

ΤΕΙ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ / ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ

Πτυχιακή εργασία

ΜΕΘΟΔΟΙ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ ΚΑΙ
ΠΑΡΑΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ - ΧΡΗΣΗ ΠΛΑΣΤΩΝ
ΕΙΚΩΝΙΚΩΝ ΚΑΙ ΝΟΘΕΥΜΕΝΩΝ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ. ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΚΑΙ
ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗ ΤΩΝ
ΣΥΜΦΕΡΟΝΤΩΝ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ

ΔΟΥΛΟΥ ΣΤΥΛΙΑΝΗ
ΠΑΠΑΓΕΩΡΓΙΟΥ ΟΛΥΜΠΙΑ

Μεσολόγγι [2014]

ΤΕΙ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ / ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ

Πτυχιακή εργασία

ΜΕΘΟΔΟΙ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ ΚΑΙ
ΠΑΡΑΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ - ΧΡΗΣΗ ΠΛΑΣΤΩΝ
ΕΙΚΩΝΙΚΩΝ ΚΑΙ ΝΟΘΕΥΜΕΝΩΝ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ. ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΚΑΙ
ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗ ΤΩΝ
ΣΥΜΦΕΡΟΝΤΩΝ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ

ΔΟΥΛΟΥ ΣΤΥΛΙΑΝΗ
ΠΑΠΑΓΕΩΡΓΙΟΥ ΟΛΥΜΠΙΑ

Επιβλέπων καθηγητής

[κ. ΦΥΛΑΚΤΟΣ]

Μεσολόγι [2014]

Η έγκριση της πτυχιακής εργασίας από το Τμήμα Διοίκησης Επιχειρήσεων/Μεσολογίου του ΤΕΙ Δυτικής Ελλάδας δεν υποδηλώνει απαραίτητως και αποδοχή των απόψεων του συγγραφέα εκ μέρους του Τμήματος.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Τα φαινόμενα της φοροδιαφυγής και της παραοικονομίας παρουσιάζουν ιδιαίτερο ενδιαφέρον για της μελετητές της Ελληνικής Οικονομίας , λόγω του μεγέθους της και των επιπτώσεων που έχουν τόσο στην ακριβή καταγραφή του εθνικού εισοδήματος όσο και στα φορολογικά έσοδα. Της οι συνέπειες της είναι σημαντικές τόσο στην αποτελεσματικότητα της δημοσιονομικής πολιτικής όσο και στην κατανομή του εθνικού εισοδήματος και στην φορολογική δικαιοσύνη.

Τα δύο αυτά φαινόμενα, που αποτελούν το αντικείμενο της παρούσης μελέτης είναι πολύπλοκα και πολυσύνθετα. Επιπλέον κατά την τελευταία δεκαετία έχει λάβει τεράστιες διαστάσεις στην Ελλάδα .

Η παρούσα μελέτη αντιμετώπισε αρκετές δυσκολίες μέχρι να φτάσει στην τελική μορφή της. Η βιβλιογραφία είναι μικρή και σε ορισμένες περιπτώσεις τα βιβλία είναι αρκετά παλιά. Οι πληροφορίες μέσω των άρθρων από εφημερίδες ή το internet κατά την άποψη της δεν μπορούν να αξιοποιηθούν πλήρως γιατί πλέον όλα έχουν πολιτικοποιηθεί. Μόνο περιπτώσεις καταγραφής γεγονότων μπορούν να αξιοποιηθούν.

Η μελέτη χωρίζεται σε πέντε κεφάλαια. Στο πρώτο κεφάλαιο επιχειρείται η εννοιολογική οριοθέτηση και ο ορισμός της παραοικονομικής δραστηριότητας και της φοροδιαφυγής, καθώς και ο προσδιορισμός της μεταξύ της σχέσης.

Στο δεύτερο κεφάλαιο, περιγράφεται το αδίκημα της φοροδιαφυγής για έκδοση ή αποδοχή πλαστών, νοθευμένων ή εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Στο τρίτο κεφάλαιο αναφερόμαστε στα πρόστιμα Φ.Π.Α. για πλαστά νοθευμένα και εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Στο τέταρτο και τελευταίο μέρος της μελέτης αναλύουμε τους τρόπους με τους οποίους το δημόσιο διασφαλίζει τα συμφέροντα του σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής.

Στο πέμπτο και τελευταίο κεφάλαιο της εργασίας μας αναφερόμαστε στους φορολογικούς ελέγχους, των εκσυγχρονισμό των διαδικασιών αυτών.

Το κεφάλαιο κλείνει με ενδιαφέροντα στοιχεία φοροδιαφυγής για επιμέρους οικονομικούς κλάδους όπως τα ενεργειακά προϊόντα, το αλκοόλ, τα καπνικά, τα αυτοκίνητα, και τέλος για τον κλάδο της υγείας.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	iv
ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ.....	vi,vii,viii,ix
ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ.....	x
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	xi
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1.....	1
1. Φοροδιαφυγή και παραοικονομία στην Ελλάδα.....	1
1.1 Συνοπτική παρουσίαση του υπάρχοντος φορολογικού συστήματος.....	1
1.2 Η φορολογική παραβατικότητα ως μείζων της ελληνικής δημοσιονομικής πολιτικής.....	2
1.3 Αίτια της φορολογικής παραβατικότητας.....	3
1.4 Επιμέρους μορφές εκδήλωσης της φορολογικής παραβατικότητας και συναφείς εννοιολογικές διακρίσεις.....	7
1.4.1 Μεθοδολογικά προλεγόμενα.....	7
1.5 Φοροαποφυγή.....	10
1.6 Φοροδιαφυγή.....	10
1.7 Φορουπερημέρια.....	11
1.8 Συνέπειες της φορολογικής παραβατικότητας.....	12
1.9 Τρόποι περιορισμού της φοροδιαφυγής.....	16
1.10 Το φαινόμενο της παραοικονομίας.....	17
1.10.1 Έννοια και ορισμός της παραοικονομίας.....	17
1.10.2 Μορφές της παραοικονομίας.....	18
1.10.3 Προτάσεις καταπολέμησης της παραοικονομίας.....	18
1.10.4 Η σχέση μεταξύ φοροδιαφυγής και παραοικονομίας.....	19

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2.....	
2. Αδίκημα φοροδιαφυγής για έκδοση ή αποδοχή πλαστών, νοθευμένων ή εικονικών φορολογικών στοιχείων.....	20
2.1 Σχετικές διατάξεις	22
2.2 Ερμηνεία – νομολογία	23
2.3 Γενικά	25
2.4 Λόγοι χρήσης εικονικών κ.λ.π. φορολογικών στοιχείων.....	26
2.5 Μεθοδολογία	32
2.6 Τρόποι κατασκευής και έκδοσης πλαστών στοιχείων.....	34
2.6.1 Παράνομη χρήση φορολογικών μηχανισμών.....	34
2.6.2 Χρησιμοποίηση απωλεσθέντων (δήθεν) στοιχείων.....	34
2.6.3 Χρήση αποκρυβέντων εντύπων από προσκομισθέντα για ακύρωση στοιχεία.....	35
2.6.4 Λαθραία διατήρηση	35
2.6.5 Μη νόμιμη διατήρηση σε μηχανή Δ.Ο.Υ. στ. Παράνομη διάτρηση εκτός Δ.Ο.Υ.....	35
2.6.6 Παράνομη χρήση των επί πλέον θεωρημένων αντιτύπων.....	36
2.6.7 Λοιπές μέθοδοι.....	36
2.7 Τελικές επισημάνσεις.....	36
2.8 Χαρακτηριστικές περιπτώσεις επιχειρήσεων με χρήση πλαστών, εικονικών στοιχείων.....	37
2.9 Μέτρα για την περιστολή της φοροδιαφυγής στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές.....	40
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3.....	44
3. Πρόστιμα Φ.Π.Α για πλαστά, νοθευμένα εικονικά φορολογικά στοιχεία.....	44
3.1 Ερμηνεία – Νομολογία.....	44
3.1.1 Λήπτης εικονικού ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου.....	44
3.1.2 Εκδότης πλαστού, εικονικού ή νοθευμένου φορολογικού	

στοιχείου.....	46
3.1.3 Έναρξη εφαρμογής των διατάξεων.....	47
3.1.4 Εγκριμείς εφαρμογή του προστίμου.....	48
3.1.5 Σωρευτική εφαρμογή του προστίμου.....	48
3.1.6 Έννοια πλαστών και εικονικών στοιχείων.....	48
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4.....	49
4. Διασφάλιση των συμφερόντων του δημοσίου σε περίπτωση φοροδιαφυγής.....	49
4.1 Σχετικές διατάξεις.....	52
4.1.1 Ν.3296/2004, άρθρο 27 § 2.....	52
4.2 Νόμος 2960/2001 (Εθνικός Τελωνιακός Κώδικας) ΦΕΚ 265 Α / 22.11.2001.....	53
4.2.1 Διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου και της Ευρωπαϊκής Ένωσης.....	53
4.2.2 Διοικητικές κυρώσεις.....	56
4.2.3 Ερμηνεία – νομολογία.....	57
4.2.3.1 Διασφάλιση συμφερόντων Δημοσίου.....	57
4.2.3.2 Κοινοποίηση άρθρου 16 § 6, 7 Ν. 2992/2002 (Διασφάλιση συμφερόντων Δημοσίου).....	61
4.2.4 Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 27 του ν. 3296/2004 σχετικά με την εφαρμογή των μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου.....	63
4.2.5 Οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή των μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 3296/2004.....	75
4.2.6 Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 14 του Ν. 2523/ 1997, καθώς και του άρθρου 44 του Ν.1892/1990.....	79
4.2.7 Μη επιβολή προστίμων Κ.Β.Σ. και μη λήψη των μέτρων του άρθρου 14 του Ν. 2523/97 σε βάρος των κληρονόμων αποβιώσαντος φυσικού	

προσώπου υποκρυπτόμενου σε έκδοση και λήψη εικονικών και πλαστών στοιχείων.....	81
4.3 Λοιπές διοικητικές κυρώσεις.....	82
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5.....	85
5. Φορολογικοί έλεγχοι – καταπολέμηση φοροδιαφυγής.....	85
5.1 Εκσυγχρονισμός των διαδικασιών φορολογικού ελέγχου	86
5.2 Στόχοι και έλεγχοι που πραγματοποιήθηκαν κατά το 2008.....	90
5.3 Φοροδιαφυγή με τη χρήση πλαστών, εικονικών και νοθευμένων φορολογικών στοιχείων.....	93
- Γενικά	93
5.4 Ενεργειακά προϊόντα.....	93
5.4.1 Χαρακτηριστικές περιπτώσεις λαθρεμπορίας ενεργειακών προϊόντων κατά έτος 2008.....	94
5.5 Αιθυλική αλκοόλη – αλκοολούχα ποτά.....	98
5.6 Καπνικά.....	100
5.7 Αυτοκίνητα.....	104
5.8 Έλεγχοι στον τομέα του παραεμπορίου.....	105
5.9 Η παραοικονομία στην υγεία.....	106
5.9.1 Η έκταση του φαινομένου των «πρόσθετων αμοιβών» (φακελάκι).....	107
5.9.2 Οι λόγοι καταβολής της «πρόσθετης αμοιβής».....	107
5.9.3 Ο τρόπος εισαγωγής στο δημόσιο νοσοκομείο.....	108
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	110
ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	110
- ΠΗΓΕΣ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ.....	111
ΠΝΕΥΜΑΤΙΚΑ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ.....	112

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

Παρουσιάζονται συνοπτικά όλες οι σημαντικές συντομογραφίες που έχουν χρησιμοποιηθεί στο κείμενο της πτυχιακής π.χ.:

Α.Ε.Π.: Αναθάρστο Εγχώριο Προϊόν

Υ.Π.Ε.Ε.: Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων

Κ.Ε.Δ.Ε.: Κεντρική Ένωση Δήμων Ελλάδας

Δ.Ο.Υ.: Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία

Κ.Β.Σ.: Κώδικας βιβλίων και Στοιχείων

ΕΛ.ΓΑ.: Οργανισμός Ελλήνων Γεωργικών Ασφαλίσεων

Ε.Π.Ε.: Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης

Φ.Κ.Ε.: Φόρος επί του Κύκλου Εργασιών

ΣΔΟΕ.: Σύστημα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος

Ν.Σ.Κ.: Νομικό Συμβούλιο Κράτους

Γ.Χ.Κ.: Τεχνικό Χημείο Κράτους

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Το φαινόμενο της φοροδιαφυγής είναι τόσο παλιό όσο και ο άνθρωπος και έχουμε ιστορικά στοιχεία για ποινές σε φοροφυγάδες ήδη στο Αρχαίο Ισραήλ , το φαινόμενο ήταν γνωστό τόσο στην Αρχαία Αθήνα όσο και στην Αρχαία Σπάρτη αλλά και στην Ρωμαϊκή και στην Βυζαντινή Αυτοκρατορία.

Σήμερα είναι παγκόσμιο φαινόμενο και έχει διαστάσεις που δεν είναι καθόλου αμελητέες ακόμα και για χώρες με καλά οργανωμένα φορολογικά συστήματα και κρατικές υποδομές όπως οι χώρες της Ε.Ε και οι Η.Π.Α.

Η σημασία του προβλήματος της φοροδιαφυγής στη χώρα μας δε χρειάζεται βέβαια να τονιστεί. Η φοροδιαφυγή είναι πολύ πολύπλοκο, πολυσύνθετο και ενδημικό φαινόμενο, το οποίο εκφεύγει από την αυστηρά οικονομική σφαίρα και έχει πολιτικές και κοινωνικές προεκτάσεις. Η φοροδιαφυγή είναι σήμερα στην Ελλάδα η πιο μαζική και η περισσότερο ανεκτή εκδήλωση αντικοινωνικής συμπεριφοράς και παράβασης νόμων, καθώς και η πλέον έκδηλη απόδειξη της κρατικής λειτουργίας και ανεπάρκειας των φορολογικών αρχών και της δημόσιας διοίκησης γενικότερα

Από καθαρά μακροοικονομική και δημοσιονομική σκοπιά , η φοροδιαφυγή «ευθύνεται» για το ήμισυ σχεδόν του ελλείμματος του δημόσιου τομέα, καθώς και για ης επακόλουθες μακροοικονομικές ανισορροπίες. Ο σημαντικός περιορισμός της φοροδιαφυγής θα ήταν αρκετός για να δημιουργηθεί πρωτογενές πλεόνασμα στο δημόσιο τομέα και να μειωθεί βαθμιαία ο λόγος του δημόσιου χρέους προς το ΑΕΠ.

1. ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΚΑΙ ΠΑΡΑΟΙΚΟΝΟΜΙΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

1.1. Συνοπτική παρουσίαση του υπάρχοντος φορολογικού συστήματος

Το χαρακτηριστικό του υφιστάμενου φορολογικού συστήματος είναι η πολυπλοκότητα και η πολυνομία του θεσμικού πλαισίου σχετικά με τον τρόπο επιβολής των φόρων σε συνδυασμό με τις οργανωτικές και διοικητικές αδυναμίες του μηχανισμού βεβαίωσης και εισπραξής τους. Η κατάσταση αυτή έχει οδηγήσει αφενός σε υψηλό διαχειριστικό και δημοσιονομικό κόστος και αφετέρου σε διακριτική, ίσως, μεταχείριση των φορολογούμενων¹.

Ιδιαίτερα σημαντικό εμφανίζεται να είναι το πρόβλημα στις υφιστάμενες διαδικασίες της φορολογίας εισοδήματος που αποτελούν ένα πραγματικό νομοθετικό μωσαϊκό. Διατάξεις βρίσκονται διάσπαρτες σε νομοθετήματα ή εγκυκλίους ή υπουργικές αποφάσεις με αποτέλεσμα να μην υπάρχει ενιαίος κώδικας και να καθίσταται δυσχερής η παρακολούθηση ακόμη και από ειδικούς. Επίσης, λόγω του δυσνόητου των κειμένων παρατηρούνται προβλήματα ερμηνείας με συνέπεια την αυθαίρετη ερμηνεία των διατάξεων που οδηγεί, δυνητικά, σε κρούσματα διαφθοράς.

Παράλληλα, η υφιστάμενη πολυδιάσπαση του φοροελεγκτικού μηχανισμού σε πολλές υπηρεσίες, η μη τυποποίηση των διαδικασιών του ελέγχου και η μη εφαρμογή υποχρεωτικού επανελέγχου ορισμένων υποθέσεων αποτελεί μια προβληματική κατάσταση που είναι δύσκολο να συντονισθεί και να ελεγχθεί αποτελεσματικά. Έτσι, εκδίδονται, κατά καιρούς, διάφορες αποφάσεις για περσίωση των εκκρεμών υποθέσεων, προκειμένου να μη παραγραφούν οι ανέλεγκτες υποθέσεις, παρέχοντας φορολογική αμνηστία για φοροεισπρακτικούς λόγους.

¹Μαζουμανωλάκης, Ν. (2002), 'Το όραμα του e-government στις πραγματικές του διαστάσεις', *New Economy Observer*, τεύχος 22

Η έκταση της φοροδιαφυγής εξαρτάται από πολλούς παράγοντες μεταξύ των οποίων είναι, η τάση για φοροδιαφυγή του πληθυσμού, η έλλειψη φορολογικής συνείδησης από πλευράς φορολογουμένων, το μέγεθος και η οργάνωση των επιχειρήσεων, ο τρόπος διάθεσης των εσόδων από τους δημόσιους φορείς. Η φοροδιαφυγή, όμως, οφείλεται και σε παράγοντες όπως η πολυπλοκότητα του φορολογικού συστήματος, οι συνεχείς αλλαγές της νομοθεσίας, η οργάνωση, μηχανοργάνωση καθώς και ο βαθμός επάρκειας και ακεραιότητας των φορολογικών και ελεγκτικών οργάνων.

Οι σχέσεις φορολογικής διοίκησης και φορολογούμενων αποτελούν παράγοντα προσδιορισμού του βαθμού οικειοθελούς συμμόρφωσης. Ωστόσο, οι σχέσεις αυτές είναι συνάρτηση και της ποιότητας των προσφερόμενων φορολογικών υπηρεσιών και της διάθεσης για συνεργασία στοιχείων που συμβάλλουν στην φορολογική ευσυνειδησία.

1.2 Η φορολογική παραβατικότητα ως μείζον πρόβλημα της ελληνικής δημοσιονομικής πολιτικής

Ένα από τα πιο σοβαρά προβλήματα που παραδοσιακά αντιμετωπίζει το ελληνικό κράτος στα πλαίσια σχεδιασμού και υλοποίησης της δημοσιονομικής του πολιτικής είναι αυτό της ανειλικρίνειας και της ασυνέπειας των ελλήνων πολιτών σε ό,τι αφορά τις σχέσεις τους με τη φορολογική Διοίκηση και την εκπλήρωση των επιμέρους φορολογικών υποχρεώσεων τους («φορολογική παραβατικότητα»).

Ειδικότερα, αυτή και μόνο η εμφανής (διαπιστωμένη) παραβατικότητα, όπως καταγράφεται στα επίσημα στατιστικά στοιχεία της βασικής κατά την επταετία 1998-2004 φορολογικής διωκτικής αρχής, του Υ.Π.Ε.Ε., υπερβαίνει σήμερα στους περισσότερους κλάδους της οικονομίας το ποσοστό του 30%, γεγονός που επιτρέπει τη συναγωγή του

συμπεράσματος, ότι (συνυπολογιζόμενης και της αφανούς παραβατικότητας) το ποσοστό της πραγματικής φορολογικής παραβατικότητας στην Ελλάδα κινείται σε πολύ υψηλά επίπεδα.

Εξίσου μεγάλο μπορεί να χαρακτηριστεί βέβαια και το πρόβλημα της παραβατικότητας² μέσα στους κόλπους αυτής της ίδιας της φορολογικής Διοίκησης. Σ' αυτήν την περίπτωση η παραβατική συμπεριφορά εκδηλώνεται όχι από τους οφειλέτες-φορολογούμενους, αλλά από τους αρμόδιους για τη βεβαίωση και είσπραξη των φορολογικών εσόδων κρατικούς υπαλλήλους.

Οι δύο κύκλοι προβλημάτων μπορούν, καταρχήν, να αντιμετωπίζονται ως ανεξάρτητοι μεταξύ τους, αφού ούτε η παραβατικότητα του φορολογούμενου συνοδεύεται κατ' ανάγκη από παραβατική συμπεριφορά υπαλλήλου της φορολογικής Διοίκησης ούτε η παραβατικότητα υπαλλήλου της φορολογικής Διοίκησης προϋποθέτει ή συνεπάγεται παραβατική συμπεριφορά του φορολογούμενου. Στην πράξη, βέβαια, οι δύο κύκλοι προβλημάτων συχνά διαπλέκονται, οπότε η προσβολή των φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου εμφανίζεται ως προϊόν συνεργασίας μεταξύ φορολογούμενου και υπαλλήλου της φορολογικής Διοίκησης. Η παρούσα μελέτη ασχολείται κυρίως με τον πρώτο κύκλο προβλημάτων. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με τα επίσημα στατιστικά στοιχεία που δημοσιεύτηκαν από το Υ.Π.Ε.Ε. για το έτος 2003, κατά τη διενέργεια 62.100 στοχευμένων ελέγχων με αμιγώς φορολογικό αντικείμενο, διαπιστώθηκε η τέλεση 505.907 παραβάσεων, στις οποίες βρέθηκαν να εμπλέκονται 24.278 επιχειρήσεις, δηλαδή περίπου μία στις τρεις από τις υποβληθείσες σε έλεγχο επιχειρήσεις (μέσο ποσοστό παραβατικότητας: 39%).

Το αντίστοιχο μέσο ποσοστό διαπιστωμένης παραβατικότητας ανερχόταν το έτος 2002 σε 34,7%, το έτος 2001 σε 29,7% και το έτος 2000 σε 23,4%.

²Επαμεινώνδα Δ. Παπαδόπουλου (1997), «Φοροδιαφυγή - φορολογική λογιστική ελεγκτική» Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα

Η πιο πάνω αυξητική τάση μπορεί βέβαια να ερμηνευθεί και ως ένδειξη αύξησης των τάσεων φοροδιαφυγής εκ μέρους των φορολογούμενων. Ορθότερο είναι, όμως, να αποδοθεί στην εντατικοποίηση των ελέγχων καθώς και στη βελτίωση των μεθόδων και υλικοτεχνικών μέσων διεξαγωγής τους εκ μέρους του Υ.Π.Ε.Ε.

Ενδεικτική για το μέγεθος της απώλειας φορολογικών εσόδων, που μπορεί να προικαλείται από τις μεθοδεύσεις και ενός μόνο φορολογικού παραβάτη, είναι η περίπτωση που αναφέρεται στην έκθεση του Υ.Π.Ε.Ε. για το έτος 2000.

Συγκεκριμένα, από τον έλεγχο και την επεξεργασία κατασχεμένων επισήμων και ανεπισήμων βιβλίων και στοιχείων και την αντιπαραβολή τους με τα δεδομένα των σχετικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος διαπιστώθηκε, ότι σωματείο φερόμενο ως μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα με έδρα την Αθήνα, κατά τις χρήσεις 1993-1997, ενώ πραγματοποίησε ακαθάριστα έσοδα (εισπράξεις) ύψους 4.595.627.900 δρχ., εμφάνισε και δήλωσε έσοδα ύψους μόλις 125.129.720 δρχ., με αποτέλεσμα τη διαφυγή φορολογητέας ύλης ύψους τουλάχιστον 3.899.097.680 δρχ.

Αληθές αντικείμενο εργασιών του σωματείου αποτελούσε η διοργάνωση και εκμετάλλευση συναυλιών και άλλων καλλιτεχνικών εκδηλώσεων, κύρια δε πηγή εσόδων του δεν ήταν οι «συνδρομές» και διάφορα άλλα έσοδα, που δήλωνε το ίδιο, αλλά οι αξίες των εισιτηρίων εισόδου των θεατών στους χώρους των εκδηλώσεων που διοργάνωνε το ίδιο καθώς και τα ποσά που εισέπραττε από διάφορους Δήμους της χώρας από παροχή υπηρεσιών για τη διοργάνωση απ' αυτούς συναυλιών ή άλλων καλλιτεχνικών εκδηλώσεων.

Το σωματείο ήταν έτσι στην πραγματικότητα καθαρά κερδοσκοπική επιχείρηση, ενώ ο εμφανιζόμενος στο καταστατικό του και στις ανακριβείς φορολογικές του δηλώσεις «μη κερδοσκοπικός χαρακτήρας» αποσκοπούσε μόνο στην παραπλάνηση των φορολογικών αρχών, προκειμένου αυτές να

απέχουν από κάθε έλεγχο, σιοπός που και επιτεύχθηκε μέχρι την 18.11.2000, οπότε και αποκαλύφθηκε η αληθής δραστηριότητα του.

Επίσης, κατά τους ελέγχους που έγιναν από το Υ.Π.Ε.Ε. το έτος 2003, και οι οποίοι αφορούσαν κυρίως υποθέσεις παρελθόντων ετών, διαπιστώθηκε η έκδοση 24.170 πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων, η συνολική καθαρή αξία (χωρίς Φ.Π.Α.) των οποίων ήταν 604.290.525 ευρώ (περίπου 205 δισ. δρχ.).

Τα στοιχεία αυτά διακινήθηκαν στην αγορά από 608 υπαρκτές ή εικονικές επιχειρήσεις, χωρίς να υπολογίζονται οι (πολλαπλάσιες σε αριθμό) επιχειρήσεις που έλαβαν και καταχώρησαν τα στοιχεία στα βιβλία τους. Όμοια, κατά τους ελέγχους που διενεργήθηκαν το έτος 2002 διαπιστώθηκε η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων σε 10.594 περιπτώσεις. Τα στοιχεία ήταν συνολικής καθαρής αξίας (χωρίς Φ.Π.Α.) 92 δισ. δρχ. και διακινήθηκαν στην αγορά από 236 υπαρκτές ή εικονικές επιχειρήσεις³.

Οι υποθέσεις διακίνησης πλαστών και εικονικών στοιχείων, που όλο και συχνότερα έρχονται στο φως της δημοσιότητας, προκαλούν πραγματικά εντύπωση σε ό,τι αφορά τον αριθμό των εμπλεκόμενων επιχειρήσεων και το μέγεθος της συντελούμενης φοροδιαφυγής. Σε ένα κύκλωμα διακίνησης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων, π.χ., που αποκαλύφθηκε τον Αύγουστο του έτους 1999 από το Υ.Π.Ε.Ε.⁴, εμπλέκονταν 335 τουλάχιστον επιχειρήσεις από την Αθήνα και τη Θεσσαλονίκη, ενώ το ύψος της φοροδιαφυγής εκτιμούνταν τότε στα 13,5 δισ. δρχ. περίπου. Όμοια, το κύκλωμα που αποκαλύφθηκε από το Υ.Π.Ε.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας το Σεπτέμβριο του έτους 2002 περιελάμβανε 47 τουλάχιστον επιχειρήσεις, κυρίως εξαγωγής ενδυμάτων, που εμφάνιζαν εικονικές εξαγωγές-τιμολόγια ύψους 110 δισ. δρχ., με αποτέλεσμα να έχουν εισπράξει παράνομα πιστωτικό Φ.Π.Α. ύψους 7,8 δισ. δρχ.⁵.

³βλ. Σ.Δ.Ο.Ε., *Ετήσια Έκθεση 2002*, σελ. 51, με αναφορά στις πιο χαρακτηριστικές επιμέρους περιπτώσεις, σελ. 51

Το μέγεθος της ασυνέπειας των ελλήνων φορολογούμενων απέναντι στη φορολογική Διοίκηση αποτυπώνεται, τέλος, με ενάργεια και στους υπολογισμούς του Υπουργείου Οικονομικών, σύμφωνα με τους οποίους το ύψος των ληξιπρόθεσμων οφειλών προς το Δημόσιο ανερχόταν το έτος 2003, κατά προσέγγιση, στο ύψος των 5,5 δισ. Ευρώ⁶ και κατά το έτος 2004 ήδη στο ύψος των 6 δισ. ευρώ⁸.

1.3 Αίτια της φορολογικής παραβατικότητας

Ο εντοπισμός και η ανάλυση των αιτίων του προβλήματος της φορολογικής ανειλικρίνειας και ασυνέπειας, ιδίως στο μέτρο και στο βαθμό που ζητείται εξήγηση για το γεγονός, ότι οι σχετικές συμπεριφορές εκδηλώνονται όχι μόνο από «κατ' επάγγελμα παραβάτες του νόμου», αλλά και από (κατά τα λοιπά) «νομοταγείς» πολίτες, εκφεύγει των ορίων και στόχων της παρούσας μελέτης. Μία επιστημονικά τεκμηριωμένη διερεύνηση των αιτίων του παραπάνω προβλήματος προϋποθέτει, άλλωστε, εκτεταμένη κοινωνιολογική και οικονομική έρευνα, και, επομένως, χρήζει μίας διεπιστημονικής προσέγγισης, η οποία δύσκολα μπορεί να επιχειρηθεί εδώ.

Ενδεικτικά και μόνο αξίζει, πάντως, να επισημανθεί, ότι οι ρίζες του προβλήματος δεν πρέπει να αναζητούνται μονάχα, όπως συχνά γίνεται, σε «ενδογενείς» παράγοντες, που σχετίζονται με την πολιτική αγωγή και το χαρακτήρα των ελλήνων φορολογούμενων (ατομικισμός - έλλειψη ευαισθητοποιημένης κοινωνικής συνείδησης). Όπως τονίζει το σύνολο σχεδόν της βιβλιογραφίας, μεγάλη συμβολή στην εμφάνιση και διάδοση των φαινομένων ανειλικρίνειας και ασυνέπειας έχει και το ίδιο το ελληνικό κράτος, που με την

⁴Βλ. σχετικά δημοσιεύματα στα Νέα, στην Ελευθεροτυπία και στο Βήμα της 04-08-1999.

⁵Βλ. δελτίο τύπου της 12-09-2002 του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών και σχετικό δημοσίευμα στην Ελευθεροτυπία της 13-09-2002.

⁶Πρβλ. σχετικά δημοσιεύματα στα Νέα της 02-09-2003 (σελ. Ν 68) και της 22-03-2003 (σελ. Ι 02

άναρχη και διαρκώς μεταβαλλόμενη φορολογική νομοθεσία του, το χαμηλό επίπεδο των παρεχόμενων δημοσίων αγαθών και υπηρεσιών του (παιδεία, υγεία, υποδομές για ανάπτυξη επιχειρηματικών δραστηριοτήτων κ.λπ.), την ατελή οργάνωση των φοροτεχνικών υπηρεσιών του, τη συχνά «εχθρική» ή «ειβιαστική» έναντι των φορολογούμενων συμπεριφορά του, και την παροχή «επιβραβεύσεων» προς συστηματικούς φοροφυγάδες με επαναλαμβανόμενα μέτρα «αμνήστευσης» παραβάσεων του παρελθόντος, αφενός ενθαρρύνει τον κακόπιστο φορολογούμενο και αφετέρου προκαλεί δυσφορία και αγανάκτηση στον καλόπιστο, υποδαυλίζοντας συνάμα ένα κλίμα έντονης δυσπιστίας τόσο σε ό,τι αφορά την αποτελεσματική και έντιμη διαχείριση του δημοσίου χρήματος όσο και σε ό,τι αφορά την ορθή εφαρμογή της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της φορολογικής δικαιοσύνης.

Άμεση συνέπεια των παραπάνω είναι η εδραίωση στη συνείδηση του μέσου έλληνα φορολογούμενου της εικόνας ενός φορολογικά άδικου και δημοσιονομικά αναποτελεσματικού (ή και «διεφθαρμένου») κράτους. Το γεγονός αυτό οδηγεί με τη σειρά του, μεταξύ άλλων, στην ευδοκίμηση της αντίληψης, ότι η ανειλικρίνεια απέναντι στη φορολογική Διοίκηση «νομιμοποιείται» ως μέσο «αυτοδύναμης» από πλευράς του φορολογούμενου αποκατάστασης της φορολογικής δικαιοσύνης.

1.4 Επιμέρους μορφές εκδήλωσης της φορολογικής παραβατικότητας και συναφείς εννοιολογικές διακρίσεις

1.4.1 Μεθοδολογικά προλεγόμενα

Η φορολογική παραβατικότητα δεν εμφανίζεται στην πράξη πάντα με την ίδια μορφή. Εξαιρώντας κανείς εκείνες τις περιπτώσεις, οι οποίες συνίστανται σε απλή παράβαση τυπικών κανόνων επιμέλειας και δεν υποκρύπτουν με οποιονδήποτε τρόπο πρόθεση του φορολογούμενου να μεθοδεύσει τη μείωση της νόμιμης φορολογικής επιβάρυνσης του, μπορεί

κάνεις να διακρίνει τρεις βασικούς τύπους εκδήλωσης της φορολογικής παραβατικότητας: τη φοροαποφυγή, τη φοροδιαφυγή και τη φορουπερημερία. Ως κοινό χαρακτηριστικό και των τριών παραπάνω τύπων συμπεριφοράς μπορεί να οριστεί η ύπαρξη ενός υποκείμενου σε φορολόγηση προσώπου, το οποίο επιχειρεί να αποφύγει, ολικά ή μερικά, την εκπλήρωση νόμιμης φορολογικής οφειλής του⁷.

Με σημείο αναφοράς αυτό το χαρακτηριστικό, οι εξεταζόμενοι τύποι συμπεριφοράς μπορούν να υπαχθούν σε μία ενιαία κατηγορία, αυτή της φοροδιαφυγής υπό ευρεία έννοια. Αυτό που διαφοροποιεί τους τρεις τύπους συμπεριφοράς (και τη νομικοηθική τους απαξία) είναι όμως το χρονικό σημείο εκδήλωσης τους και τα μέσα που μετέρχεται το υποκείμενο φορολόγηση πρόσωπο για να επιτύχει το στόχο της μη εκπλήρωσης της φορολογικής οφειλής του.

Σε ό,τι αφορά, ειδικότερα, το πρώτο από τα παραπάνω κριτήρια χρονικό σημείο εκδήλωσης της συμπεριφοράς), χρήσιμες είναι οι ακόλουθες επισημάνσεις:

Οι φορολογικές απαιτήσεις του Δημοσίου, οι οποίες συγκροτούν το κεντρικό αντικείμενο προσβολής κάθε επιμέρους πράξης φοροδιαφυγής υπό ευρεία έννοια, γεννιούνται βέβαια τυπικά-θεωρητικά αυτόματα κατά τη στιγμή που θα συντρέξουν στο πρόσωπο ορισμένου φορολογούμενου οι από το φορολογικό νόμο οριζόμενες ειδικές προϋποθέσεις. Ωστόσο, λόγω της πολυπλοκότητας των φορολογικών νόμων και των πολυάριθμων περιστατικών που ανάγονται με αυτούς σε θεμέλιο ή κριτήριο επιμέτρησης της φορολογικής οφειλής, ο προσδιορισμός των φορολογικών απαιτήσεων του Δημοσίου συντελείται ουσιαστικά-πρακτικά στα πλαίσια της διοικητικής βεβαιωτικής

⁷Επαμεινώνδα Δ. Παπαδόπουλου (1997), «Φοροδιαφυγή - φορολογική λογιστική ελεγκτική» Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα

διαδικασίας, οπότε και γίνεται εφικτή η συνεκτίμηση από τη φορολογική Διοίκηση όλων των ιδιαιτεροτήτων και χαρακτηριστικών κάθε επιμέρους φορολογού μενού.

Σύμφωνα τώρα με τις δογματικές παραδοχές της θεωρίας του δημοσιονομικού δικαίου, η παραπάνω διαδικασία εξατομίκευσης («βεβαίωσης») των φορολογικών απαιτήσεων του Δημοσίου πραγματοποιείται σε δύο στάδια. Το πρώτο επιμέρους στάδιο, που έχει στόχο να καταστήσει την απαίτηση του Δημοσίου βέβαιη και εικαθαρισμένη, είναι η βεβαίωση ευρείας έννοιας ή φορολογική βεβαίωση. Τούτη συνίσταται στην με βάση συγκεκριμένο «τίτλο βεβαίωσης» (π.χ. δήλωση του φορολογούμενου σύνταξη από το αρμόδιο όργανο και αποστολή στην αρμόδια ταμειακή υπηρεσία χρηματικού καταλόγου ή ατομικού φύλλου βεβαίωσης, όπου προσδιορίζεται ποσοτικά και ποιοτικά η προς είσπραξη απαίτηση («τίτλος είσπραξης»).

Το δεύτερο επιμέρους στάδιο, το οποίο έχει στόχο να καταστήσει την απαίτηση που εξατομικεύεται στον τίτλο είσπραξης δημόσιο έσοδο, δυνάμενο να εισπραχθεί με τα μέσα καταναγκασμού του Κ.Ε.Δ.Ε., είναι η βεβαίωση στενής έννοιας ή ταμειακή βεβαίωση. Η βεβαίωση αυτή συντελείται με την έκδοση τριπλότυπου παραλαβής του τίτλου είσπραξης από την αρμόδια ταμειακή υπηρεσία.

Από τα παραπάνω στάδια της διοικητικής βεβαιωτικής διαδικασίας, ως σημείο χρονικής αναφοράς για την κατηγοριοποίηση των τύπων φορολογικής παραβατικότητας προσφέρεται η βεβαίωση στενής έννοιας (ταμειακή βεβαίωση), αφενός γιατί τούτη χρησιμοποιείται (έμμεσα) και από το νομοθέτη κατά τη νομοτυπική διάπλαση των φορολογικών εγγλημάτων³⁶ και αφετέρου γιατί διευκολύνει την ανάδειξη διακριτών μορφών αδικού κατά την τέλεση φορολογικών παραβάσεων. Ειδικότερα, (παράνομες) πράξεις που τελούνται από το φορολογούμενο στο προγενέστερο της ταμειακής βεβαίωσης χρονικό διάστημα (π.χ. υποβολή ψευδούς φορολογικής δήλωσης), δρομολογούν κατά τεκμήριο κίνδυνο λανθασμένης εξατομίκευσης της φορολογικής αξίωσης του

Δημοσίου εκ μέρους των φορολογικών αρχών.

Με τις πράξεις αυτές τίθεται, έτσι, κατά κανόνα σε κίνδυνο αυτή η 1δ' η υπόσταση της φορολογικής αξίωσης του Δημοσίου, όπως αυτή προσδιορίζεται αυθεντικά (κατά δέσμια αρμοδιότητα) από τις φορολογικές αρχές. Αντίθετα, (παράνομες) πράξεις που τελούνται από το φορολογούμενο μετά την ταμειακή βεβαίωση, και υπό την προϋπόθεση ότι ο φορολογούμενος έχει ανταποκριθεί στις υποχρεώσεις του κατά το προγενέστερο της ταμειακής βεβαίωσης στάδιο (με την υποβολή, π.χ., πλήρους και αληθούς φορολογικής δήλωσης), θέτουν σε κίνδυνο μόνο την τελική ικανοποίηση της φορολογικής αξίωσης, όπως αυτή εκφράζεται με την εισπραξη του δημοσίου εσόδου. Έχοντας υπόψη τα παραπάνω, η εννοιολογική οριοθέτηση της φοροαποφυγής, της φοροδιαφυγής και της φορουπερημερίας μπορεί να επιχειρηθεί ως εξής:

1.5 Φοροαποφυγή

Ιδιαίτερο γνώρισμα της φοροαποφυγής είναι ότι ο φορολογούμενος, εκμεταλλευόμενος είτε κενά και ατέλειες της φορολογικής νομοθεσίας είτε θεσμικές δυνατότητες που του παρέχει η (διεθνής ή εθνική) έννομη τάξη, διαμορφώνει τα εκάστοτε (κρίσιμα για τη φορολόγηση του) πραγματικά δεδομένα κατά τρόπο τέτοιο, ώστε αυτά να εκφεύγουν του «γράμματος» του θεμελιωτικού της οφειλής φορολογικού νόμου, παρότι, την ίδια στιγμή, τούτα, ως ενιαίο οικονομικό σύνολο, καλύπτονται από το «πνεύμα» του σχετικού νόμου.

1.6 Φοροδιαφυγή

Απλούστερα (από άποψη νομικής αξιολόγησης) είναι, αντίθετα, τα πράγματα στην περίπτωση της φοροδιαφυγής *stricto sensu* (εφεξής: φοροδιαφυγή). Χαρακτηριστικό γνώρισμα αυτής είναι ότι ο φορολογούμενος επενεργεί με παράνομες πράξεις ή παραλείψεις στη διαδικασία εξατομίκευσης

της φορολογικής οφειλής του από τις αρμόδιες αρχές, προσβάλλοντας, έτσι, την ίδια την (οικονομική) υπόσταση της κρατικής φορολογικής αξίωσης.

Ειδικότερα, ο φορολογούμενος ψεύδεται ή σιωπά κατά τρόπο αθέμιτο ενώπιον των αρμόδιων φορολογικών αρχών σε σχέση με συντρέχοντα, φορολογικά κρίσιμα πραγματικά περιστατικά, επιχειρώντας έτσι να επιτύχει είτε τον μη καταλογισμό φορολογικής οφειλής είτε τον καταλογισμό οφειλής σε ύψος μικρότερο από το νόμιμα προβλεπόμενο. Παραδείγματα: (α) Φυσικό πρόσωπο αποκρύπτει στην ετήσια φορολογική του δήλωση το γεγονός ότι εκμισθώνει ακίνητο ιδιοκτησίας του, με στόχο να μη συμπεριληφθεί το σχετικό εισόδημα στον υπολογισμό του οφειλόμενου φόρου από την αρμόδια αρχή.

(β) Φυσικό πρόσωπο, που ασκεί οικονομική δραστηριότητα υποκείμενη σε Φ.Π.Α., δεν κάνει σχετική έναρξη επαγγέλματος, δεν υποβάλλει δήλωση Φ.Π.Α. και δεν αποδίδει φυσικά στο Δημόσιο τον εισπραττόμενο μέσω της χρήσης πλαστών τιμολογίων από τους καταναλωτές φόρο.

Όπως γίνεται εμφανές, ο φορολογούμενος μετέρχεται εδώ παράνομα μέσα (δήλωση ψευδών ή ελλιπών στοιχείων, αθέμιτη παρασιώπηση στοιχείων κατά παράβαση αντίστοιχης υποχρέωσης ανακοίνωσης) για να πετύχει έναν παράνομο σκοπό (αποφυγή εκπλήρωσης φορολογικής οφειλής).

Η νομικοθητική απαξία του συγκεκριμένου τύπου συμπεριφοράς, που (από την άποψη της γενικής θεωρίας του δικαίου) μπορεί να ενταχθεί στην τυπολογική κατηγορία της απάτης με τη γενική του όρου έννοια, δεν τίθεται σε αμφισβήτηση, αναγνωρίζεται δε γενικά ως επαρκής βάση για τη λήψη μέτρων αντίδρασης τόσο στο ουσιαστικό φορολογικό όσο και στο ποινικό δίκαιο.

1.7 Φορουπερημερία

Χαρακτηριστικό γνώρισμα της φορο-υπερημερίας είναι, τέλος, ότι ο φορολογούμενος παραλείπει να πληρώσει εμπρόθεσμα φορολογική οφειλή

που έχει βεβαιωθεί ταμειακά σε βάρος του από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές. Ο φορολογούμενος δεν επενεργεί εδώ (με πράξεις ή παραλείψεις του) στη διαδικασία προσδιορισμού και ταμειακής βεβαίωσης του φόρου (και επομένως δεν θέτει σε κίνδυνο την ορθή εξατομίκευση της φορολογικής οφειλής από τις αρμόδιες αρχές), παραλείπει ωστόσο υπαίτια να καταβάλει τον οφειλόμενο φόρο.

Εφόσον δεν συνοδεύεται από τη χρήση κάποιου νομικοθητικά αποδοκιμαστέου μέσου (π.χ. εικονική πτώχευση, τέλεση πράξεων καταδολίευσης), η νομικοθητική απαξία του συγκεκριμένου τύπου συμπεριφοράς, που (από την άποψη της γενικής θεωρίας του δικαίου) μπορεί να ενταχθεί στην τυπολογική κατηγορία της υπερημερίας οφειλέτη, στηρίζεται κυρίως στο προκαλούμενο αποτέλεσμα, στο ότι δηλαδή το κράτος στερείται (και με αυτόν τον τρόπο) των απαραίτητων για την εύρυθμη λειτουργία του εσόδων. Εάν το γεγονός αυτό και μόνο μπορεί να δικαιολογήσει, εκτός από τη λήψη μέτρων διοικητικού καταναγκασμού, και τη λήψη μέτρων ποινικής καταστολής σε βάρος του φορολογούμενου είναι, ωστόσο, ζήτημα που χρήζει επίσης ενδελεχούς εξέτασης, ιδιαίτερα αν λάβει κανείς υπόψη πως ο ίδιος τύπος συμπεριφοράς (υπερημερία οφειλέτη) στις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών δεν επισύρει κατά κανόνα ποινικές κυρώσεις, αλλά υπόκειται μονάχα στις κυρώσεις και τα μέσα καταναγκασμού του αστικού δικαίου.

1.8 Συνέπειες της φορολογικής παραβατικότητας

Παρά τις επιμέρους διαφοροποιήσεις τους είτε ως προς το χρόνο που εκδηλώνονται είτε ως προς τα μέσα που μετέρχονται, όλες οι προαναφερόμενες μορφές φορολογικής παραβατικότητας, που συγκροτούν την έννοια της φοροδιαφυγής υπό ευρεία έννοια, συγκλίνουν (με δεδομένο τον κοινό στόχο τους) ως προς τις δυσμενείς δημοσιονομικές τους συνέπειες.

Καταρχάς, όλες οι παραπάνω μορφές συμπεριφοράς έχουν ως άμεσο αποτέλεσμα, ότι το ελληνικό κράτος χάνει ένα μεγάλο μέρος των νόμιμων

εσόδων του, υφιστάμενο έτσι αντίστοιχη μείωση των διαθέσιμων σε αυτό χρηματικών μέσων.

Εξαιτίας αυτής της μείωσης, το ελληνικό κράτος περιέρχεται, στη συνέχεια, τόσο σε αδυναμία χρηματοδότησης των προγραμματισμένων δαπανών του όσο και γενικότερα σε αδυναμία συστηματικής και αποτελεσματικής άσκησης της οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής του.

Όπως χαρακτηριστικά τονίζεται στη θεωρία, το σύγχρονο κοινωνικό κράτος δικαίου είναι φορολογικό κράτος, καθώς για την πραγμάτωση των γενικότερων οικονομικών, κοινωνικών και ιστορικών επιδιώξεων του βασίζεται στα φορολογικά έσοδα που θα εισπράξει από τους διάφορους φόρους, είτε άμεσους είτε έμμεσους. Αυτοί αποτελούν την κύρια πηγή των εσόδων του και χωρίς αυτούς δεν μπορεί να λειτουργήσει.

Ακλόνητη απόδειξη για τα παραπάνω παρέχει και η απλή μόνο ανάγνωση των ετήσιων τακτικών προϋπολογισμών του ελληνικού κράτους. Έτσι, π.χ., τα έσοδα του τακτικού προϋπολογισμού για το οικονομικό έτος 2004, συνολικού ύψους 43.620 εκατ. Ευρώ, προβλεπόταν να προέλθουν κατά ποσοστό περίπου 37,6% από την άμεση φορολογία (16.385 εκατ. Ευρώ) και κατά ποσοστό περίπου 55,8% από την έμμεση φορολογία (24.341 εκατ. Ευρώ), ενώ τα μη φορολογικά έσοδα προβλεπόταν να ανέλθουν μόλις στο 6,6% των συνολικών εσόδων (2.894 εκατ. Ευρώ).

Παράλληλα, θα πρέπει να ληφθεί υπόψη και το γεγονός, ότι η σύγχρονη φορολογική πολιτική δεν αποβλέπει μόνο σε ταμειυτικούς σκοπούς (συγκέντρωση εσόδων), αλλά και στην επίτευξη ποικίλων άλλων στόχων κοινωνικοπολιτικού και κοινωνικοοικονομικού χαρακτήρα μέσω της χρησιμοποίησης του φόρου ως εργαλείου για την καθοδήγηση της κοινωνικής και οικονομικής δραστηριότητας των πολιτών.

Οι διάφορες μορφές φοροδιαφυγής υπό ευρεία έννοια, στο μέτρο που ακυρώνουν έμμεσα την επιθυμητή δράση του φόρου ως καθοδηγητικού εργαλείου, ματαιώνουν αναπόφευκτα την επίτευξη και των μη ταμειυτικών

στόχων, υπονομεύοντας, έτσι, και από αυτήν την άποψη, τον ευρύτερο κυβερνητικό κοινωνικοοικονομικό σχεδίασμό.

Τέλος, οι ίδιες μορφές συμπεριφοράς προκαλούν σοβαρές στρεβλώσεις στην ομαλή λειτουργία της ιδιωτικής οικονομίας καθώς και ρωγμές στον κοινωνικό ιστό, γιατί, καταλύοντας την αρχή της φορολογικής ισότητας των πολιτών και μεταθέτοντας τα δημόσια βάρη αποκλειστικά στους ώμους των φορολογικά ειλικρινών και συνεπών πολιτών⁵⁸, αφενός θεμελιώνουν αθέμιτα ανταγωνιστικά πλεονεκτήματα (και συνεπώς και επιπλέον οικονομικά κέρδη) για τους φορολογικά ανειλικρινείς πολίτες και αφετέρου πλήττουν ανεπανόρθωτα κάθε προσπάθεια δημιουργίας κοινωνικής συνοχής και αλληλεγγύης.

Τόσο οι παραπάνω βλαπτικές επενέργειες της φοροδιαφυγής υπό ευρεία έννοια επί αυτών των ιδίων των θεμελίων του οικονομικού και κοινωνικού συστήματος, όσο και οι κατηγορίες των προσώπων, που φέρονται κατά τεκμήριο ως βασικοί δράστες της (επιχειρήσεις, ελεύθεροι επαγγελματίες), παρέχουν μία εύλωτη εξήγηση για το γεγονός, ότι η φορολογική εγκληματικότητα συγκαταλέγεται σταθερά και ομόφωνα από την ποινική θεωρία στο «σιληρό πυρήνα» των οικονομικών εγκλημάτων, και μάλιστα ανεξάρτητα από το αν ως αφετηρία για τον προσδιορισμό της έννοιας της οικονομικής εγκληματικότητας τίθεται μία «προσωποπαγής» ή μία «πραγματοπαγής» αντίληψη.

Από άποψη ποινικής δογματικής σημαντικό είναι βέβαια να επισημανθεί, ήδη σ' αυτό το σημείο, πως οι μακροπολιτικές, μακροοικονομικές και μακροκοινωνικές αρνητικές συνέπειες που σκιαγραφήθηκαν παραπάνω δεν (θα) πρέπει να γίνονται αντιληπτές ως απόρροια της κάθε μεμονωμένης πράξης φορολογικής ανειλικρίνειας ή ασυνέπειας, αλλά ως απόρροια του γενικού φαινομένου της φοροδιαφυγής υπό ευρεία έννοια, όπως αυτό συντίθεται εννοιολογικά από όλες τις μεμονωμένες πράξεις φοροαποφυγής, φοροδιαφυγής και φορο-υπερημέριας που

διαπράττουν όλοι οι επιμέρους παραβάτες φορολογικών διατάξεων σε ένα ευρύ χρονικό διάστημα.

Εστιάζοντας κανείς την προσοχή του στον ελάχιστο μεμονωμένο παραβάτη, ακόμη και τον «μεγαλο-φοροφυγά», παρατηρεί, ότι αυτό που μπορεί κανείς να του καταλογίσει εύλογα είναι (μόνο) η (απόπειρα) στέρηση(ς) του ελληνικού κράτους από συγκεκριμένο έσοδο ή η συναφής (απόπειρα) πρόκληση(ς) ζημίας στην περιουσία του ελληνικού Δημοσίου ύψους αντίστοιχου με την προσβαλλόμενη κάθε φορά κρατική φορολογική αξίωση.

Η πρακτική σημασία της επισήμανσης αυτής, ιδίως στον χώρο της κρατικής καταστολής, είναι μεγάλη. Οι κυρωτικές διατάξεις, έχοντας στο επίπεδο εφαρμογής τους εξ ορισμού ως αποδέκτη τους κάθε παραβάτη ξεχωριστά, θα πρέπει (για να είναι αναλογικές και, εν τέλει, δικαιοκρατικές) να προσανατολίζονται ως προς την αυστηρότητα τους στις συνέπειες που προκαλεί ή μπορεί να προκαλέσει αυτός και μόνο.

Ο κλονισμός της δημοσιονομικής ευρυθμίας του ελληνικού κράτους, η ανατροπή της κυβερνητικής οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής, η στρέβλωση της λειτουργίας της οικονομίας της αγοράς ή η διάτρηση του κοινωνικού ιστού δεν συμπεριλαμβάνονται σε αυτές τις συνέπειες και, επομένως, δεν επιτρέπεται να προσδιορίζουν το μέτρο της απειλούμενης (ή, κατά μείζονα λόγο, της επιβαλλόμενης) ποινής σε βάρος του κάθε παραβάτη ξεχωριστά. Ιδιαίτερα στη δογματική του ποινικού δικαίου η παραπάνω διαφοροποίηση μπορεί να εκφραστεί άρτια και αποτελεσματικά, μόνο εφόσον ως ποινικά προστατευόμενο έννομο αγαθό οριστεί ένα εμπειρικό μέγεθος που συνέχεται άμεσα με την εμβέλεια της μεμονωμένης (συνήθους) πράξης φορολογικής ανειλικρίνειας ή ασυνέπειας, και όχι ένα μέγεθος που παραπέμπει σε μακρο-πολιτικά, μακρο-οικονομικά και μακρο-κοινωνικά δεδομένα (π.χ. συνεχής και αποτελεσματική άσκηση οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής, δημόσια οικονομία, οικονομία ελεύθερης αγοράς,

συνταγματική αρχή της ισότητας των φορολογικών βαρών).

Η αναγωγή ενός τέτοιου ασαφούς μεγέθους σε προστατευόμενο έννομο αγαθό θα συνιστούσε, άλλωστε, και ουσιαστική αυτοαναίρεση των λειτουργιών της έννοιας του εννόμου αγαθού, αφού το τελευταίο δεν θα μπορούσε πλέον ούτε ως εργαλείο ανάδειξης τυχόν τιμωρητικών εκτροπών του νομοθέτη να χρησιμεύσει, ούτε στην ερμηνευτική αποσαφήνιση του νοήματος των φορολογικών ποινικών διατάξεων να συμβάλλει αποφασιστικά.

1.9. Τρόποι περιορισμού της φοροδιαφυγής

Η αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής είναι δύσκολη αλλά όχι αδύνατη. Απαιτείται η λήψη σειράς μέτρων και συνδυασμένη προσπάθεια από πολλούς φορείς και προς πολλές κατευθύνσεις. Απαιτούνται διοικητικά μέτρα, νομοθετικές ρυθμίσεις, αναδιάρθρωση των φορολογικών υπηρεσιών, τροποποιήσεις στο φορολογικό σύστημα κ.τ.λ. Κυρίως όμως απαιτεί συνδυασμένη μακροχρόνια προσπάθεια, επίμονη, συνέπεια και συνέχεια. Ο περιορισμός της φοροδιαφυγής είναι εφικτός μόνο μεσομακροπρόθεσμα. Τα μέτρα τα οποία πρέπει να ληφθούν για την αύξηση της πιθανότητας εντοπισμού της φοροδιαφυγής είναι⁸:

- i. Βελτίωση της οργάνωσης και λειτουργίας των Δ.Ο. Υ.
- ii. Επιλογή προσωπικού με αυστηρά κριτήρια και ειδική συνεχή εκπαίδευση.
- iii. Μηχανογραφική επεξεργασία και διασταύρωση στοιχείων.
- iv. Βελτίωση της οργάνωσης και λειτουργίας των Δ.Ο.Υ.
- v. Επιλογή προσωπικού με αυστηρά κριτήρια και ειδική συνεχή εκπαίδευση.
- vi. Μηχανογραφική επεξεργασία και διασταύρωση στοιχείων

⁸Επαμεινώνδα Δ. Παπαδόπουλου (1997), «Φοροδιαφυγή - φορολογική λογιστική ελεγκτική» Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα

- vii. Συνεργασία Υπουργείου Οικονομικών με ασφαλιστικούς φορείς, υποθηκοφυλακεία κ.τ.λ.
- viii. Εξουθενωτικές ποινές για όσους αποδεδειγμένα χρηματίζονται.
- ix. Ευρεία δημοσιοποίηση των περιπτώσεων της φοροδιαφυγής.
- x. Η κατάργηση του Τραπεζικού απορρήτου έναντι των φορολογικών αρχών.
- xi. Σύνταξη εθνικού κτηματολογίου

1.10. Το φαινόμενο της παραοικονομίας

1.10.1. Έννοια και ορισμός της παραοικονομίας

Ο επικρατέστερος ορισμός θεωρεί γενικά την παραοικονομία ως το τμήμα εκείνο της μη καταγραφόμενης στους Εθνικούς λογαριασμούς οικονομικής δραστηριότητας, η οποία όμως θα έπρεπε να καταγράφεται.

Σύμφωνα με τον ορισμό του καθηγητή Παυλόπουλου ορίζουμε την 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 καθίσταται δυνατό να καταγραφεί από τις αρμόδιες υπηρεσίες μετρήσεως» . Σύμφωνα με τον ορισμό αυτό :

Για να περιληφθεί μια οικονομική δραστηριότητα στην παραοικονομία πρέπει να δημιουργεί προστιθέμενη αξία.

Η δημιουργία προστιθέμενης αξίας είναι αναγκαία αλλά όχι και ικανή συνθήκη. Δραστηριότητες οι οποίες , σύμφωνα με πάγια τακτική των εθνικών λογαριασμών, δεν καταγράφονται, δεν περιλαμβάνονται και στην παραοικονομία.

- Η μη καταγραφή είναι δυνατό να οφείλεται είτε σε θελημένες ενέργειες απόκρυψης της οικονομικής δραστηριότητας από τις οικονομικές μονάδες είτε σε ανεπάρκεια των υπηρεσιών εθνικών λογαριασμών. Έτσι θα έλεγε κανείς ότι το μέγεθος της παραοικονομίας σε μια χώρα είναι θετική

συνάρτηση των προσπαθειών απόκρυψης και αρνητική συνάρτηση της οργάνωσης και των δυνατοτήτων των υπηρεσιών των εθνικών λογαριασμών (Παυλόπουλος 1987).

1.10.2 Μορφές της παραοικονομίας

Οι κυριότερες μορφές παραοικονομίας στην χώρα μας είναι:

- Οι λαϊκές αγορές
- Τα παζάρια ή οι εμποροπανηγυρεις
- Οι καταναλωτικές εκθέσεις
- Το υπαίθριο εμπόριο

Άλλες μορφές της παραοικονομίας στην χώρα μας χωρίς θεσμοθέτηση είναι οι τηλεπωλήσεις, προσφορές μεγάλων αλυσίδων και υπερμάρκετ, καλλυντικά, κεντήματα, εσώρουχα και ρούχα από το εξωτερικό, τσιγάρα στους δρόμους, τσάντες, ιδιαίτερα μαθήματα, κομμώτριες στο σπίτι, τα πετρέλαια, τα καύσιμα, τα ναρκωτικά και τέλος η διάθεση cd και dvd από πολλούς οικονομικούς μετανάστες.

1.10.3 Προτάσεις καταπολέμησης της παραοικονομίας

- Εφαρμογή των νόμων
- Οι άδειες στις λαϊκές αγορές να εκδίδονται από ειδικές επιτροπές και όχι από την τοπική αυτοδιοίκηση.
- Οι μικροπωλητές να εγγράφονται στα επιμελητήρια σε ειδικό μητρώο.
- Να δημιουργηθούν μόνιμες εγκαταστάσεις για λαϊκές αγορές και παζάρια ώστε να ελέγχονται πιο εύκολα.
- Να ενισχυθεί η Δημοτική Αστυνομία για να υπάρχει ουσιαστικότερος έλεγχος.
- Να οργανωθούν οι λαϊκές αγορές καλύτερα ώστε να καταπολεμηθεί η ανεργία.

1.10.4 Η σχέση μεταξύ φοροδιαφυγής και παραοικονομίας.

Με βάση τους παραπάνω ορισμούς οριοθετείται εδώ η σχέση της φοροδιαφυγής με την παραοικονομία. Για το σκοπό αυτό είναι χρήσιμο να διακρίνουμε δύο μεγάλες κατηγορίες φοροδιαφυγής : φοροδιαφυγή που σχετίζεται με την τρέχουσα οικονομική δραστηριότητα και φοροδιαφυγή που δεν έχει σχέση με την τρέχουσα οικονομική δραστηριότητα, την παραγωγή εγχώριου προϊόντος και την δημιουργία αντίστοιχων εισοδημάτων συντελεστών παραγωγής.

Στην δεύτερη κατηγορία , η φοροδιαφυγή στις μεταβιβαστικές πληρωμές είναι το πλέον γνωστό παράδειγμα. Η φοροδιαφυγή που συντελείται στη φορολογία κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών και η φοροδιαφυγή στα τέλη κυκλοφορίας αποτελούν σχετικά παραδείγματα.

Άμεση σχέση της φοροδιαφυγής με την παραοικονομία έχουμε στην περίπτωση όπου τα εισοδήματα και οι έμμεσοι φόροι, τα οποία αποκτώνται στην παραοικονομία, δεν δηλώνονται στις φορολογικές αρχές. Η περίπτωση αυτή είναι η μόνη όπου τα εισοδήματα και οι έμμεσοι φόροι που φοροδιαφεύγουν συνδέονται άμεσα με την αντίστοιχη προστιθέμενη αξία που δεν καταγράφεται στους εθνικούς λογαριασμούς . Η παραοικονομία που έχει σαν κίνητρο την φοροδιαφυγή εμπίπτει στην κατηγορία αυτή. Επιπλέον όμως και περιπτώσεις παραοικονομίας με σκοπό την παράκαμψη νόμων προκαλούν επίσης και φοροδιαφυγή , διαφορετικά θα αποκαλυπτόταν η παράνομη ενέργεια.

Θα πρέπει να τονιστεί ότι η μεταξύ τους σχέση διαφέρει από χώρα σε χώρα και είναι μικρή ή μεγάλη ανάλογα με το θεσμικό πλαίσιο, το φορολογικό σύστημα , το βαθμό και τον τρόπο παρέμβασης των αρχών στην οικονομική δραστηριότητα , την τεχνολογία, τον τρόπο οργάνωσης της παραγωγής , τον τρόπο κατάρτισης των εθνικών λογαριασμών κτλ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

2. ΑΔΙΚΗΜΑ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ ΠΑ ΕΚΔΟΣΗ Ή ΑΠΟΔΟΧΗ ΠΛΑΣΤΩΝ, ΝΟΘΕΥΜΕΝΩΝ Η ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

1. 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. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολο 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 τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και

β) με κάθειρξη μέχρι δέκα (10) ετών, 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 το ποσό των διακοσίων τριάντα πέντε χιλιάδων (235.000) ευρώ, επιβάλλεται ως παρεπόμενη ποινή το κλείσιμο του καταστήματος, γραφείου, εργοστασίου, εργαστηρίου, αποθήκης και γενικά επαγγελματικής εγκατάστασης αυτού μέχρι ένα (1) μήνα. Η εκτέλεση της παρεπόμενης αυτής ποινής ουδεμία ασκεί επίδραση στις ενοχικές σχέσεις του επιτηδευματία με τους μισθωτούς που συνδέονται με αυτόν με σύμβαση παροχής εξαρτημένης εργασίας.

2. Το αδίκημα του άρθρου αυτού είναι αυτοτελές και ανεξάρτητο από τα αδικήματα, που προβλέπονται και τιμωρούνται με τις λοιπές ποινικές διατάξεις του παρόντος νόμου.

3. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησης του και εφόσον η μη καταχώρηση 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.

4. 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 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.

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 εκδίδοντα το στοιχείο, η αξία αυτού να έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις ΦΠΑ και Φορολογίας Εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.

Σε περίπτωση που η κατά το προηγούμενο εδάφιο έκδοση φορολογικών στοιχείων συνεχίζεται μετά την πάροδο εξαμήνου από το χρόνο που προέκυψε η μεταβολή στο φορέα της επιχείρησης, επιβάλλεται σε βάρος του ασκούντος την επιχείρηση το πρόστιμο της παραγράφου 2 περιπτώσεις α' και ε' του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997.

Οι διατάξεις των δύο προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται και για παραβάσεις που έχουν διαπραχθεί μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οι οικείες καταλογιστέες πράξεις ή εφόσον εκδόθηκαν δεν έχουν οριστικοποιηθεί κατά οποιονδήποτε τρόπο ή εκκρεμούν επί της ουσίας ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων.

Στις περιπτώσεις αυτές εφαρμόζονται οι διατάξεις περί δικαστικού συμβιβασμού, ανεξάρτητα από το χρόνο άσκησης της προσφυγής.

2.1. Σχετικές διατάξεις

Νόμος 3220/2004, άρθρο 40 § 3-4 (άσκηση ποινικής δίωξης κατά του πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται και όχι κατά του φερόμενου εκδότη εικονικών στοιχείων) βλ. σχετικές διατάξεις άρθρου 21 Νόμος

3220/2004, άρθρο 42 (ανακυκλώσιμα απορρίμματα).

1. Επιχειρήσεις που προμηθεύτηκαν ανακυκλώσιμα απορρίμματα μέχρι 24.12.2002, ημερομηνία ισχύος των διατάξεων της παραγράφου 16 του άρθρου 19 του ν. 3091/2002 (ΦΕΚ 330 Α'), με φορολογικά στοιχεία που ειδόθηκαν μέχρι την ημερομηνία αυτή από τους φερόμενους στα στοιχεία αυτά προμηθευτές των ανακυκλώσιμων απορριμμάτων, τα οποία αποδείχθηκαν πλαστά ή εικονικά ως προς το πρόσωπο του ειδότη, ενώ αφορούν στο σύνολο τους πραγματική συναλλαγή, απαλλάσσονται από τα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. και τις λοιπές διοικητικές και ποινικές κυρώσεις, καθώς και από οποιαδήποτε άλλη κύρωση που προβλέπεται από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις, εφόσον μέσα σε αποκλειστική προθεσμία εξήντα (60) ημερών από τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως καταβληθεί από τους λήπτες των παραπάνω φορολογικών στοιχείων ο αναφερόμενος σε αυτά φόρος προστιθέμενης αξίας.

Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και για τις υποθέσεις για τις οποίες έχουν ειδοθεί οι οικείες καταλογιστέες πράξεις, εφόσον δεν έχουν οριστικοποιηθεί κατά οποιονδήποτε τρόπο ή εκκρεμούν ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων ή του Σ.τ.Ε., εφαρμοζομένων των διατάξεων περί δικαστικού συμβιβασμού, όπου συντρέχει περίπτωση.

2.2. Ερμηνεία - νομολογία

Πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Οι διατάξεις του άρθρου⁹ αυτού προβλέπουν αδικήματα φοροδιαφυγής για την έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων, ή αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων, ή νόθευση φορολογικών στοιχείων και

⁹ Υπ. Οικ. 1125403/πολ 1317/2.12.97

καταλαμβάνουν τα αδικήματα που διαπράττονται από την 1η Ιανουαρίου 1998 και μετά. Σημειώνεται ότι οι δράστες των αδικημάτων αυτών τιμωρούνται ανεξάρτητα από το αν διέφυγαν ή μη την πληρωμή φόρου, σε αντίθεση με την κύρωση του άρθρου 6 του νόμου αυτού (πρόστιμο Φ.Π.Α. για πλαστά, νοθευμένα ή εικονικά στοιχεία) για την επιβολή της οποίας απαιτείται να έχει διενεργηθεί έκπτωση ή επιστροφή ή μη απόδοση Φ.Π.Α. (βλέπε και ερμηνεία άρθρου 6).

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1, πέραν από τον καθορισμό των αδικημάτων και των ποινών που επιβάλλονται γι' αυτά, ορίζεται ότι επιβάλλεται ως παρεπόμενη ποινή, το κλείσιμο καταστήματος, γραφείου, εργοστασίου, εργαστηρίου, αποθήκης και γενικά επαγγελματικής εγκατάστασης του δράστη που καταδικάστηκε, εφόσον η συνολική αξία των πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων, για τα οποία καταδικάστηκε, υπερβαίνει το ποσό των 80.000.000 δραχμών. Για τον τρόπο εφαρμογής της ποινής αυτής παραπέμπουμε στην ερμηνεία των διατάξεων του άρθρου 13.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 ορίζεται ότι το αδίκημα του άρθρου αυτού είναι αυτοτελές και ανεξάρτητο από τα λοιπά ποινικά αδικήματα του νέου νόμου. Σύμφωνα με τα παραπάνω και σε συνδυασμό με τα οριζόμενα στο δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του νόμου αυτού, η ποινική δίωξη ασκείται άμεσα με τη διαπίστωση. (Βλέπε και ερμηνεία άρθρου 21 παράγραφος 2).

Με τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου αυτού καθορίζονται και οριοθετούνται οι έννοιες των πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Ως προς τα πλαστά στοιχεία, επαναλαμβάνονται οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του ν. 1591/1986 που εφαρμόζονται ήδη και δεν χρήζουν περαιτέρω ερμηνείας.

Σε ό,τι αφορά τα εικονικά στοιχεία, πέραν των όσων αναφέρονται στην παρούσα, στην ερμηνεία των διατάξεων του άρθρου 5 (Κ.Β.Σ. παρ. 10.2), εικονικό είναι και το στοιχείο για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικά, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, Δ.Ο.Υ.

Περαιτέρω δίνεται η έννοια του εικονικού στοιχείου που εκδίδεται ή λαμβάνεται από εικονική εταιρία κ.λπ. και προσδιορίζεται με σαφήνεια ο χαρακτηρισμός των στοιχείων που αφορούν υπερτιμολογήσεις και υποτιμολογήσεις.

2.3. Γενικά

Με δεδομένο το μεγάλο αριθμό επιτηδευματιών που έχουν εντοπιστεί από τις Περιφερειακές Διευθύνσεις να εμπλέκονται σε περιπτώσεις έκδοσης ή λήψης πλαστών-εικονικών φορολογικών στοιχείων ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών θα προσπαθήσουμε να προσεγγίσουμε τα αίτια και τις συνέπειες της ιδιάζουσας αυτής μορφής φοροδιαφυγής, που στην ουσία πρόκειται για φοροκλοπή που ενέχει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά της υπεξάιρεσης.

Ας σημειωθεί ότι το 2006 εντοπίστηκαν 20.851 περιπτώσεις χρήσης (έκδοση ή λήψη) εικονικών ή εικονικών - πλαστών ή νοθευμένων φορολογικών στοιχείων, η αξία των οποίων ξεπερνά τα 505.000.000 ευρώ.

Το φαινόμενο της χρήσης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων παρατηρείται σε όλους τους χώρους οικονομικής δραστηριότητας, από την παραγωγή και το εμπόριο αγαθών, την παροχή υπηρεσιών, μέχρι το χώρο των κατασκευών και των ελευθέρων επαγγελματιών. Οι επιχειρήσεις που

δέχονται πλαστά ή εικονικά στοιχεία είναι συνήθως οικονομικά εύρωστες, σε αντίθεση με αυτές που εκδίδουν τέτοια στοιχεία, οι οποίες συνήθως είναι αδύναμες οικονομικά ή και ανύπαρκτες.

2.4. Λόγοι χρήσης εικονικών κ.λ.π. φορολογικών στοιχείων

Μέσω της χρήσης εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων επιδιώκεται, κυρίως, η μη καταβολή ή η μείωση καταβολής των ποσών τόσο έμμεσων όσο και άμεσων φόρων και σε μερικές περιπτώσεις η τακτοποίηση λογιστικών - φορολογικών ατασθαλιών που πάντα προέρχονται από την προσπάθεια των επιτηδευματιών και επιχειρήσεων να μην καταβάλουν φόρους, αφού προηγήθηκαν άλλοι μέθοδοι φοροδιαφυγής¹⁰.

- Η μη καταβολή έμμεσων φόρων ή η καταβολή μειωμένου ποσού φόρου εστιάζεται κυρίως στο Φ.Π.Α. με τη διόγκωση του Φ.Π.Α. των εισροών, ο οποίος συμψηφίζεται με το Φ.Π.Α. των εκροών, με φορολογικά στοιχεία κυρίως για ανύπαρκτες αγορές και δαπάνες.
- Η μη καταβολή ή η μείωση καταβολής άμεσων φόρων επιδιώκεται μέσω της μείωσης των κερδών, με την αύξηση είτε των δαπανών, είτε του κόστους πωληθέντων προϊόντων ή εμπορευμάτων ή παρασχεθέντων υπηρεσιών, με φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες δαπάνες ή αγορές, που έχουν σαν αποτέλεσμα τη μεταβολή των αποτελεσμάτων (μείωση των κερδών, μείωση ή μηδενισμό της ζημίας).

¹⁰Επαμεινώνδα Δ. Παπαδόπουλου (1997), «Φοροδιαφυγή - φορολογική λογιστική ελεγκτική» Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα

Στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές το τελευταίο διάστημα διαπιστώνεται ότι υφίστανται σειρά συναλλαγών οι οποίες αποτελούν μέρος κυκλικών συναλλαγών που σκοπό έχουν είτε να εισπράξουν ποσό Φ.Π.Α. μέσω της διαδικασίας επιστροφής που προβλέπεται για το Φ.Π.Α., είτε να μην αποδοθεί ποτέ το ποσό Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στις συναλλαγές αυτές, με τη βοήθεια κατασκευασμένων κυκλωμάτων από εμπλεκόμενες επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε διεθνές επίπεδο (απάτη τύπου Καρουζέλ ή κυκλική απάτη). Οι συναλλαγές αυτές έχουν, συνήθως, ως αντικείμενο την εμπορία κινητών τηλεφώνων, την εμπορία εξαρτημάτων ηλεκτρονικών υπολογιστών, την εμπορία κοσμημάτων, μεταχειρισμένων αγαθών του περιθωρίου κέρδους κ.λπ.

Ειδικότερα έχει εντοπιστεί η :

- ✓ Έκδοση εικονικών τιμολογίων που φορολογούνται με ειδικό τρόπο, προς επιχειρήσεις που προσδιορίζουν λογιστικά το αποτέλεσμα τους οι οποίες είτε τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. είτε τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.
- ✓ Έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων με τη βοήθεια κατασκευασμένων κυκλωμάτων με εμπλεκόμενες επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε εθνικό ή κοινοτικό ή διεθνές πλαίσιο, οι οποίες, χρησιμοποιώντας διάφορα συστήματα και μηχανισμούς, αποβλέπουν στη μη καταβολή του οφειλόμενου Φ.Π.Α. ή στην αδικαιολόγητη επιστροφή Φ.Π.Α. (απάτη τύπου CAROUSEL ή κυκλική απάτη). Πρόκειται δηλαδή για εξαφανισμένους εμπόρους ή για ενδιάμεσους εμπόρους ή μεσάζοντες ή διοργανωτές των κυκλωμάτων αυτών.

Το όνομα της απάτης αυτής οφείλεται στον τρόπο με τον οποίο κυκλοφορούν τα ίδια αγαθά, από το ένα κράτος στο άλλο, απ' όπου και επιστρέφουν χωρίς να καταλήξουν σε κάποιο τελικό χρήστη. Στην απλούστερη μορφή της, η διαδικασία αυτή προϋποθέτει τρεις εμπόρους εγγεγραμμένους στα μητρώα των υποκειμένων στον Φ.Π.Α. σε δύο διαφορετικά κράτη μέλη, αν και, συνήθως, συμμετέχουν περισσότεροι έμποροι εγκατεστημένοι σε δύο ή παραπάνω κράτη μέλη. Στις περιπτώσεις αυτές, πρωταγωνιστής της διαδικασίας αυτής είναι ο εξαφανισμένος έμπορος. Ο εξαφανισμένος έμπορος, επωφελείται της δυνατότητας να αγοράσει στο εξωτερικό χωρίς Φ.Π.Α., για να μεταπωλήσει στην εσωτερική-εθνική αγορά, έχοντας υπόψη του ότι θα εισπράξει Φ.Π.Α. τον οποίο όμως δεν θα αποδώσει ποτέ στο Δημόσιο, αλλά θα τον οικειοποιηθεί. Ο εξαφανισμένος έμπορος τις περισσότερες φορές δεν υποβάλλει δηλώσεις, μερικές φορές υποβάλλει μηδενικές δηλώσεις ή ανακριβείς δηλώσεις παρά τις πολύ μεγάλες αγορές που πραγματοποιεί από το εξωτερικό. Επειδή έχει κερδίσει εις των προτέρων τα ποσά που επιθυμεί, έχει τη δυνατότητα να διαθέσει τα αγαθά του στην εσωτερική αγορά σε πολύ χαμηλές τιμές - με ζημία.

- ✓ Έκδοση ή λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων από επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στον τομέα ανέγερσης νέων ακίνητων, η μεταβίβαση των οποίων υπάγεται σε ΦΠΑ από 1/1/2006 και μετά (ν. 3427/27.12.2005) και για τα οποία υφίσταται διαφορετικό καθεστώς αντιμετώπισης της μεταβίβασης αυτών σε σχέση με τα λοιπά ακίνητα. Ο τρόπος άσκησης καθώς και το δικαιούμενο ποσοστό έκπτωσης του φόρου στις περιπτώσεις αυτές καθορίσθηκε με διατάξεις του ίδιου νόμου. Στις περιπτώσεις αυτές η λήψη εικονικών φορολογικών

στοιχείων οδηγεί σε αύξηση του φόρου εισροών που αφορούν στη νέα οικοδομή και συνεπώς στην καταβολή μικρότερου ποσού φόρου εισροών για την εν λόγω οικοδομή.

- ✓ Έκδοση εικονικών τιμολογίων - δελτίων αποστολής ή λοιπών στοιχείων, για εξυπηρέτηση κάποιου τρίτου ο οποίος αδυνατεί να εκδώσει φορολογικά στοιχεία, για διάφορους λόγους, όπως είναι η περίπτωση μη δήλωσης έναρξης εργασιών, ή η μη θεώρηση στοιχείων λόγω οφειλών προς το δημόσιο κ.λπ. Οι περιπτώσεις αυτές αφορούν συνήθως πραγματικές συναλλαγές οι οποίες όμως διενεργούνται από πρόσωπο διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στα στοιχεία (εικονικότητα ως προς το πρόσωπο).

- ✓ Έκδοση Τιμολογίων Αγοράς Αγροτικών Προϊόντων με πολύ μεγάλες αξίες, αφού δεν καταβάλλεται Φ.Π.Α. κατά την αγορά των προϊόντων αυτών, αλλά η ειδική εισφορά υπέρ ΕΛ.Γ.Α. Στην προκειμένη περίπτωση λειτουργεί το αμοιβαίο συμφέρον του αγοραστή των αγροτικών προϊόντων και του πωλητή - αγρότη. Ο μεν πρώτος αυξάνοντας την τιμή αποβλέπει, κατ' αρχήν, στην αύξηση του κόστους πωληθέντων, μέσω . του οποίου επιτυγχάνει αλλοίωση των αποτελεσμάτων του και περαιτέρω αποβλέπει στην απόκτηση των αγροτικών προϊόντων σε διογκωμένη - αυξημένη τιμή με βάση την οποία έχει τη δυνατότητα πώλησης των προϊόντων αυτών σε τέτοια τιμή που να προκύπτει μικρός συντελεστής μικτού κέρδους, αποφεύγοντας έτσι και τον έλεγχο περί υπερβολικού κέρδους, ο δε αγρότης εισπράττει μεγαλύτερο ποσό επιστροφής Φ.Π.Α.. Αυτό προκύπτει με την εφαρμογή των κατ' αποκοπή συντελεστών, στην αξία

των παραδιδόμενων αγροτικών προϊόντων και των παρεχόμενων αγροτικών υπηρεσιών του Παραρτήματος IV του ν. 2859/2000 (παρ. 2 του άρθρου 41 του ν.2859/2000), καθώς και περισσότερο Ειδικό Φόρο Κατανάλωσης (Ε.Φ.Κ.) στα καύσιμα.

- ✓ Έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων για την κάλυψη παρανόμων ενεργειών, όπως είναι η τοκογλυφία, το ζέπλυμα χρήματος, η κάλυψη λαθραίων εισαγωγών κλπ.
- ✓ Έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, από επιχειρήσεις που τηρούν βιβλίο αποθήκης, προς ανύπαρκτους πελάτες για την κάλυψη άλλων συναλλαγών, για τις οποίες δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία πώλησης.
- ✓ Έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά τους τελευταίους μήνες της χρήσης επειδή σε όλη τη διάρκεια της χρήσης εμφάνιζαν υψηλές αγορές και χαμηλές πωλήσεις, προκειμένου τα ανωτέρω μεγέθη να εμφανισθούν στο ίδιο περίπου ύψος ή και μεγαλύτερο ή και για λόγους που αφορούν και συσχετίζονται με ειδικές διαδικασίες (π.χ. αυτοέλεγχος βάσει του ν.3296/2004 κ.λπ).
- ✓ Έκδοση εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων για την εμφάνιση πωλήσεων ή υπηρεσιών σε τέτοιο ύψος που είναι καθορισμένο από διατάξεις άλλων νόμων (πολλές φορές μη φορολογικών) για τη χορήγηση ωφέλειας στην επιχείρηση, π.χ. άδεια πετρελαιοκίνητου αυτοκινήτου, επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, δανειοδοτήσεις κ.λπ.

- ✓ Έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων για όλους τους ανωτέρω λόγους και πρόσθετα για την εξυπηρέτηση των ληπτών των στοιχείων αυτών, πάντα με ίδιο οικονομικό όφελος (εμπορία στοιχείων).
- ✓ Έκδοση εικονικών πιστωτικών τιμολογίων για την εμφάνιση εκ μέρους των επιχειρήσεων, μικρότερων ακαθαρίστων εσόδων ή αμοιβών και συνεπώς μικρότερων φορολογητέων εκροών για την απόδοση του Φ.Π.Α.
- ✓ Έκδοση εικονικών πιστωτικών τιμολογίων, κυρίως στο τέλος διαχειριστικών χρήσεων, προκειμένου να αποφύγουν οι επιχειρήσεις τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., δηλαδή την υποχρέωση τήρησης βιβλίων ανώτερης κατηγορίας ή την υποχρέωση σύνταξης απογραφής ή τήρησης βιβλίου αποθήκης ή επιδιώκοντας την υπαγωγή τους στα άρθρα 13 έως και 17 του ν.3296/2004 (αυτοέλεγχος). Στις προηγούμενες δύο περιπτώσεις, την έκδοση δηλαδή πιστωτικών τιμολογίων, τις ενέργειες του εκδότη πολλές φορές δε γνωρίζει ο αναφερόμενος στα στοιχεία ως αντισυμβαλλόμενος. Άλλες όμως φορές, υπεισέρχεται το στοιχείο της αμοιβαιότητας, που εντοπίζεται κυρίως στους λήπτες που δεν τηρούν βιβλία ή τηρούν βιβλίο αγορών, στην προσπάθειά τους να μην υπερβούν τα εκάστοτε προβλεπόμενα από τον Κ.Β.Σ. όρια, για την απαλλαγή ή την τήρηση βιβλίου αγορών.

2.5 Μεθοδολογία

Η μεθόδευση που ακολουθείται, ειδικά για τη δημιουργία των επιχειρήσεων που θα προχωρήσουν στην έκδοση των εικονικών φορολογικών στοιχείων, έχει ως εξής:

α) Υπαρκτά πρόσωπα που θεωρούν φορολογικά στοιχεία στις Δ.Ο.Υ. με την προβλεπόμενη διαδικασία τα οποία χρησιμοποιούν για εικονικές συναλλαγές τις οποίες διενεργούν για πολύ μικρό χρονικό διάστημα και στη συνέχεια εγκαταλείποντας τη δηλωθείσα εγκατάσταση δεν εντοπίζονται από τους φορολογικούς ελέγχους ή μετά από ορισμένο χρονικό διάστημα εξαφανίζονται.

Οι περιπτώσεις αυτές είναι από τις πιο δυσχερείς όσον αφορά την απόδειξη και τεκμηρίωση της εικονικότητας, δεδομένου ότι δεν εμφανίζονται τα πρόσωπα και δεν υφίστανται στοιχεία, αφού δεν προσκομίζονται ούτε τα βιβλία ούτε τα στοιχεία, προκειμένου να αξιολογηθούν και να εκτιμηθούν για την τελική τεκμηρίωση της εικονικότητας.

β) Ανύπαρκτες επιχειρήσεις που εκδίδουν πλαστά στοιχεία για πραγματικές ή για εικονικές συναλλαγές.

γ) Επιχειρήσεις με νομιμοφανείς συναλλαγές

- ✓ Άτομα τα οποία χρησιμοποιώντας κλεμμένες ή χαμένες ταυτότητες και κυρίως χαμένα προσωρινά δελτία ταυτότητας (στα οποία εύκολα αντικαθίσταται η φωτογραφία), παρουσιάζονται στις Δ.Ο.Υ. και αφού προσκομίσουν και όλα τα υπόλοιπα δικαιολογητικά που απαιτούνται για την έναρξη επαγγέλματος, όπως βεβαιώσεις επιμελητηρίων και ασφαλιστικών ταμείων, μισθωτήρια συμβόλαια κ.λπ., θεωρούν βιβλία και

φορολογικά στοιχεία, από τα οποία στη συνέχεια εκδίδουν στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγές συνήθως μεγάλης αξίας.

- ✓ Επιτήδαιοι (υποκρυπτόμενοι) εκμεταλλεόμενοι άτομα που βρίσκονται σε δύσκολη κατάσταση κάνουν έναρξη εργασιών και θεωρούν φορολογικά στοιχεία στο όνομα αυτών, τα οποία στη συνέχεια χρησιμοποιούν για την κάλυψη ανύπαρκτων συναλλαγών, είτε δικών τους είτε προς τρίτους.

Στις ανωτέρω περιπτώσεις και για να δοθεί νομιμοφάνεια στις συναλλαγές αυτές, υπάρχει το ενδεχόμενο υποβολής στις Δ.Ο.Υ. δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. κ.λπ., όπου οι προς απόδοση φόροι (Φ.Π.Α., εισοδήματος) είναι ελάχιστοι, αφού συμφιζούν το Φ.Π.Α. των υποτιθέμενων (ανύπαρκτων) εισροών με εκείνο των εικονικών εκροών, τα δε δηλούμενα καθαρά κέρδη επίσης είναι ελάχιστα.

δ) Έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων γίνεται και από επιχειρήσεις που εμπλέκονται στις περιπτώσεις κυκλικής απάτης όπως αναφέρθηκαν παραπάνω.

ε) Επίσης έκδοση εικονικών στοιχείων γίνεται και από επιχειρήσεις ή και επαγγελματίες, που φορολογούνται εξωλογιστικά ή με ειδικό τρόπο ή που έχουν ελάχιστα έσοδα και βέβαια εφόσον στο τέλος κάθε διαχειριστικής περιόδου υπάρχει σ' αυτούς περιθώριο εσόδων, προκειμένου να καλύψουν φορολογικές ανάγκες τρίτων.

στ) Μία άλλη περίπτωση, που διαπιστώνεται σε μικρή κλίμακα, είναι η έκδοση στοιχείων που καλύπτουν ανύπαρκτη συναλλαγές, μερικώς ή στο σύνολό τους, από εύρυθμες κατά τ' άλλα επιχειρήσεις και επιχειρήσεις που μεταξύ τους υφίσταται συγγενική σχέση. Σημειώνεται εδώ ότι στις περιπτώσεις ημεδαπών επιχειρήσεων για τις οποίες υπάρχει μεταξύ τους σχέση άμεσης ή

έμμεσης ουσιώδους διοικητικής ή οικονομικής εξάρτησης ή ελέγχου ή η ημεδαπή εταιρεία τελεί υπό τον έλεγχο της αλλοδαπής, λόγω συμμετοχής της δεύτερης στο κεφάλαιο ή τη διοίκηση της πρώτης, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 39 του ν.2238/1994 περί υπερτιμολογήσεων και υποτιμολογήσεων.

2.6 Τρόποι κατασκευής και έκδοσης πλαστών στοιχείων.

Οι τρόποι κατασκευής και έκδοσης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων ποικίλουν και διαμορφώνονται ανάλογα με την επιδίωξη του εκάστοτε εκδότη τέτοιων στοιχείων. Έτσι διαπιστώνεται:

2.6.1. Παράνομη χρήση φορολογικών μηχανισμών

Έκδοση φορολογικών στοιχείων από μηχανισμούς του ν. 1809/1988 μη νόμιμους ή από παραποιημένους ή από μη δηλωμένους μηχανισμούς με καταχωρημένα στοιχεία σ' αυτούς, στοιχεία επιχειρήσεων που λειτουργούν νόμιμα και εκδίδουν νόμιμα φορολογικά στοιχεία.

Ως φορολογικός μηχανισμός σύμφωνα με το ν. 1809/1988, χαρακτηρίζεται κάθε συσκευή ή σύστημα το οποίο χρησιμοποιείται για την έκδοση, την πιστοποίηση και διαφύλαξη στοιχείων. Διαθέτει ασφαλή φορολογική μνήμη, κατάλληλο λογισμικό, θύρες διασύνδεσης, καθώς και άλλα τεχνικά χαρακτηριστικά τα οποία καθορίζονται και εξειδικεύονται κατά περίπτωση από τις ισχύουσες τεχνικές προδιαγραφές. Επίσης διαθέτει άδεια καταλληλότητας που έχει χορηγηθεί από την επιτροπή του άρθρου 7 του νόμου 1809/1988.

2.6.2. Χρησιμοποίηση απωλεσθέντων (δήθεν) στοιχείων

Χρησιμοποίηση φορολογικών στοιχείων από τον εκδότη τους, ο οποίος έχει υποβάλει στη Δ. Ο. Υ. δήλωση απώλειάς τους. Στις περιπτώσεις αυτές για τα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία τα οποία δηλώθηκαν ότι έχουν απολεσθεί, δεν εκπληρώνονται οι φορολογικές υποχρεώσεις του εκδότη, αφού

οι συναλλαγές αυτές δεν εμφανίζονται στα βιβλία του εκδότη ή δεν υφίστανται καθόλου βιβλία λόγω διακοπής εργασιών.

2.6.3. Χρήση αποκρουβέντων εντύπων από προσκομισθέντα για ακύρωση στοιχεία

Η επιχείρηση θεωρεί στη Δ.Ο.Υ. μεγάλο αριθμό φορολογικών στοιχείων. Στη συνέχεια υποβάλει στη Δ.Ο.Υ. δήλωση διακοπής εργασιών και ακυρώνει τα θεωρημένα στοιχεία από τα οποία όμως, χωρίς να διακόπτεται η συνέχεια, έχει αποσπαστεί ένας αριθμός πρωτότυπων στοιχείων. Αυτά στη συνέχεια χρησιμοποιούνται σε παράνομες συναλλαγές, για τις οποίες δεν εκπληρώνονται οι φορολογικές υποχρεώσεις του εκδότη, αφού έχει ήδη δηλώσει διακοπή επαγγέλματος και έχει ακυρώσει τα στοιχεία της. Σ' αυτή την περίπτωση η εμφανιζόμενη ως εκδότρια επιχείρηση επικαλείται την ακύρωση των στοιχείων, αφού διαθέτει και σχετική βεβαίωση της Δ.Ο.Υ.

2.6.4 Λαθραία διάτρηση

Λαθραία διάτρηση με παρεμβολή επί πλέον φύλλων σε στελέχη ή μηχανογραφημένα έντυπα στοιχείων, τα οποία προσκομίζονται για θεώρηση. Στη συγκεκριμένη περίπτωση συρράπτονται σ' ένα μπλοκ φορολογικών στοιχείων που πρόκειται να θεωρηθούν νόμιμα και λευκά έντυπα (χωρίς συνήθως τα ατομικά στοιχεία του εκδότη), τα οποία στην συνέχεια αποκόπτονται, τίθενται σ' αυτά σφραγίδες με στοιχεία κάποιας ανύπαρκτης επιχείρησης και διακινούνται στις παράνομες συναλλαγές.

2.6.5 Μη νόμιμη διάτρηση σε μηχανή Δ.Ο.Υ. στ. Παράνομη διάτρηση εκτός Δ.Ο.Υ.

Διάτρηση στοιχείων με διάφορους μηχανισμούς όπως ραπτομηχανές κ.λπ., καθώς και ιδιοκατασκευές, όπως παλιές μηχανές τυπογραφείων ή και με απλά αιχμηρά αντικείμενα, όπως καρφίτσα κ.α., η οποία είναι σχεδόν ίδια με

τη διάτρηση των στοιχείων που γίνεται από τις Δ.ΟΥ.

2.6.6 Παράνομη χρήση των επί πλέον θεωρημένων αντιτύπων

Από τον Κ.Β.Σ. προβλέπεται η έκδοση και συνεπώς και η θεώρηση ενός φορολογικού στοιχείου τουλάχιστον ως διπλότυπο όταν εκδίδεται χειρόγραφα. Μπορεί όμως ο επιτηδευματίας να θεωρήσει και να εκδίδει τα φορολογικά στοιχεία σε περισσότερα αντίτυπα εφόσον σε κάθε αντίτυπο αναγράφεται με σφραγίδα ή εντύπως ο προσορισμός του. Διαπιστώθηκε θεώρηση στοιχείων, είτε χειρόγραφων, είτε μηχανογραφικών, σε περισσότερα αντίτυπα, στα οποία ο προσορισμός τους αναγράφεται σε τέτοια θέση ώστε να μπορούν να αποκοπούν και να χρησιμοποιηθούν ως πρωτότυπα για τον πελάτη όλα τα αντίτυπα.

2.6.7 Λοιπές μέθοδοι

Οι κατασκευαστές πλαστών στοιχείων μπορεί να χρησιμοποιούν και τις παρακάτω μεθόδους :

- ✓ Α. Φ. Μ. υπαρκτής επιχείρησης και παρεμφερή επωνυμία και αντικείμενο εργασιών,
- ✓ στοιχεία υπαρκτής επιχείρησης με ανύπαρκτο Α.Φ.Μ.,
- ✓ πλήρη στοιχεία υπαρκτής επιχείρησης.

Στόχος στις περιπτώσεις αυτές είναι να μη μπορούν να επαληθευθούν οι συναλλαγές με τον πραγματικό εκδότη των στοιχείων και στην τελευταία περίπτωση δημιουργούνται προβλήματα στις επιχειρήσεις που εν αγνοία τους χρησιμοποιήθηκε το ονοματεπώνυμο ή επωνυμία τους στα πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία.

2.7 Τελικές επισημάνσεις

Το μεγάλο μέγεθος της φοροδιαφυγής από τη χρήση εικονικών και

πλαστών φορολογικών στοιχείων, καθώς και ο συνεχής "εμπλουτισμός" των μεθόδων που μετέρχονται οι εμπλεκόμενοι στην έκδοση και χρήση τέτοιων φορολογικών στοιχείων καθιστά αναγκαία την συνεχή εγρήγορση και ετοιμότητα των ελεγκτικών οργάνων της Υπ.Ε.Ε., ώστε σε συνδυασμό με την αξιοποίηση της μέχρι σήμερα ελεγκτικής εμπειρίας αλλά και των δυνατοτήτων που παρέχει η εξέλιξη της τεχνολογίας να αντιμετωπισθεί ακόμη αποτελεσματικότερα το νοσηρό αυτό φαινόμενο, το οποίο αποτελεί βασική αιτία αφαίμαξης των δημοσίων εσόδων.

2.8 Χαρακτηριστικές περιπτώσεις επιχειρήσεων με χρήση πλαστών, εικονικών στοιχείων

- ✓ Κύκλωμα προσώπων στην Αθήνα, τα οποία κινούμενα άλλοτε μεμονωμένα και άλλοτε από κοινού, εξαγόραζαν ή σύστηναν επιχειρήσεις (Α.Ε., Ε.Π.Ε. κ.λπ.) στις οποίες τοποθετούσαν ως νομίμους εκπροσώπους (διαχειριστές, μέλη Δ.Σ. κ.λπ.) "αχυράνθρωπους" (υπερήλικες, άτομα εξαρτημένα από ναρκωτικές ουσίες, άτομα που βρισκόταν σε δεινή οικονομική κατάσταση κ.λπ.), ενώ οι ίδιοι λειτουργούσαν εκ του ασφαλούς ως υποκρυπτόμενοι και συνάμα πραγματικοί φορείς των επιχειρήσεων αυτών. Μέσω των επιχειρήσεων αυτών διοχέτευσαν στην αγορά χιλιάδες εικονικά και ενίοτε πλαστά φορολογικά στοιχεία. Μέχρι τέλους 2006 έχουν καταλογιστεί σε εμπλεκόμενες επιχειρήσεις και πρόσωπα παραβάσεις άνω των 200.000.000 €, ενώ οι έλεγχοι βρίσκονται σε εξέλιξη.
- ✓ Κύκλωμα επιχειρήσεων που είχε δημιουργήσει οργανωμένη ομάδα ατόμων (επιχειρηματίες και λογιστές) στη Βόρεια Ελλάδα, με μοναδικό σικοπό την παράνομη είσπραξη επιστροφών Φ.Π.Α.,

μέσω της έκδοσης και διακίνησης εικονικών - πλαστών φορολογικών στοιχείων και παραστατικών ενδοοικονομικών παραδόσεων και την σύνταξη και υποβολή - χρήση ψευδών και εικονικών δηλώσεων Φ.Π.Α. σε διάφορες Δ.Ο.Υ. Με τον τρόπο αυτό εισέπραξαν παράνομα χρηματικά ποσά, ιδιαίτερα μεγάλης αξίας. Συγκεκριμένα, ειμεταλλευόμενοι άτομα με προβλήματα οικονομικά ή υγείας ή εξαρτημένα από ουσίες, δημιούργησαν στο όνομά τους επιχειρήσεις, με σκοπό την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων προς τις εν λόγω επιχειρήσεις που πραγματοποιούσαν την παράνομη είσπραξη του επιστρεφόμενου Φ.Π.Α., ώστε αυτές να καλύπτουν τις αγορές τους και να προκύπτουν εισροές. Ταυτόχρονα το κύκλωμα δημιούργησε εικονικές επιχειρήσεις στο εξωτερικό οι οποίες φέρονταν σαν λήπτριες των εικονικών φορολογικών στοιχείων ενδοοικονομικών παραδόσεων. Μετά την άσκηση του δικαιώματος της λήψης επιστροφής Φ.Π.Α. και την παράνομη είσπραξή του, οι υποκρυπτόμενοι και πράγματι επικεφαλής της συγκεκριμένης ομάδας, οδηγούσαν τις επιχειρήσεις σε δόλια πτώχευση ή τις αδρανοποιούσαν.

Οι εμπλεκόμενες στο κύκλωμα επιχειρήσεις ξεπερνούν τις εκατό (100), στο μεγαλύτερο μέρος των οποίων έχει ολοκληρωθεί ο έλεγχος και φέρονται να έχουν κάνει χρήση (έκδοση - λήψη) εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων αξίας εκατοντάδων εκατομμυρίων ευρώ. Ενδεικτικά, από τον έλεγχο τεσσάρων μόνο επιχειρήσεων διαπιστώθηκε χρήση εικονικών πλαστών φορολογικών στοιχείων άνω των 25.000.000 ευρώ.

- ✓ Τρεις επιχειρήσεις με έδρα την Αθήνα και Πειραιά με αντικείμενο εργασιών βιομηχανικά εργαλεία και ανταλλακτικά οι οποίες

ανήκουν σε συγγενικά μεταξύ τους πρόσωπα εξέδιδαν από το 2000 έως το 2006 εικονικά τιμολόγια προς τρίτες επιχειρήσεις σε όλη τη χώρα. Από τη μέχρι στιγμής έρευνα της αρμόδιας υπηρεσίας σε όλη τη χώρα έχει διαπιστωθεί - και έχουν αποσταλεί οι σχετικές εκθέσεις στις Δ.Ο.Υ.- η έκδοση εικονικών στοιχείων ύψους 150 εκατομμυρίων Ευρώ, για τα οποία οι διαφυγόντες φόροι (Φ.Π.Α. και Φόρος Εισοδήματος) ανέρχονται στο ποσό των 50 εκατομμυρίων Ευρώ. Η έρευνα της αρμόδιας υπηρεσίας συνεχίζεται και εκτιμάται ότι η αξία των εικονικών τιμολογίων που εκδόθηκαν από το συγκεκριμένο κύκλωμα υπερβαίνει το ποσό των 500 εκατομμυρίων Ευρώ.

- ✓ Εντοπίστηκε στην Κεντρική Μακεδονία μεγάλος αριθμός επιχειρήσεων (32) έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων αγοράς αγροτικών προϊόντων, μέσω των οποίων ιδιοποιήθηκαν μεγάλα ποσά επιστροφής Φ.Π.Α., μη αποδίδοντας ταυτόχρονα και την εισφορά ΕΛΓΑ. Ειδικότερα, εμφανίστηκαν αγορές αγροτικών προϊόντων από παραγωγούς οι οποίοι ενώ είχαν λάβει αποζημίωση από τον ΕΛΓΑ για καταστροφή των προϊόντων τους φέρονται να διαθέτουν μεγάλες ποσότητες αγροτικών προϊόντων. Σημειώνεται ότι σε μία μόνο περίπτωση ο εμπλεκόμενος, στην κατοχή του οποίου βρέθηκε μεγάλος αριθμός μπλοκ πλαστών τιμολογίων αγοράς αγροτικών προϊόντων και πλαστών σφραγίδων γεωργικών συνεταιρισμών, έχοντας εκδώσει εικονικά φορολογικά στοιχεία αγοράς αγροτικών προϊόντων και εκκαθαρίσεων, συνολικής αξίας άνω των 20.000.000 ευρώ, ιδιοποιήθηκε την παράνομη επιστροφή Φ.Π.Α. (5%), η οποία ξεπέρασε το 1.000.000 ευρώ, μη αποδίδοντας ταυτόχρονα και εισφορά ΕΛΓΑ (3%) άνω των 620.000 ευρώ.

- ✓ Μονοπρόσωπη ΕΠΕ με έδρα την Αθήνα, καθόσον κύκλωμα προσώπων έπεισε, εξαπατώντας έναντι "πινακίου φακής", αγρότισσα, προκειμένου να βάλει την υπογραφή της και να συστήσει τη μονοπρόσωπη Ε.Π.Ε., με μοναδικό σκοπό την έκδοση εικονικών και πλαστών στοιχείων. Η οργάνωση, η δομή και οι ακολουθούμενες μέθοδοι εκ μέρους των προσώπων αυτών, προσδιορίζουν πρόσωπα επικίνδυνα και ικανά να προβούν σε οποιαδήποτε ενέργεια προκειμένου να πετύχουν τον παράνομο πλουτισμό τους. Η αξία των τιμολογίων, της φερόμενης μονοπρόσωπης ΕΠΕ, που έχουν κατασχεθεί στις εν λόγω επιχειρήσεις, μέχρι τέλους 2006, υπερβαίνει τα 11.000.000 €.

2.9 Μέτρα για την περιστολή της φοροδιαφυγής στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές.

Όπως είναι γνωστό, η δημιουργία της ενιαίας αγοράς το 1993 μεταξύ των κρατών - μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Ε.Ε.), με την κατάργηση των ελέγχων στα τελωνειακά σύνορα και την απλούστευση των διαδικασιών,

επέφερε ραγδαία αύξηση των ενδοκοινοτικών συναλλαγών, γεγονός όμως που διευκόλυνε τη φοροδιαφυγή στον τομέα αυτό¹¹.

Η Ευρωπαϊκή Ένωση, για την αντιμετώπιση του φαινομένου αυτού και την προστασία των κρατών - μελών, καθιέρωσε από το 1993 το σύστημα VIES και τις διασταυρώσεις μέσω των υποβαλλόμενων από τις επιχειρήσεις καταστάσεων ενδοκοινοτικών παραδόσεων και αποκτήσεων.

¹¹Μακρό Μανωλάκης, Ν. (2002), 'Το όραμα του e-government στις πραγματικές του διαστάσεις', *New Economy Observer*, τεύχος 22

Παράλληλα, από σχετικές μελέτες της ΕΕ. προέκυψε ότι οι περισσότερες απάτες στον τομέα των ενδοκοινοτικών συναλλαγών, ως προς τον ΦΠΑ, διενεργούνται μέσω των εξής μηχανισμών:

α) Ψευδείς ενδοκοινοτικές παραδόσεις εμπορευμάτων σε άλλο κράτος - μέλος της Ε.Ε., χωρίς να χρεωθεί ο ΦΠΑ στο Τιμολόγιο (όπως άλλωστε προβλέπεται), ενώ στην πραγματικότητα τα εμπορεύματα είτε έχουν πωληθεί στην εσωτερική αγορά και ο ΦΠΑ δεν έχει αποδοθεί, είτε έχουν ληφθεί εικονικά Τιμολόγια αγορών από την εσωτερική αγορά και στη συνέχεια ζητείται η επιστροφή του ΦΠΑ αυτών.

β) Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών από άλλο κράτος - μέλος, οι οποίες είτε δεν καταχωρούνται στα βιβλία και δηλώνονται στις οικείες δηλώσεις, είτε δηλώνονται με διαφορετική αξία.

γ) Παρόμοια με τη φοροδιαφυγή στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές είναι η απάτη που αφορά ψευδείς εξαγωγές προς τρίτες χώρες (εκτός Ε.Ε.), όπου χρησιμοποιούνται παραποιημένα έγγραφα (διασαφήσεις).

δ) Απάτη τύπου "Καρουζέλ". Στην περίπτωση αυτή γίνεται μετακύληση του φόρου εισροών μέσω διαδοχικών πωλήσεων της μιας επιχείρησης προς την άλλη (στροβιλισμός της συναλλαγής). Χρησιμοποιούνται διάφορες επιχειρήσεις (στις οποίες συνήθως συμμετέχουν τα ίδια άτομα) και τελικά κάποια ή κάποιες από αυτές δεν αποδίδουν το φόρο και εξαφανίζονται.

ε) Επιχειρήσεις "Φοίνικας". Επιχειρήσεις που υπολειτουργούν ή τίθενται σε αδράνεια και με επανάληψη αργότερα της δραστηριότητάς τους, με σκοπό την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών συναλλαγών, τη μη απόδοση ΦΠΑ ή την έκδοση και λήψη πλαστών - εικονικών στοιχείων.

Για τον εντοπισμό και την αντιμετώπιση των ανωτέρω φαινομένων φοροδιαφυγής κρίνεται αναγκαίο να προβαίνετε στις εξής ενέργειες:

1. Να ελέγχονται άμεσα οι αποστέλλόμενες από το Γραφείο VIES της 14ης Διεύθυνσης ΦΠΑ ετήσιες καταστάσεις ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, σύμφωνα με τις οδηγίες που σας έχουν δοθεί με την υπ' αριθ. 1067980/3086/3408/0014/ΠΟΛ. 1177/4.6.1998 απόφαση και τα αποτελέσματα να αποστέλλονται οπωσδήποτε εντός της καθοριζόμενης δίμηνης προθεσμίας.

2. Οι επιχειρήσεις με πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών συναλλαγών να παρακολουθούνται ιδιαίτερω και επισταμένως ως προς την ορθή απόδοση του ΦΠΑ. Επίσης, να παρακολουθούνται ξεχωριστά οι επιχειρήσεις κατά το πρώτο διάστημα λειτουργίας τους από την έναρξη των εργασιών τους ή από την ημερομηνία υποβολής δήλωσης μεταβολής για την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών συναλλαγών ή από την ημερομηνία που παύουν να βρίσκονται σε αδράνεια και επαναδραστηριοποιούνται.

3. Στις επιχειρήσεις που πραγματοποιούν εξαγωγές ή εισαγωγές με τρίτες χώρες εκτός Ε.Ε., να ελέγχεται αν οι υπάρχουσες διασαφήσεις είναι οι ορθές ή έχουν παραποιηθεί και, σε περίπτωση υπονοιών, να ζητούνται πληροφορίες με κάθε πρόσφορο τρόπο από το αρμόδιο Τελωνείο εισόδου ή εξόδου των εμπορευμάτων. Στο σημείο αυτό τονίζεται με έμφαση ότι μόνο η κατοχή από την εξαγωγική επιχείρηση του αντιτύπου ΕΔΕ 3 αποτελεί αποδεικτικό στοιχείο της εξαγωγής.

4. Σε κάθε περίπτωση ενδοκοινοτικών συναλλαγών (παραδόσεων ή αποκτήσεων) ή εισαγωγών - εξαγωγών από/προς τρίτη χώρα, να ελέγχεται ο τρόπος εξόφλησης κάθε ενός Τιμολογίου, αν δηλαδή υπάρχει παραστατικό Τράπεζας για την είσπραξη ή την πληρωμή, κατά περίπτωση, του σχετικού ποσού. Όταν δεν υφίστανται τέτοια παραστατικά και η επιχείρηση ισχυρίζεται ότι η συναλλαγή έγινε με μετρητά, χωρίς τη μεσολάβηση Τράπεζας, τότε η υπόθεση θα θεωρείται ύποπτη και ο έλεγχος της συγκεκριμένης περίπτωσης θα διενεργείται σε βάθος, εφόσον δε κρίνεται αναγκαίο θα ζητείται η

συνδρομή της Διεύθυνσης Ελέγχου. Οι ανωτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις θα γίνονται είτε ο έλεγχος διενεργείται βάσει της ΠΟΑ. 1144/1998, είτε με τις γενικές διατάξεις. Εφόσον δε, προκύπτουν παραβάσεις που αφορούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές, τότε αυτές θα γίνονται γνωστές στη Διεύθυνση ΦΠΑ/Γραφείο VIES,, με κοινοποίηση στη Διεύθυνση Ελέγχου - Τμήμα Α', προκειμένου να κριθεί αν θα πρέπει να ζητηθούν στοιχεία από τα αντίστοιχα Υπουργεία Οικονομικών των άλλων κρατών - μελών προς περαιτέρω διερεύνηση της υπόθεσης.

Οι αρμόδιοι Οικονομικοί Επιθεωρητές, προς τους οποίους κοινοποιείται η παρούσα, . παρακαλούνται για την επίβλεψη της ορθής εφαρμογής της.

3. ΠΡΟΣΤΙΜΑ Φ.Π.Α. ΓΙΑ ΠΛΑΣΤΑ, ΝΟΘΕΥΜΕΝΑ Ή ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

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.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.

Το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται, ανεξάρτητα αν μετά την ημερομηνία έκδοσης της οικείας εντολής έλεγχου υποβληθεί εκπρόθεσμα αρχική ή συμπληρωματική περιοδική ή εικαθαριστική δήλωση.

Η έννοια των πλαστών και εικονικών στοιχείων ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 19 του παρόντος νόμου.

3.1 Ερμηνεία - Νομολογία**3.1.1. Λήπτης εικονικού ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου.**

Στην περίπτωση που από τον έλεγχο αποδειχθεί ότι υποκείμενος στο φόρο διενήργησε έκπτωση με βάση εικονικό φορολογικό στοιχείο ή με βάση

νοθευμένο φορολογικό στοιχείο¹², ανεξάρτητα εάν τη νόθευση πραγματοποίησε ο ίδιος ή άλλος για λογαριασμό του, επιβάλλεται σε βάρος του πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου τον οποίο εξέπεσε με βάση τα στοιχεία αυτά. Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση που, με βάση τα στοιχεία αυτά, έλαβε επιστροφή του φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 1642/1986 και σχετικών Υπουργικών Αποφάσεων (επιστροφή φόρου που αφορά επενδυτικά αγαθά, πραγματοποίηση εξαγωγών, διαφορά συντελεστών κ.λπ.). Επίσης το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στην περίπτωση αγοράς αγαθών ή υπηρεσιών με απαλλαγή κατ' εφαρμογή διαδικασίας που προβλέπει την καταβολή του φόρου από τον αγοραστή, αντί του πωλητή (ΑΥΟ Π. 2869/1987 κ.λπ.) και χρησιμοποιήθηκαν εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία.

Επισημαίνεται ότι το ανωτέρω πρόστιμο επιβάλλεται ανεξάρτητα από το αν ο υποκείμενος επωφελήθηκε πράγματι της έκπτωσης κατά τη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο. Επιβάλλεται δηλαδή και στην περίπτωση που η έκπτωση οδηγεί σε αύξηση του πιστωτικού υπολοίπου συγκεκριμένης φορολογικής περιόδου.

Διευκρινίζεται ότι με την παρούσα διάταξη επιβάλλεται πρόστιμο ίσον με το τριπλάσιο του Φ.Π.Α. που αναγράφεται στα εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία (κατά το μέρος της αξίας που κρίνεται εικονική ή νοθευμένη) και δεν συναρτάται με τη δημιουργία ή μη χρεωστικού υπολοίπου, μετά την απόρριψη της εν λόγω παράνομης έκπτωσης. Εφόσον μετά την απόρριψη της έκπτωσης αυτής προκύψει χρεωστικό υπόλοιπο στην ίδια ή σε επόμενη φορολογική περίοδο, για τη διαφορά αυτή έχουν εφαρμογή

¹² Υπ. Οικ. 1125403/πολ 1317/2.12.97

οι διατάξεις που προβλέπουν την επιβολή πρόσθετου φόρου (άρθρο 1 και 2 του νέου νόμου).

Τονίζεται ότι, η ερμηνεία που έχει δοθεί με την εγκύκλιο μας ΠΟΑ. 1156/1997, όσον αφορά την επιβολή του ειδικού προστίμου, στην περίπτωση που από την απόρριψη κατά τον έλεγχο της έκπτωσης ΦΠΑ εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων δεν προκύπτει χρεωστικό υπόλοιπο, παύει να ισχύει.

3.1.2. Εκδότης πλαστού, εικονικού ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου.

Στην περίπτωση που από τον έλεγχο αποδειχθεί ότι υποκείμενος στο φόρο, εξέδωσε πλαστό, εικονικό ή νοθευμένο φορολογικό στοιχείο¹³, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του ποσού του Φ.Π.Α. που αναφέρεται στα φορολογικά αυτά στοιχεία. Προϋπόθεση για την επιβολή του προστίμου αυτού είναι ο υποκείμενος στο φόρο να μην έχει αποδώσει στο δημόσιο το φόρο που έχει αναγράψει στα φορολογικά αυτά στοιχεία.

Για παράδειγμα, υποκείμενος, ο οποίος εξέδωσε εικονικό τιμολόγιο αξίας 1.000.000 δρχ., το οποίο επιβάρυνε με Φ.Π.Α. 180.000 για ανύπαρκτη στο σύνολο της συναλλαγή, αν καταχώρησε κανονικά στα βιβλία του το τιμολόγιο αυτό και περιέλαβε τον αντίστοιχο φόρο στο φόρο ειρωών της δήλωσης που υπέβαλε για τη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο, δεν επιβάλλεται το εν λόγω πρόστιμο.

¹³Υπ. Οικ. 1125403/πολ 1317/2.12.97

3.1.3 Έναρξη εφαρμογής των διατάξεων.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 38 οι διατάξεις του άρθρου 6¹⁴ εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράττονται από τη δημοσίευση του νόμου, δηλαδή από 11.9.1997. Από την ίδια ημερομηνία, καταργούνται οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 48 (άρθρο 25, παρ. 1). Ο νόμος όμως περιλαμβάνει μεταβατικές ρυθμίσεις για παραβάσεις που έχουν διαπραχθεί μέχρι την ανωτέρω ημερομηνία, οι οποίες αναλύονται στο σημείο 4 καταπέρω.

Επισημαίνεται ότι οι αλλαγές που επέρχονται με την νέα διάταξη είναι οι εξής:

α) Πρόστιμο επιβάλλεται στον εκδότη από 11.9.1997 μόνο για έκδοση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων φορολογικών στοιχείων, ενώ το πρόστιμο που προβλέπετε από την περίπτωση β' της παραγράφου 2 του άρθρου 48, (γενικά για οποιαδήποτε άλλη μη νόμιμη ενέργεια), με εξαίρεση το τελευταίο εδάφιο αυτής, παύει να υφίσταται μετά την 11.9.1997.

β) Πρόστιμο επιβάλλεται στο λήπτη από 11.9.1997 μόνο για την περίπτωση χρησιμοποίησης εικονικών και νοθευμένων στοιχείων και όχι για τη χρήση πλαστών φορολογικών στοιχείων, όπως ίσχυε στο παρελθόν. Προφανώς η ρύθμιση αυτή αναγνωρίζει στο λήπτη του φορολογικού στοιχείου, την άγνοια του γεγονότος ότι το στοιχείο που έλαβε δεν είναι νομότυπα θεωρημένο και καταχωρημένο στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ή ότι το περιεχόμενο του στελέχους δεν είναι το ίδιο με το πρωτότυπο που κατέχει. Έτσι, ο λήπτης του πλαστού φορολογικού στοιχείου θεωρείται καλόπιστος.

γ) Το ύψος του επιβαλλόμενου προστίμου από 11.9.1997 είναι ίσον με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή δεν απέδωσε ο υποκείμενος με βάση τα στοιχεία αυτά.

¹⁴ Υπ. Οικ. 1125403/πολ. 1317/2.12.97

δ) Το παραπάνω πρόστιμο (3πλάσιο), εξακολουθεί να επιβάλλεται, ως και στο παρελθόν, ανεξάρτητα από την υποβολή ειπρόθεσμης αρχικής ή συμπληρωματικής προσωρινής ή εικαθαριστικής δήλωσης, μετά την έκδοση εντολής ελέγχου.

3.1.4 Εικρεμείς υποθέσεις, μεταβατικές διατάξεις.

Παραβάσεις οι οποίες έχουν διαπραχθεί μέχρι 10.9.1997, για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί σχετικές πράξεις επιβολής προστίμου, καθώς και αυτές για τις οποίες έχουν εκδοθεί πράξεις, σύμφωνα με τις προϊσχύουσες διατάξεις, χωρίς να έχουν οριστικοποιηθεί με οποιοδήποτε τρόπο μέχρι 10.9.1997, κρίνονται γενικά με τις νέες ρυθμίσεις, εφόσον αυτές είναι ευνοϊκότερες από τις ρυθμίσεις που καταργούνται. Για τις υποθέσεις αυτές έχουν δοθεί αναλυτικές οδηγίες με την εγκύκλιο μας αριθ. 1098680/582/0015/30.9.1997 ΠΟΑ. 1269, στην οποία και παραπέμπουμε.

3.1.5 Σωρευτική εφαρμογή του προστίμου.

Διευκρινίζεται τέλος ότι το ανωτέρω πρόστιμο επιβάλλεται ανεξάρτητα αν για τις ίδιες παραβάσεις έχει επιβληθεί πρόσθετος φόρος (βλέπε ανάλυση άρθρου 25 παρ. 1 κατωτέρω).¹⁵

3.1.6 Έννοια πλαστών και εικονικών στοιχείων.

Η έννοια των πλαστών και εικονικών στοιχείων¹⁶ ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 19 του νόμου αυτού.

¹⁵ Υπ. Οικ. 1125403/πολ 1317/2.12.97

¹⁶ Υπ. Οικ. 1125403/πολ 1317/2.12.97

4. ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗ ΤΩΝ ΣΥΜΦΕΡΟΝΤΩΝ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΤΗΣ

1. Κάθε φορά που η φορολογική αρχή διαπιστώνει φορολογικές παραβάσεις, από τις οποίες βάσει ειδικής έκθεσης ελέγχου, προκύπτει ότι δεν έχει αποδοθεί συνολικά στο Δημόσιο ποσό πάνω από εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ από Φ.Π.Α., Φ.Κ.Ε., παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές, απαγορεύεται στις αρμόδιες δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες να παραλαμβάνουν δηλώσεις ή να χορηγούν βεβαιώσεις ή πιστοποιητικά που απαιτούνται κατά τις κείμενες διατάξεις και ζητούνται από τον παραβάτη, για την κατάρτιση συμβολαιογραφικών πράξεων μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων. Στην περίπτωση αυτή αναστέλλεται έναντι του Δημοσίου και το απόρρητο των καταθέσεων, των λογαριασμών, των κοινών λογαριασμών, των πάσης φύσεως επενδυτικών λογαριασμών, των συμβάσεων και πράξεων επί παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων και του περιεχομένου των θυρίδων του φορολογούμενου σε τράπεζες ή άλλα πιστωτικά ιδρύματα και δεσμεύεται το πενήντα τοις εκατό (50%) αυτών. Οι δεσμεύσεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για ποσά μισθών και συντάξεων που κατατίθενται στους οικείους λογαριασμούς φυσικών προσώπων.

Οι κυρώσεις της παραγράφου αυτής επιβάλλονται και στους παραβάτες λήψης και χρήσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, έκδοσης εικονικών, πλαστών φορολογικών στοιχείων και νόθευσης τέτοιων στοιχείων, εφόσον η αξία των συναλλαγών που αναγράφονται σε αυτά, αθροιστικά λαμβανομένη κατά το χρόνο διαπίστωσης των παραβάσεων, υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) ευρώ. Κατ' εξαίρεση οι ανωτέρω κυρώσεις δεν επιβάλλονται στους παραβάτες λήψης και χρήσης εικονικών φορολογικών

στοιχείων στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη.

Επίσης οι ίδιες κυρώσεις επιβάλλονται και στους φορολογούμενους στους οποίους έχουν επιβληθεί τα πρόστιμα των τρίτου και τετάρτου εδαφίων της παραγράφου 1 του άρθρου 4.

2. Οι κυρώσεις της προηγούμενης παραγράφου επιβάλλονται και σε όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ιδιότητες των παραγράφων 1 έως και 4 του άρθρου 20 του Ν. 2523/1997 από τη γένεση της υποχρέωσης απόδοσης του Φ.Π.Α., Φ.Κ.Ε., παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών, ανεξάρτητα εάν μεταγενέστερα και μέχρι την ενεργοποίηση των μέτρων απέβαλαν την ιδιότητα αυτή με οποιονδήποτε τρόπο ή για οποιαδήποτε αιτία. Στις περιπτώσεις λήψης και χρήσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, έκδοσης εικονικών, πλαστών φορολογικών στοιχείων και νόθευσης τέτοιων στοιχείων, οι ίδιες κυρώσεις επιβάλλονται και για τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ιδιότητες των παραγράφων 1 έως και 4 του άρθρου 20 κατά την τέλεση της παράβασης¹⁷.

3. Η αρμόδια για την έκδοση των οικείων καταλογιστικών πράξεων των φόρων, τελών και εισφορών ή των αποφάσεων επιβολής προστίμου του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων φορολογική αρχή, υποχρεούται να ενημερώσει άμεσα με οποιονδήποτε τρόπο όλες τις Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες, το Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων και την Τράπεζα της Ελλάδος προκειμένου να ενημερωθούν εκ μέρους της τα λειτουργούντα στην Ελλάδα πιστωτικά ιδρύματα.

Οι ανωτέρω υπηρεσίες και οι φορείς από της ενημερώσεως τους υποχρεούνται να εφαρμόσουν αμέσως τις απαγορεύσεις και δεσμεύσεις της

¹⁷Επαμεινώνδα Δ. Παπαδόπουλου (1997), «Φοροδιαφυγή - φορολογική λογιστική ελεγκτική» Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα

παραγράφου 1, χωρίς καμία άλλη διαδικασία ή διατύπωση ενημερώνοντας την αρμόδια για την επιχείρηση Δ.Ο.Υ.

1. Η ενέργεια αυτή της φορολογικής αρχής κοινοποιείται με αντίγραφο της σχετικής ειδικής έκθεσης ελέγχου συγχρόνως και στη Διεύθυνση Ελέγχου του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, καθώς και το φορολογούμενο στη γνωστή κατοικία του ή στην έδρα της επιχείρησής του, ο οποίος μπορεί να ζητήσει με αίτηση στον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών μέσω της αρμόδιας για την έκδοση των πράξεων φορολογικής αρχής, την ολική ή μερική άρση των απαγορευτικών μέτρων. Κατά της απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Για την εκδίκαση της προσφυγής εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις της παραγράφου 9 του προηγούμενου άρθρου, όπως ισχύουν.

2. Στις περιπτώσεις που επιτυγχάνεται διοικητική επίλυση ή δικαστικός συμβιβασμός ή κατ' άλλο τρόπο διοικητική περαίωση της φορολογικής διαφοράς και αφορά το συνολικό ποσό των οικείων φόρων, τελών και εισφορών, μετά των νομίμων προσαυξήσεων ή προστίμων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, αίρεται περιοριστικά και μόνον η δέσμευση του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1. Η άρση της δέσμευσης του προηγούμενου εδαφίου παύει να ισχύει σε περίπτωση μη εμπρόθεσμης καταβολής δύο (2) συνεχόμενων εκ των προβλεπόμενων δόσεων του ως άνω οφειλόμενου ποσού. Για την εφαρμογή της διάταξης του πρώτου εδαφίου ο υπόχρεος φορολογούμενος υποβάλλει σχετική αίτηση στον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής, ο οποίος υποχρεούται μέσα σε δύο (2) μήνες να εκδώσει τις οικείες καταλογιστικές πράξεις. Η άσκηση προσφυγής κατά των πράξεων αυτών δεν αίρει την ισχύ των μέτρων που έχουν ληφθεί. Αν μέσα στην προθεσμία αυτή δεν έχουν εκδοθεί οι οικείες καταλογιστικές πράξεις, οι

συνέπειες και απαγορεύσεις που καθορίζονται με αυτό το άρθρο αίρονται αυτοδικαίως.

4. Τα μέτρα αίρονται υποχρεωτικά στο σύνολο τους εφόσον ο υπόχρεος φορολογούμενος καταβάλει ποσό πάνω από εβδομήντα τοις εκατό (70%) του συνόλου των οφειλόμενων οικείων ποσών φόρων, τελών και εισφορών μετά των νομίμων προσαυξήσεων ή προστίμων. Σε κάθε περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του προηγούμενου εδαφίου, καθώς και της παραγράφου 5 του άρθρου αυτού η αρμόδια φορολογική αρχή υποχρεούται να ενημερώσει άμεσα με οποιονδήποτε τρόπο τη Διεύθυνση Ελέγχου του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, όλες τις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες, τις τράπεζες και λοιπά πιστωτικά ιδρύματα.

5. Τα ποσά και τα ποσοστά που ορίζονται από τις διατάξεις των παραγράφων 1 και μπορούν να αυξομειώνονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, που εκδίδονται το βραδύτερο μέχρι 15 Φεβρουάριου κάθε έτους.

4.1 Σχετικές διατάξεις

4.1.1 Ν. 3296/2004, άρθρο 27 § 2.

Οι διατάξεις του άρθρου 14 του Ν. 2523/1997, όπως αντικαταστάθηκαν από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και για τις υποθέσεις για τις οποίες έχουν συνταχθεί ειδικές εκθέσεις ελέγχου της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης του παρόντος νόμου και δεν έχουν ληφθεί τα μέτρα που προβλέπονται από το ίδιο άρθρο. Οι διατάξεις των παραγράφων 5 και 6 του ανωτέρω άρθρου και νόμου εφαρμόζονται και για τις υποθέσεις για τις οποίες έχουν ήδη ληφθεί τα παραπάνω μέτρα.

4.2 Νόμος 2960/2001 (Εθνικός Τελωνειακός Κώδικας) ΦΕΚ 265Α/22.11.2001.

4.2.1. Διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου και της Ευρωπαϊκής Ένωσης

1. Όταν Τελωνειακή Αρχή διαπιστώνει λαθρεμπορίες ή απάτες από τις οποίες, βάσει Ειδικής Έκθεσης Ελέγχου, προκύπτει ότι διέφυγε και δεν αποδόθηκε στο Δημόσιο ή την Ευρωπαϊκή Ένωση ποσό πάνω από εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ από δασμούς, φόρους και λοιπές επιβαρύνσεις, απαγορεύεται στις αρμόδιες Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες να παραλαμβάνουν δηλώσεις ή να χορηγούν βεβαιώσεις ή πιστοποιητικά που απαιτούνται κατά τις κείμενες διατάξεις και ζητούνται από τον παραβάτη, για την κατάρτιση συμβολαιογραφικών πράξεων μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων. Στην περίπτωση αυτή αναστέλλεται έναντι του Δημοσίου και το απόρρητο των καταθέσεων, των λογαριασμών, των κοινών λογαριασμών, των συμβάσεων και πράξεων επί παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων και του περιεχομένου θυρίδων του παραβάτη σε Τράπεζες ή άλλα Πιστωτικά Ιδρύματα και δεσμεύεται το πενήντα τοις εκατό (50%) αυτών.

2. Το παραπάνω ποσό μπορεί να αυξομειώνεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που εκδίδονται το βραδύτερο μέχρι 15 Φεβρουάριου κάθε έτους.

3. Τα παραπάνω μέτρα λαμβάνονται σε βάρος των αυτουργών και συνεργών των αδικημάτων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου. Επί νομικών προσώπων αυτουργοί ή συνεργοί κατά περίπτωση θεωρούνται¹⁸:

¹⁸ Επαμεινώνδα Δ. Παπαδόπουλου (1997), «Φοροδιαφυγή - φορολογική λογιστική ελεγκτική» Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα

α) Για τις ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, οι πρόεδροι των διοικητικών συμβουλίων, οι διευθύνοντες ή 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 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) Για τις εταιρίες ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες, οι ομόρρυθμοι εταίροι ή διαχειριστές αυτών και στις περιορισμένης ευθύνης εταιρίες, οι διαχειριστές αυτών και όταν ελλείπουν ή απουσιάζουν αυτοί, ο κάθε εταίρος.

γ) Για τους συνεταιρισμούς, οι πρόεδροι ή οι γραμματείς ή οι ταμίες ή οι διαχειριστές αυτών.

δ) Για τις κοινοπραξίες, κοινωνίες, αστικές, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρίες, ως αυτουργοί των αδικημάτων της παραγράφου 1 θεωρούνται οι εκπρόσωποι τους 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 διατάξεις των περιπτώσεων (α), (β), (γ) και (ε).

ε) Στις αλλοδαπές επιχειρήσεις γενικά και στους κάθε είδους αλλοδαπούς οργανισμούς, ως αυτουργοί των αδικημάτων της παραγράφου 1 θεωρούνται οι διευθυντές ή αντιπρόσωποι ή πράκτορες, που έχουν στην Ελλάδα.

στ) Επίσης, αυτουργοί θεωρούνται και όσοι δυνάμει του νόμου ή δικαστικής απόφασης, ή διάταξης τελευταίας βούλησης είναι διαχειριστές αλλότριας περιουσίας, καθώς και ο επίτροπος ή κηδεμόνας ή διοικητής αλλότριων κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα.

ζ) Ως άμεσοι συνεργοί των αδικημάτων της παραγράφου 1 θεωρούνται ο προϊστάμενος του λογιστηρίου κάθε μορφής ή τύπου

επιχείρησης ή όποιος συμπράττει με οιονδήποτε τρόπο γενικά στη διάπραξη των αδικημάτων του παρόντος, ως τοιούτου νοουμένου και του υπογράφοντος τη δήλωση, ως πληρεξούσιος.

η) Οι ανωτέρω αυτουργοί και συνεργοί τιμωρούνται εφόσον, κατά το χρόνο διάπραξης του αδικήματος, είχαν την ιδιότητα αυτή και εφόσον γνώριζαν ή, από την ιδιότητα τους και εν όψει των συγκεκριμένων περιστάσεων, γίνεται φανερό ότι γνώριζαν για τις πράξεις ή παραλείψεις, με τις οποίες εκπληρώθηκαν οι όροι των αδικημάτων, του παρόντος.

4. Αντίγραφο της πιο πάνω Ειδικής Έκθεσης Ελέγχου υποβάλλεται από την Αρχή που τη συνέταξε στην αρμόδια Διεύθυνση της Γενικής Διεύθυνσης Τελωνείων και Ειδικών Φόρων Κατανάλωσης, η οποία υποχρεώνεται να ενημερώσει, με οποιονδήποτε τρόπο, όλες τις Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες, τις Τράπεζες και λοιπά Πιστωτικά Ιδρύματα.

Η ενέργεια αυτή κοινοποιείται συγχρόνως και στον παραβάτη με αντίγραφο της σχετικής Ειδικής Έκθεσης Ελέγχου στη γνωστή κατοικία του ή στην έδρα της επιχείρησης του, ο οποίος μπορεί, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ειδοποίησή του, να ζητήσει με αίτηση, προς τον Υπουργό Οικονομικών, την ολική ή μερική άρση των απαγορευτικών μέτρων.

Ο Υπουργός Οικονομικών αποφαινεται μέσα σε δεκαπέντε (15) ημέρες από την υποβολή της αίτησης. Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας προσφυγή.

5. Κατ' εξαίρεση των όσων ορίζονται στην προηγούμενη παράγραφο, τα μέτρα αίρονται υποχρεωτικά, όταν ο παραβάτης καταβάλει ποσό πάνω από εβδομήντα τοις εκατό (70%) των προς απόδοση στο Δημόσιο ποσών των δασμών, φόρων και λοιπών επιβαρύνσεων και των νόμιμων προσαυξήσεων αυτών. Για την εφαρμογή της διάταξης του προηγούμενου εδαφίου ο παραβάτης υποβάλλει σχετική αίτηση στον Προϊστάμενο της αρμόδιας

Τελωνειακής Υπηρεσίας, ο οποίος υποχρεώνεται μέσα σε δύο (2) μήνες να εκδώσει προσωρινή ή μερική καταλογιστική πράξη. Η άσκηση προσφυγής κατά της πράξης αυτής δεν αίρει την ισχύ των μέτρων που έχουν ληφθεί. Αν μέσα στην προθεσμία αυτή δεν έχουν εκδοθεί κατά νόμο πράξεις καταλογισμού των ανωτέρω ποσών ή συμπληρωματικές χρεώσεις βεβαίωσης αυτών, οι συνέπειες και απαγορεύσεις που καθορίζονται με αυτό το άρθρο αίρονται αυτοδικαίως.

4.2.2. Διοικητικές κυρώσεις

1. Το Διοικητικό Εφετείο με την ίδια απόφαση με την οποία αποφαινεται περί της διαφυγής δασμών, φόρων και λοιπών επιβαρύνσεων, ποσού άνω των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ και περί της επιβολής των προβλεπόμενων από τις κείμενες διατάξεις, πολλαπλών τελών, απαγγέλλει υποχρεωτικά σε βάρος του παραβάτη την πλέον ενδεδειγμένη κατά περίπτωση και μία τουλάχιστον από τις εξής κυρώσεις¹⁹:

α) Την απώλεια του δικαιώματος συμμετοχής σε δημοπρασίες του Δημοσίου, των Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου, των Κοινοφελών Ιδρυμάτων και Οργανισμών Κοινής Ωφέλειας για χρονικό διάστημα ενός (1) έτους.

β) Την απαγόρευση για περίοδο τριών (3) ετών της σύναψης σύμβασης με το Δημόσιο ή άλλους Δημόσιους Οργανισμούς ή Φορείς, γ) Την απώλεια για περίοδο τριών (3) ετών του δικαιώματος λήψης δανείου με την εγγύηση του Δημοσίου ή δημόσιων επιχορηγήσεων ή κρατικών πιστώσεων.

¹⁹Θοδωρής Παπακυριακού — Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο - Εκδόσεις Σάκκουλα - 2005

2. Αν οριστικοποιηθεί η καταλογιστική πράξη του Προϊσταμένου της Τελωνειακής Αρχής, λόγω μη άσκησης προσφυγής ή άσκησης προσφυγής η οποία κρίθηκε τελεσίδικα ως εκπρόθεσμη ή κατέστη τελεσίδικη με απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου και συντρέχουν οι προϋποθέσεις της προηγούμενης παραγράφου, ο Προϊστάμενος της Τελωνειακής Αρχής υποχρεώνεται να ζητήσει με αίτηση του από το Διοικητικό Εφετείο να επιβάλει τις ποινές που προβλέπει η προηγούμενη παράγραφος. Η απαγγέλλουσα τις στερήσεις απόφαση κοινοποιείται από το γραμματέα του Διοικητικού Εφετείου στον Προϊστάμενο της Τελωνειακής Αρχής.

3. Ο Προϊστάμενος της Τελωνειακής Αρχής οφείλει χωρίς υπαίτια καθυστέρηση να ανακοινώνει στις αρμόδιες Αρχές την καταλογιστική του πράξη ή την απόφαση του Διοικητικού Εφετείου, με τις οποίες επιβάλλονται οι κυρώσεις της παραγράφου 1.

4. Οι κυρώσεις, τις οποίες προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου αυτού, επιβάλλονται ανεξάρτητα από τις καταλογιζόμενες δασμοφορολογικές επιβαρύνσεις και τα πολλαπλά τέλη και πρόστιμα που προβλέπουν οι κείμενες διατάξεις.

5. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν εφαρμόζονται σε περίπτωση κατάργησης της δίκης.

4.2.3. Ερμηνεία - νομολογία

4.2.3.1. Διασφάλιση συμφερόντων Δημοσίου.

Με το άρθρο²⁰ αυτό επαναλαμβάνονται οι διατάξεις του άρθρου 92 του ν. 2238/ 1994, όπως αυτές συμπληρώθηκαν με τις διατάξεις των παραγράφων 10 και 11 του άρθρου 8 του ν. 2386/1996, με μερικές τροποποιήσεις που αναφέρονται στην έκταση εφαρμογής και στη διαδικασία λήψης και άρσης των μέτρων. Ειδικότερα:

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 ορίζονται οι παραβάσεις, τα μέτρα

και τα πρόσωπα κατά των οποίων λαμβάνονται αυτά. Από της ισχύος των διατάξεων αυτών (11.9.1997), ως παράβαση για τη λήψη των μέτρων αυτών θεωρείται η μη απόδοση ποσού πάνω από πενήντα εκατομμύρια (50.000.000) δραχ. Φ.Π.Α., Φ.Κ.Ε., παρακிரατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών, καθόσον δίνεται ιδιαίτερη βαρύτητα στην κατακράτηση από μέρους των επιχειρήσεων εσόδων του Δημοσίου, που προέρχονται από φόρους που παρακிரατούν ή επιρρίπτουν στην κατανάλωση, για τον προσδιορισμό των οποίων δεν απαιτούνται ιδιαίτερες και χρονοβόρες διαδικασίες. Επισημαίνεται ότι ο χρόνος γένεσης της υποχρέωσης καταβολής των φόρων δεν επιδρά στη λήψη μέτρων, δηλαδή σε περίπτωση που διαπιστώνεται μη απόδοση οφειλόμενων ποσών από τους ανωτέρω φόρους εφαρμόζονται τα μέτρα, έστω και αν αυτά τα ποσά αφορούν φορολογικές περιόδους πριν την έναρξη ισχύος της διάταξης. Ακόμα τα μέτρα λαμβάνονται όταν το άθροισμα των μη αποδοθέντων ποσών από τους ανωτέρω φόρους υπερβαίνει τα πενήντα εκατομμύρια δραχμές και δεν απαιτείται το μη αποδοθέν ποσό να αφορά μόνο ένα είδος φόρου ή μια φορολογική περίοδο ή μια χρήση.

Τονίζεται ότι από 1ης Ιανουαρίου 1998 λαμβάνονται τα ίδια μέτρα διασφάλισης και κατά των φορολογουμένων στους οποίους έχουν επιβληθεί πρόστιμα για κατοχή και χρήση περισσότερων του ενός Α.Φ.Μ. ή αναγράφουν στα φορολογικά τους στοιχεία Α.Φ.Μ., που ανήκουν σε άλλο πρόσωπο ή δεν τους έχει χορηγηθεί (εδάφια τρίτο και τέταρτο παραγράφου 1 άρθρου 4 και παράγραφος 2 άρθρου 38).

Περαιτέρω με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής ορίζεται, ότι τα μέτρα λαμβάνονται και για τα πρόσωπα που αναφέρονται στις παραγράφους 1 έως 4 του άρθρου 20. Έτσι δεν καταλείπεται καμία αμφιβολία και επιπλέον

²⁰ (Υπ. Οικ. 1125403/πολ. 1317/2.12.97)

δεν διαφεύγουν των μέτρων οι πράγματι υπεύθυνοι για τη διάπραξη των παραβάσεων. Στο σημείο αυτό κρίνεται απαραίτητο να επισημανθεί ότι στις σχετικές ειδικές εκθέσεις ελέγχου, θα περιλαμβάνονται με ακρίβεια όλα τα παραπάνω πρόσωπα και τα στοιχεία τους²¹.

Για διευκόλυνση των φορολογικών αρχών επισυνάπτεται στο τέλος της εγκυκλίου υπόδειγμα ειδικής έκθεσης του άρθρου 14 του ν. 2523/1997.

Οι διατάξεις της παραγράφου 2 είναι σαφείς και δεν χρήζουν περαιτέρω ερμηνείας. Επειδή όμως, φορολογικές αρχές που έχουν δικαίωμα να διενεργούν ελέγχους από το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο δεν είναι μόνο οι Δ.Ο.Υ. αλλά και το Υ.Π.Ε.Ε., τα Ειδικά Συνεργεία Ελέγχου, στα οποία δίνεται εντολή τακτικού ή προσωρινού ελέγχου, και τα Ελεγκτικά Κέντρα (συστήθηκαν με το π.δ. 280/1997 (ΦΕΚ 203 Α'), αλλά δεν άρχισε ακόμη η λειτουργία τους), κρίνεται σκόπιμο να σημειώσουμε τα εξής:

α) Εφόσον ο έλεγχος διενεργείται από τη Δ.Ο.Υ., τα ελεγκτικά όργανα, αμέσως με τη διαπίστωση των παραβάσεων της παραγράφου 1, πρέπει να συντάσσουν την ειδική έκθεση ελέγχου και να τη διαβιβάζουν στη Δ/νση Σχεδιασμού και Συντονισμού Φορολογικών Ελέγχων (Σ.Σ.Φ.Ε.) για τα περαιτέρω.

β) Εφόσον ο έλεγχος διενεργείται από το Υ.Π.Ε.Ε. ή τα Ειδικά Συνεργεία Ελέγχου στα πλαίσια της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ., θα πρέπει να συντάσσεται κατά προτεραιότητα η σχετική έκθεση ελέγχου και να αποστέλλεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., η οποία θα εκδίδει χωρίς καμία καθυστέρηση εντολή προσωρινού ή τακτικού ελέγχου, θα προβαίνει στη σύνταξη της ειδικής έκθεσης και θα ακολουθείται η σχετική διαδικασία κατά τα ανωτέρω.

²¹ Θεόδωρος Παπακυριακού - Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο - Εκδόσεις Σάκκουλα - 2005

γ) Εφόσον ο έλεγχος διενεργείται από το Υ.Π.Ε.Ε. στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων του για διενέργεια προσωρινών ελέγχων (σχετ. διάταξη άρθρου 4 παράγραφος 2, εδάφιο α' του ν. 2343/1995), η ειδική έκθεση ελέγχου θα συντάσσεται από αυτό και θα στέλνεται στη Δ/νση Σχεδιασμού και Συντονισμού Φορολογικών Ελέγχων (Σ.Σ.Φ.Ε.) για τα περαιτέρω και θα κοινοποιείται ταυτόχρονα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

δ) Εφόσον ο έλεγχος διενεργείται από τα Ελεγκτικά Κέντρα ή τα Ειδικά Συνεργεία Ελέγχου, που έχουν εντολή διενέργειας προσωρινού ή τακτικού ελέγχου, θα ακολουθείται η διαδικασία που προβλέπεται στην προηγούμενη περίπτωση (γ).

Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 ορίζεται ότι στο εξής θα κοινοποιείται με αποδεικτικό στο φορολογούμενο και η ειδική έκθεση ελέγχου μαζί με το έγγραφο (ενέργεια της Δ/νσης Σ.Σ.Φ.Ε.). Έτσι οι αρμόδιες Δ.Ο.Υ. μόλις παραλαμβάνουν από την ανωτέρω Δ/νση το σχετικό έγγραφο θα αναπαράγουν από το αρχείο τους και αντίγραφο της ειδικής έκθεσης και θα μεριμνούν για την άμεση κοινοποίηση στο φορολογούμενο, καθόσον από την ημέρα αυτή αρχίζουν οι προθεσμίες που ορίζονται από τις διατάξεις της παραγράφου αυτής. Αντίγραφο του αποδεικτικού κοινοποίησης θα υποβάλλεται στην ανωτέρω Δ/νση.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 4, ορίζεται, ότι τα μέτρα αίρονται υποχρεωτικά, αν ο φορολογούμενος καταβάλει ποσό πάνω από το 70% των προς απόδοση στο Δημόσιο φόρων και των νομίμων προσαυξήσεων. Το ίδιο ισχύει και για τους φορολογούμενους για τους οποίους λήφθηκαν μέτρα, επειδή τους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα των τρίτου και τέταρτου εδαφίων της παραγράφου 1 του άρθρου 4, αν καταβάλουν πάνω από 70% των προστίμων. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής ορίζεται με σαφήνεια η διαδικασία η οποία πρέπει να ακολουθηθεί μέσα σε συντομότερο χρονικό διάστημα, καθόσον στόχος των μέτρων είναι η σύντομη είσπραξη των οφειλομένων φόρων και όχι η διατήρηση των μέτρων για μεγάλο χρονικό

διάστημα στους φορολογούμενους, που προσέρχονται να συμμορφωθούν με την παραπάνω διάταξη. Στις περιπτώσεις που οι φορολογούμενοι ακολουθούν αυτή τη διαδικασία και καταβάλουν τα ποσά, όπως ανωτέρω προβλέπεται, οι Δ.Ο.Υ. ενημερώνουν τη Δ/νση Σ.Σ.Φ.Ε. προκειμένου να γνωστοποιήσει την άρση των μέτρων. Κρίνεται σκόπιμο να τονιστεί ιδιαίτερα, ότι τα μέτρα αίρονται αυτοδικαίως, αν μέσα στην οριζόμενη προθεσμία δύο (2) μηνών από της υποβολής της αίτησης από τον φορολογούμενο, δεν εκδοθούν οι οικείες καταλογιστικές πράξεις.

Γι αυτό θα πρέπει η φορολογική αρχή, αμέσως με τη σύνταξη της ειδικής έκθεσης, να προβαίνει σε όλες τις περαιτέρω απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις και τη σύνταξη της σχετικής έκθεσης, ώστε να μην παρουσιάζονται φαινόμενα αδυναμίας έκδοσης των οικείων καταλογιστικών πράξεων μέσα στην προθεσμία, που ορίζεται στις κοινοποιούμενες διατάξεις.

4.2.3.2 Κοινοποίηση άρθρου 16 § 6, 7 Ν. 2992/2002

(Διασφάλιση συμφερόντων Δημοσίου).

1. Με τις διατάξεις των παραγράφων 6 και 7 του άρθρου 16 του ν. 2992/2002²² συμπληρώθηκαν οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 4 αντίστοιχα του άρθρου 14 του ν. 2523/1997. Σύμφωνα με τις νέες αυτές διατάξεις τα μέτρα για τη διασφάλιση των συμφερόντων του δημοσίου (δέσμευση του 50% των τραπεζικών λογαριασμών κ.λπ.) λαμβάνονται πλέον και για τους παραβάτες που λαμβάνουν και χρησιμοποιούν εικονικά φορολογικά στοιχεία, εκδίδουν εικονικά ή πλαστά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύουν τέτοια στοιχεία, εφόσον η αξία των συναλλαγών που αναγράφεται σ' αυτά, αθροιστικά λαμβανομένη, υπερβαίνει τα 150.000 €. Για τον προσδιορισμό του ανωτέρω ορίου από παραβάσεις που διαπράχτηκαν μέχρι 31/12/2001 τα ποσά που εμφανίζονται στα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα

στοιχεία σε δραχμές μετατρέπονται σε ευρώ με βάση την ισοτιμία δραχμής - ευρώ με στρογγυλοποίηση στην προς τα κάτω μονάδα ευρώ.

Όπως προκύπτει από τη γραμματική διατύπωση των ως άνω νέων διατάξεων, για τον προσδιορισμό του ορίου των 150.000 € και την περαιτέρω επιβολή των κυρώσεων του άρθρου 14 του ν. 2523/97 συναθροίζονται οι αναγραφόμενες αξία στα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που αφορούν τον ίδιο παραβάτη, ανεξάρτητα αν τα στοιχεία αυτά αφορούν την ίδια ή διαφορετικές διαχειριστικές περιόδους, αν πρόκειται για το ίδιο ή διαφορετικό είδος παράβασης (εικονικότητα ή πλαστότητα ή νόθευση στοιχείων) ή αν οι παραβάσεις διαπράχθηκαν πριν από την 20.3.2002, ημερομηνία έναρξης ισχύος των νέων διατάξεων.

Για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν προ της 20/3/2002 έχουν εφαρμογή οι ανωτέρω διατάξεις, εφόσον οι παραβάσεις αυτές διαπιστώθηκαν ή οι σχετικές Α.Ε.Π. Κ.Β.Σ. εκδόθηκαν από την ημερομηνία αυτή και μετά. Ως χρόνος διαπίστωσης λαμβάνεται η ημερομηνία θεώρησης της σχετικής έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. από τον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ή της Ελεγκτικής Αρχής (Ελεγκτικό Κέντρο, ΣΔΟΕ ή Ειδικό Συνεργείο Ελέγχου) που διενήργησε τον έλεγχο.

Περαιτέρω, σε ό,τι αφορά στη διαδικασία επιβολής των κυρώσεων, ακολουθείται αυτή που εφαρμόζεται ήδη και για τις άλλες περιπτώσεις για τις οποίες προβλέπεται η λήψη των μέτρων του άρθρου 14 του ν. 2523/97. Προς τούτο συντάσσεται Ειδική Έκθεση Ελέγχου από την υπηρεσία που διαπίστωσε την παράβαση και στέλνεται αμέσως στη Δ/νση Ελέγχου (ΦΑΞ: 210-3246794). Ειδικά και μόνο για τις περιπτώσεις που οι παραβάσεις έχουν ήδη διαπιστωθεί από τις υπηρεσίες του ΣΔΟΕ, για τις οποίες οι σχετικές εκθέσεις ελέγχου του ΚΒΣ έχουν διαβιβασθεί στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ., εφόσον

²² (Εγκ. Υπ. Οικ. 1099224/πολ. 1269/6.12.2002)

οι σχετικές ΑΕΠ Κ.Β.Σ. ειδόθηκαν από 20/3/02 και μετά, οι σχετικές ειδικές εκθέσεις ελέγχου για τη λήψη των μέτρων, σε περίπτωση που δεν έχουν συνταχθεί από το ΣΔΟΕ, συντάσσονται από τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ.²³

Τέλος, σε ό,τι αφορά την μερική ή ολική άρση των μέτρων στις περιπτώσεις που αυτά λαμβάνονται σύμφωνα με τις κοινοποιούμενες διατάξεις, εφαρμόζεται η ίδια διαδικασία που ισχύει και για τις λοιπές περιπτώσεις, με μόνη τη διαφορά ότι για την υποχρεωτική άρση των μέτρων απαιτείται η καταβολή του 100% του τελικού ποσού του προστίμου του Κ.Β.Σ. που επιβλήθηκε για τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, σύμφωνα με τα άρθρα 5 και 9 του ν. 2523/1997 (σχετ. παρ. 7 άρθρου 16 ν. 2992/2002). Το τελικό ποσό προστίμου είναι αυτό που επιβλήθηκε αν η Α.Ε.Π. Κ.Β.Σ. οριστικοποιηθεί χωρίς να ασκηθεί προσφυγή ούτε να επέλθει επίλυση της διαφοράς (συμβιβασμός) μέσα στη νόμιμη προθεσμία, ή το ποσό που προέκυψε μετά από διοικητικό ή δικαστικό συμβιβασμό ή τέλος το ποσό που προσδιορίστηκε μετά από οριστική απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου.

4.2.4. Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 27 του ν. 3296/2004 σχετικά με την εφαρμογή των μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου.

Με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 3296/2004 (ΦΕΚ 253 Ανί

²³ Θωδωρής Παπακυριακού — Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο — Εκδόσεις Σάκκουλα — 2005

4.12.2004)²⁴ αντικαταστάθηκαν στο σύνολο τους οι διατάξεις του άρθρου 14 του ν. 2523/97, για την διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου και παρέχουμε τις ακόλουθες διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή τους.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του κοινοποιούμενου άρθρου τα μέτρα για την διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου (απαγόρευση παραλαβής δηλώσεων και χορήγησης πιστοποιητικών για τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων, δέσμευση του 50% των τραπεζικών λογαριασμών κ.λπ.) εφαρμόζονται πλέον με τις εξής διαφοροποιήσεις:

- η δέσμευση του 50 % δεν καταλαμβάνει ποσά μισθών ή συντάξεων που κατατίθενται στους οικείους λογαριασμούς των φυσικών προσώπων αυξάνεται το προβλεπόμενο όριο για την εφαρμογή των μέτρων σε περίπτωση λήψης και χρήσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, έκδοσης εικονικών, πλαστών φορολογικών στοιχείων και νόθευσης τέτοιων στοιχείων, από 150.000 ευρώ σε 300.000 ευρώ, ενώ προβλέπεται η μη εφαρμογή των μέτρων στους παραβάτες λήψης και χρήσης εικονικών φορολογικών στοιχείων στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη προσδιορίζονται με σαφήνεια τα πρόσωπα σε βάρος των οποίων επιβάλλονται οι ίδιες κυρώσεις αρμόδιες για την εφαρμογή των μέτρων του άρθρου 14 του ν. 2523/97, είναι οι φορολογικές αρχές (Δ.Ο.Υ, Ελεγκτικά Κέντρα) που εκδίδουν τις καταλογιστικές πράξεις των φόρων ή τις αποφάσεις επιβολής προστίμων του ΚΒΣ, κατά περίπτωση.

- αίρεται η δέσμευση του 50% σε περίπτωση διοικητικής επίλυσης της διαφοράς

προβλέπεται η ολική άρση των μέτρων σε κάθε περίπτωση μετά από καταβολή ποσού άνω του 70% των οφειλομένων ποσών φόρων, τελών και εισφορών ή των προστίμων του Κ.Β.Σ.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 27 ρυθμίζονται τα θέματα των κατά τη δημοσίευση του νόμου εκκρεμουσών υποθέσεων του άρθρου 14 του ν. 2523/97.

1. Αναλυτικότερα, όπως προκύπτει από την γραμματική διατύπωση των κοινοποιούμενων διατάξεων τα μέτρα αυτά εφαρμόζονται κάθε φορά που διαπιστώνεται διαζευκτικά ή αθροιστικά²⁵:

- α) Μη απόδοση στο Δημόσιο ποσού κύριου φόρου: Φ.Π.Α, Φ.Κ.Ε., παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών πάνω από εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ (πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του αντικατασταθέντος άρθρου 14).

Σημειώνεται ότι τα μέτρα λαμβάνονται όταν το άθροισμα των μη αποδοθέντων ποσών υπερβαίνει συνολικά το ποσό των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ για το σύνολο των ελεγχόμενων φορολογικών χρήσεων και ανεξάρτητα από το είδος των φόρων - τελών που δεν αποδόθηκαν. Δηλαδή δεν είναι απαραίτητο το μη αποδοθέν ποσό να αφορά μία μόνο φορολογική περίοδο, ή μια χρήση, αλλά ούτε και ένα μόνο είδος φόρου - τέλους από αυτούς που προσδιορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου αυτού.

²⁵Θοδωρής Παπακυριακού — Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο — Εκδόσεις Σάκκουλα - 2005

Η δέσμευση του 50% των καταθέσεων και λογαριασμών δεν εφαρμόζεται πλέον για ποσά μισθών και συντάξεων (τρίτο εδάφιο της παραγράφου 1 του αντικατασταθέντος άρθρου 14), αφού τα μέτρα του άρθρου 14 έχουν το χαρακτήρα της πρόληψης της διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου και όχι τη στέρηση βιοποριστικών μέσων του φορολογούμενου - παραβάτη.

β) Σε περίπτωση λήψης και χρήσης "εικονικών" φορολογικών στοιχείων, έκδοσης "εικονικών" και "πλαστών" φορολογικών στοιχείων και "νόθευσης" τέτοιων στοιχείων, εφόσον η καθαρή αξία των συναλλαγών που αναγράφεται σε αυτά, αθροιστικά λαμβανόμενη κατά τον χρόνο διαπίστωσης των παραβάσεων, υπερβαίνει πλέον το ποσό των 300.000 ευρώ ανεξάρτητα αν τα στοιχεία αυτά αφορούν την ίδια ή διαφορετικές διαχειριστικές περιόδους (τέταρτο εδάφιο της παραγράφου 1 του αντικατασταθέντος άρθρου 14).

Στο ανωτέρω ποσό συμπεριλαμβάνεται αθροιστικά η καθαρή αξία των συναλλαγών, οι οποίες μπορεί να αναγράφονται και σε διαφορετικά είδη στοιχείων (π.χ. Α.Α.Π. & Τ.Π.- Δ.Α. & Τ.Π.Υ. κ.λπ.) και τα οποία μπορεί να αφορούν περισσότερες της μίας φορολογικές περιόδους. Οι ανωτέρω διατάξεις έχουν εφαρμογή και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν πριν την εφαρμογή της παραγράφου 6 του άρθρου 16 του ν. 2992/2002(ΦΕΚ 54 Α720.3.2002), εφόσον οι παραβάσεις αυτές διαπιστώθηκαν ή οι σχετικές Α.Ε.Π. κατά τον Κ.Β.Σ. εκδόθηκαν από 20.3.2002 και μετά. Ως χρόνος διαπίστωσης της παράβασης, λαμβάνεται η ημερομηνία θεώρησης της σχετικής έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. από τον αρμόδιο προϊστάμενο της Ελεγκτικής Αρχής που διενήργησε τον έλεγχο.

Επιπλέον προβλέπεται η μη εφαρμογή των μέτρων μόνο στους παραβάτες λήψης και χρήσης εικονικών φορολογικών στοιχείων στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη (πέμπτο εδάφιο της παραγράφου 1 του αντικατασταθέντος άρθρου 14). Δηλαδή, οι προβλεπόμενες κυρώσεις για την διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου δεν εφαρμόζονται σε βάρος των παραβατών λήψης και χρήσης εικονικών φορολογικών στοιχείων όταν η συναλλαγή είναι υπαρκτή αλλά αποδεδειγμένα πραγματοποιήθηκε με πρόσωπο διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στα ληφθέντα και καταχωρηθέντα φορολογικά στοιχεία.

Περαιτέρω και σε ότι αφορά την εφαρμογή των μέτρων σε βάρος του φερόμενου ως εκδότη των εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνεχίζουν να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 40 του ν. 3220/2004 στις οποίες και σας παραπέμπουμε.

γ) Χρήση-κατοχή περισσότερων ή άλλων Α.Φ.Μ., (έκτο εδάφιο, παράγραφος 1 του αντικατασταθέντος άρθρου 14). Σύμφωνα με τις διατάξεις του έκτου εδαφίου της παραγράφου 1 του αντικατασταθέντος άρθρου 14, τα μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου εφαρμόζονται και στους φορολογούμενους στους οποίους έχουν επιβληθεί τα πρόστιμα του τρίτου και τετάρτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του νόμου 2523/97, δηλαδή και σε βάρος όποιου φυσικού ή νομικού προσώπου κατέχει και χρησιμοποιεί περισσότερους από ένα Α.Φ.Μ. ή αναγράφει στα φορολογικά του στοιχεία Α.Φ.Μ. που ανήκει σε άλλο πρόσωπο ή που δεν έχει χορηγηθεί σε αυτό. Διευκρινίσεις σχετικά με την επιβολή των προστίμων των τρίτου και τετάρτου εδαφίων της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του ν. 2523/1997 έχουν δοθεί με την εγκύκλιο ΠΟΑ.

1317/2.12.1997 στην οποία και σας παραπέμπουμε.

2. Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 2 του αντικατασταθέντος άρθρου 14, όπως ισχύουν, προσδιορίζονται με σαφήνεια τα πρόσωπα σε βάρος των οποίων επιβάλλονται οι ίδιες κυρώσεις, σε περίπτωση μη απόδοσης Φ.Π.Α. ή λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, χωρίς να επιμερίζεται η ευθύνη τους ανάλογα με το χρονικό διάστημα που είχαν μια από τις ιδιότητες των παραγράφων 1-4 του αρθ. 20 του ν.2523/97. Αρκεί δηλαδή για την επιβολή των μέτρων σε βάρος των παραπάνω προσώπων, ότι αυτοί είχαν μια από τις ιδιότητες των παραγράφων 1-4 του ως άνω άρθρου 20 του ν.2523/97 από τη γένεση της υποχρέωσης προς απόδοση στο Δημόσιο των παρακρατούμενων φόρων, ανεξάρτητα από τη φορολογική χρήση που αυτή ανάγεται και αν μεταγενέστερα και μέχρι τον χρόνο ενεργοποίησης των μέτρων, απέβαλαν την ιδιότητα αυτή με οποιονδήποτε τρόπο ή οποιαδήποτε αιτία.

Αντίθετα με τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 2 για τις περιπτώσεις λήψης και χρήσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, έκδοσης εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης τέτοιων στοιχείων, τα πρόσωπα σε βάρος των οποίων επιβάλλονται τα ίδια μέτρα περιορίζονται σε αυτά που κατά το χρόνο διάπραξης της παράβασης είχαν μια από τις ιδιότητες των παραγράφων 1 έως και 4 του άρθρου 20 του ν. 2523/97.

Διευκρινίζεται ότι τα προβλεπόμενα μέτρα καταλαμβάνουν όλα τα πρόσωπα που έχουν μια από τις ιδιότητες που αναφέρονται στο πρώτο εδάφιο της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 20 του ν. 2523/97 και όχι μόνο τα πρόσωπα που έχουν την ιδιότητα του Προέδρου του Δ.Σ. ή του Δ/ντος συμβούλου της επιχείρησης, καθώς επίσης και κάθε πρόσωπο που σύμφωνα με τα πρακτικά της Γενικής Συνέλευσης ή του Δ.Σ., εκπροσωπεί ή δεσμεύει την επιχείρηση με μόνη την υπογραφή του ή με

δεύτερη υπογραφή, στην διοίκηση ή διαχείριση αυτής, ή αναπληρώνει στα καθήκοντα τους ένα από τα πρόσωπα που αναφέρονται στο πρώτο εδάφιο της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 20 του ν. 2523/97. Και αυτό διότι εφόσον τα πρόσωπα αυτά έχουν οριστεί με το καταστατικό της ΑΕ ή με απόφαση του Δ.Σ. αυτής, δηλ. με ιδιωτική βούληση, εμπίπτουν ευθέως στη ρύθμιση της παραπάνω διάταξης, ήτοι στον κύκλο των προσώπων σε βάρος των οποίων επιβάλλονται τα μέτρα.

Ανάλογη είναι και η αντιμετώπιση των προσώπων που εκπροσωπούν ή δεσμεύουν την επιχείρηση με μόνη την υπογραφή τους ή με δεύτερη υπογραφή, στην διοίκηση ή διαχείριση αυτής, ή αναπληρώνουν στα καθήκοντα τους ένα από τα πρόσωπα των περιπτώσεων β' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 20, καθώς και των παραγράφων 2,3 και 4 του ίδιου άρθρου του ν. 2523/97.

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του αντικατασταθέντος άρθρου 14 τα μέτρα για την διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου (απαγόρευση παραλαβής δηλώσεων και χορήγησης πιστοποιητικών για τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων, δέσμευση του 50% των τραπεζικών λογαριασμών κ.λπ.) εφαρμόζονται πλέον άμεσα από τις φορολογικές αρχές (Δ.Ο.Υ, Ελεγκτικά Κέντρα) που είναι αρμόδιες για την έκδοση των καταλογιστικών πράξεων των φόρων ή των αποφάσεων επιβολής προστίμων του ΚΒΣ, κατά περίπτωση. Οι ανωτέρω φορολογικές αρχές υποχρεούνται να ενημερώνουν άμεσα όλες τις Δ.Ο.Υ. της χώρας μέσω TAXIS, καταχωρώντας αυθημερόν τον αριθμό πρωτοκόλλου της έγγραφης ενέργειας τους με την οποία εφαρμόζονται τα ως άνω περιοριστικά μέτρα και την αιτιολογία αυτής στο υποσύστημα εσόδων ως εντολή μη έκδοσης Αποδεικτικού Φορολογικής Ενημερότητας, για την κατάρτιση συμβολαιογραφικών πράξεων μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων.

Στην περίπτωση εφαρμογής των μέτρων από τα Ελεγκτικά Κέντρα και μέχρι σύνδεσης τους με το υποσύστημα εσόδων του TAXIS, η ως άνω ενέργεια τους θα αποστέλλεται αυθημερόν μέσω FAX στην αρμόδια για την επιχείρηση Δ.Ο.Υ, η οποία θα προβαίνει άμεσα στην ανωτέρω διαδικασία, ενημερώνοντας εγγράφως για τις ενέργειες της, την ίδια μέρα την αρμόδια Ελεγκτική αρχή. Επιπλέον οι ανωτέρω φορολογικές αρχές υποχρεούνται να ενημερώνουν άμεσα²⁶:

α) όλες τις τράπεζες αποστέλλοντας την ως άνω ενέργεια τους στην Ένωση Ελληνικών Τραπεζών με ηλεκτρονικό ταχυδρομείο στην διεύθυνση hba@hba.gr. και μέχρι την σύνδεση τους με το διαδίκτυο, μέσω FAX (210 3386596), προκειμένου αυτή να προβεί στις απαραίτητες ενέργειες της για την άμεση εφαρμογή των προβλεπομένων δεσμεύσεων, καθώς και β) τα λοιπά πιστωτικά ιδρύματα αποστέλλοντας την ως άνω ενέργεια τους μέσω FAX στο Ταχυδρομικό Ταμιευτήριο και στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων αντίστοιχα.

Η ανωτέρω ενέργεια αποστέλλεται επίσης αυθημερόν και στη Δ/νση Ελέγχου του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών με το ηλεκτρονικό ταχυδρομείο (παράγραφος 4 του αντικατασταθέντος άρθρου 14).

²⁶ Θεωдорής Παπακωνσταντίνου — Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο — Εκδόσεις Σάκκουλα — 2005

- Επισημαίνεται ότι τα ως άνω μέτρα είναι προληπτικά και λαμβάνονται ως εξαιρετικά σε περιπτώσεις κατακράτησης εκ μέρους των επιχειρήσεων, εσόδων του Δημοσίου που προέρχονται από φόρους που παρακρατούν ή επιρρίπτουν στην κατανάλωση. Για το λόγο αυτό η προβλεπόμενη από τις διατάξεις ειδική έκθεση ελέγχου καθώς και η έγγραφη γνωστοποίηση εφαρμογής των προβλεπομένων μέτρων πρέπει να συντάσσεται κατά προτεραιότητα από την αρμόδια φορολογική αρχή, αμέσως με τη διαπίστωση της μη απόδοσης των φόρων ή τη διαπίστωση της παράβασης της λήψης και χρήσης "εικονικών" φορολογικών στοιχείων, έκδοσης "εικονικών" και "πλαστών" φορολογικών στοιχείων και "νόθευσης" τέτοιων στοιχείων κατά περίπτωση, και όχι μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου για την οποία απαιτούνται χρονοβόρες ελεγκτικές επαληθεύσεις με συνέπεια να οδηγούμεθα στη λήψη των μέτρων όταν αυτά πια χάνουν το χαρακτήρα του "επείγοντος" και της "πρόληψης".

Ειδικότερα, όταν ο έλεγχος διενεργείται από την Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων (ΥΠ.Ε.Ε) πρώην Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (ΣΔΟΕ) στα πλαίσια των ελεγκτικών της αρμοδιοτήτων, η "Ειδική Έκθεση Ελέγχου" αποστέλλεται κατά προτεραιότητα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. η οποία προβαίνει άμεσα στη σύνταξη και κοινοποίηση προς τις υπηρεσίες και τους φορείς της παραγράφου 3 του άρθρου 14 του ν. 2523/97, της έγγραφης γνωστοποίησης για την εφαρμογή των δεσμεύσεων και απαγορεύσεων που προβλέπονται από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου, καθώς και στην Δ/νση Ελέγχου του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών. Στις περιπτώσεις αυτές απαιτείται και η κατά προτεραιότητα αποστολή προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ. και της σχετικής Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ. ώστε στη συνέχεια, να ειδοθεί από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ, χωρίς καμία καθυστέρηση, η σχετική Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. για

να κοινοποιηθεί στον παραβάτη, λαμβανομένου υπόψη ότι σε περίπτωση υποβολής αιτήσεως για την διοικητική επίλυση της διαφοράς από τον φορολογούμενο -παραβάτη σε βάρος του οποίου έχουν εφαρμοσθεί τα μέτρα, αν δεν ειδοθούν και κοινοποιηθούν εντός διμήνου οι σχετιές ΑΕΠ του ΚΒΣ, αίρονται αυτοδίκαια όλες οι συνέπειες και οι απαγορεύσεις που καθορίζονται με το άρθρο αυτό (παράγραφος 5 του αντικατασταθέντος άρθρου 14).

Οδηγίες για την πληρότητα και την ορθή σύνταξη των Ειδικών Εκθέσεων Ελέγχου έχουν ήδη δοθεί με την αριθμ.Πρωτ. 1047551 /11711/ ΔΕ-Γ /21.5.2003 εγκύκλιο μας στην οποία και σας παραπέμπουμε.

Σημειώνεται ότι για την εφαρμογή των προβλεπομένων μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου δεν απαιτείται η οριστικοποίηση των καταλογιστικών πράξεων των φόρων, τελών - εισφορών ή των Α.Ε.Π. του Κ.Β.Σ.

4. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του αντικατασταθέντος άρθρου 14 επαναλαμβάνονται με μικρές διαφορές οι μέχρι τη δημοσίευση του νόμου ισχύουσες διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 14 του ν. 2523/97, οι οποίες δεν χρειάζονται περαιτέρω ανάλυση.

5. Περαιτέρω σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του αντικατασταθέντος άρθρου 14 προβλέπεται η άρση περιοριστικά και μόνο της δέσμευσης του 50% των καταθέσεων και των λογαριασμών του υπόχρεου στις περιπτώσεις που επιτυγχάνεται διοικητική επίλυση ή δικαστικός συμβιβασμός ή κατ' άλλο τρόπο διοικητική περαίωση της φορολογικής διαφοράς, που αφορά φόρους ή παραβάσεις του Κ.Β.Σ., συνεπεία των οποίων εφαρμόστηκαν τα προβλεπόμενα μέτρα (πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του αντικατασταθέντος άρθρου 14).

Σημειώνεται ότι σε περίπτωση μη καταβολής εκ μέρους του φορολογουμένου - παραβάτη, δύο συνεχόμενων εκ των προβλεπόμενων δόσεων των φόρων ή των προστίμων που προέκυψαν μετά την διοικητική περαίωση της φορολογικής διαφοράς, αναβιώνει άμεσα σε βάρος του το μέτρο της δέσμευσης του 50% των καταθέσεων και των λογαριασμών του (δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 5 του αντικατασταθέντος άρθρου 14^Α και η αρμόδια φορολογική αρχή υποχρεούται να ενημερώσει άμεσα όλες τις Τράπεζες και τα λοιπά Πιστωτικά ιδρύματα με την ίδια διαδικασία που αναφέρεται ανωτέρω. Σε ό,τι αφορά την εφαρμογή των διατάξεων του τρίτου, τέταρτου και πέμπτου εδαφίου της παραγράφου 5 του αντικατασταθέντος άρθρου 14, οδηγίες έχουν δοθεί με την εγκύκλιο ΠΟΑ. 1317/2.12.1997 στην οποία και σας παραπέμπουμε.

6. Για την υποχρεωτική άρση των μέτρων στις περιπτώσεις λήψης και χρήσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, έκδοσης εικονικών, πλαστών φορολογικών στοιχείων και νόθευσης τέτοιων στοιχείων, με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 6 του αντικατασταθέντος άρθρου 14, μειώθηκε το απαιτούμενο ποσοστό καταβολής του τελικού ποσού του προστίμου του Κ.Β.Σ. που επιβλήθηκε για τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, από 100% σε 70%.

Για την γνωστοποίηση της κατά τα ανωτέρω μερικής ή ολικής άρσης ή της αναβίωσης των μέτρων, εφαρμόζεται η ίδια διαδικασία που προβλέπεται και για την γνωστοποίηση εφαρμογής των μέτρων αυτών από τις κατά περίπτωση αρμόδιες φορολογικές αρχές (δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 6 του αντικατασταθέντος άρθρου 14).

7. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 27 του ν. 3296/2004 ορίζεται ότι²⁷:

²⁷ Θεωдорής Παπακυριακού — Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο — Εκδόσεις Σάκκουλα - 2005

α) οι διατάξεις των παραγράφων 5 και 6 σχετικά με τις προϋποθέσεις και τη διαδικασία ολικής ή μερικής άρσης των μέτρων του άρθρου 14 του ν. 2523/97 όπως ισχύει, εφαρμόζονται και για τις υποθέσεις για τις οποίες έχουν ήδη επιβληθεί τα εν λόγω μέτρα πριν την δημοσίευση του παρόντος νόμου, και

β) το σύνολο των διατάξεων του άρθρου 14 του ν. 2523/97 όπως αυτό αντικαταστάθηκε με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, καταλαμβάνει και τις υποθέσεις για τις οποίες έχουν συνταχθεί ειδικές εκθέσεις ελέγχου μέχρι την δημοσίευση του νόμου και δεν έχουν ακόμη εφαρμοσθεί τα προβλεπόμενα από την παρ. 1 μέτρα.

Κατά συνέπεια οι Δ.Ο.Υ. που έχουν συντάξει μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης του παρόντος νόμου (14.12.2004) Ειδικές Εκθέσεις Ελέγχου, ή προς τις οποίες έχουν κοινοποιηθεί Ειδικές Εκθέσεις Ελέγχου του ΣΔΟΕ ή των ΤΕΚ για επιχειρήσεις σε βάρος των οποίων δεν έχουν λάβει ενημέρωση από την Υπηρεσία μας για την εφαρμογή των προβλεπομένων μέτρων, υποχρεούνται να προχωρήσουν στις προβλεπόμενες από τις νέες διατάξεις ενέργειες τους για την εφαρμογή των μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, σύμφωνα και με τις νέες προϋποθέσεις που τίθενται από τις κοινοποιούμενες διατάξεις. Στις ίδιες ενέργειες πρέπει να προβούν και τα Ελεγκτικά Κέντρα για τις περιπτώσεις που οι Ειδικές Εκθέσεις Ελέγχου έχουν συνταχθεί εκ μέρους των.

Προς διευκόλυνση των αρμοδίων φορολογικών αρχών και για την ομοιόμορφη και ορθή εφαρμογή των μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, επισυνάπτουμε έξι (6) διαφορετικά υποδείγματα εγγράφων με τα οποία θα γνωστοποιείται στο εξής η εφαρμογή των ως άνω μέτρων σε όλες τις υπηρεσίες και τους φορείς. Τα υποδείγματα αυτά αφορούν την γνωστοποίηση εφαρμογής των μέτρων σε βάρος ατομικών επιχειρήσεων ή

εταιριών, κοινοπραξιών, αλλοδαπών επιχειρήσεων και οργανισμών, σε περίπτωση που διαπιστώνεται²⁸:

α) μη απόδοση παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων β) λήψη, χρήση, έκδοση ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, ή γ) συντρέχουν συγχρόνως και οι δύο ως άνω προϋποθέσεις.

8. Τέλος σημειώνεται ότι τόσο οι διατάξεις της παραγράφου 1 όσο και οι διατάξεις της παραγράφου 2 ισχύουν από την ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, δηλαδή από 14 Δεκεμβρίου 2004.

4.2.5. Οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή των μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 3296/2004²⁹.

Με την αριθ. πρωτ. 1004617/10029/ΠΟΑ. 1006/17.1.2005 εγκύκλιο της Υπηρεσίας μας είχαν δοθεί οδηγίες και διευκρινίσεις σχετικά με την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 27 του ν. 3296/ 2004 οι οποίες αντικατέστησαν στο σύνολο τους τις διατάξεις του άρθρου 14 του ν. 2523/97 για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου. Δεδομένου ότι κατά την εφαρμογή των ως άνω διατάξεων από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές παρατηρήθηκαν αποκλίσεις από τις ήδη δοθείσες προς αυτές οδηγίες, με την παρούσα παρέχονται επιπλέον διευκρινίσεις για την ομοιόμορφη και ορθή εφαρμογή αυτών ως ακολούθως:

Με τις διατάξεις του αντικατασταθέντος άρθρου 14 τα μέτρα για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου εφαρμόζονται πλέον άμεσα από

²⁸ Θεωρήσης Παπαχοριακού — Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο — Εκδόσεις Σάκκουλα - 2005

τις φορολογικές αρχές που είναι αρμόδιες για την έκδοση των καταλογιστικών πράξεων των φόρων ή των αποφάσεων επιβολής προστίμων του Κ.Β.Σ., κατά περίπτωση.

Οι ανωτέρω φορολογικές αρχές υποχρεούνται να ενημερώνουν άμεσα όλες τις ΔΟΥ της χώρας, όλες τις τράπεζες μέσω της Ένωσης Ελληνικών Τραπεζών, τα λοιπά Πιστωτικά Ιδρύματα μέσω του Ταχυδρομικού Ταμιευτηρίου και του Ταμείου Παρακαταθηκών και Δανείων και τέλος την Δ/νση Ελέγχου του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών.

α) Η ενημέρωση των ΔΟΥ γίνεται αυθημερόν μέσω TAXIS. Η ενημέρωση αυτή πραγματοποιείται από την αρμόδια για την εφαρμογή των περιοριστικών μέτρων φορολογική αρχή με την αυθημερόν καταχώριση του αριθμού πρωτοκόλλου της σχετικής έγγραφης ενέργειας της και υποχρεωτικά την αιτιολογία αυτής στο υποσύστημα εσόδων του TAXIS ως εντολή μη έκδοσης Αποδεικτικού Φορολογικής Ενημερότητας για την κατάρτιση συμβολαιογραφικών πράξεων μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων χωρίς να απαιτείται η παράλληλη αποστολή της ως άνω ενέργειας μέσω e-mail ή ταχυδρομείου ή FAX σε όλες τις ΔΟΥ της χώρας.

Εξαιρετικά και μέσω e-mail (INTRANET) ενημερώνονται: η αρμόδια για την επιχείρηση ΔΟΥ σε περίπτωση που η εφαρμογή των μέτρων γίνεται από διαφορετική ελεγκτική αρχή καθώς και σε κάθε περίπτωση οι αρμόδιες ΔΟΥ των φυσικών προσώπων για τα οποία λαμβάνονται τα ίδια μέτρα με την επιχείρηση. Στις ανωτέρω ΔΟΥ, και μόνο σε αυτές, η ενέργεια αποστέλλεται και μέσω ταχυδρομείου. Δεδομένης της δυνατότητας των συμβολαιογράφων να λαμβάνουν ΑΦΕ για την μεταβίβαση ακινήτων φορολογουμένων απευθείας από το σύστημα χωρίς την μεσολάβηση της ΔΟΥ, επιβάλλεται η ΑΥΘΗΜΕΡΟΝ ενημέρωση του συστήματος TAXIS

²⁹ (Υπ. ΟΟ. 1048413111.5.2005, πολ 1077)

προκειμένου να εξασφαλισθεί η άμεση δέσμευση των περιουσιακών στοιχείων του φορολογουμένου - παραβάτη.

Οι Οικονομικές Επιθεωρήσεις στις οποίες κοινοποιείται η παρούσα παρακαλούνται για την παρακολούθηση της πιστής εφαρμογής εκ μέρους των φορολογικών αρχών, των οδηγιών της προηγούμενης παραγράφου.

β) Οδηγίες για την ενημέρωση των Τραπεζών και λοιπών Πιστωτικών Ιδρυμάτων έχουν ήδη δοθεί με την προαναφερόμενη Πολ. 1006 εγκύκλιο μας στην οποία και σας παραπέμπουμε.

γ) Υπενθυμίζεται ότι τόσο στην περίπτωση λήψης των περιοριστικών μέτρων όσο και στην περίπτωση μερικής άρσης αυτών λόγω διοικητικής επίλυσης της διαφοράς οι φορολογικές αρχές υποχρεούνται να ενημερώνουν αυθημερόν την Διεύθυνση Ελέγχου για τις ενέργειες τους μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και να αποστέλλουν άμεσα τις αντίστοιχες Ειδικές Εκθέσεις Ελέγχου μέσω ταχυδρομείου.

Τονίζεται ότι σε κάθε περίπτωση και ανεξαρτήτως αποδέκτη και μέσου αποστολής η ενέργεια της φορολογικής αρχής με την οποία λαμβάνονται ή αίρονται τα περιοριστικά μέτρα επιβάλλεται να είναι πληκτρολογημένη αποκλειστικής της χειρόγραφης μορφής της, έχοντας αποκλειστικά έναν και μοναδικό αριθμό πρωτοκόλλου.

Επιπλέον διευκρινίζονται τα εξής³⁰:

- Στις περιπτώσεις διοικητικής επίλυσης της διαφοράς δεν αποδεσμεύεται η χορήγηση Α.Φ.Ε.
- Στο σώμα της ενέργειας της φορολογικής αρχής με την οποία λαμβάνονται τα περιοριστικά μέτρα στις περιπτώσεις μη απόδοσης παρακρατούμενων φόρων αναγράφεται το είδος του μη αποδοθέντος φόρου χωρίς αναφορά στο ύψος αυτού και στις περιπτώσεις λήψης/έκδοσης εικονικών/πλαστών φορολογικών στοιχείων αναγράφεται μόνο το είδος της παράβασης χωρίς αναφορά στη συνολική καθαρή αξία των φορολογικών στοιχείων.

- Τυχόν χορηγηθείσα στον φορολογούμενο - παραβάτη (φυσικό/νομικό πρόσωπο) από τα αρμόδια δικαστήρια αναστολή εισπραξής των βεβαιωθέντων ποσών φόρων ή προστίμων ουδεμία σχέση έχει και καμία επίδραση δεν ασκεί στην εφαρμογή των περιοριστικών μέτρων σε βάρος του. Τα περιοριστικά μέτρα καταλαμβάνουν όλα τα πρόσωπα που έχουν μία από τις ιδιότητες που αναφέρονται στο πρώτο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 20 του ν. 2523/97 -και όχι μόνο αυτά που έχουν την ιδιότητα του Προέδρου του Δ.Σ. ή του Δ/ντος Συμβούλου της επιχείρησης- καθώς επίσης και κάθε πρόσωπο που σύμφωνα με τα πρακτικά της Γενικής Συνέλευσης ή του Δ.Σ. εκπροσωπεί ή δεσμεύει την επιχείρηση με μόνη την υπογραφή του ή με δεύτερη υπογραφή, στη διοίκηση ή διαχείριση αυτής ή αναπληρώνει στα καθήκοντα τους ένα από τα πρόσωπα που αναφέρονται στις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παρ. 1 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου. Ανάλογη είναι και η αντιμετώπιση των προσώπων που εκπροσωπούν ή δεσμεύουν την επιχείρηση με μόνη την υπογραφή τους ή με δεύτερη υπογραφή, στη διοίκηση ή διαχείριση αυτής ή αναπληρώνουν στα καθήκοντα τους ένα από τα πρόσωπα των περιπτώσεων β' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 20 καθώς και των παραγράφων 2, 3 και 4 του ίδιου άρθρου του ν. 2523/97. Για το λόγο αυτό και δεδομένου ότι η Ειδική Έκθεση Ελέγχου δύναται να έχει συνταχθεί από φορολογική αρχή διαφορετική από αυτή που εφαρμόζει τα περιοριστικά μέτρα, η τελευταία επιβάλλεται πριν την εφαρμογή τους να ελέγχει το αρχείο της υπηρεσίας προκειμένου να εξασφαλίζεται τόσο η ορθότητα των στοιχείων των προσώπων σε βάρος των οποίων λαμβάνονται τα εν λόγω μέτρα όσο και το ότι αυτά καταλαμβάνουν το σύνολο των ανωτέρω προσώπων.

³⁰ Θεodorής Παπακοριακό — Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο — Εκδόσεις Σάκκουλα — 2005

- Στην περίπτωση ύπαρξης περισσότερων της μιας Ειδικών Εκθέσεων Ελέγχου για τον ίδιο φορολογούμενο - παραβάτη (φυσικό/νομικό πρόσωπο) για την εφαρμογή των μέτρων λαμβάνονται υπόψη τα στοιχεία όλων των εκθέσεων και συντάσσεται μια έγγραφη ενέργεια. Εάν έχουν ήδη εφαρμοσθεί τα περιοριστικά μέτρα σε βάρος φορολογούμενου -παραβάτη και κατόπιν νεότερου διενεργηθέντος ελέγχου συντάσσεται Ειδική Έκθεση βάσει της οποίας προκύπτουν επιπρόσθετες παραβάσεις οι οποίες επίσης επισύρουν την εφαρμογή των περιοριστικών μέτρων σε βάρος του, η αρμόδια φορολογική αρχή υποχρεούται σε συμπληρωματική ενέργεια εφαρμογής των ανωτέρω μέτρων, σε συνέχεια της αρχικής. Σε περίπτωση ύπαρξης οποιουδήποτε ερωτήματος σχετικά με την εφαρμογή των μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου παρακαλούνται οι φορολογικές αρχές να επικοινωνούν με το τμήμα Ποινών της Δ/σης Ελέγχου στα τηλέφωνα 210-3375172, 207 και 407.

4.2.6. Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 14 του Ν. 2523/1997, καθώς και του άρθρου 44 του Ν. 1892/1990.

Σας γνωρίζουμε ότι ύστερα από ερώτημα που αφορούσε συγκεκριμένες περιπτώσεις επιχειρήσεων, εκδόθηκε σχετική γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (ΝΣΚ), που έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών (γνωμοδότηση 477/2006 του Β' Τμήματος του ΝΣΚ), με την οποία έγιναν δεκτά, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

1. Επί του άρθρου 14 του Ν. 2523/1997

Δεδομένου ότι οι διατάξεις του άρθρου 14 του Ν. 2523/1997³⁴

απαιτούν να προκύπτει η φορολογική παράβαση από Ειδική Έκθεση Ελέγχου και όχι αποκλειστικά από τα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου, έπεται ότι τα διασφαλιστικά μέτρα για τα συμφέροντα του Δημοσίου που οι διατάξεις αυτές ορίζουν, δεν αποκλείεται καταρχήν να επιβληθούν και σε περιπτώσεις εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της επιχείρησης κατά τις διατάξεις των άρθρων 32 του Ν. 2238/1994 και 48 του Ν. 2859/2000, αρκεί οι ενέργειες της Διοίκησης να στηρίζονται σε αιτιολογημένη Ειδική Έκθεση Ελέγχου.

Στις περιπτώσεις όμως που η επιχείρηση έχει τεθεί στο καθεστώς εκκαθάρισης της περιουσίας της κατά τις διατάξεις του Ν. 1386/1983 ή των άρθρων 46, 46α' και 46β' του Ν. 1892/1990, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 9, παρ. 3 του Ν. 1386/1983, δηλαδή αμέσως μετά από τη δημοσίευση της απόφασης του Εφετείου που ορίζει τον εκκαθαριστή, απαγορεύεται η αναγκαστική εκτέλεση και η λήψη προσωρινών, συντηρητικών ή προφυλακτικών μέτρων κατά της επιχείρησης και αναστέλλονται οι τυχόν εκκρεμείς σχετικές διαδικασίες και συνεπώς ούτε τα διασφαλιστικά για τα συμφέροντα του Δημοσίου μέτρα του άρθρου 14 του Ν. 2523/1997 επιτρέπεται να ληφθούν κατά της περιουσίας επιχειρήσεων που έχουν τεθεί στο καθεστώς εκκαθάρισης των προαναφερόμενων διατάξεων.

2. Επί του άρθρου 44 του Ν. 1892/1990³¹

- Στη συμφωνία του άρθρου 44 του Ν. 1892/1990 περιλαμβάνονται και τα χρέη προς το Δημόσιο, που βεβαιώθηκαν μετά από την επικύρωση αυτής από το Εφετείο, ύστερα από φορολογικό έλεγχο, εφόσον αυτά ανάγονται σε προγενέστερες οικονομικές χρήσεις,

³¹ (Υπ.Ο.Ο. 1097093/16.6.2007, πολ. 1084)

ειτός αν προβλέπεται διαφορετικά στη συμφωνία. Εάν περιληφθεί στη συμφωνία του άρθρου 44 του Ν. 1892/1990 όρος αντίθετος προς τον νόμο ή καταχρηστικός και η συμφωνία επικυρωθεί από το Εφετείο, υπάρχει δεσμευτική κρίση για το Δημόσιο, με την επιφύλαξη άσκησης τριταναιοπής ή υποβολής αίτησης ανάκλησης της σχετικής απόφασης, εφόσον συντρέχουν οι νόμιμες προϋποθέσεις.

Στις συμφωνίες πιστωτών - επιχειρήσεων κατά το άρθρο 44 του Ν. 1892/1990 περιλαμβάνονται και οι απαιτήσεις του Δημοσίου κατά της επιχείρησης λόγω μη απόδοσης ΦΠΑ, δεδομένου ότι η απόδοση του ΦΠΑ προς το Δημόσιο αποτελεί φορολογική υποχρέωση της ίδιας της επιχείρησης και όχι τρίτου. Σημειώνεται ότι, σύμφωνα με το σκεπτικό της πιο πάνω γνωμοδότησης, οι παρακρατούμενοι φόροι δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο των συμφωνιών του άρθρου 44 του Ν. 1892/1990, καθόσον η απόδοση αυτών δεν αποτελεί εκπλήρωση ίδιας φορολογικής υποχρέωσης του υπόχρεου σε παρακράτηση, ο οποίος ενεργεί αντί του πραγματικού υπόχρεου (σχετικά Σ.τ.Ε. 1841/ 2000, 2084/2000).

4.2.7. Μη επιβολή προστίμων Κ.Β.Σ. και μη λήψη των μέτρων του άρθρου 14 του ν. 2523/97 σε βάρος των κληρονόμων αποβιώσαντος φυσικού προσώπου υποκρυπτόμενου σε έκδοση και λήψη εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων.

Σας γνωρίζουμε ότι αναφορικά με το ανωτέρω θέμα εκδόθηκε η αριθ. 551/06 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ³². η οποία έγινε αποδεκτή από τον κ. Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών και την οποία σας αποστέλλουμε για ενημέρωση σας και εφαρμογή στις σχετικές περιπτώσεις.

Με την παραπάνω γνωμοδότηση έγινε ομόφωνα δεκτό, για τους λόγους που αναφέρονται σε αυτήν, ότι η φορολογική αρχή δεν δύναται να επιβάλλει πρόστιμα του ΚΒ.Σ. και να λάβει τα προβλεπόμενα στο άρθρο 14 του ν. 2523/97 μέτρα, σε βάρος των κληρονόμων αποβιώσαντος φυσικού προσώπου, υποκρυπτόμενου σε έκδοση και λήψη εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων.

Σημειώνεται ότι τα παραπάνω αφορούν τις περιπτώσεις έκδοσης και λήψης εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων με υποκρυπτόμενα πρόσωπα στις πράξεις αυτές και όχι τις λοιπές συνήθεις περιπτώσεις έκδοσης και λήψης τέτοιων στοιχείων.

4.3. Λοιπές διοικητικές κυρώσεις

1. Το διοικητικό εφετείο με την ίδια απόφαση με την οποία καθορίζεται η φορολογητέα ύλη στη φορολογία εισοδήματος, στο φόρο προστιθέμενης αξίας, στο φόρο κύκλου εργασιών και στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές, εφόσον ο υπόχρεος δεν έχει υποβάλει δήλωση και ο κύριος φόρος, τέλος ή εισφορά που οφείλεται με βάση την απόφαση του διοικητικού εφετείου υπερβαίνει το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ, ή έχει υποβάλει δήλωση αλλά μεταξύ του βάσει δηλώσεως οφειλόμενου κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς και του οφειλόμενου κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς βάσει της φορολογητέας ύλης, η οποία καθορίστηκε τελεσίδικα, υπάρχει διαφορά μεγαλύτερη από το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ που αντιστοιχεί σε ποσοστό μεγαλύτερο του είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) επί του κύριου φόρου ή τέλους ή εισφοράς που αναλογεί με βάση τη δήλωση, απαγγέλλει υποχρεωτικά σε βάρος του υπόχρεου μία τουλάχιστον από τις κυρώσεις:

³²(Υπ.Ο.Ο. 1095807110.10.2007, πολ 1113)

α) Την απώλεια του δικαιώματος συμμετοχής σε δημοπρασίες του Δημοσίου, των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, των κοινωφελών ιδρυμάτων και οργανισμών κοινής ωφέλειας για χρονικό διάστημα ενός (1) έτους.

β) Την απώλεια του δικαιώματος λήψης πιστοποιητικού φορολογικής ενημερότητας για χρονικό διάστημα τριών (3) μηνών.

γ) Την απαγόρευση για περίοδο τριών (3) ετών της σύναψης σύμβασης με το Δημόσιο ή άλλους δημόσιους οργανισμούς ή φορείς.

δ) Την απώλεια για περίοδο τριών (3) ετών του δικαιώματος λήψης δανείων με την εγγύηση του Δημοσίου ή δημόσιων επιχορηγήσεων ή κρατικών πιστώσεων.

2. Αν οριστικοποιηθεί η καταλογιστική πράξη του προϊστάμενου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, λόγω μη άσκησης προσφυγής ή άσκησης προσφυγής η οποία κρίθηκε τελεσίδικα ως εκπρόθεσμη ή κατέστη τελεσίδικη με απόφαση του διοικητικού πρωτοδικείου και συντρέχουν οι προϋποθέσεις της προηγούμενης παραγράφου, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας υποχρεώνεται να ζητήσει με αίτηση του από το διοικητικό εφετείο να επιβάλει τις ποινές που προβλέπει η προηγούμενη παράγραφος. Η απαγγέλουσα τις στέρξεις απόφαση κοινοποιείται από το γραμματέα του διοικητικού εφετείου στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.

1. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας οφείλει χωρίς υπαίτια καθυστέρηση να ανακοινώνει στις αρμόδιες αρχές την καταλογιστική του πράξη ή την απόφαση του διοικητικού εφετείου με τις οποίες επιβάλλονται οι κυρώσεις της παραγράφου 1.

2. Οι κυρώσεις τις οποίες προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου αυτού

και των προηγούμενων άρθρων 10-14 επιβάλλονται ανεξάρτητα τους πρόσθετους φόρους και τα πρόστιμα που προβλέπουν οι διατάξεις του παρόντος νόμου.

3. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν εφαρμόζονται σε περίπτωση διοικητικής επίλυσης της διαφοράς ή κατάργησης της δίκης, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.δ/τος. 4600/1966 (ΦΕΚ 242).

5. Φορολογικοί Έλεγχοι-Καταπολέμηση Φοροδιαφυγής

Η προσπάθεια πάταξης της φοροδιαφυγής, για το έτος 2008, στηρίχθηκε στην υλοποίηση επιχειρησιακών πλαισίων δράσης με καθορισμένους αριθμητικούς στόχους ελεγχόμενων επιχειρήσεων, ελευθέρων επαγγελματιών και άλλων οικονομικών δραστηριοτήτων. Η επιλογή των ελεγκτικών στόχων του προγράμματος δράσης ήταν αποτέλεσμα κριτηρίων και προτεραιοτήτων, που βασιζόνταν κυρίως³³:

- Στην ανάλυση του ελεγκτικού αποτελέσματος των προηγούμενων ετών, ως προς την παραβατικότητα και το βαθμό συμμόρφωσης των ελεγχόμενων.
- Στη δυνατότητα υλοποίησης εις μέρους των υπηρεσιών, των επιχειρησιακών πλαισίων δράσης, στοιχείο που ήταν άμεσα συνδεδεμένο, εκτός των άλλων, με το ανθρώπινο δυναμικό και τα μέσα που ήταν διαθέσιμα για την επίτευξη των στόχων.
- Στις γενικότερες κατευθύνσεις που τέθηκαν στα πλαίσια κατάρτισης και εκτέλεσης του κρατικού προϋπολογισμού, ως προς το σκέλος των δημοσίων εσόδων.
- Στην αναγκαιότητα παροχής συνδρομής στη δράση άλλων κρατικών υπηρεσιών ή φορέων στα πλαίσια υλοποίησης μέτρων ευρύτερης οικονομικής πολιτικής.
- Στις ειδικότερες συνθήκες λειτουργίας της αγοράς.

³³Θόδωρος Παπακωριακού - Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο - Εκδόσεις Σάκκουλα - 2005

5.1 Εκσυγχρονισμός των διαδικασιών φορολογικού ελέγχου

Η διαδικασία του φορολογικού ελέγχου αποβλέπει στη συστηματική εξέταση και έρευνα στα βιβλία που τηρεί ο επιτηδευματίας καθώς και στα δικαιολογητικά των εγγραφών με σκοπό αφενός την επαλήθευση της ορθότητας των καταχωρήσεων και αφετέρου της γνησιότητας των αξιών που αναγράφονται στα παραστατικά στοιχεία.

Οι φορολογικές ελεγκτικές υπηρεσίες είναι επιφορτισμένες με το έργο της διενέργειας των φορολογικών ελέγχων με στόχο την πάταξη της φοροδιαφυγής. Αναλυτικά οι υπηρεσίες αυτές είναι³⁴:

- (α) το Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Υ.Π.Ε.Ε.).
- (β) Το Εθνικό Ελεγκτικό Κέντρο (ΕΘ.Ε.Κ).
- (γ) Τα Περιφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα (Π.Ε.Κ.).
- (δ) Τα Τοπικά Ελεγκτικά Κέντρα (Τ.Ε.Κ.).
- (ε) Τα Τμήματα Ελέγχου των Δ.Ο.Υ.
- (στ) Οι Οικονομικές Επιθεωρήσεις.

Το Υ.Π.Ε.Ε. για την εκτέλεση του ελεγκτικού έργου χρησιμοποιεί το πληροφοριακό σύστημα 'ARTEMIS'. Η εφαρμογή αυτή παρέχει την δυνατότητα:

- (α) καταχώρησης των πληροφοριακών δελτίων του ελέγχου.
- (β) Εκτέλεσης και έκδοσης εντολών ελέγχου κατά διοικητική αρμοδιότητα (διεύθυνση, τμήμα, συνεργείο ελέγχου κ.λ.π.).
- (γ) Λεπτομερής καταχώρησης των αποτελεσμάτων του ελέγχου.

³⁴ Μακρυμανωλάκης, Ν. (2002), 'Το όραμα του e-gov\^ernment στις πραγματικές του διαστάσεις', *NewEconomyObserver*, τεύχος 22

(δ) Διαχείρισης των εντολών και των αποτελεσμάτων ελέγχου για την προώθησή των υποθέσεων σε ποινικές (δικαστήρια) ή διοικητικές διαδικασίες (αποφάσεις επιβολής προστίμου).

(ε) Διαχείρισης των απαραίτητων για την λειτουργία της υπηρεσίας εντύπων (σημειώματα ελέγχου, εκθέσεις κατάσχεσης κ.λ.π.).

(στ) Εκτέλεση εκτυπώσεων και αναφορών που εξάγονται μετά την επεξεργασία των καταχωρημένων στοιχείων και πληροφοριών. Τονίζεται ότι, οι περισσότερες από τις περιφερειακές διευθύνσεις του Υ.Π.Ε.Ε. καθώς και η κεντρική υπηρεσία είναι συνδεδεμένες στο ενιαίο δίκτυο όπου παρέχεται η δυνατότητα άντλησης πληροφόρησης από το σύστημα 'TAXIS'. Η κεντρική υπηρεσία, έχει εκπονήσει εφαρμογή πληροφορικής όπου αξιοποιώντας τα στοιχεία που αντλεί από το σύστημα 'TAXIS' και επιλέγει δειγματοληπτικά υποθέσεις για φορολογικό έλεγχο.

Στις ελεγκτικές υπηρεσίες των ΕΘ.Ε.Κ. και Π.Ε.Κ. άρχισε να εφαρμόζεται σταδιακά το σύστημα υποστήριξης φορολογικού ελέγχου 'ESCORT'. Το σύστημα ανήκει στην κατηγορία των 'ευφυών συστημάτων' (expert systems) ελέγχου που λειτουργούν με την χρήση φορητού Η/Υ (Laptop). Από το σύνολο των υπηρεσιών που περιλαμβάνει το σύστημα 'ESCORT' λειτουργούν³⁵:

(α) ο έλεγχος Φ.Π.Α. (καθοδήγηση του ελεγκτή και υποστήριξη στην οικονομική ανάλυση δεδομένων, παρακολούθηση κίνησης λογαριασμών, εξαγωγή αποτελεσμάτων χρήσης, δημιουργία αποτελεσμάτων και έκθεσης ελέγχου, υπολογισμός των φόρων και προστίμων που προκύπτουν από τον έλεγχο).

³⁵Μακρό μανωλάκης, Ν. (2002), 'Το όραμα του e-government στις πραγματικές του διαστάσεις', *NewEconomy Observer*, τεύχος 22

(β) Η εισαγωγή στοιχείων και ηλεκτρονικών βάσεων δεδομένων (data bases) που λαμβάνονται από άλλα πληροφοριακά συστήματα.

(γ) Φύλλα υπολογισμού του φόρου μετά τον έλεγχο.

(δ) Φορολογική νομολογία για τον Κ.Β.Σ. κωδικοποιημένη με τους σχετικούς νόμους, εγκυκλίους και αποφάσεις.

(ε) Φορολογική νομολογία για το Φ.Π.Α. με κωδικοποίηση του Ν.2859/2000 και των σχετικών εγκυκλίων και αποφάσεων (Πολ. & Α.Υ.Ο.).

(στ) Φορολογική νομολογία για τον έλεγχο με κωδικοποίηση σε ενιαίο κείμενο των αποφάσεων για τη διενέργεια φορολογικών ελέγχων σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1144/1998 και λοιπές εγκυκλίους, Π.Δ. καθώς και γνωμοδοτήσεις του Συμβουλίου Επικρατείας.

(ζ) Πρόγραμμα ελέγχου συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών-προμηθευτών όπου εντοπίζονται οι ειδότες πλαστών και εικονικών στοιχείων, τα λανθασμένα Α.Φ.Μ., οι δηλώσαντες απώλεια βιβλίων και στοιχείων αλλά και η ορθότητα των αρχείων συγκεντρωτικών καταστάσεων (αποθηκευμένο σε μαγνητικό μέσο δισκέτα) που η εκάστοτε επιχείρηση υποβάλλει.

(η) Πρόγραμμα ελέγχου ισοζυγίου της επιχείρησης καθώς και μετατροπής σε αναγνώσιμο αρχείο του συστήματος 'ESCORT' για την εξαγωγή των αποτελεσμάτων χρήσης.

Η φορολογική διοίκηση για την εύρυθμη λειτουργία της αγοράς, την μεγιστοποίηση των δημοσίων εσόδων, την πρόληψη-καταστολή του οικονομικού εγκλήματος και την βελτιστοποίηση των μεθόδων είσπραξης των φόρων και δασμών έχει αναπτύξει το 'Reg-Data' ένα πληροφοριακό σύστημα ελεγκτικών υπηρεσιών. Το σύστημα αξιοποιεί τόσο τα πρωτογενή όσο και δευτερογενή δεδομένα προερχόμενα από το σύστημα TAXIS', ICIS' ή από εξωτερικούς φορείς.

Αναλυτικά, παρέχεται η δυνατότητα δημιουργίας μιας βάσης δεδομένων (data warehouse) ικανής να υποδεχθεί κάθε είδους και μορφής πληροφορία από οποιαδήποτε πηγή με στόχο την περαιτέρω επεξεργασία (data processing) με την εφαρμογή τεχνικών εξόρυξης δεδομένων (data mining). Η ταχύτατη συλλογή και επεξεργασία δεδομένων από εξειδικευμένα για το σκοπό αυτό πληροφοριακά συστήματα διοίκησης (Management Information Systems — MIS) με την παράλληλη εφαρμογή συστημάτων υποστήριξης αποφάσεων (Decisions Support Systems — DSS) παρέχει την δυνατότητα στον φορολογικό ελεγκτή να επικεντρωθεί στην ανάλυση των παρεχομένων πληροφοριών (information analysis) και στην ορθολογική λήψη των αποφάσεων ελέγχου.

Η εφαρμογή 'Reg-Data' έχει τη δυνατότητα στατιστικής επεξεργασίας και σύνταξης αναφορών σε σχέση με τις υποψήφιες προς έλεγχο επιχειρήσεις βάσει κριτηρίων επιλογής, όπως³⁶:

- (α) ο κωδικός αριθμός δραστηριότητας (Κ.Α.Δ.).
- (β) Οι τηρούμενες κατηγορίες βιβλίων.
- (γ) Το καθεστώς Φ.Π.Α. ένταξης της δραστηριότητας.
- (δ) Η νομική μορφή της επιχείρησης (ατομική, Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε., Α.Ε. κ.λ.π.).
- (ε) Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. και η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία (ΕΘΕΚ, ΠΕΚ, ΤΕΚ κ.λ.π.). και
- (στ) Η διεύθυνση της έδρας της επιχειρηματικής δραστηριότητας (ταχυδρομικοί κώδικες). Έτσι, η συνεργασία της συγκεκριμένης εφαρμογής με το σύστημα 'TAXIS' προσφέρει τη δυνατότητα κάλυψης του συνόλου της οικονομικής δραστηριότητας ενσωματώνοντας στοιχεία και από την

³⁶ Μαζουμανωλάκης, Ν. (2002), 'Το όραμα του e-government στις πραγματικές του διαστάσεις', *New Economy Observer*, τεύχος 22

γεωγραφική κατανομή της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Παράλληλα, παρέχει τη δυνατότητα επιλογής προς έλεγχο επιχειρήσεων ή επιτηδευματιών είτε με τη στατιστική μεθόδου τυχαίου δείγματος επιλογής (π.χ. με βάση το τελευταίο ψηφίο τους ΑΦΜ) είτε με την εφαρμογή ειδικού αλγόριθμου (υπολογιστική διαδικασία) που βασίζεται σε οικονομικά στοιχεία, όπως αναθάρσιτες πωλήσεις, μικτό περιθώριο κέρδους και δαπάνες.

Στα πλαίσια του επιχειρησιακού προγράμματος 'Κοινωνία της Πληροφορίας' έχει ενταχθεί ο σχεδιασμός και η ανάπτυξη ενός ακόμη πληροφοριακού συστήματος υποστήριξης και συνεχούς αναβάθμισης της διοικητικής πληροφόρησης των κεντρικών υπηρεσιών φορολογίας και τελωνείων που θα συμβάλλει στην βέλτιστη πληροφόρηση των φορολογούμενων σε θέματα δασμοφορολογίας. Το συγκεκριμένο σύστημα, στοχεύει στην δημιουργία υποδομών πληροφορικής και παραγωγής επεξεργασμένων πληροφοριών σε μορφή που μπορεί να χρησιμοποιηθούν τόσο από τα στελέχη των υπηρεσιών φορολογίας και τελωνείων όσο και από τρίτους φορείς με την χρήση του διαδικτύου. Το έργο αποβλέπει στο να αξιοποιηθούν οι πρωτογενείς πληροφορίες φορολογικού χαρακτήρα που συλλέγει το σύστημα 'TAXIS' και τελωνειακού χαρακτήρα που συλλέγει το σύστημα TCIS'.

5.2 Στόχοι και έλεγχοι που πραγματοποιήθηκαν κατά το

2008

Η υλοποίηση του προγράμματος δράσης, στα αμιγώς φορολογικά αντικείμενα ελέγχου, κινήθηκε θετικά σε σχέση με τους στόχους που είχαν τεθεί.

Ειδικότερα³⁷:

- Στοχευμένοι έλεγχοι

Πραγματοποιήθηκαν 40.670 στοχευμένοι έλεγχοι και εντοπίστηκαν 16.992 περιπτώσεις παραβατών, με συνολικό αριθμό 510.770 παραβάσεων. Το μέσο ποσοστό παραβατικότητας ανήλθε περίπου στο 42%. Οι κυριότερες παραβάσεις που διαπιστώθηκαν αφορούσαν:

α) Μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων σε 56.502 περιπτώσεις.

β) Έκδοση αθεώρητων φορολογικών στοιχείων ή από μη νόμιμο φορολογικό μηχανισμό μη καταχωρημένα στα βιβλία σε 176.115 περιπτώσεις.

γ) Έκδοση ή λήψη εικονικών & πλαστών φορολογικών στοιχείων ή νόθευση αυτών σε 19.961 περιπτώσεις.

δ) Μη υποβολή ή ανακριβής υποβολή δηλώσεων επιρριπτόμενων και παρακρατούμενων εμμέσων και αμέσων φόρων (Φ.Π.Α., Φ.Μ.Υ. κ.λ.π.) σε 6.133 περιπτώσεις, όπου τα προς βεβαίωση ποσά ανέρχονται περίπου στα 195.000 ευρώ.

- Έλεγχοι Διακίνησης

Με δεδομένο ότι σημαντικό μέρος της οικονομικής δραστηριότητας πραγματοποιείται μέσω της διακίνησης αγαθών, δόθηκε ιδιαίτερη βαρύτητα στην πραγματοποίηση μεγάλου αριθμού ελέγχων διακίνησης, προσανατολιζόμενων στην κάλυψη όσο το δυνατόν μεγαλύτερου χώρου ευθύνης των Περιφερειακών Διευθύνσεων. Προς την κατεύθυνση αυτή πραγματοποιήθηκαν 47.370 έλεγχοι διακίνησης και εντοπίστηκαν 3.075 περιπτώσεις παραβατών, με συνολικό αριθμό 9.716 παραβάσεων.

- Επεξεργασίες

Πέρα όμως από τους ανωτέρω ελέγχους, ιδιαίτερη πολύ σημαντικό έργο που επιτελέστηκε από τους υπαλλήλους των Περιφερειακών Διευθύνσεων και αφορούσε τις ελεγκτικές επαληθεύσεις στα ανεπίσημα στοιχεία (δεύτερα βιβλία), καθώς και επίσημα βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί και παραληφθεί αντίστοιχα από τις επιχειρήσεις.

Από την επεξεργασία των ανωτέρω βιβλίων και στοιχείων προέκυψε μεγάλη έκταση φοροδιαφυγή, με την χρήση εικονικών-πλαστών και νόθευμένων φορολογικών στοιχείων, τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων αξίας και τη μη απόδοση οφειλομένων επιρριπτόμενων και παρακρατούμενων, εμμέσων και αμέσων φόρων (Φ.Π.Α., Φ.Μ.Υ. κ.λ.π.). Το έργο αυτό προέκυψε από την ολοκλήρωση 1.646 φορολογικών υποθέσεων παρελθόντων ετών. Από τους ελέγχους αυτούς βρέθηκαν 1.201 παραβάτες με 86.239 παραβάσεις.

Η παραβατικότητα στην κατηγορία αυτή των ελεγχόμενων επιχειρήσεων κυμάνθηκε κατά μέσο όρο στο 73%, οι κυριότερες δε παραβάσεις που καταλογίστηκαν αφορούσαν³⁸:

α) Έκδοση ή λήψη εικονικών ή εικονικών & πλαστών φορολογικών στοιχείων ή νόθευση αυτών σε 24.589 περιπτώσεις

β) Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων σε 15.117 περιπτώσεις

γ) Έκδοση αθεωρήτων φορολογικών στοιχείων ή από μη νόμιμο φορολογικό μηχανισμό, μη καταχωρημένα στα βιβλία σε 41.696 περιπτώσεις.

³⁸(www.ypee.gr)

5.3 Φοροδιαφυγή με τη χρήση πλαστών, εικονικών και νοθευμένων φορολογικών στοιχείων.

- Γενικά

Με δεδομένο το μεγάλο αριθμό επιτηδευματιών που έχουν εντοπιστεί από τις περιφερειακές Διευθύνσεις να εμπλέκονται σε περιπτώσεις έκδοσης ή λήψης πλαστών εικονικών φορολογικών στοιχείων ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών θα προσπαθήσουμε να προσεγγίσουμε τα αίτια και τις συνέπειες της ιδιαίτερης μορφής φοροδιαφυγής, που στην ουσία πρόκειται για φοροκλοπή που ενέχει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά της υπεξαίρεσης.

Ας σημειωθεί ότι το 2008 εντοπίστηκαν 44.550 περιπτώσεις χρήσης (έκδοση ή λήψη) εικονικών ή εικονικών - πλαστών ή νοθευμένων φορολογικών στοιχείων, η αξία των οποίων υπερβαίνει τα 946.000.000 ευρώ.

Το φαινόμενο της χρήσης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων παρατηρείται σε όλους τους χώρους οικονομικής δραστηριότητας, από την παραγωγή και το εμπόριο αγαθών, την παροχή υπηρεσιών, μέχρι το χώρο των κατασκευών και των ελευθέρων επαγγελματιών. Οι επιχειρήσεις που δέχονται πλαστά ή εικονικά στοιχεία είναι συνήθως οικονομικά εύρωστες, σε αντίθεση με αυτές που εκδίδουν τέτοια στοιχεία, οι οποίες συνήθως είναι αδύναμες οικονομικά ή και ανύπαρχτες.

5.4 Ενεργειακά προϊόντα

Στον τομέα των ενεργειακών προϊόντων κατά το έτος 2008, σε όλες τις κατηγορίες των υγρών καυσίμων και σε όλα τα στάδια εμπορίας, χρήσης και διάθεσης αυτών, πραγματοποιήθηκαν 11.940 έλεγχοι.

Από τους ελέγχους αυτούς ³⁹:

Διαπιστώθηκαν	1.023
παραβάτες Βεβαιώθηκαν	5.335

παραβάσεις Ποσοστό

παραβατικότητας: 8.57 %

5.4.1 Χαρακτηριστικές περιπτώσεις λαθρεμπορίας ενεργειακών προϊόντων κατά έτος 2008.

Συνολικά κατά το έτος 2008⁴⁰:

- Διαπιστώθηκαν τελωνειακές παραβάσεις (λαθρεμπορίες) για 11.695.784 λίτρα υγρών καυσίμων και φορολογικές παραβάσεις (διάθεση πετρελαίου θέρμανσης & κίνησης χωρίς φορολογικά στοιχεία) για ποσότητα 84.458 λίτρων.
- Εντοπίστηκε ένα (1) αποχρωματιστήριο πετρελαίου καθώς και πενήντα έξι (56) παράνομες υπόγειες και υπέργειες δεξαμενές καυσίμων. Αναφέρονται παρακάτω οι πιο αξιόλογες και αντιπροσωπευτικές περιπτώσεις λαθρεμπορίας καυσίμων. Στην περιοχή του Ασπροπύργου εντοπίστηκε παράνομο αποχρωματιστήριο το οποίο μετέτρεπε πετρέλαιο ναυτιλίας σε πετρέλαιο κίνησης και αποτελούνταν από:
 - Ένα (1) μηχάνημα πλυντήριο - καθαριστήριο αποχρωματισμού πετρελαίου.
 - Ένα (1) Φ.Ι.Χ. διασκευασμένο με δεξαμενή 20.000 λίτρων πετρελαίου.
 - Τριάντα τρεις (33) πλαστικές & μεταλλικές δεξαμενές αποθήκευσης. Υγρά, σάκιοι με χημική σκόνη και υλικά που χρησιμοποιούνται για τον αποχρωματισμό και την αποϊχνηθέτηση του πετρελαίου. Όλα τα παραπάνω κατασχέθηκαν και τα εμπλεκόμενα στην υπόθεση πρόσωπα συνελήφθησαν και παραπέμφθηκαν στον εισαγγελέα.

³⁹ www.ypee.gr

Μετά από έλεγχο σε πρατήριο υγρών καυσίμων στη Λαμία βρέθηκαν ποσότητες πετρελαίου αγνώστου προέλευσης. Ακολούθησε κατάσχεση και επεξεργασία ανεπίσημων στοιχείων από την οποία προέκυψε ότι η επιχείρηση για τις χρήσεις 2003 έως 2006 διακίνησε λαθραίο πετρέλαιο συνολικής ποσότητας 11.670.284 λίτρων οι διαφυγόντες δασμοί και φόροι της οποίας ανέρχονται στο ποσό των 4.183.153 ευρώ.

- Χαρακτηριστικές μέθοδοι λαθρεμπορίας στα ενεργειακά προϊόντα:

Αποχρωματισμός και αποϊχνηθέτηση πετρελαίου ναυτιλίας και θέρμανσης. Σε εγκαταλελειμμένους χώρους και κτίρια που δεν κινούν συνήθως την περιέργεια, σε επαγγελματικούς χώρους άλλων δραστηριοτήτων, σε απομακρυσμένες περιοχές που έχουν φυσική κάλυψη από τον περιβάλλοντα χώρο, στήνουν παράνομες εγκαταστάσεις, με κρυφές δεξαμενές, αντλίες, κομπρεσέρ, φίλτρα καθαρισμού καυσίμων, φιλτράρες υψηλής πίεσης και κυλινδρικά περιστροφικά φίλτρα, υπέργειες και υπόγειες σωληνώσεις παροχέτευσης των καυσίμων, χημικά παρασκευάσματα (πχ. θειικό οξύ, υδράσβεστο, θηραϊκή γη κλπ.) για τον αποχρωματισμό και βυτιοφόρα οχήματα, συνήθως με πλαστές πινακίδες κυκλοφορίας.

Προμηθεύονται πετρέλαιο ναυτιλίας μέσω δεξαμενοπλοίων (Σλεπίων), που αγκυροβολούν σε έρημες περιοχές (κολπίσκους με πρόσβαση βυτιοφόρων) ή πετρέλαιο θέρμανσης, τα επεξεργάζονται στα παράνομα εργαστήρια, τα αποχρωματίζουν και απομακρύνουν τον ιχνηθέτη που διαθέτουν αυτά τα προϊόντα, για αναγνώριση τους από το Γ.Χ.Κ..

Στη συνέχεια με πλαστά φορολογικά στοιχεία, τα προωθούν είτε απ' ευθείας σε μεγάλους καταναλωτές (πχ. βιομηχανίες, εργοτάξια, νοσοκομεία,

ξενοδοχεία κλπ.), είτε προμηθεύουν συνεργαζόμενα με αυτούς πρατήρια υγρών καυσίμων, τα οποία με τη σειρά τους, πωλούν τα καύσιμα σαν καθαρό πετρέλαιο κίνησης στους καταναλωτές.

- **Παράνομη- λαθραία προμήθεια πετρελαίου Ναυτιλίας.**

Τα δεξαμενόπλοια (σλέπια) που πραγματοποιούν για λογαριασμό των εταιρειών εμπορίας πετρελαιοειδών τους εφοδιασμούς ποντοπόρων και άλλων πλοίων, τα οποία παραλαμβάνουν καύσιμα (πετρέλαιο - μαζούτ) ατελώς, χωρίς δηλαδή να καταβάλουν τις δασμοφορολογικές επιβαρύνσεις, σε συνεννόηση σχεδόν πάντα με το εφοδιαζόμενο πλοίο, παρακρατούν ποσότητες αυτών των καυσίμων στις δεξαμενές τους, τις οποίες αποθηκεύουν σε παροπλισμένα πλοία που βρίσκονται στη ράδα (πχ. ανοιχτά από το κεντρικό λιμάνι του Πειραιά) και αφού βρουν τους προαναφερόμενους αγοραστές- συνεργάτες τους, καθορίζουν τον χρόνο, τον τόπο και το αντίτιμο της συναλλαγής.

Στη συνέχεια με τα ίδια ή άλλα δεξαμενόπλοια⁴¹ (σλέπια), σε απόμακρες περιοχές (κολπίσιους) με υποθαλάσσιες σωληνώσεις το παραδίδουν σε παράνομα βυτιοφόρα στην ξηρά, τα οποία με τη σειρά τους προμηθεύουν τα παράνομα εργαστήρια αποχρωματισμού ή το παραδίδουν αυτούσιο ή αναμειγμένο με πετρέλαιο κίνησης, συνήθως σε εργοτάξια κατασκευής οδικών έργων, νταμάρια, ασβεστοποιεία κλπ. ή για την κίνηση των μηχανημάτων έργων, των καυστήρων και μηχανών.

- **Παράνομες εισαγωγές ετοιμών πετρελαιοειδών προϊόντων.**

Τα ίδια κυκλώματα δεν διστάζουν να εισάγουν παράνομα έτοιμα προϊόντα, με μεγάλα δεξαμενόπλοια τα οποία παραμένουν εκτός των χωρικών υδάτων και σε συνεννόηση με μικρότερα σλέπια, τα εκφορτώνουν στην ξηρά σε βυτιοφόρα οχήματα. Αυτά με τη σειρά τους παραδίδουν τα προϊόντα σε πρατήρια υγρών καυσίμων, με προορισμό την κατανάλωση.

⁴¹ www.ypee.gr

- **Νόθειες καυσίμων.**

Ο παράνομος πλουτισμός του κυκλώματος εμπορίας καυσίμων επεκτείνεται και στη νόθευση των ετοιμών προϊόντων που παραδίδονται μέσω πρατηρίων καυσίμων στους ανυποψίαστους καταναλωτές.

Εκμεταλλεούμενοι τη διαφορά τιμής πώλησης αυτών των καυσίμων (βενζίνες και πετρέλαια), αναμειγνύουν τα φθηνότερα με τα ακριβότερα και τα πωλούν στη συνέχεια με την υψηλότερη τιμή του ακριβότερου προϊόντος (πχ. αναμειγνύουν την νέα super βενζίνη που προορίζεται για τα συμβατικής τεχνολογίας αυτοκίνητα και η τιμή διάθεσης της είναι υψηλή, με την απλή αμόλυβδη βενζίνη που προορίζεται για τα καταλυτικά αυτοκίνητα που η τιμή της είναι σαφώς πιο χαμηλή)⁴².

Υπολογίζεται ότι ο πρατηριούχος με αυτή τη μορφή νόθευσης, πέρα από το νόμιμο κέρδος της πώλησης, θα κερδίσει και τη διαφορά τιμής πώλησης, ανάμεσα στην απλή αμόλυβδη και τη νέα super. Το ίδιο συμβαίνει και στο πετρέλαιο, μεταξύ του πετρελαίου κίνησης που είναι πιο ακριβό απ' ότι το πετρέλαιο θέρμανσης ή το πετρέλαιο ναυτιλίας, αποκομίζοντας στην περίπτωση αυτή πολλαπλάσια κέρδη.

- Παράδοση από τα μεταφορικά μέσα (βυτιοφόρα-σλέπια) μικρότερης ποσότητας από την εμφανιζόμενη ως παραληφθείσα από το εφοδιαζόμενο πλοίο και διάθεση της υπόλοιπης ποσότητας παράνομα στην εσωτερική κατανάλωση.

- Εικονικές εξαγωγές με διάθεση του καυσίμου στην εσωτερική κατανάλωση και αντικατάσταση του με νερό ή νόθευση του με αντίστοιχη ποσότητα άλλων παραγώγων πετρελαίου (white spirit, τολουόλη κλπ.)

⁴²www.ypee.gr

- Χρησιμοποίηση τολουόλης ή βενζολίου για ανάμειξη με βενζίνες και όχι για βιομηχανική χρήση για την οποία προορίζεται.

5.5 Αιθυλική αλκοόλη- αλκοολούχα ποτά

Στον τομέα της αιθυλικής αλκοόλης και των αλκοολούχων ποτών κατά το έτος 2008, σε όλα τα στάδια παραγωγής, εμπορίας, χρήσης και διάθεσης αυτών, πραγματοποιήθηκαν 993 έλεγχοι.

Από τους ελέγχους αυτούς⁴³:

Διαπιστώθηκαν 298 παραβάτες

Βεβαιώθηκαν 4.556 παραβάσεις της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας

Ποσοστό παραβατικότητας: 30,01%

Αναφέρεται χαρακτηριστική περίπτωση λαθρεμπορίας αιθυλικής αλκοόλης κατά το έτος 2008:

Μετά από αξιολόγηση στοιχείων εξαρθρώθηκε κύκλωμα λαθραίας εισαγωγής οινόπνευματος στη χώρα μας. Συγκεκριμένα, μετά από συντονισμένη επιχείρηση, κατασχέθηκαν 10 τόνοι λαθραίου οινόπνευματος προερχόμενου από τη Βουλγαρία, και προοριζόμενου για παράνομη παραγωγή ποτών, γνωστών ως «μπόμπες». Εντοπίστηκε στο όρος Κιθαιρώνας φορτηγό όχημα βυτιοφόρο με Βουλγαρικές πινακίδες το οποίο είχε ειδικά κατασκευασμένες κρύπτες και κρυφό μηχανισμό παροχέτευσης του οινόπνευματος.

Συντάχθηκε δικογραφία κατά δύο ατόμων για λαθρεμπορία και οι έρευνες συνεχίζονται για τον εντοπισμό των παράνομων ποτοποιείων που θα παραλάμβαναν το λαθραίο οινόπνευμα. Χαρακτηριστικές μέθοδοι λαθρεμπορίας στην αιθυλική αλκοόλη και τα αλκοολούχα ποτά:

⁴³ www.ypee.gr

- Η εμπειρία των ελεγκτών της Υπ.Ε.Ε. και των συναρμόδιων Χημικών υπηρεσιών έχει καταγράψει ως μεθοδολογίες διάπραξης παραβάσεων στην παραγωγή και διακίνηση της αιθυλικής αλκοόλης και των αλκοολούχων ποτών τις παρακάτω:
- Περιπτώσεις εικονικών εξαγωγών αιθυλικής αλκοόλης και αλκοολούχων ποτών προς γειτονικές τρίτες χώρες.
- Έχει διαπιστωθεί η ύπαρξη παράνομων εργαστηρίων παρασκευής ποτών είτε από εγχώρια και λαθραία υλικά, είτε από νομίμως εισαγόμενα υλικά αλλά με σκοπό την απομίμηση ευρέως κυκλοφορούντων παρόμοιων προϊόντων.
- Έχει διαπιστωθεί ότι μεγάλες ποσότητες αιθυλικής αλκοόλης εισάγονται λαθραία στη χώρα μας από τις Βαλκανικές χώρες και την Ιταλία, και στα φορτωτικά έγγραφα των μεταφορικών εταιρειών δηλώνεται ότι μεταφέρεται γλυκόζη, φρουκτόζη ή ελαιόλαδο, ενώ στη πραγματικότητα διακινείται οινόπνευμα. -I- Διαπιστώνονται πλαστές θεωρήσεις σε Σ.Δ.Ε. με προϊόντα από την Ε.Ε.
- Έχουν επισημανθεί αποστάξεις υπερβολικά μεγάλων ποσοτήτων στεμφύλων από μικρούς αποσταγματοποιούς, που δεν δικαιολογούνται από την παραγωγή των αμπελοκτημάτων τους, και οι αποστάξεις αυτές είναι παράνομες, επειδή συντελούνται με την αγορά ποσοτήτων στεμφύλων ή και κρασιού από τρίτα πρόσωπα. Με αυτές τις αποστάξεις διακινούνται μεγάλες ποσότητες αφορολόγητου τσίπουρου και τσικουδιάς από καφενεία, ουζερί, ταβέρνες και κάβες ποτών.
- Έχει διαπιστωθεί διάθεση στην κατανάλωση συνθετικής αιθυλικής αλκοόλης εμφιαλωμένης και συσκευασμένης με την ένδειξη «καθαρό οινόπνευμα 95 βαθμών». Έχει διαπιστωθεί εμφιάλωση λαθραίου οينوπνεύματος, νοθευμένου και μη κανονικού, με παραποιημένα σήματα νόμιμων εμφιαλωτών και με παραπλήσιο τρόπο εκτύπωσης

των στοιχείων στη φιάλη.

- Διαπιστώθηκε διασκευή βυτιοφόρου οχήματος που περιείχε λαθραίο οινόπνευμα το οποίο είχε ειδικά κατασκευασμένες κρύπτες - διαμερίσματα και κρυφό μηχανισμό συνδεδεμένο με την αντλία των φρένων ώστε να γίνεται η παροχέτευση του οινοπνεύματος.

- Βασική μέθοδος που χρησιμοποιείται, σχεδόν σε όλες τις περιπτώσεις για την συγκάλυψη και νομιμοποίηση της λαθρεμπορίας αιθυλικής αλκοόλης και αλκοολούχων ποτών, είναι η έκδοση και λήψη πλαστών ή εικονικών τιμολογίων.

Επιχειρήσεις στις οποίες εστιάζονται οι έλεγχοι είναι οι επιχειρήσεις παραγωγής, εισαγωγής ή εμπορίας αιθυλικής αλκοόλης, ποτών, ζύθου, κρασιών, τροφίμων, καλλυντικών, χημικών προϊόντων, απορρυπαντικών, φαρμακευτικών προϊόντων, καθώς επίσης και οι επιχειρήσεις εστίασης και ψυχαγωγίας (ταβέρνες, μπαρ, ντίσκο, κέντρα διασκέδασης κλπ).

5.6 Καπνικά

Στον τομέα των καπνικών προϊόντων κατά το έτος 2008, σε όλα τα στάδια παραγωγής, εμπορίας, χρήσης και διάθεσης αυτών, πραγματοποιήθηκαν 229 έλεγχοι. Από τους ελέγχους αυτούς:

- Διαπιστώθηκαν 91 παραβάτες
- Βεβαιώθηκαν 27.553 παραβάσεις της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας
- Ποσοστό παραβατικότητας: 39,74 %

Στο πλαίσιο της αποστολής για την πάταξη της φοροδιαφυγής, του λαθρεμπορίου και την αντιμετώπιση του οικονομικού εγκλήματος, κατασχέθηκαν από την Υπ.Ε.Ε. 55.583.500 τεμάχια λαθραίων τσιγάρων.

Χαρακτηριστικές περιπτώσεις λαθρεμπορίας είναι οι εξής:

1. Μετά από πολυήμερη έρευνα και παρακολούθηση και με τη συνδρομή της ΕΛ.ΑΣ. εξαρθρώθηκε κύκλωμα εμπορίας, διακίνησης και προώθησης στο εξωτερικό λαθραίων τσιγάρων. Ειδικότερα, εντοπίστηκε και ελέγχθηκε φορτηγό -ψυγείο διεθνών μεταφορών το οποίο μετέφερε ποσότητα 438.0 λαθραίων πακέτων τσιγάρων. Διενεργήθηκε συγχρονισμένη έρευνα σε αποθήκη στα Μέγαρα στην οποία είχαν φορτωθεί τα λαθραία τσιγάρα

όπου βρέθηκαν και κατασχέθηκαν επιπλέον 515.000 πακέτα τσιγάρα (Συνολικά 19.060.000 τεμάχια).

Επίσης βρέθηκαν⁴⁴:

- τέσσερα ακόμα φορτηγά αυτοκίνητα με ξένες πινακίδες
- δύο επικαθήμενα
- δύο περνοφόρα μηχανήματα
- μεγάλες ποσότητες από εμπορεύματα που χρησιμοποιούνταν ως προκάλυμμα
- υλικά συσκευασίας

Συνελήφθη ο οδηγός του φορτηγού και δύο νεαρά άτομα ενώ κατηγορούνται άλλα πέντε. Οι δασμοί και λοιποί φόροι που αναλογούν στα λαθραία τσιγάρα ανέρχονται στο ποσό των 2.500.0 ευρώ περίπου.

2. Μετά από αξιοποίηση πληροφοριών και σε συνεργασία με την ΕΛ.ΑΣ και το Λιμενικό, εξαρθρώθηκε κύκλωμα που διακινούσε λαθραία τσιγάρα στο εσωτερικό της χώρας δια θαλάσσης. Συγκεκριμένα, εντοπίστηκε το πλοίο Svetlana προερχόμενο από Αίγυπτο να εκφορτώνει με τη βοήθεια ταχύπλοου σκάφους λαθραία τσιγάρα σε ακτή της Ν. Πελοποννήσου.

⁴⁴ www.yfpe.gr

3. Βρέθηκαν και κατασχέθηκαν 8.410.000 τεμάχια τσιγάρων, των οποίων οι δασμοί ανέρχονται στο ποσό των 1.230.000 ευρώ. Πέραν του πλοίου κατασχέθηκαν δύο φορτηγά αυτοκίνητα και συνελήφθησαν δύο άτομα που οδηγήθηκαν στο εισαγγελέα Καλαμάτας.

Χαρακτηριστικές μέθοδοι λαθρεμπορίας στα βιομηχανοποιημένα καπνικά προϊόντα:

Οι συνηθέστεροι τρόποι λαθρεμπόρευσης που έχουν εντοπισθεί στη χώρα μας κατά τη διακίνηση καπνικών προϊόντων, αφορούν στην πλειοψηφία τους τσιγάρα και είναι οι ακόλουθοι:

Με την άφιξη κύρια στο λιμάνι του Πειραιά εμπορευματοκιβωτίων (CONTAINERS) από λιμάνια της Μεσογείου (συνήθως από Κύπρο, Μάλτα και Αίγυπτο), από την Ουκρανία και την Κίνα, από λιμάνια της Μαύρης Θάλασσας και από άλλες γειτονικές χώρες. Η μέθοδος που συνήθως ακολουθείται είναι η εξής:

Αποστέλλονται με νόμιμο τρόπο, από ελληνική βιομηχανία, τσιγάρα μέσα σε εμπορευματοκιβώτια. Στον τόπο προορισμού, τα τσιγάρα αποσυσκευάζονται και επαναποστέλλονται στη χώρα μας, αφού τοποθετηθούν στο πίσω μέρος άλλων εμπορευματοκιβωτίων, στο μπροστινό των οποίων τοποθετούνται εμπορεύματα, συνήθως μικρής αξίας, π.χ. χαρτοκιβώτια με πλαστικά προϊόντα, γυαλικά είδη, χαρτοπετσέτες κ.λ.π., και μάλιστα κατά τέτοιο τρόπο που δεν προδιαθέτει τις ελληνικές Τελωνειακές αρχές να ερευνήσουν το σύνολο του περιεχομένου των εμπορευματοκιβωτίων.

Με αυτό τον τρόπο και αφού δηλωθεί στο Τελωνείο εισαγωγής, ότι το περιεχόμενο των εμπορευματοκιβωτίων αποτελείται στο σύνολο του από είδη με χαμηλή δασμολόγηση, τα καλυμμένα τσιγάρα καταλήγουν τελικά αφορολόγητα στην εγχώρια κατανάλωση.

- Με τη λαθραία διακίνηση τσιγάρων (τρίτων χωρών) από ελεύθερη

ζώνη χώρας της Ε.Ε., μέσω ελεύθερης ζώνης της Ελλάδας, συνήθως τον Πειραιά, προς Τρίτες χώρες ή άλλες χώρες της Ε.Ε.

Στην περίπτωση αυτή τα CONTAINERS εμφανίζονται, στο δηλωτικό που κατατίθεται κατά την εκφόρτωσή τους στην ελεύθερη ζώνη του Πειραιά με περιεχόμενο προϊόντα μικρής αξίας, ενώ στην πραγματικότητα είναι πλήρη με τσιγάρα, ή με το κανονικό τους φορτίο που είναι τσιγάρα.

Τα εμπορευματοκιβώτια αυτά ή μεταφορτώνονται σε άλλα πλοία και εξάγονται σε τρίτες χώρες, απ' όπου επανεισάγονται λαθραία με διάφορους τρόπους σε χώρες της Ε.Ε. (κατασκευή πλαστών εγγράφων πχ. πιστοποιητικών Κοινοτικού χαρακτήρα T2K) ή διακινούνται μέσω της χώρας μας, προς άλλες χώρες της Ε.Ε. ή Τρίτες, κυρίως όμορες, χώρες, με πιστοποιητικά TI (εξωτερική Κοινοτική Διαμετακόμιση) και διασαφήσεις εξαγωγής αντίστοιχα.

- Με εικονικές εξαγωγές.

Τα αντίγραφα των συνοδευτικών παραστατικών επιστρέφονται βεβαιωμένα για τις εξαγωγές των τσιγάρων, με πλαστογραφημένες τις υπογραφές των υπαλλήλων των συνοριακών Τελωνείων, ενώ τα φορητά που τα διακινούσαν παρεκκλίνοντας από το δρομολόγιο τους, τα ξεφορτώνουν συνήθως σε παράνομες αποθήκες στη Βόρεια Ελλάδα.

Με την τοποθέτηση των τσιγάρων σε ειδικά διασκευασμένες κρύπτες φορητών αυτοκινήτων, τα οποία κατά την είσοδό τους στην Ελλάδα από όμορες χώρες, συνήθως από Αλβανία, δηλώνονται ως κενά φορτίου.

Με την εξαγωγή στις όμορες χώρες (Αλβανία, Σκόπια, κλπ.) τσιγάρων, σε πολλές περιπτώσεις πρόχειρα συσκευασμένα (σε πλαστικούς σάκους απορριμμάτων), τα οποία φορτώνονται μαζί με άλλα προϊόντα μικρής αξίας).

Στην περίπτωση αυτή τα τσιγάρα τοποθετούνται στο πίσω μέρος του φορητού, ενώ στο μπροστινό τοποθετούνται τα άλλα εμπορεύματα κατά τέτοιο τρόπο ώστε να είναι αδύνατος ο έλεγχος του συνόλου του

περιεχομένου του φορτηγού από τους Τελωνειακούς υπαλλήλους των συνόρων. Αποτέλεσμα, τα τσιγάρα να εισάγονται λαθραία στις όμορες χώρες και στη συνέχεια να διοχετεύονται με διάφορους τρόπους σε άλλα κράτη των Βαλκανίων ή της Ε.Ε.

- Νέες τάσεις - Νέοι δρόμοι λαθρεμπορίας

Καινούρια μάρκα τσιγάρων έκανε την εμφάνιση της και στη χώρα μας. Πρόκειται για τα τσιγάρα Jin Ling. Κατά το προηγούμενο έτος διακινήθηκαν μεγάλες ποσότητες, με τάση συνεχούς αύξησης λόγω της χαμηλής τιμής και καλής ποιότητας τους.

Η διακίνηση γίνεται είτε με φορτηγά, είτε με πλοία. Το δρομολόγιο που ακολουθείται συνήθως είναι από το Kallinigrand της Βαλτικής, στη Μερσίνα της Τουρκίας, από εκεί στα κατεχόμενα της Κύπρου καταλήγοντας στην Ελλάδα δια της θαλάσσιας οδού.

Στη συνέχεια φορτώνονται με ελληνικά προϊόντα και αποστέλλονται σε χώρες της Ε.Ε. (κυρίως στη Γερμανία) μέσω Βουλγαρίας και Ρουμανίας.

5.7 Αυτοκίνητα

Στον τομέα των αυτοκινήτων και μηχανημάτων έργου κατά το έτος 2008, πραγματοποιήθηκαν 603 έλεγχοι. Από τους ελέγχους αυτούς:

- Διαπιστώθηκαν 97 παραβάτες
- Βεβαιώθηκαν 107 παραβάσεις της τελωνειακής νομοθεσίας.
- Ποσοστό παραβατικότητας: 16,09%
- Χαρακτηριστικές μέθοδοι λαθρεμπορίας αυτοκινήτων.

- ο Σε πολλές περιπτώσεις διαπιστώνεται αφαίρεση του αριθμού πλαισίου από αυτοκίνητα ή παραποίηση αυτού και τοποθέτησή ή ενσωμάτωσή του σε άλλα αυτοκίνητα, για τα οποία δεν είχαν καταβληθεί οι οφειλόμενοι δασμοί και λοιποί φόροι.
- ο Διαπιστώνονται περιπτώσεις δήλωσης ψευδών στοιχείων ή παραποίησης των κατατιθεμένων παραστατικών, από τα οποία προσδιορίζεται το έτος πρώτης κυκλοφορίας των αυτοκινήτων ή η αντιρρυπαντική τεχνολογία αυτών, με αποτέλεσμα τη μη είσπραξη ή την είσπραξη μειωμένου τέλους ταξινόμησης.

5.8 Έλεγχοι στον τομέα του παραεμπορίου

Στον τομέα του παράνομου εμπορίου, κατά το έτος 2008, συγκροτήθηκαν 336 συνεργεία ελέγχου και πραγματοποιήθηκαν 3.405 έλεγχοι. Από τους ελέγχους αυτούς:

- Διαπιστώθηκαν 429 παραβάτες
- Βεβαιώθηκαν 2.527 παραβάσεις της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας.
- Ποσοστό παραβατικότητας: 12,6 %

Για τον περιορισμό του φαινομένου του παράνομου εμπορίου, το οποίο ως γνωστόν πλήττει τα δημόσια έσοδα, τον υγιή ανταγωνισμό και δημιουργεί συνθήκες ανισορροπίας στην αγορά, διενεργήθηκαν από την ΥΠ.Ε.Ε. συνεχείς περιπολίες και έλεγχοι επιχειρήσεων και προϊόντων σε όλη την επικράτεια.

Οι παραπάνω έλεγχοι διενεργήθηκαν σε όλο το φάσμα της αγοράς (χονδρέμποροι - εισαγωγείς, λιανοπωλητές, πλανόδιοι μικροπωλητές), με κύριο άξονα τις μεγάλες πόλεις και τα λιμάνια της χώρας.

Διενεργούνται συνεχείς έλεγχοι σε χώρους που παρατηρείται αθρόα παρουσία πλανόδιων μικροπωλητών, στα πλαίσια των προγραμματισμένων ελέγχων διακίνησης, σε κομβικά σημεία των μεγάλων πόλεων (Σταθμοί Μετρό, τραίνων, λεωφορείων - Λαϊκές αγορές -εμπορικά κέντρα κλπ.), με κύριο σκοπό την απομάκρυνση αυτών.

Στόχος των ελέγχων ήταν και παραμένει, η πρόληψη και συμμόρφωση των επιτηδευματιών (κυρίως μικροπωλητών), που δεν είναι φορολογικά νομιμοποιημένοι με τις υφιστάμενες φορολογικές υποχρεώσεις (έναρξη επιτηδεύματος, κατοχή συνοδευτικών εγγράφων, έκδοση φορολογικών στοιχείων κλπ.) και κυρίως η ανάσχεση και ο δραστικός περιορισμός της επέκτασης του παραεμπορίου. Η πιο αξιόλογη και αντιπροσωπευτική περίπτωση:

Μετά από έλεγχο σε αποθήκες δύο επιχειρήσεων στη Ζάκυνθο βρέθηκαν μεγάλες ποσότητες εμπορευμάτων (γυαλιά ηλίου, ρολόγια, τσάντες, είδη ένδυσης κλπ) που ήταν απομιμήσεις σημάτων επώνυμων εταιριών. Όλα τα είδη είχαν εισαχθεί από την Κίνα, δεσμεύτηκαν και θα κατασχεθούν μόλις ολοκληρωθεί η εξέταση από πραγματογνώμονες.

5.9 Η παραοικονομία στην υγεία

Πανελλαδική έρευνα με τηλεφωνικό ερωτηματολόγιο που συμπλήρωσαν 1600 νοικοκυριά προσπαθεί να κάνει την «ακτινογραφία» της ιδιωτικής δαπάνης υγείας. Η διδακτορική διατριβή που πραγματοποιήθηκε στο Εργαστήριο Οργάνωσης και Αξιολόγησης Υπηρεσιών Υγείας Όλγας Σίσκου, έδωσε πραγματικά συνταρακτικά αποτελέσματα⁴⁵. Μία Ολυμπιάδα (7 δις ευρώ) ξοδεύει ο Έλληνας σε ιδιωτική βάση κάθε χρόνο για υπηρεσίες υγείας. Η συνολική παραοικονομία στον υγειονομικό τομέα είναι 1793,3 εκατ. ευρώ το οποίο αντιστοιχεί στο 26 - 29% των πληρωμών των χρηστών και στο 12% - 13,5% της συνολικής δαπάνης υγείας. Από το παραπάνω

ποσό:

- 194,5 εκατ. ευρώ «φακελάκι» δηλ.11% της συνολικής παραοικονομίας του υγειονομικού τομέα
- 1598,8 εκατ. ευρώ σε πληρωμές για αμοιβές χωρίς απόδειξη στον ιδιωτικό τομέα

Συνεπώς, πολύ σημαντικότερη από το «φακελάκι» είναι η καταβολή αμοιβών χωρίς απόδειξη. Τα διαφυγόντα φορολογικά έσοδα για το κράτος είναι 628 εκατ. ευρώ (με φορολογικό συντελεστή 35%).

5.9.1. Η έκταση του φαινομένου των «πρόσθετων αμοιβών» (φακελάκι)

Το 36% των νοσηλευθέντων σε δημόσια νοσοκομεία (336) δήλωσαν τουλάχιστον μία άτυπη πληρωμή προς γιατρούς, η οποία σε κάποιες περιπτώσεις χαρακτηρίστηκε ως «φακελάκι» (66 άτομα) και σε άλλες ως φιλοδώρημα (56 άτομα). Αξιοσημείωτος είναι ο χαμηλός βαθμός αντίστασης τόσο των γιατρών όσο και των ιδίων των ασθενών προς αυτές τις συναλλαγές.

5.9.2 Οι λόγοι καταβολής της «πρόσθετης αμοιβής»

Αναφορικά με τους λόγους καταβολής της πρόσθετης πληρωμής προκύπτει ότι στη συντριπτική πλειοψηφία υποκρύπτεται η αναζήτηση ποιοτικότερης φροντίδας (42% δήλωσαν «για να με προσέξει περισσότερο») καθώς επίσης και η ανάγκη λήψης απαραίτητων υγειονομικών υπηρεσιών που θεωρητικά παρέχονται δωρεάν από το δημόσιο σύστημα (20% δήλωσαν «μου το ζήτησε για να με χειρουργήσει»).

⁴⁵Στην έρευνα χρησιμοποιήθηκαν και οι δυο όροι, «φακελάκι» και φιλοδώρημα προκειμένου να καταγραφεί με μεγαλύτερη ακρίβεια η συχνότητα των άτυπων συναλλαγών στο δημόσιο σύστημα. Με τον όρο φιλοδώρημα περιγράφεται η πληρωμή που γίνεται με την ελεύθερη βούληση των ασθενών ως ένδειξη ευγνωμοσύνης.

Σε μικρό σχετικά ποσοστό 18% φαίνεται ότι οι άτυπες πληρωμές αποτελούν μέρος της κουλτούρας μας («έτσι κάνουν όλοι») ενώ το ίδιο ποσοστό αριθμούν και οι περιπτώσεις κατά τις οποίες οι άτυπες πληρωμές αποτελούν έκφραση ευγνωμοσύνης προς τους θεράποντες ιατρούς μετά το πέρας της νοσηλείας.

5.9.3 Ο τρόπος εισαγωγής στο δημόσιο νοσοκομείο

Είναι ενδιαφέρον ότι μόνο 6 στους 10 μπαίνουν στο νοσοκομείο χωρίς «μεσολάβηση». Βρέθηκε ότι η πιθανότητα καταβολής πρόσθετης πληρωμής σε γιατρούς των δημοσίων νοσοκομείων, είναι 72% μεγαλύτερη για όσους η εισαγωγή έγινε με τη μεσολάβηση τρίτου ατόμου, σε σχέση με όσους εισήχθησαν μέσω των τυπικών διαδικασιών. Επίσης, όσοι υποβλήθηκαν σε χειρουργική επέμβαση (σε δημόσιο νοσοκομείο) έχουν 137% μεγαλύτερη πιθανότητα καταβολής άτυπων πληρωμών σε σύγκριση με όσους δεν έκαναν εγχείρηση κατά τη νοσηλεία τους.

Τα κυριότερα συμπεράσματα

A. Η Ιδιωτική Δαπάνη για την Υγεία, σε νοσοκομεία, γιατρούς και άλλους επαγγελματίες υγείας είναι περίπου 7 δις ευρώ. Από αυτά, η παραοικονομία είναι 1,8 δις ευρώ. Από αυτά μόνο τα 200 εκ ευρώ είναι τα γνωστά «φακελάκια». Το κύριο μέρος είναι πληρωμές στους επαγγελματίες υγείας (κυρίως γιατρούς), χωρίς απόδειξη.

ενώ ο όρος «φακελάκι» υποδηλώνει μεγαλύτερο βαθμό υποχρεωτικότητας. Ακόμη, επισημαίνεται ότι η καταβολή φιλοδώρηματος προς γιατρούς απαντάται μόνο στα δημόσια νοσοκομεία.

Η φοροδιαφυγή ετησίως είναι 628 εκ. ευρώ, ή 0,4% του ΑΕΠ. Τα υψηλότερα ποσοστά είναι 45% στις χειρουργικές ειδικότητες (πλην γυναικολόγων), 41% στις παθολογικές και 32% σε γυναικολόγους και οδοντίατρους.

Β. Η ιδιωτική δαπάνη δεν σχετίζεται με το εισόδημα ή άλλα κοινωνικοοικονομικά κριτήρια και, μάλιστα, η χρήση ιδιωτικών υπηρεσιών είναι μεγαλύτερη στις αγροτικές περιοχές για ορισμένες χειρουργικές ειδικότητες και ιδιαίτερα για τους γυναικολόγους που συγκεντρώνουν το 22% της ιδιωτικής εξωνοσοκομειακής δαπάνης.

Γ. Το «φακελάκι» δεν σχετίζεται με το εισόδημα, που σημαίνει ότι είναι «εγκατεστημένη συνήθεια» και όχι δαπάνη επιλογής ή «πολυτέλειας». Φακελάκι έδωσαν, πάντως, λιγότεροι από τους μισούς νοσηλευθέντες (44%). Μόνο το 18% από όσους έδωσαν «φακελάκι» το έκαναν μετά τη νοσηλεία για «να ευχαριστήσουν» το γιατρό. Οι περισσότεροι (42%) το έκαναν «για να με προσέξει περισσότερο».

Δ. Η ασφαλιστική προστασία που προσφέρουν τα Ταμεία είναι εξαιρετικά μικρή ως προς την κάλυψη της δαπάνης. Από το σύνολο των 6,9 δις που ξοδεύουν οι Έλληνες ιδιωτικά, παρά την 100% κάλυψη από την Κοινωνική Ασφάλιση, μόνο το 6,4%, ή 446 εκ. ευρώ τους επιστρέφεται από την κοινωνική ασφάλιση (5% για νοσηλεία σε ιδιωτικό νοσοκομείο), είτε γιατί δεν το δικαιούνται, είτε επειδή δεν το ζητούν λόγω της πολύπλοκης διαδικασίας αποζημίωσης και της γραφειοκρατίας.

Ε. Τα ιδιωτικά νοσοκομεία έχουν το 16% των εισαγωγών και τα δημόσια το 81% (οι μισές επείγουσες). Τα 2/3 των νοσηλευθέντων στα ιδιωτικά έκαναν επέμβαση και μόνο το 44% στα δημόσια. Το 11% των νοσηλευθέντων στο δημόσιο νοσοκομείο νοσηλεύθηκαν και στη ΜΕΘ.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Βελέντζας Γ. (2004), Οικονομικό Φορολογικό Δίκαιο, Θεσσαλονίκη, Εκδόσεις Ius.
- Γέροντας Λ. (2005), Δημοσιονομικό Δίκαιο, Αθήνα-Κομοτηνή, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα.
- Καραντώνης Η. (2006), Θεωρία της Οικονομικής Πολιτικής (επιστημολογική και διεπιστημονική θεμελίωση), Αθήνα, Εκδόσεις Τυπωθήτω — Γιώργος Δάρδανος.
- Κοτσίρης Λ. (2007), «Οικονομική Ανάλυση του Δικαίου - Γενική Προσέγγιση», διάλεξη στις 07/02/2007 στα πλαίσια εκδηλώσεων του Ομίλου Νομικού Προβληματισμού «Έρεισμα ΔΡΑσης», Θεσσαλονίκη.
- Μακροδημήτρης Α. (2007), Δημόσια Διοίκηση (Στοιχεία διοικητικής οργάνωσης), Αθήνα-Θεσσαλονίκη, Εκδόσεις Σάκκουλα.
- Μπάρμπας Ν. (2006), Φορολογία Εισοδήματος (φυσικών και νομικών προσώπων, όπως ισχύει με τους Ν. 3296/2004, 3312/2005, 3427/2005,
- Μπάρμπας Ν. (2007), «Φορολογία Νομικών Ελευθέρων Επαγγελματιών», Αρμενόπουλος
- Επαμεινώνδα Δ. Παπαδόπουλου (1997), «Φοροδιαφυγή - φορολογική λογιστική ελεγκτική» Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα
- Ίδρυμα μεσογειακών μελετών (1993) «Φορολογικό καθεστώς, παραοικονομία και Φοροδιαφυγή στην Ελλάδα», εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα
- Νικολάου Τάτσου (2001), «Τα δημόσια οικονομικά στην Ελλάδα», εκδοτικές επιχειρήσεις «Το οικονομικό», Αθήνα.
- Στέφανος Μ. Σελλάς, (1993) «Το πρόβλημα της φοροδιαφυγής» εκδόσεις Παπαζήση Αθήνα

- Ιωάννη Βαβούρα (1993) , «Παραοικονομία» , εκδόσεις Κριτική , Αθήνα
- Ιωάννη Βαβούρα - Κούτρη Α. (1994) , «Παραοικονομία, η έκταση του φαινομένου στην Ελλάδα» , εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα
- Αγαπητού Σ. Κράτση (2000), «Χρυσός φορολογικός οδηγός» Α' τόμος
- Γ. Βάμβακα (1990), «Η Ελληνική Οικονομία» εκδοτικές επιχειρήσεις «Το οικονομικό» , Αθήνα.
- «Πίνακες φόρου μισθωτών υπηρεσιών» (1998), Εκδόσεις Φορολογιστική , Αθήνα
- Παναγιώτη Κ. Γιαννακούρη - Βασίλη Σ. Κουκοβίνη (1998), «Ο φόρος προστιθέμενης αξίας» Τόμος Γ'. Εκδόσεις Σταμούλης , Αθήνα
- Θοδωρής Παπακυριακού — Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο — Εκδόσεις Σάκουλα – 2005

ΠΗΓΕΣ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

- www.ypee.gr

Πνευματικά δικαιώματα

Copyright © ΤΕΙ Δυτικής Ελλάδας. Με επιφύλαξη παντός δικαιώματος. All rights reserved.

Δηλώνω ρητά ότι, σύμφωνα με το άρθρο 8 του Ν. 1599/1988 και τα άρθρα 2,4,6 παρ. 3 του Ν. 1256/1982, η παρούσα εργασία αποτελεί αποκλειστικά προϊόν προσωπικής εργασίας και δεν προσβάλλει κάθε μορφής πνευματικά δικαιώματα τρίτων και δεν είναι προϊόν μερικής ή ολικής αντιγραφής, οι πηγές δε που χρησιμοποιήθηκαν περιορίζονται στις βιβλιογραφικές αναφορές και μόνον.

ΔΟΥΛΟΥ ΣΤΥΛΙΑΝΗ – ΠΑΠΑΓΕΩΡΓΙΟΥ ΟΛΥΜΠΙΑ, [2014]