

**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
Δ/ΝΣΗ ΕΛΕΓΧΩΝ ΤΜΗΜΑΤΑ Β, Δ, Ζ, Η**

- **Δ/ΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΤΜΗΜΑΤΑ Α, Β**
- **Δ/ΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΜΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΤΜΗΜΑΤΑ Α, Β**
- **Δ/ΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΤΜΗΜΑΤΑ Α, Β**
- **Δ/ΝΣΗ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΝ ΤΜΗΜΑΤΑ Α, Β**

Ταχ. Δ/νση : Κ.Σερβίας 10

Ταχ. Κωδ. : 101 84 ΑΘΗΝΑ

Τηλέφωνο : 210 337500

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

I. ΓΕΝΙΚΑ

1. Με τις διατάξεις του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, εφεξής "ΚΦΔ", άρθρα 53-62), θεσπίζεται ένα ενιαίο πλαίσιο διατάξεων σχετικά με την επιβολή των διοικητικών κυρώσεων και τον υπολογισμό τόκων, οι οποίες εφαρμόζονται από 1.1.2014, στις περιπτώσεις μη τήρησης, από την πλευρά των φορολογουμένων, των υποχρεώσεων που προβλέπονται στον ΚΦΔ και την κείμενη φορολογική νομοθεσία που αφορά σε φόρους, τέλη, εισφορές και πρόστιμα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του.

2. Στις φορολογίες κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από τυχερά παίγνια, οι διατάξεις του δεκάτου κεφαλαίου του Κ.Φ.Δ. εφαρμόζονται από 1.1.2015 (άρθρο 72 (πρώην 66) παρ. 29). Σημειώνεται ότι για τις υποθέσεις των φορολογιών αυτών, όπου στην παρούσα γίνεται αναφορά στις ημερομηνίες 31.12.2013 και 1.1.2014 λαμβάνονται οι ημερομηνίες 31.12.2014 και 1.1.2015, αντίστοιχα.

3. Βασικά σημεία των διατάξεων του Δεκάτου Κεφαλαίου είναι τα εξής:

- α) **Επιβάλλονται κυρώσεις τόσο για διαδικαστικές (άρθρα 54 και 56) όσο και για ουσιαστικές παραβάσεις (άρθρα 58, 58Α και 59).**

Οι διαδικαστικές παραβάσεις σχετίζονται με τη μη τήρηση των διαδικαστικών υποχρεώσεων που απορρέουν από τον ΚΦΔ ή τη λοιπή φορολογική νομοθεσία, και έχουν ως στόχο την ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης, ενώ οι ουσιαστικές παραβάσεις συνδέονται με τη μη τήρηση των ουσιαστικών υποχρεώσεων που απορρέουν από τη φορολογική νομοθεσία, έχουν ως συνέπεια τη μη καταβολή ή καταβολή μειωμένου φόρου ή την είσπραξη επιστροφής φόρου, και διαπιστώνονται πάντοτε κατόπιν ελέγχου.

Τα πρόστιμα των άρθρων 58, 58Α και 59 για τις ουσιαστικές παραβάσεις επιβάλλονται μόνο κατόπιν ελέγχου και διαφοροποιούνται ανάλογα με τη φορολογία για την οποία επιβάλλονται. Έτσι, το πρόστιμο του άρθρου 58 είναι η γενική ρύθμιση για τα πρόστιμα που επιβάλλονται σε παραβάσεις σχετικές με όλους τους φόρους, τέλη και εισφορές που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΚΦΔ, πλην του ΦΠΑ και των παρακρατούμενων φόρων, για τους οποίους υπάρχουν ειδικές ρυθμίσεις στα άρθρα 58Α και 59, αντίστοιχα.

- β) Ως προς τη σώρευση των προστίμων για την ίδια παράβαση, στην περίπτωση που οι σχετικές διαδικαστικές παραβάσεις διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλεται κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 6 του άρθρου 62, το μεγαλύτερο μεταξύ των προστίμων του άρθρου 54 και των προστίμων των άρθρων 58, 58Α ή 59, κατά περίπτωση.**
- γ) Εισάγεται νέο άρθρο 55Α, ως γενική διάταξη για την παραπομπή των εγκλημάτων φοροδιαφυγής σε ποινική δίκη. Το νέο άρθρο συνδέει τη διαδικασία επιβολής διοικητικών κυρώσεων με την ποινική διαδικασία και τις επιβαλλόμενες ποινικές κυρώσεις για τα εγκλήματα φοροδιαφυγής, η οποία εισάγεται πλέον ως ειδικό κεφάλαιο στον ΚΦΔ (Δωδέκατο Κεφάλαιο, άρθρα 66-71, βλ. άρθρο 8 ν. 4337/2015), κατόπιν κατάργησης των σχετικών διατάξεων του ν. 2523/1997.**

4. Η δομή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του ΚΦΔ είναι η εξής:

- α) Τόκος εκπρόθεσμης καταβολής (άρθρο 53)**
- β) Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54)**

- γ) Υποχρεώσεις τρίτων για τον Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακινήτων (άρθρο 54Α)**
- δ) Χρόνος επιβολής τόκων και προστίμων στον ΕΝ.Φ.Ι.Α. (άρθρο 54Β)**
- ε) Παραβάσεις φοροδιαφυγής (άρθρο 55)**
- στ) Παραπομπή εγκλημάτων φοροδιαφυγής σε ποινική δίκη (άρθρο 55Α)**
- ζ) Πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής ή ανακριβούς/ατελούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή Φακέλου Ενδοομιλικών Συναλλαγών (άρθρο 56)**
- η) Πρόστιμο εκπρόθεσμης καταβολής (άρθρο 57)**
- θ) Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης (άρθρο 58)**
- ι) Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας (άρθρο 58Α)**
- ια) Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με παρακρατούμενους φόρους (άρθρο 59)**
- ιβ) Παρεμπόδιση, υπόθαλψη και συνέργεια (άρθρο 60)**
- ιγ) Απαλλαγή λόγω ανωτέρας βίας (άρθρο 61)**
- ιδ) Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή τόκων και προστίμων (άρθρο 62)**

II. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 53-62

1. Τόκος εκπρόθεσμης καταβολής (άρθρο 53 παρ. 1)

Ο τόκος εκπρόθεσμης καταβολής υπολογίζεται σε κάθε περίπτωση εκπρόθεσμης καταβολής οποιουδήποτε ποσού φόρου, τέλους, προστίμου ή εισφοράς που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΚΦΔ και για τα οποία εκδόθηκαν πράξεις προσδιορισμού από την 1.1.2014 και μετά. Ο τόκος δεν συνιστά κύρωση αλλά υπολογίζεται λόγω της καθυστέρησης στην εξόφληση των οφειλών.

Μεταβατικά, και μέχρι τις 31.12.2017, ο τόκος υπολογίζεται σε μηνιαία βάση κατά την είσπραξη για ολόκληρο τον μήνα (άρθρο 72 (πρώην 66) παρ. 15).

Αφετηρία για τον υπολογισμό του τόκου είναι η επόμενη ημέρα από τη λήξη της νόμιμης προθεσμίας καταβολής. Ειδικά, στην περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης, καθώς και πράξεων εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου που αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους, χρήσεις, υποθέσεις ή φορολογικά έτη από την 1.1.2014 και μετά, αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει της κείμενης νομοθεσίας, ο κατά περίπτωση φόρος.

Από τον συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 62 παρ. 1 και 5, 53 παρ. 3 του ΚΦΔ και 6 παρ. 1 του ΚΕΔΕ, όπως ισχύουν, συνάγεται ότι τόκος υπολογίζεται και επί των προστίμων του ΚΦΔ. Επίσης, δεν διενεργείται ανατοκισμός (άρθρο 53 παρ. 3).

Το ύψος του επιτοκίου υπολογισμού των τόκων ανέρχεται σήμερα σε 8,76 εκατοστιαίες μονάδες ετησίως (0,73% μηνιαίως), δυνάμει της αριθμ. ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ2014/31.12.2013 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών.

Επισημαίνεται ότι η χορήγηση αναστολής στα πλαίσια της ειδικής διοικητικής διαδικασίας ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών κατά το άρθρο 63 του ίδιου ως άνω νόμου, καθώς και η χορήγηση αναστολής από τα διοικητικά δικαστήρια δεν απαλλάσσουν τον φορολογούμενο από την υποχρέωση καταβολής τόκων εκπρόθεσμης καταβολής για τις ανασταλείσες οφειλές του.

Στις φορολογίες κεφαλαίου [πλην του Ενιαίου Φόρου ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.), για τον οποίο υπάρχει ρητή πρόβλεψη στο άρθρο 54B του Κ.Φ.Δ.], όπου προβλέπεται η καταβολή του φόρου σε δόσεις, αφετηρία για τον υπολογισμό του τόκου αποτελεί η επόμενη ημέρα της λήξης της προθεσμίας καταβολής της κάθε δόσης. Στις περιπτώσεις που προβλέπεται άμεση καταβολή του φόρου [π.χ. φόρος μεταβίβασης ακινήτων, φόρος για χρηματική δωρεά, φόρος για άρση απαλλαγής πρώτης κατοικίας, ειδικός φόρος επί των ακινήτων (Ε.Φ.Α.) κ.λπ.], ο φόρος καταβάλλεται εντός τριών (3) εργάσιμων ημερών από την υποβολή της δήλωσης ή την έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου (άρθρο 15 ν.4223/2013). Συνεπώς, ο τόκος εν προκειμένω υπολογίζεται από την επόμενη της εκπνοής του τριημέρου. Κατά τα λοιπά εφαρμόζονται ανάλογα τα ισχύοντα και για τις άλλες φορολογίες.

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω, παρατίθεται το ακόλουθο παράδειγμα:

Παράδειγμα

Θάνατος 5/1/2015. Η προθεσμία υποβολής της δήλωσης είναι 6 μήνες από την ημερομηνία θανάτου. Ο φόρος είναι καταβλητέος σε 12 ίσες διμηνιαίες δόσεις.

Κληρονόμοι είναι οι Α και Β, οι οποίοι υποβάλλουν δήλωση φόρου κληρονομιάς στις 30/5/2015 και στις 15/10/2015 αντίστοιχα.

Εφόσον ο Α καταβάλλει εμπρόθεσμα τις δόσεις του, δεν υπολογίζεται τόκος. Εάν κάποια δόση καταβληθεί εκπρόθεσμα, υπολογίζεται τόκος γι' αυτήν ανάλογα με την καθυστέρηση από την ημερομηνία λήξης της συγκεκριμένης δόσης.

Ο Β έχει υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση (με καθυστέρηση 3,5 μηνών). Συνεπώς, εκτός από το πρόστιμο του άρθρου 54 (100 ευρώ), για το ποσό φόρου που θα καταβληθεί εκπρόθεσμα θα υπολογιστεί τόκος για το χρονικό αυτό διάστημα,. Εφόσον ο Β καταβάλλει τις δόσεις του μέσα στις προθεσμίες που προβλέπονται, δεν υπολογίζεται τόκος. Εάν κάποια δόση καταβληθεί εκπρόθεσμα, υπολογίζεται τόκος γι' αυτήν ανάλογα με την καθυστέρηση από την ημερομηνία λήξης της συγκεκριμένης δόσης. Σημειώνεται για τις Δ.Ο.Υ. ότι, προκειμένου να υλοποιηθεί τούτο και δεδομένου ότι ο τόκος υπολογίζεται κατά την καταβολή, κατά τον προσδιορισμό του φόρου θα αναγράφεται ως ημερομηνία καταβολής της πρώτης δόσης η τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από την ημερομηνία λήξης της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης (εν προκειμένω στο παράδειγμα η 31.8.2015).

Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54) α) Μη υποβολή, εκπρόθεσμη υποβολή, ελλιπής υποβολή δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (παρ. 1 περ. α')

Για κάθε παράβαση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις), καθώς και φορολογικής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα, η οποία αφορά φορολογικά έτη, υποθέσεις και περιόδους από 1.1.2014 και μετά, επιβάλλεται

πρόστιμο εκατό (100) ευρώ (περ. α' της παρ. 1 σε συνδυασμό με την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54).

Δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα είναι, μεταξύ άλλων, οι καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών-προμηθευτών της παρ. 3του άρθρου 14, οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες ενδοκοινοτικών συναλλαγών, τα έντυπα προϋπολογιστικού και απολογιστικού κόστους, οι γνωστοποιήσεις, οι δηλώσεις μητρώου (πλην της δήλωσης εγγραφής στο φορολογικό μητρώο), η δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης κ.λπ.

Ελλιπής δήλωση είναι η δήλωση η οποία δεν είναι πλήρης ως προς τη συμπλήρωση όλων των τυπικών στοιχείων της, ή, στην περίπτωση που έχουν αναγραφεί όλα τα τυπικά στοιχεία, αυτά δεν είναι πλήρη ή δεν έχουν αναγραφεί κατά τρόπο ώστε να απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση. Δεν θεωρείται ελλιπής η δήλωση που δεν περιλαμβάνει στοιχεία στα οποία η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να έχει πρόσβαση από άλλες υπηρεσίες του Ελληνικού Δημοσίου για τα οποία υπάρχει υποχρέωση αυτεπάγγελτης αναζήτησης, πλην των περιπτώσεων στις οποίες η προσκόμιση συγκεκριμένων δικαιολογητικών προκύπτει από το ισχύον νομοθετικό ή κανονιστικό πλαίσιο (π.χ. υπουργικές αποφάσεις καθορισμού δικαιολογητικών για τη χορήγηση απαλλαγών).

Ειδικά, ελλιπής κατάσταση φορολογικών στοιχείων, πελατών και προμηθευτών, νοείται η κατάσταση στην οποία δεν έχουν συμπεριληφθεί τα οριζόμενα στις κείμενες διατάξεις στοιχεία, ή στην περίπτωση που έχουν συμπεριληφθεί, αυτά δεν είναι πλήρη ή δεν έχουν αναγραφεί κατά τρόπο ώστε να απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση του φορολογούμενου.

Επισημαίνεται ότι πρόστιμο υποβολής ελλιπούς δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα κατά το άρθρο 54, παρ. 2, περ. α' ΚΦΔ, προβλέπεται μόνον στις φορολογίες Κεφαλαίου.

Αναφορικά με τις πληροφοριακού χαρακτήρα δηλώσεις του μητρώου, επισημαίνεται ότι δεν επιβάλλεται πρόστιμο για τις μεταβολές ατομικών στοιχείων φορολογούμενου, φυσικού προσώπου, που δηλώνονται ηλεκτρονικά ή για μεταβολές που λαμβάνονται ή πρόκειται να λαμβάνονται απευθείας από άλλους φορείς, μέσω ανταλλαγής αρχείων. Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1178/2015 Απόφαση ΓΓΔΕ,

δεν επιβάλλεται πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης «Απόδοσης Α.Φ.Μ./Μεταβολής ατομικών στοιχείων» (έντυπο Μ1), για οποιαδήποτε μεταβολή των στοιχείων αυτής και στις περιπτώσεις που η δήλωση υποβάλλεται με αυτοπρόσωπη παρουσία στη Δ.Ο.Υ. Τυχόν πρόστιμο που επιβλήθηκε ή καταβλήθηκε μέχρι την έναρξη ισχύος της ΠΟΛ 1178/2015 Απόφασης ΓΓΔΕ, δεν επιστρέφεται, δεν διαγράφεται, δεν συμψηφίζεται ούτε αναζητείται κατ' άλλο τρόπο.

Τέλος, διευκρινίζεται ότι για την υποβολή μετά την 1.1.2014 εκπρόθεσμων δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει φόρος για καταβολή ή δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα που αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους, χρήσεις και υποθέσεις έως την 31.12.2013, επιβάλλονται τα πρόστιμα του άρθρου 4 του ν. 2523/1997 με τον περιορισμό το καταβλητέο σε καθεμία περίπτωση ποσό να μην ξεπερνά το προβλεπόμενο πρόστιμο των εκατό (100) ευρώ που ορίζεται στην περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του ν.4174/2013 (άρθ. 72 (πρώην 66) παρ. 19)

β) Εκπρόθεσμη υποβολή ή μη υποβολή δηλώσεων από τις οποίες προκύπτει φόρος για καταβολή (παρ. 1 περ. β' και γ')

Για την εκπρόθεσμη υποβολή ή τη μη υποβολή δηλώσεων από τις οποίες προκύπτει φόρος για καταβολή (άρθρο 54 παρ. 1 περ. β'), καθώς και δηλώσεων απόδοσης παρακρατούμενων φόρων (άρθρο 54 παρ. 1 περ. γ'), επιβάλλεται, κατά περίπτωση, πρόστιμο εκατό (100) ευρώ, όταν ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων, διακοσίων πενήντα (250) ευρώ όταν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα, και πεντακόσιων (500) ευρώ, εάν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα (περ. β' και γ' της παρ. 1 σε συνδυασμό με τις περ. β', γ' και δ' της παρ. 2 του άρθρου 54).

Εάν ο φορολογούμενος ήταν υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών με βάση τις διατάξεις του ΚΦΑΣ που ίσχυσαν μέχρι 31.12.2014 και για τις δραστηριότητές του που εντασσόταν σε διαφορετικές κατηγορίες βιβλίων (π.χ. απλογραφικά και διπλογραφικά βιβλία) επιβάλλεται το πρόστιμο που αντιστοιχεί στη μεγαλύτερη κατηγορία βιβλίων.

Τα πρόστιμα του άρθρου 54 δεν επιβάλλονται σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ ή δήλωσης

παρακρατούμενου φόρου, εφόσον η σχετική αρχική δήλωση έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα (άρθρο 54 παρ. 2).

Δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης χωρίς να υπάρχει αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση (εκ παραδρομής).

Δεδομένου ότι η μη υποβολή δήλωσης διαπιστώνεται μόνον κατόπιν ελέγχου, το πρόστιμο του άρθρου 54, κατόπιν ελέγχου, επιβάλλεται μόνον εφόσον είναι μεγαλύτερο από το προβλεπόμενο στα άρθρα 58, 58Α (περ. 2) ή 59, κατά περίπτωση, αντί αυτών, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 6 του άρθρου 62.

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω παρατίθενται τα ακόλουθα παραδείγματα:

Παραδείγματα

1. Εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης παρακρατούμενου φόρου, με χρεωστικό ποσό φόρου 1000 ευρώ, από υπόχρεο που τηρεί διπλογραφικά βιβλία, για την οποία η προθεσμία υποβολής και καταβολής λήγει στις 30.4.2015. Ο υπόχρεος υποβάλλει τη δήλωση και εξοφλεί συνολικά το φόρο στις 10.07.2015. Σ' αυτήν την περίπτωση ο φορολογούμενος θα πρέπει να καταβάλει:

Φόρος	1.000 ευρώ
Πρόστιμο άρθρου 59	0 ευρώ
Τόκοι άρθρου 53 (φόροςΧ0,73%Χ3 μήνες εκπρόθεσμης καταβολής)	21,9 ευρώ
Πρόστιμο άρθρου 54	500 ευρώ
Συνολική οφειλή στις 10.7.2015	1.521,9 ευρώ

2. Υποβάλλεται εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση παρακρατούμενου φόρου από υπόχρεο τήρησης διπλογραφικών βιβλίων, με καταληκτική ημερομηνία υποβολής 30.6.2015. Έστω ότι η αρχική είχε υποβληθεί εμπρόθεσμα και είχε εξοφληθεί εμπρόθεσμα. Η τροποποιητική αυτή δήλωση υποβάλλεται στις 20.9.2015, με διαφορά φόρου 100 ευρώ. Σε αυτήν την περίπτωση ο φορολογούμενος θα πρέπει να καταβάλει:

Φόρος (διαφορά φόρου)	100 ευρώ
Πρόστιμο άρθρου 59	0 ευρώ
Τόκοι άρθρου 53 (φόρος 100Χ0,73%Χ 3 μήνες εκπρόθεσμης καταβολής)	2,19 ευρώ
Πρόστιμο άρθρου 54 (δεν επιβάλλεται λόγω εμπρόθεσμης αρχικής)	0 ευρώ
Συνολική οφειλή στις 20-9-2015	102,19ευρώ

γ) Μη ανταπόκριση σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων (παρ. 1 περ. δ')

Για παραβάσεις μη ανταπόκρισης φορολογουμένων σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ σε μη υπόχρεο τήρησης βιβλίων, διακοσίων πενήντα (250) ευρώ σε υπόχρεο τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και πεντακοσίων (500) ευρώ σε υπόχρεο τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα (περ. δ' της παρ.

1 σε συνδυασμό με τις περ. β', γ' δ' της παρ. 2 του άρθ. 54).

Σε περίπτωση μη ανταπόκρισης του φορολογούμενου στο αίτημα για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, η παράβαση ανάγεται στο χρόνο που έλαβε αποδεδειγμένα χώρα το γεγονός της μη ανταπόκρισης και τα πρόστιμα επιβάλλονται κατά το χρόνο παρέλευσης της προθεσμίας, που τίθεται από την Φορολογική Διοίκηση με το σχετικό αίτημα / πρόσκληση, που κοινοποιήθηκε στο φορολογούμενο.

Εάν ο φορολογούμενος ήταν υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών με βάση τις διατάξεις του ΚΦΑΣ που ίσχυσαν μέχρι 31.12.2014, για τις δραστηριότητές που εντάσσονται σε διαφορετικές κατηγορίες βιβλίων (π.χ. απλογραφικά και διπλογραφικά βιβλία) επιβάλλεται το πρόστιμο που αντιστοιχεί στη μεγαλύτερη κατηγορία βιβλίων.

Επισημαίνεται ότι δεν θεωρείται μη ανταπόκριση σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης η μη προσκόμιση στοιχείων εκ μέρους του φορολογούμενου, εφόσον γι' αυτά προβλέπεται αυτεπάγγελτη αναζήτηση.

δ) Άρνηση συνεργασίας στη διάρκεια φορολογικού ελέγχου (παρ. 1 περ. ε΄)

Σε περίπτωση που κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου ο φορολογούμενος αρνείται να συνεργαστεί, π.χ. παρεμποδίζει το φορολογικό έλεγχο με θετικές ενέργειες ή τους υπαλλήλους που διενεργούν το φορολογικό έλεγχο να κατάσχουν, εφόσον το θεωρούν αναγκαίο, οποιαδήποτε βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, ακόμη και ανεπίσημα, επιβάλλεται πρόστιμο δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ (άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε΄).

Επισημαίνεται ότι δεν θεωρείται άρνηση συνεργασίας η μη ανταπόκριση σε αίτημα για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, διότι τα περιστατικά αυτά εμπίπτουν στην ειδικότερη ρύθμιση της περίπτωσης δ'.

ε) Μη γνωστοποίηση στη Φορολογική Διοίκηση του διορισμού φορολογικού εκπροσώπου (παρ. 1 περ. στ΄)

Στις περιπτώσεις μη υποβολής της σχετικής δήλωσης με την οποία φορολογούμενος, φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, που δεν διαθέτει ταχυδρομική διεύθυνση στην Ελλάδα, δηλώνει φορολογικό εκπρόσωπο στην Ελλάδα (σύμφωνα με το άρθρο 8 παρ. 1) και επιβάλλεται πρόστιμο, διακοσίων πενήντα (250) ευρώ αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα, ή πεντακοσίων (500) ευρώ αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα (άρθρο 54 παρ. 2 περ. γ΄ και δ΄).

Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής της ανωτέρω δήλωσης επιβάλλεται το πρόστιμο εκατό (100) ευρώ, σύμφωνα με την περ. α΄ της παρ. 1 του άρθρου 54 σε συνδυασμό με την περ. α΄ της παρ. 2 του ιδίου άρθρου.

στ) Μη εγγραφή στο φορολογικό μητρώο ή εγγραφή σε αυτό περισσότερες φορές (παρ. 1 περ. ζ΄)

Σε περίπτωση που φορολογούμενος, ή οποιοδήποτε πρόσωπο υπέχει τέτοια υποχρέωση, δεν προβαίνει σε εγγραφή στο φορολογικό μητρώο ή εγγράφεται στο φορολογικό μητρώο περισσότερες φορές,

επιβάλλεται πρόστιμο δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ (άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε΄).

Διευκρινίζεται ότι στην περίπτωση αυτή περιλαμβάνονται οι παραβάσεις μη υποβολής της δήλωσης Απόδοσης Α.Φ.Μ./Μεταβολής ατομικών στοιχείων από φυσικό πρόσωπο ή της δήλωσης Έναρξης/Μεταβολής εργασιών από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, για την εγγραφή αυτών στο φορολογικό μητρώο (απόδοση Α.Φ.Μ.).

Το ίδιο πρόστιμο επιβάλλεται σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται ότι φορολογούμενος, φυσικό, νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, έχει εγγραφεί στο φορολογικό μητρώο, μετά την 1.1.2014, περισσότερες από μία φορές. Στις περιπτώσεις που η εγγραφή στο φορολογικό μητρώο περισσότερες από μία φορές διαπράχθηκε μέχρι 31.12.2013, ανεξάρτητα από τον χρόνο διαπίστωσης, το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του ν. 2523/97, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 6 του άρθρου 9 του ίδιου νόμου.

Επισημαίνεται ότι, προκειμένου το ανωτέρω πρόστιμο να επιβληθεί σε φορολογούμενο που έχει εγγραφεί στο φορολογικό Μητρώο περισσότερες από μία φορές, αυτό που εξετάζεται κάθε φορά κατά τον έλεγχο, είναι αν το ίδιο πρόσωπο, εν γνώσει του, προέβη στις σχετικές ενέργειες για την απόκτηση Α.Φ.Μ., περισσότερων του ενός, τους οποίους και έχει χρησιμοποιήσει π.χ. στην έκδοση ή τη λήψη φορολογικών στοιχείων, την υποβολή δηλώσεων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., όπως δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., στοιχείων ακινήτων (Ε9), Ε.Φ.Α., παρακρατούμενων φόρων κ.λπ. και γενικά σε συναλλαγές του με τη Φορολογική Διοίκηση.

ζ) Μη συμμόρφωση του φορολογουμένου με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του (παρ. 1 περ. η')

1. Για μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, επιβάλλεται πρόστιμο δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ (άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε΄).

Κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 13, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή της με την περ. α΄ της παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015, "Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους."

Ως μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, θεωρείται, π.χ., η μη τήρηση των προβλεπόμενων από τις σχετικές διατάξεις βιβλίων, καθώς και η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη. Επίσης, ως μη συμμόρφωση θεωρείται η μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και η μη διαφύλαξη των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, φορολογικών μνημών, και αρχείων που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί (άρθρο 13 παρ. 2, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή του με την περ. β΄ της παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015), στον χρόνο που ορίζουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13.

Επισημαίνεται ότι για την εφαρμογή του άρθρου 13 του ν. 4174/2013 θα δοθούν αναλυτικές οδηγίες με νεώτερη εγκύκλιο.

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

Σημειώνεται ότι, για τις παραβάσεις μη διαφύλαξης (απώλειας) φορολογικών βιβλίων και στοιχείων, οι οποίες ανάγονται σε φορολογικές περιόδους πριν την 1.1.2014, εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 και επιβάλλονται τα πρόστιμα της περίπτωσης ζ΄ της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού, δηλαδή ποσό ίσο με το 1/3 του

επιβαλλόμενου προστίμου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.

3. Τέλος, δεν επιβάλλονται πρόστιμα για τις λοιπές περιπτώσεις διαδικαστικών παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης φορολογικών στοιχείων (π.χ. εκπρόθεσμη ενημέρωση βιβλίων, μη εμπρόθεσμη ενημέρωση βιβλίων, εκπρόθεσμη έκδοση στοιχείων κ.λπ.), οι οποίες ανάγονται στο χρονικό διάστημα από 1.1.2014 και μετά.

η) Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων (παρ. 1 περ. θ')

1. Μετά την κατάργηση της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, με την περίπτωση β' της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 (έναρξη ισχύος 17.10.2015), για τις παραβάσεις της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης ή επαγγελματικών στοιχείων που διαπράχθηκαν από τις 17.10.2015 και μετά δεν επιβάλλονται αυτοτελή πρόστιμα. Οι περιπτώσεις αυτές πλέον αντιμετωπίζονται ως μια ενιαία παράβαση, μαζί με τις λοιπές περιπτώσεις που διαπιστώνονται στα πλαίσια του ιδίου ελέγχου, ανεξάρτητα από το είδος και το πλήθος των παραβάσεων και εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 54.

Αντίθετα, τα πρόστιμα της περίπτωσης θ' επιβάλλονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως και 16.10.2015, ανεξάρτητα από τον χρόνο διαπίστωσής τους. Για αντίστοιχες παραβάσεις προγενέστερες της έναρξης ισχύος του ΚΦΔ εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις των περιπτώσεων δ' και ε' της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015, μετά την κατάργηση των ως άνω αναφερόμενων διατάξεων της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, καταργούνται τα ανώτατα όρια των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ, που προβλέπονταν από τις διατάξεις των περιπτώσεων γ' και δ' της παραγράφου 2.

3. Με την παράγραφο 8 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 προστέθηκε νέο άρθρο 58Α αναφορικά με την επιβολή προστίμων για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α.

Ως εκ τούτου, για κάθε παράβαση μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης ή επαγγελματικών στοιχείων, ανεξαρτήτως αξίας, για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., και η οποία (παράβαση) διαπράττεται από την 17.10.2015 (έναρξη ισχύος ν. 4337/2015) και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού Φ.Π.Α. που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς αντίστοιχα (άρθρο 58Α παρ. 1).

Με τον τρόπο αυτό το ύψος του προστίμου συνδέεται με την αποφυγή απόδοσης του Φ.Π.Α. και όχι με τον αριθμό των μη εκδοθέντων στοιχείων.

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω περιπτώσεων (περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 54 σε συνδυασμό με την κατάργηση της περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου 54) παρατίθενται τα ακόλουθα παραδείγματα:

Παραδείγματα

1. Κατά τη διενέργεια ελέγχου, στις 25.10.2015, σε επιχείρηση, η οποία αν και ήταν υπόχρεη σε τήρηση διπλογραφικών βιβλίων, τηρούσε απλογραφικά βιβλία, διαπιστώθηκε ότι δεν είχαν εκδοθεί δέκα (10) τιμολόγια παροχής υπηρεσιών. Στην περίπτωση αυτή, για τη μη τήρηση διπλογραφικών βιβλίων (πλήρη λογιστικά πρότυπα), καταλογίζεται παράβαση της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 54 και επιβάλλεται πρόστιμο 2.500 ευρώ. Για τη μη έκδοση δέκα τιμολογίων καταλογίζεται παράβαση της περίπτωσης 1 του άρθρου 58Α και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το 50% επί του ΦΠΑ που θα προέκυπτε από τα μη εκδοθέντα τιμολόγια, δηλαδή του ΦΠΑ που θα είχε αναγραφεί επ' αυτών αν είχαν εκδοθεί νομίμως.

2. Κατά τη διενέργεια επιτόπιου ελέγχου, στις 21.1.2016, σε ΕΠΕ (κέντρο διασκέδασης) που τηρεί διπλογραφικά βιβλία, διαπιστώθηκε η μη έκδοση τριάντα πέντε (35) Αποδείξεων Λιανικών Συναλλαγών (ΑΛΣ) για πώληση αγαθών/παροχή υπηρεσιών την ημέρα του ελέγχου, η εκπρόθεσμη υποβολή καταστάσεων πελατών-προμηθευτών φορολογικής περιόδου 2013, καθώς και η μη διαφύλαξη των μνημών του ΦΗΜ. Στην περίπτωση αυτή καταλογίζονται οι εξής παραβάσεις:

α. Για την εκπρόθεσμη υποβολή καταστάσεων πελατών - προμηθευτών φορολογικής περιόδου 2013 καταλογίζεται παράβαση της περίπτωσης α΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 54 και επιβάλλεται πρόστιμο της περίπτωσης α΄ της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου, δηλαδή 100 ευρώ.

β. Για τη μη διαφύλαξη των μνημών του ΦΗΜ , καταλογίζεται παράβαση της περίπτωσης η΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 54 και επιβάλλεται πρόστιμο 2.500 ευρώ της περίπτωσης ε΄ της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου.

γ. Για τη μη έκδοση τριάντα πέντε (35) ΑΛΣ καταλογίζεται παράβαση της περίπτωσης 1 του άρθρου 58Α και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το 50% επί του ΦΠΑ που θα προέκυπτε από τις μη εκδοθείσες ΑΛΣ, δηλαδή του ΦΠΑ που αναλογεί στην αξία τους αν είχαν εκδοθεί νομίμως.

3. Κατά τη διενέργεια ελέγχου, στις 15.9.2015, σε ατομική επιχείρηση (συνεργείο αυτοκινήτων) που τηρεί βιβλία με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα διαπιστώθηκε η μη έκδοση σαράντα (40) ΑΛΣ κατά την περίοδο από 1.9.2014 έως 15.9.2015. Στην περίπτωση αυτή καταλογίζονται οι εξής παραβάσεις:

α. Για τη μη έκδοση σαράντα ΑΛΣ, καταρχάς καταλογίζεται παράβαση της περίπτωσης θ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 54 και επιβάλλεται πρόστιμο 250 ευρώ για κάθε παράβαση με ανώτατο όριο τα 30.000,00 ευρώ (άρθρο 54 παρ.2 περ. γ΄, όπως ίσχυε μέχρι την 16.10.2015). Σε περίπτωση, όμως, που η μη έκδοση των ΑΛΣ είχε ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής και η αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των 5.000,00 ευρώ, τότε αντί του ανωτέρω προστίμου, θα επιβληθεί πρόστιμο ίσο με το 25% επί της αξίας των μη εκδοθεισών ΑΛΣ (άρθρο 7 παρ. 5 ν. 4337/2015).

β. Ως προς τον φόρο εισοδήματος και τον ΦΠΑ που αναλογεί στις ανωτέρω ΑΛΣ, εφόσον έχουν υποβληθεί ανακριβείς δηλώσεις, θα επιβληθεί πρόστιμο με βάση τις διατάξεις του άρθρου 58 ως ίσχυαν πριν την τροποποίησή τους με τον ν.4337/2015, εκτός εάν οι νεότερες ρυθμίσεις του άρθρου 58 ή 58Α (παρ. 2) είναι ευνοϊκότερες (άρθρο 7 παρ. 1 ν. 4337/2015), καθώς και τόκος εκπρόθεσμης καταβολής του άρθρου 53.

4. Κατά τη διενέργεια ελέγχου, στις 15.12.2015, σε επιχείρηση διαπιστώνεται η εκπρόθεσμη έκδοση ΑΛΣ, μη συνεχόμενη αρίθμηση στα στοιχεία και εκπρόθεσμη ενημέρωση των βιβλίων. Στην περίπτωση αυτή δεν επιβάλλονται πρόστιμα του άρθρου 54, δεδομένου ότι πρόκειται για διαδικαστικές παραβάσεις που δεν έχουν ως συνέπεια ουσιαστική φορολογική παράβαση. Ειδικά για την παράβαση της εκπρόθεσμης έκδοσης ΑΛΣ και εφόσον αυτή συνεπάγεται την υποβολή ανακριβών δηλώσεων φόρου εισοδήματος ή ΦΠΑ, θα επιβληθούν τα πρόστιμα που αφορούν την υποβολή ανακριβών δηλώσεων (άρθρα 58 και 58Α, κατά περίπτωση, και με εφαρμογή του ευνοϊκότερου καθεστώτος αν η ανακρίβεια αφορά περίοδο προγενέστερη της 17.10.2015), εφόσον ο αναλογών φόρος δεν έχει περιληφθεί και αποδοθεί με δήλωση υποβληθείσα πριν τη διενέργεια του ελέγχου.

θ) Εφαρμογή του άρθρου 54 στις φορολογίες κεφαλαίου

Στις φορολογίες κεφαλαίου [κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, κερδών από τυχερά παίγνια, μεταβίβασης ακινήτων, ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.), Ειδικού Φόρου επί των Ακινήτων (Ε.Φ.Α.)] και στις δηλώσεις στοιχείων ακινήτων (Ε9), εφόσον ο φορολογούμενος διαπράξει οποιαδήποτε από τις παραβάσεις των περιπτώσεων α', β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού (δηλαδή αν δεν υποβάλει ή υποβάλει εκπρόθεσμα ή υποβάλει ελλιπή φορολογική δήλωση ή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα, αν δεν υποβάλει ή υποβάλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου (κερδών από τυχερά παίγνια), αν δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων (π.χ. δικαιολογητικά για την απαλλαγή από τον Ε.Φ.Α. κ.λπ), τότε επιβάλλεται σε βάρος του πρόστιμο εκατό (100) ευρώ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 54, ανεξάρτητα αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος σε τήρηση λογιστικών βιβλίων. Στις εν λόγω φορολογίες, εφόσον πρόκειται για την παράβαση της περίπτωσης ε' της παραγράφου 1 (μη συνεργασία του φορολογουμένου στη διάρκεια φορολογικού ελέγχου) επιβάλλεται πρόστιμο δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ, όπως και στις λοιπές φορολογίες.

Ειδικά για τις δηλώσεις ΕΝ.Φ.Ι.Α. φυσικών και νομικών προσώπων, δεδομένου ότι οι δηλώσεις αυτές συντίθενται μηχανογραφικά από το Υπουργείο Οικονομικών με βάση τις υποβληθείσες δηλώσεις

στοιχείων ακινήτων (Ε9), δεν επιβάλλεται πρόστιμο, εφόσον έχει επιβληθεί πρόστιμο για την εκπρόθεσμη υποβολή δηλώσεων Ε9. Σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων στοιχείων ακινήτων (Ε9) σε περισσότερα του ενός έτη, ο αρμόδιος Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. επιβάλλει ένα μόνο πρόστιμο, εφόσον στις δηλώσεις αυτών των ετών επαναλαμβάνονται οι ίδιες μεταβολές. Σε περίπτωση που σε κάποιο έτος περιλαμβάνονται και άλλες μεταβολές, επιβάλλεται πρόστιμο χωριστά για κάθε έτος. Το πρόστιμο επιβάλλεται, σύμφωνα με τα ισχύοντα, στο έτος που δημιουργείται η υποχρέωση υποβολής της δήλωσης.

ι) Επανάληψη της ίδιας παράβασης και διαπίστωσή της σε νέο φορολογικό έλεγχο (άρθρο 54 παρ. 3)

Στην περίπτωση που, εντός πενταετίας από την έκδοση αρχικής πράξης επιβολής προστίμου για παράβαση του άρθρου 54 παρ.1, διαπιστωθεί στο πλαίσιο διενεργούμενου ελέγχου η εκ νέου διάπραξη της ίδιας παράβασης επιβάλλεται το διπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου και σε διάπραξη εκ νέου της ίδιας παράβασης το τετραπλάσιο του αρχικού προστίμου (άρθρο 54 παρ. 3). Εάν μέχρι την εκ νέου διάπραξη έχουν ισχύσει ευνοϊκότερες διατάξεις, επιβάλλεται, κατά περίπτωση, το διπλάσιο ή το τετραπλάσιο του οφειλομένου προστίμου με βάση τις ευνοϊκότερες διατάξεις. Επανάληψη της ίδιας παράβασης (και όχι απλώς παράβασης που εμπίπτει στην ίδια περίπτωση της παραγράφου 1 του άρθρου 54), για την εφαρμογή της παρούσας διάταξης, θεωρείται η διαπίστωση της ίδιας παράβασης εντός πενταετίας, στο πλαίσιο διαφορετικού ελέγχου και εφόσον έχει ήδη εκδοθεί η αρχική πράξη. Έτσι για παράδειγμα δεν αποτελεί ίδια παράβαση η εκπρόθεσμη ή ανακριβής υποβολή δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα όταν οι δηλώσεις αυτές υποβάλλονται δυνάμει διαφορετικών διατάξεων νόμου ή κανονιστικών πράξεων (λ.χ. δεν θεωρείται ίδια παράβαση η μη υποβολή δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων μισθώσεων ακίνητης περιουσίας με τη μη υποβολή τριμηνιαίας κατάστασης συμφωνητικών).

Επίσης, ως προς τις παραβάσεις της περίπτωσης η´, που αφορούν την παρ. 1 του άρθρου 13, εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και νοείται επανάληψη παράβασης εφόσον διαπιστώνονται σε διαφορετικό έλεγχο και για διαφορετική χρήση.

Επίσης, νοείται επανάληψη παράβασης μη διαφύλαξης, σε κάθε περίπτωση, που αυτή αφορά διαφορετικό βιβλίο ή στοιχείο.

Τα πρόστιμα της παραγράφου αυτής επιβάλλονται μόνο εφόσον η αρχική παράβαση έχει διαπραχθεί μετά την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ.

Παράδειγμα

Εάν στο πλαίσιο ελέγχου έχει διαπιστωθεί παράβαση μη υποβολής καταστάσεων φορολογικών στοιχείων πελατών - προμηθευτών, για την οποία έχει εκδοθεί σχετική πράξη επιβολής προστίμου και μέσα στην ίδια χρήση κατά την οποία επιβλήθηκε το πρόστιμο ή εντός πενταετίας από την επιβολή του προστίμου, διαπιστωθεί εκ νέου μη υποβολή καταστάσεων φορολογικών στοιχείων πελατών - προμηθευτών για άλλη περίοδο (διάπραξη ίδιας παράβασης), στο πλαίσιο νέου ελέγχου εντός της ίδιας πενταετίας, επιβάλλεται το διπλάσιο της αξίας του αρχικά προβλεπόμενου προστίμου (διακόσια (200) ευρώ), ενώ για κάθε επόμενη διαπίστωση εκ νέου διάπραξης ίδιας παράβασης, από νέο έλεγχο, εντός πενταετίας από την πρώτη πράξη επιβολής προστίμου, επιβάλλεται το τετραπλάσιο της αξίας του αρχικά προβλεπόμενου προστίμου (τετρακόσια (400) ευρώ).

Διευκρινίζεται ότι τα ανωτέρω δεν εφαρμόζονται στην περίπτωση που ο φορολογούμενος συμμορφώνεται οικειοθελώς, υποβάλλοντας εκπρόθεσμα τις σχετικές δηλώσεις. Επίσης δεν θεωρείται υποτροπή η επανάληψη της ίδιας παράβασης σε περισσότερα έτη, τα οποία ελέγχονται με την ίδια εντολή ελέγχου.

3. Υποχρεώσεις τρίτων για τον Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακινήτων (άρθρο 54Α)

Σύμφωνα με την παρ. 6 του άρθρου 54Α, όπως αυτή έχει αντικατασταθεί με την παρ. 3 του άρθρου 5 του ν.4330/2015, οι συμβολαιογράφοι, οι φύλακες μεταγραφών και οι προϊστάμενοι των κτηματολογικών γραφείων, που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις που προβλέπονται στο άρθρο αυτό, υπόκεινται σε πρόστιμο που ορίζεται σε ένα τοις χιλίοις (1‰) επί της αξίας του μεταβιβαζομένου ακινήτου ή δικαιώματος επ' αυτού, το οποίο πρόστιμο δεν μπορεί να είναι κατώτερο από 300 ευρώ ούτε ανώτερο από 1.000 ευρώ. Σε περίπτωση υποτροπής το πρόστιμο διπλασιάζεται.

Για την εφαρμογή του συγκεκριμένου άρθρου οδηγίες θα δοθούν με νεότερη εγκύκλιο που θα εκδοθεί γενικά για θέματα σχετικά με τον Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακινήτων.

4. Χρόνος επιβολής τόκων και προστίμων στον ΕΝΦΙΑ (άρθρο 54B)

Δεδομένου ότι η δήλωση ΕΝ.Φ.Ι.Α. - πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου συντίθεται μηχανογραφικά από τις υποβαλλόμενες δηλώσεις στοιχείων ακινήτων, στις περιπτώσεις στις οποίες ο φορολογούμενος δεν υποβάλει δήλωση στοιχείων ακινήτων ή υποβάλλει εκπρόθεσμη ή ανακριβή τέτοια δήλωση, με συνέπεια τη μη διενέργεια εκκαθάρισης του ΕΝ.Φ.Ι.Α. ή την εκκαθάριση ή τον προσδιορισμό αυτού σε μεταγενέστερο χρόνο, ως αφετηρία για την επιβολή των τόκων και προστίμων ορίζεται η επομένη της καταληκτικής ημερομηνίας υποβολής δήλωσης στοιχείων ακινήτων του οικείου έτους.

5. Παραβάσεις φοροδιαφυγής (άρθρο 55)

Από 1.12.2015 καταργούνται οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 55 (άρθρο 7 παρ. 9 ν. 4337/2015, σε συνδυασμό με το άρθρο 51 παρ. 3 ν. 4342/2015, Α΄ 143), ενώ από 17.10.2015 (έναρξη ισχύος ν. 4337/2015) καταργήθηκαν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 (άρθρο 3 παρ. 4 περ. β΄ ν. 4337/2015).

Συνεπώς, από την 17.10.2015 και εφεξής δεν θα επιβάλλονται τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις αυτές πρόστιμα για τις παρακάτω περιπτώσεις παραβάσεων:

α. Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων αξίας άνω των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ.

β. Έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων.

γ. Έκδοση - Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων.

δ. Νόθευση φορολογικών στοιχείων.

ε. Καταχώριση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο.

Διευκρινίζεται ότι για τις εκκρεμείς υποθέσεις που αφορούν παραβάσεις για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της

παραγράφου 2 του άρθρου 55 και διαπράχθηκαν από την έναρξη ισχύος της ως άνω διάταξης (ήτοι 26.7.2013, κατά περίπτωση, άλλως από 1.1.2014 κατά τα οριζόμενα στην τότε ισχύουσα παράγραφο 32 του άρθρου 66, νυν 72, του ν. 4174/2013) και μέχρι την έναρξη ισχύος του ν. 4337/2015 (17.10.2015), εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 7 του νόμου αυτού, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω.

6. Παραπομπή εγκλημάτων φοροδιαφυγής σε ποινική δίκη (άρθρο 55Α)

Με την παράγραφο 5 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 εισάγεται νέο άρθρο 55Α στον ΚΦΔ με τις διατάξεις του οποίου αποσαφηνίζονται οι περιπτώσεις υποθέσεων, για τις οποίες πρέπει να ακολουθηθεί και η διαδικασία επιβολής ποινικών κυρώσεων, παράλληλα με τη διαδικασία επιβολής διοικητικών κυρώσεων, από τις λοιπές, για τις οποίες θα επιβάλλονται μόνο διοικητικές κυρώσεις.

Κατ' εφαρμογή του άρθρου 55Α, με το πέρας της ελεγκτικής διαδικασίας, δηλαδή την έκδοση οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση θα παραπέμπει στην ποινική διαδικασία μόνο τις παραβάσεις, οι οποίες συνιστούν εγκλήματα φοροδιαφυγής κατά το νέο άρθρο 66, με την υποβολή μηνυτήριας αναφοράς, αμελλητί (άμεσα, χωρίς υπαίτια καθυστέρηση). Η ποινική δίωξη ασκείται αυτεπαγγέλτως. Η ποινική διαδικασία είναι ανεξάρτητη από την τυχόν άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής ή προσφυγής ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων.

Επίσης, προσδιορίζεται ο χρόνος της έναρξης παραγραφής των εγκλημάτων φοροδιαφυγής, με σημείο έναρξης αυτού την τελεσιδικία της απόφασης, επί άσκησης προσφυγής στο Διοικητικό Δικαστήριο, ή την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής, λόγω παρόδου της ως άνω προθεσμίας άσκησης προσφυγής (άρθρο 55Α παρ. 3).

7. Πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής ή ανακριβούς/ατελούς Συνοπτικού

Πίνακα Πληροφοριών ή Φακέλου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών (άρθρο 56)

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 56 ορίζεται ότι, σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής ή ανακριβούς/ατελούς υποβολής

του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών της παραγράφου 3 του άρθρου 21 ΚΦΔ επιβάλλεται πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό ένα χιλιοστό (1/1000) των συναλλαγών του υπόχρεου φορολογούμενου για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης. Το παραπάνω πρόστιμο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των πεντακοσίων (500) ευρώ και μεγαλύτερο των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικού συνοπτικού πίνακα, το παραπάνω πρόστιμο επιβάλλεται μόνο αν μεταβάλλονται τα ποσά των συναλλαγών και οι συνολικές σωρευτικές διαφορές είναι, κατά απόλυτη τιμή, άνω των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ.

Σε περίπτωση υποβολής ανακριβούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών το παραπάνω πρόστιμο υπολογίζεται επί των ποσών που αφορά η ανακρίβεια, η οποία διαπιστώνεται στο πλαίσιο ελέγχου και επιβάλλεται μόνο αν η ανακρίβεια αφορά ποσοστό μεγαλύτερο του 10% των συνολικών συναλλαγών για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης. Στο Κεφάλαιο Η' της ΠΟΛ.1144/2014 Απόφασης ΓΓΔΕ (Β' 1374) ορίζεται ότι ο Συνοπτικός Πίνακας Πληροφοριών θεωρείται ανακριβής/ατελής όταν δεν συμφωνεί με το περιεχόμενο του φακέλου τεκμηρίωσης και όταν δεν δηλώνονται σε αυτόν ορθά και πλήρως τα οριζόμενα στοιχεία του παραρτήματος της ΠΟΛ. 1097/2014.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 56 ορίζεται ότι, σε περίπτωση μη υποβολής του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών επιβάλλεται πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό ένα χιλιοστό (1/1000) των συναλλαγών για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης, το οποίο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ και μεγαλύτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 56 ορίζονται κλιμακούμενα πρόστιμα, σε περίπτωση εκπρόθεσμης διάθεσης ή μη διάθεσης στη Φορολογική Διοίκηση του φακέλου τεκμηρίωσης της παραγράφου 1 του άρθρου 21 ΚΦΔ. Στην περίπτωση εκπρόθεσμης διάθεσης από την τριακοστή πρώτη (31η) ημέρα από την κοινοποίηση σχετικής πρόσκλησης έως την εξηκοστή (60η) ημέρα επιβάλλεται πρόστιμο πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, από την εξηκοστή πρώτη (61η) ημέρα έως την ενενηκοστή (90η) ημέρα επιβάλλεται πρόστιμο δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ, ενώ στην περίπτωση που δεν διατεθεί καθόλου ή διατεθεί μετά την ενενηκοστή

(90η) ημέρα επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ.

Για διευκόλυνση παρατίθενται σε μορφή πίνακα οι κατηγορίες προστίμων με τις σχετικές επιβαρύνσεις:

Περίπτωση	Πρόστιμο
α) Εκπρόθεσμη Υποβολή Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών (άρθρο 56 παρ 1, εδ. α' και β')	1/1000 επί των προς τεκμηρίωση συναλλαγών Ελάχιστο πρόστιμο 500 € και μέγιστο 2.000 €
β) Εκπρόθεσμη Υποβολή Τροποποιητικού Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών (άρθρο 56 παρ. 1 εδ. γ')	Μόνο στην περίπτωση κατά την οποία η τροποποίηση αφορά συνολικές μεταβολές στο ύψος των προς τεκμηρίωση συναλλαγών άνω των € 200.000: 1/1000 επί των προς τεκμηρίωση συναλλαγών (για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης) Ελάχιστο πρόστιμο 500 € και μέγιστο 2.000 €
γ) Υποβολή Ανακριβούς / Ατελούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών (άρθρο 56 παρ. 1 εδ. δ')	Μόνο στην περίπτωση κατά την οποία η ανακρίβεια αφορά ποσοστό μεγαλύτερο του 10% των συνολικών συναλλαγών για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης. 1/1000 επί των ποσών που αφορά η ανακρίβεια Ελάχιστο πρόστιμο 500 € και μέγιστο 2.000 €
δ) Μη υποβολή Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών	1/1000 επί των συναλλαγών για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης.

(άρθρο 56 παρ. 2)	Ελάχιστο πρόστιμο 2.500 € και μέγιστο 10.000 €
ε) Εκπρόθεσμη διάθεση του φακέλου τεκμηρίωσης στην Φορολογική Διοίκηση (άρθρο 56 παρ. 3)	Παράδοση μεταξύ 31ης ημέρας και 60ης από την κοινοποίηση σχετικής πρόσκλησης Πρόστιμο: 5.000 €
	Παράδοση μεταξύ 61 ^{ης} ημέρας και 90 ^{ης} από την κοινοποίηση σχετικής πρόσκλησης Πρόστιμο: 10.000 €
	Παράδοση μετά την 90 ^η ημέρα από την κοινοποίηση σχετικής πρόσκλησης ή μη παράδοση Πρόστιμο: 20.000 €

Επισημαίνεται ότι οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 54 δεν εφαρμόζονται για παραβάσεις σχετικές με την υποβολή του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών ή του φακέλου τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών, καθώς στις περιπτώσεις αυτές εφαρμόζονται οι ειδικότερες διατάξεις του άρθρου 56. Σε περίπτωση όμως διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, διάπραξης εκ νέου της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, τα σχετικά πρόστιμα επιβάλλονται στο διπλάσιο και στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης, στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου (άρθρο 54 παρ. 3).

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω, παρατίθενται τα ακόλουθα παραδείγματα:

Παραδείγματα

1. Υπόχρεος τήρησης Φακέλου Τεκμηρίωσης υποβάλλει εκπρόθεσμα ηλεκτρονικά Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών (μετά το πέρας της προθεσμίας της παραγράφου 3 του άρθρου 21, ήτοι μετά το πέρας τεσσάρων μηνών από το τέλος του φορολογικού έτους).

Στην περίπτωση αυτή επιβάλλεται το πρόστιμο του εδαφίου α' της παρ. 1 του άρθρου 56, με τον περιορισμό που τίθεται στο εδάφιο β' της παρ. 1 του άρθρου 56.

Ειδικότερα:

Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών με ύψος συναλλαγών προς τεκμηρίωση 400.000€ επιβάλλεται πρόστιμο $1/1000 \cdot 400.000\text{€} = \text{€}400$, το οποίο βάσει του τιθέμενου ελαχίστου ορίου του β' εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 56 ανέρχεται τελικά σε €500.

Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών με ύψος συναλλαγών προς τεκμηρίωση 600.000€ επιβάλλεται πρόστιμο $1/1000 \cdot 600.000\text{€} = \text{€}600$ (εντός οριζομένων ορίων).

Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών με ύψος συναλλαγών προς τεκμηρίωση 2.200.000€ επιβάλλεται πρόστιμο $1/1000 \cdot 2.200.000\text{€} = \text{€}2.200$, το οποίο βάσει του περιορισμού του β' εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 56 ανέρχεται τελικά σε € 2.000.

2. Υπόχρεος τήρησης Φακέλου Τεκμηρίωσης υποβάλλει εκπρόθεσμα τροποποιητικό Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών (μετά το πέρας της προθεσμίας της παραγράφου 3 του άρθρου 21, ήτοι μετά το πέρας τεσσάρων μηνών από το τέλος του φορολογικού έτους).

Στην περίπτωση αυτή επιβάλλεται το πρόστιμο του εδαφίου γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 56, υπό την προϋπόθεση η τροποποίηση να αφορά μεταβολές συναλλαγών συνολικού ύψους άνω των 200.000€, κατά απόλυτη τιμή, με τον περιορισμό που τίθεται στο εδάφιο β' της παρ. 1 του άρθρου 56.

Ειδικότερα:

Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικού Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών με συνολική διαφορά στο ύψος συναλλαγών, μεταξύ αρχικού και τροποποιητικού Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών, 200.000€ δεν επιβάλλεται πρόστιμο.

Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικού Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών με συνολική διαφορά στο ύψος συναλλαγών, μεταξύ αρχικού και τροποποιητικού Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών, 210.000€ (άνω των 200.000€) και συνολικό ύψος συναλλαγών προς τεκμηρίωση, μετά την τροποποίηση, 450.000€ επιβάλλεται πρόστιμο $1/1000 \cdot 450.000€ = 450€$, το οποίο βάσει του τιθέμενου ελαχίστου ορίου του β' εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 56 ανέρχεται τελικά σε 500€.

Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικού Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών με συνολική διαφορά στο ύψος συναλλαγών, μεταξύ αρχικού και τροποποιητικού Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών, 210.000€ και συνολικό ύψος συναλλαγών προς τεκμηρίωση, μετά την τροποποίηση, 2.300.000€ επιβάλλεται πρόστιμο $1/1000 \cdot 2.300.000€ = 2.300€$, το οποίο βάσει του περιορισμού του β' εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 56 ανέρχεται τελικά σε 2.000€.

Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής περισσότερων του ενός τροποποιητικών Συνοπτικών Πινάκων Πληροφοριών με συνολική σωρευτική διαφορά, κατά απόλυτη τιμή, στο ύψος συναλλαγών, μεταξύ αρχικού και τελευταίου τροποποιητικού Πίνακα, 210.000€ και συνολικό ύψος συναλλαγών προς τεκμηρίωση, μετά την τελευταία τροποποίηση, 2.300.000€ επιβάλλεται πρόστιμο $1/1000 \cdot 2.300.000€ = 2.300€$, το οποίο βάσει του περιορισμού του β' εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 56 ανέρχεται τελικά σε 2.000€. Σε περίπτωση υποβολής νέου τροποποιητικού Πίνακα, ως αρχικός Πίνακας, για τον υπολογισμό ενδεχόμενου νέου προστίμου, θεωρείται ο τελευταίος τροποποιητικός βάσει του οποίου επιβλήθηκε το πρώτο πρόστιμο. Στο παραπάνω παράδειγμα, ως αρχικός Πίνακας θεωρείται εκείνος με τον οποίο δηλώθηκαν συναλλαγές ύψους € 2.300.000.

8. Πρόστιμο εκπρόθεσμης καταβολής (άρθρο 57)

Μετά την κατάργηση του άρθρου 57 με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 19 του ν. 4321/2015 (Α' 32), δεν προβλέπεται πλέον παράβαση ούτε αντίστοιχο πρόστιμο για εκπρόθεσμη καταβολή φόρου ή άλλου δημοσίου εσόδου που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΚΦΔ. Η κατάργηση ισχύει για οφειλές που καταχωρίζονται στα

βιβλία εισπρακτέων εσόδων της Φορολογικής Διοίκησης μετά τη δημοσίευση του καταργητικού νόμου, ήτοι μετά τις 21.3.2015.

9. Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης (άρθρο 58)

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 58, όπως αυτές ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 7 του άρθρου 3 του ν.4337/2015 προβλέπεται ότι στην περίπτωση κατά την οποία το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση (αρχική/τροποποιητική) υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής:

- α) δέκα τοις εκατό (10%) επί του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,**
- β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) επί του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το είκοσι τοις εκατό (20%) και έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,**
- γ) πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.**

Σημειώνεται ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58, όπως ίσχυε πριν την αντικατάστασή του με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.4337/2015, σε περίπτωση που η διαφορά του φόρου μεταξύ πράξης διορθωτικού προσδιορισμού και φορολογικής δήλωσης υπερέβαινε σε ποσοστό το 50% του φόρου που προέκυπτε με βάση τη φορολογική δήλωση, χωρίς η ανακρίβεια να οφείλεται σε πρόθεση του φορολογουμένου, επιβαλλόταν πρόστιμο ίσο με το 30% του ποσού της παραπάνω διαφοράς φόρου (παρ. 1 περ. β' προϊσχύσαντος άρθρου 58). Με τις διατάξεις του ν. 4337/2015 προβλέπεται για την ως άνω περίπτωση η επιβολή προστίμου ίσου με το 50% του ποσού της διαφοράς του φόρου (παρ. 1 περ. γ' νέου άρθρου 58).

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 58, όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις της περ. β' της παραγράφου 7 του άρθρου 3 του ν.4337/2015 προβλέπεται ότι σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στην μη υποβληθείσα δήλωση.

Στην περίπτωση της μη υποβολής δήλωσης από την οποία προκύπτει φόρος προς καταβολή, που διαπιστώνεται κατόπιν ελέγχου και για την οποία εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, έχει εφαρμογή και η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 54. Επειδή σωρεύονται περισσότερα πρόστιμα που επιβάλλονται για την ίδια παράβαση, υπερισχύει η διάταξη που προβλέπει το μεγαλύτερο πρόστιμο (άρθρο 62 παρ. 6), και στην περίπτωση αυτή θα επιβάλλεται το μεγαλύτερο κάθε φορά πρόστιμο μεταξύ αυτών, δηλαδή του άρθρου 54 παρ. 2 και του άρθρου 58 παρ. 2.

Ως προς τα τέλη χαρτοσήμου, διευκρινίζεται ότι στις περιπτώσεις που από την κείμενη νομοθεσία προβλέπεται απόδοση τελών χαρτοσήμου εντός ορισμένης προθεσμίας χωρίς την υποχρέωση υποβολής δήλωσης, για την επιβολή των κυρώσεων που προβλέπονται από τον ΚΦΔ, νοείται ως ανακριβής /μη υποβολή δήλωσης η αντίστοιχη ανακριβής / μη απόδοση των τελών χαρτοσήμου που οφείλονται.

10. Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας (άρθρο 58Α)

Με το άρθρο 58Α θεσπίζονται, για πρώτη φορά διακριτά από τις λοιπές φορολογίες, πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον ΦΠΑ που διαπιστώνονται κατά τον έλεγχο. Στις παραγράφους 1, 3 και 4 ορίζονται «νέες» παραβάσεις για σκοπούς ΦΠΑ, ενώ με την παράγραφο 2 ορίζεται το πρόστιμο ΦΠΑ για τις παραβάσεις της μη υποβολής ή της ανακριβούς υποβολής δήλωσης.

Το άρθρο 58Α, ως ειδικότερο, αποκλείει την εφαρμογή του άρθρου 58 (άρθρο 62 παρ. 7), για παραβάσεις που αφορούν τον ΦΠΑ. Δεδομένου ότι το άρθρο 58Α αφορά στην επιβολή προστίμων για ουσιαστικές παραβάσεις, στις περιπτώσεις διαπίστωσης παραβάσεων:

- εκπρόθεσμης υποβολής χρεωστικής δήλωσης ΦΠΑ, ή
- μη υποβολής ή ανακριβούς ή εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (π.χ. δηλώσεις ενδοκοινοτικών αποκτήσεων - παραδόσεων), ή
- μη υποβολής ή ανακριβούς ή εκπρόθεσμης υποβολής μηδενικών ή πιστωτικών δηλώσεων, δεν εφαρμόζεται το άρθρο 58Α, αλλά το άρθρο 54, ακόμη και αν οι παραβάσεις διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, καθώς οι προαναφερόμενες συνιστούν παραβάσεις διαδικαστικού χαρακτήρα.

Στην περίπτωση όμως που διαπιστώνεται κατόπιν ελέγχου παράβαση μη υποβολής χρεωστικής δήλωσης ΦΠΑ έχει εφαρμογή τόσο η παράγραφος 2 του άρθρου 58Α όσο και η παράγραφος 2 του άρθρου 54, και κατ'εφαρμογή της παραγράφου 6 του άρθρου 62 σύμφωνα με την οποία δεν σωρεύονται περισσότερα πρόστιμα που επιβάλλονται για την ίδια παράβαση υπερισχύει η διάταξη που προβλέπει το μεγαλύτερο μεταξύ αυτών.

Αναλυτικότερα με το άρθρο 58.Α προβλέπονται τα εξής:

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 58Α προβλέπεται, για πρώτη φορά, η επιβολή προστίμου ΦΠΑ για τη μη έκδοση φορολογικού στοιχείου, καθώς και για την έκδοση ανακριβούς φορολογικού στοιχείου. Το πρόστιμο στην περίπτωση μη έκδοσης στοιχείου ορίζεται σε ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που αναλογεί στο μη εκδοθέν φορολογικό στοιχείο. Το πρόστιμο στην περίπτωση έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου ορίζεται σε ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί της διαφοράς μεταξύ του ΦΠΑ που αναλογεί με βάση την αξία του στοιχείου, όπως προκύπτει από τον έλεγχο, και του ΦΠΑ που αναγράφεται ή αναλογεί στο στοιχείο που εκδόθηκε ανακριβώς.

Διευκρινίζεται ότι τα πρόστιμα ΦΠΑ της παραγράφου 1 του άρθρου 58Α είναι τα μοναδικά που πλέον επιβάλλονται στις περιπτώσεις όπου διαπιστώνεται κατόπιν ελέγχου (π.χ. επιτόπιος μερικός έλεγχος) η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων ή η έκδοση ανακριβών φορολογικών στοιχείων, μετά την κατάργηση της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 58Α προβλέπεται ότι στην περίπτωση κατά την οποία το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση την δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση τον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, επιβάλλεται πρόστιμο που ορίζεται σε ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί της διαφοράς.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 προβλέπεται επίσης ότι σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση. Επειδή όμως, όπως ήδη αναφέρθηκε, για την παράβαση της μη υποβολής δήλωσης έχει εφαρμογή και το διαδικαστικό πρόστιμο της παραγράφου 2 του άρθρου 54 υπερισχύει η διάταξη που προβλέπει το μεγαλύτερο κάθε φορά πρόστιμο, βάσει της παραγράφου 6 του άρθρου 62.

Με την παράγραφο 3 του άρθρου 58Α προβλέπεται, για πρώτη φορά, η επιβολή προστίμου ΦΠΑ για λειτουργία επιχείρησης χωρίς να έχει υποβληθεί δήλωση έναρξης οικονομικής δραστηριότητας, η οποία έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη φορολογητέας ύλης. Το προβλεπόμενο πρόστιμο ορίζεται σε ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ΦΠΑ που θα έπρεπε να είχε αποδοθεί για όλη τη διάρκεια λειτουργίας και για το σύνολο της μη δηλωθείσας οικονομικής δραστηριότητας, όπως αυτό θα προσδιοριστεί από τον έλεγχο. Το συγκεκριμένο πρόστιμο επιβάλλεται μόνο στις περιπτώσεις όπου εντοπίζεται, κατόπιν ελέγχου, αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, ως αποτέλεσμα λειτουργίας επιχείρησης χωρίς υποβολή δήλωσης έναρξης.

Διευκρινίζεται ότι στον όρο «μη δήλωση έναρξης οικονομικής δραστηριότητας» περιλαμβάνονται και οι περιπτώσεις υποκείμενων, αλλά απαλλασσόμενων από τον ΦΠΑ προσώπων, τα οποία ξεκινούν μια νέα δραστηριότητα η οποία υπάγεται σε φόρο, χωρίς να υποβάλλουν στο μητρώο την προβλεπόμενη δήλωση μεταβολής.

Σε κάθε περίπτωση, η μη υποβολή δήλωσης μεταβολής κατά τα ανωτέρω δεν επισύρει το συγκεκριμένο πρόστιμο της παραγράφου 3 εφόσον οι φορολογητέες πράξεις καταχωρούνται κανονικά στις δηλώσεις που υποβάλλει ο υποκείμενος.

Με την παράγραφο 4 του άρθρου 58Α προβλέπεται, επίσης για πρώτη φορά, η επιβολή προστίμου για έκδοση φορολογικών στοιχείων με ΦΠΑ από πρόσωπα μη υπόχρεα σε υποβολή δήλωσης. Το προβλεπόμενο πρόστιμο ορίζεται σε ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ΦΠΑ που αναγράφεται στο φορολογικό στοιχείο που κακώς εκδόθηκε, αφού δεν είχε τέτοιο δικαίωμα ο εκδότης του, και υπό την προϋπόθεση ότι ο φόρος αυτός δεν αποδόθηκε στο Δημόσιο.

Το πρόστιμο αυτό καταλαμβάνει τα πρόσωπα εκείνα τα οποία παρανόμως επιβάλλουν ΦΠΑ σε συναλλαγές που πραγματοποιούν, είτε γιατί αυτές είναι εκτός πεδίου εφαρμογής του φόρου είτε γιατί είναι απαλλασσόμενες είτε γιατί τα πρόσωπα αυτά δεν έχουν την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο (ιδιώτες). Πλην όμως, όπως προβλέπεται με την παράγραφο 2 του άρθρου 35 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), *«οποιοδήποτε πρόσωπο χρεώνει φόρο σε φορολογικό στοιχείο που εκδίδει, υποχρεούται στην απόδοση του φόρου αυτού στο Δημόσιο»*. Συνεπώς, εφόσον διαπιστωθεί από τον έλεγχο ότι έχουν πραγματοποιηθεί τέτοιες πράξεις και ο ΦΠΑ δεν έχει αποδοθεί στο Δημόσιο, επιβάλλεται το πρόστιμο της παραγράφου 4 του άρθρου 58Α.

Όπως προαναφέρθηκε, το άρθρο 58Α ως ειδικότερο αποκλείει την ταυτόχρονη εφαρμογή και του άρθρου 58 για τις παραβάσεις ΦΠΑ που διαπιστώνονται κατά τον έλεγχο. Είναι προφανές ότι αυτό δεν ισχύει για τις παραβάσεις άλλων φορολογιών που διαπιστώνονται ταυτόχρονα, στα πλαίσια του ίδιου ελέγχου, πχ. παραβάσεις ανακρίβειας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Στις περιπτώσεις αυτές έχουν εφαρμογή και τα δύο άρθρα και δεν τίθεται ζήτημα σώρευσης.

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω, παρατίθεται το ακόλουθο παράδειγμα: Παράδειγμα

Φορολογούμενος το 2015 απέκρυψε κύκλο εργασιών ύψους 200.000 τον οποίο δεν εμφάνισε στα τηρούμενα βιβλία του. Ο φορολογικός έλεγχος διαπιστώνει την υποβολή ανακριβών φορολογικών δηλώσεων ΦΠΑ και εισοδήματος, με το ύψος της διαφοράς να ανέρχεται σε 46.000 ευρώ και 52.000 ευρώ, αντίστοιχα. Η διαφορά φόρου εισοδήματος που προέκυψε από τον έλεγχο υπερβαίνει το 50% σε σχέση με το ποσό που προέκυψε από την αρχική δήλωση του φορολογούμενου.

Στον φορολογούμενο επιβάλλονται τα εξής πρόστιμα:

- α) 23.000 ευρώ πρόστιμο της παραγράφου 2 του άρθρου 58.A (46.000X50%=23.000 ευρώ) και**
- β) 26.000 ευρώ πρόστιμο της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 58 (52.000 X 50%= 26.000 ευρώ).**

11. Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με παρακρατούμενους φόρους (άρθρο 59)

Με τις διατάξεις του άρθρου 59, όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με την παράγραφο 9 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015, εξορθολογίζεται το ύψος των προστίμων για τις παραβάσεις της υποβολής ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης παρακρατούμενων φόρων, και προβλέπεται πλέον ρητά ότι το πρόστιμο επιβάλλεται, μόνον εφόσον οι παραβάσεις αυτές διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου. Στην περίπτωση της εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης παρακρατούμενου φόρου και εκπρόθεσμης απόδοσης αυτού, επιβάλλεται μόνο το πρόστιμο του άρθρου 54 και υπολογίζεται και ο τόκος του άρθρου 53, όπως αναφέρθηκε ανωτέρω.

Στην περίπτωση που επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 59, δεν επιβάλλεται αυτό του άρθρου 58 (άρθρο 62 παρ. 7)

Ειδικότερα:

- Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης παρακρατούμενου φόρου από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση απόδοσης φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.**
- Σε περίπτωση υποβολής ανακριβούς δήλωσης παρακρατούμενου φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) επί της διαφοράς του φόρου.**

Διευκρινίζεται ότι στην περίπτωση μη υποβολής δήλωσης παρακρατούμενου φόρου από την οποία προκύπτει φόρος προς καταβολή, που διαπιστώνεται κατόπιν ελέγχου και για την οποία εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, έχει εφαρμογή και η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 54. Επειδή σωρεύονται περισσότερα πρόστιμα που επιβάλλονται για την ίδια παράβαση, υπερισχύει η διάταξη που προβλέπει το μεγαλύτερο

πρόστιμο (άρθ. 62, παρ. 6), και στην περίπτωση αυτή θα επιβάλλεται το μεγαλύτερο κάθε φορά πρόστιμο μεταξύ αυτών, δηλαδή του άρθρου 54 παρ. 2 και του άρθρου 59 παρ. 1.

Τέλος, με τις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι οι διατάξεις των παραγράφων 6, 7, 8 και 9 του άρθρου 3 του νόμου αυτού, κατά περίπτωση, εφαρμόζονται για πράξεις προσδιορισμού οποιουδήποτε φόρου ή επιβολής προστίμου, τέλους ή εισφοράς που εκδίδονται από την ημερομηνία κατάθεσης του νέου νόμου και αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους ή χρήσεις που λήγουν μετά τις 31.12.2013 ή υποθέσεις από 1.1.2014, για τις οποίες είχαν εφαρμογή από 1.1.2014 οι διατάξεις των άρθρων 58 και 59 του ν. 4174/2013, εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο.

Διευκρινίζεται δε ότι για εκπρόθεσμη υποβολή δηλώσεων παρακρατούμενων φόρων, που έπρεπε να υποβληθούν ή υποβλήθηκαν από 1.1.2014 και μετά και για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί πράξη επιβολής προστίμου, σύμφωνα με το άρθρο 59, όπως αυτό ίσχυε πριν τον ν. 4337/2015, θα επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54. Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω, παρατίθεται το ακόλουθο παράδειγμα:

Παράδειγμα

Έστω ότι κατόπιν ελέγχου διαπιστώνεται υποβολή ανακριβούς δήλωσης παρακρατούμενου φόρου από υπόχρεο που τηρεί απλογραφικά βιβλία, και προκύπτει επιπλέον φόρος ποσού 1.000 ευρώ. Η καταληκτική ημερομηνία υποβολής της δήλωσης και καταβολής του φόρου ήταν 30.6.2015. Η παράβαση διαπιστώνεται στις 20.10.2015. Σ' αυτήν την περίπτωση ο φορολογούμενος θα καταβάλει:

Φόρος	1.000 ευρώ
Πρόστιμο άρθρου 59 (50% επί της διαφοράς του ποσού φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση)	500 ευρώ
Τόκος άρθρου 53 (0,73*4 μήνες καθυστέρησης)	29,2 ευρώ

Συνολική οφειλή στις 20-10-2015	1.529,2 ευρώ
---------------------------------	-----------------

Στην ανωτέρω περίπτωση, κατά ρητή διατύπωση του άρθρου 62 παρ. 7, όπως προστέθηκε με το άρθρο 3 παρ. 10 ν. 4337/2015, δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 58.

Επισημαίνεται ότι στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν έχει εφαρμογή η παρ. 6 του άρθρου 62 ΚΦΔ, καθώς για τη διαπίστωση της υποβολής ανακριβούς δήλωσης παρακρατούμενου φόρου από την οποία προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή δεν προβλέπεται πρόστιμο διαδικαστικής παράβασης του άρθρου 54 ΚΦΔ.

Διευκρινίζεται ότι στις φορολογίες κεφαλαίου η εφαρμογή του άρθρου 59 αφορά τους φόρους που επιβάλλονται στα κέρδη από τυχερά παίγνια, οι οποίοι διέπονται από τα άρθρα 58-60 του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια (ν. 2961/2001).

12. Παρεμπόδιση, υπόθαλψη και συνέργεια (άρθρο 60)

Με τις διατάξεις του άρθρου 60 ορίζεται ότι κάθε πρόσωπο που παρεμποδίζει ή αποπειράται να παρεμποδίσει τις ενέργειες και την εκτέλεση καθηκόντων της Φορολογικής Διοίκησης κατά την άσκηση των εξουσιών της σύμφωνα με τον ΚΦΔ ή υποθάλπει ή υποκινεί άλλο πρόσωπο ή συνεργεί με άλλο πρόσωπο για τη διάπραξη παράβασης του ΚΦΔ υπόκειται στα ίδια πρόστιμα που υπόκειται ο φορολογούμενος.

13. Απαλλαγή λόγω ανωτέρας βίας (άρθρο 61)

Με τις διατάξεις του άρθρου 61 παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να ζητά απαλλαγή από τόκους και πρόστιμα λόγω ανωτέρας βίας, υπό την προϋπόθεση της εξόφλησης πριν την υποβολή του αιτήματος όλων των φόρων για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα.

Απαλλαγή μπορεί να χορηγηθεί για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις καθώς και για τόκους ή πρόστιμα που έχουν επιβληθεί λόγω παράλειψης υποβολής δήλωσης. Δεν χορηγείται απαλλαγή για τόκους και πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση ή για παραβάσεις φοροδιαφυγής.

Λαμβάνοντας υπόψη την κείμενη νομοθεσία και νομολογία, ως περίπτωση ανωτέρας βίας γενικά θα μπορούσε να θεωρηθεί οποιοδήποτε ανυπαίτιο για το φορολογούμενο, έκτακτο ή εξαιρετικής φύσης γεγονός, το οποίο δεν αναμενόταν και δεν ήταν δυνατό να προληφθεί ή να αποτραπεί παρά την επίδειξη από πλευράς του κάθε δυνατής επιμέλειας και σύνεσης, ανεξάρτητα εάν το γεγονός είναι αντικειμενικό (φυσικές καταστροφές κλπ.) ή όχι. Τα γεγονότα αυτά, εφόσον αποδεικνύονται με τα στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 61, εκτιμώνται από το αρμόδιο όργανο, το οποίο χορηγεί την απαλλαγή κατά την κρίση του.

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην αριθμ. Δ6Α 1036682 ΕΞ2014 Απόφαση ΓΓΔΕ (Β'478 και 558), όπως ισχύει, το αίτημα της απαλλαγής απευθύνεται εγγράφως στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για την επιδίωξη της είσπραξης της οφειλής, περιέχει τα στοιχεία και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου και φέρει την υπογραφή του ή του νόμιμα από αυτόν εξουσιοδοτημένου προσώπου και περιγράφει όλα τα γεγονότα και περιλαμβάνει τα αποδεικτικά στοιχεία που αποδεικνύουν την ανωτέρα βία. Επί της απαλλαγής εκδίδεται εντός τριάντα (30) ημερών απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για την επιδίωξη της είσπραξης της οφειλής «με εντολή Γενικού Γραμματέα», η οποία κοινοποιείται στο φορολογούμενο κατά το άρθρο 5. Σε περίπτωση παρέλευσης της ανωτέρω προθεσμίας τεκμαίρεται ότι το σχετικό αίτημα έχει απορριφθεί.

Επισημαίνεται, τέλος, ότι αίτημα απαλλαγής λόγω ανωτέρας βίας μπορεί να υποβληθεί και για τόκους εκπρόθεσμης καταβολής που έχουν υπολογιστεί επί προστίμου.

14. Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή τόκων και προστίμων (άρθρο 62)

α) Διαδικασία επιβολής και καταβολής τόκων και προστίμων (άρθρο 62 παρ. 1-5)

Για την επιβολή των προστίμων των άρθρων 54, 54Α, 56, 58, 58Α και 59 εκδίδεται πράξη επιβολής προστίμου, η οποία, σύμφωνα με το άρθρο 45 παρ. 2 περ. ζ' συνιστά εκτελεστό τίτλο και τα πρόστιμα

αυτά καταβάλλονται εφάπαξ έως την τριακοστή ημέρα μετά την κοινοποίηση της πράξης επιβολής αυτών (άρθρο 62 παρ. 5).

Οι πράξεις επιβολής προστίμου κατά το άρθρο 62 εκδίδονται από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ή τα όργανα που ορίζονται στην αριθμ. Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014 Απόφαση ΓΓΔΕ (Β΄478 και 558), όπως ισχύει.

Η πράξη περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία και δύναται να κοινοποιείται είτε μαζί με την πράξη προσδιορισμού φόρου είτε αυτοτελώς, στην περίπτωση που οι δύο πράξεις δεν εκδίδονται ταυτόχρονα (άρθρο 62 παρ. 2 και 3).

Είκοσι (20) ημέρες τουλάχιστον πριν την έκδοση της πράξης επιβολής προστίμου ο φορολογούμενος καλείται εγγράφως, προκειμένου να υποβάλει τις αντιρρήσεις του ή γενικά τις απόψεις του. Η διαδικασία αυτή δεν εφαρμόζεται σε περιπτώσεις επιβολής προστίμου για διαδικαστικές παραβάσεις του άρθρου 54 καθώς και πρόστιμα τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αμφισβητεί την πράξη επιβολής προστίμου που έχει εκδοθεί σε βάρος του από την Φορολογική Διοίκηση, υποβάλλει ενδικοφανή προσφυγή στα πλαίσια της Ειδικής Διοικητικής Διαδικασίας που προβλέπεται στο άρθρο 63, με αίτημα την επανεξέταση της πράξης από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης).

β) Σώρευση προστίμων (άρθρο 62 παρ. 6)

Τα πρόστιμα του άρθρου 54 επιβάλλονται ανεξαρτήτως του αν οι σχετικές παραβάσεις διαπιστώνονται στο πλαίσιο ελέγχου ή όχι. Σε περίπτωση δε που προκύπτει, κατόπιν έλεγχου, ζήτημα επιβολής περισσότερων του ενός προστίμων δυνάμει του άρθρου 54 ή των άρθρων 58, 58Α ή 59 για την ίδια παράβαση, κατ'εφαρμογή της διάταξης της παραγράφου 6 του άρθρου 62, επιβάλλεται το μεγαλύτερο πρόστιμο.

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω, παρατίθενται τα ακόλουθα παραδείγματα:

Παραδείγματα

1. Χρεωστική δήλωση φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων φορολογικού έτους 2014, με ποσό προς καταβολή 10.000 ευρώ, για την οποία η προθεσμία υποβολής της δήλωσης και καταβολής του φόρου λήγει στις 30.6.2015, υποβάλλεται εκπρόθεσμα στις 10.4.2016. Ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα και συνεπώς επιβάλλεται πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης ύψους 500 ευρώ (περ. δ' της παρ. 2 άρθρου 54). Υπολογίζονται τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής του άρθρου 53 από την καταληκτική ημερομηνία καταβολής του φόρου, δηλαδή από 1.7.2015, ήτοι $10.000 \times 0,73\% \times 10$ μήνες = 730 ευρώ. Άρα, στις 10.4.2016, που υποβάλλεται εκπρόθεσμα η δήλωση, θα πρέπει να καταβληθούν συνολικά οι ακόλουθοι φόροι, τόκοι και πρόστιμα:

Φόρος	10.000 ευρώ
Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2 δ'	500 ευρώ
Τόκοι άρθρου 53 (φόρος \times 0,73% \times 10 μήνες εκπρόθεσμης καταβολής)	730 ευρώ
Συνολική οφειλή στις 10.4.2016	11.230 ευρώ

Αν στην ανωτέρω περίπτωση δεν έχει υποβληθεί καθόλου δήλωση από τον φορολογούμενο και η συγκεκριμένη παράβαση διαπιστώνεται στα πλαίσια ελέγχου, θα εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και θα επιβληθεί το πρόστιμο του άρθρου 58 παρ. 2,

το οποίο ανέρχεται σε ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση, ήτοι 5.000 ευρώ, καθώς αυτό είναι μεγαλύτερο από το προβλεπόμενο στην περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 54 πρόστιμο των 500 ευρώ (άρθρο 62 παρ. 6). Επίσης, θα υπολογισθεί ο τόκος του άρθρου 53 από την επόμενη της ημερομηνίας που έπρεπε να καταβληθεί ο φόρος, μέχρι την ημερομηνία καταβολής.

2. Έστω ότι κατόπιν ελέγχου διαπιστώνεται η μη υποβολή δήλωσης παρακρατούμενου φόρου από υπόχρεο που τηρεί απλογραφικά βιβλία, ποσού 1.000 ευρώ. Η καταληκτική ημερομηνία υποβολής της

δήλωσης και καταβολής του φόρου ήταν 30.6.2015. Η παράβαση διαπιστώνεται στις 20.10.2015. Σ' αυτήν την περίπτωση ο φορολογούμενος θα καταβάλει:

Φόρος	1.000 ευρώ
Πρόστιμο άρθρου 59 (50% επί του ποσού φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση)	500 ευρώ
Τόκος άρθρου 53 ($0,73 \cdot 4$ μήνες καθυστέρησης)	29,2 ευρώ
Συνολική οφειλή στις 20.10.2015	1.529,2 ευρώ

Στην ανωτέρω περίπτωση, δεν επιβάλλεται το πρόστιμο της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 54 (250 ευρώ) διότι είναι μικρότερο αυτού του άρθρου 59 (άρθρο 62 παρ. 6 ν. 4174/2013, επιβολή μόνο του μεγαλύτερου προστίμου για την ίδια παράβαση). Επίσης, κατά ρητή διατύπωση του άρθρου 62 παρ. 7, όπως προστέθηκε με το άρθρο 3 παρ. 10 ν. 4337/2015, δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 58.

γ) Άρθρο 62 παρ. 7 και 8

Σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 7 και 8 του άρθρου 62, όπως αυτές προστέθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 3 του ν.4337/2015 (Α'129) τα πρόστιμα των άρθρων 58, 58Α και 59 επιβάλλονται μόνο σε περίπτωση που οι σχετικές παραβάσεις διαπιστωθούν κατόπιν ελέγχου. Το πρόστιμο του άρθρου 58 δεν επιβάλλεται στις περιπτώσεις που επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 58Α (παραβάσεις Φ.Π.Α.) ή του άρθρου 59 (παραβάσεις παρακρατούμενων φόρων).

Κατά ρητή διατύπωση του νόμου, δεν επιβάλλονται πρόστιμα στον εκτιμώμενο προσδιορισμό φόρου (άρθρο 62 παρ. 8, όπως προστέθηκε με το άρθρο 3 παρ. 10 ν. 4337/2015).

15. Μεταβατικές διατάξεις ν. 4337/2015

Με το άρθρο 7 του ν. 4337/2015 τέθηκαν απαραίτητες μεταβατικές διατάξεις προς τον σκοπό της εφαρμογής των τροποποιήσεων των διατάξεων περί προστίμων του ΚΦΔ που έγιναν με το άρθρο 3 του ν. 4337/2015. Ειδικότερα:

α) Άρθρο 7 παρ. 1 και 2

Με την παράγραφο 1 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 ορίζεται ότι επί πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού που εκδίδονται από 12.10.2015 (ημερομηνία κατάθεσης του ν. 4337/2015) και αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους ή χρήσεις που λήγουν μετά τις 31.12.2013 καθώς και υποθέσεις από 1.1.2014 και έως τη δημοσίευση του ν. 4337/2015 (17.10.2015), για τις οποίες μέχρι την 12.10.2015 επιβάλλονταν τα πρόστιμα των άρθρων 58 και 59 του ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν, θα επιβάλλονται πλέον τα πρόστιμα που ορίζονται στις διατάξεις των άρθρων 58 και 59 του ν. 4174/2013, όπως αντικαταστάθηκαν με τις διατάξεις των παραγράφων 7 και 9 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015, εφόσον η εφαρμογή των αμέσως ως άνω διατάξεων (ν.4337/2015) συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο. Εξαιρετικά επί έκδοσης πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., που εκδίδονται από 12.10.2015 και αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους ή χρήσεις που λήγουν μετά τις 31.12.2013 και έως τη δημοσίευση του ν. 4337/2015 (17.10.2015) για τις οποίες θα επιβάλλονταν τα πρόστιμα που προβλέπονταν από τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν.4174/2013, θα επιβάλλονται αυτά που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 58Α, εφόσον η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 58Α συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο.

Με την παράγραφο 2 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 παρέχεται η δυνατότητα εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου 1 (ευνοϊκότερο καθεστώς) και σε εκκρεμείς υποθέσεις, ανάλογα με το στάδιο στο οποίο βρίσκονταν στις 12.10.2015 (ημερομηνία κατάθεσης του ν. 4337/2015) και στις οποίες έχουν επιβληθεί τα πρόστιμα των άρθρων 58 και 59 του ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν πριν την αντικατάστασή τους με τις διατάξεις των παραγράφων 7 και 9 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015. Για την εφαρμογή της παραγράφου αυτής θεωρούνται εκκρεμείς οι υποθέσεις:

- Για τις οποίες στις 12.10.2015 είχε εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού αλλά δεν είχε κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο,
- Για τις οποίες στις 12.10.2015 δεν είχε παρέλθει η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης,

- Οι οποίες στις 12.10.2015 εκκρεμούσαν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας, κατόπιν άσκησης εμπρόθεσμης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται και οι υποθέσεις για τις οποίες δεν είχε εκδοθεί οριστική δικαστική απόφαση αλλά προδικαστική απόφαση και δεν είχε γίνει εκ νέου συζήτηση της υπόθεσης. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται εφόσον ο φορολογούμενος:
- υποβάλει στον προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ανέκκλητη δήλωση, με την οποία αποδέχεται ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων κάθε πράξης ή απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή του δικαστηρίου, εντός ενενήντα (90) ημερών από τη δημοσίευση του ν. 4337/2015 (17.10.2015) δηλαδή έως την 15.1.2016, ή από την κοινοποίηση της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ή σε περίπτωση που έχει ασκηθεί εμπρόθεσμη ενδικοφανής προσφυγή, από την κοινοποίηση της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή από την πάροδο της προθεσμίας σιωπηρής απόρριψής της ή, σε περίπτωση που έχει ασκηθεί εμπρόθεσμο ένδικο βοήθημα ή μέσο εκ των ανωτέρω αναφερομένων, από την κοινοποίηση της απόφασης του δικαστηρίου, κατά περίπτωση.

Στις περιπτώσεις που η υπόθεση εκκρεμεί ενώπιον των δικαστηρίων, αλλά δεν έχει ακόμη συζητηθεί ή έχει συζητηθεί και έχει εκδοθεί προδικαστική απόφαση χωρίς να έχει ακόμη γίνει εκ νέου συζήτηση της υπόθεσης, συνυποβάλλεται και σχετική βεβαίωση του αρμόδιου δικαστηρίου ότι η υπόθεση δεν έχει συζητηθεί και δήλωση παραίτησης από το σχετικό δικόγραφο ή δικαίωμα.

- καταβάλει, ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης αποδοχής, ή το αργότερο εντός δύο (2) εργασίμων ημερών από την υποβολή της δήλωσης αποδοχής, το σύνολο της οφειλής που προκύπτει μετά τον επανυπολογισμό του προστίμου με το ευνοϊκότερο καθεστώς. Διευκρινίζεται ότι, σε περίπτωση που ο αιτών δεν καταβάλει το σύνολο της οφειλής του εντός της ανωτέρω προθεσμίας, μπορεί να υποβάλει εκ νέου αίτηση έως την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της.

Επισημαίνεται ότι ποσά που τυχόν έχουν καταβληθεί πλέον αυτών που τελικά προκύπτουν με το ευνοϊκότερο καθεστώς που έχουν καταβληθεί δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται, λόγω εφαρμογής της παραγράφου αυτής.

Στις περιπτώσεις υποθέσεων που εκκρεμούν στα τακτικά διοικητικά δικαστήρια ή στο ΣΤΕ ο προϊστάμενος της φορολογικής αρχής, που εξέδωσε την πράξη, αποστέλλει στο αρμόδιο διοικητικό δικαστήριο ή στο ΣΤΕ σχετική βεβαίωση αναφορικά με την αποδοχή της πράξης καταλογισμού για την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης α΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 142 του ν.2717/1999 (ΚΔΔ).

Προς διευκόλυνση αναφορικά με την εφαρμογή των μεταβατικών διατάξεων επισυνάπτεται Παράρτημα με σύγκριση των προστίμων των άρθρων 58 και 59 του ΚΦΔ, όπως ίσχυαν, και των νέων προστίμων των άρθρων 58, 58Α και 59 του ΚΦΔ, όπως τροποποιήθηκαν και συμπληρώθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν. 4337/2015.

β) Άρθρο 7 παρ. 3, 4 και 5

Για υποθέσεις που αφορούν παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και του Κ.Φ.Α.Σ. που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 (μέχρι 1.1.2014) και 55 (μέχρι 26.7.2013, κατά περίπτωση, άλλως από 1.1.2014 κατά τα οριζόμενα στην τότε ισχύουσα παράγραφο 32 του άρθρου 66, νυν 72, του ν. 4174/2013), για τις οποίες μέχρι την κατάθεση του ν. 4337/2015, δεν είχαν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης αυτών, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α. Για την έκδοση πλαστών στοιχείων, ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.

β. Για την έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και την καταχώρηση στα βιβλία ανύπαρκτων αγορών ή εξόδων, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Στην περίπτωση που η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

γ. Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

δ. Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, στο λήπτη ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

ε. Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου, για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

στ. Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

ζ. Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων, ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.

Διευκρινίζεται ότι στις περιπτώσεις προστίμων, που υπολογίζονται με βάση την αξία του στοιχείου, λαμβάνεται υπόψη η αξία αυτού μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α.

Με την παράγραφο 4 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 παρέχεται η δυνατότητα εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου 3 (ευνοϊκότερο καθεστώς) και σε εκκρεμείς υποθέσεις, ανάλογα με το στάδιο στο οποίο βρίσκονταν στις 12.10.2015 (ημερομηνία κατάθεσης του ν. 4337/2015), στις οποίες είχαν επιβληθεί τα πρόστιμα των άρθρων 5 ν. 2523/1997 ή 55 του ΚΦΔ. Για την εφαρμογή της παραγράφου αυτής θεωρούνται εκκρεμείς οι υποθέσεις:

- Για τις οποίες στις 12.10.2015 είχαν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις επιβολής προστίμων (Π.Ε.Π.) αλλά δεν είχαν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο,**
- Για τις οποίες στις 12.10.2015 δεν είχε παρέλθει η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης,**
- Οι οποίες στις 12.10.2015 εκκρεμούσαν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας, κατόπιν άσκησης εμπρόθεσμης**

ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται και οι υποθέσεις για τις οποίες δεν είχε εκδοθεί οριστική δικαστική απόφαση αλλά προδικαστική απόφαση και δεν είχε γίνει εκ νέου συζήτηση της υπόθεσης.

Τα ανωτέρω εφαρμόζονται εφόσον ο φορολογούμενος:

- υποβάλει στον προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ανέκκλητη δήλωση, με την οποία αποδέχεται ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων κάθε πράξης ή απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή του δικαστηρίου, εντός ενενήντα (90) ημερών από τη δημοσίευση του ν. 4337/2015 (17.10.2015) δηλαδή έως την 15.1.2016, ή από την κοινοποίηση της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ή σε περίπτωση που έχει ασκηθεί εμπρόθεσμη ενδικοφανής προσφυγή, από την κοινοποίηση της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή από την πάροδο της προθεσμίας σιωπηρής απόρριψής της ή, σε περίπτωση που έχει ασκηθεί εμπρόθεσμο ένδικο βοήθημα ή μέσο εκ των ανωτέρω αναφερομένων, από την κοινοποίηση της απόφασης του δικαστηρίου, κατά περίπτωση.

Στις περιπτώσεις που η υπόθεση εκκρεμεί ενώπιον των δικαστηρίων, αλλά δεν έχει ακόμη συζητηθεί ή έχει συζητηθεί και έχει εκδοθεί προδικαστική απόφαση χωρίς να έχει ακόμη γίνει εκ νέου συζήτηση της υπόθεσης, συνυποβάλλεται και σχετική βεβαίωση του αρμόδιου δικαστηρίου ότι η υπόθεση δεν έχει συζητηθεί και δήλωση παραίτησης από το σχετικό δικόγραφο ή δικαίωμα.

- καταβάλει, ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης αποδοχής, ή το αργότερο εντός δύο (2) εργασίμων ημερών από την υποβολή της δήλωσης αποδοχής, το σύνολο της οφειλής που προκύπτει μετά τον επανυπολογισμό του προστίμου με το ευνοϊκότερο καθεστώς. Διευκρινίζεται ότι, σε περίπτωση που ο αιτών δεν καταβάλει το σύνολο της οφειλής του εντός της ανωτέρω προθεσμίας, μπορεί να υποβάλει εκ νέου αίτηση έως την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της.

Επισημαίνεται ότι ποσά που τυχόν έχουν καταβληθεί πλέον αυτών που τελικά προκύπτουν με το ευνοϊκότερο καθεστώς που έχουν

καταβληθεί δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται, λόγω εφαρμογής της παραγράφου αυτής.

Τα ανωτέρω πρόστιμα των περιπτώσεων α' έως στ' εφαρμόζονται και για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν για το χρονικό διάστημα κατά το οποίο είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 (άρθρο 7 παρ. 5 ν. 4337/2015).

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω, παρατίθεται το ακόλουθο παράδειγμα:

Παράδειγμα

Κατά τη διενέργεια ελέγχου, στις 25.11.2015, σε ΑΕ, διαπιστώθηκε α) η έκδοση τριών (3) πλαστών στοιχείων, αξίας 50.000 ευρώ έκαστο, με ημερομηνία έκδοσης την 15.5.2014, β) η έκδοση ενός εικονικού στοιχείου αξίας 200.000 ευρώ, με ημερομηνία έκδοσης την 25.8.2014 και γ) η λήψη ενός εικονικού στοιχείου αξίας 100.000 ευρώ με ημερομηνία έκδοσης την 13.3.2014, η εικονικότητα του οποίου αναγόταν αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη. Στη συγκεκριμένη περίπτωση επιβάλλονται τα πρόστιμα που προβλέπουν οι προαναφερόμενες μεταβατικές διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 7, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού. Ήτοι:

α) Για την έκδοση των τριών (3) πλαστών στοιχείων, ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου, δηλαδή ποσό 75.000 (25.000+25.000+25.000) ευρώ,

β) Για την έκδοση του εικονικού στοιχείου, ποσό ίσο με το 40% της αξίας του στοιχείου, , δηλαδή το ποσό των 80.000 ευρώ,

και γ) Για τη λήψη του εικονικού στοιχείου, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου, δηλαδή το ποσό των 20.000 ευρώ. Σε περίπτωση που η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου δηλαδή το ποσό των 10.000 ευρώ.

γ) Άρθρο 7 παρ. 6

Από τη δημοσίευση του ν. 4337/2015 καταργήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη της ισχύος

των άρθρων 54 και 55, καθώς και οι παράγραφοι 30, 32, 33, 34 και 48 του άρθρου 72 (πρώην 66), κατά το μέρος που αφορούν τις ως άνω παραβάσεις.

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω, παρατίθενται τα ακόλουθα παραδείγματα:

Παραδείγματα

1. Στο πλαίσιο ελέγχου διαπιστώνεται μη υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού και προσδιορίζεται φόρος 1.000 ευρώ.

α. αν η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εκδόθηκε στις 20.9.2015 έχει επιβληθεί πρόστιμο $1000 * 100\% = 1000$ ευρώ (προϊσχύσασες διατάξεις του άρθρου 58 παρ. 2 ΚΦΔ). Αν η υπόθεση είναι εκκρεμής, ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να υπαχθεί στις ευνοϊκότερες διατάξεις (άρθρο 3 παρ. 7 περ. β' και άρθρο 7 παρ. 2 ν. 4337/2015) και το πρόστιμο που τελικά θα επιβληθεί να ανέρχεται σε $1000 * 50\% = 500$ ευρώ.

β. αν η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εκδοθεί στις 20.10.2015 θα επιβληθεί από τον έλεγχο το πρόστιμο του άρθρου 58, όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του με τον ν. 4337/2015, ήτοι πρόστιμο $1.000 * 50\% = 500$ ευρώ.

Είναι αυτονόητο ότι στην παραπάνω περίπτωση εκτός από το προαναφερθέν πρόστιμο θα υπολογισθεί και ο τόκος του άρθρου 53.

2. Στο πλαίσιο ελέγχου διαπιστώνεται μη υποβολή δήλωσης παρακρατούμενου φόρου περιόδου Ιουνίου 2015, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού και προσδιορίζεται φόρος 1.000 ευρώ.

α. αν η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εκδόθηκε στις 10.9.2015 επιβάλλεται πρόστιμο μη υποβολής $1000 * 100\% = 1000$ ευρώ (προϊσχύσασες διατάξεις του άρθρου 58 παρ. 2) και επιπλέον υπολογίζεται πρόστιμο μη καταβολής $1000 * 100\% = 1000$ ευρώ (προϊσχύσασες διατάξεις του άρθρου 59), ήτοι:

Προϊσχύσασες διατάξεις του άρθρου 58 παρ. 2	1.000 ευρώ
Προϊσχύσασες διατάξεις του άρθρου 59	1.000 ευρώ

ΣΥΝΟΛΟ	2.000 ευρώ
--------	------------

Αν η υπόθεση είναι εκκρεμής, ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να υπαχθεί στις ευνοϊκότερες διατάξεις (άρθρο 3 παρ. 9 και άρθρο 7 παρ. 2 ν. 4337/2015) και το πρόστιμο που τελικά θα επιβληθεί να ανέρχεται σε $1000 \cdot 50\% = 500$ ευρώ, κατ' εφαρμογή της ισχύουσας διάταξης του άρθρου 59 παρ. 1, σε συνδυασμό με το άρθρο 62 παρ. 7.

β. αν η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εκδοθεί στις 20.10.2015 θα επιβληθεί από τον έλεγχο απευθείας το ευνοϊκότερο πρόστιμο $1000 \cdot 50\% = 500$ ευρώ.

Είναι αυτονόητο ότι στην παραπάνω περίπτωση εκτός από το προαναφερθέν πρόστιμο θα υπολογισθεί και ο τόκος του άρθρου 53.

3. Στο πλαίσιο ελέγχου διαπιστώνεται μη υποβολή δήλωσης παρακρατούμενου φόρου περιόδου Νοεμβρίου 2015, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού και προσδιορίζεται φόρος 1.000 ευρώ.

Θα επιβληθεί πρόστιμο μη υποβολής $1.000 \cdot 50\% = 500$ ευρώ (με τις νέες διατάξεις του άρθρου 59 παρ. 1, όπως τροποποιήθηκαν με το άρθρο 3 παρ. 9 του ν. 4337/2015).

Είναι αυτονόητο ότι στην παραπάνω περίπτωση εκτός από το προαναφερθέν πρόστιμο θα υπολογισθεί και ο τόκος του άρθρου 53.

ΙΩΑΝΝΗΣ ΜΠΑΚΑΣ

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Σύγκριση παλαιών και νέων προστίμων ΚΦΔ

Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης (άρθρο 58)

	Πρόστιμο στη διαφορά	
Ανακριβής υποβολή	Παλαιό 58	Νέο 58
Διαφορά φόρου μικρότερη του 5%	0%	0%
Διαφορά φόρου από 5% έως 20%	10%	10%

Διαφορά φόρου μεγαλύτερη από 20%	30%	25%
Διαφορά φόρου μεγαλύτερη από 50% χωρίς πρόθεση	30%	50%
Διαφορά φόρου μεγαλύτερη από 50% με πρόθεση	100%	50%
Μη υποβολή	100%	50%

Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη δήλωσης Φ.Π.Α. (άρθρο 58Α)

Ανακριβής υποβολή	Παλαιό 58	Νέο 58Α
Διαφορά φόρου μικρότερη του 5%	0%	50%
Διαφορά φόρου από 5% έως 20%	10%	50%
Διαφορά φόρου μεγαλύτερη από 20%	30%	50%
Διαφορά φόρου μεγαλύτερη από 50% χωρίς πρόθεση	30%	50%
Διαφορά φόρου μεγαλύτερη από 50% με πρόθεση	100%	50%
Μη υποβολή	100%	50%

Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με παρακρατούμενους φόρους (άρθρο 59)				
Ανακριβής υποβολή	Παλαιός 58	Παλαιό 59	Αθροιστικά	Νέο 59
Διαφορά φόρου μικρότερη του 5%	0%	100%	100%	50%
Διαφορά φόρου από 5% έως 20%	10%	100%	110%	50%
Διαφορά φόρου μεγαλύτερη από 20%	30%	100%	130%	50%
Διαφορά φόρου μεγαλύτερη από 50% χωρίς πρόθεση	30%	100%	130%	50%
Διαφορά φόρου μεγαλύτερη από 50% με πρόθεση	100%	100%	200%	50%

Μη υποβολή	100%	100%	200%	50%
-------------------	------	------	------	-----

Αμετάβλητο

Ευνοϊκότερο

Δυσμενέστερο

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

Όλες οι Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες (ΔΟΥ)

2. Ελεγκτικά Κέντρα

3. Υπουργείο Δικαιοσύνης Λεωφ. Μεσογείων 96 Τ.Κ 115 27 ΑΘΗΝΑ (με την παράκληση να διαβιβαστεί προς Συμβούλιο Επικρατείας, Γενικό Επίτροπο Επικρατείας επί των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων, Εφετεία και πρωτοδικεία του Κράτους, Διοικητικά Εφετεία και Πρωτοδικεία του Κράτους, Πταισματοδικεία και Ειρηνοδικεία του Κράτους)

4. Δικηγορικούς Συλλόγους της Χώρας

5. Συμβολαιογραφικούς Συλλόγους της Χώρας

6. Δ/ση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών (με την παράκληση να αναρτηθεί στο διαδικτυακό τόπο της Γ.Γ.Δ.Ε.).

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Όλες οι Φορολογικές Περιφέρειες

2. Υπηρεσία Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.)

3. Περιφερειακές Δ/νσεις Σ.Δ.Ο.Ε.

4. Αποδέκτες Πίνακα Η' (εκτός των αριθ. 4, 10 και 11)

5. Όλες οι Τράπεζες

6. Όλα τα Επιμελητήρια της Χώρας

7. Όλους τους Εμπορικούς και Επαγγελματικούς Συλλόγους της Χώρας

8. Σύνδεσμο Α.Ε. και Ε.Π.Ε. - Πανεπιστημίου 16 Τ.Κ. 106 72 Αθήνα
9. Σύνδεσμο Ελληνικών Βιομηχανιών - Ξενοφώντος 5, Τ.Κ. 105 57 Αθήνα
10. Ένωση Βιομηχάνων Βορείου Ελλάδας - Μοριχόβου 1, Τ.Κ. 546 25 Θεσ/νίκη
11. Γενική Συνομοσπονδία Επαγγελματιών Βιοτεχνών Ελλάδας - Αριστοτέλους 46, Τ.Κ: 10433
12. Ομοσπονδίες Επαγγελματιών και Βιοτεχνών
13. Ελληνική Ένωση Τραπεζών - Αμερικής 21Α, Τ.Κ. 106 72 Αθήνα
14. Ένωση Ασφαλιστικών Εταιριών - Ξενοφώντος 10, Τ.Κ. 105 57 Αθήνα
15. Σώμα Ορκωτών Λογιστών
16. ΠΟΕ-ΔΟΥ, Ομήρου 18, Τ.Κ. 106 72 Αθήνα
17. Περιοδικό «Φορολογική Επιθεώρηση»
18. Εισαγγελέας Αρείου Πάγου, Λ. Αλεξάνδρας 121 - Τ.Κ. 115 22 Αθήνα
19. Οικονομικός Εισαγγελέας, Πειραιώς & Αλκίφρονος 92, Τ.Κ. 118 53 Αθήνα

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

Γραφείο Υπουργού

Γραφείο Υφυπουργού

Γραφείο Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων

Γραφείο Ειδικού Γραμματέα ΣΔΟΕ

5. Γενικός Δ/ντής Φορολογικής Διοίκησης

6. Γενικός Δ/ντής Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης και Ανθρώπινου Δυναμικού

- 7. Δ/υση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης Γ.Γ.Δ.Ε.**
- 8. Δ/υση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας - Τμήματα Α,Β**
- 9. Δ/υση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας - Τμήματα Α,Β**
- 10. Δ/υσης Εφαρμογής Φορολογίας Κεφαλαίου - Τμήματα Α,Β**
- 11. Δ/υση Εισπράξεων - Τμήματα Α,Β**
- 12. Δ/υση Ελέγχων - Τμήματα Β (3),Δ,Ζ,Η**