



**ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ  
ΠΕΙΡΑΙΩΣ**

**ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ, ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ  
ΤΜΗΜΑ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ  
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ  
«ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΈΛΕΓΧΟΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΟΡΓΑΝΙΣΜΩΝ»**

**ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

**«Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία.  
Συγκριτική μελέτη του ν.2523/1997 με το ν.4174/2013 (όπως ισχύει)»**

**της Μαρίας Νοταρά-Μπαφίτη**

**Επιβλέπων Καθηγητής: Παναγιώτης Αρτίκης**

**Υποβληθείσα ως μέρος των απαιτήσεων για την απόκτηση Μεταπτυχιακού Διπλώματος  
Ειδίκευσης στη «Λογιστική και Έλεγχο Επιχειρήσεων και Δημοσίων Οργανισμών»**

**Πειραιάς, Σεπτέμβριος 2016**

*Αφιερώνω την παρούσα εργασία  
στον ανηψιό μου Απόστολο*

## **Ευχαριστίες**

Η παρούσα διπλωματική εργασία εκπονήθηκε στα πλαίσια του Μεταπτυχιακού προγράμματος σπουδών στη Λογιστική και Έλεγχο Επιχειρήσεων και Δημοσίων Οργανισμών, υπό την επίβλεψη του Αναπληρωτή Καθηγητή κ. Παναγιώτη Αρτίκη του Τμήματος Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων. Θα ήθελα να τον ευχαριστήσω θερμά για την ευκαιρία που μου έδωσε να ασχοληθώ με ένα τόσο επίκαιρο και ενδιαφέρον αντικείμενο που ανταποκρίνεται πλήρως στα επιστημονικά και επαγγελματικά μου ενδιαφέροντα, καθώς και για την αμέριστη συμπαράστασή του καθ' όλη τη διάρκεια της εκπόνησης.

Επίσης, θα ήθελα να ευχαριστήσω ιδιαίτερω τους συναδέλφους - υπαλλήλους μου στο Υπουργείο Οικονομικών για το υλικό που μου παρείχαν και την αμέριστη βοήθειά τους, προκειμένου να ολοκληρώσω τη διπλωματική μου εργασία.

## Περίληψη

Το θέμα που πραγματεύεται η παρούσα μεταπτυχιακή εργασία είναι «Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία. Συγκριτική μελέτη του ν.2523/1997 με το ν.4174/2013». Στόχος είναι η παρούσα εργασία να αποτελέσει έναν οδηγό – εγχειρίδιο για το φορολογικό ποινολόγιο όπως αυτό ισχύει στην Ελλάδα και να προσφέρει πληροφορίες σε όσους θέλουν να ενημερωθούν σχετικά με το θέμα αυτό.

Αναλυτικότερα η δομή της διπλωματικής εργασίας είναι η ακόλουθη:

Στο 1<sup>ο</sup> κεφάλαιο γίνεται μία γενική παρουσίαση του νέου και του παλαιότερου νομοθετικού πλαισίου σχετικά με τις φορολογικές διοικητικές και ποινικές κυρώσεις, η διάκριση των κυρώσεων, καθώς και ο σκοπός επιβολής αυτών.

Το θεωρητικό υπόβαθρο των νόμων της συγκριτικής μελέτης αναλύεται στο 2<sup>ο</sup> κεφάλαιο, ενώ παράλληλα παρουσιάζονται παραδείγματα με διαγράμματα που αφορούν σε κυρώσεις για παραβάσεις του ν.4174/2013 και του ν.2523/1997.

Στη συνέχεια, στο 3<sup>ο</sup> κεφάλαιο παρατίθενται στοιχεία για τις φορολογικές κυρώσεις που εφαρμόζονται σε άλλες χώρες και πιο συγκεκριμένα στον Καναδά και την Ιρλανδία.

Στο 4<sup>ο</sup> κεφάλαιο της διπλωματικής, παραθέτουμε στοιχεία έρευνας που διεξήχθη στο Νομό Αττικής. Η έρευνα οδήγησε σε ενδιαφέροντα συμπεράσματα αναφορικά με την στάση των ερωτηθέντων απέναντι στην επιβολή των φορολογικών κυρώσεων. Διαπιστώσαμε ότι η επαγγελματική ιδιότητα των ερωτηθέντων επηρεάζουν σε σημαντικό βαθμό τη θέση τους απέναντι στα εξεταζόμενα θέματα.

Η διπλωματική ολοκληρώνεται με την παράθεση συμπερασμάτων και προτάσεων.

Λέξεις - κλειδιά: διοικητικές κυρώσεις, ποινικές κυρώσεις, πρόστιμα

## **Abstract**

The present paper is entitled “Administrative and criminal penalties in the tax law. Comparative study of L.2523/1997 and L.4174/2013”. Its objective is to present a guide for the tax crime law, applied in Greece, and also to provide information to those who want to learn about this subject.

Specifically, the structure of the thesis is as follows:

The first chapter is an overview of the new and old legislative framework on tax administrative and criminal sanctions, the distinction between penalties and also the purpose of their enforcement.

The theoretical basis of the comparative study is discussed in chapter 2, while examples are presented in diagrams related to penalties for violations of L.4174 / 2013 and L.2523/ 1997.

The third chapter includes information about the tax penalties applicable in other countries, particularly in Canada and Ireland.

In the fourth chapter of the thesis, we present research data held in Attica. The investigation led to interesting conclusions regarding the attitude of the respondents towards the imposition of tax penalties. We concluded that the professional status of the respondents affects significantly their position towards the issues involved.

The thesis is completed with the quote of conclusions and proposals.

Key - words: administrative sanctions, criminal sanctions, fines

## Πίνακας Περιεχομένων

ΚΥΡΙΟ ΜΕΡΟΣ .....	1
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 <sup>ο</sup> .....	2
ΕΙΣΑΓΩΓΗ .....	2
1.1 Εισαγωγή.....	2
1.2 Διάκριση κυρώσεων .....	3
1.3 Σκοπός επιβολής των κυρώσεων .....	5
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 <sup>ο</sup> .....	7
ΑΝΑΛΥΣΗ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ .....	7
2.1. Εισαγωγή.....	7
Α. ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ.....	9
2.2. Τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής.....	9
2.2.1. Ισχύον Νομοθετικό Πλαίσιο (άρθρο 53 ν.4174/2013).....	9
2.2.2. Προγενέστερο νομοθετικό πλαίσιο (άρθρο 1 ν.2523/1997).....	10
2.2.3. Παράδειγμα .....	11
2.3. Διαδικαστικές Παραβάσεις.....	12
2.3.1. Ισχύον Νομοθετικό Πλαίσιο (άρθρο 54 ν.4174/2013).....	12
2.3.2. Προγενέστερο Νομοθετικό Πλαίσιο (άρθρο 4 ν.2523/1997 και άρθρο 10 ν.1809/1988)....	24
2.3.3. Παραδείγματα.....	27
2.4. Φάκελος Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών.....	30
2.4.1. Ισχύον Νομοθετικό Πλαίσιο (άρθρο 56 ν.4174/2013).....	30
2.4.2. Προγενέστερο Νομοθετικό Πλαίσιο.....	33
2.4.3. Παραδείγματα.....	33
2.5. Πρόστιμο Εκπρόθεσμης Καταβολής (Άρθρο 57 ν.4174/2013).....	35
2.6. Πρόστιμο Ανακριβούς ή μη Υποβολής Δήλωσης.....	36
2.6.1. Ισχύον Νομοθετικό Πλαίσιο (Άρθρο 58 ν.4174/2013).....	36
2.6.2. Προγενέστερο Νομοθετικό Πλαίσιο (Άρθρο 1 ν.2523/1997).....	37
2.6.3. Παραδείγματα.....	37
2.7. Πρόστιμο για Παραβάσεις σχετικές με το Φόρο Προστιθέμενης Αξίας.....	40
2.7.1. Ισχύον Νομοθετικό Πλαίσιο (Άρθρο 58 <sup>Α</sup> ν.4174/2013).....	40
2.7.2. Προγενέστερο Νομοθετικό Πλαίσιο (Άρθρο 1 ν.2523/1997).....	43
2.7.3. Παράδειγμα .....	43
2.8. Πρόστιμο μη Καταβολής Παρακρατούμενων Φόρων .....	44

2.8.1.Ισχύον Νομοθετικό Πλαίσιο (Άρθρο 59 ν.4174/2013) .....	44
2.8.2. Προγενέστερο Νομοθετικό Πλαίσιο .....	46
2.8.3. Παράδειγμα .....	46
2.9 Παρεμπόδιση, υπόθαλψη και συνέργεια.....	47
2.10.Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής Προσφυγή .....	47
<b>B. ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ .....</b>	<b>50</b>
2.11.Παραβάσεις Φοροδιαφυγής.....	50
2.11.1. Ισχύον Νομοθετικό Πλαίσιο (άρθρα 55, 55 <sup>A</sup> και 66 ν.4174/2013) .....	50
2.11.2.Προγενέστερο Νομοθετικό Πλαίσιο (Άρθρα 17, 18 και 19 ν.2523/1997) .....	54
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3<sup>ο</sup> .....</b>	<b>58</b>
<b>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΣΕ ΑΛΛΕΣ ΧΩΡΕΣ .....</b>	<b>58</b>
3.1.Καναδάς .....	58
3.2.Ιρλανδία .....	60
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4<sup>ο</sup> .....</b>	<b>66</b>
<b>ΕΡΕΥΝΑ.....</b>	<b>66</b>
4.1 Μεθοδολογία έρευνας .....	66
4.2 Συγκέντρωση δευτερογενών και πρωτογενών στοιχείων.....	66
4.3 Σχεδιασμός και διαδικασία συλλογής των στοιχείων .....	66
4.4 Μορφή ερωτηματολογίου.....	67
4.5 Επεξεργασία των Δεδομένων .....	68
4.6 Συνοδευτική επιστολή .....	68
4.7 Αξιολόγηση αποτελεσμάτων έρευνας .....	69
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5<sup>ο</sup> .....</b>	<b>89</b>
<b>ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ .....</b>	<b>89</b>
<b>ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΟ ΜΕΡΟΣ .....</b>	<b>94</b>
Ελληνική Βιβλιογραφία .....	95
Ηλεκτρονική Αρθρογραφία .....	95
Παράρτημα.....	97
Ερωτηματολόγιο .....	97

## Κατάλογος Πινάκων

ΠΙΝΑΚΑΣ 1 Καθορισμός του επιτοκίου του άρθρου 53 ν.4174/2013 .....	10
ΠΙΝΑΚΑΣ 2 Πρόσθετοι φόροι για τη μη υποβολή ή εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης ή ανακριβή υποβολή δήλωσης από την οποία προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου Ν.2523/1997 (άρθρο 1) .....	10
ΠΙΝΑΚΑΣ 3 Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54) .....	12
ΠΙΝΑΚΑΣ 4 Συγκριτικός Πίνακας Προστίμων για μη Έκδοση Φορολογικών Στοιχείων .....	21
ΠΙΝΑΚΑΣ 5 Πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής ή ανακριβούς/ατελούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή Φακέλου Τεκμηρίωσης.....	32
ΠΙΝΑΚΑΣ 6 Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής φορολογικής δήλωσης.....	36
ΠΙΝΑΚΑΣ 7 Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης Φ.Π.Α. ....	40
ΠΙΝΑΚΑΣ 8 Φορολογικά πρόστιμα και τόκοι στον Καναδά.....	59
ΠΙΝΑΚΑΣ 9 Φορολογικά πρόστιμα και τόκοι στην Ιρλανδία .....	63



## Κατάλογος Διαγραμμάτων

Διάγραμμα 1 ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ (άρθρο 54 παρ.1 περ. α΄) .....	28
Διάγραμμα 2 ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ (άρθρο 58 παρ.2) .....	38
Διάγραμμα 3 ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ (άρθρο 58 παρ.1) .....	39
Διάγραμμα 4 ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ (άρθρο 58Α).....	44
Διάγραμμα 5 ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ (άρθρο 59).....	47

## Ελληνικές Συντομογραφίες

Α.Λ.Σ.	: Απόδειξη Λιανικής Συναλλαγής
Α.Υ.Ο.	: Απόφαση Υπουργού Οικονομικών
Γ.Γ.Δ.Ε.	: Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων
Δ.Ε.Δ.	: Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
Δ.Ο.Υ.	: Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία
Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.	: Ειδική Ασφαλής Φορολογική Διάταξη Σήμανσης Στοιχείων
Ε.Δ.Υ.Ο.	: Ειδική Διάταξη Υπουργείου Οικονομικών
Ε.Σ.Δ.Α.	: Ευρωπαϊκή Σύμβαση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου
Κ.Φ.Δ.	: Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας
Κ.Φ.Ε.	: Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος
Π.Ο.Λ.	: Πολυγραφημένη Υπουργική Εγκύκλιος
Σ.τ.Ε.	: Συμβούλιο της Επικρατείας
Φ.Η.Μ.	: Φορολογικοί Ηλεκτρονικοί Μηχανισμοί
Φ.Μ.Υ.	: Φόρος Μισθωτών Υπηρεσιών

# **ΚΥΡΙΟ ΜΕΡΟΣ**

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1<sup>ο</sup>

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

### 1.1 Εισαγωγή

Με το ν.2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α') καθιερώνεται για πρώτη φορά ενιαίος Κώδικας Διοικητικών και Ποινικών Κυρώσεων, ο οποίος αφορά όλες τις φορολογίες εκτός από την Τελωνειακή. Με το συγκεκριμένο νομοθετικό πλαίσιο υφίστανται ιδιαίτερες διοικητικές και ποινικές κυρώσεις για κάθε φορολογία που μέχρι πριν ήταν διασπαρμένες σε πλήθος νομοθετημάτων.

Αυτή η πολυνομία και ιδιαιτερότητα των σχετικών διατάξεων προκάλεσε άμεσα δυσμενή αποτελέσματα στην εφαρμογή τους, παραβιάζοντας ταυτόχρονα βασικές αρχές της επιβολής των κυρώσεων, που πρέπει να είναι η δικαιοσύνη, η απλότητα και η βεβαιότητα αυτών. Η πολυπλοκότητα και το πολυδαίδαλο νομοθετικό πλαίσιο των διοικητικών και ποινικών κυρώσεων, αλλά και η υπέρμετρη πολλές φορές επιβάρυνση με σωρευτικές κυρώσεις κάποιας φορολογικής παράβασης, φυσικό ήταν να γεννήσει το αίτημα για την εκλογίκευση και απλοποίηση αυτών των διατάξεων, τη συγκέντρωσή τους σε ενιαίο κείμενο και την ενιαία εφαρμογή τους, εκτός ορισμένων ρητά αναφερόμενων στον Κώδικα εξαιρέσεων, σε όλες τις φορολογίες κατά δικαιότερο τρόπο.

Στόχοι του νομοθετήματος αυτού ήταν να ικανοποιηθεί το κοινό περί δικαίου αίσθημα, να καταπολεμηθεί η βασική αδυναμία των αναφερόμενων στις επί μέρους διοικητικές και ποινικές κυρώσεις διατάξεων, που ήταν η πολυνομία και η πολυπλοκότητα και να εξυπηρετηθεί και να διευκολυνθεί το έργο των φορολογικών αρχών, των δικαστηρίων και των μελετητών και ερευνητών του φορολογικού δικαίου.<sup>1</sup>

Βασική επιδίωξη του Ν.4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α'), του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, αποτελεί η δίκαιη ανακατανομή του εισοδήματος και η φορολογική δικαιοσύνη προκειμένου, αφενός να χρηματοδοτούνται και να παρέχονται δημόσιες υπηρεσίες ποιότητας προς τους πολίτες, καθώς και να προστατεύονται τα δημόσια αγαθά που είναι απαραίτητα για τη συνεκτική λειτουργία της κοινωνίας μας και αφετέρου να αντιμετωπιστεί η κοινωνική

---

<sup>1</sup> Εισηγητική έκθεση Ν.2523/1997 «Κώδικας διοικητικών και ποινικών κυρώσεων στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις».

αδικία που γεννά η φοροδιαφυγή και η φοροαποφυγή, με απώτερο σκοπό τη δημιουργία ενός σταθερού, κοινωνικά δίκαιου και αποτελεσματικού φορολογικού συστήματος.<sup>2</sup>

Ο νέος Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας επέφερε σημαντικές μεταβολές στην επιβολή φορολογικών κυρώσεων, σε σχέση με το παλαιότερο νομοθετικό καθεστώς, και ειδικότερα μετά την τροποποίηση των διατάξεων του με το Ν.4223/31-12-2013 «Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων και άλλες διατάξεις», Ν.4337/17-10-2015 «Μέτρα για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων» και πρόσφατα με το Ν.4410/03-08-2016 «Τροποποιήσεις του Εθνικού Τελωνειακού Κώδικα προς ενίσχυση της καταπολέμησης της παράνομης εμπορίας καπνού και βιομηχανοποιημένων καπνών και Ίδρυση Συντονιστικού Κέντρου για την Καταπολέμηση του λαθρεμπορίου, εναρμόνιση της ελληνικής νομοθεσίας προς την απόφαση 2009/917/ΔΕΥ του Συμβουλίου της 30ής Νοεμβρίου 2009 για τη χρήση της πληροφορικής για τελωνειακούς σκοπούς και άλλες διατάξεις αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών και ενσωμάτωση στην εθνική νομοθεσία των άρθρων 15, 16 και 18 της οδηγίας 2014/40/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 3ης Απριλίου 2014 για την προσέγγιση των νομοθετικών, κανονιστικών και διοικητικών διατάξεων των κρατών – μελών σχετικά με την κατασκευή, την παρουσίαση και την πώληση προϊόντων καπνού και συναφών προϊόντων και την κατάργηση της οδηγίας 2001/37/ΕΚ και άλλες διατάξεις».

## **1.2 Διάκριση κυρώσεων**

Ο νέος Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013) διακρίνει τις διοικητικές παραβάσεις σε διαδικαστικές και ουσιαστικές.

Οι διαδικαστικές παραβάσεις σχετίζονται με τη μη τήρηση των διαδικαστικών υποχρεώσεων που απορρέουν από τον Κ.Φ.Δ. ή τη λοιπή φορολογική νομοθεσία, και έχουν ως στόχο την ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης.

Οι ουσιαστικές παραβάσεις συνδέονται με τη μη τήρηση των ουσιαστικών υποχρεώσεων που απορρέουν από τη φορολογική νομοθεσία, έχουν ως συνέπεια τη μη καταβολή ή καταβολή μειωμένου φόρου ή την είσπραξη επιστροφής φόρου, και διαπιστώνονται πάντοτε κατόπιν ελέγχου.

---

<sup>2</sup> Αιτιολογική έκθεση Ν.4174/2013 «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις»

Ο Ν.2523/1997 προέβλεπε ότι όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα βιβλίων και Στοιχείων, 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. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί:

α) 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:

α.α. Για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων ή τηρούντες βιβλία Α' κατηγορίας τριακόσια (300) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε τετρακόσια (400) ευρώ.

α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας εξακόσια (600) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε οκτακόσια (800) ευρώ.

α.γ. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας εννιακόσια (900) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε χίλια διακόσια (1.200) ευρώ.

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

γ) Συντελεστής βαρύτητας είναι ο αριθμός που κλιμακώνεται ανάλογα με τη σοβαρότητα της παράβασης και εφαρμόζεται στην αντίστοιχη βάση υπολογισμού.

δ) 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 Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2).

ε) Γενικές παραβάσεις είναι αυτές, για τις οποίες επιβάλλεται ένα ενιαίο πρόστιμο, ανά διαχειριστική περίοδο, ανεξάρτητα από το πλήθος αυτών.

στ) Αυτοτελείς παραβάσεις είναι αυτές, που ορίζονται στην παράγραφο 8 του άρθρου αυτού για τις οποίες επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για κάθε παράβαση<sup>3</sup>.

### 1.3 Σκοπός επιβολής των κυρώσεων

Η φορολογική κύρωση προβλέπεται και επιβάλλεται ως νόμιμη αντίδραση στη φοροδιαφυγή, ως τέτοια νοούμενη κάθε παράνομη πράξη ή παράλειψη του φορολογούμενου, με την οποία επιδιώκεται η μείωση ή η εξάλειψη της φορολογικής του επιβάρυνσης, με αποτέλεσμα τη ματαίωση ικανοποίησης εξατομικευμένης αξίωσης του κράτους.

Το σύστημα των φορολογικών κυρώσεων αποσκοπεί προεχόντως στην προστασία των εσόδων του δημοσίου, προστατεύει δηλαδή το δημόσιο συμφέρον σε μία εξειδικευμένη έκφασή του, αυτή της πραγματοποίησης φορολογικών εσόδων για την επιδίωξη των νόμιμων κρατικών σκοπών.

Οι πολλές και διάφορες αιτίες και οι σοβαρότατες συνέπειες της φοροδιαφυγής καταλήγουν στην προστασία, δια της περιστολής της φορολογικής παραβατικότητας, τόσο των συμφερόντων του κράτους, όσο και, χωριστά, κάθε διοικούμενου που εκπληρώνει τις φορολογικές του υποχρεώσεις.

Οι προβλεπόμενες ως διοικητικές φορολογικές κυρώσεις αποτελούν μέσα εξαναγκασμού των φορολογουμένων σε ταχεία, πλήρη και ακριβή εκπλήρωση της φορολογικής τους υποχρέωσης, τα οποία διασφαλίζουν την εύρυθμη λειτουργία της δημόσιας υπηρεσίας και αποκαθιστούν τη ζημία του δημοσίου από τη μη συμμόρφωση προς τις υποχρεώσεις τους.

Οι φορολογικές κυρώσεις επιβάλλονται από τα όργανα της φορολογικής διοίκησης και τα διοικητικά δικαστήρια. Υπάρχουν, ωστόσο, και (σπανιότερες) περιπτώσεις, όπου η επιβολή μιας διοικητικής κύρωσης συντελείται απευθείας, εκ του νόμου.<sup>4</sup>

Σε μια περίοδο έντονης ανάγκης εξεύρεσης οικονομικών πόρων εκ μέρους του κράτους, η συζήτηση περί φορολογικών κυρώσεων καθίσταται πιο επίκαιρη παρά ποτέ, καθώς η ανάγκη αντιμετώπισης των φαινομένων φοροδιαφυγής ή και της φοροαποφυγής, η οποία κατά μια άποψη αποτελεί μια αντικοινωνική αντίδραση των πολιτών στην δημιουργία εκ μέρους του

---

<sup>3</sup> Σταματόπουλος, Δ., (1998), *Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων & Στοιχείων, Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων, Ανάλυση-Ερμηνεία, Τόμος Τρίτος*, Εκδόσεις Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα, σελ. 34.

<sup>4</sup> Κωσταβάρα, Β., (2009), *Η αρχή της υπαιτιότητας στο ελληνικό δίκαιο των φορολογικών διοικητικών κυρώσεων*, Θεσσαλονίκη, σελ.59-65

κράτους των τρόπων απόκτησης εσόδων, αλλά και στην εν γένει ασκούμενη οικονομική πολιτική είναι πλέον επιτακτική.

Σε κάθε περίπτωση όμως, η ανάγκη αντιμετώπισης του φαινομένου καθίσταται πλέον επιτακτική για την ίδια τη λειτουργία του κράτους. Ο νομοθέτης λοιπόν δεν μπορεί παρά να αντιμετωπίσει ή ακόμη και να προλάβει αυτά τα φαινόμενα παράβασης ως αδικήματα που προσβάλλουν το δημόσιο συμφέρον και προκειμένου να εξαναγκάσει τους διοικούμενους να συμβάλλουν στην ομαλή διεκπεραίωση και ευόδωση του έργου της Δημόσιας Διοίκησης, προβλέπει την επιβολή κυρώσεων σε βάρος αυτών που παραβιάζουν τις επιταγές του<sup>5</sup>.

---

<sup>5</sup> Τζουρτζουκλή Ευγ., (2013), Φορολογικό Ποινολόγιο – Συνταγματική και Ευρωπαϊκή Προστασία του Φορολογούμενου, Θεσσαλονίκη, σελ.3



## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2<sup>ο</sup>**

### **ΑΝΑΛΥΣΗ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ**

#### **2.1. Εισαγωγή**

Βασική διάκριση των διοικητικών κυρώσεων του ν.2523/1997 ήταν αυτή μεταξύ παραβάσεων σχετικά με τις φορολογικές δηλώσεις και παραβάσεων λοιπών φορολογικών διατάξεων.

Όσον αφορά τις φορολογικές δηλώσεις, προέβλεπε την επιβολή πρόσθετων φόρων. Για τις λοιπές παραβάσεις, προέβλεπε την επιβολή προστίμων άλλοτε κατ' αποκοπή (για μικρότερης σοβαρότητας παραβάσεις) και άλλοτε ανάλογα με την αξία της παράβασης (για πιο σοβαρές παραβάσεις, κυρίως του πρώην Κ.Β.Σ. και του Φ.Π.Α.).

Ο ν.2523/1997 προέβλεπε ακόμη άλλες μη χρηματικές κυρώσεις (απαγόρευση μεταβίβασης ακινήτων και λήψης στεγαστικού δανείου, απαγόρευση επιδοτήσεων, αφαίρεση πινακίδων και άδειας οχημάτων, αναστολή λειτουργίας επαγγελματικών εγκαταστάσεων κα), καθώς και τη δυνατότητα λήψης μέτρων για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου (άρθρο 14), όπως η απαγόρευση παραλαβής δηλώσεων και χορήγησης πιστοποιητικών από τις φορολογικές υπηρεσίες, η αναστολή του απορρήτου των καταθέσεων, θυρίδων και η δέσμευση του 50% αυτών<sup>6</sup>.

Ο ν.4174/2013 διακρίνει τις παραβάσεις, ειδικότερα, σε διαδικαστικές, φοροδιαφυγής, τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών, παρεμπόδισης, υπόθαλψης και συνέργειας καθώς και παραβάσεις σχετικά με την καταβολή των φόρων.

Προβλέπει, επίσης, την επιβολή τόκων εκπρόθεσμης καταβολής, προστίμων (κατ' αποκοπή και ανάλογα με την αξία) και μέτρα διασφάλισης.

Πέραν των διοικητικών κυρώσεων, αμφότεροι οι νόμοι περιλαμβάνουν διατάξεις σχετικές με ποινικές κυρώσεις. Ο ν.2523/1997 προέβλεπε ποινικές κυρώσεις για τη μη υποβολή ή την υποβολή ανακριβούς δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος, για τη μη απόδοση ή την ανακριβή απόδοση Φ.Π.Α., παρακρατούμενων φόρων, καθώς και την έκδοση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων φορολογικών στοιχείων και για μη εφαρμογή των διατάξεων του

---

<sup>6</sup> Πανταζόπουλος, Π., (2014), Επίκαιρα ζητήματα φορολογικού δικαίου, e-themis, Αθήνα, σελ.3-5

Κ.Β.Σ.. Ο πρόσφατος Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας προβλέπει ποινικές κυρώσεις για αντίστοιχες παραβάσεις με αυστηρά πρόστιμα.

## **A. ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ**

### **2.2. Τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής**

#### **2.2.1. Ισχύον Νομοθετικό Πλαίσιο (άρθρο 53 ν.4174/2013)**

##### **Καταβολή τόκων από το φορολογούμενο**

Όταν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους για το ποσό του φόρου από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής<sup>7</sup>. Ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων, σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης, εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας που έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού<sup>8</sup>.

##### **Καταβολή τόκων στο φορολογούμενο**

Όταν από το φορολογούμενο καταβληθεί υπερβάλλον ποσό φόρου (αχρεώστητη καταβολή) καταβάλλονται σ' αυτόν τόκοι από την ημερομηνία αίτησης επιστροφής μέχρι την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή, εκτός εάν η επιστροφή του φόρου γίνει εντός 90 ημερών από την υποβολή της αίτησης. Εάν το υπερβάλλον ποσό φόρου συμψηφιστεί με άλλες οφειλές, το ποσό θεωρείται ότι επιστράφηκε κατά το χρόνο του συμψηφισμού<sup>9</sup>.

##### **Τόκοι επί τόκων**

Δεν υπολογίζονται και δεν οφείλονται τόκοι επί τόκων.

##### **Απόφαση Υπουργού Οικονομικών**

Τα επιτόκια υπολογισμού τόκων και όλες οι αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του άρθρου αυτού ορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών<sup>10</sup>.

---

<sup>7</sup> Με βάση το άρθρο 50 παρ. 15 του Ν.4223/2013 (τώρα άρθρο 72 παρ.15 Κ.Φ.Δ.) ο τόκος του πρώτου εδαφίου της παραγράφου αυτής μέχρι 31.12.2017 υπολογίζεται σε μηνιαία βάση, κατά την είσπραξη, για ολόκληρο τον μήνα.

<sup>8</sup> Με βάση τη θέση της ΕΔΥΟ ΠΟΛ.1252/2015, ο τόκος εκπρόθεσμης καταβολής υπολογίζεται σε κάθε περίπτωση εκπρόθεσμης καταβολής οποιοδήποτε ποσού φόρου, τέλους, προστίμου ή εισφοράς που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΚΦΔ και για τα οποία εκδόθηκαν πράξεις προσδιορισμού από την 1.1.2014 και μετά. Ο τόκος δεν συνιστά κύρωση αλλά υπολογίζεται λόγω της καθυστέρησης στην εξόφληση των οφειλών.

<sup>9</sup> Με βάση το άρθρο 50 παρ. 16 του Ν.4223/2013 (τώρα άρθρο 72 παρ.16 Κ.Φ.Δ.) η καταβολή τόκων στο φορολογούμενο της παραγράφου αυτής εφαρμόζεται για αιτήσεις επιστροφής που υποβάλλονται από 1.1.2014 και εφεξής.

<sup>10</sup> Αργυρός, Η., (2016), Σημειώσεις Σεμιναρίου Κ.Φ.Δ. – Ε.Λ.Π., Σύλλογος εργαζομένων στις Δ.Ο.Υ., Αθήνα, σελ.12

**Σημείωση:** Για την παράγραφο 4 του άρθρου αυτού έχει εκδοθεί η εξής Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. **ΑΥΟ ΔΠΕΙΣ 1198598/31.12.2013-** ΦΕΚ 19/Β'/10.1.2014, με την οποία ορίστηκε το επιτόκιο ως εξής:

<b>ΠΙΝΑΚΑΣ 1</b>			
<b>Καθορισμός των επιτοκίων του άρθρου 53 ν.4174/2013</b>			
Επιτόκιο της παραγράφου 1, ετησίως <b>8,51%</b>	Πλέον επιτόκιο κύριας αναχρηματοδότησης Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας <b>0,25%</b>	Σύνολο ετήσιου επιτοκίου <b>8,76%</b>	Επιτόκιο μηνιαίως <b>0,73%</b>
Επιτόκιο της παραγράφου 2, ετησίως <b>5,75%</b>	Πλέον επιτόκιο κύριας αναχρηματοδότησης Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας <b>0,25%</b>	Σύνολο ετήσιου επιτοκίου <b>6,00%</b>	Επιτόκιο μηνιαίως <b>0,50%</b>

Σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ.15 (μεταβατικές διατάξεις), ο τόκος υπολογίζεται σε μηνιαία βάση για ολόκληρο το μήνα. Αυτό προβλέπεται να έχει ισχύ έως 31/12/2017.

### **2.2.2. Προγενέστερο νομοθετικό πλαίσιο (άρθρο 1 ν.2523/1997)**

Οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του Ν.2523/1997, σε μηνιαία βάση, με ισχύ έως 31/12/2013 αναλύονται στον πίνακα που ακολουθεί:

<b>ΠΙΝΑΚΑΣ 2</b>			
<b>Πρόσθετοι φόροι για μη υποβολή ή εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης ή ανακριβή υποβολή δήλωσης από την οποία προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου Ν.2523/1997 (άρθρο 1)</b>			
	Φόρος Εισοδήματος, Κεφάλαιο (παρ.1)	Φ.Π.Α., Παρακρατούμενοι, Επιρριπτόμενοι φόροι, Τέλη και Εισφορές (παρ.2)	Ανώτατο Όριο πρόσθετου φόρου
Μη υποβολή δήλωσης	2,5%	3,5%	120%
Εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης	1%	1,5%	60%
Ανακριβής υποβολή δήλωσης	2%	3%	120%

### 2.2.3. Παράδειγμα<sup>11</sup>

- Θάνατος 5/1/2015.
- Η προθεσμία υποβολής της δήλωσης είναι 6 μήνες από την ημερομηνία θανάτου.
- Ο φόρος είναι καταβλητέος σε 12 ίσες διμηνιαίες δόσεις.
- Κληρονόμοι είναι οι Α και Β, οι οποίοι υποβάλλουν δήλωση φόρου κληρονομιάς στις 30/5/2015 και στις 15/10/2015 αντίστοιχα.

Εφόσον ο Α καταβάλλει εμπρόθεσμα τις δόσεις του, δεν υπολογίζεται τόκος. Εάν κάποια δόση καταβληθεί εκπρόθεσμα, υπολογίζεται τόκος γι' αυτήν ανάλογα με την καθυστέρηση από την ημερομηνία λήξης της συγκεκριμένης δόσης.

Ο Β έχει υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση (με καθυστέρηση 3,5 μηνών). Συνεπώς, εκτός από το πρόστιμο του άρθρου 54 (100 ευρώ), για το ποσό φόρου που θα καταβληθεί εκπρόθεσμα θα υπολογιστεί τόκος για το χρονικό αυτό διάστημα,. Εφόσον ο Β καταβάλλει τις δόσεις του μέσα στις προθεσμίες που προβλέπονται, δεν υπολογίζεται τόκος. Εάν κάποια δόση καταβληθεί εκπρόθεσμα, υπολογίζεται τόκος γι' αυτήν ανάλογα με την καθυστέρηση από την ημερομηνία λήξης της συγκεκριμένης δόσης. Σημειώνεται για τις Δ.Ο.Υ. ότι, προκειμένου να υλοποιηθεί τούτο και δεδομένου ότι ο τόκος υπολογίζεται κατά την καταβολή, κατά τον προσδιορισμό του φόρου θα αναγράφεται ως ημερομηνία καταβολής της πρώτης δόσης η τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από την ημερομηνία λήξης της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης (εν προκειμένω στο παράδειγμα η 31.8.2015).

---

<sup>11</sup> ΠΟΛ. 1252/2015 Α.Υ.Ο., σελ.4

## 2.3. Διαδικαστικές Παραβάσεις

### 2.3.1. Ισχύον Νομοθετικό Πλαίσιο (άρθρο 54 ν.4174/2013)

Σύμφωνα με το άρθρο 54 του νέου Κ.Φ.Δ., για κάθε μία από τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παρ.1, επιβάλλεται το πρόστιμο της παρ.2 στο φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του.

Το είδος των παραβάσεων, καθώς και το αντίστοιχο ύψος του προστίμου, παρουσιάζονται συνοπτικά στον πίνακα<sup>12</sup> που ακολουθεί.

<b>ΠΙΝΑΚΑΣ 3</b>					
<b>Διαδικαστικές Παραβάσεις (άρθρο 54)</b>					
<b>Είδος Παράβασης</b>	<b>Ύψος προστίμων</b>				
	<b>Κατηγορία τήρησης βιβλίων</b>			Υποτροπή της ίδιας παράβασης εντός πενταετίας (Δπλασιασμός του αρχικού προστίμου)	Δεύτερη υποτροπή εντός πενταετίας (Τετραπλασιασμός του αρχικού προστίμου)
	Μη υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων	Απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα	Πλήρη λογιστικά πρότυπα		
1. Μη υποβολή ή εκπρόθεσμη υποβολή ή ελλιπής υποβολή δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογικής δήλωσης από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου (περ. α' παρ.1)	100€			200€	400€
2. Μη υποβολή ή εκπρόθεσμη υποβολή φορολογικής δήλωσης (περ. β' παρ. 1)	100€	250€	500€	200€/500€/1.000€	400€/1.000€/2.000€
3. Μη υποβολή ή εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης παρακράτησης φόρου (περ. γ' παρ.1)	100€	250€	500€	200€/500€/1.000€	400€/1.000€/2.000€
4. Μη ανταπόκριση σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων (περ. δ' παρ.1)	100€	250€	500€	200€/500€/1.000€	400€/1.000€/2.000€

<sup>12</sup> Μελάς, Δ., (2015), *Περιορισμολόγιο – Έμμεσες τεχνικές ελέγχου και νέο ποινολόγιο*, Εκδόσεις Οικονομικές Εκδόσεις, Θεσσαλονίκη, σελ. 251

5.Μη παροχή πληροφοριών στη διάρκεια φορολογικού ελέγχου (περ. ε' παρ. 1)	2.500€			5.000€	10.000€
6.Μη γνωστοποίηση στη Φορολογική Διοίκηση διορισμού του φορολογικού εκπροσώπου του (περ. στ' παρ.1)	-	250€	500€	500€/1.000€	1.000€/2.000€
7.Μη εγγραφή στο φορολογικό μητρώο ή εγγραφή στο φορολογικό μητρώο περισσότερες φορές (περ. ζ' παρ.1)	2.500€			5.000€	10.000€
8.Μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του (περ. η' παρ. 1)	2.500€			5.000€	10.000€
9.Παραβίαση, παραποίηση ή επέμβαση κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των Φ.Η.Μ. (περ. ι' παρ.1)	5.000€/10.000€/20.000€			10.000€/20.000€/40.000€	20.000€/40.000€/80.000€
10. Έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης χωρίς τη χρήση Φ.Η.Μ. ή από Φ.Η.Μ., ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές (περ.ια' παρ.1)	500€			1.000€	2.000€
11. Έκδοση δελτίων και αποδείξεων από Ολοκληρωμένο Σύστημα Ελέγχου Εισροών – Εκροών, χωρίς τη χρήση εγκεκριμένου μοντέλου μηχανισμού σήμανσης (Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.) (περ. ιβ' παρ.1)	500€			1.000€	2.000€

**α) Μη υποβολή, εκπρόθεσμη υποβολή, ελλιπής υποβολή δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (παρ. 1 περ. α')**

Για κάθε παράβαση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις), καθώς και φορολογικής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα, η οποία αφορά φορολογικά έτη, υποθέσεις και περιόδους από 1.1.2014 και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ (περ. α' της παρ. 1 σε συνδυασμό με την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54).

**Δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα** είναι, μεταξύ άλλων:

- οι καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών-προμηθευτών της παρ. 3 του άρθρου 14,
- οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες ενδοκοινοτικών συναλλαγών,
- τα έντυπα προϋπολογιστικού και απολογιστικού κόστους,
- οι γνωστοποιήσεις, οι δηλώσεις μητρώου (πλην της δήλωσης εγγραφής στο φορολογικό μητρώο), η δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης κ.λπ.

**Ελλιπής δήλωση** είναι η δήλωση η οποία:

- Δεν είναι πλήρης ως προς τη συμπλήρωση όλων των τυπικών στοιχείων της, ή,
- στην περίπτωση που έχουν αναγραφεί όλα τα τυπικά στοιχεία, αυτά δεν είναι πλήρη ή
- δεν έχουν αναγραφεί κατά τρόπο ώστε να απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση.

Δεν θεωρείται ελλιπής η δήλωση που δεν περιλαμβάνει στοιχεία στα οποία η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να έχει πρόσβαση από άλλες υπηρεσίες του Ελληνικού Δημοσίου για τα οποία υπάρχει υποχρέωση αυτεπάγγελτης αναζήτησης, πλην των περιπτώσεων στις οποίες η προσκόμιση συγκεκριμένων δικαιολογητικών προκύπτει από το ισχύον νομοθετικό ή κανονιστικό πλαίσιο (π.χ. υπουργικές αποφάσεις καθορισμού δικαιολογητικών για τη χορήγηση απαλλαγών).

Ειδικά, ελλιπής κατάσταση φορολογικών στοιχείων, πελατών και προμηθευτών, νοείται η κατάσταση στην οποία δεν έχουν συμπεριληφθεί τα οριζόμενα στις κείμενες διατάξεις στοιχεία, ή στην περίπτωση που έχουν συμπεριληφθεί, αυτά δεν είναι πλήρη ή δεν έχουν



αναγραφεί κατά τρόπο ώστε να απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση του φορολογούμενου.

Επισημαίνεται ότι πρόστιμο υποβολής ελλιπούς δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα κατά το άρθρο 54, παρ. 2, περ. α' ΚΦΔ, προβλέπεται **μόνον στις φορολογίες Κεφαλαίου**.

Αναφορικά με τις πληροφοριακού χαρακτήρα δηλώσεις του μητρώου, επισημαίνεται ότι δεν επιβάλλεται πρόστιμο για τις μεταβολές ατομικών στοιχείων φορολογούμενου, φυσικού προσώπου, που δηλώνονται ηλεκτρονικά ή για μεταβολές που λαμβάνονται ή πρόκειται να λαμβάνονται απευθείας από άλλους φορείς, μέσω ανταλλαγής αρχείων. Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1178/2015 Απόφαση ΓΓΔΕ, δεν επιβάλλεται πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης «Απόδοσης Α.Φ.Μ./Μεταβολής ατομικών στοιχείων» (έντυπο Μ1), για οποιαδήποτε μεταβολή των στοιχείων αυτής και στις περιπτώσεις που η δήλωση υποβάλλεται με αυτοπρόσωπη παρουσία στη Δ.Ο.Υ. Τυχόν πρόστιμο που επιβλήθηκε ή καταβλήθηκε μέχρι την έναρξη ισχύος της ΠΟΛ 1178/2015 Απόφασης ΓΓΔΕ, δεν επιστρέφεται, δεν διαγράφεται, δεν συμψηφίζεται ούτε αναζητείται κατ' άλλο τρόπο.

Τέλος, διευκρινίζεται ότι για την υποβολή μετά την 1.1.2014 εκπρόθεσμων δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει φόρος για καταβολή ή δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα που αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους, χρήσεις και υποθέσεις έως την 31.12.2013, επιβάλλονται τα πρόστιμα του άρθρου 4 του ν. 2523/1997 με τον περιορισμό το καταβλητέο σε καθεμία περίπτωση ποσό να μην ξεπερνά το προβλεπόμενο πρόστιμο των εκατό (100) ευρώ που ορίζεται στην περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του ν.4174/2013 (άρθ. 72 (πρώην 66) παρ. 19).

### **β) Εκπρόθεσμη υποβολή ή μη υποβολή δηλώσεων από τις οποίες προκύπτει φόρος για καταβολή (παρ. 1 περ. β' και γ')**

Για την εκπρόθεσμη υποβολή ή τη μη υποβολή φορολογικών δηλώσεων από τις οποίες προκύπτει φόρος για καταβολή (άρθρο 54 παρ. 1 περ. β'), καθώς και δηλώσεων απόδοσης παρακρατούμενων φόρων (άρθρο 54 παρ. 1 περ. γ'), επιβάλλεται, κατά περίπτωση, πρόστιμο εκατό (100) ευρώ, όταν ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων, διακοσίων πενήντα (250) ευρώ όταν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα, και πεντακόσιων (500) ευρώ, εάν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά

πρότυπα (περ. β' και γ' της παρ. 1 σε συνδυασμό με τις περ. β', γ' και δ' της παρ. 2 του άρθρου 54).

Εάν ο φορολογούμενος ήταν υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών με βάση τις διατάξεις του ΚΦΑΣ που ίσχυσαν μέχρι 31.12.2014 και για τις δραστηριότητές του που εντασσόταν σε διαφορετικές κατηγορίες βιβλίων (π.χ. απλογραφικά και διπλογραφικά βιβλία) επιβάλλεται το πρόστιμο που αντιστοιχεί στη μεγαλύτερη κατηγορία βιβλίων.

Τα πρόστιμα του άρθρου 54 δεν επιβάλλονται σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ ή δήλωσης παρακρατούμενου φόρου, εφόσον η σχετική αρχική δήλωση έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα (άρθρο 54 παρ. 2).

Δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης χωρίς να υπάρχει αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση (εκ παραδρομής).

Δεδομένου ότι η μη υποβολή δήλωσης διαπιστώνεται μόνον κατόπιν ελέγχου, το πρόστιμο του άρθρου 54, κατόπιν ελέγχου, επιβάλλεται μόνον εφόσον είναι μεγαλύτερο από το προβλεπόμενο στα άρθρα 58, 58Α (περ. 2) ή 59, κατά περίπτωση, αντί αυτών, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 6 του άρθρου 62.

#### **γ) Μη ανταπόκριση σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων (παρ. 1 περ. δ')**

Για παραβάσεις μη ανταπόκρισης φορολογουμένων σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ σε μη υπόχρεο τήρησης βιβλίων, διακοσίων πενήντα (250) ευρώ σε υπόχρεο τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και πεντακοσίων (500) ευρώ σε υπόχρεο τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα (περ. δ' της παρ. 1 σε συνδυασμό με τις περ. β', γ' δ' της παρ. 2 του άρθ. 54).

Σε περίπτωση μη ανταπόκρισης του φορολογούμενου στο αίτημα για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, η παράβαση ανάγεται στο χρόνο που έλαβε αποδεδειγμένα χώρα το γεγονός της μη ανταπόκρισης και τα πρόστιμα επιβάλλονται κατά το χρόνο παρέλευσης της προθεσμίας, που τίθεται από την Φορολογική Διοίκηση με το σχετικό αίτημα / πρόσκληση, που κοινοποιήθηκε στο φορολογούμενο.

Εάν ο φορολογούμενος ήταν υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών με βάση τις διατάξεις του ΚΦΑΣ που ίσχυσαν μέχρι 31.12.2014, για τις δραστηριότητές που εντάσσονται σε

διαφορετικές κατηγορίες βιβλίων (π.χ. απλογραφικά και διπλογραφικά βιβλία) επιβάλλεται το πρόστιμο που αντιστοιχεί στη μεγαλύτερη κατηγορία βιβλίων.

Επισημαίνεται ότι δεν θεωρείται μη ανταπόκριση σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης η μη προσκόμιση στοιχείων εκ μέρους του φορολογούμενου, εφόσον γι' αυτά προβλέπεται αυτεπάγγελτη αναζήτηση.

#### **δ) Άρνηση συνεργασίας στη διάρκεια φορολογικού ελέγχου (παρ. 1 περ. ε')**

Σε περίπτωση που κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου ο φορολογούμενος αρνείται να συνεργαστεί, π.χ. παρεμποδίζει το φορολογικό έλεγχο με θετικές ενέργειες ή τους υπαλλήλους που διενεργούν το φορολογικό έλεγχο να κατάσχουν, εφόσον το θεωρούν αναγκαίο, οποιαδήποτε βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, ακόμη και ανεπίσημα, επιβάλλεται πρόστιμο δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ (άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε').

Επισημαίνεται ότι δεν θεωρείται άρνηση συνεργασίας η μη ανταπόκριση σε αίτημα για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, διότι τα περιστατικά αυτά εμπίπτουν στην ειδικότερη ρύθμιση της περίπτωσης δ'.

#### **ε) Μη γνωστοποίηση στη Φορολογική Διοίκηση του διορισμού φορολογικού εκπροσώπου (παρ. 1 περ. στ')**

Στις περιπτώσεις μη υποβολής της σχετικής δήλωσης με την οποία φορολογούμενος, φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, που δεν διαθέτει ταχυδρομική διεύθυνση στην Ελλάδα, δηλώνει φορολογικό εκπρόσωπο στην Ελλάδα (σύμφωνα με το άρθρο 8 παρ. 1) επιβάλλεται πρόστιμο, διακοσίων πενήντα (250) ευρώ αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα, ή πεντακοσίων (500) ευρώ αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα (άρθρο 54 παρ. 2 περ. γ' και δ').

Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής της ανωτέρω δήλωσης επιβάλλεται το πρόστιμο εκατό (100) ευρώ, σύμφωνα με την περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 54 σε συνδυασμό με την περ. α' της παρ. 2 του ίδιου άρθρου.

**στ) Μη εγγραφή στο φορολογικό μητρώο ή εγγραφή σε αυτό περισσότερες φορές (παρ. 1 περ. ζ')**

Σε περίπτωση που φορολογούμενος, ή οποιοδήποτε πρόσωπο υπέχει τέτοια υποχρέωση, δεν προβαίνει σε εγγραφή στο φορολογικό μητρώο ή εγγράφεται στο φορολογικό μητρώο περισσότερες φορές, επιβάλλεται πρόστιμο δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ (άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε').

Διευκρινίζεται ότι στην περίπτωση αυτή περιλαμβάνονται οι παραβάσεις μη υποβολής της δήλωσης Απόδοσης Α.Φ.Μ./Μεταβολής ατομικών στοιχείων από φυσικό πρόσωπο ή της δήλωσης Έναρξης/Μεταβολής εργασιών από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, για την εγγραφή αυτών στο φορολογικό μητρώο (απόδοση Α.Φ.Μ.).

Το ίδιο πρόστιμο επιβάλλεται σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται ότι φορολογούμενος, φυσικό, νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, έχει εγγραφεί στο φορολογικό μητρώο, μετά την 1.1.2014, περισσότερες από μία φορές. Στις περιπτώσεις που η εγγραφή στο φορολογικό μητρώο περισσότερες από μία φορές διαπράχθηκε μέχρι 31.12.2013, ανεξάρτητα από τον χρόνο διαπίστωσης, το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του ν. 2523/97, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 6 του άρθρου 9 του ίδιου νόμου.

Επισημαίνεται ότι, προκειμένου το ανωτέρω πρόστιμο να επιβληθεί σε φορολογούμενο που έχει εγγραφεί στο φορολογικό Μητρώο περισσότερες από μία φορές, αυτό που εξετάζεται κάθε φορά κατά τον έλεγχο, είναι αν το ίδιο πρόσωπο, εν γνώσει του, προέβη στις σχετικές ενέργειες για την απόκτηση Α.Φ.Μ., περισσότερων του ενός, τους οποίους και έχει χρησιμοποιήσει π.χ. στην έκδοση ή τη λήψη φορολογικών στοιχείων, την υποβολή δηλώσεων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., όπως δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., στοιχείων ακινήτων (Ε9), Ε.Φ.Α., παρακρατούμενων φόρων κ.λπ. και γενικά σε συναλλαγές του με τη Φορολογική Διοίκηση.

**ζ) Μη συμμόρφωση του φορολογουμένου με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του (παρ. 1 περ. η')**

Για μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, επιβάλλεται πρόστιμο δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ (άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε').

Κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 13, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή της με την περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015, *"Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους."*

**Ως μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις,** θεωρείται (ενδεικτικά και όχι περιοριστικά):

- η μη τήρηση των προβλεπόμενων από τις σχετικές διατάξεις βιβλίων,
- η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη,
- η μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων),
- η μη διαφύλαξη των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, φορολογικών μνημών, και αρχείων που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί (άρθρο 13 παρ. 2, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή του με την περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015), στον χρόνο που ορίζουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13.

Σχετικά με τους φορολογικούς ηλεκτρονικούς μηχανισμούς (Φ.Η.Μ.) επισημαίνεται ότι για παραβάσεις που διαπράττονται έως την 31.12.2015 επιβάλλονται τα πρόστιμα του άρθρου 10 του ν. 1809/1988 (άρθρο 38 παρ. 2 ν. 4308/2014, όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 6 του ν. 4337/2015).

Τέλος, δεν επιβάλλονται πρόστιμα για τις λοιπές περιπτώσεις διαδικαστικών παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης φορολογικών στοιχείων (π.χ. εκπρόθεσμη ενημέρωση βιβλίων, μη εμπρόθεσμη ενημέρωση βιβλίων, εκπρόθεσμη έκδοση στοιχείων κ.λπ.), οι οποίες ανάγονται στο χρονικό διάστημα από 1.1.2014 και μετά.

#### **η) Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων (παρ. 1 περ. θ')**

Μετά την κατάργηση της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, με την περίπτωση β' της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 (έναρξη ισχύος 17.10.2015), για τις

παραβάσεις της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης ή επαγγελματικών στοιχείων που διαπράχθηκαν από τις 17.10.2015 και μετά δεν επιβάλλονται αυτοτελή πρόστιμα. Οι περιπτώσεις αυτές πλέον αντιμετωπίζονται ως μια ενιαία παράβαση, μαζί με τις λοιπές περιπτώσεις που διαπιστώνονται στα πλαίσια του ιδίου ελέγχου, ανεξάρτητα από το είδος και το πλήθος των παραβάσεων και εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 54.

Αντίθετα, τα πρόστιμα της περίπτωσης θ' επιβάλλονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως και 16.10.2015, ανεξάρτητα από τον χρόνο διαπίστωσής τους. Για αντίστοιχες παραβάσεις προγενέστερες της έναρξης ισχύος του ΚΦΔ εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις των περιπτώσεων δ' και ε' της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015, μετά την κατάργηση των ως άνω αναφερόμενων διατάξεων της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, καταργούνται τα ανώτατα όρια των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ, που προβλέπονταν από τις διατάξεις των περιπτώσεων γ' και δ' της παραγράφου 2.

Με την παράγραφο 8 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 προστέθηκε νέο άρθρο 58Α αναφορικά με την επιβολή προστίμων για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α.

Ως εκ τούτου, για κάθε παράβαση μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης ή επαγγελματικών στοιχείων, **ανεξαρτήτως αξίας**, για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., και η οποία (παράβαση) διαπράττεται από την 17.10.2015 (έναρξη ισχύος ν. 4337/2015) και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού Φ.Π.Α. που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς αντίστοιχα (άρθρο 58Α παρ. 1).

Με τον τρόπο αυτό το ύψος του προστίμου συνδέεται με την αποφυγή απόδοσης του Φ.Π.Α. και όχι με τον αριθμό των μη εκδοθέντων στοιχείων.

Για παραβάσεις μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων αξίας μίας εκάστης μικρότερης των 5.000€, που διαπράχθηκαν από 1/1/2014 έως 16/10/2015 ανεξαρτήτως του χρόνου που διαπιστώθηκαν επιβάλλονται τα πρόστιμα της περ. θ' του άρθρου 54 όπως ίσχυε, (δηλ. πλήθος φορολογικών στοιχείων X 250€ ή 500€, κατά

περίπτωση) με ανώτατο ποσό προστίμου τις 30.000€ ή 60.000€ και 120.000€, επί υποτροπής<sup>13</sup>.

<b>ΠΙΝΑΚΑΣ 4</b>			
<b>Συγκριτικός Πίνακας Προστίμων για μη Έκδοση Φορολογικών Στοιχείων<sup>14</sup></b>			
Μη έκδοση 10 ΑΛΣ από εστιατόριο με <b>απλογραφικά</b> βιβλία	<b>N.4174/2014</b>	<b>N.2523/1997</b>	
	Πριν τις 16/10/2015	Μέχρι 31/05/2010	Από 1/6/2010 έως 31/12/2013
Υπολογισμός προστίμου	2.500€ (=250X10)	6.000€ (=600X10)	8.000€ (=800X10)
Συμβιβασμός	Δεν συμβιβάζεται	1/3	1/2
Ποσό για καταβολή	<b>2.500€</b>	<b>2.000€</b>	<b>4.000€</b>
Μη έκδοση 10 ΑΛΣ από εστιατόριο με <b>διπλογραφικά</b> βιβλία	<b>N.4174/2014</b>	<b>N.2523/1997</b>	
	Πριν τις 16/10/2015	Μέχρι 31/05/2010	Από 1/6/2010 έως 31/12/2013
Υπολογισμός προστίμου	5.000€ (=500X10)	9.000€ (=900X10)	12.000€ (=1.200X10)
Συμβιβασμός	Δεν συμβιβάζεται	1/3	1/2
Ποσό για καταβολή	<b>5.000€</b>	<b>3.000€</b>	<b>6.000€</b>
Μη έκδοση 10 ΑΛΣ από εστιατόριο με <b>απλογραφικά</b> βιβλία με ΠΡΩΤΗ ΥΠΟΤΡΟΠΗ (εντός πενταετίας)	<b>N.4174/2014</b>	<b>N.2523/1997</b>	
	Πριν τις 16/10/2015	Μέχρι 31/05/2010	Από 1/6/2010 έως 31/12/2013
Υπολογισμός προστίμου	5.000€ (=500X10)	9.000€ (=600X15)	12.000€ (=800X15)
Συμβιβασμός	Δεν συμβιβάζεται	1/3	1/2
Ποσό για καταβολή	<b>5.000€</b>	<b>3.000€</b>	<b>6.000€</b>
Μη έκδοση 10 ΑΛΣ από εστιατόριο με <b>απλογραφικά</b> βιβλία με ΔΕΥΤΕΡΗ ΥΠΟΤΡΟΠΗ (εντός πενταετίας)	<b>N.4174/2014</b>	<b>N.2523/1997</b>	
	Πριν τις 16/10/2015	Μέχρι 31/05/2010	Από 1/6/2010 έως 31/12/2013
Υπολογισμός προστίμου	10.000€ (=1.000X10)	18.000€ (=600X30)	24.000€ (=800X30)
Συμβιβασμός	Δεν συμβιβάζεται	1/3	1/2
Ποσό για καταβολή	<b>10.000€</b>	<b>6.000€</b>	<b>12.000€</b>
Μη έκδοση 10 ΑΛΣ από εστιατόριο με <b>διπλογραφικά</b> βιβλία με ΠΡΩΤΗ ΥΠΟΤΡΟΠΗ (εντός πενταετίας)	<b>N.4174/2014</b>	<b>N.2523/1997</b>	
	Πριν τις 16/10/2015	Μέχρι 31/05/2010	Από 1/6/2010 έως 31/12/2013
Υπολογισμός προστίμου	10.000€ (=1.000X10)	12.000€ (=800X15)	18.000€ (=1.200X15)
Συμβιβασμός	Δεν συμβιβάζεται	1/3	1/2
Ποσό για καταβολή	<b>10.000€</b>	<b>4.000€</b>	<b>9.000€</b>

<sup>13</sup> Για τις αντίστοιχες παραβάσεις (μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής) που διαπράχθηκαν έως 31/12/2013, εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 7 του ν.4337/2015.

<sup>14</sup> Μελάς, Δ., (2015), *Περιορισμολόγιο – Εμμεσες τεχνικές ελέγχου και νέο ποινολόγιο*, Εκδόσεις Οικονομικές Εκδόσεις, Θεσσαλονίκη, σελ. 254-255

Μη έκδοση 10 ΑΛΣ από εστιατόριο με <b>διπλογραφικά</b> βιβλία με ΔΕΥΤΕΡΗ ΥΠΟΤΡΟΠΗ (εντός πενταετίας)	N.4174/2014	N.2523/1997	
	Πριν τις 16/10/2015	Μέχρι 31/05/2010	Από 1/6/2010 έως 31/12/2013
Υπολογισμός προστίμου	20.000€ (=2.000X10)	24.000€ (=800X30)	36.000€ (=1.200X30)
Συμβιβασμός	Δεν συμβιβάζεται	1/3	1/2
Ποσό για καταβολή	<b>20.000€</b>	<b>8.000€</b>	<b>18.000€</b>

**ι) Επανάληψη της ίδιας παράβασης και διαπίστωσή της σε νέο φορολογικό έλεγχο (άρθρο 54 παρ. 3)**

Στην περίπτωση που, εντός πενταετίας από την έκδοση αρχικής πράξης επιβολής προστίμου για παράβαση του άρθρου 54 παρ.1, διαπιστωθεί στο πλαίσιο διενεργούμενου ελέγχου η εκ νέου διάπραξη της ίδιας παράβασης επιβάλλεται το διπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου και σε διάπραξη εκ νέου της ίδιας παράβασης το τετραπλάσιο του αρχικού προστίμου (άρθρο 54 παρ. 3).

Εάν μέχρι την εκ νέου διάπραξη έχουν ισχύσει ευνοϊκότερες διατάξεις, επιβάλλεται, κατά περίπτωση, το διπλάσιο ή το τετραπλάσιο του οφειλομένου προστίμου με βάση τις ευνοϊκότερες διατάξεις. Επανάληψη της ίδιας παράβασης (και όχι απλώς παράβασης που εμπίπτει στην ίδια περίπτωση της παραγράφου 1 του άρθρου 54), για την εφαρμογή της παρούσας διάταξης, θεωρείται η διαπίστωση της ίδιας παράβασης εντός πενταετίας, στο πλαίσιο διαφορετικού ελέγχου και εφόσον έχει ήδη εκδοθεί η αρχική πράξη.

Έτσι για παράδειγμα δεν αποτελεί ίδια παράβαση η εκπρόθεσμη ή ανακριβής υποβολή δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα όταν οι δηλώσεις αυτές υποβάλλονται δυνάμει διαφορετικών διατάξεων νόμου ή κανονιστικών πράξεων (λ.χ. δεν θεωρείται ίδια παράβαση η μη υποβολή δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων μισθώσεων ακίνητης περιουσίας με τη μη υποβολή τριμηνιαίας κατάστασης συμφωνητικών).

Οι παραβάσεις της περίπτωσης η', που αφορούν την παρ. 1 του άρθρου 13, εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και νοείται επανάληψη παράβασης εφόσον διαπιστώνονται σε διαφορετικό έλεγχο και για διαφορετική χρήση.

Επίσης, νοείται επανάληψη παράβασης μη διαφύλαξης, σε κάθε περίπτωση, που αυτή αφορά διαφορετικό βιβλίο ή στοιχείο.



Τα πρόστιμα της παραγράφου αυτής επιβάλλονται μόνο εφόσον η αρχική παράβαση έχει διαπραχθεί μετά την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ.

**ια) Παραβίαση, παραποίηση ή επέμβαση κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (Φ.Η.Μ.)**

Όταν διαπιστωθεί παραβίαση, παραποίηση ή επέμβαση με οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών μηχανισμών τότε επιβάλλεται πρόστιμο 5.000€, 10.000€ και 20.000€, κατά περίπτωση, και ως εξής:

- Πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ, όταν υπαίτιος της παράβασης είναι ο κάτοχος-χρήστης του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού
- Δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ, όταν υπαίτιος της παράβασης είναι η επιχείρηση μεταπώλησης ή τεχνικής υποστήριξης και
- Είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ, σε περίπτωση που υπαίτιος της παράβασης είναι η επιχείρηση που έχει λάβει έγκριση λογισμικού (software) και υλισμικού (hardware) από τα αρμόδια όργανα

**ιβ) Έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης χωρίς τη χρήση Φ.Η.Μ. ή από Φ.Η.Μ., ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές (περ.ια΄ παρ.1) και έκδοση δελτίων και αποδείξεων από Ολοκληρωμένο Σύστημα Ελέγχου Εισροών –Εκροών, χωρίς τη χρήση εγκεκριμένου μοντέλου μηχανισμού σήμανσης (Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.) (περ. ιβ΄ παρ.1)**

Σε περίπτωση έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης χωρίς τη χρήση Φ.Η.Μ. ή από Φ.Η.Μ., ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές, καθώς και σε περίπτωση έκδοσης δελτίων και αποδείξεων από Ολοκληρωμένο Σύστημα Ελέγχου Εισροών –Εκροών, χωρίς τη χρήση εγκεκριμένου μοντέλου μηχανισμού σήμανσης (Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.), επιβάλλεται πρόστιμο πεντακοσίων (500) ευρώ (άρθρο 54 παρ.2 περ. στ΄).

Οι τρεις τελευταίες περιπτώσεις προστέθηκαν με το άρθρο 40 του ν.4410/2016 (ΦΕΚ Α΄141/03.08.2016) και εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπιστώνονται από 01/01/2016 και εφεξής.

### **2.3.2. Προγενέστερο Νομοθετικό Πλαίσιο (άρθρο 4 ν.2523/1997 και άρθρο 10 ν.1809/1988)**

Αναφορικά με το νομοθετικό καθεστώς του ν. 2523/1997, προβλέπονταν τα εξής:

**1.** Τα πρόσωπα που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από την κείμενη φορολογική νομοθεσία υπόκεινται για κάθε παράβαση σε πρόστιμο που ορίζεται από εκατόν δέκα επτά (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 τέσσερις χιλιάδες τετρακόσια (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.** Στους υπόχρεους που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις που ορίζονται από τις διατάξεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 1 του άρθρου 66<sup>15</sup> και των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 9 του άρθρου 67Α του Κ.Φ.Ε., επιβάλλεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών διοικητικό πρόστιμο από χίλια (1.000) έως πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, ανάλογα με τη βαρύτητα της παράβασης και την ενδεχόμενη υποτροπή.

**3.** Στα πρόσωπα που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις που ορίζονται από τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 82<sup>16</sup> του Κ.Φ.Ε. ή δηλώνουν ανακριβή στοιχεία,

---

<sup>15</sup> Αρθ.66 α. Να καλεί εγγράφως τον υπόχρεο, ανεξάρτητα αν έχει υποβάλει ή όχι φορολογική δήλωση, να δώσει μέσα σε τακτή και σύντομη προθεσμία, είτε αυτοπροσώπως είτε με εντολοδόχο που ορίζεται με δήλωση του προς την ελεγκτική υπηρεσία, τις αναγκαίες διευκρινίσεις και να προσκομίσει κάθε λογαριασμό και κάθε στοιχείο που είναι χρήσιμο για τον καθορισμό του εισοδήματος. β. Να ζητεί από κάθε φορέα της Γενικής Κυβέρνησης, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 1B του ν. 2362/1995 (ΦΕΚ 247 Α'), που έχει προστεθεί με το άρθρο 2 του ν. 3871/2010 (ΦΕΚ 141 Α'), κάθε χρηματοπιστωτικό ίδρυμα, ιδιωτική επιχείρηση και γενικά από κάθε οργάνωση επαγγελματική, εμπορική, βιομηχανική, γεωργική κ.λπ. οποιαδήποτε πληροφορία θεωρεί αναγκαία για τη διευκόλυνση του ελεγκτικού έργου του, οι οποίοι υποχρεούνται να την παρέχουν. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής, οποιαδήποτε μορφής γενικό ή ειδικό απόρρητο αίρεται με πράξη του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, μετά από αίτημα του οργάνου που διενεργεί τον έλεγχο και σύμφωνη γνώμη του προϊσταμένου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων.

<sup>16</sup> 1. Οι αρμόδιες υπηρεσίες για την έκδοση οικοδομικών αδειών υποχρεούνται να στέλνουν αντίγραφα των αδειών που εκδίδονται από αυτές στην αρμόδια για τη φορολογία του ιδιοκτήτη της οικοδομής δημόσια

επιβάλλεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών διοικητικό πρόστιμο από πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ έως εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, ανάλογα με τη βαρύτητα της παράβασης και την ενδεχόμενη υποτροπή. Αν το πρόσωπο που παραβίασε τις διατάξεις είναι υπάλληλος του Δημοσίου, νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.) ή οργανισμού τοπικής αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.), ασκείται υποχρεωτικώς πειθαρχική δίωξη για παράβαση καθήκοντος από τον πειθαρχικό προϊστάμενο του μετά από αίτημα του Γενικού Γραμματέα Φορολογικών και Τελωνειακών θεμάτων ή του Γενικού Γραμματέα Πληροφοριακών Συστημάτων.

4. Στους νόμιμους ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία που παραβαίνουν τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 82<sup>17</sup> του Κ.Φ.Ε. και της κανονιστικής απόφασης που προβλέπεται

---

οικονομική υπηρεσία, στο τέλος κάθε τριμήνου για τις άδειες που εκδόθηκαν μέσα στο τρίμηνο αυτό. 2. Οι φορείς της Γενικής Κυβέρνησης, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 1B του ν.2362/1995, οι δικαστικές αρχές, οι δημόσιες επιχειρήσεις και οργανισμοί και λοιποί φορείς του Δημοσίου, οι οργανισμοί κοινής ωφέλειας, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, οι οργανισμοί συλλογικών επενδύσεων σε κινητές αξίες, τα επιμελητήρια, οι συμβολαιογράφοι, οι υποθηκοφύλακες, οι προϊστάμενοι των κτηματολογικών γραφείων, οι οικονομικοί ή κοινωνικοί ή επαγγελματικοί φορείς ή οργανώσεις, τα πιστωτικά ιδρύματα, οι εταιρείες παροχής πιστώσεων, οι εταιρείες μεσολάβησης στη μεταφορά κεφαλαίων, τα ιδρύματα πληρωμών, τα χρηματοδοτικά ιδρύματα και τα ελληνικά ταχυδρομεία, οι συνεταιρισμοί και οι ενώσεις αυτών, οι ενώσεις προσώπων, καθώς και κάθε άλλος επαγγελματικός φορέας ή οργάνωση, υποχρεούνται να υποβάλλουν ηλεκτρονικά στο Υπουργείο Οικονομικών κάθε στοιχείο και πληροφορία οικονομικού και φορολογικού ενδιαφέροντος που τους ζητείται, όπως αμοιβές, αποζημιώσεις, οικονομικές ενισχύσεις, επιδοτήσεις, απαιτήσεις από δικαστικές διεκδικήσεις, στοιχεία για την παροχή αδειών άσκησης επαγγέλματος, στοιχεία λογαριασμών ενεργών ή μη, που άνοιξαν ή χρησιμοποιούνται ή έκλεισαν, στοιχεία για μεταφορές πίστωσης, εμβάσματα, άμεσες χρεώσεις, τραπεζικές επιταγές, εισπράξεις μέσω πιστωτικών καρτών, καθώς και δάνεια προς νοικοκυριά και επιχειρήσεις, κατ' εξαίρεση των διατάξεων για το επαγγελματικό και τραπεζικό απόρρητο, καθώς και στοιχεία και πληροφορίες για ακίνητη και κινητή περιουσία, ιδίως ακίνητα, αυτοκίνητα, αεροσκάφη, πλοία ή σκάφη αναψυχής και λοιπά περιουσιακά στοιχεία, καθώς και κάθε άλλου στοιχείου αναγκαίου στις διαδικασίες βεβαίωσης και είσπραξης του φόρου, καθώς και στις διαδικασίες του ελέγχου και των διασταυρώσεων. Η επεξεργασία προσωπικών δεδομένων για τους σκοπούς της διάταξης αυτής δεν προϋποθέτει ενημέρωση και συγκατάθεση του φυσικού προσώπου του οποίου τα δεδομένα διαβιβάζονται, ούτε άδεια της Αρχής Προστασίας Προσωπικών Δεδομένων. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται το είδος των υποβαλλόμενων στοιχείων και πληροφοριών, οι μορφότυποι ανταλλαγής τους, ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής τους και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου.

<sup>17</sup> Νόμιμοι ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, που είναι εγγεγραμμένοι στο δημόσιο μητρώο του ν.3693/2008 (Α' 74) και διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε ανώνυμες εταιρείες, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, καθώς και σε υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων, υποχρεούνται στην έκδοση ετήσιου πιστοποιητικού. Το πιστοποιητικό αυτό εκδίδεται μετά από έλεγχο που διενεργείται, παράλληλα με τον έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης, ως προς την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων σε φορολογικά αντικείμενα. Φορολογικές παραβάσεις, καθώς και μη απόδοση ή ανακριβής απόδοση φόρων που διαπιστώνονται από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, κατά τη διενέργεια του διαχειριστικού ελέγχου, αναφέρονται αναλυτικά στο πιστοποιητικό αυτό. Αν το πιστοποιητικό δεν περιλαμβάνει παρατηρήσεις και διαπιστώσεις παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας, δεν διενεργείται τακτικός φορολογικός έλεγχος, επιφυλασσομένων των διατάξεων του άρθρου 80 του ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58 Α'). Αν από το πιστοποιητικό προκύπτουν συγκεκριμένα φορολογικά δεδομένα για την ελεγχθείσα εταιρεία με τα οποία συμφωνεί και η αρμόδια ελεγκτική φορολογική αρχή, το εν λόγω πιστοποιητικό αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα των εκθέσεων ελέγχου της ως άνω αρχής. Τα πιο πάνω πρόσωπα διώκονται και τιμωρούνται για κάθε παράλειψη των υποχρεώσεων τους σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3693/2008.

Στις ανώνυμες εταιρείες και στις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης του πρώτου εδαφίου της παρούσας παραγράφου, για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί φορολογικό πιστοποιητικό σύμφωνα με όσα ορίζονται ανωτέρω,

στην παράγραφο 8 του ίδιου άρθρου και Κώδικα, επιβάλλεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών διοικητικό πρόστιμο ύψους από δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ έως εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, ανάλογα με τη βαρύτητα της παράβασης και την ενδεχόμενη υποτροπή.

5. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών της παραγράφου 5 του άρθρου 39Α<sup>18</sup> του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.) επιβάλλεται αυτοτελές πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό 1/1000 των δηλούμενων ακαθάριστων εσόδων της υπόχρεης σε υποβολή επιχείρησης. Το παραπάνω πρόστιμο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των χιλίων (1000) ευρώ και μεγαλύτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ.

Το πρόστιμο αυτό καταβάλλεται εφάπαξ εντός του επόμενου μήνα από τη βεβαίωση του. Τυχόν άσκηση προσφυγής δεν αναστέλλει τη βεβαίωση του. Το πρόστιμο της παραγράφου αυτής επιβάλλεται και σε περίπτωση που ο φάκελος τεκμηρίωσης δεν τίθεται στη διάθεση της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής μέσα στην προθεσμία που ορίζεται στην παράγραφο 5 του άρθρου 39Α του Κ.Φ.Ε..

Όταν η εκπρόθεσμη υποβολή του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών οφείλεται σε γεγονός ανωτέρας βίας, το οποίο επικαλείται και αποδεικνύει η επιχείρηση και ο πίνακας αυτός υποβάλλεται εντός δέκα (10) ημερών από τη λήξη του γεγονότος αυτού, δεν επιβάλλεται πρόστιμο.

6. Σε περίπτωση μη υποβολής του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών ή μη διάθεσης του φακέλου τεκμηρίωσης της παραγράφου 5 του άρθρου 39Α του Κ.Φ.Ε. στην αρμόδια ελεγκτική αρχή, επιβάλλεται αυτοτελές πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό ένα εκατοστό (1/100) των δηλουμένων ακαθάριστων εσόδων της υπόχρεης σε υποβολή επιχείρησης. Το παραπάνω πρόστιμο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ και μεγαλύτερο των εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ.

Σύμφωνα με το άρθρο 10 του ν.1809/1988 «Καθιέρωση Ηλεκτρονικών Ταμειακών Μηχανών και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ 222 Α') προβλέπονται τα εξής:

---

διενεργείται κατά προτεραιότητα φορολογικός έλεγχος από την αρμόδια φορολογική αρχή και επιβάλλεται σε κάθε περίπτωση πρόστιμο από 10.000 ευρώ έως 100.000 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 4 του ν. 2523/1997 ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδα που έχουν πραγματοποιήσει κατά την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο.

<sup>18</sup> 5. Ο φάκελος τεκμηρίωσης, όπως ισχύει για κάθε διαχειριστική περίοδο, διατηρείται όσο διαρκεί ο εκάστοτε οριζόμενος από τις φορολογικές διατάξεις χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου για την επιβολή φόρου. Επίσης, διατηρείται οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί η σχετική υπόθεση ενώπιον Δικαστηρίου.

7.ε) Ειδικά στην περίπτωση παραβάσεων λόγω παραβίασης ή παραποίησης φορολογικών μηχανισμών και συστημάτων, που έχουν άδεια καταλληλότητας από την αρμόδια Επιτροπή του άρθρου 7 ή επέμβασης κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία του μηχανισμού ή διάθεσης ή χρησιμοποίησης παραβιασμένου ή διαφοροποιημένου ή παραποιημένου τέτοιου μηχανισμού, εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) και ο συντελεστής βαρύτητας ορίζεται ανά υπαίτιο ως εξής:

ε.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 εκατό (100).

ε.2. Σε περίπτωση που υπαίτιος της παράβασης είναι η επιχείρηση μεταπώλησης ή τεχνικής υποστήριξης, τεχνικοί της οποίας έχουν εξουσιοδοτηθεί από επιχείρηση που έχει λάβει άδεια καταλληλότητας για την παροχή υπηρεσιών συντήρησης και επισκευής φορολογικών μηχανισμών και συστημάτων σε εξήντα (60).

Ειδικά στην περίπτωση που διαπιστωθεί ότι υπαίτιος της παράβασης είναι φυσικό πρόσωπο - εξουσιοδοτημένος τεχνικός, πέραν των ανωτέρω, απαγορεύεται να παρέχει υπηρεσίες τεχνικής υποστήριξης σε εγκεκριμένα μοντέλα φορολογικών μηχανισμών.

ε.3. Σε περίπτωση που υπαίτιος της παράβασης είναι ο χρήστης ή κάτοχος του φορολογικού μηχανισμού ή συστήματος ή άλλος τρίτος σε πενήντα (50).

### 2.3.3. Παραδείγματα

1. Μη υπόχρεος σε τήρηση λογιστικών βιβλίων υποβάλλει μηδενική Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 στις 01/10/2015, ενώ καταληκτική ημερομηνία υποβολής είναι στις 30/08/2015 (ΠΟΛ 1184/2015).

i) N.4174/2013 → Πρόστιμο 100€ → Χωρίς δυνατότητα συμβιβασμού

ii) N.2523/1997 → Πρόστιμο από 117€ έως 1.170€ → Με δυνατότητα συμβιβασμού

Επιβάλλεται πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης του άρθρου 4 του Ν.2523/1997 από 117,00 ευρώ έως 1.117,00 ευρώ με την προϋπόθεση ότι δε θα ξεπερνά το όριο των 100,00 ευρώ, όπως αυτό προβλέπεται στο άρθρο 54 παράγραφο 2 περίπτωση α' του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Υπόχρεος σε τήρηση διπλογραφικών βιβλίων υποβάλλει δήλωση Φ.Μ.Υ., με χρεωστικό ποσό φόρου 1.000 ευρώ, για την οποία η προθεσμία υποβολής και καταβολής λήγει στις

30.4.2015, υποβάλλει τη δήλωση και εξοφλεί συνολικά το φόρο στις 10.07.2015. Σ' αυτήν την περίπτωση ο φορολογούμενος θα πρέπει να καταβάλει:

i) **N. 4174/2013**

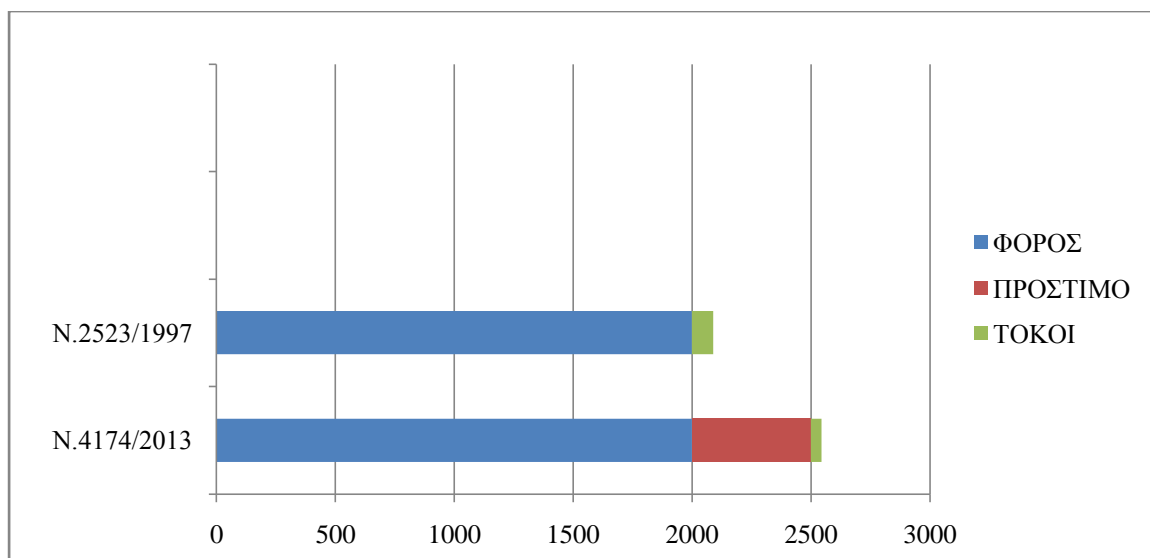
Φόρος	2.000,00
Πρόστιμο άρθρου 59	0,00
Πρόστιμο άρθρου 54	500,00
Τόκοι άρθρου 53 (Φόρος X 0,73% X 3 μήνες)	43,80
<b>Σύνολο προς καταβολή</b>	<b>2.543,80</b>

ii) **N.2523/1997**

Φόρος	2.000,00
Προσαυξήσεις (Φόρος X 1,50% X 3 μήνες)	90,00
<b>Σύνολο προς καταβολή</b>	<b>2.090,00</b>

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η ίδια παράβαση με το N.4174/2013 επιφέρει τόκους και πρόστιμα ύψους **543,80** ευρώ, ενώ με το N.2523/1997 θα είχε ως αποτέλεσμα τη βεβαίωση προσαυξήσεων ποσού **90,00** ευρώ.

**Διάγραμμα 1 ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ (άρθρο 54 παρ.1 περ. α')**



**3.** Κατά τον έλεγχο που πραγματοποίησε η Οικονομική Αστυνομία σε ατομική επιχείρηση στάθμευσης αυτοκινήτων (parking), που τηρεί βιβλία με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα, διαπιστώθηκε η μη έκδοση (160) Α.Λ.Σ. (10€ εκάστη), κατά την περίοδο από 13/09/2014 - 21/12/2014

Τα πρόστιμα προσδιορίζονται ως εξής:

i) **N. 4174/2013**

Πλήθος Α.Λ.Σ.  $X 250^{19} = 160 X 250 = 40.000$

Επειδή προβλέπεται από την περ. γ' παρ. 2 αρθ.54 ανώτατο όριο 30.000€, θα επιβληθεί πρόστιμο **30.000€**, χωρίς τη δυνατότητα συμβιβασμού.

ii) **N.2523/1997**

Έστω ότι οι παραβάσεις αυτές αφορούσαν περίοδο ισχύος του ν.2523/1997 (μετά από την τροποποίηση του από το ν.3842/2010)

Επειδή ο αριθμός των Α.Λ.Σ. (160) που δεν εκδόθηκαν, υπερβαίνουν το προβλεπόμενο ανώτατο όριο των (15) Α.Λ.Σ., υπολογίζουμε με βάση το όριο αυτό δηλ.

$15 X 800^{20} = 12.000€$  με δυνατότητα συμβιβασμού στο ½ και τελικό ποσό καταβολής **6.000€**

**4.** Κατά τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε από συνεργείο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. την 01/08/2016 σε κατάστημα υγειονομικού ενδιαφέροντος που τηρεί βιβλία με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα, διαπιστώθηκε η παραποίηση του Φ.Η.Μ. από τον κάτοχό του.

Τα πρόστιμα προσδιορίζονται ως εξής:

i) **N. 4174/2013**

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 54 παρ. 2 περ ζ' επιβάλλεται πρόστιμο ποσού **5.000€**, χωρίς δυνατότητα συμβιβασμού.

ii) **N.2523/1997**

Έστω ότι οι παραβάσεις αυτές αφορούσαν περίοδο ισχύος του ν.2523/1997 (μετά από την τροποποίηση του από το ν.3842/2010)

$50^{21} X 800^{22} = 40.000€$  , με δυνατότητα συμβιβασμού στο ½ και τελικό ποσό καταβολής **20.000€**

---

<sup>19</sup> Βάσει άρθ. 54 παρ. 2 περ. γ' του ν.4174/2013.

<sup>20</sup> Βάσει άρθ. 5 παρ. 2 περ. α' εδ αβ' του ν.2523/1997.

<sup>21</sup> Βάσει άρθ. 10 παρ. 7 περ. ε.3 του ν.1809/1988.

<sup>22</sup> Βάσει άρθ. 5 παρ. 2 περ. α' εδ αβ' του ν.2523/1997.

## 2.4.Φάκελος Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών

### 2.4.1. Ισχύον Νομοθετικό Πλαίσιο (άρθρο 56 ν.4174/2013)

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 56 ορίζεται ότι, σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής ή ανακριβούς/ατελούς υποβολής του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών της παραγράφου 3 του άρθρου 21 Κ.Φ.Δ.<sup>23</sup> επιβάλλεται πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό ένα

---

<sup>23</sup> 1. Για τις μεταξύ τους συναλλαγές που εμπίπτουν στο άρθρο 50 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, καθώς και τη μεταξύ τους μεταφορά λειτουργιών του άρθρου 51 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, τα συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια της περίπτωσης ζ του άρθρου 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, υποχρεούνται να τηρούν Φάκελο Τεκμηρίωσης. Φάκελο Τεκμηρίωσης υποχρεούνται να τηρούν και οι μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών επιχειρήσεων στην Ελλάδα, για τις παραπάνω συναλλαγές τους με το κεντρικό ή με τα συνδεδεμένα πρόσωπα του κεντρικού τους στην αλλοδαπή, καθώς και τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες για τις παραπάνω συναλλαγές τους με μόνιμες εγκαταστάσεις που διατηρούν στην αλλοδαπή.  
2. Οι υπόχρεοι της παραγράφου 1 απαλλάσσονται από την υποχρέωση τήρησης Φακέλου Τεκμηρίωσης, εφόσον:

α) οι παραπάνω συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών ανέρχονται μέχρι εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ετησίως και αθροιστικώς, όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου δεν υπερβαίνει τα πέντε (5) εκατομμύρια ευρώ «ανά φορολογικό έτος», ή

β) οι παραπάνω συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών ανέρχονται μέχρι διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ ετησίως και αθροιστικώς, όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου υπερβαίνει τα πέντε (5) εκατομμύρια ευρώ «ανά φορολογικό έτος».

3.«Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης, που αποτελείται κατά περίπτωση από το Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης και τον Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης, καταρτίζεται έως τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και συνοδεύεται από Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών, ο οποίος υποβάλλεται ηλεκτρονικά στη φορολογική διοίκηση μέσα στην ίδια προθεσμία».

«Τα υπόχρεα πρόσωπα της παραγράφου 1 υποβάλλουν Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών για κάθε φορολογικό έτος, εφόσον δεν εμπίπτουν στις εξαιρετικές περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου 2 του παρόντος.»

4. Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης τηρείται στην έδρα του υπόχρεου καθ' όλο το χρονικό διάστημα, για το οποίο υφίσταται υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων του αντίστοιχου φορολογικού έτους. Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης τίθεται στη διάθεση της Φορολογικής Διοίκησης οποτεδήποτε ζητηθεί από αυτή εντός τριάντα (30) ημερών από την παραλαβή του σχετικού αιτήματος από τον υπόχρεο.

5. «Ο φάκελος τεκμηρίωσης της παραγράφου 3 περιλαμβάνει ειδικό κεφάλαιο όπου περιγράφονται γεγονότα που έχουν αντίκτυπο στις πληροφορίες και τα στοιχεία που παρέχονται στους Φακέλους και που οφείλονται σε οποιαδήποτε μεταβολή των συνθηκών της αγοράς. Ο υποκείμενος στο φόρο οφείλει να ενημερώνει το Φάκελο έως το τέλος του φορολογικού έτους εντός του οποίου η παραπάνω μεταβολή λαμβάνει χώρα. Με την επιφύλαξη των ανωτέρω οι Φάκελοι Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών της παραγράφου 3 μπορούν να χρησιμοποιηθούν για το επόμενο φορολογικό έτος, εφόσον επικαιροποιηθούν ενσωματώνοντας όλες τις αναγκαίες αλλαγές. Η επικαιροποίηση του Φακέλου γίνεται εντός τεσσάρων (4) μηνών από το τέλος του φορολογικού έτους κατά τη διάρκεια του οποίου προέκυψε η ανάγκη επικαιροποίησης. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων είναι δυνατός ο καθορισμός των επικαιροποιήσεων που κρίνονται απαραίτητες όσον αφορά το περιεχόμενο των Φακέλων Τεκμηρίωσης είτε σε ετήσια είτε μόνιμη βάση.»

6. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται και εξειδικεύονται το ακριβές περιεχόμενο και τα στοιχεία που περιέχονται στο Φάκελο Τεκμηρίωσης, το Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης, τον Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης και το Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών, οι περιπτώσεις κατά τις οποίες οι παραπάνω φάκελοι θεωρούνται μη πλήρεις ή μη επαρκείς, οι αποδεκτές μέθοδοι καθορισμού των τιμών των συναλλαγών «και» οι μέθοδοι καθορισμού του αποδεκτού εύρους των τιμών ή του περιθωρίου κέρδους [και ο υπολογισμός του κύκλου εργασιών για τους υπόχρεους που εξαιρούνται από την υποχρέωση τήρησης φακέλου τεκμηρίωσης].

«Με όμοια απόφαση μπορεί να προβλέπεται η μέθοδος υπολογισμού του κύκλου εργασιών και των αντίστοιχων λογιστικών προτύπων, όπως επίσης απλουστευμένη διαδικασία για πολύ μικρές και μικρές οντότητες, όπως αυτές ορίζονται στο άρθρο 2 του ν. 4308/2014 (Α' 251),καθώς επίσης και απαλλαγές από την υποχρέωση τεκμηρίωσης για πολύ μικρές οντότητες».



χιλιοστό (1/1000) των συναλλαγών του υπόχρεου φορολογούμενου για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης. Το παραπάνω πρόστιμο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των πεντακοσίων (500) ευρώ και μεγαλύτερο των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικού συνοπτικού πίνακα, το παραπάνω πρόστιμο επιβάλλεται μόνο αν μεταβάλλονται τα ποσά των συναλλαγών και οι συνολικές σωρευτικές διαφορές είναι, κατά απόλυτη τιμή, άνω των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ.

Σε περίπτωση υποβολής ανακριβούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών το παραπάνω πρόστιμο υπολογίζεται επί των ποσών που αφορά η ανακρίβεια, η οποία διαπιστώνεται στο πλαίσιο ελέγχου και επιβάλλεται μόνο αν η ανακρίβεια αφορά ποσοστό μεγαλύτερο του 10% των συνολικών συναλλαγών για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης. Στο Κεφάλαιο Η' της ΠΟΛ.1144/2014 Απόφασης ΓΓΔΕ (Β' 1374) ορίζεται ότι ο Συνοπτικός Πίνακας Πληροφοριών θεωρείται ανακριβής/ατελής όταν δεν συμφωνεί με το περιεχόμενο του φακέλου τεκμηρίωσης και όταν δεν δηλώνονται σε αυτόν ορθά και πλήρως τα οριζόμενα στοιχεία του παραρτήματος της ΠΟΛ. 1097/2014.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 56 ορίζεται ότι, σε περίπτωση μη υποβολής του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών επιβάλλεται πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό ένα χιλιοστό (1/1000) των συναλλαγών για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης, το οποίο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ και μεγαλύτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 56 ορίζονται κλιμακούμενα πρόστιμα, σε περίπτωση εκπρόθεσμης διάθεσης ή μη διάθεσης στη Φορολογική Διοίκηση του φακέλου τεκμηρίωσης της παραγράφου 1 του άρθρου 21 ΚΦΔ. Στην περίπτωση εκπρόθεσμης διάθεσης από την τριακοστή πρώτη (31η) ημέρα από την κοινοποίηση σχετικής πρόσκλησης έως την εξηκοστή (60η) ημέρα επιβάλλεται πρόστιμο πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, από την εξηκοστή πρώτη (61η) ημέρα έως την ενενηκοστή (90η) ημέρα επιβάλλεται πρόστιμο δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ, ενώ στην περίπτωση που δεν διατεθεί καθόλου ή διατεθεί μετά την ενενηκοστή (90η) ημέρα επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ.

Για διευκόλυνση παρατίθενται σε μορφή πίνακα οι κατηγορίες προστίμων με τις σχετικές επιβαρύνσεις:

<b>ΠΙΝΑΚΑΣ 5</b>	
<b>Πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής ή ανακριβούς/ατελούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή Φακέλου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών</b>	
<b>Περίπτωση</b>	<b>Πρόστιμο</b>
α) Εκπρόθεσμη Υποβολή Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών (παρ.1, εδ. α' και β')	<b>1/1000 επί των προς τεκμηρίωση συναλλαγών</b> <b>Ελάχιστο πρόστιμο 500€ και μέγιστο 2.000€</b>
β) Εκπρόθεσμη υποβολή Τροποποιητικού Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών (παρ.1 εδ. γ')	<b>Μόνο στην περίπτωση</b> κατά την οποία η τροποποίηση αφορά συνολικές μεταβολές στο ύψος των προς τεκμηρίωση συναλλαγών <b>άνω των 200.000€:</b> <b>1/1000</b> επί των προς τεκμηρίωση συναλλαγών (για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης) <b>Ελάχιστο πρόστιμο 500€ και μέγιστο 2.000€</b>
γ) Υποβολή Ανακριβούς/Ατελούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών (παρ.1 εδ. δ')	<b>Μόνο στην περίπτωση</b> κατά την οποία η ανακρίβεια αφορά ποσοστό <b>μεγαλύτερο του 10%</b> των συνολικών συναλλαγών για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης <b>1/1000</b> επί των ποσών που αφορά η ανακρίβεια <b>Ελάχιστο πρόστιμο 500€ και μέγιστο 2.000€</b>
δ) Μη Υποβολή Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών (παρ.2)	<b>1/1000</b> επί των συναλλαγών για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης <b>Ελάχιστο πρόστιμο 2.500€ και μέγιστο 10.000€</b>
ε) Εκπρόθεσμη διάθεση του φακέλου τεκμηρίωσης στη Φορολογική Διοίκηση (παρ.3)	Παράδοση μεταξύ 31 <sup>ης</sup> ημέρας και 60 <sup>ης</sup> από την κοινοποίηση σχετικής πρόσκλησης <b>Πρόστιμο: 5.000€</b>
	Παράδοση μεταξύ 61 <sup>ης</sup> ημέρας και 90 <sup>ης</sup> από την κοινοποίηση σχετικής πρόσκλησης <b>Πρόστιμο: 10.000€</b>
	Παράδοση μετά την 90 <sup>η</sup> ημέρα από την κοινοποίηση σχετικής πρόσκλησης ή μη παράδοση <b>Πρόστιμο: 20.000€</b>

Επισημαίνεται ότι οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 54 δεν εφαρμόζονται για παραβάσεις σχετικές με την υποβολή του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών ή του φακέλου τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών, καθώς στις περιπτώσεις αυτές εφαρμόζονται οι ειδικότερες διατάξεις του άρθρου 56. Σε περίπτωση όμως διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, διάπραξης εκ νέου της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση

της αρχικής πράξης, τα σχετικά πρόστιμα επιβάλλονται στο διπλάσιο και στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης, στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου (άρθρο 54 παρ. 3).

#### **2.4.2. Προγενέστερο Νομοθετικό Πλαίσιο**

Στο προϋπάρχον νομοθετικό καθεστώς (ν.2523/1997), δεν είχαν προβλεφθεί διατάξεις για πρόστιμα σχετικά με τις Ενδοομιλικές Συναλλαγές<sup>24</sup>.

#### **2.4.3. Παραδείγματα**

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω, παρατίθενται τα ακόλουθα παραδείγματα:

**1. Υπόχρεος τήρησης Φακέλου Τεκμηρίωσης υποβάλλει εκπρόθεσμα ηλεκτρονικά Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών (μετά το πέρας της προθεσμίας της παραγράφου 3 του άρθρου 21, ήτοι μετά το πέρας τεσσάρων μηνών από το τέλος του φορολογικού έτους).**

Στην περίπτωση αυτή επιβάλλεται το πρόστιμο του εδαφίου α' της παρ. 1 του άρθρου 56, με τον περιορισμό που τίθεται στο εδάφιο β' της παρ. 1 του άρθρου 56.

Ειδικότερα:

- Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών με ύψος συναλλαγών προς τεκμηρίωση 400.000€ επιβάλλεται πρόστιμο  $1/1000 * 400.000€ = €400$ , το οποίο βάσει του τιθέμενου ελαχίστου ορίου του β' εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 56 ανέρχεται τελικά σε €500.
- Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών με ύψος συναλλαγών προς τεκμηρίωση 600.000€ επιβάλλεται πρόστιμο  $1/1000 * 600.000€ = €600$  (εντός οριζομένων ορίων).
- Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών με ύψος συναλλαγών προς τεκμηρίωση 2.200.000€ επιβάλλεται πρόστιμο  $1/1000 * 2.200.000€ = €2.200$ , το οποίο βάσει του περιορισμού του β' εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 56 ανέρχεται τελικά σε € 2.000.

---

<sup>24</sup> Οι ενδοομιλικές συναλλαγές προβλέπονταν από τα άρθρα 39 και 39<sup>A</sup> του Ν. 2238/1994 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος»

2. Υπόχρεος τήρησης Φακέλου Τεκμηρίωσης υποβάλλει εκπρόθεσμα τροποποιητικό Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών (μετά το πέρας της προθεσμίας της παραγράφου 3 του άρθρου 21, ήτοι μετά το πέρας τεσσάρων μηνών από το τέλος του φορολογικού έτους).

Στην περίπτωση αυτή επιβάλλεται το πρόστιμο του εδαφίου γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 56, υπό την προϋπόθεση η τροποποίηση να αφορά μεταβολές συναλλαγών συνολικού ύψους άνω των 200.000€, κατά απόλυτη τιμή, με τον περιορισμό που τίθεται στο εδάφιο β' της παρ. 1 του άρθρου 56.

Ειδικότερα:

- Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικού Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών με συνολική διαφορά στο ύψος συναλλαγών, μεταξύ αρχικού και τροποποιητικού Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών, 200.000€ δεν επιβάλλεται πρόστιμο.
- Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικού Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών με συνολική διαφορά στο ύψος συναλλαγών, μεταξύ αρχικού και τροποποιητικού Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών, 210.000€ (άνω των 200.000€) και συνολικό ύψος συναλλαγών προς τεκμηρίωση, μετά την τροποποίηση, 450.000€ επιβάλλεται πρόστιμο  $1/1000 * 450.000€ = 450€$ , το οποίο βάσει του τιθέμενου ελαχίστου ορίου του β' εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 56 ανέρχεται τελικά σε 500€.
- Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικού Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών με συνολική διαφορά στο ύψος συναλλαγών, μεταξύ αρχικού και τροποποιητικού Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών, 210.000€ και συνολικό ύψος συναλλαγών προς τεκμηρίωση, μετά την τροποποίηση, 2.300.000€ επιβάλλεται πρόστιμο  $1/1000 * 2.300.000€ = 2.300€$ , το οποίο βάσει του περιορισμού του β' εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 56 ανέρχεται τελικά σε 2.000€.
- Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής περισσότερων του ενός τροποποιητικών Συνοπτικών Πινάκων Πληροφοριών με συνολική σωρευτική διαφορά, κατά απόλυτη τιμή, στο ύψος συναλλαγών, μεταξύ αρχικού και τελευταίου τροποποιητικού Πίνακα, 210.000€ και συνολικό ύψος συναλλαγών προς τεκμηρίωση, μετά την τελευταία τροποποίηση, 2.300.000€ επιβάλλεται πρόστιμο  $1/1000 * 2.300.000€ = 2.300€$ , το

οποίο βάσει του περιορισμού του β' εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 56 ανέρχεται τελικά σε 2.000€.

- Σε περίπτωση υποβολής νέου τροποποιητικού Πίνακα, ως αρχικός Πίνακας, για τον υπολογισμό ενδεχόμενου νέου προστίμου, θεωρείται ο τελευταίος τροποποιητικός βάσει του οποίου επιβλήθηκε το πρώτο πρόστιμο. Στο παραπάνω παράδειγμα, ως αρχικός Πίνακας θεωρείται εκείνος με τον οποίο δηλώθηκαν συναλλαγές ύψους € 2.300.000.

## **2.5.Πρόστιμο Εκπρόθεσμης Καταβολής (Άρθρο 57 ν.4174/2013)**

Μετά την κατάργηση του άρθρου 57 με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 19 του ν. 4321/2015 (Α' 32), δεν προβλέπεται πλέον παράβαση ούτε αντίστοιχο πρόστιμο για εκπρόθεσμη καταβολή φόρου ή άλλου δημοσίου εσόδου που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΚΦΔ. Η κατάργηση ισχύει για οφειλές που καταχωρίζονται στα βιβλία εισπρακτέων εσόδων της Φορολογικής Διοίκησης μετά τη δημοσίευση του καταργητικού νόμου, ήτοι μετά τις 21.3.2015. Οι διατάξεις του άρθρου 57 προέβλεπαν ότι :

α) Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί το αργότερο εντός 2 μηνών από την παρέλευση της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό 10% του φόρου που δεν καταβλήθηκε εμπρόθεσμα.

β) Μετά την πάροδο ενός έτους από τη λήξη της νόμιμης προθεσμίας καταβολής το παραπάνω πρόστιμο ανέρχεται σε 20% του φόρου.

γ) Μετά την πάροδο δύο ετών από τη λήξη της νόμιμης προθεσμίας καταβολής το παραπάνω πρόστιμο ανέρχεται σε 30% του φόρου.

Το πρόστιμο αυτό υπολογίζεται και στις περιπτώσεις εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης με βάση το χρόνο, κατά τον οποίο έληγε η σχετική προθεσμία υποβολής.

## 2.6.Πρόστιμο Ανακριβούς ή μη Υποβολής Δήλωσης

### 2.6.1. Ισχύον Νομοθετικό Πλαίσιο (Άρθρο 58 ν.4174/2013)

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 58, όπως αυτές ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 7 του άρθρου 3 του ν.4337/2015 προβλέπεται ότι στην περίπτωση κατά την οποία το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση (αρχική/τροποποιητική) υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής:

<b>ΠΙΝΑΚΑΣ 6</b>		
<b>Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής φορολογικής δήλωσης</b>		
<b>Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης</b>		<b>Πρόστιμο μη υποβολής δήλωσης</b>
Ποσοστό ανακρίβειας	Πρόστιμο επί της διαφοράς	
Διαφορά από 5% - 20%	10%	50% επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση
Διαφορά από 20%-50%	25%	
Διαφορά από 50% και πάνω	50%	

Σημειώνεται ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58, όπως ίσχυε πριν την αντικατάστασή του με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.4337/2015, σε περίπτωση που η διαφορά του φόρου μεταξύ πράξης διορθωτικού προσδιορισμού και φορολογικής δήλωσης υπερέβαινε σε ποσοστό το 50% του φόρου που προέκυπτε με βάση τη φορολογική δήλωση, χωρίς η ανακρίβεια να οφείλεται σε πρόθεση του φορολογουμένου, επιβαλλόταν πρόστιμο ίσο με το 30% του ποσού της παραπάνω διαφοράς φόρου (παρ. 1 περ. β' προϊσχύσαντος άρθρου 58). Με τις διατάξεις του ν. 4337/2015 προβλέπεται για την ως άνω περίπτωση η επιβολή προστίμου ίσου με το **50%** του ποσού της διαφοράς του φόρου (παρ. 1 περ. γ' νέου άρθρου 58).

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 58, όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις της περ. β' της παραγράφου 7 του άρθρου 3 του ν.4337/2015 προβλέπεται ότι σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε

υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στην μη υποβληθείσα δήλωση.

Στην περίπτωση της μη υποβολής δήλωσης από την οποία προκύπτει φόρος προς καταβολή, που διαπιστώνεται κατόπιν ελέγχου και για την οποία εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, έχει εφαρμογή και η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 54. Επειδή σωρεύονται περισσότερα πρόστιμα που επιβάλλονται για την ίδια παράβαση, υπερισχύει η διάταξη που προβλέπει το μεγαλύτερο πρόστιμο (άρθρο 62 παρ. 6), και στην περίπτωση αυτή θα επιβάλλεται το μεγαλύτερο κάθε φορά πρόστιμο μεταξύ αυτών, δηλαδή του άρθρου 54 παρ. 2 και του άρθρου 58 παρ. 2.

Ως προς τα τέλη χαρτοσήμου, διευκρινίζεται ότι στις περιπτώσεις που από την κείμενη νομοθεσία προβλέπεται απόδοση τελών χαρτοσήμου εντός ορισμένης προθεσμίας χωρίς την υποχρέωση υποβολής δήλωσης, για την επιβολή των κυρώσεων που προβλέπονται από τον ΚΦΔ, νοείται ως ανακριβής /μη υποβολή δήλωσης η αντίστοιχη ανακριβής / μη απόδοση των τελών χαρτοσήμου που οφείλονται.

### **2.6.2. Προγενέστερο Νομοθετικό Πλαίσιο (Άρθρο 1 ν.2523/1997)**

Για τη μη υποβολή ή την ανακριβή και εκπρόθεσμη υποβολή δηλώσεων φόρου εισοδήματος και κεφαλαίου είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 1 ν.2523/1997 (βλ και παράγραφο 2.2.2. της παρούσας σελ. 9)

### **2.6.3. Παραδείγματα**

**1.** Κατόπιν ελέγχου σε οντότητα στις 22/08/2016, διαπιστώθηκε ότι δεν υπέβαλε δήλωση φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015, με καταληκτική ημερομηνία υποβολής την 30/04/2016. Ο οφειλόμενος φόρος ανέρχεται στο ποσό των 5.000€.

Θα επιβληθούν τα εξής πρόστιμα:

#### **i) Ν. 4174/2013**

Φόρος	5.000,00
Πρόστιμο άρθρου 58 (5.000 X 50%)	2.500,00
Τόκοι άρθρου 53 (5.000 X 0,73% X 4 μήνες)	146,00
<b>Σύνολο προς καταβολή</b>	<b>7.646,00</b>

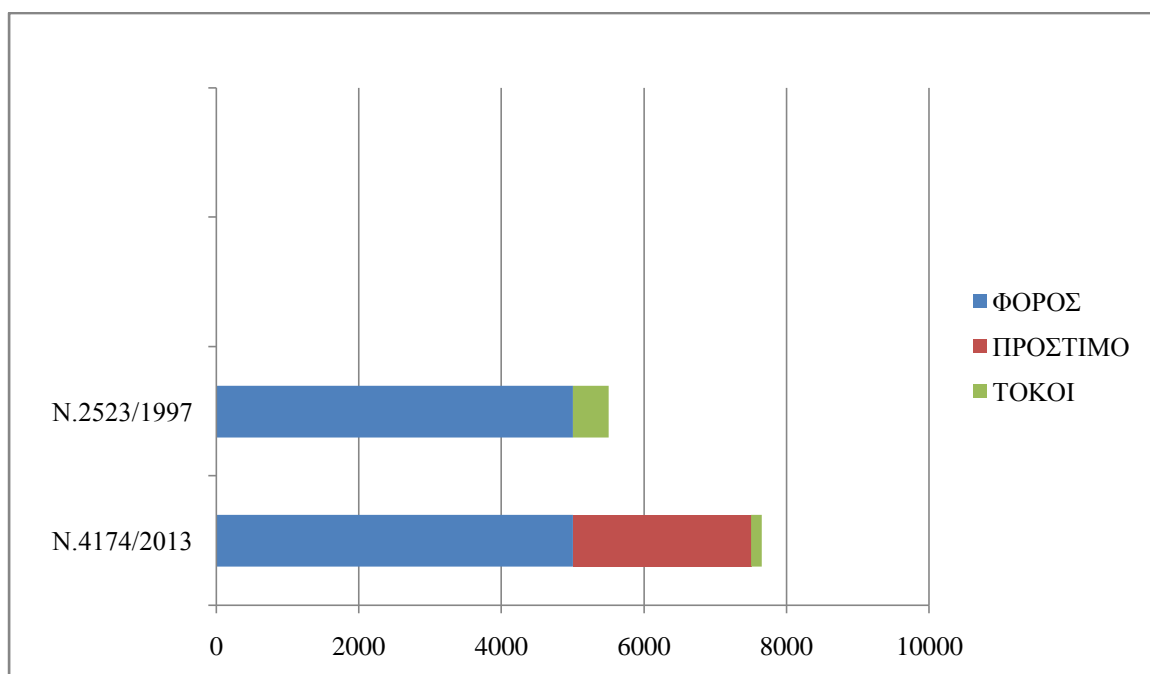
ii) N.2523/1997

Φόρος	5.000,00
Προσαυξήσεις (5.000 X 2,50% X 4 μήνες)	500,00
<b>Σύνολο προς καταβολή</b>	<b>2.500,00</b>

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η ίδια παράβαση με το Ν.4174/2013 επιφέρει τόκους και πρόστιμα ύψους **2.646,00** ευρώ, ενώ με το Ν.2523/1997 θα είχε ως αποτέλεσμα τη βεβαίωση προσ αυξήσεων ποσού **500,00** ευρώ.

Σημειώνεται ότι οι διατάξεις του ν.4174/2013 δεν προβλέπουν τη δυνατότητα διοικητικού συμβιβασμού των επιβληθέντων προστίμων.

**Διάγραμμα 2 ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ (άρθρο 58 παρ.2)**



**2.** Κατά τη διενέργεια ελέγχου την 20/07/2016 διαπιστώθηκε ότι φορολογούμενος το 2015 απέκρυψε κύκλο εργασιών ύψους 200.000, τον οποίο δεν εμφάνισε στα τηρούμενα βιβλία του. Ο φορολογικός έλεγχος διαπίστωσε, επίσης, την υποβολή ανακριβών φορολογικών δηλώσεων εισοδήματος, με το ύψος της διαφοράς να ανέρχεται σε 52.000 ευρώ. Η υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 είχε καταληκτική ημερομηνία



την 30/04/2016. Η διαφορά φόρου εισοδήματος που προέκυψε από τον έλεγχο υπερβαίνει το 50% σε σχέση με το ποσό που προέκυψε από την αρχική δήλωση του φορολογούμενου.

Στον φορολογούμενο επιβάλλονται τα εξής πρόστιμα:

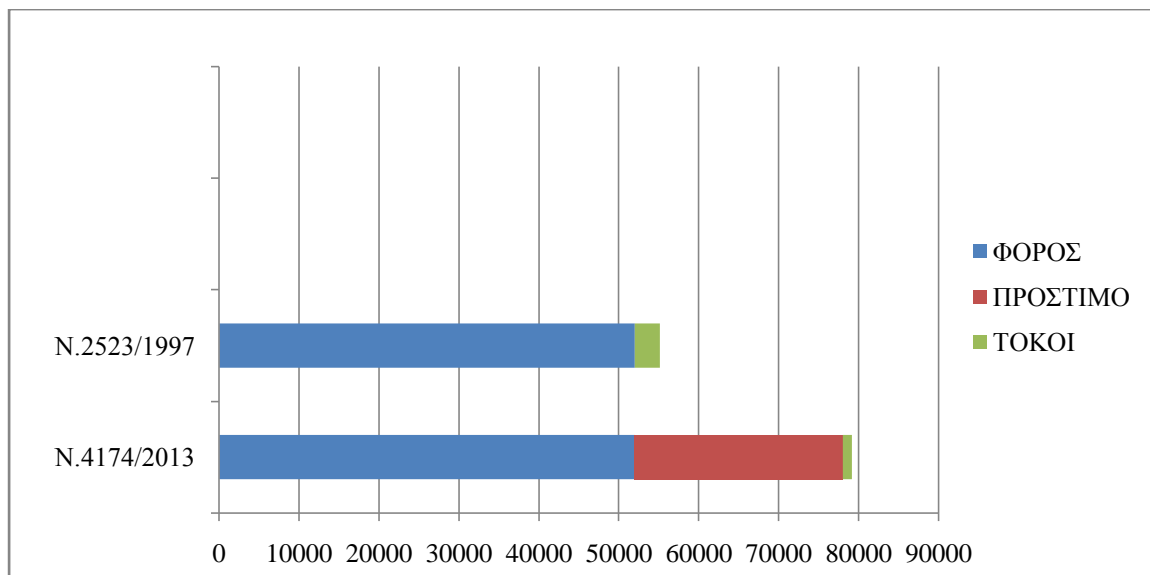
i) **N. 4174/2013**

Φόρος	52.000,00
Πρόστιμο άρθρου 58 (52.000 X 50%)	26.000,00
Τόκοι άρθρου 53 (52.000 X 0,73% X 3 μήνες)	1.138,80
<b>Σύνολο προς καταβολή</b>	<b>79.138,80</b>

ii) **N.2523/1997**

Φόρος	52.000,00
Προσαυξήσεις (52.000 X 2% X 3 μήνες)	3.120,00
<b>Σύνολο προς καταβολή</b>	<b>56.160,00</b>

**Διάγραμμα 3 ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ (άρθρο 58 παρ.1)**



## 2.7.Πρόστιμο για Παραβάσεις σχετικές με το Φόρο Προστιθέμενης Αξίας

### 2.7.1. Ισχύον Νομοθετικό Πλαίσιο (Άρθρο 58<sup>Α</sup> ν.4174/2013)

Με το άρθρο 58Α θεσπίζονται, για πρώτη φορά διακριτά από τις λοιπές φορολογίες, πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον ΦΠΑ που διαπιστώνονται κατά τον έλεγχο. Στις παραγράφους 1, 3 και 4 ορίζονται «νέες» παραβάσεις για σκοπούς ΦΠΑ, ενώ με την παράγραφο 2 ορίζεται το πρόστιμο ΦΠΑ για τις παραβάσεις της μη υποβολής ή της ανακριβούς υποβολής δήλωσης. Τα πρόστιμα αυτά ορίζονται ως εξής:

<b>ΠΙΝΑΚΑΣ 7</b>				
<b>Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης Φ.Π.Α.</b>				
<b>Είδος Παράβασης</b>	<b>Ύψος προστίμων</b>			
	<b>Κατηγορία τήρησης βιβλίων</b>		Υποτροπή της ίδιας παράβασης εντός πενταετίας (Διπλασιασμός του αρχικού προστίμου)	Δεύτερη υποτροπή εντός πενταετίας (Τετραπλασιασμός του αρχικού προστίμου)
	Απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα	Πλήρη λογιστικά πρότυπα		
1.Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου	50% επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο		100%	200%
Κατώτερο όριο	250€	500€	500€/1.000€	1.000€/2.000€
2.Ανακριβής υποβολή ή μη υποβολή δήλωσης	50% επί του φόρου που θα προέκυπτε			
3. Σε περίπτωση άσκησης οικονομικής δραστηριότητας χωρίς να έχει υποβληθεί δήλωση έναρξης εργασιών, παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης	(50%) επί του ποσού του ΦΠΑ που θα έπρεπε να είχε αποδοθεί για όλη τη διάρκεια λειτουργίας της οικονομικής δραστηριότητας			
4. Σε κάθε πρόσωπο μη υπόχρεο σε υποβολή δηλώσεων ΦΠΑ που εκδίδει φορολογικά στοιχεία με ΦΠΑ, χωρίς να έχει τέτοια υποχρέωση	(50%) επί του αναγραφόμενου φόρου που δεν αποδόθηκε			

Το άρθρο 58Α, ως ειδικότερο, αποκλείει την εφαρμογή του άρθρου 58 (άρθρο 62 παρ. 7), για παραβάσεις που αφορούν τον ΦΠΑ. Δεδομένου ότι το άρθρο 58Α αφορά στην επιβολή προστίμων για ουσιαστικές παραβάσεις, στις περιπτώσεις διαπίστωσης παραβάσεων:

- εκπρόθεσμης υποβολής χρεωστικής δήλωσης ΦΠΑ, ή
  - μη υποβολής ή ανακριβούς ή εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (π.χ. δηλώσεις ενδοκοινοτικών αποκτήσεων - παραδόσεων), ή
  - μη υποβολής ή ανακριβούς ή εκπρόθεσμης υποβολής μηδενικών ή πιστωτικών δηλώσεων,
- δεν εφαρμόζεται το άρθρο 58Α, αλλά το άρθρο 54, ακόμη και αν οι παραβάσεις διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, καθώς οι προαναφερόμενες συνιστούν παραβάσεις διαδικαστικού χαρακτήρα.

Στην περίπτωση όμως που διαπιστώνεται κατόπιν ελέγχου παράβαση μη υποβολής χρεωστικής δήλωσης ΦΠΑ έχει εφαρμογή τόσο η παράγραφος 2 του άρθρου 58Α όσο και η παράγραφος 2 του άρθρου 54, και κατ' εφαρμογή της παραγράφου 6 του άρθρου 62 σύμφωνα με την οποία δεν σωρεύονται περισσότερα πρόστιμα που επιβάλλονται για την ίδια παράβαση υπερισχύει η διάταξη που προβλέπει το μεγαλύτερο μεταξύ αυτών.

Αναλυτικότερα με το άρθρο 58.Α προβλέπονται τα εξής:

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 58Α προβλέπεται, για πρώτη φορά, η επιβολή προστίμου ΦΠΑ για τη μη έκδοση φορολογικού στοιχείου, καθώς και για την έκδοση ανακριβούς φορολογικού στοιχείου. Το πρόστιμο στην περίπτωση μη έκδοσης στοιχείου ορίζεται σε ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που αναλογεί στο μη εκδοθέν φορολογικό στοιχείο. Το πρόστιμο στην περίπτωση έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου ορίζεται σε ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί της διαφοράς μεταξύ του ΦΠΑ που αναλογεί με βάση την αξία του στοιχείου, όπως προκύπτει από τον έλεγχο, και του ΦΠΑ που αναγράφεται ή αναλογεί στο στοιχείο που εκδόθηκε ανακριβώς.

Διευκρινίζεται ότι τα πρόστιμα ΦΠΑ της παραγράφου 1 του άρθρου 58Α είναι τα μοναδικά που πλέον επιβάλλονται στις περιπτώσεις όπου διαπιστώνεται κατόπιν ελέγχου (π.χ. επιτόπιος μερικός έλεγχος) η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων ή η έκδοση ανακριβών φορολογικών στοιχείων, μετά την κατάργηση της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54.

Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε

περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 58Α προβλέπεται ότι στην περίπτωση κατά την οποία το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση την δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση τον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, επιβάλλεται πρόστιμο που ορίζεται σε ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί της διαφοράς.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 προβλέπεται επίσης ότι σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση. Επειδή όμως, όπως ήδη αναφέρθηκε, για την παράβαση της μη υποβολής δήλωσης έχει εφαρμογή και το διαδικαστικό πρόστιμο της παραγράφου 2 του άρθρου 54 υπερισχύει η διάταξη που προβλέπει το μεγαλύτερο κάθε φορά πρόστιμο, βάσει της παραγράφου 6 του άρθρου 62.

Με την παράγραφο 3 του άρθρου 58Α προβλέπεται, για πρώτη φορά, η επιβολή προστίμου ΦΠΑ για λειτουργία επιχείρησης χωρίς να έχει υποβληθεί δήλωση έναρξης οικονομικής δραστηριότητας, η οποία έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη φορολογητέας ύλης. Το προβλεπόμενο πρόστιμο ορίζεται σε ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ΦΠΑ που θα έπρεπε να είχε αποδοθεί για όλη τη διάρκεια λειτουργίας και για το σύνολο της μη δηλωθείσας οικονομικής δραστηριότητας, όπως αυτό θα προσδιοριστεί από τον έλεγχο. Το συγκεκριμένο πρόστιμο επιβάλλεται μόνο στις περιπτώσεις όπου εντοπίζεται, κατόπιν ελέγχου, αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, ως αποτέλεσμα λειτουργίας επιχείρησης χωρίς υποβολή δήλωσης έναρξης.

Διευκρινίζεται ότι στον όρο «μη δήλωση έναρξης οικονομικής δραστηριότητας» περιλαμβάνονται και οι περιπτώσεις υποκείμενων, αλλά απαλλασσόμενων από τον ΦΠΑ προσώπων, τα οποία ξεκινούν μια νέα δραστηριότητα η οποία υπάγεται σε φόρο, χωρίς να υποβάλλουν στο μητρώο την προβλεπόμενη δήλωση μεταβολής.

Σε κάθε περίπτωση, η μη υποβολή δήλωσης μεταβολής κατά τα ανωτέρω δεν επισύρει το συγκεκριμένο πρόστιμο της παραγράφου 3 εφόσον οι φορολογητέες πράξεις καταχωρούνται κανονικά στις δηλώσεις που υποβάλλει ο υποκείμενος.

Με την παράγραφο 4 του άρθρου 58Α προβλέπεται, επίσης για πρώτη φορά, η επιβολή προστίμου για έκδοση φορολογικών στοιχείων με ΦΠΑ από πρόσωπα μη υπόχρεα σε

υποβολή δήλωσης. Το προβλεπόμενο πρόστιμο ορίζεται σε ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ΦΠΑ που αναγράφεται στο φορολογικό στοιχείο που κακώς εκδόθηκε, αφού δεν είχε τέτοιο δικαίωμα ο εκδότης του, και υπό την προϋπόθεση ότι ο φόρος αυτός δεν αποδόθηκε στο Δημόσιο.

Το πρόστιμο αυτό καταλαμβάνει τα πρόσωπα εκείνα τα οποία παρανόμως επιβάλλουν ΦΠΑ σε συναλλαγές που πραγματοποιούν, είτε γιατί αυτές είναι εκτός πεδίου εφαρμογής του φόρου είτε γιατί είναι απαλλασσόμενες είτε γιατί τα πρόσωπα αυτά δεν έχουν την ιδιότητα του υποκείμενου στον φόρο (ιδιώτες). Πλην όμως, όπως προβλέπεται με την παράγραφο 2 του άρθρου 35 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), *«οποιοδήποτε πρόσωπο χρεώνει φόρο σε φορολογικό στοιχείο που εκδίδει, υποχρεούται στην απόδοση του φόρου αυτού στο Δημόσιο»*. Συνεπώς, εφόσον διαπιστωθεί από τον έλεγχο ότι έχουν πραγματοποιηθεί τέτοιες πράξεις και ο ΦΠΑ δεν έχει αποδοθεί στο Δημόσιο, επιβάλλεται το πρόστιμο της παραγράφου 4 του άρθρου 58Α.

Όπως προαναφέρθηκε, το άρθρο 58Α ως ειδικότερο αποκλείει την ταυτόχρονη εφαρμογή και του άρθρου 58 για τις παραβάσεις ΦΠΑ που διαπιστώνονται κατά τον έλεγχο. Είναι προφανές ότι αυτό δεν ισχύει για τις παραβάσεις άλλων φορολογιών που διαπιστώνονται ταυτόχρονα, στα πλαίσια του ίδιου ελέγχου, πχ. παραβάσεις ανακρίβειας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Στις περιπτώσεις αυτές έχουν εφαρμογή και τα δύο άρθρα και δεν τίθεται ζήτημα σώρευσης.

### **2.7.2. Προγενέστερο Νομοθετικό Πλαίσιο (Άρθρο 1 ν.2523/1997)**

Για τη μη υποβολή ή την ανακριβή και εκπρόθεσμη υποβολή δηλώσεων Φ.Π.Α. είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 1 ν.2523/1997 (βλ και παράγραφο 2.2.2. της παρούσας σελ. 9)

### **2.7.3. Παράδειγμα**

Κατά τη διενέργεια ελέγχου την 20/07/2016 διαπιστώθηκε ότι φορολογούμενος το 2015 απέκρυψε κύκλο εργασιών ύψους 200.000, τον οποίο δεν εμφάνισε στα τηρούμενα βιβλία του. Ο φορολογικός έλεγχος διαπίστωσε, επίσης, την υποβολή ανακριβούς δήλωσης Φ.Π.Α., με το ύψος της διαφοράς να ανέρχεται σε 46.000 ευρώ. Η υποβολή δήλωσης Φ.Π.Α.

φορολογικού έτους 2015 είχε καταληκτική ημερομηνία την 28/02/2016. Στον φορολογούμενο επιβάλλονται τα εξής πρόστιμα:

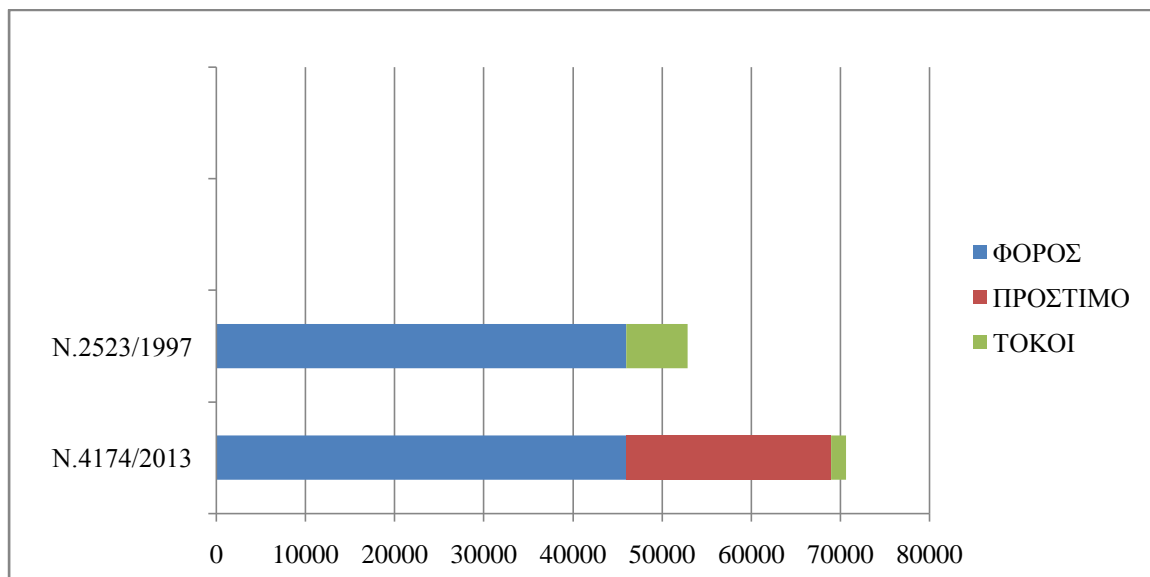
i) **N. 4174/2013**

Φόρος	46.000,00
Πρόστιμο άρθρου 58 (46.000 X 50%)	23.000,00
Τόκοι άρθρου 53 (46.000 X 0,73% X 5 μήνες)	1.679,00
<b>Σύνολο προς καταβολή</b>	<b>70.679,00</b>

ii) **N.2523/1997**

Φόρος	46.000,00
Προσαυξήσεις (46.000 X 3% X 5 μήνες)	6.900,00
<b>Σύνολο προς καταβολή</b>	<b>52.900,00</b>

**Διάγραμμα 4 ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ (άρθρο 58Α)**



## 2.8.Πρόστιμο μη Καταβολής Παρακρατούμενων Φόρων

### 2.8.1.Ισχύον Νομοθετικό Πλαίσιο (Άρθρο 59 ν.4174/2013)

Με τις διατάξεις του άρθρου 59, όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με την παράγραφο 9 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015, εξορθολογίζεται το ύψος των προστίμων για τις

παραβάσεις της υποβολής ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης παρακρατούμενων φόρων, και προβλέπεται πλέον ρητά ότι το πρόστιμο επιβάλλεται, μόνον εφόσον οι παραβάσεις αυτές διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου. Στην περίπτωση της εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης παρακρατούμενου φόρου και εκπρόθεσμης απόδοσης αυτού, επιβάλλεται μόνο το πρόστιμο του άρθρου 54 και υπολογίζεται και ο τόκος του άρθρου 53, όπως αναφέρθηκε ανωτέρω.

Στην περίπτωση που επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 59, δεν επιβάλλεται αυτό του άρθρου 58 (άρθρο 62 παρ. 7)

Ειδικότερα:

- Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης παρακρατούμενου φόρου από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση απόδοσης φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.
- Σε περίπτωση υποβολής ανακριβούς δήλωσης παρακρατούμενου φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) επί της διαφοράς του φόρου.

Διευκρινίζεται ότι στην περίπτωση μη υποβολής δήλωσης παρακρατούμενου φόρου από την οποία προκύπτει φόρος προς καταβολή, που διαπιστώνεται κατόπιν ελέγχου και για την οποία εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, έχει εφαρμογή και η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 54. Επειδή σωρεύονται περισσότερα πρόστιμα που επιβάλλονται για την ίδια παράβαση, υπερισχύει η διάταξη που προβλέπει το μεγαλύτερο πρόστιμο (άρθ. 62, παρ. 6), και στην περίπτωση αυτή θα επιβάλλεται το μεγαλύτερο κάθε φορά πρόστιμο μεταξύ αυτών, δηλαδή του άρθρου 54 παρ. 2 και του άρθρου 59 παρ. 1.

Τέλος, με τις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι οι διατάξεις των παραγράφων 6, 7, 8 και 9 του άρθρου 3 του νόμου αυτού, κατά περίπτωση, εφαρμόζονται για πράξεις προσδιορισμού οποιουδήποτε φόρου ή επιβολής προστίμου, τέλους ή εισφοράς που εκδίδονται από την ημερομηνία κατάθεσης του νέου νόμου και αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους ή χρήσεις που λήγουν μετά τις 31.12.2013 ή υποθέσεις από 1.1.2014, για τις οποίες είχαν εφαρμογή από 1.1.2014 οι διατάξεις των άρθρων 58 και 59 του ν. 4174/2013, εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο.

Διευκρινίζεται δε ότι για εκπρόθεσμη υποβολή δηλώσεων παρακρατούμενων φόρων, που έπρεπε να υποβληθούν ή υποβλήθηκαν από 1.1.2014 και μετά και για τις οποίες δεν έχει

εκδοθεί πράξη επιβολής προστίμου, σύμφωνα με το άρθρο 59, όπως αυτό ίσχυε πριν τον ν. 4337/2015, θα επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54.

### 2.8.2. Προγενέστερο Νομοθετικό Πλαίσιο

Για τη μη υποβολή ή την ανακριβή και εκπρόθεσμη υποβολή δηλώσεων παρακρατούμενων φόρων είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 1 ν.2523/1997 (βλ και παράγραφο 2.2.2. της παρούσας σελ. 9)

### 2.8.3. Παράδειγμα

Έστω ότι κατόπιν ελέγχου διαπιστώνεται υποβολή ανακριβούς δήλωσης παρακρατούμενου φόρου από υπόχρεο που τηρεί απλογραφικά βιβλία, και προκύπτει επιπλέον φόρος ποσού 1.000 ευρώ. Η καταληκτική ημερομηνία υποβολής της δήλωσης και καταβολής του φόρου ήταν 30.6.2015. Η παράβαση διαπιστώνεται στις 20.10.2015. Σ' αυτήν την περίπτωση ο φορολογούμενος θα καταβάλει:

#### i) Ν. 4174/2013

Φόρος	1.000,00
Πρόστιμο άρθρου 59 (50% επί της διαφοράς του ποσού φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση)	500,00
Τόκος άρθρου 53 ( $0,73 \cdot 4$ μήνες καθυστέρησης)	29,20
<b>Συνολική οφειλή προς καταβολή</b>	<b>1.529,20</b>

Στην ανωτέρω περίπτωση, κατά ρητή διατύπωση του άρθρου 62 παρ. 7, όπως προστέθηκε με το άρθρο 3 παρ. 10 ν. 4337/2015, δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 58.

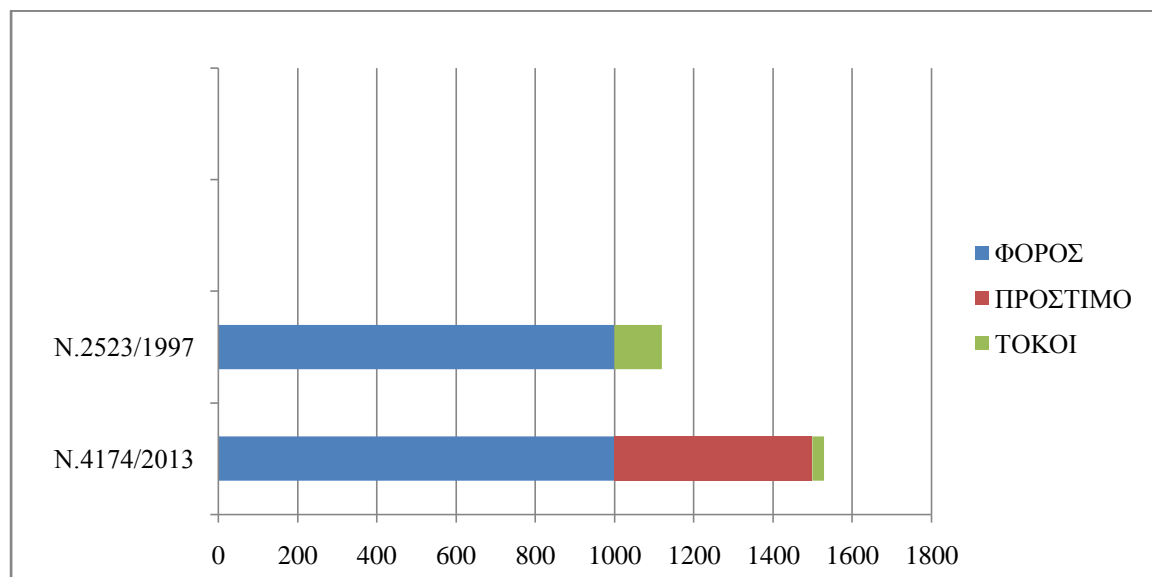
Επισημαίνεται ότι στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν έχει εφαρμογή η παρ. 6 του άρθρου 62 ΚΦΔ, καθώς για τη διαπίστωση της υποβολής ανακριβούς δήλωσης παρακρατούμενου φόρου από την οποία προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή δεν προβλέπεται πρόστιμο διαδικαστικής παράβασης του άρθρου 54 ΚΦΔ.



ii) N.2523/1997

Φόρος	1.000,00
Προσαυξήσεις (1.000 X 3% X 4 μήνες)	120,00
<b>Σύνολο προς καταβολή</b>	<b>1.120,00</b>

**Διάγραμμα 5 ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ (άρθρο 59)**



## 2.9 Παρεμπόδιση, υπόθαλψη και συνέργεια

Με τις διατάξεις του άρθρου 60 ορίζεται ότι κάθε πρόσωπο που παρεμποδίζει ή αποπειράται να παρεμποδίσει τις ενέργειες και την εκτέλεση καθηκόντων της Φορολογικής Διοίκησης κατά την άσκηση των εξουσιών της σύμφωνα με τον ΚΦΔ ή υποθάλλει ή υποκινεί άλλο πρόσωπο ή συνεργεί με άλλο πρόσωπο για τη διάπραξη παράβασης του ΚΦΔ υπόκειται στα ίδια πρόστιμα που υπόκειται ο φορολογούμενος.

## 2.10.Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής Προσφυγή<sup>25</sup>

Ενδικοφανής προσφυγή είναι η υποχρεωτική διοικητική προσφυγή ενώπιον των Διοικητικών Αρχών που έχουν εκδώσει μια καταλογιστική πράξη. Αποτελεί μέσο δευτεροβάθμιου ελέγχου

<sup>25</sup> Καλαφατάκη, Κ., (2015), *Φορολογικό Ποινολόγιο Ν.4174/2013-Συγκριτικές διαφορές με την προγενέστερη νομοθεσία Ν.2523/1997-Προτάσεις βελτίωσης*, Αθήνα, σελ. 62.

της υπόθεσης από την ίδια τη Διοίκηση και είναι υποχρεωτικό προστάδιο της διοικητικής δίκης, η μη τήρηση του οποίου επιφέρει, εφόσον συντρέχουν οι κατά νόμο προϋποθέσεις, απώλεια του δικαιώματος δικαστικής προστασίας.

Συγκεκριμένα, το άρθρο 63 αναφέρει ότι ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης (Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών). Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζεται το αίτημά του. Με τον όρο ενδικοφανής προσφυγή νοείται, βεβαίως, η διοικητική προσφυγή του άρθρου 25 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, σύμφωνα με την οποία παρέχεται εξουσία για τον έλεγχο της νομιμότητας της πράξης και της ουσίας της υπόθεσης. Η άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής αποτελεί προϋπόθεση του παραδεκτού της αίτησης ακύρωσης και των προσφυγών ουσίας, όπως ορίζουν τα άρθρα 45 παράγραφος 2 του Π.Δ. 18/1989 και 63 παράγραφος 3 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.

Οι σημαντικότεροι ρόλοι της ενδικοφανούς προσφυγής είναι οι ακόλουθοι :

α) Ο αυτοέλεγχος της Διοίκησης.

β) Η πληρέστερη, οικονομικότερη και απλούστερη έννομη προστασία του διοικουμένου, αφού η Διοίκηση έχει εξ ορισμού περισσότερες δυνατότητες επέμβασης στην πράξη της από τον δικαστή, ιδίως τον ακυρωτικό αλλά και τον δικαστή της ουσίας.

γ) Η αποσυμφόρηση των δικαστηρίων, δεδομένου ότι η διαφορά είτε επιλύεται σε διοικητικό επίπεδο, είτε ο διοικουόμενος πείθεται για την ορθότητα της απόφασής της ή για την έλλειψη πιθανοτήτων ευδοκίμησης τυχόν ενδίκου βοηθήματος, είτε η υπόθεση φθάνει ενώπιον του δικαστή εκκαθαρισμένη κατά το νομικό και πραγματικό μέρος της, τουλάχιστον δε απαλλαγμένη από τυπικά ελαττώματα, όπως αναρμοδιότητα και έλλειψη αιτιολογίας.

Με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής αναστέλλεται η καταβολή ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) του αμφισβητούμενου ποσού, υπό την προϋπόθεση ότι ο φορολογούμενος καταβάλλει το υπόλοιπο πενήντα τοις εκατό (50%). Εντός 120 ημερών από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης (Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) εκδίδει απόφαση, την οποία κοινοποιεί στον υπόχρεο, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από

τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση.

## **B. ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ**

### **2.11. Παραβάσεις Φοροδιαφυγής**

#### **2.11.1. Ισχύον Νομοθετικό Πλαίσιο (άρθρα 55, 55<sup>A</sup> και 66 ν.4174/2013)**

##### **2.11.1α. Γενικά (άρθρο 55 ν.4174/2013)**

Ως «φοροδιαφυγή» λογίζεται :

**1. Η απόκρυψη καθαρών εισοδημάτων**

Η απόκρυψη καθαρών εισοδημάτων από οποιαδήποτε πηγή με μη υποβολή δήλωσης ή με υποβολή ανακριβούς δήλωσης και με σκοπό τη μη πληρωμή φόρου εισοδήματος. Ως απόκρυψη καθαρών εισοδημάτων νοείται και η περίπτωση κατά την οποία καταχωρούνται στα βιβλία ανύπαρκτες ή εικονικές ολικά ή μερικά δαπάνες ή γίνεται επίκληση στη φορολογική δήλωση τέτοιων δαπανών, ώστε να μην εμφανίζονται καθαρά εισοδήματα ή να εμφανίζονται αυτά μειωμένα.

**2. Η μη απόδοση, η ανακριβής απόδοση Φ.Π.Α. και παρακρατούμενων φόρων.**

Η μη απόδοση, ανακριβής απόδοση, συμψηφισμός, έκπτωση ή διακράτηση φόρου προστιθέμενης αξίας και παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, καθώς και η μη υποβολή δήλωσης ή η υποβολή ανακριβούς δήλωσης με σκοπό τη μη πληρωμή των παραπάνω φόρων τελών ή εισφορών, εφόσον η υποβολή τους προβλέπεται από τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας (φόροι που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Ν.4174/2013).

**3. Η επιστροφή φόρου κατόπιν παραπλάνησης της Φορολογικής Διοίκησης** Η είσπραξη επιστροφής των παραπάνω φόρων (Φ.Π.Α., παρακρατούμενοι, επιρριπτόμενοι) από τη Φορολογική Διοίκηση μετά από παραπλάνησή της με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων.

**4. Η έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων ή η νόθευσή τους.**

Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται ως πλαστό και το

φορολογικό στοιχείο και όταν οι αξίες που αναγράφονται στο πρωτότυπο και στο αντίτυπο αυτού, το οποίο χρησιμοποιείται για φορολογικούς σκοπούς είναι διαφορετικές<sup>26</sup>.

### **2.11.1β.Παραπομπή εγκλημάτων φοροδιαφυγής σε ποινική δίκη (άρθρο 55<sup>A</sup> ν.4174/2013)**

Με την παράγραφο 5 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 εισάγεται νέο άρθρο 55Α στον ΚΦΔ με τις διατάξεις του οποίου αποσαφηνίζονται οι περιπτώσεις υποθέσεων, για τις οποίες πρέπει να ακολουθηθεί και η διαδικασία επιβολής ποινικών κυρώσεων, παράλληλα με τη διαδικασία επιβολής διοικητικών κυρώσεων, από τις λοιπές, για τις οποίες θα επιβάλλονται μόνο διοικητικές κυρώσεις.

Κατ' εφαρμογή του άρθρου 55Α, με το πέρας της ελεγκτικής διαδικασίας, δηλαδή την έκδοση οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση θα παραπέμπει στην ποινική διαδικασία μόνο τις παραβάσεις, οι οποίες συνιστούν εγκλήματα φοροδιαφυγής κατά το νέο άρθρο 66, με την υποβολή μηνυτήριας αναφοράς, αμελλητί (άμεσα, χωρίς υπαίτια καθυστέρηση). Η ποινική δίωξη ασκείται αυτεπαγγέλτως. Η ποινική διαδικασία είναι ανεξάρτητη από την τυχόν άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής ή προσφυγής ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων.

Επίσης, προσδιορίζεται ο χρόνος της έναρξης παραγραφής των εγκλημάτων φοροδιαφυγής, με σημείο έναρξης αυτού την τελεσιδικία της απόφασης, επί άσκησης προσφυγής στο Διοικητικό Δικαστήριο, ή την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής, λόγω παρόδου της ως άνω προθεσμίας άσκησης προσφυγής (άρθρο 55Α παρ. 3).

### **2.11.1γ.Εγκλήματα φοροδιαφυγής (άρθρο 66 ν.4174/2013)**

1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

---

<sup>26</sup> Από την 17.10.2015 και εφεξής δεν θα επιβάλλονται πρόστιμα για τις παρακάτω περιπτώσεις παραβάσεων:  
**α.** Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων αξίας άνω των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ.  
**β.** Έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων.  
**γ.** Έκδοση - Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων.  
**δ.** Νόθευση φορολογικών στοιχείων.  
**ε.** Καταχώριση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο.

α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) ή ειδικού φόρου ακινήτων (ΕΦΑ), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη,

β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου εργασιών, του φόρου ασφαλιστρών και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές,

γ) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου πλοίων δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς στο Δημόσιο το φόρο αυτόν.

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 φορολογούμενου.

3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στη παράγραφο 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών: α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (**100.000**) ευρώ ανά είδος φόρου, ή β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος: αα) τις πενήντα χιλιάδες (**50.000**) ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας ή ββ) τις εκατό χιλιάδες (**100.000**) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση.

4. Επιβάλλεται κάθειρξη αν το ποσό του φόρου, τέλους ή εισφοράς της προηγούμενης παραγράφου υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες **(100.000)** ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας, ή τις εκατό πενήντα χιλιάδες **(150.000)** ευρώ σε κάθε άλλη περίπτωση φόρου, τέλους ή εισφοράς.

5. Όποιος εκδίδει πλαστά 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 (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται:

α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και

β) με κάθειρξη έως δέκα (10) έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ. Για την κάλυψη των παραπάνω ορίων δεν υπολογίζονται φορολογικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος.

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

Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια

ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.

Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.

6. Για την επιμέτρηση της ποινής λαμβάνεται ιδίως υπόψη το ύψος του ποσού που αποκρύφτηκε ή δεν αποδόθηκε και η διάρκεια της απόκρυψης ή μη απόδοσης ή ανακριβούς απόδοσης ή διακράτησης. Η μεταχείριση από τον δράστη ιδιαιτέρων τεχνασμάτων συνιστά επιβαρυντική περίσταση.

## **2.11.2. Προγενέστερο Νομοθετικό Πλαίσιο (Άρθρα 17, 18 και 19 ν.2523/1997)**

### **2.11.2α. Αδίκημα φοροδιαφυγής για την παράλειψη υποβολής ή την υποβολή ανακριβούς δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος (άρθρο 17 ν.2523/1997)**

1. Όποιος, προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, αποκρύπτει καθαρά εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή, παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση, τελεί αδίκημα φοροδιαφυγής στη φορολογία 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 (1) 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 κάθειρξη», 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. Κατά την επιμέτρηση της ποινής λαμβάνεται υπόψη και η διάρκεια της απόκρυψης.

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 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 όρου πλοίων δεν αποδίδει στο Δημόσιο το φόρο αυτόν, τιμωρούμενος με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον το ποσό του φόρου που δεν αποδόθηκε για κάθε διαχειριστική περίοδο υπερβαίνει τα δέκα πέντε χιλιάδες **(15.000)** ευρώ και με κάθειρξη μέχρι δέκα (10) ετών, εφόσον το ποσό του φόρου που δεν αποδόθηκε υπερβαίνει τα εκατόν πενήντα χιλιάδες **(150.000)** ευρώ.

### **2.11.2β.Αδίκημα φοροδιαφυγής για μη απόδοση ή ανακριβή απόδοση Φ.Π.Α. και παρακρατούμενων φόρων, τελών ή εισφορών (άρθρο 18 ν.2523/1997)**

1.Όποιος, προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου εργασιών και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη φορολογική αρχή με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές, τιμωρείται:

α) με φυλάκιση εφόσον το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς ή το ποσό του Φ.Π.Α. που συμψηφίστηκε ή δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς, ανέρχεται σε ετήσια βάση έως το ποσό των τριών χιλιάδων **(3.000)** ευρώ,

β) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς ή το ποσό του Φ.Π.Α. που συμψηφίστηκε ή δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς, ανέρχεται σε ετήσια βάση από το ποσό των τριών χιλιάδων **(3.000)** ευρώ μέχρι το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων **(75.000)** ευρώ και

γ) «με κάθειρξη» εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει σε ετήσια βάση τα 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. Κατά την επιμέτρηση της ποινής λαμβάνεται υπόψη και η διάρκεια της μη απόδοσης ή ανακριβούς απόδοσης ή διακράτησης τέτοιων φόρων, τελών ή εισφορών.

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.

3.Αν η διάρκεια της μη απόδοσης ή ανακριβούς απόδοσης ή διακράτησης τέτοιων φόρων, τελών ή εισφορών δεν υπερβαίνει το ένα έτος, ο υπαίτιος απαλλάσσεται, εφόσον καταβληθούν, από την ημέρα που γεννήθηκε η υποχρέωση καταβολής, οι κατά περίπτωση οφειλόμενοι φόροι, τέλη ή εισφορές με τις κάθε είδους προβλεπόμενες προσαυξήσεις, τέλη και Πρόστιμα επί αυτών. Εάν η καταβολή συντελεστεί μετά τη συμπλήρωση έτους, αλλά πριν τη λήξη της αποδεικτικής διαδικασίας σε πρώτο βαθμό, επιβάλλεται ποινή μειωμένη κατά το άρθρο 83 του Ποινικού Κώδικα.

### **2.11.2γ.Αδίκημα φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, καθώς και για μη εφαρμογή διατάξεων του Κ.Β.Σ.**

1.Όποιος εκδίδει πλαστά 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 (3) μηνών. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται:

- α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και
- β) «με κάθειρξη», 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 (1) 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.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3<sup>ο</sup>

### ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΣΕ ΑΛΛΕΣ ΧΩΡΕΣ

#### 3.1.Καναδάς<sup>27</sup>

Ο Καναδάς είναι η δεύτερη μεγαλύτερη σε έκταση χώρα της γης. Οι επιδόσεις της οικονομίας του Καναδά ήταν μεταξύ των καλύτερων στα κράτη-μέλη του ΟΟΣΑ τα τελευταία χρόνια, κυρίως λόγω της ισχυρής παγκόσμιας ανάπτυξης, της βελτίωσης των όρων εμπορίου (λόγω της ανόδου των τιμών των φυσικών πόρων, ιδίως του πετρελαίου) αλλά και της αύξησης της απασχόλησης (ιδίως των γυναικών). Παράλληλα, η ακολουθούμενη οικονομική πολιτική χρησιμοποίησε πλεονάσματα του προϋπολογισμού, τα οποία προήλθαν από τα απροσδόκητα κέρδη (windfall gains) της αύξησης των τιμών των φυσικών πόρων, για τη μείωση του δημόσιου χρέους και την ελάφρυνση των φορολογικών επιβαρύνσεων.

Οι κύριες προκλήσεις που έχει να αντιμετωπίσει η οικονομία του Καναδά αφορούν την ισχυροποίηση της οικονομίας ενόψει της γήρανσης του πληθυσμού και των προκλήσεων της παγκοσμιοποίησης, την ενίσχυση της παραγωγικότητας και την αντιμετώπιση του προβλήματος της κλιματικής αλλαγής. Παράλληλα, η ευφορία που προκλήθηκε από τα απροσδόκητα κέρδη που προέρχονται από την εκμετάλλευση των φυσικών πόρων μπορεί να οδηγήσει στην καθυστέρηση των απαραίτητων διαρθρωτικών οικονομικών μεταρρυθμίσεων.

Η οικονομία της χώρας επέδειξε αξιόλογη προσαρμογή στην παρούσα διεθνή οικονομική κρίση, καθώς τα κεφάλαια και το παραγωγικό δυναμικό μετακινήθηκαν άμεσα από την βιομηχανική δραστηριότητα προς τους τομείς εκμετάλλευσης φυσικών πόρων και υπηρεσιών. Επιπρόσθετα, η εφαρμοσθείσα νομισματική πολιτική διατήρησε υπό έλεγχο τον πληθωρισμό και τα δημοσιονομικά πλεονάσματα επέτρεψαν τη μείωση του δημόσιου χρέους και την παροχή φορολογικών ελαφρύνσεων.

Η φορολογική νομοθεσία σχετικά με την επιβολή κυρώσεων από την Καναδική Υπηρεσία Εσόδων (Canada Revenue Agency (CRA)), παρουσιάζεται συνοπτικά κατωτέρω<sup>28</sup>:

<sup>27</sup> Grant Thornton, (2015), Be aware of penalties and interest, <http://www.taxplanningguide.ca/tax-planning-guide/section-4-everyone/be-aware-penalties-interest/> Τελευταία επίσκεψη: 18/8/2016.

<sup>28</sup> Government of Canada, (2015), Interest and penalties, <http://www.cra-arc.gc.ca/tx/ndvdl/tpcs/nctm-tx/ntrst/menu-eng.html>, Τελευταία επίσκεψη:18/8/2016

## ΠΙΝΑΚΑΣ 8

### Φορολογικά πρόστιμα και τόκοι στον Καναδά

Είδος Παράβασης	Χρηματική Ποινή
1. Εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης για το έτος 2015	Πρόστιμο 5% επί του μη αποδοθέντος ποσού και επιπλέον 1% τόκος για κάθε μήνα εκπροθέσμου έως 12 μήνες. Μέγιστη ποινή 17% επί του μη αποδοθέντος ποσού
2. Εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης για τα έτη 2012, 2013 και 2014	Πρόστιμο 10% επί του μη αποδοθέντος ποσού και επιπλέον 2% τόκος για κάθε μήνα εκπροθέσμου έως 20 μήνες. Μέγιστη ποινή 50% επί του μη αποδοθέντος ποσού
3. Υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης από το φορολογούμενο, εν γνώσει του ή από βαριά αμέλεια	Πρόστιμο ίσο με το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ του ποσού των 100\$ και του 50% του διαφυγόντος φόρου ή της εσφαλμένως υπολογισθείσας ωφέλειας
4. Υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης από το φορολογούμενο, λόγω φοροδιαφυγής	Πρόστιμο 50% έως 200% του διαφυγόντος φόρου

- Στις περιπτώσεις 3 και 4, αν ο φορολογούμενος προσέλθει οικειοθελώς και αποκαλύψει τα μη δηλωθέντα εισοδήματά του, προβλέπεται διαγραφή των σχετικών προστίμων και καταβολή του φόρου με τον αναλογούντα τόκο (Voluntary Disclosures Program).
- Σε ειδικές περιπτώσεις, αν τα υπολογισθέντα πρόστιμα και τόκοι οφείλονται σε εξαιρετικές περιστάσεις, πέραν του ελέγχου του φορολογούμενου, οι διατάξεις δίνουν τη διακριτική ευχέρεια στον Υπουργό να διαγράψει ή να ακυρώσει τα επιβληθέντα πρόστιμα και τους τόκους.
- Αστικές κυρώσεις επιβάλλονται για υποβολή ανακριβών δηλώσεων, όχι μόνο σε φορολογούμενους και λογιστές αλλά και σε τρίτους, στις εξής περιπτώσεις:
  - i) Για παροχή συμβουλών ή για συμμετοχή στην υποβολή ανακριβών δηλώσεων και
  - ii) Για παροχή φορολογικού ασύλου ή άλλης φορολογικής «τακτοποίησης» που περιλαμβάνει την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή τη μη υποβολή δήλωσης, η οποία μπορεί να χρησιμοποιηθεί από άλλο πρόσωπο (planner penalty).

- Τέλος, οι φορολογούμενοι και οι σύμβουλοί τους είναι υποχρεωμένοι να υποβάλλουν δηλώσεις όπου αναφέρονται αναλυτικά οι συναλλαγές που απαλλάσσονται του φόρου. Σε περίπτωση που, η δήλωση αυτή δεν υποβληθεί σύμφωνα με τον προβλεπόμενο τύπο και περιεχόμενο, τότε ο υπόχρεος υπόκειται σε πρόστιμο και η Καναδική Υπηρεσία Εσόδων δεν αναγνωρίζει τη φορολογική απαλλαγή των συναλλαγών.

### 3.2.Ιρλανδία<sup>29</sup>

Το «θαύμα της κέλτικης τίγρης» οριοθετείται από το 1987 μέχρι τα τέλη του 2000. Οι τέσσερις πιο σημαντικοί παράγοντες ήταν οι εξής:

- η δημιουργία της ενιαίας αγοράς το 1992,
- η αύξηση της ροής ευρωπαϊκών πόρων από τα διαθρωτικά ταμεία, τα
- ο «μοντέλο της συμφωνίας των κοινωνικών εταίρων» και, κυρίως,
- η έκρηξη των ξένων επενδύσεων, ειδικά στους κλάδους της αναπτυσσόμενης πληροφορικής.

Η ενιαία αγορά συνόδευσε την απελευθέρωση των κρατικών προμηθειών, οι ευρωπαϊκοί πόροι ευνοούσαν την Ιρλανδία για την κατασκευή νέων υποδομών και εκπαίδευσης του εργατικού δυναμικού, το μοντέλο της συνεργασίας των εταίρων έθετε σε κανονιστικό πλαίσιο τις αυξήσεις των μισθών.

Η Ιρλανδία μέσα σε δέκα χρόνια είδε διαδοχικά κύματα επενδύσεων να δημιουργούν «συμπλέγματα εταιρειών», κατά κανόνα παρεμφερών εταιρειών (ανταγωνιστικές ή συμπληρωματικές), με σημαντικές διασυνδέσεις μεταξύ τους, που μετά από λίγο καιρό απέκτησαν ισχυρές διασυνδέσεις και με τις εγχώριες εταιρείες. Με εξαίρεση δύο χρονιές, ο ρυθμός αύξησης του ΑΕΠ, μέχρι το 2000, ήταν 7-12% ετησίως. Από τις 68 μονάδες του ευρωπαϊκού μέσου όρου των 15, η Ιρλανδία έφθασε στο 100. Την ίδια περίοδο, διατήρησε χαμηλά τις δημόσιες δαπάνες, είχε πλεονασματικό προϋπολογισμό και προχώρησε σε μείωση των φόρων επί των μισθών, προκειμένου να κρατά τις αυξήσεις των μισθών σε μέτρια επίπεδα. Μείωσε το δημόσιο χρέος της από 110% σε 60% του ΑΕΠ. Η απασχόληση αυξήθηκε σε πρωτοφανή επίπεδα από το 1,1 εκατομμύριο, όπου βρισκόταν παραδοσιακά, στο 1,6 με τη ροή των μεταναστών να καλύπτει την τεράστια αυτή αύξηση, ενώ η ανεργία έπεσε

---

<sup>29</sup> Revenue, (2016), Interest and Penalties <http://www.revenue.ie/en/tax/vat/guide/interest-penalties.html>  
Τελευταία επίσκεψη: 18/8/2016

από το 17% στο 3%. Οι μισθοί ακολούθησαν επίσης ανοδική πορεία. Η Ε.Ε. αποτελούσε πλέον τον βασικό εμπορικό εταίρο της Ιρλανδίας (40% των εξαγωγών), ενώ αυξήθηκε και το μερίδιο των ΗΠΑ (17%) και περιορίστηκε αυτό της Αγγλίας (20%).

Η πολιτική αυτή εξάντλησε τα όριά της στις αρχές της δεκαετίας του 2000. Δύο ήταν οι βασικοί παράγοντες: η κρίση του κλάδου της πληροφορικής και η έλευση νέων διεκδικητών των ξένων επενδύσεων από την Ουγγαρία και άλλες πρώην ανατολικές χώρες. Τότε ξεκίνησε η πολιτική της επέκτασης της οικονομίας μέσω του κατασκευαστικού τομέα, πολιτική προσφιλής τότε τόσο στις ΗΠΑ όσο και την Αγγλία.

Το τραπεζικό σύστημα ήταν ήδη απελευθερωμένο και η οικονομική ευημερία της Ιρλανδίας διευκόλυνε αφάνταστα τη δημιουργία μιας τεράστιας «φούσκας» γύρω από τη στέγη. Η χορήγηση στεγαστικών δανείων έλαβε τις συνήθεις διαστάσεις. Με τον μέσο μισθό να έχει φθάσει στα 4.000 ευρώ μηνιαίως (περίπου 50.000 ετησίως), η προσφορά δανείων της τάξης των 300-400.000 ευρώ φάνταζε απόλυτα ρεαλιστική. Εκτιμάται ότι τα στεγαστικά δάνεια σήμερα φτάνουν περίπου στο 200% του ιρλανδικού ΑΕΠ. Ο κατασκευαστικός τομέας εκτινάχτηκε από το 10% στο 26% του ΑΕΠ, ενώ η συνεχής άνοδος των τιμών των ακινήτων ενθάρρυνε καταναλωτές και τράπεζες σε συνεχή επέκταση.

Οι τράπεζες φυσικά δανείζονταν από τη διεθνή αγορά με τα χαμηλά επιτόκια της εποχής και, σε αντίθεση με τις ΗΠΑ, κατά κανόνα δεν τιτλοποιούσαν ούτε πουλούσαν τα δάνεια σε τρίτους άλλων χωρών. Με το ξέσπασμα της κρίσης του 2008 οι ιρλανδικές τράπεζες βρέθηκαν με τους «τοξικούς τίτλους» στα χέρια τους, δεν μπορούσαν να πληρώσουν τους δανειστές τους και, ενόψει της χρεοκοπίας, κρατικοποιήθηκαν. Οι τιμές των σπιτιών κατέρρευσαν στο μισό. Το κράτος εγγυήθηκε τις καταθέσεις και τις τραπεζικές εγγυήσεις και άρχισε να αποπληρώνει τα δάνεια των τραπεζών στην υπόλοιπη Ευρώπη και τις ΗΠΑ. Ίδρυσε ένα χωριστό οργανισμό για να διαχειριστεί τα προβληματικά δάνεια και να απαλλάξει τις τράπεζες από τα προβληματικά χαρτοφυλάκια. Όπως και η Ελλάδα, διευκολύνθηκε από την αγορά των δημοσίων ομολόγων της από την Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα. Εντούτοις, τα μεγέθη ήταν μάλλον εξωπραγματικά.

Η Ιρλανδία είχε χαμηλό δημόσιο χρέος και ισοσκελισμένο προϋπολογισμό. Όταν το Σεπτέμβριο του 2008, με τη διεθνή χρηματοπιστωτική κρίση, οι Ιρλανδικές τράπεζες βρέθηκαν στο κόκκινο και πτώχευσαν, η Ιρλανδική κυβέρνηση ανέλαβε όλες τις υποχρεώσεις τους, και όχι μόνο τις «εσωτερικές». Υποκύπτοντας στις πιέσεις των Ευρωπαίων - κυρίως της Γερμανίας, της Βρετανίας και της Γαλλίας, των οποίων οι τράπεζες ήταν εκτεθειμένες

στις συναλλαγές τους με το Ιρλανδικό τραπεζικό σύστημα – το Δουβλίνο «έσωσε» τις τράπεζες μεταφέροντας τα βάρη τους στο δημόσιο προϋπολογισμό, με αποτέλεσμα το έλλειμμα της Ιρλανδίας από σχεδόν μηδενικό το 2007 να φτάσει το 25% το 2010 και το χρέος από 25% να εκτιναχθεί στο 96,2% το 2010. Η κατάσταση κρίθηκε «μη διαχειρίσιμη» και η χώρα μπήκε σε Μνημόνιο.

Ωστόσο, μετά τα τρία χρόνια Μνημονίου, ο Ιρλανδικός λαός είδε τις προσπάθειές του να πιάνουν τόπο: Το ΑΕΠ αυξήθηκε 1,7%, οι επενδύσεις αυξήθηκαν 8,3% και οι ιρλανδικές εξαγωγές αυξήθηκαν κατά 12,6%. Το 2014 η Ιρλανδία κατέγραψε ανάπτυξη 4,8%, την ταχύτερη στην ΕΕ. Το Υπουργείο Οικονομικών ανακοίνωσε μάλιστα ότι η Ιρλανδία θα εξοφλήσει νωρίτερα τις οφειλές της στο ΔΝΤ, που υπολείπονται 4,5 δις από τα 22,5 δις. ευρώ που έχει δανειστεί. Επίσης, η χώρα βγήκε στις αγορές εκδίδοντας με επιτυχία έντοκα γραμμάτια του δημοσίου, με αρνητικό επιτόκιο.

Η στατιστική υπηρεσία της Ιρλανδίας (Central Statistics Office, CSO) ανακοίνωσε μία τεράστια αναθεώρηση των παγίων κεφαλαίων στους εθνικούς λογαριασμούς της, από την οποία προκύπτει ότι η ιρλανδική οικονομία αναπτύχθηκε πέρυσι με ρυθμό 26,3% και όχι 7,8%, όπως είχε ανακοινωθεί αρχικά.

Η μεγάλη αυτή αναθεώρηση οδήγησε σε αντίστοιχη αναθεώρηση προς τα κάτω του χρέους της Ιρλανδίας (ως ποσοστό στο ΑΕΠ), το οποίο μειώθηκε ελαφρά κάτω από το 80% του ΑΕΠ από το 93,8% που είχε εκτιμηθεί αρχικά.

Η αύξηση του αριθμού των αεροσκαφών που εισήχθησαν στην Ιρλανδία για να δοθούν με δανεισμό στο εξωτερικό και οι αναταξινόμησεις ολόκληρων ισολογισμών, όπως ξένων επιχειρήσεων που μεταφέρουν την έδρα τους στην Ιρλανδία για φορολογικούς σκοπούς (corporate inversions), ήταν μεταξύ των κύριων λόγων αυτής της αναθεώρησης, ανέφερε η ιρλανδική στατιστική υπηρεσία.

Οι μεταφορές έδρας αυξήθηκαν τα τελευταία χρόνια, καθώς οι εταιρείες επιδιώκουν να μειώσουν τον φόρο που πληρώνουν για τα κέρδη τους (σ.σ.: η Ιρλανδία έχει πολύ χαμηλό φορολογικό συντελεστή κερδών), ενώ οι βασικές δραστηριότητες και η διοίκησή τους παραμένουν εκεί που ήταν η αρχική έδρα τους.

Τα αποτελέσματα έχουν συνταχθεί σε συμφωνία με το τελευταίο στατιστικό πλαίσιο της ΕΕ, το ESA 2010, αναφέρει η CSO στην ανακοίνωσή της. Αναφέρει, επίσης, ότι ο τομέας της βιομηχανίας (περιλαμβανομένων των κατασκευών) αυξήθηκε 87,3%, ενώ οι άλλοι βασικοί τομείς σημείωσαν ετήσιες αυξήσεις από 5,7% έως 10,4%.



Προς τα κάτω αναθεώρησε τις προβλέψεις της για την πορεία της οικονομίας η Κεντρική Τράπεζα της Ιρλανδίας για το 2016 και το 2017 στον απόηχο του Brexit.

Η τράπεζα αναμένει το ακαθάριστο εγχώριο προϊόν να αυξηθεί κατά 4,9% το 2016, από 5,1% που ήταν η πρόβλεψή της πριν από τρεις μήνες, και κατά 3,6% το 2017, από 4,2% προηγουμένως, καθώς το Brexit μειώνει τις επενδύσεις, τις εξαγωγές και την ανάπτυξη στην αγορά εργασίας.

Ο κοντινότερος γείτονας της Ιρλανδίας αποτελεί βασικό εμπορικό εταίρο και η κεντρική τράπεζα σημείωσε ότι η φύση και το μέγεθος του τελικού οικονομικού αντίκτυπου θα αντανακλά την έκταση στην οποία οι συμφωνίες για την έξοδο της Βρετανίας θα επιφέρουν αλλαγές στην ελεύθερη διακίνηση των αγαθών.

Σύμφωνα με το πιο απαισιόδοξο σενάριο, τα αυξημένα εμπόδια μέσω της επιβολής δασμών και όχι μόνο μπορούν να μειώσουν σημαντικά τις εμπορικές συναλλαγές μεταξύ Ιρλανδίας και Ηνωμένου Βασιλείου. Σε αυτή την περίπτωση, η τράπεζα προέβλεψε, το ιρλανδικό ΑΕΠ θα μπορούσε να είναι κατά 3,2% χαμηλότερο έπειτα από 10 χρόνια.

Η φορολογική νομοθεσία σχετικά με την επιβολή κυρώσεων από την Ιρλανδική Υπηρεσία Εσόδων, παρουσιάζεται συνοπτικά κατωτέρω:

## ΠΙΝΑΚΑΣ 9

### Φορολογικά πρόστιμα και τόκοι στην Ιρλανδία

Είδος Παράβασης	Χρηματική Ποινή-Κύρωση
1. Εκπρόθεσμη πληρωμή Φ.Π.Α. ή εισπραξη μεγαλύτερης επιστροφής Φ.Π.Α.	Ημερήσιο επιτόκιο 0,0274% επί του ποσού που δεν καταβλήθηκε ή επί του υπερισπραχθέντος ποσού από τον υπόχρεο
2. Πληρωμή μικρότερου του βεβαιωθέντος ποσού	Ημερήσιος τόκος 0,0274% επί του ποσού που δεν καταβλήθηκε από τον υπόχρεο
3. Εκτίμηση και Υπολογισμός Φ.Π.Α. α) Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης Φ.Π.Α. β) Σε περίπτωση καταβολής μικρότερου ή μεγαλύτερου ποσού του ορθού	α) Ημερήσιο επιτόκιο 0,0274% επί του ποσού που έπρεπε να καταβληθεί β) Ημερήσιο επιτόκιο 0,0274% επί του ποσού που δεν καταβλήθηκε ή δεν επεστράφη στον υπόχρεο
4. Επιστροφή Φόρου από την Υπηρεσία Εσόδων (Αφορά σε αιτήσεις επιστροφής Φ.Π.Α. με καθυστέρηση πάνω από 93 ημέρες)	Ημερήσιο επιτόκιο 0,011% επί του ποσού που δεν καταβλήθηκε στον υπόχρεο από την υπηρεσία Εσόδων και για ποσά επιστροφής άνω των 10 ευρώ.
5. Γενικές Φορολογικές Κυρώσεις α. Μη εγγραφή στο Μητρώο ως υπόχρεου β. Μη έκδοση τιμολογίου από αγρότη ενταγμένου σε ειδικό καθεστώς γ. Μη τήρηση των προβλεπόμενων βιβλίων	

και στοιχείων	4.000€
δ. Μη συμμόρφωση με τα προβλεπόμενα για την τιμολόγηση	
ε. Μη χρέωση του φόρου και μη πληρωμή του στην Υπηρεσία Εσόδων	
στ. Μη υποβολή Ανακεφαλαιωτικού Πίνακα Ενδοκοινοτικών Παραδόσεων (στο σύστημα VIES)	
ζ. Έκδοση τιμολογίου (με Φ.Π.Α.) από μη εγγεγραμμένο στο Μητρώο πρόσωπο	
η. Μη εγκεκριμένη χρέωση Φ.Π.Α. κατ' αποκοπή	
θ. Σε περίπτωση που οι ανωτέρω παραλείψεις ή ενέργειες εκτελούνται από ένωση προσώπων, ο υπεύθυνος της ένωσης είναι υπόλογος για την πληρωμή ενός ξεχωριστού προστίμου	
ι. Η εσκεμμένη παρεμπόδιση ή καθυστέρηση οργάνων της Υπηρεσίας Εσόδων να εκτελέσουν τα καθήκοντά τους	4.000€
ια. Παρεμπόδιση εντεταλμένου προσώπου από την Υπηρεσία Εσόδων, αναφορικά με την επιθεώρηση ιδιοκτησίας για την επιβολή Φ.Π.Α.	
ιβ. Προμήθεια φορολογητέων αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, κατά παράβαση διατάξεων των Εσόδων.	
ιγ. Συμμετοχή σε μη νόμιμες επιστροφές φόρου, έκδοση τιμολογίων, εκπτώτικών σημειωμάτων κτλ.	
6. Σκόπιμη και απρόσεκτη συμπεριφορά Σε περίπτωση υποβολής ψευδούς δήλωσης Φ.Π.Α. ή υποβολής ψευδούς αίτησης επιστροφής Φ.Π.Α.	Πρόστιμο ίσο με τη διαφορά του καταβληθέντος ή εισπραχθέντος ποσού με αυτό που ορθά θα έπρεπε να καταβληθεί ή εισπραχθεί.
7. Σε περιπτώσεις:	
α) Παράνομης κυκλοφορίας αγαθών με μηδενικό συντελεστή Φ.Π.Α. στην Ένωση	
β) Προμήθειας αγαθών από υπόχρεο που δεν έχει εγγραφεί στο σύστημα Φ.Π.Α.	
γ) Ενδοκοινοτικής απόκτηση μέσω μαζικής μεταφοράς, όπως αυτοκίνητα, σκάφη και πλοία, όταν αγοράζονται χωρίς δικαίωμα έκπτωσης από άλλο κράτος-μέλος της Ε.Ε.	Κατάσχεση αγαθών

- Στην περίπτωση 6 επιβάλλονται επιπλέον πρόστιμα, ως εξής:

- α) Αν ο υπόχρεος είναι ένωση προσώπων, στο γραμματέα της ένωσης ποσό 1.500€ και αν πρόκειται για σκόπιμη συμπεριφορά 3.000€
- β) Αν ο υπόχρεος σκόπιμα εκδίδει ή χρησιμοποιεί ένα τιμολόγιο, τραπεζικό λογαριασμό ή στοιχεία, τότε υπόκειται σε πρόστιμο 5.000€. Αν το πρόσωπο ενεργεί απρόσεκτα υπό τέτοιες συνθήκες, τότε το πρόστιμο ανέρχεται σε 3.000€.
- γ) Αν ο υπόχρεος χρησιμοποιεί λανθασμένο αριθμό Α.Φ.Μ. για την απόκτηση αγαθών από άλλο κράτος-μέλος, τότε του επιβάλλεται πρόστιμο 4.000€, και επιπλέον θα πρέπει να καταβάλλει το ποσό του Φ.Π.Α. που δεν του χρεώθηκε.
- δ) Αν ο υπόχρεος προμηθεύσει παράνομα εισαγόμενα αγαθά, χωρίς να χρεωθεί ο προβλεπόμενος Φ.Π.Α., τότε του επιβάλλεται πρόστιμο 4.000€, και επιπλέον να καταβάλλει το ποσό του Φ.Π.Α. που δεν του χρεώθηκε. Επίσης, τα αγαθά που εισήγαγε, υπόκεινται σε κατάσχεση.
- Ο νόμος περί Φ.Π.Α. προβλέπει ότι εξουσιοδοτημένος αξιωματικός από την Επιτροπή Εσόδων ή την Αστυνομική Αρχή μπορεί να προβεί σε σύλληψη προσώπου, για το οποίο υπάρχουν βάσιμοι λόγοι να έχει διαπράξει οικονομικό έγκλημα και για το οποίο υπάρχουν πιθανότητες να διαφύγει από τη χώρα.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4<sup>ο</sup>**

### **ΕΡΕΥΝΑ**

#### **4.1 Μεθοδολογία έρευνας**

Το ζητούμενο της έρευνας που διεξήχθη ήταν η συλλογή εμπειρικών γνώσεων αναφορικά με θέματα καταλογισμού φορολογικών παραβάσεων και επιβολής κυρώσεων.

Προχωρήσαμε στην σύνταξη ενός σύντομου δομημένου ερωτηματολογίου το οποίο και υποβάλαμε σε 110 άτομα στο νομό Αττικής. Η δειγματοληψία ήταν στοχευμένη, σε λογιστές-φοροτεχνικούς, υπαλλήλους του Υπουργείου Οικονομικών, δημόσιους υπαλλήλους εκτός του Υπουργείου Οικονομικών, καθώς και ιδιωτικούς υπαλλήλους που ασχολούνται εξ επαγγέλματος με την εφαρμογή του φορολογικού ποινολογίου, από την πλευρά του ελεγκτή ή του ελεγχόμενου.

#### **4.2 Συγκέντρωση δευτερογενών και πρωτογενών στοιχείων**

Κατά την διεξαγωγή της έρευνας πριν προχωρήσουμε στην πρωτογενή έρευνα, συγκεντρώσαμε τις αναγκαίες δευτερογενείς πληροφορίες. Στην παρούσα έρευνα ως δευτερογενή στοιχεία χρησιμοποιήσαμε διάφορα άρθρα που έχουν δημοσιευτεί στον τύπο και στο internet, καθώς και πληροφορίες που συλλέξαμε από το ηλεκτρονικό ιστότοπο του Υπουργείου Οικονομικών.

Έχοντας αξιολογήσει τις πληροφορίες που συλλέξαμε από τη δευτερογενή έρευνα προχωρήσαμε στην πρωτογενή έρευνα.

#### **4.3 Σχεδιασμός και διαδικασία συλλογής των στοιχείων**

Έχοντας επιλέξει το θέμα της έρευνας και έχοντας καταλήξει ποιος είναι ο σκοπός μας προχωρήσαμε στο σχεδιασμό της έρευνας. Το ερωτηματολόγιο εστάλη μέσω διαδικτύου

και τα δεδομένα που συλλέχθηκαν, καταχωρήθηκαν στην ηλεκτρονική εφαρμογή “Google forms” και κατόπιν έγινε η οργάνωση της έρευνας.

Το ερωτηματολόγιο μοιράστηκε σε 110 άτομα στο νομό Αττικής. Το ποσοστό ανταποκρισιμότητας ήταν 75% (83 συμπληρωθέντα ερωτηματολόγια). Παράλληλα υπήρχε και συνοδευτική επιστολή όπου εξηγήσαμε στους συμμετέχοντες τους σκοπούς της έρευνας.

Χρόνος έρευνας: 12- 24 Σεπτεμβρίου 2016

Τόπος έρευνας: Δήμος Αθηναίων

#### **4.4 Μορφή ερωτηματολογίου**

Στο παρόν ερωτηματολόγιο επιλέξαμε κλειστές ερωτήσεις ώστε να είναι πιο γρήγορη η συμπλήρωση του αλλά και η επεξεργασία των δεδομένων.

Οι ερωτήσεις ήταν πολλαπλής επιλογής, όπου παρέχεται η δυνατότητα επιλογής μεταξύ πολλών προκαθορισμένων απαντήσεων και κάποιες ήταν ερωτήσεις κλίμακας ή προτίμησης, στις οποίες δηλώνεται ο βαθμός προτίμησης του ερωτώμενου. Αποτελούν τις σημαντικότερες ερωτήσεις σε ένα ερωτηματολόγιο, αφού παρέχουν τη δυνατότητα διαβάθμισης των απόψεων ή στάσεων των συμμετεχόντων στην έρευνα.

Οι κλίμακες που επιλέχθηκαν στην συγκεκριμένη έρευνα ήταν του Likert και του Gutman διότι στην έρευνά μας αναζητούμε να βρούμε τη στάση και τη θέση της ηγεσίας.

Στην κλίμακα Likert η βαθμολόγηση της στάσης ανάλογα της θέσης είναι : «συμφωνώ πάρα πολύ» = 5, «συμφωνώ πολύ» = 4, «συμφωνώ αρκετά» = 3, «συμφωνώ λίγο» = 2, «δεν συμφωνώ καθόλου» = 1.

Στην κλίμακα Gutman η βαθμολόγηση της στάσης ανάλογα της θέσης είναι «ΝΑΙ» και «ΟΧΙ».

Επιπλέον, φροντίσαμε το ερωτηματολόγιο να χαρακτηρίζεται από διαύγεια και σαφήνεια. Οι ερωτήσεις ήταν σύντομες και σαφείς. Οι αρνητικές ερωτήσεις αποφεύχθηκαν καθώς παρανοούνται, δηλ. η αρνητική λέξη παραβλέπεται και ο απαντών δίνει μια απάντηση που είναι αντίθετη με την πραγματική του γνώμη. Επίσης δεν συμπεριλάβαμε ερωτήσεις με διπλή έννοια, επειδή απαιτούν από τον ερωτώμενο να απαντήσει σε δύο χωριστές ιδέες με μια μόνο απάντηση.

Στο πρώτο μέρος του ερωτηματολογίου ζητήθηκε από τους ερωτηθέντες να συμπληρώσουν τα προσωπικά τους στοιχεία. Στην συνέχεια το ερωτηματολόγιο εστιάστηκε στο θέμα του νέου Φορολογικού Ποινολογίου.

Η πλήρης μορφή του ερωτηματολογίου παρατίθεται στο Παράρτημα.

#### **4.5 Επεξεργασία των Δεδομένων**

Μετά την αποστολή των συμπληρωμένων στοιχείων προχωρήσαμε στην ποιοτική αξιολόγησή τους με τη χρήση του “Google forms”.

#### **4.6 Συνοδευτική επιστολή**

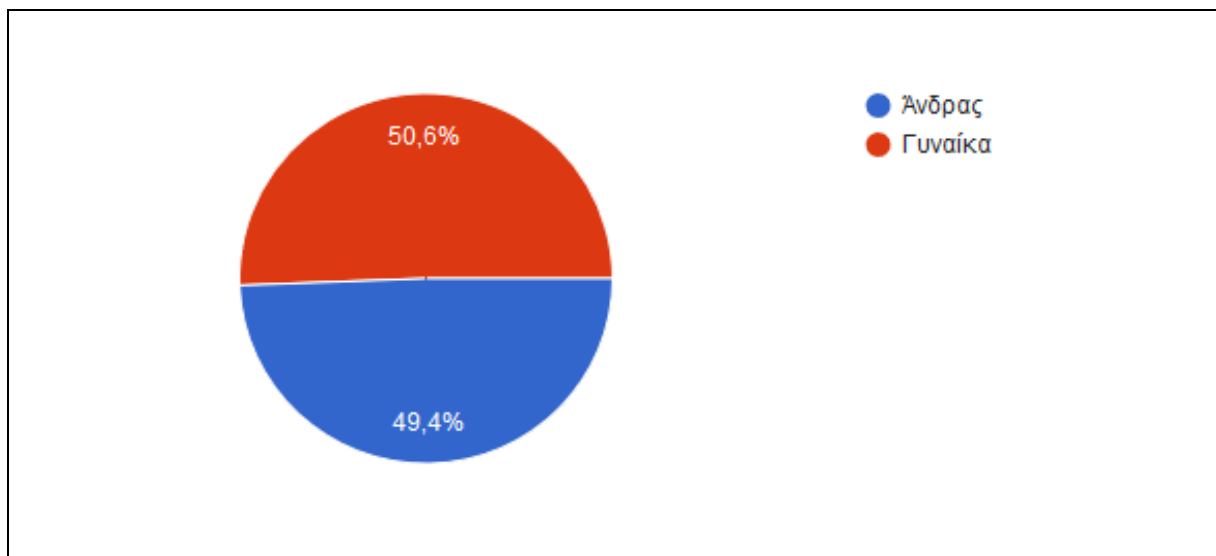
Αγαπητέ κα/κε,

Μέσα στα πλαίσια εκπόνησης της διπλωματικής μου εργασίας επέλεξα να ασχοληθώ με το θέμα του νέου Φορολογικού Ποινολογίου σε σύγκριση με τις παλαιότερες διατάξεις του ν.2523/1997. Καθοριστική σημασία για την ολοκλήρωση της έρευνάς μου έχει η συμπλήρωση του συνημμένου ερωτηματολογίου από εσάς. Όπως θα διαπιστώσετε είναι σύντομο και δεν θα σας απασχολήσει πολύ. Τα προσωπικά σας στοιχεία δεν θα δημοσιοποιηθούν.

Σας ευχαριστώ εκ των προτέρων για τη συνεργασία.

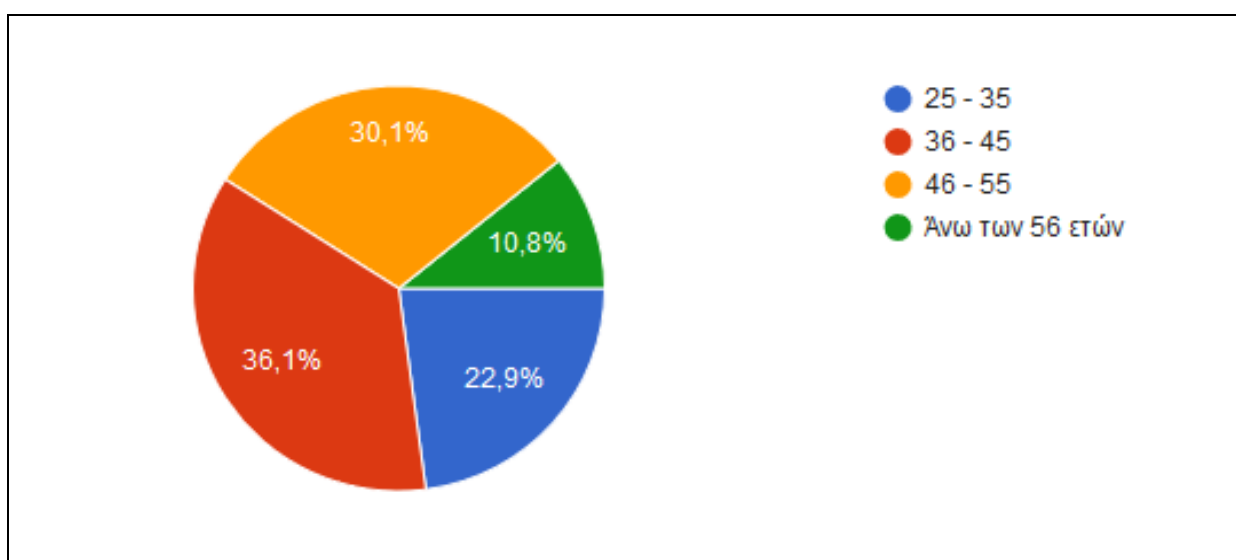
## 4.7 Αξιολόγηση αποτελεσμάτων έρευνας

### 1. Φύλο ερωτηθέντων



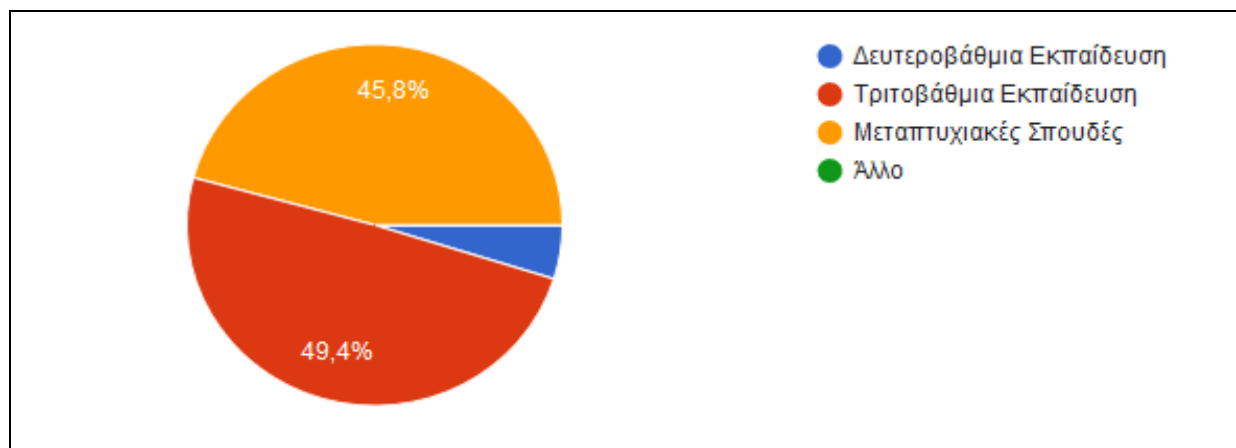
Η πλειοψηφία των ερωτηθέντων ήταν γυναίκες. Συγκεκριμένα το 51% των συμμετεχόντων ήταν γυναίκες και το 49% άνδρες. Τα ποσοστά είναι παραπλήσια, οπότε μπορεί να γίνει μία αντικειμενική αξιολόγηση των απόψεων και των δύο φύλων.

### 2. Ηλικία ερωτηθέντων



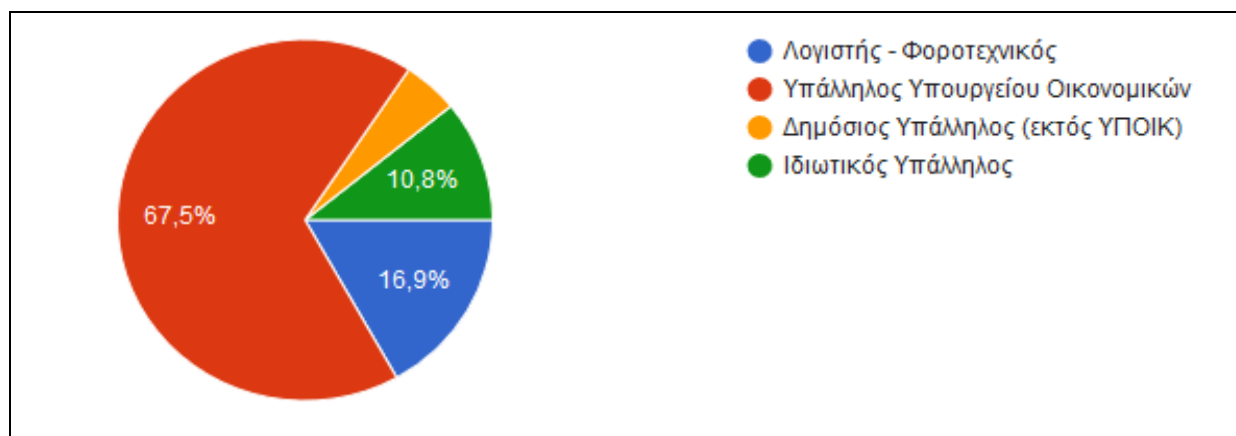
Οι ερωτηθέντες ήταν από όλες τις ηλικιακές ομάδες. Η πλειονότητα ήταν ηλικίας 36 – 45 ετών (ποσοστό 36%), ενώ η μικρότερη αντιπροσώπευση ήταν στην ηλικιακή ομάδα άνω των 56 ετών (11%). Τα ποσοστά όλων των ομάδων εγγυώνται μία σφαιρική κάλυψη.

### 3.Επίπεδο Σπουδών



Οι ερωτηθέντες, κατά συντριπτική πλειοψηφία, είχαν λάβει τριτοβάθμια εκπαίδευση (ποσοστό 49%) ή είχαν μεταπτυχιακές σπουδές (ποσοστό 46%). Το υψηλό επίπεδο μόρφωσης διασφαλίζει το γεγονός ότι οι συμμετέχοντες κατανοούν τις διατάξεις του φορολογικού ποινολογίου και γνωρίζουν τις συνέπειες των κυρώσεων.

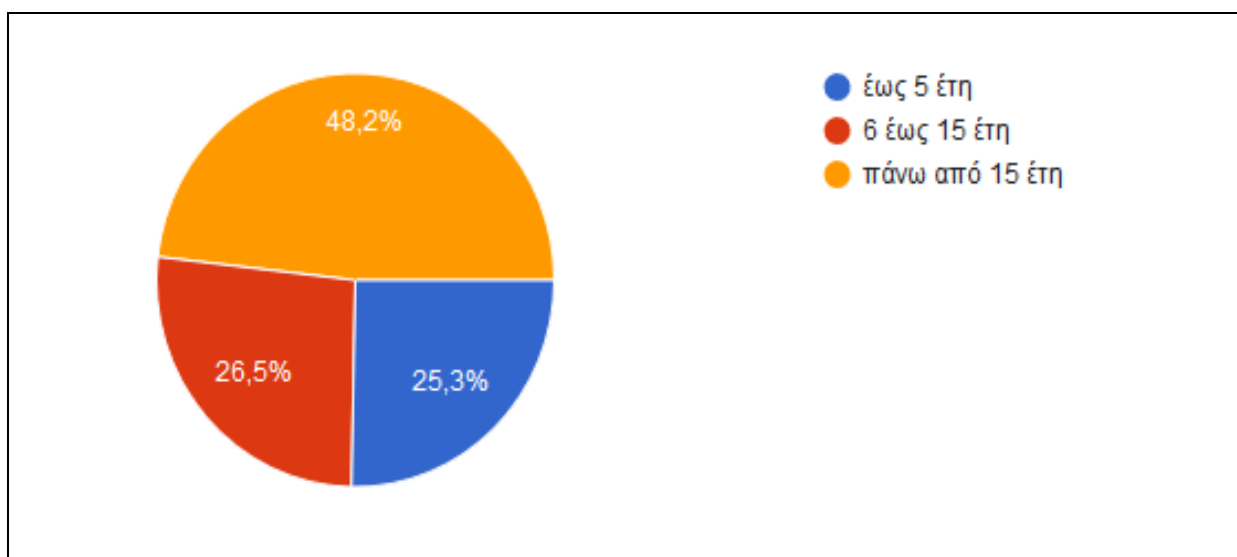
### 4.Επάγγελμα





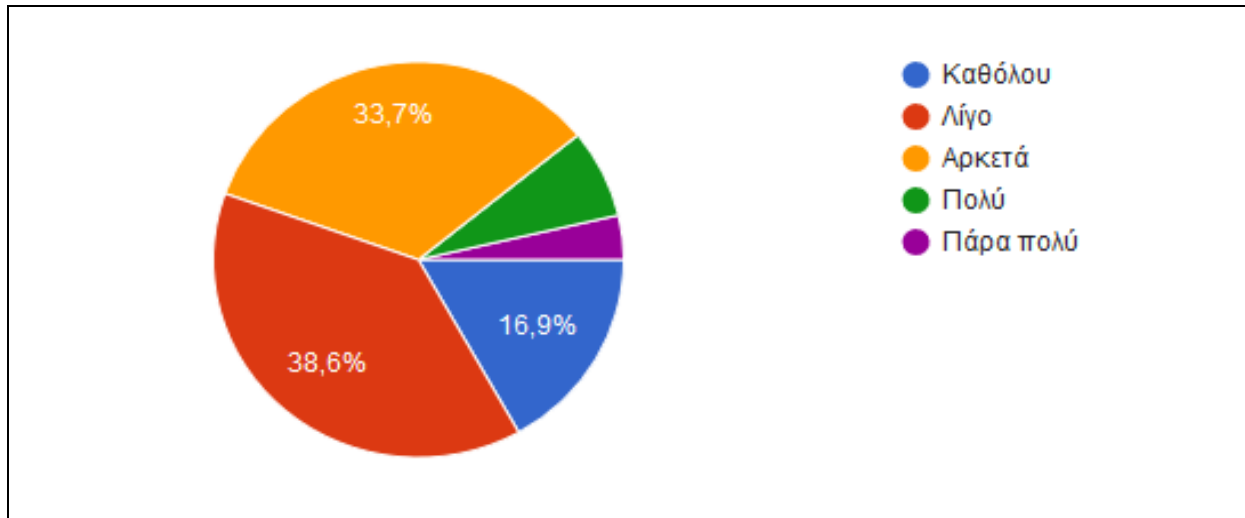
Η πλειονότητα των ερωτηθέντων ήταν Υπάλληλοι του Υπουργείου Οικονομικών (68%), ενώ ακολουθούν οι Λογιστές-Φοροτεχνικοί (17%) και οι Ιδιωτικοί Υπάλληλοι (11%). Το μικρότερο ποσοστό συναντήθηκε στην κατηγορία των Δημοσίων Υπαλλήλων εκτός του Υπουργείου Οικονομικών. Οι συμμετέχοντες ανήκαν σε διαφορετικές επαγγελματικές ομάδες και έτσι έχουμε μία σφαιρική κάλυψη των απόψεών τους για τις φορολογικές κυρώσεις.

### 5. Έτη προϋπηρεσίας (στο προναφερθέν επάγγελμα)



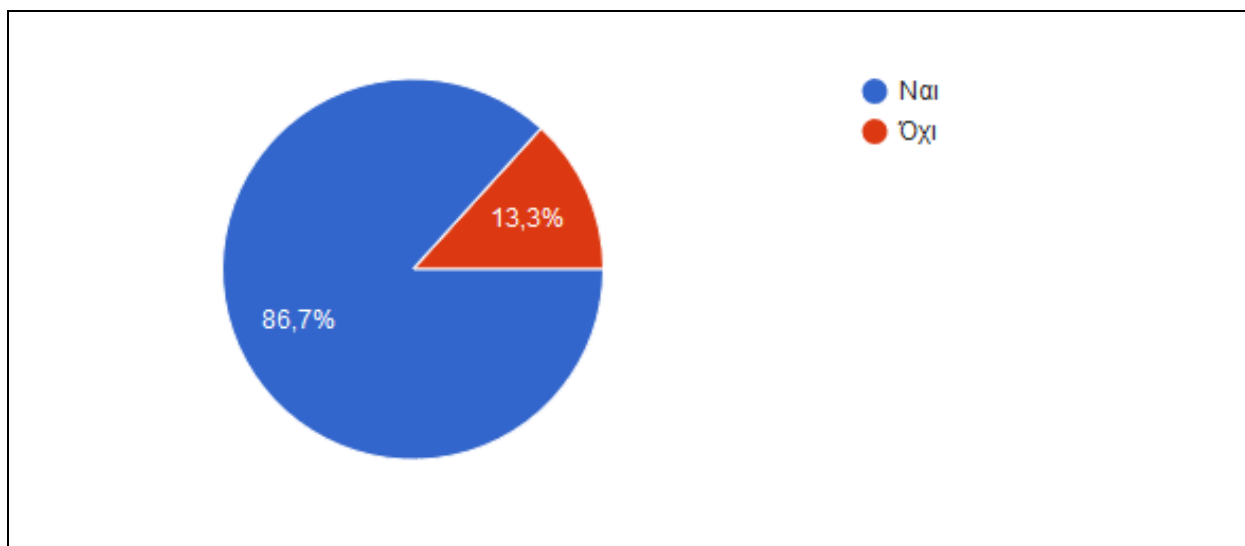
Το μεγαλύτερο ποσοστό (48%) έχει προϋπηρεσία πάνω από 15 έτη, ενώ το μικρότερο (25%) έχει μέχρι 5 έτη. Αυτό σημαίνει ότι οι περισσότεροι είχαν γνώση και του παλαιότερου νομικού πλαισίου και έτσι είναι σε θέση να δίνουν πιο ολοκληρωμένες απαντήσεις.

**6.Πόσο πιστεύετε ότι οι τόκοι του άρθρου 53 βελτιώνουν την εισπραξιμότητα των φόρων σε σχέση με το προηγούμενο νομικό καθεστώς**



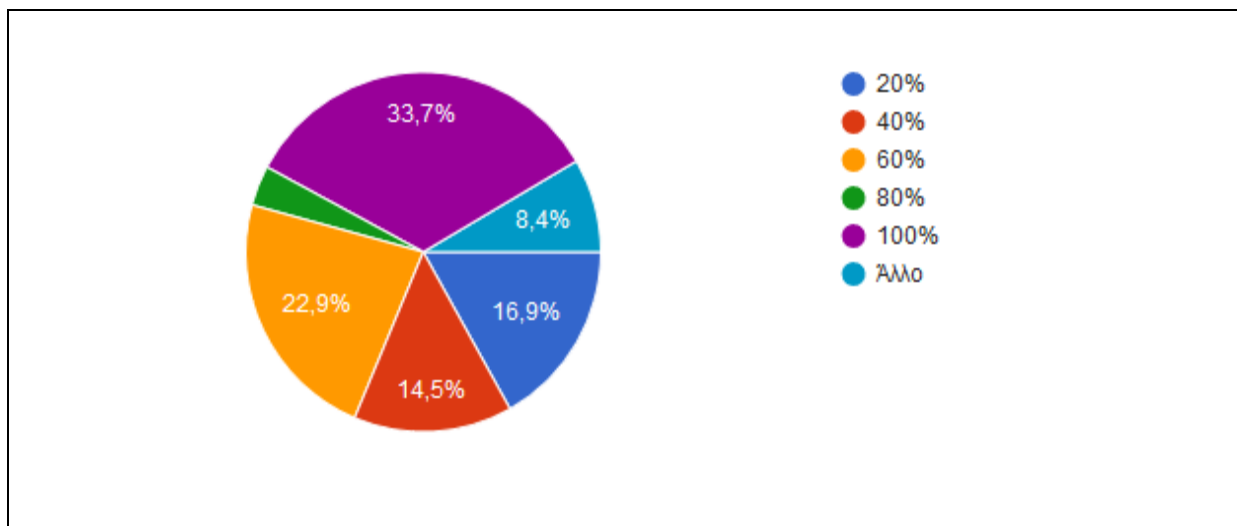
Η έκτη ερώτηση αφορούσε τη βελτίωση της εισπραξιμότητας των τόκων του νέου καθεστώτος σε σχέση με το παλαιότερο. Το 39% απάντησε πως βελτιώθηκε λίγο και το 34% πιστεύει ότι είναι αρκετά καλύτερη. Ακολουθεί ποσοστό 17% αυτών που απάντησαν ότι δεν έχει επηρεάσει καθόλου την εισπραξιμότητα των φόρων, ενώ ακολουθεί ποσοστό 7% που απάντησαν πολύ και 3% πάρα πολύ. Αυτό σημαίνει ότι το 56% των ερωτηθέντων πιστεύει ότι οι επιβληθέντες από το νέο καθεστώς τόκοι δεν βελτιώνουν ιδιαίτερα την εισπραξιμότητα των φόρων.

**7.Πιστεύετε ότι πρέπει να τεθεί ανώτατο όριο (οροφή) στους τόκους**



Κατά πλειοψηφία (87%) απαντήθηκε ότι πρέπει να τεθεί ανώτατο όριο στην επιβολή των τόκων.

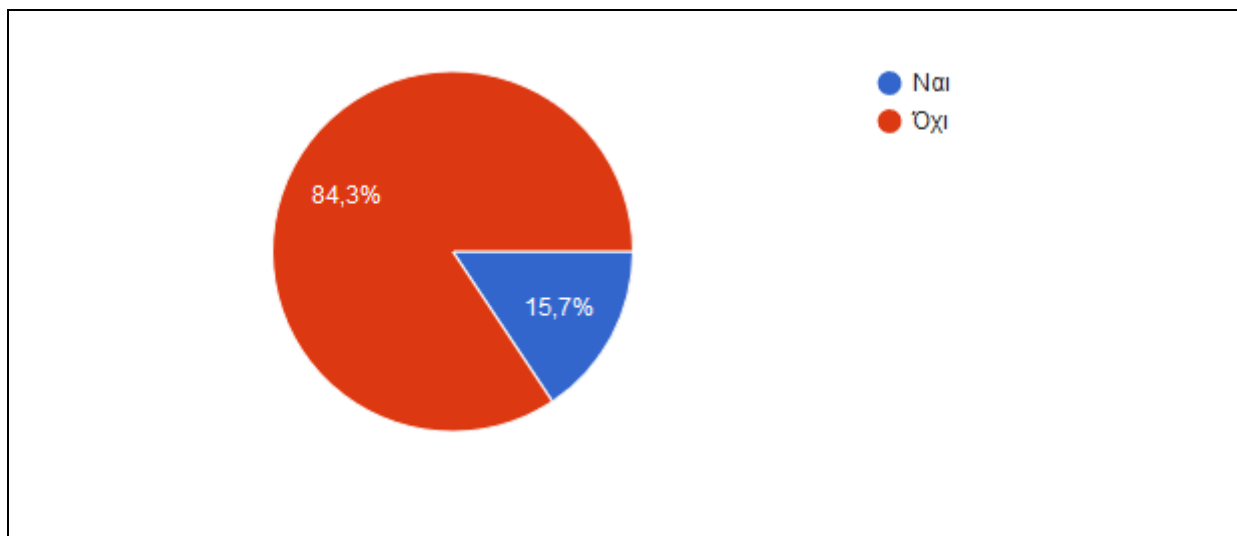
#### 8. Μέχρι ποιο ποσοστό επί του φόρου θα πρέπει να φτάνει η επιβολή του τόκου



Από αυτούς που απάντησαν θετικά στην προηγούμενη ερώτηση δόθηκαν διάφορες απαντήσεις σχετικά με το ανώτερο όριο του επιβληθέντος φόρου. Το μεγαλύτερο ποσοστό φτάνει το 100% του επιβληθέντος φόρου, ενώ το μικρότερο ποσοστό (4%) των απαντήσεων το 80% ποσοστό. Υπάρχει και ποσοστό 8% που πιστεύει ότι το ανώτερο όριο πρέπει να ξεπερνάει το % του φόρου.

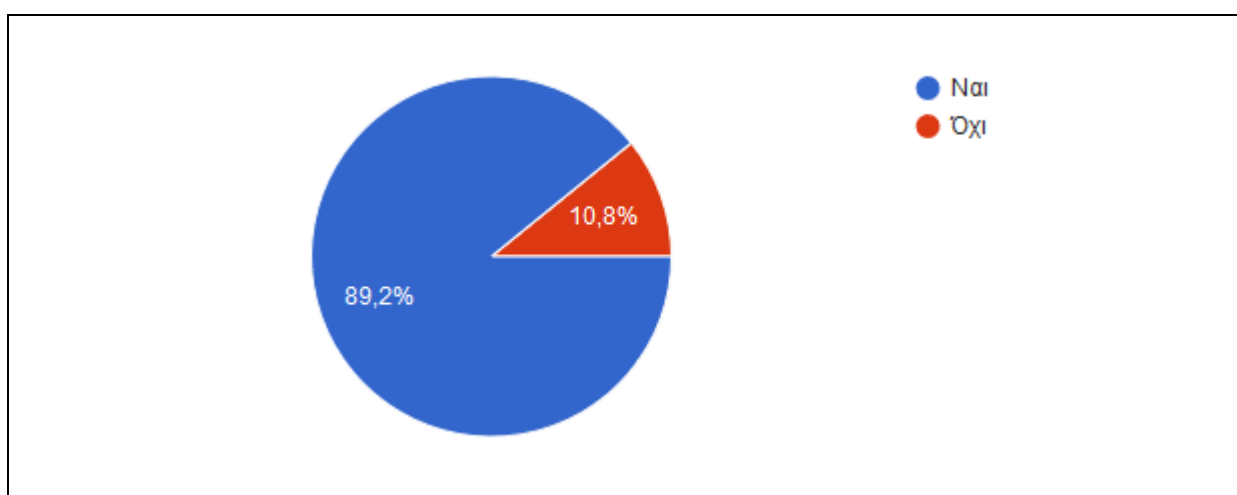
Το 73% των Λογιστών-Φοροτεχνικών και των Ιδιωτικών Υπαλλήλων και το 49% των Δημοσίων υπαλλήλων απάντησαν ότι το ανώτατο όριο πρέπει να φτάνει μέχρι το 60% των φόρων. Αντίθετα, το 13% των Λογιστών-Φοροτεχνικών και των Ιδιωτικών Υπαλλήλων και το 43% των Δημοσίων υπαλλήλων απάντησαν ότι το ανώτατο όριο πρέπει να φτάνει το 100% των φόρων.

**9. Συμφωνείτε με την κατάργηση της επιβολής αυτοτελούς προστίμου για τη μη έκδοση ή την ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων**



Στην ένατη ερώτηση το 84% των δεν συμφωνεί με την κατάργηση της επιβολής αυτοτελούς προστίμου για τη μη έκδοση ή την ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων, ενώ μόλις το 16% συμφωνεί.

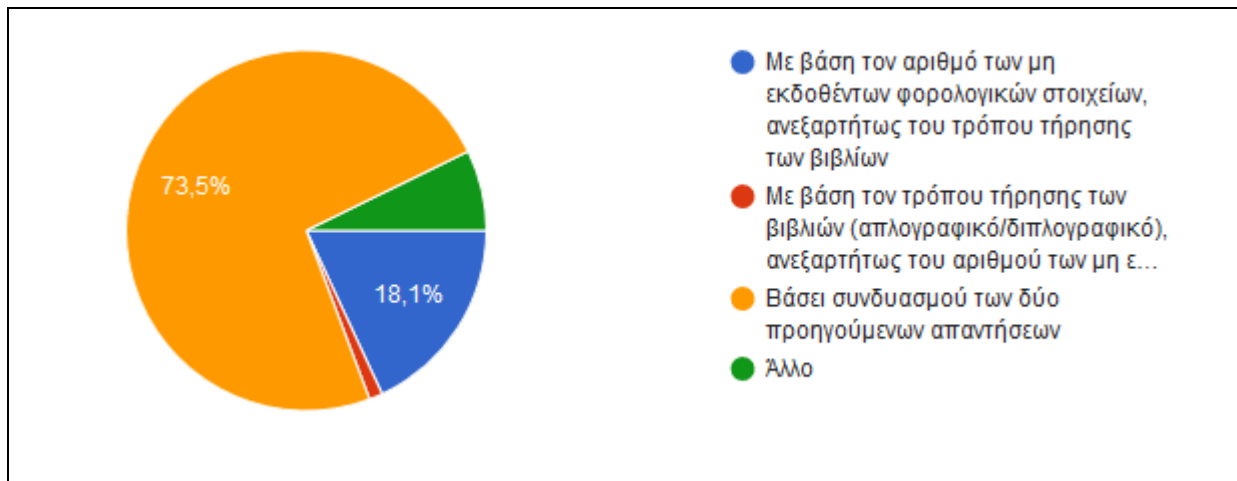
**10. Πιστεύετε ότι θα πρέπει να επανέλθει η επιβολή του προστίμου αυτού, τουλάχιστον για τις συναλλαγές που δεν εμπίπτουν σε Φ.Π.Α.**



Η δέκατη ερώτηση ζητούσε την άποψη των συμμετεχόντων σχετικά με την επαναφορά του προστίμου, ειδικότερα για τις περιπτώσεις των συναλλαγών που δεν εμπίπτουν σε Φ.Π.Α.

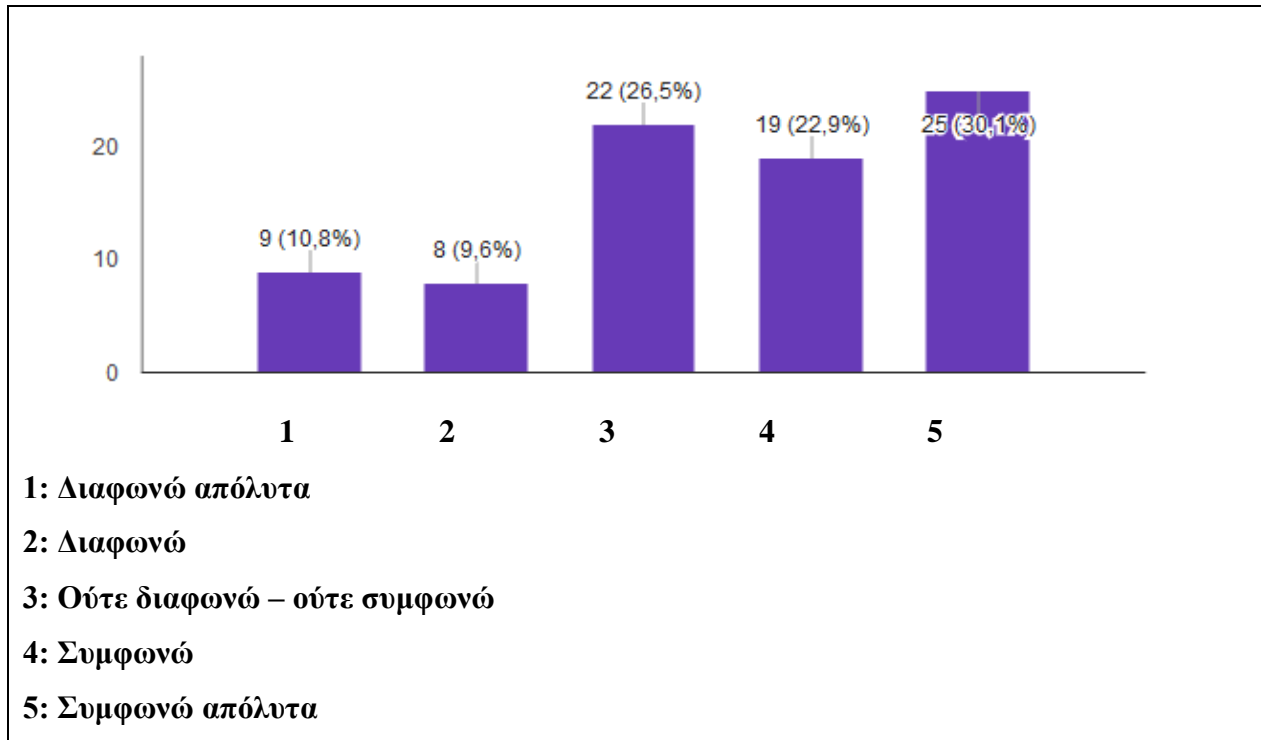
(π.χ. ιατρικές υπηρεσίες). Η θετική απάντηση στην επαναφορά του έφτασε το 89%, ενώ η αρνητική το 11%.

#### 11. Με ποιο κριτήριο θα πρέπει να διαμορφωθεί το ύψος του προστίμου αυτού



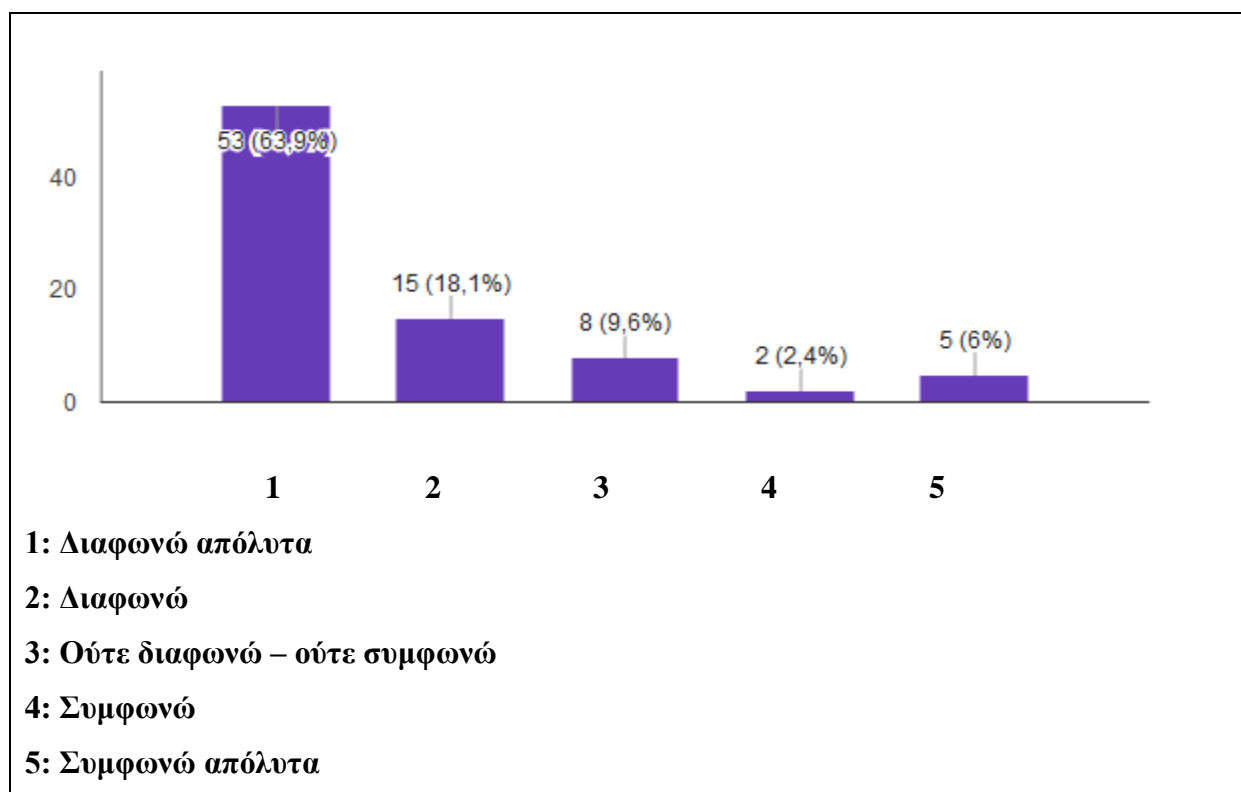
Στην ενδέκατη ερώτηση οι ερωτηθέντες κλήθηκαν να εκφράσουν τη γνώμη τους σχετικά με το κριτήριο βάσει του οποίου θα έπρεπε να διαμορφωθεί το συγκεκριμένο πρόστιμο. Το 74% πιστεύουν ότι βάση πρέπει να αποτελέσει ο αριθμός των μη εκδοθέντων στοιχείων σε συνδυασμό με τον τρόπο τήρησης των βιβλίων, ενώ το μικρότερο ποσοστό (1%) συγκεντρώνει η απάντηση ότι βάση πρέπει να αποτελέσει αποκλειστικά ο τρόπος τήρησης των βιβλίων (απλογραφικό ή διπλογραφικό σύστημα).

## 12.Ο διπλασιασμός και ο τετραπλασιασμός του προστίμου, περιορίζει την παραβατική συμπεριφορά των φορολογουμένων



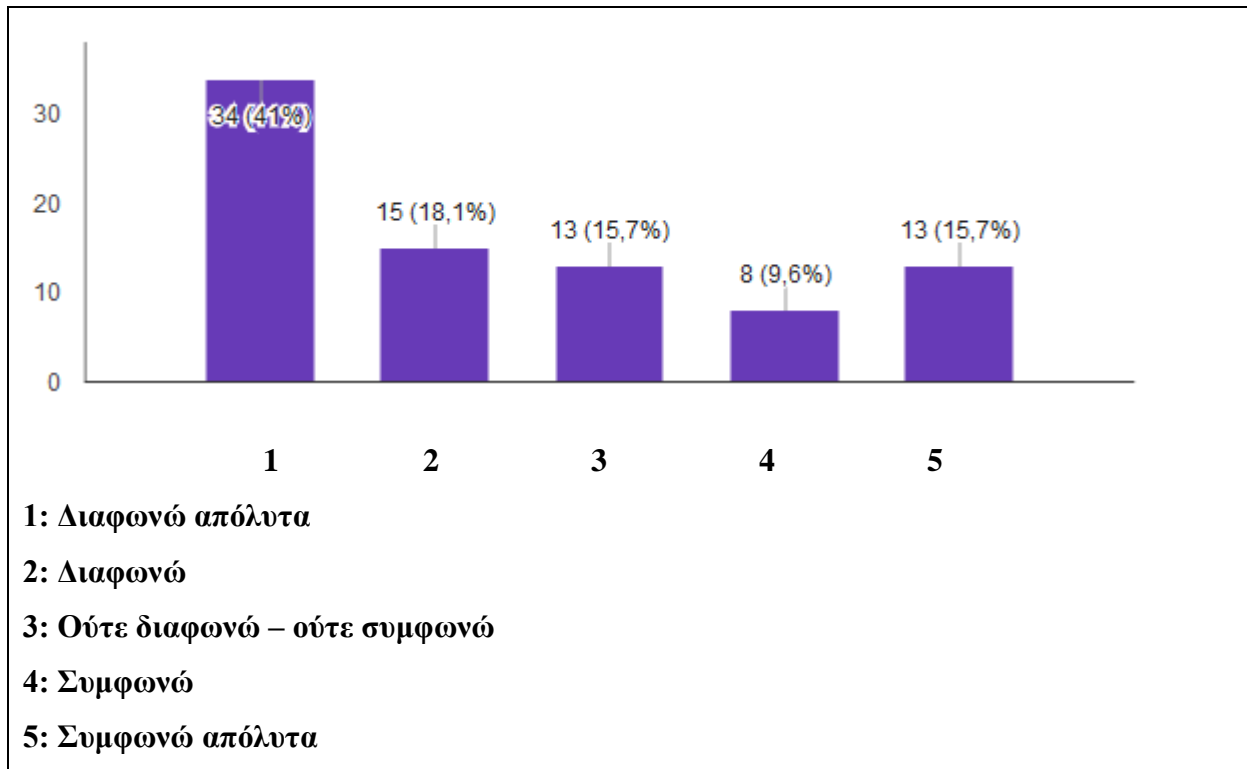
Στη δωδέκατη ερώτηση διαπιστώνουμε ότι το 53% συμφωνεί και συμφωνεί απόλυτα ότι ο διπλασιασμός και τετραπλασιασμός των προστίμων περιορίζει την παραβατική συμπεριφορά των φορολογούμενων, ενώ το 19% διαφωνεί και διαφωνεί απόλυτα με αυτή τη τοποθέτηση. Το 30% των Λογιστών και των Ιδιωτικών Υπαλλήλων διαφωνούν ότι ο πολλαπλασιασμός του προστίμου, σε περίπτωση υποτροπής, θα επιφέρει φορολογική συμμόρφωση, ενώ το αντίστοιχο ποσοστό στους Δημόσιους Υπαλλήλους ανέρχεται στο 16%.

**13.Πως αξιολογείτε την κατάργηση επιβολής διοικητικών προστίμων στους εκδότες πλαστών και εικονικών στοιχείων**



Το 82% διαφωνεί και διαφωνεί απόλυτα με την κατάργηση επιβολής διοικητικών κυρώσεων στους εκδότες πλαστών και εικονικών στοιχείων, ενώ μόλις το 8% συμφωνεί και συμφωνεί απόλυτα.

**14. Πως αξιολογείτε την κατάργηση επιβολής διοικητικών προστίμων στους λήπτες πλαστών και εικονικών στοιχείων**



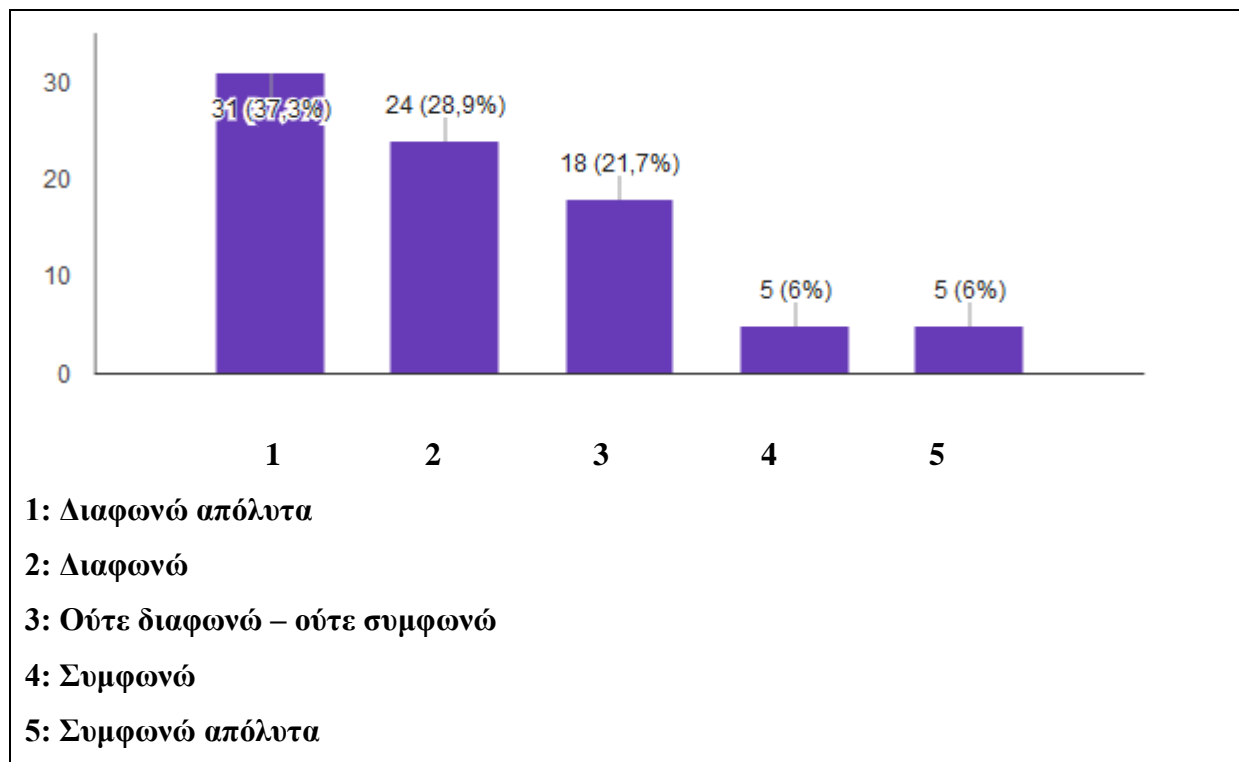
Στην ερώτηση αυτή διαπιστώνουμε ότι το 59% διαφωνεί και διαφωνεί με την κατάργηση επιβολής διοικητικών κυρώσεων στους λήπτες πλαστών και εικονικών στοιχείων, το 25% συμφωνεί και συμφωνεί απόλυτα, ενώ το 16% τηρεί ουδέτερη στάση.

Παρατηρούμε ότι οι απαντήσεις στην ερώτηση αυτή παρουσιάζουν διαφορετική διασπορά σε σχέση με την προηγούμενη που αφορούσε στους εκδότες των πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Παρά ταύτα η πλειοψηφία διαφωνεί με την κατάργηση των διοικητικών κυρώσεων.

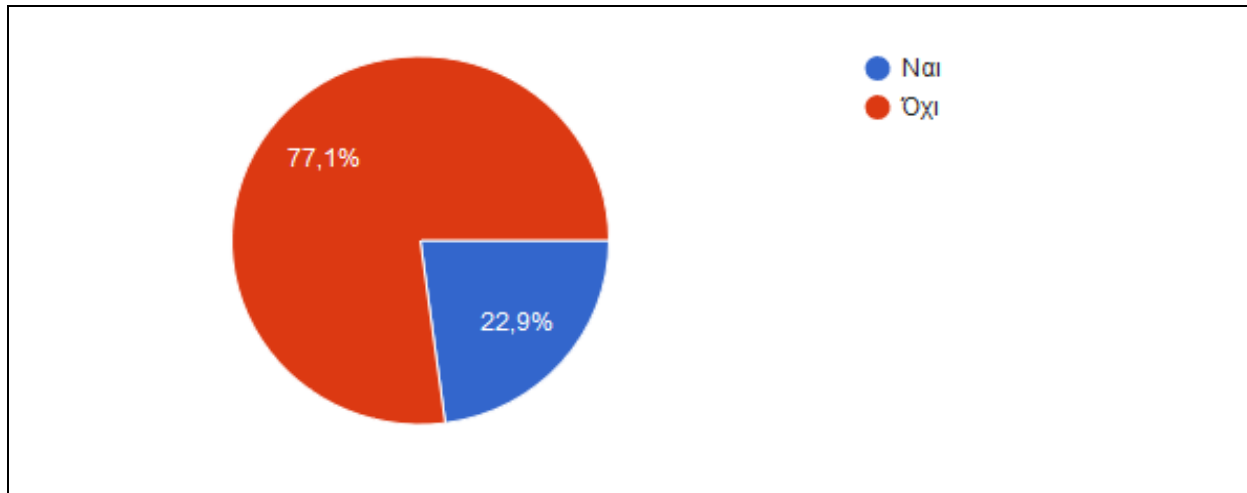


### 15.Η κατάργηση επιβολής διοικητικών κυρώσεων για τις παραβάσεις φοροδιαφυγής βελτιώνει την εισπραξιμότητα των φόρων



Με την προηγούμενη τροποποίηση του Κ.Φ.Δ. καταργήθηκε η επιβολή διοικητικών κυρώσεων σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής, ενώ επιβάλλονται ποινικές κυρώσεις. Το 66% των ερωτηθέντων διαφωνούν απόλυτα και διαφωνούν με την άποψη ότι θα επέλθει βελτίωση της εισπραξης δημοσίων εσόδων με τον τρόπο αυτό. Το 12% συμφωνεί και συμφωνεί απόλυτα, ενώ το 22% ούτε συμφωνεί ούτε διαφωνεί με τη συγκεκριμένη άποψη.

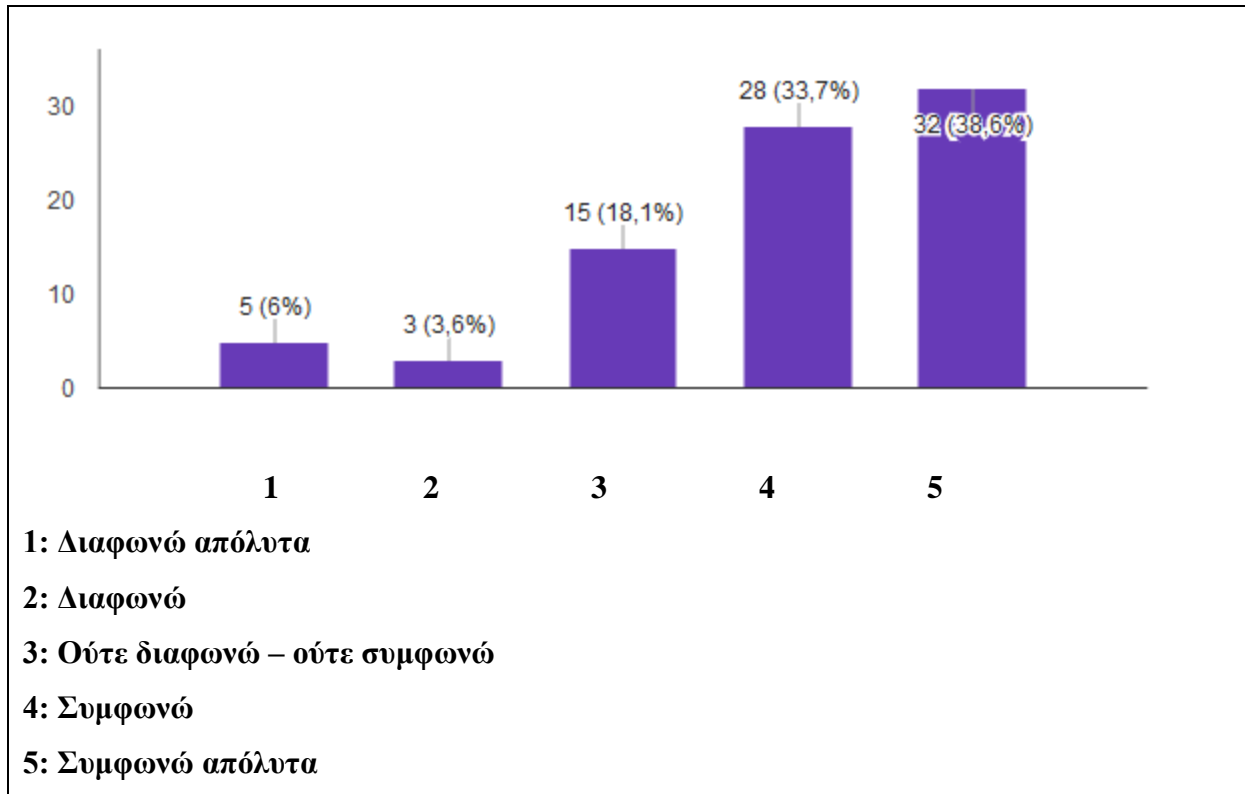
**16. Συμφωνείτε με την κατάργηση της διαδικασίας συμβιβασμού των προστίμων, με αντικειμενικό τρόπο**



Η δέκατη έκτη ερώτηση εξετάζει την άποψη των ερωτηθέντων για την κατάργηση του διοικητικού συμβιβασμού με αντικειμενικό τρόπο. Το 77% πιστεύει ότι θα πρέπει να υπάρχει διοικητικός συμβιβασμός με αντικειμενικά κριτήρια, ενώ το 23% το αντίθετο.

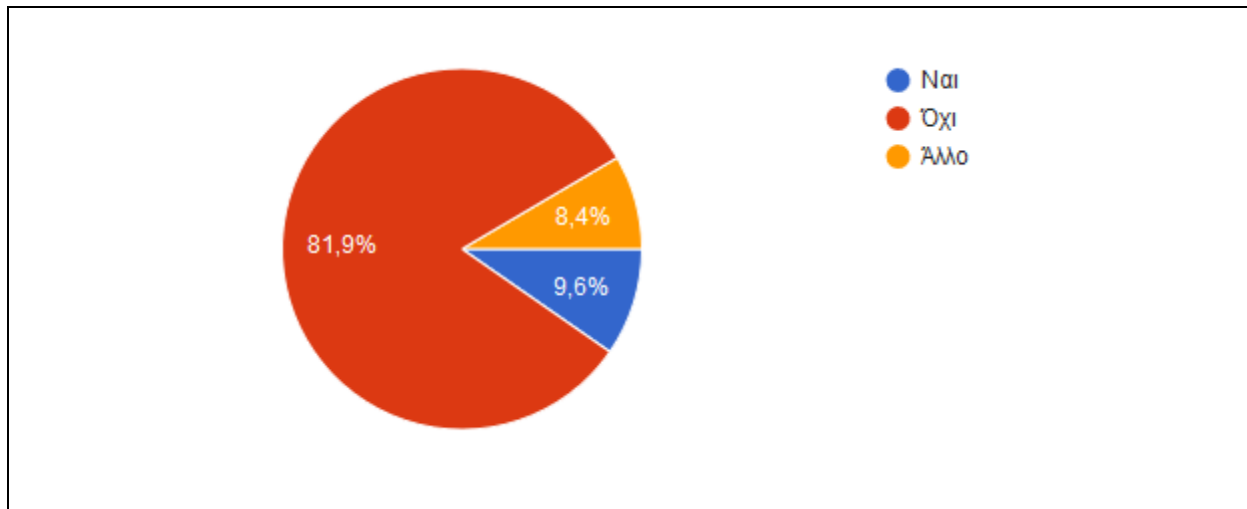
Το 23% των απαντήσεων που συμφωνούν με την κατάργηση προέρχεται κατά ποσοστό 10% από του Λογιστές και τους Ιδιωτικούς Υπαλλήλους και κατά 90% από τους Δημόσιους Υπαλλήλους.

**17. Πιστεύετε ότι η εφαρμογή διοικητικού συμβιβασμού θα αύξανε την εισπραξιμότητα των δημοσίων εσόδων**



Από τις απαντήσεις αυτές προκύπτει ότι ποσοστό 72% πιστεύει στην άποψη ότι η δυνατότητα διοικητικού συμβιβασμού με αντικειμενικό τρόπο μπορεί να αυξήσει τις εισπράξεις των δημοσίων εσόδων, ενώ μόνο ποσοστό 10% είναι αντίθετο με την άποψη αυτή.

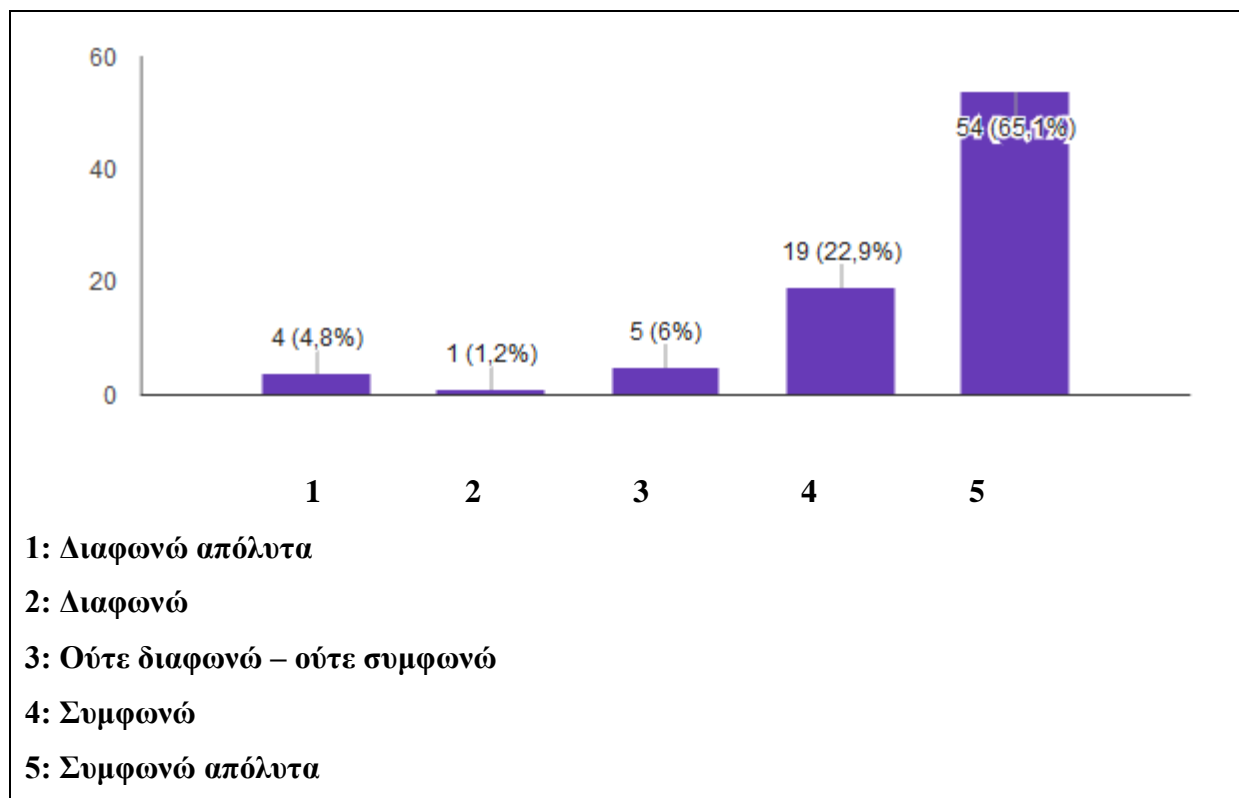
**18.Πιστεύετε ότι η ύπαρξη εξαιρέσεων (απαλλαγή κατηγοριών οντοτήτων από την υποχρέωση έκδοσης φορολογικών στοιχείων μέσω Φ.Η.Μ.) συμβάλλει θετικά στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής**



Στην ερώτηση αυτή εξετάζεται κατά πόσο το φαινόμενο της απαλλαγής οντοτήτων από την έκδοση φορολογικών στοιχείων μέσω Φ.Η.Μ. (π.χ. ιατροί, δικηγόροι, συμβολαιογράφοι, λογιστές) συμβάλλει στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής.

Το 82% απάντησε ότι η ύπαρξη εξαιρέσεων δεν βοηθά στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, το 10% πιστεύει το αντίθετο, ενώ ένα ποσοστό 8% εκφράζει την άποψη ότι η ύπαρξη εξαιρέσεων δεν επηρεάζει τη φοροδιαφυγή.

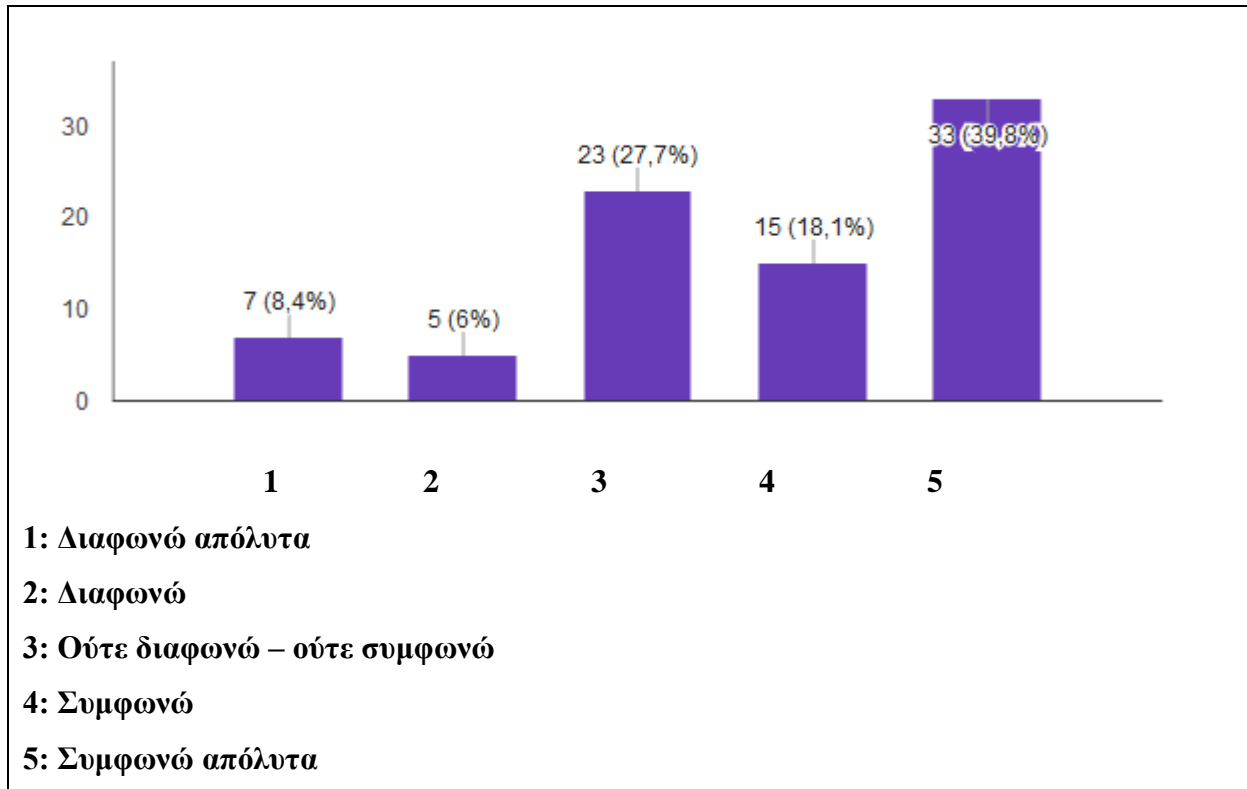
**19. Η σύνδεση των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών με τη Γ.Γ.Π.Σ. αποτελεί εργαλείο για την πάταξη της φοροδιαφυγής**



Η τοποθέτηση αυτή βρίσκει απολύτως σύμφωνους και σύμφωνους το 88%, ενώ την αντίθετη άποψη έχει μόλις το 6%. Ένα ποσοστό, επίσης 6%, ούτε συμφωνεί ούτε διαφωνεί με την άποψη αυτή.

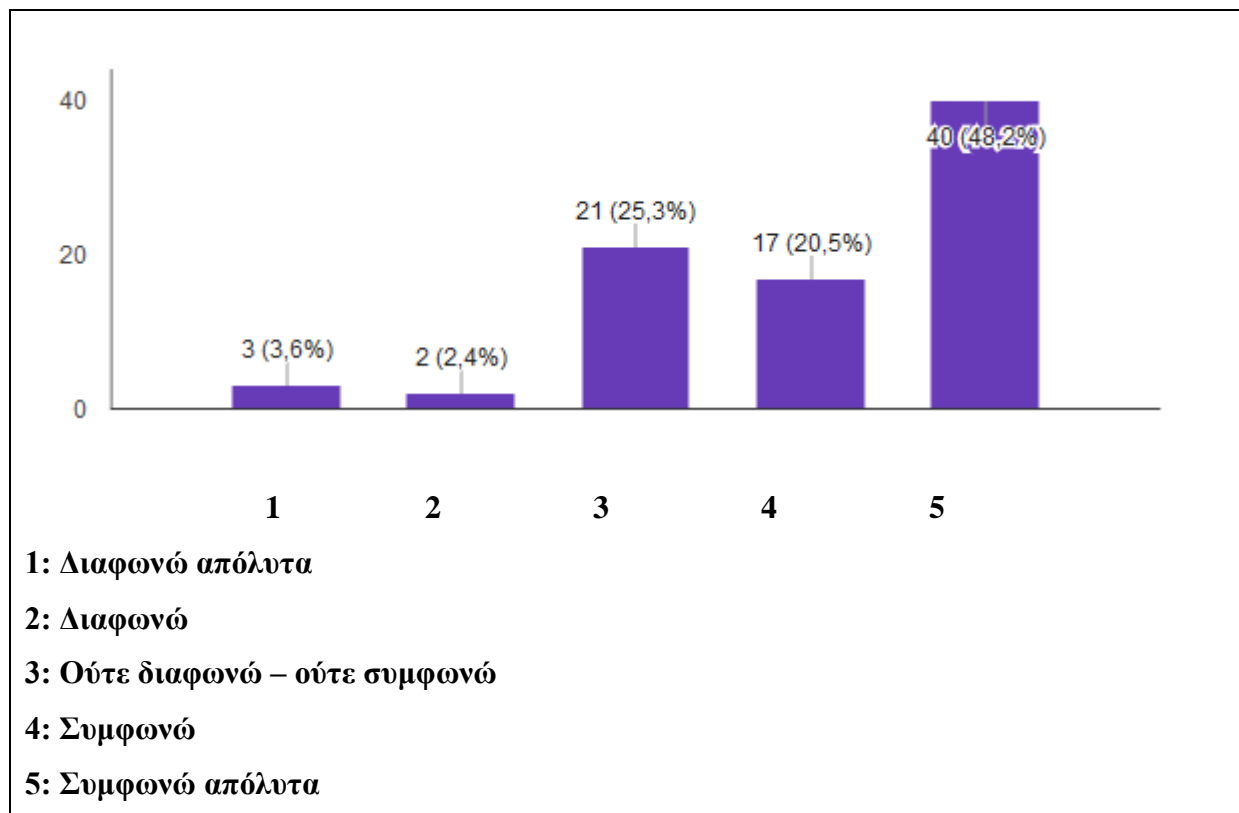
Το 6% των διαφωνούντων με την άποψη αυτή προέρχεται κατά ποσοστό 40% από τους Λογιστές και τους Ιδιωτικούς Υπαλλήλους και κατά ποσοστό 60% από τους Δημόσιους Υπαλλήλους.

**20. Η διαδικασία της αναστολής του Α.Φ.Μ., υπό ορισμένες προϋποθέσεις, μπορεί να συμβάλει στη φορολογική συμμόρφωση των φορολογουμένων**



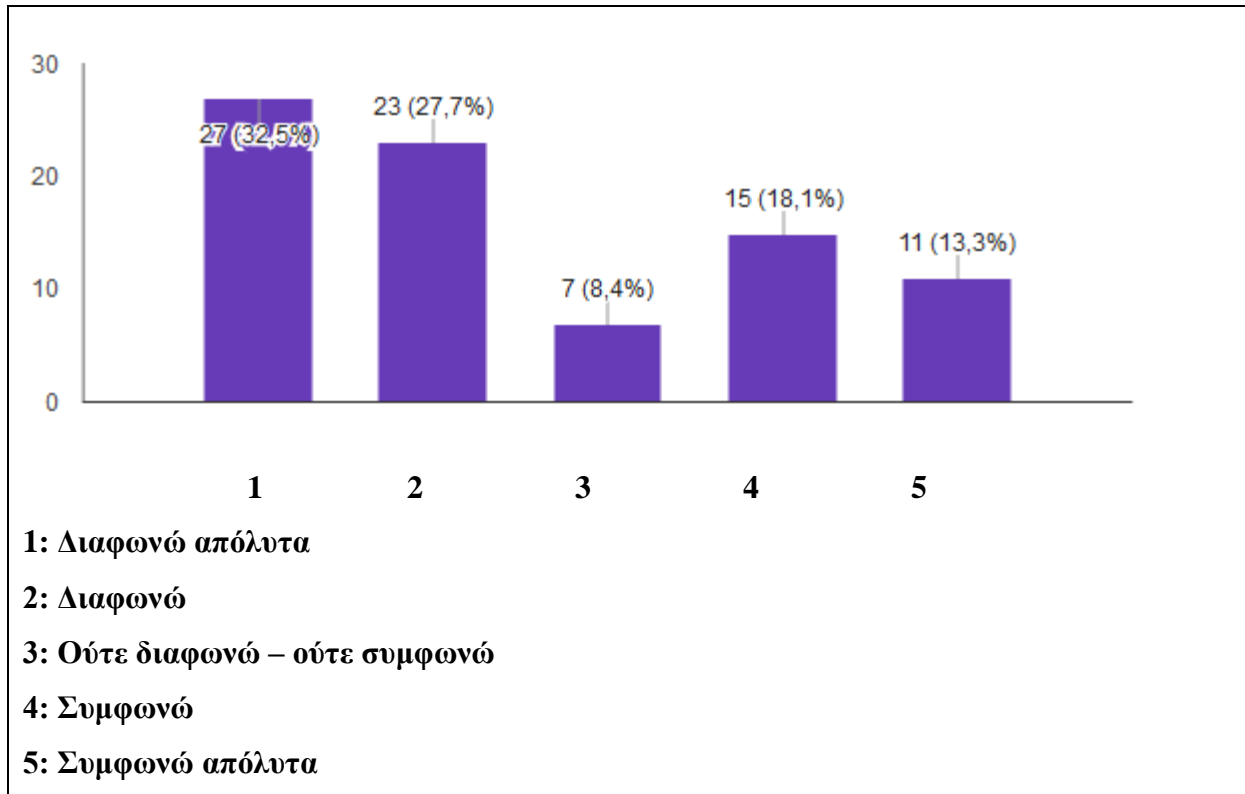
Η συγκεκριμένη τοποθέτηση βρίσκει σύμφωνους και απολύτως σύμφωνους το 58% των συμμετεχόντων, διαφωνούντες και απολύτως διαφωνούντες το 14%, ενώ υπάρχει και ποσοστό 28% που παραμένει ουδέτερο.

**21. Συμφωνείτε ότι η διαδικασία αυτή μπορεί να εφαρμοστεί και σε σοβαρότερες περιπτώσεις φοροδιαφυγής**



Η πρόταση αυτή βρίσκει σύμφωνους και απολύτως σύμφωνους το 69%, ποσοστό 25% δεν συμφωνεί ούτε διαφωνεί και ένα μικρό ποσοστό 6% διαφωνεί.

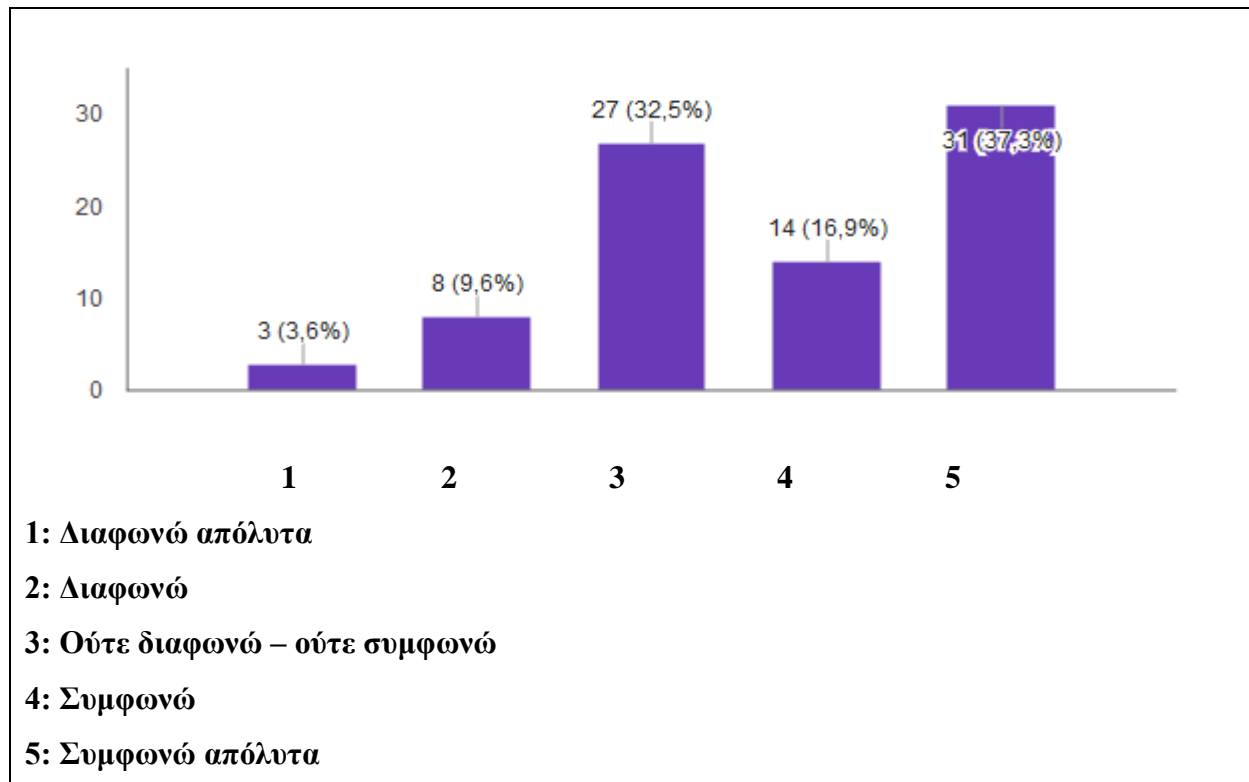
**22. Συμφωνείτε με την επιβολή ενός ενιαίου αυτοτελούς προστίμου, ανεξάρτητα από τον αριθμό των παραβάσεων που έχουν διαπραχθεί**



Το 60% των ερωτηθέντων διαφωνεί απόλυτα και διαφωνεί με την ισχύουσα διάταξη, ενώ το 31% θεωρεί σωστή την πρόβλεψη αυτή.



**23. Η σύσταση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών συνέβαλε ουσιαστικά στην επανεξέταση των πράξεων της φορολογικής διοίκησης**



Η ερώτηση αυτή ερευνά την άποψη των ερωτηθέντων σχετικά με τη συμβολή της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. Ποσοστό 54% πιστεύει ότι η συμβολή της ήταν ουσιαστική, ενώ το 13% είναι αντίθετο με την άποψη αυτή. Παρατηρούμε ότι ένα σημαντικό ποσοστό 33%, δεν κρίνει ούτε θετικά ούτε αρνητικά το έργο της Διεύθυνσης.

Η ουδέτερη αυτή άποψη στηρίζεται κατά ποσοστό 25% από τους Λογιστές και τους Ιδιωτικούς Υπαλλήλους και κατά 75% από τους Δημοσίους Υπαλλήλους.

**24. Παρακαλώ αναφέρατε παρατηρήσεις ή σχόλια που κρίνετε αναγκαία για την παρούσα έρευνα.**

Στην ερώτηση αυτή αναφέρθηκαν διάφορες παρατηρήσεις και σχόλια, τα οποία συνοψίζονται στα εξής:

1. Η μείωση των φορολογικών συντελεστών (π.χ. στη φορολογία εισοδήματος, στο Φ.Π.Α.), θα οδηγήσει σε αύξηση είσπραξης των δημοσίων εσόδων
2. Ο διοικητικός συμβιβασμός με αντικειμενικό τρόπο θα αποδώσει εισπρακτικά, θα βελτιώσει τη φορολογική συμμόρφωση και παράλληλα θα επιφέρει μείωση στις υποβληθείσες ενδικοφανείς προσφυγές ενώπιον της Δ.Ε.Δ. και προσφυγές ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων.
3. Οι πληρωμές να διενεργούνται ηλεκτρονικά ανεξαρτήτως ποσού.
4. Τα πρόστιμα για εκπρόθεσμες δηλώσεις του άρθρου 54, τα οποία δεν συναρτώνται με τη φορολογική υποχρέωση και συνυπάρχουν με τους τόκους είναι παράλογα και λειτουργούν ανασταλτικά στην υποβολή δηλώσεων και στην είσπραξη των φόρων.
5. Τα πρόστιμα για τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων πρέπει να συναρτώνται με το ύψος του εσόδου.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5<sup>ο</sup>

### ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

Στα πλαίσια πλήρωσης του σκοπού επιβολής των φορολογικών κυρώσεων και κατόπιν της αναλυτικής παρουσίασης των διατάξεων και της διενεργηθείσας έρευνας, υποβάλλουμε τις εξής προτάσεις:

1. Η επιβολή των τόκων του άρθρου 53 του ν.4174/2013, με την ταυτόχρονη επιβολή προστίμων επιβαρύνουν σημαντικά τους φορολογούμενους, οι οποίοι υφίστανται διπλή κύρωση για την ίδια παράβαση. Με τη θέσπιση των κυρώσεων αυτών, οι οποίες μπορεί να κριθούν υπερβολικές, δεν είναι εφικτή η αποκατάσταση της διασαλευθείσας φορολογικής ισορροπίας.
2. Περαιτέρω, για τους τόκους, θα πρέπει να τεθεί ένα ανώτατο όριο (οροφή) για δύο λόγους. Πρώτον διότι σκοπός των κυρώσεων είναι η φορολογική συμμόρφωση των φορολογούμενων και όχι η οικονομική τους εξόντωση και δεύτερον διότι οι εκάστοτε επιβληθέντες τόκοι σχετίζονται και με το χρόνο ελέγχου και τη διαπίστωση της παράβασης από τη Φορολογική Αρχή. Αυτό σημαίνει ότι οι οντότητες που ελέγχονται νωρίτερα υφίστανται χαμηλότερες επιβαρύνσεις σε σχέση με αυτές που ελέγχονται μεταγενέστερα. Ο χρόνος ελέγχου και η επιλογή των ελεγχόμενων υποθέσεων είναι αρμοδιότητα της Φορολογικής Διοίκησης, γεγονός που δεν θα έπρεπε να επηρεάζει τους ελεγχόμενους.
3. Θα πρέπει να επανεξεταστεί η επιβολή αυτοτελούς προστίμου για τη μη έκδοση ή για την ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων, δεδομένου ότι οι ανωτέρω περιπτώσεις φορολογικών παραβάσεων συνιστούν ιδιαίζουσες μορφές παραβατικής συμπεριφοράς και, ειδικότερα, για τις συναλλαγές που δεν εμπίπτουν σε Φ.Π.Α.. Από τη διεξαχθείσα έρευνα προέκυψε ότι βάση του επιβληθέντος αυτού προστίμου πρέπει να αποτελέσει ο αριθμός των μη εκδοθέντων στοιχείων σε συνδυασμό με τον τρόπο τήρησης των βιβλίων (απλογραφικό/διπλογραφικό).

4. Τα αποτελέσματα της έρευνας κατέδειξαν ότι η πλειονότητα σχετικά με τις παραβάσεις της έκδοσης/λήψης πλαστών ή/και εικονικών φορολογικών στοιχείων δεν συμφωνεί με την κατάργηση των διοικητικών κυρώσεων και την επιβολή μόνον ποινικών. Η μη επιβολή διοικητικών κυρώσεων δεν συνάδει με το κοινό περί δικαίου αίσθημα, παρά ταύτα η επιβολή των κυρώσεων Κ.Β.Σ. στο παρελθόν σε αντίστοιχες περιπτώσεις, απέδειξε ότι η είσπραξή τους ήταν πολύ χαμηλή έως και ανεπίδεκτη, γεγονός που αποδίδεται στα υπέρογκα πρόστιμα αυτών των παραβάσεων. Το σύνολο των φόρων που οφείλονταν στο Δημόσιο την 18<sup>η</sup> Φεβρουαρίου 2016<sup>30</sup> (οφειλές εντός του προϋπολογισμού, ληξιπρόθεσμες και μη, ρυθμισμένες και μη) ανέρχονταν στα 87 δις περίπου, εκ των οποίων 30 δις αφορούσαν σε πρόστιμα του Κ.Β.Σ. (κυρίως από έκδοση πλαστών και εικονικών στοιχείων). Θα πρέπει να γίνει επανεξέταση της επιβολής των συγκεκριμένων κυρώσεων και εξορθολογισμός των επιβληθέντων ποσών.
5. Την ίδια εικόνα παρουσιάζουν τα αποτελέσματα της έρευνας αναφορικά με την κατάργηση των διοικητικών κυρώσεων σε παραβάσεις φοροδιαφυγής. Το μεγαλύτερο ποσοστό των ερωτηθέντων δεν πιστεύει ότι η κατάργηση αυτή θα επηρεάσει θετικά τις εισπράξεις των δημοσίων εσόδων. Τα πρόστιμα των διοικητικών κυρώσεων θα πρέπει να κινούνται σε χαμηλά όρια, διότι πρέπει να αποσκοπούν στην άμεση είσπραξη και όχι να αποτελούν μία ακόμη αιτία αύξησης των μη εισπραχθέντων φόρων.
6. Η δυνατότητα διοικητικής επίλυσης των διαφορών με αντικειμενικό τρόπο, θα οδηγούσε σε άμεση είσπραξη των φόρων, αύξηση της φορολογικής συμμόρφωσης και μείωση των υποθέσεων που θα έφταναν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών και αργότερα στα Διοικητικά Δικαστήρια. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών θα μπορούσε να διατηρήσει την αρμοδιότητα για το χειρισμό σημαντικών υποθέσεων, ενώ οι υπόλοιπες να επιλύονται κατά τρόπο αντικειμενικό.
7. Οι ταμειακές μηχανές και οι φορολογικοί μηχανισμοί αποτελούν εργαλείο για την πάταξη της φοροδιαφυγής, αν συνδεθούν με τη Γ.Γ.Π.Σ. Με απλό και γρήγορο τρόπο είναι εύκολο να εντοπιστούν οι ταμειακές μηχανές και οι φορολογικοί μηχανισμοί που δεν έχουν δηλωθεί στο TAXIS και λειτουργούν παράνομα. Επιπλέον, υπάρχει ειδική

---

<sup>30</sup> <http://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/25981/>

εφαρμογή στη Γ.Γ.Π.Σ., όπου κάθε ενδιαφερόμενος δύναται να ελέγξει τη νομιμότητα της Φ.Τ.Μ. από την οποία έχει εκδοθεί η απόδειξη που έχει λάβει. Η υποδομή αυτή υπάρχει ήδη στο Υπουργείο Οικονομικών, απομένει η ενεργοποίησή της.

8. Πέραν του ελέγχου της νομιμότητας λειτουργίας τους, η σύνδεση των φορολογικών μηχανισμών με τη Γ.Γ.Π.Σ., δίνει τη δυνατότητα στη Φορολογική Διοίκηση να διαπιστώνει άμεσα το ύψος των εσόδων και των εξόδων της κάθε οντότητας, διευκολύνοντας τις ελεγκτικές διαδικασίες. Επίσης, πρέπει να τονίσουμε την επιτακτική ανάγκη εφαρμογής ηλεκτρονικού συστήματος πληρωμών ανεξαρτήτως ποσού.
9. Για τους προαναφερθέντες λόγους, θα πρέπει να επανεξεταστούν οι κατηγορίες των οντοτήτων που απαλλάσσονται από την έκδοση φορολογικών στοιχείων μέσω φορολογικών μηχανισμών. Κάποιες από τις απαλλασσόμενες επαγγελματικές κατηγορίες παρουσιάζουν μεγάλα ποσοστά φοροδιαφυγής, ενώ παράλληλα η ένταξή τους στις εξαιρέσεις αποτελούν πρόκληση για τους φορολογικά συμμορφούμενους πολίτες.
10. Ένα μέτρο περιστολής της φοροδιαφυγής μπορεί να αποτελέσει, υπό προϋποθέσεις, και η αναστολή του Α.Φ.Μ., περιορίζοντας τη δυνατότητα υποβολής ανακριβών δηλώσεων εισοδήματος ή/και Φ.Π.Α., καθώς και τη διενέργεια ανακριβών συναλλαγών με άλλες οντότητες.
11. Το προβλεπόμενο από το άρθρο 54 ενιαίο και αυτοτελές πρόστιμο των 2.500€, σε περίπτωση μη τήρησης των υποχρεώσεων του άρθρου 13, περί τήρησης των βιβλίων και στοιχείων, ανεξάρτητα από τον αριθμό των διαπραχθεισών παραβάσεων αλλά και του τρόπου τήρησης των βιβλίων του (απλογραφικό/διπλογραφικό σύστημα), δεν μπορεί να κριθεί δίκαιο. Αποτελεί δυσμενέστερη κύρωση για το φορολογούμενο που έχει απωλέσει ένα μόνο στοιχείο ή τηρεί απλογραφικά βιβλία. Θα πρέπει να προβλεφθεί μία κλιμακούμενη κύρωση βάσει τήρησης βιβλίων.
12. Σε περίπτωση που κρίνεται σκόπιμη η επιβολή αυστηρών φορολογικών κυρώσεων, θα πρέπει να μειωθούν οι συντελεστές της φορολογίας εισοδήματος και του Φ.Π.Α.,

προκειμένου να ελαφρυνθούν τα βάρη των επιτηδευματιών και των λοιπών φορολογουμένων και να αυξηθούν τα δημόσια έσοδα.

13. Ένα πρόβλημα που εντοπίζεται στην ελληνική κυρωτική νομοθεσία είναι η ανασφάλεια δικαίου που δημιουργείται τόσο από στη συχνή νομοθετική παρέμβαση στις φορολογικές διατάξεις, αλλά και εξαιτίας της προσβολής του κύρους των διατάξεων από τα δικαστήρια. Ειδικότερα, δε φαίνεται να απασχολεί, η μακροβιότητα της ισχύος των φορολογικών διατάξεων, δεδομένου ότι μεταβάλλονται σχεδόν κάθε δυο ή τρία χρόνια με τροποποιήσεις που υπαγορεύονται από το «δημόσιο συμφέρον» όπως αυτό σηματοδοτείται από τις επιταγές της ευρύτερης δυσμενούς οικονομικής συγκυρίας και τις επιλογές της εκάστοτε κοινοβουλευτικής πλειοψηφίας. Αξίζει να αναφερθεί ότι ο Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013), έχει υποστεί μέσα στα τρία χρόνια που μεσολάβησαν, δέκα εννέα (19) νομοθετικές μεταβολές, χωρίς να κάνουμε μνεία στις σχετικές εγκυκλίους, αποφάσεις και οδηγίες.

Υπό αυτές τις συνθήκες τίθεται σε αμφισβήτηση το ζήτημα του κατά πόσον τελικά οι ρυθμίσεις του Φορολογικού Ποινολογίου επιτυγχάνουν το σκοπό της θέσπισής τους.

Όλα τα ανωτέρω, σε συνδυασμό με το γεγονός ότι οι διατάξεις παραμένουν πολύπλοκες και σε ορισμένα σημεία ασαφείς, δημιουργούν ένα έντονο αίσθημα αδικίας στο φορολογούμενο στο πρόσωπο του οποίου πράγματι συντρέχουν κάποιες προϋποθέσεις οι οποίες δυνητικά θα μπορούσαν να οδηγήσουν σε αποκλεισμό της ευθύνης του ή περιορισμό αυτής. Το αίσθημα αυτό οδηγεί σε ακύρωση της εμπιστοσύνης έναντι του κράτους το οποίο αντιμετωπίζεται εχθρικά και να εξωθεί ακόμη και στη λύση της φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής. Αν σε αυτές τις διαπιστώσεις προσθέσουμε και την εμπειρία των όσων αντιμετωπίζουμε τα τελευταία τρία τουλάχιστον έτη, καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι οι υπερβολικά αυστηρές ρυθμίσεις αλλά και οι προβλεπόμενες κυρώσεις δεν επιτελούν το σκοπό για τον οποίο θεσπίζονται, αλλά έχουν μάλιστα κατά μια άποψη το αντίθετο αποτέλεσμα.

Επομένως, προκειμένου να επιτευχθεί η εκ μέρους του κράτους αποτελεσματική είσπραξη των εσόδων του, θα πρέπει να δημιουργηθεί στον πολίτη φορολογική συνείδηση και η πεποίθηση ότι το κράτος ενεργεί με σεβασμό στα δικαιώματα του φορολογούμενου σύμφωνα

με το Σύνταγμα και την Ε.Σ.Δ.Α. και πάντως προς πραγματική εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος. Αυτό θα επιτευχθεί με την καθιέρωση σταθερών, ορθολογικών, απλών και σαφών διατάξεων που δε θα αφήνουν περιθώρια παρερμηνείας ή πολλαπλής ερμηνείας.

# **ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΟ ΜΕΡΟΣ**



## Ελληνική Βιβλιογραφία

1. Αργυρός, Η., (2016), *Σημειώσεις Σεμιναρίων Κ.Φ.Δ.-Ε.Λ.Π.*, Σύλλογος Εργαζομένων στις Δ.Ο.Υ., Αθήνα
2. Καλαφατάκη Κ., (2015), *Φορολογικό Ποινολόγιο ν.4174/2013-Συγκριτικές διαφορές με τη προγενέστερη νομοθεσία ν.2523/1997-Προτάσεις βελτίωσης*, Αθήνα
3. Κωσταβάρα Β., (2009), *Η αρχή της υπαιτιότητας στο ελληνικό δίκαιο των φορολογικών διοικητικών κυρώσεων*, Θεσσαλονίκη
4. Μελάς, Δ., (2015), *Περιουσιολόγιο – Έμμεσες τεχνικές ελέγχου και νέο Ποινολόγιο*, Οικονομικές Εκδόσεις Ε.Ε., Θεσσαλονίκη
5. Πανταζόπουλος, Π., (2014), *Επίκαιρα ζητήματα φορολογικού δικαίου – Οι διοικητικές κυρώσεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας υπό το καθεστώς του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας*, Αθήνα
6. Ποϊριάζη Ε., (2015), *Διαφθορά-Ελεγκτικοί Μηχανισμοί*, Θεσσαλονίκη
7. Τζουρτζουκλή Ε., (2013), *Φορολογικό Ποινολόγιο – Συνταγματική και Ευρωπαϊκή Προστασία του Φορολογούμενου*, Θεσσαλονίκη
8. Σταματόπουλος, Δ., (1998), *Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων & Στοιχείων, Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων, Ανάλυση-Ερμηνεία, Τόμος Τρίτος*, Εκδόσεις Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα

## Ηλεκτρονική Αρθρογραφία

1. Grant Thornton, (2015), Be aware of penalties and interest, <http://www.taxplanningguide.ca/tax-planning-guide/section-4-everyone/be-aware-penalties-interest/> Τελευταία επίσκεψη: 18/8/2016
2. Government of Canada, (2015), Interest and penalties, <http://www.cra-arc.gc.ca/tx/ndvdl/tpcs/ncm-tx/ntrst/menu-eng.html>, Τελευταία επίσκεψη: 18/8/2016
3. Revenue, (2016), Interest and Penalties <http://www.revenue.ie/en/tax/vat/guide/interest-penalties.html> Τελευταία επίσκεψη: 18/8/2016
4. <http://tvxs.gr/news/ellada/filiko-gia-toys-mikro-parabates-skliro-gia-toys-megalo-forofygades-neo-poinologio-tis-eforias/> Τελευταία επίσκεψη: 19/2/2016
5. <http://www.enikos.gr/economy/339099,Neo-poinologio-ths-Eforias-me-koyrema-prostimwn.html> Τελευταία επίσκεψη: 19/2/2016

6. <https://optimumanalysis.wordpress.com/2014/04/06/%CF%84%CE%B1-%CE%BD%CE%AD%CE%B1-%CF%80%CF%81%CF%8C%CF%83%CF%84%CE%B9%CE%BC%CE%B1-%CE%B3%CE%B9%CE%B1-%CF%84%CE%B9%CF%82-%CE%B4%CE%B9%CE%B1%CE%B4%CE%B9%CE%BA%CE%B1%CF%83%CF%84%CE%B9%CE%BA%CE%AD%CF%82/> Τελευταία επίσκεψη 22/2/2016
7. <http://www.money-money.gr/news/to-neo-pinologio-tis-eforias-afxisi-prostimon-gia-mi-ekdosi-apodixeon-eos-5000-miosis-gia-megalitera-posa/506/> Τελευταία επίσκεψη 22/2/2016
8. <http://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/25981/> Τελευταία επίσκεψη 18/8/2016

## Παράρτημα

### Ερωτηματολόγιο

# Νέο Φορολογικό Ποινολόγιο

(Κ.Φ.Δ. Ν.4174/2013, όπως ισχύει)

\* Απαιτείται

#### Φύλο \*

- Άνδρας
- Γυναίκα

#### Ηλικία \*

- 25 - 35
- 36 - 45
- 46 - 55
- Άνω των 56 ετών

#### Επίπεδο σπουδών \*

- Δευτεροβάθμια Εκπαίδευση
- Τριτοβάθμια Εκπαίδευση
- Μεταπτυχιακές Σπουδές
- Άλλο: \_\_\_\_\_

#### Επάγγελμα \*

- Λογιστής - Φοροτεχνικός
- Υπάλληλος Υπουργείου Οικονομικών
- Δημόσιος Υπάλληλος (εκτός ΥΠΟΙΚ)
- Ιδιωτικός Υπάλληλος

Έτη προϋπηρεσίας (στο προαναφερθέν επάγγελμα) \*

- έως 5 έτη
- 6 έως 15 έτη
- πάνω από 15 έτη

Πόσο πιστεύετε ότι οι τόκοι του άρθρου 53 ν.4174/2013 βελτιώνουν της εισπραξιμότητα των φόρων, σε σχέση με το προηγούμενο νομικό καθεστώς (πρόσθετοι φόροι άρθρου 1 ν.2523/1997); \*

- Καθόλου
- Λίγο
- Αρκετά
- Πολύ
- Πάρα πολύ

Το άρθρο 2 ν.2523/1997 προέβλεπε ανώτατο όριο στην επιβολή πρόσθετων φόρων (60%, 120% επί του φόρου, ανά περίπτωση), σε αντίθεση με το νέο καθεστώς. Πιστεύετε ότι πρέπει να τεθεί ανώτατο όριο (οροφή) στους τόκους; \*

- Ναι
- Όχι

Σε περίπτωση θετικής απάντησης στην ερώτηση (7), μέχρι ποιο ποσοστό επί του φόρου θα πρέπει να φτάνει η επιβολή του τόκου; \*

- 20%
- 40%
- 60%
- 80%
- 100%
- Άλλο: \_\_\_\_\_

Συμφωνείτε με την κατάργηση της επιβολής αυτοτελούς προστίμου (άρθρο 54 ν.4174/2013) για τη μη έκδοση ή την ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων; \*

Ναι

Όχι

Σχετικά με την προαναφερθείσα κατάργηση, η αιτιολογική έκθεση του ν.4337/2015, αναφέρει ότι με τον τρόπο αυτό το ύψος του προστίμου συνδέεται με την ουσιαστική φοροδιαφυγή (μη απόδοση Φ.Π.Α.) και όχι με τον αριθμό των μη εκδοθέντων στοιχείων. Πιστεύετε ότι θα πρέπει να επανέλθει η επιβολή του προστίμου αυτού, τουλάχιστον για τις συναλλαγές που δεν εμπίπτουν σε Φ.Π.Α.; \*

Ναι

Όχι

Σε συνέχεια της ερώτησης (10), και σε περίπτωση που απαντήσατε θετικά, με ποιο κριτήριο από αυτά που αναφέρονται κατωτέρω, πιστεύετε ότι θα πρέπει να διαμορφωθεί το ύψος του προστίμου αυτού; \*

Με βάση τον αριθμό των μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, ανεξαρτήτως του τρόπου τήρησης των βιβλίων

Με βάση τον τρόπο τήρησης των βιβλίων (απλογραφικό/διπλογραφικό), ανεξαρτήτως του αριθμού των μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων

Βάσει συνδυασμού των δύο προηγούμενων απαντήσεων

Άλλο: \_\_\_\_\_

Ο διπλασιασμός και τετραπλασιασμός του προστίμου, σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, περιορίζει την παραβατική συμπεριφορά των φορολογουμένων. \*

	1	2	3	4	5	
Διαφωνώ απόλυτα	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Συμφωνώ απόλυτα

Πως αξιολογείτε την κατάργηση επιβολής διοικητικών προστίμων στους εκδότες πλαστών και εικονικών στοιχείων;

\*

	1	2	3	4	5	
Διαφωνώ απόλυτα	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Συμφωνώ απόλυτα

Πως αξιολογείτε την κατάργηση επιβολής διοικητικών προστίμων στους λήπτες εικονικών στοιχείων; \*

	1	2	3	4	5	
Διαφωνώ απόλυτα	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Συμφωνώ απόλυτα

Η κατάργηση επιβολής διοικητικών κυρώσεων για τις παραβάσεις φοροδιαφυγής (έκδοση πλαστών/εικονικών φορολογικών στοιχείων) βελτιώνει την εισπραξιμότητα των φόρων. \*

	1	2	3	4	5	
Διαφωνώ απόλυτα	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Συμφωνώ απόλυτα

Στον νέο Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας δεν προβλέπεται διοικητικός συμβιβασμός για τα επιβληθέντα πρόστιμα, σε αντίθεση με το προηγούμενο νομοθετικό πλαίσιο, το οποίο προέβλεπε συμβιβασμό με αντικειμενικό τρόπο. Συμφωνείτε με την κατάργηση της διαδικασίας συμβιβασμού των προστίμων; \*

- Ναι  
 Όχι

Πιστεύετε ότι η εφαρμογή διοικητικού συμβιβασμού θα αύξανε την εισπραξιμότητα των δημοσίων εσόδων;

	1	2	3	4	5	
Διαφωνώ απόλυτα	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Συμφωνώ απόλυτα

Η ΠΟΛ 1002/31.12.2014 (ΦΕΚ Β'3/05-01-2015) προβλέπει τις κατηγορίες των οντοτήτων που απαλλάσσονται από την υποχρέωση έκδοσης στοιχείων μέσω φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (π.χ. γιατροί, δικηγόροι, συμβολαιογράφοι). Πιστεύετε ότι η ύπαρξη εξαιρέσεων συμβάλλει θετικά στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής; \*

- Ναι
- Όχι
- Άλλο: \_\_\_\_\_

Η σύνδεση των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών με τη Γ.Γ.Π.Σ. αποτελεί εργαλείο για την πάταξη της φοροδιαφυγής.

\*

	1	2	3	4	5	
Διαφωνώ απόλυτα	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Συμφωνώ απόλυτα

Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1200/02.09.2015 (ΦΕΚ Β'2001/15.09.2015) καθορίζεται η διαδικασία αναστολής Α.Φ.Μ. για τη διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών, υπό ορισμένες προϋποθέσεις και με συνέπεια την αδυναμία του φορολογουμένου να υποβάλλει ηλεκτρονική δήλωση Φ.Π.Α.. Το μέτρο αυτό συμβάλλει στη φορολογική συμμόρφωση των φορολογουμένων. \*

	1	2	3	4	5	
Διαφωνώ απόλυτα	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Συμφωνώ απόλυτα

Συμφωνείτε ότι η διαδικασία αυτή θα μπορούσε να εφαρμοστεί και σε σοβαρές περιπτώσεις φοροδιαφυγής; \*

	1	2	3	4	5	
Διαφωνώ απόλυτα	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Συμφωνώ απόλυτα

Σύμφωνα με το άρθρο 54 του Κ.Φ.Δ. επιβάλλεται αυτοτελές πρόστιμο 2.500€, σε περίπτωση μη συμμόρφωσης με τις κατά το άρθρο 13 (τήρηση βιβλίων και στοιχείων) υποχρεώσεις του φορολογουμένου προσώπου. Συμφωνείτε με την επιβολή ενός ενιαίου αυτοτελούς προστίμου, ανεξάρτητα από τον αριθμό των παραβάσεων που έχουν διαπραχθεί; \*

	1	2	3	4	5	
Διαφωνώ απόλυτα	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Συμφωνώ απόλυτα

Η σύσταση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών συνέβαλε ουσιαστικά στην επανεξέταση των πράξεων της φορολογικής διοίκησης στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας. \*

	1	2	3	4	5	
Διαφωνώ απόλυτα	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Συμφωνώ απόλυτα

Παρακαλώ αναφέρατε παρατηρήσεις ή σχόλια που κρίνετε αναγκαία για την παρούσα έρευνα.

Η απάντησή σας

---