

ΔΕΛΤΙΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ

ΔΕΚΑΠΕΝΘΗΜΕΡΗ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ

www.dfn.gr

Τώρα στα τελειώματα, λίγες σκέψεις για την Επιτροπή του άρθρου 70Α' Ν.2238/1994 – Ασπασίας Μάλλιου	1777
Ποινικό Δεδικασμένο και Διοικητική Δίκη. Η απόπειρα αιτιολόγησης της συνταγματικότητας της 5 § 2 Κ.Διοικ.Δ. από το ΣτΕ – Θεόφιλου Συλβ. Παπαδόπουλου	1779
Η μεταφορά ζημίας σε μετασχηματισμούς εταιρειών, με αφορμή την απόφαση Σ.τ.Ε. 2113/2013 – Τιμολέοντος Λιζάρδου	1794
Επίδομα θέρμανσης. Διαδικασία χορήγησης. Υ.Α. 5037619/2013	1800
Διευκρινίσεις για την άσκηση προσφυγών, κατά αποφάσεων της Επιτροπής του άρθρου 70Α' Ν.2238/1994. Εγκ./πολ. 1244/2013	1806
Διευκρινίσεις για την επιλεκτική υπαγωγή επαγγελματικών μισθώσεων σε Φ.Π.Α. Εγκ./πολ. 1180/2013	1808
Η αναδρομική εφαρμογή ευνοϊκότερων ρυθμίσεων για εικονικά και ανακριβή φορολογικά στοιχεία. Τήρηση λογιστικού λογαριασμού 94 σε τεχνικές εταιρείες. Επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ. Ματαίωση συμβολαίου μεταβίβασης ακινήτου και συμψηφισμού Φ.Μ.Α. κ.ά.	1815
Φορολογικό ημερολόγιο Ιανουαρίου 2014	1823
Ο Ν. 4211/2013 (ΦΕΚ 256Α'/28.11.2013), για το τέλος ταξινόμησης αυτοκινήτων, τον φόρο πολυτελείας αυτοκινήτων, την κατάργηση εισφοράς τραπεζής, τον ηλεκτρονικό έλεγχο εισροών-εκροών σε αποθήκες τελωνειακής αποταμίευσης, τις ρυθμίσεις στο τέλος επιτηδεύματος, τις τροποποιήσεις στον Φ.Π.Α., το ειδικό τέλος παραμονής μικρών πλοίων κ.ά.	1844
Φορολογική νομολογία	1853

ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΟΙ ΣΥΝΕΡΓΑΤΕΣ

Γιανναγός Νίκος, *εφοριακός*
Γρηγοράκος Θεόδωρος, *τ. αντ. ΕΣΥΛ, ορ. ελ.*
Δρίτσας Σταμάτης, *ορκωτός ελεγκτής CRP*
Δρυλλεράκης Ιωάννης, *δικηγόρος*
Δωρής Μιχάλης, *δικηγόρος, Δ.Ν.*
Θεοχαροπούλου Ελένη, *επ. καθ. Δ.Π.Θ.*
Καραβοκύρης Αντώνης, *διευθυντής υπ. Οικ.*
Καράκωστας Βελισσάριος, *επ. πρ. εφ. Δ.Δ.*
Κοσμά Μαρία, *υπ. Νομ/γίας-Έρ. Δ.Δ.Αθ.*
Κυρίμης Παναγιώτης, *επ. γεν. επίτρ. Δικ.*
Λαζαρέτου Θεοδώρα, *νομικός, Δ.Ν.*
Λεκέας Ελευθέριος, *πρόεδρος εφετών Δ.Δ.*
Μακρής Σεραφείμ, *ορκωτός ελεγκτής*
Μάλαμας Φωτοδότης, *δικηγόρος*
Μπάλτα Ευαγγελία, *δικηγόρου, Δ.Ν.*
Μπάρμπας Νικόλαος, *αν. καθ. Α.Π.Θ.*
Παπαδημητρίου Στέλιος, *δικηγόρος*
Παπαδιαμάντης Κωνσταντίνος, *δικηγ. Δ.Ν.*
Πέρρου Κατερίνα, *δικηγόρος Μ.Δ.Ε.*
Πρέζας Αθανάσιος, *τ. εφέτης Δ.Δ.*
Ρέππας Παναγιώτης, *τ. δ/ντής υπ. Οικον.*
Σαββαΐδου Κατερίνα, *λέκτορας Α.Π.Θ.*
Σάμιος Θωμάς, *δικηγόρος*
Σκουζός Θεόδωρος, *δικηγόρος, LL.B.LL.M.*
Σταθόπουλος Δημήτρης, *τ. εφέτης Δ.Δ.*
Σωτηριάδης Σεραφείμ, *δικηγόρος*
Φουφόπουλος Γεώργιος, *δικηγόρος, D.E.A.*
Φωτόπουλος Ιωάννης, *δικηγόρος, Δ.Ν.*
Φώτος Κων/νος, *πρόεδρος εφετών Δ.Δ.*
Ψυχογιός Θεόδωρος, *πάρεδρος Ν.Σ.Κ.*

ΔΕΛΤΙΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΠΟΜΟΘΕΣΙΑΣ

ΔΕΚΑΠΕΝΘΗΜΕΡΗ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ ΚΩΔΙΚΟΣ 01-3574

Ακαδημίας 71-73, 10678 Αθήνα
τηλέφωνο διεκπεραίωσης: 210 3817511
τηλέφωνο ύλης: 210 3815438, fax: 210 3828113
e-mail: info@dfn.gr

Ιδρυτής: Δημήτριος Γ. Καλδής (1914 - 2010)
Ιδιοκτήτης-Εκδότης-Διευθυντής: Ασπασία Μάλλιου
Σύμβουλος έκδοσης: Σάββας Σπέντζας
Υπεύθυνος ύλης: Νίκος Παπαϊωάννου
Διαχείριση, συνδρομές: Θωμάς Φερίσης
Υπεύθυνος επικοινωνίας: Τάσος Οικονομόπουλος
Επιμέλεια κειμένων: «Ευανάγνωστον», 210 3637070
Παραγωγή: «PRESS LINE», Μάγερ 11, 10438, Αθήνα,
210 5225479

ΣΥΝΔΡΟΜΕΣ ΕΤΟΥΣ 2013

ΤΡΑΠΕΖΕΣ - ΣΩΜΑΤΕΙΑ - ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ
238 ευρώ/έτος

ΑΝΩΝΥΜΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ
190 ευρώ/έτος

ΛΟΙΠΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ - ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ
160 ευρώ/έτος

ΔΙΚΗΓΟΡΟΙ - ΛΟΓΙΣΤΕΣ - ΛΟΙΠΑ ΦΥΣΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ
108 ευρώ/έτος

Η ετήσια συνδρομή στο Δ.Φ.Ν. μπορεί να καταβληθεί απευθείας στα γραφεία του περιοδικού ή με ταχυδρομική επιταγή ή σε εισπράκτορα ή στους τραπεζικούς λογαριασμούς 35736114 της Τράπεζας Κύπρου και 5051054922398 της Τράπεζας Πειραιώς. Ακόμη η υφιστάμενη συνδρομή ή η έναρξη νέας συνδρομής μπορεί να εξοφλείται με χρέωση πιστωτικής κάρτας VISA ή MASTERCARD μέσω της ηλεκτρονικής διεύθυνσης:
www.easypay.gr

Για περισσότερες πληροφορίες:
τηλ. 210 -3817511 και www.dfn.gr

Η συνδρομή περιλαμβάνει:

- ηλεκτρονική καθημερινή ενημέρωση στην τρέχουσα φορολογική επικαιρότητα
- ηλεκτρονική πρόσβαση στην ιστοσελίδα του Δ.Φ.Ν., όπου περιλαμβάνεται ολόκληρο το τεύχος του Δ.Φ.Ν.
- 51 είκοσι τέσσερα έντυπα δεκαπενθήμερα τεύχη
- ετήσιο αναλυτικό καθ' ύλην, αλφαβητικό και αριθμητικό ευρετήριο.

απόψεις

Τώρα στα τελειώματα, λίγες σκέψεις για την Επιτροπή του άρθρου 70Α΄ Ν.2238/1994

Στις 31.12.2013, αν κάτι στο μεσοδιάστημα δεν μεταβληθεί, ολοκληρώνεται η θητεία της Επιτροπής του άρθρου 70 Α΄ Ν.2238/1994. Η εν λόγω Επιτροπή θεσπίσθηκε με τον Ν.3943/2011 και η θητεία της περιορίσθηκε έως τις 31.7.2013 με τον Ν.4152/2013 και ακολούθως παρατάθηκε έως τις 31.12.2013 με τον Ν.4183/2013. Η Επιτροπή είχε οριστεί ως αρμόδια για κύριους καταλογισμούς από 50.000 έως 300.000 ευρώ και ως αποκλειστικά αρμόδια, για καταλογισμούς άνω των 300.000 ευρώ. Στη δεύτερη περίπτωση, η προσφυγή στην Επιτροπή είχε ενδικοφανή χαρακτήρα και συνιστούσε υποχρεωτική προδικασία για την άσκηση προσφυγής ενώπιον δικαστηρίου. Ήδη, για κάθε καταλογιστική πράξη φόρου ή προστίμου της φορολογικής αρχής, που εκδίδεται μετά την 1.8.2013 προβλέπεται ως υποχρεωτική προδικασία πριν την άσκηση του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας (προσφυγή), η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της Επιτροπής του άρθρου 70Β΄ Ν.2238/1994, όπως αυτή θεσπίσθηκε με τον Ν.4152/2013.

Τόσο η Επιτροπή του άρθρου 70Α΄, όσο και αυτή του άρθρου 70Β΄ Ν.2238/1994 εισάγουν μία νέα παράμετρο στο πλαίσιο των κανόνων του φορολογικού δικαίου, ανατρέποντας την μέχρι σήμερα επιστημονική παραδοχή ότι κατά τον συνταγματικό κανόνα της νομιμότητας του φόρου (άρθρο 78 παρ. 1, 4 Σ.), οι καταλογιστικές των φόρων πράξεις δεν υπάγονται σε ιεραρχικό έλεγχο. Και μάλιστα, αυτές δεν υπάγονται σε ιεραρχικό έλεγχο με τον μηχανισμό της ενδικοφανούς προσφυγής, με τον οποίο τελικά ατομική εκτελεστή πράξη δεν είναι η πράξη που εκδίδεται από τη φορολογική αρχή, αλλά η πράξη που εκδίδεται μετά την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής.

Περαιτέρω, ακόμη και σήμερα, λίγες ημέρες πριν τον τερματισμό των εργασιών της Επιτροπής άρθρου 70Α΄ Ν.2238/1994 και μετά την παράταση λειτουργίας της, εκκρεμούν χωρίς να έχουν συζητηθεί αρκετές εκατοντάδες υποθέσεις. Επιπρόσθετα, από όσο τουλάχιστον μπορούμε να σταχυολογήσουμε, η Επιτροπή κατά κανόνα, καθ' όλη τη διάρκεια λειτουργίας της, δεν εξέτασε, ούτε άλλωστε διόρθωσε τυπικές πλημμέλειες στις εξετασθείσες από αυτή καταλογιστικές πράξεις.

Αν, λοιπόν, σκοπός του Νομοθέτη ήταν η άμεση διόρθωση σφαλμάτων κατά την διαδικασία και τον τύπο των καταλογιστικών φορολογικών πράξεων, χωρίς δικαστική εμπλοκή, τότε αυτός μάλλον δεν επιτεύχθηκε. Αν πάλι, σκοπός του Νομοθέτη ήταν η αποσυμφόρρηση των διοικητικών δικαστηρίων, αφού από την έκδοση της πράξης έως τη δικονομική της αμφισβήτηση θα μεσολαβούσε ένα ιεραρχικό διοικητικό όργανο, το οποίο με αντικειμενικό τρόπο θα εξέταζε τα πραγματικά περιστατικά και τον εφαρμοστέο κανόνα δικαίου και στην περίπτωση αυτή δεν μοιάζει να έχει επιτευχθεί ο σκοπός. Και τούτο διότι, εκατοντάδες είναι οι πράξεις που δεν έχουν μέχρι σήμερα εξετασθεί, όπως και δεκάδες ήταν κάθε ημέρα συνεδρίασης της Επιτροπής, οι υποθέσεις για τις οποίες τελικά απορρίπτονταν οι ασκηθείσες ενδικοφανείς ή όχι αιτήσεις διοικητικής επίλυσης της διαφοράς.

Ο περιορισμένος χρόνος και το γεγονός ότι ο Νόμος πρόβλεψε μόνο μια σύνθεση της Επιτροπής, δημιούργησαν συνθήκες ασφυξίας στα μέλη της, τα οποία αδυνατούσαν στον ελάχιστο χρόνο που διέθεταν για κάθε υπόθεση να διενεργήσουν ουσιαστικό έλεγχο των φερόμενων ενώπιων τους ελεγκτικών ενεργειών. Περαιτέρω, η συχνά κακώς εννοούμενη αντίληψη προάσπισης του συμφέροντος του Δημοσίου οδηγούσε τα μέλη της Επιτροπής σε ανατιολόγητες απορριπτικές αποφάσεις, χωρίς ειδικότερη τεκμηρίωση.

Σήμερα και ενώ πλησιάζουμε προς τις τελευταίες συνεδριάσεις της Επιτροπής, ακόμη δεν έχουν συνταχθεί, ούτε και κοινοποιηθεί αποφάσεις –κατά τους ορισμούς του Νόμου– για τις περισσότερες από τις υποθέσεις που έχουν συζητηθεί και απορριφθεί από αυτή. Η Επιτροπή επικαλείται έλλειψη χρόνου και ανθρώπινου δυναμικού. Όμως, ούτε η έλλειψη χρόνου, ούτε η έλλειψη ανθρώπινου δυναμικού συνιστούν συνταγματικά ανεκτούς λόγους, ώστε να διασαλεύεται το κράτος δικαίου και ειδικότερα η ασφάλεια δικαίου, κατά τρόπο ώστε ο φορολογούμενος να μην γνωρίζει ποιά πράξη θα προσβάλλει, προκειμένου με ασφάλεια να οδηγηθεί στο Δικαστήριο. Η μόλις εκδοθείσα εγκύκλιος του υπουργείου Οικονομικών (πολ. 1244/2013, σελ. 1806 παρόντος τεύχους), περιπλέκει ακόμη περισσότερο τα πράγματα, αφού επαναλαμβάνοντας την ατελή διατύπωση της διάταξης του Ν.4183/2013, διευκρινίζει ότι τεκμαρτή αρνητική απάντηση υφίσταται στις 31.12.2013 μόνο για τις υποθέσεις που δεν έχουν συζητηθεί ενώπιον της Επιτροπής, ενώ παραλείπει να αναφέρει τι ισχύει για τις υποθέσεις που έχουν συζητηθεί, αλλά για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί απόφαση. Περαιτέρω, η εν λόγω εγκύκλιος, επιχειρεί και διάκριση αναφορικά με αυτοτελείς καταλογισμούς που έχουν περιληφθεί στην αυτή καταλογιστική πράξη, παρέχοντας οδηγίες για ύπαρξη δύο αυτοτελών προθεσμιών άσκησης ένδικων μέσων, ανάλογα με το ποσό των επιμέρους στην αυτή πράξη καταλογισμών. Με την εν λόγω διευκρίνιση, για την αυτή πράξη, για την αυτή νομική και πραγματική αιτία, είναι πιθανόν να δημιουργηθούν δύο ένδικες διαφορές, δύο δικάσιμοι, δύο δικαστικές –πιθανόν αντιφατικές μεταξύ τους– κρίσεις.

Το λιγότερο που θα περίμεναν σήμερα οι σκληρά πληττόμενοι φορολογούμενοι θα ήταν ένα ασφαλές καθεστώς δικαίου. Δυστυχώς, αυτό ακόμη και σήμερα αποτελεί ζητούμενο και όχι δεδομένο.

Ασπασία Μάλλιου

ΕΡΕΥΝΑ - ΚΡΙΤΙΚΗ - ΕΡΜΗΝΕΙΑ

ερμηνευτικά δικονομικά θέματα

του Θεόφιλου Συλβ. Παπαδόπουλου,
δικηγόρου

Ποινικό Δεδικασμένο και Διοικητική Δίκη III

Η απόπειρα αιτιολόγησης της συνταγματικότητας
της 5 § 2 Κ.Διοικ.Δ. από το ΣΤΕ

Βασικές θέσεις και στοχασμοί σχετικά με την προβληματική, που αφορά την παράλληλη κίνηση διαδικασιών στην ποινική και τη διοικητική δικαιοσύνη, μας απασχόλησαν σε προηγούμενες μελέτες¹.

Από τις πρώτες εκείνες σκέψεις μας υπήρξε, και τούτο άλλωστε ήταν το λογικό επόμενο, νομολογιακή εξέλιξη, η οποία επιβάλλει στην παρούσα να εμβαθύνουμε στις προσεγγίσεις, που σχετίζονται με τα ζητήματα τα οποία μας απασχόλησαν και που ήδη έλαβαν χώρα.

Για να παρακολουθήσουμε καλύτερα τις σκέψεις που διαλαμβάνονται στο κείμενο αυτό, θα πρέπει να καθορίσουμε το πλαίσιο των νομικών διαδρομών, που αφορά η όλη προβληματική. Πρόκειται ουσιαστικά για τα όσα ορίζει η διάταξη του άρθρου 5 § 2 Κ.Διοικ.Δ., η οποία βέβαια δεν είναι η μοναδική νομική συνιστώσα στην τελική μας κρίση. Αναδεικνύεται όμως ως σημείο αναφοράς από τη στιγμή που η ίδια η πρακτική των διοικητικών μετ'επιστημονικών τη θέτει ως βάση των νομικών σκέψεων στην όλη προβληματική.

Με τη συγκεκριμένη διάταξη ρυθμίζεται το ζήτημα της δεσμευτικότητας των αποφάσεων της αστικής και της ποινικής δικαιοσύνης. Ο υπέρτιτλος της επίμαχης διάταξης «Δέσμευση από αποφάσεις άλλων δικαστηρίων» δεν αφήνει ιδιαίτερα περιθώρια για ερμηνευτικές αναζητήσεις και διαφορετικές προσεγγίσεις. Ο όρος «δέσμευση» τίθεται ως τεχνικός νομικός όρος με συγκεκριμένο περιεχόμενο και δεν σημαίνει τίποτε λιγότερο από τη διάσταση του δεδικασμένου, όπως ρητά στη συνέχεια γίνεται αναφορά στην 1^η παράγραφο της διάταξης. Αν ο νομοθέτης ήθελε άλλη διατύπωση, θα επέλεγε κάποια διαφορετική λεκτική διάταξη των επίμαχων νομικών όρων από την πλούσια τεχνική νομική ορολογία. Είναι λοιπόν σαφές η πρόθεση του νομοθέτη, ο οποίος, παρά τις διαδοχικές τροποποιήσεις του Κ.Διοικ.Δ.², δεν προέβη σε καμιά επέμβαση αναφορικά με την επίμαχη διατύπωση. Αυτό το τελευταίο μπορεί να λειτουργήσει με αμφίσημη σημειολογία στην επιχειρηματολογία που ακολουθεί.

¹ Βλ. Θεόφιλου Συλβ. Παπαδόπουλου, Η έκταση του ποινικού δεδικασμένου στη διοικητική δίκη, Νόμος = ΔΦΝ 2009, 698 και Φορολογικός Καταλογισμός και Ποινική Καταδίκη - Δικαστική Υποχρέωση ή Νομοθετική Υπερβολή; Νόμος = ΔΦΝ 2012, 323.

² Βλ. τις τροποποιήσεις που επήλθαν με τους Ν 3659/2008, 3900/2010 και 4055/2012.

Στη διάρθρωση τώρα της διάταξης, διαλαμβάνεται ως δεσμευτική κάθε απόφαση της πολιτικής δικαιοσύνης, ενώ διαφοροποίηση παρατηρείται αναφορικά με τις αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων, όπου δεσμευτικότητα αναγνωρίζεται από τον νομοθέτη μόνο αναφορικά με τις αμετάκλητες καταδικαστικές ποινικές αποφάσεις.

Στο σημείο αυτό επαναλαμβάνουμε και για την εξέλιξη της συλλογιστικής εννοούμε πως, όπου η διάταξη αναφέρει «δεσμεύονται» εννοεί δέσμευση με ισχύ δεδικασμένου. Τούτο προκύπτει τόσο από τη γραμματική διατύπωση, όσο και από το γενικότερο πνεύμα της διάταξης του άρθρου 5 § 2 Κ.Διοικ.Δ.

Εδώ βρίσκεται και όλη η προβληματικότητα της νομοθετικής επιλογής. Θα ήταν αναμενόμενη, ανεκτή και νομικά συνεπής μια επιλογή, που θα είχε ως βάση το αποδεκτό ή μη του δεδικασμένου ως όλο αναφορικά με την απόφαση του ποινικού δικαστηρίου, ανεξάρτητα από το αποτέλεσμα της. Μια επιλογή όμως που επιλεκτικά, ήτοι κατά περίπτωση, δέχεται το δεδικασμένο, δηλαδή ανάλογα με το διατακτικό της απόφασης του ποινικού δικαστηρίου (ιδίως για την περίπτωση αυτή γίνεται ο λόγος), είναι κάτι άλλο.

Δεν θα ήταν παράδοση η εκτίμηση ότι η νομοθετική επιλογή κινείται όχι στο πλαίσιο της λογικής και νομικής συνέπειας, αλλά με παραμέτρους ξένες προς τις ανωτέρω συλλογιστικές και με κριτήριο το ποιας μορφής απόφαση είναι «βολική» για τις «επιδώξεις» της διοίκησης. Περαιτέρω σχολιασμός για το εσφαλμένο της επιλογής θα αποτελούσε έκπτωση στη σοβαρότητα, που πρέπει να διακρίνει μια νομική προσέγγιση.

Πρόκειται λοιπόν ουσιαστικά για επιλογή του τύπου «θεωρώ σωστές τις καταδικαστικές αποφάσεις του ποινικού δικαστή, ενώ τις αθωωτικές απλώς τις συνεκτιμώ κατά τη διαμόρφωση της κρίσης μου». Λίγο χρειάζεται να επισημάνουμε το ότι «*αποδέχομαι ως σωστή*» και «*συνυπολογίζω στην κρίση μου*» είναι έννοιες εντελώς διαφορετικές μεταξύ τους και μάλιστα η μεταξύ τους, συγκριτική σχέση αποβαίνει σε βάρος του (απλού) «συνυπολογισμού». Με άλλα λόγια, αν άλλο είναι το «δεσμεύομαι» (= δεδικασμένο) και άλλο είναι το «υπολογίζω ή συνεκτιμώ», τότε κατ' αποτέλεσμα το δεύτερο δεν θα φτάσει ποτέ, ούτε που θα προσεγγίσει μάλιστα, τη δέσμευση με ισχύ δεδικασμένου, ή, και τούτο είναι το χειρότερο, δεν μπορεί ποτέ να οδηγήσει, από μόνο του, σε όμοια, δηλαδή απαλλακτική, κρίση του διοικητικού δικαστή.

Καταλήγουμε συνεπώς σε διαφορετική εκτίμηση δύο ομοίων δεδομένων. Αυτό που με άλλα λόγια στην καθομιλουμένη ορίζεται ως «δύο μέτρα και δύο σταθμά». Και αν μια τέτοια προσέγγιση δεν ξενίζει στην κοινωνική δράση των μελών ενός συνόλου, αν ίσως είναι ανεκτή αν και όχι αποδεκτή στο πλαίσιο δράσης της διοίκησης, ωστόσο όταν γίνεται λόγος για τη δικαστική εξουσία, εκεί η συνθήκη είναι απαγορευτική. Είναι αδιανόητη η διαφορετική εκτίμηση ομοίων δεδομένων, καθώς προσβάλλει την αρχή της ισότητας, αν ο λόγος γίνεται σε επίπεδο συνταγματικώς κατοχυρωμένων αρχών. Ενώ ταυτόχρονα προσβάλλει αυτή την ίδια τη δικονομική έννοια του δεδικασμένου, όταν οι σκέψεις κινούνται σε αμιγώς τεχνικές δικονομικές οδούς.

Ας μη λησμονούμε ότι αφετηρία του σχετικού προβληματισμού προκάλεσε η απόφαση του ΕΔΔΑ της 27.9.2007, Σταυρόπουλος κατά Ελλάδος, 35522/04³. Και ας προσεγγίσου-

³ Βλ. απόφαση του ΕΔΔΑ της 27.9.2007, Σταυρόπουλος κατά Ελλάδος, 35522/04, Δ.Φ.Ν. 2008, 954 επ = Ε.Δ.Κ.Α., τομ. ΜΙ (2008), 198 επ. και σχετικά Ι. Πετρόγλου, Παρατηρήσεις με αφορμή την από 17.9.2007 απόφαση του Ε.Δ.Δ.Α. υποθ. Β. Σταυρόπουλος κατά Ελλάδος, Ε.Δ.Κ.Α., τομ. ΜΙ (2008), 205 επ. Στ. Παπαδημητρίου – Κ. Μν-

με τη νομολογιακή αξιοποίηση της συγκεκριμένης απόφασης μέσα από τις διάφορες αποφάσεις του ΣτΕ, αλλά και των Διοικητικών Εφετειών.

Αναφορικά λοιπόν με τις πρόσφατες νομολογιακές προσεγγίσεις του επίμαχου ζητήματος, ο μελετητής θα μπορούσε να σταθεί στα ακόλουθα σημεία.

1. Κατά την ΣτΕ 62/2012⁴, κρίθηκε ότι δεν μπορούν να ισχύσουν οι σκέψεις αναφορικά με τη δέσμευση του διοικητικού δικαστηρίου από την αμετάκλητη αθωωτική απόφαση του ποινικού δικαστηρίου· το μεν διότι η νομολογία αυτή του ΕΔΔΑ, που έχει διαμορφωθεί σε περιπτώσεις, που καταλογίζεται στον ενδιαφερόμενο μια συμπεριφορά, η οποία είτε συνιστά διακεκριμένη διοικητική και ποινική παράβαση, που, καταστρωμένη στη νομοθεσία υπό διάφορες προϋποθέσεις, κολάζεται αυτοτελώς, και διοικητικά και ποινικά, όπως σε ένα πειθαρχικό και ποινικό αδίκημα ή σε μια παράβαση του ΚΟΚ και του Ποινικού Κώδικα, είτε, αν δεν αποτελεί διοικητική παράβαση, πάντως, εντάσσεται σε σχετική διοικητική διαδικασία, δεν έχει πεδίο εφαρμογής στην περίπτωση που καταλογίζεται στον ενδιαφερόμενο μία μόνο παράβαση η οποία, υπό τις αυτές προϋποθέσεις, αποτελεί συγχρόνως και ποινικό αδίκημα ελεγχόμενο από τον ποινικό δικαστή και διοικητική παράβαση ελεγχόμενη από τον διοικητικό, γιατί τότε απορροφάται από το ζήτημα που κατ' εξοχήν προτάσσεται, το κατά πόσο έχει ή όχι πεδίο εφαρμογής η αρχή non bis in idem.

Η προηγούμενη θέση πάσχει στη λογική της δομή και συλλογιστική από τη βάση της. Δέχεται λοιπόν τον καταλογισμό μιας (1) παράβασης από τον ελεγχόμενο. Με την πλέον απλή συλλογιστική μία (1) παράβαση = μία (1) ποινή. Και μία (1) ποινή δεν μπορεί παρά να προέρχεται από μία (1) δίωξη. Παράδοξο, όσο και νομικά ασύμβατο, είναι το σχήμα μία (1) παράβαση = δύο (2) ποινές. Αντί η απόφαση να ενσκήψει στη λογική (μάλλον το παράλογο) του συλλογισμού, αξιολογεί ως ορθή τη διπλή δίωξη με επιχειρηματολογία από άλλες περιπτώσεις που προβλέπονται στον νόμο (λ.χ. Κ.Ο.Κ.). Ουσιαστικά, επιχειρηματολογεί από τη νομικά εσφαλμένη διπλή δίωξη άλλων περιπτώσεων που προβλέπεται σε νομοθέτημα ίσης ή κατώτερης τυπικής ισχύος. Με άλλα λόγια, εκλαμβάνει το ζητούμενο (αν ορθά γίνεται διπλή δίωξη και στις περιπτώσεις Κ.Ο.Κ. στις οποίες αναφέρεται) ως δεδομένο και το χρησιμοποιεί ως επιχειρήμα θεμελίωσης της σκέψης. Και μάλιστα προβαίνει στη νομική αυτή προσέγγιση με επιχειρηματολογία σε επίπεδο κοινού νόμου, για να κρίνει περί την συνταγματικότητα ή μη μιας διάταξης, που ενδεχόμενα προσβάλλει τη θεμελιακή νομική αρχή non bis in idem. Λίγο χρειάζεται να αναφέρουμε ότι μια τέτοια προσέγγιση είναι εσφαλμένη και ταυτόχρονα επικίνδυνη.

Η προσπάθεια «λογικής» απομάκρυνσης από τις σκέψεις του Ε.Δ.Δ.Α. ολοκληρώνεται στην απόφαση με μια προβληματική επίσης προσέγγιση αναφορικά με τη δικανική κρίση περί δεδικοσμένου. Κατά τη σχολιαζόμενη εδώ απόφαση «...πάντως, αν, σε αντίθε-

Λιαράκη, Η δέσμευση των διοικητικών δικαστηρίων από τις αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων, Το ζήτημα μετά την 35522/2004 απόφαση του Ε.Δ.Δ.Α., Δ.Φ.Ν. 2008, 950 επ., *Θ. Παπαδόπουλου*, Η έκταση του ποινικού δεδικοσμένου στη διοικητική δίκη. ΔΦΝ 2009 σελ. 698 και στη ΝΟΜΟΣ σε πλήρες κείμενο, *του ιδίου*, Φορολογικός Καταλογισμός και Ποινική Καταδίκη - Δικαστική Υποχρέωση ή Νομοθετική Υπερβολή; Νόμος = ΔΦΝ 2012, 323.

⁴ Βλ. Δημοσιευμένη στην Τ.Ν.Π. Νόμος = ΕΔΔΔΔ 2012/527

ση με τα παραπάνω, θεωρηθεί ότι το άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ όπως έχει ερμηνευθεί από το ΕΔΔΑ καταλαμβάνει την παρούσα υπόθεση υπό την έννοια ότι αποκλείει στο διοικητικό δικαστήριο να τη λύσει διαφορετικά από ό,τι το ποινικό, θα αντέβαινε προς τα άρθρα 94 παρ. 1 και 96 παρ. 1 του Συντάγματος, διότι θα κατέληγε κατ' ουσίαν να στερεί το δικαστήριο, διοικητικό ή ποινικό, της υποχρεώσεώς του να κρίνει τη διαφορά, διοικητική ή ποινική, που του έχει αναθέσει το Σύνταγμα, το οποίο δεν αντιλαμβάνεται τους σχετικούς όρους με τον τρόπο που τους αντιλαμβάνεται το ΕΔΔΑ.»

Πρόκειται για μια ακόμη εσφαλμένη κρίση, καθώς αν είχε βάση τότε κάθε δικαστική κρίση «περί δεδικασμένου» θα ήταν «αντισυνταγματική». Το παράδοξο είναι προφανές. Ένα δικαστήριο που κρίνει περί την ύπαρξη δεδικασμένου δεν κάνει τίποτε περισσότερο ή λιγότερο από το να ασκεί ουσιαστικά τη συνταγματικά κατοχυρωμένη δικαστική του αρμοδιότητα. Το δικαστήριο στην περίπτωση αυτή «κρίνει» και δεν «απέχει» ούτε «αρνείται να κρίνει», οπότε ίσως να μπορούσε να γίνει λόγος για ενεργοποίηση των προαναφερομένων συνταγματικών διατάξεων με τα συνακόλουθα συμπεράσματα της μείζονος σκέψης της απόφασης.

Άλλωστε, αν είχε βάση η συγκεκριμένη επιχειρηματολογία του ΣτΕ, τότε κάθε απόφαση αναρμοδιότητας του δικαστηρίου θα σήμαινε απλώς και μόνο «αποχή» από την άσκηση εξουσίας. Φυσικά βέβαια η περί αναρμοδιότητας κρίση ενός δικαστηρίου είναι και αυτή κρίση δικαστική και δεν δημιουργείται έδαφος πρακτικής εμφάνισης και λειτουργίας του επιχειρήματος.

Αλλά ας εκθέσουμε και μία άλλη εκδοχή της προβληματικής. Η περίπτωση που το δεδικασμένο από την αμετάκλητη καταδικαστική απόφαση του ποινικού δικαστηρίου δεσμεύει τον διοικητικό δικαστή, δεν ενοχλεί; Εκεί δεν υπάρχει ο προβληματισμός από τη συνταγματική «έκθεση» του δικαστή που «δεν κρίνει» δεχόμενος το δεδικασμένο; «Εκείνο είναι «καλό» δεδικασμένο; Μπορεί ένα δικαστήριο να σκέπτεται ωφελιμιστικά και εν τέλει άδικα, βλέποντας μονοδιάστατα μια νομική διάταξη;

Σε κάθε περίπτωση, όσο οξύ, επιθετικό και ίσως αδόκιμο κι αν ακούγεται, εκείνα που δεν είναι έτοιμος να τα «ακούσει» ο διοικητικός δικαστής (αλλά και κάθε δικαστής) από τον διοικούμενο διάδικο, δεν θα πρέπει να τα «δίνει» απαντώντας κι επιχειρηματολογώντας στους νομικούς του ισχυρισμούς, ιδία όταν κινείται προς την κατεύθυνση της απόρριψής τους.

2. Χωρίς, δυστυχώς, να προκαλείται ιδιαίτερη έκπληξη, όμοιες σκέψεις με τη ΣτΕ 62/2012⁵ διαλαμβάνονται και στις ΣτΕ 1326/2013⁶, ΣτΕ 1325/2013⁷, ΣτΕ 671/2013⁸, ΣτΕ 2438/2012⁹, ΣτΕ 1777/2012¹⁰, ΣτΕ 1077/2012¹¹, ΣτΕ 735/2012¹², ΣτΕ 647/2012¹³, ΣτΕ

⁵ Βλ. Δημοσιευμένη στην Τ.Ν.Π. Νόμος = ΕΔΔΔΔ 2012, 527

⁶ Βλ. Δημοσιευμένη στην Τ.Ν.Π. Νόμος = ΔΦΝ 2013, 1445.

⁷ Βλ. Δημοσιευμένη στην Τ.Ν.Π. Νόμος.

⁸ Βλ. Δημοσιευμένη στην Τ.Ν.Π. Νόμος.

⁹ Βλ. Δημοσιευμένη στην Τ.Ν.Π. Νόμος.

¹⁰ Βλ. Δημοσιευμένη στην Τ.Ν.Π. Νόμος.

¹¹ Βλ. Δημοσιευμένη στην Τ.Ν.Π. Νόμος.

¹² Βλ. Δημοσιευμένη στην Τ.Ν.Π. Νόμος.

¹³ Βλ. Δημοσιευμένη στην Τ.Ν.Π. Νόμος.

504/2012¹⁴, ΣτΕ 501/2012¹⁵, ΣτΕ 313/2012¹⁶, ΣτΕ 312/2012¹⁷, 311/2012¹⁸, ΣτΕ 4506/2011¹⁹, ΣτΕ 3616/2011²⁰, ΣτΕ 3555/2011²¹, ΣτΕ 2978/2011²², ΣτΕ 1043/2011²³ [κατά την τελευταία μάλιστα αναφερομένη απόφαση δεν τίθεται και κανένα ζήτημα συνεκτίμησης της αθωωτικής απόφασης²⁴].

Θα σημειώσουμε στο σημείο αυτό την εκτίμησή μας ότι η ενδεχόμενη παραπομπή σε όμοια δικαιοδοτική κρίση ιδίου ή ανωτέρου δικαστή σε καμιά περίπτωση από μόνη της δεν είναι ικανή να προσδώσει ουσία, βασιμότητα και νομική οχύρωση στην δικανική εκτίμηση, ιδία όταν αυτή παραβλέπει ουσιώδεις αρχές του Δικαίου και των ατομικών ελευθεριών, συνταγματικής περιωπής. Και τότε ακόμη ενδεχόμενη κρίση του δικαστή που θα προάγει το δημόσιο συμφέρον σε βάρος των ατομικών ελευθεριών σε ένα κράτος Δικαίου επιβάλλει ιδιαίτερη προσοχή και σοβαρότατη επιχειρηματολογία. Η απλή ανάπλαση σκέψεων άλλων δικαστών δεν αποτελεί τέτοια επιχειρηματολογία. Πολύ δε περισσότερο η απλή επιγραμματική, κενή επιχειρηματολογίας, παραπομπή στην άλλη, όμοια, κρίση.

3. Κατά τη ΣτΕ 735/2012²⁵, «Το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΔΔΑ), ερμηνεύοντας τη διάταξη αυτή, δέχεται παγίως ότι δικαστικές αποφάσεις που έπονται της τελεσιδικίας αθώωσης κατηγορουμένου δεν πρέπει να την παραβλέπουν ηθελημένα, έστω κι αν εκχώρησε λόγω αμφιβολιών (απόφαση της 27.9.2007, Σταυρόπουλος κατά Ελλάδος, 35522/04).» Το ΕΔΔΑ όμως στην επίμαχη απόφαση δεν «είπε» μόνον αυτά.

Οι διαδοχικές σκέψεις της απόφασής του, όπως εκτενώς αναπτύχθηκαν και σχολιάστηκαν σε άλλες μελέτες²⁶, διαλαμβάνουν πολλά περισσότερα από την απαγόρευση «σκοπίμης παράβλεψης», που δέχεται το ΣτΕ με την υπό αναφορά απόφασή του, τα οποία μας απασχολούν παρακάτω.

¹⁴ Βλ. Δημοσιευμένη στην Τ.Ν.Π. Νόμος.

¹⁵ Βλ. Δημοσιευμένη στην Τ.Ν.Π. Νόμος.

¹⁶ Βλ. Δημοσιευμένη στην Τ.Ν.Π. Νόμος.

¹⁷ Βλ. Δημοσιευμένη στην Τ.Ν.Π. Νόμος.

¹⁸ Βλ. Δημοσιευμένη στην Τ.Ν.Π. Νόμος.

¹⁹ Βλ. Δημοσιευμένη στην Τ.Ν.Π. Νόμος.

²⁰ Βλ. Δημοσιευμένη στην Τ.Ν.Π. Νόμος.

²¹ Βλ. Δημοσιευμένη στην Τ.Ν.Π. Νόμος.

²² Βλ. Δημοσιευμένη στην Τ.Ν.Π. Νόμος = ΕΔΔΔ 2012, 252 = ΔΕΕ 2012, 405.

²³ Βλ. Δημοσιευμένη στην Τ.Ν.Π. Νόμος = ΕΔΔΔ 2011, 806.

²⁴ Βλ. σκέψη 8^η τέλος.

²⁵ Βλ. Δημοσιευμένη στην Τ.Ν.Π. Νόμος.

²⁶ Βλ. απόφαση του ΕΔΔΑ της 27.9.2007, Σταυρόπουλος κατά Ελλάδος, 35522/04, Δ.Φ.Ν. 2008, 954 επ = Ε.Δ.Κ.Α., τομ. ΜΙ (2008), 198 επ. και σχετικά *Ι. Πετρόγλου*, Παρατηρήσεις με αφορμή την από 17.9.2007 απόφαση του Ε.Δ.Δ.Α. υποθ. Β. Σταυρόπουλος κατά Ελλάδος, Ε.Δ.Κ.Α., τομ. ΜΙ (2008), 205 επ. *Στ. Παπαδημητρίου - Κ. Μηλιαράκη*, Η δέσμευση των διοικητικών δικαστηρίων από τις αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων, Το ζήτημα μετά την 35522/2004 απόφαση του Ε.Δ.Δ.Α., Δ.Φ.Ν. 2008, 950 επ., *Ηλ. Αναγνωστόπουλου*, Τα πολλαπλά τέλη για την λαθρεμπορία υπό το πρίσμα της ΕΣΔΑ (με αφορμή τις ΣτΕ 3182/2010 και 2067/2011), ΝοΒ 59, 144 επ., *Θ. Παπαδόπουλου*, Η έκταση του ποινικού δεδικασμένου στη διοικητική δίκη. ΔΦΝ 2009 σελ. 698 και στη ΝΟΜΟΣ σε πλήρες κείμενο, *του ιδίου*, Φορολογικός Καταλογισμός και Ποινική Καταδίκη - Δικαστική Υποχρέωση ή Νομοθετική Υπερβολή; Νόμος = ΔΦΝ 2012, 323.

Αναφορικά δε με την επικουρική διάσταση της απορριπτικής κρίσης, πώς δηλαδή ενδεχόμενη δέσμευση του διοικητικού δικαστηρίου από την αθωωτική απόφαση του ποινικού δικαστηρίου θα στερούσε το δικαστήριο από τη συνταγματικώς κατοχυρωμένη λειτουργική του αρμοδιότητα περί κρίσης του ζητήματος, το οποίο τέθηκε ενώπιόν του, ισχύουν όσα αναφέρθηκαν στην ταυτόσημου περιεχομένου σκέψη ανωτέρω και για τον λόγο αυτόν παραπέμπουμε εκεί προς αποφυγή άσκοπης επανάληψης.

4. Εντύπωση προκαλεί η, φαινομενικά τουλάχιστον, πιο εμπεριστατωμένη θέση με την οποία προσπαθεί να τοποθετηθεί στο ζήτημα το ΣτΕ με την με αριθμό 1777/2012²⁷ απόφασή του. Στη συγκεκριμένη περίπτωση ενδεχόμενα δόθηκε ιδιαίτερη σημασία λόγω της καλύτερης δομής στην επιχειρηματολογία που παρέθεσε η 151/2010 απόφαση του ΔΕφΚομ²⁸. Για την ανασκευή της έπρεπε να υπάρξει τουλάχιστον εφάμιλλη νομική σκέψη και ισχυρή αιτιολόγηση.

Το ΣτΕ με μια σειρά σκέψεων με αρίθμηση από 7 έως και 12 ασχολείται εξόχως με το υπό αναφορά νομικό ζήτημα, με προσανατολισμό τη δέσμευση του Δικαστηρίου, από την απαγόρευση που τάσσει η αρχή της αποφυγής διπλής δίωξης (non bis in idem) και από τη συνταγματική διάκριση των δικαστικών αρμοδιοτήτων διοικητικού και ποινικού δικαστή. Αξιολογώντας τις αποφάσεις του ΕΔΔΑ, δέχεται το ΣτΕ ότι το ΕΔΔΑ ενέταξε στις ποινικής φύσεως υποθέσεις τις κυρώσεις, που προβλέπονται στο ελληνικό Δίκαιο για τελωνειακές παραβάσεις²⁹.

Η λογική διαδοχή και πορεία της σκέψης θα περίμενε κανείς ότι θα διελάμβανε την ολοκλήρωση και κατάληξη στο έδαφος μιας αποδοχής των θέσεων του ΕΔΔΑ. Αντ' αυτής της πορείας, το ΣτΕ, υιοθετώντας τις σχετικές εκτιμήσεις της ΣτΕ 2067/2011 (επαμ.)³⁰, απομακρύνεται των θέσεων του ΕΔΔΑ στη βάση της συλλογιστικής της «μη συμβατής» με την εσωτερική έννομη τάξη κρίσης του ΕΔΔΑ. Η προσπάθεια αποστροφής από τις εκτιμήσεις του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου δεν πείθει όταν εδράζεται αποκλειστικά και μόνο στην ... έλλειψη πρόβλεψης του έλληνα νομοθέτη ότι η εφαρμογή της νομολογίας αυτής του ΕΔΔΑ στην ελληνική έννομη τάξη οδηγεί σε απροσδόκτα αποτελέσματα, ακόμη κι όταν αφορά κίνηση διαδικασίας σε βάρος του ίδιου φυσικού προσώπου στο πλαίσιο μια συμπεριφοράς, που δεν διέρχεται διαδικαστικά από το οργανόγραμμα κάποιας εταιρικής μορφής.

Χρήζει εννοιολογικού προσδιορισμού και καθορισμού λειτουργικού πλαισίου η αναφορά σε απροσδόκτα αποτελέσματα. Αυθόρμητα διατυπώνεται το ερώτημα: Αν η συγκεκριμένη εφαρμογή της νομολογίας του ΕΔΔΑ οδηγεί στα απροσδόκτα αυτά αποτελέσματα, που το 2011 το πρώτον εντόπισε το ΣτΕ (κάτι που δεν είχε πράξει το 2009 – βλ. την ΣτΕ 689/2009, επαμ.³¹), τότε ποια ήταν τα προσδοκώμενα αποτελέσματα; Τί τελικά «προσδοκούσε» η ελληνική έννομη τάξη το 2011 από το ΕΔΔΑ;

²⁷ βλ. Δημοσιευμένη στην Τ.Ν.Π. Νόμος.

²⁸ βλ. ΔΕφΚομ 151/2010, Δημοσιευμένη στην Τ.Ν.Π. Νόμος,

²⁹ βλ. απόφαση ΕΔΔΑ της 24.9.1997, Γαρυφάλλου ΑΕΒΕ κατά Ελλάδος, 93/1996/712/909, κάτι που αποδέχθηκε και η νομολογία του ΣτΕ (βλ. ΣτΕ 689/2009 επαμ.)

³⁰ ο.π.

³¹ βλ. ο.π.

Η ορθολογική εφαρμογή και ο σεβασμός της επίμαχης αρχής της αποφυγής διπλής δίωξης καθιστά επιβεβλημένη την ακύρωση της άλλης διαδικασίας λόγω παραβάσεως της αρχής non bis in idem. Όταν, λοιπόν, το διοικητικό δικαστήριο διαπιστώσει ότι η οικεία διαδικασία στα ποινικά δικαστήρια έχει ολοκληρωθεί με αμετάκλητη απόφαση, είτε καταδικαστική είτε αθωωτική, υποχρεούται όχι να δεσμευθεί εν μέρει από αυτή, είτε, έστω να τη συνεκτιμήσει, αλλά, εκ τούτου και μόνο, να ακυρώσει τη διοικητική ποινή που επιβλήθηκε από τη διοίκηση. Αντίστοιχα, όταν το ποινικό δικαστήριο διαπιστώσει ότι η διαδικασία στα διοικητικά δικαστήρια έχει ολοκληρωθεί με αμετάκλητη απόφαση, οφείλει, ανεξαρτήτως αποτελέσματος, εκ τούτου και μόνο, να παύσει την ποινική δίωξη.

Την ορθολογική αυτή διαφαινόμενη προσέγγιση την ανατρέπει εκ νέου το ΣτΕ δεχόμενο ότι δήθεν «είναι προφανές ότι, για το ΕΔΔΑ, το σύστημα που έχει κατά νουν ο έλληνας νομοθέτης, συντακτικός και κοινός, δεν μπορεί να λειτουργήσει. Θα πρέπει, κατά τη βούλησή του, να υπάρξει ένα εξ αρχής νέο, στο οποίο όλες οι κυρώσεις, διοικητικές και ποινικές, να επιβάλλονται από ένα μόνο δικαστήριο.» Το μόνο ερώτημα που αναδύεται είναι το «από πού προκύπτει ότι το ΕΔΔΑ, και πριν από αυτό η ορθή και λογική προσέγγιση του ζητήματος, αποδέχεται ως συνθήκη συζήτησης το γεγονός ότι πρέπει για την ίδια πράξη κατά του ίδιου προσώπου να επιβάλλονται τόσο διοικητικές όσο και ποινικές κυρώσεις, όταν προηγουμένως έχουμε συμφωνήσει (δέχεται στη σκέψη 9 το ίδιο το ΣτΕ) ότι η διοικητική κύρωση είναι κεκαλυμμένη μορφή ποινικής δίωξης.

Η περαιτέρω αναφορά δήθεν σύγκρουση δικαστικών αρμοδιοτήτων μεταξύ άσκησης ποινικής αρμοδιότητας από διοικητικούς δικαστές ή το αντίθετο και, συνεπώς η δήθεν σύγκρουση με την διάταξη του άρθρου 94 παρ. 3 του Συντάγματος, δημιουργείται για την εμφατική προβολή επιχειρήματος σε έδαφος ισχύος των νομικών διατάξεων, που όμως εκλαμβάνει ως δεδομένο το ζητούμενο, δηλαδή το κατά πόσο διατηρείται και υφίσταται δυνατότητα παράλληλης κίνησης ποινικής και διοικητικής δίωξης για την ίδια πράξη κατά του ίδιου φυσικού προσώπου. Ανέξοδα συνεπώς και άνευ αντικειμένου λέγονται τα όσα εκεί σημειώνονται.

Στην υπ' αρ. 11 σκέψη το ΣτΕ στην προσπάθεια να επιχειρηματολογήσει προβαίνει ακόμη και σε αδόκιμο και νομοτεχνικά άκομψο ισχυρισμό αναφορικά με δήθεν «τεμαχισμό» της ευθύνης. Επιχειρηματολογεί υπέρ της δυνατότητας διπλής δίωξης λοιπόν στη βάση του ότι «η αρχή του non bis in idem έχει πεδίο εφαρμογής όταν ο πολίτης, που εύλογα πιστεύει ότι κατόπιν μιας αμετάκλητης δικαστικής αποφάσεως έληξε οριστικά η δικαστική του εμπλοκή, βρίσκεται ξαφνικά και πάλι αντιμέτωπος με νέα. Αυτό, όμως, δεν φαίνεται να συμβαίνει, ώστε να τίθεται ζήτημα καταπατήσεως των ανθρωπίνων δικαιωμάτων του, και όταν αυτός εξ αρχής γνωρίζει ότι, λόγω του θεσπισμένου δικονομικού συστήματος, ένα μέρος της ευθύνης του θα κριθεί από ένα κλάδο δικαστηρίων, και ένα άλλο από άλλο, όπως επί τόσες δεκαετίες συμβαίνει στην Ελλάδα.» Το επιχειρήμα αυτό κατ' αρχήν ανατρέπει την προηγούμενη θέση του δικαστηρίου. Τελικά πρόκειται για «... ποσοστό 50 % της ευθύνης» που είναι διοικητικής φύσης και ισόποσο ποινικής; Έχει συλλογιστική κι ορθολογική υπόσταση ένας τέτοιος επιμερισμός; Αν όμως γίνεται αυτός ο επιμερισμός τότε είναι σαφές ότι το Δικαστήριο τελικά συμφωνεί ότι δεν μπορεί να υπάρχει επάλληλη και ταυτόσημη ευθύνη που να καλύπτεται από τον διοικητικό νόμο και ταυτόχρονα από τον ποινικό. Η εκτίμηση αυτή όμως ανατρέπει όλο το συλλογιστικό οικοδόμημα της επίμαχης δικανικής κρίσης.

Ατυχώς το Δικαστήριο επαναλαμβάνει στη συνέχεια και τα περί δήθεν «αδιανόητου» ότι «μέσω μιας συνεχώς σε βάθος χρόνου εξελισσόμενης νομολογίας του ΕΔΔΑ, αναλάμβανε διεθνείς δεσμεύσεις αντίθετες σε πάγια ριζωμένες νομικές της παραδόσεις και στο ίδιο της το Σύνταγμα...». Η θέση αυτή έχει σχολιαστεί σε άλλο σημείο και από άλλη θέση όπου και παραπέμπω προς αποφυγή άσκοπης κι emphaticκής επανάληψης, που λίγο έχει να προσθέσει στα όσα σοβαρά έχουν αναφερθεί προηγούμενα. Η νομική είναι επιστήμη και στην επιστήμη αυτή έχουν θέση τα επιχειρήματα και όχι οι «ατυχείς» προβλέψεις...

Η έσχατη επιχειρηματολογία (σκέψη 11) περί μη αναδρομικής ισχύος των αποφάσεων του ΕΔΔΑ με σκοπό τη δημιουργία αντανakλαστικών από τις εγχώριες έννομες τάξεις, σαφώς κινείται σε έδαφος ξένο προς τη λογική μιας δικαστηριακής πρακτικής, που δεν νομοθετεί, αλλά εφαρμόζει κι ερμηνεύει τους νόμους. Και φυσικά ερμηνεία εκτός νόμου δεν νοείται. Συνακόλουθα, όλες οι σχετικές ερμηνείες, από όπου κι αν προέρχονται, είναι εντός ορίων θεσμοθετημένου νομικού πλαισίου και συνεπώς η ελληνική έννομη τάξη δεν έχει κανένα λόγο να αιτείται χρόνο προσαρμογής για το ήδη θεσπισμένο δικαίό της. Πολύ δε περισσότερο δεν μπορεί να ζητά πίστωση χρόνου για τη συμμόρφωσή της σε θεμελιώδη αρχή του Δικαίου, όπως αυτή της non bis in idem.

Στη σκέψη υπό αρ. 12 το Δικαστήριο φτάνει σε επιχείρημα από κανόνα ήσσονος τυπικής ισχύος και ειδικότερα από τη γραμματική ερμηνεία του άρθρου 5 παρ. 2 Κ.Διοικ.Δ., που κάνει λόγο για δέσμευση του διοικητικού δικαστή από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις του ποινικού δικαστηρίου και όχι από τις αθωωτικές. Και η θέση αυτή έχει σχολιαστεί σε άλλο σημείο και από άλλη θέση όπου και παραπέμπω προς αποφυγή άσκοπης κι emphaticκής επανάληψης, που λίγο έχει να προσθέσει στα όσα έχουν αναφερθεί προηγούμενα.

5. Διαπιστώνει λοιπόν κανείς ότι η επιχειρηματολογία του ΣτΕ, αναφορικά με το υπό σχολιασμό ζήτημα, εδράζεται από τη μια στα άρθρα 94 παρ. 1 και 96 παρ. 1 του Συντάγματος και από την άλλη στη «διαφορετική νοοτροπία» του ΕΔΔΑ, γεγονός που αξιολογούμενο, το δεύτερο, επιβάλλει την «τήρηση αποστάσεων» (;) από τη νομολογία του.

Θα ανέμενε κανείς μετά από τόσα έτη προβληματισμού στην επίλυση του ζητήματος να έχει κατασταλάξει η επιχειρηματολογία και να έχουν αναδειχθεί οι νομικές διατάξεις αλλά και οι αρχές του Δικαίου που διεκδικούν εμφάνιση στο πλαίσιο επίλυσης της υπόθεσης. Η πρώτη διάταξη, όπως έχει πολλές φορές³² αναφερθεί, είναι εκείνη του άρθρου 5 § 2 Κ.Διοικ.Δ., η οποία δέχεται δεδikaσμένο για τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων, όπως επανειλημμένως έχουμε αναφέρει και ανωτέρω. Το ΣτΕ εισάγει, όπως προαναφέρθηκε, επιχειρηματολογία μέσα από τις διατάξεις των άρθρων 94 παρ. 1 και 96 παρ. 1 του Συντάγματος, που, κατά τις παραδοχές του Ανωτάτου Δικαστηρίου, επιβάλλουν στον δικαστή να μην απέχει από το λειτουργήμα της εκδίκασης της υπόθεσης, η οποία φέρεται ενώπιόν του.

Το ζητούμενο όμως, που είναι η δεσμευτικότητα ή μη των αθωωτικών αποφάσεων

³² Βλ. *Θεόφιλου Συλβ. Παπαδόπουλου*, Η έκταση του ποινικού δεδikaσμένου στη διοικητική δίκη, Νόμος = ΔΦΝ 2009, 698 και *του ιδίου*, Φορολογικός Καταλογισμός και Ποινική Καταδίκη - Δικαστική Υποχρέωση ή Νομοθετική Υπερβολή; Νόμος = ΔΦΝ 2012, 323.

των ποινικών δικαστηρίων, από τη στιγμή που δεν ρυθμίζεται θετικά στον νόμο, είναι βέβαιο ότι ως νομικό ζητούμενο και ως υψίστης σημασίας πρακτικό – λειτουργικό ζήτημα, θα επιλυθεί ερμηνευτικά.

Στο σημείο αυτό, και για την καλύτερη προσέγγιση και επίλυση της προβληματικής, διεκδικούν εφαρμογή και οι αρχές του Δικαίου, τις οποίες οφείλει να σεβαστεί κάθε δικαστής. Αναφερόμαστε στην αρχή της *in dubio pro reo*, από την οποία και η συναγωγή του τεκμηρίου της αθωότητας, στην αρχή της *in dubio pro libertate*, ως αρχή που λειτουργεί κατά κύριο λόγο στον χώρο του συνταγματικού δικαίου και δη των ατομικών ελευθεριών, καθώς και στην αρχή *in dubio pro mitiore*, με την ίδια λειτουργική εμφάνιση με την αμέσως προηγούμενή της αρχή.

Η γραμματική ερμηνεία του άρθρου 5 § 2 Κ.Διοικ.Δ. δίνει επιχείρημα στην άποψη ότι αν ο νομοθέτης ήθελε δεσμευτικότητα από την αθωωτική απόφαση, είναι βέβαιο ότι θα διατύπωνε γενικότερα την επιλογή του με τρόπο τέτοιο που να καταλαμβάνει κάθε απόφαση ουσίας του ποινικού δικαστηρίου. Βέβαια ζήτημα δεν τίθεται σε επίπεδο γραμματικής ερμηνείας της επιλογής του νομοθέτη. Αυτή φαίνεται να είναι ξεκάθαρη. Ζήτημα τίθεται αναφορικά με την ορθολογική και νομική της συμφωνία σε σχέση με τις παραδειγμένες αρχές του Δικαίου, του Συντάγματος αλλά και της ίδιας της λογικής. Με άλλα λόγια, ζήτημα τίθεται αναφορικά με το εάν η επιλογή αυτή είναι συνταγματικά εναρμονισμένη και αν τελικά εντάσσεται ορθολογικά στο πλαίσιο των νομικών διατάξεων που ρυθμίζουν το δεδικασμένο και τη δεσμευτικότητα των δικαστικών αποφάσεων, ιδία αναφορικά με διαφορετικούς δικαιοκούς κλάδους.

Δεν χρειάζεται να γίνει πολλή συζήτηση αναφορικά με το προκλητικά ανορθόδοξο, σε έδαφος ανισότητας, της επιλογής. Το διοικητικό δικαστήριο θα δεσμεύεται ή δεν θα δεσμεύεται με ισχύ δεδικασμένου από την απόφαση δικαστηρίου άλλου δικαιοκούς κλάδου (αστική ή ποινική δικαιοσύνη). Η σχετική προβληματική επιλύθηκε στην πολιτική και την ποινική δίκη κατά τρόπο όμοιο, δηλαδή με τη μη αναγνώριση μεν δεσμευτικότητας με ισχύ δεδικασμένου από τις δικαστικές αποφάσεις των άλλων δικαιοκούς κλάδων, αλλά με την παροχή δικονομικής δυνατότητας αναβολής εκδίκασης (με σχετική διακριτική ευχέρεια του δικαστή) της υπόθεσης μέχρι τη δικαστική λύση στον άλλο δικαιοκούς τομέα³³. Το πρόβλημα δημιουργείται λοιπόν στη διοικητική δίκη, όπου η επιλογή της μιας κατηγορίας αποφάσεων, λ.χ. των αμετάκλητων καταδικαστικών, δεν βρίσκει νομικό έρεισμα σε καμιά αρχή Δικαίου. Και μάλιστα το προβληματικό του πράγματος δεν είναι ίσης έντασης και της αυτής έκτασης.

Για παράδειγμα, μια αντίθετη επιλογή του νομοθέτη υπέρ των αθωωτικών αποφάσεων, θα μπορούσε να θεωρηθεί ανεκτή ως σύμφωνη με τις αρχές Δικαίου που αναφέρονται παραπάνω. Έτσι, θα μπορούσε να ισχυριστεί κανείς ότι η επιλογή είναι συμβατή με το τεκμήριο της αθωότητας, και για τον λόγο αυτό είναι υπέρ της ελευθερίας του ατόμου και πρόκειται για επιλογή με τη λιγότερο επαχθή συνέπεια για τον διοικούμενο (ουσιαστικά για καμιά συνέπεια για τον διοικούμενο). Η επίμαχη όμως νομοθετική επιλογή του άρθρου 5 § 2 Κ.Διοικ.Δ. δεν έχει ούτε αυτή τη δυνατότητα νομικής θεμελίωσης. Όχι διότι δεν παρέχει λύση που να είναι υπέρ του διοικουμένου. Απλώς διότι δεν έχει

³³ Βλ. αρ. 249 και 250 Κ.Πολ.Δ. και άρθρα 61 Κ.Ποιν.Δ. στο αστικό δικονομικό και στο ποινικό δικονομικό δίκαιο αντίστοιχα.

νομική (υπο-)στήριξη από κάποια αρχή του Δικαίου ή από κάποια υπερκείμενη δικαιο-
κή διάταξη.

Άλλωστε το όλο πρόβλημα ξεκινά από τον διαχωρισμό των αποφάσεων, και όχι από
την επιλογή για δέσμευση με ισχύ δεδικασμένου ή μη. Αντίθετα, μια επιλογή που θα έκα-
νε λόγο για απλή εκτίμηση των αποφάσεων των ποινικών δικαστηρίων ανεξάρτητα από
το διατακτικό τους, θα ήταν απόλυτα συμβατή και ορθολογικά συνεπής. Τούτο όμως θα
έλυne το πρόβλημα σε επίπεδο Δικαίου προς θέσπιση.

6. Πέρα όμως από τις θεωρητικές εκτιμήσεις, έχουμε μια δεδομένη νομοθετική σε
ισχύ επιλογή, η γραμματική ερμηνεία της οποίας δημιουργεί συγκεκριμένες υποχρεώ-
σεις στον εφαρμοστή του δικαίου. Η επιλεκτική όμως δέσμευση του δικαστηρίου μόνο
από τις καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων δεν μπορεί να είναι λο-
γικά ανεκτή και δογματικά πειστική. Και τούτο όχι διότι αυτή είναι η θέση του ΕΔΔΑ.

Είναι πολλοί περισσότεροι οι λόγοι, που επιβάλλουν μια τέτοια προσέγγιση και κα-
νένας ουσιαστικός ο αντίλογος σε αυτούς. Η αρχή της ισότητας σε συνδυασμό με την αρ-
χή της *in dubio pro reo*, από την οποία και η συναγωγή του τεκμηρίου της αθωότητας,
επιβάλλουν, αν μη τι άλλο, όχι μόνο τον σεβασμό της αθωωτικής απόφασης καθεαυτής
ως τεκμήριο «καθαρότητας» του διοικουμένου, αλλά ως τήρηση ίσων αποστάσεων. Η
απόφαση του ποινικού δικαστηρίου είτε θα δεσμεύει με ισχύ δεδικασμένου είτε όχι. Και
εκείνο που δεσμεύει είναι η απόφαση και όχι το είδος της (αθωωτική ή καταδικαστι-
κή). Δε νοείται διαχωρισμός σε «αρεστές» ή μη, «καλές» ή όχι, αποφάσεις. Και με δε-
δομένη την επιχειρηματολογία υπέρ της δεσμευτικότητας των αθωωτικών αποφάσεων
θα ανέμενε κανείς από το ΣτΕ την αντιπαράθεση επιχειρηματολογίας στη βάση της αι-
τιολογίας ακόμη και με μια δογματική προσέγγιση του ζητήματος. Κάτι τέτοιο όμως δεν
το έχουμε συναντήσει, σύμφωνα με τα όσα έχουν εκτεθεί προηγουμένως.

7. Μετά δε από τα ανωτέρω, η συλλογιστική του πράγματος φτάνει στην τελευταία μορ-
φή της, που δεν είναι άλλη από την πραγματική αιτία της «νομικής αντιπαράθεσης» με-
ταξύ του ΣτΕ από τη μια και των Διοικητικών Εφετείων που αποφασίζουν πριν από τη
ΣτΕ 2067/2011³⁴, κατά κύριο λόγο.

Και η πραγματική διάσταση του πράγματος δεν είναι άλλη από το κατά πόσον πλέον
η Ελληνική Δικαιοσύνη, εκπεφρασμένη μέσα από τις αποφάσεις του ΣτΕ, εκτιμά ότι πρέ-
πει να σέβεται με την έννοια της δέσμευσης ή όχι τις αποφάσεις του ΕΔΔΑ. Και το ερώ-
τημα που τίθεται πρώτο δεν είναι το εάν δεσμεύεται ή όχι από τις αποφάσεις του ΕΔΔΑ,
αλλά το εάν έχει τη διάθεση να συντάσσεται ή όχι με τις αποφάσεις του, όταν «δεν συμ-
φωνούν» μαζί του. Το ερώτημα δεν εκκλαίκευεται, ούτε απλουστεύεται μέσα από τη συ-
γκεκριμένη καταγραφή προβληματισμών. Την πραγματική διάσταση στο ζήτημα αιχμής
δίνει ο ίδιος ο δικαστής.

Έτσι, στην ΣτΕ 1777/2012³⁵ αναφέρει επί λέξει «...επειδή, η εφαρμογή της νομολογίας
αυτής του ΕΔΔΑ στην ελληνική έννομη τάξη οδηγεί σε απροσδόκητα αποτελέσματα.³⁶». Στην

³⁴ Βλ. Δημοσιευμένη στην Τ.Ν.Π. Νόμος.

³⁵ Βλ. Δημοσιευμένη στην Τ.Ν.Π. Νόμος.

³⁶ Βλ. υπό σκέψη αρ. 10 της ΣτΕ 1777/2012, ο.π.

ΣΤΕ 2438/2012³⁷ αναφέρεται ότι «το (διοικητικό δικαστήριο) δεν αντιλαμβάνεται τους σχετικούς όρους με τον τρόπο που τους αντιλαμβάνεται το ΕΔΔΑ. Συνεπώς, εν πάση περιπτώσει, το Δικαστήριο δεν μπορεί να εφαρμόσει την ως άνω διάταξη (ΣΤΕ 2067/2011 (7μ.)³⁸».

Οι ανωτέρω διατυπώσεις «απροσδόκητα αποτελέσματα» ή «δεν αντιλαμβάνεται τους σχετικούς όρους με τον τρόπο που τους αντιλαμβάνεται το ΕΔΔΑ» ενσωματωμένες σε ένα δικόγραφο διαδίκου θα το είχαν «καταδικάσει» σε αοριστία, ή θα το χαρακτήριζαν επιεικώς ως ανεπίδεκτο δικαστικής εκτίμησης. Γιατί όμως οι ίδιες διατυπώσεις στη μείζονα σκέψη του ΣΤΕ αξιολογούνται ως πλήρης κι εμπεριστατωμένη αιτιολογία; Και πέρα από αφορισμούς; Ποια είναι τα «απροσδόκητα αποτελέσματα»; Μήπως η «μη ικανοποίηση» των δανειστών της χώρας που θυσιάζουν τη νομιμότητα, τη σοβαρότητα και αυτήν την ίδια εντέλει τη δικαιοσύνη στον βωμό της εξεύρεσης χρήματος; Η χρονική σύμπτωση των θέσεων αυτών του ΣΤΕ με τις σχετικές αξιώσεις των δανειστών είναι τυχαία ή όχι; Με άλλα λόγια, είναι δυνατόν να ασκείται πολιτική σκοπιμότητας μέσα από τις αποφάσεις Ανωτάτου Δικαστηρίου στο νευραλγικό ζήτημα της συνάντησης και συνεργασίας εγχώριας και ευρωπαϊκής νομολογίας, ιδίως σε περιόδους παγκοσμιοποίησης και υπερεθνικών δικαϊκών τάσεων;

Αλήθεια, τώρα δεν είναι καλή η Ευρώπη και το ΕΔΔΑ; Μετά από 32 έτη το ΣΤΕ αντιλήφθηκε ότι η Ε.Ε. και το ΕΔΔΑ οδηγούν σε «απροσδόκητα αποτελέσματα» και ότι οι δύο δικαϊκές τάξεις «δεν αντιλαμβάνονται τους σχετικούς όρους με τον ίδιο τρόπο»; Και από την άλλη, οι αποφάσεις που ουσιαστικά «ακυρώνουν» την υπόσταση του ΕΔΔΑ δεν ενόχλησαν τους «ευρωπαίους εταίρους» και τη διεθνή έννομη τάξη, όταν οι δικές τους «εντολές» έχουν επιβάλει νέα τάξη δικαίου κι έτσι έχουν αλλάξει σχεδόν το σύνολο της ελληνικής εργατικής και φορολογικής νομοθεσίας, σε ουσιαστικό όσο και σε δικονομικό επίπεδο, ανέχονται ένα δικαστικό πιασγύρισμα τόσο εύκολα; Κατά όμοια δε προσέγγιση και για τους ίδιους λόγους σκοπιμότητας έχουν ανατρέψει την έννοια της παραγραφής, του χρόνου τέλεσης και της μη αναδρομικής ισχύος του δυσμενέστερου νόμου, στον χώρο του (φορολογικού) ποινικού δικαίου, όταν ο λόγος γίνεται για τις αξιόποινες παραβάσεις των φορολογικών νόμων (Ν 2523/1997 και Ν 1882/1990, όπως ισχύουν σήμερα);

Για ποιον άλλο λόγο αν όχι διότι βασανίζονται στην ιδέα της φιλελεύθερης δικαστικής κρίσης με προσανατολισμό τον νόμο και τη δικαιοσύνη, άσχετα αν το αποτέλεσμα ευνοεί τον διοικούμενο ή τη διοίκηση. Απαντήσεις του τύπου «ο δικαστής είναι ανεξάρτητος», ο δικαστής «δεν κρίνει με σκοπιμότητα» και άλλες όμοιες προφανώς κινούνται στην ορθή κατεύθυνση, αλλά, αν οδηγούν σε διατυπώσεις επιχειρηματολογίας, όπως οι ανωτέρω αναφερόμενες, τότε πρόκειται απλώς και μόνο για αφορισμούς ανούσιους. Και από τέτοιους έχει κορεστεί η χώρα μας.

Και σε όλα αυτά να μη λησμονούμε ότι ο ίδιος ο Έλληνας νομοθέτης με το άρθρο 12 Ν. 3060/2002 προσέθεσε άρθρο στον Κ.Ποιν.Δ., με αριθμηση 525 Α³⁹, όπου ρητά προβλέπεται η ειδική περίπτωση επανάληψης της διαδικασίας, άλλης από εκείνη του άρθρου 525 του ιδίου Κώδικα, στις περιπτώσεις που «έχει διαπιστωθεί με απόφαση του

³⁷ Βλ. Δημοσιευμένη στην Τ.Ν.Π. Νόμος.

³⁸ Βλ. Δημοσιευμένη στην Τ.Ν.Π. Νόμος = ΝΟΒ 2011, 1952 = ΔΕΕ 2011, 1171 = ΕΔΔΔ 2011, 1061 = ΔΦΝ 2012, 333.

³⁹ Βλ. αρ. 12 Ν 3060/2002, ΦΕΚ Α 242/11.10.2002.

Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων παραβίαση, εκ μέρους του Ελληνικού Κράτους, της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου κατά τη διαμόρφωση της οικείας κρίσης.» Να τονιστεί δε το γεγονός ότι η διάταξη αυτή δεν υπέστη καμιά τροποποίηση μέχρι σήμερα, ακόμη και μετά τους Ν 4046/2012 και 4093/2012 (Μνημόνια II και III αντίστοιχα).

8. Αλλά υπάρχουν και επιπλέον ζητήματα αναφορικά με το σκεπτικό του ΣΤΕ.

Και βεβαίως μερικά πράγματα δεν μπορούν να εντάσσονται σε ένα σκεπτικό δικαστικής απόφασης δικαστηρίου που συγκροτείται από ανωτάτους δικαστές όταν διαλαμβάνει σκέψεις που παραβλέπουν τη σχετική δικαστηριακή πρακτική. Για να γίνουμε πιο συγκεκριμένοι, η ΣΤΕ 2067/2011⁴⁰ προκειμένου να βρει επιχειρηματολογία για να «παρακάμψει» το ΕΔΔΑ αιτιολογεί στη σκέψη 12 «.....Και ναι μεν, κατά το ΕΔΔΑ, σκοπός τούτου δεν είναι να εξετάσει τον βαθμό δεσμεύσεως των διοικητικών δικαστηρίων από την απόφαση του ποινικού δικαστηρίου, καθώς, κατ' αυτό, η ερμηνεία της εγχώριας νομοθεσίας είναι έργο των εθνικών δικαστηρίων (σκέψη 37 της ως άνω αποφάσεως), καταλήγοντας, πάντως, στην κρίση ότι υπάρχει παραβίαση του τεκμηρίου αθωότητας όποτε το διοικητικό δικαστήριο δεν ακολουθεί προηγούμενη αθωωτική απόφαση του ποινικού, κατ' ουσίαν δεν του αφήνει κανένα περιθώριο. Θα πρέπει, συνεπώς, να ακυρώσει την σχετική διοικητική πράξη. Προφανώς, με την ίδια λογική, αφού, όπως αναφέρθηκε, και διοικητικές κυρώσεις εντάσσονται με βάση τα «κριτήρια Engel» στις ποινικής φύσεως, θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι και η τελεσίδικη απαλλαγή από αυτές με ακυρωτική απόφαση του διοικητικού δικαστηρίου έχει ανάλογες συνέπειες, συνιστώντας αθωωτική απόφαση και κωλύοντας, συνεπώς, το ποινικό δικαστήριο που επιλαμβάνεται εκ των υστέρων να ασχοληθεί με την ουσία της ενώπιόν του ποινικής υποθέσεως...».

Σημειώνουμε δύο σημεία: Πρώτον την σκέψη «κατ' ουσίαν δεν του αφήνει κανένα περιθώριο. Θα πρέπει, συνεπώς, να ακυρώσει την σχετική διοικητική πράξη.» Δεν παρατηρούμε την ίδια ανησυχία κι ένσταση του δικαστή αναφορικά με την εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 5 § 2 Κ.Δ.Δ., όπου και πάλι η δέσμευση από την αμετάκλητη καταδικαστική απόφαση «κατ' ουσίαν δεν του αφήνει κανένα περιθώριο να κρίνει διαφορετικά και να ασκήσει την εξουσία του».

Δεύτερον, τη σκέψη «.....συνεπώς, το ποινικό δικαστήριο που επιλαμβάνεται εκ των υστέρων να ασχοληθεί με την ουσία της ενώπιόν του ποινικής υποθέσεως...». Αν υπάρχει έστω και μια τέτοια περίπτωση, όπου το ποινικό δικαστήριο επελήφθη αξιόποινης πράξης φορολογικής υφής μετά από την αμετάκλητη κρίση διοικητικού δικαστηρίου, θα αποτελέσει μοναδικό πρακτικό φαινόμενο, εξαίρεση μοναδική στον κανόνα που θέλει στην πρακτική τη διοικητική κρίση να εμφανίζεται πολύ μετά την αμετάκλητη ποινική κρίση.

Εκείνο το οποίο έχει προβληματίσει σε μια άλλη διάσταση στη δικαστηριακή πρακτική είναι το γεγονός ότι η ποινική δικαιοσύνη, και υπό το καθεστώς της παραγραφής, κινείται ασύγκριτα γρηγορότερα από το διοικητικό δικαστήριο. Η ποινική δε εμπλοκή αφορά τόσο την κίνηση της ποινικής δίωξης κατ' άρθρο 25 Ν 1882/1990, όπως ισχύει, καθώς και μέσα από τις ποινικού ενδιαφέροντος διατάξεις του Ν 2523/1997, όπως ισχύ-

⁴⁰ Βλ. Δημοσιευμένη στην Τ.Ν.Π. Νόμος = ΝΟΒ 2011, 1952 = ΔΕΕ 2011, 1171 = ΕΔΔΔ 2011, 1061 = ΔΦΝ 2012, 333

ει, ιδιαίτερα μετά τις τελευταίες τροποποιήσεις του. Η πρακτική λοιπόν έχει δείξει πως, όταν κρίνεται η υπόθεση επί της ουσίας στο ποινικό δικαστήριο, η διοικητική δικαιοσύνη ακόμη δεν έχει δώσει σχετική κλήση για συζήτηση της διοικητικής προσφυγής σε πρώτο βαθμό, και ενδεχομένως (που είναι και ο κανόνας της δικαστηριακής πρακτικής) δεν έχει ακόμη καλά προσδιορίσει για εκδίκαση την προσφυγή. Ακόμη και με τα νέα δεδομένα της εκδίκασης της προσφυγής από το Διοικητικό Εφετείο σε έναν και τελευταίο βαθμό, για τις διαφορές με αντικείμενο άνω των 150.000 €⁴¹ και πάλι η ποινική δικαιοσύνη, εξαντλώντας τα, ήδη συρρικνωμένα⁴², περιθώρια των αναβολών εκδίκασης κατ' άρθρα 349 και 352 Κ.Ποιν.Δ., δεν προλαβαίνει τη δικαιοκρίση από το διοικητικό δικαστήριο. Αυτό λέει η πρακτική. Και είναι τελείως διαφορετικό από εκείνο που παρουσιάζεται στην ανωτέρω σκέψη του ΣΤΕ.

Αυτό λοιπόν το επιχείρημα της ΣΤΕ 2067/2011 καταρρίπτεται ως μη ανταποκρινόμενο στην ουσία του πράγματος. Άλλωστε το επιχείρημα είναι εσφαλμένο και στην ίδια του τη νομική βάση καθώς δέσμευση του ποινικού δικαστηρίου από την απόφαση του διοικητικού δικαστηρίου, δεν προβλέπεται στον Κ.Ποιν.Δ. και τούτο με συνέπεια. Δεν υπάρχει πρόβλεψη του τύπου «το ποινικό δικαστήριο δεσμεύεται από την αμετάκλητη απορριπτική κρίση του διοικητικού δικαστηρίου». Κατά την αντίστοιχη διάταξη, που ρυθμίζει την ισχύ των αποφάσεων των άλλων δικαιοκρίσεων κλάδων, ο Κ.Ποιν.Δ. στα άρθρα 60 ως και 62 ορίζει ότι την απλή εκτίμηση και όχι δέσμευση με ισχύ δεδικασμένου των αποφάσεων των πολιτικών, καθώς και των διοικητικών δικαστηρίων (όπως ερμηνευτικά έχει νομολογιακά⁴³ κριθεί). Και τούτο είναι συνεπές και λογικά ακόλουθο.

9. Και τι δέχθηκε τελικά το ΣΤΕ με την 2067/2011 απόφασή του. Δέχθηκε ότι κρίνει κατά τον συγκεκριμένο τρόπο «...έστω και αν η στάση του έχει ως συνέπεια να τεθεί ζήτημα διεθνούς ευθύνης της Ελλάδας. Συνεπώς, εν πάση περιπτώσει, το Δικαστήριο δεν μπορεί να εφαρμόσει την ως άνω διάταξη του άρθρου 4 παρ. 1 του 7ου Προσθέτου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ εν προκειμένω...». Κατά την ταπεινή μου εκτίμηση, η διατύπωση αυτή είναι μια ομολογία σκοπιμότητας στην απόφαση, ίσως και μια πρώιμη έκφραση τύφνης!

Τουλάχιστον από τα φοιτητικά μου χρόνια έμαθα την ιεραρχία των κανόνων Δικαίου και ως τέτοια γνωρίζω ότι το 7ο Πρόσθετο Πρωτόκολλο της ΕΣΔΑ, με την εναρμόνιση της ελληνικής νομοθεσίας μέσα από τη διάταξη του άρθρου 28 Συντάγματος, είναι νόμος αυξημένης τυπικής ισχύος που σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να τεθεί και να εκληφθεί ως υποδεέστερος της διάταξης του άρθρου 5 § 2 Κ.Διοικ.Δ., που είναι νόμος απλής τυπικής ισχύος.

10. Επιπρόσθετα, μια άλλη πτυχή της προβληματικής είναι εκείνη η οποία αναδεικνύεται μέσα από την προσέγγιση του ζητήματος του δεδικασμένου αναφορικά με τις αποφάσεις των πολιτικών δικαστηρίων. Έτσι, γίνεται δεκτό από το ΣΤΕ ότι, «κατά το άρθρο 5 παρ. 2 του Κ.Διοικ.Δ., τα διοικητικά δικαστήρια δεσμεύονται από τις αποφάσεις των πολιτικών δικαστηρίων, όταν αυτές, κατά τις κείμενες διατάξεις, ισχύουν έναντι όλων. Αν δεν συντρέχει η προϋπόθεση αυτή, οι αποφάσεις των πολιτικών δικαστηρίων δεν δεσμεύουν τα διοικη-

⁴¹ Βλ. αρ. 6 § 2 περ. β εδ. Τελευταίο Κ.Διοικ.Δ.

⁴² Βλ. την ισχύ της διάταξης του άρθρου 349 Κ.Ποιν.Δ. μετά το Ν 4055/2012.

⁴³ Βλ. ΣΤΕ 123/2010, Δημοσιευμένη στην Τ.Ν.Π. Νόμος, ΜΠλημθεσ 8066/1993, Υπεράσπιση 1993, 131, βλ. και παρατηρήσεις Ζαχαριάδη στην απόφαση αυτήν σε Υπεράσπιση 1994, 132.

τικά δικαστήρια, τα οποία μπορούν να κρίνουν διαφορετικά, υποχρεούνται, όμως, αν η απόφαση του πολιτικού δικαστηρίου είναι τελεσίδικη, να αιτιολογήσουν ειδικά την απόφασή τους, παραθέτοντας τους λόγους που οδήγησαν στον σχηματισμό διαφορετικής κρίσης επί του ίδιου ζητήματος και μεταξύ των ιδίων διαδικών σε σχέση με την κρίση που περιέχεται στην τελεσίδικη απόφαση του πολιτικού δικαστηρίου⁴⁴.

Όλες οι ανωτέρω όμως επισημάνσεις κατέδειξαν την επιστημονικά ελλειμματική και δογματικά ασταθή στήριξη των επίμαχων καινοφανών νομικών θέσεων αναδεικνύοντας ταυτόχρονα την έλλειψη ειδικής κι εμπεριστατωμένης αιτιολογίας και με τον τρόπο αυτό καθίσταται, υπό το πρίσμα πάντοτε της προαγωγής του νομικού λόγου και μόνο υπό αυτήν τη συνθήκη, ανακόλουθη η νομολογία του ΣτΕ τα τελευταία έτη⁴⁵ στις θέσεις που υιοθέτησε αναφορικά με τη δέσμευσή του για ειδική κι εμπεριστατωμένη αιτιολογία όταν απορρίπτει σχετική ένσταση δεδικασμένου.

11. Μία ακόμη παράμετρος στην αναζήτηση είναι εκείνη, που διαμορφώνεται σχετικά με τη συγγένεια του χώρου της διοικητικής δικαιοσύνης με εκείνους της πολιτικής και της ποινικής. Το γεγονός ότι στην ποινική δίκη προέχει και προάγεται το δημόσιο συμφέρον για την τήρηση των νόμων και την πάταξη των αξιοποιώνων και ζημιογόνων συμπεριφορών, σε συνδυασμό με το γεγονός ότι την κίνηση της διαδικασίας αναλαμβάνει μετά την αρχική καταγγελία (μήνυση, έγκληση, αναφορά κ.λπ.) ο Εισαγγελέας, που είναι δημόσιος λειτουργός, καθώς και το γεγονός ότι από την πορεία της ποινικής δίκης λείπει, κατά κύριο λόγο, η εξουσία διάθεσης του καταγγέλλοντος, συνηγορεί στην άποψη ότι ο συγκεκριμένος δικαϊκός χώρος κείται εγγύτερα προς τον χώρο της διοικητικής δικαιοσύνης, τον οποίο προσεγγίζει και από την άποψη ότι υπηρετεί και αυτός το συμφέρον της δημόσιας τάξης. Αντίθετα, στην πολιτική δίκη προέχει το στοιχείο του ιδιωτικού – ατομικού συμφέροντος, και έτσι ο συγκεκριμένος δικαϊκός χώρος διακρίνεται και χαρακτηρίζεται από το στοιχείο της εξουσίας διάθεσης του διαδίκου, το οποίο υποχρεώνει τη δικαστική αρχή σε αποχή από την κρίση, ακόμη κι αν φαίνεται ότι συντελέστηκε αδικοπρακτική ή γενικότερα άδικη και παράνομη συμπεριφορά όταν αυτή είναι η επιθυμία του ενάγοντα. Το ενδιαφέρον της Πολιτείας στις περιπτώσεις του ιδιωτικού δικαίου είναι «ανύπαρκτο».

12. Αφήσαμε τελευταία την περίπτωση αναφορικά με την υποχρέωση του δικαστηρίου να μην δεσμεύεται με ισχύ δεδικασμένου, αλλά να «...λαμβάνει υπόψη του» την αθωωτική απόφαση.»

Το «λογικό αντιστάθμισμα» στην επιχειρηματολογία περί αντισυνταγματικότητας της διάταξης του άρθρου 5 § 2 Κ.Διοικ.Δ. αποδόθηκε μέσα από τη νομολογία του Ανωτάτου Δικαστηρίου.

Και σε όλα αυτά που, κάποια στιγμή, φαίνεται να αγγίζουν τα αναιρετικώς ανέλεγκτα από το ΣτΕ, πρέπει να τονίσουμε ότι συνεχίζουν να απασχολούν μέσα από την αναιρετικώς ελεγχόμενη υποχρέωση του δικαστή να αιτιολογεί την απόφασή του. Έτσι άλλωστε έχει νομολογιακά κριθεί ότι η σχετική κρίση του δικαστηρίου της ουσίας ελέγχεται αναι-

⁴⁴ Βλ. ΣτΕ 1615/2011 Δημοσιευμένη στην Τ.Ν.Π. Νόμος, ΣτΕ 1500/2010 Δημοσιευμένη στην Τ.Ν.Π. Νόμος, ΣτΕ 1588/2009 Δημοσιευμένη στην Τ.Ν.Π. Νόμος, ΣτΕ 3530/2007 Δημοσιευμένη στην Τ.Ν.Π. Νόμος.

⁴⁵ Βλ. τη νομολογία που παρατίθεται ανωτέρω υπό 2.

ρετικά από την πλευρά του κατά πόσο τα γενόμενα δεκτά και μη δυνάμενα να αμφισβητηθούν, ευθέως κατ' αναίρεση, πραγματικά περιστατικά, αιτιολογούνται λογικώς αλλά και κατά την επιταγή του νόμου και του Συντάγματος για αιτιολόγηση των δικαστικών αποφάσεων, κατά τη συναγωγή του σχετικού συμπεράσματος του δικαστή⁴⁶.

Ως μια πρώτη λοιπόν παρατήρηση εντοπίζουμε πως το «λαμβάνει υπόψη» δεν είναι ίδιο με το γίνεται «σεβαστή»⁴⁷, που με τη σειρά του ισούται με τη δεσμευτικότητα με ισχύ δεδικασμένου.

Σε μια δεύτερη δε εκτίμηση και αξιολόγηση της συγκεκριμένης προσέγγισης, αν η αθωωτική απόφαση του ποινικού δικαστηρίου δεν «δεσμεύει» με ισχύ δεδικασμένου, αλλά επιβάλλεται να «συνεκτιμάται» απλώς, όπως το υπόλοιπο αποδεικτικό υλικό, τότε η λογική κατάληξη της θέσης αυτής θέλει η αθωωτική απόφαση του ποινικού δικαστηρίου να αποτελεί ίσης δύναμης αποδεικτικό μέσο με α) τη μαρτυρική κατάθεση ενός υπαλλήλου της ελέγχουσας Αρχής⁴⁸, β) ένα έγγραφο της διοίκησης, γ) τη μαρτυρική κατάθεση ενός (συν-)ελεγχόμενου του διωκόμενου πολίτη, τον οποίο μάρτυρα χρησιμοποιεί η διοίκηση ως μάρτυρα κατηγορίας λίγο πριν τον καταστήσει διωκόμενο και εκείνον στην ίδια υπόθεση ελέγχου, δ) τα φορολογικά βιβλία και στοιχεία του ελεγχόμενου, ε) κάθε είδους έγγραφο το οποίο συμπληρώνει τη σχετική δικογραφία (φάκελο).

Πρόκειται για μια άκρως προσβλητική προσέγγιση για τον ποινικό δικαστή, η οποία, πέρα από την απαράδεκτη «εκπτώτική εξίσωση», παραμένει εκτεθειμένη στην άνιση, και έτσι αντισυνταγματική, μεταχείριση της δικαστικής απόφασης όταν στη μια περίπτωση είναι καταδικαστική και όταν στην άλλη είναι απαλλακτική⁴⁹.

Και εντέλει το ΣτΕ δεν αιτιολογεί μέχρι σήμερα πώς η κρίση «δεσμεύομαι από την αμετάκλητη καταδικαστική απόφαση του ποινικού δικαστηρίου» δεν το στερεί από τη λειτουργική του, κατά το Σύνταγμα, αρμοδιότητα να κρίνει την υπόθεση κατ' άρθρα 94 παρ. 1 και 96 παρ. 1 του Συντάγματος, που, κατά τις παραδοχές του Ανωτάτου Δικαστηρίου, επιβάλλουν στον δικαστή να μην απέχει από το λειτούργημα της εκδίκασης της υπόθεσης, η οποία φέρεται ενώπιόν του, ενώ όταν πρόκειται για αθωωτική απόφαση, το πράγμα λειτουργεί διαφορετικά.

Γίνεται λοιπόν αντιληπτό ότι το ζητούμενο εδώ δεν είναι η «απαλλαγή» του διοικουμένου, αλλά η αιτιολόγηση της κρίσης του Ανωτάτου Δικαστηρίου, η οποία αιτιολόγηση απομακρύνει από σκέψεις του τύπου, Εκτελεστική και Δικαστική εξουσία υπηρέτες μιας ξένης διοίκησης, ως μιας νέας καθεστωτικής συνθήκης, που διαμορφώνεται μέσα από τις δημοσιονομικές ανάγκες της χώρας μας τα τελευταία έτη. Εκτός κι αν η θέση εφαρμογή του Συντάγματος, των νόμων και των εξ αυτών προερχομένων παγιωμένων αρχών του Δικαίου αποτελεί παρωχημένη αξιολόγηση, ανεδαφική εκτίμηση και ανάξια προσοχής προσδοκία. **ΑΦΠ**

⁴⁶ Βλ. ΣτΕ 990/2004 Ολομ. Δημοσιευμένη στην Τ.Ν.Π. Νόμος, ΣτΕ 3555/2011, Δημοσιευμένη στην Τ.Ν.Π. Νόμος, ΣτΕ 914/2011 Δημοσιευμένη στην Τ.Ν.Π. Νόμος, ΣτΕ 1522/2010 [επαμ.] Δημοσιευμένη στην Τ.Ν.Π. Νόμος.

⁴⁷ Βλ. απόφαση του ΕΔΔΑ της 27.9.2007, Σταυρόπουλος κατά Ελλάδος, 35522/04, Δ.Φ.Ν. 2008, 954 επ = Ε.Δ.Κ.Α., τομ. ΜΙ (2008), 198 επ. και ΣτΕ 689/2009, Δημοσιευμένη στην Τ.Ν.Π. Νόμος, ΣτΕ 2072/2008, Δημοσιευμένη στην Τ.Ν.Π. Νόμος, αλλά και ΔΕφΠειρ 169/2010, αδημοσίευτη, ΔΕφθεσ 431/2010, αδημοσίευτη, ΔΕφθεσ 431/2010, αδημοσίευτη.

⁴⁸ Λ.χ. υπάλληλο του Σ.Δ.Ο.Ε. σε υπόθεση ελέγχου εικονικών παραστατικών,

⁴⁹ Όπως έγινε λόγος ανωτέρω όπου και παραπέμπουμε προς αποφυγή άσκοπης επανάληψης.

του Τιμολέοντος Ν. Λιζάρδου,
δικηγόρου

Η μεταφορά ζημίας σε μετασχηματισμούς εταιρειών, με αφορμή την απόφαση Σ.τ.Ε. 2113/2013

Στην συγκεκριμένη υπόθεση το εξεταστέο ζήτημα ήταν η μεταφορά ζημίας κατά τη συγχώνευση με απορρόφηση μιας εταιρείας από άλλη, και συγκεκριμένα αν η συσσωρευμένη ζημία μιας εταιρείας, η οποία απορροφά μια άλλη εταιρεία, μπορεί να μεταφέρεται φορολογικά προς συμψηφισμό με φορολογητέα κέρδη που θα προκύψουν μετά την απορρόφηση άλλης εταιρείας.

Το ζήτημα εστιάζεται στην ερμηνεία του άρθρου 2 παρ.3 του αναπτυξιακού Ν.2166/93, όπως αυτό συμπληρώθηκε με το άρθρο 7 παρ. 9 του Ν.2386/96.

Η παράγραφος 3 του άρθρου 2 ανέφερε τα εξής:

«3. Εφόσον, μεταξύ των στοιχείων του παθητικού των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων, υφίσταται υπόλοιπο ζημιών τρέχουσας ή προηγούμενων χρήσεων, τούτο εμφανίζεται σε ιδιαίτερο λογαριασμό στον ισολογισμό τους και στον ισολογισμό της νέας εταιρείας. Για το ποσό αυτό των ζημιών δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 4 του Ν.2238/1994».

Στην εξεταζόμενη περίπτωση τόσο το Πρωτοδικείο όσο και το Εφετείο Αθηνών, εφαρμόζοντας τη στενή γραμματική ερμηνεία της ως άνω διάταξης, αποφάνθηκαν ότι το κώλυμα της μεταφοράς ζημίας αφορά και τις δύο εταιρείες-απορροφώσα και απορροφώμενη- διότι αμφότερες θεωρούνται ως «μετασχηματιζόμενες».

Συνεπώς, και η απορροφώσα δεν μπορεί να μεταφέρει τις δικές της ζημιές που είχε σχηματίσει πριν απορροφήσει την άλλη εταιρεία.

Οι βασικοί ισχυρισμοί που προβλήθηκαν ενώπιον του Συμβουλίου Επικρατείας ήταν οι ακόλουθοι:

Α. Το Εφετείο παρερμηνεύει τον όρο «μετασχηματιζόμενη» επιχείρηση διευρύνοντας την έννοιά του και αγνοώντας παντελώς τον άλλο σημαντικό όρο «νέα εταιρεία», τον οποίο έχει περιλάβει ο νομοθέτης στο εδάφιο 1 της υπό κρίση παραγράφου 3 καθώς και σε όλα τα άρθρα του νόμου.

Ο ορισμός της έννοιας της «νέας εταιρείας» δίνεται στην παρ. 1 περ. ε' εδάφιο δεύτερο του άρθρου 1, ως εξής: «Για τους σκοπούς του παρόντος κεφαλαίου η εταιρεία που προκύπτει από το μετασχηματισμό θα αναφέρεται κατωτέρω ως «νέα εταιρεία».

Ο νομοθέτης χρησιμοποιεί τους όρους «μετασχηματιζόμενη επιχείρηση» και «νέα εταιρεία» σε συγκεκριμένες διατάξεις του νόμου περιλαμβανόμενης και της υπό κρίση διάταξης.

Η ορθή ερμηνεία της διάταξης απαιτεί να προσδιορισθούν εννοιολογικά οι όροι αυτοί και σε ποιες επιχειρήσεις αναφέρεται κάθε ένας από αυτούς.

- Στην υπό κρίση διάταξη, δηλαδή στο εδάφιο 1 της παραγράφου 3 του άρθρου 2, ο νομοθέτης κάνει σαφή διαχωρισμό των δύο κατηγοριών επιχειρήσεων, δηλαδή των «μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων» και της «νέας εταιρείας», όταν απαιτεί το υπόλοιπο ζημιών των

μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων να εμφανίζεται τόσο στον δικό τους ισολογισμό όσο και στον ισολογισμό της νέας εταιρείας.

- Η άλλη διάταξη στην οποία γίνεται χρήση και των δύο αυτών όρων («μετασχηματιζόμενη επιχείρηση» και «νέα εταιρεία») είναι η διάταξη της παρ. 6 του άρθρου 2 από τη διατύπωση της οποίας προκύπτει και πάλι ότι υπάρχει σαφής διαχωρισμός των δύο κατηγοριών επιχειρήσεων, όταν η διάταξη αυτή ρυθμίζει τον τρόπο που θα γίνει η μεταφορά των συναλλαγών των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων στα βιβλία της νέας εταιρείας κατά τη μεταβατική περίοδο μέχρι την ολοκλήρωση του μετασχηματισμού.

Από τα παραπάνω προκύπτει χωρίς καμία αμφιβολία, ότι ο νομοθέτης διαστέλλει την έννοια των «μετασχηματιζόμενων» επιχειρήσεων από την έννοια της «νέας εταιρείας», δηλαδή εκείνης που προκύπτει από τον μετασχηματισμό.

Από τη δομή του νόμου προκύπτει ότι στη διαδικασία του μετασχηματισμού οι επιχειρήσεις που συμμετέχουν κατατάσσονται σε δύο βασικές κατηγορίες:

i. στις επιχειρήσεις που μετέχουν στη διαδικασία μετασχηματισμού και οι οποίες εξαφανίζονται με την ολοκλήρωση του μετασχηματισμού και

ii. αυτές που συνεχίζουν μετά την ολοκλήρωση της διαδικασίας μετασχηματισμού. Η «νέα εταιρεία», σύμφωνα με τον ορισμό που δίνεται από τον νόμο, είναι η εταιρεία που συνεχίζει να λειτουργεί μετά τον μετασχηματισμό.

Συνεπώς, ο όρος που χρησιμοποιείται στην υπό κρίση διάταξη «μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις» προσिιδάζει στις επιχειρήσεις εκείνες που θα παύσουν να υφίστανται μετά την ολοκλήρωση της συγχώνευσης (δηλαδή αυτές που εξαφανίζονται).

Στην συγχώνευση με απορρόφηση, που είναι η περίπτωση μας, τη μεν απορροφώσα, που είναι η εταιρεία που συνεχίζει να υφίσταται μετά τη συγχώνευση, θα πρέπει να την κατατάξουμε στην κατηγορία της «νέας εταιρείας», ως εταιρείας που προκύπτει από τον μετασχηματισμό, και την απορροφώμενη, που είναι η εταιρεία που παύει να υφίσταται μετά τη συγχώνευση την οποία θα πρέπει να την κατατάξουμε στην κατηγορία των «μετασχηματιζόμενων».

Μετά την αποσαφήνιση των όρων «μετασχηματιζόμενες» και νέα εταιρεία» η γραμματική ερμηνεία της υπό κρίση διάταξης [της παραγράφου 3 του άρθρου 2, όπως τα δυο τελευταία εδάφια της αντικαταστάθηκαν με το άρθρο 7 παρ. 9 του Ν.2386/1996], όταν καλούμαστε να την εφαρμόσουμε στη συγκεκριμένη πράξη μετασχηματισμού (συγχώνευση με απορρόφηση), δεν μπορεί να είναι διαφορετική παρά η ακόλουθη:

Εφόσον, μεταξύ των στοιχείων του παθητικού των απορροφώμενων εταιριών, υφίσταται υπόλοιπο ζημιών τρέχουσας ή προηγούμενων χρήσεων, τούτο εμφανίζεται σε ιδιαίτερο λογαριασμό στον ισολογισμό τους και στον ισολογισμό της απορροφώσας.

Για το ποσό των ζημιών δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 4 του Ν.2238/1994.

Συνεπώς, με βάση τη διατύπωση αυτή, οι ζημίες της απορροφώσας δεν θίγονται από τη διάταξη αυτή, δηλαδή μεταφέρονται και μετά την ολοκλήρωση της συγχώνευσης προς συμψηφισμό με μελλοντικά κέρδη που θα προκύψουν μετά τη συγχώνευση.

Β. Το πόρισμα του Εφετείου έρχεται σε αντίθεση με την ιστορική διαδρομή του νόμου και συγκεκριμένα:

Ο Ν.2166/1993, πριν από τη αντικατάστασή του με το άρθρο 7 παρ. 9 του Ν.2386/1996, επέτρεπε τον συμψηφισμό και κατ' ακολουθία τη μεταφορά της ζημίας της απορροφώμενης εταιρείας στην απορροφώσα εταιρεία σε αντίθεση με το καθεστώς του Ν.1297/1972 «Κίνητρα για

ιδιαιτέρου ενδιαφέροντος θέματα

τη συγχώνευση ή μετατροπή επιχειρήσεων προς δημιουργίαν μεγάλων οικονομικών μονάδων (ΦΕΚ Α 217)», όπου το Συμβούλιο της Επικρατείας με σειρά αποφάσεών του, είχε δεχθεί ότι δεν επιτρέπεται η εκ μέρους της συγχωνεύουσας (απορροφώσας) εταιρείας ο συμψηφισμός της ζημίας της συγχωνευόμενης (απορροφώμενης) εταιρείας (ΣτΕ 845/1984 και ΣτΕ 4344/1984).

Αντίθετα, τον νομοθέτη του Ν.2166/1993 δεν απασχόλησε το ζήτημα, αν η συγχωνεύουσα (απορροφώσα) εταιρεία μπορούσε ή όχι να μεταφέρει και να συμψηφίσει τις δικές της ζημιές. Το δικαίωμα τούτο θεωρήθηκε αυτονόητο, γιατί θα ήταν αδιανόητο, αλλά και αντίθετο με τις διατάξεις του άρθρου 4 του Ν.2238/1994, η συγχωνεύουσα (απορροφώσα) εταιρεία να μη μπορεί να συμψηφίσει στα ίδια αυτής κέρδη τις ίδιες αυτής ζημιές της.

Το μόνο το οποίο άλλαξε με τη νέα διάταξη του άρθρου 2 παρ. 3 του Ν.2166/1993, όπως τούτο αντικαταστάθηκε με το άρθρο 7 παρ. 9 του Ν.2386/1996, ήταν ότι με αυτή, οι ζημιές της συγχωνευόμενης (απορροφώμενης) εταιρείας δεν επιτρέπεται να συμψηφιστούν κ.λπ. με τα κέρδη της συγχωνεύουσας (απορροφώσας) εταιρείας.

Γι' αυτό και εκείνο που ορίζεται στη διάταξη, ότι δηλαδή «για το ποσό των ζημιών δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 4 του Ν.2238/1994», ορίζεται σε σχέση με αυτές τις ζημιές, δηλαδή τις ζημιές της συγχωνευόμενης (απορροφώμενης) εταιρείας και όχι σε σχέση με τις ζημιές της συγχωνεύουσας (απορροφώσας) εταιρείας, διότι αυτό ορίζεται στο πρώτο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 2, το οποίο παρέμεινε αυτούσιο όπως είχε διατυπωθεί από τον αρχικό νόμο.

Θα ήταν παράλειψή μου να μην αναφερθώ στο ότι η προαναφερθείσα επιχειρηματολογία βασίστηκε στο εμπεριστατωμένο άρθρο του έγκριτου νομικού Κωνστ. Γερ. Γιαννόπουλου, με τίτλο «Ο εκ μέρους της απορροφώσας εταιρείας συμψηφισμός των ζημιών της με κέρδη της προερχόμενης από τον μετασχηματισμό εταιρείας μετά την ισχύ του άρθρου 7 § 9 του Ν. 2386/1996», στο οποίο ο συγγραφέας υποστήριζε τη θέση την οποία τελικώς αποδέχθηκε το Συμβούλιο της Επικρατείας (δημοσιεύθηκε στον περιοδικό *Λογιστής* 2000).

Γ. Το πόρισμα της υπ' αριθ. 270/2007 απόφασης του Εφετείου Αθηνών αποδέχεται τους προαναφερθέντες εννοιολογικούς προσδιορισμούς ως τους μόνους ορθούς.

Δηλαδή ότι:

- οι μετασχηματιζόμενη/νες είναι οι επιχειρήσεις που θα παύσουν να υπάρχουν μετά τον μετασχηματισμό,
 - η απορροφώμενη και όχι η απορροφώσα είναι η μετασχηματιζόμενη,
 - η απορροφώσα κατά τη διαδικασία της απορρόφησης δεν οδηγείται σε μετασχηματισμό. Συγκεκριμένα η απόφαση αυτή αναφέρει τα ακόλουθα (οι υπογραμμίσεις του συγγραφέως):
- «Στην έννοια του μετασχηματισμού επιχειρήσεων, προκειμένου να τύχουν εφαρμογής οι ευνοϊκές διατάξεις των άρθρων 1 έως 5 του Ν.2166/93, περιλαμβάνεται και η απορρόφηση επιχειρήσεων οιασδήποτε μορφής από υφιστάμενη ανώνυμη εταιρεία, περίπτωση κατά την οποία δημιουργείται η ανάγκη να καταγραφεί και να αποτιμηθεί η περιουσιακή κατάσταση της μετασχηματιζόμενης ή των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων, των επιχειρήσεων δηλαδή που θα παύσουν να υφίστανται μετά τον μετασχηματισμό.»*

Και στη συνέχεια:

«Τούτο προκύπτει από τις διατάξεις του άρθρου 2 του παραπάνω νόμου, σύμφωνα με τις οποίες και εν όψει του χρησιμοποιούμενου όρου "μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις" υποχρέωση σύνταξης ισολογισμού μετασχηματισμού έχουν μόνο οι απορροφώμενες εταιρείες, προκειμένου να προσδιοριστεί κατά το χρόνο απορρόφησης η καθαρά θέση αυ-

τών, οπότε και λύονται αυτές, και όχι η απορροφώσα, την οποία η απορρόφηση δεν την οδηγεί σε μετασχηματισμό, αλλά απλώς συνεπάγεται αύξηση του μετοχικού της κεφαλαίου κατά το εισφερόμενο κεφάλαιο των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων. Η άποψη αυτή ενισχύεται από τη διάταξη του άρθρου 3 παρ. 2 του ίδιου πιο πάνω Ν.2166/93 κατά την οποία οι μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις μόνο, δηλαδή οι απορροφώμενες και όχι η απορροφώσα, μπορούν να ζητήσουν από την αρμόδια ΔΟΥ τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου ή τη διαπίστωση της λογιστικής αξίας των περιουσιακών τους στοιχείων από ορκωτό λογιστή.....»

Γ. Τέλος το πόρισμα του Εφετείου έρχεται σε προφανή αντίθεση με τον σκοπό του Νόμου 2166/1993 που είναι η δημιουργία ισχυρών οικονομικών μονάδων. Αν δεχτούμε την εκδοχή αυτή, ότι δηλαδή η απορροφώσα εταιρεία δεν μπορεί να μεταφέρει τις δικές της ζημίες μετά την απορρόφηση από αυτή μίας άλλης εταιρείας, το γεγονός αυτό δηλαδή της αποστέρσης του δικαιώματος μεταφοράς της ζημίας το οποίο απολαμβάνει ούτως ή άλλως εάν δεν προβεί στην απορρόφηση ή αν προβεί σε απορρόφηση χωρίς την επίκληση των διατάξεων του Ν.2166/93, εφόσον βεβαίως συντρέχουν οι προϋποθέσεις του νόμου, καθιστά απαγορευτική μία τέτοια ενέργεια και κατ' επέκταση ανενεργό τον νόμο. Πράγματι, αν δεν επιτραπεί στην οικονομική μονάδα, η οποία έχει ζημίες, να συνεχίσει να συμψηφίζει τις ίδιες αυτής ζημίες με τα κέρδη της που προκύπτουν μετά απορρόφηση άλλης μονάδας, ο σκοπός του Ν.2166/93 που είναι η δημιουργία μίας ισχυρής μονάδας από τον μετασχηματισμό ματαιώνεται, διότι εμποδίζεται η απορρόφηση μιας υγιούς επιχείρησης από μια ζημιόγona επιχείρηση, προκειμένου να εξυγιανθεί ενσωματώνοντας σ' αυτή νέες κερδοφόρες δραστηριότητες. Ο φορολογικός νομοθέτης δεν είναι δυνατόν να θέλπσε τούτο.

Νομικών προσώπων. Κινήτρων. Μετασχηματισμός επιχείρησης. Μεταφορά ζημίας.

Αριθ. Απόφ. 2113/2013 (Β' τμ. Σ.τ.Ε.)

Πρόεδρος: Φ. Αρναούτογλου, Αντιπρόεδρος

Εισηγήτρια: Κ. Λαζαράκη, Πάρεδρος

Δικηγόρος: Τιμολέων Λιζάρδος

Η ρύθμιση του άρθρου 2 παρ. 3 Ν.2166/1993, με την οποία παρασχέθηκε στις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις η δυνατότητα μεταφοράς ζημιάς στη νέα εταιρεία, αφορούσε στη ζημία των απορροφώμενων εταιρειών, ως προς την οποία είχε γίνει δεκτό ότι η μεταφορά της δεν ήταν δυνατή, και όχι τη ζημία των απορροφωσών, η δυνατότητα μεταφοράς της οποίας διατηρήθηκε. Επομένως, η κατάργηση του δικαιώματος αυτού με την παρ. 9 του άρθρου 7 του Ν.2386/1996, αφορούσε και πάλι στο δικαίωμα των απορροφωσών εταιρειών, το οποίο διατηρήθηκε ομοί-

ως και υπό το καθεστώς αυτό.

... 2. Επειδή, με την αίτηση αυτή ζητείται, παραδεκτώς, η αναίρεση της 2282/2005 απόφασης, με την οποία απορρίφθηκε έφεση της ανααιρεσίουσας κατά της 9731/2003 απόφασης του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθénas, Με την τελευταία είχε απορριφθεί προσφυγή της ανααιρεσίουσας κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας Φ.Α.Β.Ε. Αθénων επί επιφύλαξης που είχε αυτή διατυπώσει στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2001 σχετικά με την δυνατότητα συμψηφισμού ζημιάς της S.W.ABEE ... με τα κέρδη της ανααιρεσίουσας που προήλθε από συγχώνευση των S.W. ABEE ... και S.E.L. ΑΕ με απορρόφηση της δεύτερης από την πρώτη.

3. Επειδή, σύμφωνα με τα προσκομισθέντα νομοποιητικά στοιχεία, η ανααιρεσίουσα «S.S. ABEE Φαρμακευτικών και Καλλυντικών Προϊόντων» απορροφήθηκε λόγω συγχωνεύσεως από την εταιρεία «Α.Ρ. Ανώνυμος Εμπορική και Βιομηχανική Εταιρεία Φαρ-

ιδιαιτέρου ενδιαφέροντος θέματα

μακευτικών Προϊόντων», μετονομασθείσα ήδη σε «Σ.-Α. Ανώνυμη Εμπορική και Βιομηχανική Εταιρεία Φαρμακευτικών Προϊόντων» (βλ. 4936/2006 απόφαση Νομάρχη Αθηνών, ΦΕΚ Τεύχος Α.Ε. και Ε.Π.Ε. 3886/5-6-2006). Με τα δεδομένα αυτά η τελευταία εταιρεία, ως καθολική διάδοχος της πρώτης, νομίμως συνεχίζει την παρούσα δίκη.

4. Επειδή, όπως προκύπτει από την 6755 Β 5-9-2007 έκθεση επίδοσης του δικαστικού επιμελητή του Πρωτοδικείου Πειραιά Δ. Κουσιά, στο αναφερόμενο Δημόσιο επιδόθηκαν νομοτύπως και εμπροθέσμως, με επιμέλεια της αναφερόμενης, αντίγραφα της κρινόμενης αίτησης και της πράξης του Προέδρου του Β' Τμήματος περί ορισμού εισηγτού και δικασίμου. Με τα δεδομένα αυτά, νομίμως συζητήθηκε η υπόθεση παρά την απουσία του αναφερόμενου, η δε κρινόμενη αίτηση, η οποία ασκήθηκε παραδεκτώς και κατά τα λοιπά, είναι τύποις δεκτή και εξεταστέα περαιτέρω.

5. Επειδή, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του Ν.2238/1994 (Α' 151), ορίζει στο άρθρο 4 παρ. 3 αυτού, στο οποίο κωδικοποιήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 του ν.δ. 3323/1955 (Α' 214), όπως είχαν αντικατασταθεί με το άρθρο 1 παρ. 2 του Ν.1828/1989 (Α' 2), ότι το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του εισοδήματος από εμπορικές, γεωργικές, βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές και ξενοδοχειακές επιχειρήσεις μεταφέρεται για συμψηφισμό, εφ' όσον συντρέχουν οι προβλεπόμενες από την ίδια διάταξη προϋποθέσεις, διαδοχικώς στα πέντε (5) επόμενα οικονομικά έτη. Κατά την έννοια της πιο πάνω διάταξης, στενώς ερμηνευτέας, δοθέντος ότι θεωρείται εξαίρεση από την αρχή της αυτοτέλει των χρήσεων, και εφαρμοζόμενης αναλόγως, κατά το άρθρο 105 παρ. 11 του ίδιου νόμου, και για τα νομικά πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 101 του νόμου αυτού, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται και οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες (περ. α'), η ζημία που προέκυψε σε μια διαχειριστική περίοδο μπορεί να μεταφερθεί προς συμψηφισμό στα πέντε επόμενα έτη υπό την προϋπόθεση ότι η επιχείρηση εξακολουθεί να ασκείται από το ίδιο πρόσωπο. Όπως έχει κριθεί (ΣΕ 4344, 846/1984), επί συγχωνεύσεως ανώνυμης εταιρείας από άλλη, η απορροφώσα δεν μπορεί να μεταφέρει προς συμψηφισμό την ζημία της απορροφηθείσας, αδιαφόρως εάν

εξομοιούται κατά το νόμο με καθολικό διάδοχο αυτής (πρβλ. ΣΕ 4448/2012 7μ.), ενώ, αντιθέτως, μπορεί να μεταφέρει προς συμψηφισμό δική της ζημία (της απορροφώσας). Περαιτέρω, ναί μεν, στη συνέχεια, με το Ν.2166/1993 προβλέφθηκε η δυνατότητα μεταφοράς της ζημίας της απορροφώμενης εταιρείας στη νέα εταιρεία, πλην η ρύθμιση αυτή καταργήθηκε με το Ν.2386/1996. Ειδικότερα, με τον προαναφερόμενο αναπτυξιακό νόμο 2166/1993 «Κίνητρα ανάπτυξης επιχειρήσεων κ.λπ.» (Α' 137) θεσπίσθηκε νέο πλαίσιο μετασχηματισμού των επιχειρήσεων, το οποίο επεδίωξε μεγαλύτερη απλότητα και ταχύτητα σε σχέση με το προηγούμενο ν.δ. 1297/1972 «Περί παροχής φορολογικών κινήτρων δια την συγχώνευση ή μετατροπήν επιχειρήσεων προς δημιουργίαν μεγάλων οικονομικών μονάδων» (Α' 217). Ο κατά το Ν.2166/1993 μετασχηματισμός πραγματοποιείται με απλή ενοποίηση των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού των μετατρεπομένων, συγχωνευομένων ή απορροφωμένων επιχειρήσεων, όπως αυτά εμφανίζονται σε ισολογισμούς αυτών συντασσόμενους για τον σκοπό του μετασχηματισμού και μεταφέρονται ως στοιχεία ισολογισμού της νέας εταιρείας. Με το άρθρο 2 παρ. 3 του Ν.2166/1993 ορίσθηκε ότι «Εφόσον, μεταξύ των στοιχείων του παθητικού των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων, υφίσταται υπόλοιπο ζημιών τρέχουσας ή προηγούμενων χρήσεων, τούτο εμφανίζεται σε ιδιαίτερο λογαριασμό στον ισολογισμό τους και στον ισολογισμό της νέας εταιρείας. Η μεταφερόμενη στον ισολογισμό της νέας εταιρείας ζημία, και κατά το ποσό που τυχόν δεν συμψηφίζεται με κέρδη υφιστάμενα κατά το μετασχηματισμό, συμψηφίζεται με τα προκύπτοντα κέρδη αυτής επόμενων χρήσεων, μόνο κατά το μέρος που αναγνωρίζεται φορολογικώς, σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις περί φορολογίας του εισοδήματος. ...». Η ρύθμιση αυτή, με την οποία παρασκήθηκε στις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις, μεταξύ άλλων φορολογικών απαλλαγών και διευκολύνσεων, η δυνατότητα μεταφοράς της (φορολογικώς αναγνωριζόμενης) ζημίας των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων στη νέα εταιρεία, αφορούσε τη ζημία των απορροφωμένων εταιρειών, ως προς την οποία είχε γίνει δεκτό, κατά τα προαναφερθέντα, ότι η μεταφορά της δεν ήταν δυνατή, και όχι τη ζημία των απορροφωσών, η δυνατότητα μεταφοράς της οποίας διατηρήθηκε, όπως υφίστατο και

προγενέστερα, κατά τα προαναφερθέντα. Συνεπώς, και η ρητή κατάργηση του δικαιώματος αυτού με την παράγραφο 9 του άρθρου 7 του Ν.2386/1996 (Α' 43), που αντικατέστησε τα εδάφια δεύτερο και επόμενα της παρ. 3 του άρθρου 2 του Ν.2166/1993, όρισε δε ότι «Για το ποσό αυτό των ζημιών δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 4 του Ν.2238/1994», ούτως ώστε να υπάρχει ενιαία φορολογική αντιμετώπιση με την ζημία που έχουν οι επιχειρήσεις που μετασχηματίζονται σε μεγάλες μονάδες βάσει των διατάξεων του ν.δ. 1297/1972, αφορούσε και πάλι το δικαίωμα των απορροφωμένων και όχι των απορροφωσών εταιρειών, το οποίο διατηρήθηκε ομοίως και υπό το καθεστώς αυτό.

6. Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με όσα έγιναν δεκτά με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, η ήδη αναιρεσείουσα εταιρεία με την τότε επωνυμία «S.W. A.B.E.E. Φαρμακευτικών και Καλλυντικών Προϊόντων», με τη 2386/2000 δήλωση φορολογίας εισοδήματος, οικονομικού έτους 2000 (διαχείριση από 1.1.1999 έως 31.12.1999), δήλωσε ζημία ύψους 3.596.206.162 δραχμών, που αναλύεται ως εξής: α) δηλωθείσα ζημία χρήσης 1999: 339.128.538 δραχμές και β) ζημία παρελθουσών χρήσεων 1994 - 1998, μετά από την αναμόρφωση του ελέγχου: 3.257.077.624 δραχμές, μεταφερόμενη κατ' εφαρμογή του άρθρου 4 παρ. 3 του Ν.2238/1994. Εξάλλου, η ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία «S.-L. A.E.», με την 49/2000 δήλωση φορολογίας εισοδήματος, δήλωσε φορολογητέα κέρδη χρήσης από 1.1.1999 έως 30.9.1999 ύψους 1.282.684.579 δραχμών. Οι πιο πάνω ανώνυμες εταιρείες συγχωνεύθηκαν με απορρόφηση, κατά τις διατάξεις των άρθρων 68 παρ. 2 και 69 - 77 του κ.ν. 2190/1920, της δεύτερης εταιρείας (απορροφώμενη) από την πρώτη (απορροφώσα). Ακολούθως, η αναιρεσείουσα, με την από 16-5-2001 δήλωση φορολογίας εισοδήματος, οικονομικού έτους 2001 (διαχείριση από 1.1.2000 έως 31.12.2000), δήλωσε φορολογητέα κέρδη 1.308.037.947 δραχμών. Παράλληλα, επισύναψε στην παραπάνω δήλωση την από 16.5.2001 επιφύλαξη, σύμφωνα με το άρθρο 61 παρ. 5 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, υποστηρίζοντας ότι η ζημία της που προέκυψε κατά τις χρήσεις 1995 - 1999, συνολικού ποσού 3.155.901.501 δραχμών, έπρεπε να συμψηφιστεί με τα πιο πάνω κέρδη. Μετά την πά-

ροδο τριμήνου από την υποβολή της παραπάνω επιφύλαξης, η αναιρεσείουσα άσκησε προσφυγή κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΒΕ Αθénas, η οποία απορρίφθηκε με την πρωτόδικη απόφαση. Το διοικητικό εφετείο, λαμβάνοντας υπόψη ότι με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 3 του Ν.2166/1993, όπως αντικαταστάθηκαν από το άρθρο 7 παρ. 9 του Ν.2386/1996, καταργήθηκε για μετασχηματισμούς από 7.3.1996 και εξής το δικαίωμα μεταφοράς της ζημίας της μετασχηματιζόμενης επιχείρησης για συμψηφισμό με κέρδη επόμενων χρήσεων της προερχόμενης από το μετασχηματισμό νέας εταιρείας και ότι ο μετασχηματισμός της αναιρεσείουσας έλαβε χώρα μετά από την έναρξη ισχύος του πιο πάνω νόμου, έκρινε ότι ορθά απορρίφθηκε η προσφυγή της αναιρεσείουσας. Ειδικότερα, απέρριψε ως νόμω αβάσιμο τον ισχυρισμό της αναιρεσείουσας ότι το προαναφερόμενο άρθρο 7 παρ. 9 του Ν.2386/1996 αφορά τη ζημία της απορροφώμενης εταιρείας και όχι της απορροφώσας, η οποία δεν κωλύεται να συμψηφίσει, με τα κέρδη της προερχόμενης από το μετασχηματισμό εταιρείας, τη ζημία αυτής, με την αιτιολογία ότι, από τη γραμματική διατύπωση των διατάξεων των άρθρων 1 παρ. 1 περ. γ και 2 παρ. 3 του Ν.2166/1993, όπως ίσχυαν κατά τον κρίσιμο χρόνο, συνάγεται ότι καταργήθηκε το δικαίωμα μεταφοράς ζημίας κάθε μετασχηματιζόμενης εταιρείας και ότι, επομένως, η ρύθμιση αυτή ισχύει και για την απορροφώσα εταιρεία, ρύθμιση που δεν αντιβαίνει στις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος, δεδομένου ότι με την εν λόγω συνταγματική διάταξη παρέχεται στον κοινό νομοθέτη η ευχέρεια να διαμορφώνει, με βάση γενικά και αντικειμενικά κριτήρια, το φορολογικό σύστημα, η δε ρύθμιση του άρθρου 7 παρ. 9 του Ν.2386/1996 ευρίσκεται εντός των πλαισίων που διαγράφει η συνταγματική αυτή διάταξη.

7. Επειδή, η κρίση αυτή του διοικητικού εφετείου δεν αιτιολογείται νομίμως, σύμφωνα με όσα εκτίθενται στη σκέψη 5, όπως βασίμως προβάλλεται. Συνεπώς, πρέπει να γίνει δεκτή η κρινόμενη αίτηση, η εξέταση των λοιπών λόγων της οποίας παρέλκει, να αναφραθεί η προσβαλλόμενη απόφαση, η δε υπόθεση, που χρήζει διευκρινίσεων κατά το πραγματικό, να παραπεμφθεί στο ίδιο δικαστήριο για νέα κρίση. **ΑΔΠ**

περιεχόμενα

- | | |
|---|------|
| 1. Επίδομα θέρμανσης. Διαδικασία χορήγησης. Υ.Α. Δ33 5037619 ΕΞ 2013/18.10.2013 | 1800 |
| 2. Διευκρινίσεις για την άσκηση προσφυγών κατά αποφάσεων της Επιτροπής του άρθρου 70Α' Ν.2238/1994. Εγκ. πολ./1244/13.11.2013 | 1806 |

1. Επίδομα θέρμανσης. Διαδικασία χορήγησης

Η υπουργική απόφαση Δ33 5037619 ΕΞ 2013 (ΦΕΚ 2656 Β')/18.10.2013

Θέμα: Χορήγηση επιδόματος πετρελαίου θέρμανσης και καθορισμός του ύψους, των δικαιούχων, των προϋποθέσεων και της διαδικασίας χορήγησης αυτού.

Έχοντας υπόψη κ.λπ., αποφασίζουμε:

Άρθρο 1

Δικαιούχοι του επιδόματος θέρμανσης

1. Χορηγείται επίδομα θέρμανσης σε φυσικά πρόσωπα άγαμα ή έγγαμα ή εν διαστάσει, τα οποία για τη θέρμανσή τους καταναλώνουν πετρέλαιο εσωτερικής καύσης θέρμανσης και πληρούν τα κριτήρια του άρθρου 2 της παρούσας.

Ειδικά, για τους έγγαμους δικαιούχος είναι ο υπόχρεος σε υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος κατά το άρθρο 61 του Κ.Φ.Ε.

2. Το επίδομα χορηγείται στα ως άνω φυσικά πρόσωπα για την κατανάλωση πετρελαίου εσωτερικής καύσης θέρμανσης, για τα ακίνητα που χρησιμοποιούν ως κύρια κατοικία κατά το χρόνο υποβολής της αίτησης, είτε αυτά μισθώνονται είτε είναι δωρεάν παραχωρούμενα ή ιδιοκατοικούνται.

3. Εξαιρούνται από τη χορήγηση του επιδόματος:

α) Τα φυσικά πρόσωπα, τα οποία δηλώνονται στη Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων ως προστατευόμενα μέλη του υπόχρεου κατά το άρθρο 7 του Κ.Φ.Ε.

β) Τα φυσικά πρόσωπα, τα οποία δηλώ-

νουν στη Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων ότι φιλοξενούνται.

γ) Τα φυσικά πρόσωπα που διαθέτουν Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητα άνω των 3000 κυβικών εκατοστών ή σκάφη άνω των οχτώ μέτρων ή αεροσκάφη ή δεξαμενές κολύμβησης, όπως αυτά δηλώνονται.

δ) Η επαγγελματική στέγη.

ε) Τα ιδρύματα, οι οργανισμοί και κάθε είδους νομικά πρόσωπα κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα.

στ) Οι κάτοικοι εξωτερικού.

Για τον προσδιορισμό των εξαιρέσεων της ανωτέρω β) περίπτωσης, χρησιμοποιούνται τα δεδομένα της Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων, του οικονομικού έτους που ταυτίζεται με το έτος λήξης της περιόδου χορήγησης του πετρελαίου θέρμανσης.

Άρθρο 2

Κριτήρια χορήγησης του επιδόματος θέρμανσης

Τα φυσικά πρόσωπα του άρθρου 1 της παρούσας δικαιούνται επιδόματος θέρμανσης, εφόσον πληρούν τα ακόλουθα κριτήρια:

α. Εισοδηματικά:

Το ετήσιο συνολικό οικογενειακό εισό-

δημά τους, που λαμβάνεται υπόψη για την επιβολή της έκτακτης εισφοράς του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011, ανεξάρτητα από την πηγή προέλευσής του, να ανέρχεται έως 30.000 ευρώ για άγαμο υπόχρεο, 40.000 ευρώ για έγγαμο υπόχρεο χωρίς τέκνα, το οποίο προσαυξάνεται κατά 3.000 ευρώ για κάθε τέκνο. Ομοίως, για τη μονογονεϊκή οικογένεια το ως άνω εισόδημα ανέρχεται σε 43.000 ευρώ, το οποίο προσαυξάνεται κατά 3.000 ευρώ ανά τέκνο.

Για τον προσδιορισμό των κριτηρίων αυτών χρησιμοποιούνται τα δεδομένα της Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων του οικονομικού έτους που ταυτίζεται με το έτος έναρξης της περιόδου χορήγησης του πετρελαίου θέρμανσης. Τα δεδομένα της ίδιας ως άνω δήλωσης χρησιμοποιούνται και στις περιπτώσεις των εν διαστάσει ή διαζευγμένων συζύγων.

Στις περιπτώσεις μη υποχρέωσης σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, απαιτείται Υπεύθυνη Δήλωση από τον αιτούντα κατά την διαδικασία υποβολής της ηλεκτρονικής αίτησης για την κάλυψη των εισοδηματικών κριτηρίων.

Β. Ακίνητης Περιουσίας:

Η συνολική αξία της ακίνητης περιουσίας υπόχρεου, συζύγου και προστατευόμενων, κατά τον ΚΦΕ τέκνων, που αναγράφονται στη δή-

λωση φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους, που ταυτίζεται με το έτος έναρξης της περιόδου χορήγησης του πετρελαίου θέρμανσης, όπως αυτή προκύπτει από τα δεδομένα του Ολοκληρωμένου Πληροφοριακού Συστήματος Περιουσιολογίου - Φ.Α.Π. έτους 2011, να μην υπερβαίνει τις 200.000 ευρώ για τους άγαμους και τις 300.000 ευρώ για τους έγγαμους και τις μονογονεϊκές οικογένειες.

Στην περίπτωση κατά την οποία, μετά την υποβολή του αιτήματος χορήγησης επιδόματος, τροποποιηθούν τα στοιχεία του Ολοκληρωμένου Πληροφοριακού Συστήματος Περιουσιολογίου - Φ.Α.Π. έτους 2011, δεδομένου ότι ο δικαιούχος έχει υποβάλει δήλωση στοιχείων ακινήτων έτους 2011 μέχρι και την 30η Νοεμβρίου 2013, με αποτέλεσμα να πληρούνται τα κριτήρια περιουσίας του προηγούμενου εδαφίου, υποβάλλεται από το δικαιούχο νέα αίτηση μέσα σε προθεσμία δύο (2) μηνών από την τροποποίηση και ακολουθείται η διαδικασία χορήγησης του επιδόματος σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 4 και 5 της παρούσας.

Άρθρο 3

Καθορισμός του ύψους του επιδόματος

1. Για τη χορήγηση του επιδόματος θέρμανσης, η Ελληνική Επικράτεια κατανέμεται σε τέσσερις κλιματικές ζώνες, ως ακολούθως:

ΚΛΙΜΑΤΙΚΗ ΖΩΝΗ	ΝΟΜΟΙ
ΖΩΝΗ Α	Γρεβενών, Κοζάνης, Καστοριάς, Φλώρινας, Δράμας, Ευρυτανίας
ΖΩΝΗ Β	Ιωαννίνων, Λάρισας, Καρδίτσας, Τρικάλων, Αρκαδίας, Πιερίας, Ημαθίας, Πέλλης, Θεσσαλονίκης, Κιλκίς, Χαλκιδικής, Σερρών, Καβάλας, Ξάνθης, Ροδόπης, Έβρου
ΖΩΝΗ Γ	Αττικής (εκτός Κυθήρων & νησιών Σαρωνικού), Κορινθίας, Ηλείας, Αχαΐας, Αιτωλοακαρνανίας, Φθιώτιδας, Φωκίδας, Βοιωτίας, Ευβοίας, Μαγνησίας, Λέσβου, Χίου, Κέρκυρας, Λευκάδας, Θεσπρωτίας, Πρέβεζας, Άρτας
ΖΩΝΗ Δ	Ηρακλείου, Χανίων, Ρεθύμνου, Λασιθίου, Κυκλάδων, Δωδεκανήσου, Σάμου, Μεσσηνίας, Λακωνίας, Αργολίδας, Ζακύνθου, Κεφαλληνίας & Ιθάκης, Κύθηρα & νησιά Σαρωνικού

επίκαιρα φορολογικά θέματα

2. Για κάθε κατοικία, ανεξαρτήτως ζώνης, χορηγείται επίδομα για τα πρώτα 120 τετραγωνικά, με ανώτατη κατανάλωση λίτρων πε-

τρελαίου εσωτερικής καύσης θέρμανσης, ανά κλιματική ζώνη και ανά τετραγωνικό μέτρο της κατοικίας, ως ακολούθως:

ΚΛΙΜΑΤΙΚΗ ΖΩΝΗ	Ανώτατη κατανάλωση λίτρων πετρελαίου θέρμανσης ανά τετραγωνικό	Ανώτατη συνολική κατανάλωση λίτρων πετρελαίου θέρμανσης ανά κατοικία
Α' ΖΩΝΗ	25	3.000
Β' ΖΩΝΗ	15	1.800
Γ' ΖΩΝΗ	8	960
Δ' ΖΩΝΗ	5	600

Σε οριακές περιπτώσεις προσδιορισμού κλιματικής ζώνης μιας κατοικίας επιλέγεται η ευνοϊκότερη ζώνη για τον αιτούντα.

3. Για κάθε λίτρο κατανάλωσης πετρελαίου εσωτερικής καύσης θέρμανσης, χορηγείται ποσό επιδόματος 0,35 ευρώ.

4. Στις περιπτώσεις αλλαγής κλιματικής ζώνης κατά την διάρκεια της περιόδου θέρμανσης, στην νέα ζώνη μεταφέρεται το εναπομείναν ποσοστό της κλιματικής ζώνης της προηγούμενης κατοικίας.

Άρθρο 4

Διαδικασία χορήγησης του επιδόματος στους δικαιούχους

1. Επίδομα χορηγείται στα φυσικά πρόσωπα των παραγρ. 1 και 2 του άρθρου 1 της παρούσας, για τις αγορές πετρελαίου εσωτερικής καύσης θέρμανσης που πραγματοποιούν από 15 Οκτωβρίου μέχρι και την 30ή Απριλίου κάθε έτους μετά από σχετική αίτηση που αρμοδίως υποβάλλεται σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στην παρ. 2 του παρόντος άρθρου, μέχρι 30 Μαΐου κάθε έτους.

Στην περίπτωση που οι παραπάνω ημερομηνίες συμπίπτουν με μη εργάσιμες ημέρες, ως ημερομηνία λαμβάνεται η προηγούμενη εργάσιμη για την έναρξη και η επόμενη εργάσιμη για τη λήξη.

2. α) Οι ενδιαφερόμενοι, υποβάλλουν αίτηση μέσω εφαρμογής στο δικτυακό τόπο www.gsis.gr, για να ενταχθούν στο Μητρώο

Δικαιούχων του επιδόματος θέρμανσης.

Στην αίτηση αναγράφονται κατά περίπτωση τα ακόλουθα στοιχεία:

- ο αριθμός Φορολογικού Μητρώου του αιτούντος - υπόχρεου φορολογικής δήλωσης,
- το ονοματεπώνυμό του,
- ο αριθμός των προστατευόμενων τέκνων του,
- η ένδειξη εάν επιθυμεί προκαταβολή,
- ο αριθμός τραπεζικού λογαριασμού (IBAN) που επιθυμεί να πιστωθεί το ποσό και το ονοματεπώνυμο του πρώτου δικαιούχου,
- ο αριθμός παροχής ηλεκτρικού ρεύματος του ακινήτου κύριας κατοικίας,
- η ταχυδρομική διεύθυνση που αντιστοιχεί στη συγκεκριμένη παροχή ηλεκτρικού ρεύματος,
- αν η κατοικία είναι ιδιόκτητη, ενοικιαζόμενη ή δωρεάν παραχωρούμενη καθώς και ο Α.Φ.Μ. του εκμισθωτή ή του δωρεάν παραχωρούντος,
- τα τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων της κύριας κατοικίας κατά το χρόνο υποβολής της αίτησης,
- η ένδειξη αν πρόκειται για πολυκατοικία,
- τα στοιχεία επικοινωνίας του (διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, αριθμός κινητού ή και σταθερού τηλεφώνου)

β) Παράλληλα οι διαχειριστές της πολυκατοικίας ή οι εκπρόσωποι των πολυκατοι-

κίων ή οι εταιρίες διαχείρισης πολυκατοικιών, δηλώνουν στην εφαρμογή τα ακόλουθα στοιχεία:

- τον αριθμό φορολογικού μητρώου του διαχειριστή ή του προσώπου που εκπροσωπεί την πολυκατοικία ή της εταιρίας διαχείρισης της πολυκατοικίας,
- τον Α.Φ.Μ. της πολυκατοικίας, εφόσον υπάρχει,
- τον αριθμό της κοινόχρηστης παροχής ηλεκτρικού ρεύματος ή μιας παροχής ηλεκτρικού ρεύματος που εκπροσωπεί την πολυκατοικία,
- τα χιλιοστά συμμετοχής των διαμερισμάτων στις δαπάνες θέρμανσης,
- το ονοματεπώνυμο των φυσικών προσώπων που διαμένουν στα διαμερίσματα τα οποία δεν χρησιμοποιούνται ως επαγγελματική στέγη.

γ) Τα πρόσωπα που δεν είναι πιστοποιημένοι χρήστες στο TAXISnet, για την εισοδό τους στην ηλεκτρονική αίτηση δηλώνουν, τον Α.Φ.Μ. και έναν αριθμό ειδοποίησης εκκαθαριστικού σημειώματος μιας εκ των δηλώσεων Φορολογίας Εισοδήματος της τελευταίας πενταετίας.

δ) Στις περιπτώσεις που έχει αλλάξει κύρια κατοικία ο αιτών υποβάλλει νέα αίτηση.

ε) Αρχικές ή τροποποιητικές αιτήσεις προσώπων που δεν πληρούν τα κριτήρια των άρθρων 1 και 2 της παρούσας, απορρίπτονται αυτόματα από τη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων με σχετική αιτιολογία.

στ) Δεν είναι αποδεκτή η χρήση του ίδιου αριθμού λογαριασμού τραπεζής (IBAN) από δύο διαφορετικούς δικαιούχους επιδόματος. Επίσης δεν είναι αποδεκτή η χρήση του ίδιου αριθμού παροχής ηλεκτρικού ρεύματος για περισσότερους από δύο δικαιούχους κατά την ίδια περίοδο θέρμανσης.

ζ) Τα μέλη διακίνησης πετρελαίου θέρμανσης (ΔΙ.ΠΕ.ΘΕ.) υποχρεούνται στην υποβολή των φορολογικών στοιχείων στο ηλεκτρονικό σύστημα παρακολούθησης πετρελαίου θέρμανσης σύμφωνα με τα όσα προβλέπονται στο άρθρο 73 παραγρ. 2 του

N.2960/01 και τις διατάξεις της αριθ. 1019446/113/0015/πολ.1034/14-2-2008 ΑΥΟ (ΦΕΚ 307/Β'), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

η) Όλα τα συνδεδεμένα με την υποβαλλόμενη αίτηση δικαιολογητικά φυλάσσονται υποχρεωτικά από τους ενδιαφερόμενους για διάστημα πέντε (5) ετών.

Άρθρο 5

Αρμόδιες υπηρεσίες, διαδικασία, χρόνος και τρόπος χορήγησης του επιδόματος

1. Η Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης (Δ.ΗΛΕ.Δ) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) ορίζεται ως αρμόδια υπηρεσία για τη διενέργεια των μηχανογραφικών διαδικασιών χορήγησης του επιδόματος θέρμανσης στα δικαιούχα φυσικά πρόσωπα και δεν θεωρείται δημόσιος υπόλογος, ενώ ευθύνεται μόνο για τυχόν λάθη κατά την επεξεργασία από δική της υπαιτιότητα.

Τα εισαγόμενα στοιχεία του προηγούμενου άρθρου, αποτελούν αντικείμενο επεξεργασίας και ηλεκτρονικού ελέγχου από τη Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης (Δ.ΗΛΕ.Δ.) σε συνεργασία με τις συναρμόδιες Διευθύνσεις, με σκοπό να χορηγηθεί ως επίδομα θέρμανσης το κατά περίπτωση νόμιμο ποσό, στους νόμιμους δικαιούχους, με βάση τα κριτήρια των άρθρων 2 και 3 της παρούσας.

2. Η πληρωμή του επιδόματος θέρμανσης διενεργείται μέσω τραπεζικών ή λοιπών πιστωτικών ιδρυμάτων, κατά παρέκκλιση των διατάξεων του Ν. 2362/95 (Α' 247) περί δημόσιου λογιστικού και εντός είκοσι (20) ημερών από την ημερομηνία υποβολής της αίτησης του δικαιούχου. Ειδικότερα: α) Ποσό που ισούται με το 25% επί του συνολικού δικαιούμενου ποσού του επιδόματος θέρμανσης προκαταβάλλεται άπαξ ανά περίοδο χορήγησης κατ' επιλογή του δικαιούχου που αποτυπώνεται στην αίτηση του άρθρου 4 παρ. 2. β) το υπόλοιπο του ποσού, που δικαιούται ο αιτών βάσει της πραγματοποιηθείσας αγοράς πετρελαίου θέρμανσης ή το συ-

νολικό ποσό του επιδόματος θέρμανσης, στην περίπτωση που ο δικαιούχος δεν αιτήθηκε την προκαταβολή που προβλέπεται στην παραπάνω περίπτωση, καταβάλλεται, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 6 της παρούσας και με την υποβολή των αντίστοιχων φορολογικών στοιχείων στο ηλεκτρονικό σύστημα παρακολούθησης πετρελαίου θέρμανσης από τα μέλη ΔΙ.ΠΕ.ΘΕ.

Η Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης της Γ.Γ.Δ.Ε. επεξεργάζεται περιοδικά τα στοιχεία του προηγούμενου άρθρου, τα διασταυρώνει με άλλα στοιχεία που έχει στη διάθεσή της και στη συνέχεια δημιουργεί:

α) Αναλυτική κατάσταση δικαιούχων σε ηλεκτρονική μορφή, με βάση τα στοιχεία του Μητρώου Δικαιούχων Επιδόματος Θέρμανσης, η οποία περιλαμβάνει τα πλήρη στοιχεία των δικαιούχων (ονοματεπώνυμο, πατρώνυμο, ταχυδρομική διεύθυνση, Α.Φ.Μ.) τον αριθμό τραπεζικού λογαριασμού σε μορφή IBAN, το αντίστοιχο πιστωτικό ίδρυμα στο οποίο τηρείται ο λογαριασμός και το δικαιούμενο ποσό επιδόματος.

Η ηλεκτρονική μορφή της κατάστασης αυτής είναι επεξεργάσιμη από την εταιρία «Διατραπεζικά συστήματα Α.Ε.» (ΔΙΑΣ Α.Ε.) προς την οποία και διαβιβάζεται.

β) Συγκεντρωτική κατάσταση σε έντυπη και ηλεκτρονική μορφή που περιλαμβάνει το συνολικό ποσό επιδόματος θέρμανσης, ολογράφως και αριθμητικώς, ανά τράπεζα ή πιστωτικό ίδρυμα.

3. Η ανωτέρω συγκεντρωτική κατάσταση αποστέλλεται στη 24η Διεύθυνση Λογαριασμών του Δημοσίου του Γ.Λ. Κράτους, η οποία εκδίδει, βάσει αυτής, ειδική εντολή προς την Τράπεζα της Ελλάδος για χρέωση του λογαριασμού του Δημοσίου 200 «Ελληνικό Δημόσιο - Συγκέντρωση Εισπράξεων - Πληρωμών» με πίστωση των τραπεζικών λογαριασμών των οικείων τραπεζών ή πιστωτικών ιδρυμάτων, μέσω των οποίων διενεργούνται οι πληρωμές των δικαιούχων. Η ανωτέρω εντολή κοινοποιείται στη Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης, στη Δ/νση

Προϋπολογισμού και Δημοσιονομικών Αναφορών και στη ΔΙΑΣ Α.Ε.

4. α. Οι σχετικές για την πληρωμή του επιδόματος θέρμανσης πιστώσεις εγγράφονται στον προϋπολογισμό του Υπουργείου Οικονομικών, υπό ειδικό φορέα 23-200 «Γενικές Κρατικές Δαπάνες» και ΚΑΕ 2732 - «Επίδομα θέρμανσης».

β. Για την πληρωμή του επιδόματος θέρμανσης η ειδική εντολή πληρωμής της παραγράφου 3 του παρόντος άρθρου επέχει θέση απόφασης ανάληψης υποχρέωσης.

5. α. Η εμφάνιση των σχετικών πληρωμών στη δημόσια ληψοδοσία πραγματοποιείται με την έκδοση συμπληρωστικών χρηματικών ενταλμάτων από την Υπηρεσία Δημοσιονομικού Ελέγχου στο Υπουργείο Οικονομικών, επί Γραφείου Συμπληρωστικών του Γ.Λ. Κράτους.

β. Δικαιολογητικά για την έκδοση των σχετικών χρηματικών ενταλμάτων ορίζονται τα ακόλουθα:

i) Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών για την έκδοση του συμπληρωστικού χρηματικού εντάλματος, που εκδίδεται με μέριμνα της Δ24-Δ/νσης Λογαριασμών του Δημοσίου.

ii) Συγκεντρωτική κατάσταση της παραγρ. 2 του παρόντος άρθρου.

iii) Αντίγραφο της ειδικής εντολής προς την Τράπεζα της Ελλάδος και της αναγγελίας της Τράπεζας για τη χρέωση του λογαριασμού 200.

6. Η Δ24-Δ/νση Λογαριασμών του Δημοσίου, οι συμβαλλόμενες τράπεζες και τα λοιπά πιστωτικά ιδρύματα δε θεωρούνται δημόσιοι υπόλογοι και ευθύνονται μόνο για τυχόν λάθη από δική τους υπαιτιότητα.

7. Σε περίπτωση που το καταβαλλόμενο ποσό επιδόματος θέρμανσης υπολείπεται του δικαιούμενου λόγω περιορισμένης αγοράς ποσότητας πετρελαίου, το υπόλοιπο καταβάλλεται τμηματικά και κατ' αναλογία με την πραγματοποίηση των επόμενων αγορών πετρελαίου θέρμανσης από τον δικαιούχο.

8. Η δαπάνη για την καταβολή του επιδόματος θέρμανσης δεν υπόκειται στον προληπτικό έλεγχο του Ελεγκτικού Συνεδρίου.

9. Το επίδομα θέρμανσης δεν μπορεί να

κατασχεθεί, δεν υπόκειται σε καμιά είδους παρακράτηση και δεν συμψηφίζεται με τυχόν οφειλές του δικαιούχου προς το Ελληνικό Δημόσιο.

10. Το επίδομα είναι αφορολόγητο, δεν αποτελεί εισόδημα και δεν υπόκεινται σε καμιά κράτηση υπέρ του Δημοσίου ή τρίτου.

Άρθρο 6

Έλεγχος δικαιούχων

1. Η Δ.ΗΛΕ.Δ. μετά την, κατά τις παραγρ. 1 και 2 του άρθρου 5 της παρούσας, επεξεργασία και έλεγχο των υποβαλλόμενων αιτήσεων και των στοιχείων που επεξεργάζεται από το πληροφοριακό σύστημα πετρελαίου θέρμανσης (ΔΙ.ΠΕ.ΘΕ.), δημιουργεί στο TAXIS καταστάσεις σε ηλεκτρονική μορφή ανά αρμόδια Δ.Ο.Υ., που περιλαμβάνουν τους αιτούντες για τους οποίους προκύπτουν αμφιβολίες ως προς τη νομιμοποίησή τους, τη νομιμότητα των συναλλαγών ή τα δικαιούμενα ποσά.

2. Οι κατά τα ανωτέρω δημιουργούμενες καταστάσεις διαβιβάζονται ηλεκτρονικά στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ., προκειμένου οι Υπηρεσίες αυτές να πραγματοποιήσουν τους απαιτούμενους ελέγχους για την εξακρίβωση των πραγματικών περιστατικών.

3. Οι Δ.Ο.Υ., μετά την διενέργεια του ελέγχου, προβαίνουν σε συμπλήρωση των καταστάσεων με τις διαπιστώσεις τους και τις αποστέλλουν, έστω και τμηματικά στη Δ.ΗΛΕ.Δ. για την περαιτέρω προώθηση της διαδικασίας πληρωμής των δικαιούχων.

4. Κατά τα λοιπά, ως προς τον έλεγχο των δικαιούχων επιδόματος θέρμανσης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Ν. 3492/2006 (Α' 210).

Άρθρο 7

Επανεξέταση αιτήσεων χορήγησης επιδόματος και αποτελεσμάτων επεξεργασίας

1. Σε περίπτωση απόρριψης της αίτησης του ενδιαφερόμενου ή χορήγησης επιδόματος μικρότερου του αιτούμενου ή αμφισβήτησης των αποτελεσμάτων της επεξεργασίας, δύναται ο ενδιαφερόμενος να υποβάλει ηλεκτρονική αίτηση επανεξέτασης στη Δ.ΗΛΕ.Δ.

της Γ.Γ.Δ.Ε., στην οποία θα τεκμηριώνει τους λόγους ένστασης.

2. Η Δ.ΗΛΕ.Δ. διαβιβάζει τα αιτήματα επανεξέτασης των ενδιαφερόμενων στην αρμόδια για τη φορολογία τους Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία, προκειμένου να εξεταστεί η εφαρμογή των άρθρων 1, 2 και 3 της παρούσας.

3. Οι αρμόδιες Δ.Ο.Υ., μετά τον έλεγχο και σε περίπτωση αποδοχής μέρους ή του συνόλου του αιτήματος, προβαίνουν αυτοδίκαια ή υποδεικνύουν στον ενδιαφερόμενο τις αναγκαίες διορθωτικές ενέργειες και η Δ.ΗΛΕ.Δ. επανεκκαθαρίζει την αίτηση.

Άρθρο 8

Καταλογισμός ανοικείως λαβόντων και επιβολή προστίμων

1. Με την επιφύλαξη τυχόν προστίμων που προβλέπονται από άλλες διατάξεις στα φυσικά πρόσωπα, που αναγράφουν ψευδή στοιχεία στην αίτησή τους, επιβάλλονται οι κυρώσεις που προβλέπονται από την κείμενη νομοθεσία σε περίπτωση υποβολής ψευδούς δηλώσεως.

2. Με την επιφύλαξη του άρθρου 7, στις περιπτώσεις μη νόμιμης εισπραξης επιδόματος θέρμανσης ή εισπραξης ποσού επιδόματος μεγαλύτερου του δικαιούμενου, ή εισπραξης προκαταβολής χωρίς να προκύπτει από την προβλεπόμενη διασταύρωση των στοιχείων η αγορά πετρελαίου θέρμανσης, το αχρεωστήτως καταβληθέν ποσό καταλογίζεται σε βάρος του ανοικείως λαβόντος, με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ή του νομίμως εξουσιοδοτημένου απ' αυτόν οργάνου και εισπράττεται κατά τις διατάξεις του ΚΕΔΕ.

3. Όσον αφορά τα μέλη ΔΙ.ΠΕ.ΘΕ. εφαρμογή έχουν τα πρόστιμα της παραγρ. 9 του άρθρου 147 του Ν. 2960/01.

Άρθρο 9

Καταργούμενες διατάξεις - Έναρξη ισχύος

1. Η υπ' αριθμ Δ33 5042999 ΕΞ 2012 (ΦΕΚ Β' 3049 16.11.2012) καταργείται.

2. Οι διατάξεις της παρούσας ισχύουν από την δημοσίευσή της.

Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

2. Διαδικασία χορήγησης για την άσκηση προσφυγών κατά αποφάσεων της Επιτροπής του άρθρου 70Α' Ν.2238/1994¹

Η εγκύλιος υπουργείου Οικονομικών πολ. 1244/13.11.2013

Θέμα: Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου τέταρτου του Ν.4183/2013 που αφορούν την Επιτροπή Διοικητικής Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών του άρθρου 70Α του Ν.2238/1994 και οδηγίες για την εφαρμογή τους.

Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις του άρθρου τέταρτου του Ν.4183/2013 (Φ.Ε.Κ. 186 Α' / 11.9.2013) «Κύρωση της Σύμβασης Παραχώρησης του αποκλειστικού δικαιώματος παραγωγής, λειτουργίας, κυκλοφορίας, προβολής και διαχείρισης των Κρατικών Λαχειών και άλλες διατάξεις»,² που αφορούν θέματα της Επιτροπής Διοικητικής Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών (Ε.Δ.Ε.Φ.Δ.), με χρόνο έναρξης ισχύος τους την ψήφιση του νόμου (29.8.2013) σύμφωνα με το άρθρο ένατο αυτού.

1. Ειδικότερα, με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου του άρθρου τέταρτου του Ν.4183/2013 ορίζεται ότι, αιτήσεις διοικητικής επίλυσης που αφορούν πράξεις των φορολογικών αρχών που εκδόθηκαν μέχρι 31.7.2013 για τις οποίες η Επιτροπή Διοικητικής Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών καθίσταται αρμόδιο ή αποκλειστικά αρμόδιο όργανο σύμφωνα με το άρθρο 70Α του Κ.Φ.Ε., εξετάζονται από την Ε.Δ.Ε.Φ.Δ. μέχρι 31.12.2013.

Συνεπώς, από την Ε.Δ.Ε.Φ.Δ. θα εξετάζονται μέχρι 31.12.2013, τόσο οι αιτήσεις διοικητικής επίλυσης της διαφοράς των παραπάνω εκδοθεισών πράξεων που ήταν εκκρεμείς ενώπιόν της κατά την 29.8.2013, όσο και όποιες υποβληθούν μεταγενέστερα για τις οποίες η Ε.Δ.Ε.Φ.Δ. καθίσταται όργανο διοικητικής επίλυσης της αμφισβητούμενης διαφοράς σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 70 Α του Ν.2238/1994, όπως αυτό τροποποιήθηκε στη συνέχεια και ισχύει με την περίπτωση 3 της υποπαραγράφου Α.5 της παραγράφου Α του άρθρου πρώτου του Ν.4152/

2013 (σχετ. και οι πολ. 1152/ 2012 και 1128/2013 εγκύκλιες διαταγές του Υπουργού Οικονομικών και Γεν. Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων αντίστοιχα).

2. Επιπλέον, με το δεύτερο εδάφιο του άρθρου τέταρτου του Ν.4183/2013 ορίζεται ότι, εάν κατά την τελευταία αυτή ημερομηνία (31.12.2013) δεν έχει εξεταστεί η αίτηση του υπόχρεου, τότε θεωρείται κατά περίπτωση ότι δεν έχει επέλθει η διοικητική επίλυση της διαφοράς ή ότι η αίτηση έχει απορριφθεί και ο υπόχρεος μπορεί να προσφύγει ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις οικείες διατάξεις, διαφορετικά η πράξη οριστικοποιείται.

Επισημαίνεται ότι η αίτηση του υπόχρεου θεωρείται ότι δεν έχει εξετασθεί από την Ε.Δ.Ε.Φ.Δ. στην περίπτωση που δεν έχει επέλθει αποτέλεσμα ως προς τη διοικητική επίλυση της αμφισβητούμενης διαφοράς κατά την ως άνω ημερομηνία.

3. Περαιτέρω, ως προς το χρόνο άσκησης προσφυγής επί των αιτήσεων διοικητικής επίλυσης των καταλογιστικών πράξεων του ελέγχου οι οποίες δε θα εξετασθούν από την Ε.Δ.Ε.Φ.Δ. μέχρι την 31.12.2013, διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

α) Για εκκρεμείς ενώπιον της Ε.Δ.Ε.Φ.Δ. περιπτώσεις αιτήσεων διοικητικής επίλυσης της διαφοράς του ίδιου ελέγχου στις οποίες σε μια καταλογιστική πράξη η αμφισβητούμενη διαφορά του κύριου φόρου, τέλους, εισφοράς ή προστίμου υπερβαίνει τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ και είναι μικρότερη των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) ευρώ, ή υπερβαίνει τις τριακόσιες χιλιάδες (300.000) ευρώ αλλά η σχετική αί-

¹ Βλ. και «Απόψεις» παρόντος τεύχους, σελ. 1777 επ.

² Δ.Φ.Ν. 2013, τεύχος 1522, σελ. 1438.

τηση διοικητικής επίλυσης της διαφοράς δεν είχε ενδικοφανή χαρακτήρα επειδή υποβλήθηκε πριν τις 29.2.2012, ως προς τον υπολογισμό του χρόνου άσκησης προσφυγής από τον υπόχρεο ισχύουν τα οριζόμενα στις διατάξεις της οικείας κατά περίπτωση φορολογίας, σύμφωνα με την περίπτωση γ' της παραγράφου 7 του άρθρου 70 Ατου Ν.2238/1994 όπως ισχύει.

Συνεπώς, όπου με βάση τις ισχύουσες σε κάθε φορολογία διατάξεις ορίζεται ότι η προθεσμία για την άσκηση της προσφυγής από τον υπόχρεο αναστέλλεται με την υποβολή της αίτησης διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, μη υπολογιζόμενης της ημέρας υποβολής αυτής, ο χρόνος άσκησης προσφυγής συνεχίζει να υπολογίζεται από την επόμενη εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα της ημέρας υπογραφής της πράξης ματαίωσης επίλυσης της διαφοράς. Επομένως, ως αφετηρία για τον υπολογισμό του τυχόν υπολοίπου χρόνου άσκησης προσφυγής από τον υπόχρεο επί καταλογιστικών πράξεων του ελέγχου για τις οποίες έχουν υποβληθεί ενώπιον της Ε.Δ.Ε.Φ.Δ. οι κατά τα ως άνω αιτήσεις διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, θεωρείται εν προκειμένω η επόμενη από την 31.12.2013 εργάσιμη ημέρα, καθόσον σύμφωνα με τα παραπάνω θεωρείται ότι δεν επήλθε η διοικητική επίλυση της διαφοράς.

Β) Όσον αφορά τις εκκρεμείς περιπτώσεις αιτήσεων διοικητικής επίλυσης της διαφοράς που έχουν υποβληθεί σύμφωνα με τα οριζόμενα ενώπιον της Ε.Δ.Ε.Φ.Δ. μετά την 29.2.2012 και αφορούν αμφισβητούμενες διαφορές κύριου φόρου, τέλους, εισφοράς ή προστίμου, που υπερβαίνουν στην οικεία καταλογιστική πράξη τις τριακόσιες χιλιάδες (300.000) ευρώ (αιτήσεις διοικητικής επίλυσης της διαφοράς με ενδικοφανή χαρακτήρα), ο χρόνος άσκησης προσφυγής, ειδικά για τις εν λόγω καταλογιστικές πράξεις, αρχίζει από την κοινοποίηση στον υπόχρεο της σχετικής απόφασης της Ε.Δ.Ε.Φ.Δ. κατόπιν της εξέτασής τους, καθόσον η εν λόγω απόφαση της Ε.Δ.Ε.Φ.Δ. αποτελεί την πράξη η οποία προσβάλλεται παραδεκτώς εντός των οριζόμενων στον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας προθεσμιών.

Συνεπώς, στην περίπτωση που οι αιτήσεις κατά το μέρος που αφορούν τις συγκεκριμένες ως άνω καταλογιστικές πράξεις δεν εξετασθούν κατά τα ισχύοντα από την Ε.Δ.Ε.Φ.Δ. μέχρι την 31.12.2013, θεωρείται ότι έχουν απορριφθεί και ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει

προσφυγή σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας εντός της οριζόμενης σε αυτόν προθεσμίας που αρχίζει από την σύμφωνα με τα παραπάνω ημερομηνία εκπνοής του χρόνου εξέτασης των εκκρεμών στην Ε.Δ.Ε.Φ.Δ. αιτήσεων.

Επισημαίνεται ωστόσο ότι, στις περιπτώσεις που με τις προαναφερόμενες αιτήσεις διοικητικής επίλυσης της διαφοράς εκκρεμεί και η εξέταση καταλογιστικών πράξεων του ίδιου ελέγχου στις οποίες η διαφορά δεν υπερβαίνει τις τριακόσιες χιλιάδες (300.000) ευρώ, ως προς τον υπολογισμό του χρόνου άσκησης προσφυγής επί των εν λόγω καταλογιστικών πράξεων από τον υπόχρεο ισχύουν τα αναφερόμενα στην περίπτωση α'.

Επίσης, διευκρινίζεται ότι σε περιπτώσεις που με την ίδια πράξη καταλογίζονται περισσότερα ποσά (π.χ. Α.Ε.Π Κ.Β.Σ.), εκ των οποίων ένα ή και περισσότερα αυτών υπερβαίνουν κατά τα ως άνω τις τριακόσιες χιλιάδες (300.000) ευρώ και αμφισβητούνται από τον υπόχρεο, για τα άνω των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) ευρώ ποσά υφίσταται σύμφωνα με τα προαναφερόμενα διαφορετικός χρόνος άσκησης προσφυγής σε σχέση με ποσά που υπολείπονται του ως άνω ορίου και συμπεριλαμβάνονται στην ίδια καταλογιστική πράξη (σχετ. και η πολ.1152/2012 εγκύκλιος διαταγή του Υπουργού Οικονομικών).

4. Τέλος, προς αποφυγή της άσκοπης διακίνησης αλληλογραφίας και δημιουργίας δυσχερειών ως προς τη λειτουργία της Ε.Δ.Ε.Φ.Δ., εφιστάται ιδιαίτερος η προσοχή στις αρμόδιες υπηρεσίες προκειμένου, με σχετική ενημέρωση και του φορολογούμενου, να μην αποστέλλονται στην Ε.Δ.Ε.Φ.Δ. υποθέσεις αιτήσεων διοικητικής επίλυσης, για τις οποίες ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ή του ελεγκτικού κέντρου που κατατίθενται οι σχετικές αιτήσεις διαπιστώνει την δική του αρμοδιότητα να επιληφθεί ως όργανο διοικητικής επίλυσης, ή περιπτώσεις αιτήσεων για τις οποίες διαπιστώνεται ότι δεν υφίσταται δυνατότητα εξέτασής τους στο πλαίσιο διοικητικής επίλυσης (π.χ. υποθέσεις αιτήσεων αρμοδιότητας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή της Επιτροπής του άρθρου 70 του Ν.2238/1994 να επιληφθεί της διοικητικής επίλυσης λόγω ποσού, αιτήσεις επί καταλογιστικών πράξεων που έχουν καταστεί οριστικές κατόπιν παρέλευσης της προθεσμίας υποβολής αίτησης, αιτήσεις για πράξεις των φορολογικών αρχών που εκδίδονται μετά την 1.8.2013, κ.λπ.). **ΔΦΠ**

Διευκρινίσεις για την επιλεκτική υπαγωγή επαγγελματικών μισθώσεων σε ΦΠΑ

Η εγκύλιος υπουργείου Οικονομικών πολ. 1180/2013

Θέμα: Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 17 του Ν.4110/23.1.2013 (ΦΕΚ 17Α)¹, σχετικά με τη χορήγηση δυνατότητας επιλογής φορολόγησης των επαγγελματικών μισθώσεων και παροχή οδηγιών για την εφαρμογή τους.

Κοινοποιούμε τις διατάξεις του άρθρου 17 του Ν.4110/23.1.2013 (ΦΕΚ 17Α) «Ρυθμίσεις στη φορολογία εισοδήματος, ρυθμίσεις θεμάτων αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών και λοιπές διατάξεις» και παρέχουμε οδηγίες για την ορθή εφαρμογή τους.

1. Με τις διατάξεις του κοινοποιούμενου άρθρου 17 τροποποιούνται οι διατάξεις της περίπτωσης δ) της παραγράφου 2 και της παραγράφου 5 του άρθρου 8, καθώς και της παραγράφου 3 του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ, προβλέποντας τη δυνατότητα επιλογής υπαγωγής στο ΦΠΑ των επαγγελματικών μισθώσεων ακινήτων με παράλληλη έκπτωση του φόρου εισροών που επιβαρύνει την κατασκευή και τη συντήρηση των εν λόγω ακινήτων.

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 αντικαθίσταται η περίπτωση δ) της παραγράφου 2 του άρθρου 8 του Κώδικα ΦΠΑ.

Το σημείο (i) της περίπτωσης αυτής επαναλαμβάνει την υποχρεωτική επιβολή ΦΠΑ στην εκμίσθωση βιομηχανοστασίων και χρηματοθυρίδων.

Με το σημείο (ii) της περίπτωσης αυτής παρέχεται η δυνατότητα υπαγωγής στο ΦΠΑ όλων των επαγγελματικών μισθώσεων ακινήτων, σε αντίθεση με την προηγούμενη διάταξη με την οποία η επιλογή φορολόγησης ίσχυε μόνο για τα εμπορικά κέντρα και τα εμπορευματικά κέντρα, υπό συγκεκριμένες προϋποθέσεις.

Ως «επαγγελματική μίσθωση» θεωρείται κάθε μίσθωση ακινήτου για την άσκηση οικονομι-

κής δραστηριότητας από μισθωτή υποκείμενο στο φόρο.

3. Η υπαγωγή στο Φ.Π.Α. γίνεται κατόπιν επιλογής του εκμισθωτήεκμεταλλευτή του ακινήτου, που πραγματοποιείται με την υποβολή αίτησης επιλογής φορολόγησης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Η επιλογή φορολόγησης μπορεί να αφορά το σύνολο ή μέρος ενός ακινήτου ή οικοδομικού συγκροτήματος. Με την αίτηση προσδιορίζονται επακριβώς και οι χώροι για τους οποίους γίνεται η επιλογή φορολόγησης. Επισημαίνεται ότι η επιλογή αφορά και μισθώσεις που είχαν συναφθεί πριν την 1.1.2013, εφόσον υποβληθεί αίτηση επιλογής φορολόγησης η οποία ισχύει από την υποβολή της.

Δικαίωμα επιλογής φορολόγησης έχουν οι εκμεταλλευτές ακινήτων που τα εκμισθώνουν σε άλλες επιχειρήσεις για την άσκηση της εμπορικής τους δραστηριότητας παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών. Εκμεταλλευτής ακινήτου είναι τόσο το πρόσωπο που διαθέτει κυριότητα επί του ακινήτου, όσο και κάθε πρόσωπο που διαθέτει με οποιονδήποτε τρόπο δικαίωμα εκμετάλλευσης του (π.χ. υπεκμίσθωση, επικαρπία κ.λπ.).

Για τις επιχειρήσεις εκμετάλλευσης εμπορικών κέντρων, οι οποίες είχαν υποβάλει αίτηση επιλογής φορολόγησης και είχαν λάβει σχετική βεβαίωση υπαγωγής στο φόρο από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. μέχρι την 31^η Δεκεμβρίου 2012, ακόμη και στην περίπτωση που δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις που προβλέπονταν από την ΑΥΟ πολ. 1112/5.10.2007² όπως τροποποιήθηκε με την ΑΥΟ

¹ Δ.Φ.Ν. 2013, τ. 1507 σελ. 194.

² Δ.Φ.Ν. 2007, τ. 1566.

πολ. 1056/16.4.2009,³ η εν λόγω αίτηση θεωρείται ως αίτηση επιλογής φορολόγησης με τις κοινοποιούμενες διατάξεις και κατά συνέπεια δεν απαιτείται υποβολή νέας αίτησης. Η επιλογή φορολόγησης στην περίπτωση αυτή ισχύει από το χρόνο που είχε υποβληθεί η αίτηση.

Παρότι η επιλογή ασκείται από τον εκμισθωτή - εκμεταλλευτή του ακινήτου, σε κάθε περίπτωση είναι αυτονόητο ότι για την τυχόν επιβολή ΦΠΑ σε μίσθωση ακινήτου και για την επιλογή φορολόγησης απαιτείται η σύμφωνη γνώμη του αντισυμβαλλομένου (μισθωτή), προκειμένου να αποφεύγονται διενέξεις, ειδικά σε συμβάσεις που έχουν υπογραφεί πριν την επιλογή φορολόγησης, οι οποίες προφανώς πρέπει να τροποποιηθούν.

Σε περίπτωση που ο κύριος ή εκμεταλλευτής ακινήτου παραχωρεί το δικαίωμα εκμετάλλευσης σε άλλο πρόσωπο, δικαίωμα επιλογής φορολόγησης μπορεί να έχουν και οι δύο, η δε επιλογή φορολόγησης του ενός είναι ανεξάρτητη από την επιλογή ή όχι του άλλου.

Σε περίπτωση συγκυριότητας ακινήτου, η αίτηση επιλογής φορολόγησης δεν απαιτείται να ασκηθεί από κοινού εφόσον δεν επιθυμούν όλοι οι συγκύριοι τη φορολόγηση με ΦΠΑ. Μπορεί το ποσοστό του ενός να επιβαρύνεται με χαρτόσημο ενώ το ποσοστό του άλλου, που υποβάλει αίτηση επιλογής φορολόγησης, να επιβαρύνεται με ΦΠΑ.

4. Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω, αναφέρονται ενδεικτικά οι κατωτέρω περιπτώσεις, περί ύπαρξης ή μη δικαιώματος επιλογής:

α) Εταιρία (Α) ανεγείρει ακίνητο σε ιδιόκτητο οικόπεδο και επειδή δεν επιθυμεί την απ' ευθείας εκμετάλλευση του, εκμισθώνει το κτήριο με δικαίωμα υπεκμισθωσης όλου ή μέρους αυτού. Δικαίωμα επιλογής φορολόγησης έχουν και οι δύο επιχειρήσεις. Είναι αυτονόητο ότι το δικαίωμα επιλογής φορολόγησης ασκείται ανεξάρτητα από τις εν λόγω επιχειρήσεις και δεν είναι απαραίτητο το δικαίωμα αυτό να ασκηθεί και από τις δύο επιχειρήσεις.

β) Επιχείρηση (Α) παραχωρεί δωρεάν ακίνητο σε άλλη επιχείρηση (Β) η οποία έχει, βάσει συμ-

φωνητικού, δικαίωμα εκμετάλλευσης του ακινήτου. Δικαίωμα επιλογής φορολόγησης έχει μόνο ο Β γιατί ο Α δεν ασκεί φορολογητέα πράξη για να έχει τέτοιο δικαίωμα.

γ) Φυσικό ή νομικό πρόσωπο (Α) εκμισθώνει οικόπεδο ιδιοκτησίας του σε άλλο φυσικό ή νομικό πρόσωπο (Β), το οποίο (Β) θα ανεγείρει ακίνητο και θα το εκμεταλλεύεται με εκμίσθωση. Τα δύο πρόσωπα έχουν δικαίωμα επιλογής φορολόγησης, το οποίο θα ασκήσουν προκειμένου να εκπέσουν, ο Β τις δαπάνες κατασκευής και ο Α τις τυχόν λοιπές δαπάνες για το οικόπεδο. Το ίδιο ισχύει για συμβάσεις παραχώρησης οικοπέδου έναντι ανταλλάγματος για την ανέγερση κτηρίου για εγκατάσταση της επιχείρησης του μισθωτή.

δ) Φυσικό πρόσωπο (Α) και νομικό πρόσωπο (Β) είναι εξ αδιαιρέτου ιδιοκτήτες ενός ακινήτου το οποίο εκμισθώνεται. Η αίτηση επιλογής φορολόγησης δεν απαιτείται να ασκηθεί από κοινού εφόσον δεν επιθυμούν και οι δύο τη φορολόγηση με ΦΠΑ. Μπορεί το ποσοστό του Α να επιβαρύνεται με χαρτόσημο ενώ το ποσοστό του Β που υποβάλει αίτηση επιλογής φορολόγησης να επιβαρύνεται με ΦΠΑ.

5. Επισημαίνεται ότι με τις διατάξεις του κοινοποιούμενου νόμου δίνεται δικαίωμα επιλογής φορολόγησης πράξεων οι οποίες χαρακτηρίζονται ως «μίσθωση ακινήτου» και δεν θίγονται περιπτώσεις πράξεων οι οποίες υπάγονται υποχρεωτικά στο φόρο, καθώς δεν συνιστούν «μίσθωση ακινήτου», όπως π.χ. η παραχώρηση χώρου με παράλληλη παροχή υπηρεσιών. Είναι ευνόητο ότι σε περιπτώσεις που υφίστανται αμφισβητήσεις όσον αφορά το χαρακτηρισμό των πράξεων ως «μίσθωση ακινήτου» ή άλλου είδους υπηρεσία και εφόσον ο εκμισθωτής επιθυμεί τη φορολόγηση, είναι προτιμότερο να υποβληθεί αίτηση επιλογής φορολόγησης, ώστε να εξαλειφθεί οποιαδήποτε αμφισβήτηση περί υπαγωγής ή μη στο φόρο των πράξεων αυτών κατά το φορολογικό έλεγχο.

6. Το δικαίωμα επιλογής φορολόγησης ασκείται με σχετική αίτηση που υποβάλλεται από τον εκμεταλλευτή στην αρμόδια για τη φορολογία του

³ Δ.Φ.Ν. 2009, τ. 647.

θέματα ΦΠΑ

Δ.Ο.Υ. Η αίτηση υποβάλλεται με απλό έγγραφο, περιγράφοντας το συγκεκριμένο ακίνητο και δηλώνοντας ότι επιθυμεί τη φορολόγηση, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης δ) της παραγράφου 2 του άρθρου 8 του Κώδικα ΦΠΑ.

Επισημαίνεται ότι αίτηση επιλογής φορολόγησης μπορεί να υποβληθεί μόνο από υποκείμενο στο φόρο που υπάγεται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, κατά συνέπεια με την αίτηση επιλογής φορολόγησης συνυποβάλλεται δήλωση έναρξης ή δήλωση μεταβολής, κατά περίπτωση, προκειμένου να πληροῦται η ανωτέρω προϋπόθεση, εφόσον η προϋπόθεση αυτή δεν πληροῦται ήδη.

Η αίτηση επιλογής φορολόγησης μπορεί να υποβληθεί είτε σε οποιοδήποτε χρόνο πριν την έναρξη χρησιμοποίησης του ακινήτου, είτε εντός τριάντα (30) ημερών από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου που ισχύει από την έναρξη αυτής εάν η επιλογή φορολόγησης πραγματοποιείται σε χρόνο μεταγενέστερο της έναρξης χρησιμοποίησης του ακινήτου.

Ειδικά για το έτος 2013, η αίτηση μπορεί να υποβληθεί μέχρι την 30^η Ιουνίου 2013 και αρχίζει να εφαρμόζεται από 1.1.2013, εφόσον ο φόρος που οφείλεται για το διάστημα από 1.1.2013 μέχρι και τις 30.6.2013 καταβληθεί μέχρι τις 31.7.2013. Για το σκοπό αυτό εκδίδεται τιμολόγιο για την επιβολή ΦΠΑ και καταβάλλεται ο αναλογών φόρος μέχρι 31.7.13, με υποβολή έκτακτης δήλωσης, εκτός και εάν ο φόρος αυτός έχει ήδη συμπεριληφθεί στην περιοδική δήλωση του Ιουνίου ή του δεύτερου τριμήνου του 2013 ή σε προηγούμενη φορολογική περίοδο. Στην περιοδική δήλωση της επόμενης φορολογικής περιόδου, εφόσον τα στοιχεία αυτά δεν έχουν περιληφθεί σε προηγούμενη φορολογική περίοδο, περιλαμβάνονται και οι φορολογητέες εκροές από 1.1.2013 μέχρι 30.6.13 και οι αντίστοιχες εισροές, και ο φόρος που έχει καταβληθεί με την έκτακτη δήλωση περιλαμβάνεται στα προστιθέμενα στο φόρο εισρών ποσά.

7. Στην περίπτωση που υποβληθεί αίτηση επιλογής φορολόγησης, ο υποκείμενος έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισρών με τον οποίο έχει επιβαρυνθεί η κατασκευή ή συντήρηση του ακινήτου για το οποίο έχει ασκηθεί επιλογή φο-

ρολόγησης καθώς και οποιαδήποτε εισροή σχετική με το εν λόγω ακίνητο, σύμφωνα με τα άρθρα 30, 31, 32 και 33 του Κώδικα ΦΠΑ.

Για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης, απαραίτητη προϋπόθεση είναι η ύπαρξη των οριζόμενων από το άρθρο 32 παρ. 1 β' του Κώδικα ΦΠΑ, νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν.

Σύμφωνα με το άρθρο 33, παρ. 2 για τα ακίνητα για τα οποία γίνεται επιλογή φορολόγησης, ο φόρος που εκπέστηκε διακανονίζεται για δέκα έτη από την ημερομηνία έναρξης χρησιμοποίησης του ακινήτου και για το 1/10 του φόρου αυτού, για κάθε έτος, ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης. Εάν η επιλογή φορολόγησης πραγματοποιηθεί μετά την έναρξη χρησιμοποίησης του ακινήτου, δικαίωμα έκπτωσης υπάρχει μόνο για τα έτη που υπολείπονται για τη συμπλήρωση της πενταετίας από την έναρξη χρησιμοποίησης του. Ο φόρος που εκπίπτει στην περίπτωση αυτή παρακολουθείται και διακανονίζεται για τα υπόλοιπα έτη που υπολείπονται για τη συμπλήρωση της δεκαετίας, από την έναρξη χρησιμοποίησης.

Επισημαίνεται ότι, ως έναρξη χρησιμοποίησης του ακινήτου θεωρείται ο χρόνος της πραγματικής έναρξης της μισθωτικής σχέσης. Κατά συνέπεια η δεκαετής περίοδος διακανονισμού ξεκινά από το έτος που έγινε η μίσθωση, δηλαδή από την ημερομηνία που ορίζεται με το μισθωτήριο ως ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης ανεξάρτητα από το εάν το μισθωτήριο έχει υπογραφεί σε προγενέστερη ημερομηνία.

Με την αίτηση επιλογής φορολόγησης συνυποβάλλονται στοιχεία από τα οποία προκύπτει ο προς έκπτωση φόρος, λαμβανομένων υπόψη των διατάξεων περί παραγραφής.

Παραδείγματα:

Α. Επιχείρηση το 2010 κατασκευάζει 4 καταστήματα με σκοπό να τα μισθώσει. Ο ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρύνθηκαν είναι 20.000€. Η επιχείρηση μίσθωσε τα εν λόγω καταστήματα το 2011

χωρίς ΦΠΑ. Το 2012 συνέχισε να τα έχει μισθωμένα. Η επιχείρηση το 2013 κάνει αίτηση επιλογής φορολόγησης και η μίσθωση πλέον υπάγεται σε ΦΠΑ. Στην περίπτωση αυτή η επιχείρηση δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης για τα δύο πέμπτα που αντιστοιχούν στα έτη 2011 και 2012, καθώς για τα έτη αυτά το ακίνητο χρησιμοποιήθηκε για πράξεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης ($20.000:5=4.000 \times 2=8000$), έχει όμως δικαίωμα να εκπέσει το ΦΠΑ που αντιστοιχεί στα τρία εναπομείναντα πέμπτα ήτοι 12.000 (4.000×3). Το φόρο των 12.000 τον οποίο η επιχείρηση θα εκπέσει έχει υποχρέωση να τον διακανονίσει για τα υπόλοιπα οκτώ χρόνια, που απομένουν για τη συμπλήρωση της δεκαετίας από τη χρησιμοποίηση σε φορολογητέα πράξη, ένα όγδοο για κάθε έτος (2013 έως 2020).

Β. Επιχείρηση αγοράζει το 2013 νεόδημο ακίνητο με Φ.Π.Α. 40.000€. Το μισθώνει το 2013 σε πρακτορείο προ-πο χωρίς να κάνει επιλογή φορολόγησης. Το 2015 ο μισθωτής αφήνει το μίσθιο και η επιχείρηση υποβάλει αίτηση επιλογής φορολόγησης και μισθώνει το ακίνητο από 1.1.2016 με Φ.Π.Α. Δεδομένου ότι η έναρξη χρησιμοποίησης άρα και διακανονισμού είναι το 2013, για τα πρώτα τρία χρόνια της χρησιμοποίησης δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης ($40.000:5 \times 3=24.000$) και η επιχείρηση έχει δικαίωμα να εκπέσει τον Φ.Π.Α. μόνο των δύο εναπομεινάντων πέμπτων ($40.000:5 \times 2=16.000$) τον οποίο θα διακανονίσει στα επτά επόμενα έτη (1/7 για κάθε έτος).

Γ. Επιχείρηση αγόρασε το 2011 νεόδημο κατάστημα με Φ.Π.Α. 50.000€. Χρησιμοποίησε το κατάστημα το 2011 και 2012 ως «ψιλικατζίδικο» (πράξεις με και χωρίς δικαίωμα έκπτωσης) διενεργώντας για τα έτη αυτά τους προβλεπόμενους διακανονισμούς. Το 2013 αποφασίζει να μεταφέρει την δραστηριότητα της αλλού, υποβάλει αίτηση επιλογής φορολόγησης και μισθώνει το κατάστημα με Φ.Π.Α.. Η επιχείρηση έχει πλήρες δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. των 30.000 ευρώ ($50.000:5 \times 3=30.000$) τον οποίο είναι υποχρεωμένη να διακανονίσει στα υπόλοιπα οκτώ έτη (ένα όγδοο για κάθε έτος).

Δ. Επιχείρηση αγόρασε το 2013 μεταχειρισμένο κατάστημα με φόρο μεταβίβασης για το

οποίο έκανε επιλογή φορολόγησης και το μισθωσε από τον Ιούλιο του 2013 με Φ.Π.Α.. Είναι αυτονόητο ότι εφόσον το ακίνητο έχει επιβαρυνθεί με ΦΜΑ και όχι με ΦΠΑ, τίθεται μόνο θέμα έκπτωσης για τον Φ.Π.Α. με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τυχόν δαπάνες για την ανακαίνισή του.

8. Η επιλογή φορολόγησης μπορεί να αφορά το σύνολο ή μέρος του ακινήτου ή του οικοδομικού συγκροτήματος. Με τον όρο μέρος του ακινήτου ή του οικοδομικού συγκροτήματος εννοείται ένας ή περισσότεροι χώροι, λειτουργικά ανεξάρτητοι. Με την αίτηση προσδιορίζονται οι χώροι για τους οποίους γίνεται επιλογή φορολόγησης. Αυτό σημαίνει ότι ο εκμεταλλευτής του κτηρίου μπορεί να επιλέξει τη φορολόγηση συγκεκριμένων χώρων αυτού, με την προϋπόθεση ότι οι συγκεκριμένοι χώροι είναι λειτουργικά ανεξάρτητοι. Για παράδειγμα σε κτήριο που διαθέτει δέκα (10) ανεξάρτητα καταστήματα, σύμφωνα με την άδεια κατασκευής του, ο εκμεταλλευτής του μπορεί να επιλέξει τη φορολόγηση ενός, δύο, ή περισσότερων καταστημάτων, χωρίς να είναι υποχρεωμένος να επιλέξει τη φορολόγηση όλων των καταστημάτων. Σημειώνεται ότι η επιλογή φορολόγησης μπορεί να γίνει και σε διαφορετικούς χρόνους για τα επί μέρους καταστήματα. Σε κάθε περίπτωση το δικαίωμα έκπτωσης προσδιορίζεται ανάλογα με το χρόνο της επιλογής και το ποσοστό συνιδιοκτησίας στο οικόπεδο (χιλιοστά), εφόσον πρόκειται για κατασκευαστικές επιχειρήσεις που κατασκεύασαν ακίνητο του άρθρου 6 και το μισθώνουν, ή ανάλογα με την επιφάνεια του ακινήτου για το οποίο επιλέγεται η φορολόγηση στις λοιπές περιπτώσεις.

Παράδειγμα:

Ομόρρυθμη κατασκευαστική επιχείρηση κατασκεύασε πολυκατοικία 6 ορόφων με άδεια που εκδόθηκε το 2008 την οποία αποπεράτωσε τον Οκτώβριο του 2011 με σκοπό να πουλήσει τις οριζόντιες ιδιοκτησίες. Ο ΦΠΑ των εισροών ήταν 250.000€, τον οποίο και εξέπεσε. Πούλησε τις οριζόντιες ιδιοκτησίες των ορόφων ως δεύτερη κατοικία με ΦΠΑ και έμειναν απούλητα τα 3 καταστήματα του ισόγειου (Κ1,Κ2,Κ3). Ο φόρος εισροών που αφορά τα συγκεκριμένα καταστήματα με βάση τα χιλιοστά ανέρχεται στις 25.000€ για

θέματα ΦΠΑ

το Κ1 στις 15.000€ για το Κ2 και στις 10.000€ για το Κ3. Η επιχείρηση το 2013 υποβάλλει αίτηση επιλογής φορολόγησης για τα καταστήματα Κ1 και Κ2 (προβαίνει στις προβλεπόμενες ενέργειες και εγγραφές στα βιβλία της) και μισθώνει με ΦΠΑ το κατάστημα Κ1 τον Αύγουστο του 2013. Για το κατάστημα Κ2 βρίσκει μισθωτή και το μισθώνει με ΦΠΑ τον Μάρτιο του 2014. Η επιχείρηση έχει υποχρέωση δεκαετούς διακανονισμού (ενός δεκάτου για κάθε έτος) για το Κ1 κατάστημα των 25.000 και του Κ2 των 15.000€ με πρώτο έτος διακανονισμού (χρησιμοποίησης) το 2013 και 2014 αντίστοιχα.

9. Η επιλογή φορολόγησης μπορεί να ανακληθεί με σχετική αίτηση ανάκλησης του εκμεταλλευτή του ακινήτου για το σύνολο του ακινήτου ή μέρος αυτού, το οποίο θα πρέπει να προσδιορίζεται με σαφήνεια στην εν λόγω αίτηση. Η αίτηση ανάκλησης υποβάλλεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. εντός 30 ημερών από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου και ισχύει από την έναρξη αυτής. Με την εκκαθαριστική δήλωση της χρήσης εντός της οποίας έγινε η ανάκληση διακανονίζεται εφάπαξ ο φόρος που εκπέστηκε και αντιστοιχεί στα εναπομείναντα δέκατα έως τη συμπλήρωση της δεκαετίας του διακανονισμού.

Παραδείγματα:

Α. Επιχείρηση κατασκευάζει ακίνητο το 2013 με Φ.Π.Α. 100.000€. Υποβάλλει αίτηση επιλογής φορολόγησης το 2013 και μισθώνει το ακίνητο με Φ.Π.Α. Εκπίπτει το σύνολο του φόρου εισροών, 100.000€. Στη συνέχεια υποβάλει αίτηση ανάκλησης της επιλογής φορολόγησης στις 15.1.2019.

Η επιχείρηση έχει υποχρέωση να διακανονίσει εφάπαξ το Φ.Π.Α. των τεσσάρων ετών που απομένουν (2019-2022), ήτοι $4 \times 10.000 = 40.000\text{€}$ με την εκκαθαριστική δήλωση της χρήσης 2019.

Β. Επιχείρηση το 2009 κατασκεύασε εμπορικό κέντρο συνολικής επιφάνειας 10.000 τ.μ., πληρούσε τις προϋποθέσεις που είχαν τεθεί με τις υπουργικές αποφάσεις για την υπαγωγή σε ΦΠΑ, υπέβαλε αίτηση επιλογής φορολόγησης και επιβάρυνε όλα τα μισθώματα με ΦΠΑ εκπίπτοντας όλο το φόρο της κατασκευής. Στις 17.1.2014 υποβάλει αίτηση ανάκλησης για 1.000 τ.μ. τα οποία

πρόκειται να μισθώσει σε επιχείρηση φροντιστηρίου. Με την εκκαθαριστική δήλωση του 2014 η επιχείρηση έχει υποχρέωση να διακανονίσει πέντε δέκατα (5/10) του 10% (1.000/10.000 τ.μ.) του συνολικού φόρου εισροών της κατασκευής του.

10. Το Τμήμα ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. οφείλει να καταχωρεί τις αιτήσεις επιλογής φορολόγησης και ανάκλησης σε κατάσταση στην οποία θα αναγράφεται η επωνυμία της επιχείρησης, ο ΑΦΜ, η ημερομηνία υποβολής της αίτησης επιλογής ή ανάκλησης, καθώς επίσης εάν πρόκειται για επιλογή που γίνεται πριν από την έναρξη χρησιμοποίησης του ακινήτου ή μετά από αυτήν.

11. Με το τελευταίο εδάφιο της περίπτωσης δ) ii της παραγράφου 2 του άρθρου 8 προβλέπεται ότι οι ανωτέρω διατάξεις ισχύουν γενικά και για επιχειρήσεις εκμίσθωσης ακινήτων που έχουν επιβάλει ΦΠΑ στις μισθώσεις χώρων που πραγματοποιήθηκαν μέχρι 31.12.2012, με την προϋπόθεση ότι θα υποβάλλουν αίτηση επιλογής φορολόγησης μέχρι 30 Ιουνίου 2013. Οι εν λόγω επιχειρήσεις έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που επιβάρυνε την κατασκευή των ακινήτων και όσον αφορά τις προηγούμενες διαχειριστικές περιόδους, με την προϋπόθεση ότι δεν έχουν εκδοθεί πράξεις καταλογισμού του φόρου οι οποίες έχουν καταστεί με οποιονδήποτε τρόπο οριστικές, ήτοι έχει επιτευχθεί διοικητική επίλυση της διαφοράς ή έχει παρέλθει ο χρόνος για την άσκηση της προσφυγής ή έχει εκδοθεί δικαστική απόφαση κ.λπ.

Εφόσον ισχύουν οι ανωτέρω προϋποθέσεις, η έκπτωση που έχει πραγματοποιηθεί με τις υποβληθείσες δηλώσεις, θεωρείται νόμιμη και η επιχείρηση έχει δικαίωμα επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου.

Παράδειγμα:

Επιχείρηση το 2009 έχτισε εμπορικό κέντρο 4.500 τ.μ. με 12 καταστήματα λιανικής πώλησης (τα 5 από τα οποία έχουν μισθωθεί στην ίδια επιχείρηση), 3 κινηματογράφους και 2 εστιατόρια. Υπέβαλε αίτηση επιλογής φορολόγησης στη Δ.Ο.Υ. το 2010 από την οποία δεν έλαβε έγκριση. Εντούτοις η επιχείρηση εξέπεσε ολόκληρο το φόρο της κατασκευής και επιβάρυνε όλα τα μισθώματα με Φ.Π.Α. τον οποίο και απέδωσε. Η επι-

χείρηση καλώς εξέπεσε το φόρο και υποχρεούται να παρακολουθεί την έκπτωση του φόρου αυτού για δέκα έτη από τη χρησιμοποίηση του εν λόγω εμπορικού κέντρου.

12. Επισημαίνεται ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β) του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 63 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως αυτές έχουν ερμηνευτεί από τη διοίκηση, δεν οφείλεται χαρτόσημο στις μισθώσεις ακινήτων, οι οποίες υπάγονται στο Φόρο Προστιθέμενης Αξίας. Κατά συνέπεια, οι επιχειρήσεις εκμετάλλευσης ακινήτων που επιλέγουν την επιβολή ΦΠΑ στις μισθώσεις χώρων σε εμπορικές επιχειρήσεις, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην παρούσα, δεν έχουν υποχρέωση καταβολής χαρτοσήμου για τις μισθώσεις αυτές.

Εκμισθωτές οι οποίοι έχουν επιρρίψει χαρτόσημο στους αντισυμβαλλομένους (μισθωτές) κατά το χρονικό διάστημα από 1.1.2013 μέχρι την έκδοση της παρούσας και επιλέξουν τη φορολόγηση, δεν υποχρεούνται στην απόδοση του χαρτοσήμου στο δημόσιο. Αυτονόητο είναι ότι στην περίπτωση αυτή, ο εκμισθωτής θα πρέπει να επιστρέψει στο μισθωτή το ποσό των τελών χαρτοσήμου που έχει ήδη καταβάλλει για τη χρονική αυτή περίοδο.

13. Με την παράγραφο 3 του κοινοποιούμενου άρθρου, αντικαθίσταται η παρ. 3 του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ, προβλέποντας ότι για τα ακίνητα για τα οποία γίνεται επιλογή φορολόγησης:

α) Διενεργείται εφάπαξ διακανονισμός στην περίπτωση παράδοσης ή οριστικής παύσης χρησιμοποίησης του ακινήτου σε φορολογητέες πράξεις εντός δεκαετίας από την έναρξη χρησιμοποίησης του.

β) Υπάρχει υποχρέωση διακανονισμού του φόρου που έχει εκπεστεί κατά την επιλογή φορολόγησης, στην περίπτωση που το ακίνητο δεν χρησιμοποιηθεί εντός δεκαετίας από την πραγματοποίηση της δαπάνης.

Στην ουσία προβλέπεται διαφοροποίηση της περιόδου διακανονισμού για τα ακίνητα που υπάγονται στο φόρο, τα οποία παρακολουθούνται για δέκα έτη, σε αντίθεση με τα υπόλοιπα επενδυτικά αγαθά, τα οποία παρακολουθούνται για πέντε έτη.

Έτσι στην περίπτωση μίσθωσης ακινήτου που

υπάγεται στο φόρο κατόπιν επιλογής φορολόγησης σύμφωνα με το άρθρο 8 παρ. 2 περιπτ. δ' (ii), εφόσον το ακίνητο παραδοθεί ή παύσει οριστικά η χρησιμοποίηση του σε φορολογητέες πράξεις εντός δεκαετίας, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός μέσα στο ίδιο έτος και θεωρείται ότι χρησιμοποιήθηκε σε φορολογητέες ή αφορολόγητες δραστηριότητες, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή του άρθρου 33, και τις οδηγίες που έχουν δοθεί.

Τα παραπάνω αφορούν το διακανονισμό σε περίπτωση παράδοσης ή οριστικής παύσης της χρησιμοποίησης του επενδυτικού αγαθού σε φορολογητέες δραστηριότητες. Όταν πρόκειται για μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης, ισχύουν τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου 33 περί διακανονισμού της έκπτωσης κάθε έτος για το ένα δέκατο (1/10) του φόρου στην περίπτωση ακινήτων που υπάγονται στο φόρο ή για το ένα πέμπτο (1/5) του φόρου για τα υπόλοιπα επενδυτικά αγαθά.

14. Η περίπτωση α) γγ) της παραγράφου 3 του άρθρου 33 επαναδιατυπώθηκε προκειμένου να προκύπτει απευθείας από το λεκτικό της διάταξης ότι η περίπτωση αυτή αφορά παράδοση ακινήτων με σύμβαση πώλησης και επαναμίσθωσης (sale and lease back).

15. Περαιτέρω, τροποποιήθηκε το προτελευταίο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 33 προκειμένου να συμφωνεί με την παραπάνω διάκριση πενταετίας και δεκαετίας για την παρακολούθηση της έκπτωσης στην περίπτωση μη έναρξης ΊΠξ χρησιμοποίησης του επενδυτικού αγαθού από την πραγματοποίηση της δαπάνης.

Για τον προβλεπόμενο διακανονισμό σε περίπτωση που το ακίνητο δεν αρχίσει να χρησιμοποιείται εντός δεκαετίας από την πραγματοποίηση της δαπάνης, λαμβάνεται υπόψη το πραγματικό γεγονός, ήτοι ο χρόνος πραγματικής χρησιμοποίησης του, ανεξάρτητα από το χρόνο υποβολής της αίτησης επιλογής φορολόγησης. Ειδικότερα, στις περιπτώσεις, των ακινήτων, η μίσθωση των οποίων υπάγεται στο φόρο δημιουργείται υποχρέωση προς διακανονισμό του φόρου με την πάροδο δεκαετίας από την πραγματοποίηση της δαπάνης μέχρι την έναρξη χρησιμοποίησης. Προκειμένου να κριθεί η χρησιμοποίηση του

ακινήτου ελέγχεται το πραγματικό γεγονός της χρησιμοποίησης (μίσθωσης) και όχι μόνο η υποβολή αίτησης επιλογής φορολόγησης.

Συγκεκριμένα, στις περιπτώσεις που το ακίνητο δεν έχει ακόμη χρησιμοποιηθεί, το δικαίωμα έκπτωσης ασκείται οποτεδήποτε μέσα στη δεκαετία (πριν τη χρησιμοποίηση) από την πραγματοποίηση της δαπάνης, εφόσον πραγματοποιηθεί η επιλογή φορολόγησης. Η έκπτωση αποτυπώνεται στην πρώτη περιοδική δήλωση που θα υποβληθεί μετά την αίτηση επιλογής φορολόγησης. Η υποβολή της αίτησης επιλογής φορολόγησης μπορεί να γίνει ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή μη μισθωτικής σχέσης.

Οστόσο εάν το ακίνητο δεν χρησιμοποιηθεί πράγματι μέσα στη δεκαετία, ημερολογιακά, από την πραγματοποίηση της δαπάνης, υπάρχει υποχρέωση διακανονισμού σε κάθε έτος για το σύνολο του φόρου των εισροών για το οποίο παρήλθε η δεκαετία από την πραγματοποίησή τους, χωρίς χρησιμοποίηση του ακινήτου. Ο φόρος που προκύπτει από το διακανονισμό αυτό καταβάλλεται με την εκκαθαριστική δήλωση της συγκεκριμένης χρήσης.

Παραδείγματα:

Α. Εμπορική επιχείρηση αγοράζει ακίνητο στις 20.2.2013 με ΦΠΑ εισροών 15.000€. Η επιχείρηση έχει υποβάλει αίτηση επιλογής φορολόγησης και έχει ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών. Μέχρι τις 20.2.2023 η επιχείρηση δεν έχει μισθώσει το εν λόγω ακίνητο, κατά συνέπεια με την εκκαθαριστική δήλωση του 2023 είναι υποχρεωμένη να διακανονίσει και να αποδώσει το ποσό του φόρου που εξέπεσε το 2013 δηλαδή τα 15.000€.

Β. Ακίνητο εμπορικής επιχείρησης κατασκευάστηκε το 2013 με φόρο εισροών 30.000€ για το οποίο έχει υποβληθεί αίτηση επιλογής φορολόγησης και έχει ασκηθεί το δικαίωμα έκπτωσης. Τον Αύγουστο του 2015 η επιχείρηση το μισθώνει με ΦΠΑ. Καθώς το ακίνητο τέθηκε σε χρησιμοποίηση εντός της δεκαετίας, δεν τίθεται θέμα διενέργειας του ανωτέρω διακανονισμού για το φόρο που εκπέστηκε πριν την έναρξη χρησιμοποίησης. Από το έτος αυτό της χρησιμοποίησης

(2015), για το οποίο θεωρείται ότι ολόκληρο το έτος το ακίνητο έχει χρησιμοποιηθεί σε φορολογητέες πράξεις, αρχίζει ο διακανονισμός που προβλέπεται στην παράγραφο 2 του άρθρου 33 για τα επόμενα δέκα έτη, ήτοι μέχρι το έτος 2024 και παρακολουθείται η ενδεχόμενη μεταβολή του δικαίματος έκπτωσης.

Τον Οκτώβριο του 2020 ο μισθωτής φεύγει και το ακίνητο μένει κενό μέχρι τον Νοέμβριο του 2023 που μισθώνεται από άλλο μισθωτή επίσης με ΦΠΑ.

Για τα έτη 2015, 2016, 2017, 2018, 2019 (5/10) ορθά έχει ασκηθεί το δικαίωμα έκπτωσης και δεν υπάρχει λόγος διακανονισμού. Για το έτος 2020 αν και το ακίνητο χρησιμοποιήθηκε σε φορολογητέες πράξεις μέχρι τον Οκτώβριο, επειδή μέσα στο έτος αυτό έπαψε να χρησιμοποιείται, θεωρείται ότι για το έτος αυτό χρησιμοποιήθηκε σε αφορολόγητες πράξεις. Κατά συνέπεια η επιχείρηση, με τις εκκαθαριστικές δηλώσεις των ετών 2020, 2021 και 2022 θα πρέπει να διενεργήσει διακανονισμό για το 1/10 (3.000) του φόρου για κάθε έτος. Περαιτέρω εάν το ακίνητο παραμείνει μισθωμένο με ΦΠΑ για τα έτη 2023 και 2024, δεν απαιτείται διακανονισμός.

Γ. Επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών μισθώσεις ακινήτων, κατασκεύασε το 2009 ακίνητο με φόρο εισροών 45.000€. Τον εν λόγω φόρο δεν τον εξέπεσε και το ακίνητο μέχρι την 31.12.2012 δεν το είχε χρησιμοποιήσει. Το 2013 υποβάλει αίτηση επιλογής και μισθώνει το ακίνητο με ΦΠΑ. Στην περίπτωση αυτή η επιχείρηση έχει δικαίωμα να εκπέσει το ΦΠΑ που επιβάρυνε την κατασκευή του ακινήτου και έχει υποχρέωση να διακανονίσει το φόρο αυτό ανά ένα δέκατο κάθε έτος από το 2013 και μέχρι το έτος 2022.

Δ. Επιχείρηση κατασκεύασε αποθήκη το 2000 με σκοπό να την μισθώσει. Ο φόρος εισροών με τον οποίο επιβαρύνθηκε ήταν 8.000€ τον οποίο δεν εξέπεσε. Το 2013 η επιχείρηση υποβάλει αίτηση επιλογής φορολόγησης και μισθώνει το εν λόγω ακίνητο με ΦΠΑ. Η επιχείρηση δεν έχει δυνατότητα να εκπέσει το ποσό του ΦΠΑ των 8.000€ δεδομένου ότι παρήλθε η δεκαετία (2000-2013) χωρίς να έχει χρησιμοποιηθεί το ακίνητο. **▲ΦΠ**

Η αναδρομική εφαρμογή ευνοϊκότερων ρυθμίσεων για εικονικά και ανακριβή φορολογικά στοιχεία

Εγκ. υπ. Οικ./πολ. 1249/21.11.2013

Θέμα: Παροχή διευκρινίσεων ως προς την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 55 και 66 του Ν.4174/2013¹.

Με αφορμή γραπτά και προφορικά ερωτήματα σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 55 και 66 του Ν.4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α'/26.7.2013) και σε συνέχεια της εγκυκλίου μας πολ. 1210/6.9.2013², παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις:

1. Με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' (ΒΒ'), της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013, ορίζεται ότι όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, στο λήπτη του εικονικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της αξίας του στοιχείου. Στην περίπτωση αυτή, εάν ο λήπτης του στοιχείου έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων πλήρως την αξία του τιμολογίου και τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας στον εκδότη του στοιχείου και καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση τα σχετικά παραστατικά με αναφορά στο εικονικό στοιχείο τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο στον λήπτη.

Από την διάταξη αυτή προκύπτει ότι, προϋπόθεση του τεκμηρίου της καλής πίστης του λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη στοιχείου, αποτελεί η κατάθεση στη φορολογική αρχή των σχετικών με το εικονικό στοιχείο παραστατικών που να αποδεικνύουν ότι η αξία του στοιχείου έχει εξοφληθεί μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων. Επομένως, για τις παραβάσεις που διαπράττονται από την ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου αυτού (26.7.2013) και έπειτα, εφόσον ο λήπτης εικο-

νικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη στοιχείου προσκομίσει το πρώτον στη φορολογική αρχή που απαιτεί τα παραστατικά εκείνα που αναφέρονται στο εικονικό στοιχείο και αποδεικνύουν την πλήρη εξόφληση της αξίας του μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων, το αργότερο μέχρι το χρόνο αυτό, τεκμαίρεται ότι ο λήπτης τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε αυτόν.

Για τις παραβάσεις που έχουν διαπραχθεί πριν την ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου αυτού (26.7.2013), δεδομένου ότι προγενέστερα της ημερομηνίας αυτής δεν υπήρχε αντίστοιχη διάταξη και δεν ήταν δυνατόν οι ενδιαφερόμενοι να γνωρίζουν το περιεχόμενο της νέας διάταξης και τη δυνατότητα που παρέχεται περί μη επιβολής προστίμου, εφόσον ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη στοιχείου προσκομίσει στη φορολογική αρχή που θα επιληφθεί πρώτη της υπόθεσης (π.χ. αρμόδια Δ.Ο.Υ., Επιτροπή του άρθρου 70Α κ.λπ.), μετά τη δημοσίευση του νόμου αυτού, τα παραστατικά εκείνα που αναφέρονται στο εικονικό στοιχείο και αποδεικνύουν την πλήρη εξόφληση της αξίας του μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων, τεκμαίρεται ότι ο λήπτης τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε αυτόν.

2. Για τις υποθέσεις που έχει υποβληθεί σχετικό αίτημα υπαγωγής στις ευνοϊκότερες διατάξεις, ενώ έχουν ήδη εκδοθεί οι αρχικές Α.Ε.Π., δεν απαιτείται η έκδοση νέας Α.Ε.Π. με το ευνοϊκότερο καθεστώς και μπορεί να συντάσσεται και υπογράφεται πρακτικό αποδοχής της διαφοράς. Για τις υποθέσεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 4 του άρθρου 66 του Ν.4174/2013 για τις οποίες εκδίδονται απευθείας οι Α.Ε.Π. με βάση το νέο καθεστώς, διότι ο υπόχρεος υποβάλει ανέκκλητη δήλωση επιλογής των ευνοϊκότερων διατάξεων, δεν είναι δυνατή η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής επί των Α.Ε.Π. αυτών, σύμφωνα με τις παραγράφους 5 και 9 του άρθρου 66 του Κώδικα.

¹ Δ.Φ.Ν. 2013, τεύχος 1520, σελ. 1283.

² Δ.Φ.Ν. 2013, τεύχος 1522, σελ. 1387.

Διανομή κερδών παρελθουσών χρήσεων

Εγκ. υπ. Οικ./πολ. 1193/5.8.2013

Θέμα: Διανομή κερδών παρελθουσών χρήσεων Α.Ε. με απόφαση έκτακτης γενικής συνέλευσης των μετόχων τους.

Με αφορμή προφορικά και γραπτά ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με την Ε.1058/288/πολ.13/1978 εγκύκλιό μας, με την οποία έχει γίνει αποδεκτή η αριθ. 950/1977 γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Ν.Σ.Κ., διευκρινίσθηκε ότι με βάση τις διατάξεις του α.ν.2190/1920 η έγκριση του ισολογισμού γίνεται μία φορά κατ' έτος από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων, που συνέρχεται υποχρεωτικά μέσα σε έξι μήνες από τη λήξη κάθε εταιρικής χρήσεως και η οποία αποφασίζει την διανομή από τα καθαρά κέρδη μερίσματος ή το σχηματισμό αποθεματικών (τακτικών, εκτάκτων, κλπ.).

Μετά την έγκριση του ισολογισμού, στοιχείο του οποίου αποτελεί και ο πίνακας διάθεσης κερδών και ο τρόπος διάθεσης αυτών, από την τακτική γενική συνέλευση, ο ισολογισμός αυτός καθίσταται οριστικός, αποκλεισμένης κάθε τροποποίησής αυτού σε μεταγενέστερο χρόνο από έκτακτη γενική συνέλευση.

Συνεπώς, μόνο η τακτική γενική συνέλευση των μετόχων δύναται να αποφασίσει, κατά την έγκριση του ισολογισμού, για τη διάθεση των κερδών καθώς και για τη διανομή στους μετόχους εκτάκτων αποθεματικών προηγούμενων εταιρικών χρήσεων.

2. Από τα ανωτέρω προκύπτει, ότι η έκτακτη γενική συνέλευση των μετόχων δεν μπορεί να αποφασίσει για διανομή κερδών εκτάκτων αποθεματικών που έχουν σχηματισθεί στον ισολογισμό της κλειόμενης χρήσης, καθόσον η διανομή αυτή συνεπάγεται τροποποίηση του ισολογισμού που έχει εγκριθεί από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων.

Αντίθετα, η έκτακτη γενική συνέλευση μπορεί να αποφασίσει για την διανομή έκτακτων αποθεματικών προηγούμενων χρήσεων, καθόσον στην περίπτωση αυτή δεν πρόκειται για τροποποίηση απόφασης τακτικής γενικής συνέλευσης, η οποία αποφάσισε τη διανομή κερδών, αλλά ορίζεται τρόπος περαιτέρω διαθέσεως ήδη σχηματισθέντων αποθεματικών και μη διανεμηθέντων κερδών παρελθουσών χρήσεων (αριθ. 356/1976 γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Ν.Σ.Κ., αριθ. 7/1993 ατομική γνωμοδότηση του γραφείου νομικού συμβούλου του Υπουργείου Εμπορίου).

Με την πολ. 1134/6.6.2013,³ διευκρινίσθηκε, κατ' εφαρμογή της αριθ. 950/1977 γνωμοδότησης της Ολομέλειας του Ν.Σ.Κ., ότι για τα κέρδη παρελθουσών χρήσεων των ανωνύμων εταιριών που θα διανεμηθούν μέσα στο έτος 2013 με απόφαση έκτακτης γενικής συνέλευσης των μετόχων και τα οποία θα εγκριθούν από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων, η οποία θα λάβει χώρα εντός του έτους 2014, θα πρέπει να παρακρατηθεί φόρος με συντελεστή 10%, καθόσον χρόνος απόκτησης των εισοδημάτων αυτών είναι ο χρόνος έγκρισης αυτών από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων.

Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας αναφορικά με τα αναφερόμενα στην προηγούμενη παράγραφο προκύπτει ότι ανώνυμες εταιρείες με την τακτική γενική συνέλευση που θα συγκληθεί εντός του 2013 και η οποία θα εγκρίνει τις οικονομικές καταστάσεις της χρήσης 2012 προτίθενται να μην προβούν σε διανομή κερδών της κλειόμενης χρήσης (2012), αλλά να διανείμουν αυτά στη συνέχεια με απόφαση έκτακτης γενικής συνέλευσης η οποία θα συγκληθεί εντός του 2013, με τη μορφή κερδών (αποθεματικών) παρελθουσών χρήσεων.

Από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω προκύπτει ότι τα αδιανέμητα κέρδη της χρήσης 2012 που θα εγκριθούν από την τακτική γενική συνέλευση που θα συγκληθεί εντός του 2013 δεν μπορούν να διανεμηθούν κατά τη διάρκεια της

³ Δ.Φ.Ν. 2013 Τευχ. 1517, σελ. 1018.

πρώτης διαχειριστικής χρήσης που έπεται αυτής από τα κέρδη της οποίας σχηματίσθηκαν (ήτοι μέσα στο 2013), καθόσον η διανομή αυτή συνεπάγεται τροποποίηση του ισολογισμού που έχει εγκριθεί από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων.

Θεώρηση βιβλίων και στοιχείων σε ρύθμιση οφειλόμενων ασφαλιστικών εισφορών

Εγκ. υπ. Οικ. Δ15Α 1155941 ΕΦ 2013/ 11.10.2013

Θέμα: Παροχή διευκρινίσεων σε θέματα θεώρησης βιβλίων και στοιχείων σε υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών που τηρούν ρύθμιση οφειλόμενων ασφαλιστικών εισφορών.

Με αφορμή γραπτά και προφορικά ερωτήματα, σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του Ν.2084/1992 (ΦΕΚ 165 Α'/7-10-1992) σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παραγράφου ΙΑ', του άρθρου 1, του Ν.4152/2013 (ΦΕΚ 107 Α'/9-5-2013), όπως τροποποιήθηκαν με το δεύτερο άρθρο του Ν.4158/2013 (ΦΕΚ 126 Α'/4-6-2013), παρέχονται με την παρούσα οι ακόλουθες διευκρινίσεις:

Στις διατάξεις της παραγράφου 1, του άρθρου 63 ορίζεται ότι οι αρμόδιες Δ.Ο.Υ. προκειμένου να θεωρήσουν βιβλία ή στοιχεία, οι ενδιαφερόμενοι προσκομίζουν βεβαίωση του οικείου φορέα κοινωνικής ασφάλισης περί καταβολής ή διακανονισμού των οφειλόμενων ασφαλιστικών εισφορών προς αυτούς.

Οι υπηρεσίες του Ο.Α.Ε.Ε., σύμφωνα με την εγκύκλιο 32 ΔΙΕΣ/Φ10/42/1026950/25-6-2013, κατά τη διάρκεια της ρύθμισης οφειλόμενων ασφαλιστικών εισφορών «Νέα Αρχή» και εφόσον τηρούνται οι όροι αυτής, σε περίπτωση που ζητείται αποδεικτικό ασφαλιστικής ενημερότητας, χορηγούν πιστοποιητικό οφειλής διάρκειας ενός μήνα, στο οποίο πιστοποιείται η υπαγωγή στη ρύθμιση και το υπολειπόμενο ποσό της οφειλής.

Συνεπώς, στις περιπτώσεις που οι υπόχρεοι απεικόνιση συναλλαγών προσέρχονται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. για να θεωρήσουν βιβλία και στοιχεία, ενώ οφείλουν ασφαλιστικές εισφορές προς τους φορείς κοινωνικής ασφάλισης, πλην ΝΑΤ, για τις οποίες όμως έχουν προβεί στη ρύθμιση «Νέας Αρχής» του Ν.4152/2013, την οποία τηρούν κανονικά και προσκομίζουν το σχετικό πιστοποιητικό οφειλής του Ν.4152/2013, για το χρονικό διάστημα ισχύος του, οι αρμόδιες Δ.Ο.Υ. θεωρούν βιβλία και περιορισμένο αριθμό στοιχείων, για την αποφυγή γραφειοκρατικών διαδικασιών και για διευκόλυνση των φορολογουμένων.

Τήρηση λογιστικού λογαριασμού 94 σε τεχνικές εταιρείες

Εγκ. υπ. Οικ. Δ15Α 1176251 ΕΦ 2013/ 11.11.2013

Θέμα: Τεχνικές εταιρείες. Τήρηση λογαριασμού 94.

Απαντώντας στην από 22/10/2013 επιστολή σας και στα ερωτήματα που θέτετε σ' αυτή αναφορικά με την τήρηση του λογαριασμού 94, σας πληροφορούμε τα ακόλουθα:

Με τις προϊσχύουσες διατάξεις της περίπτωσης ιγ' της παραγράφου 9 του άρθρου 8 του Κ.Β.Σ. (ΠΔ 186/1992), ο επιτηδευματίας (ινυν υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών) που ασχολείται με την κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων ή την ανέγερση και πώληση οικοδομών απαλλασσόταν από την υποχρέωση τήρηση βιβλίου αποθήκης.

Οι διατάξεις αυτές καταργήθηκαν με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. και έτσι από 1/1/2013 ο εν λόγω υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών υποχρεούται, πλέον, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ., σε τήρηση του λογαριασμού 94 (βιβλίο αποθήκης), εφόσον τα ακαθάριστα έσοδά του κατά την προηγούμενη διαχειριστική του περίοδο υπερέβησαν το ποσό των 5.000.000 ευρώ.

Με την εγκύκλιό μας πολ. 1004/2013 με την

οποία ερμηνεύτηκαν οι διατάξεις του νέου Κώδικα διευκρινίστηκε ότι ο λογαριασμός 94, ο οποίος τηρείται εξωλογιστικά, στο τελευταίο όριο ανάλυσής του, που είναι η μερίδα αποθήκης, τηρείται όπως και το βιβλίο αποθήκης σε μερίδες, κατ' είδος, ποσότητα και αξία, για τα εμπορεύματα, τα έτοιμα προϊόντα, τα υποπροϊόντα και τις πρώτες ύλες.

Επίσης διευκρινίστηκε ότι για τα εξατομικευμένα αγαθά που παράγονται κατόπιν παραγγελίας του πελάτη, είδος είναι η λαμβανόμενη παραγγελία.

Στην ενότητα δε «Τήρηση του λογαριασμού 94 από νέους υπόχρεους και λοιπές περιπτώσεις» της προαναφερόμενης εγκυκλίου, αναφέρεται ότι οι υπόχρεοι οι οποίοι με τις προϊσχύουσες διατάξεις του Κ.Β.Σ. απαλλάσσονταν μερικά ή ολικά από την τήρηση βιβλίου αποθήκης, εφόσον, από την διαχειριστική περίοδο που αρχίζει από 1/1/2013 και μετά θα υποχρεωθούν σε τήρηση του λογαριασμού 94, έχουν τη δυνατότητα για την διαχειριστική αυτή περίοδο να ενημερώσουν μέχρι την προθεσμία κλεισίματος του ισολογισμού της χρήσης αυτής τους υπολογρισμούς του 94 αναλυτικά ή συγκεντρωτικά κατά την εισαγωγή κατά ποσότητα και αξία και κατά την εξαγωγή κατά ποσότητα με βάση την απογραφή.

Τέλος, με την παράγραφο 8.6.3. της ερμηνευτικής εγκυκλίου 3/1992, δόθηκε η δυνατότητα στις περιπτώσεις παραγωγής, κατά παραγγελία του πελάτη, εξατομικευμένων κατασκευών (ειδών), όπου οι πρώτες ύλες διατίθενται από την επιχείρηση που ενεργεί την παραγωγή, αντί της τήρησης βιβλίου αποθήκης ετοιμών προϊόντων κατ' είδος, να τηρείται διακεκριμένη μερίδα για κάθε παραγγελία. Σε κάθε μερίδα (παραγγελία) καταχωρούνται υποχρεωτικά η χρονολογία λήψης της παραγγελίας, αναλυτικά, τα είδη και η ποσότητα των παραγγελλομένων ειδών, ο αριθμός και η ημερομηνία του φορολογικού στοιχείου πώλησης, καθώς και το έσοδο από την πώληση των παραγγελλομένων ειδών. Επίσης, τουλάχιστον στο τέλος της χρήσης, καταχωρείται η αξία των πρώτων και βοηθητικών υλών, καθώς και η αναλογία των λοιπών στοιχείων του κό-

στους κατασκευής της παραγγελίας, έτσι ώστε να προκύπτει το μικτό κέρδος κάθε παραγγελίας.

Σύμφωνα με τα παραπάνω και δεδομένου ότι το κάθε έργο που κατασκευάζουν οι τεχνικές εταιρείες είναι εξατομικευμένη κατασκευή που παράγεται κατόπιν παραγγελίας του πελάτη, όπου οι πρώτες ύλες (οικοδομικά υλικά, κ.λπ.), διατίθενται από την κατασκευάστρια εταιρεία, δύνανται οι εν λόγω επιχειρήσεις αντί της τήρησης βιβλίου αποθήκης (λογαριασμός 94) ετοιμών προϊόντων κατ' είδος, να τηρούν μία μερίδα ανά έργο (κάθε παραγγελία). Σε κάθε μερίδα (παραγγελία) καταχωρούνται υποχρεωτικά η ημερομηνία λήψης της παραγγελίας, καθώς και η περιγραφή του έργου. Επίσης, εφόσον στα τηρούμενα βιβλία (ημερολόγια) τηρείται λογαριασμός αγορών πρώτων υλών κατ' έργο και εφόσον οι αγοραζόμενες ποσότητες αυτών πηγαίνουν κατ' ευθείαν στο έργο, προκειμένου να ενσωματωθούν σ' αυτό, χωρίς να δημιουργούνται αποθέματα, στη μερίδα του έργου καταχωρείται μέχρι το χρόνο προσδιορισμού του αποτελέσματος, η αξία των πρώτων υλών. Επιπλέον, τουλάχιστον στο χρόνο προσδιορισμού του αποτελέσματος καταχωρείται η αξία των βοηθητικών υλών και τα λοιπά στοιχεία του κόστους κατασκευής της παραγγελίας, καθώς και τα στοιχεία εσόδου έτσι ώστε να προκύπτει το μικτό κέρδος από κάθε παραγγελία.

Τέλος σας πληροφορούμε ότι από 1/1/2013 δεν υφίσταται υποχρέωση τήρησης του βιβλίου παραγωγής κοστολογίου και τεχνικών προδιαγραφών από τους υπόχρεους τήρησης του λογαριασμού 94. Όμως με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Α.Σ. πρέπει να δίνονται στον έλεγχο όλα τα δεδομένα του κόστους παραγωγής όταν αυτά ζητηθούν.

Φορολογία έκπτωσης από διαγνωστικό προς ΕΟΠΥΥ

Αρ. πρωτ.: Δ12Β 1138867 ΕΞ 2013/
11.9.2013

Θέμα: Φορολογική μεταχείριση χορηγούμενης έκπτωσης από διαγνωστικό κέντρο

προς τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. για οφειλές του προς αυτό.

ΣΧΕΤ.: Η από 17.6.2013 αίτηση της

Απαντώντας στη σχετική αίτηση η οποία υποβλήθηκε στην υπηρεσία μας για λογαριασμό σας από το λογιστικό γραφείο, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 105 του Ν.2238/1994, ως ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 101 (Α.Ε., Ε.Π.Ε., κ.λπ.) λαμβάνονται το τίμημα των οριστικών πωλήσεων που έχουν πραγματοποιηθεί, καθώς και οι αμοιβές από παροχή υπηρεσιών που έχουν αποκτηθεί.

2. Με τις διατάξεις της περ. α' του άρθρου 102 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι, για τα νομικά πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 101, ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο συνολικό καθαρό εισόδημα από κάθε πηγή που αποκτάται 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.

Οι πιο πάνω διατάξεις καθιερώνουν την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων.

Σύμφωνα με την αρχή αυτή, κάθε χρήση είναι αυτοτελής και ανεξάρτητη από τις άλλες χρήσεις και δεν επιτρέπεται ο συμπηφισμός των αποτελεσμάτων αυτής με τα αποτελέσματα των προηγούμενων ή των επόμενων χρήσεων.

Κατά συνέπεια, τα ακαθάριστα έσοδα και κέρδη κατατάσσονται και φορολογούνται στη χρήση κατά την οποία προέκυψαν και αποκτήθηκαν ανεξάρτητα του χρόνου κατά τον οποίο εισπράχθηκαν, και οι δαπάνες κατατάσσονται στη χρήση στην οποία βαρύνουν και οι οποίες συμβάλλουν στην απόκτηση εισοδήματος (π.21503/139/1958 εγκύκλιος του ν.δ. 3843/1958).

3. Εξάλλου, με τις διατάξεις των παρ. 1, 2 και 5 του άρθρου 34 του Ν.4038/2012,⁴ όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με την παρ. 1 του

άρθρου 3 του Ν.4132/2013, ορίζεται ότι το Ελληνικό Δημόσιο αναλαμβάνει την υποχρέωση να χρηματοδοτήσει τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. μέχρι του ποσού του ενός δισεκατομμυρίου πεντακοσίων εκατομμυρίων ευρώ για την κάλυψη μέρους των υφιστάμενων κατά την 31.12.2011 οφειλών του Οργανισμού προς τα φαρμακεία και λοιπούς συμβεβλημένους ιδιώτες παρόχους υπηρεσιών υγείας (ιατρούς, κλινικές, διαγνωστικά κέντρα και εργαστήρια, κ.λπ.).

Ως υφιστάμενες οφειλές νοούνται εκείνες για τις οποίες έχουν εκδοθεί τα προβλεπόμενα κατά περίπτωση παραστατικά στοιχεία μέχρι τις 31.12.2011.

Οι οφειλές της παραγράφου 1 εξοφλούνται εφόσον παρασχεθεί έκπτωση επί της συναλλακτικής αξίας (αξία παραστατικού προ Φ.Π.Α.), το ποσοστό της οποίας καθορίζεται με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών, Εργασίας, Κοινωνικής Ασφάλισης και Πρόνοιας και Υγείας.

4. Με την αριθ. ΟΙΚ 18579/19.2.2013 ΚΥΑ των Υπουργών Οικονομικών, Εργασίας, Κοινωνικής Ασφάλισης και Πρόνοιας και Υγείας, με την οποία τροποποιείται η αριθ. ΟΙΚ 9425/24.1.2013 ΚΥΑ και η οποία εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων της παρ. 5 του ν. 4038/2012, ορίζεται ότι το ποσοστό έκπτωσης που αφορά στις υπολειπόμενες οφειλές, προ ΦΠΑ, του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. προς τα διαγνωστικά κέντρα – εργαστήρια καθορίζεται σε 10% για ποσό μηνιαίας οφειλής μέχρι 15.000€ και 15% για ποσό μηνιαίας οφειλής πάνω από 15.000€. Οι ανωτέρω οφειλές εξοφλούνται εφόσον: α) παρασχεθεί η παραπάνω κατά περίπτωση αναφερόμενη έκπτωση εκ μέρους του δικαιούχου – παρόχου, με την προσκόμιση στον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. πιστωτικού τιμολογίου και β) υποβληθεί υπεύθυνη δήλωση εκ μέρους του δικαιούχου – παρόχου, στην οποία ρητά αναφέρεται ότι αποδέχεται τη ρύθμιση αυτή και παραιτείται από οποιαδήποτε άλλη αξίωση συμπεριλαμβανομένων και των τόκων υπερημερίας.

5. Από τη Διοίκηση έχει γίνει δεκτό ότι η έκ-

⁴ Βλ. www.dfn.gr στη στήλη «Νομοθετήματα».

πτωση που ορίζεται στην αριθ. ΟΙΚ 18579/19.2.2013 ΚΥΑ (ΦΕΚ 427Β') και την οποία χορηγεί κέντρο αποθεραπείας και αποκατάστασης στον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. εντός της διαχειριστικής περιόδου 2013 με την έκδοση σχετικού πιστωτικού τιμολογίου εντός αυτής, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 34 του Ν.4038/2012, για υπηρεσίες υγείας που είχαν παρασχεθεί σε ασφαλισμένους του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. κατά τις διαχειριστικές περιόδους 2010 και 2011, μειώνει τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης εντός της οποίας χορηγείται η εν λόγω έκπτωση με την έκδοση του σχετικού πιστωτικού τιμολογίου, ήτοι της χρήσης 2013 (σχετ. το αριθ. Δ12Β 1090116 ΕΦ 2013/3.6.2013 έγγραφό μας).

6. Από τα στοιχεία που μας τέθηκαν υπόψη με τη σχετική αίτηση που υποβλήθηκε στην υπηρεσία μας για λογαριασμό σας από το γραφείο και με βάση όσα η ίδια μας διευκρίνισε προφορικά προκύπτει ότι η εταιρεία σας, , που λειτουργεί ως διαγνωστικό κέντρο, παρείχε υπηρεσίες υγείας σε ασφαλισμένους του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. κατά τις διαχειριστικές περιόδους 2010 και 2011, για τις οποίες έχουν εκδοθεί τα σχετικά τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, καθώς και ότι, κατ' εφαρμογή της αριθ. ΟΙΚ 18579/19.2.2013 ΚΥΑ, θα παράσχει την οριζόμενη έκπτωση εντός της χρήσης 2013 εκδίδοντας κατά τη χρήση αυτή τα σχετικά πιστωτικά τιμολόγια.

7. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω συνάγεται ότι η έκπτωση που θα χορηγήσει η εταιρεία σας στον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. με την έκδοση πιστωτικού τιμολογίου εντός του 2013, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 34 του Ν.4038/2012, η οποία αφορά σε οφειλές του προς εσάς για υπηρεσίες υγείας που είχατε παράσχει σε ασφαλισμένους του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. κατά τις διαχειριστικές περιόδους 2010 και 2011, για τις οποίες έχουν εκδοθεί τα προβλεπόμενα φορολογικά στοιχεία μέχρι 31.12.2011, θα μειώσει τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης 2013, εντός της οποίας χορηγείται η εν λόγω έκπτωση με την έκδοση του σχετικού πιστωτικού τιμολογίου.

8. Η Διεύθυνση Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, στην οποία κοινοποιείται το παρόν με φωτοαντίγραφο της αίτησής σας, παρακαλείται για τυ-

χόν δικές της ενέργειες, στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων της.

Επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ

Εγκ. υπ. Οικ. Δ14Α 1182843 ΕΦ 2013/28.11.2013

Θέμα: Επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α.

ΣΧΕΤ: Το με αρ. πρωτ. ... έγγραφό σας (...).

Σε απάντηση του ανωτέρω σχετικού με το θέμα εγγράφου σας, αναφορικά με την ορθότητα ή μη του με αρ ... αιτήματος επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ της επιχείρησής ..., το οποίο υποβλήθηκε μετά την υποβολή τροποποιητικής εκκαθαριστικής δήλωσης της χρήσης 1.4.2007- 31.3.2008, η οποία ακολούθησε την περαίωση των διαχειριστικών ετών 1.4.2006 έως και 31.3.2009 με τον Ν.3888/11 σας γνωρίζουμε τα εξής:

1. Με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 38 του Κώδικα ΦΠΑ (Ν.2859/2000) περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ που υποβάλλεται μετά την καταχώρηση ή κοινοποίηση κατά περίπτωση, της πράξης προσδιορισμού του φόρου δεν παράγει έννομο αποτέλεσμα.

2. Με τις διατάξεις του άρθρου 7 του Ν.3888/2010 ορίζεται ότι η περαίωση κάθε ανέλεγκτης υπόθεσης φορολογίας εισοδήματος συνεπάγεται αυτοδίκαια την περαίωση και των λοιπών φορολογιών με την επιφύλαξη ως προς τον ΦΠΑ της διενέργειας προσωρινού ελέγχου στις φορολογικές ή διαχειριστικές περιόδους στις οποίες γεννήθηκε ή από τις οποίες προέρχεται το ΠΥ της τελευταίας περαιουμένης χρήσης, εφόσον αυτό έχει μεταφερθεί στην επόμενη ανέλεγκτη χρήση και υπερβαίνει τις πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ.

3. Στην εγκύκλιο πολ. 1082/2013 αναφέρεται ότι το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση που το αιτούμενο προς επιστροφή ποσό Φ.Π.Α. υπερβαίνει τις πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ. Εφόσον το προς επιστροφή ποσό είναι μικρότερο ή ίσο των

πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ επιστρέφεται χωρίς έλεγχο.

4. Κατόπιν των ανωτέρω σε περίπτωση πιστωτικού υπολοίπου την τελευταία περαιούμενη χρήση το οποίο υπερβαίνει τα 5.000 ευρώ και ζητείται προς επιστροφή ή μεταφέρεται σε επόμενη χρήση για συμψηφισμό, η περαίωσή του ως προς τον Φ.Π.Α. ολοκληρώνεται μόνο με την διενέργεια προσωρινού ελέγχου των φορολογικών περιόδων στις οποίες γεννήθηκε ή από τις οποίες αυτό προέρχεται και τροποποιητικές δηλώσεις των περιόδων αυτών, πριν την καταχώρηση των εν λόγω πράξεων στα βιβλία της ΔΟΥ, μπορούν να γίνουν δεκτές.

5. Η υπηρεσία μας έχει γίνει δέκτης ... ότι στις περιπτώσεις αιτημάτων επιστροφής με το άρθρο 6 της ΑΥΟ πολ. 1073/2004 απαιτούσατε την υποβολή τροποποιητικών εκκαθαριστικών δηλώσεων για την χρήση από την οποία προέρχεται το πιστωτικό υπόλοιπο και τις επόμενες στις οποίες είχε αυτό μεταφερθεί και αντίστοιχων αιτημάτων επιστροφής σύμφωνα με τις τροποποιητικές εκκαθαριστικές δηλώσεις. Σύμφωνα με την ανωτέρω ΑΥΟ, η επιστροφή πρέπει να πραγματοποιείται με βάση την τελευταία εκκαθαριστική δήλωση, καθώς κατά την εν λόγω χρήση θεμελιώνεται το αντίστοιχο δικαίωμα επιστροφής.

6. Κατόπιν των ανωτέρω θα πρέπει να διενεργηθεί προσωρινός έλεγχος για την εκτίμηση της νομιμότητας επιστροφής και αφού ληφθούν υπόψη οι περί παραγραφής διατάξεις. Επισημαίνεται ότι, κατά τον προσδιορισμό του ποσού επιστροφής, θα πρέπει να ληφθεί μέριμνα ώστε να μην επιστραφεί ποσό που ενδεχομένως έχει συμψηφιστεί με επόμενες περιοδικές δηλώσεις.

Ματαίωση συμβολαίου μεταβίβασης ακινήτου και συμψηφισμού Φ.Μ.Α.

Εγκ. υπ. Οικ. Δ13Β 1181198 ΕΞ 2013/25.11.2013

Θέμα: Ματαίωση συμβολαίου μεταβίβασης ακινήτου και συμψηφισμός καταβληθέντος Φ.Μ.Α.

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 5 του α.ν.1521/1950, σε κάθε μεταβίβαση ακινήτου ή εμπραγμάτου επί ακινήτου δικαιώματος με επαχθή αιτία επιβάλλεται φόρος επί της αξίας αυτού και υπόχρεος για την καταβολή του είναι ο αγοραστής.

2. Εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 16 του α.ν.1521/1950, «αν μετά την επίδοση της δήλωσης ματαιωθεί η υπογραφή του συμβολαίου μεταβίβασης, ο φόρος που έχει καταβληθεί επιστρέφεται». Για την επιστροφή του φόρου στην παραπάνω περίπτωση απαιτείται αίτηση του δικαιούχου προς τον αρμόδιο Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ που πρέπει να υποβληθεί μέσα σε ένα χρόνο από την επίδοση της δήλωσης (παρ. 6 του άρθ. 16 του α.ν.1521/1950), προθεσμία, μετά την πάροδο της οποίας, δεν είναι δυνατή η επιστροφή του καταβληθέντος φόρου. Κατ' εξαίρεση, γίνεται παγίως δεκτό από τη Διοίκηση (Υπ.Οικ. εγκ. 75/1955 κατόπιν της 489/55 γνωμοδότησης του ΝΣΚ) ότι, σε περίπτωση ματαίωσης της υπογραφής συμβολαίου μεταβίβασης ακινήτου και κατάρτισης στη συνέχεια νέου, ο ΦΜΑ που είχε καταβληθεί συμψηφίζεται με αυτόν που οφείλεται με τη νέα δήλωση, εφόσον η μεταβίβαση αφορά το ίδιο ακίνητο, το συμβόλαιο καταρτίζεται με τους ίδιους συμβαλλόμενους και ο συμψηφισμός προτείνεται εντός της τριετούς προθεσμίας παραγραφής των αχρεώστια καταβληθέντων φόρων.

3. Περαιτέρω, με τη διάταξη του άρθρου 90 παρ.1 του Ν.2362/1995 «περί Κώδικος Δημοσίου Λογιστικού» ορίζεται ότι οποιαδήποτε απαίτηση κατά του Δημοσίου παραγράφεται μετά πενταετία, εφόσον από άλλη γενική ή ειδική διάταξη δεν ορίζεται βραχύτερος χρόνος παραγραφής, ενώ, σύμφωνα με την παρ.2 του ίδιου άρθρου, η κατά του Δημοσίου απαίτηση για την επιστροφή χρηματικού ποσού ως αχρεωστήτως καταβληθέντος παραγράφεται εντός τριετίας από της καταβολής.

4. Από τα αναφερόμενα στο έγγραφό σας πραγματικά περιστατικά και τα συνημμένα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι το έτος 2008 με το αριθ. ... διπλότυπο είσπραξης της Δ.Ο.Υ. Σαλαμίνας καταβάλατε το ποσό των ...

ευρώ για φόρο μεταβίβασης ακινήτου, πλην όμως η υπογραφή του σχετικού συμβολαίου αγοράς του ακινήτου ματαιώθηκε οριστικά. Το ίδιο συνέβη και με τις μεταβιβάσεις δύο θέσεων στάθμευσης για τις οποίες είχε καταβληθεί ο αναλογών Φ.Μ.Α. συνολικού ύψους ευρώ.

Στις 7-8-2012 με το αριθ. ... έγγραφο του ... Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου ζητήθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Σαλαμίνας στοιχεία των αγοραπωλησιών που είχατε κάνει στη Σαλαμίνα, τα οποία διαβιβάστηκαν αρμοδίως. Στις ... με την ... αίτησή σας ζητήσατε από την ανωτέρω Δ.Ο.Υ. αντίγραφα όλων των δηλώσεων Φ.Μ.Α. μετά των συνοδευτικών εγγράφων του κάθε φακέλου και την ίδια ημέρα προσκομίσατε φωτοαντίγραφα των σχετικών δηλώσεων Φ.Μ.Α. με τα αντίστοιχα διπλότυπα καθώς και βεβαίωση της Συμβ/φου (σε ανεπικύρωτα αντίγραφα των δηλώσεων) ότι τελικώς δεν συνετάγησαν τα μεταβιβαστικά συμβόλαια, ενώ δεν υπεβλήθη αίτηση περί επιστροφής των καταβληθέντων φόρων. Στη συνέχεια, με την από ... δήλωσή σας προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ. προτείνετε τα ανωτέρω καταβληθέντα ποσά για συμψηφισμό με την απαίτηση που έχει σε βάρος σας το Ελληνικό Δημόσιο, ύψους ... για οφειλόμενο ΦΑΠ του έτους 2010. Ήδη, η Δ/νσή μας με το αριθ.Δ13 Β 1101213 ΕΞ/21.06.13 έγγραφό της προς την Δ/νση Πολιτικής Εισπράξεων απεφάνθη ότι δεν είναι δυνατή η επιστροφή του καταβληθέντος φόρου μεταβίβασης μετά την παρέλευση έτους από την ημερομηνία της επίδοσης της δήλωσης σε περίπτωση ματαίωσης της μεταβίβασης του ακινήτου.

Με το ανωτέρω συνημμένο σχετικό υπόμνημά σας υποστηρίζετε ότι η διάταξη της παρ.2 του άρθρου 90 του Ν.2362/1995 «περί Κώδικος Δημοσίου Λογιστικού» για την επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού εντός τριετίας υπερσχύει της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 16 του α.ν.1521/1950 που ορίζει βραχύτερη προθεσμία επιστροφής του φόρου (ενός έτους) στην περίπτωση της ματαίωσης μεταβίβασης ακινήτου, δεδομένου ότι η τελευταία αυτή διάταξη δεν υπερσχύει ως ειδικότερη στις περιπτώσεις των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών για τις

οποίες ισχύει σε κάθε περίπτωση η τριετία από της εφαρμογής του Ν.2362/1995.

5. Από τα προεκτεθέντα νομικά και πραγματικά στοιχεία, συνάγονται τα εξής: α) η προβλεπόμενη επιστροφή του καταβληθέντος φόρου μεταβίβασης, δυνάμει των παρ. 1 και 6 του άρθρου 16 του α.ν.1521/1950, δεν είναι δυνατή μετά την παρέλευση έτους από την ημέρα υποβολής των σχετικών δηλώσεων, δεδομένου ότι η εν λόγω διάταξη εφαρμόζεται ειδικά για τις περιπτώσεις ματαίωσης μεταβίβασης ακινήτων. Αντίθετα, οι διατάξεις περί επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών δεν έχουν εν προκειμένω πεδίο εφαρμογής, αφού η υποβολή της σχετικής δήλωσης ΦΜΑ και η συνακόλουθη καταβολή του φόρου, λόγω του τυπικού χαρακτήρα της Φορολογίας της Μεταβίβασης των Ακινήτων δεν γίνονται αχρεώστητα, αλλά ενόψει της σύστασης μεταβιβαστικού συμβολαίου, δηλαδή για νόμιμη αιτία, ο δε φόρος καταβάλλεται οίκοθεν από το φορολογούμενο συννόμως, όπως προβλέπεται από τις κείμενες διατάξεις β) κατ' εξαίρεση ειδικά (κατόπιν της προαναφερθείσας με αριθ. 489/55 γνωμοδότησης του ΝΣΚ) και μόνο για τις περιπτώσεις ματαίωσης της υπογραφής συμβολαίου μεταβίβασης ακινήτου και κατάρτισης στη συνέχεια νέου, ο ΦΜΑ που είχε καταβληθεί συμψηφίζεται με αυτόν που οφείλεται με τη νέα δήλωση, εφόσον η μεταβίβαση αφορά το ίδιο ακίνητο, το συμβόλαιο καταρτίζεται με τους ίδιους συμβαλλόμενους και ο συμψηφισμός προτείνεται εντός της τριετούς προθεσμίας. Για τους παραπάνω λόγους, στην περίπτωση σας δεν είναι δυνατή η επιστροφή των φόρων μεταβίβασης που έχετε καταβάλει, έστω κι αν ματαιώθηκαν τα μεταβιβαστικά συμβόλαια.

Τέλος επισημαίνουμε ότι η Υπηρεσία μας φρονεί ότι δεν υπάρχει έδαφος παραπομπής της υπόθεσης στο Ν.Σ.Κ., αρμοδιότητα του οποίου, ως γνωστόν, δεν είναι η κατ'έφεση κρίση αιτημάτων πολιτών που δεν ικανοποιήθηκαν από την περιφερειακή ή την κεντρική Διοίκηση, αλλά η γνωμοδότηση επί δυσεπίλυτων ερμηνευτικών προβλημάτων της εφαρμοστέας νομοθεσίας, προς αρωγή της Διοίκησης και εφόσον αυτή το θεωρεί αναγκαίο. **ΔΦΠ**

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ

Ιανουάριος 2014

Ι. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ

31 Ιανουαρίου	Νομικά Πρόσωπα κερδοσκοπικού χαρακτήρα (ΑΕ κ.λπ.) που έκλεισαν διαχείριση 31.12.2012 (άρθρο 101 Ν.2238/1994).	Τελευταία ημέρα για την καταβολή της όγδοης δόσης (8/8) φόρου εισοδήματος (άρθρο 110§1 Ν.2238/1994).
31 Ιανουαρίου	Οι Ο.Ε., ΕΕ, οι αστικές εταιρείες, οι κοινωνίες, οι κοινοπραξίες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία του ΚΦΑΣ και έκλεισαν διαχείριση 31.12.2012.	Τελευταία ημέρα για την καταβολή της όγδοης δόσης (8/8) φόρου εισοδήματος (άρθρο 64§3 Ν.2238/1994).
31 Ιανουαρίου	Νομικά Πρόσωπα κερδοσκοπικού χαρακτήρα (ΑΕ κ.λπ.) και έκλεισαν διαχείριση 30.6.2012 (άρθρο 101 Ν.2238/1994)	Τελευταία ημέρα για την καταβολή της τρίτης δόσης (3/8) φόρου εισοδήματος (άρθρο 110§1 Ν.2238/1994).
31 Ιανουαρίου	Οι Ο.Ε., ΕΕ, οι αστικές εταιρείες, οι κοινωνίες, οι κοινοπραξίες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία του ΚΦΑΣ και έκλεισαν διαχείριση 30.6.2013.	Τελευταία ημέρα για την καταβολή της τέταρτης δόσης (4/8) φόρου εισοδήματος (άρθρο 64§3 Ν.2238/1994).
30 Ιανουαρίου	ΗΜΕΔΑΠΕΣ Α.Ε. Οι ημεδαπές Α.Ε. που μέχρι 31.12.2013 δεν έχουν εγκρίνει τον ισολογισμό για τη διαχειριστική χρήση που έκλεισε στις 30.6.2013 (άρθρο 107§4 Ν.2238/1994).	Όταν στα καθαρά κέρδη συμπεριλαμβάνονται και εισοδήματα απαλλασσόμενα της φορολογίας ή κέρδη προσδιορισθέντα ή φορολογηθέντα με ειδικό τρόπο, εφόσον μέσα στο έμνηο Ιουλίου - Δεκεμβρίου 2013 δεν συνέρχεται η Γ.Σ. των μετόχων για να εγκρίνει την προταθείσα από το Δ.Σ. διανομή κερδών ή συνέρχεται και τροποποιεί την προταθείσα αυτή διανομή κερδών, υποβάλλεται τροποποιητική δήλωση εντός 30 ημερών από τη λήξη του πιο πάνω έμνηου για τα φορολογητέα κέρδη, που προκύπτουν κατά την εφαρμογή των διατάξεων των §§ 2 και 3 του άρθρου 106. Ο οφειλόμενος φόρος και η προκατα-

Βολή φόρου καταβάλλεται σε 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.

15 Ιανουαρίου

**ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
ΑΜΟΙΒΑΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ**

Υποβολή δήλωσης και καταβολή φόρου με συντελεστή 10% επί του εκάστοτε ισχύοντος επιτοκίου παρέμβασης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας. Ο συντελεστής προσαυξάνεται ανάλογα με την κατηγορία κάθε αμοιβαίου κεφαλαίου.

Ο φόρος υπολογίζεται επί του εξαμηνιαίου μέσου όρου του καθαρού ενεργητικού του αμοιβαίου κεφαλαίου και αποδίδεται στη ΔΟΥ μέσα στο πρώτο 15ήμερο του Ιουλίου και Ιανουαρίου του επομένου εξαμήνου από τον υπολογισμό του. Η καταβολή του φόρου γίνεται από τις ΑΕΔΑΚ στο όνομα και για λογαριασμό του αμοιβαίου κεφαλαίου **(Ν.3283/2004 άρθρο 33§3)**.

15 Ιανουαρίου

**ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ
ΧΑΡΤΟΦΥΛΑΚΙΟΥ**

Οι εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου υποχρεούνται σε καταβολή φόρου με συντελεστή 10% επί του εκάστοτε ισχύοντος επιτοκίου παρέμβασης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας. Ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά 1 μονάδα και υπολογίζεται επί του εξαμηνιαίου μέσου όρου των επενδύσεών τους, πλέον διαθεσίμων σε τρέχουσες τιμές.

Ο φόρος αποδίδεται στη ΔΟΥ μέσα στο πρώτο 15ήμερο του Ιουλίου και Ιανουαρίου του επομένου εξαμήνου από τον υπολογισμό του **(άρθρο 39§3 του Ν.3371/2005)**.

15 Ιανουαρίου

**ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
ΑΜΟΙΒΑΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ
ΑΚΙΝΗΤΩΝ**

Καταβολή φόρου για τα «αμοιβαία κεφάλαια ακινήτων» με συντελεστή 10% επί του εκάστοτε ισχύοντος επιτοκίου παρέμβασης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας. Ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά 1 ποσοστιαία μονάδα.

Ο φόρος υπολογίζεται επί του εξαμηνιαίου μέσου όρου του καθαρού ενεργητικού του αμοιβαίου κεφαλαίου. Ο φόρος αποδίδεται στη ΔΟΥ στο όνομα και για λογαριασμό του αμοιβαίου κεφαλαίου μέσα στο πρώτο 15ήμερο του Ιουλίου και Ιανουαρίου του επομένου εξαμήνου από τον υπολογισμό του. **(άρθρο 20§2 του Ν.2778/1999)**.

II. ΑΠΟΔΟΣΗ ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

15 Ιανουαρίου	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΚΙΝΗΤΕΣ ΑΞΙΕΣ Εισόδημα από κινητές αξίες αλλοδαπής προελεύσεως και από ομολογίες και χρεόγραφα του Ελληνικού Δημοσίου ή ημεδαπών Ν.Π.Δ.Δ. ή ημεδαπών επιχειρήσεων κάθε είδους (άρθρο 24§1 Ν.2238/1994).	Υποβολή δήλωσης και καταβολή του παρακρατηθέντος φόρου εισοδήματος για τα τοκομερίδια και τις μερισματαποδείξεις που εξαργυρώθηκαν τον μήνα Δεκέμβριο του 2013. Ο παρακρατούμενος φόρος υπολογίζεται με συντελεστή 20% ανεξάρτητα από την ιδιότητα του δικαιούχου (φυσικού ή νομικού προσώπου) και αποδίδεται μέσα στο πρώτο 15ήμερο του αμέσως επόμενου μήνα από την παρακράτηση του φόρου (άρθρο 54§5 και άρθρο 60§2 Ν.2238/1994).
15 Ιανουαρίου	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΚΙΝΗΤΕΣ ΑΞΙΕΣ Εισόδημα από κινητές αξίες (εκτός μερισμάτων και τόκων από μετοχές και ιδρυτικούς τίτλους) που προέρχονται από τα διανεμόμενα κέρδη ημεδαπής ΑΕ και περιέρχονται σε αλλοδαπές επιχειρήσεις και οργανισμούς που δεν έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα (άρθρο 114§2 Ν.2238/1994).	Υποβολή δήλωσης και καταβολή του φόρου που παρακρατήθηκε τον μήνα Δεκέμβριο του 2013 για το εισόδημα από κινητές αξίες. Ο παρακρατούμενος φόρος υπολογίζεται με συντελεστή 33% με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης του δικαιούχου και η απόδοση αυτού γίνεται μέσα στο πρώτο 15ήμερο του αμέσως επόμενου μήνα από την παρακράτηση του φόρου. Όταν δικαιούχος του εισοδήματος από κινητές αξίες, με εξαίρεση τα μερίσματα, είναι φυσικό πρόσωπο κάτοικος αλλοδαπής, η παρακράτηση φόρου ενεργείται με συντελεστή 20% (άρθρο 114§2 Ν.2238/1994).
15 Ιανουαρίου	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΤΟΚΟΥΣ ΔΑΝΕΙΩΝ - ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ Τόκοι από δάνεια ή πιστώσεις στους οποίους περιλαμβάνονται και οι επιδικαζόμενοι με δικαστική απόφαση με την προϋπόθεση ότι οι τόκοι αποτελούν εισόδημα από κινητές αξίες (άρθρο 24§1γ' Ν.2238/1994).	Υποβολή δήλωσης και καταβολή του παρακρατηθέντος φόρου εισοδήματος για τους τόκους που καταβλήθηκαν ή πιστώθηκαν κατά τον μήνα Δεκέμβριο του 2013. Ο παρακρατούμενος φόρος υπολογίζεται με συντελεστή 20% και αποδίδεται μέσα στο πρώτο 15ήμερο του αμέσως επόμενου μήνα από την παρακράτηση του φόρου (άρθρα 54§5 & 60§2 Ν.2238/1994).
15 Ιανουαρίου	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΤΟΚΟΥΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ Τόκοι από οποιαδήποτε κατάθεση σε τράπεζα ή ταμειευτήριο στην Ελλάδα (άρθρα 12§1, 2 Ν.2238/1994).	Υποβολή δήλωσης και καταβολή του φόρου εισοδήματος που παρακρατήθηκε με συντελεστή 15% στα ποσά των τόκων από καταθέσεις και πράξεις γeros για τους τόκους που καταβλήθηκαν ή πιστώθηκαν τον μήνα Δεκέμβριο του 2013. Η δήλωση υποβάλλεται μέσα στο πρώτο

15ήμερο του αμέσως επόμενου μήνα από την παρακράτηση του φόρου. Με την παρακράτηση εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των φυσικών προσώπων, των υπόχρεων του άρθρου 2 του ΚΦΕ (ΟΕ, ΕΕ κ.λπ.) και των Ν.Π. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

20/1/2014 (Α.Φ.Μ. 1)
21/1/2014 (Α.Φ.Μ. 2)
22/1/2014 (Α.Φ.Μ. 3)
23/1/2014 (Α.Φ.Μ. 4)
24/1/2014 (Α.Φ.Μ. 5)
27/1/2014 (Α.Φ.Μ. 6)
28/1/2014 (Α.Φ.Μ. 7)
29/1/2014 (Α.Φ.Μ. 8)
30/1/2014 (Α.Φ.Μ. 9)
31/1/2014 (Α.Φ.Μ. 10, 20,
30, 40, 50)
3/2/2014 (Α.Φ.Μ. 60, 70,
80, 90, 00)

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ

Όσοι παρακρατούν φόρο από μισθούς, ημερομίσθια, συντάξεις, επιχορηγήσεις, επιδόματα και σε κάθε άλλου είδους πρόσθετες αμοιβές ή παροχές (άρθρου 57 ΚΦΕ) και τα Ασφαλιστικά Ταμεία αποδίδουν το ΦΜΥ και το φόρο της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης (άρθρο 57§1 & 59 § 2 Ν.2238/1994).

Υποβολή προσωρινής δήλωσης Φ.Μ.Υ. ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του ΑΦΜ του φορολογουμένου και καταβολή του παρακρατηθέντος φόρου εισοδήματος που αναλογεί στις αποδοχές του προσωπικού που καταβλήθηκαν κατά τον μήνα Δεκέμβριο του 2013 και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης (άρθρο 59§1 Ν.2238/1994).

15 Ιανουαρίου

ΟΜΟΛΟΓΑ ΚΑΙ ΕΝΤΟΚΑ ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ

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 (άρθρο 12§8 Ν.2238/1994).

Υποβολή δήλωσης και καταβολή του παρακρατηθέντος ή προεισπραχθέντος φόρου εισοδήματος, κατά τον μήνα Δεκέμβριο του 2013, 15% για τόκους που προκύπτουν από τίτλους που εκδίδονται από την 1.1.2013 και μετά. Με την παρακράτηση εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των φυσικών προσώπων, των υπόχρεων του άρθρου 2 του ΚΦΕ (ΟΕ, ΕΕ κ.λπ.) και των Ν.Π. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα (άρθρο 12§8 Ν.2238/1994).

15 Ιανουαρίου

ΑΜΟΙΒΕΣ ΜΕΛΩΝ ΔΣ, ΤΟΚΟΙ ΑΠΟ ΙΔΡΥΤΙΚΟΥΣ ΤΙΤΛΟΥΣ & ΠΡΟΝΟΜΙΟΥΧΕΣ ΜΕΤΟΧΕΣ
Αμοιβές μελών Διοικητικού Συμβουλίου και τόκους από ιδρυτικούς τίτλους και προνομιούχες μετοχές που καταβάλλονται από 1.1.2013 και εκπίπτουν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 105§6α', β', γ' από τα ακαθάριστα έσοδα (άρθρο 54§5 Ν.2238/1994).

Υποβολή δήλωσης και καταβολή του παρακρατηθέντος φόρου εισοδήματος από τις αμοιβές που καταβλήθηκαν ή πιστώθηκαν κατά τον μήνα Δεκέμβριο του 2013 στους δικαιούχους συμβούλους. Ο παρακρατούμενος φόρος υπολογίζεται με συντελεστή 40% με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης του δικαιούχου και η απόδοση αυτού γίνεται στο πρώτο 15ήμερο του αμέσως επόμενου μήνα από την παρακράτηση (άρθρο 54§5 του Ν.2238/1994).

15 Ιανουαρίου

**ΤΟΚΟΙ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΑΛΛΟΥΝ
ΦΥΣΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ
ΣΤΗΝ ΑΛΛΟΔΑΠΗ**

Στους τόκους που καταβάλλονται από φυσικά πρόσωπα στην αλλοδαπή, ανεξάρτητα αν δικαιούχος είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 20% όταν δικαιούχος είναι φυσικό πρόσωπο και με συντελεστή 33% όταν δικαιούχος είναι νομικό πρόσωπο. Με την παρακράτηση επέρχεται εξάντληση του αλλοδαπού δικαιούχου για τα πιο πάνω εισοδήματα (άρθρο 12§13 Ν.2238/1994).

Υποβολή δήλωσης από φυσικά πρόσωπα για τους τόκους που καταβάλλουν κατά τον μήνα Δεκέμβριο του 2013.

15 Ιανουαρίου

**ΑΜΟΙΒΕΣ ΣΕ ΑΘΛΗΤΕΣ
ΕΘΝΙΚΩΝ ΟΜΑΔΩΝ**

Τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται σε αθλητές εθνικών ομάδων, ως επιβράβευση αυτών από το Δημόσιο, καθώς και τα χρηματικά ποσά των πάσης φύσεως χορηγιών που καταβάλλονται στους ανωτέρω αθλητές (άρθρο 13§13 Ν.2238/1994).

Υποβολή δήλωσης και καταβολή του φόρου που παρακρατήθηκε κατά τον μήνα Δεκέμβριο του 2013. Ο παρακρατούμενος φόρος υπολογίζεται με συντελεστή 20% με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης του δικαιούχου και αποδίδεται μέσα στο πρώτο 15ήμερο του αμέσως επόμενου μήνα από την παρακράτηση του φόρου (άρθρο 60§3 Ν.2238/1994).

15 Ιανουαρίου

**ΤΟΚΟΙ ΑΠΟ ΦΥΣΙΚΑ
ΠΡΟΣΩΠΑ
που δεν ασκούν επιχείρηση ή
ελευθέριο επάγγελμα**

Υποβολή δήλωσης για τους δικαιούμενους τόκους που λαμβάνονται κατά τον μήνα Δεκέμβριο του 2013 από φυσικά πρόσωπα που δεν ασκούν επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα. Οι δικαιούχοι των τόκων αποδίδουν φόρο 20% (άρθρο 54§6 περίπτ. ε' Ν.2238/1994).

15 Ιανουαρίου

**ΑΜΟΙΒΕΣ - ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΕΙΣ -
ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΑΛΛΟΔΑΠΩΝ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΚΑΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΩΝ**

Αποζημιώσεις ή 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

Υποβολή δήλωσης και καταβολή του παρακρατηθέντος κατά τον μήνα Δεκέμβριο του 2013 φόρου εισοδήματος με τα εξής ποσοστά: **α) 25%** 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, **β) 25%** για τη χρήση ή παρα-

Ελλάδα (άρθρο 13§6 του Ν.2238/1994).

χώρηση της χρήσης τεχνικών μεθόδων παραγωγής, τεχνικής ή τεχνολογικής βοήθειας, δικαιωμάτων ευρεσιτεχνίας, σημάτων και προνομιών, σχεδίων ή προτύπων γενικά, αποτελεσμάτων ερευνών, πνευματικής ιδιοκτησίας, αναδημοσίευσης άρθρων και μελετών και λοιπών συναφών δικαιωμάτων. Ο φόρος αυτός υπολογίζεται στο ακαθάριστο ποσό της αποζημίωσης ή του δικαιώματος ή της αμοιβής κατά την καταβολή ή την πίστωση. Με την παρακράτηση του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του αλλοδαπού δικαιούχου (άρθρο 13§6 του Ν.2238/1994).

15 Ιανουαρίου

**ΑΛΛΟΔΑΠΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ
ΜΕΛΕΤΩΝ - ΕΡΕΥΝΩΝ
ΕΠΙ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΡΓΩΝ**

Αμοιβές σε αλλοδαπές επιχειρήσεις και αλλοδαπούς 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. Αμοιβές για 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 (άρθρο 13§8 του Ν.2238/1994).

Υποβολή δήλωσης και καταβολή του παρακρατηθέντος κατά τον μήνα Δεκέμβριο του 2013 φόρου εισοδήματος. Ο φόρος 25% υπολογίζεται στη συνολική ακαθάριστη αμοιβή και παρακρατείται από τον υπόχρεο κατά την καταβολή. Με την παρακράτηση του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του αλλοδαπού δικαιούχου (άρθρο 13§8 του Ν.2238/1994).

Πριν από τη μεταβίβαση ατομικής επιχείρησης ή μεριδίου

**ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗ ΛΟΓΩ
ΣΥΝΤΑΞΙΟΔΟΤΗΣΗΣ ΟΕ, ΕΕ Ή
ΜΕΡΙΔΙΟΥ ΟΕ, ΕΕ**

Αν μεταβιβαστεί από επαχθή αιτία ΟΕ ή ΕΕ ή μερίδιο ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας από γονέα προς τα τέκνα του ή από σύζυγο σε σύζυγο, λόγω συνταξιοδότησης του μεταβιβάζοντος και η ομόρρυθμη ή ετερόρρυθμη εταιρεία διαθέτει ακίνητο στα πάγια

Υποβολή δήλωσης και καταβολή του φόρου εφάπαξ πριν από τη μεταβίβαση ΟΕ ή ΕΕ ή μεριδίου (άρθρο 13§1 Ν.2238/1994).

περιουσιακά της στοιχεία, η αντικειμενική αξία του ακινήτου, που ισχύει κατά το έτος αποτίμησης της επιχείρησης, φορολογείται με συντελεστή 5% επί του ποσοστού του μεριδίου που μεταβιβάζεται (άρθρο 13§1α' Ν.2238/94).

15 Ιανουαρίου

ΑΜΟΙΒΕΣ ΣΕ ΞΕΝΟΥΣ ΚΑΛΛΙΤΕΧΝΕΣ

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 (άρθρο 13§12 Ν.2238/1994).

Υποβολή δήλωσης και καταβολή του φόρου που παρακρατήθηκε κατά τον μήνα Δεκέμβριο του 2013. Ο παρακρατούμενος φόρος υπολογίζεται με συντελεστή 25%, με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης του δικαιούχου και αποδίδεται μέσα στο πρώτο 15ήμερο του αμέσως επόμενου μήνα από την παρακράτηση του φόρου (άρθρο 60§3 Ν.2238/1994).

15 Ιανουαρίου

ΕΡΓΟΛΗΠΤΕΣ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΡΓΩΝ - ΕΝΟΙΚΙΑΣΤΕΣ ΔΗΜ. ΠΡΟΣΟΔΩΝ

Εισοδήματα εργοληπτών κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων και ενοικιαστών δημόσιων, δημοτικών, κοινοτικών ή λιμενικών προσόδων (άρθρο 55§1β' Ν.2238/1994).

Υποβολή δήλωσης από το Δημόσιο γενικά και κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο που ενεργεί εκκαθάριση ή καταβολή και πληρωμή παρακρατηθέντος κατά τον μήνα Δεκέμβριο του 2013 φόρου 3%. Η παρακράτηση υπολογίζεται στην αξία του κατασκευαζόμενου έργου ή του μισθώματος και ο φόρος αποδίδεται μέχρι τις 15 του επόμενου από τη παρακράτηση μήνα (άρθρο 60 Ν.2238/1994).

Πριν από τη μεταβίβαση ή την εκχώρηση περιουσιακού στοιχείου

ΚΕΡΔΟΣ - ΩΦΕΛΕΙΑ

Κάθε κέρδος ή ωφέλεια που προέρχεται από τη μεταβίβαση ή εκχώρηση περιουσιακών στοιχείων επιχείρησης (άρθρο 13§1 Ν.2238/1994).

Όταν δικαιούχοι των εισοδημάτων είναι πρόσωπα που ανα-

Υποβολή δήλωσης και καταβολή του φόρου εφάπαξ πριν από τη μεταβίβαση ή την εκχώρηση περιουσιακού στοιχείου: α) 20% για κάθε κέρδος ή ωφέλεια που προέρχεται από τη μεταβίβαση ολόκληρης επιχείρησης με τα άυλα στοιχεία αυτής, όπως αέρας, επωνυμία, σήμα, προνόμια κ.τ.λ. ή υποκαταστήματος

φέρονται στο άρθρο 101§1, (ΑΕ, ΕΠΕ κ.λπ.) με την καταβολή του πιο πάνω φόρου δεν εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων, αλλά τα εισοδήματα αυτά φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις (**άρθρο 13§1 Ν.2238/1994**). Το ίδιο ισχύει όταν οι δικαιούχοι είναι φυσικά πρόσωπα ή πρόσωπα που αναφέρονται στο άρθρο 2§4 του Ν.2238/1994, (Ο.Ε., ΕΕ κ.λπ.) για το ποσό που καταβάλλεται, πέρα από τα μισθώματα, από το μισθωτή προς τον εκμισθωτή (περίπτ. γ').

επιχείρησης, εταιρικών μεριδίων ή μεριδίων, ποσοστών συμμετοχής σε Κοινωνία ή σε κοινοπραξία, εκτός κοινοπραξίας τεχνικών έργων. **β)** 20% για κάθε κέρδος ή ωφέλεια που προέρχεται από 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 μοτοσυκλετών δημόσιας χρήσης που μεταβιβάζονται. **γ)** 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 (**άρθρο 13§1 Ν.2238/1994**).

Πριν από την έκδοση της πολεοδομικής άδειας

ΑΜΟΙΒΗ ΑΡΧΙΤΕΚΤΟΝΩΝ Ή ΠΟΛΙΤΙΚΩΝ ΜΗΧΑΝΙΚΩΝ
α) Αν ο αρχιτέκτονας ή πολιτικός μηχανικός, ο οποίος αναλαμβάνει τη σύνταξη της μελέτης ή την επίβλεψη ανέγερσης οικοδομής και συμμετέχει στην επιχείρηση που αναλαμβάνει την ανέγερση και πώληση της οικοδομής, την οποία αφορά η μελέτη ή η επίβλεψη (**άρθρο 13§4 Ν.2238/1994**).
β) Αν ο αρχιτέκτονας ή πολιτικός μηχανικός που υπογράφει τη μελέτη ή αναλαμβάνει την επίβλεψη είναι μισθωτός της επιχείρησης (**άρθρο 13§5 Ν.2238/1994**).

Υποβολή δήλωσης και καταβολή από την επιχείρηση φόρου εισοδήματος προς 15% στο ακαθάριστο ποσό της καθοριζόμενης αμοιβής όπως ορίζεται από τις διατάξεις της παραγρ. 1 του άρθρου 1 του π.δ. 696/1974 πλέον εισφοράς Ο.Γ.Α. δεκαπέντε τοις εκατό (15%) στο ποσό του φόρου (**άρθρο 13§4,5 Ν.2238/1994**).

15 Ιανουαρίου

ΑΜΟΙΒΕΣ Ή ΠΡΟΜΗΘΕΙΕΣ ΑΠΟ ΑΛΛΟΔΑΠΑ ΕΡΓΟΣΤΑΣΙΑ
Αντιπροσώπων, πρακτόρων, μεσιτών κτλ. από αμοιβές ή προμήθειες για τη σύναψη σύμβασης προμήθειας από αλλοδαπά εργοστάσια ή αλ-

Υποβολή δήλωσης από το Δημόσιο, τα ΝΠΔΔ και τις τράπεζες και καταβολή παρακρατηθέντος κατά το μήνα Δεκέμβριο του 2013 φόρου 15%. Η παρακράτηση του φόρου γίνεται στο ποσό της αμοιβής ή της προμήθειας κατά την εκκαθάριση ή καταβολή και αποδίδεται μέχρι τις 15 του επόμενου από την πα-

λοδαπούς οίκους οποιασδήποτε φύσης υλικού (άρθρο 55§1γ' Ν.2238/1994).

ρακράτηση μήνα (άρθρο 60 Ν.2238/94).

15 Ιανουαρίου
(10 Ιανουαρίου για διαχειριστές πάγιας προκαταβολής και υπολόγους χρηματικών ενταλμάτων)

ΠΡΟΜΗΘΕΙΑ ΑΓΑΘΩΝ Ή ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ
Δημόσιες υπηρεσίες, οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης, κοινωνικά ιδρύματα και Ν.Π.Δ.Δ. γενικά (άρθρο 55§1στ' Ν.2238/1994).

Υποβολή δήλωσης και καταβολή, εντός του πρώτου 15ημέρου του επομένου μηνός, του παρακρατηθέντος φόρου εισοδήματος που έγινε τον μήνα Δεκέμβριο του 2013. Ο φόρος παρακρατείται κατά την καταβολή της αξίας των αγαθών ή υπηρεσιών ή την έκδοση της σχετικής εντολής πληρωμής της αξίας αυτών και υπολογίζεται στο καθαρό ποσό της αξίας των αγαθών ή υπηρεσιών με συντελεστή: α) (1%) για τα υγρά καύσιμα και τα προϊόντα καπνοβιομηχανίας (τσιγάρα) β) (4%) για τα λοιπά αγαθά γ) (8%) για την παροχή υπηρεσιών. Εξαιρούνται συναλλαγές όταν η αξία τους δεν υπερβαίνει τα 150 ευρώ καθώς και ειδικότερες περιπτώσεις συναλλαγών όπως ορίζονται στο άρθρο 55§1στ' Ν.2238/1994.

20/1/2014 (Α.Φ.Μ. 1)
21/1/2014 (Α.Φ.Μ. 2)
22/1/2014 (Α.Φ.Μ. 3)
23/1/2014 (Α.Φ.Μ. 4)
24/1/2014 (Α.Φ.Μ. 5)
27/1/2014 (Α.Φ.Μ. 6)
28/1/2014 (Α.Φ.Μ. 7)
29/1/2014 (Α.Φ.Μ. 8)
30/1/2014 (Α.Φ.Μ. 9)
31/1/2014 (Α.Φ.Μ. 10, 20, 30, 40, 50)
3/2/2014 (Α.Φ.Μ. 60, 70, 80, 90, 00)

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ
Το Δημόσιο, τα Ν.Π.Δ.Δ. και οι Ο.Τ.Α. πρώτου και δεύτερου βαθμού που παρακρατούν φόρο από μισθούς, ημερομίσθια, επιχορηγήσεις, επιδόματα και κάθε άλλου είδους πρόσθετες αμοιβές ή παροχές (άρθρου 57 ΚΦΕ) αποδίδουν με δήλωση το ΦΜΥ και τον φόρο της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης (άρθρα 57§1 & 59 § 2 Ν.2238/1994).

Υποβολή προσωρινής δήλωσης Φ.Μ.Υ. και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του ΑΦΜ του υπόχρεου και καταβολή του παρακρατηθέντος φόρου εισοδήματος και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης που αναλογούν στις αποδοχές του προσωπικού που καταβλήθηκαν κατά το δίμηνο Νοεμβρίου - Δεκεμβρίου του 2013 (άρθρο 59§1 Ν.2238/1994).

Πριν από τη μεταβίβαση των μετοχών

ΠΩΛΗΣΗ ΜΕΤΟΧΩΝ ΜΗ ΕΙΣΗΓΜΕΝΩΝ ΣΤΟ Χ.Α.Α.
Η πραγματική αξία πώλησης μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών, που μεταβιβάζονται από ιδιώτες ή από φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 5% όταν οι μετοχές έχουν αποκτηθεί μέχρι 31.12.2013. Όταν δικαιούχοι των εισοδημάτων είναι ΑΕ,

Υποβολή δήλωσης και καταβολή του φόρου εφάπαξ πριν από τη μεταβίβαση των μετοχών (άρθρο 13§2 Ν.2238/1994).

ΕΠΕ κ.λπ. (άρθρου 101§1) με την καταβολή του πιο πάνω φόρου δεν εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση (άρθρο 13§2 Ν.2238/1994).

Πριν από τη μεταβίβαση των μετοχών

ΠΩΛΗΣΗ ΜΕΤΟΧΩΝ ΑΛΛΟΔΑΠΩΝ ΑΕ

Η συμφωνηθείσα αξία πώλησης μετοχών αλλοδαπών ανωνύμων εταιρειών μη εισηγμένων σε διεθνώς αναγνωρισμένο χρηματιστηριακό θεσμό, που μεταβιβάζονται από ημεδαπά φυσικά ή νομικά πρόσωπα φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 5% όταν οι μετοχές έχουν αποκτηθεί μέχρι 31.12.2013. Όταν δικαιούχοι των εισοδημάτων είναι ΑΕ, ΕΠΕ κ.λπ (άρθρου 101§1) με την καταβολή του πιο πάνω φόρου δεν εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση (άρθρο 13§2 Ν.2238/1994).

Υποβολή δήλωσης και καταβολή του φόρου εφάπαξ πριν από τη μεταβίβαση των μετοχών (άρθρο 13§2 Ν.2238/1994).

20/1/2014 (Α.Φ.Μ. 1)
21/1/2014 (Α.Φ.Μ. 2)
22/1/2014 (Α.Φ.Μ. 3)
23/1/2014 (Α.Φ.Μ. 4)
24/1/2014 (Α.Φ.Μ. 5)
27/1/2014 (Α.Φ.Μ. 6)
28/1/2014 (Α.Φ.Μ. 7)
29/1/2014 (Α.Φ.Μ. 8)
30/1/2014 (Α.Φ.Μ. 9)
31/1/2014 (Α.Φ.Μ. 10, 20, 30, 40, 50)
3/2/2014 (Α.Φ.Μ. 60, 70, 80, 90, 00)

ΜΙΣΘΟΙ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΑΜΟΙΒΕΣ ΣΤΟΥΣ ΕΤΑΙΡΟΥΣ ΕΠΕ

Για τους μισθούς και τις κάθε είδους απολαβές που καταβάλλει για υπηρεσίες που παρέχουν σ' αυτή, εφόσον οι εταίροι είναι ασφαλισμένοι για τις υπηρεσίες αυτές σε οποιονδήποτε ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο εκτός του ΙΚΑ (άρθρο 55§1 ΚΦΕ).

Υποβολή δήλωσης ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του ΑΦΜ και καταβολή του παρακρατηθέντος φόρου 40% κατά το δίμηνο Νοεμβρίου - Δεκεμβρίου του 2013 (άρθρα 55§1α και 59§1 Ν.2238/1994).

15 Ιανουαρίου

ΦΟΡΟΣ ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΗΡΙΑΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

Φόρος με συντελεστή 2% στις πωλήσεις μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών για συναλλαγές που πραγματοποιούνται μέσω αυτού.

Υποβολή δήλωσης και καταβολή από την ΑΕ ΑΠΟΘΕΤΗΡΙΩΝ ΤΙΤΛΩΝ του παρακρατηθέντος φόρου κατά τον μήνα Δεκέμβριο του 2013 από τους πωλητές μετοχών. Η καταβολή γίνεται μέσα στο πρώτο 15ήμερο του αμέσως επόμενου μήνα από αυτόν που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές (άρθρο 9§2 Ν.2579/1998).

15 Ιανουαρίου

ΦΟΡΟΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΣΕ ΑΛΛΟΔΑΠΑ ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΗΡΙΑ
Επιβάλλεται φόρος με συντελεστή 2% στις πωλήσεις μετοχών εισηγμένων σε αλλοδαπά χρηματιστήρια ή σε άλλους διεθνώς αναγνωρισμένους χρηματιστηριακούς θεσμούς (άρθρο 27§2 Ν.2703/1999).

Υποβολή δήλωσης από φυσικά πρόσωπα που έχουν την κατοικία τους στην Ελλάδα ή ημεδαπές ή αλλοδαπές επιχειρήσεις που έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα. Ο φόρος υπολογίζεται επί της αξίας πώλησης των μετοχών και αποδίδεται στη ΔΟΥ μέχρι την 15 του επόμενου μήνα από αυτόν που πωλήθηκαν.

15 Ιανουαρίου

ΦΟΡΟΣ 2% ΣΕ ΔΑΝΕΙΣΜΟ ΜΕΤΟΧΩΝ ΣΤΟ ΧΑ
Επιβάλλεται φόρος με συντελεστή 2% στο δανεισμό μετοχών εισηγμένων στο ΧΑ που πραγματοποιούνται εξωχρηματιστηριακά, μη υπαγόμενης της σχετικής σύμβασης και κάθε συναφούς πράξης σε τέλος χαρτοσήμου (άρθρο 4§4 Ν.4038/2012).

Υποβολή δήλωσης και καταβολή του παρακρατηθέντος φόρου κατά τον μήνα Δεκέμβριο του 2013. Η καταβολή γίνεται μέσα στο πρώτο 15ήμερο του αμέσως επόμενου μήνα από αυτόν που πραγματοποιήθηκε ο δανεισμός των μετοχών.

15 Ιανουαρίου

ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΧΡΗΜΑ Ή ΣΕ ΕΙΔΟΣ ΣΕ ΔΙΕΥΘΥΝΤΕΣ, ΠΡΟΕΔΡΟΥΣ & ΜΕΛΗ ΤΟΥ Δ.Σ. Κ.ΛΠ.
Κάτοχοι ιδρυτικών τίτλων ΑΕ κατά την εξαγορά τους από αυτή και για παρόχες σε χρήμα ή σε είδος και γενικά παρόχες χρηματικής αποτιμήσεως που γίνονται από ΑΕ χωρίς νόμιμη ή συμβατική υποχρέωση προς διευθύνοντες ή ενταλμένους συμβούλους ή προέδρους ή μέλη του ΔΣ ή διευθυντές και γενικά πρόσωπα τα οποία εκπροσωπούν νόμιμα την Α.Ε. (άρθρα 25§2,5, 54§5 και 60§2 του Ν.2238/1994).

Υποβολή δήλωσης και καταβολή του παρακρατηθέντος φόρου εισοδήματος από τις αμοιβές που καταβλήθηκαν ή πιστώθηκαν κατά τον μήνα Δεκέμβριο του 2013. Ο παρακρατούμενος φόρος υπολογίζεται με συντελεστή 40% με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης του δικαιούχου και η απόδοση αυτού γίνεται στο πρώτο 15ήμερο του αμέσως επόμενου μήνα από την παρακράτηση (άρθρο 54§5 του Ν.2238/1994).

15 Ιανουαρίου

ΠΑΡΑΓΩΓΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ
Κέρδη από συμβάσεις ή πράξεις επί παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων εφόσον ο δικαιούχος του εισοδήματος δεν είναι εταιρεία επεν-

Υποβολή δήλωσης και καταβολή του παρακρατηθέντος φόρου 20%, κατά τον μήνα Δεκέμβριο του 2013, από τα πιστωτικά ιδρύματα στα κέρδη από συμβάσεις ή πράξεις επί παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων. Στα εισοδήματα της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 24 ενεργείται

δύσεων χαρτοφυλακίου του Ν.3371/2005 (Α' 178) ή ΟΣΕΚΑ ή πιστωτικό ή χρηματοδοτικό ίδρυμα (άρθρο 24§1η').

παρακράτηση φόρου με συντελεστή 20%. Με την παρακράτηση του φόρου αυτού εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων του άρθρου 2, καθώς και των υπόχρεων του άρθρου 101§2 του ΚΦΕ (άρθρο 24§1η', 54§4, 54§6στ' Ν.2238/1994).

15 Ιανουαρίου

**ΦΟΡΟΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ
ΣΤΟ Χ.Α.,
ΕΞΩΧΡΗΜΑΤΙΣΤΗΡΙΑΚΕΣ
& ΜΕΣΩ Π.Μ.Δ.**

Φόρος με συντελεστή 2‰ στις πωλήσεις μετοχών εισηγμένων: α) Στο Χρηματιστήριο Αθηνών για συναλλαγές που πραγματοποιούνται μέσω αυτού. β) Με εξωχρηματιστηριακές συναλλαγές. γ) Μέσω πολυμερούς μηχανισμού διαπραγματεύσεων.

Υποβολή δήλωσης και καταβολή από την ΑΕ ΑΠΟΘΕΤΗΡΙΩΝ ΤΙΤΛΩΝ του παρακρατηθέντος φόρου κατά τον μήνα Δεκέμβριο του 2013 από τους πωλητές μετοχών. Η καταβολή γίνεται μέσα στο πρώτο 15ήμερο του αμέσως επόμενου μήνα από αυτόν που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές (άρθρο 9§2 Ν.2579/1998).

15 Ιανουαρίου

**ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ
ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΗΣ
ΑΛΛΟΔΑΠΩΝ
ΠΟΔΟΣΦΑΙΡΙΣΤΩΝ Κ.ΛΠ.
ΑΘΛΗΤΩΝ**

Τα δικαιώματα 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 (άρθρο 13§6 Ν.2238/1994).

Υποβολή δήλωσης και καταβολή του παρακρατηθέντος φόρου κατά τον μήνα Δεκέμβριο του 2013 φόρου 25%. Ο φόρος αυτός υπολογίζεται στο ακαθάριστο ποσό του δικαιώματος κατά την καταβολή ή την πίστωση. Με την παρακράτηση του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του αλλοδαπού δικαιούχου (άρθρο 13§6 του Ν.2238/1994).

15 Ιανουαρίου

**ΤΟΚΟΙ ΠΟΥ ΕΙΣΠΡΑΤΤΟΥΝ
ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ
ΧΑΡΤΟΦΥΛΑΚΙΟΥ**

Κατά την είσπραξη τόκων ομολογιακών δανείων που αποκτούν οι εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου και με την

Υποβολή δήλωσης και καταβολή του παρακρατηθέντος φόρου τον προηγούμενο μήνα από τον καταβάλλοντα τόκους σε εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου. Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα εισοδήματα αυτά.

προϋπόθεση ότι οι τίτλοι από τους οποίους προκύπτουν οι τόκοι αυτοί έχουν αποκτηθεί λιγότερο των 30 ημερών από το χρόνο που έχει οριστεί για την εξαργύρωση των τοκομεριδίων ενεργείται παρακράτηση φόρου εισοδήματος 10% ή 20% κατά περίπτωση (άρθρο 39§2 του Ν.3371/2005).

15 Ιανουαρίου

ΤΟΚΟΙ ΠΟΥ ΕΙΣΠΡΑΤΤΟΥΝ ΤΑ ΑΜΟΙΒΑΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ

Κατά την είσπραξη τόκων ομολογιακών δανείων που αποκτούν τα αμοιβαία κεφάλαια και με την προϋπόθεση ότι οι τίτλοι από τους οποίους προκύπτουν οι τόκοι αυτοί έχουν αποκτηθεί λιγότερο των 30 ημερών από τον χρόνο που έχει οριστεί για την εξαργύρωση των τοκομεριδίων ενεργείται παρακράτηση φόρου εισοδήματος 10% ή 20% κατά περίπτωση (άρθρο 33§2 του Ν.3283/2004).

Υποβολή δήλωσης και καταβολή του παρακρατηθέντος φόρου τον προηγούμενο μήνα από τον καταβάλλοντα τόκους σε Αμοιβαία Κεφάλαια. Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα εισοδήματα αυτά.

15 Ιανουαρίου

ΦΟΡΟΣ ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΗΡΙΑΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

Φόρος με συντελεστή 2‰ σε περίπτωση μεταφοράς μετοχών εισηγμένων στο Χ.Α. προς αλλοδαπό χρηματιστήριο στο οποίο είναι εισηγμένες μετοχές της ίδιας εταιρείας. Ο φόρος υπολογίζεται επί της τιμής κλεισίματος της μετοχής κατά την ημέρα της μεταφοράς.

Υποβολή δήλωσης και καταβολή του παρακρατηθέντος φόρου κατά τον μήνα Δεκέμβριο του 2013. Η καταβολή γίνεται μέσα στο πρώτο 15ήμερο του αμέσως επόμενου μήνα από αυτόν που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές (άρθρο 16§6 Ν.3842/2010).

20 Ιανουαρίου

ΣΥΜΦΩΝΗΤΙΚΑ ΜΕΤΑΞΥ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΩΝ Ή ΤΡΙΤΩΝ

Συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων καταχωρούνται σε κατάσταση, στην οποία συμπεριλαμβάνονται τα συμφωνητικά που καταρτίστηκαν το αμέσως προηγούμενο ημερολογιακό τρίμηνο.

Υποβολή κατάστασης, η οποία υποβάλλεται από κάθε υπόχρεο επιτηδευματία για θεώρηση στην αρμόδια ΔΟΥ, μέχρι την 20ή ημέρα των μηνών Ιανουαρίου, Απριλίου, Ιουλίου, Οκτωβρίου εκάστου έτους (Ν.1882/1990 άρθρο 8§16, απόφαση 1065606/7222/18.7.2000).

φορολογικό ημερολόγιο

20/1/2014 (Α.Φ.Μ. 1)
21/1/2014 (Α.Φ.Μ. 2)
22/1/2014 (Α.Φ.Μ. 3)
23/1/2014 (Α.Φ.Μ. 4)
24/1/2014 (Α.Φ.Μ. 5)
27/1/2014 (Α.Φ.Μ. 6)
28/1/2014 (Α.Φ.Μ. 7)
29/1/2014 (Α.Φ.Μ. 8)
30/1/2014 (Α.Φ.Μ. 9)
31/1/2014 (Α.Φ.Μ. 10, 20,
30, 40, 50)
3/2/2014 (Α.Φ.Μ. 60, 70,
80, 90, 00)

ΑΜΟΙΒΕΣ ΔΙΚΗΓΟΡΟΥ
Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ., Δημόσιες
επιχειρήσεις, Ο.Τ.Α. και
Ν.Π.Ι.Δ. (άρθρο 52§5 και 59§1
του ΚΦΕ).

Υποβολή προσωρινής από το δημόσιο
κ.λπ. δήλωσης και απόδοσης του πα-
ρακρατηθέντος φόρου 15% για το δίμηνο
Νοεμβρίου - Δεκεμβρίου του 2013 για
δικηγορικές αμοιβές οι οποίες υπολο-
γίζονται επί των ακαθάριστων αμοιβών
των συναρτωμένων από το αποτέλεσμα
των δικηγορικών υπηρεσιών ή της δί-
κης. Ο φόρος αποδίδεται υποχρεωτικά
ηλεκτρονικά για ποσά που καταβάλλο-
νται από 1.1.2012 & μετά μέσω διαδι-
κτύου στο δικτυακό τόπο της ΓΓΠΣ (άρ-
θρο 52§5 και 59§1 του ΚΦΕ - ΑΥΟ πολ.
1210/6.10.2011).

15 Ιανουαρίου

ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΣΤΕΛΕΧΗ
Παροχές σε χρήμα ή παροχές
από τα κέρδη που καταβάλλουν
τα πιστωτικά ιδρύματα, οι εται-
ρείες ειδικού σκοπού, οι εται-
ρείες παροχής πιστώσεων, οι
εταιρείες επενδύσεων χαρτο-
φυλακίου, οι εταιρείες δια-
χείρισης αμοιβαίων κεφαλαί-
ων, ανώνυμες εταιρείες επεν-
δυτικής διαμεσολάβησης σε
στελέχη (άρθρο 14§9 του
ΚΦΕ).

Υποβολή δήλωσης και καταβολή του πα-
ρακρατηθέντος κατά τον προηγούμενο
μήνα φόρο. Ο φόρος παρακρατείται
κατά την καταβολή ή την πίστωση των
ποσών αυτών στους δικαιούχους. Με την
παρακράτηση εξαντλείται η φορολογι-
κή υποχρέωση των δικαιούχων (άρθρο
60§2 του ΚΦΕ).

20/1/2014 (Α.Φ.Μ. 1)
21/1/2014 (Α.Φ.Μ. 2)
22/1/2014 (Α.Φ.Μ. 3)
23/1/2014 (Α.Φ.Μ. 4)
24/1/2014 (Α.Φ.Μ. 5)
27/1/2014 (Α.Φ.Μ. 6)
28/1/2014 (Α.Φ.Μ. 7)
29/1/2014 (Α.Φ.Μ. 8)
30/1/2014 (Α.Φ.Μ. 9)
31/1/2014 (Α.Φ.Μ. 10, 20,
30, 40, 50)
3/2/2014 (Α.Φ.Μ. 60, 70,
80, 90, 00)

**ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗ ΣΕ
ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΚΑΤΑΓΓΕΛΙΑΣ
ΕΜΠΟΡΙΚΗΣ ΜΙΣΘΩΣΗΣ**
Αποζημίωση που καταβάλλει ο
εκμισθωτής στον μισθωτή σε
περίπτωση καταγγελίας της
σύμβασης εμπορικής μίσθω-
σης ακινήτου με βάση νόμο ή
μετά από δικαστική απόφαση
ή μετά από συμφωνία των δια-
δίκων που παραιτήθηκαν της
σχετικής δίκης (άρθρο 55§1ε' **Ν.2238/1994**).

Υποβολή δήλωσης ανάλογα με το τε-
λευταίο ψηφίο του ΑΦΜ του φορολο-
γούμενου και καταβολή του παρακρα-
τηθέντος κατά το δίμηνο Νοεμβρίου -
Δεκεμβρίου του 2013 φόρου 20% στο
ακαθάριστο ποσό της αποζημίωσης
που καταβάλλει ο εκμισθωτής στο μι-
σθωτή ακινήτου (άρθρο 55§1ε' **Ν.2238/1994**).

Πριν από τη
μεταβίβαση
των μετοχών

**ΠΩΛΗΣΗ ΕΠΙΧ/ΣΗΣ,
ΜΕΡΙΔΙΩΝ ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ**
Μεταβίβαση από επαχθή αιτία
ατομικής επιχείρησης ή μερι-
δίου προσωπικής εταιρείας ή
μεριδίων ΕΠΕ σε συγγενείς Α'
και Β' βαθμού. Με την κατα-

Καταβολή φόρου με συντελεστή 5% ή
10% για ατομική επιχείρηση ή μεριδι-
ου ΟΕ ή μερίδας ΕΠΕ κ.λπ. στην υπε-
ραξία όταν οι δικαιούχοι υπάγονται
στην Α' ή Β' κατηγορία του άρθρου 29
του Ν.2961/2001, αντίστοιχα (συγγε-
νείς Α' και Β' βαθμού).

Βολή του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση (13§1α' Ν.2238/1994).

20/1/2014 (Α.Φ.Μ. 1)
21/1/2014 (Α.Φ.Μ. 2)
22/1/2014 (Α.Φ.Μ. 3)
23/1/2014 (Α.Φ.Μ. 4)
24/1/2014 (Α.Φ.Μ. 5)
27/1/2014 (Α.Φ.Μ. 6)
28/1/2014 (Α.Φ.Μ. 7)
29/1/2014 (Α.Φ.Μ. 8)
30/1/2014 (Α.Φ.Μ. 9)
31/1/2014 (Α.Φ.Μ. 10, 20,
30, 40, 50)
3/2/2014 (Α.Φ.Μ. 60, 70,
80, 90, 00)

ΜΙΣΘΟΙ ΜΕΛΩΝ Δ.Σ. ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ

Καταβαλλόμενοι μισθοί σε μέλη Δ.Σ. ανωνύμων εταιρειών για τις υπηρεσίες που παρέχουν βάσει ειδικής σύμβασης μίσθωσης εργασίας ή εντολής εφόσον για τις υπηρεσίες αυτές τα μέλη του Δ.Σ. είναι ασφαλισμένοι σε οποιονδήποτε ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο, εκτός ΙΚΑ (άρθρο 28§3 στ' Ν.2238/1994).

Υποβολή δήλωσης και καταβολή του παρακρατηθέντος φόρου εισοδήματος για τους μισθούς που καταβλήθηκαν το δίμηνο Νοεμβρίου - Δεκεμβρίου του 2013 ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του ΑΦΜ του φορολογουμένου. Ο παρακρατούμενος φόρος υπολογίζεται με συντελεστή 40%. Με την παρακράτηση εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου (άρθρο 55§1α' & 59 §1 Ν.2238/94).

20/1/2014 (Α.Φ.Μ. 1)
21/1/2014 (Α.Φ.Μ. 2)
22/1/2014 (Α.Φ.Μ. 3)
23/1/2014 (Α.Φ.Μ. 4)
24/1/2014 (Α.Φ.Μ. 5)
27/1/2014 (Α.Φ.Μ. 6)
28/1/2014 (Α.Φ.Μ. 7)
29/1/2014 (Α.Φ.Μ. 8)
30/1/2014 (Α.Φ.Μ. 9)
31/1/2014 (Α.Φ.Μ. 10, 20,
30, 40, 50)
3/2/2014 (Α.Φ.Μ. 60, 70,
80, 90, 00)

ΑΜΟΙΒΕΣ ΕΛΕΥΘΕΡΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ

Επιχειρήσεις και ελεύθεροι επαγγελματίες που τηρούν απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία του ΚΦΑΣ, φορείς Γενικής Κυβέρνησης, κοινωνική ιδρύματα, οργανισμοί και επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας, δημόσιες επιχειρήσεις, τράπεζες και πιστωτικά ιδρύματα ή πιστωτικοί οργανισμοί, συνεταιρισμοί και ενώσεις τους, σύλλογοι κ.λπ. παρακρατούν φόρο 20% στις αμοιβές που καταβάλλουν εφόσον η συναλλαγή υπερβαίνει τα 300 ευρώ (άρθρο 58§1 του Ν.2238/1994).

Υποβολή δήλωσης και καταβολή του παρακρατηθέντος φόρου εισοδήματος προς 20% για τις αμοιβές που καταβλήθηκαν κατά το δίμηνο Νοεμβρίου - Δεκεμβρίου του 2013 ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του ΑΦΜ του φορολογουμένου. Εξαιρούνται από την παρακράτηση οι προμήθειες που καταβάλλονται από ασφαλιστικές εταιρείες στους νόμιμους αντιπροσώπους ή εξουσιοδοτημένους γενικούς ή απλούς πράκτορες τους (άρθρο 59§1 Ν.2238/1994).

20/1/2014 (Α.Φ.Μ. 1)
21/1/2014 (Α.Φ.Μ. 2)
22/1/2014 (Α.Φ.Μ. 3)
23/1/2014 (Α.Φ.Μ. 4)
24/1/2014 (Α.Φ.Μ. 5)
27/1/2014 (Α.Φ.Μ. 6)
28/1/2014 (Α.Φ.Μ. 7)
29/1/2014 (Α.Φ.Μ. 8)
30/1/2014 (Α.Φ.Μ. 9)
31/1/2014 (Α.Φ.Μ. 10, 20,
30, 40, 50)
3/2/2014 (Α.Φ.Μ. 60, 70,
80, 90, 00)

ΑΜΟΙΒΕΣ ΤΡΙΤΩΝ

Επιχειρήσεις και ελεύθεροι επαγγελματίες που τηρούν απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία του ΚΦΑΣ, φορείς Γ.Κυβέρνησης, κοινωνική ιδρύματα, οργανισμοί και επιχ/σεις κοινής ωφέλειας, δημόσιες επιχ/σεις, τράπεζες και πιστωτικά ιδρύματα ή οργανισμοί, συνεταιρισμοί και ενώσεις τους, σύλλογοι κ.λπ. όταν

Υποβολή δήλωσης και καταβολή του παρακρατηθέντος φόρου εισοδήματος 20% για τις αμοιβές που καταβλήθηκαν κατά το δίμηνο Νοεμβρίου - Δεκεμβρίου του 2013 ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του ΑΦΜ του φορολογουμένου Ειδικά για τις παροχές μη έμμιαθης υπηρεσίας που καταβάλλονται από τους εκμεταλλευτές TAXI, ο συντελεστής παρακρατηθέντος φόρου είναι 10% (άρθρο 58§1ε, 59§1 του Ν.2238/1994).

για την επαγγελματική τους εξυπηρέτηση ή για την εκτέλεση του σκοπού τους καταβάλλουν σε τρίτους, προμήθειες, μεσιτείες, αμοιβές ή κάθε είδους άλλες παροχές μη έμμισθης υπηρεσίας, ενοίκια αυτοκινήτων, μηχανημάτων ή άλλων κινητών πραγμάτων, εφόσον σε αυτές τις περιπτώσεις δεν ορίζεται από τον ΚΦΑΣ η έκδοση στοιχείου από τον δικαιούχο των αμοιβών παρακρατούν φόρο 20% (άρθρο 58§1 του Ν.2238/1994).

15 Ιανουαρίου

ΑΜΟΙΒΕΣ Ή ΠΟΣΟΣΤΑ ΚΕΡΔΩΝ ΠΟΥ ΔΙΑΝΕΜΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΑ ΚΕΡΔΗ ΤΩΝ ΑΕ

Για τις αμοιβές ή τα ποσοστά κερδών που διανέμονται από τα κέρδη που κεφαλαιοποιούν ή διανέμουν οι ημεδαπές ΑΕ σε μέλη Δ.Σ ή στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό υπό οποιαδήποτε μορφή (bonus) ενεργείται παρακράτηση φόρου 40% (άρθρο 54§5 Ν.2238/1994).

Υποβολή δήλωσης και καταβολή του παρακρατηθέντος φόρου εισοδήματος από τις αμοιβές που καταβλήθηκαν κατά το μήνα Δεκέμβριο του 2013. Ο παρακρατούμενος φόρος υπολογίζεται με συντελεστή 40% με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης του δικαιούχου (άρθρο 54§5 του Ν.2238/1994).

20/1/2014 (Α.Φ.Μ. 1)
21/1/2014 (Α.Φ.Μ. 2)
22/1/2014 (Α.Φ.Μ. 3)
23/1/2014 (Α.Φ.Μ. 4)
24/1/2014 (Α.Φ.Μ. 5)
27/1/2014 (Α.Φ.Μ. 6)
28/1/2014 (Α.Φ.Μ. 7)
29/1/2014 (Α.Φ.Μ. 8)
30/1/2014 (Α.Φ.Μ. 9)
31/1/2014 (Α.Φ.Μ. 10, 20, 30, 40, 50)
3/2/2014 (Α.Φ.Μ. 60, 70, 80, 90, 00)

ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ ΔΙΚΗΓΟΡΟΥ

Δικηγορικοί σύλλογοι με ευθύνη των προέδρων τους (άρθρο 52§5 και 59§1 του ΚΦΕ).

Υποβολή προσωρινής δήλωσης και απόδοσης από τους δικηγορικούς συλλόγους του παρακρατούμενου φόρου 15% για το δίμηνο Νοεμβρίου - Δεκεμβρίου του 2013 επί οποιοδήποτε ποσού καταβάλλεται ως μέρος σε δικηγόρους. Ο φόρος αποδίδεται υποχρεωτικά ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου από τους δικηγορικούς συλλόγους με ευθύνη των προέδρων τους στον δικτυακό τόπο της ΓΓΠΣ (άρθρο 52§5 και 59§1 του ΚΦΕ - ΑΥΟ πολ. 1210/6.10.2011).

20/1/2014 (Α.Φ.Μ. 1)
21/1/2014 (Α.Φ.Μ. 2)
22/1/2014 (Α.Φ.Μ. 3)
23/1/2014 (Α.Φ.Μ. 4)
24/1/2014 (Α.Φ.Μ. 5)
27/1/2014 (Α.Φ.Μ. 6)
28/1/2014 (Α.Φ.Μ. 7)
29/1/2014 (Α.Φ.Μ. 8)
30/1/2014 (Α.Φ.Μ. 9)

ΑΜΟΙΒΕΣ ΤΡΙΤΩΝ

Δημόσιες υπηρεσίες, Ο.Τ.Α. και λοιπά Ν.Π.Δ.Δ., κοινωφελή ιδρύματα, οργανισμοί και επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας, δημόσιες επιχειρήσεις, τράπεζες, συνεταιρισμοί κ.λπ. καθώς και επιχειρήσεις και ελεύ-

Υποβολή δήλωσης και καταβολή του παρακρατηθέντος φόρου εισοδήματος προς 20% και των τελών χαρτοσήμου για τις αμοιβές που καταβλήθηκαν κατά το δίμηνο Νοεμβρίου - Δεκεμβρίου του 2013 ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του ΑΦΜ του φορολογουμένου (άρθρο 55§1ε, 59§1 του Ν.2238/1994).

31/1/2014 (Α.Φ.Μ. 10, 20,
30, 40, 50)
3/2/2014 (Α.Φ.Μ. 60, 70,
80, 90, 00)

θεροι επαγγελματίες που τη-
ρούν απλογραφικά ή διπλο-
γραφικά βιβλία ΚΦΑΣ, όταν
για την επαγγελματική τους
εξυπηρέτηση ή για την εκτέ-
λεση του σκοπού τους κατα-
βάλλουν σε τρίτους, εκτός από
τα πρόσωπα που αναφέρονται
στο άρθρο 2§3 του ΚΦΑΣ,
αμοιβές για οποιουδήποτε εί-
δους παρεχόμενη υπηρεσία
με αποδείξεις δαπανών παρα-
κρατούν φόρο 20% (άρθρο
55§1 του Ν.2238/1994).

20/1/2014 (Α.Φ.Μ. 1)
21/1/2014 (Α.Φ.Μ. 2)
22/1/2014 (Α.Φ.Μ. 3)
23/1/2014 (Α.Φ.Μ. 4)
24/1/2014 (Α.Φ.Μ. 5)
27/1/2014 (Α.Φ.Μ. 6)
28/1/2014 (Α.Φ.Μ. 7)
29/1/2014 (Α.Φ.Μ. 8)
30/1/2014 (Α.Φ.Μ. 9)
31/1/2014 (Α.Φ.Μ. 10, 20,
30, 40, 50)
3/2/2014 (Α.Φ.Μ. 60, 70,
80, 90, 00)

ΑΜΟΙΒΕΣ ΔΙΚΗΓΟΡΟΥ ΓΙΑ ΠΑΡΑΣΤΑΣΕΙΣ ΣΤΑ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΑ

Δικηγορικοί σύλλογοι με ευ-
θύνη των προέδρων τους (άρ-
θρο 52§5 και 59§1 του ΚΦΕ).

Υποβολή προσωρινής δήλωσης και
απόδοσης της προκαταβολής φόρου
15% για το δίμηνο Νοεμβρίου - Δεκεμ-
βρίου του 2013 από τους δικηγορικούς
συνλόγους για τις αμοιβές των δικηγό-
ρων για παραστάσεις στα δικαστήρια. Ο
φόρος υπολογίζεται στις ακαθάριστες
αμοιβές και αποδίδεται υποχρεωτικά
ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου από τους
δικηγορικούς συνλόγους με ευθύνη
των προέδρων τους στον δικτυακό τό-
πο της ΓΓΠΣ (άρθρο 52§5 και 59§1 του
ΚΦΕ - ΑΥΟ πολ. 1210/6.10.2011).

31 Ιανουαρίου

ΑΜΟΙΒΕΣ ΑΘΛΗΤΩΝ, ΠΡΟΠΟΝΗΤΩΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΥΠΟΓΡΑΦΗ ΣΥΜΒΟΛΑΙΩΝ

Τα ποσά που εισπράττουν οι
ποδοσφαιριστές, καλαθο-
σφαιριστές, προπονητές κλπ.
κατά την υπογραφή ή ανανέω-
ση του συμβολαίου τους με
τις ΠΑΕ κ.λπ. κατανέμονται
ισομερώς και φορολογούνται
με βάση την κλίμακα του άρ-
θρου 9 σε όλα τα έτη τα οποία
διαρκεί το εκάστοτε συμβόλαιο
και συνεπώς ο δικαιούχος των
αμοιβών αυτών φορολογείται
κατ' έτος με βάση το ποσό
που αντιστοιχεί σε αυτό. Κατά
την καταβολή των αμοιβών
παρακρατείται φόρος με βάση
την κλίμακα του άρθρου 9 στο
σύνολο του ετήσιου καταβλη-

Υποβολή δήλωσης και καταβολή του πα-
ρακρατηθέντος κατά τον μήνα Δεκέμ-
βριο του 2013 φόρου (άρθρο 64§1 2238/
1994, εγκ. πολ. 1054/2010).

τέου ποσού που ανάγεται σε όσα έτη διαρκεί το εκάστοτε συμβόλαιο (άρθρο 64§1 ΚΦΕ).

31 Ιανουαρίου

ΑΡΧΙΤΕΚΤΟΝΕΣ ΚΑΙ ΠΟΛΙΤΙΚΟΙ ΜΗΧΑΝΙΚΟΙ
Η καθοριζόμενη 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 (άρθρο 13§3 Ν.2238/1994).

Αυτοτελής φορολόγηση με συντελεστή 15%, πλέον εισφοράς Ο.Γ.Α. 15% στο ποσό του φόρου. Ο φόρος αυτός υπολογίζεται στην καθοριζόμενη αμοιβή που ορίζεται από το άρθρο 1§1 του π.δ. 696/1974 μειωμένη κατά δέκα τοις εκατό (10%) και καταβάλλεται με δήλωση που υποβάλλεται μέσα στον μήνα Ιανουάριο κάθε χρόνου.

31 Ιανουαρίου

ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΟΥ ΚΥΡΙΟΥ, ΝΟΜΕΑ Ή ΚΑΤΟΧΟΥ ΑΚΙΝΗΤΟΥ
Ο κύριος, ο νομέας ή ο κάτοχος ακινήτου, για λογαριασμό του οποίου εκτελούνται στο ακίνητό του εργασίες από εργολάβο όπως εσκαφές, κατεδαφίσεις, κατασκευή οικοδομών, υδραυλικά και αποχετευτικά έργα, ηλεκτρολογικές και μηχανολογικές εγκαταστάσεις κ.τ.λ., ανεξάρτητα αν διαθέτει τα υλικά ο ίδιος ή ο εργολάβος.

Υποβολή τον μήνα Ιανουάριο ειδικής δήλωσης στην οποία θ' αναφέρονται τα στοιχεία κόστους (τιμολόγια αγοράς υλικών, παροχής υπηρεσιών κ.τ.λ.) όλων των επί μέρους εργασιών του έργου, οι οποίες εκτελέστηκαν στο ακίνητό του το προηγούμενο ημερολογιακό έτος, καθώς και τα στοιχεία του εργολάβου (ονοματεπώνυμο, διεύθυνση κ.τ.λ.) εφόσον το κόστος είναι μεγαλύτερο από 1.500 ευρώ (άρθρο 37§1 Ν.2859/2000).

31 Ιανουαρίου

ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΕΙΣ ΛΟΓΩ ΔΙΑΚΟΠΗΣ ΤΗΣ ΥΠΑΛΛΗΛΙΚΗΣ ΣΧΕΣΗΣ
Φυσικά και νομικά πρόσωπα που καταβάλλουν στους υπαλλήλους τους αποζημίωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2112/20, του άρθρου 94 ν.δ. 3025/54 και του άρθρου 1 του β.δ. 16/18.7.20 λόγω καταγγελίας της συμβάσεως εργασίας ή λόγω διακοπής της σχέσεως αυτής κ.λπ. Επίσης για κάθε εφάπαξ αποζημίωση που παρέχεται από οποιονδήποτε φορέα και για οποιονδήποτε λό-

Υποβολή δήλωσης και καταβολή του παρακρατηθέντος φόρου για αποζημιώσεις που καταβλήθηκαν κατά το μήνα Δεκέμβριο του 2013. Ο φόρος υπολογίζεται με την εξής κλίμακα: Από 0 μέχρι 60.000 ευρώ δεν υπολογίζεται φόρος. Από 60.001 μέχρι 100.000 φόρος 10%. Από 100.001 μέχρι 150.000 φόρος 20% και πάνω από 150.000 φόρος 30%. Με την παρακράτηση εξάντλείται η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου. Η απόδοση του φόρου στο Δημόσιο γίνεται τον επόμενο μήνα από την παρακράτηση (άρθρο 60§1 ΚΦΕ).

γο διακοπής της σχέσης εργασίας ή άλλης σύμβασης (άρθρο 14§1 ΚΦΕ).

31 Ιανουαρίου

ΠΑΡΑΓΩΓΑ ΧΡΗΜΑΤΟ-ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ

Τα πιστωτικά ιδρύματα για τους επιτηδευματίες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία του ΚΦΑΣ., οι οποίοι διενεργούν πράξεις ή συνάπτουν συμβάσεις επί παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων, υποβάλλουν αναλυτικές καταστάσεις με τα στοιχεία των πράξεων που πραγματοποιήθηκαν. Εξαιρούνται οι πράξεις των εταιρειών επενδύσεων χαρτοφυλακίου και τα αμοιβαία κεφάλαια (άρθρο 16α'§9 του Ν.2459/1997).

Υποβολή αναλυτικών καταστάσεων για το προηγούμενο τρίμηνο στον προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας. Οι καταστάσεις υποβάλλονται μέσα στον επόμενο μήνα από τη λήξη κάθε ημερολογιακού τριμήνου.

III. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΜΜΕΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

20 Ιανουαρίου

ΦΟΡΟΣ

ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ

Οι υπόχρεοι Φ.Π.Α. που τηρούν βιβλία απλογραφικά του ΚΦΑΣ υποβάλλουν ηλεκτρονικά χρεωστική (μηδενική ή πιστωτική) περιοδική δήλωση για το τρίμηνο Οκτωβρίου - Δεκεμβρίου 2013 (άρθρο 38§1 Ν.2859/2000 Απόφαση πολ. 1129/3.6.2013 & πολ. 1267/2011).

Ηλεκτρονική υποβολή περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ και καταβολή ολόκληρου του ποσού του φόρου ή 10 ευρώ από το 50% του φόρου που αποτελεί την πρώτη δόση. Το υπόλοιπο της πρώτης δόσης αφαιρουμένων των 10 ευρώ θα καταβληθεί στις 31.1.2014. Για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές υποβάλλεται η στατιστική δήλωση (INTRASTAT) (Υπ. απόφ. πολ. 1253/1993, ΔΦΝ σελ. 1353/1993).

20 Ιανουαρίου

ΦΟΡΟΣ

ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ

Οι υπόχρεοι Φ.Π.Α. που τηρούν διπλογραφικά βιβλία του ΚΦΑΣ για το μήνα Δεκέμβριο του 2013 (άρθρο 38§1 Ν.2859/2000) υποβάλλουν τις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ ηλεκτρονικά μέσω ειδικού δικτύου (TAXISNET) (άρθρο 38§1 Ν.2859/2000 Απόφαση πολ. 1129/3.6.2013 & πολ. 1267/2011).

Ηλεκτρονική υποβολή μέσω TAXIS-NET της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ και καταβολή ολόκληρου του φόρου ή 10 ευρώ από το 50% του φόρου που αποτελεί την πρώτη δόση. Το υπόλοιπο της πρώτης δόσης αφαιρουμένων των 10 ευρώ θα καταβληθεί στις 31.1.2014. (Υπ. αποφάσεις πολ. 1055/2.3.2001 και 1101260/6084/787/πολ. 1257/14.11.2001). Επίσης η ίδια ημερομηνία ισχύει και για τις περιπτώσεις που οι δηλώσεις αυτές υποβάλλονται στην αρμόδια ΔΟΥ λόγω τεχνικής αδυναμίας υποβολής τους μέσω του συστήματος TAXISNET ή λόγω αδυ-

ναμίας πληρωμής τους μέσω των Τραπεζών και του συστήματος ΔΙΑΣ. Για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές υποβάλλεται ηλεκτρονικά η στατιστική δήλωση (INTRASTAT) (Υπ. απόφ. πολ. 1253/1993, ΔΦΝ σελ. 1353/1993).

20 Ιανουαρίου

ΦΟΡΟΣ

ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ

Οι υπόχρεοι ΦΠΑ που τηρούν βιβλία απλογραφικά ή διπλογραφικά εφόσον είναι εγκεκριμένοι αποθηκευτές αλκοολούχων ποτών και άλλων αλκοολούχων προϊόντων υποβάλλουν περιοδική δήλωση για το μήνα Δεκέμβριο του 2013 ανεξάρτητα από το τελευταίο ψηφίο του ΑΦΜ (άρθρο 38§1 Ν.2859/2000).

Υποβολή περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ και καταβολή ολόκληρου του φόρου ή 10 ευρώ από το 50% του φόρου που αποτελεί την πρώτη δόση. Το υπόλοιπο της πρώτης δόσης αφαιρουμένων των 10 ευρώ θα καταβληθεί στις 31.1.2014. Για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές υποβάλλεται η στατιστική δήλωση (INTRASTAT) (ΑΥΟ πολ. 1253/1993, ΔΦΝ σελ. 1353/1993).

27 Ιανουαρίου

ΦΟΡΟΣ

ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ

Οι υπόχρεοι ΦΠΑ με απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία για το μήνα Δεκέμβριο του 2013 υποβάλλουν ανακεφαλαιωτικό πίνακα (LISTING) ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών και παρεχόμενων υπηρεσιών και ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και λήψεων υπηρεσιών ηλεκτρονικά μέσω ειδικού δικτύου (TAXISNET) (Απόφ. Εγκ. πολ. 1091/2003).

Υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα (LISTING) ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών και ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών ηλεκτρονικά μέσω TAXISNET. Επίσης η ίδια ημερομηνία ισχύει και για τις περιπτώσεις που οι δηλώσεις αυτές υποβάλλονται στην αρμόδια ΔΟΥ λόγω τεχνικής αδυναμίας υποβολής τους μέσω του συστήματος TAXISNET.

20 Ιανουαρίου

ΑΓΓΕΛΙΟΣΗΜΟ

Αγγελιόσημο επί των διαφημίσεων που γίνονται από τηλεόραση, ραδιόφωνο, εφημερίδες και περιοδικά.

Καταβολή του αγγελιόσημου επί των διαφημίσεων που γίνονται από τηλεόραση, ραδιόφωνο, εφημερίδες και περιοδικά, του προηγούμενου διμήνου, από το διαφημιζόμενο ή, εφόσον μεσολαβεί διαφημιστής κατ' εντολή του διαφημιζομένου, από το διαφημιστή. Η καταβολή γίνεται στην Εθνική Τράπεζα (Ν.2328/1995 αρθ.12 όπως ισχύει με το άρθρο 33 Ν.2429/1996 και ΑΥΟ πολ. 1217/1996).

31 Ιανουαρίου

**ΦΟΡΟΣ
ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ**
Καταβολή ΦΠΑ από τους τη-
ρούντες βιβλία διπλογραφικά
του ΚΦΑΣ που υπέβαλλαν
εμπρόθεσμα περιοδική δήλω-
ση ΦΠΑ στις 20.1.2014 για το
μήνα Δεκέμβριο του 2013.

Καταβολή του 50% του ποσού ΦΠΑ,
αφαιρουμένου ποσού 10 ευρώ, για την
περιοδική δήλωση ΦΠΑ μηνός Δεκεμ-
βρίου 2013. Το υπόλοιπο 50% θα κα-
ταβληθεί στις 28.2.2014 με προσαύξη-
ση 2%.

31 Ιανουαρίου

Καταβολή ΦΠΑ από τους τη-
ρούντες βιβλία διπλογραφικά
του ΚΦΑΣ που υπέβαλλαν
εμπρόθεσμα περιοδική δήλω-
ση ΦΠΑ τις 20.12.2013 για το
μήνα Νοέμβριο του 2013.

Καταβολή του υπολοίπου 50% του πο-
σού ΦΠΑ για την περιοδική δήλωση μη-
νός Νοεμβρίου 2013 με προσαύξηση
2%.

31 Ιανουαρίου

ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΠΑ
Υπόχρεοι ΦΠΑ με απλογραφι-
κά βιβλία ΚΦΑΣ που υπέβαλλαν
εμπρόθεσμα περιοδική δήλω-
ση ΦΠΑ για το 4ο τρίμηνο του
2013 μέχρι 20.1.2014.

Καταβολή της πρώτης δόσης ΦΠΑ που
είναι το 50% του συνολικού ποσού φό-
ρου, αφαιρουμένων 10 ευρώ. Το υπό-
λοιπο 50% του φόρου προσαυξημένο με
2% θα καταβληθεί την 28.2.2014.

31 Ιανουαρίου

**ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ
ΑΞΙΑΣ**
Οι τηρούντες βιβλία διπλο-
γραφικά του ΚΦΑΣ για τον μή-
να Δεκέμβριο του 2013 και
τηρούντες βιβλία απλογραφι-
κά του ΚΦΑΣ για το τρίμηνο
Οκτωβρίου - Δεκεμβρίου 2013
(άρθρο 38§1 Ν.2859/2000)
υποβάλλουν τις περιοδικές
δηλώσεις ΦΠΑ με πιστωτικό ή
μηδενικό υπόλοιπο ηλεκτρο-
νικά μέσω ειδικού δικτύου
(TAXISNET) (Εγκ. πολ. 1060/
18.4.2006).

Υποβολή περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α.
ηλεκτρονικά μέσω TAXISNET (Σχετ.
πολ. 1055/2.3.2001 και 1101260/6084/
787/πολ. 1257/14.11.2001).

31 Ιανουαρίου

**ΤΕΛΟΣ ΣΥΝΔΡΟΜΗΤΩΝ
ΚΙΝΗΤΗΣ ΤΗΛΕΦΩΝΙΑΣ**
Επιχειρήσεις κινητής τηλε-
φωνίας.

Υποβολή δήλωσης και καταβολή του τέ-
λους συνδρομητών κινητής τηλεφω-
νίας για τους λογαριασμούς που εκδό-
θηκαν από 1.11.2013 έως 30.11.2013.
Τα τέλη υπολογίζονται για κάθε μηνιαίο
λογαριασμό (άρθρο 12 Ν.2579/98 ΔΦΝ
1149/98 σελ. 370).

ΔΦΠ

ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ - ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ

Το τέλος ταξινόμησης αυτοκινήτων, ο φόρος πολυτελείας αυτοκινήτων, η κατάργηση εισφοράς τραπέζης, ο ηλεκτρονικός έλεγχος εισροών-εκροών σε αποθήκες τελωνειακής αποταμίευσης, ρυθμίσεις στο τέλος επιτηδεύματος, τροποποιήσεις στον Φ.Π.Α., το ειδικό τέλος παραμονής μικρών πλοίων κ.ά.

Ο Ν. 4211/2013 (ΦΕΚ 256Α'/28.11.2013)

Κύρωση της Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου «Ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση των εξαιρετικά επείγουσών και απρόβλεπτων αναγκών της “Ελληνικά Αμυντικά Συστήματα Α.Ε.”» και άλλες διατάξεις

περιεχόμενα

Άρθρο πρώτο	(Κύρωση της από 11.9.2013 Π.Ν.Π.)	1844
Άρθρο δεύτερο	(Προθεσμία ασφαλιστικής και φορολογικής ενημερότητας «Ελληνικών Αμυντικών Συστημάτων Α.Σ.»)	1845
Άρθρο τρίτο	Πρόσληψη επικουρικού προσωπικού για την κάλυψη των αναγκών παροχών υγείας στις Ένοπλες Δυνάμεις	1846
Άρθρο τέταρτο	Στρατολογικές διατάξεις	1846
Άρθρο πέμπτο	Τροποποίηση διατάξεων σχετικά με την επιβολή του τέλους ταξινόμησης των επιβατικών αυτοκινήτων	1847
Άρθρο έκτο	Τροποποίηση διατάξεων του Ν.3833/2010	1848
Άρθρο έβδομο	Κατάργηση εισφοράς τραπέζης και φόρου υπέρ Α.Ε.Ι.	1848
Άρθρο όγδοο	Ρυθμίσεις για τα χορηγούμενα αυτοκίνητα οχήματα κατά την Ελληνική Προεδρία του Συμβουλίου της Ε. Ε.	1848
Άρθρο ένατο	Τροποποιήσεις του Ν.2960/2001 σχετικά με τον ηλεκτρονικό έλεγχο εισροών - εκροών στις φορολογικές αποθήκες και τις αποθήκες τελωνειακής αποταμίευσης και τις υποχρεώσεις των διερχόμενων πλοίων	1849
Άρθρο δέκατο	Τροποποιήσεις των νόμων 3986/2011 και 2238/1994	1849
Άρθρο ενδέκατο	Υποβολή περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. από υποκείμενους στο φόρο που είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος - μέλος της Ε.Ε. και τροποποίηση διατάξεων του Κώδικα Φ.Π.Α.	1850
Άρθρο δωδέκατο	Συμπλήρωση διατάξεων για το Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών	1850
Άρθρο δέκατο τρίτο	Τέλος παραμονής και πλόων (Τ.Π.Π.) πλοίων αναψυχής και μικρών σκαφών	1851
Άρθρο δέκατο τέταρτο	Έναρξη ισχύος	1852

Άρθρο πρώτο

Κυρώνεται η από 11.9.2013 Πράξη Νομοθετικού Περιεχομένου «Ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση των εξαιρετικά επείγουσών και απρό-

βλεπτων αναγκών της “Ελληνικά Αμυντικά Συστήματα Α.Ε.”», η οποία δημοσιεύτηκε στο υπ' αριθμ. 187 Φύλλο της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως (τεύχος Α/11.9.2013) και έχει ως εξής:

«ΠΡΑΞΗ ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟΥ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟΥ
Ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση των εξαιρε-
τικά επείγουσών και απρόβλεπτων αναγκών της
«Ελληνικά Αμυντικά Συστήματα Α.Ε.»

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ

ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ

Έχοντας υπόψη:

1. Το άρθρο 44 παρ.1 του Συντάγματος.
2. Την έκτακτη περίπτωση εξαιρετικά επεί-
γουσας και απρόβλεπτης ανάγκης για τη δια-
σφάλιση της απρόσκοπτης καταβολής οφειλομέ-
νων στην «Ελληνικά Αμυντικά Συστήματα Α.Ε.»,
για λόγους Εθνικής Αμυνας και Ασφάλειας.

3. Την πρόταση του Υπουργικού Συμβουλίου,
αποφασίζουμε:

Άρθρο 1

Χορηγείται στην «Ελληνικά Αμυντικά Συ-
στήματα Α.Ε.» ασφαλιστική και φορολογική ενη-
μερότητα μέχρι 31.10.2013 χωρίς παρακράτηση,
κατά παρέκκλιση των ισχυουσών διατάξεων, με
αποκλειστικό σκοπό την είσπραξη χρημάτων
οφειλομένων από το Ελληνικό Δημόσιο, λόγω πα-
ράδοσης στις Ελληνικές Ένοπλες Δυνάμεις στρα-
τιωτικού υλικού συμπεριλαμβανομένων στον πί-
νακα του Συμβουλίου της 15ης Απριλίου 1958 που
προβλέπεται στις διατάξεις του άρθρου 346 πα-
ράγραφος 2 της συνθήκης για τη λειτουργία της
Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Άρθρο 2

Έναρξη Ισχύος

Η ισχύς της παρούσας, η οποία θα κυρωθεί
νομοθετικά κατά το άρθρο 44 παράγραφος 1 του
Συντάγματος, αρχίζει από τη δημοσίευσή της στην
Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Αθήνα, 11 Σεπτεμβρίου 2013

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ ΤΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ

ΚΑΡΟΛΟΣ ΓΡ. ΠΑΠΟΥΛΙΑΣ

Ο ΠΡΩΘΥΠΟΥΡΓΟΣ

ΑΝΤΩΝΗΣ Κ. ΣΑΜΑΡΑΣ

ΤΑ ΜΕΛΗ ΤΟΥ ΥΠΟΥΡΓΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ

ΕΥΑΓΓΕΛΟΣ ΒΕΝΙΖΕΛΟΣ, ΙΩΑΝΝΗΣ

ΣΤΟΥΡΝΑΡΑΣ, ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ ΑΒΡΑΜΟΠΟΥΛΟΣ,

ΙΩΑΝΝΗΣ ΜΙΧΕΛΑΚΗΣ,

ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ ΧΑΤΖΗΔΑΚΗΣ,

ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ ΑΡΒΑΝΙΤΟΠΟΥΛΟΣ,

ΠΑΝΟΣ ΠΑΝΑΓΙΩΤΟΠΟΥΛΟΣ,
ΚΥΡΙΑΚΟΣ ΜΗΤΣΟΤΑΚΗΣ, ΣΠΥΡΙΔΩΝ-ΑΔΩΝΙΣ
ΓΕΩΡΓΙΑΔΗΣ, ΙΩΑΝΝΗΣ ΒΡΟΥΤΣΗΣ,
ΜΙΧΑΗΛ ΧΡΥΣΟΧΟΪΔΗΣ, ΙΩΑΝΝΗΣ ΜΑΝΙΑΤΗΣ,
ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΣ ΑΘΑΝΑΣΙΟΥ, ΟΛΓΑ
ΚΕΦΑΛΟΓΙΑΝΝΗ, ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ ΣΤΑΜΑΤΗΣ,
ΧΡΗΣΤΟΣ ΣΤΑΪΚΟΥΡΑΣ, ΦΩΤΕΙΝΗ
ΓΕΝΝΗΜΑΤΑ, ΛΕΩΝΙΔΑΣ ΓΡΗΓΟΡΑΚΟΣ,
ΜΑΞΙΜΟΣ ΧΑΡΑΚΟΠΟΥΛΟΣ,
ΣΤΑΥΡΟΣ ΚΑΛΑΦΑΤΗΣ.»

Άρθρο δεύτερο

Η προθεσμία του άρθρου 1 της Πράξης Νο-
μοθετικού Περιεχομένου με τον τίτλο «Ρυθμίσεις
για την αντιμετώπιση των εξαιρετικά επείγουσών
και απρόβλεπτων αναγκών της «Ελληνικά Αμυ-
ντικά Συστήματα Α.Ε.», η οποία δημοσιεύθηκε στο
υπ' αριθμ. 187 Φύλλο της Εφημερίδας της Κυ-
βερνήσεως (Τεύχος Α' 7/11.9.2013) και κυρώνεται
με το άρθρο πρώτο του παρόντος νόμου, παρά-
τείνεται από τη λήξη της μέχρι 31.1.2014, με απο-
κλειστικό σκοπό;

α. Την είσπραξη χρημάτων οφειλομένων
από το Ελληνικό Δημόσιο, λόγω παράδοσης στις
Ελληνικές Ένοπλες Δυνάμεις στρατιωτικού υλι-
κού, συμπεριλαμβανομένου στον πίνακα του
Συμβουλίου της 15ης Απριλίου 1958, που προ-
βλέπεται στις διατάξεις του άρθρου 346 παρά-
γραφος 2 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευ-
ρωπαϊκής Ένωσης.

β. Την υποβολή δικαιολογητικών και εξα-
σφάλιση δικαιώματος συμμετοχής στα πλαίσια
διαγωνιστικής διαδικασίας (προμήθεια με δια-
πραγμάτευση), σύμφωνα με τα άρθρα 50, 51 και
52 του Ν.3433/2006 («Προμήθειες αμυντικού υλι-
κού των Ενόπλων Δυνάμεων»), όπως αυτός ίσχυε
πριν την κατάργησή του από το Ν.3978/2011 («Δη-
μόσιες Συμβάσεις Έργων, Υπηρεσιών και Προ-
μηθειών στους τομείς της Αμυνας και της Ασφά-
λειας - Εναρμόνιση με την Οδηγία 2009/81/ΕΚ
- Ρύθμιση θεμάτων του Υπουργείου Εθνικής Αμυ-
νας») και σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις
του άρθρου 109 του Ν.3978/2011 περί διαδικα-
σιών σύναψης συμβάσεων έργων, υπηρεσιών ή
προμηθειών, οι οποίες έχουν ξεκινήσει πριν την
έναρξη ισχύος του τελευταίου.

Άρθρο τρίτο

Πρόσληψη επικουρικού προσωπικού για την κάλυψη των αναγκών παροχών υγείας στις Ένοπλες Δυνάμεις

1. Για την κάλυψη των άμεσων και επιτακτικών αναγκών στα Στρατιωτικά Νοσοκομεία, επιτρέπεται η πρόσληψη επικουρικού προσωπικού, των ειδικοτήτων που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 10 του Ν.3329/2005 (Α' 81) και κατ' αναλογία με τις προβλέψεις του ίδιου άρθρου για την πρόσληψη επικουρικού προσωπικού στο Ε.Σ.Υ.. Το προσλαμβανόμενο προσωπικό δεν θα υπερβαίνει τα δεκαπέντε (15) άτομα κατά Κλάδο.

2. Η πρόσληψη προσωπικού θα πραγματοποιείται με σύμβαση ορισμένου χρόνου, η οποία δεν μπορεί να είναι διάρκειας μεγαλύτερης του ενός (1) έτους και μικρότερης των έξι (6) μηνών και δεν δύναται να ανανεωθεί. Επαναπρόσληψη επιτρέπεται μετά την παρέλευση τριετίας από τη λήξη της προηγούμενης σύμβασης. Το ακριβές χρονικό διάστημα της απασχόλησης ορίζεται στη σύμβαση που καταρτίζεται. Οι συμβάσεις θα εγκρίνονται με απόφαση του Υπουργού Εθνικής Αμυνας.

3. Οι προσλήψεις πραγματοποιούνται από τους καταλόγους που έχουν καταρτιστεί και τηρούνται από τις Υγειονομικές Περιφέρειες, σύμφωνα με την προτεραιότητα που καθορίζεται για το επικουρικό προσωπικό που προορίζεται για το ΕΣΥ. Το επικουρικό προσωπικό, είναι πλήρους και αποκλειστικής απασχόλησης και ο χρόνος αυτός λογίζεται ως χρόνος προϋπηρεσίας στο Ε.Σ.Υ..

4. Το επικουρικό προσωπικό λαμβάνει τις εκάστοτε ισχύουσες αποδοχές του προσωπικού με σύμβαση εργασίας ιδιωτικού δικαίου ορισμένου χρόνου στο Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ. και τους Ο.Τ.Α..

5. Η δαπάνη της αμοιβής του επικουρικού προσωπικού καλύπτεται, από τις εγγεγραμμένες πιστώσεις του προϋπολογισμού του Υπουργείου Εθνικής Αμυνας.

6. Με κοινή απόφαση των Υπουργών Εθνικής Αμυνας, Οικονομικών και Υγείας, κατόπιν εισηγήσεως του ΣΑΓΕ, ρυθμίζεται η διαδικασία του προσδιορισμού των αναγκών για την κάλυψη των οποίων θα γίνεται η πρόσληψη της προκήρυξης των θέσεων, της τοποθέτησης του νεο-προσλαμβανόμενου προσωπικού, καθώς και κάθε

αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος.

Άρθρο τέταρτο

Στρατολογικές διατάξεις

1. Η υποπαράγραφος γ' της παρ. 3 του άρθρου 33 του Ν.3421/2005 (Α' 302) αντικαθίσταται ως εξής:

«γ. Παραπέμπουν στις αρμόδιες υγειονομικές επιτροπές των Κλάδων των Ενόπλων Δυνάμεων όσους έχουν κριθεί στο παρελθόν από οποιαδήποτε υγειονομική επιτροπή, όσους έχουν ένδειξη ότι πρόκειται να κριθούν ακατάλληλοι για στράτευση, καθώς και εκείνους για τους οποίους η γνώμη του συμβουλίου δεν είναι ομόφωνη.»

2. Η παρ. 4 του άρθρου 33 του Ν.3421/2005 (Α' 302) αντικαθίσταται ως εξής:

«4. Τα ειδικά στρατολογικά συμβούλια λειτουργούν από την πρώτη ημέρα κατάταξης, κάθε Εκπαιδευτικής Σειράς Στρατευσίμων Οπλιτών, μέχρι και την πέμπτη ημέρα που έπεται της τελευταίας ημερομηνίας κατάταξης. Μετά τη λήξη της λειτουργίας τους, αρμόδια για την εξέταση της σωματικής ικανότητας οποιουδήποτε οπλίτη είναι η πλησιέστερη στη μονάδα του υγειονομική επιτροπή του Στρατού Ήφρας, εκτός αν στον ίδιο τόπο λειτουργεί υγειονομική επιτροπή του οικείου Κλάδου των Ενόπλων Δυνάμεων, οπότε αρμόδια είναι η επιτροπή αυτή.»

3. Η παρ. 1 του άρθρου 35 του Ν.3421/2005 (Α' 302) αντικαθίσταται ως εξής:

«1. Η επανεξέταση της σωματικής ικανότητας των στρατευσίμων και των εφέδρων γίνεται είτε ύστερα από αίτησή τους είτε αυτεπάγγελτα. Οι στρατεύσιμοι και οι εφέδροι κρίνονται από την πλησιέστερη στον τόπο διαμονής τους υγειονομική επιτροπή του Στρατού Ήφρας, εκτός αν στον ίδιο τόπο λειτουργεί υγειονομική επιτροπή του οικείου Κλάδου των Ενόπλων Δυνάμεων, οπότε αρμόδια είναι η επιτροπή αυτή.»

4. Η παρ. 9 του άρθρου 37 του Ν.3421/2005 (Α' 302) αντικαθίσταται ως εξής:

«9. Αρμόδια για την κρίση της σωματικής ικανότητας των στρατευσίμων, ανυπότακτων και εφέδρων είναι η πλησιέστερη στον τόπο διαμονής τους υγειονομική επιτροπή του Στρατού Ήφρας, εκτός αν στον ίδιο τόπο λειτουργεί υγειονομική επιτροπή του οικείου Κλάδου των Ενόπλων Δυνάμεων, οπότε αρ-

μόδια είναι η επιτροπή αυτή. Οι προαναφερόμενες επιτροπές υποχρεούνται να εκδίδουν αυθημερόν γνωματεύσεις, οι οποίες θα πρέπει να περιέχονται στις αρμόδιες στρατολογικές υπηρεσίες το αργότερο εντός δεκαπενθημέρου από την ημερομηνία εξέτασης των παραπεμπομένων.»

5. Στο άρθρο 12 του Ν.3421/2005 «Στρατολογία των Ελλήνων και άλλες διατάξεις» (Α' 302) προστίθενται παράγραφοι 6 και 7 ως εξής:

«6. Τα τέκνα και τα αδέρφια προσώπων, τα οποία απεβίωσαν, κατά τη διάρκεια της υπηρεσίας τους, με οποιαδήποτε ιδιότητα, στις Ένοπλες Δυνάμεις και εξαιτίας αυτής, μεταφέρονται εφόσον επιθυμούν και εκπληρώνουν τη στρατεύσιμη στρατιωτική τους υποχρέωση στον Κλάδο των Ενόπλων Δυνάμεων που υπηρετούσε ο αποβιώσας. Στην περίπτωση που ο αποβιώσας υπηρετούσε σε Κοινό Σώμα, η μεταφορά επιτρέπεται για μία (1) μόνο φορά και στον Κλάδο επιθυμίας. Η μεταφορά γίνεται με πράξη της αρμόδιας Στρατολογικής Υπηρεσίας και επιτρέπεται, μόνον εφόσον οι ενδιαφερόμενοι δεν έχουν συμπληρώσει πραγματική στρατεύσιμη στρατιωτική υποχρέωση ενός (1) μηνός.

7. Όσοι επιθυμούν να υπαχθούν στη διαδικασία της παραγράφου 6 υποβάλλουν στην αρμόδια Στρατολογική Υπηρεσία αίτηση, πιστοποιητικό οικογενειακής κατάστασης και βεβαίωση του οικείου Κλάδου, από την οποία να προκύπτει ότι ο γονέας ή αδελφός τους απεβίωσε κατά τη διάρκεια της υπηρεσίας του στις Ένοπλες Δυνάμεις και εξαιτίας αυτής. Τα ως άνω δικαιολογητικά υποβάλλονται μέχρι και την ημερομηνία που οι ενδιαφερόμενοι υποχρεούνται για κατάταξη ή επανακατάταξη στις Ένοπλες Δυνάμεις. Οι ανυπότακτοι δικαιούνται υπαγωγής μετά τη διακοπή της ανυποταξίας τους, τηρουμένων των λοιπών προϋποθέσεων.»

Άρθρο πέμπτο

Τροποποίηση διατάξεων σχετικά με την επιβολή του τέλους ταξινόμησης των επιβατικών αυτοκινήτων

1. Η παρ. 1 του άρθρου 126 του Ν.2960/2001 (Α' 265) αντικαθίσταται ως εξής:

«1. Η φορολογητέα αξία για την επιβολή του τέ-

λους ταξινόμησης των επιβατικών αυτοκινήτων διαμορφώνεται από την άθροιση των παρακάτω στοιχείων:

α) Την τιμή χονδρικής πώλησης από τον κατασκευαστή οίκου του αυτοκινήτου, κατά τύπο, παραλλαγή και έκδοση αυτού, όπως αυτή προκύπτει από τους υποβαλλόμενους τιμοκαταλόγους στην αρμόδια Τελωνειακή Αρχή από τους επίσημους διανομείς αυτοκινήτων, όπως αυτοί προσδιορίζονται από τον Κανονισμό (ΕΚ) 1400/2002 της Επιτροπής της 31ης Ιουλίου 2002 (ΕΕ L 203, της 1ης Αυγούστου 2002), συμπεριλαμβανομένης και της αξίας του προαιρετικού (EXTRA) αυτού εξοπλισμού.

Για μεταχειρισμένα επιβατικά αυτοκίνητα, λαμβάνεται υπόψη η κατά τα παραπάνω τιμή χονδρικής πώλησης όμοιου κατά μάρκα, τύπο, παραλλαγή και έκδοση καινούργιου επιβατικού αυτοκινήτου με τον ίδιο εξοπλισμό, κατά το χρόνο κυκλοφορίας του στη διεθνή αγορά, αφού αυτή μειωθεί κατά το ποσοστό απομείωσης που ορίζεται ανάλογα με την ηλικία του και την κατηγορία αμαξώματος.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, καθορίζονται τα ως άνω ποσοστά ανά εξαμηνίο και έτος ηλικίας του αυτοκινήτου και ανά κατηγορία αμαξώματος. Τα στοιχεία που λαμβάνονται υπόψη για τον καθορισμό των εν λόγω ποσοστών, καθώς και ο τρόπος προσδιορισμού των ποσοστών των ενδιαμέσων μηνών καθορίζονται με την απόφαση της παραγράφου 4 του παρόντος άρθρου.

Η φορολογητέα αξία, μετά την ως άνω απομείωση, μειώνεται περαιτέρω ποσοστιαία με χρήση συντελεστή 0,30 για κάθε 500 επιπλέον χιλιόμετρα που έχουν διανυθεί από τον ετήσιο μέσο όρο. Η απομείωση βάσει διανυθέντων χιλιομέτρων δεν πρέπει να ξεπερνά το 30% της αξίας που προσδιορίζεται μετά την ως άνω απομείωση.

Ο ετήσιος μέσος όρος διανυθέντων χιλιομέτρων, για σκοπούς εφαρμογής της παρούσας διάταξης, ορίζεται στις δεκαπέντε χιλιάδες (15.000). Η συνολική απομείωση, περιλαμβανομένης και της απομείωσης λόγω διανυθέντων χιλιομέτρων πέραν του μέσου όρου, δεν δύναται να υπερβαίνει το 95%.

β) Τα έξοδα ασφάλισης και μεταφοράς του αυτοκινήτου στη χώρα.»

2. Η ισχύς της διάταξης του παρόντος άρθρου

αρχίζει ένα μήνα μετά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου.

Άρθρο έκτο

Τροποποίηση διατάξεων του Ν.3833/2010

1. Στην παρ. 2 του άρθρου 17 του Ν.3833/2010 (Α' 40) προστίθεται τρίτο εδάφιο ως εξής:

«Ο φόρος πολυτελείας δεν επιβάλλεται σε κοινωνικά αυτοκίνητα οχήματα τα οποία έχουν ταξινομηθεί σε άλλο κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης πριν από την έναρξη ισχύος των διατάξεων του παρόντος άρθρου.»

2. Η περίπτωση α' της παρ. 3 του άρθρου 17 του Ν.3833/2010 αντικαθίσταται ως εξής:

«α) Τα επιβατικά αυτοκίνητα που προορίζονται να κυκλοφορήσουν ως δημόσιας χρήσης, τα αυτοκινούμενα τροχόσπιτα, τα ασθενοφόρα, οι νεκροφόρες, τα οχήματα μεταφοράς κρατούμενων (κλούβες), τα ηλεκτροκίνητα αυτοκίνητα, καθώς και τα αυτοκίνητα οχήματα με μικτό βάρος μέχρι 3,5 τόνους της Δασμολογικής Κλάσης 87.03 της πρώτης και δεύτερης υποπερίπτωσης της περίπτωσης ε' της παρ. 1 του άρθρου 123 του Ν.2960/2001.»

3. Η περίπτωση στ' εντός του πίνακα «είδος» της παρ. 4 του άρθρου 17 του Ν.3833/2010 αντικαθίσταται ως εξής:

«στ) Μαργαριτάρια ακατέργαστα ή κατεργασμένα, πολύτιμες ή ημιπολύτιμες πέτρες, πέτρες, συνθετικές ή ανασχηματισμένες, κατεργασμένες ή ακατέργαστες. Εξαίρουνται εκείνες που προορίζονται για βιομηχανική χρήση. Διαμάντια έστω και κατεργασμένα Δ. Κ. 71.01, ΕΧ 71.02, ΕΧ 71.03 και 71.04.»

Άρθρο έβδομο

Κατάργηση εισφοράς τραπέζης και φόρου υπέρ Α.Ε.Ι.

1. Η προβλεπόμενη από την υπ' αριθμ. 7887/1946 κ.υ.α. των Υπουργών Εμπορίου και Οικονομικών εισφορά, όπως καθορίστηκε με την υπ' αριθμ. 25323/31.8.1960 (Β' 494) όμοια απόφαση η οποία κυρώθηκε με την παράγραφο 4ΙΓ' του άρθρου 64 του Κεφαλαίου Ε' του Ν.1249/1982 (Α' 43), καταργείται.

2. Η παράγραφος 3 του άρθρου 61 του Ν.1249/1982 (Α' 43) καταργείται.

3. Ο προβλεπόμενος από τις διατάξεις της περίπτωσης Γ' του άρθρου 17 του Ν.3341/1925 (Α'

154), όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 8 του α.ν. 788/1948 (Α' 241) και τροποποιήθηκε με το ν.δ. 3883/1958 (Α' 181) φόρος, καταργείται.

4. Η περίπτωση 2α της υποπαραγράφου Θ1 της παρ. Θ του άρθρου πρώτου του Ν.4093/2012 (Α' 222) καταργείται.

5. Η ισχύς της διάταξης αυτής αρχίζει από 1.1.2014.

Άρθρο όγδοο

Ρυθμίσεις για τα χορηγούμενα αυτοκίνητα οχήματα κατά την Ελληνική Προεδρία του Συμβουλίου της Ε.Ε.

1. Επιτρέπεται η είσοδος σε φορολογική αποθήκη του άρθρου 134 του Ν.2960/2001, με αναστολή των οφειλόμενων φορολογικών επιβαρύνσεων, των επιβατικών οχημάτων που διατίθενται από χορηγό εταιρεία στο Υπουργείο Εξωτερικών, στο πλαίσιο ανάληψης από τη χώρα μας της Ελληνικής Προεδρίας του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, το πρώτο εξάμηνο του έτους 2014. Η είσοδος των οχημάτων στη φορολογική αποθήκη που χρησιμοποιεί η χορηγός εταιρεία, πραγματοποιείται με την υποβολή της προβλεπόμενης από το άρθρο 129 του Ν.2960/2001 Δήλωσης Αφίξης Οχήματος.

2. Τα οχήματα εξέρχονται από τη φορολογική αποθήκη προσωρινά και για το χρονικό διάστημα από 15.12.2013 έως και 15.7.2014, τίθενται στη διάθεση του Υπουργείου Εξωτερικών, προκειμένου να χρησιμοποιηθούν αποκλειστικά για τις ανάγκες της Ελληνικής Προεδρίας, τηρουμένων κατά τα λοιπά των όρων και προϋποθέσεων που ορίζονται από τις ισχύουσες διατάξεις.

3. Για την προσωρινή κυκλοφορία στη χώρα, χορηγούνται άδειες κυκλοφορίας και κρατικές πινακίδες από τις Υπηρεσίες Μεταφορών και Επικοινωνιών της Περιφέρειας Αττικής στο όνομα της χορηγού εταιρείας, ύστερα από την κατάθεση των αδειών κυκλοφορίας που έχουν εκδοθεί στο άλλο κράτος - μέλος. Οι πινακίδες κυκλοφορίας του άλλου κράτους - μέλους παραδίδονται με ευθύνη της χορηγού εταιρείας στην αρμόδια τελωνειακή αρχή.

Οι υπηρεσίες Μεταφορών και Επικοινωνιών της Περιφέρειας Αττικής ενημερώνουν εγγράφως τις αρμόδιες αρχές του άλλου κράτους - μέλους για τη χορήγηση στοιχείων κυκλοφορίας σε οχήματα που

έχουν προηγουμένως ταξινομηθεί σε αυτό, καθώς και για την επαναχορήγηση των στοιχείων κυκλοφορίας στη χορηγό εταιρεία. Οι άδειες κυκλοφορίας παραμένουν στην υπηρεσία Μεταφορών και Επικοινωνιών της Περιφέρειας Αττικής.

Μετά τη λήξη της ως άνω προθεσμίας, οι άδειες κυκλοφορίας των άλλων κρατών - μελών επιστρέφονται στη χορηγό εταιρεία ύστερα από σχετική αίτησή της με παράλληλη παράδοση των αδειών και πινακίδων που έχουν χορηγηθεί για την προσωρινή κυκλοφορία στη χώρα. Η τελωνειακή αρχή μετά από αίτηση της χορηγού εταιρείας επιστρέφει τις πινακίδες κυκλοφορίας του άλλου κράτους - μέλους και τα οχήματα επανεισάγονται στη φορολογική αποθήκη προκειμένου στη συνέχεια να λάβουν νόμιμο τελωνειακό προορισμό.

Άρθρο ένατο

Τροποποιήσεις του Ν.2960/2001 σχετικά με τον ηλεκτρονικό έλεγχο εισροών - εκροών στις φορολογικές αποθήκες και τις αποθήκες τελωνειακής αποταμίευσης και τις υποχρεώσεις των διερχόμενων πλοίων

1. Η παρ. 7 του άρθρου 12 του Ν.2960/2001 (Α' 265) «Εθνικός Τελωνειακός Κώδικας» αντικαθίσταται ως εξής:

«7. Ο πλοίαρχος δεν υποχρεούται στην τήρηση των διατάξεων του παρόντος άρθρου όταν transit διερχόμενο πλοίο, αποπλέει χωρίς να ελευθεροκοινωνήσει, εντός προθεσμίας σαράντα οκτώ (48) ωρών από τον κατάπλου.»

2. Στο τέλος της παραγράφου 4 του άρθρου 33 του Ν.2960/2001 προστίθεται παράγραφος 5 που έχει ως εξής:

«5. Ειδικά για τις αποθήκες τελωνειακής αποταμίευσης στις οποίες κατέχονται ενεργειακά προϊόντα του άρθρου 73, εκτός των υγραερίων των περιπτώσεων ιγ', ιδ' και ιε' της παραγράφου 1 του ίδιου, άρθρου, εγκαθίστανται ολοκληρωμένα συστήματα ηλεκτρονικού ελέγχου εισροών εκροών στα οποία, συνδέεται υποχρεωτικά φορολογικός ηλεκτρονικός μηχανισμός.

Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Ανάπτυξης και Ανταγωνιστικότητας, καθορίζονται οι προδιαγραφές και ρυθμίζονται τα θέματα εγκατάστασης των συστημάτων ελέγχου εισρο-

ών - εκροών, των συστημάτων ικνηθέτησης, καθώς και οι διαδικασίες, οι όροι και οι προϋποθέσεις της εγκατάστασης για το κάθε είδος καυσίμου, των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, το ακριβές χρονοδιάγραμμα εφαρμογής και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια.»

3. Το τρίτο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 63 του Ν.2960/2001 αντικαθίσταται ως εξής:

«Ειδικά για τις φορολογικές αποθήκες ενεργειακών προϊόντων του άρθρου 73, εκτός των υγραερίων των περιπτώσεων ιγ', ιδ' και ιε' της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου, εγκαθίστανται ολοκληρωμένα συστήματα ηλεκτρονικού ελέγχου εισροών-εκροών στα οποία συνδέεται υποχρεωτικά φορολογικός ηλεκτρονικός μηχανισμός.»

Άρθρο δέκατο

Τροποποιήσεις των νόμων 3986/2011 και 2238/1994

1. Το πρώτο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 31 του Ν.3986/2011 (Α' 152) καταργείται από τις 23.1.2013, ημερομηνία ισχύος των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 10 του Ν.3986/2011.

2. Στο τέλος της παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν.3986/2011 προστίθεται τελευταίο εδάφιο ως εξής:

«Ειδικά για το οικονομικό έτος 2013, εξαιρούνται από την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος τα πρόσωπα που ασκούν ατομική εμπορική επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα και παρουσιάζουν αναπηρία άνω του ογδόντα τοις εκατό (80%).»

3.α. Το πρώτο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 7 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε., Α' 151) αντικαθίσταται ως εξής:

«2. Τα πρόσωπα που αναφέρονται στις περιπτώσεις β' έως η' της προηγούμενης παραγράφου, θεωρείται ότι βαρύνουν τον φορολογούμενο εφόσον συνοικούν με αυτόν και το ετήσιο φορολογούμενο, πραγματικό ή τεκμαρτό και απαλλασσόμενο εισόδημά τους δεν υπερβαίνει το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ ή το ποσό των έξι χιλιάδων (6.000) ευρώ αν αυτά παρουσιάζουν αναπηρία εξήντα επτά τοις εκατό (67%) και άνω.»

β. Η διάταξη της παραγράφου αυτής ισχύει για το οικονομικό έτος 2014.

4. Οι δαπάνες αγοράς αγαθών και λήψης υπηρεσιών του άρθρου 9 του Ν.2238/1994, που αφο-

ρούν το οικονομικό έτος 2013, λαμβάνονται υπόψη και στην περίπτωση που συμπεριληφθούν σε εκπρόθεσμες μέχρι 25.11.2013 αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Άρθρο ενδέκατο

Υποβολή περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. από υποκείμενους στο φόρο που είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος - μέλος της Ε.Ε. και τροποποίηση διατάξεων του Κώδικα Φ.Π.Α.

1. Υποκείμενοι στο φόρο εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος - μέλος της Ε.Ε., οι οποίοι δεν έχουν ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο και δεν έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, οι οποίοι έχουν πραγματοποιήσει ή πρόκειται να πραγματοποιήσουν έως 31.12.2013, πράξεις για τις οποίες είναι οι ίδιοι υπόχρεοι για την καταβολή του Φ.Π.Α. στην Ελλάδα, μπορούν να καταβάλουν τον οφειλόμενο Φ.Π.Α. χωρίς κυρώσεις, με την πρώτη εμπρόθεσμη περιοδική δήλωση που θα υποβληθεί το αργότερο για το τέταρτο τρίμηνο του έτους 2013.

2. Το τέταρτο εδάφιο της περίπτωσης δ(υ) της παρ. 2 του άρθρου 8 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000, Α' 248) αντικαθίσταται ως εξής:

«Ειδικά για την πρώτη εφαρμογή, η αίτηση επιλογής φορολόγησης μπορεί να υποβληθεί μέχρι την 31 η Δεκεμβρίου 2013, με έναρξη εφαρμογής από 1.1.2013, με την προϋπόθεση ότι με την περιοδική δήλωση του Δεκεμβρίου ή του τέταρτου τριμήνου θα καταβληθεί ο φόρος που αναλογεί για το διάστημα από 1.1.2013 μέχρι 31.12.2013.»

3. Το τελευταίο εδάφιο της περίπτωσης δ(υ) της παρ. 2 του άρθρου 8 του Κώδικα Φ.Π.Α., αντικαθίσταται ως εξής:

«Στις περιπτώσεις αυτές απαιτείται η υποβολή αίτησης επιλογής φορολόγησης μέχρι 31.12.2013.»

4. Το δεύτερο εδάφιο της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 35 του Κώδικα Φ.Π.Α. αντικαθίσταται ως εξής:

«Κατ' εξαίρεση του προηγούμενου εδαφίου, υπόχρεος στο φόρο είναι ο λήπτης των αγαθών υποκείμενος στο φόρο, που διαθέτει ΑΦΜ/Φ.Π.Α., στο εσωτερικό της χώρας ανεξαρτήτως του τόπου εγκατάστασής του, στην περίπτωση που ο προμηθευτής των αγαθών δεν είναι εγκατεστημένος

στη χώρα και έχει λάβει άδεια ο ίδιος ή επιχείρηση που ανήκει στον ίδιο όμιλο για αναστολή καταβολής του φόρου κατά την εισαγωγή αγαθών στην Ελλάδα, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παρ. 4 του άρθρου 29 του Ν.2960/2001 (Α' 265).»

5.α. Στο Παράρτημα ΙΙΙ Κεφάλαιο Α' «ΑΓΑΘΑ» του Κώδικα Φ.Π.Α. προστίθεται παράγραφος 30, ως εξής:

«30. Καφέδες και ροφήματα σοκολάτας κάθε είδους και αφεψήματα, όπως τσάι, χαμομήλι κ.λπ., που παρασκευάζονται ως έτοιμα προς κατανάλωση ποτά κατόπιν παραγγελίας του πελάτη από επιχειρήσεις εστίασης (Δ.Κ. ΕΧ 2202).»

β. Η διάταξη της προηγούμενης υποπαραγράφου ισχύει μέχρι 31.12.2013.

Άρθρο δωδέκατο

Συμπλήρωση διατάξεων για το Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών

1. Στο τέλος της παρ. 1 του άρθρου 62 του Ν.4170/2013 (Α' 163) προστίθεται εδάφιο ως εξής:

«Τα στοιχεία και οι πληροφορίες που διαβιβάζονται από τα πιστωτικά ιδρύματα και τα ιδρύματα πληρωμών μέσω του Σ.Μ.Τ.Λ. και Λ.Π. αφορούν τις υποχρεώσεις των ιδρυμάτων αυτών σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.3691/2008 κατά την τελευταία δεκαετία από την ημερομηνία υποβολής κάθε αιτήματος παροχής πληροφοριών προς το Σ.Μ.Τ.Λ. και Λ.Π..»

2. Το τρίτο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 62 του Ν.4170/2013 αντικαθίσταται ως εξής:

«Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, μετά από εισήγηση της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων, ορίζεται υπεύθυνος διαχείρισης του Σ.Μ.Τ.Λ. και Λ. Π. και χωρίς προηγούμενη άδεια από την Αρχή Προστασίας Δεδομένων Προσωπικού Χαρακτήρα εκδίδεται Κανονισμός Διαχείρισης της Λειτουργίας του εντός αποκλειστικής προθεσμίας δύο (2) μηνών, στον οποίο ειδικότερα ορίζεται η διαδικασία διασύνδεσης και επικοινωνίας των αρχών, υπηρεσιών και φορέων του Δημοσίου με τα υπόχρεα πρόσωπα, ο τρόπος καταγραφής των πληροφοριών και στοιχείων που επιτρέπει την προσήκουσα αποτύπωση και δια-

βίβασή τους και κάθε άλλο σχετικό θέμα με τη διαχείριση της λειτουργίας του Σ.Μ.Τ.Λ. και Λ.Π.».

3. Στο τέλος της παρ. 5 του άρθρου 62 του Ν.4170/2013 προστίθεται εδάφιο ως εξής:

«Στις περιπτώσεις που κατά τη διαδικασία της αυτοματοποιημένης πρόσβασης στο Σ.Μ.Τ.Λ. και Λ.Π., από τα τραπεζικά ιδρύματα διαβιβαστούν στοιχεία και πληροφορίες που αφορούν πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που περιλαμβάνονται στο αίτημα παροχής πληροφοριών, αυτό δεν συνιστά παραβίαση του επαγγελματικού και τραπεζικού απορρήτου, καθώς και του απορρήτου των στοιχείων, σύμφωνα με τη νομοθεσία περί προστασίας προσωπικών δεδομένων μόνο στην περίπτωση που αυτό οφείλεται στην εφαρμογή συγκεκριμένου αλγορίθμου που θα προσδιοριστεί με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.»

4. Στην παρ. 6 του άρθρου 62 του Ν.4170/2013 οι λέξεις «τα διαβιβαζόμενα και τηρούμενα στοιχεία» αντικαθίστανται με τις λέξεις «οι μορφώτυποι των διαβιβαζόμενων και τηρούμενων στοιχείων».

Άρθρο δέκατο τρίτο

Τέλος παραμονής και πλόων (Τ.Π.Π.) πλοίων αναψυχής και μικρών σκαφών

1. Θεσπίζεται ειδικό τέλος υπέρ του Δημοσίου με την ονομασία «Τέλος Παραμονής και Πλόων» (Τ.Π.Π.), το οποίο βαρύνει: α) όλα τα πλοία αναψυχής/ ιδιωτικά και επαγγελματικά, β) τα μηχανοκίνητα μικρά σκάφη ολικού μήκους επτά (7) μέτρων και άνω και γ) τα επαγγελματικά τουριστικά ημερόπλοια ολικού μήκους επτά (7) μέτρων και άνω.

Το Τ.Π.Π. επιβάλλεται για όλα τα προαναφερθέντα πλοία και μικρά σκάφη, ανεξάρτητα από τη σημαία τους, τα οποία πλέουν, ελλιμενίζονται ή αγκυροβολούν στα ελληνικά χωρικά ύδατα.

2. Το Τ.Π.Π. υπολογίζεται σε ετήσια βάση, ισχύει από την 1 η Ιανουαρίου έως την 31 η Δεκεμβρίου κάθε έτους και καθορίζεται ως εξής:

α. Για τα ολικού μήκους από επτά (7) μέτρα έως και οκτώ (8) μέτρα σε διακόσια (200) ευρώ.

β. Για τα ολικού μήκους άνω των οκτώ (8) μέτρων και έως και δέκα (10) μέτρα σε τριακόσια (300) ευρώ.

γ. Για τα ολικού μήκους άνω των δέκα (10) μέτρων και έως και δώδεκα (12) μέτρα σε τετρακόσια (400) ευρώ.

δ. Για τα ολικού μήκους άνω των (12) μέτρων: αα) ανά έτος, εκατό (100) ευρώ ανά μέτρο, υπολογιζόμενο από το πρώτο μέτρο ή ββ) ανά μήνα δέκα (10) ευρώ ανά μέτρο, υπολογιζόμενο από το πρώτο μέτρο. Η χρέωση για τα επαγγελματικά πλοία αναψυχής και τα επαγγελματικά τουριστικά ημερόπλοια μειώνεται στο ήμισυ με την προϋπόθεση της αποκλειστικής επαγγελματικής χρήσης.

3. Εφόσον τα πλοία της περίπτωσης δ' της παραγράφου 2 του παρόντος ελλιμενίζονται μόνιμα στην Ελληνική Επικράτεια, παρέχεται έκπτωση τριάντα τοις εκατό (30%). Με απόφαση του Υπουργού Ναυτιλίας και Αιγαίου ορίζονται τα κριτήρια του μόνιμου ελλιμενισμού, ο τρόπος απόδειξής του για την παροχή της έκπτωσης και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου.

4. Για τον υπολογισμό του Τ.Π.Π. λαμβάνεται υπόψη το ολικό μήκος του πλοίου ή του μικρού σκάφους, το οποίο αναγράφεται στο έγγραφο εθνικότητας ή στο πιστοποιητικό αξιοπλοΐας ή στο πιστοποιητικό καταμέτρησης ή την άδεια εκτέλεσης πλόων.

5.α. Η πληρωμή του Τ.Π.Π. διενεργείται με ηλεκτρονικό τρόπο ως εξής:

αα. για τα πλοία ή μικρά σκάφη που βρίσκονται στην Ελληνική Επικράτεια κατά το μήνα Δεκέμβριο εκάστου έτους για το Τ.Π.Π. του επόμενου έτους,

ββ. για τα πλοία ή μικρά σκάφη που θα εισέλθουν στην Ελληνική Επικράτεια πριν από την είσοδο ή κατά την είσοδό τους.

β. Εναλλακτικά, η πληρωμή του Τ. Π. Π. μπορεί να πραγματοποιηθεί ως εξής:

αα. Για τα πλοία ή μικρά σκάφη υπό σημαία κράτους -μέλους της Ε.Ε., που εισέρχονται στην Ελληνική Επικράτεια, στη Λιμενική Αρχή η οποία εκδίδει το ΔΕ.Κ.Π.Α..

ββ. Για τα πλοία ή τα μικρά σκάφη υπό σημαία χώρας εκτός της Ε.Ε., που εισέρχονται στην Ελληνική Επικράτεια, στην Τελωνειακή Αρχή η οποία εκδίδει το Δελτίο Κίνησης (Transit Log).

γγ. Για τα πλοία ή τα μικρά σκάφη, ανεξαρτήτως σημαίας, τα οποία βρίσκονται στην Ελληνική Επικράτεια κατά το χρόνο έναρξης ισχύος του παρόντος άρθρου, διενεργείται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ή τη Λιμενική Αρχή.

γ. Η απόδειξη καταβολής του Τ.Π.Π. φυλάσσεται μαζί με τα ναυτιλιακά έγγραφα του πλοίου ή του μικρού σκάφους και επιδεικνύεται στις αρμόδιες Λιμενικές, Τελωνειακές και Φορολογικές Αρχές όποτε ζητηθεί.

δ. Εάν κατά τον έλεγχο από την αρμόδια Λιμενική, Φορολογική ή Τελωνειακή Αρχή διαπιστωθεί ότι δεν έχει καταβληθεί το Τ.Π.Π., απαγορεύεται ο απόπλους του πλοίου ή του μικρού σκάφους μέχρι την πληρωμή του, η οποία πραγματοποιείται σύμφωνα με τα οριζόμενα στις υποπαραγράφους α' και β' της παρούσας. Σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται ότι δεν έχει πληρωθεί το Τ.Π.Π. επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το εκατό τοις εκατό (100%) του ετησίως αναλογούντος Τ.Π.Π., χωρίς έκπτωση.

6. Τυχόν αναχώρηση του πλοίου ή του μικρού σκάφους από την Ελληνική Επικράτεια για οποιονδήποτε λόγο, οποτεδήποτε πριν από τη λήξη της ισχύος του Τ. Π. Π. δεν γεννά την υποχρέωση επιστροφής οποιουδήποτε ποσού από το Δημόσιο.

Σε περίπτωση επανεισόδου του πλοίου ή του μικρού σκάφους στην Ελληνική Επικράτεια, ενόσω ισχύει το Τ.Π.Π., δεν υπάρχει απαίτηση εκ νέου καταβολής του Τ. Π.Π. για το χρονικό διάστημα μέχρι τη λήξη της ισχύος του.

7.α. Υπόχρεος σε καταβολή του Τ. Π. Π. είναι: α) ο πλοιοκτήτης ή ο εφοπλιστής του επαγγελματικού πλοίου αναψυχής ή του επαγγελματικού τουριστικού ημερόπλοιου ή ο νόμιμος εκπρόσωπός του, β) ο πλοιοκτήτης ή ο κάτοχος ή ο χρήστης του ιδιωτικού πλοίου αναψυχής, καθώς και γ) ο ιδιοκτήτης ή ο κάτοχος ή ο χρήστης του μικρού σκάφους. Οι ως άνω ευθύνονται αλληλεγγύως και εις ολόκληρο για την πληρωμή του Τ.Π.Π..

β. Τα θέματα που αφορούν τη βεβαίωση, τον έλεγχο και την έκδοση καταλογιστικών πράξεων διέπονται από τις ισχύουσες διατάξεις.

Με απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Ναυτιλίας και Αιγαίου ρυθμίζεται ο τρόπος και

η διαδικασία είσπραξης του Τ.Π.Π. και κάθε άλλο σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος.

8. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου οι όροι που χρησιμοποιούνται έχουν την ακόλουθη έννοια:

α. Πλοίο αναψυχής: είναι κάθε σκάφος ολικού μήκους άνω των επτά (7) μέτρων προκειμένου για ιστιοφόρο και άνω των δώδεκα (12) μέτρων προκειμένου για μηχανοκίνητο, το οποίο έχει τη δυνατότητα από τη γενική κατασκευή του να χρησιμοποιείται για την εκτέλεση ταξιδιών αναψυχής.

β. Επαγγελματικό πλοίο αναψυχής: είναι το πλοίο αναψυχής μεταφορικής ικανότητας έως και σαράντα εννέα (49) επιβατών, το οποίο διαθέτει επαρκείς και κατάλληλους χώρους ενδιαίτησης ειδικά για τους επιβάτες, για την εκμετάλλευση του οποίου συνάπτεται σύμβαση ολικής ναύλωσης.

γ. Ιδιωτικό πλοίο αναψυχής: είναι το πλοίο αναψυχής που δεν είναι επαγγελματικό σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' παρούσας παραγράφου.

δ. Μικρό σκάφος: κάθε σκάφος ολικού μήκους έως και επτά (7) μέτρων προκειμένου για ιστιοφόρο και έως και δώδεκα (12) μέτρων προκειμένου για μηχανοκίνητο, το οποίο χρησιμοποιείται για αναψυχή.

ε. Επαγγελματικό Τουριστικό Ημερόπλοιο: είναι το μικρό σκάφος ή το πλοίο αναψυχής ή το επιβατηγό τουριστικό πλοίο, υπό σημαία κράτους - μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου, το οποίο εκτελεί ημερήσιο θαλάσσιο ταξίδι εντός ενός εικοσιτετράωρου μεταξύ λιμένων, ακτών και όρμων της Ελληνικής Επικράτειας, με δυνατότητα προέκτασής του στην αλλοδαπή, με ενιαίο ατομικό εισιτήριο ή ομαδικό εισιτήριο το οποίο συνοδεύεται από ονομαστική κατάσταση επιβατών.

9. Το Τ. Π. Π. επιβάλλεται για παραμονή στην Ελληνική Επικράτεια από 1.1.2014.

Άρθρο δέκατο τέταρτο

Έναρξη ισχύος

Ο παρών νόμος ισχύει από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. **ΑΦΠ**

συμβουλίου επικρατείας

Εισοδήματος. Εξωλογιστικός συντελεστής καθαρού κέρδους.

Αριθ. Απόφ. 2781/2012 (Β' τμ. Σ.Τ.Ε.)

Πρόεδρος: Φ. Αρναούτογλου, Αντιπρόεδρος

Εισηγητής: Ι. Σύμπλης, Πάρεδρος

Δικηγόρος: Π. Καραστεργίου (Ν.Σ.Κ.)

Οι αυξημένοι συντελεστές καθαρού κέρδους εφαρμόζονται μόνο στις περιπτώσεις, που δεν τηρούνται τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται ή τηρούνται ανακριβή βιβλία και στοιχεία. Όχι και επί καταστροφής βιβλίων και στοιχείων από πυρκαγιά, η οποία δεν αποδίδεται άμεσα ή έμμεσα στον φορολογούμενο (άρθρο 13 Ν.1563/1985). Μειοψηφία.

... 4. Επειδή στο άρθρο 36 του ν.δ. 3323/1955, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο εν προκειμένω χρόνο, ορίζονται τα εξής: Στην παρ. 1, όπως αντικαταστάθηκε κατά το πρώτο εδάφιο της με το άρθρο 5 του ως άνω ν.δ. 587/1970, ότι «Ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του καθαρού κέρδους των εμπορικών επιχειρήσεων, περί των ορίζει η διάταξη του εδαφίου γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 33α, ενεργείται δια πολλαπλασιασμού των ακαθάριστων εσόδων της επιχειρήσεως επί ειδικούς κατά γενικός κατηγορίας επιχειρήσεων συντελεστές καθαρού κέρδους», στην παρ. 2, όπως αυτή ίσχυε μετά την αντικατάσταση της με το άρθρο 13 του ως άνω Ν.1563/1985 και πριν αντικατασταθεί εκ νέου κατά τα τελευταία τρία εδάφια της με το άρθρο 10 παρ. 19 του ως άνω Ν.2065/1992, ότι: «Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους ο

οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι συντελεστές αυτοί καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα ο οποίος καθαρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. [...] Για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων (π.δ. 99/1977, ΦΕΚ 34 τ. Α') ή τηρούν ανακριβή βιβλία και στοιχεία, ο συντελεστής καθαρού κέρδους προσαυξάνεται κατά σαράντα τα εκατό (40%)» και στην παρ. 3, όπως ίσχυε πριν από την τροποποίηση της με το άρθρο 10 παρ. 20 του ως άνω Ν.2065/1992, ότι «Αν από 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. [...]».

5. Επειδή, κατά τις ανωτέρω διατάξεις, αυξημένος συντελεστής καθαρού κέρδους εφαρμόζεται μόνο στις περιπτώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 13 του Ν.1563/1985, δηλαδή στις επιχειρήσεις που δεν τηρούν τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται για αυτές ή που τηρούν ανακριβή βιβλία και στοιχεία. Συνεπώς, επί καταστροφής των τηρηθέντων βιβλίων από πυρκαϊά που δεν αποδίδεται, άμεσα ή έμμεσα, στον φορολογούμενο, τέτοιος αυξημένος συντελεστής κέρδους δεν εφαρμόζεται. Μειοψήφησαν οι Σύμβουλοι Α. Βώρος και Γ. Τσιμέκας και ο Πάρεδρος Ι. Σύμπλης, κατά την γνώμη των οποίων η ανυπαρξία βιβλίων και στοιχείων λόγω τυχαίας η εξ ανωτέρας βίας καταστροφής ή απώλει-

ας αυτών εξομοιούνται από κάθε άποψη με την μη τήρηση τους, διότι κρίσιμη είναι η ανυπαρξία βιβλίων και στοιχείων και όχι η αιτία της ανυπαρξίας αυτής. Επομένως, κατά την γνώμη αυτή, αυξημένος συντελεστής καθαρού κέρδους εφαρμόζεται και επί τυχαίας ή εξ ανωτέρας βίας καταστροφής ή απώλειας των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης.

6. Επειδή, εν προκειμένω, το διοικητικό εφετείο δέχθηκε τα εξής: Το έτος 1979 συνεστήθη με έδρα τη Δήμια Αργολίδας η ετερόρρυθμη εταιρεία «Κ. και Ι.Σ. Ε.Ε.» με αντικείμενο εργασιών την εμπορία ελαιολάδου και ελαίων και την αντιπροσωπεία γεωργικών μηχανημάτων, αργότερα δε και την τυποποίηση ελαιολάδου, η οποία αποτελούσε ήδη από το έτος 1986 την κύρια δραστηριότητα της. Για την παρακολούθηση των εργασιών της τήρησε κατά την ένδικη διαχειριστική περίοδο (1.1 έως 31.12.1988) βιβλία Δ' κατηγορίας του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων. Από τη δήλωση αποτελεσμάτων και τα συμπληρωματικά στοιχεία που υπέβαλε η εταιρεία αυτή στη φορολογική αρχή, προέκυψαν για την ένδικη χρήση φορολογητέα κέρδη ύψους 1.125.500 δραχμών. Η φορολογική αρχή, λαμβάνοντας υπ' όψη ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν προσκόμισε στον φορολογικό έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία που τήρησε κατά την ένδικη χρήση, με την αιτιολογία ότι καταστράφηκαν από την πυρκαγιά που εκδηλώθηκε στον χώρο των γραφείων της στις 15.8.1995, προσδιόρισε εξωλογιστικώς τα ακαθάριστα έσοδα της στο ποσό των 605.757.720 δραχμών. Στη συνέχεια, αφού έλαβε υπ' όψη ότι στους πίνακες συντελεστών καθαρού κέρδους του Υπουργείου Οικονομικών που ίσχυαν κατά την ένδικη χρήση, δεν προβλέπεται συντελεστής καθαρού κέρδους για τις επιχειρήσεις τυποποίησης ελαιολάδου, εφάρμοσε στα μεν ακαθάριστα έσοδα από χονδρικές πωλήσεις τον προβλεπόμενο στον ΚΑ 5304 για τις επιχειρήσεις εμπορίας ελαίου και ελαίων χονδρικής, συντελεστή καθαρού κέρδους 5%, προσαυξημένο κατά 100%, στα δε ακαθάριστα έσοδα από λιανικές πωλήσεις, τον μέσο όρο των συ-

ντελεστών καθαρού κέρδους της 5ης κατηγορίας επαγγελματιών του ως άνω πίνακα, ήτοι συντελεστή 9% προσαυξημένο κατά 100%. Προσφυγή κατά της ένδικης πράξεως έγινε εν μέρει δεκτή από το πρωτοβάθμιο δικαστήριο, το οποίο προσδιόρισε μεν εξωλογιστικώς τα αποτελέσματα της φορολογούμενης επιχείρησης, με την εφαρμογή, όμως, συντελεστή καθαρού κέρδους 5% σε όλα τα ακαθάριστα έσοδα, προσαυξημένου κατά 40%, κατ' εφαρμογή του άρθρου 36 παρ. 2 του ν.δ. 3323/1955. Το δευτεροβάθμιο δικαστήριο επιληφθέν αντιθέτων εφέσεων των διαδίκων κατά της πρωτόδικης αποφάσεως, δέχθηκε, εκτός άλλων, ότι η καταστροφή λόγω πυρκαγιάς των βιβλίων και στοιχείων του φορολογούμενου δεν συνιστά ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων αυτού, αλλά, απλώς καθιστά αναγκαίο τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων λόγω ανέμφικτου του λογιστικού προσδιορισμού, εν όψει δε τούτου έκρινε ότι εσφαλμένα προέβη το πρωτοβάθμιο δικαστήριο σε προσαύξηση του εφαρμοστέου στα ακαθάριστα έσοδα της φορολογούμενης επιχείρησης συντελεστή καθαρού κέρδους.

7. Επειδή, το Δημόσιο με την κρινόμενη αίτηση προβάλλει ότι, κατά την έννοια τού αρθ. 36 του ν.δ. 3323/1955, όπως τροποποιήθηκε με το αρθ. 13 του Ν.1563/1985, αυξημένος συντελεστής καθαρού κέρδους εφαρμόζεται και επί τυχαίας καταστροφής ή απώλειας των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης και, επικουρικώς, ότι το διοικητικό εφετείο δέχθηκε την ύπαρξη ανωτέρας βίας χωρίς να ερευνήσει αν η φορολογούμενη επιχείρηση είχε επιδείξει την επιβαλλόμενη επιμέλεια και είχε καταβάλει κάθε ανθρωπίνως δυνατή προσπάθεια για είχε αποτροπή της καταστροφής των βιβλίων και στοιχείων της. Ανεξαρτήτως τού ότι η προσβαλλόμενη δεν περιέχει κρίση περί ανωτέρας βίας, ο λόγος αυτός αναιρέσεως, καθώς και η κρινόμενη αίτηση στο σύνολο της, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, σύμφωνα με όσα εκτέθηκαν σε προηγούμενη σκέψη.

Δικονομία.

Επίδοση.

Αριθ. Απόφ. 2648/2012 (Β' τμ. Σ.Τ.Ε.)

Πρόεδρος: Φ. Αρναούτογλου, Αντιπρόεδρος
Εισηγητής: Ι. Τσιμέκας, Σύμβουλος
Δικηγόροι: Ελ. Μαντζάρα, Π. Πανάγος
(Ν.Σ.Κ.)

Ακυρότητα επίδοσης, λόγω μη αναγραφής ιδιότητας φυσικού προσώπου ως διοικητή και εκπροσώπου νομικού προσώπου. Κρίση ανέλεγκτη αναιρετικά. Απαρδεκτη η προβολή το πρώτον λόγων ουσίας κατ' αναίρεση.

... 3. Επειδή, στο άρθρο 52 του ν.δ/τος 3323/1995 (Α' 214) όπως αντικαταστάθηκε από την παρ. 2 του άρθρου 14 του Ν. 1828/1989 (Α' 2) ορίζεται ότι: «Αντίγραφο του φύλλου ελέγχου ... κοινοποιείται στον υπόχρεο μαζί με τη σχετική έκθεση ελέγχου ... Για την επίδοση του φύλλου ελέγχου εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας ...». Περαιτέρω, στο άρθρο 68 παρ. 1 του ίδιου ν.δ/τος, το οποίο, όπως ίσχυε κατά το κρίσιμο διάστημα δηλαδή μετά την αντικατάσταση του από το άρθρο 57 του Ν. 1249/1982 (Α' 42), εφαρμόζεται, σύμφωνα με το άρθρο 16 του ν.δ/τος 3843/1958 (Α' 148) και στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων, ορίζεται ότι: «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 52 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει μετά από πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Μετά από την πάροδο της δεκαετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου». Περαιτέρω στην παρ. 34 του άρθρου 6 του Ν. 2386/1996 (Α' 43) η οποία σύμφωνα με το άρθρο 29 περ. δ' του ίδιου νόμου ισχύει από 7.12.1995 ορίζεται ότι: «Προθεσμίες παραγραφής που λήγουν την 31 Δεκεμβρίου 1995, με την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποι-

ηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνονται για ένα (1) έτος από τη λήξη τους ...». Ακολούθως, στο άρθρο 52 παρ. 2 του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας (Ν.4125/1960, Α' 202), ορίζεται ότι: «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», στο άρθρο 59 ότι: «Η επίδοση γίνεται: 1. ... 2. ... 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, εκπρόσωπος τους», στο άρθρο 61 ότι «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. ... 3. ... 4. Αν δε 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», και στο άρθρο 62 παρ. 1 ότι: «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».

4. Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση από την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση και τα λοιπά διαδικαστικά έγγραφα προκύπτουν τα εξής: Η αναιρεσείουσα εταιρία εδρεύει στη

Δράμα και έχει ως αντικείμενο εργασιών την παραγωγή, εμφιάλωση και αντιπροσωπεία τροφίμων και ποτών. Με το υπ' αριθ. 220/1985/20.12.1996 φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 1985 (χρήση 1984) του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δράμας προσδιορίστηκε εξωλογιστικώς το φορολογητέο εισόδημά της κατά τη χρήση αυτή σε 6.163.644 δρχ. και ο οφειλόμενος φόρος σε 4.853.868 δρχ. Το Διοικητικό Πρωτοδικείο Καβάλας ακύρωσε το ανωτέρω φύλλο ελέγχου, αποδεχόμενο σχετική προσφυγή της ήδη αναιρεσείουσας εταιρίας, με την αιτιολογία ότι λόγω ακυρότητας της επίδοσης του φύλλου αυτού, είχε παραγραφεί το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή του επίμαχου φόρου. Το πρωτόδικο δικαστήριο δέχθηκε, ειδικότερα, ότι η δεκαετής παραγραφή του σχετικού δικαιώματος του Δημοσίου, όπως είχε πατασθεί κατά ένα έτος με το προαναφερόμενο άρθρο 6 του Ν.2386/1996, δεν είχε διακοπεί, εξαιτίας της άκυρης επίδοσης αλλά είχε συμπληρωθεί στις 31.12.1996 και το Δημόσιο δεν είχε πλέον δικαίωμα επιβολής φόρου εισοδήματος για το επίμαχο οικονομικό έτος 1985. Η ακυρότητα οφείλετο, κατά τα κριθέντα πρωτοβαθμίως, στο ότι η επίδοση του φύλλου ελέγχου είχε γίνει δια θυροκολλήσεως στην οικία του Α.Τ., προέδρου της προσφεύγουσας και ήδη αναιρεσείουσας εταιρίας, χωρίς να αναγράφεται στο σχετικό αποδεικτικό ότι αυτός είχε και την ιδιότητα του νομίμου εκπροσώπου της εταιρίας. Το Διοικητικό Εφετείο Κομοτηνής, με την ήδη αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση του, δέχθηκε την έφεση του Δημοσίου και απέρ-

ριψε την προσφυγή της αναιρεσείουσας, με την αιτιολογία ότι, όπως προκύπτει από την οικεία από 27.12.1996 έκθεση επίδοσης του φοροτεχνικού υπαλλήλου Γεωργίου Καστίδη, η επίδοση είχε γίνει νόμιμα με θυροκολλήση στην επί της οδού Ε.Μ. 1 οικία του Α.Τ. νόμιμου εκπροσώπου της εταιρίας, αφού προηγουμένως αυτός αναζητήθηκε και δεν βρέθηκε ούτε στο κατάστημα της εταιρίας επί της οδού Σ. 9, ούτε στην οικία του. Ήδη, με την υπό κρίση αίτηση προβάλλεται ότι η επίδοση του φύλλου ελέγχου είναι άκυρη, αφενός διότι δεν αναφέρεται στο πιο πάνω αποδεικτικό επίδοσης η ιδιότητα του Α.Τ., ως νόμιμου εκπροσώπου της αναιρεσείουσας εταιρίας και, αφετέρου, διότι η επίδοση δεν έγινε στην έδρα της εταιρίας αλλά στην κατοικία του προέδρου αυτής, χωρίς να αναφέρεται στη σχετική έκθεση επίδοσης ότι αναζητήθηκε ο νόμιμος εκπρόσωπος στην έδρα της εταιρίας και δεν βρέθηκε, η δε αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση που έκρινε αντιθέτως έσφαλλε. Οι λόγοι, όμως, αυτοί πλήσσουν την ανέλεγκτη περί των ζητημάτων αυτών πραγματική κρίση του Διοικητικού Εφετείου και είναι για τον λόγο αυτό απορριπτέοι ως απαράδεκτοι. Εξάλλου, ο λόγος με τον οποίο προβάλλεται ότι ως μάρτυρες, κατά την δια θυροκολλήσεως επίδοση του επίδικου φύλλου ελέγχου, υπογράφουν υπάλληλοι της ΔΟΥ Δράμας, ενώ τούτο απαγορεύεται από το παρατιθέμενο στην προηγούμενη σκέψη άρθρο 61 παρ. 4 του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας, είναι απορριπτέος ως προβαλλόμενος το πρώτον κατ' αναίρεση. **ΑΦΠ**

Για την πληρέστερη, εγκυρότερη και πιο επίκαιρη ενημέρωσή σας εγγραφείτε συνδρομητές στο Δ.Φ.Ν.

ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΕΥΡΕΤΗΡΙΟ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΔΙΑΦΟΡΟΥ ΦΥΣΕΩΣ

Επίδομα θέρμανσης. Διαδικασία χορήγησης. Υ.Α. 5037619/2013 1800

ΔΙΚΟΝΟΜΙΑ

Απαράδεκτη η προβολή το πρώτον λόγων ουσίας κατ' αναίρεση. Ακυρότητα επίδοσης, λόγω μη αναγραφής ιδιότητας φυσικού προσώπου ως διοικητή και εκπροσώπου νομικού προσώπου. Σ.τ.Ε. 2648/2012 1855

Διευκρινίσεις για την άσκηση προσφυγών κατά αποφάσεων της Επιτροπής του άρθρου 70 Α' Ν.2238/1994. Εγκ./πολ. 1244/2013 1806

Ποινικό Δεδικασμένο και Διοικητική Δίκη ΙΙΙ. Η απόπειρα αιτιολόγησης της συνταγματικότητας της 5§2 Κ.Διοικ.Δ. από το ΣτΕ. Άρθρο Θεόφιλου Συλβ. Παπαδόπουλου, δικηγόρου 1779

ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ

Τήρηση λογιστιστικού λογαριασμού 94 σε τεχνικές εταιρείες. Εγκ. 1176251/2013 1817

Κ.Β.Σ.

Θεώρηση βιβλίων και στοιχείων σε ρύθμιση οφειλόμενων ασφαλιστικών εισφορών. Εγκ. 1155941/2013 1817

ΠΟΙΝΟΛΟΓΙΟ

Η αναδρομική εφαρμογή ευνοϊκότερων ρυθμίσεων για εικονικά και ανακριβή φορολογικά στοιχεία. Εγκ./πολ. 1249/2013 1815

ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΑ

Τροποποιήσεις του Ν.2960/2001 με τον ηλεκτρονικό έλεγχο εισροών-εκροών στις φορολογικές αποθήκες και τις αποθήκες τελωνειακής αποταμίευσης και τις υποχρεώσεις των διερχόμενων πλοίων. Άρθρο ένατο Ν.4211/2013 1849

Ρυθμίσεις για τα χορηγούμενα αυτοκίνητα οχήματα κατά την Ελληνική Προεδρία του Συμβουλίου της Ε.Ε. Άρθρο όγδοο Ν.4211/2013 1848

ΦΟΡΟΛΟΓΙΕΣ

ΓΕΝΙΚΑ

Ο Ν.4211/2013 (ΦΕΚ 256Α'/

28.11.2013), με την κύρωση της Π.Ν.Π. «Ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση των εξαιρετικά επειγουσών και απρόβλεπτων αναγκών της "Ελληνικά Αμυντικά Συστήματα Α.Ε."» και άλλες διατάξεις 1844

ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ

Τροποποίηση διατάξεων σχετικά με την επιβολή του τέλους ταξινόμησης των επιβατικών αυτοκινήτων. Άρθρο πέμπτο Ν.4211/2013 1847

ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Γενικές διατάξεις

Τροποποιήσεις του Ν.2238/1994. Άρθρο δέκατο Ν.4211/2013 1849

Βεβαίωση

Διευκρινίσεις για την άσκηση προσφυγής κατά αποφάσεων της Επιτροπής του άρθρου 70 Α' Ν.2238/1994. Εγκ./πολ. 1244/2013 1806

Τώρα στα τελειώματα, λίγες σκέψεις για την Επιτροπή του άρθρου 70Α' Ν.2238/1994. Απόψεις Α.Κ.Μ. 1777

Δ' πηγής

Διανομή κερδών παρελθουσών χρήσεων. Εγκ./πολ. 1193/2013 1816

Εξωλογιστικός προσδιορισμός. Οι αυξημένοι Σ.Κ.Κ. εφαρμόζονται μόνο όταν δεν τηρούνται τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται ή τηρούνται ανακριβώς. Όχι όμως επί καταστροφής βιβλίων και στοιχείων από πυρκαγιά, η οποία δεν αποδίδεται στον φορολογούμενο. Σ.τ.Ε. 2781/2012 1853

ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

Φορολογία έκπτωσης από διαγνωστικό προς ΕΟΠΥΥ. Απαντ. 1138867/2013 1818

ΚΙΝΗΤΡΩΝ

Η μεταφορά ζημίας σε μετασχηματισμούς εταιρειών, με αφορμή την απόφαση Σ.τ.Ε. 2113/2013. Άρθρο Τιμολέοντος Λιζάρδου, δικηγόρου και Σ.τ.Ε. 2113/2013 1794

ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

Ματαίωση συμβολαίου μεταβίβασης ακινήτου και συμπληρισμού Φ.Μ.Α. Εγκ. 1181198/2013 1821

ΠΟΛΥΤΕΛΕΙΑΣ

Τροποποίηση διατάξεων του Ν.3833/2013, σχετικά με τον φόρο πολυτελείας. Άρθρο έκτο Ν.4211/2013 **1848**

ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ

Διευκρινίσεις για την επιλεκτική υπαγωγή επαγγελματικών μισθώσεων σε Φ.Π.Α. Εγκ./πολ. 1180/2013 **1808**

Επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. Εγκ. 1182843/2013 **1820**

Υποβολή περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. από υποκείμενους στο φόρο που είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος-μέλος της Ε.Ε. και τροποποίηση διατάξεων του Κώδικα Φ.Π.Α. Άρθρο ενδέκατο Ν.4211/2013 **1850**

ΤΕΛΟΥΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ

Τροποποιήσεις του Ν.3986/2011. Άρθρο δέκατο Ν.4211/2013 **1849**

ΤΕΛΟΥΣ ΠΑΡΑΜΟΝΗΣ ΚΑΙ ΠΛΩΩΝ (Τ.Π.Π.)

Τέλος παραμονής και πλώων (Τ.Π.Π.) πλοίων αναψυχής και μικρών σκαφών. Άρθρο δέκατο τρίτο Ν.4211/2013 **1851**

ΠΙΝΑΚΑΣ ΝΟΜΩΝ, ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ ΚΑΙ ΕΓΚΥΚΛΙΩΝ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΩΝ ΠΟΥ ΔΗΜΟΣΙΕΥΟΝΤΑΙ ΣΤΟ ΠΑΡΟΝ ΤΕΥΧΟΣ

Νόμοι

4211/2013 1844

υπ. Οικονομικών

Απ. 1138867/2013 1818

Υ.Α. 5037619/2013..... 1800

Εγκ. 1155941/2013 1817

Εγκ. 1176251/2013 1817

Εγκ. 1181198/2013 1821

Εγκ. 1182843/2013 1820

Εγκ./πολ. 1180/2013..... 1808

Εγκ./πολ. 1193/2013..... 1816

Εγκ./πολ. 1244/2013..... 1806

Εγκ./πολ. 1249/2013..... 1815

Σ.τ.Ε.

2113/2013 1794

2781/2012 1853

2648/2012 1855

ΠΛΗΡΩΜΕΝΟ
ΤΕΛΟΣ

Ταχ. Γραφείο
ΚΕΜΠ ΚΡΥΟΝΕΡΙΟΥ

Αριθμός Άδειας
329



ΕΝΤΥΠΟ ΚΛΕΙΣΤΟ ΑΡ. ΑΔΕΙΑΣ 430/91 ΚΕΜΠ ΚΡΥΟΝΕΡΙΟΥ

ΔΕΛΤΙΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΠΟΜΟΘΕΣΙΑΣ

Οδός Ακαδημίας 71-73, 106 78 Αθήνα, 6ος όροφος,
Γραφείο 3, τηλ: 210.38.17.511 - 210.38.01.403,
fax: 210.38.28.113

ISSN: 1106-7926