

Στις 17 Οκτωβρίου 2015 ψηφίστηκε στη Βουλή ο Νόμος 4337/2015 «**Μέτρα για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων**», ο οποίος περιέχει αρκετές αλλαγές ιδίως όσον αφορά στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ), κατ' εφαρμογή των προαπαιτούμενων μέτρων του τρίτου Μνημονίου, οι σημαντικότερες εκ των οποίων συνοψίζονται παρακάτω. Οι αλλαγές πάντως κινούνται σε μια γενικότερη κατεύθυνση μείωσης των διαφόρων προστίμων του ΚΦΔ.

A. Πρόστιμα για διαδικαστικές παραβάσεις

Διαδικαστικές παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων

- Η παράβαση της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης επαγγελματικών στοιχείων παύει να αποτελεί ξεχωριστή διαδικαστική παράβαση και πλέον υπάγεται στη γενικότερη παράβαση της μη τήρησης λογιστικών αρχείων.

Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του Νόμου, η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικού στοιχείου συνήθως συνεπάγεται και φοροδιαφυγή και έτσι μπορεί να καταλήξει σε ουσιαστική παράβαση για την οποία θα ισχύσουν τα πρόστιμα των ουσιαστικών και όχι διαδικαστικών παραβάσεων.

B. Πρόστιμα για ενδοομιλικές συναλλαγές

Πρόστιμα Ενδοομιλικών Συναλλαγών

- Εξορθολογίζονται (με περαιτέρω μείωσή τους) τα πρόστιμα εκπρόθεσμης υποβολής/μη υποβολής/υποβολής ανακριβούς ή ατελούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών («ΣΠΠ») καθώς και εκπρόθεσμης διάθεσης ή μη διάθεσης του Φακέλου Τεκμηρίωσης προκειμένου να υπολογίζονται με βάση το ύψος των ενδοομιλικών συναλλαγών και όχι με βάση τα ακαθάριστα έσοδα. Συγκεκριμένα:

Παραβάσεις Ενδοομιλικών Συναλλαγών	Πρόστιμα	Προϋποθέσεις επιβολής
• Εκπρόθεσμη υποβολή ΣΠΠ	1/1000 των συναλλαγών (όχι μικρότερο από 500€ και όχι μεγαλύτερο από 2.000€)	
• Εκπρόθεσμη υποβολή τροποποιητικού ΣΠΠ		Εφόσον η διαφορά επί των συναλλαγών που μεταβάλλονται ξεπερνά τις 200.000€
• Υποβολή ανακριβούς ΣΠΠ		Εφόσον η ανακρίβεια αφορά πάνω από το 10% των συναλλαγών
• Μη υποβολή ΣΠΠ	1/1000 των συναλλαγών (όχι μικρότερο από 2.500€ και όχι μεγαλύτερο από 10.000€)	
• Εκπρόθεσμη ή μη διάθεση Φακέλου Τεκμηρίωσης (επιβάλλεται μετά την παρέλευση της μηνιαίας προθεσμίας)	5.000€	Μεταξύ 31 ^η - 60 ^η ημέρας
	10.000€	Μεταξύ 61 ^η - 90 ^η ημέρας
	20.000€	Μετά την 90 ^η μέρα

Γ. Πρόστιμα για παραβάσεις που διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση

Πρόστιμα ανακριβούς/ μη υποβολής δήλωσης (εκτός παρακρατούμενων φόρων και ΦΠΑ)

Παραβάσεις που διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου	Πρόστιμα	Προϋποθέσεις επιβολής
Ανακριβής δήλωση	10% του ποσού της διαφοράς	Αν το ποσό υπερβαίνει το 5% έως 20% του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση
	25% του ποσού της διαφοράς	Αν το ποσό υπερβαίνει το 20% έως 50% του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση
	50% του ποσού της διαφοράς	Αν το ποσό υπερβαίνει το 50% του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση
Μη υποβολή δήλωσης	50% επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση	

- Σημειώνεται ότι τα εν λόγω πρόστιμα δεν επιβάλλονται στις περιπτώσεις ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης ΦΠΑ και παρακρατούμενων φόρων εφόσον επιβληθούν τα παρακάτω σχετικά πρόστιμα.

Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με ΦΠΑ (κατόπιν ελέγχου)

- Προστίθεται νέο άρθρο για παραβάσεις σχετικές με τον ΦΠΑ και διευκρινίζεται ότι για τις εν λόγω παραβάσεις που διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, ισχύουν πλέον, διακριτά από τις λοιπές φορολογίες, τα ειδικά αυτά πρόστιμα.

Παραβάσεις ΦΠΑ που διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου	Πρόστιμα
Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου ή έκδοση/λήψη ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ	50% επί του ΦΠΑ που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς αντίστοιχα
Υποβολή ανακριβούς δήλωσης/μη υποβολή δήλωσης	50% επί του ΦΠΑ που θα προέκυπτε από τη μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς αντίστοιχα
Άσκηση οικονομικής δραστηριότητας χωρίς να έχει υποβληθεί δήλωση έναρξης εργασιών (παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης)	50% επί του ΦΠΑ που θα έπρεπε να είχε αποδοθεί για όλη τη διάρκεια λειτουργίας της οικονομικής δραστηριότητας
Έκδοση φορολογικών στοιχείων με ΦΠΑ από μη υπόχρεο σε υποβολή δηλώσεων ΦΠΑ	50% επί του αναγραφόμενου φόρου που δεν αποδόθηκε

Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με παρακρατούμενους φόρους (κατόπιν ελέγχου)

- Αντικαθίστανται οι διατάξεις για τα πρόστιμα της μη υποβολής ή υποβολής ανακριβούς δήλωσης παρακρατούμενων φόρων που διαπιστώνεται κατόπιν ελέγχου.

Παραβάσεις επί παρακρατούμενων φόρων που διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου	Πρόστιμα
• Ανακριβής δήλωση	50% επί της διαφοράς του φόρου
• Μη υποβολή δήλωσης	50% επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση

Παρατηρείται ότι με τις νέες διατάξεις τα πρόστιμα που επιβάλλονται κατόπιν ελέγχου μειώθηκαν στο 50% στις περισσότερες περιπτώσεις.

Έναρξη ισχύος των νέων διατάξεων προστίμων

- Τα νέα πρόστιμα εφαρμόζονται για πράξεις προσδιορισμού οποιουδήποτε φόρου ή επιβολής προστίμου, τέλους ή εισφοράς που εκδίδονται από 12.10.2015 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 (Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης) και 59 (Πρόστιμο μη καταβολής παρακρατούμενων φόρων) του ΚΦΔ, εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο.

Οι νέες αυτές διατάξεις εφαρμόζονται και για τις εκκρεμείς υποθέσεις εφόσον υποβληθεί εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας ανέκκλητη δήλωση ανεπιφύλακτης αποδοχής.

Εκτιμώμενος προσδιορισμός φόρου

- Δεν επιβάλλονται πρόστιμα σε περίπτωση εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση λόγω μη υποβολής δήλωσης.

Δ. Ειδικές διατάξεις για πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία

- Ο ψηφισθείς νόμος φαίνεται να καταργεί από 1.12.2015 τα ειδικά πρόστιμα για έκδοση/λήψη εικονικών και πλαστών τιμολογίων (πέραν των αρχικών προστίμων που έχουν ήδη αναλυθεί).

Δεν είναι πάντως σαφές αν η πραγματική πρόθεση ήταν η κατάργηση των προστίμων αυτών, ενώ και οι μεταβατικές διατάξεις (που περιγράφονται κατωτέρω) περιέχουν πολλές ασάφειες που δεν ξεκαθαρίζουν πλήρως το τοπίο όσον αφορά τις περιπτώσεις αυτές. Η εφαρμογή αυτών στην πράξη χρήζει στενής παρακολούθησης.

- Για παραβάσεις σχετικές με την έκδοση ή λήψη εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων οι οποίες διαπράχθηκαν έως 31.12.2013 στο πλαίσιο εφαρμογής των διατάξεων του ΚΒΣ και του ΚΦΑΣ για τις οποίες μέχρι 12.10.2015 δεν έχει εκδοθεί οριστική πράξη επιβολής προστίμου καθώς και για αντίστοιχες παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο πλαίσιο εφαρμογής του ΚΦΔ από 1.1.2014 έως τις 17.10.2015 προβλέπεται πλέον η επιβολή των ακόλουθων προστίμων:

Παραβάσεις	Πρόστιμα
• Έκδοση πλαστών στοιχείων	Ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου
• Έκδοση εικονικών ή λήψη	Ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε

εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά	στοιχείου ή του μέρους της εικονικής αξίας εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ή ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία
• Η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη	Ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου
• Λήψη 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
• Έκδοση ή ανακριβής έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των 1.200€	Ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση
• 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

Τα παραπάνω πρόστιμα εφαρμόζονται και για τις εκκρεμείς υποθέσεις εφόσον υποβληθεί εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας ανέκκλητη δήλωση ανεπιφύλακτης αποδοχής.

Ε. Νέες διατάξεις για τη Φοροδιαφυγή – Ποινικές Κυρώσεις

Ορισμός του εγκλήματος της φοροδιαφυγής και προϋποθέσεις παραπομπής

- Δίνεται ο ορισμός του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, το οποίο επεκτείνεται στα περισσότερα φορολογικά αντικείμενα. Συγκεκριμένα, έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττουν τα πρόσωπα τα οποία **με πρόθεση αποφεύγουν την πληρωμή φόρου** (π.χ. εισοδήματος, ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων, ειδικού φόρου ακινήτων, φπα, κύκλου εργασιών, ασφαλιστρών, παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, φόρου πλοίων, κλπ.).

Ποινικές κυρώσεις (για πράξεις που δεν αφορούν πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία)

Ποινή	Παράβαση Φοροδιαφυγής
Φυλάκιση τουλάχιστον 2 έτη (πλημμέλημα)	Αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις 100.000€ ανά είδος φόρου
	Αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος: - τις 50.000€ εφόσον αφορά ΦΠΑ, ή - τις 100.000€ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση
Κάθειρξη (κακούργημα)	Αν το ποσό του φόρου, τέλους ή εισφοράς της προηγούμενης παραγράφου υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος: - τις 100.000€ εφόσον αφορά ΦΠΑ, ή - τις 150.000€ σε κάθε άλλη περίπτωση φόρου, τέλους ή εισφοράς

**Ποινικές
κυρώσεις για
πλαστά και
εικονικά
φορολογικά
στοιχεία**

Ποινή	Παράβαση Φοροδιαφυγής για πλαστά και εικονικά στοιχεία
Φυλάκιση τουλάχιστον 3 μήνες	Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου
Φυλάκιση τουλάχιστον 1 έτος	Εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των 75.000€
Κάθειρξη έως 10 έτη	Εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις 200.000€

**Αυτουργοί και
συνεργοί των
εγκλημάτων
φοροδιαφυγής**

- Διευρύνονται τα πρόσωπα που θεωρούνται αυτουργοί και συνεργοί των εγκλημάτων της φοροδιαφυγής καθώς πλέον στον ορισμό αυτό εμπίπτουν και τα πρόσωπα που ασκούν πράγματι προσωρινά ή διαρκώς διοίκηση, διαχείριση, εκπροσώπηση (είτε από προσωπική βούληση είτε επειδή είναι εντεταλμένοι από το νόμο ή από δικαστική απόφαση είτε από οποιαδήποτε άλλη αιτία).
- Πρόσωπα που εν γνώσει τους υπογράφουν ανακριβείς φορολογικές δηλώσεις καθώς και πρόσωπα που παρέχουν άμεση συνδρομή στην τέλεση των εγκλημάτων της φοροδιαφυγής τιμωρούνται ως άμεσοι συνεργοί.

Η διατύπωση της διάταξης περί «άμεσης συνδρομής» είναι γενική και αφήνει περιθώρια ευρείας ερμηνείας από τη Φορολογική Διοίκηση.

Στο προηγούμενο καθεστώς του ν.2523/1997, υπήρχε ρητή αναφορά στην ποινική ευθύνη των προϊσταμένων λογιστηρίου ως άμεσων συνεργών του αδικήματος της φοροδιαφυγής, η οποία έχει πλέον απαληφθεί.

**Ανεξαρτησία της
ποινικής
διαδικασίας**

- Η άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής και της προσφυγής ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων είναι διαδικασία ανεξάρτητη της ποινικής. Ωστόσο, το ποινικό δικαστήριο δύναται να αναστείλει με απόφασή του την ποινική διαδικασία μέχρι την τελεσίδικη απόφαση του Διοικητικού Δικαστηρίου εφόσον κρίνει ότι η εν λόγω απόφαση είναι ουσιώδης για τη δική του κρίση επί της υπό εξέταση υπόθεσης.

Σύμφωνα με δημοσιεύματα στον Τύπο, εκδόθηκε συμπληρωματική Γνωμοδότηση από τον Εισαγγελέα του Άρειο Πάγου σχετικά με το θέμα της άμεσης δίωξης στην οποία πρέπει να προχωρούν οι φορολογικές αρχές σε βάρος όσων διαπράττουν φορολογικά αδικήματα. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με πρόσφατη Γνωμοδότηση (4/25.9.2015) εφόσον οι διατάξεις του ΚΦΔ δεν προβλέπουν δυνατότητα για διοικητική επίλυση των διαφορών, η τυχόν αποδοχή από το φορολογούμενο της απόφασης επιβολής προστίμου ή της απόφασης της ΓΓΔΕ και η καταβολή του αντίστοιχου ποσού της κύρωσης, δεν κωλύουν την άσκηση της ποινικής δίωξης ή δεν παύουν την ήδη ασκηθείσα ποινική δίωξη. Με τη συμπληρωματική Γνωμοδότηση διευκρινίζεται ότι για φορολογικά αδικήματα που τελέστηκαν πριν την 1.1.2014, ανεξάρτητα από το πότε αυτά διαπιστώνονται και οριστικοποιούνται, εξακολουθεί να εφαρμόζεται το προγενέστερο επιεικέστερο καθεστώς που επιτρέπει τη δυνατότητα συμβιβασμού και εξάλειψης του αξιοποιούν.

ΣΤ. Παράταση Παραγραφής

- Παρατείνεται για ένα έτος η παραγραφή των υποθέσεων που λήγουν στις 31.12.2015 και για τις οποίες έχουν εκδοθεί έως 17.10.2015 ή θα εκδοθούν μέχρι 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας, κλπ.

www.pwc.gr

*Το κείμενο αποσκοπεί μόνο σε
γενική ενημέρωση των
ενδιαφερομένων και δεν πρέπει
να χρησιμοποιείται ως βάση για
λήψη αποφάσεων. Για
περισσότερες πληροφορίες
απευθυνθείτε στην PwC:
Λεωφ. Κηφισίας 268,
15232 Χαλάνδρι
τηλ. +30 210 6874400*



© 2015 PricewaterhouseCoopers Business Solutions AE. Με επιφύλαξη όλων των νομίμων δικαιωμάτων.

Η επωνυμία 'PwC' αναφέρεται στην εταιρεία μέλος του δικτύου στην Ελλάδα, και σε μερικές περιπτώσεις μπορεί να αναφέρεται στο δίκτυο των εταιρειών μελών της PwC. Κάθε εταιρεία μέλος αποτελεί μια ξεχωριστή νομική οντότητα. Για περισσότερες πληροφορίες, παρακαλούμε επισκεφθείτε το www.pwc.com/structure.