



**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΚΡΗΤΗΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ**

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΩΝ-
ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΗ ΝΟΜΟΣ 4174/2013-ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΗ
ΑΝΑΛΥΣΗ ΜΕ ΤΟΝ ΝΟΜΟ 2523/1997**

Φοιτητές :

Βαλαράκης Ελευθέριος (Α.Μ.: 8763)

Βαρδάκης Ιωάννης Εμμανουήλ ((Α.Μ.: 8693)

Στεφανάκης Στυλιανός (Α.Μ.: 9066)

Εισηγήτρια : Νεονάκη Φιλία-Μαρία

Ηράκλειο

Ιούνιος 2015

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ:

ΠΡΟΛΟΓΟΣ	3
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 2523	4
1.1 Πρόσθετοι φόροι	4
1.2 Χρόνος υπολογισμού των πρόσθετων φόρων -Διοικητική επίλυση της διαφοράς	6
1.3 Πρόσθετα τέλη, εισφορές και δικαιώματα	8
1.4 Πρόστιμα	8
1.5 Πρόστιμα για παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) - Αντικειμενικό σύστημα	9
1.6 Πρόστιμα Φ.ΠΑ. για πλαστά, νοθευμένα ή εικονικά φορολογικά στοιχεία	14
1.7 Επιβολή προστίμων - Διοικητική επίλυση της διαφοράς	14
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 4174	16
2.1 Προσδιορισμός φόρου	27
2.2 Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση καταλογιστικών πράξεων	28
2.3 Πληρωμή φόρου	29
2.4 Επιστροφή φόρου	30
2.5 Πρόγραμμα Ρύθμισης Οφειλών	31
2.6 Εκτελεστοί τίτλοι	32
2.7 Ατομική ειδοποίηση καταβολής οφειλής /υπερμερίας	32
2.8 Διασφαλιστικά μέτρα	33
2.9 Αναγκαστική εκτέλεση	36
2.10 Λήψη μέτρων σε περίπτωση υπόνοιας καταδολίευσης (μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων)	37
2.11 Αλληλέγγυα ευθύνη	37
2.12 Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την είσπραξη φόρων	38
2.13 Τόκοι	40
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΠΡΟΣΤΙΜΑ	42
3.1 Διαδικαστικές παραβάσεις και παραβάσεις φοροδιαφυγής	42
3.2 Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης	49
3.3 Ενδικοφανής προσφυγή	51
3.4 Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή τόκων και προστίμων	52
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΑΛΛΑΓΩΝ ΣΤΑ ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΜΙΑΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ ΜΕ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ Ν.4174/13	54
4.1 Παραδείγματα σωρευτικών προστίμων με τον Ν.4174/2013	58
4.2 Παράδειγμα στην Φορολογία εισοδήματος Α.Ε για τα οικονομικά έτη 2013 και 2014	60
4.3. Παράδειγμα στην Φορολογία εισοδήματος Ε.Π.Ε για τα οικονομικά έτη 2013 και 2014	60
4.4 Συγκριτικά παραδείγματα φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου, 2013-2014 (Ν3842/2010 και Ν4110/2013)	61
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΣΥΖΗΤΗΣΗ ΓΙΑ ΤΟ Ν. 4174/2013 ΚΑΙ ΤΑ ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΠΟΥ ΠΡΟΒΛΕΠΟΝΤΑΙ	60
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	62

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Σκοπός: Στην παρούσα πτυχιακή εργασία επιχειρείται η παρουσίαση του Ν.4174/2013 με έμφαση στα πρόστιμα που αυτός περιλαμβάνει. Επίσης, γίνεται σύγκριση των προστίμων με τον προηγούμενο νόμο.

Στο **Κεφάλαιο 1** παρουσιάζονται συνοπτικά οι πιο σημαντικές διατάξεις του Ν.2523/1997 αναφορικά με τα επιβαλλόμενα πρόστιμα την περίοδο ισχύος του.

Στην συνέχεια στο **Κεφάλαιο 2**, γίνεται ανάλυση του ισχύοντος Ν.4174/2013 και των διατάξεων που αυτός περιλαμβάνει.

Στο **Κεφάλαιο 3** παρουσιάζονται αναλυτικά όλα τα πρόστιμα που περιλαμβάνονται στον νέο νόμο. Επιπλέον, δίνεται έμφαση στα άρθρα 54 και 55 του Ν. 4174/2013.

Στο **Κεφάλαιο 4** δίδονται παραδείγματα μεταβολής των προστίμων μεταξύ του Ν.2523/1997 και του Ν.4174/2013. Επιπλέον παρουσιάζονται παραδείγματα μιας σειράς άλλων προστίμων που ισχύουν με τον παρόντα νόμο.

Τέλος, στο **Κεφάλαιο 5** γίνεται μια απόπειρα σχολιασμού κάποιων από τα βασικά σημεία του Ν. 4174/2013 με αναφορά σε θετικά στοιχεία αλλά και λάθη και παραλήψεις που ενδεχομένως περιέχονται στο νόμο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 2523

Στο Κεφάλαιο 1 παρουσιάζονται τα κυριότερα σημεία του ν.2523/1997. Ο Νόμος υπ' αριθ. 2523 (ΦΕΚ Α' 179/11-09-1997) αφορά σε διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις. Αποτελεί τον προηγούμενο από τον ν. 4174/2013 ενώ παρακάτω παρουσιάζονται αναλυτικά τα βασικά σημεία ,οι διατάξεις και οι αλλαγές που προήλθαν από την εφαρμογή του.

1.1 Πρόσθετοι φόροι

Στο Κεφάλαιο Α και συγκεκριμένα στο άρθρο 1 παρουσιάζονται οι πρόσθετοι φόροι που προέκυψαν από την εφαρμογή του Νόμου. Πιο αναλυτικά, αναφέρεται:

- Αν ο φορολογικά υπόχρεος από την νομοθεσία, υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεση του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου:

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

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

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

2. Επιπλέον, στο φόρο προστιθέμενης αξίας, στο φόρο κύκλου εργασιών και στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές τα παραπάνω ποσοστά πρόσθετων φόρων ορίζονται σε:

α) 1,50% για την εκπρόθεσμη δήλωση

β) 3% για την ανακριβή δήλωση

γ) 3,50% για τη μη υποβολή δήλωσης(ΦΕΚ Α' 179/11-09-1997).

Αξίζει να σημειωθεί ότι, οι πρόσθετοι αυτοί φόροι επιβάλλονται τόσο στην προσωρινή όσο και στην εκκαθαριστική δήλωση, καθώς και στις δηλώσεις

αποθεμάτων των παραγράφων 11 και 12 των άρθρων 32 και 33 αντίστοιχα του ν. 1642/1986 (ΦΕΚ 125 Α').

Επιπλέον, από τον νόμο απαγορεύεται η με οποιονδήποτε τρόπο επίρριψη του πρόσθετου φόρου από τον υπόχρεο σε παρακράτηση στον πραγματικό φορολογούμενο.

3. Οι συγκεκριμένες διατάξεις εφαρμόζονται και στην περίπτωση που από την νομοθεσία προβλέπεται απόδοση φόρου εντός ορισμένης προθεσμίας χωρίς την υποβολή δήλωσης. Στην περίπτωση αυτή, ως εκπρόθεσμη δήλωση θεωρείται η εκπρόθεσμη απόδοση του φόρου, ως ανακριβής δήλωση θεωρείται η ελλιπής απόδοση του φόρου και ως μη δήλωση θεωρείται η μη απόδοση του φόρου που οφείλεται.

4. Ως ανακριβής δήλωση νοείται η δήλωση κατά την οποία προκύπτει διαφορά μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση τα όσα δηλώθηκαν με αυτή και του φόρου που καταλογίζεται, ανεξάρτητα από την αιτία στην οποία οφείλεται αυτή.

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

6. Επιπλέον, σε περίπτωση που έχουμε μερική διοικητική επίλυση της διαφοράς, για τον προσδιορισμό της ανακρίβειας επί της τυχόν επιπλέον διαφοράς που προσδιορίζεται από το δικαστήριο, υπολογίζετε η διαφορά μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογητέα ύλη που προσδιορίστηκε από το δικαστήριο και του φόρου που αναλογεί στη φορολογητέα ύλη που προέκυψε από τη μερική διοικητική επίλυση της διαφοράς.

7. Ως παράλειψη υποβολής δήλωσης για την φορολογία κεφαλαίου θεωρείται η μη αναγραφή περιουσιακών στοιχείων στη δήλωση που υποβλήθηκε αλλά και η σύμβαση που με το συμβόλαιο χαρακτηρίστηκε εικονικά ως αγοραπωλησία (ΦΕΚ Α' 179/11-09-1997).

Όταν συντρέχουν τα παραπάνω, ο πρόσθετος φόρος υπολογίζεται επί της διαφοράς του φόρου τον οποίο ζημιώθηκε το Δημόσιο λόγω της εικονικότητας. Όταν υπάρχει περίπτωση ανακρίβειας δηλωθέντων και παράλειψης δήλωσης άλλων περιουσιακών στοιχείων, οι πρόσθετοι φόροι ανακρίβειας και παράλειψης υποβολής δήλωσης υπολογίζονται επιμεριστικά.

8. Δεν επιβάλλεται πρόσθετος φόρος, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος:

- α) Ακολούθησε τις εγκυκλίους του Υπουργείου των Οικονομικών ή έγγραφες θέσεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής αναφορικά με τη φορολογική του υποχρέωση
- β) Υπέβαλε συμπληρωματική δήλωση με την οποία αποδέχεται το τεκμαρτό ακαθάριστο εισόδημα από οικοδομές(ΦΕΚ Α' 179/11-09-1997).

1.2 Χρόνος υπολογισμού των πρόσθετων φόρων -Διοικητική επίλυση της διαφοράς

Στο άρθρο 2 του εν λόγω Νόμου, περιγράφεται αναλυτικά ο χρόνος υπολογισμού των πρόσθετων φόρων, όπως επίσης και η διοικητική επίλυση της διαφοράς. Πιο αναλυτικά, στα κυριότερα σημεία του άρθρου 2 αναφέρεται:

1. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων, υπολογίζονται κατ' αρχήν μέχρι την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης του φόρου.
2. Σε περίπτωση που εκδοθεί απόφαση του διοικητικού πρωτοδικείου ενεργείται, με βάση συμφωνημένα από την πρωτόδικη απόφαση, νέα εκκαθάριση του κύριου και πρόσθετου φόρου σε οφειλή, με χρονικό σημείο έναρξης του υπολογισμού του προσθέτου φόρου την επόμενη ημέρα εκείνης κατά την οποία έληξε η προθεσμία υποβολής της φορολογικής δήλωσης.
3. σε περίπτωση που δεν υποβληθεί φορολογική δήλωση, ως χρονικό σημείο αφετηρίας υπολογισμού του πρόσθετου φόρου θεωρείται η επόμενη ημέρα της ημερομηνίας κατά την οποία έληξε για το φορολογούμενο η κατά νόμο προθεσμία υποβολής της δήλωσής του. Σε περίπτωση που δεν υποβληθεί ή υποβληθεί ανακριβής περιοδική δήλωση Φ.Π.Α., ως χρόνος αφετηρίας υπολογισμού του πρόσθετου φόρου θεωρείται η επόμενη ημέρα εκείνης κατά την οποία έληξε η με βάση το νόμο προθεσμία υποβολής της περιοδικής δήλωσης(ΦΕΚ Α' 179/11-09-1997).

4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων σε καμιά περίπτωση δεν είναι δυνατόν να υπερβούν: α) το 200% για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης

β) το 300%)για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος.

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

6. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής, ο πρόσθετος φόρος επιβάλλεται και συμβεβαιώνεται με το φόρο της δήλωσης. Στις περιπτώσεις της ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης επιβάλλεται με την καταλογιστική πράξη του φόρου. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις, ο πρόσθετος φόρος που οφείλεται σε εκπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης, επιβάλλεται με καταλογιστική πράξη της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας. Ισχύει σε περιπτώσεις που η δήλωση δεν υποβάλλεται σε δημόσια οικονομική υπηρεσία. ή άλλη αρχή αρμόδια για την επιβολή πρόσθετου φόρου.

7. Αναφορικά με την καταβολή των πρόσθετων φόρων ευθύνονται εξ ολοκλήρου μαζί με τους φορολογουμένους και: α) οι υπόχρεοι των περιπτώσεων α και β της παραγράφου 3 του άρθρου 61 του ν. 2238/1994 β) οι κληρονόμοι του φορολογουμένου των οποίων η ευθύνη εκτείνεται μέχρι το ποσό της κληρονομικής μερίδας τους γ) τα πρόσωπα του άρθρου 28 του ν. 1642/1986 και δ) τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 5 του α.ν.1521/1950 (ΦΕΚ 245 Α), του άρθρου 83 του ν.δ. 118/1973 και της παραγράφου 2 του άρθρου 22 του ν. 2459/1997 (ΦΕΚ 17 Α).

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

1.3 Πρόσθετα τέλη, εισφορές και δικαιώματα

Στο άρθρο 3 του παρόντος νόμου, οι διατάξεις των άρθρων 1 και 2 εφαρμόζονται ανάλογα και για τα τέλη, εισφορές και δικαιώματα υπέρ του Δημοσίου.

Το ίδιο ισχύει και για το τέλος εκσυγχρονισμού και ανάπτυξης αεροδρομίων, την εισφορά υπέρ ΕΛΓΑ, την εισφορά δακοκτονίας, τα δικαιώματα του Δημοσίου από τα εισιτήρια εισόδου στα καζίνο και για κάθε τέλος, εισφορά ή δικαίωμα υπέρ τρίτων που αποδίδεται στις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες και η εκπλήρωση ή μη της σχετικής φορολογικής υποχρέωσης ελέγχεται από αυτές(ΦΕΚ Α' 179/11-09-1997).

1.4 Πρόστιμα

Στο κεφάλαιο Β του παρόντος νόμου (Άρθρο 4) περιγράφονται τα επιβαλλόμενα πρόστιμα με βάση την κείμενη φορολογική νομοθεσία. Τα κυριότερα σημεία του άρθρου 4 περιγράφονται παρακάτω:

1. Τα πρόσωπα που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από την κείμενη φορολογική νομοθεσία υπόκεινται για κάθε παράβαση σε πρόστιμο που ορίζεται από σαράντα χιλιάδες (40.000) δραχμές μέχρι τετρακόσιες χιλιάδες (400.000) δραχμές.

Αξίζει να σημειωθεί ότι το πρόστιμο επιβάλλεται σε περιπτώσεις που δεν υπάρχει πρόβλεψη για την επιβολή πρόσθετου φόρου ή δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή. Σε περίπτωση που κάποιος κατέχει και χρησιμοποιεί περισσότερους από έναν αριθμούς φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) υπόκειται σε πρόστιμο που ορίζεται σε δέκα εκατομμύρια (10.000.000) δραχμές. Επιπλέον, υπόκεινται σε πρόστιμο πέντε εκατομμυρίων (5.000.000) δραχμών όποιος αναγράφει στα φορολογικά του στοιχεία αριθμό φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) που ανήκει σε άλλο πρόσωπο ή που δεν έχει χορηγηθεί σε αυτόν(ΦΕΚ Α' 179/11-09-1997).

2. Οι διατάξεις της παραγράφου θ του άρθρου 1 του παρόντος νόμου έχουν ανάλογη εφαρμογή και για τα πρόστιμα του άρθρου αυτού.

1.5 Πρόστιμα για παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) - Αντικειμενικό σύστημα

Στο Άρθρο 5 που παρόντος νόμου περιγράφονται αναλυτικά τα πρόστιμα που αφορούν σε παραβάσεις του Κ.Β.Σ. και το αντικειμενικό σύστημα. Αναλυτικά:

1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του ΚΒΣ τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται με αντικειμενικό τρόπο.

Για την διασφάλιση της αντικειμενικότητας στην επιβολή προστίμων καθιερώνονται δύο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας, και ανώτατα όρια. Επιπλέον, οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες: γενικές και αυτοτελείς(ΦΕΚ Α' 179/11-09-1997).

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

α) **Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1)** είναι *το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται.* Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής: Για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων ή τηρούντες βιβλία Α' κατηγορίας 100.000 δραχμές. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας 200.000 δραχμές και για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας 300.000 δραχμές.

Αξίζει να σημειωθεί ότι για τους ιδρυτές επιχειρήσεων επιβάλλονται τα πρόστιμα που προβλέπονται για τους υπόχρεους σε τήρηση Β' κατηγορίας βιβλίων, με εξαίρεση τους ιδρυτές Ε.Π.Ε. και Α.Ε. για τους οποίους επιβάλλονται τα πρόστιμα που προβλέπονται για τους υπόχρεους σε τήρηση Γ' κατηγορίας βιβλίων.

β) **Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2)** ορίζεται ως *το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται.* Πρακτικά σημαίνει ότι το ποσό της βάσης αυτής

είναι ίσο 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(ΦΕΚ Α' 179/11-09-1997).

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 Νο 2 (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.

3. Για κάθε πράξη ή παράλειψη των διατάξεων του άρθρου αυτού, που διαπιστώνεται σε διαφορετικό χρόνο εντός της ίδιας χρήσεως, επιβάλλεται διαφορετικό πρόστιμο.

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

5. Ως εξαίρεση δεν επιβάλλεται πρόστιμο, όταν:

α) Εκ παραδρομής εκδοθούν φορολογικά στοιχεία χωρίς την τήρηση ενιαίας αρίθμησης β) Έχουν εκδοθεί αθεώρητα φορολογικά στοιχεία, αντί θεωρημένων, εφόσον στις παραπάνω περιπτώσεις έχουν εκδοθεί εκ παραδρομής και έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία εμπρόθεσμα και έχει δηλωθεί εγγράφως από τον υπόχρεο στον προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας η παράλειψη αυτή, πριν από τη διαπίστωσή της από οποιονδήποτε φορολογικό έλεγχο.

6. Όταν πρόκειται για γενικές παραβάσεις λαμβάνεται υπόψη η Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) και εφαρμόζεται ο συντελεστής βαρύτητας με αριθμητική τιμή ένα. Μερικές εξαιρέσεις κατά τις οποίες ο συντελεστής βαρύτητας καθορίζεται ως εξής είναι(ΦΕΚ Α' 179/11-09-1997):

- α) Σε μη τήρηση βιβλίων τρίτης κατηγορίας ή τήρηση κατώτερης αυτής σε δύο.
- β) Σε μη τήρηση πρόσθετων βιβλίων της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ. και της παραγράφου 11 του άρθρου 64 του ν. 2065/1992 (ΦΕΚ 113 Α'), σε δύο.
- γ) Σε μη τήρηση βιβλίου αποθήκης ή παραγωγής κοστολογίου, σε δύο.
- δ) Σε περίπτωση ελλιπούς περιγραφής του είδους των αγαθών ή υπηρεσιών στα βιβλία ή στοιχεία, σε δύο.
- ε) Σε περίπτωση μη επίδειξης των βιβλίων και στοιχείων, μετά από προηγούμενη πρόσκληση, σε δύο.
- στ) Σε περίπτωση μη εμπρόθεσμης ενημέρωσης του βιβλίου απογραφών ή μη τήρησης αυτού, σε τρία.
- ζ) Σε περίπτωση μη υποβολής στοιχείων του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ. ή εκπρόθεσμης υποβολής τους μετά την παρέλευση τριών μηνών από την οριζόμενη προθεσμία, καθώς και στις περιπτώσεις παράλειψης καταχώρησης αντισυμβαλλομένων ή ανακριβούς καταχώρησης της αξίας, εφόσον οι παραλείψεις ή ανακρίβειες αυτές αναφέρονται σε συναλλαγές συνολικής αξίας πάνω από πέντε εκατομμύρια (5.000.000) δραχμές, σε τρία.
- η) Σε περίπτωση μη σύνταξης ή μη εμπρόθεσμης σύνταξης και καταχώρησης του ισολογισμού, σε τέσσερα.
- θ) Σε περίπτωση παρεμπόδισης του προληπτικού φορολογικού ελέγχου με θετικές ενέργειες, σε τέσσερα.

7. Οι παραβάσεις που ακολουθούν και αφορούν την επιβολή αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1).Επιπλέον, ο συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα. Αναλυτικά:

α) Η παράλειψη έκδοσης κάθε στοιχείου, που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ, με εξαίρεση τη μη έκδοση δελτίων αποστολής από αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α., θεωρείται γενική παράβαση(ΦΕΚ Α' 179/11-09-1997).

β) Η έκδοση οποιουδήποτε αθεώρητου στοιχείου, όταν από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. προβλέπεται η έκδοση θεωρημένου. Ειδικά, σε περίπτωση που τα στοιχεία αυτά

έχουν εκδοθεί εκ παραδρομής αθεώρητα και έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία πριν από οποιονδήποτε έλεγχο.

γ) Η μη αναγραφή ή η ανακριβής αναγραφή σε καθένα από τα στοιχεία που αναφέρονται στην ανωτέρω περίπτωση α' του ονοματεπωνύμου ή της επωνυμίας όπως και του Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου, του είδους, της ποσότητας και της αξίας ή της αμοιβής(ΦΕΚ Α' 179/11-09-1997).

δ) Η μη καταχώρηση κάθε στοιχείου ή εγγράφου αγοράς, πώλησης, εσόδου, εξόδου, εφόσον δεν επιβλήθηκε πρόστιμο των περιπτώσεων α και γ.

ε) Η οποιαδήποτε ανακριβής καταχώρηση των αναφερομένων στην προηγούμενη περίπτωση, εφόσον δεν επιβλήθηκε πρόστιμο της περίπτωσης γ.

στ) Η μη καταχώρηση ή η ανακριβής καταχώρηση στοιχείου απογραφής.

ζ) Η καταχώρηση ανύπαρκτης αγοράς, πώλησης ή ανύπαρκτου εσόδου, εξόδου και στοιχείου απογραφής.

η) Η μη καταχώρηση ή η ανακριβής καταχώρηση στα πρόσθετα βιβλία που ορίζονται από τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ., της παραγράφου 11 του άρθρου 64 του ν.2065/1992, και του αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που εκδίδονται κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 38 περίπτωση γ' υποπερίπτωση γη' του Κ.Β.Σ. ή άλλων αποφάσεων που εκδίδονται κατ' εξουσιοδότηση νόμου και καθιερώνουν την υποχρέωση τήρησης πρόσθετων βιβλίων. Επιπλέον, μη καταχώρηση στα πρόσθετα βιβλία του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδου, θεωρείται γενική παράβαση.

θ) Η μη φύλαξη κάθε βιβλίου και στελέχους στοιχείων των 50 φύλλων ή ανά πενήντα 50 κινητά φύλλα, για όσο χρόνο ορίζεται, εκτός αν η απώλεια των φύλλων οφείλεται αποδειγμένα σε ανωτέρα βία.

ι) Η μη εμπρόθεσμη εκτύπωση κάθε βιβλίου, του μηνιαίου ισοζυγίου γενικού καθολικού και της μηνιαίας κατάστασης του βιβλίου αποθήκης.

ια) Η μη κάλυψη από τα προγράμματα λογισμικού των υποχρεώσεων και η μη τήρηση καθεμιάς από της υποχρεώσεις που θεσπίζονται από τα άρθρα αυτά(ΦΕΚ Α' 179/11-09-1997).

8. Επιπλέον, ισχύει ότι κάθε φορά που πραγματοποιείται φορολογικός έλεγχος και διαπιστώνονται επαναλαμβανόμενες και αυτοτελείς παραβάσεις, κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, είτε παραβάσεις, όπου προβλέπεται η επιβολή προστίμων με βάση την κατηγορία βιβλίων, το ανώτατο όριο του προστίμου δεν μπορεί να υπερβαίνει, το δεκαπενταπλάσιο των προστίμων αυτών. Επιπλέον, κατά τη δεύτερη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το τριακονταπλάσιο των προστίμων και για την τρίτη φορά της διαπίστωσης παραβάσεων τέτοιου τύπου δεν ισχύει περιορισμός ως προς το ανώτατο όριο αυτών των προστίμων.

9. Αξίζει να σημειωθεί ότι οι περιπτώσεις που ακολουθούν επίσης θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2:

α) Παράβαση σχετική με μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση των στοιχείων, που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ. και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη συναλλαγής ή μέρους αυτής και η αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) δραχμών, τότε επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με την αξία της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε.

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

Σε ειδικές περιπτώσεις κατά τις οποίες προκύπτει το ύψος της συνολικής αποκρυβείσας αξίας, αλλά χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία μιας εκάστης ξεχωριστά, τότε επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο της συναλλαγής.

β) Παράβαση που αφορά στην έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και την λήψη εικονικών, καθώς και τη νόθευση αυτών θεωρείται ιδιαίζουσα φορολογική παράβαση και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των τριακοσίων χιλιάδων δραχμών ή διαφορετικά ίσο με το διπλάσιο της ΒΑΣ.ΥΠ.1(ΦΕΚ Α' 179/11-09-1997).

Όταν αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας ενώ σε περίπτωση που δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός

της μερικώς εικονικής αξίας, επιβάλλεται μειωμένο πρόστιμο κατά πενήντα τοις εκατό.

Εξαιρετικά σε περίπτωση έκδοσης αποδείξεων από φορολογική ταμειακή μηχανή, στις οποίες τα εκτυπωμένα ατομικά στοιχεία του εκδότη δεν είναι πραγματικά, επιβάλλεται πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2. Τα παραπάνω ισχύουν στην περίπτωση που οι αποδείξεις που εκδόθηκαν έχουν καταχωρηθεί εμπρόθεσμα στα τηρούμενα βιβλία του κατόχου – χρήστη.

1.6 Πρόστιμα Φ.Π.Α. για πλαστά, νοθευμένα ή εικονικά φορολογικά στοιχεία

Στο Άρθρο 6 του παρόντος νόμου περιγράφονται τα πρόστιμα ΦΠΑ για πλαστά, νοθευμένα ή εικονικά φορολογικά στοιχεία. Αναλυτικά αναφέρεται ότι:

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

1.7 Επιβολή προστίμων - Διοικητική επίλυση της διαφοράς

Στο Άρθρο 9 του παρόντος νόμου παρουσιάζεται ο τρόπος επιβολής προστίμων και η διοικητική επίλυση της διαφοράς:

1. Το πρόστιμο που αναλογεί επιβάλλεται σε βάρος του παραβάτη φυσικού προσώπου και στις εταιρίες (ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες, περιορισμένης ευθύνης, ανώνυμες), όπως και στους συνεταιρισμούς και στα λοιπά ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, σε βάρος του νομικού προσώπου που τις εκπροσωπεί. Αντίστοιχα, στις κοινοπραξίες επιτηδευματιών, κοινωνίες αστικού δικαίου και αστικές εταιρίες το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος αυτών και κοινοποιείται στα μέλη τους, το καθένα από τα οποία ευθύνεται ολοκληρωτικά. Σε περίπτωση που έχουμε αλλοδαπές επιχειρήσεις και αλλοδαπούς οργανισμούς το

πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος τους και κοινοποιείται στους διευθυντές ή αντιπροσώπους ή πράκτορες, που έχουν στην Ελλάδα(ΦΕΚ Α' 179/11-09-1997).

Όσον αφορά στην βεβαίωση και καταβολή των προστίμων, που προβλέπονται και για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, τη βεβαίωση και την καταβολή των προστίμων που προβλέπονται από το άρθρο 5, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του ν. 2238/1994.

Έτσι, για τα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος. Σε περίπτωση διοικητικής επίλυσης της διαφοράς ή δικαστικό συμβιβασμό τα πρόστιμα των άρθρων 4, 5 και 6 περιορίζονται στο 1/3, στρογγυλοποιούμενα στην πλησιέστερη χιλιάδα δραχμών. Σε περίπτωση αποδεδειγμένης ολικής ή μερικής ανυπαρξίας της παράβασής, τα πρόστιμα διαγράφονται ολικά ή μερικά.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 4174

Στο Κεφάλαιο 2 παρουσιάζεται αναλυτικά ο Ν. 4174/2013, καθώς και οι αλλαγές που επήλθαν από την εφαρμογή του γενικότερα αλλά και ειδικότερα στον τομέα των επιχειρήσεων και των προστίμων, που είναι και ο σκοπός της παρούσας εργασίας.

Με την εφαρμογή του Ν. 4174/2013, το πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών (εφεξής Κ.Φ.Δ.) όπως και οι φόροι τους οποίους περιλαμβάνει αποσαφηνίζονται και διευρύνονται.

Με τον νόμο αυτό, ορίστηκε η διαδικασία προσδιορισμού, βεβαίωσης και είσπραξης των εσόδων του Δημοσίου (φόρος εισοδήματος), του Φ.Π.Α., του φόρου κατοχής ακίνητης περιουσίας, κάθε άλλου φόρου, τέλους, εισφοράς καθώς και των χρηματικών προστίμων.

Με τον παρόντα νόμο ολοκληρώνεται το πεδίο εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., σχετικά με τους φόρους που περιλαμβάνει και αφορούν τα παρακάτω δημόσια έσοδα:

- ❖ Φόρος Εισοδήματος
- ❖ Φ.Π.Α.
- ❖ ΕΝ.Φ.ΙΑ.
- ❖ Φόρους, τέλη, εισφορές ή χρηματικές κυρώσεις όπως παρουσιάζονται στο παράρτημα του Κ.Φ.Δ.
- ❖ Φόρος Κληρονομιάς, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Τυχερά Παιχνίδια
- ❖ Χρηματικές κυρώσεις και τόκους, οι οποίοι προβλέπονται από τον Κ.Φ.Δ.

Με τον τρόπο αυτό αποσαφηνίζεται το ποιοι είναι οι φόροι εκείνοι που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., οι οποίοι είναι οι εξής:

- ✓ Φόρος μεταβίβασης ακινήτων (Ν. 1587/1950)
- ✓ Δήλωση στοιχείων ακινήτων (Ε9) και Περιουσιολόγιο ακινήτων (Ν. 3427/2005)
- ✓ Ειδικός Φόρος επί των Ακινήτων (Ν. 3091/2002)
- ✓ Τέλος Επιτηδεύματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων (Ν. 3986/2011)
- ✓ Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης Φυσικών Προσώπων (Ν. 3986/2011)

- ✓ Φόρος Πολυτελούς Διαβίωσης (Ν. 4111/2013)
- ✓ Φόρος Πλοίων με ελληνική και με ξένη σημαία (Ν. 27/1975)
- ✓ Εισφορά Εισαγόμενου Συναλλάγματος (Ν. 4141/2013)
- ✓ Φόρος επί των μερισμάτων εταιριών του άρθρου 25 του Ν. 27/1975 (Ν. 4141/2013)
- ✓ Έσοδα Εισιτηρίων Καζίνο (Ν. 4093/2012)
- ✓ Ειδικός Φόρος Πολυτελείας Χωρών της Ε.Ε. και Εγχωρίως Παραγομένων Ειδών (Ν. 3833/2010)
- ✓ Συμμετοχή του Ελληνικού Δημοσίου στα Μικτά Κέρδη των Εταιρειών Παροχής
- ✓ Υπηρεσιών Στοιχημάτων και Τυχερών Παιγνίων μέσω Διαδικτύου (Ν. 4002/2011)
- ✓ Τέλος Συνδρομητών Κινητής Τηλεφωνίας και Τέλος Καρτοκινητής Τηλεφωνίας (Ν. 3775/2009)
- ✓ Τέλη Διενέργειας Παιγνίων με Παιγνιόχαρτα (άρθρα 8 του Ν. 2515/1997, 8 παρ. 1 του Ν. 2954/2001 και 10 παρ. 2 του Ν. 3037/2002)
- ✓ Φόρος Ασφαλίσεων (Ν. 3492/2006)
- ✓ Ετήσιο Τέλος για τη Λειτουργία Χώρου Καπνιζόντων (Ν. 3986/2011)
- ✓ Ειδικός Φόρος στις Διαφημίσεις που προβάλλονται από την τηλεόραση (31.12.2012 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου, η οποία κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του Ν. 4147/2013)
- ✓ Ειδικός Φόρος Ιδιωτικών Πλοίων Αναψυχής (Ν. 3790/2009)
- ✓ Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου (Ν.1676/1986)
- ✓ Εισφορά Δακοκτονίας (Ν. 1402/1983)
- ✓ Εφάπαξ φόροι επί των αποθεμάτων πετρελαίου (άρθρα 23 του Ν. 3634/2008, 2 του Ν.3828/2010 και τέταρτο παρ. 6 του Ν. 3845/2010)
- ✓ Τέλη Χαρτοσήμου (π.δ. 28ης Ιουλίου 1931)
- ✓ Ειδικός Φόρος για την Ανάπτυξη της Κινηματογραφικής Τέχνης (Ν. 1731/1987)
- ✓ Φόρος Ακίνητης Περιουσίας (Ν. 3842/2010)
- ✓ Φόρος Αυτομάτου Υπερτιμήματος (Ν. 1882/1990)
- ✓ Φόρος Αυτομάτου Υπερτιμήματος και Τέλος Συναλλαγής Ακινήτων (Ν. 3427/2005)

- ✓ Φόρος Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας (Ν. 2459/1997)
- ✓ Ενιαίο Τέλος Ακινήτων (3634/2008)
- ✓ Έκτακτο Ειδικό Τέλος Ηλεκτροδοτούμενων Δομημένων Επιφανειών (Ν. 4021/2011)
- ✓ Έκτακτο Ειδικό Τέλος Ακινήτων (Ν. 4152/2013)
- ✓ Εισφορές Φυσικών Προσώπων (άρθρα 18 του Ν. 3758/2009, 30 του Ν. 3986/2011, 5 του Ν. 3833/2010)
- ✓ Έκτακτη Εισφορά στα Ιδιωτικά Πλοία Αναψυχής (Ν. 3790/2009)
- ✓ Έκτακτες Εφάπαξ Εισφορές Κοινωνικής Ευθύνης των Νομικών Προσώπων (άρθρα 2 του Ν. 3808/2009 και 5 του Ν. 3845/2010)
- ✓ Αυτοτελής Φορολογία Αφορολόγητων Αποθεματικών (Ν. 2579/1998)
- ✓ Φορολογία Προβλέψεων Επισφαλών Απαιτήσεων (Ν. 3296/2004)
- ✓ Αυτοτελής Φορολογία Αφορολόγητων Αποθεματικών Τεχνικών Επιχειρήσεων (Ν. 2954/2001)
- ✓ Αυτοτελής Φορολογία των Αποθεματικών των Τραπεζών (Ν. 3513/2006)
- ✓ Ειδικός Φόρος Τραπεζικών Εργασιών (Ν. 1676/1986).

Επιπλέον, με τον 4174/2013, αποσαφηνίστηκε ο τρόπος κοινοποίησης των πράξεων της φορολογικής διαδικασίας τόσο όσον αφορά στα φυσικά όσο και στα νομικά πρόσωπα.

Η κοινοποίηση των πράξεων φορολογικής διαδικασίας στα φυσικά πρόσωπα γίνεται:

- Με την χρήση ηλεκτρονικών μέσων, με βάση τις διατάξεις που ισχύουν για την ηλεκτρονική κοινοποίηση
- Με αποστολή συστημένης επιστολής η οποία γίνεται είτε στην τελευταία ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας του φυσικού προσώπου που έχει δηλωθεί είτε στην έδρα ή εγκατάστασης του νομικού προσώπου.
- Μέσω επίδοσης στο φυσικό πρόσωπο ή στον εκπρόσωπο του νομικού προσώπου, στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η επίδοση με κάποιο από τους παραπάνω τρόπους.

Από την άλλη, η κοινοποίηση των πράξεων φορολογικής διαδικασίας σε νομικά πρόσωπα, γίνεται με παράδοση της πράξης στην έδρα ή την εγκατάσταση του

νομικού προσώπου στην Ελλάδα ενώ απαραίτητη είναι η απόδοση υπογεγραμμένης απόδειξης παραλαβής από υπάλληλο του νομικού προσώπου.

Επίσης, περίπτωση κοινοποίησης πράξης με συστημένη επιστολή, προβλέπεται ότι θεωρείται ως νομίμως κοινοποιηθείσα μετά την παρέλευση 15 ημερών εντός ή 30 ημερών σε περίπτωση που η διεύθυνση είναι εκτός Ελλάδας, από την ημέρα αποστολής (<http://www.taxnews.info/>).

Λαμβάνοντας υπόψιν τα παραπάνω, οι σημαντικότερες αλλαγές που διενεργήθηκαν στον τρόπο κοινοποίησης των πράξεων της φορολογικής διαδικασίας από τον Ν.4174/2013, είναι οι εξής:

- Μετά τις σχετικές αλλαγές, προβλέπεται η δυνατότητα κοινοποίησης με αποστολή απλής επιστολής των εγγράφων πληροφοριακού χαρακτήρα αλλά και των πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου.
- Τίθεται τεκμήριο νομιμότητας της επίδοσης σε νομικά πρόσωπα, σε περίπτωση που αυτή γίνει στην τελευταία δηλωθείσα διεύθυνση της έδρας ή εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη φορολογική διοίκηση νόμιμου φορολογικού εκπροσώπου.
- Τίθεται τεκμήριο το οποίο ορίζει ότι η νομιμότητα της κοινοποίησης στον τελευταίο δηλωθέντα στη φορολογική διοίκηση νόμιμο ή φορολογικό εκπρόσωπο δεν μπορεί να αμφισβητηθεί ούτε σε περίπτωση παραίτησης του αλλά και σε περίπτωση μη κοινοποίησης στη φορολογική διοίκηση του διορισμού νέου νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου.
- Τίθεται τεκμήριο με βάση το οποίο προβλέπει ότι στην περίπτωση ηλεκτρονικής κοινοποίησης, η κοινοποίηση θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά το πέρας 10 ημερών από την ανάρτηση στο λογαριασμό του προσώπου (φυσικού ή νομικού) .
- Τέλος, από τον νόμο προβλέπεται ότι ειδικά η κοινοποίηση πράξης που είναι σχετική με την φορολογία ακινήτων μπορεί να συντελεστεί με επίδοση στον ίδιο ή σε οποιοδήποτε άλλο ενήλικο φυσικό πρόσωπο που έχει σχέση με τον κύριο ή τον επικαρπωτή του ακινήτου και είναι παρόν στο ακίνητο, είτε με θυροκόλληση της πράξης στο ακίνητο σε περίπτωση που δεν είναι δυνατοί οι λοιποί προβλεπόμενοι τρόποι κοινοποίησης (<http://www.taxnews.info/>).

Φορολογικός εκπρόσωπος

Για τον φορολογικό εκπρόσωπο, ο Ν. 4174/2013 προβλέπει:

- Την υποχρέωση ορισμού φορολογικού εκπροσώπου με φορολογική κατοικία στην Ελλάδα εκ μέρους οποιουδήποτε φορολογουμένου που δεν έχει ταχυδρομική διεύθυνση στην Ελλάδα ώστε να είναι δυνατή η επικοινωνία της φορολογικής διοίκησης με το εν λόγω πρόσωπο (<http://www.taxnews.info/>).

Αξίζει να σημειωθεί ότι από τον νόμο ορίζεται ότι το πρόσωπο, που αναλαμβάνει και ορίζεται φορολογικός εκπρόσωπος από το άτομο που δεν διαθέτει διεύθυνση στην Ελλάδα, δεν φέρει καμία ευθύνη για την εκπλήρωση ή μη των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που εκπροσωπεί.

Προβλέπεται η δυνατότητα του φορολογικού εκπροσώπου που δεν επιθυμεί τη συνέχιση της εκπροσώπησης να προβεί μόνος του στην υποβολή στη φορολογική διοίκηση του εντύπου Μ7 σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν προβαίνει στην αντικατάστασή του.

Απαραίτητη προϋπόθεση για να μπορέσει να οριστεί φορολογικός εκπρόσωπος είναι να υποβληθεί στην Φορολογική Διοίκηση σχετικό αίτημα για τη χορήγηση ΑΦΜ, με την υποχρεωτική επίσης υποβολή του εντύπου Μ7 «Δήλωση Σχέσεων Φορολογουμένου» και μια απλή έγγραφη δήλωση με βεβαιωμένο το γνήσιο της υπογραφής από την αρμόδια αρχή ή υπηρεσία.

Προβλέπεται επίσης ότι σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επιθυμεί την αλλαγή φορολογικού εκπροσώπου, θα πρέπει να υποβάλλει τα ίδια έγγραφα στη Φορολογική Διοίκηση εντός 10 ημερών από την μεταβολή του εκπροσώπου. Σε περίπτωση που οι παραπάνω δηλώσεις υποβληθούν από άλλο πρόσωπο εκτός του φορολογούμενου θα πρέπει να προσκομιστεί και σχετική προς εξουσιοδότηση, νομίμως θεωρημένη.

Μαζί με τα παραπάνω θα πρέπει απαραίτητως να δηλωθεί και η πλήρης διεύθυνση κατοικίας του φορολογούμενου στον τόπο διαμονής του εκτός Ελλάδας αλλά και η διεύθυνση της ηλεκτρονικής του αλληλογραφίας.

Στο φορολογούμενο που δε γνωστοποιεί στη Φορολογική Διοίκηση το διορισμό φορολογικού εκπροσώπου, επιβάλλονται οι κυρώσεις του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. περί διαδικαστικών παραβάσεων.

Αποδεικτικό Ενημερότητας και Βεβαίωση Οφειλής

Σύμφωνα με τον Ν. 4174/2013 για το αποδεικτικό ενημερότητας και την βεβαίωση οφειλής προβλέπεται:

- ✓ Η χορήγηση φορολογικής ενημερότητας στο εκάστοτε φορολογούμενο για την πραγματοποίηση πράξεων και συναλλαγών και κάθε άλλη νόμιμη χρήση. Η φορολογική ενημερότητα παρέχεται από τη Φορολογική Διοίκηση μόνο σε περίπτωση που εξακριβωθεί ότι ο φορολογούμενος δεν έχει ληξιπρόθεσμες φορολογικές οφειλές και έχει υποβάλει όλες τις φορολογικές δηλώσεις κατά τα παρελθόντα έτη.
- ✓ Η δυνατότητα χορήγησης Βεβαίωσης Οφειλής με μηνιαία ισχύ με σκοπό την πραγματοποίηση πράξεων και συναλλαγών κατά την περίπτωση που η έκδοση Αποδεικτικού Φορολογικής Ενημερότητας δεν είναι δυνατή. Η μόνη περίπτωση κατά την οποία δεν είναι δυνατή η έκδοση και χορήγηση αποδεικτικού φορολογικής ενημερότητας είναι όταν ο φορολογούμενος έχει ενταχθεί σε πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών.
- ✓ Τέλος, η απαγόρευση χορήγησης Αποδεικτικού Φορολογικής Ενημερότητας ή Βεβαίωσης Οφειλής σε περίπτωση λήψης μέτρων διασφάλισης του Δημοσίου για οικονομικά εγκλήματα (<http://www.taxnews.info/>).

Οι αλλαγές που προκύπτουν από τα παραπάνω είναι οι εξής:

- Μετονομάζεται το Αποδεικτικό Φορολογικής Ενημερότητας σε Αποδεικτικό Ενημερότητας.
- Διαφοροποιούνται οι προϋποθέσεις για τη χορήγηση του Αποδεικτικού Ενημερότητας. Όπως αναφέρθηκε και προηγουμένως, πλέον το αποδεικτικό ενημερότητας δίδεται σε φορολογουμένους που δεν έχουν οφειλές στη Φορολογική Διοίκηση και επίσης έχουν υποβάλει τις απαιτούμενες φορολογικές δηλώσεις των τελευταίων πέντε ετών.
- Προσδιορίζεται η περίπτωση κατά την οποία δεν είναι δυνατή η χορήγηση αποδεικτικού ενημερότητας όταν ο φορολογούμενος έχει ληξιπρόθεσμες οφειλές σε άλλη αρχή του δημοσίου τομέα.

- Θεσπίζεται η διάρκεια ισχύος του Αποδεικτικού Ενημερότητας και η οποία ορίζεται ως και δύο μήνες.
- Προβλέπεται η απόδοση αποδεικτικού ενημερότητας με προκαθορισμένη ισχύ ενός μήνα για τους φορολογούμενους που είτε έχουν ενταχθεί σε πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών είτε έχουν οφειλές μη ληξιπρόθεσμες ή σε αναστολή.
- Τέλος, προβλέπεται υποχρεωτικός ορισμός όρου παρακράτησης σε περίπτωση που το αποδεικτικό εκδίδεται με σκοπό την είσπραξη χρημάτων ή την μεταβίβαση ακινήτου ή την σύσταση εμπραγμάτου δικαιώματος.

Με βάση τα όσα ορίστηκαν από τον νόμο και παρουσιάστηκαν παραπάνω, πλέον αποσαφηνίζονται οι πράξεις και οι συναλλαγές για τις οποίες απαιτείται η προσκόμιση αποδεικτικού ενημερότητας όπως:

- Η είσπραξη χρημάτων
- Η εξόφληση τίτλων πληρωμής από το Δημόσιο Τομέα
- Η σύναψη/ανανέωση συμβάσεων δανείων, πιστώσεων και χρηματοδοτήσεων με τράπεζες και πιστωτικά ιδρύματα
- Η μεταβίβαση ή σύσταση εμπραγμάτων δικαιωμάτων επί ακινήτων
- Η συμμετοχή σε διαγωνισμούς ανάληψης δημοσίων έργων ή προμηθειών από το Δημόσιο Τομέα
- Η καταβολή εκχωρημένων χρηματικών απαιτήσεων κατά των φορέων του Δημοσίου Τομέα

Επίσης αποσαφηνίστηκαν και οι εξαιρέσεις από την υποχρέωση προσκόμισής του. Επιπλέον, με τον παρόντα νόμο ορίζονται:

- Οι προϋποθέσεις χορήγησης του αποδεικτικού ενημερότητας
- Ο χρόνος ισχύος του (δύο μήνες)
- Η διαδικασία της αίτησης
- Το αρμόδιο όργανο
- Ο τύπος και το περιεχόμενο του αποδεικτικού ενημερότητας
- Τα σχετικά ποσοστά παρακράτησης σε περιπτώσεις που ο φορολογούμενος έχει οφειλές που υπάγονται σε κάποια ρύθμιση.
- Τέλος, ορίζονται οι προϋποθέσεις για την έκδοση βεβαίωσης οφειλής, ακόμα και για περιπτώσεις μεταβίβασης ακινήτου ή σύστασης εμπραγμάτου δικαιώματος επ' αυτού από επαχθή αιτία ενώ παράλληλα καθορίζεται η χρονική ισχύς της βεβαίωσης οφειλής, η διαδικασία χορήγησης, ο τύπος και το περιεχόμενό της

καθώς και τα ζητήματα που σχετίζονται με την απόδοση των ποσών υπό παρακράτηση(<http://www.taxnews.info/>). .

Πληροφορίες από φορολογουμένους και τρίτους

Στα άρθρα 14 και 15 του Κ.Φ.Δ., θεσπίζεται δια νόμου πλέον η υποχρέωση των φορολογουμένων και ορισμένων τρίτων να υποβάλλουν πληροφορίες στη φορολογική διοίκηση που θα μπορούν να χρησιμοποιηθούν με σκοπό τη διενέργεια διασταυρώσεων.

Με τα συγκεκριμένα άρθρα λοιπόν:

- ⇒ Εισάγεται νέα διάταξη που αφορά στην υποβολή καταστάσεων φορολογικών στοιχείων, προμηθευτών και πελατών για φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν ή ελήφθησαν από φυσικά πρόσωπα με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, νομικά πρόσωπα, νομικές οντότητες και αγρότες.
- ⇒ Διατυπώνεται επίσημα πλέον ότι πληροφορίες οι οποίες προέρχονται από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης δύναται να χορηγούνται στη Φορολογική Διοίκηση.

Από τα παραπάνω καθορίζεται ότι υποχρέωση υποβολής καταστάσεων φορολογικών στοιχείων για διασταύρωση πληροφοριών έχουν υποχρέωση να καταβάλλουν:

- ⇒ Φυσικά πρόσωπα με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα
- ⇒ Νομικά πρόσωπα
- ⇒ Νομικές οντότητες
- ⇒ Αγρότες του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α.
- ⇒ Όσοι δεν έχουν μόνιμη κατοικία στην χώρα αλλά υπόκεινται σε φορολόγηση, καθώς διαθέτουν ΑΦΜ στο εσωτερικό της χώρας, που το χρησιμοποιούν για να πραγματοποιούν αγορές ή πωλήσεις. Απαραίτητη προϋπόθεση στην συγκεκριμένη περίπτωση είναι να έχει δοθεί στα άτομα αυτά ή σε όμιλο που ανήκουν, σχετική άδεια για την πραγματοποίηση εισαγωγών, με αναστολή καταβολής του οφειλόμενου Φ.Π.Α. κατά την εισαγωγή και εφαρμογή του συστήματος

αντιστροφής της υποχρέωσης για τις μεταγενέστερες παραδόσεις των αγαθών εντός της Ελλάδας (www.pwc.gr).

Το περιεχόμενο των καταστάσεων αποτελείται από:

- ❖ Τον Α.Φ.Μ. του πελάτη ή του προμηθευτή
- ❖ Το πλήθος των εκδοθέντων και ληφθέντων φορολογικών στοιχείων
- ❖ Την αξία της συναλλαγής, προ Φ.Π.Α
- ❖ Τον Φ.Π.Α. που επιβαρύνει την συναλλαγή
- ❖ Την ένδειξη για το εάν ο αντισυμβαλλόμενος είναι υπόχρεο πρόσωπο που αφορά μονάχα τους προμηθευτές.

Επίσης, οι καταστάσεις των φορολογικών στοιχείων υποβάλλονται υποχρεωτικά και σε ηλεκτρονική μορφή ανεξάρτητα από την τήρηση απλογραφικών ή διπλογραφικών βιβλίων, όπως περιγράφεται παρακάτω:

- ✓ Κάθε μήνα από τον εκδότη, ανεξάρτητα από την κατηγορία βιβλίων που τηρούνται ή από την απαλλαγή του εκδότη από τήρηση. Η παραπάνω ενέργεια οφείλει να ολοκληρωθεί το αργότερο τρεις ημέρες πριν από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. για όσους τηρούν διπλογραφικά βιβλία.
- ✓ Μέχρι να λήξει η προθεσμίας υποβολής της περιοδικής δήλωσης που αφορούν μήνα ή τρίμηνο από το λήπτη. Επίσης σε περίπτωση που δεν υπάρχει υποχρέωση υποβολής περιοδικής δήλωσης, η προθεσμία υποβολής είναι μέχρι την εικοστή ημέρα του μήνα που ακολουθεί τη λήξη κάθε ημερολογιακού εξάμηνου που αφορούν.

Επιπλέον, τα στοιχεία που υποβάλλονται από τις καταστάσεις των πελατών-προμηθευτών διασταυρώνονται από τη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων. Οι τυχόν ασυμφωνίες και αποκλίσεις έπειτα αναρτώνται στους ηλεκτρονικούς λογαριασμούς των προσώπων, στο διαδικτυακό τόπο του Υπουργείου Οικονομικών, δίνοντας με τον τρόπο αυτό στα άτομα την δυνατότητα προσαρμογής και περαιτέρω διόρθωσης τους (www.pwc.gr).

Ενδοομιλικές συναλλαγές

Στα άρθρα 21 και 22 του ν.4174/2013 παρουσιάζονται οι τροποποιήσεις που αφορούν στις ενδοομιλικές συναλλαγές. Πιο συγκεκριμένα:

- ✓ Προχώρησε η ενσωμάτωση της υποχρέωση τήρησης από τα συνδεδεμένα πρόσωπα, φακέλου τεκμηρίωσης που αφορά στις μεταξύ τους συναλλαγές όπως επίσης και την μεταξύ τους μεταφορά λειτουργιών του άρθρου 51 του Κ.Φ.Ε.
- ✓ Πλέον προβλέπεται η δυνατότητα προέγκρισης από το Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων της μεθοδολογίας για την τιμολόγηση συγκεκριμένων μελλοντικών διασυνοριακών συναλλαγών με συνδεδεμένα πρόσωπα.
- ✓ Τέλος, ορίστηκε ότι αντικείμενο της προέγκρισης αποτελεί το σύνολο των κριτηρίων που χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών στην διάρκεια μιας συγκεκριμένης χρονικής περιόδου.

Τα κριτήρια αυτά περιλαμβάνουν:

- ⇒ Τη χρησιμοποιούμενη μέθοδο τεκμηρίωσης
- ⇒ Τα στοιχεία σύγκρισης ή αναφοράς
- ⇒ Τις σχετικές προσαρμογές
- ⇒ Τις κρίσιμες παραδοχές για τις μελλοντικές συνθήκες.

Με βάση τα παραπάνω, διαφοροποιείται η προθεσμία υποβολής του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων από 50 ημέρες που ήταν σε 4 μήνες που μετρούν από το τέλος κάθε φορολογικού έτους.

Με το μέτρο αυτό εξορθολογίζεται η σχετική προθεσμία, αν λάβουμε υπόψιν μας ότι η προθεσμία των 50 ημερών που ξεκινούσε να μετράει από το τέλος της χρήσης υπήρξε πολύ περιοριστική και επι του πρακτέου δεν ήταν εφικτό, μέσα σε αυτό το χρονικό διάστημα να προκύψουν τα απαραίτητα δεδομένα, ώστε να έχει ολοκληρωθεί η τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών.

Επίσης, αποσαφηνίζεται ότι το πρόστιμο που επιβάλλεται στις περιπτώσεις μη υποβολής του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών επιβάλλεται και στις περιπτώσεις υποβολής ανακριβούς ή ατελούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών.

Ακόμα, με τον παρόντα νόμο, προστίθεται νέο εδάφιο, το οποίο παρέχει εξουσιοδότηση στον Γενικό Γραμματέα να εκδίδει απόφαση, όπου θα προβλέπεται, απλοποιημένη διαδικασία υποβολής φακέλου τεκμηρίωσης για τις μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις.

Με την εφαρμογή της απλοποίησης αυτής, δημιουργούνται οι βάσεις στην Ελλάδα για την δημιουργία πιο ευέλικτων διαδικασιών που αφορούν μία συγκεκριμένη κατηγορία υπόχρεων, τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις.

Επίσης, ο όρος «συνδεδεμένες επιχειρήσεις» αντικαθίσταται με την χρήση του όρου «συνδεδεμένα πρόσωπα» και με την τροποποίηση αυτή διευρύνεται το υποκειμενικό πεδίο εφαρμογής των σχετικών διατάξεων που ορίζουν τους υπόχρεους τεκμηρίωσης. Τέλος, διευκρινίζεται ότι αρμόδια αρχή για τον έλεγχο των φακέλων τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών που καταθέτονται στο Υπουργείο Ανάπτυξης είναι η φορολογική διοίκηση.

Τα ζητήματα που επιλύονται από τα παραπάνω είναι τα εξής:

- ❖ Εκδόθηκε η ΠΟΛ. 1284/2013, που σχετίζεται με την διαδικασία για την προέγκριση μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης, την αναθεώρηση, ανάκληση και ακύρωση της.
- ❖ Η Διεύθυνση Ελέγχων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων Ορίζεται, αναλαμβάνει αρμόδια υπηρεσία χειρισμού
- ❖ Καθορίζονται τα επιμέρους στάδια της εν λόγω διαδικασίας καθώς και το περιεχόμενο της αίτησης προέγκρισης και τα σχετικά παράβολα.
- ❖ Τα παράβολα ανέρχονται στα:
 - ⇒ 1000€ κατά την υποβολή της Αίτησης Προκαταρκτικής Διαβούλευσης
 - ⇒ 5.000 κατά την υποβολή της Αίτησης Προέγκρισης ή Αναθεώρησης
 - ⇒ 10.000 € κατά την υποβολή αιτήματος συνεννόησης με αλλοδαπές φορολογικές αρχές.

- ❖ Επιπλέον, ούτε το άρθρο 22 του Κ.Φ.Δ. αλλά ούτε και η ΠΟΛ. 1284/2013 δεν συμπεριλαμβάνουν τον περιορισμό που είχε εισαχθεί με προηγούμενο νόμο, με βάση τον οποίο δεν μπορούσαν να αποτελέσουν αντικείμενο της προέγκρισης:
 - ⇒ Ορισμένη τιμή συναλλαγής μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων
 - ⇒ Ορισμένο ποσοστό του περιθωρίου μικτού ή καθαρού κέρδους από συναλλαγές με συνδεδεμένες επιχειρήσεις (www.pwc.gr).

Είσοδος σε εγκαταστάσεις

Με το συγκεκριμένο άρθρο, δίνεται πλέον η δυνατότητα της φορολογικής διοίκησης να διενεργεί επιτόπιο φορολογικό έλεγχο στις εγκαταστάσεις του εκάστοτε φορολογουμένου κατά το επίσημο ωράριο εργασίας της φορολογικής διοίκησης, όπως αυτό προβλέπεται.

Με τον τρόπο αυτό, η φορολογική διοίκηση έχει την δυνατότητα να διενεργήσει επιτόπιους ελέγχους στις εγκαταστάσεις του φορολογουμένου μέχρι την ολοκλήρωσή του ακόμη και μετά την παρέλευση του ωραρίου εργασίας της, σε περίπτωση που αυτό κριθεί απαραίτητο (www.pwc.gr).

2.1 Προσδιορισμός φόρου

Με τα άρθρα 30 έως και 34 του ΚΦΔ εισάγονται μεταβατικές διατάξεις που αφορούν στον προσδιορισμό του φόρου.

Επιπλέον, στα πλαίσια των διατάξεων αυτών οροθετήθηκε η έννοια της πράξης προσδιορισμού του φόρου ενώ παράλληλα προβλέφθηκαν οι κατηγορίες πράξεων προσδιορισμού του φόρου που είναι σε θέση να εκδώσει η φορολογική διοίκηση.

Τέλος, προβλέφθηκαν νέες περιπτώσεις κατά τις οποίες δικαιολογείται η παραγραφή του δικαιώματος για επιβολή φόρου (www.pwc.gr).

Οι τροποποιήσεις που προκύπτουν από τα παραπάνω είναι οι εξής:

- ⇒ Διενεργείται προσδιορισμός του φόρου ή εκδίδεται πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου άμεσα, για όλες τις φορολογικές δηλώσεις που

υποβάλλονται μετά την 1.1.2014, ανεξαρτήτως της χρήσης, της περιόδου, της φορολογικής υπόθεσης ή υποχρέωσης που μπορεί να αφορούν.

- ⇒ Μετά το πέρας της 1.1.2014, για υποθέσεις που αφορούν προσωρινό ή οριστικό φορολογικό έλεγχο, χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις που εκκρεμούσαν πριν από την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ., εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.
- ⇒ Όσον αφορά, πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, τέλους ή εισφοράς, οι οποίες έχουν εκδοθεί ή πρόκειται να εκδοθούν μετά από προσωρινό ή τακτικό φορολογικό έλεγχο και στην περίπτωση που εκδίδεται μερική καταλογιστική πράξη, αυτό δεν αποκλείει τη μεταγενέστερη διόρθωσή τους ύστερα από νέο έλεγχο.
- ⇒ Όταν υπάρχει ακύρωση οποιασδήποτε πράξης καταλογισμού, η οποία πραγματοποιείται με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, τότε είτε για τυπικούς λόγους είτε για λόγους νομικής πλημμέλειας, η Φορολογική Διοίκηση, οφείλει να σεβαστεί και να συμμορφωθεί με την δικαστική απόφαση, εκδίδοντας, από το χρόνο ισχύος του Κ.Φ.Δ. τις προβλεπόμενες πράξεις για τον προσδιορισμό του φόρου, ανεξάρτητα από τον χρόνο έκδοσης της δικαστικής απόφασης (www.pwc.gr).

2.2 Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση καταλογιστικών πράξεων

Με βάση το άρθρο 36 του ΚΦΔ, που αφορά την παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για έκδοση καταλογιστικών πράξεων, ορίζεται ότι:

- ↳ Προβλέπονται καινούριες περιπτώσεις παραγραφής του δικαιώματος για επιβολή φόρου.
- ↳ Όταν υπάρχει περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου ο οποίος έχει σαν αποτέλεσμα την τροποποίηση της πράξης προσδιορισμού του φόρου για έτος, η προσαρμογή διενεργείται στο παλαιότερο έτος για το οποίο δεν έχει ακόμη παραγραφεί το δικαίωμα αυτό.

Με τον τρόπο αυτό και βάση το άρθρο 36, προβλέπεται ότι η πενταετής παραγραφή αρχίζει από τη λήξη του έτους, κατά το οποίο λήγει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης.

Τα θέματα που αποσαφηνίζονται με τον τρόπο αυτό είναι:

- ↳ Το γεγονός ότι οι προϋπάρχουσες του άρθρου 36 του ΚΦΔ διατάξεις που αφορούν την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου περί κοινοποίησης φύλλων ελέγχου και πράξεων προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, συνεχίζουν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν(<http://www.taxnews.info>).
- ↳ η προβλεπόμενη εικοσαετής παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδώσει πράξεις διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής, που διατελέστηκαν πριν από την εφαρμογή του Κ.Φ.Δ. ισχύει, μόνο εφόσον κατά την έναρξη ισχύος του νόμου, το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.

2.3 Πληρωμή φόρου

Με την εφαρμογή του άρθρου 41 του ΚΦΔ, καθορίζονται όλες οι προϋποθέσεις που αφορούν στην πληρωμή των φόρων. Πιο αναλυτικά:

- ↳ Συγκεκριμενοποιήθηκε και καθορίστηκε ο τρόπος, ο χρόνος και οι προθεσμίες βάση των οποίων θα πρέπει να καταβάλλεται ο εκάστοτε οφειλόμενος φόρος.
- ↳ Σε περίπτωση που συντρέχει λόγος διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, θα πρέπει αυτός να καταβάλλεται εντός 30 ημερών από την κοινοποίηση της πράξης προσδιορισμού του φόρου στο φορολογούμενο.
- ↳ Σε περίπτωση εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ο φόρος θα πρέπει να καταβάλλεται εντός 3 ημερών από την κοινοποίηση της πράξης προσδιορισμού.

Με βάση λοιπόν την εφαρμογή όλων των παραπάνω, οι αλλαγές οι οποίες συντελούνται είναι οι εξής:

- ⇒ Δίνεται η δυνατότητα εξόφλησης του οφειλόμενου φόρου με μεταβίβαση σε τρίτο πρόσωπο, της πλήρους κυριότητας ακινήτου. Επιπλέον, εκχωρείται η απαίτηση

καταβολής του οφειλόμενου ποσού ή μέρους αυτού στο Ελληνικό Δημόσιο σε περίπτωση που ο υπόχρεος δεν έχει την δυνατότητα να καταβάλλει τον φόρο σε μετρητά.

- ⇒ Επιπλέον, οι φόροι που προσδιορίζονται τόσο κατά τον άμεσο προσδιορισμό φόρου όσο και κατά το διοικητικό προσδιορισμό φόρου, καταβάλλονται εφάπαξ και κατ' εξαίρεση σε δόσεις σε πιστωτικά ιδρύματα ή ΕΛΤΑ, με τη χρήση κωδικού πληρωμής (<http://www.taxnews.info>).

2.4 Επιστροφή φόρου

Με το άρθρο 42 ορίζεται με υπουργική απόφαση η διαδικασία επιστροφής φόρου εισοδήματος για τα νομικά πρόσωπα. Ο Ν.4174/2013 προβλέπει:

- ⇒ Το γεγονός ότι η είσπραξη των φόρων αποτελεί αρμοδιότητα του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων
- ⇒ Εφόσον συντρέχουν λόγοι, η είσπραξη των φόρων μπορεί να ανατεθεί σε κάθε άλλη δημόσια υπηρεσία ή σε πιστωτικά ιδρύματα.
- ⇒ Επιπλέον, καθορίστηκε ο τρόπος, ο χρόνος και οι προθεσμίες εντός των οποίων καταβάλλεται ο οφειλόμενος φόρος.

Με το άρθρο 42 λοιπόν, διευκρινίζεται ότι η αξίωση επιστροφής των αχρεωστήτως καταβληθέντων παραγράφεται κατά το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος έκδοσης πράξης προσδιορισμού φόρου όσον αφορά στην αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση από την οποία πηγάζει η αξίωση επιστροφής του φορολογουμένου (e-forologia.gr).

Τα ζητήματα που επιλύονται από την εφαρμογή του άρθρου αυτού είναι τα εξής:

- ❖ Πραγματοποιήθηκε η έκδοση ΠΟΛ. 1287/2013 για τη διαδικασία επιστροφής φόρου εισοδήματος για τα νομικά πρόσωπα κερδοσκοπικού χαρακτήρα.
- ❖ Καθορίστηκε ότι ο χρόνος υποβολής της δήλωσης φόρου εισοδήματος θα αποτελεί το κριτήριο για την επιστροφή του φόρου. Η διαδικασία θα λαμβάνει χώρα μετά την ηλεκτρονική επεξεργασία των διαθέσιμων στοιχείων από τη Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης και έως το τέλος κάθε διμήνου

- ❖ Η επεξεργασία των δεδομένων αποσκοπεί στον έλεγχο συμμόρφωσης όσων υπόκεινται στο φόρο και τη συμφωνία των αιτουμένων προς επιστροφή ποσών με τα δεδομένα των φορολογικών δηλώσεων.
- ❖ Καθορίζεται η διενέργεια της μεθόδου ανάλυσης κινδύνου με βάση την οποία προκύπτουν οι περιπτώσεις όπου η επιστροφή φόρου θα διενεργείται άμεσα και αυτές για τις οποίες θα απαιτείται προηγούμενος έλεγχος.
- ❖ Με την λήξη του εκάστοτε φορολογικού έτους επιλέγεται δείγμα με σκοπό τη διενέργεια ελέγχου στους δικαιούχους που έτυχαν επιστροφής χωρίς έλεγχο.

2.5 Πρόγραμμα Ρύθμισης Οφειλών

Στο άρθρο 43 του ΚΦΔ προβλέπεται το πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών όπου προβλέπεται η δυνατότητα χορήγησης από τη φορολογική διοίκηση προγράμματος ρύθμισης οφειλών. Προβλέπεται λοιπόν η δυνατότητα τμηματικής καταβολής της οφειλής με δόσεις σε περίπτωση που ο εκάστοτε φορολογούμενος επικαλεστεί αδυναμία για την καταβολή του φόρου εντός της νόμιμα προκαθορισμένης προθεσμίας.

Μέσω της ρύθμισης οφειλών προβλέπεται η δυνατότητα υποβολής αιτήματος για την υπαγωγή σε πρόγραμμα ρύθμισης ακόμα και μετά τη λήξη της προθεσμίας καταβολής του φόρου (e-forologia.gr).

Μέσω του άρθρου αυτού:

- ⇒ Πραγματοποιήθηκε η σχετική έκδοση της ΠΟΛ. 1277/2013, η οποία ρυθμίζει τα ειδικά θέματα εφαρμογής της ρύθμισης οφειλών του άρθρου.
- ⇒ Επίσης, ιδιαίτερα σημαντικός είναι ο καθορισμός των οφειλετών που έχουν την δυνατότητα να υπαχθούν στη ρύθμιση. Έτσι λοιπόν υποχρεωτικά υπάγεται στην ρύθμιση το σύνολο των βεβαιωμένων οφειλών στις Φορολογικές Αρχές ληξιπρόθεσμων, έως την ημερομηνία της αίτησης, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κ.Φ.Δ. που δεν έχουν τακτοποιηθεί με νόμιμο τρόπο είτε με αναστολή είσπραξης ή διευκόλυνση είτε με άλλη νομοθετική ρύθμιση τμηματικής καταβολής ληξιπρόθεσμων οφειλών.

- ⇒ Υπάρχει η δυνατότητα επίσης να υπαχθούν στην ρύθμιση με δική τους επιλογή:
 - ↳ Οι φορολογούμενοι που οι βεβαιωμένες οφειλές που τελούν σε αναστολή είσπραξης
 - ↳ Οι φορολογούμενοι που έχουν μη ληξιπρόθεσμες έως την ημερομηνία υποβολής της αίτησης υπαγωγής στη ρύθμιση οφειλές.
- ⇒ Απαραίτητο προκειμένου να μπορέσουν οι φορολογούμενοι να υπαχθούν στην ρύθμιση είναι να υποβάλλουν τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. της τελευταίας πενταετίας και περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. οι οποίες έπονται της τελευταίας εκκαθαριστικής και η προθεσμία υποβολής τους έχει λήξει ένα μήνα πριν από την ημερομηνία αίτησης.
- ⇒ Επιπλέον, συγκεκριμενοποιείται ο τρόπος υποβολής της αίτησης υπαγωγής σε πρόγραμμα ρύθμισης. Έτσι, η σχετική αίτηση για την υπαγωγή στη ρύθμιση θα πρέπει να υποβάλλεται κατά κύριο λόγο ηλεκτρονικά ή διαφορετικά στην υπηρεσία η οποία έχει στην αρμοδιότητα της την είσπραξη οφειλής σε περίπτωση που δεν υπάρχει διαδικτυακή εφαρμογή ή απαιτούνται επιπλέον στοιχεία για την αξιολόγηση της αίτησης.
- ⇒ Η έναρξη ισχύος της ρύθμισης ξεκινά με την καταβολή της πρώτης δόσης σε διάστημα εντός τριών ημερών από την υποβολή της αίτησης και το ελάχιστο ποσό της μηνιαίας δόσης έχει καθοριστεί στα 15 €.
- ⇒ Τέλος, οι οφειλόμενες δόσεις καταβάλλονται με τη χρήση μοναδικού κωδικού, της «Ταυτότητας Ρυθμισμένης Οφειλής (Τ.Ρ.Ο.)» είτε έως 12 δόσεις είτε σε εξαιρετικές περιπτώσεις μέχρι 24 δόσεις.

2.6 Εκτελεστοί τίτλοι

Με το άρθρο 45 του ΚΦΔ απαριθμούνται και καταγράφονται οι εκτελεστοί τίτλοι, βάσει των οποίων η φορολογική διοίκηση μπορεί να προβεί σε αναγκαστική εκτέλεση για την είσπραξη φορολογικών οφειλών.

Από το άρθρο αυτό ορίζεται ότι εκτελεστό τίτλο αποτελεί και η απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής.

2.7 Ατομική ειδοποίηση καταβολής οφειλής /υπερημερίας

Με το άρθρο 47 του Ν. 4174/2013 συντελείται ο καθορισμός του τύπου και του περιεχομένου της ατομικής ειδοποίησης. Πιο συγκεκριμένα:

- ✓ Θεσπίζεται πλέον ως υποχρέωση της φορολογικής διοίκησης η αποστολή ατομικής ειδοποίησης καταβολής των ληξιπρόθεσμων οφειλών στον φορολογούμενο πριν τη διενέργεια οποιασδήποτε πράξης εκτέλεσης.
- ✓ Επιπλέον, στην περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν καταβάλει το οφειλόμενο ποσό εντός 30 ημερών από την ατομική ειδοποίηση τότε επιτρέπεται η λήψη μέτρων αναγκαστικής εκτέλεσης. Το παραπάνω δεν ισχύει μόνο στην περίπτωση που ο φορολογούμενος υπαχθεί εντός 30 ημερών σε πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών.

Οι αλλαγές που επέρχονται με το συγκεκριμένο άρθρο είναι:

- ↪ Μεταβολή της υποχρέωσης αποστολής στο φορολογούμενο ατομικής ειδοποίησης στην περίπτωση που δεν καταβάλλει τους οφειλόμενους φόρους ή πρόστιμα, σε υποχρέωση κοινοποίησης πριν από οποιαδήποτε λήψη μέτρων αναγκαστικής εκτέλεσης.
- ↪ Επίσης, με την εφαρμογή του άρθρου πλέον προβλέπεται εξαίρεση από την υποχρέωση κοινοποίησης σε φορολογούμενους ατομικής ειδοποίησης πριν τη λήψη μέτρων αναγκαστικής εκτέλεσης.
- ↪ Ενώ δεν είναι απαραίτητη η κοινοποίηση ειδοποίησης πριν από την επιβολή κατάσχεσης χρηματικών ποσών ή απαιτήσεων (e-forologia.gr).

2.8 Διασφαλιστικά μέτρα

Το άρθρο 46 του Ν. 4174/2013 αναφέρεται στα διασφαλιστικά μέτρα υπέρ των συμφερόντων του Δημοσίου. Μέσω του άρθρου αυτού:

- ↪ Συμπεριλήφθηκαν διατάξεις για τη λήψη διασφαλιστικών για τα συμφέροντα του Δημοσίου στον Κ.Φ.Δ.
- ↪ Επίσης, προβλέφθηκε η δυνατότητα να προβαίνει το Δημόσιο, χωρίς δικαστική απόφαση στην επιβολή συντηρητικής κατάσχεσης κινητών, ακινήτων, εμπράγματων δικαιωμάτων σε αυτά, απαιτήσεων και γενικά όλων των

περιουσιακών στοιχείων του οφειλέτη του Δημοσίου είτε βρίσκονται στα χέρια τρίτου είτε στα χέρια του, μόνο σε επείγουσες περιπτώσεις και όταν υπάρχει εμφανής κίνδυνος για την μη είσπραξη των φόρων.

↳ Τέλος, δόθηκε η δυνατότητα στο Δημόσιο να λαμβάνει τα απαραίτητα ασφαλιστικά μέτρα με βάση τον εκτελεστό τίτλο κατ' αναλογική εφαρμογή του άρθρου 691 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας.

Από την εφαρμογή των παραπάνω προκύπτει ότι:

- Στην περίπτωση της επιβολής συντηρητικής κατάσχεσης διευκρινίζεται ότι θα πρέπει να υπάρξει διαχωρισμός της αποτροπής επικείμενου κινδύνου για την είσπραξη των φόρων ως ένα ανεξάρτητο και αυτοτελή λόγο σε σύγκριση με την ύπαρξη επείγοντος.
- Αξίζει να σημειωθεί ότι η συντηρητική κατάσχεση είναι δυνατόν να επιβληθεί ακόμα και πριν από τη λήξη της προθεσμίας καταβολής της οφειλής έστω και χωρίς δικαστική απόφαση.
- Η εγγραφή υποθήκης συμπεριλήφθηκε στα διασφαλιστικά μέτρα του Δημοσίου.
- Υπάρχει διευκρίνιση ότι η συντηρητική κατάσχεση μπορεί να επιβληθεί μετά την απόκτηση νόμιμου τίτλου και πριν τη λήξη της προθεσμίας καταβολής φόρου.
- Ενεργοποιείται η αυτοδίκαιη μετατροπή της συντηρητικής κατάσχεσης σε αναγκαστική μόλις η οφειλή καταστεί ληξιπρόθεσμη.
- Επαναδιατυπώνεται το άρθρο 14 του Ν.2523/1997 αναφορικά με τα μέτρα διασφάλισης του Δημοσίου και προστίθεται στον Κ.Φ.Δ. (άρθρο 46 παρ.5 και 6 του Κ.Φ.Δ.).
- Σε ειδικές περιπτώσεις, η φορολογική διοίκηση είναι σε θέση να επιβάλλει προληπτικά ή διασφαλιστικά μέτρα υπέρ του δημοσίου συμφέροντος, με άμεσο και επείγον χαρακτήρα. Αυτό γίνεται κυρίως σε βάρος εκείνων που η φορολογική διοίκηση θεωρεί ότι διαπράττουν ορισμένες παραβάσεις φοροδιαφυγής.

Τα παραπάνω μέτρα επιβάλλονται:

- ↳ Σε περίπτωση μη απόδοσης ή ανακριβούς απόδοσης Φ.Π.Α. και παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών
- ↳ Μη υποβολής δήλωσης
- ↳ Υποβολή ανακριβούς δήλωσης Φ.Π.Α. με σκοπό την αποφυγή πληρωμής των φόρων, της είσπραξης επιστροφής μετά από παραπλάνηση της φορολογικής διοίκησης

- ✧ Έκδοσης πλαστών ή νοθευμένων φορολογικών στοιχείων
 - ✧ Έκδοσης και αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων, σε περίπτωση που η αξία των συναλλαγών των φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει αθροιστικά το ποσό των 300.000 €.
- Εάν συντρέχει μια από τις περιπτώσεις που αναφέρθηκαν παραπάνω τότε η φορολογική διοίκηση έχει την δυνατότητα να μην παραλαμβάνει και να μην χορηγεί έγγραφα που απαιτούνται από τη νομοθεσία για τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων (www.pwc.gr).
 - Επιπλέον, έχει την δυνατότητα να δεσμεύσει το 50% των καταθέσεων, των πάσης φύσεως λογαριασμών και παρακαταθηκών και του περιεχομένου των θυρίδων των παραβατών, όπως και το μη χρηματικό περιεχόμενο θυρίδων και οι μη χρηματικές παρακαταθήκες.
 - Το άρθρο 46 του Κ.Φ.Δ. δύναται να εφαρμοστεί και στις υποθέσεις, για τις οποίες είχε συνταχθεί ειδική έκθεση ελέγχου σύμφωνα με το άρθρο 14 του Ν.2523/1997 μέχρι τις 31.12.2013, αλλά δεν έχουν ληφθεί τα προβλεπόμενα μέτρα διασφάλισης μέχρι την ημερομηνία αυτή.
 - Επιπλέον, τα παραπάνω μέτρα διασφάλισης μπορούν να επιβληθούν και σε βάρος των ομόρρυθμων εταίρων προσωπικών εταιριών, κάθε προσώπου εντεταλμένου από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση ή εκπροσώπηση οποιουδήποτε νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας από την τέλεση της παράβασης φοροδιαφυγής ακόμα και αν έχουν αποβάλλει την ιδιότητα αυτή.
 - Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων εξειδικεύονται τα πρόσωπα, σε βάρος των οποίων επιβάλλονται τα μέτρα διασφάλισης. Έτσι: Για ανώνυμες εταιρίες, τα μέτρα επιβάλλονται στους προέδρους και αντιπροέδρους των Δ.Σ., στους διευθύνοντες, εντεταλμένους, συμπράττοντες συμβούλους, στους διοικητές, στους γενικούς διευθυντές, στους διευθυντές, καθώς και σε κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση είτε από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση ή εκπροσώπηση αυτών, ενώ αν ελλείπουν τα προαναφερόμενα πρόσωπα, τα μέτρα επιβάλλονται στα μέλη των διοικητικών συμβουλίων των εταιριών αυτών.
 - Σύμφωνα με την σχετική απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, τα μέτρα διασφάλισης δεν εφαρμόζονται:

- ⇒ Για ποσά μισθών και συντάξεων που κατατίθενται στους λογαριασμούς των φυσικών προσώπων (www.pwc.gr)
- ⇒ Για ποσά που καταβάλλονται με χρέωση των λογαριασμών του παραβάτη σε αντίστοιχη πίστωση λογαριασμών του Δημοσίου για την εκπλήρωση φορολογικών υποχρεώσεων του παραβάτη
- ⇒ Για ποσά που προορίζονται για την έκδοση τραπεζικών επιταγών σε διαταγή του Ελληνικού Δημοσίου και φορέων Κοινωνικής Ασφάλισης για την καταβολή φορολογικών και ασφαλιστικών υποχρεώσεων του παραβάτη
- ⇒ Για αποδοχές εργαζομένων και ασφαλιστικές εισφορές που καταβάλλονται από τον παραβάτη με χρέωση των λογαριασμών του σε αντίστοιχη πίστωση των συνδεδεμένων με αυτούς λογαριασμών των δικαιούχων μισθωτών που συνδέονται με αυτόν με σύμβαση παροχής εξαρτημένης εργασίας και των φορέων κοινωνικής ασφάλισης
- ⇒ Σε περίπτωση που ο παραβάτης έχει μη εκχωρηθείσα ανταπαίτηση κατά του Δημοσίου, η οποία είναι τουλάχιστον ίση με το ποσό που προβλέπεται από το άρθρο 46 παρ.5 του Ν.4174/2013, η οποία μπορεί να αντιταχθεί σε συμψηφισμό σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Δ. και του άρθρου 83 του ν.δ.356/1974, εφόσον ισχύουν και οι λοιπές νόμιμες προϋποθέσεις.
- Μπορεί να ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών κατά της πράξης διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου
- Από το παραπάνω όμως δεν προκύπτει ότι η προθεσμία και η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής δύναται να αναστείλουν την εφαρμογή των μέτρων διασφάλισης ενώ προβλέπεται η δυνατότητα υποβολής αιτήματος αναστολής εφαρμογής των μέτρων.
- Παρόλαυτα, η λήψη των μέτρων διασφάλισης δεν αποτελεί εμπόδιο για τη φορολογική διοίκηση να προσπαθήσει να ικανοποιήσει της απαιτήσεις της από τα δεσμευμένα περιουσιακά στοιχεία με αναγκαστική εκτέλεση.

Από όλα τα παραπάνω γίνεται σαφές ότι η λήψη των διασφαλιστικών μέτρων σε περιπτώσεις παραβάσεων φοροδιαφυγής περιλαμβάνει και τις υποθέσεις για τις οποίες έχουν συνταχθεί ειδικές εκθέσεις ελέγχου του άρθρου 14 παρ. 1 του Ν. 2523/1997 μέχρι την 31-12-2013, αλλά κατά την ημερομηνία αυτή δεν έχουν ακόμη ληφθεί τα προβλεπόμενα μέτρα (www.pwc.gr).

2.9 Αναγκαστική εκτέλεση

Το άρθρο 48 του Ν. 4174/2013 περιλαμβάνει διατάξεις που ενσωματώθηκαν στον ΚΦΔ για την λήψη μέτρων αναγκαστικής εκτέλεσης.

Με το συγκεκριμένο άρθρο δίνεται η επιλογή του συμψηφισμού απαιτήσεων του Δημοσίου από φόρους και λοιπά έσοδα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κ.Φ.Δ. και σε όλη την μέχρι σήμερα φορολογική και τελωνειακή νομοθεσία. Η δυνατότητα συμψηφισμού ισχύει και για κάθε άλλη απαίτηση του Δημοσίου (www.pwc.gr).

2.10 Λήψη μέτρων σε περίπτωση υπόνοιας καταδολίευσης(μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων)

Το άρθρο 49 του Ν. 4174/2013 αναφέρεται στην λήψη μέτρων σε περίπτωση καταδολίευσης και με την ενσωμάτωση του:

- Δόθηκε η δυνατότητα για την λήψη μέτρων αναγκαστικής εκτέλεσης ή εγγραφής υποθήκης ακόμα και πριν τη νόμιμη προθεσμία για την καταβολή των φόρων ή την κοινοποίηση της ατομικής ειδοποίησης ή την παρέλευση των 30 ημερών από την ως ειδοποίηση σε περίπτωση υπόνοιας καταδολίευσης, η οποία ενδέχεται να θέτει σε κίνδυνο την είσπραξη του φόρου.
- Επίσης, προβλέπεται η δυνατότητα να ασκηθεί από την φορολογική διοίκηση, αγωγή διάρρηξης για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου κατά φορολογουμένων που δεν προβαίνουν σε μεταβίβαση περιουσιακών τους στοιχείων.

Επί της ουσίας με την εφαρμογή του άρθρου 49, καταργείται πλέον η προϋπόθεση να έχει δοθεί η σύμφωνη γνώμη του Οικονομικού Εισαγγελέα για τη λήψη μέτρων σε περιπτώσεις όπου υπάρχει υπόνοια από τη φορολογική διοίκηση για καταδολίευση. Περιπτώσεις δηλαδή που για τους εκάστοτε φορολογουμένους, υπάρχουν υπόνοιες για μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων ή προπαρασκευαστικών ενεργειών εγκατάλειψης της χώρας ή άλλων ενεργειών που θέτουν σε κίνδυνο την είσπραξη των φόρων.

Επίσης, παύει να ισχύει ο χρονικός περιορισμός της άσκησης αγωγής διάρρηξης για χρονική περίοδο δύο ετών από την ημερομηνία της καταδολιευτικής ενέργειας (www.pwc.gr).

2.11 Αλληλέγγυα ευθύνη

Με την εφαρμογή του νέου νόμου και συγκεκριμένα με το άρθρο 50, επέρχονται τροποποιήσεις στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων περί αλληλέγγυας ευθύνης

Πιο συγκεκριμένα, έγινε επαναδιατύπωση του προηγούμενου άρθρου για την αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων νομικών προσώπων τόσο κατά το χρόνο λειτουργίας τους όσο και κατά το χρόνο διάλυσής τους. Τέλος, εκτός από τα διοικούντα νομικά πρόσωπα προστίθενται και άλλα πρόσωπα που έχουν αλληλέγγυα ευθύνη.

Οι διαφοροποιήσεις που προκύπτουν από την εφαρμογή του άρθρου για την αλληλέγγυα ευθύνη είναι:

- ❖ Τόσο η προσωπική και η αλληλέγγυα ευθύνη των διευθυντών, διαχειριστών, διευθυνόντων συμβούλων, εντεταλμένων στη διοίκηση και εκκαθαριστών των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων επεκτείνεται και στους προέδρους
- ❖ Επιπλέον, καλύπτει εκτός από τους παρακρατούμενους φόρους και τον Φ.Π.Α. και όλους τους επιρριπτόμενους φόρους.
- ❖ Τέλος, διαφοροποιείται το πεδίο στο οποίο εφαρμόζεται η αλληλέγγυα ευθύνη για την καταβολή του οφειλόμενου και μη εξοφληθέντος φόρου κατά τη λύση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στους μετόχους ή εταίρους του κατά τη διάλυσή του και σε πρόσωπα που υπήρξαν μέτοχοι ή εταίροι στην διάρκεια των τελευταίων 3 ετών πριν από τη λύση του με ποσοστό 10% (αντί του 5% που ίσχυε πριν) μέχρι του ποσού των κερδών που αναλήφθηκαν εντός της τριετίας (www.pwc.gr).

2.12 Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την είσπραξη φόρων

Μέσω του άρθρου 51 ο Ν. 4174/2013 εισάγει νέες περιπτώσεις γεγονότων διακοπτικών της παραγραφής του Δημοσίου για την είσπραξη φόρων. Το άρθρο 51 προβλέπει:

- ❖ 5ετή παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την είσπραξη των φόρων που καλύπτονται από τον Κ.Φ.Δ.
- ❖ Την διατήρηση του δικαιώματος του Δημόσιου να προβεί σε αναγκαστική εκτέλεση όταν συντρέχει περίπτωση διακοπής της πενταετούς παραγραφής, χωρίς χρονικό περιορισμό.

Τα νέα δεδομένα λοιπόν με βάση την ισχύ του άρθρου είναι ότι πλέον:

- ↳ Προβλέπεται το γεγονός ότι η παραγραφή αρχίζει από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου αποκτήθηκε ο νόμιμος τίτλος εκτέλεσης.
- ↳ Έχουμε την εισαγωγή διάταξης με βάση την οποία διευκρινίζεται το γεγονός ότι ακόμα και η κοινοποίηση στο φορολογούμενο ατομικής ειδοποίησης, μεταξύ άλλων γεγονότων, είναι ικανή να διακόψει την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την είσπραξη φόρων και λοιπών εσόδων.
- ↳ Εκτός από τα παραπάνω, κάποια ακόμη γεγονότα διακοπτικά της παραγραφής είναι τα παρακάτω:

- Η αναγγελία προς επαλήθευση στην πτώχευση
- Η αναγγελία προς κατάταξη στον υπάλληλο πλειστηριασμού
- Η αναγγελία στον εκκαθαριστή κληρονομιάς ή διαλυθέντος νομικού προσώπου ή στον ειδικό εκκαθαριστή επιχείρησης
- Η εγγραφή προσημείωσης ή υποθήκης επί οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου του φορολογούμενου.

↳ Για όσους φέρουν αλληλέγγυα ευθύνη, η διακοπή της παραγραφής ως προς έναν από αυτούς ενεργεί και κατά των λοιπών.

↳ Η αναστολή της παραγραφής ισχύει:

- Για τον χρόνο που είχε χορηγηθεί ρύθμιση τμηματικής καταβολής ή η Φορολογική Διοίκηση δεν μπορούσε να εισπράξει το χρέος λόγω αναστολής εκτελέσεως από οποιαδήποτε αιτία.
- Στην περίπτωση αναστολής εκτελέσεως, η παραγραφή δεν συμπληρώνεται ένα δεν παρέλθει ένα έτος από τη λήξη της αναστολής.
- Κατά τη χρονική διάρκεια που ο φορολογούμενος είναι ανήλικος
- Κατά τη διάρκεια της δικαστικής αμφισβήτησης του εκτελεστού τίτλου της απαίτησης ή της νομιμότητας της είσπραξης ή του κύρους πράξης της εκτέλεσης και μέχρι τη συμπλήρωση ενός έτους από την επίδοση

αμετάκλητης δικαστικής απόφασης στη Φορολογική Διοίκηση με δικαστικό επιμελητή.

↳ Τέλος από το παραπάνω άρθρο προβλέπεται η μη πειθαρχική ευθύνη του αρμοδίου οργάνου της φορολογικής διοίκησης σε περίπτωση που δεν εκκινήσει την διαδικασία αναγκαστικής εκτέλεσης για την είσπραξη του φόρου στα πλαίσια της προθεσμίας της παραγραφής, εάν αυτή κριθεί δικαιολογημένη από το Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (www.pwc.gr).

Θετικό στοιχείο για τις διατάξεις του άρθρου 51 του Κ.Φ.Δ, σχετικά με το χρόνο παραγραφής και τους λόγους διακοπής και αναστολής αυτής, είναι το γεγονός ότι πλέον εφαρμόζονται για φόρους και λοιπά έσοδα για τα οποία η Φορολογική Διοίκηση αποκτά εκτελεστό τίτλο αρχής γενομένης από το 2014 και πέρα.

2.13 Τόκοι

Στο άρθρο 53 του Ν.4174/2013 περιγράφεται ότι είναι σχετικό με την επίδοση των τόκων. Πιο αναλυτικά:

- Από το άρθρο προβλέπεται ότι σε περίπτωση εκπρόθεσμης καταβολής του φόρου ο φορολογούμενος είναι υποχρεωμένος να καταβάλλει τόκους για τη χρονική περίοδο από τη λήξη της νόμιμης προθεσμίας έως και την ημερομηνία καταβολής του φόρου.
- Με το άρθρο όμως προβλέπεται και το ενδεχόμενο καταβολής υπερβάλλοντος φόρου από τον φορολογούμενο, όπου στην περίπτωση αυτή η Φορολογική Διοίκηση είναι υποχρεωμένη να καταβάλλει τόκους για τη χρονική περίοδο από την ημερομηνία της καταβολής του υπερβάλλοντος φόρου μέχρι την ημερομηνία επιστροφής του, εκτός εάν η επιστροφή φόρου διενεργηθεί εντός 90 ημερών από την αίτηση επιστροφής του καταβληθέντος φόρου.

Με την εφαρμογή του άρθρου 53 συντελούνται μια σειρά από αλλαγές οι οποίες παρουσιάζονται παρακάτω:

- ❖ Προβλέπεται ότι για ένα διάστημα που χαρακτηρίζεται ως μεταβατικό δηλαδή έως 31.12.2015 οι τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής του φόρου, θα υπολογίζονται κάθε μήνα και όχι σε ημερήσια βάση κατά την είσπραξη για ολόκληρο το μήνα.
- ❖ Ο Υπουργός Οικονομικών αντί του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων είναι πλέον αρμόδιος για την έκδοση της απόφασης για τον ορισμό του επιτοκίου υπολογισμού τόκων εκπρόθεσμης καταβολής φόρου και επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου.
- ❖ Επιπλέον, το επιτόκιο υπολογισμού των τόκων μπορεί να διαφέρει για τις περιπτώσεις εκπρόθεσμης καταβολής οφειλής του φορολογουμένου και επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων.
- ❖ Ο χρόνος μετά το πέρας του οποίου υπολογίζονται τόκοι υπέρ του φορολογουμένου για την επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων τροποποιείται καθώς οι τόκοι πλέον θα υπολογίζονται για το χρονικό διάστημα από την ημερομηνία της αίτησης του φορολογουμένου για την επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων και μέχρι την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογουμένου για την επιστροφή, εκτός της περίπτωση που η επιστροφή φόρου ολοκληρωθεί εντός 90 ημερών από την παραλαβή της αίτησης επιστροφής φόρου (www.pwc.gr) .
- ❖ Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων καθορίσθηκε το ύψος των επιτοκίων του άρθρου 53 του Ν.4174/2013.
- ❖ Πιο συγκεκριμένα, το ύψος του επιτοκίου υπολογισμού των τόκων που καταβάλλει ο φορολογούμενος ορίζεται ως το επιτόκιο των πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (MRO) το οποίο και ισχύει κατά την ημερομηνία καταβολής του φόρου, πλέον 8,51 εκατοστιαίες μονάδες ετησίως.
- ❖ Το ύψος του επιτοκίου υπολογισμού των τόκων θα πρέπει να καταβληθεί στον φορολογούμενο ονομάζεται επιτόκιο των πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (MRO) που ισχύει κατά την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του φόρου, πλέον 5,75 εκατοστιαίες μονάδες ετησίως.
- ❖ Το επιτόκιο επίσης δεν διαφοροποιείται στο πεδίο που αφορά το επιτόκιο των πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας

(MRO) πριν την εκάστοτε σωρευτική μεταβολή αυτού κατά 1 εκατοστιαία μονάδα λαμβανομένου ως βάση υπολογισμού του επιτοκίου.

- ❖ Θεωρώντας ως δεδομένο το γεγονός ότι το επιτόκιο των πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (MRO) είναι από το Νοέμβριο του 2013 0,25%, το επιτόκιο υπολογισμού των τόκων σε περίπτωση καθυστέρησης καταβολής οφειλών προς το Δημόσιο ανέρχεται σε 8,76% το έτος, ενώ παράλληλα το επιτόκιο υπολογισμού των τόκων σε περίπτωση καθυστερημένης επιστροφής ποσών στους φορολογούμενους ανέρχεται σε 6% το χρόνο.
- ❖ Σε περίπτωση αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων, ο υπολογισμός των τόκων σε περίπτωση που ισχύει επιστροφή γίνεται για αιτήσεις επιστροφής που έχουν κατατεθεί από τις 1.1.2014 και μετά.
- ❖ Τέλος, προβλέπεται ότι για πράξεις καταλογισμού φόρου που εκδίδονται μετά την 1.1.2014 και αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις ή υποθέσεις έως την 31.12.2013 εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997, όπως ισχύει κατά την αντίστοιχη χρήση και φορολογία (www.pwc.gr).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΠΡΟΣΤΙΜΑ

Στο Κεφάλαιο 3 αναλύεται εκτενώς ένα από τα βασικά σημεία της παρούσας εργασίας που δεν είναι άλλο από την σειρά των προστίμων όπως αυτά προβλέπονται από τα παρακάτω του Ν. 4174/2013.

3.1 Διαδικαστικές παραβάσεις και παραβάσεις φοροδιαφυγής

Στην συγκεκριμένη περίπτωση αποσαφηνίστηκε η διάκριση των παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας:

- 1) Σε διαδικαστικές
- 2) Σε εκείνες που έχουν στόχο τη φοροδιαφυγή

Για τις δύο κατηγορίες παραβάσεων που αναφέρονται παραπάνω ορίστηκαν τα σχετικά πρόστιμα(Λιόλιος, 2014).

Γενικά από το άρθρο 54 του Ν. 4174/2013, προβλέπεται η επιβολή προστίμου για γενικές διαδικαστικού τύπου παραβάσεις με τα πρόστιμα να κυμαίνονται από 100 ευρώ έως 500 ευρώ κατά περίπτωση και ανάλογα με την βαρύτητα.

Αντίστοιχα με το άρθρο 55 του Ν.4174/2013 προβλέπεται η επιβολή προστίμου τις πιο ουσιαστικές παραβάσεις και συγκεκριμένα για:

- Την μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων
- Την έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων
- Την έκδοση ή λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων
- Την έκδοση ή λήψη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων από υπόχρεο έκδοσης Φ.Π.Α.

Τα άρθρα λοιπόν 54 και 55 του Ν. 4174/2013 αποτελούν το νέο ποινολόγιο.

Περιληπτικά τα άρθρα προβλέπουν τα ακόλουθα:

Γενικές - Διαδικαστικού χαρακτήρα παραβάσεις

Στο άρθρο 54 παρουσιάζονται οι ακόλουθες περιπτώσεις παραβάσεων:

- 1) Η περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή ελλιπώς δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική με βάση την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου.
- 2) Η περίπτωση κατά την οποία ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση.
- 3) Η περίπτωση κατά την οποία ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου.
- 4) Η περίπτωση κατά την οποία ο φορολογούμενος δεν απαντήσει στο αίτημα της Φορολογικής διοίκησης ώστε να τις απαραίτητες πληροφορίες ή στοιχεία που απαιτούνται.
- 5) Η περίπτωση κατά την οποία ο φορολογούμενος δεν είναι συνεργάσιμος κατά την διενέργεια φορολογικού ελέγχου.
- 6) Η περίπτωση κατά την οποία ο φορολογούμενος δεν προβεί στην γνωστοποίηση του φορολογικού του εκπροσώπου στην αρμόδια φορολογική διοίκηση.
- 7) Η περίπτωση κατά την οποία ένα άτομο που επιθυμεί να ασκήσει επιχειρηματικό επάγγελμα δεν εγγράφεται στο φορολογικό μητρώο.
- 8) Η περίπτωση κατά την οποία ο φορολογούμενος δεν συμμορφώνεται με τις υποχρεώσεις που προκύπτουν από την τήρηση βιβλίων.
- 9) Τέλος, η περίπτωση κατά την οποία ο εκάστοτε φορολογούμενος δεν προβαίνει στην έκδοση ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή λοιπά επαγγελματικά στοιχεία(Λιόλιος, 2014)..

Τα χρηματικά πρόστιμα για τα παραπάνω είναι:

- Πρόστιμο 100 ευρώ για κάθε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής ή υποβολής με ελλιπή στοιχεία για δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογικές δηλώσεις.

- Πρόστιμο 100 ευρώ για κάθε μια από τις παραβάσεις 2, 3, 4 που περιγράφονται παραπάνω σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν είναι υποχρεωμένος να τηρεί λογιστικά βιβλία.
- Πρόστιμο 250 ευρώ για κάθε μια από τις παραβάσεις 2, 3, 4, 6 και 9 που περιγράφονται παραπάνω σε περίπτωση είναι υποχρεωμένος να τηρεί λογιστικά βιβλία και στοιχεία με βάση τα απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα.
- Σε περίπτωση μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών στοιχείων από φορολογούμενο που τηρεί απλογραφικά βιβλία, το ανώτατο όριο προστίμου ορίζεται ως 30.000 ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο.
- Πρόστιμο 500 ευρώ για κάθε μια από τις παραβάσεις 2, 3, 4, 6 και 9 που περιγράφονται παραπάνω σε περίπτωση είναι υποχρεωμένος να τηρεί λογιστικά βιβλία και στοιχεία με βάση τα πλήρη λογιστικά πρότυπα.
- Σε περίπτωση μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών στοιχείων από φορολογούμενο που τηρεί διπλογραφικά βιβλία, το ανώτατο όριο προστίμου ορίζεται ως 30.000 ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο.
- Πρόστιμο 2.500 ευρώ για κάθε μια από τις παραβάσεις 5, 7 και 8 (Λιόλιος, 2014).

Παρακάτω γίνεται εκτενής αναφορά σε όλες εκείνες τις αλλαγές που προκύπτουν από την εφαρμογή των άρθρων. Πιο συγκεκριμένα:

- Υπάρχει πρόβλεψη για την επιβολή προστίμου στην περίπτωση εγγραφής στο φορολογικό μητρώο περισσότερες από μια φορές.
- Αποσαφηνίζεται το πλαίσιο το οποίο περιλαμβάνει τις πράξεις φοροδιαφυγής, οι οποίες ορίζονται ως εξής:
 - ⌘ Η μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση παραστατικών στοιχείων συνολικής αποκρυβείσας αξίας άνω των 5.000 €. Στην περίπτωση αυτή το πρόστιμο ισούται με ποσοστό 40% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της συναλλαγής που αποκρύφθηκε με ελάχιστο επιβληθέν πρόστιμο το ποσό των 2.500 ευρώ.
 - ⌘ Η μη υποβολή δήλωσης ή η υποβολή ανακριβούς δήλωσης και με σκοπό την απόκρυψη οποιασδήποτε φορολογητέας ύλης και μη πληρωμή οποιουδήποτε άλλου φόρου, με αποτέλεσμα τη μη απόδοση ποσού φόρου τουλάχιστον 5.000 €.

- ⌘ Η έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων αποτελεί παράβαση κατά την οποία επιβάλλεται πρόστιμο 100% της αξίας του στοιχείου για κάθε βεβαιωμένη παράβαση. Πλαστά θεωρούνται τα φορολογικά στοιχεία που:
 - ⇒ Έχουν διατηρηθεί ή σφραγιστεί με μη νόμιμο τρόπο.
 - ⇒ Η αναγραφόμενη αξία στο πρωτότυπο και το αντίτυπο που χρησιμοποιείται για φορολογικό λόγο, είναι διαφορετική.
- ⌘ Η μη υποβολή δήλωσης ή η υποβολή ανακριβούς δήλωσης που έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη στοιχείων που αποτελούν αντικείμενο του ΕΝ.Φ.Ι.Α. και με σκοπό τη μη πληρωμή του εν λόγω φόρου, σε περίπτωση που ο φόρος είναι τουλάχιστον 5.000 € για κάθε φορολογικό έτος
- ⌘ Η μη υποβολή δήλωσης ή την υποβολή ανακριβούς δήλωσης που έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη στοιχείων που αποτελούν αντικείμενο ή συνθέτουν το αντικείμενο του ειδικού φόρου ακινήτων (Ν. 3091/2002) με σκοπό τη μη πληρωμή του σχετικού φόρου.
- ⌘ Η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την αξία της συναλλαγής επιβάλλει πρόστιμο που ανέρχεται στο 50% της αξίας του στοιχείου.
- ⌘ Σε περίπτωση που η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική επιβάλλεται πρόστιμο που ανέρχεται στο 50% της για το μέρος που αφορά στην εικονική αξία.
- ⌘ Είναι χαρακτηριστικό ότι η έννοια της νόθευσης στοιχείων δεν αναφέρεται στον νόμο και ως εκ τούτου εξομοιώνεται με την έννοια των εικονικών φορολογικών στοιχείων. Το πρόστιμο που επιβάλλεται είναι ίδιο επίσης και ανέρχεται στο 50% της αξίας του στοιχείου.
- ⌘ Έχουμε την κατάργηση της διάταξης περί μη επιβολής προστίμου στο λήπτη εικονικού στοιχείου, στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη του στοιχείου, όταν ο λήπτης είχε εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιολογώντων πλήρως την αξία του τιμολογίου και του αναλογούντα Φ.Π.Α., σε περίπτωση που ο εκδότη του στοιχείου είχε καταθέσει στη φορολογική διοίκηση τα σχετικά παραστατικά, καθώς υπό αυτές τις συνθήκες, θεωρείται ότι τελούσε σε καλή πίστη.
- ⌘ Σε περίπτωση καταχώρησης στα φορολογικά βιβλία (απλογραφικά και διπλογραφικά), δαπανών για αγορά αγαθών ή εξόδων που είτε δεν έχουν πραγματοποιηθεί είτε δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, επιβάλλεται πρόστιμο 50% της αξίας των αγορών ή των εξόδων.

- ↳ Σε περίπτωση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη, το πρόστιμο το οποίο επιβάλλεται στον λήπτη, διαφοροποιείται αρχικά και εξαρτάται από το ένα ή όχι κριθεί ότι τελούσε σε καλή πίστη. Ακολούθως, επιβάλλεται στην λήπτη πρόστιμο που ισούται με το 25% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση.
- ↳ Σε περίπτωση λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου το οποίο δεν επιφέρει μείωση του φόρου εισοδήματος, επιβάλλεται πρόστιμο στον λήπτη (σε περίπτωση που η εικονικότητα αναφέρεται στην αξία της συναλλαγής), ίσο με 15% της αξίας του στοιχείου σε περίπτωση που δεν υπάρχει μείωση του φόρου εισοδήματος.
- ↳ Σε περίπτωση λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου που έχει σαν αποτέλεσμα την μείωση του φόρου εισοδήματος, επιβάλλεται πρόστιμο 50% της αξίας του στοιχείου.
 - ⇒ Σε περίπτωση που η αξία του παραπάνω είναι μερικώς εικονική, επιβάλλεται πρόστιμο 50% επι της αξίας του εικονικού μέρους.
 - ⇒ Όταν δεν είναι εφικτό να προσδιοριστεί η μερικώς εικονική αξία, τότε επιβάλλεται πρόστιμο 25% της αξίας για κάθε παράβαση.
- ↳ Σε περίπτωση που η εικονικότητα του στοιχείου αφορά σε παραπλάνηση για το είδος της συναλλαγής, αλλά δεν επιφέρει απώλεια εσόδων που σχετίζονται με τους φόρους, επιβάλλεται πρόστιμο 500 ευρώ για κάθε φορολογικό στοιχείο και με ανώτατο όριο για το φορολογικό έτος, το ποσό των 50.000 ευρώ.
- ↳ Ορισμένα από τα ειδικά πρόστιμα Φ.Π.Α. που αφορούν σε πλαστά, νοθευμένα ή εικονικά στοιχεία είναι:
 - ⇒ Σε περίπτωση που από σχετικό έλεγχο, ο υποκείμενος σε Φ.Π.Α., ως λήπτης εικονικού στοιχείου ή νοθευμένου από τον ίδιο ή άλλον για λογαριασμό του, διενέργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το 50% του φόρου τον οποίο εξέπεσε ή επιστράφηκε ή δεν αποδόθηκε.
 - ⇒ Σε περίπτωση που ο υποκείμενος στον φόρο ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το 50% του φόρου που δεν αποδόθηκε. Το ίδιο ισχύει και για εκείνους που έλαβαν επιστροφή φόρου (Λιόλιος, 2014; www.pwc.gr).

Με την μορφή πίνακα συγκεντρωτικά τα πρόστιμα πριν και μετά την εφαρμογή του Ν.4174/2013:

Συνοπτικός πίνακας επιβολής προστίμων για τη μη έκδοση, την έκδοση ανακριβών, πλαστών, εικονικών και τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων για παραβάσεις		
	Από 26.7.2013 μέχρι 31.12.2013	Από 1.1.2014 και εφεξής
Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση στοιχείου αποκρυσταλλωμένης αξίας > 5.000 €	40% (της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε) (ελάχιστο ύψος προστίμου 2.500 €)	
Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση στοιχείου αποκρυσταλλωμένης αξίας < 5.000 €	αυτοτελείς παραβάσεις άρθ. 5§8α' & γ', ν.2523/1997	εφαρμογή του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ.
Έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων		
• ως προς την αξία ή, όταν έχει σφραγιστεί ή θεωρηθεί με μη νόμιμο τρόπο	100% (της αξίας του στοιχείου)	
• σε οποιαδήποτε άλλη περίπτωση	100% (της αξίας του στοιχείου)	εφαρμογή του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ.
Έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων (ως προς την αξία)	50% ⁽¹⁾ ή 25% ⁽²⁾	
Έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων (ως προς το πρόσωπο)		
• όταν ο λήπτης δεν τελούσε σε καλή πίστη	50% (της αξίας του στοιχείου)	
• όταν ο λήπτης τελούσε σε καλή πίστη	100% (της αξίας του στοιχείου)	
Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων (ως προς την αξία)		
• με αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους	50% ⁽¹⁾ ή 25% ⁽²⁾	
• σε κάθε άλλη περίπτωση που δεν έχει αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου	15% (της αξίας του στοιχείου)	

φορολογικού έτους		
Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων (ως προς το πρόσωπο)		
• όταν ο λήπτης δεν τελούσε σε καλή πίστη		
- με αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους	25% (της αξίας του στοιχείου)	
-σε κάθε άλλη περίπτωση που δεν έχει αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους	15% (της αξίας του στοιχείου)	
• όταν ο λήπτης τελούσε σε καλή πίστη	0%	
Εικονικά φορολογικά στοιχεία		
ως προς την αναγραφείσα συναλλαγή	500 € ανά στοιχείο (ανώτατο ύψος 50.000 € ανά φορολογικό έτος)	
Λοιπές παραβάσεις (πλην των προαναφερομένων)	εφαρμογή του άρθρου 5(πλην §10) του ν. 2523/1997	εφαρμογή του άρθρου 54 του νέου νόμου

¹. της αξίας του στοιχείου ή για το μέρος της εικονικής αξίας

². της αξίας του στοιχείου, όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας

Πηγή: <http://www.taxheaven.gr>

Από την εφαρμογή των παραπάνω, προκύπτουν μια σειρά αλλαγών οι οποίες απαριθμούνται παρακάτω:

- Από το νόμο αποσαφηνίζεται η έννοια της απόκρυψης εισοδημάτων» η οποία ορίζεται ως: «η μη υποβολή δήλωσης ή η υποβολή ανακριβούς δήλωσης που έχει

ως αποτέλεσμα τη μη καταβολή ποσού φόρου τουλάχιστον 10.000 €, ανά φορολογικό έτος, εφόσον πρόκειται για φυσικά πρόσωπα ή υπόχρεους τήρησης απλογραφικών βιβλίων και τουλάχιστον 60.000 € ανά φορολογικό έτος εφόσον πρόκειται για υπόχρεους τήρησης διπλογραφικών βιβλίων».

- Επιπλέον, ορίζεται η έννοια της μη απόδοσης, ανακριβούς απόδοσης, συμψηφισμού, έκπτωσης ή διακράτησης με βάση, και πάλι το όριο 10.000 €, ανά φορολογικό έτος, όπου στην ουσία πρόκειται για *φυσικά πρόσωπα ή υπόχρεους τήρησης απλογραφικών βιβλίων και τουλάχιστον 60.000 € ανά φορολογικό έτος εφόσον πρόκειται για υπόχρεους τήρησης διπλογραφικών βιβλίων*.
- Τέλος, προσδιορίστηκαν οι φορολογικές διαδικασίες που σχετίζονται με την επιβολή προστίμων που οφείλονται στη μη έκδοση, την έκδοση ανακριβών, πλαστών, εικονικών και τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων(www.pwc.gr).

3.2 Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης

Στο άρθρο 58 του Ν. 4174/2013 προβλέπεται πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης το οποίο και ισούται με το πόσο του φόρου που αναλογεί σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης

Μια σειρά αλλαγών που προκύπτουν από το άρθρο αυτό, παρουσιάζονται παρακάτω:

- ☞ Πλέον προβλέπεται ότι όταν συντρέχει περίπτωση εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, το πρόστιμο ανέρχεται σε 20% του φόρου.
- ☞ Για την υποβολή εκπρόθεσμων χρεωστικών δηλώσεων μετά την 1.1.2014 που αφορούν χρήσεις, περιόδους και υποθέσεις έως 31.12.2013 αναφέρεται ότι θα πρέπει να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997, με την μορφή που ίσχυαν ανά χρήση και φορολογία.
- ☞ Αναφορικά με τους τόκους και το πρόστιμο εκπρόθεσμης καταβολής προβλέπεται ότι τα παραπάνω θα επιβάλλονται μόνο για το χρονικό διάστημα μετά την απόκτηση εκτελεστού τίτλου, δηλαδή την έκδοση της πράξης προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου.
- ☞ Επιπλέον, αναφέρεται ότι σχετικά με την υποβολή μετά την 1.1.2014 εκπρόθεσμων δηλώσεων που συνδέονται με περιόδους έως 31.12.2013 από τις οποίες δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση είτε πληροφοριακού χαρακτήρα,

θα επιβάλλονται τα πρόστιμα του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997, με τον περιορισμό, ότι το ποσό που πρέπει να καταβληθεί δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό που προκύπτει με βάση το άρθρο 54 του Κ.Φ.Δ(www.pwc.gr).

Στο άρθρο 57 του Ν. 4174/2013 παρουσιάζονται τα πρόστιμα που ορίζονται σε περίπτωση εκπρόθεσμης καταβολής του φόρου.

Τόσο οι παραβάσεις όσο και τα πρόστιμα που επιβάλλονται ανά περίπτωση, παρουσιάζονται αναλυτικά στον πίνακα που ακολουθεί:

Παράβαση	Πρόστιμο
Εκπρόθεσμη καταβολή φόρου μετά την παρέλευση δίμηνης προθεσμίας από την νόμιμη προθεσμία καταβολής	10% του μη εμπροθέσμως καταβληθέντος φόρου
Εκπρόθεσμη καταβολή φόρου μετά από 1 έτος από την παρέλευση της νόμιμης προθεσμίας	20% του φόρου
Εκπρόθεσμη καταβολή φόρου μετά από 2 έτη από την παρέλευση της νόμιμης προθεσμίας	30% του φόρου

Οι τροποποιήσεις που προκύπτουν από τα παραπάνω είναι:

- ❖ Η πρόβλεψη του γεγονότος ότι τα πρόστιμα εκπρόθεσμης καταβολής και για τις τρεις κατηγορίες που παρουσιάζονται στον πίνακα παραπάνω, υπολογίζονται άμεσα, με την μορφή της αυτόματης προσαύξησης και χωρίς να απαιτείται η τήρηση οποιασδήποτε διοικητικής διαδικασίας, μετά την λήξη του χρονικού διαστήματος των δύο μηνών, του ενός έτους και των δύο ετών αντίστοιχα μετά την παρέλευση της νόμιμης προθεσμίας καταβολής.
- ❖ Όπως είναι φυσικό για την παραπάνω διαδικασία δεν είναι απαραίτητη η έκδοση από τη φορολογική διοίκηση πράξης επιβολής προστίμου και κοινοποίησής της στο φορολογούμενο.

- ❖ Επίσης, δεν εξαιρείται από την διαδικασία επιβολής προστίμου εκπρόθεσμης καταβολής ούτε και η περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης με βάση το χρόνο, κατά τον οποίο έληγε η προθεσμία υποβολής της. Αξίζει να σημειωθεί ότι Ν.4223/2013 προβλέπεται η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμης φορολογικής δήλωσης μέχρι την έκδοση από τη φορολογική διοίκηση εντολής ελέγχου ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για έλεγχο, μια δυνατότητα η οποία προβλέπονταν ήδη στο Ν.4174/2013 σχετικά με την υποβολή τροποποιητικής δήλωσης.

3.3 Ενδικοφανής προσφυγή

Στο άρθρο 63 προβλέπεται, το δικαίωμα του φορολογούμενου για ενδικοφανή προσφυγή.

- ❖ Ο εκάστοτε φορολογούμενος έχει την δυνατότητα να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης των πράξεων που εκδίδονται από τη φορολογική διοίκηση σε βάρος του σε περίπτωση που αμφισβητεί το περιεχόμενο αυτών εντός προθεσμίας ο φορολογούμενος έχει προθεσμία 30 ημερών από την κοινοποίηση των σχετικών πράξεων.

Οι βασικότερες τροποποιήσεις που προκύπτουν από το άρθρο αυτό είναι οι εξής:

- ↪ Αυξάνονται οι αρμοδιότητες της νέας Διεύθυνσης και με την επανεξέταση των σιωπηρών αρνητικών πράξεων της φορολογικής διοίκησης.
- ↪ Ορίζεται με βάση το νόμο το δικαίωμα στην αναστολή πληρωμής του 50% του αμφισβητούμενου ποσού υπό την προϋπόθεση καταβολής του υπόλοιπου ποσοστού 50% (εξαίρεση αποτελεί η περίπτωση που χορηγηθεί από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών διοικητική αναστολή μετά από σχετική αίτηση του φορολογούμενου)(www.pwc.gr).
- ↪ Τέλος όταν έχουμε να κάνουμε με μια περίπτωση ακύρωσης της προσβαλλόμενης πράξης από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, η φορολογική αρχή εκδίδει νέα πράξη, σύμφωνα με την απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

3.4 Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή τόκων και προστίμων

Οι τροποποιήσεις που προβλέπονται στον συγκεκριμένο τομέα είναι οι εξής:

- ❖ Με την εφαρμογή του νόμου, η πράξη επιβολής προστίμου θα πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.
- ❖ Η προηγούμενη κλήση σε ακρόαση του εκάστοτε φορολογούμενου θα πρέπει να πραγματοποιείται τουλάχιστον 30 ημέρες πριν από την έκδοση πράξης επιβολής προστίμου, προκειμένου να προβάλλει τις αντιρρήσεις του εάν το επιθυμεί.
- ❖ Ορίζονται οι λεπτομέρειες για την επιβολή των πράξεων επιβολής προστίμων και ο τρόπος καταβολής τους.
- ❖ Για τα πρόστιμα που αφορούν διαδικαστικές παραβάσεις, όπως και για τα πρόστιμα που επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό φόρου, αποσαφηνίζεται η διαδικασία.
- ❖ Συγκεκριμενοποιείται ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση πράξης επιβολής προστίμου. Ο χρόνος αυτός ξεκινά στο τέλος του έτους, στην διάρκεια του οποίου διαπιστώθηκε η παράβαση, που αφορά το πρόστιμο το οποίο επιβλήθηκε.
- ❖ Τέλος, ορίζεται η υποχρέωση εφάπαξ καταβολής προστίμου σε διάστημα 30 ημερών από την κοινοποίηση της πράξης επιβολής του. Από την διαδικασία αυτή εξαιρούνται τα πρόστιμα εκπρόθεσμης καταβολής και τα πρόστιμα του άρθρου 59 Κ.Φ.Δ. που αφορούν μη εμπρόθεσμη απόδοση παρακρατούμενου φόρου.

(/www.pwc.com)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΑΛΛΑΓΩΝ ΣΤΑ ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΜΙΑΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ ΜΕ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ Ν.4174/13

❖ **Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση παραστατικού στοιχείου με αξία μεγαλύτερη των 5.000 ευρώ.**

Στην περίπτωση που σημειωθεί παράβαση τέτοιου τύπου, δηλαδή μη έκδοση ή απόκρυψη παραστατικού με σκοπό την απόκρυψη της ίδιας ή μέρους της συναλλαγής αυτής, η αξία της οποίας υπερβαίνει το ποσό των 5.000 ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με το ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε με ελάχιστο ύψος προστίμου στην περίπτωση αυτή το ποσό των δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ.

Πιο αναλυτικά:

Εάν σε μια εταιρία καταλογιστεί παράβαση μη έκδοσης τιμολογίου παροχής υπηρεσιών ύψους 10.000 ευρώ:

N. 2523/97	N. 4174/13	Διαφορά
$10.000 \times 100\% = 10.000 \text{ €}$	$10.000 \times 40\% = 4.000 \text{ €}$	-6.000€

❖ **Έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων**

Σε περίπτωση που διαπιστωθεί παράβαση έκδοσης πλαστών φορολογικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) της αξίας του στοιχείου.

Πιο αναλυτικά:

Εάν σε μια εταιρία καταλογιστεί παράβαση για έκδοση πλαστού τιμολογίου Δελτίου Αποστολής ύψους 15.000 €:

N. 2523/97	N. 4174/13	Διαφορά
$15.000 \times 2 = 30.000 \text{ €}$	$15.000 \times 100\% = 15.000 \text{ €}$	-15.000€

Αξίζει να σημειωθεί ότι στο παραλήπτη του πλαστού δεν καταλογίζεται παράβαση.

- **Έκδοση ή λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων**

Στην περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση το οποίο ισούται με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου.

Σε περίπτωση που η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το πρόστιμο που αναγράφεται παραπάνω, επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας.

Πιο αναλυτικά:

Εάν σε μια εταιρία καταλογιστεί παράβαση για έκδοση εικονικού τιμολογίου Δελτίου Αποστολής αξίας 15.000 ευρώ ως προς στην συναλλαγή:

N. 2523/97	N. 4174/13	Διαφορά
15.000 x 2=30.000 €	15.000 x 50%=7500€	-22.500€

Σε περίπτωση που δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό 25% της αξίας του στοιχείου.

- **Εικονικότητα ως προς τον εκδότη**

Σε περίπτωση που η εικονικότητα βαρύνει αποκλειστικά το πρόσωπο του εκδότη, επιβάλλεται πρόστιμο στον παραλήπτη του εικονικού στοιχείου για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της αξίας του στοιχείου.

Αν ο παραλήπτης του στοιχείου έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιογράφων πλήρως την αξία του τιμολογίου και τον ανάλογο φόρο προστιθέμενης αξίας στον εκδότη του στοιχείου και έχει καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση τα σχετικά παραστατικά με αναφορά στο εικονικό στοιχείο τότε θεωρείται ότι τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο στον παραλήπτη. Στην περίπτωση που ισχύει κάτι τέτοιο, το πρόστιμο που επιβάλλεται στον εκδότη διπλασιάζεται.

Η ρύθμιση αυτή, είναι ουσιαστική και βοηθητική για ανθρώπους που υπήρξαν θύματα έκδοσης εικονικών στοιχείων από εκδότες. Πρόκειται για μεγάλη αλλαγή η οποία έρχεται να δικαιώσει πολλές αποφάσεις δικαστηρίων και αφορούσαν πολλές υγιείς επιχειρήσεις θύματα απατεώνων.

Πιο αναλυτικά:

1^ο παράδειγμα. Σε περίπτωση που καταλογιστεί μια παράβαση για έκδοση εικονικού τιμολογίου Δελτίου Αποστολής αξίας 20.000 ευρώ ως προς τον εκδότη και ο λήπτης δεν έχει προβεί στις απαραίτητες ενέργειες:

α) Για τον εκδότη:

N. 2523/97	N. 4174/13	Διαφορά
$20.000 \times 2 \times 50\% = 20.000\text{€}$	$20.000 \times 25\% = 5000\text{€}$	-15.000€

β) Για τον παραλήπτη:

N. 2523/97	N. 4174/13	Διαφορά
$20.000 \times 2 \times 50\% = 20.000 \text{ €}$	$20.000 \times 25\% = 5000\text{€}$	-15.000€

2^ο παράδειγμα. Σε περίπτωση που καταλογιστεί παράβαση για έκδοση εικονικού τιμολογίου Δελτίου Αποστολής 20.000 ως προς τον εκδότη ενώ ο λήπτης έχει προβεί στις απαραίτητες ενέργειες:

α) Για τον εκδότη:

N. 2523/97	N. 4174/13	Διαφορά
$20.000 \times 2 \times 50\% = 20.000 \text{ €}$	$20.000 \times 25\% \times 2 = 10.000 \text{ €}$	-10.000€

β) Για τον παραλήπτη:

N. 2523/97	N. 4174/13	Διαφορά
$20.000 \times 2 \times 50\% = 20.000 \text{ €}$	$20.000 \times 0\% = \text{Δεν επιβάλλεται πρόστιμο.}$	-20.000€

• **Παραλήπτης εικονικού**

Στον εκάστοτε παραλήπτη εικονικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό (15%) της αξίας του στοιχείου, σε περίπτωση που η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

Πιο αναλυτικά:

Σε περίπτωση που καταλογιστεί παράβαση για λήψη εικονικού τιμολογίου Δελτίου Αποστολής 20.000 το οποίο καταχωρήθηκε στα βιβλία, αλλά το τιμολόγιο αυτό δηλώθηκε ως λογιστικά διαφορά στην ΚΦΑ και έτσι η λήψη αυτή δεν επέφερε μείωση εισοδήματος:

N. 2523/97	N. 4174/13	Διαφορά
$20.000 \times 2 = 40.000\text{€}$	$20.000 \times 15\% = 3000\text{€}$	33.000€

• **Εικονικότητα χωρίς απώλεια εσόδων με υποκρυπτόμενη συναλλαγή.**

Σε περίπτωση που η εικονικότητα του στοιχείου αφορά το χαρακτηρισμό της αναγραφείσας συναλλαγής, η οποία μπορεί να αποδειχθεί ότι αφορά άλλη υποκρυπτόμενη πραγματική συναλλαγή και κατά συνέπεια η έκδοση του εικονικού στοιχείου δεν επιφέρει καμία απώλεια εσόδων σχετικά με φόρους, τότε επιβάλλεται πρόστιμο για την έκδοση μη προσήκοντος στοιχείου, ύψους 500€ ανά στοιχείο και με ανώτατο ύψος προστίμου 50.000 € για κάθε ελεγχόμενο φορολογικό έτος.

Πιο αναλυτικά:

Εφόσον καταλογιστεί παράβαση για έκδοση εικονικού τιμολογίου Δελτίου Αποστολής 20.000 για ένα τεχνικό έργο στο οποίο εκδόθηκε τιμολόγιο από την Α&Δ ΟΕ και στην συνέχεια διαπιστώθηκε ότι το έργο εκτελέστηκε από τον εταίρο Α:

Στην περίπτωση αυτή, η λήψη δεν επέφερε μείωση εισοδήματος και πρόκειται για πραγματική συναλλαγή)

N. 2523/97	N. 4174/13	Διαφορά
20,000 X2 =40.000€	1 παράβαση x 500€=500 €	-39.500€

❖ Πρόστιμο ΦΠΑ

Στην συγκεκριμένη περίπτωση, όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο 50% του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

Το πρόστιμο όπως περιγράφεται παραπάνω, επιβάλλεται και στα πρόσωπα που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.

Πιο αναλυτικά:

Σε περίπτωση που καταλογιστεί πρόστιμο για λήψη εικονικού τιμολογίου Δελτίου Αποστολής 20.000€ με ΦΠΑ 4600€ (23%).

N. 2523/97	N. 4174/13	Διαφορά
4.600x 3=13.800€.	4.600 x 50%=2.300€	11.500€

4.1 Παραδείγματα σωρευτικών προστίμων με τον Ν.4174/2013

Παράδειγμα 1:

Με ένα υποθετικό σενάριο θα προσπαθήσουμε να αποτυπώσουμε μια σειρά προστίμων που προβλέπονται σε περίπτωση που για παράδειγμα μια επιχείρηση η οποία τηρεί απλογραφικά βιβλία υποβάλει με καθυστέρηση 6 μηνών την προσωρινή δήλωση φόρου μισθωτών με ποσό φόρου 6.000 ευρώ.

Τα πρόστιμα με τα οποία έρχεται αντιμέτωπη η επιχείρηση είναι:

- Το πρόστιμο του άρθρου 54, που ορίζεται στα 1.000 ευρώ
- Θα πρέπει να οριστεί τόκος βάση του άρθρου 53, όπου για παράδειγμα με επιτόκιο υπερημερίας 7,75% για 6 μήνες 465 ευρώ.
- Το πρόστιμο του άρθρου 59 που ορίζει ότι *στον υπόχρεο απόδοσης παρακρατηθέντος φόρου, ο οποίος δεν απέδωσε το φόρο αυτόν εντός της νόμιμης προθεσμίας προς πληρωμή, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το ποσό του φόρου που δεν αποδόθηκε*, δηλαδή 6.000 ευρώ.

Αρά συνολικά: 6.000 ευρώ ο οφειλόμενος φόρος + 1.000+ 465+6.000= 13.465 ευρώ

Παράδειγμα 2:

Σε ένα υποθετικό σενάριο όπου θα έχουμε καταλογισμό των προστίμων του άρθρου 55 για παραβάσεις φοροδιαφυγής, στην προκειμένη περίπτωση καταλογίζεται πρόστιμο για λήψη εικονικού στοιχείου αξίας 5.000 ευρώ, άρα συνολικά έχουμε:

- Πρόστιμο που ισούται με το 50% της αξίας του στοιχείου. Αναλυτικά δηλαδή έχουμε: $5.000 \times 50\% = 2.500$ ευρώ
- Ο λήπτης έκανε χρήση του ΦΠΑ 23%, δηλαδή $5.000 \times 23\% = 1.150$ ευρώ.
- Κατά συνέπεια, θα επιβληθεί και το πρόστιμο για την αιτία αυτή που σύμφωνα με το άρθρο 55, ανέρχεται στο 50% του φόρου, δηλαδή $1.150 \times 50\% = 575$ ευρώ
- Το πρόστιμο του άρθρου 54, το οποίο είναι 1.000 ευρώ,
- Θα πρέπει να οριστεί τόκος βάση του άρθρου 53, όπου για παράδειγμα με επιτόκιο υπερημερίας 7,75% για 6 μήνες θα είναι 387,5 ευρώ.

Αρά συνολικά, $2.500 + 1.150 + 575 + 1.000 + 387,5 = 5.612,5$ ευρώ

4.2 Παράδειγμα στην Φορολογία εισοδήματος Α.Ε για τα οικονομικά έτη 2013 και 2014

	Οικονομικό έτος 2013	Οικονομικό έτος 2014
Φορολογητέα κέρδη	300.000 €	300.000 €
Συντελεστής φόρου εισοδήματος	20 %	26%
Κύριος φόρος εισοδήματος	60.000 €	78.000 €
Διανεμόμενα κέρδη	40.000 €	40.000 €
Συντελεστής παρακράτησης φόρου διανεμόμενων κερδών	25%	10%
Φόρος διανεμόμενων κερδών	10.000 €	4.000 €
Σύνολο φόρων	70.000 €	82.000 €

Από τον παραπάνω πίνακα παρατηρούμε ότι με την εφαρμογή του νέου Ν.4174, το σύνολο των φόρων που πρέπει να καταβάλλει μια Α.Ε. εταιρία αυξήθηκε σε σχέση με τον προηγούμενο νόμο. Ο παλαιότερος νόμος, εμπειριείχε πιο ευνοϊκές διατάξεις για τις Α.Ε. Η αύξηση στο συντελεστή φόρου εισοδήματος έχει μεγαλύτερη επίδραση

στην συνολική φορολόγηση της εταιρείας και η μείωση του συντελεστή παρακράτησης φόρου των μερισμάτων δεν είναι αρκετή για να την καλύψει.

4.3. Παράδειγμα στην Φορολογία εισοδήματος Ε.Π.Ε για τα οικονομικά έτη 2013 και 2014

	Οικονομικό έτος 2013	Οικονομικό έτος 2014
Φορολογητέα κέρδη	100.000 €	100.000 €
Συντελεστής φόρου εισοδήματος	20%	26%
Κύριος φόρος εισοδήματος	20.000 €	26.000 €
Διανεμόμενα κέρδη	60.000 €	60.000 €
Συντελεστής παρακράτησης φόρου διανεμόμενων κερδών	25%	10%
Φόρος διανεμόμενων κερδών	15.000 €	6.000 €
Σύνολο φόρων	35.000 €	32.000 €

Από τον παραπάνω πίνακα παρατηρούμε ότι το σύνολο των φόρων που πρέπει να αποδώσει μια Ε.Π.Ε το 2014 είναι μικρότερο από ότι το 2013.

4.4 Συγκριτικά παραδείγματα φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου, 2013-2014 (N3842/2010 και N4110/2013)

- Μισθωτοί-Συνταξιούχοι

ΕΤΗΣΙΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	Φόρος με τον προηγούμενο Νόμο	ΜΙΣΘΩΤΟΙ-ΣΥΝΤΑΞΙΟΥΧΟΙ με εισοδήματα προερχόμενα αποκλειστικά από μισθωτές υπηρεσίες		
		Φόρος με νέο Νόμο	ΜΕΤΑΒΟΛΗ	
			ΣΕ ΠΟΣΟ	ΣΕ ΠΟΣΟΣΤΟ
Έως 5000	0	0	0	-
6000	100	0	-100	-100,00%
7000	200	0	-200	-100,00%

8000	300	0	-300	-100,00%
9000	400	0	-400	-100,00%
10000	500	150	-350	-70,00%
11000	600	360	-240	-40,00%
12000	700	570	-130	-18,57%
13000	880	780	-100	-11,36%
14000	1060	990	-70	-6,60%
15000	1240	1200	-40	-3,23%
16000	1420	1410	-10	-0,70%
17000	1670	1620	-50	-2,99%
18000	1920	1830	-90	-4,69%
19000	2170	2090	-80	-3,69%
20000	2420	2350	-70	-2,89%
21000	2670	2610	-60	-2,25%
22000	2920	2870	-50	-1,71%
23000	3170	3130	-40	-1,26%
24000	3420	3390	-30	-0,88%
25000	3670	3650	-20	-0,54%
30000	5320	5750	+430	+8,08%
35000	7070	8050	+980	+13,86%
40000	8820	10350	+1530	+17,35%
43000	9960	11730	+1770	+17,77%
45000	10720	12450	+1730	+16,14%
50000	12620	14430	+1810	+14,34%
60000	16420	18930	+2510	+15,29%
70000	20420	23430	+3010	+14,74%
80000	24420	27930	+3510	+14,37%
90000	28420	32430	+4010	+14,11%
100000	32420	36930	+4510	+13,91%
150000	54920	59430	+4510	+8,21%
200000	77420	81930	+4510	+5,83%

Πηγή : <http://www.taxdevil.gr>

Από τον παραπάνω πίνακα παρατηρούμε ότι με τον καινούργιο Νόμο υπάρχει μείωση του φόρου για εισοδήματα μέχρι 25.000 ευρώ. Για εισοδήματα ≥ 30.000 ευρώ (συντελεστής φόρου 36%), αυξάνονται τα ποσά που πρέπει να καταβάλλουν τα φυσικά πρόσωπα. Το ίδιο συμβαίνει και για εισοδήματα ≥ 48.000 €, όπου ο φορολογικός συντελεστής αυξάνεται στο 45%.

- Αυτοαπασχολούμενοι

ΕΤΗΣΙΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΑΥΤΟΑΠΑΣΧΟΛΟΥΜΕΝΟΙ (με εισοδήματα προερχόμενα αποκλειστικά από ατομικές επιχειρήσεις ή ελευθέρια επαγγέλματα)			
	Φόρος με τον προηγούμενο Νόμο	Φόρος με νέο Νόμο	ΜΕΤΑΒΟΛΗ	
			ΣΕ ΠΟΣΟ	ΣΕ ΠΟΣΟΣΤΟ
1000	0	260	260	-
2000	0	520	520	-
3000	0	780	780	-
4000	0	1040	1040	-
5000	0	1300	1300	-
6000	100	1560	1460	1460,00%
7000	200	1820	1620	810,00%
8000	300	2080	1780	593,33%
9000	400	2340	1940	485,00%
10000	500	2600	2100	420,00%
11000	600	2860	2260	376,67%
12000	700	3120	2420	345,71%
13000	880	3380	2500	284,09%
14000	1060	3640	2580	243,40%
15000	1240	3900	2660	214,52%
16000	1420	4160	2740	192,96%
17000	1670	4420	2750	164,67%
18000	1920	4680	2760	143,75%
19000	2170	4940	2770	127,65%
20000	2420	5200	2780	114,88%
21000	2670	5460	2790	104,49%
22000	2920	5720	2800	95,89%
23000	3170	5980	2810	88,64%
24000	3420	6240	2820	82,46%
25000	3670	6500	2830	77,11%
30000	5320	7800	2480	46,62%
35000	7070	9100	2030	28,71%
40000	8820	10400	1580	17,91%
43000	9960	11180	1220	12,25%
45000	10720	11700	980	9,14%
50000	12620	13000	380	3,01%
60000	16420	16300	-120	-0,73%
70000	20420	19600	-820	-4,02%
80000	24420	22900	-1520	-6,22%
90000	28420	26200	-2220	-7,81%
100000	32420	29500	-2920	-9,01%

150000	54920	46000	-8920	-16,24%
200000	77420	62500	-14920	-19,27%

Πηγή : <http://www.taxdevil.gr>

Στην περίπτωση της φορολόγησης αυτοαπασχολούμενων φυσικών προσώπων, των οποίων τα εισοδήματα προέρχονται από ατομικές επιχειρήσεις ή από ελευθέρια επαγγέλματα θα φορολογούνται από το πρώτο ευρώ και μέχρι το επίπεδο των 50.000 ευρώ με συντελεστή 26% και ≥ 50.000 ευρώ με 33%. Έτσι, οι αυτοαπασχολούμενοι που έχουν ετήσια εισοδήματα έως και 55.000 ευρώ θα έχουν σημαντικές φορολογικές επιβαρύνσεις. Αντίθετα, όσοι αυτοαπασχολούμενοι δηλώνουν εισοδήματα ≥ 50.000 ευρώ, θα ελαφρυνθούν φορολογικά με τον νέο Νόμο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΣΥΖΗΤΗΣΗ ΓΙΑ ΤΟ Ν. 4174/2013 ΚΑΙ ΤΑ ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΠΟΥ ΠΡΟΒΛΕΠΟΝΤΑΙ

Ένα από τα βασικά ζητήματα που είναι άξιο σχολιασμού συνολικά για την εφαρμογή του Ν. 4174/2013 είναι το θέμα των σωρευτικών προστίμων όπως παρουσιάζεται στα παραδείγματα του προηγούμενου κεφαλαίου. Είναι λοιπόν εμφανές ότι σε πολλές περιπτώσεις επιβάλλονται σωρευτικά δύο ή και τρία πρόστιμα, με βάση νέες διατάξεις. Το γεγονός αυτό, φαίνεται να παραβιάζει την αρχή της απαγόρευσης της διπλής φορολογίας. Με τον όρο διπλή φορολογία εννοείται η ίδια φορολογητέα ύλη για την ίδια αιτία, όπως συμβαίνει με τα φορολογικά πρόστιμα στον εν λόγω νόμο

Δεν περιορίζεται μόνο στις περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπιστώθηκαν ύστερα από διενέργεια ελέγχου, αλλά τιμωρείται προκαταβολικά για παράδειγμα μια επιχείρηση λόγω εκπρόθεσμης καταβολής που μπορεί να έγινε είτε λόγω παραδρομής, είτε λόγω αποδεδειγμένης οικονομικής αδυναμίας, που είναι σύνηθες στις μέρες μας δεδομένης της οικονομικής ύφεσης στην οποία έχει υποπέσει η χώρα.

Επιπλέον, την συνολική ανάλυση του Ν. 4174/2013 αλλά και την αναλυτική παρουσίαση των επιβαλλόμενων προστίμων που ήταν και ο βασικός σκοπός της εν λόγω πτυχιακής εργασίας συμπεραίνουμε ότι εντοπίζονται διάφορες στρεβλώσεις κατά κύριο λόγο στα άρθρα 54 και 55, οι οποίες δεν συνάδουν με τον σκοπό για τον οποίο θεσπίστηκαν.

Είναι επίσης εμφανές ότι οι τροποποιήσεις που έγιναν στις αρχικές διατάξεις δημιουργεί θολό τοπίο καθώς ένα από τα βασικά χαρακτηριστικά είναι η έλλειψη συνοχής και ομοιογένειας στην χρήση οικονομικών, φορολογικών όρων και διατυπώσεων. Για παράδειγμα, τόσο στο άρθρο 54 όσο και στο άρθρο 55 γίνεται χρήση των όρων "επαγγελματικά στοιχεία", "φορολογικά στοιχεία", "παραστατικά στοιχεία" ή απλώς στοιχεία δίχως να υπάρξουν οι απαραίτητες διευκρινήσεις.

Είναι γεγονός ότι είναι εμφανής η ύπαρξη πληθώρας ασαφειών και παραλήψεων που είναι ίσως αδύνατο να καλυφθούν από κάποια ερμηνευτική εγκύκλιο με σκοπό να βοηθήσει όλους όσους αφορά και όλους όσους χρησιμοποιούν το νέο αυτό ποινολόγιο με βάση το οποίο λειτουργεί η φορολογική διοίκηση.

Ίσως η πιο συμφέρουσα για τους χρήστες του ποινολογίου λύση είναι ο εκ νέου σχεδιασμός των δύο αυτών άρθρων (54 και 55) από νομοτεχνική σκοπιά που θα

λαμβάνει υπόψιν του και θα αναλύει στο σύνολο τους όλους τους ειδικούς όρους που χρησιμοποιούνται, ώστε ο ορισμός τους να είναι σαφής και κατανοητός.

Επίσης όπως διαφαίνεται από το νέο ποινολόγιο υπάρχει ένας σαφής προσανατολισμός του φοροελεγκτικού μηχανισμού, ο οποίος με αφορμή την μη έκδοση αποδείξεων, λιανικής πώλησης κυρίως, σε μεγάλο ποσοστό στην χώρα μας επικεντρώνεται στις μικρές συναλλαγές όπου εντοπίζονται και τα υψηλότερα ποσοστά παραβατικότητας. Στόχος όπως διαφαίνεται είναι τα πρόστιμα να αποτελέσουν ανασταλτικό στην φοροδιαφυγή παράγοντα. Τα νούμερα εύκολα το αποδεικνύουν αν αναλογιστούμε ότι με τον Ν. 4174 για κάθε απόδειξη που δεν εκδίδεται με αξία έως 5.000 ευρώ η φορολογική διοίκηση επιβάλλει πρόστιμο 1.000 ευρώ εφόσον για τήρηση απλογραφικών βιβλίων και 2.500 ευρώ για τήρηση διπλογραφικών βιβλίων. Στο παρελθόν το αντίστοιχο πρόστιμο για την πρώτη κατηγορία ήταν 800 ευρώ για κάθε μη εκδοθείσα απόδειξη και για τη δεύτερη κατηγορία ήταν 1.200 ευρώ.

Τέλος, με τις νέες διατάξεις τίθενται ποσοτικά όρια όσον αφορά στον προσδιορισμό της έννοιας της διάπραξης φοροδιαφυγής στις περιπτώσεις της φορολογίας εισοδήματος, παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων. Παρόλο που στόχος φαίνεται να είναι η αντικειμενικοποίηση των αδικημάτων, εξακολουθεί να υπάρχει το πρόβλημα για παράδειγμα εάν ο χαρακτηρισμός μιας δήλωσης ως ανακριβούς, θα μπορούσε να θεωρηθεί ως φοροδιαφυγή όταν συντρέχει περίπτωση υπέρβασης των ποσοτικών ορίων.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Νομοθεσία:

ΦΕΚ Α' 179/11-09-1997	N. 3845/2010
ΦΕΚ 125 Α'	N. 1731/1987
2238/1994	N. 3842/2010
ΦΕΚ 245 Α	N. 1882/1990
ΦΕΚ 17 Α	N. 3427/2005
ΦΕΚ 113 Α	N. 2459/1997
v. 2238/1994.	N. 3634/2008
N. 1587/1950	N. 4021/2011
N. 3427/2005	N. 4152/2013
N. 3091/2002	N. 3986/2011
N. 3986/2011	N. 3833/2010
N. 3986/2011	N. 3790/2009
N. 4111/2013	N. 3808/2009
N. 27/1975	N. 3845/2010
N. 4141/2013	N. 2579/1998
N. 27/1975	N. 3296/2004
N. 3986/2011	N. 2954/2001
N. 4141/2013	N. 3513/2006
N. 4093/2012	N. 1676/1986
N. 3833/2010	
N. 4002/2011	
N. 3775/2009	
N. 2515/1997	
N. 3037/2002	
N. 4147/2013	
N. 3790/2009	
N.1676/1986	
N. 1402/1983	
3634/2008	
N.3828/2010	

Ιστοσελίδες:

www.taxnews.info

www.pwc.gr

e-forologia.gr

www.taxheaven.gr

<http://www.taxdevil.gr>

Άρθρα:

Απόστολός Λιόλιος 2014. Τα πρόστιμα του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας υπό το φως των νέων διατάξεων Ν.4223/2013 ΚΑΙ Ν.4254/2014.