

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ



Π Τ Υ Χ Ι Α Κ Η Ε Ρ Γ Α Σ Ι Α

ΦΠΑ: Πεδίο φοροκλοπής

Αποστολίδου Ελένη (Α.Μ. 13842)

Νίκα Αφροδίτη (Α.Μ. 13814)

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ

ΠΑΛΗΓΕΩΡΓΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Μ Ε Σ Ο Λ Ο Γ Γ Ι 2 0 1 2

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Π Τ Υ Χ Ι Α Κ Η Ε Ρ Γ Α Σ Ι Α

ΦΠΑ: Πεδίο φοροκλοπής

Αποστολίδου Ελένη (Α.Μ. 13842)

Νίκα Αφροδίτη (Α.Μ. 13814)

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ
ΠΑΛΗΓΕΩΡΓΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Μ Ε Σ Ο Λ Ο Γ Γ Ι 2 0 1 2



ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΠΑΙΔΕΙΑΣ ΔΙΑ ΒΙΟΥ ΜΑΘΗΣΗΣ & ΘΡΗΣΚΕΥΜΑΤΩΝ

Τ.Ε.Ι. ΜΕΣΣΟΛΟΓΓΙΟΥ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΕΙΣΗΓΗΤΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΠΤΥΧΙΑΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ υποβάλλεται
ενσωματωμένη σε κάθε αντίτυπο της πτ. εργασίας

ΤΙΤΛΟΣ ΠΤΥΧΙΑΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

καταχώρηση θέματος όπως στον πίνακα θεμάτων

Φ.Π.Α., ΠΕΔΙΟ ΦΟΡΟΚΛΟΠΗΣ

ΦΟΙΤΗΤΕΣ

ΕΠΩΝΥΜΟ	ΟΝΟΜΑ	ΑΡ. ΜΗΤΡ.	E-mail
ΑΠΟΣΤΟΛΙΔΟΥ	ΕΛΕΝΗ	13842	
ΝΙΚΑ	ΑΦΡΟΔΙΤΗ	13814	

ΕΚΘΕΣΗ ΕΓΚΡΙΣΗΣ ΕΙΣΗΓΗΤΗ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟΥ

καταχώρηση από τον εισηγητή

Η παρούσα πτυχιακή εργασία, αφού ελέγχθηκε στο μέτρο του δυνατού, κρίθηκε επαρκής για την παρουσίασή της.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ

21/2/2012

(Σε περίπτωση ηλεκτρονικής υποβολής

δεν χρειάζεται υπογραφή)

ΥΠΟΓΡΑΦΗ

.....

Ευχαριστίες

Θερμές ευχαριστίες θα θέλαμε να απευθύνουμε σε όλα τα πρόσωπα που συνέλαβαν στην ολοκλήρωση της εργασίας μας. Κατ' αρχήν, θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε θερμά τις οικογένειές μας για τη στήριξη που μας παρείχαν, χωρίς την οποία η ολοκλήρωση της εργασίας μας δεν θα ήταν εφικτή.

Επίσης, ευχαριστούμε τους εργαζόμενους όλων των φορέων και των βιβλιοθηκών στις οποίες απευθυνθήκαμε για την εξεύρεση του κατάλληλου υλικού. Τέλος ευχαριστούμε ιδιαίτερα τον επόπτη καθηγητή μας, ο οποίος μας βοήθησε με προθυμία κάθε φορά που αντιμετωπίσαμε κάποια δυσκολία καθ' όλη τη διάρκεια εκπόνησης της εργασίας.

Συντομογραφίες

Φ.Π.Α.	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας
Ε.Ε.	Ευρωπαϊκή Ένωση
Κ.Β.Σ.	Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων
Α.Φ.Μ.	Αριθμός Φορολογικού Μητρώου
Ε.Φ.Κ.	Ειδικός Φόρος Κατανάλωσης
Α.Ε.Π.	Ακαθάριστο Εγχώριο Προϊόν
ΟΔΔΥ	Οργανισμός Διαχείρισης Δημόσιου Υλικού
Δ.Α	Δελτίο Αποστολής
ΚΕ.Π.Υ.Ο.	Κέντρο Πληροφορικής Υπουργείου Οικονομικών
Α.Λ.Π.	Απόδειξη Λιανικής Πώλησης
Α.Π.Υ.	Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών
Δ.Ο.Υ.	Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία
Γ.Γ.Π.Σ.	Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων
WB	World Bank
IFC	International Finance Corporation

Πίνακας Περιεχομένων

Ευχαριστίες.....	4
Συντομογραφίες.....	5
Εισαγωγή.....	10
Κεφάλαιο 1^ο: Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) – Εννοιολογική προσέγγιση.....	12
1.1. Ορισμός του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) και σχέση με άλλες μορφές φορολογίας.....	12
1.2. Ιστορία του Φ.Π.Α. στην Ευρωπαϊκή Ένωση και την Ελλάδα.....	13
1.3. Όραμα και αποστολή του Φ.Π.Α.	14
1.4. Οι μορφές του Φ.Π.Α.	15
1.5. Χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α.....	17
1.6. Στοιχεία σύνθεσης του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.).....	18
1.6.1. Αντικείμενο του Φ.Π.Α.....	18
1.6.2. Υποκείμενοι του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας.....	18
1.6.3. Μη υποκείμενοι στο Φ.Π.Α.	20
1.6.4. Απαλλασσόμενοι από το φόρο.....	20
1.6.5. Φορολογητέες πράξεις.....	22
1.6.6. Η επιστροφή του Φ.Π.Α.....	25
1.7. Η λειτουργία του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας.....	26
1.8. Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στην παράδοση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών.....	27
1.9. Ο ρόλος των συντελεστών Φ.Π.Α. στην Ελλάδα και σύγκριση με την Ε.Ε.....	28
1.10. Οι επιπτώσεις εφαρμογής του Φ.Π.Α.....	30
1.10.1. Θετικές επιπτώσεις της εφαρμογής του Φ.Π.Α.....	30
1.10.2. Αρνητικές επιπτώσεις της εφαρμογής του Φ.Π.Α.	31
1.11. Δηλώσεις Φ.Π.Α. και συναφείς υποχρεώσεις.....	33
1.11.1. Περιοδική δήλωση Φ.Π.Α.....	33
1.11.2. Εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α.....	34
1.12. Οι τροποποιήσεις του Κώδικα Φ.Π.Α. και των νόμων 3845/2010 και 3888/2010.....	35
Κεφάλαιο 2^ο: Φοροκλοπή, φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή.....	37
2.1. Η έννοια και ο ορισμός της φοροδιαφυγής, φοροκλοπής, φοροαποφυγής.....	37
2.2. Ιστορική αναδρομή.....	41
2.3. Η σχέση με την παραοικονομία.....	42
2.4. Οι προσδιοριστικοί παράγοντες.....	43
2.5. Τα αίτια των φαινομένων φοροκλοπής, φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής.....	45
2.6. Κύρια χαρακτηριστικά και ιδιομορφίες ελληνικού φορολογικού συστήματος.....	47

2.7. Η κατάσταση στην Ελλάδα	49
2.8. Οι επιδράσεις των φαινομένων φοροκλοπής, φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής στον πληθωρισμό και την ανεργία.....	49
2.8.1. Οι επιπτώσεις φοροκλοπής, φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής στην οικονομία	50
2.8.1.1. Οι θετικές επιπτώσεις.....	50
2.8.1.2. Οι αρνητικές επιπτώσεις	51
2.8.1.3. Οι δυσκολίες εξόδου από την διαμορφωμένη κατάσταση.....	53
Κεφάλαιο 3^ο: Διαπίστωση φοροκλοπής	55
3.1. Οι μέθοδοι φοροκλοπής	55
3.1.1. Η φοροκλοπή στους άμεσους φόρους.....	55
3.1.2. Η φοροκλοπή στους έμμεσους φόρους.....	57
3.1.3. Φοροκλοπή σε άλλους φόρους.....	58
3.1.4. Φοροκλοπή σε σχέση με τα φορολογικά στοιχεία	58
3.1.4.1. Χρήση Δελτίου Αποστολής σε πράξεις φοροκλοπής	58
3.1.4.2. Φοροκλοπή κατά την έκδοση στοιχείων εσόδων.....	60
3.1.4.3. Έκδοση τιμολογίων με αντικανονική γραμμογράφηση	60
3.1.5. Η φοροκλοπή κατά την αγορά αγαθών	61
3.1.6. Φοροκλοπή κατά την καταχώρηση αγορών, εμπορευμάτων	61
3.1.7. Φοροκλοπή κατά την πώληση αγαθών	62
3.2. Οι μέθοδοι μέτρησης της φοροκλοπής.....	63
3.3. Μελέτη περιπτώσεων φοροκλοπής στο Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.).....	64
3.3.1. Φοροκλοπή Φ.Π.Α με μη έκδοση φορολογικών στοιχείων	64
3.3.2. Φοροκλοπή Φ.Π.Α με ανακριβή υποβολή περιοδικής δήλωσης	65
3.3.3. Φοροκλοπή Φ.Π.Α στην αγοραπωλησία ακινήτων	69
3.3.4. Φοροκλοπή Φ.Π.Α από έκδοση φορολογικών στοιχείων με ανακριβή στοιχεία	72
3.3.5. Φοροκλοπή Φ.Π.Α από πολλαπλή χρήση του ίδιου φορολογικού στοιχείου (απόδειξη, τιμολόγιο κλπ.).....	74
3.3.6. Φοροκλοπή Φ.Π.Α με πλαστά – εικονικά φορολογικά στοιχεία	75
3.3.7. Φοροκλοπή Φ.Π.Α από μη καταβολή προβλεπόμενων δόσεων διακανονισμού.....	77
3.3.8. Φοροκλοπή Φ.Π.Α. σε επαγγελματικά αυτοκίνητα, σκάφη	78
Κεφάλαιο 4^ο: Αντιμετώπιση στο Φ.Π.Α.....	79
4.1. Οι θετικές επιπτώσεις του Φ.Π.Α. στην αντιμετώπιση της φοροκλοπής.....	79
4.2. Στρατηγικές για την καταπολέμηση της φοροκλοπής σε θέματα Φ.Π.Α.	80
4.2.1. Αποτελεσματικός έλεγχος των εμπορευομένων οι οποίοι υπόκεινται στο Φ.Π.Α.	80
4.2.2. Συνολική κοινοτική προσέγγιση	81
4.2.3. Σύσταση συλλογικού κυβερνητικού οργάνου για την αντιμετώπιση της φοροκλοπής στον Φ.Π.Α.....	82
4.2.4. Οργάνωση και λειτουργία υπηρεσιών Υπουργείου Οικονομικών.....	83
4.2.5. Βελτιώσεις φορολογικού συστήματος	84
4.2.6. Γενικευμένη χρήση επιταγών	85
4.2.7. Αποκατάσταση σχέσεων φορολογούμενου - κράτους.....	85

4.2.8. Σχεδιασμός εθνικού επιχειρησιακού προγράμματος καταπολέμησης της φοροκλοπής στο Φ.Π.Α.	86
4.2.9. Αναδιάρθρωση των φορολογικών και ελεγκτικών υπηρεσιών και βελτίωση των ελεγκτικών διαδικασιών.....	87
4.2.10. Βελτίωση αποτελεσματικότητας συστήματος ελέγχων.....	88
4.2.11. Φοροτεχνικές βελτιώσεις.....	89
4.3. Καθορισμός μελλοντικών κατευθύνσεων βάσει του ισχύοντος νομοθετικού πλαισίου.....	90
Κεφάλαιο 5^ο: Συμπεράσματα	93
Βιβλιογραφία	99
Παράρτημα	103

Επισήμανση

Οι διαπιστώσεις, τα αποτελέσματα, τα συμπεράσματα και οι πιθανές προτάσεις της παρούσας πτυχιακής εργασίας – εκτός των αναφορών που σημαίνονται ως λήμματα - αποτελούν προσωπικές θεωρητικές ή εμπειρικές διαπιστώσεις της ομάδας των σπουδαστών που την επιμελήθηκαν και δεν απηχούν κατ' ανάγκη τη γνώμη του εισηγητή εκπαιδευτικού, του Εκπαιδευτικού Προσωπικού του Τμήματος Λογιστικής ή του Α.Τ.Ε.Ι. Μεσολογγίου.

Εισαγωγή

Αν και το πρόβλημα της φοροκλοπής είναι έντονο για την ελληνική οικονομία, ωστόσο μόνο κατά τα τελευταία δεκαπέντε χρόνια άρχισε να παρατηρείται ενδιαφέρον για την μελέτη του φαινομένου και την μέτρησή (με την κατασκευή οικονομετρικών υποδειγμάτων) του¹.

Αλλά και διεθνώς κυρίως από τις αρχές της δεκαετίας του 1990 άρχισε να παρατηρείται έντονο ενδιαφέρον για την μελέτη του φαινομένου της φοροκλοπής στο Φ.Π.Α.. Η ανάγκη ικανοποίησης των κριτηρίων ονομαστικής σύγκλισης της ελληνικής οικονομίας σύμφωνα με την συνθήκη του Μάαστριχ έγινε η αιτία να συνειδητοποιηθεί από τους φορείς της οικονομικής πολιτικής η σημασία του φαινομένου της φοροκλοπής, ώστε με την περιστολή της να καταστεί δυνατή η μείωση των δημοσιονομικών ελλειμμάτων και του δημοσίου χρέους.

Η έμμεση φορολόγηση όπως αυτή εκφράζεται και μέσω του Φ.Π.Α., αποτελεί μια από τις σημαντικότερες δραστηριότητες των δημόσιων φορέων σε όλες τις χώρες του κόσμου, και ιδιαίτερα στις περισσότερο ανεπτυγμένες, αφού εξασφαλίζει συνήθως περισσότερο από το 90% των εσόδων τους. Η έμμεση φορολογία, σε συνδυασμό με την άμεση, εξασφαλίζει στις κρατικές οικονομίες την είσπραξη σημαντικών εσόδων μέσω των οποίων πραγματοποιούνται όλες οι απαραίτητες κοινωνικές παροχές όπως η υγεία, η παιδεία κλπ. Το συγκεκριμένο στοιχείο καθιστά σαφέστατα την είσπραξή της ιδιαίτερος σημαντική.

Η καθυστέρηση του ενδιαφέροντος για την μελέτη του φαινομένου της φοροκλοπής στο Φ.Π.Α. στην ελληνική οικονομία οφείλεται αφ' ενός στο γεγονός ότι και διεθνώς, όπως αναφέρθηκε ανωτέρω, μόλις από τις αρχές της δεκαετίας του 1990 άρχισε να εκδηλώνεται ενδιαφέρον και αφ' ετέρου λόγω των δομών της ελληνικής οικονομίας. Οι ασκούντες την οικονομική πολιτική αντιμετωπίζουν με ανοχή το φαινόμενο της φοροκλοπής προκειμένου να αποφευχθούν τα προβλήματα ιδιαίτερα των μικρών και μεσαίων επιχειρήσεων.

Το πρόβλημα της φοροκλοπής στο Φ.Π.Α. στην ελληνική οικονομία χαρακτηρίζεται ως ένα διαρθρωτικό πρόβλημα, δηλαδή πρόβλημα που έχει σχέση με την διάρθρωση του οικονομικού συστήματος και σε έναν μεγάλο βαθμό με την διόγκωση του δημόσιου τομέα σε βάρος του ιδιωτικού τομέα και στην εκ του λόγου αυτού αύξηση της φορολογικής επιβάρυνσης (αύξηση άμεσων και έμμεσων φόρων). Το γεγονός αυτό σε συνδυασμό με ένα

¹ Καραγιάννης, Δ., Καραγιάννης, Ι., Καραγιάννη Α. (2006). *Φ.Π.Α. Δηλώσεις στην πράξη*, (σελ. 14). 12^η έκδοση. Θεσσαλονίκη: Εκδ. Γραφικές Τέχνες.

ανεπαρκές φορολογικό σύστημα που δυστυχώς ισχύει μέχρι σήμερα οδηγούν στην όξυνση του φαινομένου της φοροκλοπής του Φ.Π.Α. στην ελληνική οικονομία.

Σήμερα, η φοροκλοπή αποτελεί ένα από τα σημαντικότερα προβλήματα της ελληνικής οικονομίας. Στόχος της εκάστοτε κυβέρνησης αποτελεί η αντιμετώπιση της φοροκλοπής και η άμεση ενίσχυση των δημοσίων εσόδων.

Δεδομένης της παρούσας οικονομικής κατάστασης, στην οποία βρίσκεται η Ελλάδα και τις συνεχώς αυξανόμενες διαστάσεις που παίρνει το θέμα της φοροκλοπής στον Φ.Π.Α., τόσο στην Ελλάδα όσο και στα υπόλοιπα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, στην παρούσα εργασία θα επιχειρηθεί μια λεπτομερής ανάλυση του φαινομένου.

Ο βασικός προβληματισμός της εργασίας εστιάζει στην έκταση και τα βασικά αίτια δημιουργίας του προβλήματος της φοροκλοπής του Φ.Π.Α.

Η εργασία δομείται σε τέσσερα επιμέρους κεφάλαια. Στο πρώτο κεφάλαιο, γίνεται μια λεπτομερής παρουσίαση του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) με παράθεση στοιχείων που τον αφορούν όπως η έννοιά του, τα υποκείμενα και αντικείμενα του φόρου κλπ. Στο δεύτερο κεφάλαιο, επιχειρείται μια αποσαφήνιση των όρων φοροκλοπής, φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής. Στο τρίτο κεφάλαιο, αναλύεται η διαπίστωση της φοροκλοπής με ιδιαίτερη αναφορά στο Φ.Π.Α. ενώ στο τέταρτο κεφάλαιο, περιγράφονται όλοι οι τρόποι αντιμετώπισης του φαινομένου μέσω των κατάλληλων στρατηγικών και βελτιώσεων των συστημάτων ελέγχου.

Από την ανάλυση των κεφαλαίων της εργασίας, θα γίνει αντιληπτό σε ποιες συναλλαγές πραγματοποιείται η φοροκλοπή του Φ.Π.Α, με ποιους τρόπους καθώς και των επιδράσεων στα διάφορα επίπεδα της οικονομίας με ωφελούμενους ως επί το πλείστον των επιχειρήσεων και των επαγγελματιών.

Η μεθοδολογία που ακολουθήθηκε για την επίτευξη του βασικού σκοπού της εργασίας, στηρίζεται στην πλήρη βιβλιογραφική ανασκόπηση σε ζητήματα που αφορούν το Φ.Π.Α. όπως την έννοιά του, τη σημασία του, τις θετικές και αρνητικές επιπτώσεις από τη φοροκλοπή του καθώς και η παράθεση πρακτικών παραδειγμάτων που θα κάνουν πλήρως αντιληπτό το φαινόμενο.

Κεφάλαιο 1^ο: Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) – Εννοιολογική Προσέγγιση

1.1. Ορισμός του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) και σχέση με άλλες μορφές φορολογίας

Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), που εφαρμόστηκε στην Ευρώπη και στην Ελλάδα, είναι έμμεσος φόρος κατανάλωσης, ένας φόρος δηλαδή που προορίζεται να επιβαρύνει τους καταναλωτές. Το βασικό χαρακτηριστικό συγκεκριμένου φόρου, που τον διαφοροποιεί από τους άλλους έμμεσους φόρους δαπάνης, είναι ότι κάθε υποκείμενος στο φόρο αποδίδει στο δημόσιο ταμείο φόρο ανάλογο με την αξία που προσθέτει στα διάφορα αγαθά και στις υπηρεσίες που μεταβιβάζει, την προστιθέμενη αξία και όχι ανάλογα με τη συνολική τους αξία,

Ο Φ.Π.Α. καλύπτει όλες τις οικονομικές μονάδες παραγωγής και εμπορίας αγαθών και παροχής υπηρεσιών που λειτουργούν σε όλα τα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας περιλαμβανομένου και του λιανικού εμπορίου. Αποτελεί επομένως ένα έμμεσο φόρο δαπάνης πολύ ευρύτερο από τους φόρους τους οποίους αντικατέστησε. Ο Φ.Π.Α. επιβάλλεται στις παραδόσεις αγαθών, δηλαδή στις πωλήσεις αγαθών και γενικά στις πράξεις εκείνες που μεταβιβάζεται η κυριότητα ενσώματων κινητών ή ακινήτων αγαθών².

Επίσης, ο Φ.Π.Α. επιβάλλεται στις παροχές υπηρεσιών που γίνονται μέσα στην ελληνική επικράτεια, εφόσον πραγματοποιούνται με αντάλλαγμα, καθώς επίσης και στις εισαγωγές αγαθών στο εσωτερικό της χώρας. Επιβάλλεται, επίσης, Φ.Π.Α. και στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο Φ.Π.Α., ο οποίος ενεργεί με αυτή την ιδιότητα (του υποκειμένου στο Φ.Π.Α.) καθώς και από μη υποκείμενο στο Φ.Π.Α. Νομικό Πρόσωπο., εφόσον ο πωλητής που είναι υποκείμενος στο Φ.Π.Α. είναι εγκαταστημένος σε άλλο κράτος - μέλος και ενεργεί με αυτήν την ιδιότητα (του υποκειμένου στο Φ.Π.Α.) και δεν απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. λόγω ύψους πραγματοποιηθέντος ετήσιου κύκλου εργασιών που καθορίζεται στη χώρα του. Όταν

² Γεωργακόπουλος, Θ. (1991) *Η εναρμόνιση των έμμεσων φόρων στην Ελλάδα και ο ΦΠΑ: Επιπτώσεις στην ελληνική οικονομία*, (σελ. 50). Πειραιάς: Εκδ. Σταμούλης.

όμως πραγματοποιούνται ενδοκοινοτικές αποκτήσεις βιομηχανοποιημένων καπνών, έτοιμων πετρελαιοειδών, αλκοόλης και αλκοολούχων ποτών από νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου μη υπαγόμενα στο Φ.Π.Α. ή από επιχειρήσεις που στερούνται του δικαιώματος έκπτωσης του Φ.Π.Α. ή από αγρότες ειδικού καθεστώτος, τότε φορολογούνται πάντοτε στην Ελλάδα ως ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και το Φ.Π.Α καταβάλλεται με υποβολή ειδικής περιοδικής δήλωσης στο αρμόδιο τελωνείο.

Ο Φ.Π.Α. γενικότερα, είναι ένας έμμεσος φόρος και δεν έχει σχέση με τη φορολογία εισοδήματος των επιχειρήσεων ή των φυσικών προσώπων. Γι' αυτό, επιβάλλεται ανεξάρτητα από το αν μια συναλλαγή είναι κερδοφόρα ή ζημιογόνα³.

1.2. Ιστορία του Φ.Π.Α. στην Ευρωπαϊκή Ένωση και την Ελλάδα

Οι σύγχρονοι έμμεσοι φόροι, που αναφέρονται στον κύκλο εργασιών των επιχειρήσεων, γεννήθηκαν στην Ευρώπη μετά τον Α' παγκόσμιο πόλεμο, εξαιτίας των υψηλών χρηματοδοτικών αναγκών των κρατών κατά την περίοδο εκείνη⁴.

Η αναγκαιότητα εναρμόνισης της έμμεσης φορολογίας στα κράτη – μέλη της Ε.Ε., οδήγησε το 1957 στην απόφαση διορισμού από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή μιας ειδικής επιτροπής φορολογικής εναρμόνισης με πρόεδρο τον καθηγητή Neumark. Η Επιτροπή Neumark όπως καθιερώθηκε να λέγεται εξετάζοντας τις μέχρι τότε πρακτικές ανά τον κόσμο, μετά από πολλές συζητήσεις πρότεινε την κατάργηση όλων των εφαρμοζομένων εσωτερικών (εθνικών) σωρευτικών φόρων κύκλου εργασιών και την αντικατάστασή τους μ' ένα μόνο φόρο, τον Φ.Π.Α, που εφαρμόζε επιτυχώς την εποχή εκείνη η Γαλλία. Η Γαλλία υιοθέτησε το νέο σύστημα έμμεσου φόρου με σκοπό την επιτάχυνση της είσπραξης των εσόδων του κράτους, που επιβλήθηκε στην «προστιθέμενη αξία» των επιχειρήσεων και το οποίο αντικαθιστούσε το μέχρι τότε καθεστώς του «φόρου επί της παραγωγής». Ένα σημαντικό πλεονέκτημα που αποδόθηκε στο φόρο αυτό, είναι ότι κάτω από το καθεστώς του φόρου προστιθέμενης αξίας θα μειωθεί η φοροδιαφυγή⁵.

³ Καραγιάννης, Δ., Καραγιάννης, Ι., Καραγιάννη Α. (2006) *Φ.Π.Α. Δηλώσεις στην πράξη*, (σελ. 7-9). 11^η έκδοση. Θεσσαλονίκη: Εκδ. Γραφικές Τέχνες.

⁴ Σαπουντζόγλου, Γ. (1983) *Προβλήματα εφαρμογής του φόρου προστιθέμενης αξίας στην Ελλάδα*, (σελ.24). Αθήνα: Εκδ. Ινστιτούτο Οικονομικών και Βιομηχανικών Ερευνών.

⁵ Ίδρυμα Μεσογειακών Μελετών, (1993) *Φορολογικό καθεστώς, παραοικονομία και φοροδιαφυγή στην Ελλάδα*, (σελ. 145). Αθήνα: Εκδ. Παπαζήσης.

Οι προτάσεις της Επιτροπής Neumark έγιναν αποδεκτές και άρχισαν να υλοποιούνται στις 11 Απριλίου του 1967 με την έκδοση από το τότε Συμβούλιο Υπουργών των δύο πρώτων οδηγιών, 62/227/ΕΟΚ και 67/228/ΕΟΚ, μέσω των οποίων και καθιερώθηκε ο Φ.Π.Α.

Το 1977 εκδόθηκε η 6^η οδηγία (77/388/ΕΟΚ) η οποία συμπλήρωσε και ολοκλήρωσε κενά πρακτικής των δύο προηγούμενων επεκτείνοντας τον Φ.Π.Α. μέχρι και το λιανικό εμπόριο. Η οδηγία αυτή έπρεπε να τεθεί σε ισχύ από τις 1 Ιανουαρίου του 1978 ωστόσο η πλήρης εφαρμογή του αποφασίστηκε στις 1 Ιανουαρίου του 1980⁶.

Η Ελλάδα ακολούθησε σχετικά σύντομα το παράδειγμα της Γαλλίας. Εκτός όμως από το ΦΠΑ ένας μεγάλος αριθμός φόρων γενικών ή ειδικών (τέλη χαρτοσήμου, φόροι πολυτελείας, φόρος καπνού, φόρος ζύθου, φόρος οινοπνευματωδών ποτών κ.λπ.) κατέστησαν το σύστημα πολύπλοκο, αναχρονιστικό, με μεγάλο δημοσιονομικό κόστος. Τελικά, με την ψήφιση του ν. 1642/86 και την εφαρμογή του Φ.Π.Α. από 01/01/1987 η Ελλάδα μας συμμορφώθηκε προς την υποχρέωση της αυτή απέναντι στην Ευρωπαϊκή Κοινότητα⁷.

1.3. Όραμα και αποστολή του Φ.Π.Α.

Το βασικό όραμα δημιουργίας του Φ.Π.Α. ήταν να καταστεί ένας φόρος που να μπορεί να παρέχει όσο το δυνατόν πληρέστερη κάλυψη είσπραξης εσόδων και περιορισμού της φοροδιαφυγής για το κράτος και ανταποδοτικών στοιχείων στη συνέχεια στους φορολογούμενους.

Αποστολή τους Φ.Π.Α. είναι η αποτελεσματική εφαρμογή της περί Φ.Π.Α. νομοθεσίας, η διασφάλιση κατάλληλης διαχείρισης του Φ.Π.Α., η διαφύλαξη των εσόδων από το Φ.Π.Α. και η συνεισφορά στην κυβερνητική πολιτική για ισχυροποίηση των δημόσιων οικονομικών και επίτευξη κοινωνικής ευημερίας.

⁶Βικιπαίδεια, (2011) *Φόρος Προστιθέμενης Αξίας*. Διαθέσιμο μέσω διαδικτύου: http://el.wikipedia.org/wiki/%CE%A6%CF%8C%CF%81%CE%BF%CF%82_%CE%A0%CF%81%CE%BF%CF%83%CF%84%CE%B9%CE%B8%CE%AD%CE%BC%CE%B5%CE%BD%CE%B7%CF%82_%CE%91%CE%BE%CE%AF%CE%B1%CF%82 αντλήθηκε την 24/09/2011: 09.35.

⁷ Φινοκαλιώτης, Κ. (1996) *Ο ΦΠΑ: Κοινοτικές ρυθμίσεις και η ελληνική νομοθεσία*, (σελ. 28). Αθήνα: Εκδ. Σάκκουλας.

Επίσης, στόχος του Φ.Π.Α. είναι η παροχή ποιοτικών υπηρεσιών προς τα υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα και προς τον πολίτη γενικότερα, με τρόπο αποδοτικό και αποτελεσματικό, με συνέπεια, διαφάνεια και αμεροληψία. Οι στόχοι του Φ.Π.Α. είναι οι ακόλουθοι⁸:

- 1) Ανάπτυξη των απαραίτητων διοικητικών ικανοτήτων για την εκπλήρωση της αποστολής του.
- 2) Συνεχής και πλήρης εναρμόνιση με το νομικό και διαδικαστικό πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης.
- 3) Διασφάλιση αποτελεσματικής εφαρμογής του.
- 4) Αύξηση της εθελοντικής συμμόρφωσης και συμβολής στα έσοδα.
- 5) Περαιτέρω βελτίωση και καταπολέμηση της απάτης.

1.4. Οι μορφές του Φ.Π.Α.

Σε θεωρητικό επίπεδο, ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) αποδίδει στο δημόσιο ποσό ανάλογο με την αξία που προσθέτει σε ένα προϊόν και όχι ανάλογο με τη συνολική αξία πώλησης του προϊόντος. Ο φόρος αυτός καλύπτει την αξία που προστίθεται από όλους τους παραγωγικούς συντελεστές ή να περιορίζεται μόνο στην προστιθέμενη αξία από έναν ή περισσότερους παραγωγικούς συντελεστές.

Επιπλέον, ο Φ.Π.Α. μπορεί να καλύπτει όλες τις μορφές δαπάνης στην οικονομία, συνήθως όμως περιορίζεται σε ορισμένες μόνο μορφές και κυρίως στην καταναλωτική δαπάνη. Τέλος, ο Φ.Π.Α. ενδέχεται να καλύπτει την προστιθέμενη αξία σε όλα τα προϊόντα της οικονομίας, δηλαδή να αποτελεί ένα γενικό φόρο της συνολικής εγχώριας δαπάνης ή να επιβάλλεται στην προστιθέμενη αξία σε ορισμένα μόνο προϊόντα, δηλαδή να αποτελεί ειδικό φόρο δαπάνης.

Ανάλογα με τη φύση των δαπανών που καλύπτει ο Φ.Π.Α., υπάρχει μια σειρά διακρίσεων των μορφών που μπορεί να λάβει ανάλογα με τη χρήση του. Ειδικότερα, οι κυριότερες μορφές του είναι οι ακόλουθες⁹:

- 1) Φόρος Προστιθέμενης Αξίας Καταναλωτικής Μορφής (Consumption Type Value - Added Tax). Ο Φ.Π.Α. της συγκεκριμένης μορφής, καλύπτει την προστιθέμενη αξία στα καταναλωτικά αγαθά μόνο και δεν επιβαρύνει τις άλλες μορφές δαπάνης στην

⁸ Εφημερίδα της Κυβέρνησης, (2000) *Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας*, (σελ. 8). Κεφάλαιο Α: Πεδίο εφαρμογής. Ν.2859/2000, άρθρο 1-4. Αθήνα: Εκδ. Εθνικό Τυπογραφείο.

⁹ Γεωργακόπουλος, Θ. (2003) *Εισαγωγή στη φορολογία*, (σελ. 214-215). Β' έκδοση. Πειραιάς: Εκδ. Σταμούλης.

οικονομία. Έχει την αντίστοιχη οικονομική επίδραση με ένα γενικό φόρο κατανάλωσης, που μπορεί να επιβληθεί στο στάδιο του λιανικού εμπορίου με τους αντίστοιχους συντελεστές, με τους οποίους επιβάλλεται και ο Φ.Π.Α.

- 2) Φόρος Προστιθέμενης Αξίας Εισοδηματικής Μορφής (Income - Type Value - Added Tax). Η μορφή αυτή Φ.Π.Α καλύπτει όλες τις κατηγορίες δαπάνης, που δημιουργούν εθνικό εισόδημα. Εκτός από τη δαπάνη για κατανάλωση και τις δαπάνες του δημοσίου για αγαθά και υπηρεσίες. Από τις δαπάνες για επενδύσεις βέβαια αφαιρούνται οι αποσβέσεις, οι οποίες δεν υπολογίζονται στο εθνικό εισόδημα, ώστε στο φόρο να υποβάλλεται μόνο η καθαρή αξία των επενδύσεων. Η μορφή αυτή Φ.Π.Α. επομένως είναι ισοδύναμη, από την άποψη των επιδράσεων της στην οικονομία, με ένα φόρο εισοδήματος που επιβάλλεται με τους ίδιους συντελεστές, με τους οποίους επιβάλλεται και ο Φ.Π.Α. της μορφής αυτής.
- 3) Φόρος Προστιθέμενης Αξίας Μορφής Ακαθάριστου Εγχώριου Προϊόντος (Product - Type Value -Added Tax). Η συγκεκριμένη μορφή καλύπτει όλες τις μορφές δαπάνης που λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του ακαθάριστου εγχώριου προϊόντος. Στο φόρο της μορφής αυτής υποβάλλεται όχι μόνο η καθαρή αξία των επενδύσεων, αλλά η συνολική που περιλαμβάνει και τις αποσβέσεις. Η μορφή αυτή ΦΠΑ είναι ισοδύναμη με ένα φόρο που επιβάλλεται σε όλα τα προϊόντα στο στάδιο του λιανικού εμπορίου με τους ίδιους συντελεστές, που επιβάλλεται και ο Φ.Π.Α.
- 4) Φόρος Προστιθέμενης Αξίας Μορφής Εισοδήματος από Εργασία (Wages - Type Value Added Tax). Η μορφή αυτή καλύπτει μόνο την προστιθέμενη αξία από το συντελεστή εργασία και εξαιρεί την προστιθέμενη αξία από τους άλλους συντελεστές παραγωγής.

Από τις πιο πάνω μορφές του Φ.Π.Α. η πιο συνηθισμένη στην πράξη είναι εκείνη της καταναλωτικής μορφής. Οι περισσότερες χώρες της Ευρώπης που έχουν υιοθετήσει το Φ.Π.Α. ως έμμεσο φόρο, περιορίζουν την επιβολή του κυρίως στην καταναλωτική δαπάνη, ενώ δεν φορολογούν τις ιδιωτικές επενδύσεις. Ο συγκεκριμένος φόρος όμως καλύπτει και τις δαπάνες του δημοσίου για αγαθά και υπηρεσίες από τρίτους, όχι όμως και για υπηρεσίες που παράγει και παρέχει το ίδιο.

1.5. Χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α.

Σε θεωρητικό επίπεδο, ο Φ.Π.Α. πρέπει να επιβάλλεται στο σύνολο των αγαθών και των υπηρεσιών που καταναλώνονται. Όμως στις περισσότερες χώρες το πεδίο του φόρου περιορίζεται πολλές φορές σημαντικά. Στα χαρακτηριστικά του αξίζει να τονιστούν τα εξής¹⁰:

- 1) Σε όλες τις χώρες της Ε.Ε. υπάρχει ένας μεγάλος αριθμός απαλλαγών και εξαιρέσεων.
- 2) Σε ορισμένες χώρες της Ε.Ε., όπως τη Μ. Βρετανία και την Ιρλανδία, καθιερώθηκε ο «μηδενικός συντελεστής», ο οποίος έχει σαν αποτέλεσμα την πλήρη απαλλαγή από το φόρο.
- 3) Σε ορισμένες χώρες εκτός Ε.Ε. εφαρμόζεται ένα σύστημα Φ.Π.Α., το οποίο όμως δεν περιλαμβάνει τον κλάδο του χονδρικού ή του λιανικού εμπορίου.
- 4) Η ισότητα που πρέπει να υπάρχει στο φορολογικό βάρος που δέχονται τα προϊόντα στην αγορά επιβάλλει το Φ.Π.Α.

Γενικά ο Φ.Π.Α., όντας ένας φόρος που «πλήττει» τα αγαθά και τις υπηρεσίες, δεν είναι παράλληλα και ένας «πραγματικός» φόρος που επιβάλλεται. Η φορολογική απαλλαγή αναφέρεται στα προϊόντα (αγαθά - υπηρεσίες), ενώ η φορολογική εξαίρεση αναφέρεται στις οικονομικές μονάδες (επιχειρήσεις). Ανακεφαλαιώνοντας, τα κύρια χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α. εστιάζουν στα εξής¹¹:

- 1) Έμμεσος φόρος κατανάλωσης.
- 2) Επιβάλλεται στην προστιθέμενη αξία.
- 3) Ουδέτερος φόρος (όμοια προϊόντα – ίση φορολογία).
- 4) Επιβαρύνει τον τελικό καταναλωτή (συνολικά).
- 5) Χρέωση αγορών (εισροών), πίστωση πωλήσεων (εκροών).
- 6) Δεν επιβαρύνει τις εξαγωγές.
- 7) Δεν επιβαρύνει τις μεγάλες επενδύσεις, δυναμικό, κεφαλαιουχικά αγαθά, πρώτες ύλες κλπ.

¹⁰ Σαπουντζόγλου, Γ. (1983) *Προβλήματα εφαρμογής του φόρου προστιθέμενης αξίας στην Ελλάδα*, (σελ. 34). Αθήνα: Εκδ. Ινστιτούτο Οικονομικών και Βιομηχανικών Ερευνών.

¹¹ Φλώρος, Α., (2003) *Λογιστική και πρακτική αντιμετώπιση του Φ.Π.Α.* (σελ. 35). Αθήνα: Εκδ. Σύγχρονη Εκδοτική

1.6. Στοιχεία σύνθεσης του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)

1.6.1. Αντικείμενο του Φ.Π.Α.

Ο Κώδικας του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), στο άρθρο 2 καθορίζει λεπτομερώς όλα εκείνα τα στοιχεία που περιγράφουν το βασικό αντικείμενο του φόρου, Συγκεκριμένα, το αντικείμενο του Φ.Π.Α. περιλαμβάνει¹²:

- 1) Την παράδοση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα.
- 2) Την εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας.
- 3) Την ενδοκοινοτική απόκτηση όλων εκείνων των αγαθών που πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί με αυτή την ιδιότητα ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στο φόρο εγκαταστημένος σε άλλο κράτος μέλος, ενεργεί με αυτή την ιδιότητα και δεν απαλλάσσεται από το φόρο λόγω ύψους πραγματοποιηθέντος ετήσιου κύκλου εργασιών, σύμφωνα με τη νομοθεσία της χώρας του

Η παράγραφος 2 του άρθρου 11 του Κώδικα Φ.Π.Α. αναφέρει πως δε θεωρείται ενδοκοινοτική απόκτηση η, κατά τις διατάξεις του άρθρου 2 του Κώδικα Φ.Π.Α., απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται: από υποκείμενο στο φόρο που υπάγεται στο ειδικό καθεστώς των αγροτών του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. και από υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εφόσον το ύψος των συναλλαγών αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς, δεν υπερβαίνει κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο το ποσό των 10.000 ευρώ και κατά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο δεν υπερβαίνει το ποσό αυτό.

1.6.2. Υποκείμενοι του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας

Η ύπαρξη του Φ.Π.Α. αποκτά υπόσταση αν και εφ' όσον είναι επαρκώς καθορισμένοι οι υποκείμενοι στο συγκεκριμένο φόρο. Το άρθρο 3του Κώδικα Φ.Π.Α. καθορίζει επαρκώς όλα

¹² Εφημερίδα της Κυβέρνησης, (2000) *Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας*, (σελ. 8). Κεφάλαιο Α: Πεδίο εφαρμογής. Ν.2859/2000, άρθρο 2. Αθήνα: Εκδ. Εθνικό Τυπογραφείο.

εκείνα τα πρόσωπα που υπάγονται στο συγκεκριμένο φόρο και είναι υπόχρεα στην καταβολή του. Συγκεκριμένα, σε Φ.Π.Α. υπόκεινται^{13,14}:

- 1) Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής.
- 2) Κάθε πρόσωπο, το οποίο πραγματοποιεί περιστασιακά παράδοση ενός καινούργιου μεταφορικού μέσου, το οποίο αποστέλλεται ή μεταφέρεται προς άλλο κράτος - μέλος. Δεν θεωρείται ότι ασκούν οικονομική δραστηριότητα κατά τρόπο ανεξάρτητο οι μισθωτοί και λοιπά φυσικά πρόσωπα, τα οποία συνδέονται με τον εργοδότη τους με σύμβαση εργασίας ή με οποιαδήποτε άλλη νομική σχέση που δημιουργεί δεσμούς εξάρτησης, όσον αφορά τους όρους εργασίας ή την αμοιβή και συνεπάγεται την ευθύνη του εργοδότη.
- 3) Το ελληνικό δημόσιο, οι δήμοι, οι κοινότητες και τα άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου θεωρούνται ως υποκείμενοι στο φόρο κατά το μέτρο που η μη υπαγωγή στο φόρο των δραστηριοτήτων τους οδηγεί σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού. Τα συγκεκριμένα πρόσωπα έχουν οπωσδήποτε την ιδιότητα του υποκειμένου στο φόρο, εφόσον ασκούν δραστηριότητες όπως τηλεπικοινωνίες, διανομή αερίου, ηλεκτρισμού και θερμικής ενέργειας, μεταφορά αγαθών, παροχή λιμενικών και αερολιμενικών υπηρεσιών, μεταφορά προσώπων, παράδοση καινούργιων αγαθών που κατασκευάστηκαν για πώληση, εργασίες γεωργικών μεσολαβητικών οργανισμών για αγροτικά προϊόντα, οι οποίες πραγματοποιούνται σύμφωνα με τους κανονισμούς που καθορίζουν την κοινή οργάνωση της αγοράς των προϊόντων αυτών, δραστηριότητες εμπορικών διαφημιστικών γραφείων και πρακτορείων ταξιδιών, εργασίες λεσχών και κυλικείων επιχειρήσεων, πρατηρίων και παρόμοιων καταστημάτων και δραστηριότητες οργανισμών ραδιοφώνου και τηλεόρασης εμπορικού χαρακτήρα.

¹³ Εφημερίδα της Κυβέρνησης, (2000) *Κώδικας Φόρου Προστιθεμένης Αξίας*, (σελ. 8). Κεφάλαιο Α: Πεδίο εφαρμογής. Ν.2859/2000, άρθρο 2. Αθήνα: Εκδ. Εθνικό Τυπογραφείο.

¹⁴ Καραγιάννης, Δ., Καραγιάννης, Ι., Καραγιάννη Α. (2006) *Φ.Π.Α. Δηλώσεις στην πράξη*, (σελ. 1). 11^η έκδοση. Θεσσαλονίκη: Εκδ. Γραφικές Τέχνες.

1.6.3. Μη υποκείμενοι στο Φ.Π.Α.

Πέρα από τους υποκείμενους σε Φ.Π.Α., υπάρχουν και μια σειρά προσώπων που δεν υπόκεινται σε Φ.Π.Α. ανάλογα με τη φύση τους ή τη δραστηριότητα που ασκούν. Πιο συγκεκριμένα, ένα πρόσωπο θεωρείται μη υποκείμενο στο φόρο όταν¹⁵:

- 1) Δεν θεωρείται πως ασκεί οικονομική δραστηριότητα κατά τρόπο ανεξάρτητο όπως για παράδειγμα όλοι οι μισθωτοί και τα υπόλοιπα φυσικά πρόσωπα τα οποία συνδέονται με τον εργοδότη τους με σύμβαση εργασίας ή με οποιαδήποτε άλλη νομική σχέση που δημιουργεί δεσμούς εξάρτησης, όσον αφορά τους όρους εργασίας ή την αμοιβή και συνεπάγεται την ευθύνη του εργοδότη.
- 2) Το Ελληνικό Δημόσιο, οι Δήμοι, οι Κοινότητες και τα λοιπά Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου για τις πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που ενεργούν κατά την εκπλήρωση αποστολής τους, ακόμα και αν εισπράττουν τέλη, δικαιώματα ή εισφορές. Δηλαδή τα πρόσωπα αυτά εξαιρούνται από το φόρο μόνο για τις πράξεις κατά τις οποίες ενεργούν ως δημόσια εξουσία, ενώ για τις λοιπές πράξεις υπόκεινται στο φόρο.

1.6.4. Απαλλασσόμενοι από το φόρο

Η απαλλαγή από το Φ.Π.Α. εντάσσεται σε ένα συγκεκριμένο πλαίσιο προϋποθέσεων. Συγκεκριμένα, υπάρχουν οι απαλλασσόμενοι στο εσωτερικό της Ελλάδας και απαλλαγές που σχετίζονται με πράξεις και αγαθά προερχόμενα από άλλες χώρες της Ε.Ε. Οι απαλλασσόμενοι του Φ.Π.Α. στο εσωτερικό της Ελλάδας αφορούν^{16,17}:

- 1) Την παροχή υπηρεσιών από τα Ελληνικά Ταχυδρομεία (ΕΛ.ΤΑ) και την παρεπόμενη των υπηρεσιών αυτών παράδοση αγαθών,
- 2) Δραστηριότητες των εθνικών δικτύων ραδιοφωνίας και τηλεόρασης, με εξαίρεση τις δραστηριότητες εμπορικού χαρακτήρα.

¹⁵ Παπαδέας, Π., (2008) *Κώδικας βιβλίων και στοιχείων με Φ.Π.Α. και Ε.Γ.Λ.Σ.*, (σελ. 44). Αθήνα: Ιδιωτική Έκδοση.

¹⁶ Καούνης, Δ., (2003) *Φορολογική λογιστική*, (σελ. 39). Αθήνα: Έκδ. συγγραφέα.

¹⁷ Καραγιάννης, Δ., Καραγιάννης, Ι., Καραγιάννη Α. (2006) *Φ.Π.Α. Δηλώσεις στην πράξη*, (σελ. 89). 11^η έκδοση. Θεσσαλονίκη: Εκδ. Γραφικές Τέχνες.

- 3) Την παροχή νερού μη εμφιαλωμένου και η αποχέτευση που πραγματοποιούνται απευθείας από τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.) ή συνδέσμους αυτών, χωρίς τη μεσολάβηση δημοτικών επιχειρήσεων
- 4) Την παροχή υπηρεσιών από οδοντοτεχνίτες, καθώς και η παράδοση ειδών οδοντικής προσθετικής που ενεργείται από τους οδοντογιατρούς και τους οδοντοτεχνίτες.
- 5) Την παράδοση ανθρώπινων οργάνων, ανθρώπινου αίματος και ανθρώπινου γάλακτος.
- 6) Την παροχή υπηρεσιών από σωματεία ή ενώσεις προσώπων προς τα μέλη τους , τα οποία μέλη ασκούν δραστηριότητα απαλλασσόμενη από το φόρο ή μη υποκείμενη στο φόρο.
- 7) Την παροχή υπηρεσιών και η παράδοση αγαθών που συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση.
- 8) Τις ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές εργασίες, καθώς και οι συναφείς με αυτές εργασίες που παρέχονται από ασφαλειομεσίτες και ασφαλιστικούς πράκτορες.

Αναφορικά με τις χώρες της Ε.Ε. υπάρχουν ενδεικτικά ορισμένες απαλλαγές σε Φ.Π.Α. όπως:

- 1) Απαλλαγές στην εισαγωγή αγαθών.
- 2) Απαλλαγές των πράξεων κατά την εξαγωγή, εκτός Ε.Ε., των εξομοιούμενων προς αυτές πράξεων και των διεθνών μεταφορών.
- 3) Απαλλαγές στη διεθνή διακίνηση αγαθών.
- 4) Απαλλαγές στο καθεστώς των φορολογικών αποθηκών, άλλων από αυτές του Ν. 2960/2001.
- 5) Ειδικές απαλλαγές. Η παράδοση και η εισαγωγή πλοίων που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν στην εμπορική ναυσιπλοΐα, η παράδοση και η εισαγωγή αεροσκαφών που προορίζονται για χρήση από τις ένοπλες δυνάμεις και το δημόσιο γενικά.
- 6) Απαλλαγές στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος - μέλος.
- 7) Απαλλαγές στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών.

1.6.5. Φορολογητέες πράξεις

Οι φορολογητέες πράξεις περιλαμβάνουν¹⁸:

- 1) Την παράδοση αγαθών. Στις πράξεις αυτές εντάσσονται όλες εκείνες οι πράξεις με τις οποίες μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, καθώς και τα ακίνητα. Κατά την πώληση ή αγορά αγαθών από παραγγελιοδόχο που ενεργεί στο όνομά του, θεωρείται ότι συντελείται παράδοση αγαθών μεταξύ αυτού και του παραγγελέα. Στην κατηγορία της παράδοσης αγαθών εντάσσεται και η πώληση αγαθών που περιλαμβάνει το στοιχείο της παρακράτησης καθώς και η μεταβίβαση, με καταβολή αποζημίωσης. Δε θεωρείται ως παράδοση αγαθών η μεταβίβαση αγαθών επιχείρησης ως συνόλου, κλάδου ή μέρους της από επαχθή ή χαριστική αιτία ή με τη μορφή εισφοράς σε υφιστάμενο ή συνιστώμενο νομικό πρόσωπο. Στην περίπτωση αυτή το πρόσωπο που αποκτά τα αγαθά θεωρείται, για την εφαρμογή του νόμου αυτού, ότι υπεισέρχεται ως διάδοχος στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του προσώπου που μεταβιβάζει. Η διάταξη αυτή δεν έχει εφαρμογή, αν το πρόσωπο που μεταβιβάζει ή το πρόσωπο που αποκτά τα αγαθά ενεργεί πράξεις για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου
- 2) Τις παραδόσεις ακινήτων. Στην κατηγορία αυτή εντάσσονται πράξεις πώλησης αποπερατωμένων ή ημιτελών κτιρίων ή τμημάτων τους και του οικοπέδου. Ειδικότερα, κατά τη μεταβίβαση κτίσματος μεταβιβάζεται οικοπέδο μεγαλύτερο εκείνου που ορίζεται ως οικοδομήσιμο από τις ισχύουσες πολεοδομικές διατάξεις, η παράδοση του επί πλέον οικοπέδου υπάγεται σε Φ.Π.Α., εφόσον αυτό δεν είναι οικοδομήσιμο. Παράδοση ακινήτων θεωρείται επίσης η μεταβίβαση της ψιλής κυριότητας, η σύσταση ή η παραίτηση από το δικαίωμα προσωπικής ή πραγματικής δουλείας, η παραχώρηση του δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης επί κοινόκτητων κύριων, βοηθητικών ή ειδικών χώρων κτισμάτων ή επί κοινόκτητου τμήματος οικοπέδου, η εκτέλεση εργασιών στα ακίνητα, με μίσθωση έργου, ανεξάρτητα αν διαθέτει τα υλικά ο εργοδότης ή ο εργολάβος. Εργασίες κατά την πιο πάνω έννοια είναι και οι εκσκαφές, οι κατεδαφίσεις, η κατασκευή οικοδομών, οδών, γεφυρών, υδραγωγείων, υδραυλικών και αποχετευτικών έργων, ηλεκτρολογικών και μηχανολογικών εγκαταστάσεων και τεχνικών γενικά έργων, καθώς και οι

¹⁸ Εφημερίδα της Κυβέρνησης, (2000) *Κώδικας Φόρου Προστιθεμένης Αξίας*, (σελ. 11-19). Κεφάλαιο Β: Φορολογητέες Πράξεις. Ν.2859/2000, άρθρα 5-12. Αθήνα: Εκδ. Εθνικό Τυπογραφείο.

συμπληρώσεις, επεκτάσεις, διαρρυθμίσεις και επισκευές, εκτός από τις εργασίες συνήθους συντήρησης των έργων αυτών.

3) Πράξεις θεωρούμενες ως παράδοση αγαθών. Η παράδοση αγαθών περιλαμβάνει διάθεση από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησής του για τις ανάγκες της. Επίσης, ως παράδοση αγαθών θεωρούνται οι ακόλουθες πράξεις, εφόσον η απόκτηση των αγαθών ή κατά περίπτωση των υλικών ή των υπηρεσιών από τα οποία έχουν παραχθεί αυτά παρέχει στον υποκείμενο δικαίωμα έκπτωσης του φόρου:

- i. Η διάθεση αγαθών από υπαγόμενη στο φόρο δραστηριότητα σε άλλη μη υπαγόμενη του ίδιου υποκειμένου.
- ii. Η ανάληψη από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησής του για την ικανοποίηση αναγκών του ή του προσωπικού της επιχείρησής του και γενικά η δωρεάν διάθεση αγαθών για σκοπούς ξένους προς την άσκηση της επιχείρησής του. Εξαιρούνται τα δώρα μέχρι αξίας δέκα (10) ευρώ και τα δείγματα που διαθέτει ο υποκείμενος στο φόρο για την εκπλήρωση των σκοπών της επιχείρησής του.
- iii. Η ιδιοκατοίκηση, η παράδοση σε μη φορολογητέα δραστηριότητα του ίδιου υποκειμένου, η μίσθωση, η δωρεάν παραχώρηση της χρήσης ή η χρησιμοποίηση για οποιονδήποτε σκοπό ξένο προς την επιχείρηση, των ακινήτων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 6.
- iv. Η ανάληψη μερίδας σε αγαθά από εταίρο, μέτοχο ή κληρονόμο, σε περίπτωση διακοπής των εργασιών, λύσης της εταιρείας, αποχώρησης ή θανάτου εταίρου.
- v. Η περιέλευση στον υποκείμενο στο φόρο ή στους κληρονόμους του αγαθών της επιχείρησής του, κατά την παύση των εργασιών της ή κατά το θάνατο του υποκειμένου. Προκειμένου για πάγια περιουσιακά στοιχεία του υποκειμένου, όπως ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 33, οι διατάξεις της παρούσας παραγράφου δεν εφαρμόζονται, εφόσον δεν έχει παρέλθει η πενταετής περίοδος διακανονισμού του φόρου αυτών.

Θεωρείται επίσης ως παράδοση αγαθών η μεταφορά από έναν υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησής του προς ένα άλλο κράτος - μέλος. Θεωρείται ως μεταφερόμενο προς ένα άλλο κράτος μέλος, κάθε ενσώματο αγαθό που αποστέλλεται ή μεταφέρεται εκτός του εσωτερικού της χώρας, αλλά εντός της E.E., από τον υποκείμενο στο φόρο στο εσωτερικό της χώρας ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό του, για τις ανάγκες της επιχείρησής του, εκτός αν τα αγαθά αυτά

προορίζονται για παράδοση αγαθού που πραγματοποιείται από τον υποκείμενο στο φόρο εντός του κράτους - μέλους άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 και των παραγράφων 2 και 6 του άρθρου 13, παράδοση αγαθού που πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας από τον υποκείμενο στο φόρο, παροχή υπηρεσιών στον υποκείμενο στο φόρο, που έχουν ως αντικείμενο εργασίες οι οποίες αφορούν αυτό το αγαθό και πραγματοποιούνται υλικώς στο κράτος - μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς του αγαθού, εφόσον μετά την εκτέλεση των εργασιών τα αγαθά επαναποστέλλονται στον ίδιο υποκείμενο στο φόρο στο εσωτερικό της χώρας, προσωρινή χρησιμοποίηση του αγαθού στο έδαφος του κράτους - μέλους άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς για τις ανάγκες παροχής υπηρεσιών, οι οποίες πραγματοποιούνται από τον υποκείμενο στο φόρο που είναι εγκαταστημένος στο εσωτερικό της χώρας, προσωρινή χρησιμοποίηση του αγαθού, για περίοδο μέχρι 24 μήνες στο έδαφος άλλου κράτους - μέλους, εντός του οποίου η εισαγωγή του ίδιου αυτού αγαθού από τρίτη χώρα, με σκοπό την προσωρινή χρησιμοποίησή του, θα υπαγόταν στο καθεστώς προσωρινής εισαγωγής με πλήρη απαλλαγή από εισαγωγικούς δασμούς. παράδοση αερίου μέσω του συστήματος διανομής φυσικού αερίου ή ηλεκτρικής ενέργειας.

- 4) Παροχή υπηρεσιών. Στην παροχή υπηρεσιών περιλαμβάνεται κάθε πράξη που δε συνιστά παράδοση αγαθών, με τις διατάξεις του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας να εφαρμόζονται αναλόγως. Ως παροχή υπηρεσιών λογίζονται η εκμετάλλευση ξενοδοχείων, επιπλωμένων δωματίων και οικιών, κατασκηνώσεων και παρόμοιων εγκαταστάσεων, χώρων στάθμευσης κάθε είδους μεταφορικών μέσων και τροχόσπιτων, η διάθεση τροφής και ποτών από εστιατόρια, ζαχαροπλαστεία, κέντρα διασκέδασης και παρόμοιες επιχειρήσεις για επιτόπια κατανάλωση, η εκτέλεση υπηρεσίας με καταβολή αποζημίωσης ύστερα από επιταγή δημόσιας αρχής ή στο όνομα της ή σε εκτέλεση νόμου, η μίσθωση βιομηχανοστασίων και χρηματοθυρίδων. Επίσης, η μίσθωση, αυτοτελώς ή στα πλαίσια μικτών συμβάσεων, χώρων που πραγματοποιείται από επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται εμπορικά κέντρα εφόσον ο υποκείμενος το επιθυμεί και υποβάλλει για αυτό αίτηση επιλογής φορολόγησης, οι εργασίες φασόν επί ενσώματων κινητών αγαθών. Ως εργασία φασόν νοείται η εκτέλεση εργασιών παραγωγής, κατασκευής ή συναρμολόγησης ενσώματων κινητών αγαθών, με σύμβαση μίσθωσης έργου, από υλικά και αντικείμενα που παραδίδονται

από τον εργοδότη στον εργολάβο για το σκοπό αυτόν, ανεξάρτητα αν ο εργολάβος χρησιμοποιεί και δικά του υλικά. Η διάταξη της περίπτωσης αυτής ισχύει και όταν ο εργοδότης είναι υποκείμενος στο φόρο εγκατεστημένος σε άλλο κράτος - μέλος, εφόσον τα υλικά και αντικείμενα αποστέλλονται από το κράτος του εργοδότη και τα αγαθά που παράγονται ή κατασκευάζονται ή συναρμολογούνται από τον εργολάβο μεταφέρονται ή αποστέλλονται στον εργοδότη στο κράτος - μέλος, στο οποίο αυτός είναι εγκατεστημένος.

Αν ο υποκείμενος στο φόρο μεσολαβεί σε παροχή υπηρεσιών, ενεργώντας στο όνομά του, αλλά για λογαριασμό άλλων προσώπων, θεωρείται ότι λαμβάνει και παρέχει τις υπηρεσίες αυτές.

- 5) Εισαγωγές αγαθών. Η είσοδος στο εσωτερικό της χώρας αγαθών εκτός και αν υπάρχει απαλλαγή σύμφωνα με ειδική διάταξη.
- 6) Η ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών. Στη συγκεκριμένη περίπτωση εντάσσεται η απόκτηση εξουσίας σε κινητά αγαθά που αποστέλλονται ή μεταφέρονται στον αποκτώντα από τον πωλητή ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, στο εσωτερικό της χώρας από άλλο κράτος – μέλος.

1.6.6. Η επιστροφή του Φ.Π.Α.

Η επιστροφή Φ.Π.Α. εφαρμόζεται σε ελάχιστες περιπτώσεις. Συγκεκριμένα, ο Φ.Π.Α. επιστρέφεται μόνο στις παρακάτω περιπτώσεις^{19,20}:

- 1) Αν καταβλήθηκε στο Δημόσιο χωρίς να οφείλεται.
- 2) Αν ο Φ.Π.Α. της έκπτωσης είναι μεγαλύτερος από τον οφειλόμενο στην ίδια φορολογική περίοδο και η διαφορά δεν είναι δυνατόν να συμψηφιστεί μέσα στην επόμενη διαχειριστική περίοδο και εφόσον φυσικά το σχετικό δικαιολογητικό επιστροφής δεν έχει παραγραφεί. Ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. δικαιούται επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου μέχρι τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, η οποία προηγείται του έτους παραγραφής. Η παραγραφή αυτή επέρχεται μετά τη λήξη της

¹⁹ Καραγιάννης, Δ., Καραγιάννης, Ι., Καραγιάννη Α. (2006) *Φ.Π.Α. Δηλώσεις στην πράξη*, (σελ. 236). 11^η έκδοση. Θεσσαλονίκη: Εκδ. Γραφικές Τέχνες.

²⁰ Φλώρος, Χ. (2003), *Λογιστική και πρακτική αντιμετώπιση του Φ.Π.Α.*, (σελ. 101). Αθήνα: Εκδ. Σύγχρονη Εκδοτική.

τριετίας από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία υποβάλλεται η εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α.

- 3) Αν ο Φ.Π.Α αφορά εξαγωγές αγαθών εκτός Ε.Ε.
- 4) Αν αφορά απαλλασσόμενες πράξεις.
- 5) Αν σχετίζεται με αγαθά επενδύσεων.
- 6) Όταν ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. είναι εγκατεστημένος σε άλλη χώρα της Ε.Ε. και ο φόρος επιβάρυνε τα κινητά αγαθά και τις υπηρεσίες που του προσφέρθηκαν από άλλους υποκείμενους σε Φ.Π.Α.

1.7. Η λειτουργία του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας

Ο κάθε υποκείμενος στο φόρο δικαιούται να εκπέσει το φόρο που αναλογεί στις εισροές του από το φόρο που αναλογεί στις εκροές του. Στην πράξη, όταν ο υποκείμενος στο φόρο πάρει ένα τιμολόγιο αγοράς προϊόντων με βάση το οποίο ο προμηθευτής του τον χρεώνει με κάποιο ποσό φόρου, δημιουργεί αμέσως μια απαίτηση έναντι του δημοσίου. Με τον τρόπο αυτό αποφορολογεί το προϊόν, με συνέπεια τα αποθέματα προϊόντων που βρίσκονται στην αποθήκη των υπόχρεων, να παραμένουν αφορολόγητα. Όταν πουλήσει το προϊόν επιβάλλει και πάλι το φόρο, ο οποίος επιβαρύνει το προϊόν κατά την έξοδο του από την αποθήκη μέχρις ότου ο νέος αγοραστής το αποφορολογήσει με την ίδια διαδικασία. Μόνο όταν η πώληση γίνει στον τελικό καταναλωτή, υπάρχει οριστική επιβάρυνση του προϊόντος, γιατί ο τελικός καταναλωτής δεν μπορεί να συμψηφίσει το φόρο όπως κάνουν οι διάφοροι ενδιαμέσοι.

Η πιο πάνω αποφορολόγηση του προϊόντος από κάθε υποκείμενο στο φόρο, που έχει σαν αποτέλεσμα την απαλλαγή του προϊόντος όσο βρίσκεται μέσα στο εμπορικό κύκλωμα και την ουσιαστική του επιβάρυνση μόνο όταν αγοράζεται από τον τελικό καταναλωτή, έχει ιδιαίτερη σημασία στη λειτουργία του Φ.Π.Α. Γιατί δείχνει ότι η τελική επιβάρυνση ενός προϊόντος εξαρτάται από το συντελεστή που βάζει η τελευταία επιχείρηση, η οποία το διαθέτει στον τελικό καταναλωτή, και δεν επηρεάζεται από το συντελεστή που επέβαλαν οι προηγούμενες επιχειρήσεις. Γι' αυτό, αν η πρώτη ύλη επιβαρύνεται με υψηλό συντελεστή και το τελικό προϊόν με χαμηλό συντελεστή, η τελική επιβάρυνση του προϊόντος θα είναι χαμηλή, γιατί ο φόρος της πρώτης ύλης θα συμψηφιστεί²¹.

²¹ Γεωργακόπουλος, Θ. (1991) *Η εναρμόνιση των έμμεσων φόρων στην Ελλάδα και ο ΦΠΑ: Επιπτώσεις στην ελληνική οικονομία*, (σελ. 53). Πειραιάς: Εκδ. Σταμούλης.

1.8. Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στην παράδοση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών

Η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, δημιουργεί φορολογική υποχρέωση που γίνεται απαιτητή από το δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η κάθε περίπτωση. Η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά εκτός αν ο προμηθευτής αναλαμβάνει και την υποχρέωση συναρμολόγησης ή εγκατάστασης των αγαθών, οπότε η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο αποπεράτωσης των εργασιών αυτών.

Εξαιρέση αποτελούν οι περιπτώσεις κατά τις οποίες, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, παρέχεται η ευχέρεια έκδοσης στοιχείων σε χρόνο μεταγενέστερο της παράδοσης των αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών, όταν κατά το χρόνο είσπραξης της αντιπαροχής σε περίπτωση παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών πραγματοποιείται ύστερα από επιταγή δημόσιας αρχής ή στο όνομά της ή σε εκτέλεση νόμου ή αν έχει συμφωνηθεί η καταβολή δόσεων σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, για τις οποίες η αντιπαροχή καταβάλλεται περιοδικά²².

Κατ' εξαιρέση, ο φόρος γίνεται απαιτητός²³:

- 1) Κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, με εξαίρεση τις παροχές υπηρεσιών οι οποίες φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14.
- 2) Προκειμένου για παροχή υπηρεσιών, κατά το χρόνο έκδοσης του φορολογικού στοιχείου, όταν αυτό εκδίδεται σε χρόνο προγενέστερο της παροχής των υπηρεσιών.
- 3) Κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου και το αργότερο τη 15^η του επόμενου μήνα από αυτόν κατά τον οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση, προκειμένου για παραδόσεις αγαθών που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28.
- 4) Κατά το χρόνο είσπραξης της προκαταβολής που πραγματοποιείται πριν την παράδοση αγαθών σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28 ή την

²² Εφημερίδα της Κυβέρνησης, (2000) *Κώδικας Φόρου Προστιθεμένης Αξίας*, (σελ. 30). Κεφάλαιο Δ': Γένεση φορολογικής υποχρέωσης. Ν.2859/2000, άρθρο 16. Αθήνα: Εκδ. Εθνικό Τυπογραφείο.

²³ Εφημερίδα της Κυβέρνησης, (2000) *Κώδικας Φόρου Προστιθεμένης Αξίας*, (σελ. 30). Κεφάλαιο Δ': Γένεση φορολογικής υποχρέωσης. Ν.2859/2000, άρθρο 16. Αθήνα: Εκδ. Εθνικό Τυπογραφείο.

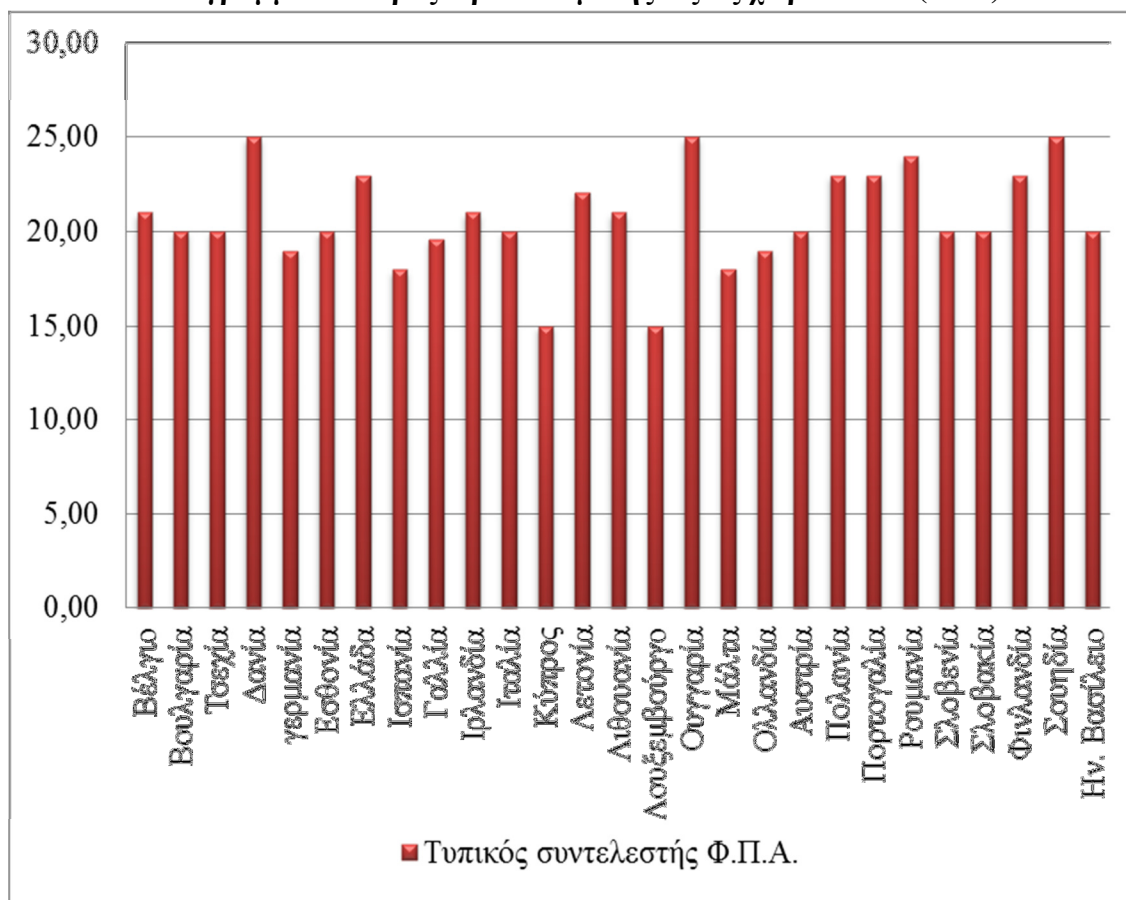
ολοκλήρωση της παροχής των υπηρεσιών οι οποίες φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14.

- 5) Κατά το χρόνο που έχει συμφωνηθεί η καταβολή κάθε δόσης σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, για τις οποίες η αντιπαροχή καταβάλλεται περιοδικά.
- 6) Κατά τη λήξη κάθε ημερολογιακού έτους, προκειμένου για υπηρεσίες οι οποίες φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη, εφόσον πρόκειται για υπηρεσίες που παρέχονται συνεχώς και η παροχή τους συνεχίζεται και μετά τη λήξη του ημερολογιακού έτους και δεν έχουν οριστεί ή πραγματοποιηθεί τμηματικές καταβολές έναντι λογαριασμού ή πληρωμές στη διάρκεια της περιόδου παροχής τους,
- 7) Κατά το χρόνο είσπραξης της αντιπαροχής, στην περίπτωση παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιούνται ύστερα από επιταγή δημόσιας αρχής ή στο όνομά της ή σε εκτέλεση νόμου.

1.9. Ο ρόλος των συντελεστών Φ.Π.Α. στην Ελλάδα και σύγκριση με την Ε.Ε.

Ο Φ.Π.Α. αποτελεί τον δημοφιλέστερο φόρο κατανάλωσης μέσω του οποίου ενισχύονται σημαντικά τα φορολογικά έσοδα. Η επιδιωκόμενη φορολογική εναρμόνιση από πλευράς της Ε.Ε. έχει ως κύριο μέρος της την εναρμόνιση του ύψους των συντελεστών.

Διάγραμμα 1. Φόρος Προστιθέμενης Αξίας χωρών Ε.Ε. (2011)



Πηγή: Ιδία επεξεργασία (2011)

Σε πανευρωπαϊκό επίπεδο οι σκανδιναβικές χώρες εφαρμόζουν τους υψηλότερους συντελεστές Φ.Π.Α. στην Ε.Ε.. Υψηλό συντελεστή Φ.Π.Α. φαίνεται να εφαρμόζουν χώρες όπως η Δανία. Η Ελλάδα με συντελεστή 23%, βρίσκεται μεταξύ των χωρών της Ε.Ε. με υψηλό συντελεστή ενώ σχετικά χαμηλότερους συντελεστές Φ.Π.Α. συναντώνται στην περίπτωση της Μάλτας, του Λουξεμβούργου και της Κύπρου²⁴.

Η αναφορά μόνο στους ονομαστικούς συντελεστές φορολόγησης δεν αποτελεί αντιπροσωπευτικό μέτρο του φορολογικού βάρους που επιβάλλεται μέσω του Φ.Π.Α. Για αυτό το λόγο στις διεθνείς συγκρίσεις συχνά χρησιμοποιείται ο τεκμαρτός Φόρος προστιθέμενης αξίας. Ο τεκμαρτός συντελεστής ΦΠΑ απεικονίζει τη συνολική φορολογική επιβάρυνση προστιθέμενης αξίας Κύριο θέμα των φορολογικών μεταρρυθμίσεων εντός της

²⁴ European Commission, Taxation and Customs Union, (2011) VAT Rates Applied in the Member States of the European Union (p. 3). Brussels: European Commission.

Ε.Ε. αποτελεί η καταπολέμηση της ολοένα αυξανόμενης φοροκλοπής που σχετίζεται με τον τρόπο απόδοσης αλλά και τον τρόπο υπολογισμού του Φ.Π.Α.²⁵.

1.10. Οι επιπτώσεις εφαρμογής του Φ.Π.Α

1.10.1. Θετικές επιπτώσεις της εφαρμογής του Φ.Π.Α.

Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, με την καθιερωμένη πλέον μορφή του, έχει πολλές θετικές επιπτώσεις^{26,27,28}:

- 1) Δεν συγκεντρώνει τη φορολογική επιβάρυνση σε ένα μονό στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας. Όπως συμβαίνει με τους φόρους κατανάλωσης στα στάδια της παραγωγής, του χονδρικού εμπορίου και του λιανικού εμπορίου, αλλά την κατανέμει σε όλα τα στάδια, χωρίς να παρουσιάζει τα μειονεκτήματα του σωρευτικού φόρου επί της δαπάνης.
- 2) Η υποχρέωση των συναλλασσόμενων να αναγράφουν χωριστά από την τιμή το ποσό του φόρου στα εκδιδόμενα τιμολόγια αποτρέπει την πυραμιδοποίηση, με την προϋπόθεση ότι ο Φ.Π.Α. καλύπτει όλα τα στάδια της διαδικασίας παραγωγής και διανομής και διευκολύνει την πλήρη μετακύλιση του στους καταναλωτές. Επομένως, η κατανομή των φορολογικών βαρών γίνεται σύμφωνα με τη θέληση της φορολογούσας Αρχής, χωρίς να ευνοούνται ορισμένοι καταναλωτές
- 3) Ελαχιστοποιείται ο κίνδυνος φοροδιαφυγής, γιατί ο φόρος που πληρώνει το κάθε στάδιο εκπίπτει από την ακαθάριστη φορολογική υποχρέωση του επόμενου σταδίου, συνεπώς ο αγοραστής έχει συμφέρον να απαιτεί από τον πωλητή την αναγραφή στο τιμολόγιο του ακριβούς ποσού Φ.Π.Α. που πλήρωσε στο Δημόσιο γιατί κάθε υποεκτίμηση του ποσού αυτού μειώνει το ποσό της έκπτωσης που δικαιούται ο αγοραστής, δηλαδή αυξάνει την καθαρή φορολογική του υποχρέωση.

²⁵ Παλαιοδήμος, Γ., (2006) *Συγκρίνοντας τα φορολογικά συστήματα στην Ευρωπαϊκή Ένωση*, (σελ. 45). Αθήνα: Ινστιτούτο Στρατηγικών και Αναπτυξιακών Μελετών (ΙΣΤΑΜΕ).

²⁶ Παπάς, Α. (2002) *Χρηματοοικονομική λογιστική*, (σελ. 116). Τόμος Β', Αθήνα: Εκδ. Μπένου.

²⁷ Γεωργακόπουλος, Θ. (1991) *Η εναρμόνιση των έμμεσων φόρων στην Ελλάδα και ο ΦΠΑ: Επιπτώσεις στην ελληνική οικονομία*, (σελ. 56). Πειραιάς: Εκδ. Σταμούλης.

²⁸ Γεωργακόπουλος, Θ. (2003) *Εισαγωγή στη φορολογία*, (σελ. 219). Β' έκδοση. Πειραιάς: Εκδ. Σταμούλης.

- 4) Επειδή είναι δυνατός ο προσδιορισμός του ακριβούς ποσού του Φ.Π.Α., που είναι ενσωματωμένο στην τιμή πώλησης οποιουδήποτε αγαθού, τελικού ή ενδιάμεσου, καταναλωτικού ή κεφαλαιουχικού, οι παραγωγοί μπορούν να προμηθευτούν τα κεφαλαιουχικά αγαθά σε τιμές απαλλαγμένες από κάθε στοιχείο φόρου.
- 5) Ο Φ.Π.Α. επιτρέπει την πλήρη απαλλαγή των εξαγωγών, κάτι που δεν είναι δυνατό να γίνει με τους σωρευτικούς φόρους δαπάνης. Επιτρέπει την πλήρη απαλλαγή των κεφαλαιουχικών αγαθών, κάτι που επίσης δεν μπορεί να γίνει όταν εφαρμόζονται σωρευτικοί φόροι δαπάνης.
- 6) Οδηγεί σε βελτίωση του ισοζυγίου πληρωμών. Υποστηρίζεται σχετικά ότι, εφόσον ο φόρος αυτός επιτρέπει πλήρη απαλλαγή των εξαγωγών, ενώ οι σωρευτικοί φόροι συνήθως επιβαρύνουν, τουλάχιστον μερικά, και τις εξαγωγές, η υιοθέτηση του θα οδηγήσει σε μείωση των τιμών των εξαγωγών και αύξηση του όγκου τους.
- 7) Επιτρέπει την πλήρη απαλλαγή των επενδύσεων, ενώ αυτό είναι πολύ δύσκολο να γίνει στην περίπτωση των άλλων μορφών φόρων δαπάνης.

1.10.2. Αρνητικές επιπτώσεις της εφαρμογής του Φ.Π.Α.

Παρά τα πιο πάνω πλεονεκτήματα του, στην πράξη ο Φ.Π.Α. δημιουργεί μια σειρά από προβλήματα. Τα προβλήματα αυτά δημιουργούνται κυρίως εξαιτίας της ευρύτητας που έχει ο φόρος αυτός, γιατί φιλοδοξεί να καλύψει όλες τις οικονομικές μονάδες που λειτουργούν σε όλα τα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας, περιλαμβανομένου και του σταδίου του λιανικού εμπορίου. Αποτέλεσμα αυτού είναι να αυξάνεται υπερβολικά ο αριθμός των υπόχρεων, με συνέπεια να δυσχεραίνεται η παρακολούθηση των συναλλαγών και να αυξάνεται το δημοσιονομικό κόστος βεβαίωσης και είσπραξης του φόρου από τις δημοσιονομικές αρχές, καθώς επίσης και το κοινωνικό κόστος είσπραξης, διαχείρισης και απόδοσης του φόρου από τους υπόχρεους. Τα προβλήματα αυτά εντείνονται καθώς αυξάνεται ο αριθμός των φορολογικών συντελεστών, γιατί όταν εφαρμόζονται περισσότεροι του ενός συντελεστές δεν αρκεί μόνο να διαπιστωθεί το ύψος των εκροών και των εισροών, αλλά θα πρέπει επιπλέον να κατανεμηθούν οι εκροές κατά φορολογικό συντελεστή, πράγμα που είναι πολύ δύσκολο.

Ιδιαίτερα προβλήματα δημιουργούνται κατά την εφαρμογή του φόρου σε ορισμένους τομείς, όπως είναι οι μικρές επιχειρήσεις, οι γεωργικές εκμεταλλεύσεις, καθώς και ορισμένες

επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, όπως οι χρηματοοικονομικές υπηρεσίες. Η υπαγωγή των μικρών επιχειρήσεων στο φόρο αυτό δημιουργεί προβλήματα τόσο στις δημοσιονομικές αρχές, για την παρακολούθηση και τον έλεγχο των συναλλαγών, όσο και στις ίδιες τις επιχειρήσεις, εξαιτίας της μικρής λογιστικής τους οργάνωσης. Τα προβλήματα αυτά μετριάζονται συνήθως με την υπαγωγή των μικρών οικονομικών μονάδων σε ειδικό σύστημα το οποίο δεν απαιτεί τις λογιστικές υποχρεώσεις που επιβάλλει στους υποκείμενους στο φόρο το κανονικό σύστημα με τη μέθοδο πίστωσης του φόρου που εξετάσαμε πιο πάνω. Ενα τέτοιο σύστημα, όπως θα δούμε στο επόμενο κεφάλαιο, εφαρμόζεται σήμερα και στη χώρα μας. μαντικά προβλήματα ανακύπτουν κατά την εφαρμογή του φόρου σε ορισμένους τομείς υπηρεσιών, και ιδιαίτερα στις χρηματοοικονομικές υπηρεσίες, όπως είναι οι τραπεζικές υπηρεσίες, οι ασφαλιστικές υπηρεσίες κ.ά. Το βασικό πρόβλημα που δημιουργείται στην περίπτωση των υπηρεσιών αυτών είναι ότι δεν μπορεί να εφαρμοστεί η μέθοδος πίστωσης του φόρου για τον υπολογισμό της φορολογικής υποχρέωσης^{29,30}.

Στις αρνητικές επιπτώσεις της εφαρμογής του Φ.Π.Α. συγκαταλέγεται και το ποιος πληρώνει το Φ.Π.Α. Οι φόροι στα τρόφιμα, στα τσιγάρα και στη στέγαση είναι καθαρά αντίστροφα προοδευτικοί. Το κοινωνικό κράτος, αν επιχειρήσει μια φορολογική μεταρρύθμιση με βασικό κριτήριο τη φορολογική δικαιοσύνη, θα πρέπει να λάβει σοβαρά υπόψη τη δομή και τις επιδράσεις των έμμεσων φόρων. Μείωση των φορολογικών συντελεστών των επιχειρήσεων (ακόμη και των φυσικών προσώπων) πιθανώς σημαίνει ότι ακόμη μεγαλύτερο ποσοστό των φορολογικών εσόδων θα προέρχεται από τους έμμεσους φόρους. Ειδικά αν μια τέτοια μείωση συνοδευτεί από αύξηση κάποιων έμμεσων φόρων προκειμένου να μη διαταραχθεί η δημοσιονομική ισορροπία³¹.

²⁹ Γεωργακόπουλος, Θ. (1991) *Η εναρμόνιση των έμμεσων φόρων στην Ελλάδα και ο ΦΠΑ: Επιπτώσεις στην ελληνική οικονομία*, (σελ. 58). Πειραιάς: Εκδ. Σταμούλης.

³⁰ Γεωργακόπουλος, Θ. (2003) *Εισαγωγή στη φορολογία*, (σελ. 223). Β' έκδοση. Πειραιάς: Εκδ. Σταμούλης.

³¹ Μανεσιώτης, Μ., (1991) *Η φοροδιαφυγή στην Ελλάδα, τα δημόσια οικονομικά στην Ελλάδα*, (σελ. 87). Αθήνα: Εκδ. Το Οικονομικό.

1.11. Δηλώσεις Φ.Π.Α. και συναφείς υποχρεώσεις

Οι υπόχρεοι στο φόρο που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, οφείλουν να υποβάλλουν στη Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία, που είναι αρμόδια για την επιβολή του φόρου εισοδήματός τους, τις πιο κάτω δηλώσεις³²:

- 1) Περιοδική δήλωση για κάθε φορολογική περίοδο που προκύπτει ποσό. Η περιοδική δήλωση περιλαμβάνει, την αξία των φορολογητέων παραδόσεων αγαθών και παροχής υπηρεσιών, την αξία των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και τα αγαθά που υπάγονται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, την αξία των πράξεων παροχής υπηρεσιών, για τις οποίες οφείλεται φόρος από το λήπτη των υπηρεσιών αυτών, το φόρο που αναλογεί, την αξία των απαλλασσόμενων πράξεων, τις εκπτώσεις που προβλέπονται καθώς και τη διαφορά φόρου που προκύπτει.
- 2) Εκκαθαριστική δήλωση μέχρι την 25^η ημέρα του δεύτερου μήνα του έτους που ακολουθεί.
- 3) Οποιοδήποτε πρόσωπο που πραγματοποιεί ενδοκοινοτική απόκτηση καινούργιου μεταφορικού μέσου, υποχρεούται να υποβάλλει στην αρμόδια Τελωνειακή Αρχή ειδική δήλωση για την καταβολή του φόρου που αναλογεί στην απόκτηση αυτή.

1.11.1. Περιοδική δήλωση Φ.Π.Α.

Υποχρέωση να υποβάλλουν περιοδική δήλωση έχουν οι υποκείμενοι στο φόρο που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή και απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, καθώς και πράξεις φορολογητέες εκτός Ελλάδος με δικαίωμα έκπτωσης. Η υποχρέωση υποβολής της περιοδικής δήλωσης για φορολογικές περιόδους, υπάρχει από 01/01/1996 ανεξάρτητα από το εάν το αποτέλεσμα της περιοδικής δήλωσης είναι χρεωστικό, μηδενικό ή πιστωτικό για συμψηφισμό ή επιστροφή, ανεξάρτητα από την κατηγορία βιβλίων Κ.Β.Σ. και ανεξάρτητα από το αν διενεργήθηκαν ενδοκοινοτικές συναλλαγές ή όχι στη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο.

³² Καραγιάννης, Δ., Καραγιάννης, Ι., Καραγιάννη Α. (2006) *Φ.Π.Α. Δηλώσεις στην πράξη*, (σελ. 17). 11^η έκδοση. Θεσσαλονίκη: Εκδ. Γραφικές Τέχνες.

Η υποχρέωση αυτή δεν υπάρχει στην περίπτωση που η επιχείρηση με δήλωση μεταβολών δήλωσε ότι βρίσκεται σε αδράνεια και έχει ακυρώσει τα φορολογικά της στοιχεία. Υποχρέωση να υποβάλλουν περιοδική δήλωση έχουν και:

- 1) Οι επιχειρήσεις παραγωγής βιομηχανοποιημένων καπνών, καθώς και οι εισαγωγείς βιομηχανοποιημένων καπνών, και γενικά οι εγκεκριμένοι αποθηκευτές, οι εγγεγραμμένοι επιτηδευματίες.
- 2) Οι επιχειρήσεις παραγωγής και λοιποί εγκεκριμένοι αποθηκευτές πετρελαιοειδών προϊόντων.
- 3) Οι επιχειρήσεις παραγωγής και οι λοιποί εγκεκριμένοι αποθηκευτές αλκοόλης και αλκοολούχων ποτών.
- 4) Οι επιχειρήσεις παραγωγής, εισαγωγής και ενδοκοινοτικής απόκτησης αυτοκινήτων και μοτοσυκλετών (καινούργιων ή μεταχειρισμένων).

Οι υποκείμενοι με Β΄ ή Γ΄ κατηγορίας βιβλία Κ.Β.Σ. υποβάλλουν το έντυπο Φ2 Φ.Π.Α., τόσο για τακτικές όσο και για έκτακτες περιοδικές δηλώσεις. Το Δημόσιο όταν ασκεί δραστηριότητες που υπάγονται στο Φ.Π.Α., αν και δεν είναι υποχρεωμένο να τηρεί βιβλία ΚΒΣ, υποβάλλει το έντυπο Φ2 Φ.Π.Α.

1.11.2. Εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α.

Το έντυπο της εκκαθαριστικής δήλωσης του έτους 2011, εκδόθηκε προκειμένου να συμπεριλάβει τόσο τους συντελεστές Φ.Π.Α. που ίσχυαν (21%, 19% κλπ) όσο και αυτούς που ισχύουν από 01/07/2010. Το έντυπο αυτό χρησιμοποιήθηκε από τους υποκείμενους για την υποβολή εκκαθαριστικών δηλώσεων διαχειριστικών περιόδων από 01/01/2011.

Αν πριν την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης, διαπιστωθούν διαφορές σε κάποια ή κάποιες φορολογικές περιόδους μεταξύ των στοιχείων των περιοδικών δηλώσεων και των πραγματικών δεδομένων που προκύπτουν, θα πρέπει να συμπληρωθεί μια σωστή περιοδική δήλωση με τα πραγματικά δεδομένα της φορολογικής περιόδου στην οποία διαπιστώθηκαν λάθη και να υποβληθεί εφόσον υπάρχει υποχρέωση απαραίτητα πριν την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης

1.12. Οι τροποποιήσεις του Κώδικα Φ.Π.Α. και των νόμων 3845/2010 και 3888/2010

Ο Κώδικας Φ.Π.Α. από τη δημιουργία του μέχρι και σήμερα έχει λάβει μια σειρά αλλαγών και μεταρρυθμίσεων σε άρθρα του και τροποποιήσεις σύμφωνα με τις ανάγκες της εκάστοτε εποχής. Μια αρκετά σημαντική τροποποίησή του αποτέλεσε η μεταβολή των συντελεστών για ορισμένες κατηγορίες αγαθών και υπηρεσιών.

Η χαρακτηριστικότερη αλλαγή ήταν η αρχική αύξηση των συντελεστών του Φ.Π.Α. αρχικά από το 4,5% στο 5%, από το 9% στο 11% και από το 19% στο 21% με την αμέσως επόμενη αύξησή του σε σύντομο χρονικό διάστημα από 5% σε 6,5%, από 11% σε 13% και από 21% σε 23% όπου και ισχύει ως σήμερα σε κανονικά επίπεδα.

Πέρα των κανονικών επιπέδων, ο Φ.Π.Α. εντάσσει ορισμένες κατηγορίες όπως τους αγρότες, σε ειδικά καθεστάτα. Σύμφωνα με τους ισχύοντες νόμους, οι αγρότες δικαιούνται ποσοστό επιστροφής του Φ.Π.Α. που κυμαίνεται στο 11%.

Οι χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Ε.Ε.) παρέχουν απαλλαγές από το Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) ορισμένων οριστικών εισαγωγών αγαθών με τους όρους που οι ίδιες καθορίζουν προκειμένου να αποφευχθούν στρεβλώσεις του ανταγωνισμού και φοροδιαφυγές. Στον Φ.Π.Α. υπόκεινται οι πράξεις που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, καθώς και οι εισαγωγές που πραγματοποιούνται από οποιονδήποτε. Στις φορολογητέες συναλλαγές περιλαμβάνονται οι παραδόσεις αγαθών από υποκείμενο στον φόρο, οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών προερχόμενων από ένα κράτος μέλος στο έδαφος άλλου κράτους μέλους, οι παροχές υπηρεσιών από υποκείμενο στον φόρο, οι εισαγωγές αγαθών εκτός Ε.Ε. (από τρίτα εδάφη ή χώρες εκτός Ε.Ε.).

Δεν υπόκεινται σε Φ.Π.Α. οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών από νομικά πρόσωπα μη υποκείμενα στον φόρο και από ορισμένες κατηγορίες απαλλασσομένων υποκειμένων, εφόσον δεν υπερβαίνουν ένα κατώτατο όριο 10.000 ευρώ ετησίως, εκτός αν ο αγοραστής επιλέξει να υπαχθεί στον φόρο.

Στους νόμους 3845/2010 (Μέτρα για την εφαρμογή του μηχανισμού στήριξης της ελληνικής οικονομίας από τα κράτη - μέλη της ζώνης του ευρώ και το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο, ΦΕΚ 65/τ.Α/06.05.2010) και 3888/2010 (Εκούσια κατάργηση φορολογικών διαφορών, ρύθμιση ληξιπρόθεσμων χρεών, διατάξεις για την αποτελεσματική τιμωρία της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις, ΦΕΚ Α' 175/30.09.2010), ο συντελεστής του Ειδικού

Φόρου Κατανάλωσης (Ε.Φ.Κ.) ορίστηκε σε ποσοστό 67% με ελάχιστο ποσό είσπραξης τα 80,40 ευρώ ανά 1.000 τσιγάρα ενώ ο αντίστοιχος συντελεστής του ειδικού φόρου κατανάλωσης αιθυλικής αλκοόλης καθορίστηκε σε δύο χιλιάδες τετρακόσια πενήντα (2.450) ευρώ, ανά εκατόλιτρο άνυδρης αιθυλικής αλκοόλης^{33,34}.

³³ Εφημερίδα της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας, Νόμος 3845/65/2010, (2010) *Μέτρα για την εφαρμογή του μηχανισμού στήριξης της ελληνικής οικονομίας από τα κράτη – μέλη της ζώνης του ευρώ και το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο*, (σελ. 1325). Αθήνα: Εκδ. Εθνικό Τυπογραφείο.

³⁴ Εφημερίδα της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας, Νόμος 3899/212/2010, (2010) *Επείγοντα μέτρα εφαρμογής του προγράμματος στήριξης της ελληνικής οικονομίας*, (σελ. 4399). Αθήνα: Εκδ. Εθνικό Τυπογραφείο.

Κεφάλαιο 2^ο: Φοροκλοπή, Φοροδιαφυγή, Φοροαποφυγή

2.1. Η έννοια και ο ορισμός της φοροδιαφυγής, φοροκλοπής, φοροαποφυγής

Οι ορισμοί των φαινομένων της φοροκλοπής, φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής δεν είναι μια απλή υπόθεση. Ο μεγάλος αριθμός φόρων και οι ιδιαιτερότητες του κάθε φόρου σε σχέση με τις δυνατότητες και τους τρόπους φοροδιαφυγής, καθώς και η επαγγελματική ιδιότητα και οι ιδιαίτερες συνθήκες του κάθε φορολογούμενου προσφέρουν διαφορετικές ευκαιρίες φοροδιαφυγής, φοροκλοπής και φοροαποφυγής καθιστώντας προβληματική τη διατύπωση ενός ορισμού. Εάν προστεθούν και οι δυσκολίες ουσιαστικής διάκρισης μεταξύ φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής, τότε γίνεται αντιληπτή η έκταση και το μέγεθος των δυσκολιών που υπάρχουν στη διατύπωση ενός ορισμού. Στον ορισμό που ακολουθεί γίνεται προσπάθεια να αντιμετωπιστούν όσο το δυνατόν καλύτερα τα παραπάνω προβλήματα. Έτσι, η φοροδιαφυγή ορίζεται ως εξής^{35,36}:

- 1) Το τμήμα εκείνο του εισοδήματος (στο οποίο βέβαια αντιστοιχεί ένα ποσό φόρου), το οποίο θα έπρεπε, με βάση την ισχύουσα νομοθεσία, να δηλώνεται στις αρμόδιες φορολογικές αρχές και για οποιοδήποτε λόγο δεν δηλώνεται και δεν φορολογείται.
- 2) Το τμήμα εκείνο των έμμεσων φόρων και λοιπών άμεσων φόρων, το οποίο με βάση την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία θα έπρεπε να εισπράττεται και να αποδίδεται στο κράτος και για οποιοδήποτε λόγο δεν φθάνει ποτέ στο δημόσιο ταμείο.
- 3) Οι τόκοι (ή η τιμαριθμική προσαρμογή) που αντιστοιχούν στο τμήμα εκείνο των φόρων που καταβάλλονται με καθυστέρηση (πέραν του οικείου δημοσιονομικού έτους) και συνήθως μετά από κάποια «ρύθμιση».
- 4) Το ποσό των φόρων που δεν εισπράχθηκε λόγω της ύπαρξης φορολογικών απαλλαγών και κινήτρων, χωρίς όμως να επιτευχθεί το επιδιωκόμενο αποτέλεσμα για το οποίο χορηγείται η απαλλαγή.

³⁵ Νάστας, Ε. (2007). *Το θεωρητικό πλαίσιο της διάκρισης ανάμεσα στην φοροδιαφυγή και την παραοικονομία*. Ε - Περιοδικό Επιστήμης και Τεχνολογίας, Τεύχος 1, Τόμος 2, (σελ. 2). Αθήνα.

³⁶ Καλυβιανάκης, Κ., Ξανθάκης, Μ. (1993). *Φορολογικό καθεστώς, παραοικονομία και φοροδιαφυγή στην Ελλάδα*. Ίδρυμα Μεσογειακών Μελετών, (σελ. 23). Αθήνα: Εκδ. Παπαζήσης.

Ο σύνθετος αυτός ορισμός είναι αρκετά ευρύς και συνεπάγεται τα εξής³⁷:

- 1) Η ανάμιξη της έννοιας του εισοδήματος στον ορισμό της φοροδιαφυγής «επιβάλλεται» για να είναι δυνατή η συσχέτιση φοροδιαφυγής και παραοικονομίας. Διαφορετικά θα γινόταν αναφορά αποκλειστικά στο αντίστοιχο ποσό του φόρου.
- 2) Οι φορολογούμενοι ή οι υπόχρεοι πρέπει να δηλώνουν το εισόδημα εγκαίρως και να καταβάλλουν τον αντίστοιχο φόρο. Καταβολή φόρων μετά από φορολογικούς ελέγχους, συμβιβασμούς κ.λπ. θεωρείται φοροδιαφυγή. Αμφιβολίες, όμως, δημιουργούνται για την περίπτωση των «ρυθμίσεων» (όπου η συμμετοχή είναι εθελοντική) που δεν αφορούν συγκεκριμένο φορολογούμενο και δεν συνδέονται με έλεγχο («κλείσιμο παλαιών φορολογικών υποθέσεων»). Εάν η ρύθμιση προβλέπει την εθελοντική υπαγωγή των φορολογουμένων και την καταβολή τόκων, με θετικό πραγματικό επιτόκιο ίσο με αυτό που επικρατεί στην αγορά, τότε δεν υπάρχει φοροδιαφυγή.
- 3) Ο ορισμός αυτός περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, και την περίπτωση κατά την οποία πραγματοποιείται μεν η «βεβαίωση» του φόρου, αλλά τελικά δεν επιτυγχάνεται η είσπραξη του.

Συμπερασματικά, η έννοια της φοροδιαφυγής περιλαμβάνει κάθε παράνομη πράξη ή παράλειψη ενός φορολογουμένου, είτε φυσικού είτε νομικού προσώπου, με την οποία επιδιώκεται μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης ή αποφυγή καταβολής του φόρου. Γενικά αποκαλείται η καθ' οποιονδήποτε τρόπο απόκρυψη φορολογητέας ύλης ενός φορολογούμενου φυσικού ή νομικού προσώπου από τις φορολογικές αρχές. Παραδείγματα τέτοιων πράξεων αποτελούν η παράλειψη υποβολής δήλωσης ή η υποβολή ανακριβούς δήλωσης. Η φοροδιαφυγή δηλαδή αποτελεί καταστρατήγηση του γράμματος και του πνεύματος του φορολογικού νόμου.

Η φοροκλοπή από την άλλη πλευρά, αναφέρεται στη μη απόδοση στο δημόσιο των φόρων που έχουν ήδη παρακρατηθεί από οικονομικές συναλλαγές και έπρεπε να αποδοθούν σε συγκεκριμένα χρονικά όρια, όπως η μη απόδοση του φόρου μισθωτών υπηρεσιών ή του φόρου εισοδήματος από ελευθέρια επαγγέλματα που παρακρατήθηκαν. Η διάκριση μεταξύ φοροδιαφυγής και φοροκλοπής είναι δύσκολη στην πράξη, ιδιαίτερα στην περίπτωση των έμμεσων φόρων, όπου είναι δύσκολο να γνωρίζει κανείς αν η επιχείρηση έχει πράγματι εισπράξει το φόρο και δεν τον αποδίδει ή πούλησε το προϊόν χωρίς φόρο.

³⁷ Ίδρυμα Μεσογειακών Μελετών, (1993) *Φορολογικό καθεστώς, παραοικονομία και φοροδιαφυγή στην Ελλάδα*, (σελ. 24). Αθήνα: Εκδ. Παπαζήσης.

Η έκταση της φοροδιαφυγής σε μια χώρα εξαρτάται βασικά από δύο παράγοντες: από τη ροπή των φορολογουμένων για φοροδιαφυγή και από την ικανότητα της φορολογούσας αρχής να περιορίσει τη ροπή αυτή. Η ροπή των φορολογουμένων, εξάλλου, για φοροδιαφυγή προσδιορίζεται από πολλούς παράγοντες. Οι σπουδαιότεροι είναι το μορφωτικό επίπεδο του πληθυσμού, το μέγεθος της φορολογικής επιβάρυνσης της κοινωνίας, η έκταση των φορολογικών απαλλαγών που δίνονται νόμιμα, το ύψος των ποινών που επιβάλλονται, ο τρόπος δαπάνης των χρημάτων από το δημόσιο κ.ά.

Πραγματικά το μορφωτικό επίπεδο του πληθυσμού επηρεάζει τη φορολογική συνείδηση των πολιτών και επομένως την τάση τους για φοροδιαφυγή. Όσο υψηλότερο είναι το μορφωτικό επίπεδο του πληθυσμού μιας χώρας, τόσο υψηλότερο είναι και το επίπεδο της φορολογικής του συνείδησης και τόσο μικρότερη η τάση για φοροδιαφυγή.

Επίσης το ύψος της φορολογικής επιβάρυνσης επηρεάζει πολύ την τάση για φοροδιαφυγή και φοροκλοπή, γιατί όσο μεγαλύτερη είναι η επιβάρυνση από ένα φόρο, τόσο μεγαλύτερο είναι το όφελος του φορολογουμένου από τη φοροδιαφυγή. Επιπλέον όσο περισσότερες νόμιμες εκπτώσεις ή απαλλαγές προβλέπει η νομοθεσία, τόσο μεγαλύτερη είναι η τάση των άλλων φορολογουμένων που δε δικαιούνται τέτοιες εκπτώσεις ή απαλλαγές να αποφύγουν με παράνομα μέσα την καταβολή του φόρου, γιατί αισθάνονται ότι αδικούνται και επιπλέον γιατί όσοι απαλλάσσονται νόμιμα ανταγωνίζονται εκείνους που δεν έχουν τέτοιες απαλλαγές. Αυτό, όπως είναι φανερό, έχει πολύ μεγάλη σημασία στην περίπτωση των επιχειρήσεων, όπου οι δικαιούμενες τις νόμιμες εκπτώσεις βρίσκονται σε καλύτερη μοίρα από άποψη ανταγωνισμού από τις επιχειρήσεις που δε δικαιούνται τέτοιες εκπτώσεις, με συνέπεια οι τελευταίες να παρουσιάζουν μεγαλύτερη τάση για φοροδιαφυγή.

Σημαντικό ρόλο στον περιορισμό της τάσης των φορολογουμένων για φοροδιαφυγή και φοροκλοπή, όπως δείχνουν θεωρητικές και εμπειρικές έρευνες, διαδραματίζει το ύψος των ποινών που επιβάλλονται. Όσο μεγαλύτερες είναι οι ποινές, τόσο μικρότερη είναι η τάση των φορολογουμένων για φοροδιαφυγή και αντίστροφα. Τέλος, ο τρόπος δαπάνης των χρημάτων από τη φορολογούσα αρχή επηρεάζει την τάση των ιδιωτικών φορέων για φοροδιαφυγή, οι οποίοι τείνουν να φοροδιαφεύγουν περισσότερο όταν αισθάνονται ότι τα χρήματά τους δε χρησιμοποιούνται παραγωγικά από το δημόσιο.

Η ικανότητα της φορολογούσας αρχής να αντιμετωπίσει ικανοποιητικά την τάση αυτή των φορολογουμένων για φοροδιαφυγή και φοροκλοπή, εξάλλου, εξαρτάται από το βαθμό οργάνωσης των φοροτεχνικών υπηρεσιών και την ποιότητα των φοροτεχνικών οργάνων, από το σύστημα που χρησιμοποιείται για τη βεβαίωση και είσπραξη των φόρων, από τη

διάρθρωση του φορολογικού συστήματος και από το βαθμό λογιστικής οργάνωσης των οικονομικών μονάδων. Η ικανότητα της φορολογούσας αρχής να αντιμετωπίσει αποτελεσματικά τόσο τη φοροδιαφυγή όσο και τη φοροκλοπή φυσικά επηρεάζει και την τάση των φορολογουμένων για φοροδιαφυγή. Είναι προφανές ότι όταν οι φορολογούμενοι αισθάνονται πως το δημόσιο είναι σε θέση να εντοπίσει τη φοροδιαφυγή, η τάση τους για μια τέτοια ενέργεια θα είναι περιορισμένη και αντίστροφα.

Η φοροδιαφυγή, καθώς επίσης και η φοροκλοπή, έχει πάρει σημαντικές διαστάσεις στην Ελλάδα. Αυτό είναι επόμενο να συμβαίνει αφού ορισμένοι από τους παράγοντες που αναφέρθηκαν πιο πάνω την ευνοούν ιδιαίτερα. Η πιθανότητα να συλληφθεί είναι σχετικά μικρή, ενώ η πιθανότητα να αποφύγει την ποινή, ακόμη και αν συλληφθεί, είναι μεγάλη, με συνέπεια η πιθανότητα να τιμωρηθεί τελικά να είναι πολύ μικρή. Η μικρή πιθανότητα να συλληφθεί ο φοροφυγάς οφείλεται στην ανεπαρκή οργάνωση και μηχανοργάνωση των φοροτεχνικών υπηρεσιών, στην ανεπαρκή εκπαίδευση του προσωπικού, καθώς επίσης και στη δομή της οικονομίας, με τη σωρεία των μικρών επιχειρήσεων των οποίων η λογιστική οργάνωση είναι ανεπαρκής και η παρακολούθηση και ο έλεγχος δυσχερής.

Η έννοια της φοροαποφυγής υπάρχει όταν ο φορολογούμενος, με νόμιμες ενέργειες, κατορθώνει να μειώσει τη φορολογική του υποχρέωση ή και να αποφύγει εντελώς την καταβολή φόρου. Αποκαλείται γενικότερα η εφαρμογή καλά σχεδιασμένων λογιστικών πρακτικών που αποτελούν απόρροια προσεκτικής μελέτης της εμπορικής νομοθεσίας, της φορολογικής πρακτικής, των διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, δικαστικών και υπουργικών αποφάσεων με μοναδικό στόχο τη μείωση της φορολογητέας ύλης ενός φυσικού ή νομικού προσώπου. Διαφέρει από την έννοια της φοροδιαφυγής και ισορροπεί ανάμεσα στα πλαίσια ηθικού και νομίμου. Πρόκειται για τη μη καταβολή φόρου λόγω κενών στη νομοθεσία. Παραδείγματα τέτοιων νόμιμων ενεργειών του φορολογουμένου, που έχουν σκοπό τον περιορισμό της φορολογικής του υποχρέωσης, είναι τα εξής³⁸:

- 1) Στη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων, όταν ο νόμος προβλέπει την επιβολή των δύο συζύγων στο φόρο χωριστά, είναι ενδεχόμενο ο ένας των συζύγων να μεταβιβάσει στον άλλο εισοδήματα από ορισμένες πηγές, για να αποφύγει τους υψηλούς οριακούς φορολογικούς συντελεστές.
- 2) Στη φορολογία κληρονομιών, οι φορολογούμενοι τείνουν να αποφύγουν το φόρο με διαδοχικές μεταβιβάσεις της περιουσίας τους, όταν είναι ακόμη στη ζωή, με εικονικές

³⁸ Γεωργακόπουλος, Θ. (2003). *Εισαγωγή στη φορολογία*, (σελ. 46). Β' έκδοση. Πειραιάς: Εκδ. Σταμούλης.

πωλήσεις των περιουσιακών τους στοιχείων στους μελλοντικούς κληρονόμους τους κ.λπ.

Όλες αυτές οι ενέργειες είναι νόμιμες, οι φορολογούμενοι απλώς χρησιμοποιούν διάφορες ατέλειες της φορολογικής νομοθεσίας για να αποφύγουν το φόρο ή να μειώσουν τη συνολική φορολογική τους υποχρέωση. Μάλιστα, τέτοιες ατέλειες μπορεί να δημιουργούνται μακροχρόνια στους φορολογικούς νόμους από τις ίδιες τις ενδιαφερόμενες για φοροαποφυγή ομάδες του κοινωνικού συνόλου, οι οποίες καταφέρνουν να επηρεάσουν την πολιτική εξουσία και να δημιουργήσουν τα κενά αυτά στο νόμο, ώστε να μπορούν να τα χρησιμοποιήσουν για την αποφυγή του φόρου.

2.2. Ιστορική αναδρομή

Τα ζητήματα φοροδιαφυγής, φοροκλοπής και φοροαποφυγής και η συζήτηση για την αντιμετώπισή τους δεν είναι σημερινό φαινόμενο. Ούτε είναι κάτι καινούργιο το ότι η διαφθορά συνδέεται πολλές φορές με τη δημόσια διοίκηση. Το πρόβλημα της διαφθοράς στη δημόσια διοίκηση είχε απασχολήσει την αρχαία Σπάρτη, τον Πλούταρχο, τον Αριστοτέλη, αργότερα τον Καλβίνο και τον Φίχτε.

Οι έφοροι της Σπάρτης αποτελούσαν μία σημαντική εξουσία ελέγχου της λειτουργίας του κράτους. Όμως, από την αρχαιότητα υπήρχε ο φόβος ότι το σύστημα αυτό ενισχύει τη διαφθορά. Η διαφθορά, έννοια στενά συνδεδεμένη με την παραοικονομία και τη φοροδιαφυγή, απασχολεί τους αρχαίους Έλληνες περισσότερο από 3.000 χρόνια, χωρίς, ωστόσο να καταφέρουν να την πατάξουν. Ίσως, διότι χρησιμοποιούν τα ίδια «όπλα».

Ενώ οι έφοροι της Σπάρτης αποτελούσαν μια σημαντική εξουσία ελέγχου της λειτουργίας του κράτους, που όμως χρηματιζόταν, ένα τέτοιο παρόμοιο πρότυπο σύστημα είχαν εισηγηθεί ο Καλβίνος και ο Φίχτε. Ο θεσμός του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης, ο οποίος εισήχθη πρόσφατα και στην Ελλάδα για τον καλύτερο έλεγχο της λειτουργίας του κράτους, είχαν εισηγηθεί πλήθος στοχαστών, όπως είναι ο Καλβίνος και ο Φίχτε, με τη μορφή Ανώτατου Συμβουλίου ή Ανώτατου Δικαστηρίου. Αλλά, παρόμοιο πρότυπο σύστημα εφαρμοζόταν στην αρχαία Σπάρτη, με τη λειτουργία του θεσμού της Εφορίας ή των εφόρων. Ωστόσο, ο Αριστοτέλης δεν «έβλεπε» ευνοϊκά τον θεσμό αυτόν, διότι, όπως επισήμαινε, ενίσχυε ακόμη περισσότερο τη διαφθορά.

Παρ' όλα αυτά, η παραοικονομία στην Ελλάδα υπολογίζεται σήμερα στα 55 δισ. ευρώ, καθώς αντιστοιχεί σχεδόν στο 29% του Α.Ε.Π. Ο τζίρος της ετήσιας «μίζας» ανέρχεται σε 400 εκατ. ευρώ, ενώ ο κύκλος εργασιών που δεν δηλώνεται από τις επιχειρήσεις σε περίπου 15 δισ. ευρώ το χρόνο. Αυτό τουλάχιστον εκτιμούν διεθνείς οργανισμοί, όπως είναι η Παγκόσμια Τράπεζα³⁹.

2.3. Η σχέση με την παραοικονομία

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

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

Εκτός από τις μεταβιβαστικές πληρωμές που παράνομα διαφεύγουν τη φορολογία εισοδήματος, στο φορολογικό σύστημα της κάθε χώρας υπάρχει και ένας αριθμός φόρων που δεν επιβάλλεται σε μεγέθη που έχουν σχέση με την τρέχουσα οικονομική δραστηριότητα. Σε άλλες χώρες η σημασία αυτών των φόρων είναι μεγάλη και σε άλλες μικρή. Πάντως, εφόσον το σύνολο της φοροδιαφυγής ορίζεται όπως παραπάνω, είναι φανερό ότι δεν είναι δυνατό να ταυτίζεται με την παραοικονομία η οποία έχει σχέση αποκλειστικά με την τρέχουσα οικονομική δραστηριότητα.

Οι μεγαλύτερες και περισσότερο πολύπλοκες διαφορές, όμως, μεταξύ στις δύο έννοιες εμφανίζονται στην περίπτωση των φόρων που συνδέονται με την τρέχουσα δραστηριότητα. Τέλος, είναι φανερό ότι ακόμη και στην περίπτωση των φόρων που συνδέονται με την

³⁹ Στεργίου, Λ. (2007). Φοροδιαφυγή: Μία ιστορία 3.000 ετών. Διαθέσιμο μέσω διαδικτύου: http://portal.kathimerini.gr/4dcgi/w_articles_kathextra_1_02/02/2007_180523, αντλήθηκε την 21/10/2011: 09:26.

τρέχουσα οικονομική δραστηριότητα, η παραοικονομία, η φοροδιαφυγή, η φοροκλοπή και η φοροαποφυγή δεν ταυτίζονται και ότι είναι δυνατό να υπάρχουν χωρίς παραοικονομία^{40,41}.

2.4. Οι προσδιοριστικοί παράγοντες

Η καλύτερη προσέγγιση των φαινομένων της φοροδιαφυγής, της φοροκλοπής και της φοροαποφυγής απαιτούν οπωσδήποτε τον καθορισμό και ανάλυση των παραγόντων εκείνων που οδηγούν τους φορολογούμενους σ' αυτά. Το γεγονός ότι το μέγεθός τους έχει πάρει μεγάλες διαστάσεις, καθώς και οι σοβαρές οικονομικές και κοινωνικές επιπτώσεις τους, έχουν οδηγήσει πολλούς οικονομολόγους στη θεωρητική και εμπειρική έρευνα των παραγόντων εκείνων που επηρεάζουν τους φορολογούμενους και τους οδηγούν στις συγκεκριμένες πρακτικές. Από τις μέχρι τώρα μελέτες έχει προκύψει ότι, κατά κύριο λόγο, τέσσερις είναι οι παράγοντες που επηρεάζουν τους φορολογούμενους⁴²:

- 1) Το πρόστιμο που επιβάλλεται στην περίπτωση που αποκαλυφθούν.
- 2) Η πιθανότητα να αποκαλυφθούν.
- 3) Οι φορολογικοί συντελεστές.
- 4) Το ύψος του εισοδήματος.

Τα θεωρητικά υποδείγματα τα οποία έχουν χρησιμοποιηθεί για τον καθορισμό των παραπάνω παραγόντων στηρίζονται στην υπόθεση ότι η απόφαση για το ύψος του δηλούμενου εισοδήματος είναι απόφαση που παίρνεται κάτω από συνθήκες αβεβαιότητας. Ο φορολογούμενος έχει δύο επιλογές: να δηλώσει το πραγματικό του εισόδημα ή να δηλώσει μικρότερο από το πραγματικό. Το αν η δεύτερη απόφαση είναι η καλύτερη θα εξαρτηθεί από το αν αποκαλυφθεί από τις φορολογικές αρχές. Μια προσέγγιση καθορισμού των παραγόντων που επηρεάζουν το μέγεθος της φοροδιαφυγής είναι αυτή που στηρίζεται στην αναμενόμενη χρησιμότητα που θα έχει ο φορολογούμενος διαλέγοντας μια από αυτές τις επιλογές. Ο φορολογούμενος θα δηλώνει εισόδημα μικρότερο του πραγματικού όσο το πρόστιμο, σε περίπτωση αποκάλυψης, συνδυαζόμενο με την πιθανότητα να αποκαλυφθεί, θα

⁴⁰ Καλυβιανάκης, Κ., Ξανθάκης, Μ. (1993). *Φορολογικό καθεστώς, παραοικονομία και φοροδιαφυγή στην Ελλάδα*. Ίδρυμα Μεσογειακών Μελετών, (σελ. 26). Αθήνα: Εκδ. Παπαζήσης.

⁴¹ Νάστας, Ε. (2007). *Το θεωρητικό πλαίσιο της διάκρισης ανάμεσα στην φοροδιαφυγή και την παραοικονομία*. Ε - Περιοδικό Επιστήμης και Τεχνολογίας, Τεύχος 1, Τόμος 2, (σελ. 3). Αθήνα.

⁴² Καλυβιανάκης, Κ., Ξανθάκης, Μ. (1993). *Φορολογικό καθεστώς, παραοικονομία και φοροδιαφυγή στην Ελλάδα*. Ίδρυμα Μεσογειακών Μελετών, (σελ. 307). Αθήνα: Εκδ. Παπαζήσης.

είναι μικρότερο του φορολογικού συντελεστή. Όταν το πρόστιμο αυξάνεται, οι φορολογούμενοι που αποφεύγουν τον κίνδυνο πάντα θα αυξάνουν το δηλωθέν εισόδημα. Υπάρχει δηλαδή μια αρνητική σχέση μεταξύ του ύψους του προστίμου και φοροδιαφυγής.

Η ικανότητα των φορολογικών αρχών να επισημαίνουν τις περιπτώσεις φοροδιαφυγής, φοροκλοπής και φοροαποφυγής και να επιβάλλουν κυρώσεις είναι επίσης ένας καθοριστικός παράγοντας του μεγέθους τους. Είναι φανερό ότι, αν οι φορολογικές αρχές δεν έχουν την ικανότητα να ελέγξουν την ακρίβεια των δηλωθέντων εισοδημάτων και επομένως η πιθανότητα αποκάλυψης των περιπτώσεων φοροδιαφυγής, φοροκλοπής και φοροαποφυγής είναι σχεδόν μηδενικές, τότε οι φορολογούμενοι μπορεί να οδηγηθούν στη μη εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

Η πιθανότητα αποκάλυψης τέτοιων περιπτώσεων εξαρτάται και από το ύψος του εισοδήματος και από τη δομή και λειτουργία των φορολογικών αρχών. Η σχέση της με το εισόδημα δεν μπορεί να ορισθεί σαφώς. Η μια άποψη είναι, ότι οι φορολογικές αρχές ελέγχουν περισσότερο αυτούς με τα μεγάλα εισοδήματα διότι πιστεύουν ότι οι φοροφυγάδες προέρχονται από τα υψηλά εισοδηματικά κλιμάκια. Σε αυτήν την περίπτωση, υπάρχει μια θετική σχέση μεταξύ πιθανότητας και εισοδήματος.

Η άλλη άποψη στηρίζεται στο γεγονός ότι οι φορολογικές αρχές γνωρίζουν το μέσο εισόδημα για κάθε επάγγελμα. Αν λοιπόν κάποιος φορολογούμενος δηλώσει χαμηλότερο εισόδημα από το μέσο, έχει μεγαλύτερες πιθανότητες να ελεγχθεί από τις φορολογικές αρχές. Επομένως, σε αυτήν την περίπτωση υπάρχει μια αρνητική σχέση μεταξύ πιθανότητας αποκάλυψης και εισοδήματος.

Καθοριστικό ρόλο παίζει η αποδοτικότητα των φορολογικών αρχών. Είναι φανερό ότι η χαμηλή τεχνική υποδομή, η γραφειοκρατία, η ανυπαρξία ειδικευμένου και ικανού προσωπικού και η κακή διοίκηση έχουν ως αποτέλεσμα η πιθανότητα αποκάλυψης φαινομένων φοροδιαφυγής, φοροκλοπής και φοροαποφυγής να είναι πολύ μικρή. Ένα επίσης μεγάλο και χρόνιο πρόβλημα είναι η δωροδοκία των εφοριακών. Σε αρκετές χώρες το φαινόμενο αυτό παίρνει τεράστιες διαστάσεις και επομένως η πιθανότητα αποκάλυψης και επιβολής κυρώσεων τείνει στο μηδέν.

Ένας επίσης σημαντικός παράγοντας που επηρεάζει τους φορολογούμενους στην απόφαση τους να ακολουθήσουν τέτοιες τακτικές είναι οι φορολογικοί συντελεστές. Ενώ για τους δύο άλλους παράγοντες υπήρξε μια σαφής σχέση που τους συνδέει με το μέγεθος της φοροδιαφυγής, για τους φορολογικούς συντελεστές δεν συμβαίνει το ίδιο.

Εκτός όμως από τους παράγοντες που προαναφέρθηκαν, υπάρχουν και άλλοι που επηρεάζουν άμεσα ή έμμεσα τους φορολογούμενους. Η γνώμη που έχουν σχηματίζει οι φορολογούμενοι για τη διαχείριση του δημόσιου χρήματος, τους επηρεάζει επίσης στην απόφαση τους για φοροδιαφυγή, φοροκλοπή και φοροαποφυγή. Οι φορολογούμενοι μπορεί να οδηγηθούν στη φοροδιαφυγή, όταν βλέπουν να σπαταλιέται και να μην αξιοποιείται σωστά το χρήμα.

Το κοινωνικοοικονομικό περιβάλλον επιδρά άμεσα στο αν οι φορολογούμενοι εκπληρώνουν ή όχι τις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Είναι φανερό ότι αν αυτοί έχουν κάποιες ηθικές αρχές, αν το κοινωνικό σύστημα τους δίνει κάποια ασφάλεια και πρότυπα, αν το οικονομικό περιβάλλον μέσα στο οποίο ζουν χαρακτηρίζεται από σταθερότητα, τότε υπάρχει πιο μικρή πιθανότητα να οδηγηθούν στη φοροδιαφυγή.

Οι ανισότητες του φορολογικού συστήματος μπορεί να συντελέσουν στη στροφή προς φαινόμενα κλοπής ή μη καταβολής φόρων. Αν υπάρχουν φορολογούμενοι που πιστεύουν ότι το σύστημα τους αδικεί σχετικά με κάποιους άλλους, τότε είναι πολύ πιθανόν να θελήσουν να μειώσουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις, δηλώνοντας μικρότερο εισόδημα.

Θα πρέπει, τέλος, να τονιστεί ιδιαίτερα ότι το φαινόμενο της φοροδιαφυγής είναι εξαιρετικά πολύπλοκο και οι παράγοντες που μέχρι τώρα αναφέρθηκαν δεν το προσδιορίζουν πλήρως. Το γεγονός ότι η φοροδιαφυγή εξαρτάται άμεσα από την ανθρώπινη συμπεριφορά κάνει δύσκολη την προσέγγιση της και καθιστά αδύνατο τον ακριβή προσδιορισμό των παραγόντων που τη δημιουργούν ή αυτών που οδηγούν στη μεγέθυνση της⁴³.

2.5. Τα αίτια των φαινομένων φοροκλοπής, φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής

Η διόγκωση του τομέα της παραοικονομίας είναι μια φυσική επίδραση στις δυνάμεις της αγοράς. Η ανάπτυξη του πρέπει ιδωθεί σε ένα πλαίσιο δυαδικής οικονομίας (τομέας αγοράς, τομέας παραοικονομίας). Ο τομέας της παραοικονομίας θα μπορούσε να πει κανείς ότι αποτελεί μια από τις πολλές πτυχές της οικονομικής εξέλιξης.

Κατά τη διάρκεια των δύο τελευταίων αιώνων, παρατηρείται ένα πέρασμα από τη λεγόμενη οικονομία των νοικοκυριών στην οικονομία της αγοράς, αλλά στο μέλλον η κίνηση μπορεί να είναι κάλλιστα από τον τομέα αγοράς προς τον τομέα της παραοικονομίας.

⁴³ Καλυβιανάκης, Κ., Ξανθάκης, Μ. (1993). *Φορολογικό καθεστώς, παραοικονομία και φοροδιαφυγή στην Ελλάδα*. Ίδρυμα Μεσογειακών Μελετών, (σελ. 309). Αθήνα: Εκδ. Παπαζήσης.

Πολλοί θεωρούν ότι η φυσική αντίδραση στη σημερινή παγκόσμια οικονομική κρίση και αναδιάρθρωση είναι η επιταχυνόμενη διόγκωση της λεγόμενης παράλληλης οικονομίας. Άλλη αιτία για την αύξηση των φαινομένων φοροκλοπής, φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής θεωρείται η υπερφορολόγηση. Σύμφωνα με τη δημοσιονομική θεώρηση της φοροδιαφυγής, η ύπαρξη συγκεκριμένου κινήτρου οδηγεί το άτομο στο να λειτουργήσει έξω από τα πλαίσια του φορολογούμενου τομέα. Η δημοσιονομική θεώρηση της παραοικονομίας γίνεται μέσα στο πλαίσιο των κυρίων στόχων της δημοσιονομικής πολιτικής, δηλαδή την εξεύρεση πόρων για κοινωνικές δαπάνες και την επαναδιανομή του εισοδήματος. Το σκεπτικό, στην προκειμένη περίπτωση, είναι ότι, αν οι φορολογικοί συντελεστές είναι υψηλοί και προσφέρουν ένα κίνητρο για φοροδιαφυγή, τότε γίνεται δυσκολότερη η άσκηση της αναδιανεμητικής οικονομικής πολιτικής. Αν, αντίθετα, ο βαθμός φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής είναι σημαντικά υψηλός, τότε τα δημοσιονομικά έσοδα μειώνονται σε σημείο που, ή συμπαρασύρουν και τις δημόσιες δαπάνες ή αυξάνουν την ανάγκη για δημόσιο δανεισμό με συγκεκριμένες επιπτώσεις στο ύψος των επιτοκίων.

Σε κάθε περίπτωση, η αυξανόμενη προοδευτικότητα του φορολογικού συστήματος και η αύξηση του φορολογικού βάρους δικαιολογούν μέχρι ενός σημείου την αύξηση της φοροδιαφυγής, της φοροκλοπής και φοροαποφυγής. Δεν πρέπει, βέβαια, να παραβλεφθεί η ιδιαιτερότητα, από ποιοτική άποψη, στις σχέσεις κράτους - πολίτη. Όπως, όμως, η φορολογία, έτσι και οι εισφορές για κοινωνική ασφάλιση αυξήθηκαν δραματικά τα τελευταία χρόνια σε όλες τις χώρες. Η αύξηση αυτή, βέβαια, δικαιολογείται από την αντίστοιχη αύξηση και βελτίωση των κοινωνικών παροχών. Η αναβάθμιση αυτή των κοινωνικών παροχών, που γενικά είναι παροχές αφορολόγητες, ενίσχυσαν το κίνητρο παραοικονομικής δραστηριότητας για κάποιους κατά το χρονικό διάστημα που παραμένουν «τεχνικά», στα χαρτιά δηλαδή μόνο, άνεργοι κάνοντάς το αρκετά θελκτικό, αφού στην ουσία έχουν δύο πηγές εισοδημάτων, που είναι και οι δύο αφορολόγητες⁴⁴.

Μερικές μορφές κοινωνικών παροχών συνδέονται άμεσα με το εισόδημα και, επομένως, υπάρχει κίνητρο για κάποιον να δηλώσει χαμηλότερο εισόδημα με σκοπό να καρπωθεί τις κοινωνικές παροχές. Ωστόσο, οι κυριότερες αιτίες ύπαρξης των φαινομένων φοροκλοπής, φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής είναι⁴⁵:

⁴⁴ Καλυβιανάκης, Κ., Ξανθάκης, Μ. (1993). *Φορολογικό καθεστώς, παραοικονομία και φοροδιαφυγή στην Ελλάδα*. Ίδρυμα Μεσογειακών Μελετών, (σελ. 199). Αθήνα: Εκδ. Παπαζήσης.

⁴⁵ Αγαπητός, Γ., (2010). *Η παραοικονομία είναι παιδί της φοροδιαφυγής*. Άρθρο Εφημερίδας «Ελευθεροτυπία» 20.02.2010, Αθήνα.

- 1) Η τάση και η ροπή κάθε ανθρώπου να αποφύγει οποιαδήποτε επιβάρυνση και ιδίως φορολογική, και ο βαθμός διαφέρει ανάλογα με το επίπεδο ευσυνειδησίας και κοινωνικοοικονομικών αξιών των μελών μιας κοινωνίας.
- 2) Η διάρθρωση της αγοράς εργασίας και ειδικότερα το ποσοστό των ελεύθερων επαγγελματιών - αυτοαπασχολούμενων στην οικονομία σε σχέση με εκείνων οι οποίοι προσφέρουν εξαρτημένη εργασία (μισθωτοί).
- 3) Το μέγεθος του διακινούμενου «βρώμικου χρήματος» που συνδέεται με τα ναρκωτικά, την πορνεία, της εμπορία όπλων, τις δωροδοκίες και την κατάχρηση δημοσίου χρήματος.
- 4) Η υψηλή φοροδιαφυγή, η επιεικής ή ανύπαρκτη τιμωρία των παρανομούντων και η μεμπτή συμπεριφορά ορισμένων δημοσίων υπαλλήλων.
- 5) Η δυσπιστία των πολιτών προς την πολιτεία, σχετικά με τη χρηστή διαχείριση του δημοσίου χρήματος, του προϊόντος της φορολογίας και την ποιότητα των προσφερόμενων δημοσίων αγαθών - υπηρεσιών.
- 6) Ο βαθμός του κρατικού παρεμβατισμού και οι επιβαρύνσεις του.
- 7) Τα πληθυσμιακά χαρακτηριστικά της χώρας: μετανάστες (νόμιμοι και λαθραίοι) και μετακινούμενοι πληθυσμοί από τον αγροτικό στον αστικό τομέα.
- 8) Η οργάνωση και το μέγεθος των επιχειρήσεων (μικρές, μεγάλες, πολυεθνικές).
- 9) Η οργάνωση των φοροτεχνικών - διοικητικών αρχών.

2.6. Κύρια χαρακτηριστικά και ιδιομορφίες ελληνικού φορολογικού συστήματος

Το κυριότερο, ίσως, γνώρισμα του ελληνικού φορολογικού συστήματος είναι ότι είναι εξαιρετικά πολύπλοκο, αν και μετά την εισαγωγή του ΦΠΑ, το 1987, η κατάσταση έχει ελαφρά βελτιωθεί. Μερικοί από τους λόγους που συνέβαλαν σημαντικά στο πολύπλοκο του φορολογικού συστήματος είναι οι εξής^{46,47}:

⁴⁶ Καλυβιανάκης, Κ., Ξανθάκης, Μ. (1993). Φορολογικό καθεστώς, παραοικονομία και φοροδιαφυγή στην Ελλάδα. Ίδρυμα Μεσογειακών Μελετών, (σελ. 33). Αθήνα: Εκδ. Παπαζήσης.

⁴⁷ Καραγιάννης, Δ., Καραγιάννης, Ι., Καραγιάννη Α. (2006) *Φ.Π.Α. Δηλώσεις στην πράξη*, (σελ. 31). 11^η έκδοση. Θεσσαλονίκη: Εκδ. Γραφικές Τέχνες.

- 1) Ο ασυνήθιστα μεγάλος αριθμός των φόρων, ιδιαίτερα των έμμεσων φόρων, οι οποίοι έχουν συσσωρευτεί τα τελευταία σαράντα (40) χρόνια και πολλοί από τους οποίους έχουν πολύ μικρή απόδοση
- 2) Ο μεγάλος αριθμός διαφορετικών «φορολογικών κινήτρων» που δόθηκαν από τις αρχές της δεκαετίας του '50 μέχρι σήμερα για την προώθηση των επενδύσεων, της εισαγωγής κεφαλαίων από το εξωτερικό, της περιφερειακής ανάπτυξης, των εξαγωγών, της ναυτιλίας, της συγχώνευσης μικρών επιχειρήσεων, της ανάπτυξης του χρηματιστηρίου και της κεφαλαιαγοράς γενικότερα.
- 3) Ο μεγάλος αριθμός των έκτακτων φόρων, εισφορών κ.λπ. που επιβλήθηκαν από το 1950 μέχρι σήμερα για την αντιμετώπιση έκτακτων αναγκών στον Προϋπολογισμό ή στο Ισοζύγιο Πληρωμών.
- 4) Το γεγονός ότι ορισμένοι φόροι επιβάλλονταν μέχρι πρόσφατα με πάρα πολλούς και διαφορετικούς συντελεστές.
- 5) Το γεγονός ότι το ίδιο αγαθό, ιδιαίτερα κατά την εισαγωγή, είναι δυνατό να επιβαρύνεται ταυτόχρονα έως και με δέκα (10) διαφορετικούς φόρους, δασμούς, εισφορές κ.λπ.
- 6) Από το γεγονός, τέλος, ότι το χαρτόσημο (αλλά και ορισμένοι άλλοι φόροι) δεν ήταν ένας φόρος αλλά μια σωρεία διαφορετικών και διακεκριμένων φόρων, με διαφορετικές φορολογικές βάσεις, διαφορετικούς συντελεστές, διαφορετικό τρόπο είσπραξης του φόρου και, το κυριότερο, με διαφορετικές επιπτώσεις στην οικονομία.

Η επίμονη αναφορά στην πολυπλοκότητα του φορολογικού συστήματος, έγινε γιατί αποτελεί μια από τις κυριότερες αιτίες για την ύπαρξη και ανάπτυξη της φοροδιαφυγής. Θα ήταν παράλειψη στο σημείο αυτό να μην επιχειρηθεί κάποια εξήγηση για τους λόγους που οδήγησαν στην ύπαρξη τόσο πολλών φόρων. Ο κυριότερος ίσως λόγος, ιδιαίτερα για την περίπτωση των «φόρων υπέρ τρίτων», είναι η ύπαρξη πάρα πολλών ασφαλιστικών ταμείων και άλλων Ν.Π.Δ.Δ. Τέλος, βασικό χαρακτηριστικό του ελληνικού φορολογικού συστήματος, που συνδέεται άμεσα με τα παραπάνω, είναι ότι το μεγαλύτερο μέρος των φορολογικών εσόδων εισπράττεται από την έμμεση φορολογία.

2.7. Η κατάσταση στην Ελλάδα

Σύμφωνα με στοιχεία της Παγκόσμιας Τράπεζας⁴⁸ (World Bank – WB) και το IFC (International Finance Corporation) η φοροδιαφυγή στην Ελλάδα υπολογίζεται στα 55 δισ. ευρώ περίπου ετησίως, καθώς αντιστοιχεί σχεδόν στο 29% του Α.Ε.Π. ενώ ο κύκλος εργασιών που δεν δηλώνεται από τις επιχειρήσεις σε περίπου 15 δισ. ευρώ το χρόνο. Τέλος οι ελληνικές επιχειρήσεις δηλώνουν μόνο το 89% των εσόδων.

Επιπλέον σύμφωνα με στοιχεία της Eurostat κατά το 2009, ανάμεσα στις χώρες της Ε.Ε. η Ελλάδα κατείχε την 15^η θέση στους άμεσους φόρους με ποσοστό που είναι μικρότερο από το 1/3 της Δανίας και την 7^η θέση στους έμμεσους φόρους με 1^η την Σουηδία. Τα χαμηλά αυτά ποσοστά οφείλονται στην μεγάλης έκτασης φοροδιαφυγή

Σύμφωνα με εκτιμήσεις της ευρωπαϊκής επιτροπής οι εκτιμώμενες συνολικές (άμεσες και έμμεσες) απώλειες φορολογικών εσόδων λόγω φοροδιαφυγής κυμαίνονται από 200 έως 250 εκατ. ευρώ, ήτοι από 2 έως 2,25 % του Α.Ε.Π. της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εκ των οποίων τα 40 εκατ. ευρώ οφείλονται σε μη καταβολή Φ.Π.Α.. Εκτιμάται ότι οι εν λόγω απώλειες ανέρχονται σε 10 % των εσόδων Φ.Π.Α., 8% των συνολικών εσόδων από τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης για τα αλκοολούχα ποτά και 9% των συνολικών εσόδων από τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης επί των προϊόντων καπνού.

2.8. Οι επιδράσεις των φαινομένων φοροκλοπής, φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής στον πληθωρισμό και την ανεργία

Δύο βασικές επιδράσεις των φαινομένων φοροκλοπής, φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής στην οικονομική ζωή μιας χώρας είναι ότι⁴⁹:

- 1) Παραβιάζεται η βασική αρχή της δίκαιης κατανομής των φορολογικών βαρών με ότι αυτό συνεπάγεται.

⁴⁸ Παγκόσμια Τράπεζα (WB - World Bank) (2008). Επεξεργασία στοιχείων. Διαθέσιμο στο διαδίκτυο: <http://data.worldbank.org/country/greece> αντλήθηκε την 22/10/2011:15:41.

⁴⁹ Κανελλόπουλος, Κ., (2002). *Φοροδιαφυγή στις Ανώνυμες Εταιρίες: Εκτιμήσεις από τις εισαχθείσες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών*, (σελ. 27). Αθήνα: Κέντρο Προγραμματισμού και Οικονομικών Ερευνών.

- 2) Το κράτος ενδέχεται να αντιμετωπίσει ταμιακές δυσχέρειες. Αυτό μπορεί να οδηγήσει είτε σε αύξηση των φόρων είτε με κρατικό δανεισμό είτε με μείωση των κρατικών δαπανών (μικρότερες αυξήσεις σε μισθούς, μείωση δαπανών για παιδεία κλπ).

Αναμφισβήτητα, δημιουργείται μαύρο χρήμα, επηρεάζονται και τα λοιπά οικονομικά μεγέθη, δημιουργείται πληθωρισμό και επηρεάζεται αρνητικά η ανεργία. Δημιουργείται πρόβλημα στο ασφαλιστικό σύστημα αφού υπάρχει μαύρη εργασία άρα και εισφοροδιαφυγή και συνεπώς μείωση της καθαρής θέσης των ασφαλιστικών ταμείων.

2.8.1. Οι επιπτώσεις φοροκλοπής, φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής στην οικονομία

2.8.1.1. Οι θετικές επιπτώσεις

Ορισμένοι μπορεί να διακρίνουν και μερικές θετικές πλευρές στην φοροδιαφυγή, στη φοροαποφυγή και στη φοροκλοπή. Βέβαια πίσω από αυτήν την άποψη κρύβεται η ακραία φιλελεύθερη ιδέα που υποστηρίζει ότι τέτοια φαινόμενα είναι το μόνο μέσο που έχει ο φορολογούμενος στην διάθεσή του για να αντισταθεί στην αυξανόμενη παρέμβαση του κράτους στην προσωπική του ελευθερία.

Ένα άλλο θετικό αποτέλεσμα των παραπάνω, είναι ότι μπορεί να δώσει δυνατότητα για οικονομικά παραγωγικές δραστηριότητες, οι οποίες άλλως δεν θα υπήρχαν καθόλου, λόγω της φορολογίας. Είναι γνωστό ότι οι φόροι χρησιμοποιούνται και για την υποβοήθηση ορισμένων δραστηριοτήτων, είτε για την αποθάρρυνση από άλλες. Βέβαια οι κυβερνητικές αυτές επιλογές δεν γίνονται πάντα με βάση την λογική του γενικού συμφέροντος, αλλά συχνά επηρεάζεται και από διάφορες ομάδες πίεσης. Σ' αυτές τις περιπτώσεις η φοροδιαφυγή, η φοροκλοπή και η φοροαποφυγή μπορούν να βελτιώσουν αυτήν την κακή κατανομή πηγών⁵⁰.

Όμως και η τυχόν σπατάλη των δημοσίων εσόδων από την κυβέρνηση συνιστά κακή κατανομή των πηγών πλούτου σε μη παραγωγικές δραστηριότητες, κάτι το οποίο πιθανώς να «διορθώνεται» με φαινόμενα φοροδιαφυγής, φοροκλοπής και φοροαποφυγής.

⁵⁰ Μάτσος, Γ. (2007). *Η αλήθεια για τον φαύλο κύκλο της φοροδιαφυγής*, (σελ. 17). Αθήνα: Matsos and Associates, Law Office.

Συνεπώς, τα παραπάνω φαινόμενα, ως παραβίαση νομοθεσίας είναι νομικά φαινόμενα, τα οποία έχουν όμως πολύ σημαντικά οικονομικά αποτελέσματα και οικονομικές διαστάσεις, αποτελούν λοιπόν προνομιακό πεδίο μελέτης για μια επιστήμη, όπως η οικονομική ανάλυση του δικαίου, η οποία συνδυάζει την νομική με την οικονομική σκέψη⁵¹.

2.8.1.2. Οι αρνητικές επιπτώσεις

Βασική αρνητική επίπτωση των αναφερομένων φαινομένων, είναι η δημιουργία μεγάλων δημόσιων ελλειμμάτων, μια και προκαλεί έλλειψη οικονομικών πηγών για το κράτος και το καθιστά ανίκανο να καλύψει τα έξοδά του. Αυτό οδηγεί τις κυβερνήσεις σε αυξημένο εξωτερικό ή εσωτερικό δανεισμό. Το πρώτο σημαίνει λιγότερη ανεξαρτησία και ελευθερία οικονομικών και άλλων επιλογών για τη χώρα, αλλά και αύξηση το δημοσίου χρέους λόγω των υψηλών επιτοκίων του εξωτερικού δανεισμού. Η δεύτερη σημαίνει αύξηση των επιτοκίων προκειμένου να προσελκυσθούν ιδιωτικά κεφάλαια προς κάλυψη του δημοσίου ελλείμματος, όμως αυτό μειώνει την κυκλοφορία του χρήματος στην αγορά και εγκλωβίζει μεγάλα ιδιωτικά κεφάλαια στο κρατικό θησαυροφυλάκιο με αποτέλεσμα την μείωση των ιδιωτικών επενδύσεων, που είναι απολύτως αναγκαίες για την ανάπτυξη της οικονομίας, με αποτέλεσμα στασιμότητα και μείωση ανταγωνιστικότητας.

Άλλη βλαβερή συνέπεια της φοροκλοπής, φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής στην οικονομία είναι η δημιουργία ανισοτήτων μεταξύ των πολιτών, μια και κάποια επαγγέλματα μπορούν να φοροδιαφεύγουν και να φοροκλέβουν και κάποια όχι, κάτι που όχι μόνο δημιουργεί ανισότητα ως προς την επιβάρυνση των φορολογουμένων, αλλά οι φόροι γίνονται ακόμη επαχθέστεροι για τους μη φοροδιαφεύγοντες λόγω της υστέρησης των δημοσίων εσόδων, υστέρηση που συνήθως καλύπτεται από την επιβάρυνση εκείνων που ήδη πληρώνουν πολλούς φόρους.

Επίσης, υπάρχει κακός καταμερισμός των πηγών πλούτου, επειδή οι άνθρωποι σε πολλές περιπτώσεις μπορεί να επιλέγουν την ανάμειξή τους σε ορισμένες δραστηριότητες, όχι επειδή είναι πραγματικά ανταγωνιστικές ή παραγωγικές, αλλά με κριτήριο την ευκολία διαπράξεως φοροδιαφυγής .

⁵¹ Μανεσιώτης, Μ., (1991). *Η φοροδιαφυγή στην Ελλάδα, τα δημόσια οικονομικά στην Ελλάδα*, (σελ. 35). Αθήνα: Εκδ. Το Οικονομικό.

Πρόβλημα όμως δημιουργείται και στον τομέα του ανταγωνισμού ο οποίος νοθεύεται, αφού κάποιες αδύναμες επιχειρήσεις με οριακή κερδοφορία, χρησιμοποιούν τέτοιες μεθόδους αποφυγής και μη καταβολής φόρων σαν στρατηγικό πλεονέκτημα, προκειμένου να μειώσουν το κόστος τους και αυτό βέβαια βρίσκεται πολύ μακριά από την ήδη ουτοπική ιδέα του τέλει ανταγωνισμού. Αυτό επιπλέον αποθαρρύνει τις επιχειρήσεις από νέες επενδύσεις και ανάληψη ρίσκων για αύξηση της κερδοφορίας τους, αφού αυτό μπορούν να το επιτύχουν με πολύ ευκολότερο τρόπο.

Φοροδιαφυγή και φοροκλοπή σημαίνει όμως και σπατάλη πηγών σε μη παραγωγικές δραστηριότητες. Αυτό συμβαίνει επειδή δημιουργεί υψηλά κόστη συναλλαγών για τους φοροφυγάδες. Με τον όρο αυτό εννοούνται όλα εκείνα τα έξοδα σε χρήμα, χρόνο και προσπάθεια, στα οποία πρέπει να υποβληθούν προκειμένου να επιτύχουν τη φοροδιαφυγή, χωρίς να συλληφθούν. Όμως και για την κυβέρνηση, η ύπαρξη φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής και φοροκλοπής σημαίνουν υψηλά κόστη συναλλαγών και διοίκησης, μια και πρέπει να συγκροτήσει και να διατηρήσει αποτελεσματικό, όλον εκείνο τον ελεγκτικό μηχανισμό που είναι απαραίτητος, για να γίνει η φοροδιαφυγή δυσκολότερη. Ενώ θα πρέπει να θεσπίζει και ειδικούς νόμους, όσο το δυνατόν αποτελεσματικότερους κατά της φοροδιαφυγής, που και αυτοί συνιστούν επιπλέον κόστος συναλλαγής.

Η παραικονομία, της οποίας κύριο μέρος και αιτία αποτελούν τα συγκεκριμένα φαινόμενα, σημαίνει όμως και ότι πολλά ιδιωτικά εισοδήματα μένουν εκτός των επισήμων στατιστικών και υπολογισμών, όπως αυτός του Α.Ε.Π., που δείχνουν την πραγματική κατάσταση της οικονομίας. Αυτό σημαίνει ότι η κυβέρνηση δεν έχει την ακριβή εικόνα της κατάστασης και είναι πολύ πιθανό να λάβει λανθασμένες αποφάσεις σε σχέση με την οικονομία και πιθανώς να δημιουργήσει περισσότερα προβλήματα από εκείνα που θέλει να λύσει.

Τέλος, αν ληφθεί σαν δεδομένο ότι οι δραστηριότητες των φοροφυγάδων πληρώνονται πάντοτε τοις μετρητοίς, η φοροδιαφυγή μειώνει την ελαστικότητα της ζήτησης ρευστού στις αλλαγές των κρατικών επιτοκίων, κάτι που σημαίνει μεγαλύτερες δυσκολίες στην εφαρμογή νομισματικής πολιτικής⁵².

⁵² Γκουμπανιτσάς, Γ. (2008). *Οικονομική ανάλυση του φαινομένου της φοροδιαφυγής*, (σελ. 21). Αθήνα: Εθνικό και Καποδιστριακό Πανεπιστήμιο Αθηνών.

2.8.1.3. Οι δυσκολίες εξόδου από την διαμορφωμένη κατάσταση

Τα κράτη και οι επιχειρήσεις βλέπουν τα ζητήματα της φοροδιαφυγής, φοροκλοπής και φοροαποφυγής με σταθερά κοντόφθαλμη οπτική. Ξεκινώντας από τη βεβαιότητα της ατιμωρησίας που έχει εμπνεύσει το ελληνικό κράτος στους πολίτες του, τέτοια φαινόμενα φαντάζουν τελικά ως μια αναγκαία, όσο και επωφελής οδός αύξησης του διαθέσιμου εισοδήματος.

Όμως η επίρριψη συγκεκριμένων ευθυνών για την όλη κατάσταση είναι περίπλοκο ζήτημα. Η ελληνική φοροδιαφυγή, φοροκλοπή και φοροαποφυγή είναι, στην πράξη, μια τεράστια, αλλά και λειτουργική συνέργια αθέμιτων συμφερόντων ακαθόριστου ως προς την ακριβή του έκταση, αλλά πάντως σημαντικού μέρους των επιχειρήσεων⁵³.

Η αλήθεια για το φαύλο κύκλο της φοροδιαφυγής λαμβάνει χώρα στην πλάτη του γενικού συμφέροντος της κοινωνίας, όπως αυτό εκφράζεται μέσα από την ψήφιση των νόμων και την ορθή τήρησή τους. Η αθέμιτη αυτή συνέργια έχει δυσμενείς επιπτώσεις όχι μόνον εις βάρος του δημόσιου ταμείου, αλλά και εις βάρος του κράτους δικαίου, με την έννοια ότι μέλημα του τμήματος εκείνου της κοινωνίας που έχει αθέμιτο εισοδηματικό όφελος από την ύπαρξη και τη συντήρηση της φοροδιαφυγής δεν είναι η τήρηση των νόμων, αλλά η συνεπής τήρηση των άγραφων κανόνων.

Η έκταση της ανομίας, όσο και η έλλειψη αποκλειστικής ευθύνης ενός μόνο κρίκου της αλυσίδας της, δημιουργούν σοβαρότατα εμπόδια στην ανατροπή του φαύλου αυτού κύκλου. Ο σημαντικότερες παράγοντας δυσκολίας εξόδου από την παραπάνω κατάσταση είναι η δεδομένη δυσκολία διενέργειας ενός ειλικρινούς δημοσίου διαλόγου για τα προπεριγραφέντα αίτια φαινομένων φοροδιαφυγής, φοροκλοπής και φοροαποφυγής. Αν και είναι κοινό μυστικό ότι ευθύνη για τα συγκεκριμένα φαινόμενα φέρουν και οι ελεγκτές και οι λογιστές των φοροδιαφευγουσών επιχειρήσεων και ιδιωτών, αυτό είναι πολύ δύσκολο να αποτελέσει μέρος του δημοσίου διαλόγου, χωρίς να θεωρηθεί κακοπροαίρετη επαγγελματική μομφή.

Ωστόσο, όσο ο ρόλος των επαγγελματιών της φορολογίας στον φαύλο κύκλο της φοροδιαφυγής δεν γίνει ευρέως αντιληπτός από την πολιτεία και την κοινωνία, πρωτίστως δε από την ίδια την επαγγελματική συνείδησή τους, και δεν τεθεί ως αναγκαία παράμετρος κατανόησης και επίλυσης του προβλήματος της φοροδιαφυγής, τότε είναι βέβαιο ότι το πρόβλημα και ο φαύλος κύκλος του θα διαιωνίζονται χωρίς ελπίδα επίλυσης. Γιατί το

⁵³ Μάτσος, Γ. (2007). *Η αλήθεια για τον φαύλο κύκλο της φοροδιαφυγής*, (σελ. 6). Αθήνα: Matsos and Associates, Law Office.

πρόβλημα δεν είναι τελικά πρόβλημα φορολογικής συνείδησης ή διαφθοράς του δημόσιου τομέα. Είναι πρόβλημα ύπαρξης ενός συνολικού συστήματος, το οποίο λειτουργεί με ρίζα του τις αθέμιτες συναλλαγές και μάλιστα δι' αυτών θεωρεί ότι διασφαλίζει τα δημόσια έσοδα⁵⁴.

⁵⁴ Παλαιολόγος, Ι. (2003). *Εκτίμηση του μεγέθους της παραοικονομίας στην Ελλάδα (1960 -2000)*, (σελ. 9). «ΣΠΟΥΔΑΙ», Τόμος 53, Τεύχος 3^ο, Πειραιάς: Πανεπιστήμιο Πειραιά.

Κεφάλαιο 3^ο: Διαπίστωση φοροκλοπής

3.1. Οι μέθοδοι φοροκλοπής

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

Στην Ελλάδα η φοροκλοπή πραγματοποιείται σε μεγάλη έκταση και με τους «συνηθισμένους» τρόπους, λόγω της ύπαρξης ενός τεράστιου αριθμού μικρών επιχειρήσεων αλλά και της οργανωτικής αδυναμίας των φορολογικών αρχών να ανιχνεύσουν και να περιορίσουν το φαινόμενο. Παρακάτω παρουσιάζονται οι κυριότεροι και πλέον μέθοδοι φοροκλοπής στην Ελλάδα, χωρίς βέβαια να εξαντλείται το θέμα, αφού και οι τρόποι φοροκλοπής είναι πάρα πολλοί και από τη φύση τους δεν είναι όλοι γνωστοί.

3.1.1. Η φοροκλοπή στους άμεσους φόρους

Στην άμεση φορολογία, η φοροκλοπή εντοπίζεται κύρια στο φόρο εισοδήματος (φυσικών και νομικών προσώπων) και στο Φόρο Ακίνητης Περιουσίας (ΦΑΠ), χωρίς, όμως, να παραβλέπεται η φοροκλοπή στη φορολογία κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών, στους άμεσους φόρους υπέρ τρίτων κ.λπ⁵⁵. Ειδικότερα:

- 1) Φοροκλοπή στη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων. Η φοροκλοπή στη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων είναι κατά πάσα πιθανότητα περισσότερο εκτεταμένη από όλες τις άλλες φορολογίες. Αν και η φοροκλοπή παρατηρείται και στις έξι κατηγορίες εισοδημάτων, το ύφος και η έκταση της ποικίλλουν δραματικά, ανάλογα με την πηγή απόκτησης του εισοδήματος του

⁵⁵ Καλυβιανάκης, Κ., Ξανθάκης, Μ. (1993). *Φορολογικό καθεστώς, παραοικονομία και φοροδιαφυγή στην Ελλάδα*. Ίδρυμα Μεσογειακών Μελετών, (σελ. 131). Αθήνα: Εκδ. Παπαζήσης..

φορολογουμένου. Έτσι, ενώ στην περίπτωση των μισθωτών (εισοδήμα ΣΤ' πηγής) η φοροκλοπή είναι από μικρή έως ασήμαντη, στα εισοδήματα από εμπορικές και βιομηχανικές επιχειρήσεις η φοροδιαφυγή ξεπερνά και την πιο τολμηρή φαντασία. Η διαφοροποίηση αυτή, ανάλογα με την πηγή του εισοδήματος, παρατηρείται όχι μόνο στην Ελλάδα, αλλά και σε όλες σχεδόν τις χώρες του κόσμου⁵⁶.

- 2) Φοροκλοπή στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων. Η λογιστική οργάνωση των ανωνύμων εταιριών (διπλογραφικό σύστημα) και η τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας υπαγορεύει τελείως διαφορετικούς τρόπους φοροκλοπής, από εκείνους που συνηθίζονται στις μικρές επιχειρήσεις. Ο «κανόνας» εδώ είναι να εμφανίζονται αυξημένες οι δαπάνες της επιχείρησης, ώστε με δεδομένα τα έσοδα να μειώνονται τα κέρδη, όπως προσδιορίζονται από τα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης^{57,58}. Εκτός από τις παραπάνω μεθόδους φοροκλοπής οι μεταποιητικές κυρίως επιχειρήσεις χρησιμοποιούν και τη μέθοδο του «φασόν». Με τη μέθοδο αυτή αποφεύγονται καταρχήν οι ασφαλιστικές εισφορές, αλλά είναι ευκολότερο να γίνει και φοροκλοπή, γιατί τόσο ο όγκος της παραγωγής όσο και το ύψος των πωλήσεων είναι δύσκολο να προσδιοριστούν.
- 3) Φοροκλοπή στη φορολογία κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών. Η φοροκλοπή εδώ πραγματοποιείται εύκολα, με τη δήλωση και μόνο από μέρους του φορολογουμένου, μικρότερης από την πραγματική αξίας της κληρονομιάς, δωρεάς ή παροχής. Αυτό ισχύει κυρίως στην περίπτωση των ακινήτων, γιατί κινητά μεγάλης αξίας ή μετρητά, συνήθως αλλάζουν χέρια εύκολα και διαφεύγουν τελείως τη φορολογία.⁵⁹

⁵⁶ Καλυβιανάκης, Κ., Ξανθάκης, Μ. (1993). *Φορολογικό καθεστώς, παραοικονομία και φοροδιαφυγή στην Ελλάδα*. Ίδρυμα Μεσογειακών Μελετών, (σελ. 132). Αθήνα: Εκδ. Παπαζήσης.

⁵⁷ Καλυβιανάκης, Κ., Ξανθάκης, Μ. (1993). *Φορολογικό καθεστώς, παραοικονομία και φοροδιαφυγή στην Ελλάδα*. Ίδρυμα Μεσογειακών Μελετών, (σελ. 139). Αθήνα: Εκδ. Παπαζήσης.

⁵⁸ Καραγιάννης, Δ., Καραγιάννης, Ι., Καραγιάννη Α. (2007). *Φ.Π.Α. Δηλώσεις στην πράξη*, (σελ. 56). 12^η έκδοση. Θεσσαλονίκη: Εκδ. Γραφικές Τέχνες.

⁵⁹ Καραγιάννης, Δ., Καραγιάννης, Ι., Καραγιάννη Α. (2007). *Φ.Π.Α. Δηλώσεις στην πράξη*, (σελ. 62). 12^η έκδοση. Θεσσαλονίκη: Εκδ. Γραφικές Τέχνες.

3.1.2. Η φοροκλοπή στους έμμεσους φόρους

Το φαινόμενο της φοροκλοπής, φοροαποφυγής, φοροδιαφυγής, εκτός από το Φ.Π.Α. εμφανίζεται και στους παρακάτω έμμεσους φόρους:

- 1) Φοροκλοπή δασμών και τελών εισαγομένων. Κλασικός τρόπος διενέργειας δασμοδιαφυγής είναι βέβαια μέσω του λαθρεμπορίου. Εκτός, όμως, από το οργανωμένο λαθρεμπόριο, όπως τσιγάρων, το λαθρεμπόριο είναι εύκολο και στην περίπτωση αντικειμένων μεγάλης αξίας και μικρού όγκου, τα οποία επισύρουν και μεγάλους δασμούς. Δασμοδιαφυγή, όμως, είναι δυνατό να συντελείται και σε καθόλα νόμιμες εισαγωγές, όταν ο εισαγωγέας επιτυγχάνει την κατάταξη του προς εισαγωγή προϊόντος σε διαφορετική δασμολογική κλάση από την κανονική, με αποτέλεσμα να μειώνονται σημαντικά οι δασμοί και οι φόροι⁶⁰.
- 2) Φοροκλοπή κατανάλωσης εισαγομένων. Στην περίπτωση της λαθραίας εισαγωγής αγαθών (είτε σε μεγάλες ποσότητες είτε από ταξιδιώτες κλπ.), παράλληλα με τη δασμοδιαφυγή συντελείται αυτόματα και φοροκλοπή σε όλους αυτούς τους φόρους που εισπράττονται στα τελωνεία. Χαρακτηριστική περίπτωση εδώ είναι ο ειδικός φόρος κατανάλωσης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης. Ένας τρόπος είναι η προσωρινή (ατελής) εισαγωγή του αυτοκινήτου και στη συνέχεια η εγκατάλειψη του στα αζήτητα κάποιου τελωνείου, αφού, όμως, ορισμένα ζωτικής σημασίας εξαρτήματα έχουν αφαιρεθεί και αντικατασταθεί με παλιά. Μετά από μερικούς μήνες τα αυτοκίνητα αυτά παραδίδονται από τα τελωνεία στον ΟΔΔΥ για εκποίηση. Ο ΟΔΔΥ εκποιεί τα αυτοκίνητα σε πολύ χαμηλές τιμές και οι αγοραστές είναι αυτοί που εγκατέλειψαν το αυτοκίνητο ή άλλα άτομα της εμπιστοσύνης τους⁶¹. Άλλος τρόπος φοροκλοπής είναι η περίπτωση αγοράς ορισμένων τύπων αυτοκινήτων (τζιπ) τα οποία, εάν μεν αγοράζονται από απλούς ιδιώτες, φορολογούνται ως επιβατικά, εάν όμως αγοράζονται από επαγγελματίες, βιοτέχνες, αγρότες κλπ., απαλλάσσονται από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης⁶².

⁶⁰ Καλυβιανάκης, Κ., Ξανθάκης, Μ. (1993). *Φορολογικό καθεστώς, παραοικονομία και φοροδιαφυγή στην Ελλάδα*. Ίδρυμα Μεσογειακών Μελετών, (σελ. 142). Αθήνα: Εκδ. Παπαζήσης.

⁶¹ Καλυβιανάκης, Κ., Ξανθάκης, Μ. (1993). *Φορολογικό καθεστώς, παραοικονομία και φοροδιαφυγή στην Ελλάδα*. Ίδρυμα Μεσογειακών Μελετών, (σελ. 143). Αθήνα: Εκδ. Παπαζήσης.

⁶² Καλυβιανάκης, Κ., Ξανθάκης, Μ. (1993). *Φορολογικό καθεστώς, παραοικονομία και φοροδιαφυγή στην Ελλάδα*. Ίδρυμα Μεσογειακών Μελετών, (σελ. 145). Αθήνα: Εκδ. Παπαζήσης.

3.1.3. Φοροκλοπή σε άλλους φόρους

Η φοροκλοπή σε άλλους φόρους εστιάζεται στα ακόλουθα⁶³:

- 1) Ενιαίος Ειδικός Φόρος Κατανάλωσης Υγρών Καυσίμων. Είναι γενικά δεκτό ότι υπάρχει φοροκλοπή στο φόρο κατανάλωσης υγρών καυσίμων. Εάν συντελείται φοροκλοπή και με ποιο τρόπο, αυτό δεν είναι γνωστό.
- 2) Ειδικός Φόρος Κατανάλωσης Καπνοβιομηχανικών Προϊόντων. Εδώ γίνεται γενικά δεκτό ότι δεν υπάρχει φοροκλοπή στα τσιγάρα που παράγονται από τις εγχώριες καπνοβιομηχανίες. Στην περίπτωση, βέβαια, των λαθραία εισαγόμενων τσιγάρων ισχύουν όσα αναφέρθηκαν παραπάνω.
- 3) Ειδικός Φόρος Κατανάλωσης Οινοπνεύματος. Εδώ υπάρχει φοροκλοπή από τις πολλές μικρές «ποτοποιίες» και από τους αμπελουργούς που έχουν το δικαίωμα να αποστάζουν οινόπνευμα (διήμεροι παραγωγοί), εφόσον βέβαια καταβάλλουν ένα ποσό και πάρουν τη σχετική άδεια.
- 4) Τέλη κυκλοφορίας. Εκτεταμένη φοροκλοπή συντελείται στα τέλη κυκλοφορίας τόσο των επιβατικών αυτοκινήτων, όσο και των δικύκλων. Ιδιαίτερα στην περίπτωση των δικύκλων η φοροκλοπή είναι πολύ μεγάλη.
- 5) Φορολογία μεταβίβασης ακινήτων. Στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων ισχύουν ακριβώς όσα αναφέρθηκαν στην περίπτωση της φορολογίας κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών, που εξετάστηκε παραπάνω.

3.1.4. Φοροκλοπή σε σχέση με τα φορολογικά στοιχεία

3.1.4.1. Χρήση Δελτίου Αποστολής σε πράξεις φοροκλοπής

Ένα Δελτίο Αποστολής (Δ.Α.) στο οποίο αναγράφεται η ώρα παράδοσης ή αποστολής του αγαθού, χρησιμοποιείται για πολλές μεταφορές μέσα στην ίδια ημέρα με το ίδιο μεταφορικό μέσο. Αν σε κάποια από τις πολλαπλές διαδρομές διενεργηθεί έλεγχος, προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι, είτε το αυτοκίνητο έπαθε βλάβη ή ότι έσκασε το λάστιχο ή ότι το αυτοκίνητο

⁶³ Καλυβιανάκης, Κ., Ξανθάκης, Μ. (1993). *Φορολογικό καθεστώς, παραοικονομία και φοροδιαφυγή στην Ελλάδα*. Ίδρυμα Μεσογειακών Μελετών, (σελ. 159). Αθήνα: Εκδ. Παπαζήσης.

έμπλεξε σε μπουτιλιάρισμα ή σε λαϊκή συγκέντρωση και καθυστέρησε. Όλοι οι ισχυρισμοί είναι αληθοφανείς και εναπόκειται στον οδηγό του αυτοκινήτου να αποδείξει την ειλικρίνεια των ισχυρισμών του, αν πράγματι έχουν συμβεί τα γεγονότα αυτά, και βέβαια στο φοροτεχνικό ελεγκτή να τον αποδεχθεί. Δυστυχώς, στο πλείστο των περιπτώσεων, δεν γίνονται αποδεκτοί οι ισχυρισμοί αυτοί αν και σε πολλές περιπτώσεις είναι αληθείς.

Άλλοτε στο Δ.Α. δεν αναγράφεται η ώρα και με το ίδιο Δ.Α. πραγματοποιούνται πολλές μεταφορές την ίδια ημέρα. Στην περίπτωση που σε κάποιον έλεγχο διαπιστωθεί η παράλειψη, προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι, από παράλειψη του εκδότη του στοιχείου, δεν αναγράφηκε η ώρα ή ότι επειδή δεν ήταν γνωστή η ώρα που θα βρίσκονταν μεταφορικό μέσο, είχε αφεθεί ασυμπλήρωτη και κατά την παράδοση των αγαθών στο μεταφορέα, από βιασύνη δεν συμπληρώθηκε η ώρα.

Άλλοτε αναγράφονται στο Δ.Α. οι πραγματικές ενδείξεις και αφού ολοκληρωθεί η μεταφορά των αγαθών, επιστρέφεται το Δ.Α. στον εκδότη και σημειώνεται σε αυτό η ένδειξη «Επιστρέφεται, γιατί δεν βρέθηκε ανοικτό το κατάστημα του παραλήπτη» ή «Επιστρέφεται. Δεν παραλήφθηκε». Άλλοτε αναγράφονται στο Δ.Α. είδη μικρής αξίας σε σχέση με το περιεχόμενο τους, ιδιαίτερα είδη τα οποία έχουν την ίδια ονομασία αλλά διαφέρουν ποιοτικά.

Σε άλλες περιπτώσεις, για να υποβοηθηθεί ο παραλήπτης, αναγράφονται ανακριβείς ενδείξεις των στοιχείων του παραλήπτη και στη συνέχεια εκδίδεται τιμολόγιο στο όνομα του ανύπαρκτου αγοραστή. Η ενέργεια αυτή ενέχει βεβαίως κινδύνους για τον εκδότη των φορολογικών στοιχείων, γιατί, κατά τη μηχανογραφική επεξεργασία από το ΚΕ.Π.Υ.Ο. των ενδείξεων των τιμολογίων που αναγράφονται στις ετήσιες συγκεντρωτικές καταστάσεις, θα αποκαλυφθεί η απάτη, μόνο από τον ανακριβή αριθμό του φορολογικού μητρώου. Στις περιπτώσεις αυτές οι εκδότες τέτοιων τιμολογίων, φροντίζουν να μη περιλαμβάνουν στις ετήσιες καταστάσεις τα ονόματα, κ.λ.π. στοιχεία των ανύπαρκτων αγοραστών.

Τέλος υπάρχει η περίπτωση της έκδοσης πλαστών Δ.Α. τα οποία μετά την ολοκλήρωση της διακίνησης των αγαθών καταστρέφονται. Στην περίπτωση αυτή, τηρούνται δύο ταυτάριθμες σειρές Δ.Α. (μια νόμιμη και άλλη πλαστή), οι οποίες φέρουν την ίδια διάτρηση. Τα Δ.Α. εκδίδονται από την πλαστή ενώ ο ίδιος αριθμός της νόμιμης σειράς, παραμένει ασυμπλήρωτος. Αν κατά τη διαδρομή γίνει έλεγχος και κατασχεθεί το πλαστό Δ.Α. αμέσως ειδοποιείται ο εκδότης και συμπληρώνει στο νόμιμο στέλεχος τις ενδείξεις του πλαστού καταστρέφοντας το πρώτο αντίτυπο, αφού ήδη έχει κατασχεθεί το αντίστοιχο του πλαστού⁶⁴.

⁶⁴ Παπαδόπουλος, Ε. (1997). *Φοροδιαφυγή, φορολογική λογιστική, ελεγκτική Βιλίων Α' και Β' κατηγορίας*. 3^η Έκδοση, (σελ. 235). Αθήνα: Εκδ. Πάμισος.

3.1.4.2. Φοροκλοπή κατά την έκδοση στοιχείων εσόδων

Η φοροκλοπή της κατηγορίας αυτής πραγματοποιείται με τις ακόλουθες μεθόδους⁶⁵:

- 1) Μη έκδοση Α.Α.Π. ή Α.Π.Υ. από Φ.Η.Τ.Μ. ή θεωρημένων Α.Α.Π. ή Α.Π.Υ. (στις περιπτώσεις αυτές από Η/Υ).
- 2) Έκδοση Α.Α.Π. ή Α.Π.Υ. από Φ.Η.Τ.Μ. ή θεωρημένων αποδείξεων (όπου επιτρέπεται), με ανακριβές περιεχόμενο.
- 3) Μη έκδοση τιμολογίου πώλησης ή παροχής υπηρεσιών.
- 4) Έκδοση τιμολογίου πώλησης ή παροχής υπηρεσιών με ανακριβές περιεχόμενο.
- 5) Έκδοση κανονικού στοιχείου εσόδου, αλλά με συντελεστή Φ.Π.Α. μικρότερο του κανονικού.
- 6) Έκδοση πλαστών τιμολογίων.

3.1.4.3. Έκδοση τιμολογίων με αντικανονική γραμμογράφηση

Ορισμένοι επιτηδευματίες εξέδιδαν τα τιμολόγια τους με αναγραφή των εκπτώσεων που χορηγούν, σε χωριστό τμήμα στο κάτω μέρος του τιμολογίου το οποίο δεν έφερε τη θεώρηση της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Οι λήπτες των τιμολογίων απέκοπταν το κάτω μέρος του τιμολογίου και καταχωρούσαν το αρχικό τίμημα των αγαθών που αγόραζαν ή των υπηρεσιών που δέχονταν, με συνέπεια να επιβαρύνουν το κόστος αγοράς με το αρχικό τίμημα και να εκπίπτουν ποσό Φ.Π.Α. εισροών μεγαλύτερο από αυτό που πραγματικά κατέβαλαν στον προμηθευτή, ενώ ο εκδότης του τιμολογίου εμφάνιζε έσοδα και Φ.Π.Α. εκροών μειωμένα κατά το ποσό της έκπτωσης και το Φ.Π.Α. εκροών που αναλογεί σε αυτή⁶⁶.

⁶⁵ Παπαδόπουλος, Ε. (1997). *Φοροδιαφυγή, φορολογική λογιστική, ελεγκτική Βιλίων Α' και Β' κατηγορίας*. 3^η Έκδοση, (σελ. 228). Αθήνα: Εκδ. Πάμισος.

⁶⁶ Παπαδόπουλος, Ε. (1997). *Φοροδιαφυγή, φορολογική λογιστική, ελεγκτική Βιλίων Α' και Β' κατηγορίας*. 3^η Έκδοση, (σελ. 236). Αθήνα: Εκδ. Πάμισος.

3.1.5. Η φοροκλοπή κατά την αγορά αγαθών

Η μείωση του ύψους των αγορών επιτυγχάνεται με δύο τρόπους⁶⁷⁶⁸:

- 1) Τη μη λήψη τιμολογίων από τον προμηθευτή κατά την αγορά των αγαθών (ή τη μη έκδοση τιμολογίων από τον αγοραστή, αν αυτός είναι υποχρεωμένος να εκδίδει στοιχεία αγοράς).
- 2) Την έκδοση και λήψη τιμολογίων με ανακριβές περιεχόμενο.

Στις περιπτώσεις αυτές το συμφέρον του πωλητή και του αγοραστή ταυτίζεται. Γιατί ο πωλητής (και κατά κύριο λόγο αυτός που τηρεί βιβλίο Β΄ και Γ΄ κατηγορίας) μη εκδίδοντας τιμολόγιο (ή εκδίδοντας τιμολόγιο με ανακριβές περιεχόμενο) πετυχαίνει τα ακόλουθα:

- 1) Κρύβει ακαθάριστα έσοδα (πωλήσεις) και έτσι μειώνει τα φορολογητέα έσοδα του στη φορολογία εισοδήματος.
- 2) Αν έχει αγοράσει χωρίς τιμολόγιο, αποφεύγει τις συνέπειες του ποσοτικού ελέγχου, αφού την ίδια ποσότητα εμπορεύματος που αγόρασε χωρίς τιμολόγιο, την πουλάει χωρίς τιμολόγιο. Έτσι αποκλείει την περίπτωση να διαπιστώσει ο έλεγχος, με σύγκριση τιμολογίων αγοράς και τιμολογίων πώλησης, την πώληση ποσοτήτων ενός είδους περισσότερων από εκείνες που αγόρασε.
- 3) Πουλάει το εμπόρευμα σε μικρότερο κόστος για τον αγοραστή (μη επιβαρύνοντας το με Φ.Π.Α.) και έτσι βρίσκει περισσότερους αγοραστές.
- 4) Αυξάνει ή διατηρεί τους πελάτες του, έστω και αν ο ίδιος δεν έχει πρόθεση φοροδιαφυγής.

3.1.6. Φοροκλοπή κατά την καταχώρηση αγορών, εμπορευμάτων

Πολλοί είναι οι τρόποι για την εμφάνιση στα βιβλία μικρότερου ύψους αγορών, από εκείνες που η επιχείρηση πραγματοποίησε με βάση τα στοιχεία. Δύο είναι οι στόχοι αυτών των ενεργειών⁶⁹:

⁶⁷ Παπαδόπουλος, Ε. (1997). *Φοροδιαφυγή, φορολογική λογιστική, ελεγκτική Βιλίων Α΄ και Β΄ κατηγορίας*. 3^η Έκδοση, (σελ. 237). Αθήνα: Εκδ. Πάμισος.

⁶⁸ Καραγιάννης, Δ., Καραγιάννης, Ι., Καραγιάννη Α. (2007). *Φ.Π.Α. Δηλώσεις στην πράξη*, (σελ. 25). 12^η έκδοση. Θεσσαλονίκη: Εκδ. Γραφικές Τέχνες.

⁶⁹ Παπαδόπουλος, Ε. (1997). *Φοροδιαφυγή, φορολογική λογιστική, ελεγκτική Βιλίων Α΄ και Β΄ κατηγορίας*. 3^η Έκδοση, (σελ. 246). Αθήνα: Εκδ. Πάμισος.

- 1) Η απόκρυψη των ακαθάριστων εσόδων που αναλογούν σε αγορές που δεν εμφανίζονται στα βιβλία της επιχείρησης, η οποία σε τελική ανάλυση θα έχει σαν αποτέλεσμα τη μείωση των φόρων.
- 2) Η μη υπέρβαση του ανώτατου ύψους ακαθάριστων εσόδων της κατηγορίας βιβλίων και αποφυγή, με τον τρόπο αυτό, της ένταξης του επιτηδευματία σε ανώτερη κατηγορία βιβλίων.

Αυτή η μέθοδος διασταύρωσης έχει βελτιωθεί με τη θέσπιση της υποχρέωσης και για τους αγοραστές να υποβάλλουν δια μέσου της Δ.Ο.Υ. στο ΚΕ.Π.Υ.Ο. ετήσιες συγκεντρωτικές καταστάσεις των τιμολογίων των προμηθευτών τους (αρθ.20 Κ.Β.Σ.)

Πιο συνηθισμένος τρόπος απόκρυψης αγορών, υπήρξε κατά το παρελθόν η μη καταχώρηση ορισμένων τιμολογίων αγοράς στα βιβλία της επιχείρησης. Η μέθοδος αυτή κρίθηκε σαν ξεπερασμένη και επικίνδυνη στις περιπτώσεις που οι Δ.Ο.Υ. είχαν τη δυνατότητα να αξιοποιούν τα στοιχεία που τους έστελνε το ΚΕ.Π.Υ.Ο.

3.1.7. Φοροκλοπή κατά την πώληση αγαθών

Συνοπτικά οι πιο συνηθισμένες μέθοδοι φοροδιαφυγής κατά την πώληση των αγαθών είναι οι εξής⁷⁰:

- 1) Μη έκδοση τιμολογίου πώλησης από τον πωλητή.
- 2) Έκδοση τιμολογίου πώλησης με αναγραφή μικρότερων ποσών, είτε στις ποσότητες, είτε στις αξίες, είτε και στα δύο.
- 3) Έκδοση τιμολογίου πώλησης με αναγραφή μεγαλύτερων ποσών, είτε στις ποσότητες, είτε στις αξίες, είτε και στα δύο.
- 4) Έκδοση τιμολογίου πώλησης με αναγραφή ειδών μικρότερης αξίας σε σχέση με τα πραγματικά είδη.
- 5) Έκδοση εικονικών τιμολογίων πώλησης (αν και στην πραγματικότητα δεν γίνεται πώληση).
- 6) Οι ίδιες ενέργειες, σε ότι αφορά την έκδοση ή μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση τιμολογίου αγοράς, στις περιπτώσεις που ο αγοραστής είναι υποχρεωμένος να εκδίδει το στοιχείο.

⁷⁰ Παπαδόπουλος, Ε. (1997). *Φοροδιαφυγή, φορολογική λογιστική, ελεγκτική Βιβλίων Α' και Β' κατηγορίας*. 3^η Έκδοση, (σελ. 270). Αθήνα: Εκδ. Πάμισος.

- 7) Έκδοση δελτίου αποστολής, για διασφάλιση της διακίνησης των αγαθών, όχι όμως και τιμολογίου.

3.2. Οι μέθοδοι μέτρησης της φοροκλοπής

Ένα από τα πολλά προβλήματα που συνοδεύουν το φαινόμενο της φοροκλοπής είναι και αυτό της μέτρησης του μεγέθους της. Οι σοβαρές οικονομικές και κοινωνικές επιπτώσεις ίου φαινομένου έχουν οδηγήσει σε πολλές προσπάθειες καταμέτρησης του. Το μέγεθος των διαφυγόντων φορολογικών εσόδων αποτελεί μια πρώτη ένδειξη της μη αποτελεσματικότητας των επιβληθέντων οικονομικών μέτρων και της αδυναμίας των φορολογικών αρχών στην άσκηση του απαιτούμενου ελέγχου και της συγκέντρωσης των εσόδων. Στην περίπτωση που είναι γνωστό ποιες εισοδηματικές τάξεις φοροκλέβουν περισσότερο, είναι δυνατό να επιβληθούν δικαιότερα και αποτελεσματικότερα μέτρα και έλεγχοι προς τη σωστή κατεύθυνση.

Λόγω της μεγάλης σπουδαιότητας του καθορισμού του μεγέθους της φοροκλοπής, έχουν προταθεί διάφοροι τρόποι μέτρησης του. Θα πρέπει να τονιστεί το γεγονός ότι κάθε μια από τις προτεινόμενες μεθόδους συνοδεύεται από ένα αριθμό προβλημάτων και αντικειμενικών δυσκολιών εφαρμογής, με αποτέλεσμα καμιά απ αυτές να μην αποτελεί ένα ιδανικό εφαρμόσιμο τρόπο μέτρησης. Ιδιαίτερη δε σημασία έχει, για την επιτυχία της μεθόδου μέτρησης, η δομή του φορολογικού συστήματος της χώρας και γενικότερα οι ιδιομορφίες της κάθε οικονομίας. Οι μέθοδοι μέτρησης, που έχουν προταθεί σε θεωρητικό επίπεδο και έχουν εφαρμοστεί σε διάφορες χώρες είναι⁷¹:

- 1) Η σύγκριση του δηλωθέντος στις φορολογικές αρχές με το προσωπικό εισόδημα, όπως αυτό προκύπτει από τους εθνικούς λογαριασμούς. Η μέθοδος αυτή είναι γνωστή ως «Gap Approach». Απαραίτητη προϋπόθεση για την εφαρμογή αυτής της μεθόδου είναι οι στατιστικές πληροφορίες, με βάση τις οποίες καταρτίζονται οι Εθνικοί Λογαριασμοί, να μην έχουν πηγή τις φορολογικές αρχές
- 2) Η σύγκριση των φόρων που συλλέχθηκαν από τις φορολογικές αρχές και των φόρων που έπρεπε να συγκεντρωθούν, αν όλες οι νόμιμες φορολογικές υποχρεώσεις είχαν εκπληρωθεί. Με τη μέθοδο αυτή, η διαφορά που εμφανίζεται μεταξύ των φόρων που

⁷¹ Καλυβιανάκης, Κ., Ξανθάκης, Μ. (1993). *Φορολογικό καθεστώς, παραοικονομία και φοροδιαφυγή στην Ελλάδα*. Ίδρυμα Μεσογειακών Μελετών, (σελ. 203). Αθήνα: Εκδ. Παπαζήσης.

εισπράχθηκαν και αυτών που θα έπρεπε να είχαν εισπραχθεί, αποδίδεται στη φοροδιαφυγή.

- 3) Η χρησιμοποίηση ενός απλού μοντέλου καθορισμού του εθνικού εισοδήματος. Για την εφαρμογή της μεθόδου γίνεται η παραδοχή ότι ο ονομαστικός φορολογικός συντελεστής και ο συντελεστής φοροκλοπής είναι εξωγενώς ορισμένοι.

3.3. Μελέτη περιπτώσεων φοροκλοπής στο Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)

3.3.1. Φοροκλοπή Φ.Π.Α με μη έκδοση φορολογικών στοιχείων

Η επιχείρηση NoName O.E., με διάφορα τεχνάσματα, καταφέρνει να μην κόβει αποδείξεις στους πελάτες σε είσπραξη συνολικής αξίας 200,00 € σε καθημερινή βάση. Αν τα είδη που εμπορεύεται η συγκεκριμένη επιχείρηση υπάγονται στην κατηγορία 23% του Φ.Π.Α. και καταβάλλει δημοτικό φόρο 0,5%, τότε το ποσό των 200,00 € που εισπράττει από τους πελάτες της και δεν εκδίδει αποδείξεις, αναλύεται σε:

Πίνακας 1. Ανάλυση ποσού είσπραξης απόδειξης

A/A	Ανάλυση Απόδειξης	Ποσά σε €
1.	ΦΠΑ	37,20
2.	Δημοτικός Φόρος	0,90
3.	Αξία ειδών ή υπηρεσιών	161,90
4.	ΣΥΝΟΛΟ	200,00

Πηγή: Ιδία επεξεργασία (2011)

Τα ποσά (1) και (2) (Φ.Π.Α. και Δημ. Φόρος) δεν αποτελούν έσοδα της επιχείρησης, αλλά φόροι που εισπράττει από τους πελάτες της, για λογαριασμό του κράτους και των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.), τους οποίους στη συνέχεια πρέπει να αποδώσει. Μη κόβοντας αποδείξεις, η συγκεκριμένη επιχείρηση φοροκλέβει τα ποσά εκείνα που έχουν καταβάλλει οι πελάτες, τους οποίους έχουν καταβάλλει κανονικά οι πελάτες. Φοροκλέβει δηλαδή τα 38,10 €.

Το ποσό (3), η πραγματική αξία των ειδών ή υπηρεσιών που πούλησε, πρέπει να φορολογηθεί σαν έσοδο. Άρα, η συγκεκριμένη επιχείρηση αφού δεν το δηλώνει, πραγματοποιεί και φοροδιαφυγή. Αν για την ευκολία του παραδείγματος, γίνει αποδεκτός ένας μέσος υποθετικός φορολογικό συντελεστή για όλα τα έσοδα της επιχείρησης της τάξης του 20%, τότε από τα 20 0€ που εισέπραξε έπρεπε να αποδώσει τα εξής ποσά:

Πίνακας 2. Οφειλόμενοι φόροι NoName Ο.Ε.

A/A	Φόροι	Ποσά σε €
(α)	ΦΠΑ	37,20
(β)	Δημοτικός Φόρος	0,90
(γ)	Φόρος εισοδήματος	32,38
	ΣΥΝΟΛΟ	70,48

Πηγή: Ιδία επεξεργασία (2011)

Αν υποτεθεί ότι από τις τριακόσιες εξήντα (365) ημέρες μέρες του χρόνου, η επιχείρηση αυτή εφαρμόζει τη συγκεκριμένη μέθοδο μόνο τις μισές μέρες, τότε προκύπτει συνολική φοροκλοπή 12.686,40 € (70,48* 180= 12.68640 €). Με άλλα λόγια, η συγκεκριμένη επιχείρηση κλέβει φόρους αξίας 12.686,40 € το χρόνο, όταν δεν κόβει αποδείξεις αξίας 200 € τη μέρα και μόνο για 180 μέρες το χρόνο⁷².

3.3.2. Φοροκλοπή Φ.Π.Α με ανακριβή υποβολή περιοδικής δήλωσης

Η επιχείρηση Γεωργίου Χ. Ε.Π.Ε., κατά το χρονικό διάστημα 01/01/2011 – 31/01/2011, παρείχε συνολικές υπηρεσίες 11.435,00 € υπαγόμενες σε συντελεστή Φ.Π.Α. 23%. Για το ίδιο χρονικό διάστημα, πώλησε αγαθά αξίας 5.458,00 € υπαγόμενα στο συντελεστή 13%. Οι φορολογητέες εισροές της επιχείρησης σε συντελεστή 23% για τον πρώτο μήνα του έτους ανήλθαν σε 6.289,00 € ενώ υπήρχε και πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης φορολογικής περιόδου 545,00 €.

Σύμφωνα με τα παραπάνω στοιχεία και από την επεξεργασία στην περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. που υποχρεούται να υποβάλλει η επιχείρηση, για το διάστημα 01/01/2011 –

⁷² Λούλας, Χ. (2011). *Φοροκλοπή - φοροδιαφυγή. Ένα παράδειγμα, 4 απλές συμβουλές και μία πρό(σ)κληση*. Διαθέσιμο στο διαδίκτυο: <http://christosloulas.wordpress.com/2011/01/09/φοροκλοπή-φοροδιαφυγή-λουλα/> αντλήθηκε την 02/12/2011 10:41.

31/01/2011 προκύπτει χρεωστικό υπόλοιπο 1.348,12 €. Επομένως, η περιοδική δήλωση της επιχείρησης Γεωργίου Χ. Ε.Π.Ε. για τον πρώτο μήνα του έτους θα έπρεπε να είχε τη μορφή που παρουσιάζεται στην εικόνα 1.

Ωστόσο, αντί της ορθής υποβολής της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α., η επιχείρηση επιλέγει να προβεί σε ηθελημένη εισαγωγή στοιχείων και υποβάλλοντας τη δήλωση να αποδώσει μικρότερο φόρο. Για την επίτευξη του συγκεκριμένου σκοπού, επιλέγεται η λανθασμένη αριθμητική εισαγωγή των φορολογητέων εισροών από 6.289,00 € σε 6.982,00 € με αποτέλεσμα ο προκύπτων φόρος να είναι πλέον 1.188,73 € αντί 1.348,12 €. Η επιλογή της αναστροφής των αριθμών επιλέχθηκε για να υπάρχει ισχυρό άλλοθι σε περίπτωση ελέγχου περί λανθασμένης βεβιασμένης εισαγωγής των στοιχείων και όχι ηθελημένης. Το όφελος που προκύπτει είναι 159,39 € σε ένα μόνο μήνα. Με αυτά τα δεδομένα, η περιοδική που συμπληρώνεται παρουσιάζεται στην εικόνα 2⁷³.

⁷³ Καραγιάννης, Δ., Καραγιάννης, Ι., Καραγιάννη Α. (2006). *Φ.Π.Α. Δηλώσεις στην πράξη*, (σελ. 449). 11^η έκδοση. Θεσσαλονίκη: Εκδ. Γραφικές Τέχνες.

Φ₂

ΠΕΡΙΟΔΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ Φ.Π.Α.

Για υποκείμενους με Β' και Γ' κατηγορ. Βιβλία ΚΒΣ
Έκτακτη δήλωση των υποκείμενων αυτών, των μη υποκείμενων ή απαλ/μένων.
Επέχει θέση και ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΟΥ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ, αν δεν εκδίδεται μηχανογραφικά.
Υποβάλλεται σε δύο (2) αντίτυπα.

ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	003	ΑΡΙΘΜΟΣ		ΕΤΟΣ	
ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	004				
ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ Η ΠΑΡΑΛΑΒΗΣ	005				

ΑΡΜΟΔΙΑ ΔΟΥ:	ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ	001		ΕΤΟΣ	2011
007	ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ		Αν η δήλωση είναι έκτακτη, οι κωδ. 007 και 008 δεν συμπληρώνονται		
από	1/1/2011	έως	31/1/2011		

ΕΙΔΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	010	ΤΡΟΠΟ ΠΟΝΗΤΙΚΗ	1	ΑΝΑΚΗΤΗΚΗ	2	011	ΜΕ ΕΠΙΦΥΛΑΞΗ
012	ΕΚΤΑΚΤΗ ΔΗΛΩΣΗ (Διαγραμμίστε με X)	ΛΗΠΤΗΣ ΑΠΑΛΩΣ	1	ΚΑΙΝΟΥΡΓ. ΜΕΤ. ΜΕΣΟ	2	ΟΡΙΣΤ. ΣΗ ΑΠΑΛΩΣ	3
		ΕΝΔ. ΣΥΝΤΗ ΑΠΑΛΩΣ	4	ΚΑΝΥΣΤ. ΕΡΗΜΗ ΕΞΑΓΩΓΗΣ ΚΑΠ	5	ΕΞΩΔΟΣ ΑΠΟ ΦΟΡΑΠΟΘ.	6
		ΚΑΤΑΛΟΓΗ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	7	ΑΝΗ ΑΠΑ	8	ΜΟΝΟ αν δι' αγορά μίστης ο κωδ. 012-4, συμπληρωστε τους κωδ. 006 και 009	

ΜΗΝΑΣ	008	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
ΤΡΙΜΗΝΟ	008	1	2	3	4								

Αν διαγραμμίτηκε ο κωδ. 012-3 αναφέρατε: Είδος απαλλαγής / Έτος / Αρ. Πρωτ. Αρχικής Δήλωσης

013

Α. ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΕ ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΥ ΣΤΟ ΦΟΡΟ Ή ΛΗΠΤΗ

101	ΕΠΩΝΥΜΟ Η ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΓΕΩΡΓΙΟΥ Χ. Ε.Π.Ε.												
102	ΌΝΟΜΑ	XXXXXXXXXXXXXX	103	ΌΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ	XXXXXXXXXXXXXX									
104	ΤΙΤΛΟΣ													
105	ΔΙΕΥΘ. ΟΔΟΣ ΑΡΙΘΜΟΣ Η ΤΟΠΟΘΕΣΙΑ	XXXXXXXXXXXXXX	106	ΔΗΜΟΣ Η ΚΟΙΝΟΤΗΤΑ	XXXXXXXXXXXXXX									
107	ΤΑΧ.ΚΩΔ.			108	ΤΗΛΕΦΩΝΟ									
				XXXXXXXXXXXXXX										
108	Α. Φ. Μ.	054895652	109	ΕΙΔΟΣ	110	ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ	111	ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΒΕΒΛΩΝ Κ.Β.Σ.	B	Γ	ΑΒ	ΑΓ	1	Μόνο σε έκτακτη δήλωση και για το άδικο
								ΑΡΙΘ.	ΚΥΚΛΟΦ.			Ε. Δ. Χ.	113	% ΔΙΚΤ. ΕΔΧ

Β. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΡΟΩΝ - ΕΙΣΡΟΩΝ μετά την αφαίρεση (κατά συντελεστή) των επιστροφών - εκπτώσεων

α	ΕΚΡΟΣ φορολογητέες (πωλήσεις αγαθών, παροχή υπηρεσιών κλπ), ΕΝΔΟΣ ΑΠΟΚΤ. & ΠΡΑΞ. ΛΗΠΤΗ	Συν. ΦΠΑ %	ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ που αν αλογεί	β	ΕΙΣΡΟΣ φορολογητέες (αγορές, εισαγωγές κλπ), ΕΝΔΟΣ ΚΟΙΝΩΤ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΣ & ΠΡΑΞΕΩΣ ΛΗΠΤΗ	Συν. ΦΠΑ %	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ που αν αλογεί
	I. ΕΚΡΟΣ, ΕΝΔΟΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΣ & ΠΡΑΞΕΩΣ ΛΗΠΤΗ σε λοιπά Ελλάδα εκτός από τα κρηά Αιγαίου				I. ΕΙΣΡΟΣ, ΕΝΔΟΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΣ ΕΙΣΑΓΩΓΕΣ ΚΑΙ ΠΡΑΞΕΩΣ ΛΗΠΤΗ σε λοιπά Ελλάδα εκτός από τα κρηά Αιγαίου		
301	5.458,00	13	331	709,54	351	13	371
302		6,5	332	0,00	352	6,5	372
303	11.435,00	23	333	2.630,05	353	23	373
					354	9	374
					355	5	375
					356	16	376
307	16.893,00	ΣΥΝ. ΦΟΡ.	337	3.339,59	357	ΦΠΑ ΔΑΠ.	377
308					358	ΣΥΝ. ΦΟΡ.	378
309					δ		
310					ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ		
311	16.893,00				401	545,00	404
					402		545,00
					403		-
					ε		
					ΑΦΑΙΡΟΥΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΑΠΟ ΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ		
					411		-
					412		0,00
					=		
					420	1.991,47	1.991,47

Γ. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ για καταβολή, έκπτωση ή επιστροφή (κωδ. 337 - κωδ. 420)

ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΓΙΟ	501	0,00	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΓΙΟ	511	1.348,12	Σε περίπτωση που δήλωση παραλαμβάνεται χειρόγραφα, συμπληρωστε αναγράφοντας το σύνολο για καταβολή σε ΕΥΡΩ.
ΠΟΣΟ για έκπτωση	502	0,00	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ...% εκπρωθ. υποβολής	512		
ΠΟΣΟ για επιστροφή	503		ΣΥΝΟΛΟ για καταβολή	513	1.348,12	

ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ:

Ο ΔΗΛΩΝ	Ο ΛΟΓΙΣΤΗΣ	Ο ΠΑΡΑΛΑΒΩΝ	Ο ΤΑΜΙΑΣ
---------	------------	-------------	----------

Εικόνα 1. Ορθή περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. Γεωργίου Χ. Ε.Π.Ε. (01/01 – 31/01/2011)

Πηγή: Ίδια επεξεργασία (2011)

Εικόνα 2. Εσφαλμένη περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. Γεωργίου Χ. Ε.Π.Ε. (01/01 – 31/01/2011) για φοροκλοπή

ΠΕΡΙΟΔΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ Φ. Π. Α.											
Για υποκείμενους με Β' και Γ' κατηγορ. Βιβλία ΚΒΣ Έκτακτη δήλωση των υποκειμένων αυτών, των μη υποκειμένων ή απαλλ/μένων. Επέχει θέση και ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΟΥ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ, αν δεν εκδίδεται μηχανογραφικά. Υποβάλλεται σε δύο (2) αντίτυπα.											
ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	003	ΑΡΙΘΜΟΣ		ΕΤΟΣ							
ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	004										
ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ Η ΠΑΡΑΛΑΒΗΣ	005										
ΑΡΜΟΔΙΑ ΔΟΥ:	ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ	001		ΕΤΟΣ	006	2011					
007	ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ		ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ								
από	1/1/2011	έως	31/1/2011	ΜΗΝΑΣ	008	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 4		
				ΤΡΙΜΗΝΟ	008	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 4		
ΕΙΔΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ		011		ΕΚΤΑΚΤΗ ΔΗΛΩΣΗ (Διαγραμμίστε με X)				ΜΟΝΟ αν δι' αριθμίστηκε ο κωδ. 012-3 αναφέρατε: Είδος απ' αλλαγής / Έτος / Αρ. Πρωτ. Αρχικής Δήλωσης			
010	ΤΡΟΠΟ ΠΟΙΗΤΙΚΗ	ΑΝΑΚΗΤΙΚΗ	ΜΕ ΕΠΙΦΥΛΕΞΗ	012	ΛΗΠΤΗΣ ΑΠΑΛΛΟΣ	ΚΑΝΟΥΡΓ. ΜΕΤ. ΜΕΣΟ	ΟΡΙΣΤ. ΔΗ ΑΠΑΛΛΗΣ	ΕΝΔ. ΣΥΝΤΗ ΑΠΑΛΛΟΥ	ΚΑΘ. ΣΥΝΤΗ ΕΡΕΘΙΣ ΚΑΠ		
	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 011		<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 5		
					<input type="checkbox"/> 6	<input type="checkbox"/> 7	<input type="checkbox"/> 8	<input type="checkbox"/> 9	<input type="checkbox"/> 10		
					<input type="checkbox"/> 11	<input type="checkbox"/> 12					
									009		
Α. ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΕ ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΥ ΣΤΟ ΦΟΡΟ Ή ΛΗΠΤΗ											
101	ΕΠΩΝΥΜΟ Η ΕΠΩΝΥΜΙΑ										
	ΓΕΩΡΓΙΟΥ Χ. Ε.Π.Ε.										
102	ΟΝΟΜΑ			103	ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ			104	ΤΙΤΛΟΣ		
	XXXXXXXXXXXXXX				XXXXXXXXXXXXXX						
105	ΔΙΕΥΘ. ΟΔΟΣ ΑΡΙΘΜΟΣ Η ΤΟΠΟΘΕΣΙΑ			106	ΔΗΜΟΣ Η ΚΟΙΝΟΤΗΤΑ			107	ΤΑΧ. ΚΩΔ.		
	XXXXXXXXXXXXXX				XXXXXXXXXXXXXX						
108	Α. Φ. Μ.		ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ	109	ΑΡΙΘΜΟΣ		110	ΠΡΟΜΗΘΕΥΣΕΙΣ ΕΙΣΟΔΙΑ ΚΑΙ ΚΑΠΕΚΕΣ ΣΥΜΜΙΧΕΥΣΕΙΣ			
	054895652										
					<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	111	ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΒΙΒΛΙΩΝ Κ.Β.Σ.		
									Β Γ ΑΒ ΑΓ 1		
									Μόνο σε έκτακτη δήλωση και για το δημόσιο % ΨΩΚΤ. ΕΔΧ		
									113		
Β. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΡΟΩΝ - ΕΙΣΡΟΩΝ μετά την αφαίρεση (κατά συντελεστή) των επιστροφών - εκπτώσεων											
α	ΕΚΡΟΕΣ φορολογητέες (πυλιντές αναθ. παρ. 91 υπερισυν. κλπ), ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤ. & ΠΡΑΞ. ΛΗΠΤΗ			Συν. ΦΠΑ %		ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ που αναλογεί		β	ΕΙΣΡΟΕΣ φορολογητέες (αγορές, εισαγωγές κλπ), ΕΝΔΟΚΟΙΝΩΤ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ		
Ι. ΕΚΡΟΕΣ, ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ σε λοιπή Ελλάδα εκτός από τα κρηά Αιγαίου	301	5.458,00	13	331	709,54	Ι. ΕΙΣΡΟΕΣ, ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΕΙΣΑΓΟΓΕΣ ΚΑΙ ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ σε λοιπή Ελλάδα εκτός από τα κρηά Αιγαίου	351		13	371	
	302		6,5	332	0,00		352		6,5	372	
	303	11.435,00	23	333	2.630,05		353	6.982,00	23	373	
II. ΕΚΡΟΕΣ, ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στα κρηά Αιγαίου και από λοιπή Ελλάδα προς τα κρηά Αιγαίου	304		9	334	0,00	II. ΕΙΣΡΟΕΣ, ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΕΙΣΑΓΟΓΕΣ ΚΑΙ ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στα κρηά Αιγαίου	354		9	374	
	305		5	335	0,00		355		5	375	
	306		16	336	0,00		356		16	376	
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΩΝΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	307	16.893,00	ΣΥΝ. ΦΟΡ.	337	3.339,59	Δαπάνες, γεν. Έξοδα φορολογητέα	357		ΦΠΑ ΔΑΠ.	377	
Εκροές φορολογητέες εκτός Ελλάδος, με δικαιώμα έκπτωσης	308					ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΩΝΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	358	6.982,00	ΣΥΝ. ΦΟΡ.	378	
Εξοδα Παράδ. Εισαγωγές & λοιπές εκροές εισαγωγές με δικαιώμα έκπτωσης	309					δ	ΠΡΟΣΤΗΘΕΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ				
Εκροές εισαγωγές & εξισ. Χωρίς δικαιώμα Έκπτωσης	310					Πιστωτικά υπόλοιπα προηγ. φορολ. Περιόδου	401	545,00	ΟΛΟΝ ΣΥΝΟΛΟ		
ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΡΟΩΝ	311	16.893,00				ΦΠΑ έκτακτης δήλωσης λοιπά προσήθ. Ποσά	402			404	545,00
						Χρεωστικό αρχικής δήλωσης	403				
ΕΙΔΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	γ										
Συνολικές ενδοκοινοτικές αποκτήσεις	Πράξεις λήπτη αγαθών και υπηρεσιών										
341		343									
Συνολικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις	Αγορές και Εισαγωγές παγίων										
342		344									
			ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ		420	2.150,86					
Γ. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ για καταβολή, έκπτωση ή επιστροφή (κωδ. 337 - κωδ. 420)											
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	501	0,00	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	511	1.188,73	Σε περίπτωση που η δήλωση παραλαμβάνεται χειρόγραφα, συμπληρώστε ολογράφως το σύνολο για καταβολή σε ΕΥΡΩ.					
ΠΟΣΟ για έκπτωση	502	0,00	ΠΡΟΣΕΛΥΞΗ...% εκπ. ποσ. υπ. οφθλμής	512							
ΠΟΣΟ για επιστροφή	503		ΣΥΝΟΛΟ για καταβολή	513	1.188,73						
ΣΗΜΒΩΣΕΙΣ:											
Ο ΔΗΛΩΝ			Ο ΛΟΓΙΣΤΗΣ			Ο ΠΑΡΑΛΑΒΩΝ		Ο ΤΑΜΙΑΣ			

Πηγή: Ίδια επεξεργασία (2011)

3.3.3. Φοροκλοπή Φ.Π.Α στην αγοραπωλησία ακινήτων

Οι μεταβιβάσεις ακινήτων που υπόκεινται στο Φ.Π.Α. με συντελεστή 23% είναι οι παρακάτω⁷⁴:

- 1) Η παράδοση (μεταβίβαση) ακινήτων (κτιρίων κλπ.) που είναι αποπερατωμένα ή τμημάτων τους (ή ακόμα και από τα σχέδια) καθώς και το οικόπεδο που μεταβιβάζεται μαζί με αυτά ως ενιαία ιδιοκτησία ή ως ιδανικά μερίδια οικοπέδου υπόκεινται σε Φ.Π.Α. 23%, εφόσον πραγματοποιούνται με επαχθή αιτία (πώληση) από εργολάβο (κατασκευαστή) πριν από την πρώτη εγκατάσταση σ' αυτά (καινούργια), δηλαδή πριν από την πρώτη ιδιοκατοίκηση, ιδιόχρηση, εκμίσθωση, δωρεάν παραχώρηση ή άλλη χρήση και εφόσον η άδεια ανέγερσης εκδίδεται μετά την 1.1.2006 (άρθρο 6 παρ. 4 Ν. 2859/00). Επίσης, υπόκεινται σε Φ.Π.Α. 23% και τα ακίνητα εκείνα που η άδεια ανέγερσης τους είχε εκδοθεί μεν παλαιότερα αλλά αναθεωρείται όμως από 1.1.06 και μετά και εφόσον φυσικά μέχρι την ημερομηνία αυτή της αναθεώρησης τους δεν έχουν αρχίσει ακόμα οι εργασίες κατασκευής τους (άρθρο 6 παρ. 4 Ν. 2859/ 00). Μπορούν ακόμα με δήλωση τους (έναρξης ή μεταβολής) στη Δ.Ο.Υ., να υπαχθούν στο κανονικό καθεστώς του Φ.Π.Α. και τα φυσικά καθώς και τα νομικά πρόσωπα που δεν ασχολούνται κατ' επάγγελμα, αλλά θέλουν όμως περιστασιακά (ευκαιριακά) ή μεμονωμένα ν' ασχοληθούν με την ανέγερση και πώληση οικοδομών (άρθρο 3 παρ. 1γ), οπότε θα έχουν δικαίωμα να εκπίπτουν το Φ.Π.Α. εισροών που θα βαρύνει την ανέγερση της αντίστοιχης οικοδομής, αλλά ως υποκείμενοι όμως στο Φ.Π.Α. θα πρέπει να τηρούν βιβλία του κανονικού καθεστώτος κλπ.
- 2) Όταν μαζί με τα κτίσματα πωλείται από τον υποκείμενο σε Φ.Π.Α. (εργολάβο, επιχείρηση κλπ.) και οικόπεδο μεγαλύτερο από εκείνο που ορίζεται σαν οικοδομήσιμο, η παράδοση του επί πλέον οικοπέδου υπόκειται σε Φ.Π.Α. εφόσον αυτό δεν είναι οικοδομήσιμο. Αν όμως το επιπλέον οικόπεδο μπορεί ν' αποτελέσει άλλο αυτοτελές οικοδομήσιμο, τότε το επιπλέον αυτό οικόπεδο υπάγεται στο Φ.Μ.Α. ή στο Φ.Α.Υ. και Τέλος Συναλλαγής και όχι στο Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παρ. 1 Ν. 2859/00).
- 3) Για τις παραδόσεις ακινήτων στον κύριο του οικοπέδου που αναθέτει σε εργολάβο την ανέγερση οικοδομής με το σύστημα της αντιπαροχής, ως φορολογητέα αξία, που

⁷⁴ Καραγιάννης, Δ., Καραγιάννης, Ι., Καραγιάννη Α. (2006). *Φ.Π.Α. Δηλώσεις στην πράξη*, (σελ. 80). 12^η έκδοση. Θεσσαλονίκη: Εκδ. Γραφικές Τέχνες.

υπόκειται σε Φ.Π.Α. 23% με έκδοση από τον εργολάβο, φορολογικού στοιχείου (τιμολογίου πώλησης - δελτίου αποστολής κλπ.), λαμβάνεται μόνο η αξία των κτισμάτων που παραδίνονται σ' αυτόν, χωρίς δηλαδή να λαμβάνεται καθόλου υπόψη η αξία του ιδανικού μεριδίου του οικοπέδου που αντιστοιχεί σ' αυτά. Η αξία αυτή των κτισμάτων που παραδίνονται στον οικοπεδούχο με το σύστημα της αντιπαροχής δεν μπορεί να είναι μικρότερη από την αξία των ποσοστών του οικοπέδου που μεταβιβάζονται από τον κύριο του οικοπέδου στον εργολάβο κατασκευαστή ή σε τρίτο πρόσωπο που υποδεικνύεται από τον εργολάβο (άρθρο 19 παρ. 2δ Ν. 2859/00, Α.Υ.Ο. πολ. 1039/06).

Οι υποχρεώσεις του εργολάβου για το Φ.Π.Α. εντοπίζονται στα ακόλουθα⁷⁵:

- 1) Πριν υπογραφεί το συμβόλαιο κλπ., για να καταβληθεί ο Φ.Π.Α. στη Δ.Ο.Υ., υποβάλλεται συγχρόνως και μία ειδική δήλωση για την καταβολή του Φ.Π.Α. Το ποσό του Φ.Π.Α., που θα εκπίπτει με την υποβολή της ειδικής δήλωσης, θα πρέπει να προσδιορίζεται σύμφωνα με το ποσοστό συμμετοχής της κάθε ιδιοκτησίας στο συνολικό Φ. Π. Α. εισροών, με βάση την πραγματική διάθεση των αγαθών ή υπηρεσιών ανά οικοδομή, όπως προκύπτει από τα τηρούμενα κατά τον Κ.Β.Σ. βιβλία και στοιχεία. Δηλαδή, η αξία του ακινήτου θα περιλαμβάνεται στις εκροές της περιοδικής δήλωσης του Φ.Π.Α. της συγκεκριμένης φορολογικής περιόδου (μήνα ή τρίμηνο) και θα υπολογίζεται πάνω σ' αυτήν ο Φ.Π.Α. εκροών. Στη συνέχεια, ο Φ.Π.Α. που έχει ήδη καταβληθεί με την ειδική δήλωση θα δηλώνεται στον κωδ. 402 της περιοδικής δήλωσης και θα προσαυξάνει έτσι το Φ.Π.Α. εισροών της ίδιας αυτής φορολογικής περιόδου.
- 2) Η κάθε κατασκευαζόμενη οικοδομή θα πρέπει να δηλώνεται στη Δ.Ο.Υ. της έδρας της επιχείρησης και ως υποκατάστημα. Δηλαδή, θα πρέπει να υπάρχουν τόσα δηλωμένα υποκαταστήματα, όσες είναι και οι οικοδομές που κατασκευάζονται μέσα στο ίδιο χρονικό διάστημα. Επίσης, πριν ξεκινήσει ο εργολάβος την κατασκευή της πρώτης οικοδομής με ημερομηνία έκδοσης της άδειας από 1.1.06 και μετά, θα πρέπει να υποβάλλει στη Δ.Ο.Υ. της έδρας του δήλωση μεταβολών και να δηλώσει ότι θα πραγματοποιεί στο εξής φορολογητέες δραστηριότητες και όχι απαλλασσόμενες.

⁷⁵ Καραγιάννης, Δ., Καραγιάννης, Ι., Καραγιάννη Α. (2006). *Φ.Π.Α. Δηλώσεις στην πράξη*, (σελ. 81). 12^η έκδοση. Θεσσαλονίκη: Εκδ. Γραφικές Τέχνες.

- 3) Για κάθε οικοδομή θα πρέπει να τηρείται και θεωρημένο «βιβλίο κοστολογίου οικοδομών» (πολ. 1039/06), στο οποίο θα απεικονίζεται το συνολικό κόστος της κάθε οικοδομής χωριστά και η κατανομή του στις επιμέρους ιδιοκτησίες.
- 4) Μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την έκδοση της οικοδομικής άδειας και σε κάθε περίπτωση πριν την πρώτη παράδοση ιδιοκτησίας, ο κατασκευαστής - εργολάβος θα πρέπει να γνωστοποιεί με ειδικά έντυπα στη Δ.Ο.Υ. της περιοχής στην οποία βρίσκεται το υπό ανέγερση ακίνητο, το συνολικό προϋπολογιστικό κόστος του ακινήτου και την κατανομή του στις επιμέρους ιδιοκτησίες.
- 5) Με την περάτωση της οικοδομής, ο εργολάβος - κατασκευαστής θα γνωστοποιεί, απολογιστικά πλέον με σχετικά έντυπα στο Τμήμα Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. της περιοχής στην οποία βρίσκεται το ακίνητο, το συνολικό πραγματικό κόστος κατασκευής της οικοδομής, με βάση τα πραγματικά στοιχεία, όπως αυτά προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης.
- 6) Φυσικά, ο εργολάβος είναι υποχρεωμένος να υποβάλλει ανά μήνα ή τρίμηνο, ανάλογα, περιοδική δήλωση του Φ.Π.Α. και εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α. στο τέλος της κάθε διαχειριστικής χρήσης.

Με τις διατάξεις του νόμου 3427/2005 (Φ.Ε.Κ. 312 Α΄) που τροποποίησε τις διατάξεις του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000) επιβάλλεται ο Φ.Π.Α. στα νεόδμητα ακίνητα. Οι επιχειρήσεις αυτές ήταν μέχρι 31/12/2005 απαλλασσόμενες λόγω της αναστολής εφαρμογής του Φ.Π.Α. στα ακίνητα. Οι επιχειρήσεις ανέγερσης οικοδομών προς πώληση μπορεί να είναι φυσικά πρόσωπα, νομικά πρόσωπα οποιασδήποτε μορφής, κοινωνίες κ.λ.π.

Η αγοραπωλησία ακινήτων αποτελεί χαρακτηριστική περίπτωση κλοπής του Φ.Π.Α. που επιβάλλεται. Η εξαίρεσή του αφορά ορισμένες μόνο περιπτώσεις και κυρίως την αγορά πρώτης κατοικίας. Το παράδειγμα που ακολουθεί, παρουσιάζει τον τόπο που οι κατασκευαστές ή πωλητές ακινήτων ενώ εισπράττουν Φ.Π.Α. από τους αγοραστές στην τιμή του ακινήτου, αποδίδουν μικρότερο φόρο.

Ο Νικολάου Π. διαθέτει κατασκευαστική εταιρεία η οποία έχει προβεί στην ανοικοδόμηση διαμερισμάτων μετά την 01/01/2006 και για τα οποία επιβάλλεται Φ.Π.Α. Ο Νικολάου Π. πωλεί διαμέρισμα από αυτά που έχει στην κυριότητά του σε μη δικαιούχο απαλλαγών Α΄ κατοικίας. Η μεταβίβαση αυτή θα υπαχθεί σε Φ.Π.Α. 23%. Η τελική τιμή πώλησης διαμορφώνεται στα 223.000,00 € στα οποία ο εργολάβος έχει συμπεριλάβει το Φ.Π.Α. ύψους 41.699,20 € και τον οποίο εισέπραξε.

Ωστόσο, η τελική αναγραφόμενη τιμή στα συμβόλαια αγοραπωλησίας (αντικειμενική αξία) είναι κατά πολύ μικρότερη της εμπορικής αξίας επί της οποίας πραγματοποιήθηκε η πώληση και ανέρχεται στα 124.450,00 € + 28.623,50 € (Φ.Π.Α. 23%) = 153.073,50 €. Επομένως, στα στοιχεία απεικονίζεται αγοραπωλησία 153.073,50 € αντί 223.000,00 € με όφελος φόρου για τον κατασκευαστή συνολικής αξίας 13.075,70 €⁷⁶.

3.3.4. Φοροκλοπή Φ.Π.Α από έκδοση φορολογικών στοιχείων με ανακριβή στοιχεία

Από την 01/01/2011 ο χρόνος έκδοσης των δελτίων παροχής υπηρεσιών (Α.Π.Υ. και Τ.Π.Υ.) είναι κατά τον χρόνο ολοκλήρωσης της παροχής, εκτός των περιπτώσεων όπου ο λήπτης των υπηρεσιών είναι το Δημόσιο ή Ν.Π.Δ.Δ. (ΠΟΛ.1091/2010). Πλέον ο ελεύθερος επαγγελματίας υποχρεούται να εκδώσει το δελτίο παροχής υπηρεσιών ανεξαρτήτως εάν έχει εισπράξει ή όχι τη συμφωνηθείσα αμοιβή, πρόβλεψη η οποία ήδη ίσχυε για όλους τους υπόλοιπους επιτηδευματίες).

Ωστόσο, αρκετοί επαγγελματίες και επιτηδευματίες επιλέγουν να αναγράφουν στα φορολογικά στοιχεία που εκδίδουν ότι εισπράττουν ποσά κατά πολύ χαμηλότερα των πραγματικών με αποτέλεσμα να μην αποδίδουν τον πραγματικό Φ.Π.Α. Το παράδειγμα που ακολουθεί, βοηθά στην ευκολότερη κατανόηση των παραπάνω δεδομένων.

Ο Ιωάννου Μ. είναι ελεύθερος επαγγελματίας με κύρια δραστηριότητα την 15/03/2011 την πραγματοποίηση υδραυλικών εγκαταστάσεων. Στις 26/03/2011 πραγματοποιεί την εκτέλεση μια εργασίας σε ιδιώτη αξίας 1.300,00 € + 23% Φ.Π.Α. = 1.599,00 €. Το Φ.Π.Α. που θα έπρεπε να αποδώσει ανερχόταν στα 299,00 € και το αντίστοιχο τιμολόγιο έχει τη δομή της εικόνας 3.

Κατόπιν συνεννόησης με τον πελάτη, συμφωνείται να κοπεί απόδειξη μικρότερη των 1.300,00 μέχρι του ύψους των 750,00 € με οφέλη για τον επαγγελματία το χαμηλότερο ποσό πληρωμής Φ.Π.Α.. Σύμφωνα με τα συγκεκριμένα δεδομένα, ο Φ.Π.Α. που προκύπτει για τον επαγγελματία είναι 172,50 €, 126,50 € ευρώ λιγότερα από αυτά που εισέπραξε. Έτσι, η απόδειξη που κόβεται έχει τη μορφή της εικόνας 4.

⁷⁶ Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών (2006). *Συνοπτικός οδηγός σχετικά με το Φ.Π.Α. στα ακίνητα*, (σελ. 1-6). Αθήνα: Εκδ. Υπηρεσίας Εκτύπωσης Εντύπων και Αξίων του Δημοσίου.

Εικόνα 3. Ορθή Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών (Α.Π.Υ.) Ιωάννου Μ. στις 26/03/2011

ΤΟΠΟΣ Αθήνα	ΗΜΕΡΑ 26/03/2011	No 25
ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ		Ιωάννου Μ. Υδραυλικές Εγκαταστάσεις Αγροκήπων 23, Αθήνα ΑΦΜ: 025748963 ΔΟΥ: Ι ΑΘΗΝΩΝ
ΕΥΡΩ	1.599,00	
ΕΛΑΒΑ ΑΠΟ	Παναγιώτου Γ.	
Επάγγελμα Ιδιώτης	Α.Φ.Μ.: 025632547	
Διεύθυνση Σουνίου 4	Δ.Ο.Υ.: ΙΖ Αθηνών	
το ποσό των €	χιλίων πεντακοσίων ενενήντα εννέα ευρώ	
αιτιολογία Εργασίες υδραυλικών εγκαταστάσεων	<input type="checkbox"/> ΛΑΒΩΝ	

Πηγή: Ιδία επεξεργασία (2011)

Εικόνα 4. Συμφωνημένη Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών (Α.Π.Υ.) Ιωάννου Μ. στις 26/03/2011 για φοροκλοπή Φ.Π.Α.

ΤΟΠΟΣ Αθήνα	ΗΜΕΡΑ 26/03/2011	No 25
ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ		Ιωάννου Μ. Υδραυλικές Εγκαταστάσεις Αγροκήπων 23, Αθήνα ΑΦΜ: 025748963 ΔΟΥ: Ι ΑΘΗΝΩΝ
ΕΥΡΩ	922,50	
ΕΛΑΒΑ ΑΠΟ	Παναγιώτου Γ.	
Επάγγελμα Ιδιώτης	Α.Φ.Μ.: 025632547	
Διεύθυνση Σουνίου 4	Δ.Ο.Υ.: ΙΖ Αθηνών	
το ποσό των €	εννιακόσια είκοσι δύο ευρώ και πενήντα λεπτά	
αιτιολογία Εργασίες υδραυλικών εγκαταστάσεων	<input type="checkbox"/> ΛΑΒΩΝ	

Πηγή: Ιδία επεξεργασία (2011)

3.3.5. Φοροκλοπή Φ.Π.Α από πολλαπλή χρήση του ίδιου φορολογικού στοιχείου (απόδειξη, τιμολόγιο κλπ.)

Μια αρκετά συχνή πρακτική που εφαρμόζεται για τη φοροκλοπή στο Φ.Π.Α. είναι η χρήση του ίδιου φορολογικού στοιχείου σε πολλές συναλλαγές. Αυτό μπορεί να επιτευχθεί ιδιαίτερα όταν ο πελάτης δεν ζητά απόδειξη, δεν ελέγχει ημερομηνίες, ώρες συναλλαγής, ποσό κλπ. ή αμελεί να πάρει μαζί του κατά την αποχώρηση από το κατάστημα την απόδειξη. Το συγκεκριμένο φαινόμενο λαμβάνει μεγαλύτερες διαστάσεις σε επιχειρήσεις εστίασης, ταχυφαγεία κλπ.

Για παράδειγμα το εστιατόριο STORK στις 23/09/2011 εξυπηρέτησε πελάτες του προσφέροντας τους είδη συνολικής αξίας 25,60 € με το Φ.Π.Α.(πριν τη μετάβασή του στο 23%) να ανέρχεται στα 2,94 € (13%). Οι πελάτες κατά την αποχώρησή τους δεν πήραν την απόδειξη με αποτέλεσμα το εστιατόριο να την ξαναχρησιμοποιήσει σε επόμενο πελάτη όπου το συνολικό ποσό ανερχόταν στα 25,60 €. Το αποτέλεσμα ήταν να μην αποδοθεί φόρος 2,94 € για κάθε συναλλαγή που χρησιμοποιήθηκε η ίδια απόδειξη.

Εικόνα 5. Απόδειξη φορολογικής ταμειακής μηχανής που χρησιμοποιείται πολλαπλά

STORK		
ΚΑΦΕΤΕΡΙΑ-ΣΝΑΚ ΜΠΑΡ		
ΑΦΜ xxxxxxxxxx		
ΤΑΜΙΑΣ 1		
ΣΕΡΒ 1 ΕΙΩΗ	*14.50	Γ
ΣΕΡΒ 1 ΕΙΩΗ	*2.50	Γ
ΣΕΡΒ 1 ΕΙΩΗ	*3.80	Γ
ΣΕΡΒ 1 ΕΙΩΗ	*3.80	Γ
ΣΕΡΒ 1 ΕΙΩΗ	*1.00	Γ

ΣΥΝΟΛΟ ΕΥΡΩ	*25.60	
		EURO
ΜΕΤΡΗΤΑ ΕΥΡΩ	*25.60	
ΤΕΜ.	5.000	
ΑΜΟ000	0064	
23-09-2011	16:58	
	ΑΧ 01007829	
*** ΝΟΜΙΜΗ ΑΠΟΔΕΙΞΗ ***		

Πηγή: Ιδία επεξεργασία (2011)

3.3.6. Φοροκλοπή Φ.Π.Α με πλαστά – εικονικά φορολογικά στοιχεία

Σε ορισμένες περιπτώσεις αυτοί που αγοράζουν ή πωλούν αγροτικά προϊόντα για λογαριασμό των αγροτών υπόκεινται σε Φ.Π.Α. και σε ορισμένες άλλες περιπτώσεις δεν υπόκεινται σε Φ.Π.Α. Τέτοιες περιπτώσεις είναι οι αμέσως παρακάτω⁷⁷:

- 1) Ο έμπορος (παραγγελιοδόχος) που πουλάει αγροτικά προϊόντα για λογαριασμό του παραγωγού - αγρότη του ειδικού καθεστώτος, με δικά του φορολογικά στοιχεία (χονδρικά ή λιανικά) υπολογίζει Φ.Π.Α., με τον συντελεστή του αγαθού, στην αξία των αγροτικών προϊόντων στην οποία περιλαμβάνεται και η προμήθεια του. Τον Φ.Π.Α. αυτό τον αποδίδει ο έμπορος στη Δ.Ο.Υ. Η ίδια διαδικασία ακολουθείται και για τις πωλήσεις που γίνονται από συνεταιριστικές οργανώσεις για λογαριασμό των αγροτών του ειδικού καθεστώτος λιανικώς ή μέσα σε κεντρικές αγορές διακίνησης αγροτικών προϊόντων. Επίσης, όταν οι συνεταιρισμοί πωλούν αγροτικά προϊόντα δικής τους εκμετάλλευσης επιβαρύνουν πάντα την αξία πώλησης και με Φ.Π.Α. (Ε. 8518/284/88).
- 2) Ο παραγγελιοδόχος (ή ο βιομήχανος κλπ.) που αγοράζει αγροτικά προϊόντα απ' ευθείας από τον αγρότη του ειδικού καθεστώτος, είναι υποχρεωμένος να εκδίδει θεωρημένο τιμολόγιο αγοράς αγροτικών προϊόντων χωρίς να προσθέτει Φ.Π.Α. (Εγκ. Π. 14640/87 Υπ. Οικ., Α.Υ.Ο. 1065732/30.5.95).
- 3) Όταν οι αγροτικοί συνεταιρισμοί πωλούν αυτούσια αγροτικά προϊόντα σε τρίτους υποκείμενους στο Φ.Π.Α. για λογαριασμό των αγροτών του ειδικού καθεστώτος, εκδίδουν τιμολόγια πώλησης, χωρίς να προσθέτουν Φ.Π.Α. στην αξία πώλησης. Για την προμήθεια όμως που εισπράττουν οι αγροτικοί συνεταιρισμοί εκδίδουν εκκαθάριση και υπολογίζουν Φ.Π.Α. πάνω στην προμήθεια με τον αντίστοιχο συντελεστή του αγαθού. Ο Φ.Π.Α. αυτός καταβάλλεται στο Δημόσιο από τον αγροτικό συνεταιρισμό μέσα στα χρονικά περιθώρια απόδοσης του Φ.Π.Α. του άρθρου 38 Ν. 2859/00 (δηλαδή ανά τρίμηνο και μέσα σε 20 μέρες, ή ανά μήνα και μέσα σε 20 μέρες κλπ.). Αν όμως τα αγροτικά προϊόντα διατίθενται λιανικώς ή μέσα σε κεντρικές αγορές διακίνησης αυτούσιων αγροτικών προϊόντων, τότε οι αγροτικοί συνεταιρισμοί θα πρέπει να εισπράττουν Φ.Π.Α. για τις πωλήσεις αυτές. Στις περιπτώσεις αυτές λοιπόν οι συνεταιρισμοί θα αποδίδουν στο Δημόσιο το σύνολο του

⁷⁷ Καραγιάννης, Δ., Καραγιάννης, Ι., Καραγιάννη Α. (2006). *Φ.Π.Α. Δηλώσεις στην πράξη*, (σελ. 386). 12^η έκδοση. Θεσσαλονίκη: Εκδ. Γραφικές Τέχνες.

Φ.Π.Α., δηλαδή τόσο το Φ.Π.Α. της αξίας των προϊόντων όσο και το Φ.Π.Α. της προμήθειας που εισπράττουν από τις πωλήσεις αυτές (Σ. 1384/10.10.88, Π. 2070/87). Οι πωλήσεις αγροτικών προϊόντων που πραγματοποιούνται από τους συνεταιρισμούς σε κινητές λαϊκές αγορές, ανεξάρτητα αν αυτές πραγματοποιούνται για λογαριασμό του ίδιου του συνεταιρισμού ή για λογαριασμό αγροτών του ειδικού καθεστώτος, υπόκεινται αυτές σε Φ.Π.Α.

Το ίδιο γίνεται και όταν εισπράττουν οι αγροτικοί συνεταιρισμοί από τις βιομηχανίες έξοδα μεταφοράς για να τα δώσουν στους αγρότες που με δικά τους μεταφορικά μέσα (τρακτέρ κλπ.) μετέφεραν τα αγροτικά τους προϊόντα από το κτήμα τους στο εργοστάσιο με το οποίο έχουν συμβληθεί. Δηλαδή, και στην περίπτωση αυτή, οι συνεταιρισμοί εκδίδουν τιμολόγιο πώλησης - δελτίο αποστολής ή τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών για το ποσό των εξόδων μεταφοράς που εισπράττουν χωρίς να προσθέτουν Φ.Π.Α.

Αν όμως οι πωλήσεις που κάνουν οι συνεταιρισμοί γίνονται για λογαριασμό αγροτών που δεν ανήκουν στο ειδικό καθεστώς αλλά στο κανονικό καθεστώς, τότε και η αξία πώλησης και τα μεταφορικά έξοδα επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. Στις περιπτώσεις αυτές οι αγροτικοί συνεταιρισμοί αποδίδουν με εκκαθάριση το Φ.Π.Α. στους αγρότες του κανονικού καθεστώτος και αυτοί με τη σειρά τους τον αποδίδουν στο Δημόσιο, εκτός φυσικά από το Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στην προμήθεια, ο οποίος αποδίδεται στο Δημόσιο από τους ίδιους τους συνεταιρισμούς.

Επίσης, όταν οι αγροτικοί συνεταιρισμοί αγοράζουν αυτούσια αγροτικά προϊόντα από αγρότες του ειδικού καθεστώτος για λογαριασμό άλλων υποκείμενων στο Φ.Π.Α., εκδίδουν τιμολόγιο αγοράς αγροτικών προϊόντων όπου αναγράφεται η αξία αγοράς των προϊόντων αυτών χωρίς να προστίθεται Φ.Π.Α. πάνω στην αξία.

Στις περιπτώσεις πώλησης αγροτικών προϊόντων από συνεταιριστικές οργανώσεις για λογαριασμό των παραγωγών, οι εκκαθαρίσεις εκδίδονται μια φορά κατά διαχειριστική περίοδο και το αργότερο μέσα στον επόμενο μήνα από τη λήξη αυτής, με χρονολογία έκδοσης την τελευταία ημέρα της διαχειριστικής περιόδου, με την απαραίτητη προϋπόθεση όμως ότι θα αποδίδεται ο Φ.Π.Α. κανονικά από τις συνεταιριστικές αυτές οργανώσεις, εφόσον προκύπτει τέτοια υποχρέωση, μέσα στις νόμιμες προθεσμίες (μήνα, δίμηνο κλπ.), βάσει των στοιχείων πώλησης που εκδίδονται από αυτές (τιμολόγια πώλησης, αποδείξεις λιανικής πώλησης κλπ.).

Σύμφωνα με όλα τα παραπάνω, είναι χαρακτηριστική η περίπτωση φοροκλοπής στον Φ.Π.Α. είναι μέσω της έκδοσης ή χρήσης πλαστών ή εικονικών στοιχείων από αγρότες. Ως

προς την σκοπιμότητα που εξυπηρετεί η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή η λήψη και χρήση νοθευμένων τέτοιων στοιχείων, αξίζει να σημειωθεί ότι συμβάλλει στην εμφάνιση μικρότερων ακαθαρίστων εσόδων και συνεπώς και φορολογητέων εκροών στην απόδοση Φ.Π.Α. Επίσης, σε αρκετές των περιπτώσεων επιτυγχάνεται και η επιστροφή μεγαλύτερου ποσού Φ.Π.Α. ιδίως σε περιπτώσεις αγροτών. Μέσω του παραδείγματος που

Ο αγρότης ειδικού καθεστώτος Κελεσιδής Χ εισέπραξε στις 14/04/2011 ποσό ύψους 8.514,00 € από επιστροφή Φ.Π.Α. για τα παραγόμενα προϊόντα του (5%) βάσει του ισχύοντος νόμου (ΠΟΛ 1051 18.03.2011). Η συνολική του παραγωγή, βάσει της επιστροφής που έλαβε, ανερχόταν σε αξία 170.280,00 €.

Κατά τη διασταύρωση των στοιχείων του στις 22/08/2011, επιβεβαιώθηκε απάτη αφού από τα τιμολόγια - δελτία αποστολής που κατέθεσε ο αγρότης για να πάρει την επιστροφή, εμφανιζόταν να έχει γίνει μεταφορά πολλών τόνων με αγροτικά προϊόντα σε φορτηγά που δεν μπορούσαν να σηκώσουν το φορτίο, αλλά και με αυτοκίνητα οι πινακίδες κυκλοφορίας των οποίων ανήκαν σε βυτιοφόρα.

Επίσης, ο συγκεκριμένος καλλιεργητής παρουσίαζε μια τεράστια εικονική παραγωγή, μέσα από τιμολόγια συγκεκριμένων εκδοτών – εμπορών ενώ η πραγματική του παραγωγή ανερχόταν σε αξία στα 116.542,00 €. Βάσει του συγκεκριμένου ποσού, η επιστροφή Φ.Π.Α. που δικαιούνταν ο αγρότης Κελεσιδής Χ. έπρεπε να ανέρχεται στα 5.827,10 €. Η ζημιά από τη φοροκλοπή του Φ.Π.Α. ανήλθε στην προκειμένη περίπτωση στα 2.686,90 €.

Ο εντοπισμός ενός πλαστού ή εικονικού φορολογικού, δεν είναι μια εύκολη διαδικασία. Ωστόσο με την πραγματοποίηση περισσότερων ελέγχων σε βάθος για τη διαπίστωση της γνησιότητας του φορολογικού στοιχείου και της πραγματοποίησης ή μη της συναλλαγής μπορεί να οδηγήσει σε περιορισμό της φοροκλοπής του Φ.Π.Α.

3.3.7. Φοροκλοπή Φ.Π.Α από μη καταβολή προβλεπόμενων δόσεων διακανονισμού

Ο Φ.Π.Α. που οφείλεται βάσει εμπροθέσμων περιοδικών δηλώσεων οι οποίες υποβάλλονται μετά την 01/07/2011, μπορεί να καταβάλλεται έως σε τρεις δόσεις, η κάθε μια από τις οποίες δεν μπορεί να είναι μικρότερη των 300 ευρώ. Με την υποβολή της εμπρόθεσμης περιοδικής δήλωσης (αρχικής ή τροποποιητικής), καταβάλλεται, ως πρώτη

δόση, ποσοστό τουλάχιστον 40% του συνολικά οφειλόμενου φόρου. Το υπολειπόμενο ποσό, προσαυξημένο κατά 2%, καταβάλλεται σε δύο ισόποσες μηνιαίες δόσεις.

Ο Νικολάου Γ., σε χρεωστική εμπρόθεσμη περιοδική δήλωση του όφειλε ποσό 2.500,00 €. Από διακανονισμό του κατέβαλλε αρχικά ποσό 1.000,00 € ενώ το υπολειπόμενο ποσό των 1.500,00 € ευρώ, το οποίο με την προσαύξηση του 2% ανερχόταν στο ποσό των 1530,00 ευρώ, το διακανόνισε σε δύο δόσεις. Οι επόμενες δύο δόσεις προσδιορίζονταν στο ποσό των 765,00 ευρώ, οι οποίες έπρεπε να καταβληθούν μέχρι την τελευταία ημέρα του επόμενου και του μεθεπόμενου μήνα που ακολουθούν τη βεβαίωση του φόρου.

Ωστόσο, ο οφειλέτης Νικολάου Γ., δεν κατέβαλλε τις οφειλές του με αποτέλεσμα αυτές να καταστούν ληξιπρόθεσμες. Η μη απόδοση του Φ.Π.Α. ως προς το ποσό των δόσεων θα μπορούσε να αποτελέσει στοιχείο φοροκλοπής καθώς ενώ ο Νικολάου Γ. έχει εισπράξει το σύνολο του φόρου, ωστόσο έχει καταβάλλει ένα τμήμα του⁷⁸.

3.3.8. Φοροκλοπή Φ.Π.Α. σε επαγγελματικά αυτοκίνητα, σκάφη

Μια συνήθης πρακτική φοροκλοπής στο Φ.Π.Α. πραγματοποιείται σε ορισμένες περιπτώσεις αγοραπωλησίας επαγγελματικών αυτοκινήτων και σκαφών. Ο λόγος που η συγκεκριμένη περίπτωση γνώρισε ιδιαίτερη άνθηση κατά τα προηγούμενα χρόνια ήταν ο περιορισμένος, αν όχι η πλήρης αποφυγή, του Φ.Π.Α. Σε ορισμένες κατηγορίες επαγγελμάτων, υπάρχει νομοθετική ρύθμιση που επιτρέπει την αγορά ενός αυτοκινήτου ή σκάφους για επαγγελματικούς λόγους με περιορισμένο ή καθόλου Φ.Π.Α. Τη συγκεκριμένη ρύθμιση εκμεταλλεύονται αρκετοί οι οποίοι αγοράζουν αυτοκίνητο ή σκάφος χαρακτηρίζοντας το ως επαγγελματικό και μεταφέροντάς το στα στοιχεία της επιχείρησής τους, με τη χρήση ωστόσο να είναι προσωπική. Η συγκεκριμένη πρακτική οδηγεί σε απώλεια εσόδων από τον αναλογούντα Φ.Π.Α. την οποία ο αγοραστής είτε του επιστράφηκε είτε δεν κατέβαλλε.

⁷⁸ Κοκκολάκης, Γ. (2011). *Πως γίνεται η πληρωμή του ΦΠΑ σε δόσεις - Παράδειγμα*. Διαθέσιμο στο διαδίκτυο: <http://www.tax-profit.gr/newsletter/archive/view/listid-1-tax-profit-newsletter/mailid-158--.html> αντλήθηκε την 06/12/2011 12:29.

Κεφάλαιο 4^ο: Αντιμετώπιση στο Φ.Π.Α.

4.1. Οι θετικές επιπτώσεις του Φ.Π.Α. στην αντιμετώπιση της φοροκλοπής

Η φοροκλοπή αποτελεί μια από τις μεγαλύτερες πληγές των φορολογικών εσόδων, έχει διαρθρωτικά χαρακτηριστικά και δεν αντιμετωπίστηκε όπως θα έπρεπε κατά το παρελθόν, μένοντας στο περιθώριο οι δυνατότητες που παρείχαν οι νέες τεχνολογίες. Η αναβάθμιση των μηχανισμών του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών και η αξιοποίηση νέων τεχνολογιών αποτελούν την αιχμή του δόρατος για την αντιμετώπιση της φοροκλοπής⁷⁹. Ενδεικτικό της αποτελεσματικότητας της προσπάθειας για την αντιμετώπιση της φοροκλοπής είναι ότι τα έσοδα του προϋπολογισμού μπορούν να αυξηθούν, υπερκαλύπτοντας το στόχο του εκάστοτε προϋπολογισμού.

Η θετική πορεία είσπραξης του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) αποτελεί κρίσιμο δείκτη στην προσπάθεια για την αντιμετώπιση της φοροκλοπής. Είναι ιδιαίτερα ενθαρρυντικό ότι η θετική αυτή πορεία συνδέεται με την ενεργοποίηση του ελεγκτικού μηχανισμού, τη λειτουργία Ειδικών Συνεργείων Προληπτικού Ελέγχου, και τις διασταυρώσεις για τη μη απόδοση του Φ.Π.Α.. Επίσης, ο λόγος της μεταβολής εσόδων από ΦΠΑ προς την αύξηση του ονομαστικού ΑΕΠ αποδεικνύει ότι οι προσπάθειες κατά της φοροκλοπής μπορούν να αποδώσουν. Όσο πιο υψηλός είναι ο δείκτης αυτός, τόσο πιο αποτελεσματική είναι η προσπάθεια. Ένα νέο νομοθετικό πλαίσιο για την αντιμετώπιση της και την ενίσχυση της φορολογικής δικαιοσύνης βασίζεται σε τρεις άξονες:

- 1) Την αλλαγή της νοοτροπίας των φορολογουμένων και των φορολογικών αρχών σε ζητήματα φόρων.
- 2) Την καλύτερη λειτουργία των φορολογικών ελέγχων, με τη μεγαλύτερη αντικειμενικότητα και τη μεγαλύτερη διαφάνεια.
- 3) Την παροχή κινήτρων στους φορολογουμένους, ώστε να ζητούν την έκδοση φορολογικών στοιχείων με ταυτόχρονη απόδοση στο δημόσιο φόρων που παρακρατούνται.

⁷⁹ Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών (2007). *Ενημερωτικό σημείωμα για την ελληνική αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και του λαθρεμπορίου*. (σελ. 6)Αθήνα: Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών

4.2. Στρατηγικές για την καταπολέμηση της φοροκλοπής σε θέματα Φ.Π.Α.

Για να βελτιωθεί το σύστημα διαχείρισης και καταπολέμησης της φοροκλοπής σε θέματα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) και να προστατευθούν τα κράτη μέλη από τη φοροκλοπή στον τομέα του Φ.Π.Α., συστήνεται να επανεξεταστούν οι κανόνες ελέγχου, καταχώρισης, ενημέρωσης και είσπραξης των εσόδων, λαμβανομένης υπόψη της αύξησης των διασυνοριακών συναλλαγών. Η κοινοτική προσέγγιση και η βελτίωση της συνεργασίας μεταξύ των κρατών μελών είναι ουσιώδεις, προκειμένου να βρεθεί η κατάλληλη λύση.

Το σύστημα του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) στην ενιαία αγορά δεν επιτρέπει την ικανοποιητική καταπολέμηση των περιπτώσεων απάτης στον τομέα του Φ.Π.Α. καθώς και των περιπτώσεων διαδοχικής απάτης σε σχέση με το Φ.Π.Α. Για να προστατευθούν καλύτερα τα έσοδα από το Φ.Π.Α., απαιτείται μεγαλύτερη εναρμόνιση του συστήματος και αυξημένη συνεργασία μεταξύ φορέων και υπουργείων.

4.2.1. Αποτελεσματικός έλεγχος των εμπορευομένων οι οποίοι υπόκεινται στο Φ.Π.Α.

Ένας τρόπος αντιμετώπισης της φοροκλοπής είναι η συγκέντρωση όλων των απαραίτητων πληροφοριών. Οι φορολογικές διοικήσεις πρέπει να έχουν στη διάθεσή τους όλα εκείνα τα στοιχεία που σχετίζονται με την επιβολή φόρων. Σ' αυτό θα μπορούσε να συμβάλει η συχνότερη υποβολή περιοδικών καταστάσεων σχετικά με συναλλαγές και η ταχύτερη μεταβίβαση των σχετικών πληροφοριών μεταξύ των φορολογικών διοικήσεων. Το ζήτημα είναι αν η λύση αυτή αρκεί για να διασφαλιστεί ένας αποτελεσματικός έλεγχος των συναλλαγών ή αν χρειάζεται κάτι περισσότερο ώστε να περιοριστεί αν όχι να επαλειφθεί η φοροκλοπή.

Ωστόσο, η απαίτηση παροχής των κατάλληλων πληροφοριών θα πρέπει να υπακούει στον στόχο της ανανεωμένης στρατηγικής σχετικά με τη μείωση των επιβαρύνσεων για τις επιχειρήσεις. Πρέπει επίσης να διασφαλιστεί η σωστή ισορροπία μεταξύ των υποχρεώσεων οι οποίες επιβάλλονται στις συναλλαγές και αυτών που επιβάλλονται στις αγορές.

Επιπλέον, οι υποχρεώσεις αναφοράς για τις επιχειρήσεις πρέπει να περιοριστούν (οι πληροφορίες διατίθενται μέσω των λογιστικών τους συστημάτων) και να απλουστευθούν ώστε να περιοριστούν οι ενδεχόμενες συνέπειες για τις επιχειρήσεις. Αυτό δεν αφορά

εξάλλου τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις που δεν δραστηριοποιούνται στο εμπόριο. Μια ουσιαστικότερη λοιπόν εναρμόνιση των υποχρεώσεων αναφοράς, ακόμη και των κανόνων έκδοσης τιμολογίων, θα συνέβαλε στη μείωση του κόστους για τις επιχειρήσεις. Επίσης, θα μπορούσαν να καθοριστούν οι ελάχιστες πληροφορίες που θα πρέπει να ανταλλάσσουν μεταξύ τους οι φορολογικές διοικήσεις.

Οι φορολογικές διοικήσεις θα πρέπει επίσης να μπορούν να χρησιμοποιούν το σύνολο των στοιχείων που συγκεντρώνουν. Προς το σκοπό αυτό, οι πληροφορίες θα πρέπει όχι μόνο να είναι λεπτομερείς αλλά και διαθέσιμες μέσω αποτελεσματικών συστημάτων, ικανών να εντοπίζουν τις συναλλαγές και τους εμπορευόμενους για τους οποίους απαιτείται ιδιαίτερη προσοχή⁸⁰.

4.2.2. Συνολική κοινοτική προσέγγιση

Η αύξηση του αριθμού των συναλλαγών καθώς και των διαφορετικών τρόπων φορολόγησης και εγκατάστασης οδήγησε σε περιπλοκότερη διαδικασία προστασίας των εσόδων από το Φ.Π.Α. Στο πλαίσιο αυτό, προτείνεται μια ευρύτερη κοινοτική προσέγγιση για το σύστημα του Φ.Π.Α., με την οποία μπορεί να ενισχυθεί η συνεργασία μεταξύ των κρατών μελών σε τρεις τομείς, δηλαδή⁸¹:

- 1) Ευθύνη ελέγχου. Η μεγαλύτερη συνεργασία, όπως η αμοιβαία συνδρομή για την είσπραξη των φόρων, μπορεί να προσφέρει περισσότερες εγγυήσεις στα κράτη μέλη σε σχέση με την εσωτερική αγορά. Ωστόσο, το σχετικό κόστος πρέπει να είναι περιορισμένο και διαμοιρασμένο μεταξύ των συμμετεχόντων στη διαδικασία.
- 2) Διαχείριση κινδύνων. Η ανταλλαγή φορολογικών στοιχείων ενέχει κινδύνους για απώλεια απόδοσης των φόρων. Προς αυτή την κατεύθυνση, είναι σημαντικό να εντοπιστούν όλες εκείνες οι συναλλαγές που θα μπορούσαν να αξιοποιηθούν ως πεδίο φοροκλοπής και να περιοριστεί ο κίνδυνος.

⁸⁰ Europa (2009). *Στρατηγική για την καταπολέμηση της απάτης σε θέματα Φ.Π.Α.* Διαθέσιμο στο διαδίκτυο: http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/l31061_el.htm αντλήθηκε την 30/11/2011: 12:23.

⁸¹ Europa (2009). *Στρατηγική για την καταπολέμηση της απάτης σε θέματα Φ.Π.Α.* Διαθέσιμο στο διαδίκτυο: http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/l31061_el.htm αντλήθηκε την 30/11/2011: 12:25.

- 3) Ποινική δίωξη. Η άσκηση διώξεων και η επιβολή αυστηρότερων ποινών θα μπορούσε να λειτουργήσει αποτρεπτικά για φαινόμενα φοροκλοπής. Ωστόσο, για την επίτευξη του συγκεκριμένου στόχου πρέπει να διασφαλιστεί η αμοιβαιότητα μεταξύ κρατών μελών σε ό, τι αφορά στην ποινική δίωξη.

4.2.3. Σύσταση συλλογικού κυβερνητικού οργάνου για την αντιμετώπιση της φοροκλοπής στον Φ.Π.Α.

Μια στρατηγική αντιμετώπισης της φοροκλοπής στο Φ.Π.Α. θα μπορούσε να αποτελέσει η σύσταση ενός συλλογικού κυβερνητικού οργάνου. Το συγκεκριμένο όργανο μπορεί να καταρτίζει και να ελέγχει την εφαρμογή ενός εθνικού επιχειρησιακού πρόγραμματος καταπολέμησης της φοροκλοπής, το οποίο θα εκπονείται σε καθορισμένα χρονικά διαστήματα και θα αναθεωρείται από τη Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών και περιλαμβάνει συγκεκριμένες δράσεις με μετρήσιμα αποτελέσματα και δείκτες για την αντιμετώπιση της φοροκλοπής. Το συγκεκριμένο πρόγραμμα μπορεί να περιλαμβάνει θεσμικές αλλαγές και λήψη μέτρων για την αποτελεσματική και συντονισμένη λειτουργία των διοικητικών, δικαστικών και διοικητικών αρχών. Οι στόχοι του συγκεκριμένου προγράμματος εστιάζουν στα ακόλουθα⁸²:

- 1) Σύλληψη φορολογητέας ύλης, συναλλαγών χωρίς την απόδοση των φόρων επιλογή ελέγχων, αξιοποίηση πληροφοριών και στοιχείων.
- 2) Φορολογική συμμόρφωση των πολιτών, μέσω εφαρμογής των νόμων για την ποινική καταστολή των φορολογικών αδικημάτων
- 3) Επιτάχυνση στην είσπραξη βεβαιωμένων και ληξιπρόθεσμων φόρων προς το Δημόσιο.
- 4) Ανάπτυξη τεχνικών και μεθοδολογίας για τον φορολογικό έλεγχο με έμφαση στους φορολογουμένους υψηλού κινδύνου, τις μεγάλων επιχειρήσεις και τις ενδοομιλικές συναλλαγές.

⁸² Europa (2009). *Στρατηγική για την καταπολέμηση της απάτης σε θέματα Φ.Π.Α.* Διαθέσιμο στο διαδίκτυο: http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/l31061_el.htm αντλήθηκε την 30/11/2011: 12:32.

4.2.4. Οργάνωση και λειτουργία υπηρεσιών Υπουργείου Οικονομικών

Η αύξηση της πιθανότητας ανακάλυψης της φοροκλοπής εξαρτάται, κυρίως, από την οργάνωση και λειτουργία των υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών. Συγκεκριμένα απαιτείται⁸³:

- 1) Καλύτερη οργάνωση και λειτουργία των υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών, αλλά και όλου του δημόσιου τομέα. Είναι εντελώς λανθασμένο φορολογούμενοι να χρησιμοποιούν τις διατηρητικές μηχανές των Δ.Ο.Υ. για να κατασκευάσουν πλαστά στοιχεία.
- 2) Επιλογή με αυστηρά κριτήρια εφοριακών ελεγκτών οι οποίοι και θα έχουν υψηλό επιστημονικό και επαγγελματικό επίπεδο γνώσεων σε θέματα φόρων. Σε περίπτωση αποδεδειγμένου χρηματισμού των υπαλλήλων αυτών, οι ποινές θα πρέπει να είναι μεγάλες.
- 3) Μηχανογραφική επεξεργασία από το ΚΕ.ΠΥ.Ο. των στοιχείων και διασταύρωση τους. Δεν νοείται μια επιχείρηση που εκδίδει τιμολόγια, δελτία αποστολής κλπ., επί δεκαετίες, να μην είναι καταγραμμένη ως υπόχρεη σε καταβολή φόρων. Εάν οι υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών δεν μπορούν να συλλάβουν τη φοροκλοπή της απλής αυτής μορφής, τότε είναι φανερό ότι δεν υπάρχει καμιά ελπίδα για περιορισμό της.
- 4) Η βελτίωση των υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών από μόνη της δεν αρκεί. Θα πρέπει όλη η δημόσια διοίκηση να εργάζεται παραγωγικά και αποτελεσματικά.
- 5) Συνεργασία μεταξύ Υπουργείου Οικονομικών και άλλων φορέων που σήμερα είναι ανύπαρκτη, ενώ η ανάγκη για στενή συνεργασία είναι προφανής.

Σημαντικό σημείο είναι η διάκριση μεταξύ φοροκλοπής που προέκυψε από λάθος και η οποία είναι εύκολο να ανιχνευτεί, για παράδειγμα με μια απλή άθροιση από τη φοροκλοπή που γίνεται με σύστημα. Οι ποινές στη μια περίπτωση θα πρέπει να διαφέρουν ριζικά από την άλλη. Επίσης, οι ποινές σε περίπτωση υπότροπων φοροφυγάδων θα πρέπει να είναι μεγάλες.

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να τονιστεί και η στάση του κοινωνικού συνόλου προς το φοροκλέπτοντα που έχει σημασία. Αν και η κοινωνική αποδοχή ή απομόνωση του φοροκλέπτοντα είναι δύσκολο να ποσοτικοποιηθεί, δεν θα πρέπει όμως η διάσταση αυτή να παραβλέπεται.

⁸³ Καλυβιανάκης, Κ., Ξανθάκης, Μ. (1993). *Φορολογικό καθεστώς, παραοικονομία και φοροδιαφυγή στην Ελλάδα*. Ίδρυμα Μεσογειακών Μελετών, (σελ. 282). Αθήνα: Εκδ. Παπαζήσης.

Τέλος, χαρακτηριστικό στοιχείο είναι ότι όσο πιο μεγάλη είναι η φορολογική επιβάρυνση, τόσο πιο ουσιαστικό είναι το κίνητρο για φοροκλοπή. Από την πλευρά αυτή, το σημερινό σύστημα φόρων με την εξαιρετικά υψηλή προοδευτικότητα αποτελεί «θερμοκήπιο» φοροκλοπής. Για το λόγο αυτό, θα έπρεπε ίσως οι αρμόδιοι του Υπουργείου Οικονομικών να κατευθύνουν τις υπηρεσίες ελέγχου σε περιπτώσεις όπου τα οφέλη είναι μεγάλα από πιθανή φοροκλοπή χωρίς αυτό να σημαίνει πως οι μικρότερες περιπτώσεις πρέπει να αγνοούνται.

4.2.5. Βελτιώσεις φορολογικού συστήματος

Με δεδομένο το υπάρχον φορολογικό σύστημα, κάθε προσπάθεια για τον περιορισμό της φοροκλοπής δεν έχει τα καλύτερα αποτελέσματα. Αρκεί να αναλογιστεί κανείς ότι τα χιλιάδες μικρά καταστήματα λιανικής πώλησης φορολογούνται με βάση τις αγορές τους, άρα έχουν συμφέρον να τις αποκρύπτουν, ενώ οι προμηθευτές τους έχουν συμφέρον να μη φανερώνουν όλες τις πωλήσεις τους. Έτσι και οι δύο συναλλασσόμενοι έχουν συμφέρον να συνεργαστούν για να φοροκλέβουν.

Ένα άλλο πρόβλημα με το φορολογικό σύστημα είναι ότι είναι εξαιρετικά πολύπλοκο και αυτό ευνοεί σημαντικά τη φοροκλοπή. Ο φορολογικός έλεγχος σε βάθος είναι εξαιρετικά δύσκολος, οι αμφισβητήσεις είναι ο κανόνας και η διοχέτευση σωστών πληροφοριών προς τους φορολογούμενους είναι σχεδόν αδύνατη. Επιβάλλεται λοιπόν η απλοποίηση του φορολογικού συστήματος, με την κατάργηση πλήθους μικρών φόρων και η συγκέντρωση της προσοχής των υπαλλήλων στις μεγάλες κατηγορίες φόρων οι οποίοι και αυτοί με τη σειρά τους θα πρέπει να απλοποιηθούν.

Το σημαντικότερο όμως είναι να θεσπιστούν τέτοιοι φόροι που να καθιστούν τη φοροκλοπή αντικειμενικά αδύνατη ή πολύ μικρή. Ένας τρόπος είναι το φορολογικό σύστημα να φέρνει τους δύο συναλλασσόμενους αντιμέτωπους και όχι να τους επιβάλλει την από κοινού φοροκλοπή. Τέτοιες ρυθμίσεις ωστόσο προϋποθέτουν τη ριζική αναμόρφωση του σημερινού φορολογικού συστήματος.

Πέρα από αυτά, μια μείωση τόσο των μέσων όσο και των οριακών συντελεστών επί των οποίων καθορίζονται οι φόροι, σε συνδυασμό με μια μείωση της προοδευτικότητας, θα

πρέπει να συντελέσει σημαντικά στη μείωση της φοροκλοπής. Γενικά, θα μπορούσε να γίνει αποδεκτό ότι υπάρχει αντίστροφη σχέση μεταξύ φορολογικού βάρους και φοροκλοπής⁸⁴.

4.2.6. Γενικευμένη χρήση επιταγών

Μία σημαντική ρύθμιση που δεν έχει τύχει ιδιαίτερης προσοχής στην Ελλάδα είναι η γενίκευση της χρήσης επιταγών (personal cheques). Σε χώρες που οι επιταγές αποτελούν το κυριότερο μέσο πληρωμής (Η.Π.Α., Μεγάλη Βρετανία) έχει προκύψει ότι η φοροκλοπή τα τελευταία χρόνια συγκεντρώνεται στις ομάδες που δεν συναλλάσσονται με επιταγές. Παρατηρήθηκε επίσης ότι οι ίδιες αποφεύγουν κατά το δυνατό να δέχονται επιταγές από τους πελάτες τους για φορολογικούς λόγους. Απαραίτητη βέβαια προϋπόθεση είναι να έχουν οι φορολογικές αρχές πρόσβαση στα στοιχεία των τραπεζών. Η χρήση επιταγών θα βοηθήσει σημαντικά και την αύξηση της παραγωγικότητας⁸⁵.

4.2.7. Αποκατάσταση σχέσεων φορολογούμενου - κράτους

Σημαντικότατο πεδίο δράσης για την αντιμετώπιση της φοροκλοπής στο χώρο του Φ.Π.Α. αλλά και σε γενικότερο επίπεδο αποτελεί η αποκατάσταση των σχέσεων του κράτους με τους φορολογούμενους. Η επίτευξη των στόχων της πάταξης της φοροκλοπής στο Φ.Π.Α. απαιτεί τη δημιουργία σχέσεων φορολογικής εμπιστοσύνης μεταξύ κράτους και φορολογούμενου. Η δημιουργία των συγκεκριμένων σχέσεων δεν μπορεί να είναι αποτέλεσμα προσπαθειών μερικών ημερών ή μηνών. Απαιτεί χρόνο και κόπο και από τις δύο πλευρές.

Από την πλευρά των φορολογουμένων, σε αρχικό στάδιο θα πρέπει να γίνει αντιληπτό ότι η μη καταβολή των εισπραχθέντων φόρων μέσω αποδείξεων, τιμολογίων, δελτίων κλπ. λειτουργούν επιβαρυντικά σε όλα τα επίπεδα της οικονομίας. Η υστέρηση είσπραξης εσόδων από φόρους λειτουργεί επιβαρυντικά στους προϋπολογισμούς των διαφόρων δαπανών με αποτέλεσμα το κράτος να οδηγείται σε άλλους πόρους είσπραξης, δανεισμό, επιβολή νέων αυστηρότερων φόρων κλπ.

⁸⁴ Καλυβιανάκης, Κ., Ξανθάκης, Μ. (1993). *Φορολογικό καθεστώς, παραοικονομία και φοροδιαφυγή στην Ελλάδα*. Ίδρυμα Μεσογειακών Μελετών, (σελ. 285). Αθήνα: Εκδ. Παπαζήσης.

⁸⁵ Καλυβιανάκης, Κ., Ξανθάκης, Μ. (1993). *Φορολογικό καθεστώς, παραοικονομία και φοροδιαφυγή στην Ελλάδα*. Ίδρυμα Μεσογειακών Μελετών, (σελ. 287). Αθήνα: Εκδ. Παπαζήσης.

Το κράτος από τη δική του πλευρά, θα πρέπει αρχικά να οδηγηθεί σε ένα περιορισμό των επιβαλλόμενων φόρων τόσο ποσοτικά όσο και σε επίπεδο ποσόστωσης ανά συναλλαγή. Η συγκεκριμένη κίνηση θα αποτελέσει ένα σημάδι καλής θέλησης από την πλευρά του και μπορεί να δώσει το έναυσμα στους φορολογούμενους να αποδίδουν ευκολότερα τους φόρους τους. Επίσης, όλοι οι ελεγκτικοί μηχανισμοί, που υπόκεινται στο κράτος και αφορούν στο Φ.Π.Α. πρέπει να θωρακιστούν και, πάνω απ' όλα, να λειτουργήσουν με βάση το τεκμήριο ειλικρίνειας του πολίτη⁸⁶.

4.2.8. Σχεδιασμός εθνικού επιχειρησιακού προγράμματος καταπολέμησης της φοροκλοπής στο Φ.Π.Α.

Ο σχεδιασμός του εθνικού επιχειρησιακού προγράμματος για την καταπολέμηση της φοροκλοπής στο Φ.Π.Α. περιλαμβάνει τη σύσταση ενός συλλογικού οργάνου στο οποίο μετέχουν ο Υπουργός Οικονομικών, ως Πρόεδρος, και οι Υπουργοί Οικονομίας, Ανταγωνιστικότητας και Ναυτιλίας, Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων και Προστασίας του Πολίτη. Η επιτροπή για την αντιμετώπιση της φοροκλοπής και φοροδιαφυγής εγκρίνει το Εθνικό Επιχειρησιακό Πρόγραμμα, λαμβάνει τα αναγκαία μέτρα για την εφαρμογή του και παρακολουθεί, εποπτεύει, ελέγχει και συντονίζει την εφαρμογή του.

Το Εθνικό Επιχειρησιακό Πρόγραμμα εκπονείται κάθε τρία χρόνια και περιλαμβάνει σχέδιο δράσεων για την αντιμετώπιση και την καταπολέμηση της φοροκλοπής, εισηγήσεις για θεσμικές αλλαγές και μέτρα για την αποτελεσματική και συντονισμένη λειτουργία των φορολογικών, δικαστικών και διωκτικών αρχών. Εκπονείται από τη Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων του Υπουργείου Οικονομικών, σύμφωνα με τις οδηγίες της Εκτελεστικής Διυπουργικής Επιτροπής για την αντιμετώπιση της φοροκλοπής, η οποία παρακολουθεί, αξιολογεί και ελέγχει την εφαρμογή του Εθνικού Επιχειρησιακού Προγράμματος. Περιλαμβάνει άξονες, ετήσιες ή και εξαμηνιαίες δράσεις και μέτρα και στόχους με ποσοτικούς και ποιοτικούς μετρήσιμους δείκτες για την ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης, τη βελτίωση και

⁸⁶ Ένωση Εισηγμένων Εταιρειών (ΕΝΕΪΣΕΤ) (2010). *Πρέπει να δημιουργηθούν σχέσεις φορολογικής εμπιστοσύνης μεταξύ κράτους και φορολογούμενου*. Διαθέσιμο στο διαδίκτυο: <http://www.isotimia.gr/default.asp?pid=24&ct=3&artid=87111> αντλήθηκε την 03/12/2011: 18:14.

επιτάχυνση της εισπραξιμότητας των βεβαιωθέντων φόρων και την αναγνώριση, ταξινόμηση, κατάταξη, μεταχείριση και αντιμετώπιση των κινδύνων στα θέματα του Φ.Π.Α. και λοιπών έμμεσων φόρων⁸⁷.

4.2.9. Αναδιάρθρωση των φορολογικών και ελεγκτικών υπηρεσιών και βελτίωση των ελεγκτικών διαδικασιών

Η αντιμετώπιση της φοροκλοπής στο Φ.Π.Α. επιχειρείται μέσω της αναδιάρθρωσης των φορολογικών και ελεγκτικών υπηρεσιών και βελτίωσης των ελεγκτικών διαδικασιών του Υπουργείου Οικονομικών. Συγκεκριμένα, συνιστώνται στο Υπουργείο Οικονομικών θέσεις Ελεγκτών Βεβαίωσης και Αναγκαστικής Είσπραξης των Εσόδων του Κράτους, ο αριθμός των οποίων καθορίζεται με κοινή απόφαση των Υπουργών Εσωτερικών, Αποκέντρωσης και Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης και Οικονομικών.

Με όμοια απόφαση ανακαθορίζεται ο αριθμός των θέσεων αυτών, κατανέμονται ή ανακατανέμονται οι θέσεις αυτές σε υπηρεσιακές μονάδες και καθορίζονται ή ανακαθορίζονται οι οργανικές μονάδες επιπέδου Αυτοτελούς Γραφείου, Τμήματος, Υποδιεύθυνσης ή Διεύθυνσης, κεντρικών ή περιφερειακών υπηρεσιών, της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων του Υπουργείου Οικονομικών, των οποίων οι θέσεις, με εξαίρεση τις θέσεις Προϊσταμένου Αυτοτελούς Γραφείου, Τμήματος, Υποδιεύθυνσης ή Διεύθυνσης, καλύπτονται από υπαλλήλους. όλων των κλάδων του Υπουργείου Οικονομικών κατηγορίας ΠΕ και ΤΕ, οι οποίοι επιλέγονται, μετακινούνται ή αποσπώνται με απόφαση του ίδιου Υπουργού,

Στις θέσεις Ελεγκτών Βεβαίωσης και Αναγκαστικής Είσπραξης των Εσόδων του Κράτους δεν επιτρέπεται να υπηρετεί υπάλληλος ο οποίος έχει τιμωρηθεί ή έχει ασκηθεί και εκκρεμεί σε βάρος του πειθαρχική δίωξη για οποιοδήποτε παράπτωμα ή συμπληρώνει το όριο ηλικίας ή το χρόνο υπηρεσίας για συνταξιοδότηση, μέσα στην επόμενη τριετία από την ημερομηνία επιλογής⁸⁸.

⁸⁷ Εφημερίδα της Κυβέρνησης (2011). *Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, στελέχωση των ελεγκτικών υπηρεσιών και άλλες διατάξεις αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών*. Τεύχος Α', Αρ. Φύλλου 66, Ν. 3943, Άρθρο 1: Εθνικό Επιχειρησιακό Πρόγραμμα Καταπολέμησης της Φοροδιαφυγής, (σ. 1795). Αθήνα: Εθνικό τυπογραφείο.

⁸⁸ Εφημερίδα της Κυβέρνησης (2011). *Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, στελέχωση των ελεγκτικών υπηρεσιών και άλλες διατάξεις αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών*. Τεύχος Α', Αρ. Φύλλου 66, Ν.

4.2.10. Βελτίωση αποτελεσματικότητας συστήματος ελέγχων

Το ισχύον φορολογικό σύστημα, παρά τους εκατοντάδες νόμους και τα προεδρικά διατάγματα με τα οποία επιχειρήθηκε ο «εκσυγχρονισμός» του παραμένει άδικο, εξαιρετικά πολύπλοκο και δημοσιονομικά αναποτελεσματικό. Το ζήτημα των εσόδων του κράτους είναι άρρηκτα συνδεδεμένο με την ανταποδοτικότητά τους.

Αυτό το πρόβλημα επιτείνεται από την ελλιπή παρουσία ελέγχων των επιχειρήσεων σε ζητήματα που αφορούν το Φ.Π.Α. Προς την κατεύθυνση της βελτίωσης της αποτελεσματικότητας του συστήματος ελέγχων Φ.Π.Α., η Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων σχεδιάζει, επιβλέπει τη διενέργεια των ελέγχων και διασταυρώσεων με βάση καθορισμένες ελεγκτικές διαδικασίες και τεχνικές ελέγχου και συμμετέχει στη διαδικασία ελέγχου.

Πλέον, η επιλογή υποθέσεων που θα ελεγχθούν γίνεται από τη Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων, μετά από εισήγηση του προϊστάμενου της ελεγκτικής υπηρεσίας, με τη συνεργασία της Γ.Γ.Π.Σ. Ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Για το σκοπό αυτό δικαιούται⁸⁹:

- 1) Να καλεί εγγράφως τον υπόχρεο, ανεξάρτητα αν έχει υποβάλει ή όχι φορολογική δήλωση, να δώσει μέσα σε τακτή και σύντομη προθεσμία, είτε αυτοπροσώπως είτε με εντολοδόχο που ορίζεται με δήλωσή του προς την ελεγκτική υπηρεσία, τις αναγκαίες διευκρινίσεις και να προσκομίσει κάθε λογαριασμό και κάθε στοιχείο που είναι χρήσιμο για τον καθορισμό του εισοδήματος.
- 2) Να ζητεί από κάθε φορέα, χρηματοπιστωτικό ίδρυμα, ιδιωτική επιχείρηση και γενικά από κάθε οργάνωση επαγγελματική, εμπορική, βιομηχανική, γεωργική κ.λπ. οποιαδήποτε πληροφορία θεωρεί αναγκαία για τη διευκόλυνση του ελεγκτικού έργου του, οι οποίοι υποχρεούνται να την παρέχουν. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής, οποιασδήποτε μορφής γενικό ή ειδικό απόρρητο αίρεται με πράξη του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, μετά από αίτημα του οργάνου που διενεργεί

3943, Άρθρο 4: Σύσταση θέσεων Ελεγκτών Βεβαίωσης και Αναγκαστικής Είσπραξης των Εσόδων του Κράτους στο Υπουργείο Οικονομικών, (σ. 1799). Αθήνα: Εθνικό τυπογραφείο.

⁸⁹ Εφημερίδα της Κυβέρνησης (2011). *Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, στελέχωση των ελεγκτικών υπηρεσιών και άλλες διατάξεις αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών*. Τεύχος Α', Αρ. Φύλλου 66, Ν. 3943, Άρθρο 8: Βελτίωση αποτελεσματικότητας συστήματος ελέγχων, (σ. 1803). Αθήνα: Εθνικό τυπογραφείο.

τον έλεγχο και σύμφωνη γνώμη του προϊσταμένου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων.

- 3) Να καλεί οποιοδήποτε πρόσωπο και να ζητεί από αυτό τις πληροφορίες που είναι αναγκαίες για τη διευκόλυνση του ελεγκτικού έργου του και οι οποίες δίνονται εγγράφως.
- 4) Να ενεργεί, είτε ο ίδιος είτε ο οριζόμενος με έγγραφη εντολή του υπάλληλος της ελεγκτικής υπηρεσίας ή άλλος δημόσιος υπάλληλος ή άλλη αρχή, οποιαδήποτε επιτόπια εξέταση που θα κρίνει αναγκαία και ειδικά, προκειμένου για υπόχρεους που υπάγονται στις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και σύμφωνα με αυτές.
- 5) Να ενεργεί, είτε ο ίδιος είτε ο οριζόμενος με έγγραφη εντολή του υπάλληλος της ελεγκτικής υπηρεσίας, ελεγκτικές επαληθεύσεις στα βιβλία και στοιχεία επιτηδευματία αρμοδιότητας άλλου προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., που έχει την έδρα του στην ίδια πόλη ή στον ίδιο νομό, για να διαπιστώνει την ακρίβεια των δεδομένων των στοιχείων και βιβλίων επιτηδευματία ο οποίος υπάγεται στη δική του ελεγκτική αρμοδιότητα, καλώντας τον επιτηδευματία να προσκομίσει τα ζητούμενα βιβλία και στοιχεία στα γραφεία της ελεγκτικής υπηρεσίας.

Στόχος της συγκεκριμένης πολιτικής είναι η ενίσχυση των εσόδων από το Φ.Π.Α. και η περιστολή της φοροκλοπής του.

4.2.11. Φοροτεχνικές βελτιώσεις

Εκτός από το ίδιο το φορολογικό σύστημα και η εφαρμοζόμενη σήμερα τεχνική βεβαίωσης και είσπραξης των φόρων, των ελέγχων κλπ. αποτελεί πρόσφορο έδαφος για φοροκλοπή. Αξίζει να σημειωθεί ότι η απλή καθυστέρηση πληρωμής των φόρων, κάτι πολύ σύνηθες στην Ελλάδα, αποτελεί φοροκλοπή. Γι' αυτό μια προσπάθεια για περιορισμό της φοροκλοπής θα πρέπει να δώσει μεγάλη σημασία και στον τομέα αυτό. Ενδεικτικά αναφέρονται τα παρακάτω ορισμένες φοροτεχνικές βελτιώσεις για την είσπραξη των φόρων και την αντιμετώπιση της φοροκλοπής.

Αρχικά, θεωρείται σκόπιμη η κατάργηση του συμβιβασμού. Έτσι ο φορολογούμενος θα φέρει ακέραια την ευθύνη για το ύψος των φόρων που πληρώνει και αυτό θα τον κάνει περισσότερο προσεκτικό. Εάν από το φορολογικό έλεγχο αποδειχθεί ότι οι συγκεκριμένοι φόροι δεν ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα, τότε θα επιβάλλονται κυρώσεις που η

σημασία τους θα είναι προοδευτικά ανάλογη με την απόκλιση που διαπιστώθηκε. Οποιαδήποτε χρηματική ποινή επιβάλλεται για αποδεδειγμένη φοροκλοπή θα πρέπει να είναι αμέσως απαιτητή από το δημόσιο.

Η κατάργηση του θεσμού του συμβιβασμού αποτελεί μέρος μιας γενικότερης προσπάθειας που αποβλέπει στη μείωση της εξάρτησης του φορολογούμενου από τον τοπικό έφορο. Γι' αυτό και οι φορολογικοί έλεγχοι θα πρέπει να είναι αιφνιδιαστικοί και από άτομα που δεν γνωρίζουν το φορολογούμενο. Η πληροφόρηση για τις ιδιαίτερες συνθήκες λειτουργίας των διαφόρων επιχειρήσεων είναι δυνατό να γίνεται από άλλες πηγές.

Η χρήση των ταμειακών μηχανών θεωρητικά βοηθά σημαντικά στον περιορισμό της φοροκλοπής. Η εισαγωγή των ταμειακών μηχανών σε περισσότερες δραστηριότητες με δεδομένο το σημερινό φορολογικό σύστημα θα έχει μάλλον περιορισμένα αποτελέσματα. Το αδύνατο σημείο δεν είναι μόνο εάν ο επιχειρηματίας εκδίδει αποδείξεις ή όχι. Το ζήτημα που τίθεται είναι κατά πόσο καταβάλλει τους φόρους που έχει εισπράξει και οφείλει να καταβάλλει στο Δημόσιο. Γι' αυτό θα πρέπει να δοθούν διάφορα κίνητρα (φορολογικά και άλλα) στους επιχειρηματίες αλλά και τους φορολογούμενους ώστε να αποδίδουν τους φόρους τους.

4.3. Καθορισμός μελλοντικών κατευθύνσεων βάσει του ισχύοντος νομοθετικού πλαισίου

Η παροχή στις φορολογικές αρχές πιο σύγχρονων και αποτελεσματικών μέσων για την καταπολέμηση της φοροκλοπής στο Φ.Π.Α. αποτελεί στόχο που πρέπει να επιδιωχθεί οπωσδήποτε, ανεξάρτητα από τις αποφάσεις που θα ληφθούν σχετικά με τα μέτρα μεγαλύτερης εμβέλειας.

Αρχικά, οι φορολογικές διοικήσεις χρειάζονται ακριβείς πληροφορίες προκειμένου να ελέγξουν το σύστημα Φ.Π.Α. Ένα από τα βασικά προβλήματα είναι ότι το σύστημα που δημιουργήθηκε δεν παρέχει εγκαίρως τις σχετικές πληροφορίες για την αποτελεσματική αντιμετώπιση της απάτης στον τομέα του Φ.Π.Α. Οι νομοθετικές προτάσεις που προγραμματίστηκαν προβλέπουν συχνότερη αναφορά των συναλλαγών και ταχύτερη ανταλλαγή αυτών των πληροφοριών μεταξύ των φορολογικών διοικήσεων· επομένως παρέχουν μια απάντηση στο πρόβλημα αυτό.

Καταρχήν, θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη ότι όλα τα μέτρα που συζητούνται στο πλαίσιο της καταπολέμησης της απάτης στον τομέα του Φ.Π.Α. πρέπει να συνάδουν με άλλες πολιτικές.

Οι πρόσθετες υποχρεώσεις αναφοράς θα πρέπει να περιοριστούν στις πληροφορίες που είναι ήδη διαθέσιμες στα λογιστικά συστήματα των επιχειρήσεων, ώστε οι επιχειρήσεις να μπορούν να τις εκπληρώσουν χωρίς σημαντικά προβλήματα. Επίσης, πρέπει να διασφαλιστεί η ηλεκτρονική διαβίβαση των πληροφοριών στις φορολογικές διοικήσεις ώστε να μειωθεί το κόστος συμμόρφωσης και να καταστεί δυνατή η αποτελεσματική επεξεργασία των δεδομένων. Η πραγματοποίηση ευρείας εναρμόνισης των υποχρεώσεων αναφοράς σχετικά με τον Φ.Π.Α. θα μειώνει το κόστος συμμόρφωσης για τις επιχειρήσεις που ασκούν οικονομικές δραστηριότητες σε πολλά κράτη μέλη.

Για τη διαχείριση της μαζικής ροής πληροφοριών, θα πρέπει να δημιουργηθούν εξαιρετικά αποτελεσματικά συστήματα ανάλυσης και διαχείρισης του κινδύνου που θα επιλέγουν μεταξύ των πληροφοριών που παρουσιάζουν ασυμφωνία τις συναλλαγές και τις επιχειρήσεις που απαιτούν ιδιαίτερη προσοχή.

Οι φορολογικές διοικήσεις δεν διαθέτουν σε εύθετο χρόνο επαρκείς πληροφορίες ώστε να δράσουν αποτελεσματικά κατά της απάτης στον τομέα του Φ.Π.Α., ιδίως σε περίπτωση απάτης με τη μέθοδο του αφανούς εμπόρου. Είναι απαραίτητο να πραγματοποιηθεί μία εμπεριστατωμένη ανάλυση σχετικά με την ακρίβεια των πληροφοριών που συλλέγονται σήμερα από τις επιχειρήσεις και τη χρησιμοποίησή τους από τις φορολογικές διοικήσεις.

Δεδομένου ότι η αμοιβαία δίωξη των υποθέσεων απάτης στον τομέα του Φ.Π.Α. δεν διασφαλίζεται επαρκώς, πρέπει να ληφθούν επιπλέον αναγκαία νομοθετικά μέτρα ώστε το ποινικό δίκαιο να προστατεύει τα έσοδα Φ.Π.Α. Η θέσπιση ελάχιστων προτύπων για την εγγραφή και τη διαγραφή θα ήταν ένα βήμα προς την κατεύθυνση αυτή, διότι θα ενίσχυε την εμπιστοσύνη των επιχειρήσεων και των φορολογικών αρχών στις πληροφορίες που λαμβάνουν.

Οι επικαιροποιημένες πληροφορίες σχετικά με το καθεστώς Φ.Π.Α. των προσώπων έχουν ουσιαστική σημασία για τις φορολογικές διοικήσεις και για τις επιχειρήσεις στο πλαίσιο της καταπολέμησης της απάτης στον τομέα του Φ.Π.Α., χρειάζεται μια κοινή προσέγγιση για την εγγραφή και τη διαγραφή των εμπόρων.

Κατά την αντιμετώπιση της απάτης ένα άλλο πρόβλημα που αντιμετωπίζουν οι φορολογικές διοικήσεις είναι η είσπραξη των οφειλόμενων ποσών από τα εμπλεκόμενα μέρη, όταν καταφέρουν να αποκαλύψουν τις δόλιες δραστηριότητες. Σήμερα, η νομοθεσία στον

τομέα του Φ.Π.Α. παρέχει ήδη μια νομική βάση για τη θέσπιση κανόνων οι οποίοι καθιστούν ένα πρόσωπο άλλο από τον υπόχρεο για την πληρωμή του φόρου αλληλεγγύως και εις ολόκληρον υπεύθυνο να καταβάλει το σχετικό ποσό στον κρατικό προϋπολογισμό, εφόσον τηρούνται οι θεμελιώδεις νομικές αρχές του δικαίου.

Κεφάλαιο 5^ο: Συμπεράσματα

Η φοροκλοπή στο Φ.Π.Α. αποτελεί σήμερα ένα πολύ σημαντικό πρόβλημα στην ελληνική οικονομία. Η έκταση και το μέγεθος της, ιδιαίτερα τα τελευταία χρόνια, έχει ξεπεράσει κατά πολύ το επίπεδο χωρών με αντίστοιχη παραγωγική δομή και ιδιαιτερότητες στην οικονομία τους. Μ' αυτά τα δεδομένα υπάρχει μεγάλο έδαφος για σημαντικό περιορισμό της φοροκλοπής χωρίς άξιες λόγου παρενέργειες στο επίπεδο του εθνικού προϊόντος και των άλλων μακροοικονομικοί μεγεθών.

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

Παρά την έντονη ερευνητική δραστηριότητα διεθνώς για τη μέτρηση του ύψους της φοροκλοπής στο Φ.Π.Α., οι προσπάθειες για την μέτρησή της είναι πολύ λιγότερες. Το ασύμμετρο αυτό ερευνητικό ενδιαφέρον οφείλεται κατά κύριο λόγο στην αντίληψη ότι το μη καταγραφόμενο από τους εθνικούς λογαριασμούς εισόδημα (= παραοικονομία) ταυτίζεται με το μη δηλούμενο στις φορολογικές αρχές (= φοροκλοπή).

Εάν το τμήμα της φοροκλοπής, το οποίο ταυτίζεται με την παραοικονομία είναι το μεγαλύτερο ή όχι, αυτό αποτελεί εμπειρικό ερώτημα και δεν είναι δυνατό να τύχει γενικής απάντησης. Ανάλογα με τη χώρα, το συγκεκριμένο φορολογικό σύστημα, τη δομή της οικονομίας κλπ. είναι δυνατό η φοροκλοπή και η παραοικονομία να ταυτίζονται ή να διαφέρουν σημαντικά. Στην Ελλάδα φαίνεται να υπάρχει ουσιαστική διαφορά.

Από την περιγραφή του φορολογικού συστήματος γίνεται φανερό ότι το ελληνικό φορολογικό σύστημα σε θέματα Φ.Π.Α. είναι εξαιρετικά πολύπλοκο, πράγμα που συντελεί στην ύπαρξη εκτεταμένης φοροκλοπής. Η εισαγωγή του Φ.Π.Α. περιόρισε σε κάποιο βαθμό την πολυπλοκότητα αυτή λόγω της κατάργησης ορισμένων έμμεσοι φόρων και δημιούργησε «συγκρουόμενα συμφέροντα», γεγονός που θα έπρεπε να συντελέσει στη μείωση της φοροκλοπής. Κάτι τέτοιο όμως δεν φαίνεται να συνέβη κατά τα πρώτα χρόνια της εφαρμογής του Φ.Π.Α. στην Ελλάδα, επειδή η αδυναμία ελέγχου του λιανικού εμπορίου (τελευταίου σταδίου του Φ.Π.Α.) από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές φαίνεται ότι δημιούργησε περισσότερες ευκαιρίες φοροκλοπής.

Η αντιμετώπιση της φοροκλοπής του Φ.Π.Α. περιλαμβάνει μια σειρά ενεργειών. Η σημαντικότερη ίσως κατηγορία ενεργειών είναι αυτή που έχει ως στόχο την αύξηση της πιθανότητας ανακάλυψής της. Ακόμη και αυτή η αύξηση της πιθανότητας φορολογικού ελέγχου έχει αποδειχθεί ότι επιδρά ανασταλτικά στη φοροκλοπή.

Το δεύτερο σημαντικό σημείο είναι η διάκριση μεταξύ φοροκλοπής που προέκυψε από λάθος και η οποία είναι εύκολο να ανιχνευτεί από τη φοροκλοπή που γίνεται με σύστημα (διπλά βιβλία, πλαστά τιμολόγια κλπ.). Οι ποινές στη μια περίπτωση θα πρέπει να διαφέρουν ριζικά από την άλλη. Επίσης, οι ποινές σε περίπτωση υπότροπων φοροφυγάδων θα πρέπει να είναι μεγάλες.

Με δεδομένο το υπάρχον φορολογικό σύστημα, κάθε προσπάθεια για τον περιορισμό της φοροκλοπής δεν θα έχει τα καλύτερα αποτελέσματα. Αρκεί να σκεφθεί κανείς ότι τα χιλιάδες μικρά καταστήματα λιανικής πώλησης φορολογούνται με βάση τις αγορές τους, άρα έχουν συμφέρον να τις αποκρύπτουν, ενώ οι προμηθευτές τους, που συνήθως τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας έχουν συμφέρον να μη φανερώνουν όλες τις πωλήσεις τους. Έτσι και οι δύο συναλλασσόμενοι έχουν συμφέρον να συνεργαστούν για να φοροκλέβουν.

Εκτός από το ίδιο το φορολογικό σύστημα και η εφαρμοζόμενη σήμερα τεχνική βεβαίωσης και είσπραξης των φόρων, των ελέγχων κλπ. αποτελεί πρόσφορο έδαφος για φοροκλοπή. Αξίζει να σημειωθεί ότι η απλή καθυστέρηση πληρωμής των φόρων, κάτι πολύ σύνηθες στην Ελλάδα, αποτελεί φοροκλοπή. Γι' αυτό μια προσπάθεια για περιορισμό της φοροκλοπής θα πρέπει να δώσει μεγάλη σημασία και στον τομέα αυτό.

Επίσης, η αυξημένη χρήση των ταμειακών μηχανών αναμένεται από πολλούς ότι θα βοηθήσει σημαντικά στον περιορισμό της φοροκλοπής με δεδομένο το σημερινό φορολογικό σύστημα. Το αδύνατο σημείο είναι εάν ο επιχειρηματίας θα εκδίδει αποδείξεις ή όχι. Με τις δυνατότητες ελέγχου, αλλά και τη νοοτροπία που υπάρχει σήμερα, δεν είναι απίθανο να μην εκδίδονται αποδείξεις. Γι' αυτό θα πρέπει να δοθούν διάφορα επιλέον κίνητρα (φορολογικά και άλλα) στους καταναλωτές να ζητούν αποδείξεις.

Ένα σημαντικό βήμα για τον περιορισμό της φοροκλοπής του Φ.Π.Α. είναι η βελτίωση των σχέσεων του φορολογούμενου με το κράτος, και ιδιαίτερα με το Υπουργείο Οικονομικών. Γενικά το Υπουργείο Οικονομικών θα πρέπει να πείσει τους φορολογούμενους ότι ενδιαφέρεται πολύ περισσότερο για τη δίκαιη κατανομή του φορολογικού βάρους παρά για την είσπραξη εσόδων.

Μία σημαντική ρύθμιση που δεν έχει τύχει ιδιαίτερης προσοχής στην Ελλάδα είναι η γενίκευση της χρήσης επιταγών (personal cheques). Σε χώρες που οι επιταγές αποτελούν το

κυριότερο μέσο πληρωμής έχει προκύψει ότι η φοροκλοπή συγκεντρώνεται στις ομάδες που δεν συναλλάσσονται με επιταγές. Παρατηρήθηκε επίσης ότι οι ίδιες ομάδες αποφεύγουν κατά το δυνατό να δέχονται επιταγές από τους πελάτες τους για φορολογικούς λόγους. Απαραίτητη βέβαια προϋπόθεση είναι να έχουν οι φορολογικές αρχές πρόσβαση στα στοιχεία των τραπεζών. Η χρήση επιταγών θα βοηθήσει σημαντικά και την αύξηση της παραγωγικότητας.

Επίσης, θα πρέπει να τονιστεί ότι ο περιορισμός της φοροκλοπής του Φ.Π.Α. είναι υπόθεση κατεξοχήν μεσομακροπρόθεσμη. Απαιτείται συνδυασμένη μακροχρόνια προσπάθεια, συνέπεια και συνέχεια. Ακόμη και εάν η φοροκλοπή μειωθεί σημαντικά από το σημερινό της επίπεδο, οι προσπάθειες για τον περιορισμό της θα πρέπει να μη σταματήσουν ποτέ.

Η αντιμετώπιση της φοροκλοπής στο Φ.Π.Α. μπορεί να επιτευχθεί και μέσω των επανελέγχων που λειτουργούσε και λειτουργεί αποτρεπτικά. Ο έλεγχος των επιχειρήσεων πρέπει να διενεργείται από περισσότερους του ενός ελεγκτές και να συμμετέχουν σ' αυτόν, ως βοηθοί νεώτεροι εφοριακοί ελεγκτές.

Οι Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών πρέπει να είναι σε θέση να αξιοποιούν πληροφορίες σχετικές με τη φορολογική συμπεριφορά επιχειρήσεων (καταβολή φόρων, ύπαρξη παραβάσεων, ύπαρξη ανεπίσημων βιβλίων ή στοιχείων, πληροφόρηση για επικείμενες πτωχεύσεις, πραγματοποίηση φοροκλοπής, παραγραφόμενες υποθέσεις, απόκλιση των δηλούμενων οικονομικών αποτελεσμάτων επιχειρήσεων από τον μέσο όρο του κλάδου στον οποίο ανήκουν, περιουσιακή κατάσταση των επιχειρηματιών - φορέων σε σχέση με τα δηλούμενα κέρδη των επιχειρήσεών τους κ.λ.π.) ώστε να ιεραρχούν και να προτάσσουν για έλεγχο εκείνες τις επιχειρήσεις που συγκεντρώνουν χαρακτηριστικά φοροκλοπής.

Στο πλαίσιο περιορισμού της φοροκλοπής και φοροαποφυγής του Φ.Π.Α., υπάρχουν αρκετές δυσκολίες αλλά και δυνατότητες στη διάθεση των αρμόδιων φορολογικών αρχών. Για την πλήρη κατανόηση της κατάστασης αναφορικά με τον περιορισμό της φοροδιαφυγής στο Φ.Π.Α., θα αναφερθούν κάποιες απ' αυτές κατά περίπτωση ώστε να γίνει πλήρως αντιληπτό ότι η καταστολή των συγκεκριμένων φαινομένων δεν είναι μια απλή διαδικασία.

Ως προς τις αδυναμίες περιορισμού των φαινομένων φοροαποφυγής και φοροκλοπής του Φ.Π.Α., οι βασικές επιλογές της εκάστοτε κυβέρνησης στις συνεχείς μεταβολές των συντελεστών, με αυξητικές διαθέσεις, προκαλούν απορρύθμιση στη λειτουργία της αγοράς με αύξηση των τάσεων φοροκλοπής

Επίσης, η νομοθεσία σχετικά με τη φοροδιαφυγή και φοροκλοπή αντί να απλοποιηθεί γίνεται ακόμη πιο περίπλοκο. Η φοροδιαφυγή διογκώνεται με την πολυνομία και τις

πολυάριθμες ερμηνευτικές εγκυκλίους τις οποίες οι υπηρεσίες αδυνατούν να κατανοήσουν και να εφαρμόσουν κατά περίπτωση.

Ακόμα, το γενικότερο φορολογικό σύστημα έτσι όπως «μεταρρυθμίζεται» κατά καιρούς δεν περιορίζει τη φοροδιαφυγή και τη φοροκλοπή. Οι παλινωδίες και οι συνεχείς δηλώσεις για αναμόρφωση των υπηρεσιών, αποσυντονίζουν πλήρως το φορολογικό μηχανισμό, που προσπαθεί «να τα βγάλει πέρα» με τεράστιες ελλείψεις ή μειώσεις σε υπαλληλικό δυναμικό.

Παρά την προεργασία που είχε γίνει στο παρελθόν, καμιά ουσιαστική αλλαγή, εκτός από νομοθετικές παρεμβάσεις, δεν έχει υπάρξει στον όντως προβληματικό μηχανισμό είσπραξης. Ο εκσυγχρονισμός των συστημάτων της Γ.Γ.Π.Σ. και η παροχή νέων υπηρεσιών, (Elenxis, Taxisnet κλπ), βελτιώνονται και προχωρούν με υποτονικούς ρυθμούς.

Ωστόσο, πέρα των προαναφερθέντων αδυναμιών, υπάρχουν και κάποιες δυνατότητες που αν αξιοποιηθούν κατάλληλα μπορούν να περιορίσουν αισθητά τη φοροκλοπή και φοροαποφυγή στο Φ.Π.Α. Σαν πρώτη, επιλογή θα μπορούσε να προταθεί η καλλιέργεια υγιέστερης φορολογικής συνείδησης κυρίως των επιχειρηματιών με την πραγματοποίηση περισσότερων, ορθότερων και στοχευμένων ελέγχων σε περιπτώσεις εκείνες που υπάρχουν αυξημένες πιθανότητες φοροκλοπής και φοροδιαφυγής ή περιπτώσεις που κατά το παρελθόν υπήρξαν πρόστιμα φοροδιαφυγής στο Φ.Π.Α.

Επίσης, ιδιαίτερα σημαντικός για τον περιορισμό των παραπάνω φαινομένων μπορεί να υπάρξει ο ρόλος των λογιστών. Αποτελούν στις περισσότερες περιπτώσεις το συνδεδετικό κρίκο μεταξύ κράτους και επιχειρήσεων και είναι εν μέρει οι υπεύθυνοι για την καταβολή των φόρων από τις επιχειρήσεις. Η πλευρά των λογιστών μπορεί να ασκήσει μέχρι ενός βαθμού πίεση για καταβολή και επιστροφή των παρακρατούμενων φόρων και κυρίως του Φ.Π.Α. αποτρέποντας τους πελάτες τους στην καθυστέρηση ή τη μη έγκαιρη καταβολής με τη μη παροχή των υπηρεσιών τους.

Τέλος, σημαντική δυνατότητα περιορισμού της φοροκλοπής και φοροαποφυγής στο Φ.Π.Α. μπορεί να αποτελέσει η πλήρης καθιέρωση των ηλεκτρονικών συναλλαγών και η κατάργηση του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων η οποία έχει προβλεφθεί αλλά συνεχώς αναβάλλεται. Η παρουσία των ηλεκτρονικών συστημάτων ελέγχου των επιχειρήσεων από τις φορολογικές αρχές, όπως του Elenxis και του Taxisnet, παρέχουν αρκετές δυνατότητες ώστε σε συνδυασμό με την πλήρη καθιέρωση των ηλεκτρονικών συναλλαγών να εξαιρεθεί ή τουλάχιστον να περιοριστεί η φοροκλοπή και φοροαποφυγή του Φ.Π.Α.

Από την πλευρά των κινήτρων που παρέχει το κράτος για την αντιμετώπιση των φαινομένων φοροκλοπής και φοροαποφυγής στο Φ.Π.Α. αξίζουν να σημειωθούν τα κίνητρα

συμμόρφωσης που προσφέρονται στους παραβάτες. Οι παραβάτες που θα αποδειχθούν συνεπείς, τόσο κατά το έτος επιβολής του οποιοδήποτε προστίμου όσο και κατά τα δύο επόμενα, δικαιούνται επιστροφή ποσού το οποίο θα αντιστοιχεί στο 30% του αρχικού προστίμου. Το συγκεκριμένο σύστημα αφενός καταγράφει επακριβώς τις παραβάσεις κάθε επιχείρησης σε ζητήματα Φ.Π.Α., αφετέρου προβλέπει τον περιορισμό των προστίμων με στόχο να μπορούν οι επιχειρήσεις να τα πληρώνουν και να αποφεύγεται η συσσώρευση οφειλών.

Εάν στο πλαίσιο αντιμετώπισης της φοροκλοπής του Φ.Π.Α., το φορολογικό σύστημα υιοθετήσει κάποιες από τις παραπάνω προτάσεις θα μπορέσει να αποκτήσει τα εξής χαρακτηριστικά:

- 1) Αποτελεσματικότητα. Θα προωθεί την αποτελεσματική ανακατανομή των οικονομικών πόρων ελαχιστοποιώντας τις στρεβλώσεις.
- 2) Απλότητα. Το φορολογικό σύστημα θα διακρίνεται για τη διοικητική του απλότητα, έτσι ώστε να είναι εύκολα κατανοητό χωρίς δαιδαλώδεις και περιπλοκωδικοί αναφορές, να έχει σαφήνεια και να περιορίζει στο ελάχιστο το γραφειοκρατικό κόστος εξυπηρέτησης του, ώστε η διαχείριση του να κοστίζει λιγότερο τόσο στο κράτος όσο και στις οικονομικές μονάδες και στους φορολογούμενους πολίτες.
- 3) Κοινωνική δικαιοσύνη. Το φορολογικό σύστημα πρέπει να διακρίνεται για το δίκαιο χαρακτήρα του στην κατανομή των φορολογικών βαρών. Ένα σύγχρονο φορολογικό σύστημα πρέπει να ενισχύει το αίσθημα κάθε πολίτη ότι καταβάλλει δίκαια το φόρο που του αναλογεί σύμφωνα με την συνταγματική επιταγή και ότι τα φορολογικά έσοδα διαχειρίζονται επ' ωφελεία του κοινωνικού συνόλου και της εθνικής οικονομίας.
- 4) Σταθερότητα. Το φορολογικό σύστημα είναι αναγκαίο να μην είναι άκαμπτο, ώστε εύκολα να μπορεί να προσαρμόζεται στις μεταβαλλόμενες οικονομικές συνθήκες, χωρίς να απαιτούνται συχνές αλλαγές.

Η φοροκλοπή του Φ.Π.Α. είναι πολύπλοκο και πολυσύνθετο φαινόμενο. Κάθε φόρος προσφέρεται με διαφορετικό τρόπο ή τρόπους για φοροκλοπή. Αρκεί να αναλογισθεί κανείς πόσοι όροι υπάρχουν στο ελληνικό φορολογικό σύστημα για να έχει μια πρώτη προσέγγιση των διαφόρων μορφών φοροκλοπής. Παράλληλα, η επαγγελματική ιδιότητα και οι ιδιαίτερες συνθήκες του κάθε φορολογούμενου προσφέρουν διαφορετικές προϋποθέσεις και δυνατότητες. Εξάλλου, τα αίτια για κάθε περίπτωση φοροκλοπής στο Φ.Π.Α. είναι συχνά

διαφορετικά. Έτσι, το φαινόμενο καταλήγει να είναι εξαιρετικά πολυσύνθετο και δύσκολο να ανιχνευθεί.

Το σύνολο της φοροκλοπής για μια ολόκληρη περίοδο είναι ιδιαίτερα δύσκολο να εκτιμηθεί ακόμη και ως τάξη μεγέθους. Οι αξίες δεν είναι διαχρονικά εξομοιωμένες και οι χρησιμοποιούμενες μεθοδολογίες για την εκτίμηση των επιμέρους μεγεθών δεν ακολουθούν ενιαία λογική.

Το ελληνικό φορολογικό σύστημα παρουσιάζει έντονες αδυναμίες και ασκεί πολλές φορές αρνητική επίδραση στην οικονομική δραστηριότητα και στα οικονομικά κίνητρα: το κίνητρο για εργασία, για αποταμίευση για επενδύσεις και για ανάληψη επιχειρηματικής δραστηριότητας. Οι φόροι που προκαλούν τέτοιες στρεβλώσεις μπορούν να αντικατασταθούν με άλλους που δεν βλάπτουν την ανταγωνιστικότητα της οικονομίας. Επίσης πρέπει να αντιμετωπιστεί η άνιση κατανομή των φορολογικών βαρών ώστε το φορολογικό σύστημα να ανταποκρίνεται στις αρχές της οριζόντιας και κάθετης φορολογικής ισότητας.

Το τελικό συμπέρασμα είναι ότι το φαινόμενο της φοροκλοπής στο Φ.Π.Α. είναι πλέον κυρίαρχο στην οικονομική ζωή και στο δημοσιονομικό σύστημα της χώρας και αν δεν αντιμετωπιστούν δυναμικά και με φαντασία, το σημερινό αδιέξοδο του δημόσιου τομέα και οι στρεβλώσεις της οικονομίας δεν πρόκειται να ξεπεραστούν. Η ευρεία δομική αναμόρφωση του φορολογικού συστήματος κρίνεται απαραίτητη, ιδιαίτερα σε μια περίοδο που η δημοσιονομική και η οικονομική κατάσταση της χώρας παρουσιάζουν μια άσχημη εικόνα.

Βιβλιογραφία

- 1) European Commission, Taxation and Customs Union, (2011) VAT Rates Applied in the Member States of the European Union (p. 3). Brussels: European Commission.
- 2) Αγαπητός, Γ., (2010). Η παραοικονομία είναι παιδί της φοροδιαφυγής. Άρθρο Εφημερίδας «Ελευθεροτυπία» 20.02.2010, Αθήνα.
- 3) Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων (Γ.Γ.Π.Σ.), (2011).
- 4) Γεωργακόπουλος, Θ. (1991) Η εναρμόνιση των έμμεσων φόρων στην Ελλάδα και ο ΦΠΑ: Επιπτώσεις στην ελληνική οικονομία, (σελ. 50-58). Πειραιάς: Εκδ. Σταμούλης.
- 5) Γεωργακόπουλος, Θ. (2003) Εισαγωγή στη φορολογία, (σελ. 46-223). Β' έκδοση. Πειραιάς: Εκδ. Σταμούλης.
- 6) Γκουμπανιτσάς, Γ. (2008). Οικονομική ανάλυση του φαινομένου της φοροδιαφυγής, (σελ, 21). Αθήνα: Εθνικό και Καποδιστριακό Πανεπιστήμιο Αθηνών.
- 7) Εφημερίδα της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας, Νόμος 3845/65/2010, (2010) Μέτρα για την εφαρμογή του μηχανισμού στήριξης της ελληνικής οικονομίας από τα κράτη – μέλη της ζώνης του ευρώ και το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο, (σελ. 1325). Αθήνα: Εκδ. Εθνικό Τυπογραφείο.
- 8) Εφημερίδα της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας, Νόμος 3899/212/2010, (2010) Επείγοντα μέτρα εφαρμογής του προγράμματος στήριξης της ελληνικής οικονομίας, (σελ. 4399). Αθήνα: Εκδ. Εθνικό Τυπογραφείο.
- 9) Εφημερίδα της Κυβέρνησης (2011). Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, στελέχωση των ελεγκτικών υπηρεσιών και άλλες διατάξεις αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών. Τεύχος Α', Αρ. Φύλλου 66, Ν. 3943, Άρθρο 1: Εθνικό Επιχειρησιακό Πρόγραμμα Καταπολέμησης της Φοροδιαφυγής, (σ. 1795-1803). Αθήνα: Εθνικό τυπογραφείο.
- 10) Εφημερίδα της Κυβέρνησης, (2000) Κώδικας Φόρου Προστιθεμένης Αξίας, (σελ. 8-30). Κεφάλαιο Β: Φορολογητέες Πράξεις. Ν.2859/2000, άρθρα 5-12. Αθήνα: Εκδ. Εθνικό Τυπογραφείο.
- 11) Ίδρυμα Μεσογειακών Μελετών, (1993) Φορολογικό καθεστώς, παραοικονομία και φοροδιαφυγή στην Ελλάδα, (σελ. 24-145). Αθήνα: Εκδ. Παπαζήσης.
- 12) Καλυβιανάκης, Κ., Ξανθάκης, Μ. (1993). Φορολογικό καθεστώς, παραοικονομία και φοροδιαφυγή στην Ελλάδα. Ίδρυμα Μεσογειακών Μελετών, (σελ. 26-309). Αθήνα: Εκδ. Παπαζήσης..

- 13) Κανελλόπουλος, Κ., (2002). Φοροδιαφυγή στις Ανώνυμες Εταιρίες: Εκτιμήσεις από τις εισαχθείσες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, (σελ. 27). Αθήνα: Κέντρο Προγραμματισμού και Οικονομικών Ερευνών.
- 14) Καούνης, Δ., (2003) Φορολογική λογιστική, (σελ. 39). Αθήνα: Εκδ. συγγραφέα.
- 15) Καραγιάννης, Δ., Καραγιάννης, Ι., Καραγιάννη Α. (2006) Φ.Π.Α. Δηλώσεις στην πράξη, (σελ. 1-449). 11η έκδοση. Θεσσαλονίκη: Εκδ. Γραφικές Τέχνες.
- 16) Μανεσιώτης, Μ., (1991) Η φοροδιαφυγή στην Ελλάδα, τα δημόσια οικονομικά στην Ελλάδα, (σελ. 35-87). Αθήνα: Εκδ. Το Οικονομικό.
- 17) Μάτσος, Γ. (2007). Η αλήθεια για τον φαύλο κύκλο της φοροδιαφυγής, (σελ. 6-17). Αθήνα: Matsos and Associates, Law Office.
- 18) Νάστας, Ε. (2007). Το θεωρητικό πλαίσιο της διάκρισης ανάμεσα στην φοροδιαφυγή και την παραοικονομία. Ε - Περιοδικό Επιστήμης και Τεχνολογίας, Τεύχος 1, Τόμος 2, (σελ. 2-3). Αθήνα.
- 19) Παλαιοδήμος, Γ., (2006) Συγκρίνοντας τα φορολογικά συστήματα στην Ευρωπαϊκή Ένωση, (σελ. 45). Αθήνα: Ινστιτούτο Στρατηγικών και Αναπτυξιακών Μελετών (ΙΣΤΑΜΕ).
- 20) Παλαιολόγος, Ι. (2003). Εκτίμηση του μεγέθους της παραοικονομίας στην Ελλάδα (1960 -2000), (σελ. 9). «ΣΠΟΥΔΑΙ», Τόμος 53, Τεύχος 3ο, Πειραιάς: Πανεπιστήμιο Πειραιά.
- 21) Παπαδέας, Π., (2008) Κώδικας βιβλίων και στοιχείων με Φ.Π.Α. και Ε.Γ.Λ.Σ., (σελ. 44). Αθήνα: Ιδιωτική Έκδοση.
- 22) Παπαδόπουλος, Ε. (1997). Φοροδιαφυγή, φορολογική λογιστική, ελεγκτική Βιλίων Α΄ και Β΄ κατηγορίας. 3η Έκδοση, (σελ. 228-270). Αθήνα: Εκδ. Πάμισος.
- 23) Παπάς, Α. (2002) Χρηματοοικονομική λογιστική, (σελ. 116). Τόμος Β΄, Αθήνα: Εκδ. Μπένου.
- 24) Σαπουντζόγλου, Γ. (1983) Προβλήματα εφαρμογής του φόρου προστιθέμενης αξίας στην Ελλάδα, (σελ. 24-34). Αθήνα: Εκδ. Ινστιτούτο Οικονομικών και Βιομηχανικών Ερευνών.
- 25) Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών (2006). Συνοπτικός οδηγός σχετικά με το Φ.Π.Α. στα ακίνητα, (σελ. 1-6). Αθήνα: Εκδ. Υπηρεσίας Εκτύπωσης Εντύπων και Αξίων του Δημοσίου.

- 26) Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών (2007). Ενημερωτικό σημείωμα για την ελληνική αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και του λαθρεμπορίου. (σελ. 6)Αθήνα: Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών
- 27) Φινοκαλιώτης, Κ. (1996) Ο ΦΠΑ: Κοινοτικές ρυθμίσεις και η ελληνική νομοθεσία, (σελ. 28). Αθήνα: Εκδ. Σάκκουλας.
- 28) Φλώρος, Α., (2003) Λογιστική και πρακτική αντιμετώπιση του Φ.Π.Α. (σελ. 35-1010). Αθήνα: Εκδ. Σύγχρονη Εκδοτική

Διαδικτυακές Πηγές

- 29) Europa (2009). Στρατηγική για την καταπολέμηση της απάτης σε θέματα Φ.Π.Α. Διαθέσιμο στο διαδίκτυο: http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/l31061_el.htm αντλήθηκε την 30/11/2011: 12:23.
- 30) Ένωση Εισηγμένων Εταιρειών (ΕΝΕΪΣΕΤ) (2010). Πρέπει να δημιουργηθούν σχέσεις φορολογικής εμπιστοσύνης μεταξύ κράτους και φορολογούμενου. Διαθέσιμο στο διαδίκτυο: <http://www.isotimia.gr/default.asp?pid=24&ct=3&artid=87111> αντλήθηκε την 03/12/2011: 18:14.
- 31) Κοκκολάκης, Γ. (2011). Πως γίνεται η πληρωμή του ΦΠΑ σε δόσεις - Παράδειγμα. Διαθέσιμο στο διαδίκτυο: <http://www.tax-profit.gr/newsletter/archive/view/listid-1-tax-profit-newsletter/mailid-158--.html> αντλήθηκε την 06/12/2011 12:29.
- 32) Λούλας, Χ. (2011). Φοροκλοπή - φοροδιαφυγή. Ένα παράδειγμα, 4 απλές συμβουλές και μία πρό(σ)κληση. Διαθέσιμο στο διαδίκτυο: <http://christosloulas.wordpress.com/2011/01/09/φοροκλοπή-φοροδιαφυγή-λουλα/> αντλήθηκε την 02/12/2011 10:41.
- 33) Παγκόσμια Τράπεζα (WB - World Bank) (2008). Επεξεργασία στοιχείων. Διαθέσιμο στο διαδίκτυο: <http://data.worldbank.org/country/greec> αντλήθηκε την 22/10/2011:15:41.
- 34) Στεργίου, Λ. (2007). Φοροδιαφυγή: Μία ιστορία 3.000 ετών. Διαθέσιμο μέσω διαδικτύου:http://portal.kathimerini.gr/4dcgi/_w_articles_kathextra_1_02/02/2007_180523, αντλήθηκε την 21/10/2011: 09:26.
- 35) Βικιπαίδεια, (2011) Φόρος Προστιθέμενης Αξίας. Διαθέσιμο μέσω διαδικτύου: http://el.wikipedia.org/wiki/%CE%A6%CF%8C%CF%81%CE%BF%CF%82_%CE%A0%CF%81%CE%BF%CF%83%CF%84%CE%B9%CE%B8%CE%AD%CE%BC%

CE%B5%CE%BD%CE%B7%CF%82_%CE%91%CE%BE%CE%AF%CE%B1%CF
%82 αντλήθηκε την 24/09/2011: 09.35.

Παράρτημα

Κατάλογος Πινάκων – Εικόνων – Διαγραμμάτων

Πίνακας 1. Ανάλυση ποσού είσπραξης απόδειξης.....	64
Πίνακας 2. Οφειλόμενοι φόροι NoName Ο.Ε.....	65
Εικόνα 1. Ορθή περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. Γεωργίου Χ. Ε.Π.Ε. (01/01 – 31/01/2011)	67
Εικόνα 2. Εσφαλμένη περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. Γεωργίου Χ. Ε.Π.Ε. (01/01 – 31/01/2011) για φοροκλοπή	68
Εικόνα 3. Ορθή Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών (Α.Π.Υ.) Ιωάννου Μ. στις 26/03/2011	73
Εικόνα 4. Συμφωνημένη Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών (Α.Π.Υ.) Ιωάννου Μ. στις 26/03/2011 για φοροκλοπή Φ.Π.Α.....	73
Εικόνα 5. Απόδειξη φορολογικής ταμειακής μηχανής που χρησιμοποιείται πολλαπλά.....	73
Διάγραμμα 1. Φόρος Προστιθέμενης Αξίας χωρών Ε.Ε. (2011).....	29