



ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ  
ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗΣ  
ΤΜΗΜΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ  
ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΩΝ

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ  
ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ & ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗ

## **ΠΛΑΣΤΑ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ**

**Κωδικοποίηση νομοθεσίας-Μεθοδολογία ελέγχου-  
Προτάσεις αντιμετώπισης**

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΓΡΗΓΟΡΙΟΣ ΣΠΥΡΑΚΗΣ ΜΡΑ, Ph.D  
ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΟΣ ΦΟΙΤΗΤΗΣ: ΜΙΧΑΛΗΣ ΚΑΖΑΣ

ΤΡΙΠΟΛΗ 2017

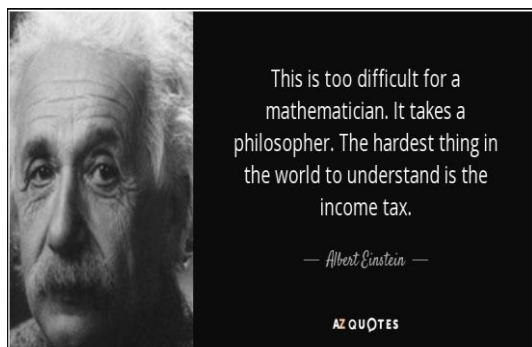
# ΠΛΑΣΤΑ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

## ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Η παρούσα διπλωματική εργασία εκπονήθηκε στα πλαίσια του Μεταπτυχιακού Προγράμματος Σπουδών «ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΚΑΙ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗ» του τμήματος Οικονομικών Επιστημών του Πανεπιστημίου Πελοποννήσου και του τμήματος Διοίκησης Επιχειρήσεων και Οργανισμών του Τεχνολογικού Εκπαιδευτικού Ιδρύματος Πελοποννήσου, υπό την επίβλεψη του Καθηγητή κ. Σπυράκη Γρηγορίου. Θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά τον επιβλέποντα Καθηγητή κ. Σπυράκη Γρηγόριο για την ευκαιρία που μου έδωσε να ασχοληθώ με το συγκεκριμένο φορολογικό αντικείμενο, καθώς και για την συμπαράστασή του και την παροχή πολύτιμων συμβουλών για την ολοκλήρωση της παρούσας εργασίας.

Θα ήθελα να ευχαριστήσω ιδιαίτερα την οικογένειά μου για την υπομονή που επέδειξαν σε κάθε στάδιο σπουδών, καθώς και σε συναδέλφους που συνέβαλαν με τις γνώσεις τους και την κριτική τους στην αντιμετώπιση των δυσκολιών.

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ-ΛΕΞΕΙΣ ΚΛΕΙΔΙΑ



Στην Ελλάδα η πολυνομία, η πολυπλοκότητα του φορολογικού συστήματος, οι δυσκολονόητες αποφάσεις και εγκύκλιοι για φορολογικά θέματα, καθιστούν το έργο της Φορολογικής Διοίκησης πολύπλοκο, έχοντας να αντιμετωπίσει δυσκολίες και προβλήματα στο να εφαρμόσει την ισχύουσα νομοθεσία, να αποδώσει φορολογική δικαιοσύνη και να περιορίσει την φοροδιαφυγή. Στην εργασία αυτή συντελείται μία προσπάθεια να ερμηνευτεί ένα φαινόμενο που παρατηρείται σε μεγάλη κλίμακα στην Ελληνική Οικονομία, το οποίο συντελεί στη άνθηση της φοροδιαφυγής, και κατά συνέπεια στην μείωση των φορολογικών εσόδων με καταστροφικές συνέπειες στην οικονομία.

Στο πρώτο κεφάλαιο της διπλωματικής εργασίας που αφορά την έκδοση και λήψη πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων γίνεται αναφορά στους ορισμούς, την ισχύουσα νομοθεσία, η οποία έχει μεταβληθεί διαχρονικά, καθώς και στις διοικητικές και ποινικές κυρώσεις που είναι σε ισχύ. Γίνεται αναφορά σε νομοθετήματα, ερμηνευτικές εγκυκλίους και στις συνεχές αλλαγές που έχουν συντελεστεί, γεγονός που καταδεικνύει την πολυπλοκότητα του συγκεκριμένου αντικειμένου.

Το δεύτερο κεφάλαιο αποτελεί μια μορφή ερευνητικής προσέγγισης με οδηγό τους ελέγχους που έχουν συντελεστεί από την Φορολογική Διοίκηση, την προσωπική εμπειρία από την αντιμετώπιση υποθέσεων που αφορούσαν την έκδοση και λήψη πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων, αναλύοντας τους λόγους έκδοσης τέτοιων στοιχείων, τις εταιρείες και τα φυσικά πρόσωπα που ενδεχομένως εμπλέκονται, αποτυπώνοντας μεθοδολογίες ελέγχου, ελεγκτικές ενέργειες και ενδείξεις για την εύρεση τέτοιων φορολογικών στοιχείων.

## ΠΛΑΣΤΑ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Στο τρίτο κεφάλαιο γίνεται αναφορά στις αρνητικές επιπτώσεις που παρατηρούνται τόσο στην Δημόσια, όσο και στην Ιδιωτική Οικονομία. Οι αρνητικές επιπτώσεις στα Δημόσια Οικονομικά αφορούν την αδυναμία του Κράτους να είναι ανταποδοτικό, με χαμηλές κοινωνικές παροχές, άνιση κατανομή βαρών, ελλείμματα στον Κρατικό Προϋπολογισμό και αύξηση των αναγκών για κρατικό δανεισμό. Στην Ιδιωτική Οικονομία με την έκδοση και λήψη των πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων συντελείται αθέμιτος ανταγωνισμός, μείωση της ανταγωνιστικότητας και γενικότερα ανισορροπία σε σχέση με τις εταιρείες που λειτουργούν με νόμιμο τρόπο.

Στο τέταρτο κεφάλαιο καταγράφονται οι προτάσεις αντιμετώπισης του φαινομένου της έκδοσης και λήψης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων και σε ευρύτερη έννοια στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής. Πολλά από αυτά τα μέτρα έχουν προταθεί και από το IMF (International Monetary Fund) και τον ΟΑΣΑ, στα πλαίσια της καταπολέμησης της φοροδιαφυγής και είναι:

- Προώθηση ηλεκτρονικών συναλλαγών
- Εντατικοποίηση ελέγχων, επιβολή κυρώσεων
- Μείωση φορολογικών συντελεστών
- Σταθερό και απλό φορολογικό σύστημα
- Αναδιοργάνωση φορολογικών αρχών
- Εκσυγχρονισμός της φορολογικής διοίκησης με ηλεκτρονικά μέσα
- Συνεχής εκπαίδευση του ανθρώπινου δυναμικού.

**Λέξεις κλειδιά: Πλαστά, Εικονικά Φορολογικά Στοιχεία, Έλεγχος, Φοροδιαφυγή.**

## ABSTRACT

In Greece, the multitude of laws, the complexity of tax legislation, the incomprehensible tax decisions and circulars regarding tax issues make the task of tax bureaucracy complex, having to deal with difficulties and problems in applying on the existing legislation, administering fiscal justice and limit tax evasion. In this dissertation an attempt is made to interpret a phenomenon observed in Greek economy, which contributes in the growth of tax evasion, thus depleting the tax income leading to disastrous consequences on the economy.

On the first chapter of the dissertation regarding the issue and receipt of fake and fictitious tax evidence there is reference on the definitions, the existing legislation, which has been modified through time, as well as the administrative and penal sanctions being in effect. In addition statutes and defining circulars are mentioned further to the constant alterations on them, a fact which shows the complexity of the particular subject.

The second chapter is composed of some kind of an exploratory approach through the guidance of the audits having been made by the tax administration, personal experience from cases having dealt with, regarding the issue and receipt of fake and fictitious tax evidence, elaborating the reasons of issuing such evidence, the firms and individuals likely involved, portraying auditing methods and actions as well as leads to such tax evidence.

The third chapter refers to the negative impacts on the national as well as the domestic economy. The negative implications on the national economy is relevant to the inability of the state to be contributory, with low benefits, nonequivalent distribution, deficit in the budget and increasing the need for state loans. In domestic economy by issuing and receiving fake and fictitious tax evidence there is imperfect competition leading to a decrease in the overall competition and generally an unbalance with the firms operating legitimately.

In the fourth chapter suggestions of countermeasures against the phenomenon of the issue and receipt of fake and fictitious tax evidence are listed as well as dealing tax evasion in a wider sense. Many of these measures have been suggested by the IMF and the OECD as part of dealing tax evasion which are:

- Promoting electronic banking
- Intensification of tax auditing, sanctions imposition
- Reduction of the tax rates
- Fixed and simple tax system
- Reorganization of tax authorities
- Modernization of tax administration using up-to-date electronic means
- Constant training of human resources

**Keys words: Fake, Fictitious tax evidence, Audit, Tax evasion**

# ΠΛΑΣΤΑ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

## ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

<b>ΕΙΣΑΓΩΓΗ .....</b>	<b>7</b>
<b>ΣΥΝΤΟΜΕΥΣΕΙΣ.....</b>	<b>8</b>
<b>ΙΣΧΥΟΥΣΑ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ .....</b>	<b>10</b>
1.1 ΕΝΝΟΙΕΣ ΠΛΑΣΤΟΥ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΟΥ Ή ΝΟΘΕΥΜΕΝΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ.....	10
1.2 ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ .....	12
1.2.1 ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ .....	12
1.2.2 ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ-ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΦΠΑ.....	16
1.2.3 ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ.....	18
1.2.4 ΑΥΤΟΥΡΓΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΕΡΓΟΙ.....	19
1.2.5 ΥΠΟΚΡΥΠΤΟΜΕΝΟΣ .....	20
<b>ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΕΝΤΟΠΙΣΜΟΥ-ΕΛΕΓΧΟΥ ΠΛΑΣΤΩΝ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ-ΕΝΔΕΙΞΕΙΣ ΠΛΑΣΤΟΤΗΤΑΣ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΟΤΗΤΑΣ .....</b>	<b>22</b>
2.1 ΕΚΔΟΤΕΣ ΠΛΑΣΤΩΝ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ .....	22
2.2 ΣΚΟΠΟΣ ΕΚΔΟΣΗΣ ΠΛΑΣΤΩΝ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ .....	23
2.2.1 ΕΝΝΟΙΑ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ.....	23
2.2.2 ΑΙΤΙΕΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ .....	24
2.2.3 ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΣ ΕΚΔΟΣΗΣ ΚΑΙ ΛΗΨΗΣ ΠΛΑΣΤΩΝ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ .....	25
2.3 ΤΡΟΠΟΙ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΚΑΙ ΕΚΔΟΣΗΣ ΠΛΑΣΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΙ ΕΝΔΕΙΞΕΙΣ ΠΛΑΣΤΟΤΗΤΑΣ.....	31
2.3.1 ΤΡΟΠΟΙ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΠΛΑΣΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ.....	31
2.3.2 ΕΝΔΕΙΞΕΙΣ ΠΛΑΣΤΟΤΗΤΑΣ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΟΤΗΤΑΣ.....	33
2.4 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΝΤΟΠΙΣΜΟΥ ΠΛΑΣΤΩΝ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ .....	37
2.5 ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΓΙΑ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΠΛΑΣΤΩΝ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ .....	39
<b>ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΠΟΥ ΠΑΡΑΤΗΡΟΥΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΚΔΟΣΗ ΚΑΙ ΛΗΨΗ ΠΛΑΣΤΩΝ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ .....</b>	<b>45</b>
3.1 ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΣΤΑ ΔΗΜΟΣΙΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ.....	45
3.2 ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΙΔΙΩΤΙΚΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ.....	46
<b>ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗΣ.....</b>	<b>48</b>
<b>ΠΗΓΕΣ ΚΑΙ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ .....</b>	<b>57</b>

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η χρήση πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων εμφανίζεται σε όλους τους τομείς της οικονομικής δραστηριότητας, από την παραγωγή και το εμπόριο αγαθών μέχρι τον τομέα των κατασκευών, την παροχή υπηρεσιών και τη δραστηριότητα των ελευθέρων επαγγελματιών.

Με την χρήση εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων επιδιώκεται η μη καταβολή ή η μείωση καταβολής των έμμεσων και άμεσων φόρων. Γίνεται προσπάθεια μερίδας επιτηδευματιών και επιχειρήσεων να μην καταβάλουν φόρους, αφού έχουν προηγηθεί άλλοι μέθοδοι φοροδιαφυγής. Η μη καταβολή ή η μείωση καταβολής άμεσων και έμμεσων φόρων επιδιώκεται μέσω της μείωσης των κερδών, με την αύξηση είτε των δαπανών, είτε του κόστους πωληθέντων προϊόντων ή εμπορευμάτων με φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες δαπάνες ή αγορές, που έχουν σαν αποτέλεσμα την διαφοροποίηση των αποτελεσμάτων.

Επίσης έχει παρατηρηθεί ότι το φαινόμενο της έκδοσης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων εφαρμόζεται και από επιχειρήσεις που διενεργούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές και εξαγωγές. Χρησιμοποιώντας αθέμιτα μέσα όπως η έκδοση τέτοιων φορολογικών στοιχείων επιδιώκουν επιστροφή Φ.Π.Α. για αγαθά τα οποία πωλούν στο εσωτερικό της χώρας, ενώ με τα εικονικά και πλαστά φορολογικά στοιχεία απεικονίζουν ότι οι συναλλαγές πραγματοποιούνται εκτός των συνόρων.

Μέσα από την πολυπλοκότητα του ελέγχου, την πολυνομία, την δικαστηριακή νομολογία οι φορολογικοί έλεγχοι που διενεργούνται από τις ελεγκτικές υπηρεσίες είναι χρονοβόροι και πολλές υποθέσεις καταλήγουν σε δικαστική διαμάχη λόγω των πορισμάτων ελέγχου. Επιπλέον ο μεγάλος αριθμός υποθέσεων, η ελλιπής επιμόρφωση, η έλλειψη εξειδικευμένου προσωπικού, η ελλιπής οργάνωση των ελεγκτικών υπηρεσιών και η αδυναμία συντονισμού τους δυσχεραίνει το έργο του ελέγχου.

Στην εργασία αυτή θα αποτυπωθούν οι έννοιες των πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων, η νομολογία που ίσχυε για τις ελεγχόμενες χρήσεις που δεν έχουν παραγραφεί, καθώς και η νομολογία που ισχύει σήμερα, οι αποφάσεις δικαστηρίων (γνωμοδοτήσεις ΝΣΚ, αποφάσεις ΣΤΕ), οι μέθοδοι που χρησιμοποιούνται από τις επιχειρήσεις και επιτηδευματίες για την έκδοση των στοιχείων αυτών, ο τρόπος, η διαδικασία και η μεθοδολογία ελέγχου, οι διοικητικές και ποινικές κυρώσεις, καθώς και προτάσεις αντιμετώπισης της έκδοσης και λήψης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων.

# ΠΛΑΣΤΑ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

## ΣΥΝΤΟΜΕΥΣΕΙΣ

Κ.Β.Σ.= Κώδικας Βιβλίων Στοιχείων

Κ.Φ.Δ.= Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας

ΚΦΑΣ= Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών

Φ.Π.Α.= Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

Δ.Ο.Υ. =Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία

ΓΓΔΕ= Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων

ΦΤΜ= Φορολογική Ταμειακή Μηχανή

ΕΑΦΔΣΣ = Ειδική Ασφαλής Φορολογική Διάταξη Σήμανσης Στοιχείων

ΑΦΜ= Αριθμός Φορολογικού Μητρώου

Δ.Α= Δελτίο Αποστολής

Τ.Δ.Α= Τιμολόγια Δελτίο Αποστολής

Α.Π.Υ.= Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών

Τ.Π.Υ= Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσίας

Δ.Π.= Δελτίο Πληροφοριών

ΥΠΟΙΚ= Υπουργείο Οικονομικών

ΥΕΔΔΕ= Υπηρεσία Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων

ΣΔΟΕ= Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος

ΠΕΠ= Πράξη Επιβολής Προστίμου

ΑΕΠ= Ακαθάριστο Εθνικό Προϊόν

ΓΓΠΣ= Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων

ΟΟΣΑ= Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης

CMR= Convention on the Contract for the International Carriage of Goods by Road



## ΠΛΑΣΤΑ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

VIES= VAT Information Exchange System

IMF= International Monetary Fund

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

### ΙΣΧΥΟΥΣΑ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ

#### 1.1 ΕΝΝΟΙΕΣ ΠΛΑΣΤΟΥ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΟΥ Η΄ ΝΟΘΕΥΜΕΝΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ

Ο ορισμός των πλαστών κι εικονικών φορολογικών στοιχείων αποτυπώνονταν στο Ν.2523/97 και συγκεκριμένα στο άρθρο 19 παρ. 3 του Ν. 2523/97 για τα πλαστά φορολογικά στοιχεία και στο άρθρο 19 παρ.4 του Ν.2523/97 για τα εικονικά φορολογικά στοιχεία. Το άρθρο 19 του Ν.2523/97 καταργήθηκε από 17/10/2015 με την παράγραφο 1 του άρθρου 71 του Ν.4174/13 όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του Ν.4337/15.

Έτσι στο άρθρο 8 παράγραφος 5 β) του Ν.4337/15 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής-Ποινικές κυρώσεις» αναδιατυπώνεται ο ορισμός του πλαστού φορολογικού στοιχείου. Συγκεκριμένα «Θεωρείται ως **πλαστό** και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιοδήποτε τρόπο χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για την θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου του στοιχείου».

Ένα πλαστό φορολογικό στοιχείο είναι ένα πλαστό έγγραφο, που σημαίνει ότι το έγγραφο αυτό δεν ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα, γιατί έχει υποστεί αλλοίωση. Η αλλοίωση αυτή μπορεί να είναι υλική, δηλαδή το στοιχείο αυτό να έχει τροποποιηθεί με φυσικό τρόπο, όπως να έχουν διαγραφεί κάποια στοιχεία, ή να έχουν προστεθεί ή να έχουν διαφοροποιηθεί από το πρωτότυπο στοιχείο.

Επίσης στο άρθρο 8 παράγραφος 5 β) του Ν.4337/15 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής-Ποινικές κυρώσεις» διατυπώνεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου. Συγκεκριμένα ορίζεται ότι «**Εικονικό** είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που

## ΠΛΑΣΤΑ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με την συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας».

«Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο».

«Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία του λαμβάνοντα όσο και του εκδώσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις ΦΠΑ και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό».

Ένα φορολογικό στοιχείο μπορεί να χαρακτηριστεί ως εικονικό για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της, δηλαδή όταν μια εταιρεία φέρεται ότι αγοράζει προϊόντα ή δέχεται υπηρεσίες από επιτηδευματίας ή νομικά πρόσωπα τα οποία ουδέποτε παρήγαγαν ή εμπορεύονται τέτοια προϊόντα. Επίσης ένα φορολογικό στοιχείο μπορεί να χαρακτηριστεί μερικώς εικονικό και είναι αυτό που η εικονική του αξία που αναγράφεται στο στοιχείο είναι μεγαλύτερη της πραγματικής.

Με τις νέες διατάξεις του Ν.4337/2015 οι έννοιες των πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων επαναδιατυπώνονται και καταργούνται όλες οι προγενέστερες διατάξεις τόσο του ΚΦΔ, όσο και του Ν.2523/97.

Επίσης πρέπει να επισημανθεί, σύμφωνα με το Ν.4174/2013, τα φορολογικά στοιχεία στα οποία η αξία της συναλλαγής είναι κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται

## ΠΛΑΣΤΑ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

ως ανακριβή, ενώ σε αυτά στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.

Είναι απαραίτητο να γίνει αναφορά στα στοιχεία που πρέπει να είναι θεωρημένα από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Σύμφωνα με το Π.Δ. 186/92 Κώδικας Βιβλίων Στοιχείων στο άρθρο 19 παρ. 1 γίνεται αναφορά στα στοιχεία που ο επιτηδευματίας ή μια νομική οντότητα είχε υποχρέωση να θεωρήσει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. τα οποία είναι τα εξής:

- α) το δελτίο αποστολής και το συγκεντρωτικό δελτίο επιστροφής,
- β) το συνενωμένο δελτίο αποστολής με οποιοδήποτε στοιχείο αξίας,
- γ) το τιμολόγιο που εκδίδεται για αγορά αγαθών όταν δεν έχει προηγηθεί η έκδοση άλλου θεωρημένου στοιχείου για την ίδια συναλλαγή καθώς και το τιμολόγιο για την παροχή υπηρεσιών.
- δ) την απόδειξη παροχής υπηρεσιών και την απόδειξη λιανικής πώλησης όταν δεν εκδίδεται με την χρήση φορολογικής ταμειακής μηχανής.
- ε) τα δελτία κίνησης τουριστικών λεωφορείων.»

Οι θεωρήσεις των παραπάνω στοιχείων παύουν να ισχύουν με το άρθρο 9 του Ν.4093/12 Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2014. Επομένως όλα τα προαναφερόμενα στοιχεία από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2014 είναι αθεώρητα και δεν υφίσταται η υποχρέωση από τους επιτηδευματίες και νομικά πρόσωπα για διάτρηση και θεώρηση των στοιχείων από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.

### **1.2 ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΚΔΟΣΗ ΚΑΙ ΛΗΨΗ ΠΛΑΣΤΩΝ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**

#### **1.2.1 ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ**

Στους εκδότες και λήπτες των πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων επιβάλλονται διοικητικές και ποινικές κυρώσεις, μετά από συγκεκριμένες ελεγκτικές διαδικασίες που ακολουθούν οι ελεγκτικοί μηχανισμοί, οι οποίες θα περιγραφούν σε επόμενο κεφάλαιο. Οι διατάξεις που αφορούν τις διοικητικές κυρώσεις, τα πρόστιμα του Κ.Β.Σ., που επιβάλλονται στους λήπτες και εκδότες πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων έχουν υποστεί αρκετές αλλαγές και μεταβολές τα τελευταία χρόνια και εξαρτάται από τον χρόνο διάπραξης της παράβασης, όχι τον χρόνο διαπίστωσης της. Οι

## ΠΛΑΣΤΑ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

διοικητικές διατυπώνονταν στο άρθρο 5 παράγραφος 10 του Ν.2523/1997, και οι ποινικές κυρώσεις στο άρθρο 19 του ίδιου νόμου, ο οποίος τροποποιήθηκε αρκετές φορές και τα συγκεκριμένα άρθρα καταργήθηκαν στις 17 Οκτωβρίου 2015, ημερομηνία δημοσίευσης στην εφημερίδα της κυβερνήσεως του Ν.4337/2015 (Μέτρα για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαθρωτικών μεταρρυθμίσεων) και συγκεκριμένα με την παράγραφο 6 του άρθρου 7.

Η παράγραφος 10 του άρθρου 5 του Ν.2523/97 καταργήθηκε με την παράγραφο 30 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013 από την δημοσίευση του στις 26 Ιουλίου 2013, οι κυρώσεις διατυπώνονται στο άρθρο 55 του Ν.4174/2013, και εν συνεχεία η παράγραφος 30 καταργήθηκε κατά το μέρος που αφορά τις παραβάσεις του άρθρου 5 του Ν.2523/97 με την δημοσίευση του Ν.4337/2015, στις 17 Οκτωβρίου 2015.

Συγκεκριμένα για παραβάσεις που διεπράχθησαν μετά την 17/10/2015, ημερομηνία δημοσίευσης του Ν.4337/15 ισχύουν τα παρακάτω πρόστιμα. Επίσης για υποθέσεις που αφορούν παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και του Κ.Φ.Α.Σ. που διεπράχθησαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 55 του Ν.4174/2013, δηλαδή την 26/07/2013, άλλως από 01/01/2014, για τις οποίες μέχρι την κατάθεση του Ν.4337/2015 (12/10/2015) δεν είχαν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, ανεξάρτητα από τον χρόνο διαπίστωσής τους αλλά επιβάλλονται τα παρακάτω πρόστιμα<sup>1</sup>.

- Α) Για την έκδοση πλαστών στοιχείων, ποσό ίσο με 50% της αξίας του 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 προσδιοριστεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.
- Δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, στον λήπτη ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

---

<sup>1</sup> ΠΟΛ 1252/2015

## ΠΛΑΣΤΑ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

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

Για παραβάσεις που έχουν συντελεστεί από 26 Ιουλίου 2013, που είναι η ημερομηνία δημοσίευσης του Ν.4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» και συγκεκριμένα στο άρθρο 55 παράγραφος 2 του νόμου αυτού ίσχυαν οι παρακάτω παραβάσεις <sup>2</sup>:

Α) Σε περίπτωση έκδοσης πλαστών φορολογικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό 100% της αξίας του στοιχείου.

Β) Σε περίπτωση έκδοσης ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με το 50% της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Το πρόστιμο αυτό μειώνεται στις παρακάτω περιπτώσεις :

i) όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό 25% της αξίας του στοιχείου,

ii) όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, στον λήπτη του εικονικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό 25% της αξίας του στοιχείου,

iii) στον λήπτη εικονικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με 15% της αξίας του στοιχείου, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα την μείωση του φόρου εισοδήματος,

iv) όταν η εικονικότητα του στοιχείου αφορά τον χαρακτηρισμό της αναγραφείσας συναλλαγής, η οποία αποδεικνύεται ότι αφορά άλλη υποκρυπτόμενη πραγματική συναλλαγή και κατά συνέπεια η έκδοση του εικονικού στοιχείου δεν επιφέρει καμία απώλεια εσόδων σχετικά με φόρους επιβάλλεται πρόστιμο για την έκδοση μη προσήκοντος στοιχείου ποσό 500 ευρώ για κάθε στοιχείο με ανώτερο ύψος προστίμου 50.000 ευρώ ανά φορολογικό έτος.

---

<sup>2</sup> Ν.4174/2013 ΑΡΘΡΟ 55 ΠΑΡ.2

## ΠΛΑΣΤΑ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Για παραβάσεις που διαπράττονται από τον μεθεπόμενο μήνα της δημοσίευσης του Ν. 3842/2010<sup>3</sup>, δηλαδή από 01/06/2010<sup>4</sup>, όπως τροποποίησε το άρθρο 5 παράγραφος 10 του Ν.2523/1997, οι παραβάσεις του Κ.Β.Σ ήταν οι εξής:

Α) Για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθώς και η καταχώρησή τους στα βιβλία, τα οποία αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές καθαρής αξίας άνω των 1.200,00 ευρώ έκαστο, επιβάλλεται πρόστιμο του Κ.Β.Σ. ίσο με το διπλάσιο της καθαρής αξίας του φορολογικού στοιχείου.

Β) Για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα οποία αφορούν πραγματικές συναλλαγές, αλλά είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη και η καθαρή τους αξία είναι μεγαλύτερη των 1.200,00 ευρώ επιβάλλεται πρόστιμο Κ.Β.Σ. ίσο με την καθαρή αξία του κάθε φορολογικού στοιχείου.

Γ) Για έκδοση ή λήψη μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας άνω των 1.200,00 ευρώ έκαστο επιβάλλεται πρόστιμο Κ.Β.Σ. για το μέρος της εικονικής αξίας και όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της αξίας αυτής το πρόστιμο επιβάλλεται μειωμένο κατά 50%. Η ίδια μείωση ισχύει και για τον λήπτη εικονικού στοιχείου στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη.

Δ) Για λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου από αγρότη ειδικού καθεστώτος για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή μέρος αυτής και ανεξάρτητα από την αξία που έχει το φορολογικό στοιχείο, επιβάλλεται πρόστιμο του Κ.Β.Σ ποσό 300,00 ευρώ.

Ε) Για λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου από αγρότη ειδικού καθεστώτος, το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αλλά είναι εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη δεν επιβάλλεται πρόστιμο Κ.Β.Σ. σε βάρος του αγρότη λήπτη του στοιχείου.

ΣΤ) Για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, καθώς και για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα οποία αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές καθαρής αξίας κάτω των 1.200,00 ευρώ έκαστο, επιβάλλεται πρόστιμο του Κ.Β.Σ. ανάλογα την κατηγορία των βιβλίων που τηρεί η επιχείρηση. Συγκεκριμένα, εάν η επιχείρηση τηρεί Β' κατηγορίας βιβλία το πρόστιμο είναι 600,00 ευρώ, ενώ σε Γ' κατηγορίας βιβλία το πρόστιμο είναι 900,00 ευρώ.

---

<sup>3</sup> Ν.3842/2010 ΑΡΘΡΟ 92 ΠΑΡ. ΙΖ'

<sup>4</sup> ΠΟΛ 1092/2010

## ΠΛΑΣΤΑ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Ζ) Για λήψη πλαστού φορολογικού στοιχείου, το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε βάρος του λήπτη του στοιχείου.

Η) Στην περίπτωση έκδοσης πλαστού-μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου, επιβάλλεται κατά περίπτωση το βαρύτερο πρόστιμο.

Για παραβάσεις που έχουν συντελεστεί από 24/09/2002 <sup>5</sup>, όπως τροποποίησε το άρθρο 5 παράγραφος 10 του Ν.2523/1997 ίσχυαν τα εξής:

Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, επισύρει πρόστιμο του Κ.Β.Σ. ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου μη συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ, εφόσον είναι μεγαλύτερη των 880,00 ευρώ. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας και όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας το πρόστιμο επιβάλλεται μειωμένο κατά 50%.

Συνοψίζοντας για τα πρόστιμα στους εκδότες και λήπτες πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων παρατηρείται πολλές μεταβολές τα τελευταία έτη, οι ποινές είναι μικρότερες και αυτό εξηγείται από το γεγονός ότι τα μεγάλα πρόστιμα που ίσχυαν τα παρελθόντα έτη δεν ήταν εφικτό να αποπληρωθούν. Για παραβάσεις που διεπράχθησαν μέχρι και 26/07/2013 το πρόστιμο για έκδοση πλαστών στοιχείων ανερχόταν στο διπλάσιο της καθαρής αξίας του στοιχείου, ενώ μετά την 26/07/2013 το πρόστιμο ανέρχεται στο 100% της καθαρής αξίας του στοιχείου. Για την έκδοση ή λήψη εικονικών στοιχείων μέχρι και 26/07/2013 το πρόστιμο ανερχόταν στο 100% της καθαρής αξίας του στοιχείου, ενώ μετά την 26/07/2013 το πρόστιμο ανέρχεται στο 40% της καθαρής αξίας του στοιχείου.

### 1.2.2 ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ-ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΦΠΑ

Εκτός από τις παραπάνω διοικητικές κυρώσεις, όπως περιγράφηκαν παραπάνω, στους λήπτες πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων επιβάλλονται πρόστιμα στο Φ.Π.Α.

Από τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.2523/97 προβλέπεται ότι:

---

<sup>5</sup> Ν.3052/2004



## ΠΛΑΣΤΑ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος σε φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενέργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α. , ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

Σύμφωνα με το άρθρο 55 παράγραφος 2 περίπτωση δ' του ΚΦΔ <sup>6</sup>, επιβάλλεται πρόστιμο στο ΦΠΑ όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου διενέργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο με βάση πλαστά εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το 50% του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται κι στα πρόσωπα που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.

Η παράγραφος 2 καταργήθηκε με το Ν.4337/2015 από την δημοσίευση του στο ΦΕΚ, ήτοι από 17/10/2015<sup>7</sup>. Η περίπτωση δ της παραγράφου 2 του ΚΦΔ συνεχίζεται να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 17/10/2015, για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου.

Επίσης σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Δ.<sup>8</sup> για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31/12/2013, ανεξάρτητα από τον χρόνο διαπίστωσής τους και το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4,5 και 6 του ν.2523/97, εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 6 του ίδιου νόμου, εφόσον ο φορολογούμενος, με δήλωσή του προς τον Προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την ΠΕΠ, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση της , αποδεχτεί ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται σε αυτή και καταβάλει ταυτόχρονα τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής, ενώ το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία

---

<sup>6</sup> Ν.4174/2013 άρθρο 55 παρ. 2 περ.δ

<sup>7</sup> Ν.4337/2015 ΑΡΘΡΟ 3 ΠΑΡ.4Β

<sup>8</sup> Ν.4174 άρθρο 72 παρ.44

## ΠΛΑΣΤΑ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της αποδοχής. Ειδικά για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως τις 26/07/2013 και για τις οποίες το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του Ν.2523/97, εφαρμόζονται υπό προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου, οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ.

Τα πρόστιμα του ΦΠΑ που επιβάλλονταν με το άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/97 ανέρχονταν στο τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ο λήπτης ή που του επιστράφηκε ή που δεν απέδωσε ο εκδότης ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Και σε αυτή την περίπτωση παρατηρείται σημαντική μείωση στο ποσό του προστίμου που επιβάλλεται στο ΦΠΑ, σε σχέση με διαπιστωθείσες παραβάσεις σε παλαιότερες χρήσεις, αφού για διαπιστωθείσες παραβάσεις μέχρι και 17/10/2015, για τις οποίες δεν είχαν εκδοθεί οριστικές πράξεις, το πρόστιμο περιορίζεται στο 50% του ποσού του ΦΠΑ, σε σύγκριση με το ποσό προστίμου που ανερχόταν στο τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ο λήπτης ή που του επιστράφηκε ή που δεν απέδωσε ο εκδότης τέτοιων στοιχείων.

### 1.2.3 ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ

Οι ποινικές κυρώσεις για την έκδοση και λήψη πλαστών και εικονικών ή νοθευμένων φορολογικών στοιχείων και οι ορισμοί των εγκλημάτων φοροδιαφυγής, προσδιορίζονταν στα άρθρα 17, 18 και 19 του Ν.2523/97, οι αυτουργοί, συνεργοί των αδικημάτων φοροδιαφυγής στο άρθρο 20 και τα σχετικά με την ποινική δίωξη, την παραγραφή και την προβλεπόμενη διαδικασία για την υποβολή των μηνυτήριων αναφορών προς τις αρμόδιες Εισαγγελικές Αρχές στο άρθρο 21. Τα άρθρα αυτά καταργήθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ., όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015, από 17/10/2015.

Από την ημερομηνία 17/10/2015 στο άρθρο 66 του Κ.Φ.Δ. ορίζονται τα εγκλήματα φοροδιαφυγής, στο άρθρο 67 οι αυτουργοί και συνεργοί των εγκλημάτων φοροδιαφυγής. Σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ. έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία, ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το εάν διαφεύγει ή μη την αποπληρωμή φόρου.

## ΠΛΑΣΤΑ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

<sup>9</sup>Τα ως άνω εγκλήματα τιμωρούνται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών ανεξαρτήτως της αναγραφόμενης αξίας της συναλλαγής.

Ειδικά σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ. έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή μέρος αυτής.

Τα παραπάνω εγκλήματα τιμωρούνται:

- Με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των 75.000 ευρώ.
- Με ποινή κάθειρξης έως δέκα (10) έτη εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις 200.000 ευρώ.

Οι κυρώσεις αυτές εφαρμόζονται ανεξάρτητα από την διαφυγή ή μη της πληρωμής φόρου. Η διαπίστωση της συνδρομής του εγκλήματος φοροδιαφυγής, γίνεται με βάση την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. Η μηνυτήρια αναφορά από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης υποβάλλεται ανεξάρτητα από την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής ή από την άσκηση προσφυγής ενώπιον του Διοικητικού Δικαστηρίου, ή από την καταβολή εκ μέρους του φορολογούμενου μέρους ή του συνόλου της οικείας οφειλής. Σύμφωνα με την αριθ. 4/2015 Γνωμοδότηση του Εισαγγελέα του Αρείου Πάγου, για πράξεις που είχαν τελεσθεί έως 31/12/2013 τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης θα υποβάλλουν μηνυτήριες αναφορές μόνο στις περιπτώσεις που η οικεία οφειλή δεν καταβληθεί από τον φορολογούμενο μέσα στην προβλεπόμενη από τον Κ.Φ.Δ. προθεσμία.<sup>10</sup>

### 1.2.4 ΑΥΤΟΥΡΓΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΕΡΓΟΙ

Στο άρθρο 67 του Κ.Φ.Δ. όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του Ν. 4337/15 από 17/10/2015, ορίζονται τα πρόσωπα στα οποία επιβάλλονται οι διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στις περιπτώσεις έκδοσης και λήψης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Στα νομικά πρόσωπα ως αυτουργοί των εγκλημάτων θεωρούνται

---

<sup>9</sup> ΠΟΛ 1142/2016

<sup>10</sup> ΠΟΛ 1142/2016

## ΠΛΑΣΤΑ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

α) Στις ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, οι πρόεδροι Δ.Σ., οι διευθύνοντες σύμβουλοι, οι γενικοί διευθυντές, καθώς και κάθε πρόσωπο το οποίο είτε άμεσα από το νόμο, είτε με ιδιωτική βούληση, είτε με δικαστική απόφαση ασκεί την διοίκηση ή διαχείριση ή εκπροσώπηση αυτών.

β) Στις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες οι ομόρρυθμοι εταίροι και οι διαχειριστές αυτών.

γ) Στις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες οι διαχειριστές αυτών.

δ) Στους συνεταιρισμούς και ενώσεις αυτών οι πρόεδροι, οι γραμματείς, οι ταμίες.

ε) Στις κοινοπραξίες, κοινωνίες, αστικές, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες ως αυτουργοί του εγκλήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται οι εκπρόσωποί τους, με βάση την ιδιωτική βούληση ή το νόμο ή δικαστική απόφαση και αν ελλείπουν αυτοί τα μέλη τους.

στ) Στις αλλοδαπές επιχειρήσεις θεωρούνται οι διευθυντές ή αντιπρόσωποι ή πράκτορες που έχουν στην Ελλάδα.

Επίσης αυτουργοί θεωρούνται και α) όσοι δυνάμει του νόμου ή δικαστικής απόφασης ή διάταξης τελευταίας βούλησης είναι διαχειριστές αλλότριας περιουσίας και β) ο επίτροπος ή κηδεμόνας ή διοικητής αλλοτρίων σύμφωνα με τις διατάξεις του Α.Κ.

Επίσης όποιος με οποιονδήποτε άλλο τρόπο εν γνώσει συμπράττει ή προσφέρει άμεση συνδρομή στην τέλεση των εγκλημάτων φοροδιαφυγής ως άμεσος συνεργός.

### 1.2.5 ΥΠΟΚΡΥΠΤΟΜΕΝΟΣ

Η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν για την απόδειξη της εικονικότητας, ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικά ανύπαρκτο, δηλαδή δεν έχει κάνει έναρξη δραστηριότητας στη αρμόδια Δ.Ο.Υ. ή ότι το πρόσωπο είναι φορολογικά υπαρκτό αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτο.<sup>11</sup> Όταν οι φερόμενοι ως εκδότες των εικονικών στοιχείων δεν αποδείξουν ενώπιον της φορολογικής αρχής ή

---

<sup>11</sup> Απόφαση ΣΤΕ 905/2012

## ΠΛΑΣΤΑ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

στα διοικητικά δικαστήρια ότι είναι παντελώς αμέτοχα για τις εικονικές συναλλαγές, αυτά υπόκεινται σε όλες τις φορολογικές επιβαρύνσεις ανεξάρτητα από την παράλληλη ευθύνη του υποκρυπτόμενου προσώπου.

Δεν επιβάλλονται όμως κυρώσεις στις περιπτώσεις που λόγω κλοπής, απάτης, πλαστογραφίας αφαιρέθηκαν από τον εικονικό φερόμενο επιτηδευματία τα βιβλία και στοιχεία ή χρησιμοποιήθηκαν χωρίς την θέληση του.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

### ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΕΝΤΟΠΙΣΜΟΥ-ΕΛΕΓΧΟΥ ΠΛΑΣΤΩΝ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ-ΕΝΔΕΙΞΕΙΣ ΠΛΑΣΤΟΤΗΤΑΣ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΟΤΗΤΑΣ

Στο κεφάλαιο αυτό θα γίνει προσπάθεια για ερευνητική προσέγγιση του θέματος, βάσει των γεγονότων, των πραγματικών περιστατικών και δεδομένων που αντιμετωπίζουν συχνά οι αρμόδιες φορολογικές αρχές μετά από ελέγχους που διεξάγονται από αυτές. Θα αναφερθούν οι κατηγορίες των νομικών οντοτήτων και φυσικών προσώπων, ως εκδότες και λήπτες εικονικών και φορολογικών στοιχείων, ο σκοπός που έχουν οι επιχειρήσεις από αυτά τα φορολογικά στοιχεία, οι τρόποι κατασκευής αυτών και οι ενδείξεις για την πλαστότητα και εικονικότητα των στοιχείων, οι μέθοδοι εντοπισμού αυτών των στοιχείων, ο τρόπος ελέγχου, καθώς και η ζημιά που προκαλείται στο Δημόσιο και στην Ιδιωτική οικονομία.

#### 2.1 ΕΚΔΟΤΕΣ ΠΛΑΣΤΩΝ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Ως εκδότες πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων μπορεί να είναι:

α) Νομικές οντότητες ή φυσικά πρόσωπα, που είναι υπαρκτά, έχουν κάνει έναρξη εργασιών στις Δ.Ο.Υ. , έχουν θεωρήσει φορολογικά στοιχεία, αλλά στην ουσία δεν ασκούν καμία δραστηριότητα, χρησιμοποιούν αυτά τα στοιχεία για την έκδοση εικονικών φορολογικών συναλλαγών. Μετά από ορισμένο χρονικό διάστημα, από την έναρξη, εγκαταλείπουν την έδρα τους, δεν τηρούν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις, δεν υποβάλλουν Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος, δηλώσεις Φ.Π.Α., με αποτέλεσμα να είναι δύσκολος ο εντοπισμός τους από τις φορολογικές αρχές. Ακόμα και στην περίπτωση εντοπισμού τους, δεν προσκομίζονται τα βιβλία και στοιχεία προκειμένου να εκτιμηθεί και να τεκμηριωθεί η εικονικότητα των συναλλαγών.

β) Νομικές οντότητες ή φυσικά πρόσωπα, τα οποία έχουν κάνει έναρξη εργασιών στις Δ.Ο.Υ., χρησιμοποιώντας πλαστές ή κλεμμένες αστυνομικές ταυτότητες ή χρησιμοποιούν «αχυράνθρωπους» τους οποίους τους εκμεταλλεύονται. Τα υποκρυπτόμενα άτομα θεωρούν φορολογικά στοιχεία στο όνομα αυτών και στην συνέχεια εκδίδουν στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές μεγάλης αξίας. Υπάρχουν περιπτώσεις που οι υποκρυπτόμενοι έχουν κατονομαστεί είτε από τους λήπτες των

## ΠΛΑΣΤΑ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

εικονικών στοιχείων, είτε από τρίτους, όπως λογιστές, αλλά ακόμα και σε αυτές τις περιπτώσεις είναι δύσκολο να εντοπιστούν, δεν προσκομίζουν βιβλία και στοιχεία, με αποτέλεσμα να δυσχεραίνεται ο φορολογικός έλεγχος.

γ) Επιχειρήσεις οι οποίες εμπλέκονται σε περιπτώσεις κυκλικής απάτης και απάτη τύπου CAROUSEL. Υπάρχουν επιχειρήσεις οι οποίες δραστηριοποιούνται σε εθνικό αλλά και σε διεθνές και κοινοτικό επίπεδο, έχουν κατασκευάσει κυκλώματα και μηχανισμούς με σκοπό τη μη καταβολή του οφειλόμενου Φ.Π.Α. ή στην αδικαιολόγητη επιστροφή του. Για την απάτη τύπου CAROUSEL θα γίνει αναφορά σε επόμενο κεφάλαιο.

δ) Επιχειρήσεις, οι οποίες φορολογούνται εξωλογιστικά ή με ειδικό τρόπο ή αυτές που έχουν ελάχιστα έσοδα και στο τέλος της φορολογικής περιόδου υπάρχει το περιθώριο να εκδώσουν εικονικά φορολογικά στοιχεία. Είναι απαραίτητο να σημειωθεί ότι ο εξωλογιστικός προσδιορισμός που ίσχυε για επιχειρήσεις, όπως οδικές μεταφορές καταργήθηκε με το Ν.3842/2010.

ε) Σε μικρότερη κλίμακα έχει διαπιστωθεί η έκδοση στοιχείων που αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές από επιχειρήσεις που είναι εύρυθμες, στις οποίες υπάρχει συγγενική σχέση μεταξύ τους.

## 2.2 ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΣ ΕΚΔΟΣΗΣ ΠΛΑΣΤΩΝ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

### 2.2.1 ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

Όπως γίνεται αντιληπτό ο σκοπός της έκδοσης και λήψης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων είναι η φοροδιαφυγή, μέσω της μείωσης της καταβολής ή μη καταβολής των έμμεσων και άμεσων φόρων. Είναι χρήσιμο να γίνει μια αναφορά στην έννοια της φοροδιαφυγής, καθώς και στα αίτια που οδηγούν τις νομικές οντότητες και τα φυσικά πρόσωπα στην φοροδιαφυγή. Υπάρχει μεγάλη βιβλιογραφική αναφορά για τον ορισμό της φοροδιαφυγής και αρκετές δυσκολίες προσδιορισμού της λόγω του σύνθετου και περίπλοκου φαινομένου. Οι δυσκολίες αυτές μάλιστα αναγνωρίζονται και από τον Feige (1989)<sup>12</sup>, ο οποίος προτείνει να χρησιμοποιηθούν περισσότεροι από ένας ορισμοί για να ξεπεραστούν οι περισσότερες από αυτές τις δυσκολίες. Στον ορισμό που

---

<sup>12</sup> Feige E., (1989), The underground economies, Cambridge, U.K

## ΠΛΑΣΤΑ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

ακολουθεί γίνεται προσπάθεια να αντιμετωπιστούν όσο το δυνατό καλύτερα τα παραπάνω προβλήματα.

Έτσι, η φοροδιαφυγή ορίζεται ως « το τμήμα εκείνο του εισοδήματος το οποίο θα έπρεπε με βάση την ισχύουσα νομοθεσία, να δηλώνεται εθελοντικά στις αρμόδιες φορολογικές αρχές και για οποιοδήποτε λόγο δεν δηλώνεται και δεν φορολογείται». Επίσης, ως φοροδιαφυγή ορίζεται « το τμήμα εκείνο των έμμεσων φόρων και λοιπών άμεσων φόρων το οποίο με βάση την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία θα έπρεπε να εισπράττεται και να αποδίδεται εθελοντικά στο κράτος και για οποιοδήποτε λόγο δεν φτάνει ποτέ στο δημόσιο ταμείο».

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

- Η ανάμιξη της έννοιας του εισοδήματος στον ορισμό επιβάλλεται για να γίνει παρακάτω δυνατή η συσχέτιση φοροδιαφυγής και παραοικονομίας. Διαφορετικά θα αναφερόμασταν αποκλειστικά στο αντίστοιχο ποσό του φόρου.
- Οι φορολογούμενοι πρέπει να δηλώνουν το εισόδημα εγκαίρως και να καταβάλουν τον αντίστοιχο φόρο. Καταβολή φόρων μετά από φορολογικούς ελέγχους θεωρείται φοροδιαφυγή.
- Ο ορισμός αυτός περιλαμβάνει μεταξύ άλλων και τη περίπτωση κατά την οποία πραγματοποιείται μεν η βεβαίωση του φόρου αλλά τελικά δεν επιτυγχάνεται η είσπραξη του.

### 2.2.2 ΑΙΤΙΕΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

Οι προσπάθειες των φυσικών και νομικών προσώπων να αποφύγουν την καταβολή φόρων είναι δυνατό να οφείλονται σε πολλούς λόγους οι κυριότεροι εκ των οποίων είναι οι εξής<sup>13</sup>:

- Στις χώρες της Ε.Ε η αύξηση του διαθέσιμου εισοδήματος του φορολογούμενου που προκύπτει από την απόκρυψη εισοδήματος θεωρείται ως το κυριότερο αίτιο για φοροδιαφυγή. Ως προσδιοριστικοί παράγοντες θεωρούνται το ύψος του δημοσιονομικού βάρους και ιδιαίτερα οι υψηλοί οριακοί συντελεστές και το επίπεδο της φορολογικής ηθικής

---

<sup>13</sup> Τάτσος Ν., (2001), Παραοικονομία και φοροδιαφυγή στην Ελλάδα, εκδόσεις Παπαζήση



## ΠΛΑΣΤΑ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

- Η ύπαρξη εκτεταμένης φοροδιαφυγής αποτελεί αιτία πρόσθετης φοροδιαφυγής. Δηλαδή φορολογούμενοι που δεν έχουν καμία πρόθεση ή επιθυμία να φοροδιαφύγουν εξαναγκάζονται σε φοροδιαφυγή
- Τέλος, άλλοι λόγοι όπως η αντίληψη για το ρόλο του κράτους, η άγνοια ή η επιθυμία αποφυγής διατυπώσεων κτλ. κάνουν τα άτομα να είναι απρόθυμα να υποβάλλουν δηλώσεις στην εφορία ακόμη και όταν η υποβολή δήλωσης δεν συνεπάγεται καταβολή φόρου.
- Γενικά όσο περισσότερο πολύπλοκο και ασαφές είναι το φορολογικό σύστημα και όσο πιο απρόσιτες είναι οι φορολογικές αρχές τόσο πιο εκτεταμένη είναι η φοροδιαφυγή που οφείλεται σε αυτούς τους λόγους.

### 2.2.3 ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΣ ΕΚΔΟΣΗΣ ΚΑΙ ΛΗΨΗΣ ΠΛΑΣΤΩΝ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Σύμφωνα με πραγματικά περιστατικά που αντιμετωπίζουν συχνά οι αρμόδιες φορολογικές αρχές και μετά από ελέγχους που διεξάγονται από αυτές, έχουν διαπιστωθεί τα παρακάτω.

- Η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων γίνεται από επιχειρήσεις που τηρούν απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία, οι οποίες προσδιορίζουν εξωλογιστικά τα καθαρά τους κέρδη ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο προς επιχειρήσεις που προσδιορίζουν λογιστικά το αποτέλεσμα τους ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο. Αυτή η κατηγορία εμφανιζόταν συχνότερα σε παλαιότερες χρήσεις όπου ίσχυε για αρκετές κατηγορίες ο εξωλογιστικός προσδιορισμός ή η φορολόγηση με ειδικό τρόπο (πχ. Οδικές μεταφορές, τεχνικές εταιρείες), έναντι οικονομικού ανταλλάγματος.
- Έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων για εξυπηρέτηση τρίτων οι οποίοι αδυνατούν να εκδώσουν δικά τους φορολογικά στοιχεία. Αυτό μπορεί να συμβαίνει είτε γιατί δεν έχουν κάνει έναρξη επιτηδεύματος, είτε γιατί δεν έχουν την δυνατότητα να θεωρήσουν φορολογικά στοιχεία.<sup>14</sup>

---

<sup>14</sup> Οι θεωρήσεις των παραπάνω στοιχείων παύουν να ισχύουν με το άρθρο 9 του Ν.4093/12 Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2014. Επομένως όλα τα προαναφερόμενα στοιχεία από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2014 είναι αθεώρητα και δεν υφίσταται η υποχρέωση από τους επιτηδευματίες και νομικά πρόσωπα για διάτρηση και θεώρηση των στοιχείων από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.

## ΠΛΑΣΤΑ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

- Αρκετές επιχειρήσεις στο τέλος της φορολογικής περιόδου, προκειμένου να μειώσουν τα ακαθάριστα έσοδά τους και κατά συνέπεια τα φορολογητέα κέρδη εκδίδουν εικονικά πιστωτικά τιμολόγια για επιστροφή εμπορευμάτων, για εκπτώσεις επί συγκεκριμένων τιμολογίων ή για εκπτώσεις επί του τζίρου.
- Υπάρχουν όμως και επιχειρήσεις που εκδίδουν εικονικά φορολογικά στοιχεία πωλήσεων για να αυξήσουν τα ακαθάριστα έσοδα, με σκοπό να δανειοδοτηθούν από πιστωτικά ιδρύματα ή να ενταχθούν σε προγράμματα επιδοτήσεων ή να αποκτήσουν μπλοκ επιταγών, τις οποίες τις εκδίδουν σε προμηθευτές τους, χωρίς όμως να τις εξοφλούν (ακάλυπτες επιταγές).
- Επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εμπορία αγροτικών προϊόντων. Πολλές φορές έχει διαπιστωθεί ότι επιχειρήσεις εκδίδουν Τιμολόγια Αγοράς Αγροτικών Προϊόντων με μεγάλες αξίες κυρίως σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος. Με την έκδοση των Τιμολογίων Αγοράς δεν καταβάλλεται Φ.Π.Α., υπάρχει αμοιβαίο συμφέρον διότι ο αγοραστής που εκδίδει αυτό το φορολογικό στοιχείο πετυχαίνει αύξηση του κόστους, κατά συνέπεια μείωση του φορολογητέου κέρδους και επιπλέον έχει τη δυνατότητα πώλησης των προϊόντων αυτών σε τιμή τέτοια που να μην αυξάνει το περιθώριο κέρδους του. Ο έτερος των αντισυμβαλλόμενων, ο αγρότης έχει τη δυνατότητα να εισπράξει μεγαλύτερη επιστροφή Φ.Π.Α., το οποίο προκύπτει με την εφαρμογή των κατά αποκοπή συντελεστών στην αξία των παραδιδόμενων αγροτικών προϊόντων<sup>15</sup>, καθώς και περισσότερο Ειδικό Φόρο Κατανάλωσης στα καύσιμα. Στην φορολογία εισοδήματος έως και 31 Δεκεμβρίου 2013 οι Αγρότες Ειδικού Καθεστώτος φορολογούνταν σύμφωνα με τον τεκμαρτό τρόπο προσδιορισμού του εισοδήματός του <sup>16</sup>, επομένως οι εικονικές μεγαλύτερες αξίες ως έσοδα που λάμβανε ένας Αγρότης δεν είχε επίπτωση στην Φορολογία Εισοδήματος και δεν επιβαρυνόταν με φόρο εισοδήματος. Από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2014 καταργήθηκε ο προσδιορισμός του καθαρού γεωργικού εισοδήματος και το κέρδος που αποκτάται από οποιαδήποτε άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται όπως το κέρδος από οποιαδήποτε άλλη επιχειρηματική

---

<sup>15</sup> Ν.2859/2000 άρθρο 41 παρ. 2

<sup>16</sup> Ν.2238/1994 άρθρο 42

## ΠΛΑΣΤΑ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

δραστηριότητα<sup>17</sup> , δηλαδή ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων γίνεται με λογιστικό προσδιορισμό, κατά συνέπεια δεν είναι προς όφελος των αγροτών να λάβουν εικονικά φορολογικά στοιχεία διότι καταγράφουν μεγάλα έσοδα και φορολογητέα κέρδη. Η συνέπεια αυτού είναι ο περιορισμός του φαινομένου λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων από τους αγρότες ειδικού καθεστώτος.

Επιπλέον για το περιορισμό της έκδοσης και λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων και την διασφάλιση των πραγματικών συναλλαγών που αφορούν αγορές αγροτικών προϊόντων απαιτείται η εξόφληση των συναλλαγών αυτών να γίνεται μέσω του τραπεζικού συστήματος, είτε με έκδοση επιταγής, είτε με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό. Έτσι από 01/06/2010 για αγορά αγροτικών προϊόντων άνω των 1.000 ευρώ η εξόφληση πρέπει να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με απλή επιταγή του αγοραστή<sup>18</sup>. Από 01/01/2013 το όριο αυτό αναπροσαρμόζεται από 1.000 ευρώ σε 3.000 ευρώ<sup>19</sup>, ενώ για αναγνωριστεί ως εκπιπτόμενη επιχειρηματική δαπάνη το ποσό προσδιορίζεται σε 500 ευρώ<sup>20</sup>.

- Πολλές επιχειρήσεις που είναι υποχρεωμένες, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία να τηρούν βιβλίο αποθήκης, διενεργώντας φυσική απογραφή διαπιστώνουν διαφορές στα πραγματικά αποθέματα που υπάρχουν στην αποθήκη σε σχέση με αυτά που αποτυπώνονται στα λογιστικά αρχεία. Έτσι έχει παρατηρηθεί η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων από επιχειρήσεις που έχουν καταμετρήσει με φυσική απογραφή λιγότερα αποθέματα σε ποσότητες και αξία , σε σχέση με τα λογιστικά αρχεία, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων. Τα φορολογικά στοιχεία που εκδίδονται είναι προς ανύπαρκτους πελάτες, είτε προς επιχειρήσεις που θέλουν να αυξήσουν τις δαπάνες τους και κατά συνέπεια να επωφεληθούν μειώνοντας τα φορολογητέα τους κέρδη.
- Έχει επίσης διαπιστωθεί η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων από εμπλεκόμενες επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε κοινοτικό και διεθνές επίπεδο και αποβλέπουν στη μη καταβολή του οφειλόμενου Φ.Π.Α. ή στην

---

<sup>17</sup> Ν.4172/2013 άρθρα 21 έως και 29

<sup>18</sup> Παρ. 2 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ. όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 19 παρ. 25 β του Ν.3842/2010

<sup>19</sup> Άρθρο 10 της παρ. 1 της υποπαραγράφου Ε1 της παρ. Ε του άρθρου πρώτου του Ν.493/2012

<sup>20</sup> Ν.4172/2013 άρθρο 23

## ΠΛΑΣΤΑ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

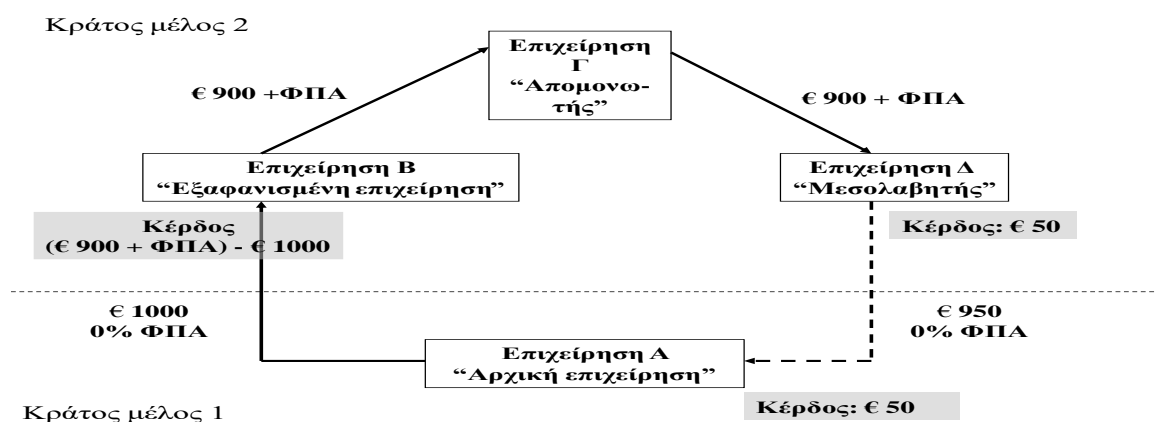
αδικαιολόγητη επιστροφή του. Έχουν εντοπιστεί διάφοροι τύποι απάτης για το ενδοκοινοτικό Φ.Π.Α., η σημαντικότερη απάτη που έχει διαπιστωθεί είναι η απάτη του εξαφανισμένου έμπορου-Καρουζέλ (Missing trader Intra-Community fraud-Carousel fraud). Η πρακτική είναι οι συναλλαγές μέσα σε ένα κράτος μέλος, στις οποίες χρεώνεται Φ.Π.Α. να συνδυάζονται με εικονικές ενδοκοινοτικές συναλλαγές στις οποίες δεν χρεώνεται Φ.Π.Α. Μία τουλάχιστον επιχείρηση εξαφανίζεται και δεν αποδίδει το Φ.Π.Α. που εισέπραξε, ενώ άλλες επιχειρήσεις στην αλυσίδα απάτης εκπίπτουν πλασματικά ποσά του Φ.Π.Α. εισροών ή λαμβάνουν επιστροφές Φ.Π.Α.

Ένα παράδειγμα απάτης τύπου Καρουζέλ περιλαμβάνει τις ακόλουθες συναλλαγές:

- Η επιχείρηση Α, αποκαλούμενη αρχική επιχείρηση, εγγεγραμμένη στο κράτος μέλος 1, πραγματοποιεί μια απαλλασσόμενη ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών στην επιχείρηση Β, αποκαλούμενη εξαφανισμένη επιχείρηση και βρίσκεται στο κράτος μέλος 2. Η παράδοση αυτή γίνεται χωρίς Φ.Π.Α. λόγω ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών.
- Η επιχείρηση Β πραγματοποιεί στην συνέχεια μια πώληση στο εσωτερικό χώρας στην επιχείρηση Γ, αποκαλούμενη απομονωτής. Η συναλλαγή αυτή έχει Φ.Π.Α., αλλά η επιχείρηση Β που εισπράττει τον φόρο δεν τον αποδίδει στο κράτος μέλος. Η επιχείρηση Β δεν υποβάλει δηλώσεις και εξαφανίζεται. Η επιχείρηση Γ δεν παρεμβάλλεται συστηματικά και χρησιμοποιείται συνήθως ως ενδιάμεση επιχείρηση για να διαστρεβλώσει τις έρευνες για το Φ.Π.Α.
- Η επιχείρηση Γ μεταπωλεί τα αγαθά στην εγχώρια αγορά του κράτους μέλους 2, στην επιχείρηση Δ αποκαλούμενη ως μεσολαβητής, η οποία θα εκπέσει το Φ.Π.Α. από την αγορά. Τέλος θα κάνει μια ενδοκοινοτική παράδοση για να ζητήσει την επιστροφή Φ.Π.Α. που έχει εκπέσει με τις αγορές της.

## ΠΛΑΣΤΑ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Σχηματικά η απάτη τύπου Καρουζέλ μπορεί να απεικονιστεί όπως παρακάτω<sup>21</sup>:



Οι επιπτώσεις από την απάτη τύπου Καρουζέλ είναι σημαντικές όσον αφορά τις απώλειες εσόδων στις οικονομίες των κρατών μελών και επιπλέον δημιουργεί στρεβλώσεις στην αγορά υπονομεύοντας τις νόμιμες επιχειρήσεις.

- Εκτός από την απάτη τύπου Καρουζέλ ή κυκλική απάτη έχουν διαπιστωθεί και άλλοι μηχανισμοί και τρόποι έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Έχουν διαπιστωθεί εταιρείες που έχουν δηλώσει ψευδώς ότι έχουν πουλήσει προϊόντα σε άλλα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ενώ τα προϊόντα έχουν πουληθεί στην εσωτερική αγορά. Σε αυτές τις περιπτώσεις η επιχείρηση εκδίδει τιμολόγιο χωρίς ΦΠΑ, όπως προβλέπεται σε ενδοκοινοτικές παραδόσεις και αιτείται επιστροφή ΦΠΑ στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Οι εμπλεκόμενες επιχειρήσεις τέτοιου τύπου επωφελούνται στην καθυστέρηση της αμοιβαίας συνδρομής μεταξύ των Κρατών –Μελών, με αποτέλεσμα την παράνομη επιστροφή ΦΠΑ. Επίσης άλλες επιχειρήσεις πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών από άλλο Κράτος-Μέλος, δεν καταχωρούν στα λογιστικά τους αρχεία τις συναλλαγές, δεν υποβάλλουν τις σχετικές δηλώσεις ή τις υποβάλλουν με διαφορετική αξία.

Είναι απαραίτητο να αναφερθεί για την καλύτερη κατανόηση ότι η Ευρωπαϊκή Ένωση για την αντιμετώπιση των ψευδών ενδοκοινοτικών παραδόσεων και

<sup>21</sup> ΓΓΔΕ Γενική Διεύθυνση Φορολογίας, Δ/ση ΦΠΑ, Τμήμα Δ' V.I.E.S. αρ. πρτ. 109.....19-09-2008

## ΠΛΑΣΤΑ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

αποκτήσεων έχει δημιουργήσει το σύστημα VIES μέσω του οποίου πραγματοποιούνται διασταυρώσεις των καταστάσεων που υποβάλλουν οι επιχειρήσεις που ασκούν ενδοκοινοτικές παραδόσεις και αποκτήσεις. Επίσης υπάρχει ειδικό τμήμα στο Υπουργείο Οικονομικών στο οποίο αποστέλονται ερωτήματα και Δελτία Πληροφοριών για επιχειρήσεις που βρίσκονται σε άλλα Κράτη –Μέλη. Το τμήμα αυτό με την σειρά του αποστέλλει α ερωτήματα σε αντίστοιχες υπηρεσίες στα αντίστοιχα κράτη και αναμένει τις πληροφορίες και τα πορίσματα ελέγχου από αυτές. Μετά την λήψη των απαντήσεων τις διαβιβάζει στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. που είχαν στείλει το αρχικό αίτημα. Όλη αυτή η διαδικασία είναι χρονοβόρα και δημιουργεί αρκετές δυσκολίες και καθυστερήσεις στον έλεγχο των επιχειρήσεων.

- Έκδοση και λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων από επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην κατασκευή νέων ακινήτων, η μεταβίβαση των οποίων υπάγεται στο ΦΠΑ μετά την 01/01/2006<sup>22</sup>. Σε περίπτωση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων αυξάνεται ο φόρος εισροών, με συνέπεια την καταβολή μικρότερου ποσού φόρου. Προϋπόθεση για την έκπτωση του ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρύνθηκαν οι εισροές της επιχείρησης είναι οι εισροές αυτές να πραγματοποιούνται για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων. Έτσι όταν μια κατασκευαστική επιχείρηση διενεργεί παραδόσεις υποκείμενες σε ΦΠΑ εκπίπτει ολόκληρο το φόρο των εισροών της. Σε περίπτωση όμως που διενεργεί πράξεις απαλλασσόμενες από το φόρο για τις οποίες δεν προβλέπεται από το νόμο δικαίωμα έκπτωσης π.χ. μεταβίβαση πρώτης κατοικίας, δεν μπορεί να εκπέσει το φόρο που επιβάρυνε τις εισροές που χρησιμοποιήθηκαν για την κατασκευή αυτών των ακινήτων. Κατά συνέπεια πρέπει να γίνει διαχωρισμός του ΦΠΑ εισροών που επιβάρυνε τις ιδιοκτησίες για τις οποίες παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης και να διακανονιστεί με την περιοδική δήλωση ΦΠΑ.

---

<sup>22</sup> Ν.3427/27-12-2005

### 2.3 ΤΡΟΠΟΙ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΚΑΙ ΕΚΔΟΣΗΣ ΠΛΑΣΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΙ ΕΝΔΕΙΞΕΙΣ ΠΛΑΣΤΟΤΗΤΑΣ

#### 2.3.1 ΤΡΟΠΟΙ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΠΛΑΣΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Η φορολογική διοίκηση έχει διενεργήσει πολλούς ελέγχους σε υποθέσεις που αφορούν πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία, από τους οποίους έχουν διαπιστωθεί διάφοροι τρόποι παραποίησης των φορολογικών στοιχείων. Έχουν διαπιστωθεί οι παρακάτω κατηγορίες:

- Έχει παρατηρηθεί η έκδοση φορολογικών στοιχείων από φορολογικούς μηχανισμούς, οι οποίοι δεν είναι νόμιμα δηλωμένοι, ή είναι παραποιημένοι και τα στοιχεία που εκδίδουν δεν εμφανίζονται στα βιβλία της επιχείρησης, με αποτέλεσμα την αλλοίωση των αποτελεσμάτων. Σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία<sup>23</sup> ως φορολογικός μηχανισμός χαρακτηρίζεται κάθε συσκευή ή σύστημα το οποίο χρησιμοποιείται για την έκδοση πιστοποίηση, διαφύλαξη στοιχείων, διαθέτει ασφαλή φορολογική μνήμη, κατάλληλο λογισμικό και άλλα τεχνικές προδιαγραφές, οι οποίες έχουν λάβει την σχετική άδεια από το Υπουργείο Οικονομικών. Οι Φορολογικές Ταμειακές Μηχανές διαθέτουν σφράγιση, η οποία δεν μπορεί να είναι παραβιασμένη, σε αντίθετη περίπτωση τα στοιχεία είναι παραποιημένα. Επίσης πολλές επιχειρήσεις διαθέτουν φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό που συνδέεται με τον Η/Υ για την έκδοση των παραστατικών. Ο ηλεκτρονικός αυτός μηχανισμός ονομάζεται ΕΑΦΔΣΣ –Ειδική Ασφαλής Φορολογική Διάταξη Σήμανσης Στοιχείων, ασφαλίζεται και περιλαμβάνει ειδικό λογισμικό, μνήμη εργασίας, ασφαλή φορολογική μνήμη μόνιμης αποθήκευσης των δεδομένων, θύρα ανάγνωσης και φορολογικό εκτυπωτή. Κάθε παραστατικό που εκδίδεται έχει εκτυπωμένη την συμβολοσειρά σήμανσης, ένα σύνολο χαρακτήρων με γράμματα και αριθμούς. Η αλλοίωση των δεδομένων δημιουργίας της συμβολοσειράς σήμανσης επιφέρει παραποίηση των στοιχείων που εκδίδονται, π.χ. υπάρχουν περιπτώσεις που η απόδειξη που προσκομίζεται στον πελάτη είναι διαφορετικής αξίας από αυτή που καταχωρείται στην μνήμη και τελικά απεικονίζεται στα βιβλία και στα αποτελέσματα της επιχείρησης.

---

<sup>23</sup> Ν.1809/1988

## ΠΛΑΣΤΑ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

- Έχει παρατηρηθεί σε ορισμένες περιπτώσεις επιχειρήσεις να έχουν δηλώσει στη Δ.Ο.Υ. απώλεια των φορολογικών τους στοιχείων, τα στοιχεία αυτά όμως στην πραγματικότητα δεν έχουν απολεσθεί, χρησιμοποιούνται για εικονικές συναλλαγές των δεδομένα των οποίων δεν εμφανίζονται στα βιβλία του εκδότη. Οι επιχειρήσεις αυτές σε περίπτωση διαπίστωσης των παραβάσεων επικαλούνται την δήλωση απώλειά τους και τη μη συμμετοχή τους στην έκδοση αυτών των στοιχείων.
- Επίσης έχει διαπιστωθεί κάποιες επιχειρήσεις που διακόπτουν τις εργασίες τους προσκομίζουν τα στοιχεία που έχουν νόμιμα θεωρηθεί για ακύρωση, αλλά ανάμεσα στα στελέχη έχουν αποσπάσει ένα σημαντικό μέρος παραστατικών, τα οποία δεν ακυρώνονται. Μετά την διακοπή των εργασιών τα στοιχεία αυτά χρησιμοποιούνται για παράνομες συναλλαγές.
- Σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ. όπως ίσχυε προβλεπόταν η θεώρηση και η έκδοση ενός φορολογικού στοιχείου ως διπλότυπο όταν εκδίδεται χειρόγραφα. Έχει παρατηρηθεί η θεώρηση στοιχείων σε περισσότερα από δύο αντίτυπα, με αποτέλεσμα να αναγράφεται στο ένα αντίτυπο που λαμβάνει ο Α πελάτης το ποσό 500 ευρώ, στο δεύτερο αντίτυπο που λαμβάνει ο πελάτης Β να αναγράφεται το ποσό 1000 ευρώ και στο στέλεχος ο επιτηδευματίας να αναγράφει τη μία από τις δύο συναλλαγές δηλαδή την μικρότερη.
- Έχει παρατηρηθεί επίσης διάτρηση, θεώρηση στοιχείων εκτός Δ.Ο.Υ. με διάφορους μηχανισμούς, όπως παλιές μηχανές τυπογραφείου, ραπτομηχανές ή ακόμα και καρφίτσες. Επιπλέον έχει διαπιστωθεί παράνομη διάτρηση στις διατηρητικές μηχανές τις Δ.Ο.Υ., όπου θεωρούνταν παράνομα μπλοκ στοιχείων ή ανάμεσα στα νόμιμα θεωρημένα υπήρχαν λευκά στελέχη που θεωρούνταν. Τα λευκά αυτά στοιχεία χρησιμοποιούνται με στοιχεία ανύπαρκτων επιχειρήσεων για την έκδοση εικονικών συναλλαγών. Κατά συνέπεια τα φορολογικά στοιχεία είναι πλαστά και εικονικά.<sup>24</sup>
- Έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων για πωλήσεις εμπορευμάτων στο εξωτερικό για τις οποίες το πρωτότυπο τιμολόγιο είναι διαφορετικό από το αντίγραφο. Έχουν διαπιστωθεί, στα πλαίσια ελέγχων για επιστροφή Φ.Π.Α. σε

<sup>24</sup> Η θεώρηση των στοιχείων καταργήθηκε από 1/1/2014 με το άρθρο 9 του Ν.4093/2012



## ΠΛΑΣΤΑ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

επιχειρήσεις εξαγωγής προϊόντων , να εκδίδεται ένα τιμολόγιο δύο φορές με την ίδια ημερομηνία τον ίδιο λήπτη αλλά διαφορετική αξία. Το τιμολόγιο με την μεγαλύτερη αξία καταχωρείται στα βιβλία της εξαγωγικής επιχείρησης και με βάση αυτή την αξία αιτείται την επιστροφή ΦΠΑ για τις δαπάνες που έχει πραγματοποιήσει και το ΦΠΑ εισροών που έχει εκπέσει, ενώ ο λήπτης καταχωρεί στα βιβλία του το τιμολόγιο με την μικρότερη αξία ή εάν είναι κράτος εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης καταβάλλει τους δασμούς της εισαγωγής στην μικρότερη αξία.

- Κατά την διάρκεια των ελέγχων έχουν διαπιστωθεί να κατασκευάζονται πλαστά φορολογικά στοιχεία, χρησιμοποιώντας ΑΦΜ υπαρκτής επιχείρησης με παρεμφερή στοιχεία ή ανύπαρκτο ΑΦΜ με στοιχεία υπαρκτής επιχείρησης. Έχει ακόμα παρατηρηθεί να εκδίδονται πλαστά φορολογικά στοιχεία στο όνομα και ΑΦΜ υπαρκτής επιχείρησης εν αγνοία της, με σκοπό να είναι δύσκολη η επαλήθευση και η εύρεση του υποκρυπτόμενου προσώπου που είναι υπεύθυνος για την έκδοση αυτών. Το αποτέλεσμα είναι να δημιουργούνται τεράστια προβλήματα στις επιχειρήσεις που εν αγνοία τους εκδίδονται πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία.

### 2.3.2 ΕΝΔΕΙΞΕΙΣ ΠΛΑΣΤΟΤΗΤΑΣ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΟΤΗΤΑΣ

Από την διεξαγωγή φορολογικών ελέγχων έχουν διαπιστωθεί πολλές διαφορετικές περιπτώσεις και ενδείξεις που οδηγούν σε υπόνοιες ή συμπεράσματα ότι ένα φορολογικό στοιχείο είναι εικονικό. Αυτές οι περιπτώσεις περιγράφονται ως εξής:

- Ο εκδότης των φορολογικών στοιχείων είναι φορολογικά άγνωστο πρόσωπο, δηλαδή δεν έχει κάνει έναρξη λειτουργίας, δεν θεώρησε φορολογικά στοιχεία, ή το Α.Φ.Μ. του δεν ανήκει σε κανένα νομικό ή φυσικό πρόσωπο.
- Σε άλλες περιπτώσεις ο φερόμενος ως εκδότης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων έχει κάνει έναρξη δραστηριότητας, αλλά σε έλεγχο που πραγματοποιείται δεν υπάρχουν εγκαταστάσεις, γραφεία, μηχανολογικός εξοπλισμός, προσωπικό για την άσκηση της λειτουργίας της επιχείρησης, δηλαδή στην ουσία δεν ασκεί καμία δραστηριότητα για να πωλήσει προϊόντα και υπηρεσίες.

## ΠΛΑΣΤΑ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

- Ο εκδότης των φορολογικών στοιχείων πουλάει εμπορεύματα ή παρέχει υπηρεσίες που δεν είναι συναφές με το αντικείμενο της δραστηριότητας του, όπως επιχείρηση με αντικείμενο δραστηριότητας την χονδρική πώληση κρέατος εκδίδει φορολογικά στοιχεία για πώληση ανταλλακτικών. Κατά αρχάς δεν αποκλείεται η επέκταση των δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης, αλλά θα πρέπει να διερευνηθεί εάν η επιχείρηση που έκδωσε στοιχεία για πώληση ανταλλακτικών έχει την δυνατότητα να πουλήσει αυτό το είδος.
- Επιχείρηση που φέρεται ως εκδότης τέτοιων στοιχείων έχουν δηλώσει πολλές δραστηριότητες, οι οποίες δεν έχουν σχέση μεταξύ τους, όπως εμπορία αγροτικών προϊόντων και οικοδομικές επιχειρήσεις.
- Όταν υπάρχουν αλλοιώσεις στα φορολογικά στοιχεία τέτοιες που να παραποιούν και διαφοροποιούν σημαντικά το περιεχόμενό τους, όπως στην επωνυμία, την ποσότητα, την αξία.
- Όταν η επιχείρηση φέρεται ότι αγοράζει μεγάλες ποσότητες προϊόντων, αλλά δεν έχει τις αντίστοιχες πωλήσεις, όπως επιχείρηση παραγωγής τυριών που αγοράζει μεγάλες ποσότητες γάλακτος, αλλά δεν έχει τις ανάλογες πωλήσεις που να δικαιολογούν αυτές τις αγορές. Επιπλέον σε εικονικές συναλλαγές έχει παρατηρηθεί η προμήθεια προϊόντων τα οποία δεν έχουν σχέση με την συναλλακτική δραστηριότητα της ελεγχόμενης επιχείρησης, τα προϊόντα αυτά δεν είναι δυνατό να χρησιμοποιηθούν από την επιχείρηση Επίσης το μέγεθος της επιχείρησης είναι τέτοιο που να μην δικαιολογεί την αγορά μεγάλων ποσοτήτων. Σε αυτές τις κατηγορίες ο έλεγχος θα πρέπει να εξετάζει εάν η επιχείρηση έχει αυξήσει τα ακαθάριστα έσοδα ή έχει προσθέσει ή διαφοροποιήσει τις δραστηριότητές της.
- Όταν μια επιχείρηση κυρίως στο τέλος της φορολογικής περιόδου λαμβάνει μεγάλης αξία φορολογικά στοιχεία, τα οποία δεν διαπιστώνεται ή πώλησή τους είτε δεν εμφανίζονται στην απογραφή τέλους, για τις επιχειρήσεις που υποχρεούται βάση της ισχύουσα νομοθεσίας να τηρούν βιβλίο απογραφής. Άρα ο χρόνος έκδοσης του φορολογικού στοιχείου και ιδιαίτερα η μεγάλη αξία που αναγράφεται σε αυτό αποτελεί ένδειξη εικονικότητας που πρέπει να διερευνηθεί.

## ΠΛΑΣΤΑ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

- Όταν στα στοιχεία διακίνησης των εμπορευμάτων, Δελτία Αποστολής, Τιμολόγια Δελτία Αποστολής δεν αναγράφονται τα στοιχεία των μεταφορικών μέσων που μετέφεραν τα προϊόντα. Σε αυτές τις περιπτώσεις πρέπει να γίνει περαιτέρω έρευνα και να αξιολογούνται όλα τα δεδομένα που να αποδεικνύουν εάν πραγματοποιήθηκε ή όχι η μεταφορά των εμπορευμάτων, όπως διόδια, δαπάνες διανυκτέρευσης ή σε περίπτωση μεταφοράς με θαλάσσια μέσα την καταγραφή των οχημάτων που μεταφέρονται με τα πλοία.

Υπάρχουν και περιπτώσεις μη αναγραφής του μεταφορικού μέσου στα Δ.Α. ή μη έκδοσης Δ.Α. Επιπλέον τα μεταφορικά μέσα πρέπει να διαθέτουν την ανάλογη δυνατότητα για την μεταφορά της ποσότητας που αναγράφονται στα στοιχεία της διακίνησης. Σε αυτές τις περιπτώσεις θα πρέπει στον έλεγχο να εξακριβώνεται το ωφέλιμο φορτίο του μεταφορικού μέσου. Εάν η επιχείρηση δεν διαθέτει μεταφορικά μέσα και στον έλεγχο δεν προσκομίζονται φορτωτικές από μεταφορικές επιχειρήσεις Δημοσίας Χρήσης που να αποδεικνύουν την μεταφορά των προϊόντων, αυτό συντελεί σε σημαντική ένδειξη εικονικότητας.

Ακόμα στα Δελτία Αποστολής θα πρέπει να ελέγχεται εκτός από το μεταφορικό μέσο και η ώρα αναχώρησης από την επιχείρηση. Δηλαδή εάν σε ένα φορτηγό αυτοκίνητο με αναχώρηση από την έδρα της επιχείρησης στην Αθήνα προς την Θεσσαλονίκη με ώρα αναχώρησης στις 10 το πρωί, ενώ σε άλλο ΔΑ αναγράφεται το ίδιο μεταφορικό μέσο με προορισμό την Πάτρα και ώρα αναχώρησης στις 11 το πρωί αποτελεί μια σημαντική ένδειξη ότι ένα από τα δύο φορολογικά στοιχεία είναι εικονικό.

- Όταν στα Τιμολόγια Πώλησης δεν έχουν εκδοθεί ανάλογα παραστατικά διακίνησης, όπως προβλέπεται από την αντίστοιχη νομοθεσία.
- Εάν μια επιχείρηση εξοφλεί τα ΤΔΑ, τα ΤΠΥ και ΑΠΥ μεγάλης αξίας με μετρητά, κατά παράβαση των φορολογικών διατάξεων όπως ισχύουν. Για εξόφληση φορολογικών στοιχείων αξίας άνω των 15.000 ευρώ απαιτούνταν τραπεζική επιταγή ή κατάθεση μέσω τραπεζής και αφορούσε την περίοδο από 20/03/02 έως 01/06/2010, ενώ από 01/06/2010 το ποσό αυτό αναπροσαρμόζεται σε 3.000 ευρώ.

## ΠΛΑΣΤΑ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

- Όταν τα φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν με ημερομηνία προγενέστερη της ημερομηνίας θεώρησης από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Επίσης έχουν παρατηρηθεί σε μπλοκ φορολογικών στοιχείων ανακολουθία στην αρίθμηση, και ιδιαίτερα στον ίδιο προμηθευτή, δηλαδή ένα φορολογικό στοιχείο με αριθμό 20 έχει εκδοθεί στις 6/11/2016, ενώ από το ίδιο μπλοκ το στοιχείο με αριθμό 21 έχει εκδοθεί σε προγενέστερη ημερομηνία. Επιπλέον όταν τα φορολογικά στοιχεία που έχει λάβει μια επιχείρηση από τον ίδιο προμηθευτή έχουν συνεχόμενη αρίθμηση, δηλαδή η επιχείρηση φαίνεται ότι έχει μόνο ένα συγκεκριμένο προμηθευτή για συγκεκριμένη χρονική περίοδο.
- Όταν τα φορολογικά στοιχεία έχουν διάτρηση όχι από τους μηχανισμούς της Δ.Ο.Υ. , αλλά από άλλα μηχανικά μέσα ή στα στοιχεία έχουν αποτυπωθεί ο κωδικός διάτρησης διαφορετικής Δ.Ο.Υ., από την Δ.Ο.Υ. της χωρικής αρμοδιότητας της επιχείρησης.
- Ένδειξη εικονικότητας μπορεί να θεωρηθεί η λήψη ενός μόνο στοιχείου σημαντικής αξίας από ένα μεμονωμένο προμηθευτή, με τον οποία η επιχείρηση δεν έχει την σύνηθες συναλλακτική δραστηριότητα. Αυτό οδηγεί την φορολογική ελεγκτική αρχή σε περαιτέρω έρευνα για την διαπίστωση της εικονικότητας της συναλλαγής. Επίσης ένδειξη εικονικότητας μπορεί να αποτελέσει το γεγονός της απόκτησης εμπορευμάτων ή λήψης της υπηρεσίας από προμηθευτές που βρίσκονται σε μεγάλη απόσταση από την έδρα της επιχείρησης, με αυξημένα μεταφορικά έξοδα ή προϊόντα τα οποία είναι δυνατό να αποκτηθούν σε καλύτερες τιμές. Αυτό μπορεί να αποδειχθεί από τιμές που αναγράφονται σε φορολογικά στοιχεία ομοειδών επιχειρήσεων ή από προσφορές και συμβάσεις που υπάρχουν. Η σημαντική απόκλιση στις τιμές των αγορασθέντων προϊόντων θα πρέπει να εξεταστεί για την περίπτωση που η απόκτηση έχει γίνει από εξαφανισμένο έμπορο.
- Όταν μια επιχείρηση δεν έχει επαρκής αποθηκευτικούς χώρους και φέρεται ότι αγοράζει από προμηθευτές μεγάλες ποσότητες προϊόντων, τις οποίες δεν τις πουλάει, αλλά και δεν μπορεί να τις αποθηκεύσει. Υπάρχουν παραδείγματα και περιπτώσεις από εταιρείες οδικών μεταφορών να προμηθεύονται μεγάλες ποσότητες ελαστικών, τα οποία είναι σε σημαντικό βαθμό περισσότερα από ότι τα φορτηγά που ανήκουν στην εταιρεία. Επίσης έχουν διαπιστωθεί εικονικές

## ΠΛΑΣΤΑ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

συναλλαγές σε εταιρείες οδικών μεταφορών, οι οποίες έχουν προμηθευτεί ανταλλακτικά σε μεγάλες ποσότητες, αλλά δεν έχουν λάβει φορολογικά στοιχεία για την τοποθέτηση τους, δηλαδή Τ.Π.Υ. Έτσι ο έλεγχος θα πρέπει να ερευνά αν τα προϊόντα αυτά βρίσκονται στις αποθήκες της ελεγχόμενης εταιρείας, για να διαπιστωθεί η εικονικότητα ή όχι των συναλλαγών.

- Επίσης έχει παρατηρηθεί σε εικονικές συναλλαγές η ύπαρξη σημαντικών ορθογραφικών λαθών, μπουζούρες, διαγραφές και παραποίηση πληροφοριών από τα φορολογικά στοιχεία, χωρίς να αποκλείεται η περίπτωση αθέλητης ενέργειας από το προσωπικό της επιχείρησης. Επιπλέον έχει παρατηρηθεί σε οργανωμένα κυκλώματα ο γραφικός χαρακτήρας που αποτυπώνεται στα φορολογικά στοιχεία να είναι πανομοιότυπος, γιατί τα εκδίδει ένα συγκεκριμένο πρόσωπο.

Όλες οι περιπτώσεις που αναφέρθηκαν συνιστούν αρχικές ενδείξεις εικονικότητας, οι οποίες δίνουν το έναυσμα για περαιτέρω ελεγκτικές ενέργειες που χρειάζεται να πραγματοποιηθούν. Ο έλεγχος δεν μπορεί να εξάγει ασφαλή συμπεράσματα, εάν δεν προχωρήσει σε συγκεκριμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, γιατί οι προαναφερόμενες ενδείξεις δεν αποδεικνύουν από μόνες τους εικονικότητα συναλλαγών.

### 2.4 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΝΤΟΠΙΣΜΟΥ ΠΛΑΣΤΩΝ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Υπάρχουν διάφοροι τρόποι εντοπισμού των πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων. Η διενέργεια των φορολογικών αρχών για την διαπίστωση των εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων αρχίζει από συγκεκριμένες πηγές, όπως έχει παρατηρηθεί.

- Στα πλαίσια των διάφορων ελέγχων που διενεργούνται από τις φορολογικές αρχές, είναι δυνατό να ζητηθούν πληροφορίες από άλλες υπηρεσίες του υπουργείου για συγκεκριμένες συναλλαγές που θεωρούνται ύποπτες και υπάρχουν υπόνοιες για την εικονικότητά τους. Γι' αυτό το λόγο αποστέλλονται Δελτία Πληροφοριών στα οποία ζητούνται πληροφορίες για την πραγματοποίηση και την ύπαρξη των συναλλαγών. Για παράδειγμα η Δ.Ο.Υ. Κορίνθου διενεργεί μερικό έλεγχο επιστροφής Φ.Π.Α. σε αγρότη του ειδικού καθεστώτος, ο οποίος έχει λάβει Τιμολόγιο Αγοράς Αγροτικών προϊόντων από επιχείρηση που εδρεύει στο Ν. Αργολίδας. Η Δ.Ο.Υ. Κορίνθου αποστέλλει Δ.Π. στη Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου

## ΠΛΑΣΤΑ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

για να διαπιστώσει εάν το παραστατικό έχει εκδοθεί νόμιμα, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχείρησης, έχει συμπεριληφθεί στις αντίστοιχες δηλώσεις και εάν η συναλλαγή είναι πραγματική. Με την λήψη του Δ.Π. η Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου θα διενεργήσει τον απαραίτητο έλεγχο για την διαπίστωση της πραγματοποίηση της συναλλαγής και την ορθή τήρηση των φορολογικών υποχρεώσεων. Σε περίπτωση διαπίστωσης εικονικότητας θα αποσταλεί απαντητική έκθεση με την οποία θα ενημερώνει τη Δ.Ο.Υ. Κορίνθου για την εικονικότητα της συναλλαγής και θα επιβληθούν οι ανάλογες κυρώσεις.

- Μια άλλη πηγή για να διενεργηθεί έλεγχος πλαστότητας και εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων είναι οι καταγγελίες, στις περισσότερες περιπτώσεις ανώνυμες που διατυπώνονται στις φορολογικές αρχές. Οι καταγγελίες αυτές μπορούν να γίνουν με οποιοδήποτε τρόπο είτε γραπτώς, ταχυδρομώντας κάποια στοιχεία για το φυσικό ή πρόσωπο που καταγγέλλεται, είτε τηλεφωνικώς στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ή σε ειδική υπηρεσία που υφίσταται στο ΥΠΟΙΚ ή στην ΥΕΔΔΕ (πρώην ΣΔΟΕ) ή στην Οικονομική Αστυνομία. Ακόμα υπάρχουν καταγγελίες επώνυμες που γίνονται απευθείας στο Εισαγγελέα, καταθέτοντας στοιχεία και πληροφορίες για επιχειρήσεις που διενεργούν εικονικές συναλλαγές ή εκδίδουν πλαστά φορολογικά στοιχεία. Οι καταγγελίες αυτές αξιολογούνται και η φορολογική Διοίκηση είναι υποχρεωμένη να διερευνήσει και να αποδείξει την πλαστότητα και την εικονικότητα των συναλλαγών.
- Η έρευνα για την εικονικότητα και πλαστότητα των φορολογικών στοιχείων μπορεί να ξεκινήσει από οποιαδήποτε φορολογικό έλεγχο της φορολογικής Διοίκησης. Από τους φορολογικούς ελεγκτές διενεργούνται διάφοροι τύποι ελέγχων, όπως έλεγχος σε όλα για φορολογικά αντικείμενα (πρώην τακτικός έλεγχος), έλεγχος επιστροφής ΦΠΑ σε αγρότες ή σε εξαγωγικές επιχειρήσεις ή έλεγχος επιστροφής φορολογίας εισοδήματος, διασταυρωτικοί έλεγχοι, μερικός έλεγχος σε οποιαδήποτε φορολογικό αντικείμενο. Οι έλεγχοι αυτοί πραγματοποιούνται για μία ή περισσότερες φορολογικές περιόδους, δεν μπορούν όμως να έχουν παραγραφεί αυτές οι χρήσεις. Στα πλαίσια αυτών των ελέγχων διαπιστώνονται εικονικές συναλλαγές ή έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων, επιβάλλονται οι ανάλογες κυρώσεις, όπως έχουν περιγραφεί σε προγενέστερο κεφάλαιο και ενημερώνονται και οι αντίστοιχες Δ.Ο.Υ. για τους αντισυμβαλλόμενους που έχουν συναλλαγές με τον ελεγχόμενο επιτηδευματία ή

## ΠΛΑΣΤΑ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

το νομικό πρόσωπο. Επιπλέον σε αυτούς τους ελέγχους μπορεί να απομονωθούν συναλλαγές για διερεύνηση της πραγματοποίησης τους, όταν διαπιστώνονται σημαντικές διαφορές στην αξία ή κι στο πλήθος των συναλλαγών που προσδιορίζονται από την υποβολή των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών και προμηθευτών. Σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία <sup>25</sup> οι επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες να υποβάλλουν συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών και προμηθευτών για κάθε φορολογική περίοδο, με τις οποίες μπορούν να γίνουν σημαντικές διαπιστώσεις και να ξεκινήσει η έρευνα από τις φορολογικές αρχές για την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων. Τα φορολογικά στοιχεία που δηλώνονταν αφορούσαν τις καθαρές αξίες άνω των 300 ευρώ ανά στοιχείο έως και την χρήση 2013, ενώ από την φορολογική περίοδο 2014 δηλώνονται όλα τα φορολογικά στοιχεία ανεξαρτήτως αξίας.

### **2.5 ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΓΙΑ ΤΟ ΕΛΕΓΧΟ ΤΩΝ ΠΛΑΣΤΩΝ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**

Οι ελεγκτικές ενέργειες που διενεργούνται από τις φορολογικές αρχές διαφέρουν ανάλογα την περίπτωση που αντιμετωπίζουν σε κάθε έλεγχο. Συντελούνται ελεγκτικές επαληθεύσεις σε διάφορα αντικείμενα και χρησιμοποιούνται μέθοδοι ανά περίπτωση σύμφωνα με την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία και τις λογιστικές και ελεγκτικές αρχές.

Οι πρώτες ενέργειες που πραγματοποιούνται από τους εκάστοτε ελεγκτές είναι εάν η ελεγχόμενη επιχείρηση είναι φορολογικά υπαρκτή δηλαδή εάν έχει δηλώσει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. έναρξη δραστηριότητας, εάν η έδρα της είναι υπαρκτή, το οποίο πρέπει να διερευνηθεί εάν υπάρχουν γραφεία, τεχνολογικός εξοπλισμός και γενικότερα κτηριακές εγκαταστάσεις που είναι απαραίτητες για την λειτουργία της.

Για προμηθευτές επιχειρήσεις που ασκούν την δραστηριότητά τους σε χώρες της Ευρωπαϊκής ένωσης, διερευνάται εάν είναι υπαρκτές μέσω του συστήματος VIES και την αμοιβαία συνδρομή που ζητείται από τα αντίστοιχα κράτη μέλη, ενώ εάν οι προμηθευτές προέρχονται από τρίτες χώρες διερευνώνται μέσω των τελωνειακών αρχών η εισαγωγή των εμπορευμάτων ή αναζητούνται πληροφορίες μέσω των αντίστοιχων Οικονομικών Υπηρεσιών για την ύπαρξη αυτών των επιχειρήσεων.

---

<sup>25</sup> Άρθρο 20 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ)

## ΠΛΑΣΤΑ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Επίσης διερευνάτε εάν οι δραστηριότητες που έχουν δηλωθεί στο τμήμα μητρώου της Δ.Ο.Υ. είναι συναφείς με την περιγραφή των προϊόντων και υπηρεσιών που περιγράφονται στα ελεγχόμενα φορολογικά στοιχεία, εάν υποβάλουν τις Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος, τις δηλώσεις ΦΠΑ και γενικότερα τηρούν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις, εάν τηρούν τα στοιχεία και βιβλία σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία.

Επιπλέον εξετάζεται εάν υπάρχουν Δελτία Πληροφοριών από άλλες Δ.Ο.Υ. για τις ελεγχόμενες επιχειρήσεις και τους αντισυμβαλλόμενους με στοιχεία για την εμπλοκή τους σε έκδοση και λήψη πλαστών κι εικονικών φορολογικών στοιχείων και διερεύνηση για τυχόν καταλογισμούς παραβάσεων από άλλους ελέγχους που έχουν συντελεστεί από τις φορολογικές αρχές. Συνεπώς σε πρώτο στάδιο οι αρμόδιοι ελεγκτές δημιουργούν και σχηματίζουν ένα προφίλ για την ελεγχόμενη επιχείρηση και συνεχίζουν κατά περίπτωση σε περαιτέρω ελεγκτικές διαδικασίες, όπως μπορούν να κατηγοριοποιηθούν παρακάτω.

- Έλεγχος στοιχείων διακίνησης. Όταν παρατηρείται ότι δεν υπάρχει Δ.Α. ή ΤΔΑ και γενικότερα υπάρχει φορολογικό στοιχείο με αξίες χωρίς να συνδέεται με κάποιο στοιχείο διακίνησης, τότε διενεργείται έρευνα για τον τρόπο που μεταφέρθηκαν τα εμπορεύματα. Πρέπει να διερευνηθεί εάν τα προϊόντα μεταφέρθηκαν με Φορτηγά Δημόσιας Χρήσης και έχουν εκδοθεί φορτωτικές από τις μεταφορικές εταιρείες, όπου αναγράφεται ο τόπος άφιξης και προορισμού, το προϊόν που μεταφέρθηκε και φυσικά η ημερομηνία και η αξία της μεταφοράς. Για οδικές μεταφορές που πραγματοποιούνται προς το εξωτερικό της χώρας πρέπει να διερευνάται εάν υπάρχει υπογεγραμμένο CMR από την επιχείρηση που αποστέλλει τα εμπορεύματα, από την εταιρεία κάτοχο του μεταφορικού μέσου και από τον παραλήπτη των εμπορευμάτων. Το υπογεγραμμένο CMR από τον παραλήπτη είναι απαραίτητο αποδεικτικό στοιχείο για να αναγνωριστεί από τον φορολογικό έλεγχο μια ενδοκοινοτική παράδοση ή μια παράδοση-εξαγωγή σε τρίτες χώρες.

Εάν η διακίνηση δεν έχει πραγματοποιηθεί με Φορτηγά Δημοσίας Χρήσης, άρα δεν υπάρχουν φορτωτικές θα πρέπει να γίνει διερεύνηση εάν έχει πραγματοποιηθεί η μεταφορά με ιδιωτικής χρήσης μεταφορικά μέσα του πωλητή ή του αγοραστή. Σε αυτή την περίπτωση απαιτείται Δ.Α. ή Τ.Δ.Α., όπου αναγράφονται όλες οι απαραίτητες πληροφορίες σύμφωνα με την ισχύουσα



## ΠΛΑΣΤΑ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

νομοθεσία και βεβαίωση του παραλήπτη ότι παρέλαβε τα εμπορεύματα. Η βεβαίωση αυτή αναγράφονται τα στοιχεία του παραλαβόντος και εάν αφορά παράδοση εμπορευμάτων σε χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή σε τρίτες χώρες φωτοτυπία του διαβατηρίου ή της ταυτότητας του. Επίσης διερευνάται εάν υπάρχουν αποδείξεις διοδίων, καυσίμων, τέλη διέλευσης ή άλλες δαπάνες και επιβαρύνσεις που πραγματοποιήθηκαν κατά την μεταφορά, δηλαδή κάθε πρόσφορο μέσο που να αποδεικνύεται η διέλευση του αυτοκινήτου από τον τόπο φόρτωσης μέχρι τον τόπο παράδοσης.

Σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία στα στοιχεία διακίνησης πρέπει να αναγράφονται η ώρα έναρξης και παράδοσης των εμπορευμάτων, ο τόπος αναχώρησης και αποστολής και ο αριθμός των μεταφορικών μέσων που χρησιμοποιήθηκαν. Ο έλεγχος πρέπει να διερευνήσει για την εγκυρότητα του μεταφορικού μέσου, δηλαδή εάν υφίσταται, σε ποια εταιρεία ανήκει και το ωφέλιμο φορτίο του. Είναι προφανές ότι η διακίνηση μεγάλων ποσοτήτων από μεταφορικά μέσα με χωρητικότητα που δεν ανταποκρίνεται στις ανάγκες της μεταφοράς και αναγράφονται στα στοιχεία διακίνησης είναι στοιχείο και μια σημαντική ένδειξη εικονικότητας.

- Έλεγχος αποθεμάτων. Σε πολλές περιπτώσεις ενδείξεων εικονικότητας οι ελεγκτικές φορολογικές αρχές διενεργούν ελεγκτικές επαληθεύσεις διενεργώντας ποσοτική καταγραφή των αποθεμάτων και εμπορευμάτων η οποία ονομάζεται μέθοδος κλειστής αποθήκης. Η μέθοδος της κλειστής αποθήκης αποτελεί παραδεκτή μέθοδο ουσιαστικής ελεγκτικής επαλήθευσης της ποσοτικής διακίνησης των ειδών μιας επιχείρησης. Η συγκεκριμένη διαδικασία είναι περισσότερο εφικτή και αποτελεσματική σε εταιρείες που διενεργούν χονδρικές πωλήσεις ή σε επιχειρήσεις που τηρούν βιβλίο αποθήκης.

Ο έλεγχος επιλέγει τα προϊόντα αυτά που συμπεριλαμβάνονται στα φερόμενα ως εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Θεωρείται το βιβλίο απογραφών και ερευνάται εάν περιέχει όλες τις πληροφορίες και τα στοιχεία που προβλέπονται από την φορολογική νομοθεσία. Γίνεται καταμέτρηση του επιλεγμένου αποθέματος σε συγκεκριμένο χώρο παρουσία υπαλλήλου της επιχείρησης. Με την ολοκλήρωση της καταμέτρησης συντάσσεται πρωτόκολλο καταμέτρησης και υπογράφεται από την επιχείρηση και τον ελεγκτή.

## ΠΛΑΣΤΑ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Ως αφετηρία στην ποσότητα των προϊόντων λαμβάνεται υπόψη το βιβλίο Απογραφών στην οποία προστίθεται οι αγορασθείσες ή παραληφθείσες ποσότητες και αφαιρούνται οι πωλήσεις τους βάσει φορολογικών στοιχείων (ΤΔΑ, ΔΑ) για την χρονική περίοδο μέχρι την ημέρα της ποσοτικής καταμέτρησης.

Το αποτέλεσμα που προκύπτει πρέπει να συμφωνεί με την καταμέτρηση ποσότητα. Σε περίπτωση διαφοράς δεν συνάγεται η εικονικότητα των συναλλαγών, θα πρέπει να ληφθούν και άλλοι παράγοντες όπως έχουν αποτυπωθεί σε προγενέστερα κεφάλαια.

- Έλεγχος του τρόπου εξόφλησης των συναλλαγών. Μια από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που πρέπει να διενεργηθούν είναι ο τρόπος εξόφλησης των φορολογικών στοιχείων. Ο τρόπος εξόφλησης των συναλλαγών καθώς και τα όρια των συναλλαγών προβλέπονται από την φορολογική νομοθεσία<sup>26</sup>, η οποία έχει διαφοροποιηθεί πολλές φορές. Έτσι για συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν έως 01/06/2010 οι συναλλαγές πάνω από 15.000 ευρώ εξοφλούνται με έκδοση από τον λήπτη του φορολογικού στοιχείου δίγραμμης επιταγής. Ως αξία συναλλαγής είναι το τελικό ποσό του φορολογικού στοιχείου συμπεριλαμβανομένου και του ΦΠΑ. Με το Ν.3842/2010<sup>27</sup> από 01/06/2010 το ποσό εξόφλησης μειώθηκε σε 3.000 ευρώ και η έκδοση της δίγραμμης τραπεζικής επιταγής δεν είναι υποχρεωτική. Σε περίπτωση ολικής ή τμηματικής εξόφλησης με επιταγή ο εκδότης πρέπει να αποδεικνύει την συναλλαγή με φωτοαντίγραφο της επιταγής αυτής ή με άλλο πρόσφορο τρόπο, διαφυλάσσοντας τα αποδεικτικά στοιχεία<sup>28</sup>. Επιπλέον με την κατάργηση του Κ.Β.Σ. και την καθιέρωση του ΚΦΑΣ, για την διασφάλιση των συναλλαγών<sup>29</sup> και την απόδειξη της συναλλαγής από τον λήπτη του φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 3.000 ευρώ απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με έκδοση επιταγής. Από 01/01/2014 το όριο διαφοροποιείται σε 500 ευρώ σύμφωνα με το

---

<sup>26</sup> Άρθρο 18 παρ. 2 του Κ.Β.Σ.

<sup>27</sup> Άρθρο 19 παρ. 25β του Ν.3842/2010

<sup>28</sup> Άρθρο 21 παρ. 2 του Κ.Β.Σ.

<sup>29</sup> Άρθρο 10 παρ. 1 υποπαράγραφος Ε1 της παρ. Ε του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012.

## ΠΛΑΣΤΑ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

N.4172/2013<sup>30</sup> . Επιπλέον πρέπει να αναφερθεί ότι από την χρήση 2003 έως και την χρήση 2012, η εξόφληση των συναλλαγών άνω των 15000 ευρώ με τρόπο που δεν ορίζεται ήταν λόγος ανεπάρκειας των βιβλίων, ενώ από 01/01/2013 με τον ΚΦΑΣ δεν προβλέπεται ανεπάρκεια των βιβλίων.

Για τις φορολογικές περιόδους όπου οι πληρωμές των στοιχείων πραγματοποιούνταν με δίγραμμες επιταγές, ο εκδότης πρέπει να αποδεικνύει την συναλλαγή προσκομίζοντας στον έλεγχο φωτοαντίγραφο της επιταγής αυτής και να διατηρεί τα στοιχεία αυτά για όσο χρόνο ορίζονταν από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.

Εάν η εξόφληση πραγματοποιείται μέσω τραπεζικών λογαριασμών τότε στον έλεγχο προσκομίζονται τα απαραίτητα τραπεζικά έγγραφα, όπως τραπεζικά παραστατικά, κινήσεις τραπεζικού λογαριασμού που να αποδεικνύεται την ύπαρξη της συναλλαγής.

Στις περισσότερες περιπτώσεις η εξόφληση των εικονικών φορολογικών στοιχείων γίνεται με μετρητά ανεξαρτήτως του ποσού που αναγράφεται στα στοιχεία αυτά. Στα στοιχεία αυτά αναγράφεται η ένδειξη εξόφληση με μετρητά. Στις περιπτώσεις αυτές είναι απαραίτητο να γίνει έλεγχος του υπολοίπου του ταμείου και αφορά επιχειρήσεις που τηρούν διπλογραφικά βιβλία (τρίτης κατηγορίας). Σε περίπτωση που τα μετρητά δεν είναι επαρκή, το υπόλοιπο του λογαριασμού ταμείου είναι πιστωτικό ή παρατηρείται εικονική έγγραφη ανάληψη μετρητών από την τράπεζα, χωρίς να υπάρχει η κίνηση σε αντίγραφο λογαριασμού τραπεζικής ή ενδεχομένως μια εικονική δανειοδότηση από τα μέλη της επιχείρησης. Πολλές φορές έχει παρατηρηθεί στις εικονικές φορολογικές συναλλαγές ότι καταβάλλονται με μετρητά μόνο η αξία ου Φ.Π.Α. και η καθαρή αξία με διαφορετικό τρόπο.

- Έλεγχος παγίων στοιχείων της επιχείρησης. Όταν υπάρχουν ενδείξεις για έκδοση και λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων για αγορά παγίων στοιχείων πραγματοποιείται έλεγχος στην ίδια την επιχείρηση με την φυσική παρουσία του ελέγχου για να διαπιστωθεί η ύπαρξη αυτών των πάγιων στοιχείων. Επίσης διερευνάται εάν αυτά τα πάγια είχαν αποκτηθεί στο παρελθόν και έχουν αποσβεστεί και διερεύνηση εάν για αυτά τα φορολογικά στοιχεία έχουν εκδοθεί πιστωτικά τιμολόγια. Επιπλέον οι φορολογικές αρχές πρέπει να ανατρέξουν στην

<sup>30</sup> Άρθρο 23 περ. β του Ν.4172/2013.

## ΠΛΑΣΤΑ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

προμηθεύτρια επιχείρηση για να διαπιστώσουν την ύπαρξή της και την δυνατότητα να παράγει ή να εμπορεύεται τα συγκεκριμένα πάγια.

- Έλεγχος των συγκεντρωτικών καταστάσεων. Πολλές επιχειρήσεις που εκδίδουν και λαμβάνουν εικονικά φορολογικά στοιχεία είναι φορολογικά ανύπαρκτες, δεν υποβάλουν ΔΦΕ, δηλώσεις Φ.Π.Α., συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών και σε περίπτωση πρόσκλησης από τις φορολογικές αρχές για προσκόμιση των στοιχείων δεν ανταποκρίνονται και δεν προσκομίζουν στοιχεία και βιβλία. Στις περιπτώσεις αυτές ο εντοπισμός τους είναι δύσκολος, ο έλεγχος από τις φορολογικές αρχές αντιμετωπίζει δυσχέρειες και ο εντοπισμός των εικονικών φορολογικών στοιχείων είναι εξαιρετικά δύσκολος.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

### ΕΠΙΤΩΣΕΙΣ ΠΟΥ ΠΑΡΑΤΗΡΟΥΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΚΔΟΣΗ ΚΑΙ ΛΗΨΗ ΠΛΑΣΤΩΝ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

#### 3.1 ΕΠΙΤΩΣΕΙΣ ΣΤΑ ΔΗΜΟΣΙΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ

Όπως διατυπώθηκε σε προγενέστερα κεφάλαια η έκδοση και λήψη πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων έχει ως απώτερο σκοπό την φοροδιαφυγή και την φοροαποφυγή, με αρνητικές συνέπειες και επιπτώσεις στην οικονομία. Επομένως το φαινόμενο αυτό έχει σχέση με την ευρύτερη έννοια , τις συνέπειες και τις αρνητικές επιπτώσεις που προκαλούνται από την φοροδιαφυγή και την φοροαποφυγή. Οι εκδότριες εικονικές επιχειρήσεις τέτοιων στοιχείων δεν αποδίδουν τον αναλογούντα Φ.Π.Α. , δεν υποβάλλουν Δ.Φ.Ε., ενώ οι λήπτες των στοιχείων αυξάνουν τις δαπάνες τους, μειώνουν τα κέρδη ή αυξάνουν τις ζημιές με αποτέλεσμα την μη καταβολή φόρων. Επιπλέον οι λήπτες τέτοιων στοιχείων σχηματίζουν πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. , το οποίο τους παρέχεται η δυνατότητα από την ισχύουσα νομοθεσία να αιτηθούν την επιστροφή του μέσω της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

Ο Επίτροπος Οικονομικών και Δημοσιονομικών Υποθέσεων Φορολογίας και Τελωνείων Pierre Moscovici δήλωσε επιγραμματικά για τις συνέπειες αυτές «Φορολογικά έσοδα δισεκατομμυρίων ευρώ χάνονται κάθε χρόνο, εξαιτίας της φοροαποφυγής-χρήματα που θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν για δημόσιες υπηρεσίες, όπως σχολεία και νοσοκομεία ή για την ενίσχυση της απασχόλησης και της ανάπτυξης. Οι Ευρωπαίοι πολίτες και οι επιχειρήσεις που σέβονται τους κανόνες του παιχνιδιού καταλήγουν να πληρώνουν περισσότερους φόρους. Σήμερα κάνουμε ένα σημαντικό βήμα προς την κατεύθυνση της δημιουργίας ισότιμων όρων ανταγωνισμού για όλες τις επιχειρήσεις και μιας δίκαιης και αποτελεσματικής φορολογίας για όλους τους Ευρωπαίους».<sup>31</sup>

Μια από τις επιπτώσεις του φαινομένου αυτού είναι η αδυναμία του Κράτους να είναι ανταποδοτικό. Στην Ελλάδα το φαινόμενο αυτό παρατηρείται για πολλά χρόνια και όπως έχει διαπιστωθεί η Ελλάδα έχει ένα αδύναμο κοινωνικό κράτος με χαμηλότερες

---

<sup>31</sup> Δελτίο τύπου Ευρωπαϊκής Επιτροπής 28 Ιανουαρίου 2016. Δίκαιη φορολογία: η Ευρωπαϊκή Επιτροπή προτείνει νέα μέτρα για την πάταξη της φοροαποφυγής των εταιρειών.

## ΠΛΑΣΤΑ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

παροχές σε σύγκριση με το μέσο όρο των υπόλοιπων Ευρωπαίων.<sup>32</sup> Οι βασικές κοινωνικές παροχές που περικλύονται είναι κυρίως στο τομέα υγείας και παιδείας, καθώς και σε άλλες δημόσιες παροχές όπως επιδόματα ανεργίας ή επιδοτούμενα προγράμματα για την ενίσχυση της εργασίας. Με την καταπολέμηση του φαινομένου της έκδοσης και λήψης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων και κατ' επέκταση της φοροδιαφυγής αυξάνονται τα κρατικά έσοδα από τους φόρους, πραγματοποιείται καλύτερη αναδιανομή του εισοδήματος και υποστηρίζονται οικονομικά δημόσιες παροχές και υπηρεσίες προς τους πολίτες.

Η φοροδιαφυγή επιφέρει άνιση κατανομή των φορολογικών βαρών και διεύρυνση των κοινωνικών ανισοτήτων, αφού τα φορολογικά βάρη κατανέμονται στα χαμηλότερα εισοδηματικά στρώματα και οι συνεπείς στις φορολογικές υποχρεώσεις πολίτες, φυσικά ή νομικά πρόσωπα, είναι αυτοί που τους ασκείται το μεγαλύτερο φορολογικό βάρος. Με την καταπολέμηση του φαινομένου τα φορολογικά βάρη θα επιμεριστούν σύμφωνα με την φοροδοτική ικανότητα των φορολογουμένων και σύμφωνα με τα πραγματικά τους εισοδήματα.

Επίσης η απώλεια Κρατικών εσόδων επιφέρει ελλείμματα στον Κρατικό προϋπολογισμό και κατά συνέπεια αυξάνει τις ανάγκες για κρατικό δανεισμό. Οι ανάγκες δανεισμού, όπως γίνεται αντιληπτό τα τελευταία έτη στην Ελλάδα προκαλεί την λήψη αυστηρών δημοσιονομικών μέτρων, κατάργηση φοροελαφρύνσεων, αύξηση φορολογικών συντελεστών και επιβαρύνσεων, με αποτέλεσμα την μείωση του ΑΕΠ της χώρας και της αποδόμησης της Ελληνικής Οικονομίας.

### 3.2 ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΙΔΙΩΤΙΚΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ

Η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής συνιστά τις βάσεις για την δημιουργία υγιούς και σταθερής οικονομίας και κατ' επέκταση δημιουργεί τις προϋποθέσεις για την προσέλκυση επενδύσεων. Αυτό συντελείται διότι με την αύξηση των δημόσιων εσόδων, δημιουργούνται οι προϋποθέσεις και το περιθώριο για μείωση των φορολογικών συντελεστών και γενικότερα της φορολογίας που επιβαρύνονται οι επιχειρήσεις με αποτέλεσμα την προσέλκυση επενδυτών.

---

<sup>32</sup> European Commission (2015) Commission staff working document. Assessment of the social impact of the new stability support programme for Greece,

## ΠΛΑΣΤΑ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Επίσης με την έκδοση και λήψη πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων που έχει σαν αποτέλεσμα στις επιχειρήσεις που το πράττουν να φοροδιαφεύγουν σε σημαντικό βαθμό, δημιουργείται ανισορροπία σε σχέση με τις επιχειρήσεις που λειτουργούν με νόμιμο τρόπο. Οι επιχειρήσεις που φοροδιαφεύγουν έχουν συγκριτικό πλεονέκτημα σε σύγκριση με τις υγιείς επιχειρήσεις, δημιουργώντας αθέμιτο ανταγωνισμό και ανισορροπία στην ανταγωνιστικότητα μεταξύ τους. Οι υγιείς επιχειρήσεις δεν είναι σε θέση να ανταγωνιστούν τις επιχειρήσεις που φοροδιαφεύγουν, με αποτέλεσμα την εκδίωξή τους από τον κλάδο που δραστηριοποιούνται και κατά συνέπεια την μείωση της ανταγωνιστικότητας της οικονομίας<sup>33</sup>. Η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής θα βοηθήσει τον υγιή ανταγωνισμό των επιχειρήσεων, την αύξηση της ανταγωνιστικότητας της οικονομίας και κατά συνέπεια την δημιουργία νέων θέσεων εργασίας.

---

<sup>33</sup> Ιωάννης Παλαιολόγος, Γεώργιος Κασσάρ «ΣΠΟΥΔΑΙ», τόμος 53 τεύχος 3<sup>ο</sup> (2003) Εκτίμηση του μεγέθους της παραοικονομίας στην Ελλάδα.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

### ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗΣ

Οι προτάσεις αντιμετώπισης του φαινομένου της έκδοσης και λήψης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων και σε ευρύτερη έννοια στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής που συντελείται από την διενέργεια τέτοιων πράξεων απαιτεί την λήψη μέτρων τόσο σε εθνικό όσο και σε διεθνές επίπεδο, με την συνεργασία των οικονομικών υπηρεσιών. Η συνεργασία σε διεθνές επίπεδο μπορεί να είναι σε επίπεδο παροχής συμβουλευτικών υπηρεσιών, εναρμόνιση της φορολογικής νομοθεσίας με τους κανονισμούς και τις οδηγίες της Ε.Ε. ή ανταλλαγής πληροφοριών, όπως για παράδειγμα η ανταλλαγή πληροφοριών που ήδη είναι σε διεργασία μεταξύ των οικονομικών υπηρεσιών των κρατών μελών της Ε.Ε., μέσω του συστήματος VIES. Επιπλέον σημαντικό παράγοντας στην καταπολέμηση του φαινομένου είναι και η διαδικασία των πολυμερών ελέγχων. Είναι ο συντονισμένος έλεγχος της φορολογικής υποχρέωσης ενός ή περισσότερων φορολογουμένων, που διενεργούν δύο ή περισσότερες χώρες, τουλάχιστον ένα κράτος μέλος της Ε.Ε., στα αντίστοιχα εδάφη τους, για τον οποίο έχουν συγκεκριμένα κοινά συμφέροντα. Αυτοί οι έλεγχοι αφορούν είτε την άμεση είτε την έμμεση φορολογία<sup>34</sup>. Συγκεκριμένα υπάρχουν μέτρα προληπτικού ή κατασταλτικού χαρακτήρα τα οποία μπορούν να επιφέρουν αποτελέσματα σε βραχυπρόθεσμο και μακροπρόθεσμο επίπεδο.

- **Προώθηση ηλεκτρονικών συναλλαγών**

Αποτελεί ένα από τα σημαντικότερα μέτρα για την καταπολέμηση του φαινομένου, μειώνει τα ποσοστά της φοροδιαφυγής με συνέπεια την αύξηση των δημόσιων εσόδων. Σύμφωνα με έρευνες και μελέτες της Eurostat, η Ελλάδα βρίσκεται στις χαμηλότερες θέσεις στο σύνολο των κρατών μελών της Ε.Ε. και συγκεκριμένα στην προτελευταία θέση, σύμφωνα με τον αριθμό των συναλλαγών ανά κάτοικο<sup>35</sup>. Σε ποσοστιαία βάση, οι ηλεκτρονικές συναλλαγές στην Ελλάδα αντιστοιχούν στο 6% των συνολικών πληρωμών, ενώ ο Ευρωπαϊκός μέσος όρος αγγίζει το 24%.

---

<sup>34</sup> Γενική Γραμματεία Φορολογικών και Τελωνειακών θεμάτων, έγγραφο με αριθμό 1094206/6403/1000/Δ0014/19-09-2008.

<sup>35</sup> Eurostat 2014.



## ΠΛΑΣΤΑ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Όπως διατυπώθηκε σε προγενέστερα κεφάλαια ο ΚΒΣ<sup>36</sup> καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε από τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών<sup>37</sup>, ο οποίος και αυτός με την σειρά του αντικαταστάθηκε και καταργήθηκε από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα<sup>38</sup>. Με αυτές τις μεταβολές έχει επέλθει η κατάργηση της θεώρησης βιβλίων και στοιχείων και δεν έχει αντικατασταθεί από άλλο αξιόπιστο μέσο, έτσι ώστε να υπάρχει ασφαλής έλεγχος στα βιβλία και τα στοιχεία της εκάστοτε ελεγχόμενης επιχείρησης. Η χρήση των ηλεκτρονικών μέσων για την τιμολόγηση και τις πληρωμές των συναλλαγών θα συμβάλλει στον εντοπισμό των πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων αλλά και στο εντοπισμό των αδήλωτων εισοδημάτων.

Η υιοθέτηση των ηλεκτρονικών μέσων είναι μνημονιακή υποχρέωση της Ελλάδας, η οποία δεν είχε εκπληρωθεί, μέχρι την κατάθεση του πολυνομοσχεδίου την 14<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 2016. Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του κατατεθειμένου πολυνομοσχεδίου για τις ηλεκτρονικές πληρωμές και το πλαστικό χρήμα, δημιουργούνται δέσμες υποχρεώσεων και δικαιωμάτων μεταξύ πολιτών και επιχειρήσεων αναφορικά με την διενέργεια των ηλεκτρονικών συναλλαγών. Εισάγονται μέτρα διεύρυνσης της αποδοχής ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής από τις επιχειρήσεις, ώστε η χώρα να ωφεληθεί από τις ευρωπαϊκές τεχνολογικές και κανονιστικές εξελίξεις στον τομέα των ηλεκτρονικών πληρωμών. Με τα μέτρα αυτά θα καταστεί ευχερέστερη η διασταύρωση των στοιχείων συναλλαγών των επιχειρήσεων. Το μέτρο θα επιτρέψει την αξιοποίηση των συναλλαγών με οργανωμένο τρόπο από την ΓΓΔΕ, για τον ορθό προσδιορισμό των εσόδων των επιχειρήσεων και τον εντοπισμό της φοροδιαφυγής. Τα ανώνυμα μέσα πληρωμής αποτελούν διεθνώς ένα από τα βασικότερα μέσα χρηματοδότησης της τρομοκρατίας, καθώς και μέσο «ξεπλύματος μαύρου χρήματος» (money laundering). Το νομοσχέδιο είναι πλήρως ευθυγραμμισμένο με τις Ευρωπαϊκές κατευθύνσεις και συγκεκριμένα με την υιοθέτηση σχετικής πρότασης από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή στις 5 Ιουλίου 2016<sup>39</sup>.

---

<sup>36</sup> Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων Π.Δ.186/1992

<sup>37</sup> ΚΦΑΣ Ν.4093/2012 παρ.5

<sup>38</sup> ΕΛΠ Ν.4308/2014

<sup>39</sup> Αιτιολογική έκθεση Κεφάλαιο Β' Μέτρα για την προώθηση των ηλεκτρονικών συναλλαγών και την καταπολέμηση της απόκρυψης εσόδων 13/12/2016.

## ΠΛΑΣΤΑ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Σε συγκεκριμένα άρθρα του πολυνομοσχεδίου καταγράφονται κίνητρα για την χρησιμοποίηση των ηλεκτρονικών συναλλαγών από τους πολίτες. Οι συναλλαγές που πραγματοποιούνται με την χρήση ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής συμβάλλουν στη διατήρηση του προβλεπόμενου ποσού μείωσης του φόρου, βάσει κλίμακας<sup>40</sup>. Ένα άλλο κίνητρο είναι ο καθορισμός δημόσιων κληρώσεων (λοταρία) που θα βασίζεται στις συναλλαγές που έχουν πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικών μέσων για αγορά αγαθών και λήψη υπηρεσιών<sup>41</sup>.

Για την διασφάλιση και τον έλεγχο των συναλλαγών μειώνεται από 1.500 ευρώ σε 500 ευρώ το ύψος των συναλλαγών μεταξύ καταναλωτών και επιχειρήσεων που θα πρέπει να χρησιμοποιούνται ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής και επιπλέον δε επιτρέπεται η εξόφληση με μετρητά για συναλλαγές μεταξύ καταναλωτών και επιχειρήσεων αξίας μεγαλύτερης των 500 ευρώ<sup>42</sup>. Επιπλέον καταρτίζεται ένας μηχανισμός για την συνεχή τροφοδότηση της ΓΓΔΕ με τα στοιχεία των ηλεκτρονικών συναλλαγών των επιχειρήσεων, ώστε να καταστεί ευχερέστερη η διασταύρωση των στοιχείων συναλλαγών των επιχειρήσεων. Οι ελληνικές επιχειρήσεις υποχρεούνται να δηλώνουν μέσω TAXISNET τους συνεργαζόμενους παρόχους υπηρεσιών πληρωμών, διαμέσου των οποίων αποδέχονται ηλεκτρονικές πληρωμές. Σε περίπτωση που η επιχείρηση δεν δηλώσει τον συνεργαζόμενο πάροχο συνεπάγεται ότι δεν αποδέχεται ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής και δεν διαβιβάζει τα δεδομένα των συναλλαγών. Σε τέτοιες περιπτώσεις χρειάζεται περαιτέρω έλεγχος για ενδεχόμενη απόκρυψη φορολογητέας ύλης. Το μέτρο αυτό θα βοηθήσει την φορολογική διοίκηση για τον εντοπισμό των πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων, τον προσδιορισμό των πραγματικών εσόδων των επιχειρήσεων και την μείωση της φοροδιαφυγής<sup>43</sup>.

---

<sup>40</sup> Ν.4446/22-12-2016 Τμήμα Β' Φορολογικές και λοιπές ρυθμίσεις, Άρθρο 68 Μειώσεις φόρου μέσω ηλεκτρονικών συναλλαγών.

<sup>41</sup> Ν.4446/22-12-2016 Τμήμα Β' Φορολογικές και λοιπές ρυθμίσεις, Άρθρο 70 Μειώσεις φόρου μέσω ηλεκτρονικών συναλλαγών.

<sup>42</sup> Ν.4446/22-12-2016 Τμήμα Β' Φορολογικές και λοιπές ρυθμίσεις, Άρθρο 69 Διασφάλιση και έλεγχος συναλλαγών.

<sup>43</sup> Ν.4446/22-12-2016 Τμήμα Β' Φορολογικές και λοιπές ρυθμίσεις, Άρθρο 71 Σύστημα μητρώων τραπεζικών λογαριασμών και λογαριασμών πληρωμών στην ΓΠΠΣ.

## ΠΛΑΣΤΑ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

- **Εντατικοποίηση ελέγχων , επιβολή κυρώσεων, κίνητρα για επίλυση διαφορών**

Ο εντατικός έλεγχος και η αυστηροποίηση των ποινών αποτελούν αποτρεπτικό παράγοντα της φοροδιαφυγής. Έχει διαπιστωθεί ότι η αύξηση των φορολογικών ελέγχων κατά 1% μειώνει τον αριθμό των παραβατών της φορολογικής νομοθεσίας κατά 0.3-0.4% ημερησίως<sup>44</sup>. Θα πρέπει να αναπτυχθούν στρατηγικές με υιοθέτηση μεθόδων ανάλυσης κινδύνων, ώστε οι έλεγχοι να είναι περισσότερο στοχευόμενοι σε κατηγορίες επαγγελματιών υψηλού κινδύνου , όπως αυτοαπασχολούμενοι με υψηλά εισοδήματα<sup>45</sup>.

Επίσης ως κίνητρο έκδοσης και λήψης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων συνιστά τα διάφορα νομοθετήματα που έχουν ψηφιστεί και εφαρμόζονται κατά καιρούς τα οποία δίνουν φορολογική αμνηστία σε όσους έχουν εκδώσει και λάβει τέτοιο στοιχεία, δίνοντας τους την δυνατότητα να τα δηλώσουν με μειωμένες κυρώσεις. Με αυτόν τρόπο το κράτος δίνει την πεποίθηση στους πολίτες ότι μπορούν να φοροδιαφεύγουν, γιατί σε μεταγενέστερο χρόνο θα νομοθετηθεί κάποια διάταξη η οποία θα είναι ευνοϊκή σε τέτοιου είδους φορολογικά εγκλήματα. Το τελευταίο πολυνομοσχέδιο που κατατέθηκε προς ψήφιση στην Βουλή στις 13/12/2016, περιλαμβάνει τέτοιου είδους ρυθμίσεις και παρέχει φορολογική αμνηστία και αυτούς που έχουν εκδώσει και λάβει πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία. Με τις διατάξεις που αναφέρονται στην οικειοθελή αποκάλυψη φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών δίνεται το πλαίσιο όπου ένα φορολογούμενος στα πλαίσια της οικειοθελούς γνωστοποίησης δηλώνει την αποκρυβείσα ύλη, τις παραβάσεις, καταβάλλοντας τον κύριο φόρο που προκύπτει επιβαρυνόμενος με συντελεστή προσαύξησης που κυμαίνεται από 8% έως 25% . Όποιος υπαχθεί σε αυτή την ρύθμιση θα έχει ευνοϊκή αντιμετώπιση και δεν θα επιβληθούν τα διοικητικά πρόστιμα και η ποινική διαδικασία όπως ισχύει. Έτσι οι εκδότες και λήπτες εικονικών και φορολογικών στοιχείων εφόσον δηλώσουν οικειοθελώς την αποκρυβείσα ύλη υποβάλλουν συμπληρωματικές και τροποποιητικές δηλώσεις καταβάλλοντας τον φόρο πλέον των προσαυξήσεων που ορίζονται από συγκεκριμένες διατάξεις του πολυνομοσχεδίου, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα που ισχύουν με το άρθρο

---

<sup>44</sup> Tagkalakis A (2013) Audits and tax offenders : recent evidence from Greece σελ.10.

<sup>45</sup> IMF (2013) Greece selected issues country report No 13/155

## ΠΛΑΣΤΑ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

7 του ν.4337/2015 ή του άρθρου 6 του ν.2523/1997 που αναφέρονται και στους λήπτες και εκδότες τέτοιων στοιχείων, ούτε άλλες φορολογικές, διοικητικές ή ποινικές κυρώσεις<sup>46</sup>.

- **Μείωση φορολογικών συντελεστών**

Η αύξηση των φόρων επιφέρει τα αντίθετα αποτελέσματα, ενισχύει την τάση για φοροδιαφυγή, τα κρατικά έσοδα μειώνονται και οι δημοσιονομικοί στόχοι δεν επιτυγχάνονται. Η Ελλάδα έχει από τους υψηλότερους συντελεστές φορολογίας εισοδήματος σε σχέση με τις χώρες του ΟΟΣΑ<sup>47</sup>, όπως και οι συντελεστές του Φ.Π.Α. που ξεπερνούν τον μέσο όρο<sup>48</sup>. Επιπλέον η αυξημένες φορολογικές επιβαρύνσεις αποθαρρύνουν τις επιχειρήσεις για επενδύσεις και κάποιες άλλες τις οδηγούν στην εύρεση μέσων ώστε να μειώσουν την φορολογητέα ύλη κι ένα από αυτά τα μέσα είναι η έκδοση ή λήψη πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Ένα μείγμα εφαρμοζόμενης οικονομικής πολιτικής, χρησιμοποιώντας χαμηλότερους φορολογικούς συντελεστές τόσο στη φορολογία εισοδήματος όσο και στο Φ.Π.Α., σε συνδυασμό όμως με την εντατικοποίηση των ελέγχων και την αυστηροποίηση των ποινών, χωρίς παρέκκλιση θα περιορίζει το φαινόμενο έκδοσης και λήψης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων και κατ' επέκταση της φοροδιαφυγής. Ταυτόχρονα όμως για την διασφάλιση των συναλλαγών η χρήση ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής και τιμολόγησης θα περιορίσει σε μεγάλο βαθμό το φαινόμενο αυτό.

- **Σταθερό και απλό φορολογικό σύστημα**

Δεν αρκεί μόνο η μείωση των φορολογικών συντελεστών για να αποτρέψει μια επιχείρηση στο να βρει τρόπους να μειώσει την φορολογητέα ύλη, αλλά είναι απαραίτητο το νομοθετικό πλαίσιο να είναι σταθερό, απλό και κατανοητό. Η πολυπλοκότητα κι η πολυνομία δημιουργεί τις κατάλληλες προϋποθέσεις σε αυτούς που επιδιώκουν να φοροδιαφύγουν μέσω της έκδοσης και λήψης των φορολογικών στοιχείων αλλά και γενικότερα. Επιπλέον η πολυνομία και η πολυπλοκότητα δημιουργεί σημαντικά

---

<sup>46</sup> Μέρος πέμπτο Θέματα αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών. Κεφάλαιο Α' Οικειοθελής αποκάλυψη φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών. Άρθρο 59 Ευεργετήματα από την υπαγωγή στην ρύθμιση.

<sup>47</sup> IMF (2013) Greece selected issues, country report No 13/155.

<sup>48</sup> OECD (2015) Revenue statistics-Greece

## ΠΛΑΣΤΑ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

προβλήματα στην φορολογική διοίκηση, της οποίας το έργο καθίσταται εξαιρετικά δύσκολο και σε συνδυασμό με τα τεχνολογικά κι οργανωτικά προβλήματα, το επίπεδο δυσκολίας για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας είναι υψηλό. Ενδεικτικά αναφέρουμε για το έτος 2015 ψηφίστηκαν 37 νόμοι, 88 Προεδρικά Διατάγματα και 15 Πράξεις Νομοθετικού Περιεχομένου, στις οποίες περιέχονταν 51 διατάξεις φορολογικών και αναπτυξιακών διατάξεων. Οι περισσότεροι από αυτούς τους νόμους τροποποίησαν διατάξεις υφιστάμενων φορολογικών νόμων και διατάξεων. Η ψήφιση των νόμων ακολούθησε η έκδοση πλήθους αποφάσεων και εγκυκλίων που για το έτος 2015 ανήλθαν σε 1983.

- **Αναδιοργάνωση φορολογικών αρχών**

Η έλλειψη αποτελεσματικής οργάνωσης, η γραφειοκρατία, η τυπολατρία που είναι συνυφασμένη και με την πολυπλοκότητα των νόμων, αλλά και την πολυνομία, δημιουργεί προβλήματα στην φορολογική αρχή για την αντιμετώπιση του φαινομένου. Επιπλέον τα τελευταία χρόνια έχει παρατηρηθεί μια συνεχής εναλλαγή αρμοδιοτήτων, κατάργηση τμημάτων, υπηρεσιών (χαρακτηριστικό παράδειγμα η κατάργηση του ΣΔΟΕ<sup>49</sup>) με αποτέλεσμα την δημιουργία μιας εσωτερικής δυσλειτουργίας στην φορολογική διοίκηση. Το αποτέλεσμα είναι πολλές υποθέσεις που χειρίζονταν το ΣΔΟΕ συμπεριλαμβανομένων και υποθέσεις που αφορούσαν πλαστά κι εικονικά στοιχεία, δεν τελεσφορούν και παραμένουν εκκρεμείς.

Επιπλέον στα πλαίσια αυτής της αναδιοργάνωσης, έχει αναληφθεί μνημονιακή υποχρέωση η ίδρυση ανεξάρτητης αρχής δημοσίων εσόδων στην οποία θα υπάγονται όλες οι Δ.Ο.Υ. και τα τελωνεία. Από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2017 θα λειτουργήσει η ανεξάρτητη αρχή Δημοσίων Εσόδων, με αρμοδιότητες και υποχρεώσεις, όπως περιγράφονται στο Ν. 4389/2016<sup>50</sup>.

- **Εκσυγχρονισμός της φορολογικής διοίκησης με ηλεκτρονικά μέσα**

Εκτός από την αναδιοργάνωση των φορολογικών υπηρεσιών και την ανεξαρτητοποίηση της από την εκάστοτε πολιτική διακυβέρνηση η δημιουργία μιας ηλεκτρονικής φορολογικής διοίκησης με σύγχρονα μέσα εντοπισμού των παραβατών

---

<sup>49</sup> Ν.4336/2015

<sup>50</sup> Ν.4389/2016 ΦΕΚ Α 94/27-05-2016 Επείγουσες διατάξεις για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών μεταρρυθμίσεων και άλλες διατάξεις.

## ΠΛΑΣΤΑ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

είναι απαραίτητη. Όπως περιγράφηκε παραπάνω το μέτρο της χρήσης των ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής, καθώς και της ηλεκτρονικής τιμολόγησης για την διασφάλιση των συναλλαγών δεν θα είναι αρκετό για να καταπολεμηθεί αυτό το φαινόμενο, ο εξοπλισμός όμως της φορολογικής διοίκησης με σύγχρονα τεχνολογικά μέσα θα βοηθήσει στην καλύτερη αξιολόγηση των πληροφοριών, στον έγκαιρο εντοπισμό των πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων και στην αποτελεσματικότερη αντιμετώπισή του. Επίσης θα βοηθήσει στην αύξηση του αριθμού των ελέγχων και στην ποιοτικότερη εκτέλεσή τους. Επιπλέον με την διασύνδεση των Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανών με τη ΓΓΔΕ θα αξιοποιούνται τα δεδομένα των συναλλαγών σε σύντομο χρονικό διάστημα και η παραβατικότητα θα εντοπίζεται άμεσα. Επίσης θα δίνεται η δυνατότητα στους ελεγκτές να έχουν άμεση προσβασιμότητα στην νομοθεσία, σε ερμηνευτικές εγκυκλίους, να συλλέγουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες έτσι ώστε να είναι ευκολότερη η διασταύρωση των στοιχείων και η διασφάλιση των συναλλαγών. Τα προβλήματα και οι δυσκολίες που προκαλούνται από την έλλειψη επαρκών πληροφοριακών συστημάτων έχουν αποτυπωθεί στο επιχειρησιακό σχέδιο της ΓΓΔΕ για το 2016<sup>51</sup>.

Ο εκσυγχρονισμός όμως εξαρτάται άμεσα από το ανθρώπινο δυναμικό, τις ικανότητες του και τις τεχνολογικές και φορολογικές δεξιότητες που πρέπει να έχει για να χρησιμοποιεί τα κατάλληλα τεχνολογικά εργαλεία.

- **Εκπαίδευση ανθρώπινου δυναμικού**

Οι ελεγκτές της φορολογικής διοίκησης αντιμετωπίζοντας την πολυνομία και την πολυπλοκότητα της φορολογικής νομοθεσίας, καθώς και τις ιδιαιτερότητες που προκύπτουν σε υποθέσεις φοροδιαφυγής από λήψη και έκδοση πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων, θα πρέπει να τους παρέχεται η κατάλληλη εκπαίδευση. Όπως γίνεται αναφορά στο επιχειρησιακό σχέδιο της ΓΓΔΕ για το 2016, αναδείχθηκε η ανεπάρκεια στην εκπαίδευση των ελεγκτών και η έλλειψη απόκτησης ελεγκτικών γνώσεων<sup>52</sup>. Οι ελεγκτές μέσω της συνεχούς επαγγελματικής κατάρτισης, την καλύτερη αξιοποίηση των γνώσεων, των προσόντων και των ικανοτήτων τους θα μπορέσουν να ανταποκριθούν άμεσα και αποτελεσματικά σε υποθέσεις που τους αναθέτουμε. Με

---

<sup>51</sup> ΓΓΔΕ (2016) Επιχειρησιακό Σχέδιο ΓΓΔΕ 2016, σελ. 27.

<sup>52</sup> ΓΓΔΕ (2016) Επιχειρησιακό Σχέδιο ΓΓΔΕ 2016, σελ. 29.

## ΠΛΑΣΤΑ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

έγγραφο του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων συστάθηκε Φορολογική και Τελωνειακή Ακαδημία, όπως προκύπτει από την απόφαση οι επιχειρησιακοί στόχοι της Ακαδημίας μεταξύ άλλων είναι οι εξής<sup>53</sup>:

-η διαρκής ανάπτυξη του ανθρώπινου δυναμικού της ΓΓΔΕ, με την επιτυχή διάχυση της γνώσης και της αρμοδιότητας της ΓΓΔΕ, με στόχο τη συνεχή βελτίωση της αποτελεσματικότητας των υπηρεσιών

-η επιτυχής υποστήριξη σε εκπαιδευτικό επίπεδο της εφαρμογής των μεταρρυθμιστικών δράσεων της ΓΓΔΕ

-η συμβολή στην μεταφορά τεχνογνωσίας και στην εκπαίδευση σε βέλτιστες πρακτικές και σε πρότυπα που έχουν υιοθετηθεί επιτυχώς στη χώρα ή σε άλλες ευρωπαϊκές και λοιπές χώρες.

### • Δημιουργία φορολογικής συνείδησης

Η προσπάθεια του Κράτους θα πρέπει να είναι προς την κατεύθυνση δημιουργίας φορολογικής συνείδησης από τους φορολογούμενους πολίτες. Είναι απαραίτητο να δημιουργηθούν οι βάσεις για την δημιουργία της αντίληψης ότι ο πολίτες θα πρέπει να υπακούει συνειδητά στους φορολογικούς νόμους, όχι από τον φόβο της τιμωρίας, αλλά συνειδητά θεωρώντας ότι η φοροδιαφυγή είναι εκτός των άλλων και ηθικό παράπτωμα. Στην χώρα μας από μεγάλη μερίδα πολιτών υπάρχει απροθυμία για συμμόρφωση στους φορολογικούς κανόνες, χρησιμοποιώντας διάφορα τεχνάσματα, όπως και η έκδοση πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων. Αυτό μπορεί να ερμηνευτεί ως δείγμα αδικίας του πολιτικού και φορολογικού συστήματος<sup>54</sup>, αλλά και έλλειψη πολιτικής βούλησης για την καταπολέμηση του φαινομένου.

Η καλλιέργεια της συνειδητής συμμόρφωσης θα μπορούσε να επιτευχθεί με διάφορα μέσα, όπως της δημοσιοποίησης αυτών που διαπράττουν εγκλήματα φοροδιαφυγής, την ανάληψη ενημέρωσης των πολιτών ή ακόμα και μαθητών για τις αρνητικές συνέπειες της φοροδιαφυγής και την ζημιά που προκαλείται στην κοινωνία και ευρύτερα στο κράτος. Ήδη πραγματοποιούνται οι πρώτες διεργασίες για την εισαγωγή μαθήματος στα σχολεία με θέμα την φορολογική συνείδηση και τις επιπτώσεις που προκαλούνται στην κοινωνία

<sup>53</sup> Απόφαση εγκύκλιος Δ.ΟΡΓ.Α1150450 ΕΞ2016

<sup>54</sup> IMF (2013) Greece selected issues (country report No 13/155).

## ΠΛΑΣΤΑ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

από την φοροδιαφυγή, όπως διανομή ερωτηματολογίου σε εκπαιδευτικούς για τον τρόπο οργάνωσης και παρουσίασης του μαθήματος<sup>55</sup>. Η Ελληνική φορολογική διοίκηση προσπαθεί να δημιουργήσει το πλαίσιο για την ενίσχυση της εθελούσιας συμμόρφωσης του πολίτη-φορολογούμενου, να θεμελιώσει την στρατηγική διαχείρισης του κινδύνου συμμόρφωσής τους με την χάραξη Εθνικού Σχεδίου Φορολογικής Συμμόρφωσης. Αυτό θα επιτευχθεί μέσω της καλλιέργειας σχέσης αμοιβαίας εμπιστοσύνης, με ταυτόχρονη επιβράβευση των συνεπών φορολογουμένων και αφετέρου την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής με την θέσπιση αυστηρού πλαισίου κυρώσεων για όσους επιδεικνύουν εκουσίως και κατ' εξακολούθηση παραβατική συμπεριφορά<sup>56</sup>

---

<sup>55</sup> (14/12/2016) Άρθρο στην ηλεκτρονική έκδοση της Καθημερινής με θέμα «Μαθήματα φορολογικής συνείδησης στα θρανία».

<sup>56</sup> ΓΓΔΕ (2016) Επιχειρησιακό σχέδιο 2016 σελ.33.



## ΠΗΓΕΣ ΚΑΙ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Ν.2523/97 (ΦΕΚ Α'179/11-09-1997)
2. Ν.2859/2000 Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας
3. Ν.3842/2010 (ΦΕΚ Α'58/23-04-2010)
4. Ν.4093/2012 (ΦΕΚ Α' 222/1211-2012) Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών
5. Ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α'170/26-07-2013)
6. Ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/23-7-2013) Φορολογία Εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του Ν.4046/2012, του Ν.4093/2012 και του Ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις.
7. Ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α251/24-11-2014) Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις.
8. Ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α'129/17-10-2015) Μέτρα για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων.
9. ΠΟΛ 1252/20-11-2015 «Παροχή διευκρινήσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κ.Φ.Δ. άρθρα 53-62».
10. ΠΟΛ 1142/15-09-2016 «Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του νέου Κεφαλαίου Δωδέκατου Εγκλήματα φοροδιαφυγής-ποινικές κυρώσεις , άρθρα 66-71 του Κ.Φ.Δ. όπως αυτό προστέθηκε στον Κ.Φ.Δ. με το άρθρο 8 του Ν.4337/15».
11. Ν.4446/2016 (ΦΕΚ Α 240/22-12-2016. Πτωχευτικός Κώδικας, Διοικητική Δικαιοσύνη, οικειοθελής αποκάλυψη φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών, Ηλεκτρονικές Συναλλαγές.
12. Οδηγός ελέγχου πλαστών, εικονικών και νοθευμένων φορολογικών στοιχείων. Υπουργείο Οικονομικών 30/01/2007.
13. Τάτσος Ν., (2001), Παραοικονομία και φοροδιαφυγή στην Ελλάδα, εκδόσεις Παπαζήση

## ΠΛΑΣΤΑ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

14. Παλαιολόγος Ι. Κασσάρ Γ. (2003) Εκτίμηση του μεγέθους της παραοικονομίας στην Ελλάδα, «ΣΠΟΥΔΑΙ», Τόμος 53, τεύχος 3.
15. Επιχειρησιακό Σχέδιο Γ.Γ.Δ.Ε. 2016
16. Feige E., (1989), The underground economies, Cambridge, U.K
17. Tagkalakis A (2013) Audits and tax offenders recent evidence from Greece.
18. IMF(2013) Greece, selected issues country report No 13/155.
19. OECD (2015) Revenue Statistics-Greece
20. [www.eisap.gr](http://www.eisap.gr) Διαδικτυακή πύλη Εισαγγελίας Αρείου Πάγου.
21. [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-16-159\\_el.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-159_el.htm)
22. [http://ec.europa.eu/economy\\_finance/assistance\\_eu\\_ms/greek\\_loan\\_facility/pdf/assessment\\_social\\_impact\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/economy_finance/assistance_eu_ms/greek_loan_facility/pdf/assessment_social_impact_en.pdf)
23. [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)
24. [www.forin.gr](http://www.forin.gr)
25. [www.kathimerini.gr](http://www.kathimerini.gr)