

**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΑΤΡΑΣ**  
**ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ**  
**ΣΧΟΛΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

**ΘΕΜΑ: ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΚΑΤΑ ΤΟΝ Κ.Β.Σ.**

**ΣΠΟΥΔΑΣΤΡΙΕΣ:**

**Παναηλίδου Σοφία**

**Παλαιστίδου Γεσθημανή**

**ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ:**

**Γαλάνης**



**ΠΑΤΡΑ 1999**

APR 1962  
BIBLIOTHEQUE

2867



## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

### **ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ**

A. Γενικά περί διοικητικών και ποινικών κυρώσεων	1
--	---

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α**

#### **A. ΕΝΝΟΙΑ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ** **2**

1. Ποια χαρακτηρίζονται από το νόμο ως αδικήματα φοροδιαφυγής	2
2. Ποινές φοροδιαφυγής	6
3. Πρόσωπα σε βάρος των οποίων επιβάλλονται οι ποινές	7
4. Άλλες συνέπειες από την καταδίκη για πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία	7

#### **B. ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΓΙΑ ΑΛΛΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ** **14**

1. Ποινικές κυρώσεις για κατακράτηση, καταστροφή, πλαστογραφία κλπ, βιβλίων και στοιχείων και για ψευδή δήλωση	14
2. Ποινικές και διοικητικές κυρώσεις για μη απόδοση παρακρατημένων φόρων	15
3. Ποινικές κυρώσεις σε μεταφορά αγαθών χωρίς ή με ανακριβή φορολογικά στοιχεία	18
4. Ποινικές κυρώσεις σε υπεριμολογήσεις και υποτιμολογήσεις	18
5. Κυρώσεις σε όσους δεν δηλώνουν το γεωργικό εισόδημα	19
6. Ποινές σε περίπτωση ανακρίβειας	20
7. Ποινικές κυρώσεις για παραβίαση επαγγελματικής εχεμύθειας	22
8. Ποινικό αδίκημα μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο	23

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β**

#### **ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ**

#### **A. ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΩΝ ΚΥΡΩΣΕΩΝ** **26**

#### **B. ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΩΝ ΚΥΡΩΣΕΩΝ** **26**

1. Κυρώσεις για την μη υποβολή ή ανακριβή υποβολή δήλωσης	26
2. Διοικητικές κυρώσεις για την μεταφορά αγαθών χωρίς συνοδευτικά στοιχεία	28

3. Διοικητικές κυρώσεις για την μεταφορά αγαθών με ανακριβή φορολογικά στοιχεία	30
4. Υποτροπή	32
5. Επιβολή διοικητικών κυρώσεων με απόφαση του Νομάρχη	32
6. Άσκηση προσφυγής κατά της απόφασης του Νομάρχη	33
7. Αναστολή λειτουργίας καταστημάτων επιτηδευματιών	36
8. Κυρώσεις σε όσους δεν δηλώνουν το εισόδημα από ακίνητα	40
9. Κυρώσεις σε όσους δεν δηλώνουν το εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις	41

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ**

### **ΕΠΙΒΟΛΗ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ**

<b>A. ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ</b>	<b>43</b>
1. Πρόσωπα σε βάρος των οποίων επιβάλλεται το πρόστιμο	43
2. Το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση της Φορολογικής Αρχής	44
3. Αρμόδια αρχή για την έκδοση της απόφασης επιβολής του προστίμου	44
4. Διαδικασία επίλυσης της διαφοράς και βεβαίωσης του προστίμου	44
5. Παραγραφή του δικαιώματος προς επιβολή του προστίμου	45
6. Περίοδος που αφορά το πρόστιμο	49
<b>B. ΕΙΔΙΚΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ</b>	<b>49</b>
1. Συνυπευθυνότητα ιδιωτών για αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών χωρίς απόδειξη	50
2. Πρόστιμο σε βάρος ιδρυτών νομικού προσώπου ή επιχείρησης	51
3. Πρόστιμο σε βάρος πτωχευμένης εταιρείας	51
4. Επιβολή προστίμου σε βάρος πλειόνων προσώπων	52
5. Επιβολή προστίμου σε βάρος αποβιώσαντος ή των κληρονόμων του	52
6. Πρόστιμο για παράλειψη αναγραφής στα στοιχεία των συναλλαγών των μονάδων μετρήσεως	53
7. Πρόστιμο επί αγοράς αγροτικών προϊόντων χωρίς έκδοση φορολογικών στοιχείων	53

8. Πρόστιμο για έκδοση ανεπίσημων αποδείξεων είσπραξης για συναλλαγές για τις οποίες δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία	53
9. Πρόστιμο για ανύπαρκτες αγορές	54
10. Πρόστιμο σε περίπτωση μη εμπρόθεσμης ενημέρωσης των βιβλίων	54
11. Υποχρέωση διευκόλυνσης του ελέγχου έχουν και οι οδηγοί επιβατικών αυτοκινήτων Ι.Χ.	55
12. Έκδοση στοιχείων με ελλιπές περιεχόμενο	55
13. Η παράλειψη υποβολής δήλωσης και τελών χαρτοσήμου	55
14. Πρόστιμο σε βάρος Ιεράς Μονής	56
15. Μη λήψη από τον αγοραστή επιτηδευματία τιμολογίου πώλησης	56
16. Πρόστιμο σε βάρος οργανώσεων, συλλόγων, σωματείων κλπ που δεν υποβάλλουν στοιχεία για χορούς, δεξιώσεις, συγκεντρ.	56
<b>Γ. ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΕΠΙΒΑΛΛΕΤΑΙ ΠΡΟΣΤΙΜΟ</b>	<b>57</b>
1. Δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε βάρος ελεύθερου επαγγέλματος για μη έκδοση απόδειξης για είσπραξη ποσού που οφείλει να αποδώσει σε τρίτο	57
2. Μικροπαρατυπίες δεν επισύρουν επιβολή προστίμου	57
3. Δεν επιβάλλεται πρόστιμο για παραβάσεις που συντελούνται σε προαιρετικός τηρούμενα βιβλία	57
4. Μη έκδοση τιμολογίου λόγω του ότι δεν ολοκληρώθηκε η παράδοση των αγαθών στον αγοραστή	58
5. Μη επιβολή προστίμου σε περιπτώσεις ανωτέρας βίας	58
6. Δεν επιβάλλεται πρόστιμο στον οικειοθελώς τηρούνται βιβλίο αποθήκης	58
7. Δεν επιβάλλεται πρόστιμο για πλημμελή τήρηση βιβλίων που τηρούνται κατ' εφαρμογή άλλων διατάξεων	59
8. Φυγάδευση εγγράφων	59
9. Δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε βάρος του πωλητή για μη έκδοση τιμολογίου όταν αυτός δεν γνωρίζει τον προορισμό των πωλούμενων αγαθών για επαγγελματική χρήση	59

<b>Δ. ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΓΕΝΙΚΩΝ ΠΑΡΑΒΑΣΕΩΝ</b>	<b>60</b>
I. Γενικά Στοιχεία	60
II. Περιπτώσεις Προστίμων	61
<b>Ε. ΑΥΤΟΤΕΛΕΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ</b>	<b>65</b>
1. Γενικά Στοιχεία	65
2. Πρόστιμο σε αυτοτελείς παραβάσεις	65
3. Αυτοτελείς παραβάσεις επί μηχανογραφικής τήρησης βιβλίων	67
4. Λοιπές πράξεις μη αναφερόμενες στις δύο προηγούμενες παρ.	67
5. Πρόστιμο για πράξεις που συνιστούν ιδιάζουσα φορ. Παράβαση	38
6. Πρόστιμο για πράξεις ή παραλείψεις που αφορούν περισσότερες διαχειριστικές περιόδους	68
7. Πρόστιμο σε βάρος προσώπων τα οποία συμπράττουν στις παραπάνω παραβάσεις	68
<b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ</b>	<b>70</b>

## ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ

### *Α. Γενικά περί διοικητικών και ποινικών κυρώσεων*

1. Αυτός που λαμβάνει γνώση επαγγελματικού μυστικού από τα φορολογικά στοιχεία ή από τα βιβλία και στοιχεία των υπόχρεων ή από οποιαδήποτε άλλη υπηρεσιακή ενέργεια του, υποχρεούται στην τήρηση του. Σε αντίθετη περίπτωση υπόκειται στις ποινές που προβλέπονται από τον Ποινικό Κώδικα.

2. Επί Δημοσίων Υπηρεσιών και Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου εκείνος που αρνείται να διευκολύνει το φορολογικό έλεγχο, να παραδώσει ή να αποστείλει τα στοιχεία και να δώσει τις πληροφορίες για όσα ορίζουν οι διατάξεις του Κώδικα αυτού ή παρέχει τα στοιχεία και τις πληροφορίες πλημμελώς, διώκεται πειθαρχικά με αίτηση του αρμόδιου προϊστάμενου Δ.Ο.Υ.

3. Σύμφωνα με το άρθρο 35 παραγρ. 3 του Κώδικα ορίζεται ότι όπου κατά τις κείμενες διατάξεις προβλέπονται διοικητικές ή ποινικές κυρώσεις, αυτές εφαρμόζονται παράλληλα με τις κυρώσεις που ορίζονται στα άρθρα 32 και 33 του Κώδικα.

Σχετικά με τις ποινικές και διοικητικές κυρώσεις σε βάρος προσώπων που διαπράττουν αδίκημα φοροδιαφυγής αναφέρονται οι Ν. 1591/86, 1882/90, 1884/90 και 2065/92.

Για τα αδικήματα φοροδιαφυγής επιβάλλονται οι οριζόμενες από τις διατάξεις του Ν. 1591/86 ποινές και αποκλείεται

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ

### **A. ΕΝΝΟΙΑ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ**

#### **1. Ποια χαρακτηρίζονται από το νόμο ως αδικήματα φοροδιαφυγής**

Σύμφωνα με άρθρο 31 του Ν. 1591/86 όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 19 του Ν. 1828/1989 αδίκημα φοροδιαφυγής διαπράττει:

α) Όποιος δεν υποβάλλει δηλώσεις ή υποβάλλει ανακριβείς δηλώσεις για φόρους, τέλη ή εισφορές που σύμφωνα με τις διατάξεις υποχρεούται να παρακρατεί και να αποδίδει στο Δημόσιο ή για το φόρο προστιθέμενης αξίας ή για το φόρο κύκλου εργασιών ή την ειδική εισφορά ειδών πολυτέλειας. Το ποσό αυτών των φόρων, τελών και εισφορών που είχε υποχρέωση να δηλώσει και να αποδώσει στο Δημόσιο υπερβαίνει το ποσό των εξακοσίων χιλιάδων (600,000) δραχμών για διάστημα ενός έτους.

β) Όποιος δεν υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος εφόσον για το ποσό αυτό του εισοδήματος, αναλογεί φόρος επάνω από τριακόσιες χιλιάδες (300,000) δραχμές.

γ) Όποιος δεν αποδίδει τα φορολογικά στοιχεία που προβλέπονται από τον Κώδικα.

δ) Όποιος εκδίδει ανακριβή, ως προς την ποσότητα, την τιμή μονάδος ή την αξία, φορολογικά στοιχεία, εφόσον από την ανακρίβεια αυτή προκύπτει διαφορά που υπερβαίνει το δέκα τοις εκατό (10%) της συνολικής ποσότητας ή της αξίας των αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών ή της συναλλαγής γενικά.

ε) Όποιος τηρεί ανακριβή βιβλία και στοιχεία του Κώδικα, εφόσον η ανακρίβεια αυτή διαπιστωθεί από τακτικό έλεγχο, εφόσον στη διαχειριστική περίοδο που ελέγχθηκε προκύπτει διαφορά ακαθάριστων εσόδων πάνω από είκοσι τοις εκατό (20%) και πάντως όχι μικρότερη από ένα εκατομμύριο (1,000,000) δραχμές.



Σε περίπτωση ανεπάρκειας βιβλίων ή ύπαρξης λογιστικών διαφορών δεν αρκείται ποινική δίωξη.

στ) Όποιος δεν τηρεί την υποχρέωση διαφύλαξης βιβλίων και στοιχείων.

ζ) Όποιος εκδίδει πλαστό ή εικονικό ή νοθεύει οποιοδήποτε από τα φορολογικά στοιχεία.

Κατά τις οδηγίες της Διοίκησης τα φορολογικά στοιχεία θεωρούνται:

**Πλαστά:**

α) Όταν έχουν διατηρηθεί ή σφραγισθεί με οποιοδήποτε τρόπο χωρίς να έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. και να φέρουν επίσημα πράξη θεώρησης αυτών. Πρόκειται για τα φορολογικά στοιχεία που έχουν διατηρηθεί ή σφραγισθεί με διάφορα μέσα, ώστε να έχουν όλα τα εξωτερικά γνωρίσματα των γνήσιων φορολογικών στοιχείων, ενώ, στην πραγματικότητα ουδέποτε έχουν προσκομισθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. για σφράγιση ή διάτρηση. Είναι δυνατόν ορισμένα στοιχεία να έχουν προσκομισθεί στην αρμόδια ή άλλη Δ.Ο.Υ. και με λαθραίο τρόπο να έχουν διατηρηθεί ή σφραγισθεί από τα μηχανήματα της, χωρίς όμως να έχει καταχωρηθεί και η σχετική πράξη θεώρησης τους στα βιβλία της.

Με τα στοιχεία αυτά πραγματοποιούνται συνήθως συναλλαγές μεγάλου ύψους, οι οποίες δεν καταχωρούνται σε επίσημα βιβλία του Κ.Φ.Σ. και δεν αποδίδονται οι οφειλόμενοι φόροι, τέλη και εισφορές. Προϋπόθεση, για να θεωρηθεί ότι διαπράχθηκε αδίκημα φοροδιαφυγής είναι, η μη καταχώρηση της πράξης θεώρησης του φορολογικού στοιχείου στα βιβλία της Δ.Ο.Υ. να τελεί σε γνώση του προσώπου που εκδίδει τα στοιχεία αυτά.

β) Όταν το περιεχόμενο των φορολογικών στοιχείων και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντιτύπου είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου.

**Εικονικά:**

α) Όταν εκδόθηκαν για συναλλαγή, διακίνηση ή άλλη αιτία ανύπαρκτοι στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία.

β) Όποιος γνωρίζει το ποσό 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.

Για να θεωρηθεί ότι διαπράχθηκε φορολογικό αδίκημα θα πρέπει ο συνεργός να γνώριζε ότι τα στοιχεία ήταν πλαστά ή εικονικά, καθώς επίσης ο αποδέκτης να γνώριζε ότι τα στοιχεία ήταν πλαστά ή νοθευμένα και τα χρησιμοποίησε για να αποκρύψει φορολογητέα ύλη.

Συνεργός στην κατασκευή των πλαστών φορολογικών στοιχείων θεωρείται και αυτός ο οποίος:

i) διέθεσε τα μέσα για την σφράγιση ή την διάτρηση των φορολογικών στοιχείων.

ii) μετέφερε ή παρέλαβε τα φορολογικά στοιχεία από τον συνεργό της προηγούμενης περίπτωσης.

***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 να περιοριστεί το

έγκλημα της φοροδιαφυγής μόνο στις αναφερόμενες σε αυτήν περιπτώσεις, αλλά γιατί αυτές είναι οι πιο συνηθισμένες και για 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 έκρινε ότι και η πλαστογραφία, νόθευση και εικονικότητα των αποδείξεων δαπανών του άρθρου 24 του Κ.Φ.Σ. συνιστά ποινικό αδίκημα.

### ***Υπαρξη Δόλου***

Κατά τις οδηγίες της Διοίκησης τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν. 1591/86 αδικήματα τιμωρούνται σε βαθμό πλημμελήματος, μόνο στην περίπτωση που το αρμόδιο ποινικό δικαστήριο κρίνει, ότι το αδίκημα διαπράχθηκε από δόλο.

Αυτό δεν ορίζεται ρητά αλλά είναι συνέπεια του άρθρου 26 του Ποινικού Κώδικα. σύμφωνα με τα οποία τα πλημμελήματα τιμωρούνται μόνο εφόσον διαπράχθηκαν από δόλο, εκτός και αν ρητά ορίζεται στη συγκεκριμένη ποινική διάταξη ότι τιμωρούνται και όταν διαπράχθηκαν από αμέλεια. Στις διατάξεις του άρθρου 31 δεν ορίζεται ότι τα προβλεπόμενα από αυτές αδικήματα τιμωρούνται και όταν διαπράχθηκαν από αμέλεια. Κατά συνέπεια σύμφωνα με την παραπάνω γενική αρχή τιμωρούνται μόνο όταν διαπράχθηκαν από δόλο.

Εξαίρεση αποτελούν τα αδικήματα που αναφέρονται σε έκδοση πλαστών ή εικονικών στοιχείων ή συνεργατών σε αυτά, τα οποία διώκονται αυτεπαγγέλτως αδιάφορα αν τελέσθηκαν από δόλο ή αμέλεια.

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

Από τον έλεγχο είναι δυνατό να διαπιστωθεί η μη έκδοση φορολογικού στοιχείου από τις ακόλουθες, ενδεικτικές 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 σε 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.

## **2. Ποινές Φοροδιαφυγής**

Οι ποινές για φοροδιαφυγή προβλέπονται από το άρθρο 31 παραγρ. 2 του Ν. 1591/86 όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 41 του Ν. 1884/1990 και ορίζονται ως εξής:

α) Για αδικήματα φοροδιαφυγής τα οποία προβλέπονται από τις περιπτώσεις ζ' και η' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν. 1591/86 (έκδοση ή κατασκευή πλαστών τιμολογίων και στοιχείων και προσώπων που συνεργούν στην κατασκευή πλαστών στοιχείων) οι δράστες τιμωρούνται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον ενός έτους και με χρηματική ποινή όχι κατώτερη των 5 μέχρι 50 εκατομμυρίων δραχμών. Σε περίπτωση υποτροπής τα κατώτατα όρια των ποινών διπλασιάζονται (Ν. 1884/90, άρθρο 41). Δύναται να αφαιρείται η άδεια εξασκήσεως επαγγέλματος ή να διατάσσεται το κλείσιμο του καταστήματος για χρονικό διάστημα από 1 μηνός μέχρι 5 μηνών.

β) Για αδικήματα φοροδιαφυγής τα οποία προβλέπονται από τις περιπτώσεις α' και β' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν. 1591/86 (μη απόδοση ή ανακριβής απόδοση παρακρατούμενων φόρων ή μη υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος) ο δράστης τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον 6 μηνών.

γ) Σε κάθε άλλη περίπτωση ο δράστης τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον ενός μηνός.

Αναφέρεται ότι οι ποινές φοροδιαφυγής επιβάλλονται ανεξάρτητα από τους πρόσθετους φόρους και τα πρόστιμα που προβλέπονται από τις ισχύουσες διατάξεις.

### **3. Πρόσωπα σε βάρος των οποίων επιβάλλονται οι ποινές**

Σύμφωνα με το άρθρο 31 παρ. 3 του Ν. 1591/86 οι ποινές φοροδιαφυγής επιβάλλονται:

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

β) Προκειμένου για ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες ή ΕΠΕ ή Συνεταιρισμούς στους διαχειριστές αυτών.

γ) Προκειμένου για αλλοδαπές επιχειρήσεις στους διευθύνοντες ή αντιπροσώπους ή πράκτορες που έχουν στην Ελλάδα.

### **4. Άλλες συνέπειες από την καταδίκη για πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία.**

Παρ. 7 άρθρου 33 Ν.1591/86 όπως προστέθηκε με την παρ. 5 του άρθρου 8 του Ν. 2386/96.

“Η καταδίκη για τα αδικήματα των περιπτώσεων ζ’ και η’ της παρ. 1 του άρθρου 31 με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου του νόμου αυτού, επιφέρει κατά του καταδικασθέντος φυσικού προσώπου και του υπόχρεου νομικού προσώπου, καθώς και του νομικού προσώπου ή της κοινοπραξίας στο οποίο μετέχει φυσικό ή νομικό πρόσωπο που έχει καταδικασθεί για τα αδικήματα αυτά τις κυρώσεις που ορίζονται από την παρ. 12 του άρθρου 95 του ν. 2238/94. Για την εφαρμογή των κυρώσεων αυτών ακολουθείται η διαδικασία που ορίζεται από την παραγρ. 13 του ίδιου άρθρου και νόμου”.

Παραγρ. 12 του άρθρου 95 Ν. 2238/94.

“Η καταδίκη για το αδίκημα της παραγρ. 1 αυτού του άρθρου 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 (1) έτους.

β) Την απώλεια του δικαιώματος λήψης 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 δημοσίων επιχορηγήσεων ή κρατικών πιστώσεων.

Άρθρο 32 Ν. 1591/86. Ποινική δίωξη για τα αδικήματα φοροδιαφυγής

Εδώ πρέπει να διακρίνουμε δύο περιπτώσεις:

α) Άσκηση ποινικής δίωξης για τα αδικήματα του άρθρου 31 του Ν. 1591/86 πλην των περιπτώσεων ζ' και η' της παρ. 1 του άρθρου 31 και

β) Άσκησης ποινικής δίωξης για τα αδικήματα που προβλέπονται από τις περιπτώσεις ζ' και η' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν. 1591/86 (έκδοση πλαστών τιμολογίων και στοιχείων και πρόσωπα που συνεργούν στην κατασκευή πλαστών στοιχείων).

Στην (α) περίπτωση σύμφωνα με το άρθρο 32 της παρ. 1 του Ν. 1591/86, όπως τούτο τροποποιήθηκε με την υπ' αριθμόν 1105135/2.10.1989 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, η ποινική δίωξη για τα αδικήματα φοροδιαφυγής ασκείται μετά από μηνυτήρια αναφορά που υποβάλλεται υποχρεωτικώς από τον προϊστάμενο της αρμόδιας Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας στην Εισαγγελική Αρχή, εντός μηνός από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής, αναστελλόμενη μέχρι λήξεως της προθεσμίας αυτής της παραγραφής

του αδικήματος. Δεν ασκείται ποινική δίωξη εάν λάβει χώρα εξώδικος ή δικαστικός συμβιβασμός.

Στην (β) περίπτωση σύμφωνα με το άρθρο 41 του Ν. 1884/90 ορίζεται ότι η ποινική δίωξη για τα αδικήματα που προβλέπονται από τις περιπτ. ζ' και η' του Ν. 1591/86, ενεργείται αυτεπαγγέλτως μόλις διαπιστωθεί το αδίκημα, μετά από μηνυτήρια αναφορά από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. στον αρμόδιο εισαγγελέα του τόπου κατοικίας του υπαιτίου ή της έδρας της επιχείρησης χωρίς να απαιτείται οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής.

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

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

Η υποβολή της μηνυτήριας αναφοράς και η ποινική δίωξη του παραβάτη, δεν κωλύεται από την επίτευξη εξώδικης ή δικαστικής επίλυσης της διαφοράς. Δηλαδή, ο συμβιβασμός δεν αίρει το αξιόποιο της πράξεως. Και στην περίπτωση αυτή ασκείται υποχρεωτικώς ποινική δίωξη.

Η διαπίστωση του αδικήματος συντελείται από τη στιγμή που με οποιοδήποτε τρόπο η αρμόδια φορολογική αρχή ή το αρμόδιο γενικά όργανο του φορολογικού ελέγχου λαμβάνει γνώση της γενομένης παραβάσεως. Η διαπίστωση πρέπει να προκύπτει από έκθεση του αρμόδιου οργάνου που πρέπει να συντάσσεται αμέσως. Από τον χρόνο της διαπίστωσης που θα πρέπει να είναι και χρόνος σύνταξης της έκθεσης διαπίστωσης, ενεργοποιείται η ευθύνη για την υποβολή της μηνυτήριας αναφοράς.

Από τις εκθέσεις ελέγχου θα πρέπει να προκύπτει το είδος των πλαστών ή 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 ή διαμόρφωση γνώμης ως προς τα πραγματικά περιστατικά και τις συνθήκες κάτω από τις οποίες τελέσθηκε το φορολογικό αδίκημα.

Με την κοινοποίηση της έκθεσης ελέγχου στον παραβάτη που θα συνοδεύσει την πράξη επιβολής προστίμου του Κώδικα θα ασκείται ταυτόχρονα και η ποινική δίωξη, παράλληλα δεν θα ενεργείται ο καταλογισμός του Φ.Π.Α.

Τα ποινικά αδικήματα που προβλέπονται από την β' περίπτωση (πλαστά στοιχεία κλπ) διώκονται αυτεπαγγέλτως αδιάφορα αν τελέσθηκαν από δόλο ή αμέλεια (άρθρο 54 παρ. 5 Ν. 2065/92).

### **Αρμόδιο δικαστήριο για την εκδίκαση των αδικημάτων φοροδιαφυγής**

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.Φ.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 πολιτικός ενάγων με τον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής ή τον υπάλληλο της υπηρεσίας του που ορίζεται από αυτόν. Έγγραφο προδικασία δεν απαιτείται. Ο αρμόδιος εισαγγελέας γνωστοποιεί στην αρμόδια φορολογική αρχή, δεκαπέντε (15) τουλάχιστον ημέρες πριν από τη δημόσια συνεδρίαση, την αρχική δικάσιμο.



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

Το δεύτερο εδάφιο του άρθρου 108 του Ν. 4125/60 "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 τοις 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 φορολογούμενου όλων των βαθμών».

Η απόφαση αυτή θα δημοσιευθεί στην εφημερίδα της Κυβερνήσεως και θα κυρωθεί με νόμο. Η ισχύς της απόφασης αυτής αρχίζει από τη δημοσίευση της στην εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Από της ισχύος της παρούσας και εφόσον συντρέξουν προ ή μετά αυτήν οι ανωτέρω προϋποθέσεις εκλείψεως του αξιοποίνου της φοροδιαφυγής, κάθε αρκξάμενη ποινική δίωξη για την οποία δεν έχει εκδοθεί τελεσίδικη απόφαση καταργείται, οι εκκρεμείς υποθέσεις τίθενται στο αρχείο και τυχόν πρωτότυπα φορολογικά έγγραφα επιστρέφονται υπό του αρμοδίου οργάνου ή δικαστηρίου στην αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.).

Περί της συνδρομής των προϋποθέσεων εκλείψεως του αξιοποίνου κατά την παρούσα διάταξη, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. δια συμπληρωματικής αναφοράς της υποβαλλόμενης εντός μηνός υποχρεωτικής από της δημοσιεύσεως της παρούσας ενημερώνει σχετικώς τον αρμόδιο Εισαγγελέα ή εφ' όσον η υπόθεση έχει αχθεί στο ακροατήριο, το αρμόδιο ποινικό δικαστήριο.

**Σε περίπτωση εξώδικης ή δικαστικής λύσης της φορολογικής διαφοράς (συμβιβασμός) δεν ασκείται ποινική δίωξη: εξαίρεση**

Με την υπ' αριθμ. 1105135/1989 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών που κυρώθηκε με το Ν. 1882/90 ορίζεται ότι αίρεται το αξιόποινο των αδικημάτων που αναφέρονται στα άρθρα 31 και 32 του Ν. 1591/86 σε περίπτωση συμβιβαστικής επίλυσης της φορολογικής διαφοράς (συμβιβασμός). Στην περίπτωση δηλαδή συμβιβασμού δεν ασκείται ποινική δίωξη κατά των παραβατών.

Εξαίρεση από τον κανόνα αυτόν γίνεται στην περίπτωση έκδοσης πλαστών ή εικονικών ή νοθευμένων τιμολογίων καθώς και όταν κάποιος συνεργεί στην κατασκευή πλαστών φορολογικών στοιχείων για πράξεις δηλαδή που προβλέπονται από τις περιπτώσεις ζ' και η' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν. 1591/86. Στην περίπτωση αυτή δεν αίρεται το αξιόποινο του αδικήματος, έστω και αν ο παραβάτης ζητήσει τη συμβιβαστική επίλυση της φορολογικής διαφοράς. Και σε αυτήν την περίπτωση πρέπει να ασκηθεί ποινική δίωξη.

**Άρθρο 61 παρ. 1 ν. 2065/92. Χρόνος εκδίκασης πλαστών και εικονικών τιμολογίων**

1. Υποθέσεις πλαστών και εικονικών τιμολογίων που προβλέπει το άρθρο 41 του ν. 1884/90 και υποθέσεις του άρθρου 45 του παρόντος νόμου (Μη απόδοση παρακρατούμενων φόρων), καθώς και υποθέσεις δωροδοκίες 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 (Ληξιπρόθεσμα χρέη - Προσωπική κράτηση) δεν μπορούν να αναβληθούν για δεύτερη φορά.

**Υπόχρεος σε απόδοση Φ.Π.Α. σε περίπτωση αποδοχής πλαστών ή εικονικών στοιχείων.**

Με το άρθρο 8 παρ.12 του Ν. 1882/90 ορίζεται ότι όποιος αποδέχεται πλαστά ή εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, για

συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο, με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας που αναγράφεται στα στοιχεία αυτά από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών εκτός των άλλων κυρώσεων υποχρεούται και στην απόδοση στο Δημόσιο του Φ.Π.Α. αυτού, εφόσον δεν αποδόθηκε για οποιονδήποτε λόγο από τον εκδότη του στοιχείου.

Στις περιπτώσεις που η συναλλαγή πραγματοποιήθηκε από ανύπαρκτα πρόσωπα ή πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο, ο Φ.Π.Α. της συναλλαγής αυτής, αν δεν έχει αποδοθεί στο Δημόσιο από τον εκδότη του στοιχείου, θα καταλογίζεται σε βάρος του λήπτη του στοιχείου.

Στις περιπτώσεις ανύπαρκτων συναλλαγών, ο Φ.Π.Α. του σχετικού στοιχείου δεν θα αναγνωρίζεται για έκπτωση από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από το λήπτη του στοιχείου πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών.

Και στις δύο πιο πάνω περιπτώσεις καταστρατηγούνται οι διατάξεις του Φ.Π.Α. με συνέπεια τη διαφυγή μεγάλων ποσών.

Ειδικότερα στην περίπτωση των εικονικών τιμολογίων που συνήθως είναι τιμολόγια δαπανών : α) διογκώνονται οι δαπάνες με ισόποση μείωση του φορολογητέου εισοδήματος και β) αυξάνεται ο Φ.Π.Α. των εισροών με επακόλουθο να επιδιώκεται ακόμα και η επιστροφή στο Δημόσιο μεγάλων ποσών Φ.Π.Α. ενώ πρόκειται για μη πραγματοποιηθείσα συναλλαγή και πέραν αυτού αυτός που εξέδωσε το τιμολόγιο και έχει από το νόμο υποχρέωση να αποδώσει το Φ.Π.Α. να είναι στις περισσότερες φορές και ανύπαρκτο πρόσωπο.

**Β. ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΓΙΑ ΑΛΛΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ****1. Ποινικές κυρώσεις για κατακράτηση, καταστροφή, πλαστογραφία κλπ, βιβλίων και στοιχείων και για ψευδή δήλωση. Άρθρο 54 του Ν. 2065/92.**

Σύμφωνα με το άρθρο αυτό ορίζεται ότι όποιος κατακρατεί, καταστρέφει, πλαστογραφεί οποιοδήποτε βιβλίο, έγγραφο ή στοιχείο ή συντάσσει ψευδή δήλωση ή αποδέχεται ή υπογράφει ψευδή δήλωση ή πιστοποιητικό σε σχέση με την περιουσιακή ή οικονομική γενικά κατάστασή του φορολογούμενου 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.

Όποιος αποπειράται με εξαγορά ή με βίαια μέσα ή με απειλές να δυσχεραίνει ή να παρεμποδίζει 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) μέχρι πέντε εκατομμύρια (5,000,000) δραχμές εκτός και αν οι πράξεις αυτές τιμωρούνται βαρύτερα με άλλες διατάξεις.

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.

Οποιοδήποτε πρόσωπο συντάσσει ή υπογράφει οποιαδήποτε φορολογική δήλωση, με την οποία αποκρύπτει περιουσιακά στοιχεία ή εισόδημα έχει για την περίπτωση ψευδούς δηλώσεως όλες τις συνέπειες που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 1599/86, εφόσον η διαφορά οφειλόμενου φόρου υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200,000) δραχμές.

## **2. Ποινικές και διοικητικές κυρώσεις για μη απόδοση παρακρατημένων φόρων**

Με το άρθρο 45 του Ν. 2065/92 ορίζονται τα ακόλουθα:

1. Όποιος δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμη δήλωση, μετά την παρέλευση τριών μηνών 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 Φ.Π.Α. ή άλλων φόρων, τελών και εισφορών, που παρακρατούνται ή εισπράττονται για να αποδοθούν στο Δημόσιο τιμωρούνται-εάν ενήργησε με δόλο-με φυλάκιση ενός (1) έτους, εάν δεν ενέργησε από αμέλεια, με φυλάκιση τουλάχιστον τριών (3) μηνών.

2. Δεν διώκεται ο υπόχρεος, εφόσον το ποσό των φόρων, εισφορών και τελών που είχε κάθε φορά υποχρέωση να δηλώσει και να αποδώσει στο Δημόσιο, είναι κατώτερο των τριακοσίων χιλιάδων (300,000) δραχμών ή σε περίπτωση ανακριβής δήλωσης, εφόσον το ποσό αυτό είναι κατώτερο του είκοσι τοις εκατό (20%) του οφειλόμενου ποσού και όχι ανώτερο των τριακοσίων χιλιάδων (300,000) δραχμών.

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, δυνάμει να προσωποκρατηθούν για χρέη του νομικού προσώπου προς το Δημόσιο πρόσωπο

β) Επί αλλοδαπών πάσης μορφής επιχειρήσεων, οι ορισθέντες ως εκπρόσωποι 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 υπογράφας την προς τη Δ.Ο.Υ. δήλωση ή έχουν 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 συμμετοχόντων.

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

γ) ο λογιστή της επιχείρησης που συνέταξε ανακριβή δήλωση ή παράλειψε 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 υποβάλλει, αμέσως σχετική μηνυτήρια αναφορά στον αρμόδιο εισαγγελέα Πρωτοδικών, αλλιώς πράττει βαρύ πειθαρχικό παράπτωμα και αν η παράλειψη οφείλεται σε πρόθεση, τιμωρείται με την ποινή του άρθρου 259 του Ποινικού Κώδικα.

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

8. Για την δίωξη του αδικήματος του άρθρου αυτού δεν απαιτείται οριστικοποίηση της πράξης της φορολογικής 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 παρακρατούμενου φόρου. Τυπικές πλημμέλειες της πιο πάνω πράξεις δεν ασκούν επιρροή στην ποινική υπόθεση. Η άσκηση προσφυγής ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου δεν αναστέλλει την εκδίκαση της ποινικής υπόθεσης.

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

Σε περίπτωση επίτευξης της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, αν ο υπόχρεος κατέβαλλε εφάπαξ το σύνολο των οφειλόμενων ποσών μέχρι την ημερομηνία εκδίκασης της υπόθεσης, η ποινή μπορεί να μετατραπεί σε χρήμα.

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

**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 ενάρξεως ασκήσεως επιτηδεύματος.

**12.** Η καταδίκη για το αδίκημα της παραγρ. 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 Ν.Π.Δ.Δ., των κοινωφελών ιδρυμάτων και οργανισμών κοινής ωφέλειας για χρονικό διάστημα ενός έτους.

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

γ) Την απαγόρευση για περίοδο (3) τριών μηνών της ανάγκης συμβάσεως με το κράτος ή άλλους δημόσιους οργανισμούς ή φορείς.

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

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

### **3. Ποινικές κυρώσεις σε μεταφορά αγαθών χωρίς ή με ανακριβή φορολογικά στοιχεία.**

Άρθρο 31 Ν. 2214/94 όπως διαμορφώθηκε και λειτουργεί:

Ποινικές κυρώσεις σε μεταφορά αγαθών χωρίς φορολογικά στοιχεία ή ανακριβή φορολογικά στοιχεία εφόσον η ανακρίβεια αυτή υπερβαίνει το 30% της ποσότητας ή αξίας των μεταφερόμενων αγαθών.

Ο υπαίτιος τιμωρείται με ποινή φυλακίσεως τουλάχιστον 6 μηνών και εφαρμόζεται η διαδικασία του αυτόφωρου.

Αρμόδιο δικαστήριο είναι το Πλημμελειοδικείο στην περιφέρεια του οποίου διαπιστώθηκε η τελεσθείσα πράξη φοροδιαφυγής.

Επίσης, αδίκημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος δεν επιδεικνύει στο φορολογικό έλεγχο το συνολικό ή μέρος των ενημερωμένων βιβλίων και στοιχείων που προβλέπονται από το Π.Δ. 186/92, 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 φυλάκιση τουλάχιστον τριών (3) μηνών και με χρηματική ποινή από ένα εκατομμύριο (1,000,000) μέχρι δέκα εκατομμύρια (10,000,000) δραχμές.

### **4. Ποινικές κυρώσεις σε υπερτιμολογήσεις και υποτιμολογήσεις**

Στις περιπτώσεις των παραγράφων 1 ως και 4 του άρθρου 39 εκτός από το πρόστιμο ασκείται και ποινική δίωξη μετά από μηνυτήρια αναφορά που υποβάλλεται από τον προϊστάμενο της αρμόδιας οικονομικής υπηρεσίας στον Εισαγγελέα των Πλημμελειοδικών στην περιφέρεια του οποίου υπάγεται η δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Στην περίπτωση αυτή από αρμόδιο, το δικαστήριο επιβάλλεται ποινή φυλάκισης μέχρι (6) έξι μηνών.



Η πιο πάνω ποινή επιβάλλεται:

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

### **5. Κυρώσεις σε όσους δεν δηλώνουν το γεωργικό εισόδημα**

1. Με την παράγραφο 1 του άρθρου 11 του κοινοποιούμενου νόμου προβλέπονται κυρώσεις για τους κατά κύριο επάγγελμα αγρότες που αποκτούν καθαρό γεωργικό εισόδημα, από οποιαδήποτε γεωργική δραστηριότητα και είναι υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του κοινοποιούμενου νόμου αν δεν δηλώσουν το εισόδημα αυτό. Έτσι, τα πρόσωπα αυτά που δεν δηλώνουν το εισόδημα από τη γεωργική τους δραστηριότητα δεν μπορούν:

α) Να εισπράξουν επιστρεφόμενο φόρο προστιθέμενης αξίας, ποσού άνω των τριακοσίων χιλιάδων δραχμών (300,000).

β) Να εισπράξουν επιδοτήσεις ποσού άνω των πεντακοσίων χιλιάδων (500,000) δραχμών για την φυτική παραγωγή και ποσού των 750,000 δραχμών για ζωική παραγωγή.

γ) Να πάρουν άδεια από την αρμόδια αρχή να πωλούν αγροτικά προϊόντα πλανόδιος ή σε λαϊκές αγορές.

δ) Να πάρουν άδεια αγροτικού αυτοκινήτου.

ε) Να μεταβιβάσουν με οποιοδήποτε τρόπο την κυριότητα γεωργικής γης για μια πενταετία από τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

2. Με την παράγραφο 2 του άρθρου 11 προβλέπονται κυρώσεις για τους μη κατά κύριο επάγγελμα αγρότες, που αποκτούν καθαρό γεωργικό εισόδημα, από οποιαδήποτε γεωργική δραστηριότητα αν δεν δηλώσουν το εισόδημα αυτό.

Τα παραπάνω πρόσωπα δεν δικαιούνται:

- α) Να εισπράξουν κάθε μορφής και ποσού επιδότηση.
- β) Να εισπράξουν κάθε ποσό αποζημίωσης γεωργικής παραγωγής, λόγω έκτακτων και απρόβλεπτων ζημιών.
- γ) Να πάρουν άδεια αγροτικού αυτοκινήτου.
- δ) Να μεταβιβάσουν με οποιοδήποτε τρόπο την κυριότητα γεωργικής γης, για μια πενταετία από τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

3. Με την παραγρ. 3 του άρθρου 11 παρέχεται εξουσιοδότηση στον Υπουργό Οικονομικών, όπως με αποφάσεις του αναπροσαρμόζει τα ποσά που αναφέρονται σε αυτό το άρθρο και ρυθμίζει κάθε άλλη λεπτομέρεια που είναι αναγκαία για την εφαρμογή του άρθρου αυτού.

#### **6. Ποινές σε περίπτωση ανακρίβειας**

α. Ποινές της παραγράφου 3 του άρθρου 35 του ν. 2238/94. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 2 της απόφασης σε περίπτωση που υποβάλλεται τελικός πίνακας ο οποίος περιέχει ανακριβή στοιχεία ως προς τα μεγέθη του έργου, τα στοιχεία των εργολάβων και προμηθευτών καθώς και ως προς την αξία των εκδοθέντων και δηλωθέντων φορολογικών στοιχείων, εφαρμόζοντας σε βάρος του υπόχρεου ιδιοκτήτου ή επιχειρήσεως κατασκευής και πωλήσεως οικοδομών ή τον εκδότη αυτών, κατά περίπτωση οι διατάξεις της παραγρ. 3 του άρθρου 35 του ν. 2238/94. Βάση των διατάξεων αυτών επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με πενήντα τοις εκατό (50%) της διαφοράς φόρου προστιθέμενης αξίας που προκύπτει από την

ανακρίβεια, στον υπόχρεο ιδιοκτήτη της οικοδομής ή τον εκδότη των στοιχείων κατά περίπτωση.

Ειδικά όταν ο τελικός πίνακας περιέχει ανακρίβεια που αναφέρεται στα ατομικά στοιχεία των εργολάβων, υπεργολάβων και προμηθευτών (πχ λάθος Α.Φ.Μ. διευθύνσεις κλπ) από την οποία δεν προκύπτει διαφορά φόρου επιβάλλεται πρόστιμο μέχρι εκατό χιλιάδες (100,000) δραχμές σε βάρος του εκδότη αυτών, εφόσον η ανακρίβεια οφείλεται σε δική του υπαιτιότητα.

Για την διαδικασία επιβολής, βεβαίωσης και είσπραξης του προστίμου αυτού εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του Ν. 2238/94 όπως ισχύει κάθε φορά.

#### β. Ποινές των παραγρ. 2 και 3 του άρθρου 36 του ν. 2238/94

Στην περίπτωση υποβολής μη ισοσκελισμένου πίνακα επιβάλλεται στις υπόχρεες επιχειρήσεις ανεγέρσεις και πωλήσεις οικοδομών πρόστιμο, φόρος προστιθέμενης αξίας που αναλογεί στη διαφορά του μη ισοσκελισμένου τελικού πίνακα ο οποίος υπολογίζεται ως φόρος εκροών της φορολογικής περιόδου που υποβάλλεται ο τελικός πίνακας.

Για τον ίδιο λόγο επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το Φ.Π.Α. που αναλογεί επί της διαφοράς, στον υπόχρεο ιδιώτη ιδιοκτήτη της οικοδομής.

Σημειώνεται ότι για τις ανωτέρω δύο (2) περιπτώσεις επιβολής προστίμων θα σας παρασχεθούν ιδιαίτερες οδηγίες από την αρμόδια διεύθυνση του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας.

#### **Παράδειγμα:**

Έστω οικοδομή επιφάνειας 100 τμ το ελάχιστο κόστος αυτής είναι 10,000,000 δραχμές. Υποβάλλεται τελικός πίνακας με λανθασμένη επιφάνεια έστω 80 τμ στην οποία αντιστοιχεί ελάχιστο κόστος 8,000,000 υποβάλλονται δε αντίστοιχα παραστατικά αξίας 8,000,000 δραχμές. Ο πίνακας όμως, ο οποίος περιέχει ανακριβές στοιχείο ως προς το μέγεθος του έργου δεν είναι ισοσκελισμένος.

Ο Φ.Π.Α. που οφείλεται υπολογίζεται επί της διαφοράς των

$10,000,000 - 8,000,000 = 2,000,000$  δρχ.

δηλαδή  $2,000,000 \times 18\% = 360,000$  δρχ.

Το δε πρόστιμο της παραγρ. 3 του άρθρου 35 επιβάλλεται επί των 360,000 δραχμών.

Δηλαδή  $360,000 \times 50\% = 180,000$

Άρα το σύνολο της οφειλής  $360,000 + 180,000 = 540,000$

## **ΜΗ ΕΠΙΒΟΛΗ ΚΥΡΩΣΕΩΝ**

*Πότε δεν επιβάλλονται κυρώσεις;*

Πρόσθετοι φόροι, προσαυξήσεις, πρόστιμα και λοιπές κυρώσεις δεν επιβάλλονται, όταν ο υπόχρεος κατά την υποβολή της φορολογικής δήλωσης του ή την κατάθεση της διασάφησης ακολούθησε την ερμηνεία που δόθηκε στις διατάξεις της άμεσης και έμμεσης φορολογίας από ερμηνευτικές οδηγίες του Υπουργείου Οικονομικών ή από έγγραφο της φορολογικής αρχής ή από τη νομολογία του Συμβουλίου της επικράτειας ή από τη νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων αν δεν υπάρχουν αντίθετες αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικράτειας. Οι διατάξεις του εδαφίου για την επιβολή κυρώσεων σε περιπτώσεις καταστροφής ή πλαστογραφίας εφαρμόζονται ανάλογα και σε περίπτωση που ο υπόχρεος δεν υπέβαλλε φορολογική δήλωση. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου και εφόσον για την επιβολή του φόρου δεν απαιτείται από το νόμο η υποβολή φορολογικής δήλωσης λαμβάνεται υπόψη ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης.

## **7. Ποινικές κυρώσεις για παραβίαση επαγγελματικής εχεμύθειας**

Σύμφωνα με το άρθρο 371 του Ποινικού Κώδικα ορίζεται ότι κληρικοί, δικηγόροι και κάθε είδους νομικά παραστάτες, συμβολαιογράφοι, γιατροί, μαίες, νοσοκόμοι, φαρμακοποιοί και άλλοι στους οποίους κάποιος εμπιστεύονται συνήθως λόγω του επαγγέλματος τους ή της ιδιότητάς τους, ιδιωτικοί απόρρητοι, καθώς και οι βοηθοί των

προσώπων αυτών τιμωρούνται με χρηματική ποινή ή με φυλάκιση μέχρι ενός έτους, αν φανερώσουν ιδιωτικοί απόρρητοι που τους τα εμπιστεύτηκαν ή που τα έμαθαν λόγω του επαγγέλματος τους ή της ιδιότητάς τους.

Όμοια τιμωρείται όποιος μετά το θάνατο ενός από τα πρόσωπα της προηγούμενης παραγράφου και από αυτήν την αίτια γίνεται κάτοχος εγγράφων ή σημειώσεων του νεκρού σχετικών με την άσκηση του επαγγέλματος του ή της ιδιότητάς του και από αυτά φανερώνει ιδιωτικά απόρρητα.

Η ποινική δίωξη γίνεται μόνο με έγκληση. Η πράξη δεν είναι άδικη και μένει ατιμώρητη αν ο υπαίτιος απέβλεπε στην εκπλήρωση καθήκοντος του ή στην διαφύλαξη έννομου, ή για άλλο λόγο, δικαιολογημένου αισιώδους συμφέροντος δημοσίου ή του ίδιου ή κάποιου άλλου, το οποίο δεν μπορούσε να διαφυλαχθεί διαφορετικά.

### **8. Ποινικό αδίκημα μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο**

Η παραβίαση της προθεσμίας καταβολής κατά τις ισχύουσες κάθε φορά διατάξεις των χρεών προς το Δημόσιο, που είναι βεβαιωμένα στις αρμόδιες υπηρεσίες, εφόσον αυτή αναφέρεται στη μη καταβολή τριών συνεχών δόσεων ή προκειμένου για χρέη που καταβάλλονται εφάπαξ σε καθυστέρηση καταβολής πέραν των δύο μηνών από τη λήξη του χρόνου καταβολής τους, διώκεται ύστερα από αίτηση του προϊσταμένου των ανωτέρω υπηρεσιών προς τον Εισαγγελέα Πρωτοδικείου της έδρας τους και τιμωρείται με ποινή φυλακίσεως:

α) Τεσσάρων τουλάχιστον μηνών προκειμένου περί παρακρατούμενων ή επιρριπτομένων φόρων και δύο τουλάχιστον μηνών προκειμένου λοιπών φόρων και χρεών γενικά εφόσον το ποσό της ληξιπρόθεσμης οφειλής, μαζί με τις κάθε είδους προσαυξήσεις υπερβαίνει τις 100,000 δραχμές προκειμένου περί παρακρατούμενων ή επιρριπτόμενων φόρων και τις τριακόσιες χιλιάδες (300,000) δραχμές προκειμένου περί λοιπών φόρων και χρεών γενικά.

β) Έξι τουλάχιστον μηνών προκειμένου περί παρακρατούμενων ή επιρριπτόμενων φόρων και τεσσάρων τουλάχιστον μηνών για λοιπούς φόρους και χρέη γενικά, εφόσον το ποσό της ληξιπρόθεσμης οφειλής, μαζί με τις κάθε είδους προσαυξήσεις, υπερβαίνει τις πεντακόσιες χιλιάδες (500,000) δραχμές προκειμένου περί παρακρατούμενων ή επιρριπτόμενων φόρων και ένα εκατομμύριο (1,000,000) δραχμές προκειμένου για λοιπούς φόρους και χρέη γενικά.

γ) Ενός τουλάχιστον έτους προκειμένου περί παρακρατούμενων ή επιρριπτόμενων φόρων και έξι μηνών προκειμένου περί λοιπών φόρων και χρεών γενικά εφόσον το ποσό της ληξιπρόθεσμης οφειλής μαζί με τις προσαυξήσεις είναι μεγαλύτερο από ένα εκατομμύριο (1,000,000) δραχμές προκειμένου περί παρακρατούμενων ή επιρριπτόμενων φόρων και του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1,500,000) δραχμών για λοιπούς φόρους και χρέη γενικά.

Η παραβίαση της προθεσμίας μπορεί να κριθεί ατιμώρητη εφόσον η καθυστέρηση οφείλεται σε λόγους ανωτέρας βίας και το οφειλόμενο ποσό καταβληθεί μέχρι την εκδίκαση της υπόθεσης.

Στις προηγούμενες περιπτώσεις οφειλετών του Δημοσίου οι ποινές που αναφέρονται επιβάλλονται και:

α) Προκειμένου για ημεδαπές Α.Ε. στους διευθύνοντες συμβούλους, εντεταμένους ή συμπράττοντες συμβούλους και συμβούλους ή διοικητικές ή γενικούς διευθυντές αυτών ή σε κάθε πρόσωπο εντεταλμένο, είτε αμέσως, είτε εμμέσως, είτε από το νόμο, είτε από ιδιωτική βούληση στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών ή με οποιονδήποτε τρόπο αναμείχθηκε, ολικώς ή μερικώς, στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών σωρευτικός ή μη. Αν ελλείπουν όλα τα παραπάνω πρόσωπα. Οι ποινές επιβάλλονται κατά των προέδρων των διοικητικών συμβουλίων των εταιρειών αυτών, εφόσον ασκούν πράγματι, προσωρινώς ή διαρκώς, ένα από τα καθήκοντα των προσώπων που αναφέρονται πιο πάνω.

β) Προκειμένου για εταιρείες ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες ή περιορισμένης ευθύνης εταιρείες, στους διαχειριστές αυτών και όταν ελλείπουν ή απουσιάζουν αυτό, σε κάθε εταίρο, σωρευτικός ή μη.

γ) Προκειμένου για συνεταιρισμούς στους προέδρους ή γενικούς γραμματείς και διαχειριστές αυτών σωρευτικός ή μη.

δ) Προκειμένου για κοινοπραξίες, κοινωνίες και αστικές εταιρείες που ασκούν επιχείρηση στα μέλη αυτών σωρευτικών ή μη.

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

Για τα πρόσωπα που αναφέρθηκαν ποινική δίωξη ασκείται για τα χρέη προς το Δημόσιο που ήταν βεβαιωμένα κατά το χρόνο απόκτησης της πιο πάνω ιδιότητας ή βεβαιώθηκαν κατά τη διάρκεια που είχαν τη συγκεκριμένη ιδιότητα, ανεξάρτητα αν μεταγενέστερα απέβαλλαν την ιδιότητα αυτή με οποιονδήποτε τρόπο ή για οποιαδήποτε αιτία, καθώς και τα χρέη που βεβαιώθηκαν μετά την λύση των νομικών προσώπων, αλλά γεννήθηκαν ή ανάγονται στο χρόνο που είχαν την ιδιότητα αυτή. Για τα χρέη που ήταν ληξιπρόθεσμα κατά την απόκτηση της ιδιότητας αυτής.

Με την παροχή διευκόλυνσης τμηματικής καταβολής του χρέους κατά τις κείμενες διατάξεις, αναστέλλεται η ποινική δίωξη, για όσο χρόνο διαρκεί η ρύθμιση και ο οφειλέτης είναι συνεπής με τους όρους της ρύθμισης και τελικά εξαλείφεται το αξιόποιο σε περίπτωση ολοσχερώς εξοφλήσεως.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ

### **A. ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΩΝ ΚΥΡΩΣΕΩΝ**

Οι διοικητικές κυρώσεις προβλέπονται με το άρθρο 73β' του Ν.Δ. 3323/55 και με το άρθρο 33 του Ν. 1591/86. Με το άρθρο 35 του Κώδικα ορίζεται, ότι όπου κατά τις κείμενες διατάξεις προβλέπονται διοικητικές κυρώσεις αυτές εφαρμόζονται παράλληλα με τις διατάξεις των άρθρων 32 και 33 του Κώδικα.

### **B. ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΩΝ ΚΥΡΩΣΕΩΝ**

#### **1. Κυρώσεις για την μη υποβολή ή ανακριβή υποβολή δήλωσης**

Με το άρθρο 73β' του Ν.Δ. 3323/55 ορίζεται ότι εάν ο υπόχρεος δεν έχει υποβάλλει δήλωση και ο οφειλόμενος κύριος φόρος με βάση τελεσίδικη απόφαση υπερβαίνει σε μια διαχειριστική περίοδο το ποσό των τριακοσίων χιλιάδων δραχμών (300,000) ή έχει υποβάλλει δήλωση αλλά μεταξύ του κύριου φόρου που οφείλεται με βάση τη δήλωση και του φόρου που προσδιορίστηκε τελεσίδικα υπάρχει διαφορά μεγαλύτερου από τριακόσιες χιλιάδες δραχμές (300,000) και η διαφορά αυτή αντιστοιχεί σε ποσοστό μεγαλύτερο από το είκοσι πέντε τοις 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 στις 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 φόρου.



β) Την απώλεια του δικαιώματος συμμετοχής σε δημοπρασίες του δημοσίου τομέα γενικά, το χρονικό διάστημα από έξι (6) μέχρι ένα (1) έτος.

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

### **Προθεσμία για την επιβολή των κυρώσεων**

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

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

Ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. οφείλει χωρίς υπαίτια καθυστέρηση να ανακοινώνει την απόφαση του ή την απόφαση του διοικητικού εφετείου με τις οποίες επιβάλλονται οι κυρώσεις της παραγράφου αυτής στις αρμόδιες αρχές.

Οι κυρώσεις αυτές επιβάλλονται ανεξάρτητα με τους πρόσθετους φόρους και τα πρόστιμα που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 67 και 73 του Ν.Δ. 3323/55.

Το Διοικητικό Εφετείο εάν διαπιστώσει ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις επιβολής των ανωτέρων κυρώσεων υποχρεούται να

επιβάλλει τις ποινές αυτές αλλά μόνο στις περιπτώσεις που εξετάζοντας κατ' ουσία τη φορολογική διαφορά προσδιορίζει αυτό τη φορολογητέα ύλη.

Συνεπώς, αν η πρωτόδικη απόφαση καταστεί τελεσίδικη λόγω απορρίψεως της έφεσης ως απαράδεκτης, το μεν εφετείο δεν μπορεί να επιβάλλει τις εν λόγω κυρώσεως με την ίδια (απορριπτική) απόφαση, ο δε Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να ζητήσει την επιβολή των κυρώσεων αυτών με αυτοτελή αίτηση του ενώπιον του διοικητικού Εφετείου. Επίσης, όπως έχει νομολογιακός κριθεί για την επιβολή των κυρώσεων αυτών απαιτείται τελεσίδικος προσδιορισμός του συνόλου της φορολογητέας ύλης ώστε να είναι δυνατόν να εκτιμηθεί συνολικά η σοβαρότητα της παραβάσεως και να γίνει η επιλογή του είδους και του αριθμού των ποινών που θα επιβληθούν. Δεν μπορεί, άρα, να επιβληθούν οι κυρώσεις αυτές στην περίπτωση που έχει εκδοθεί κατά το άρθρο 51 παραγρ. 4 του Ν.Δ. 3323/55 φύλλο ελέγχου για μέρος της φορολογητέας ύλης, υπό τη ρητή επιφύλαξη του προσδιορισμού της συγκεκριμένης υπόλοιπης φορολογητέας ύλης με συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου.

## **2. Διοικητικές κυρώσεις για την μεταφορά αγαθών χωρίς συνοδευτικά στοιχεία.**

Με το άρθρο 33 παραγρ. 1 του Ν. 1591/86 ορίζονται τα ακόλουθα:

α) Σε περίπτωση μεταφοράς αγαθών με αυτοκίνητο επιβατικό ιδιωτικής ή μικτής χρήσης ή φορτηγό ή ημιφορτηγό ή τρίκυκλο δημόσιας ή ιδιωτικής χρήσης χωρίς να έχουν εκδοθεί τα φορολογικά στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κ.Φ.Σ. για την μεταφορά τους ή σε περίπτωση που αυτά έχουν εκδοθεί αλλά δεν συνοδεύουν τα μεταφερόμενα αγαθά, αφαιρούνται για χρονικό διάστημα από ένα (1) μήνα μέχρι έξι (6) μήνες οι πινακίδες και η άδεια κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου, καθώς και η άδεια οδήγησης του προσώπου που οδηγούσε το όχημα κατά την μεταφορά των αγαθών. Αφαιρούνται η

άδεια και οι πινακίδες όχι του οποιουδήποτε μεταφορικού μέσου, αλλά αυτού με το οποίο διαπιστώνεται η πραγματοποίηση μεταφοράς αγαθών χωρίς φορολογικά στοιχεία.

Επίσης αφαιρείται και η άδεια του προσώπου που οδηγούσε το όχημα χωρίς να εξετάζεται η ιδιότητα του προσώπου αυτού σε σχέση με τη διενεργούμενη μεταφορά. Εδώ αναφέρεται ρητά ότι και αν ακόμη έχουν εκδοθεί τα προβλεπόμενα φορολογικά στοιχεία εφόσον δεν συνοδεύουν τα μεταφερόμενα αγαθά, επιβάλλονται οι κυρώσεις της αφαίρεσης των πινακίδων και της άδειας κυκλοφορίας του οχήματος και του οδηγού. Η διαπίστωση της μεταφοράς χωρίς φορολογικά στοιχεία πρέπει να γίνεται κατά τη μεταφορά των αγαθών ή κατά την παράδοση τους στον παραλήπτη.

Οι διατάξεις αυτές δεν έχουν εφαρμογή στις περιπτώσεις που η διαπίστωση των παραβάσεων δεν γίνεται κατά την μεταφορά και την παράδοση των αγαθών, αλλά από άλλους ελέγχους.

β) Οι κυρώσεις αυτές επιβάλλονται στους οδηγούς των μεταφορικών μέσων ακόμη και όταν αρνηθούν με οποιονδήποτε τρόπο στα αρμόδια φορολογικά όργανα να διενεργήσουν έλεγχο στα στοιχεία που συνοδεύουν τα μεταφερόμενα αγαθά. Η άρνηση αυτή μπορεί να εκδηλωθεί με πολλούς τρόπους από τους οποίους ο πιο συνηθισμένος είναι η άρνηση του οδηγού να σταθμεύσει για να γίνει έλεγχος των φορολογικών στοιχείων των μεταφερόμενων αγαθών.

γ) Στην περίπτωση που ο οδηγός αρνηθεί να σταθμεύσει, δεν είναι γνωστά τα στοιχεία του και πρέπει αν ζητηθούν αυτά από τον ιδιοκτήτη του οχήματος. Για τον σκοπό αυτό κοινοποιείται πρόσκληση στον ιδιοκτήτη του οχήματος, στην οποία αναφέρονται τα περιστατικά και ζητείται η γνωστοποίηση των στοιχείων του οδηγού (ονοματεπώνυμο, επάγγελμα και διεύθυνση κατοικίας) εντός προθεσμίας (20) είκοσι ημερών από την κοινοποίηση της πρόσκλησης. Αν δεν γνωστοποιηθούν τα στοιχεία του οδηγού, ο Οικονομικός Έφορος του είναι αρμόδιος για την επιβολή των κυρώσεων σε βάρος του ιδιοκτήτη για παράβαση των διατάξεων του Κ.Φ.Σ. θα αναφέρει αυτή την άρνηση στον αρμόδιο

Νομάρχη, επειδή στην περίπτωση αυτή αφαιρείται η άδεια του μεταφορικού μέσου για χρονικό διάστημα από τρεις (3) έως έξι (6) μήνες.

Εάν ο ιδιοκτήτης γνωστοποιήσει εγγράφως τα στοιχεία του οδηγού, ο Οικονομικός Έφορος που είναι αρμόδιος για την επιβολή των κυρώσεων σε βάρος του οδηγού για παράβαση των διατάξεων του Κ.Φ.Σ. θα υποβάλλει αναφορά στον αρμόδιο Νομάρχη, προκειμένου αυτός να ξεκινήσει τη διαδικασία για την αφαίρεση της άδειας οδήγησης. Η αναφορά στον αρμόδιο Νομάρχη υποβάλλεται μετά τη διαπίστωση της παράβασης και αφού ολοκληρωθεί η διαδικασία σύνταξης της έκθεσης ελέγχου και έκδοσης της απόφασης επιβολής του προστίμου.

### **3. Διοικητικές κυρώσεις για την μεταφορά αγαθών με ανακριβή φορολογικά στοιχεία.**

Με το άρθρο 35 παρ. 2 του Ν.1591/86 ορίζεται ότι σε περίπτωση που διαπιστώνεται η μεταφορά αγαθών με μεταφορικό μέσο με ανακριβή συνοδευτικά φορολογικά στοιχεία αφαιρείται η άδεια κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου καθώς και η άδεια οδήγησης του προσώπου που οδηγούσε το μεταφορικό αυτό μέσο για χρονικό διάστημα μέχρι 6 μήνες. Για να επιβληθούν οι διοικητικές αυτές κυρώσεις πρέπει να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:

α) Η μεταφορά των αγαθών να έχει πραγματοποιηθεί με ένα από τα μεταφορικά μέσα που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο.

β) Η ανακρίβεια να αναφέρεται στην ποσότητα των αγαθών.

γ) Η ανακρίβεια να έχει διαπιστωθεί κατά την μεταφορά των αγαθών ή την παράδοση αυτών στον παραλήπτη και όχι από άλλους ελέγχους.

δ) Η ανακρίβεια να είναι σε ποσοστό πάνω από 20% (δηλαδή η ποσότητα που θα διαπιστωθεί ότι δεν καλύπτεται με φορολογικά στοιχεία να είναι σε ποσοστό πάνω από 20% σε σχέση με την συνολική ποσότητα που μεταφέρεται). Για να διαπιστωθεί αν η ανακρίβεια είναι σε

ποσοστό πάνω από 20% σε σχέση με την συνολική ποσότητα ακολουθείται ο πιο κάτω τρόπος:

ι) Αν η συνολική ποσότητα των αγαθών είναι:	1000
και έχουν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία για ποσότητα	900
υπάρχει ανακρίβεια για ποσότητα	<u>100</u>
που είναι μικρότερη από 20% γιατί $1000 \times 20\% = 200$	
ii) Αν η συνολική ποσότητα των αγαθών είναι:	2000
και έχουν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία για ποσότητα	1600
υπάρχει ανακρίβεια για ποσότητα	400
που είναι ίση με 20% γιατί $2000 \times 20\% = 400$	
iii) Αν η συνολική ποσότητα είναι:	3000
και έχουν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία για ποσότητα	1300
υπάρχει ανακρίβεια για ποσότητα	<u>1700</u>
που είναι πάνω από 20% γιατί $3000 \times 20\% = 600$	

Στα πιο πάνω παραδείγματα μόνο για το γ' υπάρχει προϋπόθεση της ανακρίβειας για την επιβολή διοικητικών κυρώσεων.

Η συνολικά ποσότητα των αγαθών που μεταφέρονται είναι δυνατόν να αναφέρεται σε διαφορετικές μονάδες μέτρησης.

Στην περίπτωση αυτή, ανεξάρτητα από το γεγονός ότι είναι διαφορετικές οι μονάδες μέτρησης θα λαμβάνεται υπ' όψιν το άθροισμα των διαφορετικών ποσοτήτων που μεταφέρονται και το άθροισμα των διαφορετικών ποσοτήτων που αναγράφονται στα στοιχεία. Εκτός των ανωτέρων απαιτείται να είναι οριστική η φορολογική εγγραφή για παράβαση των διατάξεων του Κ.Φ.Σ. Πιο συγκεκριμένα, η αναφορά στον αρμόδιο Νομάρχη θα υποβάλλεται μετά την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής.

Δεν αφαιρείται η άδεια του οδηγού, όταν μεταφέρονται αγαθά με ανακριβή φορολογικά στοιχεία, εφόσον αυτός προσφέρει εξαρτημένη

εργασία στην επιχείρηση που έχει πωλήσει τα αγαθά ή σε εκείνη που διενεργεί την μεταφορά των αγαθών ως αποστολέας ή παραλήπτης, ανεξάρτητα αν τα αγαθά ανήκουν στην κυριότητα της ή σε τρίτο.

Αντίθετα, αφαιρείται η άδεια του οδηγού, όταν με το μεταφορικό μέσο που οδηγεί, μεταφέρονται αγαθά χωρίς φορολογικά στοιχεία, καθώς και όταν αρνείται τον έλεγχο των στοιχείων στα φορολογικά όργανα δηλαδή, στις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου αυτού.

#### **4. Υποτροπή**

Σύμφωνα με το άρθρο 33 παραγρ. 4 του Ν. 1591/86 σε περίπτωση υποτροπής, για παραβάσεις που αναφέρονται στις παραγράφους του άρθρου αυτού, μέσα σε χρονικό διάστημα τριών (3) ετών, τα κατώτερα και ανώτερα όρια των διοικητικών κυρώσεων διπλασιάζονται.

Ο διπλασιασμός αναφέρεται όχι μόνο στα χρονικά όρια αφαίρεσης της άδειας κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου και της άδειας του οδηγού αλλά και στα ποσά του προστίμου της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού.

Η υποτροπή θα διαπιστώνεται από τον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. και θα αναφέρεται στο έγγραφό του προς τον Νομάρχη, στο οποίο θα γράφονται τα στοιχεία των προηγούμενων παραβάσεων και των διοικητικών κυρώσεων που έχουν επιβληθεί.

Σε περίπτωση επιχείρησης με περισσότερα από ένα μεταφορικά μέσα για την ύπαρξη υποτροπής θα εξετάζεται η επιχείρηση και όχι το μεταφορικό μέσο, δηλαδή αν η επιχείρηση είναι υπότροπη και όχι το συγκεκριμένο όχημα.

#### **5. Επιβολή διοικητικών κυρώσεων με απόφαση του Νομάρχη.**

Σύμφωνα με το άρθρο 33 παρ. 5 του Ν. 1591/86 οι παρακάτω διοικητικές κυρώσεις επιβάλλονται με απόφαση του Νομάρχη, στην

περιφέρεια του οποίου βρίσκεται η έδρα του Οικονομικού Εφόρου που είναι αρμόδιος για την επιβολή των κυρώσεων που προβλέπονται από τον Κ.Φ.Σ.

Η απόφαση του Νομάρχη εκδίδεται:

α) Μετά την διαπίστωση της παράβασης για τις περιπτώσεις μεταφοράς αγαθών, χωρίς συνοδευτικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και για τις περιπτώσεις που οι οδηγοί αρνούνται στα φορολογικά όργανα να ενεργήσουν φορολογικό έλεγχο των φορολογικών στοιχείων που συνοδεύουν τα αγαθά.

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

Η απόφαση του Νομάρχη πρέπει να κοινοποιείται και στον αρμόδιο Οικονομικό Έφορο, για να ενημερώνεται ο φάκελος του φορολογούμενου.

#### ***Απόψεις του ενδιαφερόμενου***

Σύμφωνα με το άρθρο 33 παραγρ. 6 του Ν. 1591/86 ο Νομάρχης υποχρεούται να καλέσει τον ενδιαφερόμενο, πριν από την επιβολή των κυρώσεων, να παράσχει εξηγήσεις και να εκθέσει τις απόψεις του μέσα σε προθεσμία δέκα ημερών.

Η κλήση του ενδιαφερόμενου να γίνεται με έγγραφο και οι απόψεις του να διατυπώνονται εγγράφως, ώστε να μην υπάρχουν αμφισβητήσεις ως προς την εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής του Νομάρχη.

#### ***6. Άσκηση προσφυγής κατά της απόφασης του Νομάρχη***

Το άρθρο 33 του Ν. 1591/86 δεν πρόβλεπε κανένα ένδικο μέσο κατά της απόφασης του Νομάρχη. Με την παραγρ. 7 του άρθρου 39 του Ν. 1914/90 προστέθηκε στο άρθρο 33 του Ν. 1591/86 παραγρ. 8 η οποία προβλέπει τα εξής:

Κατά της απόφασης του Νομάρχη που προβλέπει η παραγρ. 5 του άρθρου αυτού επιτρέπεται η προσφυγή ενώπιον του αρμοδίου περιφερειάρχη ο οποίος κρίνει για την νομιμότητα έκδοσης της απόφασης. Η προσφυγή ασκείται εντός ανατρεπτικής προθεσμίας 30 ημερών από της κοινοποιήσεως και δεν επιτρέπεται να αναφέρεται καθ' οιονδήποτε τρόπο σε θέματα φορολογικής ενοχής.

Η προσφυγή κατατίθεται στον αρμόδιο Νομάρχη ή περιφερειάρχη. Ο αρμόδιος περιφερειάρχης οφείλει να αποφασίσει εντός τριάντα (30) ημερών από της υποβολής της προσφυγής.

Η προσφυγή δεν αναφέρεται σε θέματα φορολογικής ενοχής, αλλά μόνο σε θέματα κακής εφαρμογής του νόμου από τον Νομάρχη.

Ο περιφερειάρχης δεν έχει δηλαδή το δικαίωμα να εισέρχεται σε θέματα ουσίας (π.χ. αν ο προσφεύγων υπέπεσε ή όχι σε παράβαση του Κ.Β.Σ. ή δεν επιμέτρηση σωστά τις κυρώσεις) αλλά μόνο αν ο Νομάρχης εφάρμοσε ορθά ή όχι την ισχύουσα νομοθεσία βάση της οποίας επέβαλλε τις κυρώσεις (πχ αν οι παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Φ.Σ. που αναφέρονται στην έκθεση ελέγχου και στην πράξη επιβολής προστίμου του προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., επισύρανε ή όχι τις κυρώσεις του άρθρου 33).

Ο αρμόδιος περιφερειάρχης οφείλει μέσα σε προθεσμία τριάντα (30) ημερών από την άσκηση της προσφυγής, να αποφασίσει αν θα την κάνει δεκτή ακυρώνοντας την απόφαση του Νομάρχη ή θα την απορρίψει ως αβάσιμη. Σε κάθε περίπτωση εκδίδει σχετική απόφαση. Την απόφαση οφείλει να την κοινοποιήσει στον προσφεύγοντα στην αρμόδια Διεύθυνση Επιθεώρησης και Συντονισμού, στην αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Μεταφορών και Επικοινωνιών καθώς και στην αρμόδια αστυνομική υπηρεσία για την αφαίρεση της άδειας

### ***Αναστολή εκτέλεσης διοικητικών κυρώσεων***

Σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παραγρ. 8 του άρθρου 33 του Ν. 1591/86 όπως προστέθηκε με το άρθρο 39 παραγρ. 7 του Ν. 1914/90, ο Νομάρχης που με απόφαση του έχει επιβάλλει τις διοικητικές



κυρώσεις, μπορεί με νεότερη απόφαση του να αναστείλει την εκτέλεση των κυρώσεων μέχρι τριάντα (30) ημέρες εφόσον αυτό ζητηθεί από τον ενδιαφερόμενο εφόσον έχει καταθέσει ταυτόχρονα προσφυγή κατά της απόφασης του Νομάρχη, ενώπιον του αρμόδιου περιφερειάρχη.

Αναφέρονται τα εξής:

α) Προϋπόθεση για την αίτηση αναστολής είναι ότι έχει κατατεθεί σχετική προσφυγή ενώπιον του περιφερειάρχη κατά της απόφασης του Νομάρχη.

β) Η προθεσμία για την αίτηση αναστολής είναι η ίδια με αυτής της προσφυγής ήτοι 30 ημέρες από την κοινοποίηση της απόφασης του Νομάρχη.

γ) Δικαίωμα για την χορήγηση αναστολών έχει μόνο ο Νομάρχης σύμφωνα με τον νόμο και όχι ο περιφερειάρχης.

δ) Αναστολή εκτέλεσης δίνεται μια μόνο φορά για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση και για χρονικό διάστημα όχι περισσότερο από τριάντα ημέρες.

#### ***Αφαίρεση πινακίδων μεταφορικού μέσου (ΕΙΧ, ΦΙΧ, ΦΔΧ) με απόφαση του Νομάρχη-Αρμόδια δικαστήρια***

Με την απόφαση του Σ.τ.Ε. 703/95 κρίθηκε ότι η αρμοδιότητα για την προσβολή των πράξεων αυτών υπάγεται στην αρμοδιότητα των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων και ως εκ τούτου υπόθεση ακύρωσης της πράξης του Νομάρχη ενώπιον του Σ.τ.Ε. παραπέμφθηκε στο Διοικητικό Πρωτοδικείο για να δικαστεί ως προσφυγή άβιας.

#### ***Πότε θεωρούνται οριστικά τα αποτελέσματα για να επιβληθούν οι διοικητικές κυρώσεις***

Θεωρούνται οριστικά τα αποτελέσματα για την επιβολή των διοικητικών κυρώσεων:

- Μετά από διοικητική επίλυση της διαφοράς
- Μετά την πάροδο άπρακτης της προθεσμίας για την άσκηση προσφυγής. Αν ασκηθεί προσφυγή μετά την πάροδο της προβλεπόμενης

προθεσμίας (εκπρόθεσμη) και πριν από την επιβολή διοικητικών κυρώσεων, αυτές θα επιβάλλονται μετά από την απόφαση Διοικητικού Πρωτοδικείου.

- Μετά από την απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου.

Στην περίπτωση αυτή, αν ασκηθεί έφεση εκ μέρους του Δημοσίου ή του φορολογούμενου, δεν αναστέλλεται η επιβολή των διοικητικών κυρώσεων.

#### **7. Αναστολή λειτουργίας καταστημάτων επιτηδευματιών Άρθρο 91 Ν. 2238/94 (Το άρθρο αυτό έχει τεθεί με το Ν. 2065/92 άρθρο 48)**

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών δύναται να διατάσσεται μέχρι ένα (1) 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 φορολογικών στοιχείων καθώς και η λήψη τέτοιων στοιχείων μεγάλης αξίας.

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 δεν δηλώθηκε ή σε διαφορετική από αυτή που δηλώθηκε.

#### **Σύμφωνη γνώμη επιτροπής και σύνθεσή της**

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

α) Ένα 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) Τον 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 το αναπληρωτή του από τον Υπουργό Οικονομικών.

Στην επιτροπή μετέχει ως εισηγητής, χωρίς δικαίωμα ψήφου, ο προϊστάμενος της Διεύθυνσης Βιβλίων και Στοιχείων του Υπουργείου Οικονομικών ή ο νόμιμος αναπληρωτής του.

### **Διαδικαστικά**

Τα με στοιχεία α' και β' μέλη διορίζονται με τους αναπληρωτές τους σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις. Χρέη γραμματέα εκτελεί υπάλληλος της Διεύθυνσης Βιβλίων και Στοιχείων του Υπουργείου Οικονομικών. Η επιτροπή συνεδριάζει εφόσον μετέχει ο πρόεδρος ή ο αναπληρωτής του και τουλάχιστον δύο μέλη. Η γνωμοδότηση της Επιτροπής εκδίδεται μετά προηγούμενη κλήση από τη διεύθυνση ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών, του παραβάτη προς διατύπωση των απόψεων του επί των παραβάσεων που διαπιστώθηκαν σε βάρος του. Η κλήση επιδίδεται από επιμελητή οποιαδήποτε υπηρεσίας του Υπουργείου Οικονομικών.

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 στην Διεύθυνση ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

Η φορολογική αρχή που θα διαπιστώσει την παράβαση υποχρεούται μέσα σε δέκα (10) ημέρες να υποβάλλει στην Διεύθυνση Ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών εμπειριστατημένη έκθεση ελέγχου. Οι αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών εκδίδονται χωρίς να απαιτείται οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής.

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

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

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

***Τρόπος και διαδικασία εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 48 του Ν. 2065/92 για την αναστολή λειτουργίας καταστημάτων επιτηδευματιών. Απόφαση Υπουργού Οικονομικών και Δημοσίας Τάξης 1004820/180 ΠΟ>. 1010/14-1-93***

Η απόφαση του Υπουργού Οικονομικών για την αναστολή λειτουργίας καταστημάτων επιτηδευματιών, κοινοποιείται με αποδεικτικό από επιμελητή στην αστυνομική αρχή του τόπου που λειτουργεί το κατάστημα.

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 μιας θα βρίσκεται στην κατοχή της αστυνομικής αρχής και της άλλης του επιτηδευματία.

Στην είσοδο του καταστήματος τοποθετείται ταινία με τον τίτλο της αρμόδιας υπηρεσίας του Υπουργείου Οικονομικών και την ένδειξη

“σφραγίστηκε μέχρι (ημερομηνία), βάσεις της αριθμ..... απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, για φοροδιαφυγή η σφραγίστηκε μέχρι ..... βάσεις της αριθμ. .... απόφασης του Υπουργείου Οικονομικών για οφειλές προς το Δημόσιο”.

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

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 υπάλληλο της.

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

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

***Αρμόδιο δικαστήριο για προσφυγή κατά της απόφασης αναστολής λειτουργίας καταστήματος.***

Το Σ.τ.Ε. με την 3439/85 απόφαση του έκρινε ότι κατά της αποφάσεως του Υπουργού Οικονομικών χωρεί μόνο προσφυγή ουσίας ενώπιον του αρμόδιου τακτικού διοικητικού δικαστηρίου (Διοικητικό

Πρωτοδικείο) και όχι αίτηση ακύρωσης ενώπιον του Συμβουλίου της επικράτειας, δεδομένου ότι κρίνονται κυρώσεις για παράβαση των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας και ειδικότερα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

#### **8. Κυρώσεις σε όσους δεν δηλώνουν το εισόδημα από ακίνητα**

Όσοι αποκτούν εισόδημα από ακίνητα και είναι υπόχρεοι να υποβάλλουν δήλωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος αν δεν δηλώσουν το εισόδημα αυτό στερούνται το δικαίωμα:

α) Να εγείρουν αγωγή έξωσης ή να μεταβιβάσουν την κυριότητα με οποιονδήποτε τρόπο ή να συστήσουν εμπράγματα 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.

#### **Πρόστιμο εκπρόθεσμης δήλωσης εισοδήματος ακινήτων αν ζητηθεί πιστοποιητικό**

Τα εισοδήματα ακινήτων, που δηλώνονται εκπρόθεσμα, φορολογούνται αυτοτελώς, χωρίς καμία έκπτωση ή μείωση, με συντελεστή 50% εφόσον μέσα σε τρεις (3) μήνες από την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης ζητηθεί το πιστοποιητικό που προβλέπεται από την παραγρ. 1 του άρθρου 81.

Για την καταβολή του φόρου αυτού ευθύνονται στο ακέραιο και ο τελευταίος, ύστερα από σύμβαση, διακάτοχος του ακινήτου. Για την

διαδικασία της βεβαίωσης του φόρου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 74 του Ν. 2238/94.

### **9. Κυρώσεις σε όσους δεν δηλώνουν το εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις**

Κυρώσεις σε μη δηλούντες αγρότες.

Όσοι αποκτούν καθαρό γεωργικό εισόδημα, από οποιαδήποτε γεωργική δραστηριότητα και είναι υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του νόμου, αν δεν δηλώσουν το εισόδημα αυτό και είναι κατά κύριο επάγγελμα αγρότες δεν δικαιούνται:

α) Να εισπράξουν επιστρεφόμενο φόρο προστιθέμενης αξίας, ποσού άνω των τριακοσίων χιλιάδων (300,000) δραχμών.

β) Να εισπράξουν επιδοτήσεις ποσού άνω των πεντακοσίων χιλιάδων (500,000) δραχμών για την φυτική παραγωγή και επτακοσίων πενήντα (750,000) χιλιάδων δραχμών για τη ζωική παραγωγή.

γ) Να πάρουν άδεια από την αρμόδια αρχή να πωλούν αγροτικά προϊόντα πλανόδιος ή σε λαϊκές αγορές.

δ) Να πάρουν άδεια αγροτικού αυτοκινήτου.

ε) να μεταβιβάσουν με οποιονδήποτε τρόπο την κυριότητα γεωργικής γης για μια πενταετία (5) από την λήξη της προθεσμίας για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Κυρώσεις σε μη δήλωση ασχολούμενων με γεωργικές επιχειρήσεις (όχι κύριο επάγγελμα)

Όσοι δεν είναι κατά κύριο επάγγελμα αγρότες και αποκτούν καθαρό γεωργικό εισόδημα, από οποιαδήποτε γεωργική δραστηριότητα, αν δεν δηλώσουν το εισόδημα αυτό, δεν δικαιούνται:

α) Να εισπράξουν κάθε μορφής και ποσού επιδότηση

β) Να εισπράξουν κάθε ποσό αποζημίωσης γεωργικής παραγωγής, λόγω έκτακτων και απροβλέπτων ζημιών.

γ) Να πάρουν άδεια αγροτικού αυτοκινήτου.

δ) Να μεταβιβάσουν με οποιονδήποτε τρόπο την κυριότητα γεωργικής γης, για μια πενταετία από τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, μπορούν να αναπροσαρμόζονται τα ποσά της προηγούμενης παραγράφου. Με τις ίδιες αποφάσεις ρυθμίζεται και κάθε άλλη λεπτομέρεια, που είναι αναγκαία για την εφαρμογή του άρθρου αυτού.



**ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ**  
**Άρθρο 34**  
**ΕΠΙΒΟΛΗ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ**

Όπως ήδη αναφέραμε στο προηγούμενο κεφάλαιο σύμφωνα με το άρθρο 35 του Κ.Β.Σ. οι ποινικές και διοικητικές κυρώσεις εφαρμόζονται παράλληλα με τα πρόστιμα που ορίζονται στα άρθρα 32 και 33 του Κώδικα.

**A. ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ**

**1. Πρόσωπα σε βάρος των οποίων επιβάλλεται το πρόστιμο**

Με το άρθρο 34 παραγρ. 1 του Κ.Β.Σ. ορίζεται ότι το πρόστιμο επιβάλλεται κατά τις επόμενες διακρίσεις:

α) Φυσικά πρόσωπα: στους ασκούντες ατομική επιχείρηση και τα λοιπά φυσικά πρόσωπα το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος του φυσικού προσώπου.

β) Εταιρείες και συνεταιρισμοί: στις ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες, περιορισμένης ευθύνης, ανώνυμες και συνεταιρισμούς το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος τους νομικού προσώπου.

γ) Λοιπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου: στα λοιπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος του νομικού προσώπου.

δ) Κοινοπραξία επιτηδευματιών, κοινωνίας αστικού δικαίου και αστική εταιρεία: 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 της Φορολογικής Αρχής**

Σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 34 του Κ.Β.Σ. ορίζεται ότι το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας στην οποία γίνεται σύντομη περιγραφή της παράβασης και αναγράφεται το πρόστιμο που επιβάλλεται για αυτή. Με την ίδια απόφαση μπορεί να επιβληθούν πρόστιμα διακεκριμένους για περισσότερες της μιας παράβασης του Κώδικα αυτού που ανάγονται στην ίδια διαχειριστική περίοδο. Μαζί με την απόφαση κοινοποιείται στον παραβάτη αντίγραφο της σχετικής έκθεσης ελέγχου.

## **3. Αρμόδια αρχή για την έκδοση της απόφασης επιβολής του προστίμου**

Σύμφωνα με το άρθρο 34 παραγρ. 3 του Κώδικα αρμόδιος για την έκδοση της απόφασης επιβολής του προστίμου είναι:

α) 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.

β) Προκειμένου για λοιπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. για την παραλαβή της δήλωσης απόδοσης του παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες.

γ) Προκειμένου για τις λοιπές περιπτώσεις αρμόδιας είναι ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. της κατοικίας του παραβάτη.

## **4. Διαδικασία επίλυσης της διαφοράς και βεβαίωσης του προστίμου**

Σύμφωνα με το άρθρο 34 παραγρ. 4 του Κώδικα ορίζεται ότι για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς και καταβολής του προστίμου

εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του Ν.Δ. 3323/55 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 σύνολο τους ή μερικώς σε περίπτωση ολικής ή μερικής ανυπαρξίας της παράβασης.

### **5. Παραγραφή του δικαιώματος προς επιβολή του προστίμου**

Με το άρθρο 34 παραγρ. 4 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.

### **Ν.Δ. 3323/1955 Άρθρο 53 παράγραφο 5**

#### **Διοικητική επίλυση της διαφοράς**

Όταν στο φύλλο ελέγχου περιλαμβάνονται και εισοδήματα που προέρχονται από γεωργικές επιχειρήσεις ή εμπορικές ή από την άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος ή μόνο τέτοια εισοδήματα που προέρχονται όμως αποκλειστικά από άσκηση επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία της τρίτης κατηγορίας του κώδικα φορολογικών στοιχείων, η διοικητική επίλυση της διαφοράς γίνεται από επιτροπή που αποτελείται από τον αρμόδιο επιθεωρητή, τον προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ή τους νόμιμους αναπληρωτές τους, από εκπρόσωπο του Εμπορικού και Βιομηχανικού ή Οικονομικού Επιμελητηρίου ή του εμπορικού ή επαγγελματικού συλλόγου της

περιοχής, στην οποία εδρεύει η αρμόδια οικονομική υπηρεσία. Οι πιο πάνω φορείς ορίζουν τους εκπροσώπους τους με τους αναπληρωτές τους ύστερα από έγγραφο του προϊστάμενου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.

Η θητεία των εκπροσώπων του Εμπορικού και Βιομηχανικού ή Οικονομικού Επιμελητηρίου ή Εμπορικού ή Επαγγελματικού Συλλόγου καθώς και των νόμιμων αναπληρωτών τους, που μετέχουν στη διοικητική επίλυση της διαφοράς, είναι διετής και αρχίζει από την ημερομηνία που αυτοί ορίστικαν ως εκπρόσωποι. Οι εκπρόσωποι των παραπάνω φορέων που δεν είναι δημόσιοι υπάλληλοι οφείλουν να δώσουν ενώπιον του αρμόδιου επιθεωρητή της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας του όρκου του δημοσίου υπαλλήλου, συντασσόμενης σχετικής πράξης.

Η εξέταση του αιτήματος για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς δεν κωλύεται αν απουσιάζει κατά τη συζήτηση ένα από τα τρία μέλη της επιτροπής. Κατά τη συζήτηση της πρότασης για διοικητική επίλυση της διαφοράς παρίσταται ο φορολογούμενος αυτοπρόσωπος ή με εξουσιοδοτημένο εκπρόσωπο του κατά της διατάξεις της παραγράφου 8. Αν δεν παραστεί ο φορολογούμενος ή εκπρόσωπος του κατά τη συνεδρίαση που έχει ορισθεί για την εξέταση της πρότασής του, η διοικητική επίλυση της διαφοράς ματαιώνεται.

Εδώ σημειώνεται ότι με την υπ' αριθμόν 556/1989 γνωμοδότηση της Νομικής Διεύθυνσης του Υπουργείου Οικονομικών, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υπουργό Οικονομικών, για την διοικητική επίλυσή της διαφοράς ορίζεται ότι:

α) Στις περιπτώσεις επιτηδευματιών που δεν έχουν την υποχρέωση τήρησης βιβλίων ή έχουν να τηρούν βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κ.Φ.Σ. μπορούν οι Προϊστάμενοι της Δ.Ο.Υ. να περιορίζουν ή να διαγράφουν αν συντρέχει λόγος τα πρόστιμα Κ.Φ.Σ.

**Ν.Δ. 3323/1955 Άρθρο 68**

**Παραγραφή**

Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 52, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο της πενταετίας από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

Κατ' εξαίρεση, η βεβαίωση του φόρου μπορεί να γίνει και μετά την πάροδο πενταετίας, αν η εγγραφή στο όνομα της ομόρρυθμης, ετερόρρυθμης εταιρείας, κοινοπραξίας, κοινωνίας και αστικής εταιρείας, έγινε οριστική μετά την πάροδο αυτής όχι όμως και πέρα από έξι μήνες από την κοινοποίηση στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. της απόφασης του διοικητικού δικαστηρίου ή από την οριστικοποίηση της εγγραφής με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής.

Επίσης, μπορεί να κοινοποιηθεί φύλλο ελέγχου και μετά την πάροδο της πενταετίας:

α) Αν το φύλλο ελέγχου που κοινοποιήθηκε εντός της πενταετίας ακυρωθεί μετά την πάροδο αυτής γιατί ο φορολογούμενος δεν έλαβε γνώση αυτού.

β) Αν εντός της πενταετίας κοινοποιήθηκε το φύλλο ελέγχου, σε πρόσωπο που δεν έχει φορολογική υποχρέωση, συνολικά ή μερικά.

γ) Αν η έκδοση φύλλου ελέγχου έγινε από αναρμόδια Δ.Ο.Υ. ή έγινε για οικονομικό έτος διαφορετικό από εκείνο στο οποίο υπάγεται το φορολογητέο εισόδημα.

δ) Αν το φύλλο ελέγχου που εκδόθηκε εμπρόθεσμα ακυρωθεί μετά την πάροδο αυτής.

Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων,

πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση αυτού, έστω και κατά ένα μέρος οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογούμενου με την σύμπραξη αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

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

Όταν τα συμπληρωματικά περιέχονται στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.

Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση υποβολής φόρου του άρθρου 16<sup>α</sup> το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 16<sup>α</sup> παραγράφεται μετά την πάροδο (15) δεκαπέντε ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά την 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.

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

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

## **6. Περίοδος που αφορά το πρόστιμο**

Το πρόστιμο επιβάλλεται κατά διαχειριστική περίοδο με απόφαση του αρμόδιου προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Συνεπώς, για πράξεις και παραλείψεις που αφορούν περισσότερες από μια διαχειριστικές περιόδους εκδίδονται τόσες αποφάσεις επιβολής προστίμου όσες και οι διαχειριστικές περίοδοι που αφορούν οι παραβάσεις.

Σε περίπτωση που η διαχειριστική περίοδος του υπόχρεου περιλαμβάνει μεγαλύτερο του δωδεκαμήνου χρονικό διάστημα, στη σχετική απόφαση επιβολής προστίμου σκόπιμο είναι να γίνεται σχετική αναφορά.

## **Β. ΕΙΔΙΚΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ**

Κρίσιμος χρόνος για την επιβολή προστίμου είναι εκείνος που τελέσθηκε η παράβαση και όχι ο χρόνος έκδοσης και κοινοποίησης της απόφασης επιβολής του προστίμου. Συνεπώς η πράξη επιβολής του προστίμου θα εκδίδεται σε βάρος του προσώπου κατά το χρόνο διάπραξης της παράβασης, έστω και αν κατά το χρόνο έκδοσης της απόφασης το εν λόγω πρόσωπο έχει παύσει να είναι επιτηδευματίας. Εάν πρόκειται για νομικό πρόσωπο, το πρόστιμο θα επιβάλλεται σε βάρος του έστω και αν έχει διαλυθεί το νομικό πρόσωπο, γιατί η επιγενόμενη διάλυση του δεν επιδρά στο κύρος της απόφασης.

Οι αρχές χρηστής διοίκησης και καλής πίστewς συνδέονται με την επιβολή προστίμου. Οι αρχές αυτές που εφαρμόζονται υπό ορισμένες προϋποθέσεις στο φορολογικό δίκαιο, δεν ισχύουν στην περίπτωση επιβολής προστίμου για φορολογικές παραβάσεις.

Έχει όμως κριθεί από τη νομολογία ότι εάν από θετική ενέργεια της Διοίκησης δημιουργήθηκε στον επιτηδευματία εύλογη και δικαιολογημένη κατά κοινή πείρα αυτοπεποίθηση ότι δεν υποχρεούται σε έκδοση στοιχείων, αντίκειται στις αρχές της χρηστής Διοίκησης η επιβολή προστίμου για παράβαση των διατάξεων του Κ.Β.Σ.

Αλλά και με το άρθρο 38 του Ν. 1473/84 προκύπτει ότι πρόστιμα και κυρώσεις δεν επιβάλλονται όταν ο υπόχρεος κατά την επιβολή της φορολογικής του δήλωσης ή την κατάθεση της διασάφησης ακολούθησε την ερμηνεία που δόθηκε στις διατάξεις της άμεσης και έμμεσης φορολογίας από την νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας ή τις ερμηνευτικές οδηγίες του Υπουργείου Οικονομικών.

## Τίτλος:

### **1. Συνυπευθυνότητα ιδιωτών για αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών χωρίς απόδειξη.**

Με το άρθρο 58 του Ν. 2065/92 ορίζεται ότι όποιος δεν απαιτεί ή δεν αποδέχεται το στοιχείο του Κ.Β.Σ. στις περιπτώσεις αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών τιμωρείται για κάθε παράβαση με πρόστιμο μέχρι εκατό χιλιάδων (100,000) δραχμών. Αναλυτικότερα:

Όποιος δεν απαιτεί ή δεν αποδέχεται το στοιχείο που προβλέπει ο Κ.Β.Σ. στις περιπτώσεις αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών υπόκειται για κάθε παράβαση του σε πρόστιμο μέχρι εκατό (100,000) χιλιάδων δραχμών.

Η διαπίστωση των παραβάσεων αυτών θα γίνεται από ειδικά συνεργεία φοροτεχνικών υπαλλήλων. Στα συνεργεία αυτά είναι δυνατόν να μετέχουν και Αστυνομικά όργανα μετά από αίτημα της φορολογικής αρχής και έγκριση της Αστυνομικής αρχής.

Για κάθε παράβαση που θα διαπιστώνεται επιβάλλεται σε βάρος του παραβάτη ιδιώτη πρόστιμο από 1,000 μέχρι 100,000 δραχμών ανάλογα με την αξία των αγαθών ή την αποδοχή υπηρεσιών και ταυτόχρονα θα καταλογίζεται παράβαση και στον επιτηδευματία. Το πρόστιμο δεν μπορεί να είναι ανώτερο του 50% της αξίας του αγαθού ή της παροχής υπηρεσιών και όχι πάντως μικρότερο του ποσού των 1,000 δραχμών.



Ο προϊστάμενος του συνεργείου που διαπιστώνει την παράβαση εκδίδει επιτόπου την απόφαση επιβολής προστίμου η οποία επιδίδεται στον παραβάτη αμέσως. Ο παραβάτης μπορεί σε είκοσι (20) ημέρες να προσέλθει στη Δ.Ο.Υ. της κατοικίας του για τακτοποίηση της φορολογικής διαφοράς ή μπορεί να καταβάλει εντός της προθεσμίας το επιβαλλόμενο πρόστιμο σε κατάσταση της Τραπέζης Εθνικής, Εμπορικής, Αγροτικής, ή Πίστewς.

Το πρόστιμο βεβαιώνεται και εισπράττεται από τη φορολογική αρχή που κατοικεί ο παραβάτης εκτός εάν η καταβολή γίνει απευθείας από τον παραβάτη στα παραπάνω πιστωτικά ιδρύματα τα οποία υποχρεούνται στο τέλος κάθε μήνα να υποβάλλουν σχετική κατάσταση στη Διεύθυνση Βιβλίων και Στοιχείων του Υπουργείου Οικονομικών η οποία και θα ενημερώνει τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. της κατοικίας του παραβάτη.

## ***2. Πρόστιμο σε βάρος ιδρυτών νομικού προσώπου ή επιχείρησης***

Με το άρθρο 10 παραγρ. 2 του Κώδικα ορίζεται ότι κατά τη σύσταση νομικού προσώπου ή της έναρξης λειτουργίας της επιχείρησης οι προ της σύστασης συναλλαγές της υπό σύσταση επιχείρησης καταχωρούνται σε προσωρινά βιβλία που θεωρούνται στο όνομα του ιδρυτή. Εδώ γεννάται ζήτημα ποιος ευθύνεται για τυχόν παραβάσεις του Κώδικα. Κατά τις οδηγίες της Διοίκησης της ευθύνη για τις παραβάσεις του Κώδικα που έγιναν από τον ιδρυτή της επιχείρησης φέρει η επιχείρηση και συνεπώς το πρόστιμο πρέπει να επιβάλλεται σε βάρος αυτής με την προϋπόθεση όμως ότι κατά το χρόνο επιβολής του προστίμου έχει συσταθεί νομίμως η επιχείρηση.

## ***3. Πρόστιμο σε βάρος πτωχευμένης εταιρείας***

Κατά τις οδηγίες της διοίκησης οι πράξεις επιβολής προστίμου της Φορ. Αρχής που σχετίζονται με την πτωχευτική περιουσία πρέπει να

εκδίδονται στο όνομα της πτωχευμένης εταιρείας και όχι στο όνομα του συνδίκου. Αυτό γιατί στις περιπτώσεις αυτές οι πράξεις ή οι παραλείψεις διαπράττονται μεν από τον σύνδικο ο οποίος όμως δεν δρα ατομικά, αλλά στα πλαίσια του λειτουργήματος του και σε σχέση προς την πτωχευτική περιουσία της οποίας υποκείμενο παραμένει η πτωχευμένη εταιρεία.

#### **4. Επιβολή προστίμου σε βάρος πλειόνων προσώπων**

Όπως έχει γίνει δεκτό από τη νομολογία όταν η παράβαση διαπράττεται από περισσότερα του ενός πρόσωπα το πρόστιμο θα επιβάλλεται σε βάρος των πλειόνων αυτών προσώπων καθένα από τα οποία είναι υπεύθυνο εις ολόκληρον. Τέτοια ευθύνη εις ολόκληρον υφίσταται και στην περίπτωση καταλογισμού προστίμου σε βάρος πλειόνων ατόμων που παραβίασαν δια κοινής ενέργειας τους τον φορολογικό νόμο λόγω του χαρακτήρα του προστίμου ως αποζημίωσης του δημοσίου.

#### **5. Επιβολή προστίμου σε βάρος αποβιώσαντος ή των κληρονόμων του**

Το ζήτημα αυτό ήταν αμφιλεγόμενο μέχρις ότου το Συμβούλιο της Επικρατείας έλυσε οριστικώς το θέμα. Το Σ.τ.Ε. έκρινε ότι τα πρόστιμα κληρονομούνται και δεν έχουν προσωποπαγή χαρακτήρα. Κατόπιν αυτού η Διοίκηση ευθυγραμμίσθηκε με τις αποφάσεις του Σ.τ.Ε. και αποφάνθηκε ότι τα πρόστιμα που επιβάλλονται από τη Φορ. Αρχή δεν έχουν προσωποπαγή χαρακτήρα και δεν αποσβένονται με το θάνατο του υπόχρεου (παραβάτη) αλλά κληρονομούνται ως υποχρεώσεις της κληρονομιάς και καταβάλλονται από τους κληρονόμους.

**6. Πρόστιμο για παράλειψη αναγραφής στα στοιχεία των συναλλαγών των μονάδων μετρήσεως**

Η ποσότητα των αγαθών προσδιορίζεται με τις κρατούσες για κάθε είδος αγαθού μονάδες μετρήσεως (βάρος, όγκος, μήκος, επιφάνεια). Σύμφωνα με τη νομολογία μη σύμφωνος προς τα ανώτερα προσδιορισμός της ποσότητας επισύρει σε βάρος του παραβάτη τις προβλεπόμενες από τον Κ.Β.Σ. κυρώσεις. Συνεπώς, επιβάλλεται πρόστιμο σε περίπτωση παράλειψης ή ελλιπούς αναγραφής στα στοιχεία των συναλλαγών της ποσότητας των αγαθών με τις ανάλογες μονάδες μετρήσεως γιατί στην περίπτωση αυτή δεν μπορεί να διαπιστωθεί η συνολική ποσότητα των αγαθών.

**7. Πρόστιμο επί αγοράς αγροτικών προϊόντων χωρίς έκδοση φορολογικών στοιχείων**

Προέκυψε ζήτημα τι θα ισχύει σε περίπτωση που η ποσότητα και η συνολική αξία των αγορασθέντων αγροτικών προϊόντων προσδιορίζεται επακριβώς από τον έλεγχο αλλά δεν είναι δυνατόν να προσδιορισθεί η αξία της κάθε μια συναλλαγής ούτε ο αριθμός των συναλλαγών. Στην περίπτωση αυτή η Διοίκηση αποφάνθηκε ότι εφόσον δεν είναι γνωστός ούτε ο αριθμός των επί μέρους συναλλαγών για τις οποίες δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία, ούτε η συνολική αξία της συναλλαγής, δεν επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με την αξία της συναλλαγής, αλλά πρόστιμο ανάλογο των τηρούμενων βιβλίων (κυμαινόμενο).

**8. Πρόστιμο για έκδοση ανεπίσημων αποδείξεων είσπραξης για συναλλαγές για τις οποίες δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία.**

Επίσης, ζήτημα προέκυψε τι θα ισχύσει στην περίπτωση που η συνολική αξία των συναλλαγών προκύπτει επακριβώς κατά τον έλεγχο δεν προκύπτει όμως αν η κάθε απόδειξη είσπραξης αφορά μια

συναλλαγή ή για την ίδια συναλλαγή έχουν εκδοθεί περισσότερες της μιας απόδειξης είσπραξης, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να προσδιοριστεί ο αριθμός των συναλλαγών αλλά ούτε και η αξία κάθε συναλλαγής. Στην περίπτωση αυτή η Διοίκηση αποφάσισε ότι "όταν στα χέρια της φορολογικής αρχής υπάρχουν στοιχεία, έστω και ανεπίσημα από τα οποία είναι δυνατός ο προσδιορισμός κάθε συναλλαγής και της αξίας της, τότε κάθε ένα από αυτά λογίζεται ως αποδεικτικό διακεκριμένης συναλλαγής και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με την αξία κάθε συναλλαγής.

### **9. Πρόστιμο για ανύπαρκτες αγορές**

Η διαπίστωση και μόνο από την φορολογική αρχή ότι οι αναγραφόμενοι σε τιμολόγια πώλησης ως πωλητές και εκδότες τους είναι άγνωστα πρόσωπα, με την έννοια ότι δεν είχαν δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός τους, ούτε είχαν θεωρήσει στις κατά τόπους αρμόδιες οικονομικές εφορίες, αρκεί για να αποτελέσει παράβαση και του επιτηδευματία αγοραστή, που δέχεται τέτοια στοιχεία, εκτός αν ο τελευταίος τελούσε σε καλή πίστη.

### **10. Πρόστιμο σε περίπτωση μη εμπρόθεσμης ενημέρωσης των βιβλίων**

Η μη εμπρόθεσμη ενημέρωση όλων ή μερικών από τα προβλεπόμενα βιβλία αποτελεί παράβαση για την οποία επιβάλλεται ένα πρόστιμο, έστω και αν η μη εμπρόθεσμη ενημέρωση αναφέρεται σε περισσότερα από ένα φορολογικά στοιχεία.

**11. Υποχρέωση διευκόλυνσης του ελέγχου έχουν και οι οδηγοί επιβατικών αυτοκινήτων Ι.Χ.**

Η υποχρέωση να συνοδεύονται τα αποσπελλόμενα από τους επιτηδευματίες αγαθά με δελτίο αποστολής ή με άλλο στοιχείο προβλεπόμενο από τον Κώδικα θεσπίζεται ανεξάρτητα από το αν τα εν λόγω αγαθά μεταφέρονται με φορτηγά ή μικτής χρήσεως αυτοκίνητα ή με επιβατικά αυτοκίνητα Ι.Χ.

Αρα εφόσον οι οδηγοί Ι.Χ. αυτοκινήτων αρνούνται να διευκολύνουν το φορολογικό έλεγχο υπόκεινται σε πρόστιμο ανεξάρτητα αν οι ίδιοι είναι ή όχι επιτηδευματίες.

**12. Έκδοση στοιχείων με ελλιπές περιεχόμενο**

Η έκδοση κάθε στοιχείου με ελλιπές περιεχόμενο αποτελεί χωριστή παράβαση για την οποία επιβάλλεται αυτοτελές πρόστιμο. Τέτοια περίπτωση είναι η μη πλήρης εξατομίκευση του είδους ή της ποιότητας του αγαθού σε πλείονα τιμολόγια, δελτία αποστολής, πιστωτικά σημειώματα και δελτία επιστροφής.

Κάθε έκδοση λιανικής πώλησης με ταμειακή μηχανή ελλιπώς ως προς το ονοματεπώνυμο, το επάγγελμα, τη διεύθυνση και τον αριθμό του φορολογικού μητρώο και ανακριβώς ως προς την ημερομηνία εκδόσεως συνιστά χωριστή παράβαση για την οποία επιβάλλεται αυτοτελές πρόστιμο και όχι ενιαίο.

Δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε βάρος του λήπτη φορολογικού στοιχείου με ελλιπές περιεχόμενο.

**13.** Η παράλειψη υποβολής δήλωσης και απόδοσης τελών χαρτοσήμου αποτελεί αυτοτελή παράβαση, επισύρουσα αυτοτελές πρόστιμο.

#### **14. Πρόστιμο σε βάρος Ιεράς Μονής**

Επιβολή προστίμου σε βάρος Ιεράς Μονής η οποία δεν έχει αποκτήσει νομική προσωπικότητα, είναι παράνομη, διότι η πράξη εκδόθηκε σε βάρος ανύπαρκτου νομικού προσώπου.

#### **15. Μη λήψη από τον αγοραστή επιτηδευματία τιμολογίου πώλησης**

Η πράξη αυτή συνιστά χωριστή παράβαση και επιβάλλεται για αυτήν αυτοτελές πρόστιμο.

#### **16. Πρόστιμο σε βάρος οργανώσεων, συλλόγων, σωματείων κλπ που δεν υποβάλλουν στοιχεία για χορούς, δεξιώσεις, συγκεντρώσεις κλπ.**

Με το άρθρο 55 παραγρ. 2 του Ν. 2065/92 ορίζεται ότι οργανώσεις, σύλλογοι, σωματεία, ιδρύματα, οργανισμοί κλπ όταν πραγματοποιούν χορούς, συγκεντρώσεις, δεξιώσεις υποχρεούνται να υποβάλλουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. που υπάγεται το κέντρο διασκέδασης ή το ξενοδοχείο, αίτηση στην οποία επισυνάπτεται το συμφωνητικό με το κέντρο ή το ξενοδοχείο και αναφέρεται ο σκοπός της εκδήλωσης, η επιβάρυνση κατά άτομο και ο αριθμός των προσκλήσεων που θα εκδοθούν. Εντός πέντε (5) ημερών από την πραγματοποίηση του χορού ή της συγκέντρωσης ή της δεξίωσης οι παραπάνω φορείς υποχρεούνται να προσκομίσουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. φωτοτυπία του τιμολογίου του κέντρου διασκέδασης ή του ξενοδοχείου. Σε περίπτωση που δεν τηρηθεί η παραπάνω διαδικασία επιβάλλεται με πράξη του αρμόδιου προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. στον υπόχρεο πρόστιμο πεντακοσίων χιλιάδων (500,000) δραχμών μέχρι 1,000,000 δραχμές.

## **Γ. ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΕΠΙΒΑΛΛΕΤΑΙ ΠΡΟΣΤΙΜΟ**

**1. Δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε βάρος ελεύθερου επαγγέλματος για μη έκδοση απόδειξης για είσπραξη ποσού που οφείλει να αποδώσει σε τρίτο**

Σύμφωνα με τη νομολογία δεν είναι νόμιμη η επιβολή προστίμου σε βάρος ελεύθερου επαγγελματία ο οποίος εισπράττει κάποιο ποσό, όχι ως αμοιβή του για παροχή υπηρεσιών, για την είσπραξη της οποίας υποχρεούται να εκδίδει θεωρημένη διπλότυπη απόδειξη, αλλά στον οποίο οφείλει να το αποδώσει.

**2. Μικροπαρατυπίες δεν επισύρουν επιβολή προστίμου**

Κατά τις οδηγίες της Διοίκησης το επιβαλλόμενο πρόστιμο δεν έχει ταμειευτικό σκοπό αλλά αποβλέπει στον πειθαναγκασμό του φορολογούμενου προς συμμόρφωση στις διατάξεις του Κ.Β.Σ. Για το λόγο αυτό η επιβολή προστίμου για μικροπαρατυπίες όχι μόνο δεν εξυπηρετεί καμία σκοπιμότητα αλλά επηρεάζει δυσμενώς τις σχέσεις των φορολογούμενων μετά του Οικονομικού Εφόρου και βλάπτει το καλώς εννοούμενο συμφέρον του Δημοσίου. Συνεπώς, στις περιπτώσεις αυτές πρέπει να αποφεύγεται η επιβολή προστίμου χωρίς όμως και να παραλείπεται η προσήκουσα υπόδειξη και σύσταση για τη μελλοντική συμμόρφωση του υπόχρεου.

**3. Δεν επιβάλλεται πρόστιμο για παραβάσεις που συντελούνται σε προαιρετικός τηρούμενα βιβλία**

Όπως έχει γίνει δεκτό από τη νομολογία η διάταξη του Κ.Β.Σ. που προβλέπει επιβολή προστίμου σε βάρος του επιτηδευματία αναφέρεται στην περίπτωση όπου αυτός υποχρεούται κατά τον Κ.Β.Σ. στην τήρηση του βιβλίου που δεν τήρησε ή τήρησε ελλιπώς. Συνεπώς, αν δεν υπήρχε

τέτοια υποχρέωση, αλλά ο επιτηδευματίας τήρησε οικειοθελώς ορισμένα βιβλία ή εξέδωσε ορισμένα στοιχεία, δεν συντρέχει περίπτωση επιβολής προστίμου αν τηρήθηκαν αυτά τα βιβλία ελλιπώς ή ανακριβώς ή αν δεν χρησιμοποιήθηκαν θεωρημένα στοιχεία.

**4. Μη έκδοση τιμολογίου λόγω του ότι δεν ολοκληρώθηκε η παράδοση των αγαθών στον αγοραστή δεν αποτελεί παράβαση**

Όπως έχει γίνει δεκτό από τη νομολογία σε περίπτωση που δεν ολοκληρώθηκε, κατά τη στιγμή διενέργειας του ελέγχου η διάθεση των αγαθών με παράδοση τούτων στους αγοραστές, λόγω εσπευσμένης απομάκρυνσης του αυτοκινήτου, κατόπιν εντολής του τροχονόμου η μη έκδοση κατά τη στιγμή αυτή τιμολογίου δεν αποτελεί παράβαση.

**5. Μη επιβολή προστίμου σε περιπτώσεις ανώτερης βίας**

Ο επιτηδευματίας απαλλάσσεται της ευθύνης σε περιπτώσεις ανώτερης βίας. Π.χ. δεν ευθύνεται ο επιτηδευματίας για την εκπρόθεσμη ενημέρωση των βιβλίων ή για τη διαφύλαξη αυτών, σε περίπτωση απεργίας του λογιστή ή κλοπής, καταστροφής ή απώλειας των βιβλίων και στοιχείων. Στις περιπτώσεις αυτές δεν υπάρχει καταλογισμός, ούτε επιβάλλεται πρόστιμο σε βάρος του επιτηδευματία.

**6. Δεν επιβάλλεται πρόστιμο στον οικειοθελώς τηρούνται βιβλίο αποθήκης**

Όπως έχει γίνει δεκτό εφόσον το βιβλίο αποθήκης τηρείται προαιρετικός δεν τίθεται ζήτημα συμμόρφωσης, προς τις επιμέρους διατάξεις του Κώδικα περί τρόπου τήρησης του οικείου υποχρεωτικού βιβλίου και συνεπώς δεν επιβάλλεται πρόστιμο για τυχόν μη τήρηση των διατάξεων τούτων.



**7. Δεν επιβάλλεται πρόστιμο για πλημμελή τήρηση βιβλίων που τηρούνται κατ' εφαρμογή άλλων διατάξεων**

Κατά τις οδηγίες της Διοίκησης η Δ.Ο.Υ. δικαιούται να λαμβάνει γνώση και να θεωρεί και να ελέγχει τα βιβλία που τηρούνται κατ' εφαρμογή άλλων διατάξεων (και όχι κατά τον Κ.Β.Σ.), πλην όμως δεν μπορεί να επιβάλλει πρόστιμο και κυρώσεις για τυχόν παραλείψεις ή πλημμέλειες των βιβλίων αυτών.

**8. Φυγάδευση εγγράφων**

Όπως έκρινε το Συμβούλιο της Επικρατείας το περιστατικό της φυγαδεύσεως εγγράφων της εταιρείας δεν αποτελεί λόγω επιβολής προστίμου, εφόσον δεν επετεύχθη η επίσχεση υπό της Δ.Ο.Υ. των εγγράφων και έτσι δεν ήταν δυνατόν να σχηματισθεί πλήρη δικανική πεποίθηση ότι τα φυγαδευθέντα έγγραφα αναφέρονται σε συναλλαγές της εταιρείας.

**9. Δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε βάρος του πωλητή για μη έκδοση τιμολογίου όταν αυτός δεν γνωρίζει τον προορισμό των πωλούμενων αγαθών για επαγγελματική χρήση.**

Υποχρέωση για έκδοση τιμολογίου υπάρχει όταν ο πωλητής γνωρίζει τον προορισμό των πωλούμενων αγαθών για επαγγελματική χρήση και την ιδιότητα του αγοραστή, διαφορετικά δεν στοιχειοθετείται παράβαση του Κώδικα, ούτε μπορεί να επιβληθεί πρόστιμο σε βάρος του πωλητή.

## **Δ. ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΓΕΝΙΚΩΝ ΠΑΡΑΒΑΣΕΩΝ**

### ***1. Γενικά Στοιχεία***

1. "Γενική παράβαση" σύμφωνα με την έννοια του άρθρου 32 είναι εκείνη που αν και επαναλαμβανόμενη επισύρει την επιβολή ενός μόνο προστίμου πχ η μη αναγραφή του αριθμού φορολογικού μητρώου σε 5 τιμολόγια συνιστά μια παράβαση για την οποία επιβάλλεται το προβλεπόμενο από την παράγραφο 1 του άρθρου 32 πρόστιμο.

2. Η παραγρ. 1 του άρθρου 32 ορίζει τα ανώτατα όρια προστίμων ανά κατηγορία βιβλίων. Το ύψος του προστίμου πρέπει να ορίζεται κάθε φορά ανάλογα με τη συγκεκριμένη περίπτωση. Η ερμηνεία Κ.Β.Σ. αναφέρει ορισμένα στοιχεία σύμφωνα με τα οποία πρέπει να διαμορφώνεται η κρίση του προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Τα κριτήρια είναι:

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 κλπ.

3. Τα διοικητικά δικαστήρια έχουν εξουσία, εκτιμώντας τις συνθήκες κάτω από τις οποίες έγινε η παράβαση, να περιορίσουν το ποσό του προστίμου που επέβαλε η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Μεταξύ των στοιχείων μπορεί κατά νόμο να λάβει υπόψιν του το διοικητικό δικαστήριο για την κατά τα ανωτέρω, εντός των ορίων του νόμου, επιμέτρηση του προστίμου, δεν περιλαμβάνεται και η οικονομική κατάσταση του παραβάτη, δεθέντος άλλωστε, ότι το στοιχείο αυτό ελήφθη ήδη υπόψιν από το νομοθέτη με τη διαφοροποίηση, του ανωτάτου ορίου του προστίμου ανάλογα με την κατηγορία των τηρούμενων βιβλίων.

## **II. Περιπτώσεις Προστίμων**

α. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του κώδικα τιμωρείται για κάθε είδος παράβασης με πρόστιμο μέχρι τριακόσιες χιλιάδες (300,000) δραχμές, αν πρόκειται για υπόχρεο τήρησης βιβλίων τρίτης κατηγορίας, μέχρι 200,000 δρχ. αν πρόκειται για υπόχρεο τήρησης βιβλίων δεύτερης κατηγορίας και μέχρι εκατό χιλιάδες (100,000) δρχ. προκειμένου για λοιπούς υπόχρεους

β. Κατ' εξαίρεση, όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση των στοιχείων που ορίζονται από τον κώδικα και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής και η αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των τριακοσίων χιλιάδων (300,000) δραχμών, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παραβάτη ίσο με την αξία της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε. Θεωρείται επίσης απόκρυψη της συναλλαγής και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με τη συνολική 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 αξίας που αποκρύφτηκε, χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών, ως και η αξία κάθε μιας χωριστά, επιβάλλεται το πρόστιμο του πρώτου εδαφίου της παραγράφου αυτής.

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

ι) Σε μη τήρηση βιβλίων της προσήκανας κατηγορίας διπλασιάζοντας

ii) Σε μη υποβολή στοιχείων του άρθρου 20 η εκπρόθεσμη υποβολή, μετά την παρέλευση 3 μηνών από την οριζόμενη προθεσμία

καθώς και στις περιπτώσεις παράλειψης καταχώρησης αντισυμβαλλόμενων ή ανακριβούς καταχώρησης της αξίας, εφόσον οι παραλείψεις ή ανακρίβειες αυτές, αναφέρονται σε συναλλαγές συνολικής αξίας άνω των 5,000,000 δραχμών τριπλασιάζονται

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

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

Υποτροπή 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 διαχειριστικής περιόδου ή των δύο προηγούμενων αυτής διαχειριστικών περιόδων.

στ. 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.

### **Σχετική διάταξη**

Άρθρο 58 ν. 2065/92. Συνυπευθυνότητα ιδιωτών και επιβολή κυρώσεων για αγορά ειδών ή αποδοχή υπηρεσιών χωρίς φορολογικά στοιχεία.

α. Όποιος δεν απαιτεί ή δεν αποδέχεται το στοιχείο του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στις περιπτώσεις αγοράς αγαθών ή λήψη

υπηρεσιών, τιμωρείται για κάθε παράβαση με πρόστιμο μέχρι εκατό χιλιάδων (100,000) δραχμών.

β. 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.

### Σημαντική παράσταση

#### Πρόστιμα γενικών παραβάσεων

Κατηγορία Βιβλίων	Κυμαινόμενο Πρόστιμο γενικών Παρ. 1	Σε περίπτωση μη έκδοσης ανακριβών στοιχείων Παρ. 2	Σε περίπτωση που δεν τηρούνται τα βιβλία της κατηγ. Παρ. 3	Σε περίπτωση υποτροπής Παρ. 5	Σε εκπρόθεσμη υποβολή ή παραλ. Καταχ. Αντισυμβ. Παρ. 3
A	μέχρι 100,000	ισόποσο της αξίας της	μέχρι 200,000	μέχρι 300,000	μέχρι 200,000
B	μέχρι 200,000	συναλλαγής που απεκρύβη	μέχρι 400,000	μέχρι 600,000	μέχρι 400,000
Γ	μέχρι 300,000	αν αυτή υπερβαίνει τις 300,000	μέχρι 600,000	μέχρι 900,000	μέχρι 600,000

#### Παράδειγμα:

Ο έμπορος ετοιμών ενδυμάτων Ε, με έδρα την Αθήνα, τηρεί από 1/1/93 Βιβλίο Αγορών. Κατά τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/92 ο Ε είχε ακαθάριστα έσοδα 1,800,000. Έχει διαπράξει παράβαση του Κώδικα και αν ναι ποιες οι συνέπειες και πιο το σχετικό πρόστιμο;

#### Απάντηση:

Ο Ε κατά τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/92 πραγματοποίησε ακαθάριστα έσοδα 1,800,000 άρα υπερέβη το όριο για την απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων (1,500,000) που προβλέπει η παράγραφος 5 του άρθρου 2, δεν πληρεί τις προϋποθέσεις της παρ. 6 του άρθρου 4

για τήρηση βιβλίου Αγορών και σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου είναι υπόχρεος σε τήρηση βιβλίων και συγκεκριμένα εντάσσεται στην Β' κατηγορία τήρησης βιβλίων.

Άρα υπάρχει ανεπάρκεια βιβλίων και επιβολή προστίμου μέχρι 400,000 δραχμές (Στην περίπτωση το ανώτατο όριο προστίμου της κατηγορίας βιβλίων στην οποία εντάσσεται διπλασιάζεται).

## Ε. ΑΥΤΟΤΕΛΕΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ

### 1. Γενικά Στοιχεία:

Αυτοτελής θεωρείται η παράβαση που όσες φορές επαναλαμβάνεται επισύρει ισάριθμα πρόστιμα π.χ. ανεγράφη, από επιτηδευματία που τηρεί βιβλία Γ' Κατηγορίας η διεύθυνση του πελάτη σε 10 τιμολόγια θα επιβληθούν 10 πρόστιμα  $10 \times 300,000 = 3,000,000$  δρχ.

### 2. Πρόστιμο σε αυτοτελείς παραβάσεις

Κατά το άρθρο 33 παράγραφος 1 του Κώδικα θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις και επιβάλλεται για κάθε παράβαση το πρόστιμο που ορίζεται από τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 32, οι παρακάτω περιπτώσεις:

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 διαπίστωση 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 τις 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 σε αυτόν τα βιβλία, τα έγγραφα και τα στοιχεία εν γένει που υπέπεσαν στην αντίληψη 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 παραγ. 11 του άρθρου 64 του ν. 2065/92.

Κατά τις οδηγίες της Διοίκησης η έννοια της μη καταχώρησης είναι διάφορη από τις έννοιες της μη ενημέρωσης ή της εμπρόθεσμης ενημέρωσης και σημαίνει την παράλειψη καταχώρησης στοιχείων (επιλεκτικά ή μη), που διαπιστώνεται κατά τον έλεγχο σε βιβλίο που τακτικά εμφανίζονται ενημερωμένα.

στ) η κάθε μια καταχώρηση ανύπαρκτης ή ανακριβής 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 αποδεδειγμένα, σε ανωτέρα βία.

Εδώ διευκρινίζονται τα εξής:

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

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

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

Για τις ταινίες των ταμειακών μηχανών, που χρησιμοποιούνται σαν 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 ένα πρόστιμο ανά ταινία.

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

### **3. Αυτοτελείς παραβάσεις επί μηχανογραφικής τήρησης βιβλίων**

Με το άρθρο 33 παρ. 2 του κώδικα ορίζεται αυτοτελής παραβάσεις 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 οδηγών 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 η μη τήρηση καθεμιάς από τις υποχρεώσεις που θεσπίζονται από τα άρθρου αυτά.

### **4. Λοιπές πράξεις μη αναφερόμενες στις δύο προηγούμενες παραγράφους**

Σύμφωνα με το άρθρο 33 παρ. 3 του κώδικα ορίζεται ότι όλες οι λοιπές πράξεις που δεν αναφέρονται στις δύο προηγούμενες παραγράφους, συνιστούν μια παράβαση. Αυτό σημαίνει ότι για όσες πράξεις ή παραλείψεις δεν γίνεται αναφορά στις διατάξεις του άρθρου 33 επιβάλλεται ένα πρόστιμο, κατά διαχειριστική περίοδο ανεξάρτητα από το πλήθος των περιπτώσεων.

### **5. Πρόστιμο για πράξεις που συνιστούν ιδιάζουσα φορολογική παράβαση**

Σύμφωνα με το άρθρο 33 παρ. 4 του κώδικα πράξεις που συνιστούν ιδιάζουσα φορολογική παράβαση θεωρούνται οι εξής:

- α. Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων
- β. Η λήψη εικονικών τιμολογίων

Στις περιπτώσεις αυτές επιβάλλεται πρόστιμο μέχρι το πενταπλάσιο της συνολικής αξίας κάθε στοιχείου, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, του ισόποσου αυτής, εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των τριακοσίων χιλιάδων δραχμών (300,000) 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 παρ. 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.

### **6. Πρόστιμο για πράξεις ή παραλείψεις που αφορούν περισσότερες διαχειριστικές περιόδους**

Με το άρθρο 33 παρ. 5 του κώδικα, ορίζεται ότι πράξεις ή παραλείψεις που συνιστούν παράβαση των διατάξεων του κώδικα και αφορούν περισσότερες της μιας διαχειριστικές περιόδους κρίνονται αυτοτελώς και εκδίδεται χωριστά, κατά διαχειριστική περίοδο, απόφαση επιβολής προστίμου.

### **7. Πρόστιμο σε βάρος προσώπων τα οποία συμπράττουν στις παραπάνω παραβάσεις**

Με το άρθρο 33 παρ. 6 ορίζεται ότι στο πρόστιμο που ορίζεται στην παρ. 1 του άρθρου 32 υπόκειται:

- α. και ο διευθυντής ή οποιοσδήποτε άλλος μισθωτός των υπόχρεων της παρ. 1 και 2 του κώδικα.

β. ο νομικός ή ο λογιστικός ή ο φορολογικός ή ο οικονομικός σύμβουλος

γ. και εν γένει κάθε τρίτος, ο οποίος αποδεδειγμένα συμπράττει στις πράξεις ή στις παραλείψεις που έχουν σαν συνέπεια τα βιβλία και στοιχεία να μην εμφανίζουν την πραγματική κατάσταση.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- 📖 ΑΓΙΑΣΟΦΙΤΗΣ ΙΩΑΝΝΗΣ: ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ (Ν. 2214/94) ΕΚΔΟΣΕΙΣ «ANUBIS»
- 📖 ΚΡΑΤΣΗ Σ. ΑΓΑΠΗΤΟΥ: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ, όπως διαμορφώθηκε μέχρι και τον Ν. 2459/97 ΕΚΔΟΣΕΙΣ «ΤΥΠΟΛΟΓΙΚΗ»
- 📖 ΤΟΤΣΗ ΧΡ. ΝΙΚΟΛΑΟΥ-ΤΟΤΣΗ Ν. ΧΡΗΣΤΟΥ. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΚΩΔΙΚΑ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΚΔΟΣΕΙΣ «ΠΑΜΙΣΟΣ» ΑΘΗΝΑ 1993
- 📖 ΜΕΝΤΗ ΣΠ. ΓΡΗΓΟΡΗ: ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ ΚΑΙ ΠΡΑΚΤΙΚΗ  
II  
ΚΩΔΙΚΑΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ Β' ΕΚΔΟΣΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ «ΕΛΛΗΝ» ΑΘΗΝΑ 1995
- 📖 ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ ΠΑΡ. ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ: ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΚΔΟΣΕΙΣ «ΑΝΤ. Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑ» ΑΘΗΝΑ 1996

