

ΑΝΩΤΑΤΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ & ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ

ΘΕΜΑ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ & ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ



ΚΤΙΡΙΟ ΚΕΠΥΟ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΣΠΟΥΔΑΣΤΡΙΕΣ: ΜΑΡΙΝΟΥ ΑΝΑΣΤΑΣΙΑ
ΧΑΤΖΗΣΤΕΦΑΝΟΥ ΜΑΡΙΑ
ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΣ ΛΥΓΓΙΤΣΟΣ

ΚΑΛΑΜΑΤΑ 2009

ΑΝΩΤΑΤΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ & ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ

ΘΕΜΑ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ & ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ



ΚΤΙΡΙΟ ΚΕΠΥΟ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΣΠΟΥΔΑΣΤΡΙΕΣ: ΜΑΡΙΝΟΥ ΑΝΑΣΤΑΣΙΑ
ΧΑΤΖΗΣΤΕΦΑΝΟΥ ΜΑΡΙΑ
ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΣ ΛΥΓΓΙΤΣΟΣ

ΚΑΛΑΜΑΤΑ 2009

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ.....	1
ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	4
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	5
ΕΝΟΤΗΤΑ 01^η - ΠΡΟΣΘΕΤΟΙ ΦΟΡΟΙ.....	17
ΕΝΟΤΗΤΑ 02^η - ΧΡΟΝΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ & ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΕΠΙΛΥΣΗ ΔΙΑΦΟΡΑΣ.....	21
ΕΝΟΤΗΤΑ 03^η - ΠΡΟΣΘΕΤΑ ΤΕΛΗ, ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΚΑΙ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ.....	26
ΕΝΟΤΗΤΑ 04^η - ΠΡΟΣΤΙΜΑ.....	27
ΕΝΟΤΗΤΑ 05^η - ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΤΟΥ ΚΒΣ & ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ	30
ΕΝΟΤΗΤΑ 06^η - ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΦΠΑ ΠΛΑΣΤΑ & ΕΙΚΟΝΙΚΑ	46
ΕΝΟΤΗΤΑ 07^η - ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΓΙΑ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΠΡΟΜΗΘΕΙΑ ΤΟΥ ΕΙΔΙΚΟΥ ΣΗΜΑΤΟΣ ΤΩΝ ΤΕΛΩΝ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ	50
ΕΝΟΤΗΤΑ 08^η - ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΓΙΑ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΤΕΛΟΥΣ ΨΥΧΑΓΩΓΙΚΩΝ ΠΑΙΓΝΙΩΝ.....	51
ΕΝΟΤΗΤΑ 09^η - ΕΠΙΒΟΛΗ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ & ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΕΠΙΛΥΣΗ ΔΙΑΦΟΡΑΣ.....	52
ΕΝΟΤΗΤΑ 10^η - ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΣΕ ΟΣΟΥΣ ΔΕΝ ΔΗΛΩΝΟΥΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΑ	55
ΕΝΟΤΗΤΑ 11^η - ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΣΕ ΟΣΟΥΣ ΔΕΝ ΔΗΛΩΝΟΥΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΓΕΩΡΓΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ.....	56
ΕΝΟΤΗΤΑ 12^η - ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΣΕ ΟΣΟΥΣ ΔΕΝ ΚΑΤΑΒΑΛΛΟΥΝ ΤΑ ΤΕΛΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ.....	58
ΕΝΟΤΗΤΑ 13^η - ΑΝΑΣΤΟΛΗ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΩΝ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	59
ΕΝΟΤΗΤΑ 14^η - ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗ ΤΩΝ ΣΥΜΦΕΡΟΝΤΩΝ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ.....	63
ΕΝΟΤΗΤΑ 15^η - ΛΟΙΠΕΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ.....	70

ΕΝΟΤΗΤΑ 16^η - ΕΙΔΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	72
ΕΝΟΤΗΤΑ 17^η - ΑΔΙΚΗΜΑ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ ΓΙΑ ΠΑΡΑΛΕΙΨΗ ΥΠΟΒΟΛΗΣ Ή ΥΠΟΒΟΛΗ ΑΝΑΚΡΙΒΟΥΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	74
ΕΝΟΤΗΤΑ 18^η - ΑΔΙΚΗΜΑ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΜΗ ΑΠΟΔΟΣΗ Ή ΑΝΑΚΡΙΒΗ ΑΠΟΔΟΣΗ ΦΠΑ & ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΩΝ ΦΟΡΩΝ, ΤΕΛΩΝ, ΕΙΣΦΟΡΩΝ	76
ΕΝΟΤΗΤΑ 19^η - ΑΔΙΚΗΜΑ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ ΓΙΑ ΕΚΔΟΣΗ Ή ΑΠΟΔΟΧΗ ΠΛΑΣΤΩΝ, ΝΟΘΕΥΜΕΝΩΝ Ή ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ.....	77
ΕΝΟΤΗΤΑ 20^η - ΤΡΟΠΟΙ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΚΑΙ ΕΚΔΟΣΗΣ ΠΛΑΣΤΩΝ & ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	83
ΕΝΟΤΗΤΑ 21^η - ΑΥΤΟΥΡΓΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΕΡΓΟΙ.....	86
ΕΝΟΤΗΤΑ 22^η - ΠΡΟΣΦΥΓΗ, ΠΟΙΝΙΚΗ ΔΙΩΞΗ & ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ.....	88
ΕΝΟΤΗΤΑ 23^η - ΜΗΝΥΤΗΡΙΕΣ ΑΝΑΦΟΡΕΣ.....	92
ΕΝΟΤΗΤΑ 24^η - ΛΟΙΠΕΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ.....	94
ΕΝΟΤΗΤΑ 25^η - ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΜΗ ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΧΡΕΩΝ & ΠΡΟΣΩΠΟΚΡΑΤΗΣΗ.....	97
ΕΝΟΤΗΤΑ 26^η - ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΓΑ ΤΗΝ ΜΗ ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΤΩΝ ΧΡΕΩΝ	102
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	107
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	115
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ	116

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στην παρούσα αναφορά θα αναλύσουμε τον Ν 2523/1997. Αποτελεί τον νόμο μέσω του οποίου το Ελληνικό Δημόσιο διασφαλίζει τα συμφέροντά του έναντι των φορολογουμένων σε περιπτώσεις που αυτοί προχωρούν σε πράξεις αποφυγής φορολογίας, μέσω διαφόρων τρόπων.

Οι διάφοροι τρόποι φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής που οι φορολογούμενοι επιστρατεύουν, ο Νόμος 2523/1997 προσπαθεί να τις αντιμετωπίσει. Για την ερμηνεία του νόμου και το τι ισχύει σε κάθε περίπτωση για τα θέματα που θίγονται, το Υπουργείο Οικονομικών έχει εκδώσει διάφορες οδηγίες, κωδικοποιώντας της εν λόγω διατάξεις.

Ένα σοβαρό πρόβλημα που έχει προκύψει και προκύπτει κατά καιρούς μεταξύ ελεγκτών και ελεγχόμενων είναι η ερμηνεία των διατάξεων και η εφαρμογή τους. Από την συγκεκριμένη αιτία και λόγω προσφυγών φορολογουμένων ενώπιον δικαστικής αρχής, έχουν εκδοθεί πολλές νομικές λύσεις, με την νομική ερμηνεία διατάξεων και άρθρων του συγκεκριμένου νόμου.

Στην αναφορά μας θα αναλύσουμε κατ' άρθρο των Κώδικα Φορολογικών Κυρώσεων, αναλύοντας σημεία του νόμου που χρειάζονται ερμηνεία, είτε μέσα από διευκρινιστικές οδηγίες της διοίκησης, είτε από την σχετική βιβλιογραφία.

Σκόπιμο θεωρούμε πως είναι στο πρώτο μέρος της παρούσας και πριν την ουσιαστική ανάπτυξη του θέματος, να αναλύσουμε την έννοια του φόρου. Επίσης επιλέξαμε να κλείσουμε την αναφορά μας κάνοντας μια ανάλυση για το τι είναι η φοροδιαφυγή και τα αίτια αυτής, μιας και το θέμα αυτό είναι στις μέρες μας πιο επίκαιρο παρά ποτέ.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Ορισμός του φόρου: σύμφωνα με τον Maurice Allais (Νόμπελ Οικονομίας), φόρος είναι το αντάλλαγμα που πληρώνει ο πολίτης για τις υπηρεσίες που το κράτος προσφέρει σε όλους τους πολίτες. Υπηρεσίες που συνήθως είναι δημόσια αγαθά. Για τον λόγο αυτό είναι αδύνατο να έχουμε τιμή αγοράς για ένα τέτοιο αγαθό και είναι επόμενο να έχουμε αυτό που στην οικονομία λέγεται πρόβλημα του ελεύθερου αναβάτη. Το πρόβλημα αυτό σημαίνει ότι τουλάχιστον μερικοί καταναλωτές θα ήθελαν να απολαύσουν το αγαθό αυτό χωρίς να πληρώσουν τίποτα. Για τους λόγους αυτούς είναι το κράτος εκείνο που παρέχει δημόσια αγαθά όπως η Εθνική Άμυνα, η Αστυνομική Προστασία κλπ. Προς κάλυψη λοιπόν των εξόδων παροχής τέτοιων αγαθών, το κράτος υποχρεώνει όλους τους πολίτες, ανάλογα με την οικονομική τους δυνατότητα να καταβάλουν ένα μέρος των εξόδων αυτών.

Οι δημόσιες δαπάνες καλύπτονται από τους φόρους, δηλαδή τις εισπράξεις του δημόσιου τομέα από τα εισοδήματα του ιδιωτικού τομέα της οικονομίας. Οι φόροι μπορούν από οικονομική άποψη να θεωρηθούν είτε ως αμοιβή του δημόσιου τομέα για τα δημόσια αγαθά που προσφέρει στην οικονομία, πως πχ. υπηρεσίες παιδείας, υγείας κλπ. είτε ως αναγκαστική αποταμίευση της οικονομίας που χρησιμοποιείται για την κάλυψη των παραγωγικών δαπανών του δημοσίου.

Βέβαια στις μέρες μας το κράτος έχει και πολλές άλλες αποστολές, πέραν της πρωταρχικής του που είναι η παροχή δημοσίων αγαθών, ενώ συχνά επιστρέφει στους πολίτες με την μορφή υπηρεσιών, λιγότερα από ό,τι εισπράττει, χωρίς αυτό βέβαια να επηρεάζει την υποχρέωση του φορολογουμένου. Συνεπώς μπορούμε να πούμε ότι ο φόρος είναι τα χρήματα που κάθε ικανός γι' αυτό πολίτης υποχρεούται να δίνει στο κράτος, χωρίς το οποιοδήποτε ειδικό αντάλλαγμα προκειμένου να καλύψει τα έξοδα του κράτους.

Από τα παραπάνω γίνεται δεκτό πως οι φόροι έχουν δύο βασικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα:

- αποτελούν **αναγκαστικό** μέσο μετάθεσης των πόρων από τον ιδιωτικό στον δημόσιο τομέα και
- αποτελούν μέσο **μονομερές**, δηλαδή μέσο που συνεπάγεται μόνο παροχή από τους ιδιωτικούς προς τους δημόσιους φορείς, χωρίς αντίστοιχη ειδική αντιπαροχή των τελευταίων στους πρώτους.

Φορολογική βάση¹ είναι το μέγεθος με βάση το οποίο υπολογίζεται η φορολογική υποχρέωση, δηλαδή το ποσό του φόρου που πρέπει να καταβάλει ο φορολογούμενος. Ως φορολογική βάση μπορεί να χρησιμοποιηθεί οποιοδήποτε χαρακτηριστικό γνώρισμα των φορολογουμένων, οικονομικό ή μη οικονομικό. Στην αρχαιότητα λχ. χρησιμοποιούνταν διάφορα χαρακτηριστικά των φορολογουμένων ως βάση για τον υπολογισμό της φορολογικής υποχρέωσης. Ορισμένα από αυτά ήταν οικονομικά στοιχεία, όπως λχ. το μέγεθος της περιουσίας τους, ενώ άλλα δεν είχαν απόλυτα οικονομικό χαρακτήρα, όπως λχ. ο αριθμός των παραθυριών του σπιτιού ενός φορολογούμενου. Σήμερα όμως ως φορολογική βάση χρησιμοποιούνται διάφορα οικονομικά χαρακτηριστικά του φορολογούμενου και ιδιαίτερα το εισόδημα, η περιουσία, η δαπάνη και ιδιαίτερα η καταναλωτική δαπάνη.

Το πρόσωπο του οποίο τα χαρακτηριστικά χρησιμοποιούνται ως βάση υπολογισμού του φόρου πχ. ο εισόδημά του, η περιουσία του ή οι καταναλωτικές του δαπάνες) και το οποίο συνήθως είναι υποχρεωμένο να καταβάλλει φόρο στο δημόσιο, λέγεται **φορολογούμενη μονάδα**. Ένα ζήτημα που γεννιέται σε πολλές κατηγορίες φόρων είναι εάν ως φορολογούμενες μονάδες θα πρέπει να χρησιμοποιούνται μόνο τα φυσικά πρόσωπα ή αν και ως τέτοιες μονάδες θα πρέπει να θεωρούνται και τα νομικά πρόσωπα. Ορισμένοι θεωρητικοί υποστηρίζουν πως μόνο τα φυσικά πρόσωπα πρέπει να αποτελούν φορολογούμενες μονάδες, ενώ άλλοι έχουν την άποψη ότι τέτοιες μονάδες πρέπει να αποτελούν και τα νομικά πρόσωπα.

¹ Θ. Γεωργακόπουλος(1997): Εισαγωγή στην Δημόσια Οικονομική σελ. 293

Φορολογικός συντελεστής λέγεται το ποσό του φόρου που αντιστοιχεί σε καθεμιά μονάδα φορολογικής βάσης. Διακρίνουμε το μέσο φορολογικό συντελεστή και τον οριακό φορολογικό συντελεστή. Μέσος είναι ο φορολογικός συντελεστής είναι ο λόγος του ποσού του φόρου που καταβάλλεται συνολικά από μια φορολογούμενη μονάδα διαιρεμένο με την συνολική αξία της φορολογικής βάσης. Οριακός φορολογικός συντελεστής είναι ο πρόσθετος φόρος που πρέπει να καταβληθεί για καθεμιά νέα μονάδα αύξησης της φορολογικής βάσης.

Με βάση την φύση του φορολογικού συντελεστή οι φόροι διακρίνονται σε τρεις κατηγορίες: α) αναλογικοί, β) προοδευτικοί, γ) αντίστροφα προοδευτικοί.

Η **φορολογία** των φυσικών και νομικών προσώπων είναι το "εργαλείο" που διαθέτει η Κυβέρνηση ενός Κράτους, προκειμένου να συγκεντρώσει έσοδα και να μπορέσει να ασκήσει το κυβερνητικό της έργο. Από την άλλη όψη του νομίσματος βρίσκονται οι δαπάνες (το κόστος εκτέλεσης του κυβερνητικού έργου) που στηρίζονται στους πόρους που αποκομίζει το κράτος με τη φορολογική πολιτική που αποφασίζει να εφαρμόσει.

Γενική Διάκριση Φόρων

Οι φόροι διακρίνονται σε δύο είδη:

- άμεση φορολόγηση - άμεσοι φόροι
- έμμεση φορολόγηση - έμμεσοι φόροι

Η φορολογία στην χώρα μας ρυθμίζεται βασικά από τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, Νόμος 2238 – 1994.

Αντικείμενο του φόρου αποτελεί το καθαρό εισόδημα που προκύπτει είτε στην ημεδαπή είτε στην αλλοδαπή και αποκτάται από κάθε φυσικό πρόσωπο για το οποίο συντρέχουν ορισμένες προϋποθέσεις.

Υποκείμενο του φόρου είναι:

1. Σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα ανεξάρτητα από την ιθαγένεια και τον τόπο κατοικίας ή διαμονής του. Επίσης, ανεξάρτητα από την ιθαγένειά του, σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο για τα εισοδήματά του που προκύπτουν στην αλλοδαπή, εφόσον έχει την κατοικία του στην Ελλάδα.
2. Οι έμμισθοι δημόσιοι υπάλληλοι που υπηρετούν στην αλλοδαπή θεωρείται ότι κατοικούν στην Ελλάδα.
3. Σε φόρο υπόκειται και η σχολάζουσα κληρονομιά.
4. Σε φόρο υπόκεινται επίσης, οι ομόρρυθμες και οι ετερόρρυθμες εταιρίες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, οι συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και οι κοινοπραξίες της.

Ο χρόνος επιβολής του φόρου είναι:

1. Ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο εισόδημα που αποκτάται μέσα στο αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος, κατά τις διακρίσεις που ορίζει αυτός ο νόμος².
2. Η χρονική διάρκεια του οικονομικού έτους αρχίζει από την 1η Ιανουαρίου και λήγει την 31η Δεκεμβρίου του ίδιου ημερολογιακού έτους.

Εισόδημα και εξεύρεσή του

1. Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του.
2. Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προσέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής³:

² Νόμος 2238/1994 Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος

- Εισόδημα από ακίνητα.
- Εισόδημα από κινητές αξίες.
- Εισόδημα από εμπορικές, επιχειρήσεις.
- Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις.
- Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.
- Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή.

3. Για να βρεθεί το συνολικό εισόδημα, αθροίζονται τα επί μέρους εισοδήματα των κατηγοριών Α' έως Ζ' της προηγούμενης παραγράφου τα οποία αποκτώνται από κάθε φυσικό πρόσωπο είτε κατά το οικονομικό έτος το προηγούμενο από τη φορολογία, είτε κατά το ημερολογιακό ή διαχειριστικό ή γεωργικό έτος το οποίο έληξε μέσα στο προηγούμενο από τη φορολογία οικονομικό έτος.

Κατά την άθροιση αυτή συμψηφίζονται τα θετικά και αρνητικά στοιχεία των επί μέρους εισοδημάτων. Ειδικά, το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του εισοδήματος από εμπορικές και γεωργικές επιχειρήσεις, που προκύπτει από βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) που τηρούνται επαρκώς και ακριβώς, αν δεν καλύπτεται με συμψηφισμό θετικού στοιχείου εισοδήματος άλλης πηγής, είτε γιατί δεν υπάρχει τέτοιο στοιχείο εισοδήματος είτε γιατί αυτό που υπάρχει είναι ανεπαρκές, μεταφέρεται για να συμψηφισθεί ολόκληρο στην πρώτη περίπτωση ή κατά το υπόλοιπο αυτού στη δεύτερη, διαδοχικώς στα πέντε (5) επόμενα οικονομικά έτη κατά το υπόλοιπο που απομένει κάθε φορά, με την προϋπόθεση ότι κατά τα έτη αυτά τα βιβλία του υπόχρεου τηρούνται επαρκώς και ακριβώς.

Τα παραπάνω εφαρμόζονται αναλόγως και για το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις που προκύπτει από επαρκή και

³ Γεώργιος Κορομηλάς(2008): Φορολογικές Σημειώσεις Β' Τόμος σελ. 2

ακριβή βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., το οποίο μεταφέρεται για να συμψηφισθεί διαδοχικώς στα τρία (5) επόμενα οικονομικά έτη.

4. Αρνητικό στοιχείο εισοδήματος από πηγή που βρίσκεται στην αλλοδαπή συμψηφίζεται μόνο με θετικά εισοδήματα του φορολογουμένου που προκύπτουν στην αλλοδαπή.

5. Εισοδήματα από την εκμίσθωση ακινήτων και από τόκους δανείων και τα οποία αποδεδειγμένα δεν έχουν εισπραχθεί από το δικαιούχο, επιτρέπεται να μη συνυπολογίζονται στο συνολικό καθαρό εισόδημά του, εφόσον εκχωρηθούν στο Δημόσιο χωρίς αντάλλαγμα. Η εκχώρηση γίνεται με απλή έγγραφη δήλωση του υπόχρεου σε φόρο, η οποία υποβάλλεται στον αρμόδιο για τη φορολογία του προϊστάμενου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μέσα στο οικονομικό έτος στο οποίο τα εισοδήματα αυτά υπόκεινται σε φόρο. Μαζί με τη δήλωση αυτή παραδίδονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας τα αποδεικτικά έγγραφα της εκχωρούμενης απαίτησης και με την ίδια δήλωση ο εκχωρών βεβαιώνει ότι δεν κατέχει κανένα άλλο αποδεικτικό στοιχείο.

Με τη διαδικασία του φορολογικού ελέγχου των επιχειρήσεων, επαληθεύονται από τη φορολογική αρχή τα δηλωθέντα έσοδα και έξοδα ενώ στην περίπτωση που προκύψει από τον έλεγχο ότι μέρος των δαπανών δεν αναγνωρίζεται φορολογικά βάσει των διατάξεων που ισχύουν, τότε οι δαπάνες αυτές προστίθενται στο φορολογητέο αποτέλεσμα και φορολογούνται ενώ επιβάλλονται και σχετικές προσαυξήσεις.

Επίσης στις περιπτώσεις που τα τηρηθέντα από τις επιχειρήσεις βιβλία κρίνονται από τον φορολογικό έλεγχο ανεπαρκή ή ανακριβή, το φορολογητέο αποτέλεσμα προσδιορίζεται εξωλογιστικά βάσει των διατάξεων που ισχύουν, ενώ επιβάλλονται και τα προβλεπόμενα πρόστιμα και προσαυξήσεις.

Ο τρόπος του λογιστικού προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος (έσοδα μείον έξοδα) καθώς και οι δαπάνες των επιχειρήσεων που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, περιγράφεται στο άρθρο 31 (και στις μετέπειτα τροποποιήσεις του) του Ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος).

Τα άρθρα 66-75 του Ν.2238/1994 περιλαμβάνουν τις διατάξεις που αφορούν το φορολογικό έλεγχο των επιχειρήσεων ενώ το κύρος και η αποδεικτική δύναμη των βιβλίων των επιχειρήσεων προσδιορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν 2238/1994 καθώς και από τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.(π.δ 186/1992).

Η λογιστική μπορεί να ορισθεί και να εξετασθεί από δύο σκοπιές. Από την μία είναι αυτή που δίνει έμφαση και αναλύει τις λογιστικές πληροφορίες που προέρχονται από την χρησιμοποίηση της λογιστικής τεχνικής. Από την άλλη είναι αυτή που δίνει έμφαση στους ανθρώπους που ασχολούνται με την διαδικασία και την τεχνική της λογιστικής, δηλαδή στις δραστηριότητες των λογιστών. Το δεύτερο αποτελεί ανάλυση και της παρούσας αναφοράς και θα ασχοληθούμε λεπτομερειακά παρακάτω.

Στην πρώτη περίπτωση η λογιστική έχει ορισθεί ως ο κλάδος εκείνος που παρέχει χρήσιμες πληροφορίες για την αποτελεσματική λειτουργία και την εκτίμηση της αποδοτικότητας της επιχείρησης. Άρα η λογιστική χρησιμοποιείται σαν εργαλείο στην λήψη ορθολογικών αποφάσεων, εφόσον παρέχει και αναλύει τις διάφορες πληροφορίες που απαιτούνται στην λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων. Δεν θα ήταν δυνατή η λήψη ορθολογικών οικονομικών αποφάσεων χωρίς τις λεπτομερείς ποσοτικές πληροφορίες που μας παρέχει η λογιστική. Με βάση τις πληροφορίες που παίρνουμε, ελαττώνεται η αβεβαιότητα για την πρόβλεψη του μέλλοντος και λαμβάνουμε αποφάσεις σχεδόν υπό συνθήκες βεβαιότητας.

Η λογιστική επιστήμη ορίζεται ως ο επιστημονικός κλάδος που ασχολείται με την αναγνώριση, την μέτρηση, την συστηματική καταχώρηση, των λογιστικών πληροφοριών, που αφορούν τις οικονομικές συναλλαγές μιας οικονομικής μονάδας και οργανισμού. Αποσκοπεί στο να βοηθήσει τα ενδιαφερόμενα μέρη να λάβουν επιχειρηματικές αποφάσεις. Είναι η επιστήμη που έχει χαρακτηριστεί ως η γλώσσα του εμπορίου. Είναι η γλώσσα μέσω της οποίας επικοινωνούν οι συγκεντρωθείσες επιχειρηματικές πληροφορίες σε ένα συνεχώς μεταβαλλόμενο και εξελισσόμενο εμπορικό και κοινωνικό περιβάλλον.

Σύμφωνα με το Αμερικανικό Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών⁴, η λογιστική πληροφορία είναι «το αποτέλεσμα της ανάλυσης και ερμηνείας της τέχνης της καταχωρήσεως, της συστηματικής ταξινόμησεως και κατατάξεως και της συνοπτικής απόδοσης των συναλλαγών και γεγονότων που μπορούν να εκφραστούν σε χρήμα και έχουν οικονομικό χαρακτήρα, ενώ χρησιμοποιούνται για την λήψη αποφάσεων». Ο Σύλλογος των Αμερικανών Λογιστών έχει ορίσει την λογιστική πληροφορία σαν το «αποτέλεσμα της διαδικασίας αναγνωρίσεως, μετρήσεως και επικοινωνίας των οικονομικών πληροφοριών, μέσω του οποίου επιτρέπεται η πλήρη εκτίμηση καταστάσεων και η βέλτιστη λήψη αποφάσεων από αυτούς που την χρησιμοποιούν». Σύμφωνα με τον καθηγητή Δαμασκηνίδη, η λογιστική είναι « η ιδιόρρυθμος τεχνική μέσω της οποίας επιδιώκεται και επιτυγχάνεται η συστηματική ταξινόμηση και καταγραφή των περιουσιακών στοιχείων της επιχειρήσεως και του επενδεδυμένου ιδίου και ξένου κεφαλαίου, η παρακολούθηση των μεταβολών κατά την διάρκεια της χρήσης των στοιχείων του κεφαλαίου και η τελική εξαγωγή και εξακρίβωση του οικονομικού αποτελέσματος ενός οικονομικού οργανισμού». Σύμφωνα με τον καθηγητή Β. Σαρσέντη, η λογιστική επιστήμη ορίζεται ως «το επιστημονικό γνωσιολογικό σύστημα, με βασικό περιεχόμενο την μεθοδευμένη συγκέντρωση, ταξινόμηση και συγκριτική ανάλυση των οικονομικών μεγεθών και την απεικόνιση της πορείας των οικονομικών μονάδων». Με άλλα λόγια η λογιστική αποτελεί την πηγή συστηματικής ιστορικής πληροφόρησης στην επιχειρηματική δραστηριότητα.

Ο Σύλλογος Αμερικανών Λογιστών έχει ορίσει την λογιστική σαν «την διαδικασία της αναγνωρίσεως, μετρήσεως και επικοινωνίας των οικονομικών πληροφοριών, η οποία επιτρέπει την πλήρη εκτίμηση καταστάσεων και την λήψη αποφάσεων από τους χρησιμοποιούντες τις πληροφορίες αυτές».

Η λογιστική αποσκοπεί στην παροχή πληροφοριών που πληρούν τις εξής προϋποθέσεις:

⁴ Άγγελος Τσαγκλάκανος(1994): Χρηματοοικονομική Λογιστική σελ. 5

- έχουν ποσοτικοποιηθεί και εκφραστεί σε χρηματικούς όρους
- έχουν παραχθεί με την εφαρμογή των γενικά ακολουθημένων λογιστικών αρχών και κανόνων
- βοηθούν την διοίκηση των επιχειρήσεων στην διαδικασία λήψης οικονομικών αποφάσεων
- εμφανίζονται και δημοσιοποιούνται με την μορφή των λογιστικών καταστάσεων ή εκθέσεων

Η λογιστική ενδιαφέρεται για κάθε οικονομική μονάδα και κάθε οικονομικό οργανισμό, ανεξάρτητα από το μέγεθός του, ή την ιδιότητα του φορέα(αν είναι δημόσιος ή ιδιωτικός), το αντικείμενο δράσης του(παραγωγή προϊόντων ή παροχή υπηρεσιών), ή την νομική τους μορφή(φυσικά ή νομικά πρόσωπα). Όλες οι οικονομικές μονάδες λόγω των οικονομικών πληροφοριών που χρειάζονται για να λειτουργήσουν, χρησιμοποιούν την λογιστική. Άρα συμπερασματικά μπορούμε να πούμε πως οι οικονομικές μονάδες αποτελούν το αντικείμενο της λογιστικής.

Οι αντικειμενικοί σκοποί της λογιστικής είναι:

- ο προσδιορισμός της περιουσιακής καταστάσεως της επιχείρησης, δηλαδή των στοιχείων της περιουσίας και του κεφαλαίου
- η παρακολούθηση των διαφόρων μεταβολών των περιουσιακών στοιχείων και του κεφαλαίου της επιχείρησης
- ο προσδιορισμός των οικονομικών αποτελεσμάτων από την επιχειρηματική δράση του οικονομικού φορέα, δηλαδή τα κέρδη και τις ζημιές που προκύπτουν από τον συσχετισμό των εσόδων και των δαπανών της οικονομικής χρήσης
- ο έλεγχος της διαχειριστικής και διοικητικής ευθύνης
- η παροχή πληροφοριών για την λήψη οικονομικών αποφάσεων από την διοίκηση κάθε επιχείρησης

- ο έλεγχος της διαχείρισης και η απόδοση των ευθυνών

Οι κυριότερες δραστηριότητες και εργασίες της λογιστικής, είναι:

1. καταγραφή και καταχώρηση των οικονομικών συναλλαγών
2. συστηματική κατάταξη και ταξινόμηση των στοιχείων αυτών
3. συνοπτική απόδοση και ανακεφαλαίωση των οικονομικών στοιχείων
4. διοχέτευση των οικονομικών στοιχείων στα ενδιαφερόμενα μέρη
5. ανάλυση και ερμηνεία των στοιχείων αυτών
6. πρόβλεψη μελλοντικών στοιχείων, βάση των μέχρι τώρα στοιχείων
7. λήψη αποφάσεων με την επιλογή της ορθολογικής οικονομικής λύσης, μεταξύ των πολλών άλλων εναλλακτικών λύσεων

Για την εξαγωγή της λογιστικής πληροφορίας θα πρέπει οι καθημερινές λειτουργίες και συναλλαγές της επιχείρησης να καταγράφονται συστηματικά με βάση το διπλογραφικό σύστημα της σύγχρονης λογιστικής, αντικειμενικά όσον αφορά την αξία των καταχωρούμενων μεγεθών. Οι διαδοχικές φάσεις είναι:

1. ΦΑΣΗ ΤΗΣ ΚΑΤΑΓΡΑΦΗΣ

- τα αντίστοιχα έγγραφα(παραστατικά) εμπορικών και εσωτερικών πράξεων συλλέγονται(ή εκδίδονται για λογιστικές πράξεις όπως ο υπολογισμός και η καταχώρηση των αποσβέσεων για παράδειγμα). Η τεκμηρίωση με παραστατικά αποτελεί την βάση για την αρχική καταγραφή κάθε συναλλαγής είτε εσωτερικής μεταβολής είτε συναλλαγής
- οι μεταβολές που προκαλούνται από τις πράξεις εγγράφονται με λογιστικές εγγραφές. Με βάση τα αντίστοιχα παραστατικά, οι έχουσες οικονομική σημασία και επίπτωση πράξεις αναλύονται, αναγνωρίζονται και εγγράφονται διπλογραφικά με τον τρόπο της ημερολογιακής

εγγραφής και κατά χρονολογική σειρά, στο βιβλίο πρώτης εγγραφής, το Ημερολόγιο, λαμβάνοντας το όνομα του στοιχείου στο οποίο αναφέρονται. Επίσης οι πράξεις αυτές θα πρέπει να αναφέρονται ή να αναγνωρίζονται σύμφωνα με το συγκεκριμένο στοιχείο του ισολογισμού ή της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης, το οποίο επηρεάζουν

- όλες οι μεταβολές ομαδοποιούνται, με την έννοια ότι μετά την εγγραφή στο ημερολόγιο αυτές μεταφέρονται στους αναλυτικούς και συγκεντρωτικούς λογαριασμούς, που τηρούνται σε ειδικά λογιστικά βιβλία αναλυτικά και γενικά καθολικά. Η ομαδοποίηση αυτή εξυπηρετεί στην φάση της αναφοράς τον υπολογισμό του αποτελέσματος κέρδος ή ζημιά, συσχετίζοντας έσοδα με έξοδα, συγκεντρώνοντάς τα από τους αντίστοιχους λογαριασμούς τους.

2. ΦΑΣΗ ΤΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ

1. ένα ισοζύγιο των τηρούμενων στα καθολικά λογαριασμών (γενικών ή αναλυτικών), ετοιμάζεται όπου εμφανίζονται όλοι μαζί οι διάφοροι λογαριασμοί με την κατά περίοδο κίνησή τους και τα υπόλοιπά τους, σε δύο στήλες, χρεωστικά και πιστωτικά
2. μετά τον πρώτο έλεγχο για την ακρίβεια των εγγραφών και μεταφορά τους στα καθολικά, όλες οι τελευταίες και μη καταχωρημένες πράξεις και εκκρεμότητες, εσωτερικές και εξωτερικές, που κρίνονται ότι ανήκουν στην οικονομική δραστηριότητα της περιόδου που θέλουμε να αναφερθούμε, καταχωρούνται και αυτές κανονικά στους αντίστοιχους λογαριασμούς. Στην φάση αυτή γίνονται και οι όποιες διορθώσεις και προσαρμογές που χρειάζεται να γίνουν.
3. ένα οριστικό προσαρμοσμένο ισοζύγιο βγαίνει μετά τις διορθώσεις, με τους λογαριασμούς πλήρεις και διορθωμένους πλέον και με το περιεχόμενο των οποίων μπορεί να γίνει τώρα η κατάρτιση των γνωστών λογιστικών καταστάσεων
4. η φάση της σύνταξης των λογιστικών καταστάσεων αρχίζει με την εξαγωγή του αποτελέσματος της περιόδου, λογιστικά πρώτα με τον κατάλληλο

συνδυασμό των σχετικών λογαριασμών. Οι λογαριασμοί αυτοί, οι οποίοι περιέχουν τα μεγέθη που θα δώσουν το αποτέλεσμα της περιόδου μετά την εξαγωγή του και την μεταφορά του σε ειδικό λογαριασμό αποτελεσμάτων περιόδων(χρήσεων), μηδενίζονται για να δεχθούν τα ίδια στοιχεία μεν, αλλά της επόμενης περιόδου/ χρήσης. Πριν τον μηδενισμό τους συντάσσεται και η γνωστή κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, όπου ο υπολογισμός του αποτελέσματος γίνεται αριθμητικά, έσοδα μείον έξοδα. Στην συνέχεια συντάσσεται ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων και καταχωρείται λογιστικά στους αντίστοιχους λογαριασμούς. Τέλος συντάσσεται ο ισολογισμός του τέλους της περιόδου. Όλοι οι λογαριασμοί στο τέλος της χρήσης κλείνουν με μια εγγραφή(εγγραφή απογραφής) και τα υπόλοιπα της απογραφής, μεταφέρονται στην επόμενη χρήση.

Τα τελευταία χρόνια και λόγω της μεγάλης φοροδιαφυγής που υπάρχει στην Ελλάδα, όλες οι κυβερνήσεις προσπαθώντας να αντιμετωπίσουν το φαινόμενο αυτό, που ειδικά σήμερα έχει λάβει τεράστιες διαστάσεις, έχουν εισάγει στον Ν 2523/1997, που με όλες τις τροποποιήσεις που έχουν λάβει χώρα τα τελευταία χρόνια, βοηθώντας κάθε ενδιαφερόμενο και ειδικά τους λογιστές στην γνώση των προστίμων και στην σωστή εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας.

Παρακάτω θα αναλύσουμε τον Κώδικα Φορολογικών Κυρώσεων, προσπαθώντας να δούμε τι προβλέπει για κάθε κατηγορία παράβασης.

ΕΝΟΤΗΤΑ 1^η - ΠΡΟΣΘΕΤΟΙ ΦΟΡΟΙ

1. Αν ο κατά τη φορολογική⁵ νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου:

α) υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης,

β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης,

γ) δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δυόμισι τοις εκατό (2,50%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης.

2. Στο φόρο προστιθέμενης αξίας, στο φόρο κύκλου εργασιών και στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές τα παραπάνω ποσοστά πρόσθετων φόρων ορίζονται σε ενάμισι τοις εκατό (1,50%) για την εκπρόθεσμη δήλωση, σε τρία τοις εκατό (3%) για την ανακριβή δήλωση και σε τριάνμισι τοις εκατό (3,50%) για τη μη υποβολή δήλωσης.

Οι πρόσθετοι αυτοί φόροι επιβάλλονται τόσο στην προσωρινή, όσο και στην εκκαθαριστική δήλωση, καθώς και στις δηλώσεις αποθεμάτων των παραγράφων 11 και 12 των άρθρων 32 και 33 αντίστοιχα, του Ν.1642/1986 (ΦΕΚ 125 Α'). Απαγορεύεται η με οποιονδήποτε τρόπο επίρριψη του πρόσθετου φόρου από τον υπόχρεο σε παρακράτηση στον πραγματικό φορολογούμενο.

Ο φόρος προστιθέμενης αξίας που καταλογίζεται στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α., που έτυχαν επιστροφής χωρίς να τον δικαιούνται,

⁵ Νόμος 2523/1997 Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων Άρθρο 1

υπόκειται σε πρόσθετο φόρο, που ορίζεται στο πρώτο εδάφιο για την ανακριβή δήλωση.

3. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται και όταν από την κείμενη νομοθεσία προβλέπεται απόδοση φόρου εντός ορισμένης προθεσμίας, χωρίς την υποβολή δήλωσης, οπότε ως εκπρόθεσμη δήλωση νοείται η εκπρόθεσμη απόδοση του φόρου, ως ανακριβής δήλωση νοείται η ελλιπής απόδοση του φόρου και ως μη δήλωση θεωρείται η μη απόδοση του φόρου που οφείλεται. Εξαιρετικά, οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν εφαρμόζονται για τα τέλη κυκλοφορίας των οχημάτων που καταβάλλονται με ειδικό σήμα και το τέλος διενέργειας ψυχαγωγικών τεχνικών παιγνίων.

4. Ανακριβής δήλωση, θεωρείται η δήλωση, στην οποία μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση τα όσα δηλώθηκαν με αυτή και του φόρου που καταλογίζεται υφίσταται διαφορά, ανεξάρτητα από την αιτία στην οποία οφείλεται αυτή. Στη φορολογία του Ν.Δ.118/1973 (ΦΕΚ 202 Α') δεν θεωρείται ανακρίβεια της δήλωσης και δεν επιβάλλεται πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, όταν η διαφορά μεταξύ της αξίας ολόκληρης της κληρονομικής μερίδας ή κληροδοσίας που δηλώθηκε δεν είναι μεγαλύτερη του είκοσι τοις εκατό (20%), της αξίας τους που οριστικά καθορίστηκε, μετά την έκπτωση του παθητικού. Όταν συνυπολογίζονται και προγενέστερες δωρεές, γονικές παροχές ή προίκες, λαμβάνονται υπόψη και συγκρίνονται τα αθροίσματα των μερίδων των δωρεών, γονικών παροχών ή προικών, που δηλώθηκαν και οριστικά καθορίστηκαν. Αν η αξία των δωρεών, γονικών παροχών και προικών, που συνυπολογίζονται δεν είναι οριστική, λαμβάνεται υπόψη αυτή που δηλώθηκε, με την επιφύλαξη της διενέργειας νέας εκκαθάρισης μετά την οριστικοποίησή της. Στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και στο φόρο μεγάλης ακίνητης περιουσίας δεν θεωρείται ανακρίβεια της δήλωσης όταν η διαφορά μεταξύ της αξίας που δηλώθηκε και αυτής που προσδιορίστηκε με βάση το σύστημα των συγκριτικών στοιχείων δεν υπερβαίνει το είκοσι τοις εκατό (20%). Σε περίπτωση ανακρίβειας των περιγραφικών στοιχείων των ακινήτων στη φορολογία κεφαλαίου γενικά και ανεξάρτητα από το σύστημα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας αυτών, η δήλωση θεωρείται πάντοτε

ανακριβής και επιβάλλεται πρόσθετος φόρος, έστω και αν η διαφορά φόρου δεν υπερβαίνει το είκοσι τοις εκατό (20%).

5. Όταν έχει υποβληθεί εκπρόθεσμη συμπληρωματική δήλωση, ως φόρος που προκύπτει με τη δήλωση θεωρείται το συνολικό ποσό φόρου αρχικής και συμπληρωματικής δήλωσης. Σε περίπτωση καταλογισμού ποσού φόρου μετά από έλεγχο, ο πρόσθετος φόρος ανακρίβειας επιβάλλεται στη διαφορά του φόρου μεταξύ του ποσού που προκύπτει με την αρχική συν τη συμπληρωματική δήλωση και του ποσού του φόρου που από έλεγχο καταλογίζεται.

6. Σε περίπτωση μερικής διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, για τον προσδιορισμό της ανακρίβειας επί της τυχόν επιπλέον διαφοράς που προσδιορίζεται από το δικαστήριο, λαμβάνεται υπόψη η διαφορά μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογητέα ύλη που προσδιορίσθηκε από το δικαστήριο και του φόρου που αναλογεί στη φορολογητέα ύλη που προέκυψε από τη μερική διοικητική επίλυση της διαφοράς.

7. Στη φορολογία κεφαλαίου, ως παράλειψη υποβολής δήλωσης θεωρείται η μη αναγραφή περιουσιακών στοιχείων στη δήλωση που υποβλήθηκε, καθώς και η σύμβαση δωρεάς που με το συμβόλαιο χαρακτηρίσθηκε εικονικά ως αγοραπωλησία. Στην περίπτωση αυτή ο πρόσθετος φόρος υπολογίζεται επί της διαφοράς του φόρου τον οποίο ζημιώθηκε το Δημόσιο λόγω της εικονικότητας. Σε ανακρίβεια δηλωθέντων και παράλειψη δήλωσης άλλων περιουσιακών στοιχείων, οι πρόσθετοι φόροι ανακρίβειας και παράλειψης υποβολής της δήλωσης, υπολογίζονται επιμεριστικά.

8. Πρόσθετος φόρος δεν επιβάλλεται εφόσον ο φορολογούμενος: α) ακολούθησε τις εγκυκλίους του Υπουργείου των Οικονομικών ή έγγραφες θέσεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής αναφορικά με τη φορολογική του υποχρέωση. Ο φορολογούμενος πάντως δεν μπορεί να επικαλεσθεί τις άνω εγκυκλίους ή έγγραφα, εφόσον δόθηκε από το ΣτΕ αντίθετη ερμηνεία στις σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας. Στην τελευταία περίπτωση η φορολογική αρχή επιβάλλει πρόσθετο φόρο μετά την ανάκληση των πιο πάνω εγκυκλίων ή εγγράφων.

Ανάλυση⁶:

1. οι διατάξεις της παραγράφου 1, εφαρμόζονται και στις υποθέσεις δωρεών, κληρονομιών, γονικών παροχών, για τις υποθέσεις που η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από την 11/9/1997 και ως την 13/12/2004, από την έναρξη του Ν 3296/04 εφαρμόστηκαν οι συντελεστές 1%, 2% και 2,5%. Δεν θεωρείται ανακρίβεια για την επιβολή προσαυξήσεων όταν η διαφορά της αξίας ολόκληρης της κληρονομικής μερίδας που δηλώθηκε δεν είναι μεγαλύτερη του 20% της αξίας που οριστικά καθορίσθηκε μετά την έκπτωση του παθητικού.
2. ως παράλειψη υποβολής δήλωσης στην φορολογία κεφαλαίου, ορίζεται η μη αναγραφή των περιουσιακών στοιχείων στην δήλωση που υποβλήθηκε, καθώς και η δωρεά που με σχετική μεταβιβαστική πράξη χαρακτηρίστηκε εικονικά ως αγοραπωλησία.

⁶ Δ. Σταματόπουλος(2005): Ερμηνεία Κώδικα Φορολογικών Κυρώσεων

ΕΝΟΤΗΤΑ 2^η - ΧΡΟΝΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ- ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΕΠΙΛΥΣΗ ΔΙΑΦΟΡΑΣ

1. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων⁷, που ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, υπολογίζονται κατ' αρχήν μέχρι την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης του φόρου.

2. Όταν εκδοθεί απόφαση του διοικητικού πρωτοδικείου ενεργείται, με βάση τα όσα έχουν γίνει δεκτά από την πρωτόδικη απόφαση, νέα εκκαθάριση του οφειλόμενου κύριου και πρόσθετου φόρου με χρονικό σημείο αφετηρίας υπολογισμού του πρόσθετου φόρου την επόμενη ημέρα εκείνης κατά την οποία έληξε η προθεσμία υποβολής της φορολογικής δήλωσης. Η αυτή διαδικασία ακολουθείται και με βάση τα όσα έχουν γίνει δεκτά με την εφετειακή απόφαση ή την απόφαση του ΣτΕ ή την απόφαση, που εκδίδεται μετά από αναίρεση.

Κατά τη διενέργεια της νέας εκκαθάρισης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα προηγούμενα εδάφια, δεν υπολογίζεται πρόσθετος φόρος επί του ποσού του οφειλόμενου κύριου φόρου που τυχόν έχει ήδη βεβαιωθεί λόγω άσκησης της προσφυγής ή εκτέλεσης προηγούμενης δικαστικής απόφασης, για το διάστημα από της ημερομηνίας βεβαίωσης μέχρι της διενέργειας της νέας εκκαθάρισης, εκτός αν κατά τις κείμενες διατάξεις έχει εκδοθεί διαταγή αναστολής εκτέλεσης της πράξης βάσει της οποίας έγινε η βεβαίωση, με αποτέλεσμα τη μη επιβολή ταμειακών προσαυξήσεων εκ του λόγου αυτού, για όσο χρόνο διαρκεί η αναστολή.

3. Όταν δεν υποβληθεί φορολογική δήλωση, χρονικό σημείο αφετηρίας υπολογισμού του πρόσθετου φόρου είναι η επόμενη ημέρα της ημερομηνίας κατά την οποία έληξε για το φορολογούμενο η κατά νόμο προθεσμία υποβολής της δήλωσής του. Όταν δεν υποβληθεί ή υποβληθεί ανακριβής περιοδική δήλωση Φ.Π.Α., χρόνος αφετηρίας υπολογισμού του πρόσθετου φόρου είναι η επόμενη ημέρα εκείνης κατά την οποία έληξε η κατά νόμο προθεσμία υποβολής της περιοδικής δήλωσης. Κατά τον τακτικό έλεγχο σε

⁷ Νόμος 2523/1997 Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων Άρθρο 2

μια διαχειριστική περίοδο από τον οποίο προκύπτει διαφορά φόρου που δεν μπορεί να ενταχθεί σε συγκεκριμένη περιοδική δήλωση, ο χρόνος αφετηρίας υπολογισμού του πρόσθετου φόρου μη υποβολής ή ανακρίβειας είναι η επόμενη μέρα εκείνης κατά την οποία έληξε η προθεσμία υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης. Χρόνος αφετηρίας υπολογισμού του πρόσθετου φόρου του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 1 είναι η επόμενη ημέρα εκείνης κατά την οποία πραγματοποιήθηκε η επιστροφή του φόρου από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.

4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων σε καμιά περίπτωση δεν μπορούν να υπερβούν:

α) το εκατό τοις εκατό (100%) για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και

β) το διακόσια τοις εκατό (200%) για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται.

5. Στη φορολογία εισοδήματος, για την επιβολή πρόσθετου φόρου, ως φόρος που οφείλεται με βάση τη δήλωση, θεωρείται αυτός που προκύπτει είτε από το εισόδημα που εξευρίσκεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4, είτε από το εισόδημα που προσδιορίζεται με βάση τις διατάξεις των άρθρων 15 έως και 19 του Ν.2238/1994.

6. Ο πρόσθετος φόρος λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης επιβάλλεται και συμβεβαιώνεται με το φόρο της δήλωσης, ενώ στις περιπτώσεις της ανακριβούς δήλωσης, μη υποβολής της δήλωσης ή επιστροφής φόρου προστιθέμενης αξίας στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται, επιβάλλεται με την καταλογιστική πράξη του φόρου. Εξαιρετικά, ο πρόσθετος φόρος λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης επιβάλλεται με καταλογιστική πράξη της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στις περιπτώσεις που η δήλωση δεν υποβάλλεται σε δημόσια οικονομική υπηρεσία ή άλλη αρχή αρμόδια για την επιβολή πρόσθετου φόρου.

7. Για την καταβολή των πρόσθετων φόρων ευθύνονται εις ολόκληρων με τους φορολογουμένους και:

α) οι υπόχρεοι των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 3 του άρθρου 61 του Ν.2238/1994,

β) οι κληρονόμοι του φορολογουμένου των οποίων η ευθύνη εκτείνεται μέχρι το ποσό της κληρονομικής μερίδας καθενός,

γ) τα πρόσωπα του άρθρου 28 του Ν.1642/1986 και

δ) τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 5 του Α.Ν.1521/1950 (ΦΕΚ 245 Α'), του άρθρου 83 του Ν.Δ.118/1973 και της παραγράφου 2 του άρθρου 22 του Ν.2459/1997 (ΦΕΚ 17 Α').

8. Όταν η διαφορά λυθεί με δικαστικό συμβιβασμό ή ολικά ή μερικά με διοικητική επίλυση, ο επιπλέον πρόσθετος φόρος υπολογίζεται για το ποσό του φόρου μέχρι το χρονικό σημείο της υπογραφής της συμβιβαστικής ή διοικητικής επίλυσης της διαφοράς και ο πρόσθετος φόρος που προκύπτει συνολικά περιορίζεται στα τρία πέμπτα (3/5) αυτού.

Τα οριζόμενα στο τρίτο εδάφιο της παραγράφου 2 εφαρμόζονται και κατά την επίλυση της διαφοράς σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο.

Ανάλυση⁸:

1. σε περίπτωση μη υποβολής φορολογικής δήλωσης, ο πρόσθετος φόρος υπολογίζεται από την επομένη ημέρα από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της δήλωσης, και μέχρι την ημέρα καταλογισμού του κύριου και πρόσθετου φόρου, από τον φορολογούμενο. Ως κατά τον νόμο προθεσμία υποβολής δήλωσης θεωρείται η μετά την παράταση από τον Υπουργό Οικονομικών που βάση εξουσιοδοτική διάταξη του νόμου εκδόθηκε.

2. τα ανώτατα ποσοστά πρόσθετων φόρων βάση της παραγράφου 4 είναι:

- ως 100% για την υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης

⁸ Δ.Σταματόπουλος(2005): Ερμηνεία Κώδικα Φορολογικών Κυρώσεων

- ως 200% για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου ο φορολογούμενος θα απέφυγε

Οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται

- για τα εισοδήματα που αποκτώνται από την 1/1/2004
- για το ΦΠΑ για τις πράξεις που γίνονται μετά την 1/1/2004
- για τους παρακρατούμενους ή επιρριπτόμενους φόρους, τέλη, εισφορές
- για τις επιστροφές ΦΠΑ από πρόσωπα που δεν τον δικαιούνται
- για τις υποθέσεις της φορολογίας κεφαλαίου
- για τους λοιπούς φόρους, τέλη και εισφορές,

3. στην φορολογία εισοδήματος ως φόρος που οφείλεται με την δήλωση της φορολογίας εισοδήματος, για να υπολογισθεί η βάση για τον πρόσθετο φόρο, θεωρείται ο φόρος που προκύπτει από την άθροιση των εισοδημάτων όλων των πηγών του άρθρου 4 του Ν 2238/94 μείον των δαπανών που εκπίπτουν και μειώνουν την δαπάνη των άρθρων 15-19 του Ν 2238/94.

4. ο πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου επιβάλλεται και καταβάλλεται με τον φόρο της δήλωσης, ενώ στις περιπτώσεις της μη υποβολής ή ανακριβούς δήλωσης, ο πρόσθετος φόρος και ο κύριος φόρος επιβάλλεται με την καταλογιστική πράξη του φόρου.

5. στις περιπτώσεις διοικητικού συμβιβασμού ή διοικητικής επίλυσης της διαφοράς ολικά ή μερικά, ο πρόσθετος φόρος υπολογίζεται επί του φόρου μέχρι την ημερομηνία υπογραφής του συμβιβασμού, δικαστικού ή διοικητικού. Ο πρόσθετος φόρος περιορίζεται στα 3/5 αυτού.

6. εφόσον κατά τον τακτικό έλεγχο σε μια διαχειριστή περίοδο προκύπτει διαφορά ΦΠΑ, η οποία δεν μπορεί να ενταχθεί σε συγκεκριμένη περιοδική δήλωση, ως χρόνος υπολογισμού του πρόσθετου φόρου για την υποβολή ή

για την ανακριβή υποβολή δήλωσης, λαμβάνεται η επόμενη μέρα εκείνης από την ημέρα που έληξε η προθεσμία υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ.

7. υπεύθυνος για την καταβολή των πρόσθετων φόρων σε ορισμένες ειδικές περιπτώσεις είναι:

- σε περίπτωση σχολάζουσας κληρονομιάς ή επιδικίας ή μεσεγγύησης κατά περίπτωση, ο κηδεμόνας ή ο προσωρινός διαχειριστής ή ο μεσεγγυούχος
- σε περίπτωση ανηλίκων ή δικαστικώς ή νομίμως απαγορευμένων ή αυτών που βρίσκονται υπό δικαστική αντίληψη ο επίτροπος ή ο κηδεμόνας ή ο αντιλήπτορας, κατά περίπτωση.
- Σε περίπτωση αποβιώσαντος φορολογουμένου, οι κληρονόμοι του των οποίων η ευθύνη εκτείνεται μέχρι το ποσό της κληρονομικής μερίδας του καθενός.

ΕΝΟΤΗΤΑ 3^η - ΠΡΟΣΘΕΤΑ ΤΕΛΗ, ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΚΑΙ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ

Οι διατάξεις των άρθρων 1 και 2 του παρόντος Νόμου εφαρμόζονται ανάλογα και για τα τέλη, εισφορές και δικαιώματα υπέρ του Δημοσίου⁹. Επίσης οι ως άνω διατάξεις εφαρμόζονται και για το τέλος εκσυγχρονισμού και ανάπτυξης αεροδρομίων, την εισφορά υπέρ ΕΛΓΑ, την εισφορά δακοκτονίας, τα δικαιώματα του Δημοσίου από τα εισιτήρια εισόδου στα καζίνο και για κάθε τέλος, εισφορά ή δικαίωμα υπέρ τρίτων που αποδίδεται στις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες και η εκπλήρωση ή μη της σχετικής φορολογικής υποχρέωσης ελέγχεται από αυτές.

Ανάλυση:

Από την παρούσα διάταξη δεν προκύπτουν σημαντικά θέματα προς ερμηνεία και θεωρούμε σαφή την νομολογία.

⁹ Νόμος 2523/1997 Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων Άρθρο 3

ΕΝΟΤΗΤΑ 4^η - ΠΡΟΣΤΙΜΑ

1. Τα πρόσωπα¹⁰ που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από την κείμενη φορολογική νομοθεσία υπόκεινται για κάθε παράβαση σε πρόστιμο που ορίζεται από εκατόν δεκαεπτά (117) ευρώ μέχρι χίλια εκατόν εβδομήντα (1.170) ευρώ. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται στις περιπτώσεις που δεν προβλέπεται η επιβολή πρόσθετου φόρου ή δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή. Ειδικά όποιος κατέχει και χρησιμοποιεί αριθμούς φορολογικού μητρώου (ΑΦΜ) περισσότερους από έναν ή αναγράφει στα φορολογικά του στοιχεία καθώς και στις φορολογικές του δηλώσεις αριθμό φορολογικού μητρώου (ΑΦΜ) που ανήκει σε άλλο πρόσωπο ή που δεν έχει χορηγηθεί σε αυτόν υπόκειται σε πρόστιμο που ορίζεται σε ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) δραχμές. Από 1.1.2002 το ανωτέρω ποσό ορίζεται σε ευρώ και στρογγυλοποιούμενο διαμορφώνεται σε 4.400 ευρώ.

Δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του πρώτου εδαφίου επί ανακρίβειας της δήλωσης, εφόσον το ύψος της προκύπτουσας διαφοράς κύριου και συμπληρωματικού φόρου, τέλους ή εισφοράς ανέρχεται μέχρι του ποσού για το οποίο αμελείται η βεβαίωση κατά τις κείμενες διατάξεις.

2. Οι διατάξεις της παραγράφου 8, του άρθρου 1, του παρόντος Νόμου, έχουν ανάλογη εφαρμογή και για τα πρόστιμα του άρθρου αυτού.

Τα ποσά σε ευρώ, του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 4 σε 117 και 1.170 ευρώ, τίθενται όπως αντικαταστάθηκαν με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 3 του άρθρου 21 του Ν.2948/2001 (ισχύουν για τις παραβάσεις που διαπράττονται από 1.1.2002 και μετά).

Το τρίτο και τέταρτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 4, τίθενται όπως αντικαταστάθηκαν με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 3 του άρθρου 21 του Ν.2948/2001 (ισχύουν από 19.10.2001).

Το τρίτο και τέταρτο εδάφιο που αντικαταστάθηκαν είχαν ως εξής:
"Ειδικά, όποιος κατέχει και χρησιμοποιεί αριθμούς φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) περισσότερους από έναν, υπόκειται σε πρόστιμο που ορίζεται σε

¹⁰ Νόμος 2523/1997 Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων Άρθρο 4

δέκα εκατομμύρια (10.000.000) δραχμές. Επίσης σε πρόστιμο πέντε εκατομμυρίων (5.000.000) δραχμών υπόκεινται και όποιος αναγράφει στα φορολογικά του στοιχεία αριθμό φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) που ανήκει σε άλλο πρόσωπο ή που δεν έχει χορηγηθεί σε αυτόν".

Το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 4 προστέθηκε με τις διατάξεις της παραγράφου 16 του άρθρου 8 του Ν.2873/2000 (ισχύει από 28.12.2000).

Ανάλυση:

1. εάν ο φορολογούμενος εφαρμόσει εγκύκλιες διαταγές ή έγγραφες θέσεις της διοίκησης, δεν επιβάλλεται πρόστιμο¹¹. Το ίδιο ισχύει και στην φορολογία κεφαλαίου, στον ΦΠΑ και στις ειδικές φορολογίες.

2. σε περίπτωση μη θεώρησης στις αρμόδιες ΔΟΥ συμφωνητικών ώστε να είναι δυνατή η ελεγκτική εξακρίβωση, τότε επιβάλλεται πρόστιμο από 117-1170€.

3. τα προαναφερόμενα έχουν εφαρμογή και στην εκπρόθεσμη και στην μη υποβολή δήλωσης έναρξης εργασιών, μεταβολών και διακοπών.

4. όταν κάποιος αποδεδειγμένα έχει και χρησιμοποιεί δύο αριθμούς φορολογικού μητρώου, επιβάλλεται πρόστιμο 4.400€. το ίδιο πρόστιμο ισχύει και στην περίπτωση που κάποιος χρησιμοποιεί ΑΦΜ άλλου προσώπου. Το ως άνω πρόστιμο δεν επιβάλλεται όταν:

- αναγράφεται ΑΦΜ εκ παραδρομής του/ της συζύγου
- η αναγραφή ιδρυτή επιχείρησης και όχι το εταιρικό
- η αναγραφή όλων ή μερών του ΑΦΜ αλλά με διαφορετική σειρά
- οφείλεται σε λάθος της υπηρεσίας

5. ευθύνη λογιστών:

¹¹ Δ. Σταματόπουλος(2005): Ερμηνεία Κώδικα Φορολογικών Κυρώσεων

οι δηλώσεις που ο νόμος ορίζει υπογράφονται υποχρεωτικά από αυτόν, και είναι υπεύθυνος για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας, για την ακρίβεια των δηλώσεων, και την συμφωνία των φορολογικών και οικονομικών δεδομένων που προκύπτουν από τα βιβλία

ΕΝΟΤΗΤΑ 5^η - ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΤΟΥ ΚΒΣ- ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ

1. Όποιος παραβαίνει¹² τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ.186/1992 ΦΕΚ 84 Α'), τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο. Για το σκοπό αυτόν καθιερώνονται δύο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας, και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς.

2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί:

- Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής:
 - Για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων ή τηρούντες βιβλία Α' κατηγορίας 293 ευρώ.
 - Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας 586 ευρώ.
 - Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας 880 ευρώ. Για τους ιδρυτές επιχειρήσεων επιβάλλονται τα πρόστιμα που προβλέπονται για τους υπόχρεους σε τήρηση Β' κατηγορίας βιβλίων, εκτός από τους ιδρυτές Ε.Π.Ε. και Α.Ε., για τους οποίους επιβάλλονται τα πρόστιμα που προβλέπονται για τους υπόχρεους σε τήρηση Γ' κατηγορίας βιβλίων.
- Βάση Υπολογισμού Νο 2 (ΒΑΣ. ΥΠ. 2) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της

¹² Νόμος 2523/1997 Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων Άρθρο 5

βάσης αυτής ισούται με την αξία της συναλλαγής ή του στοιχείου ή μέρους αυτών, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., κατά περίπτωση.

- Συντελεστής Βαρύτητας είναι ο αριθμός που κλιμακώνεται ανάλογα με τη σοβαρότητα της παράβασης και εφαρμόζεται στην αντίστοιχη βάση υπολογισμού.
- Ανώτατο όριο (οροφή) είναι το ποσό, το οποίο δεν μπορεί να υπερβεί το επιβαλλόμενο πρόστιμο και εφαρμόζεται στις αυτοτελείς παραβάσεις, με εξαίρεση αυτές για τις οποίες ισχύει η βάση υπολογισμού Νο 2 (ΒΑΣ. ΥΠ. 2).
- Γενικές παραβάσεις είναι αυτές, για τις οποίες επιβάλλεται ένα ενιαίο πρόστιμο, ανά διαχειριστική περίοδο, ανεξάρτητα από το πλήθος αυτών.
- Αυτοτελείς παραβάσεις είναι αυτές, που ορίζονται στην παράγραφο 8 του άρθρου αυτού, για τις οποίες επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για κάθε παράβαση.

3. Για κάθε πράξη ή παράλειψη των διατάξεων του άρθρου αυτού, που διαπιστώνεται σε διαφορετικό χρόνο εντός της ίδιας χρήσεως, επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο. Ειδικά αν διαπιστώνονται στον ίδιο χρόνο, πράξεις ή παραλείψεις, που αφορούν το ίδιο βιβλίο ή στοιχείο, επιβάλλεται κατά περίπτωση το βαρύτερο πρόστιμο.

4. Πράξεις ή παραλείψεις, που συνιστούν παράβαση των διατάξεων αυτών και ανάγονται σε περισσότερες της μιας διαχειριστικές περιόδους κρίνονται αυτοτελώς, και εκδίδεται χωριστή, κατά διαχειριστική περίοδο, απόφαση επιβολής προστίμου.

Οι παραβάσεις μη διαφύλαξης των βιβλίων, των στοιχείων και λοιπών δικαιολογητικών εγγραφών ή μη επίδειξης αυτών, ανάγονται στο χρόνο που διαπιστώνονται ή πιστοποιούνται και εάν ο χρόνος αυτός είναι μετά τη διαχειριστική περίοδο που έπαυσε να υφίσταται το πρόσωπο, χρόνος αναγωγής των παραβάσεων λογίζεται η τελευταία διαχειριστική περίοδος

αυτού.

Τα ανωτέρω ισχύουν ανεξάρτητα από τα έτη στα οποία αναφέρονται και αφορούν τα βιβλία, τα στοιχεία και λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών, επιφυλασσομένων των διατάξεων του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992.

5. Κατ' εξαίρεση, δεν επιβάλλεται πρόστιμο όταν:

- έχουν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία χωρίς την τήρηση ενιαίας αρίθμησης ή με επανάληψη αυτής ή
- έχουν εκδοθεί αθεώρητα φορολογικά στοιχεία, αντί θεωρημένων, εφόσον στις άνω περιπτώσεις έχουν εκδοθεί από παραδρομή και έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία εμπρόθεσμα και δηλώθηκε εγγράφως από τον υπόχρεο στον Προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας η παράλειψη αυτή, πριν από τη διαπίστωσή της από οποιονδήποτε φορολογικό έλεγχο,
- για συγκεκριμένη συναλλαγή έχει εκδοθεί το μη προσήκον φορολογικό στοιχείο, εφόσον το εκδοθέν περιλαμβάνει τουλάχιστον τα δεδομένα του προβλεπόμενου, έχει εκδοθεί στον οριζόμενο γι' αυτό χρόνο και φέρει θεώρηση στην περίπτωση που απαιτείται,
- δεν έχουν διαφυλαχθεί από τον κατά περίπτωση υπόχρεο τα επιπλέον προαιρετικός εκδοθέντα αντίτυπα,
- δεν έχουν εκδοθεί από τον υπόχρεο δελτία αποστολής για τις περιπτώσεις: παράδοσης επιστρεφόμενων αγαθών αξίας μέχρι και 880 ευρώ ή παράδοσης αγαθών προς επισκευή, συντήρηση ή άλλη αιτία που δεν συνεπάγεται απόκτηση εσόδων για τον υπόχρεο, εφόσον για τις προαναφερόμενες περιπτώσεις έχουν εκδοθεί από τον παραλήπτη των αγαθών δελτία αποστολής, κατά τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 11 του Κ.Β.Σ. και αποδεικνύεται με αντίτυπο ή φωτοαντίγραφο του σχετικού δελτίου αποστολής,

- έχουν εκδοθεί δελτία αποστολής με γενική (ελλιπή) περιγραφή των ειδών, εφόσον σκοπός της διακίνησης είναι ο δειγματισμός άνευ παραδόσεως των ειδών και δεν τηρείται βιβλίο αποθήκης,
- διαπιστώνονται παρατυπίες ή παραλείψεις που αποτελούν τυπικές παραβάσεις που δεν καταγράφονται σε αυτές που επηρεάζουν το κύρος των βιβλίων και στοιχείων ως ανακριβών ή δεν καθιστούν εξαιρετικά δυσχερείς τις ελεγκτικές επαληθεύσεις, εφόσον οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη, εκτός εάν προηγούμενα έχει γίνει αποδεδειγμένα υπόδειξη από οποιονδήποτε φορολογικό έλεγχο ή φορολογική αρχή για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ.,
- πρόκειται για υποθέσεις που έχουν ήδη ελεγχθεί με τακτικό φορολογικό έλεγχο και έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις προσδιορισμού του φόρου στη φορολογία εισοδήματος και στο Φ.Π.Α. ή για υποθέσεις που έχουν περαιωθεί ως προς τις φορολογίες αυτές με οποιονδήποτε τρόπο, με εξαίρεση τις περιπτώσεις για τις οποίες συντρέχουν οι προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 68, παράγραφος 2 του Ν.2238/1994 και 39, παράγραφος 3 του Ν.1642/1986 (τώρα άρθρο 49 Ν.2859/2000). Οι διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 1 του παρόντος, έχουν ανάλογη εφαρμογή και για τα πρόστιμα του άρθρου αυτού.

6. Για τις γενικές παραβάσεις λαμβάνεται υπόψη η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) και εφαρμόζεται ο συντελεστής βαρύτητας με αριθμητική τιμή ένα. Κατ' εξαίρεση, για τις πιο κάτω παραβάσεις ο συντελεστής βαρύτητας καθορίζεται ως εξής:

- Σε μη τήρηση λογιστικών βιβλίων ή τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας για τους επιτηδευματίες της Γ' κατηγορίας ή σε μη τήρηση του ισοζυγίου λογαριασμών Γενικού - Αναλυτικών Καθολικών ή του βιβλίου απογραφών, καθώς και σε μη σύνταξη ή εκπρόθεσμη σύνταξη του ισολογισμού σε δύο για όλες ή μερικές από τις παραπάνω παραλείψεις. Σε περίπτωση επιβολής του προστίμου της περίπτωσης

αυτής δεν επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για τη μη τήρηση μητρώου πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

- Σε μη τήρηση πρόσθετων βιβλίων της παραγράφου 5 του άρθρου 10 σε δύο για κάθε βιβλίο.
- Σε μη τήρηση βιβλίων αποθήκης ή παραγωγής κοστολογίου και τεχνικών προδιαγραφών, σε δύο , ανεξάρτητα αν η παράλειψη αφορά ένα ή περισσότερα από αυτά.
- Σε περίπτωση ελλιπούς περιγραφής του είδους των αγαθών ή υπηρεσιών στα βιβλία ή στοιχεία, σε δύο .
- Σε μη επίδειξη των βιβλίων και στοιχείων την πρώτη φορά μετά από προηγούμενη πρόσκληση σε δύο και για καθεμία από τις επόμενες δύο φορές σε πέντε .
- Σε περίπτωση μη καταχώρισης της ποσοτικής καταμέτρησης των αποθεμάτων στο βιβλίο απογραφών σε τρία .
Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής στοιχείων της παραγράφου 1 του άρθρου 20 μετά το τέλος του έτους που έληξε η προθεσμία υποβολής τους, καθώς και στις περιπτώσεις παράλειψης καταχώρισης αντισυμβαλλομένων ή ανακριβούς καταχώρισης της αξίας σε τρία , εφόσον οι ανωτέρω παραλείψεις και ανακρίβειες αφορούν μεγέθη συνολικής αξίας πάνω από δεκατέσσερις χιλιάδες εξακόσια εβδομήντα τρία (14.673) ευρώ ανά κατάσταση. Ο ίδιος συντελεστής ισχύει και σε περίπτωση μη υποβολής στοιχείων, εκτός αν ο υπόχρεος μέχρι τη λήξη της προθεσμίας εξώδικης επίλυσης της διαφοράς ή άσκησης εμπρόθεσμης προσφυγής κατά της απόφασης επιβολής προστίμου υποβάλλει εκπρόθεσμα τα στοιχεία και προκύπτει ότι τα συνολικά μεγέθη ανά κατάσταση είναι μέχρι του ορίου του προηγούμενου εδαφίου, οπότε εφαρμόζεται συντελεστής βαρύτητας ίσος με τη μονάδα. Ο συντελεστής βαρύτητας των προηγούμενων εδαφίων ισχύει και σε περίπτωση μη υποβολής του ισοζυγίου της παραγράφου 6 του

άρθρου 20 ή της εκπρόθεσμης υποβολής του, μετά την παρέλευση εξαμήνου από την προθεσμία υποβολής.

- Σε περίπτωση μη επίδειξης σε προληπτικό έλεγχο των πρόσθετων βιβλίων της παραγράφου 5 του άρθρου 10 σε πέντε .
- Σε περίπτωση παρεμπόδισης του προληπτικού φορολογικού ελέγχου με θετικές ενέργειες, σε πέντε .
- Σε μη τήρηση του βιβλίου κοστολογίου οικοδομών της Α.Υ.Ο.Ο. **1024754/187/ΠΟΛ.1039/9.3.2006**(ΦΕΚ 311 Β') ή σε μη επίδειξη αυτού στο φορολογικό έλεγχο μετά από προηγούμενη πρόσκληση σε πέντε για κάθε οικοδομή.

7. Στο πρόστιμο που ορίζεται από τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού, υπόκεινται και ο διευθυντής ή οποιοσδήποτε άλλος μισθωτός των υπόχρεων της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ. ή ο νομικός ή ο λογιστικός ή ο φορολογικός ή ο οικονομικός σύμβουλος και εν γένει κάθε τρίτος, ο οποίος αποδεδειγμένα συμπράττει στις πράξεις ή στις παραλείψεις που έχουν ως συνέπεια τα βιβλία και στοιχεία να μην εμφανίζουν την πραγματική κατάσταση. Το ίδιο πρόστιμο επιβάλλεται και σε εκείνον που υπογράφει τον ισολογισμό και το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης λογιστή - φοροτεχνικό, εφόσον δεν έχει τέτοιο δικαίωμα.

8. Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1), ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα .

- Η παράλειψη έκδοσης κάθε στοιχείου, που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. Ειδικά η μη έκδοση στοιχείου παράδοσης κτισμάτων συνιστά αυτοτελή παράβαση ανεξάρτητα από το ύψος της αξίας αυτού. Ως παράλειψη έκδοσης στοιχείου λογίζεται και η μη καταχώριση σερβιρισθέντων ειδών στα δελτία παραγγελίας. Κατ' εξαίρεση η μη έκδοση δελτίων αποστολής από αγρότες του ειδικού καθεστώτος

Φ.Π.Α. θεωρείται γενική παράβαση, επιφυλασσομένων των διατάξεων της περίπτωσης α' της παραγράφου 10 του άρθρου αυτού. Επίσης, κατ' εξαίρεση η μη έκδοση στοιχείου διακίνησης θεωρείται γενική παράβαση, εφόσον έχει εκδοθεί και καταχωρηθεί στα βιβλία στοιχείο αξίας για την ίδια συναλλαγή από τον υπόχρεο στην έκδοση του στοιχείου διακίνησης.

- Η έκδοση καθενός αθεώρητου στοιχείου, όταν από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. προβλέπεται η έκδοση θεωρημένου. Ειδικά, όταν τα στοιχεία αυτά έχουν εκδοθεί εκ παραδρομής αθεώρητα και έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία πριν από οποιονδήποτε έλεγχο θεωρείται γενική παράβαση.
- Η μη αναγραφή ή η ανακριβής αναγραφή σε καθένα από τα στοιχεία που αναφέρονται στην ανωτέρω περίπτωση α' του ονοματεπωνύμου ή της επωνυμίας, καθώς και του Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλομένου, του είδους, της ποσότητας και της αξίας ή της αμοιβής. Ειδικά, σε περίπτωση μη αναγραφής του ονοματεπωνύμου στις αποδείξεις λιανικής πώλησης, όταν αυτές αφορούν πωλήσεις αγαθών, εκπιπόμενες στη φορολογία εισοδήματος, θεωρείται γενική παράβαση.
- Η μη καταχώρηση κάθε στοιχείου ή εγγράφου αγοράς, πώλησης, εσόδου, εξόδου, εφόσον δεν επιβλήθηκε πρόστιμο των περιπτώσεων α' και γ'.
- Η κάθε ανακριβής καταχώρηση των αναφερομένων στην προηγούμενη περίπτωση, εφόσον δεν επιβλήθηκε πρόστιμο της περίπτωσης γ'.
- Η κάθε μη καταχώρηση ή η ανακριβής καταχώρηση στοιχείου απογραφής.
- Η καθεμία καταχώρηση ανύπαρκτης πώλησης ή ανύπαρκτου εσόδου και στοιχείου απογραφής. Κατ' εξαίρεση παραβάσεις της περίπτωσης αυτής και των περιπτώσεων δ', ε' και στ', θεωρούνται γενικές, μέχρι ποσού συνολικής διαφοράς, κατά περίπτωση, 880 ευρώ.'

- Η κάθε μη καταχώρηση ή η ανακριβής καταχώρηση των στοιχείων που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής, στα πρόσθετα βιβλία που ορίζονται από τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ. και τις αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών που εκδίδονται κατ' εξουσιοδότηση νόμου και καθιερώνουν την υποχρέωση τήρησης πρόσθετων βιβλίων. Η μη καταχώρηση στα πρόσθετα βιβλία του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδου, θεωρείται γενική παράβαση.
- Η μη διαφύλαξη κάθε βιβλίου ή κατάστασης που υποκαθιστά βιβλίο ή ανά πενήντα (50) φύλλα φορολογικών στοιχείων ή άλλων δικαιολογητικών εγγραφών για όσο χρόνο ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., εκτός αν η μη διαφύλαξη οφείλεται αποδεδειγμένα σε ανώτερη βία.
- Η εκπρόθεσμη εκτύπωση ή εγγραφή σε οπτικό δίσκο κάθε βιβλίου ή κατάστασης που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.
- Η μη κάλυψη από τα προγράμματα λογισμικού των υποχρεώσεων που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 23 του Κ.Β.Σ., ως και η μη τήρηση καθεμιάς από τις υποχρεώσεις που θεσπίζονται από το άρθρο αυτό.
- Η κάθε μη καταχώριση ή η ανακριβής καταχώριση στο βιβλίο κοστολογίου οικοδομών της Α.Υ.Ο.Ο.1024754/187/ΠΟΛ.1039/9.3.2006 δαπάνης που προσδιορίζει το κόστος της κάθε οικοδομής.

9. Κάθε φορά που διενεργείται φορολογικός έλεγχος και διαπιστώνονται επαναλαμβανόμενες εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου αυτοτελείς, κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, παραβάσεις, για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων με βάση την κατηγορία βιβλίων, κατά τα οριζόμενα στην περίπτωση α' της παραγράφου 2, το ανώτατο όριο του προστίμου δεν μπορεί να υπερβεί κατά την πρώτη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το δεκαπενταπλάσιο των προστίμων αυτών, για κάθε κατηγορία παραβάσεων των περιπτώσεων της προηγούμενης παραγράφου

και κατά τη δεύτερη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το τριακονταπλάσιο των προστίμων αυτών, για κάθε ως άνω κατηγορία παράβασης. Σε περίπτωση διαπίστωσης για τρίτη φορά της διάπραξης των παραβάσεων αυτών δεν ισχύει περιορισμός ως προς το ανώτατο όριο αυτών των προστίμων.

10. Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 2 (ΒΑΣ. ΥΠ. 2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας:

α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση των στοιχείων, που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ. και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των 880 ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με την αξία της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε. Θεωρείται απόκρυψη της συναλλαγής και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με τη συνολική της αξία και η περίπτωση διακίνησης αγαθών χωρίς το συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο, που προβλέπεται από τον Κ.Β.Σ.

Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της αξίας της συναλλαγής, επιβάλλεται το πρόστιμο που ορίζεται από την περίπτωση α' της παραγράφου 2, κατά περίπτωση.

Ειδικά στις περιπτώσεις που προκύπτει το ύψος της συνολικής αποκρυβείσας αξίας, χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία μιας εκάστης ξεχωριστά, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο της συναλλαγής, το οποίο σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να υπερβεί το δεκαπενταπλάσιο της ΒΑΣ. ΥΠ. 1, με εξαίρεση τις περιπτώσεις που ο υπόχρεος τηρεί βιβλίο αγορών, οπότε το ανωτέρω πρόστιμο επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%).

β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο

με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρησης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των οκτακοσίων ογδόντα (880) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας το πρόστιμο της περίπτωσης αυτής, επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%).

Η ίδια μείωση ισχύει και για το λήπτη εικονικού στοιχείου στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη.

Κατ' εξαίρεση στην περίπτωση έκδοσης αποδείξεων από φορολογική ταμειακή μηχανή (Φ.Τ.Μ.) του Ν.1809/1988, στις οποίες τα εκτυπούμενα ατομικά στοιχεία του εκδότη δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα, επιβάλλεται πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2, εφόσον οι εκδοθείσες αποδείξεις έχουν καταχωρηθεί εμπρόθεσμα στα τηρούμενα βιβλία του κατόχου χρήστη επιτηδευματία, η δε Φ.Τ.Μ. έχει δηλωθεί από αυτόν στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.1809/1988.

γ) Στα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ., λήπτες εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολο ή μέρος αυτής, επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται για την περίπτωση γ' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού, ανεξαρτήτως της αξίας των στοιχείων αυτών.

Εφόσον η εικονικότητα των στοιχείων του προηγούμενου εδαφίου ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, δεν επιβάλλεται πρόστιμο στους αγρότες λήπτες των στοιχείων.

11 Για την εφαρμογή των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου και των περιπτώσεων α' και γ' της παραγράφου 8, εφόσον καταλογίζονται αυτοτελείς παραβάσεις για τα φορολογικά στοιχεία αξίας, δεν καταλογίζονται, για την ίδια αιτία, όμοιες παραβάσεις για τα αντίστοιχα δελτία αποστολής, ανεξάρτητα από το αν τα στοιχεία αυτά εκδίδονται από διαφορετικά πρόσωπα.

Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν αναλόγως σε κάθε περίπτωση έκδοσης φορολογικών στοιχείων που αναφέρονται στην ίδια συναλλαγή ή πράξη, καθώς και για τις παραβάσεις της περίπτωσης η΄ της παραγράφου 8.

Δεν καταλογίζεται ιδιαίτερη παράβαση για την καταχώρηση εικονικών, πλαστών ή νοθευμένων στοιχείων, εφόσον επιβάλλεται πρόστιμο της περίπτωσης β΄ της προηγούμενης παραγράφου, ανεξάρτητα από το χρόνο στον οποίο ανάγεται η παράβαση.

12. Όπου σε άλλες διατάξεις γίνεται αναφορά σε παραβάσεις ή πρόστιμα του Π.Δ/τος 99/1977 Κ.Φ.Σ. (ΦΕΚ 34 Α΄) ή του Π.Δ/τος 186/1992 Κ.Β.Σ., νοούνται οι παραβάσεις και τα πρόστιμα του παρόντος Νόμου.

Ανάλυση:

1. για την επιβολή προστίμων αρκεί¹³ η μη τήρηση των διατάξεων και δεν απαιτείται επί πλέον η συνδρομή υποκειμενικής υπαιτιότητας του υπόχρεου.

2. όταν εκ άγνοιας, εκ παραδρομής ή συγγνωστής πλάνης εφαρμόσθηκαν λάθος οι προβλεπόμενες διαδικασίες και έχουν γίνει παραβάσεις, τότε δεν επιβάλλονται τα ανάλογα πρόστιμα και οι προσαυξήσεις του κώδικα αυτού. Άντ' αυτού θα γίνει σύσταση για την σωστή τήρηση. Με τον τρόπο αυτό αποφεύγονται πρόστιμα για μικροπαραβάσεις.

3. απορρόφηση- ενοποίηση πολλών παραβάσεων, έχουμε όταν γίνεται κατά τον ίδιο χρόνο πράξεις ή παραλείψεις που αφορούν το ίδιο στοιχείο ή βιβλίο, ώστε να μην επιβληθούν τόσα πρόστιμά όσα και τα λάθη, αλλά επισύρεται το βαρύτερο πρόστιμο.

4. ΦΤΜ:

Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του νόμου αυτού, των αποφάσεων που εκδίδονται κατ' εξουσιοδότησή του και των διατάξεων που αναφέρονται στις τεχνικές προδιαγραφές των φορολογικών ταμειακών μηχανών και

¹³ Δ. Σταματόπουλος(2005): Ερμηνεία Κώδικα Φορολογικών Κυρώσεων

συστημάτων τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο.

Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος ισχύουν οι εννοιολογικοί προσδιορισμοί της παραγράφου 2 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α').

Για όλες τις παραβάσεις εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) και συντελεστής βαρύτητας με αριθμητική τιμή που ορίζεται ως εξής:

α) Για τις επιχειρήσεις που έχουν λάβει, από την αρμόδια Επιτροπή του άρθρου 7, άδεια καταλληλότητας ή έγκριση μόνο τεχνικής υποστήριξης σε τέσσερα (4).

Κατ' εξαίρεση, για τις πιο κάτω παραβάσεις ο συντελεστής βαρύτητας καθορίζεται ως εξής:

α.1. Σε περίπτωση άρνησης ή παρακώλυσης ή μη διευκόλυνσης, με οποιονδήποτε τρόπο του ελέγχου της αξιοπιστίας των φορολογικών ταμειακών μηχανών και συστημάτων σε δεκαπέντε (15).

α.2. Σε περίπτωση μη διαφύλαξης του δείγματος για τον προβλεπόμενο χρόνο σε τριάντα (30).

α.3. Σε περίπτωση υποβολής ανακριβών στοιχείων στην Επιτροπή του άρθρου 7, για τη χορήγηση άδειας καταλληλότητας σε είκοσι (20).

β) Για τις επιχειρήσεις που έχουν εξουσιοδοτηθεί για την παροχή υπηρεσιών συντήρησης και επισκευής φορολογικών ταμειακών μηχανών και συστημάτων σε δύο (2).

γ) Για τους χρήστες ή κατόχους φορολογικών ταμειακών μηχανών και συστημάτων σε ένα (1).

Ειδικά, η έκδοση αποδείξεων από μη εγκεκριμένη ή μη δηλωμένη φορολογική ταμειακή μηχανή ή σύστημα λογίζεται ως μη έκδοση αυτών. Για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου θεωρείται αυτοτελής παράβαση, για την οποία εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις της παραγράφου 8 περίπτωση α' του

άρθρου 5 του ν. 2523/1997. Όταν τα στοιχεία αυτά έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία πριν από οποιονδήποτε έλεγχο θεωρείται γενική παράβαση.

δ) Ειδικά στην περίπτωση παραβάσεων λόγω παραβίασης ή παραποίησης φορολογικών ταμειακών μηχανών και συστημάτων, που έχουν άδεια καταλληλότητας από την αρμόδια Επιτροπή του άρθρου 7 ή επέμβασης κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία της μηχανής ή διάθεσης ή χρησιμοποίησης παραβιασμένης ή διαφοροποιημένης ή παραποιημένης τέτοιας μηχανής, εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) και ο συντελεστής βαρύτητας ορίζεται ανά υπαίτιο ως εξής:

δ.1. Σε περίπτωση που υπαίτιος της παράβασης είναι η επιχείρηση που έχει λάβει, από την αρμόδια Επιτροπή του άρθρου 7, άδεια καταλληλότητας ή έγκριση μόνο τεχνικής υποστήριξης σε εξήντα (60).

δ.2. Σε περίπτωση που υπαίτιος της παράβασης είναι η επιχείρηση που έχει εξουσιοδοτηθεί από τον κατασκευαστή ή τον εισαγωγέα, για την παροχή υπηρεσιών συντήρησης και επισκευής φορολογικών ταμειακών μηχανών και συστημάτων σε τριάντα (30).

δ.3. Σε περίπτωση που υπαίτιος της παράβασης είναι ο χρήστης ή κάτοχος της φορολογικής ταμειακής μηχανής και συστήματος ή άλλος τρίτος σε τριάντα (30).

4. Οι υπαίτιοι των παραβάσεων της περίπτωσης δ' της προηγούμενης παραγράφου τιμωρούνται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εφαρμοζομένων αναλόγως των αντιστοίχων διατάξεων του ν. 2523/1997, που αναφέρονται στη χρήση πλαστών και εικονικών στοιχείων.

5. Αν υπαίτιος αδικήματος της περίπτωσης δ' της παραγράφου 3 είναι η επιχείρηση που έχει λάβει την άδεια καταλληλότητας των φορολογικών ταμειακών μηχανών ή συστημάτων ή εξουσιοδοτημένος από αυτήν αντιπρόσωπός της, ανεξάρτητα από τα διοικητικά πρόστιμα και τις ποινικές κυρώσεις που προβλέπονται στις παραγράφους 3 υποπερίπτωση δ.1. και 4, μπορεί να ανακληθεί από την Επιτροπή του άρθρου 7 η άδεια καταλληλότητας για τη διάθεση των μηχανών του συγκεκριμένου τύπου.

6. Στις ίδιες κυρώσεις και ποινές που προβλέπονται από τις παραγράφους 3 υποπερίπτωση δ.1. και 4 υπόκεινται και τα πρόσωπα, στα οποία ανατίθεται από την Επιτροπή η διενέργεια ελέγχων, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 7, όταν βεβαιώνουν ανακριβώς για τα αποτελέσματα των ελέγχων που διενήργησαν.

7. Για τις παραβάσεις που διαπιστώνονται από την Επιτροπή του άρθρου 7 ή τη Διεύθυνση Βιβλίων και Στοιχείων ενημερώνεται εγγράφως η αρμόδια Δ.Ο.Υ. του παραβάτη, η οποία συντάσσει τη σχετική έκθεση και τη μηνυτήρια αναφορά αν συντρέχει περίπτωση, εκδίδει δε και την απόφαση επιβολής προστίμου.

Για την επιβολή του προστίμου, τη διαδικασία βεβαίωσης, καταβολής και διοικητικής επίλυσης της διαφοράς και για κάθε άλλο θέμα που δεν ρυθμίζεται ειδικά από το παρόν άρθρο, ισχύουν αναλόγως οι σχετικές διατάξεις για τις παραβάσεις του π.δ/τος 186/1992 (Κ.Β.Σ.).

5. σε περίπτωση απώλειας βιβλίων και στοιχείων λόγω κλοπής, εφόσον αποδειχθεί ότι επιδείχθηκε η δέουσα προσοχή από τον επιτηδευματία για την διαφύλαξή τους, δεν επιβάλλεται πρόστιμο. Το οικονομικό αποτέλεσμα όμως υπολογίζεται εξωλογιστικά λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσδιορισμού τους.

6. για να ισχύσει το ισόποσο πρόστιμο θα πρέπει να ισχύουν αθροιστικά οι εξής προϋποθέσεις:

- μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση στοιχείου
- απόκρυψη συναλλαγής ή μέρους αυτού
- αποκρυβείσα αξία άνω των 880€

7. σε περιπτώσεις καταχώρισης στα βιβλία ανύπαρκτων εξόδων και γενικά δαπανών, επιβάλλεται πρόστιμο διπλάσιο της συναλλαγής και με ελάχιστο το όριο της κατηγορίας των βιβλίων.

8. σε περιπτώσεις έκδοσης πλαστών ή εικονικών στοιχείων ή λήψη εικονικών στοιχείων, επιβάλλεται πρόστιμο διπλάσιο της συναλλαγής

ΕΝΔΕΙΚΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ

ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΑΞΙΑΣ ΣΕ ΕΥΡΩ)	ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΝΑ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΤΗΡΟΥΜΕΝΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ		
	Α'	Β'	Γ'
881€	440€ (881 – 50%)	881€	881€
1.000€	500€ (1.000 - 50%)	1.000€	1.000€
3.000€	1.500€ (3.000 – 50%)	3.000€	3.000€
4.395€	ΟΡΟΦΗ 2.197€ (15x293=4.395–50%)	4.395€	4.395€
8.000€	2.197€	8.000€	8.000€
8.790€	2.197€	ΟΡΟΦΗ 8.790€ (15x586=8.790)	8.790€
10.000€	2.197€	8.790€	10.000€
13.000€	2.197€	8.790€	13.000€
13.200€	2.197€	8.790€	ΟΡΟΦΗ 13.200€ (15x880=13.200)
13.300€	2.197€	8.790€	13.200€
15.000€	2.197€	8.790€	13.200€

ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΑΒΑΣΗΣ ¹⁴	ΒΑΣ ΥΠ	Σ.Β	ΥΨΟΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΑΝΑ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΒΣ
Μη υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων ή υποβολή εκπρόθεσμα μετά το τέλος του έτους της προθεσμίας υποβολής ή παράλειψη καταχώρησης αντισυμβαλλομένων ή ανακριβής καταχώρηση αξίας για παραλείψεις ή ανακρίβειες πάνω από 14.673 μετά το τέλος του έτους.	1	3	Α: 293,00x3=897,00 Β: 586x3=1758,00 Γ: 880x3=2640
Παραλείψεις ή ανακρίβειες μέχρι 14.673 , μη υποβολή στοιχείων εφόσον ο υπόχρεος υποβάλλει τα στοιχεία μέχρι τη λήξη της προθεσμίας της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς ή άσκησης εμπρόθεσμης προσφυγής με μεγέθη μέχρι 14.673 .	1	1	Α: 293,00 Β: 586,00 Γ: 880,00

¹⁴ σελ 226 και Πολ 1157/2005

ΕΝΟΤΗΤΑ 6^η - ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΦΠΑ ΠΛΑΣΤΑ-ΕΙΚΟΝΙΚΑ

1. Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί¹⁵ ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.

2. Η έννοια των πλαστών και εικονικών στοιχείων ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 19 του παρόντος Νόμου.

Ανάλυση:

ΑΝΑΚΕΦΑΛΑΙΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΝΔΕΙΞΕΩΝ ΕΙΚΟΝΙΚΟΤΗΤΑΣ Ή ΠΛΑΣΤΟΤΗΤΑΣ ΚΑΙ ΠΡΟΤΕΙΝΟΜΕΝΩΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΕΝΕΡΓΕΙΩΝ¹⁶

	ΕΝΔΕΙΞΕΙΣ	ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΑ	ΠΡΟΤΕΙΝΟΜΕΝΕΣ ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ
1.	Έλλειψη στοιχείου διακίνησης ή ύπαρξης στοιχείων αξίας (Τιμολόγια πώλησης, εκκαθαρίσεις κ.λπ.) χωρίς να συνδέονται με Δ.Α., ή χωρίς αναγραφή στο ΔΑ ή ΣΔΑ του αριθμού κυκλοφορίας του πρώτου φορτηγού αυτοκινήτου (Φ.Δ.Χ., Φ.Ι.Χ.) ή του ονόματος πλωτού μέσου	Εικονικότητα συναλλαγής	Ποσοτικός έλεγχος (κλειστή αποθήκη) Έλεγχος τρόπου διακίνησης Ύπαρξη φορτωτικών ή άλλων στοιχείων Έλεγχος του εκδότη των στοιχείων

¹⁵ Νόμος 2523/1997 Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων Άρθρο 6

¹⁶ Εγχειρίδιο ΥΠΕΕ

2.	Ανέφικτο μεταφοράς λόγω όγκου ή βάρους ή είδους. Αδύνατη μεταφορά την ίδια μέρα με το ίδιο αυτοκίνητο φορτηγό όχημα	Εικονική συναλλαγή	Έλεγχος αποθεμάτων και αυτοκινήτων οχημάτων Έλεγχος στοιχείων εκδότη, έλεγχος τρόπου διακίνησης άλλων εμπορευμάτων κ.λ.π. Λήψη πληροφοριών και έλεγχος για λοιπά άλλα στοιχεία
3.	Μεταφορές χωρίς ύπαρξη φορτωτικών εγγράφων όταν η επιχείρηση δεν διαθέτει η ίδια μεταφορικά μέσα	Εικονική συναλλαγή	Έλεγχος ποσοτικός Έλεγχος ταμείου Λήψη πληροφοριών και έλεγχος για λοιπά άλλα στοιχεία Έλεγχος σε αντισυμβαλλόμενους για ύπαρξη μεταφορικών μέσω
4.	Ανεπάρκεια ή έλλειψη μηχανολογικού εξοπλισμού για εκτέλεση έργου ή έλλειψη εξειδικευμένου τεχνικού προσωπικού που απαιτείται για την εκτέλεση του έργου	Εικονική συναλλαγή	Αξιοποίηση πληροφοριών από ΥΠΕΧΩΔΕ Δ.13-Τμ.Ε΄ Λήψη πληροφοριών για εκδότη, έλεγχος εκδότη, έλεγχος υλικοτεχνικής υποδομής, έλεγχος για ειδικευμένο προσωπικό, πρόσληψη αυτών ή έλεγχος τυχόν άλλων συμβαλλομένων για τη δυνατότητα εκτέλεσης του έργου Στοιχεία από ΙΚΑ για την απασχόληση προσωπικού
5.	Επιλεκτική εξόφληση «μετρητοίς» στοιχείων μεγάλης αξίας ή εξόφληση στοιχείων αξίας άνω των 15.000,00 ευρώ χωρίς την οριζόμενη διαδικασία ή εξόφληση μόνο του ΦΠΑ του στοιχείου	Εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή ή εικονικότητα ως προς το πρόσωπο	Έλεγχος ταμείου Έλεγχος ποσοτικός (κλειστή αποθήκη) Λήψη πληροφοριών για τον εκδότη, έλεγχος τραπεζικών λογαριασμών, όπου αυτό είναι δυνατόν. Έλεγχος στοιχείων Γ.Γ.Π.Σ.
6.	Χρόνος έκδοσης στοιχείου (στο τέλος φορολογικών περιόδων ή στη λήξη των χρήσεων)	Εικονική συναλλαγή	Έλεγχος αποθεμάτων Έλεγχος στοιχείων εκδότη, έλεγχος λήπτη.
7.	Μη ύπαρξης συνάφειας δραστηριότητας εκδότη με το αντικείμενο της	Εικονική συναλλαγή Πλαστό ή	Έλεγχος ύπαρξης εκδότη, ύπαρξη ανάλογων εγκαταστάσεων ή τεχνικού

	συναλλαγής	εικονικό στοιχείο	εξοπλισμού κλπ. Έλεγχος εντοπισμού και άλλων παρόμοιων στοιχείων
8.	Εμφάνιση νέου προμηθευτή με συναλλαγές σημαντικού μεγέθους Συναλλαγές με προμηθευτές εγκατεστημένους σε μεγάλη απόσταση	Εικονική συναλλαγή	Έλεγχος ύπαρξης του προμηθευτή, της διακίνησης, των μεταφορικών μέσων κ.λπ. Έλεγχος αποθεμάτων από τα αγορασθέντα είδη, έλεγχος των προμηθειών του προμηθευτή και αν χρειαστεί όλης της αλυσίδας των προμηθευτών. Έλεγχος ταμείου - Λοιποί έλεγχοι
9.	Αγορές αγαθών που απαιτούν αποθηκευτικούς ή ειδικά διασκευασμένους χώρους (π.χ. ψυκτικούς θαλάμους) που δεν διαθέτει η επιχείρηση, ή μη ύπαρξη των πωληθέντων ως αποθέματα	Εικονική συναλλαγή	Έλεγχος ποσοτικός, έλεγχος παγίων, έλεγχος εγκαταστάσεων Έλεγχος και στον εκδότη του στοιχείου ή εφόσον απαιτείται και σε όλους τους εμπλεκόμενους προμηθευτές
10	Αγορά μεταχειρισμένου πάγιου εξοπλισμού χωρίς ταυτότητα ή αγορά παγίων που δεν συνάδουν με το αντικείμενο της επιχείρησης	Εικονική συναλλαγή	Έλεγχος αν τα ίδια είδη είχαν αγορασθεί στο παρελθόν και είχαν αποσβεστεί Έλεγχος προμηθευτή
11	Αγορά αγαθών μη συμβατών με τη δραστηριότητα ή το αντικείμενο εργασιών ή παγίων που δεν είναι χρήσιμα για τη δραστηριότητα.	Εικονική συναλλαγή	Επαλήθευση στοιχείου εκδότη Έλεγχος χρήσης των αγαθών Έλεγχος αποθεμάτων, έλεγχος αύξησης αγορών ή ακαθαρίστων εσόδων, έλεγχος εκδότη
1 2 *	Προμήθεια αγαθών σε υπερβολικές τιμές ή σε τιμές μικρότερες από τις επικρατούσες στην αγορά.	Υπερτιμολόγηση Υποτιμολόγηση Εικονική συναλλαγή	Έλεγχος σχέσης εκδότριας και λήπτριας του στοιχείου Αντιπαραβολή με τις τιμές αγοράς όμοιων αγαθών Έλεγχος προκειμένου να διαπιστωθεί αν τυχόν πρόκειται για κυκλική απάτη
1 3	Συχνή προμήθεια αγαθών και αγορά αγαθών σε μεγάλες ποσότητες	Εικονική συναλλαγή	Έλεγχος της συχνότητας των συναλλαγών, του τρόπου διακίνησης, της εξόφλησης, της αποθήκευσης και έλεγχος

-			του προμηθευτή και αν χρειασθεί και του προμηθευτή του προμηθευτή
1 4	Ενδείξεις δανειοδότησης ή επιχορήγησης, επένδυσης κ.λπ.	Εικονική συναλλαγή	Προμήθεια των ίδιων αγαθών παλαιότερα Υπαρξη πιθανόν και αντίστοιχου πιστωτικού τιμολογίου
1 5	Διαφοροποίηση στην επιχειρηματική πρακτική	Εικονική συναλλαγή	Έλεγχος ταμείου Διαπίστωση για την αναγκαιότητα της συναλλαγής
1 6	Γραφικός χαρακτήρας όμοιος σε διαφορετικό προμηθευτή Πλήθος ορθογραφικά λάθη σε εξειδικευμένες υπηρεσίες	Εικονική συναλλαγή Πλαστό στοιχείο	Επαλήθευση στοιχείων εκδότη, έλεγχος με άλλα στοιχεία του εκδότη, διασταύρωση των στοιχείων
1 7	Αλλοιώσεις επί του στοιχείου	Πλαστό στοιχείο Επανα-χρησιμοποίηση	Αντιπαραβολή με στέλεχος Έλεγχος αγορασθέντων αγαθών
1 8	Αναρμοδιότητα Δ.Ο.Υ. θεώρησης- Ανακρίβεια Α.Φ.Μ. εκδότη Ανύπαρκτο Α.Φ.Μ.	Πλαστότητα θεώρησης Πλαστό και εικονικό στοιχείο	Έρευνα για τον εκδότη, στοιχεία από Δ.Ο.Υ., Γ.Γ.Π.Σ. Έλεγχος στο λήπτη και τον εκδότη
1 9	Δυσαναλογία υλικών με εκτελεσθέν έργο, και συναλλαγές εργολάβων και υπεργολάβων ειδικά στις νέες οικοδομές που υπάγονται σε ΦΠΑ	Υπερτιμολόγηση Εικονική συναλλαγή	Έλεγχος σχέσης εκδότριας και λήπτριας του στοιχείου Έλεγχος προκειμένου να διαπιστωθεί αν τυχόν πρόκειται για κυκλικές συναλλαγές

ΕΝΟΤΗΤΑ 7^η - ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΓΙΑ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΠΡΟΜΗΘΕΙΑ ΤΟΥ ΕΙΔΙΚΟΥ ΣΗΜΑΤΟΣ ΤΩΝ ΤΕΛΩΝ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ

1. Για την εκπρόθεσμη¹⁷ προμήθεια του ειδικού σήματος των αυτοκινήτων οχημάτων, την προμήθεια σήματος μικρότερης κατηγορίας ή την παράλειψη προμήθειας σήματος, επιβάλλεται αυτοτελές πρόστιμο ίσο με τα τέλη κυκλοφορίας που αντιστοιχούν στον κυλινδρισμό του οχήματος. Όταν το όχημα απαλλάσσεται από τα τέλη κυκλοφορίας, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το ένα δεύτερο (1/2) των τελών κυκλοφορίας που αντιστοιχούν στον κυλινδρισμό του.

2. Για τα οχήματα με κυλινδρισμό κινητήρα μέχρι και επτακόσια ογδόντα πέντε (785) κυβικά εκατοστά, το πρόστιμο για την ανωτέρω αιτία ανέρχεται σε τριάντα (30) ευρώ. Επίσης πρόστιμο τριάντα (30) ευρώ επιβάλλεται και στην περίπτωση που αφαιρέθηκαν οι πινακίδες του οχήματος με πράξη της αστυνομικής αρχής, επειδή δεν έφερε επικολλημένο το ειδικό σήμα, η προμήθεια του οποίου όμως είχε γίνει πριν από την αφαίρεση, εμπρόθεσμα ή εκπρόθεσμα. Το πρόστιμο των τριάντα (30) ευρώ επιβάλλεται και στην περίπτωση απώλειας ή κλοπής του ειδικού σήματος, εφόσον αφαιρεθούν οι πινακίδες λόγω μη επικόλλησης του σήματος.

Ανάλυση:

Από την παρούσα διάταξη δεν προκύπτουν σημαντικά θέματα προς ερμηνεία και θεωρούμε σαφή την νομολογία.

¹⁷ Νόμος 2523/1997 Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων Άρθρο 7

ΕΝΟΤΗΤΑ 8^η - ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΓΙΑ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΤΕΛΟΣ ΨΥΧΑΓΩΓΙΚΩΝ ΠΑΙΓΝΙΩΝ

1. Σε περίπτωση εγκατάστασης¹⁸ ή λειτουργίας ψυχαγωγικών τεχνικών παιγνίων σε παιγνιομηχανήματα ή σε ειδικά διασκευασμένα τραπέζια, χωρίς την καταβολή του νόμιμου τέλους διενέργειας ψυχαγωγικών τεχνικών παιγνίων, επιβάλλεται από την αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία πρόστιμο, το οποίο ανέρχεται στο πενταπλάσιο του κατά περίπτωση προβλεπόμενου ετήσιου τέλους.

Σε περίπτωση μη επικόλλησης του σήματος επιβάλλεται πρόστιμο που ισούται με το διπλάσιο του ετήσιου τέλους που αντιστοιχεί στο συγκεκριμένο παιγνιομηχάνημα ή τραπέζι. Πρόστιμο που ισούται με το διπλάσιο του ετήσιου τέλους επιβάλλεται και σε περίπτωση μη επικόλλησης του σήματος σε παιγνιομηχάνημα που έχει υποστεί βλάβη και βρίσκεται εντός του χώρου διενέργειας ψυχαγωγικών τεχνικών παιγνίων.

2. Απαγορεύεται, με την επιφύλαξη των διατάξεων του Ν.2206/1994 (ΦΕΚ 62 Α'), η με οποιονδήποτε τρόπο εγκατάσταση και διενέργεια μικτών ή τυχερών παιγνίων. Απαγορεύεται επίσης η με οποιονδήποτε τρόπο μετατροπή των παιγνιομηχανημάτων ψυχαγωγικών τεχνικών παιγνίων και η εγκατάσταση ή διενέργεια μικτών ή τυχερών παιγνίων επαυτών. Σε κάθε περίπτωση εγκατάστασης ή διενέργειας μικτών ή τυχερών παιγνίων εφαρμόζονται ως προς τις κυρώσεις οι σχετικές διατάξεις του Β.Δ/τος 29/1971 (ΦΕΚ 21 Α').

Ανάλυση:

Από την παρούσα διάταξη δεν προκύπτουν σημαντικά θέματα προς ερμηνεία και θεωρούμε σαφή την νομολογία.

¹⁸ Νόμος 2523/1997 Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων Άρθρο 8

ΕΝΟΤΗΤΑ 9^η - ΕΠΙΒΟΛΗ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ-ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΕΠΙΛΥΣΗ ΔΙΑΦΟΡΑΣ

1. Το πρόστιμο επιβάλλεται¹⁹ σε βάρος του παραβάτη φυσικού προσώπου και στις εταιρίες ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες, περιορισμένης ευθύνης, ανώνυμες, καθώς και στους συνεταιρισμούς και στα λοιπά ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, σε βάρος του νομικού προσώπου. Στις κοινοπραξίες επιτηδευματιών, κοινωνίες αστικού δικαίου και αστικές εταιρίες, το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος αυτών και κοινοποιείται στα μέλη τους, το καθένα από τα οποία ευθύνεται εις ολόκληρων. Στις αλλοδαπές επιχειρήσεις και αλλοδαπούς οργανισμούς, το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος αυτών και κοινοποιείται στους διευθυντές ή αντιπροσώπους ή πράκτορες, που έχουν στην Ελλάδα.

2. Το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας, στην οποία γίνεται σύντομη περιγραφή της παράβασης και αναγράφεται το πρόστιμο που επιβάλλεται για αυτή καθώς και η διάταξη που εφαρμόζεται.

Με την ίδια απόφαση μπορεί να επιβληθούν πρόστιμα διακεκριμένος για περισσότερες από μία παραβάσεις, που ανάγονται στην ίδια διαχειριστική περίοδο. Μαζί με την απόφαση κοινοποιείται στον παραβάτη αντίγραφο της σχετικής έκθεσης ελέγχου.

Κατ' εξαίρεση, τα πρόστιμα που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 του παρόντος Νόμου εισπράττονται ή βεβαιώνονται εφάπαξ χωρίς την έκδοση της παραπάνω απόφασης.

3. Αρμόδιος για την έκδοση της απόφασης επιβολής προστίμου είναι, προκειμένου για επιτηδευματία φυσικό πρόσωπο ή πρόσωπο της παραγράφου 4, του άρθρου 2 ή του άρθρου 101, του Ν.2238/1994, ο προϊστάμενος της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας της έδρας της επιχείρησης ή του επαγγέλματος του επιτηδευματία κατά περίπτωση και

¹⁹ Νόμος 2523/1997 Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων Άρθρο 9

προκειμένου για τα λοιπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου, ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας για την παραλαβή της δήλωσης απόδοσης του παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες. Για τις λοιπές περιπτώσεις αρμόδιος είναι ο προϊστάμενος της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας της κατοικίας του παραβάτη.

Τα ανωτέρω, καθ' όσον αφορά παραβάσεις του άρθρου 5 του παρόντος, που αναφέρονται σε υποκαταστήματα, ισχύουν ανεξαρτήτως του χρόνου τέλεσης της παράβασης.

Ειδικά, για παραβάσεις των προσώπων του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000), αρμόδιος για την έκδοση της απόφασης επιβολής προστίμου είναι ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος.

4. Με την επιφύλαξη των διατάξεων του παρόντος Νόμου που ορίζουν διαφορετικά για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, βεβαίωση και καταβολή των προστίμων εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις της κύριας φορολογίας.

Εξαιρετικά, αρμοδιότητα για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς των προστίμων του άρθρου 5 (Κ.Β.Σ.), έχει σε κάθε περίπτωση ο Προϊστάμενος της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας, ανεξαρτήτως του χρόνου τέλεσης της παράβασης.

Ειδικά, για τη βεβαίωση και καταβολή των προστίμων που προβλέπονται από το άρθρο 8 και για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς βεβαίωση και καταβολή των προστίμων που προβλέπονται από το άρθρο 5, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του Ν.2238/1994. Για τα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.

5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ., ως και σε

άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.

6. Σε διοικητική επίλυση της διαφοράς ή δικαστικό συμβιβασμό τα πρόστιμα των άρθρων 4, 5 και 6 περιορίζονται στο ένα τρίτο (1/3) αυτών, στρογγυλοποιούμενα στην πλησιέστερη προς τα κάτω μονάδα ευρώ. Σε περίπτωση αποδεδειγμένης ολικής ή μερικής ανυπαρξίας της παράβασης, τα πρόστιμα διαγράφονται ολικά ή μερικά. Η πράξη διαγραφής πρέπει να περιέχει πλήρη και ειδική αιτιολογία για την ανυπαρξία της παράβασης.

Ανάλυση:

1. σε περίπτωση πτώχευσης εμπορικής εταιρίας οποιασδήποτε μορφής ή συνεταιρισμού, όλες οι πράξεις της Φορολογικής Αρχής, που σχετίζονται με την πτωχευτική περιουσία, πρέπει να εκδίδονται στο όνομα του υποκειμένου των υποχρεώσεων αυτών, δηλαδή στο όνομα των πτωχευσάσων εταιρειών, οι οποίες εξακολουθούν να υφίστανται για τις ανάγκες εκκαθάρισης της πτωχευτικής περιουσίας και να κοινοποιούνται στον σύνδικο της πτώχευσης.

2. οι ομόρρυθμοι εταίροι ευθύνονται αλληλεγγύως και εις απεριόριστων και εις ολόκληρων για την εκπλήρωση των εταιρικών υποχρεώσεων. Νέος εταίρος που εισέρχεται στην εταιρία υπό τις προϋποθέσεις του νόμου, ευθύνεται μόνο για τα νέα χρέη της εταιρίας, ενώ αν κάποιος εταίρος εισέλθει αγοράζοντας μερίδιο παλαιού εταίρου, τότε ευθύνεται όχι μόνο για τα νέα αλλά και για τα παλαιά χρέη.

3. ο ετερόρρυθμος εταίρος δεν μπορεί να κάνει καμιά πράξη διαχείρισης ή να εργασθεί σε υποθέσεις της εταιρίας. Άρα αν ο ετερόρρυθμος εταίρος αν τηρήσει την ως άνω διάταξη δεν ευθύνεται παρά μόνο και μέχρι το ύψος της εισφοράς του.

ΕΝΟΤΗΤΑ 10^η - ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΣΕ ΟΣΟΥΣ ΔΕΝ ΔΗΛΩΝΟΥΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΑ

1. Όσοι αποκτούν εισόδημα²⁰ από ακίνητα και είναι υπόχρεοι να υποβάλουν δήλωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2238/1994, αν δεν δηλώσουν το εισόδημα αυτό στερούνται το δικαίωμα:

α) Να εγείρουν αγωγή έξωσης ή να μεταβιβάσουν την κυριότητα με οποιονδήποτε τρόπο ή να συστήσουν εμπράγματα δικαιώματα, για μια πενταετία από τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, στα ακίνητα για τα οποία δεν έχουν δηλωθεί τα μισθώματα.

β) Να παραχωρήσουν υποθήκη για μια δεκαετία από τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, σε ακίνητα για τα οποία δεν έχουν δηλωθεί τα μισθώματα.

γ) Να πάρουν στεγαστικό δάνειο από τις Τράπεζες, το Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων, το Ταχυδρομικό Ταμιευτήριο και λοιπούς οργανισμούς, οι οποίοι χορηγούν στεγαστικά δάνεια, για τα ακίνητα για τα οποία δεν έχουν δηλωθεί τα μισθώματα.

2. Τα εισοδήματα από εκμίσθωση ακινήτων ή από δωρεάν παραχώρηση, που δηλώνονται εκπρόθεσμα, φορολογούνται αυτοτελώς, χωρίς καμιά έκπτωση ή μείωση, με συντελεστή πενήντα τοις εκατό (50%), εφόσον μέσα σε τρεις μήνες από την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης ζητηθεί το πιστοποιητικό, που προβλέπεται από την παράγραφο 1 του άρθρου 81, του Ν.2238/1994. Για την καταβολή του φόρου αυτού ευθύνεται στο ακέραιο και ο τελευταίος, ύστερα από σύμβαση, διακάτοχος του ακινήτου. Για τη διαδικασία της βεβαίωσης του φόρου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 74, του Ν.2238/1994.

Ανάλυση: Από την παρούσα διάταξη δεν προκύπτουν σημαντικά θέματα προς ερμηνεία και θεωρούμε σαφή την νομολογία.

²⁰ Νόμος 2523/1997 Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων Άρθρο 10

ΕΝΟΤΗΤΑ 11^η - ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΣΕ ΟΣΟΥΣ ΔΕΝ ΔΗΛΩΝΟΥΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΓΕΩΡΓΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

1. Όσοι αποκτούν καθαρό γεωργικό εισόδημα²¹, από οποιαδήποτε γεωργική δραστηριότητα και είναι υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2238/1994, αν δεν δηλώσουν το εισόδημα αυτό και είναι κατά κύριο επάγγελμα αγρότες, δεν δικαιούνται:

α) Να εισπράξουν επιστρεφόμενο φόρο προστιθέμενης αξίας, ποσού άνω των χιλίων (1.000) ευρώ.

β) Να εισπράξουν επιδοτήσεις ποσού άνω των χιλίων πεντακοσίων (1.500) ευρώ, για τη φυτική παραγωγή και δύο χιλιάδων διακοσίων πενήντα (2.250) ευρώ, για τη ζωική παραγωγή.

γ) Να πάρουν άδεια από την αρμόδια αρχή να πωλούν αγροτικά προϊόντα πλανοδίως ή σε λαϊκές αγορές.

δ) Να πάρουν άδεια αγροτικού αυτοκινήτου.

ε) Να μεταβιβάσουν με οποιονδήποτε τρόπο την κυριότητα γεωργικής γης, για μια πενταετία από τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Ειδικά η περίπτωση αυτή προϋποθέτει το καθαρό γεωργικό εισόδημα που δεν δηλώθηκε να υπερβαίνει τα χίλια (1.000) ευρώ.

2. Όσοι δεν είναι κατά κύριο επάγγελμα αγρότες και αποκτούν καθαρό γεωργικό εισόδημα, από οποιαδήποτε γεωργική δραστηριότητα, αν δεν δηλώσουν το εισόδημα αυτό, δεν δικαιούνται:

α) Να εισπράξουν κάθε μορφής και ποσού επιδότηση.

β) Να εισπράξουν κάθε ποσό αποζημίωσης γεωργικής παραγωγής λόγω έκτακτων και απρόβλεπτων ζημιών.

γ) Να πάρουν άδεια αγροτικού αυτοκινήτου.

²¹ Νόμος 2523/1997 Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων Άρθρο 11

δ) Να μεταβιβάσουν με οποιονδήποτε τρόπο την κυριότητα γεωργικής γης για μια πενταετία από τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Ειδικά η περίπτωση αυτή προϋποθέτει το καθαρό γεωργικό εισόδημα που δεν δηλώθηκε να υπερβαίνει τα χίλια (1.000) ευρώ.

3. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, μπορούν να αναπροσαρμόζονται τα ποσά των προηγούμενων παραγράφων. Με τις ίδιες αποφάσεις ρυθμίζεται και κάθε άλλη λεπτομέρεια, που είναι αναγκαία για την εφαρμογή αυτού του άρθρου.

Ανάλυση:

Από την παρούσα διάταξη δεν προκύπτουν σημαντικά θέματα προς ερμηνεία και θεωρούμε σαφή την νομολογία.

ΕΝΟΤΗΤΑ 12^η - ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΣΕ ΟΣΟΥΣ ΔΕΝ ΚΑΤΑΒΑΛΛΟΥΝ ΤΑ ΤΕΛΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ

1. Στην περίπτωση κυκλοφορίας²² αυτοκινήτου οχήματος χωρίς να έχει επικολληθεί στο όχημα το ειδικό σήμα τελών κυκλοφορίας, αφαιρούνται οι πινακίδες και η άδεια κυκλοφορίας του με πράξη της αστυνομικής αρχής από την οποία δεν επιστρέφονται εάν ο ενδιαφερόμενος δεν προσκομίσει το ειδικό σήμα και το αποδεικτικό πληρωμής του κατά περίπτωση προστίμου.

2. Επίσης οι πινακίδες και η άδεια κυκλοφορίας αυτοκινήτου οχήματος αφαιρούνται από την αστυνομική αρχή, ύστερα από έγγραφο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας, στις κατωτέρω περιπτώσεις:

α) Για μη καταβολή των τελών κυκλοφορίας ενός έτους των αυτοκινήτων οχημάτων, για τα οποία τα τέλη κυκλοφορίας δεν καταβάλλονται με την προμήθεια ειδικού σήματος.

β) Για μη καταβολή των εισφορών και τελών που προβλέπονται κατά περίπτωση από τις διατάξεις της παραγράφου 4, του άρθρου 12, του Ν.383/1976 (ΦΕΚ 182 Α'), της παραγράφου 9, του άρθρου 2 του Ν.Δ.49/1968 (ΦΕΚ 294 Α'), της παραγράφου 3, του άρθρου 2 και της παραγράφου 2, του άρθρου 7, του Ν.1108/1980 (ΦΕΚ 304 Α').

3. Δεν επέρχεται μεταβίβαση της κυριότητας αυτοκινήτου οχήματος αν δεν καταβληθούν προηγουμένως τα τέλη κυκλοφορίας του έτους εντός του οποίου λαμβάνει χώρα η μεταβίβαση και τα τυχόν οφειλόμενα τέλη κυκλοφορίας προηγούμενων ετών, περιλαμβανομένης και της αξίας του ειδικού σήματος, οι τυχόν προσαυξήσεις και πρόστιμα, καθώς και το προβλεπόμενο, κατά περίπτωση, για τη μεταβίβαση τέλους χαρτοσήμου και ο πόρος υπέρ του Ταμείου Νομικών.

Ανάλυση: Από την παρούσα διάταξη δεν προκύπτουν σημαντικά θέματα προς ερμηνεία και θεωρούμε σαφή την νομολογία.

²² Νόμος 2523/1997 Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων Άρθρο 12

ΕΝΟΤΗΤΑ 13^η - ΑΝΑΣΤΟΛΗ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΩΝ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

1. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών²³, μετά από πρόταση της Διεύθυνσης Σχεδιασμού και Συντονισμού Φορολογικών Ελέγχων, μπορεί να ανασταλεί μέχρι ένα μήνα η λειτουργία καταστήματος, γραφείου, εργοστασίου, εργαστηρίου, αποθήκης και γενικά κάθε επαγγελματικής εγκατάστασης των επιτηδευματιών, σε περίπτωση που παρεμποδίζεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου με χρησιμοποίηση βίας ή απειλών κατά των ελεγκτικών οργάνων, καθώς και κάθε φορά που διαπιστώνεται από φορολογικό έλεγχο η επανάληψη, μέσα στην ίδια ή την επόμενη ή την μεθεπόμενη χρήση, της μη έκδοσης του προβλεπόμενου από τον Κ.Β.Σ. στοιχείου κατά την πώληση ή διακίνηση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών. Η διακίνηση αγαθών χωρίς την ύπαρξη του προβλεπόμενου συνοδευτικού στοιχείου θεωρείται ως μη έκδοση του στοιχείου αυτού. Η τυχόν αλλαγή στη νομική μορφή ή στο πρόσωπο του φορέα της επιχείρησης, από το χρόνο διαπίστωσης της παράβασης μέχρι το χρόνο της εκτέλεσης της απόφασης, δεν αποτελεί λόγο μη επιβολής της κύρωσης, εφόσον κατά το χρόνο εκτέλεσης η επιχείρηση εξακολουθεί να λειτουργεί στον ίδιο χώρο με ίδιο ή παραπλήσιο αντικείμενο εργασιών και σε αυτήν συμμετέχουν ένα ή περισσότερα από τα αρχικά μέλη του φορέα. Η εκτέλεση της παραπάνω απόφασης ουδεμία ασκεί επιρροή στις ενοχικές σχέσεις του επιτηδευματία με τους μισθωτούς που συνδέονται με αυτόν με σύμβαση παροχής εξαρτημένης εργασίας.

2. Όταν μεταφέρονται αγαθά με αυτοκίνητο επιβατικό ιδιωτικής ή μικτής ιδιωτικής χρήσης ή με αυτοκίνητο φορτηγό ή ημιφορτηγό ή τρίκυκλο δημόσιας ή ιδιωτικής χρήσης, χωρίς να έχουν εκδοθεί τα οικεία στοιχεία που ορίζονται στον Κ.Β.Σ. για τη μεταφορά τους ή όταν τα στοιχεία αυτά έχουν εκδοθεί αλλά δεν συνοδεύουν τα μεταφερόμενα αγαθά, αφαιρούνται για χρονικό διάστημα από δεκαπέντε ημέρες μέχρι τρεις μήνες, οι πινακίδες και η άδεια κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου, καθώς και η άδεια οδήγησης του

²³ Νόμος 2523/1997 Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων Άρθρο 13

προσώπου που οδηγούσε το όχημα κατά τη μεταφορά των αγαθών. Οι ίδιες κυρώσεις, που αναφέρονται στο προηγούμενο εδάφιο, επιβάλλονται και στις περιπτώσεις που οι οδηγοί των μεταφορικών μέσων αρνηθούν στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα, με οποιονδήποτε τρόπο, να διενεργήσουν έλεγχο των φορολογικών στοιχείων που συνοδεύουν τα μεταφερόμενα αγαθά.

3. Επίσης, όταν με ένα από τα πιο πάνω ιδιωτικής ή δημόσιας χρήσης μεταφορικά μέσα, μεταφέρονται αγαθά που συνοδεύονται με ανακριβή φορολογικά στοιχεία, αφαιρούνται για χρονικό διάστημα μέχρι δύο μήνες η άδεια κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου, καθώς και η άδεια οδήγησης του προσώπου που το οδηγεί, εφόσον από την ανακρίβεια αυτή προκύπτει διαφορά που υπερβαίνει το είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της συνολικής ποσότητας των μεταφερόμενων αγαθών.

4. Δεν αφαιρείται η άδεια του οδηγού του μεταφορικού μέσου, στις περιπτώσεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 2 και της παραγράφου 3, μόνο όταν αυτός παρέχει εξαρτημένη εργασία στην επιχείρηση που έχει πωλήσει τα μεταφερόμενα αγαθά ή σε εκείνη που διενεργεί τη μεταφορά των αγαθών ως αποστολέας ή παραλήπτης, ανεξάρτητα αν αυτά ανήκαν στην κυριότητά της ή στην κυριότητα τρίτου.

5. Όταν μεταβιβασθεί το όχημα με επαχθή ή χαριστική αιτία ή αντικατασταθεί ή μετατραπεί πριν από την επιβολή των ανωτέρω κυρώσεων και μέχρι την εκτέλεση αυτών, επιβάλλεται με πράξη του προϊσταμένου της αρμόδιας Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας το πρόστιμο της παραγράφου 1, του άρθρου 4 του παρόντος Νόμου σε βάρος αυτού που ήταν ιδιοκτήτης ή εκμεταλλευτής του κατά το χρόνο που διαπράχθηκε η παράβαση.

6. Η επιβολή των διοικητικών κυρώσεων των παραγράφων 2 έως και 5 του άρθρου αυτού, γίνεται με απόφαση του προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας, που είναι αρμόδιος για την επιβολή των κυρώσεων, που προβλέπονται από τον Κ.Β.Σ.

7. Η απόφαση της προηγούμενης παραγράφου του προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας εκδίδεται:

α) Για τις παραβάσεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού, μετά τη διαπίστωσή τους από τα ελεγκτικά όργανα.

β) Για τις παραβάσεις της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού, μετά την οριστικοποίηση της οικείας πράξης επιβολής προστίμου για παράβαση των διατάξεων του Κ.Β.Σ.

8. Η απόφαση του προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας κοινοποιείται στον υπόχρεο που αφορά, στη Διεύθυνση Συγκοινωνιών που εξέδωσε την άδεια κυκλοφορίας του οχήματος και την άδεια οδήγησης του οδηγού, κατά περίπτωση, και στην αστυνομική αρχή που είναι αρμόδια για την εκτέλεση της απόφασης.

9. Κατά των αποφάσεων που εκδίδονται με βάση το άρθρο αυτό επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής κατά τον Κ.Φ.Δ. ενώπιον του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου του τόπου της κατοικίας του φορολογουμένου ή της έδρας της επιχείρησης και στην περίπτωση αναστολής λειτουργίας της επαγγελματικής εγκατάστασης του τόπου όπου βρίσκεται η επαγγελματική εγκατάσταση στην οποία αναφέρεται η απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Το Διοικητικό Πρωτοδικείο εκδικάζει την προσφυγή και εκδίδει την απόφασή του μέσα σε προθεσμία τριών μηνών από την κατάθεσή της. Οι απόψεις της διοικητικής αρχής υποβάλλονται μέσα σε προθεσμία δεκαπέντε ημερών από την αποστολή σε αυτήν της προσφυγής. Η αποστολή της προσφυγής γίνεται από τη γραμματεία του Διοικητικού Πρωτοδικείου μέσα σε προθεσμία δεκαπέντε ημερών από την κατάθεσή της. Η απόφαση που εκδίδεται επί της προσφυγής κοινοποιείται μέσα σε προθεσμία δύο μηνών από την έκδοσή της στη διάδικο διοικητική αρχή, η οποία φροντίζει για την εκτέλεση αυτής μέσα σε προθεσμία ενός μηνός από την κοινοποίηση αυτή.

10. Με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Οικονομικών, Δημόσιας Τάξης και Μεταφορών Επικοινωνιών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζεται ο τρόπος, η διαδικασία και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του άρθρου αυτού.

Ανάλυση:

1. αναστολή λειτουργίας²⁴ επιχείρησης μπορεί να γίνει όταν διαπιστώνεται από τον φορολογικό έλεγχο επανάληψη παράβασης που αφορά την έκδοση στοιχείου πώλησης ή παροχής υπηρεσιών ή διακίνησης αγαθών χωρίς συνοδευτικό στοιχείο.
2. όταν παρεμποδίζεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου με χρησιμοποίηση βίας ή απειλών κατά των ελεγκτικών οργάνων.
3. όταν οφείλονται ληξιπρόθεσμα χρέη προς το δημόσιο
4. όταν καταδικάζεται κάποιος για πλαστά ή εικονικά στοιχεία και εφόσον η αξία αυτών υπερβαίνει το ποσό των 235.000€

²⁴ Δ. Σταματόπουλος(2005): Ερμηνεία Κώδικα Φορολογικών Κυρώσεων

ΕΝΟΤΗΤΑ 14^η - ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗ ΤΩΝ ΣΥΜΦΕΡΟΝΤΩΝ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

1. Κάθε φορά που η φορολογική αρχή²⁵ διαπιστώνει φορολογικές παραβάσεις, από τις οποίες βάσει ειδικής έκθεσης ελέγχου, προκύπτει ότι δεν έχει αποδοθεί συνολικά στο Δημόσιο ποσό πάνω από εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ από Φ.Π.Α., Φ.Κ.Ε., παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές, απαγορεύεται στις αρμόδιες δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες να παραλαμβάνουν δηλώσεις ή να χορηγούν βεβαιώσεις ή πιστοποιητικά που απαιτούνται κατά τις κείμενες διατάξεις και ζητούνται από τον παραβάτη, για την κατάρτιση συμβολαιογραφικών πράξεων μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων. Στην περίπτωση αυτή αναστέλλεται έναντι του Δημοσίου και το απόρρητο των καταθέσεων, των λογαριασμών, των κοινών λογαριασμών, των πάσης φύσεως επενδυτικών λογαριασμών, των συμβάσεων και πράξεων επί παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων και του περιεχομένου των θυρίδων του φορολογούμενου σε τράπεζες ή άλλα πιστωτικά ιδρύματα και δεσμεύεται το πενήντα τοις εκατό (50%) αυτών. Οι δεσμεύσεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για ποσά μισθών και συντάξεων που κατατίθενται στους οικείους λογαριασμούς φυσικών προσώπων.

Οι κυρώσεις της παραγράφου αυτής επιβάλλονται και στους παραβάτες λήψης και χρήσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, έκδοσης εικονικών, πλαστών φορολογικών στοιχείων και νόθευσης τέτοιων στοιχείων, εφόσον η αξία των συναλλαγών που αναγράφονται σε αυτά, αθροιστικά λαμβανομένη κατά το χρόνο διαπίστωσης των παραβάσεων, υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) ευρώ. Κατ' εξαίρεση οι ανωτέρω κυρώσεις δεν επιβάλλονται στους παραβάτες λήψης και χρήσης εικονικών φορολογικών στοιχείων στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη.

²⁵ Νόμος 2523/1997 Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων Άρθρο 14

Επίσης οι ίδιες κυρώσεις επιβάλλονται και στους φορολογούμενους στους οποίους έχουν επιβληθεί τα πρόστιμα των τρίτου και τέταρτου εδαφίων της παραγράφου 1 του άρθρου 4.

2. Οι κυρώσεις της προηγούμενης παραγράφου επιβάλλονται και σε όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ιδιότητες των παραγράφων 1 έως και 4 του άρθρου 20 του Ν.2523/1997 από τη γένεση της υποχρέωσης απόδοσης του Φ.Π.Α., Φ.Κ.Ε., παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών, ανεξάρτητα εάν μεταγενέστερα και μέχρι την ενεργοποίηση των μέτρων απέβαλαν την ιδιότητα αυτή με οποιονδήποτε τρόπο ή για οποιαδήποτε αιτία. Στις περιπτώσεις λήψης και χρήσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, έκδοσης εικονικών, πλαστών φορολογικών στοιχείων και νόθευσης τέτοιων στοιχείων, οι ίδιες κυρώσεις επιβάλλονται και για τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ιδιότητες των παραγράφων 1 έως και 4 του άρθρου 20 κατά την τέλεση της παράβασης.

3. Η αρμόδια για την έκδοση των οικείων καταλογιστικών πράξεων των φόρων, τελών και εισφορών ή των αποφάσεων επιβολής προστίμου του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων φορολογική αρχή, υποχρεούται να ενημερώσει άμεσα με οποιονδήποτε τρόπο όλες τις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες, τις τράπεζες και λοιπά πιστωτικά ιδρύματα. Οι ανωτέρω υπηρεσίες και οι φορείς από της ενημερώσεώς τους υποχρεούνται να εφαρμόσουν αμέσως τις απαγορεύσεις και δεσμεύσεις της παραγράφου 1, χωρίς καμία άλλη διαδικασία ή διατύπωση ενημερώνοντας την αρμόδια για την επιχείρηση Δ.Ο.Υ.

4. Η ενέργεια αυτή της φορολογικής αρχής κοινοποιείται με αντίγραφο της σχετικής ειδικής έκθεσης ελέγχου συγχρόνως και στη Διεύθυνση Ελέγχου του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, καθώς και στο φορολογούμενο στη γνωστή κατοικία του ή στην έδρα της επιχείρησής του, ο οποίος μπορεί να ζητήσει με αίτηση στον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών μέσω της αρμόδιας για την έκδοση των πράξεων φορολογικής αρχής, την ολική ή μερική άρση των απαγορευτικών μέτρων. Κατά της απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.

5. Στις περιπτώσεις που επιτυγχάνεται διοικητική επίλυση ή δικαστικός συμβιβασμός ή κατ' άλλο τρόπο διοικητική περαίωση της φορολογικής διαφοράς και αφορά το συνολικό ποσό των οικείων φόρων, τελών και εισφορών, μετά των νομίμων προσαυξήσεων ή προστίμων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, αίρεται περιοριστικά και μόνον η δέσμευση του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1. Η άρση της δέσμευσης του προηγούμενου εδαφίου παύει να ισχύει σε περίπτωση μη εμπρόθεσμης καταβολής δύο συνεχόμενων εκ των προβλεπόμενων δόσεων του ως άνω οφειλόμενου ποσού. Για την εφαρμογή της διάταξης του πρώτου εδαφίου ο υπόχρεος φορολογούμενος υποβάλλει σχετική αίτηση στον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής, ο οποίος υποχρεούται μέσα σε δύο μήνες να εκδώσει τις οικείες καταλογιστικές πράξεις. Η άσκηση προσφυγής κατά των πράξεων αυτών δεν αίρει την ισχύ των μέτρων που έχουν ληφθεί. Αν μέσα στην προθεσμία αυτή δεν έχουν εκδοθεί οι οικείες καταλογιστικές πράξεις, οι συνέπειες και απαγορεύσεις που καθορίζονται με αυτό το άρθρο αίρονται αυτοδικαίως.

6. Τα μέτρα αίρονται υποχρεωτικά στο σύνολο τους εφόσον ο υπόχρεος φορολογούμενος καταβάλει ποσό πάνω από εβδομήντα τοις εκατό (70%) του συνόλου των οφειλόμενων οικείων ποσών φόρων, τελών και εισφορών μετά των νομίμων προσαυξήσεων ή προστίμων. Σε κάθε περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του προηγούμενου εδαφίου, καθώς και της παραγράφου 5 του άρθρου αυτού η αρμόδια φορολογική αρχή υποχρεούται να ενημερώσει άμεσα με οποιονδήποτε τρόπο τη Διεύθυνση Ελέγχου του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, όλες τις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες, τις τράπεζες και λοιπά πιστωτικά ιδρύματα.

7. Τα ποσά και τα ποσοστά που ορίζονται από τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 6 μπορούν να αυξομειώνονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, που εκδίδονται το βραδύτερο μέχρι 15 Φεβρουαρίου κάθε έτους.

Ανάλυση²⁶:

1. Στο ανωτέρω ποσό συμπεριλαμβάνεται αθροιστικά η καθαρή αξία των συναλλαγών, οι οποίες μπορεί να αναγράφονται και σε διαφορετικά είδη στοιχείων (π.χ. Α.Λ.Π. & Τ.Π.- Δ.Α. & Τ.Π.Υ. κ.λπ.) και τα οποία μπορεί να αφορούν περισσότερες της μίας φορολογικές περιόδους. Οι ανωτέρω διατάξεις έχουν εφαρμογή και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν πριν την εφαρμογή της παραγράφου 6 του άρθρου 16 του ν.2992/2002(ΦΕΚ 54 Α΄/20.3.2002), εφόσον οι παραβάσεις αυτές διαπιστώθηκαν ή οι σχετικές Α.Ε.Π. κατά τον Κ.Β.Σ. εκδόθηκαν από 20.3.2002 και μετά. Ως χρόνος διαπίστωσης της παράβασης, λαμβάνεται η ημερομηνία θεώρησης της σχετικής έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. από τον αρμόδιο προϊστάμενο της Ελεγκτικής Αρχής που διενήργησε τον έλεγχο.

Επιπλέον προβλέπεται η μη εφαρμογή των μέτρων μόνο στους παραβάτες λήψης και χρήσης εικονικών φορολογικών στοιχείων στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη (πέμπτο εδάφιο της παραγράφου 1 του αντικατασταθέντος άρθρου 14). Δηλαδή, οι προβλεπόμενες κυρώσεις για την διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου δεν εφαρμόζονται σε βάρος των παραβατών λήψης και χρήσης εικονικών φορολογικών στοιχείων όταν η συναλλαγή είναι υπαρκτή αλλά αποδεδειγμένα πραγματοποιήθηκε με πρόσωπο διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στα ληφθέντα και καταχωρηθέντα φορολογικά στοιχεία.

2. Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 2 του αντικατασταθέντος άρθρου 14, όπως ισχύουν, προσδιορίζονται με σαφήνεια τα πρόσωπα σε βάρος των οποίων επιβάλλονται οι ίδιες κυρώσεις, σε περίπτωση μη απόδοσης Φ.Π.Α. ή λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, χωρίς να επιμερίζεται η ευθύνη τους ανάλογα με το χρονικό διάστημα που είχαν μια από τις ιδιότητες των παραγράφων 1-4 του αρθ. 20 του ν.2523/1997. Αρκεί δηλαδή για την επιβολή των μέτρων σε βάρος των παραπάνω προσώπων, ότι αυτοί είχαν μία από τις ιδιότητες των παραγράφων 1-4 του ως άνω άρθρου 20 του ν.2523/1997 από τη γένεση της

²⁶ Πολ 1006/2005

υποχρέωσης προς απόδοση στο Δημόσιο των παρακρατουμένων φόρων, ανεξάρτητα από τη φορολογική χρήση που αυτή ανάγεται και αν μεταγενέστερα και μέχρι τον χρόνο ενεργοποίησης των μέτρων, απέβαλαν την ιδιότητα αυτή με οποιοδήποτε τρόπο ή οποιαδήποτε αιτία.

Αντίθετα με τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 2 για τις περιπτώσεις λήψης και χρήσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, έκδοσης εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης τέτοιων στοιχείων, τα πρόσωπα σε βάρος των οποίων επιβάλλονται τα ίδια μέτρα περιορίζονται σε αυτά που κατά το χρόνο διάπραξης της παράβασης είχαν μια από τις ιδιότητες των παραγράφων 1 έως και 4 του άρθρου 20 του ν.2523/1997.

Διευκρινίζεται ότι τα προβλεπόμενα μέτρα καταλαμβάνουν όλα τα πρόσωπα που έχουν μια από τις ιδιότητες που αναφέρονται στο πρώτο εδάφιο της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 20 του ν.2523/1997 και όχι μόνο τα πρόσωπα που έχουν την ιδιότητα του Προέδρου του Δ.Σ. ή του Δ/ντος συμβούλου της επιχείρησης, καθώς επίσης και κάθε πρόσωπο που σύμφωνα με τα πρακτικά της Γενικής Συνέλευσης ή του Δ.Σ., εκπροσωπεί ή δεσμεύει την επιχείρηση με μόνη την υπογραφή του ή με δεύτερη υπογραφή, στην διοίκηση ή διαχείριση αυτής, ή αναπληρώνει στα καθήκοντά τους ένα από τα πρόσωπα που αναφέρονται στο πρώτο εδάφιο της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 20 του ν.2523/1997. Και αυτό διότι εφ' όσον τα πρόσωπα αυτά έχουν ορισθεί με το καταστατικό της ΑΕ ή με απόφαση του Δ.Σ. αυτής, δηλ. με ιδιωτική βούληση, εμπíπτουν ευθέως στη ρύθμιση της παραπάνω διάταξης, ήτοι στον κύκλο των προσώπων σε βάρος των οποίων επιβάλλονται τα μέτρα.

Ανάλογη είναι και η αντιμετώπιση των προσώπων που εκπροσωπούν ή δεσμεύουν την επιχείρηση με μόνη την υπογραφή τους ή με δεύτερη υπογραφή, στην διοίκηση ή διαχείριση αυτής, ή αναπληρώνουν στα καθήκοντά τους ένα από τα πρόσωπα των περιπτώσεων β' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 20, καθώς και των παραγράφων 2,3 και 4 του ίδιου άρθρου του ν.2523/1997.

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του αντικατασταθέντος άρθρου 14 τα μέτρα για την διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου (απαγόρευση παραλαβής δηλώσεων και χορήγησης πιστοποιητικών για τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων, δέσμευση του 50% των τραπεζικών λογαριασμών, κ.λ.π.) εφαρμόζονται πλέον άμεσα από τις φορολογικές αρχές (Δ.Ο.Υ, Ελεγκτικά Κέντρα) που είναι αρμόδιες για την έκδοση των καταλογιστικών πράξεων των φόρων ή των αποφάσεων επιβολής προστίμων του ΚΒΣ, κατά περίπτωση.

Οι ανωτέρω φορολογικές αρχές υποχρεούνται να ενημερώνουν άμεσα όλες τις Δ.Ο.Υ. της χώρας μέσω TAXIS, καταχωρώντας αυθημερόν τον αριθμό πρωτοκόλλου της έγγραφης ενέργειάς τους με την οποία εφαρμόζονται τα ως άνω περιοριστικά μέτρα και την αιτιολογία αυτής στο υποσύστημα εσόδων ως εντολή μη έκδοσης Αποδεικτικού Φορολογικής Ενημερότητας, για την κατάρτιση συμβολαιογραφικών πράξεων μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων.

4. Οι διατάξεις της παραγράφου 4 του αντικατασταθέντος άρθρου 14 δεν χρειάζονται περαιτέρω ανάλυση.

5. Περαιτέρω σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του αντικατασταθέντος άρθρου 14 προβλέπεται η άρση περιοριστικά και μόνο της δέσμευσης του 50% των καταθέσεων και των λογαριασμών του υπόχρεου στις περιπτώσεις που επιτυγχάνεται διοικητική επίλυση ή δικαστικός συμβιβασμός ή κατ' άλλο τρόπο διοικητική περαίωση της φορολογικής διαφοράς, που αφορά φόρους ή παραβάσεις του Κ.Β.Σ., συνεπεία των οποίων εφαρμόστηκαν τα προβλεπόμενα μέτρα.(πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του αντικατασταθέντος άρθρου 14).

Σημειώνεται ότι σε περίπτωση μη καταβολής εκ μέρους του φορολογούμενου - παραβάτη, δύο συνεχόμενων εκ των προβλεπόμενων δόσεων των φόρων ή των προστίμων που προέκυψαν μετά την διοικητική περαίωση της φορολογικής διαφοράς, αναβιώνει άμεσα σε βάρος του το μέτρο της δέσμευσης του 50% των καταθέσεων και των λογαριασμών του (δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 5 του αντικατασταθέντος άρθρου 14) και η αρμόδια

φορολογική αρχή υποχρεούται να ενημερώσει άμεσα όλες τις Τράπεζες και τα λοιπά Πιστωτικά με την ίδια διαδικασία που αναφέρεται ανωτέρω.

6. Για την υποχρεωτική άρση των μέτρων στις περιπτώσεις λήψης και χρήσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, έκδοσης εικονικών, πλαστών φορολογικών στοιχείων και νόθευσης τέτοιων στοιχείων, με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 6 του αντικατασταθέντος άρθρου 14, μειώθηκε το απαιτούμενο ποσοστό καταβολής του τελικού ποσού του προστίμου του Κ.Β.Σ. που επιβλήθηκε για τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, από 100% σε 70%.

Ειδικότερα, όταν ο έλεγχος διενεργείται από την Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων (ΥΠ.Ε.Ε) πρώην Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (ΣΔΟΕ) στα πλαίσια των ελεγκτικών της αρμοδιοτήτων, η "Ειδική Έκθεση Ελέγχου" αποστέλλεται κατά προτεραιότητα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. η οποία προβαίνει άμεσα στη σύνταξη και κοινοποίηση προς τις υπηρεσίες και τους φορείς της παραγράφου 3 του άρθρου 14 του ν.2523/97, της έγγραφης γνωστοποίησης για την εφαρμογή των δεσμεύσεων και απαγορεύσεων που προβλέπονται από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου, καθώς και στην Δ/ση Ελέγχου του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών. Στις περιπτώσεις αυτές απαιτείται και η κατά προτεραιότητα αποστολή προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ. και της σχετικής Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ. ώστε στη συνέχεια, να εκδοθεί από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ, χωρίς καμία καθυστέρηση, η σχετική Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. για να κοινοποιηθεί στον παραβάτη, λαμβανομένου υπόψη ότι σε περίπτωση υποβολής αιτήσεως για την διοικητική επίλυση της διαφοράς από τον φορολογούμενο παραβάτη σε βάρος του οποίου έχουν εφαρμοσθεί τα μέτρα, αν δεν εκδοθούν και κοινοποιηθούν εντός διμήνου οι σχετικές ΑΕΠ του ΚΒΣ, αίρονται αυτοδίκαια όλες οι συνέπειες και οι απαγορεύσεις που καθορίζονται με το άρθρο αυτό. (παράγραφος 5 του αντικατασταθέντος άρθρου 14).

ΕΝΟΤΗΤΑ 15^η - ΛΟΙΠΕΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ

1. Το Διοικητικό Εφετείο²⁷ με την ίδια απόφαση με την οποία καθορίζεται η φορολογητέα ύλη στη φορολογία εισοδήματος, στο φόρο προστιθέμενης αξίας, στο φόρο κύκλου εργασιών και στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές, εφόσον ο υπόχρεος δεν έχει υποβάλει δήλωση και ο κύριος φόρος, τέλος ή εισφορά που οφείλεται με βάση την απόφαση του Διοικητικού Εφετείου υπερβαίνει το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ, ή έχει υποβάλει δήλωση, αλλά μεταξύ του βάσει δηλώσεως οφειλομένου κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς και του οφειλομένου κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς βάσει της φορολογητέας ύλης, η οποία καθορίστηκε τελεσίδικα υπάρχει διαφορά μεγαλύτερη από το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ που αντιστοιχεί σε ποσοστό μεγαλύτερο του είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) επί του κύριου φόρου ή τέλους ή εισφοράς που αναλογεί με βάση τη δήλωση, απαγγέλλει υποχρεωτικά σε βάρος του υπόχρεου μία τουλάχιστον από τις κυρώσεις:

α) Την απώλεια του δικαιώματος συμμετοχής σε δημοπρασίες του Δημοσίου, των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, των κοινωφελών ιδρυμάτων και οργανισμών κοινής ωφέλειας για χρονικό διάστημα ενός έτους.

β) Την απώλεια του δικαιώματος λήψης πιστοποιητικού φορολογικής ενημερότητας για χρονικό διάστημα τριών μηνών.

γ) Την απαγόρευση για περίοδο τριών ετών της σύναψης σύμβασης με το Δημόσιο ή άλλους Δημόσιους οργανισμούς ή φορείς.

δ) Την απώλεια για περίοδο τριών ετών του δικαιώματος λήψης δανείων με την εγγύηση του Δημοσίου ή δημόσιων επιχορηγήσεων ή κρατικών πιστώσεων.

2. Αν οριστικοποιηθεί η καταλογιστική πράξη του προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας, λόγω μη άσκησης προσφυγής ή άσκησης προσφυγής η οποία κρίθηκε τελεσίδικα ως εκπρόθεσμη ή κατέστη τελεσίδικη

²⁷ Νόμος 2523/1997 Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων Άρθρο 15

με απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου και συντρέχουν οι προϋποθέσεις της προηγούμενης παραγράφου, ο προϊστάμενος της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας υποχρεώνεται να ζητήσει με αίτησή του από το Διοικητικό Εφετείο να επιβάλει τις ποινές που προβλέπει η προηγούμενη παράγραφος. Η απαγγέλλουσα τις στερήσεις απόφαση κοινοποιείται από το γραμματέα του Διοικητικού Εφετείου στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας.

3. Ο προϊστάμενος της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας, οφείλει χωρίς υπαίτια καθυστέρηση να ανακοινώνει στις αρμόδιες αρχές την καταλογιστική του πράξη ή την απόφαση του Διοικητικού Εφετείου με τις οποίες επιβάλλονται οι κυρώσεις της παραγράφου 1.

4. Οι κυρώσεις, τις οποίες προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου αυτού και των προηγούμενων άρθρων 10 έως και 14, επιβάλλονται ανεξάρτητα από τους πρόσθετους φόρους και τα πρόστιμα που προβλέπουν οι διατάξεις του παρόντος Νόμου.

5. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν εφαρμόζονται σε περίπτωση διοικητικής επίλυσης της διαφοράς ή κατάργησης της δίκης, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.Δ/τος 4600/1966 (ΦΕΚ 242 Α').

Ανάλυση:

Από την παρούσα διάταξη δεν προκύπτουν σημαντικά θέματα προς ερμηνεία και θεωρούμε σαφή την νομολογία.

ΕΝΟΤΗΤΑ 16^η - ΕΙΔΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ

1. Κάθε δημόσιος²⁸, δικαστικός, νομαρχιακός, δημοτικός, κοινοτικός ή εκκλησιαστικός λειτουργός ή υπάλληλος ή υπάλληλος νομικού προσώπου δημόσιου δικαίου, ιδρύματος, σωματείου ή δημόσιας διαχείρισης και δημόσιου οργανισμού, είναι υποχρεωμένος, ευθύς ως περιέλθει στην υπηρεσία του έγγραφο και δεν είναι νόμιμα χαρτοσημασμένο, να το διαβιβάσει στη Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία της περιφέρειάς του για την επιβολή κατά των παραβατών του προβλεπόμενου τέλους χαρτοσήμου και του κατά περίπτωση πρόσθετου φόρου του παρόντος Νόμου, ειδοποιώντας γι' αυτό τον ενδιαφερόμενο.

Μόνο μετά την καταβολή ή τον κατά περίπτωση καταλογισμό του τέλους και του πρόσθετου φόρου επιτρέπεται η χρήση του εγγράφου από τους ανωτέρω λειτουργούς και υπαλλήλους.

2. Η από τους αναφερόμενους στην προηγούμενη παράγραφο λειτουργούς και υπαλλήλους μη νόμιμη χαρτοσήμανση των εγγράφων που εκδίδονται ή συντάσσονται από αυτούς, καθώς επίσης η αποδοχή για υπηρεσιακή χρήση εγγράφων, που δεν έχουν χαρτοσημανθεί νόμιμα, συνεπάγεται την επιβολή κατά του παραβάτη προστίμου ίσου με το τέλος που δεν καταβλήθηκε και το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο των δεκαπέντε ευρώ, χωρίς να υπάρχει δικαίωμα αναγωγής κατά των υπόχρεων, οι οποίοι υπόκεινται στην πληρωμή του τέλους που αναλογεί και του πρόσθετου φόρου.

3. Με επιβολή προστίμου της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του παρόντος Νόμου τιμωρείται:

α) Ο υπάλληλος της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας ή άλλης υπηρεσίας που ανταλλάσσει ή εξαργυρώνει πωληθέντα κινητά επισήματα, ένσημα έντυπα ή άλλα ένσημα, ή αυτός που δεν τα προμηθεύτηκε νόμιμα.

²⁸ Νόμος 2523/1997 Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων Άρθρο 16

β) Αυτός που χωρίς άδεια της αρμόδιας κατά νόμο αρχής, πωλεί κινητά επισήματα, ένσημα έντυπα ή άλλα ένσημα, καθώς και αυτός που είναι εφοδιασμένος με τέτοια άδεια και παραβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο τις νόμιμες υποχρεώσεις του. Τα πωλούμενα κινητά επισήματα, τα ένσημα έντυπα ή άλλα ένσημα κατάσχονται και ο παραβάτης στερείται αυτοδικαίως της άδειάς του και δεν επιτρέπεται η έκδοση νέας άδειας στο όνομά του.

γ) Αυτός που αρνείται ή δυστροπεί να διευκολύνει τον έλεγχο προς εξακρίβωση των παραβάσεων του άρθρου αυτού, καθώς και αυτός που δηλώνει ότι δεν υπάρχουν τα έγγραφα που ζητούνται για έλεγχο. Στα νομικά πρόσωπα το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος του νομικού προσώπου.

4. Η μη νόμιμη διαγραφή του κινητού επισήματος και η μη προσάρτηση του αποδεικτικού πληρωμής στο οικείο έγγραφο τιμωρείται με επιβολή κατά του παραβάτη αυτοτελούς προστίμου μέχρι εκατόν σαράντα πέντε (145) ευρώ. Στα νομικά πρόσωπα το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος του νομικού προσώπου. Η μη νόμιμη διαγραφή του κινητού επισήματος δεν αποτελεί παράλειψη χαρτοσήμανσης του εγγράφου.

5. Τα έγγραφα που δεν είναι νόμιμα χαρτοσημασμένα είναι απαράδεκτα ενώπιον των δικαστηρίων και κάθε αρχής και εφόσον έχει παρέλθει η προθεσμία χαρτοσήμανσής τους πρέπει να προσκομιστούν ενώπιον της αρμόδιας φορολογικής αρχής για την κατά νόμο επιβολή του τέλους χαρτοσήμου και των νόμιμων κυρώσεων. Εφόσον το έγγραφο χαρτοσημανθεί με πράξη της φορολογικής αρχής δεν μπορεί να αμφισβητηθεί από τα δικαστήρια ή άλλη αρχή το νόμιμο της χαρτοσήμανσής του.

Τα προσαγόμενα ενώπιον οποιασδήποτε αρχής αντίγραφα ιδιωτικών εγγράφων, που υπόκεινται κατά νόμο σε τέλος χαρτοσήμου, για να γίνουν αποδεκτά απαιτείται να φέρουν επίσημη βεβαίωση ότι το πρωτότυπο χαρτοσημάνθηκε νόμιμα. Αν ελλείπει η βεβαίωση αυτή το προσαγόμενο αντίγραφο υποβάλλεται στο τέλος χαρτοσήμου και στον πρόσθετο φόρο ως πρωτότυπο.

Ανάλυση: Από την παρούσα διάταξη δεν προκύπτουν σημαντικά θέματα προς ερμηνεία και θεωρούμε σαφή την νομολογία.

ΕΝΟΤΗΤΑ 17^η - ΑΔΙΚΗΜΑ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ ΓΙΑ ΠΑΡΑΛΕΙΨΗ ΥΠΟΒΟΛΗΣ Ή ΥΠΟΒΟΛΗ ΑΝΑΚΡΙΒΟΥΣ ΔΗΛΩΣΗΣ

1. Αδίκημα φοροδιαφυγής²⁹ στη φορολογία εισοδήματος διαπράττει όποιος προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος παραλείπει να υποβάλει δήλωση ή υποβάλει ανακριβή δήλωση, αποκρύπτοντας καθαρά εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή εισοδήματος. Ως απόκρυψη καθαρών εισοδημάτων νοείται και η περίπτωση κατά την οποία καταχωρούνται στα βιβλία εικονικές ολικές ή μερικά δαπάνες ή γίνεται επίκληση στη φορολογική δήλωση τέτοιων δαπανών, ώστε να μην εμφανίζονται καθαρά εισοδήματα ή να εμφανίζονται αυτά μειωμένα.

2. Ο δράστης του αδικήματος αυτού τιμωρείται:

α) με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον ενός έτους εφόσον ο φόρος που αναλογεί στα καθαρά εισοδήματα που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει σε κάθε διαχειριστική περίοδο το ποσό των δεκαπέντε χιλιάδων (15.000) ευρώ και

β) με ποινή κάθειρξης μέχρι δέκα ετών εφόσον ο φόρος που αναλογεί στα καθαρά εισοδήματα που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει σε κάθε διαχειριστική περίοδο το ποσό των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ.

3. Για την εφαρμογή των διατάξεων αυτού του άρθρου

α) ως καθαρό εισόδημα νοείται για τα φυσικά πρόσωπα το καθαρό φορολογητέο εισόδημα αυτών που έχει αποκρυβεί και για τα πρόσωπα της παραγράφου 4, του άρθρου 2 και του άρθρου 101, του Ν.2238/1994, το ποσό των καθαρών φορολογητέων κερδών που έχει αποκρυβεί και

β) ως φόρος που αναλογεί στο καθαρό εισόδημα νοείται για τα φυσικά πρόσωπα ο φόρος που προκύπτει με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 9, του Ν.2238/1994 για το εισόδημα αυτό και για τα πρόσωπα της παραγράφου 4, του άρθρου 2 και του άρθρου 101, του Ν.2238/1994, ο φόρος

²⁹ Νόμος 2523/1997 Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων Άρθρο 17

που προκύπτει με την εφαρμογή στα καθαρά αυτά φορολογητέα κέρδη του συντελεστή φορολογίας που ισχύει για καθένα από αυτά.

4. Αδίκημα φοροδιαφυγής διαπράττει και όποιος προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου πλοίων δεν αποδίδει στο Δημόσιο το φόρο αυτόν, τιμωρούμενος με φυλάκιση τουλάχιστον ενός έτους, εφόσον το ποσό του φόρου που δεν αποδόθηκε για κάθε διαχειριστική περίοδο υπερβαίνει τα δεκαπέντε χιλιάδες (15.000) ευρώ και με κάθειρξη μέχρι δέκα ετών εφόσον το ποσό του φόρου που δεν αποδόθηκε υπερβαίνει τα εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ.

Ανάλυση:

Από την παρούσα διάταξη δεν προκύπτουν σημαντικά θέματα προς ερμηνεία και θεωρούμε σαφή την νομολογία.

ΕΝΟΤΗΤΑ 18^η - ΑΔΙΚΗΜΑ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΜΗ ΑΠΟΔΟΣΗ Ή ΑΝΑΚΡΙΒΗ ΑΠΟΔΟΣΗ ΦΠΑ ΚΑΙ ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΩΝ ΦΟΡΩΝ, ΤΕΛΩΝ, ΕΙΣΦΟΡΩΝ

1. Αδίκημα μη απόδοσης³⁰ ή ανακριβούς απόδοσης στο Δημόσιο του φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου εργασιών και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, διαπράττει ο φορολογούμενος ο οποίος προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή αυτών δεν απέδωσε ή απέδωσε ανακριβώς τους άνω φόρους, τέλη ή εισφορές ή συμψήφισε ή εξαπατώντας τη φορολογική αρχή έλαβε επιστροφή Φ.Π.Α., τιμωρούμενος:

α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός έτους εφόσον το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς ή το ποσό του Φ.Π.Α. που συμψηφίσθηκε ή επιστράφηκε ή δεν αποδόθηκε, υπερβαίνει σε ετήσια βάση το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και

β) με κάθειρξη μέχρι δέκα ετών εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει σε ετήσια βάση τις εβδομήντα πέντε χιλιάδες (75.000) ευρώ. Σε περίπτωση συρροής περισσότερων τέτοιων φόρων, τελών ή εισφορών, τα ως άνω ποσά υπολογίζονται ξεχωριστά για κάθε μερικότερο φόρο, τέλος ή εισφορά.

2. Παρακρατούμενοι φόροι, τέλη και εισφορές είναι εκείνοι που ρητά ορίζονται σε επί μέρους διατάξεις ότι παρακρατούνται και τελικά αποδίδονται στο Δημόσιο ή άλλο φορέα από πρόσωπο διάφορο του πραγματικού φορολογουμένου.

Ανάλυση:

Από την παρούσα διάταξη δεν προκύπτουν σημαντικά θέματα προς ερμηνεία και θεωρούμε σαφή την νομολογία.

³⁰ Νόμος 2523/1997 Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων Άρθρο 18

ΕΝΟΤΗΤΑ 19¹ - ΑΔΙΚΗΜΑ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ ΓΙΑ ΕΚΔΟΣΗ Ή ΑΠΟΔΟΧΗ ΠΛΑΣΤΩΝ, ΝΟΘΕΥΜΕΝΩΝ Ή ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

1. Όποιος εκδίδει πλαστά³¹ ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών μηνών. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολο της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται:

α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και

β) με κάθειρξη μέχρι δέκα ετών, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ. Όταν η συνολική αξία των πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων, για την πλαστότητα ή εικονικότητα των οποίων καταδικάζεται ο δράστης υπερβαίνει το ποσό των διακοσίων τριάντα πέντε χιλιάδων (235.000) ευρώ, επιβάλλεται ως παρεπόμενη ποινή το κλείσιμο του καταστήματος, γραφείου, εργοστασίου, εργαστηρίου, αποθήκης και γενικά επαγγελματικής εγκατάστασης αυτού μέχρι ένα μήνα. Η εκτέλεση της παρεπόμενης αυτής ποινής, ουδεμία ασκεί επίδραση στις ενοχικές σχέσεις του επιτηδευματία με τους μισθωτούς που συνδέονται με αυτόν με σύμβαση παροχής εξαρτημένης εργασίας.

2. Το αδίκημα του άρθρου αυτού είναι αυτοτελές και ανεξάρτητο από τα αδικήματα, που προβλέπονται και τιμωρούνται με τις λοιπές ποινικές διατάξεις του παρόντος Νόμου.

3. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και

³¹ Νόμος 2523/1997 Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων Άρθρο 19

εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου.

4. 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 κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία.

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 υπεύθυνου 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.

Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα, όσο και του εκδύσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού να έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. και Φορολογίας Εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.

Σε περίπτωση που η κατά το προηγούμενο εδάφιο έκδοση φορολογικών στοιχείων συνεχίζεται μετά την πάροδο εξαμήνου από το χρόνο που προέκυψε η μεταβολή στο φορέα της επιχείρησης, επιβάλλεται σε βάρος του ασκούντος την επιχείρηση το πρόστιμο της παραγράφου 2, περιπτώσεις α' και ε' του άρθρου 5 του Ν.2523/1997.

Οι διατάξεις των δύο προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται και για παραβάσεις που έχουν διαπραχθεί μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οι οικείες καταλογιστικές πράξεις ή εφόσον εκδόθηκαν δεν έχουν οριστικοποιηθεί κατά οποιονδήποτε τρόπο ή εκκρεμούν επί της ουσίας ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων.

Στις περιπτώσεις αυτές εφαρμόζονται οι διατάξεις περί δικαστικού συμβιβασμού, ανεξάρτητα από το χρόνο άσκησης της προσφυγής.

Ανάλυση:

Ειδικότερα:

1. Ως Πλαστό θεωρείται και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγισθεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου.

Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου.

2. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής (εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή) ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε μεν αλλά από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικά πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία (εικονικότητα ως προς το πρόσωπο).

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, και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπεύθυνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.

3. Έκδοση ή λήψη φορολογικών στοιχείων από κοινωνία κληρονόμων και λοιπά πρόσωπα στο όνομα αποβιώσαντος ή στο όνομα συνταξιοδοτηθέντος επιτηδευματία.

Αναφορικά με το ανωτέρω θέμα και την αντιμετώπιση εκδοθέντων ή ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, με τα τέσσερα τελευταία εδάφια της παρ. 4 του άρθρου 19 του ν.2523/1997, τα οποία προστέθηκαν με την παράγραφο 24 του άρθρου 4 του ν.2873/2000, ορίζεται ρητά, ότι δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα, όσο και του εκδύσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. και Φορολογίας Εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.

Από τις ίδιες διατάξεις και για το ίδιο θέμα, ορίζεται ότι σε περίπτωση που η έκδοση φορολογικών στοιχείων συνεχίζεται μετά την πάροδο εξαμήνου από το χρόνο που προέκυψε η μεταβολή στο φορέα της επιχείρησης, επιβάλλεται σε βάρος του ασκούντος την επιχείρηση το πρόστιμο της παραγράφου 2 περιπτώσεις α' και ε' του άρθρου 5 του ν.2523/1997 (γενική παράβαση).

4. Νόθευση γενικά είναι η επέμβαση επί του στοιχείου σε μεταγενέστερο χρόνο, από τον χρόνο έκδοσής του, παραποιώντας ένα ή περισσότερα από τα στοιχεία των συμβαλλομένων ή των δεδομένων της συναλλαγής.

5. Εικονική επιχείρηση –κυρώσεις σε υποκρυπτόμενο:

Αναφορικά με την εικονική επιχείρηση και τις κυρώσεις σε υποκρυπτόμενο πρόσωπο, τέθηκε σχετικό ερώτημα στο Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Ν.Σ.Κ.), σε βάρος ποίου θα γίνει ο καταλογισμός των φορολογικών υποχρεώσεων μιας επιχείρησης, σε περίπτωση εικονικότητας του προσώπου που φέρεται ως φορέας της επιχείρησης. Το Ν.Σ.Κ. εξέδωσε την αριθ. 84/1999 Γνωμοδότησή του, που κοινοποιήθηκε με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1093/16.04.1999, και η οποία αποτέλεσε περαιτέρω αιτία για νομοθετική ρύθμιση του ανωτέρω θέματος. Έτσι ρητά πλέον ορίζεται με τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 40 του ν.3220/2004 (ΦΕΚ Α'15/28.1.2004), ότι: «Επί εικονικών φορολογικών στοιχείων τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από οποιοδήποτε φυσικό, νομικό ή άλλης μορφής πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά αποδεικνύουν ότι είναι παντελώς αμέτοχα με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οι αναλογούντες φόροι, τέλη και εισφορές και γενικά οι κάθε είδους φορολογικές επιβαρύνσεις και διοικητικές κυρώσεις επιβάλλονται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται αποκλειστικά κατά του πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται και όχι κατά του φερόμενου εκδότη.

Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και για παραβάσεις που έχουν διαπραχθεί μέχρι το χρόνο δημοσίευσης του νόμου αυτού (28.1.2004), για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οι οικείες καταλογιστικές πράξεις ή εφόσον εκδόθηκαν δεν έχουν οριστικοποιηθεί κατά οποιονδήποτε τρόπο ή εκκρεμούν ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας, εφαρμοζομένων των διατάξεων περί δικαστικού συμβιβασμού, όπου συντρέχει περίπτωση».

Με βάση τα παραπάνω και για τις περιπτώσεις που συντρέχει εφαρμογή των άρθρων 14 του ν.2523/1997 για τη διασφάλιση των συμφερόντων του

Δημοσίου, η προβλεπόμενη Ειδική Έκθεση Ελέγχου συντάσσεται σε βάρος του πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται, ως πράγματι ασκών τη δραστηριότητα της επιχείρησης και όχι σε βάρος του φερόμενου εκδότη που αποδεικνύει ότι είναι παντελώς αμέτοχος με τη συναλλαγή.

Σε σχέση με τα προαναφερόμενα σημειώνεται ότι στις περιπτώσεις που διαπιστώνεται ότι ο φερόμενος εκδότης δεν είναι παντελώς αμέτοχος με τις συγκεκριμένες συναλλαγές, οι φορολογικές και λοιπές κυρώσεις επιβάλλονται αυτοτελώς και παράλληλα τόσο στο φερόμενο εκδότη, όσο και στον υποκρυπτόμενο ο οποίος ασκεί πράγματι την επιχείρηση (Σ.τ.Ε. 3446/2000 και 4347/2001).

6. Στις διατάξεις του ν.2523/1997 (άρθρο 5 παρ.10 περίπτωση β') προβλέπεται ρητά η επιβολή προστίμων Κ.Β.Σ. για τη χρήση νοθευμένων στοιχείων, αντιμετωπιζόμενη η περίπτωση αυτή όπως και η έκδοση πλαστών ή η έκδοση και λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων. Για νόθευση φορολογικού στοιχείου το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος εκείνου που πραγματοποίησε τη νόθευση, ενώ για πλαστό στοιχείο το πρόστιμο επιβάλλεται στον εκδότη του στοιχείου αυτού.

ΕΝΟΤΗΤΑ 20^η - ΤΡΟΠΟΙ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΚΑΙ ΕΚΔΟΣΗΣ ΠΛΑΣΤΩΝ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Οι τρόποι κατασκευής και έκδοσης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων ποικίλουν και διαμορφώνονται ανάλογα με την επιδίωξη του εκάστοτε εκδότη τέτοιων στοιχείων. Έτσι διαπιστώνεται³²:

α. Παράνομη χρήση φορολογικών μηχανισμών

Έκδοση φορολογικών στοιχείων από μηχανισμούς του ν.1809/1988 μη νόμιμους ή από παραποιημένους ή από μη δηλωμένους μηχανισμούς με καταχωρημένα στοιχεία σ' αυτούς, στοιχεία επιχειρήσεων που λειτουργούν νόμιμα και εκδίδουν νόμιμα φορολογικά στοιχεία.

Ως φορολογικός μηχανισμός σύμφωνα με το ν. 1809/1988, χαρακτηρίζεται κάθε συσκευή ή σύστημα το οποίο χρησιμοποιείται για την έκδοση, την πιστοποίηση και διαφύλαξη στοιχείων, διαθέτει ασφαλή φορολογική μνήμη, κατάλληλο λογισμικό, θύρες διασύνδεσης, καθώς και άλλα τεχνικά χαρακτηριστικά τα οποία καθορίζονται και εξειδικεύονται κατά περίπτωση από τις ισχύουσες τεχνικές προδιαγραφές, και διαθέτει επίσης άδεια καταλληλότητας που έχει χορηγηθεί από την επιτροπή του άρθρου 7 του νόμου 1809/1988.

β. Χρησιμοποίηση απολεσθέντων (δήθεν) στοιχείων

Χρησιμοποίηση φορολογικών στοιχείων από τον εκδότη τους, ο οποίος έχει υποβάλει στη Δ.Ο.Υ. δήλωση απώλειάς τους. Στις περιπτώσεις αυτές για τα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία τα οποία δηλώθηκαν ότι έχουν απολεσθεί, δεν εκπληρώνονται οι φορολογικές υποχρεώσεις του εκδότη, αφού οι συναλλαγές αυτές δεν εμφανίζονται στα βιβλία του εκδότη ή δεν υφίστανται καθόλου βιβλία λόγω διακοπής εργασιών.

³² Εγχειρίδιο ΥΠΕΕ

γ. Χρήση αποκρυβέντων εντύπων από προσκομισθέντα για ακύρωση στοιχεία

Η επιχείρηση θεωρεί στη Δ.Ο.Υ. μεγάλο αριθμό φορολογικών στοιχείων. Στη συνέχεια υποβάλλει στη Δ.Ο.Υ. δήλωση διακοπής εργασιών και ακυρώνει τα θεωρημένα στοιχεία από τα οποία όμως, χωρίς να διακόπτεται η συνέχεια, έχει αποσπαστεί ένας αριθμός πρωτότυπων στοιχείων, τα οποία στη συνέχεια χρησιμοποιούνται σε παράνομες συναλλαγές, για τις οποίες δεν εκπληρώνονται οι φορολογικές υποχρεώσεις του εκδότη, αφού έχει ήδη δηλώσει διακοπή επαγγέλματος και έχει ακυρώσει τα στοιχεία της. Σ' αυτή την περίπτωση η εμφανιζόμενη ως εκδότρια επιχείρηση επικαλείται την ακύρωση των στοιχείων, αφού διαθέτει και σχετική βεβαίωση της Δ.Ο.Υ.

δ. Λαθραία διάτρηση

Λαθραία διάτρηση με παρεμβολή επί πλέον φύλλων σε στελέχη ή μηχανογραφημένα έντυπα στοιχείων, τα οποία προσκομίζονται για θεώρηση. Στη συγκεκριμένη περίπτωση συρράπτονται σ' ένα μπλοκ φορολογικών στοιχείων που πρόκειται να θεωρηθούν νόμιμα και λευκά έντυπα (χωρίς συνήθως τα ατομικά στοιχεία του εκδότη), τα οποία στην συνέχεια αποκόπτονται, τίθενται σ' αυτά σφραγίδες με στοιχεία κάποιας ανύπαρκτης επιχείρησης και διακινούνται στις παράνομες συναλλαγές.

ε. Μη νόμιμη διάτρηση σε μηχανή Δ.Ο.Υ.

στ. Παράνομη διάτρηση εκτός Δ.Ο.Υ.

Διάτρηση στοιχείων με διάφορους μηχανισμούς όπως ραπτομηχανές κ.λπ., καθώς και ιδιοκατασκευές, όπως παλιές μηχανές τυπογραφείων ή και με απλά αιχμηρά αντικείμενα, όπως καρφίτσα κ.α., η οποία είναι σχεδόν ίδια με τη διάτρηση των στοιχείων που γίνεται από τις Δ.Ο.Υ.

ζ. Παράνομη χρήση των επί πλέον θεωρημένων αντιτύπων

Από τον Κ.Β.Σ. προβλέπεται η έκδοση και συνεπώς και η θεώρηση ενός φορολογικού στοιχείου τουλάχιστον ως διπλότυπο όταν εκδίδεται χειρόγραφα. Μπορεί όμως ο επιτηδευματίας να θεωρήσει και να εκδίδει τα φορολογικά

στοιχεία σε περισσότερα αντίτυπα εφόσον σε κάθε αντίτυπο αναγράφεται με σφραγίδα ή εντύπως ο προορισμός του. Διαπιστώθηκε θεώρηση στοιχείων, είτε χειρόγραφων, είτε μηχανογραφικών, σε περισσότερα αντίτυπα, στα οποία ο προορισμός τους αναγράφεται σε θέση τέτοια που μπορούν να αποκοπούν και να χρησιμοποιηθούν ως πρωτότυπα για τον πελάτη όλα τα αντίτυπα.

η. Λοιπές μέθοδοι

Οι κατασκευαστές πλαστών στοιχείων μπορεί να χρησιμοποιούν και τις παρακάτω μεθόδους :

- Α.Φ.Μ. υπαρκτής επιχείρησης και παρεμφερή επωνυμία και αντικείμενο εργασιών,
- στοιχεία υπαρκτής επιχείρησης με ανύπαρκτο Α.Φ.Μ.,
- πλήρη στοιχεία υπαρκτής επιχείρησης.

Στόχος στις περιπτώσεις αυτές είναι να μη μπορούν να επαληθευτούν οι συναλλαγές με τον πραγματικό εκδότη των στοιχείων και στην τελευταία περίπτωση δημιουργούνται προβλήματα στις επιχειρήσεις που εν αγνοία τους χρησιμοποιήθηκε το ονοματεπώνυμο ή επωνυμία τους στα πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία. Για την περίπτωση αυτή σημειώνεται ότι δεν πρέπει να καταλογίζονται παραβάσεις στη φερόμενη ως εκδότρια, εφόσον από την έρευνα και τις ελεγκτικές επαληθεύσεις προκύψει ότι αποδεδειγμένα δεν είχε συμμετοχή και τελούσε σε πλήρη άγνοια.

ΕΝΟΤΗΤΑ 21^η - ΑΥΤΟΥΡΓΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΕΡΓΟΙ

1. Στα νομικά πρόσωπα³³ ως αυτουργοί του αδικήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται:

α) Στις ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, οι πρόεδροι των Δ.Σ., οι διευθύνοντες ή εντεταλμένοι ή συμπράττοντες σύμβουλοι, οι διοικητές, οι γενικοί διευθυντές ή διευθυντές, ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο, είτε άμεσα από το νόμο, είτε από ιδιωτική βούληση, είτε με δικαστική απόφαση στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών. Αν ελλείπουν όλα τα παραπάνω πρόσωπα, ως αυτουργοί θεωρούνται τα μέλη των διοικητικών συμβουλίων των εταιριών αυτών, εφόσον ασκούν πράγματι προσωρινά ή διαρκώς ένα από τα καθήκοντα που αναφέρονται πιο πάνω.

β) Στις εταιρίες ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες, οι ομόρρυθμοι εταίροι ή διαχειριστές αυτών και στις περιορισμένης ευθύνης εταιρίες, οι διαχειριστές αυτών και όταν ελλείπουν ή απουσιάζουν αυτοί, ο κάθε εταίρος.

γ) Στους συνεταιρισμούς, οι πρόεδροι ή οι γραμματείς ή οι ταμίες ή οι διαχειριστές αυτών.

2. Στις κοινοπραξίες, κοινωνίες, αστικές, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρίες, ως αυτουργοί του αδικήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται οι εκπρόσωποί τους και αν ελλείπουν αυτοί, τα μέλη τους. Όταν στα μέλη αυτών περιλαμβάνονται και νομικά πρόσωπα ή αλλοδαπές επιχειρήσεις ή αλλοδαποί οργανισμοί, εφαρμόζονται ανάλογα και οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 3.

3. Στις αλλοδαπές επιχειρήσεις γενικά και στους κάθε είδους αλλοδαπούς οργανισμούς, ως αυτουργοί του αδικήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται οι διευθυντές ή αντιπρόσωποι ή πράκτορες, που έχουν στην Ελλάδα.

4. Επίσης, αυτουργοί θεωρούνται και:

α) όσοι δυνάμει Νόμου ή Δικαστικής Απόφασης ή Διάταξης τελευταίας βούλησης είναι διαχειριστές αλλότριας περιουσίας και

³³ Νόμος 2523/1997 Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων Άρθρο 20

β) ο επίτροπος ή κηδεμόνας ή διοικητής αλλότριων κατά τις διατάξεις του Α.Κ.

5. Ως άμεσοι συνεργοί του αδικήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται ο προϊστάμενος του λογιστηρίου κάθε μορφής ή τύπου επιχείρησης, ή όποιος συμπράττει με οποιονδήποτε τρόπο γενικά στη διάπραξη των αδικημάτων του παρόντος ως τοιούτου νοουμένου και του υπογράφοντος τη δήλωση ως πληρεξούσιος.

6. Οι ανωτέρω αυτουργοί και συνεργοί τιμωρούνται εφόσον κατά το χρόνο διάπραξης του αδικήματος είχαν την ιδιότητα αυτή και εφόσον γνώριζαν ή από την ιδιότητά τους και εν όψει των συγκεκριμένων περιστάσεων γίνεται φανερό ότι γνώριζαν για τις πράξεις ή παραλείψεις με τις οποίες εκπληρώθηκαν οι όροι των αδικημάτων του παρόντος.

Ανάλυση:

Όσον αφορά την συγκεκριμένη διάταξη θα θέλαμε να αναφέρουμε πως είναι πολύ σημαντική διότι για πρώτη φορά εισάγεται ευθύνη λογιστή για φορολογικά αδικήματα. Με τον τρόπο αυτό συνεργός θεωρείται και ο λογιστής κάθε επιχείρησης και ουσιαστικά η διάταξη αυτή καθιστά τον έχων την ευθύνη για την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων ή δηλώσεων της επιχείρησης συνυπεύθυνο με τον επιχειρηματία σε περιπτώσεις απόκρυψης φορολογητέας ύλης. Το κατά πόσο βέβαια έχει υποπέσει στην αντίληψη του λογιστή η αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη είναι θέμα πραγματικό και θα πρέπει κατά την άποψή μας να εξετάζεται από τα πραγματικά περιστατικά.

ΕΝΟΤΗΤΑ 22^η - ΠΡΟΣΦΥΓΗ- ΠΟΙΝΙΚΗ ΔΙΩΞΗ- ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ

1. Εφόσον, με βάση τα πορίσματα του φορολογικού ελέγχου³⁴, συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 17 και 18 του παρόντος Νόμου, αν έχει ασκηθεί προσφυγή, ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας με την έκθεση του άρθρου 82 του Κ.Φ.Δ., υποβάλλει αίτημα εκδίκασής της κατά προτίμηση. Η προσφυγή αυτή προσδιορίζεται για εκδίκαση μέσα σε έξι μήνες από την περιέλευση του φακέλου στη γραμματεία του οικείου διοικητικού δικαστηρίου. Στην ίδια προθεσμία προσδιορίζεται στο δικαστήριο που δικάζει κατ' έφεση, η έφεση που τυχόν ασκήθηκε κατά της πρωτόδικης απόφασης, καθώς και στο Συμβούλιο της Επικρατείας η αναίρεση που τυχόν ασκήθηκε κατά της εφετειακής απόφασης. Αναβολή της συζήτησης επιτρέπεται μόνο για μία φορά και η νέα δικάσιμος δεν μπορεί να απέχει περισσότερο από τριάντα (30) ημέρες. Οι αποφάσεις εκδίδονται το αργότερο εντός τριών μηνών και το αργότερο εντός δύο μηνών από τη δημοσίευσή τους κοινοποιούνται στους διαδίκους. Τα διοικητικά δικαστήρια υποχρεώνονται αυτεπάγγελα να καθορίζουν στην απόφασή τους το ύψος των καθαρών εισοδημάτων που έχουν αποκρυβεί και το φόρο εισοδήματος που αναλογεί σε αυτά. Την άνω υποχρέωση έχουν τα διοικητικά δικαστήρια τόσο στο λογιστικό όσο και στον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος. Επίσης, υποχρεώνονται να καθορίζουν αυτεπάγγελα το ύψος των ποσών φόρων των αδικημάτων των άρθρων 17 παράγραφος 4 και 18 του παρόντος νόμου που οφείλονται στο Δημόσιο, σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης ή να καθορίζουν τη διαφορά μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση τη δήλωση και του φόρου που προκύπτει με βάση τη δικαστική απόφαση.

Ειδικά κατά των πράξεων επιβολής προστίμου, σε περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων των παραγράφων 8, 9 και 10 του άρθρου 5, που εκδίδονται σε βάρος των εκμεταλλευτών κέντρων διασκέδασης και των λοιπών καταστημάτων ψυχαγωγίας, η εκδίκαση της προσφυγής προσδιορίζεται μέσα σε δύο μήνες από την περιέλευση του φακέλου στη Γραμματεία του οικείου

³⁴ Νόμος 2523/1997 Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων Άρθρο 21

Διοικητικού Δικαστηρίου. Στην ίδια προθεσμία εκδικάζεται και η έφεση, καθώς και η αναίρεση που τυχόν θα ασκηθούν. Σε περίπτωση αναβολής, που χορηγείται μόνο μία φορά, η νέα δικάσιμος προσδιορίζεται μέσα σε ένα μήνα από τη χορήγηση αυτής.

2. Η ποινική δίωξη ασκείται αυτεπάγγελα. Η ποινική δίωξη δεν αρχίζει πριν από την τελεσίδικη κρίση του διοικητικού δικαστηρίου στην προσφυγή που ασκήθηκε ή σε περίπτωση μη άσκησης προσφυγής πριν από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής με την πάροδο της νόμιμης προθεσμίας για την άσκηση προσφυγής κατά της εγγραφής αυτής.

Κατ' εξαίρεση, στις περιπτώσεις του άρθρου 19 του παρόντος νόμου, η ποινική δίωξη ασκείται άμεσα με βάση τα πορίσματα του φορολογικού ελέγχου και τη μηνυτήρια αναφορά του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (ΔΟΥ) ή του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας που διενήργησε τον έλεγχο, σε περίπτωση που ο έλεγχος διενεργήθηκε από όργανα του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) ή των Ελεγκτικών Κέντρων του άρθρου 3 του Ν.2343/1995 (ΦΕΚ 211 Α'). Στις περιπτώσεις του προηγούμενου εδαφίου η μηνυτήρια αναφορά υποβάλλεται μέσα σε ένα μήνα από την πάροδο άπρακτης της προθεσμίας διοικητικής επίλυσης της διαφοράς επί της οικείας απόφασης επιβολής προστίμου (Α.Ε.Π.) του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.), ανεξάρτητα αν κατά της απόφασης αυτής ασκήθηκε προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Πρωτοδικείου.

Ειδικά, όταν η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων που αφορούν ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής υπερβαίνει το ποσό των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ, δεν ακολουθείται η διαδικασία του προηγούμενου εδαφίου, αλλά η μηνυτήρια αναφορά υποβάλλεται αμέσως με την ολοκλήρωση του ελέγχου και ζητείται από τον αρμόδιο εισαγγελέα η κατά προτεραιότητα εκδίκαση της υπόθεσης με βάση τα πορίσματα του φορολογικού ελέγχου.

3. Η τελεσίδικη κρίση του διοικητικού δικαστηρίου δεσμεύει τα δικαστήρια που επιλαμβάνονται του ποινικού μέρους της υπόθεσης ως προς το ύψος των

καθαρών εισοδημάτων που έχουν αποκρυβεί και το φόρο εισοδήματος που αναλογεί σε αυτά, σε σχέση πάντα με την τελευταία φορολογική δήλωση που υποβλήθηκε νομότυπα. Κατά τον αυτό λόγο η ίδια τελεσίδικη κρίση δεσμεύει και ως προς το ύψος των λοιπών φόρων που πρέπει να αποδοθούν στο Δημόσιο ή σε άλλον οριζόμενο φορέα, καθώς και ως προς τον καθορισμό της διαφοράς του φόρου που προκύπτει κάθε φορά επί ανακριβούς δήλωσης.

Το διοικητικό δικαστήριο διαπιστώνοντας την ύπαρξη των πραγματικών περιστατικών, που στοιχειοθετούν τα αδικήματα των άρθρων 17 και 18 του παρόντος νόμου, διατάσσει την αποστολή με μέριμνα της γραμματείας του επικυρωμένου αντιγράφου της απόφασής του στον αρμόδιο εισαγγελέα για την άσκηση της κατά νόμο ποινικής δίωξης.

Η γραμματεία του διοικητικού δικαστηρίου υποχρεώνεται να διαβιβάζει το συντομότερο δυνατόν το άνω αντίγραφο στον αρμόδιο εισαγγελέα. Τέτοια υποχρέωση δεν συντρέχει για τη γραμματεία του διοικητικού πρωτοδικείου όταν ασκηθεί έφεση από έναν από τους διάδικους.

4. Ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας, εφόσον δεν ασκήθηκε προσφυγή κατά του οικείου φύλλου ελέγχου υποβάλλει σχετική μηνυτήρια αναφορά στην αρμόδια εισαγγελική αρχή, που συνοδεύεται από επικυρωμένα αντίγραφα της οικείας έκθεσης ελέγχου, της καταλογιστικής πράξης του φόρου και των στοιχείων από τα οποία αποδεικνύεται η οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής, για την άσκηση της κατά νόμο ποινικής δίωξης. Στις ίδιες ενέργειες προβαίνει ο άνω προϊστάμενος και όταν ασκήθηκε έφεση κατά της πρωτόδικης απόφασης, πλην όμως αυτή απορρίφθηκε για τυπικούς λόγους από το διοικητικό δικαστήριο που δικάζει κατ' έφεση.

5. Αρμόδιο δικαστήριο είναι κατά περίπτωση το Μονομελές Πλημμελειοδικείο ή το Τριμελές Εφετείο κακουργημάτων του τόπου της έδρας της αρμόδιας για τη φορολόγηση Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας.

6. Οι ποινές του παρόντος νόμου επιβάλλονται ανεξάρτητα από τους πρόσθετους φόρους και τα πρόστιμα που προβλέπονται από τις κείμενες διατάξεις και την προσωποκράτηση.

7. Τα αδικήματα του παρόντος νόμου είναι αυτοτελή και ανεξάρτητα μεταξύ τους.

8. Μετατροπή της ποινής δεν επιτρέπεται σε περίπτωση δεύτερης και κάθε περαιτέρω υποτροπής.

9. Στη διαδικασία των κακουρηγμάτων του παρόντος νόμου εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 20 και 21 του Ν.663/1977 (ΦΕΚ 215 Α').

10. Η παραγραφή των αδικημάτων του παρόντος νόμου αρχίζει από την τελεσιδικία της απόφασης επί της προσφυγής που ασκήθηκε ή σε περίπτωση μη άσκησης προσφυγής, από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς άσκησή της.

Στις περιπτώσεις του άρθρου 19 του παρόντος Νόμου η παραγραφή αρχίζει από τον χρόνο διαπίστωσης του αδικήματος, ο οποίος προσδιορίζεται από την ημερομηνία θεώρησης του οικείου πορίσματος του φορολογικού ελέγχου από τον προϊστάμενο της αρχής που διενήργησε τον έλεγχο.'

11. Το Δημόσιο μπορεί να παρίσταται ως πολιτικώς ενάγων ενώπιον των ποινικών δικαστηρίων και για τις αξιώσεις του που απορρέουν από τα αδικήματα του παρόντος νόμου. Η διάταξη του άρθρου 5 του Ν.Δ/τος 2711/1953 (ΦΕΚ 323 Α') εφαρμόζεται και στην περίπτωση αυτή. Όταν η δίωξη ασκείται σε βαθμό πλημμελήματος, το Δημόσιο μπορεί να εκπροσωπηθεί και από τον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής ή τον οριζόμενο από αυτόν υπάλληλο.

12. Κατά τα λοιπά εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα Ποινικής Δικονομίας και του γενικού μέρους του Ποινικού Κώδικα.

ΕΝΟΤΗΤΑ 23^η - ΜΗΝΥΤΗΡΙΕΣ ΑΝΑΦΟΡΕΣ

Είδη μηνυτήριων αναφορών

- Οι μηνυτήριες αναφορές εισοδήματος Φ.Π.Α.- παρακρατουμένων φόρων, υποβάλλονται για όλες τις περιπτώσεις των αδικημάτων που διαπράχθηκαν από την 1/1/1998 και εξής και αναφέρονται στα άρθρα 17 και 18 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό και με τα άρθρα 20 και 21 του ίδιου νόμου.

Καταρχήν, εάν οι φόροι, τα τέλη οι εισφορές που οφείλονται υπερβαίνουν τα ελάχιστα όρια που προβλέπονται από τα παραπάνω άρθρα, σε κάθε μία χρήση και για κάθε μία φορολογία ξεχωριστά υποβάλλεται ξεχωριστή μηνυτήρια αναφορά, καθόσον σε περίπτωση συρροής περισσότερων τέτοιων φόρων, τελών ή εισφορών τα ποσά υπολογίζονται ξεχωριστά για κάθε μερικότερο φόρο, τέλος ή εισφορά ανά χρήση.

Επιπλέον οι φορολογικές εγγραφές πρέπει να έχουν οριστικοποιηθεί με την παρέλευση άπρακτης της προθεσμίας γι άσκηση προσφυγής ή κατάθεσης αιτήματος για διοικητική επίλυση της διαφοράς.

- Η μηνυτήρια αναφορά του Κ.Β.Σ., υποβάλλεται για όλες τις περιπτώσεις των αδικημάτων που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 19 του ν.2523/1997, όπως ίσχυε πριν τη συμπλήρωσή του με την παράγραφο 1 του άρθρου 40 του ν.3220/2004 και τα αδικήματα αυτά διαπράχθηκαν από την 1/1/1998 και εξής, ανεξάρτητα από τη συνολική αξία των φορολογικών στοιχείων.

Επίσης υποβάλλεται για τις περιπτώσεις των αδικημάτων που διαπράχθηκαν από την 1/1/1998 μέχρι σήμερα και αφορούν α) στην έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων ή στη νόθευση τέτοιων στοιχείων, ανεξάρτητα από τη συνολική αξία των φορολογικών στοιχείων β) στην έκδοση ή αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων, για ανύπαρκτη συναλλαγή (στο σύνολο της ή σε μέρος αυτής), συνολικής αξίας κάτω των 3.000,00€ και γ) σε κάθε άλλη περίπτωση έκδοσης ή αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων, ανεξάρτητα από τη συνολική

αξία των φορολογικών στοιχείων, που όμως η εικονικότητα δεν αναφέρεται σε ανύπαρκτη συναλλαγή (στο σύνολο της ή σε μέρος αυτής).

Υποβάλλεται μια μηνυτήρια αναφορά και τα όρια που αναφέρονται στο άρθρο 19 του ν.2523/1997, αφορούν στη συνολικά αξία των φορολογικών στοιχείων για τα οποία διαπιστώθηκε η διάπραξη των παραπάνω αδικημάτων.

- Η μηνυτήρια αναφορά του Κ.Β.Σ., με βάση το άρθρο 40 ν.3220/2004, υποβάλλεται για τις περιπτώσεις των αδικημάτων που αναφέρονται στο δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 19 του ν.2523/1997, όπως ισχύει μετά τη συμπλήρωσή του με την παράγραφο 1 του άρθρου 40 του ν.3220/2004.

Τα αδικήματα αυτά πρέπει να έχουν διαπραχθεί μετά την 28/1/2004 και να αφορούν στην έκδοση ή αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή, στο σύνολο της ή σε μέρος αυτής, αξίας άνω των 3.000,00€.

Ειδικά όταν η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων που αφορούν ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολο της ή για μέρος αυτής υπερβαίνει το ποσό των 150.000,00 ευρώ, η μηνυτήρια αναφορά υποβάλλεται αμέσως με την ολοκλήρωση του ελέγχου και ζητείται από τον αρμόδιο εισαγγελέα η κατά προτεραιότητα εκδίκαση της υπόθεσης με βάση τα πορίσματα του φορολογικού ελέγχου.

Επισήμανση : Σε σχέση με τα ανωτέρω, διευκρινίζεται ότι η υποβολή μηνυτήριας αναφοράς εντός των προβλεπομένων προθεσμιών, είναι αρμοδιότητα του Προϊσταμένου της Ελεγκτικής αρχής, ενώ η άσκηση ποινικής δίωξης αποτελεί αποκλειστική αρμοδιότητα της Εισαγγελικής αρχής.

ΕΝΟΤΗΤΑ 24^η - ΛΟΙΠΕΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ

1. Όπως είναι γνωστό από την Νομική Επιστήμη, μόλις ο Εισαγγελέας λάβει την αίτηση της υπηρεσίας που διενήργησε τον έλεγχο για πλαστά - εικονικά φορολογικά στοιχεία σύμφωνα με το άρθρο 19 του ν.2523/1997 (άρθρο 41 Κ.Π.Δ αίτηση της αρχής), τότε κινεί τη διαδικασία για την άσκηση ποινικής δίωξης (άρθρο 43 Κ.Π.Δ.):

- Είτε με παραγγελία για ανάκριση, την οποία ενεργεί μόνο ο ανακριτής μετά από γραπτή παραγγελία του εισαγγελέα η οποία καθορίζει και εξειδικεύει την αξιόποινη πράξη και την ποινική διάταξη που την προβλέπει και η οποία σκοπό, κατά το άρθρο 239 του ΚΠΔ, έχει τη συλλογή των αναγκαίων αποδεικτικών στοιχείων προκειμένου να βεβαιωθεί η τέλεση εγκλήματος και να αποφασιστεί αν πρέπει να εισαχθεί κάποιος σε δίκη γι' αυτό.
- Είτε με παραγγελία για προανάκριση, η οποία ενεργείται από οποιονδήποτε ανακριτικό υπάλληλο μετά από γραπτή παραγγελία του εισαγγελέα ή από τον ανακριτή στις περιπτώσεις που ορίζει ο νόμος.
- Είτε εισάγοντας την υπόθεση με απευθείας κλήση του κατηγορούμενου στο ακροατήριο, στις περιπτώσεις που αυτό επιτρέπεται. Η απευθείας κλήση στο ακροατήριο χρησιμοποιείται όταν πρόκειται για πταίσματα, ή ελαφρά πλημμελήματα ή σε περιπτώσεις όπου η προανάκριση για διάφορους λόγους προφανώς δεν είναι αναγκαία (π.χ. στα αυτόφωρα πλημμελήματα, ή όταν προηγήθηκε προκαταρκτική εξέταση).

2. Με δεδομένα:

α) Την σοβαρότητα του αδικήματος και

β) Το Νομικό καθεστώς που ισχύει σήμερα, το οποίο θεωρεί, το αδίκημα της φοροδιαφυγής από την έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων, τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθώς και τη νόθευση φορολογικών στοιχείων, πλημμέλημα και ότι η ποινική δίωξη ασκείται με απευθείας κλήση στο ακροατήριο, κατά τη σύνταξη της Έκθεσης Ελέγχου

Κ.Β.Σ., χρειάζεται ιδιαίτερη επιμέλεια, αφού σ' αυτή καταγράφονται με σαφήνεια τα αποδεικτικά της διάπραξης του αδικήματος, στοιχεία που προέκυψαν από την ελεγκτική έρευνα, η οποία λαμβάνεται στην περίπτωση αυτή και ως «προκαταρκτική εξέταση» (πρόχειρη δηλαδή ανάκριση και αναζήτηση της αλήθειας).

3. Εξαιρετικά στις περιπτώσεις που από τον έλεγχο διαπιστώνεται η διάπραξη ή απόπειρα διάπραξης αξιοποιώνων πράξεων που διώκονται αυτεπάγγελα όπως είναι η πλαστογραφία, η λαθρεμπορία, η κατοχή και χρήση σφραγίδων Δημοσίου και φορολογικών στοιχείων μηδέποτε θεωρημένων νόμιμα σε Δ.Ο.Υ., πρέπει να ανακοινώνεται αμέσως στον αρμόδιο Εισαγγελέα η αξιόποινη πράξη κατά το άρθρο 37 του Κ.Π.Δ.

4. Αναφορικά με τη νομιμοποίηση εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες, σημειώνεται ότι με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του νέου άρθρου 2α του ν.2331/1995, όπως αυτές τροποποιήθηκαν και συμπληρώθηκαν με τις διατάξεις του ν.3424/2005 (ΦΕΚ Α' 305) και με το άρθρο 17 του ν.3472/2006 (ΦΕΚ Α' 135/4.7.2006), ορίζεται ότι, ειδικά για τα αδικήματα της φοροδιαφυγής, λαθρεμπορίας και άλλα αδικήματα της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας που υπάγονται στα βασικά εγκλήματα όπως αυτά καθορίζονται από το νόμο αυτό, η Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων (ΥΠ.Ε.Ε.) είναι αρμόδια για την παραπομπή στη δικαιοσύνη υποθέσεων νομιμοποίησης εσόδων από λαθρεμπορία, φοροδιαφυγή και για υποθέσεις που υπάγονται στις λοιπές αρμοδιότητές της εφόσον έχει συντάξει τη σχετική πορισματική αναφορά. Η υποβολή της αναφοράς στη δικαιοσύνη γίνεται μέσω του αρμόδιου Εισαγγελέα της ΥΠ.Ε.Ε. με ενημέρωση της Διεύθυνσης Ειδικών Οικονομικών Υποθέσεων και της Ανεξάρτητης Αρχής του άρθρου 7 του ν.2331/1995.

Για υποθέσεις για τις οποίες έχουν επιληφθεί οι Δ.Ο.Υ. , ή τα Ελεγκτικά Κέντρα ή τα Τελωνεία, υποβάλλονται αναφορές στην Ανεξάρτητη αρχή του άρθρου 7 του ν. 2331/1995 μέσω των αντίστοιχων Γενικών Διευθύνσεων Φορολογικών Ελέγχων και Τελωνείων (σχετ. εγκ. ΠΟΛ. 1131/2006).

Σε σχέση με το ίδιο θέμα, διευκρινίζεται επίσης ότι οι διατάξεις του ν.2331/1995, όπως πλέον ισχύουν, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή και δε θίγονται ακόμα και στις περιπτώσεις άρσης του φορολογικού αξιοποίνου λόγω συμβιβασμού.

Όλα τα ανωτέρω σχετικά εφαρμόζονται για υποθέσεις για τις οποίες με βάση τα υφιστάμενα δεδομένα τα σχετικά εγκλήματα τελούνται από της δημοσίευσης του ν.3424/2005 (13/12/2005) και εφεξής (σχετ. εγκ. ΠΟΛ. 1131/2006).

ΕΝΟΤΗΤΑ 25^η - ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΜΗ ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΧΡΕΩΝ- ΠΡΟΣΩΠΟΚΡΑΤΗΣΗ

1. Στην παράγραφο 1 του άρθρου 6, του Ν.Δ/τος 356/1974 (Κ.Ε.Δ.Ε.) προστίθεται έκτο εδάφιο, που έχει ως εξής³⁵:

"Η προσαύξηση εκπρόθεσμης καταβολής χρέους δεν μπορεί να υπερβεί το τριακόσια τοις εκατό (300%) του χρέους που οφείλεται, ανεξάρτητα αν πρόκειται για χρέος από κύρια οφειλή, από τόκους ή από προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής οι οποίες βεβαιώνονται αυτοτελώς".

2. Οι παράγραφοι 3 και 4 του άρθρου 6 του Ν.Δ.356/1974 καταργούνται και οι παράγραφοι αυτού 5 έως και 9 αναριθμούνται σε 3 έως και 7.

3. Το άρθρο 7 του Ν.2120/1993 (ΦΕΚ 24 Α') αντικαθίσταται ως εξής:

"Άρθρο 7

1. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μετά από πρόταση της Διεύθυνσης Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, μπορεί να ανασταλεί μέχρι ένα μήνα η λειτουργία καταστήματος, γραφείου, εργοστασίου, εργαστηρίου, αποθήκης και γενικά κάθε επαγγελματικής εγκατάστασης επιτηδευματιών, στις περιπτώσεις οφειλών φυσικών προσώπων ή προσώπων της παραγράφου 4, του άρθρου 2 ή του άρθρου 101, του Ν.2238/1994, χρεών προς το Δημόσιο ληξιπρόθεσμων και απαιτητών πέραν του έτους και εφόσον το ύψος αυτών με τις νόμιμες προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής υπερβαίνει τα δέκα εκατομμύρια (10.000.000) δραχμές. Οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται ανεξάρτητα από τη λήψη άλλων μέτρων που προβλέπονται για την είσπραξη.

2. Οι διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου 13 του νόμου "Κώδικα διοικητικών και ποινικών κυρώσεων στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις" έχουν ανάλογη εφαρμογή και για τις κυρώσεις της προηγούμενης παραγράφου".

³⁵ Νόμος 2523/1997 Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων Άρθρο 22

4. Οι διατάξεις περί προσωποκράτησης που ισχύουν για τα ληξιπρόθεσμα προς το Δημόσιο χρέη εφαρμόζονται και για χρέη προς τρίτους πλην ιδιωτών που εισπράττονται κατά τις διατάξεις του Ν.Δ/τος 356/1974 (Κ.Ε.Δ.Ε.).

5. Η περίπτωση δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 46 του Ν.2065/1992 (ΦΕΚ 113 Α') όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 5 του άρθρου 33 του Ν.2214/1994, αντικαθίσταται ως εξής:

"δ. Η προσωπική κράτηση, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις διατάσσεται για συνολικές οφειλές μαζί με τις προσαυξήσεις που αναλογούν σ' αυτές, προς το Δημόσιο και τρίτους πλην ιδιωτών, πάνω από εννέα χιλιάδες (9.000) ευρώ ή πάνω από τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ, προκειμένου για παρακρατούμενους, επιρριπτόμενους φόρους και για δάνεια με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου, που εισπράττονται από τις Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες ή τα τελωνεία. Προκειμένου για χρέη προς το Δημόσιο και τρίτους, πλην ιδιωτών που εισπράττονται επιμελεία αυτού, κατά τις διατάξεις του Ν.Δ/τος 356/1974, την αίτηση για την επιβολή της προσωπικής κράτησης υπογράφει και καταθέτει στο δικαστήριο ο προϊστάμενος της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας ή του τελωνείου, που είναι βεβαιωμένα τα χρέη".

6. Αποφάσεις που διατάσσουν προσωπική κράτηση για ποσό κατώτερο των τριών εκατομμυρίων (3.000.000) δραχμών ή του ενός εκατομμυρίου (1.000.000) δραχμών, προκειμένου για παρακρατούμενους, επιρριπτόμενους φόρους και για δάνεια με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου και δεν έχουν εκτελεστεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου, δεν εκτελούνται. Εκκρεμείς αιτήσεις προϊσταμένων Δημοσίων Οικονομικών Υπηρεσιών και τελωνείων, καθώς και ένδικα μέσα κατά πρωτόδικων αποφάσεων για χρέη κατώτερα των πιο πάνω ποσών δεν εισάγονται για συζήτηση.

7. Το πρόσωπο κατά του οποίου διατάχθηκε προσωπική κράτηση συλλαμβάνεται από αστυνομικό όργανο που του επιδίδει την απόφαση του δικαστηρίου κατά τη σύλληψη και συντάσσει σχετική έκθεση.

8. Στις παρακάτω περιπτώσεις οφειλετών του Δημοσίου και τρίτων που εισπράττουν κατά Κ.Ε.Δ.Ε. πλην ιδιωτών, προσωποκράτηση διατάσσεται και προκειμένου:

α) Για ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, κατά των προέδρων των Δ.Σ., των διευθυνόντων, ή εντεταλμένων ή συμπραπτόντων συμβούλων ή διοικητών ή γενικών διευθυντών ή διευθυντών αυτών ή κατά κάθε προσώπου εντεταλμένου, είτε άμεσα από το νόμο, είτε από ιδιωτική βούληση, είτε από δικαστική απόφαση στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών, σωρευτικά ή μη. Αν ελλείπουν όλα τα παραπάνω πρόσωπα, αδιάφορα από το λόγο ελλείψεώς τους διατάσσεται κατά των μελών των διοικητικών συμβουλίων των εταιριών αυτών, εφόσον ασκούν πράγματι προσωρινά ή διαρκώς ένα από τα καθήκοντα που αναφέρονται πιο πάνω.

β) Για εταιρίες ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες, κατά των ομόρρυθμων εταίρων και των διαχειριστών τους. Για περιορισμένης ευθύνης εταιρίες κατά των διαχειριστών αυτών και όταν ελλείπουν, αδιάφορα από το λόγο ελλείψεώς τους ή όταν απουσιάζουν αυτοί από την έδρα της εταιρίας χωρίς να είναι γνωστό στη Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία ή στο τελωνείο όπου είναι βεβαιωμένα τα χρέη που ευρίσκονται, κατά κάθε εταίρου, σωρευτικά ή μη.

γ) Για συνεταιρισμούς, κατά των προέδρων ή γραμματέων ή διαχειριστών ή ταμιών αυτών, σωρευτικά ή μη.

δ) Για κοινοπραξίες, κοινωνίες, αστικές εταιρίες, που ασκούν επιχείρηση, κατά των εκπροσώπων τους και κατά των μελών τους, σωρευτικά ή μη. Για συμμετοχικές ή αφανείς εταιρίες που ασκούν επιχείρηση κατά των εκπροσώπων τους.

ε) Για αλλοδαπές επιχειρήσεις γενικά και για κάθε είδους αλλοδαπούς οργανισμούς κατά των διευθυντών ή αντιπροσώπων ή πρακτόρων που έχουν στην Ελλάδα, σωρευτικά ή μη.

στ) Για νομικά πρόσωπα, εκτός των παραπάνω περιπτώσεων, κατά των εκπροσώπων αυτών.

Για τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο αυτή του παρόντος άρθρου προσωπική κράτηση διατάσσεται για τα χρέη προς το Δημόσιο και τρίτους, πλην ιδιωτών που ήταν βεβαιωμένα κατά το χρόνο απόκτησης της πιο πάνω ιδιότητας ή βεβαιώθηκαν κατά τη διάρκεια που είχαν τη

συγκεκριμένη ιδιότητα, ανεξάρτητα αν μεταγενέστερα απέβαλαν την ιδιότητα αυτή με οποιονδήποτε τρόπο ή για οποιαδήποτε αιτία, καθώς και για τα χρέη που βεβαιώθηκαν ανεξάρτητα από τη λύση ή μη των νομικών προσώπων, αλλά γεννήθηκαν ή ανάγονται στο χρόνο που είχαν την ιδιότητα αυτή. Τα πρόσωπα για τα οποία δεν διετάσσετο προσωπική κράτηση κατά την ισχύουσα μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος νόμου, νομοθεσία, προσωποκρατούνται και για τις ήδη ληξιπρόθεσμες κατά την έναρξη της ισχύος του παρόντος νόμου οφειλές προς το Δημόσιο και τρίτους πλην ιδιωτών, μετά τέσσερις μήνες από την έναρξη της ισχύος του.

9. Προσωπική κράτηση χωρεί κατά του διαχειριστή ή τυχόν διορισθέντος επόπτη της επιχείρησης που τελεί υπό αναγκαστική διαχείριση, μετά εξάμηνο από της αναλήψεως των καθηκόντων τους, σε περίπτωση καθυστέρησης πληρωμής των πάσης φύσεως οφειλών της υπό αναγκαστική διαχείριση επιχείρησης προς το Δημόσιο και τρίτους πλην ιδιωτών των δημιουργουμένων από της αναλήψεως της διαχείρισης ή της εποπτείας.

10. Με την παροχή διευκόλυνσης τμηματικής καταβολής του χρέους κατά τις κείμενες διατάξεις και για όσο χρόνο διαρκεί η ρύθμιση και ο οφειλέτης είναι συνεπής με τους όρους αυτής, αναστέλλεται η εκτέλεση της απόφασης προσωποκράτησης ή αν έχει αρχίσει διακόπτεται. Σε περίπτωση εξόφλησης ή διαγραφής του χρέους για το οποίο διατάχθηκε προσωπική κράτηση, η απόφαση δεν εκτελείται.

11. Η παράγραφος 5 του άρθρου 39 του Νόμου 2065/1992 αντικαθίσταται ως εξής:

"5. Αμελείται η λήψη των προβλεπόμενων από τον Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων (Ν.Δ.356/1974) αναγκαστικών μέτρων είσπραξης σε βάρος οφειλετών, εκτός του μέτρου της κατάσχεσης απαιτήσεων εις χείρας τρίτων, εφόσον οι συνολικές βεβαιωμένες και ληξιπρόθεσμες οφειλές τους στις Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες υπέρ του Δημοσίου ή νομικών προσώπων ή τρίτων δεν υπερβαίνουν τα εκατόν πενήντα (150) ευρώ, συμπεριλαμβανομένων των πάσης φύσεως επιβαρύνσεων.

Το παραπάνω όριο δεν ισχύει για οφειλές υπέρ οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης και για οφειλές από πρόστιμα του Κώδικα Οδικής Κυκλοφορίας".

12. Παρατείνεται μέχρι 31.12.1998 ο χρόνος παραγραφής των βεβαιωμένων στις Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες χρεών προς το Δημόσιο και τρίτους που παραγράφονται εντός των ετών 1997 και 1998. Η παράταση δεν ισχύει για τα χρέη προς οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης.

13. Οι διατάξεις του άρθρου 14 του παρόντος νόμου έχουν ανάλογη εφαρμογή και στην περίπτωση οφειλετών των οποίων τα μη ασφαλισμένα ληξιπρόθεσμα, κατά τις διατάξεις του Ν.Δ.356/1974 (Κ.Ε.Δ.Ε.), χρέη τους προς το Δημόσιο, από οποιαδήποτε αιτία, υπερβαίνουν το ποσό των εκατόν σαράντα επτά χιλιάδων (147.000) ευρώ. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται η διαδικασία ενημέρωσης της Διεύθυνσης Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων, από τις Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες (ΔΟΥ), προκειμένου αυτή να ενημερώσει με οποιονδήποτε τρόπο όλες της Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες, τις Τράπεζες και λοιπά πιστωτικά ιδρύματα, καθώς και τον οφειλέτη. Οι ανωτέρω υπηρεσίες και φορείς, από της ενημερώσεώς τους, υποχρεώνονται να εφαρμόσουν αμέσως τις απαγορεύσεις και δεσμεύσεις της παραγράφου 1 αυτού του άρθρου, χωρίς καμία άλλη διαδικασία ή διατύπωση. Με την ίδια απόφαση καθορίζονται και οι προϋποθέσεις άρσης των μέτρων αυτών, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια.

Ανάλυση:

Από την παρούσα διάταξη δεν προκύπτουν σημαντικά θέματα προς ερμηνεία και θεωρούμε σαφή την νομολογία.

ΕΝΟΤΗΤΑ 26^η - ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΓΑ ΤΗΝ ΜΗ ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΤΩΝ ΧΡΕΩΝ

1. Το άρθρο 25 του Ν.1882/1990 (ΦΕΚ 43 Α') αντικαθίσταται ως εξής³⁶:

1. Η παραβίαση της προθεσμίας καταβολής, κατά τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά, των χρεών προς το Δημόσιο και τρίτους, πλην ιδιωτών, που εισπράττονται από τις Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες και τα τελωνεία, τα οποία είναι βεβαιωμένα και ληξιπρόθεσμα στις αρμόδιες υπηρεσίες, εφόσον αυτή αναφέρεται στη μη καταβολή τριών συνεχών δόσεων, ή προκειμένου για χρέη που καταβάλλονται εφάπαξ σε καθυστέρηση καταβολής πέραν των δύο μηνών από τη λήξη του χρόνου καταβολής τους, διώκεται ύστερα από αίτηση του προϊστάμενου των ανωτέρω υπηρεσιών προς τον εισαγγελέα πρωτοδικών της έδρας τους και τιμωρείται με ποινή φυλάκισης:

α) Τεσσάρων τουλάχιστον μηνών προκειμένου για δάνεια με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου, παρακρατούμενους ή επιρριπτόμενους φόρους και δύο τουλάχιστον μηνών προκειμένου για τους λοιπούς φόρους και χρέη γενικά, εφόσον το ποσό της ληξιπρόθεσμης για την καταβολή οφειλής, μαζί με τις κάθε είδους προσαυξήσεις, υπερβαίνει τα τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ, όταν πρόκειται για δάνεια και παρακρατούμενους ή επιρριπτόμενους φόρους και τα έξι χιλιάδες (6.000) ευρώ όταν πρόκειται για τους λοιπούς φόρους και χρέη γενικά.

β) Έξι τουλάχιστον μηνών προκειμένου για δάνεια με την εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου, παρακρατούμενους ή επιρριπτόμενους φόρους και τεσσάρων τουλάχιστον μηνών, προκειμένου για τους λοιπούς φόρους και χρέη γενικά, εφόσον το ποσό της ληξιπρόθεσμης για την καταβολή οφειλής, μαζί με τις κάθε είδους προσαυξήσεις, υπερβαίνει τα έξι χιλιάδες (6.000) ευρώ, όταν πρόκειται για δάνεια και παρακρατούμενους ή επιρριπτόμενους φόρους και τα εννέα χιλιάδες (9.000) ευρώ, όταν πρόκειται για τους λοιπούς φόρους και χρέη γενικά.

³⁶ Νόμος 2523/1997 Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων Άρθρο 23

γ) Ενός τουλάχιστον έτους προκειμένου για δάνεια με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου, παρακρατούμενους ή επιρριπτόμενους φόρους και έξι τουλάχιστον μηνών προκειμένου για τους λοιπούς φόρους και χρέη γενικά, εφόσον το ποσό της ληξιπρόθεσμης για την καταβολή οφειλής, μαζί με τις κάθε είδους προσαυξήσεις, υπερβαίνει τα εννέα χιλιάδες (9.000) ευρώ όταν πρόκειται για δάνεια και παρακρατούμενους ή επιρριπτόμενους φόρους και τις δεκατέσσερις χιλιάδες (14.000) ευρώ όταν πρόκειται για τους λοιπούς φόρους και χρέη γενικά. Η παραβίαση της προθεσμίας του πρώτου εδαφίου της παραγράφου αυτής δύναται να κριθεί ατιμώρητη, εφόσον το ποσό που οφείλεται καταβληθεί μέχρι την εκδίκαση της υπόθεσης.

2. Στις πιο κάτω περιπτώσεις οφειλετών του Δημοσίου και τρίτων πλην ιδιωτών, οι προβλεπόμενες ποινές που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου, επιβάλλονται και προκειμένου:

α) Για ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, στους προέδρους των Δ.Σ., στους διευθύνοντες ή εντεταλμένους ή συμπράττοντες συμβούλους ή διοικητές ή γενικούς διευθυντές ή διευθυντές αυτών ή σε κάθε πρόσωπο εντεταλμένο, είτε άμεσα από το νόμο, είτε από ιδιωτική βούληση, είτε από δικαστική απόφαση στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών, σωρευτικά ή μη. Αν ελλείπουν όλα τα παραπάνω πρόσωπα, οι ποινές επιβάλλονται κατά των μελών των διοικητικών συμβουλίων των εταιριών αυτών, εφόσον ασκούν πράγματι προσωρινά ή διαρκώς ένα από τα καθήκοντα που αναφέρονται πιο πάνω.

β) Για εταιρίες ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες, στους ομόρρυθμους εταίρους και στους διαχειριστές τους. Για περιορισμένης ευθύνης εταιρίες, στους διαχειριστές αυτών και όταν ελλείπουν, αδιάφορα από το λόγο ελλείψεώς τους ή όταν απουσιάζουν αυτοί από την έδρα της εταιρίας χωρίς να είναι γνωστό στη Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία ή στο τελωνείο όπου είναι βεβαιωμένα τα χρέη που ευρίσκονται, σε κάθε εταίρο, σωρευτικά ή μη.

γ) Για συνεταιρισμούς, στους προέδρους ή γραμματείς ή ταμίες ή διαχειριστές αυτών, σωρευτικά ή μη.

δ) Για κοινοπραξίες, κοινωνίες, αστικές εταιρίες, που ασκούν επιχείρηση, στους εκπροσώπους τους και στα μέλη τους, σωρευτικά ή μη. Για

συμμετοχικές ή αφανείς εταιρίες που ασκούν επιχείρηση στους εκπροσώπους τους.

ε) Για αλλοδαπές επιχειρήσεις γενικά και για κάθε είδους αλλοδαπούς οργανισμούς στους διευθυντές ή αντιπροσώπους ή πράκτορες που έχουν στην Ελλάδα, σωρευτικά ή μη.

στ) Για νομικά πρόσωπα, εκτός των παραπάνω περιπτώσεων, στους εκπροσώπους αυτών.

3. Για τα πρόσωπα, που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου, η ποινική δίωξη ασκείται για τα χρέη προς το Δημόσιο και τρίτους πλην ιδιωτών που ήταν βεβαιωμένα κατά το χρόνο απόκτησης της πιο πάνω ιδιότητας ή βεβαιώθηκαν κατά τη διάρκεια που είχαν τη συγκεκριμένη ιδιότητα, ανεξάρτητα αν μεταγενέστερα απέβαλαν την ιδιότητα αυτή με οποιονδήποτε τρόπο ή για οποιαδήποτε αιτία, καθώς και για τα χρέη που βεβαιώθηκαν ανεξάρτητα από τη λύση ή μη των νομικών προσώπων, αλλά γεννήθηκαν ή ανάγονται στο χρόνο που είχαν την ιδιότητα αυτή. Για τα χρέη που ήταν ληξιπρόθεσμα κατά την απόκτηση της ιδιότητας αυτής από τους ανωτέρω, η ποινική δίωξη ασκείται μετά τρεις μήνες από την απόκτησή της. Για τα πρόσωπα, που δεν υπείχαν ποινική ευθύνη κατά τις διατάξεις του άρθρου, που αντικαθίσταται όσον αφορά τα ήδη ληξιπρόθεσμα χρέη, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου, το ποινικό αδίκημα διαπράττεται μόλις συμπληρωθούν τέσσερις μήνες από την έναρξη της ισχύος του.

4. Για χρέη βεβαιωμένα σε βάρος κληρονομούμενου η ποινική δίωξη των κληρονόμων ασκείται μετά ένα έτος από την πάροδο της προθεσμίας προς αποποίηση της επαχθείσας κληρονομίας ή κληροδοσίας.

5. Με την παροχή διευκόλυνσης τμηματικής καταβολής του χρέους κατά τις κείμενες διατάξεις, αναστέλλεται η ποινική δίωξη, για όσο χρόνο διαρκεί η ρύθμιση και ο οφειλέτης είναι συνεπής με τους όρους της ρύθμισης και τελικά εξαλείφεται το αξιόποινο σε περίπτωση ολοσχερούς εξόφλησης. Επίσης, για τον ίδιο λόγο αναβάλλεται η εκτέλεση της καταγνωσθείσας ποινής ή διακόπτεται η εκτέλεση αυτής που άρχισε, η οποία τελικά εξαλείφεται σε περίπτωση ολοσχερούς εξόφλησης.

6. Την ίδια ευθύνη με τους οφειλέτες έχουν και οι από οποιαδήποτε αιτία συνυπόχρεοι καταβολής και οι εγγυητές χρεών κατά τα ανωτέρω. Κατά των εγγυητών και των συνυπόχρεων καταβολής χρεών προς το Δημόσιο λαμβάνονται όλα τα μέτρα που προβλέπονται από τη νομοθεσία που ισχύει κατά των πρωτοφειλετών, χωρίς να απαιτείται βεβαίωση του χρέους σε βάρος τους.

7. Ο χρόνος παραγραφής του αδικήματος συμπληρώνεται μετά παρέλευση πενταετίας από την παραγραφή της οφειλής. Η υποβολή αίτησης ποινικής δίωξης αναστέλλει την παραγραφή του χρέους για το οποίο υποβλήθηκε, μέχρι να εκδοθεί τελεσίδικη απόφαση".

2. Αποφάσεις ποινικών δικαστηρίων που εκδόθηκαν για χρέη μικρότερα από τα οριζόμενα ανωτέρω και δεν έχουν εκτελεστεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου δεν εκτελούνται. Αν άρχισε η εκτέλεσή τους διακόπτεται. Εκκρεμείς αιτήσεις προϊσταμένων Δημοσίων Οικονομικών Υπηρεσιών ή τελωνείων ή ένδικα μέσα κατά πρωτόδικων αποφάσεων για χρέη κατώτερα αυτών που ορίζονται ανωτέρω, δεν εισάγονται για συζήτηση.

3. Το άρθρο 5 του Α.Ν.1819/1951 (ΦΕΚ 149 Α') αντικαθίσταται ως εξής:

"Άρθρο 5

Επιφυλασσομένων των διατάξεων του Ν.5960/1933 (ΦΕΚ 401 Α'), όπως ισχύει, για τις προβλεπόμενες κυρώσεις, η μη πληρωμή από τον πληρωτή επιταγής που εκδόθηκε για την εξόφληση οφειλής προς το Δημόσιο συνεπάγεται την προσαύξηση της οφειλής για την οποία εκδόθηκε αυτή κατά ποσό ίσο με το ποσό της επιταγής που δεν πληρώθηκε. Η προσαύξηση του προηγούμενου εδαφίου επιβάλλεται με πράξη του προϊσταμένου της υπηρεσίας, στην οποία επιστράφηκε απλήρωτη η επιταγή, η οποία κατατέθηκε για εξόφληση οφειλών. Η προσαύξηση αυτή μειώνεται κατά το ποσό που υπήρχε ως διαθέσιμο πιστωτικό υπόλοιπο, στο λογαριασμό σε βάρος του οποίου εκδόθηκε η επιταγή, κατά την ημέρα εμφάνισής της, ή εφόσον αυτή εμφανίστηκε προς πληρωμή μετά την παρέλευση οκτώ ημερών από την έκδοσή της, κατά το ποσό που υπήρχε ως διαθέσιμο πιστωτικό υπόλοιπο στο λογαριασμό αυτόν την τελευταία ημέρα του οκταημέρου. Η

προσαύξηση που επιβάλλεται με το πρώτο εδάφιο του παρόντος άρθρου, όπως αυτή διαμορφώνεται με την εφαρμογή των διατάξεων του δεύτερου εδαφίου του παρόντος, περιορίζεται κατά πενήντα τοις εκατό (50%), εφόσον καταβληθεί ολόκληρο το ποσό της επιταγής, μέσα σε τρεις ημέρες, από την με επίσημα στοιχεία αποδεικνυόμενη λήψη της ειδοποίησης της υπηρεσίας, στην οποία κατατέθηκε η επιταγή που επιστράφηκε απλήρωτη. Το χρέος που εξοφλήθηκε μετά την κατάθεση επιταγής που δεν πληρώθηκε από τον πληρωτή αναβιώνει από τη χρονολογία κατά την οποία με την παράδοση της επιταγής εκδόθηκε το σχετικό αποδεικτικό είσπραξης, με όλες γενικά τις συνέπειες της υπερημερίας".

Ο προβλεπόμενος από τη διάταξη αυτής της παραγράφου τρόπος υπολογισμού της προσαύξησης εφαρμόζεται για τις επιταγές που επιστρέφονται απλήρωτες μετά τη δημοσίευση στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως του παρόντος νόμου.

Ανάλυση:

Από την παρούσα διάταξη δεν προκύπτουν σημαντικά θέματα προς ερμηνεία και θεωρούμε σαφή την νομολογία.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Όταν λέμε φοροδιαφυγή «εννοούμε το σύνολο των παρανομών ενεργειών ή παραλείψεων του φορολογουμένου, με τις οποίες αποβλέπουν στη μείωση ή εξάλειψη της φορολογικής του υποχρέωσης (δηλαδή την πληρωμή φόρων)». «Όλες εκείνες τις παράνομες πράξεις του φορολογουμένου, οι οποίες γίνονται προκειμένου να πετύχει την πληρωμή λιγότερου ή καθόλου φόρου». Ο όρος «παράνομες» προστίθεται προκειμένου να γίνει διάκριση από την φοροαποφυγή.

Τέτοιες παράνομες ενέργειες είναι πχ. η δήλωση στη φορολογούσα Αρχή (εφορία) μικρότερου εισοδήματος από το πραγματοποιηθέν κατά τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος, η εμφάνιση από τις επιχειρήσεις ακαθάριστων εσόδων (τζίρος) μικρότερων από τα πραγματοποιηθέντα κατά τον υπολογισμό του φόρου κατανάλωσης, η λαθραία εισαγωγή ειδών από το εξωτερικό για να μη πληρωθούν δασμοί κλπ. Η παράλειψη υποβολής δήλωσης ή η υποβολή ανακριβούς δήλωσης. Η φοροδιαφυγή λοιπόν αποτελεί καταστρατήγηση του γράμματος και του πνεύματος του νόμου.

Η φοροδιαφυγή αντιδιαστέλλεται συνήθως από την φοροκλοπή, η οποία αναφέρεται στην μη απόδοση των φόρων στο δημόσιο που έχουν ήδη παρακρατηθεί και έπρεπε να αποδοθούν, όπως πχ. η μη απόδοση του φόρου μισθωτών υπηρεσιών ή του φόρου εισοδήματος από ελευθέρια επαγγέλματα που παρακρατήθηκαν. Η διάκριση μεταξύ φοροδιαφυγής και φοροκλοπής είναι δύσκολη στην πράξη, ιδιαίτερα στην περίπτωση των εμμέσων φόρων, όπου είναι δύσκολο να γνωρίζει κανείς αν η επιχείρηση έχει πράγματι εισπράξει τον φόρο και τον αποδίδει ή πούλησε το προϊόν χωρίς φόρο.

Η φοροδιαφυγή υπάρχει παντού σε όλο τον Κόσμο και σε όλες τις χώρες , η έκταση της όμως εξαρτάται από διάφορους παράγοντες . Οι παράγοντες αυτοί ενδεικτικά είναι :

1. Το μέσο μορφωτικό και πολιτιστικό επίπεδο των πολιτών της χώρας και ιδιαίτερα των φορολογούμενων . Όταν το μορφωτικό και πολιτιστικό επίπεδο του πληθυσμού είναι χαμηλό, οι φορολογούμενοι δε

έχουν συνείδηση του γεγονότος ότι τα έσοδα από τους φόρους διατίθενται για τη χρηματοδότηση του κόστους παραγωγής των δημόσιων αγαθών (παιδεία , υγεία , ασφάλεια κλπ) , τα οποία ικανοποιούν συλλογικές ανάγκες.

2. Το μορφωτικό επίπεδο των φοροτεχνικών οργάνων. Όταν τα στελέχη των φοροτεχνικών υπηρεσιών (εφορία , ΣΔΟΕ κλπ) είναι μορφωμένα και ικανά, μπορούν να διαμορφώσουν ένα φορολογικό σύστημα, που να περιορίζει τον κίνδυνο φοροδιαφυγής, και να οργανώσουν ορθολογικά τις υπηρεσίες αυτές, χρησιμοποιώντας τον κατάλληλο μηχανολογικό εξοπλισμό και ειδικευμένο προσωπικό (καταλαβαίνετε τώρα γιατί στην Ελλάδα έχουμε εκτεταμένη φοροδιαφυγή ...) ,

3. Το επίπεδο της φορολογικής επιβάρυνσης του ατόμου σε σχέση με το εισόδημα του . Όσο υψηλότερο είναι το επίπεδο της μέσης φορολογικής επιβάρυνσης του φορολογούμενου (πχ. επιχείρησης) , τόσο μεγαλύτερη είναι η τάση του για φοροδιαφυγή, γιατί ο περιορισμός της ικανοποίησης των ατομικών του αναγκών (διατροφή – ένδυση – διασκέδαση κλπ) είναι περισσότερο αισθητός και το όφελος από το ποσό του φόρου, που ενδέχεται να εξοικονομήσει, αντισταθμίζει τον κίνδυνο που συνεπάγεται η τυχόν αποκάλυψη της φοροδιαφυγής.

4. Ο τρόπος κατανομής των φορολογικών βαρών. Όσο περισσότερο η κατανομή των φορολογικών βαρών ανταποκρίνεται στην κρατούσα αντίληψη περί κοινωνικής δικαιοσύνης, τόσο μικρότερη είναι η τάση για φοροδιαφυγή και αντίστροφα. Πράγματι όταν παραβιάζεται η αρχή της δίκαιης κατανομής των φορολογικών βαρών, με τη χορήγηση αδικαιολόγητων φορολογικών απαλλαγών και εξαιρέσεων σε ορισμένες κατηγορίες ιδιωτικών φορέων, τότε καλλιεργείται το αίσθημα της αδικίας μεταξύ των φορολογούμενων και ενισχύεται η επιθυμία τους να εξομοιωθούν φορολογικά και με οποιοδήποτε τρόπο με τους απαλλασσόμενους από το φόρο, αυξάνει το επίπεδο της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης των φορολογούμενων, εφόσον, με δεδομένα τα φορολογικά έσοδα, τα ποσά που θα κατέβαλαν όσοι απαλλάσσονται από τη φορολογία θα πρέπει να καταβληθούν από τους υπόλοιπους ιδιωτικούς φορείς, και δημιουργούνται άνισοι όροι ανταγωνισμού μεταξύ ευνοούμενων και μη επιχειρήσεων, εφόσον οι φόροι γενικά

επηρεάζουν τα σχέδια παραγωγής και επενδύσεων όλων των ιδιωτικών παραγωγικών μονάδων.

5. Η διάρθρωση του φορολογικού συστήματος. Το είδος και η ταμειευτική σπουδαιότητα των φόρων, που απαρτίζουν το φορολογικό σύστημα μιας χώρας, προσδιορίζουν επίσης την έκταση της φοροδιαφυγής. Έτσι, αν το φορολογικό σύστημα κυριαρχείται από άμεσους φόρους (πχ. φόρος εισοδήματος) , τότε η τάση για φοροδιαφυγή είναι, , μεγαλύτερη γιατί οι ιδιωτικοί φορείς έχουν περισσότερες ευκαιρίες για να αποκρύψουν τη φορολογητέα ύλη: τα μεν νοικοκυριά (ελεύθεροι επαγγελματίες κλπ.) δηλώνοντας εισόδημα μικρότερο από το πραγματοποιηθέν, οι δε επιχειρήσεις μεταφέροντας ένα μέρος από τα κέρδη τους σε λογαριασμούς αποσβέσεων, εξόδων παραστάσεως, έρευνας κ.ο.κ. Αντίθετα, αν το φορολογικό σύστημα κυριαρχείται από έμμεσους φόρους, η τάση για φοροδιαφυγή είναι μικρότερη, διότι ο έλεγχος των φορολογικών οργάνων είναι αποτελεσματικότερος γιατί οι φορολογούμενες μονάδες είναι λιγότερες (μόνο οι ιδιωτικές επιχειρήσεις) και επιπλέον είναι υποχρεωμένες να τηρούν λογιστικά βιβλία, από τα οποία προκύπτει η φορολογητέα ύλη (πχ. ΦΠΑ)

6. Ο τρόπος διαχείρισης του δημόσιου χρήματος. Όσο συνετότερη είναι η διαχείριση των φορολογικών εσόδων από το κράτος, τόσο ασθενέστερη είναι η τάση των φορολογούμενων για φοροδιαφυγή, γιατί τόσο μεγαλύτερη είναι η εμπιστοσύνη των ιδιωτικών φορέων στη θέληση και την ικανότητα του κράτους να ικανοποιεί συλλογικές ανάγκες. Αντίθετα, η σπατάλη του δημόσιου χρήματος διαβρώνει τη φορολογική συνείδηση των ιδιωτικών φορέων, δεδομένου ότι η φορολογική τους θυσία δεν εκτιμάται ανάλογα από το κράτος.

7. Ο βαθμός οργάνωσης της αγοράς και των επιχειρήσεων. Όταν η οικονομία είναι οργανωμένη κατά τέτοιο τρόπο, ώστε ένα σημαντικό μέρος των συναλλαγών να γίνεται σε είδος (πχ. δίνεις λάδι παίρνεις σιτάρι) , η δυνατότητα φοροδιαφυγής είναι μεγαλύτερη από ότι σε μία οικονομία όπου όλες οι συναλλαγές γίνονται με χρήματα . Επίσης όταν έχουμε πολλές μικρές επιχειρήσεις που κυρίως δεν είναι οργανωμένες λογιστικά όσο μία μεγάλη επιχείρηση , τότε η τάση για φοροδιαφυγή είναι μεγαλύτερη

Η έκταση της φοροδιαφυγής εξαρτάται και από άλλους δύο εξίσου σημαντικούς παράγοντες:

1. από την ροπή των φορολογουμένων για φοροδιαφυγή: εξαρτάται από τους παραπάνω παράγοντες που αναφέραμε
2. από την ικανότητα της φορολογούσας αρχής να περιορίσει την ροπή αυτή: εξαρτάται από τον βαθμό οργάνωσης και την ποιότητα των φοροτεχνικών υπηρεσιών, από το σύστημα που χρησιμοποιείται για την βεβαίωση και είσπραξη των φόρων, από την διάρθρωση του φορολογικού συστήματος και από τον βαθμό λογιστικής οργάνωσης των οικονομικών μονάδων. Η ικανότητα της φορολογούσας αρχής να αντιμετωπίσει αποτελεσματικά την φοροδιαφυγή, επηρεάζει και την τάση των φορολογουμένων για φοροδιαφυγή. Είναι προφανές πως όταν οι φορολογούμενοι αισθάνονται πως το δημόσιο είναι σε θέση να εντοπίσει την φοροδιαφυγή, η τάση τους αυτή για μια τέτοια ενέργεια θα είναι περιορισμένη και αντίστροφα.

Η φοροδιαφυγή είναι κατ' εξοχήν πρόβλημα κοινωνικό, διότι οι μισοί Έλληνες λειτουργούν εις βάρος των υπολοίπων. Η επιταγή του Συντάγματος για συμμετοχή των πολιτών στα δημόσια βάρη ανάλογα με τις οικονομικές δυνατότητες καθενός ισχύει από το ήμισυ του παραγωγικού πληθυσμού της χώρας. Έτσι, σύμφωνα με πρόσφατα στοιχεία, μία στις δύο επιχειρήσεις φοροδιαφεύγει, ενώ οι προβλέψεις για το ύψος της φοροδιαφυγής το 2007 είναι ότι αυτό θα φθάσει τα 2,5 δισ. Ευρώ³⁷.

Ως προς τα αίτια της φοροδιαφυγής, πρωτίστως θα αναφέρουμε την ίδια την φύση του ανθρώπου. Με βάση την θεμελιώδη υπόθεση της Οικονομικής Επιστήμης, ο άνθρωπος είναι ορθολογιστής, εγωιστής, μεγιστοποιητής χρησιμότητας (*rational, self-interested, utility, maximizer*). Αυτή η υπόθεση αντιπροσωπεύει ένα σημαντικό μέρος της ανθρώπινης προσωπικότητας και συμπεριφοράς. Η φοροδιαφυγή σκοπό έχει την πληρωμή λιγότερου ή καθόλου φόρου. Ο φόρος είναι ένα ποσό χρημάτων που αντιστοιχεί σε μια

³⁷ Κ. ΣΙΩΜΟΠΟΥΛΟΣ Το ΒΗΜΑ, 12/11/2006 , Σελ.: D02

«χρησιμότητα» (utility) για τον φορολογούμενο και συνιστά απώλεια αυτής της χρησιμότητας για τον συγκεκριμένο άνθρωπο. Επομένως η αναμενόμενη αντίδραση του φορολογουμένου, σύμφωνα με το παραπάνω μοντέλο της ανθρώπινης συμπεριφοράς, είναι να κάνει κάθε προσπάθεια για να προστατευθεί από αυτήν την απώλεια χρησιμότητας.

Στην ίδια βάση στηρίζεται και ένα δεύτερο αίτιο της φοροδιαφυγής που είναι οι υψηλοί φορολογικοί συντελεστές. Γνωρίζουμε ότι όσο υψηλότερη είναι η φορολογία που επιβάλλεται τόσο μεγαλύτερες θα είναι οι προσπάθειες των φορολογουμένων να φοροδιαφύγουν, αυτό γιατί το αναμενόμενο κέρδος από την φοροδιαφυγή μεγαλώνει πολύ και έτσι είναι διατεθειμένοι να καταβάλουν και μεγαλύτερο ακόμα κόστος προσπαθειών για να το επιτύχουν. Πολλά μοντέλα δείχνουν ότι μετά από ένα σημείο αύξησης φορολογικών συντελεστών, τα έσοδα του κράτους αυξάνονται αντί να μειώνονται. Βέβαια υπάρχει και αντίθετη άποψη που ισχυρίζεται ότι η αύξηση του αναμενόμενου κέρδους από την φοροδιαφυγή εξουδετερώνεται από ένα άλλο φαινόμενο: ο φορολογούμενος με την αύξηση των συντελεστών γίνεται φτωχότερος και αυτό σημαίνει, ότι καθίσταται πιο επιφυλακτικός απέναντι στον κίνδυνο απ' ό,τι ήταν πριν, άρα η απόφαση για φοροδιαφυγή γίνεται δυσκολότερη. Βέβαια το πρόβλημα της άποψης αυτής είναι ότι παίρνει σαν δεδομένο ότι η αύξηση των φορολογικών συντελεστών κάνει τον φτωχό φτωχότερο, όμως αυτό είναι ένα μεταγενέστερο στάδιο, αφού ο φορολογούμενος αντιδρά άμεσα στην αύξηση των συντελεστών με φοροδιαφυγή για να αποφύγει ακριβώς αυτή την μείωση του πλούτου του.

Μπορούμε να πούμε ότι η φοροδιαφυγή και η συμμόρφωση στους φόρους είναι σαν δύο υποκατάστατα αγαθά. Αν η τιμή της συμμόρφωσης αυξηθεί εξαιτίας των υψηλών φορολογικών συντελεστών οι φορολογούμενοι πιθανότατα θα επιλέξουν φοροδιαφυγή και σ' αυτήν την περίπτωση το αποτέλεσμα της υποκατάστασης (η απώλεια των χρημάτων για το κράτος λόγω αλλαγής συμπεριφοράς των φορολογουμένων) μπορεί να είναι μεγαλύτερο από την αύξηση στα έσοδα του κράτους συνεπεία της αύξησης των συντελεστών. Στην περίπτωση αυτή η ελαστικότητα της ζήτησης για συμμόρφωση με το φορολογικό σύστημα θα είναι πολύ μεγάλη και οι

φορολογούμενοι θα ανταποκριθούν άμεσα σε μια αύξηση της τιμής της συμμόρφωσης (υψηλότεροι συντελεστές) με μείωση της ζήτησής τους γι' αυτήν, δηλ. θα προτιμήσουν τη φοροδιαφυγή.

Άλλο σημαντικό αίτιο της φοροδιαφυγής θεωρείται και η ασθενής Φορολογική Ηθική, κάτι που αποδέχονται άπαντες και υπάρχουν και εμπειρικές αποδείξεις. Γιατί όμως ενώ η δειλία ή λιποταξία σε καιρό πολέμου θεωρείται κάτι απόλυτα ηθικά απαράδεκτο, ενώ η φοροδιαφυγή όχι. Εκ πρώτης όψεως φαίνεται παράξενο γιατί στην πρώτη περίπτωση η άρνηση της διακινδύνευσης της ζωής, προς όφελος της πατρίδας, θεωρείται απαράδεκτη, ενώ στην δεύτερη περίπτωση η άρνηση της καταβολής κάποιων χρημάτων, που είναι πολύ ελάσσονα ζημία σε σχέση με το πρώτο, δεν θεωρείται τόσο ηθικώς απαξιωτικό. Έχει όμως εξήγηση διότι σε περίοδο πολέμου, απειλείται αυτή η ίδια η ύπαρξη μιας χώρας, ενός έθνους, κάτι που συνεπάγεται υψηλό προσωπικό κόστος για κάθε άτομο που ζει σ' αυτή τη χώρα. Ενώ αντίθετα στην περίπτωση της φοροδιαφυγής, η απειλή για την υστέρηση εσόδων για το κράτος έχει μικρότερη και όχι τόσο εμφανή επίδραση στο προσωπικό του συμφέρον. Επίσης η απειλή από την φοροδιαφυγή για το κράτος θεωρείται μικρή και δεν είναι ξεκάθαρη, αφού πολλοί πιστεύουν ότι η Κυβέρνηση μπορεί πάντοτε με διάφορους τρόπους να βρει τα χρήματα που χρειάζεται.

Εμπειρική έρευνα έχει δείξει ότι οι έχοντες υψηλή φορολογική ηθική επηρεάζονται πολύ λιγότερο από την αύξηση των φορολογικών συντελεστών, σε σχέση με τους έχοντες χαμηλή.

Άλλο αίτιο της φοροδιαφυγής είναι ο πληθωρισμός, μια και αυτός μειώνει το πραγματικό εισόδημα του φορολογουμένου κι έτσι η χρησιμότητα (utility) που αυτός χάνει, όταν πληρώνει φόρο, είναι υψηλότερη τώρα, έστω κι αν πληρώνει το ίδιο ποσό χρημάτων με την προηγούμενη χρονιά. Αυτό σημαίνει ότι όσο φτωχότερος είναι κάποιος, τόσο μεγαλύτερη ωφέλεια – χρησιμότητα αντλεί από κάθε επιπλέον μονάδα χρήματος. Άρα το αναμενόμενο κέρδος από την φοροδιαφυγή είναι τώρα υψηλότερο και αυτό την κάνει ελκυστικότερη. Φυσικά τα ίδια αποτελέσματα με τον πληθωρισμό έχει και κάθε κακή οικονομική κατάσταση ή κρίση στην Εθνική Οικονομία, που έχει σαν αποτέλεσμα την μείωση του προσωπικού πλούτου των φορολογουμένων.

Άλλοι παράγοντες που συντελούν στην φοροδιαφυγή είναι η ύπαρξη και ανάπτυξη της Μαύρης Εργασίας, αλλά και η αύξηση της ανεργίας. Αυτό γιατί η υψηλή ανεργία ευνοεί την αδήλωτη εργασία, αυξάνει την φτώχεια και επηρεάζει με τον τρόπο που αναφέρθηκε στην προηγούμενη παράγραφο, αλλά λειτουργεί και αμβλύνει την Φορολογική Ηθική, μια και ο άνεργος αισθάνεται εγκατελειμένος από το κράτος και έχει μικρή διάθεση να πληρώσει γι' αυτό.

Η κινητικότητα εργασίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση³⁸ είναι αναμφίβολα μικρότερη σε σχέση με την κινητικότητα του κεφαλαίου: η παγκοσμιοποίηση και η εγγύτερη ολοκλήρωση των αγορών κεφαλαίου καθώς και η ταχύτερη διείσδυση νέων τεχνολογιών επικοινωνίας έχουν ενθαρρύνει σημαντικά την κινητικότητα των δραστηριοτήτων σε διεθνές επίπεδο, και ιδιαίτερα στο χρηματοπιστωτικό κλάδο. Ενώ η ελευθέρωση των χρηματοπιστωτικών αγορών έχει βελτιώσει σημαντικά την αποτελεσματικότητα της κατανομής των πόρων και έχει περιορίσει τις δαπάνες χρηματοδότησης, παράλληλα έχει διευρύνει και το πεδίο του φορολογικού σχεδιασμού και αυξήσει τις ευκαιρίες για φοροαποφυγή και φοροδιαφυγή, βοηθώντας έτσι τη συρρίκνωση της φορολογικής βάσης σε πολλές χώρες του κόσμου. Το πρόβλημα αυτό για να λυθεί θα πρέπει η ελευθέρωση των κινήσεων κεφαλαίων να συνοδεύεται από τα κατάλληλα φορολογικά μέτρα.

Επιπλέον, ασκείται αυξημένη πίεση στη φορολογία, λόγω της ανάγκης χρηματοδότησης των συστημάτων κοινωνικής ασφάλισης για την κάλυψη του ηλικιωμένου τμήματος του πληθυσμού καθώς και εκείνου που υφίσταται τις συνέπειες της επιδεινούμενης ανεργίας. Η αυξανόμενη πίεση επί της φορολογητέας ύλης τείνει να αποτελέσει και σοβαρό κίνητρο για φοροαποφυγή και φοροδιαφυγή, ενδεχομένως μέσω της παραοικονομίας.

Τέλος σαν λόγος της φοροδιαφυγής μπορεί να αναφερθεί και ένας ψυχολογικός. Συγκεκριμένα η φοροδιαφυγή μπορεί να θεωρηθεί σαν ένα είδος παιχνιδιού που δίνει ευχαρίστηση σε κάποιους ανθρώπους τουλάχιστον, την ευχαρίστηση της απόδρασης από τον κίνδυνο της σύλληψης και ποινής.

³⁸ Η φορολογία στην ΕΕ: Συμβούλιο ΕΕ σελ 3

Έτσι, αν δεχτούμε αυτήν την άποψη η φοροδιαφυγή μπορεί να δώσει χρησιμότητα, όχι μόνον διαμέσου του προϊόντος της, αλλά και αυτή καθαυτή σαν πράξη. Εδώ μιλούμε βέβαια για την ψυχική ευχαρίστηση σαν εκδοχή χρησιμότητας.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. <http://www.gus.gr>
2. Άγγελος Τσαγκλάκανος(1994): Χρηματοοικονομική Λογιστική
3. Γεώργιος Κορομηλάς(2008): Φορολογικές Σημειώσεις Β' Τόμος
4. Δ.Σταματόπουλος(2005): Ερμηνεία Κώδικα Φορολογικών Κυρώσεων
5. Θ. Γεωργακόπουλος(1997): Εισαγωγή στην Δημόσια Οικονομική
6. Νόμος 2238/1994 Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος
7. Νόμος 2523/1997 Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΝΟΜΙΚΕΣ ΛΥΣΕΙΣ

1. Στην περίπτωση που αποδίδεται εικονικότητα στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή για την οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν τα φορολογικά στοιχεία, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Αν όμως πρόκειται για συναλλαγή με πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στα φορολογικά στοιχεία διεύθυνση, φορολογική αρχή, αρκεί το γεγονός αυτό για να στοιχειοθετηθεί παράβαση και του επιχειρηματία που δέχεται τέτοια στοιχεία, εκτός αν ο τελευταίος αποδείξει ότι τελούσε σε καλή πίστη κατά το χρόνο της συναλλαγής (ΣΤΕ 446/2003, 2676/2002, 2445/2002, 1055/2002, 3411/2004).

2. Ο λόγος ότι το διοικητικό δικαστήριο πρέπει να ερευνήσει αν η αποδοχή των εικονικών ένδικων τιμολογίων γίνεται «με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης» είναι αβάσιμος και απορριπτέος διότι τέτοια ως άνω προϋπόθεση (διαγνώσεως δηλ. σκοπού αποκρύψεως φορολογητέας ύλης) δεν απαιτείται για τη στοιχειοθέτηση φορολογικής παράβασης αποδοχής εικονικού τιμολογίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. (ΣΤΕ 694/2002)

3. Κατά τον Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας (Κ.Φ.Δ.), μόνο οι μαρτυρίες που λαμβάνονται κατά τους ορισμούς των άρθρων 152 επ. του Κ.Φ.Δ. αποτελούν νόμιμα αποδεικτικά μέσα. Μαρτυρίες με μορφή υπευθύνων δηλώσεων του ν.1599/1986 καθώς και ένορκες βεβαιώσεις ενώπιον συμβολαιογράφου τρίτων προσώπων για πράγματα που ασκούν ουσιώδη επιρροή στην έκβαση της δίκης που διεξάγεται ενώπιον διοικητικού δικαστηρίου δεν αποτελούν νόμιμα αποδεικτικά μέσα και δεν επιτρέπεται να ληφθούν νομίμως υπόψη, ούτε για τη συναγωγή δικαστικών τεκμηρίων, διότι δεν τηρήθηκαν οι απαιτούμενες από τον Κ.Φ.Δ. διατυπώσεις για την εγκυρότητά τους γιατί αποτελούν μαρτυρίες που λήφθηκαν κατά παράβαση των άρθρων 152 επ. του Κ.Φ.Δ. Σε περίπτωση όμως που η προαναφερόμενη υπεύθυνη δήλωση

δεν έχει ληφθεί για να προσκομιστεί ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου αλλά έχει ληφθεί κατά διοικητική διαδικασία ή αναφέρεται κατά περιεχόμενο στην έκθεση ελέγχου δεν υπόκειται στον πιο πάνω περιορισμό. (σχετ. άρθρα 123, 124, 152 επ. του Κ.Φ.Δ., Π.Δ. 331/1985 ΦΕΚ 116 Α').

Ο διάδικος που ζητά την εξέταση μάρτυρα πρέπει να εξηγεί τους ειδικούς λόγους που καθιστούν αναγκαία την προσφυγή σ' αυτό το αποδεικτικό μέσο. Η σχετική κρίση του δικαστηρίου δεν ελέγχεται αναιρετικά. (ΣτΕ 446/2003, 3309/2003, 1567/2003).

4. Στην παράγραφο 3 του άρθρου 120 του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας (π.δ. 331/1985, ΦΕΚ Α' 116) ορίζεται ότι: «Δεδικασμένο αποτελούν και οι αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων, ως προς την ενοχή και τις ποινές που επιβλήθηκαν».

Από τη διάταξη αυτή συνάγεται ότι η διαδικασία διοικητικής βεβαιώσεως των προβλεπομένων από τον Κ.Β.Σ. παραβάσεων η οποία κατατείνει στην επιβολή προστίμου, είναι αυτοτελής και διακεκριμένη από την αντίστοιχη ποινική διαδικασία. Από αυτό έπεται ότι το διοικητικό δικαστήριο, κρίνοντας επί της διοικητικής παραβάσεως, δεν δεσμεύεται κατ' αρχήν από τυχόν προηγηθείσα αθωωτική απόφαση του ποινικού δικαστηρίου, υποχρεούται όμως να συνεκτιμήσει αυτήν για τη διαμόρφωση της τελικής κρίσης του (ΣτΕ 3161/2001, 1912/2000, 963/1999, 2168/2003).

Συνεπώς η διαδικασία διοικητικής βεβαιώσεως των προβλεπομένων από τον Κ.Β.Σ. παραβάσεων της λήψης και αποδοχής εικονικών και πλαστών τιμολογίων και επιβολής των οικείων διοικητικών κυρώσεων είναι αυτοτελής και διαφορετική έναντι της σχετικής με την φοροδιαφυγή ποινικής διαδικασίας και η εξέλιξη της ποινικής διαδικασίας δεν έχει καμία σχέση με την κρίση του αρμοδίου διοικητικού δικαστηρίου σχετικά με τη διάπραξη ή μη της παράβασης.

5. Από τις διατάξεις των άρθρων 95 και 172 του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας συνάγεται ότι η επίκληση και προσαγωγή στην κατ' έφεση δίκη νέων αποδεικτικών μέσων επιτρέπεται μόνο προς απόδειξη νέων πραγματικών ισχυρισμών, των οποίων η προβολή το πρώτον κατ' έφεση

ήθελε κριθεί από το δικαστήριο αποχρώντως δικαιολογημένη, δεν επιτρέπεται δε επίκληση και προσαγωγή κατ' έφεση τέτοιων νέων αποδεικτικών μέσων, προς απόδειξη ισχυρισμών προβληθέντων πρωτοδίκως.

Δύναται, όμως, το δευτεροβάθμιο δικαστήριο, σε περίπτωση που κάποιος διάδικος επικαλεσθεί απαραδέκτως το πρώτον στην κατ' έφεση δίκη αποδεικτικό μέσο αναφερόμενο σε πραγματικό ισχυρισμό προβληθέντα και πρωτοδίκως, να διατάζει αυτεπαγγέλτως με προδικαστική απόφασή του τη συμπλήρωση των αποδείξεων με προσκόμιση του ανωτέρω αποδεικτικού μέσου, του οποίου η προσκόμιση από τους διαδίκους και η εκτίμηση από το δικαστήριο δεν θα ήταν άλλως επιτρεπτές κατ' έφεση, ώστε να δοθεί η δυνατότητα στους διαδίκους να λάβουν γνώση αυτού και να διατυπώσουν τους ισχυρισμούς τους. Η εξουσία δε αυτή του δευτεροβαθμίου δικαστηρίου δεν υπόκειται σε κανένα περιορισμό. (ΣτΕ 2927/1999, 3773/98).

6. Στην παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος ορίζεται ότι «το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997 και τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων συνάγεται ότι αν διενεργηθεί φορολογικός έλεγχος και διαπιστωθεί παράβαση των διατάξεων του Κώδικα αυτού, για να εκδοθεί πράξη επιβολής προστίμου, δεν επιβάλλεται ως ουσιώδης τύπος της διαδικασίας η επίδοση στον επιτηδευματία του σχετικού σημειώματος (της παρ. 7 του άρθρου 36 του Κ.Β.Σ., το οποίο όπως ορίζεται δεν αποτελεί στοιχείο της διαδικασίας για τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου ή της πράξης επιβολής προστίμου) με κλήση για παροχή εξηγήσεων. Στην περίπτωση αυτή ούτε από το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος απορρέει υποχρέωση της φορολογικής αρχής να καλέσει τον επιτηδευματία για να δώσει σχετικές εξηγήσεις πριν από την επιβολή προστίμου.

Για την διοικητική επίλυση της διαφοράς και τη διαδικασία βεβαίωσης και καταβολής του προστίμου εφαρμόζονται αναλόγως οι ισχύουσες κάθε φορά

διατάξεις. Σε περίπτωση διοικητικής επίλυσης της διαφοράς το πρόστιμο περιορίζεται ή διαγράφεται, κατά περίπτωση.

Η περιλαμβανόμενη στην συνταγματική αυτή διάταξη επιταγή για ακρόαση του διοικούμενου από τη Διοίκηση ικανοποιείται, στην περίπτωση αυτή, με την ευχέρεια που παρέχει η διάταξη του άρθρου 70 του ν. 2238/1994, με βάση τις παρ. 4 και 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/1999 στον επιτηδευματία, στον οποίο επιβλήθηκε το πρόστιμο, να ζητήσει τη διοικητική επίλυση της διαφοράς και να εκθέσει τις απόψεις του στη φορολογική αρχή, η οποία κατά τη διαδικασία αυτή και ενόψει των διευκρινίσεων του επιτηδευματία, έχει κατά νόμο την αρμοδιότητα να επανέλθει και να τροποποιήσει ή και να εξαφανίσει τη σχετική πράξη της (Σ.τ.Ε. 2351/2001).

Συνεπώς, ο λόγος με τον οποίο προβάλλεται ότι, κατά παράβαση του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος, δεν καλείται πριν από την έκδοση της ένδικης πράξης επιβολής προστίμου ο νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρίας για να εκθέσει τις απόψεις του απορρίπτεται ως αβάσιμος. Κατά τη γνώμη μειοψηφίας, η φορολογική αρχή, πριν από την επιβολή, κατά τα ανωτέρω, προστίμου για παράβαση του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, έχει από το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος την υποχρέωση να διασφαλίζει στο φερόμενο ως παραβάτη την ευχέρεια να της εκθέτει σχετικά τις απόψεις του. Η συμμόρφωση της φορολογικής αρχής προς την υποχρέωσή της αυτή αποτελεί προϋπόθεση νομιμότητας της σχετικής διαδικασίας και δεν μπορεί να αναπληρωθεί από τη δυνατότητα που έχει ο επιτηδευματίας, μετά την έκδοση εις βάρος του πράξεως επιβολής προστίμου, να επιδιώξει την εξαφάνιση ή την τροποποίησή της διότι, κατά το γράμμα και το σκοπό της πιο πάνω συνταγματικής διατάξεως, το θεσπιζόμενο με αυτήν δικαίωμα του διοικούμενου συνίσταται ακριβώς στην «προηγούμενη», δηλαδή πριν την έκδοση της εις βάρος του εκτελεστής πράξεως, ακρόασή του από την αρμόδια αρχή. (ΣτΕ 1732/2002).

7. Ο αιτών, ως λήπτης φορολογικών στοιχείων που χαρακτηρίζονται «πλαστά» και «εικονικά», μπορεί να λάβει γνώση αποσπάσματος του περιεχομένου της έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ., που αναφέρεται στον εκδότη των φορολογικών στοιχείων, κατά το μέρος αυτής που τον αφορά τούτο, καθόσον

με βάση το σκεπτικό που διατυπώθηκε από τη μειοψηφία των μελών του Δ' Τμήματος του ΝΣΚ, όπως αναφέρεται στην αριθμ. 460/1999 γνωμοδότηση του ΝΣΚ, όλα τα στοιχεία της συναλλαγής προκύπτουν από το τιμολόγιο στο οποίο το έτερο συμβαλλόμενο μέρος είναι αυτό που ζητά τη χορήγηση του αποσπάσματος της έκθεσης ελέγχου, συνεπώς η λήψη αποσπάσματος της οικείας έκθεσης ελέγχου ουδόλως προσβάλλει το απόρρητο της συναλλαγής. (αριθμ. 460/99 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, σχετ. εγκ. ΠΟΛ 1232/1999).

8. Ο ενδιαφερόμενος που έχει «εύλογο ενδιαφέρον» μπορεί, υπό προϋποθέσεις, να λαμβάνει γνώση των διοικητικών ή εφόσον έχει «ειδικό έννομο συμφέρον» των ιδιωτικών εγγράφων που φυλάσσονται στις Δημόσιες υπηρεσίες και είναι σχετικά με υπόθεσή του η οποία εκκρεμεί σ' αυτές ή έχει διεκπεραιωθεί από αυτές ύστερα από γραπτή αίτησή του.

Ως διοικητικά έγγραφα νοούνται και εκείνα που χρησιμοποιήθηκαν ή λήφθηκαν υπόψη για τη διαμόρφωση γνώμης ή κρίσης διοικητικού οργάνου ή για τον καθορισμό της διοικητικής δράσης, όπως εκθέσεις, μελέτες, πρακτικά, στατιστικά στοιχεία, εγκύκλιες οδηγίες, απαντήσεις της διοίκησης, γνωμοδοτήσεις, αποφάσεις κ.λπ. Για την άσκηση δικαιώματος λήψεως γνώσης των ιδιωτικών εγγράφων, πρέπει να υπάρχει «ειδικό έννομο συμφέρον». (αρθρ.5 του ν.2690/1999)

Η σχετική γραπτή αίτηση του ενδιαφερομένου να λάβει γνώση εγγράφων πρέπει να είναι σαφής και ορισμένη, δηλαδή να προσδιορίζεται το «εύλογο ενδιαφέρον» ή το «ειδικό έννομο συμφέρον» και να είναι δυνατό να προσδιοριστούν τα αιτούμενα έγγραφα. Αν όμως η αίτησή του είναι αόριστη, πρέπει να ενημερώνεται από την υπηρεσία και να τίθενται υπόψη του οι σχετικοί φάκελοι από τους οποίους θα επιλέξει να μελετήσει ή να λάβει αντίγραφα των εγγράφων που τον ενδιαφέρουν. Σε περίπτωση άρνησης της υπηρεσίας δικαιούται να προσφύγει στον αρμόδιο Εισαγγελέα Πρωτοδικών, ο οποίος δικαιούται να παραγγείλει τις υπηρεσίες του δημόσιου τομέα να παραδώσουν έγγραφα ή να χορηγήσουν αντίγραφά τους στον έχοντα δικαίωμα ή έννομο συμφέρον, εφόσον δεν πρόκειται για απόρρητα αναγνωρισμένα από το νόμο. Αν η εισαγγελική παραγγελία είναι

αιτιολογημένη, η δημόσια διοίκηση οφείλει να συμμορφωθεί, άλλως είναι ενδεχόμενο να αναζητηθούν ευθύνες για απείθεια ή παράβαση καθήκοντος. Οι εισαγγελικές παραγγελίες είναι δεσμευτικές ακόμη και αν στα ζητούμενα έγγραφα περιλαμβάνονται ευαίσθητα προσωπικά δεδομένα. Ο δε χαρακτηρισμός ενός εγγράφου ως «εμπιστευτικού» δεν αρκεί για να καταστήσει την αίτηση του ενδιαφερομένου μη νόμιμη, εφόσον δεν προστατεύεται απόρρητο νομοθετημένο. (σχετ. γνωμ. ΝΣΚ 436/1992, 49/2001, 310/2001, ΑΠ 1/2005)

9. Για την έκδοση πλαστών και εικονικών στοιχείων εφαρμόζονται οι φορολογικές διατάξεις και επιβάλλονται οι ποινές που προβλέπονται από το ν.2523/1997, όταν όμως από την έκδοση των πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων βλάπτεται και τρίτος (εκτός από το Δημόσιο) εφαρμόζονται και οι διατάξεις των άρθρων 216 και 386 του Ποινικού Κώδικα για πλαστογραφία και απάτη. (σχετ. Α.Π. 1302/2003 ΣΤ΄ Ποινικό Τμήμα και 974/2003).

ΣτΕ 1732/2002

Αίτηση της κατά του Υπουργού Οικονομικών

4. Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, το διοικητικό εφετείο δέχθηκε τα εξής: Στην ήδη αναιρεσείουσα εταιρία επιβλήθηκε με την ένδικη (6/10.1.1996) πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Β΄ Καλλιθέας «πρόστιμο 95.032.000 (23.708.000 δρχ. επί 4) δραχμών, με την αιτιολογία ότι ζήτησε, έλαβε και καταχώρισε στα τηρούμενα βιβλία της τα 1614/22.12.1993, 1615/27.12.1993 και 1616/28.12.1993 εικονικά τιμολόγια πώλησης - δελτία αποστολής, συνολικής αξίας 23.708.000 δρχ. (πλέον Φ.Π.Α. 4.267.440 δρχ.), που είχε εκδώσει η επιχείρηση λιπαντικών-ορυκτελαίων του Η πράξη αυτή εκδόθηκε με βάση τις διαπιστώσεις των ελεγκτών της ΥΠ.Ε.Δ.Α. Αθηνών και ..., οι οποίοι ύστερα από ελέγχους που διενέργησαν στην έδρα των πιο πάνω επιχειρήσεων - κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι: 1) οι κατ' έτος 1993 πραγματικές αγορές της εκδότριας επιχείρησης, με βάση τα οικεία παραστατικά στοιχεία (17.941.526 δρχ.), δε δικαιολογούν τις αντίστοιχες πωλήσεις της (2.360.424.055 δρχ.), 2) οι εμφανιζόμενες αγορές στις

περιοδικές - εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. (79.814.351 δρχ.) είναι κατά πολύ μεγαλύτερες των πραγματικών της αγορών (17.941.526 δρχ.), 3) οι εμφανιζόμενες πωλήσεις στις εκκαθαριστικές - περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. (81.263.430 δρχ.) είναι κατά πολύ μικρότερες των εμφανιζόμενων στα παραστατικά στοιχεία πωλήσεων (2.360.424.055 δρχ.), 4) δεν ήταν εφικτή η μεταφορά των ποσοτήτων που φέρονται ότι διακινήθηκαν με βάση τα επίμαχα Τ.Π. - Δ.Α. (18.580, 16.904 και 11.280 kgr.), για το λόγο ότι το μοναδικό μεταφορικό μέσο που διέθετε η προμηθεύτρια επιχείρηση είχε ωφέλιμο φορτίο 2.118 kgr., 5) η μεταφορά των εν λόγω ποσοτήτων δεν πραγματοποιήθηκε με άλλα μεταφορικά μέσα, δεδομένου ότι δεν βρέθηκαν φορτωτικά έγγραφα, ούτε έγινε από την ήδη αναιρεσείουσα, καθόσον το μέλος της εταιρίας, με την από 9.2.1995 υπεύθυνη δήλωση (ν. 1599/1986), που παρέδωσε στο συνεργείο ελέγχου, δήλωσε ότι τα πιο πάνω εμπορεύματα μετέφερε στην έδρα της επιχείρησης ο ίδιος ο προμηθευτής και 6) η πληρωμή των προαναφερόμενων Τ.Π. - Δ.Α. έγινε «τοις μετρητοίς», πράγμα «ασύνηθες στις εμπορικές συναλλαγές».

Ενόψει τούτων, το διοικητικό εφετείο, εκτιμώντας, όπως αναφέρεται στην προσβαλλόμενη απόφαση, «τις διαπιστώσεις των ελεγκτών της ΥΠ.Ε.Δ.Α. (άρθρα 148 και 171 παρ. 4 του Κ.Δ.Δ.) και ειδικότερα το γεγονός ότι η προμηθεύτρια εταιρία κατά την ένδικη χρήση, πραγματοποίησε αγορές (17.941.526 δρχ.) που δε δικαιολογούν το αντίστοιχο ύψος πωλήσεων (2.360.424.055 δρχ.), και φέρεται ότι διακίνησε σε τρεις μόνο αποστολές - ποσότητα εμπορευμάτων συνολικού βάρους 46.764 kgr., χρησιμοποιώντας προς τούτο το ιδιόκτητο φορτηγό της, που έχει ωφέλιμο βάρος 2.118 kgr.», έκρινε τελικώς «ότι τα ένδικα φορολογικά στοιχεία δεν αφορούν πραγματικές αλλά εικονικές συναλλαγές». Επομένως, έκρινε περαιτέρω το διοικητικό εφετείο, «νομίμως αποδόθηκαν οι ένδικες παραβάσεις, όπως ορθώς είχε κρίνει και το πρωτοβάθμιο δικαστήριο», το οποίο είχε απορρίψει την προσφυγή της αναιρεσείουσας κατά της πιο πάνω πράξης. Ακολούθως, το διοικητικό εφετείο, εκτιμώντας, όπως αναφέρεται στην προσβαλλόμενη απόφαση, την ιδιάζουσα βαρύτητα των εν λόγω παραβάσεων και το γεγονός ότι η αναιρεσείουσα δεν είναι υπότροπος, έκρινε ότι το πρόστιμο που της είχε επιβληθεί έπρεπε να περιοριστεί σε 47.416.000 δραχμές, δηλαδή στο

διπλάσιο της συνολικής αξίας των προαναφερόμενων τιμολογίων - δελτίων αποστολής (23.708.000 επί 2). Για το λόγο δε αυτόν, το διοικητικό εφετείο, όπως έχει αναφερθεί στη σκέψη 2, μεταρρύθμισε την πρωτόδικη απόφαση κατά το κεφάλαιο που αφορά το ύψος του προστίμου.

5. Επειδή, στην παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος ορίζεται ότι «το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του». Εξάλλου, στο άρθρο 34 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, όπως η παρ. 2 του άρθρου αυτού αντικαταστάθηκε από την παρ. 10 του άρθρου 21 του ν.2166/1993, ορίζονται τα εξής:

«1. Το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος του παραβάτη φυσικού προσώπου και επί εταιρειών ομορρυθμών, ετεορρυθμών, περιορισμένης ευθύνης, ανωνύμων, καθώς και επί συνεταιρισμών και επί λοιπών νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου, σε βάρος του νομικού προσώπου. (. . .)

2. Το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση του προϊστάμενου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., στην οποία γίνεται σύντομη περιγραφή της παράβασης και αναγράφεται το πρόστιμο που επιβάλλεται για αυτή.

3. (. . .).

4. Για την διοικητική επίλυση της διαφοράς και τη διαδικασία βεβαίωσης και καταβολής του προστίμου εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του ν.δ. 3323/1955, όπως ισχύουν κάθε φορά. Σε περίπτωση διοικητικής επίλυσης της διαφοράς το πρόστιμο περιορίζεται ή διαγράφεται, κατά περίπτωση, εκτός από τα πρόστιμα της παραγράφου 2 του άρθρου 32 και του δεύτερου εδαφίου της περίπτωσης ε΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 33 του Κώδικα αυτού, τα οποία μπορούν μόνο να διαγραφούν στο σύνολό τους ή μερικώς σε περίπτωση ολικής ή μερικής ανυπαρξίας της παράβασης».

Τέλος, στην παρ. 7 του άρθρου 36 του ίδιου Κώδικα ορίζονται τα εξής: «Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ή ο υπάλληλος που ορίζεται από αυτόν υποχρεούται, μετά το πέρας του τακτικού ελέγχου των βιβλίων και στοιχείων του επιτηδευματία, να παραδώσει σ' αυτόν με απόδειξη σημείωμα για τις

παρατυπίες και παραλείψεις που διαπίστωσε κατά τον έλεγχο των αντικειμένων που ασχολήθηκε, με υποδείξεις για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού. Το σημείωμα αυτό δεν αποτελεί στοιχείο της διαδικασίας για τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου ή της πράξης επιβολής προστίμου».

Από τις παραπάνω διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων συνάγεται ότι αν διενεργηθεί φορολογικός έλεγχος και διαπιστωθεί παράβαση των διατάξεων του Κώδικα αυτού, για να εκδοθεί πράξη επιβολής προστίμου κατά το άρθρο 34 του ίδιου Κώδικα, δεν επιβάλλεται ως ουσιώδης τύπος της διαδικασίας η επίδοση στον επιτηδευματία του σχετικού σημειώματος με κλήση για παροχή εξηγήσεων. Στην περίπτωση αυτή ούτε από το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος απορρέει υποχρέωση της φορολογικής αρχής να καλέσει τον επιτηδευματία για να δώσει σχετικές εξηγήσεις πριν από την επιβολή προστίμου.

Η περιλαμβανόμενη στην συνταγματική αυτή διάταξη επιταγή για ακρόαση του διοικούμενου από τη Διοίκηση ικανοποιείται, στην περίπτωση αυτή, με την ευχέρεια που παρέχει η προαναφερόμενη διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 34 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στον επιτηδευματία, στον οποίο επιβλήθηκε το πρόστιμο, να ζητήσει τη διοικητική επίλυση της διαφοράς και να εκθέσει τις απόψεις του στη φορολογική αρχή, η οποία κατά τη διαδικασία αυτή και ενόψει των διευκρινίσεων του επιτηδευματία, έχει κατά νόμο την αρμοδιότητα να επανέλθει και να τροποποιήσει ή και να εξαφανίσει τη σχετική πράξη της (βλ. Σ.τ.Ε. 2351/2001).

Συνεπώς, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος ο λόγος αναιρέσεως, με τον οποίο προβάλλεται ότι κατά παράβαση του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος δεν κλήθηκε πριν από την έκδοση της ένδικης πράξης επιβολής προστίμου ο νόμιμος εκπρόσωπος της αναιρεσείουσας εταιρίας για να εκθέσει τις απόψεις του. Αν και κατά τη γνώμη του Παρέδρου Ι. Γράβαρη, η φορολογική αρχή, πριν από την επιβολή, κατά τα ανωτέρω, προστίμου για παράβαση του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, έχει από το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος την υποχρέωση να διασφαλίζει στο φερόμενο ως παραβάτη την ευχέρεια να της εκθέτει σχετικά τις απόψεις του. Η συμμόρφωση της

φορολογικής αρχής προς την υποχρέωσή της αυτή αποτελεί προϋπόθεση νομιμότητας της σχετικής διαδικασίας και δεν μπορεί να αναπληρωθεί από τη δυνατότητα που έχει ο επιτηδευματίας, μετά την έκδοση εις βάρος του πράξεως επιβολής προστίμου, να επιδιώξει την εξαφάνιση ή την τροποποίησή της διότι, κατά το γράμμα και το σκοπό της πιο πάνω συνταγματικής διατάξεως, το θεσπιζόμενο με αυτήν δικαίωμα του διοικούμενου συνίσταται ακριβώς στην «προηγούμενη», δηλαδή πριν την έκδοση της εις βάρος του εκτελεστής πράξεως, ακρόασή του από την αρμόδια αρχή.

Τέλος, η αναιρεσείουσα αβασίμως επικαλείται για πρώτη φορά κατ' αναίρεση τις σχετικές με την προηγούμενη ακρόαση του ενδιαφερομένου νεότερες γενικές διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 και 4 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2690/1999, Α' 45) τούτο δε, γιατί οι διατάξεις αυτές δεν καταλαμβάνουν την επίδικη περίπτωση, αφού, σύμφωνα με το άρθρο τρίτο του ν. 2690/1999, ισχύουν από τη δημοσίευση του νόμου αυτού στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης, δηλαδή από 9.3.1999, ενώ η ένδικη πράξη για την επιβολή προστίμου εκδόθηκε στις 10.1.1996.

6. Επειδή, η αναιρεσείουσα εταιρία είχε προβάλει με την προσφυγή και επανέφερε με την έφεση τον ισχυρισμό ότι, ύστερα από ποσοτική καταμέτρηση στις αποθήκες της στις 9.2.1995, δηλαδή ένα έτος μετά την αγορά των λιπαντικών - ορυκτελαίων, βρέθηκαν 43 βαρέλια των 209 λίτρων το καθένα, δηλαδή ποσότητα 8.987 λίτρων λιπαντικών που είχε απομείνει και αντιστοιχούσε στις πωλήσεις της και στην αγορά των λιπαντικών αυτών από την προμηθεύτρια εταιρία για το ένδικο χρονικό διάστημα. Όπως προκύπτει από την προσβαλλόμενη απόφαση, το διοικητικό εφετείο δεν εξέτασε τον ισχυρισμό αυτόν, ο οποίος ήταν ουσιώδης, γιατί έτεινε να αποδείξει ότι οι αγορές δεν ήταν εικονικές αλλά πραγματικές.

Συνεπώς, η προπαρατιθέμενη κρίση του διοικητικού εφετείου ως προς το ζήτημα της εικονικότητας των πιο πάνω τιμολογίων πώλησης - δελτίων αποστολής, ότι δηλαδή αφορούσαν εικονικές συναλλαγές, είναι ανεπαρκώς αιτιολογημένη. Για το λόγο δε αυτόν, που βασίμως προβάλλεται, πρέπει να

γίνει δεκτή η κρινόμενη αίτηση και να αναιρεθεί η προσβαλλόμενη απόφαση.
7. Επειδή, ύστερα από την αναίρεση της προσβαλλόμενης απόφασης για τον πιο πάνω λόγο, είναι περιττή η εξέταση του άλλου λόγου αναίρεσεως σχετικά με την ύπαρξη καλής πίστης. Η υπόθεση δε, που χρειάζεται διευκρίνιση κατά το πραγματικό, πρέπει να παραπεμφθεί στο ίδιο δικαστήριο για νέα κρίση.

Δια ταύτα

Δέχεται την κρινόμενη αίτηση.

Αναιρεί την 2293/2000 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Πειραιώς, στο οποίο παραπέμπει την υπόθεση, σύμφωνα με το αιτιολογικό.

ΜΕΘΟΔΟΙ ΕΝΤΟΠΙΣΜΟΥ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ Ή ΠΛΑΣΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Οι περιπτώσεις που αναφέρονται στη συνέχεια, δεν μπορεί κάθε μία χωριστά να αποτελέσει απόδειξη για πλαστικότητα του στοιχείου ή εικονικότητα της συναλλαγής ή του προσώπου που διενήργησε τη συναλλαγή. Αυτές αποτελούν ενδείξεις που θα οδηγήσουν τον έλεγχο σε σειρά άλλων ελεγκτικών επαληθεύσεων και διαπιστώσεων, από τη διενέργεια των οποίων ο έλεγχος θα αποκτήσει τα στοιχεία εκείνα τα οποία είναι απαραίτητα για να στοιχειοθετήσει και να αποδείξει τη βασιμότητα του χαρακτηρισμού των στοιχείων ως πλαστών και των συναλλαγών ως εικονικών:

1. Η έλλειψη στοιχείου διακίνησης ή η μη αναγραφή του αριθμού κυκλοφορίας του πρώτου φορτηγού αυτοκινήτου ή του ονόματος του πλωτού μέσου στα στοιχεία διακίνησης.

Πολλές συναλλαγές εμφανίζονται μόνο σε φορολογικά στοιχεία αξίας, τα οποία δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν στη διακίνηση. Αν δεν υπάρχουν στοιχεία διακίνησης οι συναλλαγές αυτές μπορεί να είναι εικονικές, αφού η διακίνηση δεν καλύπτεται με τα προβλεπόμενα στοιχεία. Είναι όμως δυνατό να υπάρχουν και τα στοιχεία διακίνησης αλλά να μην πληρείται η υποχρέωση αναγραφής στο δελτίο αποστολής ή στο Σ.Δ.Α. πέραν των όσων ήδη

προβλέπονται από τις διατάξεις του ΚΒΣ, του αριθμού κυκλοφορίας του πρώτου φορτηγού αυτοκινήτου δημόσιας ή ιδιωτικής χρήσης, που χρησιμοποιείται κατά τη μεταφορά των αγαθών (έναρξη διακίνησης) ή προκειμένου για θαλάσσιες μεταφορές, το όνομα του πλωτού μέσου, η οποία θεσπίσθηκε για τον πληρέστερο έλεγχο της πραγματοποίησης των διακινήσεων αγαθών με τις διατάξεις του άρθρου 16, παράγραφος 4 του ν.2992/2002 (Ισχύς από 20.3.2002).

Περαιτέρω, προκειμένου να διαπιστωθεί αν έγινε πράγματι η μεταφορά με οχήματα που εκμεταλλεύεται η επιχείρηση, θα πρέπει να αξιοποιούνται όλα τα δεδομένα που προκύπτουν από υφιστάμενα στοιχεία δαπανών αναφορικά με μεταφορές π.χ. αποδείξεις για διόδια, δαπάνες επισκευής αυτοκινήτων, δαπάνες διανυκτέρευσης, δαπάνες που αφορούν το πετρέλαιο κίνησης κ.λπ. Επί πλέον για επαλήθευση μπορεί να ζητούνται στοιχεία από τις Λιμενικές αρχές οι οποίες υποχρεούνται στην καταγραφή των αυτοκινήτων που μεταφέρονται με οχηματαγωγά πλοία.

Επίσης ο έλεγχος πρέπει να προσανατολίζεται κατά τη διακίνηση στην αναζήτηση στοιχείων που να αποδεικνύουν για λογαριασμό τίνος γίνεται κάθε φορά η μεταφορά και στα ημεδαπά αλλά και στα αλλοδαπά φορτηγά αυτοκίνητα, τα οποία υποκρυπτόμενα πολλές φορές πίσω από τη χρήση οχήματος με πινακίδες κυκλοφορίας άλλης χώρας και με τα CMR που συνοδεύουν τα αγαθά, διακινούν αυτά στο εσωτερικό της χώρας χωρίς να έχουν εκδώσει τη σχετική φορτωτική.

2. Το μεταφορικό μέσο και ο τρόπος μεταφοράς

Στα φορολογικά στοιχεία διακίνησης είναι ενδεχόμενο να αναγράφονται μεγάλες ποσότητες, όπου το βάρος τους ή ο όγκος τους ή το είδος τους (π.χ. σε υγρή μορφή) να είναι τέτοιος που η μεταφορά τους να είναι αδύνατη με οποιοδήποτε μεταφορικό μέσο ή το φορτηγό αυτοκίνητο να αδυνατεί να μεταφέρει τέτοιου είδους αγαθό που αναγράφεται στο φορολογικό στοιχείο. Για την επαλήθευση αυτή και την πληρότητα του ελέγχου θα πρέπει, πέραν των άλλων, να διαπιστώνεται το ωφέλιμο φορτίο του φορτηγού αυτοκινήτου με το οποίο φαίνεται ότι διενεργήθηκε η μεταφορά και να επισυνάπτεται, εάν

είναι δυνατόν, φωτοαντίγραφο της άδειας κυκλοφορίας στην οικεία έκθεση ελέγχου.

Παράδειγμα: Σε ένα φορολογικό στοιχείο διακίνησης αποτυπώνεται η μεταφορά 100 τόνων τσιμέντου από την Αθήνα στη Λάρισα. Αυτό αποτελεί ένδειξη για την εικονικότητα του στοιχείου, αφού κανένα αυτοκίνητο δεν μπορεί να μεταφέρει αυτή την ποσότητα.

Είναι επίσης δυνατόν, μέσω της ώρας έναρξης αποστολής που αναγράφεται σε δύο δελτία αποστολής να τεκμηριώνονται ή να ενισχύονται οι ενδείξεις εικονικότητας φορολογικών στοιχείων (π.χ. δύο μεταφορές αγαθών με το ίδιο φορτηγό αυτοκίνητο, η μία από Λαμία προς Σπάρτη – με ώρα έναρξης αποστολής την 09:00' π.μ. και η άλλη από Λαμία προς Καβάλα με ώρα έναρξης αποστολής την 11:35' π.μ. της ίδιας ημέρας. Με δεδομένο ότι στο μικρό χρονικό διάστημα (2 ώρες και 35' λεπτά) που μεσολαβεί μεταξύ των δύο μεταφορών, η πραγματοποίηση και των δύο μεταφορών είναι αδύνατη με τον τρόπο αυτό και συνεπώς είναι εμφανές ότι τουλάχιστον μία εκ των δύο συναλλαγών είναι εικονική και περαιτέρω εναπόκειται στον έλεγχο μέσω επιπλέον ελεγκτικών επαληθεύσεων (π.χ. στοιχεία εφοδιασμού με καύσιμα, στοιχεία διοδίων, ύπαρξη αποθεμάτων των μεταφερομένων αγαθών κ.λ.π.), να προσδιορίσει επακριβώς το ή τα φορολογικά στοιχεία που πρέπει να διερευνηθούν περαιτέρω.

3. Η έλλειψη φορτωτικών εγγράφων

Όταν η επιχείρηση δεν διαθέτει μεταφορικά μέσα, η μη ύπαρξη φορτωτικών μεταφοράς πρέπει να οδηγήσει σε έρευνα αν ο αντισυμβαλλόμενος, αγοραστής ή πωλητής, διαθέτει τέτοια μέσα. Αν δεν διαπιστώνεται η ύπαρξη μεταφορικών μέσων, αυτό αποτελεί σοβαρή ένδειξη εικονικότητας της συναλλαγής.

4. Η έλλειψη μηχανολογικού εξοπλισμού και εξειδικευμένου τεχνικού προσωπικού εκτέλεσης έργου

Για εκτελέσεις τεχνικών έργων μπορεί να εμφανίζονται ως εκδότες τιμολογίων επιχειρήσεις, οι οποίες δεν διαθέτουν ούτε τον απαιτούμενο για την εκτέλεση

του έργου μηχανολογικό εξοπλισμό (μηχανήματα εκσκαφών, επιστρώσεων, φορτωτές, αυτοκίνητα κ.λ.π.) ούτε απασχολούν ανθρώπινο δυναμικό ικανό να εκτελέσει το έργο, ούτε έχουν λάβει φορολογικό στοιχείο από άλλη επιχείρηση που κατέχει ή εκμισθώνει μηχανήματα ή εξοπλισμό ή απασχολεί ανθρώπινο δυναμικό, ικανά να πραγματοποιήσουν τέτοιου είδους εργασίες. Σε σχέση με το ανωτέρω προκύπτει ότι ο έλεγχος οφείλει να επεκταθεί και σε έρευνα και των συναλλασσομένων με την ελεγχόμενη επιχείρηση προκειμένου να διαπιστώσει τη δυνατότητα εκτέλεσης εργασιών ή τεχνικών έργων.

Επί πλέον διασταύρωση της κατοχής ή μη τέτοιων μηχανημάτων μπορεί να γίνει από τη Δ/ση Δ13- Τμήμα Ε΄ του ΥΠΕΧΩΔΕ, (Λ. Αλεξάνδρας 38, Τ.Κ. 11473 ΑΘΗΝΑ, τηλέφωνο 210 8830710, FAX: 210 8830772).

5. Ο τρόπος πληρωμής

Η εξόφληση των συναλλαγών με εικονικά ή πλαστά στοιχεία γίνεται τις περισσότερες φορές με καταβολή μετρητών σε όποιο ύψος και αν ανέρχονται αυτές. Και ενώ η επιχείρηση εξοφλεί προμηθευτές και άλλες υποχρεώσεις της, ακόμη και μικρών ποσών, με επιταγές, αυτές τις συναλλαγές (εικονικές) τις εξοφλεί «μετρητοίς». Στις περιπτώσεις αυτές κρίνεται κατ' αρχήν αναγκαία η επαλήθευση της ύπαρξης υπόλοιπου του λογαριασμού «ΤΑΜΕΙΟΥ», ικανού να ανταποκριθεί στην καταβολή μετρητών στο ύψος των υποτιθέμενων συναλλαγών (σε περίπτωση τήρησης βιβλίων Γ΄ κατηγορίας). Όταν δεν υπάρχουν μετρητά για να καλυφθεί η συναλλαγή, το Ταμείο θα παρουσιάσει πιστωτικό υπόλοιπο ή θα καταχωρηθεί εικονική εγγραφή με ανάληψη μετρητών από τραπεζικό λογαριασμό καταθέσεων, κλπ.

Παράδειγμα: Επιχείρηση εμφανίζεται να εξοφλεί προμηθευτή της, με την καταβολή την 15/12/2003 μετρητών 95.000,00 ευρώ, όσο ήταν και η συνολική αξία του στοιχείου του προμηθευτή. Την ίδια ημέρα μετά τη συναλλαγή το Ταμείο εμφάνιζε πιστωτικό υπόλοιπο 37.000,00 ευρώ περίπου. Αυτό αποτελεί ένδειξη εικονικότητας της συναλλαγής.

Η επιχείρηση για την ίδια συναλλαγή καλύπτει το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού Ταμείο με την ακόλουθη εγγραφή:

15/12/2003

Ταμείο 40.600,00

Σε Καταθέσεις όψεως

40.600,00 ευρώ

Ανάληψη μετρητών από Τράπεζα.....

Για την εγγραφή αυτή διαπιστώνεται ότι δεν υπάρχει αποδεικτικό της τράπεζας (EXTRE) ότι έγινε η ανάληψη των μετρητών που εμφανίζονται στην εγγραφή.

Περαιτέρω, κρίνεται απαραίτητο στην περίπτωση αυτή, να επαληθευθεί αν για την εν λόγω συναλλαγή, όπως ανωτέρω αναφέρθηκε, τηρήθηκε η προβλεπόμενη διαδικασία εξόφλησης μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή. Προκειμένου να αποδειχθεί η συναλλαγή, θα πρέπει στην περίπτωση εξόφλησης τμηματικής ή ολικής, από το λήπτη των φορολογικών στοιχείων με δίγραμμη επιταγή, ο εκδότης αυτής να αποδεικνύει τη συναλλαγή με φωτοαντίγραφο της επιταγής ή με άλλο πρόσφορο τρόπο ή μέσο, διαφυλάσσοντας τα αποδεικτικά στοιχεία, για όσο χρόνο ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., ενώ αν η συναλλαγή γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού, η απόδειξη της συναλλαγής θα πρέπει να προκύπτει με οποιοδήποτε πρόσφορο τρόπο π.χ. από τα εκδιδόμενα τραπεζικά παραστατικά ή έγγραφα, που αποδεικνύουν την κίνηση του λογαριασμού, τα οποία επίσης πρέπει να διαφυλάσσονται από τον λήπτη του στοιχείου, για όσο χρόνο επίσης προβλέπεται από τις διατάξεις του ΚΒΣ.

Σε παρά πολλές περιπτώσεις διαπιστώνεται ότι για τις εικονικές συναλλαγές καταβάλλεται με μετρητά μόνο το ποσό ΦΠΑ που αφορά τις συναλλαγές αυτές και η καθαρή αξία των στοιχείων αυτών εξοφλείται με διαφορετικό τρόπο.

6. Ο χρόνος έκδοσης του στοιχείου

Σοβαρές ενδείξεις για περαιτέρω έλεγχο αποτελούν τα φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερης αξίας που εκδίδονται στο τέλος φορολογικών περιόδων απόδοσης Φ.Π.Α. και κυρίως στο τέλος διαχειριστικών περιόδων, με σκοπό να μην αποδοθούν τα οφειλόμενα ποσά Φ.Π.Α..

Παράδειγμα: Επιχείρηση με βιβλία Β΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ. διαπιστώνει από την εμφάνιση των συναλλαγών της στο βιβλίο Εσόδων - Εξόδων ότι το προς απόδοση ποσό Φ.Π.Α. ενός διμήνου είναι π.χ. 4.000,00 ευρώ.

Όμως, με τη λήψη ενός εικονικού φορολογικού στοιχείου αγοράς αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, αξίας 20.000,00 ευρώ με αναλογούντα Φ.Π.Α. 3.800,00 ευρώ, ο προς απόδοση Φ.Π.Α. γίνεται 200,00 ευρώ. Στις περιπτώσεις αυτές κρίνεται απαραίτητο μεταξύ των άλλων επαληθεύσεων να διαπιστωθεί αν αποδόθηκε από τον προμηθευτή ο ΦΠΑ που αντιστοιχεί στο εν λόγω στοιχείο ή έχει συμπεριληφθεί στην οικεία περιοδική δήλωση της σχετικής φορολογικής περιόδου.

7. Η συνάφεια της δραστηριότητας του εκδότη με το αντικείμενο εργασιών

Το αντικείμενο εργασιών του εκδότη μπορεί να διαφοροποιείται σε μεγάλο βαθμό από το αντικείμενο που εμφανίζεται στο εκδοθέν φορολογικό στοιχείο της συναλλαγής.

Παράδειγμα: Εκδότης ο οποίος στο φορολογικό στοιχείο και στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. εμφανίζει ως αντικείμενο εργασιών την εμπορία ενδυμάτων, εκδίδει φορολογικό στοιχείο με αιτιολογία την εκτέλεση χωματουργικών έργων.

Συνεπώς στις περιπτώσεις αυτές, χωρίς να αποκλείεται ότι υπήρξε επέκταση των δραστηριοτήτων της επιχείρησης για τις οποίες δεν έχουν γίνει οι αντίστοιχες δηλώσεις μεταβολών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., θα πρέπει να εξετάζεται η δυνατότητα εκτέλεσης σχετικών εργασιών ή των τεχνικών έργων αν πρόκειται για έργα ή, εφόσον πρόκειται για εμπορία, η ύπαρξη αποθεμάτων, τα οποία προέρχονται από πραγματικές αγορές.

8. Ο προμηθευτής.

- Η εμφάνιση στα βιβλία της επιχείρησης, για μια και μοναδική φορά, προμηθευτή με συναλλαγές σημαντικών ποσοτήτων και μεγάλης αξίας, πρέπει να οδηγήσει σε περαιτέρω έρευνα για την εγκυρότητα των φορολογικών στοιχείων και την εικονικότητα ή μη των συναλλαγών.

- Η εμφάνιση στα βιβλία προμήθειας αγαθών ή υπηρεσιών από προμηθευτή που είναι εγκαταστημένος σε μεγάλη απόσταση και τα έξοδα μεταφοράς είναι σημαντικά, ενώ υπήρχε η δυνατότητα προμήθειας από επιχειρήσεις που βρίσκονται στον τόπο ή πλησίον του τόπου λειτουργίας της λήπτριας επιχείρησης καθώς και σε τιμή μικρότερη από την αναγραφόμενη στα φορολογικά στοιχεία, γεγονός που μπορεί να αποδεικνύεται από προσφορές ή από φορολογικά στοιχεία ομοειδών επιχειρήσεων κ.λπ..

- Η εμφάνιση στα βιβλία της επιχείρησης μιας μόνο συναλλαγής μεγάλου ύψους με προμηθευτή σε ένα έτος ή σε κάποια έτη.

Ο έλεγχος των εν λόγω συναλλαγών των προμηθευτών γίνεται κυρίως από τον έλεγχο των συγκεντρωτικών καταστάσεων του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ. ή από έλεγχο των ίδιων των επιτηδευματιών προμηθευτών ή από τις οικείες εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία ή από άλλες λοιπές διασταυρώσεις ή πληροφορίες.

9. Οι αποθηκευτικοί χώροι και η ύπαρξη των πωληθέντων ως αποθέματα.

Η επιχείρηση αγοράζει και αποθηκεύει, για μεγάλο ή μικρό χρονικό διάστημα, εμπορεύματα για τα οποία δεν διαθέτει κατάλληλους αποθηκευτικούς χώρους ή ο ήδη υπάρχον αποθηκευτικός χώρος δεν επαρκεί για την αγοραζόμενη ποσότητα εμπορευμάτων.

Παραδείγματα: Επιχείρηση εμφανίζει αγορά αγαθών για την συντήρηση των οποίων απαιτείται ψυκτικός θάλαμος, τον οποίο δεν διαθέτει, αλλά ούτε και από άλλο στοιχείο αποδεικνύεται αποθήκευση των αγαθών αυτών σε ψυκτικούς θαλάμους τρίτων.

Επιχείρηση αγοράζει μεγάλες ποσότητες που είναι αδύνατον να αποθηκευτούν στους χώρους που διαθέτει αυτή και από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει αποθήκευσή τους σε άλλο χώρο αφού από τον έλεγχο δεν διαπιστώθηκαν αδήλωτες εγκαταστάσεις.

Σε κάθε περίπτωση θα πρέπει να εξετάζεται αν τα εμπορεύματα ή τα προϊόντα που εμφανίζονται στις συναλλαγές υπήρχαν ως αποθέματα, όταν αυτό είναι δυνατόν και να κατευθύνεται ο έλεγχος στα αγαθά εκείνα τα οποία χαρακτηρίζονται ιδιαίτερα επικίνδυνα.

10. Ο πάγιος εξοπλισμός

Πρόκειται, στην περίπτωση αυτή για αγορές αγαθών που χρησιμοποιούνται από την λήπτρια επιχείρηση ως πάγια (π.χ. έπιπλα) ή μηχανήματα χωρίς ταυτότητα, τα οποία διαπιστώνεται ότι δεν είναι καινούργια.

Τα αγαθά αυτά είχε προμηθευτεί η επιχείρηση σε προηγούμενες διαχειριστικές περιόδους, με τη λήψη καθόλα νόμιμων φορολογικών στοιχείων. Για τα ίδια αγαθά λαμβάνει εκ νέου φορολογικά στοιχεία.

Περαιτέρω για τα πάγια που εμφανίζονται στα βιβλία της επιχείρησης, εξετάζεται αν υπάρχουν στις εγκαταστάσεις της και διερευνάται επίσης αν εμφανίζονται πάγια που δεν συνάδουν με τη δραστηριότητα της επιχείρησης.

Παράδειγμα:

Επιχείρηση έχει προμηθευτεί νόμιμα μηχανήματα ή έπιπλα. Αφού παρέλθει ο χρόνος, εντός του οποίου γίνονται οι νόμιμες αποσβέσεις και έχει μεσολαβήσει και τακτικός φορολογικός έλεγχος ή περαίωση με οποιονδήποτε τρόπο, λαμβάνει εικονικά ή και πλαστά φορολογικά στοιχεία αγοράς των ίδιων αγαθών, προκειμένου να τύχει όλων των ανωτέρω αναφερόμενων για τη λήψη εικονικών στοιχείων (μείωση Φ.Π.Α., αλλοίωση αποτελεσμάτων κ.λπ.).

11. Προμήθεια μη συμβατών με τη δραστηριότητα της επιχείρησης ειδών ή προμήθεια ειδών σε ποσότητες δυσανάλογες των ποσοτήτων προηγούμενων ετών.

Αγοράζονται είδη και σε ποσότητες που εκ των πραγμάτων δεν είναι απαραίτητα και δεν χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση ή χρησιμοποιούνται αλλά είναι αδύνατο από τη συχνότητα λήψης των φορολογικών στοιχείων και την ποσότητα να αναλωθούν όλα τα είδη. Στις

περιπτώσεις αυτές θα πρέπει να εξετάζετε αν μεσολάβησε επέκταση των δραστηριοτήτων της επιχείρησης, αύξηση των λοιπών αγορών, αύξηση των ακαθαρίστων εσόδων ή οποιαδήποτε άλλη μεταβολή ικανή να δικαιολογήσει την παραπάνω αγορά.

Παράδειγμα:

Επιχείρηση αγοράζει 20.000 μπλοκ Δελτία Αποστολής, Τιμολόγια, κλπ., ενώ εκδίδει τα φορολογικά της στοιχεία μηχανογραφικά ή αγοράζει αναλώσιμα υλικά σε τριπλάσια ποσότητα σε σχέση με τις προηγούμενες χρήσεις χωρίς να υπάρξει άλλη μεταβολή που να δικαιολογεί την αγορά αυτή.

12. Οι τιμές των αγαθών

Προμήθεια - αγορά αγαθών για τα οποία είναι εμφανής η διαφορά τιμής προμήθειας από τις κοινώς αποδεκτές τιμές εμπορίου ή αγορά από την ίδια επιχείρηση σε τιμές τέτοιες που είναι κατώτερες των τιμών της αγοράς. Στη δεύτερη περίπτωση εξετάζεται αν τυχόν πρόκειται για συναλλαγή με εξαφανισμένο έμπορο.

Παράδειγμα:

Αγορά αγαθών σε τιμή διπλάσια της τιμής της αγοράς.

13. Η συχνότητα των συναλλαγών και η ποσότητα αγοράς των αγαθών

Προμήθεια - αγορά αγαθών τόσο συχνά και σε τόσο μεγάλη ποσότητα που είναι αδύνατο λόγω της φύσης του αγαθού να πουληθεί σε μικρό - σύντομο χρονικό διάστημα και σε τέτοια μειωμένη τιμή που να διαφέρει από την επικρατούσα τιμή στην αγορά, με την προϋπόθεση βεβαίως να μην υφίστανται τα αγαθά ως αποθέματα κατά τον έλεγχο.

Επίσης αγορά παγίων σε τέτοια μεγέθη και σε τέτοιες διαστάσεις τα οποία είναι αδύνατον να εγκατασταθούν στους ήδη υπάρχοντες χώρους της ελεγχόμενης επιχείρησης.

Σε σχέση με τα ανωτέρω διαπιστώθηκε σε επιχείρηση να έχει χρησιμοποιήσει σε κτίριο επιφάνειας 58 m² μοκέτα και να έχει λάβει φορολογικά στοιχεία για αγορά μοκέτας επιφάνειας 3.500 m², χωρίς την ύπαρξη αποθεμάτων.

14. Η τραπεζική δανειοδότηση

Επί του φορολογικού στοιχείου να υπάρχει η πιστοποίηση κάποιας Τράπεζας ότι: «Δανειοδοτήθηκε για ποσό», αξίας ίσης με αυτή του φορολογικού στοιχείου και στην συνέχεια να εκδίδεται Πιστωτικό Τιμολόγιο για επιστροφή των αγαθών στον προμηθευτή. Η συναλλαγή αυτή έχει όλες τις ενδείξεις της εικονικότητας.

15. Η διαφορά στην επιχειρηματική πρακτική

Ορισμένες συναλλαγές που γίνονται διαφοροποιούνται ως προς την ακολουθούμενη οργανωμένη επιχειρηματική πρακτική της επιχείρησης.

Παράδειγμα:

Επιχείρηση με οργανωμένο τμήμα προμηθειών, για κάθε αγορά δαπάνη εκδίδει αριθμημένο δελτίο παραγγελίας, στο οποίο παρακολουθείται η έγκριση αγοράς ή παραλαβής κ.λπ. Για τις εικονικές όμως συναλλαγές τέτοια στοιχεία δεν υπάρχουν για να περιορίζεται και ο κύκλος γνώσης της εικονικότητας.

16. Ο γραφικός χαρακτήρας

Ο γραφικός χαρακτήρας του εκδότη και η ύπαρξη ορθογραφικών λαθών στα φορολογικά στοιχεία σε σχέση με το αντικείμενο εργασιών αποτελούν ενδείξεις για συνέχιση της έρευνας για την εγκυρότητα της συναλλαγής.

Παράδειγμα:

Επιχείρηση εκδίδει Τ.Π.Υ. για διενεργηθείσα απ' αυτή έρευνα αγοράς στον τομέα ψηφιακής τεχνολογίας και στα στοιχεία αυτά υπάρχουν σοβαρά ορθογραφικά λάθη, γεγονός που δεν είναι συμβατό με τις γραμματικές γνώσεις που πρέπει να έχει κάποιος που ασχολείται με το αντικείμενο αυτό χωρίς να αποκλείεται βέβαια ότι οφείλεται η ύπαρξη των λαθών αυτών στο απασχολούμενο προσωπικό.

17. Οι αλλοιώσεις στοιχείων ή εγγραφών

Τα στοιχεία φέρουν διορθώσεις, διαγραφές, επιγραφές, ξυσίματα που εμφανώς αλλοιώνουν το περιεχόμενό τους ως προς την ημερομηνία, τις ποσότητες, τις αξίες, κ.λπ..

18. Η χωρική αρμοδιότητα της Δ.Ο.Υ.

Η σύγκριση της χωρικής αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. με τη Δ.Ο.Υ. και τη διεύθυνση που αναγράφει στα στοιχεία του ο εκδότης, σε συνδυασμό με τον κωδικό που εμφανίζεται στη διάτρηση μπορεί να αποκαλύψει την πλαστότητα του στοιχείου εφόσον πρόκειται για θεωρημένα από τη Δ.Ο.Υ. στοιχεία. Σημειώνεται ότι κάθε θεωρημένο στοιχείο φέρει εκτός των άλλων τον τετραψήφιο κωδικό της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Ως εκ τούτου αν ένα στοιχείο έχει στη διάτρηση κωδικό Δ.Ο.Υ. που η χωρική αρμοδιότητα δεν περιλαμβάνει τη διεύθυνση του εκδότη, είναι ένα στοιχείο που μας οδηγεί στην παραπέρα διερεύνηση της γνησιότητας του στοιχείου και της συναλλαγής. Επί πλέον λόγος περαιτέρω διερεύνησης της συναλλαγής αποτελεί και το ανύπαρκτο Α.Φ.Μ..

19. Τεχνικές επιχειρήσεις του άρθρου 34 του ν. 2238/1994

α) Αξίζει να σημειωθεί ότι ένας επιπλέον λόγος πέραν των προαναφερομένων, που επιχειρήσεις κατασκευών οι οποίες ασχολούνται με τεχνικά έργα, δημόσια ή ιδιωτικά ή με ανέγερση οικοδομών (τεχνικές επιχειρήσεις του άρθρου 34 του ν.2238/1994), για τα **δημόσια ή ιδιωτικά έργα που η ανάληψή τους έχει γίνει πριν από την 1^η Ιανουαρίου του 2007 και για οικοδομές των οποίων η άδεια κατασκευής εκδόθηκε πριν από την 1^η Ιανουαρίου του 2007**, λαμβάνουν πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, είναι και η κάλυψη της προφανούς δυσαναλογίας των δαπανών κατασκευής που εμφανίζουν στα βιβλία και στοιχεία τους, σε σχέση με το πραγματικό κόστος κατασκευής.

Ειδικότερα, από τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος) προβλέπεται ότι, για τα παραπάνω έργα ή οικοδομές, τα καθαρά κέρδη ορισμένων επιχειρήσεων του άρθρου αυτού,

εξευρίσκονται με τη χρήση συντελεστού στα ακαθάριστα έσοδα (10%, 12%, 25%), ανάλογα με τη μορφή του τεχνικού έργου (Δημόσια, ιδιωτικά) και του τρόπου κατασκευής (με ίδια υλικά ή μη). Αν όμως οι δαπάνες κατασκευής, που εμφανίζονται στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης ότι πραγματοποιήθηκαν για την κατασκευή των τεχνικών έργων ή των οικοδομών, βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία σε σχέση με το πραγματικό κόστος κατασκευής, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. δικαιούται να προσαιξήσει τους συντελεστές καθαρού κέρδους που προαναφέρθηκαν μέχρι 60%. Επειδή δεν θεωρείται ότι υπάρχει δυσαναλογία όταν η διαφορά μεταξύ των δαπανών κατασκευής που πραγματοποιήθηκαν και του πραγματικού κόστους κατασκευής είναι μέχρι 20% του πραγματικού κόστους κατασκευής, λαμβάνουν πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία προκειμένου να μειώσουν τη διαφορά στο ποσοστό αυτό.

Σημειώνεται ότι με τις νέες διατάξεις του άρθρου 12 του ν.3522/2006 τροποποιήθηκε το άρθρο 34 του ν.2238/1994 και ορίζεται ότι οι νέες διατάξεις του άρθρου αυτού ισχύουν για τα δημόσια ή ιδιωτικά έργα που αναλαμβάνονται από 1^{ης} Ιανουαρίου του 2007 και μετά και για οικοδομές των οποίων η άδεια κατασκευής εκδίδεται από 1^{ης} Ιανουαρίου του 2007 και μετά.

Ένας επί πλέον λόγος που οι επιχειρήσεις αυτές προβαίνουν σε λήψη τέτοιων στοιχείων είναι ότι ναι μεν κρίνονταν τα βιβλία και στοιχεία τους ως ανακριβή, κατά τις διατάξεις του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 εκ του λόγου αυτού, δεν προσαιζάνονταν όμως στις περιπτώσεις αυτές ο συντελεστής κατά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών τους μέχρι και τη χρήση 2006. Σημειώνεται όμως ότι σε τέτοιες ως άνω περιπτώσεις με τις νέες διατάξεις του άρθρου 12 του ν.3522/2006 με το οποίο τροποποιήθηκε το άρθρο 34 του ν.2238/1994, προσαιζάνεται ο συντελεστής καθαρού κέρδους κατά το ποσοστό και στις περιπτώσεις που ορίζει ο νόμος αυτός, όταν πρόκειται για επιχειρήσεις που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών ή για επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εργολαβική κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων ή ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων γενικά.

Τέλος είναι δυνατόν επιχειρήσεις που αναλαμβάνουν δημόσια έργα να εμφανίζουν εκτέλεση εργασιών και προμήθεια υλικών σε μεταγενέστερο χρόνο των πιστοποιήσεων των έργων και σε ποσότητες δυσανάλογες με τις προϋπολογισθείσες εργασίες και την προσφορά ανάληψης του έργου. Σημαντικό στοιχείο ελέγχου των τεχνικών επιχειρήσεων που κατασκευάζουν δημόσια έργα είναι οι, κατά χρονικά διαστήματα, πιστοποιήσεις σε σχέση με τα φορολογικά στοιχεία που εκδίδονται.

β) Ειδικά για τις νέες οικοδομές που από 1/1/2006 υπάγονται σε Φ.Π.Α., επειδή μεταβιβάζονται σταδιακά τα ακίνητα και συμψηφίζεται σταδιακά ο αναλογών φόρος εισροών για κάθε ακίνητο μέχρι το χρόνο που ορίζεται από τις οικείες διατάξεις, είναι προφανές ότι μέχρι την ολοκλήρωση και τη μεταβίβαση του τελευταίου ακινήτου της οικοδομής λαμβάνονται στοιχεία εισροών (δαπανών και υπηρεσιών), προκειμένου να υπάρξει μείωση του φόρου εκροών, τα οποία πιθανόν να αφορούν εικονικές συναλλαγές αφού ο αριθμός των συναλλασσόμενων στις περιπτώσεις αυτές είναι αρκετά μεγάλος.

Συνεπώς για τις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στο τομέα αυτό, λόγω της ιδιαιτερότητας του αντικειμένου τους και του τρόπου διενέργειας των συναλλαγών μεταξύ των επιχειρήσεων που αναλαμβάνουν την ανέγερση του ακινήτου ή μέρος αυτού (εργολάβοι και υπεργολάβοι), απαιτείται ιδιαίτερη προσοχή ως προς τον έλεγχο των διενεργούμενων συναλλαγών τους, επειδή ο αριθμός των εμπλεκόμενων επιχειρήσεων στο τομέα αυτό είναι μεγάλος και υφίσταται αλυσιδωτή σχέση των συναλλαγών αυτών.

Επί πλέον κρίνεται σκόπιμο σε όλες τις περιπτώσεις να εξαντλείται ο έλεγχος και να φθάνει μέχρι και τον τελευταίο εργολάβο ή υπεργολάβο, προκειμένου να εντοπίζονται μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία ή τυχόν μη απόδοση Φ.Π.Α. από κάποιον ενδιάμεσο συναλλασσόμενο.