φορολογικών (τακτικών διοικητικών) δικαστηρίων.
3. Οι αντιπρόεδροι ή οι σύμβουλοι του Ελεγκτικού Συνεδρίου και οι εφέτες, που αποσπώνται σύμφωνα με τις προηγούμενες παραγράφους, διατηρούν όλα τα πλεονεκτήματα του βαθμού και της θέσης και ιδίως αυτά που αφορούν την

αρχαιότητα και το δικαίωμα για προαγωγή, καθώς και για συμμετοχή σε υπηρεσιακά και άλλα συμβούλια.
4. Οι λειτουργοί του Ελεγκτικού Συνεδρίου και των πολιτικών δικαστηρίων, οποιουδήποτε βαθμού, που ασκούν καθήκοντα προέδρου διοικητικών δικαστηρίων ή δικαστών τακτικών διοικητικών δικαστηρίων, υπάγονται, και ως προς την εκτέλεση των καθηκόντων τους, στη συνήθη γι' αυτούς πειθαρχική δικαιοδοσία.
5. Κατά την πρώτη πενταετία από την ισχύ του νόμου αυτού, ο χρόνος υπηρεσίας που απαιτείται για την προαγωγή εφετών διοικητικών δικαστηρίων σε προέδρους εφετών διοικητικών δικαστηρίων περιορίζεται σε τριετία.
6. Αφότου δημοσιευτεί ο νόμος αυτός και ώσπου να αρχίσει η λειτουργία των διοικητικών εφετείων, επαναφέρονται σε ισχύ οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 24 του νόμου 1715/1951, ως προς τη σύνθεση του ΙΙΙ τμήματος του Ελεγκτικού Συνεδρίου για την εκδίκαση φορολογικών διαφορών.

Ένατο άρθρο

1. Οι καθοριζόμενες με το έκτο άρθρο θέσεις των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων που συνιστώνται κάθε φορά πληρώνονται εκτός από τις περιπτώσεις που προβλέπονται στην παράγραφο 1 του προηγούμενου άρθρου, με διορισμό εκείνων που κρίνονται διοριστέοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 106 του κώδικα οργανισμού των φορολογικών (τακτικών διοικητικών) δικαστηρίων, ως προς τους οποίους τηρείται η σειρά που καθορίζεται στις αποφάσεις του Ανώτατου Δικαστικού Συμβουλίου. Δικαίωμα διορισμού έχουν όσοι προκρίθηκαν, αν διαθέτουν τα νόμιμα προσόντα, κατά το χρόνο του διορισμού, και δεν είναι δυνατή η πλήρωση των θέσεων με προαγωγή δικαστών των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων που ήδη υπηρετούν.
2. Για την ενέργεια των διορισμών που προβλέπονται στην προηγούμενη παράγραφο, η προθεσμία της παραγράφου 3 του άρθρου 27 του κώδικα οργανισμού των φορολογικών (τακτικών διοικητικών) δικαστηρίων υπολογίζεται αφότου ανακοινωθεί η απόφαση του Ανώτατου Δικαστικού Συμβουλίου Διοικητικής Δικαιοσύνης, η οποία αφορά την τοποθέτηση αυτών που διορίζονται.
3. Οι αιτήσεις διορισμού σε θέσεις βαθμού προέδρου πρωτοδικών διοικητικών δικαστηρίων και άνω, που υποβλήθηκαν εμπρόθεσμα στο Ανώτατο Δικαστικό Συμβούλιο, μπορούν να κριθούν και για την κατάληψη του αμέσως κατώτερου βαθμού, αν, μέσα σε είκοσι μέρες από τη δημοσίευση του νόμου αυτού, δεν υποβληθεί προς τον πρόεδρο του συμβουλίου αντίθετη έγγραφη δήλωση των υποψηφίων.
4. Όσοι διορίζονται σε θέση δικαστή τακτικών διοικητικών δικαστηρίων διατηρούν τα κεκτημένα, ανάλογα με το χρόνο υπηρεσίας τους στον προηγούμενο βαθμό που κατείχαν, προσόντα για την κατάληψη άλλης θέσης εκτός από θέση δικαστή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων, και προσμετράται ο χρόνος της υπηρεσίας τους με την τελευταία τους αυτή ιδιότητα.

Δέκατο άρθρο

1. Ωσότου αρχίσουν να λειτουργούν τα τακτικά διοικητικά δικαστήρια, ο διορισμός όσων πέτυχαν στο διαγωνισμό παρέδρων τακτικών διοικητικών δικαστηρίων που έγινε το 1959 μπορεί να γίνεται και χωρίς να τοποθετηθούν συγχρόνως σε ορισμένο δικαστήριο, ενώ η ισχύς του πίνακα επιτυχίας παρατείνεται για έξι μήνες από τη δημοσίευση του νόμου αυτού.

2. Οι πάρεδροι που διορίζονται κατά την προηγούμενη παράγραφο, από το διορισμό τους και ώσπου να αναλάβουν καθήκοντα στα τακτικά διοικητικά δικαστήρια, μπορούν να μετεκπαιδεύονται σε ειδικά φροντιστήρια, που ιδρύονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Η μετεκπαίδευση έχει ως αντικείμενο τη διδασκαλία και τις πρακτικές ασκήσεις στο φορολογικό δίκαιο και στη φορολογική δικονομία, στο συνταγματικό και διοικητικό δίκαιο, στο εμπορικό δίκαιο και στη λογιστική, καθώς και σε θέματα συναφή προς το έργο και το λειτούργημα γενικά του δικαστή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων.
3. Η επίδοση αυτών που μετεκπαιδεύονται στα φροντιστήρια βαθμολογείται κατά τον τρόπο που θα ορίσει σχετική υπουργική απόφαση και συνεκτιμάται, μαζί με τα λοιπά υπηρεσιακά στοιχεία και την υπηρεσιακή απόδοση των παρέδρων, μόνο κατά την κρίση για τον οριστικό τους διορισμό μετά τη δοκιμαστική υπηρεσία, στην οποία υπολογίζεται και ο χρόνος της μετεκπαίδευσης
4. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών θα οριστεί το διδακτικό προσωπικό, που προέρχεται από καθηγητές ή υφηγητές ανώτατων σχολών και από δημόσιους λειτουργούς γενικά και υπαλλήλους αρμοδιότητας του Υπουργείου Οικονομικών με τέταρτο τουλάχιστον βαθμό ή από ειδικούς επιστήμονες κύρους θα οριστεί επίσης η αποζημίωση που θα καταβάλλεται στο διδακτικό αυτό προσωπικό και ο τρόπος γενικά της λειτουργίας των φροντιστηρίων.
5. Η φοίτηση στα φροντιστήρια, κατά την παράγραφο 2, μπορεί να συνεχιστεί και μετά την τοποθέτηση των παρέδρων, για χρόνο που θα οριστεί με απόφαση του υπουργού Οικονομικών, ο χρόνος όμως αυτός δεν μπορεί να υπερβεί τους τέσσερις μήνες.
6. Στη μετεκπαίδευση που προβλέπει το άρθρο αυτό μπορούν να υποβληθούν και πάρεδροι που διορίζονται μεταγενέστερα, καθώς και πρωτοδίκες τακτικών διοικητικών δικαστηρίων, οι οποίοι και ορίζονται κάθε φορά με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών με την απόφαση αυτή καθορίζεται και ο χρόνος της φοίτησης στο φροντιστήρια.
7. Οι μετεκπαιδευόμενοι κατά τις παραγράφους 2 και 6 παίρνουν, στη διάρκεια της μετεκπαίδευσης τους, κάθε είδους αποδοχές της θέσης τους, χωρίς άλλη αποζημίωση.

Ενδέκατο άρθρο

1. Σε όσους μπορούν, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου ιος του κώδικα οργανισμού των φορολογικών (τακτικών διοικητικών) δικαστηρίων, να καταλάβουν θέσεις προέδρων πρωτοδικών και εφετών τακτικών διοικητικών δικαστηρίων προστίθενται και οι δικηγόροι που είναι διορισμένοι έξω από την Αθήνα και τον Πειραιά, αν έχουν, σε οποιοδήποτε πολυμελές δικαστήριο, συνολικό χρόνο δικηγορικής υπηρεσίας τουλάχιστον ίσον προς το άθροισμα του χρόνου υπηρεσίας δικηγόρου στον Άρειο Πάγο - ο οποίος χρόνος ορίζεται από τις παραπάνω παραγράφους - και του χρόνου που απαιτείται, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για την προαγωγή του δικηγόρου στον Αρειο πάγο. Αιτήσεις διορισμού προσώπων της κατηγορίας αυτής γίνονται δεκτές μέσα σε προθεσμία δέκα ημερών από τη δημοσίευση του νόμου αυτού.
2. Η διάταξη της παραγράφου 2 του ένατου άρθρου του ν..δ 3845/1958, ως προς το όριο ηλικίας για τη συμμετοχή στο διαγωνισμό παρέδρων, ισχύει και για τη συμμετοχή στον πρώτο διαγωνισμό για την πρόσληψη παρέδρων τακτικών διοικητικών δικαστηρίων που θα γίνει μετά τη δημοσίευση του νόμου αυτού. Στο διαγωνισμό αυτόν επιτρέπεται να μετάσχουν και όσοι συμπλήρωσαν, ως το τέλος του έτους 1959, το 45ο έτος της ηλικίας τους.

3. Για το διορισμό, μέσα σε έξι μήνες από τη δημοσίευση του νόμου αυτού, προέδρων και δικαστών των διοικητικών πρωτοδικείων, κατά τις διατάξεις των άρθρων 104,105 και 106 του κώδικα οργανισμού των φορολογικών (τακτικών διοικητικών) δικαστηρίων αρκεί το προσόν της ηλικίας να συντρέχει κατά την υποβολή της αίτησης για διορισμό, αν αυτή υποβλήθηκε εμπρόθεσμα.

Δωδέκατο άρθρο

1. Στις περιπτώσεις της παραγράφου 3 του άρθρου 2 του κώδικα οργανισμού των φορολογικών (τακτικών διοικητικών) δικαστηρίων, αν το πρωτοδικείο που λειτουργεί στην περιφέρεια του νομού δεν εδρεύει στην πρωτεύουσα αλλά σε άλλη πόλη του νομού, ως δεύτερη έδρα του τακτικού διοικητικού δικαστηρίου ορίζεται υποχρεωτικά, αντί για την πρωτεύουσα, η πόλη του νομού στην οποία εδρεύει το πρωτοδικείο.
2. Η παράγραφος 4 του άρθρου 2 του κώδικα οργανισμού των φορολογικών (τακτικών διοικητικών) δικαστηρίων αντικαθίσταται ως εξής:
"Με διάταγμα, που εκδίδεται κατά τον τρόπο που ορίζεται στην παράγραφο 2, μπορούν να ορίζονται ως μεταβατικές έδρες του διοικητικού πρωτοδικείου πόλεις της περιφέρειάς του που έχουν πληθυσμό πάνω από δέκα χιλιάδες κατοίκους ή πόλεις στις οποίες λειτουργεί πρωτοδικείο.
Με το διάταγμα καθορίζεται και το τμήμα της περιφέρειας του δικαστηρίου, του οποίου οι υποθέσεις θα δικάζονται σε κάθε μεταβατική έδρα, χωρίς πάντως να αποκλείεται οι υποθέσεις αυτές να δικάζονται στην κύρια ή σε άλλη έδρα του δικαστηρίου που θα καθορίζεται κατά την προηγούμενη παράγραφο".
3. Οι αποφάσεις του διοικητικού πρωτοδικείου για τις υποθέσεις που συζητήθηκαν έξω από την τακτική έδρα του μπορούν να εκδίδονται και να δημοσιεύονται σ' αυτήν ή στην έδρα που εκδικάστηκαν.

Δέκατο τρίτο άρθρο

1. Τα τακτικά διοικητικά δικαστήρια μπορούν να συνεδριάζουν στις αίθουσες συνεδριάσεων των πολιτικών δικαστηρίων της τακτικής ή της μεταβατικής έδρας τους.
2. Η διάθεση των ακροατηρίων για το σκοπό αυτόν καθορίζεται κάθε φορά με κοινή απόφαση των Υπουργών Δικαιοσύνης και Οικονομικών, ύστερα από πρόταση του αρμόδιου εισαγγελέα και του προέδρου του τακτικού διοικητικού δικαστηρίου.
Με τις ίδιες αποφάσεις ορίζονται οι ημέρες και οι ώρες των συνεδριάσεων των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων, ώστε να μην παρεμποδίζεται η λειτουργία των πολιτικών (κοινών) δικαστηρίων.

Δέκατο τέταρτο άρθρο

1. Η θητεία των μελών του Ανώτατου Δικαστικού Συμβουλίου Διοικητικής Δικαιοσύνης που κληρώνονται ορίζεται διετής. Οι φράσεις στις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου 24 του κώδικα οργανισμού των φορολογικών (τακτικών διοικητικών) δικαστηρίων "εκάστου έτους" και "του αυτού έτους" αντικαθίστανται με τις φράσεις "εκάστου δευτέρου έτους" και "του αμέσως ακολούθου έτους", αντίστοιχα.
2. Η τελευταία περίοδος της παραγράφου 1 του άρθρου 102 του ίδιου κώδικα αντικαθίσταται ως εξής: "Η δε θητεία των κληρωθησομένων μελών, κατ εξαίρεσιν, λήγει την 31 Δεκεμβρίου 1961 ".

3. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται τα σχετικά με την αποζημίωση των μελών και του γραμματέα του Ανώτατου Δικαστικού Συμβουλίου για τις πρόσθετες εργασίες που αναφέρονται στο άρθρο 106 του ίδιου κώδικα, καθώς και η αποζημίωση των μελών και του γραμματέα του ειδικού συμβουλίου η οποία προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 111 του κώδικα αυτού.

Γ' ΚΕΦΑΛΑΙΟ

Δέκατο πέμπτο άρθρο

Καταργήθηκε από 16-9-1988 από την περ.δ'του άρθρ.111 του Ν.1756/1988 (Α 35),όπως αυτό αναριθμήθηκε από το άρθρ.15 παρ. 1 του Ν. 1868/1989, ΦΕΚ Α 230.

Δέκατο έκτο άρθρο

Καταργήθηκε από 16-9-1988 από την περ.δ'του άρθρ.113 του Ν.1756/1988 (Α 35),το οποίο αναριθμήθηκε σε 111 από το άρθρ.15 παρ. 1 του Ν. 1868/1989, ΦΕΚ Α 230.

Δέκατο έβδομο άρθρο

Καταργήθηκε από 16-9-1988 από την περ.δ'του άρθρ.113 του Ν.1756/1988 (Α 35),το οποίο αναριθμήθηκε σε 111 από το άρθρ.15 παρ. 1 του Ν. 1868/1989, ΦΕΚ Α 230.

Δέκατο όγδοο άρθρο
Καταργήθηκε από 16-9-1988 από την περ.δ'του άρθρ.113 του Ν.1756/1988 (Α 35),το οποίο αναριθμήθηκε σε 111 από το άρθρ.15 παρ. 1 του Ν. 1868/1989, ΦΕΚ Α 230.

Δέκατο ένατο άρθρο
Καταργήθηκε από 16-9-1988 από την περ.δ'του άρθρ.113 του Ν.1756/1988 (Α 35),το οποίο αναριθμήθηκε σε 111 από το άρθρ.15 παρ. 1 του Ν. 1868/1989, ΦΕΚ Α 230.

Εικοστό άρθρο

1. Στο Γενικό Επίτροπο της Επικρατείας επί της φορολογικής δικαιοσύνης, και για τις ανάγκες της υπηρεσίας του καθώς και του αντεπιτρόπου, διατίθεται προσωπικό από υπαλλήλους της γραμματείας των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων.
Για το σκοπό αυτό συνιστώνται δύο θέσεις γραμματέων διοικητικών εφετείων και προσαυξάνεται ο αριθμός του υπόλοιπου προσωπικού της γραμματείας, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παρ. 2 του άρθρου 6 του οργανισμού των φορολογικών (τακτικών διοικητικών) δικαστηρίων.
Η κατανομή των θέσεων αυτών γίνεται με δ/γμα που εκδίδεται ύστερα από πρόταση του Υπουργού Οικονομικών.
2. Η διάταξη του στοιχείου α' της παραγράφου - του άρθρου 86 του οργανισμού των φορολογικών (τακτικών διοικητικών) δικαστηρίων αντικαθίσταται με την ακόλουθη:
αα) Συμβούλιο που αποτελείται από τον αρχαιότερο αντιπρόεδρο του Συμβουλίου της Επικρατείας, από τα τρία μέλη του Ανώτατου Δικαστικού Συμβουλίου Διοικητικής Δικαιοσύνης που ορίζονται με κλήρωση και το Γενικό Επίτροπο της Επικρατείας επί της φορολογικής δικαιοσύνης, οι οποίοι αναπληρώνονται από τους κατά νόμους αναπληρωτές τους".

Το συμβούλιο αυτό ασκεί τις αρμοδιότητες του Ανώτατου Δικαστικού Συμβουλίου σε θέματα γενικώς του προσωπικού της γραμματείας των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων, εκτός από, τα οριζόμενα στα εδάφια β' και γ' του άρθρου 25 του οργανισμού. Ως προς το γραμματέα του συμβουλίου εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 24 του οργανισμού.
3. Ωσότου προσληφθεί το προσωπικό της γραμματείας των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων, καθώς και για την αντιμετώπιση έκτακτων αναγκών, επιτρέπεται η απόσπαση στις υπηρεσίες του Γενικού Επιτρόπου, με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, έως πέντε, κατά ανώτερο όριο, υπαλλήλων της κεντρικής υπηρεσίας της γενικής διεύθυνσης φορολογίας ή των περιφερειακών φορολογικών υπηρεσιών που ανήκουν στην αρμοδιότητα της ίδιας γενικής διεύθυνσης.

Δ' ΚΕΦΑΛΑΙΟ

Εικοστό πρώτο άρθρο

1. Στα έγγραφα της διαδικασίας ενώπιον των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων επιβάλλονται τα παρακάτω τέλη χαρτοσήμου:
α) Προσφυγής 100.
β) Έφεσης 250.
γ) ανακοπής 40.
δ) Αίτησης αναθεώρησης 60.
ε) Αίτησης διόρθωσης ή ερμηνείας της απόφασης 40.
στ) Παρέμβασης 60.
ζ) Έκθεσης για την κατάθεση των δικογράφων των εδαφίων β' έως στ' 60.
η) Πρόσθετων λόγων 20.
θ) Υπομνημάτων 20.
ι) Αιτήσεων αναβολής της συζήτησης 40.
Τα συνεχόμενα φύλλα των πιο πάνω εγγράφων υπόκεινται σε τέλος δραχμών 10. Όλα τα λοιπά έγγραφα και γενικώς η διαδικασία έως την έκδοση και την κοινοποίηση της απόφασης δεν υπόκεινται σε κανένα τέλος.
2. Τα τέλη της προηγούμενης παραγράφου καταβάλλονται με επικόλληση κινητού επισήματος στα αντίστοιχα δικόγραφα ή με αποδεικτικό πληρωμής του δημόσιου ταμείου.
3. Οι διατάξεις της παρ. 1 εδαφ. δ' του άρθρου 24 του ΚΝΤΧ, όπως έχει αντικατασταθεί από το άρθρο 24 του ν. 12/1975 "περί τροποποιήσεως και συμπληρώσεως φορολογικών και άλλων τινών συναφών διατάξεων" εφαρμόζονται και κατά τη διαδικασία ενώπιον των διοικητικών πρωτοδικείων.

Εικοστό δεύτερο άρθρο

1. Αφότου αρχίσει η λειτουργία των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων και τεθούν σε εφαρμογή οι διατάξεις του κώδικα φορολογικής δικονομίας, όπου στην κείμενη νομοθεσία γίνεται μνεία φορολογικών δικαστηρίων και εκδικαστικών επιτροπών, νοούνται τα αντίστοιχου βαθμού δικαιοδοσίας τακτικά διοικητικά δικαστήρια, ενώ, όπου γίνεται παραπομπή στη διαδικασία ενώπιον φορολογικών δικαστηρίων ή εκδικαστικών επιτροπών που προϋπήρχαν, νοείται αυτή που ορίζεται από τον κώδικα φορολογικής δικονομίας, με εξαίρεση τις προβλεπόμενες από το νόμο αυτόν ειδικές παρεκκλίσεις.

Τα τακτικά διοικητικά δικαστήρια, αφότου λειτουργήσουν σε κάθε περιφέρεια, ασκούν και κάθε άλλη αρμοδιότητα που έχει ανατεθεί, με ειδικές διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας, στα φορολογικά δικαστήρια και στις εκδικαστικές επιτροπές που ήδη υπάρχουν.
2. "Πληρεξούσιος του διαδίκου στα διοικητικά πρωτοδικεία". μπορούν να είναι, σύμφωνα με το άρθρο 33 του κώδικα φορολογικής δικονομίας που κυρώνεται, εκτός από τους δικηγόρους, και ο σύζυγος ή η σύζυγος, ανιόντες ή κατιόντες του ή συγγενείς εξ' αίματος ή κηδεστίας ως το δεύτερο βαθμό ή ομόδικος.
Η υποβολή από πληρεξούσιο που παρίσταται ψευδούς δήλωσης ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου αυτής τιμωρείται κατά τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 225 του ποινικού κώδικα.
Οι λεπτομέρειες της εφαρμογής του προηγούμενου εδαφίου θα καθοριστούν με απόφαση του υπουργού Οικονομικών.

Εικοστό τρίτο άρθρο

Η ισχύς του νόμου αυτού αρχίζει από τη δημοσίευσή του στην εφημερίδα της κυβερνήσεως, αν δεν ορίζεται διαφορετικά σ' αυτόν.

ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΔΙΑΤΑΓΜΑ ΥΠ' ΑΡΙΘΜ. 356/1974
Περί Κώδικος Εισπράξεως Δημοσίων Εσόδων
(ΦΕΚ 90 Α/ 5-4-1974)

ΠΡΟΕΔΡΟΣ
ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ
Προτάσσει του Ημετέρου Υπουργικού Συμβουλίου, αποφασίσαμεν και διατάσσομεν:

ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ ΠΡΩΤΟΝ
ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑΙ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ
Άρθρον 1
Είσπραξις Δημοσίων Εσόδων

1. η είσπραξις των εκ πάσης αιτίας δημοσίων εσόδων ενεργείται κατά τας διατάξεις του παρόντος Ν. Διατάγματος.
2. ως δημόσια έσοδα θεωρούνται και αι απαιτήσεις ων κατέστη δικαιούχον το Δημόσιον εκ καθολικής ειδικής διαδοχής.

Άρθρο 2
Όργανα εισπράξεως- Νόμιμος τίτλος
1. η είσπραξις των δημοσίων εσόδων ανατίθεται εις τα Δημόσια ταμεία, τα λοιπά επί της εισπράξεως όργανα και τους ειδικούς ταμίας, εις ους έχει ανατεθή η είσπραξις ειδικών εσόδων, ενεργείται δε δυνάμει νομίμου τίτλου. «Κατ' εξαίρεση η είσπραξη των δημοσίων εσόδων μπορεί να ανατεθεί στις Τράπεζες ή σε άλλους οργανισμούς κοινής ωφέλειας ή πιστωτικούς οργανισμούς ή στα ελληνικά ταχυδρομεία καθώς και σε άλλες δημόσιες αρχές. Με απόφαση του Υπουργού των Οικονομικών καθορίζεται ο τρόπος και η διαδικασία της είσπραξης καθώς και ο έλεγχος για την είσπραξη αυτών».
Η απόφαση αυτή που ισχύει από 1.1.1987 να κυρωθεί με νόμο, (άρθρο 51 Ν. 1884/90, άρθρο 2 απόφ. 387/7.1.97 απόφ. Υπουρ. Οικον.)

2. νόμιμος τίτλος είναι:
α) η κατά τους κείμενους νόμους βεβαίωσις και ο υπό των αρμοδίων Διοικητικών ή ετέρων αρμοδίων κατά νόμον Αρχών προσδιορισμός του εισπρακτέου ποσού, του είδους του εσόδου και της αιτίας δι' ην οφείλεται.
β) η εξ εγγράφων δημοσίων ή ιδιωτικών αποδεικνυόμενη οφειλή.
γ) η εξ εγγράφων δημοσίων ή ιδιωτικών πιθανολογουμένη κατά την έννοιαν του άρθρου 347 Κώδικος Πολιτικής Δικονομίας ως προς την ύπαρξιν και το ποσό αυτής οφειλή.
3. εις τις περιπτώσεις β' και γ' της προηγουμένης παραγράφου η εις το Δημόσιον Ταμείον βεβαίωσις ενεργείται κατόπιν εγγράφου της κατεχούσης τα έγγραφα Αρχής ή οίκοθεν υπό του Δημοσίου Ταμείου εφ' όσον ταύτα ευρίσκονται παρ' αυτώ.

Άρθρο 3
Καταβολή χρεών
1. τα εξ οιασδήποτε αιτίας χρέη προς το Δημόσιον καταβάλλονται εφ' άπαξ, εις δόσεις δε εφ' όσον ίδιαι διατάξεις περί τούτου ορίζουν.
2. τα χρέη εκ συμβάσεων καταβάλλονται κατά τας υπό των συμβάσεων οριζομένας προθεσμίας.
3. επί χρεών του αυτού οφειλέτου αναγομένων εις διάφορα οικονομικά έτη πάσα καταβολή άγεται κατά πρώτον εις πίστωσιν χρέους ούτινος επίκειται η παραγραφή, μη υπάρχοντος δε τοιούτου εις πίστωσιν του χρέους του ανήκοντος εις το τρέχον εκάστοτε οικονομικόν έτος.
Χρέη ανήκοντα εις παρελθόντα οικονομικά έτη εξοφλούνται κατά προτεραιότητα της χρονολογικής σειράς βεβαιώσεως αυτών.
Η κατά τα προηγούμενα εδάφια πίστωσις ενεργείται έστω και αν ο οφειλέτης ώρισεν άλλως.
4. η διαδικασία, τα όργανα και η αρμοδιότης τούτων δια την πέραν των νομίμων προθεσμιών τμηματικήν καταβολήν ή αναστολήν πληρωμής των πατά τοις Δημοσίοις Ταμείοις και Τελωνίοις βεβαιουμένων χρεών προς το Δημόσιον και την αναστολήν της επισπευδομένης αναγκαστικής εκτελέσεως, διέπονται υπό των διατάξεων του Ν.Δ. 532/70 και των κατ' εξουσιοδότησιν τούτου εκδοθέντων ή εκδοθησομένων Π. Διαταγμάτων.
5. χρηματικαί ποιναί, πρόστιμα, δικαστικά έξοδα και τέλη επιβαλλόμενα υπό των ποινικών ή Διοικητικών Δικαστηρίων, δύνανται να καταβάλλονται εις μηνιαίας δόσεις.
Ο αριθμός των δόσεων, τα αρμόδια όργανα δια τον καθορισμόν τούτων, ως και η παροχή εμπραγμάτου ή προσωπικής ασφαλείας δια την εξόφλησιν των δόσεων αυτών καθορίζονται δια Π. Διαταγμάτων εκδιδομένων εκάστοτε προτάσει του Υπουργού των Οικονομικών.

Άρθρο 5 Ν. 1591/86 (ΦΕΚ 50 Α/86)
Ληξιπρόθεσμα χρέη
Τα χρέη προς το Δημόσιο που βεβαιώνονται στα δημόσια ταμεία και τα τελωνεία του Κράτους γίνονται ληξιπρόθεσμα ως εξής:
1. τα χρέη που καταβάλλονται εφάπαξ την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του επόμενου από τη βεβαίωση μήνα.
2. τα χρέη που με βάση το νόμο καταβάλλονται σε δόσεις την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του μήνα κατά τον οποίο πρέπει να καταβληθεί κάθε δόση σύμφωνα με τις σχετικές φορολογικές ή άλλες διατάξεις.

Αν η βεβαίωση γίνει μετά την πάροδο της προθεσμίας πληρωμής της πρώτης ή οποιασδήποτε επόμενης δόσης, την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του μήνα πληρωμής της δόσης που λήγει μετά τη βεβαίωση.

3. τα χρέη από συμβάσεις την ημέρα που σύμφωνα με την σύμβαση πρέπει να καταβληθεί ολόκληρο ή μέρος του κεφαλαίου της οφειλής.

4. τα χρέη από εισαγωγικά τέλη, για εμπορεύματα που βρίσκονται σε αποταμίευση, την ημέρα που λήγει, σύμφωνα με τους τελωνειακούς νόμους, η διάρκεια της αποταμίευσης, προκειμένου δε για χρέη από εμπορεύματα, που έχουν εισαχθεί με σκοπό την επανεξαγωγή, την ημέρα που λήγει η προθεσμία για επανεξαγωγή.

5. τα χρέη δημόσιων υπολόγων από καταλογισμό, την ημέρα που ο υπόλογος είχε υποχρέωση για την εισαγωγή των εισπράξεων στο Δημόσιο, εφόσον ο καταλογισμός έγινε για παράλειψη εισαγωγής εισπράξεων, ενώ σε περίπτωση ελλείμματος, την ημέρα που εξακριβώθηκε ότι δημιουργήθηκε το έλλειμμα και αν η εξακρίβωση είναι αδύνατη, την ημέρα κατά την οποία έχει ανακαλυφθεί, κατά την επιθεώρηση ή την παράδοση της διαχείρισης, το έλλειμμα.

Αν η εξακρίβωση του ελλείμματος στη διαχείριση γίνει μετά τη λήξη του οικονομικού έτους και είναι αδύνατος ο προσδιορισμός της ημέρας που δημιουργήθηκε αυτό, την ημέρα λήξης του οικονομικού έτους της ελλειμματικής διαχείρισης».

Άρθρο 6

(όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 2 άρθρ. 221/2523/1997, και άρθρο 23 Ν.2648/98 και παρ. 4 άρθρ. 17 Ν. 2753/1999)

προσαυξήσεις εκπροθέσμου καταβολής

1. από την πρώτη εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του μήνα που ακολουθεί μετά τη λήξη της προθεσμίας κατά την οποία, σύμφωνα με το προηγούμενο άρθρο, γίνονται ληξιπρόθεσμα τα χρέη προς το Δημόσιο, επιβάλλονται σ' αυτά προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής.

Το ποσοστό της προσαύξησης εκπρόθεσμης καταβολής ορίζεται σε 2,5% για κάθε μήνα καθυστέρησης και η προσαύξηση δεν μπορεί να υπερβεί το 100% του οφειλόμενου κάθε φορά χρέους.

Για χρέη από συμβάσεις το ποσοστό της προσαύξησης εκπρόθεσμης καταβολής και το ανώτατο όριο αυτής ορίζονται ως ανωτέρω, εκτός αν προβλέπεται άλλη ρύθμιση, με ρητό όρο της σύμβασης, και υπολογίζεται από την επόμενη ημέρα της προθεσμίας που πρέπει, σύμφωνα με τη σύμβαση, να καταβληθεί η οφειλή μερικά ή ολικά.

Ειδικά, για χρέη από παρακρατούμενους ή επιρριπτόμενους φόρους, το ποσοστό της προσαύξησης εκπρόθεσμης καταβολής ορίζεται σε 3% για κάθε μήνα καθυστέρησης και η προσαύξηση δεν μπορεί να υπερβεί το 120% του οφειλόμενου χρέους.

Σε όλες τις παραπάνω περιπτώσεις εάν η καθυστέρηση καταβολής αναφέρεται σε χρονικό διάστημα μικρότερο του μήνα, υπολογίζεται προσαύξηση εκπρόθεσμης καταβολής για ολόκληρο το μήνα.

Η προσαύξηση εκπρόθεσμης καταβολής χρέους δεν μπορεί να υπερβεί το 300% του χρέους που οφείλεται, ανεξάρτητα αν πρόκειται για χρέος από κύρια οφειλή, από τόκους ή από προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής οι οποίες βεβαιώνονται αυτοτελώς.

Οι παράγραφοι 3 και 4 του άρθρου 6 του ν. δ/τος 356/1974 καταργούνται και οι παράγραφοι αυτού 5 έως και 9 αναριθμούνται σε 3 έως και 7.

Το ποσοστό της προσαύξησης εκπρόθεσμης καταβολής, καθώς και το ανώτατο όριο αυτής δύνανται να αναπροσαρμόζονται αυξητικώς με αποφάσεις του Υπουργού

Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Η αναπροσαρμογή αυτή δύναται να γίνεται είτε γενικώς για κάθε οφειλή προς το Δημόσιο, είτε κατά κατηγορίες οφειλών».

2. με τα προβλεπόμενα από την προηγούμενη παράγραφο ποσοστά προσαύξησης εκπρόθεσμης καταβολής και τα ανώτατα όρια αυτών βαρύνονται και τα μέχρι την έναρξη της ισχύος του άρθρου αυτού βεβαιωμένα χρέη προς το Δημόσιο, που εκκρεμούν για είσπραξη.

Οι παρ. 3 και 4 καταργήθηκαν και με τη παρ. 2 άρθρο 22 Ν. 2523/1997(ΦΕΚ Α' 179/97)

3. εις τας αυτάς προσαυξήσεις υπόκεινται και τα δια των Δημοσίων Ταμείων συνεισπραττόμενα μετά των Δημοσίων Εσόδων, έσοδα υπέρ δήμων, κοινοτήτων, ειδικών ταμείων και εν γένει νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου.

«επιτρέπεται μετά από αιτιολογημένη απόφαση μερική ή ολική απαλλαγή των ληξιπρόθεσμων οφειλών προς το δημόσιο και αυτών προς τους τρίτους, των οποίων η είσπραξη έχει ανατεθεί στις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες, από τις προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής, εφόσον η μη εμπρόθεσμη καταβολή οφείλεται σε μη αποστολή της ειδοποίησης της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του παρόντος».

Αρμόδια όργανα για την απαλλαγή από τις προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής είναι:

α) ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μετά από γνώμη του νόμιμου αναπληρωτή του και του προϊσταμένου του δικαστικού τμήματος ή του αντίστοιχου γραφείου, σε περίπτωση που το ποσό των προσαυξήσεων εκπρόθεσμης καταβολής δεν υπερβαίνει τις πεντακόσιες χιλιάδες δραχμές ή (1467,35 €) την ημέρα υποβολής της αίτησης απαλλαγής, καθώς και σε όλες τις περιπτώσεις ανεξάρτητα από το ύψος του ποσού των προσαυξήσεων εκπρόθεσμης καταβολής, που η αίτηση υποβάλλεται μέσα σε δύο μήνες από την νόμιμη ημερομηνία λήξης της πληρωμής της πρώτης δόσης της οφειλής.

β) ο Υπουργός Οικονομικών, μετά από γνωμοδότηση της Επιτροπής Παροχής Διευκολύνσεων, σε όλες τις άλλες περιπτώσεις.

Τα παραπάνω όργανα δύνανται να χορηγούν στον οφειλέτη και την οριζόμενη από ειδικές διατάξεις έκπτωση λόγω εφάπαξ πληρωμής, αν η αίτηση για την απαλλαγή κατατεθεί το αργότερο εντός διμήνου από την εκπνοή της προθεσμίας εντός της οποίας, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, παρεχόταν το δικαίωμα της καταβολής με έκπτωση και η οφειλή καταβληθεί εντός δέκα ημερών από την ημερομηνία που ο οφειλέτης έλαβε αποδεδειγμένα γνώση αυτής.

Κατά των αποφάσεων του προϊσταμένου δύναται να ασκηθεί ιεραρχική προσφυγή ενώπιον του Υπουργού Οικονομικών εντός μηνός από την κοινοποίηση της απόφασης. Η απόφαση επί της προσφυγής εκδίδεται μετά από γνωμοδότηση της Επιτροπής του άρθρου 9 του ν. 2386/1996 (ΦΕΚ 4 Α').

Ποσά που σύμφωνα με τις αποφάσεις των παραπάνω οργάνων κρίνεται ότι έχουν καταβληθεί αχρεώστητα, επιστρέφονται».

4. για τον υπολογισμό των προσαυξήσεων εκπρόθεσμης καταβολής και το χρόνο καταβολής των χρεών προς το Δημόσιο, που ήδη έχουν βεβαιωθεί στα δημόσια ταμεία, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις των παραγράφων 1, 2 και 3 του άρθρου αυτού (άρθρο 50 Ν. 1591/86, ΦΕΚ 50/Α).

5. οι υπόλογοι της παραγράφου 5 του άρθρου 5 του παρόντος Ν.Δ., απαλλάσσονται των προσαυξήσεων εκπροθέσμου καταβολής, κατά τας περί Ελεγκτικού Συνεδρίου ισχούσας διατάξεις, δια το μέχρι της βεβαιώσεως του χρέους των εις το Δημόσιον Ταμείον διάστημα εφ' όσον ήθελον αποδείξει ότι η παράλειψις ή το έλλειμμα δεν οφείλονται εις δόλον ή βαρείαν αυτών αμέλειαν.

6. αναστολαί καταβολής χρεών προς το Δημόσιον και των μετά τούτων συνεισπραττόμενων, αναστολαί λήψεως αναγκαστικών μέτρων, ως και διευκολύνσεις τμηματικής καταβολής παρεχόμεναι υπό των αρμοδίων κατά νόμον οργάνων ή δικαστηρίων, δεν απαλλάσσουν τα χρέη εκ των προσαυξήσεων εκπροθέσμου καταβολής καθ' ον χρόνον διαρκεί η παρασχεθείσα αναστολή ή διευκόλυνσις.
7. αι πάσης φύσεως προσωπικαί οφειλαί προς το Δημόσιον και αι μετ' αυτών υπέρ τρίτων συνεισπραττόμεναι στρατευομένων, εξαιρέσει των εξ ελλειμμάτων δημοσίας διαχειρίσεως, δεν υπόκεινται εις προσαυξήσεις εκπροθέσμου καταβολής από της πρώτης του μηνός της στρατεύσεως των μέχρι της τριακοστής του τρίτου από της αποστρατεύσεως των μηνός, του μηνός της αποστρατεύσεως θεωρουμένου ως πρώτου.
Αι χρονολογίαι στρατεύσεως και αποστρατεύσεως αποδεικνύονται δι' επισήμων βεβαιώσεων των οικείων στρατιωτικών Αρχών.
Άρθρο 7
(όπως συμπληρώθηκε με την παρ. 5 του άρθρου 17 Ν. 2579/98 (ΦΕΚ Α' 31/1998)).
Χρόνος λήψεως αναγκαστικών μέτρων
Από της επομένης ημέρας καθ' ην κατά το άρθρον 5 του παρόντος Ν. Διατάγματος τα χρέη προς Δημόσιον καθίστανται ληξιπρόθεσμα ο Διευθυντής του ταμείου δικαιούται εις την λήψιν αναγκαστικών μέτρων κατά των οφειλετών δια το καθυστερούμενων μέρος του χρέους.
«Αμελείται η λήψη των προβλεπόμενων από τον Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων (ν.δ. 356/1974) αναγκαστικών μέτρων είσπραξης σε βάρος οφειλετών, εκτός του μέτρου της κατάσχεσης απαιτήσεων εις χείρας τρίτων, εφόσον οι συνολικές βεβαιωμένες και ληξιπρόθεσμες οφειλές τους στις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες υπέρ του Δημοσίου ή νομικών προσώπων ή τρίτων δεν υπερβαίνουν τις τριάντα χιλιάδες δραχμές (88,04€). Το παραπάνω όριο δεν ισχύει για οφειλές υπέρ οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης και για οφειλές από πρόστιμα του Κώδικα Οδικής Κυκλοφορίας».

ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. Ν. 2523/11-9-1997 (ΦΕΚ Α' 179/1997) «ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΧΡΕΩΝ»

……..
Άρθρο 23
«Ποινικές κυρώσεις για τη μη καταβολή χρεών»
1. το άρθρο 25 του ν. 1882/1990 (ΦΕΚ 43 Α') αντικαθίσταται ως εξής:
(όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με την παρ. 2 άρθρου 17 Ν. 2559/1998 (ΦΕΚ Α' 31/98)).
Άρθρο 25
Ποινικό αδίκημα μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο και τρίτου
1. η παραβίαση της προθεσμίας καταβολής, κατά τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά των χρεών προς το Δημόσιο και τρίτους, πλην ιδιωτών που εισπράττονται από τις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες και τα τελωνεία τα οποία είναι βεβαιωμένα και ληξιπρόθεσμα στις αρμόδιες υπηρεσίες, εφόσον αυτή αναφέρεται στη μη καταβολή τριών συνεχών δόσεων ή προκειμένου για χρέη που καταβάλλονται εφάπαξ σε καθυστέρηση καταβολής πέραν των δυο μηνών από τη λήξη του χρόνου καταβολής τους, διώκεται ύστερα από αίτηση του προϊσταμένου των ανωτέρω υπηρεσιών προς τον εισαγγελέα πρωτοδικών της έδρας τους και τιμωρείται με ποινή φυλάκισης.
α) τεσσάρων τουλάχιστον μηνών προκειμένου για δάνεια με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου παρακρατούμενους ή επιρριπτόμενους φόρους και δύο τουλάχιστον μηνών

προκειμένου για τους λοιπούς φόρους και χρέη γενικά, εφόσον το ποσό της ληξιπρόθεσμης για την καταβολή οφειλής, μαζί με τις κάθε είδους προσαυξήσεις υπερβαίνει το ένα εκατομμύριο δραχμές ή 2934,70€ όταν πρόκειται για δάνεια και παρακρατούμενους ή επιρριπτόμενους φόρους και τα δύο εκατομμύρια δραχμές ή 5869,40€ όταν πρόκειται για δάνεια ή επιρριπτόμενους φόρους γενικά.
β) έξι τουλάχιστον μηνών προκειμένου για δάνεια με την εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου παρακρατούμενους ή επιρριπτόμενους φόρους και τεσσάρων τουλάχιστον μηνών προκειμένου για τους λοιπούς φόρους και χρέη γενικά, εφόσον το ποσό της ληξιπρόθεσμης για την καταβολή οφειλής μαζί με τις κάθε είδους προσαυξήσεις, υπερβαίνει τα δύο εκατομμύρια δραχμές ή 5869,40 € όταν πρόκειται για δάνεια και παρακρατούμενους ή επιρριπτόμενους φόρους και τα τρία εκατομμύρια δραχμές ή 8804,11€ όταν πρόκειται για τους λοιπούς φόρους και χρέη γενικά.
γ) ενός τουλάχιστον έτους προκειμένου για δάνεια με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου παρακρατούμενους ή επιρριπτόμενους φόρους και έξι τουλάχιστον μηνών προκειμένου για τους λοιπούς φόρους και χρέη γενικά εφόσον το ποσό της ληξιπρόθεσμης για την καταβολή οφειλής, μαζί με τις κάθε είδους προσαυξήσεις υπερβαίνει τα τρία εκατομμύρια δραχμές ή 8804,11 € όταν πρόκειται για δάνεια και παρακρατούμενους ή επιρριπτόμενους φόρους και τα τέσσερα εκατομμύρια πεντακόσιες χιλιάδες δραχμές ή 13206,16 € όταν πρόκειται για τους λοιπούς φόρους και χρέη γενικά. Η παραβίαση της προθεσμίας του πρώτου εδαφίου της παραγράφου αυτής δύναται να κριθεί ατιμώρητη, εφόσον το ποσό που οφείλεται καταβληθεί μέχρι την εκδίκαση της υπόθεσης.
2. στις πιο κάτω περιπτώσεις οφειλετών του Δημοσίου και τρίτων πλην ιδιωτών, οι προβλεπόμενες ποινές που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου, επιβάλλονται και προκειμένου:
α) για ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, στους προέδρους των ΔΣ στους διευθύνοντες ή εντεταλμένους ή συμπράττοντες συμβούλους ή διοικητές ή γενικούς διευθυντές ή διευθυντές αυτών ή σε κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε από δικαστική απόφαση στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών σωρευτικά ή μη. Αν λείπουν όλα τα παραπάνω πρόσωπα οι ποινές επιβάλλονται κατά των μελών των διοικητικών συμβουλίων των εταιριών αυτών εφόσον ασκούν πράγματι προσωρινά ή διαρκώς ένα από τα καθήκοντα που αναφέρονται πιο πάνω.
β) για εταιρίες ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες , στους ομόρρυθμους εταίρους και στους διαχειριστές τους. Για περιορισμένης ευθύνης εταιρίες, στους διαχειριστές αυτών και όταν ελλείπουν, αδιάφορα από το λόγο ελλείψεως τους ή όταν απουσιάζουν αυτοί από την έδρα της εταιρίας χωρίς να είναι γνωστό στη δημόσια οικονομική υπηρεσία ή στο τελωνείο όπου είναι βεβαιωμένα τα χρέη που ευρίσκονται, σε κάθε εταίρο, σωρευτικά ή μη
γ) για συνεταιρισμούς, στους προέδρους ή γραμματείς ή ταμίες ή διαχειριστές αυτών, σωρευτικά ή μη
δ) για κοινοπραξίες, κοινωνίες, αστικές εταιρίες, που ασκούν επιχείρηση, στους εκπροσώπους τους και στα μέλη τους, σωρευτικά ή μη. Για συμμετοχικές ή αφανείς εταιρίες που ασκούν επιχείρηση στους εκπροσώπους τους
ε) για αλλοδαπές επιχειρήσεις γενικά και για κάθε είδους αλλοδαπούς οργανισμούς στους διευθυντές ή αντιπροσώπους ή πράκτορες που έχουν στην Ελλάδα, σωρευτικά ή μη
στ) για νομικά πρόσωπα, εκτός των παραπάνω περιπτώσεων στους εκπροσώπους αυτών.
Επιφυλασσομένων των διατάξεων του ν. 5960/1933 (ΦΕΚ 401 Α) όπως ισχύει, για τις προβλεπόμενες κυρώσεις η μη πληρωμή από τον πληρωτή επιταγής που εκδόθηκε για

την εξόφληση οφειλής προς το Δημόσιο συνεπάγεται την προσαύξηση της οφειλής για την οποία εκδόθηκε αυτή κατά ποσό ίσο με το ποσό της επιταγής που δεν πληρώθηκε. Η προσαύξηση του προηγουμένου εδαφίου επιβάλλεται με πράξη του προϊσταμένου της υπηρεσίας, στην οποία επιστράφηκε απλήρωτη η επιταγή η οποία κατατέθηκε για εξόφληση οφειλών. Η προσαύξηση αυτή μειώνεται κατά το ποσό που υπήρχε ως διαθέσιμο πιστωτικό υπόλοιπο στο λογαριασμό σε βάρος του οποίου εκδόθηκε η επιταγή, κατά την ημέρα εμφάνισης της, ή εφόσον αυτή εμφανίστηκε προς πληρωμή μετά την παρέλευση 8 ημερών από την έκδοση της, κατά το ποσό που υπήρχε ως διαθέσιμο πιστωτικό υπόλοιπο στον λογαριασμό αυτόν την τελευταία ημέρα του οκταήμερου. Η προσαύξηση που επιβάλλεται με το πρώτο εδάφιο του παρόντος άρθρου, όπως αυτή διαμορφώνεται με την εφαρμογή των διατάξεων του δευτέρου εδαφίου του παρόντος, περιορίζεται κατά 50% εφόσον καταβληθεί ολόκληρο το ποσό της επιταγής, μέσα σε τρεις ημέρες από τη με επίσημα στοιχεία αποδεικνυόμενη λήψη της ειδοποίησης της υπηρεσίας, στην οποία κατατέθηκε η επιταγή που επιστράφηκε απλήρωτη. Το χρέος που εξοφλήθηκε μετά την κατάθεση επιταγής που δεν πληρώθηκε από τον πληρωτή αναβιώνει από τη χρονολογία κατά την οποία με την παράδοση της επιταγής εκδόθηκε το σχετικό αποδεικτικό είσπραξης, με όλες γενικά τις συνέπειες της υπερημερίας.
Ο προβλεπόμενος από τη διάταξη αυτής της παραγράφου τρόπος υπολογισμού της προσαύξησης εφαρμόζεται για τις επιταγές που επιστρέφονται απλήρωτες μετά τη δημοσίευση στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως του παρόντος νόμου.

3. για χρέη βεβαιωμένα σε βάρος του κληρονομούμενου, ποινική δίωξη των κληρονόμων ασκείται μετά ένα έτος από την πάροδο της προθεσμίας προς αποποίηση της επαχθείσας κληρονομίας ή κληροδοσίας.
4. με την παροχή διευκόλυνσης τμηματικής καταβολής του χρέους κατά τις κείμενες διατάξεις, αναστέλλεται η ποινική δίωξη, για όσο χρόνο διαρκεί η ρύθμιση και ο οφειλέτης είναι συνεπής με τους όρους της ρύθμισης και τελικά εξαλείφεται το αξιόποινο σε περίπτωση ολοσχερούς εξόφλησης.
5. την ίδια ευθύνη με τους οφειλέτες έχουν και οι από οποιαδήποτε αιτία συνυπόχρεοι καταβολής και οι εγγυητές χρεών κατά τα ανωτέρω. Κατά των εγγυητών και των συνυπόχρεων καταβολής χρεών προς το Δημόσιο λαμβάνονται όλα τα μέτρα που προβλέπονται από τη νομοθεσία που ισχύει κατά των πρωτοφειλετών, χωρίς να απαιτείται βεβαίωση του χρέους σε βάρους τους.
6. ο χρόνος παραγραφής του αδικήματος συμπληρώνεται μετά παρέλευση πενταετίας από την παραγραφή της οφειλής. Η υποβολή αίτησης ποινικής δίωξης αναστέλλει την παραγραφή του χρέους για το οποίο υποβλήθηκε, μέχρι να εκδοθεί τελεσίδικη απόφαση.
7. αποφάσεις ποινικών δικαστηρίων που εκδόθηκαν για χρέη μικρότερα από τα οριζόμενα ανωτέρω και δεν έχουν εκτελεστεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου δεν εκτελούνται. Αν άρχισε η εκτέλεση τους, διακόπτεται. Εκκρεμείς απαιτήσεις προϊσταμένων δημόσιων οικονομικών υπηρεσιών ή τελωνείων ή ένδικα μέσα κατά πρωτόδικων αποφάσεων για χρέη κατώτερα αυτών που ορίζονται ανωτέρω δεν εισάγονται για συζήτηση».

Άρθρο 26
(όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με το άρθρο 26 Ν. 1882/1990 (ΦΕΚ Α' 107/97) και των άρθρων 24, 25 Ν. 2753/98 (ΦΕΚ Α'/238/1998))
Αποδεικτικό ενημερότητας προς το Δημόσιο

1. με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, επιτρέπεται να επιβάλλονται κατά των οφειλετών, που δεν έχουν εκπληρώσει τις από οποιαδήποτε αιτία οφειλές τους προς το Δημόσιο, περιορισμοί και απαγορεύσεις, που ανάγονται στις κάθε φύσεως συναλλαγές, πράξεις ή ενέργειες αυτών είτε με τους ιδιώτες, είτε με το Δημόσιο, δήμους, κοινότητες, νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, ιδρύματα κάθε κατηγορίας, οργανισμούς, τράπεζες, επιχειρήσεις δημόσιας ή κοινής ωφέλειας και γενικά τον ευρύτερο δημόσιο τομέα, όπως αυτός καθορίζεται από την ισχύουσα νομοθεσία.
«Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν και για τους υπόχρεους υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, απόδοσης φόρου προστιθέμενης αξίας και παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών».
2. ως συναλλαγή, πράξη ή ενέργεια κατά την παράγραφο 1 του παρόντος, νοείται ενδεικτικώς:
α) η είσπραξη χρημάτων.
β) η από κάθε αιτία μεταβίβαση ακινήτων ή παραχώρηση σε αυτά εμπράγματων δικαιωμάτων.
γ) η από κάθε αιτία μεταβίβαση κινητών, όπως αυτοκινήτων, μοτοσικλετών, θαλασσίων σκαφών, αεροσκαφών κ.λ.π.
δ) η μεταφορά συναλλάγματος.
ε) η σύναψη συμβάσεων δανείων», (άρθρο 16, Ν. 2753/1999)
3. η εκπλήρωση των υποχρεώσεων προς το Δημόσιο, κατά τις διατάξεις της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, αποδεικνύεται με αποδεικτικό ενημερότητας, που εκδίδεται από τον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. και χορηγείται εφόσον ο αιτών: α) έχει υποβάλλει τις δηλώσεις που ορίζονται στο δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου και β) έχει καταβάλλει ή τακτοποιήσει κατά νόμιμο τρόπο με αναστολή πληρωμής ή με διευκόλυνση τμηματικής καταβολής, που έχει χορηγηθεί από τα κατά νόμο αρμόδια όργανα, τις μέχρι τη χρονολογία έκδοσης του αποδεικτικού βεβαιωμένες και ληξιπρόθεσμες οφειλές του προς το Δημόσιο».
«Παρέχεται επίσης η δυνατότητα χορήγησης αποδεικτικού ενημερότητας από τον προϊστάμενο οποιασδήποτε Δ.Ο.Υ., με αναγραφή στο σώμα του αποδεικτικού της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Απαλλάσσεται ο συναλλασσόμενος της υποχρέωσης προσκόμισης του εντύπου αποδεικτικού ενημερότητας, σε όσες υπηρεσίες ή φορείς έχει πιστοποιηθεί από το Υπουργείο Οικονομικών ότι υποχρεούνται να ζητούν και να λαμβάνουν μέσω ειδικού δικτύου επικοινωνίας με το πληροφορικό σύστημα φορολογίας (TAXIS), τηλεομοιοτυπία, με την οποία βεβαιώνεται ότι ο συναλλασσόμενος είναι φορολογικά ενήμερος. Η βεβαίωση αυτή επέχει θέση ΑΦΕ και αποστέλλεται μόνο σε πιστοποιημένες συσκευές τηλεομοιοτυπίας. Για την έκδοση αποδεικτικού ενημερότητας απαιτείται η εγγραφή του αιτούντος στο γενικό μητρώο φορολογουμένων Δ.Ο.Υ.
με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζονται οι λεπτομέρειες εφαρμογής των ανωτέρω».
4. τα της ισχύος του αποδεικτικού, τα τηρητέα βιβλία ή έντυπα, τα του ελέγχου εφαρμογής του μέτρου αυτού, οι τυχόν εξαιρέσεις ή απαλλαγές από την υποχρέωση προσκόμισης του αποδεικτικού, καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθορίζονται με τις ως άνω κανονιστικές αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών.
«Με όμοιες αποφάσεις καθορίζεται ο χρόνος ισχύος του αποδεικτικού ενημερότητας, που μπορεί να διαφοροποιείται ανάλογα με την αιτία που ζητείται το αποδεικτικό και τα φυσικά πρόσωπα μη επιτηδευματίες και νομικά πρόσωπα ή ενώσεις προσώπων, καθώς και για όσους είναι συνεπείς με τις υποχρεώσεις τους προς το Δημόσιο και δεν

έχουν σε βάρος τους βεβαιωμένες, κατά τον Κ.Ε.Δ.Ε., οφειλές. Με τις ίδιες αποφάσεις δύναται να προστίθενται ή να αφαιρούνται δηλώσεις απόδοσης φόρων, τελών ή εισφορών, που ορίζονται στο τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου».

5. αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των άρθρων 9 και 10 του ν. 2097/1952 (ΦΕΚ Α' 113) εξακολουθούν να ισχύουν μέχρι την κατάργηση τους.

6. για την έκδοση του αποδεικτικού φορολογικής ενημερότητας, που αναφέρεται στην παράγραφο 3 του παρόντος άρθρου, λαμβάνονται υπόψη και οι οφειλές προς κοινότητες- δήμους και Νομαρχιακή Αυτοδιοίκηση. Με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης και Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ορίζεται το ύψος των οφειλών αυτών, κάτω από το οποίο δεν παρεμποδίζεται η έκδοση του παραπάνω αποδεικτικού, η διαδικασία ενημέρωσης της αρμόδιας για τη φορολογία εισοδήματος Δ.Ο.Υ. του υποχρέου από το δικαιούχο δήμο- κοινότητα ή Νομαρχιακή Αυτοδιοίκηση, καθώς και η αντίστροφη ενημέρωση κατά την εξέταση αιτήματος χορήγησης του αποδεικτικού και το ύψος της δαπάνης που εισπράττεται από το Δημόσιο για τη λειτουργία αυτή. Κατά τα λοιπά ισχύουν οι διατάξεις του παρόντος άρθρου.

7. Οι Δ.Ο.Υ. υποχρεούνται να παρακρατούν και να συμψηφίζουν απαιτήσεις των δικαιούχων με ληξιπρόθεσμες οφειλές τους προς το Δημόσιο ανεξαρτήτως ποσού και υποχρέωσης προσκόμισης αποδεικτικού ενημερότητας, εφόσον οι οφειλές αυτές είναι εγγεγραμμένες στο πληροφορικό τους σύστημα και έχουν πρόσβαση σε αυτό, ανεξάρτητα από τη Δ.Ο.Υ. που έχουν βεβαιωθεί.

Σε ειδικές περιπτώσεις διασφάλισης σοβαρών συμφερόντων του Δημοσίου ή περιπτώσεις οικονομικού εγκλήματος και μεγάλης έκτασης φοροδιαφυγής, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. με γραπτή συναίνεση των Διευθύνσεων Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων και Ελέγχου μπορεί να αρνηθεί χορήγηση αποδεικτικού φορολογικής ενημερότητας, ακόμη και αν συντρέχουν οι προϋποθέσεις χορήγησης αυτού».

Άρθρο 27

Απαγόρευση εξόδου από τη χώρα εκπροσώπων νομικών προσώπων

1. επιτρέπεται η απαγόρευση εξόδου από τη χώρα των παρακάτω προσώπων, για τα προς το Δημόσιο χρέη των ανωνύμων εταιριών, και εταιριών περιορισμένης ευθύνης, των σωματείων ή συνεταιρισμών και των αλλοδαπών νομικών προσώπων, εφόσον τα πρόσωπα αυτά έχουν την ελληνική υπηκοότητα:

α)των διευθυνόντων ή εντεταλμένων ή συμπραττόντων συμβούλων ή διοικητών ή γενικών διευθυντών των ανωνύμων εταιριών ή κάθε προσώπου εντεταλμένου, είτε αμέσως είτε εμμέσως, είτε από το νόμο, είτε από ιδιωτική βούληση, στη διοίκηση ή διαχείριση των εταιριών αυτών ή με οποιονδήποτε τρόπο αναμείχθηκε, ολικώς ή μερικώς, στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών, σωρευτικώς ή μη.

Εάν λείπουν όλα τα παραπάνω πρόσωπα, το μέτρο λαμβάνεται κατά των προέδρων των διοικητικών συμβουλίων των εταιριών αυτών, εφόσον ασκούν πράγματι, προσωρινώς ή διαρκώς, ένα από τα καθήκοντα των προσώπων που αναφέρονται στο προηγούμενο εδάφιο.

β) των διαχειριστών των εταιριών περιορισμένης ευθύνης και, /όταν ελλείπουν ή απουσιάζουν, κάθε εταίρου, σωρευτικώς ή μη.

γ) των προέδρων και γενικών γραμματέων, των κάθε κατηγορίας και σκοπού συνεταιρισμών ή σωματείων, σωρευτικώς ή μη.

δ) των, στην Ελλάδα, πρακτόρων, αντιπροσώπων και γενικά εκπροσώπων αλλοδαπών νομικών προσώπων, σωρευτικώς ή μη.

2. το μέτρο της απαγόρευσης εξόδου από τη χώρα κατά των προσώπων που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο λαμβάνεται για τα προς το Δημόσιο χρέη των εταιριών και λοιπών νομικών προσώπων πάνω από ένα εκατομμύριο δραχμές ή 2934,70€ τα οποία είτε ήταν βεβαιωμένα στη δημόσια οικονομική υπηρεσία ή το τελωνείο κατά το χρόνο ανάληψης των αρμοδιοτήτων ή καθηκόντων τους, είτε βεβαιώθηκαν ή και απλώς γεννήθηκαν κατά το χρόνο που τα πρόσωπα αυτά είχαν μία από τις ιδιότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του παρόντος, έστω και αν έληξε αυτή ή την απέβαλαν μεταγενέστερα με οποιονδήποτε τρόπο και για οποιαδήποτε αιτία, καθώς επίσης και για τα χρέη τα οποία βεβαιώθηκαν μετά τη λύση των νομικών προσώπων, έστω και λόγω πτώχευσης, αλλά γεννήθηκαν ή ανάγονται στο χρόνο που είχαν την ιδιότητα αυτή.

3. για την εφαρμογή του παραπάνω μέτρου, που εντάσσεται στη διαδικασία είσπραξης των δημοσίων εσόδων και τείνει στη θεραπεία του δημόσιου συμφέροντος, δεν απαιτείται οποιαδήποτε προηγούμενη ειδοποίηση ή κλήση των προσώπων στα οποία αναφέρεται το μέτρο αυτό.

4. με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζεται η διαδικασία για τη λήψη του μέτρου, οι προϋποθέσεις για την άρση του, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.

Με όμοιες προτάσεις μπορεί να μεταβάλλεται το ύψος των χρεών για το οποίο λαμβάνεται το μέτρο είτε γενικά, είτε κατά κατηγορία οφειλετών νομικών προσώπων.

Άρθρο 8

Λήψις μέτρων δια μη ληξιπρόθεσμα χρέη.

Κατ' εξαίρεσιν προκειμένου περί οφειλετών υπόπτων φυγής ή και γενικώς εάν εκ της μη αμέσου λήψεως αναγκαστικών μέτρων πιθανολογείται κίνδυνος ζημίας του Δημοσίου, ο Διευθυντής του Δημοσίου Ταμείου δικαιούται να προέλθει εις την λήψιν αναγκαστικών μέτρων και πριν ή το χρέος καταστή ληξιπρόθεσμον δέον όμως προς τούτο να έχει την σύμφωνον γνώμην του Ειρηνοδίκου ή της Αστυνομικής Αρχής της έδρας του ταμείου όπου δεν εδρεύει το Ειρηνοδικείον. Περί τούτου συντάσσεται πρακτικόν.

Υπό τας αυτάς ως άνω προϋποθέσεις και κατά τον αυτόν τρόπον δύναται να εγγραφή υποθήκη δια παν χρέος προς το Δημόσιον.

Ο Διευθυντής του Δημόσιου Ταμείου δικαιούται ν΄αρνηθεί την χορήγησιν αποδεικτικού ενημερότητας των προς το Δημόσιον χρεών δι' είσπραξιν χρημάτων ή αναχώρησιν εις το εξωτερικόν.

«Όσα ορίζονται στα προηγούμενα εδάφια δεν ισχύουν για το αναγκαστικό μέτρο της προσωπικής κράτησης, το οποίο και δεν μπορεί να εφαρμοστεί όταν πρόκειται για μη ληξιπρόθεσμα χρέη»(άρθρον 6 Ν. 1858/1989).

ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ ΔΕΥΤΕΡΟΝ

ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΕΚΤΕΛΕΣΙΣ

Α' ΑΝΑΓΚΑΣΤΙΚΑ ΜΕΤΡΑ

Άρθρον 9

Απαρίθμησις αναγκαστικών μέτρων

Τα προς είσπραξιν των δημοσίων εσόδων εφαρμοζόμενα αναγκαστικά μέτρα είναι τα εξής:

1. κατάσχεσις κινητών, είτε εις χείρας του οφειλέτου είτε κινητών και απαιτήσεων εν γένει αυτού εις χείρας τρίτου.
2. κατάσχεσις ακινήτων και
3. προσωπική κράτησις.

Η χρήσις των αναγκαστικών τούτων μέτρων εναπόκειται εις την κρίσιν του διώκοντος Διευθυντού του Δημόσιου Ταμείου, δυναμένου να λάβη ταύτα κατά τας διατάξεις του παρόντος Ν. Διατάγματος, είτε αθροιστικώς είτε εν έκαστον κατά την ελευθέραν αυτού κρίσιν.

Επί εσόδων, ων η είσπραξις είναι ανατεθειμένη εις Τελωνεία, την υπό του παρόντος Ν.Δ. οριζομένην εν τη διοικητική εκτελέσει αρμοδιότητα του Διευθυντού του Δημοσίου Ταμείου ασκεί ο προϊστάμενος του Τελωνείου.

«Η χρήση του αναγκαστικού μέτρου της προσωπικής κράτησης επιτρέπεται μόνο εφόσον το βασικό χρέος μαζί με τις πάσης φύσεως προσαυξήσεις υπερβαίνει το ποσό του ενός εκατομμυρίου δραχμών ή 2934,70€. Το ποσό αυτό μπορεί να αναπροσαρμόζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών» (άρθρο 6 Ν. 1858/1989 ΦΕΚ Α' 148/89).

Β'. ΚΑΤΑΣΧΕΣΙΣ ΚΙΝΗΤΩΝ ΕΙΣ ΧΕΙΡΑΣ ΤΟΥ ΟΦΕΙΛΕΤΟΥ

Ενέργεια κατασχέσεως κινητών εις χείρας του οφειλέτου

Άρθρο 10

Η κατάσχεσις κινητών εις χείρας του οφειλέτου ενεργείται τη εγγράφω παραγγελία του Διευθυντού του Δημοσίου Ταμείου, περιεχούσης τα στοιχεία του οφειλέτου, το είδος και το ποσόν της οφειλής, υπό δικαστικού επιμελητού, ή υπαλλήλου του Δημοσίου Ταμείου, επί παρουσία ενός ενηλίκου μάρτυρος. Εν αρνήσει του προσκληθέντος μάρτυρος, ο εντεταλμένος δια την κατάσχεσιν ενεργεί μόνος, διώκεται δε ο αρνούμενος κατά το άρθρον 169 του Ποινικού Κώδικος.

Προκειμένου περί εσόδων η είσπραξιν των οποίων ανετέθη εις ταμιακόν υπάλληλον δύναται ούτος, εκτός της έδρας του Δημοσίου Ταμείου, να ενεργείση κατάσχεσιν κινητών και οίκοθεν, εκτός εάν περί του εναντίου υπάρχη ρητή έγγραφος εντολή του Διευθυντού του Δημοσίου Ταμείου.

Περί της κατασχέσεως συντάσσεται παρουσία των συμπραττόντων και του παρόντος οφειλέτου έκθεσις περιγράφουσα συνοπτικώς τα κατασχεθέντα αναφέρουσα την, κατ' εκτίμησιν του ενεργούντος την κατάσχεσιν, αξίαν αυτών και περιέχουσα:

α) τον τόπον και τον χρόνον της κατασχέσεως.

β) τον αριθμόν και την χρονολογίαν της παραγγελίας κατασχέσεως ως και το ονοματεπώνυμον του παραγγέλοντος Διευθυντού του Δημόσιου Ταμείου.

γ) το όνομα, επώνυμον, όνομα πατρός, εκάστου των συμπραττόντων προσώπων.

δ) το συνολικόν ποσόν του χρέους του οφειλέτου ως τούτο αναγράφεται εν τη παραγγελία κατασχέσεως.

Μετά το πέρας της κατασχέσεως ο ενεργών την κατάσχεσιν, αναγιγνώσκει την έκθεσιν εις τα συμπράττοντα πρόσωπα και τον τυχόν παρόντα οφειλέτην.

Εάν η εκτίμησις της αξίας των κατασχομένων κινητών απαιτή ειδικάς γνώσεις, δύναται ο Διευθυντής του Δημοσίου Ταμείου να διορίση πραγματογνώμονα, όστις χρησιμεύει και ως μάρτυς.

Η έκθεσις κατασχέσεως υπογράφεται υπό του ενεργήσαντος την κατάσχεσιν, του μάρτυρος και του τυχόν παρόντος και θέλοντος να υπογράψη οφειλέτου, παραδίδεται δε ή αποστέλλεται εντός δύο ημερών από της διενεργείας της κατασχέσεως εις τον επισπεύδοντα Διευθυντήν του Ταμείου.

Αντίγραφον της εκθέσεως παραδίδεται άμα τη κατασχέσει υπό του κατασχόντος, επί πειθαρχική ποινή και αποζημιώσει υπέρ του Δημοσίου, προς τον τυχόν παρόντα

οφειλέτην ή επιδίδεται προς αυτόν εντός τεσσάρων ημερών από της ημέρας της κατασχέσεως, εφόσον ούτος ήτο απών. Η προθεσμία επιδόσεως παρεκτείνεται επί οκτώ ημέρας δια τους κατοικούντας εκτός της περιφερείας του Πρωτοδικείου του τόπου της κατασχέσεως.
Εάν ο καθ' ου η κατάσχεσις είναι παρών και αρνήται να παραλάβη το αντίγραφο της εκθέσεως κατασχέσεως, συντάσσεται και υπογράφεται περί τούτου πράξις υπό του κατασχόντος παρά πόδας της εκθέσεως κατασχέσεως.
Αντίγραφον της εκθέσεως επιδίδεται ωσαύτως εντός οκτώ ημερών από της κατασχέσεως εις τον Ειρηνοδίκην του τόπου της κατασχέσεως. Ο Ειρηνοδίκης υποχρεούται να καταχωρίση περίληψιν της εκθέσεως εις ειδικόν βιβλίον μετ' αλφαβητικού των καθ' ων η κατάσχεσις ευρετηρίου.

Άρθρο 11
Εξουσίαι ενεργούντος κατάσχεσιν κινητών εις χείρας του οφειλέτου
1. Ο ενεργών την κατάσχεσιν έχει την εξουσίαν, εφ' όσον ο σκοπός της αναγκαστικής εκτελέσεως απαιτεί τούτο, να εισέρχεται εις την οικείαν ή και εις πάντα έτερον χώρον ευρισκόμενον εν τη κατοχή του καθ' ου η εκτέλεσις, να ανοίγη τας θύρας και να προβαίνη εις ερεύνας, ως και να ανοίγη κεκλεισμένα έπιπλα, σκεύη, ή δοχεία.
2. Ο ενεργών την κατάσχεσιν δύναται να ζητή την συνδρομήν της αρμοδίας δια την τήρησιν της τάξεως Αρχής η οποία υποχρεούται να παρέχη την συνδρομήν ταύτην.
3. κατά την διάρκειαν της νυκτός, τας Κυριακάς και τας νόμω εξαιρετέας ημέρας δεν δύναται να επιβληθή κατάσχεσις κινητών εις χείρας του οφειλέτου πλην αν το μέτρον λαμβάνεται κατ' εφαρμογήν του άρθρου 8 του παρόντος, οπότε παρίσταται ως μάρτυς αντί του ενηλίκου προσώπου Δήμαρχος ή Πρόεδρος Κοινότητος ή Δημοτικός ή Κοινοτικός Σύμβουλος ή δημόσιος υπάλληλος ή αστυνομικόν όργανον.

Άρθρον 12
Πλείονες κατασχέσεις
Οιαδήποτε προγενεστέρα κατάσχεσις του Δημοσίου ή τρίτων δεν εμποδίζει την κατά το άρθρον 10 του παρόντος κατάσχεσιν, ουδέ η παρά του Δημοσίου επιβληθείσα κατάσχεσις εμποδίζει την παρ' άλλων τοιαύτην. Η αναγγελία οιουδήποτε δεν τεκμηριοί παραίτησιν εκ της κατασχέσεως.
Κατά τας περιπτώσεις ταύτας εις απόληψιν δικαιωμάτων και εξόδων εκτελέσεως δικαιούνται, φυλαττομένων των περιπτώσεων του άρθρο 22 του παρόντος Ν.Δ., μόνον εκείνος επισπεύσει του οποίου επερατώθη η κατακύρωσις και το Δημόσιον.
Επισπεύδοντος του Δημοσίου τρίτος αναγγελθείς δανειστής δεν δύναται να συνεχίση τον πλειστηριασμόν.

Άρθρον 13
Συνέπειαι κατασχέσεως κινητών
1. Ο οφειλέτης από της ημέρας της κατασχέσεως εάν ήτο παρών, ή εάν ήτο απών από της επιδόσεως αντιγράφου της εκθέσεως κατασχέσεως, στερείται του δικαιώματος απαλλοτριώσεως ή οπωσδήποτε διαθέσεως των κατασχεθέντων πραγμάτων, πάσα δε τοιαύτη πράξις γενομένη άνευ εγγράφου συγκαταθέσεως του Διευθυντού του Ταμείου είναι άκυρος αυτοδικαίως.
2. εάν τα κατασχεθέντα πράγματα είναι ησφαλισμένα, η κατάσχεσις ισχύει και επί της αποζημιώσεως της οφειλομένης εκ της ασφαλίσεως, της καταβολής της αποζημιώσεως εις τον καθ' ου η εκτέλεσις υπό του ασφαλιστού ούσης ακύρου μετά

την έγγραφον προς αυτόν ειδοποίησιν υπό του κατασχόντος περί της γενομένης κατασχέσεως.

Άρθρον 14
Κατάσχεσις νομισμάτων και χρεογράφων
1. εάν τα κατασχεθέντα κινητά συνίστανται εις ημεδαπόν νόμισμα ενεργείται μετά την αφαίρεσιν των εξόδων εκτελέσεως άμεσος κατάθεσις αυτών, υπό του κατασχόντος, εις το Δημόσιον Ταμείον, επί τη εκδόσει αποδεικτικού εισπράξεως εις πίστωσιν του οφειλέτου, γραμματίου δε παρακαταθήκης υπέρ αυτού δια το τυχόν πλεονάζον ποσόν, εφ' όσον ο οφειλέτης δεν είναι παρών ή δεν δέχεται όπως παραδοθή αυτώ τούτο αμέσως.
2. Αλλοδαπόν νόμισμα τρέπεται μέσω της Τραπέζης της Ελλάδος υπό του Διευθυντού του Ταμείου εν τη περιφερεία του οποίου επεβλήθη η κατάσχεσις εις ημεδαπόν, εισαγόμενον εν συνεχεία εις το Δημόσιον Ταμείον κατά τα εν τη προηγουμένη παραγράφω εκτιθέμενα.
3. Κατασχεθέντα χρεόγραφα παραδίδονται υπό του κατασχόντος εις το Ταμείον Παρακαταθηκών και Δανείων επί τη εκδόσει γραμματίου παρακαταθήκης υπέρ του Δημοσίου, εξοφλουμένου εντολή του Διευθυντού του Δημοσίου Ταμείου, παρ' ω είναι βεβαιωμένα τα χρέη, όστις εν συνεχεία εκποιεί ταύτα κατά τα δι' αποφάσεως του Υπουργού Οικονομικών, εκδιδομένης κατά περίπτωσιν, οριζόμενα.
4. Τίτλοι εις διαταγήν κατάσχονται κατά τας διατάξεις του άρθρου 954 παραγρ. 1 του Κώδικος Πολιτικής Δικονομίας.

Άρθρον 15
Μεσεγγύησις κατασχεθέντων κινητών- Φύλαξις
1. Πάντα τα κατασχεθέντα κινητά, εξαιρέσει των εν τω προηγουμένω άρθρω αναφερομένων, παραδίδονται υπό του κατασχόντος εις μεσεγγυούχον ή φύλακα προς φύλαξιν.
2. Μεσεγγυούχος ορίζεται κατά την κρίσιν του ενεργούντος την κατάσχεσιν δια της εκθέσεως κατασχέσεως ο Δήμαρχος ή ο Πρόεδρος της Κοινότητας του τόπου της κατασχέσεως ή ο αρμόδιος δια τον πλειστηριασμόν Συμβολαιογράφος ή και ο οφειλέτης.
3. Εις ην περίπτωσιν προκριθή ο ορισμός μεσεγγυούχου και ούτος αρνηθή αδικαιολογήτως την παραλαβήν, διορίζεται υπό του κατασχόντος φύλαξ υπ' ευθύνην του αρνηθέντος, εις ον και παραδίδονται τα κατασχεθέντα.
4. Περί της αρνήσεως ως και του συνεπεία ταύτης διορισμού φύλακος, συντάσσεται υπό του κατασχόντος, προσυπογραφόμενον και υπό του τυχόν μάρτυρος, πρωτόκολλον υποβαλλόμενον μετά της εκθέσεως εις τον επισπεύδοντα Διευθυντήν του Ταμείου.
5. Ο Διευθυντής του Ταμείου δύναται, κατά την κρίσιν του, να αντικαθιστά τον μεσεγγυούχον ή τον φύλακα.
6. Κατασχεθέντα κινητά, ων η μεταφορά λόγω του όγκου ή της ιδιότητος αυτών είναι δυσχερής ή δεν δύναται να ενεργηθή άνευ βλάβης αυτών, επιτρέπεται να αφεθούν επιτόπου, σφραγιζομένων των αποθηκών ή δοχείων και διοριζομένου ως μεσεγγυούχου του οφειλέτου, εν ανάγκη δε και ως φύλακος τρίτου, υπό του κατασχόντος, τη εντολή του Διευθυντού του Δημοσίου Ταμείου.
7. Εν η περιπτώσει συνεπεία προηγουμένης κατασχέσεως, έχουν ήδη παραδοθή τα κατεσχημένα εις μεσεγγυούχον, δεν αφαιρούνται τα κατασχεθέντα αλλά κοινοποιείται εις τούτον η κατάσχεσις από δε της κοινοποιήσεως είναι υπεύθυνος εις

φύλαξιν δι' εκατέραν των κατασχέσεων μέχρι πέρατος της εκτελέσεως εκάστης τούτων.
8. Ο φύλαξ είναι υπεύθυνος ως θεματοφύλαξ δια πάσαν αμέλεια περί την φύλαξιν, υποχρεούμενος δια την εν καιρώ προς τον επί του πλειστηριασμού παράδοσιν των κατασχεθέντων και αν ταύτα παρήγαγον καρπούς, δίδει λόγον περί αυτών.
9. Πάσα αμφισβήτησις περί του ορισμού του μεσεγγυούχου, του φύλακος ή αφορώσα την μεσεγγύησιν ή την φύλαξιν, ως και πάσα αίτησις τρίτου περί αντικαταστήσεως αυτών, εισάγεται κατά την διαδικασίαν του άρθρου 17 του παρόντος Ν. Διατάγματος ενώπιον του Ειρηνοδικείου της περιφερείας του τόπου της κατασχέσεως.
10. Εάν ο μεσεγγυούχος απεβλήθη ή απώλεσεν την κατοχήν του πράγματος εφαρμόζεται αναλόγως η διάταξις της παρ. 6 του άρθρου 956 του Κώδικος Πολιτικής Δικονομίας.

Άρθρο 16
Ασυγκόμιστοι καρποί
Οι ασυγκόμιστοι καρποί θεωρούνται δια την κατάσχεσιν, επιβαλλομένην οποτεδήποτε, ως κινητά, παραλαμβανόμενοι ή αφαιρούμενοι μετά την ωρίμανσιν.

Άρθρον 17
Ακατάσχετα
1. Της κατασχέσεως εξαιρούνται: α) πράγματα της προσωπικής χρήσεως του οφειλέτου και της οικογένειας αυτού και ιδίως ενδύματα, κλινοστρωμναί, έπιπλα, εφ' όσον τα πράγματα αυτά είναι απαραίτητα δια τας στοιχειώδεις ανάγκας της διαβιώσεως αυτών, β) τρόφιμα και καύσιμος ύλη απαραίτητα εις τον οφειλέτην και την οικογένειαν αυτού δια τρεις μήνας, γ) τα παράσημα και τα αναμνηστικά αντικείμενα, τα χειρόγραφα, αι επιστολαί, τα οικογενειακά έγγραφα και τα επαγγελματικά βιβλία, δ) τα προοριζόμενα δια την επιστημονικήν ή καλλιτεχνικήν και γενικώτερον πνευματικήν μόρφωσιν και ανάπτηξιν του οφειλέτου ή της οικογένειας αυτού βιβλία, μουσικά όργανα, εργαλεία τέχνης.
2. Επί πλέον των εν παραγρ. 1 περιουσιακών στοιχείων εξαιρούνται τα κατασχέσεως επί προσώπων τα οποία πορίζονται τα προς το ζην δια καταβολής προσωπικής εργασίας, τα απαραίτητα δια την εργασία αυτών εργαλεία, μηχανήματα, βιβλία ή άλλα πράγματα, πλην τούτων δε: α) επί προσώπων ποριζομένων τα προς το ζην εκ γεωργικής εργασίας και δύο αροτριώντα ζώα, εν υποζύγιον, μία δάμαλις, εξ πρόβατα, εξ αίγες, η μέχρι της προσεχούς συγκομιδής απαιτουμένη σπορά και η τροφή των ανωτέρω ζώων επί τρεις μήνας, β) επί προσώπων ποριζομένων τα προς το ζην εκ της κτηνοτροφίας και δώδεκα μεγάλα ζώα ή είκοσι τέσσερα μικρά ζώα και η τροφή τούτων επί τρεις μήνας, γ) επί προσώπων ποριζομένων τα προς το ζην εκ της πτηνοτροφίας και εκατόν πτηνά και η τροφή αυτών επί τρεις μήνας.
3. Δεν περιλαμβάνονται εις τα ακατάσχετα αι ταχυδρομικαί επιταγαί και τα πάσης φύσεως και χρήσεως αυτοκίνητα οχήματα εξαιρέσει των υπό των αναπήρων πολέμου και δια την μετακίνησιν αυτών χρησιμοποιούμενων οχημάτων.
4. εν περιπτώσει διαφωνίας μεταξύ του οφειλέτου και του κατασχόντος ως προς το κατασχετόν ή μη των εν ταις παραγράφοις 1 και 2 αντικειμένων, ταύτα κατάσχονται μεν αλλά παραδίδονται εις τον οφειλέτην, φέροντα πάσας τας ευθύνας του μεσεγγυούχου, η δε διαφορά λύεται υπό του Ειρηνοδικείου εις ο δύναται να απευθυνθή δι' αιτήσεως ο οφειλέτης εντός πέντε ημερών, επί ποινή απαραδέκτου, από της παραδόσεως ή επιδόσεως αυτώ του αντιγράφου της εκθέσεως κατασχέσεως.

5. Επί της αιτήσεως, εκδικαζομένης κατά την διαδικασίαν των άρθρων 682 επ. του Κώδικος Πολιτικής Δικονομίας κλητευομένου πάντοτε του Διευθυντού του επισπεύδοντος Ταμείου, εκδίδεται απαραιτήτως απόφασις, εντός τριών ημερών, ήτις είναι αμετάκλητος.

Άρθρον 18
Περιορισμοί κατά την κατάσχεσιν
Επί πλειόνων κινητών πραγμάτων, ομοειδών ή μη, ων η αξία υπερβαίνει το διπλάσιον του συνόλου της οφειλής μετά των εξόδων και δικαιωμάτων εκτελέσεως, η κατάσχεσις επιβάλλεται, εφόσον είναι δυνατόν, επί πραγμάτων ων η κατά την εκτίμησιν αξία καλύπτει το διπλάσιον της οφειλής μετά των εξόδων και δικαιωμάτων εκτελέσεως.

Άρθρον 19
Πρόγραμμα πλειστηριασμού
1. Ο Διευθυντής του Δημόσιου Ταμείου ή ο κατά το άρθρον 10 εδαφ. β' Ταμιακός υπάλληλος, μετά πάροδον τουλάχιστον δέκα πέντε ημερών από της κατασχέσεως, δύναται να εκδώση πρόγραμμα πλειστηριασμού περιέχον: α) το ονοματεπώνυμον και την κατοικίαν του οφειλέτου, β) το ποσόν της οφειλής δι' ο εγένετο η κατάσχεσις, εις ο δύναται να προσθέση και τα μετά την κατάσχεσιν βεβαιωθέντα χρέη, γ) το είδος των κατασχεθέντων και την κατ' εκτίμησιν αξίαν των, δ) την ημέραν και ώραν του πλειστηριασμού, ε) τον υπάλληλον επί του πλειστηριασμού, στ) τον τόπον του πλειστηριασμού και ζ) το ποσόν της πρώτης προσφοράς.
Οι ανωτέρω δύνανται όπως αναθέτουν την σύνταξιν του προγράμματος εις δικαστικόν επιμελητήν.
2. Ο Διευθυντής του Δημοσίου Ταμείου δύναται, συντάσσων νέον πρόγραμμα, να μεταβάλη τον τόπον του πλειστηριασμού και το ποσόν της πρώτης προσφοράς, φυλαττομένων όμως των διατάξεων του άρθρου 20 του παρόντος.
3. Εις περίπτωσιν μεταφοράς των χρεών του οφειλέτου εις έτερον Δημόσιον Ταμείον, η διαδικασία της εκτελέσεως συνεχίζεται υπό του Διευθυντού Ταμείου εις ο μεταφέρθησαν τα χρέη.
4. Αι περί ανατροπής της κατασχέσεως διατάξεις του άρθρου 1019 του Κώδικος Πολιτικής Δικονομίας δεν έχουν εφαρμογήν επί κατασχέσεων επιβαλλομένων κατά την διαδικασίαν του παρόντος Ν. Διατάγματος.

Άρθρον 20
Δημοσιότης προγράμματος πλειστηριασμού
Τρεις τουλάχιστον ημέρας προ της ενεργείας του πλειστηριασμού δέον να τοιχοκολληθή το πρόγραμμα εις τον τόπον του πλειστηριασμού και να κοινοποιηθή προς τον οφειλέτην.
Περίληψις του προγράμματος δύναται, κατά την κρίσιν του Διευθυντού του Δημοσίου Ταμείου, να δημοσιευθή εντός της ως άνω προθεσμίας δι' εφημερίδος εκδιδομένης εν τη Δημοτική ή Κοινοτική περιφέρεια του τόπου πλειστηριασμού ή εν τη πρωτευούση του νομού.
Στοιχεία του προγράμματος πλειστηριασμού κοινοποιούνται εις την Διοίκησιν της Αγροτικής Τράπεζας της Ελλάδος και του Ιδρύματος Κοινωνικών Ασφαλίσεων, εφόσον ο πλειστηριασμός ενεργείται εις περιοχήν της τέως Διοικήσεως Πρωτευούσης, εις τα τοπικά δε υποκαταστήματα αυτών εις την περιφέρειαν των οποίων εδρεύει το επισπεύδον Δημόσιον Ταμείον εφ' όσον ο πλειστηριασμός ενεργείται εκτός της περιφέρειας της τέως Διοικήσεως Πρωτευούσης.

Άρθρον 21
Ενέργεια του πλειστηριασμού
1. Ο πλειστηριασμός ενεργείται εν τω δήμω ή τη Κοινότητι εις την περιφέρειαν των οποίων εγένετο η κατάσχεσις ή εν τη έδρα του ορισθέντος μεσεγγυούχου.
Εάν η μεταφορά των κατεσχημένων εις τον τόπον του πλειστηριασμού είναι δυσχερής ή δύναται να προκύψη ζημία ή βλάβη κατά την κρίσιν του Διευθυντού του Δημοσίου Ταμείου, ο πλειστηριασμός ενεργείται όπου τα κατεσχημένα ευρίσκονται.
2. Ως ημέρα πλειστηριασμού ορίζεται ημέρα Κυριακή και ώρα 10-12 π.μ.
Εάν τα κατασχεθέντα πράγματα υπόκεινται εις φθοράν, κατά την κρίσιν του επισπεύδοντος Διευθυντού του Δημοσίου Ταμείου ή του κατά το άρθρον 10 εδαφ. β' Ταμιακού Υπαλλήλου, ταύτα πλειστηριάζονται αμέσως ή εντός βραχείας προθεσμίας αναλόγως του κινδύνου. Του πλειστηριασμού τούτου, δέον οπωσδήποτε να προηγήται πράξις δημοσιότητος, είτε δι' αμέσου προ τούτου κηρύξεως, είτε δια τοιχοκολλήσεως προγράμματος εν τω τόπω του πλειστηριασμού την προτεραίαν τουλάχιστον του πλειστηριασμού.
3. Υπάλληλος επί του πλειστηριασμού ορίζεται συμβολαιογράφος ή Ειρηνοδίκης ή Γραμματεύς του Ειρηνοδικείου εις την περιφέρειαν των οποίων υπάγεται ο ορισθείς τόπος πλειστηριασμού προς ον αποστέλλονται τα σχετικά έγγραφα του πλειστηριασμού 24 ώρας προ τούτου, εκτός εάν συντρέχη η περίπτωσις της προηγουμένης παραγράφου του παρόντος άρθρου, ότε δεν απαιτείται η τήρησις της προθεσμίας ταύτης.
Εάν η αξία των κατεσχημένων, κατά την εν τη εκθέσει κατασχέσεως εκτίμησιν, δεν υπερβαίνει τας 15000 δραχμάς η 44,02 €, τον πλειστηριασμόν δύναται να ενεργήσει και οιοσδήποτε εκ των υπαλλήλων του Ταμείου, παρουσία όμως δημοσίου υπαλλήλου ή Δημοτικού ή Κοινοτικού συμβούλου οργανισμού τοπικής αυτοδιοικήσεως ή αστυνομικού οργάνου.

Άρθρο 22
Διαίρεσις πλειστηριαζομένων- Έκθεσις πλειστηριασμού
1. Εάν τα πλειστηριαζόμενα πράγματα είναι επιδεκτικά διαιρέσεως, εκποιείται τόσον μέρος αυτών, όσον αρκεί, κατά την κρίσιν του επί του πλειστηριασμού υπαλλήλου, δια την πληρωμήν των εξόδων και δικαιωμάτων εκτελέσεως και των χρεών προς το Δημόσιον και τους τυχόν αναγγελθέντας δανειστάς.
Εάν όμως είναι ανεπίδεκτα διαιρέσεως, το μετά την αφαίρεσιν των ως άνω χρεών εξόδων και δικαιωμάτων, τυχόν πλεόνασμα, αποδίδεται τω οφειλέτη εν αρνήσει δε παραλαβής του πλεονάσματος εκδίδεται γραμμάτιον παρακαταθήκης υπέρ αυτού.
2. Περί του πλειστηριασμού συντάσσεται έκθεσις εφ' απλού χάρτου υπογραφομένη υπό, του υπαλλήλου του πλειστηριασμού, του τελευταίου πλειοδότου, του τυχόν παρευρισκομένου και θέλοντος να υπογράψη οφειλέτου και δύο μαρτύρων εκ των παρισταμένων.
3. Εις την περίπτωσιν του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 21 ως πρώτος μάρτυς υπογράφει ο παραστάς κατά τον πλειστηριασμόν δημόσιος ή δημοτικός λειτουργός.

Άρθρον 23
Περιπτώσεις οριστικής κατακυρώσεως
1. Ο επί του πλειστηριασμού υπάλληλος δύναται να κατακυρώση οριστικώς τον πλειστηριασμόν εις τον τελευταίον πλειοδότην: α) εφ' όσον η επιτευχθείσα τελευταία προσφορά δεν υπερβαίνει τας 15000 δραχμάς ή 44,02€, είναι δε ταυτοχρόνως ανωτέρα του ημισέος της κατά την έκθεσιν κατασχέσεως εκτιμηθείσης αξίας των

πλειστηριαζομένων κινητών, β) προκειμένου περί πλειστηριασμού των εν άρθρω 21 παράγρ. 2 εδαφ. β', του παρόντος κινητών.
2. Εν τη περιπτώσει ταύτη ο τελευταίος πλειοδότης υποχρεούται άμα τη κατακυρώσει να καταβάλη το τίμημα εις τον επί του πλειστηριασμού υπάλληλον και να παραλάβη τα πράγματα, γινομένης περί τούτου μνείας εν τη εκθέσει, άλλως ενεργείται παραχρήμα και δια της αυτής εκθέσεως αναπλειστηριασμός εις βάρος του, διαρκών επί μίαν ώραν, εφαρμοζομένων αναλόγως, ως προς την ευθύνην του, των περί αναπλειστηριασμού διατάξεων του παρόντος Ν. Διατάγματος.

Άρθρο 24
Προσωρινή κατακύρωσις και έγκρισις
1. Μη συντρεχούσης περιπτώσεως οριστικής κατακυρώσεως κατά τα εν άρθρω 23 οριζόμενα ο επί του πλειστηριασμού υπάλληλος κατακυροί προσωρινώς τα πράγματα, υπαρχούσης πλειοδοσίας, εις τον υπερθεματιστήν, μη υπαρχούσης δε τοιαύτης, εις το επισπεύδον Δημόσιον, άνευ αιτήσεως του παρισταμένου εκπροσώπου του Δημοσίου και εις την τιμήν της πρώτης προσφοράς.
Αντίγραφον της εκθέσεως του πλειστηριασμού υποβάλλεται εις τον επισπεύδοντα Διευθυντήν του Δημοσίου Ταμείου εντός τριών ημερών από της διενεργείας του πλειστηριασμού.
2. Ο Διευθυντής του Δημοσίου Ταμείου εντός τριών ημερών από της παραλαβής του αντιγράφου της εκθέσεως δύναται να εγκρίνη ή μη την κατακύρωσιν, οπότε και επιστρέφεται το τυχόν κατατεθέν πλειστηρίασμα.
Εν τη περιπτώσει της μη εγκρίσεως ο Διευθυντής του Δημοσίου Ταμείου δύναται να διατάξη επανάληψιν του πλειστηριασμού εις χρόνον οριζόμενον κατά την κρίσιν του.
3. Ο Διευθυντής του Δημοσίου Ταμείου υποχρεούται να διατάξη την εφ' άπαξ επανάληψιν του πλειστηριασμού, εάν εντός της ανωτέρω προθεσμίας των τριών ημερών ζητηθή τούτο εγγράφως υπό του οφειλέτου, εν περιπτώσει καθ' ην η επιτευχθείσα προσφορά είναι κατωτέρα του ημισέος της, κατά την έκθεσιν κατασχέσεως, εκτιμηθείσης αξίας των εκποιουμένων κινητών, και εφ' όσον προκαταβληθούν παρ' αυτού τα έξοδα του νέου πλειστηριασμού, προϋπολογιζόμενα υπό του Διευθυντού του Ταμείου.
4. Εις απάσας τας περιπτώσεις επαναλήψεως του πλειστηριασμού εκδίδεται νέον πρόγραμμα προ τριών τουλάχιστον ημερών ως εν άρθροις 19 και 20 του παρόντος, φυλαττομένης της περιπτώσεως της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του παρόντος Ν. Διατάγματος.
5. Παρερχομένης απράκτου της, εις τον Διευθυντήν του Δημοσίου Ταμείου, τασσομένης προθεσμίας δια την έγκρισιν, ο πλειστηριασμός θεωρείται μη εγκριθείς.

Άρθρο 25
Επανάληψις πλειστηριασμού
1. Ο νέος πλειστηριασμός ενεργείται ένθα και ο πρώτος, δύναται όμως τη αιτήσει του οφειλέτου, προκαταβάλοντος τας σχετικάς προς μεταφοράν των κατεσχημένων πραγμάτων δαπάνας, ή κατά την κρίσιν του Διευθυντού του Δημοσίου Ταμείου έστω και άκοντος του οφειλέτου, να ενεργηθή και εν τω άλλω τόπω, οριζομένου νέου επί του πλειστηριασμού υπαλλήλου.
2. Ο Διευθυντής του Δημοσίου Ταμείου ενεργεί μετά το πέρας του νέου πλειστηριασμού κατά τα εν άρθρω 24 παράγραφος 2 οριζόμενα.

Άρθρον 26
Ενέργειαι εν περιπτώσει αναστολής ή ματαιώσεως πλειστηριασμού

Μη ενεργηθέντος του πλειστηριασμού κατά την ορισθείσαν δια του προγράμματος ημέραν συνεπεία αναστολής ή ματαιώσεως εκδίδεται νέον πρόγραμμα άνευ περιορισμού ως προς των χρόνον εκδόσεως και τον χρόνον διενεργείας του πλειστηριασμού.

Άρθρον 27
Αναπλειστηριασμός
1. Εάν ο υπερθεματιστής δεν καταβάλη το πλειστηρίασμα εντός τριών ημερών από της οριστικής κατακυρώσεως, ενεργείται αναπλειστηριασμός εις βάρος αυτού και κατ' αυτού δια πάσας τας ζημίας εκ διαφοράς πλειστηριάσματος δικαιωμάτων και εξόδων εκτελέσεως και φυλάξεως και εκ πάσης άλλης αιτίας, διώκεται δε ούτος κατά τας διατάξεις του παρόντος Ν. Διατάγματος, ως οφειλέτης του Δημοσίου. Ο αναπλειστηριασμός ενεργείται κατά τα άρθρα 19-26 του παρόντος Ν. Διατάγματος.
2. Δια την δίωξιν του υπερθεματιστού απαιτείται βεβαίωσις υπό του Δημοσίου Ταμείου, του ποσού δι' ο διώκεται, ερειδομένη επί εγγράφου του επί του πλειστηριασμού υπαλλήλου, περιέχοντος το ποσόν του μη κατατεθέντος πλειστηριάσματος ή την προκύψασαν εκ του αναπλειστηριασμού διαφοράν.

Άρθρον 28
Αναγγελίαι
1. Αναγγελίαι του επισπεύδοντος Δημοσίου δι' έτερα προς αυτό χρέη του οφειλέτου δύνανται να γίνουν εγγράφως εντός πέντε ημερών από της ημέρας διενεργείας του πλειστηριασμού, δι' αποστολής πίνακος χρεών, συντασσομένου υπό της Δημοσίας Αρχής παρ' η τα χρέη εις τον επί του πλειστηριασμού υπάλληλον.
2. Αι αναγγελίαι των τρίτων, πλην των αναγομένων εις απαιτήσεις ενεχυρούχων δεν λαμβάνονται υπ' όψιν κατά την διανομήν αν το πλειστηρίασμα είναι έλαττον των 15000 δραχμών ή 44,02 € και δεν επαρκή δια την ικανοποίησιν του συνόλου των απαιτήσεων του Δημοσίου, εν αις και αι κατά την προηγουμένην παράγραφον αναγγελθείσαι τοιαύται του Δημοσίου.

Άρθρον 29
Ενέργειαι μετά την οριστικήν κατακύρωσιν
1. Μετά την οριστικήν κατακύρωσιν ο επί του πλειστηριασμού υπάλληλος ενεργεί ως κατωτέρω:
α) εάν το επιτευχθέν πλειστηρίασμα δεν υπερβαίνει τας 15000 δραχμάς ή 44,02€ και δεν υπάρχουν αναγγελίαι ενεχυρούχων δανειστών εξοφλεί εκ του πλειστηριάσματος τα δικαιώματα και έξοδα εκτελέσεως και το εκ του υπολοίπου καλυπτόμενον μέρος των χρεών προς το Δημόσιον. Υπαρχόντων ενεχυρούχων δανειστών συντάσσεται πίναξ, κατά τα εν άρθρω 974 του Κώδικος Πολιτικής Δικονομίας οριζόμενα.
Εις περίπτωσιν, καθ' ην εκ της κατανομής καταλείπεται υπόλοιπον, συντάσσεται και δια τούτο πίναξ κατατάξεως των αναγγελθέντων μη ενεχυρούχων δανειστών, τοιούτων δε μη υπαρχόντων το υπόλοιπον αποδίδεται εις τον καθ' ου ο πλειστηριασμός.
β) εάν το επιτευχθέν πλειστηρίασμα υπερβαίνει τας 15000 δραχμάς ή 44,02 € και δεν ανηγγέλθησαν δανεισταί, εξοφλή εκ τούτου τα δικαιώματα και έξοδα εκτελέσεως και τα χρέη προς το Δημόσιον, τυχόν δε υπόλοιπον τούτου αποδίδεται εις τον καθ' ου ο πλειστηριασμός.
Εις περίπτωσιν καθ' ην ανηγγέλθησαν δανεισταί, συντάσσει πίνακα κατατάξεως κατά τα εν άρθρω 974 του Κώδικος Πολιτικής Δικονομίας οριζόμενα.

2. Εάν ο ενεργήσας τον πλειστηριασμόν δεν είναι συμβολαιογράφος αποστέλλει τον πίνακα κατατάξεως μετά πάντων των σχετικών προς τον αρμόδιον συμβολαιογράφον, από δε της υπό τούτου παραλαβής του πίνακος άρχονται αι προθεσμίαι ανακοπής δια μεν το Δημόσιον κατά τα εν άρθρω 58 παρ. 4 του παρόντος Ν. Διατάγματος οριζόμενα, δια δε τους τρίτους κατά τας διατάξεις του άρθρου 979 του Κώδικος Πολιτικής Δικονομίας. Οριζόμενα.
3. «Η απόδοση στο Δημόσιο του ποσού για το οποίο έχει καταταγεί σε πλειστηριασμό γίνεται με απλή εντολή του υπαλλήλου του πλειστηριασμού και δεν απαιτείται η σύνταξη συμβολαιογραφικής πράξης».(άρθρ. 29 Ν. 1882/90 ΦΕΚ 43 Α/90).

Γ' ΚΑΤΑΣΧΕΣΙΣ ΚΙΝΗΤΩΝ ΕΙΣ ΧΕΙΡΑΣ ΤΡΙΤΟΥ

Άρθρον 30

(όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 2 άρθρου 41 Ν. 2648/1998 (ΦΕΚ Α 238/98))

Κατάσχεσις εις χείρας τρίτων

1. Η κατάσχεσις εις χείρας τρίτων των εις χείρας αυτών ευρισκομένων χρημάτων, καρπών και άλλων κινητών πραγμάτων του οφειλέτου του Δημοσίου ή των οφειλομένων εν γένει προς αυτό, ενεργείται υπό του Διευθυντού του Δημοσίου Ταμείου δια κατασχετηρίου εγγράφου μη κοινοποιουμένου εις τον οφειλέτην, περιέχοντος δε: α) το όνομα, επώνυμον, όνομα πατρός του οφειλέτου, β) το ονοματεπώνυμον του τρίτου εις χείρας του οποίου επιβάλλεται η κατάσχεσις, γ) το ποσόν δια το οποίον επιβάλλεται η κατάσχεσις, δ) πίνακα χρεών του οφειλέτου, και ε) χρονολογίαν και υπογραφήν του Διευθυντού του Δημοσίου Ταμείου.
2. Δια του κατασχετηρίου εγγράφου προσκαλείται ο τρίτος όπως τα μεν υπ' αυτού εις τον οφειλέτην του Δημοσίου οφειλόμενα χρήματα, καταθέση εντός οκτώ ημερών εις το Δημόσιον Ταμείον, τα δε παρ' αυτώ ευρισκόμενα κινητά πράγματα παραδώση εις τον εν τω κατασχετηρίω οριζόμενον συμβολαιογράφον ή φύλακα, εφαρμοζομένων περαιτέρω των εν άρθροις 14-19 και επόμενα του παρόντος Ν. Διατάγματος οριζόμενα.

Εάν τα πράγματα ταύτα συνίστανται εις ξένα νομίσματα ή χρεόγραφα παραδίδονται εις το Ταμείον Παρακαταθηκών και Δανείων, επί εκδόσει γραμματίου παρακαταθήκης υπέρ του Δημοσίου εξοφλουμένου εντολή του Διευθυντού του Δημόσιου Ταμείου, όστις εν συνεχεία τρέπει τα ξένα νομίσματα εις εγχώριον νόμισμα ή εκποιεί τα χρεόγραφα κατά τας εκάστοτε ισχύουσας διατάξεις.

Εν περιπτώσει μη συμμορφώσεως ο εις χείρας ούτινος η κατάσχεσις προς τούτο και δια προσωπικής κρατήσεως ανεξαρτήτως εάν είχε τοιούτον κατ' αυτού δικαίωμα ο πιστωτής του οφειλέτης του Δημοσίου.

3. Από της ημέρας κοινοποιήσεως του κατασχετηρίου εις τον τρίτον δεν δύναται ούτος να αποδώση προς τον οφειλέτην του Δημοσίου τα κατασχεθέντα χρήματα ή πράγματα ουδέ δύναται να συμψηφίση προς ανταπαιτήσεις του μεταγενεστέρας της κατασχέσεως, της κατασχέσεως επιφερούσης τα αποτελέσματα αυτοδικαίως χωρούσης αναγκαστικής εκχωρήσεως.
4. Η κατάσχεση μπορεί να περιοριστεί σε μικρότερο ποσό ή ποσοστό, μετά από αιτιολογημένη απόφαση εκείνου που την επέβαλλε.
5. Εάν η αξία των κατασχεθέντων κινητών πραγμάτων δεν υπερβαίνη το ποσόν των 10000 δραχμών ή 29,35 € πάσα άλλη μεταγενεστέρα κατάσχεσις, πλην των υπό του Δημοσίου και δια τα προς αυτό οφειλόμενα ποσά επιβαλλομένων, είναι αυτοδικαίως άκυρος.

6. Η κατάσχεσις απαιτήσεων εκ τίτλων εις διαταγήν ενεργείται κατά τας διατάξεις των άρθρων 983 παρ. 3 και 954 παρ. 1 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας.

Άρθρον 31
Ακατάσχετα εις χείρας τρίτων
Εξαιρούνται της κατασχέσεως εις χείρας τρίτων: α) τα εν άρθρω 17 του παρόντος Ν. Διατάγματος κινητά πράγματα, β) τα υπό ειδικών νόμων διατηρηθέντων εν ισχύι δια του άρθρου 52 του Εισαγ. Νόμου Κώδικος Πολιτικής Δικονομίας προβλεπόμενα ακατάσχετα, γ) η εταιρική μερίς επί προσωπικών εταιριών, δ) αι απαιτήσεις διατροφής εκ του νόμου ή εκ διατάξεως τελευταίας βουλήσεως, ε) τα ¾ των απαιτήσεων εκ μισθών, συντάξεων και πάσης φύσεως ασφαλιστικών βοηθημάτων καταβαλλομένων περιοδικώς, επιτρεπομένης της κατασχέσεως επί του ¼ αυτών δια τα προς το Δημόσιον χρέη των δικαιούχων των απαιτήσεων τούτων, στ) τα 4/5 των ημερομισθίων, επιτρεπομένης της κατασχέσεως επί του 1/5 αυτών δια τα προς το Δημόσιον χρέη των δικαιούχων τούτων και ζ) το ½ των εφ' άπαξ καταβαλλομένων, υπό οιουδήποτε ασφαλιστικού φορέως, βοηθημάτων επί τη εξόδω εκ της Υπηρεσίας ή του επαγγέλματος, επιτρεπομένης της κατασχέσεως επί του ½ αυτών δια τα προς το Δημόσιον χρέη των δικαιούχων τούτων.

Άρθρον 32
Δήλωσις τρίτου
1. Εάν ο τρίτος ουδέν οφείλει ή δεν οφείλει όλα τα αναφερόμενα εις το κατασχετήριον έγγραφον του Δημοσίου Ταμείου χρήματα ως και άλλα πράγματα ή δεν υποχρεούται εις την άμεσον απόδοσιν αυτών, ένεκα των υφισταμένων μεταξύ αυτού και του οφειλέτου συμφωνιών ή εξ άλλου νομίμου λόγου, ο τρίτος οφείλει να δηλώση τούτο εντός οκτώ ημερών από της επιδόσεως του κατασχετηρίου. Η προθεσμία δεν παρεκτείνεται λόγω αποστάσεως.
Η δήλωσις γίνεται εγγράφως δι' αναφοράς επιδιδομένης δια δικαστικού κλητήρος εις τον εκδόντα το κατασχετήριον έγγραφον Διευθυντήν του Δημοσίου Ταμείου ή προφορικώς ενώπιον του Ειρηνοδίκου της κατοικίας του ή διαμονής του, όστις συντάσσει έκθεσιν εφ' απλού χάρτου ην αποστέλλει εις τον διευθυντήν του Δημοσίου Ταμείου εντός 24 ωρών.
2. Η γενομένη επί τη κατασχέσει του Δημοσίου δήλωσις εκ μέρους μισθωτών ή υπομισθωτών, περί προκαταβολικής εξοφλήσεως ή εκχωρήσεως μισθωμάτων, ισχύει δια το Δημόσιον μόνον εφόσον ούτοι είχον προβή εις δήλωσιν προς την Εφορίαν προ της επιβολής της κατασχέσεως και προσκομίζουν σχετικήν, περί τούτου, βεβαίωσιν.

Άρθρον 33
Συνέπειαι μη δηλώσεως, ανακοπή τρίτου
Εάν ο τρίτος δεν προβή εις δήλωσιν ή προβή μεν εις τοιαύτην αλλ' εκπροθέσμως ή ουχί κατά τον υπό του άρθρου 32 του παρόντος Ν. Διατάγματος διαγραφόμενον τύπον, λογίζεται ως οφειλέτης της όλης ποσότητος δι' ην εγένετο παρ' αυτώ κατάσχεσις.

Άρθρον 34
Ανακοπή κατά δηλώσεως τρίτου
Ανακοπήν κατά της δηλώσεως ασκεί ο Διευθυντής του Δημοσίου Ταμείου, εντός μηνός από της κοινοποιήσεως της δηλώσεως ή από της περιελεύσεως αυτώ της εκθέσεως της ενώπιον του Ειρηνοδίκου γενομένης δηλώσεως.

Η ανακοπή εισάγεται και εκδικάζεται κατά τα εν άρθρω 986 του Κώδικος Πολιτικής Δικονομίας οριζόμενα.

Δ' ΚΑΤΑΣΧΕΣΙΣ ΕΠΙ ΑΚΙΝΗΤΩΝ, ΠΛΟΙΩΝ Ή ΑΕΡΟΣΚΑΦΩΝ ΤΟΥ ΟΦΕΙΛΕΤΟΥ

Άρθρον 35
Ενέργεια κατασχέσεως

1. Δύναται να γίνη κατάσχεσις ακινήτου ανήκοντος κατά κυριότητα εις τον οφειλέτην ή εμπράγματου δικαιώματος του οφειλέτου επί ακινήτου εφαρμόζονται και επί κατασχέσεως δικαιωμάτων εφ' ων ισχύουν οι περί ακινήτου κανόνες, ως και επί κατασχέσεως πλοίων και αεροσκαφών.
2. Η κατάσχεσις ακινήτου επεκτείνεται και επί των συστατικών αυτού, επί δε των παραρτημάτων μόνον εάν περιβληθούν εις αυτήν. Εάν τα παραρτήματα δεν περιελήφθησαν εις την κατάσχεσιν του ακινήτου, δύνανται να κατασχεθούν κατά την διαδικασίαν της κατασχέσεως κινητών πραγμάτων.

Άρθρον 36
Επιβολή κατασχέσεως

1. Η κατάσχεσις ακινήτων ενεργείται τη εγγράφω παραγγελία του Διευθυντού του Δημοσίου Ταμείου υπό δικαστικού κλητήρος, ή υπαλλήλου του Δημοσίου Ταμείου, επί παρουσία ενός ενηλίκου μάρτυρος. Εν αρνήσει του προσκληθέντος μάρτυρος, ο εντεταλμένος δια την κατάσχεσιν ενεργεί μόνος, διώκεται δε ο αρνούμενος κατά το άρθρον 169 του Ποινικού Κώδικος.
2. Ο ενεργών την κατάσχεσιν, μεταβαίνων εις τον τόπον εν ω κείται το ακίνητον, συντάσσει έκθεσιν περιέχουσαν τον χρόνον της κατασχέσεως, τον αριθμόν και την χρονολογίαν της παραγγελίας της κατασχέσεως, του ονοματεπώνυμον του παραγγέλοντος Διευθυντού του Ταμείου, του οφειλέτου, το πατρώνυμον τούτου, το επάγγελμα και την κατοικίαν του, το ονοματεπώνυμον του συμπράττοντος μάρτυρος, και το συνολικόν ποσόν του χρέους ως τούτο αναγράφεται εν τη παραγγελία κατασχέσεως.

Εν τη εκθέσει ορίζεται η θέσις και η περιφέρεια του Δήμου ή της Κοινότητος ένθα κείται το ακίνητον, το είδος του ακινήτου, προκειμένου δε περί οικοδομής ο αριθμός των ορόφων αυτής, τα όρια, η κατά προσέγγισιν έκτασις αυτού, συνοπτικώς τα συστατικά και τα κατασχόμενα παραρτήματα, και η συνολική αξία των κατασχομένων κατ' εκτίμησιν του κατασχόντος.

3. Εάν η εκτίμησις της αξίας των κατασχομένων απαιτή ειδικάς γνώσεις, δύναται ο Διευθυντής του Δημοσίου Ταμείου να διορίση πραγματογνώμονα όστις χρησιμεύει και ως μάρτυς.
4. Η έκθεσις υπογράφεται υπό του κατασχόντος, του μετ' αυτού συμπράξαντος και του οφειλέτου ή του τρίτου κυρίου εάν είναι παρόντες, γινομένης μνείας περί της αδυναμίας ή αρνήσεως αυτών να υπογράψουν.

Η παρουσία του οφειλέτου έστω και κατά την έναρξιν της κατασχέσεως επέχει θέσιν κοινοποιήσεως αυτώ ταύτης ως προς τας συνεπείας του άρθρου 38 παρ. 1 του παρόντος Ν. Διατάγματος.

5. Τα εν άρθρω 12 του παρόντος Ν. Διατάγματος οριζόμενα ισχύουν και εν προκειμένω.

Άρθρον 37
Υποβολή και κοινοποίησις εκθέσεως κατασχέσεως

1. Ο ενεργήσας την κατάσχεσιν εντός τριών ημερών από του πέρατος της κατασχέσεως οφείλει επί πειθαρχική κοινή και αποζημιώσει υπέρ του Δημοσίου να υποβάλλει την έκθεσιν εις τον Διευθυντήν του Δημοσίου Ταμείου, επισπεύδοντα ή κατ' εντολήν τούτου ενεργούντα. Εντός δε της αυτής προθεσμίας οφείλει να επιδώση εις τον οφειλέτην αντίγραφον της εκθέσεως κατασχέσεως και αν έτι ούτος παρέστη κατά την ενέργειαν της κατασχέσεως. Η προθεσμία επιδόσεως παρεκτείνεται επί οκτώ ημέρας δια τους κατοικούντας εκτός της περιφερείας του Πρωτοδικείου του τόπου της κατασχέσεως.

Άρθρον 38
Συνέπειαι κατασχέσεως

1. Από της ημέρας της κατά τα άρθρα 36 και 37 του παρόντος Ν. Δ/τος επιδόσεως εις τον οφειλέτην αντιγράφου της εκθέσεως κατασχέσεως στερείται ούτος του δικαιώματος της ελευθέρας διαθέσεως του κατασχεθέντος πράγματος, πάσα δε από της ημέρας ταύτης επιχειρηθείσα απαλλοτρίωσις ή ενεργηθείσα μεταγραφή ή εγγραφή δι' οιανδήποτε επιβάρυνσιν είναι αυτοδικαίως άκυρος έναντι του Δημοσίου.
2. Μετά την κατά το άρθρον 39 του παρόντος Ν. Διατάγματος εγγραφήν της κατασχέσεως του Δημοσίου εις το οικείον βιβλίον, η εγγραφή δι' οιανδήποτε επιβάρυνσιν είναι αυτοδικαίως άκυρος μόνον υπέρ του Δημοσίου και ουχί υπέρ των τρίτων.
3. Αι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του παρόντος Ν. Διατάγματος ισχύουν, και επί κατασχέσεως ακινήτου.

Άρθρον 39
Πρώτη προσφορά

1. Ο επισπεύδων Διευθυντής του Δημοσίου Ταμείου και ο Ελεγκτής Εσόδων δια κοινής πράξεως αυτών κάτωθι της εκθέσεως κατασχέσεως αναγράφουν πάντα τα βεβαιωμένα εις το Δημόσιον Ταμείον χρέη του οφειλέτου, περιλαμβανόμενα ή μη εις την παραγγελίαν κατασχέσεως, και ορίζουν την πρώτην προσφοράν.
Ωσαύτως αποφαίνονται εάν ως μεσεγγυούχος δέον να διορισθή έτερον πρόσωπον του εν άρθρω 40 του παρόντος Ν. Διατάγματος οριζομένου ότε και διορίζουν τούτο.
2. Το ως πρώτη προσφορά οριζόμενον ποσόν δεν δύναται να είναι μικρότερον του οφειλομένου χρέους ηυξημένου κατά τα προϋπολογιζόμενα δικαιώματα και έξοδα εκτελέσεως και τον φόρον μεταβιβάσεως ακινήτων, πάντως δε ουχί μικρότερον του ημίσεος της εν τη εκθέσει κατασχέσεως εκτιμηθείσης αξίας του ακινήτου, ουδέ ανώτερον των 4/5 αυτής.
3. Εάν η κατά την εν τη εκθέσει εκτίμησιν αξία του ακινήτου είναι μικροτέρα του προς το Δημόσιον χρέους του οφειλέτου, ως πρώτη προσφορά ορίζεται ποσόν ίσον προς τα 4/5 της ας άνω αξίας του ακινήτου.
4. Η έκθεσις της κατασχέσεως συμπληρουμένη δια της κατά τα ανωτέρω πράξεως πρώτης προσφοράς επιδίδεται εν αντιγράφω αμελλητί εντολή του Διευθυντού του Δημοσίου Ταμείου εις τον αρμόδιον υποθηκοφύλακα, παρ' ου και εγγράφεται πάραυτα εις το υπ' αυτού τηρούμενον βιβλίον κατασχέσεων.
Προκειμένου περί πλοίων νηολογημένων εν Ελλάδι η επίδοσις γίνεται προς τον τηρούντα το νηολόγιον εις ο είναι εγγεγραμμένον το πλοίον, προκειμένου δε περί αεροσκαφών εγγεγραμμένων εις μητρώον τηρούμενον εν Ελλάδι, η επίδοσις γίνεται προς τον τηρούντα το μητρώον τούτο.
5. Το ποσόν της πρώτης προσφοράς συντρεχόμενον προς τούτο λόγων κατά την κρίσιν του Διευθυντού του Δημοσίου Ταμείου δύναται να τροποποιηθή εις το εκδοθησόμενον πρόγραμμα πλειστηριασμού.

Κατά τον ούτω καθορισμόν της πρώτης προσφοράς λαμβάνονται υπ' υπόψιν άπαντα τα προς το Δημόσιον χρέη, ληξιπρόθεσμα και μη, τα βεβαιωμένα εις το Δημόσιον Ταμείον μέχρι της χρονολογίας εκδόσεως του προγράμματος πλειστηριασμού.

Άρθρον 40
Μεσεγγυούχος
Μεσεγγυούχος του ακινήτου είναι ο κατά την κατάσχεσιν κάτοχος αυτού, εκτός αν διορισθή έτερος κατά τα εν άρθρω 39 παράγραφος 1 του παρόντος Ν. Διατάγματος οριζόμενα.
Τα εν παραγράφοις 5 και 9 του άρθρου 15 του παρόντος Ν. Διατάγματος, ισχύουν και εν προκειμένω.

Άρθρον 41
Πρόγραμμα πλειστηριασμού

1. Μετά την κατάσχεσιν του ακινήτου ο Διευθυντής του Δημοσίου Ταμείου δύναται να εκδώση πρόγραμμα πλειστηριασμού περιέχον τα εν άρθρω 19 του παρόντος οριζόμενα και την κατά την κατεσχητήριον έκθεσιν περιγραφήν και εκτίμησιν του κατασχεθέντος.
2. Το πρόγραμμα κοινοποιείται: α) προς τον οφειλέτην, β) προς τον τρίτον κύριον, εάν εκ των βιβλίων μεταγραφών προκύπτη τοιούτος μέχρι της, κατά το άρθρον 36 παράγραφος 4 εδάφιον β' και άρθρον 37 του παρόντος Ν. Διατάγματος, κοινοποιήσεως, γ) προς τους εγγεγραμμένους ενυποθήκους δανειστάς μέχρι της προτεραίας της, κατά το άρθρον 36 παράγραφος 4 εδάφιον β' και άρθρον 37 του παρόντος Ν. Διατάγματος, κοινοποιήσεως.
3. Τα εν άρθρω 20 παράγραφος 2 του παρόντος οριζόμενα ισχύουν αναλόγως και εν προκειμένω.
4. Το πρόγραμμα τοιχοκολλάται εις το δημοσιώτερον μέρος του τόπου του πλειστηριασμού.
5. Περίληψις του προγράμματος δημοσιεύεται εν εφημερίδι εκδιδομένη εν τη Δημοτική ή Κοινοτική Περιφερεία, ένθα κείται το ακίνητον, ελλειπούσης δε τοιαύτης εφημερίδος, εν εκδιδομένη εις την πρωτεύουσαν της Επαρχίας ή του Νομού. Εις περίπτωσιν καθ' ην δεν εκδίδεται εφημερίς κατά τα ανωτέρω δεν απαιτείται δημοσίευσις.
6. Αι ανωτέρω κοινοποιήσεις, τοιχοκολλήσεις και δημοσιεύσεις, ενεργούνται είκοσι τουλάχιστον ημέρας προ του πλειστηριασμού.
7. Αι περί ανατροπής της κατασχέσεως διατάξεις του άρθρου 1019 της Πολιτικής Δικονομίας δεν έχουν εφαρμογήν επί κατασχέσεων επιβαλλομένων κατά την διαδικασίαν του παρόντος Ν. Διατάγματος.

Άρθρον 42
Τόπος πλειστηριασμού
1. Το κατασχεθέν ακίνητον πλειστηριάζεται δημοσίως ενώπιον του επί του πλειστηριασμού ορισθέντος συμβολαιογράφου της Ειρηνοδικειακής περιφερείας όπου κείται το ακίνητον.
2. Ο πλειστηριασμός γίνεται εις την πρωτεύουσαν του Δήμου, εάν το πλειστηριαζόμενον ακίνητον κείται εις την περιφέρειαν Δήμου, εις την έδραν δε της Κοινότητος, εάν τούτο κείται εις την περιφέρειαν Κοινότητος, ημέραν πάντοτε Κυριακήν από $10^{ης}$ πρωινής μέχρι της $12^{ης}$ μεσημβρινής ώρας.

3. Εάν το ακίνητον ή τα ακίνητα κείνται εις περιφερείας πλειόνων ενός Δήμων ή Κοινοτήτων, ο πλειστηριασμός γίνεται κατ' επιλογήν του Διευθυντού του Ταμείου εις οιονδήποτε των Δήμων ή Κοινοτήτων τούτων.
4. Ο πλειστηριασμός δύναται να ορισθή και εν τη έδρα του αρμοδίου, ως επί του πλειστηριασμού υπαλλήλου.

Άρθρον 43
Πλειστηριασμός
1. Εις τον επί του πλειστηριασμού υπάλληλον αποστέλλονται ή κατατίθενται τουλάχιστον 24 ώρας προ του πλειστηριασμού: α) το πρωτότυπον της κατασχετηρίου εκθέσεως, β) το πρωτότυπον του προγράμματος πλειστηριασμού μεθ' ενός αντιγράφου, γ) αι εκθέσεις επιδόσεως της τε κατασχετηρίου εκθέσεως και του προγράμματος, δ) αντίτυπον του φύλλου της εφημερίδος εν η τυχόν εδημοσιεύθη τα πρόγραμμα και ε) πιστοποιητικόν βαρών του οικείου υποθηκοφυλακείου.
2. Η κατάθεσις βεβαιούται δια μονομερούς επί του αντιγράφου του προγράμματος σημειώσεως του υπαλλήλου επί του πλειστηριασμού όπερ επιστρέφεται εις τον Διευθυντήν του Δημοσίου Ταμείου.
3. Ως προς τον τρόπον ενεργείας του πλειστηριασμού τηρούνται αι διατάξεις των άρθρων 1001 και επ. του Κώδικος Πολιτικής Δικονομίας, εφ' όσον δεν αντίκεινται εις τας διατάξεις του παρόντος.
4. Ο επί του πλειστηριασμού υπάλληλος υποχρεούται εντός 15 ημερών από της διενεργείας του πλειστηριασμού να αποστείλη αντίγραφον της εκθέσεως του πλειστηριασμού εις τον επισπεύδοντα Διευθυντήν του Δημοσίου Ταμείου.

Άρθρον 44
Κατακύρωσις εις το Δημόσιον
Εάν δεν εμφανισθούν πλειοδόται, το πλειστηριαζόμενον ακίνητον κατακυρούται μεν εις το Δημόσιον, άνευ αιτήσεως του παρισταμένου εκπροσώπου του Δημοσίου, επί τη τιμή της προσφοράς, αλλ' ο Υπουργός των Οικονομικών δι' αποφάσεως του δύναται να εγκρίνη ή μη την κατακύρωσιν.
Η απόφασις του Υπουργού των Οικονομικών εκδίδεται εντός 30 ημερών από της παρόδου της εν άρθρω 47 του παρόντος προθεσμίας.
Παρερχομένης απράκτου της εν τω παρόντι άρθρω προθεσμίας, η κατακύρωσις θεωρείται ως μη εγκριθείσα.

Άρθρον 45
Κατάθεσις πλειστηριάσματος
1. Εντός 10 ημερών από της λήξεως της εν άρθρω 47 του παρόντος Ν. Διατάγματος προθεσμίας και άνευ νεωτέρας προς αυτόν ειδοποιήσεως, ο υπερθεματιστής εάν εν τω πλειστηριασμώ δεν ανηγγέλθησαν εμπροθέσμως έτεροι πιστωταί, υποχρεούται να καταθέση το πλειστηρίασμα εις το Δημόσιον Ταμείον, άλλως καταθέται τούτο εντός της αυτής προθεσμίας, εις τον επί του πλειστηριασμού υπάλληλον, συντασσομένου εν τη περιπτώσει ταύτη πίνακος κατά τας διατάξεις του άρθρου 974 του Κώδικος Πολιτικής Δικονομίας.
2. Η κατά την προηγουμένην παράγραφον κατάθεσις του πλειστηριάσματος δεν εμποδίζεται εκ της επιβολής κατασχέσεως ή ασκήσεως ανακοπής ή εξ οιουδήποτε άλλου λόγου.
3. Παρακράτησις του τιμήματος εξ ουδενός λόγου επιτρέπεται.
4. «Οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 29 του παρόντος ισχύουν και στην προκειμένη περίπτωση». (άρθρο 29 Ν. 1882/90)

Άρθρον 46
Δίωξις υπερθεματιστών- Αναπλειστηριασμός
1. Εάν ο υπερθεματιστής δεν καταβάλη εντός των προθεσμιών του άρθρου 45 του παρόντος Ν. Διατάγματος του πλειστηρίασμα, διώκεται προς καταβολήν του ποσού του πλειστηριάσματος, επιβαρυνόμενου με προσαυξήσεις εκπροθέσμου καταβολής από της λήξεως της ανωτέρω προθεσμίας ή ενεργείται αναπλειστηριασμός δαπάναις και κινδύνω αυτού, κατά τας εν τω παρόντι Ν. Διατάγματι διατυπώσεις. Η ενέργεια του ενός δεν αποκλείει το έτερον. Εάν εκ του αναπλειστηριασμού επιτεύχθη πλειστηρίασμα επί έλαττον, ο καθ' ου ο αναπλειστηριασμός διώκεται προς καταβολήν ποσού χρέους ίσου προς την προκύψασαν διαφοράν, ως οφειλέτης του Δημοσίου, κατά τας διατάξεις του παρόντος Ν. Διατάγματος.
2. Δια την, κατ' αμφοτέρας τας περιπτώσεις, δίωξιν του υπερθεματιστού απαιτείται βεβαίωσις υπό του Δημοσίου Ταμείου, του ποσού δι' ο διώκεται, ερειδομένη επί εγγράφου του επί του πλειστηριασμού υπαλλήλου, περιέχοντος το ποσόν του μη κατατεθέντος πλειστηριάσματος ή την προκύψασαν εκ του αναπλειστηριασμού διαφοράν.
3. Τυχόν εισπραχθείσα εις βάρος του υπερθεματιστού προσαυξήσεις εκπροθέσμου καταβολής λογίζονται ως πλειστηρίασμα.
4. Ο διωκόμενος υπερθεματιστής καταβάλλει παν ποσόν δι' ο διώκεται εις επί του πλειστηριασμού υπάλληλον βάσει σημειώματος του Διευθυντού του Δημοσίου Ταμείου παρ' ω είναι βεβαιωμένον το χρέος.
5. Κατά πάσαν καταβολήν ενεργείται δια πράξεως του Διευθυντού του Ταμείου ισόποσος διαγραφή του κατά την παράγραφον 2 του παρόντος άρθρου βεβαιωθέντος ποσού.
6. Δια τας δαπάνας τυχόν αναπλειστηριασμού έκαστος των πλειοδοτών δέον να καταθέση παρά τω υπαλλήλω του πλειστηριασμού τα έξοδα του πλειστηριασμού, οριζόμενα δια προχείρου υπολογισμού υπό του επί του πλειστηριασμού υπαλλήλου. Ταύτα αποδίδονται αμέσως μετά την κατακύρωσιν, πλην των κατατεθέντων υπό του υπερθεματιστού.
7. Το άρθρον 26 του παρόντος Ν. Διατάγματος ισχύει και εν προκειμένω.

Άρθρον 47
Αίρεσις περί την κατακύρωσιν
1. Η κατακύρωσις των πλειστηριασθέντων ακινήτων τελεί υπό την εξουσιαστικήν αίρεσιν ότι ο οφειλέτης δεν ήθελε καταβάλει εντός τριάκοντα (30) ημερών από του πλειστηριασμού τα εν τω προγράμματι και εν ταις αναγγελίαις του Δημοσίου ληξιπρόθεσμα μέχρι της ημέρας της καταβολής χρέη προς το Δημόσιον, μετά των προσαυξήσεων εκπροθέσμου καταβολής και εξόδων και δικαιωμάτων εκτελέσεως και δεν ήθελεν άμα επιτύχει την παραίτησιν των αναγγελθέντων τρίτων δανειστών εκ των αναγγελιών αυτών ή την συναίνεσιν των.
Γενομένων των ανωτέρω η κατακύρωσις λογίζεται ως μη γενομένη αλλ' ίνα επέλθη το αποτέλεσμα τούτο δέον να κατατεθή υπό του οφειλέτου το αποδεικτικόν εισπράξεως των προς το Δημόσιον ως άνω χρεών του και να δηλωθή η παραίτησις εκ των αναγγελιών των λοιπών δανειστών του εντός της άνω προθεσμίας δια πράξεων, συντασσομένων ενώπιον του ενεργήσαντος τον πλειστηριασμόν υπαλλήλου ή δια της καταθέσεως εις αυτόν ομοίων δηλώσεων συνταχθεισών ενώπιον συμβολαιογράφου ή Ειρηνοδίκου.
2. Η υποχρέωσις του τελευταίου πλειοδότου προς κατάθεσιν του πλειστηριάσματος άρχεται από της προελεύσεως απράκτου της ανωτέρω προθεσμίας.

Άρθρον 48
Κατάσχεσις πλοίου
1. Εις την έκθεσιν κατασχέσεως πλοίου πρέπει να αναφέρονται και το όνομα και η ιθαγένεια του πλοιοκτήτου, το όνομα του πλοίου, η πράξις νηολογήσεως ως και το διεθνές σήμα αυτού. Η περιγραφή του κατασχεθέντος πλοίου πρέπει να περιλαμβάνη τας διαστάσεις και την χωρητικότητα, το είδος της κινητηρίου δυνάμεως και την δύναμιν της μηχανής, ως και τα κατασχεθέντα παραρτήματα. Η περιγραφή πρέπει να γίνεται ακριβώς, εις τρόπον ώστε να μη γεννάται αμφιβολία περί της ταυτότητος.
2. Αντίγραφον της εκθέσεως κατασχέσεως επιδίδεται και προς τον λιμενάρχην του λιμένος όπου εγένετο η κατάσχεσις του πλοίου εντός δύο ημερών από της ημέρας καθ' ην εγένετο η κατάσχεσις. Η κατάσχεσις κωλύει τον απόπλουν του πλοίου, ο δε λιμενάρχης άμα τη προς αυτόν επιδώσει του αντιγράφου της εκθέσεως κατασχέσεως οφείλει να εμποδίση τον απόπλουν του πλοίου.

Άρθρον 49
Πρόγραμμα πλειστηριασμού πλοίου
1. Ο πλειστηριασμός του κατασχεθέντος πλοίου γίνεται ενώπιον συμβολαιογράφου της περιφερείας του λιμένος όπου ευρίσκεται το πλοίον ελλιμενισμένον κατά την κατάσχεσιν.
2. Το πρόγραμμα πλειστηριασμού πλοίου επιδίδεται και προς τον πλοίαρχον, τον λιμενάρχην του λιμένος όπου κατεσχέθη το πλοίον και προς το Ναυτικόν Απομαχικόν Ταμείον, και κατατίθεται εις τον επί του πλειστηριασμού υπάλληλον 24 ώρας προ του πλειστηριασμού.
3. Τοιχοκόλλησις του προγράμματος του πλειστηριασμού γίνεται εις το λιμεναρχείον του λιμένος της κατασχέσεως και εις καταφανές μέρος του πλοίου.

Άρθρον 50
Κατάσχεσις αλλοδαπού πλοίου
Εάν το κατασχεθέν εις ημεδαπόν λιμένα πλοίον είναι αλλοδαπόν, ο λιμενάρχης του λιμένος ένθα εγένετο η κατάσχεσις υποχρεούται να αποστείλη αμελλητί αντίγραφον της εκθέσεως κατασχέσεως και του προγράμματος πλειστηριασμού εις τον τηρούντα το νηολόγιον όπου είναι νηολογημένον το πλοίον. Το αυτό ισχύει και προκειμένου περί ημεδαπών πλοίων εγγεγραμμένων εις νηολόγια τηρούμενα υπό ελληνικών προξενικών αρχών.

Άρθρον 51
Κατάσχεσις αεροσκάφους
1. Εις την έκθεσιν κατασχέσεως αεροσκάφους πρέπει να αναφέρονται και το όνομα και η ιθαγένεια του ιδιοκτήτου του αεροσκάφους, τα διακριτικά στοιχεία του αεροσκάφους, η πράξις της εγγραφής εις τα μητρώα και το διεθνές σήμα αυτού. Η περιγραφή του κατασχεθέντος αεροσκάφους πρέπει να περιλαμβάνη τας διαστάσεις και την χωρητικότητα, το είδος και την δύναμιν του κινητήρα αυτού, ως και τα κατασχεθέντα παραρτήματα. Η περιγραφή πρέπει να γίνεται ακριβώς εις τρόπον ώστε να μη γεννάται αμφιβολία περί της ταυτότητος.
2. Αντίγραφον της εκθέσεως κατασχέσεως επιδίδεται και προς τον ιδιοκτήτην του αερολιμένος όπου εγένετο η κατάσχεσις του αεροσκάφους εντός δύο ημερών από της ημέρας καθ' ην εγένετο η κατάσχεσις. Η κατάσχεσις κωλύει την απογείωσιν του αεροσκάφους, ο δε διοικητής του αερολιμένος άμα τη προς αυτόν επιδόσει του

αντιγράφου της εκθέσεως κατασχέσεως οφείλει να εμποδίση την απογείωσιν του αεροσκάφους.

Άρθρον 52
Πρόγραμμα πλειστηριασμού αεροσκάφους
1. Ο πλειστηριασμός του κατασχεθέντος αεροσκάφους γίνεται ενώπιον συμβολαιογράφου της περιφερείας του αερολιμένος όπου εγένετο η κατάσχεσις.
2. Το πρόγραμμα του πλειστηριασμού επιδίδεται και προς τον κυβερνήτην του αεροσκάφους και τον διοικητήν του αερολιμένος και κατατίθεται εις τον επί του πλειστηριασμού υπάλληλον 24 ώρας προ του πλειστηριασμού.
3. Τοιχοκόλλησις του προγράμματος του πλειστηριασμού, γίνεται εις εμφανές μέρος του γραφείου της διοικήσεως του αερολιμένος όπου εγένετο η κατάσχεσις.

Άρθρον 53
Κατάσχεσις αλλοδαπού αεροσκάφους
Εάν το κατασχεθέν εις ημεδαπόν αερολιμένα αεροσκάφος είναι αλλοδαπόν, ο διοικητής του αερολιμένος όπου εγένετο η κατάσχεσις υποχρεούται να αποστείλη αμελλητί αντίγραφον της εκθέσεως κατασχέσεως και του προγράμματος πλειστηριασμού εις τον τηρούντα το μητρώον όπου είναι εγγεγραμμένον το αεροσκάφος.

Ε' ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΕΙΣ ΤΡΙΤΩΝ- ΑΝΑΓΓΕΛΙΑΙ- ΕΝΔΙΚΑ ΜΕΣΑ

Άρθρον 54
Ανακοίνωσις πλειστηριασμών επισπευδομένων υπό τρίτων
Πας τρίτος επισπεύδων πλειστηριασμόν, υποχρεούται, επί ποινή ακυρότητος αυτού, να κοινοποιήση εις τους Διευθυντάς των Δημοσίων Ταμείων της περιφερείας της κατοικίας και ασκήσεως του επαγγέλματος του οφειλέτου, δια δικαστικού επιμελητού, αντίγραφον του προγράμματος πλειστηριασμού δέκα ημέρας προ της ενεργείας του πλειστηριασμού, προκειμένου περί κινητών, είκοσι δε ημέρας προκειμένου περί ακινήτων.
Επίσης επί τη αυτή ως άνω ποινή υποχρεούται να κοινοποιήση αντίγραφον του προγράμματος πλειστηριασμού εις τον Διευθυντήν του Τελωνείου του τόπου της εκτελέσεως, εις τας Διευθύνσεις δε Τελωνείων όπου υφίσταται τοιαύται.

Άρθρον 55
Αναγγελίαι Δημοσίου
1. Ο Διευθυντής οιουδήποτε Δημοσίου Ταμείου λαβών γνώσιν, είτε εκ κοινοποιήσεως του προγράμματος πλειστηριασμού, είτε καθ' οιονδήποτε άλλον τρόπον, επισπευδομένου πλειστηριασμού, υποχρεούται να αναγγείλει το Δημόσιον δια τα βεβαιωμένα εις το Ταμείον του χρέη του καθ' ου ο πλειστηριασμός, δι' αναγγελίας κοινοποιουμένης μόνον εις τον επί του πλειστηριασμού υπάλληλον και συνοδευομένης υπό πίνακος εμφαίνοντος τα ως άνω χρέη. Ο πίναξ ούτος περιλαμβάνει το ονοματεπώνυμον του οφειλέτου, το είδος το ποσόν των χρεών, το οικονομικόν έτος εις ο ανήκουν ως και την χρονολογίας βεβαιώσεως τούτων, προς δε και μνείαν της δι' έκαστον των χρεών τούτων τυχόν υπαρχούσης ασφαλείας.
Εκ της αναβολής ή ματαιώσεως του πλειστηριασμού δεν επηρεάζεται η ισχύς της αναγγελίας.
Βεβαιωθέντων νέων χρεών εις το Δημόσιον Ταμείον απαιτείται δια ταύτα νέα αναγγελία.

Αι αναγγελίαι του Δημοσίου ίνα έχουν ισχύν αυτοτελούς κατασχέσεως δέον εν τη περιπτώσει ταύτη να κοινοποιηθούν και εις τον Υποθηκοφύλακα.
Η προθεσμία προς αναγγελίαν του Δημοσίου είναι πενθήμερος από της ημέρας διανεργείας του πλειστηριασμού.
2. Τα αυτά ισχύουν και εν περιπτώσει αναγγελίας ετέρου Δημοσίου Ταμείου εις πλειστηριασμόν επισπευδόμενον υπό του Δημοσίου.
3. Ο επί του πλειστηριασμού υπάλληλος υποχρεούται όπως, βάσει των αποστελλομένων στοιχείων και άνευ ετέρας συμπράξεως του αναγγελομένου Διευθυντού του Δημοσίου Ταμείου, προβή εις την κατά τον νόμον κατάταξιν του Δημοσίου.

Άρθρον 56
Υπερθεματισμός Δημοσίου
Εν περιπτώσει καθ' ην υπό του επισπεύδοντος τρίτου έχει ορισθή ως πρώτη προσφορά ποσόν μικρότερον της αξίας του πλειστηριαζόμενου ακινήτου, επιτρέπεται εις τον Διευθυντήν του Δημοσίου Ταμείου, ως εκπρόσωπον του Δημοσίου, όπως υπερθεματίση δια λογαριασμόν του Δημοσίου μέχρι των 4/5 της, κατ΄ εκτίμησιν του Δημοσίου, αξίας του ακινήτου, κατόπιν εγκριτικής διαταγής του Υπουργού των Οικονομικών, εκδιδομένης επί τη προτάσσει του Διευθυντού του Δημοσίου Ταμείου.

Άρθρον 57
Αναγγελίαι τρίτων
Αι αναγγελίαι των τρίτων επισπεύδοντος του Δημοσίου διέπονται υπό των εκάστοτε ισχυουσών διατάξεων του Κώδικος Πολιτικής Δικονομίας.

Άρθρον 58
Ανακοπή κατά του πίνακος κατατάξεως
1. Ασκουμένης ανακοπής κατά του πίνακος κατατάξεως αρμόδιον Δικαστήριον προς εκδίκασιν ταύτης εις πάσαν περίπτωσιν είναι το Μονομελές Πρωτοδικείον του τόπου της εκτελέσεως.
2. Εάν δεν ησκηθή ανακοπή κατά του πίνακος κατατάξεως, ο επί του πλειστηριασμού υπάλληλος προβαίνει αμέσως εις την διανομήν του πλειστηριάσματος.
3. Εάν ησκηθή ανακοπή παρά τινος των δανειστών, ο επί του πλειστηριασμού υπάλληλος δεν δύναται να προβή εις καταβολήν προς τους δανειστάς των οποίων η κατάταξις προσβάλλεται δια της ανακοπής. Το δικάζον την ανακοπήν δικαστήριον δύναται την καταβολήν αυτώ του ποσού δι' ο κατετάγη.
4. Η προθεσμία δια την άσκησιν ανακοπής υπό του Δημοσίου είναι τριάκοντα ημερών από της επιδόσεως της εγγράφου προσκλήσεως του επί πλειστηριασμού υπαλλήλου προς τους δανειστάς ίνα λάβωσι γνώσιν του πίνακος κατατάξεως.

Άρθρον 59
Έφεσις
Έφεσις κατά της οριστικής αποφάσεως του Μονομελούς Πρωτοδικείου επιτρέπεται εάν το πλειστηρίασμα υπερβαίνη το ποσόν των πεντήκοντα χιλιάδων δραχμών (146,74€).

Άρθρον 60
Αναίρεσις
Αναίρεσις επιτρέπεται πάντοτε κατά της τελεσιδίκου αποφάσεως του Εφετείου.

Άρθρον 61
(όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 10 άρθρου 41 Ν. 2648/1998 (ΦΕΚ Α' 238/98))
Κατάταξις Δημοσίου
1. Το δημόσιον κατατάσσεται εν αναγκαστική εκτελέσει κινητού ή ακινήτου δια τας ληξιπρόθεσμους μέχρι της ημέρας του πλειστηριασμού απαιτήσεις αυτού εκ πάσης αιτίας, μετά των πάσης φύσεως προσαυξήσεων και τόκων και εν τη υπ' αριθμ. 5 σειρά του άρθρου 975 του Κώδικος Πολιτικής Δικονομίας.
Δια τας μη ληξιπρόθεσμους εκ πάσης αιτίας απαιτήσεις του, το Δημόσιον κατατάσσεται συμμέτρως μετά των λοιπών δανειστών.
2. (Καταργήθηκε Ν. 2093/92 άρθρ. 24 παρ. 1)
3. Αι μη ληξιπρόθεσμοι απαιτήσεις δι' ας κατετάγη το Δημόσιον, θεωρούνται ληξιπρόθεσμοι ως προς την διανομήν του πλειστηριάσματος και μόνον.
4. Άμεσοι φόροι νοούνται οι υπό του προϋπολογισμού του Κράτους χαρακτηριζόμενοι ως τοιούτοι.
5. «Σε περίπτωση πτώχευσης οφειλέτη του, το Δημόσιο κατατάσσεται στη σειρά της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου για όλες τις απαιτήσεις του που γεννήθηκαν ή ανάγονται σε χρόνο πριν από την πτώχευση, ανεξαρτήτως του χρόνου βεβαίωσης τους.
11. Η διάταξη της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζεται στις πτωχεύσεις που κηρύσσονται μετά την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου.»

Άρθρον 62
Πτώχευσις
1. Άμα τη εκδόσει αποφάσεως κηρυττούσης πτώχευσιν ο Γραμματεύς του αρμοδίου Δικαστηρίου υποχρεούται όπως αποστείλη αντίγραφον της αποφάσεως της κηρυττούσης την πτώχευσιν εις το Γενικόν Λογιστήριον του Κράτους.
Ο Διευθυντής του αρμόδιου Δημόσιου Ταμείου λαμβάνων γνώσιν της πτωχεύσεως αναγγέλλεται εις τον Σύνδικον της πτωχεύσεως και εις τον Γραμματέα του αρμόδιου Δικαστηρίου, εις ους και αποστέλλει πίνακα των βεβαιωμένων εις βάρος του πτωχού οφειλέτου απαιτήσεων του Δημοσίου.
Ο σύνδικος μη αμφισβητών τας απαιτήσεις ταύτας αποδέχεται αυτάς εις τα χρέη της πτωχεύσεως ίνα εξοφληθούν κατά την ανήκουσαν αυταίς προνομιακήν τάξιν. Αμφισβητών όμως ταύτας ή το προνόμιον αυτών, οφείλει να ασκήσει ανακοπήν, εκδικαζομένην κατά τα άρθρα 933 και επόμενα του Κώδικος Πολιτικής Δικονομίας.
2. Επί εκποιήσεως περιουσίας του πτωχεύσαντος δια πλειστηριασμού (αναγκαστικού ή εκούσιου) ο επισπεύδων τον πλειστηριασμόν δανειστής ή σύνδικος υποχρεούται , επί ποινή ακυρότητος αυτού, να κοινοποιήση δια δικαστικού επιμελητού αντίγραφον του προγράμματος πλειστηριασμού κατά τα εν άρθρω 54 του παρόντος Ν. Διατάγματος οριζόμενα. Αντίγραφον του προγράμματος κοινοποιείται ωσαύτως και εις τους τυχόν αναγγελθέντας Διευθυντάς Δημοσίων Ταμείων και Τελωνείων.
Επί απ' ευθείας εκποιήσεως ο σύνδικος υποχρεούται να ανακοινώση την ημερομηνίαν ταύτης εις τον αναγγελθέντα Διευθυντήν του Δημοσίου Ταμείου και ελλείψει αναγγελίας εις το Γενικόν Λογιστήριον του Κράτους, τρεις ημέρας προ της ημέρας ενάρξεως της εκποιήσεως.
3. Ο επί του πλειστηριασμού υπάλληλος υποχρεούται όπως προ πάσης κατατάξεως δανειστών ή εκδόσεως εν απογράφω της περί κατακυρώσεως εκθέσεως εξακριβώνη και εκ πιστοποιήσεως του συνδίκου τας δηλωθείσας αυτώ απαιτήσεις του Δημοσίου.

4. Εν περιπτώσει πτωχεύσεως οφειλέτου του Δημοσίου δύναται τούτο κατόπιν διαταγής του Υπουργού των Οικονομικών μετά πρότασιν του αρμοδίου Διευθυντού Ταμείου και σύμφωνον γνώμην του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, να προβαίνει εις την αναγκαστικήν εκτέλεσιν της περιουσίας του πτωχεύσαντος, της τε πτωχευτικής και μεταπτωχευτικής, ανεξαρτήτως της υπάρξεως υπέρ αυτού γενικού ή ειδικού προνομίου επί της καθ' ης η εκτέλεσις περιουσίας.
Εάν όμως η εκτέλεσις ήρξατο προ της πτωχεύσεως αύτη συνεχίζεται και άνευ των προϋποθέσεων τούτων.
Εάν εκηρύχθη η παύσις των εργασιών της πτωχεύσεως ελλείψει ενεργητικού, το Δημόσιον δύναται να προβαίνη εις την αναγκαστικήν εκτέλεσιν της πτωχευτικής ή μεταπτωχευτικής περιουσίας, άνευ τηρήσεως της ανωτέρω διαδικασίας.

ΣΤ' ΠΡΟΣΩΠΙΚΗ ΚΡΑΤΗΣΙΣ

Άρθρο 1
Καταργούμενες ρυθμίσεις
(Ν. 1867/1989 ΦΕΚ 227 Α/89)
1. Η προσωπική κράτηση, ως αναγκαστικό μέτρο προς είσπραξη των δημοσίων εσόδων που αποφασίζεται με διοικητική πράξη, καταργείται.
2. Από την έναρξη της ισχύος των διατάξεων αυτού του νόμου η προσωπική κράτηση, ως αναγκαστικό μέτρο προς είσπραξη των δημοσίων εσόδων, διατάσσεται από το δικαστήριο σύμφωνα με τις διατάξεις των επόμενων άρθρων.

Άρθρο 2
Πότε επιτρέπεται
1. Προσωπική κράτηση διατάσσεται εφ' όσον συντρέχουν σωρευτικώς οι εξής προϋποθέσεις:
α) Πρόκειται για έσοδο που εισπράττεται κατ' εφαρμογήν του ν.δ. 256/1974 «περί κώδικος εισπράξεως δημοσίων εσόδων».
β) Πρόκειται για χρέη που απορρέουν είτε από επιχορηγήσεις κατά την εφαρμογή των εκάστοτε ισχυουσών διατάξεων αναπτυξιακών νόμων είτε από σύμβαση δανείου είτε από την επιβολή προστίμου ή χρηματικής ποινής για πράξεις ή παραλείψεις που είναι κολάσιμες και ποινικώς ή, σε κάθε περίπτωση, πρόκειται για χρέη, η μη καταβολή των οποίων εκ μέρους του οφειλέτη συνιστά ποινικώς κολάσιμη πράξη κατά τις κείμενες διατάξεις. Η μη απόδοση παρακρατηθέντων και επιρριπτόμενων φόρων τιμωρείται δια ποινής φυλακίσεως τουλάχιστον τριών μηνών.
2. Η προσωπική κράτηση διατάσσεται πάντοτε αυτοτελώς, κατά τις διατάξεις του επόμενου άρθρου, από το δικαστήριο ύστερα από αίτηση:
α) Του αρμόδιου για την είσπραξη του σχετικού εσόδου προϊσταμένου δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ή προϊσταμένου του τελωνείου, όταν πρόκειται για χρέη προς το Δημόσιο.
β) Του κατά τις κείμενες διατάξεις οργάνου διοίκησης του νομικού προσώπου, όταν πρόκειται για απαιτήσεις νομικών προσώπων, οι οποίες εισπράττονται σύμφωνα με ειδική πρόβλεψη, κατά τις διατάξεις του ν.δ. 356/1974 «περί κώδικος εισπράξεως δημοσίων εσόδων».
3. Η κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου αίτηση πρέπει, με την ποινή του απαραδέκτου, να υποβληθεί ένα τουλάχιστον μήνα μετά την κοινοποίηση της ατομικής ειδοποίησης προς τον οφειλέτη και να συνοδεύεται από αντίγραφο της ατομικής ειδοποίησης, στην οποία περιέχονται οπωσδήποτε τα στοιχεία του οφειλέτη και του χρέους του. «Πριν να εκδοθεί το ένταλμα, καλείται υποχρεωτικώς από

Διευθυντή Ταμείου εγγράφως ο οφειλέτης για να προβάλει, μέσα σε προθεσμία δέκα ημερών από την επίδοση της κλήσης, τις τυχόν αντιρρήσεις του κατά του εντάλματος που πρόκειται να εκδοθεί. Το έγγραφο της κλήσης πρέπει να περιλαμβάνει το ακριβές ποσό του χρέους, την αιτία της οφειλής, καθώς και τα στοιχεία της αντίστοιχης ταμιακής βεβαίωσης».

Άρθρο 3
Αρμόδιο όργανο - Διαδικασία
1.α. Την προσωπική κράτηση, της οποίας η διάρκεια δεν μπορεί να υπερβαίνει το ένα έτος, διατάσσει με απόφαση του το αρμόδιο σύμφωνα με την περίπτωση β' δικαστήριο.
Άλλη αίτηση προσωπικής κράτησης για το ίδιο χρέος δεν μπορεί να υποβληθεί μόνον εφόσον συντρέχουν εκ νέου οι σχετικές προϋποθέσεις και μόνο μετά την παρέλευση έξι μηνών από την εκτέλεση της προηγούμενης απόφασης του δικαστηρίου και την απόλυση του κρατουμένου.
β. Η αίτηση για προσωπική κράτηση δικάζεται, αν ο νόμιμος τίτλος αποδεικνύει απαίτηση δημόσιου χαρακτήρα, από τριμελές διοικητικό πρωτοδικείο ή, αν ο νόμιμος τίτλος αποδεικνύει απαίτηση ιδιωτικού χαρακτήρα, από το μονομελές διοικητικό πρωτοδικείο της περιφέρεια ς όπου έχει την έδρα της η αρχή η οποία είναι, κατά τις διατάξεις της; παραγράφου 2, του προηγούμενου άρθρου, αρμόδια για να την υποβάλλει.
2. Το διοικητικό δικαστήριο δικάζει κατά τη διαδικασία που ορίζεται στην παρ. 1 του άρθρου 73 του Κ.Ε.Δ.Ε. και το πολιτικό δικαστήριο κατά την τακτική διαδικασία.
3. Στις περιπτώσεις όπου οι κείμενες διατάξεις τάσσουν προθεσμία, μέσα στην οποία είναι δυνατή η δικαστική αμφισβήτηση του νόμιμου τίτλου, απόφαση για προσωπική κράτηση δεν μπορεί να εκτελεσθεί πριν παρέλθει άπρακτη η προθεσμία ή πριν εκδοθεί τελεσίδικη δικαστική απόφαση, εκτός αν η δικαστική απόφαση που εκδίδεται σε πρώτο βαθμό είναι, κατά νόμο, εκτελεστή.
4. Αν εκκρεμεί σε άλλο δικαστήριο δίκη ως προς το κύρος του νόμιμου τίτλου, αντίγραφο της αίτησης για προσωπική κράτηση είναι δυνατό να διαβιβαστεί, με την επιμέλεια οποιουδήποτε έχοντος νόμιμο συμφέρον, στο δικαστήριο αυτό. Η διαβίβαση αυτή ισοδυναμεί με αίτηση προτίμησης, η οποία γίνεται υποχρεωτικώς δεκτή.
5. Το αρμόδιο κατά τις διατάξεις της παραγράφου 2 δικαστήριο αποφασίζει την προσωπική κράτηση αν κρίνει ότι το μέτρο αυτό είναι, ιδίως εν όψει του ύψους του χρέους, αναγκαίο κάτι πρόσφορο για την εξόφληση του χρέους καθώς και ότι η λήψη του μέτρου είναι το μόνο μέσο, κατ' αποκλεισμό κάθε άλλου προβλεπόμενου από τις κείμενες διατάξεις αναγκαστικού μέτρου είσπραξης δημόσιων εσόδων, ικανοποίησης της σχετικής απαίτησης. Το δικαστήριο κρίνει με βάση οποιαδήποτε κατάλληλα αποδεικτικά μέσα επιτρέπει ο νόμος και αν ακόμα δεν τα επικαλέσθηκαν οι διάδικοι.

Άρθρο 64
(όπως αντικαταστάθηκε με τα άρθρα 5 και 6 του Ν. 1867/1989)
«Άρθρο 5
Εκτέλεση της απόφασης
1. Η διάταξη για προσωπική κράτηση εκτελείται μόνο αφότου η δικαστική απόφαση που τη διατάσσει γίνει τελεσίδικη και αφού προηγουμένως επιδοθεί σ' αυτόν που καταδικάστηκε. Όταν πρόκειται για εκπρόσωπο νομικού προσώπου, η προσωπική κράτηση δεν εκτελείται πριν περάσουν τρεις ημέρες αφότου η απόφαση του επιδόθηκε.

2. Όποιος καταδικάστηκε σε προσωπική κράτηση συλλαμβάνεται από το δικαστικό επιμελητή, πάντοτε μπροστά σε μάρτυρα που προσλαμβάνεται, για τον σκοπό αυτόν, και συντάσσεται σχετική έκθεση. Η σύλληψη απαγορεύεται:
α) μεταξύ της 7ης εσπερινής και της 7ης πρωινής ώρας,
β) κατά τις εθνικές επετείους, κατά το από 23 Δεκεμβρίου έως και 2 Ιανουαρίου χρονικό διάστημα, κατά τη διάρκεια της ψηφοφορίας επί βουλευτικών, δημοτικών και κοινοτικών εκλογών, οκτώ ημέρες πριν από την έναρξη αυτών και πέντε μέρες μετά τη λήξη τους και κατά τη διάρκεια των εβδομάδων των Παθών και του Πάσχα.
γ) στον τόπο που συνεδριάζει δικαστήριο και όσο διαρκεί η συνεδρίαση ,
δ) σε καθιερωμένο τόπο ιερουργίας γνωστής θρησκείας και όσο διαρκεί η ιερουργία,
ε) από 1 έως 31 Αυγούστου.

Άρθρο 6
Διαδικασία αντιρρήσεων
1. Αν αυτός που έχει συλληφθεί προβάλλει αντιρρήσεις και της προσωπικής κράτησης, προσάγεται αμέσως στον πρόεδρο του καθ' ύλην αρμοδίου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 3 του παρόντος νόμου, δικαστηρίου της περιφέρειας όπου έχει γίνει η σύλληψη. Αυτός δικάζοντας κατά τη διαδικασία των άρθρων 686 επ. Κ. Πολ. Δ., αποφασίζει για τις αντιρρήσεις που μπορούν να υποβληθούν και προφορικά.
2. Αν δεν προβλήθηκαν αντιρρήσεις ή απορρίφθηκαν, αυτός που έχει συλληφθεί οδηγείται στις φυλακές.
3. Ο διευθυντής της φυλακής παραλαμβάνει εκείνον που έχει συλληφθεί μόνον αν του παραδοθεί η απόφαση που διατάσσει την προσωπική του κράτηση και αντίγραφο της έκθεσης της σύλληψης του.
4. Η προσωπική κράτηση των μόνιμων στρατιωτικών εκτελείται από την στρατιωτική αρχή».

Άρθρο 46
(Νόμου 2065/92 ΦΕΚ 113 Α'/1992) όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με την παρ. 5 του άρθρου 22 Ν. 2523/1997 (ΦΕΚ Α' 179/1997)
τροποποίηση και συμπλήρωση του ν. 1867/1989)
1. για τα ληξιπρόθεσμα προς το Δημόσιο χρέη, που βεβαιώνονται σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.δ. 356/1974 (ΦΕΚ 90 Α') καθώς και για τα ληξιπρόθεσμα προς το Ι.Κ.Α. χρέη, εκτός των φόρων μεταβίβασης ακινήτων και κληρονομιών, εφαρμόζονται οι διατάξεις του ν. 1867/1989 (ΦΕΚ 227 Α') με τις ακόλουθες παρεκκλίσεις:
α) Η αίτηση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. για τα παραπάνω χρέη εκδικάζεται από τον πρόεδρο του οικείου διοικητικού πρωτοδικείου, σύμφωνα με τη διαδικασία «περί ασφαλιστικών μέτρων» (άρθρα 686 και επόμενα του Κ. Πολ. Δ.).
β) Ο καταδικασθείς σε προσωπική κράτηση συλλαμβάνεται από αστυνομικό όργανο, που του επιδίδει την απόφαση του δικαστηρίου και συντάσσει σχετική έκθεση.
γ) Τα άρθρα 2 παράγραφοι 1 και 3,3 παράγραφοι 3,4 και 5,4 παράγραφος 1 περιπτώσεις γ', θ' και ι', 5 παράγραφοι 1και 2 εδάφιο πρώτο, 7 παράγραφος 1 περίπτωση γ', 9 και 12 του ν. 1867/1989 δεν εφαρμόζονται εν προκειμένω.
«δ. Η προσωπική κράτηση, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις διατάσσεται για τις συνολικές οφειλές μαζί με τις προσαυξήσεις που αναλογούν σε αυτές, προς το Δημόσιο και τρίτους πλην ιδιωτών, πάνω από 3.000.000 δραχμές ή 8804,11€ ή πάνω από 1.000.000 δραχμές ή 2934,70€ προκειμένου για παρακρατούμενους, επιρριπτόμενους φόρους και για δάνεια με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου, που εισπράττονται από τις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες ή τα τελωνεία. Προκειμένου

για χρέη προς το Δημόσιο και τρίτους πλην ιδιωτών που εισπράττονται επιμελεία αυτού κατά τις διατάξεις του ν. δ/τος 356/1974 την αίτηση για την επιβολή της προσωπικής κράτησης υπογράφει και καταθέτει στο δικαστήριο ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ή του τελωνείου, που είναι βεβαιωμένα τα χρέη».
«6. Αποφάσεις που διατάσσουν προσωπική κράτηση για ποσό κατώτερο των 3.000.000 δραχμών ή 8804,11€ ή του 1.000.000 δραχμών ή 2934,70€ προκειμένου για παρακρατούμενους, επιρριπτόμενους φόρους και για δάνεια με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου και δεν έχουν εκτελεστεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου, δεν εκτελούνται. Εκκρεμείς αιτήσεις προϊσταμένων δημοσίων οικονομικών υπηρεσιών και τελωνείων, καθώς και ένδικα κατά πρωτόδικων αποφάσεων για χρέη κατώτερα των πιο πάνω ποσών δεν εισάγονται για συζήτηση.
7. Το πρόσωπο κατά του οποίου διατάχθηκε προσωπική κράτηση συλλαμβάνεται από αστυνομικό όργανο που του επιδίδει την απόφαση του δικαστηρίου κατά τη σύλληψη και συντάσσει σχετική έκθεση.
2. Η διαδικασία για την επιβολή του μέτρου της προσωπικής κράτησης αναστέλλεται ή διακόπτεται στην περίπτωση που ο οφειλέτης έχει και προβάλλει ανταπαίτηση ίση ή ανώτερη του οφειλόμενου ποσού κατά του Δημοσίου, από οποιαδήποτε νόμιμη αιτία, έστω και αν αυτή δεν είναι βέβαιη και εκκαθαρισμένη εφόσον αποδείξει με έγγραφα στοιχεία το υπαρκτό της ανταπαίτησης. Στις περιπτώσεις αυτές η υπηρεσία η οποία είναι αρμόδια για την εκκαθάριση της ανταπαίτησης του οφειλέτη, υποχρεούται, ύστερ από σχετικό έγγραφο του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., να ενεργήσει εντός δύο μηνών για την εκκαθάριση της ανταπαίτησης αυτής και την έκδοση του κατά περίπτωση απαιτούμενου νόμιμου τίτλου, αποστέλλουσα τα σχετικά στοιχεία στη Δ.Ο.Υ., στην οποία εκκρεμεί η οφειλή προς το Δημόσιο, για την ενέργεια συμψηφισμού.
3. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου έχουν την εφαρμογή και επί όλων των κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου βεβαιωμένων για την είσπραξη ληξιπρόθεσμων απαιτήσεων κατά του Δημοσίου και του Ι.Κ.Α.
4. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου έχουν εφαρμογή από 1ης Οκτωβρίου 1992.
……..
«8. Στις παρακάτω περιπτώσεις οφειλετών του Δημοσίου και τρίτων που εισπράττουν κατά Κ.Ε.Δ.Ε. πλην ιδιωτών, προσωποκράτηση διατάσσεται και προκειμένου:
α) Για ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, κατά των προέδρων του Δ.Σ. των διευθυνόντων ή εντεταλμένων ή συμπραττόντων συμβούλων ή διοικητών ή γενικών διευθυντών ή διευθυντών αυτών ή κατά κάθε προσώπου εντεταλμένου είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε από δικαστική απόφαση στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών, σωρευτικά ή μη. Αν ελλείπουν όλα τα παραπάνω πρόσωπα, αδιάφορα από το λόγο ελλείψεως τους διατάσσεται κατά των μελών των διοικητικών συμβουλίων των εταιριών αυτών, εφόσον ασκούν πράγματι προσωρινά ή διαρκώς ένα από τα καθήκοντα που αναφέρονται πιο πάνω.
β) Για εταιρίες ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες, κατά των ομόρρυθμων εταιριών και των διαχειριστών τους. Για περιορισμένης ευθύνης εταιρίες, κατά των διαχειριστών αυτών και όταν ελλείπουν, αδιάφορα από το λόγο ελλείψεως τους ή όταν απουσιάζουν αυτοί από την έδρα της εταιρίας χωρίς να είναι γνωστό στη δημόσια οικονομική υπηρεσία ή στο τελωνείο οπού είναι βεβαιωμένα τα χρέη που ευρίσκονται, κατά κάθε εταίρου, σωρευτικά ή μη.
γ) Για συνεταιρισμούς, κατά των προέδρων ή γραμματέων ή διαχειριστών ή ταμιών αυτών, σωρευτικά ή μη.

δ) Για κοινοπραξίες, κοινωνίες, αστικές εταιρίες, που ασκούν επιχείρηση, κατά των εκπροσώπων τους και κατά των μελών τους, σωρευτικά ή μη. Για συμμετοχικές ή αφανείς εταιρίες που ασκούν επιχείρηση κατά των εκπροσώπων τους.
ε) Για αλλοδαπές επιχειρήσεις γενικά και για κάθε είδους αλλοδαπούς οργανισμούς κατά των διευθυντών ή αντιπροσώπων ή πρακτόρων που έχουν στην Ελλάδα, σωρευτικά ή μη.
στ) Για νομικά πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο αυτή του παρόντος άρθρου προσωπική κράτηση διατάσσεται για τα χρέη προς το Δημόσιο και τρίτους πλην ιδιωτών που ήταν βεβαιωμένα κατά το χρόνο απόκτησης της πιο πάνω ιδιότητας ή βεβαιώθηκαν κατά τη διάρκεια που είχαν τη συγκεκριμένη ιδιότητα, ανεξάρτητα αν μεταγενέστερα απέβαλλαν την ιδιότητα αυτή με οποιονδήποτε τρόπο ή για οποιαδήποτε αιτία, καθώς και για τα χρέη που βεβαιώθηκαν ανεξάρτητα από τη λύση ή μη των νομικών προσώπων, αλλά γεννήθηκαν ή ανάγονται στο χρόνο που είχαν την ιδιότητα αυτή. Τα πρόσωπα για τα οποία δεν διατάσσετο προσωπική κράτηση κατά την ισχύουσα μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος νόμου νομοθεσία προσωποκρατούνται και για τις ήδη ληξιπρόθεσμες κατά την έναρξη της ισχύος του παρόντος νόμου οφειλές προς το Δημόσιο και τρίτους πλην ιδιωτών, μετά τέσσερις μήνες από την έναρξη της ισχύος του.
9. Προσωπική κράτηση χωρεί κατά του διαχειριστή ή τυχόν διορισθέντος επόπτη της επιχείρησης που τελεί υπό αναγκαστική διαχείριση, μετά εξάμηνο από της αναλήψεως των καθηκόντων τους, σε περίπτωση καθυστέρησης πληρωμής των πάσης φύσεως οφειλών της υπό αναγκαστική διαχείριση επιχείρησης προς το Δημόσιο και τρίτους πλην ιδιωτών των δημιουργούμενων από της αναλήψεως της διαχείρισης ή της εποπτείας.
10. Με την παροχή διευκόλυνσης τμηματικής καταβολής του χρέους κατά τις κείμενες διατάξεις και για όσο χρόνο διαρκεί η ρύθμιση και ο οφειλέτης είναι συνεπής με τους όρους αυτής, αναστέλλεται η εκτέλεση της απόφασης προσωποκράτησης ή αν έχει αρχίσει διακόπτεται. Σε περίπτωση εξόφλησης ή διαγραφής του χρέους για το οποίο διατάχθηκε προσωπική κράτηση, η απόφαση δεν εκτελείται.

Άρθρο 65
Εκτέλεσις ενταλμάτων προσωπικής κρατήσεως
1. Οφειλέτης, συλλαμβανόμενος βάσει εντάλματος προσωπικής κρατήσεως, προσάγεται ενώπιον του εκδόντος το ένταλμα Διευθυντού του Δημόσιου Ταμείου ή ενώπιον του Διευθυντού του Δημόσιου Ταμείου του τόπου εν τω οποίω συνελήφθη.
2. Οφειλέτης, συλλαμβανόμενος εντός των περιφερειών της τέως Διοικήσεως Πρωτευούσης ή Θεσσαλονίκης βάσει εντάλματος εκδοθέντος υπό τινός των διευθυντών των Δημοσίων Ταμείων των περιφερειών τούτων, προσάγεται ενώπιον του εκδόντος το ένταλμα Διευθυντού Ταμείου.
3. Ο συλληφθείς απολύεται παραχρήμα υπό του Διευθυντού του Δημόσιου Ταμείου:
α) εάν αποδείξη εξωφλημένην την οφειλήν δι' ην συνελήφθη,
β) εάν προβή εις την άμεσον εξόφλησιν ταύτης,
γ) εάν πρόκειται περί άλλου προσώπου και ουχί του οφειλέτου και
δ) εάν υπάγηται εις τινά των εν άρθρω 67 του παρόντος Ν. Διατάγματος εξαιρέσεων.
4. Οφειλέτης, συλλαμβανόμενος εκτός της έδρας του Δημοσίου Ταμείου και εν περιφερεία ένθα ευρίσκεται ταμιακός υπάλληλος, αρμόδιος δια την είσπραξιν εσόδων του Δημοσίου Ταμείου, προσάγεται ενώπιον τούτου. Ο συλληφθείς απολύεται εάν συντρέχη μία των περιπτώσεων της παραγράφου 3 του παρόντος άρθρου, άλλως

οδηγείται υπό του αστυνομικού οργάνου ενώπιον του κατά περίπτωσιν αρμόδιου Διευθυντού του Δημοσίου Ταμείου.
5. Προβαλλομένης υπό του συλληφθέντος αδυναμίας αμέσου εξοφλήσεως του όλου χρέους, ο Διευθυντής του Δημοσίου Ταμείου, δικαιούται, εκτιμών τους ισχυρισμούς του οφειλέτου, να αναστείλει επί διάστημα, ουχί μείζον των δύο μηνών την εκτέλεσιν του εντάλματος σημειών την αναστολήν επί του εντάλματος, υπό την προϋπόθεσιν πάντοτε ότι ο συλληφθείς ήθελε καταβάλλει ποσόν ουχί κατώτερον του 1/3 του όλου χρέους αυτού, ανεξαρτήτως τύπου τούτου.
6. Ο συλληφθείς οφειλέτης απολύεται ωσαύτως εάν ανεστάλη αρμοδίως η είσπραξις του χρέους ή συμμορφωθή προς εκδοθείσαν αρμοδίως απόφασιν παροχής διευκολύνσεως καταβολής του χρέους.

Άρθρον 66
Έξοδα μεταγωγής- Διατροφής
1. Οι προσωποκρατούμενοι οφειλέται του Δημοσίου δύνανται τη αιτήσει των να μετέχουν της παρεχομένης εις τους κρατουμένους εν ταις φυλακαίς τροφοδοσίας υφ' ας προϋποθέσεις μετέχουν και ούτοι αυτής.
2. Οι προσωποκρατούμενοι οφειλέται του Δημοσίου, οι χαρακτηριζόμενοι ως εύποροι κατά τις διατάξεις του άρθρου 113 του Ν.Δ. 28/30 Σεπτεμβρίου 1935, υποχρεούνται εις καταβολήν των εξόδων διατροφής, εφ' όσον έτυχον τοιαύτης. Το ποσόν ταύτης βεβαιούται μερίμνη του Διευθυντού των φυλακών εις το Δημόσιον Ταμείον μετά την αποφυλάκισιν των και εισπράττεται ως δημόσιον έσοδον.
3. Οργανισμοί τοπικής αυτοδιοικήσεως, Νομικά Πρόσωπα και τρίτοι, ων τα έσοδα εισπράττονται κατά τας διατάξεις του παρόντος Ν. Διατάγματος, υποχρεούνται εις προκαταβολήν των εξόδων μεταγωγής, ως και κατά μήνα των εξόδων διατροφής των προσωποκρατούμενων οφειλετών των. Το ποσόν των εξόδων τούτων εφ' όσον δεν καταβληθή βεβαιούται αρμοδίως μετά την αποφυλάκισιν και εισπράττεται ως έσοδον του καταβαλλόντος τούτο προσώπου.

Άρθρο 67
(όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 4 του Ν. 1867/1989 ΦΕΚ 227 Α'/89)
περιορισμοί ως προς την προσωπική κράτηση
1. Προσωπική κράτηση δεν διατάσσεται:
α) κατά των ανηλίκων που τελούν υπό γονική μέριμνα ή υπό επιτροπεία και κατά των απαγορευμένων με δικαστική απόφαση,
β) κατά των βουλευτών, όσο διαρκεί η βουλευτική περίοδος και τέσσερις εβδομάδες μετά τη λήξη της,
γ) κατά προσώπων που συμπλήρωσαν το εξηκοστό πέμπτο έτος της ηλικίας τους,
δ) κατά κληρικών κάθε βαθμού κάθε γνωστής θρησκείας,
ε) κατά των στρατευμένων, κατά τη διάρκεια της στράτευσης τους, 30 ημέρες πριν από αυτήν και έξι μήνες μετά από αυτήν,
στ) κατά των προσώπων που τελούν σε πτώχευση και για όσο χρόνο διαρκούν οι εργασίες της πτώχευσης,
ζ) κατά των εξ απογραφής κληρονόμων για χρέη της κληρονομίας,
η) κατά των πολυτέκνων που έχουν την επιμέλεια ή την υποχρέωση διατροφής των παιδιών τους,
θ) κατά των κάθε είδους εκπροσώπων ανώνυμων εταιριών και εταιριών περιορισμένης ευθύνης, για χρέη των εταιριών αυτών,
ι) κατά των προσώπων που έχουν συμβληθεί ως εγγυητές ανεξάρτητα από το αν έχουν διατηρήσει το ευεργέτημα δίζησης ή όχι.

2. Αν πρόκειται για νομικά πρόσωπα, εκτός εκείνων που αναφέρονται στις διατάξεις της περ. η' της προηγούμενης παραγράφου, η προσωπική κράτηση για τα χρέη τους διατάσσεται κατά των εκπροσώπων τους.
3. Αν πρόκειται για πρόσωπα που τελούν υπό επιμέλεια, η προσωπική κράτηση για χρέη τους διατάσσεται κατά των νόμιμων αντιπροσώπων τους.

Άρθρο 7
Απόλυση κρατουμένων
1. Ο κρατούμενος απολύεται:
α) αν συμπληρώθηκε η διάρκεια της προσωπικής κράτησης που ορίζει η απόφαση
β) αν κατατεθεί στην αρμόδια αρχή ή στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων το χρέος, για το οποίο επιβλήθηκε η προσωπική κράτηση μαζί με τους τόκους που οφείλονται ήδη και τα έξοδα της εκτέλεσης και κατατεθεί το γραμμάτιο στο γραμματέα του πρωτοδικείου, στην περιφέρεια του οποίου βρίσκεται η φυλακή,
γ) αν ο κρατούμενος συμπληρώσει το 65^{ο} έτος της ηλικίας του.
2. Στην περίπτωση α' της προηγούμενης παραγράφου η απόλυση γίνεται από το διευθυντή της φυλακής. Στις άλλες περιπτώσεις διατάσσεται από τον πρόεδρο του καθ' ύλην αρμοδίου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 3 του παρόντος νόμου, δικαστηρίου στην περιφέρεια του οποίου βρίσκεται η φυλακή, ο οποίος δικάζει κατά τη διαδικασία των άρθρων 686 επ. Κ.Πολ.Δ.
3. Με απόφαση του προέδρου του καθ' ύλην αρμοδίου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 3 του παρόντος νόμου, δικαστηρίου, στην περιφέρεια του οποίου βρίσκεται η φυλακή, ο οποίος δικάζει κατά τη διαδικασία των άρθρων 686 επ. Κ.Πολ.Δ., η προσωπική κράτηση αναστέλλεται, για χρονικό διάστημα όχι μεγαλύτερο των τριών μηνών, αν ο κρατούμενος καταβάλλει στην αρμόδια αρχή ή στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων τμήμα του χρέους του που κατά την κρίση του προέδρου του δικαστηρίου είναι εύλογο, σε σχέση με το συνολικό ύψος του χρέους. Το δικαίωμα αυτό δεν είναι δυνατό να ασκηθεί από τον κρατούμενο περισσότερο από δύο φορές.

Άρθρο 8
Κράτηση σε άλλο χώρο
Αν ο κρατούμενος είναι ασθενής ή αν ασθενήσει κατά τη διάρκεια της κράτησης του, ο πρόεδρος του καθ' ύλην αρμοδίου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 3 του παρόντος νόμου, δικαστηρίου δικάζοντας κατά τη διαδικασία των εργατικών διαφορών, μπορεί να επιτρέψει να κρατηθεί ο κρατούμενος σε νοσοκομείο. Μπορεί επίσης να επιτρέψει την απόλυση του αν η ασθένεια είναι τέτοια ώστε να υπάρχει κίνδυνος για την παράταση της κράτησης, καθώς και τη μετάβαση του στο εξωτερικό για λόγους υγείας.

Άρθρο 9
Ένδικα βοηθήματα
1. Κάθε διαφορά σχετική με την εκτέλεση της προσωπικής κράτησης υπάγεται, αν δεν ορίζεται διαφορετικά, στην αρμοδιότητα του αρμοδίου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 3 του παρόντος νόμου, δικαστηρίου, στην περιφέρεια του οποίου εκτελείται η σχετική απόφαση. Ο πρόεδρος του δικαστηρίου αυτού ορίζει σύντομη δικάσιμο και την προθεσμία για να κλητευθεί ο αντίδικος εκείνου που προσφεύγει.
2. Η προθεσμία της ανακοπής ερημοδικίας και της έφεσης κατά της απόφασης που εκδίδεται σύμφωνα με την προηγούμενη παράγραφο είναι πέντε μέρες, αλλά ούτε αυτή ούτε και η άσκηση των ενδίκων αυτών μέσων αναστέλλουν την εκτέλεση.

3. Σε περίπτωση προσφυγής κατά την παρ. 1, ο πρόεδρος του αρμόδιου, κατά τις διατάξεις του αρθ. 3 του παρόντος νόμου δικαστηρίου, δικάζοντας κατόπιν αιτήσεως του οφειλέτη, κατά τη διαδικασία των άρθρων 686 επ. Κ.Πολ.Δ., μπορεί να διατάξει την αναστολή της αναγκαστικής εκτελέσεως με εγγύηση ή και χωρίς εγγύηση, αν κρίνει ότι η προσωπική κράτηση θα προξενήσει βλάβη στον αιτούντα.

Άρθρον 70
(όπως τροποποιήθηκε από τα άρθρα 10 και 11 του Ν. 1867/1989)
«Άρθρο 10
Τελικές και μεταβατικές διατάξεις
1. Κάθε γενική ή ειδική διάταξη, που είναι αντίθετη προς τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου καταργείται.
2. Όσοι κατά την έναρξη της ισχύος των διατάξεων αυτού του νόμου κρατούνται κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 63 (όπως αντικαταστάθηκε από τα άρθρα 1, 2, 3, 5, και 6 του Ν. 1867/1989 και άρθρον 46 του Ν. 2065/1992) του ν.δ. 356/1974 «περί κώδικος εισπράξεως δημοσίων εσόδων» απολύονται αυθημερόν με επιμέλεια του διευθυντή της φυλακής. Όσοι παραβαίνουν τις διατάξεις αυτής της παραγράφου, εκτός από την προσωπική αστική και πειθαρχική ευθύνη, υπέχουν και ποινική ευθύνη, κατά τις διατάξεις του Ποινικού Κώδικα.
3. Μετά την απόλυση των κρατούμενων κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου είναι δυνατή η κατά τις διατάξεις αυτού του νόμου εκ νέου κίνηση της διαδικασίας προσωπικής κράτησης για το χρέος ή τα χρέη, για τα οποία είχε ήδη διαταχθεί προσωπική τους κράτηση. Στην περίπτωση αυτή συνυπολογίζεται, κατά την εκτέλεση της δικαστικής απόφασης που θα εκδοθεί, ο προηγούμενος χρόνος κράτησης.

Άρθρο 11
Εξουσιοδότηση
Με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Οικονομικών και Δικαιοσύνης ρυθμίζονται οι κάθε είδους λεπτομέρειες εφαρμογής των διατάξεων αυτού του νόμου.»

Άρθρο 71
Επαύξησις διαρκείας προσωπικής κρατήσεως
1. Προκειμένου περί οφειλετών: α) εξ ελλειμμάτων δημοσίας διαχειρίσεως, β) εξ επιδικασθείσης τω Δημοσίω αποζημιώσεως εκ ποινικού αδικήματος, γ) εκ προστίμου ή χρηματικής ποινής επί λαθρεμπορία ή παραβάσει των Τελωνειακών νόμων, των περί μονοπωλίων, των περί χαρτοσήμου, των περί καπνού και των περί προστασίας εθνικού νομίσματος νόμων και δ) εκ χρηματικής ποινής και δικαστικών εξόδων επιβληθέντων αυτοίς δια παραβάσεις αγορανομικών διατάξεων, το ανώτατον όριον της προσωπικής κρατήσεως κατά τας διακρίσεις του προηγούμενου άρθρου διπλασιάζεται.
2. Η δυνάμει εντάλματος του Δημοσίου Ταμείου διαταχθείσα προσωπική κράτησις του οφειλέτου αναστέλλεται διαρκούσης της τυχόν προφυλακίσεως αυτού βάσει δικαστικού εντάλματος ή της φυλακίσεως του συνεπεία καταδικαστικής αποφάσεως.

Άρθρον 72
Επανάληψις διώξεως προσωποκρατηθέντων
Οι κατά τας διατάξεις των άρθρων 70 και 71 του παρόντος Ν. Διατάγματος απολυθέντες συνεπεία συμπληρώσεως εν τη φυλακή του ανωτάτου ορίου προσωπικής

κρατήσεως, δεν δύνανται να προσωκρατηθούν εκ νέου δια την πληρωμήν του αυτού χρέους προ της παρόδου έτους από της εκ των φυλακών απολύσεως αυτών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ ΤΡΙΤΟΝ
ΑΝΑΚΟΠΑΙ

Άρθρον 73
Ανακοπαί υπό του οφειλέτου

1. Η προ της ενάρξεως της εκτελέσεως ανακοπή του οφειλέτου ασκείται: α) κατά της εκδοθείσης ατομικής ειδοποιήσεως, β) κατά του εκδοθέντος και μη εκτελεσθέντος εντάλματος προσωπικής κρατήσεως και γ) κατά του νομίμου τίτλου, εκδικάζεται δε υπό των καθ' ύλην αρμοδίων δικαστηρίων κατά τας διατάξεις των άρθρων 583-585 του Κώδικος Πολιτικής Δικονομίας.

Δια ταύτης επιτρέπεται η προβολή πάσης αντιρρήσεως ουσιαστικού ή δικονομικού δικαίου ως και η αμφισβήτησις του κατ' ουσίαν βασίμου της απαιτήσεως του Δημοσίου εφ' όσον ο προσδιορισμός ταύτης δεν έχει ανατεθή εις τα δικαστήρια ή εις διοικητικάς επιτροπάς αποφαινομένας μετά δυνάμεως δεδικασμένου.

2. Η κατά της αρξαμένης εκτελέσεως ανακοπή του οφειλέτου ασκείται ενώπιον πάντοτε του Μονομελούς Πρωτοδικείου του τόπου εκτελέσεως και δια τους κάτωθι περιοριστικώς αναφερομένους λόγους:

α) Εάν η εκτέλεσις εχώρησε βάσει ακύρου τίτλου προς είσπραξιν.

β) Εάν το χρέος απεσβέσθη δια καταβολής ή δια συμψηφισμού κατά τας διατάξεις του άρθρου 83 του παρόντος Ν. Διατάγματος ή συνεπεία διαγραφής, αποδεικνυομένων εγγράφως.

γ) Εάν επιγενομένως απεσβέσθη άλλως το χρέος του οφειλέτου, της αποσβέσεως αποδεικνυομένης εγγράφως.

δ) Εάν το χρέος παρεγράφη.

ε) Εάν ο διωκόμενος ως διάδοχος του υποχρέου δεν είναι ο νόμω υποχρέως.

στ) Εάν ο διωκόμενος δεν υπόκειται εις προσωπικήν κράτησιν και

ζ) Εάν κατά την εκτέλεσιν εχώρησαν παραλείψεις ή ακυρότητες, τηρουμένων των εν άρθρω 75 του παρόντος Ν. Διατάγματος οριζομένων.

Αμφισβήτησις άλλη περί της υπάρξεως της οφειλής προς το Δημόσιον είναι απαράδεκτος εν τη διαδικασία ταύτη.

3. Η ασκηθείσα ανακοπή εν ουδεμία περιπτώσει αναστέλλει την εκτέλεσιν. Ασκηθείσης όμως ανακοπής κατά της διοικητικής εκτελέσεως ο οφειλέτης δύναται δι' αιτήσεως του απευθυνομένης ενώπιον του Μονομελούς Πρωτοδικείου και εκδικαζομένης κατά την διαδικασίαν των ασφαλιστικών μέτρων να αιτήσηται την αναστολήν της εκτελέσεως.

«Προϋπόθεση για τη χορήγηση αναστολής από το Δικαστήριο είναι η πιθανολόγηση της ευδοκίσιμης της ανακοπής. Με προφορική αίτηση του πληρεξουσίου του ανακόπτοντος δύναται να χορηγηθεί και σημείωμα προσωρινής αναστολής μέχρι την έκδοση απόφασης για την αίτηση αναστολής.» (άρθρο 12 Ν. 1867/1989).

Άρθρον 74
Ανακοπή τρίτου

1. Ανακοπήν κατά της διοικήσεως της εκτελέσεως δικαιούται ν' ασκήση πας τρίτος εφ' όσον προσβάλλεται το δικαίωμα κυριότητος αυτού επί του αντικειμένου της εκτελέσεως.

Η ανακοπή δέον να απευθύνεται κατά του επισπεύδοντος την εκτέλεσιν του Δημοσίου και κατά του οφειλέτου, εγγράφεται δε εντός 30 ημερών από της καταθέσεως αυτής εις τα βιβλία διεκδικήσεων εάν αφορά ακίνητον.
Αρμόδιον προς εκδίκασιν ταύτης είναι το Ειρηνοδικείον αν η αξία των κατασχεθέντων δεν υπερβαίνει τας 10000 δραχμάς ή 29,35€ κατά τον υπό του ανακόπτοντος γενόμενον προσδιορισμόν, το Μονομελές Πρωτοδικείον προκειμένου περί αξίας ανωτέρας των 10000 δραχμών ή 29,35€ και ουχί μείζονος των 10000 δραχμών ή 29,35€ το Μονομελές δε Πρωτοδικείον εις πάσαν άλλην περίπτωσιν. Η κατά τόπον αρμοδιότης προσδιορίζεται κατά τας γενικάς διατάξεις του Κώδικος Πολιτικής Δικονομίας.
2. Περαιωθείσης της εκτελέσεως ο τρίτος δύναται να ασκήση ανακοπήν κατά του υπερθεματιστού εντός αποσβεστικής προθεσμίας επί μεν κινητών ενός έτους από της παραδόσεως αυτόν εις τον υπερθεματιστήν, επί δε ακινήτων πέντε ετών από της μεταγραφής της περιλήψεως της ακυρωτικής εκθέσεως.

Άρθρον 75
Παραλείψεις και ακυρότητες πράξεων εκτελέσεως
1. Παράλειψις ή ακυρότης των πράξεων εκτελέσεως δύναται να προταθή υπό του οφειλέτου αν αύτη αποδεικνύεται εξ αυτών τούτων των πράξεων και αν κατά την κρίσιν του Δικαστηρίου επήλθεν εις αυτόν βλάβη, μη δυναμένη να επανορθωθή άλλως ή κυρυσσόμενης της ακυρότητος.
Ο οφειλέτης δύναται προσέτι να ανακόψη τον πλειστηριασμόν αν δεν εκοινοποιήθη εις αυτόν εγκύρως το πρόγραμμα πλειστηριασμού. Ο λόγος ούτος ανακοπής δύναται να προταθή και υπό των ενυπόθηκων δανειστών.
2. Μετά παρέλευσιν 10 ημερών από του πλειστηριασμού δεν επιτρέπεται εις τον οφειλέτην ανακοπή ακυρώσεως των μέχρι του πλειστηριασμού πράξεων της εκτελέσεως. Ωσαύτως μετά παρέλευσιν 10 ημερών από του πλειστηριασμού δεν επιτρέπεται ανακοπή ακυρώσεως των μέχρι του πλειστηριασμού εις τον οφειλέτην και τους ενυποθήκους δανειστάς, εάν εκοινοποιήθη εις αυτούς εγκύρως το πρόγραμμα πλειστηριασμού ή οπωσδήποτε έλαβον γνώσιν αυτού μέχρι και της ημέρας διενεργείας του, κατ' ουδεμίαν δε περίπτωσιν μετά παρέλευσιν 3 μηνών από ταύτης.
3. Ακυρούμενης της εκτελέσεως δια τελεσιδίκου δικαστικής αποφάσεως συνεπεία παραλείψεως προθεσμίας ή δικονομικού τύπου, ο εις ου την υπαιτιότητα οφείλεται η ακυρότης αύτη δύναται να υποχρεωθή δια της αυτή; Αποφάσεως και εις την πληρωμήν των εξόδων εις η υπερβλήθη τόσον το Δημόσιον, όσον και ο καθ' ου η εκτέλεσις οφειλέτης αυτού.

ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ ΤΕΤΑΡΤΟΝ
ΕΞΟΔΑ ΕΚΤΕΛΕΣΕΩΣ
Άρθρον 76
Έξοδα και δικαιώματα εκτελέσεως
(όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 31 Ν. 1882/1990 ΦΕΚ 43 Α/1992)
«Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ορίζονται τα δικαιώματα και έξοδα της διοικητικής εκτέλεσης, τα δικαιώματα για την εκτέλεση αποφάσεων προσωπικής κράτησης οφειλετών του Δημοσίου καθώς και τα δικαιώματα για την επίδοση ατομικών ειδοποιήσεων στους οφειλέτες του Δημοσίου ή τρίτων που τα έσοδα τους εισπράττονται μέσω των δημοσίων οικονομικών υπηρεσιών.

Με τις ίδιες αποφάσεις ορίζεται το ύψος των δικαιωμάτων κι εξόδων εκτέλεσης, τα δικαιούχα πρόσωπα, ο τρόπος είσπραξης, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια.
Τα παραπάνω δικαιώματα θεωρούνται ως έξοδα εκτέλεσης».

Άρθρον 77
Εκκαθάρισις και προσδιορισμός εξόδων εκτελέσεως
1. Τα κατά την διοικητικήν εκτέλεσιν έξοδα εκτελέσεως και δικαιώματα εκκαθαρίζονται και προσδιορίζονται υπό του Ειρηνοδικείου του τόπου της εκτελέσεως επί τη βάσει πίνακος συντασσομένου υπό του δικαιούχου και υποβαλλομένου δι' αιτήσεως του εις τον Διευθυντήν του Δημόσιο Ταμείου, όστις δι' εγγράφου του, διαλαμβάνοντος και τας τυχόν παρατηρήσεις του επί της νομιμότητος και της ακριβείας των ποσών, διαβιβάζει τούτο εις το Ειρηνοδικείον.
Το έγγραφον του Διευθυντού του Δημοσίου Ταμείου, μετ' αποσπάσματος του πίνακος, κοινοποιείται προς τον οφειλέτην.
Η υπό του Ειρηνοδικείου εκκαθάρισις, ενεργουμένη άνευ κλήσεως του οφειλέτου και προσδιορισμού δικασίμου, δέον να περαιωθή εντός μηνός από της περιελεύσεως αυτώ του εγγράφου του Διευθυντού του Δημοσίου Ταμείου, ουχί πάντως ενωρίτερον των 10 ημερών από ταύτης.
2. Κατά της εκδοθείσης υπό του Ειρηνοδικείου αποφάσεως εκκαθαρίσεως, ήτις γνωστοποιείται εγγράφως υπό του Διευθυντού του Δημοσίου Ταμείου εις τον οφειλέτην και τον δικαιούχον, επιτρέπεται έφεσις, μη κοινοποιούμενη εις τον Εισαγγελέα, υπό του οφειλέτου, του δικαιούχου και του Διευθυντού του Δημοσίου Ταμείου εντός 15 ημερών από της γνωστοποιήσεως, ενώπιον του Μονομελούς Πρωτοδικείου, εις την περιφέρειαν του οποίου υπάγεται το Ειρηνοδικείον, δικάζοντος κατά την διαδικασίαν της εκουσίας δικαιοδοσίας.
3. Εάν η εκτέλεσις περατωθή δι' οριστικής κατακυρώσεως, πρόκειται δε να συνταχθή πίναξ κατατάξεως, ο Διευθυντής του Δημοσίου Ταμείου αποστέλλει επί αποδείξει προς τον επί του πλειστηριασμού υπάλληλον πίνακα δαπανών εκτελέσεως, εντός της κατά τα άρθρα 28 και 55 του παρόντος Ν. Διατάγματος προθεσμίας προς αναγγελίαν του Δημοσίου, ίνα καταταγή δι' αυτάς, βεβαιουμένης της εγκαίρου παραλαβής δια σημειώματος του επί του πλειστηριασμού υπαλλήλου επί του ληφθέντος πίνακος.
4. Ο επί του πλειστηριασμού υπάλληλος προσαρτά τω φακέλλω εκτελέσεως πίνακα των δικαιωμάτων και δαπανών του, άνευ τηρήσεως της κατά τας προηγουμένας παραγράφους διαδικασίας, εφ' όσον μέλλει να συνταχθή πίναξ κατατάξεως.

Άρθρον 78
Καταβολή εξόδων εκτελέσεως
1. Άπαντα τα κατά το άρθρον 76 του παρόντος Ν. Διατάγματος δικαιώματα και έξοδα εκτελέσεως και τα έξοδα μεταφοράς των κατασχεθέντων, πλην των δικαιωμάτων του επί του πλειστηριασμού υπαλλήλου, δι' α μέλλει να συνταχθή πίναξ κατατάξεως, εκκαθαριζόμενα και προσδιοριζόμενα κατά την διαδικασίαν του άρθρου 77 του παρόντος Ν. Διατάγματος, προκαταβάλλονται τοις δικαιούχοις υπό του επισπεύδοντος την εκτέλεσιν Δημοσίου Ταμείου, ιδία αυτού αρμοδιοτήτι, βάσει αποδείξεων τούτων, ανεξαρτήτως αν μέλλη να συνταχθή πίναξ κατατάξεως.
2. Κατά την ιδίαν διαδικασίαν προκαταβάλλονται υπό του ως άνω Δημοσίου Ταμείου εις το τέλος εκάστου τριμήνου τα έξοδα διατηρήσεως και φυλάξεως των κατασχεθέντων ως και τα τυχόν προς τον σκοπόν τούτον καταβαλλόμενα μισθώματα.

3. Τα εν ταις προηγουμέναις παραγράφοις 1 και 2 προκαταβαλλόμενα υπό του Δημοσίου δικαιώματα και έξοδα εν γένει βεβαιούνται ως δημόσιον έσοδον εις τα καταβάλλοντα Δημόσια Ταμεία και εισπράττονται εις βάρος των οικείων οφειλετών του Δημοσίου.
4. Εν περιπτώσει διαγραφής του συνόλου του προς το Δημόσιον χρέους δι' ο επεβληθή η κατάσχεσις, διαγράφονται οίκοθεν δια πράξεως του Διευθυντού του Δημοσίου Ταμείου και τα βεβαιωθέντα έξοδα και δικαιώματα εν γένει.

Άρθρον 79
Καταβολή εξόδων εκτελέσεως εν περιπτώσει αναστολής
Κατ' ουδεμίαν περίπτωσιν επιτρέπεται αναστολή πλειστηριασμού των κατασχεθέντων ή των ληφθέντων αναγκαστικών μέτρων άνευ προηγούμενης καταβολής των γενομένων εξόδων και των δικαιωμάτων εν γένει της εκτελέσεως.
Τα αυτά ισχύουν και εν περιπτώσει εκουσίας απαλλοτριώσεως ή διαθέσεως κατά τα εν άρθρω 13 του παρόντος Ν. Διατάγματος.
Αμφισβητουμένου του ποσού των εξόδων και των δικαιωμάτων εν γένει, ταύτα παρακατατίθενται παρά τω Ταμείω Παρακαταθηκών και Δανείων, δια συστάσεως γραμματίου παρακαταθήκης, κατά πρόχειρον υπολογισμόν γινόμενον υπό του Διευθυντού του Δημοσίου Ταμείου μέχρι της εκκαθαρίσεως τούτων κατά το άρθρον 77 του παρόντος Ν. Διατάγματος. Το γραμμάτιον παρακαταθήκης εξοφλείται τη εντολή του Διευθυντού του Δημοσίου Ταμείου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ ΠΕΜΠΤΟΝ
ΠΕΙΘΑΡΧΙΚΑΙ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Άρθρον 80
Ευθύναι περί την βεβαίωσιν
1. Οικονομικοί Έφοροι ή άλλοι εντεταλμένοι την βεβαίωσιν των δημοσίων εσόδων υπάλληλοι, οίτινες δεν ήθελον αποστείλει εις το οικείον Δημόσιον Ταμείον τα προς βεβαίωσιν των εσόδων αναγκαία στοιχεία, εντός μηνός από της λήξεως της κατά τους κειμένους νόμους οριζομένης προθεσμίας προς βεβαίωσιν των δημοσίων εσόδων, ή από της λήξεως της κατά τον νόμον σχετικής διαδικασίας, ελέγχονται πειθαρχικώς κατά τας διατάξεις του Υπαλληλικού Κώδικος.
Εν δολία υποτροπή δύναται να επιβληθή και η ποινή της οριστικής παύσεως.
2. Εις πειθαρχικόν έλεγχον ωσαύτως υπόκεινται, κατά τας περί αυτών ισχυούσας διατάξεις, οι υπάλληλοι Γραμματείας Δικαστηρίων, οίτινες εντός του πρώτου δεκαπενθημέρου εκάστου μηνός δεν ήθελον αποστείλει εις το αρμόδιον Δημόσιον Ταμείον τους τίτλους εισπράξεως των επιβληθέντων βάσει οριστικών αποφάσεων, εκδοθεισών κατά τον προηγούμενον μήνα, δικαστικών εξόδων, τελών, προστίμων και χρηματικών ποινών.
Η διάταξις του τελευταίου εδαφίου της προηγούμενης παραγράφου ισχύει και εν προκειμένω.
3. Εις τον αυτόν πειθαρχικόν έλεγχον υπόκεινται οι Διευθυνταί, οι Ελεγκταί και οι επί της βεβαιώσεως των εσόδων Ταμιακοί υπάλληλοι, οίτινες δεν ήθελον εκδόσει εντός μηνός από της παραλαβής των τίτλων εισπράξεως τα αποδεικτικά παραλαβής εισπρακτέων εσόδων.

Άρθρον 81
Ευθύναι αστυνομικών οργάνων

Διοικηταί υπηρεσιών, τμημάτων ή σταθμών χωροφυλακής και αστυνομίας πόλεων και πάντες οι εντεταλμένοι την εκτέλεσιν των ενταλμάτων προσωπικής κρατήσεως, οίτινες εντός της προθεσμίας του άρθρου 64 του παρόντος Ν. Διατάγματος από της παραλαβής των αποσταλλέντων αυτοίς ενταλμάτων δεν ήθελον εκτελέσει ταύτα αδικαιολογήτως, ελέγχονται πειθαρχικώς κατά τας υπό των οικείων οργανισμών των Σωμάτων τούτων ισχυούσας πειθαρχικάς διατάξεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ ΕΚΤΟΝ
ΔΙΑΓΡΑΦΗ ΧΡΕΩΝ

Άρθρον 82
(όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 6 άρθρου 17 Ν. 2753/99)
(ΦΕΚ Α' 249/99)
Διαγραφή των προς το Δημόσιον χρεών
«1. Χρέη γενικά προς το Δημόσιο μπορεί να διαγραφούν ολικά ή μερικά:
Ι. Με απόφαση της γνωμοδοτικής επιτροπής της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 14 του Ν. 2648/1998, εάν πρόκειται για συνολική βασική οφειλή του υπόχρεου μέχρι πεντακόσιες χιλιάδες δραχμές ή 1467,35€.
ΙΙ. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, μετά από γνωμοδότηση της Επιτροπής παροχής διευκολύνσεων του άρθρου 15 του Ν. 2648/1998, εάν πρόκειται για συνολική βασική οφειλή του υποχρέου πάνω από πεντακόσιες χιλιάδες δραχμές ή 1467,35€ και επαναβεβαίωση αυτών που έχουν διαγραφεί, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 82 του Ν. Δ. 356/1974 (Κ.Ε.Δ.Ε.)»
Προϋπόθεση για την κατά τα ανωτέρω διαγραφή των χρεών είναι αυτά που οφείλονται:
α) Από οφειλέτες που απεβίωσαν χωρίς να αφήσουν οποιαδήποτε περιουσία και οι κληρονόμοι αποποιήθηκαν την επαχθείσα κληρονομία.
β) Από άπορους οφειλέτες, των οποίων η απορία διαπιστώνεται από στοιχεία της Δ.Ο.Υ. ή του Τελωνείου όπου βεβαιώθηκε το χρέος ή από κάθε άλλη δημόσια αρχή και η είσπραξη του χρέους δεν έχει επιτευχθεί μέσα σε πέντε έτη από τη λήξη του οικονομικού έτους μέσα στο οποίο βεβαιώθηκε παρά τη λήψη όλων των προβλεπόμενων από τις κείμενες διατάξεις μέτρων είσπραξης.
γ) Από οφειλέτες φυσικά ή νομικά πρόσωπα που στερούνται περιουσίας ή των οποίων εκποιήθηκε αναγκαστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος ή με τη διαδικασία της εκκαθάρισης, ολόκληρη η περιουσία, εφόσον, ύστερα από παρέλευση πέντε ετών από τη βεβαίωση του χρέους, η κατά περίπτωση αρμόδια επιτροπή διαπιστώνει αιτιολογημένα ότι έχουν ληφθεί τα απαραίτητα μέτρα για την είσπραξη του χρέους και ότι ακόμη και να ληφθούν όλα τα λοιπά μέτρα, που προβλέπονται από τις κείμενες διατάξεις, δεν θα ήταν δυνατή η είσπραξη του. Σε περίπτωση ύπαρξης μερικής φοροδοτικής ικανότητας των οφειλετών αυτών, η διαγραφή μπορεί να περιοριστεί και πριν από την παρέλευση της πενταετίας από τη βεβαίωση του χρέους, ολικά ή μερικά στα πάσης φύσεως σχετικά πρόστιμα, πρόσθετους φόρους και προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής.
2. Η αίτηση του οφειλέτη για διαγραφή χρεών τίθεται υπόψη από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ή του τελωνείου στην επιτροπή της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 14 του Ν. 2648/1998 ή διαβιβάζεται στην επιτροπή του άρθρου 15 του ίδιου νόμου, κατά περίπτωση, μαζί με πίνακα χρεών και λοιπά δικαιολογητικά, με αιτιολογημένη γνώμη του επί του αιτήματος, καθώς και τη γνώμη του αρμόδιου επιθεωρητή, όταν η αίτηση διαβιβάζεται στην επιτροπή του άρθρου 15 του Ν. 2648/1998. ειδικά για την περίπτωση α' της προηγούμενης παραγράφου, πρόταση για

διαγραφή χρεών συνοδευόμενη από τα ανωτέρω δικαιολογητικά μπορεί να υποβληθεί στην αρμόδια επιτροπή οίκοθεν από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ή του Τελωνείου με τη γνώμη του αρμόδιου επιθεωρητή.
3. Υποθέσεις για διαγραφή χρεών για τις οποίες εκδόθηκε απορριπτική απόφαση δεν δύνανται να επανεξεταστούν πριν περάσουν δύο έτη από την έκδοση της απόφασης».
4. Δι' ομοίων αποφάσεων και κατά την αυτήν διαδικασίαν χρέη διαγραφέντα δύνανται να επαναβεβαιωθούν, εν όλω ή εν μέρει, κατόπιν προτάσεως του αρμοδίου Διευθυντού του Δημοσίου Ταμείου, εάν εβελτιώθη η οικονομική κατάστασις του οφειλέτου και εφ' όσον τα χρέη ταύτα δεν είχον παραγραφή εάν δεν είχε μεσολαβήσει η διαγραφή.

ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ ΕΒΔΟΜΟΝ
ΣΥΜΨΗΦΙΣΜΟΣ

Άρθρον 83
Ενέργειαι και αποτελέσματα συμψηφισμού
1. Συμψηφισμός απαιτήσεων οφειλέτου του Δημοσίου έναντι χρεών αυτού προς το Δημόσιον δύναται να αντιταχθή εις πάσαν περίπτωσιν καθ' ην ούτος έχει βεβαίαν χρηματικήν απαίτησιν κατά του Δημοσίου, εκκαθαρισμένην και αποδεικνυομένην εκ τελεσιδίκου δικαστικής αποφάσεως ή εκ δημοσίου εγγράφου.
Ο συμψηφισμός προτείνεται δια δηλώσεως υποβαλλόμενης εις το Δημόσιον Ταμείον εις ο είναι βεβαιωμένον το χρέος.
2. Ωσαύτως συμψηφισμός επιτρέπεται υπό τας αυτάς προϋποθέσεις και δι' οφειλάς προς το Δημόσιον εκ φόρων και τελών χαρτοσήμου καταβαλλομένων συν τη δηλώσει εις τα Δημόσια Ταμεία.
Εν τη περιπτώσει ταύτη ο συμψηφισμός προτείνεται δια δηλώσεως υποβαλλομένης εις την αρμοδίαν Οικονομικήν Εφορίαν.
Υποβολή δηλώσεως συμψηφισμού μετά την λήξιν της προθεσμίας υποβολής δηλώσεως του φόρου ή των τελών, δεν απαλλάσσει τον οφειλέτην των συνεπειών της εκπροθέσμου υποβολής δηλώσεως του φόρου.
3. Ο συμψηφισμός ενεργείται και αυτεπαγγέλτως υπό του Δημοσίου Ταμείου εφ' όσον εκ των παρ' αυτώ στοιχείων αποδεικνύεται η απαίτησις του οφειλέτου.
Δια του συμψηφισμού αι αμοιβαίαι απαιτήσεις αποσβέννυνται, αφ' ου χρόνου συνυπήρξαν, φυλαττομένης της διατάξεως του άρθρου 89 του Ν. 2362/1995 (ΦΕΚ Α 247/97) Περί Δημοσίου Λογιστικού κ.λ.π.
Απαίτησις του Δημοσίου παραγεγραμμένη δύναται να αντιταχθή εις συμψηφισμόν επί τριετίαν από της συμπληρώσεως της παραγραφής.
4. Κατά τα λοιπά ισχύουν αι διατάξεις του Αστικού Κώδικος εφ' όσον δεν αντίκεινται εις τας διατάξεις του παρόντος.

ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ ΟΓΔΟΟΝ
ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΚΠΡΟΣΩΠΗΣΙΣ ΔΗΜΟΣΙΟΥ

Άρθρον 84
Κοινοποιήσεις
1. Αι κατά το παρόν Ν. Διάταγμα κοινοποιήσεις ενεργούνται άνευ ειδικής εγγράφου παραγγελίας του Διευθυντού του Δημοσίου Ταμείου υπό δικαστικού επιμελητού ή ταμιακού υπαλλήλου ή υπαλλήλου του Δημοσίου ή Νομικού

Προσώπου Δημοσίου Δικαίου κατά τας διατάξεις του Κώδικος Πολιτικής Δικονομίας.
2. Αι προς τους αγνώστου διαμονής και τους εν τω εξωτερικώ διαμένοντας γνωστής διαμονής, κοινοποιήσεις γίνονται εις τον κατά το άρθρον 142 του Κώδικος Πολιτικής Δικονομίας τυχόν διορισθέντα αντίκλητον, κατά πάσαν δε περίπτωσιν δύνανται να γίνουν εις τον σύζυγον, ένα των γονέων ή αδελφών ή άλλων εξ αίματος συγγενών του προς ον η επίδοσις μέχρι 4ου βαθμού εκ πλαγίου, εχόντων ηλικίαν ουχί κατωτέραν των 17 ετών, αρνουμένων δε τούτων να παραλάβουν το κοινοποιούμενον έγγραφον ή τούτων μη ευρισκομένων γίνεται θυροκόλλησις. Εάν ουδείς των ανωτέρω συγγενών υπάρχη, η κοινοποίησις γίνεται προς τον Δήμαρχον ή τον Πρόεδρον Κοινότητος ή τον Ιερέα Ενορίας της τελευταίας κατοικίας ή διαμονής του προς ον η κοινοποίησις, οίτινες οφείλουν να τοιχοκολλήσουν το κοινοποιηθέν έγγραφον εις το δημοσιώτερον μέρος και να πέμψουν βεβαίωσιν περί της τοιχοκολλήσεως εις την παραγγείλασαν την κοινοποίησιν αρχήν. Πάντως η κοινοποίησις θεωρείται συντετελεσμένη από της παραλαβής του κοινοποιουμένου εγγράφου υπό των προσώπων τούτων.

Άρθρον 85
Εκπροσώπησις του Δημοσίου
1. Επί δικών του παρόντος Ν. Διατάγματος το Δημόσιον εκπροσωπεί ο Διευθυντής του Δημοσίου Ταμείου, καθ' ου στρέφεται και κοινοποιείται παν δικόγραφον επί ποινή απαραδέκτου αυτού. Κατά πάσαν όμως περίπτωσιν επί τη αυτή ως άνω κυρώσει απαιτείται κοινοποίησις του δικογράφου και εις τον Υπουργόν των Οικονομικών.
2. Κατά τας δίκας ταύτας επιτρέπεται αυτοπρόσωπος παράστασις και ενέργεια του οφειλέτου.
3. Επί δικών του παρόντος ουδεμία τρέχει κατά την διάρκειαν των δικαστικών διακοπών προθεσμία, πάσα δε προθεσμία αρξαμένη προ των διακοπών, ως και η εξέτασις των μαρτύρων, αναστέλλονται κατά την διάρκειαν των διακοπών, εκτός αν επισπεύδη το Δημόσιον.

ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ ΕΝΑΤΟΝ
ΕΓΓΥΗΤΑΙ- ΜΙΣΘΩΤΑΙ- ΥΠΟΜΙΣΘΩΤΑΙ

Άρθρον 86
Εγγυηταί
1. Όσα το παρόν Ν. Διάταγμα διαλαμβάνει περί των οφειλετών εφαρμόζονται και κατά των εγγυητών, στερουμένων του ευεργετήματος της διζήσεως.
2. Δι' όσα κατέβαλον οι εγγυηταί υπέρ των οφειλετών, έχουν το δικαίωμα, επί τη υποβολή αιτήσεως εις τον Διευθυντήν του Δημοσίου Ταμείου, να ζητήσουν την παρά του Δημοσίου Ταμείου και υπέρ αυτών βεβαίωσιν, γινομένην δια πράξεως του Διευθυντού του Δημοσίου Ταμείου, των καταβληθέντων ποσών και την επιδίωξιν της εισπράξεως κατά των οφειλετών συμφώνως τω παρόντι Ν. Διατάγματι.
Το ούτω βεβαιούμενον ποσόν εις ουδεμίαν συνέπειαν εκπροθέσμου καταβολής υπόκειται, υπάγεται δε ως προς τον χρόνον παραγραφής των χρεών προς το Δημόσιον.
Το εισπραχθησόμενον ποσόν αποδίδεται, άνευ ουδεμίας κρατήσεως υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων, εις τον καταβάλλοντα εγγυητήν.
Τα τυχόν έξοδα εκτελέσεως προκαταβάλλονται υπό του εγγυητού.

3. Δίκαι δημιουργούμεναι περί την εκτέλεσιν διεξάγονται μεταξύ πρωτοφειλέτου και εγγυητού άνευ συμμετοχής και ευθύνης του Δημοσίου.

Άρθρον 87
Ευθύνη υπομισθωτών
Οι υπομισθωταί μετά των μισθωτών δημοσίων εν γένει προσόδων ή κτημάτων ευθύνονται εις ολόκληρον έναντι του Δημοσίου δια το προς αυτό οφειλόμενον μίσθωμα, εισπραττόμενον κατά τας διατάξεις του παρόντος Ν. Διατάγματος.
Εν περιπτώσει υπομισθώσεως μέρους μόνον της υπό του Δημοσίου εκμισθωθείσης προσόδου ή κτήματος, η ευθύνη του υπομισθωτού περιορίζεται εις το ποσόν της υπομισθώσεως.

Άρθρον 88
Δικαιώματα μισθωτών- Υπομισθωτών
Οι μισθωταί των Δημοσίων προσόδων και κτημάτων ως προς τους υπομισθωτάς και τους φορολογούμενους και οι υπομισθωταί ως προς τους φορολογουμένους καταβάλλοντες τας ληξιπρόθεσμους εκ της μισθώσεως ή υπομισθώσεως οφειλάς των προς το Δημόσιον, έχουν το δικαίωμα, επί τη υποβολή αιτήσεως εις τον Διευθυντήν του Δημοσίου Ταμείου, συνοδευομένης δια τίτλου εκτελεστού, έχοντος τα προσόντα των άρθρων 915 και 916 του Κώδικος Πολιτικής Δικονομίας, να ζητήσουν την παρά του ταμείου και υπέρ αυτών βεβαίωσιν και είσπραξιν των οφειλομένων αυτοίς υπό των υπομισθωτών ή φορολογουμένων χρεών εκ της αιτίας ταύτης.
Εν τοιαύτη περιπτώσει, εάν γεννηθούν διενέξεις, όλαι αι ένεκα της εκτελέσεως ταύτης δημιουργούμεναι δίκαι περί εκτέλεσιν διεξάγονται μεταξύ των μισθωτών, υπομισθωτών ή φορολογουμένων άνευ συμμετοχής ή ευθύνης του Δημοσίου.
Τα έξοδα εκτελέσεως βαρύνουν τον υπέρ ου η βεβαίωσις μισθωτήν ή υπομισθωτήν.

ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ ΔΕΚΑΤΟΝ
ΓΕΝΙΚΑΙ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Άρθρον 89
Εφαρμογή διατάξεων της Πολιτικής Δικονομίας
Αι διατάξεις του Κώδικος Πολιτικής Δικονομίας εφαρμόζονται εφ' όσον δεν αντίκεινται εις τας διατάξεις του παρόντος Ν. Διατάγματος τηρουμένης πάντοτε της διατάξεως του άρθρου 75 του παρόντος Ν. Διατάγματος δια πάσαν παράβασιν.

Άρθρον 90
Ατέλεια δικογράφων
1. Πάντα εν γένει τα έγγραφα τα εις την διοικητικήν εκτέλεσιν αφορώντα συντάσσονται εφ' απλού χάρτου.
2. Όπου κατά τας διατάξεις του παρόντος οι δικαστικού επιμεληταί συντάσσουν εκθέσεις ή έτερα έγγραφα, φυλλάσσουν ούτοι το πρωτότυπον αυτών και παραδίδουν κεκυρωμένον αντίγραφον κατά τα διατάξεις του Ν. Διατάγματος 1210/1972.

Άρθρον 91
(όπως τροποποιήθηκαν οι παρ. 1 και 2 αυτού με την παρ. 3 άρθρου 17 Ν. 2579/98(ΦΕΚ Α' 31/1998)).
Έσοδα τρίτων
1. Σε όσες περιπτώσεις ανατίθεται στις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες η είσπραξη των εσόδων οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης, άλλων νομικών

προσώπων δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου ή φυσικών προσώπων εφαρμόζονται οι διατάξεις του παρόντος νομοθετικού διατάγματος. Χρέη υπέρ νομικών προσώπων και τρίτων που εισπράττονται από τις Δ.Ο.Υ. για λογαριασμό τους, εφόσον από τις ίδιες διατάξεις των δικαιούχων προβλέπεται επιβάρυνση τους με προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής, πρόστιμα, τόκους υπερημερίας, Φ.Π.Α. και γενικώς πάσης φύσεως επιβαρύνσεις, αρχόμενες πριν από τη βεβαίωση τους στις Δ.Ο.Υ., αυτές θα αναγράφονται στον οικείο χρηματικό κατάλογο. Από την ημερομηνία που το χρέος καθίσταται ληξιπρόθεσμο στη Δ.Ο.Υ. θα επιβάλλονται επ' αυτού προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής, σύμφωνα με το άρθρο 6 του ίδιου νομοθετικού διατάγματος. Εφόσον νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου και τρίτοι αποστέλλουν για είσπραξη έσοδα τους στις Δ.Ο.Υ., οφείλουν να έχουν πρόβλεψη για τη δαπάνη των εξόδων για τα αναγκαστικά μέτρα είσπραξης, τα οποία θα λαμβάνονται από τις Δ.Ο.Υ. χωρίς προηγούμενη έγκριση.

2. Τα όργανα του Δημοσίου που κατά τις κείμενες διατάξεις έχουν αρμοδιότητα για παροχή διευκολύνσεων τμηματικής καταβολής ληξιπρόθεσμων χρεών ή αναστολή εκτέλεσης που επισπεύδεται κατά οφειλετών του Δημοσίου, έχουν την αυτή αρμοδιότητα και προκειμένου περί εσόδων και οφειλετών του άρθρου αυτού».

3. Επί των συμβεβαιούμενων μετά των δημοσίων εσόδων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, εφαρμόζονται εις πάσαν περίπτωσιν αι διατάξεις του παρόντος Ν. Διατάγματος και αι περί παραγραφής των δημοσίων εσόδων διατάξεις.

Άρθρον 92

Αναπροσαρμογή ποσών και ποσοστών

Τα εν τω παρόντι Ν. Διατάγματι αναφερόμενα ποσά και ποσοστά δύνανται να αναπροσαρμόζονται δια Π. Διαταγμάτων εκδιδομένων προτάσσει του Υπουργού των Οικονομικών.

Άρθρον 93

Διαχρονικόν Δίκαιον

1. Αι διατάξεις του παρόντος Ν. Διατάγματος εφαρμόζονται επί εκτελέσεων, αίτινες άρχονται από της ισχύος αυτού. Επί εκκρεμών εκτελέσεων, συμπεριλαμβανομένων και των εκκρεμών αναπλειστηριασμών μέχρι της τελεσιδικίας του πίνακος κατατάξεως, ως και επί εκκρεμών περί την εκτέλεσιν δικών, εφαρμόζονται αι προ της ισχύος του παρόντος Ν. Διατάγματος διατάξεις του Π.Δ. της 24/27 Αυγούστου 1931.

2. Αι διατάξεις των παραγράφων 1-5 του άρθρου 86 του καταργουμένου Π.Δ. της 24/27 Αυγούστου 1931, περί Κώδικος του νόμου περί εισπράξεως Δημοσίων Εσόδων, ως συνεπληρώθησαν και ετροποποίηθησαν μεταγενεστέρως, διατηρούνται εν ισχύϊ δια τας μέχρι της ενάρξεως της ισχύος του άρθρου 104 του Ν.Δ. 321/69 γεγεννημένας αξιώσεις του Δημοσίου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ ΕΝΔΕΚΑΤΟΝ

ΤΕΛΙΚΑΙ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Άρθρον 94

Μέχρι θέσεως εν ισχύϊ των υπό του παρόντος Ν. Διατάγματος προβλεπομένων Π. Διαταγμάτων, τα περί ων ταύτα θέματα ρυθμίζονται υπό των μέχρι της ενάρξεως της ισχύος του παρόντος των κειμένων διατάξεων, εφ' όσον αύται δεν αντίκεινται εις τας διατάξεις αυτού.

Άρθρον 95

1. Η ισχύς του παρόντος Ν. Διατάγματος άρχεται από 1ης Ιουλίου 1974.

2. Από της ισχύος του παρόντος Ν. Διατάγματος καταργείται το Π.Δ. της 34/37 Αυγούστου 1931, περί κώδικος του νόμου περί εισπράξεως των δημοσίων εσόδων, ως ετροποποίηθη και συνεπληρώθη μεταγενεστέρως ως και πάσα γενική ή ειδική διάταξις αντικειμένη εις τας διατάξεις του παρόντος Ν. Διατάγματος ή ρυθμίζουσα θέματα διεπόμενα υπό τούτων.

Εν Αθήναις τη 26 Μαρτίου 1974

ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘΜ. 3220 ΜΕΤΡΑ ΑΝΑΠΤΥΞΙΑΚΗΣ ΚΑΙ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗΣ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ- ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟΠΟΙΗΣΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΑΛΛΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΦΕΚ 15/Α/28-1-2004 (ΝΟΜΟΙ Ν. 3220)

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ
ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ
Εκδίδομε τον ακόλουθο νόμο που ψήφισε η Βουλή:

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α'
ΜΕΤΡΑ ΑΝΑΠΤΥΞΙΑΚΗΣ ΚΑΙ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗΣ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ

Άρθρο 1

Φορολογικές ρυθμίσεις για παραγωγικές επενδύσεις

1. Για τις επιχειρήσεις οι οποίες αναφέρονται στις περιπτώσεις α', β', γ', ε', στ', ζ', η', θ', ι', κ', μ', ν', ξ', ο', τα', χ', ψ', ω' της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Ν. 2601/1998 (ΦΕΚ 81/Α'), οι οποίες πραγματοποιούν παραγωγική επένδυση αξίας τουλάχιστον τριάντα εκατομμυρίων (30.000.000,00) ευρώ για επενδυτικές και λοιπές δαπάνες που περιλαμβάνονται στις διατάξεις του άρθρου 3 του πιο πάνω νόμου, ανεξάρτητα από την υπαγωγή ή μη της επένδυσης στις ενισχύσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του Ν. 2601/1998, είτε οι επιχειρήσεις ιδρύονται για πρώτη φορά είτε οι επιχειρήσεις είναι υφιστάμενες, εφόσον η αξία κτήσης του πάγιου ενεργητικού τους κατά το χρόνο έναρξης της επένδυσης είναι μικρότερη της αξίας της επένδυσης, εφαρμόζονται τα ακόλουθα:

α) Τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης προσδιορίζονται με βάση τις κείμενες διατάξεις και ορίζεται φορολογικός συντελεστής είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) στο σύνολο των κερδών για χρονικό διάστημα δέκα (10) ετών, με χρόνο έναρξης το έτος κατά τη διάρκεια του οποίου θα αρχίσει η παραγωγική λειτουργία της επένδυσης.

Για τις υφιστάμενες επιχειρήσεις ς χρόνος έναρξης εφαρμογής του ως άνω συντελεστή λαμβάνεται το έτος κατά τη διάρκεια του οποίου θα αρχίσει η λειτουργία της νέας επένδυσης και εφαρμόζεται στα συνολικά καθαρά κέρδη που πραγματοποιεί η επιχείρηση.

β) Με προεδρικό διάταγμα που προτείνεται από τον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών συνιστάται στο Εθνικό Ελεγκτικό Κέντρο (ΕΘ.Ε.Κ.), ειδικό τμήμα φορολογικού ελέγχου των επιχειρήσεων που υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου αυτού.

γ) Κάθε διαφορά που ανακύπτει από την εφαρμογή των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας για τις επιχειρήσεις του άρθρου αυτού, επιλύεται από επιτροπή, η οποία

συστήνεται με το άρθρο αυτό και αποτελείται από έναν Νομικό Σύμβουλο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, ως πρόεδρο, Έναν Διευθυντή της Κεντρικής Υπηρεσίας του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, καθώς και έναν εκπρόσωπο του Συνδέσμου Ελληνικών Βιομηχανιών που ορίζεται από αυτόν. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ρυθμίζονται τα θέματα συγκρότησης και λειτουργίας της Επιτροπής αυτής.
2. Μετά την παρέλευση του χρονικού διαστήματος των δέκα (10) ετών που προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 1, τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης φορολογούνται με τον ισχύοντα κατά το χρόνο κτήσης εισοδήματος συντελεστή φορολογίας των ανωνύμων εταιρειών.
3. Για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού, ο ενδιαφερόμενος υποχρεούται όπως, μέσα σε ένα μήνα από την έναρξη της παραγωγικής λειτουργίας της επένδυσης, υποβάλει σχετική δήλωση στον προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.
4. Στις επιχειρήσεις που έχουν επιλέξει την υπαγωγή τους στις διατάξεις του άρθρου αυτού, εφόσον συγχωνευθούν με άλλη εταιρεία ή απορροφήσουν εταιρείες οποιασδήποτε μορφής, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του.
Στην περίπτωση αυτή ο συντελεστής φορολογίας της παραγράφου 1 εφαρμόζεται στο μέρος των κερδών της εταιρείας που προήλθε από τη συγχώνευση ή απορρόφηση και τα οποία προκύπτουν από τη σχέση μεταξύ των ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης που αρχικά είχε υπαχθεί στις διατάξεις αυτού του άρθρου, όπως τα ίδια αυτά κεφάλαια εμφανίστηκαν στον ισολογισμό μετασχηματισμού ή στον ισολογισμό που υποβάλλεται για εκτίμηση στην Επιτροπή του άρθρου 9 του Κ.Ν. 2190/1920 (ΦΕΚ 37/Α'/1963) και των αρχικών ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας που προήλθε από τη συγχώνευση ή απορρόφηση, με χρόνο έναρξης το έτος μέσα στο οποίο ολοκληρώνεται η συγχώνευση ή απορρόφηση.
5. Για τις επιχειρήσεις που υπάγονται στις διατάξεις αυτού του άρθρου δεν μεταβάλλεται το φορολογικό καθεστώς για το χρονικό διάστημα των δέκα (10) ετών που προβλέπεται από την παράγραφο 1. Αν θεσπισθεί ευνοϊκότερο φορολογικό καθεστώς, εφαρμόζεται και στις επιχειρήσεις του άρθρου αυτού.
6. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού έχουν εφαρμογή και στις Εταιρείες Παροχής Αερίου του Ν. 2364/1995 (ΦΕΚ 252/Α'), ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασής τους, για τις επενδύσεις που πραγματοποιούνται σύμφωνα με τις διατάξεις των υποπεριπτώσεων Ι έως ΧΙΙ της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Ν. 2601/1998.
7. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, καθορίζεται ο τρόπος ελέγχου των δαπανών της επένδυσης, η διαδικασία, τα όργανα ελέγχου και κάθε άλλο σχετικό θέμα για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού.
8. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού έχουν εφαρμογή για δαπάνες επενδύσεων που πραγματοποιούνται από τη δημοσίευση του νόμου αυτού στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Άρθρο 2
Σχηματισμός Ειδικού Αφορολόγητου
Αποθεματικού Επενδύσεων
1. Οι επιχειρήσεις που αναφέρονται στο άρθρο 3 του Ν. 2601/1998, ανεξάρτητα από την κατηγορία των βιβλίων που τηρούν και τον τόπο εγκατάστασής τους, δικαιούνται να σχηματίζουν από τα κέρδη των χρήσεων 2004 έως και 2008 (οικονομικά έτη 2005 έως και 2009) ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων μέχρι τριάντα πέντε τοις

εκατό (35%) των συνολικών αδιανέμητων κερδών της που δηλώνονται με την εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους.
2. Το αποθεματικό αυτό σχηματίζεται για να χρησιμοποιηθεί για την πραγματοποίηση επενδύσεων ισόποσης τουλάχιστον αξίας μέσα στην επόμενη τριετία από το χρόνο σχηματισμού του. Ως επενδύσεις, για την κάλυψη του πιο πάνω αποθεματικού, νοούνται οι επενδυτικές και λοιπές δαπάνες που αναφέρονται για κάθε κατηγορία δραστηριότητας στην παράγραφο 1 του άρθρου 3 του Ν. 2601/1998.
Ειδικά για τις εμπορικές επιχειρήσεις, ως επενδύσεις, για την κάλυψη του πιο πάνω αποθεματικού, θεωρούνται:
Α. Η αγορά καινούριου μηχανολογικού και λοιπού εξοπλισμού που αφορά τη διαλογή, συσκευασία, αποθήκευση των προϊόντων και συστημάτων οργάνωσης της αποθήκης της επιχείρησης.
Β. Η αγορά καινούριων ηλεκτρονικών υπολογιστών, του αναγκαίου λογισμικού και λοιπών συστημάτων μηχανοργάνωσης ή αυτοματοποίησης των σχετικών διαδικασιών.
3. Οι πιο πάνω επιχειρήσεις υποχρεούνται μέσα στον πρώτο χρόνο της τριετίας να δαπανήσουν για την πραγματοποίηση της επένδυσης ποσό ίσο τουλάχιστον με το ένα τρίτο (1/3) του σχηματισθέντος ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού.
4. Ως αδιανέμητα κέρδη για τον υπολογισμό του αποθεματικού λαμβάνονται:
α) Για επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ 84/Α') περί Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.), τα καθαρά κέρδη που προκύπτουν από αυτά και εμφανίζονται στον ισολογισμό, μετά την αφαίρεση των κρατήσεων για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού, των κερδών που διανέμονται ή αναλαμβάνονται από τους εταίρους των προσωπικών εταιρειών και εταιρειών περιορισμένης ευθύνης ή του επιχειρηματία που ασκεί ατομικά την επιχείρησή του. Ειδικά για τα νομικά πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 101 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος που κυρώθηκε με το Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151/Α'), τα πιο πάνω ποσά αφαιρούνται αφού προηγουμένως αναχθούν σε μικτά με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου.
β) Για επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. τα καθαρά κέρδη που προκύπτουν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.
5. Για επιχειρήσεις που έχουν και άλλο κλάδο εκμετάλλευσης που δεν αναφέρεται στις διατάξεις του άρθρου 3 του Ν. 2601/1998 (μικτές επιχειρήσεις), για τον υπολογισμό του αφορολόγητου αποθεματικού λαμβάνονται τα συνολικά αδιανέμητα κέρδη της επιχείρησης.
6. Το συνολικό ποσό του αφορολόγητου αποθεματικού που χρησιμοποιήθηκε για την πραγματοποίηση επενδύσεων σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 μεταφέρεται, μετά την παρέλευση τριετίας από το χρόνο σχηματισμού του αποθεματικού, σε αύξηση του κεφαλαίου της επιχείρησης και απαλλάσσεται από το φόρο εισοδήματος.
Οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 20 του Ν. 1892/1990 (ΦΕΚ 101/Α') έχουν εφαρμογή και για το αφορολόγητο αποθεματικό του άρθρου αυτού.
7. Οι επιχειρήσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 εφαρμόζουν για την ίδια επένδυση είτε τις διατάξεις του άρθρου αυτού είτε τις διατάξεις του Ν. 2601/1998. Οι ανώνυμες εταιρείες ή εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, οι οποίες προέρχονται από μετασχηματισμό άλλων επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του Ν.Δ. 1297/1972 (ΦΕΚ 217/Α') ή του Ν. 2166/1993 (ΦΕΚ 137/Α'), μπορούν να σχηματίζουν ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων είτε με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 9 του Ν. 2992/2002 (ΦΕΚ 54/Α') είτε με τις διατάξεις του άρθρου αυτού.

8. Αν μέσα στον πρώτο χρόνο της τριετίας δεν δαπανήθηκε για πραγματοποίηση επενδύσεων ποσό ίσο τουλάχιστον με το ένα τρίτο (1/3) του σχηματισθέντος αποθεματικού, αίρεται η φορολογική απαλλαγή και η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλει συμπληρωματική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους για όλα τα κέρδη που απηλλάγησαν της φορολογίας σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 και για τη δήλωση αυτή εφαρμόζονται οι διατάξεις περί εκπροθέσμου υποβολής. Αν τηρήθηκε η προϋπόθεση της παραγράφου 3, αλλά κατά τη λήξη της τριετίας οι πραγματοποιηθείσες επενδύσεις είναι μικρότερης αξίας από το ύψος του σχηματισθέντος αποθεματικού, τα κέρδη που απηλλάγησαν της φορολογίας και δεν διατέθηκαν για την πραγματοποίηση επενδύσεων φορολογούνται σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις. Για το σκοπό αυτόν, η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλει εκπρόθεσμη συμπληρωματική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους από τα κέρδη του οποίου έχει σχηματισθεί το αποθεματικό.
9. Σε περίπτωση πώλησης των επενδυτικών αγαθών ή των αναφερόμενων στις περιπτώσεις α' και β΄ της παραγράφου 2 πάγιων στοιχείων μέσα στα τρία επόμενα ημερολογιακά έτη από τη λήξη της τριετίας που προβλέπεται από την παράγραφο 2, το μέρος του αφορολόγητου αποθεματικού, που αντιστοιχεί σε αυτά, προστίθεται στα καθαρά κέρδη της χρήσης εντός της οποίας έγινε η εκποίηση. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν έχουν εφαρμογή αν η επιχείρηση αντικαταστήσει τα πάγια που πουλήθηκαν, μέσα σε έξι (6) μήνες από την πώλησή τους, με καινούρια πάγια ίσης τουλάχιστον αξίας, τα οποία αποτελούν επενδυτική δαπάνη, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2.
10. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών μπορεί να ρυθμίζεται κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού.
11. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται και για τα κέρδη της χρήσης 2003 (οικονομικού έτους 2004). Στην περίπτωση αυτή το αποθεματικό υπολογίζεται με συντελεστή μέχρι πενήντα τοις εκατό (50%) στο υπόλοιπο των κερδών που προκύπτει μετά την αφαίρεση των κερδών που προκύπτουν από τα βιβλία της χρήσης 2002 (οικονομικού έτους 2003) από τα αντίστοιχα κέρδη της χρήσης 2003 (οικονομικού έτους 2004).
Οι επιχειρήσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 , οι οποίες μέσα στη χρήση 2003 έχουν πραγματοποιήσει επενδύσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2, δικαιούνται για τις επενδύσεις αυτές να σχηματίσουν ισόποσο αφορολόγητο αποθεματικό, το οποίο δεν μπορεί να υπερβεί το τριάντα πέντε τοις εκατό (35%) των συνολικών αδιανέμητων κερδών της χρήσης 2003.

Άρθρο 3
Σχηματισμός Ειδικού Αφορολόγητου Αποθεματικού
Επενδύσεων από τις Εταιρείες Παροχής Αερίου
του Ν. 2364/1995 και τις επιχειρήσεις που θα
χρησιμοποιήσουν στο μέλλον φυσικό αέριο.
1. Οι διατάξεις του προηγούμενου άρθρου εφαρμόζονται και στις Εταιρείες Παροχής Αερίου (Ε.Π.Α.) του Ν. 2364/1995. Το αποθεματικό που προβλέπεται στο άρθρο 2 καλύπτεται με τις εξής δαπάνες επενδύσεων:
α) Η κατασκευή, η επέκταση, ο εκσυγχρονισμός αποθηκευτικών χώρων, κτιριακών, ειδικών και βοηθητικών εγκαταστάσεων, καθώς και οι δαπάνες διαμόρφωσης περιβάλλοντος χώρου.
β) Η αγορά και εγκατάσταση καινούριων σύγχρονων συστημάτων αυτοματοποίησης διαδικασιών και μηχανοργάνωσης, συμπεριλαμβανομένων των δαπανών αγοράς του

αναγκαίου λογισμικού και των δαπανών εκπαίδευσης του προσωπικού στο στάδιο εγκατάστασής του.
γ) Οι δαπάνες μελετών που αποσκοπούν στην εισαγωγή, ανάπτυξη και εφαρμογή σύγχρονης τεχνολογίας, τεχνογνωσίας και σύγχρονων μεθόδων σχετικών με την ανάπτυξη του δικτύου φυσικού αερίου.
δ) Η αγορά καινούριων μεταφορικών μέσων διακίνησης υλικών και προϊόντων μέσα στον ευρύτερο εργοστασιακό χώρο. Η αγορά καινούριων μεταφορικών μέσων μαζικής μεταφοράς προσωπικού. Η αγορά και εγκατάσταση καινούριου σύγχρονου εξοπλισμού και η κατασκευή εγκαταστάσεων για τη διακίνηση υλικών και προϊόντων.
Η αγορά επιβατικών αυτοκινήτων μέχρι έξι (6) θέσεων δεν θεωρείται επένδυση που καλύπτει το αποθεματικό αυτό.
2. Οι διατάξεις των παραγράφων 1 έως και 10 του προηγούμενου άρθρου εφαρμόζονται και για τις επιχειρήσεις οι οποίες, ανεξάρτητα από το αντικείμενο εργασιών τους, επιλέγουν για χρήση το φυσικό αέριο, με εξαίρεση τις επενδύσεις με τις οποίες καλύπτεται το αποθεματικό του άρθρου αυτού, που πρέπει να είναι οι ακόλουθες:
α) Οι δαπάνες σύνδεσης για την τροφοδοσία του ακινήτου με το δίκτυο του φυσικού αερίου.
β) Οι δαπάνες μελέτης, κατασκευής και επέκτασης εσωτερικού δικτύου φυσικού αερίου από τη μετρητική διάταξη έως τις καταναλώσεις (σωληνώσεις και όλες οι ασφαλιστικές διατάξεις).
γ) Οι δαπάνες αγοράς εξοπλισμού και συσκευών εστίασης, συσκευών παραγωγής ζεστού νερού χρήσης, συσκευών παραγωγής ζεστού νερού θέρμανσης, συσκευών παραγωγής ατμού, συσκευών κλιματισμού, πλυντηρίων, σιδερωτήριων και ξηραντηρίων.
δ) Οι δαπάνες μετατροπής και προσαρμογής του εξοπλισμού για τη χρήση φυσικού αερίου.
ε) Οι δαπάνες για την αποκατάσταση των χώρων από τις εργασίες για την εγκατάσταση δικτύου φυσικού αερίου και του αντίστοιχου εξοπλισμού χρήσης.
3. Οι επενδύσεις που προβλέπονται από την παράγραφο 2 λαμβάνονται υπόψη και για την κάλυψη του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού που σχηματίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου.
4. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών μπορεί να ρυθμίζεται κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού.

Άρθρο 4
Τροποποίηση του άρθρου 12 του Ν.Δ. 1297/1972.
Στο άρθρο 12 του Ν.Δ. 1297/1972 (ΦΕΚ 217/Α') προστίθεται εδάφιο, που έχει ως εξής:
Αντίθετα, οι διατάξεις του παρόντος εφαρμόζονται στη συγχώνευση ανωνύμων εταιρειών με απορρόφηση, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 68 και επόμενα του Κ.Ν. 2190/1920, όταν το αντικείμενο των εργασιών της απορροφώσας είναι κατά κύριο λόγο η κατασκευή ή εκμετάλλευση πάσης φύσεως ακινήτων και με την προϋπόθεση ότι το αντικείμενο εργασιών της απορροφουμένης δεν εμπίπτει σε κάποιο από αυτά τα αντικείμενα.

Άρθρο 5
Ανακύκλωση προϊόντων συσκευασίας.

1. Τα κέρδη των επιχειρήσεων που λειτουργούν, μετά από έγκριση του Υπουργείου Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημοσίων Έργων, ως Σύστημα Εναλλακτικής Διαχείρισης¨, που προβλέπεται από την παράγραφο 19 του άρθρου 2 του Ν. 2939/2001 (ΦΕΚ 179/Α') και τα οποία απομένουν μετά την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού και την αναγωγή του σε μικρό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου εισοδήματος, απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος, εφόσον εμφανισθούν σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού. Το αποθεματικό αυτό χρησιμοποιείται υποχρεωτικά για την κάλυψη των ζημιών επομένων χρήσεων. Αν μετά το συμψηφισμό απομένει ακάλυπτο ποσό ζημιών, μεταφέρεται σε ειδικό λογαριασμό των ιδίων κεφαλαίων, με σκοπό το συμψηφισμό του με κέρδη που θα προκύψουν στο μέλλον.
2. Οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 106 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος έχουν εφαρμογή σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης του αποθεματικού της προηγούμενης παραγράφου.
3. Στην παράγραφο 1 του άρθρου 31 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος προστίθεται περίπτωση λ΄, ως εξής:
λ) Των παροχών σε είδος ή σε χρήμα που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις της παραγράφου 19 του άρθρου 2 του Ν. 2939/2001 (ΦΕΚ 179/Α') για τους σκοπούς του ιδίου νόμου, προς οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.) ή άλλους αρμόδιους φορείς διαχείρισης αποβλήτων που αναφέρονται στην 69728/824/1996 (ΦΕΚ 358/Β') υπουργική απόφαση ή άλλες σχετικές διατάξεις, καθώς και των σχετικών με αυτές δαπανών που πραγματοποιούνται.
4. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού ισχύουν για διαχειριστικές περιόδους που κλείνουν μετά την 30ή Δεκεμβρίου 2003.

Άρθρο 6
Φορολογική αντιμετώπιση της υπεραξίας από
πώληση ή εισφορά ακινήτων
1. Στην περίπτωση ζ' της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος προστίθενται τα ακόλουθα εδάφια ως εξής:
Η υπεραξία που προκύπτει από την πώληση ακινήτου επιχείρησης σε εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης, για το οποίο στη συνέχεια θα συναφθεί σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης μεταξύ εταιρείας χρηματοδοτικής μίσθωσης και της πωλήτριας επιχείρησης, απαλλάσσεται από το φόρο εισοδήματος, με την προϋπόθεση ότι θα εμφανισθεί σε ιδιαίτερο λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού, το οποίο φορολογείται, σε περίπτωση διανομής ή διάλυσης της επιχείρησης, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Για τον προσδιορισμό της υπεραξίας, ως τιμή πώλησης λαμβάνεται αυτή που ορίζεται στη σύμβαση. Οι διατάξεις των προηγούμενων εδαφίων δεν εφαρμόζονται για συμβάσεις αγοράς ακινήτων στις οποίες αντισυμβαλλόμενος είναι εξωχώρια εταιρία.
2. Μετά το τρίτο εδάφιο της Πε3ρίπτωσης ζ΄ της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, προστίθεται νέο εδάφιο, ως εξής:
Οι διατάξεις των δυο προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται ανάλογα και για την υπεραξία που προκύπτει κατά την εισφορά ακινήτων που βρίσκονται στις Περιοχές Ολοκληρωμένης Τουριστικής Ανάπτυξης (Π.Ο.Τ.Α.) της παραγράφου 3 του άρθρου 29 του Ν. 2545/1997 (ΦΕΚ 254/Α'), σε επιχείρηση φορέα ίδρυσης και εκμετάλλευσης των Π.Ο.Τ.Α.
3. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων εφαρμόζονται για πράξεις που ενεργούνται από την 1η Ιανουαρίου 2003.

Άρθρο 7
Αύξηση βασικών συντάξεων Ο.Γ.Α.
Η προβλεπόμενη από τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 12 του Ν. 2458/1997 (ΦΕΚ 15/Α') αύξηση των ποσών των μηνιαίων βασικών συντάξεων που καταβάλλονται από τον Οργανισμό Γεωργικών Ασφαλίσεων (Ο.Γ.Α.) (Ν. 4169/1961), ορίζεται από 1ης Ιανουαρίου 2004 σε τριάντα ευρώ (30,00).

Άρθρο 8
Απαλλαγή αγροτών από το φόρο μεταβίβασης
1. Το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του Ν. 634/1977 (ΦΕΚ 186/Α') αντικαθίσταται ως ακολούθως:
2. Συμβάσεις αγοράς ή ανταλλαγής γεωργικών και κτηνοτροφικών εκτάσεων, μαζί με τις εγκαταστάσεις τους που εξυπηρετούν αποκλειστικά την εκμετάλλευσή τους, απαλλάσσονται από το φόρο μεταβίβασης ακινήτων, εφόσον η μεταβίβαση γίνεται σε αγρότη.
2. Το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 13 του Ν. 364/1977 αντικαθίσταται ως ακολούθως:
Στις περιπτώσεις αυτές ο αγοραστής ή οι κληρονόμοι του υποχρεούνται μέσα σε προθεσμία τριάντα (30) ημερών από την αλλαγή της χρήσης, την εκμίσθωση ή τη συμπλήρωση της διετίας, να υποβάλουν δήλωση και να καταβάλουν εφάπαξ ολόκληρο το φόρο που αναλογεί στην κατά το χρόνο αυτόν αξία της έκτασης ή στο δηλωθέν τίμημα, εφόσον αυτό είναι μεγαλύτερο, με βάση τους συντελεστές που ίσχυαν κατά το χρόνο της απαλλαγής, εκτός αν ο φόρος που αναλογούσε στην αξία του ακινήτου κατά το χρόνο της απαλλαγής είναι μεγαλύτερος, οπότε καταβάλλεται ο μεγαλύτερος αυτός φόρος.
3. Το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 6 του άρθρου 2 του Ν. 2520/1997 (ΦΕΚ 173/Α') αντικαθίσταται ως ακολούθως:
6. Κατά την αγορά αγροτικών εκτάσεων κατά πλήρη κυριότητα ή κατ' επικαρπία από νομικά πρόσωπα με κύρια απασχόληση αγρότες, όπως η έννοια ορίζεται με απόφαση του Υπουργού Γεωργίας, εφόσον αυτά έχουν ως σκοπό τη διαχείριση κοινής αγροτικής εκμετάλλευσης, μειώνεται ο ισχύων συντελεστής φόρου μεταβίβασης ακινήτων στο ήμισυ αυτού.
4. Τα εδάφια δεύτερο, τρίτο, τέταρτο, πέμπτο, έκτο, έβδομο, όγδοο, ένατο και δέκατο της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του Ν. 634/1977 και τα εδάφια τρίτο της παραγράφου 2 του άρθρου 1 και δεύτερο της παραγράφου 6 του άρθρου 2 του Ν. 2520/1997 καταργούνται.
5. Το τέταρτο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 1 του Ν. 2520/1997, όπως τέθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 70 του Ν. 2538/1997 (ΦΕΚ 242/Α'), αντικαθίσταται ως ακολούθως:
Ειδικότερα για την επιβολή του φόρου κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και μεταβίβασης ακινήτων εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις που ισχύουν στις περιπτώσεις άρσης της απαλλαγής.

Άρθρο 9
Απαλλαγή αγροτών από το φόρο κληρονομιών,
Δωρεών και γονικών παροχών
1. Η παράγραφος 1 της ενότητας Β' του άρθρου 26 του Ν. 2961/2001 (ΦΕΚ 266/Α') αντικαθίσταται ως ακολούθως:

1. Οι αιτία θανάτου κτήσεις γεωργικής ή κτηνοτροφικής έκτασης, μαζί με τις εγκαταστάσεις που βρίσκονται πάνω σε αυτήν και εξυπηρετούν αποκλειστικά την εκμετάλλευσή της, δεν φορολογούνται αν αθροιστικώς:
α) Οι κληρονόμοι ή κληροδόχοι είναι τέκνα (από νόμιμο γάμο, εξώγαμα έναντι της μητέρας, που αναγνωρίσθηκαν έναντι του πατέρα, που νομιμοποιήθηκαν έναντι και των δυο συζύγων, θετά), σύζυγος, γονείς, αδελφοί ή εγγονοί του κληρονομούμενου.
β) Οι κληρονόμοι ή κληροδόχοι ασχολούνται προσωπικά και κατά κύριο επάγγελμα στη γεωργία ή κτηνοτροφία, ακόμα και αν αυτοί χρησιμοποιούν επιβοηθητικώς τα μέλη της οικογένειάς τους ή τρίτα πρόσωπα. Η καταλληλότητας της έκτασης, με τις εγκαταστάσεις που βρίσκονται πάνω σε αυτή, για γεωργική ή κτηνοτροφική εκμετάλλευση αποδεικνύεται με βεβαίωση της αρμόδιας υπηρεσίας του Υπουργείου Γεωργίας, που εκδίδεται ατελώς και επισυνάπτεται στη δήλωση κληρονομιάς.
γ) Η έκταση χρησιμοποιείται από τους κληρονόμους ή κληροδόχους αδιάλειπτα για δεκαπέντε (15) συναπτά έτη από την κτήση της, αποκλειστικά για γεωργική ή κτηνοτροφική εκμετάλλευση.
2. Οι παράγραφοι 2 και 5 της ενότητας Β' του άρθρου 26 του Ν. 2961/2001 καταργούνται.
3. Η παράγραφος 4 της ενότητας Β΄ του άρθρου 26 του Ν. 2961/2001 αντικαθίσταται ως ακολούθως:
Απαγορεύεται η μεταβίβαση γεωργικής ή κτηνοτροφικής έκτασης, η οποία δεν έχει υπαχθεί σε φόρο, κατά την παράγραφο 1, πριν από την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών, αν δεν υποβληθεί δήλωση με την αξία που έχει αυτή κατά το χρόνο της μεταβίβασης και δεν καταβληθεί ολόκληρος ο φόρος που αναλογεί επιμεριστικά στην αξία της έκτασης αυτής. Αν η αξία της γεωργικής ή κτηνοτροφικής έκτασης κατά το χρόνο μεταβίβασης είναι μικρότερη εκείνης του χρόνου της απαλλαγής, λαμβάνεται υπόψη η μεγαλύτερη αξία. Εξαιρείται η μεταβίβαση αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής προς τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 της ενότητας αυτής.
4. Η παράγραφος 6 της ενότητας Β΄ του άρθρου 26 του Ν. 2961/2001 αντικαθίσταται ως ακολούθως:
6. Απαγορεύεται η σύνταξη συμβολαιογραφικού εγγράφου για τη μεταβίβαση της κυριότητας ή τη σύσταση εμπραγμάτων δικαιωμάτων σε γεωργική ή κτηνοτροφική έκταση, η οποία δεν έχει υπαχθεί σε φόρο κατά την παράγραφο 1 της ενότητας αυτής, αν δεν προσαρτηθεί από το συμβολαιογράφο στο συμβόλαιο που συντάσσει, βεβαίωση του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την υποβολή δήλωσης και την καταβολή ολόκληρου του ποσού του φόρου που επιμεριστικά αναλογεί στην έκταση.
5. Η παράγραφος 1 της ενότητας Δ΄ του άρθρου 26 του Ν. 2961/2001 αντικαθίσταται ως ακολούθως:
1. Αν υπάρχουν συγκληρονόμοι μιας αγροτικής εκμετάλλευσης, εφόσον αυτοί, μέσα σε ένα (1) έτος από την αιτία θανάτου κτήση, μεταβιβάσουν με οποιαδήποτε αιτία την πλήρη κυριότητα ή την επικαρπία της εκμετάλλευσης σε έναν από αυτούς αγρότη, κατά την έννοια του άρθρου 1 του Ν. 2520/1997, ή αποδεχθούν με συμβολαιογραφικό έγγραφο την επί μια δεκαετία αποκλειστική διαχείριση της αγροτικής εκμετάλλευσης από έναν από αυτούς αγρότη, επιστρέφεται ο φόρος κληρονομιάς που επιμεριστικά αναλογεί στην αγροτική εκμετάλλευση που απαλλάσσεται από την επιβολή του οικείου φόρου ή μεταβίβασε αυτή.
Στο συμβολαιογραφικό έγγραφο που συντάσσεται κατά τις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου πρέπει να γίνεται μνεία ότι η αγροτική εκμετάλλευση δεν θα μεταβιβαστεί περαιτέρω ή δεν θα συσταθούν εμπράγματα δικαιώματα επ' αυτής πριν την παρέλευση δεκαετίας από την κτήση ή ότι ο αγρότης θα διαχειριστεί την

κληρονομιαία έκταση για μια τουλάχιστον δεκαετία. Οι απαλλαγές αυτές αίρονται, αν ο αγρότης δεν διαχειριστεί την κληρονομιαία έκταση για μια τουλάχιστον δεκαετία ή μεταβιβάσει περαιτέρω αυτήν με οποιαδήποτε αιτία ή συστήσει εμπράγματα δικαιώματα πριν την πάροδο της δεκαετίας. Στις περιπτώσεις αυτές οι κληρονόμοι υποχρεούνται πριν την περαιτέρω μεταβίβαση της αγροτικής εκμετάλλευσης ή τη σύσταση εμπραγμάτων δικαιωμάτων επ' αυτής ή μέσα σε προθεσμία τριάντα (30) ημερών από την παύση της διαχείρισης, να υποβάλουν τις οικείες δηλώσεις φόρου κληρονομιάς και δωρεάς ή γονικής παροχής ή μεταβίβασης με την κατά το χρόνο αυτόν αξία της αγροτικής εκμετάλλευσης. Απαγορεύεται η σύνταξη συμβολαιογραφικού εγγράφου, με το οποίο μεταβιβάζεται η κυριότητα ή συνιστώνται εμπράγματα δικαιώματα επί της αγροτικής εκμετάλλευσης, που έτυχε απαλλαγής κατά τα προηγούμενα εδάφια, αν δεν προσαρτηθεί, από το συμβολαιογράφο στο συμβόλαιο που συντάσσει, βεβαίωση του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ότι υποβλήθηκαν οι οικείες δηλώσεις και καταβλήθηκε ολόκληρο το ποσό του φόρου που αναλογεί. Οι διατάξεις των προηγουμένων εδαφίων δεν έχουν εφαρμογή στις περιπτώσεις αναγκαστικού πλειστηριασμού ή αναγκαστικής απαλλοτρίωσης για δημόσια ωφέλεια ολόκληρης της έκτασης ή τμήματος αυτής ή θανάτου του αγρότη, εφόσον η δεκαετία συμπληρωθεί στο πρόσωπο των κληρονόμων αυτού. Αν η παύση της διαχείρισης από τον αγρότη πριν την παρέλευση δεκαετίας συνίσταται σε ανέγερση κτισμάτων που δεν εξυπηρετούν την αγροτική εκμετάλλευση, για την οποία απαιτείται η έκδοση άδειας της αρμόδιας πολεοδομικής υπηρεσίας, η άδεια αυτή δεν χορηγείται, αν δεν προσκομιστεί το πιστοποιητικό της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, ότι υποβλήθηκαν οι οικείες δηλώσεις και καταβλήθηκε ολόκληρος ο φόρος κληρονομιάς και δωρεάς, γονικής παροχής ή μεταβίβασης.

6. Το τρίτο εδάφιο της ενότητας Ε' του άρθρου 26 του Ν. 2961/2001 αντικαθίσταται ως ακολούθως:

Ειδικότερα για την επιβολή του φόρου κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις που ισχύουν στις περιπτώσεις άρσης της απαλλαγής.

Άρθρο 10

Στεγαστικό επίδομα φοιτητών

1. Στους προπτυχιακούς φοιτητές των Ανώτατων και Ανώτερων Εκπαιδευτικών Ιδρυμάτων, των Ανώτερων Σχολών Τουριστικών Επαγγελμάτων και των Ακαδημιών Εμπορικού Ναυτικού της Ελλάδας, καθώς και των Σχολών της Κύπρου που περιλαμβάνονται στο σύστημα των Πανελλαδικών Εξετάσεων, Έλληνες υπηκόους ή υπηκόους άλλων χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, χορηγείται ετήσιο στεγαστικό επίδομα ίσο με χίλια (1.000) ευρώ. Δεν δικαιούνται του επιδόματος αυτού όσοι φοιτούν για την απόκτηση δευτέρου πτυχίου.

2. Προϋποθέσεις χορήγησης του επιδόματος αυτού αθροιστικώς είναι οι εξής:

α) Ο φοιτητής να διαμένει σε μισθωμένη οικία λόγω των σπουδών του, σε πόλη άλλη της κύριας κατοικίας του στην οποία οι γονείς του ή ο ίδιος δεν έχουν πλήρη κυριότητα ή επικαρπία άλλης κατοικίας, με εξαίρεση τον Νομό Αττικής και το πολεοδομικό συγκρότημα Θεσσαλονίκης, που θεωρούνται ως μια πόλη.

β) Να αποδεικνύεται η φοίτησή του με πιστοποιητικό της σχολής ή τμήματος, στο οποίο βεβαιώνεται ότι ο φοιτητής είχε επιτυχία στις εξετάσεις τουλάχιστον στα μισά του συνολικού αριθμού των μαθημάτων του, που προβλέπεται στο ενδεικτικό πρόγραμμα σπουδών του προηγούμενου έτους ή των αντίστοιχων δυο εξαμήνων, εκτός του πρώτου έτους για το οποίο απαιτείται μόνο πιστοποιητικό εγγραφής.

γ) Το ετήσιο οικογενειακό εισόδημα του προηγούμενου έτους να μην υπερβαίνει τα τριάντα χιλιάδες (30.000) ευρώ προσαυξανόμενο κατά τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ για κάθε προστατευόμενο παιδί πέραν του ενός. Ως ετήσιο οικογενειακό επίδομα θεωρείται το συνολικό ετήσιο φορολογούμενο πραγματικό ή τεκμαρτό, καθώς και το απαλλασσόμενο ή φορολογούμενο με ειδικό τρόπο εισόδημα του φορολογούμενου, της συζύγου και των ανήλικων τέκνων του, από κάθε πηγή. Η εν λόγω εισοδηματική ενίσχυση δεν λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του ετήσιου οικογενειακού εισοδήματος με βάση το οποίο χορηγείται.
δ) Οι γονείς του φοιτητή ή ο ίδιος να μην είναι κύριοι ή επικαρπωτές κατοικιών (ιδιοχρησιμοποιούμενων ή εκμισθωμένων) που υπερβαίνουν τα διακόσια (200) τ.μ., με εξαίρεση κατοικίες ή διαμερίσματα που βρίσκονται σε δήμο ή κοινότητα με πληθυσμό λιγότερο των τριών χιλιάδων (3.000) κατοίκων, όπως οι οργανισμοί αυτοί τοπικής αυτοδιοίκησης προβλέπονταν πριν την ισχύ του Ν. 2539/1997 (ΦΕΚ 244/Α’).
3. Δικαιούχος του επιδόματος είναι το πρόσωπο που θεωρείται ότι βαρύνει ο φοιτητής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του Ν. 2238/1994, διαφορετικά ο ίδιος ο φοιτητής.
4. Το επίδομα χορηγείται για τόσα έτη όσα είναι και τα έτη σπουδών της αντίστοιχης σχολής ή τμήματος σύμφωνα με τον κανονισμό λειτουργίας τους, η διάρκεια Δε αυτών βεβαιώνεται στο πιστοποιητικό καλής επίδοσης, που χορηγείται στο φοιτητή.
5. Το επίδομα δεν κατάσχεται, χορηγείται ολόκληρο χωρίς καμιά κράτηση υπέρ του Δημοσίου ή τρίτου και δεν υπόκειται σε φορολογία.
6. Αν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι το επίδομα εισπράχθηκε από μη δικαιούχο, λόγω μη συνδρομής των προϋποθέσεων, αυτό καταλογίζεται στο τριπλάσιο και επιδιώκεται η επιστροφή του στο Δημόσιο, κατά τις διατάξεις του Κ.Ε.Δ.Ε.
7. Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων, καθορίζεται ο τρόπος πληρωμής του ανωτέρω επιδόματος, ο χρόνος πληρωμής του, τα απαιτούμενα δικαιολογητικά, η Αρχή ελέγχου και εκκαθάρισης της δαπάνης, η αρχή πληρωμής αυτής, ο τρόπος λογιστικής τακτοποίησης, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα για την εφαρμογή του άρθρου αυτού.

Άρθρο 11
Επίδομα ανέργων γονέων με παιδιά στη
στοιχειώδη και μέση εκπαίδευση
1. Στους ανέργους για χρονικό διάστημα άνω των έξι μηνών, οι οποίοι είναι γονείς παιδιών, που είναι μαθητές στη στοιχειώδη και μέση εκπαίδευση, χορηγείται ετήσιο επίδομα εκατόν πενήντα (150) ευρώ ανά μαθητή.
2. Προϋποθέσεις χορήγησης του επιδόματος αυτού είναι:
α) ο μαθητής που παρακολουθεί μαθήματα σε οποιοδήποτε δημόσιο σχολείο στοιχειώδους ή μέσης εκπαίδευσης της Ελλάδας, που αποδεικνύεται από πιστοποιητικό που εκδίδεται από το σχολείο αυτό,
β) να μην υπερβαίνει το δέκατο όγδοο έτος της ηλικίας του,
γ) ο ένας τουλάχιστον από τους γονείς του να είναι άνεργος, που αποδεικνύεται από σχετικά στοιχεία του Ο.Α.Ε.Δ.,
δ) ο ένας τουλάχιστον από τους γονείς να έχει την ελληνική υπηκοότητα,
ε) το ετήσιο οικογενειακό εισόδημα να μην υπερβαίνει τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ. Ως ετήσιο οικογενειακό εισόδημα νοείται το συνολικό ετήσιο φορολογούμενο πραγματικό ή τεκμαρτό, καθώς και το απαλλασσόμενο ή φορολογούμενο με ειδικό τρόπο εισόδημα του φορολογούμενου, της συζύγου του και των ανηλίκων τέκνων του, από κάθε πηγή. Η εν λόγω εισοδηματική ενίσχυση δεν λαμβάνεται υπόψη για

τον προσδιορισμό του ετήσιου οικογενειακού εισοδήματος με βάση το οποίο χορηγείται αυτή.
3. Δικαιούχος του επιδόματος είναι ο άνεργος γονέας ή σε περίπτωση που και οι δυο είναι άνεργοι, ο πατέρας. Ελλείψει των γονέων, δικαιούχος του επιδόματος είναι ο ασκών τη γονική μέριμνα εφόσον είναι άνεργος.
4. Το επίδομα δεν κατάσχεται και καταβάλλεται χωρίς καμιά κράτηση υπέρ του Δημοσίου ή τρίτου.

ΝΕΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ (ΠΟΪΝΤ ΣΥΣΤΕΜ) Ν. 3220/28.1.04. (Ν. 3220 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ)

Με την ψήφιση του νέου Νόμου 3220/28.1.04 Μέτρα Αναπτυξιακής και Κοινωνικής Πολιτικής Αντικειμενικοποίηση του Φορολογικού Ελέγχου και άλλες διατάξεις καθιερώθηκε ένα νέο σύστημα επιλογής των επιχειρήσεων και επιτηδευματιών για τακτικό φορολογικό έλεγχο το οποίο βασίζεται σε μια κλίμακα μορίων. Το νέο σύστημα γνωστό και ως Point System διαμορφώνει ένα νέο καθεστώς στον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων των επιχειρήσεων και επιτηδευματιών το οποίο περιλαμβάνει:
1. Κατάργηση του εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων και καθιέρωση λογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών των επιχειρήσεων με εξαίρεση τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία ή τηρούν βιβλία Α κατηγορίας ενώ ήταν υποχρεωμένος να τηρούν βιβλία Β και Γ κατηγορίας.
2. Αλλαγή του τρόπου αναγνώρισης της μεταφερόμενης ζημίας. Περίπου καταργείται η προϋπόθεση της τήρησης των βιβλίων που ίσχυε με τις προγενέστερες διατάξεις για την αναγνώριση της μεταφερόμενης ζημίας.
3. Παροχή δυνατότητας αυτοελέγχου των επιχειρήσεων και επιτηδευματιών που υπάγονται στο μέτρο. Συγκεκριμένα οι υπόχρεοι για τους οποίους έχουν διαπιστωθεί παραβάσεις της Φορολογικής και Τελωνειακής νομοθεσίας που επηρεάζουν τα ακαθάριστα έσοδα και το καθαρό εισόδημά τους δύναται να συμπεριλάβουν στη δήλωση Φορολογίας εισοδήματος (πέραν των ακαθαρίστων εσόδων ή αμοιβών και του καθαρού εισοδήματος που προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία) και τα νέα ακαθάριστα και το νέο καθαρό εισόδημα που προκύπτουν από αυτόν τον υπολογισμό με βάση τα μόρια που συγκέντρωσαν από τις εν λόγω παραβάσεις. Επίσης οι επιχειρήσεις από τα νέα ακαθάριστα έσοδα όπως αυτά υπολογίστηκαν με βάση τα μόρια που συγκέντρωσαν από τις παραβάσεις που διέπραξαν να υπολογίσουν τον επιπλέον ΦΠΑ και τον αποδώσουν με την εκκαθαριστική δήλωση.
4. Κατάργηση των προστίμων του ΚΒΣ στις περιπτώσεις εκείνες που εφαρμόζεται το νέο σύστημα. Συνεχίζουν να ισχύουν τα πρόστιμα του ΚΒΣ για πλαστά εικονικά και νοθευμένα στοιχεία ως έχουν.
5. Αντικειμενικός δειγματοληπτικός έλεγχος. Το νέο σύστημα διαμορφώνει ένα νέο πλαίσιο για την επιλογή των υποθέσεων των επιχειρήσεων και επιτηδευματιών για έλεγχο. Συγκεκριμένα καθιερώνεται δειγματοληπτικός έλεγχος για όλους του υπόχρεους η επιλογή των οποίων γίνεται με τα ακόλουθα αντικειμενικά κριτήρια:
* Μέγεθος της επιχείρησης
* Οικονομικά δεδομένα
* Κλάδος δραστηριότητας
* Συμπεριφορά της επιχείρησης όσον αφορά:
* Παραβάσεις του ΚΒΣ

* Αποτελέσματα των διασταυρωτικών ελέγχων
* Υποβολή εκπρόθεσμων δηλώσεων καταστάσεων άρθρου 20 του ΚΒΣ κλπ.

Τα παραπάνω κριτήρια επιφέρουν συγκεκριμένα μόρια για κάθε χρήση στους υπόχρεους με βάση τα οποία επιλέγονται για έλεγχο ή όχι. Περαιτέρω οι λεπτομέρειες για τον καθορισμό τόσο των μορίων που ακολουθούν το κάθε ένα από τα ανωτέρω κριτήρια όσο και οι οδηγίες για την διεξαγωγή των ελέγχων θα καθορίζονται με υπουργική απόφαση η οποία θα εκδίδεται μια φορά κάθε έτος και θα αφορά τους ελέγχους που θα πραγματοποιηθούν το επόμενο έτος. Επίσης οι υποθέσεις που θα ελέγχονται κάθε έτος από κάθε ελεγκτική αρχή θα καθορίζονται μέσω μιας λίστας η οποία θα εκδίδεται κεντρικά από την αρμόδια Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών. Υπόχρεοι στο εν λόγω μέτρο είναι όλοι οι επιτηδευματίες και οι επιχειρήσεις ανεξαρτήτως αντικειμένου δραστηριότητας και ανεξαρτήτως κατηγορίας τήρησης βιβλίων. Από τον δειγματοληπτικό έλεγχο εξαιρούνται οι επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες στο Χ.Α. καθώς και οι επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα πάνω από 30.000.000,00 ευρώ. Ο χρόνος εφαρμογής του εν λόγω μέτρου ισχύει για τις χρήσεις που ξεκινούν από 1.1.2004 και μετά.

6. Προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των επιχειρήσεων με παραβάσεις της Φορολογικής ή Τελωνειακής Νομοθεσίας. Με το νέο σύστημα (Point System) καθιερώνεται ένας νέος τρόπος υπολογισμού των ακαθαρίστων εσόδων των επιχειρήσεων οι οποίες έχουν διαπράξει παραβάσεις της Φορολογικής και Τελωνειακής Νομοθεσίας που επηρεάζουν τα ακαθάριστα έσοδά τους. Ο νέος αυτός τρόπος υπολογισμού βασίζεται πρωτίστως σε μια κλίμακα μορίων από την οποία ανάλογα με το είδος και το πλήθος των παραβάσεων προκύπτει ένας Συντελεστής Προσδιορισμού Διαφόρων Ακαθαρίστων Εσόδων (ΣΠΔΑΕ) ο οποίος εφαρμόζεται στο άθροισμα των ακαθαρίστων εσόδων όπως αυτά προκύπτουν από τα βιβλία της επιχείρησης και των τυχόν αποκρυβέντων ακαθαρίστων εσόδων που προκύπτουν από τις εν λόγω παραβάσεις.

ΠΟΛ. 1131/25-5-1994: Υπόχρεοι σε παρακράτηση φόρου.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.Δ. 3323/1955 δημόσιες υπηρεσίες, οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης, κοινωφελή ιδρύματα, οργανισμοί και επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας, δημόσιες επιχειρήσεις ή εκμεταλλεύσεις και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου γενικά, όταν προμηθεύονται κάθε είδους αγαθά ή υπηρεσίες που δέχονται από επιχειρήσεις υποχρεούνται να παρακρατούν φόρο εισοδήματος κατά την έκδοση της σχετικής εντολής.

Πιο συγκεκριμένα:

1. στην έννοια του όρου οργανισμοί και επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας περιλαμβάνεται και κάθε επιχείρηση με τη μορφή ανώνυμης εταιρίας, ανεξάρτητα από το αντικείμενο των εργασιών της, εφόσον μοναδικός της μέτοχος είναι το Ελληνικό Δημόσιο, καθώς επίσης και κάθε νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου που λειτουργεί χάριν του δημόσιου συμφέροντος, ως δημόσια επιχείρηση, με τη μορφή Α.Ε. και με κανόνες ιδιωτικής οικονομίας.
2. στην έννοια των κοινωφελών ιδρυμάτων, περιλαμβάνεται κάθε κοινωφελές ίδρυμα ανεξάρτητα εάν αυτό έχει συσταθεί με τις διατάξεις του Ν. 2039/1939, τις διατάξεις των άρθρων 108 και επόμενα του Α.Κ. ή με οποιαδήποτε άλλη διάταξη νόμου.

3. στους υπόχρεους που ορίζονται από την πιο πάνω διάταξη περιλαμβάνονται και οι σχολικές Επιτροπές Πρωτοβάθμιας και Δευτεροβάθμιας Εκπαίδευσης ως αποτελούσες Ν.Π.Δ.Δ.
4. στην έννοια του όρου νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου περιλαμβάνονται και η εκκλησία της Ελλάδας σύμφωνα με το νόμο που τη διέπει, οι Μητροπόλεις και οι ενοριακοί ναοί.

Συμψηφισμός χρεωστικών και πιστωτικών υπολοίπων φόρου (άρθρο 51 Ν. 1591/85 ΦΕΚ 50/Α)
Τα χρεωστικά και πιστωτικά ποσά που προκύπτουν από την εκκαθάριση αρχικής ή συμπληρωματικής δήλωσης φόρου εισοδήματος φυσικών ή νομικών προσώπων συμψηφίζονται οίκοθεν μέχρι το ποσό των εκατό χιλιάδων δραχμών ή 293,47 €, ως εξής:
α) πιστωτικά υπόλοιπα μέχρι το ποσό των εκατό χιλιάδων δραχμών (293,47€), που προέρχονται από παρακράτηση ή από προκαταβολή, η οποία όπως προκύπτει από τα στοιχεία του μηχανογραφικού αρχείου είσπραξης έχει καταβληθεί, συμψηφίζονται με τυχόν χρεωστικά υπόλοιπα.
β) πιστωτικά υπόλοιπα μέχρι το ποσό των εκατό χιλιάδων δραχμών ή 293,47€ συμψηφίζονται με τα πιστωτικά υπόλοιπα του χρέους.

ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ - ΔΙΚΟΝΟΜΙΑ (Ν. 2343/1995, ΑΡΘΡΟ 3 ΚΑΙ Ν. 2717/1999) (ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ)

Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών

Αριθ. απόφασης: 2496 /2001

Ελεγκτική η αρμοδιότητα των ελεγκτικών κέντρων και όχι προς έκδοση καταλογιστικών πράξεων και σύναψη συμβιβασμού: Το ΕΘΕΚ και τα ΠΕΚ έχουν αρμοδιότητα αποκλειστικώς ελεγκτική, αφορώσα στον τακτικό φορολογικό έλεγχο και όχι αρμοδιότητα προς έκδοση καταλογιστικών πράξεων (φύλλων ελέγχου κλπ) και σύναψη συμβιβασμού.
Τούτο δε, διότι η διάταξη της παρ. 4 της υπουργικής απόφασης 1144191/24/12/1998 , με την οποία προστέθηκε στην ελεγκτική αρμοδιότητα των ΠΕΚ και η έκδοση καταλογιστικών πράξεων, η βεβαίωση των οφειλομένων ποσών και η διοικητική επίλυση των σχετικών φορολογικών διαφορών, βρίσκεται εκτός της νομοθετικής εξουσιοδότησης του άρθρου 3 παρ. 4 εδάφιο γ΄ του Ν. 2343/1995 και για το λόγο αυτό είναι ανίσχυρη και μη εφαρμοστέα.
Επειδή, από τις προαναφερόμενες διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 3 του Ν. 2343/1995 συνάγεται ότι στα συσταθέντα με το άρθρο αυτό Εθνικό και Περιφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα ανατέθηκε αρμοδιότητα αποκλειστικώς ελεγκτική, αφορώσα στον τακτικό (οριστικό) φορολογικό έλεγχο κατηγοριών επιτηδευματιών και φορολογουμένων, κατά τις ειδικότερες διακρίσεις των εν λόγω διατάξεων. Εν όψει, δε, του ως άνω καθορισμού της καθ΄ ύλην αρμοδιότητας των Π.Ε.Κ και ΕΘ.Ε.Κ. και της ανυπαρξίας ρητής περί του αντιθέτου διάταξης συνάγεται, περαιτέρω, ότι με την νομοθετική εξουσιοδότηση του εδαφίου γ΄ της παραγράφου 4 του ίδιου άρθρου 3 του Ν. 2343/1995 παρέχεται η δυνατότητα στην κανονιστικώς δρώσα Διοίκηση, να ανακαθορίζει την καθ΄ ύλην αρμοδιότητα μεταξύ των Ελεγκτικών Κέντρων και των Δ.Ο.Υ., μόνο στα πλαίσια του προαναφερόμενου

ελεγκτικού έργου (π.χ. αναθέτοντας σε κάποια από τις υπηρεσίες αυτές τον έλεγχο ορισμένων μόνο κατηγοριών επιτηδευματιών ή φορολογικών αντικειμένων), όχι όμως και να μεταβιβάζει στα εν λόγω Κέντρα και τις υπόλοιπες - πλην των ελεγκτικών - αρμοδιότητες των Δημοσίων Οικονομικών Υπηρεσιών, καταργώντας, τελικώς, κάθε ουσιαστική συμμετοχή των τελευταίων στον προσδιορισμό και τη βεβαίωση των φορολογικών υποχρεώσεων των προαναφερόμενων κατηγοριών επιτηδευματιών και φορολογούμενων. Συνεπώς, η διάταξη της παρ. 4 της 1144191/1490/ΔΕ/Α΄/24.12.1998 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, με την οποία προστέθηκε στην ελεγκτική αρμοδιότητα των ΠΕΚ και η έκδοση - στις υποθέσεις της αρμοδιότητάς τους - των καταλογιστικών πράξεων φόρων, προστίμων, τελών κλπ., η βεβαίωση των οφειλόμενων ποσών και η διοικητική επίλυση των σχετικών φορολογικών διαφορών, βρίσκεται εκτός της προαναφερθείσας εξουσιοδότησης του άρθρου 3 § 4 εδάφ. γ΄ του Ν. 2343/1995 , για το λόγο δε αυτό είναι ανίσχυρη και μη εφαρμοστέα.
Επειδή άλλωστε, σύμφωνα με το άρθρο 79 παρ. 3 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Ν. 2717/1999 - ΦΕΚ Α΄ 97) το Δικαστήριο ακυρώνει την πράξη και αναπέμπει την υπόθεση στη Διοίκηση για να ενεργήσει τα νόμιμα: α) αν η πράξη έχει εκδοθεί από αναρμόδιο όργανο ή από συλλογικό όργανο που δεν έχει νόμιμη συγκρότηση (...), ενώ σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου, το Δικαστήριο χωρεί και αυτεπαγγέλτως στον κατά το νόμο έλεγχο της προσβαλλόμενης πράξης, προκειμένου να διακριβωθεί - μεταξύ άλλων - αν αυτή εκδόθηκε από αναρμόδιο όργανο.
Επειδή στην κρινόμενη περίπτωση, από τα στοιχεία της δικογραφίας προκύπτουν τα ακόλουθα: Σε βάρος της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία "ΕΛΛ... Α.Ε.", καθολική διάδοχος της οποίας είναι η ήδη προσφεύγουσα, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του Περιφερειακού Ελεγκτικού Κέντρου (ΠΕΚ) Αθηνών το 141/1999 φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 1997, με το οποίο το ποσό του φορολογητέου εισοδήματος αυτής ανήλθε σε 58.099.685 δραχμές, έναντι 47.515.286 δραχμών που είχε δηλωθεί, η διαφορά του κυρίου φόρου ανήλθε σε 3.704.540 δραχμές, ενώ οι προσαυξήσεις στο ποσό των 5.056.810 δραχμών. Στη συνέχεια, με την 141/11.5.1999 Πράξη Συμβιβασμού, που εκδόθηκε με τη σύμπραξη, αφενός μεν του νόμιμου εκπροσώπου της προσφεύγουσας εταιρίας, αφετέρου δε του Προϊσταμένου του παραπάνω ΠΕΚ, Νι..... Κο....., το ποσό της ως άνω επιβληθείσας προσαύξησης περιορίσθηκε σε 1.264.203 δραχμές (ποσοστό 1/4). Ήδη, με την κρινόμενη προσφυγή, η προσφεύγουσα εταιρία επιδιώκει την ακύρωση της παραπάνω πράξης συμβιβαστικής επίλυσης της διαφοράς, υποστηρίζοντας- μεταξύ άλλων - ότι ο Προϊστάμενος του ΠΕΚ Αθηνών δεν είχε αρμοδιότητα ούτε να εκδώσει την καταλογιστική του φόρου πράξη (φύλλο ελέγχου) ούτε να συμμετέχει με οιονδήποτε τρόπο στη συμβιβαστική επίλυση της σχετικής φορολογικής διαφοράς, αφού ο Ν. 2343/1995 ουδέποτε παρείχε νομοθετική εξουσιοδότηση για διεύρυνση των αρμοδιοτήτων των ΠΕΚ, πέραν από αυτή της διενέργειας φορολογικών ελέγχων.
Επειδή, με βάση τα παραπάνω πραγματικά περιστατικά, το Δικαστήριο λαμβάνοντας υπόψη ότι, σύμφωνα με το άρθρο 68 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 2238/1994), αρμόδιος για την έκδοση των φύλλων ελέγχου φόρου εισοδήματος είναι ο Προϊστάμενος της αρμόδιας - για τη φορολογία του επιτηδευματία Δ.Ο.Υ., ότι περαιτέρω, ο ίδιος Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. είναι αρμόδιος να συμπράττει στη διαδικασία της συμβιβαστικής επίλυσης της διαφοράς, κατά τις διατάξεις του άρθρου 70 του Ν. 2238/1994, ενώ, εξάλλου, σύμφωνα με όσα έγιναν δεκτά στη μείζονα σκέψη της παρούσας, ο Προϊστάμενος του Περιφερειακού Ελεγκτικού Κέντρου (ΠΕΚ) Αθηνών αναρμοδίως εξέδωσε το 141/1999 φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος

οικονομικού έτους 1997 και στη συνέχεια (αναρμοδίως επίσης) συνέπραξε στην ένδικη συμβιβαστική επίλυση της διαφοράς αυτής, αφού η διάταξη της παρ. 4 της 1144191/1490/ΔΕ/Α΄/24.12.1998 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, με την οποία υπήχθη στην αρμοδιότητα των ΠΕΚ - μεταξύ άλλων - η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων και η διοικητική επίλυση των σχετικών φορολογικών διαφορών, βρίσκεται εκτός της εξουσιοδότησης του άρθρου 3 παρ. 4 εδ. γ΄ του Ν. 2343/1995 , κρίνει ότι η προσβαλλόμενη 141/11.5.1999 πράξη συμβιβασμού είναι νομικώς πλημμελής, ως εκδοθείσα από αναρμόδιο όργανο και πρέπει για το λόγο αυτό - που εξετάζεται και αυτεπαγγέλτως - να ακυρωθεί, κατά παραδοχή της προσφυγής, η δε υπόθεση να αναπεμφθεί, κατ΄ άρθρο 79 παράγραφος 3 εδ. α΄ του ΚΔΔ , στην αρμόδια για τη φορολογία της προσφεύγουσας εταιρίας Δ.Ο.Υ.

ΔΙΑ ΤΑΥΤΑ

Δέχεται την προσφυγή.
Ακυρώνει τη με αριθμό 141/11.5.1999 πράξη συμβιβασμού, που εκδόθηκε επί του με αριθμό 141/1999 φύλλου ελέγχου φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 1997 του Προϊσταμένου του Περιφερειακού Ελεγκτικού Κέντρου Αθηνών.
Υποχρεώνει τον Προϊστάμενο του Περιφερειακού Ελεγκτικού Κέντρου Αθηνών, να αναπέμψει την υπόθεση στην αρμόδια για τη φορολογία της προσφεύγουσας εταιρίας Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία.

ΕΝΤΑΤΙΚΟΠΟΙΗΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ ΚΑΙ ΛΟΙΠΑ ΘΕΜΑΤΑ. ΕΓΚ: 1089871/ΠΟΛ. 1115/2004 (ΠΟΛ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ)

Σχετικά με το παραπάνω θέμα σας γνωρίζουμε τα εξής:

Α. 1. Όπως κατ΄ επανάληψη έχει τονιστεί από το Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών δίδεται ιδιαίτερη έμφαση στο θέμα της εντατικοποίησης των ελεγκτικών υπηρεσιών σε ότι αφορά την περαίωση εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 3259/2004, καθώς και η διενέργεια οριστικών (τακτικών) φορολογικών ελέγχων και προσωρινών φορολογικών ελέγχων που αφορούν τη μη απόδοση παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων.
Για την επίτευξη του σκοπού αυτού, καλούνται οι ελεγκτικές υπηρεσίες να καταβάλλουν κάθε δυνατή προσπάθεια για πλήρη ενεργοποίηση του ελεγκτικού τους μηχανισμού.
Για την υλοποίηση του στόχου αυτού, να εκδοθούν άμεσα εντολές διενέργειας ελέγχου, κυρίως σε υποθέσεις που έχουν ανέλεγκτη τη χρήση 1998 (οικονομικό έτος 1999), σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, έχοντας υπόψη και τις διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 66 του Ν. 2238/1994. Αυτονόητο είναι ότι για τις υποθέσεις αυτές υπάρχει δυνατότητα υπαγωγής τους στις διατάξεις του Ν. 3259/2004 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 56 του Ν. 3283/2004 εφόσον δεν εξαιρούνται από τις διατάξεις του νόμου αυτού, οπότε με την αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος ο έλεγχος διακόπτεται.
Παράλληλα, να εκδοθούν και εντολές για τη διενέργεια προσωρινών ελέγχων στις επιχειρήσεις που δεν έχουν αποδώσει παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους για τις χρήσεις 2003 και εντεύθεν.

2. Ακόμα, για τις παραβάσεις που διαπιστώθηκαν και δεν έχουν επιβληθεί πρόστιμα Κ.Β.Σ., να εκδοθούν άμεσα οι σχετικές Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου. Ειδικότερα, για διαπιστωθείσες παραβάσεις για τις οποίες δεν είχαν εκδοθεί Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 25 του Ν . 3220/2004 να ακολουθήσετε πιοτά τις οδηγίες που δόθηκαν με την ΠΟΛ. 1096/2004
3. Επίσης, να πραγματοποιηθεί άμεσα η εκκαθάριση συμπληρωματικών, τροποποιητικών δηλώσεων κλπ. φόρου εισοδήματος που έχουν υποβληθεί στις Δ.Ο.Υ. Εξαιρετικά, για τις υπαγόμενες στις διατάξεις περαίωσης του Ν. 3259/2004 υποθέσεις, η εκκαθάριση τυχόν συμπληρωματικών ή τροποποιητικών δηλώσεων κλπ. θα προηγείται της περαίωσης.
4. Για την συντομότερη υλοποίηση της περαίωσης των φορολογικών υποθέσεων σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1 - 11 του Ν. 3259/2004 όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 56 του Ν. 3283/2004 , λόγω του πλήθους των υπαγόμενων στην περαίωση υποθέσεων και για την υποβοήθηση του έργου των. Δ.Ο.Υ., το Απογραφικό Δελτίο του άρθρου 9 του Ν. 3259/2004 , καθώς και το Μηχανογραφημένο Εκκαθαριστικό Σημείωμα του ίδιου άρθρου, ενσωματωμένο ή μη, δύνανται να συντάσσονται και από τις ίδιες τις επιχειρήσεις.
Το εν λόγω Απογραφικό Δελτίο - Μηχανογραφικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα, θα συντάσσεται εις τριπλούν, θα φέρει την ένδειξη ότι έγινε ορθή μεταφορά των απαραίτητων δεδομένων και θα υπογράφεται από τον υπόχρεο και τον λογιστή, εφόσον συνέπραξε λογιστής για την συμπλήρωσή του. Από την ηλεκτρονική σελίδα της Γενικής Γραμματείας Πληροφορικών Συστημάτων (e - oikonomia) έχουν την δυνατότητα οι υπόχρεοι να εκτυπώσουν το σχετικό Απογραφικό Δελτίο με ενσωματωμένο το Μηχανογραφικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα, το οποίο και θα προσκομίσουν στην αρμόδια ΔΟΥ.
Για τις παραπάνω περιπτώσεις, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. θα διερευνά αν υπάρχουν Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., Δελτία Πληροφοριών ή κατασχεμένα ανεπίσημα βιβλία και στοιχεία καθώς και οποιοδήποτε άλλο στοιχείο που αναφέρεται στη παράγραφο 4 του άρθρου 6 του Ν. 3259/2004 , τα οποία και θα αναγράφονται επί του Απογραφικού Δελτίου - Μηχανογραφικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, με προσυπογραφή του υπαλλήλου που διενεργεί τον σχετικό έλεγχο και του αρμόδιου επόπτη.
Σε περίπτωση μη διαπίστωσης ύπαρξης ενός ή και περισσότερων εκ των πιο πάνω αναφερομένων λόγων, επί του σώματος του Απογραφικού Δελτίου, εφόσον αυτό αποτελεί και Μηχανογραφημένο Εκκαθαριστικό Σημείωμα ή επί του Μηχανογραφημένου Εκκαθαριστικού Σημειώματος. εφόσον αποτελούν διαφορετικά έντυπα, συντάσσεται σχετική πράξη περαίωσης η οποία υπογράφεται από τον υπόχρεο και τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.
Με την υπογραφή της σχετικής πράξης περαίωσης ο φορολογούμενος καταβάλει το δέκα τοις εκατό (10%) του οφειλόμενοι) φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α.) τυχόν προστίμου Κ.Β.Σ. και κάθε άλλης υποχρέωσης, σύμφωνα με το άρθρο 9 του Ν. 3259/2004 και το υπόλοιπο ποσό βεβαιώνεται σύμφωνα με τα άρθρα 9, 10 και 11 του ιδίου νόμου.
Εκ των τριών (3) Απογραφικών Δελτίων - Μηχανογραφημένων Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, το ένα παραλαμβάνει ο υπόχρεος, το δεύτερο παραμένει στον σχετικό φάκελο και το τρίτο διαβιβάζεται στην Γενική Γραμματεία Πληροφορικών Συστημάτων για καταχώρηση στο σύστημα και διασταύρωση των στοιχείων του.
Τα υπόλοιπα Απογραφικά Δελτία για τα οποία έχει διαπιστωθεί η ύπαρξη Αποδόσεων Επιβολής Προστίμων, Δελτίων Πληροφοριών, κατασχέσεις ανεπίσημων βιβλίων και στοιχείων καθώς και οποιοδήποτε άλλο στοιχείο που αναφέρεται στη παράγραφο 4

του άρθρου 6 του Ν. 3259/2004 , ή δεν έχει υποβληθεί Απογραφικό Δελτίο από τον υπόχρεο, θα συντάσσονται από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. και θα αποστέλλονται στον υπόχρεο σύμφωνα με τα αναφερόμενα στον Ν. 3259/2004 ή θα παραδίδονται άμεσα σε αυτόν, εφόσον τούτο είναι εφικτό, για την ολοκλήρωση της διαδικασίας περαίωσης (βεβαίωση του φόρου).
Εφόσον από την διασταύρωση των δηλωθέντων δεδομένων προκύψει ανακρίβεια ως προς τα δηλωθέντα από τον υπόχρεο υποχρεωτικά δεδομένα, εφαρμογή θα έχουν οι σχετικές διατάξεις του Ν. 2238/1994 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του Ν. 3259/2004.
Β. Σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία για τη φορολογία κεφαλαίου (άρθρο 102 του Ν. 2961/2001 και άρθρο 12 παρ. 3 του Α.Ν. 1521/1950) στις 31-12-2004 παραγράφονται: α) υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών, για τις οποίες η οικεία φορολογική δήλωση υποβλήθηκε μέχρι 31-12-1994 και φόρου μεταβίβασης ακινήτων, για τις οποίες η οικεία φορολογική δήλωση υποβλήθηκε μέχρι 31-12.1999 και β) οι υποθέσεις των φορολογιών αυτών, για τις οποίες δεν έχει υποβληθεί δήλωση, αλλά η προθεσμία για υποβολή της έληξε στις 31-12-1989.
Δεδομένου ότι αφενός δεν αντιμετωπίζεται θέμα παράτασης του χρόνου παραγραφής του δικαιώματος του Δημόσιου και αφετέρου με προγενέστερα έγγραφά μας σας είχαμε κάνει γνωστή τη βούληση για συντόμευση του χρόνου παραγραφής και σας είχαμε δώσει οδηγίες για τον έλεγχο εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας κεφαλαίου, παρακαλούμε να εντατικοποιήσετε τους ελέγχους των υποθέσεων αυτών.
Γ. Το Δικαστικό Τμήμα των Δ.Ο.Υ. να προβεί στις δέουσες ενέργειες για την είσπραξη των ληξιπρόθεσμων οφειλών, ήτοι:
- Να παρακολουθεί επισταμένως όσους έχουν υπαχθεί στη ρύθμιση των ληξιπροθέσμων οφειλών Ν. 3259/2004 και να ειδοποιεί αμέσως τους οφειλέτες, που δεν θα πληρώσουν έστω και μια δόση της ρύθμισης αυτής.
- Να παρακολουθεί όσους έχουν ζητήσει διευκόλυνση τμηματικής καταβολής εάν συμμορφώνονται στις αποφάσεις των διευκολύνσεων.
- Για όσους χάνουν το ευεργέτημα ρύθμισης του Ν. 3259/2004 ή της διευκόλυνσης τμηματικής καταβολής των αρμόδιων οργάνων ή σε όσους έχουν ληξιπρόθεσμα χρέη και δεν ζητούν διευκόλυνση να προβαίνει άμεσα στη λήψη μέτρων επιλέγοντας όμως αυτά που θα αποφέρουν άμεση είσπραξη και θα επιβαρύνουν με λιγότερα έξοδα τόσο το Δημόσιο όσο και τον οφειλέτη.
- Να γίνει έρευνα για εντοπισμό των συν υπόχρεων προσώπων, σύμφωνα με τις οδηγίες που σας έχουν δοθεί με την εγκύκλιο - ΠΟΛ. 1103/2004 , λαμβάνοντας μέτρα είσπραξης και κατά των προσώπων αυτών, παρέχοντάς τους όμως ταυτόχρονα και διευκολύνσεις τμηματικής καταβολής σε όσους αδυνατούν να καταβάλουν τα χρέη τους εφάπαξ.
- Σε όσες περιπτώσεις απαιτηθεί θα ζητείται και η συνδρομή του τομέα του φορολογικού ελέγχου για την ανεύρεση των συνυποχρέων ή τον εντοπισμό απαιτήσεων ή περιουσιακών στοιχείων του οφειλέτη.
Δ. Ακόμα, στις περιπτώσεις χορήγησης από τα αρμόδια δικαστήρια αναστολής καταβολής του ποσού που προβεβαιώνεται λόγω άσκησης προσφυγής επί υποθέσεων αρμοδιότητας Ελεγκτικών Κέντρων, τα Ελεγκτικά Κέντρα να ενημερώνουν άμεσα τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ., για τη χορήγηση της αναστολής, ώστε να αποφεύγεται η λήψη τυχόν αναγκαστικών μέτρων.
Ε. Τέλος, η Διεύθυνση Επιθεώρησης Υπηρεσιών της Γεν. Διεύθυνσης Οικονομικής Επιθεώρησης να δώσει εντολή στους αρμόδιους Επιθεωρητές να εποπτεύσουν την ορθή εφαρμογή των παραπάνω και ειδικότερα την πορεία εκκαθάρισης των

συμπληρωματικών, τροποποιητικών δηλώσεων καθώς και τους ρυθμούς αυξομείωσης υποβολής τους κατ΄ έτος.

ΕΝΤΑΤΙΚΟΠΟΙΗΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ. Ε.Υ.Ο. 1055847/ΠΟΛ. 1085/6-6-05(ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΕΛΕΓΧΟΙ)

Το Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών μέσα στο πλαίσιο άσκησης των αρμοδιοτήτων του και επίτευξης των στόχων του, δίνει ιδιαίτερη έμφαση στο θέμα της εντατικοποίησης των φορολογικών ελέγχων, προληπτικών, προσωρινών και τακτικών.

Ιδιαίτερη προσοχή πρέπει να δοθεί στις εκκρεμείς φορολογικές υποθέσεις των χρήσεων 1998 και 1999 οι οποίες ως γνωστό παραγράφονται την 31/12/05, καθώς επίσης και σε όλες τις λοιπές υποθέσεις που παραγράφονται την ίδια ημερομηνία (παραγραφόμενες υποθέσεις κατόπιν παράτασης της αρχικής παραγραφής λόγω παραβάσεων για εικονικά ή πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία ή λόγω κατάσχεσης ανεπίσημων βιβλίων και στοιχείων, κλπ), ώστε να διασφαλιστούν πλήρως τα συμφέροντα του δημοσίου, με έγκαιρο έλεγχο των υποθέσεων αυτών.

Κατόπιν των ανωτέρω και δεδομένου ότι η παραλαβή των δηλώσεων του οικονομικού έτους 2005 βαδίζει πλέον προς την λήξη της, οι Προϊστάμενοι των Δ.Ο.Υ καθώς επίσης και των Ελεγκτικών Κέντρων (Δ.ΕΚ - Π.ΕΚ), θα πρέπει από της λήψης της παρούσας να προβούν στις πιο κάτω ενέργειες:

Α. Προϊστάμενοι Δ.Ο.Υ.

Υποδιευθύνσεις Ελέγχου

Οι Προϊστάμενοι των Δ.Ο.Υ. θα πρέπει να προβούν στην άμεση στελέχωση του Τμήματος Ελέγχου, στο πλαίσιο και των προβλεπόμενων από τον κανονισμό λειτουργίας των Δ.Ο.Υ, εκ των πλέον εμπείρων ελεγκτών-υπαλλήλων. Οι υπάλληλοι που θα στελεχώσουν το Τμήμα Ελέγχου θα απασχολούνται αποκλειστικά με τη διενέργεια ελέγχων και δεν θα τους ανατίθενται σε καμιά περίπτωση άλλα καθήκοντα.

Προληπτικοί και προσωρινοί φορολογικοί έλεγχοι

Σε κάθε Δ.Ο.Υ. θα συγκροτούνται από τον Προϊστάμενο αυτής σε καθημερινή βάση, δύο τουλάχιστον συνεργεία ελέγχου που θα αποτελούνται από δύο τουλάχιστον υπαλλήλους που διαθέτουν επαρκείς γνώσεις και πείρα. Τα συνεργεία αυτά θα διενεργούν καθημερινά τις εργάσιμες καθώς και τις μη εργάσιμες ημέρες και ώρες προληπτικούς και προσωρινούς ελέγχους, με σκοπό την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και την εξακρίβωση της απόδοσης ή μη του Φ.Π.Α. και των παρακρατουμένων κλπ φόρων, εφαρμόζοντας σχετικές εγκύκλιες διαταγές μας.

Οι επιχειρήσεις που θα επιλέγονται προς έλεγχο θα προέρχονται κυρίως από τις καταστάσεις που έχει επεξεργασθεί η Γ.Γ.Π.Σ. και από τις καταστάσεις που διαθέτει η κάθε Δ.Ο.Υ. με τις επιχειρήσεις που έχουν υποβάλει ηλεκτρονικά δηλώσεις απόδοσης Φ.Π.Α. και δεν έχουν καταθέσει στους τραπεζικούς λογαριασμούς τα ποσά που αναλογούν προς καταβολή, μέσα στις προβλεπόμενες προθεσμίες.

Στις περιπτώσεις που θα διαπιστώνεται η μη απόδοση ή ανακριβής απόδοση του οφειλόμενου Φ.Π.Α. με βάση τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, θα παρέχεται στον υπόχρεο προθεσμία τεσσάρων (4) εργάσιμων ημερών για την υποβολή αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης με τις νόμιμες προσαυξήσεις. Μετά την παρέλευση απράκτου της σχετικής προθεσμίας θα διενεργείται προσωρινός έλεγχος και καταλογισμός των μη αποδοθέντων ποσών φόρων και εν γένει κυρώσεων κατά τις κείμενες διατάξεις.

Αναλυτικές οδηγίες αναφορικά με τα παραπάνω και τη διενέργεια προσωρινών ελέγχων Φ.Π.Α. αλλά και προληπτικών ελέγχων, έχουν δοθεί με την αριθ. 1030881/3864/ΔΕ-Β΄/28-3-05 διαταγή μας, στην οποία και παραπέμπουμε.

Τακτικοί φορολογικοί έλεγχοι

Οι Προϊστάμενοι των Δ.Ο.Υ. θα πρέπει να προβούν στην άμεση έκδοση εντολών τακτικού ελέγχου εκκρεμών υποθέσεων, με βάση τις ισχύουσες διατάξεις της πρόσφατα εκδοθείσας σχετικής απόφασης ΠΟΛ 1037/05 και με προτεραιότητα στις εκκρεμείς υποθέσεις με τα μεγαλύτερα εισοδήματα για τις οποίες επίκειται ο χρόνος παραγραφής, στις υποθέσεις με κατασχεθέντα βιβλία και στοιχεία ή με πλαστά - εικονικά φορολογικά στοιχεία ή με παραβάσεις Κ.Β.Σ., καθώς επίσης και στις υποθέσεις για τις οποίες δεν έχει γίνει αποδοχή του ειδικού εκκαθαριστικού σημειώματος του άρθρου 9 του ν. 3259/04 και πρέπει να ελεγχθούν (σχετικά τα κριτήρια επιλογής του άρθρου 1 της πιο πάνω ΑΥΟ.).

Προκειμένου να διευκολυνθούν οι Δ.Ο.Υ. στην έκδοση των παραπάνω εντολών τακτικού ελέγχου, απεστάλησαν από την Γ.Γ.Π.Σ., μετά από αίτημα της Δ/νσης Ελέγχου, επικαιροποιημένα στοιχεία ανέλεγκτων υποθέσεων επιχειρήσεων, τόσο νομικών όσο και φυσικών προσώπων, για κάθε οικονομικό έτος από το 1999 έως και το 2003. Συγκεκριμένα, απεστάλησαν αρχεία σε μορφή EXCEL, όπως αυτά προέκυψαν από τη διασταύρωση των υπαγόμενων στην ελεγκτική αρμοδιότητα των Δ.Ο.Υ υποθέσεων με τις περαιωμένες υποθέσεις - με οποιοδήποτε είδος οριστικού ελέγχου - μέχρι το τέλος Απριλίου 2005. Στο συνοδευτικό των αρχείων έγγραφο της Γ.Γ.Π.Σ. (αριθ. Πρωτ. 1342/0030/19-5-05) περιγράφεται αναλυτικά η διαδικασία που πρέπει να ακολουθηθεί από τους τεχνικούς διαχειριστές για την εμφάνιση και εκτύπωση των αρχείων αυτών.

Επισημαίνεται ιδιαίτερα ότι η έκδοση των ειδικών εκκαθαριστικών σημειωμάτων του ν. 3259/04 πρέπει να έχει ολοκληρωθεί οπωσδήποτε μέχρι τις 30/9/05.

Στις περιπτώσεις ηλεκτρονικής υποβολής δηλώσεων επιτηδευματιών για τις οποίες δεν υφίστανται σχετικά στοιχεία στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ., είναι σκόπιμο να καλούνται οι επιτηδευματίες εγγράφως με σχετική επιστολή - πρόσκληση όπως εφόσον επιθυμούν να περαιώσουν τις υπαγόμενες στο ν. 3259/04 χρήσεις τους:

- είτε να προσκομίσουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. αντίγραφα των αντίστοιχων δηλώσεων και των οικείων εντύπων Ε3 που υποβλήθηκαν ηλεκτρονικά,
- είτε να συμπληρώσουν ηλεκτρονικά το εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1115.04, μέσω της ηλεκτρονικής διεύθυνσης της Γ.Γ.Π.Σ. και στη συνέχεια να το προσκομίσουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. για τις περαιτέρω ενέργειες.

Β. Προϊστάμενοι Ελεγκτικών Κέντρων

Τα Ελεγκτικά Κέντρα (Δ.ΕΚ. - Π.Ε.Κ.) θα πρέπει να εντατικοποιήσουν τους ρυθμούς διενέργειας τακτικών ελέγχων, με βάση την ίδια πιο πάνω απόφαση ΠΟΛ. 1037/05 και με προτεραιότητα στις ίδιες πιο πάνω εκκρεμείς υποθέσεις που αναφέρονται και για τις Δ.Ο.Υ.

Οι επικαιροποιημένες καταστάσεις με υποθέσεις αρμοδιότητας Δ.Ε.Κ. και Π.Ε.Κ. για τις οποίες επίκειται ο χρόνος παραγραφής, θα σταλούν από την Δ/νση Ελέγχου-Τμήμα Δ΄.

Οι κ.κ. Επιθεωρητές παρακαλούνται για την συνεχή εποπτεία και παρακολούθηση τήρησης των πιο πάνω αναφερόμενων.

Σημειώνεται ότι δεν θα υπάρξει ανοχή σε φαινόμενα χαλάρωσης και κάθε παράλειψη ή μη εκτέλεση των προαναφερόμενων θα ελεγχθεί.

Ανεπάρκεια και αδυναμία επίτευξης των στόχων θα κριθεί ιδιαιτέρως.

Οι υποχρεώσεις που φέρει ένας φορολογούμενος αφορούν, πέρα από την καταβολή των φόρων και τη σωστή δήλωση των εισοδημάτων του, την δήλωση αλλαγής κατοικίας ή έδρας, τις υποχρεώσεις που φέρουν οι εκμισθωτές ακινήτων, οι υποχρεώσεις μισθωτών ακινήτων και θαλάσσιων σκαφών αναψυχής, κομιστών τίτλων, οφειλετών τόκων, συμβολαιογράφων, υποθηκοφυλάκων, τραπεζών, υπηρεσιών καθώς και εκείνων που ενεργούν την παρακράτηση φόρων.

ΔΙΠΛΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΗ ΓΙΑ ΤΙΣ ΙΣΧΥΟΥΣΕΣ ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΑΠΟΦΥΓΗΣ ΤΗΣ ΔΙΠΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΠΟΥ ΕΧΕΙ ΣΥΝΑΨΕΙ Η ΕΛΛΑΔΑ ΜΕ ΑΛΛΕΣ ΧΩΡΕΣ ΕΓΚ.: 1003292/ΠΟΛ. 1005/2004 (ΠΟΛ ΔΙΠΛΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ)

Σας αποστέλλουμε συνημμένα, πίνακα που περιλαμβάνει τις χώρες με τις οποίες έχει συνάψει η χώρα μας Διμερείς Συμβάσεις Αποφυγής της Διπλής Φορολογίας του Εισοδήματος/Κεφαλαίου.

Στον πίνακα αυτό αναφέρονται οι νόμοι με τους οποίους κυρώθηκαν οι εν λόγω Συμβάσεις, οι αύξοντες αριθμοί των ΦΕΚ στα οποία δημοσιεύτηκαν, οι ημερομηνίες υπογραφής καθώς και οι ημερομηνίες έναρξης εφαρμογής τους.

ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΑΠΟΦΥΓΗΣ ΤΗΣ ΔΙΠΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ/ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

	ΧΩΡΕΣ	ΝΟΜΟΣ	Φ.Ε.Κ.	ΥΠΟΓΡΑΦΗ	ΕΝΑΡΞΗ ΕΦΑΡ.
1	Αλβανία	Ν. 2755/99	252/1999	14/7/1995	1/1/2001
2	Αρμενία	Ν. 3014/02	03/2002	12/5/1999	1/1/2003
3	Αυστρία	Ν.Δ. 994/71	210/1971	22/9/1970	5/1/1972
4	Βέλγιο	Ν.Δ. 117/69	41/1969	24/5/1968	27/5/1970
5	Βουλγαρία	Ν.Δ. 2255/94	195/1994	15/2/1991	1/1/2002
6	Γαλλία	Ν.Δ. 4386/64	192//1964 &	21/8/1963	31/1/1965 73/1965
7	Γερμανία	Α.Ν. 52/67	134/1967	18/4/1966	8/12/1967
8	Γεωργία	Ν. 3045/02	198/2002	10/5/1999	1/1/2003
9	Δανία	Ν. 1986/91	189/1991	18/5/1989	18/1/1992
10	Ελβετία	Ν. 1502/84	192/1984	16/6/1083	21/2/1985
11	Ην. Βασίλειο	Ν.Δ. 2732/53	329/1953	25/6/1953	15/1/1954
12	Ην. Πολιτείες	Ν.Δ. 2548/53	231	20/2/1950	30/12/1953 & 333/1953
13	Ιταλία (αναθεώρηση)	Α.Ν. 23/67 Ν. 1927/91	109/1967 17/1991	3/9/1987	20/9/1991
14	Ινδία	Ν.Δ. 4580/66	235/1966	11/2/1965	17/31967
15	Ισραήλ	Ν. 2572/98	12/1998	24/10/1995	10/7/1998
16	Ισπανία	Ν. 3015/02	104/2002	4/12/2000	1/1/2003
17	Κορέα	Ν. 2571/98	11/1998	20/3/1995	10/7/1998
18	Κροατία	Ν. 2653/98	250/1998	18/10/1996	3/11/1998
19	Κύπρος	Α.Ν. 573/68	223/1968	30/3/1968	16/1/1969

20	Λουξεμβούργο	Ν. 2319/95	127/1995	22/11/1991	26/8/1995
21	Ν. Αφρική	Ν. 3085/02	319/2002	19/11/1998	1/1/2004
22	Νορβηγία	Ν. 1924/91	16/1991	27/4/1988	16/9/1991
23	Ολλανδία	Ν. 1455/84	89/1984	16/7/1981	17/7/1984
24	Ουγγαρία	Ν. 1496/84	178/1984	25/5/1983	1/7/1985
25	Ουκρανία	Ν. 3046/02	199/2002	6/11/2000	1/1/2004
26	Ουζμπεκιστάν	Ν. 2659/98	268/1998	1/4/1997	15/1/1999
27	Πολωνία	Ν. 1939/91	37/1991	20/11/1987	28/9/1991
28	Πορτογαλία	Ν. 3009/02	90/2002	2/12/1999	1/1/2003
29	Ρουμανία	Ν. 2279/95	9/1995	17/9/1991	7/4/1995
30	Σλοβακία1	Ν. 1838/89	86/1989	23/10/1986	23/5/1989
31	Σλοβενία	Ν. 3084/02	318/2002	5/6/2001	1/1/2004
32	Σουηδία	Ν.Δ. 4300/63	73/1963	6/10/1961	20/8/1963
33	Τσεχία(1)	Ν. 1838/89	86/1989	23/10/1986	23/5/1989
34	Φιλανδία	Ν. 1191/81	206/1981	20/1/1980	4/10/1981

1 Υπογραφή Σύμβασης με Τσεχοσλοβακία
(1) Υπογραφή Σύμβασης με Τσεχοσλοβακία

Η.Π.: 28/1/2004

ΔΙΠΛΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΣΥΜΒΑΣΗΣ ΑΠΟΦΥΓΗΣ ΔΙΠΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΜΕΤΑΞΥ ΕΛΛΑΔΑΣ ΚΑΙ ΙΣΠΑΝΙΑΣ (Ν. 3015/02/ΦΕΚ 104/Α'). ΑΙΤΗΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΗΣ ΣΥΜΒΑΣΗΣ ΕΓΚ.: 1116070ΠΟΛ 1145/31-12-2003 (ΠΟΛ ΔΙΠΛΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ)

Στα πλαίσια της εφαρμογής της στο θέμα αναφερόμενης Σύμβασης μεταξύ των δυο Κρατών, και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 αυτής, συμφωνήθηκε ότι το έντυπο της αίτησης, φωτ/φο επισυνάπτεται, για την εφαρμογή της εν λόγω Σύμβασης και το ενσωματωμένο σ' αυτήν πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας θα είναι τρίγλωσσο (Ελληνικά, Ισπανικά και Αγγλικά).
Εφιστούμε την προσοχή σας, ότι η εν λόγω αίτηση, πλήρως συμπληρωμένη και με την υπογραφή και την σφραγίδα της αρμόδιας φορολογικής αρχής της Ισπανίας, θα πρέπει να σας προσκομίζεται σε δυο φύλλα.
Τέλος, στην περίπτωση επιστροφής φόρου που έχει επιβληθεί παρά τις διατάξεις της ανωτέρω Σύμβασης, θα χρησιμοποιείται το αυτό έντυπο.

ΑΜΟΙΒΑΙΑ ΣΥΝΔΡΟΜΗ ΣΤΗΝ ΕΙΣΠΡΑΞΗ ΜΕΤΑΞΥ ΤΩΝ ΚΡΑΤΩΝ - ΜΕΛΩΝ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΈΝΩΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ Ή ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ. ΣΧΕΤ.: Α) Η ΑΡΙΘΜ. Τ 4285/353/Α0019/14.10.2003 ΔΥΟ ΠΡΟΣ ΤΑ ΤΕΛΩΝΕΙΑ Β) Η ΑΡΙΘΜ. ΠΡΩΤ. 1080006/690Ε/0016/08.09.03 ΕΓΚΥΚΛΙΟΣ ΠΡΟΣ ΟΛΕΣ ΤΙΣ Δ.Ο.Υ. ΕΓΚ: 1089667/ΠΟΛ. 1117/2004 (ΠΟΛ ΤΕΛΩΝΕΙΑ)

Α ΕΙΣΑΓΩΓΗ:

Με την εγκύκλιο αυτή κοινοποιούνται οι διατάξεις και παρέχονται ορισμένες οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή και τις διαδικασίες για αμοιβαία συνδρομή στην είσπραξη ορισμένων φορολογικών και τελωνειακών απαιτήσεων μεταξύ των κρατών - μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Η εγκύκλιος αυτή (όπως και η κοινοποιηθείσα παραπάνω σχετική) κοινοποιείται με στόχο:

α) την ενημέρωση των εμπλεκομένων υπηρεσιών (των Δ.Ο.Υ. και των τελωνείων) για τις δυνατότητες που παρέχονται στην Ελλάδα, ως Αιτούσα Αρχή, στην είσπραξη ορισμένων φορολογικών ή τελωνειακών απαιτήσεών της, που είναι βεβαιωμένες στις Δ.Ο.Υ. και στα τελωνεία και οι υπόχρεοι ή συνυπόχρεοι προς πληρωμή είναι εγκατεστημένοι ή διαθέτουν περιουσιακά στοιχεία σε κάποιο άλλο κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

β) να καταστήσει σαφή την υποχρέωση που έχουν οι δημοσιονομικές υπηρεσίες της ελληνικής διοίκησης και που απορρέει από τις οδηγίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, να παρέχουν την αμοιβαία συνδρομή τους στην είσπραξη στις αντίστοιχες υπηρεσίες των άλλων κρατών - μελών για οφειλέτες τους, που διαμένουν στην Ελλάδα ή διαθέτουν - περιουσιακά στοιχεία στη χώρα μας, όποτε αυτή μας ζητείται, ως Αρμόδια Αρχή.

γ) Την ενημέρωση, ,λόγω της διεύρυνσης - της Ευρωπαϊκής Ένωσης, από 1-5-2004 με δέκα νέα κράτη, για την αναμενόμενη αύξηση των αιτήσεων αμοιβαίας συνδρομής προς την Ελλάδα, ως Αρμόδια Αρχή, αλλά και για τις νέες δυνατότητες που παρέχονται στην Ελλάδα, ως Αιτούσα Αρχή, να ζητήσει την αμοιβαία συνδρομή στην είσπραξη των . παραπάνω φορολογικών και τελωνειακών εσόδων και από τα νέα κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Β ΙΣΧΥΟΥΣΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ:

α) Οι διατάξεις των άρθρων 13, 14, 15 και 16 του Ν. 3052/2002 (ΦΕΚ 221 Α), με τις οποίες τροποποιούνται και συμπληρώνονται οι διατάξεις του Ν. 1402/1983, σύμφωνα με τις οποίες καθορίζεται η αμοιβαία συνδρομή για την είσπραξη απαιτήσεων μεταξύ των κρατών - μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Κεφάλαιο ΙΑ΄ του νόμου αυτού).

β) Η Α.Υ.Ο. Τ.3383/243/Α0019/22.07.2003 «Αμοιβαία Συνδρομή για την είσπραξη των απαιτήσεων - εναρμόνιση προς την Οδηγία 2002/94» (ΦΕΚ 10688/1.8.2003) με την οποία προσαρμόζεται η Ελληνική νομοθεσία προς τις διατάξεις της οδηγίας 2002/94 της Επιτροπής Είσπραξης της Ευρωπαϊκής Ένωσης, καθορίζονται οι απαιτήσεις για τις οποίες παρέχεται η αμοιβαία συνδρομή μεταξύ των κρατών - μελών και ορίζονται οι λεπτομέρειες για τη μετατροπή, τη μεταφορά των εισπραχθέντων ποσών, και ο τρόπος των ανακοινώσεων μεταξύ της αιτούσας και της αρμόδιας Αρχής.

Γ ΕΙΔΙΚΟΤΕΡΑ:

Μέχρι 30-4-2004 τα κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης ήταν δεκαπέντε, ήτοι Βέλγιο (BE), Γαλλία (FR), Γερμανία (DE), Δανία (DK), Ελλάδα (EL), Λουξεμβούργο (LU), Ιρλανδία (IR), Ισπανία (ES), Ιταλία (IT), Ολλανδία (NL), Αυστρία (AT), Πορτογαλία (PT), Σουηδία (SE), Φιλανδία (FI), Ηνωμένο Βασίλειο (GB). Από 01.05.2004 εντάχθηκαν στην Ευρωπαϊκή Ένωση δέκα νέα κράτη, ήτοι Εσθονία (EE),

Κύπρος (CY), Μάλτα (MT), Λετονία (LV), Λιθουανία (LT), Ουγγαρία (HU), Πολωνία (PL), Σλοβακία (SK), Σλοβενία (SI), Τσεχία (CZ).

Η αμοιβαία συνδρομή για την είσπραξη απαιτήσεων εφαρμόζεται για ορισμένες εισφορές, δασμούς και φόρους. Συγκεκριμένα οι απαιτήσεις σύμφωνα με το άρθρο 2 της αναφερθείσας Α.Υ.Ο. αφορούν:
α) Στις επιστροφές, παρεμβάσεις που αποτελούν μέρος του συστήματος ολικής ή μερικής χρηματοδότησης του Ευρωπαϊκού Γεωργικού Ταμείου Προσανατολισμού και Εγγυήσεων, καθώς και για ποσά που πρέπει να εισπραχθούν στο πλαίσιο αυτών των ενεργειών .
β) Στις γεωργικές εισφορές και άλλα τέλη που προβλέπονται στα πλαίσια της κοινής οργάνωσης των αγορών για τον τομέα της ζάχαρης
γ) Στους εισαγωγικούς δασμούς
δ) Στους εξαγωγικούς δασμούς
ε) Στο φόρο προστιθέμενης αξίας
στ) Στους ειδικούς φόρους κατανάλωσης επί:
• των βιομηχανοποιημένων καπνών
• της αλκοόλης και των αλκοολούχων ποτών
• των πετρελαιοειδών
ζ) Στους φόρους επί του εισοδήματος και της περιουσίας.
η) Στους φόρους επί των ασφαλίστρων, όπως είναι ο Φ.Κ.Ε.
θ) στους τόκους, διοικητικές κυρώσεις και πρόστιμα, καθώς και τα έξοδα που απορρέουν από τις προαναφερόμενες απαιτήσεις.

Η αμοιβαία συνδρομή αφορά απαιτήσεις, οι οποίες γεννήθηκαν στην Ελλάδα ή σε άλλο κράτος μέλος της Ε. Ε. και αφορούν στον οφειλέτη που διαμένει σε κράτος μέλος της Ε.Ε. ή διαθέτει: περιουσιακά στοιχεία σε αυτό ή στην Ελλάδα αντίστοιχα.

Για την εφαρμογή της αμοιβαίας συνδρομής στην είσπραξη νοούνται:
α) ως «αιτούσα αρχή», η αρμόδια αρχή της Ελλάδας ή άλλου κράτους μέλους της Ε.Ε. η οποία απευθύνει αίτηση παροχής πληροφοριών, αίτηση κοινοποίησης, αίτηση είσπραξης ή λήψης συντηρητικών μέτρων.
β) ως «αρμόδια αρχή» η αρχή της Ελλάδας ή άλλου κράτους μέλους της Ε.Ε., η οποία δέχεται τις παραπάνω αιτήσεις.

γ) ως «αίτηση πληροφοριών» η απευθυνόμενη αίτηση από την αιτούσα αρχή με την οποία ζητούνται πληροφορίες.

δ)ως «αίτηση κοινοποίησης» η απευθυνόμενη αίτηση από την αιτούσα αρχή με την οποία ζητείται η γνωστοποίηση από την αρμόδια αρχή στον οφειλέτη ή τον αποδέκτη των πράξεων ή δικαστικών και κάθε άλλου είδους αποφάσεων, με βάση τις οποίες επιδιώκεται η είσπραξη των απαιτήσεων.

ε) ως «αίτηση είσπραξης ή λήψης εξασφαλιστικών μέτρων» η αίτηση η οποία απευθύνει η αιτούσα αρχή για την είσπραξη απαιτήσεων.

στ) ως «διαβίβαση μέσω ηλεκτρονικών μέσων» η διαβίβαση των ως άνω αιτήσεων ή οι πληροφορίες για την πορεία εκτέλεσης αυτών με το ηλεκτρονικό ταχυδρομείο.

ζ) ως «δίκτυο CCN/CSI», η κοινή πλατφόρμα που στηρίζεται στο Κοινό Δίκτυο Επικοινωνίας και στη Διεπαφή Κοινού Συστήματος προκειμένου να εξασφαλιστούν οι διαβιβάσεις με ηλεκτρονικά μέσα μεταξύ των αρμόδιων αρχών.

Για την Ελλάδα έχει οριστεί Αιτούσα ή Αρμόδια Αρχή, κατά περίπτωση
α) Για τις απαιτήσεις α, β, γ, δ, στ, και θ, όπως αυτές αναφέρθηκαν στην ανωτέρω παράγραφο 2, η Διεύθυνση Τελωνείων Αττικής.
β) Για τις απαιτήσεις ε, ζ και θ, όπως αυτές αναφέρθηκαν στην παρ. 2, η Διεύθυνση, Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων (Δ. 16) του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών.
Για την Ελλάδα έχουν εξουσιοδότηση να υπογράφουν τις αιτήσεις πληροφοριών, τις κοινοποιήσεις ή τις αιτήσεις είσπραξης, καθώς και τις γνωστοποιήσεις επί της πορείας οι προϊστάμενοι των παραπάνω δύο Διευθύνσεων.

Όταν υφίστανται βεβαιωμένες οφειλές υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου από αυτές που ορίζονται στο άρθρο 2 της σχετικής Α.Υ.Ο. υποβάλλεται αίτηση αμοιβαίας συνδρομής στο κράτος μέλος που έχει την κατοικία του ή τη δραστηριότητά του ο οφειλέτης.

Η αίτηση συνδρομής μπορεί να είναι:
α) Αίτηση παροχής πληροφοριών, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 4 της σχετικής Α.Υ.Ο.
β) Αίτηση κοινοποίησης (γνωστοποίησης) κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 5 της σχετικής Α.Υ.Ο.
γ) Αίτηση είσπραξης ή λήψης συντηρητικών μέτρων κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 6 της σχετικής Α.Υ.Ο. Στην περίπτωση αυτή επισυνάπτεται αντίγραφο του εκτελεστού τίτλου είσπραξης.

Τα παραπάνω διαβιβάζονται στη Διεύθυνση Τελωνείων Αττικής ή στη Διεύθυνση Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων - Τμήμα Ε΄, κατά τα προαναφερόμενα στην παρ. 5 της παρούσας, οι οποίες αναλαμβάνουν, αφού προηγουμένως μεταφραστούν στην Αγγλική ή Γαλλική ή Γερμανική γλώσσα, να τα αποστείλουν στην Αρμόδια Αρχή, για την παροχή της αμοιβαίας συνδρομής, με ειδικό έγγραφο - αίτηση προς αυτό.

Για την είσπραξη των απαιτήσεων του Ελληνικού Δημοσίου από τα κράτη - μέλη, που ενεργούν ως αρμόδιες Αρχές, εφαρμόζεται η εθνική νομοθεσία των κρατών αυτών.

Όταν διαβιβάζεται από άλλο κράτος - μέλος, ως αιτούσα Αρχή, αίτηση πληροφοριών ή αίτηση κοινοποίησης ή αίτηση είσπραξης, παραλαμβάνονται από τη Διεύθυνση Τελωνείων Αττικής ή τη Διεύθυνση Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων ανάλογα, οι οποίες στην περίπτωση αυτή λειτουργούν ως «αρμόδια Αρχή», κατά περίπτωση και αφού μεταφραστούν στην ελληνική γλώσσα και συνταχθούν οι σχετικοί χρηματικοί κατάλογοι, διαβιβάζονται στην αρμόδια οικονομική αρχή, Δ.Ο.Υ. ή Τελωνείο για ενέργειες.

Για την είσπραξη των απαιτήσεων των άλλων κρατών μελών από τις Δ.Ο.Υ. και τα Τελωνεία εφαρμόζεται στο σύνολό της η ελληνική νομοθεσία (μέτρα είσπραξης, μη χορήγησης αποδεικτικών φορολογικής ενημερότητας κλπ.)

Οι προθεσμίες που ορίζονται στη σχετική Α.Υ.Ο., όσον αφορά την ενημέρωση της αιτούσας ή αρμόδιας Αρχής κατά περίπτωση για όλες τις ενέργειες που γίνονται για συγκεκριμένη οφειλή, πρέπει να τηρούνται απαρέγκλιτα.

ΠΑΡΕΧΟΝΤΑΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΜΟΙΒΑΙΑ ΣΥΝΔΡΟΜΗ ΚΑΙ ΑΝΤΑΛΛΑΓΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΜΕΤΑΞΥ ΤΩΝ ΚΡΑΤΩΝ ΜΕΛΩΝ ΜΕ ΣΤΟΧΟ ΤΗΝ ΠΑΤΑΞΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ ΣΤΑ ΠΛΑΙΣΙΑ ΤΗΣ ΔΙΕΥΡΥΝΣΗΣ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ. ΕΓΚ: 1037350/ΠΟΛ 1037/3.5.2004. (ΠΟΛ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ Ε.Ε.)

Γενικά:
Η υπογραφή της Συνθήκης προσχώρησης 10 επιπλέον ευρωπαϊκών κρατών στις 16 Απριλίου 2003 στην Αθήνα ήταν ιστορικό γεγονός. Κατά τη σύσκεψη των αντιπροσωπειών των Κρατών Μελών που πραγματοποιήθηκε στις Βρυξέλλες στα πλαίσια της Αμοιβαίας Συνδρομής στον τομέα του ενδοκοινοτικού ΦΠΑ μετά από πρόταση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής οι αντιπροσωπείες των 15 Κρατών Μελών αποφάσισαν ότι πρέπει να ενημερωθούν οι Φορολογικές Διοικήσεις των κρατών Μελών, οι φορολογικές Υπηρεσίες και το κοινό γενικότερα της κάθε χώρας για τις επιπτώσεις της διεύρυνσης στο ενδοκοινοτικό σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών για το ΦΠΑ ούτως ώστε να εξασφαλιστεί η ομαλή λειτουργία της Εσωτερικής Αγοράς των 25 κρατών Μελών από 1 Μαΐου 2004. Η παρούσα εγκύκλιος έχει στόχο την ενημέρωση αφενός των εμπλεκόμενων Υπηρεσιών αφετέρου των φορολογούμενων που πραγματοποιούν συναλλαγές με υποκείμενους στο ΦΠΑ εμπόρους που είναι εγκατεστημένοι τόσο στα υφιστάμενα Κράτη Μέλη όσο και στις υπό ένταξη χώρες ώστε να αντιμετωπίσουν τις δυσκολίες που ενδεχόμενα θα παρουσιαστούν στην αρχή της λειτουργίας της διευρυμένης Ευρώπης και να γνωρίζουν τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις τους.
ΕΙΔΙΚΟΤΕΡΑ:
1. Μέχρι 30.4.2004 τα Κράτη Μέλη της Ε.Ε. ήταν 15
2. Από την 1.5.2004 η Ε.Ε. αποτελείται από 25 Κράτη Μέλη
3. Από την πρώτη ημέρα της προσχώρησής τους τα νέα Κράτη Μέλη πρέπει να είναι σε θέση να συνεργάζονται με τη ήδη υπάρχοντα Κράτη Μέλη στον τομέα του ενδοκοινοτικού ΦΠΑ
4. Οι έλεγχοι στα σύνορα για τα νέα Κράτη μέλη θα εξαφανιστούν και ο ΦΠΑ δεν θα εισπράττεται κατά την εισαγωγή όσον αφορά τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις που θα πραγματοποιούνται μεταξύ των υποκείμενων στο φόρο εγκατεστημένων στα Κράτη Μέλη της διευρυμένης Ένωσης. Θεωρείται λοιπόν πολύ σημαντικό για όλους οι νέες χώρες της Ένωσης να εξασφαλίσουν της απαραίτητη νομική διοικητική και ηλεκτρονική υποδομή για να είναι σε θέση να αντιμετωπίσουν την ομαλή μετάβαση από το προηγούμενο καθεστώς δηλαδή την πραγματοποίηση ελέγχων στα σύνορα κατά την εισαγωγή σε καθεστώς πραγματοποίησης ελέγχων στα σύνορα κατά την εισαγωγή σε καθεστώς πραγματοποίησης ελέγχων στις εγκαταστάσεις των επιχειρήσεων. Σε αυτό το έργο τους οι χώρες αυτές συνεπικουρούνται από τις Υπηρεσίες της Ευρωπαϊκής Επιτροπής και τα παλαιά Κράτη Μέλη. Στοιχειώδες εργαλείο για την πραγματοποίηση τέτοιου είδους ελέγχων με στόχο την πάταξη της φοροδιαφυγής είναι το ηλεκτρονικό σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών (VIES) και η Αμοιβαία Συνδρομή. Για να λειτουργήσουν όμως όλα αυτά σωστά, απαραίτητη

προϋπόθεση είναι η ενημέρωση όχι μόνο των εμπόρων και της Φορολογικής Διοίκησης αλλά και των λογιστών των συμβούλων και των λοιπών οργανώσεων και φορέων και στις 25 χώρες.

5. Κράτη Μέλη της Ε.Ε. μέχρι 30.4.2004 και η δομή του ΑΦΜ τους.

Ως γνωστόν το έδαφος της Ε.Ε. όσον αφορά τον ΦΠΑ αποτελείται από 15 Κράτη Μέλη συμπεριλαμβανομένων και ορισμένων εδαφών τα οποία συνδέονται άμεσα με ορισμένα Κράτη Μέλη. Τα Κράτη Μέλη στα οποία οι πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές συναλλαγές μεταξύ υποκείμενων στο ΦΠΑ εμπόρων ελέγχονται με το ηλεκτρονικό σύστημα VIES είναι οι εξής:

ΧΩΡΑ	**ΠΡΟΘΕΜΑ**	**ΔΟΜΗ ΤΟΥ ΑΦΜ ΤΟΥΣ**
Βέλγιο	BE	ΑΦΜ με 9 αριθμούς
Δανία	DK	ΑΦΜ με 8 αριθμούς
Γερμανία	DE	ΑΦΜ με 9 αριθμούς
Ελλάδα	EL	ΑΦΜ με 9 αριθμούς
Ισπανία	ES	ΑΦΜ με 9 στοιχεία από τα οποία 1 ή 2 είναι γράμματα και τα υπόλοιπα είναι αριθμοί.
Γαλλία	FR	ΑΦΜ με 11 αριθμούς
Ιρλανδία	IE	ΑΦΜ με 8 αριθμούς
Ιταλία	IT	ΑΦΜ με 11 αριθμούς
Λουξεμβούργο	LU	ΑΦΜ με 8 αριθμούς
Ολλανδία	NL	ΑΦΜ με 12 στοιχεία από τα οποία 1 είναι γράμμα και τα υπόλοιπα είναι αριθμοί.
Αυστρία	AT	ΑΦΜ με 9 στοιχεία από τα οποία ο πρώτος είναι γράμμα και τα υπόλοιπα είναι αριθμοί
Πορτογαλία	PT	ΑΦΜ με 9 αριθμούς
Σουηδία	SE	ΑΦΜ με 12 αριθμούς
Φινλανδία	FI	ΑΦΜ με 8 αριθμούς
Ηνωμένο Βασίλειο	GB	ΑΦΜ με 9 αριθμούς

Κοινοτικά εδάφη που συνδέονται άμεσα με τα Κράτη Μέλη:

* Πριγκιπάτο του Μονακό το οποίο συνδέεται άμεσα με τη Γαλλία
* Τα νησιά Αζόρες και η νήσος Μαδέρα τα οποία συνδέονται άμεσα με την Πορτογαλία
* Το σύμπλεγμα των νησιών Βαλεαρίδες τα οποία συνδέονται άμεσα με την Ισπανία
* Το νησί του Μάν το οποίο συνδέεται άμεσα με το Ηνωμένο Βασίλειο.

Οι υποκείμενοι στο φόρο οι οποίοι είναι εγκατεστημένοι στις περιοχές αυτές λαμβάνουν κοινοτικούς ΑΦΜ από τη Φορολογική Διοίκηση του Κράτους Μέλους με το οποίο συνδέεται η περιοχή τους. Για τα πιο πάνω εδάφη εφαρμόζονται οι γενικές περί ΦΠΑ διατάξεις για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές και ο έλεγχος πραγματοποιείται βάσει του ηλεκτρονικού συστήματος VIES και στις εγκαταστάσεις των επιχειρήσεων που ελέγχονται.

6. Κράτη Μέλη της Ε.Ε. μετά από την 1.5.2004 και η δομή του ΑΦΜ τους:

Από την πρώτη μέρα της προσχώρησής τους τα νέα Κράτη Μέλη πρέπει να είναι σε θέση να χειρίζονται τους ελέγχους του ΦΠΑ στο ενδοκοινοτικό εμπόριο όπως και τα παλαιά Κράτη Μέλη. Για το λόγο αυτό δημιούργησαν νομοθεσία, έντυπα δηλώσεων, ειδικά γραφεία σύνδεσης για την ανταλλαγή πληροφοριών, βάσεις δεδομένων για τους υποκείμενους στο φόρο, σύνδεση με το ηλεκτρονικό σύστημα VIES και εκπαίδευσαν το προσωπικό τους για να ανταποκριθούν στην πρόκληση της διεύρυνσης.

Τα νέα Κράτη Μέλη της Ε.Ε. είναι:

ΧΩΡΑ	**ΠΡΟΘΕΜΑ**	**ΔΟΜΗ ΤΟΥ ΑΦΜ ΤΟΥΣ**
Κύπρος	CY	ΑΦΜ με 9 στοιχεία από τα οποία 8 αριθμούς και 1 γράμμα
Δημοκρατία της Τσεχίας	CZ	ΑΦΜ μέχρι 12 αριθμούς
Εσθονία	EE	ΑΦΜ με 9 αριθμούς
Λετονία	LV	ΑΦΜ με 11 αριθμούς
Λιθουανία	LT	ΑΦΜ μέχρι 12 αριθμούς
Ουγγαρία	HU	ΑΦΜ με 8 αριθμούς
Μάλτα	MT	ΑΦΜ με 8 αριθμούς
Πολωνία	PL	ΑΦΜ με 10 αριθμούς
Σλοβενία	SI	ΑΦΜ με 8 αριθμούς
Σλοβακία	SK	ΑΦΜ με 9 ή 10 αριθμούς

ΜΗ ΚΟΙΝΟΤΙΚΑ ΕΔΑΦΗ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΦΠΑ:
Υπάρχουν ορισμένα ειδικά εδάφη τα οποία παραμένουν όσον αφορά τον ΦΠΑ εκτός Κοινότητας ως εξής:
* Μαρτινίκα, Γαλλική Γουιάνα, Γουαδελούπη, Ρεουνιόν, Άγιος Πέτρος και Μικελόν οι υπερπόντιες κτήσεις της Γαλλίας.
* Άγιο Όρος ανήκει - στην Ελληνική Δημοκρατία.
* Κανάρια Νησιά, Θέουτα και Μελίλια ανήκουν στην Ισπανική Δημοκρατία.
* Γιβραλτάρ και τα νησιά Τσάνελ ανήκουν στο Ηνωμένο Βασίλειο.

Επισημαίνεται ότι η Ανδόρα και ο Άγιος Μαρίνος δεν ανήκουν στην Ε.Ε. όσον αφορά τον ΦΠΑ. Τα αγαθά τα οποία εισέρχονται στην Ελλάδα καθώς και στα υπόλοιπα Κράτη Μέλη από τα πιο πάνω εδάφη θεωρούνται ως εισαγόμενα από τρίτη χώρα και ακολουθείται η τελωνειακή διαδικασία της εισαγωγής αγαθών. Τα αγαθά τα οποία εξέρχονται από την Ελλάδα και τα άλλα Κράτη Μέλη με προορισμό τα πιο πάνω εδάφη θεωρούνται ως εξαγόμενα σε Τρίτη χώρα αγαθά και ακολουθείται η τελωνειακή διαδικασία για την εξαγωγή αγαθών.
7. Αλλαγές που προκύπτουν από 1.5.2004 λόγω της διεύρυνσης:
* Τροποποίηση στα έντυπα και στις οδηγίες συμπλήρωσης των ανακεφαλαιωτικών πινάκων ενδοκοινοτικών παραδόσεων και ενδοκοινοτικών αποκτήσεων για να καλύψουν τις νέες ανάγκες.
* Ενίσχυση της ηλεκτρονικής υποδομής του Υπουργείου μας για να καλυφθούν οι επιπλέον ανάγκες όσον αφορά την ηλεκτρονική υποβολή των ανακεφαλαιωτικών πινάκων για τις επιπλέον 10 χώρες.
* Ενίσχυση της ηλεκτρονικής υποδομής για τη λειτουργία του συστήματος VIES και ενημέρωση αυτού με τα δεδομένα που θα προκύπτουν από τα 25 Κράτη Μέλη.
* Το δελτίο ισοτιμιών για τον υπολογισμό του ενδοκοινοτικού ΦΠΑ σε σχέση με το ΕΥΡΩ εκτός από τα νομίσματα των υφιστάμενων Κρατών Μελών δηλαδή (DKK) Κορώνα Δανίας, (GBR) Λίρα Αγγλίας, (SEK) Κορώνα Σουηδίας, θα περιλαμβάνει ως κοινοτικά νομίσματα και τα νομίσματα των υπό ένταξη χωρών ως εξής:
* Λίρα Κύπρου (CYP), Κορώνα Τσεχίας (CZK), Κορώνα Εσθονίας (EEK), Φορίντ Ουγγαρίας (HUF), Λίτα Λιθουανίας (LTL), Λατ Λετονίας (LVL), Λίρα Μάλτας (MTL), Ζλότι Πολωνίας (PLN), Τόλαρ Σλοβενίας (SIT), Κορώνα Σλοβακίας (SKK).
* Οι συναλλαγές που πραγματοποιούσαν οι ελληνικές επιχειρήσεις με τις υπό ένταξη χώρες μέχρι 30.4.2004 γίνονταν με την τελωνειακή διαδικασία.

* Από 1.5.2004 οι ίδιες συναλλαγές είναι ενδοκοινοτικές συναλλαγές και εφαρμόζοντας τις γενικές περί ΦΠΑ διατάξεις (χρεοπίστωση του ΦΠΑ στην οικεία περιοδική δήλωση) οι φορολογούμενοι θα υποβάλλουν και τριμηνιαίους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες παραδόσεων ή αποκτήσεων κατά περίπτωση.
Εξυπακούεται ότι για την διασφάλιση των συμφερόντων τόσο των υποκείμενων στο ΦΠΑ οι οποίοι είναι εγκατεστημένοι στη χώρα μας όσο και του Δημοσίου απαραίτητη είναι η επαλήθευση στη χώρα μας όσο και του Δημοσίου απαραίτητη είναι η επαλήθευση των ΑΦΜ των αλλοδαπών εμπόρων πριν από κάθε συναλλαγή ως εξής:
1. Στη 14η Διεύθυνση ΦΠΑ Τμήμα Δ- Αμοιβαίας Συνδρομής και Ανταλλαγής Πληροφοριών (VIES):
α) Τηλεφωνικά, στα τηλέφωνα 210-3640076 και 210-3616218
β) Με FAX στα fax με αριθμό 210-3616216 και 210-3637103
2. Μέσω Internet στη διεύθυνση www.e-oikonomia.gr επιλέγοντας ηλεκτρονικές εφαρμογές και στη συνέχεια επιλέγοντας e-ΑΦΜ.