



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΤΕΙ ΗΠΕΙΡΟΥ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ &
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

ΤΕΙ ΗΠΕΙΡΟΥ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

**ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΣΠΟΥΔΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ -
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΕΠΙΣΤΗΜΗ**

ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ

Μεταπτυχιακή Φοιτήτρια: Μπρίκου Ουρανία

Επιβλέπων: Μιχαήλ Διακομιχάλης, Διδάκτωρ, Αναπληρωτής Καθηγητής

Πρέβεζα, Μάιος 2017



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΤΕΙ ΗΠΕΙΡΟΥ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ &
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

ΤΕΙ ΗΠΕΙΡΟΥ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

**ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΣΠΟΥΔΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ -
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΕΠΙΣΤΗΜΗ**

ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ

Μεταπτυχιακή Φοιτήτρια: Μπρίκου Ουρανία

Επιβλέπων: Μιχαήλ Διακομιχάλης, Διδάκτωρ, Αναπληρωτής Καθηγητής

Πρέβεζα, Μάιος 2017

TAX EVASION AND TAX LAW

Εγκρίθηκε από τριμελή εξεταστική επιτροπή

Πρέβεζα, 05/10/2017

ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ

1. Μιχάηλ Διακομιχάλης, Διδάκτωρ, Αναπληρωτής Καθηγητής

Υπογραφή

2. Ευάγγελος Θ. Χύτης Επίκουρος Καθηγητής,

Υπογραφή

Ο Διευθυντής του ΠΙΜΣ

Χαρίλαος Ναζάκης, Καθηγητής

Υπογραφή

Μπρίκου Ουρανία, 2017

Με επιφύλαξη παντός δικαιώματος. All rights reserved.

Δήλωση μη λογοκλοπής

Δηλώνω υπεύθυνα και γνωρίζοντας τις κυρώσεις του Ν. 2121/1993 περί Πνευματικής Ιδιοκτησίας, ότι η παρούσα μεταπτυχιακή εργασία είναι εξ ολοκλήρου αποτέλεσμα δικής μου ερευνητικής εργασίας, δεν αποτελεί προϊόν αντιγραφής ούτε προέρχεται από ανάθεση σε τρίτους. Όλες οι πηγές που χρησιμοποιήθηκαν (κάθε είδους, μορφής και προέλευσης) για την συγγραφή της περιλαμβάνονται στη βιβλιογραφία.

Μπρίκου Ουρανία

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Οφείλω να εκφράσω τις ειλικρινείς ευχαριστίες μου σε όλους τους καθηγητές του Μεταπτυχιακού Προγράμματος και ιδιαίτερα στον επιβλέποντα καθηγητή κ. Διακομιχάλη Μιχαήλ για την καθοδήγηση και τις καθοριστικές συμβουλές του κατά την συγγραφή της διπλωματικής μου εργασίας.

Επίσης ευχαριστώ τους γονείς και τις αδελφές μου για την υποστήριξη που μου παρείχαν καθόλη την διάρκεια της εκπόνησης της παρούσας εργασίας.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Είναι γεγονός πως το φαινόμενο της φοροδιαφυγής ήταν και συνεχίζει να παραμένει ένα σημαντικό πρόβλημα και ένα κρίσιμο ζήτημα για τις εθνικές οικονομίες στη διάρκεια του χρόνου. Επομένως η πάταξη της φοροδιαφυγής λαμβάνει αμέσως μεγάλη σημασία καθώς εξαιτίας του φαινομένου αυτού κάθε χρόνο χάνονται πάρα πολλά χρήματα από τους κρατικούς προϋπολογισμούς, τα οποία θα μπορούσαν να αναδιανεμηθούν σε κρίσιμους τομείς όπως η υγεία, η παιδεία, η ασφάλεια και να προκαλέσουν οικονομική ανάπτυξη.

Βασικό όπλο στην μάχη για την πάταξη της φοροδιαφυγής αποτελεί η φορολογική νομοθεσία. Την συνδρομή και τον ρόλο της προσπαθούμε να μελετήσουμε στην παρούσα εργασία.

Λέξεις-κλειδιά: φοροδιαφυγή, φόρος, φορολογική νομοθεσία.

ABSTRACT

It is truth that the phenomenon of tax evasion was and continues to be a major problem and a critical issue for national economies over time. Therefore the elimination of tax evasion immediately take great importance as a result of this phenomenon every year lost too much money from state budgets, money that could be redistributed in critical areas such as health, education, security and cause economic growth.

A basic weapon in the struggle against tax evasion is tax law. Its role and contribution we try to study in the present thesis.

Keywords: tax evasion, tax, tax law.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ.....	iv
ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	v
ABSTRACT	vi
ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ	vii
Κατάλογος Πινάκων.....	x
Κατάλογος Διαγραμμάτων	xi
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	xii
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1ο: ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ.....	1
1.1 Ορισμοί.....	1
1.2 Οι αρχές της φορολογίας	3
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2ο: ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΑΙ ΤΑ ΔΙΑΧΡΟΝΙΚΑ ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ.....	5
2.1 Χαρακτηριστικά του ελληνικού φορολογικού συστήματος.....	5
2.2 Σχέση μεταξύ άμεσων και έμμεσων φόρων	6
2.3 Οι άμεσοι φόροι.....	7
2.3.1 Ο Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων (ΦΕΦΠ).....	7
2.3.2 Ο Φόρος Εισοδήματος Νομικών Προσώπων (ΦΕΝΠ).....	8
2.4 Οι έμμεσοι φόροι	9
2.4.1 Δασμοί και φόροι εισαγόμενων προϊόντων	9
2.4.2 Άλλοι φόροι.....	9
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3ο: ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΚΑΙ ΠΑΡΑΟΙΚΟΝΟΜΙΑ	10
3.1 Ορισμοί.....	10
3.2 Η έννοια της φοροδιαφυγής.....	10
3.3 Αιτίες της φοροδιαφυγής	11
3.4 Η έννοια της παραοικονομίας.....	12
3.5 Διάκριση μεταξύ φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής.....	12
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4ο: ΑΝΑΛΥΣΗ ΚΑΙ ΜΕΤΡΗΣΗ ΤΟΥ ΦΑΙΝΟΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ	16
4.1 Εισαγωγή	16
4.2 Μέθοδοι μέτρησης της φοροδιαφυγής.....	19

4.3 Μέθοδοι φοροδιαφυγής	23
4.3.1 Φοροδιαφυγή στην άμεση φορολογία.....	24
4.3.2 Η φοροδιαφυγή στην έμμεση φορολογία.....	29
4.4 Η έκταση της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα.....	32
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο: ΟΙ ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΣΤΟ ΑΔΙΚΗΜΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ.....	34
5.1 Εισαγωγή	34
5.2 Μεθοδολογία Έρευνας.....	34
5.3 Ιστορική αναδρομή στη νομοθεσία για την πάταξη της φοροδιαφυγής.....	36
5.4 Η φοροδιαφυγή στο Νόμο 2523/1997	38
5.4.1 Το Αδίκημα της φοροδιαφυγής στην φορολογία εισοδήματος (Νόμος 2523/1997)	38
5.4.2 Αδίκημα φοροδιαφυγής για τη μη απόδοση ή ανακριβή απόδοση ΦΠΑ και λοιπών φόρων (Νόμος 2523/1997)	39
5.4.3 Αδίκημα φοροδιαφυγής για έκδοση ή αποδοχή πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων (Νόμος 2523/1997)	40
5.5 Η φοροδιαφυγή σύμφωνα με τον ισχύοντα Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Νόμος 4174/2013).....	41
5.5.1 Ο ι Παραβάσεις Φοροδιαφυγής (Νόμος 4174/2013).....	42
5.5.2 Τα εγκλήματα Φοροδιαφυγής (Νόμος 4174/2013).....	47
5.5.3 Αυτουργοί και συνεργοί (Νόμος 4174/2013)	50
5.5.4 Παραπομπή εγκλημάτων φοροδιαφυγής σε ποινική δίκη (Νόμος 4174/2013) ..	52
5.6 Η οικειοθελής αποκάλυψη φορολογητέας ύλης του Νόμου 4446/2016	54
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο : ΕΡΕΥΝΑ ΣΤΗΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ.	59
6.1 Εισαγωγή	59
6.2 Μεθοδολογία της έρευνας	59
6.3 Αποτελέσματα της έρευνας	67
6.3.1 Αποτελεσματικότητα της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου που προβλέπεται στο Ν. 4174/2013 ως προς τον εντοπισμό και την πάταξη της φοροδιαφυγής.....	67

6.3.2 Βαθμός κατανόησης και ευκολίας στην εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4174/2013 για τον εντοπισμό και την πάταξη της φοροδιαφυγής.....	69
6.3.3 Η συμβολή των κυρώσεων του Ν. 4174/2013 στην πάταξη της φοροδιαφυγής	70
6.3.4 Η συμβολή του Ν. 4174/2013 στην εμπέδωση της φορολογικής συνείδησης των πολιτών.....	72
6.3.5 Η αποτελεσματικότητα του Ν. 4174/2013 σε σχέση με το Ν. 2523/97 ως προς τον εντοπισμό και την πάταξη της φοροδιαφυγής	73
6.3.6 Η συμβολή του Ν. 4174/2013 στην αύξηση των βεβαιωθέντων προστίμων φοροδιαφυγής σε σχέση με το προηγούμενο νομοθετικό καθεστώς του Ν.2523/97...	74
6.3.7 Η συμβολή του Ν. 4174/2013 στην αύξηση της εισπραξιμότητας έναντι βεβαιωθέντων προστίμων φοροδιαφυγής σε σχέση με το προηγούμενο νομοθετικό καθεστώς του Ν.2523/97.....	76
6.4 Συμπεράσματα της έρευνας	77
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7^ο: ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΑΤΑΞΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ.	
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	79
7.1 Προτάσεις για την πάταξη της φοροδιαφυγής.....	79
7.2 Δράσεις και στόχοι της φορολογικής διοίκηση για την πάταξη της φοροδιαφυγής..	83
7.2.1 Οι Δράσεις της φορολογικής διοίκησης.....	83
7.2.2 Οι Στόχοι της φορολογικής διοίκησης.....	89
7.3 Συμπεράσματα	92
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	96
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ	100

Κατάλογος Πινάκων

Πίνακας 6.1 Οι ερωτήσεις του ερωτηματολογίου	61
Πίνακας 6.2 Τιμές του p-value	62
Πίνακας 6.3 Αποτελέσματα Ερώτησης 1.....	63
Πίνακας 6.4 Αποτελέσματα Ερώτησης 2.....	64
Πίνακας 6.5 Αποτελέσματα Ερώτησης 3.....	64
Πίνακας 6.6 Αποτελέσματα Ερώτησης 4.....	65
Πίνακας 6.7 Αποτελέσματα Ερώτησης 5.....	65
Πίνακας 6.8 Αποτελέσματα Ερώτησης 6.....	66
Πίνακας 6.9 Αποτελέσματα Ερώτησης 7.....	66
Πίνακας 6.10: Αποτελεσματικότητα του φορολογικού ελέγχου του Ν. 4174/2013 ως προς τον εντοπισμό και την πάταξη της φοροδιαφυγής.....	67
Πίνακας 6.11: Βαθμός κατανόησης και ευκολίας στην εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4174/2013.....	69
Πίνακας 6.12: Η συμβολή των κυρώσεων του Ν. 4174/2013 στην πάταξη της φοροδιαφυγής.....	70
Πίνακας 6.13: Η συμβολή του Ν. 4174/2013 στην εμπέδωση της φορολογικής συνείδησης των πολιτών.....	72
Πίνακας 6.14: Η αποτελεσματικότητα του Ν. 4174/2013 σε σχέση με το Ν. 2523/97 ως προς τον εντοπισμό και την πάταξη της φοροδιαφυγής	73
Πίνακας 6.15: Η συμβολή του Ν. 4174/2013 στην αύξηση των βεβαιωθέντων προστίμων φοροδιαφυγής σε σχέση με το προηγούμενο νομοθετικό καθεστώς του Ν.2523/97	74
Πίνακας 6.16: Η συμβολή του Ν. 4174/2013 στην αύξηση της εισπραξιμότητας έναντι βεβαιωθέντων προστίμων φοροδιαφυγής σε σχέση με το προηγούμενο νομοθετικό καθεστώς του Ν.2523/97.....	76
Πίνακας 7.1: Πλήθος διενεργηθέντων ελέγχων από τις Εφορίες, ανά είδος ελέγχου	86
Πίνακας 7.2: Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου - Πλήθος ελέγχων και ποσά βεβαίωσης, ανά είδος ελέγχου 1.1.2016 - 31.8.2016.....	87
Πίνακας 7.3: Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων-Εισπραξιμότητα.....	88

Κατάλογος Διαγραμμάτων

Διάγραμμα 6.1 Likert scale	60
Διάγραμμα 6.2: Αποτελεσματικότητα του φορολογικού ελέγχου του Ν. 4174/2013 ως προς τον εντοπισμό και την πάταξη της φοροδιαφυγής.....	68
Διάγραμμα 6.3 Βαθμός κατανόησης και ευκολίας στην εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4174/2013.....	69
Διάγραμμα 6.4 Η συμβολή των κυρώσεων του Ν. 4174/2013 στην πάταξη της φοροδιαφυγής.....	71
Διάγραμμα 6.5 Η συμβολή του Ν. 4174/2013 στην εμπέδωση της φορολογικής συνείδησης των πολιτών	72
Διάγραμμα 6.6 Η αποτελεσματικότητα του Ν. 4174/2013 σε σχέση με το Ν. 2523/97 ως προς τον εντοπισμό και την πάταξη της φοροδιαφυγής	73
Διάγραμμα 6.7 Η συμβολή του Ν. 4174/2013 στην αύξηση των βεβαιωθέντων προστίμων φοροδιαφυγής σε σχέση με το προηγούμενο νομοθετικό καθεστώς του Ν.2523/97.....	75
Διάγραμμα 6.8 Η συμβολή του Ν. 4174/2013 στην αύξηση της εισπραξιμότητας έναντι βεβαιωθέντων προστίμων φοροδιαφυγής σε σχέση με το προηγούμενο νομοθετικό καθεστώς του Ν.2523/97.....	76

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Σήμερα, το φαινόμενο της φοροδιαφυγής στη χώρα μας εξαιτίας και της οικονομικής κρίσης έχει αυξηθεί σημαντικά. Αν και δεν υπάρχουν απτά στοιχεία για το πραγματικό ύψος της φοροδιαφυγής και της παραοικονομίας στην Ελλάδα είναι διάχυτη η προσπάθεια ολοένα και περισσότερων πολιτών να αποκρύψουν ένα μέρος από τα εισοδήματα τους είτε σκόπιμα είτε από αδυναμία πληρωμής των επιβαλλόμενων φόρων. Σε κάθε περίπτωση η απόκρυψη ολόκληρου ή μέρους των εισοδημάτων των πολιτών οδηγεί στο φαινόμενο της φοροδιαφυγής και στην απώλεια πολύτιμων εσόδων για το κράτος.

Αντικείμενο της παρούσας διπλωματικής εργασίας, που διεξάγεται στα πλαίσια του Μεταπτυχιακού Προγράμματος του Τ.Ε.Ι. Ηπείρου, είναι η μελέτη του φαινομένου της φοροδιαφυγής και η σύνδεσή του με την φορολογική νομοθεσία, αλλά και η κατάθεση προτάσεων για τη μείωση και τη πάταξη αυτής, τουλάχιστον στην Ελλάδα.

Η εργασία αποτελείται από συνολικά επτά κεφάλαια, καθένα από τα οποία εξετάζει από μια διαφορετική οπτική το θέμα αυτής. Στο πρώτο κεφάλαιο γίνεται μια εισαγωγική αναφορά στην έννοια του φόρου, στη σημασία αυτού, στις αρχές που διέπουν την φορολογία καθώς και στο σκοπό της φορολόγησης των εισοδημάτων στην Ελλάδα. Το δεύτερο κεφάλαιο της εργασίας μας εισάγει στην ουσία και στο πνεύμα που διέπει το ελληνικό φορολογικό σύστημα βάση του οποίου και υπολογίζονται οι φόροι.

Ακολούθως, στο τρίτο κεφάλαιο της εργασίας μελετώνται οι έννοιες της φοροδιαφυγής και της παραοικονομίας, ως δύο από τα σημαντικότερα προβλήματα τις ελληνικής οικονομίας τα οποία και στερούν από τα κρατικά ταμεία πολύτιμους πόρους, ενώ γίνεται αναφορά και στην διάκριση μεταξύ φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής. Στην συνέχεια, στο τέταρτο κεφάλαιο επιχειρείται η εμβάθυνση της έννοιας της φοροδιαφυγής, η μελέτη του τρόπου και των μορφών με τις οποίες αυτή εκδηλώνεται και παρατίθενται στοιχεία για την έκτασή της στην χώρα μας.

Στο πέμπτο κεφάλαιο αναπτύσσεται η νομοθεσία και οι προβλεπόμενες κυρώσεις που αφορούν στην φοροδιαφυγή, κάνοντας μια σύντομη αναδρομή από το 1950 έως σήμερα, με ιδιαίτερη έμφαση βέβαια στο ισχύον νομοθετικό πλαίσιο που εισήγαγε ο Νόμος 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας).

Εν συνεχεία, στο έκτο κεφάλαιο παρουσιάζονται τα αποτελέσματα έρευνας που πραγματοποιήθηκε μεταξύ ελεγκτών υπαλλήλων της φορολογικής διοίκησης, σχετικά με

την αποτελεσματικότητα του ισχύοντος Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (Νόμος 4174/2013) ως προς την πάταξη της φοροδιαφυγής.

Τέλος, στο έβδομο κεφάλαιο της εργασίας παρουσιάζονται ορισμένες προτάσεις τις οποίες καταθέτω και πιστεύω ότι έχουν τη δυναμική να συμβάλλουν στη μάχη που θα πρέπει να ενταθεί κατά του φαινομένου της απόκρυψης των εισοδημάτων και της φοροδιαφυγής. Ακολουθούν στην συνέχεια οι στόχοι και οι δράσεις που έχει αναλάβει η φορολογική διοίκηση για την πάταξη της φοροδιαφυγής και παρατίθενται τέλος τα κυριότερα συμπεράσματα της παρούσας εργασίας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1ο: ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

1.1 Ορισμοί

Ο φόρος είναι μια υποχρεωτική χρηματική παροχή που επιβάλλεται αναγκαστικά από το κράτος σε βάρος των πολιτών, χωρίς ειδική αντιπαροχή, προς το σκοπό κάλυψης πάσης φύσεως δημοσίων δαπανών. Αποτελεί την κυριότερη πηγή εσόδων του δημοσίου, με τον οποίο αυτό ασκεί την οικονομική και κοινωνική του πολιτική¹.

Σύμφωνα με τον βραβευμένο με Νόμπελ Οικονομίας, Maurice Allais, φόρος είναι το αντάλλαγμα που πληρώνει ο πολίτης για τις υπηρεσίες που το κράτος προσφέρει σε όλους του πολίτες. Υπηρεσίες που συνήθως είναι δημόσια αγαθά. Για το λόγο αυτό είναι αδύνατο να έχουμε τιμή αγοράς για ένα αγαθό όπως αυτό και είναι λογικό να έχουμε αυτό που στην οικονομία λέγεται το πρόβλημα του free rider. Για τους λόγους αυτούς είναι το κράτος εκείνο το οποίο είναι υπεύθυνο να προσφέρει δημόσια αγαθά όπως η Εθνική Άμυνα, η Αστυνομία κτλ. Για τη κάλυψη επομένως των εξόδων παροχής τέτοιων αγαθών, το κράτος υποχρεώνει όλους τους πολίτες ανάλογα με την οικονομική τους δυνατότητα να καταβάλλουν ένα μέρος των εξόδων αυτών.

Οι δημόσιες δαπάνες καλύπτονται από τους φόρους, δηλαδή τις εισπράξεις του δημόσιου τομέα από τα εισοδήματα του ιδιωτικού τομέα της οικονομίας. Οι φόροι μπορούν να θεωρηθούν από οικονομική άποψη είτε ως αμοιβή του δημόσιου τομέα για τα αγαθά που παρέχει στην οικονομία, είτε ως αναγκαστική αποταμίευση της οικονομίας που χρησιμοποιείται για τη κάλυψη των παραγωγικών δαπανών του δημοσίου.

Ο κυριότερος σκοπός των φόρων που εισπράττει το κράτος από τους φορολογούμενους είναι ο ταμειευτικός ο οποίος αποβλέπει στο συμφέρον του δημοσίου ταμείου. Γενικά με την αναγκαστική συμβολή των φόρων, μαζί με άλλες πηγές εσόδων, εξασφαλίζονται τα απαραίτητα δημόσια έσοδα, για να καλύπτονται οι δημόσιες δαπάνες, ώστε να παρέχει το κράτος στους πολίτες, υπηρεσίες που αφορούν την ολότητα και εξυπηρετούν συλλογικές ανάγκες.

Η φορολογία μπορεί να εκπληρώνει και κοινωνικούς σκοπούς, όταν αποτελεί μέσο καταπολέμησης της οικονομικής ανισότητας που διαμορφώνεται ανάμεσα στις κοινωνικές

¹ Καραγιώργος Θ, Γεωργίου Γ., (2004). Λογιστική εταιριών και φορολογία εισοδήματος. Θεσσαλονίκη: Γερμανός

τάξεις. Επίσης με τη φορολογία καλύπτονται οικονομικοί σκοποί, ιδιαίτερα σε περιόδους οικονομικών κρίσεων.

Η φορολογία είναι υποχρεωτική, όλοι οι πολίτες δηλαδή υπόκεινται στο φόρο με κάποιες εξαιρέσεις των φορολογικών απαλλαγών για λόγους γενικότερης κοινωνικής πολιτικής.

Φορολογική βάση είναι το μέγεθος με βάση το οποίο υπολογίζεται η φορολογική υποχρέωση δηλαδή το ποσό του φόρου που πρέπει να καταβάλει ο φορολογούμενος. Ως φορολογική βάση μπορεί να χρησιμοποιηθεί οποιοδήποτε χαρακτηριστικό γνώρισμα των φορολογούμενων, οικονομικό ή μη οικονομικό. Σήμερα ως φορολογική βάση χρησιμοποιούνται διάφορα οικονομικά χαρακτηριστικά του φορολογούμενου και ιδιαίτερα το εισόδημα, η περιουσία, η δαπάνη και ιδιαίτερα η καταναλωτική δαπάνη.

Το πρόσωπο του οποίου τα χαρακτηριστικά χρησιμοποιούνται ως βάση υπολογισμού του φόρου και το οποίο είναι υποχρεωμένο να καταβάλει το φόρο στο δημόσιο λέγεται φορολογούμενη μονάδα.

Φορολογικός συντελεστής λέγεται το ποσό του φόρου που αντιστοιχεί σε καθεμιά μονάδα φορολογικής βάσης. Διακρίνουμε το μέσο φορολογικό συντελεστή και τον οριακό φορολογικό συντελεστή. Μέσος είναι ο φορολογικός συντελεστής είναι ο λόγος του φόρου που καταβάλλεται συνολικά από μια φορολογούμενη μονάδα διαιρεμένο με τη συνολική αξία της φορολογικής βάσης. Οριακός φορολογικός συντελεστής είναι ο πρόσθετος φόρος που πρέπει να καταβληθεί για καθεμιά νέα μονάδα αύξησης της φορολογικής βάσης.

Αντικείμενο του φόρου αποτελεί το καθαρό εισόδημα που προκύπτει είτε στην ημεδαπή είτε στην αλλοδαπή και αποκτάται από κάθε φυσικό πρόσωπο για το οποίο συντρέχουν ορισμένες προϋποθέσεις.

Υποκείμενες του φόρου σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία είναι οι παρακάτω κατηγορίες:

1. Κάθε φυσικό πρόσωπο το οποίο αποκτά εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα ανεξάρτητα από την ιθαγένεια και το τόπο κατοικίας ή διαμονής του. Επίσης, ανεξάρτητα από την ιθαγένεια του σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο για τα εισοδήματα του που προκύπτουν στην αλλοδαπή εφόσον έχει τη κατοικία του στην Ελλάδα.
2. Οι έμμισθοι δημόσιοι υπάλληλοι που υπηρετούν στην αλλοδαπή θεωρείται ότι κατοικούν στην Ελλάδα και φορολογούνται εδώ.
3. Σε φόρο υπόκειται και η σχολάζουσα κληρονομιά

4. Οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, οι συμμετοχές ή αφανείς, καθώς και οι κοινοπραξίες της.

1.2 Οι αρχές της φορολογίας

Η έννοια της φορολόγησης διέπεται από ορισμένες βασικές αρχές οι οποίες ισχύουν τόσο στην Ελλάδα όσο και διεθνώς και ορίζουν επακριβώς το σκοπό και την αξία αυτής. Για την Ελλάδα οι βασικές αρχές της φορολογίας καθορίζονται από τα Σύνταγμα της χώρας και αναφέρεται ρητά και κατηγορηματικά πως αυτές θα πρέπει να τηρούνται τόσο από το νομοθέτη όσο και από τα αρμόδια όργανα τα οποία και υποχρεούνται να εφαρμόζουν τη φορολογική νομοθεσία.

Όμως η προσπάθεια να τεθούν οι φορολογικές αρχές που θα διέπουν τις σχέσεις των πολιτών με το κράτος έχουν βαθιές ρίζες στη διάρκεια του χρόνου. Ο πρώτος ο οποίος προσπάθησε να καθορίσει την έννοια και τις αξίες των φορολογικών αρχών ήταν ο Adam Smith ο οποίος το 1776 στις ΗΠΑ με το σύγγραμμα του «Ο πλούτος των εθνών» ήταν πρώτος που αναφέρθηκε στους κανόνες της φορολογίας. Σύμφωνα με το Smith οι κανόνες αυτοί είναι οι εξής²:

- Θα πρέπει η φορολογία να είναι ίση για όλους τους πολίτες, δηλαδή να είναι αναλογική και να αυξάνεται όσο αυξάνεται και το εισόδημα τους
- Η φορολόγηση δεν θα πρέπει να είναι αυθαίρετη και θα πρέπει να βασίζεται και σε κοινωνικά κριτήρια
- Οι φόροι θα πρέπει να είναι όσο το δυνατόν περισσότερο προσιτοί για τους πολίτες και η είσπραξη τους να γίνεται με τον πιο οικονομικό και συμφέρον τρόπο για αυτούς
- Θα πρέπει να δοθεί προσοχή από μέρους του κράτους στο κόστος της συλλογής των φόρων. Το κόστος αυτό δεν θα πρέπει να είναι δυσανάλογα αυξημένο σε σχέση με τα έσοδα που υπάρχουν από τους φόρους.

Σήμερα, οι παραπάνω αρχές του Adam Smith συνεχίζουν να υπάρχουν και αποτέλεσαν τη βάση για τη δημιουργία των γενικών φορολογικών κανόνων στα περισσότερα κράτη του κόσμου όπως και στην Ελλάδα. Έτσι, στο Σύνταγμα των Ελλήνων ορίζονται με σαφήνεια

² Γεωργακόπουλος Θ, Πάσχου Π., (2003). Εισαγωγή στη φορολογία. Αθήνα: Μπένου

οι γενικές αρχές οι οποίες και πρέπει να διέπουν την άσκηση της φορολογικής εξουσίας και αυτές είναι οι εξής:

- i. **Η αρχή της νομιμότητας του φόρου**, με την έννοια πως κανένας φόρος δεν μπορεί να επιβληθεί ούτε να εισπραχθεί εφόσον δεν υπάρχει κάποιος νομός ψηφισμένος από τη Βουλή που να τον ορίζει.
- ii. **Η αρχή της βεβαιότητας του φόρου**, υπό την έννοια ότι ο χρόνος και ο τρόπος της πληρωμής του φόρου πρέπει να είναι επαρκώς και σαφώς καθορισμένα από τις φορολογικές αρχές απέναντι στο φορολογούμενο.
- iii. **Η αρχή της χρηστής διοίκησης και της προστασίας της εμπιστοσύνης του φορολογούμενου έναντι των μεταβολών και των διαφορετικών ερμηνειών της φορολογικής διοίκησης**, υπό την έννοια ότι ο φορολογούμενος πρέπει να προστατεύεται απέναντι στις απότομες μεταβολές της φορολογικής διοίκησης στη προσπάθεια να δημιουργηθεί και να συνεχίζει να διατηρείται ένα καλό κλίμα εμπιστοσύνης στη σχέση μεταξύ του φορολογούμενου και του κράτους.
- iv. **Η αρχή της μη αναδρομικής ισχύος των φορολογικών ρυθμίσεων**. Η αρχή αυτή βασίζεται στην υπόθεση ότι σε ένα κράτος δικαίου ο φορολογούμενος πολίτης πρέπει να ξέρει εκ των προτέρων το ποσοστό και τη κλίμακα βάση της οποίας θα φορολογηθεί και το κράτος να μην αλλάξει ξαφνικά τους συντελεστές της φορολόγησης. Η αρχή αυτή θέλει να μας δείξει ότι οι σχέσεις κράτους και φορολογούμενου πρέπει να βασίζονται στην ορθότητα, την εμπιστοσύνη και το κράτος να μη ξαφνιάζει το πολίτη με τις απότομες αλλαγές στη νομοθεσία του³.
- v. **Η αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης**: Η αρχή αυτή βασίζεται στη παραδοχή του Συντάγματος ότι οι έλληνες φορολογούμενοι συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στο βαθμό που μπορούν, ανάλογα δηλαδή με τα εισοδήματά τους. Η αρχή αυτή προκειμένου να ισχύει και να επιδρά αποτελεσματικά, προϋποθέτει τις άλλες δύο αρχές: της καθολικότητας του φόρου (με την έννοια ότι όλοι οι πολίτες υποχρεούνται να πληρώνουν τους φόρους τους) και αυτή της φορολογικής ισότητας καθώς όλοι οι πολίτες είναι ίσοι απέναντι στην υποχρέωση της πληρωμής των φόρων. Στο σημείο αυτό και στα πλαίσια της φορολογικής δικαιοσύνης μεταξύ κράτους και πολιτών ως δείκτες για τη φοροδοτική δυνατότητα των πολιτών ορίζονται με τη σειρά: πρώτον το εισόδημα, δεύτερον η περιουσία και κατά τρίτο λόγο οι δαπάνες οι οποίες έχουν πραγματοποιηθεί.

³ Γεωργακόπουλος Θ, Πάσχου Π., (2003). Εισαγωγή στη φορολογία. Αθήνα: Μπένου

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο: ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΑΙ ΤΑ ΔΙΑΧΡΟΝΙΚΑ ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

2.1 Χαρακτηριστικά του ελληνικού φορολογικού συστήματος

Το κυριότερο χαρακτηριστικό του ελληνικού φορολογικού συστήματος είναι ότι είναι εξαιρετικά πολύπλοκο αν και μετά την εισαγωγή του ΦΠΑ το 1987 η κατάσταση έχει ελαφρώς βελτιωθεί. Ορισμένοι από τους λόγους οι οποίοι συνέβαλαν σημαντικά στο πολύπλοκο του φορολογικού συστήματος είναι οι εξής⁴:

- Ο ασυνήθιστα μεγάλος αριθμός φόρων ιδιαίτερα των έμμεσων φόρων οι οποίοι έχουν συσσωρευθεί τα τελευταία 40 χρόνια και πολλοί από τους οποίους έχουν μικρή απόδοση.
- Ο μεγάλος αριθμός διαφορετικών φορολογικών κινήτρων που δόθηκαν από τις αρχές της δεκαετίας του 1950 μέχρι σήμερα για τη προώθηση των επενδύσεων, της εισαγωγής κεφαλαίων από το εξωτερικό, της περιφερειακής ανάπτυξης, των εξαγωγών, της ναυτιλίας, της συγχώνευσης μικρών επιχειρήσεων, της ανάπτυξης του χρηματιστηρίου και της κεφαλαιαγοράς γενικότερα
- Ο μεγάλος αριθμός των έκτακτων φόρων οι οποίοι και επιβάλλονται κατά καιρούς για την αντιμετώπιση έκτακτων αναγκών στο προϋπολογισμό. Αρκετοί από αυτούς παρέμειναν στο φορολογικό σύστημα ως αυτοτελείς φόροι παρά το γεγονός ότι είχαν επιβληθεί για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα (π.χ ΕΕΤΗΔΕ ο οποίος μετεξελίχθηκε στον ΕΝΦΙΑ).
- Το γεγονός ότι ορισμένοι φόροι επιβάλλονταν μέχρι πρόσφατα με πάρα πολλούς και διαφορετικούς συντελεστές
- Το γεγονός ότι το ίδιο αγαθό ιδιαίτερα κατά την εισαγωγή είναι δυνατό να επιβαρύνεται ταυτόχρονα έως και με 10 διαφορετικούς φόρους, δασμούς, εισφορές κτλ.
- Η αοριστία της φορολογικής βάσης ορισμένων φόρων και ιδιαίτερα των φόρων επί της κατανάλωσης

Όπως αναφέρθηκε και προηγουμένως η πολυπλοκότητα του φορολογικού συστήματος αποτελεί μια από τις κυριότερες αιτίες για την ύπαρξη και ανάπτυξη της φοροδιαφυγής στην ελληνική οικονομία.

⁴ Φλώρος Α., (2005). Φορολογική Λογιστική / Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων. Αθήνα: Σταμούλης.

Θα ήταν παράλειψη στο σημείο αυτό να μην επιχειρηθεί κάποια εξήγηση για τους λόγους που οδήγησαν στην ύπαρξη τόσων πολλών φόρων. Ο κυριότερος λόγος ιδιαίτερα για την περίπτωση των «φόρων υπέρ τρίτων» είναι η ύπαρξη πάρα πολλών ταμείων και άλλων ΝΠΔΔ. Τα ασφαλιστικά ταμεία που εποπτεύονται από το Υπουργείο Εργασίας είναι περίπου 300 την ίδια στιγμή που σε μεγαλύτερες χώρες για παράδειγμα στην Αγγλία υπάρχουν μόλις 7 ταμεία.

Τα ταμεία αυτά παρέχουν όπως είναι γνωστό ιατροφαρμακευτική περίθαλψη και συνταξιοδότηση. Τα ταμεία συντάξεων είναι κύρια ή επικουρικά και ο ασφαλισμένος είναι δυνατό να καλύπτεται από πολλά ταμεία ταυτόχρονα. Το κυριότερο όμως είναι ότι κάθε ταμείο έχει δικά του νομοθετημένα έσοδα τα οποία αντλεί από πολλές και συχνά άσχετες μεταξύ τους πηγές. Ορισμένα μάλιστα ταμεία έχουν τη δυνατότητα να αντλούν έσοδα από το ευρύτερο κοινό πέρα από τις εισφορές των μελών τους⁵.

2.2 Σχέση μεταξύ άμεσων και έμμεσων φόρων

Αν και ο διαχωρισμός της φορολογίας σε άμεση και έμμεση δεν φαίνεται να είναι σωστός από επιστημονική άποψη αφού πολλοί ερευνητές συμφωνούν ότι η διάκριση αυτή παρουσιάζει μεγάλες αδυναμίες επικρατεί εντούτοις ακόμη και σήμερα⁶.

Έτσι παρά τις εκφρασμένες αμφισβητήσεις σε αυτή την εργασία θα ακολουθήσουμε και εμείς τον ίδιο διαχωρισμό. Έτσι ως άμεσοι φόροι θεωρούνται οι φόροι εκείνοι τους οποίους υφίστανται οριστικά ο φορολογούμενος ώστε να συμπίπτει στο ίδιο πρόσωπο τόσο η ιδιότητα του φορολογικού οφειλέτη όσο και η ιδιότητα εκείνου που φέρνει το βάρος της φορολογικής επιβάρυνσης. Από την άλλη έμμεσοι φόροι είναι οι φόροι εκείνοι τους οποίους καταβάλλει μεν ο φορολογούμενος στο κράτος αλλά υπάρχει τελικά διάσταση μεταξύ φορολογικού οφειλέτη και φορολογούμενου.

Από τους σύγχρονους συγγραφείς χρησιμοποιήθηκαν διάφορα κριτήρια για τη κατάταξη των φόρων σε άμεσους και έμμεσους. Αυτά είναι τα εξής⁷:

- Το κριτήριο της μετακύλισης του φόρου
- Το κριτήριο της πρόθεσης του φορολογικού οφειλέτη

⁵ Φλώρος Α., (2005). Φορολογική Λογιστική / Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων. Αθήνα: Σταμούλης.

⁶ Αληφαντής Γ., (2004). Χρηματοοικονομική Λογιστική Τόμος Πρώτος. Αθήνα: Πάμισος

⁷ Αληφαντής Γ., (2004). Χρηματοοικονομική Λογιστική Τόμος Πρώτος. Αθήνα: Πάμισος

- Το κριτήριο της φοροτεχνικής διαδικασίας που ακολουθείται από τη φορολογούσα αρχή

2.3 Οι άμεσοι φόροι

2.3.1 Ο Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων (ΦΕΦΠ)

Ο Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων εφεξής ΦΕΦΠ, εμφανίστηκε για πρώτη φορά στην οικονομική ζωή της χώρας το 1919. Έχοντας ως κριτήριο τη πηγή του η φορολογία του εισοδήματος από τη κάθε κατηγορία γίνονταν με ένα διαφορετικό αναλογικό φορολογικό συντελεστή. Για εισοδήματα πάνω από ένα ορισμένο ποσό επιβαλλόταν ένας πρόσθετος φόρος γεγονός που έδινε στο σύστημα κάποια προοδευτικότητα.

Ο ΦΕΦΠ επιβάλλεται σε κάθε φυσικό πρόσωπο που αποκτά εισόδημα στην Ελλάδα, ανεξάρτητα από την ιθαγένεια και το τόπο κατοικίας του ή που αποκτά εισόδημα στο εξωτερικό αλλά έχει τη κατοικία του στην Ελλάδα.

Οι κύριες πηγές από τις οποίες ο φόρος αυτός αντλεί πόρους είναι οι εξής⁸:

- Εισοδήματα από εκμίσθωση οικοδομών και γαιών: Με τον όρο εισοδήματα από οικοδομές αναφερόμαστε στα εισοδήματα κυρίως από ενοίκια. Ο όρος γαίες εδώ είναι ευρύς και περιλαμβάνει δάση, λιβάδια, μεταλλεία, πηγάδια, λίμνες, καλλιεργήσιμη γη και γενικά ότι ακίνητο προέρχεται από τη φύση.
- Εισοδήματα από κινητές αξίες: Η κατηγορία αυτή περιλαμβάνει τόκους και μερίσματα από ιδιωτικές ομολογίες και μετοχές καθώς επίσης και αποζημιώσεις.
- Εισόδημα από βιομηχανικές επιχειρήσεις: Το εισόδημα από τη πηγή αυτή περιλαμβάνει τα καθαρά κέρδη όλων των βιομηχανικών, εμπορικών και βιοτεχνικών επιχειρήσεων οι οποίες δεν είναι οργανωμένες ως Ανώνυμες Εταιρίες.
- Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις: Η κατηγορία αυτή περιλαμβάνει εισόδημα από τη γεωργία, αλιεία, κτηνοτροφία, δασοπονία κτλ.
- Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες: Στη κατηγορία αυτή περιλαμβάνεται το εισόδημα από μισθούς, ημερομίσθια και συντάξεις, μειωμένο κατά το ποσό των υποχρεωτικών εισφορών στα ασφαλιστικά ταμεία

⁸ Σταματόπουλος Δ., Καραβοκύρης Δ., (2005). Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων. Αθήνα: Σταμούλης.

- Εισόδημα από ελεύθερα επαγγέλματα: Στη κατηγορία αυτή ανήκουν όχι μόνο οι αμοιβές των ελεύθερων επαγγελματιών αλλά και κάθε άλλο εισόδημα που δεν εμπίπτει σε κάποια από τις προηγούμενες ενότητες

2.3.2 Ο Φόρος Εισοδήματος Νομικών Προσώπων (ΦΕΝΠ)

Ο Φόρος Εισοδήματος Νομικών Προσώπων, εφεξής ΦΕΝΠ εφαρμόστηκε για πρώτη φορά στην Ελλάδα το 1919 αλλά αναμορφώθηκε και πήρε τη σημερινή του μορφή με το νομοθετικό διάταγμα 3843 / 1958.

Όπως και στο ΦΕΦΠ έτσι και εδώ διακρίνονται επτά πηγές εισοδήματος αλλά στην ουσία τα νομικά πρόσωπα έχουν εισόδημα μόνο από τη 4^η πηγή και σε μικρό βαθμό από τη 1^η. Ο φόρος επιβάλλεται σε νομικά πρόσωπα κερδοσκοπικού και μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα στα οποία περιλαμβάνονται τα παρακάτω⁹:

- Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες
- Οι δημόσιες, δημοτικές επιχειρήσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα
- Οι συνεταιρισμοί και οι ενώσεις τους
- Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις και οργανισμοί που λειτουργούν στην Ελλάδα και αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών κερδών ανεξάρτητα από τη νομική τους υπόσταση

Στα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα περιλαμβάνονται όλα τα νομικά πρόσωπα που αποβλέπουν σε θρησκευτικούς, εκπαιδευτικούς, ή άλλους σκοπούς. Τονίζεται εδώ ότι από τα κέρδη των ανωνύμων εταιριών φορολογούνται μόνο τα μη διανεμόμενα ενώ τα μερίσματα φορολογούνται στη κατοχή των μετόχων και εμπίπτουν στον ΦΕΦΠ. Έτσι, στη περίπτωση της χώρας μας έχει επιλεγεί η ενσωμάτωση του ΦΕΦΠ στη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων με αποτέλεσμα να αποφεύγεται η διπλή φορολογία των μερισμάτων. Επίσης, δεν επηρεάζεται καθόλου η επιλογή μεταξύ τρόπων χρηματοδότησης της επιχείρησης γιατί όπως οι τόκοι δανείων έτσι και τα διανεμόμενα μερίσματα δεν υπόκεινται στο ΦΕΝΠ. Τα παραπάνω ισχύουν και στη περίπτωση των συνεταιρισμών.

Αντίθετα, οι αλλοδαπές επιχειρήσεις φορολογούνται για το σύνολο των κερδών τους στην Ελλάδα ανεξάρτητα εάν αυτά στη συνέχεια διανέμονται ή όχι. Τέλος, τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα φορολογούνται μόνο για τα εισοδήματά τους

⁹ Σταματόπουλος Δ., Καραβοκύρης Α., (2005). Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων. Αθήνα: Σταμούλης.

από εκμίσθωση κτηρίων, γαιών και κινητών αξιών ενώ τα εισοδήματα που πραγματοποιούν κατά την επιδίωξη του κύριου σκοπού τους δεν φορολογούνται.

2.4 Οι έμμεσοι φόροι

2.4.1 Δασμοί και φόροι εισαγόμενων προϊόντων

Ως δασμός θεωρείται ένας φόρος στα εισαγόμενα προϊόντα έτσι ώστε αυτά να γίνουν ακριβότερα από τα αντίστοιχα εγχώρια και το γεγονός αυτό να αποτελέσει αντικίνητρο για τη κατανάλωση τους. Σήμερα, αξίζει να σημειωθεί πως στο πλαίσιο της ελεύθερης μετακίνησης προϊόντων και παραγωγικών συντελεστών της Ε.Ε δεν υφίσταται η έννοια της επιβολής φορολογικών δασμών στο πλαίσιο της ένωσης¹⁰.

2.4.2 Άλλοι φόροι

Άλλοι έμμεσοι φόροι οι οποίοι και αποτελούν αντικείμενο φοροδιαφυγής είναι οι εξής: η φορολογία στα καύσιμα, η φορολογία στα καπνικά προϊόντα, η φορολογία στα οινοπνευματωειδή, η φορολογία οχημάτων, η φορολογία των τυχερών παιχνιδιών.

¹⁰ Σταματόπουλος Δ., Καραβοκύρης Α., (2005). Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων. Αθήνα: Σταμούλης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο: ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΚΑΙ ΠΑΡΑΟΙΚΟΝΟΜΙΑ

3.1 Ορισμοί

Παρά τη βιβλιογραφική έρευνα η οποία είναι διαρκής και συνεχίζεται τα τελευταία 30 περίπου χρόνια εξακολουθούν να υπάρχουν ασάφειες σχετικά με το ορισμό των εννοιών της φοροδιαφυγής και της παραοικονομίας. Ο κυριότερος λόγος ο οποίος δεν επιτρέπει την απόλυτη κατανόηση των εννοιών αυτών είναι οι αντικειμενικές δυσκολίες ενός τέτοιου σύνθετου και περίπλοκου φαινομένου οι οποίες και προέρχονται από την έλλειψη θεωρητικού υπόβαθρου και ακριβών ορισμών. Οι δυσκολίες αυτές μάλιστα αναγνωρίζονται και από τον Feige (1989)¹¹ ο οποίος προτείνει να χρησιμοποιηθούν περισσότεροι από ένας ορισμοί για να ξεπεραστούν οι περισσότερες από αυτές τις δυσκολίες.

3.2 Η έννοια της φοροδιαφυγής

Ο ορισμός του φαινομένου της φοροδιαφυγής δεν είναι καθόλου εύκολος. Ο μεγάλος αριθμός φόρων και οι ιδιαιτερότητες του κάθε φόρου σε σχέση με τις δυνατότητες και τους τρόπους φοροδιαφυγής καθώς και η επαγγελματική ιδιότητα και οι ιδιαίτερες συνθήκες του κάθε φορολογούμενου προσφέρουν διαφορετικές ευκαιρίες φοροδιαφυγής και καθιστούν προβληματική τη διατύπωση ενός ενιαίου ορισμού. Εάν προστεθούν και οι δυσκολίες ουσιαστικής διάκρισης μεταξύ φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής τότε γίνεται αντιληπτή η έκταση και το μέγεθος των δυσκολιών που υπάρχουν στη διατύπωση ενός ορισμού. Στον ορισμό που ακολουθεί γίνεται προσπάθεια να αντιμετωπιστούν όσο το δυνατό καλύτερα τα παραπάνω προβλήματα.

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

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

¹¹ Feige E., (1989).The underground economies. Cambridge, U.K.

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

3.3 Αιτίες της φοροδιαφυγής

Οι προσπάθειες των φυσικών και νομικών προσώπων να αποφύγουν την καταβολή φόρων είναι δυνατό να οφείλονται σε πολλούς λόγους οι κυριότεροι εκ των οποίων είναι οι εξής¹²:

- Στις χώρες της Ε.Ε η αύξηση του διαθέσιμου εισοδήματος του φορολογούμενου που προκύπτει από την απόκρυψη εισοδήματος θεωρείται ως το κυριότερο αίτιο για φοροδιαφυγή. Ως προσδιοριστικοί παράγοντες θεωρούνται το ύψος του δημοσιονομικού βάρους και ιδιαίτερα οι υψηλοί φορολογικοί συντελεστές. Όσο μεγαλύτερη είναι η φορολογική επιβάρυνση, τόσο αυξάνεται και η τάση για φοροδιαφυγή από τους φορολογούμενους.
- Η αίσθηση κοινωνικής αδικίας στο πεδίο κατανομής των φορολογικών βαρών σε συνδυασμό με την ανυπαρξία κλίματος αμοιβαίας εμπιστοσύνης μεταξύ πολιτών και κράτους. Οι κοινωνικές ομάδες που πιστεύουν ότι επιβαρύνονται δυσανάλογα τείνουν να φοροδιαφεύγουν.
- Το επίπεδο της φορολογικής ηθικής και ειδικότερα η έλλειψη φορολογικής φορολογικής συνείδησης.
- Η ύπαρξη εκτεταμένης φοροδιαφυγής αποτελεί αιτία πρόσθετης φοροδιαφυγής. Δηλαδή φορολογούμενοι που δεν έχουν καμία πρόθεση ή επιθυμία να φοροδιαφύγουν εξαναγκάζονται σε φοροδιαφυγή.
- Η πολυνομία και η αέναη μεταβολή της φορολογικής νομοθεσίας.

¹² Τάτσος Ν., (2001). Παραοικονομία και φοροδιαφυγή στην Ελλάδα. Αθήνα: Παπαζήση.

- Τέλος, άλλοι λόγοι όπως η αντίληψη για το ρόλο του κράτους, η άγνοια ή η επιθυμία αποφυγής διατυπώσεων κτλ. κάνουν τα άτομα να είναι απρόθυμα να υποβάλλουν δηλώσεις στις οικονομικές υπηρεσίες ακόμη και όταν η υποβολή δήλωσης δεν συνεπάγεται καταβολή φόρου. Γενικά, όσο περισσότερο πολύπλοκο και ασαφές είναι το φορολογικό σύστημα και όσο πιο απρόσιτες είναι οι φορολογικές αρχές τόσο πιο εκτεταμένη είναι η φοροδιαφυγή που οφείλεται σε αυτούς τους λόγους.

3.4 Η έννοια της παραοικονομίας

Ο επικρατέστερος ορισμός της παραοικονομίας την αναφέρει γενικά ως το τμήμα εκείνο της οικονομικής δραστηριότητας το οποίο ενώ θα έπρεπε κανονικά να καταγράφεται στους εθνικούς λογαριασμούς, ωστόσο δεν καταγράφεται.

Ειδικότερα, ο Παυλόπουλος¹³ ορίζει επακριβώς τη παραοικονομία ως «το τμήμα εκείνο της οικονομικής δραστηριότητας το οποίο θα έπρεπε να περιλαμβάνεται στο εθνικό προϊόν, αφού δημιουργεί προστιθέμενη αξία, όμως για διάφορους λόγους δεν είναι δυνατό να μετρηθεί και να καταγραφεί από τις αρμόδιες υπηρεσίες.

Έτσι σύμφωνα με τον ορισμό αυτό για να περιληφθεί μια οικονομική δραστηριότητα στην παραοικονομία πρέπει να δημιουργηθεί προστιθέμενη αξία. Η δημιουργία προστιθέμενης αξίας είναι αναγκαία αλλά όχι και ικανή συνθήκη. Δραστηριότητες, για παράδειγμα οι οποίες σύμφωνα με τη πάγια τακτική των εθνικών λογαριασμών δεν καταγράφονται δεν περιλαμβάνονται και στην έννοια της παραοικονομίας. Η μη καταγραφή είναι δυνατό να οφείλεται είτε σε ηθελημένες ενέργειες απόκρυψης της οικονομικής δραστηριότητας από τις οικονομικές υπηρεσίες είτε και σε ανεπάρκεια των υπηρεσιών εθνικών λογαριασμών. Έτσι θα έλεγε κανείς ότι το μέγεθος της παραοικονομίας σε μια χώρα είναι αρνητική συνάρτηση της οργάνωσης και των δυνατοτήτων των υπηρεσιών των εθνικών λογαριασμών και θετική συνάρτηση των προσπαθειών της απόκρυψης.

3.5 Διάκριση μεταξύ φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής

Από την φοροδιαφυγή, την παράνομη δηλαδή ολική ή μερική αποφυγή της φορολογικής υποχρέωσης, θα πρέπει να αντιδιαστέλλεται ή έννοια της φοροαποφυγής.

¹³ Παυλόπουλος Π., (1987). Η παραοικονομία στην Ελλάδα. Μια πρώτη ποσοτική οριοθέτηση, Αθήνα: ΙΟΒΕ

Από νομοθετικής σκοπιάς, ήταν ο Νόμος 4174/2013 που εισήγαγε στην ελληνική νομοθεσία την έννοια της φοροαποφυγής. Ειδικότερα, στην Αιτιολογική Έκθεση του άρθρου 38 του Ν. 4174/2013 αναφέρεται ότι με την παράγραφο 1 του παραπάνω άρθρου, «εισάγεται για πρώτη φορά στο Ελληνικό φορολογικό δίκαιο, γενικός κανόνας κατά της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής με καταχρηστική χρήση της νομοθεσίας, προκειμένου να μην καταλύεται από τους φορολογούμενους το πνεύμα της φορολογικής νομοθεσίας. Ειδικότερα ορίζεται ότι η Φορολογική Διοίκηση δύναται να αγνοεί κάθε τεχνητή ρύθμιση ή η τεχνητή σειρά ρυθμίσεων που έχει δρομολογηθεί με βασικό σκοπό την αποφυγή της φορολόγησης και οδηγεί σε φορολογικό πλεονέκτημα. Διευκρινίζεται δε ότι οι εν λόγω ρυθμίσεις αντιμετωπίζονται, για φορολογικούς σκοπούς, βάσει των χαρακτηριστικών της οικονομικής τους υπόστασης.»

Σύμφωνα λοιπόν με το άρθρο 38 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι : «1. Κατά τον προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να αγνοεί κάθε τεχνητή διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων που αποβλέπει σε αποφυγή της φορολόγησης και οδηγεί σε φορολογικό πλεονέκτημα. Οι εν λόγω διευθετήσεις αντιμετωπίζονται, για φορολογικούς σκοπούς, με βάση τα χαρακτηριστικά της οικονομικής τους υπόστασης.

2. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ως «διευθέτηση» νοείται κάθε συναλλαγή, δράση, πράξη, συμφωνία, επιχορήγηση, συνεννόηση, υπόσχεση, δέσμευση ή γεγονός. Μια διευθέτηση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη.

3. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων είναι τεχνητή εφόσον στερείται οικονομικής ή εμπορικής ουσίας. Για τον καθορισμό του τεχνητού ή μη χαρακτήρα μιας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων, η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει εάν αυτές αφορούν μια ή περισσότερες από τις ακόλουθες καταστάσεις:

α) ο νομικός χαρακτηρισμός των μεμονωμένων σταδίων από τα οποία αποτελείται μια διευθέτηση είναι ασυμβίβαστος με τη νομική υπόσταση της διευθέτησης στο σύνολό της,

β) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων εφαρμόζεται κατά τρόπο που δεν συνάδει με μια συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά,

γ) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων περιλαμβάνει στοιχεία που έχουν ως αποτέλεσμα την αλληλοαντιστάθμιση ή την αλληλοακύρωσή τους,

δ) η σύναψη συναλλαγών είναι κυκλικού χαρακτήρα,

ε) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οδηγεί σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα αλλά αυτό δεν αντανακλάται στους επιχειρηματικούς κινδύνους, τους οποίους αναλαμβάνει ο φορολογούμενος ή στις ταμειακές ροές του,

στ) το αναμενόμενο περιθώριο κέρδους πριν από το φόρο είναι σημαντικό σε σύγκριση με το ύψος του αναμενόμενου φορολογικού πλεονεκτήματος.

4. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ο στόχος μιας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων συνίσταται στην αποφυγή της φορολόγησης, εφόσον, ανεξαρτήτως από τις υποκειμενικές προθέσεις του φορολογούμενου αντίκειται στο αντικείμενο, στο πνεύμα και στο σκοπό των φορολογικών διατάξεων που θα ίσχυαν σε άλλη περίπτωση.

5. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ένας δεδομένος στόχος πρέπει να θεωρείται κρίσιμος, εφόσον οποιοσδήποτε άλλος στόχος που αποδίδεται ή θα μπορούσε να αποδοθεί στη διευθέτηση ή στη σειρά διευθετήσεων φαίνεται αμελητέος, λαμβανομένων υπόψη όλων των περιστάσεων της υπόθεσης.

6. Για να καθοριστεί εάν η διευθέτηση ή η σειρά διευθετήσεων έχει οδηγήσει σε φορολογικό πλεονέκτημα με την έννοια της παραγράφου 1, η Φορολογική Διοίκηση συγκρίνει το ύψος του οφειλόμενου φόρου από τον φορολογούμενο, λαμβάνοντας υπόψη την εν λόγω διευθέτηση, με το ποσό που θα όφειλε ο ίδιος φορολογούμενος υπό τις ίδιες συνθήκες, εν απουσία της εν λόγω διευθέτησης.»

Ειδικότερα, ως φοροαποφυγή νοείται εκείνη η συμπεριφορά του φορολογούμενου κατά την οποία επιτυγχάνεται η ολική αποφυγή υπαγωγής στον φόρο, ή η μείωση της φορολογικής υποχρέωσης, με νόμιμες ενέργειες, ή έστω με ενέργειες που περιβάλλονται με τον εξωτερικό μανδύα της νομιμότητας. Στην περίπτωση αυτή οι φορολογούμενοι εκμεταλλεύονται κάθε είδους ασάφειες, ατέλειες, ή τα λεγόμενα «κενά-παραθυράκια» του φορολογικού νόμου, ώστε στην καλύτερη περίπτωση να μειώνεται η φορολογική υποχρέωση και στην χειρότερη να εξαλείφεται παντελώς η φορολογική τους υποχρέωση.

Χαρακτηριστικά γνωρίσματα της φοροαποφυγής είναι ότι πρόκειται για συμπεριφορές που αποσκοπούν στην αποφυγή της φορολόγησης, συντελούνται πάντα στα πλαίσια των δυνατοτήτων που προσφέρει ο ίδιος ο νόμος (ασάφειες, ελλείψεις, κλπ) και διακρίνονται από μυστικότητα-αδιαφάνεια με σκοπό να αποτραπεί το κράτος από το να αντιληφθεί τις σχετικές πρακτικές και να λάβει μέτρα για την πάταξή τους.

Η χαρακτηριστική ειδοποιός διαφορά μεταξύ της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής έγκειται στο γεγονός ότι η φοροαποφυγή δεν παραβιάζει ευθέως την φορολογική

νομοθεσία, ελλείπει δηλαδή το στοιχείο του παράνομου, όπως συμβαίνει στην φοροδιαφυγή. Η φοροαποφυγή λοιπόν αντίκειται όχι στο γράμμα του νόμου, αλλά στο πνεύμα του νόμου. Πρόκειται δηλαδή για εξωτερικά νόμιμες συμπεριφορές και ως εκ τούτου δεν προβλέπεται από το νόμο καμία κύρωση ή ποινή για τις συμπεριφορές αυτές. Στην πράξη όμως πρόκειται για πρακτικές αμφιβόλου ηθικής υπόστασης, καθώς γίνεται ευρύτατη ερμηνεία της πραγματικής βούλησης του φορολογικού νομοθέτη, με μοναδικό σκοπό την μείωση ή την εξάλειψη της φορολογικής υποχρέωσης.

Περαιτέρω, έχει διατυπωθεί ότι η φοροαποφυγή επιτυγχάνεται μέσω του φορολογικού σχεδιασμού, δηλαδή μέσω της ανάπτυξης μιας φορολογικής συμπεριφοράς, κατόπιν συνδυασμένης εφαρμογής της φορολογικής νομοθεσίας, της εμπορικής νομοθεσίας, των λογιστικών πρακτικών, των διεθνών προτύπων και της νομολογίας, χωρίς όμως η παραπάνω συμπεριφορά να αντιβαίνει στις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας.

Μερικές από τις χαρακτηριστικές μορφές φοροαποφυγής αποτελούν : η μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων με γονικές παροχές ώστε να αποφευχθεί η υποχρέωση για καταβολή φόρου κληρονομιάς, η ψευδής δήλωση-καταχώρηση από τους ιδιοκτήτες ιδιωτικών σκαφών αναψυχής ως επαγγελματικών ώστε να ευνοηθούν από την μη πρόβλεψη τεκμηρίων για τα επαγγελματικά σκάφη, η μεταφορά με τεχνητό τρόπο των κερδών των επιχειρήσεων σε άλλα κράτη με χαμηλούς φορολογικούς συντελεστές, μεταφορά της δραστηριότητας των επιχειρήσεων επίσης σε κράτη με χαμηλούς φορολογικούς συντελεστές.

Παρόλα αυτά είναι σαφές ότι η φοροδιαφυγή και η φοροαποφυγή αποτελούν έννοιες συγγενείς και επιφέρουν ισοδύναμα αποτελέσματα, συνιστάμενα στην μη καταβολή των φόρων και εν συνεχεία στην σημαντική απώλεια δημοσίων εσόδων καθώς και στην δραματική απώλεια θέσεων εργασίας στην χώρα μας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4ο: ΑΝΑΛΥΣΗ ΚΑΙ ΜΕΤΡΗΣΗ ΤΟΥ ΦΑΙΝΟΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

4.1 Εισαγωγή

Η διόγκωση του τομέα της παραοικονομίας είναι μια φυσική αντίδραση στις δυνάμεις της αγοράς. Η ανάπτυξή του πρέπει να ιδωθεί σε ένα πλαίσιο δυαδικής οικονομίας (τομέας αγοράς, τομέας παραοικονομίας). Ο τομέας της παραοικονομίας θα μπορούσε να πει κανείς ότι αποτελεί μια από τις πολλές πτυχές της οικονομικής εξέλιξης. Κατά τη διάρκεια των δύο τελευταίων αιώνων, παρατηρείται ένα πέρασμα από τη λεγόμενη οικονομία των νοικοκυριών στην οικονομία της αγοράς, αλλά στο μέλλον η κίνηση μπορεί να είναι κάλλιστα από τον τομέα αγοράς προς τον τομέα της παραοικονομίας.

Πολλοί θεωρούν ότι η φυσική αντίδραση στη σημερινή παγκόσμια οικονομική κρίση και αναδιάρθρωση είναι η επιταχυνόμενη διόγκωση της λεγόμενης παράλληλης οικονομίας. Άλλη αιτία για την αύξηση του φαινομένου της φοροδιαφυγής θεωρείται η υπερφορολόγηση¹⁴. Σύμφωνα με τη δημοσιονομική θεώρηση της φοροδιαφυγής, η ύπαρξη συγκεκριμένου κινήτρου οδηγεί το άτομο στο να λειτουργήσει έξω από τα πλαίσια του φορολογούμενου τομέα. Η δημοσιονομική θεώρηση της παραοικονομίας γίνεται μέσα στο πλαίσιο των κυρίων στόχων της δημοσιονομικής πολιτικής, δηλαδή την εξεύρεση πόρων για κοινωνικές δαπάνες και την αναδιανομή του εισοδήματος. Το σκεπτικό, στην προκειμένη περίπτωση, είναι ότι, αν οι φορολογικοί συντελεστές είναι υψηλοί και προσφέρουν ένα κίνητρο για φοροδιαφυγή, τότε γίνεται δυσκολότερη η άσκηση της αναδιανεμητικής οικονομικής πολιτικής. Αν, αντίθετα, ο βαθμός φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής είναι σημαντικά υψηλός, τότε τα δημοσιονομικά έσοδα μειώνονται σε σημείο που, ή συμπαρασύρουν και τις δημόσιες δαπάνες ή αυξάνουν την ανάγκη για δημόσιο δανεισμό με συγκεκριμένες επιπτώσεις στο ύψος των επιτοκίων. Σε κάθε περίπτωση, η αυξανόμενη προοδευτικότητα του φορολογικού συστήματος και η αύξηση του φορολογικού βάρους δικαιολογούν μέχρις ενός σημείου την αύξηση της φοροδιαφυγής, παρά το γεγονός ότι στη Σουηδία, χώρα με τους υψηλότερους φορολογικούς συντελεστές στο Δυτικό Κόσμο, η παραοικονομία και η φοροδιαφυγή είναι συμπίεσμένες. Δεν πρέπει, βέβαια, να παραβλεφθεί η ιδιαιτερότητα -από ποιοτική άποψη- στις σχέσεις κράτους-πολίτη. Όπως, όμως, η φορολογία, έτσι και οι εισφορές για

¹⁴ Σταματόπουλος Δ., Καραβοκώρης Α., (2010). Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων. Αθήνα: Σταμούλης.

κοινωνική ασφάλιση αυξήθηκαν δραματικά τα τελευταία χρόνια σε όλες τις χώρες. Η αύξηση αυτή, βέβαια, δικαιολογείται από την αντίστοιχη αύξηση και βελτίωση των κοινωνικών παροχών.

Η αναβάθμιση αυτή των κοινωνικών παροχών, που γενικά είναι παροχές αφορολόγητες, ενίσχυσαν το κίνητρο της παραοικονομικής δραστηριότητας για κάποιους κατά το χρονικό διάστημα που παραμένουν «τεχνικά», στα χαρτιά δηλαδή μόνο, άνεργοι κάνοντάς το αρκετά θελκτικό, αφού στην ουσία έχουν δύο πηγές εισοδημάτων, που είναι και οι δύο αφορολόγητες. Μερικές μορφές κοινωνικών παροχών συνδέονται άμεσα με το εισόδημα και, επομένως, υπάρχει κίνητρο για κάποιον να δηλώσει χαμηλότερο εισόδημα με σκοπό να καρπωθεί τις κοινωνικές παροχές. Μια αύξηση, δηλαδή, του αριθμού και της ποιότητας των κοινωνικών παροχών, σύμφωνα με την αντίληψη αυτή, θα μετακινούσε την καμπύλη προσφοράς εργασίας προς τα πάνω με αποτέλεσμα τη μείωση της τυπικής προσφερόμενης εργασίας. Μια αύξηση του εργατικού κόστους, όμως, μπορεί να αποτελεί κίνητρο για τους εργοδότες να αναζητήσουν φθηνότερες, πιο ευέλικτες και λιγότερο συνδικαλισμένες πηγές προσφοράς εργασίας. Τέτοιες πηγές υπάρχουν και, συνήθως, παίρνουν τη μορφή συγκαλυμμένης προσφοράς από νοικοκυρές, συνταξιούχους, φοιτητές και αλλοδαπούς. Έτσι, παρατηρείται μια αύξηση των θέσεων εργασίας για μερική απασχόληση, αύξηση που προορίζεται να ικανοποιήσει την καινούρια προσφορά εργασίας που έχει χαμηλότερο εργατικό κόστος. Η δυσαρέσκεια με το ύψος των αποδοχών ή και το περιεχόμενο μιας θέσης εργασίας στο φορολογούμενο τομέα αναφέρεται συχνά ως κίνητρο για να αποκτήσει κάποιος μια δεύτερη θέση εργασίας στον αφορολόγητο τομέα της οικονομίας, όπου και το εισόδημα είναι μεγαλύτερο και πρόσθετα κόστη αποφεύγονται¹⁵.

Στη συνέχεια ερευνάται ο τρόπος με τον οποίο οι οικονομικές και δημογραφικές αλλαγές διαφόρων χρονικών περιόδων επηρεάζουν το φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων στην Ελλάδα. Σκοπός της ανάλυσης είναι να εκτιμήσει τη συνεισφορά στην αύξηση της φορολογικής υποχρέωσης τόσο της ονομαστικής, όσο και της πραγματικής αύξησης του εισοδήματος. Χρησιμοποιούνται δύο μέθοδοι εκτίμησης των επιπτώσεων στην αύξηση του ΦΕΦΠ: Η κλασική μέθοδος που βασίζεται στην εισοδηματική ελαστικότητα του ΦΕΦΠ και η αγγλική μέθοδος. Γενικά και ανεξάρτητα από τη μέθοδο που υιοθετείται, η μεταβολή στη φορολογική υποχρέωση μεταξύ δύο ετών μπορεί να αναλυθεί στις εξής επί μέρους

¹⁵ Σταματόπουλος Δ., Καραβοκύρης Α., (2010). Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων. Αθήνα: Σταμούλης.

αιτίες¹⁶:

1. Στην αναλογική αιτία, που οφείλεται σε μεταβολή του αριθμού των φορολογουμένων ή των απασχολουμένων (ανάλογα με το αν αναλύονται φορολογικά ή εθνικολογιστικά στοιχεία).
2. Στην αναλογική αιτία που οφείλεται σε μεταβολή στο μέσο εισόδημα.
3. Στην αναλογική αιτία στη φορολογική υποχρέωση από τη μεταβολή στην κατανομή του εισοδήματος.
4. Στην πραγματική δημοσιονομική απορρόφηση.
5. Στην πληθωριστική δημοσιονομική απορρόφηση.
6. Στις επιπτώσεις από τη μεταβολή στη φορολογική νομοθεσία.

Ειδικότερα, στην περίπτωση 1, αν η κατανομή των φορολογουμένων εισοδημάτων παραμένει σταθερή διαχρονικά, η μεταβολή στη φορολογική υποχρέωση θα είναι ανάλογη προς την αύξηση του αριθμού των φορολογουμένων. Η αναλογική επίπτωση από την αλλαγή στο μέσο εισόδημα συνιστά το αναλογικό μέρος της επίπτωσης του εισοδήματος στη φορολογική υποχρέωση (π.χ. 10% αύξηση στη φορολογική υποχρέωση, που συνδέεται με 10% αύξηση στο μέσο εισόδημα). Όπως είναι φανερό, η επίπτωση αυτή δεν περιλαμβάνει την αλληλεπίδραση μεταξύ αύξησης εισοδήματος και προοδευτικότητας του φορολογικού συστήματος. Συνεπώς, αντιπροσωπεύει τη μεταβολή στη φορολογική υποχρέωση, μόνο στο μέτρο που η μέση φορολογική επιβάρυνση παραμένει αμετάβλητη.

Η τρίτη επίπτωση αναφέρεται στη μεταβολή της φορολογικής υποχρέωσης, λόγω μεταβολής στην κατανομή του εισοδήματος. Προφανώς, αν η κατανομή του εισοδήματος τείνει διαχρονικά να βελτιώνεται (ή να χειροτερεύει), τότε η φορολογική υποχρέωση θα τείνει να αυξάνεται (ή να μειώνεται), αντίστοιχα, παρά το γεγονός ότι το μέσο εισόδημα μπορεί να παραμένει αμετάβλητο. Η πληθωριστική δημοσιονομική απορρόφηση, από το άλλο μέρος, εκτιμά την αλληλεπίδραση μεταξύ αύξησης του εισοδήματος και προοδευτικότητας του φορολογικού συστήματος. Καθώς, δηλαδή, το εισόδημα αυξάνεται, η φορολογική υποχρέωση αναμένεται να αυξηθεί ταχύτερα, εφόσον βέβαια δεν υπάρχουν

¹⁶ Σταματόπουλος Δ., Καραβοκύρης Α., (2010). Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων. Αθήνα: Σταμούλης.

αντισταθμιστικές φορολογικές ρυθμίσεις. Στην αναλογική αύξηση της φορολογικής υποχρέωσης, που ακολουθεί την αύξηση του εισοδήματος, έγινε ήδη αναφορά. Η πληθωριστική δημοσιονομική απορρόφηση παριστά τη διαφορά μεταξύ της αναλογικής επίπτωσης και εκείνης που θα προέκυπτε με ένα αμετάβλητο φορολογικό σύστημα.

Η μεταβολή στο εισόδημα, ειδικότερα, μπορεί να αναλυθεί σε δύο συστατικά στοιχεία: α) Στην πληθωριστική και β) στην πραγματική μεταβολή. Έτσι, αντίστοιχα, η δημοσιονομική απορρόφηση μπορεί να χωρισθεί σε δύο μέρη: στην πληθωριστική, που παριστά την επίπτωση στη φορολογική υποχρέωση και που οφείλεται κατά αποκλειστικό λόγο στην πληθωριστική μεταβολή του εισοδήματος, και στην πραγματική, που εκτιμά τις επιπτώσεις από την αύξηση στο πραγματικό εισόδημα. Συνεπώς, καθώς το πραγματικό εισόδημα αυξάνεται, αναμένεται μια αύξηση της φορολογικής υποχρέωσης διαχρονικά¹⁷.

4.2 Μέθοδοι μέτρησης της φοροδιαφυγής

Ένα από τα πολλά προβλήματα που συνοδεύουν το φαινόμενο της φοροδιαφυγής είναι και αυτό της μέτρησης του μεγέθους της. Οι σοβαρές οικονομικές και κοινωνικές επιπτώσεις του φαινομένου έχουν οδηγήσει σε πολλές προσπάθειες καταμέτρησής του. Το απόλυτο μέγεθος της φοροδιαφυγής ή, αν αυτό είναι δύσκολο να υπολογισθεί, η ποσοστιαία μεταβολή του μεγέθους της αποτελεί χρήσιμη πληροφορία για τους ασκούντες την οικονομική πολιτική¹⁸. Το μέγεθος των διαφυγόντων φορολογικών εσόδων αποτελεί μια πρώτη ένδειξη της μη αποτελεσματικότητας των επιβληθέντων οικονομικών μέτρων και της αδυναμίας των φορολογικών αρχών στην άσκηση του απαιτούμενου ελέγχου και της συγκέντρωσης των εσόδων. Στην περίπτωση που είναι γνωστό ποιες εισοδηματικές τάξεις φοροδιαφεύγουν περισσότερο, είναι δυνατό να επιβληθούν δικαιότερα και αποτελεσματικότερα μέτρα και έλεγχοι προς τη σωστή κατεύθυνση.

Λόγω της μεγάλης σπουδαιότητας του καθορισμού του μεγέθους της φοροδιαφυγής, έχουν προταθεί διάφοροι τρόποι μέτρησής του. Θα πρέπει να τονίσουμε το γεγονός ότι κάθε μία από τις προτεινόμενες μεθόδους συνοδεύεται από ένα αριθμό προβλημάτων και αντικειμενικών δυσκολιών εφαρμογής, με αποτέλεσμα καμιά από αυτές να μην αποτελεί ένα ιδανικό εφαρμόσιμο τρόπο μέτρησης. Ιδιαίτερη δε σημασία έχει, για την επιτυχία της

¹⁷ Σταματόπουλος Δ., Καραβοκύρης Α., (2010). Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων. Αθήνα: Σταμούλης.

¹⁸ Χέβας Δ., (2013). Θέματα φορολογικής λογιστικής. Μπένου

μεθόδου μέτρησης, η δομή του φορολογικού συστήματος της χώρας και γενικότερα οι ιδιομορφίες της κάθε οικονομίας. Οι μέθοδοι μέτρησης, που έχουν προταθεί σε θεωρητικό επίπεδο και έχουν εφαρμοστεί σε διάφορες χώρες είναι¹⁹:

α) Η σύγκριση του δηλωθέντος στις φορολογικές αρχές εισοδήματος με το προσωπικό εισόδημα, όπως αυτό προκύπτει από τους Εθνικούς Λογαριασμούς. Η μέθοδος αυτή είναι γνωστή ως «Gap Approach».

Απαραίτητη προϋπόθεση για την εφαρμογή αυτής της μεθόδου είναι οι στατιστικές πληροφορίες, με βάση τις οποίες καταρτίζονται οι Εθνικοί Λογαριασμοί, να μην έχουν πηγή τις φορολογικές αρχές. Με τη μέθοδο αυτή η διαφορά των δύο μεγεθών, προσωπικού εισοδήματος από Εθνικούς Λογαριασμούς και δηλωθέντος εισοδήματος στις φορολογικές αρχές, αποδίδεται στη φοροδιαφυγή. Επομένως, η μέθοδος αυτή δεν μπορεί να εφαρμοστεί στις χώρες εκείνες, όπως το Ισραήλ, όπου πηγή των Εθνικών Λογαριασμών για τον υπολογισμό του προσωπικού εισοδήματος είναι οι φορολογικές δηλώσεις.

Η προσέγγιση αυτή δεν είναι απαλλαγμένη από διάφορες αντικειμενικές δυσκολίες που κάνουν την εφαρμογή της δύσκολη. Μια πρώτη δυσκολία αποτελεί το γεγονός ότι στο προσωπικό εισόδημα των Εθνικών Λογαριασμών περιλαμβάνονται και εισοδήματα τα οποία δεν υπόκεινται σε φορολογία και, επομένως, η διαφορά των δύο μεγεθών δεν μπορεί να αποδοθεί μόνο στη φοροδιαφυγή. Μεγέθη, όπως οι προσωπικές απαλλαγές, οι απαλλαγές λόγω οικογενειακών βαρών, οι δαπάνες υγείας, οι επενδυτικές επιχορηγήσεις, οι τόκοι λογαριασμών αποταμίευσης, οι δωρεές για φιλανθρωπικούς σκοπούς, φόροι που έχουν ήδη πληρωθεί και κάποια είδη μεταβιβαστικών πληρωμών (όπως οι εισοδηματικές ενισχύσεις των γεωργών), ενώ περιλαμβάνονται στο εισόδημα, όπως αυτό προκύπτει από τους Εθνικούς Λογαριασμούς, δεν αποτελούν φορολογήσιμα μεγέθη και, επομένως, δεν αποτελούν μέρος του δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος. Σ' αυτήν την περίπτωση θα πρέπει να γίνουν οι απαραίτητες προσαρμογές, ώστε τα δύο μεγέθη, όπως αυτά προκύπτουν από τους Εθνικούς Λογαριασμούς και τις φορολογικές δηλώσεις, να είναι απόλυτα συγκρίσιμα. Επίσης, θα πρέπει να επισημανθεί ότι η διαφορά των εν λόγω μεγεθών μπορεί να οφείλεται σε στατιστικά λάθη και σε εισοδήματα τα οποία νόμιμα δεν δηλώθηκαν.

β) Η σύγκριση των φόρων που συλλέχθηκαν από τις φορολογικές αρχές και των φόρων που έπρεπε να συγκεντρωθούν, αν όλες οι νόμιμες φορολογικές υποχρεώσεις είχαν

¹⁹ Χέβας Δ., (2013). Θέματα φορολογικής λογιστικής. Αθήνα: Μπένου

εκπληρωθεί²⁰.

Με τη μέθοδο αυτή, η διαφορά που εμφανίζεται μεταξύ των φόρων που εισπράχθηκαν και αυτών που θα έπρεπε να είχαν εισπραχθεί, αποδίδεται στη φοροδιαφυγή. Για τον υπολογισμό των δυνητικών φόρων χρησιμοποιείται το εθνικό εισόδημα, αφού πρώτα αναπροσαρμοσθεί κατάλληλα, ώστε να γίνει συγκρίσιμο με το φορολογητέο εισόδημα. Το αναπροσαρμοσμένο εθνικό εισόδημα χωρίζεται σε εισοδηματικά κλιμάκια με βάση τα υπάρχοντα στοιχεία για τη διανομή του εισοδήματος. Εφαρμόζοντας τους ισχύοντες φορολογικούς συντελεστές κάθε κλιμακίου, προκύπτουν οι φόροι που θα έπρεπε να είχαν εισπραχθεί. Η διαφορά αυτών των δυνητικών φόρων και των φόρων που εισπράχθηκαν πραγματικά, αποτελεί μια εκτίμηση του μεγέθους της φοροδιαφυγής.

Ένα πρώτο μειονέκτημα αυτής της μεθόδου είναι η υπόθεση ότι το εθνικό εισόδημα, όπως αυτό δίνεται από τους Εθνικούς Λογαριασμούς, είναι σωστά εκτιμημένο. Δεν λαμβάνεται, δηλαδή, υπόψη το γεγονός ότι μέρος του εισοδήματος μπορεί να διαφεύγει κατά τους υπολογισμούς του εθνικού εισοδήματος και, επομένως, οι δυνητικοί φόροι μπορεί να είναι περισσότεροι. Αμφισβητήσιμες, επίσης, είναι οι υποθέσεις με βάση τις οποίες γίνεται η διανομή του εθνικού εισοδήματος σε κλιμάκια. Οι υποθέσεις αυτές στηρίζονται στα αποτελέσματα διαφόρων ερευνών, τα οποία, όμως, δεν είναι ανεπιφύλακτα αποδεκτά. Ένα, επίσης, μειονέκτημα της μεθόδου αυτής είναι ότι η σύγκριση των δυνητικών φόρων γίνεται με τους φόρους που τελικά συγκεντρώθηκαν και όχι με τους βεβαιωθέντες. Με αυτόν τον τρόπο, ακόμη και αν το πραγματικό εισόδημα έχει δηλωθεί και ο φόρος έχει βεβαιωθεί, αλλά δεν έχει εισπραχθεί για οιονδήποτε λόγο (αδυναμία των φορολογικών αρχών, λάθη στη διαδικασία της συλλογής), ο βεβαιωθείς φόρος συμπεριλαμβάνεται στο μέγεθος της φοροδιαφυγής. Εδώ θα πρέπει ακόμη να επισημανθεί ότι δεν μπορεί να εκτιμηθεί το μέρος από τα διαφυγόντα φορολογικά έσοδα που οφείλεται στη φοροδιαφυγή²¹.

γ) Η φορολογική αμνηστία.

Σύμφωνα με την εφαρμογή αυτής της μεθόδου ζητείται από τους φορολογούμενους να δηλώσουν το πραγματικό τους εισόδημα με αντάλλαγμα κάποιες φορολογικές απαλλαγές ή χαμηλότερους φορολογικούς συντελεστές. Η διαφορά που προκύπτει ανάμεσα στις πρώτες δηλώσεις και στις αντίστοιχες μετά την αμνηστία αποτελεί μια εκτίμηση της

²⁰ Χέβας Δ., (2013). Θέματα φορολογικής λογιστικής. Αθήνα: Μπένου

²¹ Μελάς Χ., (2014). Η νέα φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων. Αθήνα:Σάκκουλας

φοροδιαφυγής κατά εισοδηματικές τάξεις και πηγές κατά την περίοδο της αμνηστίας.

Οπωσδήποτε η μέθοδος αυτή δεν μπορεί να αποτελέσει ένα συστηματικό τρόπο μέτρησης της φοροδιαφυγής. Η συχνή εφαρμογή της μεθόδου μπορεί να προκαλέσει προσδοκίες για μελλοντικές επαναλήψεις με μοναδικό αποτέλεσμα την απόκρυψη μεγαλύτερου εισοδήματος. Θα πρέπει επίσης να τονιστεί ότι με την εφαρμογή του μέτρου αυτού μόνο ένα μέρος της φοροδιαφυγής εκτιμάται. Ο λόγος είναι ότι πολλοί από τους φορολογούμενους προτιμούν να μην επωφεληθούν από τις δεδομένες ελαφρύνσεις προκειμένου να μη φανερώσουν στην εφορία τα πραγματικά τους εισοδήματα.

δ) Η εφαρμογή ενός σταθερού λόγου φόρων προς το Α.Ε.Π που έχει προκύψει από ένα αντιπροσωπευτικό έτος το οποίο και ορίζεται ως έτος βάσης.

Στη μέθοδο αυτή γίνεται επιλογή ενός έτους κατά τη διάρκεια του οποίου η φοροδιαφυγή θεωρείται μικρή. Για το λόγο αυτό υπολογίζεται ο σταθερός λόγος Φόροι / ΑΕΠ. Ο σταθερός αυτός λόγος εφαρμόζεται στο ΑΕΠ και προκύπτουν οι φόροι που θα έπρεπε να είχαν εισπραχθεί. Η διαφορά τους από τους πραγματικούς δίνει το μέγεθος της φοροδιαφυγής.

Η μέθοδος αυτή δεν δίνει το συνολικό μέγεθος της φοροδιαφυγής αλλά την αύξηση της φοροδιαφυγής που σημειώθηκε τη χρονιά για την οποία γίνεται η έρευνα. Η αξιοπιστία επίσης των αποτελεσμάτων εξαρτάται από τη συλλογή του αντιπροσωπευτικού έτους. Αν στο έτος αυτό ο λόγος των φόρων προς το ΑΕΠ είναι μεγάλος τότε θα υπερεκτιμηθεί η αύξηση της φοροδιαφυγής και το αντίθετο. Θα πρέπει να τονιστεί το γεγονός ότι η εφαρμογή της μεθόδου αυτής προϋποθέτει ελαστικότητα φόρων ίση με τη μονάδα ή σταθερή διάρθρωση του ΑΕΠ ή μη σημαντικές αλλαγές στη δομή των φορολογικών συντελεστών.

ε) Εκτίμηση της φοροδιαφυγής εκτιμώντας το μέγεθος της παραοικονομίας.

Τέλος, μια προσέγγιση του μεγέθους της φοροδιαφυγής προκύπτει εκτιμώντας το μέγεθος της παραοικονομίας με την υπόθεση ότι, κατά κανόνα, οι παραοικονομικές δραστηριότητες δεν δηλώνονται στις φορολογικές αρχές. Στα εκτιμώμενα μεγέθη των παραοικονομικών εισοδημάτων επιβάλλονται οι μέσοι φορολογικοί συντελεστές και προκύπτει το μέγεθος της φοροδιαφυγής. Μια δεύτερη υπόθεση που γίνεται, είναι ότι οι φορολογικές επιβαρύνσεις των νόμιμων εισοδημάτων είναι οι ίδιες με αυτές των

παραοικονομικών²².

Το μέγεθος της φοροδιαφυγής, το οποίο εκτιμήθηκε με αυτόν τον τρόπο, είναι μόνο μία σχετική εκτίμηση του πραγματικού μεγέθους, γιατί φοροδιαφυγή παρατηρείται και στα εισοδήματα που αποκτήθηκαν νόμιμα, ενώ, αντίθετα, επιβάλλονται φόροι και σε μη νόμιμες οικονομικές δραστηριότητες.

Οποσδήποτε, καμιά από τις υπάρχουσες μεθόδους δεν είναι η ιδανική για την εκτίμηση του μεγέθους της φοροδιαφυγής. Η κάθε μία παρουσιάζει τα δικά της μειονεκτήματα και πλεονεκτήματα. Η επιλογή της μεθόδου που θα χρησιμοποιηθεί, θα εξαρτηθεί από τα υπάρχοντα στοιχεία και από τις ιδιαιτερότητες, κοινωνικές και οικονομικές, της κάθε χώρας.

4.3 Μέθοδοι φοροδιαφυγής

Η ιδιαίτερη ανάπτυξη των μεθόδων και των τεχνικών πραγματοποίησης της φοροδιαφυγής κρίθηκε σκόπιμη, για να δοθεί, ιδιαίτερα στο μη ειδικό αναγνώστη, η «ποιοτική» κυρίως διάσταση του φαινομένου και των προβλημάτων που υπάρχουν για την αντιμετώπισή του. Εξάλλου, εάν δεν περιγραφούν οι μέθοδοι φοροδιαφυγής δεν θα είναι κατανοητές και οι προτάσεις καταπολέμησής της.

Η φοροδιαφυγή είναι φαινόμενο που εμφανίζεται σε όλες τις χώρες του κόσμου, αλλά σε διαφορετική ένταση και έκταση. Αντίστοιχα, και οι τρόποι φοροδιαφυγής είναι σε γενικές γραμμές παρόμοιοι, διαφοροποιούνται όμως σημαντικά σε ορισμένα σημεία, ανάλογα με το συγκεκριμένο φορολογικό σύστημα, τη λογιστική οργάνωση και το μέγεθος των επιχειρήσεων, τη δομή της οικονομίας και τις ικανότητες των φοροτεχνικών υπηρεσιών της συγκεκριμένης χώρας²³.

Στη χώρα μας η φοροδιαφυγή πραγματοποιείται σε μεγάλη έκταση και με τους «συνηθισμένους» τρόπους, λόγω της ύπαρξης ενός τεράστιου αριθμού μικρών επιχειρήσεων αλλά και της οργανωτικής αδυναμίας των φορολογικών αρχών να ανιχνεύσουν και να περιορίσουν το φαινόμενο. Αυτό δεν σημαίνει βέβαια ότι οι φορολογούμενοι χρησιμοποιούν μόνο απλοϊκούς τρόπους φοροδιαφυγής.

²² Μελάς Χ., (2014). Η νέα φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων. Αθήνα:Σάκκουλας

²³ Τάτσος Ν., (2001). Παραοικονομία και φοροδιαφυγή στην Ελλάδα. Αθήνα: Παπαζήση.

Η ευρηματικότητα των Ελλήνων στο θέμα της φοροδιαφυγής έχει ξεπεράσει κάθε προηγούμενο. Σε σχέση, όμως, με άλλες χώρες, όπου χρησιμοποιούνται ειδικοί (δικηγόροι και άλλοι) και γίνονται πολύπλοκοι συνδυασμοί, όπως ίδρυση εικονικών εταιριών σε χώρες «φορολογικού παραδείσου», οι τρόποι φοροδιαφυγής στη χώρα μας είναι απλοί. Εξάλλου, λόγω ακριβώς της αδυναμίας των φορολογικών αρχών να περιορίσουν και την με απλούς τρόπους συντελούμενη φοροδιαφυγή, δεν υπάρχει λόγος για πολύπλοκες μεθόδους.

Σημειώνεται, τέλος, ότι οι τρόποι φοροδιαφυγής δεν είναι στατικοί, αλλά δυναμικοί, και αλλάζουν ανάλογα με τις μεταβολές του φορολογικού συστήματος, την τεχνολογία, το βαθμό εξάπλωσης της φοροδιαφυγής, το βαθμό κοινωνικής αποδοχής των φοροφυγάδων και τις μεταβολές στις μεθόδους καταπολέμησής της.

Παρακάτω παρουσιάζονται οι κυριότεροι και πλέον συνηθισμένοι μέθοδοι φοροδιαφυγής στην Ελλάδα, χωρίς βέβαια να εξαντλείται το θέμα, αφού και οι τρόποι φοροδιαφυγής είναι πάρα πολλοί και από τη φύση τους δεν είναι όλοι γνωστοί.

4.3.1 Φοροδιαφυγή στην άμεση φορολογία

Στην άμεση φορολογία, η φοροδιαφυγή εντοπίζεται κύρια στο φόρο εισοδήματος (φυσικών και νομικών προσώπων) και στο φόρο ακίνητης περιουσίας (ΦΑΠ), χωρίς, όμως, να παραβλέπεται η φοροδιαφυγή στη φορολογία κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών, στους άμεσους φόρους υπέρ τρίτων κ.λπ.

A. Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων (ΦΕΦΠ)

Η φοροδιαφυγή στη ΦΕΦΠ είναι κατά πάσα πιθανότητα περισσότερο εκτεταμένη από όλες τις άλλες φορολογίες. Αυτό οφείλεται τόσο στον άμεσο χαρακτήρα του φόρου, όσο και στο ύψος του φορολογικού βάρους το οποίο από το 1975 μέχρι σήμερα αυξάνει συνεχώς. Θα πρέπει, επίσης, να προστεθεί η αδυναμία των φοροτεχνικών υπηρεσιών να ελέγξουν τα εισοδήματα από ορισμένες πηγές, η πολυπλοκότητα της φορολογίας και ο τρόπος με τον οποίο προσδιορίζεται το εισόδημα ενός εξαιρετικά μεγάλου αριθμού επιχειρήσεων.

Αν και η φοροδιαφυγή παρατηρείται και στις έξι (παλιότερα επτά) κατηγορίες εισοδημάτων, το ύψος και η έκτασή της ποικίλλουν δραματικά, ανάλογα με την πηγή απόκτησης του εισοδήματος του φορολογουμένου. Έτσι, ενώ στην περίπτωση των

μισθωτών (εισόδημα ΣΤ' πηγής) η φοροδιαφυγή είναι από μικρή έως ασήμαντη, στα εισοδήματα από εμπορικές και βιομηχανικές επιχειρήσεις η φοροδιαφυγή ξεπερνά και την πιο τολμηρή φαντασία. Η διαφοροποίηση αυτή, ανάλογα με την πηγή του εισοδήματος, παρατηρείται όχι μόνο στην Ελλάδα, αλλά και σε όλες σχεδόν τις χώρες του κόσμου.

Ας δούμε, όμως, τους συγκεκριμένους τρόπους φοροδιαφυγής, ανάλογα με την πηγή του εισοδήματος.

A1. Απόκρυψη εισοδήματος από την εκμίσθωση γαιών και ακινήτων

Η φοροδιαφυγή πραγματοποιείται είτε με την απόκρυψη ενός μέρους του πραγματικού ενοικίου που λαμβάνει ο κύριος του ακινήτου, είτε με την απόκρυψη του γεγονότος ότι το ακίνητο ενοικιάζεται και εισπράττεται εισόδημα.

Στην περίπτωση της μερικής απόκρυψης τόσο το μισθωτήριο συμβόλαιο, όσο και οι σχετικές αποδείξεις αναφέρουν το μειωμένο μίσθωμα, ενώ η διαφορά (τα τελευταία χρόνια) εισπράττεται κατά την υπογραφή του συμβολαίου και για όλη τη διάρκεια της μίσθωσης. Στη δεύτερη περίπτωση, ο φορολογούμενος συνήθως δεν υποβάλλει καθόλου δήλωση, ούτε για τα άλλα εισοδήματά του.

A2. Απόκρυψη εισοδήματος από κινητές αξίες

Εκτιμάται ότι η φοροδιαφυγή δεν είναι σημαντική γιατί οι ανώνυμες εταιρίες κατά τη διανομή των μερισμάτων στους μετόχους παρακρατούν το φόρο εισοδήματος και τον αποδίδουν στο δημόσιο. Οι συντελεστές παρακράτησης είναι τόσο υψηλοί (από 42% έως 50%) που φθάνουν τον ανώτατο οριακό συντελεστή της φορολογικής κλίμακας, οπότε είτε δηλωθεί το εισόδημα αυτό είτε όχι δεν υπάρχει θέμα φοροδιαφυγής.

Περιορισμένη φοροδιαφυγή, όμως, είναι δυνατό να πραγματοποιηθεί με τη διασπορά των μετοχών ενός μετόχου σε πρόσωπα εμπιστοσύνης του, ώστε να μπορεί να απολαμβάνει πολλαπλά αφορολόγητα. Στην περίπτωση, όμως, μεγάλων μετόχων, η λύση αυτή δεν είναι πρακτική. Πάντως, λόγω του μικρού αριθμού ανωνύμων εταιριών στην Ελλάδα (περίπου 12.000), η φοροδιαφυγή δεν εκτιμάται ως ιδιαίτερα μεγάλη²⁴.

²⁴ Τάτσος Ν., (2001). Παραοικονομία και φοροδιαφυγή στην Ελλάδα. Αθήνα: Παπαζήση.

A3. Εισοδήματα από εμπορικές και βιομηχανικές επιχειρήσεις

Στα εισοδήματα από την πηγή αυτή συγκεντρώνεται το μεγαλύτερο μέρος της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα. Στην κατηγορία αυτή εμπίπτουν τα εισοδήματα των ιδιοκτητών ή εταίρων όλων των επιχειρήσεων (περίπου 800.000), οι οποίες δεν είναι ανώνυμες εταιρίες. Η συντριπτική πλειοψηφία των εταιριών αυτών (περίπου το 95%) τηρούν βιβλία Α' και Β' κατηγορίας, με αποτέλεσμα να εφαρμόζεται εξωλογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος των φορολογουμένων.

Οι τρόποι φοροδιαφυγής στα εισοδήματα αυτά παρουσιάζουν μεγάλη ποικιλία, ανάλογα:

- 1) με το είδος της οικονομικής δραστηριότητας της επιχείρησης.
- 2) με τη λογιστική της οργάνωση και το είδος των λογιστικών βιβλίων που τηρούνται,
- 3) με τη νομική της μορφή.

Οι επιχειρήσεις λιανικού εμπορίου, π.χ., που τηρούν βιβλία Α' κατηγορίας και φορολογούνται με βάση τις αγορές τους, αγοράζουν χωρίς τιμολόγια, δεν καταχωρούν τα τιμολόγια ή εμφανίζουν μικρότερη της πραγματικής αξία, ή τέλος τα τιμολόγια εκδίδονται σε άλλο όνομα και έτσι φοροδιαφεύγουν. Για τη μεταφορά εμπορευμάτων χωρίς τιμολόγια, που αποτελεί απαραίτητο συμπλήρωμα της παραπάνω περίπτωσης, έχουν επινοηθεί πολλοί τρόποι, όπως μεταφορά με ιδιωτικής χρήσης αυτοκίνητα, μεταφορά με το ίδιο δελτίο αποστολής πολλών εμπορευμάτων την ίδια μέρα, παράλειψη ενός μηδενικού, το οποίο προστίθεται εύκολα στην περίπτωση ελέγχου, κλπ. Συνηθίζεται, επίσης, η μεταφορά αγαθών κατά τη διάρκεια της νύκτας (οπότε οι έλεγχοι ελαττώνονται), σε μέρες εορτών, αργιών κλπ.

Στην περίπτωση πάλι των επιχειρήσεων, οι οποίες έχουν υποχρέωση να εκδίδουν θεωρημένες αποδείξεις, η φοροδιαφυγή πραγματοποιείται με την παράλειψη έκδοσης των αποδείξεων αυτών. Είναι, επίσης, δυνατό να εκδοθεί απόδειξη για μικρότερο ποσό ή να εκδοθεί απόδειξη της οποίας το μεν αντίγραφο που δίνεται στον αγοραστή περιέχει το σωστό ποσό, το δε στέλεχος που μένει στην επιχείρηση αναγράφει ένα πολύ μικρότερο ποσό. Αυτό επιτυγχάνεται εύκολα, εάν δεν υπάρχει «καρμπόν» στο σημείο αναγραφής του ποσού, και το ποσό συμπληρώνεται εκ των υστέρων στο στέλεχος της επιχείρησης.

Επισημαίνουμε εδώ ότι οι επιχειρηματίες για να γνωρίζουν την πραγματική οικονομική κατάσταση της επιχείρησής και να έχουν σωστή πληροφόρηση, αναγκάζονται να τηρούν «διπλά βιβλία», δηλαδή να καταχωρούν τις πραγματικές συναλλαγές της επιχείρησής όχι στα «επίσημα» βιβλία (τα θεωρημένα από την εφορία), αλλά οπουδήποτε αλλού, από απλά φύλλα χαρτιού και σχολικά τετράδια έως κανονικά μη θεωρημένα «βιβλία».

Στη ίδια πηγή υπάγονται και τα εισοδήματα των τεχνικών εταιριών και των εργολάβων που ασχολούνται με την ανέγερση πολυκατοικιών και την πώληση διαμερισμάτων. Τα εισοδήματα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα ποσά που αναγράφονται στα συμβόλαια πώλησης των διαμερισμάτων. Είναι γνωστό, όμως, ότι εκτός από τον πωλητή και ο αγοραστής έχει λόγους να δηλώσει πολύ μικρότερη τιμή κατά τη σύναψη του συμβολαίου για να αποφύγει το φόρο μεταβίβασης ακινήτων.

A4. Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις

Εδώ η φοροδιαφυγή συντελείται με πολύ απλό τρόπο. Οι αγρότες παλιότερα δεν υπέβαλαν δήλωση φορολογίας εισοδήματος και δεν είχαν καμιά επαφή με την εφορία. Όσοι από τους αγρότες ήταν υπόχρεοι για υποβολή φορολογικής δήλωσης είχαν συνήθως και άλλα εισοδήματα. Για το αγροτικό εισόδημα ο αγρότες φορολογούνταν τεκμαρτά και συνήθως πλήρωσαν ή καθόλου ή ελάχιστο φόρο. Από το 2014 και μπροστά στις αφόρητες πιέσεις της τρόικα θεσπίστηκε φορολογικός συντελεστής 13% επί των κερδών που έχουν οι αγρότες από το εισόδημα τους. Ο φόρος αυτός υπολογίζεται ως εξής: (Εσοδα από πωλήσεις αγροτικών προϊόντων – Έξοδα καλλιέργειας) * 13%. Αυτός ο τρόπος φορολόγησης προσπάθησε να θέσει ένα τέρμα στη μηδενική φορολόγηση των αγροτών και στο όργιο φοροδιαφυγής που συνέβαινε. Πλέον ο αγρότης θεωρείται ένας επαγγελματίας που καλλιεργεί τη γη του και εισπράττει από αυτή όμως σε καμία περίπτωση δεν εξισώνεται με τον ελεύθερο επαγγελματία που πληρώνει φόρο 26% επί των κερδών του.

A5. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες

Επικρατεί γενικά η άποψη ότι οι μισθωτοί δεν έχουν δυνατότητες φοροδιαφυγής. Η άποψη αυτή είναι μάλλον ανακριβής, γιατί τα τελευταία χρόνια και μετά τη μεγάλη αύξηση της φορολογικής επιβάρυνσης, έχει παρατηρηθεί φοροδιαφυγή στα στελέχη, μικρών κυρίως, ιδιωτικών επιχειρήσεων. Ο επίσημος μισθός, βάσει του οποίου υπολογίζονται και οι

ασφαλιστικές εισφορές και διενεργείται η παρακράτηση του ΦΕΦΠ, είναι μικρός, ενώ το υπόλοιπο του μισθού καταβάλλεται στον εργαζόμενο χωρίς να εμφανίζεται πουθενά. Με τον τρόπο αυτό, τόσο η επιχείρηση όσο και ο εργαζόμενος «κερδίζουν», γιατί η επιχείρηση καταβάλλει μικρότερες ασφαλιστικές εισφορές και μικρότερες αποδοχές στον υπάλληλό της από όσες θα κατέβαλε, εάν όλο το εισόδημα υπαγόταν σε παρακράτηση, ενώ ο εργαζόμενος υφίσταται λιγότερες «κρατήσεις». Εννοείται ότι η επιχείρηση θα πρέπει να φοροδιαφεύγει και η ίδια για να μπορεί να καταβάλλει αυτά τα ποσά χωρίς να εμφανίζονται πουθενά, ή η φορολογική της επιβάρυνση να προσδιορίζεται με «εξωλογιστικό τρόπο», όπως στην περίπτωση της φορολογίας των ναυτιλιακών εταιριών.

Πολλές φορές υποστηρίζεται ότι οι μισθωτοί φοροδιαφεύγουν, επειδή συχνά έχουν δεύτερη απασχόληση. Εάν, όμως, και στη δεύτερη απασχόληση εργάζονται ως μισθωτοί και υφίστανται παρακράτηση, τότε δεν υπάρχει θέμα φοροδιαφυγής. Εάν, πάλι, εργάζονται ως ελεύθεροι επαγγελματίες και δεν εκδίδουν αποδείξεις, τότε έχουμε φοροδιαφυγή από ελευθέρια επαγγέλματα. Υπάρχει, όμως, και η τρίτη περίπτωση, δηλαδή να εργάζονται τελειώς παραοικονομικά, αλλά με εξαρτημένη εργασία, οπότε και συντελείται φοροδιαφυγή από μισθωτές υπηρεσίες.

Ενδιαφέρον παρουσιάζει η περίπτωση των εργαζομένων στις οικοδομές. Ακόμη και εάν εργάζονται με σχέση εξαρτημένης εργασίας, δηλώνουν μικρό μόνο μέρος του εισοδήματός τους, εκτός εάν εργάζονται όλο το χρόνο για οργανωμένες τεχνικές εταιρίες, οπότε υφίστανται συστηματική παρακράτηση και δηλώνουν το πραγματικό τους εισόδημα. Στις περισσότερες, όμως, περιπτώσεις εργάζονται για μικρούς υπεργολάβους και δηλώνουν ελάχιστο εισόδημα και μόνο στην περίπτωση που έχουν δηλωθεί αντίστοιχες ασφαλιστικές εισφορές. Τονίζεται ότι από τις ασφαλιστικές εισφορές είναι δυνατό να προσδιοριστεί ο αριθμός μόνο των ημερών εργασίας, όχι όμως και το ύψος του ημερομισθίου, γιατί οι ασφαλιστικές εισφορές στο ΙΚΑ υπολογίζονται με βάση τεκμαρτά και όχι πραγματικά ημερομίσθια²⁵.

A6. Εισοδήματα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών

Η «κλασική» μέθοδος φοροδιαφυγής είναι η παράλειψη έκδοσης δελτίου παροχής

²⁵ Τάτσος Ν., (2001). Παραοικονομία και φοροδιαφυγή στην Ελλάδα. Αθήνα: Παπαζήση.

υπηρεσιών (γιατροί, δικηγόροι, κλπ.) ή η έκδοση δελτίου με σημαντικά χαμηλότερο ποσό. Υπάρχει, όμως, και η δυνατότητα τεχνητής αύξησης των δαπανών του ελεύθερου επαγγελματία, αλλά είναι αντικειμενικά περιορισμένη, επειδή στην προκειμένη περίπτωση η προστιθέμενη αξία είναι ιδιαίτερα μεγάλη.

Στην κατηγορία αυτή θα μπορούσε να περιλάβει κανείς και τους καθηγητές μέσης εκπαίδευσης που παραδίδουν ιδιαίτερα μαθήματα σε μαθητές γυμνασίων-λυκείων ή ακόμη και σε μαθητές που προετοιμάζονται για τις πανελλήνιες εξετάσεις, και ορισμένους δημοδιδασκάλους οι οποίοι παραδίδουν ιδιαίτερα μαθήματα, χωρίς να εκδίδουν καμιά απόδειξη, δεδομένου ότι δεν έχουν κάνει έναρξη επαγγέλματος στην εφορία, αφού τυπικά απαγορεύεται να διδάσκουν ιδιαίτερα μαθήματα.

A7. Φόρος Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας (ΦΜΑΠ)

Η φοροδιαφυγή εδώ είναι ιδιαίτερα εκτεταμένη και συντελείται πολύ απλά με τη μη υποβολή δηλώσεων εκ μέρους των υπόχρεων. Ακόμη όμως και αυτοί που υποβάλλουν δηλώσεις θα πρέπει να δηλώνουν χαμηλότερη από την πραγματική αξία της ακίνητης περιουσίας τους.

4.3.2 Η φοροδιαφυγή στην έμμεση φορολογία

Αν και ορισμένες φορές έχει υποστηριχθεί ότι δεν υπάρχει φοροδιαφυγή στους έμμεσους φόρους αυτό είναι οπωσδήποτε ανακριβές. Αντίθετα όπως θα δούμε παρακάτω η φοροδιαφυγή στους έμμεσους φόρους είναι πολλές φορές αναπόφευκτη και διενεργείται ταυτόχρονα με τη φοροδιαφυγή στη φορολογία εισοδήματος.

B1. Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ)

Ο ΦΠΑ είναι ένας φόρος που, όπως είναι γνωστό, εφαρμόστηκε μετά από συνεχείς αναβολές, την 1η Ιανουάριου 1987. Ένα σημαντικό πλεονέκτημα που αποδίδεται στο φόρο αυτό, είναι ότι κάτω από το καθεστώς του φόρου προστιθέμενης αξίας μειώνεται η φοροδιαφυγή²⁶.

Ο ΦΠΑ συμβάλλει συστηματικά στην περιστολή της φοροδιαφυγής με τη μέθοδο των συγκρουόμενων συμφερόντων, μέσα από τη λειτουργία των εκπτώσεων, κατά τα διαδοχικά στάδια της παραγωγικής διαδικασίας ή του εμπορικού κυκλώματος.

Με τη μέθοδο πίστωσης του φόρου, ο αγοραστής του προϊόντος, αναγκάζεται να ζητήσει

²⁶ Καραγιάννης Δ., (2006). Φορολογικά – Φοροτεχνικά. Αθήνα: Καραγιάννη

τιμολόγιο, για να εκπέσει το ποσό του φόρου που κατέβαλε στον πωλητή. Η πράξη αυτή, λογικά, πρέπει να οδηγεί στην περιστολή της φοροδιαφυγής από τον ΦΠΑ.

Πολλοί ερευνητές των θεμάτων της εφαρμογής του ΦΠΑ δεν φαίνεται να ασπάζονται την παραπάνω τοποθέτηση. Έτσι, από την ήδη υφιστάμενη εμπειρία δεν προκύπτει ότι ο ΦΠΑ μείωσε πράγματι τη φοροδιαφυγή στις χώρες της Δυτικής Ευρώπης.

Στις γραμμές που θα ακολουθήσουν θα διερευνήσουμε τους τρόπους και τους τομείς στους οποίους γίνεται φοροδιαφυγή από τον ΦΠΑ, με τη χρησιμοποίηση των συμπερασμάτων από τη διεθνή εμπειρία, για να καταλήξουμε στην Ελλάδα που είναι και ο στόχος αυτής της έρευνας.

Η χρονική περίοδος, όμως, που έχει παρέλθει από την εφαρμογή του ΦΠΑ στην Ελλάδα, κάνει την εκτίμηση της φοροδιαφυγής από το φόρο σημαντικά δύσκολη και παρακινδυνευμένη. Οι τρόποι που χρησιμοποιούν οι φορολογούμενοι, όσον αφορά στη φοροδιαφυγή μέσα από το φόρο προστιθέμενης αξίας, είναι σχεδόν οι ίδιοι σε όλες τις χώρες που εφαρμόζεται ο φόρος αυτός.

Οι πιο γνωστοί και συνηθισμένοι τρόποι που έχουν καταγραφεί στη διεθνή βιβλιογραφία, είναι οι παρακάτω²⁷:

- 1) Οι αγορές και πωλήσεις χωρίς να εκδίδονται επίσημα φορολογικά παραστατικά στοιχεία, όπως ορίζει η φορολογική νομοθεσία.
- 2) Η έκπτωση φόρων εισροών που ουδέποτε αποδόθηκαν στο Δημόσιο.
- 3) Η αύξηση των γενικών εξόδων της επιχείρησης, με ανύπαρκτες δαπάνες, που στηρίζονται σε εικονικά τιμολόγια.
- 4) Η αλλοίωση των αριθμητικών στοιχείων των δελτίων αποστολής. Η μέθοδος αυτή είναι αρκετά γνωστή και ονομάζεται μέθοδος της υποδιαστολής.
- 5) Η μέθοδος των ηθελημένων λαθών, δηλαδή αθροιστικά λάθη ή λάθη καταχώρησης των συναλλαγών στα σχετικά βιβλία της επιχείρησης.
- 6) Η έκδοση αθεώρητων λογαριασμών, π.χ., σε διάφορα κέντρα διασκέδασης.
- 7) Η έκδοση αποδείξεων είσπραξης με χαμηλότερο ποσό από εκείνο που θα έπρεπε να αναγράφεται στην απόδειξη. Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται σε μεγάλο βαθμό από τους ελεύθερους επαγγελματίες.

²⁷ Καραγιάννης Δ., (2006). Φορολογικά – Φοροτεχνικά. Αθήνα: Καραγιάννη

8) Τέλος, ενδιαφέρον παρουσιάζει και η μέθοδος με την οποία οι φοροφυγάδες επωφελούνται από το σύστημα επιστροφής του ΦΠΑ για εξαγωγή προϊόντων στο εξωτερικό.

Στην Ελλάδα με βάση τη παράγραφο 2 του άρθρου 51 του Ν. 1642/1986 περί «Αδικήματα φοροδιαφυγής»²⁸ κατά τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν. 1591/1986²⁹ διαπράττει ο υπόχρεος στο φόρο του παρόντος νόμου:

- i. Δεν υποβάλλει τη δήλωση του και τις προσωρινές δηλώσεις που προβλέπουν αντίστοιχα οι διατάξεις της περίπτωσης του άρθρου 29 παράγραφος 1^η ή υποβάλλει ανακριβή δήλωση στις περιπτώσεις αυτές εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 31 παράγραφος 1^α του Ν. 1591/1986.
- ii. Ενεργεί την έκπτωση του φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 23, χωρίς να κατέχει τα προβλεπόμενα από το άρθρο 25 στοιχεία, ή ενεργεί αυτή με βάση στοιχεία που γνωρίζει ότι είναι πλαστά ή εικονικά, ή δεν εκδίδει το ειδικό στοιχείο που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 33».
- iii. Όπως αναφέραμε και στην εισαγωγή, οι τρόποι με τους οποίους γίνεται η φοροδιαφυγή από τον ΦΠΑ είναι οι ίδιοι περίπου σε όλες τις χώρες, όπου έχει εφαρμοστεί ο φόρος.

Τέλος, οι τομείς στους οποίους γίνεται φοροδιαφυγή από τον ΦΠΑ, μετά από την εμπειρία των λίγων χρόνων της εφαρμογής του, φαίνεται να είναι οι εξής: α. Στα διάφορα κέντρα ψυχαγωγίας και διασκέδασης, β. Στον κατασκευαστικό τομέα και στις επισκευές, γ. Στους ελεύθερους επαγγελματίες και ειδικότερα στους συμβούλους επιχειρήσεων, συμβούλους πληροφορικής, συμβούλους φορολογικών υποθέσεων κ.ά. Ακόμη μεγάλη είναι η φοροδιαφυγή στα κουρέια και κομμωτήρια, δ. Στη διακίνηση αγροτικών προϊόντων, όπως φρούτα, λαχανικά, λουλούδια. ε. Στις εργασίες φασόν και στις συναρμολογήσεις, ζ. Στις μεταφορές γενικά. η. Στα εργαστήρια κατασκευής κοσμημάτων και πολύτιμων λίθων. θ. Στα συνεργεία αυτοκινήτων που ασχολούνται με εργασίες επισκευής, βαψίματα κ.ά.

²⁸ Ν. 1642/1986. Για την εφαρμογή του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και άλλες διατάξεις. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 125/Α/21-08-1986)

²⁹ Ν. 1591/1986. Φορολογία-Φοροδιαφυγή-Δημόσια Κτήματα κλπ. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 50/Α/24-04-1986)

4.4 Η έκταση της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα

Σύμφωνα με πρόσφατη έρευνα της ΔιαNEOσις εκτιμάται ότι η φοροδιαφυγή στην Ελλάδα κυμαίνεται σε ποσοστά μεταξύ 6% και 9% του ΑΕΠ και κατ' επέκταση σε ποσοστό έως και 30% των δημοσίων εσόδων. Τα διαφυγόντα έσοδα από την φοροδιαφυγή των φυσικών προσώπων εκτιμάται ότι κυμαίνονται μεταξύ 1,9% και 4,7% του ΑΕΠ ετησίως, ενώ τα διαφυγόντα έσοδα από τον Φ.Π.Α. ανέρχονται σε ποσοστό 3,5% του ΑΕΠ (με την υπόθεση ότι το έλλειμμα Φ.Π.Α. προκύπτει από φοροδιαφυγή στο σύνολό του). Επίσης, η απώλεια εσόδων από την φοροδιαφυγή των επιχειρήσεων εκτιμάται ότι κυμαίνεται μεταξύ 0,06% και 0,15% του ΑΕΠ. Εκτιμάται επιπλέον ότι η απώλεια δημοσίων εσόδων ανέρχεται έως 16 δισεκατομμύρια ευρώ ετησίως³⁰. Κατά την Ευρωπαϊκή Επιτροπή, το μέγεθος της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής εκτιμάται ότι αγγίζει το ένα τρισεκατομμύριο ευρώ ετησίως³¹.

Καθίσταται σαφές λοιπόν ότι το φαινόμενο της φοροδιαφυγής έχει ως αποτέλεσμα αφενός μεν την μη καταβολή των φόρων και εν συνεχεία την σημαντική απώλεια δημοσίων εσόδων, αφετέρου δε την δραματική απώλεια θέσεων εργασίας στην χώρα μας. Ειδικότερα, λόγω της φοροδιαφυγής μειώνονται τα δημόσια έσοδα, επηρεάζονται αρνητικά τα δημοσιονομικά μεγέθη της χώρας και εν τέλει καθίσταται αδύνατη η υλοποίηση του εκάστοτε ψηφισθέντος προϋπολογισμού. Έτσι το κράτος αποδυναμώνεται, τα οικονομικά του μεγέθη εισέρχονται σε τροχιά ύφεσης με αποτέλεσμα να στερείται των αναγκαίων πόρων για την εκπλήρωση των βασικών σκοπών του όπως: της κοινωνικής πρόνοιας (προνοιακά επιδόματα, κλπ), της υγειονομικής περίθαλψης, της εκπαίδευσης, της χρηματοδότησης έργων υποδομής, της καταπολέμησης της ανεργίας, κ.α.

Επιπλέον, ενισχύεται ο αθέμιτος ανταγωνισμός καθώς η φοροδιαφυγή παρέχει το πλεονέκτημα της κερδοφορίας και της ανταγωνιστικότητας στον επιχειρηματία, νοθεύοντας όμως παράλληλα τον υγιή ανταγωνισμό των επιχειρήσεων. Εν τοις πράγμασι λοιπόν, επιβραβεύονται οι φοροφυγάδες με την επαύξηση του πλούτου τους, υπονομεύοντας όμως παράλληλα την κοινωνική συνοχή. Και αυτό διότι δημιουργείται ένας φαύλος κύκλος έλλειψης εμπιστοσύνης από τους φορολογούμενους πολίτες απέναντι

³⁰ <http://www.dianeosis.org/research/tax-evasion/>

³¹ http://ec.europa.eu/taxationcustoms/taxation/tax_fraud_evasion/a_huge_problem/index_en.htm. Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 10/05/2016

στην πολιτεία, καθώς δεν επιτυγχάνεται η πολυπόθητη αναδιανομή του εισοδήματος και παραβιάζεται η συνταγματική επιταγή της ίσης συμμετοχής των πολιτών στα βάρη ανάλογα με τις δυνάμεις τους, όπως επιτάσσει το άρθρο 4 παράγραφος 5 του Συντάγματος. Η φοροδιαφυγή εν τέλει νοθεύει την επιδιωκόμενη δίκαιη κατανομή των φορολογικών βαρών που επιδιώκει το κράτος με την φορολογική πολιτική του και διευρύνονται οι φορολογικές ανισότητες³².

³² Δημήτρηνας Γ. (2001). Εγκλήματα Φοροδιαφυγής. Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο: ΟΙ ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΣΤΟ ΑΔΙΚΗΜΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

5.1 Εισαγωγή

Στην ενότητα αυτή θα παρουσιαστεί αρχικά η ιστορική αναδρομή στην νομοθεσία σχετικά με την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής. Στην συνέχεια θα αναλυθεί ο Νόμος 2523/1997³³. Αυτός είναι ο νόμος μέσω του οποίου το ελληνικό δημόσιο διασφάλιζε τα συμφέροντα του έναντι των φορολογούμενων σε περιπτώσεις που αυτοί προχωρούν σε πράξεις αποφυγής φορολογίας, μέσω διαφόρων τρόπων μέχρι τις 31/12/2013. Τέλος θα παρουσιαστεί η σημερινή ακολουθούμενη φορολογική διαδικασία σύμφωνα με το ισχύοντα Νόμο 4174/2013 καθώς και οι δυνατότητες που παρέχει ο Νόμος 4446/2016 για την οικειοθελή αποκάλυψη φορολογητέας ύλης.

Οι συγκεκριμένοι νόμοι προσπάθησαν με την σειρά ισχύος του ο καθένας, να αντιμετωπίσουν τους διάφορους τρόπους φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής που οι φορολογούμενοι επιστρατεύουν κάθε φορά. Για την ερμηνεία των νόμων και το τι ισχύει σε κάθε περίπτωση για τα θέματα που τίγονται, το Υπουργείο Οικονομικών έχει εκδώσει διάφορες οδηγίες κωδικοποιώντας τις εν λόγω διατάξεις. Ένα σοβαρό πρόβλημα που έχει προκύψει και προκύπτει κατά καιρούς μεταξύ ελεγκτών και ελεγχομένων είναι η ερμηνεία των διατάξεων και η εφαρμογή τους. Με αφετηρία το συγκεκριμένο πρόβλημα και κατόπιν προσφυγών φορολογουμένων ενώπιον δικαστικής αρχής, έχουν εκδοθεί πολλές νομικές λύσεις, με τη νομική ερμηνεία διατάξεων και άρθρων του εκάστοτε νόμου.

5.2 Μεθοδολογία Έρευνας

Το φαινόμενο της πολυνομίας που χαρακτηρίζει την ελληνική νομοθεσία εν γένει, είναι εμφανές και στην ελληνική φορολογική νομοθεσία. Διαχρονικά υπήρξε πλούσια νομοθετική παραγωγή στο πεδίο της φορολογίας γενικότερα και της φοροδιαφυγής ειδικότερα. Αποτελεί κοινό τόπο ότι πάντα η φοροδιαφυγή (και οι μέθοδοι με τις οποίες εκδηλώνονταν) ήταν ένα βήμα μπροστά από τη νομοθεσία. Ως εκ τούτου, ο φορολογικός νομοθέτης στην προσπάθεια να κατασταλεί αποτελεσματικά το χρόνιο και δυσεπίλυτο

³³ Νόμος 2523/1997. Διοικητικές-Ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 179/Α/11-09-1997)

πρόβλημα της φοροδιαφυγής, έχει κατά καιρούς προβεί σε αναρίθμητες νομοθετικές πρωτοβουλίες και παρεμβάσεις, που στόχο είχαν τόσο την διοικητική όσο και την ποινική αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής.

Στα πλαίσια της παρούσας εργασίας έγινε προσπάθεια να παρουσιαστεί η αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής από την ελληνική νομοθεσία, συγκεντρώνοντας κατά το δυνατόν πληρέστερα, το σύνολο των νομοθετημάτων που ασχολήθηκαν με την φοροδιαφυγή. Ειδικότερα, παρατίθεται και αναλύεται η σχετική νομοθεσία, ξεκινώντας με σύντομη αναδρομή από την δεκαετία του 1950, οπότε και εμφανίζονται οι φορολογικές ποινικές κυρώσεις, φτάνοντας έως τον ισχύοντα Νόμο 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας).

Αναλυτικότερα, παρουσιάζονται οι ενέργειες εκείνες που στοιχειοθετούν την αξιόποινη πράξη της φοροδιαφυγής, οι προβλεπόμενες ποινικές κυρώσεις (χρηματική ποινή, φυλάκιση, κάθειρξη), οι διοικητικές κυρώσεις (π.χ. χρηματικό πρόστιμο) που επιβάλλονται από την φορολογική διοίκηση, η δυνατότητα άσκησης ποινικής δίωξης (πάντα με αίτηση του Εφόρου – Διευθυντή της Οικονομικής Υπηρεσίας) και τα πρόσωπα που θεωρούνται αυτουργοί και συνεργοί του αδικήματος της φοροδιαφυγής στην περίπτωση των νομικών προσώπων.

Η παρακολούθηση της εξέλιξης της φορολογικής νομοθεσίας στο πεδίο της φοροδιαφυγής, αφενός θα συμβάλλει στην καλύτερη κατανόηση της παρούσας διπλωματικής εργασίας, αφετέρου θα αποτελέσει χρήσιμο εργαλείο για την ανάλυση των ευρημάτων της έρευνας που διενεργήθηκε και τα αποτελέσματα της οποίας παρουσιάζονται παρακάτω (κεφάλαιο 5.7). Ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζει επίσης η μελέτη και ανάλυση των απόψεων των φορολογούμενων για την φορολογική νομοθεσία και την επίδραση που αυτή ασκεί στην φοροδιαφυγή. Άλλωστε οι βασικότερες αιτίες του φαινομένου της φοροδιαφυγής εδράζονται στο ισχύον κάθε φορά φορολογικό σύστημα, στο ύψος της φορολογικής επιβάρυνσης, στον βαθμό εντοπισμού των παραβατών από τις φορολογικές αρχές και στην αυστηρότητα των προβλεπόμενων ποινών. Αν φωτίσουμε έστω και κάποιες από τις πλευρές της αμφίδρομης σχέσης μεταξύ νομοθεσίας και φοροδιαφυγής, θα δοθεί στην πολιτεία και στον φορολογικό νομοθέτη το πλεονέκτημα να προβλέπει την μελλοντική συμπεριφορά των φορολογούμενων στα υιοθετούμενα μέτρα και πολιτικές για την καταστολή της φοροδιαφυγής.

5.3 Ιστορική αναδρομή στη νομοθεσία για την πάταξη της φοροδιαφυγής

Ξεκινώντας με τον α.ν. 1839/1951, στο άρθρο 20 προβλέπονταν ότι «1. Η μη καταβολή υπό των υποχρέων του ποσού των παρακρατούμενων φόρων απασών των κλάσεων του Κώδικος φορολογίας καθαρών προσόδων, ως και του φόρου επί του κύκλου εργασιών εντός τριμήνου από της λήξεως της καθ' εκάστην περίπτωση περιλαμβανόμενης προθεσμίας δηλώσεως και καταβολής αυτών, εκτός της επιβολής των νομίμων προσ αυξήσεων του φόρου, συνεπάγεται και την ποινικήν δίωξιν του παραλίποντος την δήλωσιν και καταβολήν υποχρέου τιμωρουμένου υπό του Πλημμελειοδικείου, κατ' έγκλησιν του Υπουργού των Οικονομικών, δια ποινής φυλακίσεως τουλάχιστον τριών μηνών ή δια χρηματικής ποινής »

Εν συνεχεία το Ν.Δ. 3323/1955 , με το άρθρο 74 με τον τίτλο «Ποινικά και ηθικά κυρώσεις», προέβλεπε ότι : «1.Εναντίον των καθ' ων επιβάλλεται το πρόστιμον του προηγούμενου άρθρου, δύναται ν' ασκηθεί και ποινική δίωξις, επιβαλλομένης εν τοιαύτη περιπτώσει υπό του αρμοδίου Δικαστηρίου ποινής φυλακίσεως μέχρις έξι (6) μηνών. ... »

Ο Ν. 4242/1962 προέβλεπε μεταξύ άλλων και διοικητική χρηματική ποινή για τον υπόχρεο σε υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων που παρέλειψε την υποβολή της ή υπέβαλε αυτή ανειλικρινή.

Ακολούθως ο α.ν. 185/1967 «Περί επιβολής ποινικών κυρώσεων κατά παραβατών φορολογικών διατάξεων Αδικήματα Φοροδιαφυγής» προέβλεπε στο άρθρο 1: «Συνιστώσιν αδικήματα φοροδιαφυγής: 1. Η παράλειψις υποβολής δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος ή η υποβολή ανακριβούς τοιαύτης υπό των προς τούτο υποχρέων, εφ' όσον το αμετακλήτως προσδιορισθέν ετήσιον συνολικόν καθαρόν εισόδημα υπερβαίνει το δηλωθέν τοιούτον. 2. Η παράλειψις υποβολής δηλώσεως ή η ανακριβής δήλωσις ή η μη απόδοσις εις το Δημόσιον, παρακρατηθέντος φόρου εισοδήματος. 3. Η παράλειψις υποβολής δηλώσεως ή η υποβολή ανακριβούς δηλώσεως φόρου κύκλου εργασιών, εφ' όσον το αμετακλήτως προσδιορισθέν ποσόν φόρου υπερβαίνει το δηλωθέν τοιούτον. 4. Η παράλειψις υποβολής δηλώσεως φόρου κληρονομίας, ή η εν γνώσει μη αναγραφή εν τη δηλώσει κληρονομιών περιουσιακών στοιχείων, ή η εν γνώσει δήλωσις ψευδών στοιχείων του παθητικού της κληρονομίας, πάντων τούτων αμετακλήτως διαπιστουμένων. ... ». Επιπλέον, στο άρθρο 2 «Έτερα αδικήματα φοροδιαφυγής» προβλέπονταν και άλλες περιπτώσεις που συνιστούσαν φοροδιαφυγή (ανακριβής τήρηση βιβλίων, μη έκδοση

φορολογικών παραστατικών, κ.α.), ενώ στο άρθρο 4 ορίζονταν οι κυρώσεις για τους παραβάτες.

Κατόπιν, το Ν.Δ. 117/1973 με τίτλο «Περί επιβολής ποινικών κυρώσεων κατά παραβατών διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας» προσδιόριζε τις συμπεριφορές που συνιστούσαν φοροδιαφυγή. Μεταξύ άλλων, το άρθρο 1 προέβλεπε: «Όστις παραλείπει την υποβολήν δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος ή παρακρατηθέντος φόρου εισοδήματος ή φόρου κύκλου εργασιών ή φόρου κληρονομίας, τιμωρείται με φυλάκισιν τριών μηνών και χρηματικήν ποινήν ». Ενώ το άρθρο 2 προέβλεπε: « Όστις επί σκοπώ ιδίας αυτού ή αλλοτρίας φοροδιαφυγής υποβάλλει ανακριβή δήλωσιν φορολογίας εισοδήματος ή παρακρατηθέντος φόρου εισοδήματος ή φόρου κύκλου εργασιών ή φόρου κληρονομίας στηριζομένην επί ψευδών στοιχείων, τιμωρείται με φυλάκισιν τουλάχιστον τριών μηνών και χρηματικήν ποινήν ... »

Ακολούθησε το Ν.Δ. 248/1973 τίτλο «Περί επιβολής ποινικών κυρώσεων κατά παραβατών φορολογικών διατάξεων» που τυποποιούσε τις περιπτώσεις αξιόποινης συμπεριφοράς που συνιστούσαν φοροδιαφυγή και προέβλεπε ποινές φυλάκισης καθώς και άσκηση ποινικής δίωξης, ενώ προέβλεπε και κυρώσεις για τους αυτουργούς του αδικήματος της φοροδιαφυγής στην περίπτωση των νομικών προσώπων.

Στην συνέχεια, με το Π.Δ. 99/1977 «Περί τροποποίησης, συμπλήρωσης και κωδικοποίησης εις ενιαίον κείμενον των διατάξεων περί τηρήσεως βιβλίων και στοιχείων» προβλέπονταν επίσης ποινικές κυρώσεις για τους παραβάτες της φοροδιαφυγής, φυλάκιση, χρηματική ποινή και άσκηση ποινικής δίωξης.

Ο Νόμος 820/1978 «Λήψη μέτρων περιστολής φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις» πλην των κύριων ποινών για το αδίκημα της φοροδιαφυγής προέβλεπε και ως παρεπόμενη ποινή την δημοσίευση περίληψης της καταδικαστικής απόφασης του ποινικού δικαστηρίου.

Περαιτέρω, ο Νόμος 1591/1986 «Ρυθμίσεις στην άμεση και έμμεση φορολογία, θέσπιση μέτρων για την πάταξη της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις που ρυθμίζουν θέματα αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών» επιχείρησε με μεγαλύτερη ένταση την συστηματική τυποποίηση της ποινικής καταστολής για τα αδικήματα της φοροδιαφυγής³⁴.

Εν τέλει, ήταν ο νόμος 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», ήδη καταργηθείς, που αποτέλεσε την πιο ουσιαστική έως τότε προσπάθεια για την

³⁴ Δημήτριάδης Γ. (2001). Εγκλήματα Φοροδιαφυγής. Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη

κωδικοποίηση όλων των νομοθετημάτων που σχετίζονταν με την επιβολή ποινικών κυρώσεων για το αδίκημα της φοροδιαφυγής.

5.4 Η φοροδιαφυγή στο Νόμο 2523/1997

Ο Νόμος 2523/1997 ήταν η πρώτη σοβαρή απόπειρα του νομοθέτη να συγκεντρώσει σε ένα ενιαίο κείμενο τα πολυπληθή και διάσπαρτα έως τότε νομοθετήματα που προέβλεπαν διοικητικές και ποινικές κυρώσεις και που πολύ συχνά επικάλυπταν το ένα το άλλο, δημιουργώντας σύγχυση στην φορολογική διοίκηση, στους φορολογούμενους και στους επαγγελματίες λογιστές-φοροτέχνες.

Στο δεύτερο μέρος του νόμου, όπου γίνεται λόγος για τις ποινικές κυρώσεις αφού η φοροδιαφυγή συνιστά κατεξοχήν ποινικό αδίκημα, προβλέπονται τρία ποινικά αδικήματα φοροδιαφυγής: το αδίκημα της φοροδιαφυγής στην φορολογία εισοδήματος (άρθρο 17), το αδίκημα της φοροδιαφυγής στον Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (άρθρο 18) και το αδίκημα της φοροδιαφυγής στην έκδοση είτε στην αποδοχή πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων φορολογικών στοιχείων (άρθρο 19). Στις διατάξεις του άρθρου 20 προσδιορίζονται τα πρόσωπα που θεωρούνται αυτουργοί και συνεργοί στο αδίκημα της φοροδιαφυγής για τα νομικά πρόσωπα.

Θα πρέπει να επισημανθεί εδώ ότι ο Νόμος 2523/1997 για πρώτη φορά εισήγαγε στην ελληνική νομοθεσία το έγκλημα της φοροδιαφυγής, με τιμωρία ακόμη και σε βαθμό κακουργήματος (άρθρα 17, 18, 19).

5.4.1 Το Αδίκημα της φοροδιαφυγής στην φορολογία εισοδήματος (Νόμος 2523/1997)

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 του Ν. 2523/1997, αδίκημα φοροδιαφυγής στη φορολογία εισοδήματος διαπράττει όποιος προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, παραλείπει να υποβάλλει δήλωση ή υποβάλει ανακριβή δήλωση, αποκρύπτοντας καθαρά εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή εισοδήματος. Ως απόκρυψη καθαρών εισοδημάτων νοείται και η περίπτωση κατά την οποία καταχωρούνται στα βιβλία εικονικές ολικές ή μερικές δαπάνες ή γίνεται επίκληση στη φορολογική δήλωση τέτοιων δαπανών ώστε να μην εμφανίζονται καθαρά εισοδήματα ή να εμφανίζονται αυτά μειωμένα.

Ο δράστης του αδικήματος της φοροδιαφυγής³⁵ αυτής τιμωρείται:

α) με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον ο φόρος που αναλογεί στα καθαρά εισοδήματα που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει σε κάθε διαχειριστική περίοδο το ποσό των δεκαπέντε χιλιάδων (15.000) ευρώ και

β) με κάθειρξη, εφόσον ο φόρος που αναλογεί στα καθαρά εισοδήματα που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει σε κάθε διαχειριστική περίοδο το ποσό των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ .

Κατά την επιμέτρηση της ποινής λαμβάνονταν υπόψη και η διάρκεια της απόκρυψης.

Επίσης αδίκημα φοροδιαφυγής διαπράττει και όποιος προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου πλοίων δεν αποδίδει στο δημόσιο το φόρο αυτό και τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον ενός έτους, εφόσον το ποσό του φόρου που δεν αποδόθηκε για κάθε διαχειριστική περίοδο υπερβαίνει τις 15.000 ευρώ και με κάθειρξη μέχρι δέκα (10) ετών, εφόσον το ποσό του φόρου που δεν αποδόθηκε υπερβαίνει τις 150.000 ευρώ.

5.4.2 Αδίκημα φοροδιαφυγής για τη μη απόδοση ή ανακριβή απόδοση ΦΠΑ και λοιπών φόρων (Νόμος 2523/1997)

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 του Ν. 2523/1997 το αδίκημα φοροδιαφυγής περί μη απόδοσης ή ανακριβούς απόδοσης στο δημόσιο του φόρου προστιθέμενης αξίας του φόρου κύκλου εργασιών και των παρακρατούμενων του φόρου κύκλου εργασιών και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, διαπράττει ο φορολογούμενος ο οποίος προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή αυτών δεν απέδωσε ή απέδωσε ανακριβώς τους άνω φόρους, τέλη ή εισφορές, ή συμψήφισε ή εξαπάτησε ή παραπλάνησε τη φορολογική αρχή με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων, λαμβάνοντας επιστροφή ΦΠΑ και τιμωρείται με³⁶:

³⁵ Νόμος 2523/1997, άρθρο 17. Διοικητικές-Ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 179/Α/11-09-1997)

³⁶ Νόμος 2523/1997, άρθρο 18. Διοικητικές-Ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 179/Α/11-09-1997)

α) με φυλάκιση εφόσον το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς ή το ποσό του Φ.Π.Α. που συμψηφίστηκε ή δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς, ανέρχεται σε ετήσια βάση έως το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ,

β) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς ή το ποσό του Φ.Π.Α. που συμψηφίστηκε ή δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς, ανέρχεται σε ετήσια βάση από το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ μέχρι το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και

γ) με κάθειρξη εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει σε ετήσια βάση τα εβδομήντα πέντε χιλιάδες (75.000) ευρώ. Σε περίπτωση συρροής περισσότερων τέτοιων φόρων, τελών ή εισφορών τα ως άνω ποσά υπολογίζονται ξεχωριστά για κάθε μερικότερο φόρο, τέλος ή εισφορά.

5.4.3 Αδίκημα φοροδιαφυγής για έκδοση ή αποδοχή πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων (Νόμος 2523/1997)

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν. 2523/1997 όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ανεξάρτητα από το εάν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον 3 μηνών. Ειδικά όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται³⁷:

α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και

β) με κάθειρξη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ. Όταν η συνολική αξία των πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων για την πλαστότητα ή εικονικότητα των οποίων καταδικάζεται ο δράστης υπερβαίνει τις 235.000 ευρώ, επιβάλλεται ως ακόλουθη ποινή το κλείσιμο της επιχείρησης αυτού μέχρι ένα μήνα.

Ως πλαστό θεωρείται και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιοδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησης του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε

³⁷ Νόμος 2523/1997, άρθρο 19. Διοικητικές-Ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 179/Α/11-09-1997)

γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτοτύπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου του στοιχείου.

Ως εικονικό θεωρείται το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.

5.5 Η φοροδιαφυγή σύμφωνα με τον ισχύοντα Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Νόμος 4174/2013)

Με το Νόμο 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), όπως αναφέρεται άλλωστε και στην Αιτιολογική Έκθεσή του, για πρώτη φορά θεσπίζονται στο ίδιο νομοθέτημα διατάξεις που αφορούν παράλληλα την φορολογία εισοδήματος, τον Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), τα Βιβλία και Στοιχεία, την είσπραξη (Κ.Ε.Δ.Ε), καθώς επίσης τον έλεγχο και θέματα οργάνωσης. Έτσι, η φορολογική διοίκηση αποκτά πλέον ένα σύγχρονο φοροελεγκτικό πλαίσιο που θα διασφαλίζει την είσπραξη των δημοσίων εσόδων και θα θεμελιώσει δεσμούς εμπιστοσύνης και συνεργασίας μεταξύ πολιτών και κράτους. Με τις διατάξεις του Κώδικα αυτού επιχειρήθηκε η θέσπιση ενός ανεξάρτητου συστήματος κανόνων που διέπει όλα στάδια της φορολογικής διαδικασίας, αφενός ως προς τις

φορολογικές υποχρεώσεις των υποκειμένων στην εκάστοτε φορολογία και αφετέρου ως προς την διαδικασία της είσπραξης των δημοσίων εσόδων που προέρχονται από φόρους και τέλη³⁸.

Ακολούθως ο Νόμος 4337/2015 επέφερε σημαντικές τροποποιήσεις στον Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), αφού επαναπροσδιόρισε την έννοια της φοροδιαφυγής αφενός σε επίπεδο διοικητικών κυρώσεων, αφετέρου σε επίπεδο ποινικής δίωξης. Ειδικότερα με τις διατάξεις του Ν. 4337/2015 ορίστηκαν οι ποινικές διατάξεις για τα εγκλήματα της φοροδιαφυγής και οι σχετικές ποινικές κυρώσεις. Με τις εν λόγω διατάξεις καλύφθηκε όλο το φάσμα των περιπτώσεων φοροδιαφυγής βαρύνουσας σημασίας και εξορθολογίστηκε το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο, επαναπροσδιορίζοντας τις προϋποθέσεις στοιχειοθέτησης των εγκλημάτων φοροδιαφυγής.

Έτσι, με τις αλλαγές που επέφερε ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/16-12-2013) τίθενται ποσοτικά όρια σχετικά με την διάπραξη της φοροδιαφυγής στην περίπτωση της φορολογίας εισοδήματος καθώς και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων. Αντίστοιχα όρια τίθενται για τις περιπτώσεις μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης παραστατικών στοιχείων, απόκρυψης στοιχείων που αποτελούν αντικείμενο του ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων, καθώς και στην περίπτωση κάθε άλλου φόρου που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, πλην της περίπτωσης του ειδικού φόρου ακινήτων (ν.3091/2002).

Παρακάτω ακολουθεί μια περιγραφή των βασικών διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας σχετικά με το έγκλημα της φοροδιαφυγής.

5.5.1 Οι Παραβάσεις Φοροδιαφυγής (Νόμος 4174/2013)

Με τις διατάξεις του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 επιχειρήθηκε η εννοιολογική προσέγγιση της φοροδιαφυγής και ο καθορισμός των εν λόγω παραβάσεων.

Εδώ θα πρέπει να επισημανθεί ότι όσον αφορά στην έννοια της φοροδιαφυγής στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ισχύουν πλέον τα οριζόμενα στο άρθρο 66, μετά την κατάργηση της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του ανωτέρω Κώδικα, δυνάμει του νόμου 4337/2015. Ωστόσο αν και οι παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 55 καταργήθηκαν ήδη μετά

³⁸ Νόμος 4174/2013, Αιτιολογική Έκθεση. Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 170/Α/26-07-2013)

το Ν. 4337/2015, ακολουθεί η ανάλυση των σχετικών διατάξεων με σκοπό να παρακολουθήσουμε την εξέλιξη της αποτύπωσης και κωδικοποίησης του φαινομένου της φοροδιαφυγής από το νομοθέτη.

Έτσι λοιπόν στο άρθρο 55 υπό τον τίτλο «Παραβάσεις φοροδιαφυγής» του Ν. 4174/2013, όπως ίσχυε πριν από την εφαρμογή Ν. 4337/2015, ορίζονταν επί λέξει³⁹ :

«1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται: α) η απόκρυψη καθαρών εισοδημάτων από οποιαδήποτε πηγή με μη υποβολή δήλωσης ή με υποβολή ανακριβούς δήλωσης και με σκοπό τη μη πληρωμή φόρου εισοδήματος. Ως απόκρυψη καθαρών εισοδημάτων νοείται και η περίπτωση κατά την οποία καταχωρούνται στα βιβλία «ανύπαρκτες» ή εικονικές ολικά ή μερικά δαπάνες ή γίνεται επίκληση στη φορολογική δήλωση τέτοιων δαπανών, ώστε να μην εμφανίζονται καθαρά εισοδήματα ή να εμφανίζονται αυτά μειωμένα, «Για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης, ως απόκρυψη εισοδημάτων θεωρείται η μη υποβολή δήλωσης ή η υποβολή ανακριβούς δήλωσης που έχει ως αποτέλεσμα τη μη καταβολή ποσού φόρου τουλάχιστον δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ, ανά φορολογικό έτος, εφόσον πρόκειται για φυσικά πρόσωπα ή υπόχρεους τήρησης απλογραφικών βιβλίων και τουλάχιστον εξήντα χιλιάδων (60.000) ευρώ ανά φορολογικό έτος εφόσον πρόκειται για υπόχρεους τήρησης διπλογραφικών βιβλίων,

β) η μη απόδοση, ανακριβής απόδοση, συμψηφισμός, έκπτωση ή διακράτηση φόρου προστιθέμενης αξίας και παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, καθώς και η μη υποβολή δήλωσης ή η υποβολή ανακριβούς δήλωσης με σκοπό τη μη πληρωμή των παραπάνω φόρων τελών ή εισφορών, εφόσον προβλέπεται από τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας που αφορά φόρους που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, «Για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης, ως μη απόδοση, ανακριβής απόδοση, συμψηφισμός, έκπτωση ή διακράτηση θεωρείται η μη απόδοση, ανακριβής απόδοση, συμψηφισμός, έκπτωση ή διακράτηση, για κάθε φορολογικό έτος ή διαχειριστική περίοδο και για καθεμία φορολογία, τουλάχιστον δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ, εφόσον πρόκειται για φυσικά πρόσωπα ή υπόχρεους τήρησης απλογραφικών βιβλίων και τουλάχιστον εξήντα χιλιάδων (60.000) ευρώ, εφόσον πρόκειται για υπόχρεους τήρησης διπλογραφικών βιβλίων.»

³⁹ Νόμος 4174/2013, άρθρο 55. Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 170/Α/26-07-2013)

γ) η είσπραξη επιστροφής των παραπάνω φόρων από τη Φορολογική Διοίκηση μετά από παραπλάνηση της Φορολογικής Διοίκησης με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων,

δ) η έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων, καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης σχετική πράξη θεώρησης του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο και όταν οι αξίες που αναγράφονται στο πρωτότυπο και στο αντίτυπο αυτού, το οποίο χρησιμοποιείται για φορολογικούς σκοπούς είναι διαφορετικές,

ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας,

στ. η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση παραστατικών στοιχείων, εφόσον η συνολική αποκρυβείσα αξία ανέρχεται τουλάχιστον σε πέντε χιλιάδες (5.000,00) ευρώ,

ζ. η απόκρυψη στοιχείων που αποτελούν αντικείμενο ή συνθέτουν το αντικείμενο του ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων με μη υποβολή δήλωσης ή με υποβολή ανακριβούς δήλωσης και με σκοπό τη μη πληρωμή του ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων. Για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης, ως απόκρυψη θεωρείται η μη απόδοση για κάθε

φορολογικό έτος ποσού φόρου τουλάχιστον πέντε χιλιάδων (5.000,00) ευρώ, ή η απόκρυψη στοιχείων που αποτελούν αντικείμενο ή συνθέτουν το αντικείμενο του ειδικού φόρου ακινήτων (ν. 3091/2002) με μη υποβολή δήλωσης ή με υποβολή ανακριβούς δήλωσης και με σκοπό τη μη πληρωμή του ειδικού φόρου ακινήτων,

θ. η απόκρυψη οποιασδήποτε φορολογητέας ύλης με μη υποβολή δήλωσης ή με υποβολή ανακριβούς δήλωσης και με σκοπό τη μη πληρωμή οποιουδήποτε άλλου φόρου εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα. Για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης, ως απόκρυψη θεωρείται η μη απόδοση για κάθε φορολογικό έτος ή κάθε φορολογική υπόθεση ποσού φόρου τουλάχιστον πέντε χιλιάδων (5.000,00) ευρώ.»

Η παραπάνω παράγραφος 1 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 καταργήθηκε ήδη με την παράγραφο 4α του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015.

2. α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση παραστατικού στοιχείου και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε με ελάχιστο ύψος προστίμου στην περίπτωση αυτή το ποσό των δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ.

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

γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων «ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο» ή λήψης εικονικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Εξαιρετικά στις κατωτέρω περιπτώσεις το πρόστιμο της περίπτωσης γ μειώνεται ως εξής:

αα) Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της αξίας του στοιχείου,

ββ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, στο λήπτη του εικονικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό

είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της αξίας του στοιχείου. [Στην περίπτωση αυτή, εάν ο λήπτης του στοιχείου έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων πλήρως την αξία του τιμολογίου και τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας στον εκδότη του στοιχείου και καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση τα σχετικά παραστατικά με αναφορά στο εικονικό στοιχείο τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο στον λήπτη. Σε αυτή την περίπτωση το πρόστιμο που επιβάλλεται στον εκδότη διπλασιάζεται],

γγ) Στον λήπτη εικονικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό (15%) της αξίας του στοιχείου, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους,

δδ) Όταν η εικονικότητα του στοιχείου αφορά το χαρακτηρισμό της αναγραφείσας συναλλαγής, η οποία αποδεικνύεται ότι αφορά άλλη υποκρυπτόμενη πραγματική συναλλαγή και κατά συνέπεια η έκδοση του εικονικού στοιχείου δεν επιφέρει καμία απώλεια εσόδων σχετικά με φόρους, επιβάλλεται πρόστιμο για την έκδοση μη προσήκοντος στοιχείου, ύψους πεντακοσίων ευρώ ανά στοιχείο και με ανώτατο ύψος προστίμου πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος.

δ) Στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.ΠΑ, ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι].

Η παραπάνω παράγραφος 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 καταργήθηκε ήδη με την παράγραφο 4β του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015.

3. Η επιβολή προστίμων και «όλες οι διαδικασίες που προβλέπονται» σύμφωνα με τον Κώδικα είναι ανεξάρτητες από τυχόν ποινικές κυρώσεις και οποιαδήποτε ποινική διαδικασία προβλέπεται από οποιονδήποτε άλλο νόμο.

4. Πληροφορίες ή έγγραφα, τα οποία αφορούν ποινική διαδικασία, δεν χορηγούνται στη Φορολογική Διοίκηση χωρίς προηγούμενη έγγραφη άδεια του αρμόδιου Εισαγγελέα.

5. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να ερευνά παραβάσεις του παρόντος Κώδικα και άλλων νόμων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής αυτού χωρίς να θίγεται η εφαρμογή του άρθρου 33 του Κώδικα Ποινικής Δικονομίας.»

5.5.2 Τα εγκλήματα Φοροδιαφυγής (Νόμος 4174/2013)

Σύμφωνα με την Αιτιολογική Έκθεση του Ν. 4337/2015, με τον οποίο προστέθηκε στο Ν. 4174/2013 το νέο άρθρο 66 «Εγκλήματα Φοροδιαφυγής», με τις διατάξεις του άρθρου αυτού προσδιορίστηκαν τα ποινικά αδικήματα που σχετίζονται με το φαινόμενο της φοροδιαφυγής. Συγκεκριμένα δίνονται οι ορισμοί και περιγράφονται οι αντικειμενικές υποστάσεις των εγκλημάτων φοροδιαφυγής που σχετίζονται με κάθε φορολογία ξεχωριστά⁴⁰.

Επιπλέον καθορίστηκαν οι ποινές οι οποίες εξαρτώνται από το ύψος του φόρου που δεν αποδόθηκε ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή επεστράφη ή διακρατήθηκε. Εισήχθη ακόμη και ειδικότερη ρύθμιση για τον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), όπου προβλέπονται μικρότερα ποσά για την θεμελίωση τόσο της πλημμεληματικής (50.000 ευρώ) όσο και της κακουργηματικής μορφής (100.000 ευρώ) των εγκλημάτων.

Τυποποιήθηκε επίσης το έγκλημα της έκδοσης και αποδοχής πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων ανεξάρτητα από το αν ο υπαίτιος διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου.

Διαμορφώθηκαν τέλος δύο πλημμεληματικές και μία κακουργηματική μορφή του εγκλήματος και δόθηκαν οι ορισμοί του πλαστού και του εικονικού φορολογικού στοιχείου.

Αναλυτικότερα, στο άρθρο 66 υπό τον τίτλο «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του Ν. 4174/2013, όπως αυτό προστέθηκε με το άρθρο 8 του Ν. 4334/2015, ορίζεται επί λέξει ότι⁴¹: «1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων

⁴⁰ Νόμος 4337/2015, Αιτιολογική Έκθεση. Μέτρα εφαρμογής Μνημονίου. Συνταξιοδοτικά/Εγκλήματα Φοροδιαφυγής/Δημοσιονομικά κλπ. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 129/Α/17-10-2015)

⁴¹ Νόμος 4174/2013, άρθρο 66. Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 170/Α/26-07-2013)

(ΕΝΦΙΑ) ή ειδικού φόρου ακινήτων (ΕΦΑ), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη, β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου εργασιών, του φόρου ασφαλιστρών και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές, γ) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου πλοίων δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς στο Δημόσιο το φόρο αυτόν.

2. Παρακρατούμενοι φόροι, τέλη και εισφορές είναι εκείνοι που ρητά ορίζονται σε επί μέρους διατάξεις ότι παρακρατούνται και τελικά αποδίδονται στο Δημόσιο ή άλλο φορέα από πρόσωπο διάφορο του πραγματικού φορολογούμενου.

3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στη παράγραφο 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών: α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος: αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας ή ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση.

4. Επιβάλλεται κάθειρξη αν το ποσό του φόρου, τέλους ή εισφοράς της προηγούμενης παραγράφου υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.0) ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας, ή τις εκατό πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ σε κάθε άλλη περίπτωση φόρου, τέλους ή εισφοράς.

5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και β) με κάθειρξη έως δέκα (10) έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ. Για την κάλυψη των παραπάνω ορίων δεν υπολογίζονται φορολογικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά

πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.

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

6. Για την επιμέτρηση της ποινής λαμβάνεται ιδίως υπόψη το ύψος του ποσού που αποκρύφτηκε ή δεν αποδόθηκε και η διάρκεια της απόκρυψης ή μη απόδοσης ή ανακριβούς απόδοσης ή διακράτησης. Η μεταχείριση από τον δράστη ιδιαιτέρων τεχνασμάτων συνιστά επιβαρυντική περίσταση.»

5.5.3 Αυτουργοί και συνεργοί (Νόμος 4174/2013)

Επιπλέον, το άρθρο 67 του ίδιου ως άνω νόμου, όπως αυτό προστέθηκε με το άρθρο 8 του Ν. 4337/2015, ορίζει ποιοί θεωρούνται αυτουργοί και συνεργοί στο έγκλημα της φοροδιαφυγής. Αναλυτικότερα, ορίζεται επί λέξει⁴²:

«1. Στα νομικά πρόσωπα, ως αυτουργοί των εγκλημάτων του παρόντος νόμου θεωρούνται, εφόσον με οποιαδήποτε πράξη ή παράλειψη συντέλεσαν στην τέλεσή τους: α) Στις ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, οι πρόεδροι των Δ.Σ., οι διευθύνοντες, εντεταλμένοι ή συμπράττοντες σύμβουλοι, οι διοικητές, οι γενικοί διευθυντές ή διευθυντές, ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση στη διοίκηση ή διαχείριση ή εκπροσώπηση αυτών. Αν ελλείπουν όλα τα παραπάνω πρόσωπα, ως αυτουργοί θεωρούνται τα μέλη των διοικητικών συμβουλίων των εταιριών αυτών, εφόσον ασκούν πράγματι προσωρινά ή διαρκώς ένα από τα καθήκοντα που αναφέρονται πιο πάνω. β) Στις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες οι ομόρρυθμοι εταίροι και οι διαχειριστές αυτών ως και εν γένει κάθε πρόσωπο

⁴² Νόμος 4174/2013, άρθρο 67. Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 170/Α/26-07-2013)

εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση είτε από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών. γ) Στις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης και ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρίες οι διαχειριστές αυτών ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση είτε από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών και όταν αυτοί ελλείπουν ή απουσιάζουν οι εταίροι αυτών. δ) Στους συνεταιρισμούς και ενώσεις αυτών οι πρόεδροι, οι γραμματείς, οι ταμίες, ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση είτε από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών. ε) Στις κοινοπραξίες, κοινωνίες, αστικές, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρίες, ως αυτουργοί του εγκλήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται οι εκπρόσωποί τους, με βάση την ιδιωτική βούληση ή το νόμο ή δικαστική απόφαση, και αν ελλείπουν αυτοί, τα μέλη τους. Όταν στα μέλη αυτών περιλαμβάνονται και νομικά πρόσωπα ή αλλοδαπές επιχειρήσεις ή αλλοδαποί οργανισμοί, εφαρμόζονται ανάλογα και οι λοιπές διατάξεις της παρούσας παραγράφου. στ) Στις αλλοδαπές επιχειρήσεις γενικά και στους κάθε είδους αλλοδαπούς οργανισμούς, ως αυτουργοί του εγκλήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται οι διευθυντές ή αντιπρόσωποι ή πράκτορες, που έχουν στην Ελλάδα. ζ) Στα νομικά πρόσωπα εκτός των ανωτέρω αναφερομένων ή στις νομικές οντότητες κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 51Α του ν. 2238/1994 ή της περίπτωσης δ' του άρθρου 2 του ν. 4172/2013, Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ως αυτουργοί θεωρούνται οι εκπρόσωποι αυτών ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση στη διοίκηση ή διαχείριση ή εκπροσώπηση αυτών.

2. Επίσης, αυτουργοί των ανωτέρω εγκλημάτων, κατά την έννοια της προηγούμενης παραγράφου, θεωρούνται και: α) όσοι δυνάμει νόμου ή δικαστικής απόφασης ή διάταξης τελευταίας βούλησης είναι διαχειριστές αλλότριας περιουσίας και β) ο επίτροπος ή κηδεμόνας ή διοικητής αλλοτρίων κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα.

3. Ο εν γνώσει υπογράφων ανακριβή φορολογική δήλωση ως πληρεξούσιος, καθώς και όποιος με οποιονδήποτε άλλο τρόπο εν γνώσει συμπράττει ή προσφέρει άμεση συνδρομή στην τέλεση των παραπάνω εγκλημάτων τιμωρείται ως άμεσος συνεργός.

4. Αυτουργοί ή συμμετοχοί των ανωτέρω εγκλημάτων θεωρούνται σε κάθε περίπτωση και όσοι ασκούν εν τοις πράγμασι τις εξουσίες και αρμοδιότητες που αντιστοιχούν στις ιδιότητες και θέσεις της παραγράφου 1.»

5.5.4 Παραπομπή εγκλημάτων φοροδιαφυγής σε ποινική δίκη (Νόμος 4174/2013)

Σύμφωνα με την Αιτιολογική Έκθεση του Ν. 4337/2015, με το άρθρο 55Α του Ν. 4174/2013 γίνεται προσπάθεια να καθοριστούν οι προϋποθέσεις για την παραπομπή των περιπτώσεων φοροδιαφυγής στην ποινική διαδικασία. Στόχος των διατάξεων του άρθρου αυτού είναι να επιτευχθεί η παραπομπή στην ποινική διαδικασία μόνον των υψηλής βαρύτητας υποθέσεων φοροδιαφυγής κατόπιν αξιολόγησης και όχι η άκριτη παραπομπή του συνόλου των υποθέσεων φοροδιαφυγής⁴³.

Επισημαίνεται ότι το άρθρο 55Α θα πρέπει να εξετάζεται συνδυαστικά με τις διατάξεις του άρθρου 66, στο οποίο δίνονται οι ορισμοί και τα κριτήρια για τα εγκλήματα της φοροδιαφυγής (βλ. ανωτέρω).

Ειδικότερα, στο άρθρο 55Α υπό τον τίτλο «Παραπομπή εγκλημάτων φοροδιαφυγής σε ποινική δίκη» του Ν. 4174/2013, όπως αυτό προστέθηκε με το άρθρο 3 του Ν. 4337/2015, ορίζεται επί λέξει⁴⁴:

« 1. Εάν, με βάση την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, συντρέχει περίπτωση τέλεσης ή απόπειρας τέλεσης εγκλήματος φοροδιαφυγής, όπως ορίζεται στο άρθρο 66 υποβάλλεται αμελλητί μηνυτήρια αναφορά από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. Η ποινική δίωξη ασκείται αυτεπαγγέλτως.

2. Η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής και προσφυγής ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων δεν επηρεάζει την ποινική διαδικασία. Το ποινικό δικαστήριο δύναται πάντως, σε περίπτωση που κρίνει ότι η έκβαση εκκρεμούς διοικητικής δίκης είναι ουσιώδης για τη δική του κρίση επί της υπόθεσης, να αναστείλει με απόφασή του την ποινική δίκη μέχρι την τελεσίδικη κρίση του διοικητικού δικαστηρίου.

3. Η παραγραφή των εγκλημάτων του παρόντος νόμου αρχίζει από την τελεσιδικία της απόφασης επί της προσφυγής που ασκήθηκε ή σε περίπτωση μη άσκησης προσφυγής από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής λόγω παρόδου της προθεσμίας άσκησης προσφυγής.»

⁴³ Νόμος 4337/2015, Αιτιολογική Έκθεση. Μέτρα εφαρμογής Μνημονίου. Συνταξιοδοτικά/Εγκλήματα Φοροδιαφυγής/Δημοσιονομικά κλπ. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 129/Α/17-10-2015)

⁴⁴ Νόμος 4174/2013, άρθρο 55Α. Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 170/Α/26-07-2013)

Τέλος, το άρθρο 68 του Ν. 4174/2013, όπως αυτό προστέθηκε με το άρθρο 8 του Ν. 4337/2015, προβλέπει σχετικά με την άσκηση ποινικής δίωξης και την παραγραφή των εγκλημάτων φοροδιαφυγής, τα εξής⁴⁵:

«1. Εάν συντρέχει περίπτωση τέλεσης ή απόπειρας τέλεσης εγκλήματος του παρόντος νόμου υποβάλλεται αμελλητί μηνυτήρια αναφορά από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ή από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης ή από τη Διεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας της Ελληνικής Αστυνομίας. Η ποινική δίωξη ασκείται αυτεπαγγέλτως.

2. Η παραγραφή των εγκλημάτων του παρόντος νόμου αρχίζει από την τελεσιδικία της απόφασης επί της προσφυγής που ασκήθηκε ή σε περίπτωση μη άσκησης προσφυγής από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής λόγω παρόδου της προθεσμίας άσκησης προσφυγής.

3. Η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής και προσφυγής ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων δεν επηρεάζει την ποινική διαδικασία. Το ποινικό δικαστήριο δύναται πάντως, σε περίπτωση που κρίνει ότι η έκβαση εκκρεμούς διοικητικής δίκης είναι ουσιώδης για τη δική του κρίση επί της υπόθεσης, να αναστείλει με απόφασή του την ποινική δίκη μέχρι την τελεσιδική κρίση του διοικητικού δικαστηρίου.

4. Αρμόδιο δικαστήριο είναι, κατά περίπτωση, το μονομελές ή το τριμελές πλημμελειοδικείο ή το μονομελές εφετείο κακουργημάτων της έδρας της αρμόδιας για τη φορολόγηση Δ.Ο.Υ.

5. Το Δημόσιο μπορεί να παρίσταται ως πολιτικώς ενάγων ενώπιον των ποινικών δικαστηρίων και για τις αξιώσεις του που απορρέουν από τα εγκλήματα του παρόντος νόμου. Η διάταξη του άρθρου 5 του ν.δ. 2711/1953 (Α`323) εφαρμόζεται και στην περίπτωση αυτή. Όταν η δίωξη ασκείται σε βαθμό πλημμελήματος, το Δημόσιο μπορεί να εκπροσωπείται και από τον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής ή τον οριζόμενο από αυτόν υπάλληλο.

6. Στις δίκες που αφορούν εγκλήματα των διατάξεων του παρόντος νόμου, η εμφάνιση του μάρτυρα στο ακροατήριο δεν είναι υποχρεωτική, εφόσον έχει λάβει χώρα έγγραφη ενημέρωση του αρμόδιου εισαγγελέα ή του δικαστηρίου εκ μέρους της Αρχής που διενήργησε τον έλεγχο σχετικά με την υπόθεση, εκτός εάν το δικαστήριο αυτεπαγγέλτως ή

⁴⁵ Νόμος 4174/2013, άρθρο 68. Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 170/Α/26-07-2013)

κατόπιν αιτήματος του κατηγορουμένου κρίνει ότι πρέπει να κληθεί μάρτυρας, για να καταθέσει για ουσιώδη για την έκβαση της δίκης ζητήματα που δεν μπορούν να προκύψουν από τα έγγραφα της υπόθεσης.

7. Κατά τα λοιπά, εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα Ποινικής Δικονομίας και του Γενικού Μέρους του Ποινικού Κώδικα.»

5.6 Η οικειοθελής αποκάλυψη φορολογητέας ύλης του Νόμου 4446/2016

Μεσούσης της εξαιρετικά δύσκολης δημοσιονομικής συγκυρίας και με στόχο πάντα την είσπραξη των δημοσίων εσόδων, ο Νόμος 4446/2016 επιχείρησε να διευκολύνει τους υπόχρεους φορολογούμενους να εκπληρώσουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις τους, αφενός εισάγοντας σημαντικότερη ρύθμιση για την οικειοθελή αποκάλυψη φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών (άρθρα 57 έως 61) και αφετέρου εισάγοντας μέτρα για την προώθηση των ηλεκτρονικών συναλλαγών και την καταπολέμηση της απόκρυψης εσόδων (άρθρα 62 έως 74).

Έτσι λοιπόν, ο Ν. 4446/2016 δίνει στους φορολογούμενους την δυνατότητα να υποβάλλουν έως τις 31/05/2017, τις μη υποβληθείσες δηλώσεις τους, ή τις δηλώσεις που υποβλήθηκαν ανακριβώς ή ελλιπώς, ή ακόμη και δηλώσεις με πληροφοριακό χαρακτήρα. Η εν λόγω ρύθμιση καταλαμβάνει δηλώσεις που αφορούν φόρους, τέλη και εισφορές που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Ν. 4174/2013 (Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας) και για τις οποίες η προθεσμία υποβολής της αρχικής δήλωσης έληγε έως τις 30/09/2016.

Βασικό κίνητρο για την υποβολή των παραπάνω δηλώσεων από τους φορολογούμενους, αποτελεί η πρόβλεψη του Ν. 4446/2016 για μείωση των προβλεπόμενων επιβαρύνσεων (πρόσθετοι φόροι, τόκοι, πρόστιμα) στις περιπτώσεις μη υποβολής, ανακριβούς ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης. Ειδικότερα, ο Νόμος 4446/2016 ορίζει ότι όσοι υπαχθούν στις διατάξεις του, δεν θα επιβαρυνθούν με τα πρόστιμα που προβλέπονται στα άρθρα 58, 58 Α και 59 του Ν. 4174/2013 (για υποθέσεις από την 01/01/2014), στο άρθρο 7 του Ν. 4337/2015, στο άρθρο 6 του Ν. 2523/1997 (για υποθέσεις έως και 31/12/2013) και γενικότερα δεν θα επιβαρυνθούν με καμία άλλη φορολογική, διοικητική ή ποινική κύρωση. Επιπλέον προβλέπεται ότι η υπαγωγή στις διατάξεις του Ν. 4446/2016 επιφέρει και άρση των επιβληθέντων διασφαλιστικών μέτρων (π.χ. κατασχέσεις κινητών και ακινήτων) του άρθρου 46 του Ν. 4174/2013 καθώς και ότι η κατά τα ανωτέρω υποβολή

δηλώσεων δεν θα αποτελεί κριτήριο για την επιλογή μιας υπόθεσης προς έλεγχο κατά το άρθρο 26 του Ν. 4174/2013.

Μάλιστα, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του Νόμου⁴⁶, στόχος είναι να καθιερωθεί η υποχρεωτική αποδοχή της κάρτας ως μέσο πληρωμής αλλά και να διασφαλιστεί η ομαλή μετάβαση στην υποχρεωτική καθιέρωση των ηλεκτρονικών συναλλαγών σε όλο το εύρος των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στη χώρα. Για την επίτευξη του ανωτέρω σκοπού, εισάγεται από την 01/01/2017 ένα σημαντικό πλαίσιο κινήτρων προς τον φορολογούμενο ώστε να διευρύνει την χρήση της κάρτας ως μέσο πληρωμής. Ειδικότερα, προβλέπεται ότι η χρήση ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής, συμβάλλει στην διατήρηση του ποσού μείωσης φόρου με βάση συγκεκριμένη κλίμακα και ορίζεται ότι προϋπόθεση για τον συνυπολογισμό της ιατρικής δαπάνης στον προσδιορισμό του ποσού μείωσης του φόρου, είναι η πραγματοποίηση της δαπάνης αυτής με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής.

Βασική επιδίωξη αποτελεί επίσης η άμεση τροφοδότηση της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με τα πλήρη δεδομένα για τις ηλεκτρονικές συναλλαγές που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις, τα οποία θα διαβιβάζονται μόνον από αδειοδοτημένους παρόχους υπηρεσιών πληρωμών, ώστε να εξασφαλίζεται ότι στην φορολογική διοίκηση θα καταλήγουν τα πραγματικά στοιχεία των ηλεκτρονικών συναλλαγών και το πραγματικό ύψος των εσόδων των επιχειρήσεων και θα παταχθεί το φαινόμενο απόκρυψης φορολογητέας ύλης.

Αναλυτικότερα, στο άρθρο 57 του Ν. 4446/2016 ορίζεται ότι⁴⁷: «1. Φορολογούμενοι, οι οποίοι δεν έχουν υποβάλει δήλωση ή έχουν υποβάλει ελλιπή ή ανακριβή δήλωση, μπορούν από τη δημοσίευση του παρόντος μέχρι και τις 31.5.2017 να υποβάλουν αρχικές ή τροποποιητικές, χρεωστικές ή μηδενικές, δηλώσεις, ανεξαρτήτως αν προκύπτει φόρος για καταβολή. Η ρύθμιση του ανωτέρω εδαφίου καταλαμβάνει κάθε υποχρέωση από φόρο, τέλος ή εισφορά εκ των αναφερομένων στο άρθρο 2 και στο Παράρτημα του ν. 4174/2013 (Α` 170), καθώς και οποιαδήποτε δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα, υπό την προϋπόθεση ότι η προθεσμία για την υποβολή της αρχικής δήλωσης είχε λήξει μέχρι τις 30.9.2016.

⁴⁶ Νόμος 4446/2016, Αιτιολογική Έκθεση. Τροποποίηση Πτωχ. Κώδικα, Διοικητ. Δικ/μίας, Τέλη-Παράβολα, Οικειοθελής αποκάλυψη φορολογικής ύλης. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 240/Α/22-12-2016)

⁴⁷ Νόμος 4446/2016, άρθρο 57. Τροποποίηση Πτωχ. Κώδικα, Διοικητ. Δικ/μίας, Τέλη-Παράβολα, Οικειοθελής αποκάλυψη φορολογικής ύλης. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 240/Α/22-12-2016)

2. Οι δηλώσεις υποβάλλονται, κατά περίπτωση, ηλεκτρονικά ή χειρόγραφα. Μετά την υποβολή της δήλωσης διενεργείται, κατά περίπτωση, άμεσος, διοικητικός ή διορθωτικός προσδιορισμός του οφειλόμενου κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς, καθώς και του πρόσθετου φόρου εκπρόθεσμης υποβολής των άρθρων 1 και 2 του ν. 2523/1997 (Α' 179), ή του προστίμου εκπρόθεσμης υποβολής του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, κατά περίπτωση, και υπολογισμός του τόκου του άρθρου 53 του ν. 4174/2013. Εάν από τις ανωτέρω δηλώσεις δεν προκύπτει φόρος, τέλος ή εισφορά δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 4 παρ. 1 του ν. 2523/1997 ή του άρθρου 54 του ν. 4174/2013.

3. Για αρχικές και τροποποιητικές δηλώσεις που υποβάλλονται κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου μέχρι και τις 31.3.2017, ο τυχόν οφειλόμενος πρόσθετος φόρος κατά τα άρθρα 1 και 2 του ν. 2523/1997 (Α' 179) ορίζεται στο οκτώ τοις εκατό (8%) του κυρίου φόρου. Για αρχικές ή τροποποιητικές δηλώσεις που υποβάλλονται μετά τις 31.3.2017 και μέχρι το πέρας της προθεσμίας της παραγράφου 1, ο τυχόν οφειλόμενος πρόσθετος φόρος ορίζεται στο δέκα τοις εκατό (10%) του κυρίου φόρου.

3. Ο κατά τα ανωτέρω προσδιορισθείς πρόσθετος φόρος αναπροσαρμόζεται περαιτέρω βάσει των συντελεστών αναπροσαρμογής του κατωτέρω πίνακα αναλόγως του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία υποβολής της αρχικής δήλωσης, ως ακολούθως:»

Ακόμη, σύμφωνα με το άρθρο 59 «Ευεργετήματα από την υπαγωγή στη ρύθμιση» του Ν. 4446/2016 ορίζεται ότι⁴⁸ : «1. Σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των άρθρων 58, 58Α και 59 του ν. 4174/2013 ή του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 (Α' 129) ή του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 ή άλλων διατάξεων, ούτε άλλες φορολογικές, διοικητικές ή ποινικές κυρώσεις και μέτρα τόσο για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τις ως άνω υποβαλλόμενες δηλώσεις όσο και για τις φορολογικές παραβάσεις που αποκαθίστανται με τις δηλώσεις αυτές. Ειδικώς, τυχόν επιβληθέντα διασφαλιστικά μέτρα αίρονται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 46 του ν. 4174/2013, και στην περίπτωση που από τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου δεν προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις υποβληθείσες κατά τα ανωτέρω δηλώσεις, τα μέτρα αίρονται μετά την καταβολή της οφειλής κατά τα οριζόμενα στις ως άνω διατάξεις.

⁴⁸ Νόμος 4446/2016, άρθρο 59. Τροποποίηση Πτωχ. Κώδικα, Διοικητ. Δικ/μίας, Τέλη-Παράβολα, Οικειοθελής αποκάλυψη φορολογικής ύλης. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 240/Α/22-12-2016)

2. Η υποβολή δηλώσεων κατά τις ανωτέρω διατάξεις δεν συνιστά από μόνη της κριτήριο επιλογής προς έλεγχο σύμφωνα με το άρθρο 26 του ν. 4174/2013.»

Τέλος, στο άρθρο 68 «Μειώσεις φόρου μέσω ηλεκτρονικών συναλλαγών» του Ν. 4446/2016 προβλέπεται ότι ⁴⁹: «1. Στο άρθρο 16 του ν. 4172/2013 (Α` 167) προστίθεται νέα παράγραφος 3, ως εξής:3.α) Προκειμένου να διατηρηθεί η μείωση φόρου σύμφωνα με το άρθρο αυτό, ο φορολογούμενος απαιτείται να πραγματοποιήσει δαπάνες απόκτησης αγαθών και λήψης υπηρεσιών στην ημεδαπή ή σε κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ε.Ο.Χ., οι οποίες να έχουν εξοφληθεί με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής, όπως, ενδεικτικά αλλά όχι περιοριστικά, κάρτες και μέσα πληρωμής με κάρτες, πληρωμή μέσω λογαριασμού πληρωμών Παρόχων Υπηρεσιών Πληρωμών του ν. 3862/2010, χρήση ηλεκτρονικού πορτοφολιού κ.λπ., το ελάχιστο ποσό των οποίων προσδιορίζεται ως ποσοστό του φορολογητέου εισοδήματός του, σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

<u>Εισόδημα</u>	<u>Ποσοστό ελάχιστης δαπάνης</u>
<u>(σε ευρώ)</u>	<u>με ηλεκτρονική συναλλαγή</u>
	<u>και μέσα πληρωμής με κάρτα</u>
	<u>(Προοδευτική εφαρμογή)</u>
1-10.000	- 10%
10.000-30.000	- 15%
30.000,01 και άνω	- 20% και μέχρι 30.000 ευρώ

β) Από την υποχρέωση χρήσης ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής για την πραγματοποίηση των δαπανών της περίπτωσης α` εξαιρούνται φορολογούμενοι εβδομήντα (70) ετών και άνω, άτομα με ποσοστό αναπηρίας ογδόντα τοις εκατό (80%) και άνω, όσοι βρίσκονται σε δικαστική συμπαράσταση, οι φορολογικοί κάτοικοι της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 20 του ν. 4172/2013, που υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης στην Ελλάδα και φορολογούνται με την κλίμακα από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

⁴⁹ Νόμος 4446/2016, άρθρο 68. Τροποποίηση Πτωχ. Κώδικα, Διοικητ. Δικ/μίας, Τέλη-Παράβολα, Οικειοθελής αποκάλυψη φορολογικής ύλης. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 240/Α/22-12-2016)

Για τους φορολογούμενους του προηγούμενου εδαφίου, απαιτείται η προσκόμιση αποδείξεων ίσης αξίας, σύμφωνα με την κλίμακα της προηγούμενης περίπτωσης...

2. Η προηγούμενη παράγραφος ισχύει από το φορολογικό έτος 2017 και μετά.

3. Οι ως άνω αναφερόμενες ιατρικές δαπάνες συνυπολογίζονται για τον προσδιορισμό του ποσού μείωσης φόρου, υπό την προϋπόθεση ότι έχουν πραγματοποιηθεί με τη χρήση μέσων πληρωμής με κάρτα ή άλλου ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής.».

Θα πρέπει να παρατηρήσουμε εδώ ότι το νέο πλαίσιο που εισήγαγε ο Ν. 4446/2016 για την οικειοθελή αποκάλυψη φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών, έγινε δεκτό με δυσπιστία και καχυποψία από τους φορολογούμενους, καθώς υπήρξε φόβος ότι η δήλωση-«ομολογία» για έκδοση ή λήψη κατά το παρελθόν εικονικών στοιχείων, θα έδινε την αφορμή-δυνατότητα στις ελεγκτικές αρχές να χαρακτηρίσουν ως ανακριβή τα βιβλία των δηλούντων με όλες τις περαιτέρω δυσβάσταχτες φορολογικές επιβαρύνσεις για τον φορολογούμενο⁵⁰. Ωστόσο, από την κατά γράμμα ερμηνεία των διατάξεων του Ν. 4446/2016, προκύπτει ότι είναι αδικαιολόγητες οι παραπάνω επιφυλάξεις. Ο νόμος ορίζει ρητά ότι όποιος ενταχθεί στο εν λόγω πλαίσιο απαλλάσσεται από οποιαδήποτε άλλη φορολογική, διοικητική ή ποινική κύρωση και κατ' επέκταση η αποκάλυψη φορολογητέας ύλης οικειοθελώς, επιφέρει και την περαίωση και πλήρη αποκατάσταση της παράβασης περί έκδοσης ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Τις μέρες που συντάσσεται η παρούσα διπλωματική εργασία, συζητείται η πρόθεση του Υπουργείου Οικονομικών και της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων να χορηγηθεί παράταση στην προθεσμία της υποβολής δηλώσεων για την οικειοθελή αποκάλυψη εισοδημάτων. Όπως αναφέρθηκε και παραπάνω, ο νόμος προβλέπει ως καταληκτική ημερομηνία την 31/05/2017, όμως λόγω του αυξημένου ενδιαφέροντος από τους φορολογούμενους, ήδη υπάρχουν πολλά αιτήματα προς χορήγηση παράτασης τόσο από φορολογούμενους όσο και από ενώσεις λογιστών.

⁵⁰ <https://www.taxheaven.gr>

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο : ΕΡΕΥΝΑ ΣΤΗΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ.

6.1 Εισαγωγή

Στο κεφάλαιο αυτό θα παρουσιαστούν τα αποτελέσματα της έρευνας που διεξήχθη στα πλαίσια της παρούσας εργασίας. Αρχικά, θα παρουσιαστεί η μεθοδολογία της έρευνας και εν συνεχεία θα παρουσιαστούν και αναλυθούν τα αποτελέσματα της έρευνας με τη χρήση ραβδογραμμάτων.

6.2 Μεθοδολογία της έρευνας

Η παρούσα έρευνα πραγματοποιήθηκε με τη χρήση ερωτηματολογίου σε τριάντα (30) υπαλλήλους της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας και της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, το διάστημα από 11/09/2017 έως και 13/09/2017. Στο ερωτηματολόγιο που χρησιμοποιήθηκε τηρήθηκε η ανωνυμία των υπαλλήλων.

Ο υπό μελέτη πληθυσμός είναι ελεγκτές υπάλληλοι της φορολογικής διοίκησης και συγκεκριμένα της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας και της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων. Ο λόγος που επιλέχθηκαν οι ελεγκτές των δύο παραπάνω Δ.Ο.Υ. είναι ότι η χωρική τους αρμοδιότητα καλύπτει όλη την Περιφέρεια Ηπείρου καθώς και ένα τμήμα της Περιφέρειας Ιονίων Νήσων. Ειδικότερα, το ελεγκτικό κέντρο της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας έχει ελεγκτικές αρμοδιότητες στους Νομούς Πρέβεζας, Άρτας και Λευκάδας, ενώ το ελεγκτικό κέντρο της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων έχει ελεγκτικές αρμοδιότητες στους Νομούς Ιωαννίνων και Θεσπρωτίας.

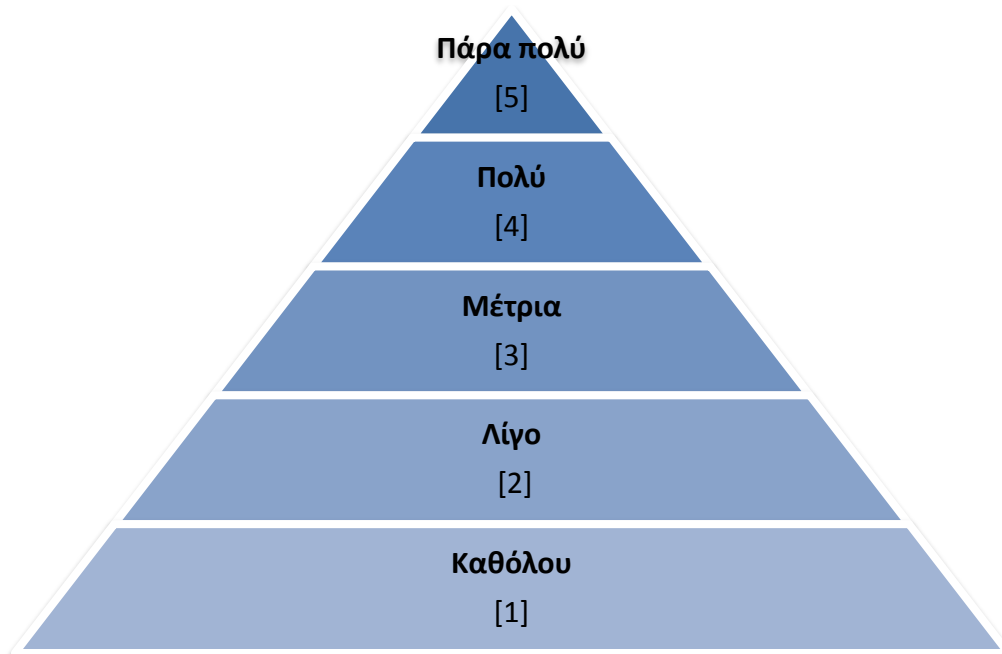
Το μέγεθος του δείγματος ήταν όσο το δυνατόν μεγαλύτερο για την επίτευξη υψηλότερης ακρίβειας. Συγκεκριμένα, το σύνολο των υπαλλήλων με ελεγκτικές αρμοδιότητες στις συγκεκριμένες Δ.Ο.Υ. ανέρχεται στους 65 ενώ λόγω απουσίας κατόπιν υπηρεσιακών λόγων, αποσπάσεων, κλπ, διανεμήθηκαν ερωτηματολόγια σε 47 από αυτούς (ποσοστό 72,3% του συνολικού πληθυσμού). Ωστόσο δεν απάντησαν όλοι στο ερωτηματολόγιο, είτε λόγω αδειών, είτε για λοιπούς προσωπικούς λόγους και εν τέλει συγκεντρώθηκαν 30 έγκυρα απαντημένα ερωτηματολόγια (ποσοστό που απάντησε 63,8%).

Αντικείμενο της εν λόγω έρευνας ήταν η φορολογική νομοθεσία και η φοροδιαφυγή. Ειδικότερα, επιλέχθηκε ως αντικείμενο της έρευνας ο ισχύων Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013), αφενός γιατί αποτελεί το πλέον σύγχρονο φοροελεγκτικό νομοθέτημα στα πλαίσια του οποίου εργάζονται καθημερινά οι ελεγκτές, αφετέρου γιατί η

ημερομηνία έναρξης ισχύος του (01/01/2014) συμπίπτει και με την πρωτοβουλία της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων για δημοσίευση της αποτίμησης του έργου της φορολογικής διοίκησης σχετικά με την διενέργεια φορολογικών ελέγχων, την εντοπισθείσα παραβατικότητα, την εισπραξιμότητα έναντι βεβιωθέντων προστίμων.

Στόχος της συγκεκριμένης έρευνας ήταν η μελέτη της άποψης των ελεγκτών ως προς την αποτελεσματικότητα της ισχύουσας νομοθεσίας για τον εντοπισμό και την πάταξη της φοροδιαφυγής.

Οι ερωτήσεις του ερωτηματολογίου είναι τύπου **Likert 5 βαθμών**⁵¹: Καθόλου, λίγο, μέτρια, πολύ, πάρα πολύ. Ακολουθήθηκε κωδικοποίηση των δεδομένων (data coding), δηλαδή καθορισμός κωδικών που παριστούν τις απαντήσεις – παρατηρήσεις που συλλέχθηκαν. Ειδικότερα:



Διάγραμμα 6.1: Likert scale

Η επεξεργασία των ερωτηματολογίων έγινε με τη χρήση του λογισμικού EXCEL βιβλίου (book) Excel. Ακολουθώντας, το άθροισμα των αντίστοιχων κελίων (cell) του κάθε ερωτήματος συγκεντρώθηκε σε ένα νέο συγκεντρωτικό φύλλο με το πλήθος των ερωτήσεων ανά γραμμή και τον βαθμό των απαντήσεων ανά στήλη (7x5 πίνακας). Στη

⁵¹ https://en.wikipedia.org/wiki/Likert_scale

συνέχεια, για κάθε μια ερώτηση χωριστά υπολογίστηκαν τα αποτελέσματα ως ποσοστό επί του συνόλου του δείγματος, η στατιστική σημαντικότητα του δείγματος και τέλος βασικά στατιστικά περιγραφικά μεγέθη. Κατόπιν των παραπάνω ελέγχων, από τον τελικό πίνακα κελιών εξήχθη ένα ραβδόγραμμα (clustered bar) για κάθε ερώτημα, το οποίο αναπαριστά τα αποτελέσματα της έρευνας για το συγκεκριμένο ερώτημα. Το συγκεκριμένο ραβδόγραμμα επιλέχθηκε, καθώς απεικονίζει με ιδιαίτερος εύληπτο τρόπο τα αποτελέσματα.

Σημειώνεται, ότι το ερωτηματολόγιο και τα αποτελέσματα της έρευνας (συγκεντρωτικός πίνακας) παρατίθενται στο Παράρτημα της παρούσας εργασίας.

Στον παρακάτω πίνακα, παρουσιάζονται οι ερωτήσεις που χρησιμοποιήθηκαν για την σύνθεση του ερωτηματολογίου. Για λόγους συντόμευσης, από τούδε και στο εξής θα χρησιμοποιείται ο όρος Ερώτηση, ανάλογα με τον εκάστοτε αριθμό αναφοράς (1, 2, 3, 4, 5, 6, 7).

Ερώτηση 1	Κρίνετε ως αποτελεσματική την διαδικασία του φορολογικού ελέγχου που προβλέπει ο Ν. 4174/2013, ως προς τον εντοπισμό και την πάταξη της φοροδιαφυγής;
Ερώτηση 2	Πόσο κατανοητές και εύκολες στην εφαρμογή τους κρίνετε τις διατάξεις του Ν. 4174/2013 για τον εντοπισμό και την πάταξη της φοροδιαφυγής;
Ερώτηση 3	Πιστεύετε ότι οι κυρώσεις που προβλέπονται στο Ν. 4174/2013 συνέβαλαν στην πάταξη της φοροδιαφυγής;
Ερώτηση 4	Πιστεύετε ότι οι διατάξεις του Ν. 4174/2013 έχουν συμβάλει στην εμπέδωση της φορολογικής συνείδησης από τους πολίτες;
Ερώτηση 5	Πιστεύετε ότι ο Ν. 4174/2013 είναι αποτελεσματικότερος σε σχέση με το προηγούμενο νομοθετικό καθεστώς (Ν. 2523/97) ως προς τον εντοπισμό και την πάταξη της φοροδιαφυγής;
Ερώτηση 6	Πιστεύετε ότι με την εφαρμογή του Ν. 4174/2013 αυξήθηκαν τα βεβαιωθέντα πρόστιμα που άπτονται της φοροδιαφυγής, σε σχέση με το προηγούμενο νομοθετικό καθεστώς του Ν.2523/97, στο πεδίο φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α.;
Ερώτηση 7	Πιστεύετε ότι με την εφαρμογή του Ν. 4174/2013 αυξήθηκε η εισπραξιμότητα έναντι βεβαιωθέντων προστίμων, σε σχέση με το προηγούμενο νομοθετικό καθεστώς του Ν.2523/97, στο πεδίο εφαρμογής φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α.;

Πίνακας 6.1: Οι ερωτήσεις του ερωτηματολογίου

Στατιστική Σημαντικότητα

Εξετάστηκε η στατιστική σημαντικότητα του δείγματος, με σκοπό να διερευνηθεί και να διασφαλιστεί ότι τα αποτελέσματα της παρούσας έρευνας δεν έχουν προκύψει από τυχαίους παράγοντες. Προκειμένου να έχουμε στατιστικά σημαντικά αποτελέσματα, ελήφθη ότι η πιθανότητα σφάλματος θα πρέπει να είναι το πολύ 0,05 (5% ε.σ.).

Αντικειμενικός στόχος είναι να ελέγξουμε εάν η υπόθεση που διατυπώνουμε περί στατιστικής σημαντικότητας των αποτελεσμάτων γίνεται αποδεκτή ή όχι. Ως εκ τούτου, ο Έλεγχος Υποθέσεων αποτελεί το μοντέλο λήψης απόφασης, με τη βοήθεια του οποίου θα δεχθούμε ή θα απορρίψουμε την αρχική μας υπόθεση. Ειδικότερα, για τον υπολογισμό αυτού του ελέγχου υπολογίστηκε η τιμή του **p-value**⁵² [υπό την υπόθεση ότι το τυχαίο δείγμα ακολουθεί Κανονική Κατανομή με $p\text{-value} < 5\%$, $N(0,1)$].

Ειδικότερα, οι δύο υποθέσεις που διατυπώθηκαν ήταν οι εξής:

- **Μηδενική Υπόθεση (H₀):** τα αποτελέσματα δεν είναι στατιστικά σημαντικά
- **Εναλλακτική Υπόθεση (H₁):** τα αποτελέσματα είναι στατιστικά σημαντικά

Στον παρακάτω πίνακα, παρουσιάζονται οι τιμές του p-value για κάθε ερώτηση χωριστά, όπως ακριβώς υπολογίστηκαν μέσω συναρτήσεων στο Excel:

	Δείγμα	Ερώτηση1	Ερώτηση2	Ερώτηση3	Ερώτηση4	Ερώτηση5	Ερώτηση6	Ερώτηση7
P-Value	0,04694	0,0001	0,0001	0,0012	0,0001	0,0001	0,0001	0,0001
Επίπεδο σημαντικότητας α	0,05	0,05	0,05	0,05	0,05	0,05	0,05	0,05
Αποτέλεσμα Ελέγχου	Απόρριψη H ₀	Απόρριψη H ₀	Απόρριψη H ₀	Απόρριψη H ₀	Απόρριψη H ₀	Απόρριψη H ₀	Απόρριψη H ₀	Απόρριψη H ₀

Πίνακας 6.2: Τιμές του p-value

Συνεπώς, εξετάζονται οι εξής έλεγχοι:

- αν το $p\text{-value} < \alpha$: απορρίπτουμε την H₀, ενώ
- αν $p\text{-value} \geq \alpha$: δεν απορρίπτουμε την H₀.

Όπως, προκύπτει από τον παραπάνω πίνακα, το p-value είναι πάρα πολύ μικρό (περίπου ίσο με 0.0001), με αποτέλεσμα να απορρίψουμε την H₀ χωρίς δεύτερη σκέψη, και να δεχθούμε την εναλλακτική υπόθεση H₁, σύμφωνα με την οποία προκύπτει ότι τα

⁵² http://www.unipi.gr/faculty/mbouts/statprog/SPSS_lesson3a.pdf / Boutsikas M.V. (2004), Σημειώσεις μαθήματος «Στατιστικά Προγράμματα» Τμήμα Στατ. & Ασφ. Επιστήμης, Πανεπιστήμιο Πειραιώς

αποτελέσματα της έρευνας είναι στατιστικά σημαντικά. Ως εκ τούτου, η τιμή της p-value αντιπροσωπεύει έναν δείκτη της αξιοπιστίας του αποτελέσματος.

Βασικά Στατιστικά Περιγραφικά Μεγέθη

Ακολούθως παρουσιάζεται πίνακας με υπολογισμένα βασικά στατιστικά περιγραφικά μεγέθη για κάθε ερώτηση του ερωτηματολογίου. Τα μεγέθη που καταγράφονται είναι τα εξής:

N: Πλήθος απαντήσεων στη συγκεκριμένη ερώτηση.

Μέση τιμή: Μέση απάντηση στη συγκεκριμένη ερώτηση για το σύνολο των απαντημένων ερωτηματολογίων

Τυπική απόκλιση: Τυπική απόκλιση στη συγκεκριμένη ερώτηση για το σύνολο των απαντημένων ερωτηματολογίων. Διευκρινίζεται ότι η τυπική απόκλιση, υπολογίζεται ως η τετραγωνική ρίζα της διακύμανσης και αποτελεί ένα μέτρο της μεταβλητότητας (διασποράς) των απαντήσεων γύρω από τη μέση τιμή τους. **Επομένως, μικρή τιμή της τυπικής απόκλισης, σημαίνει μεγαλύτερη συνοχή των απαντήσεων.** Κατά συνέπεια, η μέση απάντηση αποτελεί αντιπροσωπευτική τιμή για το σύνολο των απαντήσεων.

Επικρατούσα τιμή: Η απάντηση που επιλέχθηκε τις περισσότερες φορές στη συγκεκριμένη ερώτηση (μέγιστη συχνότητα) για το σύνολο των απαντημένων ερωτηματολογίων.

Αναλυτικότερα, παρουσιάζονται τα αποτελέσματα για κάθε ερώτηση χωριστά, σχετικά με τις διατάξεις του Ν. 4174/2013.

Ερώτηση 1

Σκοπός	N	Μέση Τιμή	Τυπική Απόκλιση	Επικρατούσα Τιμή
Αποτελεσματική διαδικασία του Ν.4174/2013	30	3,83	0,69	4

Πίνακας 6.3: Αποτελέσματα Ερώτησης 1

Στον παραπάνω πίνακα, παρατηρούμε ότι για την πρώτη ερώτηση, δόθηκαν συνολικά 30 απαντήσεις, η μέση τιμή των οποίων εντοπίζεται στο 3,83 (δηλαδή μεταξύ του 'μέτρια' και 'πολύ'), ενώ η αντίστοιχη τυπική απόκλιση είναι 0,69, τιμή όχι αρκετά υψηλή σε σχέση με τη μέση τιμή. Αυτό σημαίνει ότι η μέση τιμή, θα μπορούσε να περιγράψει

ικανοποιητικά τις απαντήσεις στο πλήθος τους. Τέλος η απάντηση που επελέγη τις περισσότερες φορές από τους ελεγκτές είναι η 4 (δηλαδή **πολύ** ικανοποιημένος/η από τη διαδικασία).

Ερώτηση 2

Σκοπός	N	Μέση Τιμή	Τυπική Απόκλιση	Επικρατούσα Τιμή
Εύκολη/ κατανοητή εφαρμογή του Ν.4174/2013	30	4,37	0,84	5

Πίνακας 6.4: Αποτελέσματα Ερώτησης 2

Από τον ως άνω πίνακα, παρατηρούμε ότι για την δεύτερη ερώτηση με συνολικό πλήθος απαντήσεων 30, η μέση τιμή αυτών εντοπίζεται στο 4,37, που σημαίνει μεταξύ των απαντήσεων ‘πολύ’ και ‘πάρα πολύ’), ενώ η αντίστοιχη τυπική απόκλιση είναι 0,84, τιμή όχι αρκετά υψηλή σε σχέση με τη μέση τιμή. Αυτό σημαίνει ότι η μέση τιμή, θα μπορούσε να περιγράψει ικανοποιητικά τις απαντήσεις στο πλήθος τους. Τέλος η απάντηση που επελέγη τις περισσότερες φορές από τους ελεγκτές είναι η 5, δηλαδή **πάρα πολύ** ικανοποιημένος/η από το βαθμό κατανόησης και ευκολίας εφαρμογής.

Ερώτηση 3

Σκοπός	N	Μέση Τιμή	Τυπική Απόκλιση	Επικρατούσα Τιμή
Αποτελεσματικότητα Επιβολής Κυρώσεων Ν4174/13	30	3,13	0,76	3

Πίνακας 6.5: Αποτελέσματα Ερώτησης 3

Από τον ως άνω πίνακα, παρατηρούμε ότι για την τρίτη ερώτηση με συνολικό πλήθος απαντήσεων 30, η μέση τιμή αυτών εντοπίζεται στο 3,13, που σημαίνει μεταξύ των απαντήσεων ‘μέτρια’ και ‘πολύ’), ενώ η αντίστοιχη τυπική απόκλιση είναι 0,76,η οποία κρίνεται ως σχετικά μικρή σε σύγκριση με τη μέση τιμή και ως εκ τούτου ενισχύεται η συνοχή των απαντήσεων. Τέλος, η επικρατούσα τιμή των δοθέντων απαντήσεων από τους

ελεγκτές είναι η 3, δηλαδή **μέτρια** ικανοποιημένος/η από την αποτελεσματικότητα των προβλεπόμενων κυρώσεων.

Ερώτηση 4

Σκοπός	N	Μέση Τιμή	Τυπική Απόκλιση	Επικρατούσα Τιμή
Εμπέδωση φορολογικής συνείδησης	30	3,23	0,76	3

Πίνακας 6.6: Αποτελέσματα Ερώτησης 4

Από τον ως άνω πίνακα, παρατηρούμε ότι για την τέταρτη ερώτηση με συνολικό πλήθος απαντήσεων 30, η μέση τιμή εντοπίζεται στο 3,23, (δηλαδή μεταξύ μέτρια και πολύ), ενώ η αντίστοιχη τυπική απόκλιση ανέρχεται σε 0,76, τιμή αρκετά χαμηλή σε σχέση με τη μέση τιμή. Αυτό σημαίνει ότι η μέση τιμή, θα μπορούσε να περιγράψει ικανοποιητικά τις απαντήσεις στο πλήθος τους. Τέλος η απάντηση που επελέγη τις περισσότερες φορές από τους ελεγκτές είναι η 3 (δηλαδή **μέτρια** ικανοποιημένος/η από τον βαθμό τόνωσης της φορολογικής συνείδησης των πολιτών).

Ερώτηση 5

Σκοπός	N	Μέση Τιμή	Τυπική Απόκλιση	Επικρατούσα Τιμή
Αποτελεσματικότητα του Ν.4174/13 έναντι του Ν.2523/97	30	3,77	1,05	4

Πίνακας 6.7: Αποτελέσματα Ερώτησης 5

Από τον ως άνω πίνακα, παρατηρούμε ότι για την πέμπτη ερώτηση με συνολικό πλήθος απαντήσεων 30, η μέση τιμή εντοπίζεται στο 3,77, (δηλαδή μεταξύ μέτρια και πολύ), ενώ η αντίστοιχη τυπική απόκλιση ανέρχεται σε 1,05, τιμή όχι αρκετά υψηλή σε σχέση με τη μέση τιμή. Ως εκ τούτου η μέση τιμή, σκιαγραφεί ικανοποιητικά τις απαντήσεις στο πλήθος τους. Τέλος, η απάντηση που επελέγη τις περισσότερες φορές από τους ελεγκτές είναι η 4 (δηλαδή **πολύ** ικανοποιημένος/η από την αποτελεσματικότητα του νέου φορολογικού Νόμου έναντι του προϊσχύοντος νομοθετικού καθεστώτος).

Ερώτηση 6

Σκοπός	N	Μέση Τιμή	Τυπική Απόκλιση	Επικρατούσα Τιμή
Αύξηση προστίμων υπό τον Ν.4174/13 έναντι του Ν.2523/97	30	1,97	1,11	1

Πίνακας 6.8: Αποτελέσματα Ερώτησης 6

Από τον παραπάνω πίνακα, παρατηρούμε ότι για την έκτη ερώτηση, για την οποία οι συνολικές απαντήσεις ανέρχονται σε 30, η μέση τιμή εντοπίζεται στο 1,97, (δηλαδή μεταξύ καθόλου και λίγο), ενώ η αντίστοιχη τυπική απόκλιση ανέρχεται σε 1,11, τιμή όχι αρκετά υψηλή σε σχέση με τη μέση τιμή. Ως εκ τούτου η μέση τιμή, απεικονίζει αρκετά ικανοποιητικά τις απαντήσεις στο πλήθος τους. Τέλος, η απάντηση που επελέγη τις περισσότερες φορές από τους ελεγκτές είναι η 1 (δηλαδή πιστεύουν ότι **καθόλου** δεν αυξήθηκαν τα βεβαιωθέντα πρόστιμα φοροδιαφυγής με το Ν. 4174/2013 σε σχέση με το Ν. 2523/97).

Ερώτηση 7

Σκοπός	N	Μέση Τιμή	Τυπική Απόκλιση	Επικρατούσα Τιμή
Αύξηση εισπραξιμότητας προστίμων του Ν.4174/13 έναντι του Ν.2523/97	30	3,70	0,86	4

Πίνακας 6.9: Αποτελέσματα Ερώτησης 7

Για την έβδομη ερώτηση, παρατηρούμε από τον παραπάνω πίνακα (συνολικό πλήθος απαντήσεων 30), ότι η μέση τιμή υπολογίζεται στο 3,70, (δηλαδή μεταξύ μέτρια και πολύ), ενώ η αντίστοιχη τυπική απόκλιση ανέρχεται σε 0,86, τιμή αρκετά χαμηλή σε σχέση με τη μέση τιμή. Ως εκ τούτου η μέση τιμή, αποτυπώνει ικανοποιητικά τις απαντήσεις στο πλήθος τους. Τέλος, η απάντηση που προτιμήθηκε από τους ελεγκτές είναι η 4 (δηλαδή **πολύ** ικανοποιημένος/η από την αύξηση της εισπραξιμότητας έναντι βεβαιωθέντων προστίμων σε σχέση με το προηγούμενο νομοθετικό καθεστώς).

6.3 Αποτελέσματα της έρευνας

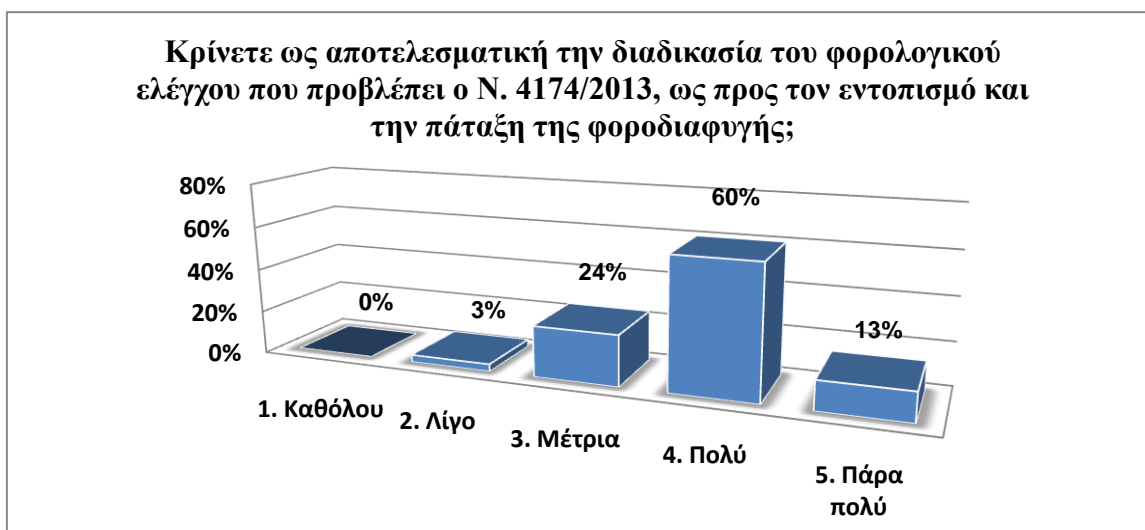
Στην ενότητα αυτή εμφανίζονται ένας πίνακας και ακολούθως ένα γράφημα (ραβδόγραμμα) για κάθε ερώτηση του ερωτηματολογίου. Ο πίνακας περιέχει τις δυνατές τιμές απάντησης για τη συγκεκριμένη ερώτηση, τη συχνότητα επιλογής κάθε τιμής (από τους ερωτηθέντες), καθώς και το αντίστοιχο ποσοστό αυτής.

6.3.1 Αποτελεσματικότητα της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου που προβλέπεται στο Ν. 4174/2013 ως προς τον εντοπισμό και την πάταξη της φοροδιαφυγής

Τα αποτελέσματα της έρευνας που ακολουθούν, αφορούν στην γνώμη των ελεγκτών, σύμφωνα με την εμπειρία τους, αναφορικά με την αποτελεσματικότητα του ισχύοντος Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ως προς τον εντοπισμό και την πάταξη της φοροδιαφυγής.

Πίνακας 6.10: Αποτελεσματικότητα του φορολογικού ελέγχου του Ν. 4174/2013 ως προς τον εντοπισμό και την πάταξη της φοροδιαφυγής.

Βαθμός	Συχνότητα	Ποσοστό
1. Καθόλου	0	0%
2. Λίγο	1	3%
3. Μέτρια	7	24%
4. Πολύ	18	60%
5. Πάρα πολύ	4	13%
Σύνολο	30	100%



Διάγραμμα 6.2: Αποτελεσματικότητα του φορολογικού ελέγχου του Ν. 4174/2013 ως προς τον εντοπισμό και την πάταξη της φοροδιαφυγής

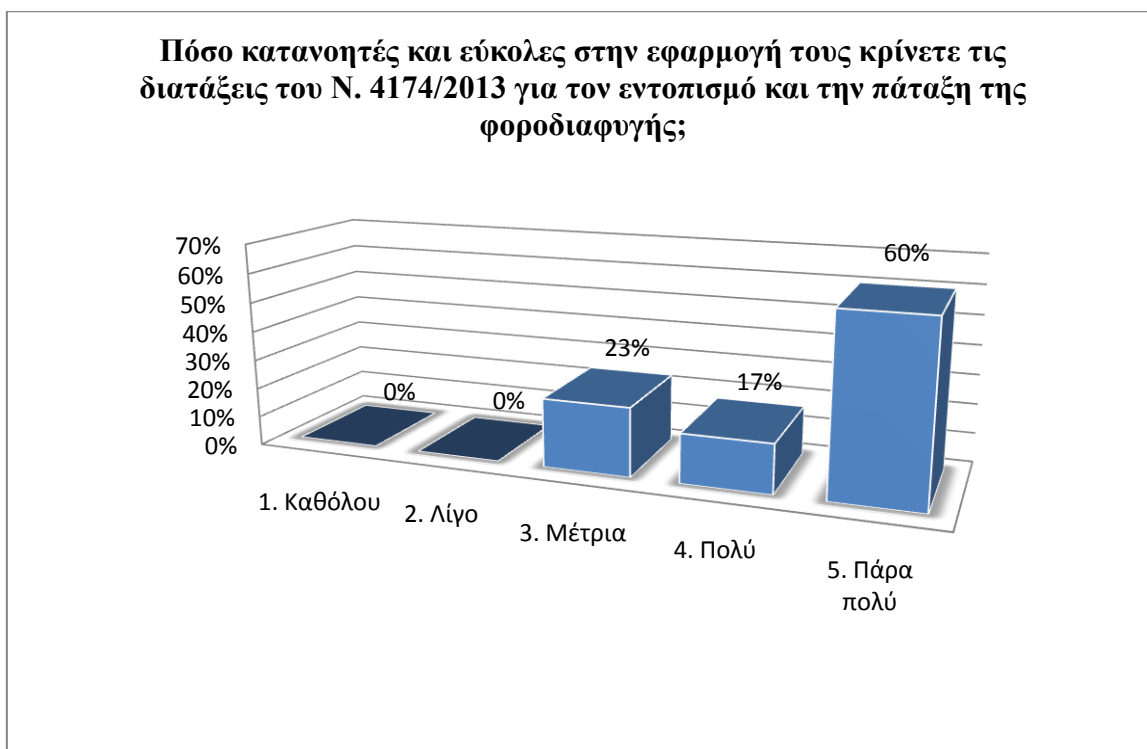
Στον παραπάνω πίνακα συχνοτήτων, παρατηρούμε ότι στην συγκεκριμένη ερώτηση, απάντησαν συνολικά 30 άτομα. Μόλις 1 από αυτούς (ποσοστό 3%), δήλωσε λίγο ικανοποιημένος από την αποτελεσματικότητα της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου σχετικά με τον εντοπισμό και την πάταξη της φοροδιαφυγής, ενώ μόνο 4 άτομα (σε ποσοστό 13%) αισθάνονται πάρα πολύ ικανοποιημένοι από την αποτελεσματικότητα της διαδικασίας του εν λόγω ελέγχου. Ωστόσο, το 24% των ερωτηθέντων (7 άτομα) εξέφρασε μέτρια ικανοποίηση, ενώ η συντριπτική πλειοψηφία των ατόμων δήλωσαν πολύ ικανοποιημένοι (18 άτομα με ποσοστό 60%). Τέλος, αξίζει να σημειωθεί ότι κανένα από τα άτομα που συμπλήρωσαν το ερωτηματολόγιο δεν απάντησαν «Καθόλου».

6.3.2 Βαθμός κατανόησης και ευκολίας στην εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4174/2013 για τον εντοπισμό και την πάταξη της φοροδιαφυγής

Τα αποτελέσματα της έρευνας που ακολουθούν, αφορούν το κατά πόσο οι ελεγκτές θεωρούν εύκολες και κατανοητές στην πράξη, τις διατάξεις του ισχύοντος Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στο πεδίο εντοπισμού και πάταξης της φοροδιαφυγής.

Βαθμός	Συχνότητα	Ποσοστό
1. Καθόλου	0	0%
2. Λίγο	0	0%
3. Μέτρια	7	23%
4. Πολύ	5	17%
5. Πάρα πολύ	18	60%
Σύνολο	30	100%

Πίνακας 6.11: Βαθμός κατανόησης και ευκολίας στην εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4174/2013.



Διάγραμμα 6.3: Βαθμός κατανόησης και ευκολίας στην εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4174/2013

Παρατηρούμε ότι η συντριπτική πλειοψηφία των ελεγκτών, σε ποσοστό 77%, κρίνει ως κατανοητές και εύκολες στην εφαρμογή τους τις διατάξεις της ισχύουσας νομοθεσίας του Ν. 4174/2013, ως προς ως προς τον εντοπισμό και την πάταξη της φοροδιαφυγής. Ειδικότερα, ποσοστό 60% απάντησε «Πάρα πολύ», ενώ το 17% απάντησε «Πολύ». Σχεδόν ο ένας στους τέσσερις (ποσοστό 23%) αντιλαμβάνεται τις διατάξεις του νόμου ως μέτρια κατανοητές και εύκολες. Ενδιαφέρον παρουσιάζει το γεγονός ότι κανείς από τους ερωτηθέντες ελεγκτές δεν απάντησε ότι θεωρεί τις σχετικές διατάξεις ως λίγο ή καθόλου κατανοητές και εύκολες στην εφαρμογή τους.

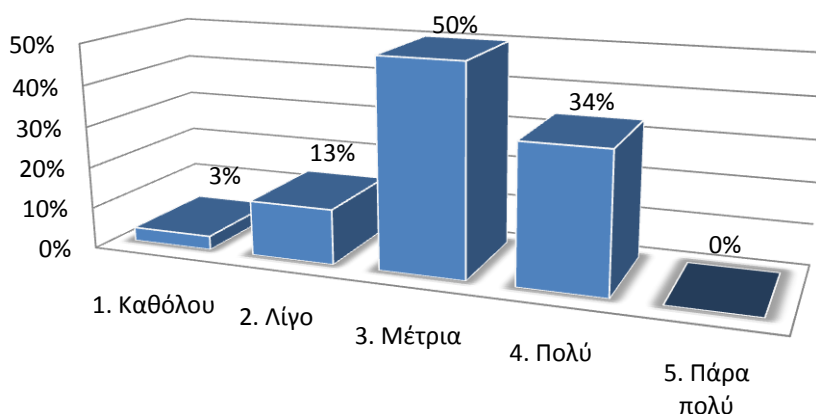
6.3.3 Η συμβολή των κυρώσεων του Ν. 4174/2013 στην πάταξη της φοροδιαφυγής

Τα αποτελέσματα της έρευνας που ακολουθούν, αφορούν στην εκτίμηση των ελεγκτών, σύμφωνα με την εμπειρία τους, για την συμβολή των κυρώσεων του Ν. 4174/2013 στην πάταξη της φοροδιαφυγής.

Πίνακας 6.12: Η συμβολή των κυρώσεων του Ν. 4174/2013 στην πάταξη της φοροδιαφυγής.

Βαθμός	Συχνότητα	Ποσοστό
1. Καθόλου	1	3%
2. Λίγο	4	13%
3. Μέτρια	15	50%
4. Πολύ	10	34%
5. Πάρα πολύ	0	0%
Σύνολο	30	100%

**Πιστεύετε ότι οι κυρώσεις που προβλέπονται στο Ν. 4174/2013
συνέβαλαν στην πάταξη της φοροδιαφυγής;**



Διάγραμμα 6.4: Η συμβολή των κυρώσεων του Ν. 4174/2013 στην πάταξη της φοροδιαφυγής.

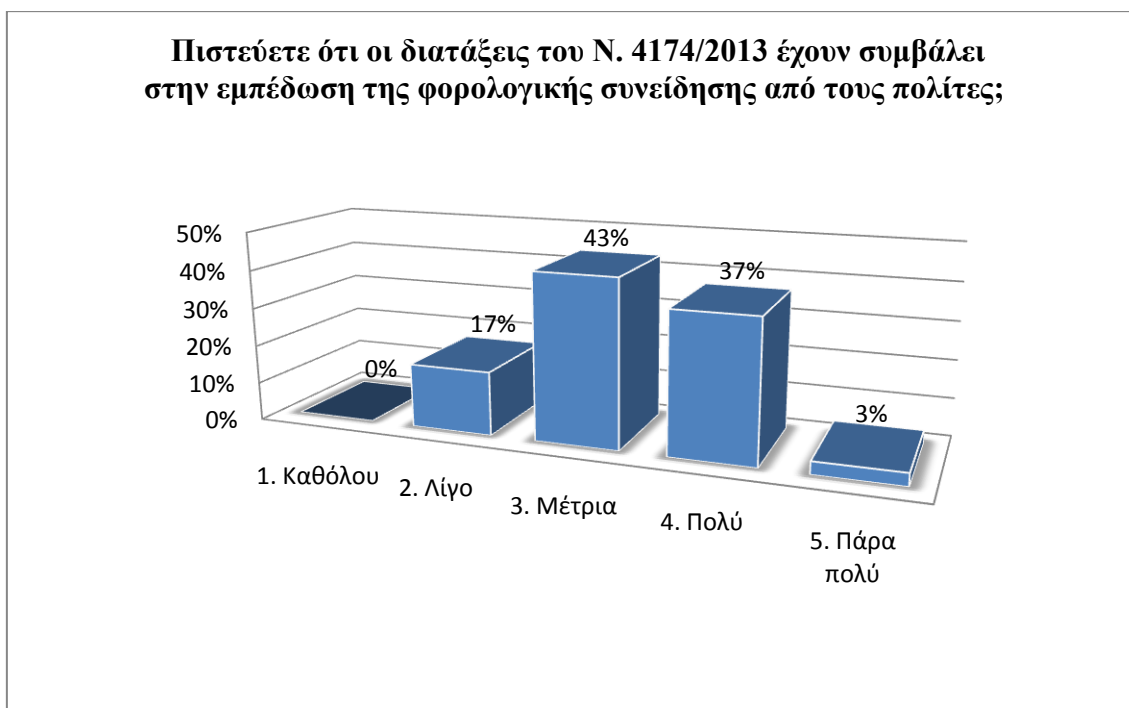
Ο ένας στους δύο ερωτηθέντες ελεγκτές (ποσοστό 50%) πιστεύει ότι οι κυρώσεις που προβλέπονται στο Ν. 4173/2014 επέφεραν «Μέτρια» αποτελέσματα στην πάταξη της φοροδιαφυγής. Το ποσοστό 34% αυτών θεωρεί ότι οι σχετικές κυρώσεις συνέβαλαν «Πολύ» στην πάταξη της φοροδιαφυγής, ενώ απόλυτα θετική άποψη (Πάρα πολύ) επί του θέματος δεν είχε κανένας ελεγκτής. Αρνητική άποψη για την συμβολή των κυρώσεων του Ν. 4174/2013 στην πάταξη της φοροδιαφυγής, έχει το 16% του δείγματος (3% Καθόλου και 13% Λίγο).

6.3.4 Η συμβολή του Ν. 4174/2013 στην εμπέδωση της φορολογικής συνείδησης των πολιτών

Τα αποτελέσματα της έρευνας που ακολουθούν, αφορούν στην κρίση των ελεγκτών ως προς την συμβολή του Ν. 4174/2013 στην εμπέδωση της φορολογικής συνείδησης από τους πολίτες.

Βαθμός	Συχνότητα	Ποσοστό
1. Καθόλου	0	0%
2. Λίγο	5	17%
3. Μέτρια	13	43%
4. Πολύ	11	37%
5. Πάρα πολύ	1	3%
Σύνολο	30	100%

Πίνακας 6.13: Η συμβολή του Ν. 4174/2013 στην εμπέδωση της φορολογικής συνείδησης των πολιτών



Διάγραμμα 6.5: Η συμβολή του Ν. 4174/2013 στην εμπέδωση της φορολογικής συνείδησης των πολιτών

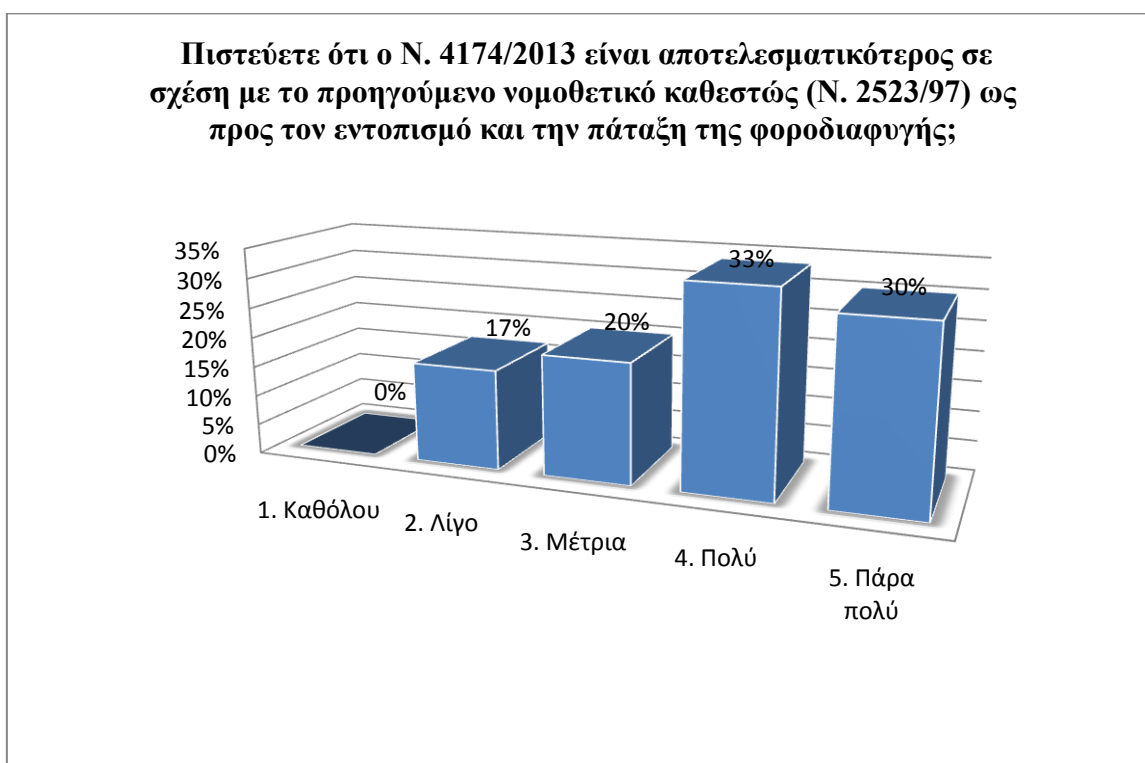
Παρατηρείται ότι το δείγμα είναι μοιρασμένο μεταξύ των απαντήσεων «Μέτρια» και «Πολύ». Συγκεκριμένα, το 43% των ελεγκτών πιστεύει ότι ο Ν. 4174/2013 έχει συμβάλει μέτρια στην τόνωση της φορολογικής συνείδησης των πολιτών, ενώ το 37% αυτών πιστεύει ότι έχει συμβάλει πολύ. Απόλυτα θετική άποψη (Πάρα πολύ) εξέφρασε το 5%, ενώ απόλυτα αρνητική άποψη (Καθόλου) δεν εξέφρασε κανένας ελεγκτής.

6.3.5 Η αποτελεσματικότητα του Ν. 4174/2013 σε σχέση με το Ν. 2523/97 ως προς τον εντοπισμό και την πάταξη της φοροδιαφυγής

Τα αποτελέσματα της έρευνας που ακολουθούν, αφορούν στην άποψη των ελεγκτών για την συμβολή του Ν. 4174/2013 στην εμπέδωση της φορολογικής συνείδησης από τους πολίτες.

Βαθμός	Συχνότητα	Ποσοστό
1. Καθόλου	0	0%
2. Λίγο	5	17%
3. Μέτρια	6	20%
4. Πολύ	10	33%
5. Πάρα πολύ	9	30%
Σύνολο	30	100%

Πίνακας 6.14: Η αποτελεσματικότητα του Ν. 4174/2013 σε σχέση με το Ν. 2523/97 ως προς τον εντοπισμό και την πάταξη της φοροδιαφυγής



Διάγραμμα 6.6: Η αποτελεσματικότητα του Ν. 4174/2013 σε σχέση με το Ν. 2523/97 ως προς τον εντοπισμό και την πάταξη της φοροδιαφυγής

Οι έξι στους δέκα ελεγκτές θεωρούν τον ισχύοντα Νόμο 4174/2013 αποτελεσματικότερο σε σχέση με το προηγούμενο νομοθετικό καθεστώς, στο πεδίο πάταξης της φοροδιαφυγής. Ειδικότερα, ποσοστό 33% δήλωσε ότι ο παραπάνω νόμος είναι πολύ

αποτελεσματικότερος, ενώ ποσοστό 30% δήλωσε ότι θεωρεί το Ν. 4174/13 Πάρα πολύ αποτελεσματικότερο συγκριτικά με τον προηγούμενο νόμο. Μέτρια αποτελεσματικότερο θεωρεί το νέο νόμο το 20% των ελεγκτών και λίγο αποτελεσματικότερο τον θεωρεί το 17% του δείγματος. Επιπλέον κανένας από τους ερωτηθέντες δεν απάντησε «Καθόλου».

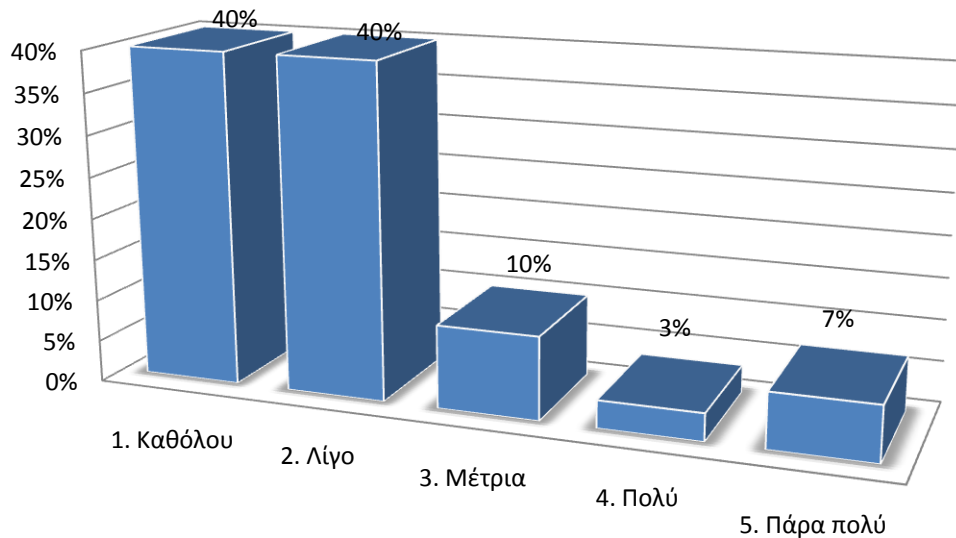
6.3.6 Η συμβολή του Ν. 4174/2013 στην αύξηση των βεβαιωθέντων προστίμων φοροδιαφυγής σε σχέση με το προηγούμενο νομοθετικό καθεστώς του Ν.2523/97

Τα αποτελέσματα της έρευνας που ακολουθούν, αφορούν στην συμβολή του Ν. 4174/2013, στην αύξηση των βεβαιωθέντων προστίμων φοροδιαφυγής σε σχέση με το προηγούμενο νομοθετικό καθεστώς.

Βαθμός	Συχνότητα	Ποσοστό
1. Καθόλου	12	40%
2. Λίγο	12	40%
3. Μέτρια	3	10%
4. Πολύ	1	3%
5. Πάρα πολύ	2	7%
Σύνολο	30	100%

Πίνακας 6.15: Η συμβολή του Ν. 4174/2013 στην αύξηση των βεβαιωθέντων προστίμων φοροδιαφυγής σε σχέση με το προηγούμενο νομοθετικό καθεστώς του Ν.2523/97

Πιστεύετε ότι με την εφαρμογή του Ν. 4174/2013 αυξήθηκαν τα βεβαιωθέντα πρόστιμα που άπτονται της φοροδιαφυγής, σε σχέση με το προηγούμενο νομοθετικό καθεστώς του Ν.2523/97, στο πεδίο φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α.;



Διάγραμμα 6.7: Η συμβολή του Ν. 4174/2013 στην αύξηση των βεβαιωθέντων προστίμων φοροδιαφυγής σε σχέση με το προηγούμενο νομοθετικό καθεστώς του Ν.2523/97

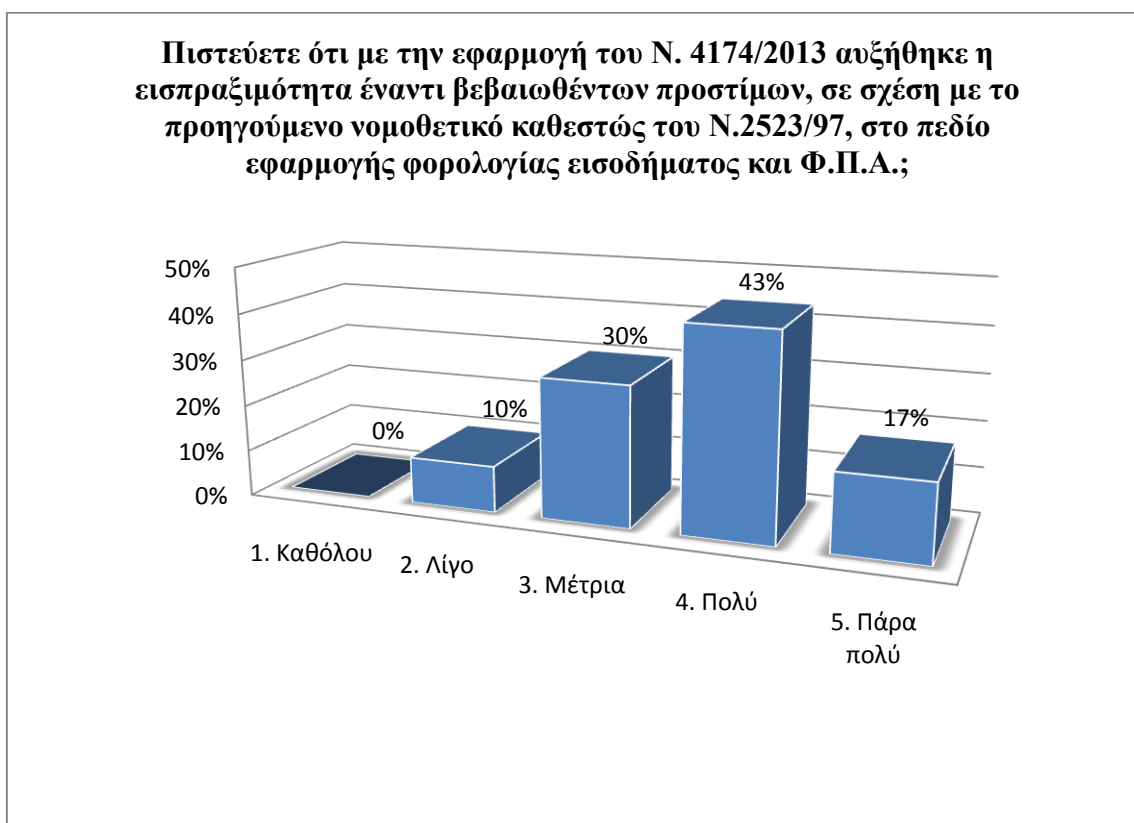
Η συντριπτική πλειοψηφία του δείγματος (ποσοστό 80%) θεωρεί ότι ο Ν. 4174/2013 επέφερε ανεπαίσθητη αύξηση στα βεβαιωθέντα πρόστιμα φοροδιαφυγής συγκριτικά με το προηγούμενο νομοθετικό καθεστώς, αφού το 40% απάντησε καθόλου και επίσης ένα άλλο 40% απάντησε λίγο. Ο ένας στους δέκα πιστεύει ότι επήλθε μέτρια αύξηση των βεβαιωθέντων προστίμων, το 3% πιστεύει ότι αυξήθηκαν πολύ και το 7% ότι αυξήθηκαν αυτά πάρα πολύ.

6.3.7 Η συμβολή του Ν. 4174/2013 στην αύξηση της εισπραξιμότητας έναντι βεβαιωθέντων προστίμων φοροδιαφυγής σε σχέση με το προηγούμενο νομοθετικό καθεστώς του Ν.2523/97

Τα αποτελέσματα της έρευνας που ακολουθούν, αφορούν στην συμβολή του Ν. 4174/2013 στην αύξηση της εισπραξιμότητας έναντι βεβαιωθέντων προστίμων φοροδιαφυγής, σε σχέση με το προηγούμενο νομοθετικό καθεστώς.

Βαθμός	Συχνότητα	Ποσοστό
1. Καθόλου	0	0%
2. Λίγο	3	10%
3. Μέτρια	9	30%
4. Πολύ	13	43%
5. Πάρα πολύ	5	17%
Σύνολο	30	100%

Πίνακας 6.16: Η συμβολή του Ν. 4174/2013 στην αύξηση της εισπραξιμότητας έναντι βεβαιωθέντων προστίμων φοροδιαφυγής σε σχέση με το προηγούμενο νομοθετικό καθεστώς του Ν.2523/97



Διάγραμμα 6.8: Η συμβολή του Ν. 4174/2013 στην αύξηση της εισπραξιμότητας έναντι βεβαιωθέντων προστίμων φοροδιαφυγής σε σχέση με το προηγούμενο νομοθετικό καθεστώς του Ν.2523/97

Παρατηρούμε ότι το 60% του δείγματος πιστεύει ότι με την εφαρμογή του Ν. 4174/13 αυξήθηκε η εισπραξιμότητα των βεβαιωθέντων προστίμων φοροδιαφυγής, αφού το ποσοστό 43% αυτών απάντησε «Πολύ», ενώ το 17% απάντησε «Πάρα πολύ» στην ίδια ερώτηση. Μέτρια θεωρεί ότι αυξήθηκε η εισπραξιμότητα το 30% των ερωτηθέντων, ενώ μόλις ένα 10% πιστεύει ότι επήλθε μικρή αύξηση της εισπραξιμότητας. Ενδιαφέρον παρουσιάζει ότι κανένας από τους ελεγκτές δεν θεωρεί μηδενική την συμβολή του Ν. 4174/2013 ως προς αύξηση της εισπραξιμότητας έναντι βεβαιωθέντων προστίμων, σε σχέση με το προηγούμενο νομοθετικό καθεστώς.

6.4 Συμπεράσματα της έρευνας

Όπως αναλύθηκε και παραπάνω, η συντριπτική πλειοψηφία των ελεγκτών, σε ποσοστό 73%, αποτιμά ως αποτελεσματική την διαδικασία του φορολογικού ελέγχου που εισάγει ο Ν. 4174/2013 ως προς τον εντοπισμό και την πάταξη της φοροδιαφυγής. Συγκεκριμένα, ποσοστό 60% πιστεύει ότι η παραπάνω διαδικασία ελέγχου είναι πολύ αποτελεσματική και ποσοστό 13% την χαρακτηρίζει ως πάρα πολύ αποτελεσματική. Επιπλέον, οκτώ στους δέκα σχεδόν ελεγκτές πιστεύουν ότι οι διατάξεις του Ν. 4174/2013 για τον εντοπισμό και την πάταξη της φοροδιαφυγής είναι κατανοητές και εύκολες στην εφαρμογή τους, με ποσοστό 60% αυτών να δηλώνει απόλυτα ικανοποιημένο από το νέο Κώδικα και ποσοστό 10% πολύ ικανοποιημένο. Η πλειοψηφία επίσης των ελεγκτών, σε ποσοστό 63%, χαρακτηρίζει το νέο Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ως αποτελεσματικότερο σε σχέση με τον προηγούμενο Ν. 2523/1997 για τον εντοπισμό και την πάταξη της φοροδιαφυγής. Απόλυτα επιτυχημένη κρίνεται και η εφαρμογή του νέου κώδικα στο ζήτημα της εισπραξιμότητας έναντι βεβαιωθέντων προστίμων φοροδιαφυγής, καθώς ποσοστό 60% των ελεγκτών πιστεύει ότι με την εφαρμογή του Ν. 4174/2013 αυξήθηκε από πολύ έως πάρα πολύ η εισπραξιμότητα των βεβαιωθέντων προστίμων.

Σχετικά θετική είναι και η αποτίμηση των ελεγκτών για την συμβολή των κυρώσεων που επιβάλλει ο Ν. 4174/2013 στην πάταξη της φοροδιαφυγής. Το 50% του δείγματος χαρακτηρίζει ως μέτρια την αποτελεσματικότητα των κυρώσεων του νέου κώδικα και το 34% την χαρακτηρίζει ως πολύ αποτελεσματική. Όσον αφορά στην συμβολή του Ν.

4174/2013 στην τόνωση της φορολογικής συνείδησης των πολιτών, οι απόψεις των ελεγκτών εμφανίζονται μοιρασμένες σχεδόν, μεταξύ του μέτρια αποτελεσματική (ποσοστό 43%) και πολύ αποτελεσματική (ποσοστό 37%).

Στο ερώτημα εάν η εφαρμογή του Ν. 4174/2013 αύξησε τα βεβαιωθέντα πρόστιμα, η συντριπτική πλειοψηφία των ελεγκτών (ποσοστό 80%) πιστεύει ότι είτε δεν επήλθε καμία αύξηση είτε επήλθε μικρή αύξηση αυτών. Το αποτέλεσμα αυτό δεν προκαλεί εντύπωση, δεδομένου ότι ο νέος Κώδικας είναι επιεικέστερος σε σχέση με τον προηγούμενο Νόμο 2523/97 ως προς το σύστημα επιβολής κυρώσεων στην φοροδιαφυγή, δίνοντας βαρύτητα σε διατάξεις ουσίας για τον εντοπισμό της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα, ο νέος Κώδικας κατήργησε πολλές περιπτώσεις επιβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις που προβλέπονταν στο Ν.2353/97 (π.χ. εκπρόθεσμη ενημέρωση βιβλίων, μη εμπρόθεσμη ενημέρωση βιβλίων, εκπρόθεσμη έκδοση στοιχείων, κλπ), όπως επίσης κατήργησε και τα πρόστιμα που επιβάλλονταν στις περιπτώσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων, έκδοσης και λήψης εικονικών στοιχείων, νόθευσης στοιχείων, κ.α.

Εν κατακλείδι, τα ευρήματα της έρευνας καταδεικνύουν ότι αποτιμάται θετικά από τους ελεγκτές υπαλλήλους η εισαγωγή του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Νόμος 4174/2013). Η θετική αυτή αποτίμηση συνίσταται τόσο στην βελτίωση του έργου των ελεγκτών και στην αναβάθμιση του νομοθετικού πλαισίου εντός του οποίου χειρίζονται τις υποθέσεις φοροδιαφυγής, όσο και στην αποτελεσματικότητα του νέου νόμου για την πάταξη της φοροδιαφυγής. Ιδιαίτερος θετική είναι επίσης και η αποτίμηση του νέου Κώδικα σε σύγκριση με τον προηγούμενο καθεστώς του Νόμου 2523/1997, όσον αφορά τον εντοπισμό και την πάταξη της φοροδιαφυγής. Άλλωστε είναι αποδεκτό ότι ο νέος κώδικας συγκέντρωσε σε ενιαίο, ομοιογενοποιημένο κείμενο τις διάσπαρτες μέχρι πρότινος φορολογικές διατάξεις, εκσυγχρόνισε τον φορολογικό έλεγχο και βελτίωσε την αποτελεσματικότητα του ελέγχου ως προς την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7^ο: ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΑΤΑΞΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

7.1 Προτάσεις για την πάταξη της φοροδιαφυγής

Κατά καιρούς έχουν διατυπωθεί πάρα πολλές προτάσεις για το πώς θα μπορέσει να μειωθεί το φαινόμενο της φοροδιαφυγής στη χώρα, δυστυχώς όμως ελάχιστες από αυτές έχουν γίνει πραγματικότητα και έτσι το φαινόμενο αυτό συνεχίζει να υστερεί χρήματα από τα κρατικά ταμεία και τη δημόσια περιουσία.

Στο κεφάλαιο αυτό παρουσιάζονται ορισμένες σκέψεις, οι οποίες είναι και προτάσεις για τον δημόσιο διάλογο αναφορικά με την προσπάθεια που καταβάλλεται για την μείωση της έντασης της φοροδιαφυγής στη χώρα, καθώς είναι ουτοπικό να αναμένει κανείς την εξαφάνιση του φαινομένου. Ενδεικτικά, ως τρόποι αντιμετώπισης και καταπολέμησης της φοροδιαφυγής προτείνονται⁵³ :

1. Η διαμόρφωση και καλλιέργεια της φορολογικής παιδείας και συνείδησης. Αυτό θα επιτευχθεί με την εισαγωγή σχετικού μαθήματος στην πρωτοβάθμια εκπαίδευση και εκστρατείες για την ενίσχυση της φορολογικής συνείδησης.
2. Προώθηση του κλίματος αμοιβαίας εμπιστοσύνης μεταξύ πολιτών και υπηρεσιών και του αισθήματος διαφάνειας, ισονομίας και αντικειμενικότητας.
3. Η παροχή κινήτρων καθώς και η επιβράβευση των φορολογούμενων που είναι συνεπείς στην εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων αλλά και η καθιέρωση αντικινήτρων για την επιλογή συμπεριφορών που διαιωνίζουν το φαινόμενο της φοροδιαφυγής. Επίσης παροχή ισχυρών κινήτρων στους φορολογούμενους για τη καταγγελία φαινομένων φοροδιαφυγής.
4. Δημοσιοποίηση των στοιχείων της φοροδιαφυγής και των αποτελεσμάτων των φορολογικών ελέγχων για περαιτέρω ενίσχυση της συμμόρφωσης και εμπέδωσης από τους πολίτες των επιπτώσεων της φοροδιαφυγής.
5. Αυστηροποίηση των ποινών για τους φοροφυγάδες. Υψηλό πρόστιμο την πρώτη φορά το οποίο θα πρέπει να καταβάλλεται άμεσα αλλιώς ο παραβάτης θα στερείται το δικαίωμα λήψης φορολογικής ενημερότητας.

⁵³Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων, (2016). Επιχειρησιακό Σχέδιο Γ.Γ.Δ.Ε. 2016. Ανακτήθηκε από <http://www.publicrevenue.gr>

6. Αξιολόγηση των κριτηρίων που επιλέγονται για την ανάλυση κινδύνου των προς έλεγχο υποθέσεων από την φορολογική διοίκηση. Αυτό προϋποθέτει βέβαια την ύπαρξη αξιόπιστων δεδομένων και στοιχείων που συνθέτουν την εικόνα του φορολογούμενου.
7. Προτεραιοποίηση και εντατικοποίηση των ελέγχων για υποθέσεις μεγάλου φορολογικού ενδιαφέροντος.
8. Στοχευμένοι έλεγχοι ανά κατηγορίες επαγγελματιών και ανά γεωγραφικές περιοχές. Συχνότεροι φορολογικοί έλεγχοι σε όσους έχουν εντοπιστεί ήδη μια φορά να φοροδιαφεύγουν και συστηματικός έλεγχος σε περιοχές και σε περιόδους αιχμής, κατά τις οποίες παρατηρείται διαχρονικά αύξηση της φοροδιαφυγής. Για παράδειγμα, περιοχές με τουριστικό ενδιαφέρον όπως τα νησιά τους καλοκαιρινούς μήνες.
9. Διαχωρισμός των εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων σε σχετικά πρόσφατες και σε παλαιότερες. Σκοπός είναι να αποφευχθεί η ανάλωση δυνάμεων της διοίκησης στην επεξεργασία υποθέσεων που πλησιάζουν στην παραγραφή τους και χαρακτηρίζονται από μικρό ποσοστό εισπραξιμότητας.
10. Συνεχής εκπαίδευση των ελεγκτών υπαλλήλων για τις νέες μεθόδους εντοπισμού και καταπολέμησης της φοροδιαφυγής καθώς και τυποποίηση των ελεγκτικών διαδικασιών.
11. Εκσυγχρονισμός και πλήρης μηχανοργάνωση της φορολογικής διοίκησης. Πλήρης πρόσβαση των ελεγκτών υπαλλήλων στο διαδίκτυο και σε όλα τα πληροφορικά συστήματα καθώς και εξοπλισμός των υπηρεσιών της φορολογικής διοίκησης με μέσα προηγμένης τεχνολογίας.
12. Προώθηση της συνεργασίας της φορολογικής διοίκησης με την Οικονομική Αστυνομία κατά την διενέργεια των ελέγχων.
13. Επέκταση της παροχής πληροφοριών φορολογικού χαρακτήρα από τρίτους φορείς (Υπουργεία, Ν.Π.Δ.Δ., Ν.Π.Ι.Δ., Τραπεζικά Ιδρύματα, ιδιωτικοί φορείς) και βελτίωση της διεθνούς συνδρομής στην παροχή ανάλογων στοιχείων.
14. Σύνδεση όλων των ταμειακών μηχανών των επιχειρήσεων με online βάση δεδομένων στο Υπουργείο των Οικονομικών και να θεσπιστεί ο ατομικός ηλεκτρονικός φάκελος για κάθε επιχείρηση. Με τον τρόπο αυτό κάθε απόδειξη ή τιμολόγιο που θα εκδίδει η επιχείρηση θα καταχωρείται σε

πραγματικό χρόνο στον ηλεκτρονικό φάκελο ο οποίος και θα ενημερώνεται αυτόματα. Έτσι, ο φόρος ο οποίος θα καλείται να πληρώσει η κάθε επιχείρηση στο τέλος του έτους θα προκύπτει από το σύνολο των εσόδων που θα φαίνεται να έχει.

15. Εξορθολογισμός και απλούστευση του φορολογικού πλαισίου και των υποχρεώσεων των φορολογουμένων.
16. Σύσταση Εθνικού Συμβουλίου για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής με τη συμμετοχή εκπροσώπων των πολιτικών κομμάτων που μετέχουν στη Βουλή αλλά και κοινωνικών εταίρων.
17. Τέλος, στην προσπάθεια για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής σημαντικότερο όπλο αποτελεί η επέκταση των ηλεκτρονικών συναλλαγών. Στη χώρα μας η παραοικονομία εκτιμάται ότι αγγίζει το 25% του ΑΕΠ φτάνοντας περίπου τα 40 δις. Η συντονισμένη υλοποίηση ενός εκτενούς πακέτου μέτρων για την αύξηση των ηλεκτρονικών συναλλαγών θα μείωνε κατά 25% την παραοικονομία ενισχύοντας σημαντικά τα δημόσια έσοδα της χώρας. Διεθνώς έχει παρατηρηθεί ότι μια αύξηση των ηλεκτρονικών συναλλαγών κατά 10% ετησίως επί 4 συνεχόμενα έτη οδηγεί σε μείωση της παραοικονομίας κατά 5% και αντίστοιχη αύξηση του ΑΕΠ.

Ενδεικτικά αναφέρονται κάποιες προτάσεις προς αυτή την κατεύθυνση⁵⁴:

- Να θεσπιστεί ως υποχρεωτική η χρήση καρτών για όλες τις συναλλαγές από ένα ποσό και άνω. Το ανώτατο όριο χρήσης μετρητών μπορεί να διαφοροποιείται ανά κλάδο ανάλογα με το ρίσκο φοροδιαφυγής του κλάδου.
- Επέκταση της υποχρεωτικής καταβολής μισθοδοσίας μέσω τραπεζικών συναλλαγών.
- Υποχρεωτική η κατοχή τερματικών αποδοχής καρτών από όλους τους επαγγελματίες.
- Θέσπιση κινήτρων σε καταναλωτές και επαγγελματίες για την χρήση των ηλεκτρονικών συναλλαγών π.χ χορήγηση μεγαλύτερου αφορολόγητου ορίου.
- Όλες οι πληρωμές του δημοσίου να γίνονται υποχρεωτικά με ηλεκτρονική

⁵⁴ www.e-forologia.gr

μορφή.

- Να γίνεται παρακράτηση του αναλογούντος ΦΠΑ απευθείας από την τράπεζα και απευθείας απόδοση του στο κράτος.
- Υποχρεωτική η καταβολή των εισφορών σε Ασφαλιστικά Ταμεία μέσω ηλεκτρονικών συναλλαγών.
- Η καθολική εφαρμογή του Ηλεκτρονικού Παραβόλου.
- Η καθιέρωση της ηλεκτρονικής τιμολόγησης.

Καταλήγοντας θα ήθελα να τονίσω ότι η επιβολή των capital controls(κεφαλαιακών περιορισμών) συντέλεσε στη δημιουργία ευνοϊκού περιβάλλοντος προκειμένου να γίνει η μετάβαση της ελληνικής οικονομίας από την κυριαρχία των συναλλαγών με μετρητά στη χρήση των ηλεκτρονικών συναλλαγών, συμβάλλοντας με αυτόν τον τρόπο στη μείωση της φοροδιαφυγής και στην πολυπόθητη αύξηση των Δημοσίων Εσόδων.

Άξιο λόγου είναι ακόμη το γεγονός ότι στα πλαίσια της προσπάθειας για καταπολέμηση της φοροδιαφυγής συνάπτονται διμερείς συμβάσεις μεταξύ κρατών, με σκοπό την αποφυγή διπλής φορολογίας. Στις εν λόγω συμβάσεις προβλέπεται η συνεργασία των συμβαλλόμενων μερών ώστε να παρέχονται πληροφορίες φορολογικού χαρακτήρα από τις αντίστοιχες φορολογικές αρχές του κάθε κράτους. Άλλωστε στα πλαίσια της Ευρωπαϊκής Ένωσης, το πρόβλημα της διεθνούς φοροδιαφυγής αποτελεί πεδίο συνεχούς νομοθετικής παραγωγής, καθώς έως σήμερα έχει εκδοθεί σειρά Οδηγιών προς τα κράτη-μέλη, με τις οποίες θεσπίστηκαν κοινοί κανόνες αντιμετώπισης της διεθνούς φοροδιαφυγής, της απάτης στον Φόρο Προστιθέμενης Αξίας καθώς και οδηγίες για την διοικητική συνεργασία των κρατικών φορολογικών αρχών. Μάλιστα, η υποχρέωση για κατοχή Αριθμού Φορολογικού Μητρώου και για Φ.Π.Α. στο πεδίο των ενδοκοινοτικών συναλλαγών, αλλά και η ηλεκτρονική εφαρμογή ελέγχου VIES, έχουν συμβάλει καθοριστικά έως σήμερα στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής στον Φ.Π.Α. σε κοινοτικό επίπεδο⁵⁵.

⁵⁵ Φινοκαλιώτης Κ., (2011). Φορολογικό Δίκαιο. Θεσσαλονίκη: Σάκκουλας

7.2 Δράσεις και στόχοι της φορολογικής διοίκηση για την πάταξη της φοροδιαφυγής

7.2.1 Οι Δράσεις της φορολογικής διοίκησης

Η ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης αποτελούσε ανέκαθεν προτεραιότητα της φορολογικής διοίκησης, καθώς μέσω αυτής επιτυγχάνεται αφενός μεν η αύξηση των δημοσίων εσόδων, αφετέρου δε η καταπολέμηση του φαινομένου της φοροδιαφυγής. Για την επίτευξη λοιπόν της φορολογικής συμμόρφωσης, υιοθετήθηκε από την φορολογική διοίκηση μια σειρά δράσεων, προκειμένου να εδραιωθεί η φορολογική κουλτούρα στους Έλληνες φορολογούμενους. Ειδικότερα, πρόκειται για δράσεις που διακρίνονται σε προληπτικές και κατασταλτικές και οι οποίες σκοπό έχουν τόσο την ενίσχυση της φορολογικής συνείδησης, όσο και την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής.

Σύμφωνα με το «Επιχειρησιακό Σχέδιο Γ.Γ.Δ.Ε. 2016», οι εν λόγω δράσεις της φορολογικής διοίκησης διακρίνονται ως εξής⁵⁶ :

Προληπτικές δράσεις

- Επικοινωνιακές δράσεις ενημέρωσης των πολιτών για τις φορολογικές τους υποχρεώσεις και τα δικαιώματά τους.
- Βελτίωση-επέκταση των ηλεκτρονικών υπηρεσιών.
- Ενίσχυση των διασταυρώσεων μέσω της ανταλλαγής πληροφοριών με τρίτες πηγές.
- Προώθηση του προγράμματος Εθελοντικής Αποκάλυψης (VDI/ Voluntary Disclosure Initiative).
- Παροχή κινήτρων για γενικευμένη χρήση πλαστικού χρήματος στις συναλλαγές των φορολογουμένων.

Κατασταλτικές δράσεις

- Έμφαση στην διενέργεια ελέγχων των πιο πρόσφατων χρήσεων (2001 και μετά), λόγω μεγαλύτερης αναμενόμενης εισπραξιμότητας.

⁵⁶ Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων, (2016). Επιχειρησιακό Σχέδιο Γ.Γ.Δ.Ε. 2016. Ανακτήθηκε από <http://www.publicrevenue.gr>

- Καθορισμός κλαδικών δεικτών και θέσπιση νέων, εξειδικευμένων κριτηρίων ανάλυσης κινδύνου (π.χ. επιχειρήσεων που διενεργούν διασυνοριακές ενδοομιλικές συναλλαγές, παραγραφόμενων υποθέσεων, κλπ), με σκοπό την μεγιστοποίηση της απόδοσης του συστήματος ανάλυσης κινδύνου για στόχευση υποθέσεων ελέγχου.
- Εντοπισμός των μη δηλωμένων καταθέσεων, μέσω ελέγχων τραπεζικών συναλλαγών σε Τραπεζικά Ιδρύματα στην Ελλάδα και στο εξωτερικό.
- Εντοπισμός ακινήτων Ελλήνων φορολογουμένων στο εξωτερικό και αξιοποίηση των σχετικών στοιχείων.
- Διενέργεια ελέγχων υποθέσεων εμβασμάτων, λιστών, προσώπων μεγάλου πλούτου και μεγάλης ακίνητης περιουσίας.
- Διενέργεια στοχευμένων προληπτικών και λοιπών ελέγχων μεσαίων και μικρών επιχειρήσεων για την αποκάλυψη εστιών φοροδιαφυγής.
- Διεξαγωγή στοχευμένων ελέγχων και ειδικών ερευνών απάτης στο Φ.Π.Α. από τις Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.
- Δημιουργία μητρώου επαγγελματικών σκαφών και σκαφών αναψυχής, για την ενίσχυση της αποτελεσματικότητας σχετικών ερευνών, στο πλαίσιο εντοπισμού κρουσμάτων φοροδιαφυγής.

Επιπλέον, όπως προκύπτει από την «Έκθεση Απολογισμού Γ.Γ.Δ.Ε. 2016 και προγραμματισμού δραστηριοτήτων της Α.Α.Δ.Ε. για το έτος 2017», η φορολογική διοίκηση προκειμένου να επιτύχει την αποτελεσματική καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, επέλεξε να υιοθετήσει κυρίως κατασταλτικές δράσεις, όπως την διενέργεια φορολογικών ελέγχων και την ενίσχυση των μέσων και των μηχανισμών ελέγχου. Στο πλαίσιο αυτό, κατά την διάρκεια του έτους 2016, εντάθηκαν οι προσπάθειες από όλες τις ελεγκτικές υπηρεσίες της Γ.Γ.Δ.Ε. (Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων, Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου, Υπηρεσία Ελέγχων Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων και Δ.Ο.Υ.) ώστε να βελτιωθεί έτι περαιτέρω η απόδοση των διενεργηθέντων ελέγχων σύμφωνα με τις απαιτήσεις ενός διαρκώς μεταβαλλόμενου οικονομικού και κοινωνικού περιβάλλοντος. Έτσι, με μοναδικό προσανατολισμό την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και τον εντοπισμό εστιών

οικονομικού εγκλήματος, διενεργήθηκαν το 2016 πλήρεις και μερικοί έλεγχοι από όλες τις παραπάνω υπηρεσίες, τα αποτελέσματα των οποίων αναλύονται ως εξής⁵⁷ :

1. Βελτιώθηκε η εισπραξιμότητα του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., η οποία ανήλθε σε 39,68% το έτος 2016 έναντι 17,14% για το έτος 2015 (ο στόχος του 2016: 45%).
2. Διενεργήθηκαν 252 έλεγχοι από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
3. Διενεργήθηκαν 2.385 έλεγχοι από τις Φ.Α.Ε. (πλήρεις και μερικοί), με αντίστοιχη βεβαίωση ύψους 351 εκ. €.
4. Διενεργήθηκαν 20.569 έλεγχοι από τις Δ.Ο.Υ. (πλήρεις και μερικοί), με αντίστοιχη βεβαίωση ύψους 1,6 δις. €.
5. Διενεργήθηκαν 74.272 μερικοί επιτόπιοι (προληπτικοί) έλεγχοι από τις Δ.Ο.Υ. και 4.447 μερικοί επιτόπιοι έλεγχοι από τις Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.
6. Ολοκληρώθηκαν 650 έρευνες φοροδιαφυγής και λαθρεμπορίου από τις Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.
7. Εντοπίστηκε το 2016 παραβατικότητα σε ποσοστό 44,95% στους επιτόπιους ελέγχους των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., έναντι ετήσιου στόχου 30%.
8. Εξετάστηκε το 77,14% των ενδικοφανών προσφυγών πριν από την προβλεπόμενη από τον νόμο καταληκτική ημερομηνία

Ακολουθούν πίνακες με τα αποτελέσματα των φορολογικών ελέγχων για την χρήση 2016 (διάστημα από 01/01/2016 έως 31/08/2016) όπως αυτοί δημοσιεύτηκαν από το Υπουργείο Οικονομικών⁵⁸ :

⁵⁷ Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων, (2017). Απολογιστική Έκθεση Γ.Γ.Δ.Ε. 2016. Ανακτήθηκε από <http://www.publicrevenue.gr>

⁵⁸ www.minfin.gr/web/guest/grafeio-typou

Πίνακας 7.1 : Πλήθος διενεργηθέντων ελέγχων από τις Εφορίες, ανά είδος ελέγχου

	1.1.2016 - 31.8.2016	
	Πλήθος ελέγχων	Βεβαιωθέντα ποσά
Πλήρεις έλεγχοι	2.099	923.802.855,9
Μερικοί έλεγχοι	12.774	316.886.356,0
Έλεγχοι Φορολογίας Κεφαλαίου	2.276	32.727.873,19
Σύνολα	17.149	1.273.417.085,

Πηγή : Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων

ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ:

1. Τα αποτελέσματα πλήρων και μερικών ελέγχων λαμβάνονται από το Ο.Π.Σ ELENXIS ενώ τα αποτελέσματα ελέγχων κεφαλαίου αποστέλλονται με έγγραφο από τις Δ.Ο.Υ.

2. Στους μερικούς ελέγχους δε συμπεριλαμβάνονται οι μερικοί επιτόπιοι έλεγχοι διαπίστωσης της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων, της τήρησης των βιβλίων και της έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, για φορολογουμένους που ασκούν οποιαδήποτε δραστηριότητα ή διακινούν αγαθά, που διενεργούν οι Δ.Ο.Υ., για τους οποίους εκδόθηκαν εντολές ελέγχου για καταλογισμό παραβάσεων.

**Πίνακας 7.2 : Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου -
Πλήθος ελέγχων και ποσά βεβαίωσης, ανά είδος ελέγχου 1.1.2016 -
31.8.2016**

Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.	Πλήθος	Ποσά βεβαίωσης
Έλεγχοι off-shore εταιρειών	24	20.107.239,97
Έλεγχοι εμβασμάτων	127	341.712.399,59
Έλεγχοι Φυσικών Προσώπων Μεγάλου	22	32.135.969,36
Σύνολο	173	393.955.608,92

Πηγή: Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων

ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ:

1. Στους ελέγχους εμβασμάτων συμπεριλαμβάνονται όλοι οι λοιποί έλεγχοι πλην των ελέγχων off-shore εταιρειών και Φυσικών Προσώπων Μεγάλου Πλούτου.
2. Οι έλεγχοι της λίστας Lagard συμπεριλαμβάνονται στους ελέγχους εμβασμάτων.

Πίνακας 7.3:Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων-Εισπραξιμότητα

Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.	1.1.2016 - 31.8.2016
	Απολογιστικά στοιχεία
ΠΛΗΡΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΙ Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.	
Σύνολο ολοκληρωθέντων Πλήρων Ελέγχων	141
Σύνολο Βεβαιωθέντων Φόρων και Προστίμων σε εκ. €	435.316.683,45
Σύνολο Εισπραχθέντων Φόρων και Προστίμων σε εκ. €	73.775.495,65
Ποσοστό (%) είσπραξης προς βεβαίωση	16,95%
ΜΕΡΙΚΟΙ ΕΛΕΓΧΟΙ Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.	
Σύνολο ολοκληρωμένων Μερικών Ελέγχων	97
Σύνολο Βεβαιωθέντων Φόρων και Προστίμων σε εκ. €	39.161.006,37
Σύνολο Εισπραχθέντων Φόρων και Προστίμων σε εκ. €	23.485.350,79
Ποσοστό (%) είσπραξης προς βεβαίωση	59,97%

Πηγή : Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων

ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ: Η στοχοθεσία για το αποτέλεσμα της βεβαίωσης πλήρων ελέγχων για το έτος 2016 αφορά το σύνολο της βεβαίωσης, σε αντίθεση με το έτος 2015 για το οποίο ο στόχος στο Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ αφορούσε τη βεβαίωση εξαιρουμένων των υποθέσεων με χαμηλή/μηδενική αναμενόμενη εισπραξιμότητα.

Τα βεβαιωθέντα ποσά υποθέσεων με χαμηλή ή μηδενική εισπραξιμότητα τα οποία δεν παρακολουθούνται πλέον στο TAX ADMINISTRATION MONITOR, ανέρχονται, σύμφωνα με στοιχεία του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ για το διάστημα 1/1-31/8/16, σε 5.447.556,00 ευρώ.

7.2.2 Οι Στόχοι της φορολογικής διοίκησης

Με το πρώτο Στρατηγικό Σχέδιο που δημοσίευσε η νεοσύστατη Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), καθορίστηκαν οι στρατηγικοί στόχοι για τις υπηρεσίες της ανωτέρω Αρχής και τέθηκαν οι άξονες παρέμβασης και οι προτεραιότητες για τα έτη 2017-2020⁵⁹.

Σύμφωνα με το εν λόγω Στρατηγικό Σχέδιο, η Α.Α.Δ.Ε. στοχεύοντας οι στρατηγικές της κατευθύνσεις να ανταποκρίνονται στις ανάγκες της κοινωνίας και της αγοράς, βάσισε την διαμόρφωση του Σχεδίου αυτού στην γνώση και στην εμπειρία των στελεχών της, όπως επίσης και στις προτάσεις που έλαβε από τους κοινωνικούς της εταίρους.

Όραμα της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων είναι να θεμελιώσει σχέση εμπιστοσύνης με τους πολίτες και να εξελιχθεί σε έναν πρότυπο οργανισμό διασφάλισης των δημοσίων εσόδων της χώρας. Παράλληλα, αποστολή της είναι να διασφαλίσει τα δημόσια έσοδα, ενισχύοντας τη φορολογική συμμόρφωση και καταπολεμώντας φαινόμενα φοροδιαφυγής και λαθρεμπορίου, παρέχοντας ταυτόχρονα υψηλής ποιότητας υπηρεσίες προς τους πολίτες και τις επιχειρήσεις.

Έτσι λοιπόν καθορίστηκαν οι παρακάτω πέντε (5) Στρατηγικοί Στόχοι :

- 1) Η ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης των φορολογούμενων.
- 2) Η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και του λαθρεμπορίου.
- 3) Η διευκόλυνση του επιχειρείν και του εμπορίου.
- 4) Η εξωστρεφής, αποτελεσματική και αποδοτική διοίκηση, με σεβασμό προς τον πολίτη.
- 5) Η προστασία του κοινωνικού συνόλου.

Όσον αφορά τον δεύτερο Στρατηγικό Στόχο, επισημαίνεται ότι το φαινόμενο της φοροδιαφυγής και του λαθρεμπορίου στην Ελλάδα παραμένει ένα από τα σημαντικότερα προβλήματα της χώρας. Η μη καταβολή φόρων και δασμών οδηγεί στην απώλεια σημαντικών δημοσίων εσόδων από τον

⁵⁹Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων, (2016). Στρατηγικό Σχέδιο Α.Α.Δ.Ε. 2017-2020. Ανακτήθηκε από <http://www.publicrevenue.gr>

κρατικό προϋπολογισμό, ενώ ταυτόχρονα αποτελεί τροχοπέδη για την ανάπτυξη της ελληνικής οικονομίας. Ειδικότερα, από την διενέργεια ελέγχων αποκαλύπτονται εστίες φοροδιαφυγής, ενώ οι κατασχέσεις λαθραίων ειδών που προσπαθούν να εισέλθουν στη χώρα είναι σχεδόν καθημερινό φαινόμενο. Τα ανωτέρω καταδεικνύουν την ανάγκη για άμεση καταπολέμηση των φαινομένων φοροδιαφυγής και λαθρεμπορίου, γεγονός που αποτελεί πρωταρχική επιδίωξη της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

Σημαντική προτεραιότητα αποτελεί η εντατικοποίηση των προληπτικών και κατασταλτικών ελέγχων, η άριστη συνεργασία των Υπηρεσιών στην άσκηση του ελεγκτικού έργου, οι συντονισμένες δράσεις και η αξιολόγηση των αποτελεσμάτων του έργου αυτού, καθώς και η βελτίωση των τεχνολογικών υποδομών και των συστημάτων πληροφόρησης και ελέγχου. Η συνεργασία με τρίτους φορείς αλλά και οι κοινές επιχειρησιακές δράσεις αναμένεται να ενισχύσουν περαιτέρω την αποτελεσματικότητα του ελεγκτικού έργου. Επιπλέον, δύο έργα-πυλώνες που έχουν ενταχθεί στο μεσοπρόθεσμο μεταρρυθμιστικό πρόγραμμα της Αρχής και αναμένεται να αποτελέσουν σημαντικά εργαλεία στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και του λαθρεμπορίου αποτελούν: i) το ηλεκτρονικό περιουσιολόγιο το οποίο παράλληλα θα αξιοποιηθεί και στην ενίσχυση των εισπράξεων και ii) ο εκσυγχρονισμός των Τελωνειακών Υπηρεσιών για την καταπολέμηση του λαθρεμπορίου.

Ο ανωτέρω Στρατηγικός Στόχος για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και του λαθρεμπορίου έχει αναπτυχθεί σε τρεις άξονες:

- Άξονας 1. Ο εντοπισμός και ο έλεγχος των φαινομένων φοροδιαφυγής.
Για την υλοποίησή του τέθηκαν οι παρακάτω προτεραιότητες:
 1. Δράσεις τόσο προληπτικές όσο και κατασταλτικές, για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής.
 2. Έρευνα και αξιοποίηση δεδομένων και πληροφοριών για τον εντοπισμό των περιπτώσεων φοροδιαφυγής και τον προσδιορισμό της μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης.
 3. Η στόχευση των ελέγχων στις κατηγορίες φορολογουμένων υψηλού κινδύνου.
- Άξονας 2. Ο εντοπισμός και ο έλεγχος των φαινομένων λαθρεμπορίου.

Για την υλοποίησή του τέθηκαν οι παρακάτω προτεραιότητες:

1. Δράσεις τόσο προληπτικές όσο και κατασταλτικές, για την καταπολέμηση του λαθρεμπορίου.
 2. Ενίσχυση των ελέγχων στα προϊόντα που υπόκεινται σε Ειδικό Φόρο Κατανάλωσης.
- Άξονας 3. Ο εκσυγχρονισμός των μεθόδων και των μέσων του ελεγκτικού μηχανισμού.

Για την υλοποίησή του τέθηκαν οι παρακάτω προτεραιότητες:

1. Η βελτίωση της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητας του ελεγκτικού μηχανισμού.
2. Ο εκσυγχρονισμός των Υπηρεσιών ελέγχου.
3. Η συνεχής βελτίωση των συστημάτων πληροφόρησης, ελέγχου και ανάλυσης κινδύνου.
4. Η ενδυνάμωση των κοινών επιχειρησιακών δράσεων και συνεργασιών.

Πέραν των ανωτέρω, για την υλοποίηση του 2^{ου} Στρατηγικού Στόχου, η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), προωθεί και τα εξής Μεσοπρόθεσμα Μεταρρυθμιστικά Έργα – Πυλώνες, ήτοι :

1. Το ηλεκτρονικό περιουσιολόγιο, το οποίο θα αποτελεί ένα πολυεργαλείο στα χέρια της φορολογικής διοίκησης.
2. Τον εκσυγχρονισμό και την βελτίωση των Φορολογικών Υπηρεσιών.
3. Τον εκσυγχρονισμό και την βελτίωση των Τελωνειακών Υπηρεσιών .

Επιπλέον, η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων με την «Έκθεση Απολογισμού Γ.Γ.Δ.Ε. 2016 και προγραμματισμού δραστηριοτήτων της Α.Α.Δ.Ε. για το έτος 2017» που δημοσιεύτηκε τον Μάρτιο του 2017, έθεσε τους παρακάτω στόχους για τον εντοπισμό και τον έλεγχο των φαινομένων φοροδιαφυγής για το τρέχον έτος 2017⁶⁰ :

- Διενέργεια 23.300 ελέγχων από Δ.Ο.Υ., Φ.Α.Ε., Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
- Βεβαίωση τουλάχιστον 3,96 δισ. Ευρώ από τις ελεγκτικές υπηρεσίες.

⁶⁰ Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων, (2017). Απολογιστική Έκθεση Γ.Γ.Δ.Ε. 2016. Ανακτήθηκε από <http://www.publicrevenue.gr>

- Διενέργεια τουλάχιστον 39.000 μερικών επιτόπιων (προληπτικών) και στοχευμένων ελέγχων από Δ.Ο.Υ. και Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., με στόχο τον περιορισμό των φαινομένων παραβατικότητας.
- Διενέργεια από τις Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. 110 υποθέσεων έρευνας, οι οποίες αφορούν απάτη στον Φ.Π.Α., με εντοπισμό παραβατικότητας τουλάχιστον στο 30% αυτών και τουλάχιστον 80 υποθέσεων έρευνας φοροδιαφυγής και λαθρεμπορίου.
- Καθορισμός δειγμάτων ελέγχου i) υποθέσεων στις οποίες χορηγήθηκε η επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. χωρίς έλεγχο και ii) υποθέσεων στις οποίες χορηγήθηκε η επιστροφή Φ.Ε.Ν.Π.
- Ανάπτυξη μελέτης αξιολόγησης κινδύνων με σκοπό τη στόχευση και διενέργεια ελέγχων σε Φυσικά Πρόσωπα που ασχολούνται με παροχή υπηρεσιών.
- Παρακολούθηση και αξιολόγηση αποτελεσμάτων διενέργειας μερικών φορολογικών ελέγχων σε ξενοδοχειακές επιχειρήσεις για τις οποίες εντοπίστηκαν ενδείξεις φοροδιαφυγής κατόπιν διαδικτυακής έρευνας.

7.3 Συμπεράσματα

Η φοροδιαφυγή αποτελεί σήμερα ένα πολύ μεγάλο πρόβλημα του δημόσιου τομέα στην ελληνική οικονομία. Η έκταση και το μέγεθος της, ιδιαίτερα τα τελευταία χρόνια, έχει ξεπεράσει κατά πολύ το επίπεδο χωρών με αντίστοιχη παραγωγική δομή και ιδιαιτερότητες στην οικονομία τους. Με αυτά τα δεδομένα υπάρχει μεγάλο έδαφος για σημαντικό περιορισμό τόσο της φοροδιαφυγής όσο και της παραοικονομίας, χωρίς άξιες λόγου παρενέργειες στο επίπεδο του εθνικού προϊόντος και των άλλων μακροοικονομικών μεγεθών.

Μια τέτοια προσπάθεια, που θα πρέπει να είναι συστηματική, ορθολογικά σχεδιασμένη και μακροχρόνια, θα μπορούσε να αποφέρει σημαντικά φορολογικά έσοδα, τα οποία ως μέγεθος μπορούν να συμβάλουν σημαντικά τόσο στη μείωση των δημοσιονομικών ελλειμμάτων και στη σταθεροποίηση της οικονομίας, όσο και στην εμπέδωση ενός μεγαλύτερου κλίματος εμπιστοσύνης και αίσθησης φορολογικής δικαιοσύνης εκ μέρους του κράτους και των φορολογικών αρχών.

Μετά την άνευ προηγουμένου ύφεση στην οποία βρίσκεται η χώρα μας τα τελευταία χρόνια, θα περίμενε κανείς ότι η ίδια η κοινωνία θα απαιτούσε μηδενική ανοχή στο

φαινόμενο της φοροδιαφυγής και θα έδινε το ανάλογο μήνυμα προς την πολιτεία⁶¹. Ωστόσο, οι αριθμοί διαψεύδουν μέχρι στιγμής τις αισιόδοξες προβλέψεις. Η επιδείνωση των οικονομικών μεγεθών των επιχειρήσεων και των νοικοκυριών της χώρας, η αλματώδης αύξηση της ανεργίας, η ανασφάλεια και το αίσθημα αδικίας των φορολογούμενων που τα τελευταία έτη έχουν υποστεί φορολογική αφαίμαξη, συντηρούν ένα περιβάλλον όπου βρίσκει τις κατάλληλες συνθήκες ανάπτυξης το φαινόμενο της φοροδιαφυγής. Πέραν όμως των ανωτέρω στοιχείων σε εθνικό επίπεδο, πρέπει να λάβουμε σοβαρά υπόψη και τους επιβαρυντικούς παράγοντες σε υπερεθνικό επίπεδο, όπως την καθιέρωση πλέον της παγκόσμιας αγοράς προϊόντων και υπηρεσιών, την επέκταση της δραστηριότητας των επιχειρήσεων σε πολυεθνικό επίπεδο, την τεχνολογική πρόοδο που επιτρέπει και διευκολύνει το παγκόσμιο εμπόριο και την μετακίνηση κεφαλαίων.

Από την περιγραφή του φορολογικού συστήματος που προηγήθηκε, γίνεται φανερό ότι το ελληνικό φορολογικό σύστημα είναι εξαιρετικά πολύπλοκο, πράγμα που συντελεί στην ύπαρξη εκτεταμένης φοροδιαφυγής. Εξάλλου, η φοροδιαφυγή είναι κατά γενική ομολογία ένα πολύπλοκο και πολυσύνθετο φαινόμενο. Κάθε φόρος προσφέρεται με διαφορετικό τρόπο ή τρόπους για φοροδιαφυγή. Αρκεί να αναλογισθεί κανείς πόσοι φόροι υπάρχουν στο ελληνικό φορολογικό σύστημα για να έχει μία πρώτη προσέγγιση των διαφόρων μορφών φοροδιαφυγής. Παράλληλα, η επαγγελματική ιδιότητα και οι ιδιαίτερες συνθήκες του κάθε φορολογούμενου προσφέρουν διαφορετικές προϋποθέσεις και δυνατότητες φοροδιαφυγής. Εξάλλου, τα αίτια για κάθε περίπτωση φοροδιαφυγής είναι συχνά διαφορετικά. Έτσι, το φαινόμενο καταλήγει να είναι εξαιρετικά πολυσύνθετο και δύσκολο να ανιχνευθεί.

Οι έως σήμερα νομοθετικές πρωτοβουλίες έδωσαν ιδιαίτερο βάρος στην ποινική καταστολή του φαινομένου, όπως αναπτύχθηκε και παραπάνω. Πάρα ταύτα, οι διοικητικές κυρώσεις (πρόστιμα) προκρίνονται ως φύσει κατάλληλες για την αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής, εφόσον κινούνται πάντα μέσα στα όρια που επιβάλλει η αρχή της αναλογικότητας. Αντίθετα, η ποινική καταστολή μόνον ως έσχατη λύση θα πρέπει να επιλέγεται από την φορολογική διοίκηση για την πάταξη της φοροδιαφυγής, καθώς ο πραγματικός και ουσιαστικός ρόλος της ποινικής δικαιοδύνης απέχει μακράν από την είσπραξη των δημοσίων εσόδων και την φορολογική διαπαιδαγώγηση των πολιτών⁶².

⁶¹ Δημήτρηνας Γ. (2001). Εγκλήματα Φοροδιαφυγής. Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη

⁶² Δημήτρηνας Γ. (2001). Εγκλήματα Φοροδιαφυγής. Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη

Στις παραπάνω προκλήσεις καλείται να ανταποκριθεί ταχύτατα η πολιτεία. Η φορολογική διοίκηση από την πλευρά της, θα πρέπει να είναι προσανατολισμένη προς την ενίσχυση της εκούσιας συμμόρφωσης των φορολογούμενων και να διέπεται από τις αρχές της διαφάνειας, της δικαιοσύνης, της αξιοκρατίας και της εξωστρέφειας, ώστε να προάγει το αίσθημα της αμοιβαίας εμπιστοσύνης, με απώτερο σκοπό την πάταξη της φοροδιαφυγής.

Εδώ θα πρέπει ωστόσο να επισημανθεί ότι ειδικά τα τελευταία έτη μετά την είσοδο της χώρας στα μνημόνια, έχουν σημειωθεί σημαντικές προσπάθειες εκσυγχρονισμού της φορολογικής διοίκησης, εναρμονισμού της με τις βέλτιστες διεθνείς πρακτικές, εξορθολογισμού της πολυδαίδαλης φορολογικής νομοθεσίας και λήψης στοχευμένων και αποτελεσματικών μέτρων για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής. Αποτελεί όμως κοινή παραδοχή ότι μένουν ακόμη πολλά να γίνουν.

Ο περιορισμός και η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής κρίνεται ως ζήτημα εθνικής σημασίας, καθώς θα συμβάλει στην ανάπτυξη και ευημερία της χώρας και θα εγγυηθεί την οικονομική υπόσταση και ανεξαρτησία της σε διεθνές επίπεδο. Απαιτείται γι' αυτό συλλογική και διαχρονική προσπάθεια, τόσο από την πολιτεία όσο και από τους πολίτες. Όπως πολύ εύστοχα αναφέρεται στην Αιτιολογική Έκθεση του Ν. 4174/2013⁶³ η προσπάθεια για την εξυγίανση των δημόσιων οικονομικών και ο εξορθολογισμός των δαπανών αποτελούν αναγκαία συνθήκη για την ανάταξη της εθνικής οικονομίας. Η προσπάθεια, όμως, αυτή δεν θα είναι ολοκληρωμένη και αποτελεσματική, αν δεν συνδυαστεί με ένα ευρύ πλαίσιο διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων στους παραγωγικούς τομείς της οικονομίας και στη λειτουργία της δημόσιας διοίκησης και κυρίως στην αναμόρφωση της φορολογικής νομοθεσίας και στον εκσυγχρονισμό της φορολογικής διοίκησης.

Ειδικότερα, ο εκσυγχρονισμός και ο εξορθολογισμός της φορολογικής νομοθεσίας αποτελεί όρο εκ των ουκ άνευ στην προσπάθεια για καταπολέμηση της φοροδιαφυγής. Επιβάλλεται η κωδικοποίηση της φορολογικής νομοθεσίας σε ενιαίο, πλήρες και απλουστευμένο νομοθετικό κείμενο και η καθιέρωση ενός ολοκληρωμένου και σταθερού

⁶³ Νόμος 4174/2013, Αιτιολογική Έκθεση. Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 170/Α/26-07-2013)

πλαίσιου ποινών, κυρώσεων και κινήτρων με σκοπό την ενίσχυση της φορολογικής συνείδησης και φορολογικής συνέπειας.

Εν κατακλείδι, η φορολογική νομοθεσία συνδέεται άρρηκτα με το φαινόμενο της φοροδιαφυγής και αποτελεί βασικό πυλώνα της αδιάκοπης προσπάθειας του κράτους να καταστείλει ή έστω να περιορίσει την έκτασή της. Ένα νομοθετικό πλαίσιο που απαρτίζεται από ποιοτικά στοιχεία, που είναι σύγχρονο και αφουγκράζεται τις κοινωνικοοικονομικές συνθήκες που επικρατούν στην αγορά, αποτελεί βάρομετρο στην προσπάθεια που καταβάλλεται για την πάταξη της φοροδιαφυγής. Σε αυτό συνηγορεί και το γεγονός ότι παρότι τις τελευταίες δεκαετίες είχε νομοθετηθεί πλήθος φορολογικών νομοθετημάτων, κυρώσεων και μέτρων, ασαφών και αλληλοαναιρούμενων πολλές φορές, δεν κατέστη δυνατόν να τεθεί υπό έλεγχο το πρόβλημα της φοροδιαφυγής και της παραοικονομίας στη χώρα. Στο άμεσο μέλλον θα κριθεί η αποτελεσματικότητα και η ποιότητα του εκσυγχρονισμένου πράγματι νομοθετικού πλαισίου που εισήγαγε ο ισχύων Νόμος 4174/2013 και θα αξιολογηθεί το κατά πόσο η φορολογική νομοθεσία κινείται προς την σωστή κατεύθυνση.

BIBΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ελληνική Βιβλιογραφία:

- Αληφαντής Γ., (2004). Χρηματοοικονομική Λογιστική Τόμος Πρώτος. Αθήνα: Πάμισος.
- Γεωργακόπουλος Θ, Πάσχου Π., (2003). Εισαγωγή στη φορολογία. Αθήνα: Μπένου.
- Δερβιτσιώτης Κ., (2001). Ανταγωνιστικότητα με Διοίκηση Ολικής Ποιότητας. Αθήνα: Interbooks.
- Δημήτραινας Γ. (2001). Εγκλήματα Φοροδιαφυγής. Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη.
- Καραγιάννης Δ., (2006). Φορολογικά – Φοροτεχνικά. Αθήνα: Καραγιάννη.
- Καραγιώργος Θ, Γεωργίου Γ. (2004). Λογιστική εταιριών και φορολογία εισοδήματος. Θεσσαλονίκη: Γερμανός.
- Λογοθέτης Ν., (2001). Διαδικασίες και Τεχνικές Συνεχούς Βελτίωσης της Ποιότητας. Τόμος Γ'. Αθήνα: ΕΑΠ.
- Μελάς Χ., (2014). Η νέα φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων. Αθήνα: Σάκκουλας.
- Πάσχος Π., (2003). Φορολογία – πρακτικές εφαρμογές και κωδικοποίηση. Αθήνα: Μπένου.
- Παυλόπουλος Π., (1987). Η παραοικονομία στην Ελλάδα. Μια πρώτη ποσοτική οριοθέτηση, Αθήνα: ΙΟΒΕ.
- Ρέππας Π., (2002). Οικονομική ανάπτυξη. Αθήνα: Παπαζήση.
- Σταματόπουλος Δ., Καραβοκύρης Α., (2005). Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων. Αθήνα: Σταμούλης.
- Στεφανάτος, Ν., (2000). Ολική Ποιότητα Τόμος Β'. Πάτρα: ΕΑΠ .
- Τάτσος Ν., (2001). Παραοικονομία και φοροδιαφυγή στην Ελλάδα. Αθήνα: Παπαζήση.
- Φαναριώτης Π., (1999). Διοίκηση Δημόσιων Υπηρεσιών και Οργανισμών. Δημόσια Διοίκηση ΙΙ). Αθήνα: Σταμούλης.
- Φινοκαλιώτης Κ., (2011). Φορολογικό Δίκαιο. Θεσσαλονίκη: Σάκκουλας.
- Φλώρος Α., (2005). Φορολογική Λογιστική/Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων. Αθήνα: Σταμούλης.
- Χέβας Δ., (2013). Θέματα φορολογικής λογιστικής. Αθήνα: Μπένου.

Mankiw N. G, (2002). Μακροοικονομική Θεωρία. Αθήνα: Gutenberg.
Rosen H., (2000). Δημόσια οικονομική. Αθήνα: Κριτική.
Krugman P., Obstfeld M.,(2002). Διεθνής οικονομική. Αθήνα: Κριτική.

Ξενόγλωσση Βιβλιογραφία:

Crosby,P, (1979). Quality is Free. New York: Mc Graw-Hill.
Deming W.E. (1974). Quality Handbook 3rd Edition. New York: Mc Graw Hill.
Feige E., (1989). The underground economies. Tax evasion and information distortion.
Cambridge U.K. : Cambridge University Press.

Έρευνες – Δημοσιεύσεις- Νόμοι – Διαδίκτυο:

A.N. 1839/1951. Περί μεταρρυθμίσεων εις την φορολογίαν των καθαρών προσόδων.
Εφημερίδα της Κυβέρνησης. (ΦΕΚ 174/Α/13-06-1951).

A.N. 185/1967. Περί επιβολής ποινικών κυρώσεων κατά παραβατών φορολογικών
διατάξεων. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 203/Α/18-11-1967).

N.Δ. 3323/1955. Περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων. Εφημερίδα της
Κυβέρνησης (ΦΕΚ 214/Α/12-08-1955).

N.Δ. 4242/1962. Περί τροποποιήσεως και συμπληρώσεως φορολογικών και άλλων τινών
διατάξεων. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 135/Α/01-09-1962).

N.Δ. 117/1973.Περί επιβολής ποινικών κυρώσεων κατά παραβατών διατάξεων της
φορολογικής νομοθεσίας. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 197/Α/31-08-1973).

N.Δ. 248/1973. Περί επιβολής ποινικών κυρώσεων κατά παραβατών φορολογικών
διατάξεων. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 331/Α/27-12-1973).

Νόμος 820/1978. Περί λήψεως μέτρων δια την περιστολήν της φοροδιαφυγής και άλλων
τινών συναφών διατάξεων. Εφημερίδα της Κυβέρνησης. (ΦΕΚ 174/Α/17-10-1978).

Νόμος 1642/1986. Για την εφαρμογή του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και άλλες
διατάξεις. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 125/Α/21-08-1986).

Νόμος 1591/1986. Φορολογία-Φοροδιαφυγή-Δημόσια Κτήματα κλπ. Εφημερίδα της
Κυβέρνησης (ΦΕΚ 50/Α/24-04-1986).

Νόμος 2238/1994. Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Εφημερίδα της
Κυβέρνησης. (ΦΕΚ 151/Α/16-09-1994).

Νόμος 2523/1997. Διοικητικές-Ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία.

Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 179/Α/11-09-1997).

Νόμος 4174/2013. Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 170/Α/26-07-2013).

Νόμος 4337/2015. Μέτρα εφαρμογής Μνημονίου.Συνταξιοδοτικά/Εγκλήματα Φοροδιαφυγής/Δημοσιονομικά κλπ. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 129/Α/17-10-2015).

Νόμος 4446/2016. Τροποποίηση Πτωχευτικού Κώδικα, Διοικητικής Δικ/μίας, Τέλη-Παράβολα, Οικειοθελής αποκάλυψη φορολογικής ύλης. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 240/Α/22-12-2016).

Π.Δ. 99/1977. Περί τροποποιήσεως, συμπληρώσεως και κωδικοποιήσεως εις ενιαίον κείμενον των διατάξεων περί τηρήσεως βιβλίων και στοιχείων. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 34/Α/09-02-1977).

Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων, (2017). Απολογιστική Έκθεση Γ.Γ.Δ.Ε. 2016.

Ανακτήθηκε από <http://www.publicrevenue.gr>

Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων, (2016). Επιχειρησιακό Σχέδιο Γ.Γ.Δ.Ε. 2016.

Ανακτήθηκε από <http://www.publicrevenue.gr>

Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων, (2016). Στρατηγικό Σχέδιο Α.Α.Δ.Ε. 2017-2020.

Ανακτήθηκε από <http://www.publicrevenue.gr>

Εγκύκλιος ΔΠΙΑ αρ. πρωτ. ΔΠΙΑ/Φ.4/οικ.7323/05.04.2006. Ανακτήθηκε από www.gspa.gr

Οικονομικό Επιμελητήριο της Ελλάδος – Έρευνα για τη φοροδιαφυγή, Ιούνιος (2011).

Ανακτήθηκε από www.oe-e.gr

http://ec.europa.eu/taxationcustoms/taxation/tax_fraud_evasion/a_huge_problem/index_en.htm. Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 10/05/2016

<http://www.dianeosis.org/research/tax-evasion>

<http://www.e-forologia.gr>

<http://www.minfin.gr/web/guest/grafeio-typou>

<http://www.iso.org>

https://en.wikipedia.org/wiki/Likert_scale

http://www.unipi.gr/faculty/mbouts/statprog/SPSS_lesson3a.pdf / Boutsikas M.V. (2004),
Σημειώσεις μαθήματος «Στατιστικά Προγράμματα» Τμήμα Στατ. & Ασφ. Επιστήμης,
Πανεπιστήμιο Πειραιώς

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Παράρτημα 1. Ερωτηματολόγιο Έρευνας

«ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ»

Το παρόν ερωτηματολόγιο εντάσσεται στο πλαίσιο έρευνας και εκπόνησης της διπλωματικής εργασίας με τίτλο «Φοροδιαφυγή και φορολογική νομοθεσία» για το μεταπτυχιακό πρόγραμμα σπουδών «Λογιστική, Ελεγκτική και Χρηματοοικονομική» του Τ.Ε.Ι. Ηπείρου. Είναι ανώνυμο και τα στοιχεία που ζητούνται σε αυτό είναι αποκλειστικά για ερευνητικούς σκοπούς.

Παρακαλώ συμπληρώστε τις απαντήσεις σας με την ένδειξη «X» στους ακόλουθους πίνακες.

Σας ευχαριστώ θερμά για τον χρόνο σας.

1. Κρίνετε ως αποτελεσματική την διαδικασία του φορολογικού ελέγχου που προβλέπει ο Ν. 4174/2013, ως προς τον εντοπισμό και την πάταξη της φοροδιαφυγής;

1. Καθόλου	2. Λίγο	3. Μέτρια	4. Πολύ	5. Πάρα πολύ

2. Πόσο κατανοητές και εύκολες στην εφαρμογή τους κρίνετε τις διατάξεις του Ν. 4174/2013 για τον εντοπισμό και την πάταξη της φοροδιαφυγής;

1. Καθόλου	2. Λίγο	3. Μέτρια	4. Πολύ	5. Πάρα πολύ

3. Πιστεύετε ότι οι κυρώσεις που προβλέπονται στο Ν. 4174/2013 συνέβαλαν στην πάταξη της φοροδιαφυγής;

1. Καθόλου	2. Λίγο	3. Μέτρια	4. Πολύ	5. Πάρα πολύ

4. Πιστεύετε ότι οι διατάξεις του Ν. 4174/2013 έχουν συμβάλει στην εμπέδωση της φορολογικής συνείδησης από τους πολίτες;

1. Καθόλου	2. Λίγο	3. Μέτρια	4. Πολύ	5. Πάρα πολύ

5. Πιστεύετε ότι ο Ν. 4174/2013 είναι αποτελεσματικότερος σε σχέση με το προηγούμενο νομοθετικό καθεστώς (Ν. 2523/97) ως προς τον εντοπισμό και την πάταξη της φοροδιαφυγής;

1. Καθόλου	2. Λίγο	3. Μέτρια	4. Πολύ	5. Πάρα πολύ

6. Πιστεύετε ότι με την εφαρμογή του Ν. 4174/2013 αυξήθηκαν τα βεβαιωθέντα πρόστιμα που άπτονται της φοροδιαφυγής, σε σχέση με το προηγούμενο νομοθετικό καθεστώς του Ν.2523/97, στο πεδίο φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α.;

1. Καθόλου	2. Λίγο	3. Μέτρια	4. Πολύ	5. Πάρα πολύ

7. Πιστεύετε ότι με την εφαρμογή του Ν. 4174/2013 αυξήθηκε η εισπραξιμότητα έναντι βεβαιωθέντων προστίμων, σε σχέση με το προηγούμενο νομοθετικό καθεστώς του Ν.2523/97, στο πεδίο εφαρμογής φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α.;

1. Καθόλου	2. Λίγο	3. Μέτρια	4. Πολύ	5. Πάρα πολύ

Παράρτημα 2: Αποτελέσματα ερωτηματολογίων

Αριθμός Ερωτήματος	Αποτελεσματική η διαδικασία ελέγχου του Ν. 4174/13	Κατανοητός & εύκολος ο Ν. 4174/13	Συνέβαλε στην πάταξη φοροδιαφυγής ο Ν. 4174/13	Συνέβαλε στην αύξηση φορολογικής συνείδησης ο Ν. 4174/13	Ο Ν. 4174/13 αποτελεσματικότερος σε σχέση με το Ν.2523/97	Με το Ν. 4174/13 αυξήθηκαν τα πρόστιμα σε σχέση με το Ν. 2523/97	Με το Ν. 4174/13 αυξήθηκε η εισπραξιμότητα σε σχέση με το Ν. 2523/97
1	4	5	4	3	5	1	4
2	4	5	3	2	4	2	4
3	4	4	3	4	3	1	3
4	4	5	3	3	4	1	5
5	5	5	4	4	5	2	4
6	4	5	4	3	5	1	4
7	5	5	3	5	4	1	2
8	4	5	3	4	5	1	4
9	3	3	3	3	3	2	4
10	3	4	3	3	3	2	5
11	4	5	3	3	4	2	4
12	4	4	4	4	4	1	3
13	4	5	3	3	4	1	4
14	3	3	2	3	2	4	4
15	4	5	3	3	3	3	4
16	4	5	3	4	4	1	3
17	4	5	4	3	5	2	4
18	3	3	3	2	3	1	3
19	4	5	4	3	5	3	5
20	5	5	4	3	5	2	4
21	4	5	3	4	4	2	4
22	2	3	2	2	2	2	2
23	3	3	2	2	2	1	3
24	3	3	2	3	2	1	3
25	3	3	1	2	2	2	3
26	4	5	4	4	5	5	5
27	5	4	4	3	5	5	5
28	4	5	3	4	4	2	2
29	4	5	4	4	4	2	3
30	4	4	3	4	3	3	4