



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ
ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ ΝΟΜΟΣ 4174/2013 ΚΑΙ
ΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΤΟΥ ΜΕΧΡΙ ΣΗΜΕΡΑ

της

ΒΑΣΙΛΙΚΗΣ ΠΑΠΑΞΑΦΗ

Επιβλέπων Καθηγητής: ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ ΓΚΙΝΟΓΛΟΥ

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

ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2017

*Στη μητέρα μου
για την πολύτιμη βοήθεια της
και την στήριξη της*

*Στον επιβλέπων καθηγητή μου
κύριο Γκίνογλου Δημήτρη
για την καθοδήγηση του*

*Τον αγαπητό μου καθηγητή,
Νεγκάκη Χρήστο
για την υποστήριξη του*

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Αντικείμενο της παρούσας εργασίας είναι η αναδόμηση του ισχύοντος επί δεκαετίες φορολογικού διοικητικού ποινολογίου, που επιχειρήθηκε με τον νέο Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας νόμου 4174/2013. Προκειμένου να αναδειχθεί η εξομάλυνση και ο εξορθολογισμός των φορολογικών, διοικητικών προστίμων με τον νέο Κώδικα, που αποτελεί το σκοπό της παρούσας μελέτης, επιδιώκεται άλλοτε η παράθεση και άλλοτε η ανάλυση με τις αντίστοιχες διατάξεις του προγενέστερου νόμου 2523/1997 καθώς και με τις συνεχείς νομοθετικές μεταβολές που θεσπίστηκαν για επιεικέστερες κυρώσεις σε σχέση με τις προ της τροποποίησής τους ισχύουσες. Προς την κατεύθυνση αυτή γίνεται πλήρης παρουσίαση των άρθρων που επιβάλλονται οι κυρώσεις για μη συμμόρφωση στην κείμενη νομοθεσία, λαμβάνοντας υπόψη τις ερμηνευτικές πολυγραφημένες αποφάσεις (ΠΟΛ) του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων νυν Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε) και κάνοντας σύγκριση με τις προγενέστερες διατάξεις για διαπίστωση αν οι νεότερες κυρώσεις είναι επιεικέστερες από τις προϋφιστάμενες. Αναλύεται η αναδρομική εφαρμογή των νέων ηπιότερων κυρωτικών ρυθμίσεων που εισάγει ο Ν.4337/2015, η οποία είναι εφαρμοστέα και κάθε αντίθετη διάταξη είναι ανίσχυρη. Τέλος για να επιτύχουμε την καλύτερη πρακτική προσέγγιση των προαναφερομένων παρουσιάζονται παραδείγματα για τις σημαντικότερες κυρώσεις.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

| | |
|------------------------------------|---|
| 1.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις | 1 |
| 1.2 Σκοπός της εργασίας | 1 |
| 1.3 Δομή της εργασίας | 2 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ

| | |
|--------------------------------|---|
| ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ | 3 |
|--------------------------------|---|

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΟΥ ΚΦΔ

| | |
|--|---|
| 3.1 Εισαγωγή..... | 7 |
| 3.2 Τροποποιήσεις - Αλλαγές του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας | 8 |
| 3.3 Τα άρθρα του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας..... | 8 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ΔΙΑΔΙΚΑΣΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ - ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΡΙΤΩΝ - ΠΡΟΣΤΙΜΑ

| | |
|--|----|
| 4.1 Εισαγωγή..... | 14 |
| 4.2 Διαδικαστικές Παραβάσεις (Άρθρο 54) | 14 |
| 4.2.1 ΠΟΛ.1252/20.11.2015 διευκρινήσεις για Διαδικαστικές παραβάσεις | 21 |
| 4.2.2 Σύγκριση του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 με το άρθρο 4 του ν. 2523/1997..... | 24 |
| 4.2.3 Σύγκριση του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 με το άρθρο 5 του ν. 2523/1997 και με το άρθρο 7 του ν. 4337/2015..... | 25 |
| 4.3 Άρθρο 54Α Υποχρεώσεις τρίτων για τον Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακινήτων ... | 29 |
| 4.3.1 Σύγκριση του άρθρου 54 Α του ν. 4174/2013 με το άρθρο 49 του ν. 3842/2010.. | 31 |
| 4.4 Άρθρο 54Β Χρόνος επιβολής τόκων και προστίμων στον ΕΝ.Φ.Ι.Α. | 32 |
| 4.5 Άρθρο 54 Γ Πρόστιμα για παραβάσεις υποχρεώσεων για την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών χρηματοοικονομικών λογαριασμών | 32 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ – ΠΡΟΣΤΙΜΑ

ΕΓΚΛΗΜΑΤΑ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

| | |
|--|----|
| 5.1 Εισαγωγή..... | 34 |
| 5.2 Παραβάσεις φοροδιαφυγής (Άρθρο 55) | 34 |

| | |
|--|----|
| 5.3 Πρόστιμα του άρθρου 55 παράγραφος 2 | 35 |
| 5.3.1 Πρόστιμα του άρθρου 55 παρ. 2 όπως ισχύουν από 26.07.2013 έως 31.12.2013 .. | 36 |
| 5.3.2 Αρχικές μεταβατικές διατάξεις άρθρο 66 Ν. 4174/2013 | 37 |
| 5.3.3 ΠΟΛ.1210/6.9.2013 διευκρινίσεις για Παραβάσεις φοροδιαφυγής (άρθρο 55) .. | 37 |
| 5.3.4 Στο άρθρο 66 του ν. 4174/2013 προστέθηκε η παρ 48 με το ν. 4254/2014 (ΦΕΚ 85/Α΄/7.4.2014) άρθρο 1 υποπαράγραφο Δ2 περίπτωση 23 | 38 |
| 5.3.5 Πρόστιμα του άρθ 55 παρ. 2 όπως ισχύουν από 01.01.2014 έως 16.10.2015 | 39 |
| 5.4 Σύγκριση των κυρώσεων της παρ 2 του άρθρου 55 με τις διατάξεις της παρ 10 του άρθρου 5 και της παρ 1 του άρθρου 6 του νόμου 2523/1997 για υποθέσεις που ελέγχθηκαν μέχρι 16.10.2015 πριν την εφαρμογή του νόμου 4337/2015 | 40 |
| 5.4.1 Παρατηρήσεις σε σχέση με τις κυρώσεις της παραγράφου 10 του άρθρου 5 του νόμου 2523/1997 περιπτώσεις α΄ και β΄ με τις κυρώσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 κατά περίπτωση όπως ίσχυσε μέχρι 31.12.2013 με το ν. 4174/2013 | 40 |
| 5.4.2 Παρατηρήσεις σε σχέση με τις κυρώσεις της παρ 10 του άρθρου 5 του νόμου 2523/1997 περιπτώσεις α΄ και β΄ με τις κυρώσεις της παρ 2 του άρθρου 55 κατά περίπτωση όπως ίσχυσε από 01.01.2014 μέχρι 16.10.2015 με το νόμο 4223/2013 καθώς και με το ν.4174/2013 | 41 |
| 5.4.3 Παρατηρήσεις σε σχέση με τις κυρώσεις ΦΠΑ της παρ 1 του άρθρου 6 του νόμου 2523/1997 με τις κυρώσεις της παρ 2 του άρθρου 55..... | 42 |
| 5.5 Μεταβατικές διατάξεις άρθρο 7 Ν. 4337/2015 (ΦΕΚ 129Α΄/17.10.2015)..... | 43 |
| 5.5.1 Μεταβατικές διατάξεις για τα πρόστιμα του Κ.Φ.Δ. και τα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. και Κ.Φ.Α.Σ. με το νόμο 4337/2015..... | 44 |
| 5.5.2 Επισήμανση σχετικά με το ΦΠΑ των παραβάσεων φοροδιαφυγής | 46 |
| 5.6 Άρθρο 55Α Παραπομπή εγκλημάτων φοροδιαφυγής σε ποινική δίκη..... | 48 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΦΑΚΕΛΟΥ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ –ΜΗ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ- ΔΗΛΩΣΕΩΝ- ΣΧΕΤΙΚΩΝ ΜΕ ΦΠΑ

| | |
|---|----|
| 6.1 Εισαγωγή..... | 50 |
| 6.2 Άρθρο 56 Πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής ή ανακριβούς / ατελούς Συναλλαγών Πίνακα Πληροφοριών ή Φακέλου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών | 50 |
| 6.3 Σύγκριση του άρθρου 56 του ν. 4174/2013 με το άρθρο 4 του ν 2523/1997..... | 51 |

| | |
|--|----|
| 6.3.1 Σύγκριση του άρθρου 56 του νόμου 4174/2013 όπως ίσχυε από την 01.01.2014 και όπως ισχύει από της 17.10.2015 με το άρθρο 3 του νόμου 4337/2015..... | 51 |
| 6.4 Άρθρο 57 Πρόστιμο εκπρόθεσμης καταβολής..... | 53 |
| 6.5 Άρθρο 58 Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης | 53 |
| 6.6 Άρθρο 58Α Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον ΦΠΑ | 55 |
| 6.6.1 Αναστολή λειτουργίας επιχειρήσεων..... | 57 |
| 6.7 Άρθρο 59 Πρόστιμο μη καταβολής παρακρατούμενων φόρων..... | 58 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7 ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ

| | |
|-----------------------|----|
| 7.1 Εισαγωγή | 60 |
| 7.2 Παραδείγματα..... | 60 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

| | |
|--|----|
| ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ | 66 |
|--|----|

| | |
|--------------------------|-----------|
| ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ..... | 68 |
|--------------------------|-----------|

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις

Η υφιστάμενη νομοθεσία ήταν αναποτελεσματική, δεν δημιουργούσε συνθήκες ασφάλειας δικαίου, παραβίαζε τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας στην επιβολή των φόρων και των κυρώσεων, γεγονός που συνέβαλε στην μεγάλη αύξηση των ανείσπρακτων βεβαιωμένων εσόδων.

Είναι γνωστό σε όλους ότι οι υψηλοί φόροι και τα υπέρογκα πρόστιμα που επιβάλλονταν στους παραβάτες της φορολογικής νομοθεσίας δεν καταβάλλονταν ποτέ, αντίθετα αυτοί αναζητούσαν νέους παράτυπους τρόπους για τη συνέχιση της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας, με αποτέλεσμα την πτώση των δημοσίων εσόδων.

Υπό αυτές τις συνθήκες κατέστη αναγκαίο για ένα δικαιότερο, απλούστερο και σταθερό φορολογικό σύστημα που να πλησιάζει σε αυτό των άλλων Ευρωπαϊκών χωρών, να ψηφιστεί ένα ευρύ πλαίσιο διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων για την αναμόρφωση της φορολογικής νομοθεσίας και τον εκσυγχρονισμό της δημόσιας διοίκησης.

Για την επίτευξη αυτού του σκοπού αναμορφώθηκε η φορολογική νομοθεσία με την ψήφιση το 2013 δύο νόμων, αρχικά το νέο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ν.4172/2013, ο οποίος έλαβε υπόψη για τη φορολογία εισοδήματος διεθνείς πρακτικές και περιλαμβάνει σημαντικές διατάξεις για τη φοροδιαφυγή και για πρώτη φορά διατάξεις για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής και στη συνέχεια το νέο Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν.4174/2013 που ενσωματώνει και απλοποιεί διάσπαρτες διατάξεις για τις φορολογικές διαδικασίες, που αφορούν διάφορα φορολογικά αντικείμενα, καθορίζουν τις υποχρεώσεις φορολογουμένων και φορολογικής διοίκησης καθώς και διαδικασίες είσπραξης των δημοσίων εσόδων.

1.2 Σκοπός της εργασίας

Η εργασία επικεντρώνεται στο δέκατο κεφάλαιο του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας που ασχολείται με τις κυρώσεις και γενικά διακρίνει αυτές σε διαδικαστικές παραβάσεις, σε παραβάσεις σχετικά με την καταβολή φόρων, με τις δηλώσεις, με την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, με το Φ.Π.Α. και με παρακρατούμενους φόρους και σε

παραβάσεις σχετικά με την παρεμπόδιση του έργου της φορολογικής διοίκησης και την υπόθαλψη και συνέργεια για παραβάσεις του Κώδικα. Οι διατάξεις του κεφαλαίου αυτού τροποποιήθηκαν σημαντικά τελευταία με το νόμο 4337/2015, με τον οποίο καταργήθηκαν μεταξύ άλλων τα πρόστιμα που προέβλεπαν την τιμώρηση των παραβάσεων φοροδιαφυγής του ΚΦΔ.

1.3 Δομή της εργασίας

Η παρούσα εργασία αποτελείται συνολικά από δέκα κεφάλαια. Στο πρώτο κεφάλαιο γίνεται μια αναφορά για την παραβατική συμπεριφορά και την ανάγκη αναμόρφωσης του φορολογικού συστήματος, περιγράφεται ο σκοπός της εργασίας και ακολουθεί η δομή της. Στο δεύτερο κεφάλαιο γίνεται μια βιβλιογραφική επισκόπηση του θέματος μέσα από διάφορα άρθρα και μελέτες. Στο τρίτο κεφάλαιο παρουσιάζεται ο Κώδικας φορολογικής διαδικασίας, οι τροποποιήσεις του καθώς και πώς ισχύει σήμερα. Στη συνέχεια στα επόμενα κεφάλαια θα αναλύσουμε τις παραβάσεις και τα πρόστιμα του νόμου 4174/2013, κάνοντας σύγκριση στα περισσότερα με το προϊσχύοντα νόμο 2523/1997 και με τον νόμο 4337/2015, ο οποίος τροποποιεί δραστικά τον νόμο 4174/2013, για να συμπεράνουμε αν επετεύχθη εξορθολογισμός των προστίμων με τον ΚΦΔ. Αναλυτικότερα στο τέταρτο κεφάλαιο εξετάζουμε τα άρθρα 54, 54Α, 54Β, 54Γ που αφορούν διαδικαστικά πρόστιμα, στο πέμπτο κεφάλαιο το άρθρο 55 πρόστιμα φοροδιαφυγής, στο έκτο κεφάλαιο το άρθρο 56 φάκελο τεκμηρίωσης, στο έβδομο κεφάλαιο το άρθρο 57 και 59 πρόστιμα καταβολής και στο όγδοο κεφάλαιο τα άρθρα 58 πρόστιμα σχετικά με υποβολή δηλώσεων και 58Α πρόστιμα σχετικά με ΦΠΑ. Ακόμα στο κεφάλαιο εννέα γίνεται πρακτική εφαρμογή μέσω παραδειγμάτων για την καλύτερη κατανόηση των προστίμων. Τέλος στο δέκατο κεφάλαιο παρουσιάζονται τα συμπεράσματα της διπλωματικής εργασίας που προέκυψαν από την έρευνα και την ανάλυση των κυρώσεων καθώς και η πρόταση για την διερεύνηση της αποτελεσματικότητας του νόμου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ

Ο Doran (2009) εξετάζει τη σχέση μεταξύ φορολογικού προστίμου και φορολογικής συμμόρφωσης. Ο συγγραφέας αναφέρει ότι μια από τις κλασικές υποθέσεις στη σχετική βιβλιογραφία είναι ότι τα φορολογικά πρόστιμα σχετίζονται και επιδρούν αποκλειστικά στη φορολογική συμμόρφωση. Ωστόσο, ο συγγραφέας τονίζει ότι σε πολλές περιπτώσεις τα φορολογικά πρόστιμα επιδρούν και στον τρόπο που καταρτίζονται οι νόμοι σχετικά με τη φορολογική συμμόρφωση.

Οι Andreoni et al. (1998) υποστηρίζουν ότι το πρόβλημα της φορολογικής συμμόρφωσης είναι εξίσου παλιό με την επιβολή φορολογίας. Επομένως, η εξέταση της φορολογικής μη-συμμόρφωσης είναι πολύ σημαντική για τις χώρες ενώ το παραπάνω πρόβλημα μπορεί να το προσεγγίσουμε από πολλές διαφορετικές πλευρές.

Οι Cummings et al. (2009) υποστηρίζουν ότι οι διαφορές στο επίπεδο φορολογικής συμμόρφωσης διεθνώς σχετίζονται με τους θεσμικούς φορείς και την άποψη των πολιτών για το κράτος. Οι συγγραφείς υποστηρίζουν ότι τα χαρακτηριστικά της φορολογικής συμμόρφωσης είναι περίπλοκα και συνεπώς χρειάζονται διάφοροι μέθοδοι για τη σωστή εξέτασή τους. Η μεθοδολογία που χρησιμοποιούν είναι το πείραμα πεδίου (field study) για χώρες με διαφορετική ιστορία και φορολογικούς θεσμούς και τα αποτελέσματα τους δείχνουν ότι το επίπεδο φορολογικής συμμόρφωσης είναι ανεξάρτητο από το επίπεδο επιβολής του φορολογικού νόμου.

Οι Kirchler et al. (2007) επισκοπούν τη βιβλιογραφία σχετικά με τη φορολογική συμμόρφωση. Οι συγγραφείς υποστηρίζουν ότι το επίπεδο συμμόρφωσης αποτελεί συνάρτηση και επηρεάζεται από την εμπιστοσύνη που δείχνουν οι πολίτες της κοινωνίας στους θεσμούς. Ειδικότερα, εάν υπάρχει αυξημένη εμπιστοσύνη στους φορολογικούς θεσμούς και το κράτος γενικότερα, υπάρχει και υψηλό επίπεδο φορολογικής συμμόρφωσης. Αντίθετα, σε κλίμα χαμηλής εμπιστοσύνης απέναντι στους θεσμούς το επίπεδο φορολογικής συμμόρφωσης φαίνεται να μειώνεται.

Ο Swistak (2016) ερευνά τη φορολογική συμμόρφωση των μικρών επιχειρήσεων που είναι συνήθως ατομικές και διέπονται σε μεγάλο βαθμό από προσωπικούς, κοινωνικούς, γνωστικούς και συναισθηματικούς παράγοντες, οι οποίοι επιτρέπουν τη χρήση καλύτερων μεθόδων για την επίτευξη της φορολογικής συνείδησης και συμμόρφωσης των ιδιοκτητών

τους. Στη μελέτη του εξετάζει το ρόλο και την αποτελεσματικότητα των φορολογικών κυρώσεων, στη βελτίωση της φορολογικής συμμόρφωσης μικρών επιχειρήσεων. Ο συγγραφέας υποστηρίζει ότι οι φορολογικές κυρώσεις, παρότι είναι απαραίτητες για την επίτευξη της επιβολής φορολογικών μέτρων, ενδεχομένως δεν αποτελούν τον καλύτερο τρόπο να επιτευχθεί συμμόρφωση των φορολογουμένων με τους εκάστοτε φορολογικούς κανόνες. Τα υπερβολικά τιμωρητικά φορολογικά καθεστάτα αποτελούν σοβαρό εμπόδιο στη σύσταση και δημιουργία επιχειρήσεων, η δε αύξηση των φορολογικών ποινών δε φαίνεται να αποφέρει τα επιθυμητά αποτελέσματα. Τέλος καταλήγει ότι για να είναι αποτελεσματικές, οι φορολογικές κυρώσεις πρέπει αφενός να αποτρέπουν τους ιδιοκτήτες των επιχειρήσεων από το να αποκλίνουν από τις φορολογικές τους υποχρεώσεις, και αφετέρου, να παρέχουν κίνητρα στους φορολογούμενους, αντί να τους επιβάλλουν περιοριστικά μέτρα.

Οι Landsberger & Meilijson (1982) αναφέρουν ότι «τα συστήματα ποινών θεωρούνται πολύ συχνά ως διορθωτικά μέτρα, τα οποία θεσπίζονται με στόχο την εξάλειψη ή τη μείωση των δαπανηρών εξωτερικών επιπτώσεων που μπορούν να δημιουργηθούν από τις αλλαγές στην οικονομία». Ως εκ τούτου, ο βαθμός της αποτελεσματικότητας των φορολογικών κυρώσεων θα πρέπει να βρίσκεται στο επίκεντρο του ενδιαφέροντος των οικονομικών αναλυτών. Στο πλαίσιο της μελέτης τους που διεξήχθη στις αρχές της δεκαετίας του '80, προτείνουν ένα δυναμικό ποινικό σύστημα που στηρίζεται στην παροχή κινήτρων, και αναφέρουν ότι εάν αυτό θεσπιστεί, μπορεί να μειώσει (με ένα κάποιο κόστος) τις εξωτερικές συνθήκες που οδηγούν στη φοροδιαφυγή. Μάλιστα, παρότι εστιάζουν στην περίπτωση της φοροδιαφυγής μέσα από την ανακριβή δήλωση του φόρου εισοδήματος, προτείνουν ότι το μέτρο αυτό μπορεί να εφαρμοστεί με επιτυχία και σε άλλα πεδία, όπως η ρύπανση του περιβάλλοντος, η παραβίαση των αντιπολιτευτικών νόμων, και άλλα.

Ένας μεγάλος αριθμός ερευνών έχει βρει στοιχεία που αποδεικνύουν ότι η φορολογική εναρμόνιση των πολιτών εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από μια σειρά προσωπικών στοιχείων, όπως οι ηθικοί και δεοντολογικοί κανόνες που ακολουθεί το κάθε άτομο. Ωστόσο, ένας μικρότερος αριθμός ερευνών εστιάζει στο ρόλο των κοινωνικών κανόνων που μπορεί να επηρεάσουν τη φορολογική στάση των φορολογουμένων, όπως για παράδειγμα οι «νόρμες» ή τα κοινωνικά πρότυπα περί φορολογικής δεοντολογίας και ηθικής. Ορμώμενη από τη θεωρία της αυτό-κατηγοριοποίησης, η έρευνα του Wenzel (2005) υποστηρίζει ότι υπάρχουν ορισμένες κοινωνικές διαδικασίες που μπορεί να επηρεάσουν τη φορολογική συμπεριφορά των πολιτών, παράλληλα με τους κανόνες ηθικής και δεοντολογίας που ακολουθεί ο κάθε πολίτης ατομικά. Με άλλα λόγια, διερευνάται το κατά πόσο τα κοινωνικά πρότυπα και οι

κοινωνικοί ηθικοί κανόνες σε σχέση με τη φορολογική εναρμόνιση μπορούν να αποτελέσουν ισχυρά κίνητρα για τη φορολογική συμμόρφωση των πολιτών. Μέσα από την παράθεση εμπειρικών δεδομένων από μια έρευνα σε δείγμα 1161 Αυστραλών πολιτών, υποστηρίζεται ότι, όταν οι φορολογούμενοι θεωρούν τους εαυτούς τους μέλος μιας ομάδας στην οποία αποδίδονται κάποια συγκεκριμένα κοινωνικά χαρακτηριστικά ή «νόρμες», υπάρχει μεγαλύτερη πιθανότητα να εσωτερικεύσουν και να αναπαράγουν τα χαρακτηριστικά αυτά οι ίδιοι. Δηλαδή, οι κοινωνικές νόρμες ή ιδέες που είχαν οι ερωτηθέντες για μια ομάδα στην οποία θεωρούσαν ότι ανήκουν, επηρέαζε την ατομική τους φορολογική ηθική, ενώ αντίστροφα, η ατομική φορολογική ηθική των ερωτηθέντων φάνηκε επίσης να επηρεάζει τον τρόπο με τον οποίο αντιλαμβάνονταν τους κοινωνικούς κανόνες περί φορολογικής εναρμόνισης.

Οι Feld & Frey (2007) υποστηρίζουν ότι μια ψυχολογική φορολογική σύμβαση πάει πέρα από το παραδοσιακό αποτρεπτικό μοντέλο και εξηγούν την φορολογική συνείδηση (ηθική) σαν μια πολύπλοκη αλληλεπίδραση μεταξύ των φορολογούμενων και της κυβέρνησης. Σαν μια συμβατική σχέση περιλαμβάνει δικαιώματα και υποχρεώσεις και για τα δύο εμπλεκόμενα μέρη, η φορολογική συμμόρφωση αυξάνεται παραμένοντας στο πρότυπο δημοσιονομικής ανταλλαγής ανάμεσα στους πολίτες και το κράτος. Οι πολίτες είναι πρόθυμοι να πληρώσουν τους φόρους που τους αναλογούν ακόμα και αν δεν λαμβάνουν δημόσια αγαθά ισοδύναμα με τις πληρωμές των φόρων αρκεί η πολιτική κατάσταση να είναι δίκαιη και νόμιμη. Επιπλέον οι συγγραφείς αναφέρουν ότι η φορολογική συμμόρφωση αυξάνεται με τη φιλική αντιμετώπιση των φορολογούμενων κατά τη διάρκεια των φορολογικών ελέγχων.

Οι Snow & Warren (2005) δείχνουν ότι η αύξηση της αβεβαιότητας των φορολογουμένων σχετικά με το ποσό της φοροδιαφυγής που θα εντοπιστεί αν πραγματοποιηθεί έλεγχος, αυξάνει τη συμμόρφωση για τους συνετούς φορολογούμενους εάν πιστεύουν ότι θα αξιολογηθεί τουλάχιστον το ποσό της φοροδιαφυγής. Έτσι, μια πολιτική που προάγει την αβεβαιότητα ανίχνευσης είναι πιο πιθανό να ενθαρρύνει τη συμμόρφωση, όσο υψηλότερη είναι η ποινή για φοροδιαφυγή.

Οι Witte & Woodbury (1985) έχουν αναπτύξει και υπολογίσει ένα οικονομικό μοντέλο φορολογικής συμμόρφωσης το οποίο ενσωματώνει ορισμένες σημαντικές πλευρές του Αμερικάνικου ομοσπονδιακού φορολογικού νομικού πλαισίου φορολογίας εισοδήματος (π.χ. προοδευτικό μοντέλο φορολογίας εισοδήματος και διαφορετικές ποινές μη συμμόρφωσης, οι οποίες εξαρτώνται από το μέγεθος της φοροδιαφυγής). Από τη μία πλευρά το μοντέλο των

συγγραφέων καταλήγει ότι η αύξηση της πιθανότητας φορολογικών ελέγχων οδηγεί σε αύξηση της φορολογικής συμμόρφωσης. Από την άλλη πλευρά ότι η αύξηση της ηθικής αμφισημίας όσον αφορά τη φορολογική συμμόρφωση οδηγεί σε αύξηση της μη συμμόρφωσης. Τα εμπειρικά αποτελέσματα των συγγραφέων γενικά συμφωνούν με το θεωρητικό τους μοντέλο και υποδεικνύουν ότι οι δραστηριότητες της Αμερικάνικης Οικονομικής Αστυνομίας (IRS), οι δυνατότητες των φορολογούμενων για μη συμμόρφωση και η φορολογική τους συνείδηση επηρεάζουν σημαντικά της φορολογική συμμόρφωση. Το πιο ενδιαφέρον εμπειρικό αποτέλεσμα των συγγραφέων είναι ότι η μείωση των φορολογικών ελέγχων τη δεκαετία του 1970 επηρέασε σημαντικά την μείωση της φορολογικής συμμόρφωσης εκείνη την περίοδο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΟΥ ΚΦΔ

3.1 Εισαγωγή

Ο νόμος 4174/2013 (ΦΕΚ 170Α'/26.7.2013) δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης στις 26.7.2013 με θέμα «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις», ο οποίος περιλαμβάνει κατά κύριο λόγο τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και τέθηκε σε ισχύ την 01.01.2014 (εκτός από τις περιπτώσεις όπου με βάση μεταβατική διάταξή του καταλαμβάνει και χρήσεις, δηλώσεις, υποθέσεις και λοιπά πριν από την 01.01.2014).

Μέχρι την θέσπιση του ΚΦΔ οι διαδικαστικές φορολογικές ρυθμίσεις (κυρίως το φορολογικό μητρώο, το αποδεικτικό φορολογικής ενημερότητας, τις φορολογικές δηλώσεις, το φορολογικό έλεγχο, το καταλογισμό φόρων, την παραγραφή κ.λ.) ήταν διάσπαρτες σε διάφορα νομοθετήματα ανά φορολογικό αντικείμενο, όπως ο παλιός Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994), ο Κώδικας Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000), και ο Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών (ν. 2961/2001). Όσον αφορά δε τις διοικητικές (αλλά και τις ποινικές) κυρώσεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας, αυτές ορίζονταν από το νόμο 2523/1997 «Φορολογικό Ποινολόγιο». Η δε ταμειακή βεβαίωση και είσπραξη των φόρων αντιμετωπιζόταν από τον Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων (ΚΕΔΕ).¹

Αποτέλεσμα ήταν να ισχύουν παράλληλα διαφορετικές διαδικαστικές ρυθμίσεις για κάθε φόρο, να δημιουργούνται ζητήματα κατά τον φορολογικό καταλογισμό, όπως για παράδειγμα η παραγραφή που ρυθμιζόταν διαφορετικά ανά φορολογία, και με τις συχνές παρατάσεις για ορισμένα φορολογικά αντικείμενα υπήρχε μεγάλη σύγχυση και ανασφάλεια.

Ο Κώδικας ενοποιεί τις διαδικαστικές διατάξεις των παραπάνω νόμων που αφορούν στις διαδικασίες ελέγχου, στον προσδιορισμό και την είσπραξη των φόρων και καθορίζει τις κυρώσεις για μη συμμόρφωση στην κείμενη νομοθεσία (αρχικά μόνο τις διοικητικές και μετά τον ν.4337/2015 και τις ποινικές).

Ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ.), ή απλώς «Κώδικας» όπως ορίζεται και στο άρθρο 1 αποτελούνταν από Δώδεκα Κεφάλαια και περιλάμβανε αρχικά τα άρθρα 1-67. Σήμερα έχει Δέκα Τρία Κεφάλαια και περιλαμβάνει τα άρθρα 1-73, μέσα στα οποία

¹ Μπακάλης, Πανταζόπουλος (2016)

υπάρχουν 8 επιπρόσθετα άρθρα με Α, Β και Γ. Τα άρθρα που προστέθηκαν είναι το 17Α,54Α,54Β,54Γ,55Α,58Α,63Α και 65Α . Το άρθρο 57 έχει καταργηθεί. Σήμερα ο Κ.Φ.Δ. έχει 80 άρθρα.

3.2 Τροποποιήσεις - Αλλαγές του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας

Ο αρχικός Νόμος 4174/2013 και ειδικότερα ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ.), έχει τροποποιηθεί – συμπληρωθεί κυρίως με τους νόμους που αναφέρουμε παρακάτω ως ακολούθως:

- Ν.4223/2013 (ΦΕΚ 287/Α΄/31.12.2013), στα άρθρα 39-50
- Ν.4254/2014 (ΦΕΚ 85/Α΄/7.4.2014), στο Άρθρο πρώτο, Υποπαράγραφος Δ.2
- Ν.4337/2015 (ΦΕΚ 129/Α΄/17.10.2015), στα άρθρα 3,7,8

Με τον ν. 4337/2015 προστέθηκαν 8 νέα άρθρα στον ΚΦΔ, τα οποία είναι το άρθρο 55 Α,58 Α,66,67,68,69,70 και 71, με σχετική αναρίθμηση των πρώην άρθρων 66 και 67, σε 72 και 73. Αυτό είχε ως αποτέλεσμα την αναρίθμηση του αρχικού Δωδέκατου Κεφαλαίου σε Δέκατο Τρίτο και το νέο Δωδέκατο Κεφάλαιο να διαμορφώνεται με τίτλο Εγκλήματα Φοροδιαφυγής - Ποινικές Κυρώσεις, με τα άρθρα 66-71.

- Ν.4410/2016 (ΦΕΚ 141/Α΄/3.8.2016), στα άρθρα 40,51,56
- Ν.4446/2016 (ΦΕΚ 240/Α΄/22.12.2016), στο άρθρο 73,
- Ν.4472/2017 (ΦΕΚ 74/Α΄/19.5.2017), στο άρθρο 77
- Ν.4474/2017 (ΦΕΚ 80/Α΄/7.6.2017), στα άρθρα 12,13
- Ν.4493/2017 (ΦΕΚ 164/Α΄/31.10.2017), στο άρθρο πέμπτο
- Ν. 4501/2017 (ΦΕΚ Α' 178/22-11-2017), στο άρθρο πρώτο
- Με 22 ακόμη νόμους έγιναν περιορισμένες τροποποιήσεις.

Παρατηρούμε ότι ο αρχικός νόμος 4174/2013 έχει υποστεί τροποποιήσεις, αντικαταστάσεις , προσθήκες και διαγραφές, από αρκετούς μεταγενέστερους νόμους που είχε ως αποτέλεσμα την αλλαγή των περισσότερων άρθρων του.¹

3.3 Τα άρθρα του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας

Με τις διατάξεις του Πρώτου Κεφαλαίου (άρθρα 1 έως 9) του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, καθορίζεται η διαδικασία προσδιορισμού και είσπραξης των εσόδων του

¹ Αργυρός (2017)

Δημοσίου (άρθρο 1), το πεδίο εφαρμογής του Κώδικα (άρθρο 2), δίνονται οι ορισμοί και οι έννοιες των όρων: «φορολογούμενος», «φυσικό και νομικό πρόσωπο», «νομική οντότητα», «φορολογική διοίκηση», «Γενικός Γραμματέας», «Υπουργός», «φορολογικός κάτοικος» (άρθρο 3), θεσπίζεται η δυνατότητα μεταβίβασης αρμοδιοτήτων καθώς και η εξουσιοδότηση υπογραφής από τον Γενικό Γραμματέα σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης (άρθρο 4), εισάγεται ο τρόπος κοινοποίησης πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης (άρθρο 5), ο τύπος και το περιεχόμενο των εντύπων που απαιτούνται για την εφαρμογή του Κώδικα από τον φορολογούμενο καθώς και η δωρεάν διάθεση τους στο κοινό (άρθρο 6). Ορίζονται, οι προθεσμίες για την άσκηση του δικαιώματος ή την εκπλήρωση των υποχρεώσεων του φορολογουμένου (άρθρο 7), καθορίζεται η υποχρέωση ορισμού φορολογικού εκπροσώπου για τον φορολογούμενο που δεν διαθέτει ταχυδρομική διεύθυνση στην Ελλάδα (άρθρο 8), και δίνεται στο Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων η δυνατότητα έκδοσης ερμηνευτικών εγκυκλίων για την ομοιόμορφη εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας (άρθρο 9).

Με τις διατάξεις του Δευτέρου Κεφαλαίου (άρθρα 10 έως 11), καθορίζεται η υποχρέωση εγγραφής στο φορολογικό μητρώο για κάθε φορολογούμενο, φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα (άρθρο 10) και αναφέρεται ο τρόπος απόδοσης του μοναδικού αριθμού φορολογικού μητρώου (ΑΦΜ) (άρθρο 11).

Με τις διατάξεις του Τρίτου Κεφαλαίου (άρθρο 12), ορίζονται οι προϋποθέσεις χορήγησης του αποδεικτικού φορολογικής ενημερότητας από τη Φορολογική Διοίκηση στον φορολογούμενο .

Με τις διατάξεις του Τέταρτου Κεφαλαίου (άρθρα 13 έως 17), ορίζεται η υποχρέωση τήρησης βιβλίων και στοιχείων για κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα καθώς και ο χρόνος διαφύλαξης τους (άρθρο 13), η υποχρέωση παροχής πληροφοριών κατόπιν έγγραφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης από τον φορολογούμενο (άρθρο 14) και η υποχρέωση των τρίτων (κρατικούς φορείς κ.λ.) να παρέχουν τις πληροφορίες που κατέχουν (άρθρο 15), η υποβολή οποιουδήποτε εγγράφου που θεωρείται απαραίτητο για τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης σε επίσημη μετάφραση στην Ελληνική γλώσσα (άρθρο 16) και η τήρηση του απορρήτου για τη διαφύλαξη των στοιχείων των φορολογουμένων που γνωστοποιούνται στους υπαλλήλους της Φορολογικής Διοίκησης (άρθρο 17) καθώς και οι κυρώσεις για την παραβίαση αυτού (άρθρο 17 Α).

Με τις διατάξεις του Πέμπτου Κεφαλαίου (άρθρα 18 έως 20), ρυθμίζεται ο τρόπος υποβολής της φορολογικής δήλωσης από τον φορολογούμενο (άρθρο 18) και η δυνατότητα

υποβολής τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης (άρθρο 19), καθώς και δήλωσης με επιφύλαξη (άρθρο 20).

Με τις διατάξεις του Έκτου Κεφαλαίου (άρθρα 21 έως 22), καθορίζονται τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που υποχρεούνται να τηρούν Φάκελο Τεκμηρίωσης καθώς και το περιεχόμενο του (άρθρο 21), και η διαδικασία προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης (άρθρο 22).

Με τις διατάξεις του Έβδομου Κεφαλαίου (άρθρα 23 έως 29), ορίζονται τα δικαιώματα της Φορολογικής Διοίκησης όσον αφορά την διενέργεια ελέγχου για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογουμένου (άρθρο 23), προβλέπεται το δικαίωμα πρόσβασης στα βιβλία και στοιχεία του φορολογουμένου (άρθρο 24), ορίζεται ότι για τη διενέργεια επιτόπιου φορολογικού ελέγχου απαιτείται εντολή ελέγχου (άρθρο 25), τα κριτήρια επιλογής των προς έλεγχο υποθέσεων (άρθρο 26), και οι τεχνικές ελέγχου που μπορούν να εφαρμοστούν για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης (άρθρο 27). Προβλέπεται η διαδικασία γνωστοποίησης στον φορολογούμενο των αποτελεσμάτων του φορολογικού ελέγχου (άρθρο 28) και ορίζονται οι διατάξεις που πρέπει να εφαρμοστούν για την αμοιβαία διοικητική συνδρομή και τους ταυτόχρονους φορολογικούς ελέγχους (άρθρο 29).

Με τις διατάξεις του Όγδου Κεφαλαίου (άρθρα 30 έως 39), ορίζεται εννοιολογικά η πράξη προσδιορισμού φόρου (άρθρο 30) ο άμεσος προσδιορισμός φόρου που προκύπτει με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης (άρθρο 31), η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει, χωρίς προηγούμενο έλεγχο πράξη διοικητικού προσδιορισμού (άρθρο 32), εκτιμώμενου προσδιορισμού όταν δεν υποβάλλει φορολογική δήλωση (άρθρο 33), διορθωτικού προσδιορισμού μετά από έλεγχο (άρθρο 34) και προληπτικού προσδιορισμού φόρου (άρθρο 35), η προθεσμία παραγραφής (άρθρο 36), καθώς και το ελάχιστο περιεχόμενο των πράξεων και η κοινοποίηση τους (άρθρο 37). Εισάγεται για πρώτη φορά γενική διάταξη κατά της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής και προβλέπει επίσης τη δυνατότητα της Φορολογικής Διοίκησης να αγνοεί διευθετήσεις που αποβλέπουν στην αποφυγή της φορολόγησης (άρθρο 38) και παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να δικαιολογήσει την προσαύξηση περιουσίας (άρθρο 39).

Με τις διατάξεις του Ένατου Κεφαλαίου (άρθρα 40 έως 52), ορίζονται τα αρμόδια όργανα για την είσπραξη των φόρων και λοιπών εσόδων του Δημοσίου (άρθρο 40), ρυθμίζεται ο τρόπος καταβολής του προσδιοριζόμενου φόρου (άρθρο 41), της επιστροφής φόρου (άρθρο 42), και αναφέρεται η διαδικασία ένταξης του φορολογουμένου σε πρόγραμμα ρύθμισης καταβολής των οφειλών (άρθρο 43). Ακόμα, ορίζεται η σειρά εξόφλησης των

υποχρεώσεων του φορολογούμενου και η δυνατότητα κατανομής αυτών από την Φορολογική Διοίκηση (άρθρο 44), απαριθμούνται οι εκτελεστοί τίτλοι, με τους οποίους πραγματοποιείται η είσπραξη των φόρων (άρθρο 45), καθορίζονται τα μέτρα διασφάλισης που θα εφαρμόσει η Φορολογική Διοίκηση για την είσπραξη των φόρων (άρθρο 46), προβλέπεται η αποστολή ατομικής ειδοποίησης για την καταβολή των ληξιπρόθεσμων οφειλών του φορολογουμένου πριν την διενέργεια οποιασδήποτε πράξης εκτέλεσης (άρθρο 47), ορίζεται η αναγκαστική είσπραξη των φόρων (άρθρα 48), και η λήψη μέτρων σε περίπτωση υπόνοιας καταδολίευσης από το φορολογούμενου (άρθρο 49).

Τέλος, καθορίζεται η αλληλέγγυα ευθύνη, για την πληρωμή του οφειλόμενου φόρου των νομικών προσώπων, αυτών που διοικούν τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες και των εταίρων ή μετόχων αυτών (άρθρο 50), προσδιορίζεται ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος είσπραξης των φόρων και λοιπών εσόδων του Δημοσίου (άρθρο 51) και ορίζονται οι εφαρμοστέες διατάξεις για την αμοιβαία συνδρομή στην είσπραξη απαιτήσεων από φόρους στο πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης (άρθρο 52).

Με τις διατάξεις του Δέκατου Κεφαλαίου (άρθρα 53 έως 62), καθορίζεται ο υπολογισμός τόκων σε εκπρόθεσμη καταβολή του φόρου (άρθρο 53) και οι διαδικαστικές παραβάσεις του φορολογούμενου με τα αντίστοιχα διοικητικά πρόστιμα (άρθρο 54), ορίζονται οι υποχρεώσεις των συμβολαιογράφων, υποθηκοφυλάκων, προϊσταμένων κτηματολογικών γραφείων να μνημονεύσουν και να συμπεριλάβουν το πιστοποιητικό του Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων στα συμβόλαια τους (άρθρο 54Α), ρυθμίζεται ο χρόνος επιβολής τόκων και προστίμων στον ΕΝ.Φ.Ι.Α. (άρθρο 54Β), επιβάλλονται πρόστιμα στα Δηλούντα Ελληνικά Χρηματοπιστωτικά Ιδρύματα για παραβάσεις σχετικά με την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών χρηματοοικονομικών λογαριασμών στο Δημόσιο (άρθρο 54Γ), προβλέπεται ότι οι διοικητικές και ποινικές κυρώσεις είναι αυτοτελείς μεταξύ τους (άρθρο 55), ασκείται αυτεπάγγελτα ποινική δίωξη για τα εγκλήματα φοροδιαφυγής του άρθρου 66 ανεξάρτητα από την προσφυγή του φορολογούμενου (άρθρο 55Α). Υπόκειται σε πρόστιμο για εκπρόθεσμη υποβολή ή μη υποβολή ή ανακριβούς/ ατελούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή Φακέλου Τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών (άρθρο 56), καταργούνται τα πρόστιμα εκπρόθεσμης καταβολής στο άρθρο 57 με τον ν. 4321/2015 άρθρο 19, με έναρξη ισχύος από 21-03-2015 (άρθρο 57), καθορίζεται το ύψος του προστίμου για την υποβολή ανακριβούς ή μη υποβολή φορολογικής δήλωσης (άρθρο 58), εφαρμόζονται πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας (άρθρο 58Α), επιβάλλεται πρόστιμο για μη καταβολή παρακρατούμενων φόρων (άρθρο 59), υπόκειται στα

ίδια πρόστιμα εκτός από το φορολογούμενο και όποιο άλλο πρόσωπο παρεμπόδισε τη Φορολογική Διοίκηση, υποκίνησε, υπέθαλψε ή συνέπραξε σε παράβαση (άρθρο 60). Δίνεται στο φορολογούμενο η δυνατότητα να αιτηθεί στο Γενικό Γραμματέα την απαλλαγή από τόκους ή πρόστιμα σε περίπτωση ανωτέρας βίας υπό την προϋπόθεση ότι έχουν εξοφληθεί όλοι οι φόροι πριν από το αίτημα απαλλαγής (άρθρο 61). Τέλος, ορίζεται ότι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων καταλογισμού τόκων και την επιβολή προστίμων είναι ο Γενικός Γραμματέας (άρθρο 62).

Με τις διατάξεις του Ενδέκατου Κεφαλαίου (άρθρα 63 έως 65), καθορίζεται η διαδικασία της ενδικοφανούς προσφυγής που ακολουθείται σε περίπτωση αμφισβήτησης οποιασδήποτε πράξης έχει εκδοθεί εις βάρος του φορολογούμενου (άρθρο 63), ορίζεται η Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού κατ' εφαρμογή των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας και της Ευρωπαϊκής Σύμβασης για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας (άρθρο 63Α), ορίζεται η υποχρέωση της φορολογικής διοίκησης να παρέχει επαρκή αιτιολόγηση για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεων και τον προσδιορισμό φόρου (άρθρο 64), ορίζεται ότι σε περίπτωση αμφισβήτησης το βάρος απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης φέρει ο φορολογούμενος (άρθρο 65) και αναφέρεται η διαδικασία έκδοσης φορολογικού πιστοποιητικού μετά τη διενέργεια του ελέγχου (άρθρο 65Α).

Με το Δωδέκατο Κεφάλαιο (άρθρα 66 έως 71), ορίζονται τα εγκλήματα φοροδιαφυγής και θεσπίζονται οι ποινικές διατάξεις και οι σχετικές ποινικές κυρώσεις για τα εγκλήματα αυτά (άρθρο 66), προσδιορίζονται τα πρόσωπα που θεωρούνται αυτουργοί και συνεργοί των εγκλημάτων εφόσον κατ' οποιοδήποτε τρόπο συντέλεσαν στη διάπραξη τους (άρθρο 67) και ρυθμίζονται δικονομικά θέματα και ορίζεται η παραγραφή των εγκλημάτων φοροδιαφυγής (άρθρο 68). Επίσης, καθορίζονται θέματα μετατροπής και αναστολής των ποινών (άρθρο 69), περιέχονται μεταβατικές διατάξεις ενόψει της κατάργησης με το προτεινόμενο άρθρο 73 των άρθρων 17, 18, 19, 20 και 21 του ν. 2523/1997 (άρθρο 70), καταργούνται τα άρθρα 17, 18, 19, 20 και 21 του ν. 2523/1997 (άρθρο 71).

Με το Δέκατο Τρίτο Κεφάλαιο (άρθρο 72-82), αναφέρονται οι μεταβατικές διατάξεις του πρώην άρθρου 66, οι οποίες αφορούν υποθέσεις ελέγχου για τις οποίες έχουν εκδοθεί εντολές ελέγχου ή πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού μέχρι 31.12.2013 (άρθρο 72), ορίζεται η έναρξη ισχύος του κώδικα την 01.01.2014 (άρθρο 73), καθορίζεται η τροποποίηση άρθρων του ν. 3691/2008 (άρθρο 74), καθορίζεται η τροποποίηση των διατάξεων των νόμων 4152/2013 και 4164/2013 (άρθρο 80) και ορίζεται η έναρξη ισχύος του νόμου από τη

δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, με εξαίρεση τα οριζόμενα στο άρθρο 67, νυν άρθρο 73 (άρθρο 82).

Τα υπόλοιπα άρθρα του νόμου (άρθρο 75,76,77,78,79,81) αναφέρονται σε άλλα υπουργεία.¹

Επισημαίνουμε ότι μετά την σύσταση της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων την 01.01.2017 όπου αναφέρεται Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων, πλέον εννοείται Διοικητής Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

¹ Διεύθυνση Επιστημονικών Μελετών της Βουλής, (2013)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΔΙΑΔΙΚΑΣΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ - ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΡΙΤΩΝ - ΠΡΟΣΤΙΜΑ

4.1 Εισαγωγή

Στο κεφάλαιο αυτό περιγράφονται οι διαδικαστικές παραβάσεις και οι υποχρεώσεις τρίτων που συμπεριλαμβάνονται στα άρθρα 54, 54α, 54β, 54γ. Αφορούν τη μη συμμόρφωση των φορολογουμένων να εκπληρώσουν τις υποχρεώσεις τους σχετικά με όλα τα φορολογικά αντικείμενα, καθώς και τις υποχρεώσεις των τρίτων έναντι των φορολογικών αρχών για την τήρηση της νομιμότητας και τη διασφάλιση πληροφοριών απαραίτητων για το έργο τους.

4.2 Διαδικαστικές Παραβάσεις (Άρθρο 54)

Παρακάτω αναφέρονται διαχρονικά οι παραβάσεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού και τα αντίστοιχα επιβαλλόμενα πρόστιμα, της παραγράφου 2, στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, που έχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία. Από την μελέτη όσων ίσχυαν πριν την ψήφιση του ΚΦΔ των συνεχόμενων αλλαγών των κυρώσεων του Κώδικα, καθώς και των μεταβατικών διατάξεων που ίσχυσαν επιχειρείται η ανάδειξη της προσπάθειας οι φορολογικές κυρώσεις να είναι δικαιότερες ώστε να συμβάλουν στη βελτίωση της οικειοθελούς συμμόρφωσης.

ΠΙΝΑΚΑΣ 4.2

| <p>Ισχύουσα μορφή παραγράφου 1 όπως τέθηκε με ν. 4174/2013 μετά από την τροποποίηση του ν. 4223/2013 ισχύς από 1.1.2014</p> | <p>Ισχύουσα μορφή παραγράφου 1 όπως τέθηκε με ν. 4254/2014 ισχύς από 1.1.2014</p> | <p>Ύψος προστίμου (άρθρο 54 παρ.2) Υποτροπή (άρθρο 54 παρ. 3) διαπίστωση από έλεγχο διάπραξης ίδιας παράβασης εντός 5 ετών. Το πρόστιμο στην: 1^η υποτροπή διπλασιάζεται 2^η υποτροπή τετραπλασιάζεται</p> |
|---|--|--|
| <p>α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία <u>δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου</u></p> | <p>α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία <u>δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου</u></p> | <p>α) 100 ευρώ ανεξαρτήτως κατηγορίας βιβλίων</p> |
| <p>β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση γ) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων</p> | | <p>β) 100 ευρώ για μη υπόχρεο τήρησης λογιστικών βιβλίων γ) 250 ευρώ στην περίπτωση τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα δ) 500 ευρώ στην περίπτωση τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα</p> |
| <p>στ) δεν γνωστοποιήσει στη Φορολογική Διοίκηση το διορισμό του φορολογικού εκπροσώπου του</p> | | <p>γ) 250 ευρώ στην περίπτωση τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα δ) 500 ευρώ στην περίπτωση τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα</p> |
| <p>ε) δεν συνεργαστεί στη διάρκεια φορολογικού ελέγχου ζ) δεν προβαίνει σε εγγραφή στο φορολογικό μητρώο ή εγγράφεται στο φορολογικό μητρώο περισσότερες φορές</p> | | <p>ε) 2.500 ευρώ ανεξαρτήτως κατηγορίας βιβλίων</p> |
| <p>η) δεν συμμορφώνεται με κάθε υποχρέωση σχετική με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων, όπως ορίζονται στο Άρθρο 13 του Κώδικα</p> | <p>η) δεν συμμορφώνεται με κάθε υποχρέωση σχετική με την τήρηση βιβλίων, όπως ορίζονται στο Άρθρο 13 του Κώδικα</p> | |
| | <p>θ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία.</p> | <p>γ) 250 ευρώ στην περίπτωση τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα δ) 500 ευρώ στην περίπτωση τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα <u>με ανώτατο όριο το ποσό ύψους 30.000 ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων</u></p> |

Σημείωση :

1. Δεν αναφέρεται η προϊσχύουσα μορφή της παραγράφου 1 του νόμου 4174/2013, και τα πρόστιμα που αρχικά θεσπίστηκαν, επειδή ίσχυσε από 01.01.2014 όπως αυτή τροποποιήθηκε με το νόμο 4223/2013

2. Αρχικά τα πρόστιμα της παραγράφου 2 με το ν.4174/2013 και ν.4223/2013 για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίστηκαν ως εξής:

- 100 ευρώ, στις περιπτώσεις α) μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1, και β) για κάθε άλλη παράβαση σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων
- 1.000 ευρώ για κάθε άλλη παράβαση σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και
- 2.500 ευρώ για κάθε άλλη παράβαση σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται σε κάθε περίπτωση όταν συντρέχει η παράβαση της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 1

| ΠΙΝΑΚΑΣ 4.2 (συνέχεια) | | | |
|--|---|--|--|
| Προϊσχύουσα μορφή παραγράφου 1 όπως τέθηκε με ν. 4174/2013 μέχρι την τελευταία τροποποίηση με τον ν. 4254/2014 | Ισχύουσα μορφή παραγράφου 1 όπως τέθηκε με ν. 4337/2015 ισχύς από 17/10/2015 | Ισχύουσα μορφή παραγράφου 1 όπως τέθηκε με ν. 4410/2016 ισχύς από 25.7.2016 | Ύψος προστίμου (άρθρο 54 παρ.2) Υποτροπή (άρθρο 54 παρ. 3) διαπίστωση από έλεγχο διάπραξης ίδιας παράβασης εντός 5 ετών. Το πρόστιμο στην: 1^η υποτροπή διπλασιάζεται 2^η υποτροπή τετραπλασιάζεται |
| α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία <u>δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου</u> | | | α) 100 ευρώ ανεξαρτήτως κατηγορίας βιβλίων με το νόμο 4337/2015 ισχύει και στις φορολογίες κεφαλαίου |
| β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση γ) δεν υποβάλλει ή υποβάλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου δ) δεν ανταποκριθεί σε | | | β) 100 ευρώ για μη υπόχρεο τήρησης λογιστικών βιβλίων με το νόμο 4337/2015 ισχύει και στις φορολογίες κεφαλαίου γ) 250 ευρώ στην περίπτωση τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση |

| | | | |
|---|--|---|---|
| αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων | | | απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα δ) 500 ευρώ στην περίπτωση τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα |
| ε) δεν συνεργαστεί στη διάρκεια φορολογικού ελέγχου ζ) δεν προβαίνει σε εγγραφή στο φορολογικό μητρώο ή εγγράφεται στο φορολογικό μητρώο περισσότερες φορές, η) δεν συμμορφώνεται με κάθε υποχρέωση σχετική με την τήρηση βιβλίων, όπως ορίζονται στο Άρθρο 13 του Κώδικα | η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του | | ε) 2.500 ευρώ ανεξαρτήτως κατηγορίας βιβλίων με το νόμο 4337/2015 ισχύει και στις φορολογίες κεφαλαίου μόνο για την περίπτωση ε της παραγράφου 1 |
| στ) δεν γνωστοποιήσει στη Φορολογική Διοίκηση το διορισμό του φορολογικού εκπροσώπου του | | | α) 100 ευρώ ανεξαρτήτως κατηγορίας βιβλίων με το νόμο 4337/2015 ισχύει και στις φορολογίες κεφαλαίου γ) 250 ευρώ στην περίπτωση τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα δ) 500 ευρώ στην περίπτωση τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα |
| θ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία. | θ). (Καταργήθηκε με το άρθρο 3 παρ.3α του ν.4337/2015.) | | |
| | | ι) παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών | ζ) 5.000 ευρώ, όταν υπαίτιος της παράβασης είναι ο κάτοχος-χρήστης του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού, 10.000 ευρώ, όταν υπαίτιος της παράβασης είναι η επιχείρηση μεταπώλησης ή τεχνικής υποστήριξης 20.000 ευρώ σε περίπτωση που υπαίτιος της παράβασης είναι η επιχείρηση που έχει λάβει έγκριση λογισμικού (software) και λογισμικού (hardware) από τα αρμόδια όργανα |
| | | ια) εκδίδει στοιχεία λιανικής πώλησης χωρίς τη χρήση φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού ή από φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές, | στ) 500 ευρώ |

| | | | |
|--|--|---|--------------|
| | | ιβ) εκδίδει δελτία και αποδείξεις από το Ολοκληρωμένο Σύστημα Ελέγχου Εισροών - Εκροών, χωρίς τη χρήση εγκεκριμένου μοντέλου μηχανισμού σήμανσης (Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.) | στ) 500 ευρώ |
|--|--|---|--------------|

| ΠΙΝΑΚΑΣ 4.2 (συνέχεια) | | | |
|--|--|--|---|
| Προϊσχύουσα μορφή παραγράφου 1 όπως τέθηκε με ν. 4174/2013 μέχρι την τελευταία τροποποίηση με τον ν. 4410/2016 | Ισχύουσα μορφή παραγράφου 1 όπως τέθηκε με ν. 4446/2016, ισχύς από 22/12/2016 | Ισχύουσα μορφή παραγράφου 1 όπως τέθηκε με ν. 4474/2017, ισχύς από 07/06/2017 | Ύψος προστίμου (άρθρο 54 παρ.2) Υποτροπή (άρθρο 54 παρ. 3) διαπίστωση από έλεγχο διάπραξης ίδιας παράβασης εντός 5 ετών. Το πρόστιμο στην: 1^η υποτροπή διπλασιάζεται 2^η υποτροπή τετραπλασιάζεται |
| α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία <u>δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου</u> | | | α) 100 ευρώ ανεξαρτήτως κατηγορίας βιβλίων με το νόμο 4337/2015 ισχύει και στις φορολογίες κεφαλαίου |
| β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση γ) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων | | | β) 100 ευρώ για μη υπόχρεο τήρησης λογιστικών βιβλίων με το νόμο 4337/2015 ισχύει και στις φορολογίες κεφαλαίου γ) 250 ευρώ στην περίπτωση τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα δ) 500 ευρώ στην περίπτωση τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα |
| ε) δεν συνεργαστεί στη διάρκεια φορολογικού ελέγχου ζ) δεν προβαίνει σε εγγραφή στο φορολογικό μητρώο ή εγγράφεται στο φορολογικό μητρώο περισσότερες φορές, η) δεν συμμορφώνεται με τις υποχρεώσεις του Κώδικα | | | ε) 2.500 ευρώ ανεξαρτήτως κατηγορίας βιβλίων με το νόμο 4337/2015 ισχύει και στις φορολογίες κεφαλαίου μόνο για την περίπτωση ε της παραγράφου 1 |
| στ) δεν γνωστοποιήσει στη Φορολογική Διοίκηση το διορισμό του φορολογικού εκπροσώπου του | | | α) 100 ευρώ ανεξαρτήτως κατηγορίας βιβλίων με το νόμο 4337/2015 ισχύει και στις φορολογίες κεφαλαίου γ) 250 ευρώ στην περίπτωση τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα |

| | | | |
|--|--|---|--|
| | | | δ) 500 ευρώ στην περίπτωση τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα |
| θ). | | | |
| ι) παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιοδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών | | | ζ) 5.000 ευρώ, όταν υπαίτιος της παράβασης είναι ο κάτοχος-χρήστης του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού, 10.000 ευρώ, όταν υπαίτιος της παράβασης είναι η επιχείρηση μεταπώλησης ή τεχνικής υποστήριξης 20.000 ευρώ σε περίπτωση που υπαίτιος της παράβασης είναι η επιχείρηση που έχει λάβει έγκριση λογισμικού (software) και υλισμικού (hardware) από τα αρμόδια όργανα |
| ια) εκδίδει στοιχεία λιανικής πώλησης χωρίς τη χρήση φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού ή από φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές, | | | στ) 500 ευρώ |
| ιβ) εκδίδει δελτία και αποδείξεις από το Ολοκληρωμένο Σύστημα Ελέγχου Εισροών - Εκροών, χωρίς τη χρήση εγκεκριμένου μοντέλου μηχανισμού σήμανσης (Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.) | | | στ) 500 ευρώ |
| | ιγ) δεν συμμορφώνεται με τις υποχρεώσεις της παρ. 1 του άρθρου 20 του ν. 3842/2010 (Α' 58) ⁽¹⁾ | | α) 100 ευρώ ανεξαρτήτως κατηγορίας βιβλίων |
| | ιδ) δεν υποβάλει ή υποβάλλει ανακριβή στοιχεία, αναφορικά με τις κατά την παρ. 8 του άρθρου 62 του ν. 4170/2013 υποχρεώσεις του ⁽³⁾ | | ε) 2.500 ευρώ ανεξαρτήτως κατηγορίας βιβλίων |
| | | ιε) δεν εκδίδει λογιστικά αρχεία ή εκδίδει ή λαμβάνει ανακριβή λογιστικά αρχεία (παραστατικά), για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α | η) 500 ευρώ, στην περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος 1000 ευρώ αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος |
| | | ιστ) διακινεί αγαθά χωρίς την ύπαρξη παραστατικών | η) 500 ευρώ, στην περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος |

| | | | |
|--|--|--|---|
| | | στοιχείων διακίνησης | τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος 1000 ευρώ αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος |
| | | ιζ) δεν συμμορφώνεται με τις υποχρεώσεις της παρ. 3 του άρθρου 20 του ν. 3842/2010 (Α' 58). ⁽²⁾ | θ) 100 ευρώ |

Σημείωση

Εάν η σχετική αρχική δήλωση υποβλήθηκε εμπρόθεσμα, δεν επιβάλλονται πρόστιμα σε εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις ΦΠΑ ή παρακρατούμενων φόρων, (νέο εδάφιο στην παράγραφο 2, που προστέθηκε με το Ν.4254/2014, άρθρο πρώτο ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ Δ ΥΠΟΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ Δ.2 Περίπτωση 9η), ισχύει από 01.01.2014 με την έναρξη ισχύος του νόμου.

(1) « Τα υποκείμενα σε φόρο φυσικά και νομικά πρόσωπα των άρθρων 3 και 45 αντίστοιχα του ν.4172/2013 (Α'167) υποχρεούνται να διαβιβάζουν ηλεκτρονικά σε βάση δεδομένων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, τα δεδομένα των εκδιδόμενων λογιστικών αρχείων - στοιχείων, ανεξαρτήτως της μεθόδου έκδοσης αυτών. »

(2) « Τα φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας πεντακοσίων (500) ευρώ και άνω, που εκδίδονται για πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών σε ιδιώτες, εξοφλούνται από τους λήπτες τους, αγοραστές των αγαθών ή των υπηρεσιών, αποκλειστικώς με τη χρήση μέσων πληρωμής με κάρτα ή άλλου ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής, όπως ενδεικτικά άλλα όχι περιοριστικά τραπεζικό έμβασμα, πληρωμή μέσω λογαριασμού πληρωμών, χρήση ηλεκτρονικού πορτοφολιού. Δεν επιτρέπεται εξόφληση των στοιχείων αυτών με μετρητά. »

(3) « Τα φυσικά και νομικά πρόσωπα που δραστηριοποιούνται στην Ελληνική επικράτεια και είναι τελικοί αποδέκτες χρηματικών ποσών, τα οποία αποτελούν αντικείμενο πράξης πληρωμής, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 2, σημείο 13 του Κανονισμού 2015/751, υποχρεούνται στη δήλωση του συνόλου των υπόχρεων προσώπων της παραγράφου 1 με τα οποία συνεργάζονται, εντός τριάντα (30) ημερών από την δημιουργία του μητρώου της παραγράφου 7 ή την εκκίνηση της όποιας νέας συνεργασίας τους. Η δήλωση των σχετικών στοιχείων γίνεται ηλεκτρονικά μέσω TAXISNET. »

4.2.1 ΠΟΛ.1252/20.11.2015 διευκρινήσεις για Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54)

Σε εφαρμογή όσων ορίζονται στο άρθρο 9 του Κώδικα, ο Γενικός Γραμματέας εξέδωσε την ερμηνευτική εγκύκλιο ΠΟΛ.1252/20.11.2015, με την οποία δόθηκαν οι απαραίτητες διευκρινίσεις για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας νόμος 4174/2013, μετά την ψήφιση του νόμου 4337/2015 σχετικά με τις διαδικαστικές παραβάσεις στα άρθρα 53-62.

Θεωρούμε ότι είναι απαραίτητο να αναφέρουμε τις κυριότερες διευκρινήσεις για τις διαδικαστικές παραβάσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 54.

Περίπτωση α

Οι δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα είναι :

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

Ελλιπής είναι η δήλωση στην οποία δεν έχουν συμπληρωθεί όλα τα τυπικά στοιχεία ή αυτά δεν πλήρη ή δεν απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση. Δεν θεωρείται ελλιπής η δήλωση που δεν περιλαμβάνει στοιχεία στα οποία η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να έχει πρόσβαση και να τα αναζητήσει αυτεπάγγελτα.

Ελλιπής κατάσταση φορολογικών στοιχείων, πελατών και προμηθευτών, νοείται η κατάσταση στην οποία δεν έχουν συμπεριληφθεί τα οριζόμενα στις κείμενες διατάξεις στοιχεία, ή δεν είναι πλήρη τα στοιχεία ή δεν απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση του φορολογούμενου.

Δεν επιβάλλεται πρόστιμο στις πληροφοριακού χαρακτήρα δηλώσεις του μητρώου, για τις μεταβολές ατομικών στοιχείων φορολογούμενου, φυσικού προσώπου, που δηλώνονται είτε ηλεκτρονικά είτε μπορούν να ληφθούν από άλλους φορείς είτε η δήλωση υποβάλλεται με αυτοπρόσωπη παρουσία στη ΔΥΟ, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1178/11.8.2015 Απόφαση ΓΓΔΕ.

Σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 72 (πρώην 66) παράγραφος 19, για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις από τις οποίες δεν προκύπτει φόρος για καταβολή ή δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα που υποβάλλονται μετά την 1.1.2014 και αφορούν περιόδους ως 31.12.2013, επιβάλλονται τα πρόστιμα του άρθρου 4 του ν. 2523/1997 με τον περιορισμό το καταβλητέο ποσό ανά περίπτωση να μην ξεπερνά το πρόστιμο των 100 ευρώ της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 54.

Περίπτωση β και γ

Εάν ο φορολογούμενος, με βάση τις διατάξεις του ΚΦΑΣ όπως ίσχυε μέχρι 31.12.2014, για τις δραστηριότητες του εντασσόταν σε διαφορετικές κατηγορίες βιβλίων (π.χ. απλογραφικά και διπλογραφικά βιβλία), επιβάλλεται το πρόστιμο που αντιστοιχεί στη μεγαλύτερη κατηγορία βιβλίων.

Σε εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης χωρίς να υπάρχει αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση (εκ παραδρομής) δεν επιβάλλεται πρόστιμο.

Όπως προβλέπεται στο άρθρο 62 στην παράγραφο 6 δεν επιβάλλονται για την ίδια παράβαση περισσότερα πρόστιμα. Οπότε όταν μετά από έλεγχο διαπιστωθεί η μη υποβολή δήλωσης επιβάλλεται το μεγαλύτερο πρόστιμο από τα προβλεπόμενα στα άρθρα 54, 58, 58Α (περίπτωση 2) ή 59.

Περίπτωση δ

Η παράβαση μη ανταπόκρισης του φορολογούμενου στο αίτημα για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων ανάγεται στο χρόνο της μη ανταπόκρισης και τα πρόστιμα επιβάλλονται μετά την παρέλευση της προθεσμίας, που τέθηκε και κοινοποιήθηκε στο φορολογούμενο από την Φορολογική Διοίκηση.

Περίπτωση ε

Όταν ο φορολογούμενος παρεμποδίζει το φορολογικό έλεγχο με θετικές ενέργειες ή δεν επιτρέπει στους υπαλλήλους που διενεργούν το φορολογικό έλεγχο να κατάσχουν, οποιαδήποτε βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, ακόμη και ανεπίσημα, επιβάλλεται το πρόστιμο 2.500 ευρώ της περίπτωσης αυτής.

Περίπτωση ζ

Επισημαίνεται ότι, προκειμένου να επιβληθεί το πρόστιμο της περίπτωσης € 2.500 ευρώ σε φορολογούμενο που έχει εγγραφεί στο φορολογικό Μητρώο περισσότερες από μία φορές, εξετάζεται από τον έλεγχο, αν εν γνώσει του, προέβη στις σχετικές ενέργειες για την απόκτηση Α.Φ.Μ., και έχει χρησιμοποιήσει και τα δύο Α.Φ.Μ. π.χ. στην έκδοση ή τη λήψη φορολογικών στοιχείων, την υποβολή δηλώσεων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., στην υποβολή διαφόρων δηλώσεων κ.λπ. και γενικά σε συναλλαγές του με τη Φορολογική Διοίκηση.

Περίπτωση η

Ως μη συμμόρφωση θεωρείται, με τις κατά το άρθρο 13 παράγραφος 1 υποχρεώσεις, η μη τήρηση των προβλεπόμενων βιβλίων, ή η τήρηση κατώτερης κατηγορίας βιβλίων, ή μη τήρηση κατάλληλων λογιστικών αρχείων που προβλέπονται από τις σχετικές διατάξεις, καθώς και η μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, των φορολογικών μνημών, και αρχείων που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, στο χρόνο που ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 13 παράγραφος 2.

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

Για παραβάσεις μη διαφύλαξης (απώλειας) φορολογικών βιβλίων και στοιχείων, οι οποίες ανάγονται σε φορολογικές περιόδους πριν την 1.1.2014, εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις της περίπτωσης ζ της παραγράφου 3 και της παραγράφου 4 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 επιβάλλεται πρόστιμο ποσό ίσο με το 1/3 των προστίμων που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.

Δεν επιβάλλονται πρόστιμα για παραβάσεις που διαπράττονται από 1.1.2014 και μετά για τις λοιπές περιπτώσεις διαδικαστικών παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης φορολογικών στοιχείων (π.χ. εκπρόθεσμη ενημέρωση βιβλίων, μη εμπρόθεσμη ενημέρωση βιβλίων, εκπρόθεσμη έκδοση στοιχείων κ.λπ.).

Περίπτωση θ

Τα πρόστιμα της περίπτωσης θ' για παραβάσεις μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης ή επαγγελματικών στοιχείων που διαπράχθηκαν έως 16.10.2015 ανεξάρτητα από τον χρόνο διαπίστωσής τους. Για αντίστοιχες παραβάσεις πριν την 01.01.2014 εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.

Εφαρμογή του άρθρου 54 στις φορολογίες κεφαλαίου

Όσον αφορά για τις δηλώσεις ΕΝ.Φ.Ι.Α. φυσικών και νομικών προσώπων, δεν επιβάλλεται πρόστιμο, εφόσον έχει επιβληθεί πρόστιμο για την εκπρόθεσμη υποβολή δηλώσεων Ε9. Σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων στοιχείων ακινήτων (Ε9) σε περισσότερα του ενός έτη που επαναλαμβάνονται οι ίδιες μεταβολές, επιβάλλετε ένα μόνο πρόστιμο, από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ..

Επειδή οι παραβάσεις της περίπτωσης η' που αφορούν την παράγραφο 1 του άρθρου 13 εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο, γ'αυτό νοείται επανάληψη παράβασης εφόσον διαπιστώνονται σε διαφορετικό έλεγχο.

Επανάληψη παράβασης μη διαφύλαξης διαπράττεται μόνο όταν πρόκειται για διαφορετικό βιβλίο ή στοιχείο.

Τα πρόστιμα της παραγράφου 2 του άρθρου 54 επιβάλλονται μόνο εφόσον η αρχική παράβαση έχει διαπραχθεί μετά την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, δηλαδή μετά την 01.01.2014.

4.2.2 Σύγκριση του άρθρου 54 του νόμου 4174/2013 με το άρθρο 4 του νόμου 2523/1997

Το άρθρο 4 του νόμου 2523/1997 ισχύει για χρήσεις μέχρι 31/12/2013 πριν την εφαρμογή του ΚΦΔ νόμος 4174/2013. Η σύγκριση γίνεται για να διαπιστωθεί αν οι διατάξεις που ισχύουν από 01/01/2014 είναι ευνοϊκότερες ή δυσμενέστερες σε σχέση με τις παλιότερες ισχύουσες.

- Οι περιπτώσεις α και β της παραγράφου 1 του άρθρου 54 του νόμου 4174/2013 σε σχέση με ότι ίσχυε πριν την εφαρμογή του με το νόμο 2523/1997 άρθρο 4 παράγραφος 1, κρίνουμε ότι, είναι θετικό το γεγονός ότι στον 4174/2013 το πρόστιμο είναι συγκεκριμένο, προκαθορισμένο ανάλογα με την περίπτωση και αποτελεί αντικίνητρο το γεγονός ότι δεν συμβιβάζεται. Ενώ στον νόμο 2523/1997 ήταν στην κρίση της φορολογικής διοίκησης το ύψος του προστίμου από 117 έως 1.170 ευρώ στο οποίο

επέρχεται συμβιβασμός στο 1/3 στην περίπτωση αποδοχής του προστίμου σύμφωνα με το άρθρο 9 παράγραφος 6 του νόμου 2523/1997. Οπότε ήταν ευνοϊκότερο μόνο όταν επιβαλλόταν χαμηλό πρόστιμο.

- Η περίπτωση δ της παραγράφου 1 του άρθρου 54 του νόμου 4174/2013, με το οποίο επιβάλλεται πρόστιμο 100€ για μη υπόχρεο - 250€ για υπόχρεο με απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και 500€ για υπόχρεο με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα, είναι ευνοϊκότερη, ακόμα και σε περίπτωση υποτροπής, σε σχέση με ότι ίσχυε πριν την εφαρμογή του με το νόμο 2523/1997 άρθρο 4 παράγραφος 2, με τον οποίο το πρόστιμο ανερχόταν σε 1.000 έως 50.0000 ευρώ, ανάλογα με τη βαρύτητα της παράβασης και την ενδεχόμενη υποτροπή, ακόμη και σε περίπτωση συμβιβασμού στο 1/3 με το άρθρο 9 του νόμου 2523/1997.
- Η περίπτωση ζ της παραγράφου 1 του άρθρου 54 του νόμου 4174/2013, με το οποίο επιβάλλεται πρόστιμο 2.500€, είναι ευνοϊκότερη σε σχέση με ότι ίσχυε πριν την εφαρμογή του με το νόμο 2523/1997 άρθρο 4 παράγραφος 1, με το οποίο το πρόστιμο ανερχόταν σε 4.400 ευρώ. Σε περίπτωση συμβιβασμού στο 1/3 με το άρθρο 9 του νόμου 2523/1997 ευνοϊκότερος ήταν αυτός ο νόμος.

4.2.3 Σύγκριση του άρθρου 54 του νόμου 4174/2013 με το άρθρο 5 του νόμου 2523/1997 και με το άρθρο 7 του νόμο 4337/2015

Το άρθρο 5 του νόμου 2523/1997 ίσχυε για χρήσεις μέχρι 31/12/2013 (εκτός από την παράγραφο 10 που ίσχυε μέχρι 25/07/2013) πριν την εφαρμογή του ΚΦΔ νόμος 4174/2013. Η σύγκριση γίνεται για να διαπιστωθεί αν οι διατάξεις που ισχύουν από 01/01/2014 είναι ευνοϊκότερες ή δυσμενέστερες σε σχέση με τις παλιότερες ισχύουσες.

- Η περίπτωση η της παραγράφου 1 του άρθρου 54 του νόμου 4174/2013, με το οποίο επιβάλλεται πρόστιμο 2.500€, προσομοιάζει με πολλές από τις περιπτώσεις του άρθρου 5 παράγραφος 6 του νόμου 2523/1997, με τις οποίες επιβάλλονται πρόστιμα για κάθε μία παράβαση ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, όπως ίσχυε από 01.06.2010.
α) Γ' κατηγορία βιβλίων $900€ * \Sigma B 2 = 1.800€$,
β) Β' κατηγορίας βιβλίων $600€ * \Sigma B 2 = 1.200€$,

γ) Α' κατηγορίας βιβλίων και μη υπόχρεοι 300€ X ΣΒ¹ 2 =600€.

Είναι ευνοϊκότερος ο νόμος 4174/2013 διότι επιβάλλεται ένα πρόστιμο για όλες τις παραβάσεις που θα διαπιστωθούν σχετικά με τις κατά το άρθρο 13 παράγραφος 1 υποχρεώσεις κάθε προσώπου με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, σε σχέση με τον νόμο 2523/1997, που επιβάλλονται τόσα πρόστιμα όσα και οι παραβάσεις που θα διαπιστωθούν για την κάθε πλημμελή τήρηση ή μη τήρηση κάθε βιβλίου-στοιχείου, αυτό βέβαια εξαρτάται από το πλήθος των παραβάσεων και κρίνεται ανά περίπτωση.

Ακόμα είναι ευνοϊκότερος από την περίπτωση γ της παραγράφου 8 του άρθρου 5 του νόμου 2523/1997, με την οποία επιβαλλόταν πρόστιμα ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, για Β' κατηγορίας βιβλία ήταν 600€ επί τα στοιχεία με οροφή το δεκαπενταπλάσιο και για Γ' κατηγορίας βιβλία ήταν 900€ επί τα στοιχεία με οροφή το δεκαπενταπλάσιο με συμβιβασμό στο 1/3 σύμφωνα με το άρθρο 9 του ν.2523/1997.

Σύγκριση μετά τις διατάξεις του νόμου 4337/2015

Μετά τη δημοσίευση του νόμου 4337/2015 στις 17/10/2015 καταργούνται όλες οι διατάξεις του άρθρου 5 του νόμου 2523/1997² και με το άρθρο 7 παράγραφος 3 του νόμου 4337/2015 για τις πράξεις που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 54 την 01/01/2014 επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του νόμου 2523/1997. Οπότε ο 4174/2013 είναι ευνοϊκότερος μόνο στην περίπτωση που έχουν διαπραχθεί πολλές παραβάσεις που σχετίζονται με την παράγραφο η του 4174/2013.

- Στην περίπτωση θ της παραγράφου 1 του άρθρου 54 του νόμου 4174/2013 (ίσχυε μέχρι 16/10/2015 πριν την ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου 4337/2015), επιβαλλόταν ανά στοιχείο πρόστιμο 250€ για υπόχρεο με απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και 500€ για υπόχρεο με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα με οροφή 30.000€ ανά φορολογικό έλεγχο με περίοδο υποτροπής 5 έτη. Στην περίπτωση α της παραγράφου 8 του άρθρου 5 του νόμου 2523/1997, επιβαλλόταν πρόστιμα ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, για Β' κατηγορίας βιβλία 800€ επί τα στοιχεία με οροφή το δεκαπενταπλάσιο και για Γ'

¹ ΣΒ= Συντελεστής βαρύτητας

² Η παράγραφος 10 του άρθρου 5 του νόμου 2523/1997 είχε καταργηθεί με το νόμο 4174/2013 από τη δημοσίευση του για όσες παραβάσεις διαπράττονταν από 26/7/2013 και εντεύθεν)

κατηγορίας βιβλία 1.200€ επί τα στοιχεία με οροφή το δεκαπενταπλάσιο, εφόσον η αξία της απόκρυψης ήταν κάτω από 1.200€ και είχε συμβιβασμό στο 1/2 σύμφωνα με παράγραφο 9 του άρθρου 5, με περίοδο υποτροπής μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο. Για μέχρι 15 στοιχεία ευνοϊκότερος ήταν ο 4174/2013 ακόμη και στην περίπτωση συμβιβασμού με τον 2523/1997 στο 1/2, γίνεται δυσμενέστερος όταν τα στοιχεία είναι πολλά επειδή έχει οροφή 30.000€ και δεν έχει συμβιβασμό.

Παρατήρηση

Από το χρονικό διάστημα 26/07/2013(δημοσίευση του ΚΦΔ) έως 31/12/2013 επιβάλλονται αυτοτελείς παραβάσεις για μη έκδοση-ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων αποκρυβείσας αξίας κάτω των 5.000€ (μέχρι 25/07/2013 αξία κάτω των 1.200€) σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 8 (περιπτώσεις α και γ αντίστοιχα) και 9 του άρθρου 5 του νόμου 2523/1997 και

για το χρονικό διάστημα από 1/1/2014 μέχρι 16/10/2015 εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 54 του ΚΦΔ (περίπτωση θ της παραγράφου 1, περιπτώσεις γ και δ της παραγράφου 2 και παράγραφος 3).

Σύγκριση μετά τις διατάξεις του νόμου 4337/2015

Μετά τη δημοσίευση του νόμου 4337/2015 στις 17/10/2015 καταργούνται όλες οι διατάξεις του άρθρου 5 του νόμου 2523/1997¹ και με το άρθρο 7 παράγραφος 3 του νόμου 4337/2015 για τις πράξεις που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 54 την 01/01/2014 επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του νόμου 2523/1997. Οπότε ο 4174/2013 είναι δυσμενέστερος για Γ' κατηγορίας (διπλογραφικά) και είναι ευνοϊκότερος στα Β' κατηγορίας (απλογραφικά) για μέχρι 15 στοιχεία.

- Η περίπτωση α και μετέπειτα ιγ (με το νόμο 4446/2016) της παραγράφου 1 του άρθρου 54 του νόμου 4174/2013, με το οποίο επιβαλλόταν πρόστιμο 100€ ανεξαρτήτως κατηγορίας βιβλίων, είναι ευνοϊκότερη από την περίπτωση ζ της παραγράφου 6 του άρθρου 5 του νόμου 2523/1997, που επιβαλλόταν πρόστιμο ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, για μη υποβολή ή ανακριβή υποβολή μέχρι 14.673€ για Β' κατηγορίας

¹ Η παράγραφος 10 του άρθρου 5 του νόμου 2523/1997 είχε καταργηθεί με το νόμο 4174/2013 από τη δημοσίευση του για όσες παραβάσεις διαπράττονταν από 26/7/2013 και εντεύθεν)

βιβλία ήταν 600€ και για Γ' κατηγορίας βιβλία ήταν 900€ και για πάνω από 14.673€ για Β' κατηγορίας βιβλία ήταν 1.800 και για Γ' κατηγορίας βιβλία ήταν 2.700€. Ακόμα και με συμβιβασμό στο 1/3 με το άρθρο 9 του ν.2523/1997, ο 4174/2013 είναι ευνοϊκότερος.

Σύγκριση μετά τις διατάξεις του νόμου 4337/2015

Μετά τη δημοσίευση του νόμου 4337/2015 στις 17/10/2015 καταργούνται όλες οι διατάξεις του άρθρου 5 του νόμου 2523/1997 και με το άρθρο 7 παράγραφος 3 του νόμου 4337/2015 για τις πράξεις που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 54 την 01/01/2014 επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του νόμου 2523/1997¹. Οπότε ο 4174/2013 είναι ευνοϊκότερος.

- Η περίπτωση ε της παραγράφου 1 του άρθρου 54 του νόμου 4174/2013, με το οποίο επιβαλλόταν πρόστιμο 2.500€, είναι ευνοϊκότερη από την περίπτωση η της παραγράφου 6 του άρθρου 5 του νόμου 2523/1997, που επιβαλλόταν πρόστιμο ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, για Β' κατηγορίας βιβλία ήταν 3000€ και για Γ' κατηγορίας βιβλία ήταν 4.500€. Σε περίπτωση συμβιβασμού όμως στο 1/3 με το άρθρο 9 ο νόμος 2523/1997 είναι ευνοϊκότερος.

Σύγκριση μετά τις διατάξεις του νόμου 4337/2015

Μετά τη δημοσίευση του νόμου 4337/2015 στις 17/10/2015 καταργούνται όλες οι διατάξεις του άρθρου 5 του νόμου 2523/1997² και με το άρθρο 7 παράγραφος 3 του νόμου 4337/2015 για τις πράξεις που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 54 την 01/01/2014 επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του νόμου 2523/1997. Οπότε ο 4174/2013 είναι δυσμενέστερος. Από όσα αναλυτικά εκτέθηκαν ανωτέρω αναδείχθηκε η προσπάθεια μείωσης των προστίμων και ιδιαίτερα μετά το ν.4337/2015 ώστε να εξορθολογιστούν ακόμη και τα πρόστιμα που θα επιβάλλονται σε μεταγενέστερους ελέγχους για χρήσεις πριν την εφαρμογή του ΚΦΔ.

¹ Ο.π.

² Η παράγραφος 10 του άρθρου 5 του νόμου 2523/1997 είχε καταργηθεί με το νόμο 4174/2013 από τη δημοσίευση του για όσες παραβάσεις διαπράττονταν από 26/7/2013 και εντεύθεν)

4.3 Άρθρο 54Α Υποχρεώσεις τρίτων για τον Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακινήτων (όπως ισχύει με το ν. 4474/2017)

Στην παράγραφο ένα του άρθρου αυτού αναφέρεται ότι «απαγορεύεται κάθε υποσχετική ή εκποιητική δικαιοπραξία με την οποία συστήνονται, μεταβάλλονται, αλλοιώνονται ή μεταβιβάζονται, από οποιαδήποτε αιτία δικαιώματα επί ακινήτου ή παρέχεται δικαίωμα προσημείωσης ή υποθήκης σε αυτό, αν δεν μνημονεύεται και δεν επισυνάπτεται από το συμβολαιογράφο στο συμβόλαιο που συντάσσει, πιστοποιητικό της Φορολογικής Διοίκησης, με το οποίο πιστοποιείται ότι το ίδιο ακίνητο περιλαμβάνεται στη δήλωση Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων, καθώς και ότι ο φορολογούμενος έχει καταβάλει, ή νόμιμα απαλλαγεί από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. για το συγκεκριμένο ακίνητο και έχει καταβάλει τις ληξιπρόθεσμες δόσεις, έχει ρυθμίσει ή έχει νόμιμα απαλλαγεί από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. για τα υπόλοιπα ακίνητα, για τα οποία είναι υπόχρεος για τα 5 προηγούμενα έτη.»

Προβλέπονται λεπτομέρειες για την σύνταξη κάθε συμβολαιογραφικής πράξης στις οποίες απαιτείται το πιστοποιητικό ΕΝ.Φ.Ι.Α. εκτός από τη μονομερή εξάλειψη υποθήκης ή στην άρση κατάσχεσης ή στην παραχώρηση υποθήκης ή προσημείωσης για εξασφάλιση δικαιωμάτων του Ελληνικού Δημοσίου. Θεωρείται έγκυρη η μνημόνευση του πιστοποιητικού ΕΝ.Φ.Ι.Α., στο οποίο το κτίσμα αποτυπώνεται με απόκλιση μέχρι 5 τετραγωνικά μέτρα και το γήπεδο ή το οικόπεδο αποτυπώνονται με απόκλιση μέχρι 2% της επιφάνειάς τους ή παραλείπονται ή αναγράφονται εσφαλμένα στοιχεία που δεν επηρεάζουν τη φορολογική ταυτότητα του ακινήτου και δεν συνεπάγονται την επιβολή μειωμένου φόρου.

Στην παράγραφο δύο αναφέρεται ότι οι φύλακες μεταγραφών και οι προϊστάμενοι των κτηματολογικών γραφείων υποχρεούνται να αρνηθούν τη μεταγραφή ή την καταχώρηση στα κτηματολογικά βιβλία συμβολαιογραφικού εγγράφου, αν δεν μνημονεύεται και δεν επισυνάπτεται το πιστοποιητικό ΕΝ.Φ.Ι.Α..

Στην παράγραφο τρία αναφέρεται ότι εάν δεν είναι δυνατή η επισύναψη στο συμβολαιογραφικό έγγραφο του πιστοποιητικού του ΕΝ.Φ.Ι.Α. 5 προηγούμενα της μεταβίβασης έτη, επισυνάπτεται για τα υπόλοιπα έτη το πιστοποιητικό του άρθρου 48 του ν. 3842/ 2010 (Α' 58) με το οποίο πιστοποιείται ότι το ίδιο ακίνητο, περιλαμβάνεται στη δήλωση φόρου ακίνητης περιουσίας (Φ. Α. Π.), και ότι έχει καταβάλει το Φ.Α.Π. για το συγκεκριμένο ακίνητο και τις ληξιπρόθεσμες δόσεις του Φ.Α.Π. ή έχει ρυθμίσει το Φ.Α.Π. για τα υπόλοιπα ακίνητα, για τα οποία είναι υπόχρεος για τα προηγούμενα έτη.

Σύμφωνα με την παράγραφο τέσσερα επιτρέπεται η σύνταξη συμβολαιογραφικού εγγράφου και πριν την εξόφληση του οφειλόμενου φόρου ΕΝ.Φ.Ι.Α. και Φ.Α.Π., με την προϋπόθεση ότι επί των οικείων πιστοποιητικών αναγράφεται το συνολικά οφειλόμενο ποσό κύριων και πρόσθετων φόρων και προσαυξήσεων, για το συγκεκριμένο ακίνητο, το οποίο υποχρεούται να αποδώσει, επί ποινή ακυρότητας του συμβολαίου, ο συμβολαιογράφος μέσα σε αποκλειστική προθεσμία 3 εργασίμων ημερών από τη σύνταξή του και το καταβληθησόμενο τίμημα δεν μπορεί να υπολείπεται του οφειλόμενου ποσού. Εφόσον με το αυτό συμβολαιογραφικό έγγραφο μεταβιβάζεται με αντάλλαγμα το σύνολο της ακίνητης περιουσίας φυσικού ή νομικού προσώπου και το συνολικά οφειλόμενο ποσό κύριων και πρόσθετων φόρων και προσαυξήσεων αποδίδεται, επί ποινή ακυρότητας του συμβολαίου, από το συμβολαιογράφο μέσα στην προθεσμία 3 εργασίμων ημερών, χορηγείται ένα ενιαίο πιστοποιητικό για το σύνολο των ακινήτων, χωρίς να απαιτείται να έχει προηγηθεί ρύθμιση των ληξιπρόθεσμων οφειλών από ΕΝ.Φ.Ι.Α. και Φ.Α.Π.. Τα ίδια ισχύουν όταν μεταβιβάζεται με αντάλλαγμα το σύνολο της ακίνητης περιουσίας φυσικού ή νομικού προσώπου καθώς και για την εγγραφή υποθήκης για διασφάλιση χορηγούμενου δανείου από πιστωτικό ίδρυμα. Κατά τη μεταγραφή ή την καταχώρηση του συμβολαιογραφικού εγγράφου στα κτηματολογικά γραφεία οι φύλακες μεταγραφών και οι προϊστάμενοι των κτηματολογικών γραφείων υποχρεούνται να αρνηθούν τη μεταγραφή ή την καταχώρηση, αν δεν προσκομισθεί κυρωμένο αντίγραφο του αποδεικτικού εξόφλησης του οφειλόμενου ποσού.

Σύμφωνα με την παράγραφο πέντε είναι απαράδεκτη η συζήτηση ενώπιον δικαστηρίου εμπράγματης αγωγής επί ακινήτου, πλην της μονομερούς εγγραφής υποθήκης ή προσημείωσης υποθήκης ή της άρσης κατάσχεσης αν δεν προσκομισθεί το πιστοποιητικό ΕΝ.Φ.Ι.Α. ότι το ίδιο ακίνητο περιλαμβάνεται στη δήλωση ΕΝ.Φ.Ι.Α. και Φ.Α.Π., κατά περίπτωση, για τα 5 προηγούμενα έτη.

Στην παράγραφο έξι ορίζεται ότι «Οι συμβολαιογράφοι, οι φύλακες μεταγραφών και οι προϊστάμενοι των κτηματολογικών γραφείων, που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις που προβλέπονται στο παρόν άρθρο, υπόκεινται σε πρόστιμο που ορίζεται σε ένα τοις χιλίσις (1%) επί της αξίας του μεταβιβαζομένου ακινήτου ή δικαιώματος επ' αυτού, το οποίο πρόστιμο δεν μπορεί να είναι κατώτερο από 300,00 ευρώ ούτε ανώτερο από 1.000,00 ευρώ. Σε περίπτωση υποτροπής το πρόστιμο διπλασιάζεται.»

Σημειώνεται ότι με την προϊσχύουσα παράγραφος 6, η οποία είχε τεθεί με το νόμο 4223/2013 το πρόστιμο οριζόταν σε 5.000 ευρώ για κάθε παράβαση και ίσχυε μέχρι 15.06.2015.

Οι παράγραφοι του παρόντος άρθρου τροποποιήθηκαν μετά την ψήφιση του νόμου ως εξής :

A) με την παράγραφο 2 του άρθρου 9 του νόμου 4223/2013 (ΦΕΚ Α' 287/31-12-2013) προστέθηκε το άρθρο 54Α στον ν. 4174/2013 και σύμφωνα με το άρθρο 59 ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ.

B) με το άρθρο 3 του νόμου 4254/2014(ΦΕΚ Α85/ 07.04.2014) τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 1,4 και 5 και σύμφωνα με το άρθρο 4 ισχύουν από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ.

Γ) με το άρθρο 5 του νόμου 4330/2015 (ΦΕΚ Α59/ 16.06.2015) τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 1 και 6 και σύμφωνα με το άρθρο 6 ισχύουν από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ.

Δ) με το άρθρο 13 του νόμου 4474/2017 (ΦΕΚ Α80/ 07.06.2017) τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 1,3,4 και 5 και σύμφωνα με το άρθρο 36 ισχύουν από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ.

4.3.1 Σύγκριση του άρθρου 54 Α του ν. 4174/2013 με το άρθρο 49 του ν. 3842/2010 (ΦΕΚ Α' 58/23-04-2010)

Με το άρθρο 49 του ν. 3842/2010 επιβαλλόταν πρόστιμο στους συμβολαιογράφους, φύλακες μεταγραφών και προϊστάμενων των κτηματολογικών γραφείων αν παρέβαιναν τις υποχρεώσεις που προβλέπονται από τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 48 (παράγραφος 1 και 2 του άρθρου 54Α αντίστοιχα) του ίδιου νόμου, 3.000€ για κάθε παράβαση, ενώ στο άρθρο 54Α στην παράγραφο 6 του ν. 4174/2013, όπως τέθηκε με το νόμο 4223/2013 επιβαλλόταν πρόστιμο 5.000€ για κάθε παράβαση. Παρατηρούμε ότι ο ν. 3842/2010 είναι ευνοϊκότερος σε σχέση με την προϊσχύουσα μορφή του ν. 4174/2013. Με την τροποποίηση όμως του νόμου 4174/2013 από τον νόμο 4330/2015 εξορθολογίζονται τα επιβαλλόμενα πρόστιμα σε βάρος συμβολαιογράφων, υποθηκοφυλάκων κ.λπ. και καθορίζονται ανάλογα με την αξία του μεταβιβαζομένου ακινήτου ή δικαιώματος σε αυτό 1% επί της αξίας του μεταβιβαζομένου ακινήτου ή δικαιώματος επ' αυτού, το οποίο πρόστιμο δεν μπορεί να είναι κατώτερο από 300,00 ευρώ ούτε ανώτερο από 1.000,00 ευρώ.

4.4 Άρθρο 54B Χρόνος επιβολής τόκων και προστίμων στον ΕΝ.Φ.Ι.Α.

Το άρθρο 54B του ν. 4174/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 15 του άρθρου 40 του νόμου 4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141/03-08-2016) και ορίζει ότι ο χρόνος για την επιβολή των προστίμων, είναι η επομένη της καταληκτικής ημερομηνίας υποβολής δήλωσης στοιχείων ακινήτων στις περιπτώσεις μη υποβολής ή εκπρόθεσμης ή ανακριβής υποβολής δήλωσης στοιχείων ακινήτων. Επίσης ως αφετηρία για την επιβολή των τόκων είναι η επομένη της ημερομηνίας της πρώτης ηλεκτρονικής έκδοσης των πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου για το οικείο έτος. Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του νόμου κρίθηκε απαραίτητο να τεθεί μια σταθερή ημερομηνία λόγω των πολλαπλών καταληκτικών ημερομηνιών στην υποβολή της δήλωσης στοιχείων ακινήτων (Ε9), λόγω της υποχρέωσης διαρκούς ενημέρωσης του Περιουσιολογίου Ακινήτων.¹

4.5 Άρθρο 54 Γ Πρόστιμα για παραβάσεις υποχρέωσης για την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών χρηματοοικονομικών λογαριασμών

Κατά τους ελέγχους που πραγματοποίησε η φορολογική διοίκηση σε τραπεζικούς λογαριασμούς όπως κατά καιρούς επίσημα ανακοίνωνε, διαπιστώθηκε μεγάλη φοροδιαφυγή από ελεύθερους επαγγελματίες, επιχειρήσεις και φυσικά πρόσωπα. Οπότε η εναρμόνιση της ελληνικής νομοθεσίας από το 2013 (ν.4170/2013 και ν.4153/2013) μέχρι και το 2017 (ν.4493/2017) με την ενσωμάτωση της οδηγίας του συμβουλίου της Ευρώπης και του ΟΟΣΑ σχετικά με την αμοιβαία διοικητική συνδρομή σύμφωνα με το άρθρο 29 του ΚΦΔ, με το οποίο ορίστηκαν θεσπίστηκε και η υποχρέωση υποβολής στοιχείων και τη δέουσα επιμέλεια από τα Δηλούντα Ελληνικά Χρηματοπιστωτικά Ιδρύματα.

Το άρθρο 54Γ προστέθηκε με την παράγραφος 1 του πέμπτου άρθρου του νόμου 4493/2017(ΦΕΚ Α' 164/31-10-2017) και ορίζονται οι παραβάσεις, για τις οποίες επιβάλλεται πρόστιμο στα Δηλούντα Ελληνικά Χρηματοπιστωτικά Ιδρύματα, εφόσον υπέχουν αντίστοιχη υποχρέωση σύμφωνα με όσα ορίζονται στο άρθρο 29 του ΚΦΔ. Στον παρακάτω πίνακα παρατίθενται τα πρόστιμα ανά περίπτωση.

¹ Αιτιολογική έκθεση του ν. 4410/2016

| ΠΙΝΑΚΑΣ 4.5 | |
|--|---|
| Ισχύουσα μορφή άρθρου 54Γ παράγραφος 1 όπως τέθηκε με ν. 4493/2017, ισχύς από 31/10/2017 | Ύψος προστίμου (άρθρο 54Γ παρ.2) 1^η υποτροπή διπλασιάζεται αν διαπράξουν την ίδια παράβαση μέσα σε μια πενταετία (άρθρο 54Γ παρ. 3) 2^η υποτροπή τετραπλασιάζεται για κάθε επόμενη παράβαση αν επαναληφθεί η ίδια παράβαση (άρθρο 54Γ παρ. 3) |
| α) υποβάλλουν εκπρόθεσμα τις πληροφορίες σχετικά με κάθε Δηλωτέο Λογαριασμό | α. 100 ευρώ ανά Δηλωτέο Λογαριασμό |
| β) δεν υποβάλλουν πληροφορίες σχετικά με κάθε Δηλωτέο Λογαριασμό | β. 300 ευρώ ανά Δηλωτέο Λογαριασμό |
| γ) υποβάλλουν ελλειείς ή ανακριβείς πληροφορίες σχετικά με κάθε Δηλωτέο Λογαριασμό | β. 300 ευρώ ανά Δηλωτέο Λογαριασμό |
| δ) δεν ανταποκριθούν σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης είτε για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων είτε για συμπλήρωση ή διόρθωση πληροφοριών ή στοιχείων σχετικά με κάθε Δηλωτέο Λογαριασμό εντός προθεσμίας, κατ' ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 15 | γ. 1.000 ευρώ ανά Δηλωτέο Λογαριασμό |
| ε) δεν συνεργαστούν στη διάρκεια ελέγχου για τη συμμόρφωση με τους κανόνες υποβολής των στοιχείων και δέουσας επιμέλειας | δ. 2.500 ευρώ |
| στ) δεν συμμορφωθούν με τις υποχρεώσεις υποβολής πληροφοριών σχετικά με κάθε Δηλωτέο Λογαριασμό σύμφωνα με τους κανόνες υποβολής στοιχείων και δέουσας επιμέλειας εντός προθεσμίας, κατ' ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 15 | ε. 5.000 ευρώ κατόπιν ελέγχου |

Μη επιβολή προστίμου στα Δηλούντα Ελληνικά Χρηματοπιστωτικά Ιδρύματα αν εντός διαστήματος 3 μηνών, από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής των πληροφοριών υποβάλλουν στην αρμόδια Υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης, διορθωμένες ή συμπληρωμένες τις πληροφορίες για κάθε Δηλωτέο Λογαριασμό σχετικά με τις περιπτώσεις α', β' και γ' της παραγράφου 1.

Επιβάλλεται το ½ των προστίμων της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού για τις παραβάσεις των ετών 2017 και 2018 στα Δηλούντα Ελληνικά Χρηματοπιστωτικά Ιδρύματα, αν διορθώσουν ή συμπληρώσουν τις πληροφορίες για κάθε Δηλωτέο Λογαριασμό σχετικά με τις περιπτώσεις α', β' και γ' της παραγράφου 1, εντός προθεσμίας των διατάξεων του άρθρου 15, κατόπιν ελέγχου ή κατόπιν γνωστοποίησης της αρμόδιας αλλοδαπής αρχής.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ – ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΕΓΚΛΗΜΑΤΑ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

5.1 Εισαγωγή

Στο κεφάλαιο αυτό περιγράφονται οι παραβάσεις φοροδιαφυγής, μέχρι την κατάργησή τους με το νόμο 4337/2015. Επίσης γίνεται σύγκριση με τα προϊσχύοντα πρόστιμα του νόμου 2523/1997, με τα πρόστιμα που ίσχυσαν σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις αρχικά με το άρθρο 66 (νυν72) και το νόμο 4174/2013 καθώς και τις μεταβατικές διατάξεις που ισχύουν μέχρι σήμερα με το άρθρο 7 του νόμου 4337/2015 για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι 16.10.2015.

5.2 Παραβάσεις φοροδιαφυγής (Άρθρο 55)

Οι παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 55 «Παραβάσεις Φοροδιαφυγής» καταργήθηκαν με το άρθρο 3 της παραγράφου 4α και β του νόμου 4337/2015 (ΦΕΚ 129Α/17-10-2015).

Οι παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 55 που καθόριζαν την έννοια της φοροδιαφυγής (περιπτώσεις αυτής) και τα πρόστιμα φοροδιαφυγής αντίστοιχα, καταργήθηκαν με το άρθρο 3 παρ.4 περίπτωση α και β του Ν.4337/2015(ΦΕΚ 129Α/17-10-2015) λόγω εισαγωγής νέου Κεφαλαίου, που καθορίζουν τα εγκλήματα φοροδιαφυγής, όπως τονίζεται στην αιτιολογική έκθεση. Η παράγραφος 2 καταργήθηκε από τη δημοσίευση του νόμου 17.10.2015 ενώ η παράγραφος 1 καταργήθηκε αρχικά από 01.12.2015 με βάση το άρθρο 7 παρ.9 του Ν.4337/2015, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 51 παρ.3 του Ν.4342/2015 και με το άρθρο 22 παρ.1 της Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου 24.12.2015 που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του Ν.4366/2016 (ΦΕΚ 18 /Α'/15.2.2016), καταργείται τελικά από 1.2.2016.

Όπως προαναφέρθηκε η παράγραφος 1 του άρθρου 55 η οποία καθόριζε τι νοείται ως «φοροδιαφυγή» καταργήθηκε από 1.2.2016 γι' αυτό δεν θα αναφερθούμε αναλυτικά στην παράγραφο αυτή. Πλέον παρατίθενται και αναφέρονται αναλυτικά τα εγκλήματα φοροδιαφυγής, μόνο στα άρθρα 66 και 67 για την ποινική δίωξη, μετά την κατάργηση των αντίστοιχων άρθρων 17, 18 και 19 του νόμου 2523/1997 με το άρθρο 8 του νόμου 4337/2015.

Από το άρθρο 55, τελικά παρέμειναν σε ισχύ μόνο οι παράγραφοι 3, 4 και 5, οι οποίες αφορούν τις ποινικές κυρώσεις και την ποινική διαδικασία για τις παραβάσεις φοροδιαφυγής και είναι οι εξής :

« **3.** Η επιβολή προστίμων και όλες οι διαδικασίες που προβλέπονται σύμφωνα με τον Κώδικα είναι ανεξάρτητες από τυχόν ποινικές κυρώσεις και οποιαδήποτε ποινική διαδικασία προβλέπεται από οποιονδήποτε άλλο νόμο

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

5. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να ερευνά παραβάσεις του παρόντος Κώδικα και άλλων νόμων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής αυτού χωρίς να θίγεται η εφαρμογή του άρθρου 33 του Κώδικα Ποινικής Δικονομίας. »

Διαπιστώνουμε ότι η μεγάλη αλλαγή που επέφερε ο νόμος 4337/2015 με το άρθρο 3 παράγραφος 4β είναι η κατάργηση κάθε διοικητικής κύρωσης για τις παραβάσεις έκδοσης ή λήψης εικονικών στοιχείων ή νόθευσης στοιχείων που τελούνται από την δημοσίευση του νόμου 17.10.2015 και επιβάλλονται πλέον μόνο ποινικές κυρώσεις που προβλέπονται από τα άρθρα 66 έως 70 για εγκλήματα φοροδιαφυγής.

5.3 Πρόστιμα του άρθρου 55 παράγραφος 2

Για τους σκοπούς της εργασίας κρίνεται απαραίτητο να παρατεθούν δύο πίνακες με τα πρόστιμα της παραγράφου 2 του άρθρου 55 όπως ίσχυε : α) κατά το μεταβατικό διάστημα από τη δημοσίευση του νόμου 4174/2013 στις 26.07.2013 μέχρι 31.12.2013 για παραβάσεις που διαπράττονται το διάστημα αυτό και β) μετά την πλήρη εφαρμογή του Κώδικα από την 01.01.2014 όπως ίσχυε με το νόμο 4223/2013, για να είναι δυνατή η σύγκριση των νέων επιβαλλόμενων κυρώσεων, με τις κυρώσεις του νόμου 2523/1997 που διαπράχθηκαν μέχρι 25.07.2013 περίοδο ισχύος του νόμου 2523/1997 και ελέγχονται μετά τη δημοσίευση του νόμου 4174/2013 ώστε να διαπιστωθεί το ευνοϊκότερο καθεστώς.

Με τις διατάξεις του πρώτου και δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 2 (η οποία αναριθμήθηκε σε 30) του άρθρου 66 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170/Α/26.7.2013), προβλέπεται ότι, οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών ισχύουν για παραβάσεις που διαπράττονται από την ημερομηνία δημοσίευσης του στο ΦΕΚ, οι διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 5 και η παράγραφος 1 του άρθρου 6 του ν.

2523/1997 καταργούνται από τη δημοσίευσή του Κ.Φ.Δ., δηλαδή οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται για παραβάσεις που έχουν διαπραχθεί μέχρι και τις 25.7.2013.

5.3.1 Πρόστιμα του άρθρου 55 παρ. 2 όπως ισχύουν από 26.07.2013 έως 31.12.2013

Ακολουθεί ο πίνακας των προστίμων του άρθρου 55 παράγραφος 2 όπως ίσχυαν από τη δημοσίευση του νόμου 4174/2013 στις 26.07.2013 μέχρι 31.12.2013 για παραβάσεις που διαπράττονται κατά το μεταβατικό αυτό διάστημα.

| ΠΙΝΑΚΑΣ 5.3.1 | |
|--|---|
| ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ | ΠΡΟΣΤΙΜΑ με το άρθρο 55 παρ. 2 ν.4174/2013 ισχύς από 26.07.2013 έως 31.12.2013 |
| Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση στοιχείου αποκρυβείσας αξίας > 5.000 € | 40% (της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε) (ελάχιστο ύψος προστίμου 2.500 €) |
| Έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων ως προς την αξία ή, όταν έχουν σφραγιστεί ή θεωρηθεί με μη νόμιμο τρόπο (έννοια πλαστού με άρθρο 19 παρ. 3 του ν.2523/1997) | 100% (της αξίας του στοιχείου) |
| Έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων (ως προς την αξία) | 50% της αξίας του στοιχείου ή για το μέρος της εικονικής αξίας |
| Έκδοση μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας | 25% της αξίας του στοιχείου |
| Έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων (ως προς το πρόσωπο) όταν ο λήπτης δεν τελούσε σε καλή πίστη | 50% (της αξίας του στοιχείου) |
| Έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων (ως προς το πρόσωπο) όταν ο λήπτης τελούσε σε καλή πίστη | 100% (της αξίας του στοιχείου) |
| Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων (ως προς την αξία) με αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους | 50% της αξίας του στοιχείου ή για το μέρος της εικονικής αξίας |
| Λήψη μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων (όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας) με αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους | 25% της αξίας του στοιχείου |
| Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων (ως προς την αξία) σε κάθε άλλη περίπτωση που δεν έχει αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους | 15% (της αξίας του στοιχείου) |
| Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων (ως προς το πρόσωπο) όταν ο λήπτης δεν τελούσε σε καλή πίστη με αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους | 25% (της αξίας του στοιχείου) |
| Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων (ως προς το πρόσωπο) όταν ο λήπτης δεν τελούσε σε καλή πίστη σε κάθε άλλη περίπτωση που δεν έχει αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους | 15% (της αξίας του στοιχείου) |
| Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων (ως προς το πρόσωπο) όταν ο λήπτης τελούσε σε καλή πίστη | 0% |
| Εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς την αναγραφείσα συναλλαγή (υποκρυπτόμενη άλλη πραγματική συναλλαγή) | 500€ ανά στοιχείο (ανάτατο ύψος 50.000€ ανά φορολογικό έτος)για έκδοση μη προσήκοντος στοιχείου |

5.3.2 Αρχικές μεταβατικές διατάξεις άρθρο 66 Ν. 4174/2013

Με το άρθρο 66 μεταβατικές διατάξεις του ν. 4174/2013 παράγραφο 32 (αναριθμήθηκε από 4 με το ν. 4223/2013) δόθηκε η δυνατότητα στους φορολογούμενους να επικαλεστούν την εφαρμογή των νέων ευνοϊκότερων διατάξεων σε σχέση με τις προϊσχύσασες κυρώσεις που τους είχαν επιβληθεί για παραβάσεις που διαπράχθηκαν ως 25.07.2013, σε αποκλειστική προθεσμία και αποκλειστική προδικασία.

Στην παράγραφο 32 του άρθρου προβλέπεται ότι εφόσον επιλεγεί από τον υπόχρεο ως ευνοϊκότερο το άρθρο 55 παράγραφος 2 του Κώδικα, πρέπει αυτό να γίνει για όλες τις παραβάσεις που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου. Ανάλογα με το στάδιο στο οποίο βρισκόταν οι υποθέσεις ορίστηκαν οι ανατρεπτικές προθεσμίες κατά τις οποίες θα υποβληθεί το σχετικό αίτημα.

5.3.3 ΠΟΛ.1210/6.9.2013 διευκρινίσεις για Παραβάσεις φοροδιαφυγής (άρθρο 55)

Για καλύτερη κατανόηση των προστίμων που επιβάλλονταν μετά από έλεγχο με το άρθρο 55 παράγραφος 2 του ΚΦΔ καθώς και για τις μεταβατικές διατάξεις, εκδόθηκε η ΠΟΛ.1210/6.9.2013 με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 55 και 66 του ν. 4174/26.7.2013 (ΦΕΚ 170/Α), «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις» σχετικά με την επιβολή προστίμων για τη μη έκδοση, την έκδοση ανακριβών, πλαστών, εικονικών και τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Ο κατωτέρω συνοπτικός πίνακας συμβιβασμού των προστίμων, που εμπεριέχεται στην ΠΟΛ 1210/2013, κρίνεται απαραίτητος για να είναι δυνατή η σύγκριση των δύο νόμων που επιχειρείται στην επόμενη παράγραφο.

| Συνοπτικός πίνακας περιορισμού (συμβιβασμού) και καταβολής προστίμων για τη μη έκδοση, την έκδοση ανακριβών, πλαστών, εικονικών και τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων | | | |
|---|--|---|--|
| ΧΡΟΝΟΣ ΔΙΑΠΡΑΞΗΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΩΝ | ΕΦΑΡΜΟΣΤΕΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΩΝ | ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΣ (ΣΥΜΒΙΒΑΣΜΟΣ) ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ | ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ |
| έως 31.05.2010 | ν. 2523/1997 άρθρο 5§10 | περιορισμός στο 1/3 (πρακτικό διοικητικής επίλυσης) | > 1,200€ : 30% ¹ 70% ² |
| | ν. 4174/2013 άρθρο 55§2 (περ. α', β' & γ') & άρθρο 66 | δεν περιορίζονται (πρακτικό αποδοχής) | εκκρεμείς υποθέσεις στις Δ.Ο.Υ. απόφαση Γενικού Γραμματέα εκκρεμείς υποθέσεις στα δικαστήρια ν.2238/1994, άρθρο 74 |
| από 01.06.2010 έως 25.07.2013 | ν. 2523/1997 άρθρο 5§10 | περιορισμός στο 1/2 (πρακτικό διοικητικής επίλυσης) | > 1,200€ : 30% ¹ 70% ² |
| | ή ν. 4174/2013 άρθρο 55§2 (περ. α', β' & γ') & άρθρο 66 | δεν περιορίζονται (πρακτικό αποδοχής) | εκκρεμείς υποθέσεις στις Δ.Ο.Υ. απόφαση Γενικού Γραμματέα εκκρεμείς υποθέσεις στα δικαστήρια ν.2238/1994, άρθρο 74 |
| από 26.07.2013 έως 31.12.2013 | ν. 4174/2013 άρθρο 55§2 (περ. α', β' & γ') | δεν περιορίζονται | ν. 2238/1994, άρθρο 74 |
| από 01.01.2014 | ν. 4174/2013 άρθρο 55§2 (περ. α', β' & γ') | δεν περιορίζονται | Εφάπαξ καταβολή έως και την τριακοστή ημέρα μετά την κοινοποίηση της πράξης επιβολής |

5.3.4 Στο άρθρο 66 του ν. 4174/2013 προστέθηκε η παράγραφος 48 με το νόμο 4254/2014 (ΦΕΚ 85/Α' /7.4.2014) άρθρο 1 υποπαράγραφο Δ2 περίπτωση 23 (ισχύει από 01.01.2014 ως ορίζεται στην περίπτωση 24) :

Με τις μεταβατικές διατάξεις της παραγράφου 48 του άρθρου 66 ορίζεται ότι « εφόσον ο φορολογούμενος, με δήλωσή του προς τον Προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση της, αποδεχθεί ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται σε αυτή και καταβάλει, ταυτόχρονα, τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής, ενώ το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της αποδοχής, ειδικά για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως τις 26.7.2013 και για τις οποίες το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παράγραφος 10

¹ Κατά την υπογραφή των οικείων πράξεων ή το αργότερο εντός των δύο επόμενων εργάσιμων για τις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες ημερών

² Βεβαίωση και εφ' άπαξ καταβολή μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα, του επόμενου μήνα που διενεργείται το πρακτικό αποδοχής της διαφοράς ή ο δικαστικός συμβιβασμός

και 6 του ν. 2523/1997, εφαρμόζονται, οι διατάξεις του άρθρου 55 παράγραφος 2 του Κώδικα. » Οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται ανάλογα και για υποθέσεις που έχουν ασκηθεί εμπρόθεσμα ένδικα μέσα υπό τις προϋποθέσεις που αναφέρονται στην παράγραφο αυτή.

5.3.5 Πρόστιμα του άρθρου 55 παρ. 2 όπως ισχύουν από 01.01.2014 έως 16.10.2015

Ακολουθεί ο πίνακας των προστίμων του άρθρου 55 παράγραφος 2 όπως ίσχυαν από την πλήρη εφαρμογή του Κώδικα, μετά την τροποποίηση του με το ν.4223/2013, από την 01.01.2014 μέχρι την κατάργησή του στις 16.10.2015 για παραβάσεις που διαπράττονται κατά το διάστημα αυτό.

| ΠΙΝΑΚΑΣ 5.3.5 | |
|---|--|
| ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ άρθρο 55 παράγραφος 2 ανά περίπτωση | ΠΡΟΣΤΙΜΑ με το άρθρο 55 παρ. 2 ν.4174/2013 όπως τροποποιήθηκαν με το ν.4223/2013 και ίσχυαν από 01.01.2014 έως 16.10.2015 |
| α) Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση στοιχείου αποκρυβείσας αξίας > 5.000 € | 40% (της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε) (ελάχιστο ύψος προστίμου 2.500 €) |
| β) Έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων (έννοια πλαστού με άρθρο 55 παρ. 1 περ. δ του ν.4174/2013) | 100% (της αξίας του στοιχείου) |
| γ) Έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων (ως προς την αξία ή ως προς το πρόσωπο) | 50% της αξίας του στοιχείου ή για το μέρος της εικονικής αξίας |
| γ. αα) Έκδοση μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας | 25% της αξίας του στοιχείου |
| γ) Νόθευση φορολογικών στοιχείων ή καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν πραγματοποιήθηκαν και δεν εκδόθηκε φορολογικό στοιχείο | 50% της αξίας του στοιχείου |
| γ) Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων (ως προς την αξία) με αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους | 50% της αξίας του στοιχείου ή για το μέρος της εικονικής αξίας |
| γ. αα) Λήψη μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων (όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας) | 25% της αξίας του στοιχείου |
| γ. ββ) Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων (ως προς το πρόσωπο) με αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους | 25% (της αξίας του στοιχείου) |
| γ. γγ) Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων (ως προς την αξία) σε κάθε άλλη περίπτωση που δεν έχει αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους | 15% (της αξίας του στοιχείου) |
| γ. δδ) Εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς την αναγραφείσα συναλλαγή (υποκρυπτόμενη άλλη πραγματική συναλλαγή) | 500€ ανά στοιχείο (ανάτατο ύψος 50.000€ ανά φορολογικό έτος) για έκδοση μη προσήκοντος στοιχείου |

5.4 Σύγκριση των κυρώσεων της παραγράφου 2 του άρθρου 55 με τις διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 5 και της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του νόμου 2523/1997 για υποθέσεις που ελέγχθηκαν μέχρι 16.10.2015 πριν την εφαρμογή του νόμου 4337/2015.

5.4.1 Παρατηρήσεις σε σχέση με τις κυρώσεις της παραγράφου 10 του άρθρου 5 του νόμου 2523/1997 περιπτώσεις α' και β' με τις κυρώσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 κατά περίπτωση όπως ίσχυσε μέχρι 31.12.2013 με το νόμο 4174/2013 :

- στην περίπτωση α (περίπτωση α παρ. 2 άρθρου 55 ΚΦΔ μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση άνω των 5.000€) αυξήθηκε το όριο της αποκρυβείσας αξίας (από 1.200 ευρώ σε 5.000 ευρώ) ενώ μειώθηκε το ποσοστό της αξίας της συναλλαγής (από 100% σε 40%), για τα οποία επιβάλλεται το πρόστιμο και ορίστηκε ελάχιστο ύψος προστίμου 2.500€.
- στην περίπτωση β (περίπτωση β παρ. 2 άρθρου 55 ΚΦΔ έκδοση πλαστών) δεν λαμβάνεται υπόψη το όριο της αποκρυβείσας αξίας (άνω ή κάτω των 1.200 ευρώ) ενώ μειώθηκε το ποσοστό επί της αξίας της συναλλαγής (από 200% σε 100%), για τα οποία επιβάλλεται το πρόστιμο.
- στην περίπτωση β (υποπερίπτωση α' περίπτωση γ παρ. 2 άρθρου 55 ΚΦΔ έκδοση εικονικών ως προς την αξία της συναλλαγής) δεν λαμβάνεται υπόψη το όριο της εικονικής αξίας (άνω ή κάτω των 1.200 ευρώ) ενώ μειώθηκε το ποσοστό της αξίας της συναλλαγής (από 200% και 100% σε 50% και 25%, αντίστοιχα), για τα οποία επιβάλλεται το πρόστιμο.
- στην περίπτωση β (υποπερίπτωση αα' και γγ' περίπτωση γ παρ. 2 άρθρου 55 ΚΦΔ λήψη εικονικών ως προς το πρόσωπο) δεν λαμβάνεται υπόψη το αποτέλεσμα της μείωσης ή όχι του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους παρά μόνο ότι η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη (από 100% σε 25% και 15%, αντίστοιχα στον λήπτη, όταν ο λήπτης δεν τελούσε σε καλή πίστη), για τα οποία επιβάλλεται το πρόστιμο. Δεν επιβάλλεται πρόστιμο όταν ο λήπτης τελούσε σε καλή πίστη.
- στην περίπτωση β (υποπερίπτωση αα' και ββ' περίπτωση γ παράγραφο 2 άρθρου 55 ΚΦΔ έκδοση εικονικών ως προς το πρόσωπο) δεν λαμβάνεται υπόψη αν ο λήπτης δεν τελούσε ή τελούσε σε καλή πίστη παρά μόνο η ότι η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη (από 200% σε 50% και 100%, αντίστοιχα στον εκδότη), για τα οποία επιβάλλεται το πρόστιμο.

- στην περίπτωση β (υποπερίπτωση αα΄ περίπτωση γ παρ. 2 άρθρου 55 ΚΦΔ λήψη εικονικών ως προς την αξία της συναλλαγής) δεν λαμβάνεται υπόψη το αποτέλεσμα της μείωσης ή όχι του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους παρά μόνο η λήψη εικονικού στοιχείου (από 200% και 100% σε 50% και 25%, αντίστοιχα και 15%), για τα οποία επιβάλλεται το πρόστιμο.

Για την κρίση κατά περίπτωση ποιος είναι ευνοϊκότερος από τους δύο νόμους εξετάζουμε και τη δυνατότητα συμβιβασμού των προστίμων που επιβάλλονται με το άρθρο 5 παράγραφος 10 του νόμου 2523/1997 (ανωτέρω πίνακας της ΠΟΛ 1210/2013) καθώς και η ανεπιφύλακτη αποδοχή των διατάξεων του άρθρου 55 παράγραφος 2 του Κώδικα υπό τις προϋποθέσεις που ορίζονται με τις μεταβατικές διατάξεις της παραγράφου 32 (αναριθμήθηκε από 4 με το ν. 4223/2013) του άρθρου 66 του Κώδικα.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω καταλήγουμε ότι η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του νόμου 4174/2013 είναι ευνοϊκότερη σε σχέση με την παράγραφο 10 του άρθρου 5 του νόμου 2523/1997 ακόμη και στην περίπτωση διοικητικής επίλυσης με το άρθρο 9 του νόμου 2523/1997 γεγονός που καταδεικνύεται με τα παραδείγματα που παρατίθενται στο κεφάλαιο 9 της παρούσης.

5.4.2 Παρατηρήσεις σε σχέση με τις κυρώσεις της παραγράφου 10 του άρθρου 5 του νόμου 2523/1997 περιπτώσεις α΄ και β΄ με τις κυρώσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 κατά περίπτωση όπως ίσχυσε από 01.01.2014 μέχρι 16.10.2015 με το νόμο 4223/2013 καθώς και με το ν.4174/2013 :

Αναφέρονται μόνο οι περιπτώσεις που έχουν τροποποιηθεί με τον 4223/2013, στις υπόλοιπες περιπτώσεις ισχύουν τα παραπάνω.

- στην περίπτωση β (περίπτωση γ υποπερίπτωση αα΄ και γγ΄ παρ. 2 άρθρου 55 ΚΦΔ λήψη εικονικών ως προς το πρόσωπο) δεν λαμβάνεται υπόψη το αποτέλεσμα της μείωσης ή όχι του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους παρά μόνο ότι η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη (από 100% σε 25%), για τα οποία επιβάλλεται το πρόστιμο.

- στην περίπτωση β (περίπτωση γ παράγραφο 2 άρθρου 55 ΚΦΔ έκδοση εικονικών ως προς το πρόσωπο) μειώθηκε το ποσοστό της αξίας της συναλλαγής (από 200% σε 50%), για τα οποία επιβάλλεται το πρόστιμο.
- στην περίπτωση β (περίπτωση γ παράγραφο 2 άρθρου 55 ΚΦΔ νόθευση φορολογικών στοιχείων ή καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν πραγματοποιηθήκαν και δεν εκδόθηκε φορολογικό στοιχείο) μειώθηκε το ποσοστό της αξίας της συναλλαγής (από 200% σε 50%), για τα οποία επιβάλλεται το πρόστιμο.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω καταλήγουμε ότι η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του νόμου 4174/2013 είναι ευνοϊκότερη σε σχέση με την παράγραφο 10 του άρθρου 5 του νόμου 2523/1997 ακόμη και στην περίπτωση διοικητικής επίλυσης με το άρθρο 9 του νόμου 2523/1997, είναι όμως δυσμενέστερη για τον λήπτη εικονικών ως προς το πρόσωπο και ευνοϊκότερη για τον εκδότη ως προς το πρόσωπο όταν ο λήπτης καλούσε σε καλή πίστη που ίσχυαν μέχρι 31.12.2013 με το ν.4174/2013.

Μειονέκτημα για τον φορολογούμενο κατά την επιλογή ως ευνοϊκότερου ισχύοντος άρθρου 55 παράγραφος 2 αποτελούσε η προϋπόθεση να αποδεχθεί ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται στην πράξη επιβολής προστίμου, στις περιπτώσεις που είχαν διαπραχτεί και παραβάσεις που αμφισβητούσε ο φορολογούμενος.

5.4.3 Παρατηρήσεις σε σχέση με τις κυρώσεις ΦΠΑ της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του νόμου 2523/1997 με τις κυρώσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 :

Στον παρακάτω πίνακα παρατίθενται οι κυρώσεις όπως ίσχυαν κατά περίοδο με τους αντίστοιχους νόμους:

| ΠΙΝΑΚΑΣ 5.4.3 | | |
|---|---|--|
| Πρόστιμα Φ.Π.Α. για πλαστά, νοθευμένα και εικονικά φορολογικά στοιχεία | Μέχρι 25.07.2013 ν. 2523/1997 άρθρου 6 παράγραφος 1 | Από 26.07.2013 έως 16.10.2015 ν. 4174/2013 άρθρο 55 παράγραφος 2 περ. δ |
| Λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου, το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή Φ.Π.Α. ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία. Πρόσωπα που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι (αφορά κυρίως αγρότες του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α.) | ίσο με το τριπλάσιο του φόρου περιορισμός στο 1/3 (πρακτικό διοικητικής επίλυσης) | 50% του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή |

Η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του νόμου 4174/2013 είναι ευνοϊκότερη σε σχέση με την παράγραφο 1 του άρθρου 6 του νόμου 2523/1997 ακόμη και στην περίπτωση διοικητικής επίλυσης με το άρθρο 9 του νόμου 2523/1997.

5.5 Μεταβατικές διατάξεις άρθρο 7 Ν. 4337/2015 (ΦΕΚ 129Α΄/17.10.2015)

Με το νόμο 4337/2015 επήλθαν σημαντικές τροποποιήσεις στο νόμο 4174/2013 οι σημαντικότερες σχετικές με τις Παραβάσεις Φοροδιαφυγής είναι:

Άρθρο 3 Τροποποιήσεις διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, με την παράγραφο 4 α κατάργηση της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 και με την παράγραφο 4 β κατάργηση της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013.

Η παράγραφος 1 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 καταργήθηκε από 1.2.2016 σύμφωνα με την παράγραφο 9 του άρθρου 7 του νόμου 4337/2015 όπως ισχύει ήτοι από 17.10.2015 (με την παράγραφο 1 του άρθρου 22 της από 24 Δεκεμβρίου 2015 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου, η οποία κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 4366/2016).

Η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 καταργήθηκε από 17.10.2015 σύμφωνα με το άρθρο 23 του νόμου 4337/2015, εκτός από την περίπτωση δ της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 που συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων όπως ρητά ορίζεται στην παράγραφο

8 του άρθρου 7 του νόμου 4337/2015, που αφορά ΦΠΑ εικονικών, πλαστών ή νοθευμένων φορολογικών στοιχείων.

Άρθρο 7 Μεταβατικές διατάξεις, (οι παράγραφοι 3,4 και 5 θα αναλυθούν στη συνέχεια) με την παράγραφο 6 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (Α'179), που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013. Οι παράγραφοι 30, 32, 33, 34 και 48 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, κατά το μέρος που αφορούν τις ως άνω παραβάσεις, καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος.

Με το άρθρο 3 παράγραφος 4β καταργούνται πλήρως οι διαδικαστικές παραβάσεις για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένων φορολογικά στοιχεία που επιβαλλόταν με την παράγραφο 2 περιπτώσεις α, β και γ του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 και με το άρθρο 7 παράγραφος 6 καταργούνται πλήρως οι διαδικαστικές παραβάσεις που επιβαλλόταν με το άρθρο 5 του ν. 2523/1997 και επιβάλλονται πλέον μόνο ποινικές κυρώσεις άρθρα 66 ως 70 του ν. 4174/2013 όπως αναριθμήθηκαν.

Σύμφωνα με την Αιτιολογική έκθεση του νόμου μετά την κατάργηση του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, και των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55, για να επιβάλλονται οι ίδιες κυρώσεις και στις υποθέσεις για τις οποίες είχαν επιβληθεί οι κυρώσεις των άρθρων 5 του ν. 2523/1997, 55 παράγραφος 2 περίπτωση α', β' και γ' που εκκρεμούν κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος σχεδίου νόμου, θεσπίζονται αναγκαίες μεταβατικές διατάξεις, συνεπεία της κατάργησης προκειμένου να ρυθμιστεί η μετάβαση στο νέο καθεστώς λήψης μέτρων και καθορίζεται η λήψη των μέτρων για υποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί οι ως άνω παραβάσεις.¹

5.5.1 Μεταβατικές διατάξεις για τα πρόστιμα του Κ.Φ.Δ. και τα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. και Κ.Φ.Α.Σ. με το νόμο 4337/2015

Στις μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας του νόμου 4337/2015 στο άρθρο 7 παράγραφος 3 που αναφέρεται στις παραβάσεις των διατάξεων του Κ. Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, ορίζεται

¹ Αιτιολογική έκθεση του ν. 4337/2015

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

| ΠΙΝΑΚΑΣ 5.5.1 | |
|---|---|
| ΠΑΡΑΒΑΣΗ | ΠΡΟΣΤΙΜΟ |
| Έκδοση πλαστών στοιχείων | 50% της αξίας κάθε στοιχείου |
| Έκδοση εικονικών στοιχείων Λήψη εικονικών στοιχείων Νόθευση στοιχείων Καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά • Μερικώς εικονική αξία στοιχείου | 40% της αξίας κάθε στοιχείου • 40% του μέρους της εικονικής αξίας |
| Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία | 20% της αξίας του στοιχείου |
| Εικονικό αποκλειστικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη | 20% της αξίας του στοιχείου |
| Λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου, εφόσον δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους | 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση |
| Μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων Άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ | 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση |
| Λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων | το 1/3 του προστίμου που ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση |

Από τον παραπάνω πίνακα προκύπτει ότι τα πρόστιμα φοροδιαφυγής που θεσπίστηκαν με τις μεταβατικές διατάξεις του νόμου 4337/2015 είναι ευνοϊκότερα από τα προϊσχύοντα που αναλυτικά αναφέρθηκαν ανωτέρω.

Σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 7, οι διατάξεις της παραγράφου 3 εφαρμόζονται και για εκκρεμείς υποθέσεις ανάλογα με το στάδιο στο οποίο βρίσκονταν κατά την κατάθεση του παρόντος (ημερομηνία κατάθεσης του ν. 4337/2015, 12.10.2015) και αναφέρεται λεπτομερώς ποιες νοούνται εκκρεμείς υποθέσεις.

«Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 3 απαιτείται ανέκκλητη δήλωση ανεπιφύλακτης αποδοχής, για την υπαγωγή στις ανωτέρω διατάξεις του συνόλου των παραβάσεων κάθε πράξης ή απόφασης της διεύθυνσης επίλυσης διαφορών ή του δικαστηρίου, και καταβολή του συνόλου της οφειλής, που προκύπτει μετά την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 3, άμεσα ή το αργότερο εντός δύο (2) εργάσιμων ημερών από την υποβολή της δήλωσης αποδοχής, άλλως δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 3. Η δήλωση υποβάλλεται στον προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας ενενήντα (90) ημερών από τη δημοσίευση του παρόντος ή την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της πράξης ή της απόφασης, κατά περίπτωση. »

Σημειώνεται ότι η προθεσμία που προβλέπεται από το πέμπτο εδάφιο της παραγράφου 4, παρατάθηκε από τη λήξη της και μέχρι την 30.10.2016 με το άρθρο 45 του ν. 4410/2016. Για την καταβολή εξακολουθούν να ισχύουν τα προβλεπόμενα από το τέταρτο εδάφιο της παραγράφου 4. Εξαιρετικά, για δηλώσεις που έχουν υποβληθεί μετά τη λήξη της προθεσμίας που προβλέπει η παράγραφος 4 και μέχρι την έναρξη ισχύος του ν. 4410/2016, δηλαδή από 03/08/2016, η καταβολή γίνεται εντός 15 εργάσιμων ημερών από την έναρξη ισχύος του ν. 4410/2016.

Σύμφωνα με την παράγραφο 5, οι παράγραφοι 3 και 4 του άρθρου 7 εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του νόμου και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/ 2013.

Οι μεταβατικές διατάξεις του ν.4337/2015 συνέβαλλαν στο να ολοκληρωθούν πολλές υποθέσεις που ήταν σε εκκρεμοδικία και να εισπραχθούν σύντομα τα έσοδα από τα πρόστιμα αυτά.

Από τις παραπάνω μεταβατικές διατάξεις προκύπτει ότι κατά τους ελέγχους που διενεργούνται από 17.10.2015 και μετά και κατά την κατάθεση του νόμου 12.10.2015 δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων τα σχετικά πρόστιμα υπολογίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 του νόμου 4337/2015,

α) για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ. Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν έως τις 26.7.2013, και είχαν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 οι οποίες καταργήθηκαν με το άρθρο 7 παράγραφος 6 του νόμου 4337/2015 και

β) για παραβάσεις που διαπράχθηκαν από 27.07.2013 μέχρι 16.10.2015 και είχαν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα (άρθρο 7 παράγραφος 5).

5.5.2 Επισήμανση σχετικά με το ΦΠΑ των παραβάσεων φοροδιαφυγής

Με με το άρθρο 7 παράγραφος 6 του νόμου 4337/2015 καταργήθηκαν μόνο οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 και όχι οι διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 οπότε οι κυρώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του νόμου 2523/1997 (τριπλάσιο του ΦΠΑ)

ισχύουν για παραβάσεις εικονικών, πλαστών ή νοθευμένων φορολογικών στοιχείων που διαπράχθηκαν έως τις 26.7.2013.

Με με το άρθρο 7 παράγραφος 8 του νόμου 4337/2015 η περίπτωση δ της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 (που αφορά ΦΠΑ εικονικών, πλαστών ή νοθευμένων φορολογικών στοιχείων), συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του νόμου 4337/2015 στις 16.10.2015.

Οπότε όσον αφορά το ΦΠΑ από τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 7 του νόμου 4337/2015 προκύπτει ότι κατά τους ελέγχους που διενεργούνται από 17.10.2015 και μετά, τα σχετικά πρόστιμα υπολογίζονται

α) για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως τις 26.7.2013, με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 ή εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 περίπτωση δ του ν. 4174/2013 εφόσον επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον φορολογούμενο κατά τα οριζόμενα στο νόμο 4254/2014.

β) για παραβάσεις που διαπράχθηκαν από 27.07.2013 μέχρι 16.10.2015 με τις διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 περίπτωση δ του ν. 4174/2013.

Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του νόμου 4472/2017 θεσπίστηκαν αναγκαίες μεταβατικές διατάξεις με τις παραγράφους 1 έως 3 του άρθρου 79 (Πρόστιμο Φ.Π.Α. για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία) λόγω της κατάργησης του άρθρου 6 του ν. 2523/97 και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 ώστε να προβλέπεται η επιβολή των ίδιων κυρώσεων στις υποθέσεις που εκκρεμούν κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος νόμου, όσο και γι' αυτές που θα προκύψουν μελλοντικά και αποσκοπεί στον εξορθολογισμό των επιβληθέντων προστίμων και στην αποσυμφόρηση των δικαστηρίων από τις εν λόγω εκκρεμείς υποθέσεις.¹

Η παράγραφος 1 του άρθρου 79 του νόμου 4472/2017 (ΦΕΚ Α74/19.5.2017) έχει ως εξής:

« Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 (Α'179) και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν.4174/2013 (Α'170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που

¹ Αιτιολογική έκθεση του ν. 4472/2017

εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. »

Με την παράγραφο 2 προβλέπεται ότι οι διατάξεις της παραγράφου 1 εφαρμόζονται και για εκκρεμείς κατά την κατάθεση του νόμου υποθέσεις, εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο και στη συνέχεια του άρθρου αναλύεται ποιές νοούνται ως εκκρεμείς υποθέσεις.

Στην παράγραφο 3 του άρθρου ορίζεται ότι για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 επί των υποθέσεων της παραγράφου 2, απαιτείται η εκ μέρους του ενδιαφερομένου ταυτόχρονη υποβολή σχετικής αίτησης και ανέκκλητης δήλωσης ανεπιφύλακτης αποδοχής των ως άνω παραβάσεων στο διάστημα και με τον τρόπο που αυτή ορίζει. Η αίτηση-δήλωση υποβάλλεται στον προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη ή την απόφαση.

Οπότε για τους ελέγχους που διενεργούνται από 19.5.2017 και μετά όσον αφορά το ΦΠΑ τα σχετικά πρόστιμα υπολογίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 παράγραφος 1 του νόμου 4472/2017 (ΦΕΚ Α74/19.5.2017).

5.6 Άρθρο 55Α Παραπομπή εγκλημάτων φοροδιαφυγής σε ποινική δίκη

Το άρθρο αυτό τέθηκε όπως προστέθηκε με την παράγραφο 5 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 και ισχύει σύμφωνα με το άρθρο 23 από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ (17-10-2015).

Με το άρθρο αυτό καθορίστηκαν οι προϋποθέσεις παραπομπής των παραβάσεων φοροδιαφυγής στην ποινική διαδικασία και συνδέεται με τις διατάξεις του Δεκάτου Τρίτου Κεφαλαίου του Κώδικα. Στόχος της διάταξης είναι η παραπομπή στην ποινική δίκη να γίνεται κατόπιν διαδικασίας αξιολόγησης της σοβαρότητας των υποθέσεων με βάση τα κριτήρια του άρθρου 68, με το οποίο δίδονται οι ορισμοί των εγκλημάτων φοροδιαφυγής με το ν. 4337/2015. Πλέον με την ολοκλήρωση του ελέγχου δηλαδή την έκδοση οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου η Φορολογική Διοίκηση σε περίπτωση τέλεσης ή απόπειρας τέλεσης εγκλήματος φοροδιαφυγής, όπως ορίζεται στο άρθρο 66 παραπέμπει στην ποινική διαδικασία υποβάλλοντας αμελλητί μηνυτήρια αναφορά οπότε η ποινική δίωξη ασκείται αυτεπαγγέλτως

Ορίζεται δε ότι η ποινική διαδικασία είναι ανεξάρτητη από την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής ή προσφυγής ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων, και προσδιορίζεται ο χρόνος παραγραφής εγκλημάτων αυτών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΠΡΟΣΤΙΜΑ

ΦΑΚΕΛΟΥ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ –ΜΗ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ-ΔΗΛΩΣΕΩΝ- ΣΧΕΤΙΚΩΝ ΜΕ ΦΠΑ

6.1 Εισαγωγή

Στο κεφάλαιο αυτό εξετάζονται τα πρόστιμα που επιβάλλονται για την υποβολή εκπρόθεσμης ή μη υποβολή ή ανακριβή/ατελή υποβολή του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή Φακέλου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών, σε μη καταβολή παρακρατούμενων φόρων του άρθρου 59, επειδή τα πρόστιμα για εκπρόθεσμη καταβολή του άρθρου 57 καταργήθηκαν, πρόστιμα ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης και τέλος τα πρόστιμα σχετικά με το φόρο προστιθέμενης αξίας.

6.2 Άρθρο 56 Πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής ή ανακριβούς/ατελούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή Φακέλου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών

Με το άρθρο αυτό καθορίστηκαν τα πρόστιμα που επιβάλλονται στις περιπτώσεις εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής ή υποβολής ανακριβούς/ατελούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή Φακέλου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών, όπως αυτά αρχικά ορίστηκαν με το ν.4174/2013 και ίσχυσαν όπως τροποποιήθηκαν με το ν.4223/2013 άρθρο 48 περίπτωση 13 και το ν.4254/2014 άρθρο παράγραφος Δ υποπαράγραφος Δ2 περίπτωση 10, από 01.01.2014 έως 16.10.2015, δηλαδή μέχρι την ψήφιση του νόμου 4337/2015 με τον οποίο τροποποιήθηκαν. (Αναλυτικά παρατίθενται στον παρακάτω πίνακα).

Με τον ν. 4337/2015 και με την ΠΟΛ 1252/2015 διευκρινίστηκε ότι δεν εφαρμόζονται τα πρόστιμα που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 54 του ΚΦΔ στις περιπτώσεις του άρθρου αυτού σχετικά με τον Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών ή Φάκελο Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών, καθώς στις περιπτώσεις αυτές εφαρμόζονται οι ειδικότερες διατάξεις του άρθρου 56 (τα πρόστιμα που θεσπίστηκαν με το ν.4337/2015 παρατίθενται στον παρακάτω πίνακα).

Σε περίπτωση όμως διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, διάπραξης εκ νέου της ίδιας παράβασης εντός 5 ετών από την έκδοση της αρχικής πράξης τα σχετικά πρόστιμα επιβάλλονται στο διπλάσιο του αρχικού προστίμου και στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης το τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο 54 παράγραφος 3 του ΚΦΔ.

6.3 Σύγκριση του άρθρου 56 του νόμου 4174/2013 με το άρθρο 4 του νόμου 2523/1997

- Τα πρόστιμα των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 56 του νόμου 4174/2013 όπως ίσχυσαν αρχικά μέχρι 16.10.2015 και αναφέρονται αναλυτικά στον παρακάτω πίνακα, ήταν όμοια με τα πρόστιμα που επιβαλλόταν με το άρθρο 4 παράγραφος 5 και 6 του νόμου 2523/1997, με μόνη διαφορά ότι ο νόμος 2523/1997 προέβλεπε μη επιβολή προστίμου σε αποδεδειγμένη ανωτέρα βία.
- Με το νόμο 2523/1997 δεν προβλεπόταν υποτροπή, ενώ προβλέπετε με την παράγραφο 3 του άρθρου 56 του νόμου 4174/2013 όπως ίσχυσαν αρχικά μέχρι 16.10.2015

Οπότε σε περίπτωση υποτροπής ο ν. 2523/1997 ήταν ευνοϊκότερος από τον ν.4174/2013 καθώς και σε αποδεδειγμένη ανωτέρα βία.

6.3.1 Σύγκριση του άρθρου 56 του νόμου 4174/2013 όπως ίσχυε από την 01.01.2014 και όπως ισχύει από της 17.10.2015 με το άρθρο 3 του νόμου 4337/2015

| ΠΙΝΑΚΑΣ 6.3.1 | | |
|---|--|--|
| Παράβαση | Πρόστιμα του άρθρου 56 ν. 4174/2013 όπως ίσχυε από 01.01.2014 έως 16.10.2015 | Πρόστιμα του άρθρου 56 ν. 4174/2013 όπως τροποποιήθηκε με τον ν. 4337/2015 και ισχύει από 17.10.2015 |
| Εκπρόθεσμη Υποβολή Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών | 1/1000 των δηλούμενων ακαθάριστων εσόδων Ελάχιστο πρόστιμο 1.000€ και μέγιστο 10.000€ (παράγραφος 1) | 1/1000 επί των προς τεκμηρίωση συναλλαγών Ελάχιστο πρόστιμο 500 € και μέγιστο 2.000 € (παράγραφος 1) |
| Εκπρόθεσμη Υποβολή Τροποποιητικού Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών | Δεν προβλέπεται πρόστιμο | Μόνο στην περίπτωση κατά την οποία η τροποποίηση αφορά συνολικές μεταβολές στο ύψος των προς τεκμηρίωση συναλλαγών άνω των 200.000 € : 1/1000 επί των προς τεκμηρίωση συναλλαγών (για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης) Ελάχιστο πρόστιμο 500 € και μέγιστο 2.000 € (παράγραφος 1) |
| Υποβολή Ανακριβούς / Ατελούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών | 1/100 των δηλούμενων ακαθάριστων εσόδων Ελάχιστο 10.000€ και μέγιστο 100.000€ (παράγραφος 2) | Μόνο στην περίπτωση κατά την οποία η ανακρίβεια αφορά ποσοστό μεγαλύτερο του 10% των συνολικών συναλλαγών για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης. 1/1000 επί των ποσών που αφορά η ανακρίβεια Ελάχιστο πρόστιμο 500 € και μέγιστο 2.000 € (παράγραφος 1) |
| Μη υποβολή Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών | 1/100 των δηλούμενων ακαθάριστων εσόδων Ελάχιστο 10.000€ και μέγιστο 100.000€ (παράγραφος 2) | 1/1000 επί των συναλλαγών για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης. Ελάχιστο πρόστιμο 2.500 € και μέγιστο 10.000 € (παράγραφος 2) |
| Εκπρόθεσμη διάθεση του φακέλου τεκμηρίωσης στην Φορολογική Διοίκηση | 1/1000 των δηλούμενων ακαθάριστων εσόδων Ελάχιστο πρόστιμο 1.000€ και μέγιστο 10.000€ (παράγραφος 1) | Παράδοση μεταξύ 31ης ημέρας και 60ης από την κοινοποίηση σχετικής πρόσκλησης Πρόστιμο: 5.000 € Παράδοση μεταξύ 61ης ημέρας και 90ης από την κοινοποίηση σχετικής πρόσκλησης Πρόστιμο: 10.000 € Παράδοση μετά την 90η ημέρα από την κοινοποίηση σχετικής πρόσκλησης ή μη παράδοση Πρόστιμο: 20.000 € (παράγραφος 3) |
| Μη διάθεση του φακέλου τεκμηρίωσης στην Φορολογική Διοίκηση | 1/100 των δηλούμενων ακαθάριστων εσόδων Ελάχιστο 10.000€ και μέγιστο 100.000€ (παράγραφος 2) | Δεν προβλέπεται πρόστιμο |

Σε περίπτωση υποτροπής εντός 5 ετών στην πρώτη υποτροπή επιβάλλεται το διπλάσιο του αρχικού προστίμου και στην δεύτερη υποτροπή επιβάλλεται το τετραπλάσιο του αρχικού προστίμου όπως αυτό ορίζεται στο άρθρο 54 παράγραφος 3 του ΚΦΔ.

Τα πρόστιμα του άρθρου 56 όπως τροποποιήθηκαν με το νόμο 4337/2015 είναι ευνοϊκότερα εκτός από την εκπρόθεσμη διάθεση του φακέλου τεκμηρίωσης στην Φορολογική Διοίκηση, τα οποία είναι αυστηρότερα.

6.4 Άρθρο 57 Πρόστιμο εκπρόθεσμης καταβολής

Το άρθρο 57 του ν.4174/2013 ίσχυσε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 14 του άρθρου 48 του ν. 4223/2013 από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (δηλαδή 31-12-2013) μέχρι την κατάργησή του με το άρθρο 19 του ν. 4321/2015 (όπως και το άρθρο 6 του ν.δ.356/1974, δηλ. του Κ.Ε.Δ.Ε.), που ισχύει από 21.03.2015. Η κατάργηση των προστίμων καταλαμβάνει οφειλές που καταχωρίζονται στα βιβλία εισπρακτέων εσόδων της Φορολογικής Διοίκησης από τη δημοσίευση του ν. 4321/2015.

Σύμφωνα με την αιτιολογική του ν.4321/2015 το άρθρο καταργήθηκε για να αποφευχθεί η υπέρμετρη επιβάρυνση του οφειλέτη με υπέρογκα πρόστιμα αφενός του τόκου του άρθρου 51 του ΚΦΔ και του άρθρου 6 του Κ.Ε.Δ.Ε. και αφετέρου του άρθρου 57, που αποτελεί κατ' ουσία διπλή χρηματική κύρωση.¹

6.5 Άρθρο 58 Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης

Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται αν μετά από έλεγχο με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου σύμφωνα με την παράγραφο 1 προκύπτει ότι ο φόρος της υποβληθείσας φορολογικής δήλωσης υπολείπεται του ελέγχου και επιβάλλεται επί της διαφοράς ή σύμφωνα με την παράγραφο 2 σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου.

¹ Αιτιολογική έκθεση ν. 4321/2015

| ΠΙΝΑΚΑΣ 6.5 | | |
|--|--|---|
| Παραβάσεις Παραγράφου 1 | | |
| Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής | | |
| | Πρόστιμα του άρθρου 58 ν. 4174/2013 όπως τροποποιήθηκε με το ν.4223/2013 και ισχύει από 01.01.2014 έως 16.10.2015 | Πρόστιμα του άρθρου 58 ν. 4174/2013 όπως τροποποιήθηκε με το ν.4337/2015 και ισχύει από 17.10.2015 |
| α. εάν το ποσό της διαφοράς του φόρου, ανέρχεται σε ποσοστό από 5% έως 20% του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση | 10% του ποσού της διαφοράς | 10% του ποσού της διαφοράς |
| <ul style="list-style-type: none"> • β. εάν το ποσό της διαφοράς του φόρου, υπερβαίνει το ποσοστό 20% έως 50% του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση • β. εάν το ποσό της διαφοράς του φόρου, υπερβαίνει το ποσοστό 20% του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση | 30% του ποσού της διαφοράς | 25% του ποσού της διαφοράς |
| γ. εάν το ποσό της διαφοράς του φόρου υπερβαίνει σε ποσοστό το 50% του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση | 100% του ποσού της διαφοράς Και αποδεικνύεται ότι η ανακρίβεια οφείλεται σε πρόθεση του φορολογουμένου | 50% του ποσού της διαφοράς |
| Παράβαση Παραγράφου 2 <ul style="list-style-type: none"> • Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου • Επί εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου το πρόστιμο του προηγούμενου εδαφίου ανέρχεται σε ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) του φόρου. | ίσο με το ποσό του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση 20% του φόρου | ίσο με ποσοστό 50% επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση δεν προσδιορίζεται |

Σημειώνεται ότι με τον 4337/2015 τα πρόστιμα του άρθρου 58 έγιναν ευνοϊκότερα.

Αναφέρουμε δε ότι :

- Στην περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία προκύπτει φόρος προς καταβολή που διαπιστώνεται κατόπιν ελέγχου, έχει εφαρμογή και η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 54, οπότε όπως προβλέπεται με το άρθρο 62 παράγραφος 6 του ΚΦΔ, επιβάλλεται το μεγαλύτερο πρόστιμο μεταξύ του άρθρου 54 παράγραφος 2 και του άρθρου 58 παράγραφος 2.

- Με τις μεταβατικές διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, ορίζεται ότι επί πράξεων προσδιορισμού που εκδίδονται από την κατάθεση του νόμου (12.10.2015) και αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους ή χρήσεις που λήγουν μετά τις 31.12.2013 καθώς και υποθέσεις από 1.1.2014 έως τη δημοσίευση του νόμου (17.10.2015), για τις οποίες είχαν εφαρμογή από 1.1.2014 οι διατάξεις των άρθρων 58 και 59 του ν. 4174/2013, θα επιβάλλονται πλέον τα πρόστιμα των άρθρων 58 και 59, όπως αυτά αντικαταστάθηκαν με τις διατάξεις των παραγράφων 7 και 9 του άρθρου 3 του ν.4337/2015 εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο.
- Στην παράγραφο 7 του άρθρου 62 του ν.4174/2013, όπως προστέθηκε με την παράγραφο 10 του άρθρου 3 του ν.4337/2015, δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ στις περιπτώσεις που επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 58Α.

6.6 Άρθρο 58Α Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας

Με το άρθρο αυτό θεσπίζονται πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με το ΦΠΑ που διαπιστώνονται μετά από έλεγχο. Μετά την κατάργηση της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54 πλέον στις περιπτώσεις που διαπιστώνεται από τον έλεγχο η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, τα μοναδικά πρόστιμα που επιβάλλονται είναι τα πρόστιμα ΦΠΑ της παραγράφου 1 του άρθρου 58Α.

Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα του άρθρου 58Α:

| ΠΙΝΑΚΑΣ 6.6 | | |
|---|--|---|
| ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ | Πρόστιμα του άρθρου 58Α ν. 4174/2013 όπως τέθηκαν με το ν.4337/2015 και ισχύουν από 17.10.2015 έως 24.07.2016 | Πρόστιμα του άρθρου 58Α ν. 4174/2013 όπως τροποποιήθηκαν με το ν.4410/2016 και ισχύουν από 25.07.2016 |
| 1.Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου έκδοση ή λήψη ανακριβούς στοιχείου που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α. | 50% του φόρου που θα προέκυπτε 50% επί της διαφοράς του φόρου | 50% του φόρου που θα προέκυπτε 50% επί της διαφοράς του φόρου Όχι κατώτερο των 250€ σε απλογραφικό σύστημα των 500€ σε διπλογραφικό σύστημα Υποτροπή διαπίστωση μετά από έλεγχο διάπραξης ίδιας παράβασης εντός 5 ετών. Το πρόστιμο στην: 1^η υποτροπή διπλασιάζεται (και το κατώτερο) 2^η υποτροπή τετραπλασιάζεται (και το κατώτερο) |
| 2.Μη υποβολή ή ανακριβής υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ | 50% του φόρου που θα προέκυπτε ή της διαφοράς του φόρου αντίστοιχα | 50% του φόρου που θα προέκυπτε ή της διαφοράς του φόρου αντίστοιχα |
| 3.Άσκηση οικονομικής δραστηριότητας χωρίς υποβολή δήλωσης έναρξης εργασιών (αφορά και απαλλασσόμενους που ξεκινούν δραστηριότητα υποκείμενη στο ΦΠΑ χωρίς υποβολή δήλωσης μεταβολής) | 50% του ποσού του ΦΠΑ που θα έπρεπε να είχε αποδοθεί για όλη τη διάρκεια λειτουργίας Δεν επιβάλλεται το πρόστιμο σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης μεταβολής εφόσον οι φορολογητέες πράξεις καταχωρούνται στις δηλώσεις που υποβάλλονται | 50% του ποσού του ΦΠΑ που θα έπρεπε να είχε αποδοθεί για όλη τη διάρκεια λειτουργίας Δεν επιβάλλεται το πρόστιμο σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης μεταβολής εφόσον οι φορολογητέες πράξεις καταχωρούνται στις δηλώσεις που υποβάλλονται |
| 4.Πρόσωπο μη υπόχρεο σε υποβολή δηλώσεων ΦΠΑ, εκδίδει στοιχεία με ΦΠΑ (παράνομως) χωρίς να έχει υποχρέωση | 50% του αναγραφόμενου φόρου που δεν αποδόθηκε | 50% του αναγραφόμενου φόρου που δεν αποδόθηκε |
| 5.Στην περίπτωση που επιβάλλονται τα πρόστιμα για παραβάσεις των παραγράφων 1, 3 και 4 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2 περί υποβολής ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης | Τα πρόστιμα των παραγράφων 1, 3 και 4 αφαιρούνται από το πρόστιμο της παραγράφου 2 | Τα πρόστιμα των παραγράφων 3 και 4 αφαιρούνται από το πρόστιμο της παραγράφου 2 Ειδικά για παραβάσεις της παραγράφου 1, από το πρόστιμο της παραγράφου 2 αφαιρείται το αναλογικό πρόστιμο του 50% της παραγράφου 1 και όχι το ελάχιστο των 250€ ή 500€ ή το επιβληθέν σε επόμενους ελέγχους διπλάσιο ή τετραπλάσιο εντός πενταετίας |

➤ Σε περίπτωση που διαπιστώνεται από έλεγχο μη υποβολή δήλωσης από την οποία προκύπτει φόρος προς καταβολή, έχει εφαρμογή η παράγραφος 2 του άρθρου 58Α και η παράγραφος 2 του άρθρου 54, οπότε σύμφωνα με το άρθρο 62 παράγραφος 6 του ΚΦΔ, επιβάλλεται το μεγαλύτερο πρόστιμο μεταξύ αυτών.

Με το νόμο 4337/2015 καταργήθηκε η περίπτωση θ της παραγράφου 1 του άρθρου 54 του νόμου 4174/2013 για μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης ή επαγγελματικών στοιχείων και προστέθηκε η παράγραφος 1 του άρθρου 58 Α, η οποία συμπεριέλαβε και την μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση αλλά μόνο για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ και αφήνει στο απυρόβλητο επαγγελματίες που δραστηριοποιούνται σε επαγγέλματα εκτός συστήματος ΦΠΑ. Αρχικά τα πρόστιμα που θεσπίστηκαν με την παράγραφο 1 του άρθρου 58 Α ήταν εξαιρετικά χαμηλά και δεν συνέβαλαν στην μείωση και πάταξη της φοροδιαφυγής.

Η κατάργηση των προστίμων για τις παραβάσεις της μη έκδοσης ή της ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων με το ν.4337/2015 και η επιβολή εξαιρετικά χαμηλών προστίμων σε σχέση με τις παραβάσεις, είχε ως αποτέλεσμα την απώλεια φορολογικών εσόδων και οδήγησε στη δημιουργία κλίματος ατιμωρησίας γι' αυτό κρίθηκε αναγκαίο να τροποποιηθεί η παράγραφος 1 του άρθρου 58 Α με το ν. 4410/2016.

Ο εξορθολογισμός των προστίμων ΦΠΑ όπως αναλυτικά παρουσιάστηκαν, σε συνδυασμό με την εντατικοποίηση των προληπτικών επιτόπιων ελέγχων από την Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων αυξάνουν τη φορολογική συμμόρφωση εκ μέρους των φορολογουμένων.

6.6.1 Αναστολή λειτουργίας επιχειρήσεων

Μετά την εφαρμογή των νέων κυρώσεων για την μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων κρίθηκε ως αναγκαίο μέτρο για την μείωση της φοροδιαφυγής και την αύξηση της φορολογικής συμμόρφωσης, η ενεργοποίηση επιβολής των μέτρων και των διοικητικών κυρώσεων αναστολής λειτουργίας επαγγελματικών εγκαταστάσεων του υφιστάμενου άρθρου 13 παράγραφος 1 του ν.2523/1997 όπως τροποποιήθηκε με τον ν.4223/2013 και εφαρμόστηκε για διαπιστώσεις μέχρι τη δημοσίευση του ν. 4465/2017 στις 04.04.2017.

Για τον εξορθολογισμό και τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας της προβλεπόμενης κύρωσης αναστολής λειτουργίας επαγγελματικών εγκαταστάσεων των υπόχρεων του άρθρου 13 του ν.2523/1997, προστέθηκε το άρθρο 13Α με την παράγραφο 1 του άρθρου 47 του ν. 4465/2017 (ΦΕΚ Α'47/04-04-2017) και ισχύει για διαπιστώσεις από τη δημοσίευσή του 04.04.2017 και εφεξής.

Με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του νέου άρθρου 13Α επιβάλλεται πλέον άμεσα ή αμελλητί από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., κατόπιν έκδοσης ειδικής εντολής ελέγχου από

τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων η αναστολή λειτουργίας της επαγγελματικής εγκατάστασης του υπόχρεου στην οποία διενεργήθηκε ο έλεγχος και όχι όλων των επαγγελματικών εγκαταστάσεων του, όπως ίσχυε προηγουμένως, για 48 ώρες, 96 ώρες 10 ημέρες σε περίπτωση υποτροπής, στις περιπτώσεις που αναλυτικά αναφέρονται στο νόμο, επιβάλλεται δε ειδική χρηματική κύρωση, από 1.000 έως 5.000 ευρώ σύμφωνα με την παρ. 8 του άρθρου 13Α σε συγκεκριμένες επιχειρήσεις που λόγω της φύσεως της δραστηριότητας τους π.χ. ενοικίαση σκαφών αναψυχής, πλανόδιοι πωλητές, γηροκομείο, ξενοδοχείο, φροντιστήριο, ιατρείο, δεν είναι δυνατή η αναστολή ή η επιβολή προστίμου ΦΠΑ επειδή είναι εκτός συστήματος.

6.7 Άρθρο 59 Πρόστιμο μη καταβολής παρακρατούμενων φόρων

Για παραβάσεις σχετικές με παρακρατούμενους φόρους, όπως προβλέπεται ρητά με τον ν.4337/2015, επιβάλλονται πρόστιμα μόνο εφόσον διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου.

Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζονται οι αλλαγές που επήλθαν στα πρόστιμα από την έναρξη του ΚΦΔ την 01.01.2014 μέχρι την τροποποίηση τους με τον ν.4337/2015.

| ΠΙΝΑΚΑΣ 6.7 | | |
|---|---|---|
| Παράβαση | Πρόστιμα του άρθρου 59 ν. 4174/2013 όπως τροποποιήθηκε με το ν.4254/2014 και ίσχυε από 01.01.2014 έως 16.10.2015 | Πρόστιμα του άρθρου 59 ν. 4174/2013 όπως τροποποιήθηκε με τον ν. 4337/2015 και ισχύει από 17.10.2015 |
| Μη υποβολής δήλωσης παρακρατούμενου φόρου από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση απόδοσης φόρου | ίσο με το ποσό του φόρου που δεν αποδόθηκε | 50% επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση |
| Υποβολής ανακριβούς δήλωσης παρακρατούμενου φόρου | ίσο με το ποσό του φόρου που δεν αποδόθηκε | 50% επί της διαφοράς του φόρου |

Αναφέρουμε δε ότι :

- Στην περίπτωση που επιβάλλεται πρόστιμο του άρθρου 59, δεν επιβάλλεται πρόστιμο του άρθρου 58, όπως προβλέπεται με το άρθρο 62 παράγραφος 7 του ΚΦΔ.
- Στην περίπτωση μη υποβολής δήλωσης παρακρατούμενου φόρου από την οποία προκύπτει φόρος προς καταβολή που διαπιστώνεται κατόπιν ελέγχου, έχει εφαρμογή και η διάταξη την παραγράφου 2 του άρθρου 54, οπότε όπως προβλέπεται με το άρθρο 62 παράγραφος 6 του ΚΦΔ, επιβάλλεται το μεγαλύτερο πρόστιμο μεταξύ του άρθρου 54 παράγραφος 2 και του άρθρου 59 παράγραφος 1.

- Με τις μεταβατικές διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, ορίζεται ότι επί πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού που εκδίδονται από την κατάθεση του νόμου (12.10.2015) και αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους ή χρήσεις που λήγουν μετά τις 31.12.2013 καθώς και υποθέσεις από 1.1.2014 έως τη δημοσίευση του νόμου (17.10.2015), για τις οποίες είχαν εφαρμογή από 1.1.2014 οι διατάξεις των άρθρων 58 και 59 του ν. 4174/2013, θα επιβάλλονται πλέον τα πρόστιμα των άρθρων 58 και 59, όπως αυτά αντικαταστάθηκαν με τις διατάξεις των παραγράφων 7 και 9 του άρθρου 3 του ν.4337/2015 εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο.

Σχετικές οδηγίες δόθηκαν και με την ΠΟΛ 1252/2015.

Με τον ν. 4337/2015, εξορθολογίζεται το ύψος των προστίμων για τις παραβάσεις της υποβολής ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης παρακρατούμενων φόρων του άρθρου 59, που επιβλήθηκαν αρχικά με το νόμο 4174/2013. Επίσης με τις μεταβατικές διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 7 του ίδιου νόμου 4337/2015 ισχύει το ευνοϊκότερο και για υποθέσεις από 01.01.2014 για πράξεις που εκδίδονται από την ημερομηνία κατάθεσης του νέου νόμου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ

7.1 Εισαγωγή

Στο παρόν κεφάλαιο της εργασίας θα επιχειρηθεί να αναδειχθεί με την πρακτική εφαρμογή μέσω παραδειγμάτων, διαχρονικά, ώστε να γίνει περισσότερο κατανοητή η προσπάθεια εξορθολογισμού των διοικητικών κυρώσεων με τον Κώδικα.

7.2 Παραδείγματα

Αναλυτικά στα προηγούμενα κεφάλαια έχουν παρουσιαστεί οι συνεχείς τροποποιήσεις, προσθήκες, μεταβατικές διατάξεις και καταργήσεις, άρθρων, λέξεων – φράσεων και διατάξεων νόμων, με τις οποίες έχει επιχειρηθεί ο εξορθολογισμός των κυρώσεων με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας νόμος 4174/2013.

Παράδειγμα 1

Σε ατομική επιχείρηση που τηρεί διπλογραφικό λογιστικό σύστημα (Γ κατηγορίας) διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος των χρήσεων 2010, 2011 και 2012 από Ελεγκτικό Κέντρο Δ.Ο.Υ. και διαπιστώθηκαν οι εξής παραβάσεις:

1. Στις 11.8.2010 η επιχείρηση δεν είχε εκδώσει ένα τιμολόγιο πώλησης αξίας 20.000,00 ευρώ,
2. Στις 30.12.2011 είχε εκδώσει εικονικό τιμολόγιο αξίας 35.000,00 ευρώ και
3. Στις 25.11.2012 είχε λάβει εικονικό τιμολόγιο ως προς το πρόσωπο του εκδότη αξίας 10.000,00 ευρώ.

Ανάλογα με τη χρονική περίοδο που πραγματοποιείται ο έλεγχος θα επιβληθούν οι κυρώσεις που ισχύουν αντίστοιχα. Αν υποθέσουμε ότι ο έλεγχος ολοκληρώθηκε

- α) 10.05.2013,
- β) 25.06.2014 και
- γ) 20.12.2015, θα επιβαλλόταν οι κυρώσεις:

| ΠΙΝΑΚΑΣ Α. ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΚΥΡΩΣΕΩΝ Κ.Β.Σ. - Κ.Φ.Α.Σ. ΟΠΩΣ ΙΣΧΥΟΥΝ ΑΝΑ ΧΡΟΝΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟ | | | |
|---|---|---|--|
| ΠΑΡΑΒΑΣΗ-ΧΡΗΣΗ | ΠΕΡΑΣ ΕΛΕΓΧΟΥ 10.05.2013 | ΠΕΡΑΣ ΕΛΕΓΧΟΥ 25.06.2014 | ΠΕΡΑΣ ΕΛΕΓΧΟΥ 20.12.2015 |
| Μη έκδοση στοιχείου αξίας 20.000,00€ το 2010 | 20.000χ100%=20.000 (ισόποσο) άρθρο 5 παραγρ. 10 περ. α΄ Ν. 2523/97 συμβιβασμός στο 1/2 άρθρο 9 παρ. 6 Ν. 2523/97 10.000 | 20.000χ40%=8.000 άρθρο 55 παραγρ. 2 περ. α΄ Ν.4174/2013 Δεν περιορίζεται Με αίτημά του, ν.4254/2014 (αν όχι ισχύει Ν. 2523/97) | 20.000χ25%=5.000 άρθρο 7 παραγρ. 3 περ. στ΄ Ν.4337/2015 Δεν περιορίζεται |
| Έκδοση εικονικού στοιχείου αξίας 35.000,00€ το 2011 | 35.000χ200%=70.000 άρθρο 5 παραγρ. 10 περ. β΄ Ν. 2523/97 συμβιβασμός στο 1/2 άρθρο 9 παρ. 6 Ν. 2523/97 35.000 | 35.000χ50%=17.500 άρθρο 55 παραγρ. 2 περ. γ αα΄ Ν.4174/2013 Δεν περιορίζεται Με αίτημά του, ν.4254/2014 (αν όχι ισχύει Ν. 2523/97) | 35.000χ40%=14.000 άρθρο 7 παραγρ. 3 περ. β΄ Ν.4337/2015 Δεν περιορίζεται |
| Λήψη εικονικού στοιχείου ως προς το πρόσωπο του εκδότη με αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος αξίας 10.000,00€ το 2012 | 10.000χ200%χ50%=10.000 άρθρο 5 παραγρ. 10 περ. β΄ Ν. 2523/97 συμβιβασμός στο 1/2 άρθρο 9 παρ. 6 Ν. 2523/97 5.000 | 10.000χ25%=2.500 άρθρο 55 παραγρ. 2 περ. γ αα΄ Ν.4174/2013 Δεν περιορίζεται Με αίτημά του, ν.4254/2014 (αν όχι ισχύει Ν. 2523/97) | 10.000χ20%=2.000 άρθρο 7 παραγρ. 3 περ. δ΄ Ν.4337/2015 Δεν περιορίζεται |

ΠΙΝΑΚΑΣ Β ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΚΥΡΩΣΕΩΝ Φ.Π.Α. ΟΠΩΣ ΙΣΧΥΟΥΝ ΑΝΑ ΧΡΟΝΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟ

| ΠΑΡΑΒΑΣΗ-ΧΡΗΣΗ | ΠΕΡΑΣ ΕΛΕΓΧΟΥ 10.05.2013 | ΠΕΡΑΣ ΕΛΕΓΧΟΥ 25.06.2014 | ΠΕΡΑΣ ΕΛΕΓΧΟΥ 20.12.2015 |
|---|---|--|--|
| Μη έκδοση στοιχείου αξίας 20.000,00€ το 2010 | Καταλογισμός ΦΠΑ 20.000χ23%=4.600 πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 3%/μήνα μέχρι τον έλεγχο όχι πάνω από 120% 31μήνες χ3= 91% 4.600χ91%=4.186 Συνολικό ποσό ελέγχου 8.786 Ο πρόσθετος φόρος συμβιβάζεται στο1/3 | Καταλογισμός ΦΠΑ 20.000χ23%=4.600 πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 3%/μήνα μέχρι τον έλεγχο όχι πάνω από 120% 4.600χ120%=5.520 Συνολικό ποσό ελέγχου 10.120 Ο πρόσθετος φόρος συμβιβάζεται στο1/3 | Καταλογισμός ΦΠΑ 20.000χ23%=4.600 πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 3%/μήνα μέχρι τον έλεγχο όχι πάνω από 120% 4.600χ120%=5.520 Συνολικό ποσό ελέγχου 10.120 Ο πρόσθετος φόρος συμβιβάζεται στο1/3 |
| Έκδοση εικονικού στοιχείου αξίας 35.000,00€ το 2011 αν δεν αποδόθηκε ο Φ.Π.Α. από τον εκδότη τότε γίνεται και καταλογισμός του Φ.Π.Α. | 35.000χ 23% = 8.050 8.050χ3=24.150 άρθρο 6 παραγρ. 1 Ν. 2523/97 συμβιβασμός στο 1/3 άρθρο 9 παρ. 6 Ν. 2523/97 8.050 | 35.000χ 23% = 8.050 8.050χ50%=4.025 άρθρο 55 παραγρ. 2 περ. δ' Ν.4174/2013 Δεν περιορίζεται Με αίτημά του, ν.4254/2014 (αν όχι ισχύει Ν. 2523/97) | 35.000χ 23% = 8.050 8.050χ50%=4.025 άρθρο 55 παραγρ. 2 περ. δ' Ν.4174/2013 σε συνδυασμό άρθρο 7 παραγρ. 8 Ν.4337/2015 Δεν περιορίζεται Με αίτημά του, ν.4254/2014 (αν όχι ισχύει Ν.2523/97) |
| Λήψη εικονικού στοιχείου ως προς το πρόσωπο του εκδότη με αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος αξίας 10.000,00€ το 2012 | A. 10.000χ23%=2.300 2.300χ3= 6.900 άρθρο 6 παραγρ. 1 Ν.2523/97 συμβιβασμός στο 1/3 άρθρο 9 παρ. 6 Ν. 2523/97 2.300 B. Καταλογισμός ΦΠΑ 10.000χ23%=2.300 πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 3%/μήνα μέχρι τον έλεγχο όχι πάνω από 120% 4μήνες χ3= 12% 2.300χ12%=276 Συνολικό ποσό ελέγχου 2.576 Ο πρόσθετος φόρος συμβιβάζεται στο1/3 | A. 10.000χ23%=2.300 2.300χ50%= 1.150 άρθρο 55 παραγρ. 2 περ. δ' Ν.4174/2013 Δεν περιορίζεται Με αίτημά του, ν.4254/2014 (αν όχι ισχύει Ν. 2523/97) B. Καταλογισμός ΦΠΑ 10.000χ23%=2.300 πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 3%/μήνα μέχρι τον έλεγχο όχι πάνω από 120% 17μήνες χ3= 51% 2.300χ51%=1173 Συνολικό ποσό ελέγχου 3.473 Ο πρόσθετος φόρος συμβιβάζεται στο1/3 | A. 10.000χ23%=2.300 2.300χ50%= 1.150 άρθρο 55 παραγρ. 2 περ. δ' Ν.4174/2013 σε συνδυασμό άρθρο 7 παραγρ. 8 Ν.4337/2015 Δεν περιορίζεται Με αίτημά του, ν.4254/2014 (αν όχι ισχύει Ν. 2523/97) B. Καταλογισμός ΦΠΑ 10.000χ23%=2.300 πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 3%/μήνα μέχρι τον έλεγχο όχι πάνω από 120% 2.300χ120%=2760 Συνολικό ποσό ελέγχου 5.060 Ο πρόσθετος φόρος συμβιβάζεται στο1/3 |

Πλέον των ανωτέρω υποβάλλονται μηνυτήριες αναφορές για την επιβολή και των αντίστοιχων ποινικών κυρώσεων.

Παράδειγμα 2

Σε εταιρία που τηρεί διπλογραφικό λογιστικό σύστημα διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος από Ελεγκτικό Κέντρο Δ.Ο.Υ. που ολοκληρώθηκε 10.09.2017 για τις χρήσεις 2014, 2015 και 2016 και διαπίστωσε τις εξής παραβάσεις:

1. Στις 25.9.2014 είχε εκδώσει εικονικό τιμολόγιο αξίας 26.000,00 ευρώ
2. Στις 20.10.2014 η επιχείρηση δεν διαφύλαξε την φορολογική ταμειακή της μηχανή
3. Στις 27.12.2015 η επιχείρηση εξέδωσε εικονικό τιμολόγιο αξίας 5.000,00 ευρώ
4. Στις 30.3.2016 η επιχείρηση δεν είχε διαφυλάξει τη φορολογική μνήμη μιας εκ των χρησιμοποιούμενων Φ.Η.Μ. (Φορολογικός Ηλεκτρονικός Μηχανισμός).
5. Στις 15.11.2016 η επιχείρηση εξέδιδε Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης από παραβιασμένο Φ.Η.Μ (Φορολογικός Ηλεκτρονικός Μηχανισμός).

Ανάλογα με τη χρονική περίοδο που διαπράχθηκαν οι παραβάσεις θα επιβληθούν οι αντίστοιχες κυρώσεις που ισχύουν, σχετικές με τα βιβλία και το ΦΠΑ.

- Για την παράβαση νούμερο **1** έκδοση εικονικού στη χρήση 2014 α) Θα εκδοθεί πράξη προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. $26.000,00 * 40\% = 10.400,00$ ευρώ (άρθρο 7 παρ. 3β' του Ν. 4337/2015) β) Θα εκδοθεί πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. $26.000,00 * 23\% \chi 50\% = 2.990,00$ ευρώ (άρθρο 55 παρ. 2δ του Ν.4174/2013, όπως ίσχυε κατά το χρόνο της παράβασης) γ) Θα υποβληθεί μηνυτήρια αναφορά άρθρου 55Α παρ.1 του Ν. 4174/2013 για την επιβολή των ποινικών κυρώσεων που προβλέπονται.
- Για την παράβαση νούμερο **2** θα εκδοθεί πράξη επιβολής προστίμου 4.500 ευρώ (Γ' κατηγορίας βιβλίων $900 * \Sigma B 5 = 4.500$ ασυμβίβαστο), με το πρόστιμο που προβλέπεται από το άρθρο 10 του 1809/1988 όπως ισχύει με την παρ. 2 άρθρο 38 του ν.4308/2014,
- Για την παράβαση νούμερο **3** α) δεν θα επιβληθεί πρόστιμο, γιατί μετά το Ν. 4337/2015 δεν επιβάλλεται πρόστιμο για τα εικονικά (το άρθρο 55 παρ.2 του Ν. 4174/2013 καταργήθηκε με την παρ. 4β' του Ν. 4337/2015 από 17.10.2015) β) Θα υποβληθεί μηνυτήρια αναφορά, σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 55 Α παρ.1, 66 παρ.5 και 68 παρ.1 του Ν.4174/2013.

- Για την παράβαση νούμερο **4** θα εκδοθεί πράξη επιβολής προστίμου 2.500,00 ευρώ (σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 13, του άρθρου 54 παρ.1η και της παρ.2ε του Ν. 4174/2013)
- Για την παράβαση νούμερο **5** θα εκδοθεί πράξη προστίμου 5.000,00 ευρώ (σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1ι και της παρ. 2ζ του Ν. 4174/2013)

Παράδειγμα 3

Στον φορολογούμενο Α, ο οποίος είναι υπόχρεος σε τήρηση απλογραφικού λογιστικού συστήματος έχει διαπιστωθεί κατά τη διενέργεια προληπτικού έλεγχου στις 15.07.2016 η μη έκδοση ενός στοιχείου αξίας 200 ευρώ και του επιβλήθηκε για τη μη έκδοση του στοιχείου αυτού από το οποίο θα προέκυπτε ΦΠΑ 48,00 ευρώ, πρόστιμο 250 ευρώ, ως ελάχιστο πρόστιμο (άρθρο 58Α παρ.1 δεύτερο εδάφιο του Ν. 4174/2013), δεδομένου ότι στην περίπτωση αυτή είναι μικρότερο το 50% του φόρου που ισούται με 24 ευρώ ($48,00 \text{ ευρώ} * 50\% = 24,00 < 250,00$).

Σε μεταγενέστερο έλεγχο διαπιστώνεται ότι ο ίδιος φορολογούμενος έχει υποβάλει ανακριβής περιοδική δήλωση ΦΠΑ 3^{ου} τριμήνου 2016 και η ανακρίβεια προσδιορίζεται στο ποσό των 48,00 ευρώ οφειλόμενη μόνο στη μη έκδοση του ανωτέρω στοιχείου.

Προκειμένου να μη σωρευθούν τα πρόστιμα των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 58 Α, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 5 του ίδιου άρθρου, δεν αφαιρείται από το πρόστιμο της παραγράφου 2 (48,00 ευρώ) το ελάχιστο επιβληθέν πρόστιμο της παραγράφου 1 των 250,00 ευρώ, αλλά το αναλογικό πρόστιμο του 50% του ΦΠΑ επί της αξίας των στοιχείων που δεν εκδόθηκαν, δηλαδή τα 48,00 ευρώ, και εντέλει δεν επιβάλλεται ποσό προστίμου για την παράβαση της παραγράφου 2.

Σε έλεγχο που διενεργήθηκε στις 20.09.2016 στον φορολογούμενο Α διαπιστώθηκε η μη έκδοση 5 φορολογικών στοιχείων αξίας 200,00 ευρώ από τα οποία θα προέκυπτε ΦΠΑ 26,00 ευρώ. Επειδή υπέπεσε στη ίδια παράβαση εντός πενταετίας, επιβάλλεται πρόστιμο 500,00 ευρώ ($26,00 * 100\% = 26,00 < 500,00$), άρα επιβάλλεται το ελάχιστο προβλεπόμενο πρόστιμο για την κατηγορία των βιβλίων για πρώτη υποτροπή άρθρο 58Α παρ.1 δεύτερο εδάφιο του Ν. 4174/2013.

Στον ίδιο και πάλι φορολογούμενο σε έλεγχο που του έγινε στις 18.11.2016 διαπιστώθηκε παράβαση για μη έκδοση 4 φορολογικών στοιχείων αξίας 300,00 ευρώ από τα οποία θα προέκυπτε ΦΠΑ 39,00 ευρώ. Λόγω της υποτροπής θα επιβληθεί πρόστιμο 1.000,00 ευρώ ($39,00 * 200\% \text{ πρόστιμο} = 78,00 < 1.000,00$), άρα επιβάλλεται το ελάχιστο προβλεπόμενο

πρόστιμο με βάση την κατηγορία βιβλίων για επόμενη υποτροπή άρθρο 58Α παρ.1 δεύτερο εδάφιο του Ν. 4174/2013.

Παράδειγμα 4

Στην επιχείρηση X με υποχρέωση τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος έχει διαπιστωθεί κατά τη διενέργεια προληπτικού έλεγχου στις 20.08.2017 παράβαση για μη έκδοση 12 αποδείξεων λιανικής πώλησης αξίας 496 ευρώ που εμπεριέχουν ΦΠΑ 96 ευρώ.

α) θα εκδοθεί πράξη προστίμου ΦΠΑ 500,00 ευρώ ως ελάχιστο πρόστιμο [άρθρο 58Α παρ.1 δεύτερο εδάφιο του Ν. 4174/2013, αφού το πρόστιμο του πρώτου εδαφίου (Φ.Π.Α. $96 * 50\% = 48$ ευρώ) είναι μικρότερο των 500,00 ευρώ].

β) Θα ληφθούν τα μέτρα του άρθρου 13 Α παρ.1 του Ν. 2523/1997, αναστολή λειτουργίας των επαγγελματικών εγκαταστάσεων για 48 ώρες, από τα ελεγκτικά όργανα που διενεργούν τον έλεγχο ύστερα από ειδική εντολή, λόγω μη έκδοσης στοιχείων (Α.Λ.Π.) πάνω από 10, (σχετική και η ΑΥΟ ΠΟΛ. 1102/2017 – ΦΕΚ 2382/Β'/13.7.2017).

Σε μεταγενέστερο έλεγχο διαπιστώνεται υποβολή ανακριβούς περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ Αυγούστου 2017 ποσού 250 ευρώ (παράβαση παραγράφου 2 του άρθρου 58Α) και διαπιστώνεται ότι μέρος της ανακρίβειας της δήλωσης οφείλεται στην προαναφερθείσα παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων στις 20.08.2017.

Προκειμένου να μη σωρευθούν τα πρόστιμα των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 58 Α, αφαιρείται το πρόστιμο της παραγράφου 1 ως εξής.

Ανακρίβεια δήλωσης 250 ευρώ

Πρόστιμο παρ. 2 (=250 ευρώ * 50%) 125,00 ευρώ

Πρόστιμο παρ.1(=96 ευρώ * 50%) μείον 48,00 ευρώ

Υπόλοιπο 77,00 ευρώ

Επομένως, θα επιβληθεί πρόστιμο για την παράβαση της παραγράφου 2 το ποσό των 77,00 ευρώ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

Στο κεφάλαιο αυτό της εργασίας θα αναδειχθούν τα συμπεράσματα, από τις αλλαγές στο νομοθετικό πλαίσιο του διοικητικού φορολογικού ποινολογίου, που επιχειρήθηκε στο προηγούμενο κεφάλαιο να γίνουν πιο κατανοητές με τις πρακτικές εφαρμογές και θα προσπαθήσουμε να προτείνουμε ιδέες για καλύτερη και πιο σύγχρονη εφαρμογή του ΚΦΔ.

Τα επί σειρά δεκαετιών υψηλά επιβαλλόμενα πρόστιμα για παραβίαση των διατάξεων που αφορούσαν στην τήρηση βιβλίων και στοιχείων, όπως τα πρόστιμα για μη έκδοση ή/και ανακριβή έκδοση, έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων κλπ., καθώς και τα πρόστιμα για μη καταβολή φόρων και μη υποβολή κάθε είδους δηλώσεων κ.λ., εξορθολογίστηκαν με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και διαχρονικά με τις τροποποιήσεις του, μειώθηκαν ώστε να συμβάλουν στην κατεύθυνση της συμμόρφωσης, της πρόληψης και της αποτροπής της παραβατικής συμπεριφοράς και όχι μόνο της τιμωρίας των επιχειρήσεων, των επαγγελματιών και των προσώπων-οντοτήτων που παραβιάζουν τη φορολογική νομοθεσία.

Επίσης, λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι η αυστηρότητα των επαπειλούμενων διοικητικών κυρώσεων δεν συνιστά παράγοντα φορολογικής συμμόρφωσης, επιχειρήθηκε η αναδόμηση του φορολογικού διοικητικού ποινολογίου με το νόμο 4337/2015, ο οποίος επέφερε ριζικές αλλαγές στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας αναδιατάσσοντας το κυρωτικό πλαίσιο προστίμων για έκδοση και λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων μέχρι την ισχύ τους στις 16.10.2015 και τελικά καταργώντας τελείως τις διοικητικές κυρώσεις αυτών.

Συμπερασματικά θα μπορούσαμε να ισχυριστούμε ότι η εξομάλυνση και ο εξορθολογισμός των φορολογικών-διοικητικών προστίμων που επιχειρήθηκε, αν συνδυαστεί παράλληλα με την βελτιστοποίηση του προληπτικού μηχανισμού, θα πετύχει καλύτερα αποτελέσματα στην κατεύθυνση της συμμόρφωσης, τον περιορισμό της φοροδιαφυγής και περαιτέρω την αύξηση των δημοσίων εσόδων.

Περιορισμό της παρούσας διπλωματικής αποτέλεσε το γεγονός ότι δεν εξετάστηκε το κατά πόσο η εφαρμογή του νόμου 4174/2013 επέδρασε αποτελεσματικά στην οικειοθελή

συμμόρφωση και την μείωση της φορολογικής παραβατικότητας των επιχειρήσεων ή χρειάζεται περαιτέρω αλλαγή. Ωστόσο κάτι τέτοιο προτείνεται ως μελλοντική έρευνα.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ελληνική Βιβλιογραφία

Αιτιολογική έκθεση του 4174/2013, 2013, χ.σ.

Αλιπαρμάκης Χ. (2016), Νέο ποινολόγιο, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας ν.4174/2013 - επικαιροποιημένος με τον ν.4254/2014, ν.4321/2015, ν.4342/2015

Αναστασόπουλος Δ., Αφράτη Α. (2015), ν.4174/2013

Αργυρός Η. (2017), Φορολογικό ποινολόγιο - Φορολογικές κυρώσεις

Ασπασία Μ., Παπαϊωάννου Ν., «Δελτίο φορολογικής νομοθεσίας», τ. 2013, 2014, 2015, 2017.

Διεύθυνση Επιστημονικών Μελετών της Βουλής, νόμος 4174/2013

Μπακάλης Ε, Πανταζόπουλος Π. (2016), Φορολογική Διαδικασία

Μέντης Γ.(2016), Κώδικας φορολογικής διαδικασίας

Σταματόπουλος Δ. (2005), Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων, ανάλυση – ερμηνεία

Τότσης Χ. (2017), Φορολογικό Ποινολόγιο

Τότσης Χ. (2016), Φορολογικό Ποινολόγιο

Τότσης Χ. (2015), Φορολογικό Ποινολόγιο- Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (4174/2013)- Κώδικας Διοικητικών και Ποινικών Κυρώσεων (Ν. 2523/97)

ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΩΝ ΚΑΙ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ, 2015, Εκδότης ASTBOOKS

Φορολογική επιθεώρηση, 2013, 2014, 2015, 2016

Σεμινάρια – Μελέτες

Αργυρός Η. ,2017,2016, Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ.)

Διονυσοπούλου Ν., 2015, Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις, ν. 4174/2013

Ξενόγλωσση Βιβλιογραφία

- Andreoni, J., Erard, B., & Feinstein, J. (1998). Tax compliance. *Journal of economic literature*, 36(2), 818-860.
- Cummings, R. G., Martinez-Vazquez, J., McKee, M., & Torgler, B. (2009). Tax morale affects tax compliance: Evidence from surveys and an artefactual field experiment. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 70(3), 447-457.
- Doran, M. (2009). Tax penalties and tax compliance. *Harv. J. on Legis.*, 46, 111.
- Feld, L. P., & Frey, B. S. (2007). Tax compliance as the result of a psychological tax contract: The role of incentives and responsive regulation. *Law & Policy*, 29(1), 102-120.
- Kirchler, E., Muehlbacher, S., Kastlunger, B., & Wahl, I. (2010). Why pay taxes? A review of tax compliance decisions. Developing alternative frameworks for explaining tax compliance, 15-31.
- Landsberger, M., & Meilijson, I. (1982). Incentive generating state dependent penalty system: The case of income tax evasion. *Journal of Public Economics*, 19(3), 333-352
- Snow, A., & Warren, R. S. (2005). Tax evasion under random audits with uncertain detection. *Economics Letters*, 88(1), 97-100.
- Swistak, A. (2016). Tax penalties in SME tax compliance. *Financial theory and practice*, 40(1), 129-147
- Wenzel, M. (2005). Motivation or rationalisation? Causal relations between ethics, norms and tax compliance. *Journal of Economic Psychology*, 26(4), 491-508
- Witte, A. D., & Woodbury, D. F. (1985). The effect of tax laws and tax administration on tax compliance: The case of the US individual income tax. *National Tax Journal*, 1-13

ΠΗΓΕΣ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟΥ

<http://www.taxheaven.re>

<http://www.e-forologia.gr>

<http://www.forin.gr>

<http://www.gsis.gr>

ΠΟΛ (ερμηνευτικές πολυγραφημένες αποφάσεις)

ΠΟΛ 1002/2017 «Συμπλήρωση της ΠΟΛ 1004/2015 απόφασης Γ.Γ.Δ.Ε. περί του πιστοποιητικού του άρθρου 54Α του ν. 4174/2013»

ΠΟΛ 1004/2015 «Πιστοποιητικό του άρθρου 54Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ετών 2015 και επομένων»

ΠΟΛ 1015/2015 «Τροποποίηση της ΠΟΛ.1004/2015 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων»

ΠΟΛ 1038/2015 {Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθ. ΠΟΛ.1282/ 31.12.2013 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (Φ.Ε.Κ. 54/Β'/16.1.2014) «Προληπτικά ή διασφαλιστικά του δημοσίου συμφέροντος μέτρα άμεσου και επείγοντος χαρακτήρα σε περίπτωση φοροδιαφυγής, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 5, 6 και 7 του άρθρου 46 του ν.4174/2013, εξειδίκευση των προσώπων σε βάρος των οποίων αυτά επιβάλλονται, καθορισμός των περιπτώσεων ολικής ή μερικής άρσης των μέτρων και μη εφαρμογής αυτών, προσδιορισμός χρόνου διατήρησής τους και άλλων ειδικότερων θεμάτων»}

ΠΟΛ 1112/2016 «Κοινοποίηση διατάξεων του άρθρου «Τροποποιήσεις του άρθρου 58 Α του ν. 4174/2013» του κατατεθέντος στην Βουλή των Ελλήνων προς ψήφιση σχεδίου νόμου «Τροποποιήσεις του Εθνικού Τελωνειακού Κώδικα προς ενίσχυση της καταπολέμησης της παράνομης εμπορίας καπνού και βιομηχανοποιημένων καπνών και Ίδρυση Συντονιστικού Κέντρου για την Καταπολέμηση του Λαθρεμπορίου, εναρμόνιση της ελληνικής νομοθεσίας προς την Απόφαση 2009/917/ΔΕΥ του Συμβουλίου της 30ης Νοεμβρίου 2009 για τη χρήση της πληροφορικής για τελωνειακούς σκοπούς και άλλες διατάξεις αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών και ενσωμάτωση στην εθνική νομοθεσία των άρθρων 15, 16 και 18 της Οδηγίας 2014/40/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 3ης Απριλίου 2014 για την προσέγγιση των νομοθετικών, κανονιστικών και διοικητικών διατάξεων των κρατών-μελών σχετικά με την κατασκευή, την παρουσίαση και την πώληση προϊόντων καπνού και συναφών προϊόντων και την κατάργηση της Οδηγίας 2001/37/ΕΚ», αναφορικά με τα πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας»

ΠΟΛ 1114/2015 «Τροποποίηση της απόφασης ΠΟΛ 1004/2015 περί του πιστοποιητικού του άρθρου 54Α του Ν. 4174/2013»

ΠΟΛ 1155/2016 « Διευκρινίσεις αναφορικά με την επιβολή προστίμων για παραβάσεις ΦΠΑ του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013 (Α' 170), όπως τροποποιήθηκε με το ν. 4410/2016 (Α' 141) και ισχύει»

ΠΟΛ 1210/2013 «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 55 και 66 του ν. 4174/26.7.2013 (ΦΕΚ 170/Α), «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις» σχετικά με την επιβολή προστίμων για τη μη έκδοση, την έκδοση ανακριβών, πλαστών, εικονικών και τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων»

ΠΟΛ 1226/2013 «Διαδικασία βεβαίωσης και καταβολής των ποσών που προκύπτουν μετά τον επανυπολογισμό των προστίμων με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 και των μεταβατικών διατάξεων των παραγράφων 4 και 5 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α')»

ΠΟΛ 1252/2015 «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62)»

ΠΟΛ 1255/2015 «Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων των άρθρων 3 και 7 του ν.4337/2015 (Φ.Ε.Κ. 129/Α'/17.10.2015) και του άρθρου 51 του ν.4342/2015 (Φ.Ε.Κ. 143/Α'/9.11.2015), σχετικά με την επιβολή προληπτικών ή διασφαλιστικών του δημοσίου συμφέροντος μέτρων άμεσου και επείγοντος χαρακτήρα»