

ΚΑΣΤΡΙΝΑΚΗ ΜΑΡΙΑ
ΓΕΩΡΓΑΚΗ ΣΤΑΜΑΤΑ
ΒΛΑΧΟΠΟΥΛΟΥ ΑΛΕΞΑΝΔΡΑ

Φ Ο Ρ Ο Λ Ο Γ Ι Α Α Ε

ΑΘΗΝΑ 1988



ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ	1147
----------------------	------

ΚΑΣΤΡΙΝΑΚΗ ΜΑΡΙΑ
ΓΕΩΡΓΑΚΗ ΣΤΑΜΑΤΑ
ΒΛΑΧΟΠΟΥΛΟΥ ΑΛΕΞΑΝΔΡΑ

Φ Ο Ρ Ο Λ Ο Γ Ι Α Α Ε

- ΛΕΠΤΟΜΕΡΗΣ ΕΡΕΥΝΑ ΚΑΙ ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΑΝΕΠΑΡΚΕΙΑΣ ΚΑΙ ΑΝΑΚΡΙ-
ΒΕΙΑΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΑΕ
ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΜΕΤΑΧΕΙΡΗΣΗ ΑΥΤΩΝ
- ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΠΡΟΣΘΕΤΩΝ ΦΟΡΩΝ ΚΑΙ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ ΓΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ
ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ
- ΣΕ ΤΟ ΑΠΕΒΛΕΨΕ Ο ΝΟΜΟΘΕΤΗΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΔΙΑΦΟΡΟΠΟΙΗΣΗ ΣΥΝΤΕ-
ΛΕΣΤΩΝ ΦΟΡΩΝ ΚΑΙ ΚΕΡΔΩΝ ΑΕ ΜΕ ΜΕΤΟΧΕΣ ΜΗ ΕΙΣΗΓΜΕΝΕΣ
ΣΤΟ ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΗΡΙΟ ΑΣΙΩΝ ΚΑΙ ΜΕ ΜΕΤΟΧΕΣ ΕΙΣΗΓΜΕΝΕΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ
Τ Ε Ι ΛΟΓΙΣΤΩΝ ΠΑΤΡΑΣ

ΑΘΗΝΑ 1988

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η Α.Ε. υποχρεούται να τηρεί λογιστικά βιβλία κατά τη διπλογραφική μέθοδο και να εφαρμόζει οποιοδήποτε λογιστικό σύστημα εγγραφών , κατά τις παραδεγμένες αρχές της λογιστικής. Η επιλογή του εφαρμοστέου σε κάθε Α.Ε. συστήματος εγγραφών ,πραγματοποιείται ανάλογα με τις ανάγκες της επιχείρησης.

Οποιοδήποτε όμως σύστημα εγγραφών και αν χρησιμοποιεί, τα βιβλία πρέπει να τηρηθούν κατά τις παραδεγμένες αρχές της λογιστικής, ώστε απ'αυτά να προκύπτει η πραγματική εικόνα της περιουσίας και των οικονομικών αποτελεσμάτων της Α.Ε. και να παρέχεται η δυνατότητα εύκολου ελέγχου των δεδομένων των βιβλίων.

Οι Α.Ε. ανεξάρτητα από το ύψος των εσόδων που πραγματοποιούν έχουν υποχρέωση να τηρούν τα παρακάτω βιβλία:

Α. Ημερολόγιο: α) Ταμείου , β) Διαφόρων πράξεων, γ) Συγκεντρωτικό.

Β. Γενικό Καθολικό με τους λογ/σμούς τουλάχιστον που προβλέπει ο Κ.Φ.Σ.

Γ. Αναλυτικό Καθολικό για κάθε περιληπτικό λογ/σμό του Γενικού Καθολικού εφ'όσον δεν αναλύεται ο τελευταίος είτε στο Γενικό Καθολικό, είτε σε ξεχωριστές στήλες του ημερολογίου.

Δ. Βιβλίο απογραφών και Ισολογισμού.

Ε. Βιβλίο αποθήκης υπό προϋποθέσεις (άρθρο 8 ΚΦΣ)

ΣΤ. Βιβλίο παραγωγής και Κοστολογίου υπό προϋποθέσεις

(άρθρ. 9 Κ.Φ.Σ.)

Ζ' Βιβλίο πρακτικών Γενικών Συνελεύσεων των μετόχων.

Η' Βιβλίο πρακτικών Διοικητικού Συμβουλίου.

Θ' Βιβλίο μητρώου μετόχων και βιβλίο μετόων.

Βασικός σκοπός της τηρήσεως των παραπάνω βιβλίων είναι η διασφάλιση των προϋποθέσεων της εφαρμογής των φορολογικών βάσει πραγματικών δεδομένων. Γι' αυτό στις περιπτώσεις που τηρούνται επακριβώς και ακριβώς τα οριζόμενα από τον Κ.Φ.Σ. βιβλία και στοιχεία είναι απαραίτητος και ο σεβασμός τούτων. Άρθρα του Κ.Φ.Σ. θίγουν πότα τα βιβλία και στοιχεία μπορούν να κριθούν ανεπαρκή και πότε ανακριβή.

Όταν τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή ο Οικονομικός Έφορος υποχρεούται να μην αναγνωρίζει τα προκύπτοντα δεδομένα ή οικονομικά αποτελέσματα, να απορρίπτει τα βιβλία και στοιχεία αυτά και να προσδιορίζει τα οικονομικά αποτελέσματα εξωλογιστικώς.

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ

- Λεπτομερής έρευνα και ανάπτυξη ανεπάρκειας και ανακρίβειας βιβλίων Α.Ε.
- Συνέπειες ως προς την φορολογική μεταχείριση αυτών.

1.1. ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΑΝΕΠΑΡΚΕΙΑΣ ΒΙΒΛΙΩΝ

Παρακάτω θα διαπραγματευτούμε το θέμα της ανεπάρκειας των βιβλίων σύμφωνα με αυτά που ορίζει ο νομοθέτης και με ερμηνείες που κατά καιρούς έχουν δοθεί.

Έτσι λοιπόν τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή όταν ο υπόχρεος δεν τηρεί ή δεν εκδίδει ή δεν φυλάσσει όλα τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται για την κατηγορία στην οποία υπάγεται.

Επίσης τα βιβλία μπορούν να κριθούν σαν ανεπαρκή όταν δεν ενημερώνονται εμπρόθεσμα, δην τηρούνται κατά τον οριζόμενο τρόπο, έχουν υλικές αλλοιώσεις και δυσδιάκριτα διορθωμένες εγγραφές.

Συνέπεια των πράξεων ή παραλείψεων καθίσταται αδύνατη η διενέργεια των προσηκουσών ελεγκτικών επαληθεύσεων.-

Σε κάθε περίπτωση πρέπει να εξετάζεται αν η ανεπάρκεια είναι ουσιώδης και σοβαρή, ώστε να επιφέρει επιπτώσεις στο λογιστικό προσδιορισμό του κέρδους. Πρέπει επίσης να λαμβάνονται υπόψη και να εκτιμούνται σε κάθε επιχείρηση, οι ιδιαίτερες συνθήκες λειτουργίας και οι ιδιομορφίες της. Για να δούμε δηλαδή εάν τα βιβλία μιας επιχείρησης είναι ή δεν είναι ανεπαρκή πρέπει να εξετάσουμε στη συγκεκριμένη περίπτωση εάν οι λόγοι που συνιστούν την ανεπάρκεια είναι ουσιώδεις και σοβαροί ή είναι επουσιώδεις και τυπικοί και μόνο στην πρώτη πε-

ρίπτωση πρέπει να δεχθούμε απόρριψη των βιβλίων.

-7-

Γενικά όμως θα λέγαμε ότι η καθυστέρηση ενημέρωσης για λίγες ημέρες δεν πρέπει να οδηγήσει σε απόρριψη των βιβλίων σαν ανεπαρκή. Όμοια η καθυστέρηση ενημέρωσης βοηθητικών βιβλίων δεν πρέπει να καταλήξει σε απόρριψη των βιβλίων, με την προϋπόθεση ότι τα δεδομένα της επιχείρησης δεν είναι δυνατόν να αλλοιωθούν. εφόσον έχουν καταχωρηθεί στα κύρια βιβλία της από τα οποία μπορεί να διενεργηθεί ο έλεγχος.

Αντίθετα η παντελής ή μακροχρόνια μη ενημέρωση των βιβλίων συνεπάγεται την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων σαν ανεπαρκή, αφού στην περίπτωση αυτή δεν μπορεί να γίνει λόγος για κανονική τήρηση των βιβλίων και εξεύρεσης από αυτά των κερδών σύμφωνα με τους λογιστικούς κανόνες.

Ιδιαίτερα συνδυαζόμενη η περίπτωση αυτή, με άλλες παραβιάσεις της επιχείρησης, μπορεί να οδηγήσει στην απόρριψη των βιβλίων και κατά συνέπεια στον εξωλογιστικό προσδιορισμό του κέρδους.

1.2. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΣΥΝΘΕΤΟΥΝ ΤΗΝ ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΑΝΕΠΑΡΚΕΙΑΣ

Από τα προηγούμενα συμπεραίνεται ότι η ανεπάρκεια μπορεί να είναι αδυναμία λογιστικού προσδιορισμού του καθαρού κέρδους (εάν ο λογιστικός προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων μπορεί να είναι εφικτός από τα βιβλία) είτε σε αδυναμία λογιστικού προσδιορισμού τόσο των ακα-

θαρίστων εσόδων, όσο και των καθαρών κερδών.

Την έννοια λοιπόν της ανεπάρκειας συνθέτουν τα παρακάτω στοιχεία:

α) Η μη συμμόρφωση της εταιρείας προς τις διατάξεις του Κ.Φ.Σ,

Τα βιβλία δεν μπορούν να κριθούν ανεπαρκή στις περιπτώσεις στις οποίες η μη τήρηση τους είναι επιτρεπτή από το νόμο.

Για παράδειγμα αναφέρουμε την απαλλαγή από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων αποθήκης και κοστολογίου (σε περίπτωση τήρησης βιβλίων Γ'Κατηγορίας Κ.Φ.Σ.) όπου τ'ακαθάριστα έσοδα του προηγούμενου έτους δεν υπέρβησαν τα 120.000.000 δρχ.

Τα βιβλία επίσης δεν μπορούν να κριθούν ανεπαρκή όταν η Φορολογική Αρχή διαπιστώσει παρατυπίες που οφείλονται σε παραδρομή ή πλάνη, λάθη ή παραλείψεις, εφόσον αυτά δεν οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου να αποκρύψει τ'αποτελέσματα της επιχειρήσεώς του. Από τις διατάξεις αυτές προκύπτει ότι ο χαρακτηρισμός των βιβλίων ως ανεπαρκή είναι επιτρεπτός όταν από τις παραλείψεις που έχουν διαπιστωθεί καθίσταται αδύνατη η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων.

β) Αδυναμία διενέργειας των ελεγκτικών επαληθεύσεων

Για να χαρακτηρισθούν τα βιβλία ως ανεπαρκή η Φορολογική αρχή πρέπει ν'αποδείξει την αδυναμία διενέργειας των ελεγκτικών επαληθεύσεων λόγω παραλείψεων ή ενεργειών

που αντιβαίνουν προς τις διατάξεις του Κ.Φ.Σ .

Η έννοια της διατάξεως αυτής είναι ότι η παράλειψη πρέπει να είναι τέτοια ώστε να μην είναι εφικτή η διενέργεια όλων ή μερικών αποδεικτικών ενεργειών από την ελεγκτική επιστήμη.

Σε περίπτωση που κατά τη διάρκεια της χρήσεως διαπιστωθεί μη έγκαιρη ενημέρωση των βιβλίων, είναι δυνατή η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων πλην όμως υπάρχουν αμφιβολίες για την εγκυρότητα των εγγραφών αφού από την παράγραφο αυτή διαπιστώνεται ότι υπάρχει ανωμαλία για την τήρηση των βιβλίων.

Για να κρίνουμε δυνατή ή αδύνατη την ελεγκτική διαδικασία πρέπει να λάβουμε υπ'όψιν μας και το χρόνο που πραγματοποιείται.

Για παράδειγμα αναφέρουμε μια επιχείρηση που τηρεί βιβλία Γ'κατηγορίας και πωλεί τα εμπορεύματα της χονδρικά. Κατά το έτος 1986 δεν ήταν υποχρεωμένη να τηρεί βιβλίο αποθήκης και τ'αποτελέσματα της καθορίζονται λογιστικώς. Κατά το 1987 λόγω αύξησης των ακαθαρίστων εσόδων της κατά 400.000 δρχ. υποχρεώθηκε στην τήρηση βιβλίου αποθήκης, αλλά δεν το τήρησε. Αυτή η μικρή αύξηση των ακαθαρίστων εσόδων υποστηρίζεται ότι δεν μετέβαλε τόσο πολύ τις συνθήκες εργασίας της επιχείρησης, ώστε από τη μια στιγμή στην άλλη να είναι ανέφικτη η διενέργεια των προσηκουσών διαδικασιών. Από αυτό μπορεί και το έτος 1987 να αποδειχτεί η ακρίβεια των εγγραφών των βιβλίων με τις ίδιες ελεγκτικές διαδικασίες όπως και το έτος 1986.

Για να θεωρηθούν λοιπόν τα βιβλία ανεπαρκή πρέπει να υπάρχει αδυναμία και όχι απλή δυσχέρεια για τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων. Είναι φανερό ότι σε άρνηση επέδειξης όλων ή μερικών τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων ενεργείται εξωλογιστικός προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων και του καθαρού εισοδήματος.

γ) Τήρηση μερικών και όχι όλων των βιβλίων και στοιχείων.

Εφόσον λοιπόν υπάρχει ανεπάρκεια από την τήρηση μερικών βιβλίων, πολύ περισσότερο υπάρχει όταν η επιχείρηση δεν τηρεί κανένα βιβλίο. Αν μερικά προβλεπόμενα από τον Κ.Φ.Σ. βιβλία και στοιχεία δεν τηρούνται, είτε σύμφωνα με ειδική διάταξη του Κ.Φ.Σ. είτε με απόφαση Διοικητικού οργάνου δεν υπάρχει ανεπάρκεια βιβλίων.

Στην περίπτωση αυτή πρέπει η Φορολογική Αρχή να ορίσει τα λογιστικά στοιχεία που χρειάζονται για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων ή και των καθαρών κερδών.

Η έλλειψη από τη μη τήρηση κάποιου βιβλίου δεν μπορεί ν'αναπληρωθεί από την τήρηση παρεμφερούς βιβλίου που επιβάλλεται από άλλη διάταξη του κώδικα.

δ) Μη τήρηση βιβλίων της κατάλληλης κατηγορίας

Αν η επιχείρηση είναι υποχρεωμένη να τηρεί βιβλία Γ'κατηγορίας, είτε λόγω του ύψους των ακαθαρίστων εσόδων, είτε λόγω της νομικής μορφής της επιχείρησης και τηρήσει

βιβλία κατώτερης κατηγορίας, τότε υπάρχει ανεπάρκεια των βιβλίων αυτών.

Σύμφωνα με τον κώδικα όμως δεν υπάρχει ανεπάρκεια στην περίπτωση που η επιχείρηση υποχρεούται να τηρήσει βιβλία Γ' κατηγορίας και από άλλες διατάξεις του Κώδικα δικαιούται να τηρεί βιβλία κατώτερης κατηγορίας.

Σαν παράδειγμα αναφέρουμε την επιχείρηση (πρατήριο) καυσίμων και λιπαντικών αυτοκινήτων, που ανεξάρτητα από τα ακαθάριστα έσοδά της, πρέπει να τηρεί βιβλίο μέχρι και δευτέρας κατηγορίας.

Επίσης δεν υπάρχει ανεπάρκεια στην περίπτωση που η επιχείρηση τήρησε βιβλία ανώτερης κατηγορίας από εκείνη που είχε ενταχθεί λόγω ύψους ακαθαρίστων εσόδων (άρθρο 3 παρ. 3) . Αν τηρηθούν όμως βιβλία λιγότερα από αυτά που απαιτεί η ανώτερη κατηγορία συνεπάγεται αρχικά ανεπάρκεια, εκτός αν έχουν τηρηθεί βιβλία που υποκαθιστούν τα βιβλία της κατώτερης κατηγορίας στην οποία ανήκει.

ε) Τήρηση αθεωρήτων βιβλίων ή έκδοση αθεωρήτων στοιχείων.

Η Επιχείρηση υποχρεούται να παρουσιάζει στον Οικονομικό Έφορο της έδρας της για θεώρηση και χαρτοσίμανση τα βιβλία που ορίζονται από τον Κ.Φ.Σ. , με εξαίρεση τα αναλυτικά καθολικά.

Το ίδιο ισχύει και για τα στοιχεία τα οποία πρέ-

πει να εκδίδονται από τον Κ.Φ.Σ. Βιβλία και στοιχεία που δεν έχουν θεωρηθεί πριν αρχίσουν να χρησιμοποιούνται θεωρούνται ως μη τηρηθέντα για το χρονικό διάστημα μέχρι την θεώρησή τους.

Στις παραπάνω περιπτώσεις επιφέρεται ανεπάρκεια όλων των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης (άρθρ. 16 παρ. 1.2)

στ) Μη κανονική τήρηση των βιβλίων ή έκδοση των στοιχείων.

Η μη συμμόρφωση της επιχείρησης με τις διατάξεις του κώδικα που ορίζουν τον τρόπο τήρησης βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων καθιστά τα βιβλία ανεπαρκή. Επίσης ανεπάρκεια υπάρχει και όταν δεν ενημερώνονται στην προθεσμία μέσα στην οποία πρέπει να γίνεται η ενημέρωση των βιβλίων.

1.3. ΛΟΓΟΙ ΠΟΥ ΔΕΝ ΣΥΝΙΣΤΟΥΝ ΑΝΕΠΑΡΚΕΙΑ

Δεν θεωρούνται ανεπάρκεια των βιβλίων και στοιχείων σύμφωνα με τον Κ.Φ.Σ.

α) Η μη υποβολή ή μη εμπρόθεσμη υποβολή φορολογικών στοιχείων.

β) Η αναγραφή στην απογραφή εμπορεύσιμων στοιχείων σε τιμές μικρότερες των πραγματικών.

γ) Η αναγραφή εξόδων στα βιβλία, τα οποία δεν εκπίπτονται σύμφωνα με διατάξεις του Κώδικα.

δ) Η απαγραφή στα βιβλία αποσβέσεων επισφαλών απαιτήσεων που δεν εκπίπτονται σύμφωνα με τις φορολογικές διατάξεις.

ε) Η αναγραφή στα βιβλία εξόδων τα οποία δεν εκπίπτονται γιατί δεν εξεδόθησαν αποδεικτικά στοιχεία.

στ) Κάθε παρατυπία που οφείλεται σε παραδρομή ή πλάνη

ζ) Η εμφάνιση στο βιβλίο αποθήκης ποσοτικών ελλειμμάτων, τα οποία δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι έχουν υποστεί φυσική φθορά ή οποιαδήποτε άλλη καταστροφή, αλλά και δεν μπορεί ν' αποδειχθεί ότι προέρχονται από απόκρυψη πωλήσεων και των οποίων η αξία υπολογίζεται στα έσοδα.

Κ Ε Φ Α Λ Α Ι Ο Ι Ι

ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑ ΒΙΒΑΙΩΝ

2.1. ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ ΒΙΒΛΙΩΝ

Όπως είναι γνωστό, βασικός σκοπός της τηρήσεως βιβλίων και στοιχείων είναι η διασφάλιση των προϋποθέσεων της εφαρμογής των φορολογικών βάσει πραγματικών δεδομένων.

Γι' αυτό στις περιπτώσεις που τηρούνται επακριβώς και ακριβώς τα οριζόμενα από τον Κ.Φ.Σ. βιβλία και στοιχεία είναι απαραίτητος και ο σεβασμός τούτων.

Οι διατάξεις του Κ.Φ.Σ. επιβάλλουν τον σεβασμό των βιβλίων και στοιχείων, στις περιπτώσεις που αυτά δεν χαρακτηρίζονται επαρκή αλλά και ακριβή.

Χρησιμοποιούμε τον όρο ανακριβή για βιβλία και στοιχεία, όταν ο υπόχρεος διαζευτικά ή αθροιστικά, δεν εμφανίζει υπαρκτά έσοδα ή τα εμφανίζει ανακριβή, εμφανίζει ανακριβή ή ανύπαρκτα έξοδα, δεν εμφανίζει στοιχεία απογραφής ή τα εμφανίζει ανακριβή ή ανύπαρκτα ή γενικά δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησης.

Αποτέλεσμα όλων τούτων των συγκεκριμένων πράξεων ή παραλείψεων είναι να επηρεάζονται ουσιωδώς τα δεδομένα ή οικονομικά αποτελέσματα που προκύπτουν απ' τα βιβλία ή στοιχεία.

Αναλυτικότερα συνιστούν ανακρίβεια οι παρακάτω περιπτώσεις:

- καταχώρησή αγορών με ποσότητα ή αξία μεγαλύτερη ή

μικρότερη της πραγματικής.

- Καταχώρηση ανύπαρκτων αγωγών.
- Μη καταχώρηση κατά ποσότητα και αξία αγορασθέντων ειδών προοριζομένων για την άσκηση του επαγγέλματος.
- Καταχώρηση δαπανών μεγαλύτερων ή μικρότερων των πραγματικών.
- Καταχώρηση ανύπαρκτων δαπανών ή μη καταχώρηση δαπανών σχετικών με την άσκηση του επαγγέλματος.
- Καταχώρηση πωλήσεων με ποσότητα ή αξία μεγαλύτερη ή μικρότερη της πραγματικής.
- Καταχώρηση ανυπάρχοντων πωλήσεων ή μη καταχώρηση, κατά ποσότητα και αξία πωληθέντων ειδών.

Το ίδιο ισχύει και για βιβλία ή στοιχεία επιχείρησης παροχής υπηρεσιών.

- Αναγραφή στην απογραφή ποσότητας μικρότερης της πραγματικής ή μη αναγραφή στην απογραφή στοιχείων του ενεργητικού ή παθητικού της επιχείρησης.

Εκτός από τον όρο ανακρίβεια πολύ συχνά χρησιμοποιείται και ο όρος ανειλικρίνεια. Θα ήταν δυνατόν να θεωρηθεί ότι οι όροι αυτοί είναι ταυτόσημοι.

Παρ'όλα αυτά ο όρος ανακρίβεια θεωρείται ευρύτερος απ'τον δεύτερο, διότι και στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει αποδεδειγμένη πρόθεση για απόκρυψη φορολογητέας ύλης (συνυφασμένης με την έννοια της ανειλικρίνειας του υπόχρεου) είναι δυνατόν να υπάρχει ανακρίβεια, εφ'όσον αποδεικνύεται ότι τα βιβλία δεν απεικονίζουν την πραγματική

κατάσταση.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα δεν καθορίζονται οι περιπτώσεις που συνιστούν τους λόγους της ανακρίβειας ή ανειλικρίνειας των βιβλίων και στοιχείων. Αυτό γίνεται επειδή δεν είναι δυνατή η απαρίθμηση όλων αυτών των περιπτώσεων.

Σε κάθε περίπτωση πρέπει να εξετάζεται αν η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων είναι ουσιώδης και σοβαρή ώστε να επηρεάζει το οικονομικό αποτέλεσμα της επιχείρησης. Γι' αυτό οι διατάξεις του κώδικα αναφέρουν τους λόγους που δεν συνιστούν ανακριβή ή ανειλικρινή τα βιβλία και στοιχεία.

2.2. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΣΥΝΘΕΤΟΥΝ ΤΗΝ ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ

(ή ΑΝΕΙΛΙΚΡΙΒΕΙΑΣ)

Γενικά, λοιπόν ανειλικρινή ή ανακριβή θεωρούνται τα βιβλία και στοιχεία που σύμφωνα με την φορολογική αρχή δεν απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση της επιχείρησης. Υπάρχουν ορισμένα στοιχεία που σύμφωνα με τον κώδικα συνθέτουν την έννοια της ανακρίβειας ή ανειλικρίνειας και είναι τα παρακάτω:

α) Η ύπαρξη συγκεκριμένων στοιχείων στα χέρια της φορολογικής αρχής : Οι λόγοι της ανακρίβειας τους οποίους επικαλείται η φορολογική αρχή πρέπει να υπάρχουν σε συγκεκριμένα στοιχεία και να αποδεικνύονται. Συνεπώς οι λόγοι που στηρίζονται σε ενδείξεις πληροφοριών ή υπονοιών δεν συνιστούν ανακρίβεια ή ανειλικρίνεια των βιβλίων και στοιχείων. Το βάρος αποδείξεως της ανακρίβειας των βιβλίων και στοι-

χείων έχει η φορολογική αρχή, με την προϋπόθεση ότι αυτά έχουν τηρηθεί νομότυπα.

Η ανακρίβεια δεν είναι απαραίτητο να προκύπτει μόνο από τα επίσημα βιβλία ή στοιχεία της επιχείρησης αλλά και από άλλα έστω και ανεπίσημα της ίδιας είτε τρίτων εφόσον βασίμως βεβαιώνεται ότι οι εγγραφές που περιέχουν απεικονίζουν την αλήθεια αποδεικνύοντας έτσι την ανακρίβεια των επισήμων βιβλίων ή στοιχείων του υπόχρεου.

Σύμφωνα με την αρχή της αυτοτέλειας της χρήσεως, ο χαρακτηρισμός των βιβλίων και στοιχείων ως ανακριβών για μια ορισμένη διαχειριστική χρήση δεν επηρεάζει το κύρος των βιβλίων προηγουμένων ή επομένων διαχειριστικών χρήσεων, εκτός εάν κατά τις χρήσεις αυτές διαπιστωθούν οι ίδιες παραλείψεις, παρατυπίες ή ανακριβείες ή ακόμα οι παραπάνω ανωμαλίες επιδρούν άμεσα στ' αποτελέσματα άλλων χρήσεων.

β. Μη απεικόνιση της πραγματικής κατάστασης.

Σαν συνέπεια των ανωμαλιών που αναφέρθηκαν παραπάνω είναι η μη απεικόνιση της πραγματικής κατάστασης της επιχείρησης στα βιβλία και στοιχεία. Λέγοντας πραγματική κατάσταση εννοούμε είτε την οικονομική κατάσταση της επιχείρησης, είτε την εμφάνιση διαφορετικής κατάστασης από αυτή που υπάρχει στα βιβλία ή στοιχεία της. Αυτό συμβαίνει έστω κι αν η ανωμαλία που έχει διαπιστωθεί δεν θίγει ευθέως το οικονομικό αποτέλεσμα.

III.X. Διαπιστώνουμε ότι στην απογραφή υπάρχει έλλειμμα 500 καρεκλών αξίας 7.500 δρχ. και πλεόνασμα 80 τραπέζων της ίδιας αξίας. Για τις συγκεκριμένες αγορές και πωλήσεις δεν υπάρχουν τιμολόγια. Η αξία του ελλείμματος καλύπτεται από την αξία του πλεονάσματος και υπάρχουν εικονοκές εγγραφές που τακτοποιήθηκαν μεταγενέστερα για κάλυψη πιστωτικών υπολοίπων.

Τα βιβλία της επιχείρησης δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως ανακριβή όταν διαπιστώνονται σ'αυτά απλές παραλείψεις ή παρατυπίες που δεν αλλοιώνουν το οικονομικό αποτέλεσμα.

Θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι υπάρχουν άπειρες περιπτώσεις που συνιστούν λόγους ανακρίβειας, γι'αυτό η προσπάθεια ν'αναφερθούν έστω και ενδεικτικά θα ήταν μάταιη. Σύμφωνα με όσα αναπτύχθηκαν παραπάνω, ανακρίβεια συνιστά κάθε ενέργεια (πράξη - ή παράλειψη) του υπόχρεου που αποσκοπεί σε απόκρυψη φορολογητέας ύλης είτε του ιδίου είτε τρίτων- με οποιοδήποτε τρόπο συναλλαγής του.

Ανακρίβεια υπάρχει και στο στάδιο πραγματοποιήσεως μιας ενέργειας ακόμα και αν δεν έχει ολοκληρωθεί η ενέργεια αυτή (π.χ. μεταφορά αγαθών με πλαστό δελτίο αποστολής.)

Σαν απόκρυψη φορολογητέας ύλης, που έχει σαν συνέπεια την ανακρίβεια των βιβλίων, θεωρείται, τόσο η απόκρυψη ακαθαρίστων εσόδων όσο και η επιβάρυνση του

κόστους των εμπορευμάτων ή προϊόντων με εικονικές δαπάνες.

Βασικά υπάρχουν δύο τρόποι φοροδιαφυγής για τον χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών. Παραπάνω αναφέρθηκε ότι υπάρχουν άπειρες περιπτώσεις που απλά συνιστούν τις μεθόδους με τις οποίες επιτυγχάνεται η φοροδιαφυγή και συνεχώς εφευρίσκονται νέες μέθοδοι για την διαφύλαξη των δικαιωμάτων του δημοσίου.

Σε κάθε περίπτωση λοιπόν η ανακρίβεια ερευνάται και αιτιολογείται απ'τη φορολογική αρχή, η οποία έχει υποχρέωση να την αποδείξει.

Έτσι εάν η φορολογική αρχή ισχυρισθεί εξ αιτίας ενδείξεων ή πληροφοριών ότι υπάρχει ανακρίβεια στα βιβλία οποιαδήποτε προσπάθεια του υπόχρεου ν'αποδείξει ότι τα βιβλία του δεν είναι ανακριβή είναι αβάσιμη. Αυτό συμβαίνει διότι όπως αναφέρθηκε παραπάνω η φορολογική αρχή υποχρεούται ν'αποδείξει την ανακρίβεια των βιβλίων του υπόχρεου και όχι ο υπόχρεος την ακρίβεια των βιβλίων του.

2.3. ΛΟΓΟΙ ΠΟΥ ΔΕΝ ΣΥΝΙΣΤΟΥΝ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑ ΒΙΒΛΙΩΝ

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Σ. δεν θεωρείται ανακρίβεια των βιβλίων:

1. Η αναγραφή στην απογραφή εμπορευσίμων αγαθών σε τιμές μικρότερες των πραγματικών. Όταν τα εμπορεύσιμα αγαθά εμφανίζονται στην απογραφή σε τιμή μικρότερη της χαμηλότερης μεταξύ τρέχουσας και τιμή κτήσεως, εμφανί-

ζεται λογιστικά μειωμένο κέρδους ή αυξημένη ζημία. Η διαπίστωση αυτής της ενέργειας δεν επιφέρει ανακρίβεια των βιβλίων αλλά δημιουργεί στη φορολογική αρχή την υποχρέωση αύξησης των λογιστικών προκυπτόντων καθαρών κερδών ή μείωσης της ζημίας με μορφή λογιστικής διαφοράς.

2. Ο περιορισμός ή απόρριψη πραγματικών δαπανών σύμφωνα με τις υπάρχουσες διατάξεις: Σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα υπάρχουν περιπτώσεις στις οποίες περιορίζονται ή απορρίπτονται πραγματικές δαπάνες, διότι δεν εκπίπτονται απ' τα ακαθάριστα έσοδα.

Στις περιπτώσεις που διαπιστώνεται απ' τη φορολογική αρχή ότι οι δαπάνες της επιχείρησης έχουν επιβαρυνθεί με πραγματικές δαπάνες οι οποίες όμως δεν εκπίπτονται σύμφωνα με τον νόμον απ' τα ακαθάριστα έσοδα, δεν υπάρχει ανακρίβεια των βιβλίων.

Δημιουργείται όμως η υποχρέωση απ' τη φορολογική αρχή αύξησης των καθαρών κερδών ή μείωσης της ζημίας κατά το ποσό της μη αναγνωριζόμενης δαπάνης. Το ίδιο συμβαίνει και στις περιπτώσεις επιβαρύνσεως των αποτελεσμάτων με μη παραγωγικές δαπάνες.

Όταν όμως το οικονομικό αποτέλεσμα επιβαρύνεται με εικονικές δαπάνες, έστω κι αν γι' αυτές υπάρχουν νόμιμα δικαιολογητικά υπάρχει ανακρίβεια στα βιβλία και στοιχεία της συγκεκριμένης επιχείρησης.

Αυτό συμβαίνει διότι η ευμενής μεταχείριση που αναφέρουμε παραπάνω αφορά μόνο τον περιορισμό ή της απόρριψη

πραγματικών δαπανών και όχι εικονικών δαπανών.

3. Η απόρριψη πραγματικών εξόδων για τα οποία δεν εξεδόθησαν οι προβλεπόμενες αποδείξεις. Είναι γνωστό σύμφωνα με τις διατάξεις του κώδικα ότι η μη έκδοση αποδείξεως επαγγελματικού εξόδου ή καταστάσεως μικροεξόδων (στις περιπτώσεις που δεν προβλέπεται η έκδοση άλλου στοιχείου), δημιουργεί στη φορολογική αρχή την υποχρέωση να μην αναγνωρίσει τη σχετική δαπάνη. Το επαγγελματικό έξοδο λοιπόν που δεν συνοδεύεται από την ανάλογη απόδειξη δεν εκπύπτεται απ'τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, αλλά προστίθεται σαν λογιστική διαφορά στο λογιστικό αποτέλεσμα που προκύπτει απ'τα βιβλία.

Συνεπώς και η ενέργεια αυτή δεν είναι αρκετή για να χαρακτηρισθούν ανακριβή τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης.

4 Ο συνυπαλογισμός, στα έσοδα της αξίας των ποσοτικών ελλειμάτων: Στην περίπτωση που διαπιστωθούν ποσοτικά ελλείματα (κατά την τήρηση βιβλίου αποθήκης) τα οποία σύμφωνα με τη φορολογική αρχή δεν έχουν υποστεί φυσική φθορά ούτε έχουν καταστραφεί για άλλο λόγο δεν αποτελούν αιτία για το χαρακτηρισμό των βιβλίων και στοιχείων ως ανακριβή. Η αξία τους επαυξάνει το καθαρό κέρδος ή μειώνει τη ζημιά που προκύπτει από τα βιβλία της επιχείρησης και προστίθεται σαν λογιστική διαφορά.

Συνεπώς, τα παραπάνω ελλείματα αποτελούν δαπάνη που εκπύπτεται απ'τα ακαθάριστα έσοδα, απαραίτητη προϋ-

πόθεση για τα παραπάνω είναι η διαπίστωση ότι τα ποσοτικά ελλείματα δεν προέρχονται από απόκρυψη πωλήσεων.

5. Η μη υποβολή ή εκπρόθεσμη υποβολή των φορολογικών στοιχείων: Η παράλειψη υποβολής ή η εκπρόθεσμη υποβολή των φορολογικών στοιχείων έχει σαν συνέπεια την επιβολή προστίμου, χωρίς όμως να συνεπάγεται και ανακρίβεια βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης.

Κ Ε Φ Α Λ Α Ι Ο Ι Ι Ι

ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ

3.1. ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ

Ο Οικονομικός Έφορος είναι υποχρεωμένος ν' αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από τα βιβλία της επιχείρησης καθώς και τα οικονομικά αποτελέσματα που έχουν εξαχθεί, εφ' όσον τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται επαρκή και ακριβή.

Στην αντίθετη περίπτωση, όταν δηλαδή τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή και ανακριβή ο Οικονομικός Έφορος υποχρεούται να μην αναγνωρίζει τα δεδομένα ή οικονομικά αποτελέσματα που προκύπτουν από αυτά, να τ' απορρίπτει και να προσδιορίζει τα οικονομικά αποτελέσματα εξωλογιστικώς.

Κατ' αρχήν προσδιορίζονται εξωλογιστικά τ' ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α. Σε επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα.

β. Για επιχειρήσεις που τηρούν ανεπαρκή βιβλία του κώδικα (εφ' όσον δεν μπορεί να προσδιοριστεί από τα υπάρχοντα το αποτέλεσμα).

γ. Για επιχειρήσεις που τηρούν ανακριβή βιβλία του κώδικα και δεν μπορούν να γίνουν οι λογιστικές επαληθεύσεις.

Για τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων λαμβάνονται υπ' όψιν οι εμφανιζόμενες αγορές και πωλήσεις της επιχείρησης, το πραγματοποιούμενο μικτό

κέρδος ομοειδών επιχειρήσεων που ρυθίζονται κάτω από παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των επενδυομένων κεφαλαίων καθώς και των ιδίων κεφαλαίων κινήσεως, το ποσό των δανείων και πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διαθέσεως των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχειρίσεως και λοιπών επαγγελματικών δαπανών και γενικά όλα τα στοιχεία που διατίθενται από την Φορολογική αρχή όσον αφορά την έκταση των συναλλαγών της επιχείρησης και των συνθηκών λειτουργίας της.

Σε κάθε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού η κρίση της Φορολογικής αρχής για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων πρέπει να μην απέχει από τα δεδομένα της κοινής πείρας.

Σημειώνεται βάσει της δραστηριακής νομολογίας, ότι στις περιπτώσεις που υπάρχουν οι προϋποθέσεις εξωλογιστικού προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων δεν είναι υποχρεωτική απ'τη Φορολογική αρχή η αύξηση όσων προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης. Απεναντίας μία τέτοια αύξηση περισσότερο - σε περιπτώσεις ανεπάρκειας - πρέπει να εδραιώνεται από στοιχεία που την αιτιολογούν.

Ακόμα και στην περίπτωση που τ'ακαθάριστα έσοδα μιας επιχείρησης κρίνονται ειλικρίκη, η Φορολογική αρχή μπορεί να προβεί σε εξωλογιστικό προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους, εάν υπάρχουν ανωμαλίες στα βιβλία που συνεπάγεται αδυναμία επαληθεύσεως των εγγραφών π.χ. πλημμέλειες στο σκέλος των δαπανών ή την απογραφή κ.λ.π.

Στη συνέχεια διενεργείται η εξεύρεση του καθαρού κέρδους εξωλογιστικώς με την χρησιμοποίηση συντελεστών καθαρού κέρδους, που περιλαμβάνονται σε ειδικούς πίνακες. Οι πίνακες αυτοί καταρτίζονται κάθε ρρισμένα χρονικά διαστήματα από την αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών. Η απόφαση δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Το καθαρό κέρδος της επιχείρησης προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων με τον ειδικό συντελεστή καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται για την Α.Ε. ανάλογα με το αντικείμενο των εργασιών της.

Στα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης δεν συμπεριλαμβάνονται, με ρητή διάταξη του νόμου, ορισμένα ποσά εσόδων τα οποία προσθέτονται στο καθαρό κέρδος που προκύπτει από την χρησιμοποίηση των συντελεστών.

Τα έσοδα αυτά τα οποία προσθέτονται στο εξευρισκόμενο καθαρό κέρδος βάσει των συντελεστών είναι τα εξής:

- α. Οι τόκοι των συναλλακτικών πράξεων.
- β. Η αυτόματη υπερτίμηση του παγίου κεφαλαίου (εκτός από την υπερτίμηση ακινήτων και πλοίων, η οποία απαλλάσσεται από το φόρο).
- γ. Τα ποσά που εισπράττονται έναντι αποσβεσθεισών επισφαλών απαιτήσεων που έχουν γίνει προηγουμένως δεκτές από τον Οικονομικό Έφορο για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος.

δ. Τα ποσά που εισπράχθησαν ως αχρεωστήτως καταβληθέντα για τέλη, εισφορές και φόρους. Στις περιπτώσεις εξευρέσεως του καθαρού κέρδους εξωλογιστικώς, δεν επιτρέπεται να προσθέτονται ιδιαιτέρως και έσοδα ή κέρδη (εκτός των παραπάνω) , ούτε να εφαρμόζεται ιδιαίτερης συντελεστής για συγκεκριμένα έσοδα της επιχείρησης (εκτός εάν πρόκειται για ιδιαίτερο κλάδο της επιχείρησης για τον οποίο προβλέπεται διαφορετικός συντελεστής).

Συνεπώς σε κάθε περίπτωση το εξωλογιστικό ευρισκόμενο καθαρό κέρδος θα είναι αμιγές και αυτό μόνο θα υποβάλλεται σε φόρο.

Διατάξεις του κώδικα επιτρέπουν να γίνεται ο προσδιορισμός του καθαρού κέρδους εν μέρει λογιστικώς και εν μέρει εξωλογιστικώς όταν η επιχείρηση ασκεί πολλούς αυτοτελείς κλάδους εμπορίου για ορισμένους από τους οποίους τήρησε βιβλία που καθιστούν δυνατό τον λογιστικό προσδιορισμό των κερδών.

Κ Ε Φ Α Λ Α Ι Ο ΙΥ

Περιπτώσεις που συνιστούν ή όχι Ανεπάρκεια ή ανακρίβεια βιβλίων.

4.1. ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΠΟΥ ΣΥΝΙΣΤΟΥΝ Ή ΟΧΙ ΑΝΕΠΑΡΚΕΙΑ ή ΑΝΑ-

ΚΡΙΒΕΙΑ ΒΙΒΛΙΩΝ.

Έχει κριθεί ότι δεν είναι απαραίτητο να συντρέ-
χουν ταυτόχρονα η ανεπάρκεια και η ανακρίβεια , για την
απόρριψη των βιβλίων απ'τη Φορολογική αρχή. Δηλ. οι
όροι ανεπάρκεια - ανακρίβεια λαμβάνονται διαζευτικά
και όχι αθροιστικά πράγμα που σημαίνει ότι αρκεί ο έ-
νας από τους δύο για την απόρριψη των βιβλίων.

Για να γίνει κατανοητότερο το θέμα της ανεπάρκειας
ή της ανακρίβειας των βιβλίων και κατά συνέπεια η
εφαρμογή του εξωλογιστικού προσδιορισμού, παραθέτουμε
ορισμένες περιπτώσεις που συνιστούν ή όχι ανεπάρκεια
ή ανακρίβεια, σύμφωνα με όσα έχουν νομολογηθεί μέχρι
σήμερα από τα διοικητικά δικαστήρια και το Συμβούλιο
της Επικρατείας.

α) Μη επίδειξη βιβλίων και στοιχείων

Η περίπτωση δικαιολογημένης αδυναμίας - μετά από
απόφαση του φορολογικού δικαστηρίου - του υπόχρεου να
θέσει τα βιβλία και στοιχεία του στη διάθεση υπαλλήλων
που διενεργούν τον έλεγχο για λογαριασμό της φορολογι-
κής αρχής δεν συνεπάγεται στην απόρριψη των βιβλίων και
στοιχείων του.

Ο οικονομικός έμπορος έχει το δικαίωμα να λαμβάνει
γνώση τόσο των βιβλίων που τηρούνται υποχρεωτικά όσο

και αυτών που τηρούνται προαιρετικά. Η άρνηση του υπόχρεου να επιδείξει τα προαιρετικά βιβλία του, μόνο πρόστιμο συνεπάγεται, όχι όμως και απόρριψη των υποχρεωτικών από το νόμο τηρουμένων βιβλίων.

Εάν δεν υπάρχουν βιβλία προς επίδειξη ή δεν επιδεικνύονται αυτά στον έλεγχο, νόμιμα προσδιορίζεται το εισόδημα εξωλογιστικώς διότι είναι αδύνατος ο λογιστικός προσδιορισμός του.

Ο υπόχρεος, ο οποίος αδυνατεί να επιδείξει στον έλεγχο τα στοιχεία, λόγω απώλειας τους, απαλλάσσεται από το πρόστιμο μόνο αν αποδειχθεί ότι κατέβαλε την ανάλογη με τις περιστάσεις επιμέλεια για την διαφύλαξή τους.

β. Καταστροφή βιβλίων και στοιχείων: Σε περίπτωση καταστροφής των τηρηθέντων βιβλίων του υπόχρεου, μετά την πάροδο της δεκαπενταετίας, κατά την οποία είναι υποχρεωμένος να τα διατηρεί, το εισόδημα προσδιορίζεται εξωλογιστικά. Η περίπτωση αυτή όσο αφορά τον προσδιορισμό εισοδήματος είναι ίδια - στις περιπτώσεις - με την περίπτωση της μη τήρησης λογιστικών βιβλίων και στοιχείων.

Ο εξωλογιστικός προσδιορισμός εφαρμόζεται και κατά την καταστροφή λόγω ανωτέρας βίας των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων.

Επειδή στην περίπτωση αυτή δεν αποδεικνύεται η ακρίβεια της φορολογικής δήλωσης του υπόχρεου, ο οικο-

νομικός Έφορος δεν υποχρεούται ν'αποδείξει την ακρίβεια της φορολογικής δήλωσης αλλά του εισοδήματος του υπόχρεου.

Το εισόδημα θα προσδιοριστεί εξωλογιστικώς και απ' αυτόν τον προσδιορισμό του εισοδήματος θα κριθεί η ανακρίβεια της φορολογικής δήλωσης που θα υποβληθεί. Το ίδιο συμβαίνει και κατά την απώλεια βιβλίων λόγω κλοπής.

Ο εξωλογιστικός προσδιορισμός εφαρμόζεται και στην περίπτωση κλοπής των βιβλίων από αγνώστους αφού δεν είναι δυνατόν ν'αποδειχθεί από τον υπόχρεο ότι η φορολογική δήλωσή του είναι ακριβής.

γ. Ανακρίβεια ή μόνο στο σκέλος των εσόδων ή

μόνο στο σκέλος των εξόδων: Δεν αρκεί μόνο η διαπίστωση της επάρκειας ή ακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων του υπόχρεου, όσον αφορά τ'ακαθάριστα έσοδα για τον αποκλεισμό του εξωλογιστικού προσδιορισμού, Πρέπει να υπάρχει πληρότητα και ακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων στο σύνολό τους, ώστε να είναι δυνατές οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και ο λογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος και κατά το σκέλος των δαπανών.

δ. Ανεπάρκεια και ανακρίβεια βιβλίων οφειλόμενη σε θσκεμμένη ενέργεια του υπόχρεου. Εφόσον από τα βιβλία της εταιρείας διαπιστώθηκαν ανακρίβειες, εικονικές εγγραφές, παραλείψεις και ανεπάρκειες, χωρίς να εξετάζονται οι λόγοι και οι αιτίες στις οποίες οφείλονται

αυτές , δεν είναι δυνατόν να ληφθούν υπ' όψιν από τη φοροτεχνική υπηρεσία τα βιβλία αυτά για το λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.

Διατάξεις του κώδικα ορίζουν ότι ο Οικονομικός Έφορος υποχρεούται να μην λάβει υπ' όψιν του τις αγορές, εισπράξεις, πληρωμές και λοιπά δεδομένα τα οποία προκύπτουν από τα βιβλία, εάν από τα συγκεκριμένα στοιχεία που διαθέτει αποδεικνύεται ότι οι εγγραφές είναι ανακριβείς και δεν απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση.

Δεν εξετάζεται αν η συγκεκριμένη εμφάνιση των βιβλίων οφείλεται σε δόλο ή αμέλεια του υπόχρεου, διότι η απόρριψη των βιβλίων, δεν αποτελεί ποινή αλλά αναγκαία συνέπεια της μη νομοτύπου και κανονικής τήρησής τους.

Δεδομένου ότι ο εξωλογιστικός προσδιορισμός είναι μέθοδος προβλεπόμενη από το νόμο για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησης ; όταν τα βιβλία αυτής δεν απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση, ο οικονομικός Έφορος για τον καθορισμό των αποτελεσμάτων εξωλογιστικώς έχει καθήκον να λάβει υπ' όψιν του τις ειδικές συνθήκες λειτουργίας της φορολογούμενης επιχείρησης και να εξαντλήσει κάθε μέσο και μέθοδο ώστε το εξωλογιστικό προσδιοριζόμενο από αυτόν αποτέλεσμα, να πλησιάζει όσο το δυνατόν περισσότερο το πραγματικό. Πρέπει να εκτιμείται η περίπτωση κατά την οποία τα βιβλία κρίνονται ανακριβή λόγω δόλου του λογιστή ή του διευθύνοντος συμβούλου.

δ. Ανεπάρκεια και ανακρίβεια για ορισμένο τμήμα της διαχειριστικής χρήσεως. Σχετικές διατάξεις του κώδικα αναφέρουν ότι ο καθορισμός των φορολογητέων κερδών γίνεται ενιαία για κάθε διαχειριστική περίοδο. Από αυτό συνεπάγεται ότι για να κριθεί εωικτός ή όχι ο προσδιορισμός των κερδών από τα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης λαμβάνεται υπόψιν η επάρκεια των βιβλίων καθ' όλη τη διαχειριστική περίοδο χωρίς να επιτρέπεται ο χωρισμός της διαχειριστικής περιόδου σε μικρότερα χρονικά διαστήματα.

Συνεπώς η διαπίστωση της ανεπάρκειας και ανακρίβειας των τηρηθέντων βιβλίων και λοιπών στοιχείων για ορισμένο τμήμα, συνεπάγεται την - για όλη την περιοδοεφαρμογή της εξωλογιστικής μεθόδου για την εξεύρεση των καθαρών κερδών, χωρίς να εξετάζεται σε ποιά τμήμα της διαχειριστικής περιόδου τα βιβλία τηρήθηκαν όπως ορίζει ο νόμος. Το ίδιο συμβαίνει και για τον προσδιορισμό του εισοδήματος μιας διαχειριστικής χρήσεως. Ο καθορισμός των φορολογητέων κερδών πρέπει να γίνεται ενιαία για κάθε χρήση.

ε. Αντιλογισμρί . Η ύπαρξη πολλών αντιλογισμών δεν επιφέρουν ανεπάρκεια, αλλά αφορούν την ικανότητα του λογιστή της επιχείρησης.

στ. Πλημμέλειες οφειλόμενες σε ιδιοτυπία των εργασιών της επιχείρησης. Αν οι πλημμέλειες που διαπιστωθούν απ' τη φορολογική αρχή στο βιβλίο και στοιχεία

της εταιρείας οφείλονται κυρίως σε ιδιοτυπία των εργασιών της και όχι σε πρόθεση της εταιρείας ν' αποκρύψει κέρδη, δεν υπάρχει περίπτωση χαρακτηρισμού των βιβλίων της ως ανεπαρκών και ανακριβών.

ι. Παραλείψεις οφειλόμενες σε ιδιοτυπία των εργασιών της επιχείρησης: Αν οι πλημμέλειες που διαπιστωθούν απ' τη φορολογική αρχή στα βιβλία και στοιχεία της εταιρείας, οφείλονται κυρίως σε ιδιοτυπία των εργασιών της και όχι σε πρόθεση της εταιρείας ν' αποκρύψει κέρδη δεν υπάρχει περίπτωση χαρακτηρισμού των βιβλίων της ως ανεπαρκών ή ανακριβών.

η. Παράλειψη τηρήσεως βιβλίων και έκδοση στοιχείων. Η μη καταχώρηση πράξεων στο βιβλίο ταμείου οφειλόμενο στις ειδικές συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης εν όψει και του ύψους του ετήσιου τζίρου δεν καθιστά τα βιβλία ανακριβή.

Η μη έκδοση από τον υπόχρεο ορισμένων από τον κώδικα προβλεπόμενων στοιχείων, δεν συνεπάγεται υποχρεωτικώς τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος, αλλά μόνον εφόσον κριθεί από το φορολογικό δικαστήριο ότι οι συγκεκριμένες παραλείψεις καθιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος.

Επίσης όταν δεν καταχωρούνται στις απογραφές εμπορεύματα τρίτων, που βρίσκονται στις αποθήκες της επιχείρησης, δεν δημιουργείται πρόβλημα στον λογιστικό έλεγχο των βιβλίων.

θ. Επιστροφή πωληθέντων εμπορευμάτων. Η μη εγγραφή στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων της επιστροφής εμπορευμάτων κάποιων πελατών - συνίστά ανεπάρκεια και όχι ανακρίβεια των στοιχείων της επιχείρησης εφόσον η έκπτωση της αξίας των εμπορευμάτων που επιστράφησαν έγινε μεταγενέστερα από άλλα εμπορεύματα που πουλήθηκαν στους ίδιους πελάτες.

Η πράξη αυτή δεν καθιστά αδύνατο τον λογιστικό προσδιορισμό των εσόδων της επιχείρησης, διότι η παραπάνω έκπτωση παρέχει την δυνατότητα εξακριβώσεως του ανακριβούς ποσού των εξόδων, η δε αξία των επιστροφών είναι ασήμαντη.

ι. Αυτοτέλεια χρήσεων. Εξωλογιστικός προσδιορισμός μπορεί να υπάρξει μόνο αν διαπιστωθούν ανακρίβειες και ανεπάρκειες βιβλίων που αφορούν την κρινόμενη χρήση.

Ο οικονομικός έφορος δεν δεσμεύεται από τις προηγούμενες διαχειριστικές περιόδους, για να χαρακτηρησει τα βιβλία ως ανεπαρκή ή ανακριβή και να προσδιορίσει το οικονομικό αποτέλεσμα.

Το γεγονός του χαρακτηρισμού των βιβλίων της επιχείρησης ως ανεπαρκών, τα τρία αμέσως προηγούμενα διαχειριστικά έτη λόγω ελλείψεως βιβλίου Απογραφών, δεν επηρεάζει το κρινόμενο έτος (εφόσον δεν διαπιστώνεται από τον έλεγχο καμμία πλημμέλεια στις απογραφές ενάρξεως ή λήξεως).

κ. Παράλειψη θεωρήσεως και ενημερώσεως βιβλίων

Α. Περιπτώσεις που δεν συνιστούν ανεπάρκεια ή ανακρίβεια.

- Η οκταήμερη καθυστέρηση ενημέρωσης των βιβλίων που δεν οφείλεται σε πρόθεση αποκρίψεως εισοδήματος, αν και αποτελεί παράβαση του κώδικα δεν εμποδίζει τον λογιστικό προσδιορισμό των κερδών, διότι υπάρχει πρόχειρο βιβλίο Ταμείου και στοιχεία που ορίζονται από το νόμο, από τα οποία προκύπτουν πληροφορίες για το διάστημα της μη ενημέρωσης των βιβλίων.
- Η μη εμπρόθεσμη ενημέρωση βιβλίου που αφορά τη διαχειριστική χρήση, ανεξάρτητα από αυτή που εξετάζεται, δεν ασκεί καμμία επίδραση στο κύρος των βιβλίων της κρινόμενης περιόδου.
- Η εκπρόθεσμος ενημέρωση βιβλίων δεν συνιστά ανακρίβεια αυτών, χωρίς ν' αναφέρεται κάποια συγκεκριμένη ανακρίβεια στις εγγραφές των βιβλίων.
- Η παράλειψη ενημέρωσης του ημερολογίου κινήσεως των αυτοκινήτων, της επιχείρησης, δεν συνιστά απόκρυψη κερδών εφόσον βεβαιώνεται ότι η μεταφορά πραγματοποιήθηκε με τιμολόγιο ή δεκτίο μεταφοράς.
- Η κατά έξι μέρες εκπρόθεσμος ενημέρωση του βιβλίου Ταμείου και λοιπών βιβλίων, είναι τυπική ανωμαλία και δεν καθιστά ανέπιπκτο τον λογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος, όταν οφείλεται σε ασθένεια του υπόχρεου.
- Η ολιγοήμερη καθυστέρηση ενημέρωσης του βιβλίου

αποθήκης με ορισμένα εμπορεύματα που τμηματικά παραλαμβάνονται από το τελωνείο, δεν καθιστά ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των κερδών, διότι η ποσότητα, η αξία και η ημερομηνία παραλαβής των εμπορευμάτων αυτών προκύπτουν από τα τιμολόγια αγοράς και τις άδειες εξόδου απ' τον τελωνειακό χώρο.

Β. Περιπτώσεις που συνιστούν ανεπάρκεια ή ακρίβεια.

- Τα λογιστικά βιβλία που δεν έχουν θεωρηθεί από τον αρμόδιο Οικονομικό Έφορο, δεν έχουν αποδεικτική δύναμη και καθιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, διότι η έλλειψη θεωρήσεως τα καθιστά όχι μόνον ανεπαρκή αλλά και ανύπαρκτα.

- Η μακροχρόνια παράλειψη ενημερώσεως των βιβλίων συνιστά ανεπάρκεια η οποία δικαιολογεί τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των κερδών, διότι δημιουργεί αμβιβολίες για την ακρίβεια των βιβλίων.

- Τα βιβλία απογραφής και ημερολογίου που δεν έχουν θεωρηθεί απ' τον Οικονομικό Έφορο δεν θεωρούνται νομίμως τηρηθέντα κατά τον εμπορικό νόμο και συνεπώς δεν έχουν τη θέση αντίστοιχων βιβλίων του Κ.Φ.Σ.

- Η τρίμηνη καθυστέρηση καταχωρήσεως των εγγραφών σε αθεώρητα βιβλία, καθιστά αυτά ανεπαρκή και ακριβή.

- Η καθυστέρηση πέντε με έξι μηνών ενημέρωσης των βιβλίων εμπορευμάτων του Γενικού Καθολικού, του

Συγκεντρωτικού Ημερολογίου, επιφέρει απόρριψη των βιβλίων, διότι δεν αναπληρώνεται απ' την εκπρόθεσμη τήρηση των αναλυτικών βιβλίων.

4.2. Ανεπίσημα βιβλία και στοιχεία.

Τα κέρδη είναι δυνατόν να προσδιοριστούν λογιστικώς και στην περίπτωση ανευρέσεως ανεπισήμων βιβλίων εφόσον από αυτά προκύπτει το κόστος των πραγματικά ακαθαρίστων εσόδων και οι δαπάνες που εμπíπτουν από αυτά.

- Τα ανεπίσημα έγγραφα μπορούν ν' αποτελέσουν απόδειξη ανακρίβειας και ν' ανατρέψουν τα δεδομένα των επίσημων βιβλίων εφόσον από αυτά προκύπτουν συναλλαγές της εταιρείας που δεν έχουν γίνει γνωστές.
- Η κοινή πείρα αποδεικνύει ότι ο τηρών ανεπίσημα βιβλία για τον εαυτό του και όχι για τρίτους ή το δημόσιο, αναγράφει σ' αυτά την αλήθεια.
- Ο ισχυρισμός της επιχείρησης ότι τ' ανεπίσημα βιβλία δεν μπορούν ν' αποτελέσουν απόδειξη, απορρίπτεται από το νόμο σαν αβάσιμος.
- Στην περίπτωση που από τα ανεπίσημα στοιχεία της επιχείρησης προκύπτει απόκρυψη χονδρικών πωλήσεων των προϊόντων της (για τμήμα το, οποίο αφορά την κρινόμενη περίοδο) και αποβλέπει σε φοροδιαφυγή, αν υποστηρίζεται το αντίθετο, θεωρείται ως μη πειστικό και αβάσιμο.
- Εάν το μεγαλύτερο μέρος των ανεπίσημων στοιχείων

αφορούν πρόχειρα σημειώματα, λογαριασμούς ή καταστάσεις χωρίς συγκεκριμένη αιτιολογία ή συγκεκριμένη ένδειξη γι' αυτόν που τα εκδίδει ή τα υπογράφει δεν χρησιμοποιούνται σαν απόδειξη για την εικονικότητα των τιμολογίων.

- Εάν κατά τη σύγκριση των ανεπίσημων εγγράφων που βρέθηκαν στην εταιρεία με τα επίσημα βιβλία και στοιχεία της εταιρείας αποδεικνύεται ότι αυτή αφ' ενός μεν καταχωρούσε στα βιβλία της βάσει ανακριβών αποδείξεων δαπάνες μεγαλύτερες από αυτές, που πραγματικά καταβλήθηκαν, αφ' ετέρου εμφάνιζε σ' αυτά κέρδος μικρότερο του πραγματικού, τα βιβλία της εταιρείας χαρακτηρίζονται ανακριβή και ανεπαρκή για τον λογιστικόν προσδιορισμό των κερδών της.

- Σύμφωνα με άρθρα του κώδικα η απόρριψη των βιβλίων ορισμένης επιχείρησης μπορεί να στηριχθεί και σε συγκεκριμένα στοιχεία επόσημα ή ανεπίσημα που τηρούνται από τρίτους εφόσον από την εκτίμηση αυτών (όταν δεν καταχωρηθεί στα βιβλία απόδειξη που έχει από αλλού) κριθεί ότι οι εγγραφές των βιβλίων της επιχείρησης είναι ανακριβείς και κατά συνέπεια ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων και των καθαρών κερδών της επιχείρησης.

Εφόσον η τήρηση των ανεπίσημων βιβλίων αποσκοπεί στην απεικόνιση της πραγματικής οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης, δεν είναι δυνατή η σκοπιμη επαύξηση των ακαθαρίστων εσόδων της.

- Η διάταξη του άρθρου 18 παρ. 1 με την οποία ρί-
ζεται, ότι βιβλία και στοιχεία μη θεωρηθέντα, θεωρούνται
ως μη τηρηθέντα καθορίζει τους όρους με τους οποίους
οι εγγραφές στα λογιστικά βιβλία απαιτούν κύρος και απο-
δεικτική δύναμη και δεν αποκλείει να ληφθούν υπόψη και
να εκτιμηθούν ανεπίσημα βιβλία από το φορολογικό δικα-
στήριο.

Μ Ε Ρ Ο Σ Δ Ε Υ Τ Ε Ρ Ο Ν

Ανάπτυξη πρόσθετων φόρων και προστίμων
για φορολογικές παραβάσεις

Κ Ε Φ Α Λ Α Ι Ο Ι

Πρόσθετοι φόροι

1.1. ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΠΡΟΣΘΕΤΩΝ ΦΟΡΩΝ

Ο πρόσθετος φόρος επιβάλλεται σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης ή ανακρίβειας ή παραλείψεως υποβολής αυτής και ο οποίος ονομαζόταν "προσαύξηση "

Κατά την εφαρμογή του νόμου στην πράξη είχε προκύψει αμφισβήτηση εάν η προσαύξηση αυτή αποτελούσε ποινή για το φορολογούμενο ή πρόσθετο φόρο. Ο πρόσθετος φόρος όμως επιβάλλεται σε κάθε περίπτωση χωρίς να εξετάζεται η ύπαρξη δόλου ή αμέλειας του φορολογούμενου ή παρερμηνείας των διατάξεων του νόμου, μόνο με το λόγο της μη συμμόρφωσης του υπόχρεου στις διατάξεις του νόμου για την έγκαιρη και ακριβή υποβολή της δήλωσης των εισοδημάτων.

Συνεπώς μόνο ο λόγος ανακρίβειας της δήλωσης αρκεί για την επιβολή του πρόσθετου φόρου. Ο πρόσθετος φόρος αποτελεί κύρωση που επιβάλλεται απ' την φορολογική αρχή ή το διοικητικό δικαστήριο σε ορισμένες περιπτώσεις παράβασης του φορολογικού νόμου (π.χ. εκπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης ή παράλειψη υποβολής της δήλωσης).

Η κύρωση αυτή έχει διοικητικό και όχι ποινικό χαρακτήρα και επιβάλλεται και στην περίπτωση που η υποβολή εκπρόθεσμης ή ανακριβούς δήλωσης οφείλεται σε εσφαλμένη ή καλόπιστη ερμηνεία του νόμου.

Σπουδαίο ζήτημα το οποίο απασχόλησε παλαιότερα την επιστήμη του φορολογικού δικαίου και την νομολογία απετέλεσαν ο χαρακτηρισμός των πρόσθετων φόρων ως παραγωγικό ή μη δαπανών και η έκπτωσή τους από τ'ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

Ο πρόσθετος φόρος επιβάλλεται στον καταλογιζόμενο κυρίως φόρο και συνεπώς όταν δεν υφίσταται καταλογιζόμενο κυρίως φόρο και συνεπώς όταν δεν υφίσταται καταλογιστέα οφειλή κυρίου φόρου δεν συγχωρείται η επιβολή πρόσθετου φόρου.

Ο πρόσθετος φόρος επιβάλλεται στις εξής περιπτώσεις:

- Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης.
- Σε περίπτωση ανακρίβειας της δήλωσης.
- Σε περίπτωση ελλιπούς δηλώσεως
- Σε περίπτωση παραλείψεως υποβολής της δήλωσης

Σε βάρος των παραβατών επιβάλλεται το πρόστιμο που διαβαθμίζεται ανάλογα με την βαρύτητα της παράβασης.

1.2. ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΕΠΙ ΕΚΠΡΟΘΕΣΜΟΥ ΔΗΛΩΣΕΩΣ

Σύμφωνα με το άρθρο 67 όσοι υποβάλουν δήλωση μετά την παρέλευση της προθεσμίας που ορίζει ο νόμος υπόκεινται και σε πρόσθετο φόρο λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης που υπολογίζεται πάνω στον φόρο που οφείλεται βάσει της δήλωσης. Ο πρόσθετος φόρος αυτός

ορίζεται σε 50/ο για κάθε μήνα καθυστέρησης χωρίς να υπερβαίνει σε κάθε περίπτωση το 1/4 του οφειλόμενου φόρου.

Επί παρακρατούμενων φόρων εισοδήματος (μισθωτών υπηρεσιών, κινητών αξιών κ.λ.π.) το ποσοστό του πρόσθετου φόρου αυξάνεται σε 100/ο μέχρι 1000/ο.

Στην περίπτωση εκπρόθεσμης δήλωσης οι πρόσθετοι φόροι διαμορφώνονται ως εξής:

- 1) 50/ο για κάθε μήνα καθυστέρησης και μέχρι 500/ο
- 2) 100/ο για κάθε μήνα καθυστέρησης επί παρακρατούμενων φόρων και μέχρι 1000/ο

Παρακρατούμενοι φόροι είναι οι εξής:

- 1) Φόροι μισθωτών υπηρεσιών
- 2) Φόρος ελεύθερων επαγγελμάτων (100/ο)
- 3) Φόρος κινητών αξιών (μερίσματα, ποσοστά διοικητικού συμβουλίου κ.λ.π.)
- 4) Φόρος εργοληπτικών τεχνικών έργων.
- 5) Αποζημιώσεις απολυομένων.

Π ρ ό σ τ ι μ ο

Κατά την υποβολή δήλωσης μετά την παρέλευση 10 μηνών από τη λήξη της νόμιμης προθεσμίας επιβάλλεται σε βάρος των παραβατών και πρόστιμο ως εξής:

- α) 5.000 έως 20.000 εάν ο οφειλόμενος κύριος φόρος ή εισφορά δεν υπερβαίνει το ποσό των 100.000 δρχ.
- β) 15.000 έως 200.000 εάν ο οφειλόμενος φόρος ή

εισφορά υπερβαίνει το ποσό των 100.000 δρχ.

Για τον υπολογισμό πρόσθετου φόρου στην περίπτωση αυτή, αφαιρείται ο φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε και αυτό γιατί ο φόρος που παρακρατήθηκε εκπίπτει κατά την εκκαθάριση του φόρου βάσει της δήλωσης του φορολογούμενου και κατά συνέπεια δεν λαμβάνεται ξανά υπόψη κατά την εκκαθάριση της ροι-στικής εγγραφής.

Όταν ο προσδιοριζόμενος κύριος φόρος είναι μικρότερος από αυτόν που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε δεν επιβάλλεται πρόσθετος φόρος.

Στην περίπτωση υποβολής συμπληρωματικής δήλωσης στην οποία προβαίνει μεγάλη μερίδα των φορολογούμενων για διεκπεραίωση των υποθέσεών των, επιβάλλεται πρόσθετος φόρος ίσος με 50/ο για κάθε μήνα καθυστέρησης επί της διαφοράς του φόρου που οφείλεται βάσει της δήλωσης και του φόρου που αναλογεί στο ποσό του εισοδήματος στο οποίο κατέληξε τελικά ο φορολογούμενος.

Στην πράξη συναντώνται περιπτώσεις κατά τις οποίες ο φορολογούμενος προβαίνει σε ανάκληση της αρχικής του δήλωσης λόγω πλάνης ή άλλης αιτίας.

Στην περίπτωση αυτή η νέα δήλωση περί φόρου αποτελεί νέα συμπληρωματική δήλωση, το εμπρόθεσμο της οποίας για την επιβολή του πρόσθετου φόρου θα κριθεί από το χρόνο υποβολής της μεταγενέστερης αυτής

δήλωσης και όχι από το χρόνο υποβολής της αρχικής.

1.3. ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΕΠΙ ΑΝΑΚΡΙΒΟΥΣ ΔΗΛΩΣΕΩΣ

Ο πρόσθετος φόρος επιβάλλεται επίσης σε περίπτωση ανακρίβειας της δήλωσης και ορίζεται σε 50ο/ο του φόρου του οποίου την πληρωμή θα διέφευγαν με την ανακρίβεια. Ως φόρος του οποίου θα διέφευγαν οι φορολογούμενοι την πληρωμή με την ανακρίβεια, θεωρείται η διαφορά του φόρου μεταξύ δήλωσης και ελέγχου.

Το ποσοστό του πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας (50ο/ο) προσαυξάνεται από το οικονομικό έτος 1979 κατά 20ο/ο και ανέρχεται σε 60ο/ο (50ο/ο + 10ο/ο2 60ο/ο).

Επί παρακρατουμένων φόρων εισοδήματος το ποσοστό πρόσθετου φόρου αυξάνεται σε 120ο/ο.

Και στην περίπτωση ανακρίβειας της δήλωσης όπως και στις άλλες περιπτώσεις (εκπρόθεσμης παράλειψης δηλώσεως) ο πρόσθετος φόρος επιβάλλεται χωρίς να εξετάζεται εάν υπάρχει ή μη δόλος ή αμέλεια του φορολογούμενου.

Επίσης δεν εξετάζεται εάν η ανακρίβεια οφείλεται σε παρερμηνεία των διατάξεων του νόμου.

Ο πρόσθετος φόρος θα επιβάλλεται σε κάθε περίπτωση σαν κέρωση για την διαφορά του φόρου μεταξύ δήλωσης και οριστικής εγγραφής.

Π ρ ό σ τ ι μ ο

Για ανακριβή δήλωση επιβάλλεται σε βάρος του

υπόχρεου και χρηματικό πρόστιμο το οποίο καθορίζεται ως εξής:

α) Από 5.000 δρχ. έως 50.000 εάν η διαφορά του φόρου, που προκύπτει από τη δήλωση και του προσδιοριζόμενου από τον Οικονομικό Έφορο φόρο κυμαίνεται από 100.000 έως 300.000 δρχ. και κατά ποσοστό μεγαλύτερο του 20ο/ο του βάσει της δήλωσης αναλογούντος φόρου.

β) Από 20.000 έως 200.000 δρχ. εάν η διαφορά μεταξύ του βάσει της δήλωσης οφειλόμενου φόρου ή καταβληθέντος φόρου και του προσδιοριζόμενου από τον Οικονομικό Έφορο κυμαίνεται από 300.000 έως 600.000 κατά ποσοστό μεγαλύτερο του 20ο/ο του οφειλόμενου φόρου βάσει της δήλωσης.

γ) Από 80.000 έως 800.000 εάν η διαφορά μεταξύ του βάσει της δήλωσης οφειλόμενου φόρου και προσδιοριζόμενου από τον Οικονομικό Έφορο είναι μεγαλύτερο των 600.000 δρχ. και κατά ποσοστό μεγαλύτερο του 20ο/ο του οφειλόμενου φόρου βάσει της δήλωσης.

1.4. ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΓΙΑ ΕΛΛΕΙΠΗ ΔΗΛΩΣΗ

Επί ελλειπούς δηλώσεως επιβάλλεται μόνο πρόσθετος φόρος που ορίζεται σε 60ο/ο στην διαφορά του κυρίου φόρου.

Εκτός απ'αυτόν τον πρόσθετο φόρο καμμία άλλη κύρωση δεν επιβάλλεται. Συνεπώς δεν επιβάλλεται πρό-

στιμο όπως στην περίπτωση της ανακρίβειας ούτε ποινικές κυρώσεις.

Ελλειπής θεωρείται η δήλωση φόρου εισοδήματος όταν η διαφορά μεταξύ του συνολικού εισοδήματος που δηλώνεται και του προσδιοριζόμενου εισοδήματος δεν υπερβαίνει κατά ποσοστό 150/ο το δηλωθέν εισόδημα, μέχρι το ποσό των 200.000, ανεξάρτητα του ποσοστού διαφοράς του δηλωθέντος εισοδήματος.

Συνεπώς η δήλωση θεωρείται ελλειπής όταν η διαφορά του εισοδήματος που δηλώνεται και αυτού που προσδιορίζεται οφείλεται σε λογιστική διαφορά.

Λογιστική διαφορά ορίζεται η μείωση του εισοδήματος που δηλώνεται από εμπορικές επιχειρήσεις και οφείλεται σε παραδρομή ή σε εσφαλμένο χαρακτηρισμό πραγματικών περιστατικών ή σε ουσιώδη πλάνη που χωρίς αυτήν ο υπόχρεος δεν θα προέβαινε στην μείωση του δηλωμένου εισοδήματος.

Τέτοιες λογιστικές διαφορές είναι αυτές που προέρχονται π.χ. από τη διενέργεια αποσβέσεων με συντελεστή μεγαλύτερο από αυτόν που ορίζει ο νόμος, από την έκπτωση δαπανών, από τ'ακαθάριστα έσοδα που δεν αναγνωρίζονται από τον νόμο (π.χ. φόρος εισοδήματος, πρόστιμο, μισθοί και ημεριμίσθια χωρίς να έχουν καταβληθεί οι ασφαλιστικές εισφορές στους ασφαλιστικούς οργανισμούς κ.λ.π.), από τον υπολογισμό αφορολογήτων κρατήσεων βάσει διαφόρων αναπτυξιακών νόμων με ποσοστά μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζει ο νόμος ή με βάσει

την αξία πάγιων περιουσιακών στοιχείων που θεωρούνται παραγωγική επένδυση από τον νόμο (π.χ. αξία οικοπέδου , που δεν εξυπηρετεί τις ανάγκες της επιχείρησης ακία μεταχειρισμένου πάγιου περιουσιακού στοιχείου κλπ, εφόσον υπερβαίνουν τα καθοριζόμενα από το νόμο όρια.

1.5. Παράδειγμα 1ον.

Έστω ότι η Α.Ε. υπέβαλλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος το οικονομικό έτος 1979 με συνολικά καθαρά κέρδη 1.500.000 δρχ. και ότι κατόπιν ελέγχου τα κέρδη της προσδιορίστηκαν λογιστικώς στο ποσό των 2.000.000 δρχ. μετά την προσθήκη λογιστικών διαφορών, οι οποίες οφείλονται σε προφανή παραδρομή ή εσφαλμένο χαρακτηρισμό πραγματικών περιστατικών.

Στην περίπτωση αυτή η δήλωση θεωρείται ελλιπής γιατί η διαφορά εισοδήματος μεταξύ δηλώσεως και ελέγχου οφείλεται σε λογιστική διαφορά που προέκυψε από επαρκή και ακριβή βιβλία του Κ.Φ.Σ. και δεν προέρχεται από παράβαση ρητής διάταξης του νόμου και η διαφορά αυτή είναι ανεξάρτητη από το ύψος του ποσού και του ποσοστού επί του δηλωθέντος εισοδήματος.

Παράδειγμα 2ον.

Έστω ότι η Α.Ε. υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος το οικονομικό έτος 1979 με συνολικά καθαρά κέρδη 2.000.000 δρχ. και ότι κατόπιν ελέγχου, τα κέρδη προσδιορίστηκαν λογιστικώς στο ποσό των 2.800.000 δρχ.

μετά την προσθήκη λογιστικών διαφορών, απ' τις οποίες ποσό 350.000 δρχ. οφείλεται σε παράβαση διατάξεως του νόμου και 450.000 δρχ. οφείλεται σε προφανή παραδρομή ή εσφαλμένο χαρακτηρισμό πραγματικών περιστατικών.

Για να χαρακτηρισθεί η δήλωση ανακριβής ή ελλειπής θα ερευνηθεί αν το ποσό των λογιστικών διαφορών που οφείλεται σε παράβαση διατάξεως του νόμου είναι μεγαλύτερο των 200.000 δρχ. και αν αυτό υπερβαίνει κατά ποσοστό 150/ο το εισόδημα που δηλώθηκε.

Το ποσό των λογιστικών διαφορών που οφείλεται σε προφανή παραδρομή ή εσφαλμένο χαρακτηρισμό πραγματικών περιστατικών δεν λαμβάνεται υπ' όψιν, προκειμένου η δήλωση που υποβλήθηκε να θεωρηθεί ανακριβής ή ελλειπής.

Επομένως στο παράδειγμά μας η δήλωση θεωρείται ανακριβής γιατί η διαφορά εισοδήματος που προέρχεται από λογιστικές διαφορές οφειλόμενες σε παράβαση διατάξεως του νόμου είναι μεγαλύτερη των 200.000 δρχ. και υπερβαίνει κατά ποσοστό 150/ο το εισόδημα που δηλώθηκε.

Συνεπώς στην περίπτωση αυτή θα εφαρμοστούν οι διατάξεις του άρθρου 31 που προβλέπουν προσαύξηση 60ο/ο επί της διαφοράς του κυρίου φόρου και επιβολή προστίμου.

1.6. ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΠΑΡΑΛΕΙΨΕΩΣ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΤΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ

Σε περίπτωση παραλείψεως υποβολής της δήλωσης ο

υπόχρεος επιβαρύνεται με πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε 100ο/ο του αναλογούντος φόρου.

Όπως και στις άλλες περιπτώσεις έτσι και σ' αυτήν ο πρόσθετος φόρος επιβάλλεται χωρίς να εξετάζεται η ύπαρξη ή μη φόλου ή αμέλειας του φορολογουμένου.

Το παραπάνω ποσοστό του πρόσθετου φόρου λόγω παραλείψεως υποβολής της δηλώσεως (100%) προσαυξάνεται κατά 50ο/ο και ανέρχεται συνολικά σε 150ο/ο (100ο/ο + 50ο/ο = 150ο/ο).

Για παρακρατούμενο φόρο εισοδήματος όπου διπλασιάζονται τα όρια, το ποσοστό 150ο/ο αυξάνεται σε 300ο/ο.

Π ρ ό σ τ ι μ ο

Τα πρόστιμα που επιβάλλονται στην περίπτωση παραλείψεως υποβολής δηλώσεως διαβαθμίζονται ως εξής:

α) από 5.000 έως 50.000 δραχ αν το ποσό του αναλογούντος κυρίου φόρου που δεν δηλώθηκε δεν υπερβαίνει το ποσό των 200.000 δραχ.

β) από 25.000 έως 250.000 δραχ. αν το ποσό του αναλογούντος κυρίου φόρου που δεν δηλώθηκε ανέρχεται από 200.000 - 500.000 δραχ.

γ) από 100.000 έως 1.000.000 δραχ. αν το ποσό του αναλογούντος κυρίου φόρου που δεν δηλώθηκε υπερβαίνει το ποσό των 500.000 δραχ.

1.7. ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΒΕΒΑΙΩΣΕΩΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ

Το άρθρο 40 του Κ.Φ.Σ. ορίζει ότι τα προβλεπόμενα από το νόμο πρόστιμα όσον αφορά την εκπρόθεσμη υποβολή δηλώσεως ή την ανακρίβεια αυτής κ.λ.π. επιβάλλονται από τον αρμόδιο Οικονομικό Έφορο.

Η πράξη επιβολής του προστίμου θα είναι αυτοτελής και δεν θα συμπεριλαμβάνεται στο φύλλο ελέγχου.

Η πράξη αυτή θα εκδίδεται ταυτόχρονα με το φύλλο ελέγχου.

Εάν δεν ασκηθεί κατά της πράξεως προσφυγή ενώπιον του διοικητικού Πρωτοδικείου θα συνεκδικάζονται ταυτόχρονα οι δύο προσφυγές (κατά του φύλλου ελέγχου και κατά της πράξεως επιβολής προστίμου).

1.8. ΜΕΙΩΣΗ ΠΡΟΣΘΕΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΣΥΜΒΙΒΑΣΜΟΥ

Κατά τη διοικητική επίλυση της διαφοράς ο πρόσθετος φόρος λόγω ανακριβούς δηλώσεως ή παραλείψεως της δηλώσεως μπορεί να περιορισθεί στο 1/5 αυτού, δηλαδή του επιβληθέντος προσθέτου φόρου ο οποίος αντιστοιχεί στο 1/10 του κυρίου φόρου για ανακριβή δήλωση, ή στο 1/5 του κυρίου φόρου στην περίπτωση παραλείψεως υποβολής της δήλωσης.

Από αυτά παρατηρείται ότι η ανακριβής δήλωση στην περίπτωση διοικητικής επίλυσης της διαφοράς συνε-

πάγεται ηπιώτερες κυρώσεις από την υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης.

Επί δικαστικού συμβιβασμού ο πρόσθετος φόρος που επιβάλλεται λόγω ανακρίβειας ή παραλείψεως υποβολής δηλώσεως περιορίζεται στο 1/3 του προβλεπόμενου από το νόμο ποσοστού του κυρίου φόρου , όπου η επιβολή αυτού προβλέπεται μεταξύ ανώτατου και κατώτατου ορίου στο ήμισυ του κατώτατου ορίου.

1.9. ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΕΠΙ ΑΡΝΗΤΙΚΗΣ ΔΗΛΩΣΕΩΣ

Η νομολογία δέχεται ότι στην περίπτωση αρνητικής δηλώσεως επιβάλλεται πρόσθετος φόρος ανακρίβειας δηλώσεως.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΡΟΪΑΥΞΗΣΕΩΝ ΦΟΡΩΝ
οπως διαμορφώθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 31-33 Ν. 820/78
ισχύει από 1.1.79 - 31.12.85

ΦΟΡΟΣ	ΝΟΜΟΥ	ΔΗΛΩΣΗΣ ΕΚΠΟΘΕΙΜΟΥ		ΕΝΔΙΟΥΣ ΔΗΛΩΣΕΙΣ (1)		ΜΗ ΔΗΛΩΣΗΣ		ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΝΟΜΩΝ σχετικές με την κρυστάλλωση
		Δια κάθε μήνα και έτος	%	Φυλάκων ελέγχου	Συμβιβασμοί επί διαφοράς φόρου %	Φυλάκων ελέγχου	Συμβιβασμοί επί φόρου %	
1	Εισοδήματος Φυσ. Προσώπων	N.Δ. 3323/55	5—50	60	12	150	30	αρ. 67, Ν.Δ. 3321/55
2	Εισοδήματος Νομ. Προσώπων	N.Δ. 3843/58	5—50	60	12	150	30	αρ. 67, Ν.Δ. 3323/55
3	Υπερφόρας κερών, εκμχ/σών	N. 542/77	5—50	60	12	150	30	αρ. 41 Ν. 542/77
4	Υπερφόρας κερών, εκμχ/σών	αρ. Β—18 Ν. 1249/82	5—50	60	12	150	30	αρ. 17 Ν. 1249/82
5	Άρθρο: 5 Α.Ν. 843/48	A.N. 843/48	5—50	60	12	150	30	αρ. 67 Ν.Δ. 3323/55
6	Ακινήτης κερισοτίας Ν. 11/75 (2)	N. 11/75	5—40	60	12	150	30	αρ. 16 Ν. 11/75 &
7	Ακινήτης κερισοτίας Ν. 1249/82	αρ. 19—36 Ν. 1249/82	5—50	60	12	150	30	αρ. 29 Ν. 1249/82
8	Κυρίου εργασιών (4)	A.N. 660/38	10—100	80	16	150	30	αρ. 2 & 5 Ν.Δ. 632/78
9	Καταβάσεως	N.Δ. 3849/58 κ.λπ	10—100	80	16	150	30	αρ. 53 Ν.Δ. 3321/55
10	Πολυτελείας	N. 1480/45 κ.λπ	5—50	60	12	150	30	αρ. 67 Ν.Δ. 3323/55
11	Κεντρική-διακεδέσεως	N.Δ. 254/73	5—50	60—240	12—48	150—600	30—120	αρ. 9 Ν.Δ. 254/77
12	Μισθωτών υπηρεσιών	αρ. 40 Ν.Δ. 3323/55	20—200	120	24	300	60	αρ. 67 & 70
13	Ανοξημιώσεως ακολογητών	αρ. 40 Ν.Δ. 3323/55	10—100	120	24	300	60	N.Δ. 3323/55
14	8% Ελευθ. Εκταγμάτων	αρ. 48 Ν.Δ. 3323/55	10—100	120	24	300	60	
15	Κινητών Αξιών	αρ. 25-30 Ν.Δ. 3323/55	10—100	120	24	300	60	
16	Μισθωτών Συμετασχημάτων	αρ. 25-30 Ν.Δ. 3323/55	10—100	120	24	300	60	
17	Προμηθευτών Δημόσιων & Εργοδότηων	B.Δ. 11/57	10—100	120	24	300	60	
18	ΟΓΑ αγροτικών προϊόντων επί αγορών επί ζυγαριών	N. 4169/61	10—100	120	24	300	60	αρ. 75, 80 Ν.Δ. 118/73
19	Κληρονομιών τροπικών δασμών (5)	N.Δ. 118/73	5—50	30—60	12	75—150	45	αρ. 9 Α.Ν. 1521/50
20	Μεταβιβάσεως ακινήτων (6)	N. 1521/50	1—50	60	30	150	75	αρ. 1 Ν.Δ. 329/74

(1) Προσαύξηση ελλείψεως επιβάλλεται μόνο στη φορολογία εισοδήματος και διαφέρει από την ανακριβία γιατί α) αυτή δεν γίνεται κοινική διάση. Ελλείψεως δηλώνει θεωρείται όταν η διαφορά του δηλούμενου ποσού και προσδιορισθέντος δεν κερνάει ποσοστό 15% του δηλούμενου, όταν η διαφορά κλίσης δεν κερνάει τις 200.000 ανεξάρτητα ποσοστού και όταν η διαφορά κρυστάλλεται από λογιστικές διαφορές που δεν έγιναν με πρόθεση

(2) Δεν επιβάλλεται προσαύξηση ανακριβείας αν η οριστική αξία δεν κερνάει το 1/3 της δηλωθείσας

(3) Δεν επιβάλλεται προσαύξηση ανακριβείας αν η οριστική αξία δεν κερνάει το 1/4 της δηλωθείσας

(4) Σε εκπρόθεση δηλώνση μέχρι 15 ημερών επιβάλλεται προσαύξηση 4%. Προσαύξηση ανακριβείας δεν επιβάλλεται υπό τις εής δυο προϋποθέσεις α) αν η φορολογητέα ύλη δεν είναι σαφώς καθορισμένη β) αν η διαφορά μεταξύ δηλωθέντος και οριστικού φόρου δεν υπερβαίνει το 1/3 του οριστικού

(5) Δεν επιβάλλεται αν η αξία της κληρονομικής μερίδας δεν υπολείπεται πλέον του 25% της οριστικής αξίας

(5.6) Εκεί ανακριβείας των στοιχείων βάσει των οποίων η υπόθεση κρυστάλλωσε ως ελαττωμένη με τη διαδικασία της ησυχαστικής και του αμφοβητούμενου φόρου με το φιλάλο ελέγχου κρυστάλλεται προσαύξηση 240% ανεξάρτητα από το ύψος της διαφοράς δηλωσεως και οριστικής αξίας.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΡΟΪΟΓΕΤΩΝ ΦΟΡΩΝ ΚΑΙ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ ΦΠΑ

ΕΚΠΟΡΕΥΣΗ ΔΗΛΩΣΗ		ΑΝΑΚΡΙΒΗΣ ΔΗΛΩΣΗ					ΠΑΡΑΛΕΙΨΗ ΥΠΟΒ. ΔΗΛΩΣΗΣ						
Πρόθετος φόρος	Πρόστιμο	ΠΡΟΪΟΓΕΤΟΙ ΦΟΡΟΙ					ΠΡΟΣΤΙΜΟ		ΠΡΟΪΟΓΕΤΟΙ ΦΟΡΟΙ			ΠΡΟΣΤΙΜΟ	
		ΣΤΟ ΦΥΛΛΟ ΕΛΕΓ	ΣΤΟ ΣΥΜΒΙΒΑΙΣΜΟ ΟΡΙΣΤ. Φ.Ε.	ΠΡΟΙΟΡ. Φ.Ε.	ΣΤΟ ΦΥΛΛΟ ΕΛΕΓ.	ΣΤΟ ΣΥΜΒΙΒ. ΣΥΜΒΙΒ.	Μείωση	ΣΤΟ ΦΥΛΛΟ ΕΛΕΓ.	ΣΤΟ ΟΡΙΣΤ. Φ.Ε.	ΠΡΟΙΟΡ. Φ.Ε.	ΣΤΟ ΦΥΛΛΟ ΕΛΕΓ.	ΣΤΟ ΣΥΜΒΙΒ.	
Για κάθε μήνα εκ- ηρέσεως υποβολής	Όταν η δήλωση υποβάλλεται μετά 10ημερο	Στη διαφορά του φόρου που δε δηλωθήκε	Στη διαφορά του φόρου	Στη διαφορά του φόρου	Στη διαφορά του φόρου	Στη διαφορά του φόρου που δε κατα- θήθηκε	Μείωση	Στο ποσό του κύριου φόρου που καταλογίστηκε	Στο ποσό του κύριου φόρου	Στο ποσό του κύριου φόρου	Στο ποσό του κύριου φόρου που καταλογί- στηκε	Μείωση	
10%-100%	10%-100%	100%	50%	50%	50%	20%-200%	1/3	150%	50%	100%	20-200%	1/3	
ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤ ΔΗΛΩΣΗ	10%-100% 30.000	100%	50%	50%	50%	10.000- 50.000	1/3	150%	50%	100%	50.000- 150.000	1/3	
ΔΗΛΩΣΗ ΑΠΟΓΕΜΑΤΩΝ ΜΕΤΑΤΑΞΗΣ	10%-100%	100%	50%	50%	50%	20%-200%	1/3	150%	50%	100%	20%-200%	1/3	

ΠΡΟΣΤΙΜΑ Ν. 820/78

Επιβάλλονται σε μη δηλώσαντες ανακριβώς ή εκπρόθεσμα (άνω των 10 μηνών) δηλώσαντες οποιοδήποτε φόρο, τέλος, εισφορά χαρτοσήμου

I ΜΗ ΔΗΛΩΣΑΝΤΕΣ (άρθρο 30)

Φόρος μη δηλωθείς	Πρόστιμο
από έως	από έως
1 – 200.000	5.000 – 50.000
200.000 – 500.000	25.000 – 250.000
500.000 & άνω	100.000 – 1.000.000

II ΑΝΑΚΡΙΒΩΣ ΔΗΛΩΣΑΝΤΕΣ (άρθρο 31)

Διαφορά φόρου	Πρόστιμο
από έως	από έως
100.000 – 300.000	5.000 – 50.000
300.000 – 600.000	20.000 – 200.000
600.000 & άνω	80.000 – 800.000

Σημ. 1. Για να επιβληθεί το πρόστιμο πρέπει η διαφορά φόρου να είναι μεγαλύτερη του 20% του φόρου της δήλωσης. 2. Δεν επιβάλλεται αν στο φόρο δεν μπαίνει προσαύξηση. 3. Δεν επιβάλλεται σε ελλειπή δήλωση του άρθρου 32.

III. ΕΚΠΡΟΘΕΣΜΑ ΔΗΛΩΣΑΝΤΕΣ (μετά 10 μήνες από τη λήξη της προθεσμίας. Άρθρο 33)

Με κύριο φόρο	Πρόστιμο
1 – 100.000	5.000 – 20.000
άνω των 100.000	15.000 – 200.000

IV. ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΓΙΑ ΑΛΛΕΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ (άρθρα 34 – 40)

V. ΚΥΡΩΣΕΙΣ (άρθρα 41, 42)

VI ΑΔΙΚΗΜΑΤΑ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ (άρθρο 43)

Προσοχή⁽¹⁾ τα πρόστιμα I, II, III, IV σε συμβιβασμό δύναται να περιοριστούν στο 1/5 αυτών.

2) Κυρώσεις και ποινές δεν επιβάλλονται σε περίπτωση συμβιβασμού

ΠΡΟΣΘΕΤΩΝ ΦΟΡΩΝ (ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΕΩΝ) ΕΙΣ ΤΗΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Βάσει των διατάξεων των άρθρων 67 και 70 του Ν.Δ. 3323/1955, όπως διημογραφώθησαν με τις διατάξεις των άρθρων 30 ως και 33 του Ν. 820/1978. (Βλ. Έγκ. Υπ. Οικ. 7/1979).

Φόρος	Φόρος	Φόρος	Παρακρατούμενοι και άποδοδοίμενοι Φόροι
Εισοδήμα- τος	Υπεραξίας	Μισθωτών	Μερισμά- των
Στάδια Διαδικασίας Γουρνού Ελέγχου έννοιαίται και πράξη)	Ν. 542/1977	Μόνον δηλ. περιπτώ- σεων άρθρ. Προσώπων	Κινητών Εργα/των Αξιών των Συνεται- ρισμών τεχνικών έργων B.Δ. 11/57
			Άποζημι- ώσεων άπολυμέ- νων

Α) Έκπροθέσμου

Για κάθε μήνα καθυστερήσεως
5% ή 10% άναλόγως μέχρι
50% ή 100%

5—50%

5—50%

10—100%

10—100%

10—100%

10—100%

10—100%

10—100%

Β) Άνακριβείας

α) Κατά φύλλο έλέγχου
β) Κατά τό συμβιβασμό.

60%

60%

120%

120%

120%

120%

120%

120%

Γ) Έλλειπιδς Δηλώσεως

α) Κατά φύλλο έλέγχου60%
β) Κατά τό συμβιβασμό.
Μείωσηστόδ 1/5

60%

—

—

—

—

—

—

—

Δ) Άόγφ μή Δηλώσεως

α) Κατά φύλλο έλέγχου150%
β) Κατά τό συμβιβασμό.
Μείωσηστόδ 1/5

150%

150%

300%

300%

300%

300%

300%

300%

Μείωσηστόδ 1/5

στόδ 1/5

στόδ 1/5

στόδ 1/5

στόδ 1/5

στόδ 1/5

στόδ 1/5

στόδ 1/5

Κ Ε Φ Α Λ Α Ι Ο ΙΙ

Γενικά περί προστίμου

2.1. Π Ρ Ο Σ Τ Ι Μ Ο

Το πρόστιμο είναι μια μορφή πρόσθετου φόρου που επιβάλλεται στην περίπτωση όπου ο υπόχρεος φορολογούμενος δεν υποβάλλει εμπράθεσμα τα σχετικά στοιχεία που ορίζει ο Κ.Φ.Σ. ή υποβάλλει αυτά εσφαλμένα.

Επίσης το πρόστιμο επιβάλλεται και στις περιπτώσεις όπου το φορολογούμενο νομικό πρόσωπο δεν τηρεί βιβλία ή τηρεί αυτά ελλιπή και ανακριβή ή μη θεωρημένα από τον Οικονομικό Έφορο.

Το επιβαλλόμενο πρόστιμο πρέπει να είναι ανάλογο με το είδος και τη σοβαρότητα της παράβασης και την οικονομική δυνατότητα του παραβάτη. Το πρόστιμο είναι κύρωση διοικητική και για την επιβολή του δεν απαιτείται η ύπαρξη δόλου αλλά αρκεί διαπίστωση της παραβάσεως.

Πολλές φορές έχει λεχθεί ότι το επιβαλλόμενο για παράβαση των διατάξεων του κώδικα πρόστιμο δεν έχει μαιευτικό σκοπό αλλά αποβλέπει στον πιθανολογισμό του υπόχρεου προς συμμόρφωση.

Βασικός νόμος που διέπει τις Α.Ε. και τα λοιπά Ν.Π. κερδοσκοπικού και μη χαρακτήρα είναι ο 3243/58. Νομική υπόσταση αποκτά η Α.Ε. σύμφωνα με το Π.Δ.409/86 με τον οποίο τροποποιήθηκε ο νόμος 2190 του 1929 περί Ανωνύμων Εταιρειών.

Νομική προσωπικότητα η Α.Ε. αποκτά όχι από την δημοσίευση του καταστατικού στο Φ.Ε.Κ. " ΔΑΕ και ΕΠΕ" αλλά από την καταχώρηση στο βιβλίο σύστασης Α.Ε. του

Υπουργείου Εμπορίου ή το περιφερειακό Υπηρεσιών Υπουργείου Εμπορίου.

Επομένως από την ημέρα καταχώρησης και όχι από την ημέρα δημοσίευσης η Α.Ε. είναι υποκείμενο υποχρεώσεων και δικαιωμάτων.

Τα φυσικά πρόσωπα δηλαδή τα ιδρυτικά μέλη τα οποία κατόρθωσαν και υπέγραψαν την ιδρυτική σύμβαση της ανώνυμης εταιρείας ευθύνονται για τις πράξεις που έχουν πραγματοποιηθεί στο χρονικό διάστημα από την ίδρυση της εταιρείας μέχρι τη σύστασή της.

Ο Οικονομικός Έφορος προκειμένου να καθορίσει αν υποκείμενο παραβάσεως είναι το νομικό πρόσωπο της Α.Ε. ή τα φυσικά πρόσωπα που την απαρτίζουν (ιδρυτικά μέλη), πρέπει να ερευνήσει εάν τηρήθηκαν για την νομότυπη εμφάνιση της εταιρείας οι παραπάνω διατυπώσεις και ακολούθως να επιβάλει το προβλεπόμενο, ανάλογα με την παράβαση πρόστιμο , είτε σε βάρος του νομικού προσώπου της εταιρείας εάν δεν έχει συντελεσθεί η καταχώρηση στο βιβλίο σύστασης της Α.Ε. , είτε σε βάρος όλων των ιδρυτικών της μελών εάν δεν έχει ολοκληρωθεί η σύστασή της.

Κατά συνέπεια εφόσον η παραπάνω διαπιστωθείσα παράβαση του Κ.Φ.Σ. πραγματοποιήθηκε στο ενδιάμεσο χρονικό διάστημα, δηλαδή μετά την ίδρυση και πριν τη σύσταση της Α.Ε., το πρόστιμο δεν επιβάλλεται από την φορολογική αρχή σε βάρος του νομικού προσώπου της εταιρείας αλλά σε βάρος όλων των ιδρυτικών μελών της.

2.2. Διαδικασία υποβολής προστίμου στις Α.Ε.

Το πρόστιμο επιβάλλεται μετά τη σύνταξη σχετικής έκθεσης των φορολογικών οργάνων και με αιτιολογημένη απόφαση του Οικονομικού Εφόρου. Τόσο η έκθεση όσο και η απόφαση κοινοποιείται στην Α.Ε. η οποία καλείται εντός 20 ημερών από την κοινοποίηση να προσέλθει στον Οικονομικό Έφορο για να επιτύχει διοικητική επίλυση " συμβιβασμό " ή να καταθέσει προσφυγή στον Οικονομικό Έφορο και να προσφύγει στα δικαστήρια.

Παρέχεται από τον νόμο η ευχέρεια με την εμπρόθεσμη προσφυγή, να διατυπώσει και αίτημα διοικητικής επόλυσης της διαφοράς.

Η φορολογική αρχή επό του σώματος της προσφυγής ορίζει τακτική ημερομηνία με την οποία καλείται η Α.Ε. να προσέλθει για διοικητική επίλυση. Εάν στην ημερομηνία αυτή δεν επέλθει συμβιβασμός η υπόθεση αποστέλλεται στο Πρωτοβάθμιο Διοικητικό Δικαστήριο για επίλυση δικαστικώς.

Η αποστολή από την φορολογική αρχή πρέπει να γίνει εντός 2 μηνών από την εμπρόθεσμη κατάθεση της προσφυγής.

2.3. Κρίσιμος χρόνος για την επιβολή προστίμου.

Κρίσιμος χρόνος για την επιβολή προστίμου είναι εκείνος που πραγματοποιήθηκε η παράβαση και όχι ο χρόνος έκδοσης και κοινοποίησης της απόφασης επι-

βολής του προστίμου.

Δηλαδή στην περίπτωση διάλυσης του νομικού προσώπου μετά το χρόνο τελέσεως της παράβασης του κώδικα, το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος αυτού γιατί η συγκεκριμένη διάλυση δεν επιδρά στο κύρος της απόφασης.

Ο ισχυρισμός ότι η πράξη επιβολής προστίμου είναι νομικώς πλημμελής, επειδή εκδόθηκε μετά τη διάλυση της εταιρείας κρίνεται αβάσιμος και απορρίπτεται, διότι το πρόστιμο αφορά παράβαση που πραγματοποιήθηκε πριν τη διάλυσή της.

Αν μετά την διενέργεια του ελέγχου γίνουν διορθωτικές επγραφές δεν αναιρούνται οι ανακρίβειες και οι παραλείψεις που διαπιστώθηκαν στα βιβλία και επιβάλλεται κανονικά το πρόστιμο που αναλογεί σε κάθε περίπτωση.

2.4. ΑΥΤΟΤΕΛΕΙΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ

Το άρθρο 47 του Κ.Φ.Σ. αναφέρει αναλυτικά πράξεις και παραλείψεις που συνιστούν η κάθε μία χωριστά παράβαση και για τις οποίες επιβάλλεται χωριστό πρόστιμο.

Στο ίδιο άρθρο ορίζεται ότι οι παραβάσεις του κώδικα κρίνονται αυτοτελώς κατά διαχειριστική περίοδο. Οι περιπτώσεις που συνιστούν χωριστές παραβάσεις αναλυτικότερα είναι οι εξής:

- α) Η καταχώρηση ανύπαρκτων ή ανακριβών αγορών.
- β) Η καταχώρηση ανακριβών πωλήσεων.
- γ) Η καταχώρηση ανύπαρκτων ή ανακριβών εσόδων
- δ) Η καταχώρηση ανύπαρκτων ή ανακριβών εξόδων
- ε) Η καταχώρηση ανύπαρκτων ή ανακριβών στοιχείων απογραφής.
- στ) Η μη καταχώρηση αγορών.
- ζ) Η μη καταχώρηση εσόδων
- η) Η μη καταχώρηση εξόδων
- θ) Η μη καταχώρηση στοιχείων απογραφής
- ι) Η μη υπογραφή του ισολογισμού και του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως από το λογιστή που έχει αυτό το δικαίωμα.
- κ) Η μη υποβολή ή εκπρόθεσμος υποβολή στον Οικονομικό Έφορο των φορολογικών στοιχείων που ορίζει ο κώδικας.
- λ) Η μη διαφύλαξη όλων ή μερικών από τα βιβλία

και στοιχεία που ορίζει ο κώδικας.

μ) Η έκδοση στοιχείου που δεν έχει θεωρηθεί

ν) Η έκδοση στοιχείου με ανακριβές περιεχόμενο ως προς το ονοματεπώνυμο, την επωνυμία ή την διεύθυνση του αντισυμβαλλόμενου, το είδος, την ποσότητα, την τιμή και την αξία ή την αμοιβή.

ξ) Η μη τήρηση ή η πλημμελής τήρηση ή μη εμπρόθεσμος ενημέρωση όλων ή μερικών από τα βιβλία που ορίζει ο κώδικας.

Όλες οι υπόλοιπες πράξεις ή παραλείψεις συνιστούν μία παράβαση.

Είναι απαραίτητο να διευκρινισθεί ότι αποτελεί χωριστή παράβαση η μη έκδοση του στοιχείου για κάθε μία συναλλαγή ή άλλη πράξη για την οποία ορίζεται η έκδοση στοιχείου.π.χ. Εάν για δέκα χονδρικές πωλήσεις δεν εκδόθηκαν τιμολόγια υπάρχουν ισάριθμες παραβάσεις.

Επίσης εάν για πέντε μεταφορές αγαθών με αυτοκίνητο Δ.Χ. με ένα φορτωτή και παραλήπτη δεν εκδόθηκαν φορτωτικές υπάρχουν ισάριθμες παραβάσεις.

Σε περίπτωση που ορίζεται η έκδοση θεωρημένων στοιχείων και ο υπόχρεος εκδίδει αθεώρητα στοιχεία υποπίπτει σε τόσες παραβάσεις όσες είναι τα αθεώρητα στοιχεία που εκδόθηκαν.

Ο κώδικας αναφέρει επίσης πράξεις και παραλείψεις που αποτελούν μία παράβαση στην οποία επιβάλλεται μία και μόνη ενιαία ποινή προστίμου.

Συγκεκριμένα από το άρθρο 47 προκύπτει ότι η πλημμελής

τήρηση όλων ή μερικών από τα βιβλία που ορίζονται από τον Κ.Φ.Σ. αποτελούν μία και μόνη παράβαση για την οποία επιβάλλεται από τον Οικονομικό Έφορο ένα ενιαίο πρόστιμο.

Εξ άλλου απ'όσα αναφέρθηκαν παραπάνω προκύπτει ότι εκτός από τις αυτοτελείς παραβάσεις για τις οποίες επιβάλλονται από τον Οικονομικό Έφορο ιδιαίτερες ποινές προστίμου, όλες οι υπόλοιπες πράξεις και παραλείψεις των διατάξεων του Κ.Φ.Σ. αποτελούν μία παράβαση για την οποία επιβάλλεται μία και μόνη ενιαία ποινή προστίμου.

Συνεπώς πράξη του Οικονομικού Εφόρου με την οποία επιβάλλονται :

1) Ιδιαίτερες ποινές προστίμου για πλημμελή τήρηση ενός από τα βιβλία της επιχείρησης από μίας ενιαίας ποινής.

2) Ιδιαίτερες ποινές προστίμου για κάθε μία από τις πράξεις και παραλείψεις των διατάξεων του Κ.Φ.Σ. από την επιχείρηση, οι οποίες δεν περιλαμβάνονται στο άρθρο 47 του Κ.Φ.Δ. ως αυτοτελείς παραβάσεις αντί μιας ποινής προστίμου, είναι νομικά πλημμελής και ακυρωτέα στο σύνολό της.

Στο ίδιο άρθρο αναφέρεται ότι η μη τήρηση όλων ή μερικών από τα προβλεπόμενα βιβλία αποτελεί μία παράβαση από την οποία επιβάλλεται ένα πρόστιμο και όχι ιδιαίτερο πρόστιμο για τη μη τήρηση κάθε βιβλίου.

2.5. ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΠΑΡΑΒΑΞΕΩΝ

Οι παραβάσεις οι οποίες σύμφωνα με το άρθρο 61 του Κ.Φ.Σ. επισύρουν την επιβολή προστίμου μπορούν να χωριστούν σε 4 κατηγορίες.

1) Σε παραβάσεις που αφορούν τον τρόπο τήρησης, έκδοσης και διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων της εταιρείας.

2) Σε πράξεις ή παραλείψεις που υπόχρεου οι οποίες έχουν σαν αποτέλεσμα τα τηρούμενα βιβλία να μην εμφανίζουν την πραγματική κατάσταση.

3) Σε ενέργειες του υπόχρεου που αποσκοπούν στην δημιουργία δυσχερειών στην φορολογική αρχή όσον αφορά την εξακρίβωση της αληθινής φορολογητέας ύλης.

4) Σε ενέργειες τρίτων προσώπων τα οποία υποβοηθούν, συμβουλεύουν ή συμπράττουν σε πράξεις ή παραλείψεις που έχουν σαν σκοπό την φοροδιαφυγή.

Ειδικότερα:

1) Οι παραβάσεις που αφορούν την α'κατηγορία αναλυτικότερα είναι:

- Η μη έκδοση κάποιου στοιχείου ή βιβλίου που οφείλεται αποδεδειγμένα όχι σε πρόθεση του υπόχρεου αλλά σε παραδρομή.
- Η μη διαφύλαξη ορισμένων μη ουσιαστών στοιχείων.
- Η μη διαφύλαξη ορισμένων μη ουσιαστών βιβλίων
- Η έλλειπής τήρηση βιβλίων ή έκδοση στοιχείου ως προς ορισμένες ενδείξεις μη ουσιαστικού περιεχομένου.

- Η μη υποβολή στοιχείων στη φορολογική αρχή.
 - Η εσφαλμένη αρίθμηση στοιχείων ή σελίδων βιβλίου
- Η διαπίστωση των παραπάνω παραβάσεων δημιουργούν κατ'αρχήν την αντικειμενική προϋπόθεση επιβολής προστίμου ανεξάρτητα από τη διαπίστωση υπαιτιότητας ή δόλου. Στην κατηγορία αυτή αναφέρεται και κάθε άλλη παράλειψη εφόσον από αυτή δεν επέρχεται άμεση ή έμμεση επίδραση στη διαμόρφωση του τελικού αποτελέσματος.

Το βάρος αποδείξεως διαπράξεως της παράβασης έχει η φορολογική αρχή χωρίς να απαιτείται η απόδειξη υπαιτιότητας του υπόχρεου.

Το βάρος αποδείξεως της μη υπάρξεως υπαιτιότητας έχει ο υπόχρεος.

Εάν ο παραβάτης επικαλείται έλλειψη υποκειμενικής υπαιτιότητας το δικαστήριο ερευνά πέρα από τις υποκειμενικές και αντικειμενικές συνθήκες της πράξεως ή παραλείψεως. Η έλλειψη δε της υποκειμενικής υπαιτιότητας είτε με τη μορφή του δόλου, είτε με τη μορφή της αμέλειας δεν συνιστά παράβαση σύμφωνα με το άρθρο του κώδικα.

2) Οι παραβάσεις που αφορούν στην β' κατηγορία είναι οι παραβάσεις της α' κατηγορίας καθώς και κάθε άλλη πράξη ή παράλειψη που έχει σαν αποτέλεσμα τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία να μην εμφανίζουν την πραγματική κατάσταση. Οι παραβάσεις της περιπτώσεως αυτής αποσκοπούν στην φοροδιαφυγή.

Στην κατηγορία αυτή εντάσσονται οι ουσιαστικού

χαρακτήρος πράξεις ή παραλείψεις εφαρμογής των διατάξεων του κώδικα καθώς και κάθε πράξη ή παράλειψη που οφείλεται σε υπαιτιότητα ή δόλο του υπόχρεου.

Στην περίπτωση αυτή η φορολογική αρχή φέρει το βάρος αποδείξεως της παράβασης που διαπιστώθηκε καθώς και της υπάρξεως δόλου.

Το βάρος αποδείξεως της μη υπάρξεως υπαιτιότητας φέρει ο υπόχρεος.

3) Στην γ' κατηγορία παραβάσεων εντάσσονται οι ενέργειες που αποσκοπούν στην παρεμβολή δυσχερειών στο έργο της φορολογικής αρχής και οι οποίες κατά τεκμήριο τείνουν στην φοροδιαφυγή.

Αυτές είναι:

- Η άρνηση διευκολύνσεως του φορολογικού ελέγχου
- Η δυστροπία διευκολύνσεως του ελέγχου.

Σύμφωνα με το άρθρο 55 του Κ.Φ.Σ. αυτοί που προβαίνουν σε πράξεις ή παραλείψεις οι οποίες έχουν σαν αποτέλεσμα να μην εμφανίζεται η πραγματική κατάσταση στα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία καθώς και όσοι αρνούνται να διευκολύνουν τον έλεγχο και την παράδοση των προβλεπόμενων στοιχείων τιμωρούνται για κάθε παράβαση με πρόστιμο.

- Η αμέλεια παράδοσης στον φορολογικό έλεγχο των εκδιδόμενων στοιχείων.
- Η αμέλεια εμπρόθεσμης υποβολής στην φορολογική αρχή των προβλεπόμενων στοιχείων.
- Η σκόπιμη παράδοση ή υποβολή ελλειπών ή εσφαλμένων στοιχείων.

- Η μη ζήτηση από τον αντισυμβαλλόμενο του προβλεπόμενου σε κάθε περίπτωση αποδεικτικού στοιχείου της συναλλαγής (τιμολόγιο, δελτίο αποστολής, δελτίο λιανικής πώλησης, δελτίο παροχής υπηρεσιών, φορτωτικής κλπ.)

- Η μη αποδοχή από τον αντισυμβαλλόμενο του στοιχείου που εκδόθηκε στην προηγούμενη περίπτωση.

4) Στην δ'κατηγορία εντάσσεται κάθε τρίτο πρόσωπο το οποίο αποδεδειγμένα συμβουλεύει ή συμπράττει σε πράξεις ή παραλείψεις που καθιστούν ανακριβή τα δεδομένα που αναγράφονται στα βιβλία και στοιχεία ή συμβουλεύει ή βοηθά τον υπόχρεο στη διαφυγή φόρων.

Σύμφωνα με το άρθρο 61 του Κ.Φ.Σ. σαν παράβαση που επισύρει την επιβολή προστίμου θεωρείται η παράλειψη έκδοσης έστω και ενός στοιχείου, δηλαδή τιμολογίου, δελτίου διανικής πώλησεως ή παροχής υπηρεσιών ή φορτωτικής ή άλλου στοιχείου καθώς και η παράλειψη υποβολής στην φορολογική αρχή έστω και ενός εκδοθέντος τιμολογίου ή άλλου στοιχείου το οποίο θα διευκόλυνε την φοροδιαφυγή του υπόχρεου ή τρίτου προσώπου.

Η επιβολή προστίμου που αφορά παραλείψεις που έχουν σχέση με την ορθή ή μη εφαρμογή των διατάξεων του κώδικα είναι τελείως άσχετη με την ύπαρξη ή μη ανακρίβειας των βιβλίων και κατά συνέπεια τη δυσχέρεια διενέργειας του λογιστικού ελέγχου.

Συνεπώς η φορολογική αρχή δεν υποχρεούται να αποδείξει ότι η συγκεκριμένη παράβαση καθιστά αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων όπως στην πε-

ρίπτωση ανεπάρκειας ή ανακρίβειας των βιβλίων για τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του οικονομικού αποτελέσματος της επιχείρησης.

Η διαπίστωση ύπαρξης της παράβασης μπορεί να πραγματοποιηθεί είτε από τα επίσημα, είτε από τα ανεπίσημα βιβλία της εταιρείας.

ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ

Με νέες διατάξεις το ύψος του χρηματικού προστίμου που επιβάλλεται για παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Φ.Σ. διαφοροποιείται ανάλογα με την παράβαση ως εξής:

2.6. Πρόστιμο ίσο με την αξία της συναλλαγής

Για τις παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση οποιουδήποτε φορολογικού στοιχείου που προβλέπεται από τις διατάξεις του Κ.Φ.Σ. , ή μη παράδοση του εκδιδόμενου φορολογικού στοιχείου από τον εκδότη στον αντισυμβαλλόμενο, ή μη αποδοχή του φορολογικού στοιχείου από αυτόν που αφορά, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με την αξία της συνολικής συναλλαγής στην οποία αναφέρεται η παράβαση.

Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι μικρότερο από 5.000 δρχ.

Η αξία της συναλλαγής έχει καθοριστική σημασία για την επιμέτρηση της χρηματικής ποινής. Γι' αυτό το λόγο:

α) Η αξία της συναλλαγής πρέπει να προκύπτει από σθγκεκριμένα στοιχεία που να μην μπορούν να αμφισβητηθούν.

β) Για τον προσδιορισμό της αξίας της συναλλαγής ο έλεγχος πρέπει να στηρίζεται σε κάθε αποδεικτικό ή άλλα δεδομένα που είναι δυνατόν να ερευνηθούν στα πλαίσια του συγκεκριμένου ελέγχου.

γ) Μετά την διενέργεια του ελέγχου πρέπει να γί-

νεται ρητή αναφορά για το ύψος της αξίας της συναλλαγής καθώς επίσης και αναφορά στα στοιχεία και δεδομένα από τα οποία προέκυψε αυτή η αξία.

Αν η αξία της συναλλαγής δεν μπορεί να προσδιορισθεί, αυτό θ'αναφέρεται ρητά στα παραπάνω έγγραφα.

Τονίζεται ιδιαίτερα ότι για τις παραβάσεις που επισύρουν πρόστιμο ίσο με την αξία της συναλλαγής το πρόστιμο σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να είναι μικρότερο από την αξία της συνολικής συναλλαγής.

Σε περίπτωση δε διοικητικής επίλυσης της διαφοράς το ύψος του προστίμου δεν μπορεί να μειωθεί εκτός εάν προκύψει από αδιάσειστα στοιχεία ότι η αξία της συναλλαγής ήταν μικρότερη απ' αυτήν που προσδιορίστηκε αρχικά, οπότε θα μειωθεί ανάλογα το πρόστιμο που επιβλήθηκε.

2.7. Παραδείγματα αναφερόμενα στην επιβολή προστίμου ίσου με την αξία της συναλλαγής.

1ον. Από Φορολογικό έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η Α.Ε. εμπορίου ειδών υγιεινής Γ.Ι. Αναστασόπουλος πούλησε σε πελάτη Α στις 4.1.1987 εμπορεύματα αξίας 400.000 δραχμών. Για την συναλλαγή αυτή ο υπάλληλος εξέδωσε το τιμολόγιο 55 με την ίδια μέρα με αξία 200.000 δραχμές. Στην προκειμένη περίπτωση έχουμε ανακριβή έκδοση τιμολογίου και πρέπει να επιβληθεί πρόστιμο ίσο με την αξία της συνολικής συναλλαγής σε βάρος της Α.Ε. δηλαδή πρόστιμο 400.000 δραχμές. Επίσης πρόστιμο 400.000 δραχμών θα επιβληθεί και στον αγοραστή Α, εφόσον δεν ζήτησε και δεν έλαβε ακριβές τιμολόγιο ούτε εμώανισε το ακριβές ύψος της συναλλαγής σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 8 του άρθρου 20 του Κ.Φ.Σ.

2ον. Διαπιστώνεται από προληπτικό έλεγχο ότι η Α.Ε. "Α" μεταφέροντας στον πελάτη της "Β" 20 πουκάμισα (αξίας 40.000 δρχ.) 15 πανταλόνια (αξίας δρχ. 75.000) και 50 γραβάτες (αξίας 50.000 δρχ.) είχε καταχωρήσει στο συνοδευτικό δελτίο αποστολής 10 πουκάμισα 10 πανταλόνια, και 50 γραβάτες . Για την ανακρίβεια που διαπιστώθηκε στις ποσότητες υποκαμίσων και πανταλονιών, πρέπει να επιβληθεί στην Α.Ε. "Α" πρόστιμο ίσο με την αξία της συναλλαγής δηλ. δραχμές 165.000 (40.000 + 75.000 + 50.000).

3ον. Α.Ε. υπόχρεη σε έκδοση αποδείξεων λιανι-

κής πώλησης πραγματοποίησε λιανική πώληση αγαθών αξίας 2.500 δρχ. χωρίς να εκδόσει τη σχετική απόδειξη .Το πρόστιμο που θα του επιβληθεί δεν μπορεί να είναι κατώτερο των 5.000 δρχ.

4ον. Από έλεγχο που διενέργησε η ΥΠΕΔΑ στο δρόμο διαπιστώθηκε ότι μεταφέρονται σε αυτοκίνητο Φ.Ι.Χ. της Α.Ε. "Ψ" τηλεοράσεις για τον πελάτη της, είχε εκδόσει το δελτίο αποστολής 2002/15.1.1987 τρεις (3) τηλεοράσεις. Η αξία της συναλλαγής δεν διαπιστώθηκε από την ΥΠΕΔΑ.

Στην περίπτωση αυτή ο αρμόδιος Οικονομικός Έφορος πρέπει πριν την έκδοση της πράξης επιβολής προστίμου να ερευνήσει , αν από άλλα στοιχεία της επιχείρησης προκύπτει η αξία της συναλλαγής. Για τις διαπιστώσεις του αρμόδιου οικονομικού Εφόρου θα κοινοποιηθεί στην Φορολογούμενη Α.Ε. σημείωμα του άρθρου 15 παρ.8 εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις και θα επακολουθήσει συμπληρωματική έκθεση ελέγχου.

Σημ. Υ.Π.Ε.Δ.Α. Υπηρεσία Ελέγχου Διακινήσεως Αγαθών.

2.7. Κυμαινόμενο πρόστιμο

Σύμφωνα με διατάξεις του άρθρου 47 ορίζεται κυμαινόμενο πρόστιμο και θεσπίζεται κατώτατο ή ανώτατο ύψος προστίμου που για τις Α.Ε. κυμαίνεται από 10.000-120.000 δρχ.

Σε περίπτωση υποτροπής το ανώτατο όριο προστίμου ορίζεται στο τριπλάσιο της αξίας της συνολικής συναλλαγής όχι όμως κατώτερο των 15.000 δρχ. όταν η αξία της συναλλαγής είναι μικρότερη των 5.000 δρχ.

Τα πρόστιμα αυτά δεν μπορεί να μειωθούν.

Υποτροπή για την εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Φ.Σ. θεωρείται η επανάληψη πράξης ή παράλειψης της ίδιας ακριβώς μορφής για την οποία τιμωρήθηκε οριστικά προγενέστερα ο υπόχρεος και η οποία έλαβε χώρα εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου.

Η ύπαρξη ή μη της υποτροπής, πρέπει να σημειώνεται στην έκθεση ελέγχου, όταν αυτό είναι δυνατό, οπωσδήποτε όμως στην απόφαση επιβολής προστίμου γιατί επηρεάζει το ανώτατο όριο προστίμου και γενικά την επιμέτρησή του.

Σε περίπτωση διοικητικής επίλυσης της διαφοράς (συμβιβασμός) ο Οικονομικός Έφορος δεν μπορεί σε καμιά περίπτωση να περιορίσει το επιβληθέν πρόστιμο κάτω του κατώτατου ορίου.

Διαγραφή του προστίμου υπάρχει μόνο στις περιπτώσεις που απο συγκεκριμένα στοιχεία προκύπτει ανυπαρξία της παράβασης.

2.8. ΑΡΜΟΔΙΑ ΑΡΧΗ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΠΙΒΟΛΗ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ

Διατάξεις του άρθρου 61 του Κ.Φ.Σ. ορίζουν ότι το πρόστιμο επιβάλλεται με αιτιολογημένη απόφαση της αρμόδιας φορολογικής αρχής σε βάρος νομικού προσώπου.

Αρμόδια θεωρείται η φορολογική αρχή της έδρας του παραβάτου ή της περιφέρειας στην οποία έγινε ή αποκαλύφθηκε η παράβαση.

Για την εφαρμογή της διάταξης αυτής προέκυψαν ειδικά θέματα που αφορούσαν το κύρος των αποφάσεων επιβολής προστίμων του Κ.Φ.Α. από φορολογικές αρχές οι οποίες κρίθηκαν αναρμόδιες για την επιβολή προστίμου.

Βάσει της διάταξης αυτής γενικώς αρμόδια για την επιβολή προστίμου είναι:

- 1) Η φορολογική αρχή της έδρας του παραβάτη
- 2) Η φορολογική αρχή της περιφέρειας στην οποία έγινε η παράβαση.
- 3) Η φορολογική αρχή της περιφέρειας στην οποία αποκαλύφθηκε η παράβαση.

2.9. ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ

Παραγραφή είναι η απόσβεση του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου λόγω της μη ασκήσεως τούτου εντός της οριζόμενης από τον νόμο προθεσμίας. Η παραγραφή καθιερώθηκε για να θέσει τέρμα στην αβεβαιότητα των συναλλαγών) για να μην δημιουργούνται εκβρεμότητες μεγάλου χρονικού διαστήματος) και να εξασφαλίσει συμφέροντα του δημοσίου και της κοινωνίας.

Τον θεσμό της παραγραφής επιβάλλει το συμφέρον της έννομης τάξης και η ανάγκη να μην παραμένουν για μεγάλο χρονικό διάστημα αβέβαιες και εκκρεμείς οι νομικές σχέσεις.

Με την πάροδο του χρόνου δυσκολεύεται η υπέρσπιση του δικαιώματος του φορολογουμένου, τα γεγονότα εξαλείφονται από την μνήμη και τ'αποδεικτικά μέσα προβάλλονται δύσκολα, πράγμα που σημαίνει ότι γίνεται προβληματική η απονομή της φορολογικής δικαιοσύνης.

Την θέσπιση της ταχείας παραγραφής υπαγορεύουν και δημοσιονομικοί λόγοι για να μην διαιωνίζεται η εκκρεμότητα και να μην παρεμποδίζεται η ευστάθεια του προϋπολογισμού.

Την αντιμετώπιση της αβεβαιότητας έχει σαν σκοπό ο θεσμός της παραγραφής και αυτό αποτελεί την δικαιολογητική βάση της.

Από την άποψη αυτή η παραγραφή είναι θεσμός δημόσιας τάξης και πρέπει να λαμβάνεται υπόψιν στο φο-

ρολογικό δίκαιο.

Η παράγραφη αρχίζει μετά από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία δηλώσεως και μετά την παρέλευση της παραγράφεται το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

Κατ'εξαιρέση επιτρέπεται η ενέργεια εγγραφής μετά την παρέλευση δεκαετίας σε ορισμένες περιπτώσεις για τις οποίες η παράγραφη ορίζεται δεκαπενταετής.

Δεκαπενταετής παράγραφη.

Σύμφωνα με τις διατάξεις η παράγραφη ορίζεται δεκαπενταετής στις ακόλουθες περιπτώσεις,

α) Στην εκπροθέσεως πράξη ή παράλειψη ασκήσεως του δικαιώματος του φορολογούμενου με την σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Εάν από συμπληρωματικά στοιχεία ο Οικονομικός Έφορος εξακριβώσει ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλάμβανε το προηγούμενο φύλλο ελέγχου.

γ) Εάν η υποβαλλόμενη δήλωση ή τα συνοδεύοντα από αυτή ειδικά έντυπα αποδεικνύονται ανακριβή.

δ) Σε περίπτωση μη υποβολής φορολογικής δήλωσης από τον υπόχρεο.

Διακοπή παραγραφής

Η παραγραφή διακόπτεται μόνο με την εγγραφή του φορολογούμενου στον φορολογικό κατάλογο δηλαδή με την έκδοση του φύλλου ελέγχου και της νομότυπης κοινοποίησης του στον φορολογούμενο.

Μόνη η εγγραφή του φορολογούμενου χωρίς την νόμιμη κοινοποίηση αυτής δεν διακόπτει την παραγραφή σύμφωνα με την νομολογία.

Η πρόσκληση προς διοικητική επίλυση της διαφοράς δεν διακόπτει την παραγραφή.

Κ Ε Φ Α Λ Α Ι Ο Ι Ι Ι

Κυρώσεις

3.1. Α. Χρηματικές Κυρώσεις

α. Προσαυξήσεις επί των φόρων: Επιβάλλεται προσαύξηση λόγω μη δηλώσεως ή λόγω ελλιπούς δηλώσεως ή λόγω ανακριβοῦς δηλώσεως, η οποία προσαύξηση αυτή κυμαίνεται από 17ο/ο - 150ο/ο.

Κατά την διοικητική επίλυση της διαφοράς, οι προσαυξήσεις αυτές μειώνονται μέχρι το 1/5 της διαφοράς.

β, Πρόστιμα των νόμων 820, 1642

ι, Χρηματικά πρόστιμα: Τα χρηματικά πρόστιμα επιβάλλονται για παραβάσεις του Κ.Φ.Σ. και για κάθε παράβαση ξεχωριστά.

Τα πρόστιμα αυτά κυμαίνονται από 5.000 - 120.000 δρχ. Π.Δ. 356/1986.

Π.Χ. Ανώνυμη Εταιρεία δεν ενημέρωσε τα βιβλία της, δεν έκανε σύνταξη απογραφής και δεν εξέδωσε ένα ή περισσότερα φορολογικά στοιχεία. Για κάθε μία από αυτές τις παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο από 5.000 - 120.000 δρχ.

Επιδέχεται διοικητική επίλυση της διαφοράς για κάθε περίπτωση και το πρόστιμο δεν μπορεί να μειωθεί κάτω από 5.000 δρχ.

ιι. Χρηματικά πρόστιμα ίσα με την αξία της συναλλαγής:

Χρηματικά πρόστιμα επιβάλλονται στις περιπτώ-

σεις που κατά την πώληση αγαθών (εμπορευμάτων-προϊόντων) δεν εκδόθηκε ή εκδόθηκε ανακριβές φορολογικό στοιχείο, επίσης επιβάλλονται μόνο σε όσες περιπτώσεις είναι δυνατός ο προσδιορισμός της αξίας των αγαθών για τα οποία δεν εκδόθηκε ή εκδόθηκε ανακριβές φορολογικό στοιχείο.

Το πρόστιμο που επιβάλλεται στους αντισυμβαλλομένους (αγοραστή - πωλητή) είναι ίσο με την αξία της συναλλαγής.

Π.Χ. Η Α.Ε."Α" πουλάει στην επιχείρηση Β έτοιμα προϊόντα αξίας 5.000.000 δρχ., χωρίς να εκδόσει το νόμιμο φορολογικό στοιχείο, που στην προκειμένη περίπτωση είναι το Δελτίο Αποστολής ή το ειδικό Τιμολόγιο-Δελτίο Αποστολής.

Στην περίπτωση αυτή επιβάλλεται πρόστιμο δρχ. 5.000.000 για κάθε μία από τις δύο επιχειρήσεις, το οποίο δεν επιδέχεται διοικητική επίλυση.

Μπορούμε εδώ να σημειώσουμε ότι ο αγοραστής, από τον νόμο έχει την ευχέρεια παραλαμβάνοντας τα αγαθά και βλέποντας ότι δεν συνοδεύονται από το νόμιμο φορολογικό στοιχείο, να καταχωρήσει στα βιβλία του, την ακριβή ποσότητα και αξία των αγαθών που αγόρασε εκδίδοντας το νόμιμο φορολογικό στοιχείο. Στην περίπτωση αυτή απαλλάσσεται από τις πιο πάνω κυρώσεις.

Αν ο προσδιορισμός της αξίας των εμπορευμάτων, για τα οποία δεν εκδόθηκε νόμιμο φορολογικό στοιχείο ή εκδόθηκε με ανακριβές περιεχόμενο δεν είναι ευχερής, τότε

στον αγοραστή και στον πωλητή επιβάλλεται πρόστιμο - που προβλέπει η Φορολογική Δικαιοσύνη, το ύψος του οποίου κυμαίνεται από 5.000 - 120.000 δρχ. σε όσες επιχειρήσεις τηρούν βιβλία Γ'κατηγορίας (διπλογραφικό σύστημα). Σημειώνουμε εδώ ότι υποχρεωτικά από το νόμο και ανεξάρτητα από τον τζίρο βιβλία Γ'κατηγορίας τηρούν οι Α.Ε. και ΕΠΕ. επίσης υποχρεωτικά από τον νόμο τηρούν βιβλία Γ Κατηγορίας όσες επιχειρήσεις έχουν τζίρο πάνω από 80.000.000 δρχ.

ιιι. Πρόστιμα φορολογικών νόμων που επιβάλλονται για μη υποβολή δήλωσης αποδόσεως φόρου ή υποβολή δήλωσης και καταβολής ανακριβούς φόρου.

Για την μη υποβολή ή υποβολή δήλωσης ανακριβούς φόρου εισοδήματος , για τη μη απόδοση Φ.Π.Α., φόρου μερισμάτων και αμοιβών Δ.Σ. επιβάλλονται πρόστιμα των νόμων 820/1978 και 1642/1986.

Τα πρόστιμα αυτά κυμαίνονται ανάλογα από τον φόρο που δεν καταβλήθηκε από την επιχείρηση ή τη διαφορά του φόρου σε περίπτωση υποβολής ανακριβούς δήλωσης.

Τα πρόστιμα αυτά επιδέχονται διοικητική επίλυση της διαφοράς (συμβιβασμό) μειώνονται μέχρι το 1/5 του επιβληθέντος προστίμου.

3.2. Β'. ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ (με το άρθρο 43 του Ν.820/1978)

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 43 του Νόμου

820/1978, καθιερώνεται σε ορισμένες περιπτώσεις και με ορισμένες προϋποθέσεις η φοροδιαφυγή ως ποινικό αδίκημα.

Για να παραπεμφθεί ο υπόχρεος στο ποινικό δικαστήριο πρέπει:

Ι) Να διαπιστωθούν εκ προθέσεως παραβάσεις του φορολογούμενου εξ αιτίας των οποίων να αλλοιώνονται ουσιωδώς τα προκύπτοντα από τα βιβλία και στοιχεία δεδομένα. Οι παραβάσεις αυτές είναι:

α) Η μη έκδοση από τον υπόχρεο τιμολογίου αγοράς ή πωλήσεως αγαθών, αποδείξεως λιανικής πωλήσεως αγαθών, δελτίου εισαγωγής και εξαγωγής αγαθών σε ψυγεία ή αποθήκες, δελτίου αποστολής αγαθών, φορτωτικών εγγράφων κ.λ.π.

β) Η έκδοση των παραπάνω στοιχείων με ανακριβές περιεχόμενο ως προς το πραγματικό είδος, την ποσότητα, την τμημή, την αξία ή αμοιβή.

γ) Η καταχώρηση στα βιβλία που προβλέπονται από τον Κ.Φ.Σ. :

ι) ανύπαρκτων αγορών με αξία διαφορετική από την πραγματική ή με διαφορετικές ποσότητες από τις πραγματικές.

ιι) πωλήσεων με αντίτιμο μικρότερο του πραγματικού ή με ποσότητες μεγαλύτερες των πραγματικών και γενικά η ανακριβής τήρηση των βιβλίων.

δ) Η τήρηση ανεπίσημων βιβλίων και στοιχείων από τα δεδομένα των οποίων, σε σύγκριση με τα τηρούμενα επί-

σημα βιβλία και στοιχεία του Κώδικα, προκύπτει ότι ο υπόχρεος απέκρυψε έσοδα ή αγορές και γενικά αλλοίωσε τα οικονομικά αποτελέσματα.

II. Να επιβληθεί πρόστιμο σε βάρος του παραβάτου, το οποίο να είναι ανώτερο των 2/3 του ανωτάτου ορίου προστίμου, που προβλέπεται, κατά περίπτωση από τις διατάξεις του άρθρου 47 του Κ.Φ.Σ.

Οι ποινές που επιβάλλονται από τις διατάξεις του άρθρου 43 του κοινοποιούμενου νόμου είναι:

α) Φυλάκιση τουλάχιστον 6 μηνών.

β) Στέρηση της παρεχόμενης από το νόμο ειδικής προστασίας της επαγγελματικής στέγης.

Με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 43 του Ν. 820/1978 ορίζεται ότι οι ποινές στις Ανώνυμες Εταιρείες επιβάλλονται στους διευθύνοντες σύμβουλους ή συμπράττοντες συμβούλους.

ΥΠΟΒΟΛΗ ΑΙΤΗΣΕΩΣ ΠΟΙΝΙΚΗΣ ΔΙΩΣΕΩΣ - ΑΡΜΟΔΙΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ

Η ποινική δίωξη στις πιο πάνω περιπτώσεις ασκείται μετά από αίτηση του αρμόδιου Οικονομικού Εφόρου και αφού προηγουμένως δοθεί έγκριση από το Διοικητικό Εφετείο. Η αίτηση υποβάλλεται υποχρεωτικά στην Εισαγγελική Αρχή μέσα σε ένα μήνα από της τελεσιδικίας της φορολογικής εγγραφής. Συνεπώς στις περιπτώσεις που διαπιστώνονται παραβάσεις που επιβάλλουν την ποινική δίωξη του

φορολούμενου, πρέπει εντός μηνός από της τελεσιδικίας της φορολογικής εγγραφής να κινείται η διαδικασία της ποινικής διώξεως.

Αρμόδιο δικαστήριο προς εκδίκαση ορίζεται το Πλημμελειοδικείο της έδρας του Εφόρου, στον οποίο υποβάλλει την δήλωσή του ο φορολογούμενος. Περίληψη της τελεσιδικού καταδικαστικής αποφάσεως ποινικού δικαστηρίου δημοσιεύεται σε δύο ημερήσιες Εφημερίδες της έδρας της Οικονομικής Εφορίας και εφόσον δεν υπάρχει, σε δύο ημερήσιες εφημερίδες των Αθηνών. Η δαπάνη της δημοσιεύσεως βαρύνει το δημόσιο.

3.3. Γ. ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ

Πέραν των χρηματικών και ποινικών κυρώσεων επιβάλλονται και διοικητικές κυρώσεις άρθρ. 33 Ν. 1591/1986.

Οι διοικητικές κυρώσεις επιβάλλονται στις ακόλουθες περιπτώσεις:

I. Μεταφορά αγαθών χωρίς συνοδευτικά φορολογικά στοιχεία:

Στην περίπτωση μεταφοράς αγαθών, με μεταφορικά μέσα της επιχείρησης, χωρίς να έχουν εκδοθεί τα ειδικά φορολογικά στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κ.Φ.Σ. ή έχουν εκδοθεί αλλά δεν συνοδεύουν τα μεταφερόμενα αγαθά, αφαιρούνται για χρονικό διάστημα από 1-6 μήνες οι πινακίδες και η άδεια κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου, καθώς και η άδεια οδήγησης του προσώπου που οδηγούσε το όχημα κατά την μεταφορά των αγαθών.

Επίσης αφαιρείται και η άδεια του προσώπου που οδηγούσε χωρίς να εξετάζεται η ιδιότητα του προσώπου αυτού σε σχέση με την διενεργούμενη μεταφορά.

Εδώ μπορούμε να σημειώσουμε ότι ακόμα και αν εκδοθούν τα προβλεπόμενα φορολογικά στοιχεία, εφόσον δεν συνοδεύουν τα μεταφερόμενα αγαθά, επιβάλλονται διοικητικές κυρώσεις.

Οι διοικητικές αυτές κυρώσεις επιβάλλονται και στους οδηγούς των μεταφορικών μέσων, που θα εμποδίσουν μ'οποιοδήποτε τρόπο τα αρμόδια φορολογικά όργανα να

διενεργήσουν έλεγχο στα φορολογικά στοιχεία που συνοδεύουν τα μεταφερόμενα αγαθά. Η άρνηση αυτή μπορεί να εκδηλωθεί με διάφορους τρόπους από τους οποίους, ο πιο συνηθισμένος είναι η άρνηση του οδηγού να σταθμεύσει για να γίνει ο έλεγχος.

Στην περίπτωση αρνήσεως του οδηγού να σταθμεύσει, τα στοιχεία του οδηγού και οχήματος ζητούνται από τον ιδιοκτήτη του οχήματος. Για το σκοπό αυτό κοινοποιείται πρόσκληση στον ιδιοκτήτη του οχήματος, στην οποία αναφέρονται τα περιστατικά και ζητείται η γνωστοποίηση των στοιχείων του οδηγού, εντός προθεσμίας 20 ημερών από της κοινοποίησεως της πρόσκλησης. Αν δεν γνωστοποιηθούν τα στοιχεία του οδηγού, ο Οικονομικός Έφορος που είναι αρμόδιος δια την επιβολή κυρώσεων σε βάρος του ιδιοκτήτη για παράβαση των διατάξεων του Κ.Φ.Σ. θα αναφέρει αυτή την άρνηση στον αρμόδιο Νομάρχη, επειδή στην περίπτωση αυτή αφαιρείται η άδεια του μεταφορικού μέσου για χρονικό διάστημα από 3 - 6 μήνες.

Στην αντίθετη περίπτωση, ο αρμόδιος Οικονομικός Έφορος θα υποβάλει αναφορά στον αρμόδιο Νομάρχη, προκειμένου αυτός να κινήσει την σχετική διαδικασία για την αφαίρεση της άδειας οδηγήσεως.

Η αναφορά στον αρμόδιο Νομάρχη, υποβάλλεται μετά την διαπίστωση της παραβάσεως και αφού ολοκληρωθεί η διαδικασία συντάξεως της εκθέσεως ελέγχου και εκδόσεως της αποφάσεως επιβολής προστίμου.

II) Μεταφορά αγαθών με ανακριβή συνοδευτικά φορολογικά στοιχεία.

Στην περίπτωση διαπίστωσης μεταφοράς αγαθών με ανακριβή συνοδευτικά φορολογικά στοιχεία, αφαιρείται η άδεια κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου, καθώς και η άδεια οδήγησης του προσώπου που οδηγούσε το μεταφορικό μέσο για χρονικό διάστημα μέχρι 6 μήνες.

Για να επιβληθούν διοικητικές κυρώσεις πρέπει να συντρέχουν οι ακόλουθες περιπτώσεις:

1. Η ανακρίβεια να αναφέρεται στην ποσότητα αγαθών.
2. Η ανακρίβεια μα έχει διαπιστωθεί κατά την μεταφορά αγαθών ή την παράδοση αυτών στον παραλήπτη και όχι από άλλους ελέγχους.
3. Η ανακρίβεια να εφναι σε ποσοστό πάνω από 20ο/ο (δηλ. η ποσότητα που θα διαπιστωθεί ό,τι δεν καλύπτεται με φορολογικά στοιχεία να είναι σε ποσοστό πάνω από 20ο/ο σε σχέση με την συνολική ποσότητα που μεταφέρεται).

Π.Χ.ι) Αν η συνολική ποσότητα αγαθών είναι 1.000 και έχουν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία για ποσότητα 900 υπάρχει ανακρίβεια για ποσότητα 100 που είναι μικρότερη από το 20ο/ο ($1000 \times 20\% = 200$).

ιι) Αν η συνολική ποσότητα αγαθών είναι 2.000 και έχουν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία για ποσότητα 1.600 υπάρχει ανακρίβεια για ποσότητα 400 που είναι ίση με το 20ο/ο ($2.000 \times 20\% = 400$).

ιιι) Αν η συνολική ποσότητα αγαθών είναι 3.000

και έχουν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία για 2.300 υπάρχει ανακρίβεια για 700 που είναι πάνω από 20ο/ο ($3.000 \times 20\text{o}/\text{o} = 600$).

Στο πιο πάνω παράδειγμα μόνο στην γ' περίπτωση υπάρχει ανακρίβεια για την επιβολή διοικητικών κυρώσεων

4) Να είναι οριστική η φορολογική εγγραφή για παράβαση των διατάξεων του Κ.Φ.Σ.

Η αναφορά στον αρμόδιο Νομάρχη θα υποβάλλεται μετά την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής.

ΙΙΙ. Μεταβίβαση μεταφορικού μέσου πριν από την επιβολή κυρώσεων.

Σε περίπτωση μεταβιβάσεως του οχήματος από επαχθή ή χαριστική αιτία ή σε περίπτωση αντικαταστάσεως του πριν από την επιβολή των διοικητικών κυρώσεων επιβάλλεται με πράξη του αρμόδιου Οικονομικού Εφόρου πρόστιμο από 20.000 μέχρι 200.000 δραχ, σε βάρος αυτού που ήταν ιδιοκτήτης ή εκμεταλλευτής του οχήματος κατά τον χρόνο που διαπράχτηκε η παράβαση.

Για τον καθορισμό του ύψους του προστίμου, θα πρέπει να λαμβάνονται υπ'όχιν τα οικονομικά μεγέθη της επιχειρήσεως και η σοβαρότητα της διαπραχθείσης παραβάσεως. Για το ποσό του προστίμου που θα επιβληθεί δεν μπορεί να επακολουθήσει διοικητική επίλυση της διαφοράς.

Επιβολή κυρώσεων από τον Νομάρχη.

Η επιβολή των διοικητικών κυρώσεων γίνεται με απόφαση του Νομάρχη, στην περιφέρεια του οποίου ευρίσκεται η έδρα του Οικονομικού Εφόρου, που είναι αρμόδιος για την επιβολή κυρώσεων που προβλέπονται από τον Κ.Φ.Σ.

Η απόφαση του Νομάρχη εκδίδεται:

1) Μετά τη διαπίστωση της παράβασης, για τις περιπτώσεις μεταφοράς αγαθών που δεν συνορεύονται με φορολογικά στοιχεία καθώς και στις περιπτώσεις που οι οδηγοί αρνούνται στα φορολογικά όργανα να κάνουν έλεγχο των φορολογικών στοιχείων που συνοδεύουν τα αγαθά.

2) Μετά την οριστικοποίηση της πράξης επιβολής προστίμου για παράβαση των διατάξεων του Κ.Φ.Σ. για τις περιπτώσεις μεταφοράς αγαθών με ανακριβή συνοδευτικά φορολογικά στοιχεία.

Η απόφαση του Νομάρχη πρέπει να κοινοποιείται και στον αρμόδιο Οικονομικό Έφορο, προκειμένου να ενημερώνεται ο φάκελος του υπόχρεου (φορολογουμένου).

3.4. Παράδειγμα.

Η Α.Ε. ΚΡΟΝΟΣ " με έδρα την Αθήνα πουλάει εμπορεύματα αξίας 5.000.000 δρχ. στην Ο.Ε. " ΝΙΚΩΝ ΠΑΠΠΑΣ ΚΑΙ ΣΙΑ " με έδρα την Τρίπολη. Βάσει της σχετικής συμφωνίας υποχρεούται η Α.Ε. να παραδώσει με δικό της αυτοκίνητο τα εμπορεύματα αυτά στην Τρίπολη. Στην Κόρινθο κατά τον έλεγχο που γίνεται από τα φορολογικά όργανα, διαπιστώνεται ότι για τα εμπορεύματα αυτά δεν είχε εκδοθεί το νόμιμο φορολογικό στοιχείο " Ειδικό Τιμολόγιο - Δελτίο αποστολής " αλλά είχε εκδοθεί Τιμολόγιο Πωλήσεως.

Τα φορολογικά όργανα συντάσσουν σχετική έκθεση την οποία και αποστέλλουν στον αρμόδιο Οικονομικό Έφορο ΦΑΒΕ ή ΦΑΕ , για την επιβολή των κυρώσεων. Ο οικονομικός Έφορος προβαίνει στις παρακάτω ενέργειες σύμφωνα με όσα προαναφέραμε.

A) Χρηματικές κυρώσεις (πρόστιμα για παραβάσεις διατάξεων Κ.Φ.Σ. σύμφωνα με το Π.Δ. 356/1986), επιβάλλει πρόστιμο αξίας 5.000.000 δρχ. ίσο με την αξία της συναλλαγής όπου και δεν επιδέχεται διοικητική επίλυση της διαφοράς (συμβιβασμός).

B) Ποινικές Κυρώσεις . Μετά την οριστικοποίηση του επιβληθέντος προστίμου ή με την έκδοση απόφασης των διοικητικών δικαστηρίων και εφόσον εκδοθεί απόφαση σε βάρος της Α.Ε. παραπέμπεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Νόμου 1591/1986 στην αρμόδιο Εισαγγελέα για την άσκηση της

ποινικής δίωξης.

Γ) Διοικητικές κυρώσεις . Εισηγείται στον αρμόδιο Νομάρχη την έκδοση απόφασης για την αφαίρεση της άδειας κυκλοφορίας του συγκεκριμένου μεταφορικού μέσου στο οποίο βρέθηκαν τα εμπορεύματα.

Όπως βλέπουμε οι ποινές επιβάλλονται αθροιστικά και δεν επιτρέπεται η διαζευτική επιβολή των κυρώσεων. Σημειώνουμε ότι από τον νόμο η παραπομπή της υποθέσεως στον Εισαγγελέα για ποινική δίωξη ή εισήτηση στον Νομάρχη για την έκδοση αφαίρεσης της άδειας κυκλοφορίας του αυτοκινήτου είναι υποχρεωτική από τον Οικονομικό Έφορο, που σημαίνει ότι, ο Οικονομικός Έφορος δεν έχει την ευχέρεια να κρίνει αν από δόλο ή συγγνωστή πλάνη ή άλλη αιτία δεν εκδόθηκε για την μεταφορά αγαθών το νόμιμο φορολογικό στοιχείο.

Κ Ε Φ Α Λ Α Ι Ο ΙΥ

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΩΝ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΩΝ
ΚΑΙ Σ.Τ.Ε

4.1. Διάφορες Αποφάσεις Διοικητικών Δικαστηρίων

Χρηστή διοίκηση, Τήρηση βιβλίων κατά ορισμένο τρόπο που είχε αναγνωρισθεί επί πολλά χρόνια.

Η φορολογούσα αρχή και τα δικαστήρια δεν εμποδίζονται να εφαρμόσουν σωστά το νόμο από το γεγονός ότι στο παρελθόν είχαν προσδώσει άλλη έννοια στις σχετικές διατάξεις.

Άλλωστε η κρίση για τα βιβλία της επιχείρησης είναι αυτοτελώς για κάθε διαχειριστική περίοδο και δεν επηρεάζεται από το αν τα βιβλία αυτά είχαν χαρακτηρισθεί επαρκή ή όχι για άλλες χρήσεις (Σ.τ.Ε.287/1984)

Κοινοποίηση έκθεσης ελέγχου. Κοινή έκθεση ελέγχου για πολλά έτη.

Η μη κοινοποίηση της έκθεσης ελέγχου καθιστά το φύλλο ελέγχου (πράξη) άκυρο ή καθιστά άκυρη την κοινοποίηση.

Φύλλο ελέγχου (πράξη) που στηρίζεται σε κοινή έκθεση και αφορά 3 έτη δεν είναι άκυρο, εφόσον ο φορολογούμενος δεν ισχυρίζεται αλλά με το αυτό προκύπτει ότι με την κοινή έκθεση δημιουργείται σύγχυση (Σ.τ.Ε 579/1982)

Έκθεση ελέγχου.

Για να είναι νόμιμη η πράξη προστίμου, πρέπει η

σχετική έκθεση ελέγχου να έχει συνταχθεί από τον εφοριακό υπάλληλο που διαπίστωσε την παράβαση και όχι από άλλο υπάλληλο Σ.τ.Ε. 2750/1984)

Έκθεση ελέγχου που περιέχει πληροφορίες και καταγγελίες τρίτων.

Τα διοικητικά δικαστήρια μπορούν να λάβουν υπ' όψιν και να εκτιμήσουν ελεύθερα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 144 του Κ.Φ.Δ. τις πληροφορίες και καταγγελίες τρίτων τις οποίες περιέχει η έκθεση ελέγχου. Προκειμένου να κρίνουν αν συντρέχει παράβαση του Κ.Φ.Δ (Σ.τ.Ε. 3337/83).

Έκθεση ελέγχου: Η διενέργεια του ελέγχου και η σύνταξη της εκθέσεως αποτελεί ουσιώδη τύπο της διαδικασίας, η μη τήρηση του οποίου καθιστά,μη νόμιμο για λόγο τυπικό το φύλλο ελέγχου (πράξη). Η μη τήρηση δεν αναπληρώνεται από έγγραφο άλλης εφορίας, ούτε από έκθεση ελέγχου αναρμοφίου εφόρου.

Πράξη προστίμου βάσει καταγγελιών ή εγγράφων, άλλης αρχής. Γρα την επιβολή προστίμου απαιτείται φορολογικός έλεγχος , να επαληθευθούν και αξιολογηθούν οι καταγγελίες ή τα οποιαδήποτε περιελθόντα στην φορολογική αρχή στοιχεία, από άλλη αρχή (Διοικ. Πρωτ.Κερκύρας 43/1983).

Πρόστιμο για παράβαση του Κ.Φ.Σ. που προέκυψαν από ανεπίσημα βιβλία και στοιχεία.

Απαιτείται ως ουσιώδης διατύπωση επιβαλλόμενη από το νόμο η προηγούμενη κοινοποίηση αντιγράφου της έκθεσης κατασχέσεως των στοιχείων τούτων στον φορολογούμενο και δεν αναπληρούνται από την τυχόν σύνταξη πρωτοκόλλου παραλαβής βιβλίων και στοιχείων.

Παράλειψη επιφέρει ακυρότητα της πράξεως (Σ.τ.Ε 2625/1978).

Έκδοση Φ.Ε. κατά Ανώνυμης Εταιρείας μετά την διάλυσή της. Η έκδοση Φ.Ε. στο όνομα Α.Ε. και μετά την διάλυσή της είναι νόμιμη εφόσον το Φ.Ε. αφορά εισόδημα που αποκτήθηκε σε χρόνο κατὰ τον οποίο υφίστατο η διαλυθείσα Α.Ε. (Σ.τ.Ε. 42/1982)

Έκδοση νέας πράξεως κατά το χρόνο που εκκρεμεί έφεση από τον εκδότη της πράξεως κατά απόφασης που είχε ακυρώσει την πρώτη για τυπικό λόγο. Δικονομία.

Είναι νόμιμη η έκδοση της νέας πράξεως μετά από ακύρωση της πρώτης για τυπικούς λόγους, για όσο χρόνο εκκρεμεί έφεση κατά της πρωτοδίκου αποφάσεως που ακύρωσε την πράξη, γιατί η άσκηση της εφέσεως δεν έχει ανασταλτικό αποτέλεσμα (Σ.τ.Ε.2683/1982)

Έκδοση πράξεως με ενιαίο πρόστιμο για πολλές παραβάσεις. Προκειμένου περί πράξεως φορολογικής αρχής

με την οποία επιβάλλεται ενιαίο πρόστιμο για πολλές παραβάσεις, χωρίς επιμέτρηση για κάθε παράβαση της επιβλητέας ποινής είναι νομικώς πλημμελής. Η πλημμέλεια της πράξεως εξετάζεται αυτεπάγγελτα από το δικαστήριο (Σ.τ.Ε. 1289/1983)

Επιβολή προστίμου διακεκριμένως για κάθε περίπτωση.

Το πρόστιμο επιβάλλεται για κάθε περίπτωση παράτασης των διατάξεων του Κ.Φ.Σ., ακόμη και όταν οι περιπτώσεις αφορούν την ίδια διάταξη, όπως στην επιβολή πολλών προστίμων, για την μη έκδοση ισάριθμων τιμολογίων (Σ.τ.Ε.3433/77)

Πρόστιμο Έχει τον χαρακτήρα διοικητικής κύρωσης και όχι ποινής του ποινικού δικαίου.

Η μη επακριβής τήρηση των διατάξεων του Κώδικα συνιστά τυπική παράβαση και επισύρει τις σχετικές κυρώσεις χωρίς να απαιτείται πρόθεση ή δόλος του παραβάτη ή επέλευση ζημίας του Δημοσίου από την παράβαση (Σ.τ.Ε. 1562/1979)

Προϋπόθεση επιβολής προστίμου. Για το νόμιμο της επιβολής του προστίμου αρκεί η διαπίστωση συγκεκριμένων παραβάσεων και δεν απαιτείται οι παραβάσεις αυτές, να καθιστούν δυσχερείς τις ελεγκτικές επαληθεύσεις (Σ.τ.Ε. 3564/1976).

Τ.Ε.Ι. ΠΑΤΡΑΣ
ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ

Ακύρωση πράξεως για τυπικούς λόγους και έκδοση νέας.

Στην περίπτωση που η πράξη ακυρωθεί με το αιτιολογικό ότι δεν περιέχει τα κύρια πραγματικά περιστατικά τα οποία θεμελιώνουν την παράβαση, ο Οικον. Έφορος δεν κωλύεται να εκδόσει νέα πράξη συμμορφούμενος προς την ακυρωτική απόφαση (Σ.τ.Ρ. 52/1982).

Περιεχόμενο πράξης προστίμου. Πρέπει να αναφέρονται στο σήμα αυτής τα κύρια πραγματικά περιστατικά που συνιστούν ρην αντικειμενική υπόσταση των αποδιδομένων παραβάσεων , τα οποία δεν αναπληρώνονται από το περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου (Σ.τ.Ε. 24/1978).

Έκδοση αθεωρήτων τιμολογίων. Πρόστιμο. Στην περίπτωση σωρευτικώς έκδοσης αθεωρήτων τιμολογίων έστω και από το ίδιο στέλεχος η έκδοση κάθε αθεωρήτου τιμολογίου αποτελεί παράβαση, η οποία συνεπάγεται την επιβολή οικείου προστίμου (Σ.τ.Ε. 766/1986)

Μη έκδοση στοιχείων. Επιβολή προστίμου σε πλείονες περιπτώσεις. Η παράλειψη έκδοσης στοιχείου ή παραστατικού (τιμολογίου, δελτίου αποστολής, φορτωτικής κ.λ.π.) ως και η παράλειψη υποβολής έστω και ενός εκδοθέντος τιμολογίου κ.λ.π. επισύρει την επιβολή χωριστού προστίμου (Σ.τ.Ε.3433/1977)

Καταλογιστική πράξη με βάση ανεπίσημα βιβλία. Για την νομιμότητά της απαιτείται ως στοιχείο του κύρους της πράξεως η προηγούμενη κοινοποίηση αντιγράφου της έκ-

θεσης κατασχέσεως στον φορολογούμενο.

Παράλειψη επιφέρει ακυρότητα και το Δικαστήριο αυτεπάγγελα ερευνά την τήρηση αυτού του τύπου της διαδικασίας (Σ.τ.Ε. 2573/82χ.

Μ Ε Ρ Ο Σ Τ Ρ Ι Τ Ο

ΣΕ ΤΙ ΑΠΕΒΛΕΨΕ Ο ΝΟΜΟΘΕΤΗΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΔΙΑΦΟΡΟΠΟΙΗΣΗ
ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΩΝ ΦΟΡΩΝ ΚΑΙ ΚΕΡΔΩΝ Α.Ε. ΜΕ ΜΕΤΟΧΕΣ ΜΗ
ΕΙΣΗΓΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΗΡΙΟ ΑΕΙΩΝ ΚΑΙ ΜΕ ΜΕΤΟΧΕΣ
ΕΙΣΗΓΜΕΝΕΣ.

Μετοχή σημαίνει το μερίδιο του εταιρικού κεφαλαίου όπως επίσης και το δικαίωμα συμμετοχής στην εταιρεία.

Σημαίνει ακόμη και τον τίτλο στον οποίο ενσωματώνεται το δικαίωμα αυτό.

Αυτές διακρίνονται: από την άποψη του τρόπου εκδόσεως τους σε ονομαστικές, σε ανώνυμες και στον κομιστή.

Σημειώνουμε ότι οι μετοχές μέχρι την αποπληρωμή τους πρέπει να είναι ονομαστικές.

Η διάκριση αυτή έχει μεγάλη σημασία ως προς τον τύπο της μεταβίβασης των μετοχών. Οι ανώνυμες μετοχές μεταβιβάζονται με την παράδοση των τίτλων.

Ως προς την μεταβίβαση των ονομαστικών μετοχών πρέπει να τις διακρίνουμε σε εισηγμένες στο Χρηματιστήριο και σε μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο.

Η μεταβίβαση των μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο μετοχών.

Η μεταβίβαση των ονομαστικών μετοχών γίνεται με εγγραφή σε ειδικό βιβλίο της εταιρείας, αφού χρονολογηθεί και υπογραφεί από αυτόν που μεταβιβάζει την μετοχή και από αυτόν που δέχεται την μετοχή ή των πληρεξουσίων του.

Με κάθε μεταβίβαση εκδίδεται νέος τίτλος ή σημειώνεται από την εταιρείαν πάνω στον ίδιο τίτλο η μεταβίβαση και τα ονοματεπώνυμα με τις διευθύνσεις, τα επαγγέλματα και τις εθνικότητες του μεταβιβάζοντος και αυτού

που δέχεται την μεταβίβαση.

Τα στοιχεία αυτά καταχωρούνται και σε ειδικό βιβλίο που τηρείται από την εταιρεία.

Για την εταιρεία δε θεωρείται σαν μέτοχος αυτός που είναι εγγεγραμμένος στο βιβλίο αυτό.

Β. Η Μεταβίβαση των εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών.

Έάν η μεταβίβαση γίνεται εντός της περιφέρειας της τέως Διοικήσεως Πρωτεύουσας, γίνεται ενώπιον χρηματιστού που βεβαιώνει το γνήσιο της υπογραφής του οπισθογράφου, αφού επικυρωθεί η οπισθογράφιση από τον Προϊστάμενο του γραφείου εκκαθαρίσεως του Χρηματιστηρίου Αθηνών. Επικυρώνεται δε με τη σφραγίδα και το χρονολογικό σήμαντρο και συμπληρώνεται με το ονοματεπώνυμο του αγοραστή και η μεταβίβαση καταχωρείται σε ειδικό βιβλίο.

Το γραφείο εκκαθαρίσεως αποστέλλει στην Α.Ε. που έχει εκδόσει τις μετοχές, τις μεταβιβάσεις και βάσει αυτών η εταιρεία σημειώνει στο βιβλίο των μετοχών.

Η μεταβίβαση εκτός της περιφέρειας της τέως Διοικήσεως της πρωτεύουσας γίνεται ενώπιον συμβολαιογράφου με σύνταξη συμβολαιογραφικού εγγράφου και αναγραφή πάνω στον τίτλο των ονοματεπωνύμων των συμβληθέντων.

Αντίγραφο του συμβολαιογραφικού εγγράφου επιδίδεται στην εταιρεία και βάσει τούτου σημειώνει στο βιβλίο των μετόχων την μεταβίβαση.

Μια δυναμική εξέλιξη της οικονομίας προϋποθέτει ένα αυξημένο και συνεχώς επιταχυνόμενο ρυθμό επενδύσεων.

Η οικονομική ευρωστεία ενός τόπου είναι άμεσα συνδεδεμένη με το ρυθμό των παραγωγικών επενδύσεων και είναι δεδομένο ότι οι επενδύσεις πρέπει συνεχώς να αυξάνονται προκειμένου να αποφευχθεί στασιμότητα στην οικονομία.

Αυτό σημαίνει ότι αν τον ένα χρόνο γίνουν ορισμένες επενδύσεις, τον επόμενο χρόνο πρέπει να γίνουν ακόμη περισσότερες για να υπάρξει πραγματική αύξηση της παραγωγικότητας.

Για να πραγματοποιηθούν όμως επενδύσεις χρειάζονται τεράστια κεφάλαια, τα οποία είναι αδύνατο να τα διαθέσει ένας και μόνο επενδυτής.

Δίνεται λοιπόν η δυνατότητα στους επενδυτές να αγοράσουν μικρό ή και μεγάλο αριθμό μετοχών, προκειμένου να καλυφθεί το κεφάλαιο που απαιτείται για τη σύσταση μιας Α.Ε.

Σύμφωνα με το νομοθέτη, για τα μερίσματα που διανέμονται από τις Α.Ε. από 1.1.1982 και μετά παρακρατείται φόρος ως εξής:

Α. ΜΕΤΟΧΕΣ ΕΙΣΗΓΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΗΡΙΟ

4 μήνες πριν τη λήξη της χρήσης.

- ι. Ονομαστικές 42ο/ο
- ιι. Ανώνυμες 45ο/ο

Β. Μετοχές μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο

- ι. Ονομαστικές 47ο/ο
- ιι. Ανώνυμες 53ο/ο.

Όπως διαπιστώνουμε υπάρχει διαφορά στον συντελεστή φορολογίας για τις μετοχές που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο και τις μετοχές που δεν είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο.

Σαφώς ο νομοθέτης καθιερώνοντας μικρότερο φορολογικό συντελεστή για τις μετοχές που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο δίνει κίνητρο στους μικροεπενδυτές να επενδύσουν κεφάλαια σε τέτοιου είδους μετοχές.

Έτσι βρίσκονται τα αναζητούμενα από τις Α.Ε., κεφάλαια που όπως αναφέραμε θα χρησιμοποιηθούν για αύξηση επενδύσεων.

Ο χαμηλός συντελεστής φορολογίας επιδρά επίσης και στην ανάπτυξη του χρηματιστηρίου.

Ενός χρηματιστηρίου που μέχρι σήμερα ο ρόλος του ήταν μικρός στην ανάπτυξη του τόπου και που τελευταία βλέπουμε να αναπτύσσεται και να βρίσκεται στο δρόμο του εκσυγχρονισμού.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Κώδικας Φορολογικών στοιχείων ΧΡ. ΤΟΤΣΗ
- Φορολογία Ανωνύμων εταιρειών ΧΡ.ΤΟΤΣΗ 1982
- Φορολογία Φυσικών και νομικών προσώπων ΧΡ.ΤΟΤΣΗ 1985
- Πρακτικά φορολογικά βοηθήματα ΑΠ. ΚΡΑΤΣΗΣ
- Περιοδικό Λογιστής
- Περιοδικό Φορολογική Οικονομική Εξειδίκευση
- Κώδικας νομοθεσίας Α.Ε. και Ε.Π.Ε., ΧΡ.ΤΟΤΣΗ 1987
- Ερμηνεία Κώδικα φορολογικών στοιχείων ΧΤ.ΤΟΤΣΗ

Π Ε Ρ Ι Ε Χ Ο Μ Ε Ν Α

Σελ.

ΓΕΝΙΚΗ ΕΙΣΑΓΩΓΗ

3

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ

- Λεπτομερής έρευνα και ανάπτυξη ανεπάρκειας και ανακρίβειας βιβλίων Α.Ε.
- Συνέπειες ως προς τη φορολογική μεταχείριση αυτών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ι.

Ανεπάρκεια βιβλίων

- 1.1. Γενικά περί ανεπάρκειας βιβλίων 6
- 1.2. Στοιχεία που συνιστούν την έννοια της ανεπάρκειας 7
- 1.3 Λόγοι που δεν συνιστούν ανεπάρκεια 12

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙΙ

Ανακρίβεια βιβλίων

- 2.1. Γενικά περί ανακρίβειας βιβλίων 15
- 2.2. Στοιχεία που συνθέτουν την έννοια της ανακρίβειας 17
- 2.3. Λόγοι που δεν συνιστούν ανακρίβεια βιβλίων 20

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙΙΙ

Εξωλογιστικός προσδιορισμός.

- 3.1. Ανάπτυξη εξωλογιστικού προσδιορισμού --25

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙΥ.

Παραδείγματα και περιπτώσεις ανεπάρκειας ή ανακρίβειας βιβλίων.

- 4.1. Περιπτώσεις που συνιστούν ή όχι ανεπάρκεια ή ανακρίβεια βιβλίων 30

	110
	Σελ.
4.2. Ανεπίσημα βιβλία και στοιχεία	39

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟΝ

Ανάπτυξη προσθέτων φόρων και προστίμων
για φορολογικές παραβάσεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ι

Πρόσθετοι φόροι

1.1. Γενικά περί πρόσθετων φόρων	44
1.2. Πρόσθετος φόρος επί εκπροθέσμου δηλώσεως	45
1.3. Πρόσθετος φόρος επί ανακριβούς δηλώ- σεως	48
1.4. Πρόσθετος φόρος για ελλειπή δήλωση	49
1.5. Παραδείγματα πρόσθετου φόρου	51
1.6. Πρόσθετος φόρος σε περίπτωση παρα- λείψεως υποβολής της δήλωσης	52
1.7. Διαδικασία βεβαιώσεως προστίμου	54
1.8. Μείωση προσθέτου φόρου σε περίπτωση συμβιβασμού	54
1.9. Πρόσθετος φόρος επί αρνητικής δηλώσεως	55

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Πίνακες

- Πρόσθετων φόρων (προσαυξήσεων) εις την φορολογίαν εισοδήματος	57
- Πρόστιμα	58
- Πίνακας προσαυξήσεων φόρων	59
- Πίνακας προσθέτων φόρων και προστίμων ΦΠΑ	60

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙΙ.	ΣΕΛ
Γενικά περί προστίμου.	
2.1. Πρόστιμο	61..
2.2. Διαδικασία υποβολής προστίμου στις ΑΕ	63
2.3. Κρίσιμος χρόνος για την επιβολή προ- στίμου	63
2.4. Αυτοτελείς παραβάσεις	65
2.5. Διάκριση παραβάσεων	66
2.6. Ποσό προστίμου	73
2.7. Κυμαινόμενο πρόστιμο	77
2.8. Αρμόδια αρχή για την επιβολή προστίμου	78
2.9. Παραγραφή δικαιώματος του Δημοσίου	79
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙΙΙ	
Είδη κυρώσεων	
3.1. Χρηματικές κυρώσεις	83
3.2. Ποινικές κυρώσεις	85
3.3. Διοικητικές κυρώσεις	89
3.4. Παράδειγμα κυρώσεων	94
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙΥ	
Αποβάσεις διοικητικών δικαστηρίων και Σ.Τ.Ε	
4.1. Διάφορες αποβάσεις διοικητικών δικαστη- ρίων	97

ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟ

Λόγοι διαφοροποίησης φορολογικών συντελεστών μετοχών εισηγμένων και μη στο χρηματιστήριο	108
---	-----

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

