



ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΘΕΜΑ: Ο σύγχρονος φορολογικός έλεγχος

Επιμέλεια:
Χρήστος Ανεμοζάλης



Επιβλέπων Καθηγητής : **Μιχαήλ Διακομιχάλης**

Πρέβεζα 2014

Εγκρίθηκε από την τριμελή εξεταστική επιτροπή

Πρέβεζα / / 2014

ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ

1. Ονοματεπώνυμο, Υπογραφή
2. Ονοματεπώνυμο, Υπογραφή
3. Ονοματεπώνυμο, Υπογραφή

Ο Προϊστάμενος του Τμήματος

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

i

Στόχος της πτυχιακής εργασίας είναι η εξέταση των διαδικασιών διενέργειας των φορολογικών ελέγχων και η διαμόρφωση προτάσεων, υπό το πρίσμα της ανάγκης χάραξης νέων αποτελεσματικών ελεγκτικών μεθόδων προσαρμοσμένων στις σύγχρονες ανάγκες καταπολέμησης της φοροδιαφυγής η οποία αποτελεί ένα από τα σημαντικότερα προβλήματα της ελληνικής οικονομίας.

Στα πλαίσια της εργασίας επιχειρείται στο **1^ο κεφάλαιο** εννοιολογική οριοθέτηση της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και της παραοικονομίας, παράθεση των παραγόντων που προσδιορίζουν τη φοροδιαφυγή και των συνεπειών τους.

Στο **2^ο κεφάλαιο** αναλύεται η έννοια και ο σκοπός του φορολογικού ελέγχου στη χώρα μας, καταγράφονται οι μέθοδοι και τεχνικές του και το νομοθετικό πλαίσιο που τις διέπει..

Παρατηρήσεις στο Ελληνικό σύστημα φορολογικών ελέγχων παρατίθενται στο **3^ο κεφάλαιο**.

Στο **4^ο κεφάλαιο** της εργασίας γίνεται προσπάθεια σύγκρισης των φορολογικών συστημάτων στην Ε.Ε. βάσει των ειδών φορολόγησης και βάσει οικονομικών λειτουργιών (κατανάλωση, κεφάλαιο, εργασία)

Οι εξελίξεις των τελευταίων ετών στον φορολογικό έλεγχο στην Ελλάδα καταγράφονται και εξετάζονται στο **5^ο κεφάλαιο** της εργασίας με ιδιαίτερη μνεία στο Πληροφοριακό Σύστημα Ελεγκτικών Υπηρεσιών "ELENXIS", στην καθιέρωση αυξημένης ευθύνης λογιστών και ελεγκτών και στην εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου για τον προσδιορισμό φορολογητέου εισοδήματος φυσικών προσώπων.

Η διεθνής εμπειρία και πρακτική κατά τον φορολογικό έλεγχο και κατά την είσπραξη των φόρων καθώς και η συμβολή σύγχρονων ψηφιακών εργαλείων εξετάζονται στο **6^ο κεφάλαιο** προκειμένου να αντληθούν στοιχεία της μεθοδολογίας που ακολουθείται στα φορολογικά συστήματα προηγμένων χωρών και να εξαχθούν χρήσιμα συμπεράσματα.

Τέλος η εργασία ολοκληρώνεται στο **7^ο κεφάλαιο** με την καταγραφή ελλείψεων στις διαδικασίες φορολογικού ελέγχου στην Ελλάδα και την παράθεση συμπερασμάτων και προτάσεων εκσυγχρονισμού των διαδικασιών φορολογικού ελέγχου, μετά από συγκριτική αξιολόγηση των παραπάνω δεδομένων, με στόχο την αποτελεσματικότερη απόδοσή του σε ωφέλεια του κράτους και των πολιτών

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

ii

Στους καθηγητές μου

Στην οικογένειά μου

Ευχαριστώ θερμά τον επιβλέποντα καθηγητή της πτυχιακής εργασίας **κ. Μιχαήλ Διακομιχάλη** για την υποστήριξη, την καθοδήγηση και τις συμβουλές του για να φτάσει αυτή η εργασία στο τέλος της.

Ευχαριστώ το Α.Τ.Ε.Ι. Ηπείρου και τους καθηγητές μου όλων των ετών για τις γνώσεις και εκπαίδευση που μου προσέφεραν.

Ευχαριστώ τους συγγραφείς των οποίων κείμενα και στοιχεία μελέτησα και έκανα χρήση για την ολοκλήρωση της εργασίας μου τους οποίους και αναφέρω στο κεφάλαιο της Βιβλιογραφίας.

Τέλος, θέλω να ευχαριστήσω θερμά την οικογένειά μου για τη συμπαράστασή της όχι μόνο κατά τη διάρκεια της εκπόνησης της πτυχιακής μου εργασίας αλλά και καθ' όλη τη διάρκεια των σπουδών μου.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

iii

Η οικονομική κρίση στην Ελλάδα, έχει άμεση σχέση με τη λανθασμένη δημοσιονομική πολιτική που ακολουθήθηκε κατά την τελευταία 30ετία, με την αδυναμία πρόβλεψης και προσαρμογής στην οικονομική επίθεση αναπτυσσόμενων χωρών, και την αναποτελεσματική αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής.

Η φορολογία έχει για το κράτος κεντρική θέση μεταξύ των πηγών άντλησης εσόδων και αποτελεί το μέσο μετάθεσης των αναγκαίων πόρων από την ιδιωτική οικονομία προς το δημόσιο, προκειμένου να είναι δυνατή η παραγωγή δημόσιων αγαθών και η προσφορά δημόσιων υπηρεσιών.

Όπως εύκολα γίνεται αντιληπτό, ο φόρος ως παροχή υποχρεωτική, έχει επαχθή χαρακτήρα και για το λόγο αυτό, είναι συχνές οι προσπάθειες των πολιτών για φοροδιαφυγή, κάτι που έχει ως αποτέλεσμα να στερείται το κράτος εσόδων απαραίτητων για την ομαλή λειτουργία του, επομένως, γίνεται φανερή η ανάγκη καταπολέμησης της φοροδιαφυγής, η οποία έχει ανατεθεί στα αρμόδια φορολογικά όργανα.

Ο φορολογικός έλεγχος αποτελεί βασικό εργαλείο καταπολέμησης της φοροδιαφυγής και βασικό του στόχο, αποτελεί η συγκέντρωση των εσόδων του κράτους μέσω της διερεύνησης των οικονομικών αποτελεσμάτων των επιχειρήσεων και των ιδιωτών και επιβολής των αντιστοίχων φόρων, σύμφωνα με τους ισχύοντες νόμους. Η απώλεια εσόδων για το κράτος, είναι τεράστια εξ αιτίας εισοδημάτων που δεν δηλώνονται.

Το μέγεθος της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα και η διάσταση του δημοσιονομικού της προβλήματος αναδεικνύουν σήμερα τις αδυναμίες του ελληνικού φορολογικού συστήματος και αποδεικνύουν ότι οι μέχρι σήμερα αλλαγές σε καμία περίπτωση δεν έφεραν τα επιθυμητά αποτελέσματα. Το ελληνικό φορολογικό σύστημα προσπαθεί να εκσυγχρονισθεί όμως η αποτελεσματικότητά του δεν έχει βελτιωθεί ουσιαστικά, με αποτέλεσμα η υλοποίηση του κρατικού προϋπολογισμού να αναζητείται μέσα από κάθετα φορολογικά μέτρα, τα οποία καταστρατηγούν βασικά άρθρα του Συντάγματος τα οποία προβλέπουν ότι «ο καθένας εισφέρει σύμφωνα με τη φοροδοτική του ικανότητα».

Οι σύγχρονες μέθοδοι φοροδιαφυγής χρειάζονται ως αντιστάθμισμα σύγχρονες τεχνικές ελέγχου και να συμβάλει με προτάσεις εκσυγχρονισμού των φορολογικών ελέγχων, επιχειρεί η παρούσα εργασία στο σκέλος των συμπερασμάτων και προτάσεών της.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

iv

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ – ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗ - ΠΑΡΑΟΙΚΟΝΟΜΙΑ

1.1. Εννοιολογική οριοθέτηση της φοροδιαφυγής	1
1.2. Παράγοντες που προσδιορίζουν τη φοροδιαφυγή	2
1.3. Μέθοδοι φοροδιαφυγής	5
1.4. Συνέπειες φοροδιαφυγής	8
1.5. Έκταση φοροδιαφυγής	10
1.6. Έννοια της φοροαποφυγής	11
1.7. Η έννοια της παραοικονομίας	12
1.8. Αρνητικές συνέπειες παραοικονομίας	13
1.9. Θετικές συνέπειες της παραοικονομίας	14
1.10. Παράγοντες επηρεασμού παραοικονομίας	15
1.11. Σχέση φοροδιαφυγής και παραοικονομίας.....	16

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΑΙ ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

2.1 ΕΝΝΟΙΑ-ΣΚΟΠΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

2.1.1. Έννοια του φορολογικού ελέγχου.....	17
2.1.2. Σκοπός του φορολογικού ελέγχου.....	18

2.2. ΕΙΔΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ	V
2.2.1. Προληπτικός φορολογικός έλεγχος.....	19
2.2.2. Προσωρινός φορολογικός έλεγχος.....	20
2.2.3. Τακτικός (οριστικός) φορολογικός έλεγχος.....	20
2.2.4. Ειδικοί Έλεγχοι.....	21
2.3. ΠΡΟΛΗΠΤΙΚΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ	
2.3.1. Αντικείμενο του προληπτικού ελέγχου	22
2.3.2. Διαδικασία ελέγχου.....	24
2.4. ΠΡΟΣΩΡΙΝΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ	
2.4.1. Αντικείμενο του προσωρινού ελέγχου.....	26
2.4.2. Διαδικασία ελέγχου.....	26
2.5. ΤΑΚΤΙΚΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ	
2.5.1. Αντικείμενο του τακτικού ελέγχου.....	28
2.5.2. Διαδικασία ελέγχου.....	29
2.5.3. Σύνταξη έκθεσης ελέγχου.....	30

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΣΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ..32

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4**vi****ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ ΣΤΗΝ Ε.Ε.**

4.1 ΤΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΓΙΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΟΛΙΤΙΚΗ ΣΤΗΝ Ε.Ε	33
4.1.1. Η δημοσιονομική πειθαρχία στα πλαίσια της ΟΝΕ.....	33
4.1.2. Το ύψος των δημοσίων δαπανών	34
4.1.3. Η ρευστότητα της φορολογικής βάσης	34
4.1.4. Φορολογικός ανταγωνισμός	34
4.1.5. Απλοποίηση και διαφάνεια του φορολογικού συστήματος	35
4.2. ΤΟ ΕΠΙΠΕΔΟ ΣΥΝΟΛΙΚΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΣΤΗΝ Ε.Ε.	35
4.3. ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ ΒΑΣΕΙ ΤΩΝ ΕΙΔΩΝ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ	36
4.3.1. Άμεση φορολόγηση	37
4.3.2. Έμμεση φορολόγηση	38
4.3.3. Μεταρρυθμίσεις άμεσης και έμμεσης φορολογίας στην ΕΕ	40
4.4. ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ ΒΑΣΕΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΩΝ (ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗ, ΕΡΓΑΣΙΑ, ΚΕΦΑΛΑΙΟ)	41
4.4.1. Η φορολόγηση της κατανάλωσης	41
4.4.2. Η φορολόγηση της εργασίας	44
4.4.3. Η φορολόγηση του κεφαλαίου	44
4.4.4. Φορολόγηση διανεμόμενων και αδιανεμήτων κερδών στην ΕΕ	45

5. ΔΙΕΥΡΥΝΣΗ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΜΟΣ ΣΤΗΝ Ε.Ε.	46	vii
6. Ο ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ ΣΤΗΝ ΕΕ	47	

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΟΙ ΕΞΕΛΙΞΕΙΣ ΤΩΝ ΤΕΛΕΥΤΑΙΩΝ ΕΤΩΝ ΣΤΟΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

5.1. Πληροφοριακό Σύστημα Ελεγκτικών Υπηρεσιών "ELENXIS	48
5.2. Καθιέρωση αυξημένης ευθύνης λογιστών και ελεγκτών	50
5.3. Εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου για τον προσδιορισμό φορολογητέου εισοδήματος φυσικών προσώπων	52

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

Η ΔΙΕΘΝΗΣ ΕΜΠΕΙΡΙΑ ΚΑΙ ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΚΑΤΑ ΤΟΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ

6.1. Η ΔΙΕΘΝΗΣ ΕΜΠΕΙΡΙΑ ΣΤΟΝ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ

6.1.1. ΤΟ ΦΙΛΑΝΔΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ	53
6.1.1.1. Τα πληροφοριακά συστήματα	56
6.1.1.2. Ο φορολογικός έλεγχος	58
6.1.1.3. Η Διαδικασία του φορολογικού Ελέγχου	61
6.1.2. ΤΟ ΙΑΠΩΝΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ	62

6.1.2.1. Διάρθρωση Φορολογικού Συστήματος	63	viii
6.1.2.2 . Εθνική Υπηρεσία Φορολογίας		
6.1.2.2.1. Δομή	65	
6.1.2.2.2. Διαδικασία Ελέγχου και Επιβολής - Πάταξη Φοροδιαφυγής	67	
6.1.2.2.3. Σχέσεις με το Κοινό	69	
6.1.2.2.4. Εκπαίδευση Υπαλλήλων	69	
6.1.2.2.5. Αποτίμηση του φορολογικού μηχανισμού της Ιαπωνίας	71	
6.2. Η ΔΙΕΘΝΗΣ ΕΜΠΕΙΡΙΑ ΣΤΗΝ ΕΙΣΠΡΑΞΗ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ		
6.2.1. Αμοιβαία συνδρομή στην είσπραξη απαιτήσεων μεταξύ των Κρατών Μελών 73		
6.2.1.1. Η συμβολή της αναγκαστικής είσπραξης στην καταπολέμηση του οργανωμένου εγκλήματος μέσω της Εθνικής και Κοινοτικής νομοθεσίας		
6.2.1.1.1. Η θεωρητική αντιμετώπιση του οργανωμένου εγκλήματος	74	
6.2.1.1.2. Μελέτη Περίπτωσης : Σουηδία	75	
6.2.1.1.3. Μελέτη Περίπτωσης : Ιρλανδία	76	
6.2.2. Η ανάπτυξη και χρήση των τεχνολογιών πληροφορικής και επικοινωνιών στα πλαίσια της αναγκαστικής είσπραξης		
6.2.2.1 Η ψηφιακή αρτιότητα των φορολογικών υπηρεσιών γενικά		
6.2.2.1.1 Μελέτη περίπτωσης : Πορτογαλία	81	

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ	86
---------------------------------------	-----------

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ – ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗ - ΠΑΡΑΟΙΚΟΝΟΜΙΑ

1.1. Εννοιολογική οριοθέτηση της φοροδιαφυγής

Φοροδιαφυγή αποκαλείται η με κάθε τρόπο παράνομη απόκρυψη φορολογητέας ύλης ενός φυσικού ή νομικού προσώπου. Αποτελεί παράνομη και έντονα αντικοινωνική συμπεριφορά και συνιστά το αδίκημα της μη καταβολής του οφειλόμενου φόρου παραβίαση ή καταστρατήγηση του νόμου.¹

Διάφορες μελέτες και έρευνες που έχουν διεξαχθεί, προκειμένου να εκτιμήσουν το φαινόμενο της φοροδιαφυγής, έχουν δώσει επιπλέον ορισμούς που αναφέρονται ενδεικτικά:

Ως φοροδιαφυγή ορίζεται:

- Το ποσό του φόρου εισοδήματος, το οποίο αντιστοιχεί σε εισόδημα, το οποίο, με βάση της ισχύουσα νομοθεσία θα έπρεπε να δηλώνεται οικειοθελώς από τον φορολογούμενο στις αρμόδιες φορολογικές αρχές και για διάφορους λόγους δε δηλώνεται.
- Το ποσό των άλλων άμεσων ή έμμεσων φόρων, οι οποίοι θα έπρεπε να εισπράττονται και να αποδίδονται στο κράτος, αλλά για οποιοδήποτε λόγο δεν εισπράττονται από το δημόσιο.²
- Οι τόκοι (ή η τιμαριθμική προσαρμογή) που αντιστοιχούν στο τμήμα εκείνο των φόρων που καταβάλλονται με καθυστέρηση και συνήθως μετά από κάποια ρύθμιση.
- Το ποσό των φόρων που δεν καταβλήθηκε στο κράτος λόγω της ύπαρξης φορολογικών απαλλαγών και κινήτρων, χωρίς να επιτευχθεί το επιδιωκόμενο αποτέλεσμα για το οποίο είχε δοθεί η απαλλαγή.³
- Η φοροδιαφυγή αποτελεί ένα διαχρονικό και πολύπλοκο φαινόμενο το οποίο έχει ευρύτερες προεκτάσεις στην οικονομική, πολιτική και κοινωνική ζωή μιας χώρας. Στις

¹ <http://el.wikipedia.org/wiki/Φοροδιαφυγή>

² Κανελλόπουλος Κ., 2002

³ Παυλόπουλος Π., 1987

μέρες μας, το θέμα της φοροδιαφυγής απασχολεί έντονα την οικονομική πολιτική των κυβερνήσεων ανά τον κόσμο.

Το τεράστιο ενδιαφέρον γι αυτό το φαινόμενο δικαιολογείται από τις πολλαπλές συνέπειες που προκαλεί. Όσον αφορά το κράτος, μειώνει τα έσοδα του και ευθύνεται σε μεγάλο ποσοστό για το έλλειμμα του δημόσιου τομέα. Επίσης, όσον αφορά τους πολίτες, δημιουργεί ανισότητες μεταξύ των τυπικών στις υποχρεώσεις τους φορολογουμένων και αυτών που φοροδιαφεύγουν, αλλά δημιουργεί αισθήματα ανασφάλειας και απώλειας της εμπιστοσύνης των πολιτών προς το κράτος και τους ελεγκτικούς μηχανισμούς του. Η καταπολέμηση λοιπόν της φοροδιαφυγής επιβάλλεται ως εθνική ανάγκη, για την οικονομική ανάπτυξη και ευημερία της χώρας και των πολιτών της. Ο μεγάλος αριθμός και οι ιδιαιτερότητες του κάθε φόρου, η επαγγελματική ασχολία, οι ιδιαίτερες συνθήκες κάθε φορολογούμενου αλλά και οι ποικιλία των τρόπων διάπραξης φοροδιαφυγής καθιστούν δύσκολο τον προσδιορισμό της έννοιας της φοροδιαφυγής. Γενικά, η φοροδιαφυγή μπορεί να οριστεί ως η μείωση της φορολογικής υποχρέωσης διαπράττοντας παράνομες ενέργειες, και αποτελεί καταστρατήγηση των φορολογικών νόμων.

1.2. Παράγοντες που προσδιορίζουν τη Φοροδιαφυγή

Η φοροδιαφυγή έχει τεράστιες κοινωνικές αλλά και οικονομικές αρνητικές επιπτώσεις. Τα αίτια που προκαλούν το φαινόμενο αυτό είναι πολλαπλά και αποδίδονται τόσο σε φορολογικούς αλλά και γενικότερους λόγους. Αναλυτικότερα αναφέρουμε τους εξής προσδιοριστικούς παράγοντες του φαινομένου:

- Το ύψος των φορολογικών συντελεστών και γενικότερα της φορολογικής επιβάρυνσης. Το ύψος του φορολογικού συντελεστή και της φορολογικής επιβάρυνσης συνδέεται θετικά με τη φοροδιαφυγή, αφού όσο μεγαλύτερη επιβάρυνση έχει ο φορολογούμενος, τόσο μεγαλύτερη είναι η αύξηση του διαθέσιμου εισοδήματος που προσκομίζει φοροδιαφεύγοντας.
- Η διάρθρωση της οικονομίας και της οικονομικής δραστηριότητας. Η ύπαρξη εκτεταμένης παραοικονομίας εξαναγκάσει πολλές φορές σε «παράλληλη φοροδιαφυγή» προκειμένου να μην αποκαλυφθεί η παράνομη δραστηριότητα, δηλαδή το αποτέλεσμα της παραοικονομίας είναι η φοροδιαφυγή.

- Επίσης, το ποσοστό των μη μισθωτών στο σύνολο του εργατικού δυναμικού σε αντιστοιχία με το ποσοστό του γεωργικού τομέα στο σύνολο του ΑΕΠ, αφού οι μη μισθωτές εργασίες είναι δυσκολότερο να εντοπιστούν και να ελεγχθούν και κατά συνέπεια συμβάλλουν στη διόγκωση του φαινομένου της φοροδιαφυγής.
- Η οργάνωση των φοροτεχνικών υπηρεσιών σε συνδυασμό με το ήθος των υπαλλήλων των ελεγκτικών υπηρεσιών. Η σωστή και άρτια οργάνωση των φοροτεχνικών υπηρεσιών με την παράλληλη ενίσχυση τους με τα απαραίτητα εργαλεία και μέσα αλλά και με την αξιοποίηση της σύγχρονης τεχνολογίας, πληροφορικής και δικτύων περιορίζουν σημαντικά την έκταση του φαινομένου της φοροδιαφυγής και βοηθούν τους ελεγκτικούς μηχανισμούς να βεβαιώσουν, να εισπράξουν τους φόρους και να διασταυρώσουν τα φορολογικά στοιχεία. Επίσης, το ήθος αλλά και οι γνώσεις και δεξιότητες των φοροτεχνικών υπαλλήλων επηρεάζουν σε μεγάλο βαθμό την διατήρηση και αύξηση του φαινομένου, αφού αδυνατούν να καταγράψουν επακριβώς το σύνολο των οικονομικών δραστηριοτήτων φορολογουμένων και αφήνουν περιθώρια φοροδιαφυγής.
- Οι συστηματικές ρυθμίσεις φορολογικής αμνηστίας. Με τις διαδοχικές περαιώσεις των φορολογικών δηλώσεων που προβαίνει το κράτος, συμβάλλει σημαντικά στη δικαίωση των φοροφυγάδων. Η μεγάλη συχνότητα των φορολογικών αυτών αμνηστιών, δίνει τη δυνατότητα στις επιχειρήσεις να αποκρύπτουν το πραγματικό τους εισόδημα, αφού κατά πάσα πιθανότητα θα τύχουν ευνοϊκής μεταχείρισης σε σύντομο χρονικό διάστημα με την έκδοση μιας νέας απόφασης για περαίωση. Αυτό συμβάλλει στην αύξηση της φοροδιαφυγής και στην μακροχρόνια απώλεια σημαντικών εσόδων για το κράτος, δεδομένου ότι αυξάνονται οι ανισότητες μεταξύ των φορολογηθέντων ομάδων και χαλαρώνει η φορολογική συνείδηση των πολιτών από την άδικη αυτή μεταχείριση μεταξύ των ειλικρινών φορολογουμένων και των φοροφυγάδων.
- Το μορφωτικό επίπεδο των φορολογουμένων. Το μορφωτικό επίπεδο των φορολογουμένων μιας χώρας επηρεάζει τη φορολογική τους συνείδηση και επομένως τη στάση τους απέναντι στις υποχρεώσεις που έχουν στο κράτος.

Όσο υψηλότερα κυμαίνεται το μορφωτικό επίπεδο των πολιτών μιας, τόσο περισσότερο αντιλαμβάνονται την υποχρέωση καταβολής των φόρων και τη σύνδεση τους με την κατάλληλη αξιοποίηση τους από το κράτος και το κοινωνικό σύνολο για επιπλέον κοινωνικές παροχές προς τους πολίτες.

- Ο τρόπος διακυβέρνησης μιας χώρας και διαχείρισης του δημοσίου χρήματος και ιδιαίτερα του προϊόντος των φορολογιών.

Το επίπεδο των προσφερομένων δημοσίων αγαθών και υπηρεσιών που απολαμβάνει ο κάτοικος μιας χώρας είναι σημαντικός παράγοντας που επηρεάζει το ύψος της φοροδιαφυγής. Αν ο φορολογούμενος μιας χώρας νιώθει εμπιστοσύνη προς το κράτος και ότι τα χρήματα του αξιοποιούνται με τον καλύτερο δυνατό τρόπο για την αύξηση του βιοτικού του επιπέδου, τότε η πιθανότητες να φοροδιαφύγει μειώνονται στο ελάχιστο.

- Η άδικη κι αυθαίρετη μεταχείριση των φορολογουμένων από το κράτος και το ύψος των ποινών για φορολογικές παραβάσεις.

Όταν οι φορολογούμενοι επιβαρύνονται με υψηλά ποσοστά επιβάρυνσης στην περίπτωση που οφείλουν, αλλά δε συμβαίνει το ίδιο όταν τους οφείλει το κράτος. Επίσης αυτή η αίσθηση αδικίας παρατηρείται, όταν υπάρχουν πολλές περιπτώσεις και κατηγορίες φορολογουμένων οι οποίοι δικαιούνται εκπτώσεις και απαλλαγές από το νόμο.

Το φαινόμενο αυτό εντείνεται όταν πρόκειται για επιχειρήσεις, δεδομένου ότι οι επιχειρήσεις που δικαιούνται τις νόμιμες εκπτώσεις είναι περισσότερο ανταγωνιστικές σε σχέση με αυτές που δε δικαιούνται, οι όποιες έχουν την τάση να φοροδιαφεύγουν για να παραμείνουν ανταγωνιστικές. Το επίπεδο ανάπτυξης της οικονομίας και το στάδιο του οικονομικού κύκλου που βρίσκεται, επηρεάζει το επίπεδο της φοροδιαφυγής αφού όσο πιο ανεπτυγμένη και οργανωμένη είναι μια οικονομία τόσο πιο εύκολα ελέγχει τις συναλλαγές μεταξύ των φορολογούμενων ομάδων και αξιοποιεί καλύτερα τους ελεγκτικούς της μηχανισμούς.

Η ύπαρξη εκτεταμένης φοροδιαφυγής αποτελεί ταυτόχρονα και ένα λόγο επιπλέον φοροδιαφυγής. Υπάρχουν δηλαδή περιπτώσεις, όπου φορολογούμενοι εξαναγκάζονται κατά κάποιον τρόπο στη διάπραξη φοροδιαφυγής. Το φαινόμενο αυτό παρατηρείται κυρίως στις βεβαιώσεις αποδοχών και στις ασφαλιστικές παροχές προς τους εργαζομένους από τους εργοδότες, που αποφεύγουν να τους παράσχουν τις νόμιμες βεβαιώσεις.

1.3. Μέθοδοι Φοροδιαφυγής

Από χώρα σε χώρα το μέγεθος της φοροδιαφυγής διαφέρει και η έκτασή της εξαρτάται από το μέγεθος των επιχειρήσεων, την λογιστική τους οργάνωση, στην διάρθρωση και λειτουργία του φορολογικού συστήματος και στην δομή των φοροτεχνικών υπηρεσιών. Ο φοροδιαφυγή εκδηλώνεται με σύνθετες που διακρίνονται για την ευρηματικότητά τους αλλά και με απλές μεθόδους. Το μέγεθος της φοροδιαφυγής στη χώρα μας σε σχέση με άλλες χώρες είναι ιδιαίτερα υψηλό.

Η εξέλιξη της οικονομικής πολιτικής, η αλλαγή πολλών νομοθετικών διατάξεων αλλά και οι πρόσφατες μεταρρυθμίσεις στο φορολογικό σύστημα, έχουν ως αποτέλεσμα την παράλληλη εξέλιξη των τρόπων φοροδιαφυγής.

Γενικά, φοροδιαφυγή εντοπίζεται στους άμεσους όσο και στους έμμεσους φόρους.

Στο φόρο εισοδήματος (φυσικών και νομικών προσώπων), όπου συγκεντρώνει ίσως τα υψηλότερα ποσοστά φοροδιαφυγής, ως άμεσος φόρος. Ειδικότερα η φοροδιαφυγή στη φορολογία εισοδήματος εστιάζεται:

- 1) Στις μισθωτές υπηρεσίες. Στις περιπτώσεις δηλαδή αδήλωτης κύριας εργασίας με τη μορφή πρόσθετης αμοιβής αλλά και σε τυχόν δεύτερη παράλληλη αδήλωτη δραστηριότητα.
- 2) Στους ελεύθεροι επαγγελματίες, όταν δεν εκδίδουν δελτίο παροχής υπηρεσιών ή το εκδίδουν με αναγραφόμενο μικρότερο ποσό αμοιβής από το πραγματικό ή παραχωρούν την έκδοση σε τρίτα πρόσωπα.
- 3) Γεωργικές επιχειρήσεις. Στις περιπτώσεις πώλησης αγροτικών προϊόντων χωρίς έκδοση φορολογικού παραστατικού (με υποχρέωση από το ΚΒΣ έκδοσης) ή στη διόγκωση δαπανών με λήψη εικονικών τιμολογίων προκειμένου να τύχουν επιστροφής ΦΠΑ.
- 4) Εισόδημα από ενοίκια, όταν δεν κατατίθεται μισθωτήριο συμβόλαιο για απόκρυψη εισοδήματος από την ενοικίαση του ακινήτου ή σε περίπτωση δήλωσης ενοικίου μικρότερου από αυτό που εισπράττεται ή μη δήλωσης δευτερευουσών κατοικιών ή λοιπών ακινήτων ως κενά ώστε να αποφεύγεται η τεκμαρτή τους φορολόγηση.
- 5) Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις:

- Στις περιπτώσεις μη έκδοσης-ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, ή λήψης ανακριβών φορολογικών στοιχείων αγορών, δαπανών και υπηρεσιών, ή έκδοσης-λήψης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων, με συνέπεια την αποφυγή καταβολής άμεσων φόρων και την αποφυγή καταβολής ή του συμψηφισμού των έμμεσων φόρων, κυρίως στο Φ.Π.Α. Επίσης στις περιπτώσεις υποτίμησης της αξίας των απογραφέντων ειδών ως και εμφάνισης αυξημένων ή πλαστών δαπανών με σκοπό τη μείωση των φορολογητέων κερδών.
- Στις περιπτώσεις άσκησης παραεμπορίου. Εκδηλώνεται με τη διάθεση παράνομων ειδών τα οποία προέρχονται από τρίτες χώρες (Κίνα, Ταϊλάνδη, Ταϊβάν, Κορέα κ.λπ.) και εισάγονται ή διακινούνται εντός των κρατών- μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, είτε προέρχονται από επιχειρήσεις που δεν έχουν εκδώσει τα προβλεπόμενα νόμιμα παραστατικά. Το παραεμπόριο ασκείται κυρίως σε μη στεγασμένους χώρους όπως σε λαϊκές αγορές, σε παζάρια, σε εμπορικούς δρόμους ή κοντά σε σταθμούς λεωφορείων, τρένων, Μετρό, σε πεζόδρομους κ.λπ.
- Σε διάφορους τομείς εμπορικής δραστηριότητας, όπως κατασκευών, τουρισμού και ψυχαγωγίας και σε πολυεθνικές και εξωχώριες επιχειρήσεις.

6) Στον κατασκευαστικό τομέα. Επιχειρήσεις ανέγερσης και πώλησης διαμερισμάτων δεν εμφανίζουν την πραγματική αξία των ακινήτων αλλά την αντικειμενική, με συνέπεια οι οικοδομικές επιχειρήσεις να φορολογούνται με χαμηλότερα κέρδη, ενώ οι αγοραστές να αποδίδουν αντίστοιχα μικρότερο τεκμήριο αγοράς και φόρο μεταβίβασης ακινήτου. Επίσης, απασχολούμενοι μηχανικοί στην οικοδομή δηλώνουν αμοιβές μικρότερες από τις πραγματικά εισπραττόμενες. Τέλος τα φυσικά πρόσωπα που ανεγείρουν οικοδομή δηλώνουν ως δαπάνη ανέγερσης «το ελάχιστο κόστος οικοδομής», με αποτέλεσμα να φορολογούνται για μικρότερο ποσό ανέγερσης, οι δε απασχολούμενοι στην οικοδομή να δηλώνουν ως εισόδημα ή τα ελάχιστα καταβαλλόμενα ημερομίσθια ή να εκδίδουν απόδειξη παροχής υπηρεσιών για ποσό ίσο με το προβλεπόμενο στο «ελάχιστο κόστος οικοδομής».

7) Στις τουριστικές επιχειρήσεις όπου παρατηρείται μέθοδος διπλών συμβολαίων με συμβόλαια μεταξύ των ξενοδοχειακών και τουριστικών επιχειρήσεων, εξωτερικού και εσωτερικού, προκειμένου να εμφανίσουν μικρότερα έσοδα από τις παρεχόμενες υπηρεσίες, και μέρος των αποκρυβέντων εσόδων να παραμένει σε λογαριασμούς στο εξωτερικό. Επίσης μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων από την παροχή υπηρεσιών και τις παρεπόμενες

ξενοδοχειακές υπηρεσίες (χρήση θαλάσσιων μέσων ψυχαγωγίας, ομπρελών, γηπέδων αθλοπαιδιών κ.λπ.)

Πολλές από τις παραπάνω υπηρεσίες, επισήμως εμφανίζονται ως υπηρεσίες «πακέτου», ενώ στην πραγματικότητα εισπράττεται ιδιαίτερο τίμημα το οποίο και δεν εμφανίζεται.

8) Στις πολυεθνικές επιχειρήσεις παρατηρείται φοροδιαφυγή μέσω της πρακτικής των υπερτιμολογήσεων - υποτιμολογήσεων.

9) Στις εξωχώριες εταιρείες (offshore) οι οποίες ιδρύονται με απώτερο σκοπό την απόκρυψη εσόδων και κερδών από παράνομες δραστηριότητες (π.χ. ξέπλυμα μαύρου χρήματος, λαθρεμπόριο όπλων, ναρκωτικών κλπ.) και τη μικρότερη δυνατή φορολογική επιβάρυνση και κατ' επέκταση την απαλλαγή φορολογίας από τη χώρα της μόνιμης διαμονής τους.

Εκτός του φόρου εισοδήματος, αυξημένη φοροδιαφυγή εντοπίζεται στον Φ.Π.Α. σε Ειδικούς Φόρους Κατανάλωσης, δασμούς και τέλη.

Ο Φ.Π.Α. θεωρείται από την φύση του ως φόρος ο οποίος περιορίζει την φοροδιαφυγή διότι με την σταδιακή χρεοπίστωση του στα διάφορα συναλλακτικά στάδια δημιουργεί, κατά μία έννοια, αντίθετα συμφέροντα μεταξύ των αγοραστών και πωλητών και επομένως η φοροδιαφυγή μειώνεται. Δεν ασπάζονται όλοι οι ερευνητές τη θεώρηση αυτή τονίζοντας ότι αυτός ο φόρος αφήνει μεγάλα περιθώρια συνεννόησης μεταξύ των επιτηδευματιών και επομένως δεν μειώνει την φοροδιαφυγή.

Οι συνηθέστερες μέθοδοι φοροδιαφυγής στον Φ.Π.Α. είναι οι παρακάτω:

- Αγορές και πωλήσεις χωρίς έκδοση ή ανακριβή έκδοση παραστατικών
- Έκδοση και λήψη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και καταχώρηση αυτών στα τηρούμενα βιβλία.
- Καταχώρηση αυξημένων δαπανών με σκοπό την επιστροφή, την έκπτωση ή το συμψηφισμό του ΦΠΑ.
- Διακίνηση και τιμολόγηση εμπορευμάτων από χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Ε.Ε.) με πλαστά παραστατικά ή από ανύπαρκτες εταιρείες ή εμφάνιση συναλλαγών από τρίτες χώρες ως δήθεν ενδοκοινοτικές.

- Έκπτωση ΦΠΑ για δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται ή για πράξεις για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης.
- Παρατηρείται επίσης στον ενδοκοινοτικό ΦΠΑ η οργανωμένη απάτη τύπου CarouseI, διαδοχικών δηλαδή συναλλαγών που οδηγούν στη μη καταβολή ΦΠΑ ή την αδικαιολόγητη απαίτηση επιστροφής ΦΠΑ.

Εκτεταμένο λαθρεμπόριο και φοροδιαφυγή παρατηρείται:

- Στον τομέα υγρών καυσίμων, είτε με παράνομη εισαγωγή και διακίνηση καυσίμων είτε με νόθευση αυτών.
- Σε επιχειρήσεις διάθεσης αλκοολούχων ποτών (μπαρ, κέντρα διασκέδασης, καφετέριες, ταβέρνες κλπ) κυρίως μέσω λαθραίων και νοθευμένων αλκοολούχων ποτών.
- Στα καπνοβιομηχανικά προϊόντα μέσω λαθραίας εισαγωγής, διακίνησης και διάθεσης προϊόντων καπνού.
- Τέλος, φαινόμενα φοροδιαφυγής παρατηρούνται και στη μη απόδοση άλλων φόρων (μη υποβολή δήλωσης Φ.Μ.Υ. και παρακρατουμένων φόρων), καθώς και στη φορολογία κεφαλαίου (φόροι μεταβίβασης ακινήτων, κληρονομιάς, δωρεών και γονικών παροχών, φόρος ακίνητης περιουσίας). Η τελευταία συνδέεται κυρίως με τη διαφορά μεταξύ πραγματικής και δηλούμενης αξίας ακινήτων ειδικά σε περιοχές που δεν έχουν ακόμη ενταχθεί στο σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού των αξιών και προσδιορίζονται με συγκριτικά στοιχεία.⁴

1.4. Συνέπειες Φοροδιαφυγής

Οι συνέπειες του φαινομένου της φοροδιαφυγής είναι τεράστιες με οικονομικές και κοινωνικές προεκτάσεις που πλήττουν τόσο το κράτος, όσο και τον κάθε πολίτη ξεχωριστά.

Αποτελεί μάλιστα του κοινωνικού συνόλου, αφού υπονομεύει τα συμφέροντά του και υποθηκεύει το μέλλον της χώρας. Παρακάτω αναφέρονται αναλυτικότερα οι κυριότερες συνέπειες αυτού του φαινομένου:

⁴ <http://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/12197>

- Η δημιουργία ανισοτήτων μεταξύ των φορολογουμένων. Βασικός σκοπός του φορολογικού συστήματος αποτελεί η αύξηση των εσόδων του κράτους μέσω της δίκαιης κατανομής των φορολογικών βαρών, ανάλογα δηλαδή με τη φοροδοτική ικανότητα του κάθε ατόμου. Έτσι, όταν συγκεκριμένες ομάδες φορολογουμένων έχουν τη δυνατότητα φοροδιαφυγής ή τυγχάνουν νόμιμων εκπτώσεων και απαλλαγών, ενώ άλλες όχι, δημιουργούνται ανισότητες και απώλεια της φορολογικής συνείδησης των πολιτών. Επίσης, λόγω της μείωσης των εσόδων του κράτους οι φόροι γίνονται επαχθέστεροι και συνήθως αυτή την επιπρόσθετη επιβάρυνση τη χρεώνονται οι μη φοροδιαφεύγοντες.
- Όσον αφορά τον επιχειρηματικό τομέα, η φοροδιαφυγή δημιουργεί νόθευση του ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρήσεων, αφού οι επιχειρήσεις που φοροδιαφεύγουν ή τυγχάνουν εκπτώσεων και απαλλαγών αποκτούν συγκριτικό πλεονέκτημα έναντι των υπολοίπων. Επίσης, αυτή η στάση φοροδιαφυγής που διατηρούν οι επιχειρήσεις, έχει ως αποτέλεσμα τη μείωση των κινήτρων για περαιτέρω ανάπτυξή τους, με την ανάληψη νέων ρίσκων και καινούργιων επιχειρηματικών ιδεών, αφού μπορούν μέσω της φοροδιαφυγής να αυξήσουν την κερδοφορία τους.
- Μια πολύ σημαντική επίπτωση που προκαλεί η φοροδιαφυγή αφορά την επιδείνωση των δημόσιων οικονομικών, αφού η κυβέρνηση δεν έχει τη δυνατότητα να συλλέξει το ποσό των εσόδων που απαιτείται προκειμένου να προσφέρει στους πολίτες της υπηρεσίες υψηλής ποιότητας. Η φοροδιαφυγή υποβαθμίζει με αυτόν τον τρόπο τον κοινωνικό χαρακτήρα του κράτους, το οποίο με τη σειρά του δεν εκπληρώνει την αποστολή του στους τομείς της υγείας, της πρόνοιας, της παιδείας κ.λπ..
- Εμποδίζει την αναδιανομή του πλούτου της χώρας, μέσω της οικονομικής πολιτικής της πολιτείας για τη βελτίωση της θέσης των οικονομικά ασθενέστερων τάξεων.
- Αποδυναμώνει την άσκηση των απαραίτητων μέτρων για την καταπολέμηση της ανεργίας, την εκτέλεση έργων υποδομής και γενικά την οικονομική ανάπτυξη της χώρας.
- Η φοροδιαφυγή αποτελεί αν όχι τη σοβαρότερη, μια πολύ σημαντική αιτία για το μεγάλο δημόσιο έλλειμμα που αντιμετωπίζει ένα κράτος, με αποτέλεσμα την περιορισμένη δυνατότητα χρηματοδότησης των δαπανών αλλά και ελέγχου του δημοσίου χρέους. Το δημόσιο έλλειμμα οδηγεί τις εκάστοτε κυβερνήσεις σε εναλλακτικούς τρόπους άντλησης κεφαλαίων, προκειμένου να αντλήσουν έσοδα. Έτσι, το κράτος οδηγείται στο δανεισμό, είτε εξωτερικό είτε εσωτερικό. Ο δανεισμός, μόνο αρνητικές συνέπειες για το κράτος αλλά

και το κοινωνικό σύνολο μπορεί να έχει. Με τον εξωτερικό δανεισμό, η ανεξαρτησία και ελευθερία επιλογών της κάθε χώρας υποβαθμίζεται, αυξάνεται το δημόσιο χρέος και το κράτος επιβάλλει στους πολίτες επαχθή μέτρα προκειμένου να αντεπεξέλθει στα υψηλά επιτόκια δανεισμού. Ο εσωτερικός δανεισμός έχει ως αποτέλεσμα τη δέσμευση ιδιωτικών κεφαλαίων, τη μείωση των ιδιωτικών επενδύσεων, τη μείωση της ανταγωνιστικότητας και γενικότερα εμποδίζει την ανάπτυξη της χώρας και εντείνει το δημοσιονομικό πρόβλημα της. Συρρικνώνει τον δημόσιο πλούτο, ο οποίος παράνομα συσσωρεύεται σε αυτούς που φοροδιαφεύγουν, οι οποίοι είναι οι μόνοι κερδισμένοι, με μόνιμα χαμένους αυτούς που πληρώνουν στο κράτος αυτά που τους αντιστοιχούν.

- Η ύπαρξη μεγάλου ποσοστού φοροδιαφυγής, δημιουργεί ταυτόχρονα και υψηλά κόστη δημιουργίας, συγκρότησης και εκπαίδευσης του κατάλληλου ελεγκτικού μηχανισμού προκειμένου να εντοπίσει και να πατάξει τη φοροδιαφυγή. Επίσης, η θέσπιση των ειδικών νόμων και ρυθμίσεων, οι οποίοι θα καταστούν αποτελεσματικοί και θα κάνουν τη φοροδιαφυγή σχεδόν ακατόρθωτη, συνεπάγεται υψηλό κόστος για την κυβέρνηση. Τέλος, σπατάλη χρημάτων σε μη παραγωγικές δραστηριότητες γίνεται και από την πλευρά των επιχειρήσεων, αφού πρέπει να προβούν σε όλες τις απαραίτητες ενέργειες προκειμένου να φοροδιαφύγουν επιτυχημένα και αυτό συνεπάγεται παράλληλα, υψηλό κόστος για την επιχείρηση.

1.5. Έκταση της φοροδιαφυγής

Με βάση στοιχεία της Παγκόσμιας Τράπεζας και το IFC (International Finance Corporation) η φοροδιαφυγή στην Ελλάδα υπολογίζεται σήμερα στα 55 δισ. ευρώ, καθώς αντιστοιχεί σχεδόν στο 29% του ΑΕΠ ενώ ο κύκλος εργασιών που δεν δηλώνεται από τις επιχειρήσεις σε περίπου 15 δισ. ευρώ το χρόνο. Τέλος οι ελληνικές επιχειρήσεις δηλώνουν μόνο το 89% των εσόδων. Επιπλέον σύμφωνα με στοιχεία της Eurostat, ανάμεσα στις 15 χώρες της ΕΕ η χώρα μας κατείχε την 15η θέση στους άμεσους φόρους με ποσοστό που είναι μικρότερο από το 1/3 της Δανίας και την 7η θέση στους έμμεσους φόρους με 1η την Σουηδία. Τα χαμηλά αυτά ποσοστά οφείλονται στην μεγάλη έκτασης φοροδιαφυγή.

1.6. Η έννοια της φοροαποφυγής

Φοροαποφυγή αποκαλείται η εφαρμογή καλά σχεδιασμένων λογιστικών πρακτικών που αποτελούν απόρροια προσεκτικής μελέτης της εμπορικής νομοθεσίας, της φορολογικής πρακτικής, των διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, δικαστικών και υπουργικών αποφάσεων με μοναδικό στόχο τη μείωση της φορολογητέας ύλης ενός φυσικού ή νομικού προσώπου⁵.

Πραγματοποιείται στα πλαίσια ενός καλά μελετημένου φορολογικού σχεδιασμού, κατά τον οποίον δημιουργούνται διάφορα σενάρια και εναλλακτικές μέχρι, να προσδιοριστεί ο ελάχιστος δυνατός φόρος, συνήθως στα πλαίσια του νόμου. Διαφέρει από την έννοια της φοροδιαφυγής και ισορροπεί ανάμεσα στα πλαίσια ηθικού και νόμιμου. Πρόκειται για την μη καταβολή φόρων λόγω κενών της νομοθεσίας.

Μια ενέργεια για να θεωρηθεί ως ενέργεια φοροαποφυγής θα πρέπει να έχει τα παρακάτω τρία χαρακτηριστικά:

1. Το στοιχείο της ανειλικρίνειας, της εικονικότητας και της πλαστότητας.
2. την εκμετάλλευση των κενών, των ασαφειών και της κακής διατύπωσης της φορολογικής νομοθεσίας ή σε αντίθετη περίπτωση στην εκμετάλλευση δυνατοτήτων της φορολογικής νομοθεσίας οι οποίες δεν ήταν στην πρόθεση του νομοθέτη.
3. Τη μυστικότητα ώστε να αποφευχθεί η λήψη μέτρων που θα καλύψει τα σχετικά κενά της φορολογικής νομοθεσίας για φοροαποφυγή.

Η έννοια της φοροαποφυγής είναι συγγενής με την έννοια της φοροδιαφυγής, έτσι η φοροαποφυγή είναι η πλήρης ή μερική αποφυγή του φόρου. Επομένως οι συνέπειες των δύο πράξεων (φοροδιαφυγή και φοροαποφυγή) δεν διαφέρουν καθόλου μεταξύ τους. Διαφέρουν όμως σημαντικά από πολιτική και ηθική άποψη, γιατί στην φοροδιαφυγή υπάρχει καταστρατήγηση τόσο του πνεύματος όσο και του γράμματος του νόμου ενώ στην φοροαποφυγή υπάρχει καταστρατήγηση μόνο του πνεύματος του νόμου. Δηλαδή με την φοροαποφυγή οι φορολογούμενοι αποφεύγουν την καταβολή του νόμου με τρόπο ο οποίος δεν επιφέρει κυρώσεις για τους ίδιους. Για το λόγο αυτό χρησιμοποιείται αντί του όρου «φοροαποφυγή» ο όρος «νόμιμη φοροδιαφυγή».

⁵ <http://el.wikipedia.org/wiki/Φοροαποφυγή>

Στην έννοια της φοροαποφυγής πρέπει να περιληφθούν οι ενέργειες εκείνες που έχουν σαν στόχο τη μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης σε επίπεδο από αυτό που είχε πρόθεση να επιβάλλει ο νομοθέτης. Επίσης στην φοροαποφυγή πρέπει να υπάρχει από τον φορολογούμενο η πρόθεση να φοροδιαφύγει. Κατά συνέπεια για να θεωρηθεί μία πράξη ως πράξη φοροαποφυγής πρέπει να έχει ορισμένα χαρακτηριστικά:

1. Υπάρχει πάντα ένα στοιχείο ανειλικρίνειας, εικονικότητας ή πλαστότητας.
2. Η φοροαποφυγή στηρίζεται στις αδυναμίες της φορολογικής νομοθεσίας ή τις δυνατότητες που παρέχει οι οποίες όμως δεν ήταν στις προθέσεις του νομοθέτη.
3. Υπάρχει πάντα το στοιχείο της μυστικότητας.

1.7. Η έννοια της παραοικονομίας

Ο όρος παραοικονομία αναφέρεται στις οικονομικές δραστηριότητες οι οποίες εξαιτίας της μερικής ή ολικής απόκρυψής τους από τις αρμόδιες υπηρεσίες δεν καταγράφονται στις επίσημες εκτιμήσεις της συνολικής δραστηριότητας όπως είναι το ακαθάριστο εθνικό προϊόν και το ακαθάριστο εγχώριο προϊόν. Σύμφωνα με αρκετούς οικονομολόγους η παραοικονομία, υπό ευρεία έννοια, αποτελείται από:

- ένα μείγμα δραστηριοτήτων εκτός μηχανισμού της αγοράς (όπως η παραγωγή των νοικοκυριών)
- από παράνομες δραστηριότητες εντός των πλαισίων της αγοράς (όπως η απαγορευμένη παραγωγή και διάθεση ουσιών) και
- νόμιμες δραστηριότητες της αγοράς οι οποίες δεν καταγράφονται για διάφορους λόγους (όπως η φοροδιαφυγή ή και φοροκλοπή).

Και οι τρεις κατηγορίες οικονομικών δραστηριοτήτων λαμβάνουν χώρα σε μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο π.χ οικονομικό έτος.⁶ Το φαινόμενο της παραοικονομίας έχει αναφερθεί και ως

⁶ Νάστας Ε., 2006

άτυπη οικονομία, ανεπίσημη, κρυφή, μαύρη, μη καταγεγραμμένη, σκιάδης, υπόγεια, γκρίζα, παράλληλη, δυαδική, οικονομία του λυκόφωτος, μη παρατηρήσιμη, κλπ.⁷

Και με την έννοια αυτή ισχύει ότι ισχύει και για τις έννοιες της φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής, δηλαδή υπάρχει μεγάλη δυσκολία στο να εξευρεθεί ένας κοινός ορισμός εξαιτίας των διαφορετικών συνθηκών σε κάθε οικονομία, σε κάθε χώρα, σε κάθε θεωρητική προσέγγιση κλπ.

Σύμφωνα με τους ορισμούς αυτούς η παραοικονομία πρέπει να παράγει προστιθέμενη αξία και περιλαμβάνει όχι μόνο τις δραστηριότητες που έχουν αποκρύψει οι παραγωγικές μονάδες αλλά και αυτές που δεν έχουν καταγραφεί λόγω αδυναμίας των αρμόδιων υπηρεσιών.

Ένας γενικός ορισμός ορίζει την παραοικονομία ως το ποσοστό της οικονομικής δραστηριότητας το οποίο θα έπρεπε αλλά για διάφορους λόγους δεν καταγράφεται.⁸ Το μέγεθος της παραοικονομίας ενός κράτους συνδέεται στενά με το ύψος της φοροδιαφυγής καθώς ένας από τους σημαντικότερους λόγους ύπαρξης της παραοικονομίας είναι η αποφυγή πληρωμής φόρων.

Επιπλέον, ακόμα και όταν η δραστηριοποίηση στο χώρο της παραοικονομίας οφείλεται σε άλλους λόγους (π.χ. αποφυγή κρατικών περιορισμών και ρυθμίσεων) οδηγεί σχεδόν αυτόματα σε φοροδιαφυγή ώστε να μην αποκαλυφθούν οι κρυφές δραστηριότητες. Ωστόσο, τα δύο μεγέθη δεν είναι ταυτόσημα καθώς εκτός από το μέγεθος της φοροδιαφυγής που συνδέεται με την τρέχουσα οικονομική δραστηριότητα, υπάρχει και ένα τμήμα που δεν συνδέεται.

1.8. Αρνητικές συνέπειες παραοικονομίας

Η παραοικονομία έχει πολλές αρνητικές συνέπειες οι οποίες και κατηγοριοποιούνται παρακάτω:

1. Μείωση της αξιοπιστίας των επίσημων στατιστικών στοιχείων. Είναι πασιφανές ότι όσο μεγαλύτερο είναι το φαινόμενο της παραοικονομίας, τόσο πιο αναξιόπιστα γίνονται τα επίσημα στοιχεία για το ύψος των οικονομικών μεγεθών.

⁷ Τάτσος Ν., 1987

⁸ Καλυβιανάκης Μ., 1993

2. Μείωση αποτελεσματικότητας της δημοσιονομικής πολιτικής. Το γεγονός αυτό συμβαίνει διότι η παραοικονομία επηρεάζει τα έσοδα των κρατών και επομένως την ικανότητα τους να προβούν σε δημόσιες δαπάνες.
3. Μείωση της αποτελεσματικότητας της νομισματικής πολιτικής. Αυτό συμβαίνει διότι επειδή στην παραοικονομία όλες οι συναλλαγές πραγματοποιούνται με μετρητά επηρεάζεται η διάθεση χρήματος και η πολιτική των επιτοκίων.
4. Διαστρέβλωση της πολιτικής διανομής του εισοδήματος. Όταν υπάρχει παραοικονομία τα επίσημα στατιστικά στοιχεία για την κατανομή του εισοδήματος απέχουν πολύ από την πραγματικότητα.
5. Υπερεκτίμηση της ανεργίας. Το γεγονός αυτό συμβαίνει διότι ένα μεγάλο ποσοστό εργαζομένων στην μαύρη οικονομία επισήμως παρουσιάζεται άνεργο.

1.9. Θετικές συνέπειες της παραοικονομίας

Πέρα όμως από τις αρνητικές συνέπειες η παραοικονομία έχει και θετικές συνέπειες στην οικονομία οι οποίες και απαριθμούνται παρακάτω:

1. Η παραοικονομία δημιουργεί πρόσθετη ευημερία. Λόγω της παραοικονομίας τα πραγματικά μεγέθη είναι μεγαλύτερα από τα επίσημα.
2. Μείωση της ανεργίας. Η παραοικονομία απορροφά ένα ποσοστό του εργατικού δυναμικού το οποίο διαφορετικά θα ήταν άνεργο.
3. Δημιουργία ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος των παραοικονομούντων επιχειρήσεων. Μέσω της παραοικονομίας οι επιχειρήσεις μπορούν να μειώσουν το κόστος τους και επομένως είναι περισσότερο ανταγωνιστικές τόσο στην εγχώρια όσο και στην διεθνή αγορά.
4. Αποκέντρωση των οικονομικών δραστηριοτήτων. Η παραοικονομία συνήθως συντελείται από μικρές επιχειρήσεις οι οποίες δεν μπορούν να αναπτύξουν αυτού του είδους τις δραστηριότητες στα κέντρα.

5. Μείωση του κρατικού παρεμβατισμού. Έχει ειπωθεί ότι μέσω της παραοικονομίας μειώνεται η διαταραχή που προκαλεί η επέκταση του δημόσιου τομέα.

1.10. Παράγοντες επηρεασμού παραοικονομίας

Η παραοικονομία αποτελεί κατά βάση οικονομική δραστηριότητα επομένως επηρεάζεται από τους ίδιους παράγοντες με την οικονομία. Υπάρχουν όμως και μια σειρά από μη οικονομικούς παράγοντες οι οποίοι επηρεάζουν το φαινόμενο της παραοικονομίας. Οι σημαντικότεροι παρουσιάζονται παρακάτω:

1. Το επίπεδο φορολογικής επιβάρυνσης. Μεγάλες φορολογικές επιβαρύνσεις και υψηλοί φορολογικοί συντελεστές εξηγούν την ύπαρξη και ανάπτυξη της
2. Ο βαθμός αποδοχής της κρατικής εξουσίας. Αν τα άτομα θεωρούν ότι η κρατική εξουσία επιδιώκει χωρίς λόγο να μειώσει τους καρπούς των κόπων του τότε είναι πολύ πιθανό να οδηγηθεί στην παραοικονομία
3. Το επίπεδο ανεργίας. Θεωρείται ότι επηρεάζει την αναζήτηση εργασίας στην ανεπίσημη αγορά εργασίας.
4. Θεσμικοί περιορισμοί ή έλεγχοι. Οι περιορισμοί οι οποίοι επιβάλλονται στις οικονομικές δραστηριότητες (π.χ. απαγόρευση χαρτοπαιξίας, τοκογλυφίας κλπ) μπορούν να ωθήσουν τα άτομα στην παραοικονομία.
5. Το καθεστώς κοινωνικής ασφάλισης. Οι εισφορές κοινωνικής ασφάλισης θεωρούνται μεγάλο κόστος για τις επιχειρήσεις με αποτέλεσμα να ωθούν κάποιους στην παραοικονομία.
6. Η δυνατότητα του κράτους για τον εντοπισμό και περιορισμό της παραοικονομίας. Ο παράγοντας αυτός έχει να κάνει με την δυσκολία εντοπισμού των παραοικονομούντων. Όσο μεγαλύτερη είναι η δυσκολία αυτή, τόσο τα άτομα μπορούν να οδηγηθούν στην παραοικονομία.
7. Το επίπεδο ανάπτυξης. Ο μικρός βαθμός ανάπτυξης της οικονομίας θεωρείται ότι έχει θετική σχέση με την παραοικονομία.

8. Διαρθρωτικοί παράγοντες. Ανάλογα με την διάρθρωση του κλάδου εμφανίζονται μεγαλύτερες ή μικρότερες τάσεις προς την παραοικονομία. Επιχειρήσεις εντάσεως εργασίας (αλλοδαποί εργάτες κλπ) θεωρείται ότι έχουν μεγαλύτερη πιθανότητα φοροδιαφυγής.

Προσδιοριστικός παράγοντας της παραοικονομίας θεωρείται και το επίπεδο της οικονομικής ανάπτυξης καθώς όταν το πραγματικό διαθέσιμο κατά κεφαλή εισόδημα είναι χαμηλό, τα άτομα έχουν ισχυρότερα κίνητρα να αναζητήσουν τρόπους απόκτησης πρόσθετου εισοδήματος. Επίσης είναι περισσότερο διατεθειμένα να εργαστούν αποκλειστικά στην ανεπίσημη οικονομία ώστε να επωφεληθούν είτε μισθολογικά (κατόπιν συμφωνίας με τον εργοδότη), λόγω της μη καταβολής εισφορών κοινωνικής ασφάλισης, είτε από κοινωνικές παροχές όπως το επίδομα ανεργίας. Η χρησιμοποίηση ανασφάλιστης εργασίας αποτελεί συχνά επιδίωξη και των επιχειρήσεων καθώς με αυτόν τον τρόπο επιτυγχάνουν μείωση του κόστους παραγωγής και αύξηση της ανταγωνιστικότητας των προϊόντων τους.

1.11. Σχέση φοροδιαφυγής και παραοικονομίας

Οι έννοιες της φοροδιαφυγής και της παραοικονομίας είναι έννοιες περίπλοκες και συνεχώς μεταβαλλόμενες. Πολλοί έχουν την τάση να συγχέουν τις δύο έννοιες πράγμα το οποίο δεν είναι ορθό καθώς μπορούμε να έχουμε το ένα χωρίς το άλλο. Πρέπει να διαχωριστούν λοιπόν αυτές οι έννοιες διότι σε διαφορετική περίπτωση τα μέτρα τα οποία λαμβάνονται για την αντιμετώπιση τους δεν θα είναι αποτελεσματικά.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΑΙ ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

2.1. ΕΝΝΟΙΑ - ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΕΙΔΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

2.1.1. Έννοια του φορολογικού ελέγχου

Ο φορολογικός έλεγχος περιλαμβάνει το σύνολο των ελεγκτικών ενεργειών που εφαρμόζονται από τα αρμόδια φορολογικά όργανα με σκοπό να διαπιστωθεί:

- Εάν εφαρμόζονται ορθά οι διατάξεις της κείμενης φορολογικής νομοθεσίας.
- Εάν τηρήθηκαν τα βιβλία και υποβλήθηκαν οι δηλώσεις που προβλέπει η φορολογική νομοθεσία.
- Εάν οι δηλώσεις που υποβλήθηκαν συμφωνούν με τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων.
- Εάν τηρήθηκαν τα βιβλία σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και τις αρχές της λογιστικής επιστήμης.
- Εάν για τις οικονομικές συναλλαγές της επιχείρησης εκδίδονται και λαμβάνονται τα προσήκοντα φορολογικά στοιχεία.
- Εάν υπάρχουν πράξεις ή παραλείψεις συνεπεία των οποίων:
 - α) δεν αποδόθηκαν στο δημόσιο οφειλόμενοι φόροι, τέλη και εισφορές,
 - β) απέβλεπαν μεθοδευμένα ή συνειδητά στη μη εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων.
- Τον καθορισμό των εν γένει φορολογικών υποχρεώσεων.

Πέραν των ανωτέρω, στην έννοια του φορολογικού ελέγχου περιλαμβάνονται και όλες εκείνες οι ενέργειες συλλογής απαραίτητων πληροφοριών και στοιχείων απαραίτητων για την ορθή εκτίμηση της οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης, ώστε να διαμορφωθεί μια σαφής και

πλήρης εικόνα για τον τρόπο λειτουργίας, τη δυναμικότητα της ελεγχόμενης επιχείρησης, το αντικείμενο εργασιών της και εν τέλει εξαγωγή ασφαλών συμπερασμάτων για τις φορολογικές υποχρεώσεις.

Συνεπώς, μπορούμε να πούμε ότι ο φορολογικός έλεγχος περιλαμβάνει όλες τις επαληθεύσεις του λογιστικού και του ουσιαστικού ελέγχου που κρίνονται απαραίτητες για τη διαπίστωση της ειλικρίνειας ή μη των βιβλίων και στοιχείων και των δεδομένων και αποτελεσμάτων που προκύπτουν από αυτά, την ορθή μεταφορά των οικονομικών δεδομένων στις υποβληθείσες δηλώσεις και την απόδοση των οφειλομένων φόρων, τελών, εισφορών κλπ στο Δημόσιο.

2.1.2. Σκοπός του Φορολογικού Ελέγχου

Ο φορολογικός έλεγχος στην Ελλάδα αποτελεί σημαντική λειτουργία του Κράτους, διότι σε αυτόν βρίσκουν μεταξύ άλλων εφαρμογή οι συνταγματικές αρχές για ισοδύναμη συμμετοχή των πολιτών στα οικονομικά βάρη, οι δε συνέπειές του είναι σημαντικές σε όλο το φάσμα των κοινωνικών και κυρίως οικονομικών δραστηριοτήτων.

Σκοπός του φορολογικού ελέγχου είναι να επαληθευτεί η ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων και σε περίπτωση μη υποβολής τους, να εξευρεθεί η φορολογητέα ύλη και να προσδιοριστούν οι φορολογικές υποχρεώσεις που προκύπτουν.

Οι φορολογικοί έλεγχοι πρέπει να διεξάγονται με τυπικότητα, πάντα σύμφωνα με τον νόμο και να αποσκοπούν στην εξεύρεση ή/και την επαλήθευση της φορολογητέας ύλης με τρόπο διαφανή, αντικειμενικό και δίκαιο. Με τους φορολογικούς ελέγχους εκτός από τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, εξυπηρετούνται και άλλοι εξίσου σημαντικοί σκοποί, όπως:

- Η δίκαιη κατανομή των φορολογικών βαρών.
- Η προστασία των υγιών επιχειρήσεων από τον αθέμιτο ανταγωνισμό.
- Η διαρκής ενημέρωση των φορολογουμένων σχετικά με τις φορολογικές τους υποχρεώσεις.
- Η αύξησης της εθελούσιας συμμόρφωσης μέσα από την εμπέδωση της φορολογικής συνείδησης.

2.2. ΤΑ ΕΙΔΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

2.2.1. Προληπτικός φορολογικός Έλεγχος

Ο προληπτικός έλεγχος έχει σκοπό τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ., καθώς και την εκπλήρωση των ληξιπροθέσμων φορολογικών υποχρεώσεων της επιχείρησης (υποβολή δηλώσεων, πληρωμή παρακρατούμενων φόρων κλπ). Ο έλεγχος αυτός πρέπει να είναι σύντομος, ουσιαστικός και να έχει το χαρακτήρα του αιφνιδιασμού.

Πραγματοποιείται σε οποιοδήποτε χρόνο κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου και αφορά τη διακίνηση των αγαθών, την ενημέρωση των βιβλίων, τα αποθέματα, το ταμείο, τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία, τυχόν ειδικά τηρούμενα βιβλία, τους φορολογικούς μηχανισμούς, κ.λ.π.

Διενεργείται στην εγκατάσταση της επιχείρησης ή και εκτός αυτής, κατά τη διακίνηση αγαθών και εμπορευμάτων και στοχεύει, με τον ανωτέρω χαρακτήρα του, στην αποτροπή της διάπραξης φορολογικών παραβάσεων.

Κατά τη διαδικασία του προληπτικού ελέγχου, ο ελεγκτής μπορεί να λαμβάνει γνώση οποιουδήποτε άλλου βιβλίου ή στοιχείου ή εγγράφου, εκτός από αυτά που τηρούνται υποχρεωτικά ή προαιρετικά, καθώς και κάθε περιουσιακού στοιχείου που βρίσκεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στην εγκατάσταση κάθε άλλου υπόχρεου και οι διαπιστώσεις του αποτυπώνονται σε έκθεση ελέγχου.

Εφόσον από τον προληπτικό έλεγχο προκύψουν στοιχεία που έχουν σχέση με τη μη εκπλήρωση φορολογικών υποχρεώσεων της επιχείρησης ή λανθασμένου τρόπου προσδιορισμού των αποτελεσμάτων και του τρόπου φορολόγησής τους, εκδίδεται εντολή προσωρινού ή τακτικού ελέγχου, κατά την κρίση του προϊσταμένου της ελεγκτικής αρχής, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

Σύμφωνα με τη συνταγματική επιταγή της προηγούμενης ακρόασης, αμέσως με τη διαπίστωση των παραβάσεων του Κ.Β.Σ. (Κ.Φ.Α.Σ.) και πριν την αποχώρηση των ελεγκτών από την ελεγχόμενη επιχείρηση, τα φορολογικά όργανα είναι υποχρεωμένα να επιδίδουν στον υπόχρεο κλήση προς ακρόαση προκειμένου να δοθεί η ευχέρεια διατύπωσης εντός ευλόγου χρόνου (10 ημέρες) γραπτών απόψεων σε σχέση με τις διαπιστωθείσες παραβάσεις του ελέγχου. Ειδικά στον προληπτικό έλεγχο διακίνησης αγαθών με μεταφορικά μέσα στο δρόμο, περίπτωση κατά την οποία η επίδοση της κλήσης προς ακρόαση είναι πρακτικά δυσχερής, η παραπάνω επίδοση

διενεργείται σε μεταγενέστερο χρόνο στην έδρα της επιχείρησης, προκειμένου και εκεί να δοθεί η ευχέρεια διατύπωσης γραπτών απόψεων (σχετ. εγκ. ΠΟΛ.1074/2008).

2.2.2. Προσωρινός φορολογικός έλεγχος

Πρόκειται για μορφή ελέγχου που εμπεριέχει στοιχεία του προληπτικού ελέγχου με τη διαφορά ότι παρέχεται η δυνατότητα να εκδοθεί, με βάση έκθεση ελέγχου, προσωρινό φύλλο ελέγχου ή πράξη, προκειμένου να καταλογιστούν οι τυχόν φόροι που οφείλει η επιχείρηση.

Κύρια χαρακτηριστικά του ελέγχου αυτού είναι, η διενέργειά του για συγκεκριμένες διαχειριστικές περιόδους ή ορισμένο χρονικό διάστημα μιας διαχειριστικής περιόδου και για συγκεκριμένα φορολογικά αντικείμενα, με άμεση πρόσβαση στα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία και στις υποβληθείσες δηλώσεις της επιχείρησης, η ολοκλήρωσή του σε σύντομο χρονικό διάστημα και ο καταλογισμός τυχόν διαφορών φόρων με στόχο την άμεση είσπραξη αυτών από το δημόσιο, καθώς και η συλλογή στοιχείων και πληροφοριών αξιοποιήσιμων από μελλοντικό τακτικό φορολογικό έλεγχο.

Ο έλεγχος αυτός διενεργείται πάντα ύστερα από εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας.

Σημειώνεται ότι προσωρινός έλεγχος δεν μπορεί να διενεργηθεί σε περιπτώσεις μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων ή σε περιπτώσεις έκδοσης πλαστών και εικονικών ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

2.2.3. Τακτικός φορολογικός έλεγχος

Αντικείμενο του τακτικού φορολογικού ελέγχου, είναι η επαλήθευση της ακρίβειας των φορολογικών δηλώσεων όλων των φορολογικών αντικειμένων που υποβλήθηκαν από τις επιχειρήσεις, ή σε περίπτωση μη υποβολής ή ανακριβούς υποβολής αυτών, η εξεύρεση της φορολογητέας ύλης και ο προσδιορισμός των φορολογικών υποχρεώσεων που προκύπτουν για τις ελεγχόμενες χρήσεις.

Ο τακτικός έλεγχος στηρίζεται τόσο στα δεδομένα των βιβλίων όσο και σε λοιπά στοιχεία και πληροφορίες που ήδη υφίστανται ή τυχόν διαπιστώνονται ή προκύπτουν κατά την πορεία της ελεγκτικής διαδικασίας, καθώς και σε πληροφορίες ή στοιχεία τρίτων.

Ο τακτικός έλεγχος, επαληθεύει την τήρηση του συνόλου των φορολογικών διατάξεων που έχουν εφαρμογή για κάθε ελεγχόμενη υπόθεση, καθόσον τυχόν παράλειψη καταλογισμού διαφορών φόρων σε οποιαδήποτε φορολογία, συνεπάγεται και την απώλεια φορολογικών εσόδων για το δημόσιο και την αναποτελεσματικότητα του ελέγχου να επιτύχει την οικειοθελή συμμόρφωση των επιτηδευματιών προς τις υποχρεώσεις τους.

Η πληρότητα ενός τακτικού φορολογικού ελέγχου εξαρτάται από τις ικανότητες και δεξιότητες του ελεγκτή, ο οποίος πρέπει να διαθέτει σφαιρική προσέγγιση και αναλυτική ικανότητα έτσι ώστε κατά την πορεία του ελέγχου μέσω της έρευνάς του να μπορεί, εκτός των άλλων, να εντοπίζει και να αποκαλύπτει τις τυχόν ακολουθούμενες μεθόδους φοροδιαφυγής από τις επιχειρήσεις.

Οι διαπιστώσεις και τα αποτελέσματα του τακτικού ελέγχου αποτυπώνονται στην έκθεση ελέγχου, με βάση την οποία γίνονται οι καταλογισμοί των διαφορών φόρων, τελών και εισφορών που προκύπτουν από τον έλεγχο αυτό.

2.2.4. Ειδικοί Έλεγχοι

Σε περιπτώσεις όπου με ειδικές διατάξεις νόμων καθορίζονται συγκεκριμένες υποχρεώσεις ή τίθενται προϋποθέσεις για την τήρηση των διατάξεων αυτών εκ μέρους των επιχειρήσεων, διενεργούνται ειδικοί φορολογικοί έλεγχοι για την επαλήθευση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων αυτών, την τήρηση των προϋποθέσεων και την εκπλήρωση όλων των υποχρεώσεων που πηγάζουν από τις διατάξεις αυτές (π.χ. έλεγχος ορθής εφαρμογής αναπτυξιακών νόμων, έλεγχος αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων, έλεγχος υπεραξίας κλπ).

Οι διαπιστώσεις των ελέγχων αυτών αποτυπώνονται σε ιδιαίτερες εκθέσεις ελέγχου προκειμένου να καταλογιστούν οι τυχόν διαφορές φόρων.

2.3. ΠΡΟΛΗΠΤΙΚΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

2.3.1. Αντικείμενο του προληπτικού ελέγχου

Όπως ήδη έχουμε αναφέρει, ο προληπτικός έλεγχος διενεργείται με σκοπό να διαπιστωθεί η ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, καθώς και η εκπλήρωση των ληξιπροθέσμων εν γένει φορολογικών υποχρεώσεων της επιχείρησης.

Με την αιφνίδια και επιτόπια παρουσία των φορολογικών οργάνων στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης ή εκτός αυτής κατά τη διακίνηση των αγαθών, οι ελεγκτικές υπηρεσίες στοχεύουν να αποτρέψουν τους φορολογούμενους από τη διάπραξη φορολογικών παραβάσεων και να αποκαλύψουν πιθανές μεθόδους απάτης και φοροδιαφυγής.

Με τον προληπτικό έλεγχο ελέγχονται πράξεις ή παραλείψεις της επιχείρησης που ανάγονται στην τρέχουσα χρήση, χωρίς όμως να αποκλείεται να ελεγχθούν και παλαιότερες χρήσεις, εφόσον αυτό επιβάλλεται με βάση τα πραγματικά δεδομένα της ελεγχόμενης υπόθεσης.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. ο έλεγχος μπορεί να λαμβάνει γνώση τόσο των υποχρεωτικά τηρούμενων όσο και των προαιρετικά τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων, καθώς και οποιουδήποτε άλλου βιβλίου, στοιχείου ή εγγράφου που βρίσκεται σε επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία.

Επίσης, παρέχεται η δυνατότητα ελέγχου περιουσιακών στοιχείων που βρίσκονται στην έδρα ή σε άλλη επαγγελματική εγκατάσταση τόσο του ελεγχόμενου επιτηδευματία όσο και κάθε άλλου συναλλασσόμενου με αυτόν.

Έτσι, με βάση τα παραπάνω, ο προληπτικός έλεγχος μπορεί να αφορά:

- την ενημέρωση των βιβλίων,
- την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση στοιχείων σύμφωνα με τον Κ.Φ.Α.Σ
- τη νομιμότητα των φ.τ.μ. και μηχανισμών,
- τη διακίνηση των αγαθών,
- τα αποθέματα, το ταμείο, τα αξιόγραφα και τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία,
- τα πρόσθετα βιβλία του άρθρου 10 του Κ.Φ.Α.Σ

- την έκδοση πλαστών ή εικονικών ή τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ή τη νόθευση αυτών.

Προκειμένου να καθίστανται περισσότερο αποτελεσματικοί οι προληπτικοί έλεγχοι προγραμματίζονται σε κεντρικό επίπεδο, με βάση συγκεκριμένα κριτήρια.

Τα κριτήρια αυτά αφορούν:

- τον τομέα δραστηριοποίησης της επιχείρησης,
- τη νομική μορφή,
- την κατηγορία τηρούμενων βιβλίων,
- την επικινδυνότητα και παραβατικότητα του κλάδου,
- τα οικονομικά μεγέθη και τα δεδομένα των δηλώσεων, λαμβανομένων υπόψη και χωροταξικών και χρονικών δεδομένων.

Κατά τη διάρκεια του προληπτικού ελέγχου οι ελεγκτικές υπηρεσίες μπορεί να προβαίνουν:

- Σε ελέγχους μεταφορικών μέσων, καταστημάτων, αποθηκών και άλλων χώρων όπου βρίσκονται αγαθά.
- Σε έρευνες εγγράφων και λοιπών στοιχείων, όπως και έρευνες σε άλλους χώρους που δεν αφορούν την επαγγελματική εγκατάσταση του ελεγχόμενου.
- Σε συλλήψεις και ανακρίσεις προσώπων και έρευνες μεταφορικών μέσων, αγαθών, προσώπων, καταστημάτων, αποθηκών, οικιών και λοιπών χώρων, ως και τη διενέργεια ειδικών ανακριτικών πράξεων για τα αδικήματα που προβλέπονται από την κείμενη νομοθεσία.
- Σε κατασχέσεις βιβλίων, εγγράφων, αγαθών, μέσων μεταφοράς και άλλων στοιχείων, σύμφωνα με τις ισχύουσες κάθε φορά φορολογικές και τελωνειακές διατάξεις.
- Σε περιπτώσεις διαπίστωσης μεγάλης έκτασης φοροδιαφυγής, στη δέσμευση τραπεζικών λογαριασμών και περιουσιακών στοιχείων προσώπων με άμεση ενημέρωση του αρμόδιου εισαγγελία.

2.3.2. Διαδικασία ελέγχου

Ο προληπτικός έλεγχος διενεργείται κατά τις εργάσιμες για το φορολογούμενο ημέρες και ώρες στην έδρα ή σε άλλη επαγγελματική εγκατάσταση της επιχείρησης, σε ορισμένες δε περιπτώσεις είναι δυνατόν να γίνει και στα γραφεία της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας.

Στις περιπτώσεις προληπτικού ελέγχου στα γραφεία της ελεγκτικής υπηρεσίας, ειδοποιείται η επιχείρηση, γραπτώς ή προφορικώς, να προσκομίσει στην υπηρεσία τα βιβλία και τα στοιχεία της, εντός οριζόμενης προθεσμίας. Επισημαίνεται ότι ειδικά για τους προγραμματισμένους προληπτικούς ελέγχους εντός ή εκτός των επαγγελματικών εγκαταστάσεων της επιχείρησης, απαιτείται η κατάλληλη προετοιμασία των ελεγκτικών οργάνων, η οποία περιλαμβάνει:

- Το σχηματισμό του φακέλου της υπόθεσης με την εύρεση των δηλώσεων όλων των φορολογικών αντικειμένων που έχουν υποβληθεί,
- την κατάρτιση «πλάνου ελέγχου» με τις ελάχιστες ελεγκτικές επαληθεύσεις που πρόκειται να διενεργηθούν,
- την ενημέρωση από το τμήμα Κ.Φ.Α.Σ της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. για την κατηγορία των βιβλίων που τηρεί η επιχείρηση, καθώς και των τυχόν πρόσθετων βιβλίων του άρθρου 10 του ΚΒΣ,
- την ενημέρωση για το πλήθος και τους αριθμούς μητρώου των χρησιμοποιούμενων φ.τ.μ. ή μηχανισμών.
- την ενημέρωση για το είδος και τον αριθμό των στοιχείων που έχει θεωρήσει,
- την ενημέρωση από το τμήμα μητρώου για τις επαγγελματικές εγκαταστάσεις που διαθέτει η επιχείρηση (υποκαταστήματα, αποθήκες κλπ),
- την ενημέρωση από τα στοιχεία και τις πληροφορίες που υφίστανται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. για παραβάσεις που καταλογίστηκαν από προηγούμενους ελέγχους ή για Δελτία Πληροφοριών ή άλλα εν γένει επιβαρυντικά στοιχεία.

Πριν από την έναρξη των ελεγκτικών επαληθεύσεων προηγείται η θεώρηση των βιβλίων και στοιχείων της ελεγχόμενης επιχείρησης, η οποία γίνεται κάτω από την τελευταία εγγραφή στα

τηρούμενα υποχρεωτικώς και προαιρετικώς βιβλία και στο αμέσως επόμενο μετά το τελευταίο εκδοθέν φορολογικό στοιχείο. Στην πράξη θεώρησης αναγράφεται:

- η υπηρεσία που διενεργεί τον έλεγχο,
- η ημερομηνία και ώρα πραγματοποίησής του και
- τα στοιχεία των ελεγκτών.

Εφόσον κατά τη διάρκεια του ελέγχου διαπιστωθεί η ύπαρξη βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων από τα οποία είναι ενδεχόμενο να προκύπτει απόκρυψη φορολογητέας ύλης, ενεργείται κατάσχεση αυτών από τους υπαλλήλους που πραγματοποιούν τον έλεγχο και παράδοσή τους στον προϊστάμενο της ελεγκτικής υπηρεσίας. Στη συνέχεια ακολουθεί η επεξεργασία των κατασχεθέντων για εντοπισμό τυχόν αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης ή τη διαπίστωση φορολογικών εν γένει παραβάσεων.

Για κάθε κατάσχεση συντάσσεται υποχρεωτικά έκθεση κατάσχεσης στην οποία αναγράφονται λεπτομερώς τα στοιχεία που κατασχέθηκαν. Η έκθεση αυτή υπογράφεται υποχρεωτικά από τα όργανα του ελέγχου και από τον επιτηδευματία ή τον νόμιμο εκπρόσωπό του και σε περίπτωση απουσίας αυτού από παριστάμενο υπάλληλο της επιχείρησης, ενώ αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στην επιχείρηση. Σε περίπτωση άρνησης του ελεγχόμενου να υπογράψει ή να παραλάβει την έκθεση, γίνεται σχετική μνεία επί του σώματος αυτής.

Ειδικά για τις περιπτώσεις επίσημων βιβλίων και στοιχείων, αυτά μπορούν να παραληφθούν και με απόδειξη παραλαβής.

Οι ανωτέρω ενέργειες (κατάσχεση επίσημων ή ανεπίσημων βιβλίων και στοιχείων, παραλαβή επίσημων βιβλίων και στοιχείων) πρέπει να γίνονται με τη δέουσα προσοχή και περίσκεψη, ώστε να καθιστούν αποτελεσματικό το διενεργούμενο προληπτικό έλεγχο.

2.4. ΠΡΟΣΩΡΙΝΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

2.4.1. Αντικείμενο του Προσωρινού Ελέγχου

Ο προσωρινός έλεγχος διενεργείται προκειμένου να διαπιστωθεί η εκπλήρωση ορισμένων φορολογικών υποχρεώσεων των φορολογουμένων και να προσδιοριστούν και καταλογισθούν οι διαφορές φόρων που δεν καταβλήθηκαν με τη σχετική δήλωση από τους υπόχρεους.

Πρόκειται για μορφή ελέγχου που εμπεριέχει και όλα τα στοιχεία του προληπτικού ελέγχου. Με τον έλεγχο αυτό παρέχεται η δυνατότητα να εκδοθεί προσωρινό φύλλο ελέγχου, χωρίς να αναμένεται να διενεργηθεί τακτικός έλεγχος, για να καταλογιστούν οι φόροι, με τους τυχόν αναλογούντες σε αυτούς πρόσθετους φόρους, που οφείλει να αποδώσει η επιχείρηση στο δημόσιο.

Βασικός στόχος του προσωρινού ελέγχου είναι η άμεση είσπραξη από το δημόσιο φόρων που δεν έχουν αποδοθεί, μεταξύ των οποίων και του οφειλόμενου Φ.Π.Α. και των λοιπών φόρων, τελών ή εισφορών που δεν έχουν παρακρατηθεί ή έχουν παρακρατηθεί ή επιρριφθεί από τις επιχειρήσεις κατά την πραγματοποίηση των συναλλαγών τους με τρίτους στα πλαίσια της επιχειρηματικής δράσης και λειτουργίας τους, χωρίς να έχουν αποδοθεί στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ.

Ειδικά, η μη παρακράτηση ή η παρακράτηση και μη απόδοση των φόρων, εκτός του ότι αποστερεί από το δημόσιο σημαντικούς πόρους για την πραγματοποίηση των επιδιώξεών του μέσω των ετήσιων κρατικών προϋπολογισμών, φαλκιδεύει την καλλιέργεια ανταγωνιστικού επιχειρηματικού περιβάλλοντος, τόσο σε επίπεδο ομοειδών επιχειρήσεων όσο και στο σύνολο της οικονομικής δραστηριότητας γενικότερα, με συνέπειες δυσμενείς για την ανάπτυξη της εθνικής οικονομίας.

Με τον προσωρινό έλεγχο μπορούν να ελέγχονται μία ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή χρήσεις, καθώς και ένα ή περισσότερα φορολογικά αντικείμενα (π.χ. Φ.Π.Α., παρακρατούμενοι φόροι, φορολογία εισοδήματος κ.λ.π).

2.4.2. Διαδικασία Ελέγχου

Μετά τη επιλογή της υπόθεσης για έλεγχο, εκδίδεται από τον προϊστάμενο της ελεγκτικής υπηρεσίας εντολή ελέγχου και στη συνέχεια ακολουθεί, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 4

του ν. 3610/07, η επίδοση πρόκλησης στο φορολογούμενο επί αποδείξει, προκειμένου εφόσον αυτός το επιθυμεί, να υποβάλει μέσα σε αποκλειστική προθεσμία δέκα (10) ημερών, αρχικές ή συμπληρωματικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών γενικώς φορολογιών, τελών και εισφορών.

Στην περίπτωση ανταπόκρισης του φορολογούμενου και υποβολής των σχετικών δηλώσεων, οι προβλεπόμενοι πρόσθετοι φόροι των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 1 του ν. 2523/97 επί εκπρόθεσμων δηλώσεων μειώνονται στο 1/2.

Μετά την εκπνοή της προαναφερόμενης προβλεπόμενης προθεσμίας, η παραπάνω δυνατότητα του φορολογούμενου παύει να υφίσταται και ακολουθεί έλεγχος της υπόθεσης σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις.

Σε σχέση με τους περιορισμούς που υφίστανται κατά τη διενέργεια προσωρινού φορολογικού ελέγχου, θα πρέπει να σημειωθεί ότι έλεγχος αυτός μπορεί να διενεργείται:

- είτε επί μη υποβολής δήλωσης
- είτε επί ανακριβούς υποβολής αυτής.

Σε κάθε περίπτωση όμως, οι καταλογιζόμενες στο πλαίσιο του προσωρινού ελέγχου διαφορές φόρων πρέπει να προκύπτουν αποκλειστικά από τα τηρούμενα βιβλία ή από τα εκδοθέντα ή ληφθέντα φορολογικά στοιχεία και λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών του ίδιου του φορολογούμενου και όχι από στοιχεία τρίτων.

Έτσι, με βάση τα παραπάνω, δεν πρέπει να διενεργείται προσωρινός έλεγχος για τον καταλογισμό παντός είδους φόρων, τελών ή εισφορών, μεταξύ άλλων:

- σε περιπτώσεις μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων ή
- σε περιπτώσεις λήψης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Στις περιπτώσεις αυτές υποχρεωτικά διενεργείται τακτικός φορολογικός έλεγχος.

Επί έκδοσης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων διενεργείται κατά απόλυτη προτεραιότητα τακτικός έλεγχος και μόνο στις εξαιρετικές περιπτώσεις που η εικονικότητα ή η πλαστικότητα είναι καταφανής και αυταπόδεικτη ή αφορά την τρέχουσα χρήση που δεν έχει

καταστεί ακόμη ελεγκτέα με τακτικό έλεγχο, μπορεί εξαιρετικά να διενεργείται προσωρινός έλεγχος στη φορολογία Φ.Π.Α.

Πριν από την έναρξη των ελεγκτικών επαληθεύσεων προηγείται η θεώρηση των βιβλίων και στοιχείων της ελεγχόμενης επιχείρησης. Η θεώρηση γίνεται κάτω από την τελευταία εγγραφή στα τηρούμενα υποχρεωτικώς και προαιρετικώς βιβλία και στο αμέσως επόμενο μετά το τελευταίο εκδοθέν φορολογικό στοιχείο. Στη δε πράξη θεώρησης αναγράφεται η υπηρεσία που ενεργεί τον έλεγχο, η ημερομηνία και ώρα πραγματοποίησής του και τα στοιχεία των ελεγκτών.

2.5. ΤΑΚΤΙΚΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

2.5.1. Αντικείμενο του τακτικού ελέγχου

Ο τακτικός φορολογικός έλεγχος διενεργείται πάντα μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου και της προθεσμίας υποβολής των φορολογικών δηλώσεων και αποσκοπεί στην επαλήθευση της ακρίβειας και της πληρότητας των δηλώσεων όλων των φορολογικών αντικειμένων που υποβλήθηκαν από την επιχείρηση. Πρόκειται δηλαδή για πλήρη, εμπειριστατωμένο, ουσιαστικό και οριστικό φορολογικό έλεγχο, εφόσον με την ολοκλήρωσή του εκκαθαρίζονται όλες οι φορολογικές υποχρεώσεις της επιχείρησης που αποτέλεσαν αντικείμενο του ελέγχου.

Με τον έλεγχο αυτό, αφενός μεν εισπράττονται σημαντικά φορολογικά έσοδα τα οποία συμβάλουν στην ομαλή εκτέλεση του κρατικού προϋπολογισμού, αφετέρου δε επιτυγχάνεται η αύξηση της εθελούσιας συμμόρφωσης των επιτηδευματιών προς τις φορολογικές τους υποχρεώσεις.

Ο τακτικός φορολογικός έλεγχος βασίζεται τόσο στα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης όσο και σε λοιπά στοιχεία και πληροφορίες (τέτοια στοιχεία ή πληροφορίες μπορεί να προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση, είτε από την ελεγκτική υπηρεσία, είτε από άλλες ελεγκτικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών ή από άλλες δημόσιες υπηρεσίες, φορείς, τραπεζικά ιδρύματα κλπ). Πρόκειται για στοιχεία και πληροφορίες που ήδη υφίστανται ή τυχόν διαπιστώνονται ή προκύπτουν κατά την πορεία της ελεγκτικής διαδικασίας, καθώς και για πληροφορίες ή στοιχεία από τρίτες πηγές κ.λπ.

Με άλλα λόγια, κατά τη διενέργεια του τακτικού φορολογικού ελέγχου δεν θα ληφθούν υπόψη μόνο τα δεδομένα των βιβλίων, στοιχείων και των υποβληθέντων από την επιχείρηση φορολογικών δηλώσεων, αλλά θα συνεκτιμηθεί και κάθε άλλο στοιχείο ή πληροφορία που μπορεί να οδηγήσει τον έλεγχο στην εξακρίβωση των πραγματικών φορολογικών υποχρεώσεων σε περιπτώσεις ανακρίβειας των δηλώσεων ή μη επίδοσης αυτών.

2.5.2. Διαδικασία Ελέγχου

Μετά τη επιλογή της υπόθεσης για έλεγχο, εκδίδεται από τον προϊστάμενο της ελεγκτικής υπηρεσίας εντολή ελέγχου και στη συνέχεια ακολουθεί, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 4 του ν. 3610/07, η επίδοση μαζί με την εντολή ελέγχου πρόκλησης στο φορολογούμενο επί αποδείξει, προκειμένου εφόσον αυτός επιθυμεί, να υποβάλει μέσα σε αποκλειστική προθεσμία δέκα (10) ημερών, αρχικές ή συμπληρωματικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών γενικών φορολογιών, τελών και εισφορών.

Στην περίπτωση ανταπόκρισης του φορολογούμενου και υποβολής των σχετικών δηλώσεων, οι προβλεπόμενοι πρόσθετοι φόροι των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 1 του ν. 2523/97 επί εκπρόθεσμων δηλώσεων μειώνονται στο 1/2.

Μετά την εκπνοή της προαναφερόμενης προβλεπόμενης προθεσμίας, η παραπάνω δυνατότητα του φορολογούμενου παύει να υφίσταται και ακολουθεί έλεγχος της υπόθεσης σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις.

Ειδικότερα, ο προϊστάμενος της ελεγκτικής αρχής ελέγχει την ακρίβεια των δηλώσεων που έχουν υποβληθεί και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.

Για αυτό το σκοπό δικαιούται να:

- ζητά από το φορολογούμενο να δώσει μέσα σε σύντομη και τακτή προθεσμία τις αναγκαίες διευκρινίσεις και να προσκομίσει κάθε στοιχείο ή πληροφορία που να είναι χρήσιμη για τον καθορισμό των φορολογικών του υποχρεώσεων.
- ζητά από τις δημόσιες ή δημοτικές και κοινοτικές αρχές, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τις τράπεζες, τις ιδιωτικές επιχειρήσεις και γενικά από φορέα ή επαγγελματική

οργάνωση οποιοσδήποτε πληροφορίες θεωρεί αναγκαίες για τη διευκόλυνση του έργου του,

- καλεί οποιοδήποτε πρόσωπο και ζητά από αυτό εγγράφως πληροφορίες που είναι αναγκαίες για τη διευκόλυνση του έργου του,
- ενεργεί οποιαδήποτε επιτόπια εξέταση που θα κρίνει αναγκαία,
- ενεργεί ελεγκτικές επαληθεύσεις στα βιβλία και στοιχεία φορολογούμενου που υπάγεται στην αρμοδιότητα άλλου προϊσταμένου δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, που έχει την έδρα του στην ίδια πόλη ή στον ίδιο νομό, για να διαπιστώνει την ακρίβεια των δεδομένων των στοιχείων και βιβλίων φορολογούμενου που υπάγεται στη δική του αρμοδιότητα.
- Σημειώνεται ότι ο έλεγχος του αντισυμβαλλόμενου φορολογούμενου περιορίζεται στη διαδικασία διασταύρωσης στοιχείων που φέρεται ως εκδότης ή λήπτης αυτών, με τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων του.

2.5.3. Σύνταξη έκθεσης ελέγχου

Ο ελεγκτής μετά τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων συντάσσει Έκθεση Ελέγχου, η οποία είναι δημόσιο έγγραφο μεγάλης σπουδαιότητας γιατί αποτελεί τη βάση για τη διενέργεια της φορολογικής εγγραφής. Εκεί διατυπώνονται με τρόπο πλήρη, σαφή και τεκμηριωμένο όλες οι διαπιστώσεις του ελέγχου.

Ο ελεγκτής συγκεντρώνει κατά τη διάρκεια του ελέγχου τις απαιτούμενες πληροφορίες, τις οποίες αναλύει και επεξεργάζεται, ώστε η προεργασία για τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου να γίνεται παράλληλα με τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι είναι δυνατόν από την ανάλυση και επεξεργασία της έκθεσης να προκύψει η ανάγκη συμπλήρωσης του ελέγχου και με άλλα στοιχεία, τα οποία απαιτούν τη διενέργεια επιπλέον ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις παρακάτω ενότητες:

- Πληροφοριακά στοιχεία

- Γενικά
- Τηρούμενα βιβλία και στοιχεία
- Διατάξεις που ισχύουν
- Δηλώσεις που υποβλήθηκαν
- Οικονομικά Δεδομένα
- Ελεγκτικές επαληθεύσεις - Παρατηρήσεις ελέγχου
- Πόρισμα ελέγχου
- Προσδιορισμός οφειλομένου φόρου
- Επισημάνσεις για τον επόμενο έλεγχο

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΣΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ

Ενώ θεωρητικά υπάρχει το νομικό πλαίσιο διενέργειας αξιόπιστων και αποτελεσματικών φορολογικών ελέγχων, η αποτελεσματικότητά τους είναι απογοητευτική. Οι προσπάθειες διενέργειας γρήγορων και ουσιωδών ελέγχων απέτυχε. Βασικός λόγος είναι η αδυναμία ταχέων διασταυρώσεων από δυναμικό που εν πολλοίς αδυνατεί να κάνει χρήση σύγχρονων εργαλείων.

Από την άλλη η μεθοδολογία και η ανάπτυξη εργαλείων από το Υπουργείο Οικονομικών δεν ακολούθησε τις εξελίξεις της εποχής και τα βήματα μηχανοργάνωσης και προσαρμογής στις σύγχρονες ανάγκες ήταν αργά με αποτέλεσμα την αποτελμάτωση των φορολογικών ελέγχων.

Ως αποτέλεσμα υπήρξε η σόρευση εκατομμυρίων ανέλεγκτων υποθέσεων, η έκδοση αποφάσεων για αυτόματες περαιώσεις με καθαρό εισπρακτικό χαρακτήρα.

Οι εκδοθείσες αποφάσεις από το έτος 1983 μέχρι σήμερα υπήρξαν διαδοχικές με βαριές συνέπειες στην δημιουργία κλίματος αδικίας στους συνεπείς φορολογούμενους, σχεδόν γενική αμφισβήτηση του φορολογικού συστήματος, αύξηση της ασυνέπειας στην απόδοση φόρων και της πεποίθησης ότι κάθε επιχείρηση μπορεί να φοροδιαφεύγει ασύστολα με τη βεβαιότητα ότι κάποια απόφαση περαίωσης θα τη βοηθήσει να οριστικοποιήσει και νομιμοποιήσει φοροδιαφυγόντα έσοδα και κέρδη έναντι πινακίου φακής προς το Δημόσιο.

Ζήσαμε και συνεχίζουμε να ζούμε τις συνέπειες της αποτυχίας του Ελληνικού Κράτους στην είσπραξη των φόρων.

Η οικονομική κρίση αφ' ενός και η κακή οργάνωση αφ' ετέρου, έφεραν τα οικονομικά μέτρα των τελευταίων ετών, και μέσα σε κλίμα πανικού έγινε φορολογική επίθεση εναντίων δικαίων και αδίκων ενάντια στις βασικές διατάξεις του Συντάγματος περί συμμετοχής στη φορολογία σύμφωνα με την φοροδοτική ικανότητα των πολιτών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ ΣΤΗΝ Ε.Ε.⁹

4.1. ΤΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΓΙΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΟΛΙΤΙΚΗ ΣΤΗΝ Ε.Ε.

Τα φορολογικά συστήματα στις χώρες της ΕΕ έχουν σημαντικές διαφορές μεταξύ τους αλλά εξελίσσονται σε ένα πλαίσιο που χαρακτηρίζεται από κάποια κοινά χαρακτηριστικά τα οποία και προσδιορίζουν σε ένα βαθμό και το ύψος της φορολογικής επιβάρυνσης. Κάποια από αυτά, όπως οι κανόνες δημοσιονομικής πειθαρχίας στη ζώνη του ευρώ, η τάση πληθυσμιακής γήρανσης που παρατηρείται σήμερα και αναμένεται να επιδεινωθεί κατά τα επόμενα χρόνια, και το σημαντικό ύψος των δημοσίων δαπανών στις χώρες-μέλη της ΕΕ, οδηγούν στην αύξηση της φορολογικής επιβάρυνσης.

Άλλα χαρακτηριστικά όπως η κινητικότητα της φορολογικής βάσης, ο φορολογικός ανταγωνισμός, το γενικευμένο αίτημα για απλοποίηση και διαφάνεια του φορολογικού συστήματος, αλλά και η τάση για τη χρήση του φορολογικού συστήματος για τη δημιουργία κινήτρων όπως για μεγαλύτερη προσφορά εργασίας, οδηγούν στην αντίθετη κατεύθυνση.

4.1.1. Η δημοσιονομική πειθαρχία στα πλαίσια της ΟΝΕ

Τα κριτήρια σύγκλισης στη ζώνη του ευρώ (κριτήρια Μάαστριχτ) καθώς και το Σύμφωνο Σταθερότητας και Ανάπτυξης έχουν επιβάλλει σαφείς κανόνες και χρονοδιαγράμματα δημοσιονομικής πειθαρχίας εντός της ΕΕ. Πλέον οι ποσοτικοί στόχοι - περιορισμοί του ελλείμματος και του χρέους μεταφράζονται και σε περιορισμούς αναφορικά με την ακολουθούμενη δημοσιονομική πολιτική. Αυτοί οι περιορισμοί έχουν σαφείς επιπτώσεις στα φορολογικά συστήματα και στο μέγεθος της φορολογικής επιβάρυνσης σε κάθε χώρα.

⁹ Παλαιοδήμος Γ., 2006

4.1.2. Το ύψος των δημοσίων δαπανών

Οι ευρωπαϊκές οικονομίες αποτέλεσαν από τα μέσα του 20^{ου} αιώνα παραδείγματα οικονομιών με ένα παραδοσιακά εκτεταμένο δημόσιο τομέα. Τα υψηλά επίπεδα δημοσίων δαπανών αλλά και η αυξητική τάση τους φαίνεται να ανακόπτεται μετά τις πετρελαϊκές κρίσεις του '70. Σύμφωνα με τα τελευταία διαθέσιμα στοιχεία προκύπτει ότι η μεγάλη πλειοψηφία των κρατών μελών έχει μειώσει τη συνεισφορά του δημοσίου τομέα στο σύνολο της οικονομίας. Δυνητικά, αυτή η συρρίκνωση του δημοσίου τομέα θα δημιουργούσε τις προϋποθέσεις για μια σταδιακή μείωση των φορολογικών συντελεστών.

4.1.3. Η ρευστότητα της φορολογικής βάσης

Στα πλαίσια της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η τελωνειακή ένωση, η ενιαία αγορά (ελεύθερη κίνηση αγαθών, προϊόντων και κεφαλαίων), η εισαγωγή του ευρώ, καθώς και η ανάπτυξη των τεχνολογιών πληροφορικής έχουν αυξήσει την κινητικότητα της φορολογικής βάσης. Αυτή η κινητικότητα εντός της ΕΕ έχει σαν αποτέλεσμα την μειωμένη δυνατότητα επιβολής, από πλευράς κρατικού μηχανισμού, φορολογίας προς εκείνους τους παραγωγικούς συντελεστές οι οποίοι χαρακτηρίζονται από μεγαλύτερη κινητικότητα (π.χ. κεφάλαιο).

Παράλληλα, η ανάπτυξη των διεθνών χρηματαγορών και η δυνατότητα πραγματοποίησης ηλεκτρονικών συναλλαγών δυσκολεύουν ακόμα περισσότερο τη φορολόγηση κεφαλαίου. Η περιορισμένη ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ χρηματοπιστωτικού τομέα και φορολογικών αρχών αλλά και το ευρέως διαδεδομένο φορολογικό απόρρητο κάνουν ακόμα πιο δύσκολο τον εντοπισμό της φορολογητέας ύλης.

4.1.4. Φορολογικός ανταγωνισμός

Οι συντελεστές φορολόγησης του κεφαλαίου παίζουν σημαντικό ρόλο στην προσέλκυση άμεσων ξένων επενδύσεων σε παγκόσμιο επίπεδο. Ο φορολογικός ανταγωνισμός μεταξύ κρατών μελών στην προσέλκυση επενδύσεων έχει γίνει περισσότερο έντονος ύστερα από την τελευταία διεύρυνση της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Τα νέα κράτη μέλη υιοθετώντας χαμηλούς συντελεστές φορολόγησης κεφαλαίου οδήγησαν τα παλαιότερα στην υιοθέτηση ευνοϊκότερης φορολόγησης

του κεφαλαίου. Αυτός ο «φορολογικός ανταγωνισμός» έχει αρνητικές επιπτώσεις στην πορεία των φορολογικών εσόδων των περισσότερων κρατών μελών και για αυτό το σκοπό υπάρχουν πρωτοβουλίες στην Ευρωπαϊκή Ένωση για εναρμόνιση μεταξύ των διαφορετικών φορολογικών συστημάτων.

Σήμερα αυτή η μορφή ανταγωνισμού φαίνεται να υποχωρεί καθώς διευρύνεται η πεποίθηση ότι η υιοθέτηση χαμηλών συντελεστών φορολόγησης κεφαλαίου δεν αποτελεί πια τον κύριο παράγοντα προσέλκυσης άμεσων ξένων επενδύσεων. Χαρακτηριστικό είναι το παράδειγμα των σκανδιναβικών χωρών οι οποίες βρίσκονται στην κορυφή της λίστας των δεικτών ανταγωνιστικότητας καταφέροντας να προσελκύουν σημαντικές παραγωγικές επενδύσεις. Η περίπτωση των χωρών αυτών υποδηλώνει ότι οι παραγωγικές επενδύσεις παραβλέπουν την υψηλότερη φορολογική επιβάρυνση καθώς και άλλοι παράγοντες συνιστούν σημαντικό κριτήριο επιλογής του τόπου πραγματοποίησης μιας επένδυσης, όπως η ύπαρξη αποτελεσματικού εκπαιδευτικού συστήματος, το ανταγωνιστικό επίπεδο των υποδομών και των δημοσίων υπηρεσιών.

4.1.5. Απλοποίηση και διαφάνεια του φορολογικού συστήματος

Σημαντική παράμετρος ενός σύγχρονου φορολογικού συστήματος αποτελεί η διαφάνεια αλλά και η απλότητα στην εφαρμογή του. Πολλές χώρες της Ε.Ε. έχουν προχωρήσει στην εφαρμογή συνδυασμού των αρχών αυτών μειώνοντας με αυτό τον τρόπο το διοικητικό κόστος για την συλλογή φόρων και παράλληλα το κόστος των επιχειρήσεων για τη συμμόρφωση τους με το φορολογικό σύστημα. Ένα λιγότερο γραφειοκρατικό φορολογικό σύστημα αποτελεί ένα περισσότερο αποδεκτό φορολογικό σύστημα με άμεση επίπτωση την ευκολότερη συλλογή φορολογικών εσόδων. Τι μπορείς να κάνεις για μένα μωρό μου; Μπορείς να αλλάξεις τη ζωή μου για πάντα;

4.2. ΤΟ ΕΠΙΠΕΔΟ ΣΥΝΟΛΙΚΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΣΤΗΝ Ε.Ε.¹⁰

Στην Ευρωπαϊκή Ένωση, η πολιτική μείωσης της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης εφαρμόστηκε με αργούς ρυθμούς, κυρίως μετά το 2000, παρά το γεγονός ότι έχει συμπεριληφθεί στα οικονομικά προγράμματα πολλών πολιτικών κομμάτων από την δεκαετία του 1990. Ως

¹⁰ Παλαιοδήμος Γ., 2006

συνολική φορολογική επιβάρυνση ορίζεται η συνολική επιβάρυνση από έμμεση και άμεση φορολόγηση καθώς και ασφαλιστικές εισφορές ως ποσοστό του ΑΕΠ.

Οι χώρες με τη μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνση, όπως αυτή εκφράζεται ως ποσοστό του ΑΕΠ, σε επίπεδο ΕΕ, είναι οι σκανδιναβικές ακολουθούμενες από το Βέλγιο, τη Γαλλία, την Αυστρία και την Ιταλία. Τα νέα κράτη μέλη έχουν σαφέστατα ένα μικρότερο επίπεδο φορολογικής επιβάρυνσης με σημαντικές αποκλίσεις από το μέσο όρο της ΕΕ. Μεταξύ των τριών μεγαλύτερων οικονομιών της ΕΕ-25, η Γαλλία έρχεται πρώτη με επίπεδο φορολογικής επιβάρυνσης κοντά στο 43% του ΑΕΠ, η Γερμανία δεύτερη με επίπεδο φορολόγησης που φθάνει στο 39% και τρίτο το Ην. Βασίλειο με επίπεδο φορολογικής επιβάρυνσης στο 36% του ΑΕΠ.

Στην Ελλάδα το επίπεδο φορολογικής επιβάρυνσης ανέρχεται περίπου στο 35% του ΑΕΠ, σημαντικά χαμηλότερο από το μέσο όρο της ΕΕ-15 και κοντά στο μέσο όρο των 10 νέων κρατών μελών.

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι η διαφοροποίηση επί της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης σε πανευρωπαϊκό επίπεδο δεν οφείλεται στην είσοδο νέων κρατών μελών και την υιοθέτηση από πλευράς τους ενός μοντέλου χαμηλής φορολογικής επιβάρυνσης. Σημαντικές διαφορές προϋπήρχαν στην ΕΕ, όπως μεταξύ σκανδιναβικών χωρών (όπου το επίπεδο φορολόγησης είναι διαχρονικά υψηλό) και Ιρλανδίας, Ισπανίας, Ην. Βασιλείου (χώρες με συγκριτικά χαμηλότερο επίπεδο φορολόγησης). Η είσοδος των νέων κρατών μελών ως ένα βαθμό οδήγησε στην περαιτέρω αύξηση αυτής της διαφοροποίησης. Παρατηρείται επίσης πως οι μεγαλύτερες αυξήσεις στη φορολογική επιβάρυνση (Ελλάδα, Πορτογαλία, Ισπανία) επήλθαν σε χώρες με συνολικό επίπεδο φορολόγησης μικρότερο του μέσου όρου της ΕΕ (σύγκλιση).

4.3. ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ ΒΑΣΕΙ ΤΩΝ ΕΙΔΩΝ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ

Ένα πρώτο κριτήριο κατηγοριοποίησης των φορολογικών συστημάτων αποτελεί η διάκριση άμεσης και έμμεσης φορολόγησης. Στην ΕΕ, κατά μέσο όρο η αναλογία άμεσης και έμμεσης φορολόγησης στο σύνολο των φορολογικών εσόδων είναι ισόρροπη και κοντά στη μονάδα.

Αντίθετα, στην Ελλάδα η έμμεση φορολογία καταλαμβάνει μεγαλύτερο μέρος στο σύνολο των φορολογικών εσόδων, γεγονός που θεωρείται από πολλούς ως παράμετρος κοινωνικής αδικίας του φορολογικού συστήματος.

4.3.1. Άμεση φορολόγηση

Επικεντρώνοντας στην άμεση φορολόγηση, οι σκανδιναβικές χώρες κατατάσσονται μεταξύ των κρατών μελών με το μεγαλύτερο επίπεδο επιβάρυνσης. Σε πανευρωπαϊκό επίπεδο, η μεγαλύτερη επιβάρυνση από άμεσους φόρους ως ποσοστό του ΑΕΠ παρατηρείται στη Δανία ακολουθούμενη από τη Σουηδία και τη Φινλανδία ενώ ακολουθούν χώρες όπως το Βέλγιο, το Ην. Βασίλειο, η Ιταλία και η Ιρλανδία. Χαμηλότερα στην κλίμακα άμεσης φορολογικής επιβάρυνσης ως ποσοστό του ΑΕΠ βρίσκονται η Γαλλία και η Γερμανία. Επιπλέον, μεταξύ νέων και λοιπών κρατών μελών, τα φορολογικά έσοδα από άμεσους φόρους ως ποσοστό του ΑΕΠ, παρουσιάζουν διαφορά 5 ποσοστιαίων μονάδων. Η χαμηλότερη άμεση φορολογική επιβάρυνση παρατηρείται στην Σλοβενία (8,5% ΑΕΠ).

Η Ελλάδα συγκαταλέγεται μεταξύ των χωρών που έχουν συγκριτικά χαμηλό επίπεδο άμεσης φορολογίας ως ποσοστό του ΑΕΠ, σημαντικά χαμηλότερο από το μέσο όρο της ΕΕ-15 και συγκρίσιμο με εκείνο των νέων κρατών μελών

Σημαντική παράμετρος των φορολογικών συστημάτων στην ΕΕ. αποτελεί το μερίδιο της άμεσης στο σύνολο της συνολικής φορολόγησης. Το σύνολο των σκανδιναβικών χωρών εξαρτά τα φορολογικά τους έσοδα περισσότερο από την άμεση φορολόγηση ενώ παρόμοια εικόνα προκύπτει και για την Ιρλανδία, το Ην. Βασίλειο, το Βέλγιο και το Λουξεμβούργο. Στον αντίποδα βρίσκονται η Γερμανία, η Γαλλία, η Ολλανδία και η Ελλάδα, της οποίας το μερίδιο άμεσης φορολόγησης επί των συνολικών φορολογικών εσόδων είναι ιδιαίτερα χαμηλό και προσεγγίζει εκείνο των νέων κρατών μελών.

Μέσα από τη διαχρονική παρακολούθηση των εσόδων από άμεση φορολόγηση ως ποσοστό των συνολικών φορολογικών εσόδων εντός της ΕΕ προκύπτουν τα ακόλουθα συμπεράσματα:

- Στην περίπτωση των σκανδιναβικών χωρών παρατηρούνται δύο τάσεις: εκείνη της Φινλανδίας όπου σημειώνεται αύξηση του μεριδίου άμεσης επί της συνολικής φορολόγησης και εκείνη της Σουηδίας και της Δανίας, οι οποίες με τη σειρά τους μείωσαν τη συνεισφορά της άμεσης στη συνολική φορολόγηση.
- Η Ελλάδα, το Ην. Βασίλειο, η Ιρλανδία αποτελούν εκείνες τις χώρες στις οποίες παρατηρείται μικρή αύξηση της αναλογίας άμεσης προς συνολική φορολόγηση.

- Μεταξύ των χωρών που παρατηρείται μείωση της αναλογίας άμεσης προς συνολική φορολόγηση συγκαταλέγονται η Ισπανία, η Γερμανία, η Ιταλία, η Ολλανδία και το Λουξεμβούργο.
- Κατά μέσο όρο τα νέα κράτη μέλη (NMS-10) έχουν μειώσει σημαντικά τη συνεισφορά της άμεσης επί της συνολικής φορολόγησης κατά ένα ποσοστό μεγαλύτερο του 4% ενώ σε επίπεδο ΕΕ-15 σημειώνεται αύξηση σε ποσοστό μεγαλύτερο του 1%.

Στην περίπτωση της άμεσης φορολόγησης φυσικών προσώπων, στην Ελλάδα καταγράφονται χαμηλοί ανώτατοι οριακοί συντελεστές φορολόγησης (40%) σε σχέση με τα λοιπά μέλη της ΕΕ..

Στην περίπτωση των επιχειρήσεων ο ανώτατος συντελεστής φορολόγησης στην Ελλάδα βρίσκεται κοντά στο μέσο όρο της ΕΕ-15.

4.3.2. Έμμεση φορολόγηση

Η έμμεση φορολόγηση επιβάλλεται σε όλους τους καταναλωτές ανεξαρτήτως εισοδήματος και ως αποτέλεσμα χαρακτηρίζεται ως περισσότερο άδικη μορφή φορολόγησης σε σχέση με την άμεση φορολόγηση η οποία έχει προοδευτικό χαρακτήρα ανάλογα με το εισόδημα. Στον αντίποδα αυτής της άποψης, το βασικό επιχείρημα υπέρ της έμμεσης φορολόγησης είναι η ευκολία – σε σχέση με την άμεση – της σύλληψης της φορολογητέας ύλης αλλά και το γεγονός ότι η κατανάλωση – και άρα η φορολογία – αυξάνεται με το εισόδημα.

Σε επίπεδο ΕΕ., η Σουηδία, η Δανία άλλα και η Σλοβενία χαρακτηρίζονται από υψηλά επίπεδα έμμεσης φορολογίας ως ποσοστό του ΑΕΠ σε σχέση με τα υπόλοιπα κράτη μέλη Χώρες όπως η Πορτογαλία, η Γαλλία, η Ιταλία, η Φινλανδία παρουσιάζουν επίπεδα έμμεσης φορολόγησης πάνω από τον μέσο όρο της ΕΕ. Αντίθετα, η Τσεχία, η Γερμανία, η Ισπανία, η Ιρλανδία, η Ολλανδία συγκαταλέγονται μεταξύ των χωρών με χαμηλότερη έμμεση φορολόγηση ως ποσοστό του ΑΕΠ. Αντίστοιχα στην Ελλάδα παρατηρείται υψηλό επίπεδο έμμεσης φορολόγησης ως ποσοστό του ΑΕΠ καθώς βρίσκεται πάνω από το μέσο όρο της ΕΕ-15.

Σημαντική παράμετρος της έμμεσης φορολόγησης στην ΕΕ. αποτελεί το μερίδιο επί της συνολικής φορολόγησης. Ενώ στην περίπτωση της άμεσης φορολόγησης παρατηρούνται δύο ομάδες κρατών μελών (εκείνες που βρίσκονται εκατέρωθεν από τον μέσο όρο της ΕΕ-15), στην περίπτωση της έμμεσης φορολόγησης παρατηρείται και μια τρίτη ομάδα κρατών μελών όπως

είναι η Δανία, η Γαλλία, η Ισπανία, η Ιταλία, η Αυστρία όπου το μερίδιο έμμεσης επί της συνολικής φορολόγησης βρίσκεται πολύ κοντά στο μέσο όρο της ΕΕ-15.

Οι χώρες, οι οποίες εξαρτούν περισσότερο τα φορολογικά τους έσοδα από την έμμεση φορολόγηση είναι η Ιρλανδία, η Πορτογαλία, η Σλοβενία, η Ουγγαρία, η Πολωνία ενώ ακολουθεί η Ελλάδα και τα Ην. Βασίλειο. Αντίθετα, οι σκανδιναβικές χώρες, το Βέλγιο, η Γερμανία, η Αυστρία, η Τσεχία και η Ολλανδία εξαρτούν σε μικρότερο βαθμό τα φορολογικά τους έσοδα από την έμμεση φορολόγηση. Μια δομική διαφορά μεταξύ παλαιών και νέων κρατών μελών είναι ότι τα νέα κράτη μέλη (NMS-10) εξαρτούν περισσότερο τα συνολικά τους έσοδα από την έμμεση φορολόγηση σε σχέση με τα παλαιότερα κράτη μέλη.

Μέσα από τη διαχρονική απεικόνιση) των εσόδων από έμμεση φορολόγηση ως ποσοστό των συνολικών φορολογικών εσόδων, είναι δυνατή η απεικόνιση των επιπτώσεων των μεταρρυθμίσεων επί της έμμεσης φορολόγησης εντός της ΕΕ. Προκύπτουν τα εξής συμπεράσματα:

- Οι χώρες που αύξησαν περισσότερο τη συνεισφορά της έμμεσης φορολόγησης επί των φορολογικών εσόδων είναι η Ολλανδία, η Ιταλία, το Λουξεμβούργο, η Πολωνία, η Ισπανία και η Σλοβενία.
- Η πλειοψηφία των σκανδιναβικών χωρών παρουσιάζει αύξηση της συνεισφοράς της έμμεσης φορολόγησης πλησίον του μέσου όρου της ΕΕ-15.
- Μεταξύ των χωρών που παρατηρείται μείωση της αναλογίας έμμεσης προς συνολική φορολόγηση συγκαταλέγονται η Πορτογαλία, το Ην. Βασίλειο, η Γαλλία. Η Ελλάδα αποτελεί το κράτος μέλος με τη μεγαλύτερη μείωση της συνεισφοράς της έμμεσης φορολόγησης στα συνολικά φορολογικά έσοδα

Κατά μέσο όρο τα νέα κράτη μέλη (NMS-10) έχουν προχωρήσει σε αύξηση της συνεισφοράς της έμμεσης επί της συνολικής φορολόγησης στο ίδιο επίπεδο με τον μέσο όρο της ΕΕ-15.

Στην Ελλάδα η αύξηση των φορολογικών εσόδων κατά 2,5% του ΑΕΠ αποδίδεται σε αύξηση των ασφαλιστικών εισφορών και των άμεσων φορολογικών εσόδων κατά 1,7% και 1,2% του ΑΕΠ αντίστοιχα ενώ παρατηρείται και μια μείωση της έμμεσης φορολόγησης κατά 0,4% του ΑΕΠ. Πρέπει να σημειωθεί ότι η αύξηση των εσόδων από άμεση φορολόγηση για την

συγκεκριμένη περίοδο προήλθε από την διεύρυνση της φορολογικής βάσης και τον περιορισμό της φοροδιαφυγής και όχι από την αύξηση των συντελεστών άμεσης φορολόγησης.

Τα αποτελέσματα των συγκρίσεων της Ελλάδας με τις άλλες χώρες της ΕΕ επιβεβαιώνονται και από τα στοιχεία των κρατικών προϋπολογισμών. Το κύριο γνώρισμα του Ελληνικού φορολογικού συστήματος είναι ότι το μεγαλύτερο μέρος των τακτικών φορολογικών εσόδων προέρχεται από την έμμεση φορολόγηση. Ακολουθώντας, το 68% των έμμεσων φόρων προέρχεται από την φορολογία των συναλλαγών και ειδικότερα από τον φόρο προστιθέμενης αξίας ενώ το υπόλοιπο 30% από ειδικούς φόρους όπως είναι οι φόροι κατανάλωσης. Αντίστοιχα, το μεγαλύτερο μέρος της άμεσης φορολόγησης προέρχεται από την φορολόγηση εισοδήματος, ενώ η φορολόγηση της περιουσίας αποτελεί μικρό μερίδιο των συνολικών εσόδων από άμεση φορολόγηση.

Έχει σημειωθεί από μελέτες ότι, οι έμμεσοι φόροι αυξάνουν την ανισότητα κατανομής του οικογενειακού εισοδήματος. Αυτή συνεπώς η σχέση έμμεσων και άμεσων φόρων εκφράζει την αδικία του Ελληνικού φορολογικού συστήματος και εν μέρει εξηγεί και το Ελληνικό παράδοξο σύμφωνα με το οποίο, ενώ οι κοινωνικές δαπάνες αυξάνονται, ο πληθυσμός υπό το όριο φτώχειας δεν μειώνεται εξαιτίας της δυσανάλογης, ως προς τα εισοδήματα τους, επιβάρυνσης των εμμέσων φόρων.

4.3.3. Μεταρρυθμίσεις άμεσης και έμμεσης φορολογίας στην ΕΕ

Από τα μέσα της δεκαετίας του 1990 ένας μεγάλος αριθμός κρατών μελών της ΕΕ, προχώρησε σε μεταρρυθμίσεις των φορολογικών τους συστημάτων. Στην **άμεση φορολογία**, οι μεταρρυθμίσεις έχουν επικεντρωθεί τόσο στην ελάττωση της φορολόγησης της εργασίας για μεσαία και χαμηλά εισοδηματικά κλιμάκια όσο και στη μείωση των συντελεστών φορολόγησης επιχειρήσεων. Οι μεταρρυθμίσεις επί της φορολόγησης του εισοδήματος από εργασία περιλαμβάνουν τη μείωση των φορολογικών συντελεστών και του αριθμού των φορολογικών κλιμακίων, την αύξηση των αφορολογήτων ορίων, καθώς και φοροελαφρύνσεις για οικογένειες με παιδιά. Αντίστοιχα, οι μεταρρυθμίσεις επί της φορολογίας επιχειρήσεων στοχεύουν στην παροχή κινήτρων για την ενίσχυση των επενδύσεων, την ενίσχυση της επιχειρηματικότητας καθώς και την προώθηση της έρευνας και ανάπτυξης.

Στην **έμμεση φορολόγηση** οι μεταρρυθμίσεις επικεντρώνονται κυρίως στο καθεστώς ΦΠΑ. Ειδικότερα παρατηρείται τάση αύξησης των συντελεστών ΦΠΑ, ενώ ορισμένα κράτη μέλη έχουν προχωρήσει σε μείωση του ΦΠΑ για συγκεκριμένα μόνο προϊόντα και κλάδους. Ενδιαφέρον παρουσιάζει η εισαγωγή πράσινων φόρων (Σουηδία, Δανία, Ολλανδία, Γερμανία, Ιταλία, Αυστρία και Ην. Βασίλειο) τα έσοδα των οποίων χρησιμοποιήθηκαν κατά κύριο λόγο για τη μείωση της έμμεσης φορολογίας καθώς και τη μείωση της φορολόγησης της εργασίας.

4.4. ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ ΒΑΣΕΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΩΝ (ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗ, ΕΡΓΑΣΙΑ, ΚΕΦΑΛΑΙΟ)

Η προηγούμενη ανάλυση με βάση τους κλασικούς τρόπους διάκρισης της φορολογικής επιβάρυνσης (έμμεση, άμεση και ασφαλιστικές εισφορές) αποτελεί μια πρώτη προσέγγιση των σημαντικότερων διαφορών των φορολογικών συστημάτων στην ΕΕ. Αυτή όμως η ανάλυση δεν απεικονίζει την οικονομική διάσταση της φορολογίας. Ζητούμενο αποτελεί η απεικόνιση της επίπτωσης της φορολογίας στις οικονομικές αποφάσεις καταναλωτών, εργαζομένων και επενδυτών. Τα φορολογικά έσοδα από την εργασία αποτελούν την κυριότερη πηγή φορολογικών εσόδων στην ΕΕ. καθώς αποτελούν περίπου το 50% των συνολικών φορολογικών εσόδων. Η φορολόγηση κεφαλαίου και κατανάλωσης αποτελούν συγκριτικά, λιγότερο σημαντικές πηγές φορολογικών εσόδων.

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι, σε σχέση με τις τρεις οικονομικές λειτουργίες, μεγαλύτερη διαφοροποίηση παρατηρείται στην φορολόγηση εργασίας και κεφαλαίου και μικρότερη διαφοροποίηση παρατηρείται στην περίπτωση φορολόγησης της κατανάλωσης πιθανώς λόγω της διαδικασίας φορολογικής εναρμόνισης (π.χ. ΦΠΑ) εντός της Ε.Ε.

4.4.1. Η φορολόγηση της κατανάλωσης

Στην ΕΕ η φορολόγηση της κατανάλωσης αποτελεί ένα σημαντικό μερίδιο των συνολικών φορολογικών εσόδων παρέχοντας κατ' αυτό τον τρόπο τη δυνατότητα σταδιακής μείωσης της φορολόγησης της εργασίας. Στις χώρες της ΕΕ κατά μέσο όρο το 30% των συνολικών φορολογικών εσόδων στηρίζεται στα έσοδα από τη φορολόγηση της κατανάλωσης την στιγμή

που στις ΗΠΑ και την Ιαπωνία τα αντίστοιχα ποσοστά ανέρχονται σε 16% και 20% αντιστοίχως. Ένα μεγάλο μερίδιο της φορολόγησης της κατανάλωσης προέρχεται από έσοδα φόρου προστιθέμενης αξίας.

Παρόλο το υψηλό διοικητικό κόστος που πολλές φορές συνεπάγεται καθώς και την μη αναδιανεμητική επίπτωση της, η φορολόγηση της κατανάλωσης παρουσιάζει τα εξής πλεονεκτήματα:

- Είναι ουδέτερη σε σχέση με τις αποφάσεις αποταμίευσης και επένδυσης,
- Έχει συμμετρική επίπτωση στο εισόδημα από εργασία, από μεταβιβάσεις και από κεφαλαιακές επενδύσεις (σε αντιδιαστολή με τους φόρους εισοδήματος που επιβαρύνουν σε διαφορετικό βαθμό το εισόδημα από διαφορετικές πηγές).

Πανευρωπαϊκά οι πολιτικές μείωσης των συντελεστών ΦΠΑ όπου υπήρξαν οδήγησαν σε μείωση των συνολικών φορολογικών εσόδων και σε αύξηση του διοικητικού κόστους για είσπραξη ΦΠΑ. Επακόλουθο της αύξησης του διοικητικού κόστους είναι η απλοποίηση των διαδικασιών (π.χ. μη υποβολή περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ για συναλλαγές μέχρι ενός ορίου). Όμως αυτή ακριβώς η απλοποίηση των διαδικασιών, οδήγησε σε αντίθετα αποτελέσματα καθώς πολλές εταιρίες για να αποφύγουν την επιβάρυνση του ΦΠΑ προχώρησαν σε διαχωρισμό των δραστηριοτήτων τους σε διαφορετικές εταιρίες και σε απόκρυψη μέρους του τζίρου τους (Βέλγιο, Ιταλία, Ισπανία κ.λ.π.).

Η διαφοροποίηση των φορολογικών συντελεστών του ΦΠΑ εντός της ΕΕ, η μείωση των φορολογικών συντελεστών του ΦΠΑ και οι απαλλαγές συγκεκριμένων αγαθών από το καθεστώς ΦΠΑ έχουν επίσης σημαντική επίπτωση στα καταναλωτικά πρότυπα και στη χρήση των παραγωγικών συντελεστών οδηγώντας σε ενδογενή «αθέμιτο ανταγωνισμό» προς τα υπόλοιπα προϊόντα που υπόκεινται σε καθεστώς ΦΠΑ.

Αυτή ακριβώς η στρέβλωση όσον αφορά το καθεστώς του ΦΠΑ εντός της ΕΕ δυσκολεύει τη διαδικασία της Ευρωπαϊκής ενοποίησης και της στρατηγικής της Ενιαίας Αγοράς. Για αυτό το λόγο έχει πρόσφατα αναληφθεί διαδικασία διαπραγματεύσεων, με σκοπό την εναρμόνιση του συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας πανευρωπαϊκάⁱ.

Σύμφωνα με στοιχεία της Eurostat παρατηρούνται δύο αντίθετες τάσεις εντός της ΕΕ. Σε ορισμένες χώρες παρατηρείται αύξηση των εσόδων από φορολόγηση της κατανάλωσης (ως % του ΑΕΠ), ενώ σε άλλες χώρες παρατηρείται μείωση των εσόδων από φορολόγηση κατανάλωσης (ως

% του ΑΕΠ). Σε κάθε περίπτωση, πρέπει να τονισθεί ότι για την πλειοψηφία των μελών της ΕΕ, οι μεταβολές στην φορολόγηση της κατανάλωσης κυμαίνονται σε ένα ποσοστό χαμηλότερο του 2% του ΑΕΠ. Η μεγαλύτερη μείωση της φορολόγησης της κατανάλωσης παρατηρείται στην Ουγγαρία, την Ιρλανδία και την Σλοβενία, ενώ σημαντική αύξηση προκύπτει στην περίπτωση της Ισπανίας και του Λουξεμβούργου. Στην Ελλάδα παρατηρείται επίσης μείωση της φορολόγησης της κατανάλωσης ως ποσοστό του ΑΕΠ.

Μέσα από την απεικόνιση του φόρου κατανάλωσης στο σύνολο των φορολογικών εσόδων προκύπτουν τα ακόλουθα συμπεράσματα:

- Σε επίπεδο 15 κρατών μελών (ΕΕ-15) παρατηρείται οριακή μείωση των εσόδων από κατανάλωση στο σύνολο των φορολογικών εσόδων, ενώ κατά μέσο όρο τα νέα κράτη μέλη (NMS-10) αύξησαν το μερίδιο των φορολογικών εσόδων από κατανάλωση επί των συνολικών φορολογικών εσόδων.
- Στην περίπτωση της Φινλανδίας και της Δανίας, παρατηρείται αύξηση της συνεισφοράς της φορολόγησης της κατανάλωσης, ενώ στη Σουηδία προκύπτει μείωση της αναλογίας φορολόγησης κατανάλωσης τους προς τα συνολικά φορολογικά έσοδα. Σημαντική μείωση παρατηρείται και στην περίπτωση της Ιρλανδίας και του Ην. Βασιλείου.
- Τα κράτη μέλη με τη μεγαλύτερη αύξηση του μεριδίου φορολογικών εσόδων από κατανάλωση στο σύνολο των φορολογικών εσόδων είναι το Λουξεμβούργο, η Ολλανδία, η Ισπανία καθώς και η Αυστρία.
- Το κράτος μέλος με τη μεγαλύτερη μείωση της συνεισφοράς της κατανάλωσης στα συνολικά φορολογικά έσοδα είναι η Ελλάδα.

Η προηγούμενη ανάλυση της φορολόγησης της κατανάλωσης ως ποσοστό του ΑΕΠ δεν βοηθά στην εξαγωγή ασφαλών συμπερασμάτων καθώς η χρήση του δείκτη των φορολογικών εσόδων ως ποσοστό του ΑΕΠ αποτελεί μη αντιπροσωπευτικό δείκτη (π.χ. ένα υψηλό μερίδιο των εσόδων από την φορολόγηση κατανάλωσης μπορεί να αποδοθεί σε αύξηση των φορολογικών συντελεστών ή σε επέκταση της φορολογικής βάσης). Για αυτό το σκοπό χρησιμοποιείται ο τεκμαρτός ή έμμεσος φορολογικός συντελεστής

Οι τεκμαρτοί φορολογικοί συντελεστές μετρούν την συνολική πραγματική φορολογική επιβάρυνση άμεση και έμμεση επί διαφορετικών οικονομικών δραστηριοτήτων. Κρίνονται ως αξιόπιστοι για διαχρονική ανάλυση αλλά και συγκριτική ανάλυση μεταξύ διαφορετικών χωρών, καθιστώντας δυνατό τον εντοπισμό πιθανών μετακινήσεων φορολογικών βαρών από την εργασία στο κεφάλαιο και αντίστροφα. Παράλληλα, η συγκρισιμότητα αυτών των δεικτών ενισχύεται και με την χρήση του νέου συστήματος εθνικών λογαριασμών

4.4.2. Η φορολόγηση της εργασίας

Η φορολόγηση της εργασίας αποτελεί σημαντική παράμετρο ενός φορολογικού συστήματος.

Σε μια περίοδο όπου η ανεργία σε πανευρωπαϊκό επίπεδο αποτελεί τροχοπέδη για την ανάπτυξη αλλά και τα συνταξιοδοτικά συστήματα εξαρτούν την βιωσιμότητα τους από την επιμήκυνση του εργασιακού βίου, το ύψος φορολόγησης της εργασίας τόσο από την πλευρά των εργοδοτών όσο και από την πλευρά των εργαζομένων αποτελεί σημαντική παράμετρο για την αύξηση της απασχόλησης. Ταυτόχρονα όμως, τα κράτη μέλη εξαρτούν σε μεγάλο βαθμό τα φορολογικά τους έσοδα από τη φορολόγηση της εργασίας και επομένως περιορίζονται ως προς τη δυνατότητα ευνοϊκής φορολόγησης της εργασίας.

4.4.3. Η φορολόγηση του κεφαλαίου

Μετά τη δεκαετία του '90 σημαντικές μεταρρυθμίσεις των φορολογικών συστημάτων αφορούσαν στη φορολόγηση του κεφαλαίου παρά το γεγονός ότι τα έσοδα από την φορολόγηση κεφαλαίου σε πανευρωπαϊκό επίπεδο αποτελούν μόνο το 10% του ΑΕΠ, σημαντικά χαμηλότερα από τα έσοδα από τη φορολόγηση της εργασίας και της κατανάλωσης. Η ανάληψη αυτών των μεταρρυθμίσεων από τους ασκούντες την οικονομική πολιτική σε πανευρωπαϊκό επίπεδο μπορεί να ερμηνευθεί από την ανάγκη προσαρμογής στη σχετικά μεγαλύτερη κινητικότητα του κεφαλαίου, η οποία αντιδιαστέλλεται με την χαμηλή κινητικότητα εργασίας. Η δημιουργία ευνοϊκού περιβάλλοντος για την προσέλκυση κεφαλαίων υπό την μορφή ξένων άμεσων επενδύσεων, αποτέλεσε βασικό στοιχείο των μεταρρυθμίσεων επί της φορολογίας κεφαλαίου εντός της ΕΕ.

Η χρήση των φορολογικών κλιμακίων και των συντελεστών που ισχύουν για την φορολόγηση του κεφαλαίου καθώς και η αποτύπωση των φορολογικών εσόδων από την φορολόγηση του κεφαλαίου ως ποσοστό του ΑΕΠ δεν αποτελούν ενδεδειγμένες απεικονίσεις της συνολικής επιβάρυνσης του κεφαλαίου (κάτι τέτοιο άλλωστε επισημάνθηκε και στην περίπτωση φορολόγησης εργασίας και κατανάλωσης). Αποτελούν ονομαστικές παραμέτρους ενός φορολογικού συστήματος δίχως να παρέχουν πληροφόρηση για το μέγεθος της φορολογικής βάσης που σχετίζεται με την φορολόγηση κεφαλαίου. Αυτό έχει μεγάλη σημασία καθώς μεταξύ των κρατών μελών παρατηρείται διαφοροποίηση των φορολογικών βάσεων.

4.4.4. Φορολόγηση διανεμόμενων και αδιανέμητων κερδών στην Ε.Ε.

Η φορολόγηση διανεμόμενων και αδιανέμητων κερδών αποτελεί σημαντικό στοιχείο της φορολογίας φυσικών και νομικών προσώπων. Στην περίπτωση φορολόγησης διανεμομένων κερδών (μερίσματα) τα συστήματα που εφαρμόζονται από όλα τα κράτη μέλη της Ε.Ε. έχουν ως κοινό σημείο αναφοράς την φορολόγηση των κερδών στο επίπεδο της επιχείρησης. Διαφοροποιήσεις παρατηρούνται στην περίπτωση φορολόγησης των μερισμάτων από μετόχους φυσικά πρόσωπα. Τα βασικά συστήματα φορολόγησης μερισμάτων είναι τα εξής:

- **Κλασικό Σύστημα:** Οδηγεί σε πλήρη οικονομική διπλή φορολόγηση καθώς τα κέρδη των εταιριών υπόκεινται σε φορολόγηση στο επίπεδο επιχείρησης ενώ στο επίπεδο του μετόχου εφαρμόζεται ο ισχύων οριακός συντελεστής φόρου εισοδήματος
- **Σύστημα διαχωρισμού εισοδημάτων:** Τα κέρδη της επιχείρησης υπόκεινται σε εταιρικό φόρο πλην όμως τα μερίσματα που λαμβάνονται από φυσικά πρόσωπα θεωρούνται χωριστή κατηγορία εισοδήματος για το φυσικό πρόσωπο.
- **Σύστημα καταλογισμού φόρου:** Ο φόρος επί των εταιρικών κερδών αποτελεί προπληρωμή για τον φόρο εισοδήματος επί των μερισμάτων των μετόχων-φυσικών προσώπων
- **Σύστημα απαλλαγής:** Το εισόδημα από μερίσματα απαλλάσσεται από την φορολογία εισοδήματος.

Η σχετικά χαμηλή φορολόγηση διανεμόμενων κερδών στην Ελλάδα αποτελεί άλλη μια εκ των αδικιών του φορολογικού συστήματος. Η ενδεχόμενη μεταρρύθμιση του πλαισίου φορολόγησης μερισμάτων μέσα από την κατάργηση του συστήματος απαλλαγής φορολογίας φυσικών

προσώπων θα οδηγήσει σε ένα δικαιότερο φορολογικό σύστημα. Ειδικότερα, η φορολόγηση των διανεμομένων κερδών στα φυσικά πρόσωπα στη βάση της κλίμακας φορολογίας εισοδήματος αναμένεται να μειώσει τις αδικίες του συστήματος φορολόγησης. _Επιπλέον, μια ενδεχόμενη ευνοϊκή φορολόγηση των αδιανέμητων κερδών των επιχειρήσεων εφόσον επενδυθούν εντός ορισμένου χρονικού διαστήματος, αναμένεται να οδηγήσει σε ενίσχυση του επιχειρηματικού κλίματος και της απασχόλησης.

5. ΔΙΕΥΡΥΝΣΗ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΜΟΣ ΣΤΗΝ Ε.Ε.

Σύμφωνα με έκθεση της Ευρωπαϊκής επιτροπής η είσοδος των νέων κρατών μελών της ΕΕ. είχε ως βραχυχρόνιο αποτέλεσμα τη μεγαλύτερη ανομοιογένεια των φορολογικών συστημάτων εντός της ΕΕ. Το κυριότερο χαρακτηριστικό των φορολογικών συστημάτων των νέων κρατών μελών είναι η χαμηλότερη φορολόγηση επιχειρήσεων ως ποσοστό του ΑΕΠ αλλά και ως μερίδιο επί των συνολικών φορολογικών εσόδων. Ίσως γι' αυτό το λόγο το επίπεδο έμμεσης φορολόγησης, αλλά και οι ασφαλιστικές εισφορές στα νέα κράτη μέλη βρίσκονται σε υψηλά επίπεδα, καθώς καλύπτουν την υστέρηση των φορολογικών εσόδων από την ευνοϊκή φορολόγηση των επιχειρήσεων.

Η διαφοροποίηση επί της φορολόγησης επιχειρήσεων των νέων σε σχέση με τα παλαιότερα κράτη μέλη τείνει σήμερα να αμβλυνθεί για δύο λόγους. Ο πρώτος είναι πως τα 15 παλαιότερα κράτη μέλη της ΕΕ αντιδρώντας στο ανταγωνιστικό πλεονέκτημα των νέων κρατών μελών (χαμηλό εργατικό κόστος και ελκυστική φορολόγηση επενδύσεων) προέβησαν σε σημαντικές μεταρρυθμίσεις οι οποίες συνίστανται στη μείωση των φορολογικών συντελεστών με τις οποίες επιβαρύνονται οι επιχειρήσεις καθώς και στη διεύρυνση της φορολογικής βάσης. Ο δεύτερος είναι πως η πρόκληση της ικανοποίησης των κριτηρίων του Μάαστριχτ και της υιοθέτησης του ευρώ για τα νέα κράτη μέλη έχει οδηγήσει στην αύξηση των φορολογικών εσόδων με στόχο τη δημοσιονομική σταθερότητα και με τελικό αποτέλεσμα την ενίσχυση της διαδικασίας εναρμόνισης των φορολογικών συστημάτων.

Θα πρέπει να τονισθεί ότι στην περίπτωση των νέων κρατών μελών εκτός της ελκυστικότερης φορολόγησης του κεφαλαίου παρατηρούνται και σημαντικά μειονεκτήματα όπως είναι το μικρό μέγεθος των αγορών, η χαμηλή αγοραστική δύναμη των πολιτών, η ατροφική εξέλιξη των θεσμών, καθώς και η βραδεία πορεία των θεσμικών μεταρρυθμίσεων, που λειτουργούν ως τροχοπέδη για την ανάληψη επενδυτικών πρωτοβουλιών.

Κατά γενική ομολογία οι φορολογικές μεταρρυθμίσεις εντός της ΕΕ στοχεύουν κύρια στη προσέλκυση κεφαλαίων. Η δυνατότητα αυτόνομης θέσπισης των συντελεστών φορολόγησης του κεφαλαίου από πλευράς των κρατών μελών αναμένεται να οδηγήσει σε περαιτέρω φορολογικό ανταγωνισμό μεταξύ τους, με αποτέλεσμα τη μείωση των συντελεστών φορολόγησης του κεφαλαίου και την παρεπόμενη συρρίκνωση των φορολογικών εσόδων. Μια τέτοια συρρίκνωση έχει επίπτωση και σε σημαντικές οικονομικές λειτουργίες του κράτους όπως είναι η παροχή των δημοσίων αγαθών (race to the bottom). Υπάρχει όμως και η αντίθετη άποψη η οποία κρίνει ότι οι διαφορές στα φορολογικά συστήματα είναι θεμιτές καθώς αντανακλούν διαφορές στις προτιμήσεις των πολιτών για το ύψος των φορολογικών συντελεστών αλλά και για το επίπεδο παροχής δημοσίων αγαθών

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, μέσα από την προαναφερόμενη έκθεση, υποστηρίζει ότι δεν τίθεται θέμα φορολογικού ανταγωνισμού καθώς η μείωση των φορολογικών εσόδων από τις επιχειρήσεις στην περίπτωση των νέων κρατών μελών δεν οφείλεται στη μείωση των φορολογικών συντελεστών με τους οποίους επιβαρύνονται οι επιχειρήσεις. Είναι αποτέλεσμα των οικονομικών διακυμάνσεων που αυτές οι χώρες αντιμετώπισαν μετά τα μέσα του '90.

6. Ο ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ ΣΤΗΝ Ε.Ε.

Ο ΦΠΑ αποτελεί τον δημοφιλέστερο φόρο κατανάλωσης μέσω του οποίου τα κράτη μέλη ενισχύουν σημαντικά τα φορολογικά τους έσοδα. Η επιδιωκόμενη φορολογική εναρμόνιση από πλευράς της Ε.Ε. έχει ως κύριο μέρος της την εναρμόνιση του ύψους των συντελεστών αλλά και των περιπτώσεων οικονομικών δραστηριοτήτων που υπόκεινται σε καθεστώς μειωμένου ή και μηδενικού ΦΠΑ.

Σε πανευρωπαϊκό επίπεδο οι σκανδιναβικές χώρες εφαρμόζουν τους υψηλότερους συντελεστές Φ.Π.Α. στην Ε.Ε. Υψηλό συντελεστή Φ.Π.Α. φαίνεται να εφαρμόζουν χώρες όπως η Πορτογαλία και η Ιρλανδία. Η Ελλάδα με συντελεστή 23%, βρίσκεται στο μέσο όρο της ΕΕ ενώ σχετικά χαμηλότερους συντελεστές Φ.Π.Α. συναντάμε στην περίπτωση της Γερμανίας, του Λουξεμβούργου και της Κύπρου.

Κύριο θέμα των φορολογικών μεταρρυθμίσεων εντός της Ε.Ε. αποτελεί η καταπολέμηση της ολοένα αυξανόμενης φοροδιαφυγής που σχετίζεται με τον τρόπο απόδοσης αλλά και τον τρόπο υπολογισμού του Φ.Π.Α.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΟΙ ΕΞΕΛΙΞΕΙΣ ΤΩΝ ΤΕΛΕΥΤΑΙΩΝ ΕΤΩΝ ΣΤΟΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Είναι ελπιδοφόρο το γεγονός ότι τελευταία γίνονται ενέργειες προς το σωστό δρόμο.

Έγινε κατανοητό ότι η σύνταξη κανόνων τυπολατρίας σε δαιδαλώδεις φορολογικές διατάξεις, η πολυνομία και η διαδοχική αντικατάσταση των φορολογικών διατάξεων, το μόνο που δημιουργούν είναι σύγχυση και αδυναμία λειτουργίας τόσο των επιχειρήσεων όσο και του φορολογικού συστήματος.

5.1. Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα Ελεγκτικών Υπηρεσιών "ELENXIS"¹¹

Το Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα, με το όνομα "ELENXIS" αναπτύχθηκε με την αξιοποίηση των Τεχνολογιών Πληροφορικής και Επικοινωνιών στο πλαίσιο του Ε.Π. "Ψηφιακή Σύγκλιση", που συγχρηματοδοτείται από το Ευρωπαϊκό Ταμείο Περιφερειακής Ανάπτυξης της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Καθιερώθηκε την τελευταία διετία ως το "μοναδικό σύστημα ελέγχου" της χώρας που συμβάλλει στην αποτελεσματικότερη και αποδοτικότερη λειτουργία καθώς και για την υποστήριξη των Ελεγκτικών Υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών. Σε αυτές συμπεριλαμβάνονται το Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος, οι Φορολογικές Ελεγκτικές Υπηρεσίες, οι Τελωνειακές Ελεγκτικές Υπηρεσίες και η Οικονομική Επιθεώρηση.

Η προστιθέμενη αξία του έργου συνίσταται στην **επίτευξη εθνικών αναπτυξιακών στόχων** και συγκεκριμένα στην **μείωση της φοροδιαφυγής** (και απώτερο στόχο την εξάλειψή της) με την καθιέρωση κλίματος συμμόρφωσης στον πολίτη, με την αύξηση της φορολογικής ισονομίας και δικαιοσύνης και με την αύξηση των προσδοκώμενων εσόδων του Κράτους. Τα αποτελέσματα αυτά προκύπτουν από την εφαρμογή και λειτουργία του ολοκληρωμένου πληροφοριακού συστήματος "ELENXIS" από το σύνολο των Κεντρικών και Περιφερειακών Υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών σε ολόκληρη την επικράτεια.

¹¹ <http://www.digitalplan.gov/portal/resouce>

Το περιεχόμενο του Έργου εστιάζεται στην ανάπτυξη των απαιτούμενων εφαρμογών για την πλήρη υποστήριξη του ελεγκτικού κύκλου (δηλ. της Στόχευσης, Διαχείρισης και Διενέργειας των Ελέγχων) η οποία αφορά:

- Στον σχεδιασμό, την κατάρτιση και τον απολογισμό των στρατηγικών ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών.
- Στη συλλογή όλων των διαθέσιμων στοιχείων των πρωτογενών Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών για την διενέργεια αυτόματων λειτουργιών στόχευσης και για την επιλογή, μέσω ενιαίων εθνικών κριτηρίων, των υπόχρεων με την πλέον παραβατική συμπεριφορά .
- Στην αυτοματοποίηση του συνόλου των ροών εργασίας που συνδέονται με τη διαχείριση και διενέργεια των ελέγχων, συμπεριλαμβανόμενης και της ανατροφοδότησης του συστήματος με τα αποτελέσματα των ελέγχων.

Ο καινοτόμος χαρακτήρας του έργου συνίσταται στη πλήρη **ομογενοποίηση, αυτοματοποίηση και τυποποίηση** του συνόλου των **ελεγκτικών διαδικασιών και πρακτικών** - από την φάση Στόχευσης των Ελέγχων μέχρι τη στατιστική αποτίμηση των διενεργηθέντων ελέγχων- με την εφαρμογή σύγχρονων μεθόδων λειτουργίας, όπως είναι η αυτοματοποιημένη παραγωγή τριακοσίων (300) τουλάχιστον επίσημων Εντύπων Ελέγχου, που συστηματοποιούν και επιταχύνουν το έργο του φορολογικού ελεγκτή.

Η αξιοποίηση των νέων τεχνολογιών τεκμηριώνεται με την εφαρμογή τεχνολογιών επεξεργασίας και ανάλυσης δεδομένων, όπως η ανάλυση επικινδυνότητας (Rule Based Risk Analysis), κατά την φάση Στόχευσης των Ελέγχων, η «έξυπνη» συλλογή, αποθήκευση και εκμετάλλευση δεδομένων (Data Warehousing), η επιλογή - ανάδειξη υποθέσεων ελέγχου και η αυτοματοποίηση της διαχείρισης ροών εργασίας (workflow management).

Η καθιέρωση του "ELENXIS", ως μοναδικού πληροφοριακού συστήματος υποστήριξης και λειτουργίας του Ελεγκτικού Μηχανισμού του Υπουργείου Οικονομικών, συνετέλεσε

- στον συντονισμό των Κεντρικών Ελεγκτικών Υπηρεσιών και την αποτελεσματικότερη σχεδίαση και διαχείριση εθνικών στρατηγικών ελέγχου
- στη βελτιστοποίηση και αύξηση της αξιοπιστίας απολογισμού κόστους/οφέλους των ελεγκτικών δράσεων

- στην ορθολογική αξιοποίηση του ανθρώπινου δυναμικού και στην στοχευμένη εκπαίδευσή του κατά την ανάληψη της διενέργειας ελεγκτικού έργου

Κατά τη διάρκεια των δύο (2) ετών παραγωγικής λειτουργίας έχει πραγματοποιηθεί η επεξεργασία εκατόν σαράντα τρεις χιλιάδες (143.000) Υποθέσεων Ελέγχου από δύο χιλιάδες (2.000) ελεγκτές, χρήστες του πληροφοριακού συστήματος.

5.2. Καθιέρωση αυξημένης ευθύνης λογιστών και ελεγκτών ¹²

Στο Ελληνικό φορολογικό δίκαιο έχουν εισαχθεί τελευταία αποτελεσματικές διατάξεις για την αντιμετώπιση φαινομένων παραβατικής συμπεριφοράς. Συγκεκριμένα από το 2010 και με στόχο την αύξηση της φορολογικής συμμόρφωσης καθιερώθηκε η ευθύνη των λογιστών - φοροτεχνικών για μια σειρά υποχρεώσεων που απορρέουν από τις παρεχόμενες υπηρεσίες τους και η χορήγηση του ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού από τους νόμιμους ελεγκτές ή αλλιώς ορκωτούς ελεγκτές - λογιστές.

Ειδικότερα οι λογιστές - φοροτεχνικοί έχουν καταστεί πλέον υπεύθυνοι αφενός έναντι των πελατών τους και αφετέρου έναντι του Δημοσίου για την ειλικρίνεια των δηλώσεων που υποβάλλονται σε ό,τι αφορά τη συμφωνία αυτών με τα δεδομένα τα οποία προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία κατά τη μεταφορά τους στις δηλώσεις. Ειδικότερα οι λογιστές - φοροτεχνικοί έχουν την ευθύνη της φορολογικής αναμόρφωσης των αποτελεσμάτων με τις δαπάνες εκείνες οι οποίες δεν αναγνωρίζονται από τη φορολογική νομοθεσία, έτσι ώστε να προκύψει ορθά το φορολογικό αποτέλεσμα, καθώς και για την ορθή υποβολή όλων των δηλώσεων που αφορούν παρακρατούμενους φόρους εισοδήματος και έμμεσων φόρων (π.χ. ΦΠΑ). Η αυξημένη αυτή ευθύνη των λογιστών - φοροτεχνικών, πέραν της διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, οδηγεί στην περαιτέρω αναβάθμιση του ρόλου τους. Σε ό,τι δε αφορά τα δημόσια έσοδα αυτά σίγουρα είναι περισσότερο αυξημένα σε σχέση με χρονιές που δεν ίσχυαν οι διατάξεις αυτές και σε ό,τι αφορά τον φόρο εισοδήματος αλλά και σε ό,τι αφορά ειδικά τους έμμεσους φόρους.

Την ίδια χρονιά καθιερώθηκε η υποχρέωση των ορκωτών ελεγκτών - λογιστών και των ελεγκτικών γραφείων που διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε Α.Ε. και ΕΠΕ, πέραν του πιστοποιητικού που εκδίδουν και άπτεται θεμάτων οικονομικής διαχείρισης, να εκδίδουν ύστερα από φορολογικό έλεγχο και το ετήσιο φορολογικό πιστοποιητικό. Ο φορολογικός έλεγχος

¹² <http://www.imerisia.gr/article.asp?catid=26533&subid=2&pubid=112919006>

πραγματοποιείται σε συγκεκριμένα φορολογικά αντικείμενα, τα οποία προσδιορίζονται σε ειδικό πρόγραμμα ελέγχου το οποίο έχει εκδοθεί από το υπουργείο Οικονομικών σε συνεργασία με την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων και φυσικά αναβαθμίζεται σε ετήσια βάση.

Το Υπουργείο Οικονομικών καθιέρωσε την ανωτέρω υποχρέωση με κύριο στόχο οι επιχειρήσεις αυτές πλέον να ελέγχονται φορολογικά κάθε χρόνο για όλα τα φορολογικά αντικείμενα έτσι ώστε να υπάρξει αποσυμφόρηση των ελεγκτικών υπηρεσιών από νέες ανέλεγκτες υποθέσεις.

Είναι φανερό ότι, με την καθιέρωση της ευθύνης των λογιστών - φοροτεχνικών και του ετησίου φορολογικού πιστοποιητικού των ορκωτών ελεγκτών - λογιστών, ανατρέπεται η μέχρι πριν από λίγο καιρό φιλοσοφία για τον φορολογικό έλεγχο και τίθενται οι βάσεις για ένα νέο μοντέλο διαδικασιών, με στόχο τη μέσω της φορολογικής συμμόρφωσης αύξηση των φορολογικών εσόδων.

Όταν το Φθινόπωρο του 2010, με αφορμή την περαίωση των εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων που μόλις είχε ανακοινωθεί, ο τότε υπουργός Οικονομικών δήλωσε σε συνέντευξή του ότι μόνο στο 3% των επιχειρήσεων μπορούν να διενεργηθούν τακτικοί φορολογικοί έλεγχοι, αναγνωρίζοντας έμμεσα ότι οι ελεγκτικές υπηρεσίες δεν επαρκούν για διενέργεια ελέγχου σε περισσότερες επιχειρήσεις, έγινε κατανοητό ότι το μέχρι τότε εφαρμοζόμενο μοντέλο είχε κλείσει τον κύκλο του.

Έτσι λοιπόν το υπουργείο Οικονομικών κατέστησε υπεύθυνους τους λογιστές - φοροτεχνικούς μεταφέροντάς τους έμμεσα το βάρος του προσωρινού φορολογικού ελέγχου. Στη συνέχεια με το ετήσιο φορολογικό πιστοποιητικό μέρος των επιχειρήσεων ελέγχονται με διαδικασίες τακτικού ελέγχου από τους ορκωτούς ελεγκτές - λογιστές. Αναμένεται στο άμεσο μέλλον να δούμε και την επέκταση του φορολογικού πιστοποιητικού και σε άλλες επιχειρήσεις από τους πιστοποιημένους λογιστές - φοροτεχνικούς κάτι που πλέον θεωρείται αναγκαίο με δεδομένο ότι περιμένουμε ένα σύγχρονο φορολογικό σύστημα. Συνέπεια των ανωτέρω είναι το υπουργείο Οικονομικών να μπορεί να χρησιμοποιήσει το ελεγκτικό στελεχιακό δυναμικό του σε στοχευμένους φορολογικούς ελέγχους, βάσει των κριτηρίων που έχουν θεσπιστεί αναμένοντας πιο σημαντικά αποτελέσματα, ειδικά στο κυνήγι της φοροδιαφυγής.

5.3. Εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου για τον προσδιορισμό φορολογητέου εισοδήματος φυσικών προσώπων

Με πρόσφατη απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών καθιερώθηκε νέα διαδικασία διεθνώς αναγνωρισμένων έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα:

- **της ανάλυσης ρευστότητας** (source and application of funds method),
- **της καθαρής θέσης** (net worth method) και
- **των τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά** (bank deposits and cash expenditure method)

Στον τρόπο και τη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, υπάγονται:

Οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, για τις οποίες ισχύει μία ή περισσότερες από τις κατωτέρω περιπτώσεις:

- υφίσταται αδικαιολόγητος πλουτισμός (περιουσιακά στοιχεία και καταθέσεις)
- παρουσιάζονται μεγάλες δαπάνες που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του φορολογούμενου φυσικού προσώπου (ατομικά και οικογενειακά) ή/και της επιχείρησης στην οποία μπορεί να συμμετέχει,
- τα δηλωθέντα εισοδήματα από άσκηση ατομικής επιχείρησης ή ελευθερίου επαγγέλματος δεν αποκλίνουν σημαντικά από το εκάστοτε αφορολόγητο όριο. Στην περίπτωση αυτή εντάσσονται και φυσικά πρόσωπα μέλη εταιρειών (οποιασδήποτε μορφής) με ζημιογόνα αποτελέσματα.
- δεν τηρούνται ή δεν επιδεικνύονται τα βιβλία και τα στοιχεία ΚΒΣ/ΚΦΑΣ,
- υφίστανται πληροφορίες για παράνομα ή/και αδήλωτα εισοδήματα/αγορές/δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές, οικογενειακές).

Η ελεγκτική υπηρεσία, με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, ζητεί από τον φορολογούμενο και ο τελευταίος υποχρεούται να παράσχει όποια στοιχεία κρίνονται από την ελεγκτική υπηρεσία απαραίτητα ως προς την περιουσιακή κατάσταση και τις συνθήκες διαβίωσης του φορολογουμένου, της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις. Στα ανωτέρω στοιχεία μπορούν να συμπεριλαμβάνονται στοιχεία για ακίνητα (οικόπεδα, αγροτεμάχια, κτίσματα κάθε μορφής), για κινητά μέσα (οχήματα κάθε μορφής, πλωτά και εναέρια μέσα), για επενδύσεις/συμμετοχές κάθε μορφής, για καταθέσεις κάθε μορφής στην Ελλάδα και το εξωτερικό, για διαθέσιμα μετρητά, για έργα

τέχνης, συλλογές και λοιπά τιμαλφή και για απαιτήσεις από τρίτους. Ειδικά ως προς τα περιουσιακά στοιχεία των κατηγοριών έργων τέχνης, συλλογών και λοιπών τιμαλφών μπορεί να απαιτηθεί η παροχή στοιχείων μόνο εφόσον η αξία εκάστου υπερβαίνει το ποσό των πέντε χιλιάδων (5.000,00) ευρώ.

Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης, προκειμένου να γίνει δεκτό, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, όπως αυτό προσδιορίζεται με τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

Η ΔΙΕΘΝΗΣ ΕΜΠΕΙΡΙΑ ΚΑΙ ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΚΑΤΑ ΤΟΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ

6.1. Η ΔΙΕΘΝΗΣ ΕΜΠΕΙΡΙΑ ΣΤΟΝ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ

6.1.1. ΤΟ ΦΙΛΑΝΔΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ¹³

Η Φιλανδία είναι ένα Σκανδιναβικό κράτος με πολύ υψηλό επίπεδο φορολογικής και γενικότερης θεσμικής οργάνωσης. Είναι χαρακτηριστικό ότι κατά τα τελευταία έτη κατέχει την πρώτη θέση αναφορικά με το επίπεδο ανταγωνιστικότητάς της οικονομίας της μπροστά από τις ΗΠΑ και Σουηδία με βάση την ετήσια έκθεση-κατάταξη ανταγωνιστικότητας που συντάσσεται ετησίως από το **Παγκόσμιο Οικονομικού Φόρουμ (WEF)**.

Η Φιλανδία είναι μια εκτεταμένη γεωγραφικά χώρα (η έβδομη στην Ευρώπη) με πληθυσμό που ανέρχεται σε περίπου 5.200.000 κατοίκους. Είναι ανεξάρτητο κράτος από το 1917, οπότε

¹³ www.poedoy.gr/.../ΑΡΘΡΟ, ΓΚΙΚΑΣ Α – ΣΑΡΑΪΔΑΡΗΣ Γ.

και απελευθερώθηκε από τους Ρώσους, αποτελεί πλήρες μέλος της Ε.Ε. από το 1995, ενώ από το 2001 το επίσημο εθνικό νόμισμά της είναι το Ευρώ.

Το ΑΕΠ ανά κάτοικο είναι 25.800 Ευρώ περίπου και, ο πληθωρισμός ανέρχεται σε περίπου 2,6%.

Οι κυριότεροι τομείς οικονομικής δραστηριότητα αφορούν την:

- Υψηλή τεχνολογία (π.χ NOKIA)
- Μηχανολογία
- Δασοκομική βιομηχανία

Οι φορολογούμενοι της Φιλανδίας κατά είδος φόρου ανέρχονται σε :

- **Φορολογία Εισοδήματος**
- 4,5 εκατ. Φυσικά Πρόσωπα
- 113.000 αγροτικές επιχειρήσεις
- 500.000 εταιρείες
- **Φ.Π.Α.**
- 240.000 αγρότες
- 250.000 εταιρείες
- **Φόρος Ακίνητης Περιουσίας**
- 1,8 εκατ. φορολογούμενοι

Τα έσοδα από φόρους κατανέμονται στους ακόλουθους δικαιούχους:

- Κράτος (53%)
- 444 Κοινότητες (34%)
- Ίδρυμα Κοινωνικής Ασφάλισης (KELA) (11%)
- 438 Εκκλησίες και ιδρύματα (2%)

Το **Εθνικό Συμβούλιο Φορολογίας (ΕΣΦ)** και ειδικότερα το Κέντρο Φορολογίας το οποίο βρίσκεται στο Ελσίνκι είναι υπεύθυνο να παρέχει **γενικές οδηγίες, κατευθύνσεις**, ενημερωτικά φυλλάδια σχετικά με την φορολογική νομοθεσία. Θέτει κριτήρια απόδοσης στα Περιφερειακά Φορολογικά Γραφεία και επιβλέπει την επίτευξη τους. Διοργανώνει σεμινάρια επιμόρφωσης για τους υπαλλήλους του Υπουργείου των Οικονομικών. Επεξεργάζεται ηλεκτρονικά δεδομένα και εκτελεί λοιπές κεντρικές υπηρεσίες.

Τα **Περιφερειακά Φορολογικά Γραφεία (Π.Φ.Γ.)** απασχολούν περίπου 637 ελεγκτές και είναι υπεύθυνα για την επιβολή της φορολογίας στις μεγάλες-μεσαίου μεγέθους επιχειρήσεις επίσης και για την εκχώρηση αρμοδιοτήτων στα Τοπικά Φορολογικά Γραφεία . Υπάρχουν 9 Περιφερειακά Φορολογικά (Uusimaa, SW Finland, Central Finland, SE Finland, Savo-Karelia, Western Finland, Oulo&Kainuu, Lapland & Tax Office of Major Corporations), εκ των οποίων τα 8 είναι κατανεμημένα με βάση τα γεωγραφικά όρια της περιφέρειας που ανήκουν και ένα Περιφερειακό Φορολογικό Γραφείο το οποίο βρίσκεται στο Ελσίνκι και είναι υπεύθυνο για την φορολογία μόνο των μεγάλων εξαγωγικών εταιρειών (περίπου 3.500 εταιρείες).

Τα **Τοπικά Φορολογικά Γραφεία (Τ.Φ.Γ.)** ανέρχονται σε 54, απασχολούν περίπου 5.950 εργαζόμενους και είναι υπεύθυνα για την επιβολή της φορολογίας μέσα στα όρια της περιοχής τους και στις μικρές επιχειρήσεις και αγρότες.

Η διαδικασία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων γίνεται με δύο τρόπους:

- Με χειρόγραφη δήλωση από τον φορολογούμενο. Αυτό συμβαίνει με το **30%** των φορολογούμενων.
- Με αποστολή ήδη συμπληρωμένης με τα εισοδήματα δήλωσης από τις φορολογικές αρχές προς τον φορολογούμενο (**tax proposal scheme**). Οι φορολογικές αρχές συλλέγουν τις πληροφορίες για το ακριβές εισόδημα του κάθε φορολογούμενου από τρίτους όπως εργοδότες, συναλλασσόμενους κλπ.

Ο φορολογούμενος σε περίπτωση που έχει αντίρρηση για το ύψος των εισοδημάτων, μπορεί να προσκομίσει τα απαραίτητα δικαιολογητικά και να αποδείξει το πραγματικό ύψος του εισοδήματος του. Ο φορολογούμενος σε περίπτωση που συμφωνεί με την

δήλωση που του στέλνει η εφορία, δεν χρειάζεται να κάνει τίποτα παρά να πληρώσει τον φόρο.

Αυτό συμβαίνει με το **70%** των φορολογούμενων.

Σχετικά με την δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων υποβάλλεται 4 μήνες μετά την λήξη της διαχειριστικής περιόδου και τα στοιχεία που περιλαμβάνει είναι τόσο επαρκή και αναλυτικά, σχετικά με τον Ισολογισμό και Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως, ώστε μπορούν να εξαχθούν κάποια πρώτα συμπεράσματα από την μελέτη της και μόνο.

6.1.1.1. Τα πληροφοριακά συστήματα

Υπάρχουν 2 είδη εφαρμογών για την διαδικασία του φορολογικού ελέγχου:

- Τα **διοικητικά εργαλεία** τα οποία χρησιμοποιούνται κυρίως για σκοπούς πληροφοριακούς και
- Τα **πληροφοριακά εργαλεία ελέγχου** για ελεγκτές κανονικούς αλλά και EDP (πληροφορικούς)

Τα σημαντικότερα πληροφοριακά συστήματα είναι:

- **ΑΡΑΙΑ:** Απευθύνεται στους χρήστες του Intranet. Είναι το εσωτερικό δίκτυο της Φιλανδικής Φορολογικής Διοίκησης. Παρέχει δυνατότητα για πολλαπλή αναζήτηση βάσει του τύπου του οργανισμού, είδος σελίδας, χρόνο και άλλα κριτήρια. Παρέχει δυνατότητα επεξεργασίας, δημοσίευσης και παρουσίασης των δεδομένων. Χρησιμοποιείται από 6.100 χρήστες.
- **ΤΑΗΤΙ/ΤΑΡΚΚΑΡΙ:** Η κύρια λειτουργία του εστιάζεται στη καταγραφή, επεξεργασία και εκτύπωση των δεδομένων των ελέγχων καθώς και των επισκέψεων ελέγχου.
- **ΤΑΡΚΝΕΤ:** Είναι ένα πρόγραμμα ελέγχου σε περιβάλλον WEB. Παρέχει οδηγίες φορολογικού ελέγχου, φορολογικής νομοθεσίας στο Φ.Π.Α., πληρωμές εργοδοτών (παρακρατούμενοι φόροι) και φορολογία εισοδήματος. Επίσης, έχει δεδομένα

γνωμοδοτήσεων (advance ruling) και αποφάσεων δικαστηρίου. Τέλος, δίνει την δυνατότητα άμεσης πρόσβασης σε άλλα WEB sites .

- **UKYSY:**Είναι το ολοκληρωμένο σύστημα αναζήτησης δεδομένων και παρέχει πρόσβαση σε κεντρικές βάσεις δεδομένων και πληροφορίες από άλλα υποσυστήματα όπως: εγγραφές πελατών, φορολογία Φ/Π, φορολογία μεγάλων και μικρών επιχειρήσεων, έλεγχος πληρωμών (Παρακρατούμενοι, Φ.Π.Α.), φορολογία ακίνητης περιουσίας, ετήσιες εισοδήματος δηλώσεις μισθωτών κα.
- **PORTTI:**Ένα εξειδικευμένο εργαλείο έρευνας και συλλογής δεδομένων που χρησιμοποιείται από περίπου 50 εξουσιοδοτημένους κυρίως EDP ελεγκτές. Περιλαμβάνει 10 διαφορετικά πεδία πληροφοριών (Εγγραφές, Φ.Π.Α., Παρακρατούμενοι κα) .
- **LATU:**Πληροφοριακό σύστημα συλλογής δεδομένων ελέγχου που ελέγχει δεδομένα που συλλέγονται αρχικά από άλλες βάσεις όπως αυτή του Μητρώου Εμπορίου και στη συνέχεια τα δεδομένα συγκρίνονται με αυτά των βάσεων της Φορολογική Αρχής (με μακροεντολές EXCEL) και προκύπτουν πληροφορίες όπως: αν ο φορολογούμενος είναι εγγεγραμμένος στα φορολογικά μητρώα, αν υποβάλει δηλώσεις και αν πληρώνει φόρους.
- **VIES:**Πληροφοριακό σύστημα Φ.Π.Α. Οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις των αγοραστών μπορούν να συγκριθούν με τις ενδοκοινοτικές πωλήσεις των πωλητών.
- **Sesam Analysis:** Το κατεξοχήν εργαλείο πληροφορικής για τακτικούς ελεγκτές από το 1995. Χρησιμοποιείται στον έλεγχο των μεγάλου και μεσαίου μεγέθους επιχειρήσεων. Έχουν εκδοθεί 300 άδειες πρόσβασης μέχρι σήμερα.
- **Sesam Conversion:** Είναι το εργαλείο των EDP Ελεγκτών, που επεξεργάζεται και μετατρέπει την λογιστική ενημέρωση του συστήματος όπως αυτή παρέχεται με διάφορες μορφές.
- **ACL for Windows:** Είναι το πρώτο εργαλείο ελέγχου στη Φιλανδία (από το 1992) που αποβλέπει στην ανάλυση δεδομένων που εισάγονται με μορφή: MS Excel, MS Access, XML, SAP κα. και την δημιουργία reports.

- **Monarch:** Είναι επίσης εργαλείο των EDP Ελεγκτών αναζήτησης δεδομένων από αρχεία μιας ευρείας σειράς ANSI ή ASCII κείμενα .

Ιδιαίτερη αναφορά πρέπει να γίνει για το πρόγραμμα **HAKUNET**. Το συγκεκριμένο λογισμικό επιτρέπει την ορθολογική διαχείριση των πληροφοριών των ελέγχων βάσει στατιστικών κριτηρίων των προς έλεγχο υποθέσεων. Η στατιστική ανάλυση βασίζεται σε προκαθορισμένους παράγοντες επικινδυνότητας όπως:

- Μη πληρωμή φόρων.
- Στοιχεία από πιστωτικά ιδρύματα για μεγάλα ύψη δανείων.
- Φορολογικό Ιστορικό των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου.

6.1.1.2. Ο φορολογικός έλεγχος

Ελέγχεται αν

- Ανταποκρίνεται η τήρηση των λογιστικών βιβλίων στην πραγματική επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογούμενου;
- Πληρώνονται οι σωστοί φόροι την σωστή στιγμή με βάση την φορολογική νομοθεσία;

Παραδοσιακά υπάρχουν τρεις τομείς:

- Έλεγχος Άμεσης φορολογίας .
- Έλεγχος Έμμεσης φορολογίας (Φ.Π.Α.) .
- Έλεγχος Παρακρατούμενων φόρων.

Ο διεξοδικός φορολογικός έλεγχος για τουλάχιστον μία φορολογική περίοδο.

Ο μερικός φορολογικός έλεγχος γίνεται για συγκεκριμένα και μόνο θέματα ή μικρότερη περίοδο.

Ο Σκοπός των Φορολογικών Ελέγχων είναι:

- Να διατηρήσουν την αξιοπιστία του φορολογικού συστήματος.
- Να εγγυηθούν την δίκαιη και ισότιμη απόδοση των φόρων από όλους του φορολογούμενους.
- Να αποτρέψουν τη γκρίζα οικονομία.
- Να έχουν γενικά αποτρεπτική δράση στους φορολογούμενους γενικά.

Βασική Αρχή στη Διαδικασία Αξιολόγησης αποτελεί η ίση αντιμετώπιση και των δικαιούχων των φόρων αλλά και των φορολογούμενων.

Σε περίπτωση ασάφειας και όταν ένα θέμα αφορά ερμηνεία της νομοθεσίας ελέγχεται η καλή πίστη του φορολογούμενου και σε τέτοια περίπτωση το θέμα λύνεται υπέρ του φορολογούμενου.

Σε περίπτωση αμφιβολίας κατά την διαδικασία αξιολόγησης της Φορολογικής Διοίκησης αναφορικά με την απόδοση φόρου πρέπει να υπάρχει ακρόαση και του φορολογούμενου.

Όλα τα φυσικά και νομικά πρόσωπα στην Φιλανδία μπορούν να ελεγχθούν ως φορολογούμενοι.

Η επιλογή των ελεγχόμενων στόχων γίνεται βάσει της διαδικασίας ανάλυσης ρίσκου από πληροφορίες οι οποίες έχουν συγκεντρωθεί σε ηλεκτρονικές βάσεις δεδομένων.

Ανάλυση Ρίσκου (RISK ANALYSIS)

Οι φορολογούμενοι κατηγοριοποιούνται σε **7 κατηγορίες επικινδυνότητας** βάσει της πληροφόρησης που προκύπτει από την σύγκριση των φόρων που έπρεπε να αποδώσουν και αυτών που τελικά απέδωσαν βάσει δηλώσεων τους, από αντίστοιχη ενημέρωση που προκύπτει από διαφορετικές πηγές .

Οι 7 κατηγορίες ρίσκου κατηγορίες είναι:

- Υψηλού ρίσκου: σοβαρές φορολογικές παραλείψεις.
- Αυξημένου ρίσκου: μέτριες παραλείψεις ή ανάλογο παρελθόν.

- Κανονικού ρίσκου: καθόλου παραλείψεις.
- Νέοι επιχειρηματίες: εγγραφή στο μητρώο εμπόρων μέσα στα τελευταία δυο έτη.
- Μεγάλοι επιχειρηματίες: μεγάλες επιχειρήσεις.
- Ανενεργοί επιχειρηματίες: ανενεργές εταιρείες για 2 έτη.
- Επιχειρήσεις σε αδράνεια.

Σε Εξέλιξη Projects Φορολογικού Ελέγχου:

- **Γκρίζα Οικονομία**

Αφιερώνεται περίπου το 1/3 των πόρων του φορολογικού ελέγχου. Για το σκοπό αυτό υπάρχει συνεργασία με αρχές μέσα στη χώρα και διεθνώς

- **Εμπόριο με Ρωσία.**

Project που αναλαμβάνεται από κοινού με αστυνομία και τελωνεία και αφορά επιστροφές Φ.Π.Α., εικονικά τιμολόγια, εικονικές εξαγωγές κα

- **Μεγάλες Επιχειρήσεις**

Ο έλεγχος εδώ βασίζεται κυρίως στο πληροφοριακό σύστημα EDP: ACL, Monarch , SESAM.

Υπάρχουν ειδικά εκπαιδευμένοι ελεγκτές που ελέγχουν το πρόγραμμα μηχανογραφημένης λογιστικής της εταιρίας, επιλέγουν τα κατάλληλα ηλεκτρονικά δεδομένα για τα μεταφέρουν στους υπολογιστές της Φορολογικής Διοίκησης για περαιτέρω επεξεργασία και ετοιμάζουν τα δεδομένα προς έλεγχο για την ομάδα φορολογικού ελέγχου.

- **Εταιρείες Μεταφορών**

«Μαύροι» μισθοί

- **Εστιατόρια**

«Μαύροι» μισθοί

- **Εμπόριο με ΕΕ**

Επιστροφές Φ.Π.Α., Εικονικές πωλήσεις σε ΕΕ, εταιρείες κινητών τηλεφώνων, χρυσού

- **CLO project**

Διαφορές μεταξύ ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και παραδόσεων

Αφορμές για τη διεξαγωγή ενός φορολογικού ελέγχου μπορεί να προκύπτουν από τα Τ.Φ.Γ., από τις αρχές (πχ αστυνομία), από επιχειρηματίες αλλά και ιδιώτες. Οι επείγουσες περιπτώσεις για έλεγχο είναι: οι επιστροφές Φ.Π.Α., πτωχεύσεις, υποψίες για απάτη κα

6.1.1.3. Η Διαδικασία του Φορολογικού Ελέγχου

Η διαδικασία ενός τυπικού φορολογικού ελέγχου αρχίζει κατόπιν γραπτής σχετικής εντολής έλεγχου του Δ/ντή του Τ.Φ.Γ.

Ο φορολογούμενος με τη σειρά του λαμβάνει γνώση και υπάρχει συμφωνία για την ώρα και το μέρος του ελέγχου, εκτός από τις περιπτώσεις αιφνιδιαστικών ελέγχων όπου υπάρχουν υποψίες για γκρίζα οικονομία και απαιτείται αιφνιδιαστική φυσική παρουσία του ελεγκτή προς διαπίστωση υλικού που είναι σημαντικό για τον έλεγχο (π.χ. εστιατόρια, κατασκευαστικές κα).

Αρχικά η διαδικασία περιλαμβάνει συλλογή και αρχική εξέταση όλων των διαθέσιμων δεδομένων για τον υποψήφιο ελεγχόμενο, όπως προκύπτουν από την πληθώρα ηλεκτρονικών βάσεων : UKYSU,MAVA,ΤΑΗΤΙ,ΜΗΤΡΩΟ ΑΠΛΗΡΩΤΩΝ ΦΟΡΩΝ, VIES, INTERNET, ΜΗΤΡΩΟ ΕΜΠΟΡΙΟΥ, ΜΗΤΡΩΟ ΤΡΟΧΟΦΟΡΩΝ, ΗΑΚUNET αλλά και από έγγραφα όπως προηγούμενες εκθέσεις ελέγχου, δηλώσεις φόρου, γραπτές γνωμοδοτήσεις των Π.Φ.Γ. η του Ε.Σ.Φ., γραπτές οδηγίες των Τ.Φ.Γ., αποφάσεις σε προσφυγές από το Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο.

Όταν ή αρχική έκθεση ελέγχου ολοκληρωθεί, αποστέλλεται αντίγραφο στον φορολογούμενο ο οποίος μέσα σε 2 βδομάδες οφείλει να παραθέσει τις παρατηρήσεις του σχετικά με τα ευρήματα του ελέγχου. Στη συνέχεια η έκθεση με την τελική της μορφή υπογράφεται από τον Φορολογικό Δ/ντή του Π.Φ.Γ. αφού πρώτα ελέγξει αν έχει γραφτεί ως επίσημο πλέον έγγραφο βάση της Ορθής Φορολογικής Πρακτικής και στη συνέχεια προωθείται στο Τ.Φ.Γ. για περαιτέρω εξέταση.

Το Τ.Φ.Γ. με τη σειρά του ζητά εκ νέου την γνώμη του φορολογούμενου για την όλη διαδικασία και τα ευρήματα του ελέγχου και στη συνέχεια αποφασίζει για τις προσαυξήσεις και καταλογισμούς σε έμμεσους και άμεσους φόρους.

Οι καταλογισθέντες φόροι μαζί με τις προσαυξήσεις πληρώνονται από τον φορολογούμενο στο ταμείο του Τ.Φ.Γ. ακόμη και αν εκκρεμεί σχετική προσφυγή του.

Οι προσφυγές για θέματα Φ.Π.Α. γίνονται και εξετάζονται αρχικά στο Τ.Φ.Γ. ενώ, για θέματα άμεσης φορολογίας προωθούνται στο αντίστοιχο Συμβούλιο Αξιολόγησης στο Ελσίνκι .

Στη συνέχεια, εφόσον ο φορολογούμενος δεν ικανοποιηθεί από την απάντηση, μπορεί να προσφύγει σε πρώτο βαθμό στο Διοικητικό Δικαστήριο της VAASA και εφόσον δεν ικανοποιηθεί κατόπιν σχετικής έγκρισης μπορεί να προωθήσει την προσφυγή του στο Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο του Ελσίνκι.

6.1.2. ΤΟ ΙΑΠΩΝΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ¹⁴

Το φορολογικό σύστημα της Ιαπωνίας θεμελιώθηκε 20 περίπου χρόνια μετά την παλινόρθωση του Meiji (1868) η οποία άνοιξε τα σύνορα της χώρας στον κόσμο. Από τότε έως και σήμερα οι δομές και η λειτουργία του βρίσκονται σε μία διαρκή εξελικτική πορεία.

Το 1888 εισήχθη στην Ιαπωνία ο φόρος εισοδήματος, γεγονός που σηματοδοτεί τη θεμελίωση του πρώτου συστήματος φορολόγησης στη χώρα. Μέχρι το τέλος της περιόδου Meiji (1912) είχε καθιερωθεί ένα οργανωμένο σύστημα απόδοσης και συλλογής φόρων. Η φορολογία επί τίτλων γης αποτελούσε το μεγαλύτερο μέρος των φορολογικών εσόδων έως την αρχή του 20^{ου} αιώνα (55% των φορολογικών εσόδων το 1888). Σταδιακά εισήχθησαν οι έμμεσοι φόροι ενώ ο φόρος εισοδήματος απέκτησε αυξανόμενη βαρύτητα.

Μετά το τέλος του Β΄ Παγκοσμίου Πολέμου η παράδοση της Ιαπωνίας στις Η.Π.Α. το Σεπτέμβριο του 1945 οδήγησε σε σαρωτικές αλλαγές στην πολιτική, οικονομική και κοινωνική ζωή της χώρας, συμπαράσύροντας και το σύστημα φορολόγησης το οποίο αναμορφώθηκε με τη βοήθεια και του διακεκριμένου Αμερικανού οικονομολόγου Carl S. Shoup. Σύμφωνα με τις

¹⁴ www.poedoy.gr/.../ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ_ΣΥΣΤΗΜΑ_ΙΑΠΩΝΙΑΣ_2011.doc

προτάσεις του τελευταίου, οι φόροι εισοδήματος φυσικών προσώπων αποτέλεσαν τον ακρογωνιαίο λίθο του συστήματος, και εκσυγχρονίστηκε ο τρόπος είσπραξης φορολογικών εσόδων ο οποίος πλέον θα αποτελούσε αρμοδιότητα της κεντρικής διοίκησης. Επιπλέον, το 1949 ιδρύθηκε και η Εθνική Φορολογική Υπηρεσία (National Tax Agency).

Από τη δεκαετία του 1950 και έπειτα, το φορολογικό σύστημα της Ιαπωνίας εξελίχθηκε αντανακλώντας και τη θεαματική εξέλιξη της Ιαπωνικής οικονομίας. Τον Ιούνιο του 2002 η Επιτροπή Φορολογίας του Υπουργείου Οικονομικών κατέθεσε μία μελέτη με την ονομασία *Policy Guidance on the Establishment of a Desirable Tax System* η οποία αναγνωρίζοντας τις προκλήσεις που έθετε η παρατεταμένη ύφεση της Ιαπωνικής οικονομίας καθώς και η γήρανση του πληθυσμού της χώρας τόνισε την αναγκαιότητα φορολογικών μεταρρυθμίσεων. Έκτοτε, η Επιτροπή Φορολογίας δημοσιεύει κάθε χρόνο τις προτάσεις της για την αναμόρφωση του φορολογικού συστήματος της Ιαπωνίας. Τέλος, το 2009 το Υπουργείο Οικονομικών υιοθέτησε τις προτάσεις της επιτροπής καθώς και του μεσοπρόθεσμου προγράμματος για την ενίσχυση της κοινωνικής ασφάλειας εκδίδοντας το *The Act for Revision the Tax System*.

6.1.2.1. Διάρθρωση Φορολογικού Συστήματος

Γενικά υπάρχουν τα ακόλουθα είδη φόρων στην Ιαπωνία:

1. Φόροι Εισοδήματος
2. Φόροι Ιδιοκτησίας (Ακινήτων, Κληρονομίες κλπ)
3. Γενικός Φόρος Κατανάλωσης

Οι φόροι αποδίδονται σε επίπεδο κράτους, περιφέρειας και δήμου.

Σε εθνικό επίπεδο παρατηρείται μια γενικότερη ισορροπία μεταξύ άμεσων και έμμεσων φόρων. Ο ατομικός φόρος εισοδήματος και ο φόρος κατανάλωσης συμμετέχουν σε μεγαλύτερο ποσοστό στο σύνολο των φορολογικών εσόδων:

Οι υπόχρεοι καταβολής φόρου εντάσσονται σε τρεις κατηγορίες:

- I. Μόνιμοι κάτοικοι:** Όσοι έχουν μείνει στην Ιαπωνία το λιγότερο για πέντε έτη ή έχουν δηλώσει την πρόθεσή τους να εγκατασταθούν μόνιμα. Οι μόνιμοι κάτοικοι πληρώνουν φόρους επί του συνολικού εισοδήματος που απέκτησαν συμπεριλαμβανομένου και εισοδήματος που αποκτήθηκε σε άλλες χώρες.

II. Μη μόνιμοι κάτοικοι: Όσοι έχουν μείνει στην Ιαπωνία για λιγότερο από πέντε έτη κατά τα τελευταία δέκα χρόνια και δεν έχουν διατυπωμένη πρόθεση να γίνουν μόνιμοι κάτοικοι αυτής. Οι μη μόνιμοι κάτοικοι πληρώνουν φόρους για όλο το αποκτηθέν εισόδημα, εκτός από αυτό που αποκτήθηκε στο εξωτερικό και δεν έχει σταλεί στην Ιαπωνία.

III. Μη κάτοικοι: Όσοι διαμένουν στην Ιαπωνία για λιγότερο από ένα έτος και η πρώτη τους κατοικία βρίσκεται εκτός Ιαπωνίας. Οι μη κάτοικοι πληρώνουν φόρους μόνο για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν στην Ιαπωνία. Ο συντελεστής φορολόγησης ανέρχεται συνήθως σε ποσοστό 20%.

Τέλος, αξίζει να σημειωθεί ότι δεν υπάρχει αριθμός φορολογικού μητρώου ή κάποια αντίστοιχη μέθοδος ταυτοποίησης των φορολογούμενων φυσικών και νομικών προσώπων. Πρόσφατα η ηγεσία του Υπουργείου Οικονομικών δημιούργησε μία ομάδα εργασίας για να εξετάσει την πιθανότητα εισαγωγής ενός συστήματος απόδοσης αριθμού φορολογικού μητρώου.

Ο φόρος εισοδήματος προσδιορίζεται με τη μέθοδο της «αυτοαξιολόγησης». Ο φορολογούμενος υποβάλλει τη φορολογική του δήλωση αποδίδοντας ταυτόχρονα και τον αναλογούντα φόρο. Στη περίπτωση μισθωτών και συνταξιούχων ο φόρος παρακρατείται και δεν υπάρχει υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης. Στον τελευταίο μισθό του οικονομικού έτους, πραγματοποιείται και η σχετική εκκαθάριση. Επιπλέον ο εργοδότης είναι υποχρεωμένος να αποδώσει, κατόπιν σχετικής ειδοποίησης, τους αντίστοιχους φόρους στην περιφέρεια και το δήμο όπου υπάγεται. Αυτό δικαιολογεί, έστω και εν μέρει, την απουσία αριθμού φορολογικού μητρώου καθώς όλες οι διαδικασίες για τη δήλωση φόρου εισοδήματος πραγματοποιούνται από τον εργοδότη. Κατ' εξαίρεση υποχρέωση υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος από μισθωτούς συνταξιούχους υπάρχει όταν:

- Ο φορολογούμενος πρόκειται να εγκαταλείψει την Ιαπωνία πριν το τέλος του οικονομικού έτους.
- Εάν ο εργοδότης δεν παρακρατεί φόρο (π.χ. όταν πρόκειται για επιχείρηση που εδρεύει εκτός Ιαπωνίας).
- Εάν υπάρχει πάνω από ένας εργοδότης.
- Όταν το φορολογητέο ετήσιο εισόδημα είναι μεγαλύτερο από 20 εκατομμύρια γιεν (περίπου 180.000 ευρώ).
- Όταν υπάρχει δευτερεύον εισόδημα άνω των 200.000 γιεν (περίπου 18.000 ευρώ)

Επίσης, δεν υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος όταν το φορολογητέο ετήσιο εισόδημα είναι μικρότερο των ποσών που εκπίπτουν.

Οι φορολογούμενοι που υποχρεούνται να υποβάλλουν μόνοι τους τη δήλωση φόρου εισοδήματος, όπως για παράδειγμα οι αυτοαπασχολούμενοι, οφείλουν να την καταθέσουν στην τοπική φορολογική αρχή (*zeimusho*) μεταξύ της 16^{ης} Φεβρουαρίου και της 15^{ης} Μαρτίου του επόμενου έτους. Για παράδειγμα, η δήλωση φόρου εισοδήματος για το 2010 έπρεπε να υποβληθεί από τις 16 Φεβρουαρίου έως τις 15 Μαρτίου 2011. Σε περίπτωση που ο φόρος καταβάλλεται με τραπεζική μεταφορά η προθεσμία μετατίθεται στις 15 Απριλίου. Επιπλέον με βάση το φορολογητέο εισόδημα του προηγούμενου έτους ο φόρος προκαταβάλλεται τον Ιούλιο και τον Νοέμβριο του τρέχοντος έτους.

Όσον αφορά στο φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων, και σε αυτήν την περίπτωση ο φόρος επιβάλλεται σε εθνικό, περιφερειακό και δημοτικό επίπεδο και το ύψος εξαρτάται, εκτός από το εισόδημα, από το εταιρικό κεφάλαιο και από το πού εδρεύει η επιχείρηση.

Οι επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες να υποβάλλουν στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Κατ' εξαίρεση, είναι δυνατή η χορήγηση παράτασης η οποία δεν μπορεί να ξεπερνάει τους δύο μήνες.

6.1.2.2. Εθνική Υπηρεσία Φορολογίας

6.1.2.2.1. Δομή

Για τον σχεδιασμό του φορολογικού συστήματος αρμόδιο είναι το Γραφείο Φορολογίας του Υπουργείου Οικονομικών (*Shuzei-Kyoku*) ενώ για την επιβολή και συλλογή φόρων η Εθνική Υπηρεσία Φορολογίας (*Kokuzei-cho*) η οποία ιδρύθηκε το 1949.

Αποτελείται από την κεντρική υπηρεσία η οποία απασχολεί 1526 άτομα. Στην κεντρική υπηρεσία υπάγονται το γραφείο του Επιτρόπου, το τμήμα φορολογίας, το τμήμα εισπραχής και διαχείρισης εσόδων, το τμήμα εξέτασης και εγκληματικής έρευνας. και λοιπά συνδεδεμένα όργανα όπως το Εθνικό Φορολογικό Δικαστήριο και η Εθνική Σχολή Φορολογίας. Εκτός από την κεντρική υπηρεσία υπάρχουν 12 περιφερειακά φορολογικά κέντρα, γνωστά ως *kokuzei-kyoku*, (Σαπόρο, Σεντάι, Καντο-Σιν-Ετσυ, Τόκιο, Καναζάβα, Ναγκόγια, Όσακα, Χιροσίμα, Τακαμάτσου, Φουκουόκα, και Κουαμάτο, Οκινάουα), καθώς και 524 τοπικά φορολογικά γραφεία (*Zeimusho*)

σε όλη τη χώρα όπου απασχολείται η συντριπτική πλειοψηφία του προσωπικού (54.735 υπάλληλοι).

Τα περιφερειακά φορολογικά κέντρα εποπτεύουν τα φορολογικά γραφεία της αρμοδιότητάς τους και διαιρούνται συνήθως στα ακόλουθα τμήματα:

1. Τμήμα Διοίκησης και Συνεργασίας: Αρμοδιότητα του τμήματος είναι ο σχεδιασμός και συντονισμός των υπηρεσιών, η διοίκηση προσωπικού, καθώς και οι δημόσιες σχέσεις με το κοινό.
2. Πρώτο Τμήμα Φορολογίας: Ασχολείται με θέματα δικαστικής φύσης, φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων και φόρου περιουσίας.
3. Δεύτερο Τμήμα Φορολογίας: Ασχολείται με θέματα φορολογίας επιχειρήσεων, φόρου καταπόνησης και λοιπών έμμεσων φόρων.
4. Τμήμα Είσπραξης και Διαχείρισης Εσόδων.
5. Τμήμα Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων και Εγκληματικών Υποθέσεων: Στο συγκεκριμένο τμήμα υπάγονται επιχειρήσεις με κεφάλαιο πάνω από 100 εκ. γιεν (900.000 ευρώ περίπου), ξένες επιχειρήσεις, επιχειρήσεις με ιδιαίτερο ενδιαφέρον, και φορολογούμενοι που υπάγονται απευθείας σε περιφερειακό φορολογικό κέντρο.

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι το Πρώτο και το Δεύτερο Τμήμα Φορολογίας περιλαμβάνουν τμήματα ελέγχου και συλλογής πληροφοριών. Επιπλέον η δομή των περιφερειακών φορολογικών κέντρων παρουσιάζει κατά τόπους διαφορές. Τα τελευταία είναι επιφορτισμένα με την είσπραξη των τοπικών φόρων και την εξυπηρέτηση των φορολογούμενων. Η δομή τους ποικίλει ανάλογα με το μέγεθός τους και το εύρος της περιοχής που καλύπτουν. Συνήθως υπάρχουν οι ακόλουθες ομάδες :

1. Ομάδα συντονισμού
2. Ομάδα είσπραξης εσόδων
3. Ομάδα διαχείρισης εσόδων
4. Ομάδα ελέγχου φυσικών προσώπων
5. Ομάδα ελέγχου φόρου περιουσίας

6. Ομάδα ελέγχου επιχειρήσεων.

Το ανθρώπινο δυναμικό της υπηρεσίας παρουσιάζει μια ελαφρά μείωση από το τέλος του Β΄ Παγκοσμίου Πολέμου. Τότε αριθμούσε περίπου 62.000 υπαλλήλους ενώ η παρούσα δύναμη είναι 54.735. Πιο ενδιαφέρουσα είναι η σχέση τους ως προς το συνολικό πληθυσμό της χώρας. Μετά το τέλος του πολέμου ο κάθε υπάλληλος αντιστοιχούσε σε 1200 περίπου πολίτες ενώ τώρα αντιστοιχεί σε 2400. Η μεταβολή της συγκεκριμένης αναλογίας αντανακλά την αυτοματοποίηση των συναλλαγών και την ελαχιστοποίηση των επαφών του πολίτη με τις φορολογικές αρχές.

Η συντριπτική πλειοψηφία των υπαλλήλων (98% περίπου) απασχολούνται στα τοπικά φορολογικά κέντρα και στα φορολογικά γραφεία, ενώ σε ότι αφορά τα αντικείμενα εργασίας, το 68% ασχολείται με τον υπολογισμό φόρων, 15% με τη διαχείριση εσόδων και το 17% με διοικητικές εργασίες. Αξιοσημείωτη είναι επίσης και η μείωση το κόστους είσπραξης φόρων. Το 2003 η είσπραξη 100 γιεν κόστιζε 1.78 γιεν ενώ για την είσπραξη του ίδιου ποσού το 1950 απαιτούνταν 2.79 γιεν.

6.1.2.2.2. Διαδικασία Ελέγχου και Επιβολής - Πάταξη Φοροδιαφυγής

Παρά το μέγεθός της, ως χώρα και ως οικονομία, τα ποσοστά φοροδιαφυγής είναι μάλλον χαμηλά. Κατά το οικονομικό έτος 2009 εντοπίστηκαν 210 περιπτώσεις φοροδιαφυγής συνολικού ύψους 29 δισεκατομμυρίων γιεν (περίπου 263 εκατομμύρια ευρώ) 6 δισεκατομμύρια λιγότερα από το 2008. Κατά το οικονομικό έτος 2003 πραγματοποιήθηκαν 312.000 έλεγχοι οι οποίοι αντιστοιχούσαν στο 3,9% των επιχειρήσεων και το συνολικό ύψος των προστίμων και προσαυξήσεων ήταν 493 δις γιεν (4,5 δις ευρώ περίπου). Η συντριπτική πλειοψηφία των υπαλλήλων της Εθνικής Υπηρεσίας Φορολογίας απασχολείται σε περιπτώσεις ελέγχου.

Η διεξαγωγή φορολογικών ελέγχων πραγματοποιείται από τους ελεγκτές της Εθνικής Φορολογικής Υπηρεσίας οι οποίοι εργάζονται σε όλες τις βαθμίδες των φορολογικών κέντρων. Οι γενικές υποθέσεις ελέγχου πραγματοποιούνται στα τοπικά φορολογικά κέντρα, ενώ πιο σύνθετες υποθέσεις αντιμετωπίζονται από τα περιφερειακά φορολογικά κέντρα. Επιπλέον, περιπτώσεις ηλεκτρονικών συναλλαγών, μεγάλων επιχειρήσεων, διεθνών συναλλαγών, οικονομικού εγκλήματος και άλλων ποινικών αδικημάτων αντιμετωπίζονται από εξειδικευμένο προσωπικό των περιφερειακών ελεγκτικών κέντρων.

Οι ελεγκτές υπάλληλοι έχουν δικαίωμα να εξετάζουν τους φορολογούμενους καθώς και στοιχεία που κρίνουν αναγκαία, ενώ συνεργάζονται στενά με τους εισαγγελείς. Με την έκδοση εντάλματος έχουν δικαίωμα να ερευνούν σε ιδιωτικούς χώρους. Στη διάθεσή τους βρίσκεται το ηλεκτρονικό δίκτυο K.S.K. (*“Kokuzei Sogo Kanri”- Comprehensive Administration of National Taxation*) από το οποίο μπορούν να συλλέγουν φορολογικά και οικονομικά δεδομένα της ελεγχόμενη επιχείρησης, στατιστικά στοιχεία του κλάδου, όπως για παράδειγμα περιθώρια και διακυμάνσεις κέρδους, να πραγματοποιούν πλήθος διασταυρώσεων και να έχουν πρόσβαση σε στοιχεία που έχουν καταχωρηθεί από άλλους ελεγκτές.

Η διαδικασία επιλογής των υποθέσεων που θα ελεγχθούν περιλαμβάνει τρία στάδια. Κατ’ αρχήν επιλέγονται επιχειρήσεις με κριτήριο το αντικείμενο εργασιών τους, το φορολογικό τους ιστορικό και τον κύκλο εργασιών τους σε σύγκριση με τους μέσους όρους του κλάδου. Στη συνέχεια συλλέγονται πληροφορίες για τις επιχειρήσεις που έχουν επιλεγεί και όλα τα δεδομένα υποβάλλονται στους επόπτες ελέγχου οι οποίοι αποφασίζουν εάν θα πραγματοποιηθεί έλεγχος στην έδρα της επιχείρησης, εάν θα κληθεί η επιχείρηση για έλεγχο ή εάν δε θα ελεγχθεί.

Σε περίπτωση που διαπιστωθεί ότι ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο δεν έχει αποδώσει φόρους ακολουθούνται διαφορετικές διαδικασίες, ανάλογα με το είδος του μη καταβληθέντος φόρου. Όταν πρόκειται για άμεσους φόρους οι ελεγκτές συνεργάζονται άμεσα με τον εισαγγελέα, ενώ εάν ο οφειλόμενος φόρος είναι έμμεσος, ο φορολογούμενος καλείται να τον καταβάλει. Σε αυτήν την περίπτωση ο φορολογούμενος δεν είναι υποχρεωμένος να συμμορφωθεί, εφόσον θεωρεί ότι δε συντρέχουν λόγοι και τότε η υπόθεση αντιμετωπίζεται δικαστικά. Οι ποινές περιλαμβάνουν προσαυξήσεις 5% έως 40%, πρόστιμα έως και 5 εκατομμύρια γιεν (45.000 ευρώ) και ποινές φυλάκισης έως και 5 χρόνια.

Για την είσπραξη οφειλόμενων εθνικών φόρων, μετά την παρέλευση της προθεσμίας πληρωμής, ο φορολογούμενος ειδοποιείται γραπτά μέσα σε 50 ημέρες από τη λήξη της προθεσμίας ότι πρέπει να τακτοποιήσει τις υποχρεώσεις του. Εφόσον δεν συμμορφωθεί, μέσα σε 10 ημέρες από την κοινοποίηση της παραπάνω ειδοποίησης, δεσμεύεται η περιουσία του η οποία στη συνέχεια δημεύεται μέχρι το ύψος του ποσού της οφειλής του.

6.1.2.2.3. Σχέσεις με το Κοινό

Ιδιαίτερη βαρύτητα δίνεται στη σχέση της διοίκησης με τους φορολογούμενους προκειμένου να ενισχυθεί η φορολογική συνείδηση των πολιτών. Μέσω του διαδικτύου, των μέσων μαζικής ενημέρωσης αλλά και με έντυπες εκδόσεις η Εθνική Υπηρεσία Φορολογίας επιδιώκει να ενημερώνει διαρκώς τους φορολογούμενους. Κατά την περίοδο υποβολής φορολογικών δηλώσεων πραγματοποιούνται σχετικές διαφημιστικές εκστρατείες, ενώ παράλληλα παρέχονται υπηρεσίες πληροφόρησης του κοινού μέσω τηλεφώνου και διαδικτύου. Κάθε χρόνο από 11 έως 17 Νοεμβρίου διοργανώνεται η εβδομάδα ενημέρωσης σε θέματα φορολογίας (*“Know-your-Tax” Week Campaign*). Τέλος, έχει δημιουργηθεί το Συμβούλιο Φορολογικής Εκπαίδευσης το οποίο προωθεί δραστηριότητες στα σχολεία για την καλλιέργεια φορολογικής συνείδησης. Το Συμβούλιο αποτελείται από μέλη της κυβέρνησης, της τοπικής αυτοδιοίκησης καθώς και εκπαιδευτικούς αντιπροσώπους.

Χρήζει ιδιαίτερης μνείας ο ρόλος των φορολογούμενων στη βελτίωση της φορολογικής διοίκησης μέσω διαφόρων μηχανισμών συλλογής απόψεων και παραπόνων. Επίσης, ενδιαφέρον παρουσιάζει το πρόγραμμα φορολογικών εξεταστών. Βάσει συγκεκριμένων κριτηρίων ορίζεται ένας αριθμός φορολογούμενων εξεταστών οι οποίοι καταθέτουν τις απόψεις τους, συμμετέχουν σε έρευνες, σε συζητήσεις και σε προγράμματα προώθησης της φορολογικής συνείδησης.

6.1.2.2.4. Εκπαίδευση Υπαλλήλων

Το Υπουργείο Οικονομικών αναγνωρίζοντας την ανάγκη συνεχούς επιμόρφωσης των εργαζόμενων σε αυτό, δίνει ιδιαίτερη βαρύτητα στην εκπαίδευση των υπαλλήλων του η οποία παρέχεται μέσω της Εθνικής Φορολογικής Σχολής (*Zeimu Daigakkō -National Tax College*).

Τα πρώτα βήματα για την εκπαίδευση των υπαλλήλων του Υπουργείου Οικονομικών πραγματοποιήθηκαν το 1901 ενώ το 1918 οργανώθηκαν τα πρώτα επιμορφωτικά προγράμματα εφοριακών υπαλλήλων. Το 1964 ιδρύθηκε η Εθνική Φορολογική Σχολή η οποία βρίσκεται υπό την αιγίδα της Εθνικής Φορολογικής Υπηρεσίας και αποτελείται από την Κεντρική Υπηρεσία και άλλα 12 εκπαιδευτικά κέντρα σε διάφορα σημεία της Ιαπωνίας. Η Εθνική Φορολογική Σχολή παρέχει προγράμματα εισαγωγικής εκπαίδευσης για όλα τα επίπεδα εφοριακών υπαλλήλων, καθώς και προγράμματα που είναι αναγκαία για την εξέλιξη των υπαλλήλων. Επιπλέον, είναι επιφορτισμένη να πραγματοποιεί έρευνα επί φορολογικών θεμάτων και να προωθεί τον

εκσυγχρονισμό των φορολογικών συστημάτων αναπτυσσόμενων χωρών. Τα προγράμματα εκπαίδευσης διακρίνονται σε μακροχρόνια, βραχυχρόνια και σε προγράμματα για την απόκτηση συγκεκριμένων δεξιοτήτων. Τα μαθήματα πραγματοποιούνται από υψηλόβαθμα στελέχη του υπουργείου και από ακαδημαϊκούς σε ολιγομελή τμήματα των 15 περίπου ατόμων.

Οι απόφοιτοι δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης μετά την πρόσληψή τους συμμετέχουν σε ένα εισαγωγικό επιμορφωτικό πρόγραμμα διάρκειας ενός έτους και παρακολουθούν μαθήματα κλασικών σπουδών, οικονομικών, λογιστικής και δικαίου προκειμένου να αποκτήσουν το αναγκαίο γνωστικό υπόβαθρο. Επιπρόσθετα η εκπαίδευση τους περιλαμβάνει μαθήματα φυσικής αγωγής, συμμετοχή σε πολιτιστικές δραστηριότητες και ομαδικές δραστηριότητες για την ενίσχυση του συλλογικού πνεύματος. Μετά τη συμπλήρωση ενός επιπλέον έτους υπηρεσίας, λαμβάνουν εκπαίδευση 3 μηνών η οποία εστιάζει στην απόκτηση των απαραίτητων γνώσεων και δεξιοτήτων για την επαγγελματική τους αρτιότητα. Τα μαθήματα που διδάσκονται έχουν σαν κύρια αντικείμενα τη φορολογία, το φορολογικό δίκαιο και τη διαχείριση εσόδων. Με τη συμπλήρωση 7 χρόνων, οι υπάλληλοι έχουν το δικαίωμα να συμμετάσχουν, κατόπιν εξετάσεων, σε ένα ετήσιο πρόγραμμα σπουδών που στοχεύει στην απόκτηση εξειδικευμένων γνώσεων στα οικονομικά, τη λογιστική και τη φορολογία, το οποίο κρίνεται απαραίτητο για την υπηρεσιακή εξέλιξή τους.

Οι υπάλληλοι που είναι απόφοιτοι πανεπιστημίου καθώς και οι εμπειρογνώμονες, συμμετέχουν σε πρόγραμμα εκπαίδευσης τριών μηνών και παρακολουθούν μαθήματα λογιστικής, διοίκησης και φορολογικού δικαίου. Ένα χρόνο μετά την ολοκλήρωση του παραπάνω κύκλου σπουδών και ανάλογα με την εξειδίκευσή τους συμμετέχουν σε ένα δεύτερο κύκλο σπουδών διάρκειας ενός μήνα που τους παρέχει εξειδικευμένες γνώσεις σε θέματα φορολογίας και διοίκησης. Τέλος, μετά από δύο χρόνια συμμετέχουν σε ένα ακόμη εξειδικευμένο πρόγραμμα, που είναι απαραίτητο για την υπηρεσιακή τους εξέλιξη, στο οποίο διδάσκονται θέματα δικαίου και λογιστικής. Παράλληλα εκπαιδεύονται και στην απόκτηση πρακτικών δεξιοτήτων όπως για παράδειγμα στις διεθνείς συναλλαγές.

Οι υπάλληλοι όλων των παραπάνω κατηγοριών, μετά την ολοκλήρωση του μακροπρόθεσμου εκπαιδευτικού προγράμματος έχουν δικαίωμα να συμμετάσχουν στο σεμινάριο διεθνούς φορολογίας που πραγματοποιείται σε 4 στάδια: Αρχικά συμμετέχουν στο βασικό σεμινάριο διάρκειας 2 μηνών, στη συνέχεια και εφόσον επιλεγούν, λαμβάνουν μέρος στο εξειδικευμένο σεμινάριο διεθνούς φορολογίας διάρκειας 4 μηνών, και τέλος παρακολουθούν κατόπιν εξετάσεων, μαθήματα εξειδίκευσης και έρευνας, διάρκειας 6 και 15 μηνών αντίστοιχα. Οι

υπάλληλοι που συμμετέχουν στα παραπάνω προγράμματα έχουν δικαίωμα να παρακολουθούν, ως ακροατές, μαθήματα που παραδίδονται από κορυφαία πανεπιστήμια της χώρας.

Τα βραχυπρόθεσμα προγράμματα εκπαίδευσης απευθύνονται σε υπαλλήλους με πολλά χρόνια προϋπηρεσίας, πάνω από 10 ή 14 - ανάλογα με το επίπεδο εκπαίδευσης. Οι συμμετέχοντες παρακολουθούν μια σειρά από σεμινάρια προκειμένου να ειδικευθούν στη χρήση ένδικων μέσων, στην πραγματοποίηση φορολογικών αλλά και ποινικών ελέγχων, καθώς επίσης και να μπορούν να χρησιμοποιούν τις σύγχρονες τεχνολογίες στην άσκηση των καθηκόντων τους αλλά και να αντιλαμβάνονται το ρόλο της υπηρεσίας τους μέσα στο πλαίσιο της παγκοσμιοποιημένης οικονομίας.

Τέλος, μέσω των εκπαιδευτικών προγραμμάτων απόκτησης δεξιοτήτων οι υπάλληλοι παρακολουθούν εξειδικευμένα μαθήματα λογιστικής, φορολογίας και αγγλικών.

Εκτός από επιμορφωτικά προγράμματα σε εφοριακούς υπαλλήλους της, η Ιαπωνία, στα πλαίσια της ευρύτερης εξωτερικής και οικονομικής της πολιτικής, προωθεί μέσω της Εθνικής Σχολής Φορολογίας, την αναβάθμιση των φοροεισπρακτικών μηχανισμών αναπτυσσόμενων χωρών. Αυτό πραγματοποιείται με την αποστολή υπαλλήλων-εκπαιδευτών, καθώς και με την υποδοχή στελεχών των εν λόγω χωρών οι οποίοι παρακολουθούν προγράμματα εκπαίδευσης. Επιπλέον, η εν λόγω Σχολή πραγματοποιεί διάφορα σεμινάρια όπως για παράδειγμα το Διεθνές Σεμινάριο Φορολογίας που απευθύνεται σε εφοριακούς αναπτυσσόμενων χωρών. Το συγκεκριμένο σεμινάριο πραγματοποιείται από το 1966, σε συνεργασία με την φημισμένη Ιαπωνική Υπηρεσία Διεθνούς Συνεργασίας (*Japan International Agency-JICA*).

Στην Εθνική Σχολή Φορολογίας πραγματοποιείται ακαδημαϊκή έρευνα σε θέματα φορολογίας και τα αποτελέσματα ερευνών δημοσιεύονται στο περιοδικό *Zeidai Ronso*. Στην κεντρική υπηρεσία της Σχολής διατηρείται το ιστορικό φορολογικό αρχείο της Ιαπωνίας το οποίο περιλαμβάνει πάνω από 100.000 είδη. Το υλικό, το οποίο είναι προσβάσιμο και σε ηλεκτρονική μορφή, είναι διαθέσιμο στο κοινό.

6.1.2.2.5. Αποτίμηση του φορολογικού μηχανισμού της Ιαπωνίας

Η δομή του φορολογικού μηχανισμού στην Ιαπωνία είναι προσανατολισμένη στον έλεγχο και στην είσπραξη των φορολογικών εσόδων και όχι στη συναλλαγή με το κοινό. Η συντριπτική πλειοψηφία του προσωπικού ασχολείται με τα εν λόγω αντικείμενα ενώ έμφαση δίνεται και στο

συντονισμό των εργασιών. Στο σημείο αυτό πρέπει να τονισθεί η, υψηλής ποιότητας, εξυπηρέτηση των φορολογούμενων, όταν συναλλάσσονται με τις φορολογικές αρχές. Αυτό βέβαια οφείλεται εν μέρει, εκτός από τον τρόπο λειτουργίας της δημόσιας διοίκησης, στα ιδιαίτερα κοινωνικοπολιτισμικά χαρακτηριστικά του Ιαπωνικού λαού τα οποία είναι ευδιάκριτα και στη διοίκηση αλλά και στους φορολογούμενους.

Καίριας σημασίας χαρακτηριστικό του Ιαπωνικού φορολογικού συστήματος είναι η εκπαίδευση του προσωπικού που είναι συνεχής και ιδιαίτερα υψηλής ποιότητας. Η Εθνική Σχολή Φορολογίας παρέχει εξειδικευμένη επιμόρφωση υψηλού ακαδημαϊκού επιπέδου, η οποία ανταποκρίνεται με πληρότητα και στις επαγγελματικές ανάγκες του προσωπικού. Παράλληλα η επιμόρφωση του προσωπικού είναι συνεχής και στενά συνδεδεμένη με την επαγγελματική εξέλιξη των υπαλλήλων.

Το κέρδος από την έμφαση στην εκπαίδευση του προσωπικού είναι πολλαπλό. Κατ' αρχήν επιτυγχάνονται υψηλά επίπεδα εξειδίκευσης των υπαλλήλων και έτσι δίνεται η δυνατότητα να υπάρχουν τμήματα που να πραγματοποιούν εξειδικευμένους ελέγχους αλλά και γενικότερα να αντιμετωπιστούν αποτελεσματικά τα φαινόμενα φοροδιαφυγής. Επιπλέον, η υψηλής ποιότητας εκπαίδευση είναι ένας από τους βασικούς παράγοντες του χαμηλού κόστους λειτουργίας του φορολογικού μηχανισμού γεγονός που αποδεικνύεται από τον διπλασιασμό της αναλογίας πολιτών- εφοριακών υπαλλήλων (στην Ελλάδα ένας εφοριακός αντιστοιχεί περίπου σε 1000 πολίτες) και τη μείωση του κόστους εισπραξης φόρων κατά 35% μέσα σε 50 χρόνια.

Επιπρόσθετα θα πρέπει να τονιστεί ότι τα ποσοστά διαφθοράς είναι ιδιαίτερα χαμηλά και αυτό οφείλεται όχι μόνο στην άρτια εκπαίδευση των υπαλλήλων αλλά και σε συγκεκριμένα χαρακτηριστικά της Ιαπωνικής κοινωνίας και της δημόσιας διοίκησης.

Στα πλεονεκτήματα της φορολογικής πολιτικής της Ιαπωνίας μπορεί να προστεθεί και η εξωστρέφειά της καθώς η χώρα έχει συνάψει φορολογικές συμβάσεις με αρκετές χώρες, διευκολύνοντας έτσι τις επενδυτικές και εμπορικές της σχέσεις και προωθώντας την πάταξη της φοροδιαφυγής. Επίσης, μέσω της Εθνικής Σχολής Φορολογίας οι Ιαπωνικές αρχές συνεργάζονται με άλλες χώρες και έτσι όχι μόνο δίνεται η δυνατότητα να υιοθετηθούν χρήσιμες πρακτικές άλλων συστημάτων αλλά παράλληλα η φορολογική πολιτική αποτελεί εργαλείο άσκησης της Ιαπωνικής «μαλακής δύναμης» (“soft power” κατά τον Joseph Nye) που αποτελεί ακρογωνιαίον λίθο της εξωτερικής πολιτικής της χώρας. Τέλος, η καλλιέργεια φορολογικής κουλτούρας μέσω προγραμμάτων στο σχολείο και άλλων πρωτοβουλιών, καθώς και η ενεργή συμμετοχή των

πολιτών στη βελτίωση της λειτουργίας του φορολογικού μηχανισμού κρίνονται ως ιδιαίτερα θετικά στοιχεία.

Αναφορικά με τις δομές της Εθνικής Υπηρεσίας Φορολογίας, είναι θετική η ύπαρξη περιφερειακών φορολογικών κέντρων, καθώς συμβάλλει στην αποτελεσματικότερη διενέργεια ελέγχων καθώς και στην καλύτερη αξιολόγηση των τοπικών φορολογικών υπηρεσιών.

6.2. Η ΔΙΕΘΝΗΣ ΕΜΠΕΙΡΙΑ ΣΤΗΝ ΕΙΣΠΡΑΞΗ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ

6.2.1. Αμοιβαία συνδρομή στην είσπραξη απαιτήσεων μεταξύ των Κρατών¹⁵

Η καταπολέμηση του οργανωμένου εγκλήματος, σημαντική πτυχή του οποίου αποτελεί **το αδίκημα της φοροδιαφυγής**, με τη χρήση της εθνικής νομοθεσίας για την αναγκαστική είσπραξη, της Οδηγίας 2008/55/Ε.Κ και του Κανονισμού ΕΚ/1179/2008 για την αμοιβαία συνδρομή στην είσπραξη απαιτήσεων μεταξύ των Κρατών - Μελών της Ε.Ε. αλλά και **η ανάπτυξη και χρήση των Τεχνολογιών ΠΕΡΟ Πληροφορικής και Επικοινωνιών (Τ.Π.Ε.) κατά την διαδικασία της αναγκαστικής είσπραξης**, αποτέλεσαν τους βασικούς άξονες γύρω από τους οποίους περιστράφηκε το σεμινάριο του προγράμματος Fiscalis (Σουηδία, 2011) με αντικείμενο την «Αμοιβαία συνδρομή στην είσπραξη απαιτήσεων μεταξύ των Κρατών Μελών της Ε.Ε.». Όπως προέκυψε, **η διάχυση της πληροφορίας**, όπως αυτή πραγματώνεται - είτε στα πλαίσια των διαδικασιών της αμοιβαίας συνδρομής για την είσπραξη των απαιτήσεων μετά και τις συντονισμένες ενέργειες και δράσεις συλλογικών κρατικών οργάνων (π.χ. Σουηδία, Ιρλανδία), είτε στα πλαίσια αξιοποίησης των δυνατοτήτων των Τ.Π.Ε. (π.χ. Πορτογαλία) για τις ανάγκες της είσπραξης – αποτελεί ακρογωνιαίο λίθο στην επίτευξη ανάλογων εθνικών στόχων.

Γενικά, η δυνατότητα που παρέχεται σε ένα Κράτος Μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης για την είσπραξη κατά κύριο λόγο ορισμένων φορολογικών ή τελωνειακών απαιτήσεων, βεβαιωμένων στις Δ.Ο.Υ. και τα Τελωνεία για υπόχρεους ή συνυπόχρεους προς πληρωμή που είναι εγκαταστημένοι ή διαθέτουν περιουσιακά στοιχεία σε άλλο Κράτος Μέλος, διασφαλίζεται από την υποχρέωση όλων των συμβαλλόμενων μερών να παρέχουν την αμοιβαία συνδρομή τους στην είσπραξη, όπως αυτή απορρέει από την Οδηγία 2008/55/ΕΚ και τον Κανονισμό ΕΚ/1179/2008/ της Ε.Ε.

¹⁵ www.podoy.gr/fe/.../AR.../ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ_ΣΥΜΜΟΡΦΩΣΗ_2012.pdf
Πρινιωτάκη Μ., Σωτηροπούλου Χ.,

6.2.1.1. Η συμβολή της αναγκαστικής είσπραξης στην καταπολέμηση του οργανωμένου εγκλήματος μέσω της Εθνικής και Κοινοτικής νομοθεσίας (Οδηγία Ε.Ε 2008/55/Ε.Σ και Κανονισμός ΕΚ 1179/2008)

6.2.1.1.1. Η θεωρητική αντιμετώπιση του οργανωμένου εγκλήματος

Η ισχύουσα νομοθεσία αλλά και οι βέλτιστες πρακτικές, τόσο της εθνικής όσο και της κοινοτικής νομοθεσίας αποτέλεσαν τη βάση για τη διερεύνηση της δυνατότητας συμβολής της αναγκαστικής είσπραξης στην καταπολέμηση του οργανωμένου οικονομικού κατά κύριου λόγου εγκλήματος, σημαντική παράμετρος του οποίου δύναται να αποτελέσει το αδίκημα της φοροδιαφυγής. Αν και δεν έχει επιτευχθεί μέχρι σήμερα ένας απολύτως περιεκτικός και σαφής ορισμός του οργανωμένου εγκλήματος, η έννοια αυτή προσλαμβάνει στη διεθνή επιστημονική συζήτηση ορισμένα χαρακτηριστικά που αποδίδουν μια ουσιαστικά αυξημένη και διακριτή επικινδυνότητα έναντι των παραδοσιακών μορφών εγκληματικής δράσης.

Τα χαρακτηριστικά αυτά σε ότι αφορά το οργανωμένο έγκλημα είναι, στο επίπεδο της οργανωτικής μορφής, το στοιχείο της ένωσης περισσότερων των δύο ατόμων, του επαγγελματισμού, της ιεραρχικής δομής, της μεγάλης διάρκειας και των διεθνών διασυνδέσεων με συγκάλυψη της ατομικής ευθύνης, στο επίπεδο των σκοπών, η απόκτηση οικονομικής ισχύος και πολιτικής επιρροής και στο επίπεδο των χρησιμοποιούμενων μέσων, η βία, η τρομοκρατία, η διαφθορά και η δημιουργία μιας επίφασης νομιμότητας. Τα στοιχεία αυτά περιγράφουν κατά βάση τα διεθνή κυκλώματα ναρκωτικών, εμπορίου, όπλων ή ραδιενεργών υλικών, δουλεμπορίου, εμπορίου οργάνων σώματος, προστασίας νυκτερινών κέντρων και άλλες ανάλογης βαρύτητας δραστηριότητες.¹⁶ Μεταξύ άλλων, ο ορισμός του οργανωμένου εγκλήματος από τον Ο.Η.Ε. κατά το άρθρο 2 της Συνθήκης κατά του Διεθνούς Οργανωμένου Εγκλήματος αποδεικνύεται ο πλέον ακριβής και καταληπτός: «Οργανωμένο έγκλημα είναι μια δομημένη ομάδα (που δε συστάθηκε πρόσκαιρα για την τέλεση μιας προσβολής) τριών ή περισσότερων ατόμων, λειτουργούσα για μια χρονική περίοδο και δρούσα από κοινού με απώτερο στόχο τη διάπραξη μιας ή περισσότερων

¹⁶ Συμεωνίδου – Καστανίδου, 2005.

προσβολών εννόμων αγαθών (τιμωρούμενη με στέρηση της ελευθερίας για τουλάχιστον τέσσερα έτη) σχηματισθείσα σύμφωνα με τη Συνθήκη αυτή με σκοπό την απόκτηση, αμέσως ή εμμέσως οικονομικού ή άλλου οφέλους»

6.2.1.1.2. Μελέτη Περίπτωσης : Σουηδία ¹⁷

Συνοπτικά, η οργανωσιακή δομή του φοροεισπρακτικού μηχανισμού της Σουηδίας έχει ως ακολούθως : τον Ιανουάριο του 2004, προέκυψε η αναδιάρθρωμένη Σουηδική Φορολογική Αρχή, μετά τη συγχώνευση έντεκα φορολογικών αρχών. Με την αναδιάρθρωση αυτή, πλήθος πλεονεκτημάτων επιτεύχθηκε, με αποτέλεσμα την πλήρη ανασυγκρότηση του φοροεισπρακτικού μηχανισμού.

Σήμερα, η Σουηδική Φορολογική Αρχή απαρτίζεται από την Κεντρική Διοίκηση, την Αρχή Ειδικών Φόρων Κατανάλωσης και το Τμήμα Μεγάλων Οφειλετών. Τον Ιανουάριο του 2006, ένας σημαντικός αριθμός φορολογικών περιοχών μειώθηκε σε επτά, στην αρμοδιότητα των οποίων λειτουργούν ένα ή περισσότερα φορολογικά γραφεία, στα οποία οι γενικές δημόσιες, μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις απευθύνονται για ζητήματα φορολογίας και μητρώου. Το Τμήμα των Μεγάλων Οφειλετών με έδρα τη Στοκχόλμη, το Γκέτεμποργκ και το Μάλμο ασχολείται με θέματα μεγάλων επιχειρήσεων. Εντούτοις, διάφορες άλλες υπηρεσίες και αρχές λαμβάνουν μέρος στη διοίκηση του φορολογικού συστήματος όπως για παράδειγμα η Εισπρακτική Αρχή και τα Τελωνεία (Lex Mundi International Tax Deskbook, 2006).

Ειδικά η **Εισπρακτική Αρχή** διαθέτει σημαντική εξουσία, καθόσον έχει την αρμοδιότητα να κατάσχει τα περιουσιακά στοιχεία όχι μόνο των οφειλετών γενικά, αλλά και οφειλετών εμπλεκόμενων σε δραστηριότητες του οργανωμένου εγκλήματος, θέτοντας σε κίνδυνο τη διαφύλαξη των παράνομων εσόδων τους. Και είναι γεγονός ότι πολλές δυσκολίες συναντώνται κατά τη συνεργασία διαφορετικών αρχών, με στόχο όχι μόνο την καταπολέμηση του οργανωμένου εγκλήματος, αλλά και την πάταξη της φοροδιαφυγής, σε συνδυασμό με την αποτελεσματική είσπραξη των οφειλών τους. Διάφορες αρχές όπως η Αστυνομία, ο Εισαγγελέας, η Φορολογική Αρχή, η Εισπρακτική Αρχή, οι Τελωνειακές Αρχές, οι Οργανισμοί Κοινωνικών Εισφορών, η Σουηδική Ακτοφυλακή, διέπονται από τους δικούς τους κανόνες και νομοθεσία, οι

17

http://www.poedoy.gr/fe/forologies/AR_ME/%25CE%2591%25CE%259D%25CE%25A4%25CE%2599%25CE%259C%25CE%259E%259F%25CE%2591%25CE%259D%25CE%25A4%25CE%2599%25CE%259C%25CE%259E%259F
ΠΡΙΝΙΩΤΑΚΗ Μ., ΣΩΤΗΡΟΠΟΥΛΟΥ Χ., 2011

Ο σχεδιασμός πολιτικών, η νομοθεσία, η Διοίκηση, οι Τ.Π.Ε. και το Γραφείο Νομικού Συμβούλου Φορολογίας εμπίπτουν στις αρμοδιότητες τεσσάρων αντίστοιχων Γενικών Γραμματειών.

Η Ιρλανδία δίνει βαρύτητα στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και των δραστηριοτήτων του οργανωμένου εγκλήματος που διαπράττουν οι συμμορίες, οι οποίες πλέον δρουν και εκτός των συνόρων της χώρας. Είναι αυτός άλλωστε ο στόχος που αποτελεί την μεγαλύτερη πρόκληση για τις φορολογικές αρχές, ενόψει της επικινδυνότητας που έχουν αυτές οι μορφές δράσης, όχι μόνο για τα επιμέρους έννομα αγαθά αλλά και για τα ίδια τα θεμέλια του δημοκρατικού πολιτεύματος και της διεθνούς οικονομίας. Άλλωστε, ο καλύτερος τρόπος για την αντιμετώπιση της φορολογικής απάτης και του οργανωμένου εγκλήματος είναι η απώλεια του κινήτρου (δηλαδή των κερδών) αλλά και των μέσων (δηλαδή των κεφαλαίων) των δραστών. Κι αυτό επιτυγχάνεται με την κατάσχεση των περιουσιακών τους στοιχείων, η οποία γίνεται αποτελεσματικότερη, όταν επιτευχθεί συνεργασία μεταξύ των Φορολογικών και λοιπών Αρχών της Διοίκησης. Η σώρευση των πηγών, της εμπειρίας, των κανονιστικών αρμοδιοτήτων αλλά κυρίως η ανταλλαγή πληροφοριών συμβάλλουν στην επίτευξη του στόχου.

Αποτύπωση της συλλογικής αυτής δράσης είναι και οι περιπτώσεις συνεργασίας μεταξύ των Αρχών της Ιρλανδίας:

α) Συνεργασία μεταξύ της Αρχής Εσόδων και των Εισπρακτικής Αρχής (Revenue Sheriffs)

Στην Ιρλανδία λειτουργούν δεκαέξι Εισπρακτικές Αρχές, τις οποίες στελεχώνουν δικαστικοί υπάλληλοι, αρμόδιοι για την εκτέλεση δικαστικών αποφάσεων και την κατάσχεση περιουσιακών στοιχείων σε ορισμένη γεωγραφική περιοχή.

Έτσι όταν ένα χρέος καθίσταται ληξιπρόθεσμο η Αρχή Εσόδων εκδίδει ηλεκτρονικά προς την Εισπρακτική Αρχή μία βεβαίωση φόρου. Με τη λήψη της βεβαίωσης αυτής η Εισπρακτική Αρχή μπορεί να προχωρήσει στην άμεση κατάσχεση των περιουσιακών στοιχείων του οφειλέτη. Έτσι στην Ιρλανδία κατά το έτος 2010 εκδόθηκαν περισσότερες από 32.000 ηλεκτρονικές βεβαιώσεις προς τις Εισπρακτικές Αρχές και εισπράχθηκαν 167.000.000€. Στην πλειοψηφία των περιπτώσεων αυτών, η απειλή της λήψης του αναγκαστικού μέτρου της κατάσχεσης, παρά η ίδια η κατάσχεση των περιουσιακών στοιχείων συνέβαλε στη συμμόρφωση των οφειλετών και την πληρωμή των χρεών τους.

β) Συνεργασία με εξωτερικούς συνεργάτες / δικηγόρους

Η Ιρλανδική Φορολογική Διοίκηση έχει συμβληθεί με έξι δικηγορικές εταιρίες. Οι δικηγόροι αυτών ζητούν από το δικαστήριο την έκδοση δικαστικής απόφασης για λήψη συντηρητικών μέτρων επί της ακίνητης περιουσίας των οφειλετών. Πρόκειται για τις λεγόμενες «δικαστικές υποθήκες», οι οποίες εμποδίζουν την πώληση περιουσιακού στοιχείου.

γ) Συνεργασία με τα Τελωνεία και την Αστυνομία

Η Ιρλανδία έχει τον δεύτερο υψηλότερο φόρο καπνού στην Ε.Ε. Για τον λόγο αυτό οι Οργανωμένες Συμμορίες χρησιμοποιούν το έδαφος της Ιρλανδίας για παράνομη διακίνηση τσιγάρων για την επίτευξη μεγαλύτερου κέρδους από την παράνομη πώληση αυτών. Η λαθρεμπορία τσιγάρων κοστίζει ετησίως στην Ιρλανδία περίπου 500.000.000€ ζημία σε φόρους και τέλη. Η συνεργασία μεταξύ των Εισπρακτικών Αρχών και της Αστυνομίας διεξήχθη σε δύο επίπεδα. Αρχικά με την ανταλλαγή πληροφοριών, η οποία και οδήγησε στην κατάσχεση, καθώς επίσης και με την από κοινού συμμετοχή στην εκτέλεση της κατάσχεσης. Για το σκοπό αυτό, το 2010 η Τελωνειακή Αρχή σε συνεργασία με την Αστυνομία πραγματοποίησε ένα Εθνικό Επιχειρησιακό Πρόγραμμα και σε διάστημα δύο μηνών κατασχέθηκαν περίπου 14.000.000 τσιγάρα αξίας περίπου 6.000.000€.

δ) Συνεργασία με την Αστυνομία

Οι οργανωμένες συμμορίες εγκλήματος συνηθίζουν να διακινούν χρήματα εκτός του εδάφους της Ιρλανδίας, με στόχο την αγορά ναρκωτικών ουσιών ή την χρηματοδότηση ενός πολυτελούς τρόπου ζωής των εγκληματιών που ζουν στο εξωτερικό.

Η Ιρλανδική Αστυνομία διαθέτει ειδικά εκπαιδευμένους σκύλους στην οσμή της μελάνης των χαρτονομισμάτων. Για παράδειγμα, σε μια μεμονωμένη περίπτωση οι Εισπρακτικές Αρχές σε συνεργασία με την Αστυνομία, κατέσχεσαν στο αεροδρόμιο ποσά 300.000€ σε χαρτονομίσματα, τα οποία εντοπίστηκαν από τους εκπαιδευμένους σκύλους.

ε) Ίδρυση του Γραφείου Εγκληματικών Στοιχείων (ΓΕΣ)

Το 1996 και στα πλαίσια του πλάνου της διακυβερνητικής συνεργασίας, ψηφίστηκε ο νόμος για τη σύσταση του Γραφείου Εγκληματικών Στοιχείων (ΓΕΣ), εξασφαλίζοντας τη συνεργασία και ως εκ τούτου την πρόσβαση και διάχυση των διαθέσιμων πληροφοριών όλων των εμπλεκόμενων σ' αυτό μερών. Πρόκειται για ένα συλλογικό κυβερνητικό όργανο,

συναπαρτιζόμενο από τμήματα Είσπραξης, Αστυνομίας, Νομικών- Λογιστικών- Πληροφοριακών αρμοδιοτήτων και τέλος τμήμα των Κοινωνικών Ασφαλίσεων. Το σχετικό νομοθετικό πλαίσιο (ήτοι το Πέμπτο Κεφάλαιο του Ν. 1996 περί της λειτουργίας του ΓΕΣ) προβλέπει τη δυνατότητα λήψης όλων των απαιτούμενων μέτρων σύμφωνα με τις αρμοδιότητες της αστυνομικής αρχής (Garda), των φοροεισπρακτικών μηχανισμών και της κοινωνικής ασφάλισης. Οι ενέργειες αυτές προϋποθέτουν τη συνεργασία αρχών με αρμοδιότητες για την είσπραξη παράνομων εσόδων αλλά και κάθε αστυνομικής, φορολογικής ή κοινωνικής ασφάλισης αρχής κάθε άλλου κράτους. Ως προς την εισπραξιμότητα, το ΓΕΣ αποδεικνύεται ως το πλέον αποτελεσματικό καθόσον κατά την εξέταση των υποθέσεων από το συλλογικό αυτό όργανο, οι πολίτες έρχονται αντιμέτωποι τόσο με τις συντονισμένες δράσεις του όσο και με τις διευρυμένες αρμοδιότητες του.

Ως εκ τούτου, μπορούν να αντιμετωπίσουν τον φορολογικό έλεγχο για τις υποθέσεις τους, ενώ ταυτόχρονα μπορούν να δουν τη δέσμευση των περιουσιακών τους στοιχείων. Σε περίπτωση που οφείλονται εισφορές κοινωνικής ασφάλισης μπορούν να ελεγχθούν από την Αρχή Κοινωνικής Ασφάλισης. Αποκορύφωμα του εξονυχιστικού κατά τα ανωτέρω ελέγχου δύναται να αποτελέσει η έναρξη ποινικής διαδικασίας και ελέγχου.

Από το 1996 μέχρι σήμερα και μόνο από την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας , η λειτουργία του ΓΕΣ απέδωσε 129.000.000,00 €.

Σε κάθε περίπτωση εντούτοις η ευελιξία των εγκληματικών οργανώσεων είναι αξιοσημείωτη, υπερακοντίζοντας συχνά τις συντονισμένες δράσεις των εκάστοτε συλλογικών οργάνων, εκμεταλλευόμενες τα στεγανά των αρμοδιοτήτων των φορολογικών οργάνων στα εδαφικά τους όρια, με μεταφορά των περιουσιακών τους στοιχείων σε άλλα κράτη μέλη της Ε.Ε.

Το διαπιστούμενο πρακτικό αλλά και νομοθετικό αυτό κενό κατά τα ανωτέρω δύναται σήμερα επιτυχώς να καλυφθεί από το αναθεωρημένο περιεχόμενο της Οδηγίας για την αμοιβαία συνδρομή για την είσπραξη των απαιτήσεων. Η χρήση από κοινού αποδεκτών εργαλείων για την εκτέλεση, οι ηλεκτρονικές φόρμες αλλά και η αμεσότητα στην ανταλλαγή πληροφοριών με την καλύτερη εκμετάλλευση των δυνατοτήτων των Τ.Π.Ε. συμβάλλουν σημαντικά στην καταπολέμηση της φορολογικής απάτης. Το σχέδιο της Οδηγίας για τη διοικητική συνεργασία στο επίπεδο των αμέσων φόρων προβλέπει ήδη την ανταλλαγή πληροφοριών. Διαφορετικές πρακτικές και μέθοδοι μπορούν να χρησιμοποιηθούν προς την κατεύθυνση αυτή.

6.2.2. Η ανάπτυξη και χρήση των τεχνολογιών πληροφορικής και επικοινωνιών (Τ.Π.Δ.) στα πλαίσια της αναγκαστικής είσπραξης

6.2.2.1 Η ψηφιακή αρτιότητα των φορολογικών υπηρεσιών γενικά

Οι online φορολογικές υπηρεσίες αποτελούν ένα είδος «ορόσημου» για την εξέλιξη της ηλεκτρονικής διακυβέρνησης. Είναι από τις πρώτες που έχουν εφαρμοστεί και λειτουργούν πλήρως. Όπως διαπιστώνεται από σχετική έρευνα του Παρατηρητηρίου για την Κοινωνία της Πληροφορίας (2008), η τάση σε όλη την Ευρώπη είναι εντυπωσιακή, καθώς παρατηρείται σταθερή και συνεχής αύξηση ως προς τη χρήση του διαδικτύου από πολίτες και επιχειρήσεις προκειμένου για συναλλαγές με το Δημόσιο Φορέα. Πολλοί είναι οι παράγοντες που έχουν καθορίσει αυτή την τάση, μεταξύ αυτών, η αύξηση των διαύλων πρόσβασης στο διαδίκτυο, η σταδιακή εξοικείωση με τεχνολογίες πληροφορικής και επικοινωνίας και με τις αντίστοιχες εφαρμογές τους κυρίως σε νεαρές ηλικίες, η μεγαλύτερη προσοχή στην φιλικότητα προς τον χρήστη από την πλευρά του Δημόσιου Φορέα, η συνεχής ανάπτυξη νέων εφαρμογών και λύσεων, κ.ά.

Η ως άνω μελέτη κατέληξε στην κατηγοριοποίηση τριών μοντέλων:

1) Το παραδοσιακό μοντέλο ηλεκτρονικής υπηρεσίας που αποτελείται από απλή ψηφιοποίηση των παραδοσιακών φορολογικών διαδικασιών χωρίς μεγάλες αλλαγές.

2) Το μοντέλο που βασίζεται στην απλούστευση των φορολογικών φορμών και στην ανάμειξη ενδιάμεσων φορέων (φοροτεχνικοί).

3) Το μοντέλο που βασίζεται στην απλούστευση των φορολογικών φορμών και των προσυμπληρωμένων φορμών. Η Ελλάδα ανήκει στην κατηγορία του πρώτου μοντέλου, ενώ στην παρούσα φάση, σχεδόν όλες οι online φορολογικές υπηρεσίες είναι πλήρως λειτουργικές και επομένως, η Ελλάδα δεν διαφοροποιείται και αξιολογείται σύμφωνα με την γενική πορεία των χωρών της ΕΕ.

Εντούτοις, παρά την ψηφιακή αρτιότητα που η Ελλάδα μέχρι σήμερα επιδεικνύει σε ζητήματα παροχής online φορολογικών υπηρεσιών και τη συνεχή προσπάθεια βελτίωσης αυτών, διαπιστώνονται αδυναμίες στον τομέα της αναγκαστικής είσπραξης και ειδικότερα στη δυνατότητα εφαρμογής των Τ.Π.Ε. και των πληροφοριών που αυτές διαθέτουν για μια άμεση και αποτελεσματική είσπραξη των απαιτήσεων του Δημοσίου.

- Τμήμα υποστήριξης της αυτοματοποίησης με μαζικά αλληλένδετα δεδομένα.
- Τροφοδοσία του Συστήματος Υποστήριξης Αποφάσεων για την συγκέντρωση δεδομένων και τη λήψη αποφάσεων
- Ηλεκτρονική επικοινωνία
- Αυτόματη επικοινωνία και αυτόματες διαδικασίες

Τα ανωτέρω σημεία υλοποιούνται σήμερα σε επτά ηλεκτρονικές πλατφόρμες πληροφοριών, ενσωματωμένες με άλλα πληροφοριακά συστήματα της Φορολογικής Διοίκησης. Έτσι εξασφαλίζεται μια ευρεία ροή των πληροφοριών εντός της Υπηρεσιών. Η αμφίδρομη κατευθυνόμενη ροή των πληροφοριών με κάθε τρίτο (φορολογούμενοι, νομικά πρόσωπα, οφειλέτες, καθώς και Δήμοι) πραγματοποιείται μέσω διαδικτύου (internet) από το Ηλεκτρονικό Γραφείο Φορολογικής Διοίκησης. Παράλληλα με τη διαχείριση και τον καθορισμό των νομικών διαδικασιών, το ηλεκτρονικό πρόγραμμα είσπραξης αποτελείται από δύο πλατφόρμες: η πλατφόρμα του συστήματος των συντηρητικών διαδικασιών / μέτρων και η πλατφόρμα του συστήματος αναγκαστικών διαδικασιών / μέτρων.

1. Σύστημα συντηρητικών διαδικασιών / μέτρων

1.1. Ηλεκτρονικό Σύστημα για Ειδοποιήσεις και Κοινοποιήσεις

Πρόκειται για αυτόματο σύστημα ειδοποιήσεων και κοινοποιήσεων προς τους φορολογούμενους. Συνδέεται με ηλεκτρονικούς εκτυπωτές και συγκεντρώνει και αποθηκεύει πληροφορίες από το ταχυδρομείο για την αποστολή των κοινοποιήσεων. Για το σκοπό αυτό έχει συσταθεί ένα ειδικό, ξεχωριστό πρωτόκολλο με τα Ταχυδρομεία της Πορτογαλίας.

1.2. Βεβαίωση χρεών.

Πρόκειται για τον έλεγχο των χρεών και των διαδικασιών πριν κάθε νομική πράξη. Το σύστημα αυτό λειτουργεί ως έλεγχος και ασφάλεια. Επίσης πραγματοποιείται συνεχώς διασταύρωση των χρεών με το σύστημα διαχείρισης προσφυγών, με το σύστημα ποινικοποίησης των φορολογικών παραβάσεων, με το πρόγραμμα των δόσεων ή των άμεσων πληρωμών καθώς και με κάθε άλλο τρόπο της διαδικασίας αναστολής της πληρωμής.

1.3. Συμψηφισμός

Σε περίπτωση που ο οφειλέτης είναι ταυτόχρονα και δανειστής της Φορολογικής Διοίκησης, το σύστημα αυτόματα συμψηφίζει ολικά ή μερικά το ποσό, μετά την κοινοποίηση/ειδοποίηση προς αυτόν.

1.4. Έλεγχος Φορολογικών Προνομίων

Σύμφωνα με τη νομοθεσία οι φορολογούμενοι δικαιούνται φορολογικές ελαφρύνσεις υπό ορισμένες προϋποθέσεις (π.χ απαλλαγή πληρωμής του Δημοτικού φόρου ή του ΕΤΑΚ αν πρόκειται για πρώτη κατοικία για διάστημα 4-8 ετών). Για τις περιπτώσεις οφειλετών με ληξιπρόθεσμες οφειλές προς το Δημόσιο, το σύστημα δεσμεύει αυτόματα τη χορήγηση τέτοιων προνομίων.

1.5. Δημοσιοποίηση οφειλετών

Στόχος της δημοσιοποίησης των ονομάτων των οφειλετών είναι η μάχη ενάντια στη φοροδιαφυγή καθώς και η προώθηση της εκούσιας συμμόρφωσης των φορολογουμένων. Μετά το στάδιο της κοινοποίησης του χρέους στον οφειλέτη και εφόσον πρόκειται για ληξιπρόθεσμη οφειλή άνω των 7.500€ και ο οφειλέτης δεν ανταποκρίνεται στην τακτοποίηση αυτής, η Φορολογική Διοίκηση δημοσιεύει τα ονόματα των οφειλετών στο διαδίκτυο. Το όνομα παραμένει δημοσιευμένο μέχρι την εξόφληση του χρέους ή για όλο το διάστημα που ο οφειλέτης έχει προσφύγει στο αρμόδιο δικαστήριο για την αμφισβήτησή του.

1.6. Σύστημα εντοπισμού περιουσιακών στοιχείων προς κατάσχεση

Το σύστημα αυτό λειτουργεί σαν «ρομπότ» και πραγματοποιεί έρευνα σε όλες τις βάσεις δεδομένων της Φορολογικής Διοίκησης, με στόχο τη συγκέντρωση και αποθήκευση πληροφοριών σχετικά με τα κατασχέσιμα περιουσιακά στοιχεία των οφειλετών (κινητή, ακίνητη περιουσία, απαιτήσεις κλπ). Ως κύριες πηγές πληροφοριών αναφέρονται η βεβαίωση, οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, οι δηλώσεις των συμβολαιογράφων, τα αρχεία των υποθηκοφυλακείων/κτηματολογίων, το αρχείο καταγραφής αυτοκινήτων, οι τράπεζες, οι ασφαλιστικές εταιρίες, το πελατολόγιο, οι εργοδότες, τα τελωνεία κλπ.

1.7. Σύστημα αποθήκευσης όλων των περιουσιακών στοιχείων και δικαιωμάτων που εντοπίστηκαν από το ανωτέρω σύστημα

Το σύστημα αυτό αποθηκεύει όλα τα ανωτέρω εντοπισθέντα στοιχεία. Είναι επίσης δυνατή η προσωπική καταχώρηση στοιχείων. Για παράδειγμα, αν ο υπάλληλος ανακαλύψει πληροφορίες για συμβάσεις και πελατολόγιο του οφειλέτη, μπορεί να καταχωρήσει ο ίδιος τις πληροφορίες αυτές στο σύστημα.

1.8. Ηλεκτρονικό σύστημα αυτόματων κατασχέσεων

Πρόκειται για αυτόματο σύστημα εγγραφής κατάσχεσης των περιουσιακών στοιχείων του οφειλέτη. Εφόσον το χρέος του οφειλέτη έχει καταστεί ληξιπρόθεσμο και αφού προηγηθεί ο αυτόματος εντοπισμός και αποθήκευση (βλ ανωτέρω 2.1 και 2.2), των περιουσιακών στοιχείων του οφειλέτη κατά περίπτωση, δημιουργείται λίστα μέτρων, σύμφωνα με καθορισμένα κριτήρια. Σε κάθε περίπτωση λήψης αναγκαστικών μέτρων, απαραίτητη είναι η τελική έγκριση από τον αρμόδιο υπάλληλο.

Παραθέτουμε ένα παράδειγμα: Σε περίπτωση ανεύρεσης τραπεζικού λογαριασμού οφειλέτη με ληξιπρόθεσμες οφειλές, ο υπάλληλος καλείται να προχωρήσει ή όχι. Αν προχωρήσει στην κατάσχεση στα χέρια της τράπεζας ως τρίτου, το σύστημα αποστέλλει αυτόματα και ηλεκτρονικά την παραγγελία κατάσχεσης στα χέρια αυτής, ενώ μέχρι την απάντηση της τράπεζας, η κατάσχεση παραμένει αποθηκευμένη σε ξεχωριστό χώρο του συστήματος. Παράλληλα για λόγους εγκυρότητας της διαδικασίας σύμφωνα με το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο, αποστέλλεται σχετική κοινοποίηση τόσο στην τράπεζα όσο και στον οφειλέτη. Ακολούθως και εφόσον υπάρχει καταφατική απάντηση της τράπεζας με το δεσμευμένο πλέον ποσό του τηρούμενου τραπεζικού λογαριασμού, το σύστημα επιβεβαιώνει το ποσό και ακολουθούν οι εντολές απόδοσης στον λογαριασμό της Διοίκησης (κατάσχοντας).

1.9. Σύστημα διαχείρισης συνυπευθυνότητας

Πρόκειται για την διαχείριση της αστικής και ποινικής ευθύνης των συνυπεύθυνων φυσικών προσώπων (διαχειριστών, διευθ/ντων συμβούλων κλπ) των οφειλετών νομικών προσώπων.

1.10. Σύστημα ηλεκτρονικού πλειστηριασμού κατασχεθέντων περιουσιακών στοιχείων

Το συγκεκριμένο πρόγραμμα συνδέεται απευθείας με το Ηλεκτρονικό Γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης. Με το πρόγραμμα αυτό πραγματοποιείται ηλεκτρονικά ο πλειστηριασμός των περιουσιακών στοιχείων και γίνονται δεκτές οι προσφορές των συμμετεχόντων σ' αυτόν. Αξίζει να σημειωθεί ότι εκτός της περιγραφής είναι διαθέσιμες και φωτογραφίες/χάρτης του ακινήτου.

Το Ηλεκτρονικό Φορολογικό Γραφείο έχει μεγάλη σημασία για την είσπραξη των απαιτήσεων. Αποτελεί το μέσο προσέγγισης των φορολογούμενων επιτρέποντας κάθε είδους υπηρεσίες, βασιζόμενο στην εισαγωγή και εξαγωγή πληροφοριών ανάμεσα στους φορολογούμενους, τα ενδιαφερομένα μέρη, διάφορους αστικούς και οικονομικούς οργανισμούς

και την Φορολογική Διοίκηση. Μέσω του web portal οι φορολογούμενοι ενημερώνονται για τις ληφθείσες ενέργειες που λαμβάνονται σε βάρος τους, καθώς μπορούν άμεσα να λαμβάνουν αποδείξεις πληρωμής, βεβαιώσεις της Διοίκησης. Έτσι οι Πορτογάλοι φορολογούμενοι εμπιστεύονται την ηλεκτρονική επικοινωνία και θεωρούν την Γενική Διεύθυνση Φορολογίας καινοτόμο και αποτελεσματική.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

Στο νέο διεθνοποιημένο περιβάλλον όπου οι τεχνολογικές μεταβολές έχουν επιφέρει σημαντικές αλλαγές στην εργασία και το κεφάλαιο ο εκσυγχρονισμός των φορολογικών συστημάτων αποτελεί σημαντικό εργαλείο στην προσπάθεια των κρατών για οικονομική ανάπτυξη και βελτίωση της ανταγωνιστικότητας των οικονομιών τους. Κύριοι στόχοι των μεταρρυθμίσεων αυτών είναι συνήθως η απλοποίηση, η διαφάνεια, το χαμηλό διοικητικό κόστος, η κοινωνική δικαιοσύνη καθώς και η μεγαλύτερη αποτελεσματικότητα.

Η Ελλάδα, εκτός των παραπάνω προκλήσεων για τον εκσυγχρονισμό του φορολογικού συστήματος, καλείται να αποκαταστήσει και τη σχέση εμπιστοσύνης μεταξύ κράτους και φορολογουμένων. Για τον Έλληνα πολίτη δεν αποτελεί συνείδηση η ανταποδοτικότητα μεταξύ παροχής δημοσίων αγαθών και απόδοσης φόρων. Οι πολίτες μη έχοντας εμπιστοσύνη στην απόδοση των χρημάτων τους μέσω του κρατικού μηχανισμού, θεωρούν πιο συχνά απ' ότι συμβαίνει σε άλλες χώρες πως η φοροδιαφυγή αποτελεί αποδεκτή συμπεριφορά με αποτέλεσμα την υποβάθμιση των κρατικών παροχών και παρεμβάσεων. Προκύπτει έτσι ένας φαύλος κύκλος μεταξύ υποβάθμισης των παροχών του κράτους και φοροδιαφυγής.

Σε ένα φορολογικό σύστημα όπου το ζητούμενο είναι η ισότητα υπό την έννοια της επιβάρυνσης των φορολογουμένων ανάλογα με τη φοροδοτική τους ικανότητα και, ως εκ τούτου, η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, αποτελεί επιτακτική ανάγκη η θεσμοθέτηση ενός συστήματος αποτελεσματικών φορολογικών ελέγχων, που θα διασφαλίζουν την τήρηση των φορολογικών νόμων από όλους.

Το σύστημα αυτό στην Ελλάδα πάσχει, κατά κοινή ομολογία, λόγω εγγενών αδυναμιών, όπως η ελλιπής στελέχωση των αρμόδιων υπηρεσιών, η ανεπάρκεια των τεχνολογικών μέσων (ελλιπής μηχανοργάνωση), η έλλειψη κατάλληλης εκπαίδευσης και γνώσεων των ελεγκτικών οργάνων, η ανεπαρκής θωράκιση του συστήματος από φαινόμενα διαφθοράς κ.λ.π.

Σε αυτές τις αδυναμίες εντάσσεται και το ισχύον νομικό πλαίσιο, το οποίο χαρακτηρίζεται από πολλές και διάσπαρτες ρυθμίσεις, που μεταβάλλονται συχνά, με αποτέλεσμα να μην υπάρχει ασφάλεια στη γνώση, από ελεγκτές και ελεγχόμενους, των ρυθμίσεων που ισχύουν κάθε φορά.

Σταχυολογώντας σημαντικά στοιχεία των φορολογικών συστημάτων άλλων χωρών, προτείνεται η εφαρμογή υψηλής ποιότητας εκπαίδευσης του ελεγκτικού προσωπικού, όπως συμβαίνει στο Ιαπωνικό φορολογικό ελεγκτικό σύστημα προκειμένου να ανταποκρίνεται με πληρότητα στις επαγγελματικές του ανάγκες. Με τον τρόπο αυτό το παραγόμενο έργο θα είναι πλέον αξιόπιστο και αποδοτικό, με αποτέλεσμα την εδραίωση της αξιοπιστίας και ελαχιστοποίηση της αλληλοαμφισβήτησης μεταξύ φορολογούσας αρχής και φορολογουμένων.

Η καλλιέργεια φορολογικής κουλτούρας μέσω προγραμμάτων στο σχολείο και άλλων πρωτοβουλιών, καθώς και η ενεργή συμμετοχή των πολιτών στη βελτίωση της λειτουργίας του φορολογικού μηχανισμού κρίνονται ως ιδιαίτερα θετικά στοιχεία, αφού συντελούν στη δημιουργία φορολογικής συνείδησης η οποία από μόνη της λειτουργεί ως εργαλείο φορολογικού ελέγχου.

Η πλέον οργανωμένη συνεργασία της Φορολογικών Ελεγκτικών Υπηρεσιών με άλλες Δημόσιες Υπηρεσίες (Τελωνεία, Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης, Αστυνομικές Αρχές, Δικαστικές Αρχές, Λιμενικές Αρχές κλπ. που δύνανται να συμβάλουν) όπως επιτυχημένα εφαρμόζεται στην Σουηδία και προχωρώντας ακόμη πιο πολύ η ηλεκτρονική τους διασύνδεση αξιοποιώντας τις εξειδικευμένες γνώσεις, μεθόδους και δυνατότητες των Υπηρεσιών αυτών, θα μεγεθύνει ουσιαστικά τις δυνατότητες των ελεγκτικών υπηρεσιών και θα συμβάλει στην αποτελεσματικότερη και ταχύτερη αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής.

Ιδιαίτερη αξία έχει η ανάπτυξη ηλεκτρονικών εργαλείων αλλά και εξειδίκευση ιδιαίτερου ελεγκτικού κλάδου προς άντληση αξιοποιήσιμων φορολογικά στοιχείων κυρίως από το διαδίκτυο αφού σημαντικό μέρος και διαρκώς αυξανόμενο των κάθε είδους συναλλαγών γίνεται σαυτό. Αυτό θα λειτουργήσει συνδυαστικά με τον ασφυκτικό έλεγχο φορολογικής νομιμότητας των διακινούμενων μέσω επιχειρήσεων μεταφορών – ταχυμεταφορών εμπορευμάτων.

Η επιχειρούμενη με το ελεγκτικό πρόγραμμα ELENXIS δειλή προσπάθεια του Υπουργείου Οικονομικών εκσυγχρονισμού των φορολογικών ελέγχων πρέπει να ενταθεί και να προχωρήσει με γρήγορα βήματα εντάσσοντας σαυτό τις καλές πρακτικές άλλων χωρών όπως στην Πορτογαλία με τη δημιουργία αξιόπιστου φορολογικού προφίλ των φορολογουμένων επιχειρήσεων και φυσικών προσώπων - φορολογουμένων, με την ενσωμάτωση πληροφοριών που αφορούν στο σύνολο των οικονομικών τους δεδομένων. Στα οικονομικά αυτά δεδομένα είναι αναγκαίο να περιλαμβάνονται (προς εξέταση του νομίμως φορολογικά τρόπου απόκτησης αλλά και της δέσμευσής τους σε περίπτωση διαπίστωσης φορολογικών υποχρεώσεων) κινητά και

ακίνητα περιουσιακά στοιχεία των ιδίων και των πλησιέστερων συγγενικών προσώπων, τραπεζικά δεδομένα τόσο στο εσωτερικό όσο και στο εξωτερικό με πλήρη αξιοποίηση της ανταλλαγής πληροφοριών στα πλαίσια της προβλεπόμενης συνεργασίας των χωρών, τουλάχιστον της Ευρωπαϊκής Ένωσης όπως προβλέπεται, (αλλά και με τη σύναψη συμβάσεων συνεργασίας με τρίτες χώρες) και οικονομικές συναλλαγές σημαντικής αξίας κάθε είδους με την επιβολή επί πλέον υποχρεώσεων προς τις επιχειρήσεις και όλους τους οικονομικούς η άλλους φορείς, παροχής τέτοιου είδους στοιχείων που κατέχουν προς το Υπουργείο Οικονομικών.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Κανελλόπουλος Κ., (2002), Φοροδιαφυγή στις Ανώνυμες Εταιρίες: Εκτιμήσεις από τις Εισαχθείσες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, Κέντρο Προγραμματισμού και Οικονομικών Ερευνών.

Νάστας, Ε., (2007). Το θεωρητικό Πλαίσιο της Διάκρισης Ανάμεσα στην Φοροδιαφυγή και την Παραοικονομία. e - Περιοδικό Επιστήμης & Τεχνολογίας

Καλυβιανάκης, Μ., (1993), «Φορολογικό καθεστώς, παραοικονομία και φοροδιαφυγή στην Ελλάδα», Ίδρυμα Μεσογειακών Μελετών – εκδ. Παπαζήση, Αθήνα.

Παυλόπουλος Π., (1987), «Η παραοικονομία στην Ελλάδα: Μία πρώτη ποσοτική οριοθέτηση», IOBE, Αθήνα.

Τάτσος Ν., (1987), «Παραοικονομία και Φοροδιαφυγή στην Ελλάδα»

Παλαιοδήμος Γ., (2006), «Συγκρίνοντας τα Φορολογικά Συστήματα στην Ευρωπαϊκή Ένωση» κείμενο τεκμηρίωσης, Ίδρυμα ΙΣΤΑΜΕ

Συμεωνίδου - Καστανίδου Ελ. . (2005), «Οργανωμένο έγκλημα και τρομοκρατία», Εκδόσεις Σάκκουλα Α.Ε.

Διαδικτυακοί τόποι

www.poedoy.gr/.../ΑΡΘΡΟ, ΓΚΙΚΑΣ Α – ΣΑΡΑΪΔΑΡΗΣ Γ. : Το Φινλανδικό Φορολογικό Σύστημα

<http://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/12197> (ΕΘΝΙΚΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΚΑΤΑΠΟΛΕΜΗΣΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ 2011-2013)

<http://el.wikipedia.org/wiki/Φοροδιαφυγή>

<http://el.wikipedia.org/wiki/Φοροαποφυγή>

<http://www.digitalplan.gov/portal/resouce>

<http://www.imerisia.gr/article.asp?catid=26533&subid=2&pubid=112919006>

www.poedoy.gr/.../ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ_ΣΥΣΤΗΜΑ_ΙΑΠΩΝΙΑΣ_2011.doc

http://www.poedoy.gr/fe/forologies/AR_ME/%25CE%2591%25CE%259D%25CE%25A4%25CE%2599%25CE%259C%25CE « Ο ΡΟΛΟΣ ΤΗΣ ΑΜΟΙΒΑΙΑΣ ΣΥΝΔΡΟΜΗΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΙΣΠΡΑΞΗ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ ΣΤΗΝ ΚΑΤΑΠΟΛΕΜΗΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ & Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΝΕΩΝ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΩΝ ΣΤΗΝ ΑΝΑΓΚΑΣΤΙΚΗ ΕΙΣΠΡΑΞΗ» Μελέτη ΠΡΙΝΙΩΤΑΚΗ Μ., ΣΩΤΗΡΟΠΟΥΛΟΥ Χ., 2011

www.poedoy.gr/fe/.../ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ_ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ_2011.doc

www.poedoy.gr/fe/.../AR.../ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ_ΣΥΜΜΟΡΦΩΣΗ_2012.pdf
