



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ  
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ

### **Διπλωματική Εργασία**

**ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΜΕ ΧΡΗΣΗ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ –  
ΜΕΤΑΒΟΛΗ ΣΤΙΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ**

ΤΟΥ

ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΙΔΗ ΑΝΑΣΤΑΣΙΟΥ

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στη  
Λογιστική και Χρηματοοικονομική

Θεσσαλονίκη, 2019

## Ευχαριστίες

Θα ήθελα να ευχαριστήσω τον επιβλέποντα καθηγητή μου για την καθοδήγηση κατά την εκπόνηση της διπλωματικής εργασίας, καθώς και για τις γνώσεις που μου παρείχε μέσω της διδασκαλίας του στο μεταπτυχιακό πρόγραμμα. Επίσης τα μέλη της Τριμελούς επιτροπής για τις διορθώσεις και παρατηρήσεις τους κατά τη διάρκεια της παρουσίασης της διπλωματικής εργασίας.

Τέλος, θα ήθελα να ευχαριστήσω την οικογένεια μου για τη υπομονή και τη στήριξη που μου προσέφερε το χρονικό διάστημα των σπουδών μου.

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η φοροδιαφυγή αποτελεί ένα σημαντικό πρόβλημα που καλείται να αντιμετωπίσει και να περιορίσει κάθε κράτος. Όπως είναι γνωστό η φοροδιαφυγή προκαλεί αρνητικές κοινωνικές και οικονομικές επιπτώσεις.

Μία πολύ σοβαρή μορφή φοροδιαφυγής συντελείται μέσω της χρήσης εικονικών φορολογικών στοιχείων με την οποία επιτυγχάνεται πλασματική διόγκωση αγορών / δαπανών και μείωση τόσο του αποδιδόμενου Φ.Π.Α. όσο και του φόρου εισοδήματος.

Η παρούσα διπλωματική εργασία έχει ως στόχο να αναλύσει την φοροδιαφυγή γενικότερα ως έννοια και ειδικότερα την φοροδιαφυγή που συντελείται με τη μέθοδο της χρήσης εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων, τις διοικητικές και ποινικές κυρώσεις που προβλέπονται καθώς και την διαδικασία άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών και των Διοικητικών Δικαστηρίων. Στο τελευταίο κεφάλαιο αναγράφονται τα συμπεράσματα, όπως αυτά προκύπτουν από την παρούσα μελέτη και προτάσεις για περαιτέρω έρευνα.

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Ευχαριστίες

Περίληψη

Κεφάλαιο 1 Εισαγωγή

1.1. Εισαγωγικές παρατηρήσεις.....	6
1.2. Σκοπός διπλωματικής εργασίας και ερευνητικό αντικείμενο.....	8
1.3. Περίληψη δομής διπλωματικής εργασίας.....	9

Κεφάλαιο 2 Επισκόπηση βιβλιογραφίας

2.1. Εισαγωγή.....	10
2.2. Επισκόπηση βιβλιογραφίας.....	10

Κεφάλαιο 3 Ορισμοί - Έννοιες

3.1. Εισαγωγή.....	13
3.2. Ορισμοί – έννοιες πλαστού και εικονικού φορολογικού στοιχείου με το Ν. 4174/13.....	13
3.3. Προγενέστερη ισχύ Ν. 2523/1997 – σημαντικότερες μεταβολές.....	14
3.4. Επιχειρήσεις με συνήθη παραβατικότητα στην έκδοση και λήψη εικονικών στοιχείων..	16
3.5. Μέθοδοι εντοπισμού εικονικών τιμολογίων.....	17

Κεφάλαιο 4 Διοικητικές κυρώσεις

4.1. Εισαγωγή.....	21
4.2. Διοικητικές κυρώσεις για έκδοση και λήψη εικονικών και πλαστών τιμολογίων.....	21
4.3. Μεταβολές με τον Ν. 4337/2015.....	23
4.4. Διασφάλιση συμφερόντων του Δημοσίου.....	26

Κεφάλαιο 5 Ποινικές κυρώσεις

5.1. Εισαγωγή.....	28
5.2. Ποινικές κυρώσεις για έκδοση και λήψη εικονικών και πλαστών τιμολογίων.....	28
5.3. Μεταβολές και σύγκριση με προγενέστερη ισχύ Ν. 2523/1997.....	29
5.4. Υποβολή μηνυτήριας αναφοράς.....	33
5.5. Αυτουργοί / συναυτουργοί / πρόσωπα που διώκονται ποινικά.....	35

Κεφάλαιο 6 Άσκηση προσφυγής ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών –  
Διοικητικών Δικαστηρίων

6.1. Εισαγωγή.....39

6.2. Άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.....39

6.3. Άσκηση προσφυγής ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων.....46

Κεφάλαιο 7 Συμπεράσματα – Προτάσεις για μελλοντική έρευνα.....49

Βιβλιογραφία.....54

Νομολογία.....55

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1<sup>ο</sup>

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

### 1.1. Εισαγωγικές παρατηρήσεις

Αν θελήσουμε να δώσουμε ένα γενικό ορισμό στην έννοια της φοροδιαφυγής (tax evasion), θα μπορούσαμε να πούμε ότι θεωρείται κάθε παράνομη πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου, με την οποία επιδιώκεται η μείωση της φορολογικής του επιβάρυνσης ή η αποφυγή καταβολής του φόρου που του έχει βεβαιωθεί. Η ύπαρξη της φοροδιαφυγής και της παραοικονομίας γενικότερα προκαλεί αρνητικές κοινωνικές και οικονομικές επιπτώσεις. Έχει ως αποτέλεσμα την άνιση κατανομή των φορολογικών βαρών και στερεί το Δημόσιο από πολύτιμους πόρους. Προκειμένου το Δημόσιο να πετύχει τους στόχους του προϋπολογισμού αναγκάζεται να επιβάλλει νέες φορολογικές επιβαρύνσεις σε κοινωνικές ομάδες που δεν μπορούν να αποφύγουν τη φορολόγηση. Η φοροδιαφυγή είναι ένα κοινωνικό φαινόμενο που υπήρχε διαχρονικά και δεν μπορεί να εξαλειφθεί στο σύνολό του. Στόχος όμως κάθε κυβέρνησης πρέπει να είναι ο περιορισμός του φαινομένου σε όσο το δυνατόν μικρότερη έκταση.

Οι κυριότεροι παράγοντες που ωθούν τους φορολογούμενους προς την φοροδιαφυγή είναι οι εξής :

A) Το ύψος των φορολογικών συντελεστών. Όσο υψηλότεροι είναι οι φορολογικοί συντελεστές τόσο μεγαλύτερο είναι το κίνητρο για να φοροδιαφύγει κάποιος.

B) Το υψηλό ποσοστό αυτοαπασχολούμενων. Στην Ελλάδα είναι μεγάλο το ποσοστό των ελευθέρων επαγγελματιών και μικροεμπόρων που ρέπουν ευκολότερα στην φοροδιαφυγή.

Γ) Η σύνδεση των ασφαλιστικών εισφορών με τα δηλούμενα κέρδη δημιουργεί ένα επιπλέον ισχυρό κίνητρο για απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

Δ) Η δυσκολία των φοροελεγκτικών μηχανισμών να βεβαιώσουν και να εισπράξουν τους φόρους καθώς και να πραγματοποιούν εγκαίρως διασταυρώσεις φορολογικών στοιχείων.

E) Η κακή φορολογική συνείδηση των Ελλήνων καθώς και η επικρατούσα αντίληψη ότι τα χρήματα που καταβάλουν οι φορολογούμενοι δεν πάνουν τόπο, ότι υπάρχει χαμηλό

επίπεδο παροχής κρατικών υπηρεσιών και ότι υπάρχει εκτεταμένη διαφθορά και κακοδιαχείριση στους Κρατικούς Φορείς.

ΣΤ) Το ύψος των ποινών για φορολογικές παραβάσεις επηρεάζει τη ροπή προς φοροδιαφυγή. Όταν ένας φορολογούμενος αντιλαμβάνεται ότι εάν συλληφθεί να φοροδιαφεύγει, η ποινή που θα υποστεί θα είναι «χάδι», τότε σαφώς είναι ευκολότερη η απόφασή του να φοροδιαφύγει.

Όσον αφορά τις κυριότερες μορφές της φοροδιαφυγής είναι οι εξής :

A) απόκρυψη φορολογητέας ύλης μέσω της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων ή μέσω της ανακριβής έκδοσης φορολογικών στοιχείων. Αποτελεί την πιο απλή και ταυτόχρονα συνηθέστερη μορφή φοροδιαφυγής στη χώρα μας. Διενεργείται κατά κανόνα από μικρές και μικρομεσαίες οντότητες / επιχειρήσεις στη χώρα μας αλλά αθροιστικά προκαλεί πολύ μεγάλες απώλειες εσόδων για το Δημόσιο.

B) Ανακριβής καταχώρηση εσόδων στα βιβλία και κατ' επέκταση υποβολή ανακριβών φορολογικών δηλώσεων ή μη υποβολή φορολογικών δηλώσεων. Αυτή η μορφή φοροδιαφυγής απαιτεί την σύμπραξη του λογιστή της επιχείρησης.

Γ) Μη απόδοση φόρων. Διάφοροι «επιχειρηματίες» δημιουργούν νέες επιχειρήσεις που έχουν ως νόμιμους εκπροσώπους ηλικιωμένους ή αλλοδαπούς ή πρόσωπα με χαμηλό μορφωτικό επίπεδο που δεν διαθέτουν ατομική περιουσία. Από την πραγματική λειτουργία της επιχείρησης βεβαιώνονται φόροι, οι οποίοι ουδέποτε καταβάλλονται και τους καρπώνονται οι «επιχειρηματίες» που είναι πίσω από την λειτουργία αυτών των επιχειρήσεων.

Δ) Φοροδιαφυγή μέσω δραστηριοποίησης σε χώρες του εξωτερικού που έχουν πολύ χαμηλούς φορολογικούς συντελεστές και αποκαλούνται «φορολογικοί παράδεισοι». Η παγκοσμιοποίηση του εμπορίου βοήθησε στην ανάπτυξη της συγκεκριμένης μορφής φοροδιαφυγής.

Ε) Φοροδιαφυγή μέσω χρήσης εικονικών φορολογικών στοιχείων με την οποία επιτυγχάνεται πλασματική διόγκωση αγορών / δαπανών και μείωση τόσο του ΦΠΑ που πρέπει να αποδοθεί όσο και του φόρου εισοδήματος φυσικών ή νομικών προσώπων. Πρόκειται για πολύ σοβαρή μορφή φοροδιαφυγής καθώς θεωρείται έμμεσα ως απάτη κατά του Δημοσίου και είναι ποινικά κολάσιμη.

## 1.2. Σκοπός διπλωματικής εργασίας και ερευνητικό αντικείμενο

Η παρούσα εργασία θα αναλύσει την φοροδιαφυγή μέσω χρήσης εικονικών τιμολογίων. Τα τελευταία χρόνια επήλθαν σημαντικές αλλαγές στη φορολογική νομοθεσία. Συγκεκριμένα τέθηκε σε ισχύ ο νέος Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (Νόμος 4174/2013), ο οποίος άλλαξε σε σημαντικό βαθμό τις προβλεπόμενες ποινικές και διοικητικές κυρώσεις που προγενέστερα προβλέπονταν στο Νόμο 2523/1997.

Στόχος της εργασίας είναι να γίνει κατανοητό στους αναγνώστες το φαινόμενο της φοροδιαφυγής μέσω της χρήσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, να γίνουν γνωστές οι ποινικές και διοικητικές κυρώσεις που προβλέπονται, να συγκριθούν αυτές με τις προγενέστερες ισχύουσες διατάξεις και να περιγραφεί η διαδικασία που ακολουθείται σε περίπτωση που ένας φορολογούμενος θελήσει να αμφισβητήσει την επιβολή ενός φόρου από την φορολογική διοίκηση.

Τα ερευνητικά αντικείμενα που θα απαντηθούν στην παρούσα εργασία είναι:

- Ποια είναι η έννοια του πλαστού και εικονικού φορολογικού στοιχείου με το Ν. 4174/13.
- Ποιες είναι οι σημαντικότερες μεταβολές σε σχέση με τον προγενέστερο Ν. 2523/97.
- Ποιες επιχειρήσεις παρουσιάζουν συνήθη παραβατικότητα στην έκδοση και λήψη εικονικών τιμολογίων.
- Ποιοι είναι οι μέθοδοι εντοπισμού εικονικών τιμολογίων.
- Ποιες είναι οι διοικητικές κυρώσεις για έκδοση και λήψη εικονικών και πλαστών τιμολογίων.
- Ποιες είναι οι μεταβολές με τον Ν. 4337/2015.
- Ποιες είναι οι ποινικές κυρώσεις για έκδοση και λήψη εικονικών και πλαστών τιμολογίων.
- Ποιες είναι οι μεταβολές στις ποινικές κυρώσεις και σύγκριση με τον προγενέστερο Ν. 2523/97.
- Ποια είναι η διαδικασία υποβολής μηνυτήριας αναφοράς.
- Ποια πρόσωπα δώκονται ποινικά.
- Ποια είναι η διαδικασία άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
- Ποια είναι η διαδικασία άσκησης προσφυγής ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων.



### 1.3. Περίληψη δομής διπλωματικής εργασίας

Η δομή της εργασίας απαρτίζεται από επτά κεφάλαια. Στο πρώτο κεφάλαιο υπάρχουν εισαγωγικές παρατηρήσεις σχετικά με την έννοια της φοροδιαφυγής, ο σκοπός της διπλωματικής εργασίας με τα ερευνητικά ερωτήματα που απαντώνται στη συνέχεια καθώς και η δομή της εργασίας. Στο δεύτερο κεφάλαιο υπάρχει η επισκόπηση της βιβλιογραφίας σχετικά με την εννοιολογική προσέγγιση της φοροδιαφυγής και της χρήσης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Στο τρίτο κεφάλαιο υπάρχει η παράθεση των ορισμών – εννοιών του εικονικού, πλαστού και νοθευμένου φορολογικού στοιχείου, η παράθεση της σχετικής ισχύουσας νομοθεσίας καθώς και η αναφορά των σημαντικότερων μεταβολών στη νομοθεσία. Επίσης περιγράφεται η σκοπιμότητα χρήσης εικονικών τιμολογίων, παραθέτονται οι κατηγορίες επιχειρήσεων με συνήθη παραβατικότητα στην έκδοση / λήψη εικονικών τιμολογίων καθώς και οι μέθοδοι εντοπισμού των εικονικών τιμολογίων.

Στο τέταρτο κεφάλαιο αναλύονται οι διοικητικές κυρώσεις από την έκδοση / λήψη εικονικών τιμολογίων, οι μεταβολές με την εφαρμογή του Ν. 4337/2015 καθώς και η διασφάλιση συμφερόντων του Δημοσίου.

Στο πέμπτο κεφάλαιο αναλύονται οι ποινικές κυρώσεις από την έκδοση / λήψη εικονικών τιμολογίων, οι μεταβολές με την εφαρμογή του Ν. 4174/2013 και σύγκριση με προγενέστερη ισχύ Ν. 2523/1997, ποια είναι η διαδικασία υποβολής μηνυτήριας αναφοράς και ποια πρόσωπα διώκονται ποινικά.

Στο έκτο κεφάλαιο περιγράφεται η διαδικασία άσκησης προσφυγής ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών και των Διοικητικών Δικαστηρίων. Τέλος, στο έβδομο κεφάλαιο παρουσιάζονται αναλυτικά τα συμπεράσματα της παρούσας διπλωματικής καθώς και προτάσεις για μελλοντική έρευνα.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2<sup>ο</sup>

### ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ

#### 2.1 Εισαγωγή

Στο κεφάλαιο αυτό γίνεται επισκόπηση της βιβλιογραφίας που χρησιμοποιήθηκε για την εκπόνηση της διπλωματικής. Ακολουθεί αναφορά στα σημαντικότερα βιβλία και επιστημονικά άρθρα που σχετίζονται με τη φοροδιαφυγή και ειδικότερα μέσω της χρήσης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

#### 2.2. Επισκόπηση βιβλιογραφίας

Η φοροδιαφυγή δεν είναι ένα φαινόμενο που συναντάται μόνο στην Ελλάδα αλλά απασχολεί όλα τα κράτη. Υπάρχουν αρκετά συγγράμματα και άρθρα, τόσο Ελληνικά όσο και ξενόγλωσσα, που αναλύουν την έννοια της φοροδιαφυγής και τις προεκτάσεις της. Πρέπει να τονιστεί ότι το μέγεθος της φοροδιαφυγής είναι δύσκολο να προσδιορισθεί με ακρίβεια και μπορούν να γίνουν μόνο εκτιμήσεις.

Σχετικά με τη σχέση φοροδιαφυγής και φορολογικής συμμόρφωσης, σύμφωνα με τους Allingham and Sandmo (income tax evasion: a theoretical analysis – 1972), όσο μεγαλύτερη είναι η πιθανότητα φορολογικού ελέγχου καθώς και η επιβαλλόμενη ποινή, τόσο μεγαλύτερη είναι η φορολογική συμμόρφωση. Η σχέση μεταξύ εισοδήματος και φορολογικής συμμόρφωσης είναι θετική εφόσον η προβλεπόμενη ποινή υπερβαίνει το 100%, ενώ αν είναι μικρότερη η σχέση αυτή καθίσταται αβέβαιη.

Επιπλέον, ο Slemrod (taxing ourselves fourth edition 2007) διατυπώνει την άποψη ότι σε κανένα κράτος δεν αποτελεί από μόνη της ικανή συνθήκη η διατύπωση των φορολογικών κανόνων ώστε να μπορούν να συμμορφωθούν οι φορολογούμενοι. Υπάρχει πιθανότητα μία ομάδα πολιτών να συμμορφωθεί ενώ οι άλλες ομάδες του πληθυσμού δεν θα ανταποκριθούν και με το πέρασμα του χρόνου αναμένεται να υπάρξει μείωση του επιπέδου συμμόρφωσης των φορολογούμενων στους φορολογικούς νόμους και κανόνες.

Επομένως τονίζεται η σημασία των φορολογικών ελέγχων στην προσπάθεια περιορισμού της φοροδιαφυγής.

Ο Δημήτρης Σταματόπουλος στο βιβλίο του «Ανάλυση – Ερμηνεία Κυρώσεων – Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας 2018», στηλιτεύει την κατάργηση του θεσμού του διοικητικού ή δικαστικού συμβιβασμού και τη μη εφαρμογή της άρσης των ποινικών κυρώσεων για όσους αποδέχονται τις φορολογικές διαφορές. Υποστηρίζει διαχρονικά ότι υπάρχει ανάγκη ύπαρξης μόνιμου φιλικού διακανονισμού στις φορολογικές διαφορές. Ο Σταματόπουλος υποστηρίζει ότι η πρόβλεψη μόνιμου φιλικού διακανονισμού θα βελτιώσει και τις σχέσεις φορολογούμενων και φορολογικών αρχών.

Ο Απόστολος Λιόλιος, επίτιμος Οικονομικός Επιθεωρητής, στο από 01/07/2016 άρθρό του με τίτλο «Εγκλήματα φοροδιαφυγής - Ποινικές Κυρώσεις - Αυτουργοί και Συνεργοί» αναφέρει ότι το θέμα των πλαστών και εικονικών τιμολογίων αποδεικνύεται ότι είναι διαχρονικό και ακαταμάχητο, όπως φαίνεται και από τις σχετικές οδηγίες της Φορολογικής Διοίκησης με την Εγκύκλιο Ε. 13293/Αρ. Εγκ. 85/27-7-1967. Είναι ενδεικτικό το απόσπασμα που ακολουθεί :

«Επισημαίνομεν ιδιαιτέρως την υφιστάμενη υποχρέωσιν των ελεγκτικών οργάνων, δια την καταβολήν ηυξημένης προσπαθείας, προς απομόνωσιν των ενδεχομένως περιεχομένων, εις τα βιβλία της επιχειρήσεως, *εικονικών τιμολογίων...*».

Και η εγκύκλιος συνεχίζει με τα εξής απίστευτα, για όσα συνέβαιναν πριν από 52 χρόνια :

«α) Η επιχειρούμενη δια των *εικονικών τιμολογίων* απόκρυψις συνεχώς διευρύνεται, ως τούτο αποδεικνύει η συχνότης και η έκτασις των πρόσφατων διαπιστώσεων των φοροτεχνικών υπηρεσιών.

β) Αι διαπιστώσεις αύται απεκάλυψαν την ύπαρξην επιχειρήσεων «*πωλητών τιμολογίων*», αι οποίαι ουδέν έτερον πράττουσι, πλην της επ' αμοιβή εκδόσεως *εικονικών τιμολογίων*.

γ) Την έκδοσιν των *εικονικών* τούτων *τιμολογίων*, δεν επιχειρούν μόνον αι εν λόγω επιχειρήσεις, αλλά διευκολύνουσι και αι τηρούσαι βιβλία Α' και Β' κατηγορίας τοιαύται, αι οποίαι, λόγω της ιδιοτύπου σχέσεων των μετά των τηρουσών βιβλία Γ' και Δ' κατηγορίας επιχειρήσεων, δεν αντιδρούν εις τας εν προκειμένω προτάσεις τοιούτων».

Και η εγκύκλιος καταλήγει ως εξής:

«Η έρευνα δια την αναζήτησιν *εικονικών τιμολογίων* δέον να είναι πλέον έντονος, εις τας περιπτώσεις κατά τας οποίας τα εκ των βιβλίων της επιχειρήσεως προκύπτοντα μικτά και καθαρά αποτελέσματα είναι αδικαιολογήτως πενιχρά. Τα *εικονικά* ταύτα *τιμολόγια*, δυνατόν να περιέχονται, πέραν των άλλων, και εις τα έξοδα συντηρήσεως μηχανικού εξοπλισμού ή άλλα κατηγορα εξόδων».

Διαπιστώνεται επομένως ότι η χρήση *εικονικών* και *πλαστών φορολογικών στοιχείων* στην χώρα μας, δεν είναι ένα φαινόμενο που εμφανίστηκε πρόσφατα αλλά προϋπήρχε δεκαετίες πρίν.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3<sup>ο</sup>

### ΟΡΙΣΜΟΙ – ΕΝΝΟΙΕΣ

#### 3.1. Εισαγωγή

Στο παρόν κεφάλαιο γίνεται αναφορά των ορισμών – εννοιών του εικονικού, πλαστού και νοθευμένου φορολογικού στοιχείου, η παράθεση της σχετικής ισχύουσας νομοθεσίας καθώς και η αναφορά των σημαντικότερων μεταβολών στη νομοθεσία. Επίσης περιγράφεται η σκοπιμότητα χρήσης εικονικών τιμολογίων, παραθέτονται οι κατηγορίες επιχειρήσεων με συνήθη παραβατικότητα στην έκδοση / λήψη εικονικών τιμολογίων καθώς και οι μέθοδοι εντοπισμού των εικονικών τιμολογίων.

#### 3.2. Ορισμοί – έννοιες πλαστού και εικονικού φορολογικού στοιχείου με το Ν. 4174/2013.

Στο άρθρο 66 § 5 του Ν. 4174/2013 ορίζονται οι έννοιες του πλαστού και εικονικού φορολογικού στοιχείου, οι οποίες έχουν ως εξής: **Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου.**

**Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς**

αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. **Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.**

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

### **3.3. Προγενέστερη ισχύ Ν. 2523/1997 – σημαντικότερες μεταβολές.**

Πριν την εφαρμογή του νόμου 4174/2013, ίσχυε ο νόμος 2523/1997 και συγκεκριμένα η έννοια του πλαστού και εικονικού φορολογικού στοιχείου δίνονταν από τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97.

3. Θεωρείται ως **πλαστό** και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υποχρέου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου.

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

4. **Εικονικά** είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδευματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην

κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.

"Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λη- φθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα, όσο και του εκ- δόσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού να έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. και Φορολογίας Εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό. Σε περίπτωση που η κατά το προηγούμενο εδάφιο έκδοση φορολογικών στοιχείων συνεχίζεται μετά την πάροδο εξαμήνου από το χρόνο που προέκυψε η μεταβολή στο φορέα της επιχείρησης, επιβάλλεται σε βάρος του ασκούντος την επιχείρηση το πρόστιμο της παραγράφου 2 περιπτώσεις α` και ε` του άρθρου 5 του ν. 2523/1997.

Παρατηρώντας προσεκτικά τις διατάξεις των δύο νόμων εντοπίζεται μία σημαντική μεταβολή με την εφαρμογή του Ν. 4174/2013. Πλέον με την εφαρμογή του Ν. 4174/2013, **δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.** Δηλαδή δεν υφίσταται πλέον η έννοια του εικονικού φορολογικού στοιχείου ως προς το πρόσωπο του εκδότη για πραγματική συναλλαγή.

Επιπλέον πρέπει να σημειωθεί ότι δεν υφίσταται πλέον η διαδικασία θεώρησης φορολογικών στοιχείων από το τμήμα Κ.Β.Σ. της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. καθώς από το 2014 έχει καταργηθεί η υποχρέωση θεώρησής τους. Επομένως η έννοια του πλαστού στοιχείου αφορά ουσιαστικά τις χρήσεις μέχρι και 2013. Αντίθετα εξακολουθεί να υφίσταται η έννοια του πλαστού στοιχείου όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου

αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου, δηλαδή στην περίπτωση της νόθευσης του φορολογικού στοιχείου.

### **3.4. Επιχειρήσεις με συνήθη παραβατικότητα στην έκδοση και λήψη εικονικών τιμολογίων.**

Οι επιχειρήσεις που λαμβάνουν εικονικά φορολογικά στοιχεία είναι κατά κανόνα μεσαίες και μεγάλες επιχειρήσεις, οικονομικά εύρωστες αντίθετα από αυτές που εκδίδουν εικονικά φορολογικά στοιχεία και είναι συνήθως μικρές επιχειρήσεις, οικονομικά αδύναμες και σε πολλές περιπτώσεις ανύπαρκτες. Δηλαδή οι μικρές επιχειρήσεις σπάνια θα καταφύγουν στη λύση να λάβουν εικονικά φορολογικά στοιχεία και συνήθως θα πραγματοποιήσουν άλλη μορφή φοροδιαφυγής, με συνηθέστερη τη μη έκδοση στοιχείων ή την ανακριβή έκδοση στοιχείων.

Μία κατηγορία επιχειρήσεων που είναι επιρρεπής στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων είναι οι επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες (π.χ. υπηρεσίες καθαριότητας, υπηρεσίες φύλαξης ή τεχνικές υπηρεσίες) στο Δημόσιο, Δημόσιους Οργανισμούς, Δημοτικές Επιχειρήσεις αλλά και σε πολύ μεγάλες ιδιωτικές επιχειρήσεις. Λαμβάνοντας υπόψη ότι : α) εκδίδουν φορολογικά στοιχεία για το σύνολο των συμβάσεων που έχουν συνάψει με το Δημόσιο, β) παρουσιάζουν μεγάλο τζίρο και αντίστοιχα σχετικά μικρές δαπάνες υποκείμενες σε Φ.Π.Α., λόγω του ότι είναι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών και η μεγαλύτερη δαπάνη τους είναι η δαπάνη εργασίας και γ) συνήθως υπάρχει καθυστέρηση ορισμένων μηνών στην εξόφληση των τιμολογίων εκ μέρους των Δημοσίων Οργανισμών. Για όλους τους παραπάνω λόγους οι εν λόγω επιχειρήσεις προσφεύγουν στην «λύση» να λάβουν εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνήθως για αγορά αναλώσιμων υλικών ή για παροχή υπεργολαβικής υπηρεσίας.

Άλλες κατηγορίες επιχειρήσεων που είναι επιρρεπείς στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων είναι οι τεχνικές επιχειρήσεις, διαφημιστικές επιχειρήσεις, επιχειρήσεις εμπορίας παλαιών μετάλλων, επιχειρήσεις εμπορίας αγροτικών προϊόντων, μεγάλες εμπορικές επιχειρήσεις, ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, μεγάλες επιχειρήσεις εστίασης κ.α.

Όσον αφορά τις επιχειρήσεις που είναι εκδότες εικονικών φορολογικών στοιχείων, πρόκειται κατά κανόνα για επιχειρήσεις που πραγματοποιούν νομότυπα δήλωση έναρξης εργασιών, με δηλούμενη έδρα επιχείρησης αλλά στην ουσία ουδέποτε αποκτούν πραγματική



υπόσταση και οντότητα και δεν έχουν την δυνατότητα να πραγματοποιήσουν καμία συναλλαγή. Στην ουσία δηλαδή πρόκειται για ανύπαρκτες επιχειρήσεις. Συνήθως έχουν την μορφή ατομικών επιχειρήσεων ή μονοπρόσωπων ΕΠΕ/ΙΚΕ. Σε αυτές τις μορφές επιχειρήσεων υποκρύπτονται πάντα άτομα που εμπλέκονται στην ίδρυση αυτών των επιχειρήσεων καθώς και στην έκδοση και διακίνηση των εικονικών φορολογικών στοιχείων. Τα άτομα αυτά χαρακτηρίζονται «υποκρυπτόμενοι – συναυτουργοί» και συνήθως είναι γνωστά στις διωκτικές ελεγκτικές υπηρεσίες καθώς έχουν παρελθόν σε υποθέσεις έκδοσης και διακίνησης εικονικών τιμολογίων.

Τα άτομα αυτά στρατολογούν άτομα που έχουν συνήθως διαζευκτικά τις ακόλουθες ιδιότητες: αλλοδαποί προερχόμενοι από φτωχές χώρες, ηλικιωμένοι που αντιμετωπίζουν σοβαρά οικονομικά προβλήματα, τοξικομανείς, άτομα με χαμηλό μορφωτικό επίπεδο κ.α. Το κοινό χαρακτηριστικό των παραπάνω ατόμων είναι ότι δεν διαθέτουν περιουσιακά στοιχεία και δεν έχουν απασχολήσει στο παρελθόν τις διωκτικές υπηρεσίες. Έναντι μικρού οικονομικού ανταλλάγματος πείθονται να υποβάλλουν τις απαραίτητες γραφειοκρατικές διαδικασίες για τη νομότυπη έναρξη εργασιών που οργανώνονται από τους υποκρυπτόμενους και εν συνεχεία η έκδοση και η διακίνηση των εικονικών τιμολογίων γίνεται αποκλειστικά από τους υποκρυπτόμενους.

Τα υποκρυπτόμενα πρόσωπα δεν εμφανίζονται και δεν συμμετέχουν στη διοίκηση των εν λόγω επιχειρήσεων προκειμένου : α) οι ίδιοι να μην υποστούν καμία ποινική ή διοικητική κύρωση από την λειτουργία των επιχειρήσεων και γενικότερα να μην έχουν καμία ευθύνη έναντι τρίτων και έναντι του Δημοσίου από τις εικονικές συναλλαγές της επιχείρησης και β) για να καταλογιστούν σε βάρος των «αχυρανθρώπων» οι διοικητικές και ποινικές κυρώσεις από την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, σε περίπτωση που αποκαλυφθεί η παράνομη δραστηριότητά τους.

### **3.5. Μέθοδοι εντοπισμού εικονικών τιμολογίων.**

Στη συνέχεια θα αναφέρουμε ορισμένες περιπτώσεις, οι οποίες αποτελούν ενδείξεις για εικονικότητα των ελεγχόμενων συναλλαγών και οι οποίες θα οδηγήσουν τον έλεγχο στην περαιτέρω έρευνα και έλεγχο για την τεκμηρίωση και στοιχειοθέτηση του χαρακτηρισμού μίας συναλλαγής ως εικονικής. Σύμφωνα με τον υπ' αρ. πρωτ. 1506/30-01-2007 Οδηγό

Ελέγχου πλαστών, εικονικών και νοθευμένων φορολογικών στοιχείων της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών, οι ενδείξεις είναι οι ακόλουθες:

- Η φορολογική εικόνα του προμηθευτή. Κατ' αρχήν γίνεται έλεγχος στην υποβολή των συγκεντρωτικών καταστάσεων (ΜΥΦ) τιμολογίων πελατών – προμηθευτών για την τυχόν ύπαρξη διαφορών στα υποβληθέντα ποσά συναλλαγών μεταξύ των δύο αντισυμβαλλόμενων μερών. Επιπλέον εντοπίζονται προμηθευτές με συγκριτικά μεγάλα ποσά συναλλαγών και σχετικά μικρό αριθμό τιμολογίων. Στη συνέχεια ελέγχεται το φορολογικό προφίλ των συγκεκριμένων προμηθευτών, δηλαδή γενικά αν υποβάλλουν δηλώσεις, αν αποδίδουν φόρους, αν έχουν πολλά χρόνια λειτουργίας ή είναι νέες επιχειρήσεις, που βρίσκεται η έδρα των επιχειρήσεων, αν διαθέτουν υποκαταστήματα, το είδος των δηλούμενων δραστηριοτήτων, ποιοι είναι οι νόμιμοι εκπρόσωποι των επιχειρήσεων καθώς και οποιαδήποτε άλλη πληροφορία κριθεί σκόπιμη από τον έλεγχο.
- Ο τρόπος εξόφλησης των συναλλαγών. Παλαιότερα δεν υπήρχε περιορισμός στο ποσό των συναλλαγών για το οποίο απαιτείται η εξόφληση των συναλλαγών να πραγματοποιηθεί μέσω χρήσης του τραπεζικού συστήματος (κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό, επιταγή κλπ). Για τον περιορισμό του φαινομένου της έκδοσης εικονικών τιμολογίων, νομοθετήθηκε το 2002 ως ποσό συναλλαγής πάνω από τις οποίες απαιτείται η εξόφληση να πραγματοποιείται μέσω τραπεζικού συστήματος οι 15.000 €. Το 2010 το ποσό αυτό έπεσε στις 3.000 € και από 1/1/2014 με την εφαρμογή του Ν. 4172/2013 το ποσό έπεσε ακόμη περισσότερο στα 500 €. Μάλιστα το άρθρο 23 περίπτωση β' ορίζει ότι : *κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, θεωρείται ως μη εκπιπτόμενη επιχειρηματική δαπάνη.* Είναι πολύ κρίσιμο το ζήτημα της εξόφλησης των συναλλαγών ως προς την εικονικότητα. Η απλή επίδειξη ενός φωτοαντιγράφου επιταγής ή ενός παραστατικού τραπεζικής δεν αρκεί για την τεκμηρίωση της εξόφλησης της συναλλαγής. Απαιτείται η συνδρομή του πιστωτικού ιδρύματος με την οποία θα διαπιστωθεί η ολοσχερής και πραγματική εξόφληση της συναλλαγής καθώς στο παρελθόν έχουν παρουσιαστεί περιπτώσεις : α) όπου η επιταγή ακυρώθηκε και δεν εισπράχθηκε ποτέ από τον προμηθευτή, β) η επιταγή μεταβιβάστηκε μέσω οπισθογράφησης και εισπράχθηκε από τον ίδιο τον εκδότη της επιταγής ή άλλο δικό του προμηθευτή που ουδεμία σχέση είχε με τον αρχικό προμηθευτή, γ) να

παρουσιαστούν πλαστά τραπεζικά παραστατικά εξόφλησης και δ) μετά την αρχική κατάθεση του ποσού στον τραπεζικό λογαριασμό, να ακολουθεί επιστροφή του ποσού στον αρχικό καταθέτη. Όλες αυτές οι περιπτώσεις παραπέμπουν σε εικονική εξόφληση των συναλλαγών με χρήση ιδιαίτερων τεχνασμάτων και αποτελούν ισχυρές ενδείξεις εικονικότητας των συναλλαγών. Επίσης ένδειξη εικονικότητας των συναλλαγών αποτελεί και η επαναλαμβανόμενη έκδοση τιμολογίων με αξία λίγο κάτω των 500 €. Αυτό γίνεται για να αποφύγουν την υποχρέωση εξόφλησης των συναλλαγών με χρήση τραπεζικού συστήματος και να εξοφληθούν εικονικά με μετρητά.

- Ο τρόπος διακίνησης των εμπορευμάτων. Ελέγχεται ο τρόπος μεταφοράς των εμπορευμάτων και συγκεκριμένα με ποιο μεταφορικό μέσο μεταφέρθηκαν και αν υπήρχε η δυνατότητα της μεταφοράς του φορτίου από τα συγκεκριμένα μεταφορικά μέσα. Για παράδειγμα σε ένα παραστατικό διακίνησης αναγράφεται η μεταφορά φορτίου τσιμέντου βάρους 90 τόνων από Αθήνα στην Καβάλα με ένα φορτηγό. Κανένα τροχοφόρο όχημα δεν μπορεί να μεταφέρει το συγκεκριμένο φορτίο. Αν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας φορτηγού δημοσίας χρήσης αναζητείται ο μεταφορέας – ιδιοκτήτης του Φ.Δ.Χ. και εξετάζεται αν όντως έχει πραγματοποιήσει την συγκεκριμένη μεταφορά. Έχουν παρατηρηθεί περιπτώσεις είτε έκδοσης εικονικών φορτωτικών για «εξυπηρέτηση» φίλων (για μεταφορές που ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν), είτε να αναγραφεί στη τύχη ένας αριθμός φορτηγού Δ.Χ. στο εκδοθέν φορολογικό στοιχείο και να αποδειχθεί ότι ο μεταφορέας ουδεμία σχέση είχε με τη μεταφορά αυτή. Αν πρόκειται για μεταφορά εμπορευμάτων εκτός πόλεως θα πρέπει να αναζητηθούν επιπλέον αποδεικτικά στοιχεία όπως τιμολόγια αγοράς καυσίμων, αποδείξεις διοδίων κλπ. Επομένως ο τρόπος μεταφοράς αποτελεί άλλη μία ισχυρή ένδειξη εικονικότητας των συναλλαγών.
- Η ύπαρξη του απαιτούμενου τεχνολογικού εξοπλισμού και του εξειδικευμένου τεχνικού προσωπικού. Ελέγχεται αν η προμηθεύτρια επιχείρηση είχε την τεχνική δυνατότητα πραγματοποίησης των συναλλαγών και ειδικότερα αν διέθετε τα απαιτούμενα τεχνολογικά μέσα και αν απασχολούσε το κατάλληλο εξειδικευμένο προσωπικό για την παροχή των υπηρεσιών που περιγράφονται στα φορολογικά στοιχεία.
- Η ύπαρξη των εμπορευμάτων από την προμηθεύτρια εταιρία. Ελέγχεται αν η προμηθεύτρια εταιρία είχε στην κατοχή της τα εμπορεύματα που φέρεται να πουλάει σύμφωνα με τα εκδοθέντα τιμολόγια καθώς επίσης ελέγχεται η τιμή αγοράς τους για να ελεγχθεί τυχόν υπερτιμολόγηση στα εκδοθέντα τιμολόγια.

Όπως προαναφέραμε όλες οι παραπάνω περιπτώσεις αποτελούν ενδείξεις που θα οδηγήσουν τον έλεγχο στην περαιτέρω έρευνα και διενέργεια περαιτέρω ελεγκτικών επαληθεύσεων για την τεκμηρίωση και στοιχειοθέτηση του χαρακτηρισμού μίας συναλλαγής ως εικονικής.

Στο σημείο αυτό αναφέρουμε την υπ' αρ. 1404/2015 σχετική απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας ότι εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεως του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. Εξάλλου δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4<sup>ο</sup>

### ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ

#### 4.1. Εισαγωγή

Στο παρόν κεφάλαιο αναλύονται οι διοικητικές κυρώσεις από την έκδοση / λήψη εικονικών τιμολογίων, οι μεταβολές με την εφαρμογή του Ν. 4337/2015 καθώς και η διασφάλιση συμφερόντων του Δημοσίου.

#### 4.2. Διοικητικές κυρώσεις για έκδοση και λήψη εικονικών και πλαστών τιμολογίων.

Για τον υπολογισμό των διοικητικών κυρώσεων (προστίμων) για τις παραβάσεις της έκδοσης και λήψης εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων, τα προγενέστερα έτη (μέχρι τις 26/7/2013) ίσχυαν οι διατάξεις του Ν. 2523/1997 και συγκεκριμένα του άρθρου 5 § 10 περίπτωση β' που όριζε ότι: *Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιαίζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρησης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των οκτακοσίων ογδόντα (880) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας το πρόστιμο της περίπτωση αυτής, επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%). Η ίδια μείωση ισχύει και για το λήπτη εικονικού στοιχείου στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη».*

Επιπλέον για τον Φ.Π.Α. επιβάλλονταν το πρόστιμο του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 που όριζε ότι: *«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 ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.** Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι».

Επομένως κατ' αρχήν επιβάλλονταν ένα πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της καθαρής αξίας του τιμολογίου και ένα πρόστιμο ίσο με το τριπλάσιο του Φ.Π.Α. Ακολούθως απορρίπτονταν τα βιβλία της επιχείρησης ως ανακριβή (άρθρο 30 του Κ.Β.Σ.) και κατόπιν η Δ.Ο.Υ. προχωρούσε σε εξωλογιστικό (τεκμαρτό) τρόπο προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Αντιλαμβάνεται κανείς ότι σε μία τέτοια περίπτωση τα πρόστιμα που επιβάλλονταν ήταν εξοντωτικά και οδηγούσαν τις επιχειρήσεις σε αδυναμία πληρωμής.

Στη δεκαετία 2000-2009 όπου κορυφώθηκε η οικονομική ανάπτυξη της χώρας, η διακίνηση εικονικών τιμολογίων επίσης γνώρισε άνθηση. Πολλές ακμαίες επιχειρήσεις που είχαν λάβει εικονικά και πλαστά τιμολόγια βρέθηκαν αντιμέτωπες με τον κίνδυνο χρεοκοπίας. Με το Νόμο 3888/2010 ρυθμίστηκε η περαίωση των εκκρεμοσών φορολογικών υποθέσεων μέχρι και 31/12/2009. Δόθηκε η ευκαιρία σε όλες τις επιχειρήσεις που έχουν καταχωρήσει στα βιβλία τους εικονικά ή πλαστά τιμολόγια ή έχουν εκδώσει εικονικά τιμολόγια, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί από τις φορολογικές αρχές, να «καθαρίσουν» τα βιβλία τους από αυτά τα μη νόμιμα στοιχεία και να μη θιγεί το κύρος των βιβλίων τους, με την προϋπόθεση να δηλώσουν αυτά τα στοιχεία και να καταβάλουν τον οφειλόμενο φόρο.

Στο άρθρο 12 § 6 του Ν. 3888/2010 ορίζονταν τα εξής: «**Επιτηδευματίας, φυσικό ή νομικό πρόσωπο, που έχει λάβει μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία ή έχει εκδώσει τέτοια στοιχεία, κατά το άρθρο 19 του ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α'), με εξαίρεση τους εκδότες πλαστών φορολογικών στοιχείων, και δεν έχει εκδοθεί απόφαση επιβολής προστίμου ούτε βρίσκεται σε διαδικασία ελέγχου μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου, μπορεί να υποβάλλει στην αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος Δ.Ο.Υ., ειδικό σημείωμα δήλωσης των τιμολογίων ή εν γένει των φορολογικών αυτών στοιχείων και να δηλώσει τον αριθμό, την ημερομηνία έκδοσης και την αξία καθενός από αυτά, καθώς και τη συνολική αξία. Επί της συνολικής αξίας, προ Φ.Π.Α., υπολογίζεται φόρος εισοδήματος ίσος με το πενήντα πέντε τοις εκατό (55%) αν πρόκειται για Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. και σαράντα τοις εκατό (40%) σε κάθε άλλη περίπτωση. Το ειδικό σημείωμα υποβάλλεται μέχρι την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13. Με την υποβολή του καταβάλλεται το είκοσι τοις εκατό (20%) του προκύπτοντος φόρου και το υπόλοιπο ποσό βεβαιώνεται σε 12 ίσες μηνιαίες δόσεις η καθεμία**

εκ των οποίων δεν μπορεί να είναι κατώτερη των πεντακοσίων (500) ευρώ, εκτός της τελευταίας. Εφόσον εξοφληθεί ο φόρος εισοδήματος της παραγράφου αυτής δεν επιβάλλεται διοικητική κύρωση είτε αφορά σε πρόσθετους φόρους είτε σε πρόστιμο του Κ.Β.Σ., είτε σε θέματα κύρους των βιβλίων, αποκλειστικά και μόνο για τα δηλωθέντα μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία και εφαρμόζεται για τα στοιχεία αυτά το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 24 του ν. 2523/1997».

Δηλαδή δόθηκε η ευκαιρία στις επιχειρήσεις δηλώνοντας τα μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία και πληρώνοντας φόρο εισοδήματος 55 % για Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. και 40 % για κάθε άλλη περίπτωση (Ο.Ε. , ατομικές επιχειρήσεις κ.α.), να μην έχουν καμία άλλη κύρωση, είτε διοικητική είτε ποινική. Πολλές επιχειρήσεις έσπευσαν να κάνουν χρήση αυτών των ευεργετικών διατάξεων υπό το φόβο μελλοντικών φορολογικών ελέγχων και επιβολής εξοντωτικών προστίμων.

Στη συνέχεια νομοθετήθηκε η οικειοθελής αποκάλυψη αδήλωτων εισοδημάτων με την εφαρμογή του Ν. 4446/2016 (σχετικά άρθρα 57-61), με την οποία επίσης δόθηκε η δυνατότητα υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων με τα ευεργετήματα ότι δεν επιβάλλονται επιπλέον πρόστιμα, ούτε άλλες φορολογικές, διοικητικές ή ποινικές κυρώσεις και τυχόν επιβληθέντα διασφαλιστικά μέτρα αίρονται. Παρομοίως και αυτή η νομοθετική ρύθμιση είχε μεγάλη εισπρακτική επιτυχία για τα Δημόσια Ταμεία.

### **4.3. Μεταβολές με τον Ν. 4337/2015.**

Σήμερα για τις εκκρεμείς ή ανέλεγκτες υποθέσεις που λήγουν μετά τις 31.12.2013 ή υποθέσεις από 1.1.2014, για τις οποίες είχαν εφαρμογή από 1.1.2014 οι διατάξεις των άρθρων 58 και 59 του Ν. 4174/2013 , εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, που στην παράγραφο 3 ορίζει ότι:

3. 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, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997 , αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

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.

Επιπλέον η εφαρμογή του Ν. 4337/2015 κατήργησε τις επιβολές προστίμων για λήψη / έκδοση εικονικών τιμολογίων που προβλέπονταν στο άρθρο 55 του Ν. 4174/2013, σύμφωνα με τα παρακάτω:

Όπως η παρ.1 του άρθρου 55 καταργήθηκε με την περίπτωση α της παρ.4 του άρθρου 3 του Ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17/10/2015) και σύμφωνα με το άρθρο 23 του ιδίου νόμου έπαψε να ισχύει από 17/10/2015 και μετά.

Όπως η παρ.2 του άρθρου 55 καταργήθηκε με την περίπτωση β της παρ.4 του άρθρου 3 του Ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17/10/2015) και σύμφωνα με το άρθρο 23 του ιδίου νόμου έπαψε να ισχύει από 17/10/2015 και μετά.

Δηλαδή ουσιαστικά η σημαντικότερη μεταβολή που επήλθε με την εφαρμογή του Ν. 4337/2015 είναι ότι από 17/10/2015 και μεταγενέστερα δεν προβλέπεται από τον Κώδικα



Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ. Ν.4174/2013) η επιβολή αυτοτελούς προστίμου για την λήψη / έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων. Διευκρινίζεται ότι η ημερομηνία 17/10/2015 αφορά ημερομηνία διάπραξης και όχι διαπίστωσης, δηλαδή αφορά τα τιμολόγια που εκδόθηκαν από 17/10/2015 και μετέπειτα και δεν αφορά την ημερομηνία διαπίστωσης του ελέγχου.

Η μη επιβολή αυτοτελούς προστίμου για τη λήψη / έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων δε συνεπάγεται ότι η επιχείρηση δεν θα έχει κανενός είδους χρηματική κύρωση. Ο έλεγχος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. θα καταλογίσει το φόρο εισοδήματος και τον Φ.Π.Α. που δεν καταβλήθηκε από την χρήση των εικονικών τιμολογίων πλέον των νομίμων προσαυξήσεων. Επιπλέον προβλέπεται η επιβολή προστίμου ΦΠΑ ίσο με το 50% του φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 § 1 του Ν. 4472/2017 που ορίζει ότι: *«Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 (Α'179) και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 (Α'170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή».*

Τέλος επιβάλλονται τα πρόστιμα που προβλέπονται από το άρθρο 58 § 1 του Ν. 4174/2013 που ορίζει ότι: *1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής:*

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

*β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,*

*γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.*

Αξιοσημείωτο είναι ότι παρέχεται η δυνατότητα στο φορολογούμενο της υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων ΦΠΑ και εισοδήματος ακόμα και μετά την κοινοποίηση της

εντολής ελέγχου με περιορισμό του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παρ. 2, 59 ή 72 παρ. 17 του ν.4174/2013 ή του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν.2523/1997, κατά περίπτωση, στο εξήντα τοις εκατό (60%), σε περίπτωση που η προκύπτουσα οφειλή εξοφληθεί εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου. Αυτή η διάταξη είναι ευνοϊκή για τις επιχειρήσεις που διαθέτουν ρευστότητα και έχουν τη δυνατότητα να εξοφλήσουν την οφειλή εντός 30 ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου.

#### **4.4. Διασφάλιση συμφερόντων του Δημοσίου.**

Για την διασφάλιση συμφερόντων του Δημοσίου προβλέπονταν μέτρα εις βάρος των επιχειρήσεων που διαπιστώνονταν εκτεταμένη φοροδιαφυγή, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονταν και η λήψη / έκδοση εικονικών, πλαστών ή νοθευμένων φορολογικών στοιχείων αξίας άνω των 300.000 €. Μέχρι τις 31/12/2013 ίσχυσαν οι διατάξεις του άρθρου 14 § 1 του Ν. 2523/97 που όριζε ότι: *Κάθε φορά που η φορολογική αρχή διαπιστώνει φορολογικές παραβάσεις, από τις οποίες βάσει ειδικής έκθεσης ελέγχου, προκύπτει ότι δεν έχει αποδοθεί συνολικό στο Δημόσιο ποσό πάνω από εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ από Φ.Π.Α., Φ.Κ.Ε., παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές, απαγορεύεται στις αρμόδιες δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες να παραλαμβάνουν δηλώσεις ή να χορηγούν βεβαιώσεις ή πιστοποιητικά που απαιτούνται κατά τις κείμενες διατάξεις και ζητούνται από τον παραβάτη, για την κατάρτιση συμβολαιογραφικών πράξεων μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων. Στην περίπτωση αυτή αναστέλλεται έναντι του Δημοσίου και το απόρρητο των καταθέσεων, των λογαριασμών, των κοινών λογαριασμών, των πάσης φύσεως επενδυτικών λογαριασμών, των συμβάσεων και πράξεων επί παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων και του περιεχομένου των θυρίδων του φορολογούμενου σε τράπεζες ή άλλα πιστωτικά ιδρύματα και δεσμεύεται το πενήντα τοις εκατό (50%) αυτών. Οι δεσμεύσεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για ποσά μισθών και συντάξεων που κατατίθενται στους οικείους λογαριασμούς φυσικών προσώπων. Οι κυρώσεις της παραγράφου αυτής επιβάλλονται και στους παραβάτες λήψης και χρήσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, έκδοσης εικονικών, πλαστών φορολογικών στοιχείων και νόθευσης τέτοιων στοιχείων, εφόσον η αξία των συναλλαγών που αναγράφονται σε αυτό, αθροιστικά λαμβανομένη κατά το χρόνο διαπίστωσης των παραβάσεων, υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) ευρώ. Κατ' εξαίρεση οι ανωτέρω κυρώσεις δεν επιβάλλονται στους παραβάτες λήψης και χρήσης*

*εικονικών φορολογικών στοιχείων στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικό στο πρόσωπο του εκδότη».*

Από 1/1/2014 ίσχυσαν οι διατάξεις του άρθρου 46 § 5 του Ν. 4174/2013 που επίσης προέβλεπαν τη λήψη σε βάρος του παραβάτη προληπτικά ή διασφαλιστικά του δημόσιου συμφέροντος μέτρα άμεσου και επείγοντος χαρακτήρα εφόσον η αξία των συναλλαγών των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει αθροιστικά το ποσό των 300.000 €. Με την αντικατάσταση της παρ. 5 του άρθρου 46 του Ν. 4174/2013 με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015, δεν επιβάλλονται από 01/02/2016 μέτρα διασφάλισης συμφερόντων του Δημοσίου για παραβάσεις έκδοσης και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, έκδοσης πλαστών φορολογικών στοιχείων και νόθευσης φορολογικών στοιχείων. Σημειώνεται ότι αν εξαιτίας των εικονικών, πλαστών ή νοθευμένων φορολογικών στοιχείων διαπιστώνεται η μη απόδοση ΦΠΑ ποσού άνω των 150.000 €, τότε εξακολουθεί να υπάρχει η δυνατότητα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. να επιβάλλει προληπτικά ή διασφαλιστικά μέτρα βάσει ειδικής έκθεσης ελέγχου σύμφωνα με τα οριζόμενα του άρθρου 46 του Ν. 4174/2013.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5<sup>ο</sup>

### ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ

#### 5.1. Εισαγωγή

Στο παρόν κεφάλαιο αναλύονται οι ποινικές κυρώσεις από την έκδοση / λήψη εικονικών τιμολογίων, οι μεταβολές με την εφαρμογή του Ν. 4174/2013 και σύγκριση με προγενέστερη ισχύ Ν. 2523/1997, ποια είναι η διαδικασία υποβολής μηνυτήριας αναφοράς και ποια πρόσωπα διώκονται ποινικά.

#### 5.2. Ποινικές κυρώσεις για έκδοση και λήψη εικονικών και πλαστών τιμολογίων.

Οι ποινές για την έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και για τη λήψη εικονικών ή νοθευμένων φορολογικών στοιχείων ορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 66 § 5 του Ν. 4174/2013: *Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και β) με κάθειρξη έως δέκα (10) έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ. Για την κάλυψη των παραπάνω ορίων δεν υπολογίζονται φορολογικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος.*

Από την ανάλυση της παραπάνω διάταξης προκύπτουν οι εξής παρατηρήσεις:

- Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων, η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η νόθευση φορολογικών στοιχείων αποτελεί ποινικό αδίκημα ανεξαρτήτως ποσού τιμολογίων και ανεξαρτήτως αν ο φορολογούμενος διαφεύγει ή όχι την πληρωμή φόρου.
- Το ποσό των τιμολογίων επηρεάζει την προβλεπόμενη ποινή. Μέχρι 200.000 € είναι πλημμέλημα και άνω των 200.000 € είναι κακούργημα. Ειδικότερα: α) για ποσά έως 75.000 € τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών μηνών, β) για ποσά από 75.001 € - 200.000 € τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον ενός έτους και γ) για ποσά από 200.000 και άνω τιμωρείται με κάθειρξη έως δέκα έτη.

Τέλος στο άρθρο 66 § 6 του Ν. 4174/2013 ορίζεται μεταξύ των άλλων ότι η μεταχείριση από τον δράστη ιδιαιτέρων τεχνασμάτων συνιστά επιβαρυντική περίσταση. Σημειώνεται ότι το άρθρο 66 προστέθηκε με το άρθρο 8 του Ν. 4337/2015 και ισχύει από 17/10/2015. Το προηγούμενο άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε 72.

### **5.3. Μεταβολές και σύγκριση με προγενέστερη ισχύ Ν. 2523/1997.**

Πριν τις 17/10/2015 και την εφαρμογή του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), οι ποινικές κυρώσεις ορίζονταν από τις διατάξεις του άρθρου 19 § 1 του Ν. 2523/97:

*1. Οποιος 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."*

*\*\*\* Το άνω εντός " " εδάφιο προστέθηκε με την παρ.1 άρθρ.40 Ν.3220/2004, ΦΕΚ Α 15/28.1.2004.*

Συγκρίνοντας τις διατάξεις των δύο νόμων, διαπιστώνουμε ότι ο ισχύων νόμος 4174 είναι ευνοϊκότερος από τον προγενέστερο 2523 καθώς :

- Η φυλάκιση τουλάχιστον ενός έτους προβλέπεται για αξία εικονικών φορολογικών στοιχείων άνω των 75.000 € αντί των 3.000 € που ίσχυε με το Ν. 2523/97,
- Το όριο της κακουργηματικής δίωξης ανέρχεται στις 200.000 € και άνω αντί των 150.000 € που ίσχυε με το Ν. 2523/97.

Η σημαντικότερη μεταβολή όμως περιγράφεται στο άρθρο 66 § 5 του Ν. 4174/2013 που ορίζει ότι: *Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχός.*

Στις παραγράφους 1-4 του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013 ορίζονται τα εγκλήματα φοροδιαφυγής ως εξής:

1. *Εγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:*

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

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

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

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

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

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

Ειδικότερα για τις περιπτώσεις έκδοσης και αποδοχής εικονικών φορολογικών οι παρεπόμενες πράξεις φοροδιαφυγής και οι ποινές ορίζονται στα άρθρα 1-4 είναι: **α) φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών αν ο φόρος εισοδήματος που αναλαγεί στα φορολογητέα εισοδήματα που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό έτος τις 100.000 € (έως τις 150.000 €) ή αν ο Φ.Π.Α. που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατήθηκε υπερβαίνει ανά φορολογικό έτος τις 50.000 € (έως τις 100.000 €) και β) με ποινή κάθειρξης αν ο φόρος εισοδήματος που αναλαγεί στα φορολογητέα εισοδήματα που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό έτος τις 150.000 € ή αν ο Φ.Π.Α. που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατήθηκε υπερβαίνει ανά φορολογικό έτος τις 100.000 €.**

Σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις του άρθρου 52 του Ποινικού Κώδικα, η ποινή της κάθειρξης είναι ισόβια ή πρόσκαιρη και η διάρκεια της πρόσκαιρης κάθειρξης δεν υπερβαίνει τα είκοσι έτη ούτε είναι μικρότερη από πέντε έτη.

Δηλαδή αν τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα τιμολόγια χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4 (περιγραφή εγκλημάτων φοροδιαφυγής όπως αναφέρθηκαν προγενέστερα) του άρθρου 66 του Ν.4174/2013, ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τέλεση εγκλήματος φοροδιαφυγής των παραγράφων 1-4 ως αυτουργός ή συμμετοχος.

Το σκεπτικό του νομοθέτη είναι η αποφυγή διπλής ποινικής καταδίκης που προέρχονται από μία πράξη. Για παράδειγμα μία επιχείρηση αποδέχεται εικονικά τιμολόγια. Σε πρώτο στάδιο μετά τον έλεγχο οι νόμιμοι εκπρόσωποι της επιχείρησης θα διωχθούν ποινικά για την πράξη της αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων. Μετά τον έλεγχο και τον καταλογισμό του ΦΠΑ και του φόρου εισοδήματος από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., οι νόμιμοι εκπρόσωποι της επιχείρησης θα διωχθούν ποινικά και για μη απόδοση ΦΠΑ και φόρου εισοδήματος (εφόσον τα ποσά υπερβαίνουν το όριο του αξιόποινου των παραγράφων 2 και 3 και εφόσον βεβαίως δεν έχουν καταβληθεί από την επιχείρηση). Το άρθρο 66 § 5 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι ο δράστης τιμωρείται μόνο για τα εγκλήματα φοροδιαφυγής των παραγράφων 1-4 ως αυτουργός ή συμμετοχος και όχι για την έκδοση / αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα οποία εικονικά φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν και προκάλεσαν παρεπόμενα τα εγκλήματα φοροδιαφυγής των παραγράφων 1-4.

Θα παραθέσουμε ένα αριθμητικό παράδειγμα για να γίνει πιο κατανοητή η παραπάνω διάταξη. Έστω ότι μία επιχείρηση έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 250.000 €, τα οποία χρησιμοποίησε και εξέπεσε ΦΠΑ ποσού 60.000 € και φόρου εισοδήματος 72.500 €. Ο φόρος εισοδήματος 72.500 € είναι κάτω από το όριο του αξιόποινου των 100.000 €. Ο Φ.Π.Α. 60.000 € είναι πάνω από το όριο του αξιόποινου των 50.000 €. Λαμβάνοντας υπόψη ότι τα εικονικά φορολογικά στοιχεία «χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1-4 του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013», ο δράστης θα τιμωρηθεί ως αυτουργός ή συμμετοχος μόνο βάσει των διατάξεων των παραγράφων 1-4 του άρθρου 66. Σε αυτήν την περίπτωση απειλείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον δύο ετών σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 66 και όχι με ποινή κάθειρξης έως δέκα έτη σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 66. Δηλαδή αποφεύγει τη δίωξη για ένα κακούργημα (αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων άνω των 200.000 €) και διώκεται για ένα πλημμέλημα (μη απόδοση ΦΠΑ άνω των 50.000 €).

Μία άλλη σημαντική διαφορά μεταξύ των δύο νόμων είναι ότι ο Ν. 2523/97 δεχόταν την έννοια του συμβιβασμού, όπως ορίζονταν στο άρθρο 24 § 2 του Ν. 2523/97: 2. *Στις περιπτώσεις του συνολικού για κάθε φορολογία διοικητικού ή δικαστικού συμβιβασμού ή της με άλλο τρόπο ολικής διοικητικής περαίωσης της διαφοράς δεν εφαρμόζονται οι ποινικές διατάξεις του παρόντος.* Δηλαδή εφόσον η επιχείρηση συμβιβάλλονταν με το Ελληνικό Δημόσιο και κατέβαλε το απαιτούμενο ποσοστό της οφειλής, δεν εφαρμόζονταν οι ποινικές διατάξεις του Ν. 2523/97. Στον ισχύον νόμο 4174 δεν υπάρχει η έννοια του συμβιβασμού που έχει ως αποτέλεσμα την άρση των ποινικών κυρώσεων. Σχετική είναι η διάταξη του



άρθρου 68 § 3 του Ν. 4174: 3. Η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής και προσφυγής ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων δεν επηρεάζει την ποινική διαδικασία. Το ποινικό δικαστήριο δύναται πάντως, σε περίπτωση που κρίνει ότι η έκβαση εκκρεμούς διοικητικής δίκης είναι ουσιώδης για τη δική του κρίση επί της υπόθεσης, να αναστείλει με απόφασή του την ποινική δίκη μέχρι την τελεσίδικη κρίση του διοικητικού δικαστηρίου. Επιπλέον σχετική είναι η διάταξη του άρθρου 55 § 3 του Ν. 4174/2013 : 3. Η επιβολή προστίμων και όλες οι διαδικασίες που προβλέπονται σύμφωνα με τον Κώδικα είναι ανεξάρτητες από τυχόν ποινικές κυρώσεις και οποιαδήποτε ποινική διαδικασία προβλέπεται από οποιονδήποτε άλλο νόμο.

#### **5.4. Υποβολή μηνυτήριας αναφοράς.**

Η διαδικασία της υποβολής μηνυτήριας αναφοράς ορίζεται στο άρθρο 68 του Ν. 4174/2013:

1. *Εάν συντρέχει περίπτωση τέλεσης ή απόπειρας τέλεσης εγκλήματος του παρόντος νόμου υποβάλλεται αμελλητί μηνυτήρια αναφορά από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ή από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης ή από τη Διεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας της Ελληνικής Αστυνομίας. **Η ποινική δίωξη ασκείται αυτεπαγγέλτως.***

2. *Η παραγραφή των εγκλημάτων του παρόντος νόμου αρχίζει από την τελεσιδικία της απόφασης επί της προσφυγής που ασκήθηκε ή σε περίπτωση μη άσκησης προσφυγής από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής λόγω παρόδου της προθεσμίας άσκησης προσφυγής.*

3. ***Η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής και προσφυγής ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων δεν επηρεάζει την ποινική διαδικασία.** Το ποινικό δικαστήριο δύναται πάντως, σε περίπτωση που κρίνει ότι η έκβαση εκκρεμούς διοικητικής δίκης είναι ουσιώδης για τη δική του κρίση επί της υπόθεσης, να αναστείλει με απόφασή του την ποινική δίκη μέχρι την τελεσίδικη κρίση του διοικητικού δικαστηρίου.*

4. ***Αρμόδιο δικαστήριο** είναι, κατά περίπτωση, το μονομελές ή το τριμελές πλημμελειοδικείο ή το μονομελές εφετείο κακουργημάτων της έδρας της αρμόδιας για τη φορολόγηση Δ.Ο.Υ..*

5. ***Το Δημόσιο μπορεί να παρίσταται ως πολιτικώς ενάγων ενώπιον των ποινικών δικαστηρίων** και για τις αξιώσεις του που απορρέουν από τα εγκλήματα του παρόντος νόμου. Η διάταξη του άρθρου 5 του Ν.Δ. 2711/1953 (Α'323) εφαρμόζεται και στην περίπτωση αυτή.*

Όταν η δίωξη ασκείται σε βαθμό πλημμελήματος, το Δημόσιο μπορεί να εκπροσωπείται και από τον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής ή τον οριζόμενο από αυτόν υπάλληλο.

6. Στις δίκες που αφορούν εγκλήματα των διατάξεων του παρόντος νόμου, η εμφάνιση του μάρτυρα στο ακροατήριο δεν είναι υποχρεωτική, εφόσον έχει λάβει χώρα έγγραφη ενημέρωση του αρμόδιου εισαγγελέα ή του δικαστηρίου εκ μέρους της Αρχής που διενήργησε τον έλεγχο σχετικά με την υπόθεση, εκτός εάν το δικαστήριο αυτεπαγγέλτως ή κατόπιν αιτήματος του κατηγορουμένου κρίνει ότι πρέπει να κληθεί μάρτυρας, για να καταθέσει για ουσιώδη για την έκβαση της δίκης ζητήματα που δεν μπορούν να προκύψουν από τα έγγραφα της υπόθεσης.

7. Κατά τα λοιπά, εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα Ποινικής Δικονομίας και του Γενικού Μέρους του Ποινικού Κώδικα.

Οι αξιοσημείωτες επισημάνσεις του παραπάνω άρθρου είναι:

α) Η διαπίστωση της συνδρομής της απόπειρας τέλεσης ή της τέλεσης εγκλήματος φοροδιαφυγής γίνεται με βάση την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου.

β) Η ποινική δίωξη ασκείται αυτεπαγγέλτως.

γ) Η μηνυτήρια αναφορά υποβάλλεται ανεξάρτητα από την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής ή από την άσκηση προσφυγής ενώπιον του Διοικητικού Δικαστηρίου.

δ) **Το Δημόσιο μπορεί να παρίσταται ως πολιτικός ενάγων** ενώπιον των ποινικών δικαστηρίων και για τις αξιώσεις του που απορρέουν από τα εγκλήματα φοροδιαφυγής. Όταν η δίωξη ασκείται σε βαθμό κακουργήματος εκπρόσωπος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους παρίσταται ως πολιτικός ενάγων ενώ όταν η δίωξη ασκείται σε βαθμό πλημμελήματος το Δημόσιο μπορεί να εκπροσωπείται και από τον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής ή τον οριζόμενο από αυτόν υπάλληλο. Στις περιπτώσεις αυτές ζητείται από το δικαστήριο να επιδικάζεται σε βάρος του δράστη και υπέρ του Δημοσίου, ένα εύλογο ποσό ως χρηματική ικανοποίηση από την ηθική βλάβη που υπέστη το Δημόσιο λόγω της προσβολής του κύρους του από τη συμπεριφορά του φορολογούμενου. Έχει εκδοθεί η σχετική εγκύκλιος ΠΟΛ 1142/2016 επί του θέματος.

ε) Στις δίκες που αφορούν εγκλήματα φοροδιαφυγής δεν είναι υποχρεωτική η παρουσία του μάρτυρα στο δικαστήριο. Απαιτείται όμως έγγραφη ενημέρωση του αρμόδιου εισαγγελέα ή του δικαστηρίου εκ μέρους της Αρχής που διενήργησε τον έλεγχο.

στ) Η φορολογική διοίκηση παραπέμπει στην δικαιοσύνη μόνο τις περιπτώσεις που συνιστούν εγκλήματα φοροδιαφυγής όπως ορίζονται στο άρθρο 66 του Ν. 4174/2013. Για τις λοιπές περιπτώσεις επιβάλλονται μόνο διοικητικές κυρώσεις. Έχει εκδοθεί η σχετική εγκύκλιος ΠΟΛ 1252/2015 επί του θέματος.

## **5.5. Αυτουργοί / συναυτουργοί / πρόσωπα που διώκονται ποινικά.**

Οι διοικητικές κυρώσεις (πρόστιμα) που αναλύσαμε στο κεφάλαιο 4 για τις πράξεις της έκδοσης πλαστών / εικονικών φορολογικών στοιχείων και αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων επιβάλλονται σε βάρος των επιχειρήσεων, με όποια μορφή και να λειτουργούν π.χ. ατομική επιχείρηση, Ο.Ε., Ε.Ε., Α.Ε., ΕΠΕ, μονοπρόσωπη ΙΚΕ, μονοπρόσωπη ΕΠΕ, συνεταιρισμός κ.ο.κ..

**Οι ποινικές κυρώσεις** για τις πράξεις της έκδοσης πλαστών / εικονικών φορολογικών στοιχείων και αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων **επιβάλλονται σε βάρος των νομίμων εκπροσώπων των επιχειρήσεων** όπως αναλυτικά προσδιορίζονται στο άρθρο 67 του Ν. 4174/2013. Στο άρθρο 67 με τίτλο «αυτουργοί και συνεργοί» ορίζεται ποιοι θεωρούνται αυτουργοί του αδικήματος της φοροδιαφυγής στα νομικά πρόσωπα:

*1. Στα νομικά πρόσωπα, ως αυτουργοί των εγκλημάτων του παρόντος νόμου θεωρούνται, εφόσον με οποιαδήποτε πράξη ή παράλειψη συντέλεσαν στην τέλεσή τους:*

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

*β) Στις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες οι ομόρρυθμοι εταίροι και οι διαχειριστές αυτών ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση είτε από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών.*

*γ) Στις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης και ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρίες οι διαχειριστές αυτών ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση είτε από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών και όταν αυτοί ελλείπουν ή απουσιάζουν οι εταίροι αυτών.*

**δ) Στους συνεταιρισμούς και ενώσεις αυτών** οι πρόεδροι, οι γραμματείς, οι ταμίες, ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση είτε από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών.

**ε) Στις κοινοπραξίες, κοινωνίες, αστικές, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρίες,** ως αυτουργοί του εγκλήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται οι εκπρόσωποί τους, με βάση την ιδιωτική βούληση ή το νόμο ή δικαστική απόφαση, και αν ελλείπουν αυτοί, τα μέλη τους. Όταν στα μέλη αυτών περιλαμβάνονται και νομικά πρόσωπα ή αλλοδαπές επιχειρήσεις ή αλλοδαποί οργανισμοί, εφαρμόζονται ανάλογα και οι λοιπές διατάξεις της παρούσας παραγράφου.

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

ζ) Στα νομικά πρόσωπα εκτός των ανωτέρω αναφερομένων ή στις νομικές οντότητες κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 51Α του Ν. 2238/1994 ή της περίπτωσης δ' του άρθρου 2 του Ν. 4172/2013 , Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ως αυτουργοί θεωρούνται οι εκπρόσωποι αυτών ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση στη διοίκηση ή διαχείριση ή εκπροσώπηση αυτών.

2. Επίσης, αυτουργοί των ανωτέρω εγκλημάτων, κατά την έννοια της προηγούμενης παραγράφου, θεωρούνται και: α) όσοι δυνάμει νόμου ή δικαστικής απόφασης ή διάταξης τελευταίας βούλησης είναι διαχειριστές αλλότριας περιουσίας και β) ο επίτροπος ή κηδεμόνας ή διοικητής αλλοτρίων κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα.

3. Ο εν γνώσει υπογράφων ανακριβή φορολογική δήλωση ως πληρεξούσιος, καθώς και όποιος με οποιονδήποτε άλλο τρόπο εν γνώσει συμπράττει ή προσφέρει άμεση συνδρομή στην τέλεση των παραπάνω εγκλημάτων τιμωρείται ως άμεσος συνεργός.

4. **Αυτουργοί ή συμμετοχοί των ανωτέρω εγκλημάτων θεωρούνται σε κάθε περίπτωση και όσοι ασκούν εν τοις πράγμασι τις εξουσίες και αρμοδιότητες που αντιστοιχούν στις ιδιότητες και θέσεις της παραγράφου 1.**

Σχετικά με τις παραπάνω διατάξεις επισημαίνουμε τα ακόλουθα:

- Κατονομάζονται ως αυτουργοί των εγκλημάτων φοροδιαφυγής στις διάφορες μορφές νομικών προσώπων, τα πρόσωπα που ασκούν διοίκηση από το νόμο και εκπροσωπούν νόμιμα τα νομικά πρόσωπα έναντι οποιουδήποτε τρίτου προσώπου ή του Δημοσίου και τα οποία δεν ευθύνονται μόνο για τις πράξεις τους **αλλά και για τις παραλείψεις τους.**

- Αυτουργοί ή συμμετοχοί των εγκλημάτων φοροδιαφυγής θεωρούνται σε κάθε περίπτωση και όσοι ασκούν εν τοις πράγμασι τις εξουσίες και τις αρμοδιότητες που αντιστοιχούν στις ιδιότητες και θέσεις της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου 67. Στο σημείο αυτό ο νομοθέτης επιθυμεί να αναδείξει και να διώξει ποινικά τα υποκρυπτόμενα πρόσωπα που υπογείως κινούν τα νήματα των παράνομων δραστηριοτήτων μίας επιχείρησης και κρύβονται πίσω από έναν «αχυράνθρωπο» που οι ίδιοι τοποθέτησαν. Αναλυτικά αναφερόμαστε στη σελίδα 17 για τη δράση των υποκρυπτόμενων προσώπων. Εφόσον ο έλεγχος συγκεντρώσει επαρκή στοιχεία τεκμηρίωσης της εμπλοκής ενός τρίτου προσώπου σε εγκλήματα φοροδιαφυγής τότε σύμφωνα με το άρθρο 67 § 4 του Ν. 4174/2013, πρέπει να καταλογιστούν σε βάρος του τρίτου υποκρυπτόμενου προσώπου οι ίδιες διοικητικές κυρώσεις που επιβλήθηκαν στην επιχείρηση που εν τοις πράγμασι διοικεί καθώς επίσης και να διωχθεί ποινικά ως αυτουργός ή συμμετοχος εφόσον οι πράξεις είναι αξιόποινες κατά το άρθρο 66 του Ν. 4174/2013.
- Υπενθυμίζουμε την ισχύ των διατάξεων του άρθρου 40 § 3 και 4 του Ν. 3220/2004 που ορίζει ότι επί εικονικών φορολογικών στοιχείων που εκδόθηκαν **από πρόσωπα που αποδεικνύουν ότι είναι παντελώς αμέτοχα** με τις συγκεκριμένες εικονικές συναλλαγές, τότε οι αναλογούντες φόροι, τέλη και εισφορές και γενικά κάθε είδους φορολογικές επιβαρύνσεις και διοικητικές κυρώσεις επιβάλλονται καθώς και η ποινική δίωξη **ασκείται αποκλειστικά κατά του πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται και όχι κατά του φερόμενου εκδότη**. Βέβαια στην περίπτωση αυτή δύσκολα αποδεικνύεται ότι ο φερόμενος εκδότης είναι παντελώς αμέτοχος με την συναλλαγή. Η διάταξη αυτή προστέθηκε για να προστατευτούν πρόσωπα που όντως είναι αμέτοχα με εικονικές συναλλαγές π.χ. η δημιουργία ατομικής επιχείρησης με κλεμμένο δελτίο ταυτότητας ή με πλαστά στοιχεία ταυτότητας και μετέπειτα έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, χωρίς ο κάτοχος του δελτίου ταυτότητας να έχει καμία σχέση με την έκδοση των εικονικών τιμολογίων.
- Τονίζουμε ότι όπως ορίζεται στο άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 η φορολογική διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και του προσδιορισμού φόρου. Δηλαδή η φορολογική αρχή

έχει το βάρος της απόδειξης και οφείλει να τεκμηριώσει την παράβαση ή την αιτία από την οποία προσδιορίζεται η διαφορά φόρου.

- Σε αντιδιαστολή με την παραπάνω επισήμανση το άρθρο 65 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6<sup>ο</sup>

### Άσκηση προσφυγής ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών – Διοικητικών Δικαστηρίων

#### 6.1. Εισαγωγή

Στο παρόν κεφάλαιο περιγράφεται η διαδικασία άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών και των Διοικητικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση που οι φορολογούμενοι θελήσουν να αμφισβητήσουν την επιβολή ενός φόρου που επιβλήθηκε από την φορολογική διοίκηση.

#### 6.2 Άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Ο φορολογούμενος εφόσον αμφισβητεί πράξεις που εκδίδονται από 1/1/2014 και μετέπειτα, σε βάρος του από την Φορολογική Διοίκηση οφείλει **πριν** από την προσφυγή του στα Διοικητικά Δικαστήρια, **να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών** της Α.Α.Δ.Ε. Συγκεκριμένα ισχύει το άρθρο 63 του Ν. 4174/2013 που ορίζει ότι:

*1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου.*

*Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού.*

*Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του προέδρου πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, όπως εκάστοτε ισχύει.*

*2. Η Φορολογική Διοίκηση αποστέλλει την ενδικοφανή προσφυγή του υπόχρεου, συνοδευόμενη από σχετικά έγγραφα και τις απόψεις αυτής, εντός επτά (7) ημερών από την υποβολή, στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης, προκειμένου η τελευταία να αποφανθεί.*

*3. Με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής αναστέλλεται η καταβολή ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) του αμφισβητούμενου ποσού, υπό την προϋπόθεση ότι έχει καταβληθεί το υπόλοιπο πενήντα τοις εκατό (50%). Η αναστολή, σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο, δεν ισχύει επί του άμεσου προσδιορισμού του φόρου, καθώς και επί πράξης διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, που εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική του δήλωση.*

*4. Ο υπόχρεος έχει δικαίωμα να υποβάλει, ταυτόχρονα με την ενδικοφανή προσφυγή και αίτημα αναστολής της καταβολής που προβλέπεται στην παράγραφο 3. Η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης δύναται να αναστείλει την εν λόγω πληρωμή, μέχρι την έκδοση της απόφασής της, μόνο στην περίπτωση κατά την οποία η πληρωμή θα είχε ως συνέπεια ανεπανόρθωτη βλάβη για τον υπόχρεο. Εάν δεν εκδοθεί απόφαση εντός τριάντα (30) ημερών από την υποβολή της αίτησης στη Φορολογική Διοίκηση, η αίτηση αναστολής θεωρείται ότι έχει απορριφθεί. Τυχόν αναστολή της πληρωμής δεν απαλλάσσει τον υπόχρεο από την υποχρέωση καταβολής των τόκων λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του φόρου.*

*5. Εντός εκατόν είκοσι (120) ημερών από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης εκδίδει απόφαση, την οποία κοινοποιεί στον υπόχρεο, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Σε περίπτωση που για το ζήτημα που έχει τεθεί με την ενδικοφανή προσφυγή, η εξέταση της οποίας εκκρεμεί ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, έχει δημοσιευθεί πράξη του Συμβουλίου της Επικρατείας σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 1 του Ν. 3900/2010 (Α' 213), ο υπόχρεος δύναται να υποβάλει αίτηση ενώπιον του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, για αναστολή της προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών, για όσο διάστημα εκκρεμεί η κρίση του Συμβουλίου της Επικρατείας.*



*Ο Προϊστάμενος της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, εφόσον διαπιστώσει την ταυτότητα του νομικού ζητήματος, εκδίδει απόφαση αναστολής της προθεσμίας, πριν από την πάροδο της προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών, η οποία κοινοποιείται στον υπόχρεο. Η αναστολή καταλαμβάνει το σύνολο της ενδικοφανούς προσφυγής και ανατρέχει στην ημερομηνία δημοσίευσης της πράξης του Συμβουλίου της Επικρατείας, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 1 του ν. 3900/2010 ή, σε περίπτωση που η ενδικοφανής προσφυγή υποβληθεί μεταγενέστερα της ημερομηνίας δημοσίευσης της πράξης του Συμβουλίου της Επικρατείας, στην ημερομηνία υποβολής της ενδικοφανούς προσφυγής. Μετά την κοινοποίηση της απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης συνεχίζει η προθεσμία των εκατόν είκοσι (120) ημερών για έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής.*

*Σε περίπτωση που η προθεσμία που απομένει για έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής υπολείπεται των τριάντα (30) ημερών, η προθεσμία των εκατόν είκοσι (120) ημερών παρατείνεται αυτοδικαίως για επιπλέον τριάντα (30) ημέρες. Αν η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης το κρίνει απαραίτητο, δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση. Σε περίπτωση που προσκομισθούν νέα στοιχεία στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση. Με απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, που εκδίδεται πριν από την πάροδο της ανωτέρω προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών και κοινοποιείται στον υπόχρεο, η εν λόγω προθεσμία δύναται να παρατείνεται άπαξ για τριάντα (30) ημέρες, σε περίπτωση που προσκομισθούν από τον υπόχρεο νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών κατά τις τελευταίες τριάντα (30) ημέρες πριν από την πάροδο της προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών για την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής.*

*Αν, εντός της ανωτέρω προθεσμίας, δεν εκδοθεί απόφαση τότε θεωρείται ότι η ενδικοφανής προσφυγή έχει απορριφθεί από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης και ο υπόχρεος έχει λάβει γνώση αυτής της απόρριψης κατά την εκπνοή της προθεσμίας αυτής. Στην περίπτωση των ενδικοφανών προσφυγών που υποβάλλονται στην αρμόδια φορολογική αρχή μέχρι τις 28.2.2014 η προθεσμία του πρώτου εδαφίου επεκτείνεται σε εκατόν είκοσι (120) ημέρες. Ο Προϊστάμενος της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης μπορεί, με απόφασή του, να εξουσιοδοτεί άλλους υπαλλήλους της ίδιας υπηρεσίας, να υπογράφουν, με εντολή του, αποφάσεις επί ενδικοφανών προσφυγών και αιτήσεων αναστολής.*

*6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της*

ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.

7. Η Φορολογική Διοίκηση δεν έχει δικαίωμα προσφυγής κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.

8. Κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας για την αναστολή, λόγω άσκησης προσφυγής, ισχύουν ανάλογα οι διατάξεις της παραγράφου 3 του παρόντος άρθρου. Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη.

9. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να εκδίδει τις αναγκαίες κανονιστικές πράξεις για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου και ιδίως να καθορίζει τις λεπτομέρειες για τη λειτουργία της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεών της.

Η Φορολογική Διοίκηση έχει εκδώσει την απόφαση ΠΟΛ 1064/12-4-2017, με την οποία δίνει κατευθυντήριες οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 63 σχετικά με τη διαδικασία άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής.

Στη συνέχεια θα τονίσουμε τα σημαντικότερα σημεία της διαδικασίας άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 και της εκδοθείσας ΠΟΛ 1064/12-4-2017:

- Η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης του άρθρου 63 μετονομάστηκε σε **Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών** σύμφωνα με την απόφαση Δ6Α 1198069 ΕΞ 2013/31-12-2014.
- Η Δ.Ε.Δ. είναι ειδική αποκεντρωμένη υπηρεσία της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), υπαγόμενη απευθείας στον Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.
- Η Δ.Ε.Δ. έχει έδρα στο νομό Αττικής και διαρθρώνεται σε τρεις Υποδιευθύνσεις, εκ των οποίων η μία Υποδιεύθυνση εδρεύει στην Περιφερειακή Ενότητα Θεσσαλονίκης.

- Σκοπός της σύστασης της Δ.Ε.Δ. ήταν η αποσυμφόρηση των Διοικητικών Δικαστηρίων από χιλιάδες υποθέσεις που μπορούν να διευθετηθούν σε επίπεδο φορολογικής διοίκησης και μάλιστα στη σύντομη προθεσμία των τεσσάρων (4) μηνών από την κατάθεση της ενδικοφανούς προσφυγής. Είναι γεγονός ότι πριν την σύσταση της Δ.Ε.Δ. εκκρεμούσαν χιλιάδες υποθέσεων στα Διοικητικά Δικαστήρια και ο χρόνος εκδίκασης των υποθέσεων σε πρώτο και δεύτερο βαθμό μπορούσε να φτάσει ακόμη και στα έξι με επτά χρόνια, με συνακόλουθο δυσμενές αποτέλεσμα στην είσπραξη των δημοσίων εσόδων.
- Αντικειμενικός διπλός σκοπός με την υποχρεωτική άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της Δ.Ε.Δ. πριν από τη δικαστική είναι: α) να επιλύονται στη σύντομη προθεσμία των τεσσάρων μηνών, όσες υποθέσεις επιδέχονται άμεσης επίλυσης με συνακόλουθο αποτέλεσμα και την ταχύτερη είσπραξη των δημοσίων εσόδων και β) η Δ.Ε.Δ. να λειτουργεί ως στάδιο προελέγχου των υποθέσεων που πρόκειται να εισαχθούν στα Διοικητικά Δικαστήρια, έτσι ώστε να έχουν αναδειχθεί τα βασικά νομικά ζητήματα με αποτέλεσμα και την ολοκλήρωση της διοικητικής δικαιοσύνης σε συντομότερο χρονικό διάστημα.
- Ο φορολογούμενος εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη έχει εκδοθεί από τη Φορολογική Διοίκηση σε βάρος του οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή, η οποία θα εξεταστεί από την Δ.Ε.Δ.
- Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται στην φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη και πρέπει να αναφέρει τα επιχειρήματα και τα έγγραφα στα οποία ο φορολογούμενος στηρίζει το αίτημά του.
- Η προθεσμία για την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής από τον φορολογούμενο είναι εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης στον φορολογούμενο ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Κατ' εξαίρεση η προθεσμία αυτή για τους κατοίκους εξωτερικού ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες.
- Η παραπάνω προθεσμία των 30 και 60 ημερών αντίστοιχα αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου.
- Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ή τα ελεγκτικά κέντρα της Α.Α.Δ.Ε. (π.χ. Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) αποστέλλουν την ενδικοφανή προσφυγή του φορολογούμενου εντός επτά ημερών από την υποβολή της στη Δ.Ε.Δ.,

συνοδευόμενη από τα συνημμένα έγγραφα του φορολογούμενου καθώς και τις απόψεις της φορολογικής αρχής.

- Έχει εφαρμοστεί η πιλοτική εφαρμογή της ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής σύμφωνα με την απόφαση ΠΟΛ 1076/2018, η οποία ορίζει ότι από 9/5/2018 οι ενδικοφανείς προσφυγές και τα αιτήματα αναστολής του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 που αφορούν σε πράξεις ρητές ή σιωπηρές, οι οποίες εκδίδονται ή συντελούνται από: α) τη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, β) τη Δ.Ο.Υ. Χολαργού, γ) τη Δ.Ο.Υ. Ψυχικού, δ) τη Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων και ε) τη Δ.Ο.Υ. Ιωνίας Θεσσαλονίκης, δύνανται να υποβάλλονται είτε ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε., δηλαδή [www.aade.gr](http://www.aade.gr), εντός της προθεσμίας που ορίζουν οι οικείες διατάξεις είτε χειρόγραφα στη φορολογική αρχή σύμφωνα με τα οριζόμενα στη ΠΟΛ 1064/2017. Όλη η διαδικασία της ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής περιγράφεται αναλυτικά στην απόφαση ΠΟΛ 1076/2018.
- Απευθείας προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η φορολογική διοίκηση είναι **απαράδεκτη**, εκτός της εξαίρεσης που αναφέρουμε αμέσως μετά. Επομένως η διαδικασία της υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής στη Δ.Ε.Δ. είναι υποχρεωτική, σε περίπτωση αμφισβήτησης φόρου από τον υπόχρεο.
- Η μοναδική εξαίρεση υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της Δ.Ε.Δ. είναι για τις πράξεις διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου που εκδίδονται από 22/12/2016 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 46 του Ν. 4174/2013, οι οποίες θα προσβάλλονται απευθείας στο αρμόδιο Διοικητικό Δικαστήριο σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.
- Όλες οι αποφάσεις της Δ.Ε.Δ. Αθηνών και Θεσσαλονίκης δημοσιεύονται στο διαδίκτυο από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε., δηλαδή [www.aade.gr](http://www.aade.gr), και επομένως υπάρχει ελεύθερη πρόσβαση στις αποφάσεις της, χωρίς φυσικά να αναφέρονται τα στοιχεία του φορολογούμενου, για λόγους φορολογικού απορρήτου.

- Με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής αναστέλλεται η καταβολή ποσοστού 50% του αμφισβητούμενου ποσού, με την προϋπόθεση της καταβολής του υπολοίπου 50%.
- Ο υπόχρεος έχει δικαίωμα να υποβάλει ταυτόχρονα με την ενδικοφανή προσφυγή και αίτημα αναστολής της καταβολής του ποσοστού 50% του αμφισβητούμενου ποσού. Η Δ.Ε.Δ. δύναται να αναστείλει την εν λόγω καταβολή, μέχρι την έκδοση της αποφασής της, μόνο στην περίπτωση κατά την οποία η πληρωμή θα είχε ως συνέπεια ανεπανόρθωτη βλάβη στον υπόχρεο. Αν δεν έχει εκδοθεί απόφαση εντός τριάντα ημερών, η αίτηση αναστολής θεωρείται ότι έχει απορριφθεί. Τυχόν αναστολή της πληρωμής δεν απαλλάσσει τον υπόχρεο από την υποχρέωση καταβολής τόκων λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του φόρου.
- Εντός εκατόν είκοσι ημερών (120) από την υποβολής της ενδικοφανούς προσφυγής στη φορολογική διοίκηση, η Δ.Ε.Δ. εκδίδει απόφαση, την οποία κοινοποιεί στον υπόχρεο, αφού λάβει υπόψη τις ενστάσεις του υπόχρεου και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής και κάθε άλλη πληροφορία σχετική με την υπόθεση. Αν εντός της προθεσμίας των εκατόν είκοσι ημερών η Δ.Ε.Δ. δεν εκδώσει απόφαση, τότε θεωρείται ότι η ενδικοφανής προσφυγή έχει απορριφθεί από την Δ.Ε.Δ. και ο υπόχρεος έχει λάβει γνώση αυτής της απόρριψης κατά την εκπνοή της προθεσμίας αυτής.
- Η φορολογική διοίκηση δεν έχει δικαίωμα προσφυγής κατά της απόφασης της Δ.Ε.Δ. Επομένως σε περίπτωση που η Δ.Ε.Δ. δικαιώσει ολικά ή μερικά τον φορολογούμενο, η φορολογική διοίκηση είναι υποχρεωμένη να συμμορφωθεί με την απόφαση της Δ.Ε.Δ. και να αναμορφώσει το ποσό του φόρου που αρχικά βεβαιώθηκε και να επιστρέψει τυχόν καταβολές του φορολογούμενου.
- Αντίθετα κατά της απορριπτικής απόφασης της Δ.Ε.Δ. ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Η προθεσμία για την άσκηση προσφυγής είναι τριάντα ημέρες από την κοινοποίηση της απόφασης της Δ.Ε.Δ.

### 6.3 Άσκηση προσφυγής ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων.

Όπως προαναφέραμε, κατά της απόφασης της Δ.Ε.Δ. ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας των 120 ημερών προς έκδοση της απόφασης, ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Επίσης όπως προαναφέραμε είναι απαράδεκτη η απευθείας προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια και είναι απαραίτητη η προηγούμενη άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της Δ.Ε.Δ., με μοναδική εξαίρεση τις πράξεις διασφάλισης συμφερόντων του Δημοσίου.

Η προσφυγή κατατίθεται από τον φορολογούμενο στη γραμματεία του Διοικητικού Δικαστηρίου στο οποίο απευθύνεται **εντός τριάντα (30) ημερών** από την κοινοποίηση της απόφασης της Δ.Ε.Δ. Η γραμματεία του δικαστηρίου κοινοποιεί την προσφυγή στη Δ.Ε.Δ. επιδίδοντας αντίγραφο της προσφυγής. Εν συνεχεία, η Δ.Ε.Δ. ενημερώνει άμεσα εγγράφως την αρμόδια φορολογική αρχή προκειμένου να λάβει γνώση και να προβεί σε τυχόν δικές της ενέργειες. Η Δ.Ε.Δ. αποστέλλει αναλυτική έκθεση των απόψεων της επί της προσφυγής στο δικαστήριο στο οποίο απευθύνεται. Σε περίπτωση άσκησης προσφυγής κατά σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής τότε η Δ.Ε.Δ. διαβιβάζει το φάκελο της υπόθεσης στην αρμόδια φορολογική αρχή, η οποία και αναλαμβάνει να αποστείλει στο αρμόδιο Διοικητικό Δικαστήριο τα προβλεπόμενα μαζί με την αναλυτική έκθεση των απόψεων της.

Ταυτόχρονα με την αποστολή του διοικητικού φακέλου στο δικαστήριο, αντίγραφο του ίδιου φακέλου αποστέλλεται στα αρμόδια γραφεία του **Νομικού Συμβουλίου του Κράτους** στις περιπτώσεις που είναι υποχρεωτική, δηλαδή για υποθέσεις άνω των 150.000 € που εισάγονται σε πρώτο και τελευταίο βαθμό στο αρμόδιο Διοικητικό Εφετείο, ή κρίνεται αναγκαία η παρουσία του στο Διοικητικό Δικαστήριο για κάποιο σοβαρό λόγο. Αυτό γίνεται για να υπάρχει εκπροσώπηση του Δημοσίου από στελέχη του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους στα Διοικητικά Δικαστήρια.

Σημειώνεται ότι για το παραδεκτό της προσφυγής ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων απαιτείται να προσκομιστεί ως την πρώτη συζήτηση της υπόθεσης, αποδεικτικό καταβολής **παραβόλου**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 277 του Ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας). Στις φορολογικές και τελεωνειακές υποθέσεις, το παράβολο για την προσφυγή, την έφεση και την αντέφεση ορίζεται σε ποσοστό 1% του αντικειμένου της διαφοράς και μέχρι του ποσού των 15.000 €. Αν το παράβολο υπερβαίνει το

ποσό των 3.000 € καταβάλλεται το ποσό αυτό, το επιπλέον δε τυχόν οφειλόμενο και μέχρι του ορίου των 15.000 €, καταλογίζεται με την οριστική απόφαση του δικαστηρίου επί της προσφυγής ή της έφεσης. Κατά την κατάθεση της εισαγωγικού δικόγραφου καταβάλλεται από τον υπόχρεο το 1/3 του συνολικού παραβόλου και έως την πρώτη συζήτηση της υπόθεσης τα υπόλοιπα 2/3 αυτού. Για τον υπολογισμό του ποσού του παραβόλου, ο φορολογούμενος απευθύνεται με αίτησή του προς την αρμόδια φορολογική αρχή που εξέδωσε την αμφισβητούμενη πράξη, η οποία και του χορηγεί ατελώς ειδικό σημείωμα για το ποσό του παραβόλου.

Για να γίνει κατανοητός ο τρόπος προσδιορισμού του παραβόλου θα παραθέσουμε τα ακόλουθα αριθμητικά παραδείγματα.

Έστω π.χ. ότι το ποσό της διαφοράς είναι 100.000 €, όπως προκύπτει από το ειδικό σημείωμα της αρμόδιας φορολογικής αρχής. Το παράβολο που πρέπει να καταβληθεί για να γίνει παραδεκτή η προσφυγή ανέρχεται σε 1.000 € ( $100.000 * 1\%$ ), εκ των οποίων 333,33 € (το 1/3) πρέπει να καταβληθεί με την κατάθεση του εισαγωγικού δικόγραφου και το ποσό των 666,67 € πρέπει να καταβληθεί έως την πρώτη συζήτηση της υπόθεσης.

Έστω ότι το ποσό της διαφοράς είναι 800.000 €, όπως προκύπτει από το ειδικό σημείωμα της αρμόδιας φορολογικής αρχής. Το παράβολο που πρέπει να καταβληθεί για να γίνει παραδεκτή η προσφυγή ανέρχεται σε 8.000 € ( $800.000 * 1\%$ ). Ο υπόχρεος θα πρέπει να καταβάλει 3.000 € και οι υπόλοιπες 5.000 € καταλογίζονται με την οριστική απόφαση του δικαστηρίου επί της προσφυγής ή της έφεσης.

Έστω ότι το ποσό της διαφοράς είναι 2.000.000 €, όπως προκύπτει από το ειδικό σημείωμα της αρμόδιας φορολογικής αρχής. Το παράβολο που πρέπει να καταβληθεί για να γίνει παραδεκτή η προσφυγή ανέρχεται σε 15.000 € (μέγιστο ποσό παραβόλου) και όχι σε 20.000 €. Ο υπόχρεος θα πρέπει να καταβάλει 3.000 € και οι υπόλοιπες 12.000 € καταλογίζονται με την οριστική απόφαση του δικαστηρίου επί της προσφυγής ή της έφεσης.

Αν το ένδικο βοήθημα ή μέσο απορριφθεί για οποιοδήποτε λόγο, τότε το παράβολο καταπίπτει υπέρ του Δημοσίου, ενώ αν αυτά γίνουν δεκτά ή αν η δίκη καταργηθεί για οποιοδήποτε λόγο, τότε το παράβολο αποδίδεται σε αυτόν που το κατέβαλε. Αν η προσφυγή ή το ένδικο μέσο γίνουν δεκτά εν μέρει, το παράβολο αποδίδεται κατά ένα μέρος του, όπως καθορίζεται κατά την κρίση του δικαστηρίου.

Τέλος, όσον αφορά την **αρμοδιότητα** των διοικητικών δικαστηρίων ισχύει το άρθρο 6 του Ν. 2717/1999 (Κ.Δ.Δ.), σύμφωνα με το οποίο η εκδίκαση των φορολογικών και τελωνειακών διαφορών, των οποίων το αντικείμενο δεν υπερβαίνει τις εξήντα χιλιάδες (60.000) ευρώ, ανήκει σε πρώτο βαθμό στο **μονομελές πρωτοδικείο**. Αν το αντικείμενο

υπερβαίνει τις 60.000 € και μέχρι του ποσού των 150.000 €, αρμόδιο είναι το **τριμελές πρωτοδικείο** για πρώτο βαθμό. Αν το αντικείμενο υπερβαίνει το ποσό των 150.000 €, η αρμοδιότητα ανήκει σε πρώτο και τελευταίο βαθμό στο **τριμελές εφετείο**.



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7<sup>ο</sup>

### ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

Με τις διατάξεις του Ν. 4174/2013 και ειδικά όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το Ν. 4337/2015, επήλθαν αξιοσημείωτες αλλαγές στη φορολογική νομοθεσία και ειδικότερα σε ότι αφορά τις ποινές και τις διοικητικές κυρώσεις για παραβάσεις σχετικά με έκδοση πλαστών / εικονικών φορολογικών στοιχείων και λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, σε σύγκριση με την προγενέστερη ισχύ του Ν. 2523/97.

Είναι γεγονός ότι τα πολύ υψηλά πρόστιμα που προέβλεπε ο Ν. 2523/97 για τις προαναφερόμενες παραβάσεις (διπλάσιο της καθαρής αξίας των τιμολογίων, τριπλάσιο του Φ.Π.Α. και εξωλογιστικός προσδιορισμός εισοδήματος) είχε ως αποτέλεσμα η φορολογική διοίκηση να καταλογίζει και να βεβαιώνει τεράστια ποσά, από τα οποία το Δημόσιο εισέπραττε απειροελάχιστα. Καθώς αφενός οι εκδότες των πλαστών / εικονικών φορολογικών στοιχείων συνήθως ήταν μέλη κυκλωμάτων χωρίς να διαθέτουν ατομική περιουσία και αφετέρου οι λήπτες των εικονικών φορολογικών στοιχείων αδυνατούσαν να καταβάλουν τα υπέρογκα πρόστιμα και οδηγούνταν στην αδυναμία πληρωμής / χρεοκοπία, ακόμη και αν είχαν την πρόθεση να συμβιβαστούν με το Ελληνικό Δημόσιο.

Από την άλλη πλευρά, η εξάλειψη των προστίμων που προβλέπει η τροποποίηση του Ν. 4174/2013 με την ισχύ του Ν. 4337/2015, για την λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων και την έκδοση εικονικών / πλαστών φορολογικών στοιχείων για το χρονικό διάστημα από 17/10/2015 και μετέπειτα, προβλέπω ότι θα δημιουργήσει έξαρση του φαινομένου σε συνδυασμό με τις υπόλοιπες επικρατούσες συνθήκες στην Ελληνική οικονομία. Δηλαδή την ύπαρξη υψηλών φορολογικών συντελεστών που υπάρχουν στην Ελλάδα τα τελευταία χρόνια, την σύνδεση των ασφαλιστικών εισφορών με το εισόδημα, την οικονομική κρίση που υπάρχει στη χώρα μας, την χαμηλή φορολογική συνείδηση κ.α.

Για την αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής μέσω χρήσης εικονικών / πλαστών φορολογικών στοιχείων και γενικότερα τον περιορισμό της φοροδιαφυγής θα μπορούσε το Ελληνικό Δημόσιο και η φορολογική διοίκηση να υιοθετήσει την ακόλουθη δέσμη μέτρων:

- Επαναφορά της επιβολής αυτοτελούς προστίμου για την λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων και την έκδοση εικονικών / πλαστών φορολογικών στοιχείων. Το πρόστιμο θα μπορούσε να κυμαίνεται σε ποσοστό 40% με 50% επί της καθαρής αξίας των εικονικών φορολογικών στοιχείων, όπως περίπου προβλέπονται στις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 για τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν πριν τις 17/10/2015.
- Στη διεθνή οικονομία η συνταγή για τη μείωση της φοροδιαφυγής είναι μείωση των φορολογικών συντελεστών και αυστηροποίηση των προστίμων για φοροδιαφυγή. Στη χώρα μας τα τελευταία χρόνια συνέβη το ακριβώς αντίθετο, δηλαδή αυξήθηκαν οι φορολογικοί συντελεστές και μειώθηκαν τα πρόστιμα για φοροδιαφυγή. Το αποτέλεσμα ήταν να υπάρχει μία έξαρση του φαινομένου της φοροδιαφυγής και μείωση των δηλούμενων εισοδημάτων. Επομένως η γενικότερη κατεύθυνση για τον περιορισμό της φοροδιαφυγής είναι : μείωση των φορολογικών συντελεστών και αυστηροποίηση των προστίμων για φοροδιαφυγή. Με αυτόν τον τρόπο ο φορολογούμενος δεν θα έχει σοβαρό κίνητρο να φοροδιαφύγει και παράλληλα θα γνωρίζει ότι αν συλληφθεί να φοροδιαφεύγει, τα πρόστιμα θα είναι αυστηρά και θα λειτουργούν με αποτρεπτικό τρόπο.
- Καθιέρωση ενός μόνιμου μηχανισμού περαιώσης φορολογικών διαφορών που προέρχονται από χρήση εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά τα πρότυπα εφαρμογής του προγενέστερου νόμου 3888/2010. Δηλαδή ο φορολογούμενος θα έχει τη δυνατότητα να δηλώσει οικειοθελώς τη χρήση εικονικών / μη νόμιμων φορολογικών στοιχείων και με την αποκλειστική προϋπόθεση της **εξόφλησης** της προκύπτουσας καταβολής φόρου / προστίμου, να μην έχει καμία περαιτέρω διοικητική και ποινική κύρωση εξαιτίας των συγκεκριμένων εικονικών / μη νόμιμων φορολογικών στοιχείων. Το ποσοστό του προστίμου / φόρου θα πρέπει να κυμαίνεται μεταξύ 50% - 60%, ανάλογα με την μορφή και το μέγεθος της επιχείρησης. Η δήλωση θα μπορεί να υποβληθεί ακόμη και μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου και όπως προαναφέραμε, μετά την εξόφληση του ποσού, η υπόθεση θα θεωρείται περαιωθείσα. Με αυτόν τον τρόπο : α) επιτυγχάνεται άμεση αύξηση των δημοσίων εσόδων από υποθέσεις που θα είχαν αμφίβολο μελλοντικό εισπρακτικό αποτέλεσμα, β) προκαλείται αποσυμφόρηση των υπηρεσιών επανεξέτασης υποθέσεων (Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, Διοικητικά Δικαστήρια) με άμεσο αποτέλεσμα την

ταχύτερη επανεξέταση των υπόλοιπων υποθέσεων με θετικό αντίκτυπο στην αύξηση των δημόσιων εσόδων, γ) προκαλείται αποσυμφόρηση των ποινικών δικαστηρίων με άμεσο αποτέλεσμα την ταχύτερη απονομή δικαιοσύνης και δ) επιτυγχάνεται απαγκίστρωση του ελεγκτικού μηχανισμού από τις συγκεκριμένες υποθέσεις που θα θεωρούνται πλέον ως περαιωθείσες και ενασχόλησής του με λοιπές ελεγκτικές υποθέσεις.

- Περαιτέρω αύξηση της χρήσης των ηλεκτρονικών τρόπων πληρωμής, δηλαδή μέσω χρεωστικών / πιστωτικών καρτών, μέσω τραπέζης κλπ. Θεωρώ ότι η επίτευξη σημαντικών πρωτογενών πλεονασμάτων τα τελευταία χρόνια, οφείλεται σε μεγάλο βαθμό στην επέκταση της χρήσης των χρεωστικών / πιστωτικών καρτών ως άμεσο αποτέλεσμα των capital controls και την υποχρεωτική εγκατάσταση των τερματικών μηχανημάτων αποδοχής καρτών (pos) σε πολλές κατηγορίες επιχειρήσεων. Στην κατεύθυνση αυτή θα μπορούσε : α) το όριο εξόφλησης συναλλαγών μέσω ηλεκτρονικής πληρωμής να πέσει στα 200 € από 500 € που είναι σήμερα, β) το ποσοστό του εισοδήματος που πρέπει οι φορολογούμενοι να πραγματοποιούν ηλεκτρονικές πληρωμές να αυξηθεί π.χ. στο 30% του εισοδήματος τους γιατί το ισχύον ποσοστό (10% μέχρι 10.000 € και 15% μέχρι 30.000 €) είναι πολύ εύκολο να επιτευχθεί από τους πρώτους μήνες του έτους. Παραλληλα αυτό είναι ένα αναπτυξιακό μέτρο γιατί δημιουργεί ένα κίνητρο στους φορολογούμενους να καταναλώσουν με αποτέλεσμα και την διεύρυνση της φορολογικής βάσης, γ) οι τράπεζες να χρεώνουν ένα μικρό συμβολικό ποσοστό προμήθειας για αναλήψεις μετρητών τόσο από μηχανήματα ΑΤΜ όσο και από τα γκισέ. Με αυτόν τον τρόπο οι καταναλωτές θα οδηγηθούν σε περαιτέρω μείωση της χρήσης μετρητών και αύξησης της χρήσης ηλεκτρονικών τρόπων πληρωμής. Ως αποτέλεσμα της αύξησης της χρήσης ηλεκτρονικών τρόπων πληρωμής είναι ο περιορισμός της φοροδιαφυγής καθώς γίνεται ευκολότερος ο εκ των υστέρων φορολογικός έλεγχος των επιχειρήσεων.
- Εντατικοποίηση των ελέγχων με χρήση των νέων τεχνολογιών καθώς και αξιοποίηση των τεράστιων βάσεων δεδομένων που έχει στη διάθεσή της η Α.Α.Δ.Ε. Οι διασταυρωτικοί αυτοί έλεγχοι θα πρέπει να διενεργούνται από μία κεντρική υπηρεσία σε σύντομο χρονικό διάστημα, ούτως ώστε να βρίσκονται άμεσα οι επιχειρήσεις που δημιουργήθηκαν με σκοπό να διασπείρουν την αγορά με εικονικά / πλαστά φορολογικά στοιχεία. Στη

συνέχεια αφού εντοπιστούν οι συγκεκριμένες εικονικές επιχειρήσεις, να προωθείτε άμεσα η απενεργοποίηση των ΑΦΜ των εν λόγω επιχειρήσεων για να σταματήσει η περαιτέρω έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και οι άλλες απαραίτητες ενέργειες για να μπει φραγμός στις παράνομες δραστηριότητες τους.

- Πάντα θεωρείτε προτιμότερη η πρόληψη μιας παράνομης δραστηριότητας παρά η εκ των υστέρων καταστολή αυτής. Στο πλαίσιο αυτής της λογικής, θα πρέπει να επανέλθει η υποχρεωτική αυτοψία κατά την έναρξη εργασιών σε επιχειρήσεις που ιδρύονται από ορισμένες ύποπτες κατηγορίες «επιχειρηματιών» όπως : αλλοδαποί (ειδικά προερχόμενοι από χώρες της Ανατολικής Ευρώπης, Αφρικής και Ασίας), ηλικιωμένοι (ειδικά αυτοί που δεν έχουν παρελθόν στην επιχειρηματική δραστηριότητα), άτομα με χαμηλό μορφωτικό επίπεδο, άτομα εξαρτημένα από ουσίες κλπ. Ακόμα και μετά την έναρξη εργασιών και αφού πληρούν συγκεκριμένα απαιτούμενα κριτήρια, οι συγκεκριμένες κατηγορίες επιχειρήσεων θα πρέπει να ελέγχονται ετησίως για τις συναλλαγές τους και την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων.
- Στο πλαίσιο της πρόληψης ίδρυσης επιχειρήσεων που έχουν σκοπό την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων θα μπορούσε να τεθεί ως απαιτούμενο για την ίδρυση μίας νέας επιχείρησης η κατάθεση ενός χρηματικού ποσού ως εγγύησης σε τράπεζα υπέρ του Δημοσίου. Η κίνηση αυτή έχει διπλό σκοπό: αφενός να διαπιστωθεί η σοβαρότητα και φερεγγυότητα του υποψηφίου επιχειρηματία και αφετέρου σε περίπτωση που διαπιστωθεί η μεταγενέστερη έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων ή διπάπραξη άλλης μορφής φοροδιαφυγή, το συγκεκριμένο ποσό θα περιέρχεται στη κατοχή του Ελληνικού Δημοσίου. Με την πάροδο ενός συγκεκριμένου χρονικού διαστήματος (π.χ. τριετία) και αφού διαπιστωθεί η ομαλή λειτουργία και η φορολογική συμμόρφωση της εν λόγω επιχείρησης, το συγκεκριμένο ποσό θα αποδεσμεύεται και θα επιστρέφεται στην επιχείρηση.
- Προτείνεται η δημιουργία ενός μητρώου επιχειρήσεων που ενεπλάκησαν στο παρελθόν σε υποθέσεις λήψης / έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων και ο τακτικός έλεγχος των συναλλαγών τους που δηλώνονται μέσω των συγκεντρωτικών καταστάσεων (ΜΥΦ) από κεντρική υπηρεσία. Παρατηρείται το φαινόμενο τα ίδια πρόσωπα ενώ έχουν συλληφθεί στο παρελθόν για

έκδοση / λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, μετά την πάροδο λίγων ετών να συνεχίζουν την συγκεκριμένη παράνομη δράση τους, εκμεταλλευόμενοι την ατιμωρησία που επικρατεί και την καθυστέρηση στη διένεργεια των ελέγχων.

- Η απόφαση του Σ.τ.Ε. με την οποία κρίθηκαν αντισυνταγματικές οι προγενέστερες παρατάσεις της παραγραφής και η τελική καθιέρωση του κανόνα της πενταετούς παραγραφής, δεν αφήνει περιθώρια στη φορολογική διοίκηση για καθυστερήσεις στη διένεργεια των ελέγχων. Για να καταπολεμηθεί το φαινόμενο της έκδοσης / λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων και της φοροδιαφυγής γενικότερα θα πρέπει να γίνονται **έλεγχοι**. Οι έλεγχοι πρέπει να είναι αποτελεσματικοί, στοχευμένοι, εντατικοί και χωρίς καθυστερήσεις.
- Το ανθρώπινο δυναμικό της φορολογικής διοίκησης θεωρείται από τα πλέον καταρτισμένα και εξειδικευμένα του Ελληνικού Δημοσίου. Για την καλύτερη αξιοποίηση του υπάρχοντος ανθρώπινου δυναμικού, η φορολογική διοίκηση θα μπορούσε : α) να διοργανώσει στοχευμένα επιμορφωτικά σεμινάρια με θέμα την καταπολέμηση του φαινομένου της έκδοσης / λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων και της φοροδιαφυγής γενικότερα και β) να επιβραβεύει τους ελεγκτές που αναδεικνύουν κυκλώματα έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων και περαιώνουν τις αντίστοιχες υποθέσεις. Με αυτόν τον τρόπο θα δοθεί ένα κίνητρο στο προσωπικό της φορολογικής διοίκησης να ερευνήσει, να αναδείξει και να ολοκληρώσει αντίστοιχες υποθέσεις. Η επιβράβευση θα μπορούσε να είναι είτε ηθική, είτε μισθολογική είτε μέσω της αξιοποίησης τους σε καταλληλότερο πόστο.
- Τέλος ένας τομέας που μάλλον η χώρα μας υστερεί σημαντικά είναι η καλλιέργεια της φορολογικής συνείδησης. Θα μπορούσε μία ομάδα εξειδικευμένων ανθρώπων της φορολογικής διοίκησης να πραγματοποιεί ενημερωτικές ημερίδες στα λύκεια της χώρας μας σε σκοπό την ενημέρωση και την καλλιέργεια της φορολογικής συνείδησης στους αυριανούς φορολογούμενους και επιχειρηματίες της χώρας. Είναι αξιοζήλευτες οι επιδόσεις των Βορειοευρωπαϊκών Χωρών στο τομέα της καλλιέργειας της φορολογικής συνείδησης και θα έπρεπε να δώσουμε βαρύτητα στο τρόπο ενίσχυσης αυτής στη χώρα μας.

## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

- ✓ Δημήτρης Σταματόπουλος, Γιάννης Σταματόπουλος, Πάρης Σταματόπουλος (2018), Ανάλυση – Ερμηνεία Κυρώσεων Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, εκδόσεις forin Σταματόπουλος.
- ✓ Χρήστος Νεγκάκης (2016), Λογιστική Εταιριών σύμφωνα με τα Ελληνικά και Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.
- ✓ Χρήστος Νεγκάκης, Παναγιώτης Ταχυνάκης (2017), Ελεγκτική Εσωτερικός Έλεγχος Θεωρία και Εφαρμογές, εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική.
- ✓ Απόστολος Λιόλιος (1-7-2016), άρθρο «Εγκλήματα Φοροδιαφυγής – Ποινικές Κυρώσεις – Αυτουργοί και Συνεργοί».
- ✓ Αρ. πρωτ. 1506/30-01-2007 Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων, Οδηγός Ελέγχου Πλαστών, Εικονικών και Νοθευμένων φορολογικών στοιχείων.
- ✓ Allingham and Sandmo (1972), Income Tax Evasion : a Theoretical Analysis, University of Pennsylvania and the Norwegian School of Economics and Business Administration.
- ✓ Slemrod (2007), Taxing ourselves fourth edition.

## **ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ**

- ✓ Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας).
- ✓ Ν. 2523/1997.
- ✓ Ν. 4337/2015.
- ✓ Ν. 4172/2013.
- ✓ Ν. 3888/2010.
- ✓ Ν. 4446/2016.
- ✓ Ν. 4472/2017.
- ✓ Ποινικός Κώδικας.
- ✓ Ν. 3220/2004.
- ✓ Ν. 2717/1999.
- ✓ ΠΟΛ 1142/2016.
- ✓ ΠΟΛ 1252/2015.
- ✓ ΠΟΛ 1064/2017.
- ✓ ΠΟΛ 1076/2018.