

Φορολογικοί έλεγχοι στην επιχείρηση και δικαιώματα ελεγκτών - φορολογουμένων

Το εγχειρίδιο για φορολογουμένους και εφοριακούς

ΥΦΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΑΝΤΩΝΙΟΣ ΜΠΕΖΑΣ

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

A. ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΩΝ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΚΑΤΑ ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ

1. ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΩΝ
2. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΩΝ
3. ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΕΛΕΓΚΤΩΝ
4. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΚΤΩΝ

B. ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΠΟΥ ΕΠΕΤΑΙ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

1. ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ ΚΑΙ ΔΥΝΑΤΟΤΗΤΕΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ

2. ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΕΠΙΛΥΣΗ ΤΗΣ ΔΙΑΦΟΡΑΣ (ΣΥΜΒΙΒΑΣΜΟΣ)

- 2.1. ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ
- 2.2. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ
- 2.3. ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ

3. ΠΡΟΣΦΥΓΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ ΣΤΑ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΑ-ΔΙΚΑΣΤΙΚΗ ΠΡΟΣΤΑΣΙΑ

- 3.1. ΠΡΟΣΦΥΓΗ
- 3.2. ΕΦΕΣΗ -ΑΝΑΙΡΕΣΗ- ΛΟΙΠΕΣ ΔΥΝΑΤΟΤΗΤΕΣ ΔΙΚΑΣΤΙΚΗΣ ΠΡΟΣΤΑΣΙΑΣ
4. ΛΟΙΠΕΣ ΔΥΝΑΤΟΤΗΤΕΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ
- 4.1. ΔΙΚΑΣΤΙΚΟΣ ΣΥΜΒΙΒΑΣΜΟΣ
- 4.2. ΑΚΥΡΩΣΗ Ή ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΗ ΟΡΙΣΤΙΚΟΠΟΙΗΘΕΙΣΑΣ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ

Γ. ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ

1. ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ

- 1.1. ΠΡΟΣΘΕΤΟΙ ΦΟΡΟΙ
- 1.2. ΠΡΟΣΤΙΜΑ
- 1.3. ΑΛΛΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ

2. ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ

A. ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΩΝ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΚΑΤΑ ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ

1. ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΩΝ

Ο φορολογούμενος στο πλαίσιο του ελέγχου δικαιούται:

- Να λαμβάνει γνώση της εντολής ελέγχου, αντίγραφο της οποίας επιδίδεται σ' αυτόν από τον ελεγκτή κατά την πρώτη ημέρα επίσκεψής του στην επιχείρηση.
- Να υποβάλει, πριν την έναρξη του ελέγχου (προσωρινού ή τακτικού), αρχικές ή συμπληρωματικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών, τελών και εισφορών, μέσα σε προθεσμία δέκα (10) ημερών από την επίδοση σε αυτόν επί αποδείξει σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής, προκειμένου να τύχει της προβλεπόμενης μείωσης στο 1/2 των πρόσθετων φόρων λόγω εκπροθέσμου των παραπάνω δηλώσεων. Επίσης, δικαιούται να υποβάλει ειδική δήλωση-αναφορά για τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. και λοιπές συγκεκριμένες παραβάσεις που σχετίζονται με τις κατά τα ανωτέρω υποβαλλόμενες δηλώσεις, προκειμένου τα οικεία πρόστιμα να μειωθούν στο 1/5.
- Να λαμβάνει με δαπάνες του αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων βιβλίων, στοιχείων και λοιπών εγγράφων.
- Να παράσχει, πριν την έκδοση σε βάρος του απόφασης επιβολής προστίμου για παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και του ν. [1809/1988](#) περί Φορολογικών Μηχανισμών, τις απόψεις του για τις διαπιστωθείσες παραλείψεις ή παρατυπίες μετά από την επίδοση σε αυτόν επί αποδείξει σχετικής κλήσης προς ακρόαση και μέσα στην οριζόμενη από την κλήση αυτή προθεσμία, η οποία δεν μπορεί να είναι κατώτερη των πέντε (5) ημερών.
- Να ζητήσει με αίτησή του εντός είκοσι (20) ημερών από της επίδοσης σ' αυτόν σχετικού σημειώματος, την κρίση επί του κύρους των βιβλίων και στοιχείων του από ειδική προς τούτο επιτροπή (μόνο για φορολογούμενους που ελέγχονται με τακτικό φορολογικό έλεγχο από το Δ.Ε.Κ. Αθηνών ή Θεσσαλονίκης και εφόσον διαπιστώνονται παραβάσεις που επηρεάζουν το κύρος και την αποδεικτική δύναμη των βιβλίων και στοιχείων τους).
- Να λαμβάνει γνώση των αποτελεσμάτων του ελέγχου με την κοινοποίηση σ' αυτόν των οικείων καταλογιστικών πράξεων και εκθέσεων ελέγχου.

2. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΩΝ

Ο φορολογούμενος στο πλαίσιο του ελέγχου υποχρεούται:

- Να επιδεικνύει τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία.
- Να παραδίδει σε εύλογο χρόνο κάθε στοιχείο και να παρέχει κάθε ζητούμενη πληροφορία στον έλεγχο.
- Να διευκολύνει τον έλεγχο και να μην προβάλλει προσκόμματα.

3. ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΕΛΕΓΚΤΩΝ

Ο ελεγκτής στο πλαίσιο του ελέγχου δικαιούται:

- Να ενεργεί έλεγχο οποιαδήποτε εργάσιμη ώρα για την επιχείρηση.
- Να ενεργεί οποιαδήποτε επιτόπια εξέταση κρίνεται αναγκαία και να

λαμβάνει γνώση, να ελέγχει και να θεωρεί όλα τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ. ή από άλλους νόμους, καθώς και αυτά που τηρούνται προαιρετικά από το φορολογούμενο.

- Να λαμβάνει γνώση οποιουδήποτε άλλου βιβλίου, στοιχείου ή εγγράφου και κάθε περιουσιακού στοιχείου που βρίσκεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα κάθε άλλου υπόχρεου.
- Να κατάσχει ανεπίσημα βιβλία, στοιχεία και λοιπά έγγραφα ή να παραλαμβάνει επίσημα βιβλία και στοιχεία. Στις περιπτώσεις που κατάσχονται ανεπίσημα βιβλία, στοιχεία και λοιπά έγγραφα, επιτρέπεται η κατάσχεση και των επίσημων βιβλίων και στοιχείων.
- Να ζητά από τον ελεγχόμενο φορολογούμενο να δίδει κάθε αναγκαία διευκρίνιση και κάθε χρήσιμο στοιχείο για τη διεξαγωγή του ελέγχου.
- Να ζητά από τις δημόσιες ή δημοτικές και κοινοτικές αρχές, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τις τράπεζες, τις ιδιωτικές επιχειρήσεις και γενικά από κάθε οργάνωση επαγγελματική, εμπορική, βιομηχανική, γεωργική κλπ. οποιοσδήποτε πληροφορίες θεωρεί αναγκαίες για τη διευκόλυνση του έργου του.
- Να λαμβάνει γνώση στοιχείων που καλύπτονται από το τραπεζικό απόρρητο, με άρση αυτού για τη διευκόλυνση του ελέγχου, σύμφωνα με όσα ειδικότερα ορίζονται στο νόμο.
- Να καλεί οποιοδήποτε πρόσωπο και να ζητά από αυτό να παράσχει εγγράφως πληροφορίες που είναι αναγκαίες για τη διευκόλυνση του έργου του.
- Να ενεργεί διασταυρωτικές ελεγκτικές επαληθεύσεις στα βιβλία και στοιχεία επιτηδευματιών αρμοδιότητας άλλης ελεγκτικής αρχής που έχουν την έδρα τους στην ίδια πόλη ή στον ίδιο νομό, για να διαπιστώνει την ακρίβεια των δεδομένων των βιβλίων και στοιχείων του επιτηδευματία που ελέγχει.

4. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΚΤΩΝ

Ο ελεγκτής στο πλαίσιο του ελέγχου υποχρεούται:

- Να δείχνει στο φορολογούμενο κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου και πριν την έναρξη αυτού, την υπηρεσιακή ή αστυνομική του ταυτότητα και να του επιδίδει αντίγραφο της εντολής ελέγχου.
- Να είναι ευγενής απέναντι στο φορολογούμενο και αντικειμενικός στην κρίση του.
- Να συντάσσει και να επιδίδει έκθεση κατάσχεσης σε περίπτωση κατάσχεσης ανεπίσημων βιβλίων, στοιχείων και λοιπών εγγράφων ή ταυτόχρονης κατάσχεσης ανεπίσημων βιβλίων, στοιχείων και λοιπών εγγράφων και επίσημων βιβλίων και στοιχείων. Επίσης, να συντάσσει και να παραδίδει απόδειξη παραλαβής στις περιπτώσεις παραλαβής μόνο επίσημων βιβλίων και στοιχείων.
- Να παραδίδει τα κατασχεθέντα ανεπίσημα βιβλία, στοιχεία και λοιπά έγγραφα στον αρμόδιο Προϊστάμενο, ο οποίος, εφόσον με αυτά ενεργεί φορολογική εγγραφή, τα διαφυλάσσει μέχρι την τελεσιδικία αυτής.
- Να επιδίδει σημείωμα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου επί απόρριψης των βιβλίων και στοιχείων επιτηδευματιών αρμοδιότητας του Δ.Ε.Κ. Αθηνών ή Θεσσαλονίκης, προκειμένου ο ελεγχόμενος να μπορεί να απευθυνθεί σε ειδική προς τούτο επιτροπή, εφόσον το επιθυμεί.
- Να συντάσσει μετά το πέρας του ελέγχου σχετική έκθεση ελέγχου με τις

τυχόν διαπιστωθείσες παραλείψεις, η οποία αφού θεωρηθεί από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής ή άλλο αρμόδιο προς τούτο όργανο, κοινοποιείται μαζί με τις οικείες καταλογιστικές πράξεις στο φορολογούμενο κατά τις ισχύουσες διατάξεις.

- Να διαφυλάσσει το φορολογικό απόρρητο.

B. ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΠΟΥ ΕΠΕΤΑΙ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

1. ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ ΚΑΙ ΔΥΝΑΤΟΤΗΤΕΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ

Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου και την κοινοποίηση στο φορολογούμενο των οικείων καταλογιστικών πράξεων (φύλλα ελέγχου, αποφάσεις επιβολής προστίμου κλπ.) μαζί με τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις περί επιδόσεων, ο φορολογούμενος για κάθε μία από τις κοινοποιηθείσες πράξεις, μπορεί:

- να υποβάλει στον προϊστάμενο της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής που την εξέδωσε, εφόσον αμφισβητεί την ορθότητά της, μέσα σε προθεσμία εξήντα (60) ημερών από την κοινοποίησή της (ή ενενήντα (90) ημερών αν πρόκειται για κάτοικο εξωτερικού), μη συμπεριλαμβανομένου του μηνός Αυγούστου εφόσον συντρέχει περίπτωση, πρόταση για διοικητική επίλυση της διαφοράς (συμβιβασμό):

- α. με ιδιαίτερη αίτηση ή
- β. με το δικόγραφο της τυχόν προσφυγής.

- να καταθέσει, στην ελεγκτική αρχή που εξέδωσε την πράξη, προσφυγή μέσα στις ίδιες ως άνω προθεσμίες.
Ειδικά στην περίπτωση που η πρόταση για διοικητική επίλυση της διαφοράς υποβάλλεται με ιδιαίτερη αίτηση (περίπτ. α'), η προθεσμία για την άσκηση της προσφυγής αναστέλλεται με την υποβολή της αίτησης, μη υπολογιζόμενης της ημέρας υποβολής αυτής, και συνεχίζει από την επόμενη εργάσιμη για τις Δ.Ο.Υ. ημέρα της ημέρας υπογραφής της πράξης ματαίωσης ή μερικής επίλυσης της διαφοράς.

Αν ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει, για οποιοδήποτε λόγο, αίτηση διοικητικής επίλυσης ούτε καταθέσει προσφυγή ή αν προβεί σε κάποια από τις παραπάνω ενέργειες αλλά εκπρόθεσμα, η οικεία καταλογιστική πράξη οριστικοποιείται, με τις ανάλογες κατά περίπτωση συνέπειες (βεβαίωση ολόκληρου του σχετικού ποσού κλπ.).

Η προσφυγή μπορεί να κατατίθεται και στη γραμματεία του δικαστηρίου στο οποίο απευθύνεται.

2. ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΕΠΙΛΥΣΗ ΤΗΣ ΔΙΑΦΟΡΑΣ (ΣΥΜΒΙΒΑΣΜΟΣ)

2.1. ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ

- Υποβολή της αίτησης διοικητικής επίλυσης με τα σχετικά αποδεικτικά

στοιχεία για την υποστήριξή της και ορισμός σχετικής συζήτησης.

- Εξέταση της αίτησης κατά την ορισθείσα ημερομηνία από τον προϊστάμενο της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής.

Ειδικά όταν πρόκειται για φύλλα ελέγχου (ή πράξεις προσδιορισμού αποτελεσμάτων) φορολογίας εισοδήματος στα οποία περιλαμβάνονται και εισοδήματα από γεωργική ή εμπορική επιχείρηση ή από την

7

άσκηση ελευθέριου επαγγέλματος ή μόνο τέτοια εισοδήματα και εφόσον τηρήθηκαν βιβλία και στοιχεία Γ' κατηγορίας Κ.Β.Σ.:

- α) υποχρεωτικά λόγω ύψους ακαθάριστων εσόδων ή
- β) υποχρεωτικά λόγω νομικής μορφής ή προαιρετικά, εφόσον στις περιπτώσεις αυτές το ύψος των ακαθάριστων εσόδων υπερβαίνει το 50% των ακαθάριστων εσόδων που απαιτούνται για την υποχρεωτική τήρηση βιβλίων και στοιχείων Γ' κατηγορίας Κ.Β.Σ., τότε η διοικητική επίλυση της διαφοράς γίνεται από σχετική τριμελή Επιτροπή.

Σε περίπτωση απουσίας του φορολογούμενου ή του εξουσιοδοτημένου εκπροσώπου του κατά τη σχετική συνεδρίαση, η διοικητική επίλυση της διαφοράς ματαιώνεται.

- Σύνταξη και υπογραφή σχετικής πράξης ή πρακτικού επίλυσης της διαφοράς σε περίπτωση σύμπτωσης, ολικά ή μερικά, των απόψεων και από τα δύο μέρη.
- Παράδοση αντιγράφου της παραπάνω πράξης ή πρακτικού στο φορολογούμενο.

Σημείωση: Η συζήτηση της αίτησης διοικητικής επίλυσης και η υπογραφή κατά τα ανωτέρω της σχετικής πράξης ή του πρακτικού επίλυσης της διαφοράς μπορεί να γίνει και από ειδικό πληρεξούσιο του φορολογούμενου, εφόσον κατατεθεί πληρεξούσιο έγγραφο, δημόσιο ή ιδιωτικό με βεβαίωση του γνήσιου της υπογραφής του εντολέα κατά τις σχετικές διατάξεις.

2.2. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

- Αμετάκλητο της πράξης ή του πρακτικού επίλυσης της διαφοράς.
- Μείωση στο 1/2 του προβλεπόμενου σε ορισμένες περιπτώσεις ποσοστού προσαύξησης του συντελεστή καθαρού κέρδους (π.χ. επί απόρριψης βιβλίων και στοιχείων κλπ.), υπό προϋποθέσεις.
- Μείωση των καταλογισθέντων ποσών πρόσθετων φόρων ή προστίμων, σε ποσοστό που καθορίζεται από τις οικείες διατάξεις. Συγκεκριμένα προβλέπεται:

-Μείωση του πρόσθετου φόρου (προσαύξησης) στα τρία πέμπτα (3/5) αυτού.

-Μείωση των προστίμων στο ένα τρίτο (1/3) αυτών.

Σε περίπτωση αποδεδειγμένης ολικής ή μερικής ανυπαρξίας της παράβασης, τα πρόστιμα διαγράφονται ολικά ή μερικά.

Σημείωση: οι παραπάνω μειώσεις αποτελούν τον κανόνα που εν γένει εφαρμόζεται. Σε ορισμένες ειδικές περιπτώσεις προβλέπεται από τις ισχύουσες διατάξεις διαφορετικό καθεστώς.

- Μεγαλύτερος αριθμός δόσεων για την καταβολή των βάσει συμβιβασμού βεβαιούμενων ποσών από εκείνον που προβλέπεται για την καταβολή των οικείων ποσών βάσει δικαστικών αποφάσεων.
- Άρση του αξιοποίνου, εφόσον προβλέπεται ποινική δίωξη, στις περιπτώσεις του συνολικού για κάθε φορολογία συμβιβασμού (βλ. κατωτέρω κεφ. Γ2 «ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ»).

2.3. ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ

- Εμπρόθεσμη υποβολή της σχετικής αίτησης.
 - Καταβολή ποσού ίσου με το ένα πέμπτο (1/5) του βάσει συμβιβασμού οφειλόμενου κύριου και πρόσθετου φόρου ή προστίμου κατά την υπογραφή της πράξης ή του πρακτικού συμβιβασμού ή το αργότερο μέσα στις δύο επόμενες εργάσιμες για τις Δ.Ο.Υ. ημέρες, με εξαίρεση τις υπό εκκαθάριση επιχειρήσεις.
- Σε περίπτωση μη εμπρόθεσμης καταβολής από το φορολογούμενο του παραπάνω ποσοστού φόρου ή προστίμου, ο συμβιβασμός θεωρείται ως μη γενόμενος.

3. ΠΡΟΣΦΥΓΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ ΣΤΑ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΑ-ΔΙΚΑΣΤΙΚΗ ΠΡΟΣΤΑΣΙΑ

3.1. ΠΡΟΣΦΥΓΗ

- Πρόκειται για ένδικο βοήθημα που ασκείται με την κατάθεση του σχετικού δικογράφου στην ελεγκτική αρχή που εξέδωσε την οικεία καταλογιστική πράξη ή στη γραμματεία του οικείου δικαστηρίου.
- Σε περίπτωση διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, ολικά ή μερικά, η προσφυγή που τυχόν ασκήθηκε δεν παράγει κανένα αποτέλεσμα ή ισχύει μόνο για το μέρος που δεν επιλύθηκε η διαφορά.
- Σε περίπτωση μη επίτευξης διοικητικής επίλυσης της διαφοράς και άσκησης εμπρόθεσμης προσφυγής, βεβαιώνεται αμέσως από τον αρμόδιο Προϊστάμενο ποσοστό 10% του αμφισβητούμενου κύριου και πρόσθετου φόρου, τέλους ή εισφοράς, καθώς και των λοιπών τυχόν συμβεβαιούμενων ποσών.

Ειδικά σε ορισμένες περιπτώσεις, όπως σε περίπτωση προσωρινού ελέγχου Φ.Π.Α. και παρακρατούμενων φόρων κλπ., βεβαιώνεται το 100% της διαφοράς ανεξαρτήτως της άσκησης προσφυγής. Τα παραπάνω κατά περίπτωση ποσά καταβάλλονται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του επόμενου από τη βεβαίωση μήνα.

- Η προσφυγή καθώς και η έκθεση με τις απόψεις της υπηρεσίας επί της διαφοράς και τα λοιπά στοιχεία του διοικητικού φακέλου, διαβιβάζονται κατά τις οικείες διατάξεις στο αρμόδιο δικαστήριο από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής. Αν η προσφυγή κατατεθεί στη

9

γραμματεία του οικείου δικαστηρίου, αυτή διαβιβάζεται στην αρμόδια ελεγκτική αρχή για τις περαιτέρω ως άνω σχετικές ενέργειές της.

3.2. ΕΦΕΣΗ-ΑΝΑΙΡΕΣΗ-ΛΟΙΠΕΣ ΔΥΝΑΤΟΤΗΤΕΣ ΔΙΚΑΣΤΙΚΗΣ ΠΡΟΣΤΑΣΙΑΣ

- Έφεση

Σε έφεση υπόκεινται οι αποφάσεις που εκδίδονται σε πρώτο βαθμό και υπό τις προϋποθέσεις του νόμου.

Η προθεσμία για την άσκηση έφεσης είναι εξήντα (60) ημέρες και αρχίζει από την κοινοποίηση της προσβαλλόμενης απόφασης, σε καμιά δε περίπτωση δεν ασκείται έφεση αν έχουν περάσει τρία χρόνια από τη δημοσίευση της απόφασης.

- Αναίρεση

Η αίτηση αναίρεσης ασκείται ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας (Σ.τ.Ε.) κατά αποφάσεων που εκδίδονται είτε σε πρώτο και τελευταίο βαθμό, είτε τελεσιδίκως κατ' έφεση κλπ.

Η προθεσμία για την άσκηση αναίρεσης από το φορολογούμενο είναι εξήντα (60) ημέρες από την κοινοποίηση της απόφασης σε αυτόν, σε καμιά δε περίπτωση δεν μπορεί να ασκηθεί αναίρεση αν έχουν περάσει τρία χρόνια από τη δημοσίευση της απόφασης.

- Λοιπές δυνατότητες δικαστικής προστασίας

Πέραν των παραπάνω, ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να ασκήσει και όλα τα λοιπά προβλεπόμενα ένδικα βοηθήματα και μέσα και γενικά να ζητήσει κάθε είδους προβλεπόμενη από τις ισχύουσες διατάξεις δικαστική προστασία (π.χ. άσκηση ανακοπής, αίτηση αναστολής εκτέλεσης διοικητικών πράξεων, αίτηση αναστολής εκτέλεσης δικαστικών αποφάσεων κλπ.).

4. ΛΟΙΠΕΣ ΔΥΝΑΤΟΤΗΤΕΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ

4.1. ΔΙΚΑΣΤΙΚΟΣ ΣΥΜΒΙΒΑΣΜΟΣ

Πριν την εκδίκαση της υπόθεσης και σε κάθε στάση της δίκης (προσφυγή, έφεση, αναίρεση) μπορεί να γίνει, με αποδοχή και από τα δύο μέρη, δικαστικός συμβιβασμός και κατάργηση της εκκρεμούς δίκης. Ο δικαστικός συμβιβασμός είναι δυνατός σε όσες περιπτώσεις επιτρέπεται και όπως προβλέπεται διοικητική επίλυση της διαφοράς. Για το σκοπό αυτό θα πρέπει πέντε (5) τουλάχιστον ημέρες πριν τη δικάσιμο να αποσταλεί-κατατεθεί στο γραμματέα του αρμόδιου δικαστηρίου η οικεία πράξη ή το πρακτικό του επιτευχθέντος συμβιβασμού.

4.2. ΑΚΥΡΩΣΗ Ή ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΗ ΟΡΙΣΤΙΚΟΠΟΙΗΘΕΙΣΑΣ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ

Καταλογιστικές πράξεις που οριστικοποιήθηκαν επειδή ο φορολογούμενος δεν προσέφυγε στα δικαστήρια σύμφωνα με τα πιο πάνω αναφερόμενα, μπορεί να ακυρωθούν ή να τροποποιηθούν κατά περίπτωση, εφόσον συντρέχουν συγκεκριμένοι και ειδικοί περιοριστικά αναφερόμενοι στις οικείες διατάξεις λόγοι και προϋποθέσεις.

Γ. ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ 1. ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ

1.1. ΠΡΟΣΘΕΤΟΙ ΦΟΡΟΙ

Επί της τυχόν διαφοράς κύριου φόρου που προκύπτει από τον διενεργηθέντα έλεγχο επιβάλλεται πρόσθετος φόρος (προσαύξηση), το ύψος του οποίου υπολογίζεται ως ποσοστό επ' αυτής και εξαρτάται από :

- Το είδος της διαπιστωθείσας παράλειψης σε σχέση με την οικεία δήλωση (ανακριβής δήλωση, μη υποβολή δήλωσης).
- Το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί κατ' αρχήν ανάμεσα στις ημερομηνίες λήξης της προθεσμίας υποβολής της οικείας δήλωσης και έκδοσης της αντίστοιχης πράξης με την οποία καταλογίζεται η οφειλόμενη διαφορά κύριου φόρου. Περαιτέρω, ανάλογα με την εξέλιξη επί της εκδοθείσας πράξης (συμβιβασμός, έκδοση σχετικής δικαστικής απόφασης, οριστικοποίηση), λαμβάνεται υπόψη και το εκάστοτε επιπλέον ανάλογα με την περίπτωση χρονικό διάστημα, σύμφωνα με τα ειδικότερον οριζόμενα στο νόμο.
- Το είδος της φορολογίας (εισόδημα, Φ.Π.Α. κλπ.).

Το ως άνω επιβαλλόμενο ποσοστό προσαύξησης (επί υποβολής ανακριβούς δήλωσης ή επί μη υποβολής δήλωσης) σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να υπερβεί το 200% της διαφοράς του κύριου φόρου. (Το ποσοστό αυτό ισχύει για εισοδήματα κλπ. από 1/1/2004 και μετά. Για τα προηγούμενα χρόνια το ποσοστό αυτό ανερχόταν σε 300%).

1.2. ΠΡΟΣΤΙΜΑ

Άλλη βασική κατηγορία διοικητικών κυρώσεων αποτελούν τα πρόστιμα. Κυριότερες περιπτώσεις προστίμου είναι οι ακόλουθες:

- Πρόστιμο που επιβάλλεται επί μη τήρησης υποχρεώσεων γενικά που απορρέουν από την κείμενη φορολογική νομοθεσία, εφόσον δεν προβλέπεται η επιβολή πρόσθετου φόρου ή δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή. Το πρόστιμο αυτό κυμαίνεται από εκατόν δέκα επτά (117) ευρώ μέχρι χίλια εκατόν εβδομήντα (1170) ευρώ.
- Πρόστιμο που επιβάλλεται επί μη ορθής εφαρμογής των διατάξεων γενικά του Κ.Β.Σ.
Το πρόστιμο αυτό προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο, με βάση συγκεκριμένες παραμέτρους που ορίζει ρητά ο νόμος (κατηγορία βιβλίων, είδος και σοβαρότητα παράβασης κλπ.).
- Πρόστιμο που επιβάλλεται επί μη ορθής εφαρμογής των διατάξεων περί Φορολογικών Μηχανισμών καθώς και αυτών που αναφέρονται στις τεχνικές προδιαγραφές των φορολογικών ταμειακών μηχανών και συστημάτων.
Το πρόστιμο αυτό προσδιορίζεται επίσης κατ' αντικειμενικό τρόπο.
- Πρόστιμο που αφορά το Φ.Π.Α. και επιβάλλεται σε περιπτώσεις έκπτωσης φόρου εισροών από λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου που νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του ή επιστροφής Φ.Π.Α. σε αυτόν καθώς και σε περιπτώσεις μη απόδοσης φόρου βάσει πλαστών, εικονικών ή

νοθευμένων φορολογικών στοιχείων από τον εκδότη αυτών. Το επιβαλλόμενο ειδικό πρόστιμο αυτών των περιπτώσεων είναι ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εκπέσθηκε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Το ανωτέρω πρόστιμο επιβάλλεται και στους αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.

1.3. ΑΛΛΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ

Σε περιπτώσεις ιδιαίτερα σοβαρών φορολογικών παραβάσεων, εκτός από τους πρόσθετους φόρους και τα πρόστιμα που αναφέρθηκαν προηγουμένως, προβλέπονται ειδικές διοικητικές κυρώσεις που έχουν σαν στόχο, πέραν της διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, τον παραδειγματισμό και τη συμμόρφωση του φορολογούμενου. Κυριότερες από αυτές, που επιβάλλονται στο πλαίσιο προσωρινών ή τακτικών ελέγχων, είναι οι ακόλουθες :

- Αναστολή λειτουργίας επαγγελματικών εγκαταστάσεων επιτηδευματιών μέχρι ένα (1) μήνα, σε περιπτώσεις παρεμπόδισης της διενέργειας φορολογικού ελέγχου με χρησιμοποίηση βίας ή απειλών κατά των ελεγκτικών οργάνων, καθώς και κάθε φορά που διαπιστώνεται η επανάληψη μέσα στην ίδια ή την επόμενη ή τη μεθεπόμενη χρήση, της μη έκδοσης του προβλεπόμενου από τον Κ.Β.Σ. στοιχείου κατά την πώληση ή διακίνηση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών.
- Αναστολή έναντι του Δημοσίου του απορρήτου των καταθέσεων, των λογαριασμών, των κοινών λογαριασμών, των πάσης φύσεως επενδυτικών λογαριασμών κλπ. του φορολογούμενου σε τράπεζες ή άλλα πιστωτικά ιδρύματα και δέσμευση του 50% αυτών, καθώς και μη χορήγηση βεβαιώσεων ή πιστοποιητικών που απαιτούνται για την κατάρτιση συμβολαιογραφικών πράξεων μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων του παραβάτη.
- Απώλεια του δικαιώματος
 - συμμετοχής σε δημοπρασίες του Δημοσίου, των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, των κοινωφελών ιδρυμάτων και οργανισμών κοινής ωφέλειας,
 - λήψης πιστοποιητικού φορολογικής ενημερότητας και
 - λήψης δανείων με την εγγύηση του Δημοσίου ή δημόσιων επιχορηγήσεων ή κρατικών πιστώσεων, καθώς και απαγόρευση σύναψης σύμβασης με το Δημόσιο ή άλλους δημόσιους οργανισμούς ή φορείς.

Μία τουλάχιστον από τις παραπάνω κυρώσεις απαγγέλλεται από το αρμόδιο διοικητικό εφετείο για όσο χρονικό διάστημα κατά περίπτωση ορίζουν οι οικείες διατάξεις, στις περιπτώσεις μη υποβολής ή υποβολής ανακριβών δηλώσεων, εφόσον οι τελεσίδικες ή οριστικές κατά περίπτωση διαφορές φόρων, τελών ή εισφορών υπερβαίνουν συγκεκριμένα όρια.

2. ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ

Όταν από τον έλεγχο διαπιστώνεται διάπραξη συγκεκριμένων φορολογικών παραβάσεων που συνιστούν συγχρόνως και αδικήματα φοροδιαφυγής, προβλέπεται η επιβολή ποινικών κυρώσεων κατά των δραστών και των κατά περίπτωση αυτουργών και συνεργών από τα αρμόδια ποινικά δικαστήρια,

ύστερα από μηνυτήρια αναφορά των αρμόδιων ελεγκτικών αρχών ή κατόπιν αποστολής στον αρμόδιο εισαγγελέα των τελεσίδικων αποφάσεων των διοικητικών δικαστηρίων, κατά περίπτωση.

Φορολογικές παραβάσεις που συνιστούν αδικήματα φοροδιαφυγής είναι:

- -Η παράλειψη υποβολής ή η υποβολή ανακριβούς δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος, εφόσον ο φόρος που αναλογεί στα καθαρά εισοδήματα που απεκρύβησαν από οποιαδήποτε πηγή εισοδήματος, υπερβαίνει σε κάθε διαχειριστική περίοδο το ποσό των δεκαπέντε χιλιάδων (15.000) ευρώ.
- Η μη απόδοση στο Δημόσιο του φόρου πλοίων, εφόσον ο φόρος που δεν αποδόθηκε για κάθε διαχειριστική περίοδο υπερβαίνει το ποσό των δεκαπέντε χιλιάδων (15.000) ευρώ.
- Η μη απόδοση ή η ανακριβής απόδοση στο Δημόσιο του Φ.Π.Α., του φόρου κύκλου εργασιών και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, εφόσον το προς απόδοση ποσό του κατά περίπτωση κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς ή το ποσό του Φ.Π.Α. που συμψηφίστηκε ή επιστράφηκε ή δεν αποδόθηκε, υπερβαίνει σε ετήσια βάση το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ.

Για όλα τα παραπάνω αδικήματα φοροδιαφυγής προβλέπεται ποινή φυλάκισης τουλάχιστον ενός έτους έως κάθειρξη μέχρι δέκα ετών, ανάλογα με το ύψος των κατά περίπτωση ποσών.

- Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η αποδοχή εικονικών ή η νόθευση φορολογικών στοιχείων, ανεξάρτητα αν ο δράστης διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου.

Για το αδίκημα αυτό φοροδιαφυγής προβλέπεται ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών.

Ειδικά, η έκδοση ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής και εφόσον η συνολική αξία αυτών υπερβαίνει τα 3.000 ευρώ, τιμωρείται με μεγαλύτερη ποινή και συγκεκριμένα με φυλάκιση τουλάχιστον ενός έτους έως κάθειρξη μέχρι δέκα ετών.

Στις πιο πάνω περιπτώσεις, αν η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει τα 150.000 ευρώ, προβλέπονται επίσης ιδιαίτερες αυστηρότερες για το φορολογούμενο διαδικασίες ως προς το χρόνο υποβολής της μηνυτήριας αναφοράς στον αρμόδιο εισαγγελέα και εκδίκασης της υπόθεσης.

Όταν η συνολική αξία των πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων, για την πλαστότητα ή εικονικότητα των οποίων καταδικάζεται ο δράστης, υπερβαίνει το ποσό των 235.000 ευρώ, επιβάλλεται ως παρεπόμενη ποινή το κλείσιμο της επαγγελματικής εγκατάστασης αυτού μέχρι ένα μήνα.

- Η παραβίαση ή παραποίηση φορολογικών μηχανισμών και συστημάτων ή η επέμβαση κατά οποιοδήποτε τρόπο στη λειτουργία του μηχανισμού ή η διάθεση ή χρησιμοποίηση παραβιασμένου ή διαφοροποιημένου ή παραποιημένου τέτοιου μηχανισμού.

Για το αδίκημα αυτό προβλέπεται ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών με ανάλογη εφαρμογή των προβλεπόμενων για τη χρήση πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Σημειώσεις:

1. Η ποινική δίωξη ασκείται αυτεπάγγελα, δεν αρχίζει δε πριν από την τελεσιδικία της οικείας υπόθεσης στα διοικητικά δικαστήρια επί άσκησης προσφυγής ή την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής επί μη άσκησης εμπρόθεσμης προσφυγής, με εξαίρεση το αδίκημα των πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων φορολογικών στοιχείων, όπου η ποινική δίωξη ασκείται άμεσα κατά περίπτωση.
2. Σε όλες τις παραπάνω περιπτώσεις αδικημάτων φοροδιαφυγής, το αξιόποιο αίρεται εφόσον επέλθει συνολικός κατά περίπτωση συμβιβασμός ή κατ' άλλον τρόπο ολική διοικητική περαίωση της διαφοράς.