



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

**ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ**

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**ΕΙΚΟΝΙΚΑ – ΠΛΑΣΤΑ ΚΑΙ ΝΟΘΕΥΜΕΝΑ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ**

του ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΟΥ ΦΟΙΤΗΤΗ

ΜΠΕΧΛΙΒΑΝΗ ΙΩΑΝΝΗ ΤΟΥ ΔΗΜΗΤΡΙΟΥ

Επιβλέπων Καθηγητής: κ. ΠΑΠΑΝΑΣΤΑΣΙΟΥ ΙΩΑΝΝΗΣ

**Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στην
Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική**

ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ

ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ 2014

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Ευχαριστίες.....	6
Γενικά.....	7
Εισαγωγή.....	8

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

1 Ισχύουσα και προϋσχύουσα νομοθεσία – Έννοιες / ορισμοί πλαστού ή εικονικού ή νοθευμένου Στοιχείου – Αδίκημα Φοροδιαφυγής – Κυρώσεις / Πρόστιμα	10
1.1 Ισχύουσα Νομοθεσία	10
1.1.1 Άρθρο 55 Ν. 4174/13 (ισχύς από 1/1/14 . Παραβάσεις φοροδιαφυγής. Πρόστιμα	10
1.1.2. Άρθρο 60. Παρεμπόδιση, υπόθαλψη και συνέργεια	13
1.1.3 Άρθρο 50. Αλληλέγγυα ευθύνη	13
1.1.4 Άρθρο 45. Απαρίθμηση εκτελεστών τίτλων	14
1.1.5 Άρθρο 46. Λήψη διασφαλιστικών μέτρων	15
1.1.6 Άρθρο 47. Ατομική ειδοποίηση καταβολής οφειλής / υπερημερίας	16
1.1.7 Άρθρο 48. Αναγκαστική εκτέλεση	17
1.1.8 Άρθρο 49. Λήψη μέτρων σε περίπτωση υπόνοιας καταδολίευσης	17
1.2 Προϋσχύουσα Νομοθεσία (κυρίως Ν. 2523/97)	18
1.2.1. Έννοια πλαστών εικονικών και νοθευμένων φορολογικών στοιχείων	18
1.2.2. Διοικητικές Κυρώσεις – Πρόστιμα	20
1.2.3. Ποινικές Κυρώσεις	26
1.2.4. Άσκηση Ποινικής Δίωξης	29

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

2 Χρήση Πλαστών & Εικονικών στοιχείων – Εκδότες αυτών – Τρόποι κατασκευής και έκδοσης αυτών	32
2.1 Επισήμανση	32
2.2 Εκδότες Πλαστών και Εικονικών στοιχείων	32
2.3 Τρόποι κατασκευής και έκδοσης Πλαστών και Εικονικών στοιχείων	32
2.3.1 Παράνομη χρήση φορολογικών μηχανισμών	34

2.3.2	Χρησιμοποίηση απωλεσθέντων (δήθεν) στοιχείων	35
2.3.3	Χρήση αποκρυβέντων εντύπων από προσκομισθέντα για ακύρωση στοιχεία	35
2.3.4	Λαθραία διάτρηση	35
2.3.5	Μη νόμιμη διάτρηση σε μηχανή Δ.Ο.Υ.	36
2.3.6	Παράνομη διάτρηση εκτός Δ.Ο.Υ	36
2.3.7	Παράνομη χρήση των επιπλέον θεωρημένων αντιτύπων	36
2.3.8	Λοιπές μέθοδοι	36

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

3.	Μέθοδοι εντοπισμού εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων	37
3.1	Γενικά	37
3.1.1	Η έλλειψη στοιχείου διακίνησης ή η μη αναγραφή του αριθμού κυκλοφορίας του πρώτου φορτηγού αυτοκινήτου ή του ονόματος του πλωτού μέσου στα στοιχεία διακίνησης.	37
3.1.2	Το μεταφορικό μέσο και ο τρόπος μεταφοράς	38
3.1.3	Η έλλειψη φορτωτικών εγγράφων	39
3.1.4	Η έλλειψη μηχανολογικού εξοπλισμού και εξειδικευμένου τεχνικού προσωπικού εκτέλεσης έργου.	39
3.1.5	Ο τρόπος πληρωμής .	39
3.1.6	Ο χρόνος έκδοσης του στοιχείου.	40
3.1.7	Η συνάφεια της δραστηριότητας του εκδότη με το αντικείμενο εργασιών.	40
3.1.8	Ο προμηθευτής	41
3.1.9	Οι αποθηκευτικοί χώροι και η ύπαρξη των πωληθέντων ως αποθέματα.	41
3.1.10	Ο πάγιος εξοπλισμός.	42
3.1.11	Προμήθεια μη συμβατών με τη δραστηριότητα της επιχείρησης ειδών ή προμήθεια ειδών σε ποσότητες δυσανάλογες των ποσοτήτων προηγούμενων ετών.	42
3.1.12	Οι τιμές των αγαθών	43
3.1.13	Η συχνότητα των συναλλαγών και η ποσότητα αγοράς των αγαθών.	43
3.1.14	Η τραπεζική δανειοδότηση.	43
3.1.15	Η διαφορά στην επιχειρηματική πρακτική.	43
3.1.16	Ο γραφικός χαρακτήρας.	44
3.1.17	Οι αλλοιώσεις στοιχείων ή εγγραφών.	44
3.1.18	Η χωρική αρμοδιότητα της Δ.Ο.Υ..	44
3.1.19	Τεχνικές επιχειρήσεις του άρθρου 34 του ν. 2238/1994.	44

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

4	Σκοπιμότητα χρήσης Εικονικών – Πλαστών στοιχείων ή Νόθευση στοιχείων και μέθοδοι φοροδιαφυγής	45
4.1	Γενικά	45
4.2	Διαπιστώσεις ως προς την σκοπιμότητα	45
4.2.1	1 ^η	45
4.2.2	2 ^η	45
4.2.3	3 ^η	46
4.2.4	4 ^η	47
4.2.5	5 ^η	47
4.2.6	6 ^η	48
4.2.7	7 ^η	48
4.2.8	8 ^η	48
4.2.9	9 ^η	48
4.2.10	10 ^η	48
4.2.11	11 ^η	48
4.2.12	12 ^η	48
4.2.13	13 ^η	49

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο

5.	Έκδοση και λήψη εικονικών στοιχείων συναλλαγών με εξωτερικό	49
----	---	----

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο

6.	Τελικές Γενικές Παρατηρήσεις, Εκθέσεις ελεγκτικών Υπηρεσιών Υπ.Ο. - Διαδικαστικά θέματα & Δικαστηριακή Νομολογία , επί θεμάτων εικονικών, πλαστών και νοθευμένων στοιχείων	56
6.1	Γενικά	56
6.1.1	Περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις	56
6.2	Εκθέσεις Ελεγκτικών υπηρεσιών περί έκδοσης-λήψης εικονικών πλαστών / νοθευμένων στοιχείων. Περιεχόμενο και σαφήνεια της έκθεσης ελέγχου	57
6.3	Θέματα έκθεσης κατάσχεσης	59

6.4	Επιλεκτικές αποφάσεις του ΣτΕ σχετικές με πλαστά και εικονικά τιμολόγια καθώς & λοιπά θέματα που σχετίζονται με αυτά & τις λοιπές διαδικασίες (ποινικές κυρώσεις κλπ), οι οποίες μεταξύ άλλων αναφέρονται σε θέματα όπως:	60
-----	---	----

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7^ο

7	Έκδοση / λήψη εικονικών – πλαστών στοιχείων και ρόλος Συναυτουργών / Υποκρυπτόμενων / Συνεργών . Περιπτωσιολογία – Υποθέσεις εικονικών / πλαστών μεγάλης απάτης και έκτασης φοροδιαφυγής	65
7.1	Ρόλος συναυτουργών, υποκρυπτόμενων και συνεργών	65
7.2	Υποθέσεις – περιπτωσιολογία, αποκάλυψης από ελεγκτικές αρχές Υπ.Ο. απάτης φοροδιαφυγής με χρήση εικονικών – πλαστών στοιχείων	67
7.2.1	Συναλλαγές ημεδαπών επιχειρήσεων και επιτηδευματιών	67
7.2.1.A	Περίπτωση Α – Αγροτικά προϊόντα – συναλλαγές εμπόρων με αγρότες	67
7.2.1.A.1	Ιστορικό.	67
7.2.1.A.2	Διαπιστώσεις Εικονικότητας.	69
7.2.1.A.3	Διακρίσεις Εικονικότητας.	69
7.2.1.A.4	Επισημάνσεις.	70
7.2.1.A.5	Εκθέσεις συνταχθείσες	71
7.2.1.A.6	Ποινικές Διώξεις	73
7.2.1.B	Περίπτωση Β – Αγροτικά προϊόντα – συναλλαγές μεταξύ εμπόρων	74
7.2.1.B.1	Ιστορικό.	74
7.2.1.B.2	Διαπιστώσεις και διάκριση Εικονικότητας.	77
7.2.1.B.3	Εκθέσεις συνταχθείσες	78
7.2.1.B.4	Ποινικές Διώξεις	79
7.2.2	Συναλλαγές ημεδαπών επιχειρήσεων με αλλοδαπά Ν.Π. και Φ.Π.	79
7.2.2.A	Περίπτωση Α – ιατρικές υπηρεσίες– συναλλαγές με αλλοδαπούς τουρίστες	79
7.2.2.A.1	Ιστορικό.	79
7.2.2.A.2	Διαπιστώσεις και διάκριση Εικονικότητας	83
7.2.2.A.3	Εκθέσεις συνταχθείσες	83
7.2.2.A.4	Ποινικές Διώξεις	84

7.2.2.B	Περίπτωση Β – αγροτικά προϊόντα – συναλλαγές μεταξύ εικονικών ημεδαπών και αλλοδαπών επιχειρήσεων	84
7.2.2.B.1	Ιστορικό.	84
7.2.2.B.2	Διαπιστώσεις	85
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8 ^ο		
8.	Απόψεις - Κρίσεις τρίτων & διαπιστώσεις - συμπεράσματα εκδότη για την φοροδιαφυγή	86
8.1	Γενικά – έρευνα	86
8.2	Ερωτηματολόγιο	87
8.3	Αποτελέσματα ερωτηματολογίου – Διαπιστώσεις	89
8.4	Διαπιστώσεις – Γενικά συμπεράσματα	92
8.4.1	Αναγκαία Παρατήρηση πριν την παράθεση των διαπιστώσεων :	92
8.4.2	Αποκωδικοποίηση απαντήσεων	92
8.4.3	Τελικά συμπεράσματα – ολοκλήρωση Διπλωματικής	94
	Βιβλιογραφία	96

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Πριν την παρουσίαση της παρούσας διπλωματικής θα ήθελα να ευχαριστήσω τόσο τον επιβλέποντα καθηγητή Κο Παπαναστασίου Ιωάννη για την βοήθεια και συμπαράσταση στην εκπόνηση και ολοκλήρωση της εργασίας αυτής, αλλά με την ευκαιρία και όλους τους καθηγητές που συμμετείχαν στο διετές ΠΜΣ «Εφαρμοσμένη Λογιστική – Ελεγκτική» που με το επιστημονικό τους υπόβαθρο κατάφεραν ολοκληρωμένα να παρουσιάσουν και να διδάξουν όλες τις πτυχές της εφαρμοσμένης Μακροοικονομικής και μικροοικονομικής λογιστικής και ελεγκτικής θεωρίας, μέσα από πληρέστατη και σύγχρονη θεματολογία, άκρως επικαιροποιημένη έως και τις τελευταίες εφαρμοσμένες τεχνικές και μορφές αλλά και με τις τελευταίες ισχύουσες νομοθετικές διατάξεις . Επίσης ευχαριστώ πολύ για την μικρή ανοχή που όλοι οι διδάσκοντες δείξαν κυρίως ως προς την αρκετές φορές μη έγκαιρη προσέλευσή μου αντιλαμβανόμενοι την δύσκολη υπηρεσία που εργάζομαι και τις απαιτήσεις που έχει.

ΓΕΝΙΚΑ

Η παρούσα εργασία αποβλέπει στην λεπτομερή και αναλυτική παρουσίαση των σκοπών στους οποίους αποβλέπουν όσοι χρησιμοποιούν πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία με κυριότερο όλων την φοροδιαφυγή, με παράλληλη καταγραφή των ορισμών αυτών διαχρονικά, τις μεθόδους που χρησιμοποιούνται, ενδείξεις και τρόπους εντοπισμού επισκόπησης και αναγνώρισης αυτών, καθώς και την ισχύουσα έως σήμερα νομοθεσία και νομολογία για το θέμα αυτό.

Επιπλέον αναπτύσσεται περιπτώσιολογία επί εικονικών πλαστών στοιχείων με αποσπασματική καταγραφή πραγματικών υποθέσεων του συντάξα την παρούσα, ως Ελεγκτή του Υπ. Οικονομικών και ανήκοντα τα τελευταία 11 χρόνια (από το 2003) έως και σήμερα στην ευαίσθητη υπηρεσία του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος.

Υποθέσεις που ελέγχθηκαν και είχαν ως αποτέλεσμα την διαπίστωση μεγάλης έκτασης φοροδιαφυγής (εισόδημα, ΦΠΑ παρακρατούμενοι φόροι) με την έκδοση –λήψη εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων, αποκρύπτοντας βεβαίως κατά την εντός της εργασίας αυτής παρουσίαση, ευαίσθητα δεδομένα (στοιχεία Φ.Π. ή Ν.Π. ως εκδότες-λήπτες εικονικών), τόσο για λόγους δεοντολογίας όσο και για λόγους φορολογικού απορρήτου που απορρέει από τις συνδυασμένες διατάξεις του Ν. 2238/94 (ΚΦΕ) όπως τροποποιήθηκε και αντικαταστάθηκε με τον Ν. 4172/13 (νέος ΚΦΕ), του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) όπως τροποποιήθηκε και αντικαταστάθηκε με τον ΚΦΑΣ του Ν. 4093/12, του Ν. 2523/97 (κυρώσεις-πρόστιμα) και τέλος τον Ν. 4174/13 ΚΦΔ (κώδικας φορολογικών διαδικασιών) όπως ισχύει πλέον από 1/1/14 με εξαίρεση κάποια άρθρα μεταξύ των άλλων και αυτών περί εικονικών-πλαστών και νοθευμένων στοιχείων που ισχύουν από δημοσίευσής του ήτοι 26/7/13.

Η ολοκλήρωση της εργασίας θα γίνει με τα συμπεράσματα όπως προκύπτουν από την αναλυτική παρουσίαση και καταγραφή των αναφερομένων αλλά και τις γενικότερες και προσωπικές εμπειρίες, λόγω της πολύχρονης και συνεχούς ενασχόλησης (θεωρητικής και πρακτικής).

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Το φαινόμενο της χρήσης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων εμφανίζεται σε όλους τους τομείς της οικονομικής δραστηριότητας (πρωτογενή, δευτερογενή, τριτογενή τομέα και υπηρεσίες) από την παραγωγή και το εμπόριο αγαθών μέχρι τον τομέα των κατασκευών, την παροχή δραστηριοποίηση επαγγελματιών αμιγώς παροχής υπηρεσιών και τη δραστηριότητα των ελευθέρων επαγγελματιών. Φαινόμενο που έχει πάρει μεγάλες διαστάσεις με αποκάλυψη καθημερινά νέες περιπτώσεις απάτης. Το μεγαλύτερο ποσοστό των συναλλαγών αυτών αναφέρεται στο χονδρικό εμπόριο, στη βιομηχανική παραγωγή, στον κατασκευαστικό τομέα και στον κλάδο παράδοσης ανακυκλώσιμων απορριμμάτων (σκραπ) καθώς και στο χώρο της διαφήμισης, και σε μικρότερο ποσοστό στο λιανικό εμπόριο, στο χώρο των ελεύθερων επαγγελματιών και των επιχειρήσεων LEASING, των γραφικών τεχνών και λοιπών κλάδων. Εξέχουσα θέση κατέχουν η αγροτική οικονομία σε όλους τους τομείς, αλλά και οι εισαγωγές-εξαγωγές και ενδοκοινοτικές παραδόσεις-αποκτήσεις.

Βασική επιδίωξη μέσω της χρήσης εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων, η μη καταβολή ή η μείωση καταβολής των ποσών τόσο έμμεσων όσο και άμεσων φόρων και σε μερικές περιπτώσεις η «τακτοποίηση» λογιστικών – φορολογικών ατασθαλιών και παρατυπιών ως προσπάθεια των επιτηδευματιών να μην καταβάλουν φόρους, και κάλυψης προγενέστερων μεθόδων φοροδιαφυγής που προηγήθηκαν.

Η μη καταβολή έμμεσων φόρων ή η καταβολή μειωμένου ποσού φόρου εστιάζεται κυρίως στο Φ.Π.Α. με τη διόγκωση του Φ.Π.Α. των εισροών, ο οποίος συμψηφίζεται με το Φ.Π.Α. των εκροών, με φορολογικά στοιχεία κυρίως για ανύπαρκτες αγορές και δαπάνες.

Η μη καταβολή ή η μείωση καταβολής άμεσων φόρων επιδιώκεται μέσω της μείωσης των κερδών, με την αύξηση είτε των δαπανών, είτε του κόστους πωληθέντων προϊόντων ή εμπορευμάτων ή παρασχεθέντων υπηρεσιών, με φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες δαπάνες ή αγορές, που έχουν σαν αποτέλεσμα τη μεταβολή των αποτελεσμάτων (μείωση των κερδών, μείωση ή μηδενισμό της ζημίας).

Στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές το τελευταίο διάστημα διαπιστώνεται ότι υφίστανται σειρά συναλλαγών οι οποίες αποτελούν μέρος κυκλικών συναλλαγών που σκοπό έχουν είτε να εισπράξουν ποσό Φ.Π.Α. μέσω της διαδικασίας επιστροφής που προβλέπεται για το Φ.Π.Α., είτε να μην αποδοθεί ποτέ το ποσό Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στις συναλλαγές αυτές, με τη βοήθεια κατασκευασμένων κυκλωμάτων από εμπλεκόμενες επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε διεθνές επίπεδο (π.χ. απάτη τύπου Καρουζέλ ή κυκλική απάτη)

Οι συναλλαγές αυτές έχουν, συνήθως, ως αντικείμενο την εμπορία αγροτικών προϊόντων, την εισαγωγή και transit μεταφορά σε άλλες χώρες της ΕΕ κινητών τηλεφώνων, την εμπορία Η/Υ ή εξαρτημάτων ηλεκτρονικών υπολογιστών, την εμπορία κοσμημάτων, μεταχειρισμένων αγαθών του περιθωρίου κέρδους κ.λπ..

Τέλος αξίζει να σημειωθεί ότι η χρήση εικονικών εμφανίζει και διογκούμενο και πλασματικό ύψος ακαθαρίστων εσόδων, ικανό όμως για λήψη επιδοτήσεων, λήψη τραπεζικών χαμηλότοκων και ανταγωνιστικών δανείων και διευκολύνσεων λόγω της καλής εικόνας που προσδίδουν οι υποτιθέμενες και αυξανόμενες πωλήσεις, κερδίζοντας βέβαια και την εμπιστοσύνη της αγοράς και των υποψήφιων επενδυτών και προμηθευτών – πελατών , εφαρμόζοντας ασφαλώς τον αθέμιτο ανταγωνισμό, με πλασματική προσέλευση συναλλασσόμενων λόγω των παραπάνω που αναπτύχθηκαν

Το διαρκώς αυξανόμενο μέγεθος της φοροδιαφυγής από την χρήση εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων, από όλους τους υποκείμενους της οικονομικής δραστηριότητας, καθώς και η διαφοροποίηση των μεθόδων έκδοσης και χρήσης τέτοιων φορολογικών στοιχείων κατέστησαν αναγκαία την ύπαρξη επιχειρησιακών σχεδίων και προγραμμάτων για καθολική δράση των ελεγκτικών Υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών (Υπ.Ο.), αξιοποιώντας παράλληλα προς τούτο και την μέχρι σήμερα ελεγκτική εμπειρία που προέκυψε από τους διενεργούμενους ελέγχους των ελεγκτικών υπηρεσιών του Υπ.Ο., δημιουργώντας ταυτόχρονα και ηλεκτρονικό μητρώο επιχειρήσεων όλων των τύπων και γενικά ατόμων που είτε ως αυτουργοί είτε ως συναυτοργοί – συνεργοί είτε ως υποκρυπτόμενοι, έκαναν χρήση πλαστών εικονικών και νοθευμένων στοιχείων.

Ένα ηλεκτρονικό αρχείο μόνιμα αυξανόμενο, ως ένα επιπλέον εργαλείο εντοπισμού και διασταύρωσης με ιστορικότητα πολλών χρόνων και πολλών εμπλεκομένων Φ.Π. ή Ν.Π. .

Βασικός στόχος και επιδίωξη του Υπ. Οικονομικών δεν είναι άλλος από την ανακάλυψη και καταπολέμηση όλων των μορφών φοροδιαφυγής και ιδιαίτερα του χαρακτηριζόμενου ως ιδιάζουσας μορφής απάτης, φαινομένου έκδοσης – λήψης εικονικών πλαστών και νοθευμένων στοιχείων, με απώτερο σκοπό την διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

1. Ισχύουσα και προϊσχύουσα Νομοθεσία – Έννοιες / Ορισμοί

Πλαστού ή Εικονικού ή Νοθευμένου στοιχείου – Αδίκημα

Φοροδιαφυγής – Κυρώσεις / Πρόστιμα -

1.1 Ισχύουσα Νομοθεσία Ν.4174/13

1.1.1 Άρθρο 55. Ν. 4174 / 13 (ισχύς από 1/1/14)

Παραβάσεις φοροδιαφυγής – Πρόστιμα

1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται:

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

β) η μη απόδοση, ανακριβής απόδοση, συμψηφισμός, έκπτωση ή διακράτηση φόρου προστιθέμενης αξίας και παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, καθώς και η μη υποβολή δήλωσης ή η υποβολή ανακριβούς δήλωσης με σκοπό τη μη πληρωμή των παραπάνω φόρων τελών ή εισφορών, εφόσον προβλέπεται από τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας που αφορά φόρους που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα,

γ) η είσπραξη επιστροφής των παραπάνω φόρων από τη Φορολογική Διοίκηση μετά από παραπλάνηση της Φορολογικής Διοίκησης με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων,

δ) η έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων, καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων. 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 ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο και όταν οι αξίες που αναγράφονται στο πρωτότυπο και στο αντίτυπο αυτού, το οποίο χρησιμοποιείται για φορολογικούς σκοπούς είναι διαφορετικές,

ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, φορολογική αρχή. 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, 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.

2. α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση παραστατικού στοιχείου και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε με ελάχιστο ύψος προστίμου στην περίπτωση αυτή το ποσό των δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ.

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

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

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

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

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

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

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

δ) Στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα

τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

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

3. Η επιβολή προστίμων και η σχετική διοικητική διαδικασία σύμφωνα με τον Κώδικα είναι ανεξάρτητες από τυχόν ποινικές κυρώσεις και οποιαδήποτε ποινική διαδικασία προβλέπεται από οποιονδήποτε άλλο νόμο.

4. Πληροφορίες ή έγγραφα, τα οποία αφορούν ποινική διαδικασία, δεν χορηγούνται στη Φορολογική Διοίκηση χωρίς προηγούμενη έγγραφη άδεια του αρμόδιου Εισαγγελέα.

1.1.2. Άρθρο 60. Παρεμπόδιση, υπόθαλψη και συνέργεια

Κάθε πρόσωπο που παρεμποδίζει ή αποπειράται να παρεμποδίσει τις ενέργειες και την εκτέλεση καθηκόντων της Φορολογικής Διοίκησης κατά την άσκηση των εξουσιών της σύμφωνα με τον Κώδικα ή υποθάλπει ή υποκινεί άλλο πρόσωπο ή συνεργεί με άλλο πρόσωπο για τη διάπραξη παράβασης του Κώδικα υπόκειται στα ίδια πρόστιμα που υπόκειται ο φορολογούμενος.

1.1.3 Άρθρο 50. Αλληλέγγυα ευθύνη

1. Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσής τους, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. Στα νομικά πρόσωπα που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως μαζί με τα πιο πάνω πρόσωπα, για την πληρωμή των κατά το προηγούμενο εδάφιο οφειλόμενων φόρων του διαλυόμενου νομικού προσώπου και εκείνο που το απορρόφησε ή το νέο νομικό πρόσωπο που συστήθηκε ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους.

2. Τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 ευθύνονται προσωπικά και αλληλεγγύως για τους παρακρατούμενους φόρους και κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου που εκπροσωπούν ως εξής:

α) Αν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ως άνω ιδιότητες από τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης του φόρου και μετά.

β) Αν δεν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα, που είχαν μία από τις πιο πάνω ιδιότητες κατά το χρόνο που υπήρχε η υποχρέωση παρακράτησης του φόρου.

3. Αν κατά το χρόνο διάλυσης νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας δεν έχουν εξοφληθεί όλες οι φορολογικές υποχρεώσεις του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, περιλαμβανόμενων των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, οι κατά το χρόνο διάλυσης αυτών μέτοχοι ή εταίροι με ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον πέντε τοις εκατό (5%) ευθύνονται αλληλεγγύως με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα για την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, μέχρι του ποσού των αναληφθέντων κερδών ή απολήψεων σε μετρητά ή σε είδος λόγω της ιδιότητας του μετόχου ή εταίρου κατά τα τρία (3) τελευταία έτη προ της λύσης.

4. Ευθύνεται αλληλεγγύως με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα για την καταβολή του οφειλόμενου και μη εξοφληθέντος φόρου κατά τη λύση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, και κάθε πρόσωπο που υπήρξε μέτοχος ή εταίρος αυτού με ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον πέντε τοις εκατό (5%) κατά τα τρία (3) τελευταία έτη πριν τη λύση του μέχρι του ποσού των αναληφθέντων κερδών ή απολήψεων σε μετρητά ή σε είδος λόγω της ιδιότητας του μετόχου ή εταίρου και εφόσον η οφειλή αφορά την περίοδο, στην οποία το εν λόγω πρόσωπο ήταν μέτοχος ή εταίρος.

5. Πρόσωπα ευθυνόμενα για την καταβολή φόρου εκ μέρους του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας σύμφωνα με το παρόν άρθρο δύνανται να ασκήσουν έναντι της Φορολογικής Διοίκησης, παράλληλα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεσή του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα.

6. Οι παράγραφοι 3 και 4 δεν ισχύουν για νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών ή αναγνωρισμένο χρηματιστήριο σε άλλο κράτος – μέλος της Ε.Ε..

1.1.4 Άρθρο 45. Απαρίθμηση εκτελεστών τίτλων

1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου.

2. Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι:

- α) στην περίπτωση άμεσου προσδιορισμού φόρου, ο προσδιορισμός του φόρου, όπως προκύπτει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης,
- β) στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προσδιορισμού του φόρου που κοινοποιείται στον φορολογούμενο,
- γ) στην περίπτωση εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου,
- δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου,
- ε) στην περίπτωση προληπτικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προληπτικού προσδιορισμού του φόρου,
- στ) σε περίπτωση έκδοσης οριστικής δικαστικής απόφασης, η απόφαση αυτή όπως κοινοποιείται στον φορολογούμενο,

ζ) σε περίπτωση καταλογισμού τόκων και προστίμων, οι αντίστοιχες πράξεις.

1.1.5 Άρθρο 46. Λήψη διασφαλιστικών μέτρων

1. Η Φορολογική Διοίκηση, προκειμένου να διασφαλίζει σεις, στις οποίες αυτό απαιτείται για την αποτροπή επικείμενου κινδύνου για την είσπραξη των φόρων, να προβαίνει με βάση τον εκτελεστό τίτλο του άρθρου 45 του Κώδικα και χωρίς δικαστική απόφαση στην επιβολή συντηρητικής κατάσχεσης κινητών, ακινήτων, εμπραγμάτων δικαιωμάτων σε αυτά, απαιτήσεων και γενικά όλων των περιουσιακών στοιχείων του οφειλέτη του Δημοσίου είτε βρίσκονται στα χέρια του είτε στα χέρια τρίτου. Κατά τα λοιπά εφαρμόζονται αναλογικά τα άρθρα 707–723 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας, εξαιρουμένων των άρθρων 715 παρ. 5 και 722 του ανωτέρω Κώδικα.
2. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί με τις ίδιες προϋποθέσεις της παραγράφου 1, να προβαίνει στη λήψη των προβλεπόμενων στον Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας ασφαλιστικών μέτρων με βάση τον εκτελεστό τίτλο κατ' ανάλογη εφαρμογή του άρθρου 691 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας.
3. Τα μέτρα της προηγούμενης παραγράφου διατάσσονται από τον Πρόεδρο του Διοικητικού Πρωτοδικείου της έδρας της αρμόδιας για τη σχετική φορολογία αρχής χωρίς να απαιτείται προηγούμενη κλήτευση του φορολογουμένου.
4. Με τις ίδιες προϋποθέσεις μπορεί να εγγραφεί υποθήκη για κάθε φόρο και λοιπά έσοδα του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα.

1.1.6 Άρθρο 47. Ατομική ειδοποίηση καταβολής οφειλής / υπερημερίας

1. Σε περίπτωση μη καταβολής των ποσών που αναφέρονται στην πράξη προσδιορισμού του φόρου ή στην πράξη επιβολής τόκων ή προστίμων ή στην πράξη εκκαθάρισης του φόρου μετά την έκδοση οριστικής δικαστικής απόφασης μέχρι την προβλεπόμενη σε αυτά ημερομηνία πληρωμής το αρμόδιο όργανο της Φορολογικής Διοίκησης αποστέλλει στον φορολογούμενο ατομική ειδοποίηση καταβολής των οφειλών του που δεν έχουν καταβληθεί εντός των νομίμων προθεσμιών πριν τη διενέργεια οποιασδήποτε πράξης εκτέλεσης σύμφωνα με όσα ορίζονται στα επόμενα άρθρα του Κώδικα.

2. Σε περίπτωση μη καταβολής των ποσών που αναφέρονται στην ατομική ειδοποίηση εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της ατομικής ειδοποίησης καταβολής οφειλής, το αρμόδιο όργανο της Φορολογικής Διοίκησης μπορεί να προβεί στη λήψη μέτρων αναγκαστικής εκτέλεσης σύμφωνα με όσα ορίζονται στον Κώδικα μετά την πάροδο της προθεσμίας των τριάντα (30) ημερών.

3. Στην ατομική ειδοποίηση αναφέρονται:

α) το ονοματεπώνυμο και τα στοιχεία του φορολογουμένου,

β) ο Α.Φ.Μ. του φορολογουμένου, εφόσον έχει εκδοθεί,

γ) η ημερομηνία έκδοσης της ατομικής ειδοποίησης καθώς και παραπομπές στους αντίστοιχους εκτελεστούς τίτλους, συμπεριλαμβανομένων αριθμών, σχετικών προθεσμιών ή και ημερομηνιών καταβολής δόσεων,

δ) το είδος και το ποσό των οφειλόμενων φόρων, των τόκων, των προστίμων και η φορολογική περίοδος ή περίοδοι που αφορούν αυτά, με εξαίρεση αυτά για τα οποία ισχύει νόμιμη ή δικαστική αναστολή πληρωμής,

ε) η εντολή καταβολής των ποσών αυτών,

στ) ο τρόπος πληρωμής των ανωτέρω,

ζ) ο όρος ότι οι τόκοι συνεχίζουν να υπολογίζονται μέχρι την τελική εξόφληση της οφειλής,

η) ο όρος ότι εφόσον ο φορολογούμενος δεν προβεί σε εξόφληση εντός τριάντα (30) ημερών από την επίδοση της ατομικής ειδοποίησης, η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε διαδικασία αναγκαστικής είσπραξης των ποσών που αναφέρονται σε αυτή, εκτός εάν ο φορολογούμενος υπαχθεί σε πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών εντός τριάντα (30) ημερών σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 43 του Κώδικα.

4. Η ατομική ειδοποίηση κοινοποιείται στον φορολογούμενο σύμφωνα με το άρθρο 5 του Κώδικα.

5. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα ρυθμίζονται ειδικότερα θέματα καθώς και οι λεπτομέρειες εφαρμογής του παρόντος άρθρου.

1.1.7 Άρθρο 48. Αναγκαστική εκτέλεση

1. Εξαιρουμένων των θεμάτων που ρυθμίζονται διαφορετικά από τον παρόντα Κώδικα, η αναγκαστική είσπραξη των φόρων και λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα διενεργείται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο ν.δ. 356/1974 περί Κώδικα Εισπράξεως Δημοσίων Εσόδων.
2. Ειδικά, η διαδικασία συμψηφισμού που προβλέπεται στο άρθρο 83 του ν.δ. 356/1974 περί Κώδικα Εισπράξεως Δημοσίων Εσόδων δεν εφαρμόζεται αναφορικά με τους φόρους και λοιπά έσοδα του Δημοσίου που καλύπτονται από τον Κώδικα.
3. Όπου στον Κώδικα Εισπράξεως Δημοσίων Εσόδων γίνεται αναφορά στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., στον Διευθυντή του Δημοσίου Ταμείου ή γενικότερα σε άλλο αρμόδιο όργανο νοείται στο εξής ο Γενικός Γραμματέας.
4. Αναγκαστική εκτέλεση δεν διενεργείται για οφειλές, η πληρωμή των οποίων τελεί σε νόμιμη ή δικαστική αναστολή και για όσο χρόνο αυτή διαρκεί. Αναγκαστική εκτέλεση δεν διενεργείται επίσης για οφειλές που έχουν υπαχθεί σε πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών, εφόσον ο φορολογούμενος συμμορφώνεται με το πρόγραμμα.

1.1.8 Άρθρο 49. Λήψη μέτρων σε περίπτωση υπόνοιας καταδολίευσης

1. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις που υπάρχουν πληροφορίες ή υπόνοιες ότι ο φορολογούμενος θα προβεί σε μεταβίβαση περιουσιακών του στοιχείων ή προβαίνει σε προπαρασκευαστικές ενέργειες για να εγκαταλείψει τη χώρα ή σε οποιαδήποτε άλλη ενέργεια που θέτει σε κίνδυνο την είσπραξη του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να λαμβάνει με βάση τον εκτελεστό τίτλο μέτρα αναγκαστικής εκτέλεσης ακόμη και πριν τη νόμιμη ημερομηνία καταβολής της οφειλής ή την κοινοποίηση της ατομικής ειδοποίησης ή την παρέλευση της τριακονθήμερης προθεσμίας που προβλέπεται για την καταβολή της οφειλής με τη σύμφωνη γνώμη του Οικονομικού Εισαγγελέα.
2. Με τις προϋποθέσεις που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο μπορεί επίσης να εγγράφεται υποθήκη.
3. Κατ' εξαίρεση, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος μεταβιβάσει περιουσιακά στοιχεία του, η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβαίνει στην άσκηση αγωγής καταδολίευσης για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, σύμφωνα με τα άρθρα 931κ.ε. του ΑΚ και για τη χρονική περίοδο μέχρι δύο (2) έτη από την ημερομηνία της καταδολιευτικής ενέργειας.

Στην περίπτωση αυτή η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να ζητήσει ως ασφαλιστικό μέτρο τη δικαστική μεσεγγύηση σύμφωνα με τα άρθρα 725 κ.ε. του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας.

1.2 Προϊσχύουσα Νομοθεσία (κυρίως Ν. 2523/97)

κυρώσεις διοικητικές και ποινικές – και πρόστιμα ΚΒΣ - ΚΦΑΣ και Ν. 2523/97

Σημείωση : Οι αναφορές εντός πλαισίων, αφορούν διατάξεις με ισχύ έως 26/7/2013 ή 31/12/2013 και την από 26/7/2013 δημοσίευση και έναρξη ισχύος του ΚΦΔ Ν. 4174 / 13 όπως παραπάνω αναφερθήκαμε στις αντίστοιχες διατάξεις περί εικονικών – πλαστών και κυρώσεων., ενώ οι αναφορές εκτός πλαισίων εξακολουθούν να ισχύουν.

1.2.1. Έννοια πλαστών εικονικών και νοθευμένων φορολογικών στοιχείων

ΕΝΝΟΙΕΣ-ορισμοί

A.

Πότε ένα στοιχείο θεωρείται πλαστό και πότε εικονικό ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν.2523/1997, όπως οι διατάξεις αυτές συμπληρώθηκαν και ισχύουν.

Ειδικότερα:

1. Ως Πλαστό θεωρείται και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγισθεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου.

2. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής (εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή) ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε μεν αλλά από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικά πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία (εικονικότητα ως προς το πρόσωπο). Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπεύθυνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.

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

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

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

5. **Εικονική επιχείρηση –κυρώσεις σε υποκρυπτόμενο:** Αναφορικά με την εικονική επιχείρηση και τις κυρώσεις σε υποκρυπτόμενο πρόσωπο, τέθηκε σχετικό ερώτημα στο Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Ν.Σ.Κ.), σε βάρος ποίου θα γίνει ο καταλογισμός των φορολογικών υποχρεώσεων μιας επιχείρησης, σε περίπτωση εικονικότητας του προσώπου που φέρεται ως φορέας της επιχείρησης. Το Ν.Σ.Κ. εξέδωσε την αριθ. 84/1999 Γνωμοδότησή του, που κοινοποιήθηκε με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1093/16.04.1999, και η οποία αποτέλεσε περαιτέρω αιτία για νομοθετική ρύθμιση του ανωτέρω θέματος. **Έτσι ρητά πλέον ορίζεται με τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 40 του ν.3220/2004 (ΦΕΚ Α'15/28.1.2004), ότι:**

«**Επί εικονικών φορολογικών στοιχείων τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιαδήποτε μορφής επιχείρηση ή από οποιοδήποτε φυσικό, νομικό ή άλλης μορφής πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά αποδεικνύουν ότι είναι παντελώς αμέτοχα με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οι αναλογούντες φόροι, τέλη και εισφορές και γενικά οι κάθε είδους φορολογικές επιβαρύνσεις και διοικητικές κυρώσεις επιβάλλονται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται αποκλειστικά κατά του πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται και όχι κατά του φερόμενου εκδότη. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και για παραβάσεις που έχουν διαπραχθεί μέχρι το χρόνο δημοσίευσης του νόμου αυτού (28.1.2004), για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οι οικείες καταλογιστικές πράξεις ή εφόσον εκδόθηκαν δεν έχουν οριστικοποιηθεί κατά οποιονδήποτε τρόπο ή εκκρεμούν ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας, εφαρμοζόμενων των διατάξεων περί δικαστικού συμβιβασμού, όπου συντρέχει περίπτωση» Με βάση τα παραπάνω και για τις περιπτώσεις που συντρέχει εφαρμογή των άρθρων 14 του ν.2523/1997 για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, η προβλεπόμενη Ειδική Έκθεση Ελέγχου συντάσσεται σε βάρος του πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται, ως πράγματι ασκών τη δραστηριότητα της επιχείρησης και όχι σε βάρος του φερόμενου εκδότη που αποδεικνύει ότι είναι παντελώς αμέτοχος με τη συναλλαγή. Σε σχέση με τα προαναφερόμενα σημειώνεται ότι στις περιπτώσεις που διαπιστώνεται ότι ο φερόμενος εκδότης δεν είναι παντελώς αμέτοχος με τις συγκεκριμένες συναλλαγές, οι φορολογικές και λοιπές κυρώσεις επιβάλλονται αυτοτελώς και παράλληλα τόσο στο φερόμενο εκδότη, όσο και στον υποκρυπτόμενο ο οποίος ασκεί πράγματι την επιχείρηση (Σ.τ.Ε. 3446/2000 και 4347/2001).**

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

B. Επισημάνσεις -Διευκρινίσεις:

α. Από την γραμματική διατύπωση του νόμου: «θεωρείται ως πλαστό και ...», συμπεραίνεται ότι υφίστανται και λοιπές περιπτώσεις για τις οποίες ένα στοιχείο μπορεί να χαρακτηριστεί πλαστό πέραν των καταγεγραμμένων στο νόμο περιπτώσεων.

β. Στο νόμο 2523/1997 (άρθρο 19 παράγραφος 4) δεν περιλαμβάνονται οι περιπτώσεις στοιχείων που εκδίδονται «... για διακίνηση ή οποιαδήποτε άλλη αιτία ανύπαρκτη στο σύνολο ή για μέρος αυτής ...», αλλά αναφέρεται ρητά η διάταξη μόνο σε στοιχεία που εμφανίζουν συναλλαγές μη υπαρκτές, ως προς την ίδια τη συναλλαγή ή ως προς το πρόσωπο που διενήργησε τη συναλλαγή, σε σχέση με τον ορισμό της έννοιας του εικονικού που δινόταν στις διατάξεις του άρθρου 31 παρ.1 του ν.1591/1986.

Διευκρινίζεται ότι τα στοιχεία εσωτερικής διακίνησης, διακίνησης μεταξύ επαγγελματικών εγκαταστάσεων της ίδιας επιχείρησης καθώς και λοιπές περιπτώσεις που δεν αναφέρονται σε συναλλαγές δεν αντιμετωπίζονται ως εικονικά. Στις περιπτώσεις αυτές που τα στοιχεία, κατά την ανωτέρω έννοια δεν χαρακτηρίζονται εικονικά, αντιμετωπίζονται σε ότι αφορά την εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ., ως ανακριβή.

Έτσι τα στοιχεία αυτοπαράδοσης αγαθών ή ιδιοχρησιμοποίησης υπηρεσιών, ως μη αναφερόμενα σε συναλλαγές αλλά εκδιδόμενα για τις ανάγκες λειτουργίας του Φ.Π.Α. δεν μπορεί να χαρακτηρισθούν «εικονικά», στις περιπτώσεις που διαπιστώνονται διαφορές ως προς την αναγραφόμενη αξία, αλλά τα στοιχεία αυτά αντιμετωπίζονται, καθόσον αφορά την εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ., ως ανακριβή.

γ. Σε ότι αφορά στο χαρακτηριστικό των εγγράφων μεταφοράς – φορτωτικών CMR (Διεθνή έγγραφα μεταφοράς) ως πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων, διευκρινίζεται:

- Εφόσον τα CMR εκδίδονται από επιχειρήσεις εγκατεστημένες στην Ελλάδα καθώς και από επιχειρήσεις που δεν έχουν εγκατάσταση και φορολογική υποχρέωση στην Ελλάδα, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 16 του Κ.Β.Σ., και γίνεται χρήση τους και ως παραστατικών φορολογικής εμφάνισης δαπανών ή εξόδων, τότε, για την

πλαστικότητα ή και την εικονικότητά τους, επιβάλλονται και γι' αυτά σε βάρος των ληπτών όλες οι κυρώσεις που προβλέπονται από την κείμενη φορολογική νομοθεσία για τα πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία.

- Εφόσον τα CMR εκδίδονται από επιχειρήσεις εγκατεστημένες στην Ελλάδα ή φέρονται ότι εκδόθηκαν από επιχειρήσεις που δεν έχουν εγκατάσταση και φορολογική υποχρέωση στην Ελλάδα, ενώ οι επιχειρήσεις αυτές είναι ανύπαρκτες ή δεν έχουν καμία εμπλοκή και στην πραγματικότητα τα εν λόγω CMR εκδόθηκαν στην Ελλάδα για φορολογική χρήση, τότε στις περιπτώσεις αυτές οι κυρώσεις λόγω της πλαστικότητας ή εικονικότητας επιβάλλονται και σε βάρος των εκδοτών ή των υποκρυπτόμενων εκδοτών, κατά περίπτωση.

δ. Σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις εικονικότητας, θα πρέπει να εξετάζεται κάθε υπόθεση με ιδιαίτερη προσοχή, να στοιχειοθετείται πλήρως η εικονικότητα και να αποδεικνύεται αδιαμφισβήτητα και όχι με τεκμαρτό ή συμπερασματικό τρόπο, χωρίς ενδοιασμούς και υπεκφυγές, το πρόσωπο που ασκεί πράγματι τη δραστηριότητα είτε πρόκειται για φυσικό είτε πρόκειται για νομικό πρόσωπο είτε πρόκειται για άλλης μορφής πρόσωπο. Σκόπιμο κρίνεται επίσης, στις περιπτώσεις αυτές να γίνεται συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που υπάρχουν στη διάθεση της ελεγκτικής υπηρεσίας και όχι εκτίμηση καθενός ή μεμονωμένων στοιχείων χωριστά, προκειμένου τα συμπεράσματα να είναι ασφαλή και βέβαια.

1.2.2. ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ - ΠΡΟΣΤΙΜΑ

Άρθρο 1 του ν.2523/1997

Πρόσθετοι φόροι

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

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

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

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

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

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

Ο φόρος προστιθέμενης αξίας που καταλογίζεται στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α., που έτυχαν επιστροφής χωρίς να τον δικαιούνται, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο, που ορίζεται στο πρώτο εδάφιο για την ανακριβή δήλωση."

3. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται και όταν από την κείμενη

4.».

Άρθρο 14 του ν.2523/1997

Διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου σε περίπτωση φοροδιαφυγής «1. 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 πιστωτικό 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 αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη.

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

2. Οι κυρώσεις της προηγούμενης παραγράφου επιβάλλονται και σε όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ιδιότητες των παραγράφων 1 έως και 4 του άρθρου 20 του ν.2523/1997 από τη γένεση της υποχρέωσης απόδοσης του Φ.Π.Α., Φ.Κ.Ε., παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών, ανεξάρτητα εάν μεταγενέστερα και μέχρι την ενεργοποίηση των μέτρων απέβαλαν την ιδιότητα αυτή με οποιονδήποτε τρόπο ή για οποιαδήποτε αιτία. Στις

περιπτώσεις λήψης και χρήσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, έκδοσης εικονικών, πλαστών φορολογικών στοιχείων και νόθευσης τέτοιων στοιχείων, οι ίδιες κυρώσεις επιβάλλονται και για τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ιδιότητες των παραγράφων 1 έως και 4 του άρθρου 20 κατά την τέλεση της παράβασης.

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

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

5. Στις περιπτώσεις που επιτυγχάνεται διοικητική επίλυση ή δικαστικός συμβιβασμός ή κατ' άλλο τρόπο διοικητική περαιώση της φορολογικής διαφοράς και αφορά το συνολικό ποσό των οικείων φόρων, τελών και εισφορών, μετά των νομίμων προσαυξήσεων ή προστίμων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, αίρεται περιοριστικά και μόνον η δέσμευση του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1. Η άρση της δέσμευσης του προηγούμενου εδαφίου παύει να ισχύει σε περίπτωση μη εμπρόθεσμης καταβολής δύο (2) συνεχόμενων εκ των προβλεπόμενων δόσεων του ως άνω οφειλόμενου ποσού. Για την εφαρμογή της διάταξης του πρώτου εδαφίου ο υπόχρεος φορολογούμενος υποβάλλει σχετική αίτηση στον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής, ο οποίος υποχρεούται μέσα σε δύο (2) μήνες να εκδώσει τις οικείες καταλογιστικές πράξεις. Η άσκηση προσφυγής κατά των πράξεων αυτών δεν αίρει την ισχύ των μέτρων που έχουν ληφθεί. Αν μέσα στην προθεσμία αυτή δεν έχουν εκδοθεί οι οικείες καταλογιστικές πράξεις, οι συνέπειες και απαγορεύσεις που καθορίζονται με αυτό το άρθρο αίρονται αυτοδικαίως.

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

7. Τα ποσά και τα ποσοστά».

Σημείωση: Το άρθρο 14 του ν.2523/1997 αντικαταστάθηκε με τη παράγραφο 1 του άρθρου 27 του ν.3296/2004 και ισχύει από την ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου 14.12.2004.

Άρθρο 15 του ν.2523/1997

Λοιπές διοικητικές κυρώσεις

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

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

β) Την απώλεια του δικαιώματος λήψης πιστοποιητικού φορολογικής ενημερότητας για χρονικό διάστημα τριών (3) μηνών.

γ) Την απαγόρευση για περίοδο τριών (3) ετών της σύναψης σύμβασης με το Δημόσιο ή άλλους δημόσιους οργανισμούς ή φορείς.

δ) Την απώλεια για περίοδο τριών (3) ετών του δικαιώματος λήψης δανείων με την εγγύηση του Δημοσίου ή δημόσιων επιχορηγήσεων ή κρατικών πιστώσεων.

2. Αν οριστικοποιηθεί η καταλογιστική πράξη του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, λόγω μη άσκησης προσφυγής ή άσκησης προσφυγής η οποία κρίθηκε τελεσίδικα ως εκπρόθεσμη ή κατέστη τελεσίδικη με απόφαση του διοικητικού πρωτοδικείου και

συντρέχουν οι προϋποθέσεις της προηγούμενης παραγράφου, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας υποχρεώνεται να ζητήσει με αίτησή του από το διοικητικό εφετείο να επιβάλει τις ποινές που προβλέπει η προηγούμενη παράγραφος.

Η απαγγέλλουσα τις στερήσεις απόφαση κοινοποιείται από το γραμματέα του διοικητικού εφετείου στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.

3. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας οφείλει χωρίς υπαίτια καθυστέρηση να ανακοινώνει στις αρμόδιες αρχές την καταλογιστική του πράξη ή την απόφαση του διοικητικού εφετείου με τις οποίες επιβάλλονται οι κυρώσεις της παραγράφου 1.

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

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

ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΣΤΟ Φ.Π.Α.

ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΣΤΟ Φ.Π.Α.

ΠΡΟΪΣΧΥΟΥΣΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

ΠΡΟΪΣΧΥΟΥΣΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Άρθρο 6, παρ. 1 του ν.2523/1997

Άρθρο 48 του ν.1642/1986

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

«1. 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.

«Όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι:

Ο υποκείμενος στο φόρο διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 και των εκάστοτε υπουργικών αποφάσεων, που ορίζουν τη διαδικασία και εφόσον σε μία ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή στη διαχειριστική περίοδο το ποσό του φόρου είναι μεγαλύτερο των εκατό χιλιάδων (100.000) δραχμών, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το πενταπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή του επιστράφηκε.

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».

Για το πρόστιμο του προηγούμενου εδαφίου δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 42».

ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΣΤΟΝ Κ.Β.Σ.-ΚΦΑΣ**ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΣΤΟΝ Κ.Β.Σ.****ΠΡΟΪΣΧΥΟΥΣΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ****ΠΡΟΪΣΧΥΟΥΣΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ**

Άρθρο 5, παρ. 10, 11 και 12 του ν.2523/1997 Άρθρο 33 παρ. 4 Π.Δ. 186/1992
Πρόστιμα για παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και
Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) - Αντικειμενικό σύστημα

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

α)

β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων οριζίου προστίμου που ορίζεται από τις διατάξεις της και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η παραγράφου 1 του άρθρου 32 του Κώδικα αυτού, στην καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν αντίθετη περίπτωση». (Συμβιβασμός μέχρι το ισόποσο).
 «Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών θεωρείται ιδιαίτερα φορολογική παράβαση και επιβάλλεται πρόστιμο μέχρι το πενταπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, κατά περίπτωση, του ισόποσου αυτής, εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) δρχ ή του ανώτατου ορίου προστίμου που ορίζεται από τις διατάξεις της και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η παραγράφου 1 του άρθρου 32 του Κώδικα αυτού, στην καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν αντίθετη περίπτωση». (Συμβιβασμός μέχρι το ισόποσο).
 πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιαίτερα 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 (880,00) 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.

Κατ' εξαίρεση στην

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

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

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

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

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

(Οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της προηγούμενης παραγράφου, ότι δηλαδή δεν καταλογίζεται ιδιαίτερη παράβαση σύμφωνα με το εδάφιο αυτό, καταλαμβάνουν και τις εκκρεμείς στις φορολογικές αρχές, στα Διοικητικά δικαστήρια και το Συμβούλιο της Επικρατείας υποθέσεις. Άρθρο 40 παρ. 17 του ν.3220/2004.)

«12. Όπου σε άλλες διατάξεις γίνεται αναφορά σε παραβάσεις ή πρόστιμα του π.δ/τος 99/1977 - Κ.Φ.Σ. - (ΦΕΚ 34 Α') ή του π.δ/τος 186/1992 Κ.Β.Σ., νοούνται οι παραβάσεις και τα πρόστιμα του παρόντος νόμου».

1.2.3. ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ

ΙΣΧΥΟΥΣΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Άρθρο 17 του ν.2523/1997

Αδίκημα φοροδιαφυγής για την παράλειψη υποβολής ή την υποβολή ανακριβούς δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος

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

Ως απόκρυψη καθαρών εισοδημάτων νοείται και η περίπτωση κατά την οποία καταχωρούνται στα βιβλία εικονικές ολικά ή μερικά δαπάνες ή γίνεται επίκληση στη φορολογική δήλωση

τέτοιων δαπανών, ώστε να μην εμφανίζονται καθαρά εισοδήματα ή να εμφανίζονται αυτά μειωμένα.

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

3. Για την εφαρμογή των διατάξεων αυτού του άρθρου:

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

4. Αδίκημα φοροδιαφυγής διαπράττει και όποιος προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου πλοίων δεν αποδίδει στο Δημόσιο το φόρο αυτόν, τιμωρούμενος με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον το ποσό του φόρου που δεν αποδόθηκε για κάθε διαχειριστική περίοδο υπερβαίνει τα δεκαπέντε χιλιάδες (15.000) ευρώ και με κάθειρξη μέχρι δέκα (10) ετών, εφόσον το ποσό του φόρου που δεν αποδόθηκε υπερβαίνει τα εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ».

Άρθρο 18 του ν.2523/1997

Αδίκημα φοροδιαφυγής για μη απόδοση ή ανακριβή απόδοση Φ.Π.Α. και παρακρατούμενων φόρων, τελών ή εισφορών

«1. Αδίκημα μη απόδοσης ή ανακριβούς απόδοσης στο Δημόσιο του φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου - εργασιών και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών διαπράττει ο φορολογούμενος ο οποίος προκειμένου να αποφύγει την

πληρωμή αυτών δεν απέδωσε ή απέδωσε ανακριβώς τους άνω φόρους, τέλη ή εισφορές ή συμψηφισε ή εξαπατώντας τη φορολογική αρχή έλαβε επιστροφή Φ.Π.Α., τιμωρούμενος: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς ή το ποσό του Φ.Π.Α. που συμψηφίσθηκε ή επιστράφηκε ή δεν αποδόθηκε, υπερβαίνει σε ετήσια βάση το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και β) με κάθειρξη μέχρι δέκα ετών, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει σε ετήσια βάση τα εβδομήντα πέντε χιλιάδες (75.000) ευρώ. (1)

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

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

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

Αδίκημα φοροδιαφυγής για έκδοση ή αποδοχή πλαστών, νοθευμένων ή εικονικών φορολογικών στοιχείων

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

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

Όταν η συνολική αξία των πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων, για την πλαστότητα ή εικονικότητα των οποίων καταδικάζεται ο δράστης, υπερβαίνει το ποσό των διακοσίων τριάντα πέντε χιλιάδων (235.000) ευρώ, επιβάλλεται ως παρεπόμενη ποινή το κλείσιμο του καταστήματος, γραφείου, εργοστασίου, εργαστηρίου, αποθήκης και γενικά επαγγελματικής εγκατάστασης αυτού μέχρι ένα (1) μήνα. Η εκτέλεση της παρεπόμενης αυτής

ποινής ουδεμία ασκεί επίδραση στις ενοχικές σχέσεις του επιτηδευματία με τους μισθωτούς που συνδέονται με αυτόν με σύμβαση παροχής εξαρτημένης εργασίας.

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

1.2.4. ΑΣΚΗΣΗ ΠΟΙΝΙΚΗΣ ΔΙΩΞΗΣ

ΙΣΧΥΟΥΣΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Άρθρο 21 του ν.2523/1997

Προσφυγή - Ποινική δίωξη - Παραγραφή

«1. Εφόσον, με

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

"Κατ' εξαίρεση, στις περιπτώσεις του άρθρου 19 του παρόντος νόμου η ποινική δίωξη ασκείται άμεσα με βάση τα πορίσματα του φορολογικού ελέγχου και τη μηνυτήρια αναφορά του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.) ή του προϊσταμένου της υπηρεσίας που διενήργησε τον έλεγχο, σε περίπτωση που ο έλεγχος διενεργήθηκε από όργανα του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) ή των Ελεγκτικών Κέντρων του άρθρου 3 του ν.2343/1995 (ΦΕΚ 211 Α'). Στις περιπτώσεις του προηγούμενου εδαφίου η μηνυτήρια αναφορά υποβάλλεται μέσα σε ένα (1) μήνα από την πάροδο άπρακτης της προθεσμίας διοικητικής επίλυσης της διαφοράς επί της οικείας απόφασης επιβολής προστίμου (Α.Ε.Π.) του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.), ανεξάρτητα αν κατά της απόφασης αυτής ασκήθηκε προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού πρωτοδικείου".

"Ειδικά, όταν η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων που αφορούν ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής υπερβαίνει το ποσό των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ, δεν ακολουθείται η διαδικασία του προηγούμενου εδαφίου,

αλλά η μηνυτήρια αναφορά υποβάλλεται αμέσως με την ολοκλήρωση του ελέγχου και ζητείται από τον αρμόδιο εισαγγελέα η κατά προτεραιότητα εκδίκαση της υπόθεσης με βάση τα πορίσματα του φορολογικού ελέγχου." (το εδάφιο αυτό προστέθηκε με την παράγρ. 2 του άρθρου 40 του ν.3220/04 και ισχύει σύμφωνα με την περίπτωση δ' του άρθρου 56 του νόμου αυτού, για αδικήματα που διαπράχθηκαν από 28.1.2004 και μετά)

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

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

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

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

5. Αρμόδιο δικαστήριο είναι κατά περίπτωση το μονομελές πλημμελειοδικείο ή το τριμελές εφετείο κακουργημάτων του τόπου της έδρας της αρμόδιας για τη φορολόγηση δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.

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

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

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

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

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

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

11. Το Δημόσιο μπορεί

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

IV. ΑΣΚΗΣΗ ΠΟΙΝΙΚΗΣ ΔΙΩΣΗΣ

ΠΡΟΪΣΧΥΟΥΣΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Άρθρο 41 του ν.1884/1990

«Η ποινική δίωξη για ποινικά αδικήματα, που προβλέπονται από το άρθρο 31 παρ. 1 περ. ζ' και ή του ν.1591/1986, ενεργείται αυτεπάγγελα μόλις διαπιστωθεί το αδίκημα, μετά από μηνυτήρια αναφορά από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.) στον αρμόδιο εισαγγελέα του τόπου της κατοικίας του υπαιτίου ή της έδρας της επιχείρησης, χωρίς να απαιτείται οριστικοποίηση της σχετικής φορολογικής εγγραφής.

Η μη υποβολή της μηνυτήριας αναφοράς αποτελεί για τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. σοβαρό πειθαρχικό παράπτωμα.

Η υποβολή της μηνυτήριας και η ποινική δίωξη δεν κωλύεται από την επίτευξη εξωδίκου ή κατά τις διατάξεις του ν.

4600/1966 (ΦΕΚ 242 Α) λύσεως της φορολογικής διαφοράς.»

ΑΥΤΟΥΡΓΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΕΡΓΟΙ

Άρθρο 20 του ν.2523/1997

Αυτουργοί και συνεργοί

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

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

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

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

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

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

4. Επίσης, αυτουργοί θεωρούνται και: α) όσοι δυνάμει νόμου ή δικαστικής απόφασης ή διάταξης τελευταίας βούλησης είναι διαχειριστές αλλότριας περιουσίας και β) ο επίτροπος ή κηδεμόνας ή διοικητής αλλοτρίων κατά τις διατάξεις του Α.Κ..

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

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

Σημείωση: Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 20 του ν. 2523/1997 προϋπόθεση για την καταδίκη των θεωρουμένων ως αυτουργών είναι αυτά να γνώριζαν τη διάπραξη του αδικήματος, θεωρουμένου κατά μαχητό τεκμήριο ότι κατά τη συνήθη πορεία των πραγμάτων τα εν λόγω πρόσωπα έχουν σχετική γνώση.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

2. Χρήση Πλαστών & Εικονικών στοιχείων – Εκδότες αυτών –

Τρόποι κατασκευής και έκδοσης αυτών

2.1 Επισήμανση

Οι επιχειρήσεις που δέχονται πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία είναι συνήθως οικονομικά εύρωστες, σε αντίθεση με αυτές που εκδίδουν τέτοια στοιχεία, οι οποίες βασικά είναι αδύναμες οικονομικά ή και ανύπαρκτες.

2.2 Εκδότες Πλαστών και Εικονικών στοιχείων

Εκδότες μπορεί να είναι :

α) Υπαρκτά πρόσωπα που θεωρούν φορολογικά στοιχεία στις Δ.Ο.Υ. με την προβλεπόμενη διαδικασία τα οποία χρησιμοποιούν για εικονικές συναλλαγές τις οποίες διενεργούν σε πολύ μικρό χρονικό διάστημα και στη συνέχεια εγκαταλείποντας τη δηλωθείσα εγκατάσταση δεν εντοπίζονται από τους φορολογικούς ελέγχους ή μετά από ορισμένο χρονικό διάστημα εξαφανίζονται.

Οι περιπτώσεις αυτές είναι από τις πιο δυσχερείς όσον αφορά την απόδειξη και τεκμηρίωση της εικονικότητας δεδομένου ότι δεν εμφανίζονται τα πρόσωπα και δεν υφίστανται στοιχεία, αφού δεν προσκομίζονται ούτε τα βιβλία ούτε τα στοιχεία, προκειμένου να αξιολογηθούν και να εκτιμηθούν για την τελική τεκμηρίωση της εικονικότητας.

β) Ανύπαρκτες επιχειρήσεις που εκδίδουν πλαστά στοιχεία για πραγματικές ή για εικονικές συναλλαγές.

γ) Επιχειρήσεις με νομιμοφανείς συναλλαγές

- Άτομα τα οποία χρησιμοποιώντας κλεμμένες ή χαμένες ταυτότητες και κυρίως χαμένα προσωρινά δελτία ταυτότητας (στα οποία εύκολα αντικαθίσταται η φωτογραφία), παρουσιάζονται στις Δ.Ο.Υ. και αφού προσκομίσουν και όλα τα υπόλοιπα δικαιολογητικά που απαιτούνται για την έναρξη επαγγέλματος, όπως βεβαιώσεις επιμελητηρίων και ασφαλιστικών ταμείων, μισθωτήρια συμβόλαια κ.λπ., θεωρούν βιβλία και φορολογικά στοιχεία, από τα οποία στη συνέχεια εκδίδουν στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές συνήθως μεγάλης αξίας.

- Επιτήδαιοι (υποκρυπτόμενοι) εκμεταλλευόμενοι άτομα που βρίσκονται σε δύσκολη κατάσταση κάνουν έναρξη εργασιών και θεωρούν φορολογικά στοιχεία στο όνομα αυτών, τα οποία στη συνέχεια χρησιμοποιούν για την κάλυψη ανύπαρκτων συναλλαγών, είτε δικών τους είτε προς τρίτους. Στις ανωτέρω περιπτώσεις και για να δοθεί νομιμοφάνεια στις συναλλαγές αυτές, υπάρχει το ενδεχόμενο υποβολής στις Δ.Ο.Υ. δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. κ.λπ., όπου οι προς απόδοση φόροι (Φ.Π.Α., εισοδήματος) είναι ελάχιστοι, αφού συμψηφίζουν το Φ.Π.Α. των υποτιθέμενων (ανύπαρκτων) εισροών με εκείνο των εικονικών εκροών, τα δε δηλούμενα καθαρά κέρδη επίσης είναι ελάχιστα.

δ) Επίσης έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων γίνεται και από επιχειρήσεις που εμπλέκονται στις περιπτώσεις κυκλικής απάτης όπως αναφέρθηκαν παραπάνω.

ε) Επίσης έκδοση εικονικών στοιχείων γίνεται και από επιχειρήσεις ή και επαγγελματίες, που φορολογούνται εξωλογιστικά ή με ειδικό τρόπο ή που έχουν ελάχιστα έσοδα και βέβαια εφόσον στο τέλος κάθε διαχειριστικής περιόδου υπάρχει σ' αυτούς περιθώριο εσόδων, προκειμένου να καλύψουν φορολογικές ανάγκες τρίτων.

στ) Μία άλλη περίπτωση, που διαπιστώνεται σε μικρή κλίμακα, είναι η έκδοση στοιχείων που καλύπτουν ανύπαρκτες συναλλαγές, μερικώς ή στο σύνολό τους, από εύρυθμες κατά τ' άλλα επιχειρήσεις και επιχειρήσεις που μεταξύ τους υφίσταται συγγενική σχέση. Σημειώνεται εδώ ότι στις περιπτώσεις ημεδαπών επιχειρήσεων για τις οποίες υπάρχει μεταξύ τους σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής ή οικονομικής εξάρτησης ή ελέγχου ή η ημεδαπή εταιρεία τελεί υπό τον έλεγχο της αλλοδαπής, λόγω συμμετοχής της δεύτερης στο κεφάλαιο ή τη διοίκηση της πρώτης, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 39 του ν.2238/1994 περί υπερτιμολογήσεων και υποτιμολογήσεων.

2.3 Τρόποι κατασκευής και έκδοσης Πλαστών και Εικονικών στοιχείων

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

2.3.1 Παράνομη χρήση φορολογικών μηχανισμών

Έκδοση φορολογικών στοιχείων από μηχανισμούς του ν.1809/1988 μη νόμιμους ή από παραποιημένους ή από μη δηλωμένους μηχανισμούς με καταχωρημένα στοιχεία σ' αυτούς,

στοιχεία επιχειρήσεων που λειτουργούν νόμιμα και εκδίδουν νόμιμα φορολογικά στοιχεία.

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

2.3.2 Χρησιμοποίηση απωλεσθέντων (δήθεν) στοιχείων

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

2.3.3 Χρήση αποκρυβέντων εντύπων από προσκομισθέντα για ακύρωση στοιχεία

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

2.3.4 Λαθραία διάτρηση

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

αποκόπτονται, τίθενται σ' αυτά σφραγίδες με στοιχεία κάποιας ανύπαρκτης επιχείρησης και διακινούνται στις παράνομες συναλλαγές.

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

2.3.6 Παράνομη διάτρηση εκτός Δ.Ο.Υ

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

2.3.7 Παράνομη γρήση των επί πλέον θεωρημένων αντιτύπων

Από τον Κ.Β.Σ. προβλέπεται η έκδοση και συνεπώς και η θεώρηση ενός φορολογικού στοιχείου τουλάχιστον ως διπλότυπο όταν εκδίδεται χειρόγραφα. Μπορεί όμως ο επιτηδευματίας να θεωρήσει και να εκδίδει τα φορολογικά στοιχεία σε περισσότερα αντίτυπα εφόσον σε κάθε αντίτυπο αναγράφεται με σφραγίδα ή εντύπως ο προορισμός του. Διαπιστώθηκε θεώρηση στοιχείων, είτε χειρόγραφων, είτε μηχανογραφικών, σε περισσότερα αντίτυπα, στα οποία ο προορισμός τους αναγράφεται σε θέση τέτοια που μπορούν να αποκοπούν και να χρησιμοποιηθούν ως πρωτότυπα για τον πελάτη όλα τα αντίτυπα.

2.3.8 Λοιπές μέθοδοι

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

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

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

3. Μέθοδοι εντοπισμού εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων

3.1 ΓΕΝΙΚΑ

Ο εντοπισμός, τόσο ενός πλαστού, όσο και ενός εικονικού φορολογικού στοιχείου, πολλές φορές είναι εύκολος, με μόνο τον έλεγχο του στοιχείου ως εντύπου ή του περιεχομένου του. Στις περισσότερες όμως περιπτώσεις χρειάζεται ειδική μελέτη τόσο του στοιχείου, ως εντύπου, όσο και επαλήθευση του περιεχομένου του ως προς τα στοιχεία των αντισυμβαλλομένων και σε βάθος έλεγχος, για τη διαπίστωση της γνησιότητας του φορολογικού στοιχείου και της πραγματοποίησης ή μη της συναλλαγής.

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

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

Πολλές συναλλαγές εμφανίζονται μόνο σε φορολογικά στοιχεία αξίας, τα οποία δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν στη διακίνηση. Άν δεν υπάρχουν στοιχεία διακίνησης οι συναλλαγές αυτές μπορεί να είναι εικονικές, αφού η διακίνηση δεν καλύπτεται με τα προβλεπόμενα στοιχεία. Είναι όμως δυνατό να υπάρχουν και τα στοιχεία διακίνησης αλλά να μην πληρείται η υποχρέωση αναγραφής στο δελτίο αποστολής ή στο Σ.Δ.Α. πέραν των όσων ήδη προβλέπονται από τις διατάξεις του ΚΦΑΣ, του αριθμού κυκλοφορίας του πρώτου φορτηγού αυτοκινήτου δημόσιας ή ιδιωτικής χρήσης, που χρησιμοποιείται κατά τη μεταφορά των αγαθών (έναρξη διακίνησης) ή προκειμένου για θαλάσσιες μεταφορές, το όνομα του

πλωτού μέσου, η οποία θεσπίστηκε για τον πληρέστερο έλεγχο της πραγματοποίησης των διακινήσεων αγαθών με τις διατάξεις του άρθρου 16, παράγραφος 4 του ν.2992/2002 (Ισχύς από 20.3.2002).

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

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

3.1.2 Το μεταφορικό μέσο και ο τρόπος μεταφοράς .

Στα φορολογικά στοιχεία διακίνησης είναι ενδεχόμενο να αναγράφονται μεγάλες ποσότητες, όπου το βάρος τους ή ο όγκος τους ή το είδος τους (π.χ. σε υγρή μορφή) να είναι τέτοιος που η μεταφορά τους να είναι αδύνατη με οποιοδήποτε μεταφορικό μέσο ή το φορτηγό αυτοκίνητο να αδυνατεί να μεταφέρει τέτοιου είδους αγαθό που αναγράφεται στο φορολογικό στοιχείο. Για την επαλήθευση αυτή και την πληρότητα του ελέγχου θα πρέπει, πέραν των άλλων, να διαπιστώνεται το ωφέλιμο φορτίο του φορτηγού αυτοκινήτου με το οποίο φαίνεται ότι διενεργήθηκε η μεταφορά και να επισυνάπτεται, εάν είναι δυνατόν, φωτοαντίγραφο της άδειας κυκλοφορίας στην οικεία έκθεση ελέγχου. **Παράδειγμα:** Σε ένα φορολογικό στοιχείο διακίνησης αποτυπώνεται η μεταφορά 100 τόνων τσιμέντου από την Αθήνα στη Λάρισα. Αυτό αποτελεί ένδειξη για την εικονικότητα του στοιχείου, αφού κανένα αυτοκίνητο δεν μπορεί να μεταφέρει αυτή την ποσότητα. Είναι επίσης δυνατόν, μέσω της ώρας έναρξης αποστολής που αναγράφεται σε δύο δελτία αποστολής να τεκμηριώνονται ή να ενισχύονται οι ενδείξεις εικονικότητας φορολογικών στοιχείων (π.χ. δύο μεταφορές αγαθών με το ίδιο φορτηγό αυτοκίνητο, η μία από Λαμία προς Σπάρτη – με ώρα έναρξης αποστολής την

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

3.1.3 Η έλλειψη φορτωτικών εγγράφων .

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

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

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

3.1.5 Ο τρόπος πληρωμής .

Η εξόφληση των συναλλαγών με εικονικά ή πλαστά στοιχεία γίνεται τις περισσότερες φορές με καταβολή μετρητών σε όποιο ύψος και αν ανέρχονται αυτές. Και ενώ η επιχείρηση εξοφλεί προμηθευτές και άλλες υποχρεώσεις της, ακόμη και μικρών ποσών, με επιταγές, αυτές τις συναλλαγές (εικονικές) τις εξοφλεί «μετρητοίς». Στις περιπτώσεις αυτές κρίνεται κατ'Α

αρχήν αναγκαία η επαλήθευση της ύπαρξης υπολοίπου του λογαριασμού «ΤΑΜΕΙΟΥ», ικανού να ανταποκριθεί στην καταβολή μετρητών στο ύψος των υποτιθέμενων συναλλαγών (σε περίπτωση τήρησης βιβλίων Γ' κατηγορίας). Όταν δεν υπάρχουν μετρητά για να καλυφθεί η συναλλαγή, το Ταμείο θα παρουσιάσει πιστωτικό υπόλοιπο ή θα καταχωρηθεί εικονική εγγραφή με ανάληψη μετρητών από τραπεζικό λογαριασμό καταθέσεων, κλπ.

Περαιτέρω, κρίνεται απαραίτητο στην περίπτωση αυτή, να επαληθευθεί αν για την εν λόγω συναλλαγή, όπως ανωτέρω αναφέρθηκε, τηρήθηκε η προβλεπόμενη διαδικασία εξόφλησης μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή. Προκειμένου να αποδειχθεί η συναλλαγή, θα πρέπει στην περίπτωση εξόφλησης τμηματικής ή ολικής, από το λήπτη των φορολογικών στοιχείων με δίγραμμη επιταγή, ο εκδότης αυτής να αποδεικνύει τη συναλλαγή με φωτοαντίγραφο της επιταγής ή με άλλο πρόσφορο τρόπο ή μέσο, διαφυλάσσοντας τα αποδεικτικά στοιχεία, για όσο χρόνο ορίζεται από τις διατάξεις του ΚΦΑΣ., ενώ αν η συναλλαγή γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού, η απόδειξη της συναλλαγής θα πρέπει να προκύπτει με οποιοδήποτε πρόσφορο τρόπο π.χ. από τα εκδιδόμενα τραπεζικά παραστατικά ή έγγραφα, που αποδεικνύουν την κίνηση του λογαριασμού, τα οποία επίσης πρέπει να διαφυλάσσονται από τον λήπτη του στοιχείου, για όσο χρόνο επίσης προβλέπεται από τις διατάξεις του ΚΦΑΣ. Σε παρά πολλές περιπτώσεις διαπιστώνεται ότι για τις εικονικές συναλλαγές καταβάλλεται με μετρητά μόνο το ποσό ΦΠΑ που αφορά τις συναλλαγές αυτές και η καθαρή αξία των στοιχείων αυτών εξοφλείται με διαφορετικό τρόπο.

3.1.6 Ο χρόνος έκδοσης του στοιχείου.

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

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

Το αντικείμενο εργασιών του εκδότη μπορεί να διαφοροποιείται σε μεγάλο βαθμό από το αντικείμενο που εμφανίζεται στο εκδοθέν φορολογικό στοιχείο της συναλλαγής. Παράδειγμα: Εκδότης ο οποίος στο φορολογικό στοιχείο και στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. εμφανίζει ως αντικείμενο εργασιών την εμπορία ενδυμάτων, εκδίδει φορολογικό στοιχείο με αιτιολογία την εκτέλεση χωματουργικών έργων. Συνεπώς στις περιπτώσεις αυτές, χωρίς να αποκλείεται ότι υπήρξε επέκταση των δραστηριοτήτων της επιχείρησης για τις οποίες δεν έχουν γίνει οι

αντίστοιχες δηλώσεις μεταβολών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., θα πρέπει να εξετάζεται η δυνατότητα εκτέλεσης σχετικών εργασιών ή των τεχνικών έργων αν πρόκειται για έργα ή, εφόσον πρόκειται για εμπορία, η ύπαρξη αποθεμάτων, τα οποία προέρχονται από πραγματικές αγορές.

3.1.8 Ο προμηθευτής

- Η εμφάνιση στα βιβλία της επιχείρησης, για μια και μοναδική φορά, προμηθευτή με συναλλαγές σημαντικών ποσοτήτων και μεγάλης αξίας, πρέπει να οδηγήσει σε περαιτέρω έρευνα για την εγκυρότητα των φορολογικών στοιχείων και την εικονικότητα ή μη των συναλλαγών.
- Η εμφάνιση στα βιβλία προμήθειας αγαθών ή υπηρεσιών από προμηθευτή που είναι εγκαταστημένος σε μεγάλη απόσταση και τα έξοδα μεταφοράς είναι σημαντικά, ενώ υπήρχε η δυνατότητα προμήθειας από επιχειρήσεις που βρίσκονται στον τόπο ή πλησίον του τόπου λειτουργίας της λήπτριας επιχείρησης καθώς και σε τιμή μικρότερη από την αναγραφόμενη στα φορολογικά στοιχεία, γεγονός που μπορεί να αποδεικνύεται από προσφορές ή από φορολογικά στοιχεία ομοειδών επιχειρήσεων κ.λπ..
- Η εμφάνιση στα βιβλία της επιχείρησης μιας μόνο συναλλαγής μεγάλου ύψους με προμηθευτή σε ένα έτος ή σε κάποια έτη. Ο έλεγχος των εν λόγω συναλλαγών των προμηθευτών γίνεται κυρίως από τον έλεγχο των συγκεντρωτικών καταστάσεων ή από έλεγχο των ίδιων των επιτηδευματιών προμηθευτών ή από τις οικείες εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία ή από άλλες λοιπές διασταυρώσεις ή πληροφορίες.

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

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

Παραδείγματα: Επιχείρηση εμφανίζει αγορά αγαθών για την συντήρηση των οποίων απαιτείται ψυκτικός θάλαμος, τον οποίο δεν διαθέτει, αλλά ούτε και από άλλο στοιχείο αποδεικνύεται αποθήκευση των αγαθών αυτών σε ψυκτικούς θαλάμους τρίτων. Επιχείρηση αγοράζει μεγάλες ποσότητες που είναι αδύνατον να αποθηκευτούν στους χώρους που διαθέτει αυτή και από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει αποθήκευσή τους σε άλλο χώρο αφού από τον έλεγχο δεν διαπιστώθηκαν αδήλωτες εγκαταστάσεις. Σε κάθε περίπτωση θα πρέπει να

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

3.1.10 Ο πάγιος εξοπλισμός.

Πρόκειται, στην περίπτωση αυτή για αγορές αγαθών που χρησιμοποιούνται από την λήπτρια επιχείρηση ως πάγια (π.χ. έπιπλα) ή μηχανήματα χωρίς ταυτότητα, τα οποία διαπιστώνεται ότι δεν είναι καινούργια. Τα αγαθά αυτά είχε προμηθευτεί η επιχείρηση σε προηγούμενες διαχειριστικές περιόδους, με τη λήψη καθ' όλα νόμιμων φορολογικών στοιχείων. Για τα ίδια αγαθά λαμβάνει εκ νέου φορολογικά στοιχεία. Περαιτέρω για τα πάγια που εμφανίζονται στα βιβλία της επιχείρησης, εξετάζεται αν υπάρχουν στις εγκαταστάσεις της και διερευνάται επίσης αν εμφανίζονται πάγια που δεν συνάδουν με τη δραστηριότητα της επιχείρησης. **Παράδειγμα:** Επιχείρηση έχει προμηθευτεί νόμιμα μηχανήματα ή έπιπλα. Αφού παρέλθει ο χρόνος, εντός του οποίου γίνονται οι νόμιμες αποσβέσεις και έχει μεσολαβήσει και τακτικός φορολογικός έλεγχος ή περαιώση με οποιονδήποτε τρόπο, λαμβάνει εικονικά ή και πλαστά φορολογικά στοιχεία αγοράς των ίδιων αγαθών, προκειμένου να τύχει όλων των ανωτέρω αναφερόμενων για τη λήψη εικονικών στοιχείων (μείωση Φ.Π.Α., αλλοίωση αποτελεσμάτων κ.λπ.).

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

Αγοράζονται είδη και σε ποσότητες που εκ των πραγμάτων δεν είναι απαραίτητα και δεν χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση ή χρησιμοποιούνται αλλά είναι αδύνατο από τη συχνότητα λήψης των φορολογικών στοιχείων και την ποσότητα να αναλωθούν όλα τα είδη. Στις περιπτώσεις αυτές θα πρέπει να εξετάζετε αν μεσολάβησε επέκταση των δραστηριοτήτων της επιχείρησης, αύξηση των λοιπών αγορών, αύξηση των ακαθαρίστων εσόδων ή οποιαδήποτε άλλη μεταβολή ικανή να δικαιολογήσει την παραπάνω αγορά. **Παράδειγμα:** Επιχείρηση αγοράζει 20.000 μπλοκ Δελτία Αποστολής, Τιμολόγια, κλπ., ενώ εκδίδει τα φορολογικά της στοιχεία μηχανογραφικά ή αγοράζει αναλώσιμα υλικά σε τριπλάσια ποσότητα σε σχέση με τις προηγούμενες χρήσεις χωρίς να υπάρξει άλλη μεταβολή που να δικαιολογεί την αγορά αυτή.

3.1.12 Οι τιμές των αγαθών.

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

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

Προμήθεια - αγορά αγαθών τόσο συχνά και σε τόσο μεγάλη ποσότητα που είναι αδύνατο λόγω της φύσης του αγαθού να πουληθεί σε μικρό - σύντομο χρονικό διάστημα και σε τέτοια μειωμένη τιμή που να διαφέρει από την επικρατούσα τιμή στην αγορά, με την προϋπόθεση βεβαίως να μην υφίστανται τα αγαθά ως αποθέματα κατά τον έλεγχο. Επίσης αγορά παγίων σε τέτοια μεγέθη και σε τέτοιες διαστάσεις τα οποία είναι αδύνατον να εγκατασταθούν στους ήδη υπάρχοντες χώρους της ελεγχόμενης επιχείρησης. Σε σχέση με τα ανωτέρω διαπιστώθηκε σε επιχείρηση να έχει χρησιμοποιήσει σε κτίριο επιφάνειας 58 m² μοκέτα και να έχει λάβει φορολογικά στοιχεία για αγορά μοκέτας επιφάνειας 3.500 m² , χωρίς την ύπαρξη αποθεμάτων.

3.1.14 Η τραπεζική δανειοδότηση.

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

3.1.15 Η διαφορά στην επιχειρηματική πρακτική.

Ορισμένες συναλλαγές που γίνονται διαφοροποιούνται ως προς την ακολουθούμενη οργανωμένη επιχειρηματική πρακτική της επιχείρησης. **Παράδειγμα:** Επιχείρηση με οργανωμένο τμήμα προμηθειών, για κάθε αγορά δαπάνη εκδίδει αριθμημένο δελτίο παραγγελίας, στο οποίο παρακολουθείται η έγκριση αγοράς ή παραλαβής κ.λπ. Για τις εικονικές όμως συναλλαγές τέτοια στοιχεία δεν υπάρχουν για να περιορίζεται και ο κύκλος γνώσης της εικονικότητας.

3.1.16 Ο γραφικός χαρακτήρας.

Ο γραφικός χαρακτήρας του εκδότη και η ύπαρξη ορθογραφικών λαθών στα φορολογικά στοιχεία σε σχέση με το αντικείμενο εργασιών αποτελούν ενδείξεις για συνέχιση της έρευνας για την εγκυρότητα της συναλλαγής. **Παράδειγμα:** Επιχείρηση εκδίδει Τ.Π.Υ. για διενεργηθείσα απ' αυτή έρευνα αγοράς στον τομέα ψηφιακής τεχνολογίας και στα στοιχεία αυτά υπάρχουν σοβαρά ορθογραφικά λάθη, γεγονός που δεν είναι συμβατό με τις γραμματικές γνώσεις που πρέπει να έχει κάποιος που ασχολείται με το αντικείμενο αυτό χωρίς να αποκλείεται βέβαια ότι οφείλεται η ύπαρξη των λαθών αυτών στο απασχολούμενο προσωπικό.

3.1.17 Οι αλλοιώσεις στοιχείων ή εγγραφών.

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

3.1.18 Η χωρική αρμοδιότητα της Δ.Ο.Υ..

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

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

Τέλος, ιδιαίτερη βαρύτητα δίνετε στις συναλλαγές των τεχνικών επιχειρήσεων, λόγω των επί πλέον κινήτρων που έχουν οι επιχειρήσεις αυτές ως προς την λήψη πλαστών και εικονικών τιμολογίων προκειμένου να μην υπάρχει δυσαναλογία μεταξύ του βάσει βιβλίων κόστους κατασκευής με το πραγματικό, αλλά και της εμπλοκής μεγάλου αριθμού συναλλασσόμενων (εργολάβοι, υπεργολάβοι κ.λπ.).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

4. Σκοπιμότητα χρήσης Εικονικών – Πλαστών στοιχείων ή

Νόθευση στοιχείων και μέθοδοι φοροδιαφυγής

4.1 ΓΕΝΙΚΑ

Ο ουσιαστικός λόγος χρήσης εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων, όπως προαναφέρθηκε, είναι η μείωση της καταβολής ή η μη καταβολή τόσο έμμεσων όσο και άμεσων φόρων.

4.2 ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΣΚΟΠΙΜΟΤΗΤΑ

Ως προς την σκοπιμότητα που εξυπηρετεί η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, ή η λήψη και η χρήση εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση τέτοιων στοιχείων διαπιστώνονται τα παρακάτω :

4.2.1. Έκδοση εικονικών τιμολογίων – δελτίων αποστολής ή λοιπών στοιχείων, με οικονομικά ανταλλάγματα, από επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Β' ή Α' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. οι οποίες προσδιορίζουν εξωλογιστικά τα καθαρά τους κέρδη, δηλαδή με την εφαρμογή επί των ακαθαρίστων εσόδων ή αμοιβών ή επί των αγορών, κατά περίπτωση, των Μοναδικών Συντελεστών Καθαρού Κέρδους (Μ.Σ.Κ.Κ.) ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο, προς επιχειρήσεις που προσδιορίζουν λογιστικά το αποτέλεσμά τους οι οποίες είτε τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. είτε τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. Το ίδιο ισχύει και για επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και προσδιορίζουν λογιστικά το αποτέλεσμά τους.

4.2.2 Έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων με τη βοήθεια κατασκευασμένων κυκλωμάτων με εμπλεκόμενες επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε εθνικό ή κοινοτικό ή διεθνές πλαίσιο, οι οποίες, χρησιμοποιώντας διάφορα συστήματα και μηχανισμούς, αποβλέπουν στη μη καταβολή του οφειλόμενου Φ.Π.Α. ή στην αδικαιολόγητη επιστροφή Φ.Π.Α. Πρόκειται δηλαδή για εξαφανισμένους εμπόρους ή για ενδιάμεσους εμπόρους ή μεσάζοντες ή διοργανωτές των κυκλωμάτων αυτών (απάτη τύπου CAROUSEL ή κυκλική

απάτη). Το όνομα της απάτης αυτής οφείλεται στον τρόπο με τον οποίο κυκλοφορούν τα ίδια αγαθά, από το ένα κράτος στο άλλο, απ' όπου και επιστρέφουν χωρίς να καταλήξουν σε κάποιο τελικό χρήστη. Στην απλούστερη μορφή της, η διαδικασία αυτή προϋποθέτει τρεις εμπόρους εγγεγραμμένους στα μητρώα των υποκειμένων στον Φ.Π.Α. σε δύο διαφορετικά κράτη μέλη, αν και, συνήθως, συμμετέχουν περισσότεροι έμποροι εγκατεστημένοι σε δύο ή παραπάνω κράτη μέλη. Στις περιπτώσεις αυτές, πρωταγωνιστής της διαδικασίας αυτής είναι ο εξαφανισμένος έμπορος.

Ο εξαφανισμένος έμπορος, επωφελείται της δυνατότητάς να αγοράσει στο εξωτερικό χωρίς Φ.Π.Α., για να μεταπωλήσει στην εσωτερική-εθνική αγορά, έχοντας υπόψη του ότι θα εισπράξει Φ.Π.Α. τον οποίο όμως δεν θα αποδώσει ποτέ στο Δημόσιο αλλά θα τον οικειοποιηθεί. Ο εξαφανισμένος έμπορος τις περισσότερες φορές δεν υποβάλλει δηλώσεις, μερικές φορές υποβάλλει μηδενικές δηλώσεις ή ανακριβείς δηλώσεις παρά τις πολύ μεγάλες αγορές που πραγματοποιεί από το εξωτερικό. Επειδή έχει κερδίσει εκ των προτέρων τα ποσά που επιθυμεί, έχει τη δυνατότητα να διαθέσει τα αγαθά του στην εσωτερική αγορά σε πολύ χαμηλές τιμές – με ζημιά. (Αναλυτικότερη αναφορά για το θέμα αυτό γίνεται στο κεφάλαιο των διεθνών συναλλαγών).

4.2.3 Έκδοση ή λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων από επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στον τομέα ανέγερσης νέων ακινήτων, η μεταβίβαση των οποίων υπάγεται σε ΦΠΑ από 1/1/2006 και μετά (ν. 3427/27.12.2005) και για τα οποία υφίσταται διαφορετικό καθεστώς αντιμετώπισης της μεταβίβασης αυτών σε σχέση με τα λοιπά ακίνητα. Ο τρόπος άσκησης καθώς και το δικαιούμενο ποσοστό έκπτωσης του φόρου στις περιπτώσεις αυτές καθορίστηκε με διατάξεις του ίδιου νόμου. Στις περιπτώσεις αυτές η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων οδηγεί σε αύξηση του φόρου εισροών που αφορούν στη νέα οικοδομή και συνεπώς στην καταβολή μικρότερου ποσού φόρου εκροών για την εν λόγω οικοδομή.

Σημειώνεται ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), προϋπόθεση για την έκπτωση του Φ.Π.Α. με τον οποίο επιβαρύνθηκαν οι εισροές της επιχείρησης είναι, οι εισροές αυτές να χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων. Έτσι όταν μια κατασκευαστική επιχείρηση διενεργεί παραδόσεις ακινήτων υποκειμένες σε Φ.Π.Α., εκπίπτει ολόκληρο το φόρο των εισροών της. Σε περίπτωση όμως που διενεργεί πράξεις απαλλασσόμενες από το φόρο για τις οποίες δεν προβλέπεται από το νόμο δικαίωμα έκπτωσης (π.χ. μεταβίβαση πρώτης κατοικίας, δωρεά ακινήτου κ.λπ.) δεν μπορεί να εκπέσει το φόρο που επιβάρυνε τις εισροές που χρησιμοποιήθηκαν για την κατασκευή αυτών των ιδιοκτησιών. Για

το λόγο αυτό πρέπει να προσδιοριστεί σύμφωνα με τα ανωτέρω ο Φ.Π.Α. των εισροών που βάρυνε τις ιδιοκτησίες για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης καθώς και ο Φ.Π.Α. που βάρυνε τις ιδιοκτησίες για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης και να διακανονισθεί αυτός μέσω της περιοδικής δήλωσης.

Επί πλέον διευκρινίζεται ότι το ποσό του εκπιπτόμενου φόρου προσδιορίζεται ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής κάθε ιδιοκτησίας στο συνολικό φόρο εισροών, με βάση την πραγματική διάθεση των αγαθών ή υπηρεσιών ανά οικοδομή, όπως προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ.

Τέλος, με τις διατάξεις του άρθρου 1 της απόφασης 1031382/1116/ΠΟΛ.1054/27.3.2006, προβλέπεται ότι ως προς το φόρο εκροών που αφορά το τίμημα του μεταβιβαζόμενου ακινήτου, εξαντλείται σε επίπεδο Δ.Ο.Υ. ο έλεγχος αυτός και οι υποβαλλόμενες ειδικές δηλώσεις ΦΠΑ του μεταβιβαζόμενου ακινήτου θεωρούνται υπό προϋποθέσεις ειλικρινείς.

4.2.4 Έκδοση εικονικών τιμολογίων – δελτίων αποστολής ή λοιπών στοιχείων, για εξυπηρέτηση κάποιου τρίτου ο οποίος αδυνατεί να εκδώσει φορολογικά στοιχεία, για διάφορους λόγους, όπως είναι η περίπτωση μη δήλωσης έναρξης εργασιών, ή η μη θεώρηση στοιχείων λόγω οφειλών προς το δημόσιο κ.λπ. Οι περιπτώσεις αυτές αφορούν συνήθως πραγματικές συναλλαγές οι οποίες όμως διενεργούνται από πρόσωπο διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στα στοιχεία (εικονικότητα ως προς το πρόσωπο).

4.2.5 Έκδοση Τιμολογίων Αγοράς Αγροτικών Προϊόντων με πολύ μεγάλες αξίες, αφού δεν καταβάλλεται Φ.Π.Α. κατά την αγορά των προϊόντων αυτών, αλλά η ειδική εισφορά υπέρ ΕΛ.Γ.Α. Στην προκειμένη περίπτωση λειτουργεί το αμοιβαίο συμφέρον του αγοραστή των αγροτικών προϊόντων και του πωλητή – αγρότη. Ο μεν πρώτος αυξάνοντας την τιμή αποβλέπει κατ' αρχήν, στην αύξηση του κόστους πωληθέντων, μέσω του οποίου επιτυγχάνει αλλοίωση των αποτελεσμάτων του και περαιτέρω αποβλέπει στην απόκτηση των αγροτικών προϊόντων σε διογκωμένη - αυξημένη τιμή με βάση την οποία έχει τη δυνατότητα πώλησης των προϊόντων αυτών σε τέτοια τιμή που να προκύπτει μικρός συντελεστής μικτού κέρδους, αποφεύγοντας έτσι και τον έλεγχο περί υπερβολικού κέρδους, ο δε αγρότης εισπράττει μεγαλύτερο ποσό επιστροφής Φ.Π.Α., το οποίο προκύπτει με την εφαρμογή των κατ' αποκοπή συντελεστών, στην αξία των παραδιδόμενων αγροτικών προϊόντων και των παρεχόμενων αγροτικών υπηρεσιών του Παραρτήματος IV του ν. 2859/2000 (παρ. 2 του

άρθρου 41 του ν.2859/2000), καθώς και περισσότερο Ειδικό Φόρο Κατανάλωσης (Ε.Φ.Κ.) στα καύσιμα.

4.2.6 Έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων για την κάλυψη παρανόμων ενεργειών, όπως είναι η τοκογλυφία, το ξέπλυμα χρήματος, η κάλυψη λαθραίων εισαγωγών κλπ.

4.2.7 Έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, από επιχειρήσεις που τηρούν βιβλίο αποθήκης, προς ανύπαρκτους πελάτες για την κάλυψη άλλων συναλλαγών, για τις οποίες δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία πώλησης.

4.2.8 Έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά τους τελευταίους μήνες της χρήσης επειδή σε όλη τη διάρκεια της χρήσης εμφάνιζαν υψηλές αγορές και χαμηλές πωλήσεις, προκειμένου τα ανωτέρω μεγέθη να εμφανισθούν στο ίδιο περίπου ύψος ή και μεγαλύτερο ή και για λόγους που αφορούν και συσχετίζονται με ειδικές διαδικασίες (π.χ. αυτοέλεγχος βάσει του ν.3296/2004 κ.λπ).

4.2.9 Έκδοση εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων για την εμφάνιση πωλήσεων ή υπηρεσιών σε τέτοιο ύψος που είναι καθορισμένο από διατάξεις άλλων νόμων (πολλές φορές μη φορολογικών) για τη χορήγηση ωφέλειας στην επιχείρηση, π.χ. άδεια πετρελαιοκίνητου αυτοκινήτου, επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, δανειοδοτήσεις κ.λπ.

4.2.10 Έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων για όλους τους ανωτέρω λόγους και πρόσθετα για την εξυπηρέτηση των ληπτών των στοιχείων αυτών, πάντα με ίδιο οικονομικό όφελος (εμπορία στοιχείων).

4.2.11 Έκδοση εικονικών πιστωτικών τιμολογίων για την εμφάνιση εκ μέρους των επιχειρήσεων, μικρότερων ακαθάριστων εσόδων ή αμοιβών και συνεπώς μικρότερων φορολογητέων εκροών για την απόδοση του Φ.Π.Α.

4.2.12 Έκδοση εικονικών πιστωτικών τιμολογίων, κυρίως στο τέλος διαχειριστικών χρήσεων, προκειμένου να αποφύγουν οι επιχειρήσεις τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., δηλαδή την υποχρέωση τήρησης βιβλίων ανώτερης κατηγορίας ή την υποχρέωση σύνταξης απογραφής ή τήρησης βιβλίου αποθήκη ή επιδιώκοντας την υπαγωγή τους στα άρθρα 13 έως και 17 του ν.3296/2004 (αυτοέλεγχος). Στις προηγούμενες δύο περιπτώσεις τις ενέργειες του εκδότη, την έκδοση δηλαδή πιστωτικών τιμολογίων, πολλές φορές δε γνωρίζει ο αναφερόμενος στα στοιχεία ως αντισυμβαλλόμενος. Άλλες όμως φορές, υπεισέρχεται το

στοιχείο της αμοιβαιότητας, που εντοπίζεται κυρίως στους λήπτες που δεν τηρούν βιβλία ή τηρούν βιβλίο αγορών, στην προσπάθειά τους να μην υπερβούν τα εκάστοτε προβλεπόμενα από τον Κ.Β.Σ. όρια, για την απαλλαγή ή την τήρηση βιβλίου αγορών.

4.2.13 Αντίστοιχα των όσων αναφέρθηκαν παραπάνω για την έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, ισχύουν και για τη λήψη τέτοιων στοιχείων. Στις σχέσεις εκδότη λήπτη συνήθως υπάρχει το στοιχείο της αμοιβαιότητας, δηλαδή η διευκόλυνση για την καταστρατήγηση φορολογικών διατάξεων, με οικονομικά ή άλλα ανταλλάγματα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ

5. Έκδοση και λήψη εικονικών στοιχείων συναλλαγών με εξωτερικό

Η περίπτωση αυτή αναφέρεται στην έκδοση και λήψη εικονικών στοιχείων που αφορούν συναλλαγές με το εξωτερικό και κυρίως από και προς τα Κράτη - Μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης δεδομένου του διαρκώς αυξανόμενου όγκου των ενδοκοινοτικών συναλλαγών και της δυνατότητας εύκολης καταστρατήγησης των σχετικών διατάξεων. Σχετικά με τις συναλλαγές αυτές σημειώνονται τα εξής:

1. Η δημιουργία της ενιαίας αγοράς το 1993 μεταξύ των Κρατών Μελών της Ε.Ε., η αύξηση των μελών της Ε.Ε., η κατάργηση των ελέγχων στα Τελωνειακά σύνορα και η απλούστευση των διαδικασιών, επέφερε ραγδαία αύξηση των ενδοκοινοτικών συναλλαγών, γεγονός που διευκόλυνε την φοροδιαφυγή στον τομέα αυτό. Η Ευρωπαϊκή Ένωση για την αντιμετώπιση του φαινόμενο αυτού και την προστασία των Κρατών Μελών, καθιέρωσε το σύστημα VIES και τις διασταυρώσεις μέσω των υποβαλλόμενων από τις επιχειρήσεις καταστάσεων ενδοκοινοτικών παραδόσεων και αποκτήσεων. Παράλληλα, από σχετικές μελέτες της Ε.Ε. προέκυψε ότι οι περισσότερες μη νόμιμες ενέργειες στον τομέα των ενδοκοινοτικών συναλλαγών ως προς το Φ.Π.Α. διενεργούνται μέσω των εξής μηχανισμών:

α) Ψευδείς ενδοκοινοτικές παραδόσεις εμπορευμάτων σε άλλο Κράτος - Μέλος της Ε.Ε. χωρίς να χρεωθεί ο Φ.Π.Α. στο Τιμολόγιο (όπως άλλωστε προβλέπεται), ενώ στην πραγματικότητα τα εμπορεύματα είτε έχουν πωληθεί στην εσωτερική αγορά και ο Φ.Π.Α. δεν έχει αποδοθεί είτε έχουν ληφθεί εικονικά τιμολόγια αγορών από την εσωτερική αγορά και στη συνέχεια ζητείται η επιστροφή του Φ.Π.Α. αυτών.

Στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις, οι εμπλεκόμενοι σε τέτοιου είδους συναλλαγές επωφελούνται από την καθυστέρηση της Αμοιβαίας Συνδρομής μεταξύ των Κρατών Μελών. Τα εμπορεύματα μπορεί να δηλώνονται ότι παραδίδονται σε άλλο Κράτος - Μέλος (ως ενδοκοινοτική παράδοση με απαλλαγή του Φ.Π.Α.), ενώ αυτά διοχετεύονται στο εσωτερικό της χώρας χωρίς να εκδίδεται φορολογικό στοιχείο και χωρίς να εμφανίζονται τα ακαθάριστα έσοδα.

β) Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών από άλλο Κράτος - Μέλος, οι οποίες είτε δεν καταχωρούνται στα βιβλία και δηλώνονται στις οικείες δηλώσεις, είτε δηλώνονται με διαφορετική αξία.

γ) Απάτη τύπου "Καρουζέλ" ή κυκλική απάτη. Στην περίπτωση αυτή γίνεται μετακύλιση του φόρου εισροών μέσω διαδοχικών πωλήσεων της μιας επιχείρησης προς την άλλη. Χρησιμοποιούνται διάφορες επιχειρήσεις (στις οποίες συνήθως συμμετέχουν τα ίδια άτομα) και τελικά κάποια ή κάποιες από αυτές δεν αποδίδουν το φόρο και εξαφανίζονται (κυκλική απάτη).

δ) Επιχειρήσεις "Φοίνικας". Αναβίωση επιχειρήσεων που είχαν τεθεί σε αδράνεια και προχώρησαν σε επαναδραστηριοποίηση με σκοπό την «πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών συναλλαγών», τη μη απόδοση Φ.Π.Α. ή την έκδοση και λήψη πλαστών - εικονικών φορολογικών στοιχείων.

2. Σε σχέση με την κυκλική απάτη και τον τρόπο λειτουργίας της σημειώνουμε τα εξής :

Στην απλούστερη μορφή της η κυκλική απάτη λειτουργεί ως εξής : Έμπορος Α εγγεγραμμένος στα μητρώα Φ.Π.Α. κράτους - μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης πωλεί φορολογητέα αγαθά σε έμπορο Β εγγεγραμμένο στα μητρώα Φ.Π.Α. άλλου κράτους μέλους. Ο Β θα έπρεπε να δηλώσει την αγορά αυτή ως ενδοκοινοτική απόκτηση και να καταβάλει το Φ.Π.Α. στο δικό του κράτος μέλος και στη συνέχεια, βάσει του ότι σκοπεύει να χρησιμοποιήσει τα αγαθά αυτά για να προβεί σε επακόλουθη φορολογητέα παράδοση, να πιστώσει το ίδιο ποσό ως φόρο επί των εισροών. Συνήθως, αν συμμετέχει στο σύστημα κυκλικής απάτης, δεν κάνει τίποτα από αυτά. Ο Β, πριν γίνει αντιληπτό ότι είναι ή πρόκειται να γίνει εξαφανισμένος έμπορος, πωλεί τα αγαθά σε άλλο έμπορο Γ εγγεγραμμένο στα μητρώα Φ.Π.Α. του δικού του κράτους μέλους, χρεώνοντας και λαμβάνοντας Φ.Π.Α. εξ επαχθούς αιτίας. Εντούτοις, δεν αποδίδει στις

φορολογικές αρχές το Φ.Π.Α. αυτόν και εξαφανίζεται. Είναι αυτός που αναφέρεται ως «εξαφανισμένος έμπορος». Ο Γ (που μπορεί να λειτουργεί εν προκειμένω ως «μεσάζων») πωλεί στη συνέχεια τα αγαθά σε έμπορο καταχωρημένο στα μητρώα Φ.Π.Α. άλλου κράτους μέλους. Το χαρακτηριστικό γνώρισμα της απλούστερης μορφής της απάτης αυτής είναι ότι ο αγοραστής αυτός είναι ο Α, από την κυκλικότητα δε αυτή προέκυψε η ονομασία «κυκλική απάτη». Ο Γ πιστώνει το φόρο επί των εισροών αλλά, επειδή στην πώλησή του προς τον Α εφαρμόζεται μηδενικός συντελεστής στο κράτος μέλος του Γ (ενδοκοινοτική παράδοση), δεν απαιτείται να αποδώσει Φ.Π.Α. επί των εκροών, και δύναται να ζητήσει επιστροφή του Φ.Π.Α. Το αποτέλεσμα είναι ότι, αν η απάτη επιτύχει, ο Β έλαβε, αλλά δεν απέδωσε, το Φ.Π.Α. τον οποίο οι φορολογικές αρχές πρέπει να καταβάλουν στον Γ ως επιστροφή. Ο Γ όμως μπορεί να συμμετέχει στο κύκλωμα ή να αγνοεί παντελώς το τι συνέβη και το πώς χρησιμοποιήθηκε στις εν λόγω συναλλαγές. Ο στόχος του Β, δεν είναι να αγοράσει και να πωλήσει κατά τη συνήθη πορεία των συναλλαγών, αλλά να βρεθεί σε τέτοια θέση ώστε να εισπράξει το Φ.Π.Α. επί των εκροών του τον οποίο ποτέ δεν θα αποδώσει. Στην περίπτωση που ο Α και ο Β ενεργούν από κοινού, η αγορά εκ νέου από τον Α είναι επιθυμητή, εν μέρει για λόγους ελέγχου και εν μέρει διότι είναι απλούστερο και φθηνότερο να χρησιμοποιείται μία περιορισμένη ποσότητα αγαθών αρκετές φορές από το να αγοράζεται νέο εμπόρευμα στην ελεύθερη αγορά για κάθε νέο κύκλο. Ο Β, προκειμένου να εξασφαλίσει την πώληση, γνωρίζοντας ότι θα αποκομίσει κέρδος από τη μη απόδοση του Φ.Π.Α. επί των εκροών, έχει τη δυνατότητα να πωλήσει αγαθά στον Γ σε τιμή κατώτερη από αυτήν που πλήρωσε στον Α και θα το κάνει αυτό, αν είναι αναγκαίο.

Στην πιο σύνθετη μορφή της στην περίπτωση αυτή, μπορεί να δραστηριοποιούνται πολλές επιχειρήσεις και να εμφανίζονται στο κύκλωμα πάνω από δύο εξαφανισμένοι έμποροι και σε πολλές περιπτώσεις να ζητείται επιστροφή από πολλές εμπλεκόμενες επιχειρήσεις, με αποτέλεσμα να υπάρχει πολλαπλάσια απώλεια από την επιστροφή Φ.Π.Α.

3. Πέραν των ανωτέρω περιπτώσεων υπάρχουν και επιχειρήσεις που εμπλέκονται σε κυκλώματα (αντί των εξαφανισμένων εμπορών ή των κλεμμένων Α.Φ.Μ.), οι οποίες δεν καταβάλλουν στο Δημόσιο τον οφειλόμενο Φ.Π.Α.. Αγοράζουν αγαθά από την Ε.Ε. με μηδενικό συντελεστή Φ.Π.Α. ως ενδοκοινοτική απόκτηση. Δεν δηλώνουν όμως ενδοκοινοτική απόκτηση και δεν συμψηφίζουν καθόλου Φ.Π.Α. Στη συνέχεια, πωλούν τα αγαθά με ένα πολύ μικρό περιθώριο κέρδους σε άλλους ενδιάμεσους εμπλεκόμενους σε κύκλωμα. Η τελική πώληση των αγαθών πραγματοποιείται από άλλη εμπλεκόμενη στο κύκλωμα επιχείρηση η οποία πωλεί τα ίδια αγαθά σε άλλο Κράτος Μέλος με μηδενικό συντελεστή Φ.Π.Α.

(ενδοκοινοτική παράδοση) ή τα εξάγει σε Τρίτη χώρα και ζητάει επιστροφή του Φ.Π.Α. εισροών. Τα αγαθά αυτά επανέρχονται στην αγορά του πρώτου Κράτους Μέλους και η κυκλική απάτη αρχίζει εκ νέου. Οι επιχειρήσεις αυτές (επισφαλείς οφειλέτες) δημιουργούν ένα τεράστιο χρέος οφειλόμενου Φ.Π.Α. γιατί δεν έχουν φόρο εισροών για να εκπέσουν το Φ.Π.Α. εκροών. Δεν έχουν πόρους για να πληρώσουν το χρέος του και απλά συνεχίζουν τη δράση τους μέχρι να γίνουν αντιληπτοί από τη Φορολογική Αρχή.

4. Επιπρόσθετα για τις ανωτέρω εικονικές ενδοκοινοτικές συναλλαγές (αποκτήσεις - παραδόσεις) από ένα κράτος μέλος σε άλλο Κράτος Μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης χωρίς να χρεωθεί ο Φ.Π.Α., ή τις εικονικές εξαγωγές εμπορευμάτων σε Τρίτη χώρα, αναφέρουμε τα εξής:

α. Η τεχνική δραστηριοποίησης των επιχειρήσεων που εμπλέκονται στις ανωτέρω συναλλαγές, συνίσταται στο να προστεθούν μια σειρά εικονικών συναλλαγών που θα χρησιμοποιηθούν για να καλύψουν τις αγορές στο εξωτερικό και τις πωλήσεις μέσα στη χώρα, δηλαδή συνίστανται σε εικονικές ανύπαρκτες εθνικές αγορές ή ενδοκοινοτικές παραδόσεις ή εξαγωγές.

β. Σε κάποιες από τις παραπάνω περιπτώσεις μπορεί να εμπλέκονται επιχειρήσεις εικονικές που παίζουν το ρόλο του αχυράνθρωπου. Δεν ασκούν πραγματικές δραστηριότητες, ούτε διαθέτουν έδρα της επιχείρησης ή μόνιμη εγκατάσταση. Ο πραγματικός διοργανωτής κυκλώματος, στις περιπτώσεις αυτές, ενεργεί μόνο με αυτούς που εισπράττει, επομένως ο αχυράνθρωπος δεν ενημερώνεται για την πραγματική ταυτότητα αυτών που τον χρησιμοποιούν, για να λάβει τα μέτρα του. Αυτοί που κινούν τα νήματα είναι αυτοί που συνεργάζονται από τη μια με τους αλλοδαπούς προμηθευτές και από την άλλη με τους μεσάζοντες. Σε αυτή την κατηγορία συναντώνται οι πιο πολλές περιπτώσεις φοροδιαφυγής. Οι μεσάζοντες στις περιπτώσεις αυτές έχουν έναν διπλό αλλά ουσιαστικό ρόλο: να μπερδεύουν τους ελεγκτές και να εκδίδουν νομιμοφανή τιμολόγια που θα καταλήξουν σε εμπόρους νόμιμα εγκατεστημένους. Είναι οι πελάτες του «εξαφανισμένου εμπόρου». Η φορολογική κατάστασή τους είναι συχνά δύσκολο να γίνει αντιληπτή χωρίς να ανακαλυφθεί το σύνολο του κυκλώματος.

γ. Η μέθοδος με διεθνείς μεσάζοντες συνίσταται στη συστηματική παράδοση αγαθών, με τη συνεργασία των πελατών και των προμηθευτών, προς ανύπαρκτους εγκατεστημένους στο

εξωτερικό. Σε αρκετές περιπτώσεις, τα αγαθά έχουν προέλευση τη χώρα παράδοσης. Συχνά, οι μεταφορές πραγματοποιούνται από το ένα Κράτος Μέλος στο άλλο.

δ. Παρόμοια με τη φοροδιαφυγή στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές είναι και οι ψευδείς εξαγωγές προς τρίτες χώρες (εκτός Ε.Ε.), όπου χρησιμοποιούνται παραποιημένα έγγραφα (διασαφήσεις).

Οι εικονικές εξαγωγές, είναι το ομοίωμα ή μάλλον το πρωτότυπο της μεθόδου με τις εικονικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις. Ο στόχος είναι πάντα ίδιος, να απαλλαγούν από το Φ.Π.Α. τα εμπορεύματα που εξάγονται με σκοπό να διοχετευτούν στη συνέχεια στην εσωτερική αγορά, ή στη μαύρη αγορά με τη βοήθεια πλαστών τιμολογίων. Στην προκειμένη περίπτωση επειδή υφίστανται τα σύνορα με τις τρίτες χώρες, πρέπει να υπάρχουν ψεύτικα τελωνειακά παραστατικά εξαγωγής με τη βοήθεια μη νόμιμων σφραγίδων και μη νόμιμων μεταφορικών εγγράφων.

5. Για τον εντοπισμό και την αντιμετώπιση των ανωτέρω φαινομένων φοροδιαφυγής κρίνονται αναγκαία:

- Η επαλήθευση του Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. του αλλοδαπού αγοραστή, αν δηλαδή είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στη χώρα του.
- Ο έλεγχος των ετήσιων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων.
- Η παρακολούθηση επιχειρήσεων με πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών συναλλαγών ιδιαιτέρως και επισταμένως, ως προς την ορθή απόδοση του Φ.Π.Α. Επίσης η παρακολούθηση ξεχωριστά των επιχειρήσεων κατά το πρώτο διάστημα λειτουργίας τους από την έναρξη των εργασιών τους ή από την ημερομηνία υποβολής δήλωσης μεταβολής για την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών συναλλαγών ή από την ημερομηνία που παύουν να βρίσκονται σε αδράνεια και επαναδραστηριοποιούνται.
- Στις επιχειρήσεις που πραγματοποιούν εξαγωγές σε τρίτες χώρες ή εισαγωγές από τρίτες χώρες εκτός Ε.Ε., να ελέγχεται αν οι υπάρχουσες διασαφήσεις (η κατοχή από την εξαγωγική επιχείρηση του αντιτύπου Ε.Δ.Ε. 3 αποτελεί αποδεικτικό στοιχείο της εξαγωγής) είναι οι ορθές ή έχουν παραποιηθεί και σε περίπτωση υπονοιών, ζητούνται πληροφορίες με κάθε πρόσφορο τρόπο από το αρμόδιο τελωνείο εισόδου ή εξόδου των εμπορευμάτων.

- Σε κάθε περίπτωση ενδοκοινοτικών συναλλαγών (παραδόσεων ή αποκτήσεων) ή εισαγωγών ή εξαγωγών από ή προς τρίτη χώρα αντίστοιχα, να ελέγχεται ο τρόπος εξόφλησης κάθε τιμολογίου, αν δηλαδή υπάρχει παραστατικό τράπεζας για την είσπραξη ή την πληρωμή κατά περίπτωση του σχετικού ποσού. Όταν δεν υφίστανται τέτοια παραστατικά και η επιχείρηση ισχυρίζεται ότι η συναλλαγή έγινε με μετρητά, χωρίς τη μεσολάβηση τράπεζας, τότε η υπόθεση θεωρείται ύποπτη και ο έλεγχος της συγκεκριμένης περίπτωσης διενεργείται σε βάθος.

- Έλεγχος αν υφίσταται κάθε στοιχείο, από το οποίο αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος μέλος. Ειδικότερα:

α) Δελτίο αποστολής και τιμολόγιο πώλησης ή Δελτίο αποστολής – Τιμολόγιο πώλησης, όπως αυτά προβλέπονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. Στα ανωτέρω στοιχεία αναγράφεται εκτός των άλλων υποχρεωτικά και ο Α.Φ.Μ. του αγοραστή,

β) Αποδεικτικά περί μεταφοράς των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος μέλος. Όσον αφορά στα αποδεικτικά αυτά, διευκρινίζουμε τα εξής, ανάλογα με τον τρόπο μεταφοράς.
-- Μεταφορά με δημοσίας χρήσης μεταφορικά μέσα. Στην περίπτωση αυτή απαιτείται αντίτυπο της φορτωτικής του μεταφορέα ή του μεταφορικού γραφείου κ.λπ., όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 16 του Κ.Β.Σ. (φορτωτική, CMR, κ.λπ.).

-- Μεταφορά με ιδιωτικής χρήσης μεταφορικά μέσα του πωλητή. Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται:

- Στο Δελτίο αποστολής ή στο Δελτίο αποστολής - Τιμολόγιο, αναγράφεται και ο αριθμός του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου, με το οποίο πραγματοποιήθηκε η μεταφορά.

- Φορτωτική ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο του θαλάσσιου μέσου μεταφοράς που εκδίδεται για τη μεταφορά του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου.

- Βεβαίωση του παραλήπτη, ότι παρέλαβε τα αγαθά. Η βεβαίωση αυτή γίνεται είτε με υπογραφή, σε συνοδευτικό έγγραφο των εμπορευμάτων, είτε στη φορτωτική, είτε σε χωριστό έγγραφο. Στη βεβαίωση αυτή πρέπει να αναγράφονται τα στοιχεία του παραλαβόντος και να επισυνάπτεται φωτοτυπία του διαβατηρίου ή της ταυτότητάς του.

- Αποδείξεις διοδίων, τελών διέλευσης ή άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη μεταφορά, τόσο εντός της χώρας, όσο και εκτός αυτής, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο αποδεικνύεται η διέλευση του αυτοκινήτου από τον τόπο φόρτωσης, μέχρι τον τόπο παράδοσης των αγαθών στο άλλο κράτος μέλος.

γ) Μεταφορά με ιδιωτικής χρήσης μεταφορικά μέσα του αγοραστή. Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται

- Στο Δελτίο αποστολής ή στο Δελτίο αποστολής - Τιμολόγιο πώλησης θα πρέπει να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του αυτοκινήτου του αγοραστή, και υπογραφή του παραλαβόντος τα αγαθά, καθώς επίσης και βεβαίωση του ιδίου, ότι προτίθεται να τα μεταφέρει στο άλλο κράτος μέλος. Επίσης ο πωλητής θα πρέπει να κατέχει φωτοαντίγραφο της άδειας κυκλοφορίας του αυτοκινήτου και του διαβατηρίου του παραλαβόντος.

- Αντίγραφα (φωτοτυπίες) των φορτωτικών ή άλλων αποδεικτικών στοιχείων του θαλάσσιου μέσου μεταφοράς που εκδίδεται για τη μεταφορά του αυτοκινήτου, τόσο για την άφιξη του στην Ελλάδα, όσο και για τη μεταφορά του στο άλλο κράτος μέλος, για τα οποία ο πωλητής θα πρέπει να επιμελείται ώστε να περιέρχονται στα χέρια του έστω και εκ των υστέρων.

- Αντίγραφα (φωτοτυπίες) των αποδείξεων διοδίων, τελών διέλευσης ή άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη μεταφορά, τόσο εντός της χώρας, όσο και εκτός αυτής, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο αποδεικνύεται η άφιξη του αυτοκινήτου στην Ελλάδα, καθώς η επιστροφή του στο άλλο κράτος μέλος.

-Έλεγχος κάθε άλλου στοιχείου, το οποίο κατά την κρίση του ελέγχου θεωρείται απαραίτητο, όπως π.χ. η ύπαρξη εμβάσματος σε τραπεζικό λογαριασμό, η δήλωση της ενδοκοινοτικής απόκτησης από τον αλλοδαπό υποκείμενο, κ.λπ..

6. Η ύπαρξη των ανωτέρω δικαιολογητικών διασφαλίζει κατ' αρχήν τη νομιμότητα της μη επιβολής Φ.Π.Α. στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές και κατά συνέπεια το δικαίωμα επιστροφής στους υποκειμένους του φόρου εισροών που αναλογεί στις ενδοκοινοτικές αυτές παραδόσεις καθώς και σε μεγάλο βαθμό το ότι δεν πρόκειται για εικονικές συναλλαγές

7. Τέλος, η αναζήτηση στοιχείων από τα οποία αποδεικνύεται η πραγματοποίηση μιας ενδοκοινοτικής συναλλαγής, εξαρτάται από τη φύση της συναλλαγής

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΚΤΟ

6. Τελικές Γενικές Παρατηρήσεις, Εκθέσεις ελεγκτικών Υπηρεσιών Υπ.Ο. - Διαδικαστικά θέματα & Δικαστηριακή Νομολογία , επί θεμάτων εικονικών, πλαστών και νοθευμένων στοιχείων

6.1 Γενικά

Παραπάνω έγινε καταγραφή της μορφολογίας ενός πιθανού εικονικού ή πλαστού στοιχείου καθώς και οι ενδείξεις - γνωρίσματα, που πρέπει να λειτουργήσουν ως ερεθίσματα για παραπέρα ελεγκτικές επαληθεύσεις, που επιγραμματικά είναι :

6.1.1 Περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις

- 1) Η επαλήθευση εκτέλεσης της υπηρεσίας ή του έργου και στο ύψος που αυτή αναφέρεται στα φορολογικά στοιχεία. Επίσης αν πραγματοποιήθηκε ή όχι η συναλλαγή που αφορά εμπορεύματα ή προϊόντα.
- 2) Η επαλήθευση των στοιχείων του εκδότη μέσω Γ.Γ.Π.Σ., με αξιολόγηση της φορολογικής του εικόνας, σε σύγκριση με τα προς έρευνα φορολογικά στοιχεία ή επαλήθευση, αν αυτό είναι δυνατό, από τα ίδια τα βιβλία και στοιχεία του εκδότη.
- 3) Αξιοποίηση στοιχείων που περιέχονται στο μητρώο εκδοτών πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων, το οποίο ενημερώνεται κατά τακτά χρονικά διαστήματα με τα νέα δεδομένα που προκύπτουν από τους διενεργούμενους, από την υπηρεσία αυτή, ελέγχους.
- 4) Η αντιπαραβολή και αναζήτηση των εκδοτών σε λίστες που κατά καιρούς εκδίδει η Διεύθυνση Ελέγχων και η Διεύθυνση Μητρώου του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών για τους ανύπαρκτους ή φορολογικά ανύπαρκτους επιτηδευματίες και επιχειρήσεις που εντοπίστηκαν από τακτικούς ελέγχους των Ελεγκτικών Υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών να εκδίδουν εικονικά ή εικονικά και πλαστά φορολογικά στοιχεία, καθώς και για απολεσθέντα ή κλαπέντα φορολογικά στοιχεία.

5) Η δημιουργία αρχείου προμηθευτών των επιχειρήσεων που ελέγχθηκαν για τους οποίους πιθανολογείται εμπλοκή τους σε έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και για τους οποίους ο κατ' αρχήν έλεγχος (προληπτικός έλεγχος μικρής διάρκειας) δεν διαπίστωσε τυχόν εικονικότητα. Τα στοιχεία αυτά αντλούνται από φωτοαντίγραφα Συγκεντρωτικών Καταστάσεων Προμηθευτών που μπορεί να παραλαμβάνονται κατά τον έλεγχο (προληπτικό) των επιχειρήσεων για να αξιοποιηθούν μεταγενέστερα εντός των υπηρεσιών.

6) Επίσης, επαλήθευση από το ήδη δημιουργημένο αρχείο των εξαφανισμένων επιχειρήσεων που ελέγχθηκαν, το οποίο συνεχώς ενημερώνεται καθώς και αναζήτηση από το αρχείο των εμπλεκόμενων σε κυκλική απάτη εμπόρων (EYROCANET, δίκτυο ανταλλαγής πληροφοριών των κρατών της Ε.Ε), μέσω της Δ/νσης ΦΠΑ, τμήμα Δ'.

7) Η λήψη στοιχείων από τη Δ.Ο.Υ. του εκδότη με ανταλλαγή δελτίων πληροφοριών.

8) Τέλος, αν για την συναλλαγή που αναφέρεται σε ένα φορολογικό στοιχείο μιας επιχείρησης είναι πρόδηλη η εικονικότητα, ο έλεγχος επεκτείνεται σε όλα, αν αυτό είναι εφικτό, τα φορολογικά στοιχεία της επιχείρησης, αφού είναι περισσότερο από βέβαιο ότι δεν θα πρόκειται για μεμονωμένη περίπτωση.

6.2 Εκθέσεις Ελεγκτικών υπηρεσιών περί έκδοσης-λήψης εικονικών πλαστών / νοθευμένων στοιχείων. Περιεχόμενο και σαφήνεια της έκθεσης ελέγχου

1. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσουν οι ελεγκτές, αποτελούν δημόσια έγγραφα που έχουν ισχύ μόνο αν θεωρηθούν από τον προϊστάμενο της ελεγκτικής υπηρεσίας. Η έκθεση ελέγχου περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα και πρέπει να διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα. Τα πορίσματα πρέπει να διατυπώνονται με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Δεν επιτρέπεται στην έκθεση ελέγχου να αναφέρονται επιφυλάξεις, εικασίες ή ενδοιασμοί.

Ειδικότερα:

Η έκθεση ελέγχου πρέπει να περιλαμβάνει: **α.** Τον τίτλο της ελεγκτικής υπηρεσίας, **β.** Το είδος της φορολογίας που ελέγχεται και τα οικονομικά έτη ή φορολογικές περιόδους, **γ.** Την επωνυμία ή πλήρη στοιχεία ταυτότητας του ελεγχόμενου. Το αντικείμενο εργασίας με λεπτομέρειες, **δ.** Το ονοματεπώνυμο των ελεγκτών, **ε.** Τον αριθμό και τη χρονολογία εντολής

ελέγχου του αρμόδιου προϊσταμένου της ελεγκτικής υπηρεσίας, **στ.** Τα στοιχεία και βιβλία που τηρούνται με αριθμούς θεώρησής τους., **ζ.** Τα στοιχεία Κ.Β.Σ. που εκδίδονται και υποβάλλονται., **η.** Παρατηρήσεις πάνω στα βιβλία και στοιχεία που τηρούνται , **θ.** Τις διαπιστώσεις με αποδεικτικά στοιχεία και λοιπές παρατηρήσεις., **ι.** Την ημερομηνία σύνταξης και υπογραφές από ελεγκτές και τον Προϊστάμενο της ελεγκτικής υπηρεσίας.

2. Από την όλη παρουσίαση -καταγραφή της ελεγχόμενης επιχείρησης στην Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. και ειδικά στα Νομικά πρόσωπα, πρέπει να προκύπτουν τα φυσικά πρόσωπα που ευθύνονται ως αυτουργοί ή συνεργοί στο αδίκημα της φοροδιαφυγής, όπως αυτά προσδιορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 20 του ν.2523/1997, προκειμένου να αποφεύγονται τυχόν καθυστερήσεις για τη σύνταξη των μηνυτήριων αναφορών. Περαιτέρω και με δεδομένη την σοβαρότητα της φορολογικής παράβασης, απαιτείται ιδιαίτερη προσοχή και μελέτη της συναλλαγής που κρίνεται από τον έλεγχο ως εικονική ή καλυπτόμενη με πλαστό φορολογικό στοιχείο, κάτι που πρέπει να διατυπώνεται στην Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. με σαφήνεια και όχι ως συμπέρασμα, με τεκμηρίωση και περιεχόμενο των θέσεων του ελέγχου που απαντούν στα ερωτήματα:

- Ποιο φορολογικό στοιχείο κρίνεται;
- Ποιος εμφανίζεται ως εκδότης του στοιχείου;
- Ποιο είναι το περιεχόμενο του στοιχείου, (είδη, υπηρεσία κ.λ.π.);
- Ποια η αξία του στοιχείου και ποιος ο αναλογών Φ.Π.Α.;
- Σε ποιο βιβλίο καταχωρήθηκε το στοιχείο;
- Ποιο το αποτέλεσμα της χρήσης του πλαστού ή εικονικού φορολογικού στοιχείου;
- Στη θέση του ελέγχου, ποιος ο ισχυρισμός, περί του αντιθέτου, του φορολογούμενου;
- Ποια η θέση του ελέγχου στους ισχυρισμούς του φορολογούμενου;
- Ποια τα στοιχεία του ελέγχου που αναιρούν, χωρίς αμφισβήτηση, πιθανούς ισχυρισμούς του φορολογούμενου;
- Η εικονικότητα ενός στοιχείου αναφέρεται (αφορά) στη συναλλαγή ή στα συναλλασσόμενα πρόσωπα;

- Σε περίπτωση που αφορά τη συναλλαγή, η εικονικότητα αναφέρεται στο σύνολο ή για μέρος αυτής.

3. Σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις εικονικότητας, για την τελική της κρίση η ελεγκτική υπηρεσία πρέπει να λαμβάνει υπόψη της τη συνολική συμπεριφορά της ελεγχόμενης επιχείρησης, ως προς την έκδοση και λήψη των στοιχείων που την αφορούν, ως προς την υποβολή των οικείων δηλώσεων, ως προς την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων και των υποχρεώσεων προς τις άλλες υπηρεσίες και να προβαίνει σε συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των υφισταμένων στοιχείων και λοιπών στοιχείων από άλλες υπηρεσίες και όχι εκτίμηση ενός ή μεμονωμένων στοιχείων χωριστά, προκειμένου να οδηγηθεί σε ασφαλή και βέβαια συμπεράσματα και να εξετάζει με ιδιαίτερη προσοχή και να αποδεικνύει, χωρίς υπεκφυγές και χωρίς περιθώρια αμφισβήτησης, τα ισχυριζόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου, προκειμένου να εξασφαλίσει την όσο το δυνατόν βέβαιη και αποτελεσματική έκβαση της υπόθεσης.

6.3 Θέματα έκθεσης κατάσχεσης

Με τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 36 του Π.Δ 186/1992 προβλέπεται ότι, τα υφιστάμενα ανεπίσημα βιβλία ή έγγραφα ή λοιπά στοιχεία που διαπιστώνονται κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου και σχετίζονται με αυτόν, από τα οποία είναι ενδεχόμενο να προκύπτει απόκρυψη φορολογητέας ύλης, καθώς και βιβλία, έγγραφα, εμπορεύματα ή άλλα στοιχεία, τα οποία ασκούν επιρροή στον ακριβή προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, για τα οποία υπάρχουν βάσιμες υπόνοιες ότι αποκρύπτονται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα οποιουδήποτε άλλου υπόχρεου, αφού τηρηθούν στην δεύτερη αυτή περίπτωση οι προϋποθέσεις που τίθενται από το νόμο (συνδρομή ανακριτικού υπαλλήλου για την έρευνα προς ανεύρεση των βιβλίων ή εγγράφων ή εμπορευμάτων ή άλλων στοιχείων, ύστερα από αίτημα προς τον Εισαγγελέα ή τον Ειρηνοδίκη κατά περίπτωση), κατάσχονται από τον υπάλληλο ή τους υπαλλήλους που διενεργούν τον φορολογικό έλεγχο και εφόσον με βάση αυτά ενεργείται φορολογική εγγραφή, διαφυλάσσονται μέχρι την τελεσιδικία αυτής. Στις περιπτώσεις αυτές, σκόπιμο είναι για τη διευκόλυνση των ελεγκτικών επαληθεύσεων να γίνει κατάσχεση και των βιβλίων και στοιχείων που τηρούνται με βάση τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων δηλαδή των επισήμων βιβλίων και στοιχείων.

Για την έρευνα και την κατάσχεση, συντάσσεται έκθεση και τηρείται η λοιπή διαδικασία που προβλέπεται από το άρθρο αυτό, υπογραφή της έκθεσης κατάσχεσης από όλους τους υπαλλήλους όπως αυτοί αναγράφονται στη σχετική εντολή ελέγχου που διενεργούν τον έλεγχο, καθώς και από τον επιτηδευματία ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια του ελέγχου εταίρο ή μέλος ή συγγενικό προς τους ανωτέρω πρόσωπο ή πρόσωπο που μετέχει στη διοίκηση ή διαχείριση ή υπάλληλο ή λογιστή της επιχείρησης, παράδοση αντιγράφου της έκθεσης στον υπόχρεο ή στον παριστάμενο, επίδοση της έκθεσης σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Δ. σε περίπτωση άρνησης υπογραφής της έκθεσης. Επίσης ο ελεγχόμενος μπορεί να λαμβάνει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων βιβλίων, στοιχείων και λοιπών εγγράφων, με δαπάνες του. Σημειώνεται ότι στις περιπτώσεις που ύστερα από επεξεργασία στοιχείων που παραλήφθηκαν με απόδειξη παραλαβής προκύπτει ότι πρόκειται για πλαστά ή εικονικά στοιχεία, σκόπιμο είναι να ακολουθείται παρόμοια διαδικασία με αυτή που περιγράφεται στην εγκύκλιο ΠΟΛ. 1110/18.09.2006. Στη συντασσόμενη στη συνέχεια έκθεση ελέγχου, στις περιπτώσεις αυτές, από την υπηρεσία πρέπει να γίνεται υποχρεωτικά αναφορά της προηγούμενης κατά τα ανωτέρω διαδικασίας που ακολουθήθηκε.

6.4 Επιλεκτικές αποφάσεις του ΣτΕ σχετικές με πλαστά και εικονικά τιμολόγια καθώς και λοιπά θέματα που σχετίζονται με αυτά και τις λοιπές διαδικασίες (ποινικές κυρώσεις κ.λπ.), οι οποίες μεταξύ άλλων αναφέρονται σε θέματα όπως:

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

2. Ο λόγος ότι το διοικητικό δικαστήριο πρέπει να ερευνήσει αν η αποδοχή των εικονικών ένδικων τιμολογίων γίνεται «με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης» είναι αβάσιμος και απορριπτέος διότι τέτοια ως άνω προϋπόθεση (διαγνώσεως δηλ. σκοπού αποκρύψεως

φορολογητέας ύλης) δεν απαιτείται για τη στοιχειοθέτηση φορολογικής παράβασης αποδοχής εικονικού τιμολογίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. (ΣτΕ 694/2002)

3. Κατά τον Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας (Κ.Φ.Δ.), μόνο οι μαρτυρίες που λαμβάνονται κατά τους ορισμούς των άρθρων 152 επ. του Κ.Φ.Δ. αποτελούν νόμιμα αποδεικτικά μέσα. Μαρτυρίες με μορφή υπευθύνων δηλώσεων του ν.1599/1986 καθώς και ένορκες βεβαιώσεις ενώπιον συμβολαιογράφου τρίτων προσώπων για πράγματα που ασκούν ουσιώδη επιρροή στην έκβαση της δίκης που διεξάγεται ενώπιον διοικητικού δικαστηρίου δεν αποτελούν νόμιμα αποδεικτικά μέσα και δεν επιτρέπεται να ληφθούν νομίμως υπόψη, ούτε για τη συναγωγή δικαστικών τεκμηρίων, διότι δεν τηρήθηκαν οι απαιτούμενες από τον Κ.Φ.Δ. διατυπώσεις για την εγκυρότητά τους γιατί αποτελούν μαρτυρίες που λήφθηκαν κατά παράβαση των άρθρων 152 επ. του Κ.Φ.Δ. Σε περίπτωση όμως που η προαναφερόμενη υπεύθυνη δήλωση δεν έχει ληφθεί για να προσκομιστεί ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου αλλά έχει ληφθεί κατά διοικητική διαδικασία ή αναφέρεται κατά περιεχόμενο στην έκθεση ελέγχου δεν υπόκειται στον πιο πάνω περιορισμό. (σχετ. άρθρα 123, 124, 152 επ. του Κ.Φ.Δ., Π.Δ. 331/1985 ΦΕΚ 116 Α'). Ο διάδικος που ζητά την εξέταση μάρτυρα πρέπει να εξηγήει τους ειδικούς λόγους που καθιστούν αναγκαία την προσφυγή σ' αυτό το αποδεικτικό μέσο. Η σχετική κρίση του δικαστηρίου δεν ελέγχεται αναιρετικά. (ΣτΕ 446/2003, 3309/2003, 1567/2003).

4. Στην παράγραφο 3 του άρθρου 120 του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας (π.δ. 331/1985, ΦΕΚ Α' 116) ορίζεται ότι: «Δεδικασμένο αποτελούν και οι αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων, ως προς την ενοχή και τις ποινές που επιβλήθηκαν». Από τη διάταξη αυτή συνάγεται ότι η διαδικασία διοικητικής βεβαιώσεως των προβλεπόμενων από τον Κ.Β.Σ. παραβάσεων η οποία κατατείνει στην επιβολή προστίμου, είναι αυτοτελής και διακεκριμένη από την αντίστοιχη ποινική διαδικασία. Από αυτό έπεται ότι το διοικητικό δικαστήριο, κρίνοντας επί της διοικητικής παραβάσεως, δεν δεσμεύεται κατ' αρχήν από τυχόν προηγηθείσα αθωωτική απόφαση του ποινικού δικαστηρίου, υποχρεούται όμως να συνεκτιμήσει αυτήν για τη διαμόρφωση της τελικής κρίσης του (ΣτΕ 3161/2001, 1912/2000, 963/1999, 2168/2003). Συνεπώς η διαδικασία διοικητικής βεβαιώσεως των προβλεπόμενων από τον Κ.Β.Σ. παραβάσεων της λήψης και αποδοχής εικονικών και πλαστών τιμολογίων και επιβολής των οικείων διοικητικών κυρώσεων είναι αυτοτελής και διαφορετική έναντι της σχετικής με την φοροδιαφυγή ποινικής διαδικασίας και η εξέλιξη της ποινικής διαδικασίας δεν

έχει καμία σχέση με την κρίση του αρμοδίου διοικητικού δικαστηρίου σχετικά με τη διάπραξη ή μη της παράβασης.

5. Από τις διατάξεις των άρθρων 95 και 172 του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας συνάγεται ότι η επίκληση και προσαγωγή στην κατ' έφεση δίκη νέων αποδεικτικών μέσων επιτρέπεται μόνο προς απόδειξη νέων πραγματικών ισχυρισμών, των οποίων η προβολή το πρώτον κατ' έφεση ήθελε κριθεί από το δικαστήριο αποχρώντως δικαιολογημένη, δεν επιτρέπεται δε επίκληση και προσαγωγή κατ' έφεση τέτοιων νέων αποδεικτικών μέσων, προς απόδειξη ισχυρισμών προβληθέντων πρωτοδίκως. Δύναται, όμως, το δευτεροβάθμιο δικαστήριο, σε περίπτωση που κάποιος διάδικος επικαλεσθεί απαραδέκτως το πρώτον στην κατ' έφεση δίκη αποδεικτικό μέσο αναφερόμενο σε πραγματικό ισχυρισμό προβληθέντα και πρωτοδίκως, να διατάξει αυτεπαγγέλτως με προδικαστική απόφασή του τη συμπλήρωση των αποδείξεων με προσκόμιση του ανωτέρω αποδεικτικού μέσου, του οποίου η προσκόμιση από τους διαδίκους και η εκτίμηση από το δικαστήριο δεν θα ήταν άλλως επιτρεπτές κατ' έφεση, ώστε να δοθεί η δυνατότητα στους διαδίκους να λάβουν γνώση αυτού και να διατυπώσουν τους ισχυρισμούς τους. Η εξουσία δε αυτή του δευτεροβαθμίου δικαστηρίου δεν υπόκειται σε κανένα περιορισμό. (ΣτΕ 2927/1999, 3773/98).

6. Στην παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος ορίζεται ότι «το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του». Από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997 και τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων συνάγεται ότι αν διενεργηθεί φορολογικός έλεγχος και διαπιστωθεί παράβαση των διατάξεων του Κώδικα αυτού, για να εκδοθεί πράξη επιβολής προστίμου, δεν επιβάλλεται ως ουσιώδης τύπος της διαδικασίας η επίδοση στον επιτηδευματία του σχετικού σημειώματος (της παρ. 7 του άρθρου 36 του Κ.Β.Σ., το οποίο όπως ορίζεται δεν αποτελεί στοιχείο της διαδικασίας για τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου ή της πράξης επιβολής προστίμου) με κλήση για παροχή εξηγήσεων. Στην περίπτωση αυτή ούτε από το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος απορρέει υποχρέωση της φορολογικής αρχής να καλέσει τον επιτηδευματία για να δώσει σχετικές εξηγήσεις πριν από την επιβολή προστίμου. Για την διοικητική επίλυση της διαφοράς και τη διαδικασία βεβαίωσης και καταβολής του προστίμου εφαρμόζονται αναλόγως οι ισχύουσες κάθε φορά διατάξεις. Σε περίπτωση διοικητικής επίλυσης της διαφοράς το πρόστιμο περιορίζεται ή διαγράφεται, κατά περίπτωση. Η περιλαμβανόμενη στην συνταγματική αυτή διάταξη επιταγή για ακρόαση του διοικούμενου από τη Διοίκηση ικανοποιείται, στην περίπτωση αυτή, με την

ευχέρεια που παρέχει η διάταξη του άρθρου 70 του ν. 2238/1994, με βάση τις παρ. 4 και 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/1999 στον επιτηδευματία, στον οποίο επιβλήθηκε το πρόστιμο, να ζητήσει τη διοικητική επίλυση της διαφοράς και να εκθέσει τις απόψεις του στη φορολογική αρχή, η οποία κατά τη διαδικασία αυτή και ενόψει των διευκρινίσεων του επιτηδευματία, έχει κατά νόμο την αρμοδιότητα να επανέλθει και να τροποποιήσει ή και να εξαφανίσει τη σχετική πράξη της (Σ.τ.Ε. 2351/2001). Συνεπώς, ο λόγος με τον οποίο προβάλλεται ότι, κατά παράβαση του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος, δεν καλείται πριν από την έκδοση της ένδικης πράξης επιβολής προστίμου ο νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρίας για να εκθέσει τις απόψεις του απορρίπτεται ως αβάσιμος. Κατά τη γνώμη μειοψηφίας, η φορολογική αρχή, πριν από την επιβολή, κατά τα ανωτέρω, προστίμου για παράβαση του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, έχει από το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος την υποχρέωση να διασφαλίζει στο φερόμενο ως παραβάτη την ευχέρεια να της εκθέσει σχετικά τις απόψεις του. Η συμμόρφωση της φορολογικής αρχής προς την υποχρέωσή της αυτή αποτελεί προϋπόθεση νομιμότητας της σχετικής διαδικασίας και δεν μπορεί να αναπληρωθεί από τη δυνατότητα που έχει ο επιτηδευματίας, μετά την έκδοση εις βάρος του πράξεως επιβολής προστίμου, να επιδιώξει την εξαφάνιση ή την τροποποίησή της διότι, κατά το γράμμα και το σκοπό της πιο πάνω συνταγματικής διατάξεως, το θεσπιζόμενο με αυτήν δικαίωμα του διοικουμένου συνίσταται ακριβώς στην «προηγούμενη», δηλαδή πριν την έκδοση της εις βάρος του εκτελεστής πράξεως, ακρόασή του από την αρμόδια αρχή. (ΣτΕ 1732/2002).

7. Ο αιτών, ως λήπτης φορολογικών στοιχείων που χαρακτηρίζονται «πλαστά» και «εικονικά», μπορεί να λάβει γνώση αποσπάσματος του περιεχομένου της έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ., που αναφέρεται στον εκδότη των φορολογικών στοιχείων, κατά το μέρος αυτής που τον αφορά τούτο, καθόσον με βάση το σκεπτικό που διατυπώθηκε από τη μειοψηφία των μελών του Δ' Τμήματος του ΝΣΚ, όπως αναφέρεται στην αριθμ. 460/1999 γνωμοδότηση του ΝΣΚ, όλα τα στοιχεία της συναλλαγής προκύπτουν από το τιμολόγιο στο οποίο το έτερο συμβαλλόμενο μέρος είναι αυτό που ζητά τη χορήγηση του αποσπάσματος της έκθεσης ελέγχου, συνεπώς η λήψη αποσπάσματος της οικείας έκθεσης ελέγχου ουδόλως προσβάλλει το απόρρητο της συναλλαγής. (αριθμ. 460/99 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, σχετ. εγκ. ΠΟΛ 1232/1999).

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

σ' αυτές ή έχει διεκπεραιωθεί από αυτές ύστερα από γραπτή αίτησή του. Ως διοικητικά έγγραφα νοούνται και εκείνα που χρησιμοποιήθηκαν ή λήφθηκαν υπόψη για τη διαμόρφωση γνώμης ή κρίσης διοικητικού οργάνου ή για τον καθορισμό της διοικητικής δράσης, όπως εκθέσεις, μελέτες, πρακτικά, στατιστικά στοιχεία, εγκύκλιες οδηγίες, απαντήσεις της διοίκησης, γνωμοδοτήσεις, αποφάσεις κ.λπ. Για την άσκηση δικαιώματος λήψεως γνώσης των ιδιωτικών εγγράφων, πρέπει να υπάρχει «ειδικό έννομο συμφέρον». (αρθρ.5 του ν.2690/1999) Η σχετική γραπτή αίτηση του ενδιαφερομένου να λάβει γνώση εγγράφων πρέπει να είναι σαφής και ορισμένη, δηλαδή να προσδιορίζεται το «εύλογο ενδιαφέρον» ή το «ειδικό έννομο συμφέρον» και να είναι δυνατό να προσδιοριστούν τα αιτούμενα έγγραφα. Αν όμως η αίτησή του είναι αόριστη, πρέπει να ενημερώνεται από την υπηρεσία και να τίθενται υπόψη του οι σχετικοί φάκελοι από τους οποίους θα επιλέξει να μελετήσει ή να λάβει αντίγραφα των εγγράφων που τον ενδιαφέρουν. Σε περίπτωση άρνησης της υπηρεσίας δικαιούται να προσφύγει στον αρμόδιο Εισαγγελέα Πρωτοδικών, ο οποίος δικαιούται να παραγγείλει τις υπηρεσίες του δημόσιου τομέα να παραδώσουν έγγραφα ή να χορηγήσουν αντίγραφά τους στον έχοντα δικαίωμα ή έννομο συμφέρον, εφόσον δεν πρόκειται για απόρρητα αναγνωρισμένα από το νόμο. Αν η εισαγγελική παραγγελία είναι αιτιολογημένη, η δημόσια διοίκηση οφείλει να συμμορφωθεί, άλλως είναι ενδεχόμενο να αναζητηθούν ευθύνες για απείθεια ή παράβαση καθήκοντος. Οι εισαγγελικές παραγγελίες είναι δεσμευτικές ακόμη και αν στα ζητούμενα έγγραφα περιλαμβάνονται ευαίσθητα προσωπικά δεδομένα. Ο δε χαρακτηρισμός ενός εγγράφου ως «εμπιστευτικού» δεν αρκεί για να καταστήσει την αίτηση του ενδιαφερομένου μη νόμιμη, εφόσον δεν προστατεύεται απόρρητο νομοθετημένο. (σχετ. γνωμ. ΝΣΚ 436/1992, 49/2001, 310/2001, ΑΠ 1/2005)

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

Ε. Τέλος, όσα αναφέρονται στο κεφάλαιο περί μεθόδων εντοπισμού πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων, δεν είναι τα μοναδικά στοιχεία ενδείξεων που πρέπει να οδηγήσουν σε παραπέρα ενέργειες για την απόδειξη της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων. Η μεθοδολογία και οι τρόποι αυτών που μεταχειρίζονται αυτές τις πρακτικές, διαρκώς μεταβάλλεται και εμπλουτίζεται. Για το λόγο αυτό οι ελεγκτές θα πρέπει

να αξιολογούν και κάθε άλλη ένδειξη που κρίνουν ότι μπορεί να οδηγήσει σε αποκάλυψη συναλλαγών με πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΒΔΟΜΟ

7. Έκδοση / λήψη εικονικών – πλαστών στοιχείων και ρόλος Συναυτουργών / Υποκρυπτόμενων / Συνεργών .

Περιπτωσιολογία – Υποθέσεις εικονικών / πλαστών μεγάλης απάτης και έκτασης φοροδιαφυγής

7.1 Ρόλος συναυτουργών, υποκρυπτόμενων και συνεργών

Τις περισσότερες φορές, στις περιπτώσεις που ιδρύονται επιχειρήσεις μόνο κατ' επίφαση και όχι κατ' ουσίαν, υποκρύπτονται άτομα που προσεγγίζουν συνήθως οικονομικά ασθενείς και συνήθως μειωμένου μορφωτικού επιπέδου και με το δέλεαρ ανταγωνιστικού «μισθού», τους πείθουν να προβούν σε έναρξη εργασιών και να σφραγίσουν φορολογικά στοιχεία προκειμένου να μπορέσουν να δραστηριοποιηθούν ελεύθεροι «φορολογικών υποχρεώσεων, αφού δεν εμφανίζονται αυτοί και ούτε έχουν σκοπό να τηρήσουν τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οριζόμενες από την σχετική νομοθεσία (υποβολή δηλώσεων ΦΠΑ, εισοδήματος, παρακρατούμενων φόρων κλπ) πλην συνήθως της 1^{ης} βραχυπρόθεσμης περιόδου από έναρξης, προκειμένου να προσδώσουν αληθοφάνεια στις συναλλαγές αλλά και να τύχουν και άλλων προνομίων όπως επιδοτήσεις-ενισχύσεις, τραπεζικά δάνεια και με την απαιτούμενη ρευστότητα να μπου ανταγωνιστικά στην αγορά, προσελκύοντας υποψήφιους συναλλασσόμενους.

Δηλαδή «στήνεται» μια καταρχήν νομότυπη επιχείρηση με φερόμενο επιχειρηματία κάποιον «αχυράνθρωπο» και με ιθύνων νου κάποιον υποκρυπτόμενο, που αρχίζει και δραστηριοποιείται εκδίδοντας εικονικά και πλαστά στοιχεία στο όνομα του «αχυράνθρωπου» και μόλις γίνει αντιληπτός εξαφανίζεται προκαλώντας τεράστια ζημιά στο Δημόσιο από την μη καταβολή φόρων και εμπλέκοντας και άλλους υγιείς ή και αφελείς επιχειρηματίες, εκτός φυσικά του αχυράνθρωπου» που από την έναρξη εκμεταλλεύεται. Οι υποκρυπτόμενοι

ρискάρουν συνήθως για την επίτευξη του σκοπού τους οικονομικούς μετανάστες αλλοδαπούς ή και επαναπατρισθέντες οι οποίοι τις περισσότερες φορές αδυνατούν να γράψουν ελληνικά ή δεν γνωρίζουν καν την ελληνική γλώσσα, ναρκομανείς ή πρώην τοξικομανείς, οικονομικά ασθενείς και γενικότερα άτομα αναξιοπαθούντα, πείθοντάς τους έναντι μικρού ανταλλάγματος να ενδώσουν στις δόλιες και εκ πονηρού σκέψεις, περί παράτυπης έναρξης εργασιών και χρησιμοποίησης στοιχείων με σκοπό την οικονομική απάτη που συντελείτε σε μικρό μάλιστα χρονικό διάστημα. Σωρεία τέτοιων κατ' επίφαση επιχειρήσεων «στήθηκαν» τα τελευταία 15-20 χρόνια με όλες τις μορφές (ατομικές αλλά και Ν.Π. με κυριότερη και πιο προσφιλή μορφή πλην των ατομικών αυτή της Μον/πης ΕΠΕ) και τις περισσότερες φορές που η ελεγκτική αρχή αποκαλύπτει την απάτη, από πίσω **ως υποκρυπτόμενοι βρίσκονται συνήθως οι ίδιοι άνθρωποι, οι οποίοι** εκμεταλλευόμενοι εκτός των άλλων την αργοπορία της αποκάλυψης αλλά και την βραδύτητα έως την πλήρη διαλεύκανση της υπόθεσης, σύνταξης εκθέσεων καταλογισμού και αποστολής στην δικαιοσύνη προκειμένου λόγω της διαπίστωσης ιδιάζουσας φορολογικής απάτης να επιλυφθεί και ο εισαγγελέας όπως άλλωστε προβλέπεται ασκώντας ποινικές διώξεις, **καταφέρνουν να** κερδίσουν χρόνο και να επαναδραστηριοποιούνται με θύματα νέους «αχυράνθρωπους» και ανυπολόγιστη ζημία του Δημοσίου αλλά και σωρευμένη και διαρκής στρέβλωση των κανόνων της αγοράς λόγω του αθέμιτου ανταγωνισμού που με τον τρόπο που αναπτύχθηκε παραπάνω προωθείται.

Επαναλαμβάνουμε ότι απώτερος σκοπός της ίδρυσης επιχειρήσεων – «σφραγίδα» όπως επίσης αποκαλούνται, άνευ οικονομικής ουσιαστικά υπόστασης παρά μόνο τυπικά νομικής όπου απαιτείται (ίδρυση Ν.Π.), είναι η έκδοση και λήψη εικονικών πλαστών αλλά και νοθευμένων στοιχείων και συνήθως σε χρόνο σύντομο πριν γίνουν αντιληπτοί, τηρώντας αρχικά κάποιες τυπικές διαδικασίες όπως ενοικίαση ενός χώρου – γραφείου ως έδρα δηλωμένη στην Δ.Ο.Υ. , την οποία και στην συνέχεια και σχεδόν άμεσα εγκαταλείπουν προκειμένου να χαθούν τα ίχνη των υποκρυπτόμενων , έχοντας βεβαίως σφραγίδα και στοιχεία του φερόμενου «αχυράνθρωπου» για να εκδώσουν εικονικά στοιχεία, παρουσιαζόμενοι ως επιχειρηματίες στους υποψήφιους συναλλασσόμενους και διενεργώντας συναλλαγές στο όνομα του «αχυράνθρωπου» χωρίς άγχος υποβολής και καταβολής φορολογικών υποχρεώσεων που θα βεβαιωθούν και όταν αυτό γίνει στο όνομα του φερόμενου «επιχειρηματία-αχυράνθρωπου» που εν τω μεταξύ και αυτός ίσως εξαφανισθεί.

Συμπερασματικά, οι αποφάσεις, εντολές και η διοίκηση τέτοιων επιχειρήσεων άνευ πραγματικής υπόστασης , διενεργούνται αποκλειστικά από τους υποκρυπτόμενους.

7.2 Υποθέσεις – περιπτώσιολογία, αποκάλυψης από ελεγκτικές αρχές Υπ.Ο. απάτης φοροδιαφυγής με χρήση εικονικών – πλαστών στοιχείων

7.2.1 Συναλλαγές ημεδαπών επιχειρήσεων και επιτηδευματιών

7.2.1.A Περίπτωση Α – Αγροτικά προϊόντα – συναλλαγές εμπόρων με αγρότες

7.2.1.A.1 Ιστορικό.

Έρευνα – έλεγχος το 2005, με αφορμή εισαγγελική παραγγελία για έλεγχο τήρησης φορολογικών υποχρεώσεων και επισυναπτόμενα αρκετά τιμολόγια αγοράς αγροτικών προϊόντων κάποιου φερόμενου εμπόρου «Μ». Η υπόθεση στην Εισαγγελία βρισκόταν σε εξέλιξη προς εξέταση καταγγελιών αγροτών μη αποζημιώσής τους από εμπόρους για πωλήσεις αγροτικών προϊόντων (κυρίως καλαμπόκι , σιτάρι σε πολύ μεγάλες ποσότητες) . **Από την διεξαχθείσα έρευνα που ακολούθησε από υπαλλήλους του ΣΔΟΕ διαπιστώθηκαν τα εξής:**

- το 1998 ο «Ρ» ηλικίας περίπου 60 ετών, γνώστης των αγροτικών περιοχών κάμπου της Μακεδονίας και της αγοραπωλησίας αγροτικών προϊόντων, με πληθώρα φορολογικών , ασφαλιστικών και τραπεζικών χρεών από την έως τότε άσκηση ατομικής δραστηριότητας ως μεσίτης – μεσάζων αγοράς και πώλησης αγροτικών προϊόντων, έρχεται σε επαφή με τον «Σ» επίσης 60 ετών άεργο γνωστό του, πείθοντάς τον να ιδρύσουν ατομική επιχείρηση στον επίσης ηλικιωμένο «Μ» φίλο του «Σ» ο οποίος ήταν 62 ετών με προβλήματα υγείας και οικονομικά χρέη. Ο «Σ» αναλαμβάνει και ενημερώνει τον φίλο του «Μ» ο οποίος συμφωνεί έπειτα και από υπόσχεση ενός καλού μηνιαίου πακέτου αποδοχών και με την διαβεβαίωση ότι δεν πρόκειται να τον μπλέξουν σε περιπέτειες. Το καλοκαίρι του 1998 και αφού ο «Μ» είχε εξουσιοδοτήσει τον φίλο του «Σ» και πάντοτε υπό την καθοδήγηση του «Ρ» . προβαίνουν σε έναρξη εργασιών στην ΔΟΥ ατομικής επιχείρησης στην Δ.Ο.Υ. με έδρα την οικία του «Μ» ως μεσίτης αγροτικών προϊόντων. Μετά από 10 ημέρες οι «Ρ» και «Σ» εξουσιοδοτούν κάποιον «Π» έναντι τιμήματος χρησιμοποιώντας την ταυτότητα του «Μ», ο οποίος με την πλαστή εξουσιοδότηση στα χέρια του παρουσιάζεται στην Δ.Ο.Υ. θεωρώντας βιβλία εσόδων – εξόδων και πλήθος φορολογικών στοιχείων, κυρίως τιμολογίων αγοράς αγροτικών προϊόντων (ΤΑΑΠ) 10 μπλοκ-στελέχη 50άρια τριπλότυπα και δύο μπλοκ-στελέχη 50άρια τριπλότυπα συνενωμένου τιμολογίου πώλησης-δελτίου αποστολής (Τα\ΔΑ), ενώ προβαίνει και σε μεταφορά έδρας της νεοϊδρυθείσας επιχείρησης του «Μ», με νέα έδρα την οικία του υποκρυπτόμενου «Ρ» σε χωριό έξω από την Θεσσαλονίκη. Άμεσα ο «Ρ» παρουσιάζεται ως

ο φερόμενος επιτηδευματίας «Μ», προβαίνει σε εξουσιοδότηση στον συμμετοχο «Σ», μεταβιβάζοντάς του, πάντα ως «Μ», όλες τις αρμοδιότητες της επιχείρησης καθιστώντας τον υπεύθυνο για τα πάντα, μεταξύ των οποίων και την ευθύνη έκδοσης – λήψης φορολογικών παραστατικών, καθώς και την δυνατότητα είσπραξης απαιτήσεων και πληρωμής υποχρεώσεων. Όλα αυτά με την υπόσχεση στον «Σ» παχυλού μηνιαίου μισθού ως αμοιβή αλλά και τακτικού επιδόματος στον «Σ» επίσης ως αμοιβή. Στη συνέχεια ο «Ρ» πάντοτε παρουσιαζόμενος είτε ως «Μ» είτε ως «Σ» φέρεται να αγοράζει από τον Αύγουστο του 1998 έως τον Αύγουστο του 2002, χιλιάδες τόνους αγροτικών προϊόντων από αγρότες της Μακεδονίας, υποσχόμενος ανταγωνιστική τιμή αγοράς σε σχέση με άλλους εμπόρους ή τοπικούς Αγροτικούς συνεταιρισμούς, δίνοντάς τους άμεσα σε μετρητά μια προκαταβολή. Για να προσδώσει αξιοπιστία στις συναλλαγές αυτές, βρίσκει και συμφωνεί με τον επιχειρηματία «Λ» έμπορο ήδη αγροτικών προϊόντων με πολύχρονη δράση και εγκαταστάσεις αλλά και γνώριμος από χρόνια στους κύκλους των αγροτών, προκειμένου ο «Λ» να τον βοηθάει στην συλλογή αγροτικών προϊόντων, και να εκδίδει ταυτόχρονα τα στοιχεία προς τους αγρότες. Με αυτόν τον τρόπο κάμπει και όποιες εναπομείνουσες καχυποψίες αγροτών, οι οποίοι αφενός με την υπόσχεση άκρως δελεαστικής τιμής που τους έδωσε με ταυτόχρονη άμεση προκαταβολή και αφετέρου έχοντας διασφαλίσει τις συναλλαγές με κάποιον γνώριμό τους έμπορο, δηλαδή τον «Λ», παραδίδουν τις ποσότητες στον «Λ», ο οποίος τους εκδίδει και αντίστοιχα ΤΑΑΠ, όχι άμεσα αλλά ως συνήθως πριν την λήξη της σεζόν, τα οποία δεν τα έδινε στους ίδιους αλλά εθιμοτυπικά στους αγροτικούς συνεταιρισμούς (Α.Σ.) προκειμένου να κατατεθούν συγκεντρωτικά στις Δ.Ο.Υ. για την κατ' αναλογία επιστροφή ΦΠΑ που προβλέπεται. Το 2003-2004 αγρότες προβαίνουν σε μηνυτήριες αναφορές στον εισαγγελέα ισχυριζόμενοι ότι ο «Ρ» που όπως προαναφέραμε παρουσιαζόταν ως «Μ» ή ως «Σ», ή ο κατ' εντολή του έμπορος «Λ» δεν εξόφλησαν το μεγαλύτερο μέρος της συμφωνηθείσας τιμής – αμοιβής τους πλην της προκαταβολής που κάποιοι από τους αγρότες είχαν πάρει. Από την συλλογή στοιχείων και μαρτυρικές καταθέσεις που έλαβε ο Εισαγγελέας, προέκυψε, πληθώρα αξιόποινων πράξεων, όπως απάτη πλαστοπροσωπίας, πλαστογραφίας, οφειλών σε τράπεζες, εξαπάτηση αρχών και άλλες ποινικά κολάσιμες πράξεις του ΚΠΔ. Η υπόθεση διαβιβάστηκε στο ΣΔΟΕ για περαιτέρω ελεγκτικές ενέργειες (προανακριτικές και διοικητικές). Η έρευνα των ελεγκτών της δίωξης του Υπ.Ο., διήρκησε 5 μήνες και ήταν εξοντωτική, λόγω και επικείμενης παραγραφής. Οι ελεγκτές νυχθημερόν εργαζόμενοι, συνέλλεξαν στοιχεία, προχωρήσανε σε λήψη δεκάδων εκατοντάδων μαρτυρικών καταθέσεων και απολογιών, συγκρίνανε στοιχεία αγροτών, παραδοθείσες ποσότητες αγροτικών προϊόντων σε σχέση με καλλιέργειες, προβήκανε σε γραφολογικές εξετάσεις, κατασχέθηκαν στοιχεία φερόμενου εκδότη «Μ» από τις Δ.Ο.Υ. που

είχαν κατατεθεί για επιστροφή ΦΠΑ, από αγροτικούς συνεταιρισμούς και ενώσεις αγροτικών συνεταιρισμών μαζί με τις καταστάσεις επιστροφής και τις υποτιθέμενες υπογραφές των «δικαιούχων παραγωγών», από οικίες του αποκαλυφθέντα υποκρυπτόμενου «Ρ» του συναυτουργού «Σ» και του συνεργάτη «Λ», ενώ τέλος ζητήθηκε και ελήφθη μέσω συνδρομής από Δ/νση Γεωργίας, η επίσημη κατώτατη, μέση και ανώτερη στρεμματική απόδοση ανά καλλιέργεια νομό και έτος.

7.2.1.A.2 Διαπιστώσεις Εικονικότητας.

Με την ολοκλήρωση της έρευνας και την συλλογή όσων φορολογικών στοιχείων βρέθηκαν εκ των θεωρημένων και εκδοθέντων της φερόμενης εκδότριας επιχείρησης του «Μ», προέκυψε σωρεία φορολογικών παραβάσεων αλλά και λοιπών αξιόποινων πράξεων, με πρωτεύουσα παράβαση αυτήν της έκδοσης 400 εικονικών τιμολογίων αγοράς αγροτικών προϊόντων (ΤΑΑΠ) φερόμενου εκδότη & αυτουργού «Μ», με κύριο υποκρυπτόμενο εκδότη τον «Ρ» και κύριους συναυτουργούς τους «Σ» και «Λ»,

(σημείωση : αποδείχθηκε ότι ο φερόμενος εκδότης «Μ» που όπως στην αρχή προαναφέραμε είχε σοβαρά προβλήματα υγείας, ήταν από τον Σεπτέμβριο του 1998, δηλαδή λίγο μετά την «έναρξη εργασιών του» έως την ολοκλήρωση της έρευνας τον Δεκέμβριο του 2005, συνεχώς και χωρίς την παραμικρή απομάκρυνσή του, έγκλειστος σε κλινική ψυχοπαθών και με νοητική υστέρηση ατόμων,, ενώ κατά την εκδίκαση στα δικαστήρια μεταξύ 2008 και 2010 απεβίωσε)

7.2.1.A.3 Διακρίσεις Εικονικότητας.

Η εικονικότητα των προαναφερόμενων εξεταζόμενων στοιχείων (Τ.Α.Α.Π.) διακρίνεται στις παρακάτω κατηγορίες :

- 1) Εικονικά στο σύνολό τους δηλαδή πέραν της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη και εικονικά ως προς την συναλλαγή, αφού είτε οι αγρότες οι φερόμενοι ως λήπτες στοιχείων ουδέποτε καλλιέργησαν, είτε ήταν πεθαμένοι, είτε καλλιέργησαν διαφορετικά αγροτικά προϊόντα από αυτά που ανέγραφαν τα υπό εξέταση στοιχεία (ΤΑΑΠ). Οι περιπτώσεις αυτές αφορούσαν το 35% περίπου των 400 εικονικών τιμολογίων με εμπλεκόμενους 95 αγρότες εκ των οποίων όπως αποδείχθηκε γνώστες και συναυτουργοί ήταν οι 65.
- 2) Εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη και μερικώς εικονικά ως προς την συναλλαγή, αφού οι αναγραφείσες ποσότητες επί των τιμολογίων ήταν 5-10 φορές παραπάνω από την πραγματικές παραδοθείσες-πωληθείσες, και άρα οι αξίες ήταν

αναλογικά πολλαπλάσιες από τις πραγματικές, ή οι αναγραφείσες ποσότητες ήταν κανονικές αλλά οι αξίες υπερφουσκωμένες μη δικαιολογημένες. Οι περιπτώσεις αυτές αφορούσαν το 55% περίπου των 400 εικονικών τιμολογίων με εμπλεκόμενους και συμμετόχους στην απάτη όλους του 125 αγρότες που αφορούσαν, είτε δολίως είτε εξ αμελείας, αφού ακόμα και στην εξ αμελείας συμμετοχή τους, εισέπραξαν την επιστροφή ΦΠΑ που αναλογούσε σε πλασματικές αξίες-παραδοθείσες ποσότητες και όχι στις πραγματικές. Βεβαίως στις περισσότερες περιπτώσεις αυτοί εισέπραξαν όσο τους αναλογούσε και επιπλέον μια αμοιβή γιατί το μεγαλύτερο μέρος της επιστροφής το έπαιρναν οι επιτήδαιοι υποκρυπτόμενοι με την συναίνεση όμως και των ιδίων έναντι μικρής συνήθως αμοιβής και της υπόσχεσης ότι δεν υπάρχει καμία περίπτωση να χαρακτηρισθούν ως παράνομες επιστροφές ΦΠΑ αφού όλα ήταν νόμιμα και με χαρτιά και η εφορία δεν εξετάζει τις ποσότητες επί των τιμολογίων!!!.

- 3) Εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη αλλά με πραγματικές συναλλαγές . Οι περιπτώσεις αυτές ήταν οι λιγότερες και αφορούσαν το 10% περίπου των 400 εικονικών τιμολογίων με συμμετοχή 20 αγροτών οι οποίοι όπως προβλέπεται από τον Ν. 2523/97 δεν τιμωρούνται και απαλλάσσονται εκ της παράβασης της λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο αλλά υπαρκτής συναλλαγής, αναγνωρίζοντας ο νόμος της ιδιαίτερες συνθήκες που διενεργούνται οι συναλλαγές αγροτικών προϊόντων. Βεβαίως τόσο ο φερόμενος όσο και οι υποκρυπτόμενοι και συναυτουργοί έχουν τις οριζόμενες από ΚΒΣ / ΚΦΑΣ, ΦΠΑ, Ν. 2523 / 97 και πλέον Ν. 4174/13 κυρώσεις και πρόστιμα.

7.2.1.A.4 Επιστημάνσεις.

Σημαντικό ρόλο στην απάτη έκδοσης εικονικών έπαιξε και ο μεσίτης «Λ», αφού στις περισσότερες περιπτώσεις και ήδη ενημερωμένος από τον ιθύνων νου «Ρ» , εξέδιδε για τις ποσότητες αγροτικών προϊόντων που παραλάμβανε από τους αγρότες, δικά του στοιχεία (ΤΑΑΠ) με τις πραγματικές ποσότητες και αξίες, ενώ ταυτόχρονα εξέδιδε και ένα εικονικό τιμολόγιο για την ίδια συναλλαγή φερόμενου εκδότη «Μ» από όσα στελέχη – μπλοκ του είχε προμηθεύσει ο υποκρυπτόμενος «Ρ», με πολλαπλάσιες ποσότητες και αξίες. Επρόκειτο για περιπτώσεις που βρέθηκαν διπλά τιμολόγια για την ίδια συναλλαγή. Ο «Λ», τόσο τα δικά του τα στοιχεία με τις πραγματικές συναλλαγές όσο και τα εικονικά (διπλά) με τις εικονικές συναλλαγές, τα προσκόμιζε με ίδια στοιχεία λήπτη – αγρότη), σε διαφορετικούς αγροτικούς συνεταιρισμούς προκειμένου συνολικά ανά αγρότη να επισυναφθούν στις συντασσόμενες

καταστάσεις στις Δ.Ο.Υ. με αίτηση επιστροφής ΦΠΑ (περίπου 7% επί της αξίας των τιμολογίων). Η Δ.Ο.Υ. μετά την «χαλαρή» εξέταση των αιτήσεων, πίστωνε τους συνεταιρισμούς με την συνολική επιστροφή ΦΠΑ για το σύνολο των αγροτών και των τιμολογίων που είχαν κατατεθεί, μεταξύ των οποίων πολλά ήταν εικονικά. Στη συνέχεια από τους υπευθύνους του συνεταιρισμού αποδίδονταν ο ΦΠΑ αναλογικά στους αγρότες οι οποίοι υπέγραφαν σχετική κατάσταση. Αποδίδονταν μόνο ο ΦΠΑ που αναλογούσε στην πραγματική ποσότητα και αξία όταν ο αγρότης αγνοούσε πλήρως την ύπαρξη εικονικών διπλών τιμολογίων ή επιστρέφονταν το ΦΠΑ της πραγματικής επιστροφής και επιπλέον ένα μικρό συνήθως «δώρο» όταν ο αγρότης γνώριζε την ύπαρξη διπλών τιμολογίων ή των μερικώς εικονικών τιμολογίων. Την μερίδα του λέοντος της επιστροφής ΦΠΑ καρπώνονταν ο «Ρ», ο «Λ» και κάποιοι πρόεδροι και ταμίες των αγροτικών συνεταιρισμών που γνώριζαν και συμμετείχαν στην απάτη.

Στην απάτη έκδοσης – λήψης – διακίνησης και χρήσης εικονικών φορολογικών στοιχείων αλλά και λήψης επιστροφής ΦΠΑ, πλην των τεσσάρων (4) κυρίως εμπλεκόμενων που προαναφέρθηκαν, συμμετείχαν τελικά και 210 αγρότες ως λήπτες εικονικών τιμολογίων αγοράς αγροτικών προϊόντων (ΤΑΑΠ) εν γνώσει κυρίως ή εν αγνοία – εξ αμελείας δευτερευόντως. Επιπλέον ως υποκρυπτόμενοι αυτουργοί ή συναυτουργοί ως προς την λήψη εικονικών κρίθηκαν και 3 πρόεδροι και 2 ταμίες αγροτικών συνεταιρισμών κατά το μέρος των εικονικών που γνώριζαν και βρέθηκαν στους συνεταιρισμούς τους και οι οποίοι πλαστογράφησαν την υπογραφή και τα στοιχεία των αγροτών και καρπώθηκαν από κοινού και δολίως με τους «Ρ» και «Λ» επιστροφές ΦΠΑ.

Η αξία των εικονικών τιμολογίων ξεπέρασε τα 4.500.000 € και ο αναλογούν ΦΠΑ επιστροφών ήτοι 7% που ζημιώθηκε το δημόσιο λόγω επιστροφής στους αγρότες ανήλθε στο ποσό των 315.000 €. , ενώ επίσης δεν αποδόθηκε και ζημιώθηκε το Δημόσιο από το αναλογούν χαρτόσημο ήτοι 1,5% επί της αξίας των τιμολογίων συνολικής αξίας 67.500 €

7.2.1.A.5 Εκθέσεις συνταχθείσες

1) Συντάχθηκαν σχετικές εκθέσεις ως προς ΚΒΣ και ν. 2523/97 & Καταλογίσθηκαν παραβάσεις :

A) περί έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων (ΤΑΑΠ) ύψους 4.500.000€ * (συντ. βαρύτητας) 2 = 9.000.000 € σε έκαστο εκ των :

- «Μ» ως φερόμενο εκδότη και γνώστη τουλάχιστον της έναρξης εργασιών που προέβη
- «Σ» ως συναυτουργό , γνώστη της εικονικής έναρξης του «Μ» και ακολουθών εντολές και οδηγίες του «Ρ»
- «Ρ» ως ιθύνων νου και κυρίως υποκρυπτόμενο
- «Λ» ως επίσης συναυτουργό στην έκδοση εικονικών με την καθοδήγηση του «Ρ» και γνώστη της απάτης

Β) περί λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων (ΤΑΑΠ) ύψους περίπου 140.000 € * (συντ. βαρύτητας) 2 = 280.000 € σε έκαστο εκ των τριών προέδρων και 2 ταμιών ως πραγματικών αυτουργών ή συναυτουργών αλλά και καρπωτές των παρανόμων επιστροφών ΦΠΑ

Γ) περί λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων (ΤΑΑΠ) σε 210 εμπλεκόμενους αγρότες για όσες περιπτώσεις τα τιμολόγια κρίθηκαν εικονικά ή μερικώς εικονικά ως προς την συναλλαγή και πάντοτε με την ενεργό (κυρίως) ή την εξ αμελείας (δευτερευόντως) συμμετοχή του αγρότη, συνολικού ύψους παραβάσεων περίπου κατά Μ.Ο 10.000€ ανά αγρότη * (συντ. βαρύτητας) 2 * 210 αγρότες = 4.200.000 €

2) Συντάχθηκαν σχετικές εκθέσεις ως προς ΦΠΑ και ν. 2523/97 & Καταλογίσθηκαν παραβάσεις :

Α) περί λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων (ΤΑΑΠ) ύψους περίπου 140.000 € * 7% * (συντ. βαρύτητας) 3 = 29.000 € περίπου, σε έκαστο εκ των τριών προέδρων και 2 ταμιών ως πραγματικών αυτουργών ή συναυτουργών αλλά και καρπωτές των παρανόμων επιστροφών ΦΠΑ

Β) περί λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων (ΤΑΑΠ) σε 210 εμπλεκόμενους αγρότες για όσες περιπτώσεις τα τιμολόγια κρίθηκαν εικονικά ή μερικώς εικονικά ως προς την συναλλαγή και πάντοτε με την ενεργό (κυρίως) ή την εξ αμελείας (δευτερευόντως) συμμετοχή του αγρότη, συνολικού ύψους παραβάσεων περίπου κατά Μ.Ο 10.000€ ανά αγρότη * 7% * (συντ. βαρύτητας) 3 * 210 αγρότες = 441.000 € συνολικά

3) Συντάχθηκαν σχετικές εκθέσεις ως προς λοιπούς παρακρατούμενους φόρους και χαρτόσημα και ν. 2523/97 & Καταλογίσθηκαν παραβάσεις :

A) περί μη απόδοσης χαρτοσήμου 1,5% επί της συνολικής αξίας των εικονικών τιμολογίων ήτοι συνολικού ύψους 4.500.000 € * 1,5% = 67.500 € σε έκαστο εκ των :

- «Μ» ως φερόμενο εκδότη και γνώστη τουλάχιστον της έναρξης εργασιών που προέβη
- «Σ» ως συναυτουργό , γνώστη της εικονικής έναρξης του «Μ» και ακολουθών εντολές και οδηγίες του «Ρ»
- «Ρ» ως ιθύνων νου και κυρίως υποκρυπτόμενο
- «Λ» ως επίσης συναυτουργό στην έκδοση εικονικών με την καθοδήγηση του «Ρ» και γνώστη της απάτης

4) Συντάχθηκαν σχετικές ειδικές εκθέσεις Α. 14 Ν. 2523 / 1997 όπως προβλέπεται :

A) περί λήψεως επειγόντων μέτρων διασφάλισης συμφερόντων του Δημοσίου (άρση απορρήτου και δέσμευση τραπεζικών καταθέσεων , απαγόρευση πώλησης περιουσιακών στοιχείων κλπ) , αφού η συνολική αξία των εικονικών ανά παραβάτη (φερόμενο και αυτουργό, υποκρυπτόμενο και συναυτουργός) ήταν > 150.000 € (με Ν. 3220/04 η αξία πλέον πρέπει να είναι > 300.000€) σε έκαστο εκ των :

- «Μ» ως φερόμενο εκδότη και γνώστη τουλάχιστον της έναρξης εργασιών που προέβη
- «Σ» ως συναυτουργό , γνώστη της εικονικής έναρξης του «Μ» και ακολουθών εντολές και οδηγίες του «Ρ»
- «Ρ» ως ιθύνων νου και κυρίως υποκρυπτόμενο
- «Λ» ως επίσης συναυτουργό στην έκδοση εικονικών με την καθοδήγηση του «Ρ» και γνώστη της απάτης

7.2.1.A.6 Ποινικές Διώξεις

Πλην των ανωτέρω διοικητικών κυρώσεων και μέτρων , ασκήθηκαν ποινικές διώξεις στους 4 κυρίως προαναφερόμενων εκδοτών (φερόμενος και αυτουργός, υποκρυπτόμενοι και συναυτουργοί) στους 3 προέδρους και δύο ταμίες συνεταιρισμών αλλά και στο σύνολο των αγροτών (περίπου 210) ως βασικοί συμμετοχοί στην γενόμενη οικονομική απάτη φοροδιαφυγής που αναπτύχθηκε, βάσει των συνδυασμένων διατάξεων 1,6,14 και 17 – 24 του Ν. 2523 / 1997 όπως τροποποιήθηκε και ισχύσει με Ν. 3220/2004 αλλά και των σχετικών

διατάξεων του Κώδικα Ποινικής Δικονομίας (ΚΠΔ). Οι 3 πρόεδροι , οι 2 ταμίες και το σύνολο των εμπλεκόμενων αγροτών (210) προέβησαν σε διοικητικό συμβιβασμό καταβάλλοντας τα πρόστιμα μειωμένα στον 1/3 όπως προβλέπεται λόγω διοικητικού συμβιβασμού, με συνέπεια και την άρση της ποινικής τους δίωξης όπως επίσης προβλέπεται από τα ίδια ως άνω κατά περίπτωση άρθρα και νόμους. Οι τέσσερις (4) κύριοι εκφραστές κατά περίπτωση όπως αναπτύχθηκε δικάσθηκαν στα ποινικά δικαστήρια και καταδικάσθηκαν ερήμην με ποινές από 4 έως 7 χρόνια

7.2.1.B Περίπτωση Β – Αγροτικά προϊόντα – συναλλαγές μεταξύ εμπόρων

7.2.1.B.1 Ιστορικό.

Το 2004 ελεγκτές του Υπ.Ο. προέβησαν σε ενδελεχή έρευνα, ύστερα από σωρεία καταγγελιών αγροτών περιοχών Βορείου Ελλάδος περί προσώπου γνωστού στον αγροτικό κύκλο επ' ονόματι «Μ», το οποίο εργάζεται & δρα ως υποκρυπτόμενος άλλων εταιριών (τουλάχιστον 8 επιχειρήσεων με την μορφή κυρίως Μον/πης ΕΠΕ ή ατομικής) με κοινό παρονομαστή την αγορά αγροτικών προϊόντων από αγρότες και την μεταπώληση αυτών σε άλλες επιχειρήσεις τρίτων για υπαρκτές συναλλαγές αλλά από υποκρυπτόμενο εκδότη ή σε επιχειρήσεις – σφραγίδα δικών του συμφερόντων για ανύπαρκτες συναλλαγές ή μερικώς εικονικές με κύριο στόχο την αυξομείωση κατά το δοκούν υποχρεώσεων (απόδοσης ΦΠΑ, εισοδήματος) ή την λήψη δανείων με εγγύηση την αγορασθείσα επί των τιμολογίων αγορασθείσα ποσότητα αγρ. Προϊόντων αλλά και τους φαινομενικά υψηλούς τζίρους από τις υποτιθέμενες πωλήσεις με ΤΔΑ όπως προαναφέραμε σε υπαρκτές μεν επιχειρήσεις αλλά κάποιες από αυτές ιδίων συμφερόντων που αποτελούσαν μόνο «βιτρίνα» χωρίς οικονομική υπόσταση και με «αχυράνθρωπους» μπροστάρηδες, εμφανιζόμενοι στο ΔΣ των εταιριών ως νόμιμοι εκπρόσωποι και ιδιοκτήτες . Αποκαλυφτήκαν πλήθος εικονικών τιμολογίων αγοράς ενώ επιπλέον η έρευνα συνεχίσθηκε και στον καταλογισμό παραβάσεων λήψης και έκδοσης εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων μεταξύ των εταιριών – «βιτρίνα» του υποκρυπτόμενου από τις οποίες ξεχωρίζουμε τις δύο την «Ο. Μον/πη ΕΠΕ» & την «Ρ Μον/πη ΕΠΕ» με μοναδικούς εταίρους και διαχειριστές τον «Ο» και «Ρ» αντίστοιχα οι οποίοι ήταν και συγγενείς μεταξύ τους και οικονομικού μετανάστες από κράτη της πρώην ΕΣΣΔ)

Κοινός σύνδεσμος των δύο επιχειρήσεων – σφραγίδα ο υποκρυπτόμενος «Μ» ο οποίος απασχόλησε έντονα τις αρχές από την μεγάλη και πολύχρονη δράση του αρχικά ως μεσίτης αγροτικών προϊόντων και στην συνέχεια λόγω προβλημάτων φερεγγυότητας και πιστοληπτικής ικανότητας με σωρευμένα ατομικά χρέη ή χρέη εταιριών στις οποίες συμμετείχε, στο Δημόσιο

στις Τράπεζες - αλλά αργότερα (όπως αποδείχθηκε κυρίως με τις συνεχείς καταγγελίες) & στον κύκλο των αγροτών με τους οποίους συναλλάσσονταν, από μη καταβολές χρηματικών ποσών για κάλυψη υποχρεώσεων, συνέχισε την ενασχόλησή του με την αγοραπωλησία αγροτικών προϊόντων « εισάγοντας », έναν νέο τρόπο «επιχειρηματικότητας», που εξυπηρετούσε στο μέγιστο τις απαιτήσεις & φιλοδοξίες του, **Συγκεκριμένα: Χρησιμοποιώντας κατά περίπτωση συνεργάτες**, άτομα μειωμένης πνευματικής αντίληψης προερχόμενα κυρίως από χαμηλά κοινωνικοοικονομικά στρώματα, είτε απευθείας ο ίδιος **πλησίαζε & «ψάρευε»** υποψήφιους «επιχειρηματίες», στους κύκλους κυρίως των οικονομικών μεταναστών, αδαείς και τις περισσότερες φορές αφελείς, χωρίς τις απαραίτητες γραμματικές γνώσεις & φυσικά χωρίς οικονομική ευμάθεια. Με το πρόσχημα μιας επαγγελματικής συνεργασίας που θα τους έβγαζε από την αφάνεια και φυσικά ενός ικανοποιητικού γι αυτούς χρηματικού ποσού που θα τους εξασφάλιζε, τους έπειθε να συνεργαστούν μαζί του, ιδρύοντας εταιρίες αγοραπωλησίας αγροτικών προϊόντων **με αφανή εταίρο και έχων τον πρώτο και κύριο λόγο όλων αυτών των εταιριών, τον ίδιο τον «Μ».**

Οι υποψήφιοι «επιχειρηματίες» θα εμφανίζονταν μόνο όπου τυπικά χρειάζονταν, (εφορίες, τράπεζες κλπ), καθώς οι νεοϊδρυθείσες εταιρίες εμφάνιζαν αυτούς ως μοναδικούς - τις περισσότερες φορές – εταίρους και διαχειριστές, **με πρωτεύων στην πραγματικότητα όμως ρόλο, στην διαχείριση & γενικότερα τις αποφάσεις, τον «Μ».**

Πειστικά «όπλα» στην προσπάθειά του αυτή αποτέλεσαν:

- α)** Η εμπειρία που διέθετε καθώς και οι γνώσεις του σχετικά με την αγοραπωλησία αγροτικών προϊόντων,
- β)** Η αναγνωρισιμότητά του από πολλές επιχειρήσεις και επιτηδευματίες που σχετίζονταν με αγροτικά προϊόντα και οι γνωριμίες του με πολλούς αγρότες και επιχειρήσεις αρκετών περιοχών της Βόρειας Ελλάδας, αφού ήδη ασχολούνταν πολύ καιρό με τέτοιου είδους επιχειρήσεις.
- γ)** Η άποψη που εξέφραζε ότι, ο ίδιος είχε ήδη μεγάλη επιχείρηση στο όνομά του και πληρώνει αρκετά μεγάλο φόρο με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, συνεπώς δεν συμφέρει να φαίνεται αυτός, καθώς και ότι είναι «μαυρισμένος» στην εφορία και στις τράπεζες επειδή τον έμπλεξε παλαιότερα ο θείος του «Β» με ακάλυπτες επιταγές,
- δ)** Η οικονομική του άνεση, που προφανώς διέθετε, αποτελώντας αυτή ουσιαστικά και το μεγαλύτερο δέλεαρ, πειθώ, για τους ευκολόπιστους μελλοντικούς του συνεργάτες- «επιχειρηματίες», στους οποίους έταζε χρηματικά ποσά της τάξεως των 400.000 δρχ, 500.000 δρχ, 150.000 ανά μήνα, με αντάλλαγμα φυσικά, να ιδρύσουν μόνο την εταιρία στο όνομά τους (χωρίς γνώση βεβαίως των συνεπειών της ενέργειας αυτής) και χωρίς κόπο να κερδίζουν εύκολα και γρήγορα χρήματα, αφού εκτός των παραπάνω χρημάτων με την μορφή μηνιαίου

μισθού που τους έταζε, τους υποσχόταν και μεγάλα χρηματικά ποσά με τη λήξη των εργασιών και άρα της συνεργασίας τους (10.000.000 δρχ κλπ.).

Έτσι αρχικά, αφού τους ενοικίαζε ένα γραφείο για τις ανάγκες της έναρξης εργασιών και διενέργειας αυτοψίας από την Δ.Ο.Υ. της μελλοντικής εταιρίας, το οποίο και δεν λειτουργούσε ποτέ, όπως διαπιστώθηκε από την έρευνα των ελεγκτών του ΣΔΟΕ σε πολλές τέτοιες επιχειρήσεις-γραφεία, πραγματοποιούσε πάντοτε με την συνδρομή τους, την έναρξη εργασιών, τόσο νομότυπα (Κατάθεση καταστατικού σύστασης στο Πρωτοδικείο, δημοσίευση στο ΦΕΚ), όσο & φορολογικά (έναρξη στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.) & τέλος αφού θεωρούσαν φορολογικά βιβλία & στοιχεία, τους τα έπαιρνε με σκοπό να εκδώσει **εικονικά φορολογικά στοιχεία, είτε ως προς το πρόσωπο του εκδότη** (άλλος φερόμενος εκδότης επί του στοιχείου και άλλος τα εξέδιδε & τα διέθετε στην πραγματικότητα), εξυπηρετώντας έτσι χωρίς προσωπικό κόστος την συνέχιση των δραστηριοτήτων του ως εμπόρου αγροτικών προϊόντων, **είτε ως προς τις ίδιες τις συναλλαγές που αναγράφονταν στα φορ/κά στοιχεία**, αφού σε αρκετές περιπτώσεις επρόκειτο για εικονικές συναλλαγές (μη πραγματοποιηθείσες), **χωρίς αφενός**, να πληρώνει τους αναλογούντες φόρους απ' την πώληση **& αφετέρου**, «φορτώνοντας» με ανύπαρκτες αγορές, άλλες, δικών του συμφερόντων εταιρίες, για εξάλειψη ή μείωση των αναλογούντων φόρων (Εισόδημα, ΦΠΑ) & μη απόδοση του αναλογούντος ΕΛΓΑ όπως διαπιστώθηκε, σε αρκετές εταιρίες , από την έρευνα.

Για να υπάρχει δε και νομιμοφάνεια, **υπέβαλλε αρχικά**, για μια μικρή χρονική περίοδο, **δηλώσεις ΦΠΑ**, (τις περισσότερες φορές πιστωτικές, ή χρεωστικές, μικρής βεβαίως χρηματικής καταβολής), εξασφαλίζοντας έτσι την **εξάλειψη αμφιβολιών & υποψιών προς το πρόσωπό του**, τόσο απ' τους φερόμενους «επιχειρηματίες» -χωρίς αυτονομία στην λήψη αποφάσεων-, αφού **ή** δεν τους ενημέρωνε, **ή** τους ενημέρωνε ανακριβώς , όσο και από τους προμηθευτές αγρότες, καθώς και από τις τράπεζες με τις οποίες συνεργαζόταν -μέσω φυσικά των αφελών και αγνοώντας τον κίνδυνο που αναλάμβαναν «επιχειρηματιών» / συνεργατών του- για χορηγήσεις δανείων, πιστώσεων κλπ.. Με τον παραπάνω τρόπο όπως συνοπτικά αναπτύχθηκε, **κατόρθωσε και έθεσε σε πλήρη λειτουργία τουλάχιστον 8 επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων και οι «Ο. Μον/πη ΕΠΕ» και την «Ρ Μον/ ΕΠΕ»** με μοναδικούς εταίρους και διαχειριστές τον «Ο» και «Ρ» αντίστοιχα **εξεταζόμενες στην συνέχεια της έρευνας και στην παρούσα** με αντικείμενο εργασιών όλων των παραπάνω εταιριών εκτός όλων των άλλων, την εμπορία αγροτικών προϊόντων, στις **οποίες ο «Μ» ήταν ο « ασκών την εξουσία »** και ο κύριος εκφραστής όλων των ενεργειών και πράξεων. Με τον τρόπο αυτό ιδιοποιούνταν ολόκληρο το ποσό του ΦΠΑ & ΕΛΓΑ ή μέρους αυτού, **ελάμβανε μεγάλα χρηματικά ποσά, χωρίς να υποβάλλει ποτέ δηλώσεις εμμέσων ή αμέσων φόρων ή υποβάλλονταν ανακριβώς με συνέπεια το Δημόσιο να μην εισπράττει ποτέ τους αναλογούντες φόρους.**

Σημείωση : Από την πολύμηνη έρευνα των, αποκαλύφθηκαν πολλές επιχειρήσεις που δραστηριοποιήθηκαν στο εμπόριο αγροτικών προϊόντων με εικονικές συναλλαγές είτε στο σύνολο είτε ως προς το πρόσωπο (υποκρυπτόμενος «B» -θείος- του «M» και , «A» –υιός του «B» και ξάδερφος του «M») που όπως αποκαλύφθηκε αποτέλεσαν κάποιες απ' αυτές αποτέλεσαν τους βασικούς προμηθευτές το 2001-αγορές- της «Ο. Μον/πη ΕΠΕ» η οποία προμήθευε την «P» μον/πη ΕΠΕ» Δηλαδή με εικονικά τιμολόγια προμηθευόταν η «Ο Μον/πη ΕΠΕ» και εικονικά πωλούσε στην «P Μον/πη ΕΠΕ» Αποκαλύφθηκε η εικονικότητα της κυκλικής απάτης εταιριών ιδίων συμφερόντων ενός υποκρυπτόμενου με ζημία του Δημοσίου ανυπολόγιστη μη απόδοσης ΦΠΑ από καμία επιχείρηση, αλλά και μη ΕΛΓΑ και χαρτοσήμου επί των αγορών αγρ. Προϊόντων και τέλος μη απόδοσης δηλώσεων και φόρου εισοδήματος. Οι συναλλαγές μεταξύ των εταιριών κρίθηκαν εικονικές αφού οι αγορές της «Ο Μον/πη ΕΠΕ» ήταν εικονικές , ενώ οι αγορές από αγρότες πραγματικών συναλλαγών είτε είχαν πουληθεί σε άλλες νόμιμες εταιρίες είτε ήταν δεσμευμένες σε σιλό – αποξηραντήρια λόγω χρεών και άρα η «Ο Μον/πη ΕΠΕ» δεν μπορούσε να διαθέτει ποσότητες για πώληση. Επομένως τόσο τα εκδοθέντα από «Ο Μον/πη ΕΠΕ» είναι εικονικά στο σύνολο όσο και τα ληφθέντα από «P μον/πη ΕΠΕ» είναι επίσης εικονικά , με κύριο υποκρυπτόμενο και συναυτουργό τον «M»

7.2.1.B.2 Διαπιστώσεις και διάκριση Εικονικότητας.

Με την ολοκλήρωση της έρευνας και την συλλογή όσων φορολογικών στοιχείων βρέθηκαν εκ των θεωρημένων και εκδοθέντων της φερόμενης εκδότριας επιχείρησης «Ο Μον/πη ΕΠΕ» προς την «P μον/πη ΕΠΕ», προέκυψε σωρεία φορολογικών παραβάσεων αλλά και λοιπών αξιόποινων πράξεων , με πρωτεύουσα παράβαση αυτήν της έκδοσης και λήψης στις χρήσεις 2002 και 2003, συνολικά 25 εικονικών συναλλαγών στο σύνολό τους – τιμολογίων αγροτικών προϊόντων, φερόμενου εκδότη «Ο Μον/πη ΕΠΕ», και φερόμενου Λήπτη «P μον/πη ΕΠΕ», με κύριο υποκρυπτόμενο τόσο στην έκδοση όσο και στην λήψη τον «M» και καθαρής αξίας αυτών ως κάτωθι διακεκριμένα ανά χρήση :

- 21 ΤΔΑ στην χρήση 2002 καθαρής αξίας 584.000€ πλέον ΦΠΑ 47.000€ ήτοι συνολικής μκτής αξίας 631.000€

- 4 ΤΔΑ στην χρήση 2003 καθαρής αξίας 57.000€ πλέον ΦΠΑ 4.000€ ήτοι συνολικής μκτής αξίας 61.000€

7.2.1.B.3 Εκθέσεις συνταχθείσες

1) Συντάχθηκαν σχετικές εκθέσεις ως προς ΚΒΣ και ν. 2523/97 & Καταλογίσθηκαν παραβάσεις :

A) περί έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων (ΤΔΑ) ύψους συνολικά καθαρής αξίας 641.000 € * (συντ. βαρύτητας) 2 = 1.282.000 € σε έκαστο εκ των :

- «Ο μον/πη ΕΠΕ» ως φερόμενη εκδότρια γνώστη και αυτουργό της εικονικότητας
- «Μ» ως ιθύνων νου, κυρίως υποκρυπτόμενου & συναυτουργού, στην έκδοση εικονικών από την φερόμενη «Ο μον/πη ΕΠΕ»

B) περί λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων (ΤΔΑ) ύψους συνολικά καθαρής αξίας 641.000 € * (συντ. βαρύτητας) 2 = 1.282.000 € σε έκαστο εκ των :

- «Ρ μον/πη ΕΠΕ» ως φερόμενη λήπτρια γνώστη και αυτουργό της εικονικότητας
- «Μ» ως ιθύνων νου, κυρίως υποκρυπτόμενου & συναυτουργού, στην Λήψη εικονικών από την φερόμενη «Ρ μον/πη ΕΠΕ»

2) Συντάχθηκαν σχετικές εκθέσεις ως προς ΦΠΑ και ν. 2523/97 & Καταλογίσθηκαν παραβάσεις :

A) περί έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων (ΤΔΑ) αναλογούν ύψους ΦΠΑ συνολικά 51.000 € * (συντ. βαρύτητας) 3 = 153.000 € σε έκαστο εκ των :

- «Ο μον/πη ΕΠΕ» ως φερόμενη εκδότρια γνώστη και αυτουργό της εικονικότητας
- «Μ» ως ιθύνων νου, κυρίως υποκρυπτόμενου & συναυτουργού, στην έκδοση εικονικών από την φερόμενη «Ο μον/πη ΕΠΕ»

B) περί Λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων (ΤΔΑ) αναλογούν ύψους ΦΠΑ συνολικά 51.000 € * (συντ. βαρύτητας) 3 = 153.000 € σε έκαστο εκ των : των :

- «Ρ μον/πη ΕΠΕ» ως φερόμενη λήπτρια γνώστη και αυτουργό της εικονικότητας
- «Μ» ως ιθύνων νου, κυρίως υποκρυπτόμενου & συναυτουργού, στην Λήψη εικονικών από την φερόμενη «Ρ μον/πη ΕΠΕ»

3) Συντάχθηκαν σχετικές ειδικές εκθέσεις Α. 14 Ν. 2523 / 1997 όπως προβλέπεται :

Α) περί λήψεως επειγόντων μέτρων διασφάλισης συμφερόντων του Δημοσίου (άρση απορρήτου και δέσμευση τραπεζικών καταθέσεων , απαγόρευση πώλησης περιουσιακών στοιχείων κλπ) , αφού η συνολική αξία των εικονικών ανά παραβάτη εκδότη και λήπτη (φερόμενο και αυτουργό, υποκρυπτόμενο και συναυτουργό) ήταν > 150.000 € (με Ν. 3220/04 η αξία πλέον πρέπει να είναι > 300.000€) σε έκαστο εκ των :

- «Ο» ως μοναδικού εταίρου & διαχειριστή της «Ο Μον/πη ΕΠΕ» εκδότριας εικονικών τιμολογίων
- «Ρ» ως μοναδικού εταίρου & διαχειριστή της «Ρ Μον/πη ΕΠΕ» λήπτριας εικονικών τιμολογίων
- «Μ» ως ιθύνων νου και κυρίως υποκρυπτόμενου – συναυτουργού τόσο στην έκδοση όσο και στην Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων

7.2.1.B.4 Ποινικές Διώξεις

Πλην των ανωτέρω διοικητικών κυρώσεων και μέτρων , ασκήθηκαν ποινικές διώξεις στα δύο Φυσικά πρόσωπα «Ο» και «Ρ» ως διαχειριστές των εταιριών «Ο Μον/πη ΕΠΕ» και «Ρ Μον/πη ΕΠΕ» αντίστοιχα , αλλά και στον βασικό υποκρυπτόμενο στην έκδοση και λήψη εικονικών ΤΔΑ, ως βασικοί συμμετοχοί στην γενόμενη οικονομική απάτη φοροδιαφυγής που αναπτύχθηκε, βάσει των συνδυασμένων διατάξεων 1,6,14 και 17 – 24 του Ν. 2523 / 1997 όπως τροποποιήθηκε και ισχύσει με Ν. 3220/2004 αλλά και των σχετικών διατάξεων του Κώδικα Ποινικής Δικονομίας (ΚΠΔ). Και οι τρεις προαναφερθέντες δικάσθηκαν στα ποινικά δικαστήρια και καταδικάσθηκαν με ποινές από 2 έως 4 χρόνια

7.2.2 Συναλλαγές ημεδαπών επιχειρήσεων με αλλοδαπά Ν.Π. και Φ.Π.

7.2.2.A Περίπτωση Α – ιατρικές υπηρεσίες– συναλλαγές με αλλοδαπούς τουρίστες

7.2.2.A.1 Ιστορικό.

Το 2008 σε συνέχεια εισγγελικής παραγγελίας με διαδίκους έναν ιατρικό όμιλο και ένα πρώην υπάλληλο μισθωτό αλλά και παρέχοντα ταυτόχρονα και ανεξάρτητες υπηρεσίες επίσης προς τα υποκαταστήματα του ομίλου ως πάγιος συντηρητής σε τεχνικής φύσεως θέματα προέκυψαν τα κάτωθι :

Ο «Χ» ήταν κατά τα χρόνια 1998 – 2006 μόνιμος τεχνικός συντηρητής των υποκ/των του Ιατρικού Διαγνωστικού Ομίλου «Ε» και τον συνέδεε μακροχρόνια φιλία με έναν ιατρό «Δ» μέλος του ΔΣ του ιατρικού ομίλου ο οποίος διατηρούσε και ανεξάρτητο ιατρείο ως παρέχοντα και ιατρικές υπηρεσίες σε ιδιαίτερο χώρο σε ασθενείς πελάτες , πολύ κοντά στα κεντρικά ιατρεία του ομίλου. Τα μέλη του ΔΣ του ιατρικού ομίλου εταιριών της «Ε» (μητρική και θυγατρικές), στην προσπάθειά τους για περαιτέρω ανάπτυξη και έπειτα από κοινή απόφαση, ίδρυσαν τουριστικά ιατρεία εντός της Ελληνικής Επικράτειας σε διάφορες τουριστικές περιοχές με σκοπό την παροχή πρωτογενών ιατρικών υπηρεσιών σε αλλοδαπούς κυρίως τουρίστες. Για τον λόγο αυτό η Θυγατρική «Ι» ίδρυσε από το 2004 ως υποκαταστήματα, τέσσερα τουριστικά Ιατρεία , ένα σε νησί και άλλα τρία σε όλη την Ελλάδα τα οποία σταδιακά από τις αρχές του 2005 έως τις αρχές του 2006 διέκοψαν τις εργασίες τους καθώς κρίθηκε από την εταιρία ότι η λειτουργία τους ήταν ασύμφορη.

Υπεύθυνος για την ανάπτυξη και ίδρυση των τουριστικών ιατρείων ήταν το μέλος του ΔΣ της «Ε» και συνδιαχειριστής - κατά δήλωσή του – ιατρός Κος «Δ» ενώ το τεχνικό μέρος που απαιτούσε το κάθε ιατρείο αναλάμβανε κατά κύριο λόγο ο μόνιμος συντηρητής του ομίλου και φίλος του Κος «Χ».

Από το Λογιστήριο του ομίλου της «Ε» προσκομίσθηκαν σε φωτοτυπίες οι ενάρξεις και οι διακοπές στην Δ.Ο.Υ. ως υποκαταστημάτων των τουριστικών ιατρείων, τα οποία λειτούργησαν το 2004 και το 2005 κυρίως και ελάχιστα το 2006 με διακοπή όλων, σταδιακά από Ιούνιο 2005 έως τον Ιανουάριο 2006. Ταυτόχρονα προσκομίσθηκαν και φωτοτυπίες των πρόσθετων βιβλίων εισόδου ασθενών που τηρούσαν τα τουριστικά ιατρεία και διαπιστώσαμε ότι εξυπηρετούσαν κυρίως αλλοδαπούς τουρίστες.

Όλοι οι ασθενείς οι οποίοι εξετάζονταν στα ιατρεία αυτά είτε πληρώνανε μετρητοίς είτε ως ασφαλισμένοι πληρώνανε την συμμετοχή τους ή καλύπτονταν εξ' ολοκλήρου από την ασφάλειά τους.

Για την είσπραξη του τιμήματος της παροχής ιατρικών υπηρεσιών στην περίπτωση που προσκομίζονταν από τους ασθενείς δικαιολογητικά ασφαλιστικής κάλυψης (βιβλιάρια ασθενείας, καρτέλα κλπ) η «Ε» ετοίμαζε φάκελο με πλήρη δικαιολογητικά (παρεχόμενες ιατρικές υπηρεσίες Α.Π.Υ. κλπ) αποστέλλοντάς τον, στην ξένη (κυρίως) ασφαλιστική εταιρία με την γέννηση της αξίωσης εξόφλησης του τιμήματος της ήδη παρασχεθείσας ιατρικής υπηρεσίας της στον ασφαλισμένο ή ασφαλισμένους που καλύπτονταν από αυτήν ασφαλιστικά.

Η κάθε αποστολή δε φακέλου, σε ασφαλιστική (ξένη κυρίως) εταιρία, μπορεί να περιείχε δικαιολογητικά από παρεχόμενες ιατρικές υπηρεσίες σε περισσότερους του ενός ασφαλισμένους που καλύπτονταν από την ίδια ασφάλεια (Group τουριστών ίδιας χώρας ή

ασφάλειας κλπ) . Αποστέλλονταν δηλαδή φακέλοι είτε τμηματικά ανά ασφαλισμένο είτε συγκεντρωτικά για περισσότερους ασφαλισμένους.

Την ευθύνη για την συλλογή δικαιολογητικών και αποστολής στις ασφαλιστικές εταιρίες την είχε αναλάβει η υπάλληλος του λογιστηρίου της «Ε» βοηθός λογιστή Κα «Λ», η οποία επιπλέον ενημερωνόταν για την εξόφληση του τιμήματος που η εταιρία αξίωνε από τις ασφαλιστικές εταιρίες.

Οι δε, ασφαλιστικές εταιρίες κατά την παραλαβή του φακέλου με τα προαναφερόμενα δικαιολογητικά, αφού προχωρούσαν σε έλεγχο αποστέλλανε το τίμημα προς την «Ε» είτε συνολικά είτε τμηματικά κυρίως μέσω εμβασμάτων / μετρητών σε πίστωση τραπεζικού της «Ε» αλλά και επιταγών που αποστέλλονταν στο λογιστήριο της εταιρίας.

Όπως ήδη προαναφέραμε στην αρχή της παρούσης, προϋπήρξε εκδίκαση αγωγής του «Χ» κατά της «Ε» λόγω απομάκρυνσής του και διακοπής της εργασιακής σχέσης του «Χ» . Κατά την εκδίκαση, η «Ε» δια μέσου του πληρεξουσίου δικηγόρου της, κατέθεσε αντίγραφα τριών (3) ΑΠΥ εκδόσεως «Χ» με αντίγραφο κινήσεων τραπεζικού λογαριασμού ----- που διατηρούσε ο «Χ» στην Τράπεζα «Π» με πίστωση των ποσών που αναγράφονταν στις Α.Π.Υ., προερχόμενων από ξένες ασφαλιστικές εταιρίες για παρασχεθείσες ιατρικές υπηρεσίες !!! του «Χ» προς ασφαλισμένους αλλοδαπούς τουρίστες όπως χαρακτηριστικά ανέφερε η πλευρά της εναγόμενης και είσπραξη ποσών χωρίς αυτά να εισρεύσουν ποτέ στα ταμεία της «Ε», ως έπρεπε, καθώς οι ιατρικές υπηρεσίες παρέχονταν από τον φίλο του ενάγοντα Κο «Δ» ιατρό, μέτοχο και μέλος ΔΣ της «Ε», στα τουριστικά ιατρεία που ο «Δ» είχε αναπτύξει κυρίως το ένα στο νησί, κατά ομόφωνη απόφαση του Δ.Σ. της εταιρίας και ανήκαν ως υποκαταστήματα στον όμιλο εταιριών της «Ε». Με αυτόν τον τρόπο σύμφωνα με το σκεπτικό της εναγόμενης, ο ενάγων και ελεγχόμενος στην παρούσα «Χ», με την σύμπραξη και συμμετοχή του φίλου του και ιατρού Κου «Δ» λειτούργησαν ανταγωνιστικά προς την «Ε» με αποτέλεσμα να ζημιωθεί αυτή με χιλιάδες ευρώ που ποτέ δεν εισέρευσαν στα ταμεία της.

Οι δε εκδοθείσες από τον «Χ» Α.Π.Υ. είχαν τον διακριτικό τίτλο «Ιατρικό κέντρο «Χ» και δ/νση αυτή του προσωπικού ιατρείου του φίλου του Ιατρού «Δ» πολύ κοντά όπως είπαμε στα κεντρικά γραφεία του ομίλου «Ε» , ενώ υπήρχε και υπογραφή στην θέση «Ο Λαβών» και λοιπά στοιχεία όπως Νο της ΑΠΥ και ημερομηνία (καλοκαίρι 2005) ονομ/νο αλλοδαπού τουρίστα αξία που κυμαινόταν από 50€ έως 400€

Ο έλεγχος μελετώντας όλα τα παραπάνω και συλλέγοντας πληροφορίες για τον «Χ» (ηλεκτρονικό και χειρόγραφο φορολογικό αρχείο δεδομένων φορολογούμενου / ελεγχόμενου) διαπίστωσε ότι ουδέποτε ο «Χ» δήλωσε την δραστηριότητα του παρέχοντα ιατρικές υπηρεσίες, κάτι που φυσικά δεν θα μπορούσε αφού δεν ήταν ιατρός αλλά αντιθέτως από

ενάρξεως, ασκούσε το επάγγελμα του τεχνικού διαχειριστή και εμπειροτέχνη αλλά και του συντηρητή διαφόρων εγκαταστάσεων και μηχανημάτων, με δηλωθείσα έδρα την οικία του έως το 2004, οπότε και προέβη σε διακοπή εργασιών (Taxis). Ουδέποτε θεώρησε ΑΠΥ για ιατρικές υπηρεσίες και ουδέποτε είχε ως έδρα την αναγραφείσα επί των πλαστών όπως αποδείχθηκε εξεταζόμενων ΑΠΥ.

Επομένως και με δεδομένο ότι οι ιατρικές υπηρεσίες που αναγράφονται στις επίμαχες τρεις ΑΠΥ παρασχέθηκαν στους αλλοδαπούς ασφαλισμένους, αφού κατεβλήθη και το ανάλογο τίμημα από τις ξένες ασφάλειές τους, μέσω εμβάσματος σε πίστωση Λογαριασμού «X» **καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι:** οι συγκεκριμένες ΑΠΥ εκτός του ότι είναι πλαστές, είναι και εικονικές ως προς το πρόσωπο του εκδότη και ο παρέχων τις ιατρικές υπηρεσίες που περιγράφουν, είναι άλλος και όχι ο «X».

Ύστερα από την ανωτέρω διαπίστωση περί ύπαρξης και έκδοσης εικονικών και πλαστών ΑΠΥ φερόμενου εκδότη «X» για πραγματικές παρασχεθείσες ιατρικές υπηρεσίες, προχωρήσαμε σε περαιτέρω έρευνα με σκοπό την διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου και την αποκάλυψη αξιόποινων πράξεων που επιφέρουν τόσο ποινικές όσο και διοικητικές κυρώσεις.

Για τον λόγο αυτό και σε συνδυασμό με όσα αναλύθηκαν λεπτομερειακά στην παρούσα, καλέσαμε στην υπηρεσία μας για περαιτέρω διευκρινήσεις τους καθ' ύλην αρμοδίους με σκοπό την αποκάλυψη της αλήθειας και την τυχόν εμπλοκή και άλλων πλην του «X» ως συναυτουργούς ή συνεργούς στην έκδοση εικονικών στοιχείων. Ο έλεγχος, σε σχέση με τα στοιχεία που συνέλεξε τις ανώμοτι καταθέσεις που έλαβε και σε συνδυασμό με την διαπίστωση περί πλαστότητας εικονικότητας εκδοθέντων ΑΠΥ από τον «X» όπως περιγράφηκε παραπάνω, ενημέρωσε τον εισαγγελέα για την πορεία της εισαγγελικής του παραγγελίας, ενώ, με αφορμή το απόσπασμα κίνησης του τραπεζικού λογαριασμού «X» στον οποίο είχαν κατατεθεί τα εμβάσματα εξόφλησης από τις ξένες ασφαλιστικές εταιρίες για παρεχόμενες ιατρικές υπηρεσίες προς ασφαλισμένους με φερόμενο παρέχων τις υπηρεσίες αυτές & εκδότη των αντίστοιχων ΑΠΥ που ως ανωτέρω περιγράφηκαν, τον «X», έστειλε έγγραφο στην Τράπεζα Πειραιώς με την σύμφωνη γνώμη του Εισαγγελέα, προκειμένου από την αναμενόμενη έγγραφη απάντηση, να συνδέσουμε, να διασταυρώσουμε & να αποδείξουμε την θέση του ελέγχου, ότι πέραν των εικονικών τριών (3) ΑΠΥ που μας έγιναν γνωστές εκδόθηκαν και άλλες με συνέπεια την εξόφληση αυτών με τον ίδιο τρόπο, δηλαδή την κατάθεση στον επίμαχο λογαριασμό _____ της τραπεζής «Π» .

7.2.2.A.2 Διαπιστώσεις και διάκριση Εικονικότητας

Από τις απαντήσεις της τράπεζας την προηγηθείσα έρευνα και σε συνδυασμό με τις αναγκαίες συμπλ/κές καταθέσεις εμπλεκόμενων προέκυψε πλήθος δεκάδων εκατοντάδων εμβασμάτων από ασφαλιστικές εταιρίες του εξωτερικού στον λ/σμό «X» με αναγραφή της οικίας ΑΠΥ για παρασχεθείσες ιατρικές υπηρεσίες σε αλλοδαπούς τουρίστες , με φερόμενο εκδότη πλαστών και εικονικών στοιχείων τον «X» , υποκρυπτόμενο τον ιατρό και φίλο του «X» ο οποίος λόγω ιδιότητας παρείχε ιατρικές υπηρεσίες από τα τουριστικά ιατρεία της «Ε» άνευ όμως πίστωση των ταμείων της «Ε» αλλά για ίδιο όφελος και μάλιστα με την συμμετοχή του «X» στον επίμαχο τραπεζικό λ/σμό του οποίου ήταν συνδικαιούχος και σχεδόν αποκλειστικά ο μόνος που προέβαινε σε αναλήψεις. Επίσης συνεργός στην απάτη χαρακτηρίστηκε και η βοηθός λογιστή της «Ε» η οποία λόγω εμπειρίας και υπό την καθοδήγηση του «Δ» ετοιμάζε εκτός των πραγματικών φακέλων της «Ε» και των φακέλων του «Δ».

Ολοκληρώνοντας τονίζεται ότι βρέθηκαν περί τα 800 εμβάσματα στον τραπ. Λ/σμό του «X» όλα από ασφαλιστικές εταιρίες για αντίστοιχες 800 πλαστές και εικονικές ως προς το πρόσωπο του εκδότη ΑΠΥ, οι οποίες όμως πλην των τριών που παρουσιάστηκαν στο δικαστήριο, δεν βρέθηκαν ούτε προσκομίστηκαν από τους υπευθύνους οι οποίοι δεν τις αμφισβήτησα, τονίζοντας ότι μετά την ολοκλήρωση ετοιμασίας των φακέλων και της πληρωμής μέσω εμβασμάτων εξωτερικού από αλλοδαπές ασφαλιστικές εταιρίες, δεν τις χρειάζονταν πια και τις πετούσαν μαζί με όλα τα αντίγραφα του φακέλου προκειμένου εκτός των άλλων να μην αποκαλυφθεί η απάτη. Η αξία των 800 εικονικών και πλαστών ΑΠΥ την χρήση 2005 και 2006 ήταν περίπου 210.000 €

7.2.2.A.3 Εκθέσεις συνταχθείσες

1) Συντάχθηκαν σχετικές εκθέσεις ως προς ΚΒΣ και ν. 2523/97 & Καταλογίσθηκαν παραβάσεις :

Α) περί έκδοσης πλαστών και εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων (ΑΠΥ) συνολικής αξίας 210.000 € * (συντ. βαρύτητας) 2 = 420.000 € σε έκαστο εκ των :

- «X» ως φερόμενο εκδότη γνώστη και αυτουργό της πλαστότητας & εικονικότητας
- «Δ» ως ιθύνων νου, κυρίως υποκρυπτόμενου & συνατουργού, στην έκδοση πλαστών & εικονικών ΑΠΥ από τον φερόμενο εκδότη «X»

- «Λ» ως συνεργό στην σύνταξη και έκδοση, αλλά και γνώστη της πλαστότητας και εικονικότητας των ΑΠΥ του φερόμενου εκδότη «Χ»

7.2.2.A.4 Ποινικές Διώξεις

Πλην των ανωτέρω διοικητικών κυρώσεων, ασκήθηκαν ποινικές διώξεις στα τρία Φυσικά πρόσωπα «Χ», «Δ» και «Λ» ως φερόμενο εκδότη και αυτοργό, συναυτουργό και υποκρυπτόμενο αλλά και συνεργό αντίστοιχα, στην έκδοση πλαστών & εικονικών ΑΠΥ του φερόμενου «Χ», ως βασικοί συμμετοχοί στην γενόμενη οικονομική απάτη φοροδιαφυγής που αναπτύχθηκε, βάσει των συνδυασμένων διατάξεων 1,6,14 και 17 – 24 του Ν. 2523 / 1997 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με Ν. 3220/2004 αλλά και των σχετικών διατάξεων του Κώδικα Ποινικής Δικονομίας (ΚΠΔ). Ο υποκρυπτόμενος «Δ» και η συνεργός «Λ» πριν την εκδίκαση και εντός των οριζόμενων προθεσμιών συμβιβάσθηκαν καταβάλλοντας τα πρόστιμα με συνέπεια την άρση των ποινικών κυρώσεων, ενώ ο «Χ» δικάστηκε στα ποινικά δικαστήρια και καταδικάστηκε με ποινή 18 μήνες.

7.2.2.B Περίπτωση Β – αγροτικά προϊόντα – συναλλαγές μεταξύ εικονικών ημεδαπών και αλλοδαπών επιχειρήσεων

Σημείωση : Η παρούσα περιπτώσιολογία τίθεται μόνο ως ιστορικό προκειμένου να αναδειχθεί η ευκολία ίδρυσης ημεδαπών εικονικών επιχειρήσεων ως «όχημα» και φερόμενες ως προμηθεύτριες άλλων τυπικά «νόμιμων», επίσης ημεδαπών επιχ/σεων, με κύριο στόχο την εικονική εξαγωγή σε τρίτες χώρες ή την ενδοκοινοτική παράδοση σε χώρες της Ε.Ο.Κ. και την αίτηση επιστροφής ΦΠΑ λόγω εξαγωγών ή ενδοκοινοτικών παραδόσεων, προσκομίζοντας τις απαραίτητες αγορές – εισροές από το εσωτερικό που επιβαρύνθηκαν με ελληνικό ΦΠΑ αλλά ήταν εικονικές.

7.2.2.B.1 Ιστορικό.

Το 2000 , «κύκλωμα διακίνησης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων » έπεισε τον ανειδίκευτο εργάτη «Α» από την Αθήνα να έρθει και να γίνει «επιχειρηματίας» στην Θεσσαλονίκη, άνευ κεφαλαίου γνώσεων κλπ. Ο «Α» υπό την καθοδήγηση των ανθρώπων του κυκλώματος, προέβη σε έναρξη εργασιών με δραστηριότητα την εμπορία αγροτικών προϊόντων, θεωρώντας παράλληλα πλήθος φορολογικών στοιχείων που τα έδωσε έναντι αμοιβής στους επιτήδειους που τον πείσανε και οι οποίοι ως κύριο σκοπό είχαν την

εμφάνιση από την εικονική ουσιαστικά επιχείρηση του «Α» μεγάλων τζιρών για να πάρει τραπεζικό δάνειο που ασφαλώς ουδέποτε εξόφλησαν.

Τα περισσότερα εκ των θεωρημένων στοιχείων του «Α» δόθηκαν στους νομίμους εκπροσώπους της « Β. ΑΕ» η οποία είχε δραστηριότητα την εξαγωγή αγροτικών προϊόντων και οι οποίοι συνέλλεξαν σιτηρά από αγρότες με φορ. Στοιχεία του «Α» και στη συνέχεια εξέδωσαν εικονικά φορολογικά στοιχεία πώλησης εκδόσεως επίσης του «Α» με λήπτη την «Β. ΑΕ» , με τα οποία εμφάνισαν ότι η επιχείρηση εξήγαγε τα σιτηρά που είχε αγοράσει, με απώτερο σκοπό την είσπραξη παράνομων επιστροφών ΦΠΑ.

Τα υπόλοιπα φορ. Στοιχεία του «Α» (όσα λευκά στελέχη-μπλοκ δεν δόθηκαν στην επιχείρηση «Β. ΑΕ» , δόθηκαν σε τρία πρόσωπα τα οποία συνέλλεξαν μεγάλες ποσότητες σιτηρών από αγρότες περιοχών της Μακεδονίας, από τους οποίους παρακράτησαν και την εισφορά υπέρ ΕΛΓΑ 3%. Εν συνεχεία εξέδωσαν ΤΔΑ πώλησης εκδόσεως πάντα του «Α» με λήπτες επιχ/σεις δικών τους συμφερόντων στις οποίες εμφάνισαν ότι πούλησαν τα σιτηρά που είχαν συλλέξει. Οι επιχ/σεις αυτές έλαβαν και καταχώρησαν στα φορολογικά τους βιβλία τα στοιχεία και εξέπεσαν τον αναλογούντα ΦΠΑ εισροών ως στοιχεία αγοράς.

Ο «Α» λόγω της έκδοσης στοιχείων πώλησης ήταν υποχρεωμένος να αποδώσει στο Ελληνικό Δημόσιο τους αναλογούντες φόρους (ΦΠΑ, ΕΛΓΑ και εισοδήματος), κάτι που δεν έγινε ποτέ με ανυπολόγιστη ζημία του Δημοσίου.

Όσα σιτηρά συλλέχθηκαν, δόθηκαν κατά κύριο λόγο στην Ελληνική αγορά άνευ στοιχείων πώλησης «μαύρα» ενώ οι αγορές αποτέλεσαν και επίσημο στοιχείο κατά την αίτηση επιστροφής ΦΠΑ από τον «Α» λόγω εξαγωγών και ενδοκοινοτικών παραδόσεων , που όπως αποκαλύφθηκε μέσω διοικητικής συνδρομής επρόκειτο για εικονικές αλλοδαπές επιχειρήσεις .

7.2.2.B.2 Διαπιστώσεις

Τονίζεται, ότι η δράση του παραπάνω παράνομου ήδη είχε επιφέρει σημαντική απώλεια εσόδων στο Ελληνικό Δημόσιο αλλά και τεράστια ζημία αφού είχαν ήδη δοθεί επιστροφές ΦΠΑ αρκετών εκατομμυρίων ευρώ πριν την αποκάλυψη. Επιπλέον κατά την έρευνα φρόντισαν οι επιτήδαιοι να εξαφανισθούν αφήνοντας έκθετους τόσο τον αδαή φερόμενο «επιχειρηματία Α» όσο και πολλούς αγρότες αλλά και ανυποψίαστες υγιείς επιχειρήσεις που συναλλάχθηκαν μαζί τους. Συντάχθηκαν οι σχετικές εκθέσεις εικονικότητας από τις ελεγκτικές

αρχές και καταλογίσθηκαν παραβάσεις εκατομμυρίων ευρώ σε όλες τις εμπλεκόμενες επιχειρήσεις και πρόσωπα υποκρυπτόμενα, αλλά το Ελληνικό Δημόσιο εισέπραξε πολύ λίγα, ενώ επίσης όλοι δικάσθηκαν και καταδικάσθηκαν οι περισσότεροι εκ των εμπλεκομένων ερήμην.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΟΓΔΩΟ

8. Απόψεις - Κρίσεις τρίτων & διαπιστώσεις - συμπεράσματα εκδότη για την φοροδιαφυγή

8.1 Γενικά – έρευνα

Για την ολοκλήρωση της διπλωματικής κρίθηκε αναγκαία η διεξαγωγή έρευνας προκειμένου να εξαχθεί ένα επισφαλές μεν αλλά πολύ χρήσιμο συμπέρασμα για το πόσο αντιλαμβάνονται οι πολίτες την φοροδιαφυγή και τις έννοιες των πλαστών εικονικών στοιχείων ως μέσω φοροδιαφυγής, αλλά και αν θεωρούν ότι βελτιώνονται οι δομές και οι ελεγκτικοί μηχανισμοί του κράτους στα πλαίσια της καταστολής αυτής.

Χρησιμοποιήθηκε ερωτηματολόγιο με γενικές ερωτήσεις χαρακτηριστικών ερωτηθέντων αλλά και ειδικές επεξεργασμένες ερωτήσεις ως προς την ανωτέρω θεματολογία περί φοροδιαφυγής και λειτουργίας κράτους και μηχ/σμών . Οι 20 συνολικά ερωτήσεις συνδυάζονται με συγκεκριμένες απαντήσεις ελεύθερης επιλογής και χρησιμοποιήθηκαν τόσο τα παραδοσιακά μέσα παράδοσης των ερωτηματολογίων χέρι χέρι, όσο και ηλεκτρονικά μέσα όπως τηλέφωνο, fax και κυρίως ίντερνετ με αποστολή του ερωτηματολογίου ως συνημμένο σε εξερχόμενη αλληλογραφία.

Η έρευνα μέσω ερωτηματολογίου και η ολοκλήρωση με την συλλογή απαντήσεων διενεργήθηκε από 21 / 8 / 2014 έως 28 / 8 / 2014 και από τα 119 άτομα που δόθηκε απάντησαν οι 100.

8.2 Ερωτηματολόγιο

Πέμπτη 21/8/2014

Μπεγλιβάνης Ιωάννης

Μέρος Διπλωματικής Εργασίας μεταπτυχ/κού ΠΑ.ΜΑΚ.

Ερωτηματολόγιο

σημειώστε γ κάτω από την απάντησή που σας αντιπροσωπεύει

1. Φύλλο

A. άρρεν B. θήλυ

2. Ηλικία

A. 15-18 B. 18-30 Γ. 31-40 Δ. 41-50 E. 51 και άνω

3. Δραστηριότητα/επάγγελμα

A. ΔΥ B. Ι.Υ. Γ. Συνταξιούχος Δ. Ελ. Επαγγ.

E. Άνεργος. ΣΤ Φοιτητής Ζ.άλλο

4. Εκπαίδευση

A. Ανώτατη B. Δευτ/θμια Γ. Υποχρεωτική

5. Εισόδημα

A. καθόλου B. έως 5000€ Γ. έως 10000€

Δ. έως 30000€ E. άνω των 30000€

6. Φοροδιαγέγω?

A. Πάρα Πολύ B. Πολύ Γ. Αρκετά Δ. Λίγο E. Πολύ λίγο Στ. Καθόλου

7. Ζητώ αποδείξεις για τις συναλλαγές μου?

A. Συνέχεια B. Αρκετά Γ. Αν το Θυμηθώ Δ. ποτέ

8. γνωρίζω τι είναι τα εικονικά – πλαστά στοιχεία

A. Ναι B. όχι Γ. Ίσως

9. έχω λάβει ή εκδώσει εικονικά-πλαστά στοιχεία

A. Ναι B. όχι Γ. στο παρελθόν μόνο Δ. ποτέ

10. γνωρίζω εάν οι γνωστοί μου εκδίδουν ή λαμβάνουν εικ-πλαστά στοιχεία?

A. Γνωρίζω πολλούς B. Γνωρίζω αρκετούς Γ. δεν γνωρίζω κανέναν

11. Αν είχα επιχείρηση θα μείωνα τα κέρδη μου με εικονικά-πλαστά στοιχεία?

A. Ασφαλώς B. κάποιες φορές Γ. ποτέ

12. Πως θα χαρακτηρίζατε τον φορ/κό Μηχ/σμό στην Ελλάδα στην προσπάθεια καταστολής της φοροδιαφυγής?

A. Επαρκή B. αρκετά αποτελεσματικό Γ. ανεπαρκή

13. Ποιοι πληρώνουν τους περισσότερους φόρους στην Ελλάδα?

A. Μισθωτοί/Συνταξιούχοι B. Επιχειρηματίες Γ. Ελ. επαγγελματίες

14. Υπάρχει εμπιστοσύνη στο Ελληνικό φορ. Σύστημα και τους ελεγκτ. Μηχανισμούς?

A. Μεγάλη B. Αρκετά μεγάλη Γ. μικρή Δ. καθόλου

15. Εάν ως επιτηδευματίας εκδίδατε ή λαμβάνατε εικονικά Στοιχεία και γινόσασταν αντιληπτοί από τους ελεγκτές του Υπ. Οικ. Θα προσπαθούσατε να τους δωροδοκήσετε προς αποφυγή φόρων και προστίμων?

A. ασφαλώς B. Θα το σκεφτόμουνα Γ. Σε καμία περίπτωση

16. Έχετε συμβάλει στην παρατεταμένη και πολύχρονη δημοσιονομική κρίση που βιώνουμε στην Ελλάδα μέσω φοροδιαφυγής ?

A. ναι B. αρκετά Γ. λίγο Δ. πολύ λίγο E. καθόλου

17. Θεωρείτε δίκαιο ή άδικο το Ελληνικό φορολογικό σύστημα?

A. δίκαιο B. αρκετά δίκαιο Γ. άδικο Δ. πολύ άδικο

18. Πόσοι κατά την γνώμη σας τιμωρούνται από τις φορολογικές απάτες στην Ελλάδα?

A. πάρα πολλοί B. πολλοί Γ. αρκετοί Δ. λίγοι E. πολύ λίγοι ΣΤ. κανείς

19. Πόσο αντιλαμβάνεσθε και κατανοείτε την προσπάθεια του κράτους τα τελευταία για δημοσιονομική εξυγίανση & πάταξη της φοροδιαφυγής

A. πολύ B. αρκετά Γ. λίγο Δ. δεν την κατανοώ

20. Σε τι ποσοστό πιστεύετε ότι στην μακροχρόνια Ελληνική οικονομική κρίση συνέβαλε και συμβάλει η φοροδιαφυγή?

A. έως 20% B. 20-40% Γ. 40-70% Δ. 70-100% E. καθόλου

8.3 Αποτελέσματα ερωτηματολογίου – Διαπιστώσεις

Παρατίθενται ανά ερώτηση οι τα αποτελέσματα των απαντήσεων ως ποσοστό εκ των 100 ατόμων συνολικά που απάντησαν

1. Φύλλο

A. άρρεν **(45%)** B. θήλυ **(55%)**

2. Ηλικία

A. 15-18 **(7%)** B. 18-30**(25%)** Γ. 31-40**(15%)** Δ. 41-50**(25%)** E.51 και άνω **(28%)**

3. Δραστηριότητα/επάγγελμα

A. ΔΥ (20%) B. Ι.Υ. (27%) Γ. Συνταξιούχος (13%) Δ. Ελ. Επαγγ. (10%)

E. Άνεργος. (20%) ΣΤ Φοιτητής (8%) Ζ.άλλο (2%)

4. Εκπαίδευση

A. Ανώτατη (48%) B. Δευτ/θμια (44%) Γ. Υποχρεωτική (8%)

5. Εισόδημα

A. καθόλου (15%) B. έως 5000€ (20%) Γ. έως 10000€ (35%)

Δ. έως 30000€ (25%) E. άνω των 30000€ (5%)

6. Φοροδιαγεύω?

A. Πάρα Πολύ (0%) B. Πολύ (0%) Γ. Αρκετά (15%) Δ. Λίγο (5%)

E. Πολύ λίγο (10%) Στ. Καθόλου (70%)

7. Ζητάω αποδείξεις για τις συναλλαγές μου?

A. Συνέχεια (30%) B. Αρκετά (40%) Γ. Αν το Θυμηθώ (15%) Δ. ποτέ (15%)

8. γνωρίζω τι είναι τα εικονικά – πλαστά στοιχεία

A. Ναι (60%) B. όχι (22%) Γ. Ίσως (18%)

9. έχω λάβει ή εκδώσει εικονικά-πλαστά στοιχεία

A. Ναι (0%) B. όχι (40%) Γ. στο παρελθόν μόνο (0%) Δ. ποτέ (60%)

10. γνωρίζω εάν οι γνωστοί μου εκδίδουν ή λαμβάνουν εικ-πλαστά στοιχεία?

A. Γνωρίζω πολλούς (0%) B. Γνωρίζω αρκετούς (25%) Γ. δεν γνωρίζω κανέναν (75%)

11. Αν είχα επιχείρηση θα μείωνα τα κέρδη μου με εικονικά-πλαστά στοιχεία?

A. Ασφαλώς (10%) B. κάποιες φορές (25%) Γ. ποτέ (65%)

12. Πως θα χαρακτηρίζατε τον φορ/κό Μηχ/σμό στην Ελλάδα στην προσπάθεια καταστολής της φοροδιαφυγής?

A. Επαρκή (12%) B. αρκετά αποτελεσματικό (12%) Γ. ανεπαρκή (86%)

13. Ποιοι πληρώνουν τους περισσότερους φόρους στην Ελλάδα?

A. Μισθωτοί/Συνταξιούχοι (78%) B. Επιχειρηματίες (12%) Γ. Ελ. Επαγγελματίες (10%)

14. Υπάρχει εμπιστοσύνη στο Ελληνικό φορ. Σύστημα και τους ελεγκτ. Μηχανισμούς?

A. Μεγάλη (0%) B. Αρκετά μεγάλη (3%) Γ. μικρή (67%) Δ. καθόλου (30%)

15. Εάν ως επιτηδευματίας εκδίδατε ή λαμβάνατε εικονικά Στοιχεία και γινόσασταν αντιληπτοί από τους ελεγκτές του Υπ. Οικ. Θα προσπαθούσατε να τους δωροδοκήσετε προς αποφυγή φόρων και προστίμων?

A. ασφαλώς (20%) B. Θα το σκεφτόμουν (50%) Γ. Σε καμία περίπτωση (30%)

16. Έχετε συμβάλει στην παρατεταμένη και πολύχρονη δημοσιονομική κρίση που βιώνουμε στην Ελλάδα μέσω φοροδιαφυγής ?

A. ναι (12%) B. αρκετά (10%) Γ. λίγο (10%) Δ. πολύ λίγο (28%) E. καθόλου (40%)

17. Θεωρείτε δίκαιο ή άδικο το Ελληνικό φορολογικό σύστημα?

A. δίκαιο (0%) B. αρκετά δίκαιο (8%) Γ. άδικο (42%) Δ. πολύ άδικο (50%)

18. Πόσοι κατά την γνώμη σας τιμωρούνται από τις φορολογικές απάτες στην Ελλάδα?

A. πάρα πολλοί (0%) B. πολλοί (0%) Γ. αρκετοί (0%)

Δ. λίγοι (30%) E. πολύ λίγοι (65%) ΣΤ. κανείς (5%)

19. Πόσο αντιλαμβάνεσθε και κατανοείτε την προσπάθεια του κράτους τα τελευταία για δημοσιονομική εξυγίανση & πάταξη της φοροδιαφυγής

A. πολύ (0%) B. αρκετά (0%) Γ. λίγο (68%) Δ. δεν την κατανοώ (32%)

20. Σε τι ποσοστό πιστεύετε ότι στην μακροχρόνια Ελληνική οικονομική κρίση συνέβαλε και συμβάλει η φοροδιαφυγή?

A. έως 20% (4%) B. 20-40% (15%) Γ. 40-70% (65%)

Δ. 70-100% (16%) E. καθόλου (0%)

8.4 Διαπιστώσεις – Γενικά συμπεράσματα

8.4.1 Αναγκαία Παρατήρηση πριν την παράθεση των διαπιστώσεων :

Οι απαντήσεις και τα συμπεράσματα ασφαλώς και κρίνονται ως σχετικά και ως ένα βαθμό επισφαλή, λαμβάνοντας υπόψιν και αντικειμενικούς παράγοντες όπως η δεδομένη καχυποψία και η προσπάθεια «ωραιοποίησης» σε μεγάλο βαθμό των απαντήσεων και θεωρητική αποφυγή του όποιου μη θετικού χαρακτηρισμού εκάστου συμμετέχοντα, πέρα από το στοιχείο της υποκειμενικότητας που είναι εντονότερο απ' αυτό της αντικειμενικής προσέγγισης. Προβλέποντας τις παραδοχές αυτές, συμπεριλήφθηκαν στις προκαθορισμένες απαντήσεις και αυτές της σχετικότητας ή της αποφυγής απόλυτων θέσεων που θα δυσκόλευαν το μεγαλύτερο μέρος του δείγματος. Τα αποτελέσματα όμως ακόμη και με τις δυσκολίες εφαρμογής του ερωτηματολογίου αλλά και των ανωτέρω παρατηρήσεων κρίνονται ικανοποιητικά αφού δείχνουν τάσεις, γεννούν ερεθίσματα περαιτέρω προβληματισμού και συμβάλλουν στην καλύτερη δυνατή προσέγγιση εξαγωγής συμπερασμάτων, έστω και με επιφύλαξη.

8.4.2 Αποκωδικοποίηση απαντήσεων

Ύστερα από την αναγκαία παρατήρηση ως άνω, ακολουθεί η αποκωδικοποίηση των απαντήσεων εφαρμόζοντας την στατιστική και προβαίνοντας σε διαπιστώσεις – σχετικά συμπεράσματα, επί των ερωτηθέντων και των απαντήσεών τους :

1) Συνολικά έλαβαν μέρος στην έρευνα 100 άτομα εκ των οποίων 55 γυναίκες και 45 άνδρες, διαφόρων ηλικιών που αντιπροσώπευαν το σύνολο τόσο του ενεργού εργασιακά πληθυσμού όσο και του μη ενεργού εργασιακά. Από το δείγμα διαπιστώνεται μία σχέση ενεργού – μη ενεργού πληθυσμού περίπου 60% - 40% αντίστοιχα, ακριβώς αντίθετη από την Ελληνική πραγματικότητα όπου στην Ελλάδα του 2014 ο απασχολούμενος πληθυσμός αγγίζει περίπου το 35% του συνόλου του πληθυσμού (μισθωτοί εργαζόμενοι όλων των μορφών εργασίας – πλήρους ή μερικής απασχόλησης, εποχιακοί κλπ – και αυτοαπασχολούμενοι έμποροι και ελ. επαγγελματίες). Αυτό συμβαίνει καθώς τα ερωτηματολόγια δόθηκαν κυρίως σε εργαζόμενους χωρίς όμως να αποκλεισθούν οι επίσης ενδιαφέρουσες απόψεις των μη ενεργών πολιτών . Επιπλέον διαπιστώνεται ότι παρά τα ικανοποιητικά ποσοστά ανώτατης εκπαίδευσης (50%) , το εισόδημα παραμένει χαμηλό ως πολύ χαμηλό σε σχέση και με τις αντικειμενικές δαπάνες διαβίωσης αφού το περίπου 75% των ερωτηθέντων έχουν εισόδημα κάτω από 10.000€ , το 20% έως 30.000€ και μόλις το 5 % έχει εισόδημα μεγαλύτερο των 30.000€

2) Στην ερώτηση για την συμμετοχή στην φοροδιαφυγή διαπιστώνεται η πολύ μεγάλη αποστροφή του δείγματος κατά περίπου 80% σχεδόν αντίστοιχη με τις απαντήσεις περί της ζήτησης – λήψης απόδειξης στις συναλλαγές κατά 70% συνολικά.

3) το μεγαλύτερο ποσοστό του δείγματος ήτοι αθροιστικά ~ 78% γνωρίζει πολύ ή λίγο τι είναι τα εικονικά – πλαστά / νοθευμένα στοιχεία, ενώ καθολικά απαντάει κατά 100% ότι ουδέποτε έχει λάβει ή εκδώσει τέτοια στοιχεία και επιπλέον το 25% των ερωτηθέντων απαντάει ότι ξέρουν άτομα που προβαίνουν ή προβήκαν στο παρελθόν σε τέτοιες πράξεις και μάλιστα γνώριμους τους. Επιπλέον το δείγμα απαντάει θετικά ή σχεδόν θετικά κατά ποσοστό συνολικά 35% στο ενδεχόμενο της μείωσης κερδών μέσω της λήψης εικονικών στοιχείων που καταδεικνύει ότι το 1/3 του δείγματος θεωρεί μεγάλη την έμμεση και άμεση φορολογία δυσανάλογη του πραγματικού διαθέσιμου εισοδήματος που απομένει μετά και την αφαίρεση λοιπών παγίων δαπανών διαβίωσης, υιοθετώντας την λήψη εικονικών και την διόγκωση των δαπανών στην προσπάθεια εξεύρεσης του μεγαλύτερου δυνατού κέρδους ή διαθέσιμου εισοδήματος κάλυψης άλλων βαρών, με αθέμιτο, ρισκοκίνδυνο αλλά και ίσως αναγκαίο τρόπο.

4) Η αμέσως προηγούμενη ανάλυση και άποψη ενισχύεται και από το γεγονός της έλλειψης εμπιστοσύνης στους ελεγκτικούς μηχανισμούς κατά το ιλιγγιώδες ποσοστό του 86% στην προσπάθεια του κράτους για πάταξη φοροδιαφυγής και άρα σταθεροποίησης της μεγάλης ανισοκατανομής φόρων που καταδεικνύεται και στις επόμενες ερωτήσεις και απαντήσεις του

δείγματος. Συγκεκριμένα το 95% και το 92% συνολικά δεν έχει εμπιστοσύνη στο ελληνικό φορολογικό σύστημα και το θεωρεί άδικο, αφού και η όποια τιμωρία στους φορολογικούς παραβάτες είναι μικρή ή καμία σε ποσοστό επίσης 92% των ερωτηθέντων, κάτι που επιβεβαιώνεται και με την συμμετοχή των ερωτηθέντων κατά πολύ μεγάλο αθροιστικά ποσοστό ήτοι 70% στο να οδηγηθούν και σε άλλες αξιόποινες πράξεις όπως η δωροδοκία υπαλλήλων θεωρώντας ότι είναι μια καλή λύση αποφυγής φόρων και προστίμων αντί της νόμιμης οδού της συμμόρφωσης αφού το άδικο και αναποτελεσματικό κράτος δύσκολα ή πολύ δύσκολα θα καταστεί δίκαιο και αξιόπιστο στους πολίτες. Γι αυτό τον λόγο και οι ερωτηθέντες κατά μεγάλο ποσοστό δεν θέλουν ή δεν μπορούν να κατανοήσουν την προσπάθεια του κράτους για δημοσιονομική εξυγίανση και αναλογική όπως το σύνταγμα ορίζει φορολογική μεταχείριση.

5) Ολοκληρώνοντας τις παρατηρήσεις σημειώνουμε ότι εκ των ερωτηθέντων ένα πολύ μεγάλο ποσοστό που ξεπερνάει το 80% πιστεύει ότι η φοροδιαφυγή σε όλες τις μορφές συνέβαλε και συμβάλει αποφασιστικά στην δημιουργία και γιγάντωση της παρατεταμένης οικονομικής κρίσης που βιώνουμε στην Ελλάδα σε ποσοστό που κυμαίνεται από 40 % έως 100% , κάτι που σημαίνει ότι μεσοσταθμικά ως ποσοστό 70%, η φοροδιαφυγή είναι αιτία της δημοσιονομικής κρίσης και κρίσης Ελληνικού δυσβάσταχτου χρέους.

8.4.3 Τελικά συμπεράσματα – ολοκλήρωση Διπλωματικής

Συμπερασματικά και Κλείνοντας το κεφάλαιο αυτό και την παρούσα διπλωματική εργασία και με αφορμή την ποιοτικότερη προσέγγιση του δείγματος και των απαντήσεων, σημειώνουμε ότι δεν υπήρχαν ουσιώδεις αποκλίσεις με κριτήριο το εισόδημα ή την ηλικία ή και τον βαθμό εκπαίδευσης των ερωτηθέντων .Μια όμως ουσιαστική διαφοροποίηση που αποτελεί ταυτόχρονα και μία θετική διαπίστωση και γενικό θετικό συμπέρασμα , είναι ότι όσο νεότεροι είναι οι ερωτηθέντες ξεκινώντας με φθίνουσα πορεία από την ηλικία των 50 ετών και κάτω , κάτι που γιγαντώνεται στις ηλικίες από 30 και κάτω, τόσο μεγαλύτερη αισιοδοξία προκαλούν οι απαντήσεις τους, αφού παρά τα σχετικά χαμηλά ποσοστά στην εμπιστοσύνη που δείχνουν στο Ελληνικό φορολογικό σύστημα και τους μηχανισμούς ελέγχου που διαθέτει, εντούτοις στις λέξεις εικονικά – πλαστά ως μέσω φοροδιαφυγής αλλά και στο ενδεχόμενο λήψης αυτών για μείωση κερδών απαντούν αρνητικά , κάτι που μπορεί να σημαίνει ότι οδηγούμαστε αργά αλλά σταθερά στην καλλιέργεια φορολογικής συνείδησης που είναι ζητούμενο μιας σύγχρονης και πολιτισμένης κοινωνίας για την μείωση φορολογικών παραβάσεων και εφαρμογής καθολικά των νόμων, κάτι που θα συμβάλει ουσιαστικά στην

μείωση φορολογικών αδικιών και της ανισοκατανομής φόρων και περαιτέρω θα μειωθεί το κλίμα καχυποψίας που διακατέχει το σύνολο σχεδόν των πολιτών με ταυτόχρονη αύξηση κλίματος εμπιστοσύνης και ότι θετικό αυτό συνεπάγεται και μπορεί ο καθένας να αξιολογήσει, να ερμηνεύσει, σταθμίζοντας παράλληλα και κατηγοριοποιώντας τα μελλοντικά οφέλη. Είναι μια υποκειμενική συμπερασματική άποψη του συντάξα την παρούσα διπλωματική, μέσα από το πρίσμα μιας αισιόδοξης προσέγγισης ,με ταυτόχρονη αποφυγή μίζερης καθ' ολοκληρία τοποθέτησης που σίγουρα δεν θα προσέφερε τίποτα παραπάνω από την επανάληψη των στραβών και κακών επιλογών, αλλά και επιφανειακών αναλύσεων που έγιναν και εφαρμόστηκαν με κάκιστα τελικά αποτελέσματα. Ας είμαστε αισιόδοξοι έστω και συγκρατημένα προκειμένου οι επόμενες γενιές και πάντοτε με την δική μας εμπειρία και συμβολή να βιώσουν σε ουσιαστικότερες και πιο υγιείς συνθήκες, αξιοκρατίας και ισότητας.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- 1) Ν. 2523 / 1997
 - 2) Οδηγός ελέγχου πλαστών εικονικών και νοθευμένων φορολογικών στοιχείων του Υπουργείου Οικονομικών 2007
 - 3) Π.Δ. 186 / 1992 (Κ.Β.Σ.)
 - 4) Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4092/12 νέος κώδικας)
 - 5) Ν. 2859 / 2000 (Φ.Π.Α)
 - 6) Ν. 2238 / 1994 (Κ.Φ.Ε.)
 - 7) Ν. 4172 / 2013 (Κ.Φ.Ε. νέος)
 - 8) Κ.Π.Δ. ΠΔ 283/85 και ΠΔ 258 / 86
 - 9) Κώδικας Φορολογίας – Κυρώσεις – Πρόστιμα (ανάλυση-Ερμηνεία) Σταματόπουλος Δ.
 - 10) Ν. 3220 / 2004
 - 11) Ν. 3842 / 2010
 - 12) Ν. 3888 / 2010
 - 13) Ν. 4174 / 2013 (ΚΦΔ νέος Κώδικας φορ/κής Διαδικασίας)
-