



ΕΛΛΗΝΙΚΗ  
ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΚΕΝΤΡΙΚΗ ΕΝΩΣΗ  
ΕΠΙΜΕΛΗΤΗΡΙΩΝ  
ΕΛΛΑΔΟΣ

-1980-

---

*Αθήνα, 14 Ιανουαρίου 2014*

## ΔΕΛΤΙΟ ΤΥΠΟΥ

### **Κ. ΜΙΧΑΛΟΣ: ΤΑΦΟΠΛΑΚΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΤΟ ΙΣΧΥΟΝ ΔΑΙΔΑΛΩΔΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΝΤΩΤΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ**

Την καθιέρωση ενός νέου, απλού, αποτελεσματικού και δίκαιου φορολογικού συστήματος ζητεί με υπόμνημά του προς τον υπουργό Οικονομικών κ. Γιάννη Στουρνάρα, ο πρόεδρος της ΚΕΕ και του ΕΒΕΑ, κ. Κωνσταντίνος Μίχαλος. Όπως επισημαίνει ο κ. Μίχαλος, παρά τους εκατοντάδες νόμους και τα προεδρικά διατάγματα με τα οποία επιχειρήθηκε ο δήθεν «εκσυγχρονισμός» του από τις εκάστοτε κυβερνήσεις, το φορολογικό μας σύστημα παραμένει εξαιρετικά πολύπλοκο και δημοσιονομικά αναποτελεσματικό, επιτείνοντας τις κοινωνικές αδικίες και δημιουργώντας αντικίνητρα για την επιχειρηματικότητα.

Αποτελεί χαρακτηριστικό παράδειγμα ότι για τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών που είναι σε ισχύ μόλις ένα χρόνο, έχουν εκδοθεί περισσότερες από εβδομήντα αποφάσεις και εγκύκλιοι.

«Είμαστε απόλυτα πεπεισμένοι και όλοι συμφωνούν σε αυτό, ότι οι φορολογικοί νόμοι πρέπει να είναι απολύτως ξεκάθαροι στο τι ισχύει και τι όχι, επισημαίνει ο κ. Μίχαλος.

Διάχυτη είναι όμως στην κοινή γνώμη και κυρίως σε όσους ασχολούνται με τα οικονομικά, η άποψη ότι με τις διατάξεις των φορολογικών νόμων που έχουν τελευταία ψηφισθεί από την Βουλή των Ελλήνων, αυτό δεν ισχύει.

Σωρεία διατάξεων από τον Ν. 2238/1994, τον Ν. 2523/1997, τον Ν.4172/2013 και Ν. 4174/2013 βρίσκονται σε πλήρη αντίθεση.

Συνεπώς, είναι απολύτως αναγκαίο και μάλιστα άμεσα, το ξεκαθάρισμα των διατάξεων αυτών.

Θεωρούμε ότι από την στιγμή που η πολιτεία αποφάσισε την σύσταση κώδικα φορολογικής διαδικασίας, ο κώδικας αυτός θα πρέπει να εξαντλεί όλες τις διαδικασίες στις οποίες αναφέρεται

Συνεπώς δεν νοείται να υπάρχουν διάσπαρτες διατάξεις, που να αφορούν στη φορολογική διαδικασία, σε άλλα νομοθετήματα. Και το βασικότερο όλων είναι ότι οι νέες φορολογικές διατάξεις θα έπρεπε να ενθαρρύνουν την επιχειρηματικότητα και να δίνουν ώθηση στην ανάπτυξη, πράγμα το οποίο σήμερα δε συμβαίνει. Στο πλαίσιο αυτό, θα πρέπει να επανεξετασθούν όλες οι διατάξεις που αφορούν στην επιβολή μέτρων και στην συνυπευθυνότητα και να καταλογίζονται ευθύνες εκεί που πραγματικά αποδεικνύεται η καταστρατήγηση των διατάξεων και ο δόλος.

Ταυτόχρονα βέβαια, θα πρέπει να επανεξεταστούν πολλές επί μέρους διατάξεις που και άδικες είναι και προκαλούν κοινωνικές ανισότητες και τριγμούς.

Για παράδειγμα σας αναφέρω:

- Με το νέο φορολογικό καθεστώς και με τον νέο κώδικα φορολογικής διαδικασίας γίνεται προσπάθεια ριζικής αλλαγής του χθες.

Θα είναι λοιπόν λάθος να παραμείνουν υπολείμματα του παρελθόντος και ως εκ τούτου μέσα στην προσπάθεια αυτή θα πρέπει να ενταχθεί, όσο και εάν κάποιος έχουν αντιρρήσεις, η διαδικασία περαιώσης όλων των εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων και όλων των φορολογικών αντικειμένων, όχι με τρόπο χαριστικό, τουλάχιστον του κεφαλαίου, αλλά με συνοπτικές διαδικασίες που να καλύπτουν το συμφέρον του κράτους αλλά και να παρέχουν κίνητρα στον φορολογούμενο.

- Για το κόστος απόκτησης ακινήτου, ή για κατάσχεση ακινήτου όταν η φορολογική υποχρέωση προέρχεται από καταλογισμούς φόρων, από τεκμήρια και ΕΗΤΗΔΕ και ο φορολογούμενος αδυνατεί να πληρώσει τους φόρους επειδή είναι άνεργος και για πολλές άλλες περιπτώσεις.

Δεν είναι δυνατόν να φορολογείται η διαφορά μεταξύ των πραγματικών εισοδημάτων και των τεκμαρτών εισοδημάτων των φορολογουμένων, όταν η διαφορά αυτή οφείλεται σε μείωση των πραγματικών εισοδημάτων με ευθύνη της πολιτείας και όχι σε αύξηση της περιουσίας με ευθύνη του φορολογούμενου.

- Απαιτείται άμεση τροποποίηση των πρόσφατων ρυθμίσεων που αφορούν τη φορολογική κατοικία. Το κριτήριο που αναφέρει ότι αν οι στρατηγικές αποφάσεις μιας θυγατρικής ενός πολυεθνικού Ομίλου λαμβάνονται στην Ελλάδα, αυτό καθιστά αυτόματα όλες τις αλλοδαπές εταιρίες του Ομίλου ελληνικές, δημιουργεί τον προβληματισμό για το αν θα πρέπει τα κεντρικά ενός Ομίλου να βρίσκονται στην Ελλάδα.
- Είναι επιτακτική η ανάγκη τροποποίησης των άρθρων που περιορίζουν στο ελάχιστο την αναγνώριση και έκπτωση των δαπανών των επιχειρήσεων για τόκους. Με τον περιορισμό στην αναγνώριση των τόκων σαν παραγωγική δαπάνη, ποια επιχείρηση θα έχει τη δυνατότητα να δανειστεί, όταν εκτός από τη μείωση των κερδών, με την αναγκαστική αύξηση των τόκων, θα υπάρχει και επιπλέον μείωση των κερδών από την τεκμαρτή περικοπή της δαπάνης αυτής; Και βέβαια, οι διατάξεις αυτές έρχονται σε πλήρη αντίθεση με τις επικλήσεις του πρωθυπουργού για αύξηση της ρευστότητας στην αγορά.

- Επίσης, ανεπίτρεπτη ενέργεια, που δημιουργεί πλασματικά φορολογικά κέρδη και επιβάρυνση των επιχειρήσεων με επιπλέον μη οφειλόμενους φόρους είναι και η μη αναγνώριση του δικαιώματος αφαίρεσης άλλων πραγματικών δαπανών, όπως για παράδειγμα η καταβολή των έκτακτων εισφορών.
- Το θέμα των επισφαλών απαιτήσεων για μια ακόμη φορά αποδεικνύει το πόσο επιπόλαια αντιμετωπίζει ο νομοθέτης τα πραγματικά προβλήματα των επιχειρήσεων. Η γενική αναφορά ότι για να εκπεστούν τα ποσά των προβλέψεων απαιτείται «να έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για την διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης», θα είναι το σημείο της αιώνιας διαμάχης μεταξύ φορολογικού ελεγκτή και φορολογούμενου και στο οποίο ποτέ δεν θα υπάρξει συμφωνία. Εν προκειμένω η διάταξη αυτή θα πρέπει να γίνει πολύ πιο συγκεκριμένη και κυρίως για να μην υπάρχει δυνατότητα «παρερμηνείας».
- Είναι αναγκαίο να εκλογικευτούν οι αντικειμενικές δαπάνες διαβίωσης, έτσι ώστε να προστατευτούν οι οικονομικά ασθενέστεροι και ιδιαίτερα οι άνεργοι, ανεξάρτητα αν δικαιούνται ή όχι βοήθηματος ανεργίας.
- Τέλος, θα πρέπει να γίνουν ριζικές τροποποιήσεις στις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας που αναφέρονται στα πρόστιμα, στον έλεγχο και γενικότερα στη φορολογική διαδικασία. Το ύψος των προστίμων δεν μπορεί κανείς ούτε καν να το προφέρει. Πόσο μάλλον να το πληρώσει. Μια μικρή καθυστέρηση για χρέος 100 ευρώ τιμωρείται με 1000 ευρώ. Για μια παράβαση μη έκδοσης 5 αποδείξεων μέχρι 20 ευρώ η μία, το πρόστιμο μπορεί εν τέλει να φτάσει ακόμη και τα 10.000 ευρώ. Ομοίως εξοντωτικά και εξωπραγματικά είναι και τα πρόστιμα που προβλέπονται για άλλες παραβάσεις, όπως ανακριβούς δήλωσης, μη υποβολής δήλωσης, μη απόδοσης παρακρατηθέντος φόρου κλπ. Μάλιστα η φορολογική διοίκηση μπορεί να προβαίνει πριν τη λήξη της προθεσμίας καταβολής κάποιας οφειλής και χωρίς δικαστική απόφαση στην επιβολή συντηρητικής κατάσχεσης κινητών, ακίνητων, εμπράγματων δικαιωμάτων σε αυτά, απαιτήσεων και γενικά όλων των περιουσιακών στοιχείων οφειλέτη του Δημοσίου, είτε βρίσκονται στα χέρια του, είτε στα χέρια τρίτων.

Η αισιοδοξία της κυβέρνησης για τη δημιουργία ενός δικαιότερου, απλούστερου και αποτελεσματικότερου φορολογικού συστήματος, με αναπτυξιακή κατεύθυνση, θα πρέπει να λάβει «σάρκα και οστά» άμεσα.

Συμμετείχαμε ενεργά σε κάθε πρόσκληση με την παρουσία εκπροσώπων μας, καταθέσαμε πλήρεις και αναλυτικές προτάσεις επί όλων των φορολογικών θεμάτων..

Είναι φανερό ότι είμαστε και θα είμαστε πάντα αρωγοί σε κάθε προσπάθεια για ένα φορολογικό σύστημα απλό, δίκαιο, σταθερό, αποτελεσματικό και με αναπτυξιακή κατεύθυνση.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου, ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, θα ισχύσει κατά βάση από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου του 2014, επίσης και ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας.

Εν προκειμένω το φορολογικό μας σύστημα μπαίνει σε μια νέα αρχή, σε μια νέα τροχιά.

Θα θέλαμε όμως να επαναλάβουμε, καθόσον τις θεωρούμε ως πυλώνες επιτυχίας, τρεις βασικές προϋποθέσεις:

- Τη δημιουργία φορολογικής συνείδησης των φορολογουμένων αλλά με παράδειγμα και πρότυπο το ίδιο το κράτος,
- Τη δημιουργία ελεγκτικής συνείδησης των φορολογικών ελεγκτών, όπου μέσα από την ίδια την συμπεριφορά των ελεγκτών θα διδαχθούν και οι φορολογούμενοι, και τέλος
- Την αποκοπή με κάθε τι που αναφέρεται στο παρελθόν.

Με το νέο φορολογικό καθεστώς και με τον νέο κώδικα φορολογικής διαδικασίας γίνεται προσπάθεια ριζικής αλλαγής του χθες.

Θα είναι λοιπόν λάθος να παραμείνουν υπολείμματα του παρελθόντος και ως εκ τούτου μέσα στην προσπάθεια αυτή θα πρέπει να ενταχθεί, όσο και εάν κάποιοι έχουν αντιρρήσεις, η διαδικασία περαίωσης όλων των εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων και όλων των φορολογικών αντικειμένων, όχι με τρόπο χαριστικό, τουλάχιστον του κεφαλαίου, αλλά με συνοπτικές διαδικασίες που να καλύπτουν το συμφέρον του κράτους αλλά και να παρέχουν κίνητρα στον φορολογούμενο.

Υπάρχει η δυνατότητα μέσα από μια επιτροπή υπηρεσιακών παραγόντων και φορέων να υπάρξει μια τέτοια λύση.

Μέσα από το πλαίσιο των αρμοδιοτήτων της Ομάδας Εργασίας αυτής, όπως ο εντοπισμός και η συστηματική καταγραφή των διατάξεων του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος που απαιτούν περαιτέρω διευκρινίσεις ή ενέργειες, ο καθορισμός των απαιτούμενων τροποποιήσεων στις διατάξεις του νέου Κώδικα και η εισήγηση για την έκδοση σχετικών ερμηνευτικών εγκυκλίων και οδηγιών, η σύνταξη των ως άνω τροποποιητικών διατάξεων και εγκυκλίων, και λοιπές αρμοδιότητες, είναι ευκαιρία να προσπαθήσουμε να εντοπίσουμε όλες τις περιπτώσεις εκείνες που χρήζουν αλλαγής.

Προτείνουμε συγκεκριμένες αλλαγές, ως επιτακτική ανάγκη λειτουργίας του Κράτους. Αυτό όμως που είναι επιτακτική ανάγκη και που όλοι μπορούν να δουν, εκτός από το Υπουργείο των Οικονομικών, είναι η ΑΜΕΣΗ δημιουργία ΕΘΝΙΚΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ειδικών και τεχνοκρατών, για την σύνταξη ενός ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ από Έλληνες για τους Έλληνες. Και αυτό πρέπει να γίνει «τώρα». Οι υπάρχοντες δύο πρόσφατοι Νόμοι 4172 και 4174 με όσες ερμηνευτικές και εάν υπάρξουν, ένα είναι σίγουρο: Δεν υπάρχει περίπτωση να εφαρμοστούν και να αποδώσουν», καταλήγει ο πρόεδρος της ΚΕΕ και του ΕΒΕΑ.

#### **Επισυνάπτονται:**

A) Αναλυτικές παρατηρήσεις επί του ψηφισθέντος φορολογικού νόμου.

B) Πίνακας εκδοθέντων αποφάσεων και εγκυκλίων

**Α) ΑΝΑΛΥΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΨΗΦΙΣΘΕΝΤΟΣ ΝΟΜΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ**

ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 4172

Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις.

**Άρθρο 4. Φορολογική κατοικία - Κείμενο νόμου**

1. Ένα φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, εφόσον:  
α) έχει στην Ελλάδα τη μόνιμη ή κύρια κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του ή το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων ήτοι τους προσωπικούς ή οικονομικούς ή κοινωνικούς δεσμούς του ή

β) είναι προξενικός, διπλωματικός ή δημόσιος λειτουργός παρόμοιου καθεστώτος ή δημόσιος υπάλληλος που έχει την ελληνική ιθαγένεια και υπηρετεί στην αλλοδαπή.

2. Ένα φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται στην Ελλάδα συνεχώς για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση φυσικών προσώπων που βρίσκονται στην Ελλάδα αποκλειστικά για τουριστικούς, ιατρικούς, θεραπευτικούς ή παρόμοιους ιδιωτικούς σκοπούς και η παραμονή τους δεν υπερβαίνει τις τριακόσιες εξήντα πέντε (365) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό. Η παρούσα παράγραφος δεν αποκλείει την εφαρμογή της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου.

*Σχόλια παραγράφου:* Η παράγραφος 2, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 21 του ν. [4223/2013](#) και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 31/12/2013 σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

3. Ένα νομικό πρόσωπο ή μία νομική οντότητα είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας για οποιοδήποτε φορολογικό έτος, εφόσον:

α) συστάθηκε ή ιδρύθηκε, σύμφωνα με το ελληνικό δίκαιο,  
β) έχει την καταστατική έδρα του στην Ελλάδα ή  
γ) ο τόπος άσκησης πραγματικής διοίκησης είναι στην Ελλάδα οποιαδήποτε περίοδο στη διάρκεια του φορολογικού έτους.

4. Ο «τόπος άσκησης πραγματικής διοίκησης» είναι στην Ελλάδα με βάση τα πραγματικά περιστατικά και τις συνθήκες λαμβάνοντας υπόψη ιδίως τα εξής:

α) τον τόπο άσκησης καθημερινής διοίκησης,  
β) τον τόπο λήψης στρατηγικών αποφάσεων,

- γ) τον τόπο ετήσιας γενικής συνέλευσης των μετόχων ή εταίρων,
- δ) τον τόπο τήρησης βιβλίων και στοιχείων,
- ε) τον τόπο συνεδριάσεων του διοικητικού συμβουλίου ή όποιου άλλου εκτελεστικού οργάνου διοίκησης,

στ) την κατοικία των μελών του διοικητικού συμβουλίου ή όποιου άλλου εκτελεστικού οργάνου διοίκησης.

Σε συνδυασμό με τη συνδρομή των παραπάνω περιστατικών και συνθηκών είναι δυνατόν να συνεκτιμάται και η κατοικία της πλειοψηφίας των μετόχων ή εταίρων.

Είναι βέβαιο ότι η διάταξη αυτή θα δημιουργήσει προβλήματα σε Ομίλους που έχουν τα κεντρικά τους στην Ελλάδα και αυτό διότι:

Σε κάθε πολυεθνικό Όμιλο, είναι σαφές ότι η στρατηγική σχεδιάζεται από τα κεντρικά και εννοείται πως κάθε θυγατρική δεν κάνει ότι αυτή θέλει. Το κριτήριο που λέει ότι αν οι στρατηγικές αποφάσεις παίρνονται στην Ελλάδα, αυτό θα καθιστά όλες τις αλλοδαπές εταιρείες του Ομίλου Ελληνικές, δημιουργεί αυτομάτως τον προβληματισμό για το εάν θα πρέπει πραγματικά τα κεντρικά ενός Ομίλου να βρίσκονται στην Ελλάδα. Γιατί ένας Όμιλος να διατηρήσει τα κεντρικά του στην Ελλάδα; (το γεγονός αυτό θα έχει καταστροφικές συνέπειες από νομικής άποψης ) Πιστεύουμε ότι οι διατάξεις του άρθρου 5 μπορούν να κάνουν άριστα τη δουλειά για την οποία θεσμοθετήθηκε η διάταξη του άρθρου 4 , αρκεί το άρθρο 5 να εφαρμοστεί σωστά.

#### **Άρθρο 8. Φορολογικό έτος - Κείμενο νόμου**

4. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπραξής του. Κατ' εξαίρεση, για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο, χρόνος απόκτησης του εν λόγω εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που εισπράττονται, εφόσον αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο.

Η παράγραφος 4 του άρθρου 8 να αντικατασταθεί ως εξής : «4. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπραξής του. Κατ' εξαίρεση, α) για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο, χρόνος απόκτησης του εν λόγω εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που εισπράττονται, εφόσον αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο, β) για τις συναλλαγές με το δημόσιο και τα Ν.Π.Δ.Δ. χρόνος απόκτησης του εν λόγω εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που εισπράττονται.», για να καλυφθεί το θέμα με τις προμήθειες αγαθών και υπηρεσιών στο Δημόσιο και τους φορείς του Δημοσίου.

#### **Άρθρο 21. Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα - Κείμενο νόμου**



2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.), όπως ισχύει. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.

Η παράγραφος 2 του άρθρου 21 να αντικατασταθεί ως εξής : «2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος, με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο για τους τηρούντες διπλογραφικά βιβλία του Κ.Φ.Α.Σ. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης. Για τους τηρούντες απλογραφικά βιβλία του Κ.Φ.Α.Σ. το κέρδος προσδιορίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κ.Φ.Α.Σ.»

### **Άρθρο 23. Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες - Κείμενο νόμου**

Ενώ το άρθρο 22 αναφέρεται στις δαπάνες που εκπίπτουν και μπορούμε να πούμε ότι κάνει μια καλή αρχή, έρχεται το άρθρο 23 και μετατρέπει τα πραγματικά λογιστικά κέρδη ή τις ζημιές, σε πλασματικά κέρδη ή πλασματικές ζημιές. Και τούτο διότι : Με τη διάταξη αυτή τίθεται σημαντικός περιορισμός στην αναγνώριση και έκπτωση των δαπανών για τόκους των επιχειρήσεων.

Είναι γνωστό ότι οι, λίγες πλέον, επιχειρήσεις που έχουν την τύχη να εξακολουθούν να δανείζονται από τράπεζες σήμερα, χρησιμοποιούν τον δανεισμό, είτε σαν εργαλείο παροχής πίστωσης στην αγορά η οποία ασφυκτιά από την έλλειψη ρευστότητας, είτε για την καταβολή των φορολογικών και άλλων υποχρεώσεών τους προς το Δημόσιο.

Είναι επίσης γνωστό ότι οι ξένοι προμηθευτές όχι μόνο δεν παρέχουν πίστωση στους έλληνες εισαγωγείς, αλλά ζητούν να τους προκαταβληθεί όλη η αξία του εμπορεύματος πριν την φόρτωση, ενώ οι πωλήσεις των εγχωρίων επιχειρήσεων προς τους πελάτες τους γίνεται με πίστωση μεταξύ των 90 και των 180 ημερών.

Αυτό το χρονικό διάστημα πίστωσης καλύπτεται, για τις αξιόχρεες επιχειρήσεις, από τον τραπεζικό δανεισμό.

Με δεδομένο ότι η Ελλάδα είναι εισαγωγική χώρα σε ότι αφορά τις περισσότερες βασικές πρώτες ύλες (πετρέλαιο, δημητριακά, και ζωοτροφές, μέταλλα, ξυλεία, λιπάσματα και λοιπά) η τραπεζική χρηματοδότηση αποτελεί τη μόνη διέξοδο λειτουργίας της αγοράς.

Αλλά και η εσωτερική αγορά είναι περισσότερο εξαρτημένη από τον δανεισμό αφού είναι γνωστό ότι σχεδόν κανείς δεν έχει τη δυνατότητα πληρωμής τοις μετρητοίς.

Παράλληλα οι επιχειρήσεις που προμηθεύουν το Δημόσιο στηρίζονται και αυτές στον τραπεζικό δανεισμό και, δεδομένης της καθυστέρησης είσπραξης των απαιτήσεών τους, οι δαπάνες για τόκους των επιχειρήσεων αυτών φθάνουν σε σημαντικό ύψος, με αποτέλεσμα ισόποση μείωση των κερδών τους.

Οι διάφορες επικλήσεις του Πρωθυπουργού προς τους επικεφαλής του τραπεζικού συστήματος να αυξήσουν τη ρευστότητα προς την αγορά, έρχονται σε ευθεία αντίθεση με τις διατάξεις που έχουν νομοθετηθεί.

Με τον περιορισμό στην αναγνώριση των τόκων σαν παραγωγική δαπάνη, ποια επιχείρηση θα έχει την δυνατότητα να δανειστεί, όταν πέρα από την μείωση των κερδών με την αναγκαστική αύξηση των τόκων, θα υπάρξει και επί πλέον μείωση των κερδών από την τεκμαρτή περικοπή της δαπάνης αυτής;

Τέλος δεν φθάνει που το κόστος δανεισμού είναι εξωφρενικό, αλλά με τέτοια μέτρα διατάξεων ο δανεισμός γίνεται απαγορευτικός και έτσι καταλήγουμε στο παράδοξο, οι υγιείς επιχειρήσεις που έχουν την δυνατότητα να δανείζονται να ποινολογούνται με εξοντωτικό τρόπο.

Η νομοθετημένη διάταξη δεν εναρμονίζεται και με το ψήφισμα του συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 8<sup>ης</sup> Ιουνίου 2010 για το συντονισμό των κανόνων περί ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιριών ( ΕΑΕ ) και περί υποκεφαλαιοποίησης εντός της ΕΕ (2010/C 156/01), το οποίο επικαλείται η αιτιολογική έκθεση. Κι αυτό γιατί το ψήφισμα της ΕΕ δεν αναφέρεται γενικά σε τόκους, αλλά μόνο σε τόκους που καταβάλλονται προς εταιρίες του ίδιου ομίλου και στην περίπτωση αυτή, μάλιστα, μόνο εφόσον οι εταιρίες του ίδιου ομίλου εδρεύουν σε διαφορετικό κράτος – μέλος, δηλαδή εκτός Ελλάδος.

Για όλα τα πιο πάνω εκτενώς αναφερθέντα η συγκεκριμένη διάταξη είτε πρέπει να καταργηθεί, είτε πρέπει να περιορισθεί σε τόκους που καταβάλλονται σε ειδικές περιπτώσεις και στις οποίες υποκρύπτουν δόλο.

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρίες κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού,

.....  
.....

Επίσης ανεπίτρεπτη και ενέργεια που δημιουργεί πλασματικά φορολογητέα κέρδη και επιβάρυνση των επιχειρήσεων με επί πλέον μη οφειλόμενους φόρους, είναι και η μη αναγνώριση του δικαιώματος αφαίρεσης πραγματικής δαπάνης, όπως είναι η δαπάνη καταβολής των έκτακτων εισφορών, δαπάνης που η ίδια η πολιτεία επιβάλλει.

ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ. Π. Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ. Π. Α. εισροών,

#### **Άρθρο 24. Φορολογικές Αποσβέσεις - Κείμενο νόμου**



8. Οι νέες επιχειρήσεις δύνανται να αναβάλουν την φορολογική απόσβεση των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης κατά τα πρώτα τρία (3) φορολογικά έτη.

- **Σχόλια παραγράφου:** Η λέξη «φορολογική» πριν τη λέξη «απόσβεση» της παραγράφου 8, τέθηκε όπως προστέθηκε με την υποπερίπτωση ι' της περίπτωσης α' της παραγράφου 10 του άρθρου 22 του ν.4223/2013 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 31/12/2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ιδίου νόμου. Η παράγραφος 8 του άρθρου 24 να αντικατασταθεί ως εξής: «8. Οι νέες επιχειρήσεις δύνανται να αναβάλουν την απόσβεση των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης κατά τα πρώτα τρία (3) φορολογικά έτη. Την ίδια δυνατότητα έχουν οι παλιές επιχειρήσεις για περιουσιακά στοιχεία νέων εγκαταστάσεων», έτσι ώστε να μην παραμείνει αντικείμενο ερμηνείας μέσω εγκυκλίου.

#### **Άρθρο 26. Επισφαλείς απαιτήσεις - Κείμενο νόμου**

Το θέμα των επισφαλών απαιτήσεων για μια ακόμη φορά αποδεικνύει το πόσο επιπόλαια αντιμετωπίζει ο νομοθέτης τα πραγματικά προβλήματα των επιχειρήσεων. Η γενική αναφορά ότι για να εκπεστούν τα ποσά των προβλέψεων απαιτείται «να έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για την διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης», θα είναι το σημείο της αιώνιας διαμάχης μεταξύ φορολογικού ελεγκτή και φορολογούμενου και στο οποίο ποτέ δεν θα υπάρξει συμφωνία. Εν προκειμένω η διάταξη αυτή θα πρέπει να γίνει πολύ πιο συγκεκριμένη και κυρίως για να μην υπάρχει δυνατότητα «παρερμηνείας».

1. Τα ποσά των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων και οι διαγραφές αυτών, με την επιφύλαξη των οριζομένων στις παραγράφους 5 έως 7 του παρόντος άρθρου, εκπίπτουν για φορολογικούς σκοπούς, ως εξής:

α) για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις μέχρι το ποσό των χιλίων (1.000) ευρώ που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα άνω των δώδεκα (12) μηνών, ο φορολογούμενος δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων σε ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) της εν λόγω απαίτησης, εφόσον έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης,

.....  
.....

#### **Άρθρο 27. Μεταφορά ζημιών - Κείμενο νόμου**

4. Εάν στη διάρκεια ενός φορολογικού έτους η άμεση ή έμμεση ιδιοκτησία του μετοχικού κεφαλαίου ή τα δικαιώματα ψήφου μιας επιχείρησης μεταβληθούν σε ποσοστό που υπερβαίνει το τριάντα τρία τοις εκατό (33%) της αξίας ή του αριθμού τους, η μεταφορά σύμφωνα με το παρόν άρθρο παύει να έχει εφαρμογή στις ζημιές που είχε η επιχείρηση αυτή κατά το εν λόγω φορολογικό έτος και τα προηγούμενα πέντε (5) έτη, εκτός αν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι η μεταβολή της ιδιοκτησίας έγινε αποκλειστικά για εμπορικούς ή επιχειρηματικούς λόγους και όχι με σκοπό τη φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή.

Η ανωτέρω διάταξη είναι «καινοφανής» και σαφώς αποτελεί ανεπίτρεπτη ευθεία επέμβαση σε επιχειρηματικές αποφάσεις και επομένως «τιμωρείται» η επιχείρηση με μη δυνατότητα μεταφοράς αναγνωριζόμενων ζημιών σε περίπτωση που για επιχειρηματικούς ή άλλους λόγους μεταβιβάζεται άνω του 33% μιας επιχείρησης.

### **Άρθρο 31. Αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες - Κείμενο νόμου**

- Να εκλογικευτούν οι αντικειμενικές δαπάνες διαβίωσης (μείωση των ποσών σε σπίτια μέχρι 120 τ.μ. και Ε.Ι.Χ. μέχρι 1.800 κ.ε.).
- Επίσης να αντικατασταθεί η περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 31 ως εξής «δ) είναι άνεργοι για χρονικό διάστημα άνω των 6 μηνών στο φορολογικό έτος,» έτσι ώστε να προστατευτούν οι άνεργοι ανεξάρτητα αν δικαιούνται ή όχι βοήθηματος ανεργίας.

2. Το ετήσιο συνολικό ποσό της αντικειμενικής δαπάνης, που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να αμφισβητηθεί από τον φορολογούμενο όταν αυτό είναι μεγαλύτερο από την πραγματική δαπάνη του φορολογουμένου και των εξαρτώμενων μελών που τον βαρύνουν, εφόσον αυτό αποδεικνύεται από τον υπόχρεο με βάση πραγματικά περιστατικά ή στοιχεία. Τέτοια περιστατικά συντρέχουν ιδίως στο πρόσωπο των υπόχρεων, οι οποίοι:

δ) είναι άνεργοι και δικαιούνται βοήθημα ανεργίας,

### **Άρθρο 32. Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων - Κείμενο νόμου**

Ενόψει των ειδικών συνθηκών και της κρίσης που περνάει η χώρα προτείνουμε την άμεση επανεξέταση των πιο κάτω διατάξεων με προκαθορισμένο χρονικό ορίζοντα εφαρμογής της αναστολής εφαρμογής αυτών.

Δεν θα εφαρμόσουμε «τώρα» διατάξεις που έπρεπε να είχαν εφαρμοσθεί χρόνια πριν.

Ως ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου και των εξαρτώμενων μελών του λογίζονται και τα πραγματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για:

β) Αγορά επιχειρήσεων ή σύσταση ή αύξηση του κεφαλαίου επιχειρήσεων που λειτουργούν ατομικώς ή με τη μορφή ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης ή ανώνυμης εταιρείας ή περιορισμένης ευθύνης εταιρίας ή ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας ή αστικής εταιρίας ή αγορά εταιρικών μερίδων και χρεογράφων γενικώς.

γ) Αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης. Ως τίμημα αγοράς λαμβάνεται η αξία που προσδιορίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982. Αν το τίμημα που καθορίζεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως καταβαλλόμενη δαπάνη λαμβάνεται το καθοριζόμενο σε

αυτά τα συμβόλαια τίμημα. Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως καταβαλλόμενη δαπάνη λαμβάνεται:

**Άρθρο 49. Υποκεφαλαιοδότηση - Κείμενο νόμου**

1. Με την επιφύλαξη της παραγράφου 3, οι δαπάνες τόκων δεν αναγνωρίζονται ως εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες, στο βαθμό που οι πλεονάζουσες δαπάνες τόκων υπερβαίνουν το τριάντα τοις εκατό (30%) των φορολογητέων κερδών προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA). Τα κέρδη προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων καθορίζονται με βάση τις οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται σύμφωνα με τους ελληνικούς κανόνες λογιστικής με τις φορολογικές αναπροσαρμογές που προβλέπονται στον Κ.Φ.Ε..

*Σχόλια παραγράφου:* Το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 4α του άρθρου 23 του ν. [4223/2013](#) και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 31/12/2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

2. Ο όρος «πλεονάζουσες δαπάνες τόκων» σημαίνει το πλεόνασμα των δαπανών τόκων έναντι του εισοδήματος από τόκους.

3. Οι δαπάνες τόκων της παραγράφου 1 αναγνωρίζονται πλήρως ως εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες εφόσον το ποσό των εγγεγραμμένων στα βιβλία καθαρών δαπανών τόκων δεν υπερβαίνει το ποσό των τριών εκατομμυρίων (3.000.000) ευρώ το χρόνο.

*Σχόλια παραγράφου:* Η παράγραφος 3, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 4β του άρθρου 23 του ν. [4223/2013](#) και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 31/12/2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

4. Κάθε δαπάνη τόκων που δεν εκπίπτει σύμφωνα με την παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου μεταφέρεται χωρίς χρονικό περιορισμό.

*Σχόλια παραγράφου:* Η παράγραφος 4, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 4γ του άρθρου 23 του ν. [4223/2013](#) και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 31/12/2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

5. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων δεν εφαρμόζονται για τα πιστωτικά ιδρύματα.

Και με τη διάταξη αυτή τίθεται σημαντικός περιορισμός στην αναγνώριση και έκπτωση των δαπανών για τόκους των επιχειρήσεων. Και για τη διάταξη αυτή σαφώς ισχύουν οι παρατηρήσεις μας στο άρθρο 23.

### **Νόμος 4174/2013 Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας**

Αναλύοντας κάποιος με σύνεση και αντικειμενικό τρόπο, τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, γνωστού ως Νόμου 4174/2013, ο οποίος αναφέρεται στα πρόστιμα, στον έλεγχο και γενικότερα στην φορολογική διαδικασία, θα διαπιστώσει ότι με τις διατάξεις του επιχειρείται να εφαρμοσθεί στην ουσία ένα νέο ποινολόγιο σε αντικατάσταση του νόμου 2523/1997, καθαρά φοροεισπρακτικό και χωρίς να λαμβάνει υπόψη του ανθρώπινα λάθη και παραλείψεις. Τι σημασία έχει εάν υπήρξε «πρότερος έντιμος φορολογικός βίος». Έκανες λάθος; Θα πληρώσεις. Καθυστερήσεις έστω και τρεις μέρες; Θα πληρώσεις ακριβά. Καθυστερήσεις να πληρώσεις 500 ευρώ; Θα πληρώσεις 1.000 ευρώ. Καθυστερήσεις να πληρώσεις 100 ευρώ; Θα πληρώσεις 1.000 ευρώ.

Και μην τολμήσεις να το ξανακάνεις. Τότε τα πράγματα θα είναι ακόμα χειρότερα. Το ύψος των προστίμων δεν μπορείς ούτε να το προφέρεις. Πόσο μάλλον να το πληρώσεις.

**Η έκδοση ερμηνευτικών εγκυκλίων από το Υπουργείο των Οικονομικών, έχει αντικατασταθεί με επικοινωνία μέσω Twitter και Facebook. Και εάν κάποια στιγμή χρειαστεί να αποδείξετε ότι ενεργήσατε καθ' υπόδειξη θα πρέπει να έχετε τυπώσει τις οδηγίες που λάβατε μέσω Twitter και Facebook.**

Στο νόμο του ΕΝ.Φ.Ι.Α. (ν. 4223/2013) εμπεριέχονται -εκτός των άλλων- και αρκετές τροποποιήσεις στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. [4174/2013](#)), που επηρεάζουν άμεσα τα θέματα επιβολής προστίμων από την **1.1.2014**.

Στην παρούσα προσέγγιση πέρα από τις μελέτες των συμβούλων μας, προστρέξαμε και σε έγκυρες αναλύσεις ιστοσελίδων που ασχολούνται με τα φορολογικά δρώμενα, ώστε να είμαστε όσο το δυνατόν αντικειμενικοί και δίκαιοι στην κρίση μας.

Σκοπός μας δεν είναι να αναλύσουμε όλες τις σχετικές διατάξεις και τον αριθμό των προστίμων. Σκοπός μας είναι να κρίνουμε κατά πόσο ο νόμος αυτός μπορεί να είναι εφαρμόσιμος ή όχι και μάλιστα εν μέσω «κρίσης»

#### **Παράδειγμα**

Επιχείρηση δεν εξέδωσε 10 αποδείξεις αξίας έως 20 ευρώ η καθεμιά. Βιβλία Απλογραφικά.

Σύμφωνα με το άρθρο 54, 10 αποδείξεις επί 1.000 ευρώ πρόστιμο ίσον 10.000 ευρώ

Σε περίπτωση υποτροπής μέσα στην πενταετία το πρόστιμο διπλασιάζεται και έτσι:

Νέα παράβαση μη έκδοσης 5 αποδείξεων μέχρι 20 ευρώ η μία

Πρόστιμο 5 αποδείξεις επί 1.000 ευρώ η μία ίσον 5.000 ευρώ αλλά λόγω υποτροπής, διπλασιασμός, άρα 10.000 ευρώ.

Σε περίπτωση κατά την οποία διαπιστωθούν τέτοιες παραβάσεις από 1/1/2014 και μέχρι που να εκδοθεί ερμηνευτική, θα υπάρχει πρόβλημα καθόσον δεν γνωρίζουμε εάν υπάρχει οροφή προστίμου ή εάν το πρόστιμο ισχύει ανά παράβαση ή ανά πράξη προστίμου.

Διευκρινίζουμε ότι οι όποιες αλλαγές προτείνονται δεν αναιρεί την βασική μας θέση και άποψη της ΑΜΕΣΗΣ δημιουργίας ΕΘΝΙΚΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ειδικών και τεχνοκρατών, για την σύνταξη ενός ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ από Έλληνες για τους Έλληνες. Και αυτό πρέπει να γίνει «τώρα». Οι υπάρχοντες δύο πρόσφατοι Νόμοι 4172 και 4174 με όσες ερμηνευτικές και εάν υπάρξουν, ένα είναι σίγουρο.

**Δεν υπάρχει περίπτωση να εφαρμοστούν και να αποδώσουν**

#### **Άρθρο 9. Ερμηνευτικές Εγκύκλιοι και Οδηγίες - Κείμενο νόμου**

Παράγραφος

**4. Απαντήσεις που παρέχονται ή απόψεις που διατυπώνονται από υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης σχετικά με την ερμηνεία της φορολογικής νομοθεσίας, δεν δεσμεύουν τη Φορολογική Διοίκηση, εκτός από τις περιπτώσεις, στις οποίες αυτό προβλέπεται στον Κώδικα.**

Διάταξη που χρήζει άμεσης και συγκεκριμένης ερμηνείας. Η διάταξη αυτή εγκυμονεί κινδύνους.

#### **Άρθρο 27. Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης - Κείμενο νόμου**

1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

- α) της αρχής των αναλογιών,
- β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,
- γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,
- δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και
- ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.

2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.

Η χρήση, όμως, εναλλακτικών μεθόδων υπολογισμού του φορολογητέου εισοδήματος, οι οποίες ούτε έχουν γενική εφαρμογή επί του συνόλου των φορολογουμένων (όπως, επί παραδείγματι, το σύστημα τεκμηρίων των άρθρων 16 και 17 του ισχύοντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, νυν άρθρα 31 και 32 του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος), αλλά ούτε και εφαρμόζονται μόνο σε περιπτώσεις κατά τις οποίες η φορολογική αρχή αδυνατεί να προσδιορίσει τις φορολογικές υποχρεώσεις του επιτηδευματία βάσει των λογιστικών του βιβλίων λόγω αποδεδειγμένης ανεπάρκειας ή ανακρίβειάς τους, αντίκειται στην αρχή της ισότητας.

Και αυτό, διότι η χρησιμοποίηση διαφορετικών βάσεων υπολογισμού του φόρου σε πρόσωπα που, κατά τα λοιπά, υπάγονται στο ίδιο φορολογικό καθεστώς, είναι ανεκτή μόνο εφόσον διαπιστώνεται ότι έχουν υποπέσει σε ουσιαστικές παραβάσεις οι οποίες διαφοροποιούν την κατάστασή τους σε σχέση με τους υπόλοιπους φορολογουμένους και, κατά τούτο, δικαιολογούν την υπαγωγή τους σε διαφορετική και, κατά τεκμήριο, δυσμενέστερη φορολογική μεταχείριση.

Στον βαθμό που με τις προτεινόμενες διατάξεις της παραγράφου 1 εισάγεται εναλλακτική

βάση υπολογισμού του αντικειμένου του φόρου, υπό την έννοια της θέσπισης συστήματος τεκμαρτού προσδιορισμού των εσόδων και των κερδών των φορολογουμένων, παρατηρείται ότι, ενόψει της γενικότητας και του αφηρημένου χαρακτήρα των ρυθμίσεων, ο ειδικότερος προσδιορισμός του περιεχομένου τους δεν μπορεί να αποτελέσει, κατ' άρθρο 78 παρ.

4 του Συντάγματος, αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης.

#### **Άρθρο 36. Παραγραφή - Κείμενο νόμου**

1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

.....  
.....

3. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

**Πρόκειται περί έμμεσης καθιέρωσης της εικοσαετούς παραγραφής, καθόσον η διάταξη είναι αόριστη και γενική.**

#### **Άρθρο 46.**

*Σχόλια άρθρου: Το άρθρο 46, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 9 του άρθρου 47 του ν. 4223/2013 από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 31-12-2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.*



**Άρθρο 46. - Κείμενο νόμου**

1. Η Φορολογική Διοίκηση, προκειμένου να διασφαλίζει την είσπραξη φόρων, μπορεί σε επείγουσες περιπτώσεις ή για να αποτραπεί επικείμενος κίνδυνος για την είσπραξη των φόρων, να προβαίνει με βάση τον εκτελεστό τίτλο του άρθρου 45 του Κώδικα **πριν τη λήξη της προθεσμίας καταβολής της οφειλής και χωρίς δικαστική απόφαση στην επιβολή συντηρητικής κατάσχεσης κινητών, ακινήτων, εμπραγμάτων δικαιωμάτων σε αυτά, απαιτήσεων και γενικά όλων των περιουσιακών στοιχείων του οφειλέτη του Δημοσίου είτε βρίσκονται στα χέρια του είτε στα χέρια τρίτου.** Η συντηρητική κατάσχεση τρέπεται αυτοδίκαια σε αναγκαστική με την πάροδο της νόμιμης προθεσμίας καταβολής της οφειλής και έχει τις συνέπειες της αναγκαστικής κατάσχεσης από το χρόνο της εγγραφής της. Κατά τα λοιπά εφαρμόζονται αναλογικά τα άρθρα 707-723 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας, εξαιρουμένων των άρθρων 715 παρ.5 και 722 του ανωτέρω Κώδικα.

5. Εφόσον η Φορολογική Διοίκηση διαπιστώνει παραβάσεις φοροδιαφυγής κατά την έννοια των περιπτώσεων β' και γ' της παρ. 1 του άρθρου 55 **αθροιστικά άνω του ποσού των εκατό πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ ή κατά την έννοια των περιπτώσεων δ' και ε' της παρ.1 του άρθρου 55 του Κώδικα εφόσον η αξία των συναλλαγών των φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει αθροιστικά το ποσό των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) ευρώ,** μπορεί, βάσει ειδικής έκθεσης ελέγχου, να επιβάλλει σε βάρος του παραβάτη προληπτικά ή διασφαλιστικά του δημοσίου συμφέροντος μέτρα άμεσου και επείγοντος χαρακτήρα. Ειδικότερα η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να μην παραλαμβάνει και να μην χορηγεί έγγραφα που απαιτούνται για τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων. **Στην περίπτωση αυτή δεσμεύεται το πενήντα τοις εκατό (50%) των καταθέσεων, των πάσης φύσεως λογαριασμών και παρακαταθηκών και του περιεχομένου των θυρίδων του παραβάτη. Το μη χρηματικό περιεχόμενο θυρίδων και οι μη χρηματικές παρακαταθήκες, δεσμεύονται στο σύνολό τους.**

**Άρθρο 55. Παραβάσεις φοροδιαφυγής - Κείμενο νόμου**

Εν προκειμένω τίθεται θέμα γιατί αυτός ο διαφορετικός τρόπος αντιμετώπισης των φυσικών προσώπων ή των υπόχρεων τήρησης απλογραφικών βιβλίων και των υπόχρεων τήρησης διπλογραφικών βιβλίων.

1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται:  
α) η απόκρυψη καθαρών εισοδημάτων από οποιαδήποτε πηγή με μη υποβολή δήλωσης ή με υποβολή ανακριβούς δήλωσης και με σκοπό τη μη πληρωμή φόρου εισοδήματος. Ως απόκρυψη καθαρών εισοδημάτων νοείται και η περίπτωση κατά την οποία καταχωρούνται στα βιβλία ανύπαρκτες ή εικονικές ολικά ή μερικά δαπάνες ή γίνεται επίκληση στη φορολογική δήλωση τέτοιων δαπανών, ώστε να μην εμφανίζονται καθαρά εισοδήματα ή να εμφανίζονται αυτά μειωμένα. **Για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης, ως απόκρυψη εισοδημάτων θεωρείται η μη υποβολή δήλωσης ή η υποβολή ανακριβούς δήλωσης που έχει ως αποτέλεσμα τη μη καταβολή ποσού φόρου τουλάχιστον δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ, ανά φορολογικό έτος, εφόσον πρόκειται για φυσικά πρόσωπα ή υπόχρεους τήρησης απλογραφικών βιβλίων και τουλάχιστον εξήντα χιλιάδων (60.000) ευρώ ανά**

**φορολογικό έτος εφόσον πρόκειται για υπόχρεους τήρησης διπλογραφικών βιβλίων.**

β) η μη απόδοση, ανακριβής απόδοση, συμψηφισμός, έκπτωση ή διακράτηση φόρου προστιθέμενης αξίας και παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, καθώς και η μη υποβολή δήλωσης ή η υποβολή ανακριβούς δήλωσης με σκοπό τη μη πληρωμή των παραπάνω φόρων τελών ή εισφορών, εφόσον προβλέπεται από τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας που αφορά φόρους που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα. Για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης, ως μη απόδοση, ανακριβής απόδοση, συμψηφισμός, έκπτωση ή διακράτηση θεωρείται η μη απόδοση, ανακριβής απόδοση, συμψηφισμός, έκπτωση ή διακράτηση, για κάθε φορολογικό έτος ή διαχειριστική περίοδο και για καθεμία φορολογία, **τουλάχιστον δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ, εφόσον πρόκειται για φυσικά πρόσωπα ή υπόχρεους τήρησης απλογραφικών βιβλίων και τουλάχιστον εξήντα χιλιάδων (60.000) ευρώ, εφόσον πρόκειται για υπόχρεους τήρησης διπλογραφικών βιβλίων.**

γ) η είσπραξη επιστροφής των παραπάνω φόρων από τη Φορολογική Διοίκηση μετά από παραπλάνηση της Φορολογικής Διοίκησης με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων, δ) η έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων, καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο και όταν οι αξίες που αναγράφονται στο πρωτότυπο και στο αντίτυπο αυτού, το οποίο χρησιμοποιείται για φορολογικούς σκοπούς είναι διαφορετικές,

**ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών.** Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, **οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.** Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.

.....  
.....

**Άρθρο 56. Πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής ή ανακριβούς/ατελούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή Φακέλου Τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών**

*Σχόλια άρθρου: Στον τίτλο του άρθρου 56 μετά τις λέξεις «μη υποβολής» προστέθηκαν οι λέξεις «ή ανακριβούς/ατελούς» με την παράγραφο 13 του άρθρου 48 του ν. 4223/2013 από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 31-12-2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.*

**Άρθρο 56. Πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής ή ανακριβούς/ατελούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή Φακέλου Τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών - Κείμενο νόμου**

**Πόσο εκπρόθεσμης;**

1. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών της παραγράφου 3 του άρθρου 21 του Κώδικα επιβάλλεται πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό ένα χιλιοστό (1/1000) των δηλούμενων ακαθάριστων εσόδων του υπόχρεου φορολογουμένου. **Το παραπάνω πρόστιμο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των χιλίων (1.000) ευρώ και μεγαλύτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ.** Το πρόστιμο της παραγράφου αυτής επιβάλλεται και σε περίπτωση που ο Φάκελος Τεκμηρίωσης δεν τίθεται στη διάθεση της Φορολογικής Διοίκησης μέσα στην προθεσμία που ορίζεται στην παράγραφο 3 του άρθρου 21 του Κώδικα, ή υποβάλλεται με μη πλήρες ή μη επαρκές περιεχόμενο.

2. Σε περίπτωση μη υποβολής ή ανακριβούς/ατελούς του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή μη διάθεσης του Φακέλου Τεκμηρίωσης της παραγράφου 1 του άρθρου 21 του Κώδικα στη Φορολογική Διοίκηση επιβάλλεται πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό ένα εκατοστό (1/100) των δηλούμενων ακαθάριστων εσόδων, περιλαμβανομένης οποιασδήποτε διόρθωσης κερδών, του υπόχρεου φορολογουμένου. **Το παραπάνω πρόστιμο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ και μεγαλύτερο των εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ.**

*Σχόλια παραγράφου: Μετά τις λέξεις «μη υποβολής» της παραγράφου 2, τέθηκαν όπως προστέθηκαν οι λέξεις «ή ανακριβούς/ατελούς.» με την παράγραφο 13 του άρθρου 48 του ν. [4223/2013](#) από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 31-12-2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.*

3. Σε περίπτωση υποτροπής εντός πέντε (5) ετών, το πρόστιμο ανέρχεται στο διπλάσιο του αρχικού προστίμου. Σε περίπτωση δεύτερης υποτροπής εντός πέντε (5) ετών, το πρόστιμο ανέρχεται στο τετραπλάσιο του αρχικού προστίμου.

**Άρθρο 57.**

*Σχόλια άρθρου: Το άρθρο 57, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 14 του άρθρου 48 του ν. 4223/2013 από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 31-12-2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.*

**Άρθρο 57. - Κείμενο νόμου**

Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί το αργότερο εντός δύο (2) μηνών από την παρέλευση της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, **υπολογίζεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) του φόρου που δεν καταβλήθηκε εμπρόθεσμα.** Μετά την πάροδο ενός έτους από τη λήξη της νόμιμης προθεσμίας καταβολής το παραπάνω πρόστιμο **ανέρχεται σε είκοσι τοις εκατό (20%) του φόρου.** Μετά την πάροδο δύο (2) ετών **ανέρχεται σε τριάντα τοις εκατό (30%) του φόρου.** Το πρόστιμο των προηγούμενων εδαφίων υπολογίζεται και στις περιπτώσεις εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης με βάση το χρόνο, κατά τον οποίο έληγε η σχετική προθεσμία υποβολής.

**Άρθρο 58. Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης - Κείμενο νόμου**

1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής:

**α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,**

**β) τριάντα τοις εκατό (30%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το είκοσι τοις εκατό (20%) του φόρου που προκύπτει βάσει της φορολογικής δήλωσης,**

**γ) εκατό τοις εκατό (100%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση και αποδεικνύεται ότι η ανακρίβεια οφείλεται σε πρόθεση του φορολογουμένου.**

**2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το ποσό του φόρου που αναλογεί στην μη υποβληθείσα δήλωση. Επί εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου το πρόστιμο του προηγούμενου εδαφίου ανέρχεται σε ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) του φόρου.**

*Σχόλια παραγράφου:* Το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 2, τέθηκε όπως προστέθηκε με την παράγραφο 15 του άρθρου 48 του ν. [4223/2013](#) από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 31-12-2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

#### **Άρθρο 59. Πρόστιμο μη καταβολής παρακρατούμενων φόρων - Κείμενο νόμου**

**Στον υπόχρεο απόδοσης παρακρατηθέντος φόρου, ο οποίος δεν απέδωσε το φόρο αυτόν εντός της νόμιμης προθεσμίας προς πληρωμή, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το ποσό του φόρου που δεν αποδόθηκε.**

Δηλαδή εάν η προθεσμία καταβολής φόρου είναι π.χ η 30<sup>η</sup> Ιανουαρίου και πρέπει να πληρώσω φόρο 2.000 ευρώ και πάω στις 2 Φεβρουαρίου , θα πληρώσω συνολικό φόρο 4.000 ευρώ;

#### **Άρθρο 60. Παρεμπόδιση, υπόθαλψη και συνέργεια - Κείμενο νόμου**

**Κάθε πρόσωπο που παρεμποδίζει ή αποπειράται να παρεμποδίσει τις ενέργειες και την εκτέλεση καθηκόντων της Φορολογικής Διοίκησης κατά την άσκηση των εξουσιών της σύμφωνα με τον Κώδικα ή υποθάλπει ή υποκινεί άλλο πρόσωπο ή συνεργεί με άλλο πρόσωπο για τη διάπραξη παράβασης του Κώδικα υπόκειται στα ίδια πρόστιμα που υπόκειται ο φορολογούμενος.**

Εάν ο φορολογούμενος κατηγορήσει τον λογιστή ως συνεργό για την μη πληρωμή φόρου που αυτός δεν είχε να πληρώσει, ο λογιστής είναι συνεργός και καταβάλλει το ίδιο πρόστιμο ;

#### **Άρθρο 65. Βάρος απόδειξης - Κείμενο νόμου**

Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.

Δεν είναι δυνατόν ο φορολογούμενος που αμφισβητεί τα πορίσματα του ελέγχου να πρέπει να έχει το βάρος της απόδειξης και ο έλεγχος όχι.

6. Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, **ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του.**

Στην προκειμένη περίπτωση θα πρέπει να υπάρχει συγκεκριμένη αναφορά ότι τα νέα στοιχεία θα πρέπει να προκύψουν από έλεγχο σε τρίτο και όχι στον ίδιο τον φορολογούμενο.

**Άρθρο 76. Έναρξη ισχύος - Κείμενο νόμου**

Οι διατάξεις του νόμου αυτού ισχύουν από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, με εξαίρεση τα οριζόμενα στο άρθρο 67 ή αν άλλως ορίζεται στις επιμέρους διατάξεις αυτού.