



**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ
ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ
ΙΔΡΥΜΑ ΚΡΗΤΗΣ**

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ

ΤΕΙ ΚΡΗΤΗΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΚΑΙ ΠΟΙΝΕΣ. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΕΞΕΛΙΞΗ ΚΑΙ
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ**



ΦΟΙΤΗΤΡΙΕΣ : ΙΩΑΝΝΑ ΓΙΑΝΝΟΥΛΑΚΗ

ΝΕΚΤΑΡΙΑ ΠΑΧΙΑΔΑΚΗ

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ : ΚΩΣΤΑΣ ΚΩΣΤΑΚΗΣ

ΗΡΑΚΛΕΙΟ, 2017

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ	3
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1. Η ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ	5
1.1 Ο ορισμός και η έννοια του φόρου	6
1.1.1 Σκοποί της επιβολής των φόρων	7
1.2 Διάκριση –Είδη των φόρων	8
1.3 Τρόποι φορολογίας	9
1.4 Η Φορολογική Παραβατικότητα	11
1.5 Ιστορική αναδρομή του φορολογικού συστήματος στην Ελλάδα	12
1.6 Προληπτικά - Κατασταλτικά Μέτρα Αντιμετώπισης Φοροδιαφυγής (ιστορική αναδρομή έως τη θέσπιση του ν.2523/97-χαρακτηριστικά αυτού)	14
1.7 Η πορεία του Κώδικα Φορολογικής διαδικασίας	19
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΚΑΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΦΥΣΙΚΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ	21
2.1 Πρόστιμα για την παράλειψη υποβολής ή την υποβολή ανακριβούς δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος	26
2.1.1 Πρόστιμα εκπρόθεσμων αρχικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος	28
2.1.2 Πρόστιμα εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος	29
2.1.3 Πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής ή ανακριβούς/ατελούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή Φακέλου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών	31
2.2 Παραδείγματα προστίμων	33
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3.ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΦΠΑ ΓΙΑ ΠΛΑΣΤΑ, ΝΟΘΕΥΜΕΝΑ Ή ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	36
3.1 Πρόστιμα για μη απόδοση ή ανακριβή απόδοση Φ.Π.Α. και παρακρατούμενων φόρων, τελών ή εισφορών	38
3.1.1 Πρόστιμα για έκδοση ή αποδοχή πλαστών, νοθευμένων ή εικονικών φορολογικών στοιχείων	39
3.1.2 Πρόστιμα για παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) - Αντικειμενικό σύστημα	40
3.2 Πρόστιμα για μη απόδοση ή ανακριβή απόδοση Φ.Π.Α. και για έκδοση ή	45

αποδοχή πλαστών, νοθευμένων ή εικονικών φορολογικών στοιχείων	
3.3 Παραδείγματα πρόστιμων για μη απόδοση ή ανακριβή απόδοση Φ.Π.Α. και για έκδοση ή αποδοχή πλαστών, νοθευμένων ή εικονικών φορολογικών στοιχείων	48
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4. ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΣΤΗΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ (ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΩΝ –ΕΝΦΙΑ)	53
4.1 Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α)	53
4.2 Πρόστιμα που αφορούν τον σημερινό ΕΝ.Φ.Ι.Α και του προγενέστερου ΦΑΠ	55
4.3 Κληρονομιές και φορολογικά πρόστιμα	59
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΝΕΟ ΝΟΜΟ 4337/2015	65
5.1 Πρόστιμα ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης	66
5.2 Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με ΦΠΑ	66
5.2.1 Ειδικές διατάξεις για πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία	67
5.3 Νέες ποινικές κυρώσεις για την φοροδιαφυγή	69
5.3.1 Ποινικές κυρώσεις για πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία	69
5.3.2 Πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής ή ανακριβούς/ατελούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή Φακέλου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών	70
5.4 Σύγκριση παλαιών και νέων προστίμων του ΚΦΔ	71
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6. Η ΑΝΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΚΥΡΩΤΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ	73
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	77
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	81

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Φόρος και κράτος είναι δύο έννοιες απόλυτα συνδεδεμένες. Το κάθε κράτος έχει πολλές ανάγκες τις οποίες για να τις καλύψει επιβάλλει στους πολίτες του είτε αυτοί είναι φυσικά πρόσωπα είτε εταιρίες - οργανισμοί (Νομικά πρόσωπα) διάφορους φόρους και τέλη. Οι φόροι αυτοί υπολογίζονται ανάλογα με τις οικονομικές δυνατότητες των φυσικών ή νομικών προσώπων και η καταβολή τους γίνεται με χρηματική εισφορά και όχι με παροχή υπηρεσιών και ειδών γενικά όπως γινόταν παλαιότερα και γι' αυτό έχει ταμειευτικό χαρακτήρα.

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να παρουσιαστούν τα φορολογικά πρόστιμα που προκύπτουν από την παραβατικότητα των φορολογούμενων πολιτών ώστε να κρίνουμε την αποτελεσματικότητά τους στην αύξηση της εισπραξιμότητας των φόρων του κράτους. Μέσα από την ανασκόπηση της βιβλιογραφίας, της αρθρογραφίας και τη δικτυογραφία προσεγγίσαμε όσο τον δυνατόν πιο ρεαλιστικά και αντικειμενικά την φορολογική νομοθεσία των κυρωτικών διατάξεων.

Η φορολογική παραβατικότητα, η ανειλικρίνεια και ασυνέπεια, των πολιτών σε ότι αφορά τις σχέσεις τους με τη φορολογική Διοίκηση και την εκπλήρωση των επιμέρους φορολογικών υποχρεώσεών τους αποτελεί μία από τις εκφάνσεις του οικονομικού εγκλήματος στη σύγχρονη Ελλάδα που έχει αρχίσει να προσλαμβάνει εκρηκτικές διαστάσεις. Η εξάπλωση του φαινομένου σε όλους σχεδόν τους τομείς της οικονομικής δραστηριότητας δυσχεραίνει κατά πολύ το έργο του σχεδιασμού και της υλοποίησής της δημοσιονομικής πολιτικής του ελληνικού κράτους, πρόβλημα βεβαίως που ανέκαθεν αντιμετώπιζε και αποκαλύπτει συνάμα την αναποτελεσματικότητά ενδεχομένως της μέχρι πρότινος ποινικής φορολογικής νομοθεσίας με την θέσπιση ολοένα αυστηρότερων ποινών για την αντιμετώπισή του. Τα αίτια της φορολογικής ανειλικρίνειας των πολιτών δεν εντοπίζονται μόνο στην ανάπτυξη του εμπορίου και της βιομηχανίας που διόγκωσε τις οικονομικές συναλλαγές και τις κατέστησε ελκυστικότερες και άξιες προσπάθειας ελαχιστοποίησης ή εκμηδένισης της φορολογητέας ύλης ή στην έλλειψη της ευαισθητοποιημένης κοινωνικής τους συνείδησης, δεδομένου ότι αυτού του είδους οι συμπεριφορές εκδηλώνονται και από νομοταγείς πολίτες, αλλά σημαντικό ρόλο διαδραματίζει και το ίδιο το ελληνικό κράτος.

Η διαρκώς μεταβαλλόμενη και νεφελώδης έτσι φορολογική του νομοθεσία, η μηδενική παραγωγικότητα του δημοσίου τομέα, παρά τη συνεχή επιθετική δημοσιονομική πολιτική που ασκεί η κρατική εξουσία μέσω θεσπίσεως ολοένα και περισσότερων φόρων , η ατελής οργάνωση των φορολογικών ελεγκτικών και διωκτικών μηχανισμών, η «ενθάρρυνση» των κατ' επάγγελμα παραβατών του νόμου με την ανά τακτά χρονικά διαστήματα λήψη μέτρων για την έναντι καταβολής ορισμένου ποσού περαίωση ανέλεγκτων χρήσεων και εκκρεμών υποθέσεων του παρελθόντος, αλλά και η σκλήρυνση της ποινικής καταστολής και ιδίως σε περιόδους οικονομικής ύφεσης, όπως η τωρινή, έχουν ως αποτέλεσμα την επιδοκμασία των παράνομων συμπεριφορών των κακόπιστων φορολογούμενων, αλλά και τη δημιουργία ενός κλίματος έντονης δυσφορίας στους συνεπείς φορολογικά πολίτες αναφορικά με την έντιμη διαχείριση του δημοσίου χρήματος και την ορθή εφαρμογή της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της φορολογικής δικαιοσύνης και την, ως αναπόφευκτη συνέπεια, παρότρυνση αρκετών εκ των νομιμοφρόνων να διαπράξουν αδικήματα φοροδιαφυγής, είτε για να διατηρήσουν το βιοτικό τους επίπεδο, είτε ως αντίδραση, στην άνιση μεταχείριση και στην αδικία που υφίστανται.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

Η ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Η Φορολογία είναι ένα ζήτημα και ένα φαινόμενο το οποίο έχει τις ρίζες του στην αρχαιότητα. Από την πρώτη παρουσία του φαινομένου μέσα στην ιστορία των λαών η φορολογία θεωρείται ως η υποχρέωση ανθρώπων να καταβάλλουν αντικείμενα ή προϊόντα αξίας σε άρχοντες ή κράτη. Από την πλευρά του κράτους (ή των αρχόντων σε περασμένα έτη) αποτελεί έναν τρόπο με τον οποίο συγκεντρώνονται έσοδα για τις διάφορες κρατικές λειτουργίες. Ειδικότερα, αναφέρεται ότι η Φορολογία στην ουσία δημιουργεί κρατικά έσοδα (μέσω των υποχρεωτικών φόρων των φυσικών προσώπων και νομικών προσώπων) και μάλιστα στη σύγχρονη οικονομία αποτελεί τη σημαντικότερη πηγή αυτών. Στη σύγχρονη οικονομία τονίζεται ότι ο αντικειμενικός σκοπός της φορολογίας είναι τριπλός, καθώς αρχικά μέσω της φορολογίας χρηματοδοτούνται οι κρατικές δαπάνες, ενώ ταυτόχρονα ενισχύεται ή σταθεροποιείται η οικονομική ανάπτυξη ενός κράτους ή μιας οικονομίας. Τέλος, μέσω της φορολογίας φυσικών και νομικών προσώπων ανακατανέμεται ο πλούτος της οικονομίας και διατηρείται η κοινωνική συνοχή αυτής μέσω της άμβλυνσης των κοινωνικοοικονομικών ανισοτήτων (Γεωργακόπουλος & Πάσχος , 2003). Η φορολογία είναι ένα ζήτημα το οποίο απασχολεί κράτος, ειδικούς, αλλά και τον κάθε πολίτη ξεχωριστά ήδη από την αρχαιότητα. Όταν εμφανίστηκε η φορολογία σημειώνεται ότι σε κάθε περιοχή υπήρχε ένας άρχοντας με κάποιας μορφής εξουσία (πολιτική ή στρατιωτική) στον οποίο αποδίδονταν φόροι υπό τη μορφή εισφορών. Ο εκάστοτε άρχοντας, ο οποίος μπορεί να ήταν απλά ένας γαιοκτήμονας με σημαντική περιουσία στη φορολογούμενη επικράτεια, έστελνε στην ανώτατη κρατική αρχή τους φόρους που εισέπραττε (Γεωργακόπουλος & Πάσχος , 2003).

1.1 Ο ορισμός και η έννοια του φόρου

Το κράτος για να καλύψει τις δαπάνες που χρειάζεται για τις δραστηριότητες του, έχει ανάγκη από οικονομικούς πόρους και για να αποκτήσει αυτούς τους πόρους απαιτείται η μεταβίβαση μέρους του εισοδήματος των ιδιωτών προς το δημόσιο μέσω της φορολογίας. Έτσι, φόρος από την άποψη του οφειλέτη, καλείται η αναγκαστική εισφορά προς το κράτος ή προς νομικό πρόσωπο χωρίς ειδική αντιπαροχή.

Αυτή η υλική θυσία που υπόκεινται οι πολίτες αποσκοπεί στην ομαλή λειτουργία του κρατικού μηχανισμού, όπως η πληρωμή μισθών δημοσίων υπαλλήλων, δαπάνες για τη παιδεία, την υγεία, την εθνική άμυνα κλπ. Για την εκπλήρωση των σκοπών και τη κάλυψη των αναγκών των δήμων και των κοινοτήτων επιβάλλονται στους κατοίκους ειδικές φορολογίες.

Σύμφωνα με τον κλασικό ορισμό του Γάλλου οικονομολόγου G. Jeze, Ο φόρος αποτελεί αναγκαστική εισφορά που καταβάλλεται από τον πολίτη και την επιχείρηση, χωρίς ειδική αντιπαροχή και την εισπράττει το κράτος για να αντιμετωπίσει τις δημόσιες δαπάνες. Η αντιπαροχή, όμως, έχει γενικότερο χαρακτήρα, αφού με τους φόρους το κράτος διαμορφώνει το οικονομικό και κοινωνικό επίπεδο όλων των πολιτών.

Κατ' άλλη διατύπωση, φόρος είναι το μονομερές αναγκαστικό μέσο μετάθεσης πόρων απ' τον ιδιωτικό προς το δημόσιο τομέα, οι οποίοι είναι αναγκαίοι για την κάλυψη των δημοσίων βαρών. Συνεπώς, η φορολογία αποτελεί μία από τις πηγές εσόδων του δημοσίου τομέα, πηγές οι οποίες καλύπτουν τις δημόσιες δαπάνες. Συνεπώς, η φορολογία αποτελεί μία από τις πηγές εσόδων του δημοσίου τομέα, πηγές οι οποίες καλύπτουν τις δημόσιες δαπάνες. Έτσι οι πολίτες υποχρεούνται σε υλική θυσία για τη λειτουργία του κρατικού μηχανισμού και την παροχή δαπανών όπως οι μισθοί των δημοσίων υπαλλήλων, οι δαπάνες για την παιδεία, την υγεία, την εθνική άμυνα κτλ. Η πληρωμή των φόρων δεν αντιστοιχεί σε ειδικό αντάλλαγμα, αλλά σε γενικό που είναι απαραίτητο για την ύπαρξη και ευημερία του πολίτη, ως πρόσωπο εντεταγμένο στο κοινωνικό σύνολο (Σταματόπουλος & Καραβοκύρης, 2011).

Συμπερασματικά λοιπόν τα εννοιολογικά συστατικά στοιχεία του φόρου:

- Η αναγκαστική εισφορά του πολίτη προς το Δημόσιο ή νομικά πρόσωπα.

- Η καταβολή του φόρου χωρίς ειδικό αντάλλαγμα.
- Το μέσο άσκησης του κράτους της κοινωνικής και οικονομικής του πολιτικής.
- Η πραγματοποίηση των κρατικών σκοπών (Φλώρος, 2010).

1.1.1 Σκοποί της επιβολής των φόρων

Ο κυριότερος σκοπός τον οποίο εκπληρώνει η φορολογία, είναι ο ταμειευτικός. Η φορολογία γενικά, αποβλέπει στην εξασφάλιση των απαραίτητων δημόσιων εσόδων, ικανών να καλύψουν τις δημόσιες δαπάνες μαζί με τις λοιπές πηγές εσόδων (επιχειρηματική δραστηριότητα κ.λπ.). Εκτός του ταμειευτικού σκοπού, ανάλογα με τη γενικότερη πολιτική της εκάστοτε κυβέρνησης μιας χώρας, μπορεί η φορολογία να εκπληρώνει κοινωνικούς σκοπούς όταν αποτελεί μέσο καταπολέμησης της οικονομικής ανισότητας που διαμορφώνεται στις διάφορες κοινωνικές τάξεις.

Η άσκηση της κοινωνικής πολιτικής της κάθε κυβέρνησης εκδηλώνεται από πρακτική της μορφή και με φορολογικές μεταρρυθμίσεις, με τις οποίες, επιδιώκεται η φορολογική ελάφρυνση των οικονομικά ασθενέστερων λαϊκών στρωμάτων, με αντίστοιχη επιβάρυνση των οικονομικά ισχυρότερων.

Τέλος, είναι δυνατόν, με τη φορολογία να εκπληρώνονται οικονομικοί σκοποί ιδιαίτερα σε περιόδους γενικών ή μερικών οικονομικών κρίσεων. Π.χ. η αύξηση των τιμών των πετρελαιοειδών προϊόντων, ανεξάρτητα από λήψη απόφασης μείωσης του φόρου, που εμπεριέχεται στις τιμές των προϊόντων αυτών, για να επιτύχει τη συγκράτηση του πληθωρισμού. Επίσης, σε περιόδους εθνικών κρίσεων είναι δυνατόν να επιβληθεί πρόσθετη φορολογία στους πολίτες για να ενισχυθεί η εθνική άμυνα της χώρας κ.λπ. (Φλώρος, 2010).

1.2 Διάκριση –Είδη των φόρων

Το 2005 ο Θ. Γεωργακόπουλος διαχώρισε και όρισε σαφώς τον άμεσο και έμμεσο φόρο. Η διάκριση αυτή βασίζεται είτε στον τρόπο που εισπράττονται (διοικητική άποψη) είτε στη φύση του φορολογικού αντικειμένου (δημοσιονομική άποψη). Σύμφωνα με την πρώτη από τις δύο απόψεις στο φορολογικό μας σύστημα **οι άμεσοι φόροι** είναι ονομαστικοί, δηλαδή αναφέρονται σε ορισμένα πρόσωπα και επιβάλλονται στο παραγόμενο εισόδημα ή τη περιουσία του φορολογούμενου. Τέτοιοι φόροι είναι ο φόρος εισοδήματος, ο φόρος κληρονομιών, ο φόρος δωρεών και γονικών παροχών, ο φόρος μεταβίβασης ακινήτων, ο φόρος ακίνητης περιουσίας κτλ. Κατά την άποψη αυτή και ο γνωστός σε όλους μας Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) είναι άμεσος καθώς βεβαιώνεται και εισπράττεται με την ίδια διαδικασία των άμεσων φόρων δηλαδή με ονομαστικούς καταλόγους.

Έμμεσοι φόροι με την άποψη αυτή είναι όσοι επιβάλλονται στο δαπανώμενο εισόδημα και εισπράττονται όχι ονομαστικά, αλλά με την ευκαιρία πραγματοποίησης ορισμένων γεγονότων ή συναλλαγών. Τέτοιοι φόροι είναι οι δασμοί, τα τέλη χαρτοσήμου, οι φόροι κατανάλωσης και γενικά όσοι άλλοι εισπράττονται όχι με καταλόγους αλλά με βάση τιμολόγια (Γεωργακόπουλος, 2005).

Με τη δημοσιονομική άποψη βασικό στοιχείο για τη διάκριση είναι η δυνατότητα του φορολογούμενου να μετακυλήσει το φόρο τον οποίο - σύμφωνα με το νόμο -όφειλε να πληρώσει ή η φύση του φορολογικού αντικειμένου. Με την άποψη αυτή άμεσος είναι ο φόρος που επιβάλλεται σε πρόσωπο που οφείλει να τον καταβάλλει στο δημόσιο και έμμεσος είναι ο φόρος που επιβάλλεται πάλι σε πρόσωπο, το οποίο όμως τελικά θα μετακυλήσει το φόρο σε τρίτο πρόσωπο.

Με την άποψη αυτή άμεσοι φόροι στο σύστημά μας είναι ο φόρος εισοδήματος, ο φόρος κληρονομιών, ο φόρος δωρεών και ο φόρος γονικών παροχών, ενώ έμμεσοι φόροι είναι οι δασμοί, οι φόροι κατανάλωσης, ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), καθώς και όσοι άλλοι φόροι μπορούν να επιρριφθούν από τους κατά νόμο υπόχρεους σε τρίτους. Σύμφωνα με νεότερη άποψη, ωστόσο, η διάκριση των φόρων βασίζεται στη φύση του φορολογικού αντικειμένου, αφού ληφθεί υπόψη και η φοροδοτική ικανότητα του φορολογούμενου. Έτσι, σύμφωνα με τη νεότερη αυτή

άποψη, άμεσος φόρος είναι αυτός που επιβάλλεται στο εισόδημα του φορολογούμενου ή στην περιουσία του, ενώ έμμεσος φόρος είναι αυτός που επιβάλλεται στο εισόδημα που δαπάνησε ο φορολογούμενος, δηλαδή στην κατανάλωση, καθώς ο φόρος αυτός μόνο μέσω του ύψους της φορολογητέας ύλης αναδεικνύει, όχι κατά τρόπο άμεσο και απόλυτο, την οικονομική δύναμη του φορολογούμενου.

1.3 Τρόποι φορολογίας

Με βάση τη συμπεριφορά του μέσου φορολογικού συντελεστή υφίσταται ένας άλλος τρόπος διάκρισης των φόρων. Οι φόροι λοιπόν διακρίνονται σε αναλογικούς, προοδευτικούς και αντιστρόφως προοδευτικούς

Αναλογικοί φόροι

Είναι οι φόροι με τους οποίους επιβαρύνεται η κάθε φορολογική μονάδα, με τον ίδιο μέσο φορολογικό συντελεστή, ανεξαρτήτου μεγέθους φορολογικής βάσης. Όταν υφίσταται αναλογική φορολογία, ο μέσος φορολογικός συντελεστής παραμένει σταθερός καθώς μεταβάλλεται η φορολογική βάση. Έτσι λοιπόν η φορολογούσα αρχή καλείται να αφαιρέσει το ίδιο ποσοστό του εισοδήματος, της περιουσίας, της καταναλωτικής δαπάνης από όλες τις φορολογούμενες μονάδες ανεξάρτητα με το μέγεθος της φορολογικής βάσης. Αυτό αυτομάτως σημαίνει ότι και ο οριακός φορολογικός συντελεστής είναι σταθερός και ίσος με τον μέσο (Φλώρος, 2005).

Προοδευτικοί φόροι

Προοδευτικός ορίζεται ο φόρος εκείνος, του οποίου ο μέσος φορολογικός συντελεστής αυξάνει καθώς αυξάνεται η φορολογική βάση. Έτσι η φορολογούσα αρχή επιβαρύνει με το μεγαλύτερο ποσοστό της φορολογικής βάσης τα άτομα που έχουν μεγαλύτερη βάση και με το μικρότερο ποσοστό τα άτομα με μικρότερη βάση. Με την αύξηση της φορολογικής βάσης, ο μέσος φορολογικός συντελεστής αυξάνει

με σταθερό ρυθμό. Έτσι λοιπόν η προοδευτικότητα του φόρου είναι σταθερή, σε περίπτωση όμως κατά την οποία αυξάνει με αύξοντα ρυθμό η προοδευτικότητα του φόρου καλείται αύξουσα και τέλος, εάν αυξάνει με φθίνοντα ρυθμό, η προοδευτικότητα του φόρου καλείται φθίνουσα.

Η προοδευτική φορολογία εφαρμόζεται με συγκεκριμένο τρόπο για να υφίσταται ένα σαφές σύστημα και ένας ξεκάθαρος διαχωρισμός. Η φορολογική βάση (εισόδημα – περιουσία) διαιρείται σε κλιμάκια . Κάθε κλιμάκιο φορολογείται με υψηλότερο συντελεστή από ότι το αμέσως προηγούμενο. Υπάρχει σαφής διαβάθμιση μεταξύ των κλιμακίων και συγκεκριμένη αντιστοίχιση με τον εκάστοτε φορολογικό συντελεστή. Αυτοί οι συντελεστές είναι οι οριακοί και ορίζουν σύμφωνα με ποιο ποσοστό επί του εισοδήματος φορολογείται το κάθε κλιμάκιο εισοδήματος. Από το φορολογικό σύστημα και τη νομοθεσία συνήθως ορίζονται οι οριακοί συντελεστές και οι μέσοι προκύπτουν από τη διαίρεση του συνολικού ποσού του φόρου στα επί μέρους κλιμάκια δια το σύνολο των κλιμακίων. Γίνεται σαφές ότι ο φόρος για τους συντελεστές των κλιμακίων επιστρατεύτηκε ο αναλογικός χαρακτήρας των φόρων, αφού για όλο το φάσμα των εισοδημάτων που εμπίπτουν στο κλιμάκιο, υπάρχει ένα και συγκεκριμένο ποσοστό φορολογίας (ο οριακός συντελεστής) (Φλώρος, 2005).

Αντίστροφα προοδευτικοί φόροι

Με τον όρο αντίστροφα προοδευτικοί χαρακτηρίζονται οι φόροι οι οποίοι έχουν την ιδιότητα να μμειώνεται ο μέσος φορολογικός συντελεστής (και επομένως και η φορολογική επιβάρυνση) καθώς αυξάνει η φορολογική βάση. Με άλλα λόγια, στην συγκεκριμένη περίπτωση υφίσταται η αντίστροφη σχέση μεταξύ κλιμακίου εισοδήματος και επιβάρυνσης. Πιο συγκεκριμένα ο μέσος φορολογικός συντελεστής είναι μεγαλύτερος από τον οριακό φορολογικό συντελεστή. Τέτοιου είδους φόροι δε συναντώνται συχνά σε σύγχρονες οικονομίες. Όμως παρατηρούνται μερικοί φόροι οι οποίοι τοποθετούνται ως αναλογικοί αναφορικά με την φορολογική βάση που επιβαρύνουν στην πράξη όμως γίνονται αντιστρόφως προοδευτικοί εάν η φορολογική βάση εκφραστεί σαν ποσοστό μιας εναλλακτικής φορολογικής βάσης (Φλώρος, 2005).

1.4 Η Φορολογική Παραβατικότητα

Οι έκνομες ενέργειες των φορολογουμένων που αποβλέπουν στη μείωση ή στην πλήρη αποφυγή της φορολογικής τους υποχρέωσης δεν εκδηλώνονται με την ίδια πάντα μορφή. Η **φοροαποφυγή**, η **φοροδιαφυγή** και η **φορο-υπερημερία** αποτελούν τους τρεις τύπους συμπεριφοράς της φορολογικής παραβατικότητας ή φοροδιαφυγής υπό ευρεία έννοια, με κοινό χαρακτηριστικό την ύπαρξη ενός υποκείμενου σε φορολόγηση προσώπου και την προσπάθειά του μέσω υπαιτίων πράξεων ή παραλείψεων να μην εκπληρώσει ολικά ή μερικά τη νόμιμη φορολογική οφειλή του ή να καρπωθεί φορολογικό πλεονέκτημα που δεν δικαιούται βάσει της πραγματικής περιουσιακής του καταστάσεως. Η διαφοροποίησή τους έγκειται στο χρονικό σημείο εκδήλωσής τους και στα μέσα που μετέρχεται ο φορολογούμενος για την επίτευξη του στόχου του. Ως **φοροαποφυγή** νοείται η εκμετάλλευση από τον φορολογούμενο των κενών και ατελειών της φορολογικής νομοθεσίας ή των θεσμικών δυνατοτήτων που του παρέχει η (διεθνής ή εθνική) έννομη τάξη, ώστε να διαμορφώνει τα εκάστοτε (κρίσιμα για τη φορολόγησή του) πραγματικά δεδομένα κατά τρόπο τέτοιο, που αυτά να εκφεύγουν μεν του «γράμματος» του θεμελιωτικού της οφειλής φορολογικού νόμου, ενώ την ίδια στιγμή, ως ενιαίο οικονομικό σύνολο, να καλύπτονται από το «πνεύμα» του. Ο φορολογούμενος επιδιώκει έναν αποδοκιμαζόμενο από την έννομη τάξη στόχο, την ολική ή μερική αποφυγή εκπλήρωσης της φορολογικής του οφειλής, κάνοντας όμως χρήση νομίμων μέσων, ώστε η συμπεριφορά του αξιολογούμενη να θεωρείται μάλλον καταχρηστική ή εμπίπτουσα στην κατηγορία της καταστρατήγησης νόμου. Στη φοροδιαφυγή strictosensu ο φορολογούμενος επενεργεί με παράνομες πράξεις ή παραλείψεις στη διαδικασία εξατομίκευσης της φορολογικής οφειλής του από τις αρμόδιες αρχές, προσβάλλοντας έτσι, την ίδια την (οικονομική) υπόσταση της κρατικής φορολογικής αξίωσης. Μετέρχεται, δηλαδή, παράνομα μέσα (δήλωση ψευδών ή ελλιπών στοιχείων κατόπιν της προηγηθείσας εκδόσεως ή αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων, αθέμιτη παρασιώπηση στοιχείων κατά παράβαση αντίστοιχης υποχρέωσης ανακοίνωσης), προκειμένου να πετύχει έναν παράνομο σκοπό (είτε τον μη καταλογισμό φορολογικής οφειλής, είτε τον καταλογισμό οφειλής σε ύψος μικρότερο από το νομίμως προβλεπόμενο).

Τέλος, στη **φορο-υπερημερία** ο φορολογούμενος παραλείπει να πληρώσει εμπρόθεσμα φορολογική οφειλή που έχει βεβαιωθεί ταμειακά σε βάρος του από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές. Με τη συμπεριφορά του αυτή δεν επενεργεί στη διαδικασία προσδιορισμού και ταμειακής βεβαίωσης του φόρου, δεν θέτει σε κίνδυνο την ορθή εξατομίκευση της φορολογικής οφειλής από τις αρμόδιες αρχές, αποφεύγει υπαίτια να καταβάλει τον οφειλόμενο φόρο. Η νομικό-ηθική της απαξία στηρίζεται στο προκαλούμενο αποτέλεσμα, την αποστέρηση από το κράτος των αναγκαίων εσόδων για την παραγωγή των δημοσίων αγαθών, καθόσον η εν λόγω συμπεριφορά εντάσσεται κυρίως στην κατηγορία της υπερημερίας του οφειλέτη (Παπακυριάκου, 2005).

1.5 Ιστορική αναδρομή του φορολογικού συστήματος στην Ελλάδα

Από την απελευθέρωση του Ελληνικού Κράτους μέχρι το έτος 1919 έκαναν την εμφάνισή τους διάφοροι φορολογικοί νόμοι, οι οποίοι είχαν επιρροές κυρίως από τα τότε Ευρωπαϊκά Κράτη Γαλλία - Αγγλία – Γερμανία.

Το έτος 1919, η Ελλάδα εισάγει το νόμο 1640/3.3.1919 «περί κώδικος φορολογίας των καθαρών προσόδων». Ο νόμος αυτός αποτέλεσε την πρώτη μεγάλη προσπάθεια για τη θέσπιση ενός φορολογικού συστήματος και ίσχυσε μέχρι το 1955, δηλαδή περίπου 35 χρόνια. Επίσης, ο νόμος αυτός επικράτησε να ονομάζεται αναλυτική φορολογία εισοδήματος, επειδή υποβάλλονταν χωριστές δηλώσεις για κάθε εισόδημα. Έτσι, αν κάποιος εμφάνιζε εισόδημα από μισθούς και από επιχειρήσεις, ήταν υποχρεωμένος να υποβάλλει δύο φορολογικές δηλώσεις, αν είχε και άλλο εισόδημα από άλλη πηγή, έπρεπε να υποβάλλει και τρίτη φορολογική δήλωση κ.ο.κ.

Μετά το Β' παγκόσμιο πόλεμο το σύστημα αυτό άρχισε να παρακμάζει και ο νομοθέτης άρχισε να προετοιμάζει τον ενιαίο φόρο εισοδήματος. Το 1955 οριστικοποιήθηκε το νομοθετικό διάταγμα (Ν.Δ.) 3323/55, το οποίο προέβλεπε ότι επιβάλλεται φόρος επί του συνολικού καθαρού εισοδήματος κτώμενου υπό παντός φυσικού προσώπου. Στη συνέχεια ο νομοθέτης προετοίμαζε και το νομοσχέδιο για τα νομικά πρόσωπα και το 1958 οριστικοποιήθηκε το Ν.Δ. 3843/58, το οποίο ρύθμιζε τη φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων. Τα δύο φορολογικά νομοσχέδια

ίσχυσαν για περίπου 35 χρόνια μέχρι το 1989 με αλληπάλληλες τροποποιήσεις, όπως ήταν φυσικό όλα αυτά τα χρόνια, γιατί η φορολογία είναι το κυριότερο εργαλείο διαχείρισης των εσόδων του κράτους.

Το 1989 τα δύο νομοσχέδια 3323/55 και 3843/58 κωδικοποιήθηκαν με το προεδρικό διάταγμα (Π.Δ.) 129/89 σε ένα ενιαίο νομοθετικό κείμενο με τίτλο «Ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος» (Κ.Φ.Ε.) με συνολικά 104 άρθρα, από τα οποία τα άρθρα 1-85 αφορούσαν τη φορολογία εισοδήματος των φυσικών προσώπων και τα υπόλοιπα 86-104 αφορούσαν τη φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων. Αργότερα με νέα κωδικοποίηση (με το Ν.2238/94) τα άρθρα 1-97 αναφέρονται στη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων και τα επόμενα 98-118 αναφέρονται στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων. Ο φορολογικός νόμος 2238/94 ΦΕΚ 151 Α'/16.9.2002 κυρώθηκε ως κώδικας φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, χωρίς να αλλάζει ο βασικός του κορμός, παρά τις πολλές τροποποιήσεις που έχει δεχθεί μέχρι σήμερα .

Η έννοια της Φορολογίας του προσωπικού εισοδήματος εισάγεται για πρώτη φορά στην Ελλάδα το έτος 1909 που καθιερώθηκε ο γενικός φόρος. Μετέπειτα το 1917 έχουμε το φόρο έκτακτων κερδών χωρίς την ύπαρξη σχετικής νομοθεσίας για την φορολογία εισοδήματος.

Το 1919 με την θέσπιση του Ν.1640 "Περί φορολογίας καθαρών προσόδων" έχουμε για πρώτη φορά φορολογία όλων γενικά των εισοδημάτων με το μικτό τύπο φορολογίας εισοδήματος. Με σταθερό συντελεστή φόρων π.χ για καθαρό εισόδημα από οικοδομές 16% και για τις εκμισθωμένες γαίες 18%. Σταθμός στην Ελληνική δημοσιονομική ιστορία θεωρείται η μεταρρύθμιση της άμεσης φορολογίας που πραγματοποιήθηκε το 1919. Η φορολογική μεταρρύθμιση απέβλεπε στην άρση των αδικιών και της αταξίας που υπήρχε στο φορολογικό σύστημα προηγουμένως. Εξαιτίας αυτού θεωρείται από τους σημαντικότερους και από τους δικαιότερους φορολογικούς νόμους. Το μέχρι τότε ισχύον φορολογικό καθεστώς αντικαθίστανται από το νομοθετικό διάταγμα του 3323 του 1955 που αφορά την φορολογία φυσικών προσώπων. Με το Ν. 3323/55 καθιερώνεται ο προσωπικός και προοδευτικός φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα (ενιαίος φόρος). Κατόπιν με το Ν. 3843/58 Φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων συμπληρώνεται η νομοθεσία. Οι δύο αυτοί φορολογικοί κώδικες αποτελούν το κορμό του φορολογικού συστήματος. Με

την φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, το κράτος εισπράττει σήμερα μία από τις κυριότερες πηγές των εσόδων του.

Πολλές αλλαγές έχουν επέλθει στην φορολογία εισοδήματος μέχρι σήμερα ούτως ώστε να είναι πιο σωστή η φορολόγηση των πολιτών της χώρας μας. Σε σχέση πάντοτε με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ), όπως η αλλαγή της φορολογικής κλίμακας, οι αλλαγές στις εκπτώσεις δαπανών, η διαφοροποίηση στον τρόπο έκπτωσης αυτών των δαπανών και αλλαγές που αναφέρονται στα τεκμήρια διαβίωσης.

1.6 Προληπτικά - Κατασταλτικά Μέτρα Αντιμετώπισης Φοροδιαφυγής (ιστορική αναδρομή έως τη θέσπιση του ν.2523/97-χαρακτηριστικά αυτού)

Για την αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής ο νομοθέτης λαμβάνει μέτρα τόσο προληπτικού, όσο και κατασταλτικού χαρακτήρα. Στην πρώτη κατηγορία υπάγονται ρυθμίσεις του ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, όπως η θέσπιση τεκμηρίων που στοχεύουν στην αντικειμενικοποίηση του τρόπου προσδιορισμού της εκάστοτε φορολογητέας ύλης (αποκτηθέν εισόδημα, μεταβιβαζόμενη περιουσία, συντελούμενη δαπάνη), φορολογικών συντελεστών ή αφορολόγητων ορίων, η επιβολή τήρησης φορολογικών βιβλίων και έκδοσης φορολογικών στοιχείων από τους επιτηδευματίες, η καθιέρωση της προηγούμενης ενημέρωσης των φορολογικών αρχών και λήψης πιστοποιητικών απ' αυτές για την έγκυρη διενέργεια κάποιων συναλλαγών και η θεσμοποίηση της δυνατότητας κάμψης της νομικής και περιουσιακής αυτοτέλειας των νομικών προσώπων και αναζήτησης των φορολογικών οφειλών τους από την ατομική περιουσία των διοικούντων αυτά προσώπων.

Η ποινική καταστολή επιτυγχάνεται μέσω των ειδικών ποινικών νόμων, οι οποίοι περιλαμβάνουν διοικητικές και ποινικές κυρώσεις. Οι διοικητικές επιβάλλονται από τις φορολογικές αρχές, τις ελεγκτικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών ή τα διοικητικά δικαστήρια, αποδέκτες έχουν τόσο φυσικά, όσο και νομικά πρόσωπα και συνίστανται σε χρηματικές κυρώσεις (πρόστιμα, πρόσθετοι φόροι, πολλαπλά τέλη) που συνήθως στερούνται νομοθετικά προκαθορισμένου ανώτατου ορίου, απώλειες ή περιορισμούς δικαιωμάτων (ακυρότητες δικαιοπραξιών, διακοπή συμβάσεων με το

Δημόσιο και αποκλεισμός από δημόσιους διαγωνισμούς και προγράμματα επιδοτήσεων ή δανειοδοτήσεων, αναστολή λειτουργίας επιχειρήσεων) που μπορεί να φθάσουν έως και τη στέρηση της προσωπικής ελευθερίας (προσωποκράτηση) και μορφές κυρώσεων μη προβλεπομένων ρητώς από κάποιο νόμο, αναπτυσσόμενες στα πλαίσια πρακτικών της φορολογικής διοίκησης και επιβαλλόμενες απ' αυτήν (δημοσιοποίηση ονομάτων - κυρίως επωνύμων -φορολογικών παραβατών με τη μορφή 'μαύρων λιστών').

Οι ποινικές κυρώσεις επιβάλλονται από τα ποινικά δικαστήρια, αποδέκτες έχουν μόνο φυσικά πρόσωπα, τα οποία εξειδικεύονται με διατάξεις, όταν η παράβαση άπτεται υποχρεώσεων νομικού προσώπου και διακρίνονται στις κύριες ποινές στέρησης της προσωπικής ελευθερίας (φυλάκιση ή κάθειρξη) και στις ειδικές παρεπόμενες ποινές (δήμευση, στέρηση άδειας ασκήσεως επαγγέλματος, προσωρινό κλείσιμο επιχείρησης).

Οι ως άνω κυρώσεις προβλέπονται στο βασικό κυρωτικό νομοθέτημα για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής στο ισχύον δίκαιο, στο γνωστό στις συναλλαγές με το όνομα «Φορολογικό Ποινολόγιο» ν.2523/1997 («Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις»). Έως τη θέσπισή του, η επακολουθούσα ιστορική καταγραφή του ποινικού καθεστώτος αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής στον ελληνικό χώρο, αποδεικνύει περίτρανα τις αναρίθμητες νομοθετικές μεταβολές και την αδάμαστη πολυνομία.

Επιγραμματικά αναφέρονται:

-το άρθρο 403 του ΠΝ του 1834 που τυποποιούσε το έγκλημα της «δι' απάτης μειώσεως των εις το Δημόσιον οφειλομένων φόρων», όπου καταργήθηκε από την έναρξη ισχύος (1.1.1951) του νέου ΠΚ, στον οποίο δεν συμπεριλήφθηκε ποινική διάταξη αντίστοιχου περιεχομένου.

-ο ν.1641/1919 για τη φορολογία κληρονομιών, δωρεών κ.λπ., ο οποίος παρέπεμπε για την ανειλικρινή δήλωση, όπως του βαθμού συγγένειας ή του τόπου γέννησης του δωρητή, στο αντίστοιχο άρθρο του Ποινικού Νόμου που τυποποιούσε την ψευδή δήλωση ενώπιον της αρχής (σημερινό άρθρο 225§2 του ΠΚ).

-το ν.δ. 632/1948 για την εκπρόθεσμη ή ελλιπή φορολογική δήλωση ή για τη μη υποβολή της φορολογικής δήλωσης, το οποίο απειλούσε ποινή φυλάκισης

τουλάχιστον ενός μηνός ή χρηματική ποινή έως το διπλάσιο του φόρου, τη μη καταβολή του οποίου επεδίωκε με την ελλιπή δήλωση ο φορολογούμενος.

-ο ν. 1839/1951 «Περί μεταρρυθμίσεων εις την φορολογίαν των καθαρών προσόδων», ο οποίος τιμωρούσε τη μη καταβολή εντός ορισμένης προθεσμίας από τον υπόχρεο του ποσού των παρακρατούμενων φόρων, σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογίας καθαρών προσόδων και του Φόρου Κύκλου Εργασιών, με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον 3 μηνών ή χρηματική ποινή όχι κατώτερη των 50.000 δρχ. ή και με τις δύο αυτές ποινές.

-το άρθρο 74 με υπότιτλο «ποινικαί και ηθικαί κυρώσεις» του ν.δ. 3323/1955 «φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων» που προέβλεπε δυνητικά την άσκηση ποινικής δίωξης και την επιβολή ποινής φυλάκισης έως 6 μήνες για τις παραβάσεις των προσδιοριζόμενων σ' αυτό φορολογικών υποχρεώσεων και παράλληλα, ως ηθική κύρωση, την σύνταξη ετήσιας κατάστασης των παραβατών φορολογούμενων.

-το ν.δ. 3843/1958 για τη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων.

-ο ν.4242/1962 που προέβλεψε και διοικητική χρηματική ποινή για τον υπόχρεο σε υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, σύμφωνα με το ανωτέρω ν.δ. 3323/1955, ο οποίος παρέλειπε να την υποβάλει ή υπέβαλε ανειλικρινή δήλωση.

-ο ν. 185/1967 «περί επιβολής ποινικών κυρώσεων κατά παραβατών φορολογικών διατάξεων» που θέσπιζε αυστηρές ποινές, χωρίς δυνατότητα μετατροπής ή αναστολής τους, ο οποίος καταργήθηκε με το άρθρο 12§1 του ν.δ. 117/1973.

-το ν.δ. 117/1973 «περί επιβολής ποινικών κυρώσεων κατά παραβατών διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας».

-το ν.δ. 248/1973 «περί επιβολής ποινικών κυρώσεων κατά παραβατών φορολογικών διατάξεων», το οποίο τιμωρούσε με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον έξι μηνών και χρηματική ποινή, την παράλειψη υποβολής ή την υποβολή ανακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, ή την μη απόδοση παρακρατηθέντος φόρου εισοδήματος και τέλος την παράλειψη υποβολής ή υποβολή ανακριβούς δήλωσης ΦΚΕ. Με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών μηνών και χρηματική ποινή τιμωρείτο εκτός των άλλων αδικημάτων φοροδιαφυγής και η κατά τις παρ.2α και β του άρθρου 2 αυτού,

μη έκδοση ή έκδοση με ανακριβές περιεχόμενο ως προς το είδος, την ποσότητα, αξία ή αμοιβή, τιμολογίου αγοράς προϊόντων ή δελτίου παροχής υπηρεσιών.

-το π.δ. 99/1977 για την τήρηση βιβλίων και στοιχείων, το οποίο απειλούσε με φυλάκιση ή με χρηματική ποινή έως 600.000 δρχ. ή και με τις δύο αυτές ποινές τον επιτηδευματία που δεν εξέδιδε τιμολόγια ή τηρούσε ανακριβή βιβλία και στοιχεία και γενικά προέβαινε σε πράξεις ή παραλείψεις, με συνέπεια να αλλοιώνονται ουσιωδώς τα δεδομένα ή τα οικονομικά αποτελέσματα που προέκυπταν από τα βιβλία και τα στοιχεία αυτά.

-ο ν. 820/1978 «περί λήψεως μέτρων δια την περιστολήν της φοροδιαφυγής και άλλων τινών συναφών διατάξεων» που προέβλεπε ποινικές κυρώσεις στα άρθρα 42 και 43, ορίζοντας ταυτόχρονα στο άρθρο 49, ότι «πάσα διάταξις αντικειμένη εις τον παρόντα νόμον ή ρυθμίζουσα άλλως τα υπ' αυτού ρυθμιζόμενα θέματα παύει ισχύουσα».

-ο ν.1591/1986 «ρυθμίσεις στην άμεση και έμμεση φορολογία, θέσπιση μέτρων για την πάταξη της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις που ρυθμίζουν θέματα αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών», ο οποίος απαρίθμησε εξαντλητικά τα αδικήματα φοροδιαφυγής (άρθρα 31 και 32) και έθεσε, επίσης, εκτός ισχύος όλες τις προϋφιστάμενες αυτού γενικές ή ειδικές ρυθμίσεις επί του αυτού αντικειμένου. Τα αδικήματα που περιλαμβάνονταν στο νόμο αυτό ήταν πλημμελήματα, ενώ εξειδικεύθηκε για πρώτη φορά με την πρόβλεψη μάλιστα αυθεντικών ορισμών και ποινικοποιήθηκε η έκδοση και λήψη πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων.

-ο ν.1642/1986 «για την εφαρμογή του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και άλλες διατάξεις» που προέβλεπε ποινικές κυρώσεις στο άρθρο 51, το οποίο εν συνεχεία αντικαταστάθηκε με το άρθρο 11 του ν.2386/1996.

-ο ν.1882/1990 «μέτρα για την περιστολή της φοροδιαφυγής, διαρρυθμίσεις στην άμεση και έμμεση φορολογία και άλλες διατάξεις», ο οποίος τυποποίησε στο άρθρο 25 το έγκλημα της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο και τρίτους.

-το π.δ. 186/1992 με το οποίο η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών τιμολογίων και δελτίων αποστολής θεωρήθηκε πλέον ιδιάζουσα φορολογική παράβαση και επιβαλλόταν διοικητικό πρόστιμο.

-ο ν.2065/1992 «αναμόρφωση της άμεσης φορολογίας και άλλες διατάξεις» που προέβλεπε ποινικές κυρώσεις στα άρθρα 45 για μη απόδοση παρακρατούμενων φόρων και 54 για άλλες πράξεις φοροδιαφυγής, όπως καταστροφή, πλαστογράφηση οποιουδήποτε βιβλίου.

-ο ν.2214/1994 «αντικειμενικό σύστημα φορολογίας εισοδήματος και άλλες διατάξεις» που με τα άρθρα 31 και 32 τυποποίησε νέα φορολογικά αδικήματα, όπως την μεταφορά αγαθών χωρίς συνοδευτικά στοιχεία και τροποποίησε το άρθρο 45 του ν.2062/1992.

-ο ν.2238/1994 «κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» με τον οποίο επιχειρήθηκε η νομοθετική κωδικοποίηση όλων των επιμέρους ποινικών κυρώσεων.

Η απαρίθμηση των ως άνω νομοθετημάτων είναι επιβεβαιωτική της πολυνομίας και της πολυπλοκότητας του φορολογικού συστήματος, χαρακτηριστική όμως είναι και η Εισηγητική Έκθεση στο σχέδιο νόμου «Κώδικας διοικητικών και ποινικών κυρώσεων στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις» κατά την οποία: «Με το σημερινό νομοθετικό πλαίσιο υφίστανται ιδιαίτερες διοικητικές και ποινικές κυρώσεις για κάθε φορολογία που είναι διασπαρμένες σε πλήθος νομοθετημάτων. Οι κυρώσεις αυτές έχουν υποστεί αναρίθμητες μεταβολές με αποτέλεσμα, πολλές φορές, να επικαλύπτουν η μία την άλλη και να επιβάλλονται σε αρκετές περιπτώσεις σωρευτικά για την ίδια φορολογική παράβαση ή αδίκημα. Αυτή η πολυνομία και ιδιαιτερότητα των σχετικών διατάξεων προκάλεσε άμεσα δυσμενή αποτελέσματα στην εφαρμογή τους, παραβιάζοντας ταυτόχρονα βασικές αρχές της επιβολής των κυρώσεων, που πρέπει να είναι η δικαιοσύνη, η απλότητα και η βεβαιότητα αυτών. Η πολυπλοκότητα και το πολυδαίδαλο νομοθετικό πλαίσιο των διοικητικών και ποινικών κυρώσεων, αλλά και η υπέρμετρη πολλές φορές επιβάρυνση με σωρευτικές κυρώσεις κάποιας φορολογικής παράβασης, φυσικό ήταν να γεννήσει το αίτημα για την εκλογίκευση και απλοποίηση αυτών των διατάξεων, τη συγκέντρωσή τους σε ενιαίο κείμενο και την ενιαία εφαρμογή τους, εκτός ορισμένων ρητά αναφερόμενων στον Κώδικα εξαιρέσεων, σε όλες τις φορολογίες κατά δικαιότερο τρόπο».

Η υπερπληθώρα νόμων, η έλλειψη ορολογικής και λειτουργικής συνοχής μεταξύ των κυρώσεων, η απόκλιση σε ό,τι αφορά το είδος, το ύψος και τον τρόπο υπολογισμού των διοικητικών κυρώσεων από νομοθέτημα σε νομοθέτημα, αλλά και η ασάφεια του εύρους εφαρμογής και της σχέσης των ποινικών διατάξεων μεταξύ τους κατέστησε

επιτακτική την ανάγκη για τη θέσπιση του ν.2523/1997, ο οποίος, δεν υπολείπεται από άποψη αυστηρότητας προγενέστερων νομοθετημάτων, συστηματοποίησε όμως τις διάφορες κατηγορίες παραβάσεων τόσο του διοικητικού κυρωτικού χώρου (παραβάσεις αναφορικά με την υποβολή φορολογικών δηλώσεων, με τη χρήση του Α.Φ.Μ., με τις υποχρεώσεις τήρησης λογιστικών βιβλίων και στοιχείων) (Βλ. άρθρα 1 έως 16 του ν.2523/1997), όσο και του ποινικού χώρου (φοροδιαφυγή στη φορολογία Εισοδήματος (Βλ. άρθρο 17 παρ. 1 έως 3 του ν.2523/1997) και στη φορολογία πλοίων (Βλ. άρθρο 17 παρ.4 του ν.2523/1997), φοροδιαφυγή στο Φ.Π.Α. και στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους (Βλ. άρθρο 18 του ν.2523/1997), παραβάσεις σχετικές με τη χρήση πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων (Βλ. άρθρο 19 του ν.2523/1997), αποποινικοποίησε πληθώρα αδικημάτων, καθιέρωσε ενιαία φορολογία και αντικειμενικά ελέγξιμο τρόπο υπολογισμού των διοικητικών κυρώσεων, αίροντας την εννοιολογική σύγχυση και τις αλληλοεπικαλύψεις του προγενέστερου δικαίου.

1.7 Η πορεία του Κώδικα Φορολογικής διαδικασίας

Μέχρι και την εισαγωγή του ΚΦΔ οι διαδικαστικές φορολογικές ρυθμίσεις (αυτές δηλαδή που αφορούσαν κυρίως το φορολογικό μητρώο, το Αποδεικτικό Φορολογικής Ενημερότητας, τις φορολογικές δηλώσεις, τον φορολογικό έλεγχο, τον καταλογισμό των φόρων, την παραγραφή κ.τ.λ.) ήταν διάσπαρτες σε διάφορα νομοθετήματα, ανά φορολογικό αντικείμενο.

Διαδικαστικές ρυθμίσεις περιελάμβαναν κυρίως ο παλαιός Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν.2238/1994), ο Κώδικας Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) και ο Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών (ν.2691/2001). Σε αυτούς παρέπεμπαν δε πολλοί άλλοι ουσιαστικοί φορολογικοί νόμοι για τη διαδικασία καταλογισμού κλπ. των φόρων, που ρύθμιζαν οι νόμοι αυτοί.

Όσον αφορά δε τις διοικητικές αλλά και τις ποινικές κυρώσεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας, αυτές ορίζονταν από τον ν.2523/1997 «Φορολογικό Ποινολόγιο». Η ταμειακή βεβαίωση και είσπραξη των φόρων αντιμετωπίζονταν από τον Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων.

Αποτέλεσμα ήταν να ισχύουν παράλληλα πολλές διαφορετικές διαδικαστικές ρυθμίσεις για κάθε φόρο, ενώ συχνά ακόμη και η ορολογία της φορολογικής διαδικασίας ήταν διαφορετική. Σημαντικά ζητήματα δημιουργούνταν επίσης με βασικούς θεσμούς του φορολογικού καταλογισμού, όπως για παράδειγμα η παραγραφή, που ρυθμιζόταν διαφορετικά ανά φορολογία, συχνά και εκτός του οικείου κάθε φορά κώδικα, οπότε και με τις άτακτες μεν αλλά συχνές παρατάσεις του χρόνου παραγραφής, ορισμένες φορές μόνο για συγκεκριμένες φορολογίες και όχι για όλα τα φορολογικά αντικείμενα, η σύγχυση και η ανασφάλεια επιτείνονταν. Έτσι μετά την οικονομική κρίση και την υπογραφή των πρώτων μνημονίων τον Ιούλιο του 2013 ψηφίστηκε ο νέος Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας ν.4174/2013 η ψήφιση του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας δεν αποτέλεσε πανάκεια αλλά σίγουρα λογίζεται ως μία προσπάθεια προς την ορθή κατεύθυνση για τον εξορθολογισμό του φορολογικού μας συστήματος και των φορολογικών διαδικασιών εν γένει καθώς μετέβαλε σημαντικά το πλαίσιο διεξαγωγής της φορολογικής διαδικασίας, καθότι πέρα από την ενοποίηση των σχετικών κανόνων για όλα τα φορολογικά αντικείμενα, εισήγαγε και νέους θεσμούς, όρους, διαδικασίες και κυρώσεις. Με την υπογραφή του τρίτου μνημονίου, στις 17 Οκτωβρίου 2015 ψηφίστηκε στη Βουλή ο νέος ΚΔΦ ν. 4337/2015 «Μέτρα για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων», κατ' εφαρμογή των προαπαιτούμενων μέτρων του τρίτου Μνημονίου. Με το νόμο αυτό τροποποιούνται ριζικά οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, ΚΦΔ) αναφορικά με τα πρόστιμα και τις παραβάσεις φοροδιαφυγής.

Στα κεφάλαια που ακολουθούν γίνεται αναφορά στα φορολογικά πρόστιμα στο εισόδημα, στο ΦΠΑ, στην φορολογία κεφαλαίου (όπως κληρονομίες, ΕΝΦΙΑ).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΚΑΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΦΥΣΙΚΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

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.

Μέχρι το Ν. 2523/1997 οι διατάξεις περί φορολογικών κυρώσεων ήταν διάσπαρτες σε διάφορα νομοθετήματα. Με το Ν. 2523/1997 συγκεντρώθηκαν σε ένα νομοθέτημα οι διοικητικές και οι ποινικές κυρώσεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας. Βασική διάκριση των διοικητικών κυρώσεων του Ν. 2523/1997 ήταν αυτή μεταξύ παραβάσεων σχετικά με τις φορολογικές δηλώσεις και παραβάσεων λοιπών φορολογικών διατάξεων.

Όσον αφορά τις φορολογικές δηλώσεις, ο Ν. 2523/1997 προέβλεπε την επιβολή προσθέτων φόρων.

Συγκεκριμένα στο άρθρο 1 του μέρους Α παρουσιάζονται οι πρόσθετοι φόροι που προέκυψαν από την εφαρμογή του Νόμου για τα εισοδήματα. 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 εισοδήματος, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό 1% επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης,

β) υποβάλλει 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 υποβάλλει 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').

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 συν τη 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.

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 τότε 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 ανερχόταν τότε σε δέκα εκατομμύρια (10.000.000) δραχμές. Επιπλέον, υπόκεινται σε

πρόστιμο πέντε εκατομμυρίων (5.000.000) δραχμών τότε, όποιος αναγράφει στα φορολογικά του στοιχεία αριθμό φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) που ανήκε σε άλλο πρόσωπο ή που δεν είχε 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(www.taxhaven.gr).

- Με την εφαρμογή του Ν. 4174/2013 και οι αλλαγές που επήλθαν από την εφαρμογή του γενικότερα αλλά και ειδικότερα στον τομέα των επιχειρήσεων και των προστίμων, αποσαφηνίζονται και διευρύνονται.

1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις που αφορά το εισόδημα επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου,

β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση,

γ) δεν υποβάλλει ή υποβάλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου,

δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,

ε) δεν συνεργαστεί στη διάρκεια φορολογικού ελέγχου,

στ) δεν γνωστοποιήσει στη Φορολογική Διοίκηση το διορισμό του φορολογικού εκπροσώπου του,

ζ) δεν προβαίνει σε εγγραφή στο φορολογικό μητρώο ή εγγράφεται στο φορολογικό μητρώο περισσότερες φορές,

η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του.

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α', β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1,

β) εκατό (100) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ' και δ' της παραγράφου 1 που ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων,

γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και

δ) πεντακόσια (500) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα.

ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ στις περιπτώσεις ε' και ζ' και η' της παραγράφου

1.

Δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα του παρόντος άρθρου, σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ ή δήλωσης παρακρατούμενου φόρου, εφόσον η σχετική αρχική δήλωση έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα.

3. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, τα σύμφωνα με το παρόν άρθρο πρόστιμα επιβάλλονται στο διπλάσιο και, στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης, στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου (www.taxhaven.gr).

Πιο αναλυτικά παραθέτουμε στα παρακάτω υποκεφάλαια

2.1 Πρόστιμα για την παράλειψη υποβολής ή την υποβολή ανακριβούς δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος

(Άρθρο 17 του ν.2523/1997)

1.Αδίκημα φοροδιαφυγής στην φορολογία εισοδήματος διαπράττει όποιος προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος παραλείπει να υποβάλλει δήλωση ή υποβάλλει ανακριβή δήλωση, αποκρύπτοντας καθαρά εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή εισοδήματος.

Ως απόκρυψη καθαρών εισοδημάτων νοείται και η περίπτωση κατά την οποία καταχωρούνται στα βιβλία εικονικές ολικές ή μερικά δαπάνες ή γίνεται επίκληση στη φορολογική δήλωση τέτοιων δαπανών, ώστε να μην εμφανίζονται καθαρά εισοδήματα ή να εμφανίζονται αυτά μειωμένα.

2. Ο δράστης του αδικήματος αυτού τιμωρείται: α) με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον ο φόρος που αναλογεί στα καθαρά εισοδήματα που έχουν αποκρύβει υπερβαίνει σε κάθε διαχειριστική περίοδο το ποσό των δεκαπέντε χιλιάδων (15.000) ευρώ και β) με ποινή κάθειρξης μέχρι δέκα (10) ετών, εφόσον ο φόρος που αναλογεί στα καθαρά εισοδήματα που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει σε κάθε διαχειριστική περίοδο το ποσό των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ.

3. Για την εφαρμογή των διατάξεων αυτού του άρθρου:

α) ως καθαρό εισόδημα νοείται για τα φυσικά πρόσωπα το καθαρό φορολογητέο εισόδημα αυτών που έχει αποκρυβεί και για τα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 και του άρθρου 101 του ν. 2238/1994, το ποσό των καθαρών φορολογητέων κερδών που έχει αποκρυβεί και β) ως φόρος που αναλογεί στο καθαρό εισόδημα νοείται για τα φυσικά πρόσωπα ο φόρος που προκύπτει με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του ν. 2238/1994 για το εισόδημα αυτό και για τα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 και του άρθρου 101 του ν. 2238/1994 ο φόρος που προκύπτει με την εφαρμογή στα καθαρά αυτά φορολογητέα κέρδη του συντελεστή φορολογίας που ισχύει για καθένα από αυτά.

4. Αδίκημα φοροδιαφυγής διαπράττει και όποιος προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου πλοίων δεν αποδίδει στο Δημόσιο το φόρο αυτόν, τιμωρούμενος με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον το ποσό του φόρου που δεν αποδόθηκε

για κάθε διαχειριστική περίοδο υπερβαίνει τα δεκαπέντε χιλιάδες (15.000) ευρώ και με κάθειρξη μέχρι δέκα (10) ετών, εφόσον το ποσό του φόρου που δεν αποδόθηκε υπερβαίνει τα εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ).

-Πρόστιμα αρχικής εκπρόθεσμης δήλωσης

Αποτέλεσμα εκκαθάρισης	Προσαύξηση φόρου 1%*	Πρόστιμο εκπροθέσμου**	Αναγνώριση κωδικού 049
Χρεωστικό	Ναι	Όχι	Ναι
Πιστωτικό	Όχι	Ναι (λιγότερο από 100,00 ευρώ)	Ναι
Μηδενικό	Όχι	Ναι (λιγότερο από 100,00 ευρώ)	Ναι

* πρόσθετος φόρος ένα τοις εκατό (1%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης, με αφετηρία υπολογισμού την 15η Ιουλίου 2014.

** πρόστιμο του άρθρου 4 παρ. 1 εδάφιο 1 του ν. 2523/1997, με τον περιορισμό το καταβλητέο σε κάθε μία περίπτωση ποσό, να μην ξεπερνά τα εκατό (100) ευρώ. (Στον κωδικό 049 δηλώνονται οι αποδείξεις).

-Πρόστιμα εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων

Αποτέλεσμα εκκαθάρισης αρχικής δήλωσης	Αποτέλεσμα εκκαθάρισης τροποποιητικής δήλωσης	Προσαύξηση φόρου 1%*	Πρόστιμο (έως 100 ευρώ) άρθρου 4 ν. 2523/1997 υπό προϋποθέσεις ****
Μηδενικό	Χρεωστικό	Ναι	Όχι
Μηδενικό	Πιστωτικό	Όχι	Κατά περίπτωση
Μηδενικό	Μηδενικό	Όχι	
Πιστωτικό	Χρεωστικό	Ναι	Όχι
Πιστωτικό	Πιστωτικό	Όχι***	Κατά περίπτωση.
Πιστωτικό	Μηδενικό	Όχι	
Χρεωστικό	Χρεωστικό	Ναι	Όχι
Χρεωστικό	Πιστωτικό	Όχι	Κατά περίπτωση**.
Χρεωστικό	Μηδενικό	Όχι	

* πρόσθετος φόρος ένα τοις εκατό (1%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης, με αφετηρία υπολογισμού την 15η Ιουλίου 2014.

** πρόστιμο του άρθρου 4 παρ. 1 εδάφιο 1 του ν. 2523/1997, με τον περιορισμό το

καταβλητέο σε κάθε μία περίπτωση ποσό, να μην ξεπερνά τα εκατό (100) ευρώ.

*** Εφόσον το πιστωτικό μειώνεται με την τροποποιητική τότε θα υπολογίζεται προσαύξηση 1% για το μειούμενο ποσό.

**** Πρόστιμο (έως 100 ευρώ) του άρθρου 4 του ν. 2523/1997 για τις τροποποιητικές δηλώσεις (www.taxheaven.gr).

2.1.1 Πρόστιμα εκπρόθεσμων αρχικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος

Σύμφωνα με τον Ν.4174/2013 η επιβολή διαδικαστικού πρόστιμου (του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ) για τα φυσικά πρόσωπα έχει ως εξής :

- Αν το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης της αρχικής δήλωσης είναι μηδενικό ή πιστωτικό το πρόστιμο είναι 100 ευρώ. Επίσης 100 ευρώ είναι και το πρόστιμο αν το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης της αρχικής δήλωσης είναι χρεωστικό με τη διαφορά ότι υπάρχει προσαύξηση φόρου (0,73% ανά μήνα καθυστέρησης από την καταληκτική ημερομηνία καταβολής του φόρου).

Για τα νομικά και φυσικά πρόσωπα με επιχειρηματική δραστηριότητα και τήρηση απλογραφικού συστήματος βιβλίων τα πρόστιμα έχουν ως εξής:

- Αν το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης της αρχικής δήλωσης είναι μηδενικό ή πιστωτικό το πρόστιμο είναι 100 ευρώ. Αν το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης της αρχικής δήλωσης είναι χρεωστικό το πρόστιμο είναι 250 ευρώ και με προσαύξηση φόρου (0,73% ανά μήνα καθυστέρησης από την καταληκτική ημερομηνία καταβολής του φόρου).

Για τα νομικά και φυσικά πρόσωπα με επιχειρηματική δραστηριότητα και τήρηση Διπλογραφικού συστήματος βιβλίων τα πρόστιμα έχουν ως εξής :

- Αν το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης της αρχικής δήλωσης είναι μηδενικό ή πιστωτικό το πρόστιμο είναι 100 ευρώ. Αν το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης

της αρχικής δήλωσης είναι χρεωστικό το πρόστιμο είναι 500 ευρώ και με προσαύξηση φόρου (0,73% ανά μήνα καθυστέρησης από την καταληκτική ημερομηνία καταβολής του φόρου) (www.taxheaven.gr).

2.1.2 Πρόστιμα εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος

Σύμφωνα με τον Ν.4174/2013 η επιβολή διαδικαστικού πρόστιμου (του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ) για τα φυσικά -νομικά πρόσωπα μη υπόχρεα σε τήρηση αρχείων έχει ως εξής :

- Όταν το αποτέλεσμα εκκαθάρισης της εκπρόθεσμης **τροποποιητικής** φορολογικής δήλωσης εισοδήματος είναι χρεωστικό ή πιστωτικό ενώ της **αρχικής** ήταν μηδενικό το πρόστιμο είναι 100 ευρώ με προσαύξηση φόρου (0,73% ανά μήνα από την καταληκτική ημερομηνία καταβολής του φόρου).
- Όταν το αποτέλεσμα εκκαθάρισης της εκπρόθεσμης **τροποποιητικής** φορολογικής δήλωσης εισοδήματος παρουσιάζει μείωση ή αύξηση πιστωτικού ενώ της **αρχικής** δήλωσης ήταν πιστωτικό το πρόστιμο είναι 100 ευρώ.
- Όταν το αποτέλεσμα εκκαθάρισης της εκπρόθεσμης **τροποποιητικής** φορολογικής δήλωσης εισοδήματος είναι χρεωστικό* ενώ της **αρχικής** ήταν πιστωτικό το πρόστιμο είναι επίσης 100 ευρώ.
- Όταν το αποτέλεσμα εκκαθάρισης της εκπρόθεσμης **τροποποιητικής** φορολογικής δήλωσης εισοδήματος παρουσιάζει αύξηση* ή μείωση πιστωτικού ή είναι πιστωτικό ενώ της **αρχικής** δήλωσης είναι χρεωστικό το πρόστιμο είναι 100 ευρώ.

Για τα νομικά και φυσικά πρόσωπα με επιχειρηματική δραστηριότητα και τήρηση απλογραφικού συστήματος βιβλίων τα πρόστιμα έχουν ως εξής:

- Όταν το αποτέλεσμα εκκαθάρισης της εκπρόθεσμης **τροποποιητικής** φορολογικής δήλωσης εισοδήματος είναι χρεωστικό ενώ της **αρχικής** ήταν

μηδενικό το πρόστιμο είναι 250 ευρώ με προσαύξηση φόρου (0,73% ανά μήνα από την καταληκτική ημερομηνία καταβολής του φόρου).

- Όταν το αποτέλεσμα εκκαθάρισης της εκπρόθεσμης **τροποποιητικής** φορολογικής δήλωσης εισοδήματος είναι πιστωτικό ενώ της **αρχικής** μηδενικό το πρόστιμο είναι 100 ευρώ.
- Όταν το αποτέλεσμα εκκαθάρισης της εκπρόθεσμης **τροποποιητικής** φορολογικής δήλωσης εισοδήματος παρουσιάζει μείωση ή αύξηση πιστωτικού ενώ της **αρχικής** δήλωσης ήταν πιστωτικό το πρόστιμο είναι 100 ευρώ.
- Όταν το αποτέλεσμα εκκαθάρισης της εκπρόθεσμης **τροποποιητικής** φορολογικής δήλωσης εισοδήματος είναι χρεωστικό* ενώ της **αρχικής** ήταν πιστωτικό το πρόστιμο είναι 250 ευρώ.
- Όταν το αποτέλεσμα εκκαθάρισης της εκπρόθεσμης **τροποποιητικής** φορολογικής δήλωσης εισοδήματος παρουσιάζει αύξηση* χρεωστικού ενώ της **αρχικής** δήλωσης ήταν χρεωστικό το πρόστιμο είναι 250 ευρώ, ενώ όταν υπάρχει μείωση χρεωστικού το πρόστιμο είναι 100 ευρώ.
- Όταν το αποτέλεσμα εκκαθάρισης της εκπρόθεσμης **τροποποιητικής** φορολογικής δήλωσης εισοδήματος είναι πιστωτικό ενώ της **αρχικής** δήλωσης ήταν χρεωστικό το πρόστιμο είναι 100 ευρώ.

(Ο αστερίσκος υποδηλώνει την προσαύξηση φόρου (0,73% ανά μήνα από την καταληκτική ημερομηνία καταβολής του φόρου).

Για τα νομικά και φυσικά πρόσωπα με επιχειρηματική δραστηριότητα και τήρηση διπλογραφικού συστήματος βιβλίων τα πρόστιμα έχουν ως εξής:

- Όταν το αποτέλεσμα εκκαθάρισης της εκπρόθεσμης **τροποποιητικής** φορολογικής δήλωσης εισοδήματος είναι χρεωστικό* ενώ της **αρχικής** δήλωσης ήταν μηδενικό το πρόστιμο είναι 500 ευρώ, ενώ όταν είναι πιστωτικό το πρόστιμο είναι 100 ευρώ.
- Όταν το αποτέλεσμα εκκαθάρισης της εκπρόθεσμης **τροποποιητικής** φορολογικής δήλωσης εισοδήματος παρουσιάζει μείωση ή αύξηση

πιστωτικού ενώ της *αρχικής* δήλωσης ήταν πιστωτικό το πρόστιμο είναι 100 ευρώ.

- Όταν το αποτέλεσμα εκκαθάρισης της εκπρόθεσμης *τροποποιητικής* φορολογικής δήλωσης εισοδήματος χρεωστικό* ενώ της *αρχικής* δήλωσης ήταν πιστωτικό το πρόστιμο είναι 500 ευρώ.
- Όταν το αποτέλεσμα εκκαθάρισης της εκπρόθεσμης *τροποποιητικής* φορολογικής δήλωσης εισοδήματος παρουσιάζει αύξηση* χρεωστικού ενώ της *αρχικής* δήλωσης ήταν χρεωστικό το πρόστιμο είναι 500 ευρώ, ενώ όταν παρουσιάζει μείωση χρεωστικού το πρόστιμο είναι 100 ευρώ.
- Όταν το αποτέλεσμα εκκαθάρισης της εκπρόθεσμης *τροποποιητικής* φορολογικής δήλωσης εισοδήματος είναι πιστωτικό ενώ της *αρχικής* δήλωσης ήταν χρεωστικό το πρόστιμο είναι 100 ευρώ (www.taxheaven.gr).

(Ο αστερίσκος υποδηλώνει την προσαύξηση φόρου (0,73% ανά μήνα από την καταληκτική ημερομηνία καταβολής του φόρου).

Στο σημείο εδώ κρίνεται απαραίτητο να αναφερθεί ότι όλοι οι φορολογούμενοι είτε είναι φυσικά ή νομικά πρόσωπα καταβάλλουν φόρο 2.500 ευρώ σε περίπτωση που:

- δεν συνεργαστούν στη διάρκεια φορολογικού ελέγχου
- δεν προβαίνουν σε εγγραφή στο φορολογικό μητρώο ή εγγράφονται στο φορολογικό μητρώο περισσότερες φορές από μία.
- δεν συμμορφώνονται με τις υποχρεώσεις του κατά το *άρθρο 13 – Βιβλία και Στοιχεία* του ν. 4174/2013, π.χ. μη έκδοση στοιχείου.

2.1.3 Πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής ή ανακριβούς/ατελούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή Φακέλου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών

Οι ημεδαπές επιχειρήσεις που συνδέονται με άλλη επιχείρηση κατά την έννοια της παρ. 2 του άρθρου 39 του ν.2238/94, υποχρεούνται να τηρούν για κάθε οικονομικό έτος Φάκελο Τεκμηρίωσης τιμών των Ενδοομιλικών συναλλαγών τους.

Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης περιλαμβάνει πληροφορίες σχετικά με τη λειτουργική ταυτότητα της επιχείρησης, όπως τον όμιλο στον οποίο ανήκει, τις λειτουργίες που επιτελεί και τους κινδύνους που αναλαμβάνει, καθώς και κατάλογο με τις ενδοομιλικές συναλλαγές προς τεκμηρίωση, οι οποίες πραγματοποιούνται εντός της οικείας διαχειριστικής περιόδου και σύντομη περιγραφή της μεθόδου τεκμηρίωσης που εφαρμόζεται. Ο φάκελος τεκμηρίωσης τηρείται στην επιχείρηση και τίθεται στη διάθεση της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής στα πλαίσια ελέγχου, εντός εύλογου χρόνου ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει τις τριάντα (30) ημέρες.

Υπόχρεοι για τη σύνταξη Φακέλου Τεκμηρίωση είναι οι εταιρίες οποιονδήποτε τύπου και μορφής για τις συναλλαγές με εταιρίες που είναι συνδεδεμένες.

Σύμφωνα με το ν.4174/13 (άρθρο 56)

- Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών επιβάλλεται πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό ένα χιλιοστό (1/1000) των προς τεκμηρίωση συναλλαγών. Ελάχιστο πρόστιμο 500 € και μέγιστο 2.000 €.

-Για την εκπρόθεσμη υποβολή Τροποποιητικού Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών, επιβάλλεται πρόστιμο μόνο στην περίπτωση κατά την οποία η τροποποίηση αφορά συνολικές μεταβολές στο ύψος των προς τεκμηρίωση συναλλαγών άνω των € 200.000:1/1000 επί των προς τεκμηρίωση συναλλαγών (για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης). Ελάχιστο πρόστιμο 500 € και μέγιστο 2.000 €.

-Για την υποβολή Ανακριβούς / Ατελούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών επιβάλλεται πρόστιμο μόνο στην περίπτωση κατά την οποία η ανακρίβεια αφορά ποσοστό μεγαλύτερο του 10% των συνολικών συναλλαγών για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης. 1/1000 επί των ποσών που αφορά η ανακρίβεια. Ελάχιστο πρόστιμο 500 € και μέγιστο 2.000 €.

-Για την μη υποβολή Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών 1/1000 επί των συναλλαγών για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης. Ελάχιστο πρόστιμο 2.500 € και μέγιστο 10.000 €.

-Για την εκπρόθεσμη διάθεση του φακέλου τεκμηρίωσης στην Φορολογική Διοίκηση. Παράδοση μεταξύ 31ης ημέρας και 60ης από την κοινοποίηση σχετικής πρόσκλησης, Πρόστιμο: 5.000 €

Παράδοση μεταξύ 61ης ημέρας και 90ης από την κοινοποίηση σχετικής πρόσκλησης.
Πρόστιμο: 10.000 €

Παράδοση μετά την 90η ημέρα από την κοινοποίηση σχετικής πρόσκλησης ή μη παράδοση. Πρόστιμο: 20.000 €.

2.2 Παραδείγματα προστίμων

Παράδειγμα 1. Υπολογισμός πρόσθετου φόρου λόγω εκπρόθεσμης δήλωσης ή ανακριβής δήλωσης (ν. 2523/1997)σε δραχμές

(Αναλογούν κύριος φόρος βάσει δήλωσης: 2.000.000)

α) Υπολογισμός του πρόσθετου φόρου λόγω εκπρόθεσμης

- Επιβολή προσθέτου για κάθε μήνα καθυστέρησης: $2.000.000 \times 1,5\% = 30.000$ δραχ.
- Επιβολή προσθέτου συνολικά για 20 μήνες: $30.000 \times 20 = 600.000$ δραχ.

β) Υπολογισμός πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας μέχρι την έκδοση της πράξης

- Αναλογούν κύριος φόρος βάσει ελέγχου: 3.000.000
- Αναλογούν κύριος φόρος βάσει δήλωσης: 2.000.000

Διαφορά φόρου 1.000.000 δραχ.

- Επιβολή προσθέτου για κάθε μήνα καθυστέρησης: $1.000.000 \times 3\% = 30.000$ δραχ.
- Επιβολή προσθέτου συνολικά για 26 μήνες μέχρι την ημερομηνία έκδοσης πράξης: $30.000 \times 26 = 780.000$ δραχ.

Παράδειγμα 2. Πρόστιμα φυσικών προσώπων (ν.4174/13)

α) Υποβάλλεται δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου (μη επιτηδευματία) στις 28/7/2016(σ.σ. η καταληκτική ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής είναι η 15η Ιουλίου 2016). Το εκκαθαριστικό έχει πιστωτικό υπόλοιπο.

Διαδικαστικό πρόστιμο εκπρόθεσμης δήλωσης άρθρου 54 νόμου 4174/2013, 100 ευρώ.

β) Υποβάλλεται δήλωση φυσικού προσώπου **με επιχειρηματική δραστηριότητα και τήρηση απλογραφικού συστήματος**, στις **10/8/2016** (η καταληκτική ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής είναι η 15η Ιουλίου 2016). Το εκκαθαριστικό έχει **χρεωστικό υπόλοιπο 2.400 ευρώ και η καταβολή της πρώτης δόσης (800,00 ευρώ) γίνεται την επόμενη ημέρα (11/8/2016)**.

Σε αυτή την περίπτωση το πρόστιμο είναι 250 ευρώ, όταν υπάρχει επιβάρυνση λοιπές δαπάνες εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζει ο νόμος (ιατρικές, κ.λπ.), λαμβάνεται και η μείωση του φόρου στην εκκαθάριση, επίσης περιλαμβάνεται η προσαύξηση εκπρόθεσμης καταβολής φόρου άρθρου 53 του νόμου(0,73% ανά μήνα καθυστέρησης) δηλαδή 5,84 ευρώ ($800 * 0,73\%$).

Παράδειγμα 3. Πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής Συνοπτικού ή Τροποποιητικού Πίνακα Πληροφοριών ή Φακέλου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών

Σε περίπτωση **εκπρόθεσμης υποβολής** Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών με ύψος συναλλαγών προς τεκμηρίωση 400.000€ επιβάλλεται πρόστιμο $1/1000 * 400.000€ = €400$, το οποίο βάσει του τιθέμενου ελαχίστου ορίου του β' εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 56 ανέρχεται τελικά σε 500 ευρώ.

Σε περίπτωση **εκπρόθεσμης υποβολής** Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών με ύψος συναλλαγών προς τεκμηρίωση 2.200.000€ επιβάλλεται πρόστιμο $1/1000 * 2.200.000€ = €2.200$, το οποίο βάσει του περιορισμού του β' εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 56 ανέρχεται τελικά σε 2.000 ευρώ.

Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής **τροποποιητικού** Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών με συνολική διαφορά στο ύψος συναλλαγών, μεταξύ αρχικού και τροποποιητικού Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών, 210.000€ (άνω των 200.000€) και συνολικό ύψος συναλλαγών προς τεκμηρίωση, μετά την τροποποίηση, 450.000€ επιβάλλεται πρόστιμο $1/1000 * 450.000€ = 450€$, το οποίο βάσει του τιθέμενου ελαχίστου ορίου του β' εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 56 ανέρχεται τελικά σε 500 €.

Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής **τροποποιητικού** Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών με συνολική διαφορά στο ύψος συναλλαγών, μεταξύ αρχικού και τροποποιητικού Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών, 210.000€ και συνολικό ύψος συναλλαγών προς τεκμηρίωση, μετά την τροποποίηση, 2.300.000€ επιβάλλεται πρόστιμο $1/1000 * 2.300.000€ = 2.300€$, το οποίο βάσει του περιορισμού του β' εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 56 ανέρχεται τελικά σε 2.000€.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΦΠΑ ΓΙΑ ΠΛΑΣΤΑ, ΝΟΘΕΥΜΕΝΑ Η ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Τα τελευταία έτη είναι ευρεία η χρήση των παράτυπων αυτών φορολογικών στοιχείων σε όλους τους χώρους της οικονομικής δραστηριότητας, από την παραγωγή και το εμπόριο αγαθών, την παροχή υπηρεσιών έως τον τομέα των κατασκευών και των ελεύθερων επαγγελματιών. Η βασικότερη αιτία χρήσεως εικονικών και πλαστών τιμολογίων είναι η αποφυγή καταβολής άμεσων και έμμεσων φόρων και σε ελάχιστες περιπτώσεις η τακτοποίηση λογιστικών-φορολογικών ατασθαλιών που πάντα προέρχονται από την προσπάθεια των επιτηδευματιών και επιχειρήσεων να διαφύγουν της καταβολής φόρων, έχοντας βεβαίως προηγουμένως χρησιμοποιήσει άλλες μεθόδους για την επίτευξη του στόχου τους.

Αναλυτικότερα, η μη καταβολή έμμεσων φόρων ή η καταβολή μειωμένου ποσού αυτών εντοπίζεται κατεξοχήν στο Φ.Π.Α. με τη λογιστική διόγκωση (μέσω των εικονικών συνήθως τιμολογίων για ανύπαρκτες συναλλαγές (αγορές και δαπάνες) του Φ.Π.Α. των εισροών, ο οποίος εκπίπτει εν συνεχεία από τον (αποδοτέο στο Δημόσιο) Φ.Π.Α. των εκροών. Έτσι, ένα μέρος του εισπραχθέντος (και αποδοτέου στο Δημόσιο) Φ.Π.Α. των εκροών παραμένει εντέλει νομιμοφανώς στο χρήστη των εικονικών τιμολογίων. Στους άμεσους φόρους η μη καταβολή ή η μείωση αυτής επιτυγχάνεται με την ελαχιστοποίηση των κερδών, χάριν της λογιστικής αυξήσεως, είτε των δαπανών, είτε του κόστους πωληθέντων προϊόντων ή εμπορευμάτων ή παρασχεθέντων υπηρεσιών, μέσω επίσης, εικονικών και πλαστών τιμολογίων για ανύπαρκτες συναλλαγές (δαπάνες και αγορές). Η χρήση, ωστόσο, των εικονικών τιμολογίων μπορεί να εξυπηρετεί και άλλες σκοπιμότητες συνδεδεμένες πιο χαλαρά με φορολογικούς στόχους, όπως, ως προελέχθη, η κάλυψη λογιστικών τυπικών σφαλμάτων που έλαβαν χώρα στο παρελθόν, προκειμένου να μην επιβληθούν γι' αυτά κυρώσεις σε ενδεχόμενο έλεγχο. Μπορεί, επίσης, να επιλέγεται από τον φορολογούμενο συνειδητά ως μέσο αυξήσεως των εισοδημάτων του, ώστε να

εξασφαλίσει τραπεζική χρηματοδότηση. Συνηθισμένες περιπτώσεις παραβατικότητας αναφορικά με τη χρήση εικονικών τιμολογίων που αποδίδουν την ανωτέρω πολυμορφία των κινήτρων των εμπλεκομένων είναι οι ακόλουθες : α) Έκδοση εικονικών πιστωτικών τιμολογίων προκειμένου να μειώνονται τα ακαθάριστα έσοδα του εκδότη και να εμφανίζονται κατά λογική ακολουθία λιγότερα κέρδη και μικρότερες (βαρυνόμενες με υποχρέωση απόδοσης Φ.Π.Α.) εκροές, β) Έκδοση εικονικών πιστωτικών τιμολογίων, κυρίως στο τέλος διαχειριστικών χρήσεων, προκειμένου το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων του εκδότη να μην υπερβαίνει τελικά τα εκάστοτε οριζόμενα όρια που θεμελιώνουν την υποχρέωση τήρησης βιβλίων ανώτερης κατηγορίας ή την υποχρέωση σύνταξης απογραφής ή την υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης, γ) Έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων από επιχειρήσεις, των οποίων τα καθαρά φορολογητέα κέρδη προσδιορίζονται με αντικειμενικό τρόπο, π.χ. με εφαρμογή Μοναδικών Συντελεστών Καθαρών Κερδών επί των αγορών, προς επιχειρήσεις, των οποίων τα καθαρά φορολογητέα κέρδη προσδιορίζονται λογιστικά (π.χ. επιχειρήσεις που τηρούν διπλογραφικά βιβλία κατά την ορολογία του ΚΦΑΣ ή βιβλία τρίτης κατηγορίας κατά την ορολογία του ΚΒΣ), στον βαθμό που η δια των εικονικών τιμολογίων προκαλούμενη αύξηση των ακαθαρίστων εσόδων των πρώτων επιχειρήσεων δεν έχει επίπτωση στη φορολόγησή τους, ενώ, την ίδια στιγμή, η δια των εικονικών τιμολογίων επιτυγχανόμενη τεχνητή αύξηση των δαπανών των δεύτερων επιχειρήσεων οδηγεί σε μείωση της φορολογητέας ύλης τους, δ) Έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων προς εξυπηρέτηση κάποιου τρίτου (ή και του ίδιου του εκδότη των εικονικών στοιχείων), ο οποίος αδυνατεί να εκδώσει νόμιμα φορολογικά στοιχεία για διάφορους λόγους, όπως π.χ. εξαιτίας της μη υποβολής δήλωσης έναρξης επιτηδεύματος ή της μη θεώρησης στοιχείων λόγω οφειλών προς το Δημόσιο, ε) Έκδοση και διάθεση προς τον λήπτη εικονικών φορολογικών στοιχείων για την κάλυψη παράνομων ενεργειών του λήπτη (π.χ. κάλυψη της διακίνησης από αυτόν εμπορευμάτων που εισήχθησαν λαθραία στην ελληνική επικράτεια), ή εν γένει, για την εξυπηρέτηση φορολογικών ή άλλων αναγκών του λήπτη, στ) Έκδοση και διάθεση εικονικών φορολογικών στοιχείων σε λήπτες, οι οποίοι αναζητούν νομιμοφανείς τρόπους για να αυξήσουν τις εισροές τους και το κόστος των πωληθέντων, προκειμένου να μειώσουν αντίστοιχα τον αποδοτέο Φ.Π.Α. εκροών και τα καθαρά κέρδη τους, ζ) Έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων πώλησης από επιχειρήσεις που τηρούν βιβλίο αποθήκης προς ανύπαρκτους πελάτες για τη λογιστική κάλυψη προγενέστερων συναλλαγών, για τις οποίες δεν

είχαν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία πώλησης λόγω άτακτης «φορολογικής» διαχείρισης, ενώ για πωλούμενα προϊόντα είχαν ληφθεί κανονικά στοιχεία αγοράς, η) Έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, κυρίως κατά τους τελευταίους μήνες διαχειριστικών χρήσεων, από επιχειρήσεις που διαπιστώνουν ότι εμφάνιζαν σε όλη τη διάρκεια της χρήσης υψηλές αγορές και χαμηλές πωλήσεις, προκειμένου τα ανωτέρω μεγέθη να εμφανισθούν στο ίδιο περίπου ύψος ή και μεγαλύτερο για λόγους που συσχετίζονται, μεταξύ άλλων, με ειδικές διαδικασίες (π.χ. αυτοέλεγχος βάσει του ν.3296/2004) (Οδηγός ελέγχου πλαστών, εικονικών και νοθευμένων φορολογικών στοιχείων» της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων).

3.1 Πρόστιμα για μη απόδοση ή ανακριβή απόδοση Φ.Π.Α. και παρακρατούμενων φόρων, τελών ή εισφορών

Άρθρο 18 του ν.2523/1997

1. Αδίκημα μη απόδοσης ή ανακριβούς απόδοσης στο Δημόσιο του φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου - εργασιών και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών διαπράττει ο φορολογούμενος ο οποίος προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή αυτών δεν απέδωσε ή απέδωσε ανακριβώς τους άνω φόρους, τέλη ή εισφορές ή συμψηφισε ή εξαπατώντας τη φορολογική αρχή έλαβε επιστροφή Φ.Π.Α., τιμωρούμενος: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς ή το ποσό του Φ.Π.Α. που συμψηφίστηκε ή επιστράφηκε ή δεν αποδόθηκε, υπερβαίνει σε ετήσια βάση το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και β) με κάθειρξη μέχρι δέκα ετών, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει σε ετήσια βάση τα εβδομήντα πέντε χιλιάδες (75.000) ευρώ.

Σε περίπτωση συρροής περισσότερων τέτοιων φόρων, τελών ή εισφορών τα ως άνω ποσά υπολογίζονται ξεχωριστά για κάθε μερικότερο φόρο, τέλος ή εισφορά.

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

3.1.1 Πρόστιμα για έκδοση ή αποδοχή πλαστών, νοθευμένων ή εικονικών φορολογικών στοιχείων

Άρθρο 19, παρ. 1 και 2 του ν.2523/1997

1. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών.

Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και β) με κάθειρξη μέχρι δέκα (10) ετών, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ.

Όταν η συνολική αξία των πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων, για την πλαστότητα ή εικονικότητα των οποίων καταδικάζεται ο δράστης, υπερβαίνει το ποσό των διακοσίων τριάντα πέντε χιλιάδων (235.000) ευρώ, επιβάλλεται ως παρεπόμενη ποινή το κλείσιμο του καταστήματος, γραφείου, εργοστασίου, εργαστηρίου, αποθήκης και γενικά επαγγελματικής εγκατάστασης αυτού μέχρι ένα (1) μήνα. Η εκτέλεση της παρεπόμενης αυτής ποινής ουδεμία ασκεί επίδραση στις ενοχικές σχέσεις του επιτηδευματία με τους μισθωτούς που συνδέονται με αυτόν με σύμβαση παροχής εξαρτημένης εργασίας.

2. Το αδίκημα του άρθρου αυτού είναι αυτοτελές και ανεξάρτητο από τα αδικήματα, που προβλέπονται και τιμωρούνται με τις λοιπές ποινικές διατάξεις του παρόντος 3.2

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

Στη συνέχεια το φορολογικό ποινολόγιο του ν.2523/1997 στράφηκε στις παραβάσεις των επαγγελματιών, έτσι στο άρθρο 5 του νόμου περιγράφονται αναλυτικά τα πρόστιμα που αφορούν σε παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων 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 τότε. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας 200.000 δραχμές και για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας 300.000 δραχμές τότε.

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 δυο.
- 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 τότε, 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 (ο Κ.Β.Σ, σήμερα έχει καταργηθεί, πιο αναλυτικά αναφερόμαστε παρακάτω στο υποκεφάλαιο 3.2 και συγκεκριμένα στη σελίδα 47)

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 ήταν 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 ιδιαίτερα 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 τότε ή διαφορετικά ίσο με το διπλάσιο της ΒΑΣ.ΥΠ.1(ΦΕΚ Α' 179/11-09-1997).

Όταν η 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 (<https://www.e-forologia.gr>).

3.2 Πρόστιμα για μη απόδοση ή ανακριβή απόδοση Φ.Π.Α. και για έκδοση ή αποδοχή πλαστών, νοθευμένων ή εικονικών φορολογικών στοιχείων

Άρθρο 55 νόμου 4174/2013

α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση παραστατικού στοιχείου και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με 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.

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

γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας.

Εξαιρετικά στις κατωτέρω περιπτώσεις το πρόστιμο της περίπτωσης γ' μειώνεται ως εξής:

αα) Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της αξίας του στοιχείου.

ββ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, στο λήπτη του εικονικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της αξίας του στοιχείου. Στην περίπτωση αυτή, εάν ο λήπτης του στοιχείου έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων πλήρως την αξία του τιμολογίου και τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας στον εκδότη του στοιχείου και καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση τα σχετικά παραστατικά με αναφορά στο εικονικό στοιχείο τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο στον λήπτη. Σε αυτή την περίπτωση το πρόστιμο που επιβάλλεται στον εκδότη διπλασιάζεται.

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

δδ) Όταν η εικονικότητα του στοιχείου αφορά το χαρακτηρισμό της αναγραφείσας συναλλαγής, η οποία αποδεικνύεται ότι αφορά άλλη υποκρυπτόμενη πραγματική συναλλαγή και κατά συνέπεια η έκδοση του εικονικού στοιχείου δεν επιφέρει καμία απώλεια εσόδων σχετικά με φόρους, επιβάλλεται πρόστιμο για την έκδοση μη προσήκοντος στοιχείου, ύψους πεντακοσίων ευρώ ανά στοιχείο και με ανώτατο ύψος προστίμου πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος.

δ) Στο Φ.Π.Α., 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

με το πενήντα τοις εκατό (50) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.

Η παραπάνω διάταξη του άρθρου 55, βέβαια καταργήθηκε από 1.12.2015 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθ. 3 παρ. 4 περ. β και άρθ. 7 παρ. 9 ν. 4337/2015. Εφεξής: α) για τις παραβάσεις των διατάξεων Κ.Β.Σ. και Κ.Φ.Α.Σ. που διαπράχθηκαν μέχρι την έναρξη ισχύος του ν. 4174/2013 και δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις μέχρι τις 12/10/2015, β) για παραβάσεις μέχρι τη δημοσίευση του ν. 4337/2015 για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθ. 55 παρ. 2 ν. 4174/2013 δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα

Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων,

α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση (www.taxheaven.gr)

3.3 Παραδείγματα πρόστιμων για μη απόδοση ή ανακριβή απόδοση Φ.Π.Α. και για έκδοση ή αποδοχή πλαστών, νοθευμένων ή εικονικών φορολογικών στοιχείων

Παράδειγμα 1. Μη έκδοση στοιχείου με αξία μεγαλύτερη των 5.000,00 ευρώ

Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση παραστατικού στοιχείου και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με 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.

- Καταλογίζεται παράβαση στις 31/7/13 για μη έκδοση τιμολογίου παροχής υπηρεσιών 20.000,00

I) Πρόστιμο με τον Ν. 4174/13

$20.000 \times 40\% = 8.000,00$

II) Πρόστιμο με τον Ν. 2523/97

$20.000 \times 100\% = 20.000,00$ (ισόποσο)

Παράδειγμα 2. Έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων

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

- Καταλογίζεται παράβαση στις 25/10/13 για έκδοση πλαστού τιμολογίου Δελτίου Αποστολής 10.000,00

I) Πρόστιμο με τον Ν. 4174/13

$$10.000 \times 100\% = 10.000,00$$

II) Πρόστιμο με τον Ν. 2523/97

$$10.000 \times 2 = 20.000,00 \text{ (διπλάσιο)}$$

Σημείωση. Στο λήπτη πλαστού δεν καταλογίζεται παράβαση.

Παράδειγμα 3. Έκδοση ή λήψη εικονικών

Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Εξαιρετικά στις κατωτέρω περιπτώσεις το πρόστιμο της περίπτωσης γ' μειώνεται ως εξής:

- Καταλογίζεται παράβαση στις 25/3/14 για έκδοση εικονικού τιμολογίου Δελτίου Αποστολής 10.000,00 ως προς στην συναλλαγή

I) Πρόστιμο με τον Ν. 4174/13

$$10.000 \times 50\% = 5.000,00$$

II) Πρόστιμο με τον Ν. 2523/97

$10.000 \times 2 = 20.000,00$ (διπλάσιο)

Παράδειγμα 4. Εικονικότητα ως προς τον εκδότη

Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, στο λήπτη του εικονικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της αξίας του στοιχείου. Στην περίπτωση αυτή, εάν ο λήπτης του στοιχείου έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιογράφων πλήρως την αξία του τιμολογίου και τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας στον εκδότη του στοιχείου και καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση τα σχετικά παραστατικά με αναφορά στο εικονικό στοιχείο τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο στον λήπτη. Σε αυτή την περίπτωση το πρόστιμο που επιβάλλεται στον εκδότη διπλασιάζεται.

-Καταλογίζεται παράβαση στις 25/3/14 για έκδοση εικονικού τιμολογίου Δελτίου Αποστολής 10.000,00 ως προς τον εκδότη. (**μη** προσκόμιση επιταγών, εντάλματα καταθέσεων κλπ εξόφλησης από τον λήπτη)

α) Εκδότης

I) Πρόστιμο με τον Ν. 4174/13

$10.000 \times 25\% = 2.500,00$.

II) Πρόστιμο με τον Ν. 2523/97

$10.000 \times 2 \times 50\% = 10.000,00$.

β) Λήπτης

I) Πρόστιμο με τον Ν. 4174/13

$10.000 \times 25\% = 2.500,00$

II) Πρόστιμο με τον Ν. 2523/97

$10.000 \times 2 \times 50\% = 10.000,00$.

Καταλογίζεται παράβαση στις 20/11/13 για έκδοση εικονικού τιμολογίου Δελτίου Αποστολής 10.000,00 ως προς τον εκδότη. (με προσκόμιση επιταγών, εντάλματα καταθέσεων κλπ εξόφλησης από τον λήπτη).

α) Εκδότης

I) Πρόστιμο με τον Ν. 4174/13

$10.000 \times 25\% \times 2 = 5.000,00$ (διπλασιασμός)

II) Πρόστιμο με τον Ν. 2523/97

$10.000 \times 2 \times 50\% = 10.000,00$.

β) Λήπτης

I) Πρόστιμο με τον Ν. 4174/13

$10.000 \times 0,00 = 0,00$ Δεν επιβάλλεται πρόστιμο.

II) Πρόστιμο με τον Ν. 2523/97

$10.000 \times 2 \times 50\% = 10.000,00$.

Εδώ πρόκειται για μεγάλη αλλαγή η οποία ήταν και αναμενόμενη. Είχαν εκδοθεί πολλές αποφάσεις δικαστηρίων που δικαίωναν όσους είχαν καλή πίστη. Είχαν πέσει πολλές υγιείς επιχειρήσεις θύματα απατεώνων.

Παράδειγμα 5. Πρόστιμο ΦΠΑ

Στο Φ.Π.Α., 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 με το πενήντα τοις εκατό (50) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

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

- Καταλογίζεται πρόστιμο στις 25/6/14 για λήψη εικονικού τιμολογίου Δελτίου Αποστολής 10.000,00 με ΦΠΑ 2.300,00.

I) Πρόστιμο ΦΠΑ με τον Ν. 4174/13

$2.300 \times 50\% = 1.150,00\text{€}$

II) Πρόστιμο ΦΠΑ με τον Ν. 2523/97

$2.300,00 \times 3 = 6.900,00\text{€}$.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΣΤΗΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ
(ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΩΝ –ΕΝΦΙΑ)

4.1 Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α)

Αντικείμενο ΕΝ.Φ.Ι.Α

Με τις διατάξεις των άρθρων 1 έως 9 του Νόμου 4223/13 από το 2014 και για κάθε επόμενο έτος επιβάλλεται φόρος στα ακίνητα που βρίσκονται στην Ελλάδα και ανήκουν σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα. Ο φόρος αυτός είναι ετήσιος αν και μπορεί να χωριστεί σε ισόποσες δόσεις και επιβάλλεται σε κάθε ακίνητο χωριστά.

Ο ΕΝ.Φ.Ι.Α επιβάλλεται ειδικότερα:

- Στο δικαίωμα της επιφάνειας σε ακίνητο.
- Σε δεσμευμένα από Ο.Τ.Α ακίνητα.
- Στο δικαίωμα της νομής και της κατοχής.
- Στο δικαίωμα της πλήρους κυριότητας, της ψιλής κυριότητας και της επικαρπίας.
- Στα δικαιώματα της αποκλειστικής χρήσης βοηθητικών χώρων, θέσεων στάθμευσης και κολυμβητικής δεξαμενής που βρίσκονται σε κοινόκτητο τμήμα του ακινήτου.

Η επιβολή του φόρου γίνεται κάθε 1η Ιανουαρίου κάθε έτος γιατί έτσι λαμβάνονται υπόψη τυχόν μεταβολές στην ακίνητη περιουσία των φυσικών ή νομικών προσώπων του προηγούμενου έτους.

Ως μεταβολές ορίζονται:

- Η μεταβίβαση ενός ακινήτου, με οποιοδήποτε τρόπο (πώληση, γονική παροχή, δωρεά κ.τ.λ.)
- Η απόκτηση ακινήτου είτε με αγορά είτε από κληρονομιά κ.α.
- Η διόρθωση στοιχείων σε ένα ακίνητο (π.χ. το ποσοστό κυριότητας, τα τ.μ οικοπέδου)

Με την ψήφιση του παρόντος νομοσχεδίου καταργείται ο Φόρος Ακίνητης Περιουσίας (Φ.Α.Π.), καθώς επίσης και το Έκτακτο Ειδικό Τέλος Ηλεκτροδοτούμενων Δομημένων Επιφανειών (Ε.Ε.Τ.Η.Α.Ε.) που ίσχυσε για τα προηγούμενα έτη. Τα προαναφερόμενα έκτακτα τέλη επιβλήθηκαν σύμφωνα με τις αναγγελίες της κυβέρνησης για επιτακτικούς λόγους εθνικού συμφέροντος προκειμένου να καταστεί δυνατή η άμεση μείωση του δημοσιονομικού ελλείμματος, με κριτήριο την καθολικότητα, την αναλογικότητα και την προσφερότητα, ως το λιγότερο επαχθές μέτρο, δεδομένων των δημοσιονομικών του κράτους στη συγκεκριμένη οικονομική συγκυρία.

Υποκείμενο του ΕΝ.Φ.Ι.Α

Υποκείμενο του φόρου είναι το πρόσωπο που θα καταβάλλει το φόρο ο οποίος θα προκύψει. Ο φόρος καταβάλλεται για κάθε ακίνητο όσο είναι το εμπράγματο δικαίωμα του σε αυτό καθώς και το ποσοστό συμμετοχής του.

Ποιοι υποχρεούνται να καταβάλλουν το φόρο:

1. Αυτός που αποκτά την κυριότητα του ακινήτου ή άλλου εμπράγματος δικαιώματος σε αυτό.
2. Αυτός που αποκτά δικαίωμα σε ακίνητο είτε από αγορά, είτε από δωρεά. Υπάρχουν βέβαια περιπτώσεις συμβολαίων που περιλαμβάνουν στο κείμενο τους αναβλητική ή διαλυτική αίρεση.

Συγκεκριμένα:

Αίρεση σε ένα συμβόλαιο είναι ο όρος σύμφωνα με τον οποίο, η μεταβίβαση του ακινήτου εξαρτάται από την επέλευση ενός μελλοντικού γεγονότος. Αν η μεταβίβαση γίνεται αμέσως, αλλά αναιρείται μόλις γίνει το μελλοντικό αυτό γεγονός τότε η αίρεση είναι διαλυτική, οπότε παύει να ισχύει η μεταβίβαση και επέρχεται η προηγούμενη κατάσταση. Ενώ, αν η μεταβίβαση του ακινήτου αναβάλλεται μέχρι να πραγματοποιηθεί το γεγονός, τότε η αίρεση είναι αναβλητική. Από τα παραπάνω προκύπτει πως υποχρέωση στο φόρο άρα και σε υποβολή Ε9 είναι:

Ο πωλητής σε περίπτωση αναβλητικής αίρεσης.

Ο αγοραστής σε περίπτωση διαλυτικής αίρεσης.

1. Ο κληρονόμος σε περίπτωση που κληρονομεί ακίνητα:

· Αυτός που κληρονομεί ακίνητα, εφόσον έχει δημοσιευθεί διαθήκη μέχρι το τέλος του προηγούμενου έτους.

· Ο εξ αδιαθέτου κληρονόμος, αν δεν έχει δημοσιευτεί διαθήκη.

2. Ο δικαιούχος του ακινήτου από το Δημόσιο, τον οργανισμό Τοπικής Αυτοδιοίκησης ή του Οργανισμού εργατικής κατοικίας, από την ημερομηνία που θα γίνει παραλαβή του και εφόσον δεν έχει συνταχθεί το οριστικό παραχωρητήριο, μέχρι την ημερομηνία αυτή.

3. Σε περίπτωση σχολάζουσας κληρονομιάς, ο κηδεμόνας για την ακίνητη περιουσία. Όταν μια κληρονομιά θεωρείται σχολάζουσα, δηλαδή όταν ο κληρονόμος είναι άγνωστος ή δεν είναι γνωστό αν αποδέχθηκε την κληρονομιά, τότε διορίζεται από το δικαστήριο κηδεμόνας, που θα αντιπροσωπεύει τον κληρονόμο και θα διαχειρίζεται την περιουσία του.

4. Ο εκτελεστής της διαθήκης για τη κληρονομιαία περιουσία όπως αυτός έχει ορίσει και για όσο θα την διαχειρίζεται. Αυτός που ορίζεται ως εκτελεστής ή εκκαθαριστής κληρονομιάς έχει ως έργο την πραγματοποίηση της θέλησης του διαθέτη.

4.2 Πρόστιμα που αφορούν τον σημερινό ΕΝ.Φ.Ι.Α και του προγενέστερου ΦΑΠ

Στις φορολογίες κεφαλαίου όπως ο ΕΝ.Φ.Ι.Α εφόσον ο φορολογούμενος διαπράξει οποιαδήποτε από τις παρακάτω παραβάσεις των περιπτώσεων (ν 4174/213) :

- Μη υποβολής ή εκπρόθεσμη ή ελλιπής υποβολή δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογικής δήλωσης από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου.
- Μη υποβολή ή εκπρόθεσμη υποβολή φορολογικής δήλωσης.

- Μη υποβολή ή εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης παρακράτησης φόρου.
- Μη ανταπόκριση σε αίτημα της φορολογικής διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων.
- Μη γνωστοποίηση στη φορολογική διοίκηση του διορισμού του φορολογικού εκπροσώπου του.

Επιβάλλεται πρόστιμο 100 ευρώ. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, τα σύμφωνα με το άρθρο αυτό πρόστιμα επιβάλλονται στο διπλάσιο και στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης, στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου

Επίσης σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 9 του νόμου 4223/2013 προστέθηκε το άρθρο 54^Α του ν.4174/13 εφόσον ο φορολογούμενος δεν έχει καταβάλλει ή απαλλαγεί από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α:

1. Απαγορεύεται κάθε υποσχετική ή εκποιητική δικαιοπραξία με την οποία συστήνονται, μεταβάλλονται, αλλοιώνονται ή μεταβιβάζονται, από οποιαδήποτε αιτία δικαιώματα επί ακινήτου ή παρέχεται δικαίωμα προσημείωσης ή υποθήκης σε αυτό, αν δεν μνημονεύεται και δεν επισυνάπτεται από το συμβολαιογράφο στο συμβόλαιο που συντάσσει, πιστοποιητικό της Φορολογικής Διοίκησης, με το οποίο πιστοποιείται *ότι το ίδιο ακίνητο περιλαμβάνεται στη δήλωση Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων, καθώς και ότι ο φορολογούμενος έχει καταβάλει, ή νόμιμα απαλλαγεί από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. για το συγκεκριμένο ακίνητο και έχει καταβάλει τις ληξιπρόθεσμες δόσεις, έχει ρυθμίσει ή έχει νόμιμα απαλλαγεί από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. για τα υπόλοιπα ακίνητα, για τα οποία είναι υπόχρεος για τα πέντε (5) προηγούμενα έτη. Τα παραπάνω ισχύουν και για τη σύνταξη περίληψης κατακυρωτικής έκθεσης επί εκούσιου πλειστηριασμού. Στην περίπτωση αυτή το πιστοποιητικό προσκομίζεται μόνον από τον επισπεύδοντα τον εκούσιο πλειστηριασμό. Ειδικά κατά το έτος 2015, το πιστοποιητικό χορηγείται για τα έτη 2011, 2012, 2013 και 2014.*
2. Οι φύλακες μεταγραφών και οι προϊστάμενοι των κτηματολογικών γραφείων υποχρεούνται να αρνηθούν τη μεταγραφή ή την καταχώρηση στα κτηματολογικά βιβλία συμβολαιογραφικού εγγράφου, με το οποίο

συστήνονται, μεταβάλλονται, αλλοιώνονται ή μεταβιβάζονται από οποιαδήποτε αιτία δικαιώματα επί ακινήτου ή παρέχεται δικαίωμα προσημείωσης ή υποθήκης σε αυτό, αν δεν μνημονεύεται και δεν επισυνάπτεται το πιστοποιητικό της προηγούμενης παραγράφου. Το προηγούμενο εδάφιο ισχύει και για τη μεταγραφή ή καταχώρηση της κατακυρωτικής έκθεσης επί εκούσιου πλειστηριασμού, καθώς και για τη μεταγραφή ή καταχώρηση της αποδοχής κληρονομιάς.

3. Εάν δεν είναι δυνατή η επισύναψη στο συμβολαιογραφικό έγγραφο του πιστοποιητικού του ΕΝ.Φ.Ι.Α. της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού για τα πέντε (5) προηγούμενα της μεταβίβασης έτη, επισυνάπτεται για τα υπόλοιπα έτη το πιστοποιητικό του άρθρου 48 του ν. 3842/ 2010 (Α' 58) με το οποίο πιστοποιείται ότι το ίδιο ακίνητο, με τα ίδια στοιχεία, περιλαμβάνεται στη δήλωση φόρου ακίνητης περιουσίας (Φ.Α.Π.), καθώς και ότι ο φορολογούμενος έχει καταβάλει το Φ.Α.Π. για το συγκεκριμένο ακίνητο και ότι έχει καταβάλει τις ληξιπρόθεσμες δόσεις του Φ.Α.Π. ή έχει ρυθμίσει το Φ.Α.Π. για τα υπόλοιπα ακίνητα, για τα οποία είναι υπόχρεος για τα προηγούμενα έτη.
4. Επιτρέπεται η σύνταξη συμβολαιογραφικού εγγράφου και πριν την εξόφληση του οφειλόμενου φόρου των παραγράφων 1 και 3 του παρόντος, με την προϋπόθεση ότι επί των οικείων πιστοποιητικών αναγράφεται το συνολικά οφειλόμενο ποσό κύριων και πρόσθετων φόρων και προσαυξήσεων, για το συγκεκριμένο ακίνητο, το οποίο υποχρεούται να αποδώσει, επί ποινή ακυρότητας του συμβολαίου, ο συμβολαιογράφος μέσα σε αποκλειστική προθεσμία τριών (3) εργασίμων ημερών από τη σύνταξή του. Για την εφαρμογή της παραγράφου αυτής, το καταβληθησόμενο τίμημα δεν μπορεί να υπολείπεται του οφειλόμενου ποσού
5. Είναι απαράδεκτη η συζήτηση ενώπιον δικαστηρίου εμπράγματης αγωγής επί ακινήτου, πλην της μονομερούς εγγραφής υποθήκης ή προσημείωσης υποθήκης ή της άρσης κατάσχεσης, αν δεν προσκομισθεί από τον υπόχρεο σε ΕΝ.Φ.Ι.Α., το πιστοποιητικό των παραγράφων 1 και 3 του άρθρου αυτού.

Ο Χρόνος επιβολής τόκων και προστίμων στον ΕΝ.Φ.Ι.Α. ορίζεται η επομένη της καταληκτικής ημερομηνίας υποβολής δήλωσης στοιχείων ακινήτων. Ως αφετηρία για την επιβολή των τόκων ορίζεται η επομένη της ημερομηνίας της πρώτης

ηλεκτρονικής έκδοσης των πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου για το οικείο έτος από τη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων για τους υπόχρεους του έτους αυτού (www.taxpress.gr).

Πριν την εφαρμογή του ΕΝ.Φ.Ι.Α οι φορολογούμενοι κατέβαλλαν τον φόρο ακίνητης περιουσίας (ΦΑΠ). Σύμφωνα με το φορολογικό ποινολόγιο του ν. 2523/97 , έτσι όταν ο υπόχρεος υποβάλλει :

α) εκπρόθεσμη δήλωση επιβάλλεται σε αυτόν πρόσθετος φόρος που ορίζεται σε ποσοστό 1,5% επί του φόρου που οφείλεται με τη δήλωση για κάθε μήνα καθυστέρησης και αρχίζει από την επόμενη που δημιουργήθηκε η φορολογική υποχρέωση για τη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και από την επόμενη της λήξης της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης για τη φορολογία μεγάλης ακίνητης περιουσίας.

β) όταν ο υπόχρεος υποβάλει ανακριβή δήλωση, επιβάλλεται σε αυτόν πρόσθετος φόρος που ορίζεται σε ποσοστό 3% επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος, για κάθε μήνα καθυστέρησης, ο οποίος αρχίζει να μετρά από την επόμενη (ημέρα) της ημερομηνίας λήξης της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης που προβλέπεται από τις οικείες διατάξεις.

γ) Όταν δεν έχει υποβληθεί δήλωση επιβάλλεται στον υπόχρεο πρόσθετος φόρος που ορίζεται σε ποσοστό 3,5% επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω μη υποβολής της δήλωσης για κάθε μήνα καθυστέρησης που αρχίζει από την επόμενη που δημιουργήθηκε η φορολογική του υποχρέωση (σύνταξη συμβολαίου, μεταγραφή δικαστικής απόφασης κ.λπ.) στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και από την επομένη ημέρα της ημερομηνίας λήξης της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης στη φορολογία της ακίνητης περιουσίας (www.e-forologia.gr).

Επίσης σύμφωνα με το άρθρο 10 του ν.2523/97

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

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

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

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

2. Τα εισοδήματα από εκμίσθωση ακινήτων ή από δωρεάν παραχώρηση, που δηλώνονται εκπρόθεσμα, φορολογούνται αυτοτελώς, χωρίς καμιά έκπτωση ή μείωση, με συντελεστή πενήντα τοις εκατό (50%), εφόσον μέσα σε τρεις (3) μήνες από την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης ζητηθεί το πιστοποιητικό, που προβλέπεται από την παράγραφο 1 του άρθρου '81 του ν. 2238/1994.

Για την καταβολή του φόρου αυτού ευθύνεται στο ακέραιο και ο τελευταίος, ύστερα από σύμβαση, διακάτοχος του ακινήτου. Για τη διαδικασία της βεβαίωσης του φόρου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 74 του ν. 2238/1994 (www.e-nomothesia.gr).

4.3 Κληρονομίες και φορολογικά πρόστιμα

Ως κληρονομιά ορίζεται η απόκτηση περιουσίας εξαιτίας της απώλειας κάποιου συγγενικού προσώπου. Ειδικότερα:

Όταν δεν υπάρχει διαθήκη και υπάρχει επιζών σύζυγος και παιδιά, ο σύζυγος κληρονομεί το 1/4 από την περιουσία του κληρονομούμενου.

Επιπλέον λαμβάνει τα έπιπλα και λοιπά αντικείμενα που χρησιμοποιούσαν από κοινού οι σύζυγοι, στα οποία περιλαμβάνεται και το αυτοκίνητο.

Όταν δεν υπάρχει διαθήκη και υπάρχει επιζών σύζυγος το παιδί ή τα παιδιά κληρονομούν τα 3/4 από την περιουσία του κληρονομούμενου.

Όταν δεν υπάρχει διαθήκη και υπάρχει επιζών σύζυγος και δεν υπάρχουν παιδιά, κληρονομεί το μισό από την περιουσία του κληρονομούμενου. Το άλλο μισό το κληρονομούν οι στενοί συγγενείς του θανόντος (αδέλφια κλπ).

Αν αντιθέτως υπάρχει διαθήκη υλοποιούνται όσα περιλαμβάνονται στη διαθήκη του εκλιπόντος (με προϋποθέσεις).

Η προθεσμία υποβολής της δήλωσης φόρου κληρονομιάς είναι:

Μέσα σε έξι μήνες, αν ο κληρονομούμενος πέθανε στην Ελλάδα, ή μέσα σε ένα χρόνο, αν ο κληρονομούμενος ή οι κληρονόμοι ή οι κληροδόχοι διέμεναν κατά το χρόνο θανάτου στην αλλοδαπή.

Η προθεσμία αρχίζει από :

το θάνατο του κληρονομούμενου

τη δημοσίευση της διαθήκης ή

τη δημοσίευση της τελεσίδικης απόφασης που κηρύσσει την αφάνεια ή

το θάνατο του υπόχρεου σε δήλωση, αν αυτός δεν υπέβαλε δήλωση ή

το διορισμό των κηδεμόνων σχολαζουσών κληρονομιών, των εκτελεστών διαθήκης, των συνδίκων πτώχευσης ή

την αναγνώρισή τους, σε περίπτωση κληρονόμων σχολαζουσών κληρονομιών ή το χρόνο που ορίζεται στα άρθρα 7 και 8 του Κώδικα.

Η κατά τα άνω εξάμηνη ή ετήσια προθεσμία μπορεί να παραταθεί για τρεις (3) κατ' ανώτατο όριο μήνες, με απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., αν συντρέχουν αποχρώντες λόγοι (άρθρα 62, 63 και 64 του ν.2961/01).

Στις φορολογίες κεφαλαίου όπως η κληρονομιά εφόσον ο φορολογούμενος διαπράξει οποιαδήποτε από τις παρακάτω παραβάσεις των περιπτώσεων (ν 4174/213) :

- Μη υποβολής ή εκπρόθεσμη ή ελλιπής υποβολή δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογικής δήλωσης από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου.
- Μη υποβολή ή εκπρόθεσμη υποβολή φορολογικής δήλωσης.
- Μη υποβολή ή εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης παρακράτησης φόρου.

- Μη ανταπόκριση σε αίτημα της φορολογικής διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων.
- Μη γνωστοποίηση στη φορολογική διοίκηση του διορισμού του φορολογικού εκπροσώπου του.

Επιβάλλεται πρόστιμο 100 ευρώ. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, τα σύμφωνα με το άρθρο αυτό πρόστιμα επιβάλλονται στο διπλάσιο και στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης, στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου.

Ουσιαστικά έχει τα ίδια φορολογικά πρόστιμα που ισχύουν και για τις φορολογικές παραβάσεις που έχουμε αναφέρει σε παραπάνω υποκεφάλαιο για τον ΕΝ.Φ.Ι.Α.

Με τις διατάξεις του άρθρου 4 του νόμου αυτού 2523/97 προβλέπεται η επιβολή λοιπών κυρώσεων οικονομικού περιεχομένου από τον αρμόδιο κατά περίπτωση προϊστάμενο ΔΟΥ.

Ειδικότερα για τη φορολογία κληρονομιών, (δωρεών, γονικών παροχών, προικών και κερδών από λαχεία) εφαρμόζονται οι διατάξεις του πρώτου και δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού και ορίζεται ότι οι κυρώσεις αυτές συνίστανται σε χρηματικό ποσό που κυμαίνεται από 40.000 δρχ. τότε έως 400.000 δρχ. και επιβάλλεται στις περιπτώσεις που δεν προβλέπεται η επιβολή πρόσθετου φόρου ή δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή. **Δηλαδή εάν προβλέπεται επιβολή πρόσθετου φόρου και προστίμου επιβάλλεται μόνο ο πρόσθετος φόρος.** Δεν μπορούν να επιβληθούν παράλληλα πρόσθετος και πρόστιμο. Για παραβάσεις εκπρόθεσμης, ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης, το πρόστιμο επιβάλλεται μόνο όταν δεν προκύπτει φόρος για καταβολή.

Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται σε βάρος των προσώπων (φυσικών ή νομικών) που αναφέρονται στις διατάξεις των άρθρων 61, 73 παρ. 2, 85, 91, 108 παρ. 3, 111, 112, 114 παρ. 2, 115 και 116 του Ν.Δ.118/1973, και στα πρόσωπα τα οποία κατά τη διενέργεια πράξεων τους δεν τηρούν ή αρνούνται να τηρήσουν ορισμένους τύπους

και διατυπώσεις που από το νόμο έχουν υποχρέωση να τηρήσουν κατά την άσκηση του επαγγέλματος τους.

Σε κάθε περίπτωση επαναπροσδιορισμού κύριου και πρόσθετου φόρου, από το συνολικό ποσό που προκύπτει αφαιρούνται τα ποσά κύριου και πρόσθετου φόρου που προέκυψαν με την εκκαθάριση της προηγούμενης πράξης ή απόφασης με την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτά βεβαιώθηκαν στο σύνολο τους κατά την εκκαθάριση του φόρου, οπότε βρίσκεται η διαφορά του κύριου και πρόσθετου φόρου, θετική ή αρνητική. Η θετική διαφορά βεβαιώνεται, ενώ η αρνητική επιστρέφεται στον δικαιούχο.

Για πλήρη κατανόηση των αναφερομένων στις παραγράφους 1, 2 και 3 του άρθρου 4 παραθέτουμε τα ακόλουθα παραδείγματα:

Θεωρούμε ως δεδομένα ότι:

- Η δήλωση φόρου κληρονομιάς υπεβλήθη 20 μήνες μετά την προθεσμία λήξης υποβολής της.
- Η πράξη καταλογισμού φόρου εκδόθηκε 26 μήνες μετά την προθεσμία λήξης υποβολής της.
- Η απόφαση Δικαστηρίου (πρωτόδικη ή εφετειακή) εκδόθηκε 36 μήνες μετά την προθεσμία λήξης υποβολής της δήλωσης.
- Αναλογών κύριος φόρος για τη δηλωθείσα κληρονομιαία περιουσία 2.000.000.
- Αναλογών κύριος φόρος για τη δηλωθείσα κληρονομιαία περιουσία με την πράξη 3.000.000
- Αναλογών κύριος φόρος για τη δηλωθείσα κληρονομιαία περιουσία με την δικαστική απόφαση 2.500.000.
- Αναλογών κύριος φόρος για τη μη δηλωθείσα κληρονομιαία περιουσία με την πράξη 1.500.000. Αναλογών κύριος φόρος για τη μη δηλωθείσα κληρονομιαία περιουσία με τη δικαστική απόφαση 1.000.000.

Επιβολή προσθέτων

α) Υπολογισμός του πρόσθετου φόρου λόγω εκπροθέσμου

Επιβολή προσθέτου για κάθε μήνα καθυστέρησης: $2.000.000 \times 1,5\% = 30.000$ δρχ.

Επιβολή προσθέτου συνολικά για 20 μήνες: $30.000 \times 20 = 600.000$ δρχ.

β) Υπολογισμός πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας μέχρι την έκδοση της πράξης:

Αναλογών κύριος φόρος βάσει ελέγχου:	3.000.000
Αναλογών κύριος φόρος βάσει δήλωσης:	2.000.000
Διαφορά φόρου	1.000.000 δρχ.

- Επιβολή προσθέτου για κάθε μήνα καθυστέρησης: $1.000.000 \times 3\% = 30.000$ δρχ.

- Επιβολή προσθέτου συνολικά για 26 μήνες μέχρι την

ημερομηνία έκδοσης πράξης: $30.000 \times 26 = 780.000$ δρχ.

βα) Υπολογισμός πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας.

(σε περίπτωση που γίνεται νέα εκκαθάριση με δικαστική απόφαση, η οποία εκδόθηκε 36 μήνες μετά τη λήξη υποβολής της δήλωσης)

- κύριος φόρος με βάση την απόφαση:	2.500.000
- επιβολή πρόσθετου για κάθε μήνα καθυστέρησης:	$2.500.000 \times 3\% = 75.000$
- συνολική επιβολή προσθέτου με την απόφαση:	$75.000 \times 36 = 2.700.000$ δρχ.
- κύριος φόρος με βάση την πράξη:	3.000.000
- επιβολή προσθ. για κάθε μήνα καθυστέρησης μέχρι την ημερομηνία έκδοσης:	$3.000.000 \times 3\% = 90.000$
- συνολική επιβολή προσθέτου με την πράξη:	$90.000 \times 26 = 2.340.000$ δρχ.

Συνεπώς οφειλόμενος πρόσθετος φόρος ανακρίβειας για τον επιπλέον χρόνο από την έκδοση της πράξης μέχρι τη δημοσίευση της απόφασης	360.000δρχ.
---	-------------

γ) Πρόσθετος φόρος παράλειψης

Παράδειγμα: Επιβολή πρόσθετου φόρου παράλειψης μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της πράξης - 26 μήνες μετά τη λήξη υποβολής της δήλωσης).

- Αναλογών κ. φόρος στο αδήλωτο περιουσιακό στοιχείο βάσει ελέγχου για κάθε μήνα καθυστέρησης: $1.500.00 \times 3,5\% = 52.500$
- Συνολική επιβάρυνση για 26 μήνες, πρόσθετου φόρου λόγω παράλειψης για 26 μήνες : $52.500 \times 26 = 1.365.000$ δρχ.

Οι διατάξεις των παραγράφων 4 και του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 6 του άρθρου 2 του ν.2523/97 καθορίζεται το ανώτατο όριο επιβολής πρόσθετων φόρων, που εφαρμόζονται και στη φορολογία κληρονομιών.

Ειδικότερα, ορίζεται ότι τα ποσοστά των πρόσθετων φόρων σε καμιά περίπτωση δεν μπορούν να υπερβούν: α) το διακόσια τοις εκατό (200%) - για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης - του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου και β) το τριακόσια τοις εκατό (300%) - για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή τη μη υποβολή δήλωσης - του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος. Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής εφαρμόζονται για υποθέσεις κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, που η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε μετά τη δημοσίευση του νόμου και στη φορολογία κερδών από λαχεία εφαρμόστηκε για φόρους που παρακρατούνται ή επιρρίπτονται από της 1ης Ιανουαρίου 1998 και μετά.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΝΕΟ ΝΟΜΟ 4337/2015

Αμέσως μετά την υπογραφή του τρίτου μνημονίου, στις 17 Οκτωβρίου 2015 ψηφίστηκε στη Βουλή ο Νόμος 4337/2015 «**Μέτρα για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων**», προκειμένου να εξυπηρετηθούν τα μέτρα που υπογράφηκαν στο τρίτο μνημόνιο.

Με το νέο νόμο τροποποιούνται ριζικά οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, ΚΦΔ) αναφορικά με τα πρόστιμα και τις παραβάσεις φοροδιαφυγής.

Στις Διαδικαστικές παραβάσεις, τροποποιούνται τα πρόστιμα του άρθρου 54 επεκτεινόμενα και στη φορολογία κεφαλαίου. Επίσης, καταργείται ως διαδικαστική παράβαση η κάθε μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση στοιχείων και αντιμετωπίζεται πλέον ως μια ενιαία διαδικαστική παράβαση μη συμμόρφωσης με τις υποχρεώσεις που προβλέπει η λογιστική νομοθεσία. Ως εκ τούτου καταργείται το αυτοτελές πρόστιμο των 250 ευρώ ή 500 ευρώ -ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων- καθώς και το ανώτατο όριο των 30.000 ευρώ που ίσχυε ανά φορολογικό έλεγχο. Συνεπώς η μη έκδοση στοιχείων αντιμετωπίζεται πλέον ως γενική παράβαση μη συμμόρφωσης με την τήρηση βιβλίων και στοιχείων που επισύρει πρόστιμο 2.500 ευρώ.

Με τον ν. 4337/2015 -καταργείται από 1.1.2015 η απαλλαγή από τον συμπληρωματικό φόρο (ΕΝΦΙΑ) των επιχειρήσεων ενοικιαζόμενων δωματίων και των ατομικών ξενοδοχειακών επιχειρήσεων.

- Απαλλάσσονται από 17.10.2015 από τον ΕΝΦΙΑ οι εταιρείες ειδικού σκοπού των οποίων μοναδικός μέτοχος είναι το Ταμείο Αξιοποίησης Ιδιωτικής Περιουσίας του Δημοσίου (Τ.Α.Ι.ΠΕ.Δ).

- Καταργείται η δυνατότητα εκχώρησης ανείσπρακτων ενοικίων στο Δημόσιο χωρίς αντάλλαγμα. Η κατάργηση ισχύει για εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2015 και μετά (www.pcci.gr).

5.1 Πρόστιμα ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης

Ανακριβής δήλωση

-πρόστιμο 10% του ποσού της διαφοράς εφόσον αν το ποσό υπερβαίνει το 5% έως 20% του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.

-πρόστιμο 25% του ποσού της διαφοράς αν το ποσό υπερβαίνει το 20% έως 50% του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.

-πρόστιμο 50% του ποσού της διαφοράς αν το ποσό υπερβαίνει το 50% του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.

Μη υποβολή δήλωσης, πρόστιμο 50% επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.

5.2 Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με ΦΠΑ

-Για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου ή έκδοση/λήψη ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, πρόστιμο 50% επί του ΦΠΑ που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς αντίστοιχα.

-Υποβολή ανακριβούς δήλωσης/μη υποβολή δήλωσης, πρόστιμο 50% επί του ΦΠΑ που θα προέκυπτε από τη μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς αντίστοιχα

- Άσκηση οικονομικής δραστηριότητας χωρίς να έχει υποβληθεί δήλωση έναρξης εργασιών (παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης), πρόστιμο 50% επί του ΦΠΑ που θα έπρεπε να είχε αποδοθεί για όλη τη διάρκεια λειτουργίας της οικονομικής δραστηριότητας.

- Έκδοση φορολογικών στοιχείων με ΦΠΑ από μη υπόχρεο σε υποβολή δηλώσεων ΦΠΑ, πρόστιμο 50% επί του αναγραφόμενου φόρου που δεν αποδόθηκε.

5.2.1 Ειδικές διατάξεις για πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία

Ο ψηφισθείς νόμος φαίνεται να καταργεί από 1.12.2015 τα ειδικά πρόστιμα για έκδοση/λήψη εικονικών και πλαστών τιμολογίων. Για παραβάσεις σχετικές με την έκδοση ή λήψη εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων οι οποίες διαπράχθηκαν έως 31.12.2013 στο πλαίσιο εφαρμογής των διατάξεων του ΚΒΣ και του ΚΦΑΣ για τις οποίες μέχρι 12.10.2015 δεν έχει εκδοθεί οριστική πράξη επιβολής προστίμου καθώς και για αντίστοιχες παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο πλαίσιο εφαρμογής του ΚΦΔ από 1.1.2014 έως τις 17.10.2015 προβλέπεται πλέον η επιβολή των ακόλουθων προστίμων:

- Για την Έκδοση πλαστών στοιχείων πρόστιμο σε ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.

- Έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγорών ή εξόδων χωρίς παραστατικά πρόστιμο σε ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου ή του μέρους της εικονικής αξίας εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ή ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία.

- Η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη πρόστιμο σε ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

-Λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου πρόστιμο σε ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

- Έκδοση ή ανακριβής έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των 1.200€ πρόστιμο σε ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

- Για τις λοιπές παραβάσεις (που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων), πρόστιμο σε ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997 επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση για κάθε παράβαση.

Τα παραπάνω πρόστιμα εφαρμόζονται και για τις εκκρεμείς υποθέσεις εφόσον υποβληθεί εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας ανέκκλητη δήλωση ανεπιφύλακτης αποδοχής.

Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με παρακρατούμενους φόρους

Για ανακριβή δήλωση πρόστιμο 50% επί της διαφοράς του φόρου.

Για μη υποβολή δήλωσης πρόστιμο 50% επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση

5.3 Νέες ποινικές κυρώσεις για την φοροδιαφυγή

Ποινικές κυρώσεις (για πράξεις που δεν αφορούν πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία)

Αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυσταλλωθεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις 100.000€ ανά είδος φόρου ορίζεται ποινή φυλάκισης τουλάχιστον 2 έτη (πλημμέλημα).

Αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος:

- τις 50.000€ εφόσον αφορά ΦΠΑ, ή
- τις 100.000€ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση

ορίζεται επίσης ποινή φυλάκισης τουλάχιστον 2 έτη (πλημμέλημα).

Αν το ποσό του φόρου, τέλους ή εισφοράς της προηγούμενης παραγράφου υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος:

- τις 100.000€ εφόσον αφορά ΦΠΑ, ή
- τις 150.000€ σε κάθε άλλη περίπτωση φόρου, τέλους ή εισφοράς

ορίζεται ποινή κάθειρξης (κακούργημα).

5.3.1 Ποινικές κυρώσεις για πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία

-Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου ορίζεται ποινή φυλάκισης τουλάχιστον 3 μήνες.

-Εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των 75.000€ ορίζεται ποινή φυλάκισης τουλάχιστον 1 έτος.

-Εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις 200.000€ ορίζεται ποινή κάθειρξη έως 10 έτη (<http://taxcoach.gr>).

5.3.2 Πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής ή ανακριβούς/ατελούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή Φακέλου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών

Εξορθολογίζονται (με περαιτέρω μείωσή τους) τα πρόστιμα εκπρόθεσμης υποβολής/μη υποβολής/υποβολής ανακριβούς ή ατελούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών («ΣΠΠ») καθώς και εκπρόθεσμης διάθεσης ή μη διάθεσης του Φακέλου Τεκμηρίωσης προκειμένου να υπολογίζονται με βάση το ύψος των ενδοομιλικών συναλλαγών και όχι με βάση τα ακαθάριστα έσοδα (www.pcci.gr). Συγκεκριμένα:

-Για την εκπρόθεσμη υποβολή ΣΠΠ πρόστιμο 1/1000 των συναλλαγών (όχι μικρότερο από 500€ και όχι μεγαλύτερο από 2.000€)

-Για την εκπρόθεσμη υποβολή τροποποιητικού ΣΠΠ πρόστιμο 1/1000 των συναλλαγών (όχι μικρότερο από 500€ και όχι μεγαλύτερο από 2.000€), εφόσον η διαφορά επί των συναλλαγών που μεταβάλλονται ξεπερνά τις 200.000€

-Για την υποβολή ανακριβούς ΣΠΠ πρόστιμο 1/1000 των συναλλαγών (όχι μικρότερο από 500€ και όχι μεγαλύτερο από 2.000€) εφόσον η ανακρίβεια αφορά πάνω από το 10% των συναλλαγών .

-Για την μη υποβολή ΣΠΠ πρόστιμο 1/1000 των συναλλαγών (όχι μικρότερο από 2.500€ και όχι μεγαλύτερο από 10.000€).

-Για την εκπρόθεσμη ή μη διάθεση Φακέλου Τεκμηρίωσης (επιβάλλεται μετά την παρέλευση της μηνιαίας προθεσμίας),

πρόστιμο 5.000€ μεταξύ 31η - 60η ημέρας

πρόστιμο 10.000€ μεταξύ 61η – 90η ημέρας

πρόστιμο 20.000€ μετά την 90η μέρα

5.4 Σύγκριση παλαιών και νέων προστίμων του ΚΦΔ

Στο σημείο αυτό θα συγκρίνουμε τα νέα και τα παλαιά πρόστιμα του ΚΦΔ, (του ν 4174/13 και του ν.4337/15), για να τονιστεί η διαφορά των προστίμων τα τονίσαμε με χρώμα. Έτσι με το γκρι υποδηλώνεται η αμετάβλητη διαφορά προστίμου, με το κίτρινο υποδηλώνεται ότι η διαφορά είναι ευνοϊκότερη και με το πράσινο δυσμενέστερη.

Πρόστιμο ανακριβής ή μη υποβολή δήλωσης

Πρόστιμο στη διαφορά

Ανακριβής υποβολή	Παλαιό	Νέο
Διαφορά του φόρου μικρότερη του 5%	0%	0%
Διαφορά του φόρου από 5% έως 20%	10%	10%
Διαφορά του φόρου μεγαλύτερη από 20%	30%	25%
Διαφορά του φόρου μεγαλύτερη από 50% χωρίς πρόθεση	30%	50%
Διαφορά του φόρου μεγαλύτερη από 50% με πρόθεση	100%	50%
Μη υποβολή.	100%	50%

Πρόστιμο ανακριβής ή μη υποβολή δήλωσης Φ.Π.Α

Ανακριβής υποβολή	Παλαιό	Νέο
Διαφορά του φόρου μικρότερη του 5%	0%	50%
Διαφορά του φόρου από 5% έως 20%	10%	50%
Διαφορά του φόρου μεγαλύτερη από 20%	30%	50%
Διαφορά του φόρου μεγαλύτερη από 50% χωρίς πρόθεση	30%	50%
Διαφορά του φόρου μεγαλύτερη από 50% με πρόθεση	100%	50%

Μη υποβολή **100%** **50%**

Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικά με παρακρατούμενους φόρους

Ανακριβής υποβολή **Παλαιό** **Νέο**

Αθροιστικά του αρ, 58-59

Διαφορά του φόρου μικρότερη του 5% **100%** **50%**

Διαφορά του φόρου από 5% έως 20% **110%** **50%**

Διαφορά του φόρου μεγαλύτερη από 20% **130%** **50%**

Διαφορά του φόρου μεγαλύτερη από 50% χωρίς πρόθεση **130%** **50%**

Διαφορά του φόρου μεγαλύτερη από 50% με πρόθεση **200%** **50%**

Μη υποβολή **200%** **50%**

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

Η ΑΝΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΚΥΡΩΤΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ

Προκειμένου να τηρηθεί η φορολογική νομιμότητα και να αποτραπεί η φορολογική παραβατικότητα συχνά πυκνά στην Ελλάδα ψηφίζονται και ανακοινώνονται αναδιαρθρώσεις ή τροποποιήσεις του φορολογικού ποινολογίου με περαιτέρω αυστηροποίηση των διοικητικών και των ποινικών κυρώσεων για τις φορολογικές παραβάσεις.

Κατά την τελευταία τροποποίηση των γενικών κυρωτικών διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας (με το άρθρο 8) του ν.4337/2015, ο οποίος επιχείρησε να αυστηροποίηση ακόμη περισσότερο τις κυρώσεις που προέβλεπε ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013).

Από την άλλη βέβαια πλευρά, όταν κανείς εισηγείται τον μετριασμό των φορολογικών κυρώσεων ή προτείνει μια πιο ορθολογική κλιμάκωση των ποινών του φορολογικού δικαίου, κατατάσσεται αμέσως στους υπερασπιστές της φορολογικής ασυδοσίας και της φοροδιαφυγής και θεωρείται υπέρμαχος της πλήρους ατιμωρησίας όσων δεν πληρώνουν τους φόρους τους.

Με βάση τις ως άνω κρατούσες αντιλήψεις κανείς δεν αμφισβητεί το λογικό και προφανές συμπέρασμα, πως η καλύτερη και αποτελεσματικότερη λύση για την πάταξη της φοροδιαφυγής και την αύξηση των δημοσίων εσόδων από φόρους είναι (τι άλλο, παρά) η όλο και αυξανόμενη αυστηροποίηση των φορολογικών κυρώσεων. Δυστυχώς όμως, όσο και αν φαίνεται εύλογος ο απλός αυτός συλλογισμός (περί μιας ευθέως αναλογικής σχέσης μεταξύ της βαρύτητας των απειλουμένων ποινών από την μια, και της πάταξης της φορολογικής παρανομίας από την άλλη), εντούτοις κάθε σχετικός ισχυρισμός διαψεύδεται από την σκληρή πραγματικότητα, η οποία μάλλον δεν αρέσκεται σε τέτοιου είδους απλουστεύσεις.

Εάν δηλαδή αυτή η αναλογική σχέση βαρύτητας των φορολογικών κυρώσεων και πάταξης της φορολογικής παραβατικότητας μπορούσε να επιβεβαιωθεί ακολουθείτο

αυτομάτως και από μία γενναία αύξηση των εσόδων του κράτους, γεγονός που δεν συμβαίνει, επομένως η σχέση μεταξύ αυστηροποίησης (μέσω των προστίμων) και αποτελεσματικότητας δεν λειτουργεί, όπως εμφανίζεται.

Είναι μάλιστα αξιοσημείωτο ότι η θέσπιση εξοντωτικών φορολογικών κυρώσεων, όχι μόνον δεν συνεισφέρει στην φορολογική αποτελεσματικότητα, αλλά αντιθέτως αποτελεί σημαντικό παράγοντα ανάσχεσης της επίτευξης ενός εκ των πρωταρχικών σκοπών της φορολογικής διοίκησης, που δεν είναι άλλος από την είσπραξη των φόρων. Η αυστηροποίηση βέβαια των φορολογικών κυρώσεων αυξάνει τους φορολογικούς καταλογισμούς, αλλά μειώνει και τις εισπράξεις και την εισπραξιμότητα των φορολογικών οφειλών. Αξίζει να σημειωθεί εδώ ότι σύμφωνα με στοιχεία που έδωσε στη δημοσιότητα η Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων το σύνολο των φόρων που οφείλονταν στο Δημόσιο (οφειλές εντός προϋπολογισμού ληξιπρόθεσμες και μη, ρυθμισμένες και μη ρυθμισμένες) στις 18 Φεβρουαρίου 2016 ανερχόταν στο ποσό των 87 δισ. ευρώ. Εξ αυτών τα 30,7 δισ. ευρώ αφορούν σε ανείσπρακτα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, τα 17,2 δισ. ευρώ σε οφειλές από ΦΠΑ και τα 15,9 δισ. ευρώ σε ανείσπρακτο φόρο εισοδήματος. Οι οφειλές από πρόστιμα έμμεσων φόρων προσεγγίζουν τα 3,7 δισ. ευρώ, ενώ τα χρέη από μη καταβληθέντες φόρους στην περιουσία ανέρχονται στα 2,8 δισ. ευρώ. Είναι δε χαρακτηριστικό ότι για το 2010 το εισπρακτέο υπόλοιπο ανερχόταν στα 38,7 δισ. ευρώ, δηλαδή κάτω του μισού από το σημερινό ανείσπρακτο, και μάλιστα το υπόλοιπο αυτό αφορούσε και φορολογικά και μη φορολογικά έσοδα.

Τα πρόστιμα που συνοδεύονται από τόκους και προσαυξήσεις όπως φαίνονται δεν στοχεύουν στην τιμωρία και την σύνεση του φορολογούμενου, αλλά είναι ένα μέσο καταναγκασμού, δηλαδή ένα μέσο που αποσκοπεί στον εξαναγκασμό του υπόχρεου να προβεί στην πράξη που προβλέπει ο εκάστοτε νόμος.

Οι φορολογικές κυρώσεις δεν έχουν δείξει θετικά αποτελέσματα παρά μόνο αναποτελεσματικότητα στην είσπραξη φόρων, γεγονός που δεν αντικατοπτρίζει απλά την γνώμη μας, αλλά επιβεβαιώνεται και από τις ετήσιες εκθέσεις του Ελεγκτικού Συνεδρίου επί του απολογισμού και ισολογισμού του κράτους για τα τελευταία έτη (λ.χ. 2010, 2011, 2012, 2013, 2014...) όπου το ανείσπρακτο υπόλοιπο βαίνει πάντοτε αυξανόμενο.

Αυτό που φαίνεται ξεκάθαρα στην Ελληνική πραγματικότητα είναι ότι η αδυναμία εκτέλεσης μιας κύρωσης λόγω της υπέρμετρης αυστηρότητάς της, τότε η απειλή της

κύρωσης αυτής δεν έχει ούτε αποτρεπτικό χαρακτήρα, εφόσον είναι τόσο αυστηρή και τόσο δυσανάλογη σε σχέση με την παράβαση, που δεν μπορεί να νοηθεί η επιβολή της και πολύ περισσότερο η εκτέλεσή της έχει μικρότερη αποτρεπτική δύναμη από μία εφαρμόσιμη οποία μπορεί να εκτελεσθεί. Με την έννοια αυτή ένα πρόστιμο που φαίνεται αδύνατο να εκτελεσθεί δεν γίνεται πιστευτό και έχει τα αντίθετα από τα προσδοκώμενα αποτελέσματα στο επίπεδο της γενικής πρόληψης.

Επίσης η επιβολή ενός εξοντωτικού προστίμου εμποδίζει τον φορολογούμενο, ακόμη και από το να εξοφλήσει την αρχική του οφειλή. Όταν το πρόστιμο είναι τόσο εξοντωτικό, ώστε να μπορεί να επιφέρει την οικονομική καταστροφή μιας επιχείρησης, τότε ο φορολογούμενος δεν έχει πλέον κανένα συμφέρον να καταβάλει έστω και τον ίδιο τον φόρο, που επιχείρησε να αποφύγει ή να αποκρύψει. Έτσι, η βαρύτητα του προστίμου ακυρώνει την δυνατότητα συμμόρφωσης του φορολογουμένου στον φορολογικό νόμο, και επομένως το ίδιο το πρόστιμο γίνεται παράγων που εμποδίζει την είσπραξη.

Το ίδιο ισχύει και με την σύγχυση και τον σχεδόν ενιαίο ή έστω ταυτόχρονο καταλογισμό της φορολογικής οφειλής, των προσαυξήσεων καθυστέρησης και των χρηματικών κυρώσεων (προστίμων). Η τακτική αυτή επίσης εμποδίζει την είσπραξη ακόμη και της κύριας οφειλής. Ο ταυτόχρονος και σωρευτικός καταλογισμός θέτει το σύνολο της φορολογικής υποχρέωσης στην ίδια μοίρα και επιβαρύνει τόσο πολύ τον φορολογούμενο, ώστε δεν του επιτρέπει να καταβάλλει ούτε καν την ίδια την φορολογική οφειλή.

Επίσης η απειλή δυσβάσταχτων προστίμων ανοίγει τον δρόμο για την διαφθορά των φορολογικών οργάνων. Η απειλή μιας εξαντλητικής κύρωσης δημιουργεί δύο ταυτόχρονες συνέπειες. Από την μία πλευρά, οδηγεί τον φορολογούμενο σε απόγνωση και έτσι τον κατευθύνει στην μοναδική και απονενοημένη επιλογή να επιχειρήσει την οδό της παράνομης συναλλαγής με τον φορολογικό ελεγκτή. Και από την άλλη πλευρά, η υποχρέωση επιβολής μιας κύρωσης που θα εξοντώσει τον ελεγχόμενο φορολογούμενο δημιουργεί ένα ασύμμετρο ηθικό βάρος στο όργανο της φορολογικής αρχής, το οποίο πρέπει να απαντήσει στο δίλημμα, εάν θα καταστρέψει τον ελεγχόμενο, επιδεικνύοντας τυπική αυστηρότητα, ή εάν θα συνδιαλέγει (ή και συναλλαγή) μαζί του, επιδεικνύοντας επιείκεια ίσως και με προσωπικό όφελος.

Ολοκληρώνοντας η αντίφαση μεταξύ αυστηρότητας του φορολογικού ποινολογίου και συνεχούς θέσπισης διαδικασιών ρύθμισης των φορολογικών οφειλών, επιτείνεται αφενός από το γεγονός ότι υπάγονται στην ίδια συνήθως ρύθμιση οι κύριες

φορολογικές οφειλές, με τις οφειλές από τα επιβαλλόμενα φορολογικά πρόστιμα, και αφετέρου από το γεγονός ότι η υπαγωγή σε ρύθμιση μειώνει και τις ήδη επιβληθείσες κυρώσεις, ακυρώνοντας τα όποια αποτελέσματα θα ανέμενε κανείς από την δήθεν αποτελεσματικότητα που εγγυάται η βαρύτητά τους.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Σήμερα η χώρα μας ταλανίζεται από μία πολύ έντονη οικονομική κρίση, στην προσπάθεια του το κράτος να δημιουργήσει έσοδα και να πατάξει την φοροδιαφυγή ψηφίζει ανά τακτά χρονικά διαστήματα φορολογικές νομοθεσίες που επιβάλλουν χρηματικές κυρώσεις ή πιο απλά τα λεγόμενα φορολογικά πρόστιμα. Η επιθετικότητα εκ μέρους του κράτους σε σχέση με την αντιμετώπιση του φαινομένου της φορολογικής παραβατικότητας αυξάνει την φορολογική επιβάρυνση των πολιτών.

Ο ν.2523/1997 αποτελεί προδήλως ένα από τα βασικά εργαλεία για την καταπολέμηση του φαινομένου, παράλαυτα περιέχει αντιφάσεις που για την καταπολέμηση της φορολογικής παραβατικότητας εν γένει, σε συνδυασμό με το ότι στο εν λόγω άρθρο τα αδικήματα είναι αφηρημένης διακινδύνευσης της περιουσίας του ελληνικού Δημοσίου, είτε στο πεδίο της φορολογίας εισοδήματος, είτε στο πεδίο της φορολογίας του Φ.Π.Α., των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων καταδεικνύουν την αδήριτη ανάγκη αφ' ενός της άρσης των αντιφάσεων αυτών (π.χ. τη συρρίκνωση του απειλούμενου πλαισίου ποινής και την αντιστοίχσή του με τη φύση των πράξεων του άρθρου 19 ως προπαρασκευαστικών της φοροδιαφυγής) μέσω της νομολογίας ή νομοθετικής παρεμβάσεως και αφ' ετέρου της αναχαίτισης εκ μέρους της πολιτείας θεσπίσεως ολοένα και αυστηρότερων νομοθετημάτων για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής. Με την ψήφιση των μνημονίων έρχεται ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας ν.4174/2013 όπου γίνεται 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.

Είναι επίσης εμφανές ότι οι τροποποιήσεις που έγιναν στις αρχικές διατάξεις του φορολογικού ποινολογίου του ν. 2523/97 προκειμένου να αποφευχθούν οι αντιφάσεις δημιούργησε 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 του ν. 4174/2013 γίνεται χρήση των όρων "φορολογικά στοιχεία", "παραστατικά στοιχεία" ή απλώς στοιχεία δίχως να υπάρξουν οι απαραίτητες διευκρινήσεις.

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. Παρόλα αυτά η συνεχής αυστηροποίηση των προστίμων δημιουργεί αντίθετα αποτελέσματα από τα αναμενόμενα.

Με τις νέες διατάξεις του ν. 4174/13 τέθηκαν 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. Στο σημείο αυτό να τονίσουμε ότι πρόστιμα βαρύνουν και τα λάθη ή τις παραλείψεις στις τριμηνιαίες συγκεντρωτικές καταστάσεις (ΜΥΦ), δεν τα αναφέρουμε αναλυτικά εντός της εργασίας καθώς εμπεριέχονται στα πρόστιμα των παραβάσεων μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης. Επίσης η υποβολή δήλωσης έναρξης, μεταβολής ή διακοπής εργασιών, στο μητρώο πέραν των προθεσμιών, θεωρείται εκπρόθεσμη και επιβάλλονται οι κυρώσεις του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013). Πρόστιμα επίσης δέχονται και οι εκπρόθεσμες αναρτήσεις βεβαιώσεων αποδοχών των εργοδοτών γιατί με το τρόπο αυτόν καθυστερούν τις υποβολές δηλώσεων φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, ιδίως αυτών που δεν έχουν άλλα εισοδήματα πλην όσων αναγράφονται στις βεβαιώσεις αυτές.

Με την ψήφιση του τρίτου μνημονίου ανακοινώνεται και ο ν. 4337/15 «Μέτρα για την εφαρμογή της Συμφωνίας Δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων» ο οποίος τροποποιεί ριζικά οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, ΚΦΔ) αναφορικά με τα πρόστιμα και τις παραβάσεις φοροδιαφυγής.

Καταργείται το αυτοτελές πρόστιμο των 250 ευρώ ή 500 ευρώ του άρθρου 54 του ν. 4174/13 -ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων- καθώς και το ανώτατο όριο των 30.000 ευρώ που ίσχυε ανά φορολογικό έλεγχο. Συνεπώς η μη έκδοση στοιχείων αντιμετωπίζεται **πλέον ως γενική παράβαση** μη συμμόρφωσης με την τήρηση βιβλίων και στοιχείων που επισύρει πρόστιμο 2.500 ευρώ.

Ο ψηφιστής νόμος φαίνεται να καταργεί από 1.12.2015 τα ειδικά πρόστιμα για έκδοση/λήψη εικονικών και πλαστών τιμολογίων (πέραν των αρχικών προστίμων που έχουν ήδη αναλυθεί).

Δεν είναι πάντως σαφές αν η πραγματική πρόθεση ήταν η κατάργηση των προστίμων αυτών, ενώ και οι μεταβατικές διατάξεις που αναφέρονται στο νόμο 4337/15 περιέχουν πολλές ασάφειες που δεν ξεκαθαρίζουν πλήρως το τοπίο όσον αφορά τις περιπτώσεις αυτές. Η εφαρμογή αυτών στην πράξη χρήζει στενής παρακολούθησης.

Με τις νέες διατάξεις του ν.4337/15 παρατηρείται ότι τα πρόστιμα που επιβάλλονται **κατόπιν ελέγχου** μειώθηκαν στο 50% στις περισσότερες περιπτώσεις. Η επιβολή, με τις νέες διατάξεις, των προστίμων μόνο κατόπιν ελέγχου σημαίνει ότι πλέον η εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης (αρχικής ή τροποποιητικής) και η εκπρόθεσμη απόδοση του φόρου θα επιβαρύνονται με: - το σχετικό τόκο (με τρέχον επιτόκιο 8,76%) και το πρόστιμο των 2.500 ευρώ ως γενική παράβαση.

Δεν είναι σαφές αν η προϋπόθεση που υπήρχε στο τέλος της παρ. 1 του άρθρου 58 ΚΦΔ στο κείμενο της διάταξης πριν την τροποποίηση καταργήθηκε ή παραμένει. Αν όντως καταργήθηκε, τότε η κατάργηση αυτή συνιστά ασφαλώς τροποποίηση επί το δυσμενέστερο.

Επισημαίνεται ότι, όπως προκύπτει, πλέον δεν επιβάλλεται χωριστό πρόστιμο για κάθε μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείου, αλλά οι σχετικές παραβάσεις αντιμετωπίζονται ως μία ενιαία παράβαση, της μη τήρησης της γενικής υποχρέωσης τήρησης και διαφύλαξης βιβλίων ή στοιχείων.

Περισσότερα αποτελέσματα αναφορικά για την εφαρμογή του νόμου ν.4337/15 θα έχουμε στο μέλλον αν μέχρι τότε δεν τροποποιηθεί η αντικατασταθεί με κάποιον νέο φορολογικό ποινολόγιο.

Εν κατακλείδι, προτιμότερη είναι η δημιουργία από το κράτος ενός φορολογικού σταθερού περιβάλλοντος, χωρίς δυσανάλογους φορολογικούς συντελεστές εισοδήματος, που θα είναι, όσο το δυνατόν, αποτρεπτικό για τη γέννηση φαινομένων της παραβατικότητας και της φοροδιαφυγής. Η αυστηροποίηση των φορολογικών προστίμων και οι συνεχείς εναλλαγές της φορολογικής νομοθεσίας και η συνεχόμενη αύξηση των φορολογικών συντελεστών είναι γεγονότα που δεν βοηθούν τον φορολογούμενο πολίτη να κατανοήσει την νομοθεσία, μόλις συνειδητοποιήσει τις αλλαγές ενός νόμου αμέσως έχει ψηφιστεί ήδη ένας καινούριος που σημαίνει ότι ένας φορολογούμενος μπορεί να διαπράξει παράβαση από αμέλεια δηλαδή επειδή δεν γνωρίζει ή επίτηδες προκειμένου να αποφύγει την υψηλή φορολογία, με αποτέλεσμα να του επιβάλλονται δυσβάσταχτα πρόστιμα που είναι ανίκανος να πληρώσει. Άλλωστε οι ετήσιες εκθέσεις του Ελεγκτικού Συνεδρίου επί του απολογισμού και ισολογισμού του κράτους για τα τελευταία έτη όπου το ανείσπρακτο υπόλοιπο βαίνει πάντοτε αυξανόμενο, επιβεβαιώνει ότι τα φορολογικά πρόστιμα δεν έχουν δείξει θετικά αποτελέσματα παρά μόνο αναποτελεσματικότητα στην είσπραξη φόρων.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Γεωργακόπουλος Θ., Πάσχος Π., (2003).Εισαγωγή στη Φορολογία. Εκδόσεις Μπένου, Αθήνα.

Σταματόπουλος Δ., Καραβοκύρης Α. (2011). Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος. Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα.

Γεωργακόπουλος Θ. (2004). Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική. Εκδόσεις Μπένου, Αθήνα.

Παπακυριάκου Θ., (2005).Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο. Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη.

Παπακυριάκου Θ.(2008).Το καθεστώς παραγραφής των εγκλημάτων του άρθρου 19 Ν.2523/1997 (πλαστά/εικονικά φορολογικά στοιχεία) που τελέστηκαν από την 1-1-1998 μέχρι και την 1-11-2001, Κριτική προσέγγιση των θέσεων της ΑΠ 1560/2007.

Φλώρος Α., (2005).Φορολογική Λογιστική. Εκδόσεις Σύγχρονη Εκδοτική, Αθήνα

Φλώρος, Α. (2010). Φορολογική Λογιστική. Σύγχρονη Εκδοτική, Αθηνά

Υπ' αριθμ. πρωτ. 1506/30-1-2007. Οδηγό ελέγχου πλαστών, εικονικών και νοθευμένων φορολογικών στοιχείων» της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων.<http://epixeirisi.gr/%CE%95%CE%A0%CE%99%CE%9A%CE%91%CE%99%CE%A1%CE%97-%CE%9D%CE%9F%CE%9C%CE%E2007> [Ημερομηνία πρόσβασης 10 Φεβρουαρίου, 2017]

N. 2523/97 <https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id> [Ημερομηνία πρόσβασης 22 Ιανουαρίου, 2017]

<https://www.e-nomothesia.gr/kat-oikonomia/phorodiaphuge/n-2523-1997.html>

[Ημερομηνία πρόσβασης 25 Ιανουαρίου, 2017]

ΦΑΠ

<https://www.eforologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=AA14E11E3A114000.1D031AEA53&version=1997/12/02> [Ημερομηνία πρόσβασης 8 φεβρουαρίου, 2017].

N.4174 13 <https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/29433> [Ημερομηνία πρόσβασης 25 Ιανουαρίου, 2017].

<https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/23827> [Ημερομηνία πρόσβασης 25 Ιανουαρίου, 2017].

<https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/17894> [Ημερομηνία πρόσβασης 28 Ιανουαρίου, 2017].

<http://lsa.gr/portal/%CF%80-%CE%BF-%CE%BB/3982> [Ημερομηνία πρόσβασης 28 Ιανουαρίου, 2017].

ΕΝΦΙΑ <http://taxpress.gr/archives/10707> [Ημερομηνία πρόσβασης 2 Φεβρουαρίου, 2017].

Κληρονομίες http://www.logistis.gr/default.asp?pid=4&la=1&art_id=471&tb3=1

[Ημερομηνία πρόσβασης 2 Φεβρουαρίου, 2017].

N.4337/15

http://taxcoach.gr/wp-content/uploads/2015/10/TaxCoach_N4337_129a-15.pdf

[Ημερομηνία πρόσβασης 17 Φεβρουαρίου Ιανουαρίου, 2017].

http://www.pcci.gr/evepimages/NEESFOROLOGIKESDIATAXEIS_F19306.pdf

[Ημερομηνία πρόσβασης 19 Φεβρουαρίου Ιανουαρίου, 2017].

<https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/715> [Ημερομηνία πρόσβασης 19 Φεβρουαρίου Ιανουαρίου, 2017].

ΠΟΛ 1252/20-11-2015- Η εγκύκλιος των προστίμων του
Κ.Φ.Δ.<https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/22291> [Ημερομηνία
πρόσβασης 24 Φεβρουαρίου Ιανουαρίου, 2017].