



APPOINTMENT	2432
-------------	------

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Είναι γενικά παραδεκτό ότι η σύγχρονη κοινωνία μας, αντιμετωπίζει πλήθος προβλημάτων σ' όλο το φάσμα της. Οι επιπτώσεις των προβλημάτων αυτών παίζουν σημαντικό ρόλο τόσο στη διάρθρωσή της όσο και στη λειτουργία της. Ένα από τα σημαντικότερα προβλήματα λοιπόν, είναι και η φοροδιαφυγή.

Η φοροδιαφυγή είναι ένα πολύπλοκο και πολυσύνθετο φαινόμενο το οποίο ξεπερνά την αυστηρά οικονομική σφαίρα και έχει πολιτικές και κοινωνικές προεκτάσεις. Σήμερα στην Ελλάδα είναι η πιο μαζική και η περισσότερο ανεκτή εκδήλωση άνομης συμπεριφοράς καθώς και η πλέον έκδηλη απόδειξη της κακής λειτουργίας και της ανεπάρκειας της δημόσιας διοίκησης. Η Ελληνική οικονομία από κακό σχεδιασμό και λόγω των διαφόρων κοινωνικοπολιτικών επιδράσεων δεν μπόρεσε να οργανωθεί σωστά. Είναι κοινή διαπίστωση λοιπόν ότι το φορολογικό μας σύστημα έπασχε και πάσχει.

Η φοροδιαφυγή δεν είναι μόνο πρόβλημα της Ελλάδας αλλά είναι διεθνές και η έκταση της διαφέρει από χώρα σε χώρα ανάλογα με τις κοινωνικοοικονομικές συνθήκες και το ύψος της φορολογικής επιβάρυνσης που επικρατούν σ' αυτές. Οι ιδιομορφίες μιας χώρας παίζουν σπουδαιότατο ρόλο, όπως άλλωστε η υποδομή και η εμπειρία και χωρίς τον συνδυασμό των παραπάνω εννοιών δεν μπορεί να υπάρξει σωστός οικονομικός σχεδιασμός.

Το παράπτωμα της φοροδιαφυγής διαπράττεται όχι μόνο από τα φυσικά αλλά και από τα νομικά πρόσωπα που υπόκεινται σε φορολογία. Σαν κοινωνικό φαινόμενο, η φοροδιαφυγή μπορεί να ερμηνευθεί, σαν αντίδραση των φορολογουμένων στην επιβολή όλο και νέων φόρων για την κάλυψη νέων δαπανών, που οφείλονται στην συνεχώς επεκτεινόμενη δραστηριότητα του κράτους.

Η φοροδιαφυγή δεν παρουσιάζει στατική μορφή, αλλά συνεχώς εξελίσσεται και επωφελείται από νομικές ατέλειες ή άλλες αδυναμίες του φορολογικού μας συστήματος. Παρουσιάζεται συνέχεια με νέες μορφές, οι οποίες μέχρι να αποκαλυφθούν και να αντιμετωπισθούν πετυχαίνουν για μακροχρόνιο διάστημα το στόχο τους. Από καθαρά μακροοικονομική και δημοσιονομική σκοπιά εξάλλου, η φοροδιαφυγή ευθύνεται για το ήμισυ σχεδόν του ελλείμματος του Δημοσίου τομέα, καθώς και για τις επακόλουθες μακροοικονομικές ανισορροπίες.

Οι εκάστοτε κυβερνήσεις εντόπιζαν το πρόβλημα και θεωρούσαν καθήκον τους να εξαγγείλουν την ανασυγκρότησή του φορολογικού συστήματος χωρίς βεβαία να φθάνουν στα επιθυμητά επίπεδα. Και αυτό γιατί το κράτος νομοθετεί και ενεργεί όχι με βάση το φορολογικό δίκαιο με την ευρεία έννοια, αλλά με πρόθεση να καλύψει τα δημοσιονομικά του ελλείμματα, χωρίς να δίνει ιδιαίτερη βαρύτητα και προσοχή στην φοροδοτική ικανότητα των πολιτών.

Η πάταξη της φοροδιαφυγής μέχρι σήμερα επιχειρείται μέσω αστυνομικών μέτρων. Ο καλύτερος τρόπος βέβαια θα ήτανε, παράλληλα με την αναγκαία αστυνόμευση, να δοθούν κίνητρα στους φορολογούμενους ώστε να πεισθούν ότι τους συμφέρει περισσότερο να δηλώνουν τα εισοδήματά τους απ' ό,τι να τα αποκρύπτουν. Έτσι σήμερα, λόγω της έλλειψης κινήτρων και κάτω από τις υπάρχουσες συνθήκες που αναφέραμε, πολλοί φορολογούμενοι και ακόμα περισσότερες επιχειρήσεις αναγκάζονται να καταφεύγουν στη φοροδιαφυγή.

Η καταπολέμηση και η περιστολή της φοροδιαφυγής απαιτεί μακροχρόνια διαδικασία που θα αντιμετωπίσουν και θα εξαλείψουν τα αίτια που την προκαλούν. Για να γίνει αυτό χρειάζεται αλλαγή της νοοτροπίας μας που χαρακτηρίζεται από την έλλειψη ενδιαφέροντος για τη μελλοντική πορεία του έθνους. Κάτι τέτοιο όμως χρειάζεται

επίπονες προσπάθειες και θυσίες μα πάνω απ' όλα πρόγραμμα και πειθαρχία.

## ΜΕΡΟΣ Α

- 1) Έννοια της φοροδιαφυγής.
- 2) Τρόποι και μορφές φοροδιαφυγής.
- 3) Αίτια φοροδιαφυγής.
- 4) Παράγοντες έκτασης φοροδιαφυγής.
- 5) Επιδράσεις φοροδιαφυγής.

## ΕΝΝΟΙΑ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

Ο ορισμός του φαινομένου της φοροδιαφυγής δεν είναι καθόλου εύκολος. Ο μεγάλος αριθμός φόρων και οι ιδιαιτερότητες του κάθε φόρου σε σχέση με τις δυνατότητες και τους τρόπους φοροδιαφυγής, καθώς και η επαγγελματική ιδιότητα και οι ιδιαίτερες συνθήκες του κάθε φορολογούμενου προσφέρουν διαφορετικές ευκαιρίες φοροδιαφυγής και καθιστούν προβληματική τη διατύπωση ενός ενιαίου ορισμού. Εάν προστεθούν και οι δυσκολίες ουσιαστικής διάκρισης μεταξύ φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής, τότε γίνεται αντιληπτή η έκταση και το μέγεθος των δυσκολιών που υπάρχουν στη διατύπωση ενός ενιαίου περιεκτικού ορισμού.

Έτσι ως φοροδιαφυγή ορίζουμε:

- α) Το τμήμα εκείνο του εισοδήματος (στο οποίο αντιστοιχεί ένα ποσό φόρου), το οποίο θα έπρεπε με βάση την ισχύουσα νομοθεσία, να δηλώνεται εθελοντικά στις αρμόδιες φορολογικές αρχές και για οποιοδήποτε λόγο δεν δηλώνεται και δεν φορολογείται.
- β) Το τμήμα εκείνο των έμμεσων φόρων και λοιπών άμεσων φόρων, το οποίο με βάση την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία θα έπρεπε να εισπράττεται και να αποδίδεται εθελοντικά στο κράτος και για οποιοδήποτε λόγο δε φτάνει ποτέ στο Δημόσιο Ταμείο.
- γ) Οι τόκοι (ή η τιμαριθμική προσαρμογή) που αντιστοιχούν στο τμήμα εκείνο των φόρων που καταβάλλονται με καθυστέρηση και συνήθως μετά από κάποια «ρύθμιση» και
- δ) Το ποσό των φόρων που δεν εισπράχθηκε λόγω της ύπαρξης φορολογικών απαλλαγών και κινήτρων, χωρίς όμως να επιτευχθεί το επιδιωκόμενο αποτέλεσμα για το οποίο χορηγείται η φοροαπαλλαγή.

Ο σύνθετος αυτός ορισμός είναι αρκετά ευρύς και συνεπάγεται τα εξής :

- Η ανάμειξη της έννοιας εισοδήματος στον ορισμό επιβάλλεται για να γίνει δυνατή η συσχέτιση της φοροδιαφυγής με την παραοικονομία.
- Η φορολογούμενοι ή οι υπόχρεοι θα πρέπει να δηλώνουν το εισόδημά τους εθελοντικά και εγκαίρως και να καταβάλλουν τον αντίστοιχο φόρο. Η καταβολή φόρου μετά από φορολογικούς ελέγχους ή συμβιβασμούς θεωρείται φοροδιαφυγή. Όσο αφορά το θέμα των «ρυθμίσεων» να διαχωρίσουμε ότι εάν η ρύθμιση προβλέπει την εθελοντική υπαγωγή των φορολογουμένων και την καταβολή τόκων, με θετικό πραγματικό επιτόκιο ίσο με αυτό που επικρατεί στην αγορά, τότε δεν έχουμε φοροδιαφυγή.
- Στον παραπάνω ορισμό περιλαμβάνεται και η περίπτωση όπου πραγματοποιείται μεν βεβαίωση του φόρου, αλλά τελικά δεν επιτυγχάνεται η είσπραξή του. Στη χώρα μας και το τμήμα αυτό της φοροδιαφυγής είναι σημαντικό, αφού τα τελευταία χρόνια κυμαίνεται μεταξύ 30 και 50 δισεκατομμύρια δραχμές ετησίως.
- Θα πρέπει, τέλος, να σημειωθεί ότι ως τμήμα της φοροδιαφυγής θα πρέπει να θεωρηθεί και η μη καταβολή εισφορών (εργοδότη και εργαζόμενου) στα ασφαλιστικά ταμεία και οργανισμούς, η οποία συνήθως αναφέρεται ως εισφοροδιαφυγή.

Γίνεται λοιπόν κατανοητό, ότι το φαινόμενο της φοροδιαφυγής αποτελεί ένα από τα πιο σημαντικά, αν όχι το σημαντικότερο, πρόβλημα στον οικονομικό τομέα του κράτους. Αυτό έχει σαν συνέπεια τα αρμόδια όργανά του ν' ασχολούνται ιδιαίτερα μ' αυτό.



## **ΤΡΟΠΟΙ ΚΑΙ ΜΟΡΦΕΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ**

Οι τρόποι και οι μορφές της φοροδιαφυγής σε ορισμένες περιπτώσεις παρουσιάζουν ομοιότητες και σε άλλες περιπτώσεις σχετίζονται με το είδος της επιχείρησης, το μέγεθός της, τους αντισυμβαλλόμενους με αυτή, αν παρέχει υπηρεσίες ή πωλεί αγαθά, αν συναλλάσσεται με το εξωτερικό κ.λ.π. Όλοι όμως οι τρόποι έχουν ως κοινό σημείο αναφοράς την μείωση της φορολογικής υποχρέωσης καταβολής Φ.Π.Α. είτε με τη μείωση των εκροών είτε με την διόγκωση των εισροών.

Στη συνέχεια παρατίθενται περιπτώσεις που αφορούν όλο το φάσμα των συναλλαγών.

### **Υποτιμολόγηση**

Η μέθοδος αυτή ακολουθείται από μικρές και από μεγάλες επιχειρήσεις κυρίως υπό την προσωπική διοίκηση του επιχειρηματία. Εμφανίζεται τόσο επί παροχής υπηρεσιών, όπως τουριστικές υπηρεσίες, επισκευές αυτοκινήτων και λοιπών ειδών, οικοδομικές εργασίες κ.λ.π., όσο και στην πώληση αγαθών σημαντικής αξίας όπως χρυσαφικά, κοσμήματα, πολύτιμοι λίθοι, έργα τέχνης, μεταχειρισμένα αυτοκίνητα κ.λ.π. Αυτή η μέθοδος παρουσιάζει σημαντικές δυσκολίες στον έλεγχο επειδή υπάρχει σύμπτωση συμφερόντων των συναλλασσομένων (αγοραστή και πωλητή). Με μεγαλύτερη έξαρση παρουσιάζεται η μέθοδος αυτή όταν ο αγοραστής δεν είναι επιχείρηση αλλά πρόκειται για λιανική πώληση (σε ιδιώτη).

### **Υπερτιμολόγηση**

Η μέθοδος αυτή συναντάται συχνά σε συγγενείς επιχειρήσεις αλλά και σε επιχειρήσεις που έχουν συναλλαγές με το εξωτερικό. Η μέθοδος αυτή όπως και η υποτιμολόγηση (όταν ο αγοραστής είναι

επιχείρηση) λειτουργεί ανάλογα για τον εκδότη και τον λήπτη του υπερτιμολογημένου φορολογικού στοιχείου.

Σε ότι αφορά το Φ.Π.Α. η μέθοδος αυτή εμφανίζεται με την έκδοση υπερτιμολογημένων φορολογικών στοιχείων κύρια από επιχειρήσεις που είναι πιστωτικές σε άλλες επιχειρήσεις που είναι χρεωστικές με σκοπό την διόγκωση των εισροών και την μείωση του ποσού του φόρου που πρέπει να καταβληθεί.

Στην υπερτιμολόγηση όσο και στην υποτιμολόγηση όταν ο ένας αντισυμβαλλόμενος είναι επιχείρηση στο εξωτερικό, προκειμένου να αποκαλυφθεί και κυρίως να τεκμηριωθεί η παράβαση αυτή, απαιτείται ουσιαστική συνεργασία και συνδρομή των φορολογικών αρχών των χωρών που εμπλέκονται.

#### **Έκδοση και λήψη πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων.**

Στην περίπτωση αυτή είτε εκδίδονται νόμιμα θεωρημένα φορολογικά στοιχεία τα οποία δεν απεικονίζουν πραγματικές συναλλαγές (εικονικά) είτε εκδίδονται φορολογικά στοιχεία που δεν φέρουν νόμιμη θεώρηση ή δεν συμφωνεί εκείνο που έλαβε ο πελάτης με εκείνο που έμεινε στην επιχείρηση (πλαστά). Εκδίδονται επίσης πλαστά ή εικονικά στοιχεία από και μη υφιστάμενες (ανύπαρκτες) επιχειρήσεις.

Οι επιχειρήσεις που δέχονται πλαστά ή εικονικά στοιχεία είναι συνήθως οικονομικά εύρωστες, σε αντίθεση με αυτές που τα εκδίδουν οι οποίες είναι οικονομικά αδύναμες.

Κύριος στόχος των ληπτών των στοιχείων που χαρακτηρίζονται πλαστά ή εικονικά είναι η διόγκωση των δαπανών και η μείωση των καθαρών κερδών καθώς και του αποδοτέου Φ.Π.Α. Οι φοροτεχνικές αρχές και κύρια η ΥΠΕΔΑ, έχουν να επιδείξουν σημαντικές επιτυχίες στην αποκάλυψη τέτοιων περιπτώσεων. Κλάδοι επιχειρήσεων στους

οποίους εντοπίστηκε ευρεία χρήση πλαστών και εικονικών στοιχείων είναι:

- Τεχνικές επιχειρήσεις
- Διαφημιστικές επιχειρήσεις
- Γραφικές τέχνες
- Εμπορία σιδήρου και λοιπών οικοδομικών υλικών
- Εμπορία ελαστικών και ορυκτελαίων
- Επιχειρήσεις εξαγωγικές με παράλληλη δραστηριότητα και στο εσωτερικό κ.λ.π.

#### **Αγορές και πωλήσεις χωρίς φορολογικό στοιχείο**

Τη μέθοδο αυτή ακολουθούν πλέον πολύ μικρές επιχειρήσεις και αντιμετωπίζεται κυρίως με έλεγχο της διακίνησης από εξωτερικά συνεργεία ελέγχου.

#### **Χρήση παράνομων φορολογικών ταμειακών μηχανών**

Έχει παρατηρηθεί σε μικρή βέβαια κλίμακα, επιχειρήσεις οι οποίες δραστηριοποιούνται κύρια στο χώρο των κέντρων διασκέδασης αλλά και σε άλλες επιχειρηματικές δραστηριότητες, να χρησιμοποιούν μαζί με την νόμιμη, και παράνομη φορολογική ταμειακή μηχανή, τις εισπράξεις της οποίας, φυσικά δεν καταχωρούν στα βιβλία και δεν αποδίδουν Φ.Π.Α. Έχουν δοθεί σχετικές οδηγίες ελέγχου νομιμότητας των φορολογικών ταμειακών μηχανών και οι φορολογικές αρχές σε μικρή βέβαια κλίμακα έχουν αποκαλύψει τέτοιες περιπτώσεις.

#### **Σκόπιμα λογιστικά λάθη**

Τη μέθοδο αυτή χρησιμοποιούν συνήθως μικρές επιχειρήσεις είτε για να αποφύγουν την καταβολή του φόρου είτε να μεταθέσουν αυτή σε άλλη φορολογική περίοδο. Η μέθοδος αυτή συνίσταται:

- Σε λάθος μεταφορές ποσών στα βιβλία από τα στοιχεία
- Σε λάθος αθροίσεις (κυρίως στα χειρόγραφα βιβλία)

- Εικονικές εγγραφές δαπανών που δεν βασίζονται σε φορολογικά στοιχεία
- Καταχώρηση πωλήσεων (εκροών) του υψηλού συντελεστή στο χαμηλό.

#### **Μετάθεση του χρόνου τιμολόγησης**

Παρατηρείται στο χώρο της παροχής υπηρεσιών να μετατίθεται ο χρόνος έκδοσης των φορολογικών στοιχείων με σκοπό την αναβολή καταβολής του Φ.Π.Α. Αυτό φαίνεται και από το γεγονός ότι καταβάλλουν μεγάλα ποσά φόρου στις τελευταίες φορολογικές περιόδους του έτους.

#### **Καταχώρηση στα βιβλία έκπτωσης δαπανών που δεν αφορούν την επιχείρηση αλλά τον επιχειρηματία**

Με τη μέθοδο αυτή καταχωρούνται στα βιβλία ατομικές δαπάνες του επιχειρηματία, οι οποίες αφορούν έξοδα αλλά και πάγια, με διπλό όφελος γι' αυτόν τόσο στη φορολογία εισοδήματος όσο και στο Φ.Π.Α. π.χ. Οι δαπάνες ανέγερσης κατοικίας του επιτηδευματία τιμολογούνται και επιρρίπτονται στο κόστος ανέγερσης επαγγελματικής εγκατάστασης, αγορές ειδών για τις ατομικές ανάγκες όπως Η/Υ, κλιματιστικών μηχανημάτων, ψυγείων κ.λ.π. τιμολογούνται και καταχωρούνται ως πάγια της επιχείρησης.

## ΑΙΤΙΑ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

Προσεγγίζοντας εκτενέστερα το φαινόμενο της φοροδιαφυγής βλέπουμε ότι ο φορολογούμενος (άτομο ή επιχείρηση) έχει δύο επιλογές:

α) να δηλώσει ειλικρινώς όλες τις φορολογικές πράξεις που διενεργούν και έτσι να γνωρίζει με βεβαιότητα τον φόρο που θα πληρώσει. β) να αποκρύψει ορισμένες φορολογικές πράξεις με τελικό σκοπό να αυξήσει το καθαρό του εισόδημα. Στη δεύτερη περίπτωση όμως διατρέχει τον κίνδυνο να αποκαλυφθεί η φοροδιαφυγή, οπότε θα πληρώσει όχι μόνο το φόρο που θα είχε πληρώσει στην πρώτη περίπτωση αλλά θα του επιβληθούν και πρόσθετες χρηματικές ποινές, με αποτέλεσμα το καθαρό εισόδημα του πιθανόν να είναι και μικρότερο απ' ότι αν είχε επιλέξει να ήταν ειλικρινής.

Οι παράγοντες που κάθε φορά επηρεάζουν και καθορίζουν τη συμπεριφορά του φορολογούμενου και τον ωθούν στη φοροδιαφυγή είναι:

- α. Το χαμηλό επίπεδο φορολογικής συνείδησης.
- β. Η πιθανότητα αποκάλυψης της φοροδιαφυγής.
- γ. Το ύψος και το είδος της ποινής που θα επιβληθεί.
- δ. Η υψηλή φορολογία και τα κενά και οι ατέλειες των φορολογικών νόμων.

Η φοροδιαφυγή στην Ελλάδα αποτελεί ένδειξη πολιτικής, οικονομικής και κοινωνικής δύναμης και φαίνεται να έχει ενσωματωθεί στη συμπεριφορά μέρους των πολιτών. Παρ' ότι συλλαμβάνονται χιλιάδες παραβάτες ελάχιστοι απ' αυτούς έχουν υποστεί την ποινή της φυλάκισης. Έτσι μέσα σ' αυτό το κλίμα της ανοχής δεν μπορεί να δημιουργηθεί φορολογική συνείδηση στους πολίτες, με αποτέλεσμα να

μην μπορούν να είναι συνεπείς στις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Όσοι νόμοι και ποινές και εάν θεσπιστούν εφόσον τα δικαστήρια δεν τους εφαρμόζουν παραδειγματικά, δεν θα βελτιωθεί η κατάσταση.

Η φορολογική συνείδηση των φορολογουμένων δεν μπορεί να δημιουργηθεί όταν τα οφέλη από τις κρατικές παροχές που βοηθούν στην ανακατανομή του εθνικού εισοδήματος είναι μηδαμινά. Όταν η συνεισφορά των φορολογουμένων στο σύνολο των φορολογικών εσόδων είναι άδικη και άνιση, είναι προφανές ότι οι κατηγορίες εκείνες των φορολογουμένων που θίγονται θα προσπαθήσουν να αποφύγουν όσο μπορούν περισσότερο τη φορολογία προκειμένου να αυξήσουν το εισόδημά τους και κατ' επέκταση να βελτιώσουν το βιοτικό τους επίπεδο.

Η πιθανότητα αποκάλυψης της φοροδιαφυγής επηρεάζεται από το ανθρώπινο δυναμικό και τους άλλους πόρους (π.χ. κτίρια, ηλεκτρονικοί υπολογιστές κ.α.), που θα διατεθούν για τη διοίκηση του φορολογικού συστήματος. Επίσης επηρεάζεται και από «ποιοτικές μεταβολές» όπως η οργάνωση των φορολογικών αρχών και η ποιότητα του ανθρώπινου δυναμικού. Ειδικότερα οι φορολογικοί ελεγκτές θα πρέπει να έχουν βαθιά γνώση του αντικειμένου, ακέραιο χαρακτήρα, υψηλό και μεγάλο ενδιαφέρον για την εργασία τους. Οι φορολογικές αρχές αποτελούν το σύνδεσμο ανάμεσα στη φορολογική βάση, το φορολογικό σύστημα και τα φορολογικά έσοδα, γι' αυτό και η σημασία τους για τον περιορισμό της φοροδιαφυγής είναι καθοριστική. Δεν είναι λίγες οι περιπτώσεις που πραγματοποιούνται συναλλαγές και χρηματισμοί μεταξύ φορολογουμένων και εφοριακών υπαλλήλων.

Ο καθορισμός των κατάλληλων προστίμων και χρηματικών ποινών καθώς επίσης και των ποινικών, διοικητικών κυρώσεων βρίσκονται υπό τον έλεγχο των φορολογικών αρχών. Το άριστο ύψος της ποινής σε

σχέση με το αδίκημα που διαπράχθηκε μας οδηγεί στα εξής συμπεράσματα:

-Η ποινή πρέπει να είναι μια αύξουσα συνάρτηση του μεγέθους της φοροδιαφυγής.

-Για ένα προοδευτικό φόρο εισοδήματος απαιτούνται υψηλότερες ποινές απ' ό τι για έναν αναλογικό φόρο εισοδήματος.

-Σε περιόδους πληθωρισμού και σε περίπτωση που οι ποινές είναι εκφρασμένες σε σταθερά χρηματικά ποσά, θα πρέπει να προβλέπεται η αυτόματη τιμαριθμική αναπροσαρμογή τους.

-Για την καθυστερημένη πληρωμή των φόρων αλλά και των προστίμων θα πρέπει να εφαρμόζεται μία πιο αυστηρή εισπρακτική πολιτική.

Το όφελος από τη φοροδιαφυγή προσδιορίζεται από το ύψος των συντελεστών και το ποσό του μη δηλωθέντος εισοδήματος.

Οι φορολογικές αρχές έχουν επίσης τον έλεγχο του ύψους των συντελεστών. Όταν οι φορολογικοί συντελεστές είναι υψηλοί οι φορολογούμενοι ωθούνται στη φοροδιαφυγή. Οι χαμηλοί συντελεστές με ταυτόχρονη διεύρυνση της φορολογικής βάσης αποτελούν την καλύτερη πολιτική.

## ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΕΚΤΑΣΗΣ

Η φοροδιαφυγή είναι διεθνές πρόβλημα, η έκτασή της όμως διαφέρει από χώρα σε χώρα. Προσδιοριστικοί παράγοντες της έκτασης της φοροδιαφυγής σε κάθε χώρα είναι:

- Το μέσο μορφωτικό και πολιτιστικό επίπεδο των φορολογουμένων. Όταν το επίπεδο αυτό είναι χαμηλό, οι φορολογούμενοι δεν έχουν συνείδηση του γεγονότος ότι τα έσοδα από τους φόρους διατίθενται για τη χρηματοδότηση του κόστους παραγωγής των δημοσίων αγαθών, τα οποία ικανοποιούν συλλογικές ανάγκες. Η ροπή των φορολογουμένων για αποφυγή των φόρων αυξάνεται όσο υψηλότεροι είναι οι φόροι με αποτέλεσμα να μειώνεται η φοροδοτική ικανότητα.

- Το μορφωτικό επίπεδο των φοροτεχνικών οργάνων καθώς και οι εφαρμοζόμενες φοροελεγκτικές μέθοδοι. Όταν τα στελέχη των φοροτεχνικών υπηρεσιών είναι μορφωμένα, ικανά και με ήθος, μπορούν να διαμορφώσουν ένα φορολογικό σύστημα, που να περιορίζει τον κίνδυνο της φοροδιαφυγής, όπως επίσης και να οργανώσουν ορθολογικά τις υπηρεσίες αυτές χρησιμοποιώντας τον κατάλληλο μηχανολογικό εξοπλισμό. Η αποτελεσματικότητα της φορολογικής αρχής για την σύλληψη της φορολογητέας ύλης που διαφεύγει, μειώνεται εφόσον δεν υπάρχει επαρκής φορολογικός έλεγχος, κατάλληλος αριθμός φορολογικών υπαλλήλων, ειδικό προσωπικό ελεγκτών κ.λ.π.

- Η διάρθρωση του φορολογικού συστήματος κάθε χώρας. Το είδος και η ταμειευτική σπουδαιότητα των φόρων, που απαρτίζουν το φορολογικό σύστημα μιας χώρας προσδιορίζουν την έκταση της φοροδιαφυγής. Αν το φορολογικό σύστημα κυριαρχείται από άμεσους φόρους τότε είναι μεγαλύτερη η τάση για φοροδιαφυγή γιατί είναι οι



ιδιωτικοί φορείς που έχουν περισσότερες ευκαιρίες για απόκρυψη της φορολογητέας ύλης. Αντίθετα αν οι έμμεσοι φόροι κυριαρχούν τότε το φαινόμενο της φοροδιαφυγής εμφανίζεται περιορισμένο διότι ο έλεγχος των φορολογικών οργάνων είναι αποτελεσματικότερος. Η τάση των φορολογουμένων για φοροδιαφυγή συνδέεται με την αμοιβαιότητα συμφερόντων για απόκρυψη φορολογητέας ύλης. Χαρακτηριστικό παράδειγμα έχουμε την αμοιβαιότητα συμφερόντων απόκρυψης και μη έκδοσης τιμολογίων, μεταξύ προμηθευτών και αγοραστών, ιδιαίτερα επαγγελματιών που τηρούν βιβλία Α' και Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. όπου οι συνολικές τους πωλήσεις υπολογίζονται με βάση τις αγορές που πραγματοποιούν.

- Ο τρόπος κατανομής των φορολογικών βαρών. Όσο περισσότερο η κατανομή των φορολογικών βαρών ανταποκρίνεται στην κρατούσα αντίληψη περί κοινωνικής δικαιοσύνης, τόσο μικρότερη είναι η τάση για φοροδιαφυγή και αντίστροφα.

- Ο τρόπος διαχείρισης του δημοσίου χρήματος. Όσο συνετότερη είναι η διαχείριση των φορολογικών εσόδων από το κράτος, τόσο ασθενέστερη είναι η τάση των φορολογουμένων για φοροδιαφυγή γιατί είναι μεγαλύτερη η εμπιστοσύνη των ιδιωτικών φορέων στη θέληση και την ικανότητα του κράτους να ικανοποιεί συλλογικές ανάγκες. Αντίθετα η σπατάλη του δημοσίου χρήματος διαβρώνει τη φορολογική συνείδηση των ιδιωτικών, δεδομένου ότι η φορολογική τους συνέπεια και ουσία δεν εκτιμάται ανάλογα από το κράτος.

- Ο βαθμός οργάνωσης της εθνικής οικονομίας. Όταν η οικονομία είναι οργανωμένη κατά τέτοιο τρόπο ώστε ένα σημαντικό τμήμα των συναλλαγών να γίνεται σε είδος, η δυνατότητα φοροδιαφυγής είναι μεγαλύτερη από ότι σε μια αμιγώς εγχρήματη οικονομία. Επίσης αν οι επιχειρήσεις παραγωγής και διανομής των αγαθών είναι μικρές

παραγωγικές μονάδες, οι οποίες υστερούν από άποψη λογιστικής οργάνωσης η τάση για φοροδιαφυγή θα είναι μεγαλύτερη.

## ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

Η φοροδιαφυγή καταδικάζεται από όλα τα κράτη και ορθά έχει χαρακτηριστεί ως «μεταδοτική ασθένεια» . γιατί όταν οι ευσυνείδητοι φορολογούμενοι βλέπουν άλλους να φοροδιαφεύγουν, εξεγείρεται η φορολογική τους συνείδηση και υπονομεύεται η φορολογική τους ηθική. Εξαιτίας της αδικίας και ανισότητας που δημιουργείται, εξοθούνται σε πράξεις φοροδιαφυγής για λόγους στοιχειώδους άμυνας.

Το αρνητικό αυτό φαινόμενο έχει δυσμενείς επιδράσεις στην οικονομική ζωή της χώρας. Καταρχήν, παραβιάζεται η αρχή της δίκαιης κατανομής των φορολογικών βαρών, με συνέπεια να προκαλούνται αποκλίσεις από την άριστη κατανομή των παραγωγικών μέσων, γιατί οι φοροδιαφεύγουσες επιχειρήσεις μπορεί να μην είναι και οι παραγωγικότερες. Δημιουργούνται ταμειακές δυσχέρειες στο κράτος διότι εμφανίζεται έλλειμμα στον προϋπολογισμό, το οποίο ενδέχεται να καλυφθεί με μέσα ανορθόδοξα για το συγκεκριμένο χώρο και χρόνο (δανεισμός, έκδοση νέου χρήματος, μείωση δημόσιας δραστηριότητας κ.λ.π.).

Εξασθενεί η αποτελεσματικότητα των λαμβανομένων από την κυβέρνηση φορολογικών μέτρων για την επίτευξη των επιμέρους στόχων της δημοσιονομικής πολιτικής. Έτσι αν εκδηλωθούν πληθωριστικές τάσεις στην οικονομία και η κυβέρνηση αποφασίσει να τις καταπολεμήσει με αύξηση φόρων, η φοροδιαφυγή είναι σε θέση να εξουδετερώσει εν μέρει ή σε σύνολο την αντιπληθωριστική πολιτική της.

## ΜΕΡΟΣ Β

- 1) Διάρθρωση του οικονομικού - κοινωνικού περιβάλλοντος και φοροδιαφυγή
- 2) Σχέση φοροδιαφυγής - φοροαποφυγής
- 3) Φοροδοτική ικανότητα και φοροδιαφυγή
- 4) Φορολογικό σύστημα και φοροδιαφυγή
- 5) Φοροδιαφυγή και παραοικονομία

## ΔΙΑΡΘΡΩΣΗ ΤΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ - ΚΟΙΝΩΝΙΚΟΥ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝΤΟΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ

Πέρα από τη διάρθρωση του φορολογικού συστήματος τόσο η δομή της οικονομίας όσο και της κοινωνίας επηρεάζει το ύψος της φοροδιαφυγής και δυσχεραίνει την πάταξή της. Με δεδομένα τη διάρθρωση της ελληνικής αγοράς εργασίας με τα 2.5 εκατομμύρια αγρότες και αυτοαπασχολούμενους και τον μικρομεσαίο χαρακτήρα της ελληνικής οικονομίας με τις πεντακόσιες χιλιάδες περίπου επιχειρήσεις που απασχολούν κάτω από είκοσι άτομα, αυτονόητο είναι ότι κάθε μέτρο φορολογικής και οικονομικής πολιτικής που στοχεύει στην καταστολή της φοροδιαφυγής και τον έλεγχο των παραοικονομικών δραστηριοτήτων, θα προκαλέσει πελώριο κοινωνικοοικονομικό κόστος και κατ' επέκταση μεγάλο πολιτικό (κομματικό) κόστος. Η πάταξη της φοροδιαφυγής περνά μέσα από τον έλεγχο της παραοικονομίας, γι' αυτό τα μέτρα δημοσιονομικής πολιτικής για την καταστολή της φοροδιαφυγής θα πρέπει να είναι τεχνοκρατικά εμπεδωμένα και να καλύπτουν όλες τις πτυχές των θεσμικών ιδιομορφιών της ελληνικής πραγματικότητας.

Με δεδομένη λοιπόν τη διάρθρωση και τη δομή της ελληνικής κοινωνίας και οικονομίας είναι φανερό ότι η μικρομεσαία επιχείρηση στηρίζεται σε μεγάλο βαθμό στη φοροδιαφυγή. Η άμεση πάταξη της φοροδιαφυγής στο σύνολό της με παράλληλη αλλαγή του θεσμικού πλαισίου χωρίς να δοθεί η ευκαιρία προσαρμογής στους νέους θεσμούς είναι δυνατόν να δημιουργήσει τεράστιο πρόβλημα σε εκατοντάδες χιλιάδες μικρομεσαίες επιχειρήσεις και βιοτεχνίες. Η απότομη αλλαγή από ένα σύστημα ανοχής σ' ένα σύστημα άμεσης και εντατικής

προσπάθειας πάταξης της φοροδιαφυγής θα δημιουργήσει πολλά οικονομικά αλλά κυρίως κοινωνικά προβλήματα.

Είναι φανερό ότι μέχρι σήμερα λόγω πολιτικών κυρίως σκοπιμοτήτων δεν άλλαξε η δομή της οικονομίας, η σταδιακή δηλαδή μετάβαση από μια οικονομία πολλών μικρών επιχειρήσεων σε μια οικονομία μεγάλων οικονομικών μονάδων. Αντιθέτως στη χώρα μας η πολιτική που ασκείται προάγει και επιβάλλει σε πάρα πολλές περιπτώσεις την διεξαγωγή της οικονομικής δραστηριότητας από μικρές οικονομικές μονάδες.

Η φοροδιαφυγή λοιπόν είναι ενταγμένη μέσα στην κοινωνία μας. Αποτελεί ένα κοινωνικό φαινόμενο με πολλές προεκτάσεις. Μπορεί μάλιστα να διασπάσει την υπάρχουσα κοινωνική συνοχή. Και αυτό γιατί δημιουργούνται ανισότητες μεταξύ των φορολογουμένων - άλλα άτομα επωφελούνται ενώ άλλα όχι - από την αναποτελεσματικότητα και την ανοχή της κρατικής μηχανής να ελέγξει την φοροδιαφυγή και την παραοικονομία. Στις ομάδες αυτές δημιουργείται τελικά η αίσθηση ότι υπάρχουν στη χώρα μας πολίτες περισσότερο ευνοούμενοι από κάποιους άλλους. Με δεδομένο ότι η φοροδιαφυγή δεν χαίρει γενικής κατακραυγής, πολλοί από τους «μη ευνοούμενους» θα ήθελαν να περάσουν στην άλλη πλευρά. Έτσι έχουμε τη δημιουργία πολλών μικρών επιχειρήσεων που δυσχεραίνουν τη σύλληψη της φοροδιαφυγής. Και είναι τόσο ενταγμένη στην κοινωνία μας σε σημείο που ακόμα και αυτοί που δεν είχαν σκοπό να φοροδιαφύγουν, να επινοούν πράξεις και τρόπους που τελικά τους ωθούν σ' αυτή.

Το γεγονός ότι ο φορολογούμενος οδηγείται στη φοροδιαφυγή δεν βαρύνει μόνο τον ίδιο. Τις περισσότερες φορές είναι αποτέλεσμα της συνεργασίας του ίδιου με τον εφοριακό υπάλληλο ο οποίος περνά συχνά μέσω των οικονομικών υπευθύνων (οικονομικοί διευθυντές, στελέχη, σύμβουλοι, λογιστές). Η δράση του κυκλώματος αυτού δεν είναι

αποτέλεσμα μόνο των κοινών συμφερόντων, αλλά κυρίως της ευρύτερης σχέσης μεταξύ πολίτη - φορολογούμενου και κράτους. Ο νόμος και οι αρχές πρέπει να εμπνέουν εμπιστοσύνη στο φορολογούμενο, όπως και ο φορολογούμενος πρέπει να είναι ειλικρινής απέναντι στις αρχές.

Το κράτος θα πρέπει να σέβεται και να μην δαπανά άσκοπα τα χρήματα του φορολογούμενου. Και αυτό γιατί ο φόρος είναι το έσοδο του κράτους για να εκπληρώσει τη δύσκολη αποστολή του μέσα από την οικονομική και κοινωνική πολιτική της εκάστοτε κυβέρνησης. Στη Σουηδία που αποτελεί χαρακτηριστικό παράδειγμα επιβολής υψηλής φορολογίας, οι πολίτες γνωρίζουν ότι ο φόρος γυρίζει πάλι σ' αυτούς ως «κοινωνικός μισθός». Στη χώρα μας ο πολίτης αντιμετωπίζει το κράτος σαν ένα μηχανισμό εισπρακτικού χαρακτήρα χωρίς τις απαιτούμενες απ' αυτόν κοινωνικές παροχές. Μια πτυχή του προβλήματος εντοπίζεται στη νοοτροπία του Έλληνα που θέλει τα πάντα από το κράτος - προστασία, ασφάλεια, ασφάλιση, περίθαλψη, απασχόληση - αλλά είναι διατεθειμένος να δώσει ελάχιστα σαν αντάλλαγμα. Όμως και το κράτος δεν φρόντισε να ενισχύσει το κλίμα εμπιστοσύνης με τον πολίτη - φορολογούμενο.

Όταν ο φορολογούμενος καθυστερήσει να πληρώσει τους φόρους του επιβαρύνεται με προσαυξήσεις και πρόστιμα. Όμως το κράτος επιστρέφει τα ποσά που πρέπει να επιστραφούν (από παρακρατούμενους ή από επιπλέον καταβληθέντες φόρους) μετά από κάποιο χρονικό διάστημα ατόκως.

Το κράτος μέσω του φορολογικού μηχανισμού συντελεί στην αναδιανομή του Εθνικού Εισοδήματος. Μετά το σχηματισμό του εισοδήματος επεμβαίνει για να ανατρέψει την διανομή, μεταφέροντας εισόδημα από τη μια κοινωνική ομάδα στην άλλη. Η αναδιανομή αυτή επιτυγχάνεται είτε μέσω της φορολογίας είτε μέσω των κοινωνικών παροχών. Στην αναδιανομή μέσω της φορολογίας λαμβάνεται υπόψη η

φοροδοτική ικανότητα του φορολογούμενου - πολίτη, η οποία καθορίζεται από το ύψος του εισοδήματος, το ύψος της περιουσίας και τον όγκο των δαπανών που πραγματοποιεί καθώς και από την πηγή απόκτησης του εισοδήματος. Η συμμετοχή του φορολογούμενου στο σύνολο των φορολογικών εσόδων που αποκομίζει το κράτος θα πρέπει να είναι τέτοια ώστε σε καμία περίπτωση να μην θίγεται η φορολογητέα ύλη, να μην αποθαρρύνεται η εργασία του και τελικά να του επιτραπεί μια σύγχρονη ζωή χωρίς να θίγονται τα όρια συντήρησής του. Το κράτος επεμβαίνει στην αναδιανομή του εισοδήματος μέσω των κοινωνικών παροχών, με τις δαπάνες που πραγματοποιεί σε διάφορους τομείς όπως παιδεία, υγεία, πολιτισμός κ.α. Οι κοινωνικές παροχές του κράτους αναφέρονται στο σύνολο των πολιτών άσχετα αν είναι φορολογούμενοι ή όχι. Ενώ λοιπόν τις κοινωνικές παροχές τις απολαμβάνουν όλοι εξίσου, δεν συνεισφέρουν όλοι στα έσοδα του κράτους, ανάλογα με τη φοροδοτική τους ικανότητα. Η υψηλή έμμεση φορολογία ως μέρος των συνολικών φορολογικών εσόδων, εντείνει την αδικία αυτή, σε βάρος των χαμηλά εισοδηματικών τάξεων και αυτοί πληρώνουν τα ίδια μ' αυτούς που έχουν υψηλά εισοδήματα.

Το πρόβλημα λοιπόν εντοπίζεται στο συσχετισμό έμμεσων-άμεσων φόρων. Το χαμηλό ποσοστό συμμετοχής των άμεσων φόρων στο σύνολο των φορολογικών εσόδων δεν βοηθά στην ανακατανομή του εισοδήματος αλλά αντίθετα εντείνει και φανερώνει το μέγεθος της κοινωνικής αδικίας. Η αύξηση των άμεσων φόρων με διεύρυνση της φορολογικής βάσης και σε άμεση σχέση με την φοροδοτική ικανότητα των φορολογούμενων, σε συνδυασμό με την όσο το δυνατόν καλύτερη λειτουργία του φοροεισπρακτικού μηχανισμού, θα άμβλυνε τις κοινωνικές ανισότητες και θα δημιουργούσε κλίμα εμπιστοσύνης και ηθικής μεταξύ πολίτη-φορολογούμενου και κράτους. Το κλίμα αυτό το υποβοηθά και η άμεση συμμετοχή του πολίτη στη λήψη αποφάσεων



μέσω της Τοπικής Αυτοδιοίκησης. Με την επέκταση του ρόλου της Τοπικής Αυτοδιοίκησης μπορούν να επιτευχθούν καλύτερης ποιότητας και περισσότερα δημόσια αγαθά. Ο μεσολαβητικός ρόλος της θα αποτελέσει τελικά τον συνδετικό κρίκο στη σχέση πολίτη και κράτους. Η Τοπική Αυτοδιοίκηση όντας πιο κοντά στον πολίτη έχει τη δυνατότητα να παρακολουθεί την εξέλιξη της κοινωνίας, να εντοπίζει τις ανάγκες της και να τις ικανοποιεί προσφέροντας καλύτερες κοινωνικές παροχές.

Όταν οι κοινωνικές παροχές δεν είναι ποιοτικά αναβαθμισμένες και δεν προσφέρονται στους πολίτες στον απαιτούμενο όγκο, αυτοί οδηγούνται στη φοροδιαφυγή. Η παροχή κοινωνικών υπηρεσιών από την πλευρά του κράτους έχει ως ένα βαθμό, σκοπό να διαφυλάξει το εισόδημα του φορολογούμενου-πολίτη. Στο βαθμό που οι κοινωνικές παροχές δεν ανταποκρίνονται στις ανάγκες του, αυτός καταφεύγει σε αντίστοιχες ιδιωτικής μορφής υπηρεσίες: ιδιωτικό σχολείο, ιδιωτική ασφάλιση, κλπ. με συνέπεια να επιβαρύνεται το εισόδημά του. Για να αποφεύγει την επιβάρυνση αυτή και δεδομένου ότι το κράτος δεν ικανοποιεί τις ανάγκες του, επιδιώκει τη μη συμμετοχή του στα φορολογικά έσοδα πράγμα που τελικά λειτουργεί ως ανασταλτικός παράγοντας στη δημιουργία φορολογικής ηθικής.

Με την πάροδο των χρόνων γίνεται εκσυγχρονισμός στην τεχνική υποστήριξη των Δ.Ο.Υ. Παράλληλα, προσπαθώντας να αντιμετωπίσουν τις οργανωτικές αδυναμίες εκπαιδεύουν το ήδη υπάρχων προσωπικό τους με την υποχρεωτική παρακολούθηση σεμιναρίων. Τα μηνύματα που λαμβάνονται απ' αυτή την προσπάθεια είναι αισιόδοξα και η αποτελεσματικότητά τους θα φανεί στο άμεσο μέλλον.

Στα πλαίσια της κατάργησης των φορολογικών συνόρων και σε συνεργασία με την Ευρωπαϊκή Ένωση λειτουργεί ένα δίκτυο πληροφορικής και τηλεματικής ανταλλαγής δεδομένων-στοιχείων

(V.I.E.S) μέσω του οποίου εξασφαλίζεται η αποτελεσματική συνεργασία μεταξύ των φορολογικών διοικήσεων των κρατών-μελών. Το πρόγραμμα αυτό αφορά τον έλεγχο του Φ.Π.Α. στο ενδοκοινοτικό εμπόριο, ο οποίος είναι απαραίτητος για τη διατήρηση των εσόδων και τη διασφάλιση ίσης μεταχείρισης όλων των επιχειρήσεων. Μέσω ηλεκτρονικών υπολογιστών είναι δυνατή η ανταλλαγή πληροφοριακών δεδομένων του Φ.Π.Α.

Εκτός από τις κοινωνικοπολιτικές επιπτώσεις η φοροδιαφυγή έχει και οικονομικές συνέπειες. Οι συνέπειες αυτές είναι πολλές και σημαντικές, επηρεάζουν δε τόσο τα βασικά μακροοικονομικά μεγέθη όσο και τις μικροοικονομικές μεταβλητές.

Από μακροοικονομικής σκοπιάς μας ενδιαφέρει: α) που οι φορολογούμενοι δαπανούν το αποκρυθέν εισόδημά τους και β) που θα διέθετε το Δημόσιο τυχόν πρόσθετα έσοδα προερχόμενα από τη μείωση της φοροδιαφυγής. Όσον αφορά το που οι φορολογούμενοι διαθέτουν το αποκρυθέν εισόδημα υπάρχουν δύο τρόποι: Είτε μπορούν να το επενδύσουν σε ακίνητα, τραπεζικές καταθέσεις, χρεόγραφα κλπ. είτε μπορούν να το διαθέσουν όπως και το δηλωθέν, δηλαδή προς κατανάλωση.

Από την άλλη το Δημόσιο θα διέθετε τα επιπλέον πρόσθετα έσοδα από την μείωση της φοροδιαφυγής ή για αύξηση των Δημοσίων Δαπανών ή για μείωση του Δημοσίου Ελλείμματος.

Κατά συνέπεια η φοροδιαφυγή προκαλεί:

- α) αύξηση των δημοσίων ελλειμμάτων
- β) αύξηση της συνολικής κατανάλωσης
- γ) αύξηση των πληθωριστικών πιέσεων
- δ) πιέσεις στο ισοζύγιο πληρωμών

Ο ελληνικός κρατικός προϋπολογισμός χαρακτηρίζεται από την συνεχώς αυξανόμενη διόγκωση των κρατικών δαπανών χωρίς μεγάλες

διακυμάνσεις στα έσοδα. Για την κάλυψη των ελλειμμάτων του κρατικού προϋπολογισμού οι εκάστοτε κυβερνήσεις προσέφευγαν είτε στον εσωτερικό και εξωτερικό δανεισμό, είτε στην έκδοση χαρτονομίσματος. Η φοροδιαφυγή και η παραοικονομία χρηματοδοτούν σημαντικό ποσοστό του έντονα αυξανόμενου κρατικού ελλείμματος και δημοσίου χρέους. Εάν αναλογίσουμε ότι η παραοικονομία και η φοροδιαφυγή αντιστοιχεί γύρω στο 50 % του Α.Ε.Π. τότε είναι φανερό πόσο θα βοηθούσε η σύλληψή τους στην ανάπτυξη της οικονομίας μας.

Το εισόδημα που φοροδιαφεύγει και αυτό που κινείται στη παραοικονομία δημιουργεί αυξημένη ζήτηση καταναλωτικών αγαθών, εγχώριων και εισαγόμενων και συντηρεί μόνιμες πληθωριστικές πιέσεις. Τη στιγμή μάλιστα που η φοροδιαφυγή και η παραοικονομία παρουσιάζουν αυξητικές τάσεις, ανάλογες αυξητικές τάσεις θα δημιουργούνται και στην κατανάλωση, με αποτέλεσμα να μην ασκείται σωστή οικονομική πολιτική και να λαμβάνονται μέτρα για τη μείωση του πληθωρισμού όπως αύξηση των τιμών των αγαθών, «πάγωμα» μισθών, περιορισμός των δημοσίων δαπανών, τα οποία μοιραία είναι να μην αποδίδουν. Στο βαθμό μάλιστα που μεγάλο τμήμα της τελικής κατανάλωσης στρέφεται προς εισαγόμενα προϊόντα έχουμε επιπτώσεις και στο ισοζύγιο πληρωμών. Εάν η τυχόν αύξηση των φορολογικών εσόδων χρησιμοποιηθεί για τη μείωση του ελλείμματος, τότε ο ουσιαστικός περιορισμός της φοροδιαφυγής στη χώρα μας θα μείωνε τις δανειακές ανάγκες του δημοσίου, θα δημιουργούσε πρωτογενές πλεόνασμα και θα οδηγούσε μεσοπρόθεσμα σε σταθεροποίηση του λόγου δημόσιο χρέος προς Α.Ε.Π. Η μείωση της κατανάλωσης, του πληθωρισμού και των επιτοκίων ενδεχομένως να οδηγούσε σε αύξηση των επενδύσεων. Η εκτεταμένη φοροδιαφυγή αποδυναμώνει τα διάφορα φορολογικά κίνητρα και δεν επιτυγχάνεται η επιδιωκόμενη συμπεριφορά. Αποδυναμώνει επίσης τα κίνητρα για την καλύτερη

οργάνωση και διακίνηση των επιχειρήσεων με σκοπό την αύξηση των κερδών και την πραγματοποίηση επενδύσεων, αφού τα «κέρδη» από τη φοροδιαφυγή είναι πολλαπλάσια.

Η ύπαρξη εκτεταμένης φοροδιαφυγής και παραοικονομίας αλλοιώνει σημαντικά τα στατιστικά στοιχεία. Δεν είναι υπερβολή να υποστηριχθεί ότι οι περισσότεροι μακροοικονομικοί δείκτες που εμφανίζονται από τις κρατικές υπηρεσίες είναι σε μεγάλο βαθμό εξοπραγματικοί. Αν ληφθεί υπόψη ότι οι πιο βασικοί μακροοικονομικοί δείκτες προσδιορίζονται με βάση το επίσημο Α.Ε.Π. , γίνεται ολοφάνερο ότι οι δείκτες είναι σε μεγάλο βαθμό υποεκτιμημένοι. Έτσι το κατά κεφαλήν εισόδημά μας εκτιμάται ότι είναι αποφασιστικά μεγαλύτερο από το εμφανιζόμενο σε ελληνικές και ξένες στατιστικές. Επίσης το δημόσιο χρέος και το έλλειμμα του προϋπολογισμού σαν ποσοστό του Α.Ε.Π. είναι ανάλογα υπερεκτιμημένα. Το γεγονός αυτό οδηγεί τελικά στη λήψη εσφαλμένων μέτρων οικονομικής πολιτικής. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί η χρήση υψηλών φορολογικών συντελεστών για την εξασφάλιση των απαραίτητων φορολογικών εσόδων, η οποία με τη σειρά της έχει αρνητικές επιπτώσεις στην προσφορά εργασίας, στο σχηματισμό κεφαλαίων, στην ανάληψη επιχειρηματικών κινδύνων και αυξάνει σημαντικά το «πρόσθετο φορολογικό βάρος» σε όλη την οικονομία. Η χρήση υψηλών φορολογικών συντελεστών αποβαίνει σε βάρος των ειλικρινών φορολογουμένων, που δεν είναι άλλοι από τους μισθωτούς και τους συνταξιούχους, οι οποίοι εκ των πραγμάτων δεν μπορούν να αποκρύψουν το εισόδημά τους, και δεν θίγει τις υψηλές εισοδηματικές τάξεις που ούτως ή άλλως φοροδιαφεύγουν. Σε συνδυασμό μάλιστα με τις πληθωριστικές τάσεις και την προσπάθεια μείωσης της κατανάλωσης ( με παράλληλη αύξηση των τιμών σε αγαθά και υπηρεσίες), η αγοραστική δύναμη του χαμηλόμισθου επιδεινώνεται ακόμη

περισσότερο. Έτσι μοιραία οδηγούμαστε στην εξαθλίωση των πολλών, στην διόγκωση της ανεργίας, στη μείωση του βιομηχανικού δυναμικού και στη γενικότερη αρνητική εξέλιξη του εθνικού πλούτου. Η υποεκτίμηση της φοροδιαφυγής και της σημασίας των παραοικονομικών εργασιών, οδηγεί τις κυβερνήσεις στο «χτύπημα» βασικά των ευρέων λαϊκών στρωμάτων.

Στο βαθμό που σημαντικοί πόροι όπως εργασία και κεφάλαιο αφιερώνονται στη πραγματοποίηση της φοροδιαφυγής αλλά και στη δίωξή της, η ύπαρξη εκτεταμένης φοροδιαφυγής οδηγεί σε μη άριστη κατανομή των παραγωγικών πόρων. Επίσης στο βαθμό που οι δυνατότητες φοροδιαφυγής δεν είναι εξίσου κατανεμημένες στην οικονομία, είναι δυνατόν να μεταφερθούν πόροι από δραστηριότητες με περιορισμένες δυνατότητες φοροδιαφυγής σε δραστηριότητες με μεγάλες δυνατότητες φοροδιαφυγής. Το «χτύπημα» της φοροδιαφυγής είναι ίσως το κλειδί για την ομαλοποίηση της οικονομίας και στην συνέχεια την δημιουργία συνθηκών οικονομικής ανάπτυξης.

## ΣΧΕΣΗ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ - ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗΣ

Ο όρος φοροαποφυγή είναι μεν συγγενής προς τη φοροδιαφυγή αφού υποδηλώνει μείωση της φορολογικής υποχρέωσης αλλά τυπικά δεν συνεπάγεται και παράβαση νόμων.

Συγκεκριμένα φοροαποφυγή είναι η διάρθρωση των περιουσιακών στοιχείων και των οικονομικών δραστηριοτήτων του φορολογούμενου με τέτοιο τρόπο ώστε να ελαχιστοποιεί τη φορολογική του υποχρέωση σύμφωνα με τις κείμενες φορολογικές διατάξεις.

Επομένως η φοροαποφυγή είναι τουλάχιστον νομότυπη. Όταν όμως ικανοποιείται μόνο το γράμμα αλλά όχι και το πνεύμα του νόμου και ο φορολογούμενος μειώνει μεν τη φορολογική του υποχρέωση χωρίς όμως να επιδεικνύει την κοινωνικά επιθυμητή συμπεριφορά (για την οποία αναλαμβάνει και τη μείωση της φορολογικής του υποχρέωσης), τότε έχουμε φοροδιαφυγή.

Τέτοια παραδείγματα έχουμε στην περίπτωση της ξεχωριστής φορολόγησης συζύγων, που ωθεί την μεταβίβαση εισοδήματος από διάφορες πηγές, του συζύγου προς την σύζυγο και αντίστροφα, για την αποφυγή υψηλών φορολογικών συντελεστών φορολόγησης.

Επίσης οργανωμένες ομάδες του κοινωνικού συνόλου καταφέρνουν στον α΄ ή στον β΄ βαθμό να επηρεάζουν την πολιτική εξουσία και να δημιουργούν κενά στον νόμο, για να μπορούν να τα χρησιμοποιούν στην αποφυγή του φόρου.

Γενικά πολλές φορές είναι δύσκολο να σύρουμε τη διαχωριστική γραμμή μεταξύ φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής.

## ΦΟΡΟΔΟΤΙΚΗ ΙΚΑΝΟΤΗΤΑ ΚΑΙ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ

Καθολική είναι η αναγνώριση ότι η φοροδιαφυγή στερεί από το κράτος τους αναγκαίους πόρους για την ύπαρξή του και αναγκάζει την πολιτεία να επιβάλλει νέους φόρους τους οποίους επωμίζονται συνήθως οι ειλικρινείς φορολογούμενοι.

Η φοροδιαφυγή επίσης αυξάνει την εισοδηματική ανισότητα σε βάρος των ειλικρινών φορολογουμένων με συνέπεια να εξουδετερώνεται ο θετικός ανταγωνισμός στις επιχειρηματικές δραστηριότητες, να μειώνεται η αποτελεσματικότητα των κινήτρων που θεσπίζονται από την πολιτεία, να μειώνεται η καταναλωτική δυνατότητα των λαϊκών τάξεων και να εμποδίζεται η οικονομική ανάπτυξη.

Στις αναπτυγμένες σύγχρονες κοινωνίες γίνεται δεκτό, ότι ο πολίτης συμμετέχει στα κοινά φορολογικά βάρη, ανάλογα με τις οικονομικές του δυνατότητες. Το ελληνικό σύνταγμα, κατοχυρώνει το δικαίωμα αυτό της ισότητας στα φορολογικά βάρη, ανάλογα με τις οικονομικές δυνατότητες των πολιτών. Κριτήριο για τη δίκαιη κατανομή του φόρου είναι η φοροδοτική του ικανότητα και όχι το όφελος που αποκομίζει ο φορολογούμενος από την δραστηριότητα του δημοσίου.

Η φοροδοτική ικανότητα είναι δηλαδή η ικανότητα του φορολογουμένου να ανταποκρίνεται στην καταβολή των φόρων και προσδιορίζεται βάση του εισοδήματος, των περιουσιακών στοιχείων και των δαπανών που πραγματοποιεί.

Στο φορολογικό σύστημα της χώρας μας, χρησιμοποιούνται και οι τρεις αυτοί δείκτες φοροδοτικής ικανότητας, δηλαδή και η περιουσιακή κατάσταση του φορολογουμένου με την εισαγωγή των τεκμηρίων (π.χ. ιδιοκατοίκησης), το φόρο ακίνητης περιουσίας (Φ.Α.Π.), το φόρο

μεταβίβασης ακινήτων, κληρονομιάς κ.λ.π. και η δαπάνη με τους έμμεσους φόρους, τα τεκμήρια δαπανών διαβίωσης (π.χ. χρήση Ι.Χ. αυτοκινήτου, σκαφών αναψυχής) και τέλος το εισόδημα που είναι και ο κύριος δείκτης φορολογίας με τους άμεσους φόρους (φόρος εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων).



## ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΑΙ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ

Είναι φανερό ότι το φορολογικό σύστημα, δηλαδή το σύνολο των φορολογικών νόμων και λοιπών διατάξεων, επηρεάζει αποφασιστικά το ύψος της φοροδιαφυγής αφού καθορίζει άμεσα τόσο το μέγεθος των φορολογικών συντελεστών όσο και το ύψος των σχετικών ποινών. Ο τρόπος με τον οποίο η διάρθρωση του φορολογικού συστήματος επηρεάζει την πιθανότητα ανίχνευσης της φοροδιαφυγής όχι μόνο δεν είναι προφανής αλλά συχνά είναι και δύσκολο να ανακαλυφθεί.

Οι διαστάσεις τώρα που κάθε φορά παίρνει το φαινόμενο της φοροδιαφυγής διαμορφώνονται από:

1) Την πολυπλοκότητα του φορολογικού συστήματος, που όχι μόνο δεν διευκολύνει την αποκάλυψη της φοροδιαφυγής αλλά και την προάγει. Ένα τέτοιο σύστημα είναι δυνατόν να προέλθει τόσο από το μεγάλο αριθμό φόρων, όσο και από τον τρόπο επιβολής του φόρου, το πλήθος των εξαιρέσεων, των απαλλαγών κ.λ.π. Βέβαια κανένα φορολογικό σύστημα δεν είναι απλό, αντίθετα υπάρχουν άλλα περισσότερο και άλλα λιγότερο πολύπλοκα συστήματα.

2) Η ασάφεια των φορολογικών διατάξεων προάγει επίσης τη φοροδιαφυγή και μειώνει τις πιθανότητες ανίχνευσής της γι' αυτό το λόγο πρέπει να είναι σαφείς και κατανοητές τόσο από τους εφοριακούς ελεγκτές όσο και από τους ίδιους τους φορολογούμενους.

3) Το φορολογικό σύστημα πρέπει να δημιουργεί συγκρουόμενα συμφέροντα μεταξύ των φορολογουμένων με σκοπό τον αυτόματο περιορισμό της φοροδιαφυγής, όπως στην περίπτωση του Φ.Π.Α.

4) Η ύπαρξη «ελεγκτικών φόρων» σ' ένα φορολογικό σύστημα βοηθά επίσης στην ανίχνευση και τον περιορισμό της φοροδιαφυγής. Όπως υποδηλώνει και το όνομά τους, επιβάλλονται ακριβώς για να

συμβάλλουν στον εντοπισμό και περιορισμό της φοροδιαφυγής και όχι για την είσπραξη των φόρων.

5) Πάνω απ' όλα όμως, το φορολογικό σύστημα πρέπει να εξασφαλίζει τη «δίκαιη» κατανομή του φορολογικού βάρους μεταξύ των φορολογουμένων. Η ιδιότητα αυτή που για πολλούς αποτελεί ακρογωνιαίο λίθο κάθε καλού φορολογικού συστήματος, επηρεάζει καθοριστικά και την προδιάθεση και τη ροπή του φορολογουμένου για φοροδιαφυγή.

Στην χώρα μας το φορολογικό σύστημα παρουσίαζε και παρουσιάζει πολλά προβλήματα και οπωσδήποτε δεν συμβάλλει στον εντοπισμό και τον περιορισμό της φοροδιαφυγής.

Ήδη σε πολλές μελέτες είχε τονιστεί ότι το φορολογικό μας σύστημα είναι εξαιρετικά πολύπλοκο. Όχι μόνο ο αριθμός των φόρων είναι εξαιρετικά μεγάλος (π.χ. το 1965 αναφέρονται 1.800 «φόροι υπέρ τρίτων») αλλά πολλοί φόροι επιβάλλονται με περισσότερους από ένα συντελεστή, ενώ στην ίδια φορολογική βάση (κυρίως εισαγόμενα) επιβάλλονται έως και δέκα διαφορετικές επιβαρύνσεις. Εάν τώρα προσθέσουμε τα πάσης φύσεως φορολογικά κίνητρα για πραγματοποίηση παραγωγικών επενδύσεων, εισαγωγή κεφαλαίων εξωτερικού, περιφερειακή ανάπτυξη, εξαγωγές, ναυτιλία, συγχώνευση επιχειρήσεων, ανάπτυξη χρηματιστηρίου κ.λ.π. και τον μεγάλο αριθμό των εκτάκτων φόρων που επιβλήθηκαν ιδιαίτερα στις δεκαετίες του '50 του '70 και του '80 είναι φανερό γιατί το φορολογικό μας σύστημα είναι πολύπλοκο. Θα πρέπει να σημειωθεί όμως ότι με την προσχώρηση της χώρας μας στις Ευρωπαϊκές Κοινότητες από το 1981 και ιδιαίτερα μετά την εισαγωγή του Φ.Π.Α. το 1987, το φορολογικό μας σύστημα έχει απλουστευθεί κάπως. Πάντως οι τάσεις που διαφαίνονται για τα επόμενα χρόνια, είναι μάλλον αισιόδοξες όσο αφορά το φορολογικό μας

σύστημα, λόγω της πλήρους οικονομικής ενοποίησης των χωρών της Ε.Ο.Κ.

Το φορολογικό σύστημα είναι επίσης ασαφή με αποτέλεσμα να δημιουργούνται αμφισβητήσεις και να στήνονται «παγίδες» στους φορολογουμένους. Οι ασάφειες καθιστούν αναγκαία την προσφυγή σε ερμηνείες. Είναι παρανοϊκό - αλλά συμβαίνει - ο φορολογούμενος να συμμορφώνεται με την ερμηνεία των εγκυκλίων του Υπουργείου Οικονομικών και όταν για κάποιο λόγο αυτές αλλάξουν να του ζητούνται ευθύνες και να του επιβάλλονται πρόστιμα. Ιδιαίτερα πριν την εισαγωγή του Φ.Π.Α., το φορολογικό μας σύστημα δεν δημιουργούσε «συγκρουόμενα συμφέροντα» στους φορολογούμενους. Ακόμη και σήμερα εκατοντάδες χιλιάδες επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Α' κατηγορίας φορολογούνται με βάση τις αγορές τους ενώ οι προμηθευτές τους (βιομηχανίες ή χονδρεμπόριο) τηρούν συνήθως βιβλία Γ' κατηγορίας. Και οι δύο λοιπόν έχουν κοινό συμφέρον να μην εκδοθεί τιμολόγιο και να αποκρυφτεί η συναλλαγή από τις φορολογικές αρχές.

Άλλη περίπτωση είναι η μεταβίβαση καινούργιων κατοικιών (κυρίως διαμερισμάτων). Τόσο ο πωλητής (εργολάβος ή τεχνική εταιρεία) όσο και ο αγοραστής έχουν συμφέρον να αναγραφεί στο συμβόλαιο χαμηλή αξία για το ακίνητο ώστε ο μεν κατασκευαστής να διαφύγει τη φορολογία εισοδήματος ο δε αγοραστής το φόρο μεταβίβασης ακινήτων. Τονίζεται όμως ότι με την καθιέρωση του «αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων» η φοροδιαφυγή έχει περιορισθεί στο βαθμό που οι αντικειμενικές τιμές υπολείπονται των αγοραίων. Επίσης με την εισαγωγή του φόρου αυτόματου υπερτιμήματος δημιουργήθηκαν και «συγκρουόμενα συμφέροντα» τα οποία τώρα συνυπάρχουν με τα κοινά συμφέροντα αγοραστή και πωλητή.

Εκτός των άλλων, η εισαγωγή του Φ.Π.Α. δημιούργησε ασφαλώς συγκρουόμενα συμφέροντα, παράλληλα όμως σύμφωνα με όλες τις ενδείξεις, αύξησε και τη φοροδιαφυγή. Το παράδοξο αυτό προέκυψε επειδή οι φορολογικές αρχές ήταν απροετοίμαστες αφ' ενός να ελέγξουν το λιανικό (τελευταίο) στάδιο του Φ.Π.Α. και αφ' ετέρου να προχωρήσουν στη διασταύρωση στοιχείων μέσω ηλεκτρονικών υπολογιστών. Χωρίς τον έλεγχο του λιανικού σταδίου και τη διασταύρωση στοιχείων δεν είναι δυνατόν να αξιοποιηθούν οι δυνατότητες του Φ.Π.Α. για περιορισμό της φοροδιαφυγής.

Η δυνατότητα του φορολογικού μας συστήματος να κατανείμει δίκαια το φορολογικό βάρος είναι αμφισβητήσιμη. Μεγάλες ομάδες πληθυσμού, όπως π.χ. οι αγρότες, οι ελεύθεροι επαγγελματίες κ.λ.π., εξαιρούνται ουσιαστικά της φορολογίας εισοδήματος χωρίς να υπάρχει πλέον καμία δικαιολογία. Το γεγονός αυτό αυξάνει την προδιάθεση των φορολογουμένων για φοροδιαφυγή. Η κάθε κοινωνική ομάδα που έχει δυνατότητα φοροδιαφυγής, ιδίως στη φορολογία εισοδήματος, χρησιμοποιεί ως πρόσχημα για να μην εκπληρώσει φορολογικές της υποχρεώσεις το γεγονός ότι κάποια άλλη ομάδα φοροδιαφεύγει, αποσιωπώντας όμως το γεγονός ότι ορισμένες άλλες κοινωνικές ομάδες στερούνται οποιαδήποτε δυνατότητας φοροδιαφυγής.

Θα πρέπει να τονιστεί το γεγονός ότι όταν πολλοί φόροι επιβάλλονται στην ίδια φορολογική βάση, φοροδιαφυγή στον ένα φόρο σημαίνει αναγκαστική φοροδιαφυγή και στους άλλους. Έτσι π.χ. ο βιοτέχνης που προσπαθούσε να αποφύγει τη φορολογία εισοδήματος παρουσιάζοντας χαμηλό κύκλο εργασιών διέφευγε αναγκαστικά και από τον Φ.Κ.Ε. και το χαρτόσημο.

Είναι φανερό ότι η διάρθρωση του φορολογικού μας συστήματος παρουσιάζει σημαντική βελτίωση. Παρόλα' αυτά δεν αξιοποιήθηκε μια

σειρά ευκαιριών που δόθηκαν και δεν υπήρχαν τα κατάλληλα στελέχη για να έχουμε το επιθυμητό αποτέλεσμα.

## ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΚΑΙ ΠΑΡΑΟΙΚΟΝΟΜΙΑ

Ο ορισμός του φαινομένου της παραοικονομίας εξακολουθεί εδώ και πολλά χρόνια να παραμένει ασαφής. Σήμερα ο επικρατέστερος ορισμός θεωρεί γενικά την παραοικονομία ως το τμήμα εκείνο της μη καταγραφόμενης στους εθνικούς λογαριασμούς οικονομικής δραστηριότητας, η οποία όμως θα έπρεπε να καταγράφεται. Ακριβέστερα ως παραοικονομία ορίζουμε το τμήμα εκείνο της οικονομικής δραστηριότητας, το οποίο θα έπρεπε να περιλαμβάνεται στο εθνικό προϊόν - αφού δημιουργεί προστιθέμενη αξία - πλην όμως για διάφορους λόγους δεν καθίσταται δυνατό να καταγραφεί από τις αρμόδιες υπηρεσίες μετρήσεως.

Για να περιληφθεί μια οικονομική δραστηριότητα στην παραοικονομία πρέπει να δημιουργεί προστιθέμενη αξία. Η δημιουργία προστιθέμενης αξίας είναι αναγκαία αλλά όχι και ικανή συνθήκη. Δραστηριότητες οι οποίες, δεν καταγράφονται (όπως π.χ. οι δραστηριότητες της νοικοκυράς), δεν περιλαμβάνονται και στην παραοικονομία. Η μη καταγραφή είναι δυνατόν να οφείλεται είτε σε ηθελημένες ενέργειες απόκρυψης της οικονομικής δραστηριότητας, είτε σε ανεπάρκεια ελέγχου των αρμοδίων υπηρεσιών.

Με βάση τα στοιχεία αυτά οριοθετείται η σχέση της φοροδιαφυγής με την παραοικονομία. Διακρίνουμε δυο περιπτώσεις: φοροδιαφυγή που έχει σχέση με την παραοικονομία (χωρίς να ταυτίζονται) και φοροδιαφυγή που δεν έχει σχέση με την παραοικονομία.

Στην πρώτη περίπτωση τα εισοδήματα που αποκτώνται στην παραοικονομία δεν δηλώνονται στις φορολογικές αρχές καθώς και οι

έμμεσοι φόροι που εισπράττονται δεν αποδίδονται. Εδώ δηλαδή τα εισοδήματα και οι έμμεσοι φόροι που φοροδιαφεύγουν, συνδέονται άμεσα με την οικονομική δραστηριότητα που δεν καταγράφεται. Η παραοικονομία που έχει σαν κίνητρο τη φοροδιαφυγή εμπίπτει στην κατηγορία αυτή. Επιπλέον όμως, υπάρχουν και περιπτώσεις παραοικονομίας με σκοπό την παράκαμψη νόμων (π.χ. παράνομη απασχόληση αλλοδαπού) που προκαλούν επίσης φοροδιαφυγή.

Στην δεύτερη περίπτωση δεν επιτυγχάνεται μεν η καταγραφή μέρους της οικονομικής δραστηριότητας, αλλά οι έμμεσοι φόροι και τα εισοδήματα, που αντιστοιχούν στη δραστηριότητα αυτή, δηλώνονται και καταβάλλονται κανονικά στην εφορία. Υπάρχουν επιχειρήσεις που παρακολουθούνται από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές και ενδεχομένως ανταποκρίνονται ειλικρινώς και εγκαίρως στις φορολογικές τους υποχρεώσεις χωρίς ακόμη να έχει καταγραφεί η οικονομική τους δραστηριότητα. Η περίπτωση αυτή είναι λιγότερο γνωστή στη χώρα μας.

Ιδιαίτερα η παραοικονομία είναι ένα οξύ πρόβλημα, με σοβαρές αρνητικές επιπτώσεις, όχι μόνο δημοσιονομικές. Η παράνομη δραστηριοποίηση σε ποικιλία επαγγελμάτων είτε στο εμπόριο, είτε στην παροχή υπηρεσιών, είτε στις κατασκευές και ειδικά στις οικοδομικές εργασίες, στερεί το δημόσιο από έσοδα και παράλληλα δημιουργεί συνθήκες στρέβλωσης στην λειτουργία αγοράς.

Τα φαινόμενα παραοικονομίας και φοροδιαφυγής παρουσιάζουν ιδιαίτερο ενδιαφέρον για τους μελετητές της Ελληνικής Οικονομίας λόγω του μεγέθους τους και των επιπτώσεων που έχουν τόσο στην ακριβή καταγραφή του εθνικού εισοδήματος όσο και στα φορολογικά έσοδα. Επίσης, οι συνέπειές τους είναι σημαντικές τόσο στην αποτελεσματικότητα της δημοσιονομικής πολιτικής όσο και στην κατανομή του εθνικού εισοδήματος και στη φορολογική δικαιοσύνη.

Κατά την τελευταία δεκαετία έλαβε χώρα μια σημαντική διόγκωση του μεγέθους τους, η οποία καθιστά πλέον προβληματική την αποτύπωση της οικονομικής δραστηριότητας στη χώρα και την άσκηση αποτελεσματικής παρεμβατικής πολιτικής.



## ΜΕΡΟΣ Γ

### 1) Αδικήματα φοροδιαφυγής

N.1591/1986

N.1828/1989

N.1884/1990

N.2065/1992

N.2214/1994

N.2386/1996

### 2) Ποινικές και διοικητικές κυρώσεις

## **ΑΔΙΚΗΜΑΤΑ & ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ**

Οι ποινικές κυρώσεις και γενικότερα οι διατάξεις των αδικημάτων φοροδιαφυγής διέπονται από πολύπλοκο νομικό καθεστώς, και πολλές φορές αλληλοκαλύπτονται ή επικαλύπτονται. Με βάση τη θέση αυτή διευκρινίζεται, εξ' αρχής, ότι όταν εξετάζονται και αντιμετωπίζονται, από οποιοδήποτε φορολογικό έλεγχο ( προληπτικό, τακτικό, προσωρινό ), ποινικά αδικήματα και γενικότερα αδικήματα φοροδιαφυγής διαχρονικά θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το ουσιαστικό δίκαιο που ίσχυε κατά το χρόνο της διάπραξης του αδικήματος και όχι της διαπίστωσής του. Παρέκκλιση από την αρχή της μη εφαρμογής του δικαίου που ίσχυε κατά το χρόνο της διάπραξης του αδικήματος, ισχύει μόνο σε περίπτωση εφαρμογής του επιεικέστερου νόμου, δηλαδή του νόμου που ισχύει κατά το χρόνο εκδίκασης του αδικήματος, εφόσον αυτός ( ο νόμος ) είναι πιο επιεικής από εκείνον που ίσχυε κατά το χρόνο της διάπραξης του αδικήματος.

Με βάση τις παραπάνω επισημάνσεις θα τονιστούν στη συνέχεια τα αδικήματα φοροδιαφυγής καθώς και οι ποινικές και διοικητικές κυρώσεις.

### **N. 1591/1986**

#### **«Ρυθμίσεις στην άμεση και έμμεση φορολογία»**

#### **Άρθρο 31**

##### **1. Αδίκημα φοροδιαφυγής διαπράττει:**

α) Οποιος δεν υποβάλλει δηλώσεις ή υποβάλλει ανακριβείς δηλώσεις για φόρους, τέλη ή εισφορές που σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις υποχρεούται να παρακρατεί και να αποδίδει στο Δημόσιο ή για

φόρο προστιθέμενης αξίας ή για το φόρο κύκλου εργασιών ή την ειδική εισφορά ειδών πολυτελείας της υποπερίπτωσης β' της περίπτωσης Ζ' της παραγράφου 1 του άρθρου 11 του ν. 4169/1961, εφ' όσον το συνολικό ποσό των παραπάνω φόρων, τελών και εισφορών που είχε υποχρέωση να δηλώσει και να αποδώσει στο Δημόσιο, από συναλλαγές ή άλλες πράξεις που πραγματοποιήθηκαν σε διάστημα ενός ημερολογιακού εξαμήνου υπερβαίνει το ποσό των εξακοσίων χιλιάδων (600.000) δραχμών ή το ποσό του ενός εκατομμυρίου (1.000.000) δραχμών για διάστημα ενός ημερολογιακού έτους.

β) Οποιος δεν υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος, εφόσον για το ποσό του εισοδήματος που δε δηλώθηκε, οφείλεται κύριος φόρος πάνω από τριακόσιες χιλιάδες (300.000) δραχμές.

γ) Οποιος δεν εκδίδει τα φορολογικά στοιχεία που προβλέπονται:

αα) από τις διατάξεις των παραγράφων 2,3,5 έως και 14,16,18 και 19 του άρθρου 13, των παραγράφων 1,4 έως 7 και 10 του άρθρου 19, των παραγράφων 1,3,5 και 6 του άρθρου 20, των παραγράφων 1 και 6 του άρθρου 21, των παραγράφων 1 έως 6 του άρθρου 23, των παραγράφων 2,3 και 5 του άρθρου 25, της παραγράφου 1 του άρθρου 26 και της παραγράφου 1, εδάφια 4 και 5 του άρθρου 28 του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων, όπως οι διατάξεις αυτές ισχύουν κάθε φορά και

ββ) από τις διατάξεις των υπ' αριθ. Σ. 2087/50/7- 4- 1979 και Σ. 3537/37/20-6-1979 αποφάσεων του Υπουργού Οικονομικών, όπως οι διατάξεις ισχύουν αυτές κάθε φορά.

δ) Οποιος εκδίδει ανακριβή, ως προς την ποσότητα ή την τιμή μονάδας ή την αξία, τα στοιχεία που αναφέρονται στην προηγούμενη περίπτωση γ' εφόσον από την ανακρίβεια αυτή προκύπτει διαφορά που υπερβαίνει το δέκα τα εκατό ( 10% ) της συνολικής ποσότητας ή της συνολικής αξίας των αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών ή της συναλλαγής γενικά.

ε) Οποιος τηρεί ανακριβή βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων, εφ' όσον η ανακρίβεια διαπιστωθεί από τακτικό έλεγχο του οποίου το αποτέλεσμα οριστικοποιήθηκε είτε με διοικητική επίλυση της διαφοράς, είτε λόγω παρόδου άπρακτης της προθεσμίας για άσκηση προσφυγής, είτε με οριστική απόφαση του διοικητικού δικαστηρίου, εφ' όσον στην διαχειριστική περίοδο που ελέγχθηκε προκύπτει διαφορά ακαθάριστων εσόδων πάνω από είκοσι τα εκατό (20%) σε σχέση με αυτά που δηλώθηκαν και πάντως όχι μικρότερη από ένα εκατομμύριο (1.000.000) δραχμές.

στ) Οποιος δεν τηρεί την υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων που προβλέπεται από τη διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 44 του Π.Δ. 99/77, καθώς και των στοιχείων που αναφέρονται στην προηγούμενη περίπτωση γ'.

ζ) Οποιος εκδίδει πλαστό ή εικονικό ή νοθεύει τιμολόγιο πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών ή οποιοδήποτε από τα φορολογικά στοιχεία που αναφέρονται στη περίπτωση γ' της παραγράφου αυτής.

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

Θεωρείται εικονικό και το φορολογικό στοιχείο που εκδόθηκε για συναλλαγή, διακίνηση ή οποιαδήποτε άλλη αιτία ανύπαρκτη στο σύνολο ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από

πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο.

η) Οποιος γνωρίζει το σκοπό της επιχειρούμενης πράξης και συνεργεί με οποιοδήποτε τρόπο στην κατασκευή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή γνωρίζει ότι τα στοιχεία είναι πλαστά ή εικονικά και συνεργεί με οποιοδήποτε τρόπο στην έκδοσή τους ή αποδέχεται τα πλαστά ή τα εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

### ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΑΔΙΚΗΜΑΤΩΝ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ ΚΑΤΑ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ (Άρθρο 31, Ν.1591/86)

α) Οι φόροι, τα τέλη και οι εισφορές (της περίπτωσης α) των οποίων η μη απόδοση ή η ανακριβής απόδοσή τους αποτελεί αδίκημα φοροδιαφυγής είναι:

#### A. ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

1. Φόρος μισθωτών υπηρεσιών
2. Φόρος στις αποζημιώσεις
3. Φόρος κινητών αξιών
4. Φόρος στις οικονομικές ενισχύσεις, επιδοτήσεις κ.λ.π.

#### B. ΦΟΡΟΣ ΚΥΚΛΟΥ ΕΡΓΑΣΙΩΝ ΣΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΤΩΝ ΠΑΡΑΚΑΤΩ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

1. Βιομηχανιών και βιοτεχνικών
2. Τραπεζών
3. Μεταφορικών
4. Διαφημιστικών
5. Επισκευής και συντήρησης αυτοκινήτων
6. Ξενοδοχείων

7. Μεσιτικές εργασίες κάθε είδους
8. Παραγωγής προϊόντων για λογαριασμό τρίτων
9. Ασφαλιστικές επιχειρήσεις κ.α.

#### Γ. ΤΑ ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ ΣΤΙΣ ΠΑΡΑΚΑΤΩ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ

1. Στους μισθούς και τα ημερομίσθια
2. Στις αμοιβές παροχής υπηρεσιών γενικά
3. Στις προμήθειες ή τις αμοιβές για πωλήσεις, αγορές ή βιομηχανοποίηση για λογαριασμό τρίτων (εκκαθαρίσεις)
4. Στις αμοιβές που καταβάλλονται σε ελεύθερους επαγγελματίες, οι οποίες υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος και άλλες περιπτώσεις

#### Δ. ΛΟΙΠΟΙ ΦΟΡΟΙ ΚΑΙ ΕΙΣΦΟΡΕΣ

1. Κέντρων διασκέδασης και πολυτελείας
2. Εισφορά δακοκτονίας
3. Εισφορά ΟΓΑ-Δήμων και Κοινοτήτων
4. Ειδική εισφορά ΟΓΑ

**β)** Αδίκημα φοροδιαφυγής διαπράττουν όποιοι δεν υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος εφόσον για το ποσό του εισοδήματος που δεν δηλώθηκε, οφείλεται κύριος φόρος πάνω από τριακόσιες (300.000) χιλιάδες δραχμές (περίπτωση β). Υποχρέωση για υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος έχει:

Κάθε φυσικό πρόσωπο εφόσον το ετήσιο φορολογούμενο (πραγματικό ή τεκμαρτό) εισόδημά του υπερβαίνει τις τετρακόσιες (400.000) χιλιάδες δραχμές δικό του ή της συζύγου καθώς και όταν αυτό είναι μέχρι τις 400.000 δραχμές εφόσον στο συνολικό εισόδημα του

υπόχρεου περιλαμβάνεται ζημιά από εμπορική ή από γεωργική επιχείρηση.

Ειδικά, προκειμένου για τα φυσικά πρόσωπα, τα οποία αποκτούν αποκλειστικά εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, αυτά υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση αν το ετήσιο φορολογούμενο εισόδημά τους υπερβαίνει το ποσό των οκτακοσίων χιλιάδων (800.00) δραχμών, εφόσον έχουν την κατοικία τους στην Ελλάδα και δεν συντρέχει για αυτά τα πρόσωπα μια από τις πιο κάτω περιπτώσεις α', β', στ', ζ', ή ια'.

Τα φυσικά πρόσωπα, που κατά κύριο επάγγελμα είναι αγρότες και έχουν την κατοικία τους στην Ελλάδα, υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση, εφόσον το ετήσιο καθαρό γεωργικό τους εισόδημα υπερβαίνει το ποσό του 1.000.000 δρχ. και δεν συντρέχει για τα πρόσωπα αυτά μια από τις παρακάτω περιπτώσεις α' έως ια'.

Ανεξάρτητα από το αν έχουν φορολογητέο ή όχι εισόδημα έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν δήλωση και :

α') Όσοι έχουν στην κυριότητά τους ή με οποιοδήποτε τρόπο διατηρούν στην κατοχή τους επιβατικό αυτοκίνητο Ι.Χ. ή ημιφορτηγό Ι.Χ. (εκτός από αγροτικό), ή μοτοσικλέτα από 500 κ.ε. και πάνω ή κότερο ή άκατο ή θαλαμηγό ή αεροσκάφος ή αυτοκίνητο μικτής χρήσης ή αυτοκίνητο τύπου Jeep ή σκάφος αναψυχής καθώς και όσοι χρησιμοποιούν για τις ατομικές ή οικογενειακές τους ανάγκες τέτοια μεταφορικά μέσα, τα οποία ανήκουν είτε στη σύζυγό τους ή στα προστατευόμενα μέλη τους, είτε στις εταιρείες στις οποίες μετέχουν ως εταίροι, διαχειριστές εταίροι ή προκειμένου για Α.Ε., είναι πρόεδροι που ασκούν πραγματική διοίκηση ή διευθύνοντες ή εντεταλμένοι σύμβουλοί της.

β') Όσοι διατηρούν στην προσωπική τους υπηρεσία ένα ή περισσότερα πρόσωπα ως έμμισθο προσωπικό.

γ') Όσοι ασκούν ατομική επιχείρηση ή ελεύθερο επάγγελμα.

δ') Οσοι μετέχουν σε προσωπική ή περιορισμένης ευθύνης εταιρεία ή κοινοπραξία ή κοινωνία ή αστική εταιρεία που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα.

ε') Οσοι έχουν ακαθάριστο συνολικό εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων πάνω από 50.000 δρχ. το χρόνο.

στ') Οσοι αγοράζουν ακίνητα ή ανεγείρουν οικοδομή.

ζ') Οσοι διατηρούν δευτερεύουσα κατοικία ή κατοικούν σε οικοδομή πάνω από 150 τετραγωνικά μέτρα.

η') Οσοι είναι κατά κύριο επάγγελμα αγρότες, εφόσον λαμβάνουν επιδοτήσεις ποσού άνω των 500.000 δρχ., για προϊόντα φυτικής παραγωγής ή 750.000 δρχ., για προϊόντα ζωικής παραγωγής. Επίσης, όσοι λαμβάνουν καλλιεργητικά δάνεια πάνω από 2.000.000 δρχ., ή όταν το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού τους αυτής της κατηγορίας στην Τράπεζα, την 31η Δεκεμβρίου κάθε έτους υπερβαίνει τα 2.000.000 δρχ.

θ') Οσοι έχουν άδεια της αρμόδιας αρχής να πωλούν αγαθά πλανοδίως ή στις λαϊκές αγορές.

ι') Οσοι είναι κύριοι ή επικαρπωτές ή νομείς ή κάτοχοι γεωργικής γης, την οποία καλλιεργούν υπό κάλυψη (θερμοκήπια), εφόσον αυτή έχει έκταση από δύο (2) στρέμματα και πάνω, καθώς και όσοι εισέπραξαν μέσα στο προηγούμενο έτος, επιστρεφόμενο φόρο προστιθέμενης αξίας από 300.000 δρχ. και πάνω.

ια') Οποιος προσκληθεί με έγγραφο του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας. Στην περίπτωση αυτή ο καλούμενος υποχρεούται να υποβάλλει τις οικείες δηλώσεις μέσα σε προθεσμία 30 ημερών από την ημερομηνία της επίδοσης σε αυτόν της οικίας πρόσκλησης.

ιβ') Οποιος έχει υπερβεί το εικοστό πέμπτο (25<sup>ο</sup>) έτος της ηλικίας του, εκτός αν αποκτά εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες μέχρι το ποσό



των 800.000 δρχ. ή και από ιδιοκατοίκηση κύριας κατοικίας με επιφάνεια μέχρι 60 τ.μ. ή είναι κατά κύριο επάγγελμα αγρότης.

γ - δ) Αδίκημα φοροδιαφυγής αποτελεί η μη έκδοση ή η έκδοση των στοιχείων του Κ.Β.Σ. με ανακριβές περιεχόμενο ως προς την ποσότητα, την τιμή μονάδας ή την αξία εφόσον διαπιστωθεί ανακρίβεια πάνω από δέκα τοις εκατό (10%). Τα στοιχεία αυτά που αναφέρονται στις περιπτώσεις γ' και δ' είναι:

1. Απόδειξη παροχής υπηρεσιών: εκμεταλλευτή ξενοδοχείου ή ξενώνα, εκπαιδευτηρίου ή φροντιστηρίου, κλινικής ή θεραπευτηρίου, χώρου σταθμεύσεως αυτοκινήτων, γεωργικών μηχανημάτων, ελαιοτριβείου και άλλων εργασιών καθώς και απόδειξη παροχής υπηρεσιών ελεύθερου επαγγελματία (π.χ. γιατροί, δικηγόροι, συμβολαιογράφοι, μηχανικοί κ.λ.π.).

2. Απόδειξη είσπραξης: μισθωμάτων από εκμεταλλευτές αυτοκινήτων, γεωργικών και λοιπών πάσης φύσεως μηχανημάτων και οποιουδήποτε άλλου κινητού πράγματος, αμοιβής μεταφοράς προσώπων από εκμεταλλευτή τουριστικών λεωφορείων, αυτοκινήτων, ψυκτικών δικαιωμάτων από εκμεταλλευτή ψυγείου, ασφαλιστρων και λοιπών περιπτώσεων όπου υπάρχει τέτοια υποχρέωση.

3. Απόδειξη πώλησης χρυσών και λοιπών νομισμάτων.

4. Λογαριασμός κέντρου διασκέδασης.

5. Απόδειξη είσπραξης αμοιβής μεσίτη γενικά.

6. Τιμολόγιο αγοράς αγροτικών προϊόντων.

7. Απόδειξη ποσοτικής παραλαβής αγροτικών προϊόντων η οποία εκδίδεται όταν είναι δυσχερής η άμεση έκδοση τιμολογίου αγοράς και σε άλλες περιπτώσεις υπάρχει υποχρέωση.

8. Πιστωτικό σημείωμα επιστροφής πωληθέντων αγροτικών προϊόντων.

9. Τιμολόγιο πώλησης αγαθών ή δικαιώματος εισαγωγής.

10. Πιστωτικό σημείωμα: επιστροφής χονδρικών πωληθέντων αγαθών, παροχής εκπτώσεως.

11. Δελτίο αποστολής: αγαθών σε αντιπρόσωπο ή άλλο πρόσωπο για πώληση με προμήθεια, αγαθών σε τρίτο για επεξεργασία και η εκκαθάριση που εκδίδεται από τον τρίτο, σε κάθε περίπτωση και για οποιαδήποτε αιτία.

12. Τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών.

13. Διπλότυπη απόδειξη αγοράς.

14. Απόδειξη παραλαβής αγαθών και εκκαθάριση επί πώλησεως αγροτικών προϊόντων για λογαριασμό του παραγωγού και επί πώλησεως συγγραμμάτων για λογαριασμό του συγγραφέα καθώς και όλα τα στοιχεία που εκδίδονται κατά περίπτωση και εκκαθάριση επί αγοράς αγαθών για λογαριασμό τρίτου.

15. Φορτωτική για μεταφορά αγαθών τρίτων κατά φορτωτή και παραλήπτη ή που ανήκουν στον μεταφορέα, μεταφορικού γραφείου.

16. Θεωρημένη απόδειξη λιανικής πώλησης η οποία εκδίδεται από τον επιτηδευματία που πωλεί αυτούσιο άργυρο στο κοινό καθώς και θεωρημένη απόδειξη παροχής υπηρεσιών η οποία εκδίδεται από τους επιτηδευματίες που ασκούν το επάγγελμα του εκπαιδευτή οδηγών αυτοκινήτων, υδραυλικού, ηλεκτρολόγου, του επισκευαστή ραδιοφώνων, τηλεοράσεων και πάσης φύσεως ηλεκτρικών συσκευών, ως και των διατηρούντων συνεργείο επισκευής και συντήρησης αυτοκινήτων, μοτοσυκλετών, γεωργικών και λοιπών μηχανημάτων.

ε) Αδίκημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος τηρεί ανακριβή βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. (περίπτωση ε').

Ως ανακριβή κρίνονται τα βιβλία και τα στοιχεία όταν σε αυτά ο υπόχρεος, διαζευτικά ή αθροιστικά, δεν εμφανίζει υπαρκτά έσοδα ή εμφανίζει ανακριβή έσοδα, εμφανίζει ανακριβή ή ανύπαρκτα έξοδα. Δεν

εμφανίζει στοιχεία απογραφής και γενικά δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση. Από αυτές τις πράξεις ή παραλείψεις επηρεάζονται ουσιαστικά τα δεδομένα ή τα οικονομικά αποτελέσματα που προκύπτουν από τα βιβλία και τα στοιχεία.

Όταν τα βιβλία και τα στοιχεία χαρακτηρισθούν ως ανεπαρκή δεν θεωρείται ότι διαπράχθηκε αδίκημα φοροδιαφυγής. Ως ανεπαρκή κρίνονται τα βιβλία και τα στοιχεία όταν ο υπόχρεος, διαζευκτικά ή αθροιστικά, δεν τηρεί ή δεν εκδίδει ή δεν φυλάσσει όλα τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται για την κατηγορία και την περίπτωση στην οποία υπάγεται. Επίσης όταν δεν ενημερώνει τα βιβλία εμπρόθεσμα, δεν τηρεί τα βιβλία ή δεν εκδίδει τα στοιχεία με τον τρόπο που ορίζεται ή τα βιβλία που τηρούνται ή τα στοιχεία που εκδίδονται έχουν υλικές αλλοιώσεις ή δυσδιάκριτες διορθωμένες εγγραφές, με αποτέλεσμα, οι πράξεις ή οι παραλείψεις αυτές να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων.

στ) Αδίκημα φοροδιαφυγής αποτελεί η μη τήρηση της υποχρέωσης διαφύλαξης των βιβλίων και των στοιχείων ( περίπτωση στ' ).

Τα βιβλία και τα στοιχεία πρέπει να διατηρούνται για έξι ( 6 ) χρόνια από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου την οποία αφορούν και οπωσδήποτε όσο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. Μη υποχρέωση διαφύλαξης των στοιχείων και λοιπών δικαιολογητικών των εγγραφών στα βιβλία και πριν την πάροδο της πιο πάνω προθεσμίας υπάρχει εφόσον οι σχετικές εγγραφές όλων των φορολογικών αντικειμένων κατέστησαν αμετάκλητες. Για τα στοιχεία και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία αναφερθήκαμε παραπάνω ( περίπτωση γ' ).

Όσον αφορά τα βιβλία που πρέπει να τηρούνται και να διαφυλάσσονται αυτά είναι:

- ΓΙΑ ΤΗΝ Α΄ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ( μέχρι 18.000.000 ακαθάριστα έσοδα):  
Βιβλίο Αγορών.
- ΓΙΑ ΤΗΝ Β΄ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ( μέχρι 180.000.000 ακαθάριστα έσοδα): Βιβλίο Εσόδων - Εξόδων.
- ΓΙΑ ΤΗΝ Γ΄ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ( πάνω από 180.000.000 ακαθάριστα έσοδα ): Λογιστικά βιβλία κατά τη διπλογραφική μέθοδο και με οποιοδήποτε λογιστικό σύστημα παραδεκτό.

Κατά περίπτωση όταν προβλέπεται από το Κ.Β.Σ.:

Βιβλίο αποθήκης, βιβλίο ποσοτικής παραλαβής, βιβλίο επενδύσεων κ.α.

Επίσης για όσους ορίζει ο Κ.Β.Σ.:

Βιβλίο μητρώου μαθητών, βιβλίο εισόδου και εξόδου ασθενών, βιβλίο πελατών, πρέσας, ασφαλιστηρίων συμβολαίων, διάθεσης λαχείων κ.α.

ζ ) Αδίκημα φοροδιαφυγής αποτελεί η έκδοση πλαστού ή εικονικού ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου, οποιοδήποτε απ' αυτά που αναφέραμε στην περίπτωση γ ( περίπτωση ζ' ).

Χαρακτηριστικές περιπτώσεις πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων που είναι οι πιο συνηθισμένες που συναντώνται στην πράξη, στις συναλλαγές μεταξύ επιτηδευματιών κατά κύριο λόγο είναι:

Ως πλαστό θεωρείται και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγισθεί μ' οποιοδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής ( οικονομικής εφορίας) σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώρηση είναι σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση, του φορολογικού στοιχείου.

Πρόκειται για τα φορολογικά στοιχεία που έχουν σφραγισθεί ή διατηρηθεί με διάφορα μέσα ώστε να έχουν όλα τα εξωτερικά γνωρίσματα των γνήσιων φορολογικών στοιχείων, ενώ στην πραγματικότητα

ουδέποτε έχουν προσκομισθεί στην αρμόδια οικονομική εφορία για σφράγιση ή διάτρηση. Είναι δυνατόν ορισμένα στοιχεία να έχουν προσκομισθεί στην αρμόδια ή άλλη οικονομική εφορία και με λαθραίο τρόπο να έχουν σφραγισθεί ή διατρηθεί από τα μηχανήματά της, χωρίς όμως να έχει καταχωρηθεί και η σχετική πράξη θεώρησής τους στα βιβλία της οικονομικής εφορίας.

Με τα στοιχεία αυτά πραγματοποιούνται συνήθως συναλλαγές μεγάλου ύψους, οι οποίες δεν καταχωρούνται σε επίσημα βιβλία του Κ.Β.Σ. και δεν αποδίδονται οι οφειλόμενοι φόροι, τέλη και εισφορές (Φ.Κ.Ε., χαρτόσημο, εισφορά ΟΓΑ, κ.λ.π. ). Προϋπόθεση για να θεωρηθεί ότι διαπράχθηκε αδίκημα φοροδιαφυγής είναι η μη καταχώρηση της πράξεως θεώρησης του φορολογικού στοιχείου στα βιβλία της οικονομικής εφορίας, να τελεί σε γνώση του προσώπου που εκδίδει τα στοιχεία αυτά.

Ως πλαστό θεωρείται επίσης το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτοτύπου ή αντιτύπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου.

Έτσι σε όλα τα στοιχεία θα πρέπει να υπάρχουν τυπωμένα ή με σφραγίδα, ο τίτλος του στοιχείου, το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα, το Α.Φ.Μ., η διεύθυνση ενώ σε ορισμένα απαιτούνται τα στοιχεία του λήπτη, η ποσότητα, η τιμή μονάδας, το είδος, η αξία κ.α.

Με βάση τα παραπάνω, όταν εκδίδεται ένα φορολογικό στοιχείο σε δύο ή περισσότερα αντίτυπα, όλα τα στοιχεία που αναγράφονται στο πρωτότυπο πρέπει να αποτυπώνονται και στα αντίτυπα και να μην υπάρχει διαφορά μεταξύ τους. Η πλαστότητα του φορολογικού στοιχείου είναι δυνατόν να διαπιστωθεί όχι μόνο από τη σύγκριση του πρωτοτύπου με το στέλεχος αυτού αλλά και από τη σύγκριση ενός αντιτύπου με άλλο προορισμό και του αντιτύπου που παραμένει ως

στέλεχος ( π.χ. για το λογιστήριο ή για τον μεταφορέα κ.λ.π. ). Από διασταυρωτικούς ελέγχους έχει διαπιστωθεί η χρησιμοποίηση πολλών τρόπων, ώστε άλλα στοιχεία να αναγράφονται στο πρωτότυπο και άλλα να αποτυπώνονται στο στέλεχος του ίδιου φορολογικού στοιχείου.

Θεωρείται εικονικό και το φορολογικό στοιχείο που εκδόθηκε για συναλλαγή, διακίνηση ή οποιαδήποτε άλλη αιτία ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο.

Τέτοια στοιχεία εκδίδονται μεταξύ επιτηδευματιών για διάφορους λόγους, π.χ. διόγκωση δαπανών, ενώ ορισμένα πρόσωπα θεωρούν στο όνομά τους φορολογικά στοιχεία και στη συνέχεια τα παραχωρούν σε τρίτους έναντι αμοιβής προκειμένου οι τρίτοι αυτοί να καλύψουν πραγματικές συναλλαγές τους, αλλά να αποφύγουν την καταβολή φόρων, τελών και εισφορών για τις συναλλαγές αυτές, όπως π.χ. Φ.Κ.Ε., χαρτόσημο, εισφορά ΟΓΑ.

Τα πιο πάνω στοιχεία συνήθως δεν καταχωρούνται σε βιβλία ούτε υποβάλλονται για την καταβολή των πιο πάνω φόρων, τελών και εισφορών.

**η) Φορολογικό αδίκημα διαπράττεται όταν ο συνεργός γνώριζε ότι τα στοιχεία ήταν πλαστά ή εικονικά, καθώς επίσης ο αποδέκτης να γνώριζε ότι τα στοιχεία ήταν πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα και τα χρησιμοποίησε για να αποκρύψει φορολογητέα ύλη ( περίπτωση η' ).**

Συνεργός στην κατασκευή πλαστών φορολογικών στοιχείων θεωρείται και αυτός ο οποίος: α) διέθεσε τα μέσα για την σφράγιση ή τη διάτρηση των φορολογικών στοιχείων και β) μετέφερε ή παρέλαβε τα φορολογικά στοιχεία από το συνεργό της προηγούμενης περίπτωσης.

2. Ο δράστης των ποινικών αδικημάτων, που προβλέπονται στις περιπτώσεις ζ και η της 1ης παραγράφου του παρόντος νόμου, τιμωρείται με ποινή φυλακίσεως τουλάχιστον ενός (1) έτους και με χρηματική ποινή τουλάχιστον ενός (1) εκατομμυρίου δρχ. Σε περίπτωση υποτροπής τα κατώτατα όρια των ποινών διπλασιάζονται. Ο δράστης των ποινικών αδικημάτων, που προβλέπονται στις περιπτώσεις α και β της 1ης παραγράφου του παρόντος νόμου, τιμωρείται με ποινή φυλακίσεως τουλάχιστον έξι (6) μηνών. Σε κάθε άλλη περίπτωση ο δράστης τιμωρείται με ποινή φυλακίσεως τουλάχιστον ενός (1) μήνα.

Επίσης τα αδικήματα που ορίζονται στις περιπτώσεις α, β και ε της 1ης παραγράφου του παρόντος νόμου, καθώς και στην παράγραφο Ι του άρθρου 55 του ν. 1041/1980 τιμωρούνται και με α) στέρηση της παρεχόμενης από το νόμο « περί εμπορικών μισθώσεων» ειδικής προστασίας της επαγγελματικής στέγης και β) απώλεια του δικαιώματος λήψης διαβατηρίου ή με στέρηση αυτού που εκδόθηκε, για χρονικό διάστημα από έξι (6) μήνες μέχρι ενός (1) έτους.

### 3. Οι ποινές αυτές επιβάλλονται:

α) Προκειμένου για ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες στους διευθύνοντες συμβούλους, εντεταλμένους ή συμπράττοντες συμβούλους και διευθυντές και γενικά σε κάθε πρόσωπο εντεταλμένο, είτε αμέσως από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση ή δικαστική απόφαση στη διεύθυνση των εταιρειών αυτών.

β) Προκειμένου για ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες ή περιορισμένης ευθύνης εταιρείες ή συνεταιρισμούς στους διαχειριστές αυτών.

γ) Προκειμένου για αλλοδαπές επιχειρήσεις γενικά, στους διευθυντές ή αντιπροσώπους ή πράκτορες που έχουν στην Ελλάδα.

4. Σε περίπτωση υποτροπής το κατώτατο όριο των ως άνω ποινών διπλασιάζεται και επιπροσθέτως δύναται να αφαιρείται ή άδεια ασκήσεως επαγγέλματος ή να διατάσσεται το κλείσιμο του καταστήματος για χρονικό διάστημα από ενός (1) μηνός μέχρι και πέντε (5) μηνών.

5. Οι ανωτέρω ποινές επιβάλλονται ανεξάρτητα από τους πρόσθετους φόρους και τα πρόστιμα που προβλέπονται από τις κείμενες διατάξεις.

## **Άρθρο 32**

### **Ποινική δίωξη**

1. Η ποινική δίωξη για τα αδικήματα του άρθρου 31 του παρόντος ασκείται μετά από μηνυτήρια αναφορά που υποβάλλεται υποχρεωτικώς από τον προϊστάμενο της αρμόδιας Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.) στην Εισαγγελική Αρχή εντός μηνός από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής, αναστελλόμενης, μέχρι λήξεως της προθεσμίας αυτής της παραγραφής του αδικήματος. Επί οριστικοποίησεως επελθούσης προ της δημοσιεύσεως της παρούσας, η ως άνω προθεσμία άρχεται από της δημοσιεύσεως αυτής.

2. Στις περιπτώσεις της εξωδίκου ή κατά της διατάξεις του Ν.Δ. 4600/1966 λύσεως της διαφοράς δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του παρόντος νόμου.

3. Αρμόδιο δικαστήριο για την εκδίκαση των αδικημάτων του άρθρου 31 του παρόντος νόμου είναι το πλημμελειοδικείο στην



περιφέρεια του οποίου έχει την κατοικία του ο υπαίτιος ή έχει την έδρα της ή κατά την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου επιχείρηση.

Στο δικαστήριο αυτό διαβιβάζονται η μηνυτήρια αναφορά της αρμόδιας Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και εφόσον υπάρχουν στη δικογραφία, η έκθεση ελέγχου και τα αναφερόμενα σε αυτή έγγραφα, το φύλλο ελέγχου ή η πράξη καταλογισμού τέλους ή εισφοράς, η απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. ως και η απόφαση του διοικητικού δικαστηρίου. Κατά τη διαδικασία στο ακροατήριο το δικαστήριο μπορεί να κλητεύσει ως μάρτυρες τα αρμόδια φορολογικά όργανα, μόνο στην περίπτωση που θα κρίνει αναγκαίες και άλλες αποδείξεις. Στην ίδια περίπτωση μπορεί να διατάξει και οποιαδήποτε άλλη απόδειξη. Το Δημόσιο μπορεί να παρίσταται στο δικαστήριο ως πολιτικώς ενάγων με τον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής ή τον υπάλληλο της υπηρεσίας του που ορίζεται από αυτόν.

Έγγραφη προδικασία δεν απαιτείται. Ο αρμόδιος εισαγγελέας γνωστοποιεί στην αρμόδια φορολογική αρχή, δεκαπέντε τουλάχιστον ημέρες πριν από τη δημόσια συνεδρίαση, την αρχική δικάσιμο.

**4.** Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως μπορεί να τεθούν οι όροι και οι προϋποθέσεις για την υποβολή της σχετικά με τα αδικήματα του άρθρου 31 του παρόντος νόμου, μηνυτήριας αναφοράς από τα αρμόδια φορολογικά όργανα.

**5.** Το δεύτερο εδάφιο του άρθρου 109 του ν. 4125/1960 « περί κυρώσεως του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας και τροποποιήσεως και συμπληρώσεως του Οργανισμού των φορολογικών δικαστηρίων και καθορισμού των τελών διαδικασίας» αντικαθίσταται ως εξής: « Με την απόφαση δεν επιδικάζεται δικαστική δαπάνη. Κατ' εξαίρεση, αν η

απόφαση προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη σε ποσοστό κατώτερο του πενήντα τα εκατό (50%) της φορολογητέας ύλης που προσδιόρισε η φορολογική αρχή. το δικαστήριο με την ίδια απόφαση επιβάλλει σε βάρος του Δημοσίου τη δικαστική δαπάνη του φορολογουμένου όλων των βαθμών».

## **Ν. 1828/1989**

### **Άρθρο 17**

#### **Παραγραφή - Απόρρητο**

1. Το άρθρο 68 του Ν.Δ. 3323/1955 αντικαθίσταται ως εξής:

#### **«Παραγραφή**

1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 52, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Για τις δηλώσεις που υπάγονται κάθε φορά στις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 50, καθώς και γι' αυτές που καθίστανται υποχρεωτικά ελεγκτές σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 50α, μπορεί να κοινοποιηθεί φύλλο ελέγχου μέσα στο επόμενο ημερολογιακό έτος από το έτος που συμπληρώνεται ο χρόνος παραγραφής. Με την επιφύλαξη των διατάξεων του προηγούμενου εδαφίου, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της δεκαετίας.

2. Εξαιρετικά, η βεβαίωση του φόρου μπορεί να γίνει και μετά την πάροδο δεκαετίας αν η εγγραφή στο όνομα της ομόρρυθμης, ετερόρρυθμης, περιορισμένης ευθύνης εταιρείας, κοινοπραξίας, κοινωνίας και αστικής εταιρείας κερδοσκοπικού χαρακτήρα, σύμφωνα με το άρθρο 16α, έγινε οριστική μετά την πάροδο αυτής, όχι όμως και

πέρα από έξι (6) μήνες από την κοινοποίηση στο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της απόφασης του διοικητικού δικαστηρίου, ή από την οριστικοποίηση της εγγραφής με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής.

3. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, προσαυξήσεων και προστίμων για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπενταετίας, εφόσον η μη ενάσκηση αυτού, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 51.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.

4. Όταν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων, ή δήλωση αποτελεσμάτων από ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες, περιορισμένης ευθύνης εταιρείες, κοινοπραξίες, κοινωνίες και αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το δικαίωμα του Δημοσίου για να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων παραγράφεται μετά την πάροδο προθεσμίας δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου

για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.

5. Όταν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση του διοικητικού δικαστηρίου η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη λήξη του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας δύναται να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα έτος από την κοινοποίηση της απόφασης.

6. Στην περίπτωση υποβολής ανακλητικής δήλωσης ή δήλωσης με επιφύλαξη, η αξίωση για την επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από τη με οποιοδήποτε τρόπο αποδοχή της δήλωσης.»

2. Το άρθρο 69 του Ν.Δ. 3323/1955 αντικαθίσταται ως εξής:

«Φορολογικό απόρρητο

1. Οι δηλώσεις του φόρου του παρόντος χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για φορολογικούς σκοπούς και απαγορεύεται η χρησιμοποίησή τους για δίωξη εκείνου που υπέβαλε τη δήλωση ή του προσώπου από το οποίο αυτός απέκτησε το εισόδημα, για παράβαση των κείμενων διατάξεων.

2. Οι φορολογικές δηλώσεις, τα φορολογικά στοιχεία, οι εκθέσεις, οι πράξεις προσδιορισμού αποτελεσμάτων, τα φύλλα ελέγχου, οι αποφάσεις του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και κάθε στοιχείο του φακέλου που έχει σχέση με τη φορολογία ή άπτεται αυτής είναι απόρρητο και απαγορεύεται η γνωστοποίησή τους σε οποιονδήποτε άλλον εκτός από το φορολογούμενο τον οποίο αφορούν αυτά.

3. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας συντάσσει κάθε έτος με βάση τις δηλώσεις που του επιδίδονται κατάλογο φορολογουμένων, ο οποίος περιέχει το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τον τίτλο και τα λοιπά στοιχεία αυτών που υπέβαλαν δήλωση, το καθαρό εισόδημα από τις κατηγορίες Δ' και ΣΤ', το συνολικό καθαρό εισόδημα το οποίο υπόκειται σε φορολογία, καθώς και το φόρο που αναλογεί σ' αυτό. Ο κατάλογος αυτός καταρτίζεται μέσα σε έξι (6) μήνες από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων και συμπληρώνεται με τα αντίστοιχα στοιχεία της οριστικοποίησης της εγγραφής του υπόχρεου. Τοποθετείται σε πρόσφορη θέση στο κατάστημα της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και των δήμων ή κοινοτήτων, όπου εδρεύει δημόσια οικονομική υπηρεσία ώστε να μπορεί να λαμβάνει γνώση αυτού οποιοσδήποτε. Επιτρέπεται η έκδοση καταλόγων των φορολογουμένων όλης της χώρας, καθώς και η δημοσίευσή τους στις εφημερίδες.

4. Τα στοιχεία για τα οποία η δημοσίευσή τους είναι επιτρεπτή στους καταλόγους των φορολογουμένων δεν αποτελούν απόρρητο και ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας υποχρεούται να χορηγεί, ύστερα από αίτηση, βεβαίωση γι' αυτά σε οποιονδήποτε τρίτο ο οποίος έχει έννομο συμφέρον και το αποδεικνύει.

5. Εξαιρετικά επιτρέπεται, αποκλειστικά και μόνο:

α) Η χορήγηση στοιχείων στις υπηρεσίες του υπουργείου Οικονομικών και στους ορκωτούς εκτιμητές για την άσκηση των καθηκόντων τους, καθώς και κατ' εφαρμογή του άρθρου 1445 του Αστικού Κώδικα στις περιπτώσεις που ορίζονται από αυτό.

β) Σε ειδικά εξουσιοδοτημένους υπαλλήλους του Ιδρύματος Κοινωνικών Ασφαλίσεων (Ι.Κ.Α.) να λαμβάνουν στοιχεία από το φάκελο του εργοδότη για την επαλήθευση των μισθών και ημερομισθίων που αυτός κατέβαλε στο προσωπικό που απασχολεί.

γ) Σε ειδικά εξουσιοδοτημένους υπαλλήλους των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης να λαμβάνουν τα αναγκαία στοιχεία και πληροφορίες για την επιβολή φόρων, τελών, δικαιωμάτων ή εισφορών τους ή για τον έλεγχο των δηλώσεων των επιβαρύνσεων αυτών.

δ) Σε δίκες για διαφορές εμπορικών μισθώσεων ακινήτων η χορήγηση στους ενδιαφερόμενους για χρήση στο δικαστήριο αντιγράφων των μισθωτηρίων συμβολαίων καθώς και βεβαιώσεων για το καταβαλλόμενο μίσθωμα οποιουδήποτε ακινήτου. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας δικαιούται να ζητήσει υπεύθυνη δήλωση Ν.1599/1986 στην οποία ο αιτών θα δηλώνει ότι τα χορηγούμενα στοιχεία θα χρησιμοποιηθούν αποκλειστικά και μόνο για δίκες του προηγούμενου εδαφίου.

6. Η παραβίαση του φορολογικού απορρήτου του άρθρου αυτού συνιστά πειθαρχικό αδίκημα που τιμωρείται κατά τις οικείες διατάξεις του πειθαρχικού δικαίου και ποινικό αδίκημα που τιμωρείται κατά τις διατάξεις του Ποινικού Κώδικα για παράβαση καθήκοντος.

7. Τις ευθύνες της προηγούμενης παραγράφου έχουν και τα πρόσωπα, που είναι υπάλληλοι κατά την έννοια του άρθρου 13 του Ποινικού Κώδικα, τα οποία νόμιμα λαμβάνουν γνώση φορολογικών απορρήτων και χρησιμοποιούνται αυτά για σκοπό διάφορο εκείνου που ο νόμος επιτρέπει ή τα ανακοινώνουν με κάθε τρόπο, άμεσο ή έμμεσο, σε τρίτους. Τα λοιπά πρόσωπα τιμωρούνται με ποινή φυλάκισης μέχρι έξι (6) μήνες μετά από έγκληση του προϊστάμενου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ή του αρμόδιου επιθεωρητή προς τον εισαγγελέα πλημμελειοδικών στην περιφέρεια του οποίου υπάγεται η δημόσια οικονομική υπηρεσία και με πρόστιμο που ορίζεται στο άρθρο 73 το οποίο επιβάλλεται με πράξη του προϊστάμενου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μετά την τελεσιδικία της απόφασης του ποινικού δικαστηρίου.

8. Εκείνοι που με οποιαδήποτε ιδιότητα συμπράττουν στην εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου και από το λόγο αυτό λαμβάνουν γνώση των τραπεζικών ή άλλων συναλλαγών τούτων, υποκείμενοι σε αντίθετη περίπτωση στις ποινές και τα πρόστιμα των παραγράφων 6 και 7.

9. Με αποφάσεις του υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως ορίζεται για όλη τη χώρα ή για ορισμένες μόνο περιφέρειες, ανάλογα με τον πληθυσμό, το ύψος του εισοδήματος πάνω από το οποίο, οι φορολογούμενοι που το αποκτούν θα περιλαμβάνονται στους καταλόγους των φορολογουμένων, καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια αναγκαία για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 3.»

## Άρθρο 18

### Διοικητικές κυρώσεις

1. Το άρθρο 67 του Ν.Δ. 3323/1955 αντικαθίσταται ως εξής:

#### «Διοικητικές κυρώσεις

1. Οι υπόχρεοι που υποβάλλουν εκπρόθεσμη δήλωση υπόκεινται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου, για κάθε μήνα εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης ως εξής: α) σε τέσσερα τα εκατό (4%) για κάθε ένα από τους τρεις (3) πρώτους μήνες και β) σε πέντε τα εκατό (5%) για κάθε ένα μήνα μετά από τους τρεις (3) πρώτους μήνες.

Ο πρόσθετος αυτός φόρος δεν μπορεί να υπερβεί το ποσό του φόρου που οφείλεται με βάση τη δήλωση.

2. Οι υπόχρεοι που υποβάλλουν ανακριβή δήλωση υπόκεινται:

α) Σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε εβδομήντα πέντε τα εκατό (75%) του φόρου του οποίου θα απέφυγε την πληρωμή ο υπόχρεος λόγω της ανακρίβειας.

β) Σε πρόστιμο το οποίο υπολογίζεται σε ποσοστό, ανάλογα με το ποσό της διαφοράς του φόρου του οποίου ο υπόχρεος θα απέφυγε την πληρωμή λόγω της ανακρίβειας και εφόσον η διαφορά αυτή υπερβαίνει κατά είκοσι τα εκατό (20%) το φόρο που οφείλεται με βάση τη δήλωση ως εξής: αα) είκοσι τα εκατό (20%), αν το ποσό της διαφοράς κυμαίνεται από 10.000 έως 1.000.000 δραχμές, ββ) είκοσι πέντε τα εκατό (25%), αν το ποσό της διαφοράς υπερβαίνει το 1.000.000 δραχμές.

3. Οι υπόχρεοι που δεν υποβάλλουν δήλωση υπόκεινται:

α) Σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε εκατό πενήντα τα εκατό (150%) του φόρου του οποίου θα απέφυγε την πληρωμή ο υπόχρεος λόγω της μη υποβολής της δήλωσης.

β) Σε πρόστιμο το οποίο υπολογίζεται σε ποσοστό, ανάλογα με το ποσό του καταλογιζόμενου φόρου, ως εξής: αα) τριάντα τα εκατό (30%), αν το ποσό του καταλογιζόμενου φόρου κυμαίνεται από 10.000 έως 200.000 δραχμές, ββ) σαράντα τα εκατό (40%), αν το ποσό του καταλογιζόμενου φόρου κυμαίνεται από 200.001 έως 1.000.000, γγ) πενήντα τα εκατό (50%), αν το ποσό του καταλογιζόμενου φόρου υπερβαίνει το 1.000.000 δραχμές.

4. Προκειμένου για υπόχρεους σε παρακράτηση φόρων, τα παραπάνω ποσοστά πρόσθετων φόρων διπλασιάζονται και τα ποσά των προστίμων προσαυξάνονται κατά ποσοστό πενήντα τα εκατό (50%) σε κάθε περίπτωση. Απαγορεύεται η με κάθε τρόπο επίρριψη του βάρους από τους πρόσθετους φόρους και τα πρόστιμα των προηγούμενων παραγράφων από τον υπόχρεο σε παρακράτηση στον πραγματικό φορολογούμενο.



5. Οι πρόσθετοι φόροι και τα πρόστιμα που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου αυτού και του άρθρου 73 καθώς και του άρθρου 32 του ν. 820/1978 επιβάλλονται χωρίς να εξετάζεται η ύπαρξη δόλου ή αμέλειας ή αν ο υπόχρεος παρερμήνευσε τις σχετικές διατάξεις.

6. Όσοι έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν δήλωση, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 11, ευθύνονται αλληλεγγύως με τους φορολογουμένους για την καταβολή των πρόσθετων φόρων και των προστίμων που ορίζονται στο παρόν άρθρο. Ειδικά, η ευθύνη των κληρονόμων του φορολογουμένου εκτείνεται μόνο μέχρι το ποσό της κληρονομικής μερίδας που περιήλθε σε καθέναν από αυτούς.

7. Κατά τον καθορισμό του πρόσθετου φόρου και του προστίμου, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του άρθρου, ως δηλούμενο θεωρείται το ποσό του συνολικού καθαρού εισοδήματος του φορολογουμένου, το οποίο λαμβάνεται υπόψη για τη βεβαίωση του φόρου που προκύπτει στο εισόδημα σύμφωνα με το άρθρο 9, είτε το εισόδημα αυτό εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 με την άθροιση των επί μέρους εισοδημάτων από τις κατηγορίες Α΄ έως ΣΤ΄ είτε καθορίζονται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 5.»

2. Η παράγραφος 1 του άρθρου 32 του ν. 820/78 αντικαθίσταται ως εξής:

«1. Οι υπόχρεοι που υποβάλλουν ελλιπή δήλωση υπόκεινται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε εβδομήντα πέντε τα εκατό (75%) της διαφοράς του κύριου φόρου. Στην περίπτωση αυτή δεν επιβάλλονται πρόστιμα και δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 67 και 73β του Ν.Δ. 3323/1955 και του άρθρου 31 του ν. 1591/1986.»

3. Το άρθρο 73 του Ν.Δ. 3323/1955 αντικαθίσταται ως εξής:

«Άλλα πρόστιμα

1. Τα πρόσωπα που παραβαίνουν τις διατάξεις των άρθρων 5, 12, 14, 16α, 29, 30, 50α, 69 παράγραφοι 7 και 8, 70, 71 και 72 υπόκεινται για κάθε παράβαση σε πρόστιμο έως διακόσιες χιλιάδες (200.000) δραχμές.

2. Τα πρόστιμα που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 67 και του παρόντος άρθρου επιβάλλονται με το οικείο φύλλο ελέγχου ή με ιδιαίτερη πράξη του αρμόδιου προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά περίπτωση. Κατά τη διοικητική επίλυση της διαφοράς το πρόστιμο που επιβλήθηκε περιορίζεται στο ένα τρίτο (1/3) αυτού.

3. Για την κοινοποίηση της πράξης και για την εν γένει διαδικασία βεβαίωσης του προστίμου εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του παρόντος.»

4. Στο Ν.Δ. 3323/1955 μετά το άρθρο 73 προστίθενται άρθρα με αριθμούς 73α' και 73β', τα οποία έχουν ως εξής:

«Άρθρο 73α

Κυρώσεις σε όσους δε δηλώνουν  
το εισόδημα από ακίνητα

1. Όσοι αποκτούν εισόδημα από ακίνητα και είναι υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος, αν δε δηλώσουν το εισόδημα αυτό δε δικαιούνται:

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

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

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

2. Τα εισοδήματα από εκμίσθωση ακινήτων, που δηλώνονται εκπρόθεσμα, φορολογούνται αυτοτελώς, χωρίς καμία έκπτωση ή μείωση, με συντελεστή πενήντα το εκατό (50%), εφόσον μέσα σε τρεις (3) μήνες από την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης ζητηθεί το πιστοποιητικό που προβλέπεται από την παράγραφο 1 του άρθρου 72. Για την καταβολή του φόρου αυτού ευθύνεται στο ακέραιο και ο τελευταίος, από σύμβαση, διακάτοχος του ακινήτου. Για τη διαδικασία της βεβαίωσης του φόρου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 59.

### Άρθρο 73β

#### Κυρώσεις για τη μη υποβολή ή ανακριβή υποβολή δήλωσης

1. Αν ο υπόχρεος δεν έχει υποβάλει δήλωση και ο οφειλόμενος κύριος φόρος, με βάση τελεσίδικη απόφαση, υπερβαίνει σε μια διαχειριστική περίοδο το ποσό των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) δραχμών ή έχει υποβάλει δήλωση, αλλά μεταξύ του οφειλόμενου κύριου φόρου με βάση τη δήλωση και του φόρου που προσδιορίστηκε τελεσίδικα υπάρχει διαφορά μεγαλύτερη από το ποσό των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) δραχμών και το ποσό αυτό αντιστοιχεί σε ποσοστό

μεγαλύτερο από το είκοσι πέντε τα εκατό (25%) του κύριου φόρου που αναλογεί με βάση τη δήλωση, το Διοικητικό Εφετείο απαγγέλλει σε βάρος του υπόχρεου με την ίδια απόφαση με την οποία προσδιορίστηκε ο φόρος τις πιο κάτω ποινές:

α) Την απώλεια του δικαιώματος να καταβληθεί σε δόσεις ο φόρος που βεβαιώθηκε πριν από τη δημοσίευση της απόφασης και ο φόρος που βεβαιώνεται με βάση την απόφαση αυτή. Εξαιρούνται οι δόσεις προκαταβολής του φόρου.

β) Την απώλεια του δικαιώματος συμμετοχής σε δημοπρασίες του δημόσιου τομέα γενικά, για χρονικό διάστημα από έξι (6) μήνες έως ένα (1) έτος.

γ) Την απώλεια του δικαιώματος λήξης πιστοποιητικού φορολογικής ενημερότητας για χρονικό διάστημα από έξι (6) μήνες έως ένα (1) έτος.

2. Αν οριστικοποιηθεί το φύλλο ελέγχου με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή δικαστικό συμβιβασμό ή λόγω μη άσκησης προσφυγής ή μετά από άσκηση προσφυγής που κρίθηκε τελεσίδικη με απόφαση του διοικητικού πρωτοδικείου, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας υποχρεούται μέσα σε τρεις (3) μήνες να επιβάλει με απόφασή του τις κυρώσεις που προβλέπει η προηγούμενη παράγραφος.

Η τρίμηνη αυτή προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκηση προσφυγής, αν η οριστικοποίηση του φύλλου ελέγχου έγινε λόγω μη άσκησης προσφυγής και από την κοινοποίηση στον οικονομικό έφορο της τελεσίδικης δικαστικής απόφασης αν η οριστικοποίηση αυτή έγινε μετά από άσκηση προσφυγής που κρίθηκε τελεσίδικα εκπρόθεσμη ή που έγινε τελεσίδικη με απόφαση του διοικητικού πρωτοδικείου ή από την ημερομηνία που επιτεύχθηκε η διοικητική επίλυση της διαφοράς ή που κοινοποιήθηκαν τα πρακτικά του δικαστικού συμβιβασμού.

3. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας την απόφαση του Διοικητικού Εφετείου με τις οποίες επιβάλλονται οι κυρώσεις της παραγράφου 1 οφείλει να τις ανακοινώνει, χωρίς υπαίτια καθυστέρηση στις αρμόδιες αρχές.

4. Οι κυρώσεις, τις οποίες προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου αυτού, επιβάλλονται ανεξάρτητα από τους πρόσθετους φέρους και τα πρόστιμα που προβλέπουν οι διατάξεις του παρόντος νόμου.»

## **Ν. 1884/1990**

### **Άρθρο 41**

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

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

3. Η μη υποβολή της μηνυτήριας αναφοράς και η ποινική δίωξη δεν κωλύεται από την επίτευξη εξωδίκου ή κατά τις διατάξεις του Ν. 4600/1966 λύσεως της φορολογικής διαφοράς.

Η μηνυτήρια αναφορά θα υποβάλλεται μετά τη διαπίστωση της διάπραξης του φορολογικού αδικήματος και δεν απαιτείται η οριστικοποίηση της σχετικής εγγραφής.

Η ισχύς των διατάξεων της περίπτωσης αυτής αρχίζει από την ημερομηνία δημοσίευσης του Νόμου στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης

(24.4.1986) και επομένως καταλαμβάνει τα αδικήματα που διαπράττονται από την ημερομηνία αυτή και μετά.

Από τις εκθέσεις ελέγχου θα πρέπει να προκύπτει το είδος των πλαστών ή των εικονικών φορολογικών στοιχείων, το είδος των συναλλαγών και η χρονική περίοδος που καλύπτουν, η πραγματική αξία των συναλλαγών και η αξία που εμφανίζεται στα στελέχη και τα πρωτότυπα αυτών, καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια ή στοιχείο, ώστε να είναι δυνατή η διαμόρφωση γνώμης ως προς τα πραγματικά περιστατικά και τις συνθήκες κάτω από τις οποίες τελέσθηκε το φορολογικό αδίκημα.

**Οποιοδήποτε πλαστό ή εικονικό φορολογικό στοιχείο εμπίπτει στις ποινικές διατάξεις.**

Ο Άρειος Πάγος με την 283/89 απόφασή του έκρινε ότι έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττεται για οποιοδήποτε πλαστό ή εικονικό φορολογικό στοιχείο και όχι μόνο για τα στοιχεία που αναφέρονται στην περίπτωση γ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν. 1591/86 γιατί

« ... η αναφορά στα φορολογικά στοιχεία της περίπτωσης γ' γίνεται όχι για να αποκλειστούν περιπτώσεις πλαστογραφήσεως, νοθεύσεως και εικονικότητας άλλων φορολογικών στοιχείων και περιοριστεί το έγκλημα της φοροδιαφυγής μόνο στις αναφερόμενες σε αυτήν περιπτώσεις, αλλά γιατί αυτές είναι οι πιο συνηθισμένες και γι' αυτό κρίθηκε σκόπιμο να αναφερθούν για να μην υπάρξει κατά την εφαρμογή του νόμου, καμιά αμφιβολία».

Η συγκεκριμένη απόφαση με το παραπάνω κατά διασταλτική ερμηνεία σκεπτικό (βασισόμενο στην εισηγητική έκθεση του νόμου) έκρινε ότι και η πλαστογραφία, νόθευση και εικονικότητα των αποδείξεων δαπανών του άρθρου 24 του Κ.Φ.Σ. (σήμερα 15) συνιστά ποινικό αδίκημα.

### **Ύπαρξη δόλου. Υποχρέωση της Δ.Ο.Υ. για μηνυτήρια αναφορά.**

Με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν. 1591/1986 ορίζεται ποιες πράξεις ή παραλείψεις και κάτω από ποιες προϋποθέσεις συνιστούν αξιόποινο αδίκημα φοροδιαφυγής. Κάθε αδίκημα, εστιαζόμενο στις διατάξεις του άρθρου αυτού, και σκιαγραφούμενο με πληρότητα και σαφήνεια από αυτές, έχει αυτοτέλεια και τιμωρείται μόνο εφόσον διαπράχθηκε από δόλο, όπως προκύπτει από το συγκερασμό των διατάξεων του άρθρου αυτού και του άρθρου 26 του Ποινικού Κώδικα.

Η υποχρέωση υποβολής της μηνυτήριας αναφοράς, απορρέει όχι μόνο από τις διατάξεις του άρθρου 37 του Κώδικα Ποινικής Δικονομίας που έχει τον τίτλο « υποχρέωση προς ανακοίνωση αξιόποινης πράξης». Με άλλες λέξεις, για την υποβολή μηνυτήριας αναφοράς (για την οποία υπάρχει υποχρέωση από το νόμο) αρκεί η στοιχειοθέτηση της αντικειμενικής υπόστασης αδικήματος του άρθρου 31 του Ν. 1591/1986 και είναι αδιάφορο αν υπάρχει και το στοιχείο του δόλου, το οποίο θα κριθεί με αποφασιστική δύναμη και δικαιοδοσία από το αρμόδιο Πλημμελειοδικείο. Εγκ. ΠΟΛ 323/86 - Γν. 836/86 Νομ Δ/νσης Υπ. Οικ.

### **Πότε δεν γίνεται παραπομπή για μη έκδοση στοιχείου.**

Από τον έλεγχο είναι δυνατό να διαπιστωθεί η μη έκδοση φορολογικού στοιχείου από τις ακόλουθες, ενδεικτικά αναφερόμενες, ελεγκτικές ενέργειες:

α) Από τη διενέργεια κλειστής αποθήκης δηλαδή, με σύγκριση των στοιχείων πώλησης με αυτά των αγορών και της απογραφής.

β) Από τον έλεγχο του βιβλίου αποθήκης, κατά τον οποίο μπορεί να διαπιστωθεί ή να εμφανίζονται σ' αυτό πλεονάσματα ή ελλείμματα σε διάφορα είδη.

γ) Από διάφορες άλλες ελεγκτικές ενέργειες που αφορούν γενικές διαπιστώσεις, συμπερασματικά.

Στις πιο πάνω περιπτώσεις δεν θα γίνει παραπομπή για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου, επειδή δεν είναι γνωστές οι συνθήκες της διάπραξης του αδικήματος - Εγκ. ΠΟΛ 147/86.

## **Ν. 2065/1992**

### **Άρθρο 44**

#### **Διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου σε περίπτωση φοροδιαφυγής**

1. Κάθε φορά που η φορολογική αρχή διαπιστώνει φορολογικές παραβάσεις, από τις οποίες βάσει ειδικής έκθεσης ελέγχου, προκύπτει διαφορά φορολογητέας ύλης πάνω από τριακόσια εκατομμύρια (300.000.000) δραχμές ή δεν έχει αποδοθεί στο Δημόσιο ποσό πάνω από πενήντα εκατομμύρια (50.000.000) δραχμές από παρακρατούμενους φόρους, τέλη και εισφορές, απαγορεύεται στις αρμόδιες δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες να παραλαμβάνουν δηλώσεις ή να χορηγούν βεβαιώσεις ή πιστοποιητικά που απαιτούνται κατά τις κείμενες διατάξεις και ζητούνται από τον παραβάτη, για την κατάρτιση συμβολαιογραφικών πράξεων μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων. Στην περίπτωση αυτή αναστέλλεται έναντι του Δημοσίου και το απόρρητο των καταθέσεων ή των λογαριασμών ή του περιεχομένου θυρίδων του φορολογουμένου σε τράπεζες ή άλλα πιστωτικά ιδρύματα και δεσμεύεται το πενήντα τοις εκατό (50% ) των καταθέσεων ή του περιεχομένου των θυρίδων.

Τα παραπάνω ποσά δύναται να αυξομειώνονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που εκδίδονται το βραδύτερο μέχρι τις 15 Φεβρουαρίου κάθε έτους.

2. Αντίγραφο της πιο πάνω ειδικής έκθεσης ελέγχου υποβάλλεται, από την αρχή που την εξέδωσε, στη Διεύθυνση Ελέγχων του



Υπουργείου Οικονομικών και η οποία υποχρεούται να ενημερώσει με οποιοδήποτε τρόπο όλες τις Δ.Ο.Υ., τις τράπεζες και λοιπά πιστωτικά ιδρύματα. Οι ανωτέρω υπηρεσίες και οι φορείς από της ενημερώσεώς τους υποχρεούνται να εφαρμόζουν αμέσως τις απαγορεύσεις και δεσμεύσεις της παραγράφου 1 αυτού του άρθρου, χωρίς καμία άλλη διαδικασία ή διατύπωση.

3. Η ενέργεια αυτή της Διεύθυνσης Ελέγχων κοινοποιείται και στον φορολογούμενο, στη γνωστή κατοικία του ή στην έδρα της επιχειρήσεώς του, ο οποίος μπορεί εντός μηνός από την ειδοποίησή του να ζητήσει με αίτησή του στον Υπουργό Οικονομικών, την άρση των απαγορευτικών μέτρων. Τα μέτρα μπορούν να αρθούν εν μέρει ή στο σύνολό τους με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, μετά από σύμφωνη γνώμη της επιτροπής του άρθρου 48 παράγραφος 2 του παρόντος νόμου.

4. Η αρμόδια φορολογική αρχή υποχρεούται να ενεργήσει τον κατά νόμο έλεγχο και να περατώσει αυτόν, με έκδοση των σχετικών φύλλων ελέγχου ή άλλων φορολογικών πράξεων, εντός έξι (6) μηνών από την έκδοση της πιο πάνω ειδικής έκθεσης ελέγχου.

Αν μέσα στην προθεσμία αυτή δεν έχουν εκδοθεί τα φύλλα ελέγχου ή οι πράξεις, οι συνέπειες και απαγορεύσεις που καθορίζονται με το άρθρο αυτό, αίρονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, κατά την έκδοση της οποίας διερευνάται η ύπαρξη υπαιτιότητας, είτε από μέρους του φορολογουμένου είτε από μεριά της φορολογούσας αρχής.

Σε περίπτωση υπαιτιότητας του φορολογουμένου διατηρούνται οι συνέπειες και απαγορεύσεις του άρθρου αυτού και σε περίπτωση υπαιτιότητας της φορολογικής αρχής ασκείται σε βάρος του φορολογικού οργάνου, στο οποίο έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος.

πειθαρχική δίωξη, επιφυλασσομένων των περί παραβάσεως καθήκοντος διατάξεων του Ποινικού Κώδικα.

5. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού, ισχύουν από 1ης Ιουνίου 1991, η δε προθεσμία της προηγούμενης παραγράφου λήγει, για υποθέσεις που είναι ήδη εκκρεμείς έξι (6) μήνες μετά τη δημοσίευση του νόμου αυτού.

## **Άρθρο 45**

### **Ποινικές και διοικητικές κυρώσεις για μη απόδοση παρακρατούμενων φόρων**

1. Οποιος δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμη δήλωση, μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από τη λήξη της νόμιμης προθεσμίας ή υποβάλλει ανακριβή δήλωση, με βάση τα δεδομένα των υπ' αυτού τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων, που προβλέπεται από τις κείμενες διατάξεις για την απόδοση στο Δημόσιο του φόρου προστιθέμενης αξίας ή άλλων φόρων, τελών και εισφορών που παρακρατούνται, επιρρίπτονται ή εισπράττονται για να αποδοθούν στο Δημόσιο, εφόσον το προς απόδοση ποσό για κάθε φορολογία είναι ανώτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) δραχμών τιμωρείται με φυλάκιση:

α) μέχρι τριών (3) μηνών και με χρηματική ποινή μέχρι πεντακοσίων χιλιάδων (500.000) δραχμών, εφόσον το προς απόδοση ποσό για κάθε φορολογία δεν υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) δραχμές,

β) τουλάχιστον έξι (6) μηνών και χρηματική ποινή από πεντακόσιες χιλιάδες (500.000) δραχμές και άνω, εφόσον το προς απόδοση ποσό για κάθε φορολογία δεν υπερβαίνει το ένα εκατομμύριο (1.000.000) δραχμές,

γ) τουλάχιστον ενός (1) έτους και χρηματική ποινή από ένα εκατομμύριο (1.000.000) δραχμές και άνω, εφόσον το προς απόδοση ως

άνω ποσό υπερβαίνει το ένα εκατομμύριο (1.000.000) δραχμές, εφόσον δεν τιμωρείται βαρύτερα με άλλες διατάξεις.

2. Σε περίπτωση υποτροπής, τα κατώτερα όρια των ποινών διπλασιάζονται και επιπροσθέτως δύναται με την απόφαση του δικαστηρίου να διατάσσεται η αφαίρεση της άδειας ασκήσεως του επαγγέλματος ή το κλείσιμο του καταστήματος για χρονικό διάστημα ενός (1) μηνός και μέχρι ενός (1) έτους.

3. Υπόχρεοι για την απόδοση των φόρων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου στην περίπτωση των νομικών προσώπων είναι:

α) Οι εκπρόσωποι του νομικού προσώπου, καθώς και όλα τα, κατά τις ισχύουσες εκάστοτε διατάξεις, δυνάμενα να προσωποκρατηθούν για χρέη του νομικού προσώπου προς το Δημόσιο πρόσωπα.

β) Επί αλλοδαπών πάσης μορφής επιχειρήσεων, οι ορισθέντες ως εκπρόσωποί τους στην Ελλάδα.

4. Ως αυτουργοί του αδικήματος, που προβλέπεται από την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού, διώκονται και τιμωρούνται:

α) Ο κατ' εξουσιοδότηση ή πληρεξουσιότητα υπογράξας την προς τη Δ.Ο.Υ. δήλωση ή έχων υποχρέωση να ενεργήσει προς δήλωση ή απόδοση των οικείων χρηματικών ποσών, χωρίς να εκλείπει η ευθύνη και των λοιπών κατά το άρθρο αυτό αυτουργών ή συμμετοχών.

β) Ο επίτροπος, ο κηδεμόνας και ο διοικητής αλλότριων, κατά τις οικείες διατάξεις του αστικού δικαίου, για τις πράξεις ή παραλείψεις αυτών κατά την εκτέλεση του λειτουργήματός τους ή ως εκ της ιδιότητάς τους αυτής.

γ) Ο λογιστής της επιχείρησης που συνέταξε ανακριβή δήλωση ή παρέλειψε να συντάξει ή συνέταξε και δεν την παρέδωσε στον υπόχρεο επιτηδευματία για την καταβολή των παρακρατούμενων φόρων.

5. Οι περί συμμετοχής στο αδίκημα διατάξεις του Ποινικού Κώδικα έχουν εφαρμογή και στο αδίκημα του παρόντος άρθρου.

6. Μετατροπή ή αναστολή της επιβαλλόμενης ποινής για τα αδικήματα της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού δεν επιτρέπεται, η δε άσκηση της εφέσεως δεν έχει ανασταλτικό αποτέλεσμα.

7. Ο προϊστάμενος της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όταν διαπιστώσει με οποιονδήποτε τρόπο τη διάπραξη της παράβασης, που προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου αυτού, υποχρεούται να υποβάλει αμέσως σχετική μηνυτήρια αναφορά στον αρμόδιο εισαγγελέα πρωτοδικών, υποπίπτων άλλως σε βαρύ πειθαρχικό παράπτωμα και, αν η παράλειψη ενέργειας οφείλεται σε πρόθεση, τιμωρείται με την ποινή του άρθρου 259 του Π.Κ.

Τα εγκλήματα του παρόντος άρθρου υπάγονται στην αρμοδιότητα του μονομελούς πλημμελειοδικείου στην περιφέρεια του οποίου έχει την έδρα της η αρμόδια Δ.Ο.Υ.

8. Για την δίωξη του αδικήματος δεν απαιτείται οριστικοποίηση της πράξης της φορολογούσας αρχής ή υπηρεσίας, η οποία καταλογίζει την οικεία φορολογική παράβαση, ούτε περαίωση της τυχόν κύριας ή συναφούς φορολογικής ή άλλης δίκης, αλλά αρκεί η έκδοση της πράξης καταλογισμού του μη αποδοθέντος φόρου. Τυπικές πλημμέλειες της πιο πάνω πράξης δεν ασκούν επιρροή στην ποινική υπόθεση. Η άσκηση προσφυγής ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου, καθώς και η διαδικασία γενικά της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, σύμφωνα με τις ισχύουσες σχετικές φορολογικές διατάξεις δεν αποτελούν λόγο αναστολής της ποινικής δίωξης.

9. Η διοικητική επίλυση της διαφοράς, σύμφωνα με τις σχετικές φορολογικές διατάξεις, δεν ασκεί επίδραση στην ποινική υπόθεση του άρθρου αυτού.

Σε περίπτωση που ο υπόχρεος καταβάλει το οφειλόμενο ποσό μέχρι την ημέρα της δίκης, μπορεί να επιβληθεί μόνο χρηματική ποινή.

**10.** Η παραγραφή των αδικημάτων του παρόντος άρθρου αρχίζει από το τέλος του έτους κατά το οποίο τελέστηκαν.

**11.** Επί επιχειρήσεων που λειτουργούν για πρώτη φορά, η εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου αρχίζει έξι (6) μήνες από τη χρονολογία υποβολής από την επιχείρηση αυτήν προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ. της δήλωσης έναρξης ασκήσεως επιτηδεύματος.

**12.** Η καταδίκη για το αδίκημα της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού επιφέρει αυτοδικαίως κατά του καταδικασθέντος φυσικού προσώπου και του υπόχρεου νομικού προσώπου:

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

β) Την απώλεια του δικαιώματος λήξης πιστοποιητικού φορολογικής ενημερότητας για χρονικό διάστημα ενός έτους.

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

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

**13.** Απόσπασμα της απόφασης του δικαστηρίου παραδίδεται εντός πέντε (5) ημερών από της εκδόσεώς της, από το γραμματέα της έδρας του δικαστηρίου στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., η οποία επιμελείται αμέσως για την κοινοποίησή της στις αρμόδιες αρχές προς εφαρμογή των κυρώσεων της προηγούμενης παραγράφου.

**14.** Τα αδικήματα της παραγράφου 1 θεωρούνται πάντοτε αυτόφωρα.

## **Συναφείς διατάξεις άρθρου 45 Ν.2065/1992**

### **Ν.2166, άρθρο 21 παρ.14**

Με τις ποινές τις προβλεπόμενες από την παράγραφο Ι του άρθρου 45 του Ν.2065/1992 τιμωρούνται οι αρμόδιοι διευθυντές και οι προϊστάμενοι υπηρεσιών και τμημάτων Δημοσίων Επιχειρήσεων και Οργανισμών και γενικώς επιχειρήσεων στις οποίες συμμετέχει το Δημόσιο, οι οποίοι, ως υπεύθυνοι, παρέλειψαν να εφαρμόσουν διατάξεις του Π.Δ.186/1992.

### **Άρθρο 47**

#### **Γνωστοποίηση φορολογικών παραβάσεων που διαπιστώνονται από δημόσιες υπηρεσίες και άλλα πρόσωπα**

1. Ορκωτοί ελεγκτές ή άλλα ελεγκτικά όργανα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 75 του Ν.1969/1991, που ενεργούν, με βάση τις αρχές και τους κανόνες ελεγκτικής του κανονισμού του σώματος αυτών, έλεγχο στις ανώνυμες εταιρείες, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Ν. 2191/1920, όπως ισχύει κάθε φορά, ή άλλους νόμους, υποχρεούνται να αναγράφουν τις οποιεσδήποτε παραβάσεις των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας που διαπιστώνουν κατά τον έλεγχο στο οικείο πιστοποιητικό ελέγχου, το οποίο πρέπει να κοινοποιούν στη Διεύθυνση Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών. Κάθε παράλειψη των πιο πάνω προσώπων διώκεται και τιμωρείται σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις.

2. Οι διατάξεις του άρθρου 17 του Ν.1563/1985 καταργούνται.

3. Τα αγορανομικά και αστυνομικά όργανα, κατά τη διενέργεια ελέγχου των επιχειρήσεων στα πλαίσια των υπηρεσιακών καθηκόντων, καθώς και υπάλληλοι του Υπουργείου Εμπορίου κατά τη διενέργεια

κοστολογικών ερευνών, επιτρέπεται να λαμβάνουν γνώση των στοιχείων, που προβλέπονται από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Εφόσον κατά τους ελέγχους αυτούς, διαπιστώνονται παραβάσεις μη έκδοσης στοιχείων ή χρήσης πλαστών, παραποιημένων ή ανακριβών στοιχείων ή στοιχείων με εμφανείς υποτιμολογήσεις ή ανευρίσκονται αποθέματα που δεν καλύπτονται από φορολογικά στοιχεία, τα όργανα αυτά υποχρεούνται να γνωστοποιούν τις παραβάσεις στη Διεύθυνση Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών. Η μη γνωστοποίηση των παραβάσεων αποτελεί βαρύτατο πειθαρχικό παράπτωμα.

### **Άρθρο 48**

#### **Αναστολή λειτουργίας καταστημάτων επιτηδευματιών**

1. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών δύναται να διατάσσεται μέχρι ένα μήνα η παύση λειτουργίας καταστήματος, γραφείου, εργοστασίου ή εργαστηρίου επιτηδευματιών, σε βάρος των οποίων διαπιστώνεται μια από τις παρακάτω φορολογικές παραβάσεις:

α) Έκδοση πλαστών ή εικονικών τιμολογίων.

β) Τήρηση ανεπίσημων βιβλίων και στοιχείων.

γ) Μη έκδοση του φορολογικού στοιχείου, για την πώληση ή διακίνηση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών.

δ) Η χωρίς άδεια της αρμόδιας φορολογικής αρχής άσκηση επαγγέλματος ή άσκηση επαγγέλματος σε διεύθυνση που δε δηλώθηκε ή σε διαφορετική από αυτή που δηλώθηκε.

2. Η ανωτέρω απόφαση του Υπουργού Οικονομικών εκδίδεται μετά από σύμφωνη γνώμη επιτροπής που αποτελείται από:

α) Έναν πρόεδρο εφετών διοικητικών δικαστηρίων, ως πρόεδρο.

β) Έναν εφέτη διοικητικών δικαστηρίων.

γ) Το Γενικό Διευθυντή Φορολογίας και Δημόσιας Περιουσίας του Υπουργείου Οικονομικών, με αναπληρωτή τον προϊστάμενο της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος του ίδιου Υπουργείου.

δ) Το Γενικό Διευθυντή Επιθεώρησης και Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών, με αναπληρωτή τον προϊστάμενο της Διεύθυνσης Ελέγχων του ίδιου Υπουργείου.

ε) Έναν ορκωτό ελεγκτή, που ορίζεται με τον αναπληρωτή του από τον Υπουργό Οικονομικών.

Τα με στοιχεία α' και β' μέλη διορίζονται με τους αναπληρωτές τους, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις. Στην επιτροπή μετέχει ως εισηγητής, χωρίς δικαίωμα ψήφου, ο προϊστάμενος της Διεύθυνσης Βιβλίων και Στοιχείων του Υπουργείου Οικονομικών ή ο νόμιμος αναπληρωτής του.

Χρέη γραμματέα εκτελεί υπάλληλος της Διεύθυνσης Βιβλίων και Στοιχείων του Υπουργείου Οικονομικών. Η επιτροπή συνεδριάζει εφόσον μετέχει ο πρόεδρος ή ο αναπληρωτής του και τουλάχιστο δύο μέλη. Η γνωμοδότηση της επιτροπής αυτής εκδίδεται μετά προηγούμενη κλήση, από τη Διεύθυνση Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών, του παραβάτη προς διατύπωση των απόψεών του επί των παραβάσεων που διαπιστώθηκαν σε βάρος του. Η κλήση επιδίδεται από επιμελητή οποιασδήποτε υπηρεσίας του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Όταν ο παραβάτης είναι επιτηδευματίας, η απόφαση του Υπουργού Οικονομικών αποστέλλεται στην αρμόδια αστυνομική αρχή, η οποία υποχρεούται μέσα σε πέντε (5) ημέρες να την εκτελέσει και να αναφέρει σχετικά στη Διεύθυνση Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών.

Η απόφαση αυτή κοινοποιείται στην αρμόδια φορολογική αρχή και στο φορολογούμενο. Ένδικα μέσα κατά της απόφασης αυτής δεν αναστέλλουν την εκτέλεσή της.



4. Η φορολογική αρχή που θα διαπιστώσει την παράβαση υποχρεούται, μέσα σε δέκα ημέρες, να υποβάλλει στη Διεύθυνση Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών εμπειριστατωμένη έκθεση ελέγχου. Οι αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών εκδίδονται χωρίς να απαιτείται οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής.

5. Η ανωτέρω διοικητική κύρωση επιβάλλεται ανεξάρτητα από τις άλλες κυρώσεις, που προβλέπονται από τις κείμενες διατάξεις.

6. Ο τρόπος και η διαδικασία, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων αυτού του άρθρου καθορίζονται με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Οικονομικών και Δημόσιας Τάξης.

7. Η αναστολή της άσκησης του επαγγέλματος ή της λειτουργίας του καταστήματος δεν ασκεί ουδεμία επίδραση στις ενοχικές σχέσεις του επιτηδευματία μετά των μετ' αυτού, με σύμβαση παροχής εξαρτημένης εργασίας, συνδεόμενων μισθωτών, που διέπονται από τις κείμενες διατάξεις.

**Τρόπος και διαδικασία εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 48  
του Ν.2065/1992 για την αναστολή λειτουργίας  
καταστημάτων επιτηδευματιών**

**ΟΙ ΥΠΟΥΡΓΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΤΑΞΗΣ**

Έχοντας υπόψη:

α. Τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 48 του Ν.2065/92.

β. Την ανάγκη καθορισμού του τρόπου και της διαδικασίας εφαρμογής των διατάξεων του ανωτέρω άρθρου 48 του Ν.2065/92 για την αναστολή λειτουργίας καταστημάτων επιτηδευματιών.

γ. Την αριθμ. Α.Π.Υ. 1847/1078399/1182/7.8.92 κοινή απόφαση του Πρωθυπουργού και του Υπουργού Οικονομικών «Ανάθεση αρμοδιοτήτων Υπουργού Οικονομικών στους Υφυπουργούς Οικονομικών».

#### Αποφάσισαν

1. Η απόφαση του Υπουργού Οικονομικών για την αναστολή λειτουργίας καταστημάτων επιτηδευματιών, που εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του νόμου 2065/1992, κοινοποιείται με αποδεικτικό από επιμελητή στην Αστυνομική Αρχή του τόπου που λειτουργεί το κατάστημα.

2. Η αστυνομική αρχή υποχρεούται, μέσα σε πέντε (5) ημέρες, να προβεί στο κλείσιμο του καταστήματος για το χρονικό διάστημα που ορίζεται στην ανωτέρω απόφαση. Η σφράγιση του καταστήματος ενεργείται από αστυνομικό υπάλληλο που ορίζεται από τον Διοικητή της οικείας αστυνομικής αρχής ο οποίος συμπράττει πάντοτε με υπάλληλο της αρμόδιας υπηρεσίας του Υπουργείου Οικονομικών που ορίζεται από τον Προϊστάμενο αυτής. Η κατά τα ανωτέρω σφράγιση γίνεται με δύο κλειδαριές ασφαλείας στην κεντρική πόρτα εισόδου, και τα κλειδιά της μίας θα βρίσκονται στην κατοχή της αστυνομικής αρχής και της άλλης του επιτηδευματία.

3. Στην είσοδο του καταστήματος, τοποθετείται ταινία με τον τίτλο της αρμόδιας υπηρεσίας του Υπουργείου Οικονομικών και την ένδειξη «σφραγίστηκε μέχρι (ημερομηνία) βάσει της αριθ. .... απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, για φοροδιαφυγή».

Για την υλοποίηση των παραπάνω, η αρμόδια αστυνομική αρχή συνεννοείται με την οικεία υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.) προκειμένου να καθορισθεί ο ακριβής χρόνος - μέσα στο πενθήμερο - που θα πραγματοποιηθεί η σφράγιση του καταστήματος.

4. Μετά το πέρας της διαδικασίας σφράγισης συντάσσεται πρακτικό το οποίο υπογράφεται από τους συμπράξαντες υπαλλήλους και τον επιτηδευματία εφόσον παρευρίσκεται. Σε περίπτωση που αυτός απουσιάζει ή αρνείται να υπογράψει, σημειώνεται τούτο στο πρακτικό και θυροκολλείται αντίγραφο αυτού στην είσοδο του καταστήματος.

Το πρακτικό φυλάσσεται στην οικεία αστυνομική αρχή και αντίγραφο αυτού αποστέλλεται στην οικεία Δ.Ο.Υ. ή παραδίδεται στον εντεταλμένο για την σφράγιση υπάλληλό της.

5. Η αποσφράγιση του καταστήματος γίνεται από υπαλλήλους των ανωτέρω υπηρεσιών παρουσία του επιτηδευματία ή αντιπροσώπου αυτού και συντάσσεται σχετική έκθεση η οποία τηρείται στην οικεία αστυνομική αρχή, αντίγραφο της οποίας αποστέλλεται στην οικεία Δ.Ο.Υ. ή παραδίδεται στον εντεταλμένο αυτής υπάλληλο που ορίσθηκε για την αποσφράγιση.

6. Όλα τα υλικά σφραγίσεως του καταστήματος (κλειδαριές ασφαλείας, κλειδιά - ταινίες κ.λ.π.) διατίθενται από την οικεία Υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών, ο υπάλληλος της οποίας τα παραλαμβάνει κατά την αποσφράγιση.

7. Από τις διατάξεις της απόφασης αυτής δεν προκαλείται δαπάνη σε βάρος του κρατικού προϋπολογισμού.

#### **Άρθρο 49**

#### **Προσυπογραφή δηλώσεων φόρου εισοδήματος και παρακρατούμενων φόρων από το λογιστή**

1. Οι δηλώσεις φόρου εισοδήματος και απόδοση παρακρατούμενων φόρων οποιουδήποτε επιτηδευματία φυσικού ή νομικού προσώπου υπογράφονται υποχρεωτικά και από τον προϊστάμενο του λογιστηρίου ή από τον υπεύθυνο λογιστή που τηρεί τα βιβλία αυτού ή, αν δεν

απασχολείται λογιστής, από το πρόσωπο που συμπράττει στη σύνταξη των δηλώσεων, οι οποίοι βεβαιώνουν ότι τα στοιχεία που αναγράφονται στη δήλωση συμφωνούν με τα δεδομένα των βιβλίων και ότι το εισόδημα, που δηλώνεται, έχει προσδιορισθεί, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

2. Κάτω από την υπογραφή του προσώπου που υπργράφει τις δηλώσεις, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην προηγούμενη παράγραφο, αναγράφεται το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση αυτού και ο αριθμός της ταυτότητάς του.

3. Ο προϊστάμενος του λογιστηρίου του επιτηδευματία ή άλλο πρόσωπο, που υπογράφει την παραπάνω δήλωση, έχει όλες τις ευθύνες, που προβλέπονται από τον Ν.1599/1986. Η παράλειψη της υπογραφής του λογιστή πρέπει να αιτιολογείται από τον φορολογούμενο με δήλωση του Ν.1599/1986.

4. Στην περίπτωση που η επιχείρηση απασχολεί λογιστή και η δήλωση φόρου εισοδήματος δεν υπογράφεται από αυτόν, οι αποδοχές αυτού δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης και επιβάλλεται πρόστιμο σε βάρος του λογιστή μέχρι το ένα τέταρτο (1/4) των ετήσιων αποδοχών του.

## **Άρθρο 50**

### **Κίνητρα ειλικρίνειας**

1. Στην περίπτωση που καταγγελθεί από επιτηδευματία ή άλλο φορολογούμενο και αποδειχθεί με συμμετοχή της αστυνομικής ή άλλης αρχής δωροδοκία, τελούμενη από υπάλληλο φορολογικής αρχής κατά την άσκηση των καθηκόντων του γενικώς ή του φορολογικού ελέγχου ειδικότερα, ο επιτηδευματίας ή άλλος φορολογούμενος, από τον οποίο ζητήθηκε η δωροδοκία απαλλάσσεται των προστίμων, προσαυξήσεων

και ποινικών κυρώσεων για τις παραβάσεις εκείνες που εσκοπείτο η συγκάλυψη.

2. Στην περίπτωση της προηγούμενης παραγράφου ο έλεγχος στην επιχείρηση του καταγγέλοντος φορολογούμενου συνεχίζεται υποχρεωτικά σε όλες τις ανέλεγκτες χρήσεις και για πέντε ακόμη έτη από υπαλλήλους άλλης Δ.Ο.Υ., που ορίζονται με απόφαση του προϊσταμένου της οικείας επιθεώρησης Δ.Ο.Υ., ο οποίος και προϊσταται του ελέγχου.

## Άρθρο 54

### Ποινικές κυρώσεις για άλλες πράξεις φοροδιαφυγής

1. Οποιος κατακρατεί, καταστρέφει, πλαστογραφεί οποιοδήποτε βιβλίο, έγγραφο ή στοιχείο ή συντάσσει ψευδή δήλωση ή αποδέχεται ή υπογράφει ψευδή βεβαίωση ή πιστοποιητικό σε σχέση με την περιουσιακή ή οικονομική γενικά κατάσταση του φορολογουμένου ή άλλου προσώπου υπόχρεου σε καταβολή φόρου, τιμωρείται με φυλάκιση μέχρι δύο έτη και χρηματική ποινή από ένα εκατομμύριο (1.000.000) δραχμές μέχρι τρία εκατομμύρια (3.000.000) δραχμές, εκτός εάν οι πράξεις αυτές τιμωρούνται βαρύτερα με άλλες διατάξεις.

2. Οποιος αποπειράται με εξαγορά ή με βίαια μέσα ή με απειλές να δυσχεράνει ή να παρεμποδίσει ή να εκφοβίσει φοροτεχνικό υπάλληλο να ενεργήσει έλεγχο για την εφαρμογή των φορολογικών νόμων τιμωρείται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 167, 235 και 236 του Ποινικού Κώδικα. Στις περιπτώσεις αυτές το δικαστήριο επιβάλλει και χρηματική ποινή από ένα εκατομμύριο (1.000.000) δραχμές μέχρι πέντε εκατομμύρια (5.000.000) δραχμές, εκτός εάν οι πράξεις αυτές τιμωρούνται βαρύτερα με άλλες διατάξεις.

3. Μετατροπή ή αναστολή της επιβαλλόμενης ποινής για τα αδικήματα των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου δεν επιτρέπεται. Η άσκηση εφέσεως δεν έχει ανασταλτικό αποτέλεσμα.

4. Οποιοδήποτε πρόσωπο συντάσσει ή υπογράφει οποιαδήποτε φορολογική δήλωση, με την οποία αποκρύπτει περιουσιακό στοιχείο ή εισόδημα, έχει για την περίπτωση ψευδούς δηλώσεως όλες τις συνέπειες, που προβλέπονται από τις διατάξεις του Ν.1599/1986, εφόσον η διαφορά οφειλόμενου φόρου υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) δραχμές.

5. Στο άρθρο 41 του Ν.1884/1990 προστίθεται παράγραφος 7 ως εξής:

«7. Τα ποινικά αδικήματα, που προβλέπονται από το άρθρο αυτό, διώκονται αυτεπαγγέλτως, αδιαφόρως αν τελέστηκαν από δόλο ή αμέλεια».

### **Άρθρο 58**

#### **Συνυπευθυνότητα ιδιωτών και επιβολή κυρώσεων για αγορά ειδών ή αποδοχή υπηρεσιών χωρίς φορολογικά στοιχεία**

1. Οποιος δεν απαιτεί ή δεν αποδέχεται το στοιχείο του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στις περιπτώσεις αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών, τιμωρείται για κάθε παράβαση με πρόστιμο μέχρι εκατό χιλιάδων (100.000) δραχμών.

2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται ο τρόπος επιβολής του προστίμου, η διαδικασία βεβαίωσης και είσπραξης αυτού, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού.

**Τρόπος επιβολής και διαδικασία είσπραξης Διοικητικών προστίμων,  
στους παραβάτες των διατάξεων του άρθρου 58 του Ν.2065/1992**

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**

**Αποφασίζει**

Καθορίζουμε ως εξής τις λεπτομέρειες εφαρμογής των παραπάνω διατάξεων, ως προς τον τρόπο επιβολής του προστίμου, τη διαδικασία βεβαίωσης και είσπραξης αυτού, καθώς και τον τρόπο διαπιστώσεως των παραβάσεων:

1. Οποιος δεν απαιτεί ή δεν αποδέχεται το στοιχείο που προβλέπει ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων στις περιπτώσεις αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών, υπόκειται για κάθε παράβασή του, σε (βάρος των παραβατών για κάθε παράβαση) πρόστιμο μέχρι εκατό (100.000) χιλιάδες δραχμές.

2. Η διαπίστωση των παραβάσεων αυτών θα γίνεται από ειδικά συνεργεία φοροτεχνικών υπαλλήλων.

3. Στα συνεργεία αυτά δύναται να μετέχουν και Αστυνομικά όργανα μετά από αίτημα της φορολογικής αρχής και έγκριση της Αστυνομικής Αρχής.

4. Για κάθε παράβαση που θα διαπιστώνεται επιβάλλεται, σε βάρος του παραβάτη ιδιώτη, πρόστιμο από 5.000 μέχρι 100.000 ανάλογα με την αξία των αγαθών ή την αποδοχή των υπηρεσιών και ταυτόχρονα θα καταλογίζεται παράβαση και στον επιτηδευματία. Διευκρινίζεται ότι το πρόστιμο δεν δύναται να είναι ανώτερο του 50% της αξίας του αγαθού ή της παροχής υπηρεσιών και πάντως όχι μικρότερο του ποσού των 5.000 δρχ.

5. Ο Προϊστάμενος του συνεργείου που διαπιστώνει την παράβαση εκδίδει επιτόπου την απόφαση επιβολής του προστίμου, η οποία

επιδίδεται στον παραβάτη αμέσως. Ο παραβάτης δύναται σε 20 μέρες, να προσέλθει στην Δ.Ο.Υ. της κατοικίας του για τακτοποίηση της φορολογικής διαφοράς ή δύναται να καταβάλει εντός της αυτής προθεσμίας το επιβαλλόμενο πρόστιμο στο Ταμείο οποιασδήποτε Δ.Ο.Υ.

6. Το πρόστιμο βεβαιώνεται και εισπράττεται από την Δ.Ο.Υ. της περιοχής που κατοικεί ο παραβάτης, εκτός εάν η καταβολή γίνει απ' ευθείας από τον παραβάτη σε οποιαδήποτε Δ.Ο.Υ., η οποία υποχρεούται στο τέλος κάθε μήνα να ενημερώνει την αρμόδια Δ.Ο.Υ. της κατοικίας του παραβάτη.

### **Άρθρο 61**

Χρόνος εκδίκασης πλαστών και εικονικών τιμολογίων που προβλέπει το άρθρο 41 του Ν.1884/1990 και υποθέσεις του άρθρου 45 του παρόντος νόμου καθώς και υποθέσεις δωροδοκίας φοροτεχνικών υπαλλήλων, εκδικάζονται κατά προτεραιότητα εντός οκτώ (8) μηνών από της υποβολής της μηνυτήριας αναφοράς. Οι υποθέσεις αυτές καθώς και του άρθρου 46 του παρόντος νόμου δεν μπορεί να αναβληθούν για δεύτερη φορά.

### **Ν.2214/1994**

#### **Άρθρο 25**

#### **Υποχρέωση παροχής πληροφοριών προ τις φορολογικές αρχές**

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού αίρεται κάθε αμφισβήτηση όσον αφορά την εφαρμογή των διατάξεων της



παραγράφου 1/β του άρθρου 50 του Ν.Δ.3323/1955, με βάση τις οποίες ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., που ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων σ' αυτών δηλώσεων, δικαιούται να ζητεί από τις δημόσιες ή δημοτικές και κοινοτικές αρχές, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τις Τράπεζες κ.λ.π. οποιεσδήποτε πληροφορίες θεωρεί αναγκαίες για την διευκόλυνση του έργου του. Μέχρι σήμερα, κατά την εφαρμογή των διατάξεων αυτών, προβάλλεται το τραπεζικό απόρρητο για τις τραπεζικές καταθέσεις, με το επιχείρημα ότι δεν υφίσταται ρητή ρύθμιση ως προς την άρση του απορρήτου στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου. Αυτό είχε ως αποτέλεσμα να παρεμποδίζεται η ουσιαστική ολοκλήρωση του φορολογικού ελέγχου με τις απαραίτητες και αναγκαίες επαληθεύσεις. Ήδη μετά τη ρητή ρύθμιση του θέματος, με αυθεντική ερμηνεία του νόμου, δεν καταλείπονται περιθώρια για άρνηση παροχής των ζητούμενων, στο πλαίσιο φορολογικού ελέγχου, πληροφοριών σε σχέση με τραπεζικές καταθέσεις. Πράγματι, η εκπλήρωση της υποχρέωσης παροχής των πληροφοριών αυτών δεν εμποδίζεται, όπως ρητά ορίζεται με την παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου, από την επίκληση εκ μέρους οποιουδήποτε του κατά την ισχύουσα νομοθεσία απορρήτου των τραπεζικών καταθέσεων, το οποίο αίρεται ειδικώς για την διευκόλυνση του φορολογικού ελέγχου. Εξάλλου, από τις παραπάνω διατάξεις απαιτείται, για την άρση του απορρήτου, η έκδοση κοινής απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και του αρμόδιου Επιθεωρητή, που θα αφορά - όπως είναι ευνόητο - σε συγκεκριμένη υπόθεση, για την οποία διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος. Η διαφύλαξη του απορρήτου από τη φορολογική αρχή έναντι οποιουδήποτε τρίτου πρέπει να είναι απόλυτη, σύμφωνα με τις ισχύουσες φορολογικές και ποινικές διατάξεις.

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου αναδιατυπώνονται τα υφιστάμενα δικαιώματα των Επιθεωρητών, όσον

αφορά τη διενέργεια ελέγχου και επανελέγχου οποιασδήποτε φορολογικής υπόθεσης και καταργούνται τα δικαιώματα ελέγχου που είχαν παρασχεθεί στους γενικούς διευθυντές Φορολογίας και Δημόσιας Περιουσίας και Επιθεώρησης και Ελέγχων με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 1 του Ν.2120/1993.

Είναι φανερό ότι το παραπάνω δικαίωμα πρέπει να ασκείται για την προστασία των δικαιωμάτων του δημοσίου σε περιπτώσεις που διαπιστώνεται ότι ο αρχικός έλεγχος της υπόθεσης ήταν πλημμελής ή ατελής. Η διενέργεια επανελέγχου πρέπει να αποφασίζεται σε εξαιρετικές περιπτώσεις που επιβάλλεται να γίνει ώστε να αποφεύγεται η ανάσχεση στο έργο των Δ.Ο.Υ. και να μην παρεμποδίζεται η λειτουργία των επιχειρήσεων.

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του ως άνω άρθρου δίνεται η δυνατότητα στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. να ζητήσει την άρση του τραπεζικού απορρήτου για τις περιπτώσεις που προσκομίζεται προσωπική επιταγή με ποσό άνω του ενός εκατομμυρίου (1.000.000) δραχμών, για να εξοφληθούν χρέη προς το Δημόσιο, οπότε και δίνεται πρόβλεψη και δέσμευση του ποσού αυτού υπέρ της Δ.Ο.Υ.

Για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών δόθηκαν αναλυτικές οδηγίες από την αρμόδια Δ/ση Εισπράξεως Δημοσίων Εσόδων με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1142/1.6.1994, στην οποία και παραπέμπουμε για κάθε σχετικό θέμα.

## **Άρθρο 28**

### **Συμπλήρωση μελών Επιτροπής για την αναστολή λειτουργίας καταστημάτων επιτηδευματιών**

Οι διατάξεις του άρθρου αυτού είναι σαφείς και ρυθμίζουν θέματα που αφορούν τη συγκρότηση και λειτουργία της επιτροπής του άρθρου 48 του Ν.2065/92. Ορίστηκαν αναπληρωτές των τακτικών μελών αυτής, δηλαδή των Γενικών Διευθυντών, του Ορκωτού Ελεγκτή και του εισηγητή προϊσταμένου της Δ/σης Βιβλίων και Στοιχείων του Υπουργείου Οικονομικών, ώστε να εξασφαλιστεί η ομαλή λειτουργία της. Με την αριθ. 1064371/3955/2.6.94 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ανασυγκροτήθηκε η επιτροπή αυτή και ορίστηκαν τα μέλη της, σύμφωνα με τις κοινοποιούμενες διατάξεις.

Επισημαίνεται η υποχρέωση όλων των Δ.Ο.Υ. για την τακτική αποστολή στη Διεύθυνση Ελέγχων, των παραβάσεων εκείνων, για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή κυρώσεων, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 48 του Ν.2065/92.

## **Άρθρο 31**

### **Ποινικές κυρώσεις**

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού ποινικοποιείται το αδίκημα της φοροδιαφυγής που διαπράττεται κατά τη μεταφορά (διακίνηση) αγαθών, όταν αυτά δεν συνοδεύονται από τα φορολογικά στοιχεία, που προβλέπεται και ορίζεται η έκδοσή τους από τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ή όταν τα συνοδευτικά αυτά φορολογικά στοιχεία είναι ανακριβή. Η ανακρίβεια μπορεί να αναφέρεται είτε στην

ποσότητα του αγαθού που μεταφέρεται είτε στην αξία αυτού ή και στα δύο, δηλαδή ποσότητα και αξία, με την προϋπόθεση όμως ότι η ανακρίβεια αυτή υπερβαίνει το τριάντα τοις εκατό (30%).

Στις περιπτώσεις διαπίστωσης του παραπάνω αδικήματος ο υπαίτιος, που στην προκειμένη περίπτωση είναι ο μεταφορέας, δηλαδή αυτός που διακινεί τα αγαθά, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης έξι (6) μηνών τουλάχιστον.

Σημειώνουμε ότι, με τις διατάξεις του άρθρου 33 του Ν.1591/86, για τις περιπτώσεις μεταφοράς αγαθών χωρίς συνοδευτικά φορολογικά στοιχεία ή με ανακριβή φορολογικά στοιχεία, επιβάλλονται οι διοικητικές κυρώσεις στον μεταφορέα (αφαίρεση πινακίδων και άδειας κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου και οδηγού) που ορίζονται στις διατάξεις του άρθρου αυτού. Οι διατάξεις αυτές εξακολουθούν να ισχύουν.

Οι παραπάνω ποινικές και διοικητικές κυρώσεις, είναι ανεξάρτητες από τα χρηματικά πρόστιμα που επιβάλλονται με την εφαρμογή άλλων φορολογικών διατάξεων, τόσο στο μεταφορέα όσο και στον υπόχρεο έκδοσης του συνοδευτικού φορολογικού στοιχείου.

**2.** Με τη διαπίστωση διάπραξης του ως άνω αδικήματος της φοροδιαφυγής, δηλαδή της μεταφοράς αγαθών χωρίς να συνοδεύονται με φορολογικά στοιχεία ή τα στοιχεία αυτά είναι ανακριβή σε ποσοστό πάνω από 30% σε σχέση με την ποσότητα ή την αξία των μεταφερομένων αγαθών, τα μεταφερόμενα αγαθά κατάσχονται και θέτονται υπό μεσεγγύηση, που στην προκειμένη περίπτωση μεσεγγυούχος ορίζεται ο μεταφορέας των αγαθών αυτών.

Για την κατάσχεση πρέπει να συνταχθεί αμέσως «ΕΚΘΕΣΗ ΚΑΤΑΣΧΕΣΗΣ», στην οποία περιλαμβάνονται όλα τα απαραίτητα στοιχεία, όπως η υπηρεσία (συνεργείο ή όργανα) που ενεργεί την κατάσχεση, η ακριβής χρονολογία (η ημέρα, η ώρα), η τοποθεσία, το

ονοματεπώνυμο οργάνου και μεταφορέα, τα στοιχεία αυτοκινήτου, η αναλυτική περιγραφή των αγαθών, τα στοιχεία του αποστολέα και του παραλήπτη τους και η συνοπτική περιγραφή της διαπραχθείσας παράβασης διατάξεων του Κ.Β.Σ.

3. Η «ΕΚΘΕΣΗ ΚΑΤΑΣΧΕΣΗΣ» πρέπει να συμπληρώνεται σε όλες τις ενδείξεις της και να υπογράφεται από τα αρμόδια όργανα και τον μεσεγγυούχο (μεταφορέα). Σε περίπτωση άρνησης του μεσεγγυούχου να υπογράψει την έκθεση αυτή να γίνεται σχετική μνεία στη θέση της υπογραφής του. Στη συνέχεια θα συντάσσεται «ΕΚΘΕΣΗ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗΣ ΑΔΙΚΗΜΑΤΟΣ».

Οι εκθέσεις αυτές (κατάσχεσης και διαπίστωσης αδικήματος) και τυχόν άλλα στοιχεία θα αποτελέσουν το φάκελο που θα πρέπει να κατατεθεί στον αρμόδιο εισαγγελέα για τα περαιτέρω, δεδομένου ότι κατά του υπαιτίου εφαρμόζεται η διαδικασία του αυτόφωρου, σύμφωνα με τις κοινοποιούμενες διατάξεις του άρθρου 31.

4. Κρίνεται απαραίτητο να τονισθεί ότι κατά τόπο αρμόδιο για την εκδίκαση του ποινικού αδικήματος του άρθρ. 31 είναι το Μονομελές Πλημμελειοδικείο στην περιφέρεια του οποίου έχει την κατοικία του ο υπαίτιος ή έχει την έδρα της η επιχείρηση, όπως ρητά ορίζεται με την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού.

Κατά συνέπεια, όταν ο τόπος διάπραξης του αδικήματος βρίσκεται μέσα στην περιφέρεια του αρμόδιου ποινικού δικαστηρίου, τότε τα ελεγκτικά όργανα που διαπίστωσαν την παράβαση πρέπει να ζητήσουν αμέσως τη συνδρομή της πλησιέστερης αστυνομικής αρχής, τα όργανα της οποίας θα μεριμνήσουν, για την προσαγωγή του παραβάτη στον αρμόδιο εισαγγελέα. Στον ίδιο εισαγγελέα θα υποβληθούν, από τα ελεγκτικά όργανα που διαπίστωσαν την παράβαση, η μηνυτήρια αναφορά, η έκθεση κατάσχεσης και η έκθεση διαπίστωσης του

αδικήματος, η σύνταξη των οποίων πρέπει να ολοκληρωθεί μέχρι την προσαγωγή του παραβάτη στον εισαγγελέα.

Αν όμως ο τόπος διάπραξης της ποινικά κολάσιμης φορολογικής παράβασης δεν βρίσκεται μέσα στην περιφέρεια του αρμόδιου ποινικού δικαστηρίου, όταν δηλαδή ο τόπος αυτός είναι έξω από την περιφέρεια του Μονομελούς Πλημμελειοδικείου όπου έχει την κατοικία του ο υπαίτιος ή έχει την έδρα της η επιχείρηση, τότε μπορεί να ακολουθείται η πιο πάνω άμεση παραπομπή του παραβάτη να δικαστεί με τη διαδικασία του αυτόφωρου, εφόσον είναι δυνατή η μεταφορά του στο αρμόδιο ποινικό δικαστήριο, χωρίς, λόγω της απόστασης, να διακόπτεται για μεγάλο χρονικό διάστημα ο προληπτικός έλεγχος, που διενεργείται από τα ελεγκτικά όργανα που διαπίστωσαν την παράβαση. Έτσι, όταν δεν είναι δυνατή η άμεση παραπομπή του παραβάτη να δικαστεί με τη διαδικασία του αυτοφώρου (π.χ. αν ο παραβάτης είναι κάτοικος ή έχει την έδρα της η επιχείρηση στο Ηράκλειο της Κρήτης και η διάπραξη - τέλεση του αδικήματος έγινε στην Αθήνα), τότε η έκθεση κατάσχεσης, η έκθεση διαπίστωσης του αδικήματος και η μηνυτήρια αναφορά πρέπει να διαβιβάζονται, το αργότερο εντός της επομένης ημέρας, στον αρμόδιο εισαγγελέα από την υπηρεσία, στην οποία ανήκουν τα ελεγκτικά όργανα που διαπίστωσαν την παράβαση, για τα περαιτέρω.

Τέλος, σε κάθε περίπτωση διαπίστωσης αδικήματος του άρθρου 31, να στέλνεται από την υπηρεσία που έκανε τη διαπίστωση στη Διεύθυνση Ελέγχων, αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης.

## Άρθρο 32

### Ποινικές και διοικητικές κυρώσεις για τη μη απόδοση παρακρατούμενων φόρων, επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του κοινοποιούμενου άρθρου, που ισχύουν από 11 Μαΐου 1994, αντικαταστάθηκαν οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 45 του Ν.2065/1992.

Με τις νέες διατάξεις, όπως και με τις αντικατασταθείσες, προβλέπονται ποινικές κυρώσεις σε βάρος των υπόχρεων που δεν αποδίδουν στο Δημόσιο εμπρόθεσμα ή υποβάλλουν ανακριβή δήλωση, για την απόδοση του Φ.Π.Α. ή άλλων φόρων, τελών ή εισφορών που παρακρατούνται ή εισπράττονται για να αποδοθούν στο Δημόσιο. Συγκεκριμένα, με τις κοινοποιούμενες διατάξεις προβλέπονται ποινικές κυρώσεις σε βάρος των ακόλουθων παραβατών.

α) στο μη υποβάλλοντα τη δήλωση, που προβλέπεται από τις κείμενες φορολογικές διατάξεις, για την απόδοση στο Δημόσιο του Φ.Π.Α. ή άλλων φόρων, τελών και εισφορών που παρακρατούνται ή εισπράττονται με την υποχρέωση να αποδοθούν στο Δημόσιο, μέσα στις προθεσμίες που ορίζουν οι σχετικές διατάξεις, κατά περίπτωση.

β) στον υποβάλλοντα εκπρόθεσμη δήλωση μετά την παρέλευση δέκα πέντε (15) ημερών από τη λήξη της νόμιμης προθεσμίας για την απόδοση του Φ.Π.Α. και λοιπών φόρων, τελών και εισφορών που αναφέρονται στην προηγούμενη περίπτωση.

γ) στον υποβάλλοντα ανακριβή δήλωση, με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων που τηρούνται απ' αυτόν, για την απόδοση του Φ.Π.Α. και των λοιπών φόρων, τελών εισφορών που αναφέρονται στις προηγούμενες περιπτώσεις.

2. Η ποινική δίωξη (η υποβολή μηνυτήριας αναφοράς) ασκείται υποχρεωτικά από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., εφόσον το μη αποδοθέν

ή το εκπροθέσμως αποδιδόμενο ποσό για κάθε φορολογία είναι ανώτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) δραχμών, η δε ποινή που προβλέπεται από τις κοινοποιούμενες διατάξεις κλιμακώνεται ως ακολούθως:

α) φυλάκιση μέχρι τριών (3) μηνών και χρηματική ποινή μέχρι πεντακοσίων χιλιάδων (500.000) δραχμών, όταν το προς απόδοση ποσό για κάθε φορολογία δεν υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) δραχμές,

β) φυλάκιση τουλάχιστον έξι (6) μηνών και χρηματική ποινή από πεντακόσιες χιλιάδες (500.000) δραχμές και άνω, όταν το προς απόδοση ποσό για κάθε φορολογία δεν υπερβαίνει το ένα εκατομμύριο (1.000.000) δραχμές,

γ) φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους και χρηματική ποινή από ένα εκατομμύριο (1.000.000) και άνω, όταν το προς απόδοση ποσό για κάθε φορολογία υπερβαίνει το ένα εκατομμύριο (1.000.000) δραχμές.

Οι πιο πάνω ποινές, κατά περίπτωση, επιβάλλονται εφόσον δεν προβλέπονται βαρύτερες από άλλες διατάξεις.

3. Με τις διατάξεις της νέας παραγράφου 2 του άρθρου 45 του Ν.2065/1992, όπως αυτές τέθηκαν με την παράγραφο 1 του κοινοποιούμενου άρθρου 32, ορίζεται ότι σε περίπτωση διάπραξης των αδικημάτων της παραγράφου 1 καθ' υποτροπή τα κατώτατα όρια των ποινών, που προβλέπονται από την ίδια παράγραφο, διπλασιάζονται. Ακόμη, παρέχεται η δυνατότητα στο ποινικό δικαστήριο με την απόφασή του να διατάσσει την αφαίρεση, από τον παραβάτη φορολογούμενο, της άδειας ασκήσεως του επαγγέλματός του για χρονικό διάστημα ενός (1) μηνός και μέχρι ενός (1) έτους.

Επισημαίνεται ότι στη μηνυτήρια αναφορά του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., που υποβάλλεται για τα πιο πάνω αναφερθέντα αδικήματα φοροδιαφυγής, είναι απαραίτητη η μνεία της καθ' υποτροπή ή όχι



διάπραξής τους, ώστε να γίνεται ορθή επιμέτρηση της ποινής από το αρμόδιο δικαστήριο.

4. Οπως αναφέρεται και πιο πάνω οι κοινοποιούμενες διατάξεις ισχύουν από τη δημοσίευσή τους στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (από 11 Μαΐου 1994). Συνεπώς, από την ημερομηνία αυτή (11.5.1994) και μετά τα αδικήματα φοροδιαφυγής για μη απόδοση παρακρατούμενων φόρων, επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών κρίνονται με τις νέες διατάξεις του κοινοποιούμενου άρθρου 32. Αυτό σημαίνει ότι κρίσιμος χρόνος είναι ο χρόνος διαπίστωσης του αδικήματος της φοροδιαφυγής από τη φορολογική αρχή και όχι ο χρόνος τέλεσής του.

5. Από τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 32, με τις οποίες αντικαταστάθηκαν οι διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 45 του Ν.2065/1992, προκύπτει σαφώς ότι για τη δίωξη του αδικήματος φοροδιαφυγής δεν απαιτείται η οριστικοποίηση της πράξης της φορολογικής αρχής, με την οποία καταλογίζεται η φορολογική παράβαση, ούτε η περαίωση τυχόν φορολογικής δίκης. Αρκεί δηλαδή η έκδοση της πράξης καταλογισμού του μη αποδοθέντος φόρου. Ακόμη και η ύπαρξη πλημμελειών της πράξης καταλογισμού του φόρου που δεν έχει αποδοθεί δεν αναστέλλει την ποινική δίωξη του παραβάτη.

Περαιτέρω διευκρινίζεται, με τις νέες διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 45 του Ν.2065/1992, ότι η άσκηση προσφυγής ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου, καθώς και η διαδικασία γενικά της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, σύμφωνα με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις, δεν αποτελούν λόγο αναστολής της ποινικής δίωξης. Αυτό σημαίνει ότι, εφόσον διαπραχθεί και διαπιστωθεί ένα από τα αδικήματα της μη υποβολής ή ανακριβούς ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης για ποσό πάνω από 10.000 θα ασκηθεί η ποινική δίωξη, ανεξάρτητα αν καταβλήθηκε ο φόρος ή έγινε διοικητική επίλυση της διαφοράς. Με άλλα λόγια η υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης και η

καταβολή του φόρου ή η διοικητική επίλυση της διαφοράς δεν έχει σημασία και δεν ασκεί επίδραση στην υποχρέωση άσκησης ποινικής δίωξης και η υπόθεση θα κριθεί από την αρμόδια δικαστική αρχή.

6. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του κοινοποιούμενου άρθρου 32, με τις οποίες αντικαταστάθηκε το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 9 του άρθρου 45 του Ν.2065/1992, ορίζεται ότι «σε περίπτωση που ο υπόχρεος καταβάλλει το οφειλόμενο ποσό μέχρι την ημέρα της δίκης, μπορεί να επιβληθεί μόνο χρηματική ποινή». Και η εφαρμογή της διάταξης αυτής θα γίνει ύστερα από σχετική απόφαση του αρμόδιου δικαστηρίου. Αυτό σημαίνει ότι οι υποθέσεις που εμπίπτουν στις παραπάνω ποινικές διατάξεις πρέπει να αποστέλλονται στα αρμόδια δικαστήρια με την υποβολή σχετικής μηνυτήριας αναφοράς όπως αναφέρεται πιο πάνω στην ανάλυση των σχετικών διατάξεων, και το δικαστήριο θα κρίνει και θα αποφασίσει για την ποινή. Είναι αυτονόητο ότι το δικαστήριο μπορεί να επιβάλλει μόνο χρηματική ποινή και στην περίπτωση απόδοσης (καταβολής) του φόρου με την υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης, δηλαδή που υποβλήθηκε μετά 15 ημέρες από τη λήξη της νόμιμης προθεσμίας.

7. Τέλος, με την παράγραφο 4 του άρθρου 32, με την οποία προστέθηκε νέα παράγραφος 14 στο άρθρο 45 του Ν.2065/1992, ορίζεται ότι τα αδικήματα της παραγράφου 1 θεωρούνται πάντοτε αυτόφωρα.

Στην πράξη τα αδικήματα αυτά αντιμετωπίζονται με την υποβολή μηνυτήριας αναφοράς στον εισαγγελέα προκειμένου να κινηθεί η διαδικασία της αυτόφωρης εκδίκασης του διαπραχθέντος αδικήματος. Για το λόγο αυτό η μηνυτήρια αναφορά υποβάλλεται αμέσως μετά την υποβολή και παραλαβή της εκπρόθεσμης δήλωσης, για την οποία παρήλθε το 15ήμερο από τη λήξη της νόμιμης προθεσμίας υποβολής της, ή αμέσως μετά τη διαπίστωση από οποιοδήποτε φορολογικό έλεγχο (προσωρινό, τακτικό, προληπτικό) της μη υποβολής ή της υποβολής

ανακριβούς δήλωσης απόδοσης φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών φόρων, τελών και εισφορών που παρακρατούνται ή προεισπράττονται για να αποδοθούν στο Δημόσιο. Επαναλαμβάνεται ότι για την υποβολή της μηνυτήριας αναφοράς δεν απαιτείται η κατά οποιοδήποτε τρόπο οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής.

Επισημαίνεται ότι η μηνυτήρια αναφορά συνοδεύεται πάντοτε από σχετική έκθεση διαπίστωσης του αδικήματος, για το οποίο ζητείται η δίωξη του παραβάτη. Για το λόγο αυτό πρέπει απαραίτητα στην έκθεση ελέγχου να αναγράφεται και η ακριβής χρονολογία και η ώρα διαπίστωσης της παράβασης, στοιχεία αναγκαία για τη διαδικασία του αυτόφωρου.

### **Άρθρο 33**

#### **Διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου σε περίπτωση φοροδιαφυγής**

1. Προκειμένου να διασφαλιστούν τα συμφέροντα του Δημοσίου, στις περιπτώσεις αποκάλυψης φοροδιαφυγής μεγάλης έκτασης, λαμβάνονται ορισμένα μέτρα που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 44 του Ν.2065/1992, εφαρμογή των οποίων έχει γίνει σε αρκετές περιπτώσεις μέχρι τώρα και συνεπώς παρέλκει περαιτέρω επεξήγηση. Κρίνεται όμως σκόπιμη η υπενθύμισή τους και η σπουδαιότητα που έχουν, καθώς και οι σοβαρότατες συνέπειες και επιπτώσεις τους. Επίσης, πρέπει να επισημανθεί και πάλι η χρονική διάρκεια που έχουν οι συνέπειες και απαγορεύσεις που προβλέπονται και επιβάλλονται από τις διατάξεις αυτές. Η διάρκεια αυτή είναι έξι (6) μήνες, που αρχίζει από τη φορολογία αποκάλυψης και γνωστοποίησης της ύπαρξης φοροδιαφυγής. Η ύπαρξη της χρονικής αυτής περιόδου, των έξι μηνών, δημιουργεί την υποχρέωση στην αρμόδια φορολογική αρχή, μέσα στην

περίοδο αυτή, όπως ρητά αναφέρεται στον νόμο, να ολοκληρώσει τον έλεγχο των υποθέσεων αυτών και να εκδώσει και κοινοποιήσει τις φορολογικές πράξεις που προβλέπονται από τις κείμενες φορολογικές διατάξεις.

2. Με τις κοινοποιούμενες διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 33 ορίζεται ότι «αν μέσα στην προθεσμία των έξι μηνών δεν έχουν εκδοθεί τα φύλλα ελέγχου ή οι πράξεις, οι συνέπειες και απαγορεύσεις που καθορίζονται με το άρθρο αυτό (44), αίρονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ... Συνεπώς, από 11.5.1994, που ισχύουν οι διατάξεις του παραπάνω άρθρου 33, τα προβλεπόμενα απαγορευτικά μέτρα αίρονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

Όμως, για την έκδοση της απόφασης αυτής διερευνάται η υπόθεση για να διαπιστωθεί σε τι οφείλεται η μη περαίωσή της μέσα στην οριζόμενη προθεσμία των έξι μηνών. Και αν οφείλεται σε υπαιτιότητα της φορολογικής αρχής ασκείται πειθαρχική δίωξη σε βάρος του φορολογικού οργάνου, στο οποίο έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος. Η πειθαρχική δίωξη ασκείται με επιφύλαξη των περί παραβάσεως καθήκοντος διατάξεων του Ποινικού Κώδικα.

Κατ' ακολουθία, για να μην υπάρξει ανάγκη προσφυγής στην εφαρμογή των δυσάρεστων μέτρων, πρέπει να καταβάλλεται κάθε δυνατή προσπάθεια ολοκλήρωσης του φορολογικού ελέγχου μέσα στην οριζόμενη από το νόμο προθεσμία των έξι μηνών. Αντίθετα, σε περίπτωση που διαπιστωθεί ότι η μη ολοκλήρωση του ελέγχου και περαίωση της υπόθεσης οφείλεται σε υπαιτιότητα του φορολογούμενου, με την πρόκληση δυσχερειών που δεν επιτρέπουν την ολοκλήρωση του ελέγχου, τότε οι συνέπειες και απαγορεύσεις που ορίζονται στο νόμο ΔΕΝ ΑΙΡΟΝΤΑΙ και διατηρούνται μέχρι την περαίωση του φορολογικού ελέγχου και έκδοση και κοινοποίηση της σχετικής φορολογικής πράξης. Το θέμα της ύπαρξης υπαιτιότητας είναι

πραγματικό και με την έννοια αυτή ερευνάται από τον αρμόδιο Επιθεωρητή για τη διαπίστωση του υπαιτίου σε βάρος του οποίου θα καταλογίζονται οι ευθύνες και συνέπειες που αναφέρονται στις κοινοποιούμενες διατάξεις.

## **Νόμος 2386/1996**

### **Άρθρο 8**

#### **Φορολογικός έλεγχος και αδικήματα φοροδιαφυγής**

1. Στην παράγραφο 1 του άρθρου 57 του Ν.2065/1992 προστίθεται τρίτο εδάφιο, που έχει ως εξής:

«Σε περίπτωση μη ολοκλήρωσης Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, Φορολογίας Κεφαλαίου και λοιπών φορολογιών που έχει διαταχθεί από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ή της ΥΠΕΔΑ, συνέπεια θανάτου, συνταξιοδότησης ή θέσεως σε αργία υπαλλήλου που συμμετείχε στον αρξάμενο έλεγχο, η διαδικασία ολοκλήρωσης αυτού δύναται να ανατεθεί σε άλλο υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ή της ΥΠΕΔΑ, κατά περίπτωση, με απόφαση του προϊσταμένου των υπηρεσιών αυτών.»

2. Στην παράγραφο 16 του άρθρου 8 του Ν.1882/1990 προστίθεται δεύτερο εδάφιο που έχει ως εξής:

«Κατ' εξαίρεση, δεν θεωρούνται τα συμφωνητικά του προηγούμενου εδαφίου που καταρτίζονται από επιτηδευματίες ή τρίτους με το Δημόσιο, τις τράπεζες, τους οργανισμούς, τις επιχειρήσεις του ευρύτερου δημόσιου τομέα, τους δήμους και τις κοινότητες, τις ασφαλιστικές επιχειρήσεις που εκδίδουν κάρτες συναλλαγών.»

3. Η ισχύς της προηγούμενης παραγράφου αρχίζει από 23 Μαρτίου 1990.

4. Το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 31 του Ν.1591/1986 αντικαθίσταται ως εξής:

«Ο δράστης των ποινικών αδικημάτων που προβλέπονται στις περιπτώσεις ζ' και η' της προηγούμενης παραγράφου τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον ενός (1) έτους και με χρηματική ποινή όχι κατώτερη των πέντε (5) και μέχρι πενήντα (50) εκατομμυρίων δραχμών.»

5. Στο άρθρο 33 του Ν.1591/1986 προστίθεται παράγραφος 7 και οι μέχρι τώρα παράγραφοι 7 και 8 αριθμούνται σε 8 και 9 αντίστοιχα, ως εξής:

«7. Η καταδίκη για τα αδικήματα των περιπτώσεων ζ' και η' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου του νόμου αυτού, επιφέρει κατά του καταδικασθέντος φυσικού προσώπου, καθώς και του νομικού προσώπου ή της κοινοπραξίας στο οποίο μετέχει φυσικό ή νομικό πρόσωπο που έχει καταδικαστεί για τα αδικήματα αυτά, τις κυρώσεις που ορίζονται από την παράγραφο 12 του άρθρου 95 του Ν.2238/1994. Για την εφαρμογή των κυρώσεων αυτών ακολουθείται η διαδικασία που ορίζεται από την παράγραφο 13 του ίδιου άρθρου και νόμου.»

6. Το τρίτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Ν.2214/1994 καταργείται, η παράγραφος 2 του ίδιου άρθρου και νόμου, όπως αυτή αντικαταστάθηκε με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 16 του Ν.2298/1995, αντικαθίσταται και προστίθεται παράγραφος 3, ως εξής:

«2. Αρμόδιο δικαστήριο για την εκδίκαση των αδικημάτων φοροδιαφυγής της προηγούμενης παραγράφου 1 είναι το Πλημμελειοδικείο στην περιφέρεια του οποίου διαπιστώθηκε η τελεσθείσα πράξη φοροδιαφυγής.

Τ. Ε. Ι. ΠΑΤΡΑΣ  
ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ

3. Επίσης, αδίκημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος δεν επιδεικνύει στο φορολογικό έλεγχο, το σύνολο ή μέρος των τηρούμενων στοιχείων που προβλέπονται από το Π.Δ.186/1992, καθώς και όποιος επικαλείται την απώλεια ή προβαίνει στην καταστροφή όλων ή μερικών από τα πιο πάνω βιβλία και στοιχεία, ενώ έχει υποχρέωση από τις οικείες διατάξεις να τα διαφυλάσσει. Αρμόδιο δικαστήριο για την εκδίκαση των αδικημάτων αυτής της παραγράφου είναι το Πλημμελειοδικείο, στην περιφέρεια του οποίου έχει την έδρα της η επιχείρηση του υπαιτίου. Τα αδικήματα αυτά τιμωρούνται με ποινή φυλακίσεως τουλάχιστον τριών (3) μηνών και με χρηματική ποινή από ένα εκατομμύριο (1.000.000) μέχρι δέκα εκατομμύρια (10.000.000) δραχμές.»

7. Το δεύτερο εδάφιο της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 66 του Ν.2238/1994 αντικαθίσταται ως εξής:

«Κατά την αληθή έννοια της διάταξης του προηγούμενου εδαφίου υφίσταται υποχρέωση παροχής των ζητούμενων πληροφοριών από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ή από πρόσωπο που έχει τις ίδιες ελεγκτικές αρμοδιότητες με αυτόν.»

8. Στην περίπτωση β' της παραγράφου 1 του άρθρου 66 του Ν.2238/1994 προστίθενται δυο νέα εδάφια, που έχουν ως εξής:

«Ειδικά για την άρση του απορρήτου σε έλεγχο διενεργούμενο από ειδικό συνεργείο, που συστάθηκε με βάση τις διατάξεις του άρθρου 39 του Ν.1914/1990, απαιτείται απόφαση του προϊσταμένου του ειδικού συνεργείου που διενεργεί το συγκεκριμένο φορολογικό έλεγχο. Επίσης, για την άρση του απορρήτου σε έλεγχο που διενεργείται από την Υπηρεσία Ελέγχου Διακίνησης Αγαθών (ΥΠΕΔΑ) και τα παραρτήματά της, απαιτείται κοινή απόφαση του Προϊσταμένου της ΥΠΕΔΑ ή του παραρτήματός της και του εποπτεύοντος επιθεωρητή».

9. Η περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 91 του Ν.2238/1994 αντικαθίστανται ως εξής:

«α) Έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθώς και λήξη τέτοιων στοιχείων μεγάλης αξίας».

10. Μετά το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 92 του Ν.2238/1994 προστίθενται δυο εδάφια, που έχουν ως εξής:

«Τα μέτρα του προηγούμενου εδαφίου λαμβάνονται και για τον πρόεδρο και διευθύνοντα σύμβουλο της ανώνυμης εταιρείας, καθώς και για το διαχειριστή της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης και των προσωπικών εταιρειών. Τα μέτρα των δυο προηγούμενων εδαφίων καταλαμβάνουν και τους κοινούς λογαριασμούς».

11. Στην παράγραφο 3 του άρθρου 92 του Ν.2238/1994 προστίθεται εδάφιο, που έχει ως εξής:

«Κατ' εξαίρεση των όσων ορίζονται στο προηγούμενο εδάφιο, τα μέτρα αίρονται υποχρεωτικά, σε περίπτωση που ο υπόχρεος φορολογούμενος καταβάλλει ποσό πάνω από ογδόντα τοις εκατό (80%) των οφειλόμενων φόρων, των προς απόδοση στο Δημόσιο ποσών από παρακρατούμενους φόρους, τέλη, εισφορές και των νόμιμων προσαυξήσεων αυτών».

12. Η παράγραφος 1 του άρθρου 95 του Ν.2238/1994 αντικαθίστανται ως εξής:

«1. Οποιος δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμη δήλωση μετά την παρέλευση τριάντα (30) ημερών από τη λήξη της νόμιμης προθεσμίας ή υποβάλλει ανακριβή δήλωση με βάση τα δεδομένα των τηρούμενων από αυτόν βιβλίων και στοιχείων, που προβλέπεται από τις κείμενες διατάξεις για την απόδοση στο Δημόσιο του φόρου προστιθέμενης αξίας ή άλλων φόρων, τελών και εισφορών που παρακρατούνται, επιρρίπτονται ή εισπράττονται για να αποδοθούν στο Δημόσιο, εφόσον το προς απόδοση ποσό για κάθε φορολογία είναι



ανώτερο των εκατό χιλιάδων (100.000) δραχμών τιμωρείται: α) με φυλάκιση μέχρι έξι (6) μηνών και χρηματική ποινή όχι κατώτερη των εκατό χιλιάδων (100.000) δραχμών και μέχρι ενός εκατομμυρίου (1.000.000) δραχμών, εφόσον το προς απόδοση ποσό για κάθε φορολογία δεν υπερβαίνει το ένα εκατομμύριο (1.000.000) δραχμές και β) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους και χρηματική ποινή από ένα εκατομμύριο (1.000.000) δραχμές και άνω, εφόσον το προς απόδοση ποσό για κάθε φορολογούμενο υπερβαίνει το ένα εκατομμύριο (1.000.000) δραχμές, εφόσον ο παραβάτης δεν τιμωρείται βαρύτερα με άλλες διατάξεις».

## **Άρθρο 11**

### **Τροποποιήσεις και συμπληρώσεις του Ν.1642/1986**

Οι διατάξεις του Ν.1642/1986, όπως ισχύουν, τροποποιούνται, συμπληρώνονται ή αντικαθίστανται ως εξής:

## **Άρθρο 47**

### **Παράλειψη υποβολής δήλωσης - Ανακριβής δήλωση - Εκπρόθεσμη δήλωση**

1. Οι υπόχρεοι που δεν υποβάλλουν προσωρινή δήλωση υπόκεινται σε πρόσθετο φόρο, που ορίζεται σε ποσοστό τριακόσια τοις εκατό (300%) του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος, λόγω μη υποβολής της δήλωσης.

2. Οι υπόχρεοι που υποβάλλουν ανακριβή προσωρινή δήλωση υπόκεινται σε πρόσθετο φόρο, που υπολογίζεται σε ποσοστό του φόρου, την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος, λόγω της ανακρίβειας ως ακολούθως:

α) Επί διαφοράς φόρου μέχρι ενός εκατομμυρίου (1.000.000) δραχμών, ο πρόσθετος φόρος ορίζεται σε ποσοστό διακόσια τοις εκατό (200%).

β) Για το πέραν ενός εκατομμυρίου (1.000.000) δραχμών ποσό, ο πρόσθετος φόρος ορίζεται σε ποσοστό τριακόσια τοις εκατό (300%).

3. Οι υπόχρεοι που υποβάλλουν εκπρόθεσμη προσωρινή δήλωση υπόκεινται, για κάθε μήνα εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης, σε πρόσθετο φόρο ορίζεται σε ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου.

4. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων εφαρμόζεται αναλόγως και για τη διαφορά φόρου που οφείλεται με την εκκαθαριστική δήλωση, καθώς και για τις περιπτώσεις των μετατάξεων που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 11 του άρθρου 32 και της παραγράφου 12 του άρθρου 33. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων δεν εφαρμόζονται για ποσά που προκύπτουν από την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 26, εφόσον η εκκαθαριστική δήλωση υποβάλλεται εμπρόθεσμα.

5. Η εκπρόθεσμη υποβολή εκκαθαριστικής δήλωσης, η ανακρίβεια του περιεχόμενου της και η παράλειψη της υποβολής της συνεπάγονται την επιβολή προστίμου δραχμών τριάντα χιλιάδων (30.000), εκατό χιλιάδων (100.000) και εκατό πενήντα χιλιάδων (150.000), αντίστοιχα.

6. Οι πρόσθετοι φόροι και τα πρόστιμα που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου αυτού και του άρθρου 48 επιβάλλονται χωρίς να εξετάζεται η ύπαρξη δόλου ή αμέλειας του υπόχρεου στο φόρο».

## Άρθρο 48

### Άλλα πρόστιμα

1. Στα πρόσωπα που παραβαίνουν τις διατάξεις του παρόντος νόμου επιβάλλεται αυτοτελώς, για κάθε παράβαση, πρόστιμο από είκοσι χιλιάδες (20.000) δραχμές έως τετρακόσιες χιλιάδες (400.000) δραχμές.

Το πρόστιμο της παραγράφου αυτής δεν επιβάλλεται προκειμένου για τις δηλώσεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 31, εφόσον προκύπτει φόρος για καταβολή.

2. Όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι:

α) Ο υποκείμενος στο φόρο διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 και των εκάστοτε υπουργικών αποφάσεων, που ορίζουν τη διαδικασία της επιστροφής αυτής, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και εφόσον σε μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή στη διαχειριστική περίοδο το ποσό του φόρου είναι μεγαλύτερο των εκατό χιλιάδων (100.000) δραχμών, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το πενταπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή του επιστράφηκε. Για το πρόστιμο του προηγούμενου εδαφίου δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 42.

β) Από οποιαδήποτε άλλη μη νόμιμη ενέργεια του υποκείμενου στο φόρο δεν απεδόθη στο Δημόσιο ο φόρος που οφείλεται και εφόσον το ποσό του φόρου αυτού, σε μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή στη διαχειριστική περίοδο, είναι μεγαλύτερο των εκατό χιλιάδων (100.000) δραχμών, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το πενταπλάσιο του φόρου που δεν απέδωσε. Τα πρόστιμα του άρθρου αυτού επιβάλλονται ανεξάρτητα από την υποβολή εκπρόθεσμης αρχικής ή συμπληρωματικής προσωρινής ή εκκαθαριστικής δήλωσης, η οποία

πραγματοποιείται μετά την ημερομηνία έκδοσης της οικείας εντολής ελέγχου».

## Άρθρο 50

### Ποινικές και διοικητικές κυρώσεις

1

1. Η μη υποβολή των δηλώσεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 29 παράγραφος 4 περίπτωση γ' και 31 του νόμου αυτού ή η μη απόδοση του οφειλόμενου φόρου προστιθέμενης αξίας, από πρόσωπα που, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28, είναι υπόχρεα, συνεπάγεται την επιβολή, εις βάρος τους, των ποινικών και διοικητικών κυρώσεων που προβλέπονται κατά ανάλογη εφαρμογή από τις περί φοροδιαφυγής διατάξεις των άρθρων 89 μέχρι και 97 του Ν.2238/1994, όπως αυτές ισχύουν κάθε φορά.

Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται για υποχρεώσεις που γεννώνται από πράξεις, των οποίων η προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης λήγει μετά την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του Ν.2214/1994.

2. Οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου αυτού επιβάλλονται ανεξάρτητα από την επιβολή των πρόσθετων φόρων και προστίμων που προβλέπουν οι διατάξεις του παρόντος νόμου».

## ΚΥΡΩΣΕΙΣ

### Άρθρο 32

#### Πρόστιμα γενικών παραβάσεων

1. Οποιοὺς παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα αυτού, τιμωρείται, για κάθε είδος παράβασης, με πρόστιμο μέχρι τριακόσιες χιλιάδες (300.000) δραχμές, αν πρόκειται για υπόχρεο τήρησης βιβλίων τρίτης κατηγορίας, μέχρι διακόσιες χιλιάδες (200.000) δραχμές, αν πρόκειται για υπόχρεο τήρησης βιβλίων δεύτερης κατηγορίας και μέχρι εκατό χιλιάδες (100.000) δραχμές προκειμένου για τους λοιπούς υπόχρεους.

2. Κατ' εξαίρεση, όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση των στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) δραχμών, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με την αξία της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε. Θεωρείται απόκρυψη της συναλλαγής και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με τη συνολική της αξία και η περίπτωση διακίνησης αγαθών, χωρίς το συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο που προβλέπεται από τον Κώδικα αυτόν.

Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της αξίας της συναλλαγής επιβάλλεται το πρόστιμο που ορίζεται από την προηγούμενη παράγραφο, κατά περίπτωση.

«Ειδικά στις περιπτώσεις που προκύπτει το ύψος της συνολικής αποκρυβείσας αξίας, χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών, ως και η αξία μιας εκάστης ξεχωριστά, επιβάλλεται το πρόστιμο του πρώτου εδαφίου της παραγράφου αυτής».

3. Στις παρακάτω περιπτώσεις τα ανώτατα όρια προστίμων της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού καθορίζονται ως εξής:

α) Σε μη τήρηση βιβλίων της προσήκουσας κατηγορίας, διπλασιάζονται.

β) Σε μη υποβολή στοιχείων του άρθρου 20 ή εκπρόθεσμη υποβολή, μετά την παρέλευση τριών μηνών από την οριζόμενη προθεσμία, καθώς και στις περιπτώσεις παράλειψης καταχώρησης αντισυμβαλλομένων ή ανακριβούς καταχώρησης της αξίας, εφόσον οι παραλείψεις ή ανακρίβειες αυτές, αναφέρονται σε συναλλαγές συνολικής αξίας άνω των πέντε εκατομμυρίων (5.000.000) δραχμών, τριπλασιάζονται.

4. Για κάθε παράβαση των διατάξεων του άρθρου 16 του Κώδικα αυτού, τα πρόστιμα που προβλέπονται από την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού επιβάλλονται τόσο στο μεταφορέα ή το μεταφορικό γραφείο, όσο και στον οδηγό.

5. Σε περίπτωση υποτροπής το ανώτατο όριο του προστίμου μπορεί να ανέλθει μέχρι του τριπλασίου του ανωτάτου ορίου ή της αξίας της συναλλαγής, κατά περίπτωση, όπως αυτά ορίζονται από τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου αυτού.

Υποτροπή, για την εφαρμογή των διατάξεων του προηγούμενου εδαφίου, θεωρείται η επανάληψη πράξης ή παράλειψης της αυτής ακριβώς μορφής, για την οποία τιμωρήθηκε ο υπόχρεος οριστικά προγενέστερα και η οποία έλαβε χώρα εντός της διανυόμενης διαχειριστικών περιόδων.

6. Δεν επιβάλλεται πρόστιμο, όταν εκ παραδρομής εκδοθούν φορολογικά στοιχεία χωρίς την τήρηση ενιαίας αρίθμησης με την προϋπόθεση ότι έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία εμπρόθεσμα και η παράλειψη αυτή δηλωθεί εγγράφως στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. πριν από οποιοδήποτε φορολογικό έλεγχο.

## Άρθρο 33

### Αυτοτελείς παραβάσεις

1. Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις και επιβάλλεται για κάθε παράβαση το πρόστιμο που κατά περίπτωση ορίζεται από τις παραγράφους 1 και 2 του προηγούμενου άρθρου:

α) η παράλειψη έκδοσης κάθε στοιχείου που ορίζεται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού.

β) η έκδοση καθενός αθεώρητου στοιχείου, όταν από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού προβλέπεται η έκδοση θεωρημένου.

Κατ' εξαίρεση, δεν επιβάλλεται πρόστιμο για αθεώρητα στοιχεία που εκδόθηκαν, εφόσον: βα) έχουν εκδοθεί από παραδρομή και έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία εμπρόθεσμα και ββ) δηλώθηκε εγγράφως από τον υπόχρεο στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. η παράλειψη αυτή, πριν από τη διαπίστωσή της από οποιοδήποτε φορολογικό έλεγχο.

γ) η μη αναγραφή ή η ανακριβής αναγραφή σε καθένα από τα στοιχεία που αναφέρονται στην ανωτέρω περίπτωση α' του ονοματεπώνυμου ή της επωνυμίας του αντισυμβαλλόμενου, του είδους, της ποσότητας και της αξίας ή της αμοιβής, καθώς και η μη αναγραφή της διεύθυνσης του αντισυμβαλλόμενου.

δ) η άρνηση του υπόχρεου να διευκολύνει το φορολογικό έλεγχο εντός ευλόγου χρόνου ή να παραδώσει σ' αυτόν τα βιβλία, τα έγγραφα και τα στοιχεία εν γένει που υπέπεσαν στην αντίληψή του.

ε) η μη καταχώρηση κάθε στοιχείου ή εγγράφου αγοράς, πώλησης, εσόδου, εξόδου, στοιχείου απογραφής, ως και κάθε μια μη καταχώρηση στα πρόσθετα βιβλία που ορίζονται από τις διατάξεις των παραγράφων 1

και 5 του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού, της παραγράφου 11 του άρθρου 64 του Ν.2065/1992, και τις αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που εκδίδονται κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 38 περίπτωση γ' υποπερίπτωση γη' του Κώδικα αυτού ή άλλων αποφάσεων που εκδίδονται κατ' εξουσιοδότηση νόμου και καθιερώνουν την υποχρέωση τήρησης πρόσθετων βιβλίων».

στ) η κάθε μία καταχώρηση ανύπαρκτης ή ανακριβούς αγοράς ή πώλησης, ανύπαρκτου ή ανακριβούς εσόδου ή εξόδου ή στοιχείου απογραφής, για τις οποίες δεν επιβλήθηκε πρόστιμο της παραπάνω περίπτωσης γ'.

ζ) η μη διαφύλαξη κάθε βιβλίου και στελέχους στοιχείων των πενήντα (50) φύλλων ή ανά πενήντα (50) κινητά φύλλα, που ορίζονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού και για όσο χρόνο ορίζεται, εκτός αν η μη διαφύλαξη οφείλεται αποδειγμένα σε ανωτέρα βία.

η) η μη εμπρόθεσμη ποσοτική ενημέρωση του βιβλίου απογραφών συνιστά αυτοτελή παράβαση για κάθε μία ημέρα καθυστέρησης.

**2. Επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων, αυτοτελή παράβαση συνιστούν και:**

α) η μη εμπρόθεσμη εκτύπωση κάθε βιβλίου, του μηνιαίου ισοζυγίου γενικού καθολικού και της μηνιαίας κατάστασης του βιβλίου αποθήκης,

β) η μη εκτύπωση σε αθεώρητο μηχανογραφικό χαρτί των βιβλίων ή πληροφοριών μέσα στην προθεσμία που έταξε ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ.,

γ) η μη παράδοση του εγχειριδίου οδηγιών στο φοροτεχνικό έλεγχο,

δ) η μη κάλυψη από τα προγράμματα λογισμικού των υποχρεώσεων που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 23 και 24 του Κώδικα



αυτού, ως και μη τήρηση καθεμιάς από τις υποχρεώσεις που θεσπίζονται από τα άρθρα αυτά.

3. Όλες οι λοιπές πράξεις συνιστούν μία παράβαση.

4. Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών θεωρείται ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επιβάλλεται πρόστιμο μέχρι το πενταπλάσιο της συνολικής αξίας κάθε στοιχείου, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, κατά περίπτωση, του ισόποσου αυτής, εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) δραχμών ή του ανώτατου ορίου προστίμου, που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 32, στην αντίθετη περίπτωση.

Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής και των περιπτώσεων α' και γ' της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου, εφόσον καταλογίζονται αυτοτελείς παραβάσεις για τα φορολογικά στοιχεία αξίας, δεν καταλογίζονται, για την ίδια αιτία, όμοιες παραβάσεις και για τα αντίστοιχα δελτία αποστολής.

Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν από την 1 Ιουλίου 1992 μέχρι του χρόνου δημοσίευσης του παρόντος προεδρικού διατάγματος, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσής τους από τις φορολογικές αρχές, για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί από τους Προϊστάμενους των Δημοσίων Οικονομικών Υπηρεσιών οι σχετικές αποφάσεις επιβολής προστίμου ή έχουν εκδοθεί οι αποφάσεις αυτές και κατά το χρόνο δημοσίευσής του δεν έχουν περαιωθεί οριστικά με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή εκκρεμεί η συζήτηση προσφυγής κατ' αυτών ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου.

Για τις υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον των Διοικητικών Πρωτοδικείων, οι ενδιαφερόμενοι μπορούν με αίτησή τους που υποβάλλεται στον αρμόδιο Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής

Υπηρεσίας εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών από τη δημοσίευση του παρόντος προεδρικού διατάγματος να ζητήσουν τη διοικητική επίλυση της διαφοράς με βάση τις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου, οπότε καταργείται η σχετική φορολογική δίκη, ακολουθούμενης της διαδικασίας του Ν.Δ. 4600/1966.

Στην περίπτωση που δεν επιτευχθεί η διοικητική επίλυση της διαφοράς, οι υποθέσεις αυτές κρίνονται με βάση τις διατάξεις που ίσχυαν κατά το χρόνο διάπραξης της παράβασης.

5. Πράξεις ή παραλείψεις που συνιστούν παράβαση των διατάξεων του Κώδικα αυτού και αφορούν περισσότερες της μιας διαχειριστικές περιόδους κρίνονται αυτοτελώς, και εκδίδεται χωριστή, κατά διαχειριστική περίοδο, απόφαση επιβολής προστίμου.

6. Στο πρόστιμο που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 32 υπόκεινται και ο διευθυντής ή οποιοσδήποτε άλλος μισθωτός των υπόχρεων της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού ή ο νομικός ή ο λογιστικός ή ο φορολογικός ή ο οικονομικός σύμβουλος και εν γένει κάθε τρίτος, ο οποίος αποδειγμένα συμπράττει στις πράξεις ή στις παραλείψεις που έχουν σα συνέπεια τα βιβλία και στοιχεία να εμφανίζουν την πραγματική κατάσταση.

## **Άρθρο 34**

### **Επιβολή προστίμου**

1. Το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος του παραβάτη φυσικού προσώπου και επί εταιρειών ομορρυθμών, ετερορρυθμών, περιορισμένης ευθύνης, ανωνύμων, καθώς και επί συνεταιρισμών και επί λοιπών νομικών

προσώπων ιδιωτικού δικαίου, σε βάρος του νομικού προσώπου.

Επί κοινοπραξίας επιτηδευματιών, κοινωνίας αστικού δικαίου και αστικής εταιρείας το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος αυτών και κοινοποιείται στα μέλη τους, το καθένα από τα οποία ευθύνεται απεριόριστα και στο σύνολο.

2. Το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. στην οποία γίνεται σύντομη περιγραφή της παράβασης και αναγράφεται το πρόστιμο που επιβάλλεται για αυτή. Με την ίδια απόφαση μπορεί να επιβληθούν πρόστιμα διακεκριμένως για περισσότερες της μιας παραβάσεις του Κώδικα αυτού, που ανάγονται στην ίδια διαχειριστική περίοδο. Μαζί με την απόφαση κοινοποιείται στον παραβάτη αντίγραφο της σχετικής έκθεσης ελέγχου.

3. Αρμόδιος για την έκδοση της απόφασης επιβολής προστίμου είναι, προκειμένου για επιτηδευματία φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. της έδρας της επιχείρησης ή του επαγγέλματος του επιτηδευματία ή του υποκαταστήματος, κατά περίπτωση, προκειμένου δε για τα λοιπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου, ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. για την παραλαβή της δήλωσης απόδοσης του παρακρατουμένου φόρου εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες και για τις λοιπές περιπτώσεις αρμόδιος είναι ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. της κατοικίας του παραβάτη.

4. Για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς και τη διαδικασία βεβαίωσης και καταβολής του προστίμου εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του Ν.Δ. 3323/1955, όπως ισχύουν κάθε φορά.

Σε περίπτωση διοικητικής επίλυσης της διαφοράς το πρόστιμο περιορίζεται ή διαγράφεται, κατά περίπτωση, εκτός από τα πρόστιμα της παραγράφου 2 του άρθρου 32 και τα κατώτερα όρια των προστίμων της παραγράφου 4 του άρθρου 33 του Κώδικα αυτού, τα οποία μπορούν μόνο να διαγραφούν στο σύνολό τους ή μερικώς σε περίπτωση ολικής ή μερικής ανυπαρξίας της παράβασης.

Οι περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος διατάξεις, όπως ισχύουν κάθε φορά, εφαρμόζονται αναλόγως και για την επιβολή του προστίμου του άρθρου αυτού. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση.

## Θέματα Προστίμων

(Άρθρα 32-34)

### Κατηγορίες προστίμων

α. Ένα γενικό πρόστιμο κατά διαχειριστική περίοδο, για κάθε είδος παράβασης ανεξάρτητα από τη συχνότητα επανάληψής της όταν αυτή η παράβαση δεν περιγράφεται στις παραγράφους 1 και 2, του άρθρου 33 (άρθρο 32).

β. Πρόστιμο αυτοτελών παραβάσεων για κάθε ένα στοιχείο, για κάθε μία μη καταχώρηση κ.λ.π. (άρθρο 33).

γ. Πρόστιμο ίσο με την αξία (χωρίς Φ.Π.Α.) της συναλλαγής για διακίνηση αγαθών χωρίς συνοδευτικό στοιχείο (άρθρο 32, παράγραφος 2).

δ. Πρόστιμο ίσο με την αξία (χωρίς Φ.Π.Α.) της αποκρυβείσας συναλλαγής σε μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων (άρθρο 32, παράγραφος 2).

ε. Διπλασιασμός ανωτάτου ορίου προστίμων, όταν δεν τηρούνται βιβλία της προσήκουσας κατηγορίας (άρθρο 32, παράγραφος 3).

στ. Τριπλασιασμός ανωτάτου ορίου προστίμων σε μη υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων ή εκπρόθεσμης υποβολής πέραν των

τριών μηνών ή ανακριβειών και παραλείψεων συνολικής αξίας άνω των 5.000.000. δρχ. (άρθρο 32, παράγραφος 3).

ζ. Σε περίπτωση υποτροπής τριπλασιάζεται το ανώτατο όριο προστίμων ή το ύψος της συναλλαγής (άρθρο 32, παράγραφος 5, θέμα 5).

η. Μέχρι το πενταπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου που εκδίδεται και είναι πλαστό ή εικονικό, καθώς και της αξίας εικονικών στοιχείων που λαμβάνονται. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο της συνολικής αξίας του στοιχείου μαζί με το Φ.Π.Α.. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των 300.000 δρχ. ή του ανωτάτου ορίου της κατηγορίας των βιβλίων στην αντίθετη περίπτωση (άρθρο 33, παράγραφος 4, θέμα 22α').

### Κατηγορίες παραβάσεων - πρόστιμα

Γενικές παραβάσεις	Αυτοτελείς παραβάσεις	Πρόστιμο ίσο με την αξία της
Ένα πρόστιμο κατά διαχειριστική περίοδο, ανεξάρτητα από τη συχνότητα εμφάνισης (άρθρο 32)	Ένα πρόστιμο για κάθε στοιχείο, για κάθε μη καταχώρηση κ.λ.π. (άρθρο 33)	συναλλαγής ή της αποκρυσθίσης συναλλαγής (Αξία χωρίς Φ.Π.Α.) (άρθρο 32, παρ.2)
<p>Ενδεικτικά αναφέρουμε:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Μη αναγραφή της ώρας παράδοσης στα συνοδευτικά στοιχεία (π.χ. σε 500 Δ.Α. μη αναγραφή της ώρας - ένα πρόστιμο).</li> <li>2. Μη αναγραφή του αθροίσματος των ποσοτήτων.</li> <li>3. Ελλιπής αναγραφή του είδους των αγαθών ή της υπηρεσίας.</li> <li>4. Μη αναγραφή του σκοπού της διακίνησης.</li> <li>5. Μη αναγραφή στα τιμολόγια πώλησης του αριθμού των δελτίων αποστολής που διακινήθηκαν τα αγαθά.</li> <li>6. Μη αναγραφή στα Τ.Π.Υ. της αμοιβής</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Μη έκδοση στοιχείων.</li> <li>2. Έκδοση ανακριβών στοιχείων.</li> <li>3. Έκδοση αθεώρητων στοιχείων, όταν προβλέπεται η θεώρησή τους.</li> <li>4. Η μη αναγραφή στα στοιχεία του είδους, της ποσότητας και της αξίας ή της αμοιβής και της Δ/νσης του αντισυμβαλλόμενου.</li> <li>5. Η μη καταχώρηση στοιχείων αγοράς, πώλησης κ.λ.π.</li> <li>6. Η μη αναγραφή κάθε πελάτη, μαθητή κ.λ.π. στα πρόσθετα βιβλία.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Διακίνηση αγαθών χωρίς συνοδευτικό στοιχείο. Πρόστιμο ίσο με την αξία της συναλλαγής.</li> <li>2. Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση στοιχείων που έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής - Πρόστιμο ίσο με την αξία της αποκρυσθίσης συναλλαγής.</li> </ol> <p>Στην υποτροπή (στις πιο πάνω περιπτώσεις) το πρόστιμο κυμαίνεται μεταξύ του ίσου της αξίας της συναλλαγής ή της αποκρυσθίσης αξίας και του τριπλασίου της αξίας.</p> <p>Κατά την έκδοση πλαστών ή εικονικών το πρόστιμο κυμαίνεται μεταξύ του ίσου της αξίας κάθε στοιχείου και μέχρι το πενταπλάσιο της</p>

<p>ολογράφως.</p> <p>7. Μη αναγραφή του Α.Φ.Μ.</p> <p>8. Μη αναγραφή της Δ.Ο.Υ.</p> <p>9. Μη εμπρόθεσμη ενημέρωση των βιβλίων (όχι τα πρόσθετα).</p> <p>10. Μη παράδοση στοιχείου (Α.Λ.Π., Α.Π.Υ. κ.λ.π.) στον αντισυμβαλλόμενο.</p> <p>11. Μη ανάλυση των εσόδων σε εμπορεύματα, προϊόντα κ.λ.π. κατά μοναδικό συντελεστή εισοδήματος, κατά συντελεστή Φ.Π.Α.</p> <p>12. Μη εφαρμογή του Γ.Λ.Σ.</p> <p>13. Μη τήρηση μερίδων στο βιβλίο αποθήκης κατά ποιοτική διάκριση των αγαθών.</p> <p>κ.λ.π.</p>	<p>7. Η καταχώρηση ανύπαρκτης ή ανακριβούς αγοράς ή πώλησης, εσόδου ή εξόδου.</p> <p>8. Η μη καταχώρηση κάθε στοιχείου απογραφής.</p> <p>9. Η μη διαφύλαξη κάθε βιβλίου ή στοιχείων (ανά πενήντα φύλλα).</p> <p>10. Κάθε μέρα καθυστέρησης καταχώρησης απογραφής αποθεμάτων.</p> <p>11. Η μη εμπρόθεσμη εκτύπωση βιβλίων, ισοζυγίων κ.λ.π. από Η/Υ.</p> <p>12. Η μη εκτύπωση των βιβλίων ή πληροφοριών μέσα στην προθεσμία που έταξε η Δ.Ο.Υ.</p> <p>13. Κάθε μία παράδοση του εγχειριδίου οδηγιών.</p> <p>14. Η κάλυψη κάθε μιας δυνατότητας του λογισμικού.</p>	<p>αξίας.</p> <p>Παραβάσεις που τελέστηκαν από 1/7/92-23/8/93 επέσυραν αυτοτελές πρόστιμο, αλλά όχι ίσο της αξίας της συναλλαγής. Αυτές ήταν:</p> <p>1. Διακίνηση αγαθών, χωρίς συνοδευτικό στοιχείο, από το κεντρικό στο υποκατάστημα, αποθήκη κ.λ.π.</p> <p>2. Διακίνηση αγαθών για πώληση σε αγνώστους κ.λ.π. χωρίς συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής.</p> <p>3. Διακίνηση αγαθών για επεξεργασία, δειγματισμό, αποθήκευση, φύλαξη, και κάθε διακίνηση χωρίς συνοδευτικό εφόσον δεν πρόκειται για πωληθέντα ή αγορασθέντα αγαθά, όπως προβλέπουν οι διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 32.</p>
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

	<p>Όλες οι άλλες πράξεις, που δεν αναφέρονται στις παρ.1 &amp; 2 του άρθρου 33, συνιστούν μία παράβαση.</p>	
--	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--



### Όρια κυμαινόμενων προστίμων

Υπόχρεος τήρησης βιβλίων	Όρια προστίμων		
	Κανόνας	Τήρηση βιβλίων Κατώτερης κατηγορίας	Υποτροπή
Γ' κατηγορίας (Λογιστικά)	1-300.000 δρχ.	1-600.000 δρχ.	1-900.000 δρχ.
Β' κατηγορίας (Εσόδων - εξόδων)	1-200.000 δρχ.	1-400.000 δρχ.	1-600.000 δρχ.
Α' κατηγορίας (Αγορών)	1-100.000 δρχ.	1-200.000 δρχ.	1-300.000 δρχ.
Απαλλασσόμενοι βιβλίων, οδηγός μεταφορικού μέσου. Κάθε τρίτος που συμπράττει σε φοροδιαφυγή. Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο όταν δεν παρέχει τις ζητούμενες πληροφορίες.	1-100.000 δρχ.	-	1-300.000 δρχ.

Επίσης τα όρια των προστίμων (ανώτατα) τριπλασιάζονται σε περίπτωση μη υποβολής συγκεντρωτικών καταστάσεων ή εκπρόθεσμης υποβολής πέραν των τριών μηνών ή ανακρίβειών και παραλείψεων συνολικής αξίας άνω των 5.000.000 δρχ.

### **Κριτήρια καθορισμού του ύψους του προστίμου**

Από τις σχετικές διατάξεις προκύπτει ότι τα όρια αυτά (θέμα 2α) είναι τα ανώτατα προβλεπόμενα και συνεπώς για τις παραβάσεις που επισύρουν τα πρόστιμα αυτά το πρόστιμο μπορεί να κυμανθεί σε οποιοδήποτε ύψος και μέχρι του κατά περίπτωση ανώτατου ορίου. Το συγκεκριμένο ποσό προστίμου, που θα επιβληθεί σε κάθε περίπτωση είναι θέμα κρίσης του αρμοδίου προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Κατά την κρίση αυτή πρέπει να συνεκτιμώνται ιδίως:

- α) Το είδος της παράβασης.
- β) Η προηγούμενη φορολογική συμπεριφορά του παραβάτη.
- γ) Η επίδραση της συγκεκριμένης παράβασης στο κύρος των βιβλίων και στοιχείων.
- δ) Η πραγματική οικονομική κατάσταση του υπόχρεου.
- ε) Η σημαντικότητα ή μη της παράβασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη της επιχείρησης, όπως αυτά προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία της, τις δηλώσεις της κ.λ.π.

### **Για την επιβολή προστίμου δεν απαιτείται η ύπαρξη δόλου**

Το πρόστιμο είναι κύρωση διοικητική και για την επιβολή του δεν απαιτείται η ύπαρξη δόλου (προθέσεως), αλλά αρκεί η διαπίστωση της παράβασης. Το πρόστιμο δεν έχει ταμειυτικό χαρακτήρα, αλλά αποβλέπει στο να υποχρεώσει τον επιτηδευματία στη σωστή εφαρμογή του Κ.Φ.Σ.

Για να επιβληθούν οι κυρώσεις του Κ.Φ.Σ. (πρόστιμα) αρκεί η μη τήρηση των διατάξεών του και δεν απαιτείται να θεμελιωθεί η συνδρομή άλλων προϋποθέσεων όπως πρόθεση ή δόλος ή ζημιά του Δημοσίου.

### **Σύσταση αντί παράβασης όταν ο επιτηδευματίας ενεργεί «καλή τη πίστη»**

Με την εγκύκλιο 10.091/16/5-1-90 ορίζεται ότι: «Να μην καταλογίζονται παραβάσεις που οφείλονται σε άγνοια ή παραδρομή ή συγνωστή πλάνη, ιδιαίτερα να αποφεύγεται ο καταλογισμός παραβάσεων και να γίνονται έγγραφες συστάσεις για άμεση συμμόρφωση, για πράξεις ή παραλήψεις που αναφέρονται στη μη ορθή εφαρμογή φορολογικών διατάξεων, για τις οποίες δεν έχει γίνει καμία παρατήρηση μέχρι σήμερα στον επιτηδευματία από τους διενεργηθέντες κατά καιρούς φορολογικούς ελέγχους, με αποτέλεσμα να έχει δημιουργηθεί σ' αυτόν η πεποίθηση ότι ενεργεί σύννομα».

Επίσης στην παρ. 223 της Εγκ. 40/1977, καθώς και στην Ε 4130 ΠΟΛ 11/1988 τονιζόταν ότι «η επιβολή προστίμου για μικροπαρατυπίες που οφείλονται σε άγνοια ή παραδρομή ή συγνωστή πλάνη ή σε τυχαίο γεγονός δεν εξυπηρετεί καμιά σκοπιμότητα και βλάπτει το καλώς νοούμενο συμφέρον του Δημοσίου. Συνεπώς στις περιπτώσεις αυτές θα αποφεύγεται η επιβολή προστίμων, χωρίς όμως και να παραλείπεται η προσήκουσα υπόδειξη και σύσταση για μελλοντική συμμόρφωση του υπόχρεου».

### **Διοικητική επίλυση της διαφοράς (συμβιβασμός) - Σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 34**

Κατά της απόφασης επιβολής προστίμου επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής εντός είκοσι (20) ημερών από της επομένης της κοινοποιήσεώς της, ενώπιον του οικείου Διοικητικού Δικαστηρίου. Με την προσφυγή ή με χωριστή αίτηση, που υποβάλλεται εντός της προθεσμίας άσκησης της προσφυγής, δύναται να προταθεί και η εξώδικη λύση της διαφοράς (συμβιβασμός). Αρμόδιος για τον συμβιβασμό είναι ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. Αν πρόκειται για παραβάτη που τηρεί βιβλία και στοιχεία της τρίτης κατηγορίας του Κώδικα, η διοικητική επίλυση της

διαφοράς γίνεται από την τριμελή επιτροπή που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 53 παρ. 5 του Ν.Δ.3323/1955, όπως αυτές κάθε φορά ισχύουν.

Το πρόστιμο του Κ.Β.Σ. κατά τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (συμβιβασμός) περιορίζεται, χωρίς να τίθεται όριο αν αυτός ο περιορισμός θα είναι στο 1/2 ή στο 1/3 κ.λ.π., αλλά αυτό αφήνεται στην κρίση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. (ή της Επιτροπής), ο οποίος πρέπει να εκτιμήσει την οικονομική δυνατότητα του επιτηδευματία, τις συνθήκες κάτω από τις οποίες έγινε η παράβαση, τη σοβαρότητα της παράβασης, τη γενική φορολογική εικόνα του επιτηδευματία, π.χ. πρώτη παράβαση, συχνές παραβάσεις κ.λ.π. Καλό είναι βέβαια όλα τα παραπάνω στοιχεία να έχουν εκτιμηθεί κατά την επιβολή του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου ούτως ώστε να μην υπάρχει δυσαναλογία μεταξύ του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου και του εξωδίκως προσδιοριζόμενου. Διαγραφή του προστίμου είναι δυνατή μόνο στις περιπτώσεις ανυπαρξίας της παράβασης ή όταν διαπιστώνεται ότι αυτή τελέστηκε από παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη.

Αντίθετα δεν μπορεί να μειωθεί, το πρόστιμο που είναι ίσο με την αξία της συναλλαγής, το οποίο επιβάλλεται σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 32, μπορεί όμως να διαγραφεί εξ ολοκλήρου σε περίπτωση που διαπιστωθεί ανυπαρξία της παράβασης στο σύνολό της, (π.χ. χρέωση παράβασης για μεταφορά αγαθών χωρίς δελτίο αποστολής σε Ο.Ε. και διαπιστώνεται εκ των υστέρων ότι τα αγαθά ανήκαν σε ατομική επιχείρηση) ή να διαγραφεί μέρος αυτού εφόσον διαπιστωθεί μερική ανυπαρξία π.χ. αξία μεταφερομένων αγαθών μικρότερης αξίας απ' αυτή που προσδιόρισε αρχικά ο έλεγχος.

## **Προθεσμία για άσκηση προσφυγής κατά πράξης επιβολής προστίμου**

Κατά της απόφασης επιβολής προστίμου επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής εντός είκοσι (20) ημερών από τις επόμενης της κοινοποίησεως της ενώπιον του οικείου Διοικητικού Δικαστηρίου.

Αν υποβληθεί αίτημα για διοικητική επίλυση της διαφοράς (συμβιβασμός) με ιδιαίτερη αίτηση και δεν επιτευχθεί αυτή, τότε η νόμιμη προθεσμία για την άσκηση της προσφυγής αρχίζει, σύμφωνα με την παρ. 6β' του άρθρου 70 του Ν.2238/94, από την επόμενη της ημέρας υπογραφής της πράξης ματαίωσης ή μερικής επίλυσης της διαφοράς.

Σημειώνεται ότι, με το άρθρο 72 παρ. 2 του Ν.4125/60, η ματαίωση της εξώδικης λύσης της διαφοράς βεβαιώνεται πάνω στο δικόγραφο που περιέχει το αίτημα και η βεβαίωση αυτή υπογράφεται από το φορολογικό όργανο (προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. ή πρόεδρος επιτροπής κατά περίπτωση).

### **Δικαστικός συμβιβασμός προστίμων**

Οι διατάξεις του άρθρου 1 του Ν.4600/1966, περί συμβιβασμού, εφαρμόζονται και στα πρόστιμα του Κώδικα. Με την 364/1990 γνωμοδότηση της Νομικής Δ/νσης του Υπ. Οικ., έγινε δεκτό ότι κατά το δικαστικό συμβιβασμό, σύμφωνα με το Ν.Δ. 4600/66, δεν τίθενται κατώτατα όρια μείωσης των επιβληθέντων προστίμων του Κ.Β.Σ. Αυτονόητο είναι ότι αυτό δεν ισχύει για τα πρόστιμα που έχουν επιβληθεί με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 32 του Κ.Β.Σ., δηλαδή τα ίσα με την αξία της συναλλαγής, αφού ρητά αναφέρεται στην παρ. 4 του άρθρου 34, ότι αυτά δε «συμβιβάζονται»

## **Δικαστικός συμβιβασμός. Άρθρο 71 του Ν.2238/94**

1. Δικαστικός συμβιβασμός με βάση αυτό το νόμο είναι δυνατός σε όσες περιπτώσεις επιτρέπεται και όπως προβλέπεται διοικητική επίλυση της διαφοράς.

2. Κατά τη συζήτηση που διεξάγεται επί του ακροατηρίου ενώπιον οποιουδήποτε διοικητικού δικαστηρίου και σε κάθε στάση της δίκης, παρουσία και των δύο μερών, κάθε διάδικος μπορεί να προτείνει την κατάργηση της φορολογικής δίκης, με την κατάθεση δήλωσης στο γραμματέα του δικαστηρίου πέντε (5) τουλάχιστον πλήρεις ημέρες πριν από τη συζήτηση. Η δήλωση αφού υπογραφεί και από το διάδικο που αποδέχθηκε την πρόταση και θεωρηθεί από αυτόν που διευθύνει τη συζήτηση, καταχωρίζεται ολόκληρη στα πρακτικά τα οποία έχουν τα αποτελέσματα αμετάκλητης απόφασης.

3. Ύστερα από αίτηση ενός από τους διαδίκους ή αυτεπάγγελτα το δικαστήριο αναβάλλει εφάπαξ τη συζήτηση για την πρόταση. Η δήλωση που κατατέθηκε δεν ανακαλείται, μπορεί όμως μέχρι τη, μετά την αναβολή, συζήτηση ή κατά τη διάρκεια αυτής να συμπληρωθεί για να βελτιωθεί.

4. Αν αποκρουσθεί η πρόταση από τον άλλον διάδικο, αυτή θεωρείται ως να μην έχει γίνει και συνεχίζεται η διαδικασία.

5. Σε περίπτωση ομοδικίας η πρόταση γίνεται από κοινού από όλους τους ομοδίκους, εκτός αν το δικαστήριο έχει διατάξει το χωρισμό. Σε περίπτωση παρέμβασης δεν απαιτείται σύμπραξη αυτού που παρεμβαίνει.

6. Οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 71 του Ν.4125/1960, εφαρμόζονται και στην περίπτωση του άρθρου αυτού.

7. Δεύτερη πρόταση από τον ίδιο διάδικο και στον ίδιο βαθμό δικαιοδοσίας δε συγχωρείται.

### **Παραγραφή δικαιώματος επιβολής προστίμου**

Για την παραγραφή του δικαιώματος επιβολής προστίμου, ακολουθούνται οι διατάξεις περί παραγραφής προς ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 του Ν.Δ. 3323/55, που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος. Δηλαδή ταυτόχρονα με την παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για έλεγχο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, παραγράφεται και το δικαίωμα επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. Ο χρόνος παραγραφής είναι δέκα (10) χρόνια από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης μέχρι και τις δηλώσεις για τη χρήση 1991 (υποβάλλονται 1992), και κατέβηκε στα πέντε (5) χρόνια «για τις υποθέσεις του οικονομικού έτους 1993 για τις οποίες η προθεσμία υποβολής δηλώσεων αρχίζει από 1 Ιανουαρίου 1993 και μετά», σύμφωνα με τις παρ. 2 και 5 του άρθρου 14 του Ν.2065/92.

### **Βεβαίωση και καταβολή (αριθμός δόσεων) προστίμων Κ.Β.Σ.**

Τα πρόστιμα βεβαιώνονται σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος (άρθρο 74 του Ν.2238/94) όπου παραπέμπουν οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 34 του Κ.Β.Σ.

Α. Το πρόστιμο βεβαιώνεται ύστερα από διοικητική επίλυση της διαφοράς ή δικαστικό συμβιβασμό ή λόγω οριστικοποίησης της πράξης επιβολής ή εκπρόθεσμης άσκησης της προσφυγής ως εξής:

- α) Για οφειλή μέχρι 30.000 δραχμές, σε μία δόση.
- β) Για οφειλή από 30.001 - 100.000 δραχμές, σε τρεις (3) ίσες μηνιαίες δόσεις.
- γ) Για οφειλή από 100.001 - 500.000 δραχμές, σε έξι (6) ίσες μηνιαίες δόσεις.

δ) Για οφειλή από 500.001 - 1.000.000 δραχμές, σε οκτώ (8) ίσες μηνιαίες δόσεις.

ε) Για οφειλή από 1.000.001 δραχμές και άνω, σε δώδεκα (12) ίσες μηνιαίες δόσεις.

Η πρώτη δόση καταβάλλεται μέσα στον επόμενο μήνα από τη βεβαίωση της οφειλής. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, οι οποίες δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, δύναται να μεταβάλλονται τα κλιμάκια και ο αριθμός των δόσεων.

Β. Το πρόστιμο που βεβαιώνεται με βάση απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, καταβάλλεται σε δύο (2) ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται μέσα στον επόμενο μήνα από τη βεβαίωση της οφειλής.

Γ. Αν δεν επιτεύχθηκε διοικητική επίλυση της διαφοράς και ασκήθηκε από το φορολογούμενο εμπρόθεσμη προσφυγή, βεβαιώνεται αμέσως από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) του αμφισβητούμενου προστίμου. Το ποσό που βεβαιώνεται με αυτόν τον τρόπο καταβάλλεται εφάπαξ, μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου από τη βεβαίωση μήνα.

#### **Υποχρέωση επιστροφής προστίμων Κ.Β.Σ.**

Ποσά φόρου τελών χαρτοσήμου και πρόστιμα Κ.Β.Σ., που είχαν βεβαιωθεί με βάση εφετειακές αποφάσεις, οι οποίες ακυρώθηκαν με απόφαση του ΣτΕ, και συγχρόνως η υπόθεση παραπέμφθηκε και πάλι στο Διοικητικό Εφετείο για κρίση ως προς τα πραγματικά δεδομένα, πρέπει

να επιστραφούν, σύμφωνα με τις 665 και 666/1987 γνωμοδοτήσεις της Νομικής Δ/σης του Υπ.Οικ.



### **Δυνατότητα ανάκλησης πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ.**

Με την 165/1990 γνωμοδότηση της ολομέλειας του Ν.Σ.Κ., έγινε δεκτό ότι οι Δ.Ο.Υ. δεν έχουν εξουσία ανάκλησης των καταλογιστικών τους πράξεων (έστω και μη νόμιμων), μπορούν όμως κατά τη διαδικασία της εξώδικης λύσης της διαφοράς να περιορίσουν ή να διαγράψουν το επιβληθέν πρόστιμο.

Ανεξάρτητα από τα προαναφερόμενα σημειώνουμε, τα παρακάτω άκρως ενδιαφέροντα, τα οποία κατά την άποψή μας, ανατρέπουν εν μέρει τα οριζόμενα στην πιο πάνω γνωμοδότηση, γιατί στην περίπτωση κατά την οποία έχει επιβληθεί ανώτερο πρόστιμο, σαφώς μπορεί να συμβιβαστεί ή διαγραφεί κατά την διαδικασία του συμβιβασμού.

α) Οι διοικητικές πράξεις στερούμενες της δυνάμεως του δεδικασμένου είναι κατ' αρχήν ελευθέρως ανακλητές εντός ευλόγου χρονικού διαστήματος.

β) Δ.Ο.Υ., εξέδωσε απόφαση ανάκλησης κυμαινόμενου προστίμου και επέβαλε ισόποσο πρόστιμο, με επίκληση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων.

γ) Στην πράξη αυτή ασκήθηκε προσφυγή και το 7ο τριμελές πρωτοδικείο Αθηνών με την απόφαση του 8899/90 δέχτηκε την πράξη ανάκλησης της Δ.Ο.Υ., αναφέρονται τα εξής:

Επειδή, κατά γενική αρχή του διοικητικού δικαίου, η ανάκληση των ατομικών διοικητικών πράξεων είναι πάντοτε δυνατή, εφόσον εκδόθηκαν κατά παράβαση του νόμου. Εάν τέτοια νομική πλημμέλεια, που επιτρέπει την ανάκληση της διοικητικής πράξεως, νοείται εκτός άλλων και η πλάνη περί τα πράγματα της διοικήσεων, εφόσον η διαπίστωση ορισμένης καταστάσεως ή προϋπόθεση εκδόσεως της ανακαλούμενης πράξεως. Δεν συνιστά όμως νόμιμο λόγο ανακλήσεως διοικητικής πράξεως, η οποία δημιούργησε δικαιώματα υπέρ ορισμένου προσώπου, μόνη η διαφορετική εκτίμηση από τη Διοίκηση των αυτών

πραγματικών περιστατικών, τα οποία είχε λάβει υπόψη το αρμόδιο διοικητικό όργανο κατά την έκδοση της ανακαλούμενης πράξεως.

Στην προκειμένη περίπτωση ανακαλώντας ο Οικονομικός Έφορος την αρχική του 212/1988 απόφαση και εκδίδοντας τη νέα, δεν επανεκτίμησε τα αυτά πραγματικά περιστατικά που είχε εκτιμήσει αρχικά, αλλά εφήρμοσε αρχικά όπως είχε υποχρέωση, επιβάλλοντας ισόποσο με την αξία της συναλλαγής πρόστιμο δεδομένου ότι από τα στοιχεία του ελέγχου προέκυπτε τέτοια αξία. Επομένως πρέπει να απορριφθεί ως στηριζόμενος σε εσφαλμένη προϋπόθεση ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας.

#### **Αντίγραφα απόφασης επιβολής προστίμων Κ.Φ.Σ. - Βιβλιοδέτηση**

Οι αποφάσεις επιβολής προστίμων εκδίδονται σε τέσσερα αντίτυπα με προορισμό: α) το φορολογούμενο, β) το τμήμα εισοδήματος, γ) το αρχείο του Κ.Φ.Σ. και δ) στέλεχος.

Στις περιπτώσεις που ασκείται προσφυγή αποστέλλεται στο Διοικητικό Πρωτοδικείο το αντίτυπο που είναι στο αρχείο του Κ.Φ.Σ. και στο αρχείο παραμένει φωτοτυπία.

Στο τέλος κάθε χρήσης τα αντίτυπα των αποφάσεων που έχουν παραμείνει στο στέλεχος αποσυσχετίζονται, θέτονται κατά απόλυτη αλφαβητική σειρά και αριθμούνται. Ο αριθμός αυτός είναι ανεξάρτητος από τον αριθμό της απόφασης και αφού ελεγχθεί και διαπιστωθεί συμφωνία με το συνολικό αριθμό των βιβλίων έκδοσης αποφάσεων, τα αντίτυπα αυτά βιβλιοδετούνται σε ένα τόμο κατά χρήση που αφορούν.

## Απώλεια βιβλίων - στοιχείων

Για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών διευκρινίστηκαν με την παρ. 33.1 της Εγκ. Κ.Β.Σ. τα εξής:

α) Η μη διαφύλαξη στοιχείων αφορά τόσο τα στοιχεία που έχει εκδώσει ο υπόχρεος, όσο και τα στοιχεία που έχει λάβει.

β) Η μη διαφύλαξη στελεχών στοιχείων συνεπάγεται πρόστιμο για κάθε πενήντα (50) φύλλα, που σημαίνει ότι αν κάποιος εκδίδει τα στοιχεία από στελέχη των είκοσι πέντε (25) φύλλων και δεν διαφύλαξε 10 τέτοια στελέχη θα επιβληθούν πέντε (5) πρόστιμα.

γ) Για τα μη διαφυλαχθέντα στοιχεία καθοριστικό είναι το πλήθος αυτών που δεν διαφυλάχτηκαν, ανεξάρτητα αν είναι συνεχόμενα ή μη. Μετρούνται, δηλαδή, τα μη διαφυλαχθέντα στοιχεία και το άθροισμά τους διαιρείται με τον αριθμό πενήντα (50), το πηλίκο της διαίρεσης μας δίνει τον αριθμό των προστίμων που θα επιβληθούν. Όταν το πηλίκο είναι κλάσμα στρογγυλοποιείται στον επόμενο ακέραιο αριθμό.

Ειδικά, για τις ταινίες των ταμειακών μηχανών, που χρησιμοποιούνται ως στελέχη των αποδείξεων λιανικής πώλησης και παροχής υπηρεσιών, διευκρινίζουμε ότι σε περίπτωση απώλειας θεωρείται ότι δεν διαφυλάχθηκαν τόσα στοιχεία όσο το πλήθος των συναλλαγών που διενεργήθηκαν. Το πλήθος αυτό προκύπτει από το ημερήσιο δελτίο «Ζ». Αν από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει το πλήθος αυτό, τότε καταλογίζεται τουλάχιστον ένα πρόστιμο ανά ταινία.

Δεν επιβάλλεται το πρόστιμο της περίπτωσης αυτής, αν η μη διαφύλαξη οφείλεται αποδεδειγμένα σε ανωτέρα βία. Το πότε υπάρχει ανωτέρα βία είναι θέμα πραγματικό και κρίνεται από τα πραγματικά περιστατικά.

### **Μη διαφύλαξη βιβλίων και στοιχείων λόγω κλοπής**

Δεν επιβάλλεται πρόστιμο του Κ.Φ.Σ. στον επιτηδευματία που δεν διαφύλαξε τα βιβλία και στοιχεία συνεπεία κλοπής, εφόσον αποδείξει ότι έδειξε τη δέουσα επιμέλεια για τη διαφύλαξη τους. Σχετική και η παρ. 1 ζ' του άρθρου 33. Το οικονομικό αποτέλεσμα όμως υπολογίζεται εξωλογιστικά λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσδιορισμού του.

Για το θέμα αυτό θέλουμε να σημειώσουμε την δυσκολία εκτίμησης εκ μέρους των Δ.Ο.Υ. των λόγων ανωτέρας βίας. με αποτέλεσμα πολλές φορές με τη δήλωση απώλειας εκ μέρους του φορολογούμενου να καταλογίζεται πρόστιμο για λόγους κυρίως «κάλυψης της υπηρεσίας». Μια λύση που προτείνουμε και πιστεύουμε πως είναι δίκαιη είναι η εξής: Όταν δεν μπορούν να εκτιμηθούν οι λόγοι ανωτέρας βίας ή δεν πείθεται επαρκώς η Δ.Ο.Υ., να παραμένει η δήλωση απώλειας και τα σχετικά στοιχεία που υποστηρίζουν αυτή «ΥΠΟΨΗ ΤΟΥ ΤΑΚΤΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ» οπότε είναι πιο εύκολο να εκτιμηθούν τα πραγματικά γεγονότα σε σχέση και με τη φορολογική συμπεριφορά του επιτηδευματία και από τον τακτικό έλεγχο να κρίνεται η επιβολή ή όχι προστίμου για την περίπτωση αυτή.

### **Καταστροφή βιβλίων και στοιχείων από πυρκαγιά - Απώλεια από λόγους ανωτέρας βίας.**

Δεν επιβάλλεται επίσης πρόστιμο του Κ.Φ.Σ. για την απώλεια των βιβλίων και στοιχείων λόγω πυρκαγιάς (εργοστασίου), αφού αυτό συνέβη από λόγους ανωτέρας βίας. Επίσης δεν επιβάλλεται πρόστιμο Κ.Φ.Σ. για απώλεια βιβλίων και στοιχείων για τα οποία ο φορολογούμενος έδειξε την εκ των περιστάσεων δέουσα επιμέλεια για τη διαφύλαξή τους. Το οικονομικό αποτέλεσμα όμως υπολογίζεται εξωλογιστικά, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσδιορισμού του.

### Τα πρόστιμα Κ.Φ.Σ. επιβάλλονται ή όχι σε βάρος των κληρονόμων

Με την Σ4162/129 ΠΟΛ 195/23-9-1982 εγκύκλιο του Υπ. Οικ., ορίζεται ότι σε περίπτωση θανάτου του παραβάτη των διατάξεων του Κ.Φ.Σ., υπόχρεοι είναι οι κληρονόμοι του στους οποίους πρέπει να εκδοθεί χωριστή για τον καθένα απόφαση επιβολής προστίμου, στην οποία θα αναγράφονται, εκτός των άλλων, η πλήρης αιτιολογία της παράβασης, το συνολικό πρόστιμο που επιβάλλεται γι' αυτή, το πρόστιμο που αναλογεί στον κάθε κληρονόμο και τα στοιχεία του κληρονομούμενου παραβάτη.

Η εγκύκλιος αυτή βασίζεται στις 179 και 180/1977 αποφάσεις της ολομέλειας του ΣτΕ, με τις οποίες κρίθηκε, μειοψηφία 4 μελών, ότι το πρόστιμο δεν έχει προσωποπαγή χαρακτήρα, αλλά οι αποφάσεις αυτές αναφέρονται σε ανακριβή δήλωση για μεταβίβαση ακινήτων.

Για τον Κ.Β.Σ. όμως, θα λέγαμε ότι τα πρόστιμα έχουν προσωποπαγή χαρακτήρα και τα μη επιβληθέντα αποσβένονται με το θάνατο του υπόχρεου φυσικού προσώπου, γιατί όπως προκύπτει από τις διατάξεις του, αλλά και σε όλες τις βασικές ερμηνευτικές εγκυκλίους αναφέρεται ότι δεν έχουν ταμειυτικό σκοπό, αλλά αποβλέπουν «στον πειθαναγκασμό του υπόχρεου προς συμμόρφωση» και δεν γνωρίζουμε ποια θα ήταν η απόφαση του ΣτΕ αν ετίθετο θέμα για τα πρόστιμα του Κ.Β.Σ., γιατί αυτά συνδέονται άμεσα με την προσωπική τήρηση των κανόνων του Κ.Β.Σ. από τον επιτηδευματία έναντι των φορολογικών αρχών και η επιβολή τους δεν επηρεάζει το προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος.

Το εφετείο Πειραιώς με τις 1401/70 και 95/72 αποφάσεις του δέχεται ότι το πρόστιμο Κ.Φ.Σ., έχει προσωποπαγή χαρακτήρα και δεν μπορεί η Διοίκηση να επιβάλλει το πρόστιμο σε βάρος των κληρονόμων του παραβάτη, γιατί δεν είναι νοητή επιβολή ποινής συμμορφώσεως κατά των κληρονόμων για πράξεις που έκανε απ' ευθείας ο αποβιώσας.

Αντίθετα, οι κληρονόμοι έχουν υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων του θανόντος και πρέπει να επιδεικνύουν αυτά στον έλεγχο, εφόσον έχουν αποδεχθεί την κληρονομιά. Το ΣτΕ με την 114/1995 απόφασή του έκρινε ότι «...η ένδικη πράξη ήταν ακυρωτέα επειδή δεν είχε εκδοθεί νόμιμα σε βάρος των αναιρεσίβλητων, οι οποίοι δεν είναι κληρονόμοι του θανόντος αφού αποποιήθηκαν νόμιμα και εμπρόθεσμα την κληρονομιά και επομένως δεν υπέπεσαν στην αποδιδόμενη σε βάρος τους παράβαση καθόσον, μη όντες κληρονόμοι, δεν είχαν υποχρέωση να διαφυλάξουν και να επιδείξουν τα ανωτέρω βιβλία και στοιχεία».

#### **Νομοθετική ρύθμιση διοικητικών κυρώσεων -**

#### **Αντισυνταγματικότητα διατάξεων**

Η αρχή της αναλογικότητας που απορρέει από τη έννοια του Κράτους Δικαίου, οριοθετείται κάθε φορά από το νομοθέτη, μέσα όμως στα συνταγματικά πλαίσια. Έτσι, κατά την προαναφερόμενη αρχή, συναγόμενη και από το Σύνταγμα, επιβάλλεται στο νομοθέτη να καθορίζει τα παραπάνω πλαίσια ανάλογα με το ρυθμιζόμενο θέμα. Ειδικότερα, σύμφωνα με την αρχή αυτή, οι επιβαλλόμενοι από το νομοθέτη περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον επιδιωκόμενο σκοπό. Αλλά και καθόσον αφορά τη νομοθετική ρύθμιση των διοικητικών κυρώσεων που επιβάλλονται σε βάρος των διοικουμένων, οι οποίοι δεν συμμορφώνονται προς τους κανόνες που ρυθμίζουν τον περιορισμό των ατομικών δικαιωμάτων προς όφελος του κοινωνικού συνόλου, πρέπει και (οι κυρώσεις) αυτές σύμφωνα με τη συναγόμενη από το Σύνταγμα αρχή της αναλογικότητας να ανταποκρίνονται προς το σκοπό για τον οποίο θεσπίζονται και να μην υπερβαίνουν το απαραίτητο κάθε φορά μέτρο. Δηλαδή να είναι αναγκαίες και πρόσφορες για την

επίτευξη του επιδιωκομένου αποτελέσματος, που δεν θα μπορούσε να επιτευχθεί με ηπιότερα μέσα, λαμβανομένου πάντοτε υπόψη του προστατευομένου με τη θέσπισή τους αγαθού. Τέλος σύμφωνα με τη νομολογία των ανωτάτων δικαστηρίων, οι διοικητικές κυρώσεις έχουν ως σκοπό τον εξαναγκασμό των διοικούμενων σε εκπλήρωση των υποχρεώσεών τους, καθώς και στην αποκατάσταση της προσγενόμενης στο Δημόσιο ζημιάς από τη μη συμμόρφωσή τους προς τις υποχρεώσεις αυτές.

Οι προηγούμενες περί κυρώσεων διατάξεις του Κ.Φ.Σ., προέβλεπαν πρόστιμο ίσο με την αξία της συνολικής συναλλαγής ακόμη και για την ανακριβή έκδοση, αντί του ίσου με την αποκρυβείσα αξία όπως ορθά προβλέπουν οι ισχύουσες. Πράγματι η διάταξη αυτή είχε διαπιστωθεί «από τη γένεσή της» ότι ήταν άδικη και σε δυο περιπτώσεις με τις προαναφερόμενες σκέψεις κρίθηκε αντισυνταγματική με τις 16263,4/1989 αποφάσεις του 11ου τριμελούς πρωτ. Αθηνών.

## ΜΕΡΟΣ Δ

- 1) Η Φοροδιαφυγή ως παγκόσμιο φαινόμενο
- 2) Μέτρα αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής
- 3) Επίλογος
- 4) Περιεχόμενα
- 5) Βιβλιογραφία



## Η ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΩΣ ΠΑΓΚΟΣΜΙΟ ΦΑΙΝΟΜΕΝΟ

Το φαινόμενο της φοροδιαφυγής είναι παγκόσμιο. Οι μέθοδοι διάπραξης και η έκτασή της παρουσιάζουν διαφορές από χώρα σε χώρα και ποικίλουν ανάλογα με το πλήθος και το μέγεθος των επιχειρήσεων, το ποσοστό των αυτοαπασχολουμένων σε σχέση με τον ενεργό πληθυσμό, τη γεωγραφική θέση κάθε χώρας, τα συναλλακτικά ήθη και βεβαίως το βαθμό αποτελεσματικής λειτουργίας του φορολογικού μηχανισμού κάθε χώρας.

Η απόφαση του φορολογούμενου να φοροδιαφύγει εξαρτάται κυρίως από την πιθανότητα του εντοπισμού και αποκάλυψής του. Όσο ο φορολογικός μηχανισμός αδυνατεί να περιστείλει αυτό το φαινόμενο, τόσο και περισσότερο δυσκολεύεται κάθε προσπάθεια εμπέδωσης φορολογικής συνείδησης, διατηρούνται και διευρύνονται οι στρεβλώσεις στην οικονομία και ναρκοθετείται ο υγιής ανταγωνισμός.

Σήμερα με την παγκοσμιοποίηση της αγοράς, την κατάργηση των φορολογικών συνόρων μεταξύ των χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης και τις συνεχείς διαφοροποιήσεις της μορφής και του τρόπου των συναλλαγών με την βοήθεια της εξέλιξης στον τομέα της πληροφορικής, είναι απαραίτητη, εκτός από τα μέτρα που παίρνει κάθε χώρα (νομοθεσία, ανθρώπινοι πόροι, οργάνωση, μέσα), η συνεργασία και η αμοιβαία συνδρομή μεταξύ των φορολογικών διοικήσεων των χωρών και κυρίως αυτών της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Είναι γνωστό ότι, στα πλαίσια διακρατικών επαφών, αναζητούνται τρόποι κοινά αποδεκτοί που στοχεύουν στην περιστολή της φοροδιαφυγής. Απόρροια άλλωστε των συνεργασιών είναι και οι ανταλλαγές και διασταυρώσεις πληροφοριών μεταξύ των κρατών - μελών

της Ε.Ε. για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και παραδόσεις αγαθών και υπηρεσιών.

## ΜΕΤΡΑ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

Το ισχύον νομικό πλαίσιο για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα, θεωρείται γενικά επαρκές και κατά καιρούς κάποιες διατάξεις γίνονται ακόμη αυστηρότερες ή τροποποιούνται ή θεσπίζονται εξ' αρχής, στα πλαίσια της εκάστοτε στρατηγικής που χαράσσεται και ακολουθείται.

Η θέσπιση αυστηρών διοικητικών αλλά και ποινικών κυρώσεων στους παραβάτες, ιδίως σε περιπτώσεις σοβαρότατων φορολογικών παραβάσεων όπως είναι η έκδοση και λήψη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων, η υποχρεωτική χρήση ειδικών ηλεκτρονικών ταμειακών μηχανών στις λιανικές πωλήσεις, η συνυπευθυνότητα ακόμη και των ιδιωτών και η παροχή κινήτρων προς αυτούς να ζητούν αποδείξεις για τις αγορές καταναλωτικών αγαθών και τις παρεχόμενες υπηρεσίες, τις οποίες μπορούν να επικαλούνται στις υποβαλλόμενες ετήσιες φορολογικές δηλώσεις τους με αντίστοιχη φορολογική ωφέλεια, η θέσπιση αντικειμενικών κριτηρίων για τον προσδιορισμό ελαχίστου ποσού καθαρού εισοδήματος των επιχειρήσεων και των ελευθέρων επαγγελματιών και η θέσπιση ελαχίστου κόστους κατασκευής οικοδομών, αποτελούν ενδεικτικά μέτρα που έχουν ληφθεί και δρουν ανασταλτικά στα εκδηλούμενα φαινόμενα φοροδιαφυγής. Ιδίως δε σε ότι αφορά στα διοικητικά μέτρα, προβλέπεται ακόμη και η αναστολή λειτουργίας των επιχειρήσεων ή η άρση του τραπεζικού απορρήτου και η δέσμευση κατά 50% των καταθέσεων και λογαριασμών τους σε συγκεκριμένες περιπτώσεις φοροδιαφυγής.

Παράλληλα με τα νομοθετικά μέτρα, το Υπουργείο Οικονομικών προβαίνει συνεχώς στη λήψη των απαραίτητων διοικητικών μέτρων, ανάλογα με τις υπάρχουσες εκάστοτε συνθήκες και δυνατότητες.

Βασικό μέτρο είναι η διενέργεια συνεχών προληπτικών ελέγχων σε όλη τη χώρα, που καλύπτουν όλες τις ώρες και όλες τις ημέρες της εβδομάδας.

Οι έλεγχοι αυτοί, που διενεργούνται από την ΥΠΕΔΑ και από ειδικά συνεργεία ελέγχου που συγκροτούνται για το σκοπό αυτό, αλλά και από τις Δ.Ο.Υ. κρίνονται επιβεβλημένοι, καθ' όσον, πέραν του ελέγχου της διακίνησης αγαθών και ορθής έκδοσης των προβλεπομένων σε κάθε περίπτωση στοιχείων, διενεργούνται διασταυρώσεις μεταξύ των επιχειρήσεων και εντοπίζονται περιπτώσεις κυκλωμάτων φοροδιαφυγής μεταξύ συνεργαζομένων επιχειρήσεων.

Οι παραπάνω έλεγχοι, μαζί με τους τακτικούς και προσωρινούς ελέγχους που διενεργούνται κατά κύριο λόγο από τις Δ.Ο.Υ. και αφορούν κυρίως τις μεγαλύτερες επιχειρήσεις, αποτελούν το πλαίσιο του κατασταλτικού μηχανισμού του Υπουργείου.

Ειδικότερα τα πιο σημαντικά μέτρα που πρέπει να ληφθούν είναι τα παρακάτω:

**- Μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης.**

Έχει παρατηρηθεί ότι η ύπαρξη του υψηλού συντελεστή ενισχύει την τάση για φοροδιαφυγή και δεν αποδίδει τα αναμενόμενα έσοδα. Ακριβώς για αυτό το λόγο θα πρέπει να μειωθεί ο υψηλός συντελεστής, όπου αυτός επιβάλλεται σημαντικά, χωρίς να παραβλέπονται βέβαια και οι ειδικές συνθήκες (κοινωνικής - οικονομικής) που επικρατούν.

**- Καλλιέργεια κλίματος εμπιστοσύνης φορολογούμενου - κράτους.**

Θα πρέπει το κράτος να αξιοποιεί, να αναπτύσσει και να «επενδύει» περισσότερο σε υπηρεσίες και παροχές προς το κοινωνικό όφελος των πολιτών - φορολογουμένων (ιατροφαρμακευτική περίθαλψη, δημόσια θεάματα, εκσυγχρονισμένη εκπαίδευση).

**- Μηχανοργάνωση εργασιών.**

Το ΚΕΠΥΟ αλλά και οι Δ.Ο.Υ. θα πρέπει να εφοδιαστούν με ηλεκτρονικούς υπολογιστές σύγχρονης τεχνολογίας και να στελεχωθούν με το κατάλληλο προσωπικό, ώστε τα οικεία Τμήματα του Φ.Π.Α. ή οι ειδικές εφορίες να ασχολούνται αποκλειστικά και μόνο γρήγορα και αποτελεσματικά με το Φ.Π.Α. Το ΚΕΠΥΟ με συνεχή και μεθοδευμένη επεξεργασία των περιοδικών και εκκαθαριστικών δηλώσεων Φ.Π.Α. θα πρέπει να εντοπίζει έγκαιρα τους υποκείμενους στο φόρο πολίτες που δεν υπέβαλλαν δηλώσεις και αυτούς που κατά προτεραιότητα πρέπει να ελεγχθούν και να ενημερώσει τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. Θα πρέπει επίσης, να μεθοδεύσει τη διασταύρωση πληροφοριών, που θα διευκολύνουν τις ελεγκτικές επαληθεύσεις, και τη συγκέντρωση και επεξεργασία στατιστικών στοιχείων που θα ήταν χρήσιμα στην πολιτική ηγεσία και τις υπηρεσίες.

Το ΚΕΠΥΟ θα πρέπει να καταστεί ικανό να επεξεργάζεται μέσα στην προβλεπόμενη από τις κοινοτικές διατάξεις προθεσμία τα στοιχεία εκείνα των εκκαθαριστικών δηλώσεων Φ.Π.Α., που είναι απαραίτητα για τον υπολογισμό της βάσης του Φ.Π.Α. και των υποχρεώσεων της χώρας μας στο κοινοτικό προϋπολογισμό.

Το φαινόμενο το οποίο παρουσιάστηκε, να μην είναι σε θέση το ΚΕΠΥΟ ούτε στο τέλος Σεπτεμβρίου να δώσει τα στοιχεία για την ΕΟΚ, τα οποία έπρεπε να είναι διαθέσιμα από τα μέσα Ιουνίου το αργότερο, δεν πρέπει ασφαλώς να επαναληφθεί.

#### - Ενίσχυση και εκπαίδευση του προσωπικού.

Στο βαθμό που την ανθρώπινη εργασία δε μπορούν να υποκαταστήσουν οι μηχανές χρειάζεται να ενισχυθεί το προσωπικό, να μεθοδευτεί η εκπαίδευσή του, να βελτιωθούν οι αποδοχές του, να αποκατασταθεί η υπαλληλική ιεραρχία και να παρασχεθούν οικονομικά κίνητρα για την άρση των εκκρεμοτήτων.

### - Απλοποίηση των εντύπων περιοδικής εκκαθάρισης και εκκαθαριστικής δήλωσης.

Τα έντυπα αυτά απαιτούν τη συμπλήρωση μεγάλου αριθμού πληροφοριών, οι οποίες είναι αναμφίβολα αρκετά χρήσιμες για τις ελεγκτικές επαληθεύσεις ή για τη συγκέντρωση στατιστικών στοιχείων. Πρέπει όμως παράλληλα να τονιστεί ότι, για την ορθή συμπλήρωσή τους, χρειάζονται μεγάλη προσοχή και ειδικές γνώσεις κατά συνέπεια, αυτά αυξάνουν το κόστος διαχείρισης για τις επιχειρήσεις.

Εξάλλου η πολυπλοκότητα των εντύπων έχει επιπτώσεις και στο δημόσιο, αφού αυξάνει τους κινδύνους μη ηθελημένων λαθών, η διάρθρωση των οποίων, πριν από τη μηχανογραφική επεξεργασία, συνεπάγεται σοβαρή καθυστέρηση των εργασιών. Κρίνεται λοιπόν σκόπιμη η απλοποίησή τους, εκτός εάν υπάρχει πρόθεση να αξιοποιηθούν τα υφιστάμενα στοιχεία υπέρ της φορολογίας εισοδήματος, όπως υπήρχε η πρόθεση κατά τον αρχικό σχεδιασμό.

### - Εντατικοποίηση ελέγχου.

Έλεγχοι τακτικοί, και χωρίς περιορισμούς ( δείγμα ) και αφετέρου έλεγχοι προληπτικοί σε 24ωρη βάση, από διάφορα συνεργεία και κυρίως από την ΥΠΕΔΑ.

Ιδιαίτερη προσοχή πρέπει να δοθεί στην παρακολούθηση και στον αποτελεσματικότερο έλεγχο των συναλλαγών αγροτικών προϊόντων, όπου ο αγοραστής έμπορος και ο πωλητής αγρότης έχουν αμοιβαίο συμφέρον για την εικονική αύξηση της τιμής πώλησης αφού, με τον τρόπο αυτό, ο πρώτος διογκώνει το κόστος και περιορίζει τα κέρδη του και ο δεύτερος αυξάνει τις απαιτήσεις του για επιστροφή του Φ.Π.Α. των εισροών.

Ο εκσυγχρονισμός συνεπώς των φοροτεχνικών και τελωνειακών υπηρεσιών ( μηχανογράφηση, στελέχωση με καθαρά αξιοκρατικά κριτήρια ) είναι απαραίτητη προϋπόθεση για να ανταποκριθούν αυτές

στο ρόλο που θα διαδραματίσουν στην υλοποίηση της εσωτερικής αγοράς και για να αποφευχθούν δυσμενείς επιπτώσεις στην Ελληνική οικονομία.

**- Επιβολή αυστηρών κυρώσεων σε όσους αποδεδειγμένα φοροδιαφεύγουν (προσωποκράτηση).**

Το πρόβλημα στη χώρα μας δεν είναι η έλλειψη αυστηρών ποινών στους φοροφυγάδες αλλά η εφαρμογή τους. Χρειάζεται πολιτική βούληση και συνδρομή του Υπουργείου Δικαιοσύνης στο θέμα αυτό. Στη « μάχη » κατά της φοροδιαφυγής δραστηριοποιήθηκε πρόσφατα το μέτρο της προσωποκράτησης. Μέτρο θετικό για την είσπραξη των χρεών προς το Δημόσιο και το ΙΚΑ. Ο φόβος της προσωποκράτησης ανάγκασε πολλούς οφειλέτες να ρυθμίσουν ή να εξοφλήσουν τα χρέη τους. Οι διατάξεις για την προσωποκράτηση θα πρέπει να εφαρμοσθούν με μεγάλη αυστηρότητα και προς κάθε κατεύθυνση με αντικειμενικά κριτήρια. Η αυστηρότητα στην εφαρμογή των διατάξεων αυτών φαίνεται κι από το γεγονός ότι περιλαμβάνει και τους εγγυητές χρεών, ακόμα και τους υπερήλικες, έτσι ώστε να αποτραπεί η μεθοδολογία που ακολουθείται από τις μεγάλες επιχειρήσεις, για την αποφυγή πληρωμής των χρεών τους, με διορισμό στις υπεύθυνες θέσεις προσώπων μεγάλης ηλικίας.

**- Κατάργηση του τραπεζικού απορρήτου έναντι των φορολογικών αρχών.**

Με το νέο νόμο, καθιερώθηκε η δέσμευση της ακίνητης περιουσίας και η άρση του απόρρητου των τραπεζικών καταθέσεων όταν διαπιστώνεται μεγάλης έκτασης φοροδιαφυγή ( πάνω από 300 εκατ. φορολογητέο εισόδημα ή 50 εκατ. παρακρατούμενος φόρος ) . Προτείνουμε την άρση του τραπεζικού απορρήτου και για περιπτώσεις που διαπιστώνεται μικρότερης έκτασης φοροδιαφυγή.

**- Υποχρεωτική χρήση επιταγών από τις επιχειρήσεις .**

Επίσης προτείνουμε την καθιέρωση της χρήσης επιταγών ( τραπεζικός λογαριασμός ) για τις εμπορικές συναλλαγές. Ο τραπεζικός λογαριασμός που θα κινείται αποκλειστικά και μόνο για τις επιχειρηματικές δραστηριότητες, θα πρέπει να έχει δηλωθεί εκ των προτέρων στις αρμόδιες φορολογικές αρχές. Έχει διαπιστωθεί ότι η χρήση μετρητών στις συναλλαγές δυσχεραίνει τον εντοπισμό της φοροδιαφυγής.

Προσδοκούμε ότι με τα παραπάνω μέτρα, με την πλήρη μηχανογράφηση των Δ.Ο.Υ. και λοιπών υπηρεσιών που είναι ήδη σε εξέλιξη, με την εφαρμογή και στην Ελλάδα ελεγκτικών προτύπων στο Φ.Π.Α. και λοιπές φορολογίες ( ESKORT ) που αντικειμενικοποιούν τον έλεγχο και με την αναδιάρθρωση των υπηρεσιών του Υπουργείου, οι φορολογικοί έλεγχοι γενικά θα καταστούν πιο αποδοτικοί και θα καταπολεμηθεί δραστικά η φοροδιαφυγή και γενικά η φοροαπάτη σε ωφέλεια των δημοσίων εσόδων όσο και της ομαλής λειτουργίας της ίδιας της αγοράς.

Στις μέρες μας έγινε ένα πολύ σημαντικό βήμα για την πάταξη της φοροδιαφυγής που είναι η σύσταση του **Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος ( Σ.Δ.Ο.Ε. )**, η οποία διαρθρώνεται στα πιο κάτω τμήματα:

α) Τμήμα Υποθέσεων Ευρωπαϊκής Ένωσης.

β) Τμήμα Ελέγχου Προμηθειών, Χρηματοδοτήσεως και Δανείων.

γ) Τμήμα Ειδικών Οικονομικών Υποθέσεων.

Η Διεύθυνση Ειδικών Οικονομικών Ερευνών που ανήκει στην Κεντρική Υπηρεσία της Σ.Δ.Ο.Ε. έχει τις παρακάτω αρμοδιότητες που κατανέμονται μεταξύ των τμημάτων της ως εξής :

α) Τμήμα Υποθέσεων Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Συλλογή και αξιολόγηση στοιχείων και πληροφοριών, καθώς και διενέργεια επιτόπιων ή μη ελέγχων και εξακριβώσεων ή ερευνών σε όλη την Ελληνική επικράτεια για τον εντοπισμό, αποκάλυψη,



διαπίστωση, τεκμηρίωση και καταστολή των παραβάσεων και για τον εντοπισμό των υπευθύνων διάπραξης οικονομικών εγκλημάτων, που αφορούν απάτες, παρατυπίες και άλλες παράνομες οικονομικές δραστηριότητες, σε βάρος των οικονομικών συμφερόντων της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Σχεδιασμός και προγραμματισμός των ελέγχων και καθορισμός κανόνων, μεθόδων, διαδικασιών και τρόπων επαλήθευσης των ελέγχων, καθώς και σύνταξη οδηγιών προς τις Περιφερειακές Διευθύνσεις του Σ.Δ.Ο.Ε. , για την αποτελεσματικότερη διενέργεια αυτών.

Εκπόνηση επιχειρησιακών σχεδίων και αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας αυτών, καθώς και μέριμνα για τον εμπλουτισμό, τη βελτίωση ή την ανανέωσή τους.

Παρακολούθηση της πορείας του ελεγκτικού και διωκτικού έργου των Περιφερειακών Διευθύνσεων του Σ.Δ.Ο.Ε. στα αντικείμενα αρμοδιότητας του Τμήματος και εισήγηση αρμοδίως για τη λήψη των αναγκαίων διοικητικών και νομοθετικών μέτρων, για την καλύτερη λειτουργία τους και την αποτελεσματικότερη δράση τους.

Παραπομπή των παραβατών στις αρμόδιες κατά περίπτωση Αρχές, για την επιβολή των προβλεπόμενων από τη νομοθεσία κυρώσεων ή ενημέρωση των αρμοδίων Εθνικών και Κοινοτικών Αρχών, για τα αποτελέσματα και τα πορίσματα των ελέγχων και εξακριβώσεων ή ερευνών που διενήργησε η Διεύθυνση, μετά από αίτημα αυτών, για τις κατά νόμων απαραίτητες περαιτέρω ενέργειές τους.

Συνεργασία με τις αρμόδιες Υπηρεσίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, και μέριμνα για τη συμμετοχή υπαλλήλων της Διεύθυνσης στη διενέργεια ελέγχων και ερευνών σε άλλες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, για τη διαπίστωση διάπραξης παραβάσεων σε βάρος των οικονομικών συμφερόντων αυτής, καθώς και για τη συμμετοχή υπαλλήλων της Διεύθυνσης σε Επιτροπές ή Όργανα της Ευρωπαϊκής

Ένωσης, που χειρίζονται θέματα ελέγχων και ερευνών των παραπάνω παραβάσεων.

β) Τμήμα Ελέγχου, Προμηθειών, Χρηματοδοτήσεων και Δανείων.

Οι αρμοδιότητες του Τμήματος είναι ανάλογες με αυτές του Τμήματος Υποθέσεων Ευρωπαϊκής Ένωσης, σε ό,τι αφορά στα παρακάτω θέματα:

Προμήθειες του δημοσίου, των Ν.Π.Δ.Δ. του ευρύτερου δημόσιου τομέα και των Ν.Π.Ι.Δ. που επιχορηγούνται από τον κρατικό προϋπολογισμό.

Νόμιμη διάθεση και χρησιμοποίηση των κρατικών χρηματοδοτήσεων και δανείων και παραβάσεις της νομοθεσίας περί παροχής επενδυτικών κινήτρων ή σχετικές συμβάσεις των κρατικών επιχορηγήσεων, επιδοτήσεων ή δανείων για επενδύσεις.

γ) Τμήμα Ελέγχου Ειδικών Οικονομικών Υποθέσεων.

Οι αρμοδιότητες του Τμήματος είναι ανάλογες με αυτές του Τμήματος Υποθέσεων Ευρωπαϊκής Ένωσης, σε ό,τι αφορά τα παρακάτω θέματα:

Απάτες και παρατυπίες κατά των οικονομικών συμφερόντων του Ελληνικού Δημοσίου και της εθνικής οικονομίας γενικότερα.

Παραχάραξη του εθνικού νομίσματος και άλλων νομισμάτων ή τίτλων και αξιών του δημοσίου και παραβάσεις γενικά της νομοθεσίας περί εθνικού νομίσματος.

Παράνομες χρηματιστηριακές και τραπεζικές εργασίες, καθώς και παράνομες χρηματοπιστωτικές συμβάσεις, συναλλαγές και δραστηριότητες γενικά.

Τυχερά παιχνίδια και καζίνο.

Δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας, άδειας, σήματος και λοιπών συναφών εμπορικών δικαιωμάτων.

Παράνομη προέλευση ιδιωτικών - κεφαλαίων και νομιμοποίηση εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες του Ν. 2331/1995.

Άλλες περιπτώσεις παράνομων δραστηριοτήτων, παραλείψεων και παρατυπιών, ιδιάζουσας φύσης ή ιδιαίτερου οικονομικού ενδιαφέροντος σε βάρος των συμφερόντων της Ελλάδας, που εμπίπτουν στις αρμοδιότητες του Σ.Δ.Ο.Ε. και των οποίων η άσκηση ανατίθεται στη Διεύθυνση αυτή με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, κατά τις διατάξεις της παρ.7 του άρθρου 4 του Ν. 2343/1995.

Η άσκηση από τη Διεύθυνση Ειδικών Οικονομικών Ερευνών των αρμοδιοτήτων της δεν περιορίζει τη δράση και τις αρμοδιότητες των άλλων συναρμοδίων Υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών ή άλλων Υπουργείων.

## ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Συνοψίζοντας λοιπόν, θα λέγαμε πως παρά το μεγάλο πλέγμα των διατάξεων των νόμων καθώς και των ποινικών και διοικητικών κυρώσεων που προαναφέραμε δεν έχουν γίνει σημαντικά βήματα όσο αφορά την πάταξη της φοροδιαφυγής.

Επομένως οι διοικητικές και ποινικές κυρώσεις που προβλέπονται και επιβάλλονται από τις διάφορες νομοθετικές διατάξεις δεν έχουν σταθεί εμπόδιο σε κανέναν από τους φορολογούμενους στο να φοροδιαφεύγουν άλλοι σε μεγαλύτερο και άλλοι σε μικρότερο βαθμό. Η φοροδιαφυγή είναι ένα κοινωνικό φαινόμενο που δεν παρουσιάζει στατική μορφή αλλά συνεχώς μετεξελίσσεται τόσο από πλευράς μεθόδων όσο και από πλευράς μέσων. Η ύπαρξή της μπορεί να οφείλεται α) στην αντίδραση των φορολογουμένων στην επιβολή μεγαλύτερων φορολογικών βαρών, β) στην αίσθηση μη δίκαιης φορολογικής μεταχείρισης και γ) στη νοσηρή νοοτροπία που θεωρεί «εξυπνάδα» την απόκρυψη φορολογητέας ύλης. Γεγονός είναι ότι αποβαίνει σε βάρος του κοινωνικού συνόλου και ιδίως των ειλικρινών φορολογουμένων.

Η ανάγκη αναμόρφωσης της κλίμακας της φορολογίας εισοδήματος είναι απαραίτητη. Βέβαια τα τελευταία χρόνια η φορολογική κλίμακα αναμορφώνεται με βάση τον επίσημο τιμάριθμο. Για την αντιμετώπιση όμως, της υπερφορολόγησης δεν αρκεί μόνο η αναμόρφωση των κλιμακίων αλλά και των άλλων στοιχείων της φορολογίας. Πιστεύουμε, όμως, ότι εάν αναμορφωθούν ή καταργηθούν εκείνες οι ρυθμίσεις που συντελούν στη διαμόρφωση ενός άδικου φορολογικού συστήματος, θα έχει γίνει συγχρόνως και ένα μεγάλο βήμα στη συμφιλίωση του φορολογουμένου με τον φόρο και την φορολογούσα

αρχή, και στη δημιουργία στον πολίτη φορολογικής συνείδησης. Η διαφάνεια, νομίζουμε πως είναι απαραίτητη μέσα στο γενικό κλίμα δυσπιστίας που έχει δημιουργηθεί στην κοινωνία μας.

Αλλά και η βασική δομή της φορολογίας εισοδήματος πάσχει. Είναι λοιπόν αναγκαίο οι φορολογικοί νόμοι να είναι δίκαιοι και αναπτυξιακοί. Το Δημόσιο πρέπει να φροντίσει να αντλεί φόρους από οικονομικά υγιείς επιχειρήσεις και να συμβάλει αποφασιστικά στην αποδοτική ανάπτυξη των επιχειρήσεων με σωστούς και δίκαιους νόμους, καθώς και με τη σωστή και δίκαιη εφαρμογή τους. Εφόσον αυτό γίνει πράξη τότε πρέπει να εξαντλεί την αυστηρότητά του στους πραγματικούς φοροφυγάδες που πάντα και παντού υπάρχουν. Αλλά αυτοί είναι σχετικά λίγοι και όχι το σύνολο των φορολογουμένων, όπως χαρακτηρίζονται και αντιμετωπίζονται στην χώρα μας.

Ο αγώνας για την πάταξη της φοροδιαφυγής είναι σύνθετος και δυσχερής, περισσότερο από κάθε άλλη φορά. Προσδοκία τόσο του κράτους όσο και των φορολογουμένων είναι η καταπολέμηση και ο περιορισμός της. Η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής απαιτεί πρωτίστως ένα σοβαρό και δίκαιο κράτος.

Την εποχή μας το φαινόμενο της φοροδιαφυγής έχει συνταχθεί παγκόσμια με αντανάκλαση στην κοινωνική συνοχή, στον σεβασμό των θεσμών, στην κοινωνική ευθύνη. Ίσως τελικά η ανύψωση του μορφωτικού και βιοτικού επιπέδου σε συνδυασμό με την εμπιστοσύνη του πολίτη στο κράτος να είναι και η μόνη λύση στην «γάγγραινα» του φαινομένου.

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

- Εισαγωγή
- Α' Μέρος
  - 1) Έννοια Φοροδιαφυγής
  - 2) Τρόποι και Μορφές Φοροδιαφυγής
  - 3) Αίτια Φοροδιαφυγής
  - 4) Παράγοντες Έκτασης Φοροδιαφυγής
  - 5) Επιδράσεις Φοροδιαφυγής
- Β' Μέρος
  - 1) Διάρθρωση Οικονομικού-Κοινωνικού Προβλήματος
  - 2) Σχέση Φοροδιαφυγής - Φοροαποφυγής
  - 3) Φοροδοτική Ικανότητα και Φοροδιαφυγή
  - 4) Φορολογικό Σύστημα και Φοροδιαφυγή
  - 5) Φοροδιαφυγή και Παραοικονομία
- Γ' Μέρος
  - 1) Αδικήματα Φοροδιαφυγής
    - 1591/86 - 1828/89
    - 1884/90 - 2065/92
    - 2214/94 - 2386/96
  - 2) Ποινικές και Διοικητικές Κυρώσεις
- Δ' Μέρος
  - 1) Η Φοροδιαφυγή ως Παγκόσμιο Φαινόμενο
  - 2) Μέτρα Αντιμετώπισης Φοροδιαφυγής
  - 3) Επίλογος
  - 4) Περιεχόμενα
  - 5) Βιβλιογραφία

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- 1) Η Αρχή της Φορολογικής Δικαιοσύνης και το Σύνταγμα - Κων. Δ. Φινοκαλιώτη - Εκδ. Οίκος Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη 1985
- 2) Φορολογικό Καθεστώς, Παραοικονομία και Φοροδιαφυγή στην Ελλάδα - Ίδρυμα Μεσογειακών Μελετών - Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα 1993
- 3) Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων - Δημήτρη Παρ. Σταματόπουλου - Εκδόσεις Αντ. Ν. Σακκούλα, Αθήνα - Κομοτηνή 1993
- 4) Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων - Δημήτρη Παρ. Σταματόπουλου - Εκδόσεις Αντ. Ν. Σακκούλα, Αθήνα 1996
- 5) Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων - Παναγιώτης Βασ. Παπαδέας - Δεύτερη έκδοση, Αθήνα 1996
- 6) Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων - Εκδόσεις Φορολογική Επιθεώρηση, Ιούλιος 1995
- 7) Εφημερίδα της Κυβερνήσεως
  - Ν. 1591/1986 «Θέσπιση μέτρων για την πάταξη της φοροδιαφυγής» (ΦΕΚ 50 Α')
  - Ν. 1828/1989 «Αναμόρφωση της φορολογίας εισοδήματος και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ 2 Α')
  - Ν. 1884/1990 «Διαρρυθμίσεις στην έμμεση φορολογία και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ 81 Α')
  - Ν. 2065/1992 «Αναμόρφωση της άμεσης φορολογίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ 113 Α')
  - Ν. 2214/1994 «Αντικειμενικό σύστημα φορολογίας εισοδήματος και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ 75 Α')
  - Ν. 2386/1996 «Ρυθμίσεις θεμάτων εθνικών κληροδοτημάτων δημοσίων και ανταλλαξιμών κτημάτων και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ 43 Α')

- Π.Δ. 152/1997 «Τροποποίηση και συμπλήρωση του Π.Δ. 218/1996 (Οργανισμός του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος - Σ.Δ.Ο.Ε.)» (ΦΕΚ 129 Α')

- Π.Δ. 154/1997 «Κανονισμός λειτουργίας του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.)» (ΦΕΚ 130 Α')

8) «Φορολογική Επιθεώρηση» - Τεύχος 576, Νοέμβριος 1996 - Τεύχος 578, Ιανουάριος 1997 - Τεύχος 583, Ιούνιος 1997 - Συντάσσεται από την ομοσπονδία εργαζομένων Π.Ο.Ε. - Δ.Ο.Υ.

9) Περιοδικό «Λογιστής» - Εκδόσεις Πάμισος

