

Τ.Ε.Ι. ΠΑΤΡΩΝ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΘΕΜΑ: * Η ΠΟΙΝΙΚΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ ΚΑΙ ΟΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΤΗΣ (ΘΕΤΙΚΕΣ
ΑΡΝΗΤΙΚΕΣ) ΣΤΗΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ *



ΥΠΕΥΘΥΝΟΙ ΕΠΟΥΔΑΣΤΕΣ

ΒΟΥΡΔΕΡΗ ΙΩΑΝΝΑ

ΑΝΔΡΙΚΟΠΟΥΛΟΥ ΑΓΓΕΛΙΚΗ

ΑΡΙΘΜΟΣ
ΕΙΣΑΓΟΓΗΣ

1766

ΕΥΡΕΤΗΡΙΟ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

Παράγρ.	Σελ.
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	1
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ	
ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΗ ΟΡΙΟΘΕΤΗΣΗ ΤΟΥ ΦΑΙΝΟΜΕΝΟΥ	
1. ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΗ ΟΡΙΟΘΕΤΗΣΗ	
α. Έννοια και Ορισμός της Φοροδιαφυγής	3
β. Αδικήματα Φοροδιαφυγής	5
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ	
1. ΤΟ ΦΑΙΝΟΜΕΝΟ ΚΑΙ ΤΑ ΑΙΤΙΑ ΤΟΥ	
α. Αίτια Φοροδιαφυγής	10
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ	
1. ΜΕΘΟΔΟΙ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ	15
α. Άμεση Φορολογία	16
1. Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων	16
1.α) Εισόδημα από Εκμίσθωση Γαιών και Ακινήτων (Α Πηγή) 16	
1.β) Εισόδημα από Κινητές Αξίες (Β Πηγή)	17
1.γ) Εισόδημα από Εμπορικές & Βιομηχανικές Επιχ/σεις (Γ Πηγή-παλαιότερα Δ Πηγή)	17
1.δ) Εισόδημα από Γεωργικές Επιχ/σεις	20
1.ε) Εισόδημα από Μισθωτές Υπηρεσίες	20
1.στ) Εισόδημα από Υπηρεσίες Ελευθέρων Επαγγελματιών και από άλλες Πηγές	21
2. Φορολογία Εισοδήματος Νομικών Προσώπων	22
3. Φορολογία Κληρονομιών, Δωρεών και Γονικών Παρασχών ..	23
4. Φόρος Ακίνητης Περιουσίας (ΦΑΠ)	24

Παραγρ.	Σελ.
β. Εμμεση Φορολογία	24
1. Δασμοί και Τέλη Εισαγομένων	25
2. Φόροι Κατανάλωσης Εισαγομένων	25
3. Φόροι Κατανάλωσης Εγχωρέων	26
3.α) Ο Φόρος Κύκλου Εργασιών (ΦΚΕ)	26
3.β) Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ)	26

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

ΠΟΙΝΙΚΟΠΟΙΗΣΗ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

A. Ποινική Δώξη (άρθρο 32 παρ.1 Ν. 1591/86)	28
B. Διοικητικές Κυρώσεις επί Μεταφοράς Αγαθών (άρθρο 33 παρ.1 Ν. 1591/86)	29
Γ. Μετρά Παταξης της Φοροδιαφυγής Ν. 2065/92	
1. Διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου σε περίπτωση φοροδιαφυγής (άρθρο 44)	30
2. Ποινικές και Διοικητικές Κυρώσεις για μη απόδοση παρακρατούμενων φόρων (άρθρο 45)	33
3. Αναστολή λειτουργίας καταστημάτων Επιτηδευματιών (άρθρο 48)	37
4. Προσυπογραφή δηλώσεως φόρου εισοδήματος και παρακρα- τούμενων φόρων από το λογιστή (άρθρο 49)	40
5. Αμοιβή σε υπαλλήλους του Υπουργείου Οικονομικών που διαπιστώνουν μεγάλη φοροδιαφυγή (άρθρο 51)	41
6. Ποινικές κυρώσεις για άλλες πράξεις φοροδιαφυγής (άρθρο 54)	41
Δ. Πρόσθετοι Φόροι-Διοικητικές Κυρώσεις	42
Ε. Άλλα Πρόστιμα	48

1. Κυρώσεις σε όσους δεν δηλώνουν το εισόδημα από Ακίνητα	49
2. Κυρώσεις για την μη υποβολή ή ανακριβή υποβολή δήλωσης	50
ΣΤ. Ν. 1642/86 ΦΠΑ	53
1. Παράλειψη υποβολής δήλωσης-Εκπρόθεσμη δήλωση (άρθρο 47)	53
2. Άλλα Πρόστιμα (άρθρο 48)	54
3. Διαδικασία βεβαίωσης των Προστίμων (άρθρο 49)	55
4. Διοικητικές Κυρώσεις (άρθρο 50)	55
Z. Ν. 1882/1990	57
1. Πλαστά ή εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία (άρθρο 8 παρ. 12)	57
2. Ποινικό αδίκημα μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο (άρθρο 25 παρ. 1)	57
Η. Ν. 2214/1994	61
1. Κυρώσεις σε όσους δε δηλώνουν το Γεωργικό Εισόδημα Άρθρο 11	61
2. Ποινικές Κυρώσεις (άρθρο 31)	62
3. Έκθεση Κατάσχεσης	68
4. Έκθεση Διαπίστωσης Αδικήματος	69

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ

ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

A. Επιπτώσεις στο εισόδημα-Εμμεση Φορολογία	70
B. Μεθοδολογία	72
Γ. Εκτίμηση των επιπτώσεων της φοροδιαφυγής στο ΦΚΕ ..	73

Δ. Εκτίμηση των επιπτώσεων της φοροδιαφυγής στο Χαρτόσημο.....	80
Ε. Τέλη Κυκλοφορίας	82
ΣΤ. Συμπερασμα επί των Επιπτώσεων	83
1. Θετικές Επιπτώσεις	83
2. Αρνητικές Επιπτώσεις	85

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΚΤΟ

ΜΕΤΡΑ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

Α. Συμπεράσματα και προτάσεις	88
Β. Η μεγάλη έκταση της φοροδιαφυγής των Ελεύθερων και των Αυτοαπασχολούμενων Επιτηδευματιών	89
Γ. Συμπεράσματα	91
Δ. Προτάσεις	99
1. Γενικά	99
2. Φοροτεχνικά	103
3. Ανθρώπινος Παράγων	105
4. Χρήση Επιταγών	105
5. Περιορισμός της φοροδιαφυγής	106

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Το τεράστιο ενδιαφέρον που παρουσιάζει η ανάλυση και η διερεύνηση της φοροδιαφυγής και η εκτίμηση του μεγέθους της στην Ελλάδα δε χρειάζεται βέβαια να τονιστεί. Η φοροδιαφυγή είναι ένα πολύπλοκο και πολυσύνθετο φαινόμενο, το οποίο εκφεύγει από την αυστηρά οικονομική σφαίρα και έχει πολιτικές και κοινωνικές προεκτάσεις. Η φοροδιαφυγή είναι σήμερα, στην Ελλάδα, η πιο μαζική και η περισσότερο ανεκτή εκδήλωση αντικοινωνικής συμπεριφοράς και παράβασης νόμων, καθώς και η πλέον έκδηλη απόδειξη της κακής λειτουργίας και της ανεπάρκειας της δημόσιας διοίκησης.

Από καθαρά μακροοικονομική και δημοσιονομική σκοπιά, εξάλλου η φοροδιαφυγή <<ευθύνεται>> για το ήμισυ σχεδόν του ελλείματος του δημόσιου τομέα, καθώς και για τις επακόλουθες μακροοικονομικές ανισορροπίες. Πραγματικά, οι συνέπειές της είναι σημαντικές τόσο στην αποτελεσματικότητα της δημοσιονομικής πολιτικής, όσο και στην κατανομή του εθνικού εισοδήματος και στη φορολογική δικαιοσύνη.

Κατά την τελευταία δεκαετία έλαβε χώρα μία σημαντική διόγκωση του μεγέθους της, η οποία καθιστά πλέον προβληματική την αποτύπωση της οικονομικής δραστηριότητας στη χώρα και την άσκηση αποτελεσματικής παρεμβατικής πολιτικής. Γι' αυτό το λόγο, είναι αναγκαίο να διερευνηθεί το θεσμικό και φορολογικό καθεστώς της χώρας για να εντοπισθούν οι αιτίες και οι τρόποι που χρησιμοποιούνται για την πραγμάτωση της φοροδιαφυγής στην Ελληνική Οικονομία. Αυτό ακριβώς είναι το αντικείμενο της παρούσας μελέτης.

Εξάλλου, η εύρεση προέλευσης των αιτιών αυτού του φαινομένου, θα οδηγήσει, αν όχι στην εξάλειψη, στον περιορισμό του. Άλλωστε, ο σημαντικός περιορισμός της φοροδιαφυγής, θα ήταν αρκετός για να μηδενιστεί το πρωτογενές έλλειμα του δημόσιου τομέα και να μειωθεί βαθμιαία ο λόγος του δημόσιου τομέα προς το ΑΕΠ (Ακαθάριστο Εθνικό Προϊόν) Εξάλλου, με τη μείωση των ελλειμάτων, θα ήταν δυνατό να μειωθούν τα επιτόκια και οι υψηλοί φορολογικοί συντελεστές, συμβάλλοντας έτσι στην ανάκαμψη της οικονομίας.

Γι' αυτό, στα επόμενα κεφάλαια, θα προσπαθήσουμε να αναλύσουμε όσο το δυνατόν καλύτερα και εκτενέστερα αυτό το φαινόμενο, γιατί είναι αυτονόητο πως όσο ακριβέστερα γνωρίζουμε και ορίζουμε αυτό που θέλουμε να μετρήσουμε ή να αναλύσουμε, τόσο καλύτερα αποτελέσματα θα επιτύχουμε.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΗ ΟΡΙΘΕΤΗΣΗ ΤΟΥ ΦΑΙΝΟΜΕΝΟΥ

Α. ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

Η παράλληλη τήρηση των υποχρεώσεων και η παροχή δικαιωμάτων αποτελούν σημαντικούς και αποτελεσματικούς παράγοντες για την εφαρμογή μιας σωστής δημοσιονομικής πολιτικής. Επομένως, το Δημόσιο δεν έχει μόνο δικαιώματα αλλά και υποχρεώσεις. Και οι φορολογούμενοι δεν έχουν μόνον υποχρεώσεις αλλά και δικαιώματα. Και το σοβαρότερο δικαίωμά τους είναι ν' αξιώνουν από το Δημόσιο να εκπληρώνει τις υποχρεώσεις που του επιβάλλουν οι νόμοι. Η εκπλήρωση των υποχρεώσεων του Δημοσίου δεν εξυπηρετεί μόνο τους φορολογούμενους, αλλά και το Δημόσιο. Γιατί, όταν το Δημόσιο δεν συμμορφώνεται προς τους νόμους, τότε και οι φορολογούμενοι δικαιολογούνται να μη συμμορφώνονται προς τους νόμους, με αποτέλεσμα τη διόγκωση της φοροδιαφυγής.

Για να περιορισθεί, επομένως, η φοροδιαφυγή και να καταστούν λιγότερο ανειλικρινείς οι φορολογούμενοι, θα πρέπει το Δημόσιο να δώσει κατ' αρχήν το καλό παράδειγμα, με τη συνεπή εκπλήρωση των υποχρεώσεών του και με την εφαρμογή των νόμων, με επιείκεια για τους ειλικρινείς φορολογούμενους και αυστηρότητα για τους φοροφυγάδες.

ΑΥΤΑ ΕΠΙΒΑΛΛΟΥΝ Η ΛΟΓΙΚΗ ΚΑΙ Η ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΗ ΣΚΟΠΙΜΟΤΗΤΑ. Τι γίνεται όμως στην Πραγματικότητα; Ακριβώς το αντίθετο. Το Δημόσιο αδικεί τους ειλικρινείς φορολογούμενους, με την τυπολογική εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων (μη αναγνώριση πραγματικών παραγωγικών δαπανών, απόρριψη των βιβλίων για τυπικούς λόγους κλπ) και με τη μη

εικλήρωση των υποχρεώσεων που του επιβάλλουν οι φορολογικοί νόμοι. Και δικαιώνει τους φοροφυγάδες με τις κατά συχνά χρονικά διαστήματα, δίκην εμπορικών εκπτώσεων, επαναλαμβανόμενες φορολογικές αμνηστίες. Με τον τρόπο αυτό το Δημόσιο προκαλεί και υποθάλλει τη φοροδιαφυγή. Ποιά όμως η εννοιολογική σημασία αυτού του όρου;

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

Έτσι, για τις ανάγκες της εργασίας αυτής, η φοροδιαφυγή ορίζεται ως εξής:

1. Το τμήμα εκείνο του εισοδήματος (στο οποίο βέβαια αντιστοιχεί ένα ποσό φόρου), το οποίο θα έπρεπε, με βάση την ισχύουσα νομοθεσία, να δηλώνεται εθελοντικά στις αρμόδιες φορολογικές αρχές και για οποιοδήποτε λόγο δεν δηλώνεται και δεν φορολογείται.

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 εθελον-

ντικά 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>> και

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.

Ο σύνθετος αυτός ορισμός οδηγεί στο συμπέρασμα πως η φοροδιαφυγή είναι ένα πολύπλοκο φαινόμενο, το οποίο, ναι μεν, μπορεί εύκολα να αντιμετωπιστεί με μαθητική ακρίβεια κάθε χρόνο, αφ'ετέρου δε, οι κατά καιρούς Υπουργοί Οικονομικών αντί να προγραμματίσουν ή να επιβάλλουν τα κατάλληλα μέτρα για την επίλυσή του, περιορίζουν τις προσπάθειές τους στη μείωση του ελλείματος του δημοσίου προϋπολογισμού με τη με κάθε τρόπο αύξηση των φορολογικών εσόδων του Δημοσίου. Προς το σκοπό δε αυτό τους μεν ειλικρινείς φορολογουμένους επιβαρύνουν με έκτακτες φορολογίες, υπό την μορφή εκτάκτων εισφορών, τους δε ανειλικρινείς φορολογουμένους δικαιώνουν με τις θεσπιζόμενες κάθε χρόνο φορολογικές αμνηστίες, υπό τη μορφή διευκολύνσεων των φοροφυγών για τη χωρίς κυρώσεις εκπρόθεσμη εκπλήρωση μικρού μόνο μέρους των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

B. ΑΔΙΚΗΜΑΤΑ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

Η φοροδιαφυγή αποτελεί παγκόσμιο φαινόμενο, αλλά διαφέρει σε ένταση και έκταση. Αντίστοιχα, και οι τρόποι φορο-

διαφυγής 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.

Ετη χώρα μας, σύμφωνα με το **άρθρο 31 Ν.1591/86**, όπως τροποποιήθηκε και **άρθρα 51 Ν.1642/86, 6 παρ. 4 Ν.1882/90 και 41 Ν.1884/90**, διαπράττει αδίκημα φοροδιαφυγής:

1. Όποιος δεν υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ή υποβάλλει ανακριβείς δηλώσεις για φόρους, τέλη ή εισφορές, που σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις υποχρεούνται να παρακρατεί και να αποδίδει στο Δημόσιο για Φ.Π.Α. (άρθρο 51 Ν.1642/86) ή Φ.Κ.Ε. ή την ειδική εισφορά ειδών πολυτελείας της υποπερίπτωσης β΄ της περίπτωσης Ζ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 11 του Ν. 4169/61, εφόσον το συνολικό ποσό των παραπάνω φόρων, τελών και εισφορών, που είχε υποχρέωση να δηλώσει και να αποδώσει στο Δημόσιο, από συναλλαγές ή άλλες πράξεις που πραγματοποιήθηκαν σε διάστημα ενός ημερολογιακού 6/μήνου, υπερβαίνει το ποσό των 600.000 δρχ. ή το ποσό του 1.000.000 δραχμών για διάστημα ενός ημερολογιακού έτους.

2. Όποιος δεν υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος, εφόσον για το ποσό του εισοδήματος που δε δηλώθηκε οφείλεται κύριος φόρος πάνω από τριακόσιες χιλιάδες (300.000) δραχμές.

3. Όποιος δεν εκδίδει τα φορολογικά στοιχεία των άρθρων 13 παρ.2,3,5-14,16,18 και 19, του άρθρου 19 παρ.1,4-7 και 10, του άρθρου 23 παρ.1-6, του άρθρου 25 παρ.2,3 και 5,

του άρθρου 26 παρ.1, του άρθρου 28 παρ.1 εδ.4 και 5 του Κ. Β.Σ., των διατάξεων των αποφ. Σ.2087/79 (πωλητές αυτοσίου αργύρου), Σ.3537/79 (υδραυλικοί, ηλεκτρολόγοι, επισκευαστές ραδιοφώνων, τηλεοράσεων, ψυγείων και ηλεκτρικών συσκευών, συνεργεία αυτ/των, μοτοσυκλετών, μοτοποδηλάτων, ποδηλάτων, γεωργικών κλπ.μηχ/των) για έκδοση θεωρημένων διπλότυπων αποδείξεων.

4. Όποιος εκδίδει ανακριβή ως προς την ποσότητα ή την τιμή μονάδας ή την αξία τα πιο πάνω στοιχεία και προκύπτει από την ανακρίβεια αυτή διαφορά πάνω από 10% της συνολικής ποσότητας ή της συνολικής αξίας των αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών ή της συναλλαγής γενικά.

5. Όποιος τηρεί ανακριβή βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ., εφόσον η ανακρίβεια διαπιστωθεί από τακτικό έλεγχο, του οποίου το αποτέλεσμα οριστικοποιείται είτε με διοικητική επίλυση της διαφοράς, είτε λόγω παρόδου άπρακτης της προθεσμίας για άσκηση προσφυγής, είτε με οριστική απόφαση του διοικητικού δικαστηρίου, εφόσον στη διαχειριστική περίοδο που ελέγχθηκε προκύπτει διαφορά ακαθαρίστων εσόδων κατά ποσοστό μεγαλύτερο του 20%, σε σχέση με τα δηλωθέντα και πάντως όχι μικρότερη του 1.000.000 δρχ.

6. Όποιος δεν διαφυλάσσει τα βιβλία του Κ.Β.Σ. και τα ανωτέρω στοιχεία της παρ. 3.

7. Όποιος εκδίδει πλαστό ή εικονικό ή νοθεύει τιμολόγιο πώλησης ή παροχής υπηρεσιών ή οποιοδήποτε στοιχείο της ως άνω παραγράφου 3. θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί, σφραγιστεί με οποιοδήποτε τρόπο χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία

της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του, και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υποχρέου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου.

Θεωρείται εικονικό και το φορολογικό στοιχείο που εκδόθηκε για συναλλαγή, διακίνηση ή οποιαδήποτε άλλη αιτία ανύπαρκτη στο σύνολο ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο.

8. Όποιος εν γνώσει του επιχειρεί και συνεργεί στην κατασκευή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή γνωρίζει την πλαστότητα ή εικονικότητα και ενεργεί στην έκδοσή τους ή αποδέχεται τα πλαστά ή εικονικά ή νοθευμένα στοιχεία με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

Επίσης, τα αδικήματα που ορίζονται στις παρ. 3, 4 και 5, καθώς και στην παρ. 1 του άρθρου 55 του Ν. 1041/1980 (υπερτιμολόγηση-υποτιμολόγηση) τιμωρούνται και με α) στέρηση της παρεχόμενης από τον νόμο <<περί εμπορικών μισθώσεων>> ειδικής προστασίας της επαγγελματικής στέγης επί 6 μήνες μέχρι 1 έτος και β) απώλεια του δικαιώματος λήψης διαβατηρίου ή με στέρηση αυτού που εκδόθηκε, για χρονικό διάστημα από 6 μήνες μέχρι ένα έτος.

9. Όποιος ενεργεί εκπτώσεις Φ.Π.Α, χωρίς στοιχεία

10. Όποιος δεν εκδίδει το ειδικό στοιχείο της παράδοσης αγροτικών προϊόντων, της παρ. 6 του άρθρου 33 του Ν. 1642/86.

Τα ως άνω αδικήματα τιμωρούνται ως εξής:

α) Της ως άνω παραγρ.1 με φυλάκιση τουλάχιστον 6 μηνών
β) Των ως άνω παρ.7 και 8 με φυλάκιση τουλάχιστον ενός έτους και με χρηματική ποινή 1.000.000 δρχ.

γ) Των παρ.2 έως 6,9 και 10 με φυλάκιση τουλάχιστον ενός έτους και με χρηματική ποινή 1.000.000 δρχ.

Οι ποινές αυτές επιβάλλονται:

α) Επί ημεδαπών Α.Ε. στους διευθύνοντες συμβούλους, εντεταλμένους ή συμπράττοντες συμβούλους και διευθυντές και γενικά σε κάθε πρόσωπο εντεταλμένο στη διεύθυνση της εταιρείας.

β) Επί ομορρύθμων, ετερορρύθμων και ΕΠΕ στους διαχειριστές αυτών.

γ) Επί αλλοδαπών επιχειρήσεων στους διευθυντές ή αντιπροσώπους ή πράκτορες.

Σε περίπτωση υποτροπής το κατώτατο όριο των ποινών διπλασιάζεται και επιπροσθέτως δύναται να αφαιρεθεί η άδεια άσκησης επαγγέλματος ή να διαταχθεί το κλείσιμο του καταστήματος για χρονικό διάστημα ενός μέχρι πέντε μηνών (άρθρα 6 παρ. 10 Ν.1882/90 και 41 παρ. 2 Ν.1884/90).

Οι πιο πάνω ποινές επιβάλλονται ανεξάρτητα από πρόσθετους φόρους, πρόστιμα και διοικητικές κυρώσεις που προβλέπουν οι κείμενες διατάξεις.

Για τα αδικήματα που αναφέρονται στο άρθρο 31 του Ν. 1591/86, επιβάλλονται οι οριζόμενες σ' αυτό ποινές και αποκλείεται η εφαρμογή οποιασδήποτε άλλης γενικής ή ειδικής διάταξης νόμου (άρθρο 63 Ν.1731/87).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΤΟ ΦΑΙΝΟΜΕΝΟ ΚΑΙ ΤΑ ΑΙΤΙΑ ΤΟΥ

Α. ΑΙΤΙΑ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

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

Πολλοί θεωρούν ότι η φυσική αντίδραση στη σημερινή παγκόσμια οικονομική κρίση και αναδιάρθρωση είναι η επιταχυνόμενη διόγκωση της λεγόμενης παράλληλης οικονομίας. Άλλη αιτία για την αύξηση του φαινομένου της φοροδιαφυγής θεωρείται η 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 στα πλαίσια των κυρίων στόχων της δημοσιονομικής πολιτικής 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, αντί-

θετα, 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, παρά το γεγονός, ότι στη Σουηδία, χώρα με τους υψηλότερους φορολογικούς συντελεστές στο Δυτικό κόσμο, η παραοικονομία και η φοροδιαφυγή είναι συμπεριλαμβανόμενες. 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 παραοικονομίας, και φοροδιαφυγής για κάποιους – κατά το χρονικό διάστημα που παραμένουν <<τεχνικά>>, στα χαρτιά δηλαδή μόνο, άνεργοι – κάνοντάς το αρκετά θελητικό, αφού στην ουσία έχουν δύο πηγές εισοδημάτων, που είναι και οι δύο αφορολόγητες. Μερικές μορφές κοινωνικών παροχών συνδέονται άμεσα με το εισόδημα και, επομένως υπάρχει κίνητρο για κάποιον να δηλώσει χαμηλότερο εισόδημα με σκοπό να καρπωθεί τις κοινωνικές παροχές. Μία αύξηση, δηλαδή, του αριθμού και της ποιότητας των κοινωνικών παροχών, σύμφωνα με την αντίληψη αυτή, θα μετακινούσε την καμπύλη προσφοράς εργασίας προς τα πάνω με αποτέλεσμα τη μείωση της τυπικής

προσφερόμενης εργασίας. Μια αύξηση του εργατικού κόστους, όμως μπορεί να αποτελεί κίνητρο για τους εργοδότες να αναζητήσουν φθηνότερες, πιο ευέλικτες και λιγότερο συνδικαλισμένες πηγές προσφοράς εργασίας. Τέτοιες πηγές υπάρχουν και, συνήθως, παίρνουν τη μορφή συγκαλυμμένης προσφοράς από νοικοκυρές, συνταξιούχους, φοιτητές και αλλοδαπούς. Έτσι, παρατηρείται μία αύξηση των θέσεων εργασίας για μερική απασχόληση, αύξηση που προορίζεται να ικανοποιήσει την καινούργια προσφορά εργασίας που έχει χαμηλότερο εργατικό κόστος. Η δυσαρέσκεια με το ύψος των αποδοχών ή και το περιεχόμενο μιας θέσης εργασίας στο φορολογούμενο τομέα αναφέρεται συχνά ως κίνητρο για να αποκτήσει κάποιος μία δεύτερη θέση εργασίας στον αφορολόγητο τομέα της οικονομίας, όπου και το εισόδημα είναι μεγαλύτερο και πρόσθετα κόστη αποφεύγεται.

Άλλη αιτία, είναι η έλλειψη προγραμματισμού. Ο κάθε υπουργός Οικονομικών, ελλείψει προγράμματος, αυτοσχεδιάζει και προσπαθεί να επιλύσει τα θέματα που αντιμετωπίζει εκ των ενόντων. Ο επόμενος υπουργός, ακόμη και όταν προέρχεται από το ίδιο κυβερνών κόμμα, εγκαταλείπει τους αυτοσχεδιασμούς του προκατόχου του και αυτοσχεδιάζει κατά τον δικό του τρόπο.

Επειδή δε οι υπουργοί Οικονομικών, εναλλάσσονται κατά συχνά διαστήματα, οι αυτοσχεδιασμοί τους δεν έχουν διάρκεια, με αποτέλεσμα να μην υπάρχει σταθερότητα της φορολογίας και να μη γνωρίζει κανείς τι τέξεται η επιούσα.

Οι αρμόδιοι του υπουργείου Οικονομικών συνεχίζουν

με λιανοτούφεκα τον κλεφτοπόλεμο κατά των φοροφυγάδων. Με τα στοιχεία των πιστωτικών καρτών τη δημιουργία κινήτρων για την κατάδοση των γιατρών από τους πελάτες τους στους οποίους δεν δίνουν απόδειξη την έκπτωση από το φορολογητέο εισόδημα των δικηγορικών αμοιβών τις τηλεοπτικές παροτρύνσεις προς τους φορολογημένους κλπ.

Τα μέτρα αυτά τα χαρακτηρίσαμε <<λιανοτούφεκα>>, γιατί δεν είναι αποτελεσματικά, επειδή στρέφονται κατά ορισμένων κατηγοριών φοροφυγάδων, χωρίς να καταπολεμούν τις δύο βασικές αιτίες που προκαλούν και διαιωνίζουν τη φοροδιαφυγή. Την ανεδαφικότητα του φορολογικού μας συστήματος και το ανοργάνωτο των φορολογικών υπηρεσιών. Για να επισκευάσεις άλλωστε μιαν ετοιμόρροπη οικοδομή δεν αρχίζεις από την πρόσοψη, αλλά από τα θεμέλια.

Στην περίπτωση των κλυδωνιζόμενων δημοσίων οικονομικών της χώρας μας, το θεμέλιο είναι ο περιορισμός της φοροδιαφυγής και η εξασφάλιση της εισπράξεως των φορολογικών εσόδων του Δημοσίου. Η επισκευή της πρόσοψης είναι θέμα αισθητικής. Η στερéωση των θεμελίων είναι θέμα επιβίωσης.

Θα μπορούσαμε, επομένως, απευθυνόμενοι στους αρμόδιους του υπουργείου Οικονομικών και παραφράζοντας το γνωστό τηλεοπτικό σλόγκαν τους <<αγαπάς την πατρίδα σου; απόδειξη!>>, να τους πούμε: <<Αγαπάτε την πατρίδα σας; Αναδιοργανώστε τις φορολογικές υπηρεσίες και εκσυγχρονίστε το φορολογικό μας σύστημα>>. Διαφορετικά θα κυνηγάτε τους φοροφυγάδες, ενώ θα αφήνετε τις πόρτες και τα παράθυρα της φοροδιαφυγής ορθάνοιχτα και αφύλαχτα.

Ακολουθούν, η επιβράβευση των ανειλικρινών φορολογου-

μένων και η εξουσία των προϊσταμένων των Δ.Ο.Υ. να συμβιβάζονται με τους φορολογουμένους, οι οποίες αποτελούν βασικές αιτίες εμφάνισης της φοροδιαφυγής.

Έχει γίνει πάγια τακτική στη χώρα μας, ο εκάστοτε υπουργός Οικονομικών να εκδίδει απόφαση, που κυρώνεται μεταγενέστερα με νόμο, με την οποία, προκειμένου να περατωθούν οριστικά εκκρεμείς υποθέσεις διαφόρων φορολογιών παλαιότερων ετών, παρέχει στους φορολογουμένους, που είχαν υποβάλει ανειλικρινείς φορολογικές δηλώσεις, προνόμια, όπως λχ. καταβολή μέρους από τον κύριο φόρο και απαλλαγή από το υπόλοιπο και από όλους τους πρόσθετους και τα πρόστιμα. Η τακτική όμως αυτή ενθαρρύνει τους φορολογουμένους να αποκρύπτουν φορολογητέα ύλη με τις φορολογικές δηλώσεις, αφού προσδοκούν, σχεδόν με βεβαιότητα, ότι θα εκδοθεί κάποτε πράξη που θα επιτρέπει να εξοφλήσουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις με την καταβολή μέρους τους πέρα της φορολογικής δηλώσεως οφειλόμενου κύριου φόρου και έτσι να ωφεληθούν διетώς. Το μεν διότι καταβάλλουν μέρος του φόρου, το δε διότι ένα τμήμα του μέρους αυτού καταβάλλεται μετά από πολλά έτη.

Εξάλλου, σε υποβολή ανειλικρινούς φορολογικής δηλώσεως εξωθεί τους φορολογουμένους και η προβλεπόμενη από το νόμο εξουσία των προϊσταμένων των δημοσίων οικονομικών υπηρεσιών να συμβιβάζονται με τους φορολογούμενους σε ποσά φορολογητέας ύλης κατώτερα από εκείνα που προσδιορίστηκαν κατά το φορολογικό έλεγχο.

Τα ανωτέρω μέτρα, που απολήγουν σε άνιση μεταχείριση σε βάρος των ειλικρινών φορολογουμένων, δεν αρμόζουν σε ευνοούμενη πολιτεία και θα πρέπει με διάταξη του Συντάγματος να αποκλεισθεί η συνέχισή τους.

✓

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ
ΜΕΘΟΔΟΙ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

Στη χώρα μας η φοροδιαφυγή πραγματοποιείται σε μεγάλη έκταση και με τους <<συνηθισμένους>> τρόπους, λόγω της ύπαρξης ενός τεράστιου αριθμού μικρών επιχειρήσεων αλλά και της οργανωτικής αδυναμίας των φορολογικών αρχών να ανιχνεύσουν και να περιορίσουν το φαινόμενο. Αυτό, δε σημαίνει βέβαια ότι οι φορολογούμενοι χρησιμοποιούν μόνο απλοϊκούς τρόπους φοροδιαφυγής. Αντίθετα, όπως τόνισε αρμόδιο στέλεχος της υπηρεσίας καταπολέμησης της φοροδιαφυγής του Υπουργείου Οικονομικών: <<.....Συνεχώς ανακαλύπτουμε νέες περιπτώσεις και συνεχώς μένουμε έκπληκτοι από τις μεθόδους που χρησιμοποιούν οι φοροφυγάδες για να αφαιρέσουν φόρους από το Δημόσιο. Η ευρηματικότητα των Ελλήνων στο θέμα της φοροδιαφυγής έχει περάσει κάθε προηγούμενο>>. Σε σχέση, όμως με άλλες χώρες, όπου χρησιμοποιούνται ειδικοί (δικηγόροι και άλλοι) και γίνονται πολύπλοκοι συνδυασμοί, όπως ίδρυση εικονικών εταιρειών σε χώρες <<φορολογικού παραδείσου>>, οι τρόποι φοροδιαφυγής στη χώρα μας είναι απλοί. Εξάλλου, λόγω ακριβώς της αδυναμίας των φορολογικών αρχών να περιορίσουν και την με απλούς τρόπους συντελούμενη φοροδιαφυγή, δεν υπάρχει λόγος για πολύπλοκες μεθόδους.

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

✓

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

A. ΑΜΕΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

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

1. Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων (ΦΕΦΠ)

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

1.α) Εισόδημα από Εκμίσθωση Γαιών και Ακινήτων (Α΄Πηγή)

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

Στην περίπτωση της μερικής απόκρυψης τόσο το μισθωτήριο συμβόλαιο, όσο και οι σχετικές αποδείξεις αναφέρουν το

μειωμένο μίσθωμα, ενώ η διαφορά (τα τελευταία χρόνια) εισπράττεται κατά την υπογραφή του συμβολαίου και για όλη την διάρκεια της μίσθωσης. Στη δεύτερη περίπτωση, ο φορολογούμενος συνήθως δεν υποβάλλει καθόλου δήλωση, ούτε για τα άλλα εισοδήματά του (πχ. αγρότες).

1.β) Εισόδημα από Κινητές Αξίες (Β΄ Πηγή)

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

1.γ) Εισόδημα από Εμπορικές & Βιομηχανικές Επιχειρήσεις (Γ΄ Πηγή - παλαιότερα Δ΄ Πηγή)

Στα εισοδήματα από την πηγή αυτή συγκεντρώνεται το μεγαλύτερο μέρος της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα. Στην κατηγορία αυτή, εμπíπτουν τα εισοδήματα των ιδιοκτητών και εταιρών όλων των επιχειρήσεων (περίπου το 95%) τηρούν βιβλία Α΄ και Β΄ κατηγορίας, με αποτέλεσμα να εφαρμόζεται <<εξωλογιστικός>> προσδιορισμός του εισοδήματος των φορολογουμένων.

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

1) με το είδος της οικονομικής δραστηριότητας της επιχείρησης,

2) με τη λογιστική της οργάνωση και το είδος των λογιστικών βιβλίων που τηρούνται,

3) με τη νομική της μορφή.

Οι επιχειρήσεις λιανικού εμπορίου, πχ. που τηρούν βιβλία Α' κατηγορίας και φορολογούνται με βάση τις αγορές τους, αγοράζουν χωρίς τιμολόγια, δεν καταχωρούν τα τιμολόγια ή εμφανίζουν μικρότερη της πραγματικής αξίας ή τέλος τα τιμολόγια εκδίδονται σε άλλο όνομα και έτσι φοροδιαφεύγουν. Για τη μεταφορά εμπορευμάτων, χωρίς τιμολόγια, που αποτελεί απαραίτητο συμπλήρωμα της παραπάνω περίπτωσης, έχουν επινοηθεί πολλοί τρόποι, όπως μεταφορά με ιδιωτικής χρήσης αυτοκίνητα, μεταφορά με το ίδιο δελτίο Αποστολής πολλών εμπορευμάτων την ίδια μέρα, παράλειψη ενός μηδενικού, το οποίο προστίθεται εύκολα στην περίπτωση ελέγχου κλπ.

Συνηθίζεται, επίσης η μεταφορά αγαθών κατά τη διάρκεια της νύχτας (οπότε οι έλεγχοι ελαττώνονται), σε μέρες εορτών, αργιών κλπ. Η Υπηρεσία Ελέγχου Διακίνησης Αγαθών (ΥΠΕΔΑ) με 300 μόνο υπαλλήλους που διαθέτει σε όλη τη χώρα, δεν είναι δυνατό να ελέγξει όλη αυτή την παράνομη διακίνηση εμπορευμάτων.

Στην περίπτωση πάλι των επιχειρήσεων, οι οποίες έχουν υποχρέωση να εκδίδουν θεωρημένες αποδείξεις, η φοροδιαφυγή πραγματοποιείται με την παράλειψη έκδοσης των αποδείξεων αυτών. Είναι, επίσης, δυνατό να εκδοθεί απόδειξη για μικρότερο ποσό (η παράλειψη ενός μηδενικού μειώνει το ποσό κατά 90%), η να εκδοθεί απόδειξη της οποίας το μιν αντίγραφο που δίνεται στον αγοραστή περιέχει το σωστό ποσό, το δε στέλεχος που μένει στην επιχείρηση αναγράφει ένα πολύ μικρότερο ποσό. Αυτό επιτυγχάνεται εύκολα, εάν δεν υπάρχει <<καρμπόν>> στο σημείο αναγραφής του πο-



σού, και το ποσό συμπληρώνεται εκ των υστέρων στο στέλεχος της επιχείρησης.

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

Σημειώνεται ότι στη Γ' πηγή υπάγονται και τα εισοδήματα από την εκμετάλλευση αυτοκινήτων <<ταξί>>, όπου δεν τηρείται κανένα βιβλίο ή στοιχείο. Η φοροδιαφυγή εδώ συντελείται <<επίσημα>> μετά από συμφωνία Υπουργείου Οικονομικών και των συλλόγων των ενδιαφερομένων για το ποσό που πρέπει να δηλώνουν κάθε χρόνο. Το ποσό αυτό (που συμφωνήθηκε το 1983) υπολείπεται σημαντικά των πραγματικών εισοδημάτων. Οι ίδιες παρατηρήσεις ισχύουν και για τα εισοδήματα από την εκμετάλλευση φορτηγών αυτοκινήτων Δ.Χ.

Στην Γ' πηγή υπάγονται και τα εισοδήματα των τεχνικών εταιρειών και των εργολάβων που ασχολούνται με την ανέγερση πολυκατοικιών και την πώληση διαμερισμάτων. Τα εισοδήματα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα ποσά που αναγράφονται στα συμβόλαια πώλησης των διαμερισμάτων. Είναι γνωστό, όμως, ότι εκτός από τον πωλητή και ο αγοραστής έχει λόγους να δηλώσει πολύ μικρότερη τιμή κατά τη σύναψη του συμβολαίου για να αποφύγει το φόρο μεταβίβασης ακινήτων. Με την εισαγωγή του συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων όλα τα

✓
συμβόλαια άρχισαν να συνάπτονται στις προκαθορισμένες τιμές, οι οποίες μέχρι τον Αύγουστο του 1988 υπολείπονταν σημαντικά των πραγματικών τιμών. Μετά, όμως, την τελευταία αύξηση (Αύγουστος 1988), οι <<επίσημες>> τιμές έχουν πλησιάσει αρκετά τις τιμές αγοράς.

1.δ) Εισόδημα από Γεωργικές Επιχειρήσεις

Εδώ η φοροδιαφυγή συντελείται με πολύ απλό τρόπο. Οι αγρότες δεν υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος και δεν έχουν καμιά επαφή με την Εφορία. Μόλις 40-45 χιλιάδες αγρότες υποβάλλουν δηλώσεις και όλοι ανεξαιρέτως έχουν εισοδήματα και από άλλη πηγή, γι' αυτό και υποβάλλουν δήλωση. Από το Αγροτικό Εισόδημα, όπως το καταγράφουν οι εθνικοί λογαριασμοί, μόνο το 0,4% δηλώνεται.

Ας σημειωθεί ότι οι φορολογικές αρχές είναι ιδιαίτερα διακριτικές και δεν ενοχλούν ποτέ τους αγρότες.

1.ε) Εισόδημα από Μισθωτές Υπηρεσίες

Επικρατεί γενικά η άποψη ότι οι μισθωτοί δεν έχουν δυνατότητα φοροδιαφυγής. Η άποψη αυτή είναι μάλλον ανακριβής, γιατί τα τελευταία χρόνια και μετά τη μεγάλη αύξηση της φορολογικής επιβάρυνσης, έχει παρατηρηθεί φοροδιαφυγή στα στελέχη, μικρών κυρίως, ιδιωτικών επιχειρήσεων. Ο επίσημος μισθός, βάσει του οποίου υπολογίζονται και οι ασφαλιστικές εισφορές και διενεργείται η παρακράτηση του ΦΕΦΠ, είναι μικρός, ενώ το υπόλοιπο του μισθού καταβάλλεται στον εργαζόμενο χωρίς να εμφανίζεται πουθενά. Με τον τρόπο αυτό, τόσο η επιχείρηση όσο και ο εργαζόμενος <<κερδίζουν>>, γιατί η επιχείρηση καταβάλλει μικρότερες ασφαλιστικές εισφορές και μικρότερες αποδοχές στον υπάλληλό

✓

της από όσες θα κατέβαλε, εάν όλο το εισόδημα υπαγόταν σε παρακράτηση, ενώ ο εργαζόμενος υφίστανται λιγότερες <<κρατήσεις>>. Εννοείται ότι η επιχείρηση θα πρέπει να φοροδιαφεύγει και η ίδια για να μπορεί να καταβάλλει αυτά τα ποσά χωρίς να εμφανίζονται με <<εξωλογιστικό τρόπο>>, όπως στην περίπτωση της φορολογίας των ναυτιλιακών εταιρειών.

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

1.στ) Εισόδημα από Υπηρεσίες Ελευθέρων Επαγγελματιών και από άλλες πηγές

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

Στην κατηγορία αυτή θα μπορούσε να περιλάβει κανείς και τους καθηγητές μέσης εκπαίδευσης που παραδίδουν ιδιαίτερα μαθήματα σε μαθητές γυμνασίων-λυκείων ή ακόμη και σε

μαθητές που προετοιμάζονται για τις πανελλήνιες εξετάσεις και ορισμένους δημοδιδασκάλους οι οποίοι παραδίδουν ιδιαίτερα μαθήματα, χωρίς να εκδίδουν καμιά απόδειξη, δεδομένου ότι δεν έχουν κάνει έναρξη επαγγέλματος στην εφορία, αφού τυπικά απαγορεύεται να διδάσκουν ιδιαίτερα μαθήματα.

2. Φορολογία Εισοδήματος Νομικών Προσώπων (ΦΕΝΠ)

Η λογιστική οργάνωση των Ανωνύμων Εταιρειών (διπλογραφικό σύστημα) και η τήρηση <<βιβλίων>> Γ'κατηγορίας (παλαιότερα Δ') υπαγορεύει τελείως διαφορετικούς τρόπους φοροδιαφυγής, 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. Η τεχνητή διόγκωση των δαπάνων επιτυγχάνεται με πολλούς τρόπους, οι πλέον γνωστοί από τους οποίους είναι οι εξής:

1. Υπερτίμηση των εισροών (αγορών). Η υπερτίμηση πραγματοποιείται είτε με έκδοση ανακριβών τιμολογίων, τα οποία εμφανίζουν μεγαλύτερη δαπάνη για αγορά πρώτων υλών κλπ., είτε με έκδοση τιμολογίων, χωρίς να υπάρχει πραγματική συναλλαγή.

2. Υποτίμηση Απογραφής. Οι επιχειρήσεις εσκεμμένα μειώνουν, είτε την αξία των υπογραφόμενων αγαθών, είτε την ποσότητα, με σκοπό να μειώσουν τα κέρδη τους. Είναι αυτονόητο ότι τα αποτελέσματα της απογραφής που θα παρουσιάσει μία επιχείρηση θα πρέπει να βρίσκονται σε συμφωνία με τις αγορές και τις πωλήσεις της στην ίδια χρονική

περίοδο.

3. Υπερτιμολογήσεις και υποτιμολογήσεις εισαγωγών-εξαγωγών. Ο τρόπος αυτός φοροδιαφυγής χρησιμοποιείται από τις πολυεθνικές κυρίως εταιρείες:

Οι θυγατρικές <<αγοράζουν>> πρώτες ύλες, ανταλλακτικά κλπ. από τις <<μητρικές>> που είναι εγκατεστημένες σε άλλη χώρα, υπερτιμολογώντας αυτές τις αγορές. Έτσι, οι θυγατρικές επιχειρήσεις μειώνουν τα κέρδη τους και αντίστοιχα το φόρο που οφείλουν να αποδώσουν στη χώρα που είναι εγκατεστημένες (πχ. στην Ελλάδα).

Εάν μάλιστα η μητρική εταιρεία έχει την έδρα της σε <<φορολογικό παράδεισο>>, τότε επιτυγχάνεται γενικότερη μείωση της φορολογικής υποχρέωσης.

3. Φορολογία Κληρονομιών, Δωρεών και Γονικών Παροχών

Η φοροδιαφυγή εδώ πραγματοποιείται εύκολα, με τη δήλωση και μόνο από μέρους του φορολογούμενου, μικρότερης από την πραγματική αξία 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.

Η φοροδιαφυγή στην περίπτωση των ακινήτων ήταν πολύ εκτεταμένη πριν από την εισαγωγή και εξάπλωση του συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων. Δεν θα πρέπει να παραγνωρισθούν, όμως και περιπτώσεις όπου οι έφοροι έτειναν να καθορίζουν <<αγοραίες τιμές>> μεγαλύτερες από τις πραγματικές. Σήμερα η φοροδιαφυγή παραμένει ανεξέλεγκτη στις περιοχές που δεν καλύπτονται από το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού της

αξίας των ακινήτων. ✓

Παραμένει, επίσης, στην περίπτωση των μετρητών και των κινητών αντικειμένων μεγάλης αξίας, όπου οι μεν δωρεές και γονικές παροχές είναι αδύνατο να ανιχνευτούν, ενώ στην περίπτωση των κληρονομιών η φοροδιαφυγή στις καταθέσεις σε τράπεζες εξασφαλίζεται με έγκαιρη ανάληψη ή με την εκ των προτέρων κατάθεση σε <<κοινό λογαριασμό>>.

Η φοροδιαφυγή, τέλος είναι δύσκολη στην περίπτωση των ονομαστικών μετοχών, αντίθετα με τις ανώνυμες μετοχές, όπου ισχύουν τα όσα αναφέρθηκαν παραπάνω για τα κινητά αντικείμενα μεγάλης αξίας.

4. Φόρος Ακίνητης Περιουσίας (ΦΑΠ)

Η φοροδιαφυγή εδώ είναι ιδιαίτερα εκτεταμένη και συντελείται πολύ απλά με τη μη υποβολή δηλώσεων εκ μέρους των υπόχρεων. Ακόμη, όμως, και αυτοί που υποβάλλουν δηλώσεις θα πρέπει να δηλώνουν χαμηλότερη από την πραγματική αξία της ακίνητης περιουσίας τους. Διαφορετικά, δεν εξηγείται πως, ενώ οι τιμές των ακινήτων αυξήθηκαν ταχύτερα από το ονομαστικό ΑΕΠ, η ελαστικότητα των εσόδων του ΦΑΠ, μεταξύ 1982 και 1988, είναι μόλις 0,44, όταν η αντίστοιχη ελαστικότητα των συνολικών φορολογικών εσόδων είναι 1,1 περίπου.

Β. ΕΜΜΕΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

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

στη φορολογία εισοδήματος. ✓

1. Δασμοί και Τέλη 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. Τα πληρώματα των πλοίων και των αεροσκαφών έχουν τη δυνατότητα λόγω των συχνών ταξιδιών τους στο εξωτερικό να εισάγουν αγαθά χωρίς εκτελωνισμό.

Ακόμη και οι απλοί ταξιδιώτες κατά την επιστροφή τους στην Ελλάδα προσπαθούν πάντα να <<περάσουν>> από το τελωνείο, ορισμένα, βιομηχανικά κυρίως, είδη. Στις περιπτώσεις που δεν είναι δυνατή η απόκρυψη του αγαθού δηλώνεται μικρότερη αξία. Σε όλες αυτές τις περιπτώσεις συντελείται δασμοδιαφυγή.

Δασμοδιαφυγή, όμως, είναι δυνατό να συντελείται και σε 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.

2. Φόροι Κατανάλωσης Εισαγομένων

Στη χώρα μας, κατά τον εκτελωνισμό των εμπορευμάτων επιβάλλονται εκτός από τους δασμούς, οι οποίοι τα τελευταία χρόνια έχουν χάσει τη σημασία τους, και μια σειρά από ειδικούς και γενικούς φόρους κατανάλωσης, χαρτόσημο εισαγομένων κλπ. Στην περίπτωση της λαθραίας εισαγωγής αγαθών (είτε σε μεγάλες ποσότητες, είτε από ταξιδιώτες κλπ), παράλ-

✓

ληλα με τη δασμοδιαφυγή συντελείται αυτόματα και φοροδιαφυγή σε όλους αυτούς τους φόρους που εισπράττονται στα τελωνεία. Έτσι πχ. στην περίπτωση λαθραίας εισαγωγής μιας έγχρωμης τηλεόρασης, εκτός από τους δασμούς, δεν καταβάλλονται ΦΠΑ (παλαιότερα ΦΚΕ), ειδικός φόρος κατανάλωσης, χαρτόσημο (προ του 1987) και διάφοροι άλλοι φόροι μικρής σημασίας. Στην περίπτωση λαθραίας εισαγωγής τσιγάρων, εκτός από τη δασμοδιαφυγή, συντελείται και φοροδιαφυγή από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης καπνοβιομηχανικών προϊόντων κ.ο.κ.

3. Φόροι Κατανάλωσης Εγχωρίων

3.α) Ο Φόρος Κύκλου Εργασιών (ΦΚΕ)

Ο ΦΚΕ ίσχυε στη χώρα μας έως 31 Δεκεμβρίου 1986. Η φοροδιαφυγή ήταν αναπόφευκτα συνδεδεμένη με τη φοροδιαφυγή στη φορολογία εισοδήματος. Κάποια φορά που κάποια βιοτεχνία ή βιομηχανία απέκρυπτε με τον ένα ή τον άλλο τρόπο τον κύκλο εργασιών της, με σκοπό να αποκρύψει φορολογητέο εισόδημα, πραγματοποιούσε ταυτόχρονα φοροδιαφυγή και στον ΦΚΕ. Οι μέθοδοι φοροδιαφυγής εδώ είναι άμεσα συνδεδεμένες με τις μεθόδους που αναπτύχθηκαν στην περίπτωση της φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων (Γ'πηγή).

3.β) Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ)

Οι τρόποι που χρησιμοποιούν οι φορολογούμενοι, όσον αφορά στην φοροδιαφυγή μέσα από το φόρο προστιθέμενης αξίας, είναι σχεδόν οι ίδιοι σε όλες τις χώρες που εφαρμόζεται ο φόρος αυτός.

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

1. Οι αγορές και πωλήσεις χωρίς να εκδίδονται επίσημα

✓

φορολογικά παραστατικά στοιχεία, όπως ορίζει η φορολογική νομοθεσία.

2. Η έκπτωση φόρων εισροών που ουδέποτε αποδόθηκαν στο Δημόσιο.

3. Η αύξηση των γενικών εξόδων της επιχείρησης, με ανύπαρτες δαπάνες, που στηρίζονται σε εικονικά τιμολόγια.

4. Η αλλοίωση των αριθμητικών στοιχείων των δελτίων αποστολής. Η μέθοδος αυτή είναι αρκετά γνωστή και ονομάζεται μέθοδος της υποδιαστολής.

5. Η μέθοδος των ηθελημένων λαθών, δηλαδή αθροιστικά λάθη ή καταχώρησης των συναλλαγών στα σχετικά βιβλία της επιχείρησης.

6. Η έκδοση αθεώρητων λογαριασμών πχ. σε διάφορα κέντρα διασκέδασης.

7. Η έκδοση αποδείξεων είσπραξης με χαμηλότερο ποσό από εκείνο που θα έπρεπε να αναγράφεται στην απόδειξη. Η μέθοδος αυτή, χρησιμοποιείται σε μεγάλο βαθμό από τους ελεύθερους επαγγελματίες.

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

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

ΠΟΙΝΙΚΟΠΟΙΗΣΗ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

Α. ΠΟΙΝΙΚΗ ΔΙΩΞΗ (άρθρο 32 παρ.1 Ν.1591/86)

Η ποινική δίωξη ασκείται μετά από μηνυτήρια αναφορά, που υποβάλλεται υποχρεωτικώς από τον προϊστάμενο της αρμόδιας ΔΟΥ στην Εισαγγελική Αρχή, εντός μηνός από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής, αναστελλομένης μέχρι λήξεως της προθεσμίας αυτής, της παραγραφής του αδικήματος. Η υποβολή της μηνυτήριας αναφοράς και η ποινική δίωξη δεν κωλύεται από την τυχόν επίτευξη εξωδίκου λύσεως της φορολογικής διαφοράς (άρθρο 41 Ν.1884/90).

Αρμόδιο δικαστήριο είναι το Πλημμελειοδικείο της περιφέρειας της κατοικίας του υπαιτίου ή της έδρας της επιχείρησης.

Στο δικαστήριο αυτό διαβιβάζονται η μηνυτήρια αναφορά της αρμόδιας ΔΟΥ και εφόσον υπάρχουν στη δικογραφία, η έκθεση ελέγχου και τα αναφερόμενα σ' αυτήν έγγραφα, το φύλλο ελέγχου ή η πράξη καταλογισμού τέλους ή εισφοράς, η απόφαση επιβολής προστίμου ΚΒΣ, ως και η απόφαση του διοικητικού δικαστηρίου. Κατά τη διαδικασία στο ακροατήριο, το δικαστήριο μπορεί να κλητεύσει ως μάρτυρες τα αρμόδια φορολογικά όργανα, μόνο στην περίπτωση που θα κρίνει αναγκαίες και άλλες αποδείξεις. Στην ίδια περίπτωση μπορεί να διατάξει και οποιαδήποτε άλλη απόδειξη. Το Δημόσιο μπορεί να παρίσταται στο δικαστήριο ως πολιτικός ενάγων με τον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής Αρχής ή τον υπάλληλο της υπηρεσίας του που ορίζεται απ' αυτόν.

Έγγραφη προδικασία δεν απαιτείται. Ο αρμόδιος Εισαγ-

γελέας γνωστοποιεί στην αρμόδια Φορολογική Αρχή, δεκαπέντε τουλάχιστον ημέρες προ της δημόσιας συνεδρίασης, την αρχική δικάσιμο. Το άρθρο 32 του Ν. 1591/1986 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 19 του Ν.1828/1989, τίθεται όπως αντικαταστάθηκε με την υπ' αριθμ.1105135/4.10.1989(πολ. 1226) άρθρο 51 του Ν. 1882/1990.

Β. ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΕΠΙ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΑΓΑΘΩΝ

(άρθρο 33 παρ. 1 Ν.1591/86)

1. Στην περίπτωση μεταφοράς αγαθών με αυτοκίνητα επιβατικά Ι.Χ. ή μικτής Ι.Χ. ή φορτηγά ή ημιφορτηγά ή τρίκυκλα Δ.Χ. ή Ι.Χ., χωρίς τα στοιχεία που ορίζονται υπό του ΚΒΣ, αφαιρούνται μέχρι 6 μήνες οι πινακίδες και η άδεια κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου, ως και η άδεια οδήγησης του οδηγού.

Οι ίδιες ποινές επιβάλλονται στους οδηγούς που αρνούνται τον έλεγχο. Αν δεν δοθούν τα στοιχεία του παραβάτη οδηγού, εντός 20 ημερών από της πρόσκλησης, αφαιρείται η άδεια κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου επί τρίμηνο μέχρι εξάμηνο.

2. Σε περίπτωση μεταφοράς αγαθών με τα πιο πάνω μέσα και με ανακριβή φορολογικά στοιχεία, αφαιρούνται μέχρι 6 μήνες η άδεια κυκλοφορίας και η άδεια του οδηγού αν, διαπιστωθεί ποσοτική διαφορά πάνω από 20%. Δεν αφαιρείται η άδεια του οδηγού αν αυτός είναι υπάλληλος του ιδιοκτήτη του μεταφορικού μέσου.

3. Σε περίπτωση μεταβίβασης του οχήματος σε επαχθή ή χαριστική αιτία ή σε περίπτωση αντικατάστασής του πριν από την επιβολή των ανωτέρω κυρώσεων επιβάλλεται με πρά-

ξη του αρμόδιου οικονομικού εφόρου πρόστιμο από 20.000 έως 200.000 δρχ. σε βάρος αυτού που ήταν ιδιοκτήτης ή εκμεταλλευτής του κατά το χρόνο που διαπράχθηκε η παράβαση.

4. Επί υποτροπής εντός 3/ετίας οι κυρώσεις διπλασιάζονται.

5. Διοικητικές κυρώσεις επιβάλλει, με απόφασή του, ο νομάρχης στην περιφέρεια του οποίου βρίσκεται η έδρα της αρμόδιας ΔΟΥ.

Η απόφαση εκδίδεται:

α) Για τις μεταφορές χωρίς συνοδευτικά στοιχεία, μετά τη διαπίστωση της παράβασης.

β) Για τις μεταφορές με ανακριβή στοιχεία, μετά την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής.

6. Προ της επιβολής των διοικητικών κυρώσεων ο νομάρχης υποχρεώνεται από τον Νόμο να καλέσει τον παραβάτη για να ακουσθεί, μέσα σε προθεσμία 10 ημερών.

Οι κυρώσεις επιβάλλονται ανεξάρτητα από τους πρόσθετους φόρους, πρόστιμα κλπ.

Ισχύς από 24/4/1986.

Κατά της απόφασης του νομάρχη χωρεί προσφυγή ενώπιον του Περιφερειάρχη, εντός 30 ημερών από της κοινοποίησης, ο οποίος οφείλει να αποφασίσει εντός 30 ημερών. Με αίτημα δύναται να ανασταλεί από τον Περιφερειάρχη η απόφαση του νομάρχη μέχρι 30 ημέρες (άρθρο 39 παρ. 7 Ν.1914/90).

Γ. ΜΕΤΡΑ ΠΑΤΑΞΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ Ν.2065/92

Άρθρο 44

Διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου σε περίπτωση φοροδιαφυγής

1. Κάθε φορά που η Φορολογική Αρχή διαπιστώνει φορολο-

γικές παραβάσεις, από τις οποίες βάσει ειδικής έκθεσης ελέγχου, προκύπτει διαφορά φορολογητέας ύλης πάνω από 300.000.000 δρχ. ή δεν έχει αποδοθεί στο Δημόσιο ποσό πάνω από 50.000.000 δρχ. από παρακρατούμενους φόρους, τέλη και εισφορές, απαγορεύεται στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. να παραλαμβάνουν δηλώσεις ή να χορηγούν βεβαιώσεις ή πιστοποιητικά που απαιτούνται κατά τις κείμενες διατάξεις και ζητούνται από τον παραβάτη, για την κατάρτιση συμβολαιογραφικών πράξεων μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων. Στην περίπτωση αυτή αναστέλλεται έναντι του Δημοσίου και το απόρρητο των καταθέσεων ή λογαριασμών ή του περιεχομένου θυρίδων του φορολογουμένου σε τράπεζες ή άλλα πιστωτικά ιδρύματα και δεσμεύεται το 50% των καταθέσεων ή του περιεχομένου των θυρίδων. Τα παραπάνω ποσά δύναται να αυξομειώνονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που εκδίδονται το βραδύτερο μέχρι τις 15 Φεβρουαρίου εκάστου έτους.

2. Αντίγραφο της πιο πάνω ειδικής έκθεσης ελέγχου υποβάλλεται από την αρχή που την εξέδωσε, στη Διεύθυνση Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών, η οποία υποχρεούται να ενημερώσει όλες τις Δ.Ο.Υ., τις τράπεζες και λοιπά πιστωτικά ιδρύματα. Οι ανωτέρω υπηρεσίες από της ενημέρωσής τους υποχρεούνται να εφαρμόζουν αμέσως τις απαγορεύσεις και δεσμεύσεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, χωρίς καμμία άλλη διαδικασία ή διατύπωση.

3. Η ενέργεια αυτή της Διεύθυνσης Ελέγχων κοινοποιείται και στον φορολογούμενο, ο οποίος μπορεί εντός μηνός από της ειδοποίησής του να ζητήσει με αίτησή του από τον Υπουργό Οικονομικών, την άρση των απαγορευτικών μέτρων.

Τα μέτρα αυτά μπορούν να αρθούν εν μέρει ή στο σύνολό τους με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, μετά από σύμφωνη γνώμη της Επιτροπής.

4. Το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 44 του Ν. 2065/1992, αντικαθίστανται ως εξής, σύμφωνα με τον Ν.2214/1994, άρθρο 33:

Η αρμόδια Φορολογική Αρχή υποχρεούται να ενεργήσει τον κατά νόμον έλεγχο και να περατώσει αυτόν, με έκδοση των σχετικών φύλλων ελέγχου ή άλλων φορολογικών πράξεων, εντός έξι μηνών από της έκδοσης της πιο πάνω ειδικής έκθεσης ελέγχου. Εάν μέσα στην προθεσμία αυτή δεν έχουν εκδοθεί τα φύλλα ελέγχου ή οι πράξεις, οι συνέπειες και απαγορεύσεις που καθορίζονται με το άρθρο αυτό, αίρονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, κατά την έκδοση της οποίας διερευνάται η ύπαρξη υπαιτιότητας, είτε από μέρους του φορο/νου είτε από μέρους της φορολογούσας αρχής. Σε περίπτωση υπαιτιότητας του φορολογουμένου, διατηρούνται οι συνέπειες και απαγορεύσεις του άρθρου αυτού και σε περίπτωση υπαιτιότητας της φορολογικής αρχής, ασκείται σε βάρος του φορολογικού οργάνου, στο οποίο έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος, πειθαρχική δίωξη, επιφυλασσομένων των περί παραβάσεως καθήκοντος διατάξεων του Ποινικού Κώδικα.

5. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού ισχύουν από 1ης Ιουνίου 1991, η δε προθεσμία της προηγούμενης παραγράφου λήγει, για υποθέσεις που είναι ήδη εκκρεμείς έξι (6) μήνες μετά τη δημοσίευση του νόμου αυτού.

Άρθρο 45

Ποινικές και Διοικητικές κυρώσεις

για μη απόδοση παρακρατούμενων φόρων

Οι παράγραφοι 1,2 αντικαθίστανται από τον Ν.2214/1994 ως εξής:

1. Όποιος δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμη δήλωση, μετά την παρέλευση δεκαπέντε ημερών (15) από της λήξης της νόμιμης προθεσμίας ή υποβάλλει ανακριβή δήλωση με βάση τα δεδομένα των υπ' αυτού τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων, που προβλέπεται από τις κείμενες διατάξεις για την απόδοση στο Δημόσιο του φόρου προστιθέμενης αξίας ή άλλων φόρων, τελών και εισφορών, που παρακρατούνται, επιρρίπτονται ή εισπράττονται για να αποδοθούν στο Δημόσιο, εφ' όσον το προς απόδοση ποσό για κάθε φορολογία είναι ανώτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) δραχμών τιμωρείται με φυλάκιση: α) μέχρι τριών (3) μηνών και με χρηματική ποινή μέχρι πεντακοσίων χιλιάδων (500.000) δραχμών, εφ' όσον το προς απόδοση ποσό για κάθε φορολογία δεν υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) δραχμές β) τουλάχιστον έξι (6) μηνών και χρηματική ποινή από πεντακόσιες χιλιάδες (500.000) δραχμές και άνω, εφ' όσον το προς απόδοση ποσό για κάθε φορολογία δεν υπερβαίνει το ένα εκατομμύριο (1.000.000) δραχμές, γ) τουλάχιστον ενός (1) έτους και χρηματική ποινή από ένα εκατομμύριο (1.000.000) και άνω εφ' όσον το προς απόδοση ως άνω ποσό υπερβαίνει το ένα εκατομμύριο (1.000.000) δραχμές, εφ' όσον δεν τιμωρείται βαρύτερα με άλλες διατάξεις.

2. Σε περίπτωση υποτροπής τα κατώτερα όρια των ποινών διπλασιάζονται και επιπροσθέτως δύναται με την απόφαση του δικαστηρίου να διατάσσεται η αφαίρεση της άδειας ασκήσεως του επαγγέλματος ή το κλείσιμο του καταστήματος για χρονικό διάστημα ενός (1) μηνός και μέχρι ενός (1) έτους.

3. Υπόχρεοι για την απόδοση των φόρων της παρ. 1 και 2 του παρόντος άρθρου στην περίπτωση των νομικών προσώπων είναι :

α) Οι εκπρόσωποι του νομικού προσώπου, καθώς και όλα τα κατά τις ισχύουσες εκάστοτε διατάξεις δυνάμενα να προσωποκρατηθούν, για χρέη του νομικού προσώπου προς το Δημόσιο, πρόσωπα.

β) Επί αλλοδαπών πάσης μορφής επιχειρήσεων οι ορισθέντες ως εκπρόσωποί τους στην Ελλάδα.

4. Ως αυτουργοί του αδικήματος που προβλέπεται από την παρ. 1 του άρθρου αυτού διώκονται και τιμωρούνται :

α) ο κατ'εξουσιοδότηση ή πληρεξουσιότητα υπογράψας την προς την Δ.Ο.Υ. δήλωση ή έχων υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή απόδοσης των οικείων χρηματικών ποσών, χωρίς να αίρεται η ευθύνη και των λοιπών κατά το άρθρο αυτό αυτουργών ή συμμετόχων,

β) Ο Επίτροπος, ο κηδεμών και ο διοικητής αλλοτρίων, κατά τις οικείες διατάξεις του αστικού δικαίου, για τις πράξεις ή παραλείψεις αυτών κατά την εκτέλεση του λειτουργήματός τους ή ως εκ της ιδιότητάς τους αυτής,

γ) ο λογιστής της επιχείρησης που συνέταξε ανακριβή δήλωση ή παρέλειψε να συντάξει ή συνέταξε και δεν την παρέδωσε στον υπόχρεον επιτηδευματία για την καταβολή των

παρακρατούμενων φόρων.

5. Οι περί συμμετοχής στο αδίκημα διατάξεις του Ποινικού Κώδικα έχουν εφαρμογή και στο αδίκημα του παρόντος άρθρου.

6. Μετατροπή ή αναστολή της επιβαλλόμενης ποινής για τα αδικήματα της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού δεν επιτρέπεται, η δε άσκηση της εφέσεως δεν έχει ανασταλτικό αποτέλεσμα.

7. Ο προϊστάμενος της αρμόδιας Φορολογικής Αρχής, όταν διαπιστώσει με οποιοδήποτε τρόπο την διάπραξη της παράβασης που προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου αυτού, υποχρεούται να υποβάλλει αμέσως σχετική μηνυτήρια αναφορά στον αρμόδιο Εισαγγελέα Πρωτοδικών, υποπίπτων άλλως σε βαρύ πειθαρχικό παράπτωμα και, αν η παράλειψη ενέργειας οφείλεται σε πρόθεση, τιμωρείται με την ποινή του άρθρου 259 Π.Κ.

Τα εγκλήματα του παρόντος άρθρου υπάγονται στην αρμοδιότητα του Μονομελούς Πλημμελειοδικείου, στην περιφέρεια του οποίου έχει την έδρα της η αρμόδια ΔΟΥ.

8. Η παράγραφος 8, αντικαθίσταται από τον Ν.2214/1994, ως εξής:

Για την δίκωξη του αδικήματος του άρθρου αυτού δεν απαιτείται οριστικοποίηση της πράξης της Φορολογικής Αρχής ή Υπηρεσίας, η οποία καταλογίζει την οικεία φορολογική παράβαση, ούτε περαίωση της τυχόν κυρίας ή συναφούς φορολογικής ή άλλης δίκης, αλλά αρκεί η έκδοση της πράξης καταλογισμού του παρακρατούμενου φόρου. Τυπικές πλημμέλειες της πιο πάνω πράξης δεν ασκούν επιρροή στην ποινική υπόθεση.

Η άσκηση προσφυγής ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου καθώς και η διαδικασία γενικά της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς σύμφωνα με τις ισχύουσες σχετικές φορολογικές διατάξεις δεν αποτελούν λόγο αναστολής της ποινικής δίωξης.

9.- Η διοικητική επίλυση της διαφοράς, σύμφωνα με τις σχετικές φορολογικές διατάξεις, δεν ασκεί επίδραση στην ποινική υπόθεση του άρθρου αυτού.

Σε περίπτωση που ο υπόχρεος καταβάλλει το οφειλόμενο ποσό μέχρι την ημέρα της δίκης μπορεί να επιβληθεί μόνο χρηματική ποινή. (αυτό το εδάφιο αντικαταστάθηκε με το άρθρο 32 παρ.3 του Ν.2214/94, ισχύς από 1/5/1994).

10.- Η παραγραφή των αδικημάτων του παρόντος άρθρου αρχίζει από το τέλος του έτους, κατά το οποίο τελέστηκαν.

11.- Επί επιχειρήσεων που λειτουργούν για πρώτη φορά, η εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου αρχίζει έξι μήνες από της χρονολογίας υποβολής της δήλωσης ενάρξεως ασκήσεως επιτηδεύματος προς την αρμόδια ΔΟΥ.

12.- Η καταδίκη για το αδίκημα της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού επιφέρει αυτοδικαίως:

α) την απώλεια του δικαιώματος συμμετοχής σε δημοπραξίες του Δημοσίου, των ΝΠΔΔ, των κοινωφελών ιδρυμάτων και οργανισμών κοινής ωφελείας, για χρονικό διάστημα ενός έτους.

β) την απώλεια του δικαιώματος λήψης πιστοποιητικού φορολογικής ενημερότητας για χρονικό διάστημα ενός έτους,

γ) την απαγόρευση για περίοδο τριών ετών της σύναψης συμβάσεων με το κράτος ή άλλους δημόσιους οργανισμούς ή φορείς, και

δ) την απώλεια του δικαιώματος της λήψης δανείων, με

εγγύηση του Δημοσίου ή δημόσιων επιχορηγήσεων ή κρατικών πιστώσεων επί τρία (3) έτη.

13.- Απόσπασμα της απόφασης του Δικαστηρίου παραδίδεται, εντός πέντε (5) ημερών από της εκδόσεώς της, από το Γραμματέα της έδρας του Δικαστηρίου στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., η οποία επιμελείται αμέσως της κοινοποίησής της στις αρμόδιες Αρχές για την εφαρμογή των κυρώσεων της προηγούμενης παραγράφου.

14.- Σύμφωνα με τον Ν.2214/1994 άρθρο 32, προστίθεται η παράγραφος 14 στο άρθρο 45 του Ν.2065/1992, που έχει ως εξής:

<<Τα αδικήματα της παραγράφου 1 θεωρούνται πάντοτε αυτόφωρα>>.

Άρθρο 48

Αναστολή λειτουργίας καταστημάτων επιτηδευματιών

1. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών δύναται να διατάσσεται μέχρι ένα μήνα η παύση λειτουργίας καταστήματος γραφείου, εργοστασίου ή εργαστηρίου επιτηδευματιών, σε βάρος των οποίων διαπιστώνεται μία από τις παρακάτω φορολογικές παραβάσεις:

- α) έκδοση πλαστών ή εικονικών τιμολογίων
- β) τήρηση ανεπίσημων βιβλίων και στοιχείων
- γ) μη έκδοση του φορολογικού στοιχείου, για την πώληση ή διακίνηση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών
- δ) η χωρίς άδεια της αρμόδιας φορολογικής αρχής άσκηση επαγγέλματος, η άσκηση επαγγέλματος σε διεύθυνση που δεν δηλώθηκε ή σε διαφορετική από αυτή που δηλώθηκε.

2. Η ανωτέρω απόφαση του Υπουργού Οικονομικών εκδίδεται ύστερα από σύμφωνη γνώμη επιτροπής που αποτελείται από:

α) έναν πρόεδρο Εφετών Διοικητικών Δικαστηρίων, ως πρόεδρο

β) ένα Εφέτη Εφετών Διοικητικών Δικαστηρίων, ως πρόεδρο

γ) το Γενικό Διευθυντή Φορολογίας και Δημόσιας περιουσίας του Υπουργείου Οικονομικών

δ) το Γενικό Διευθυντή Επιθεώρησης και Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών

ε) Έναν οριζωτό ελεγκτή που ορίζεται από τον Υπουργό Οικονομικών

Τα υπό στοιχεία α' και β' μέλη διορίζονται με τους αναπληρωτές τους, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις. Στην επιτροπή μετέχει ως εισηγητής, χωρίς δικαίωμα ψήφου, ο διευθυντής της Διεύθυνσης Βιβλίων και Στοιχείων του Υπουργείου Οικονομικών. Χρέη γραμματέα εκτελεί υπάλληλος της Διεύθυνσης Βιβλίων και Στοιχείων του Υπουργείου Οικονομικών. Η επιτροπή συνεδριάζει εφόσον μετέχει ο πρόεδρος ή ο αναπληρωτής του και τουλάχιστον δύο μέλη. Η γνωμοδότηση της επιτροπής αυτής εκδίδεται μετά προηγούμενη κλήση, από τη Διεύθυνση Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών, του παραβάτη προς διατύπωση των απόψεών του επί των παραβάσεων που διαπιστώθηκαν σε βάρος του. Η κλήση επιδίδεται από επιμελητή οποιασδήποτε υπηρεσίας του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Όταν ο παραβάτης είναι επιτηδευματίας, η απόφαση του Υπουργού Οικονομικών αποστέλλεται στην αρμόδια αστυνομική αρχή, η οποία υποχρεούται μέσα σε πέντε (5) ημέρες να την εκτελέσει και να αναφέρει σχετικά τη Διεύθυνση Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών.

Η απόφαση αυτή κοινοποιείται στην αρμόδια φορολογική

αρχή και στο φορολογούμενο. Ένδικο μέσα κατά της απόφασης αυτής δεν αναστέλλουν την εκτέλεσή τους.

4. Η φορολογική Αρχή που θα διαπιστώσει την παράβαση υποχρεούται, μέσα σε δέκα ημέρες, να υποβάλει στη Διεύθυνση Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών εμπεριστατωμένη έκθεση ελέγχου. Οι αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών εκδίδονται χωρίς να απαιτείται οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής.

5. Η ανωτέρω διοικητική κύρωση επιβάλλεται ανεξάρτητα από τις άλλες κυρώσεις που προβλέπονται από τις κείμενες διατάξεις.

6. Ο τρόπος και η διαδικασία, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού καθορίζονται με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Οικονομικών και Δημόσιας Τάξης.

7. Η αναστολή της άσκησης του επαγγέλματος της λειτουργίας του καταστήματος δεν ασκεί επίδραση στις ενοχικές σχέσεις του επιτηδευματία μετά των μετ' αυτού, με σύμβαση παροχής εξαρτημένης εργασίας, συνδεδεμένων μισθωτών, που διέπονται από τις κείμενες διατάξεις.

Οι διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 2065/92 εφαρμόζονται και σε περίπτωση παρεμπόδισης ενέργειας προληπτικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992.

Με τις ποινές της προβλεπόμενες από την παράγραφο 1 του άρθρου 45 του Ν. 2065/92 τιμωρούνται οι αρμόδιοι διευθυντές και οι προϊστάμενοι υπηρεσιών και τμημάτων Δημοσίων Επιχειρήσεων και Οργανισμών και γενικώς επιχειρήσεων στις οποίες συμμετέχει το Δημόσιο, οι οποίοι, ως υπεύθυνοι, παρέλειψαν να εφαρμόσουν διατάξεις του Π.Δ. 186/1992.

Άρθρο 49

Προσυπογραφή δηλώσεως φόρου εισοδήματος και παρακρατούμενων φόρων από το λογιστή.

1. Οι δηλώσεις φόρου εισοδήματος και απόδοσης παρακρατούμενων φόρων, οποιουδήποτε επιτηδευματία φυσικού ή νομικού προσώπου, υπογράφονται υποχρεωτικά, και από τον προϊστάμενο του λογιστηρίου ή από τον υπεύθυνο λογιστή που τηρεί τα βιβλία αυτού ή αν δεν απασχολείται λογιστής, από το πρόσωπο που συμπράττει στη σύνταξη των δηλώσεων, οι οποίοι βεβαιώνουν ότι τα στοιχεία που αναγράφονται στη δήλωση συμφωνούν με τα δεδομένα των βιβλίων και ότι το εισόδημα που δηλώνεται έχει προσδιοριστεί σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

2. Κάτω από την υπογραφή του προσώπου που υπογράφει τις δηλώσεις σύμφωνα με όσα ορίζονται στην προηγούμενη παράγραφο, αναφέρεται το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση αυτού και ο αριθμός της ταυτότητάς του.

3. Ο προϊστάμενος του λογιστηρίου του επιτηδευματία ή άλλο πρόσωπο που υπογράφει την παραπάνω δήλωση, έχει όλες τις ευθύνες που προβλέπονται από το Ν.1699/1986. Η παράλειψη της υπογραφής του λογιστή πρέπει να αιτιολογήσει από το φορολογούμενο με δήλωση του ν.1699/1986.

4. Στην περίπτωση που η επιχείρηση απασχολεί λογιστή και η δήλωση φόρου εισοδήματος δεν υπογράφεται από αυτόν, οι αποδοχές αυτού δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης και επιβάλλεται πρόστιμο σε βάρος του λογιστή μέχρι το ένα τέταρτο (1/4) των ετήσιων αποδοχών του.

Άρθρο 51

Αμοιβή σε υπαλλήλους του Υπουργείου Οικονομικών που διαπιστώνουν μεγάλης έκτασης φοροδιαφυγή.

Σε περίπτωση που από υπαλλήλους του Υπουργείου Οικονομικών διαπιστώνεται φοροδιαφυγή βάσει ανεπίσημων στοιχείων και βεβαιώνεται δυνάμει αμετακλήτου τίτλου διαφορά φόρου, προστίμων και προσαυξήσεων ποσού μεγαλύτερου των πενήντα εκατομμυρίων (50.000.000) δραχμών, μπορεί με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών να παρέχεται αμοιβή στους υπαλλήλους αυτούς, αναλόγως της συμβολής εκάστου στη διαπίστωση της φοροδιαφυγής και της προσφοράς του πέρα από τα συνήθη όρια των υπηρεσιακών καθηκόντων.

Ποινικές κυρώσεις για άλλες πράξεις φοροδιαφυγής

1. Όποιος κατακρατεί, σύμφωνα με το άρθρο 54 του Ν.2065/92, καταστρέφει, πλαστογραφεί οποιοδήποτε βιβλίο, έγγραφο ή στοιχείο ή συντάσσει ψευδή δήλωση ή αποδέχεται ή υπογράφει ψευδή βεβαίωση ή πιστοποιητικό σε σχέση με την περιουσιακή ή οικονομική γενικά κατάσταση του φορολογουμένου ή άλλου προσώπου υποχρέου σε καταβολή φόρου, τιμωρείται με φυλάκιση μέχρι (2) δύο ετών και χρηματική ποινή από 1.000.000 μέχρι 3.000.000 δρχ, εκτός εάν οι πράξεις αυτές τιμωρούνται βαρύτερα με άλλες διατάξεις.

2. Όποιος αποπειράται με εξαγορά ή με βίαια μέσα ή με απειλές να δυσχεράνει ή να παρεμποδίσει ή να εκφοβίσει φοροτεχνικό υπάλληλο να ενεργήσει έλεγχο για την εφαρμογή των φορολογικών νόμων, τιμωρείται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 167, 235 και 236 του Ποινικού Κώδικα.

Στις περιπτώσεις αυτές το δικαστήριο επιβάλλει και χρηματική ποινή από 1.000.000 μέχρι 5.000.000 δρχ, εκτός εάν οι πράξεις αυτές τιμωρούνται βαρύτερα με άλλες διατάξεις.

3. Μετατροπή ή αναστολή της επιβαλλόμενης ποινής για τα αδικήματα των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου δεν επιτρέπεται. Η άσκηση εφέσεως δεν έχει ανασταλτικό αποτέλεσμα.

4. Οποιοδήποτε πρόσωπο συντάσσει ή υπογράφει οποιαδήποτε φορολογική δήλωση και αποκρύπτει περιουσιακά στοιχεία ή εισόδημα, έχει για την περίπτωση ψευδούς δηλώσεως όλες τις συνέπειες που προβλέπονται από τις διατάξεις του Ν.1599/1986, εφόσον η διαφορά του οφειλομένου φόρου υπερβαίνει τις 200.000 δραχμές.

Τα ως άνω ποινικά αδικήματα διώκονται αυτεπάγγελα αδιαφόρως αν αυτά τελέστηκαν από δόλο ή αμέλεια.

Τέλος, όσον αφορά το Ν.2065/92, σύμφωνα με το άρθρο 58, όποιος δεν απαιτεί ή δεν αποδέχεται το στοιχείο του Κώδικα Βιβίων και Στοιχείων στις περιπτώσεις αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών, τιμωρείται για κάθε παράβαση με πρόστιμο μέχρι εκατό χιλιάδων (100.000) δραχμών, γιατί έτσι διαπράττεται φοροδιαφυγή. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται ο τρόπος επιβολής του προστίμου, η διαδικασία βεβαίωσης και είσπραξης αυτού, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού.

Δ. ΠΡΟΣΘΕΤΟΙ ΦΟΡΟΙ-ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ

Σύμφωνα με το Ν.Δ. 3323/55, άρθρο 67 το οποίο αντικαταστάθηκε στις παραγράφους 1, 2, 3, 4 με το άρθρο 29, του Ν. 2214/1994, ισχύουν:

1. Οι υπόχρεοι που υποβάλλουν εκπρόθεσμη δήλωση, υπόκεινται σε πρόσθετο φόρο, ο οποίος ορίζεται σε ποσοστό δυόμισι τοις εκατό (2,5%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου, για κάθε μήνα εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης.

2. Οι υπόχρεοι που υποβάλλουν ανακριβή δήλωση υπόκεινται σε πρόσθετο φόρο που υπολογίζεται σε ποσοστό επί του φόρου, την πληρωμή του οποίου, θα απέφευγε ο υπόχρεος λόγω της ανακρίβειας ως ακολούθως:

α) Επί διαφοράς φόρου μέχρι ενός εκατομμυρίου (1.000.000) δραχμών, ο πρόσθετος φόρος ορίζεται σε ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%)

β) Για το πέραν του ενός εκατομμυρίου (1.000.000) δραχμών ποσό, ο πρόσθετος φόρος ορίζεται σε ποσοστό εκατόν πενήντα τοις εκατό (150%).

3. Οι υπόχρεοι που δεν υποβάλλουν δήλωση υπόκεινται σε πρόσθετο φόρο, που ορίζεται σε ποσοστό διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου, την πληρωμή του οποίου θα απέφευγαν, λόγω μη υποβολής της δήλωσης.

4. Προκειμένου για υπόχρεους σε παρακράτηση φόρου, τα παραπάνω ποσοστά πρόσθετων φόρων διπλασιάζονται.

Απαγορεύεται η με οποιονδήποτε τρόπο επίρριψη του πρόσθετου φόρου από τον υπόχρεο σε παρακράτηση στον πραγματικό φορολογούμενο.

5. Οι πρόσθετοι φόροι και τα πρόστιμα που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου αυτού και του άρθρου 73 επιβάλλονται χωρίς να εξετάζεται η ύπαρξη δόλου ή αμέλειας ή αν ο υπόχρεος παρερμήνευσε τις σχετικές διατάξεις. Σύμφωνα όμως με τον Ν.1473/1984, άρθρο 38, ισχύει ότι:

α) Πρόσθετοί φόροι, πρόσυξήσεις πρόστιμα και λοιπές

κυρώσεις δεν επιβάλλονται, όταν ο υπόχρεος κατά την υποβολή της φορολογικής δηλώσεώς του ή την κατάθεση της διασάφησης ακολούθησε την ερμηνεία που δόθηκε στις διατάξεις της άμεσης και έμμεσης φορολογίας από ερμηνευτικές οδηγίες του Υπουργείου Οικονομικών ή από έγγραφο της φορολογικής αρχής ή από τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας ή από τη νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων αν δεν υπάρχουν αντίθετες αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται ανάλογα και στην περίπτωση που ο υπόχρεος δεν υπέβαλε φορολογική δήλωση. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου και εφόσον, για την επιβολή του φόρου, δεν απαιτείται από το νόμο η υποβολή φορολογικής δήλωσης λαμβάνεται υπόψη ο χρόνος γένεσης της φορολογίας υποχρέωσης.

β. Κάθε άμεσος ή έμμεσος φόρος ή δασμός, κύριος ή πρόσθετος ή πρόστιμο, που έχει καταβληθεί, κατά το ποσό που δεν οφείλεται με βάση οριστική απόφαση διοικητικού δικαστηρίου οιασδήποτε βαθμού, συμψηφίζεται ή επιστρέφεται εντόκως με το επιτόκιο που ισχύει, για τα έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας. Το έντοκο της επιστροφής του φόρου αρχίζει μετά την πάροδο εξαμήνου, από την πρώτη του μήνα του επομένου της κοινοποίησης στη φορολογική αρχή της απόφασης του αρμόδιου δικαστηρίου. Το ίδιο ισχύει και για τον επιστρεπτέο φόρο που προκύπτει από τη δήλωση του φορολογούμενου. Στην περίπτωση αυτή η εξαμηνια προθεσμία για το έντοκο επιστροφής του φόρου αρχίζει από την πρώτη του μήνα του επομένου της υποβολής της δήλωσης του φορολογούμενου.

Στις εκκρεμείς κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου περιπτώσεις επιστροφής των άνω ποσών, το εξάμηνο αρχίζει από την πρώτη του μήνα του επομένου της δημοσιεύσεώς του.

Τυχόν άσκηση έφεσης από το Δημόσιο κατά οριστικών αποφάσεων διοικητικών πρωτοδικείων δεν αναστέλλει σε καμιά περίπτωση τη διαδικασία της έκπτωσης των ποσών, που βεβαιώθηκαν ή της επιστροφής ή του συμψηφισμού των ποσών, που καταβλήθηκαν, αλλά δεν οφείλονται βάσει των αποφάσεων αυτών.

Επιφυλασσομένων των κατά περίπτωση κειμένων διατάξεων για την επιβολή πρόσθετων φόρων, το οφειλόμενο ποσό με βάση απόφαση ανώτερου δικαστηρίου ή λόγω διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς προσαυξάνεται με επιτόκιο των έντοκων γραμματίων του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας, που ισχύει κατά το χρόνο της νέας βεβαιώσεως για το χρονικό διάστημα από της ανωτέρω επιστροφής μέχρι της νέας αυτής βεβαιώσεως. Τα αυτά ισχύουν σε περίπτωση επιστροφής φόρου βάσει δηλώσεως, η οποία ελέγχεται ανακριβής.

Η παράλειψη επιστροφής του φόρου εντός προθεσμίας έξι (6) μηνών αποτελεί πειθαρχικό αδίκημα, του προϊσταμένου και του αναπληρωτή προϊσταμένου ΔΟΥ, του προϊσταμένου της αρμόδιας διεύθυνσης εκκαθάρισης των δηλώσεων εισοδήματος Κέντρου Πληροφορικής Υπουργείου Οικονομικών (ΚΕ.Π.Υ.Ο) και μέχρι δύο απ'αυτών οριζόμενων υπεύθυνων υπαλλήλων. Το αδίκημα αυτό τιμωρείται σύμφωνα με τις διατάξεις του Υπαλληλικού Κώδικα.

Πειθαρχικό αδίκημα τιμωρούμενο με τις ίδιες διατάξεις για τους ως άνω υπαλλήλους Δ.Ο.Υ., αποτελεί η παράλειψή της, εντός εξαμήνου από της εκάστοτε προθεσμίας καταβολής των χρεών, λήψεως όλων των υπό του Κ.Ε.Δ.Ε. ν.δ. 356/1974(ΦΕΚ

90 Α΄) προβλεπόμενων για την είσπραξη μέτρων. Στην περίπτωση αυτή, το εξάμηνο αρχίζει από την επόμενη μέρα της λήξεως της προθεσμίας καταβολής του χρέους. Στις περιπτώσεις ληξιπρόθεσμων χρεών κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου, το εξάμηνο αρχίζει από την πρώτη του μήνα του επομένου της δημοσιεύσεως.

Το άρθρο που προαναφέρθηκε, δηλ. άρθρο 38 του Ν.1473/1984, τίθεται όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 3 του Ν. 2120/1993 (ισχύς από 4.3.1993). Επίσης προστέθηκε και η παρ. γ με το άρθρο 35 παρ. 1 του Ν.2214/94 (ισχύς από 11.5.94).

γ. Το ως άνω αναφερόμενο επιτόκιο είναι αυτό που ισχύει κατά την πρώτη ημέρα έναρξης του εντόκου της επιστροφής, παραμένει σταθερό μέχρι την εξόφληση του τίτλου, μη επηρεαζόμενο από τις μετέπειτα διακυμάνσεις αυτού. Το έντοκο του επιστρεφόμενου ποσού συνεχίζεται μέχρι την ημέρα που ο δικαιούχος ειδοποιήθηκε αποδεδειγμένα να προσέλθει για την είσπραξη αυτού, τυχόν δε καθυστέρηση εξόφλησης του τίτλου που οφείλεται σε υπαιτιότητα του δικαιούχου δεν δημιουργεί αξίωση αυτού για έντοκη επιστροφή, κατά το κρίσιμο χρονικό διάστημα.

Σε περίπτωση συμψηφισμού των ως άνω ποσών με οφειλές του δικαιούχου προς το Δημόσιο, το έντοκο της επιστροφής λογίζεται μέχρι την ημερομηνία συνάντησης των αμοιβαίων απαιτήσεων.

Η πληρωμή του αναλογούντος τόκου στο δικαιούχο γίνεται από την ίδια υπηρεσία που επιστρέφει και τον αχρεωστήτως καταβληθέντα φόρο, δασμό ή πρόστιμο.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για τη διαδικασία εικιαθάρησης και πληρωμής του αναλογούντος τόκου.

Σε ειδικές περιπτώσεις, που πιθανολογείται ζημία του Δημοσίου, λόγω του ύψους του επιστρεφόμενου ποσού και της ειδικής κατάστασης του φορολογούμενου, ο Υπουργός Οικονομικών ή το από αυτόν εξουσιοδοτημένο όργανο, δύναται με απόφασή του, να αναστείλει την επιστροφή ή τον συμψηφισμό των ως άνω ποσών, μέχρι τη διενέργεια ελέγχου και για το χρονικό διάστημα όχι μεγαλύτερο των δώδεκα (12) μηνών. Η αναστολή όμως αυτή δεν επηρεάζει το έντοκο του ποσού που επιστρέφεται τελικά.

6. Όσοι έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν δήλωση, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 11, ευθύνονται αλληλεγγύως με τους φορολογουμένους για την καταβολή των πρόσθετων φόρων και των προστίμων που ορίζονται στο παρόν άρθρο. Ειδικά η ευθύνη των κληρονόμων του φορολογούμενου εκτείνεται μόνο μέχρι το ποσό της κληρονομικής μερίδας που περιήλθε σε καθέναν από αυτούς.

7. Κατά τον καθορισμό του πρόσθετου φόρου και του προστίμου, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του παρόντος άρθρου, ως δηλούμενο θεωρείται το ποσό του συνολικού καθαρού εισοδήματος του φορολογούμενου, το οποίο λαμβάνεται υπόψη για τη βεβαίωση του φόρου που προκύπτει στο εισόδημα σύμφωνα με το άρθρο 9, είτε το εισόδημα αυτό εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 με την άθροιση των επί μέρους εισοδημάτων από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' είτε καθορίζεται με βάση τις διατάξεις του άρ-

θρου 5.

8. Επισημάνουμε, τέλος, ότι σύμφωνα με το Ν.2065/92, άρθρο 63 παρ.1, οι διατάξεις των παραγράφων 1,2 και 3 του άρθρου 67 του ν.δ.3323/55, δεν εφαρμόζονται σε περίπτωση υποβολής συμπληρωματικών δηλώσεων, με τις οποίες ο υπόχρεος αποδέχεται το τεκμαρτό ακαθάριστο εισόδημα από οικοδομές, όπως αυτό έχει προσδιοριστεί με βάση τα στοιχεία έγγραφης πρόσκλησης του αρμόδιου προϊστάμενου της οικείας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 19 του ν.δ.3323/55.

9. Επί της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς οι επιβληθέντες παραπάνω πρόσθετοι φόροι περιορίζονται στο ένα τρίτο (1/3) για την περίπτωση της παραγράφου 2 και στο ένα δεύτερο (1/2) για τις περιπτώσεις των παρ.3 και 4.

Ε. ΑΛΛΑ ΠΡΟΣΤΙΜΑ

Ι. Σύμφωνα με το Ν.2214/1994, άρθρο 30, τα πρόσωπα που παραβαίνουν τις διατάξεις των άρθρων 5(προσδιορισμός φορολογητέας ύλης βάσει δαπανών) 11(υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης) 12(προθεσμία και περιεχόμενο δηλώσεως) 14(αλλαγή κατοικίας ή έδρας), 16α(φορολογία του εισοδήματος των εταιρειών, κοινοπραξιών και κοινωνιών που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα) 29(παρακράτηση και απόδοση φόρου), 30(υποχρεώσεις κομιστών τίτλων), 44(απόδοση παρακρατηθέντος φόρου), 50α(προσωρινός φορολογικός έλεγχος), 69(φορολογικό απόρρητο), 70(υποχρεώσεις εκείνων που ενεργούν παρακράτηση φόρων), 71(υποχρεώσεις οφειλετών τόκων) και 72(υποχρεώσεις συμβολαιογράφων, υποθηκοφυλάκων, τραπεζών κλπ), υποκείνται για κάθε παράβαση σε πρόστιμο, που ορίζεται σε ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) επί του φόρου που προκύπτει κάθε φο-

ρά,μη δυνάμενο να είναι μικρότερο των εξήντα χιλιάδων (60.000) δραχμών και μεγαλύτερο των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) δρχ,στην περίπτωση δε που δεν προκύπτει ποσό οφειλόμενου φόρου,επιβάλλεται το ελάχιστο πρόστιμο.

Τα πρόστιμα που προβλέπουν οι διατάξεις του παρόντος άρθρου επιβάλλονται με το οικείο φύλλο ελέγχου ή με ιδιαίτερη πράξη του αρμόδιου προϊσταμένου της ΔΟΥ κατά περίπτωση,κατά περίπτωση.Κατά τη διοικητική επίλυση της διαφοράς το πρόστιμο που επιβλήθηκε μειούται στο ένα τρίτο (1/3) αυτού.

II. Σύμφωνα,με το Ν.Α. 3323/55,άρθρο 73α,το οποίο άρθρο προστέθηκε με το άρθρο 18 παρ.4 του Ν.1828/1989 (ισχύς από το οικονομικό έτος 1989),ισχύουν:

ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΣΕ ΟΣΟΥΣ ΔΕΝ ΔΗΛΩΝΟΥΝ ΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ

ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΑ

1. Όσοι αποκτούν εισόδημα από ακίνητα και είναι υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης,σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος,αν δεν δηλώσουν το εισόδημα αυτό δε δικαιούνται:

α) Να εγείρουν αγωγή έξωσης ή να μεταβιβάσουν την κυριότητα με οποιοδήποτε τρόπο ή να συστήσουν εμπράγματα δικαιώματα,για μία πενταετία από τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος,στα ακίνητα για τα οποία δεν έχουν δηλωθεί τα μισθώματα.

β) Να παραχωρήσουν υποθήκη για μία δεκαετία από τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος,σε ακίνητα για τα οποία δεν έχουν δηλωθεί τα μισθώματα.

γ) Να πάρουν στεγαστικά δάνειο από τις τράπεζες,το Τα-

μείο Παρακαταθηκών και Δανείων, το Ταχυδρομικό Ταμιευτήριο και λοιπούς οργανισμούς, οι οποίοι χορηγούν στεγαστικά δάνεια, για τα ακίνητα για τα οποία δεν έχουν δηλωθεί τα μισθώματα.

2. Τα εισοδήματα από εκμίσθωση ακινήτων, που δηλώνονται εκπρόθεσμα, φορολογούνται αυτοτελώς, χωρίς καμμία έκπτωση ή μείωση, με συντελεστή πενήντα τοις εκατό (50%), εφόσον μέσα σε τρεις (3) μήνες από την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης ζητηθεί το πιστοποιητικό που προβλέπεται από την παράγραφο 1 του άρθρου 72. Για την καταβολή του φόρου αυτού ευθύνεται στο ακέραιο και ο τελευταίος, από σύμβαση, διακάτοχος του ακινήτου.

Οι παραπάνω διατάξεις, εφαρμόζονται αναλόγως και για τα νομικά πρόσωπα, άρθρο 3 του Ν.Δ. 3843/1958.

III. Σύμφωνα, με το Ν.Δ. 3323/55, άρθρο 73 β, το οποίο άρθρο προστέθηκε με το νέο άρθρο 18 παρ. 4 του Ν.1828/1989 (ισχύει από το οικονομικό έτος 1989) ισχύουν.

ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΜΗ ΥΠΟΒΟΛΗ Ή ΑΝΑΚΡΙΒΗ ΥΠΟΒΟΛΗ ΔΗΛΩΣΗΣ

1. Αν ο υπόχρεος δεν έχει υποβάλλει δήλωση και ο οφειλόμενος κύριος φόρος, με βάση τελεσίδικη απόφαση, υπερβαίνει σε μία διαχειριστική περίοδο το ποσό των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) δραχμών ή έχει υποβάλλει δήλωση, αλλά μεταξύ του οφειλόμενου κύριου φόρου με βάση τη δήλωση και του φόρου που προσδιορίστηκε τελεσίδικα υπάρχει διαφορά μεγαλύτερη από το ποσό των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) δραχμών και το ποσό αυτό αντιστοιχεί σε ποσοστό μεγαλύτερο από το είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του

κύριου φόρου που αναλογεί με βάση τη δήλωση, το Διοικητικό Εφετείο απαγγέλει σε βάρος του υποχρέου με την ίδια απόφαση με την οποία προσδιορίστηκε ο φόρος στις πιο κάτω ποινές:

α) Την απώλεια του δικαιώματος να καταβληθεί σε δόσεις ο φόρος που βεβαιώθηκε πριν από τη δημοσίευση της απόφασης και ο φόρος που βεβαιώνεται με βάση την απόφαση αυτή. Εξαιρούνται οι δόσεις προκαταβολής του φόρου.

β) Την απώλεια του δικαιώματος συμμετοχής σε δημοπρασίες του δημόσιου τομέα γενικά, για χρονικό διάστημα από έξι (6) μήνες έως ένα (1) έτος.

γ) Την απώλεια του δικαιώματος λήψης πιστοποιητικού φορολογικής ενημερότητας για χρονικό διάστημα από έξι (6) μήνες έως ένα (1) έτος.

2. Αν οριστικοποιηθεί το φύλλο ελέγχου με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή δικαστικό συμβιβασμό ή λόγω μη άσκησης προσφυγής ή μετά από άσκηση προσφυγής που κρίθηκε τελεσίδικα εκπρόθεσμα ή που έγινε τελεσίδικη με απόφαση του διοικητικού πρωτοδικείου, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας υποχρεούται μέσα σε τρεις (3) μήνες να επιβάλλει με απόφασή του τις κυρώσεις που προβλέπει η προηγούμενη παράγραφος.

Η τρίμηνη αυτή προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκηση προσφυγής, αν η οριστικοποίηση του φύλλου ελέγχου έγινε λόγω μη άσκησης προσφυγής και από την κοινοποίηση στον οικονομικό έφορο της τελεσίδικης δικαστικής απόφασης, αν η οριστικοποίηση αυτή έγινε μετά από άσκηση προσφυγής που κρίθηκε τελεσίδικα εκπρόθεσμα ή που έγινε τελεσίδικη με απόφαση του διοικητικού Πρωτι-

κείου ή από την ημερομηνία που επιτεύχθηκε η διοικητική επίλυση της διαφοράς ή που κοινοποιήθηκαν τα πρακτικά του δικαστικού συμβιβασμού.

3. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας την απόφασή του ή την απόφαση του Διοικητικού Εφετείου με τις οποίες επιβάλλονται οι κυρώσεις της παραγράφου 1, οφείλει να τις ανακοινώνει, χωρίς υπαίτια καθυστέρηση στις αρμόδιες αρχές.

4. Οι κυρώσεις, τις οποίες προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου αυτού, επιβάλλονται ανεξάρτητα από τους πρόσθετους φόρους και τα πρόστιμα που προβλέπουν οι διατάξεις του παρόντος νόμου.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ - ΚΥΡΩΣΕΙΣ

Ι. Παράλειψη υποβολής δήλωσης-Ανακριβής δήλωση-Εκπρόθεσμη δήλωση (άρθρο 47)

1. Οι υπόχρεοι που δεν υποβάλλουν προσωρινή δήλωση ή υποβάλουν ανακριβή ή εκπρόθεσμη προσωρινή δήλωση, υπόκεινται σε πρόσθετο φόρο 5% του οφειλόμενου ποσού για κάθε μήνα καθυστέρησης.

2. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται αναλόγως και για την εικαθαριστική δήλωση καθώς και για τις περιπτώσεις των μετατάξεων που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου ΙΙ του άρθρου 32 και της παραγράφου 12 του άρθρου 33.

3. Το ποσοστό προσαύξησης, που ορίζεται στις προηγούμενες παραγράφους, υπολογίζεται σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης ή υποβολής ανακριβούς δήλωσης επί του οφειλόμενου φόρου, για κάθε μήνα που μεσολαβεί από της λήξης της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης μέχρι οριστικοποίησης της οικείας καταλογιστικής πράξης, με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή με αμετάκλητη απόφαση διοικητικού δικαστηρίου. Στις περιπτώσεις αυτές η διαφορά του πρόσθετου φόρου καταλογίζεται με συμπληρωματική πράξη του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

4. Η εκπρόθεσμη υποβολή εικαθαριστικής δήλωσης, η ανακρίβεια του περιεχομένου της και η παράλειψη της υποβολής της, συνεπάγονται την επιβολή προστίμων 20.000, 50.000 και 100.000, αντίστοιχα. Ισχύουν, δηλαδή:

- α) Επί εκπρόθεσμης δήλωσης: Πρόστιμο δρχ. 20.000
- β) Επί ανακριβούς: Πρόστιμο δρχ. 50.000
- γ) Επί μη υποβολής: Πρόστιμο δρχ. 100.000

5. Οι πρόσθετοι φόροι και τα πρόστιμα που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου αυτού και του άρθρου 48 επιβάλλονται χωρίς να εξετάζεται η ύπαρξη δόλου ή αμέλειας του υποχρέου στον φόρο.

II. Άλλα πρόστιμα (άρθρο 48)

1. Στα πρόσωπα που παραβαίνουν τις διατάξεις του άρθρου 29 (δηλώσεις έναρξης, μεταβολών, παύσης κλπ), εκτός από την περίπτωση β της παραγράφου 4 και την περίπτωση γ της παραγράφου 6, του άρθρου αυτού, καθώς επίσης τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2 και 3 του άρθρου 30 (δηλώσεις κατασκευών, υποχρεώσεις συμβολαιογράφων), της παραγράφου 7 του άρθρου 31 (δήλωση ενδοκοινοτικής απόκτησης μεταφορικού μέσου) και των παραγράφων 6 και 7 του άρθρου 38 (επίδειξη στοιχείων κατά τον έλεγχο) και γενικά τα πρόσωπα που παραβαίνουν τις διατάξεις του παρόντος νόμου, δηλ. του Ν. 1642/86, επιβάλλεται, για κάθε παράβαση, πρόστιμο έως 400.000 (τετρακόσιες χιλιάδες δραχμές).

2. Δεν επιβάλλεται πρόστιμο, εφόσον έχει επιβληθεί άλλο για ίδια αιτία, σύμφωνα με διατάξεις άλλων νόμων.

3. Όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στον φόρο διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 και των εκάστοτε υπουργικών αποφάσεων, που ορίζουν την διαδικασία της επιστροφής αυτής, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία ή από οποιαδήποτε μη νόμιμη ενέργεια του υποκειμένου στον φόρο δεν αποδόθη στο Δημόσιο, ο φόρος που οφείλεται και εφόσον το ποσό του φόρου αυτού είναι μεγαλύτερο των 100.000 (εκατό χιλιάδων δραχμών), επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το πε-

νταπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επεστράφη, χωρίς να το δικαιούται ή δεν απέδωσε.

Το ίδιο πρόστιμο επιβάλλεται σε κάθε άλλη περίπτωση έκπτωσης ή είσπραξης φόρου που δεν δικαιούται η επιχείρηση ή μη απόδοσης, εφόσον για την συγκεκριμένη πράξη είναι υπότροπος. Για τα πρόστιμα της παραγράφου αυτής δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 42.

Το πρόστιμο της παραγράφου αυτής επιβάλλεται ανεξάρτητα από την υποβολή εκπρόθεσμης συμπληρωματικής εκκαθαριστικής δήλωσης ή εκπρόθεσμης συμπληρωματικής προσωρινής δήλωσης, η οποία υποβάλλεται μετά την ημερομηνία έκδοσης εντολής ελέγχου.

III. Διαδικασία βεβαίωσης των προστίμων (άρθρο 49)

1. Τα πρόστιμα που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 47 και 48 επιβάλλονται με ιδιαίτερη πράξη του αρμοδίου προϊσταμένου Δ.Ο.Υ.

2. Οι διατάξεις των άρθρων 43, 44 και 45 εφαρμόζονται και στην περίπτωση των προστίμων.

IV. Διοικητικές κυρώσεις (άρθρο 50)

1. Αν ο υπόχρεος στον φόρο δεν έχει υποβάλλει δήλωση και ο οφειλόμενος κύριος φόρος, με βάση την τελεσίδικη απόφαση, υπερβαίνει σε μία διαχειριστική περίοδο το ποσό των δραχμών 500.000 ή έχει υποβάλλει δήλωση αλλά μεταξύ του οφειλόμενου κυρίου φόρου με βάση την δήλωση και του φόρου που προσδιορίστηκε τελεσιδικώς, υπάρχει διαφορά μεγαλύτερη από το ποσό των 500.000 (πεντακοσίων χιλιάδων δραχμών) και το ποσό αυτό αντιστοιχεί σε ποσό μεγαλύτερο του 25% (είκοσι πέντε τοις εκατό) του κυρίου φόρου που αναλογεί

με βάση τη δήλωση, το Διοικητικό Εφετείο απαγγέλλει σε βάρος του υπόχρεου, με την ίδια απόφαση με την οποία προσδιορίστηκε ο φόρος ή, κατά περίπτωση, με ιδιαίτερη απόφαση, μία τουλάχιστον από τις πιο κάτω ποινές:

α) Την απώλεια του δικαιώματος να καταβληθεί σε δόσεις ο φόρος που βεβαιώθηκε πριν από τη δημοσίευση της απόφασης και του φόρου που βεβαιώνεται με βάση την απόφαση αυτή,

β) Την απώλεια του δικαιώματος συμμετοχής σε δημοπρασίες του δημοσίου τομέα γενικά, για χρονικό διάστημα 6 μηνών μέχρι ενός έτους,

γ) Την απώλεια του δικαιώματος λήψης πιστοποιητικού φορολογικής ενημερότητας για χρονικό διάστημα έξι (6) μηνών μέχρι ενός (1) έτους,

δ) Την στέρηση του δικαιώματος για λήψη αδειας οδήγησης αυτοκινήτου ή την αφαίρεση της αδειας αυτής, για χρονικό διάστημα (6) έξι μηνών μέχρι ενός (1) έτους.

2. Αν οριστικοποιηθεί η πράξη προσδιορισμού του φόρου λόγω μη άσκησης προσφυγής ή μετά την άσκηση προσφυγής που κρίθηκε τελεσίδικα εκπρόθεσμα ή που έγινε τελεσίδικη με απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποχρεούται μέσα σε έξι (6) μήνες να ζητήσει, με αίτησή του, από το Διοικητικό Εφετείο, την επιβολή των ποινών που προβλέπει η προηγούμενη παράγραφος.

Η πιο πάνω εξάμηνη προθεσμία αρχίζει από την λήξη της προθεσμίας προς άσκηση προσφυγής, αν η οριστικοποίηση της πράξης προσδιορισμού του φόρου έγινε λόγω μη άσκησης προσφυγής και από της κοινοποίησης στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. της τελεσίδικης δικαστικής απόφασης, αν η οριστικοποίηση αυτή έγινε με τους πιο πάνω άλλους δύο τρόπους.

3. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. στον οποίο κοινοποιείται η απόφαση, με την οποία επιβάλλονται οι πιο πάνω ποινές, οφείλει να την ανακοινώσει, χωρίς υπαίτια καθυστέρηση, στις αρμόδιες Αρχές.

4. Οι κυρώσεις τις οποίες προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου αυτού, επιβάλλονται ανεξάρτητα από τους πρόσθετους φόρους και τα πρόστιμα που προβλέπουν οι διατάξεις του παρόντος νόμου.

5. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν εφαρμόζονται σε περίπτωση διοικητικής επίλυσης της διαφοράς ή κατάργησης της δίκης σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.δ. 4600/1966.

Ζ. Ν. 1882/1990 Άρθρο 8 παρ. 12

Πλαστά ή εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία

Όποιος αποδέχεται πλαστά ή εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο, με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) που αναγράφεται τα στοιχεία αυτά από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, εκτός των άλλων κυρώσεων υποχρεούται και στην απόδοση στο Δημόσιο του φόρου προστιθέμενης αξίας αυτού, εφόσον δεν αποδόθηκε για οποιονδήποτε λόγο από τον εκδότη των στοιχείων.

Άρθρο 25 παρ. 1

Ποινικό αδίκημα μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο

1. Η παραβίαση της προθεσμίας καταβολής, κατά τις

ισχύουσες κάθε φορά διατάξεις, των χρεών προς το Δημόσιο, που είναι βεβαιωμένα στις αρμόδιες υπηρεσίες, εφόσον αυτή αναφέρεται στη μη καταβολή τριών συνεχών δόσεων ή προκειμένου για χρέη που καταβάλλονται εφάπαξ σε καθυστέρηση καταβολής πέραν των δύο (2) μηνών από τη λήξη του χρόνου καταβολής τους, διώκεται ύστερα από αίτηση του προϊσταμένου των ανωτέρω υπηρεσιών προς τον Εισαγγελέα Πρωτοδικών της έδρας τους και τιμωρείται με ποινή φυλακίσεως:

α) Τεσσάρων τουλάχιστον μηνών προκειμένου περί παρακρατούμενων ή επιρριπτόμενων φόρων και δύο τουλάχιστον μηνών προκειμένου περί των λοιπών φόρων και χρεών γενικά, εφόσον το ποσό της ληξιπρόθεσμης για την καταβολή οφειλής, μαζί με τις κάθε είδους προσαυξήσεις υπερβαίνει τις εκατό χιλιάδες (100.000) δραχμές προκειμένου περί παρακρατούμενων ή επιρριπτόμενων φόρων και τις τριακόσιες χιλιάδες (300.000) δραχμές, προκειμένου περί των λοιπών φόρων και χρεών γενικά.

β) Έξι τουλάχιστον μηνών προκειμένου περί παρακρατούμενων ή επιρριπτόμενων φόρων και τεσσάρων τουλάχιστον μηνών προκειμένου περί των λοιπών φόρων και χρεών γενικά, εφόσον το ποσό της ληξιπρόθεσμης για την καταβολή οφειλής, μαζί με τις κάθε είδους προσαυξήσεις, υπερβαίνει τις πεντακόσιες χιλιάδες (500.000) δραχμές προκειμένου περί παρακρατούμενων ή επιρριπτόμενων φόρων και το ένα εκατομμύριο (1.000.000) δραχμές, προκειμένου περί των λοιπών φόρων και χρεών γενικά.

γ) Ενός τουλάχιστον έτους προκειμένου περί παρακρατούμενων ή επιρριπτόμενων φόρων και έξι τουλάχιστον μη-

ών προκειμένου περί των λοιπών φόρων και χρεών γενικά, εφόσον το ποσό της ληξιπρόθεσμης για την καταβολή οφείλης, μαζί με τις κάθε είδους προσαυξήσεις, είναι μεγαλύτερο από ένα εκατομμύριο (1.000.000) δραχμές προκειμένου περί παρακρατούμενων ή επιρριπτόμενων φόρων και του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) δραχμών, προκειμένου περί των λοιπών φόρων και χρεών γενικά.

Η παραβίαση της προθεσμίας του πρώτου εδαφίου της παραγράφου αυτής δύναται να κριθεί ατιμώρητος, εφόσον η καθυστέρηση οφείλεται σε λόγους ανωτέρας βίας και το οφειλόμενο ποσό καταβληθεί μέχρι την εκδίκαση της υπόθεσης.

2. Στις κατωτέρω περιπτώσεις οφειλετών του Δημοσίου, οι προβλεπόμενες ποινές που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου, επιβάλλονται και:

α) Προκειμένου για ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, στους διευθύνοντες ή εντεταλμένους ή συμπράττοντες συμβούλους ή διοικητές ή γενικούς διευθυντές αυτών ή σε κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε εμμέσως, είτε από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση στη διοίκηση ή διαχείριση των εταιρειών αυτών ή με οποιονδήποτε τρόπο αναμίχθηκε, ολικώς ή μερικώς στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών, σωρευτικώς ή μη. Αν ελλείπουν όλα τα παραπάνω πρόσωπα, οι ποινές επιβάλλονται κατά των προέδρων των διοικητικών συμβουλίων των εταιριών αυτών, εφόσον ασκούν πράγματι, προσωρινώς ή διαρκώς, ένα από τα καθήκοντα των προσώπων που αναφέρονται πιο πάνω.

β) Προκειμένου για εταιρείες ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες ή περιορισμένης ευθύνης, στους διαχειριστές αυτών και όταν ελλείπουν ή απουσιάζουν αυτοί, σε κάθε εταίρο, σωρευτικώς ή μη,

γ) Προκειμένου για συνεταιρισμούς, στους προέδρους ή γενικούς γραμματείς και διαχειριστές αυτών, σωρευτικώς ή μη,

δ) Προκειμένου για κοινοπραξίες, κοινωνίες και αστικές εταιρίες, που ασκούν επιχείρηση, στα μέλη αυτών, σωρευτικώς ή μη,

ε) Προκειμένου για αλλοδαπές επιχειρήσεις γενικά, στους διευθυντές ή αντιπροσώπους ή πράκτορες που έχουν στην Ελλάδα, σωρευτικώς ή μη,

στ) Προκειμένου για νομικά πρόσωπα, εκτός των παραπάνω περιπτώσεων, στους εκπροσώπους αυτών

3. Για τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου η ποινική δίωξη ασκείται για τα χρέη προς το Δημόσιο που ήταν βεβαιωμένα κατά το χρόνο απόκτησης της πιο πάνω ιδιότητας ή βεβαιώθηκαν κατά τη διάρκεια που είχαν τη συγκεκριμένη ιδιότητα, ανεξάρτητα αν μεταγενέστερα απέβαλαν την ιδιότητα αυτή με οποιονδήποτε τρόπο ή για οποιαδήποτε αιτία, καθώς και για τα χρέη που βεβαιώθηκαν μετά την λύση των νομικών προσώπων, αλλά γεννήθηκαν ή ανάγονται στο χρόνο που είχαν την ιδιότητα αυτή. Για τα χρέη που ήταν ληξιπρόθεσμα κατά την απόκτηση της ιδιότητας αυτής υπό των ανωτέρω, η ποινική δίωξη ασκείται μετά τρεις (3) μήνες από την απόκτηση της ιδιότητας αυτής.

4. Με την παροχή διευκόλυνσης τμηματικής καταβολής του χρέους, κατά τις κείμενες διατάξεις, αναστέλλεται η ποινική δίωξη, για όσο χρόνο διαρκεί η ρύθμιση και ο οφειλέτης είναι συνεπής με τους όρους της ρύθμισης, και τελικά εξαλείφεται το αξιόποινο σε περίπτωση ολοσχερούς εξοφλήσεως.

5. Το τελευταίο εδάφιο της περίπτωσης β΄της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του Ν.1867/1989, καταργείται. Το εδάφιο αυτό, αναφέρετο στη μη απόδοση παρακρατηθέντων και επιρριπτομένων φόρων η οποία τιμωρείτο δια ποινής φυλακίσεως τουλάχιστον τριών (3) μηνών

6. Το ποινικό αδίκημα που προβλέπουν οι προηγούμενες παράγραφοι του άρθρου αυτού, όσον αφορά ειδικά τα ήδη ληξιπρόθεσμα χρέη κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου, διαπράττεται μόλις συμπληρωθούν τέσσερις (4) μήνες από την έναρξη της ισχύος του παρόντος νόμου.

Η προθεσμία αυτή ισχύει χωρίς καμμία παράταση από οποιοδήποτε λόγο και σε περίπτωση εναλλαγής μέσα σ΄αυτήν των προσώπων που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου.

Η. Ν. 2214/1994, Άρθρο 11

**Κυρώσεις σε όσους δε δηλώνουν το γεωργικό εισόδημα
(ισχύς από 11.5.1994)**

1. Όσοι αποκτούν καθαρό γεωργικό εισόδημα, από οποιαδήποτε γεωργική δραστηριότητα και είναι υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος, αν δεν δηλώσουν το εισόδημα αυτό και είναι κατά κύριο επάγγελμα αγρότες, δε δικαιούνται:

α) να εισπράξουν επιστρεφόμενο φόρο προστιθέμενης αξίας, ποσού άνω των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) δραχμών,

β) να εισπράξουν επιδοτήσεις ποσού άνω των πεντακοσίων χιλιάδων (500.000) δραχμών, για τη φυτική παραγωγή και επτακοσίων πενήντα χιλιάδων (750.000) δραχμών για τη ζωϊκή παραγωγή,

γ) να πάρουν άδεια από την αρμόδια αρχή να πωλούν

αγροτικά προϊόντα πλανωδώς ή σε λαϊκές αγορές,

δ) να πάρουν άδεια αγροτικού αυτοκινήτου,

ε) να μεταβιβάσουν με οποιονδήποτε τρόπο την κυριότητα γεωργικής γης, για μια πενταετία από τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

2. Όσοι δεν είναι κατά κύριο επάγγελμα αγρότες και αποκτούν καθαρό γεωργικό εισόδημα, από οποιανδήποτε γεωργική δραστηριότητα, αν δε δηλώσουν το εισόδημα αυτό δεν δικαιούνται:

α) να εισπράξουν κάθε μορφής και ποσού επιδότησης,

β) να εισπράξουν κάθε ποσό αποζημίωσης γεωργικής παραγωγής, λόγω έκτακτων και απρόβλεπτων ζημιών,

γ) να πάρουν άδεια αγροτικού αυτοκινήτου,

δ) να μεταβιβάσουν με οποιονδήποτε τρόπο την κυριότητα γεωργικής γης, για μια πενταετία από τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

3. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, μπορούν να αναπροσαρμόζονται τα ποσά της προηγούμενης παραγράφου. Με τις ίδιες αποφάσεις ρυθμίζεται και κάθε άλλη λεπτομέρεια, που είναι αναγκαία για την εφαρμογή του άρθρου αυτού.

Άρθρο 31

Ποινικές Κυρώσεις

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, ποινικοποιείται το αδίκημα της φοροδιαφυγής που διαπράττεται κατά τη μεταφορά (διακίνηση) αγαθών, όταν αυτά δεν συνοδεύονται από τα φορολογικά στοιχεία, που προβλέπεται και ορίζεται η έκδοσή τους από τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοι-

χείων ή όταν τα συνοδευτικά αυτά φορολογικά στοιχεία είναι ανακριβή. Η ανακρίβεια αυτή, μπορεί να αναφέρεται είτε στην ποσότητα του αγαθού που μεταφέρεται είτε στην αξία αυτού ή και στα δύο, δηλαδή ποσότητα και αξία, με την προϋπόθεση όμως ότι η ανακρίβεια αυτή υπερβαίνει τα τριάντα τοις εκατό (30%).

Στις περιπτώσεις διαπίστωσης του παραπάνω αδικήματος ο υπαίτιος, που στην προκειμένη περίπτωση είναι ο μεταφορέας, δηλαδή αυτός που διακινεί τα αγαθά, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης έξι (6) μηνών, τουλάχιστον.

Όπως, έχουμε ήδη προαναφέρει, στο άρθρο 33 του Ν.1591/86, για τις περιπτώσεις μεταφοράς αγαθών χωρίς συνοδευτικά φορολογικά στοιχεία ή με ανακριβή φορολογικά στοιχεία, επιβάλλονται οι διοικητικές κυρώσεις στον μεταφορέα (αφαίρεση πινακίδων και άδειας κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου και οδηγού), που ορίζονται στις διατάξεις του άρθρου αυτού. Οι διατάξεις αυτές εξακολουθούν να ισχύουν.

Οι παραπάνω ποινικές και διοικητικές κυρώσεις, είναι ανεξάρτητες, από τα χρηματικά πρόστιμα που επιβάλλονται με την εφαρμογή άλλων φορολογικών διατάξεων, τόσο στο μεταφορέα όσο και στον υπόχρεο έκδοσης του συνοδευτικού φορολογικού στοιχείου.

2. Με τη διαπίστωση διάπραξης του ως άνω αδικήματος της φοροδιαφυγής, δηλαδή της μεταφοράς αγαθών χωρίς να συνοδεύονται με φορολογικά στοιχεία ή τα στοιχεία αυτά είναι ανακριβή σε ποσοστό πάνω από τριάντα τοις εκατό (30%), σε σχέση με την ποσότητα ή την αξία των μεταφερόμενων αγαθών, τα μεταφερόμενα αγαθά κατάσχονται και θέτο-

νται υπό μεσεγγύηση, που στην προκειμένη περίπτωση μεσεγγυούχος ορίζεται ο μεταφορέας των αγαθών αυτών.

Για την κατάσχεση πρέπει να συνταχθεί αμέσως <<ΕΚΘΕΣΗ ΚΑΤΑΣΧΕΣΗΣ>>, στην οποία περιλαμβάνονται όλα τα απαραίτητα στοιχεία, όπως η υπηρεσία (συνεργεία ή όργανα) που ενεργεί την κατάσχεση, η ακριβής χρονολογία (η ημέρα, η ώρα), η τοποθεσία, το ονοματεπώνυμο οργάνου και μεταφορέα, τα στοιχεία αυτοκινήτου, η αναλυτική περιγραφή των αγαθών, τα στοιχεία του αποστολέα και του παραλήπτη τους και η συνοπτική περιγραφή της διαπραχθείσας παράβασης διατάξεων του Κ.Β.Σ.

3. Επισυνάπτονται στο τέλος της παρούσας εγκυκλίου σχέδια έκθεσης κατάσχεσης, έκθεσης διαπίστωσης του αδικήματος και μηνυτήριας αναφοράς για τη διευκόλυνση στην εφαρμογή των διατάξεων του κοινοποιουμένου άρθρου. Η <<ΕΚΘΕΣΗ ΚΑΤΑΣΧΕΣΗΣ>> πρέπει να συμπληρώνεται σε όλες τις ενδείξεις της και να υπογράφεται από τα αρμόδια όργανα και τον μεσεγγυούχο, να υπογράφει την έκθεση αυτή να γίνεται σχετική μνεία στη θέση της υπογραφής του.

Στη συνέχεια θα συντάσσεται <<ΕΚΘΕΣΗ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗΣ ΑΔΙΚΗΜΑΤΟΣ>>, όπως το επισυναπτόμενο σχέδιο.

Οι εκθέσεις αυτές (κατάσχεσης και διαπίστωσης αδικήματος) και τυχόν άλλα στοιχεία θα αποτελέσουν το φάκελο που θα πρέπει να κατατεθεί στον αρμόδιο εισαγγελέα για τα περαιτέρω, δεδομένου ότι κατά του υπαιτίου εφαρμόζεται η διαδικασία του αυτόφωρου, σύμφωνα με τις διατάξεις, οι οποίες έχουν κοινοποιηθεί, του άρθρου 31.

4. Κρίνεται απαραίτητο να τονισθεί ότι κατά τόπο αρμόδιο για την εκδίκαση του ποινικού αδικήματος του άρθρου 31 είναι το Μονομελές Πλημμελειοδικείο στην περιφέρεια

του οποίου έχει την κατοικία του· ο υπαίτιος ή έχει την έδρα της η Επιχείρηση, όπως ρητά ορίζεται με την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού.

Κατά συνέπεια, όταν ο τόπος διάπραξης του αδικήματος βρίσκεται μέσα στην περιφέρεια του αρμόδιου ποινικού δικαστηρίου, τότε τα ελεγκτικά όργανα που διαπίστωσαν την παράβαση πρέπει να ζητήσουν αμέσως τη συνδρομή της πλησιέστερης αστυνομικής αρχής, τα όργανα της οποίας θα μεριμνήσουν για την προσαγωγή του παραβάτη στον αρμόδιο Εισαγγελέα. Στον ίδιο Εισαγγελέα θα υποβληθούν, από τα ελεγκτικά όργανα που διαπίστωσαν την παράβαση, η μηνυτήρια αναφορά, η έκθεση κατάσχεσης και η ευθύνη διαπίστωσης του αδικήματος, η σύνταξη των οποίων πρέπει να ολοκληρωθεί μέχρι την προσαγωγή του παραβάτη στον εισαγγελέα.

Η αρμόδια Διεύθυνση Δημόσιας Ασφάλειας του Υπουργείου Δημοσίας τάξεως, στην οποία κοινοποιείται η παρούσα εγκύκλιος, παρακαλείται να κοινοποιήσει τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν.2214/1994 σε όλες τις Αστυνομικές Αρχές της χώρας και να δώσει σ' αυτές τις απαραίτητες οδηγίες, προκειμένου να παρέχουν άμεσα τη συνδρομή τους στα ελεγκτικά όργανα του Υπουργείου Οικονομικών, όταν αυτό τους ζητείται, για την ορθή εφαρμογή των πιο πάνω διατάξεων.

Αν όμως ο τόπος διάπραξης της ποινικά κολάσιμης φορολογικής παράβασης δεν βρίσκεται μέσα στην περιφέρεια του αρμόδιου ποινικού δικαστηρίου, όταν δηλαδή ο τόπος αυτός είναι έξω από την περιφέρεια του Μονομελούς Πλημμελειοδικείου όπου έχει την κατοικία του ο υπαίτιος ή έχει την έδρα της η επιχείρηση, τότε μπορεί να ακολουθεί-

ται η πιο πάνω άμεση παραπομπή του παραβάτη να δικαστεί με τη διαδικασία του αυτόφωρου, εφόσον είναι δυνατή η μεταφορά του στο αρμόδιο ποινικό δικαστήριο, χωρίς , λόγω της απόστασης, να διακόπτεται για μεγάλο χρονικό διάστημα ο προληπτικός έλεγχος, που διενεργείται από τα ελεγκτικά όργανα που διαπίστωσαν την παράβαση. Έτσι, όταν δεν είναι δυνατή η άμεση παραπομπή του παραβάτη να δικαστεί με τη διαδικασία του αυτοφώρου (πχ. αν ο παραβάτης είναι κάτοικος ή έχει την έδρα της η επιχείρηση στο Ηράκλειο της Κρήτης και η διάπραξη-τέλεση του αδικήματος έγινε στην Αθήνα), τότε η έκθεση κατάσχεσης, η έκθεση διαπίστωσης του αδικήματος και η μηνυτήρια αναφορά πρέπει να διαβιβάζονται, το αργότερο εντός της επομένης ημέρας, στον αρμόδιο εισαγγελέα από την υπηρεσία, στην οποία ανήκουν τα ελεγκτικά όργανα που διαπίστωσαν την παράβαση, για τα περαιτέρω.

Τέλος, σε κάθε περίπτωση διαπίστωσης αδικήματος του άρθρου 31, να στέλνεται από την υπηρεσία που έκανε τη διαπίστωση στη Διεύθυνση Ελέγχων (FAX 3233752), αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης.

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

.....
.....
.....

ΠΡΟΣ

Τον κ. Εισαγγελέα του
Μονομελούς Πλημ/κείου

.....
.....

Σας υποβάλλουμε συνημμένα την απόέκθεση
διαπίστωσης του αδικήματος φοροδιαφυγής, που συνετάγει από συ-
νεργείο ελέγχου στα πλαίσια διενέργειας σχετικού ελέγχου για
την εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/92), από την οποία
προκύπτει ότι ο υπαίτιος του αδικήματος.....
..... κατελήφθη να μεταφέρει αγαθά, χωρίς να φέρει μαζί του
τα νόμιμα συνοδευτικά στοιχεία διακίνησης ή τα στοιχεία αυτά εί-
ναι ανακριβή.

Επειδή η διαπιστωθείσα ως άνω παράβαση, όπως αναλυτικά περι-
γράφεται στην υποβαλλόμενη έκθεση, συνιστά το προβλεπόμενο από
το άρθρο 31 του Ν.2214/1994 ποινικό αδίκημα της φοροδιαφυγής
το οποίο εκδικάζεται κατά την αυτόφωρη διαδικασία, υποβάλλουμε
τα συνημμένα στοιχεία και ζητούμε τον κατά νόμο κολασμό του
δράστη.

Ο Υπεύθυνος του συνεργείου

Συνημμένα

- α. Έκθεση διαπίστωσης
αδικήματος
- β. Έκθεση κατάσχεσης
εμπορεύματος

γ.
δ.

.....
.....
.....

ΕΚΘΕΣΗ ΚΑΤΑΣΧΕΣΗΣ
(άρθρο 31 Ν.2214/94)

Στ.....και επί της οδού.....σήμερα την.....
199.. ημέρα.....και ώρα.....οι κάτωθι υπογραφόμενοι φο-
ροτ/κοί υπάλληλοι:

- α)
- β)
- γ)

ενεργούντες έλεγχο για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ.
διαπιστώσαμε,ότι ομετέφερε με το υπ' αριθμ. αυτοκί-
νητο.....τα ακόλουθα είδη αγαθών(είδος, ποσότητα και αξία, εφό-
σον το τελευταίο είναι εφικτό):.....

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

με αποστολέα τον.....

και παραλήπτη τον.....

χωρίς να φέρει μαζί του, τα νόμιμα συνοδευτικά στοιχεία διακίνησης,
δηλαδή.....

ή τα συνοδευόντα τα μεταφερόμενα αγαθά στοιχεία έχουν εκδοθεί ανα-
κριβώς, δηλαδή.....

η δε προκύπτουσα ανακρίβεια υπερβαίνει το 30% της αξίας ή της ποσό-
τητας των μεταφερομένων αγαθών, κατά παράβαση των διατάξεων των άρ-
θρων 11,12,13 και 16 του Κ.Β.Σ.(Π.Δ. 186/92).

Κατόπιν τούτου και σε εφαρμογή του άρθρου 31 του Ν.2214/1994

Π ρ ο β α ί ν ο υ μ ε

Στην κατάσχεση των μεταφερομένων ως άνω αναλυτικά περιγραφέντων
αγαθών και ορίζουμε μεσεγγυούχο για την φύλαξη τούτων τον

....., στον οποίο επεσημάνθηκαν οι από τον νόμο απορρέουσες υποχρεώ-
σεις του ως μεσεγγυούχου(σχετικές οι διατάξεις των άρθρων 956 επ. του
Κώδικα Πολ.Δικονομίας).

Οι ενεργήσαντες τη κατάσχεση

Ο μεσεγγυούχος

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ

ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ - ΕΜΜΕΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

Α. Ως γνωστό, η φοροδιαφυγή στους έμμεσους φόρους είναι εκτεταμένη και η συμμετοχή των έμμεσων φόρων στα συνολικά φορολογικά έσοδα είναι εξαιρετικά μεγάλη (τα τελευταία χρόνια κυμαίνεται μεταξύ 70% και 73%).

Για τις επιπτώσεις, όμως, της φορολογίας στην φορολογία εισοδήματος έχει σημασία ο ακριβής προσδιορισμός των εισοδημάτων, η διανομή του εισοδήματος, η προοδευτικότητα της φορολογικής κλίμακας, κλπ. Αντίθετα, στην περίπτωση της έμμεσης φορολογίας μεγάλη σημασία έχει ο προσδιορισμός του κύκλου εργασιών των κλάδων εκείνων της οικονομίας, όπου παρατηρείται σημαντική φοροδιαφυγή. Στην περίπτωση, μάλιστα του χαρτόσημου τιμολογίων έχει σημασία και ο αριθμός των σταδίων παραγωγής και εμπορίας, από τα οποία περνά ένα προϊόν μέχρις ότου να φθάσει στο λιανοπωλητή.

Όπως στην περίπτωση της άμεσης φορολογίας, όπου η φοροδιαφυγή εντοπίζεται σε ορισμένες κυρίως κατηγορίες εισοδημάτων, ενώ σε άλλες είναι ελαχίστη ή ανύπαρκτη, έτσι και στην έμμεση φορολογία, η φοροδιαφυγή εντοπίζεται σε ορισμένους φόρους, ενώ σε άλλους, λόγω κυρίως του τρόπου είσπραξής τους, μπορεί να θεωρηθεί ως ασήμαντη και να μη ληφθεί υπόψη.

Ξεκινώντας από αυτήν την παρατήρηση και για να εκτιμήσουμε το ύψος και τις επιπτώσεις της φοροδιαφυγής στους έμμεσους φόρους, κάνουμε τις εξής υποθέσεις:

1. Η φοροδιαφυγή στην έμμεση φορολογία εντοπίζεται σε ορισμένους μόνο φόρους, ενώ στους υπόλοιπους, για πρακτικούς

οιοπούς, δεν υπάρχει φοροδιαφυγή. Συγκεκριμένα, υποθέσαμε, ότι δεν υπάρχει αξιόλογη φοροδιαφυγή στις εξής περιπτώσεις:

α) στους δασμούς, στις ειδικές εισφορές και στα τέλη που επιβάλλονται κατά την εισαγωγή (και εξαγωγή) αγαθών,

β) στους φόρους κατανάλωσης, πολυτελείας κλπ, που επιβάλλονται στα εισαγόμενα αγαθά και εισπράττονται κατά τον εκτελωνισμό,

γ) στον ειδικό φόρο κατανάλωσης καπνού,

δ) στον <<ενιαίο ειδικό φόρο κατανάλωσης υγρών καυσίμων>>,

ε) στη φορολογία οينوπνευματωδών,

στ) στη μεταβίβαση ακινήτων, μετά την καθιέρωση και εξάπλωση του συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων,

ζ) στα ειδικά τέλη και εισφορές αυτοκινήτων, και

η) στον <<ειδικό φόρο τραπεζικών εργασιών>>

2. Αντίθετα, υποθέσαμε ότι η φοροδιαφυγή συγκεντρώνεται στους εξής, κυρίως, φόρους:

α) στο Φ.Π.Α. εγχωρίων (από 1.1.1987 και μετά),

β) στο Φ.Κ.Ε. εγχωρίων (μέχρι 31.12.1986),

γ) στο χαρτόσημο τιμολογίων (μέχρι 31.12.1986),

δ) στο χαρτόσημο συναλλαγματικών,

ε) στα τέλη κυκλοφορίας,

στ) στους λοιπούς φόρους κατανάλωσης/πολυτελείας, που επιβάλλονται σε ορισμένες εγχώριες επιχειρήσεις με βάση τον κύκλο εργασιών τους, και

ζ) στη μεταβίβαση ακινήτων, πριν την εισαγωγή του

συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων ή στις περιοχές που δεν έχει ακόμη επεκταθεί το σύστημα αυτό.

Σημειώνεται ότι με τις δύο αυτές υποθέσεις μεροληπτούμε υπέρ μιας συντηρητικής εκτίμησης της φοροδιαφυγής, δεδομένου ότι υπάρχει κάποια μικρή φοροδιαφυγή και στις κατηγορίες που δεχθήκαμε ότι δεν υπάρχει (πχ. λαθρεμπόριο τσιγάρων).

Όπως και στην περίπτωση της φορολογίας εισοδήματος έτσι και εδώ, η συνολική φοροδιαφυγή αποτελείται από δύο επιμέρους τμήματα. Το τμήμα εκείνο που προκύπτει από την οικονομική δραστηριότητα που έχει καταγραφεί από τους εθνικούς λογαριασμούς, αλλά δεν έχει δηλωθεί στην Εφορία και από το ποσό των φόρων που αντιστοιχούν στην παραοικονομία, στην οικονομική δηλαδή δραστηριότητα που δεν έχει καθόλου καταγραφεί από τους εθνικούς λογαριασμούς.

B. ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ

Για την εκτίμηση των επιπτώσεων της φοροδιαφυγής από την οικονομική δραστηριότητα που έχει καταγραφεί στους εθνικούς λογαριασμούς ακολουθήθηκε η εξής μέθοδος:

1. Προσδιορίστηκαν οι τομείς και οι κλάδοι εκείνοι της οικονομίας που υπόκεινται σε ΦΚΕ και χαρτόσημο και παρουσιάζουν μεγάλη φοροδιαφυγή.

2. Έγινε εκτίμηση της αξίας των πωλήσεων των κλάδων αυτών. Για το σκοπό αυτό χρησιμοποιήθηκαν στοιχεία από τους εθνικούς λογαριασμούς και από την Στατιστική Έρευνα Βιομηχανίας Έτους 1981.

3. Στη συνέχεια, από την αξία των πωλήσεων αφαιρέθηκαν ορισμένα ποσά που αντιστοιχούν σε τομείς που δεν φορολογούνται ή επιβαρύνονται με μειωμένους συντελεστές, όπως π.χ. τα τρόφιμα στην περίπτωση του ΦΚΕ.

4. Κατόπιν, το γινόμενο της αξίας πωλήσεων επί τον αντίστοιχο φορολογικό συντελεστή μας έδωσε ένα μέγεθος, που το ονομάσαμε <<θεωρητική απόδοση του φόρου>>.

5. Τέλος, η διαφορά της θεωρητικής απόδοσης από τα αντίστοιχα εισπραχθέντα φορολογικά έσοδα μας δίνει μία εκτίμηση της φοροδιαφυγής.

Γ. Εκτίμηση των επιπτώσεων της φοροδιαφυγής στο Φ.Κ.Ε.

Ο Φ.Κ.Ε. επιβαλλόταν στην Ελλάδα μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 1986, οπότε αντικαταστάθηκε από το Φ.Π.Α. Επιβάρυνε τόσο τα εισαγόμενα, όσο και τα εγχώρια αγαθά, καθώς και ορισμένες υπηρεσίες.

Από μία εξέταση του πίνακα 1.1. είναι φανερό ότι η φοροδιαφυγή στο ΦΚΕ δεν κατανέμεται εξίσου στις διάφορες κατηγορίες, αλλά συγκεντρώνεται σχεδόν αποκλειστικά στην κατηγορία ΙΙ (Φ.Κ.Ε. εγχωρίων) και ειδικότερα στις υποκατηγορίες 1, 2, 5 και 9 έως 12, οι οποίες στον πίνακα σημειώνονται με αστερίσκο. Έτσι, δεχθήκαμε ότι αξιόλογη φοροδιαφυγή υπάρχει μόνο σ' αυτές τις υποκατηγορίες, οι οποίες αποδίδουν το 52%-55% του Φ.Κ.Ε. εγχωρίων. Ειδικότερα, αυτοτελής εκτίμηση έγινε μόνο για τη βιομηχανία και βιοτεχνία (γραμμή 1), η οποία και αποδίδει πάνω από το 80% του φόρου των κατηγοριών που υπάρχει φοροδιαφυγή. Στη συνέχεια, το ποσοστό φοροδιαφυγής, το οποίο εκτιμήθηκε για την περί-

πτωση της βιομηχανίας και βιοτεχνίας χρησιμοποιήθηκε για την εκτίμηση της φοροδιαφυγής και στις υπόλοιπες περιπτώσεις.

Η χρησιμοποίηση του ποσοστού αυτού και για τις μεταφορές, ξενοδοχεία, βαφεία, καθαριστήρια, κομμωτήρια κλπ. νομίζουμε ότι οδηγεί σε υποεκτίμηση της φοροδιαφυγής στους κλάδους αυτούς γιατί, οι μικρές μονάδες που αφθονούν εδώ έχουν οπωσδήποτε μεγαλύτερη δυνατότητα απόκρυψης των πωλήσεών τους από ό,τι οι μεγάλες βιομηχανίες, που υπάρχουν μόνο στην κατηγορία 1. Δυστυχώς, όμως, δεν υπήρχε δυνατότητα εξεύρεσης του κύκλου εργασιών των κλάδων αυτών. Ειδικά για το ΦΚΕ στις συγκοινωνίες και μεταφορές σημειώνεται ότι δεν προσαυξήθηκε όλο το ποσό του εισπραχθέντος του φόρου κατά το ποσοστό της φοροδιαφυγής, αλλά μόνο το 70%, επειδή έγινε δεκτό ότι στην περίπτωση των σιδηροδρομικών, ακτοπλοϊκών και οδικών μεταφορών με τα ΚΤΕΛ δεν υπήρχε φοροδιαφυγή, ενώ οι αεροπορικές συγκοινωνίες (ΟΑ) απαλλάσσονταν πάντοτε από το Φ.Κ.Ε. Έτσι, έγινε δεκτό ότι στην προκειμένη περίπτωση η φοροδιαφυγή συγκεντρώνεται στις χερσαίες οδικές μεταφορές με φορτηγά δημόσιας χρήσης, η προστιθέμενη αξία των οποίων, στο σύνολο των μεταφορών-συγκοινωνιών, είναι 70% περίπου.

Στην περίπτωση της βιομηχανίας και βιοτεχνίας στοιχεία για το σύνολο των πωλήσεων, καθώς και άλλα χρήσιμα στοιχεία, παρέχονται στο δημοσίευμα της ΕΣΥΕ, Στατιστική Έρευνα Βιομηχανίας έτους 1981. Στην έρευνα αυτή δίνονται στοιχεία για βιομηχανικές και βιοτεχνικές επιχειρήσεις που απασχολούν τουλάχιστον δέκα άτομα. Γι' αυτό και η προ-

ΠΙΝΑΚΑΣ 1.1

Έσοδα ΦΚΕ των Ετών 1981, 1982 και 1986 (σε εκατομμύρια δραχμές)

	Φορολογική Βάση	1981	1982	1986
I.	ΦΚΕ και <<ειδικός φόρος>> Εισαγομένων	29.083.5	44.260.4	61.212.4
II.	ΦΚΕ Εγχωρίων	28.490.3	42.364.7	109.716.1
* 1.	ΦΚΕ στις βιομηχανίες και βιοτεχνίες	12.487.4	17.778.4	46.781.5
* 2.	ΦΚΕ επιχειρήσεων επισκευής αυτοκινήτων	304.2	441.1	1.112.0
3.	Φ.Κ.Ε. στις τραπεζικές επιχειρήσεις	6.140.7	8.975.1	21.327.1
4.	ΦΚΕ στις ασφαλιστικές επιχειρήσεις	1.346.5	2.088.5	4.788.7
* 5.	ΦΚΕ στις μεταφορές	1.040.7	1.257.7	2.332.4
6.	ΦΚΕ στο ηλεκτρικό ρεύμα	3.081.0	4.340.7	11.044.9
7.	ΦΚΕ στην παροχή φωταερίου	6.4	8.3	—
8.	ΦΚΕ στα έσοδα ΟΤΕ	2.176.1	3.497.5	8.603.4
* 9.	ΦΚΕ στις επιχειρήσεις παροχής ψύχους	56.2	76.0	—
*10.	ΦΚΕ στις διαφημιστικές επιχειρήσεις	398.4	680.5	1.205.3
*11.	ΦΚΕ στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις	985.2	1.219.3	3.802.8
*12.	ΦΚΕ στα κομμωτήρια, βαφεία, καθαριστήρια, στις εκμισθώσεις χώρων στάθμευσης, στους ηλεκτρονικούς υπολογιστές κλπ.	467.6	684.0	4.490.5
13.	ΦΚΕ στις καπνοβιομηχανίες	—	1.317.5	4.227.6
III.	Σύνολο	57.573.8	86.625.1	170.928.5

Πηγή: Υπουργείο Οικονομικών <<Εκτέλεση Προϋπολογισμού Εσόδων-Τελική Διαμόρφωση>> των ετών 1981, 1982 και 1986.

* Κατηγορίες όπου συγκεντρώνεται η φοροδιαφυγή

στιθέμενη αξία που αναφέρεται εδώ υπολείπεται του αντίστοιχου εθνικολογιστού μεγέθους κατά 15% περίπου. Για την εκτίμηση της φοροδιαφυγής στο ΦΚΕ δεν διορθώθηκε το σύνολο των πωλήσεων, επειδή οι πολύ μικρές βιοτεχνίες (όπου εργάζεται ο ιδιοκτήτης μόνος του κλπ) απαλλάσσονται από το ΦΚΕ. Πάντως είναι βέβαιο ότι και ο χειρισμός αυτός συμβάλλει στην υποεκτίμηση της φοροδιαφυγής.

Από το σύνολο των πωλήσεων, όπως δίνεται στο παραπάνω δημοσίευμα, αφαιρέθηκε η αξία των πωλήσεων του κλάδου τροφίμων, ποτών, καπνού, έκδοσης βιβλίων, μεταφορικών μέσων, καθώς και το σύνολο των εξαγωγών βιομηχανικών προϊόντων. Αφαιρέθηκε, επίσης, το 50% των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν από τη βιομηχανία και βιοτεχνία, επειδή οι βιομηχανίες, κατά κύριο λόγο, είχαν το δικαίωμα να εκπέτουν την αξία ορισμένων πρώτων υλών τους, εφόσον αποδεδειγμένα (βάσει τιμολογίου) είχε καταβληθεί ΦΚΕ κατά την αγορά τους. Το ποσοστό 50% είναι, βέβαια, κάπως αυθαίρετο, αλλά οπωσδήποτε δεν εξέπιπτε το 100% για τους εξής κυρίως λόγους: Κατ' αρχήν, για τις μικρές βιοτεχνίες δεν χρησιμοποιόταν η έκπτωση αυτή, εφόσον δεν τηρούσαν βιβλία Γ' και Δ' κατηγορίας. Επίσης, ο νόμος προβλέπει μόνο τις κατ' εξοχήν πρώτες ύλες, ενώ τα στοιχεία που έχουμε περιλαμβάνουν πρώτες ύλες, χωρίς να υπάρχει δυνατότητα διαχωρισμού τους. Εξάλλου, δεν γνωρίζουμε, εάν τα κριτήρια της στατιστικής έρευνας βιομηχανίας για το χαρακτηρισμό των πρώτων και βοηθητικών υλών συμπίπτουν ή έστω πλησιάζουν με αυτά της εφορίας.

Τέλος, από το υπόλοιπο της αξίας των πωλήσεων που παρέμεινε μετά τις παραπάνω εκπτώσεις, μόνο το 25% φορολογή-

θηκε με τον κανονικό συντελεστή (8% μέχρι το πρώτο τρίμηνο του 1982 και 10% από τον Απρίλιο του 1982 και μετά) ενώ το υπόλοιπο 75% φορολογήθηκε με συντελεστή μειωμένο κατά 25%, επειδή οι βιομηχανίες και βιοτεχνίες εκτός της μείζονος περιοχής πρωτεύουσας διοικούντων μειωμένο συντελεστή ΦΚΕ κατά 25%. Η πληροφορία ότι το 25%, περίπου, των επιχειρήσεων βρίσκεται εντός της περιφέρειας πρωτεύουσας πάρθηκε από τη στατιστική έρευνα βιομηχανίας και ισχύει τόσο για το 1981, όσο και για το 1982.

Στη συνέχεια, τα τρόφιμα φορολογήθηκαν αυτοτελώς με συντελεστή 2%, αφού αφαιρέθηκε το γάλα που απαλλάσσόταν από ΦΚΕ. Τα άλευρα, που επίσης απαλλάσσονταν, δεν κατέστη δυνατό να απομονωθούν, γιατί είναι στον ίδιο κωδικό με είδη ζαχαροπλαστικής. Σημειώνεται, πάντως, ότι και η φορολόγηση όλων των τροφίμων με 2% συμβάλλει στην υποεκτίμηση της φοροδιαφυγής, επειδή μόνο τα τρόφιμα πρώτης ανάγκης φορολογούνταν με 2%, ενώ ορισμένα άλλα με 4%. Εκτός από τα τρόφιμα και οι κατασκευές μεταφορικών μέσων φορολογήθηκαν αυτοτελώς με μειωμένο συντελεστή 4%. Οι εκδόσεις βιβλίων δεν φορολογήθηκαν καθόλου, ενώ στην περίπτωση του ΦΚΕ καπνού, που επιβλήθηκε το 1982, έγινε η υπόθεση ότι δεν υπάρχει αξιόλογη φοροδιαφυγή. Ειδικά για το 1986, έτος για το οποίο δεν υπάρχει στατιστική έρευνα βιομηχανίας, χρησιμοποιήθηκαν στοιχεία των εθνικών λογαριασμών (προστιθέμενη αξία), τα οποία στη συνέχεια μετατράπηκαν σε αξία πωλήσεων, με βάση τους λόγους που προέκυψαν, από την έρευνα βιομηχανίας του 1981 και 1982 και οι οποίοι είναι αρκετά σταθεροί:

Οι εκτιμήσεις της φοροδιαφυγής από το ΦΚΕ το 1981, 1982

και 1986, που προέκυψαν με τη μέθοδο που περιγράφηκε παραπάνω, παρουσιάζονται στον πίνακα 12.

ΠΙΝΑΚΑΣ 1.2

Εκτιμήσεις Φοροδιαφυγής ΦΚΕ

	1981	1982	1986
1. Βιομηχανία, Βιοτεχνία	17.731	22.850	37.010
2. Λοιπά	3.904	5.338	9.686
Σύνολο	<u>21.635</u>	<u>28.188</u>	<u>46.696</u>
Παραοικονομία I (10%)			
1982: 26,6%	5.755	7.498	—
1986: 59,4%	—	—	27.737
Παραοικονομία II (5%)			
1982: 34,4%	7.442	9.697	—
1986: 68,2%	—	—	31.847
Σύνολο I	<u>27.390</u>	<u>35.686</u>	<u>74.433</u>
Σύνολο II	<u>29.077</u>	<u>37.885</u>	<u>78.543</u>

Εκφρασμένη ως ποσοστό, η φοροδιαφυγή από το ΦΚΕ έφθασε τη διετία 1981-1982 το 134,1% των κωδικών εκείνων που υπάρχει φοροδιαφυγή, αλλά το 1986 μειώνεται στο 71,1% πιθανότατα λόγω της μεγάλης αύξησης της παραοικονομίας. Υπολογισμένη ως ποσοστό του ΦΚΕ εγχωρίων, η φοροδιαφυγή είναι 76%, εάν όμως ληφθεί υπόψη και αυτή που αντιστοιχεί στην παραοικονομία, τότε το ποσοστό αυτό αυξάνει από 105% μέχρι 111%. Τα ποσοστά αυτά δεν είναι υψηλά, εάν αναλογιστεί κανείς το μεγάλο αριθμό των βιοτεχνιών, οι οποίες δηλώνουν στην Εφορία ένα πολύ μικρό ποσοστό του κύκλου εργασιών τους.

Δ. Εκτίμηση των επιπτώσεων της φοροδιαφυγής στο χαρτόσημο.

Όπως ο ΦΚΕ έτσι και το χαρτόσημο στα τιμολόγια επιβαλλόταν στη χώρα μας μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 1986, οπότε αντικαταστάθηκε από το ΦΠΑ. Επιβάρυνε τότε τα εγχώρια, όσο και τα εισαγόμενα αγαθά, καθώς και ορισμένες υπηρεσίες.

Στην επόμενη σελίδα ακολουθεί πίνακας, στον οποίο διαφαίνεται οι επιπτώσεις της φοροδιαφυγής στον ΦΚΕ.

ΠΙΝΑΚΑΣ 1.3.

Έσοδα Χαρτοσήμου των Ετών 1981, 1982 και 1986 (σε
Εκατομμύρια δραχμές)

Φορολογική Βάση	1981	1982	1986
I. Χαρτόσημο Εισαγομένων (Περιλαμβανομένου και του πρόσθετου τέλους 20%)	13.125.3	22.419.8	36.487.3
II. Χαρτόσημο Εγχωρίων	83.826.7	89.041.1	198.226.9
1. Τέλη χαρτοσήμου εισπραττόμενα δια κινητού επιδόματος ή σφραγιστού χάρτου	1.728.9	1.788.7	3.323.4
2. Τέλη χαρτοσήμου εισπραττόμενα δια χρήσεως ειδικών εντύπων συναλλαγματικών	1.233.1	1.376.7	1.914.4
3. Τέλη χαρτοσήμου επί μισθών, ημερομισθίων και συντάξεων	5.096.7	6.675.4	13.266.0
4. Τέλη χαρτοσήμου επί μισθωμάτων εξ ακινήτων	1.742.3	2.169.9	4.241.1
5. Τέλη χαρτοσήμου επί δανείων και πιστώσεων εν γένει	5.414.5	5.991.6	9.000.8
6. Τέλη χαρτοσήμου επί πωλήσεων αγαθών βιομηχανικών, βιοτεχνικών και εμπορικών επιχειρήσεων	27.376.7	42.010.5	118.224.5
7. Τέλη χαρτοσήμου επί πω- λήσεων γεωργικών κλπ. προϊόντων υπό παραγωγών	1.687,2	2.599.7	5.963.9
8. Τέλη χαρτοσήμου εισπρατ- τόμενα από ασφαλιστικές επιχειρήσεις	36.2	150.7	1.711.9
9. Τέλη χαρτοσήμου εισπρατ- τόμενα από ΔΕΗ, ΕΥΔΑΠ και Φωταέριο	410.9	206.2	

Όπως γίνεται φανερό από τον πίνακα 1.3, η φοροδιαφυγή στα τέλη χαρτοσήμου δεν κατανέμεται εξίσου στις διάφορες επιμέρους κατηγορίες, αλλά εντοπίζεται σχεδόν αποκλειστικά στην κατηγορία II και ειδικότερα στις υποκατηγορίες 2,4,6,7 και 13. Από τις κατηγορίες αυτές τη μεγαλύτερη σημασία από πλευράς εσόδων έχει το χαρτόσημο στις πωλήσεις αγαθών (υποκατηγορία 6), το οποίο τη διετία 1981-1982 απέδιδε το 54,5% και το 1986 το 61,2% όλων των εσόδων που εισπράττονταν από το χαρτόσημο στη χώρα, εκτός εισαγωγών.

Ε. Τέλη Κυκλοφορίας

Σημαντική φοροδιαφυγή εμφανίζεται και στην περίπτωση των τελών κυκλοφορίας. Η φοροδιαφυγή εντοπίζεται τόσο στα αυτοκίνητα, όσο και στα δίκυκλα, αλλά στην περίπτωση των δίκυκλων εμφανίζει πραγματική έξαρση, όσον αφορά τουλάχιστον στο πλήθος των περιπτώσεων που δεν καταβάλλονται τα τέλη κυκλοφορίας.

Δυστυχώς και εδώ δεν είναι δυνατή η εκτίμηση της φοροδιαφυγής, γιατί δεν υπάρχουν κατάλληλα στοιχεία. Ενδεικτικά παραθέτουμε την ετήσια απόκλιση μεταξύ βεβαίωσης και είσπραξης των τελών κυκλοφορίας, η οποία οπωσδήποτε αποτελεί σημαντικό μέρος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής. Οι αποκλίσεις αυτές για τα έτη 1981, 1982 και 1986 έχουν ως εξής:

	<u>1981</u>	<u>1982</u>	<u>1986</u>
υστέρηση	1.051	1.240	3.818
είσπραξης			
έναντι βεβαίωσης			

ΣΤ. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ ΕΠΙ ΤΩΝ ΕΠΙΠΤΩΣΕΩΝ

Ανακεφαλαιώνοντας και συνοψίζοντας τα προαναφερθέντα καταλήγουμε στο εξής συμπέρασμα, σχετικά με τις επιπτώσεις της φοροδιαφυγής, στην Οικονομία:

Η αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής δεν επιβάλλεται να είναι, αναγκαστικά αρνητική. Ίσως οι αρνητικές να πλεονεκτούν υπέρ των θετικών, αλλά αυτό δεν σημαίνει ότι δεν θα πρέπει να επισημανθούν κάποιες θετικές επιπτώσεις.

1. Πρόκειται, κυρίως, για το ΑΕΠ, την παραγωγικότητα και την απασχόληση, αλλά και το ρυθμό πληθωρισμού, ο οποίος μετριέται αναγκαστικά μέσα στην επίσημη οικονομική δραστηριότητα, και σε αντίθεση με τα προηγούμενα μεγέθη, είναι στην πραγματικότητα χαμηλότερος από τον ελάχιστοτε επίσημα καταγραφόμενο. Παρά τις σοβαρές δυσχέρειες επιλογής και αποτελεσματικής εφαρμογής της οικονομικής πολιτικής, που οι παραπάνω διαφορές δημιουργούν εκλαμβάνονται εδώ ως θετικές συνέπειες της φοροδιαφυγής, αν η πρόσθετη αυτή ευημερία, δεν θα είχε δημιουργηθεί χωρίς τη δυνατότητα προσφυγής στην παραοικονομική δραστηριότητα.

2. Σαν συνέπεια της εκτεταμένης φοροδιαφυγής έχουμε την ανάπτυξη της παραοικονομικής δραστηριότητας. Αν, υποθέσουμε, λοιπόν πως οι εργαζόμενοι της παραοικονομίας, είναι άτομα που δεν κατόρθωσαν να εξασφαλίσουν απασχόληση στον επίσημο τομέα της οικονομίας, και επομένως θα είχαν την επιλογή να παραμείνουν άνεργα ή να εργασθούν στην παραοικονομία, τότε η απασχόλησή τους σ' αυτή την τελευταία περίπτωση είναι παράγοντας βελτίωσης της κατανομής του εισοδήματος. Άρα, λόγω της φοροδιαφυγής, λειτουργεί η πα-

ραοικονομία, όπου σ' αυτή ένας μεγάλος αριθμός ατόμων βρίσκει απασχόληση με αποτέλεσμα τη μείωση της ανεργίας, και κατ' επακολούθηση γίνεται πιο δίκαιος και καλύτερος ο τρόπος κατανομής του εισοδήματος.

3. Επίσης, λόγω της παραοικονομίας, που δημιουργείται εξ αιτίας της εν λόγω εκτεταμένης φοροδιαφυγής, το χαμηλότερο κόστος παραγωγής και προσφοράς αγαθών και υπηρεσιών, που παράγονται στην παραοικονομία, μπορεί, εξάλλου, να αποτελέσει παράγοντα αύξησης του βαθμού ανταγωνιστικότητάς τους, στη διεθνή αγορά, και να ενθαρρύνει έτσι τις εξαγωγές. Στην Ιταλία, όπου έγιναν σχετικές έρευνες, προκύπτει ότι οι εξαγωγές αγροτικών και βιομηχανικών προϊόντων, όπως και ο τουρισμός, έχουν σημαντικά ευνοηθεί από αυτήν. Ειδικότερα, ορισμένα καταναλωτικά αγαθά, όπως παπούτσια, δερμάτινες τσάντες και γυναικεία ενδύματα παράγονται στο εσωτερικό οικογενειακών επιχειρήσεων που ανήκουν στην παραοικονομία και έχουν έντονο εξαγωγικό προσανατολισμό.

4. Μία άλλη θετική συνέπεια της φοροδιαφυγής, αποτελεί ο περιορισμός του κρατικού παρεμβατισμού, εφόσον χάρη σ' αυτήν λειτουργεί ένα τμήμα συνολικής οικονομικής δραστηριότητας, χωρίς την εκεί παρουσία του.

5. Τέλος, φαίνεται πολύ πιθανό ότι οι δραστηριότητες της ελληνικής παραοικονομίας δεν θα λάμβαναν χώρα, χωρίς αυτήν και επομένως, δεν μπορούν να υποκατασταθούν, από αντίστοιχες, της επίσημης οικονομίας. Θα επικαλεσθούμε, για τη στήριξη αυτής της παραπάνω θέσης, δύο επιχειρήματα. Το πρώτο αναφέρεται στις αναμονές υψηλών περιθωρίων κέρδους, που όταν δεν διασφαλίζονται, δεν πραγματοποιείται και η δραστηριότητα που γίνεται λόγος. Δηλαδή, οι Έλληνες επι-

χειρηματίες, είτε επειδή πιστεύουν ότι οι κίνδυνοι που αντιμετωπίζουν είναι υψηλότεροι των θεωρουμένων ως κανονικών, είτε επειδή τους λείπει η επιχειρηματική παράδοση, είτε επειδή τα κατά καιρούς κυβερνητικά μέτρα είναι ανεπιτυχή, είτε, τέλος, για σωρεία άλλων πιθανών λόγων, λειτουργούν περισσότερο ως κερδοσκόποι και λιγότερο ως επιχειρηματίες, προσδίδοντας έμφαση στη μεγιστοποίηση του βραχυχρόνιου και όχι του μακροχρόνιου κέρδους. Το δεύτερο αναφέρεται στη συνειδητοποίηση, πέρα από κάθε αμφιβολία, ότι στον τόπο μας έχει επικρατήσει ένα κατ'εξοχήν άδικο φορολογικό σύστημα. Το σύστημα αυτό άμβλυσε τη φορολογική ηθική των Ελλήνων, οι οποίοι φαίνεται να πιστεύουν ότι η φοροδιαφυγή αποτελεί την ενδεδειγμένη αντίδραση σ' αυτό.

Με την παραπάνω, λοιπόν, βασική υπόθεση ότι οι δραστηριότητες της παραοικονομίας, δεν θα είχαν πραγματοποιηθεί, εκτός αυτής και της ύπαρξης της φοροδιαφυγής αρχικά ή έστω ότι αυτές θα αντιπροσώπευαν ένα μικρό κλάσμα αυτών που ήδη λαμβάνουν χώρα, είναι ξεκάθαρο πως χάρη σ' αυτήν εξασφαλίζεται αστικό ΑΕΠ (χωρίς το αγροτικό) ανώτερο κατά 24% του επίσημου το 1985, και όλο διευρυνόμενο έκτοτε. Οι Έλληνες δηλαδή, διαθέτουν, στο σύνολό τους εισοδήματα κατά πολύ υψηλότερα αυτών που επίσημα τους αναγνωρίζουν οι εθνικοί λογαριασμοί. Και αυτό το γενικό αποτέλεσμα της φοροδιαφυγής, είναι οπωσδήποτε, θετικό, ιδιαίτερα αν γίνει αποδεικτή καταρχήν η υπόθεση ότι δεν θα είχε, διαφορετικά δημιουργηθεί.

Ωστόσο, οι αρνητικές επιπτώσεις της φοροδιαφυγής είναι σαφέστερα περισσότερες και αξίζει να αναφερθούν:

1. Αδυναμία παρακολούθησης του τρόπου κατανομής του

εισοδήματος. Αυτό σημαίνει ότι η φοροδιαφυγή, συσκοτίζει τον τρόπο κατανομής του εισοδήματος, αφού δεν είναι δυνατή η σύλληψη όλων των εισοδημάτων, αφού δεν είναι γνωστό αν τα πρόσθετα εισοδήματα της φοροδιαφυγής ευνοούν κυρίως τους μισθωτούς ή κυρίως τους αυτοαπασχολούμενους, αφού είναι αδύνατη η σίγουρη εκτίμηση για το αν η φοροδιαφυγή ενισχύει, κυρίως, ήδη, υψηλά επίσημα εισοδήματα ή αντίθετα συμβάλλει στη συμπλήρωση χαμηλών. Επίσης, δυσχεραίνει τους στόχους, αλλά κυρίως τα αποτελέσματα της ανακατανομητικής κρατικής πολιτικής, αφού η τελευταία δεν είναι σε θέση να υπολογίσει ποιοί ευνοούνται από τα εισοδήματα της φοροδιαφυγής.

2. Με τη φοροδιαφυγή, πλήττονται κατά πολύ περισσότερο οι ασθενέστερες εισοδηματικές τάξεις, και αυτό γιατί τα φορολογικά βάρη δεν κατανέμονται ανάλογα με την φοροδοτική ικανότητα κάθε φορολογουμένου.

Τα εν λόγω ασθενέστερα πολυπληθή στρώματα των φορολογουμένων, όχι μόνον επιβαρύνονται με έμμεσους φόρους δυσανάλογα υπερβολικά σε σχέση με τη φοροδοτική ικανότητά τους, αλλά και μειώνεται ουσιαστικά το πραγματικό εισόδημά τους, από την άνοδο του γενικού επιπέδου των τιμών, η οποία μειώνει επιπλέον το απαράδεκτο χαμηλό αφορολόγητο ελάχιστο όριο συντήρησης, παρά τις περί του αντιθέτου προεκλογικές υποσχέσεις.

3. Η ιστορία των τελευταίων δεκαετιών μας διδάσκει ότι το πρόβλημα της φοροδιαφυγής, παραμένει παρά τις εκατό φορές πιο αποτελεσματικές διακηρύξεις και τις πομπώδεις εκστρατείες που έχουν κατά καιρούς αναληφθεί εναντίον της. Το τέρας της φοροδιαφυγής είναι πάντοτε αιμαίο και συνεχίζει να

κατατρώει με βουλιμία τα δημόσια έσοδα. Αρκεί να αναλογιστεί κανείς ότι η σχέση μεταξύ άμεσων και έμμεσων φόρων, στη χώρα μας κυμαίνεται περίπου σε ποσοστά 30% άμεσοι φόροι και 70% έμμεσοι φόροι, στο σύνολο των φορολογικών εσόδων.

4. Άνισοι όροι ανταγωνισμού

Εξαιτίας των χαμηλότερων δαπανών παραγωγής, στις επιχειρήσεις που φοροδιαφεύγουν, σε σύγκριση με τις αντίστοιχες της επίσημης οικονομίας, είναι πολύ πιθανό να αυξάνεται ο βαθμός ανταγωνιστικότητας των πρώτων σε βάρος των δεύτερων. Και, ειδικότερα, όταν πρόκειται για εξαγόμενα προϊόντα, να εξασφαλίζονται μεγαλύτερες πιθανότητες επικράτησης στη διεθνή αγορά, για τα προϊόντα επιχειρήσεων της φοροδιαφυγής σε σύγκριση με αυτά επιχειρήσεων της επίσημης οικονομίας.

5. Η επίσημη οικονομική δραστηριότητα, όταν δεν λαμβάνεται υπόψη και η φοροδιαφυγή είναι συρρικνωμένη, οι εκάστοτε κυβερνήσεις, αναγκάζονται να επιβάλλουν υψηλό φορολογικό βάρος στα εμφανή εισοδήματα, και με τον τρόπο αυτό να ενθαρρύνουν την περαιτέρω προσφυγή στην παραοικονομία, με κύριο κίνητρο τη φοροδιαφυγή.

6. Τέλος, οι επενδύσεις-τόσο στο δημόσιο, όσο και στον ιδιωτικό τομέα- δεν είναι καθόλου ικανοποιητικές. Από την πλευρά του δημοσίου, οι επενδύσεις δεν είναι οι αναμενόμενες και αυτό γιατί λόγω της μεγάλης έκτασης της φοροδιαφυγής τόσο από το μέρος των καταναλωτών, όσο και του ίδιου του Κράτους, δεν επαρκούν χρηματικοί πόροι, για την πραγμάτωσή τους. Ενώ, από την πλευρά του Ιδιωτικού τομέα, δεν μπορούν να επιτευχθούν, από την άποψη του <<πόθεν έσχες>> που ισχύει από 1.1.1995.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΚΤΟ

ΜΕΤΡΑ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

Α. Με την αντικειμενοποίηση της διαδικασίας προσδιορισμού με βάση ορισμένα τεκμήρια το κράτος επιδιώκει να περιορίσει τη φοροδιαφυγή, ιδίως ορισμένων κατηγοριών φορολογουμένων, οι οποίες κάνουν φοροδιαφυγή σε μεγάλη έκταση. Η φοροδιαφυγή συνίσταται στη μερική ή και ολική άρνηση των φορολογουμένων να εκπληρώσουν τη νόμιμη συμμετοχή τους στα δημόσια βάρη ανάλογα με τη φοροδοτική ικανότητά τους.

Έτσι παραβιάζουν το φορολογικό νόμο, ο οποίος εξειδικεύει το συνταγματικό ορισμό, που ορίζει ότι οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν στα δημόσια βάρη χωρίς διακρίσεις και ανάλογα με τις δυνάμεις τους, δηλ. με τη φοροδοτική ικανότητά τους. Η διάταξη αυτή του Συντάγματος αποτελεί για το νομοθέτη και τα δικαστήρια το κριτήριο της φορολογικής δικαιοσύνης σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση επιβολής φόρου, κατά τη διαδικασία του άρθρου 78 του Συντάγματος. Η φοροδοτική ικανότητα και η χωρίς διακρίσεις καθολικότητα της φορολογικής επιβάρυνσης των πολιτών, που αποτελούν τον πυρήνα της φορολογικής δικαιοσύνης, δε συνιστούν μεταφυσικές αρχές, γιατί πηγάζουν από την εμπειρική πραγματικότητα, δηλ. την πραγματική οικονομική κατάσταση κάθε φορολογουμένου. Με βάση την καθολικότητα και τη φοροδοτική ικανότητα ο νομοθέτης και τα δικαστήρια ρυθμίζουν τη συνεισφορά, δηλ. τη συμμετοχή των πολιτών στα δημόσια βάρη με την επιβολή σε κάθε φορολογούμενο των διαφόρων αμέσων και εμμέσων φόρων κατά τη διαδικασία του άρθρου 78 του Συντάγματος.

Αυτό σημαίνει ότι σε κάθε έλλογο δημοκρατικό κράτος δικαίου, το κράτος κατανέμει στους πολίτες τα δημόσια βάρη χωρίς διακρίσεις και ανάλογα με τη φοροδοτική ικανότητα των πολιτών. Συνεπώς, είναι φανερό ότι στην έκταση που οι φορολογούμενοι δεν πληρώνουν, δηλαδή διαφεύγουν μερικιά ή ολικά τους φόρους με τους οποίους βαρύνονται, κάνουν φοροδιαφυγή. Με τη φοροδιαφυγή αυτή δε στερούν μόνον το κράτος τα έσοδα για την ικανοποίηση των κρατικών αναγκών, αλλά επιπλέον αυξάνουν τα βάρη των φόρων, τα οποία το κράτος αναγκάζεται να κατανείμει στους λοιπούς πολίτες, οι οποίοι δεν κάνουν φοροδιαφυγή. Έτσι η έννομη φορολογική σχέση δεν περιορίζεται ανάμεσα στο κράτος και στους πολίτες, αλλά επεκτείνεται ουσιαστικά και ανάμεσα στους φοροφυγάδες και στους μη φοροφυγάδες πολίτες. Από την άποψη αυτή κάθε φορολογούμενος υποχρεούται να συνδράμει το κράτος στην προσπάθειά του να περιορίσει τη φοροδιαφυγή γιατί διαφορετικά το μέγεθος της φοροδιαφυγής θα αυξήσει δυσανάλογα τη φορολογική επιβάρυνση των μη φοροφυγάδων.

Β. Η ΜΕΓΑΛΗ ΕΚΤΑΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ ΤΩΝ

ΕΛΕΥΘΕΡΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΑΥΤΟΑΠΑΣΧΟΛΟΥΜΕΝΩΝ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΩΝ

Βασικό χαρακτηριστικό της ΗΘΙΚΗΣ ΚΑΤΑΠΤΩΣΗΣ ΜΙΑΣ ΧΩΡΑΣ, είναι η άμβλυση του αισθήματος της κοινωνικής αλληλεγγύης, που εκδηλώνεται με την άρνηση των πολιτών να μετάσχουν στις δαπάνες στις οποίες υποβάλλεται η πολιτεία για την εξυπηρέτηση του κοινωνικού συνόλου. Κλασική περίπτωση στη χώρα μας είναι η συμπεριφορά των ελευθέρων επαγγελματιών και των αυτοαπασχολούμενων επιτηδευματιών, οι οποίοι ενώ απολαμβάνουν των κρατικών υπηρεσιών, όπως και οι άλλες κοι-

νωνικές και επαγγελματικές τάξεις, αρνούνται να εισφέρουν για την κάλυψη των δαπανών που συνεπάγεται η παροχή τους.

Κατά την ηθικά, κοινωνικά και δημοσιονομικά απαράδεκτη αυτή αντίληψη των εν λόγω επαγγελματιών, η πολιτεία οφείλει να εξασφαλίζει την εδαφική ακεραιότητα της χώρας, την ασφάλεια της ζωής και της περιουσίας των πολιτών, την ικανοποιητική λειτουργία της δικαιοσύνης κλπ., τις δαπάνες όμως που συνεπάγονται όλα αυτά πρέπει να καταβάλουν οι άλλοι φορολογούμενοι και όχι οι ίδιοι.

ΕΞΟΡΓΙΣΤΙΚΗ ΕΙΝΑΙ ΕΙΔΙΚΟΤΕΡΑ Η ΣΥΜΠΕΡΙΦΟΡΑ ΤΩΝ ΓΙΑΤΡΩΝ, οι οποίοι κατά μέγιστη πλειοψηφία (οι γιατροί που έχουν πάνω στο γραφείο τους το θεωρημένο από τη Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία δελτίο παροχής υπηρεσιών είναι ελάχιστοι) αρνούνται να εκδώσουν αποδείξεις για τις αμοιβές τους ή εκδίδουν αποδείξεις για ποσά μικρότερα των πραγματικών, εκμεταλλευόμενοι τη σχέση εξαρτήσεως υπό την οποία τελούν οι ασθενείς τους.

ΓΙΑ ΤΗΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΟΜΩΣ ΑΥΤΗ, δεν ευθύνονται μόνον οι γιατροί και οι άλλοι ελεύθεροι επαγγελματίες. Περισσότερο ευθύνονται οι κατά καιρούς κυβερνήσεις, οι οποίες, για λόγους κομματικού συμφέροντος (οι περισσότεροι βουλευτές είναι ελεύθεροι επαγγελματίες και ειδικότερα δικηγόροι, γιατροί και μηχανικοί) ανέχονται στην πραγματικότητα την τεράστια έκταση της φοροδιαφυγής στον τομέα των ελευθέρων επαγγελματιών και προσπαθούν να τηρήσουν τα προσχήματα με την επιβολή ημίμετρων, όπως είναι τα ευνοούντα τους μεγαλογιατρούς και τους μεγαλοδικηγόρους αντικειμενικά τεκμήρια, η αναποτελεσματικότητα των οποίων είναι γνωστή από τη μέχρι τώρα εφαρμογή τους.

Η ΑΝΤΙΛΗΨΗ ΟΤΙ Η ΜΕΓΑΛΗ ΕΚΤΑΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ προκαλείται από το χαμηλό επίπεδο της φορολογικής συνείδησης των Ελλήνων δεν μπορεί να ικανοποιεί παρά μόνο τους αφελείς. Η φορολογική συνείδηση δεν είναι εκ Θεού. Ούτε εξαρτάται από το γεωγραφικό πλάτος και μήκος της υδρογείου στο οποίο βρίσκεται κάθε χώρα. Αλλά από τις υφιστάμενες δυνατότητες για την απόκρυψη των φορολογητέων εισοδημάτων και συναλλαγών και για την, χωρίς δυσάρεστες συνέπειες, αποφυγή πληρωμής των φόρων.

Όταν οι δυνατότητες αυτές είναι περιορισμένες και οι συνέπειες της διαπίστωσης της απόκρυψης είναι πολύ δυσάρεστες, τότε η φοροδιαφυγή γίνεται ασύμφορη και οι φοροφυγάδες μεταβάλλονται, γιατί αυτό επιβάλλει το συμφέρον τους, σε ειλικρινείς φορολογουμένους.

ΓΙΑ ΝΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΟΥΜΕ ΕΠΟΜΕΝΩΣ ΤΗ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ των ελεύθερων επαγγελματιών θα πρέπει να διαμορφώσουμε το φορολογικό μας σύστημα και να αναδιοργανώσουμε τις φορολογικές μας υπηρεσίες, κατά τρόπο ώστε να πιθανολογείται η σύλληψη των αποκρυβομένων εισοδημάτων της και η επιβολή στην περίπτωση αυτή αυστηρών ποινών, που θα καθιστούν τη φοροδιαφυγή ασύμφορη στους ελεύθερους επαγγελματίες.

Γ. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

1. Η φοροδιαφυγή αποτελεί σήμερα ένα πολύ σημαντικό, πρόβλημα του δημόσιου τομέα στην ελληνική οικονομία. Η έκταση και το μέγεθός 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 τόσο της φοροδιαφυγής όσο και της

παραοικονομίας, χωρίς άξιες λόγου παρενέργειες στο επίπεδο του εθνικού προϊόντος και των άλλων μακροοικονομικών μεγεθών.

Μια τέτοια προσπάθεια που θα πρέπει να είναι συστηματική, ορθολογικά σχεδιασμένη και μακροχρόνια, θα μπορούσε να αποφέρει σημαντικά φορολογικά έσοδα, τα οποία ως μέγεθος μπορούν να συμβάλουν σημαντικά τόσο στη μείωση των δημοσιονομικών ελλειμάτων 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.

2. Παρά την έντονη ερευνητική δραστηριότητα διεθνώς για τη μέτρηση του ύψους της παραοικονομίας, οι προσπάθειες για την μέτρηση της φοροδιαφυγής 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 (=φοροδιαφυγή).

3. Υιοθετώντας τους επικρατέστερους ορισμούς για την παραοικονομία και τη φοροδιαφυγή, καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι η παραοικονομία και η φοροδιαφυγή αποτελούν δύο διακεκριμένα σύνολα των οποίων η τομή δεν είναι μεν κενό σύνολο, είναι όμως γνήσιο υποσύνολο και του ενός και του άλλου συνόλου. Αυτό σημαίνει ότι υπάρχει φοροδιαφυγή χωρίς αντίστοιχη παραοικονομική δραστηριότητα, και παραοικονομία χωρίς φοροδιαφυγή. Μόνο δε η τομή των δύο συνόλων αντιστοιχεί σε εισόδημα το οποίο και δεν καταγράφεται στους εθνικούς λογαριασμούς και δεν δηλώνεται στις φορολογικές αρχές.

✓

4. Εάν το τμήμα της φοροδιαφυγής, 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 φοροδιαφυγή και η παραοικονομία να ταυτίζονται ή να διαφέρουν σημαντικά. Στη χώρα μας φαίνεται να υπάρχει ουσιαστική διαφορά.

5. Από την περιγραφή του φορολογικού συστήματος γίνεται φανερό ότι το ελληνικό φορολογικό σύστημα είναι εξαιρετικά πολύπλοκο, πράγμα που συντελεί στην ύπαρξη εκτεταμένης φοροδιαφυγής. Η εισαγωγή του Φ.Π.Α. περιόρισε σε κάποιο βαθμό την πολυπλοκότητα αυτή λόγω της κατάργησης ορισμένων έμμεσων φόρων και δημιούργησε <<συγκρουόμενα συμφέροντα>>, γεγονός που θα έπρεπε να συντελεί και να συντελέσει στη μείωση της φοροδιαφυγής. 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 ΦΠΑ) από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές φαίνεται ότι δημιούργησε περισσότερες ευκαιρίες φοροδιαφυγής από ότι ο Φ.Κ.Ε. (Φόρος Κύκλου Εργασιών) και το χαρτόσημο που δεν επιβαλλόταν στο λιανικό εμπόριο.

6. Η φοροδιαφυγή είναι πολύπλοκο και πολυσύνθετο φαινόμενο. Κάθε φόρος προσφέρεται με διαφορετικό τρόπο ή τρόπους για φοροδιαφυγή. Αρκεί να αναλογισθεί κανείς πόσοι φόροι υπάρχουν στο ελληνικό φορολογικό σύστημα για να έχει μία πρώτη προσέγγιση των διαφόρων μορφών φοροδιαφυγής.

✓
Παράλληλα, η επαγγελματική ιδιότητα και οι ιδιαίτερες συνθήκες του κάθε φορολογούμενου προσφέρουν διαφορετικές προϋποθέσεις και δυνατότητες φοροδιαφυγής. Εξάλλου, τα αίτια για κάθε περίπτωση φοροδιαφυγής είναι συχνά διαφορετικά. Έτσι, το φαινόμενο καταλήγει να είναι εξαιρετικά πολυσύνθετο και δύσκολο να ανιχνευθεί.

7. Για την καλύτερη εκτίμηση του μεγέθους της φοροδιαφυγής κρίθηκε σκόπιμο να εκτιμηθεί και το μέγεθος της παραοικονομίας. Όπως έχει υποστηριχθεί από κάποιους συγγραφείς, η ευρύτητα χρησιμοποιούμενη <<νομισματική μέθοδος>> εκτίμησης της παραοικονομίας δεν είναι κατάλληλη για την περίπτωση της χώρας μας. Η χρήση επιταγών για πληρωμές στη χώρα μας ήταν πάντα τόσο περιορισμένη, ώστε δεν έχει νόημα να ελεγχθεί στατιστικά η υπόθεση ότι η εμφάνιση και η εξάπλωση της παραοικονομίας οδήγησε σε αύξηση της χρήσης μετρητών και τη μείωση της χρήσης επιταγών.

8. Επειδή ούτε η μέθοδος της συμμετοχής στο εργατικό δυναμικό είναι δυνατό να χρησιμοποιηθεί-απαιτεί εκτεταμένη δειγματοληπτική έρευνα για την εκτίμηση της παραοικονομίας-έγινε σύγκριση των στοιχείων των εθνικών λογαριασμών με τα αποτελέσματα της έρευνας οικογενειακών προϋπολογισμών.

Από τη σύγκριση αυτή υπολογίστηκε η παραοικονομική δραστηριότητα το 1982 στο 16,2% του καταγραφόμενου εθνικού εισοδήματος. Όμως, τα περιθώρια παραοικονομικής δραστηριότητας των μισθωτών και γεωργών είναι μικρά, αφού το εισόδημά τους σε μεγάλο ποσοστό καταγράφεται στην πηγή. Αν αφαιρεθεί το μεγάλο μέρος αυτών των εισοδημάτων, τότε

η παραοικονομική δραστηριότητα κυμάνθηκε από 26,6% έως 42,1%, ανάλογα με τις υποθέσεις έρευνας.

9. Αντίστοιχα, για το δωδεκάμηνο Νοεμβρίου 1977-Οκτωβρίου 1988, οπότε έγινε πάλι έρευνα οικογενειακών προϋπολογισμών, η παραοικονομική δραστηριότητα εκτιμήθηκε στο 25,7% του καταγεγραμμένου καθαρού εθνικού εισοδήματος. Αφαιρώντας το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων μισθωτών και γεωργών, εκτιμήθηκε ότι κυμάνθηκε, ανάλογα με τις υποθέσεις έρευνας μεταξύ 59,4% και 77%.

10. Από τα αποτελέσματα αυτά είναι δυνατό να εξαχθούν δύο βασικά συμπεράσματα: α) ότι η παραοικονομία στη χώρα μας είναι πολύ σημαντική, και β) ότι σημειώθηκε μεγάλη επέκταση του φαινομένου, μεταξύ 1981-1982 και 1987-1988.

11. Για την εκτίμηση της φοροδιαφυγής ακολουθήθηκε διαφορετικός τρόπος στους άμεσους και διαφορετικός τρόπος στους έμμεσους φόρους. Οι μεγάλες διαφορές που υπάρχουν ανάμεσα στις δύο αυτές κατηγορίες φόρων (διαφορετική φορολογική βάση, διαφορετικός τρόπος είσπραξης του φόρου κλπ) επιβάλλουν διαφορετική μέθοδο εκτίμησης.

12. Στην περίπτωση της άμεσης φορολογίας επιχειρήθηκε να εκτιμηθεί το ύψος της φοροδιαφυγής με βάση μία συνάρτηση φορολογικών εσόδων. Οι εκτιμήσεις και συγκρίσεις που έγιναν βασίστηκαν αφ' ενός μεν σε στοιχεία των δηλώσεων ΦΕΦΠ και αφ' ετέρου σε προσαρμοσμένα εθνικολογιστικά στοιχεία. Η διαφορά που προέκυψε στη φορολογική υποχρέωση για την εξετασθείσα περίοδο αποδόθηκε: α) σε ονομαστικές αιτίες, β) σε πραγματικές και γ) σε μεταβολές στη φορολογική νομοθεσία. Η διαφορά στη φορολογική υποχρέωση που προέκυψε από στοιχεία των δηλώσεων ΦΕΦΠ συγ-

✓

κρίθηκε μ'αυτήν που βασίσθηκε στην ανάλυση των προσαρμοσμένων εθνικολογιστικών στοιχείων και η απόκλισή τους θεωρήθηκε ως φοροδιαφυγή του καταγραφόμενου τομέα της οικονομίας.

13. Τα ποσά της φοροδιαφυγής που προέκυψαν με βάση τη μέθοδο αυτή ήταν της τάξης των 500 δισεκατομμυρίων δραχμών σε μη εξομοιωμένες διαχρονικά αξίες, ποσό που είναι υπερδιπλάσιο της αύξησης της φορολογικής υποχρέωσης στη συγκεκριμένη χρονική περίοδο.

14. Το μέγεθος της φοροδιαφυγής που προέκυψε με συνυπολογισμό της παραοικονομικής ή μη καταγραφόμενης οικονομικής δραστηριότητας ανήλθε σε 650 δισ.δραχμές σε μη εξομοιωμένες διαχρονικά αξίες έναντι 470 δισ.δραχμών απώλειας που θα προέκυπτε αν το 1986 εφορολογείτο μόνο το προσαρμοσμένο εθνικολογιστικό εισόδημα χωρίς αυτό να περιλαμβάνει το εισόδημα της παραοικονομίας. Η προκύπτουσα διαφορά μπορεί να αποδοθεί στη φοροδιαφυγή της μη καταγραφόμενης οικονομικής δραστηριότητας. Χαρακτηριστικά αναφέρουμε ότι μόνο εντός του 1986 η φοροδιαφυγή του καταγραφόμενου τομέα της οικονομίας ανήλθε σε 200 δισ. δραχμές, ενώ η συνολική φοροδιαφυγή (περιλαμβανομένης και της παραοικονομίας) σε 280 δισ.δραχμές.

Για την εκτίμηση του ύψους της φοροδιαφυγής χρησιμοποιήθηκε μία εναλλακτική μέθοδος η οποία κατέληξε στα ίδια συμπεράσματα. Το σημαντικότερο ίσως στοιχείο της ανάλυσης είναι ότι, ανεξάρτητα από την τεχνική που χρησιμοποιήθηκε για την εκτίμηση του ύψους της φοροδιαφυγής, όχι μόνο η πραγματική δημοσιονομική απορρόφηση βρέθηκε αρνητική (σε όλες τις εξετασθείσες υποπεριόδους 1975-1977, 1974-1981,

✓

1981-1986), αλλά εμφανίζει μία ουσιαστική επιδείνωση από τα τέλη της δεκαετίας του 1970. Το στοιχείο αυτό παρέχει σοβαρές ενδείξεις για το μεγάλο ύψος της φοροδιαφυγής, αλλά και για τη διόγκωση διαχρονικά του αφορολόγητου τομέα της οικονομίας, που συμβαδίζει με την αντίστοιχη διόγκωση της παραοικονομίας. Σημειώνεται ενδεικτικά ότι, ενώ στην περίοδο 1975-1981 η πραγματική δημοσιονομική απορρόφηση αποτελούσε το 3% της αντίστοιχης αύξησης στη φορολογική υποχρέωση, στην περίοδο 1981-1986 ανήλθε περίπου στο 30%.

15. Με βάση κάποιες συντηρητικές υποθέσεις, εκτιμήθηκε η διαφεύγουσα, λόγω παραοικονομικής δραστηριότητας, φορολογική επιβάρυνση από άμεσους φόρους. Σε μη εξομοιωμένες διαχρονικά αξίες, για την περίοδο 1970-1986 εκτιμήθηκε ότι ανήλθε στο ύψος των 230 δισεκατομμυρίων δραχμών, ενώ μόνο για το 1986 στα 80 δισεκατομμύρια δραχμές περίπου, ποσό που αντιπροσώπευε το 35% της συνολικής φορολογικής υποχρέωσης των φυσικών προσώπων για τον ίδιο χρόνο.

16. Στην περίπτωση των έμμεσων φόρων η μέθοδος που ακολουθήθηκε είναι σχετικά απλή. Έγινε προσπάθεια εκτίμησης της αξίας των πωλήσεων των κλάδων εκείνων όπου επιβαλλόταν ΦΚΕ και χαρτόσημο το 1981-1982 και το 1986. Στο ποσό αυτό <<επιβλήθηκε>> ΦΚΕ και χαρτόσημο. Από το ποσό του φόρου που προέκυψε αφαιρέθηκαν οι αντίστοιχες πραγματικές εισπράξεις και η διαφορά θεωρήθηκε ως φοροδιαφυγή.

17. Τα ποσά της φοροδιαφυγής που προέκυψαν με τη μέθοδο αυτή (και αφορούσαν κυρίως ΦΚΕ και χαρτόσημο) ήταν 40,8 δισεκατομμύρια δραχμές το 1981, 60,3 δισεκατομμύρια δραχμές

✓

το 1982 και 119,5 δισεκατομμύρια δραχμές το 1986. Τα ποσά αυτά προσαυξήθηκαν κατά το ποσοστό της παραοικονομίας, επειδή οι εκτιμήσεις έγιναν με βάση επίσημα στοιχεία. Έγινε η υπόθεση ότι αυτό που εκτιμήθηκε αφορούσε φοροδιαφυγή στην επίσημη (καταγραφόμενη) οικονομία και τουλάχιστον ανάλογη φοροδιαφυγή θα υπήρχε και στην ανεπίσημη οικονομία. Τα τελικά μεγέθη της φοροδιαφυγής στην έμμεση φορολογία εκτιμήθηκαν σε 52,3 δισεκατομμύρια δραχμές το 1981, 78,1 δισεκατομμύρια δραχμές το 1982 και 188,4 δισεκατομμύρια δραχμές το 1986.

18. Ως ποσοστό στο σύνολο των εσόδων από την άμεση φορολογία, η φοροδιαφυγή στους έμμεσους φόρους ήταν 19,7% το 1981, 20,9% το 1982, και 19,4% το 1986. Εάν όμως ληφθεί υπόψη ότι το 1986 υπήρξαν πρόσθετα έσοδα 105 δισεκατομμυρίων δραχμών από τη φορολογία υγρών καυσίμων (στην οποία δεν υπάρχει φοροδιαφυγή), λόγω πτώσης των διεθνών τιμών αργού πετρελαίου, και γίνουν οι απαιτούμενες διορθώσεις, τότε η φοροδιαφυγή για το έτος αυτό αυξάνει σε 21,7 %.

19. Από τα παραπάνω στοιχεία προκύπτει μία μακροχρόνια τάση αύξησης της φοροδιαφυγής, ιδιαίτερα εάν ληφθεί υπόψη ότι η μεγάλη αύξηση που παρατηρείται μέσα σε ένα μόνο έτος, το 1982, οφείλεται στην αύξηση των συντελεστών του ΦΚΕ και του χαρτοσήμου το έτος αυτό.

20. Το σύνολο της φοροδιαφυγής 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.

✓

Ως ένδειξη του υψηλού μεγέθους του φαινομένου μπορεί να αναφερθεί ο υπολογισμός για το 1986 που ανεβάζει την συνολική διαφεύγουσα φορολογική επιβάρυνση από άμεσους και έμμεσους φόρους στα 470 δισεκατομμύρια δραχμές περίπου. Οι υποθέσεις για την εκτίμηση ήταν ιδιαίτερα μετριοπαθείς και επιλέχθηκαν τα κατώτερα όρια στον υπολογισμό των επιμέρους μεγεθών. Το συμπέρασμα είναι ότι τα φαινόμενα της παραοικονομίας και της φοροδιαφυγής είναι πλέον κυρίαρχα 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.

Δ. ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

I. 1. Ως γενική προϋπόθεση για τον περιορισμό της φοροδιαφυγής, θεωρείται η ισχύς της ανισότητας:

$$P \cdot F > G$$

όπου:

P = πιθανότητα ανακάλυψης της φοροδιαφυγής από τις αρμόδιες υπηρεσίες

F = ποινή (χρηματική ή άλλη) που θα επιβληθεί, και

G = το οικονομικό ή άλλο όφελος από την πραγματοποίηση της φοροδιαφυγής (το G εξαρτάται από τον οριακό φορολογικό συντελεστή και το ύψος του εισοδήματος).

Είναι πιθανό ότι τα τελευταία χρόνια στη χώρα μας ισχύει η αντίστροφη ανισότητα, δηλαδή $P \cdot F < G$, γι' αυτό και η φοροδιαφυγή έχει πάρει μεγάλες διαστάσεις.

2. Από την παραπάνω σχέση είναι εύκολο να προσδιοριστούν οι κατευθύνσεις προς τις οποίες πρέπει να στραφούν οι προσπάθειες για τον περιορισμό της φοροδιαφυγής. Η σημαντικότερη

✓

ίσως κατηγορία ενεργειών είναι αυτή που έχει ως στόχο την αύξηση της πιθανότητας ανακάλυψης της φοροδιαφυγής. Ακόμη και αυτή η αύξηση της πιθανότητας φορολογικού ελέγχου έχει αποδειχθεί ότι επιδρά ανασταλτικά στη φοροδιαφυγή. Θα πρέπει λοιπόν με κάθε τρόπο να αυξηθεί η τιμή του (P) η οποία σήμερα στη χώρα μας είναι εξαιρετικά χαμηλή.

3. Η αύξηση της πιθανότητας ανακάλυψης της φοροδιαφυγής εξαρτάται, κυρίως από τη διοίκηση. Εδώ απαιτείται:

α. Καλύτερη οργάνωση και λειτουργία των υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών, αλλά και όλου του δημόσιου τομέα. Είναι απαράδεκτο π.χ. φορολογούμενοι να χρησιμοποιούν τις διατηρητικές μηχανές των Δ.Ο.Υ. για να κατασκευάσουν πλαστά στοιχεία.

β. Επιλογή με αυστηρά κριτήρια εφοριακών ελεγκτών οι οποίοι και θα έχουν υψηλό επιστημονικό και επαγγελματικό επίπεδο γνώσεων. Μόνο αυτοί θα διενεργούν τους ελέγχους στις επιχειρήσεις. Σε περίπτωση αποδεδειγμένου χρηματισμού των υπαλλήλων αυτών, οι ποινές θα είναι μεγάλες. Οποσδήποτε θα χάνουν τη δημοσιονομική τους ιδιότητα, αλλά και το δικαίωμα της συνταξιοδότησής τους.

γ. Μηχανογραφική επεξεργασία από το Κ.Ε.Π.Υ.Ο. των στοιχείων και διασταύρωσή τους. Δεν νοείται μία επιχείρηση που εκδίδει πλαστά τιμολόγια, δελτία αποστολής κλπ., επί δεκαετίες, να μην είναι καταγεγραμμένη ως φορολογούμενη. Όπως επίσης, δεν νοείται ελεύθερος επαγγελματίας να υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος κάθε χρόνο, επί σειρά ετών, αλλά να μη υποβάλλει δήλωση χαρτοσήμου που

**Τ.Ε.Ι. ΠΑΤΡΑΣ
ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ**

✓

αντιστοιχεί στα εισοδήματα αυτά. Εάν οι υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών δεν μπορούν να συλλάβουν τη φοροδιαφυγή της απλής αυτής μορφής, τότε είναι φανερό ότι δεν υπάρχει καμιά επίδα για περιορισμό της φοροδιαφυγής.

δ. Ενδεικτικά, επίσης, αναφέρεται ότι επικρατεί χάος στην περίπτωση των τελών κυκλοφορίας, όπου υπάρχουν τρεις (αντί για έναν) κατάλογοι αυτοκινήτων. Πως οι ασφαλιστικές εταιρείες βρίσκουν τους πελάτες τους και εισπράττουν τα ασφάλιστρα και οι εφορίες δεν μπορούν να τους εντοπίσουν;

ε. Επίσης, είναι απαράδεκτο η ΥΠΕΔΑ να μην διαθέτει αυτοκίνητα και στολές για να μπορεί να ελέγχει τη διακίνηση των εμπορευμάτων. Σήμερα οι υπάλληλοι αυτοί περιμένουν στους φωτεινούς σηματοδότες και εάν κάποιο επαγγελματικό αυτοκίνητο σταματήσει στο σηματοδότη του κάνουν έλεγχο. Παράλληλα, επειδή είναι με πολιτική περιβολή, τα Ι.Χ. επιβατικά αυτοκίνητα (με τα οποία βιοτεχνίες και καταστήματα διακινούν εμπορεύματα) δεν έχουν υποχρέωση να σταματήσουν και να δεχθούν έλεγχο.

στ. Η βελτίωση των υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών δεν αρκεί. Θα πρέπει όλη η δημόσια διοίκηση να εργάζεται παραγωγικά και αποτελεσματικά. Ενδεικτικά αναφέρεται ότι οι εντολές των δημόσιων ταμείων προς τα αστυνομικά τμήματα, για την προσαγωγή οφειλετών του δημοσίου, εκτελείται με μεγάλη καθυστέρηση (έως ένα χρόνο) και πάντοτε απρόθυμα.

ζ. Η συνεργασία μεταξύ Υπουργείου Οικονομικών και ασφαλιστικών ταμείων είναι σήμερα ανύπαρκτη, ενώ η ανάγκη για στενή συνεργασία είναι προφανής. Σε πρόσφατη προσπά-

✓

θεια που είχε γίνει με πρωτοβουλία του Υπουργού Οικονομικών, τόσο οι αρμόδιες υπηρεσίες του ΙΚΑ όσο και του Υπουργείου δεν έδειξαν ενδιαφέρον. Ανάλογη συνεργασία πρέπει να υπάρχει μεταξύ Υπουργείου Οικονομικών και Υπουργείου Γεωργίας, Αγροτικής Τράπεζας, Υπουργείου Συγκοινωνιών κλπ.

η. Συμπερασματικά, θα μπορούσε να πει κανείς ότι και μόνο με τη λήψη στοιχειωδών μέτρων οργάνωσης του Υπουργείου Οικονομικών θα έχουμε βελτιωμένα αποτελέσματα. Τονίζεται εδώ ότι δεν έχει τόσο μεγάλη σημασία η πραγματική αύξηση της τιμής του (ρ), όσο η εντύπωση που έχει ο φορολογούμενος για την πιθανότητα ανακάλυψής του σε περίπτωση φοροδιαφυγής. Γι' αυτό η ευρεία δημοσιότητα (μέσω της τηλεόρασης) περιπτώσεων θα βοηθούσε, ώστε ο φορολογούμενος να νομίσει ότι το (π) είναι μεγαλύτερο από ότι πράγματι είναι.

4. Η αύξηση του (F) (πρόστιμα και ποινές) είναι φαινομενικά εύκολη, απαιτεί όμως μεγάλη προσοχή. Κατ' αρχήν υπάρχει το θέμα της επιλογής του είδους των ποινών. Για τους αποδεδειγμένα παραβάτες θα πρέπει να επιλεγούν και να εφαρμόζονται ποινές που πραγματικά θα είναι άμεσες, χωρίς όμως να δημιουργούν κοινωνικές αντιδράσεις. Έτσι πχ. το κλείσιμο της επιχείρησης ίσως είναι προτιμότερο από την ποινή φυλάκισης.

Το δεύτερο σημαντικό σημείο είναι η διάκριση μεταξύ φοροδιαφυγής που προέκυψε από λάθος και η οποία είναι εύκολο να ανιχνευτεί (πχ. με μια απλή άθροιση) από τη φοροδιαφυγή που γίνεται με σύστημα (πχ. διπλά βιβλία, πλαστά τιμολόγια κλπ). Νομίζουμε ότι οι ποινές στη μία περίπτωση θα πρέπει να διαφέρουν ριζικά από την άλλη. Επίσης, οι ποι-

✓
νές σε περίπτωση υπότροπων φοροφυγάδων θα πρέπει να είναι μεγάλες.

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να τονιστεί ότι και η στάση του κοινωνικού συνόλου προς το φοροφυγάδα έχει σημασία και αυξάνει ή μειώνει τη τιμή του (F). Αν και η κοινωνική αποδοχή ή απομόνωση του φοροφυγάδα είναι δύσκολο να ποσοτικοποιηθεί, δεν θα πρέπει όμως η διάσταση αυτή να παραβλέπεται. Γι' αυτό, αφού έχει εισαχθεί το μάθημα της πολιτικής οικονομίας στα λύκεια, θα πρέπει να αφιερωθεί ένα τουλάχιστον κεφάλαιο στη φοροδιαφυγή και στις επιπτώσεις της. Θα πρέπει με κάθε τρόπο να περάσει το μήνυμα ότι η φοροδιαφυγή συνιστά οπωσδήποτε αντικοινωνική συμπεριφορά.

5. Όσον αφορά το δεξιό μέλος της ανισότητας, μεγάλη σημασία έχει, ιδιαίτερα στη φορολογία εισοδήματος, το ύψος της φορολογικής επιβάρυνσης και ιδιαίτερα ο οριακός φορολογικός συντελεστής. Όσο πιο μεγάλη είναι η φορολογική επιβάρυνση, τόσο πιο ουσιαστικό είναι το κίνητρο για φοροδιαφυγή. Από την πλευρά αυτή, το σημερινό σύστημα φορολογίας εισοδήματος με την εξαιρετικά υψηλή προοδευτικότητα για υψηλά εισοδήματα αποτελεί θερμοκήπιο φοροδιαφυγής. Είναι ενδεικτικό ότι από τα τέλη της δεκαετίας του 1970, οπότε η φορολογία εισοδήματος έγινε υψηλή, άρχισε να πραγματοποιείται φοροδιαφυγή και από τους μισθωτούς του ιδιωτικού τομέα, σε συνεργασία βέβαια με τις επιχειρήσεις στις οποίες απασχολούνται.

II ΦΟΡΟΤΕΧΝΙΚΑ

Εκτός από το ίδιο το φορολογικό σύστημα και η εφαρμοζόμενη σήμερα τεχνική βεβαίωσης και είσπραξης των φόρων, των ελέγχων κλπ. αποτελεί πρόσφορο έδαφος για φοροδιαφυγή.

Αξίζει να σημειωθεί ότι η απλή καθυστέρηση πληρωμής των φόρων, κάτι πολύ σύνηθες στην Ελλάδα, αποτελεί φοροδιαφυγή. Γι' αυτό μια προσπάθεια για περιορισμό της φοροδιαφυγής θα πρέπει να δώσει μεγάλη σημασία και στο τομέα αυτό. Ενδεικτικά αναφέρονται τα παρακάτω:

Θεωρείται σκόπιμη η κατάργηση του συμβιβασμού. Έτσι ο φορολογούμενος θα φέρει αμέριστα την ευθύνη για το ύψος του εισοδήματος που δηλώνει και αυτό θα τον κάνει περισσότερο προσεκτικό. Εάν από τον φορολογικό έλεγχο αποδειχθεί ότι το δηλούμενο εισόδημα δεν ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα, τότε θα επιβάλλονται αμέσως κυρώσεις που η σημασία τους θα είναι προοδευτικά ανάλογη με την απόκλιση που διαπιστώθηκε.

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να τονισθεί ότι η καταβολή προστίμων κλπ. με δόσεις είναι τελείως απαράδεκτη. Οποιαδήποτε ποινή (χρηματική) επιβάλλεται για αποδεδειγμένη φοροδιαφυγή 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 αναμένεται από πολλούς ότι θα βοηθήσει σημαντικά στον περιορισμό της φοροδιαφυγής.

Η γνώμη μας είναι ότι η εισαγωγή των ταμειακών μηχανών με δεδομένο το σημερινό φορολογικό σύστημα θα έχει μάλλον περιορισμένα αποτελέσματα. 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 κίνητρα (φορολογικά και άλλα) στους καταναλωτές να ζητούν αποδείξεις.

III ΑΝΘΡΩΠΙΝΟΣ ΠΑΡΑΓΩΝ

Ένα σημαντικό βήμα για τον περιορισμό της φοροδιαφυγής 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 εισπραξη εσόδων-θέση που επιβάλλεται και από το Σύνταγμα του 1975.

IV ΧΡΗΣΗ ΕΠΙΤΑΓΩΝ

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 (πχ. ΗΠΑ, Μεγάλη Βρετανία) έχει προκύψει ότι η φοροδιαφυγή (τα τελευταία χρόνια) συγκεντρώνεται στις ομάδες που δεν συναλλάσσονται με επιταγές. Παρατηρήθηκε επίσης ότι οι ίδιες ομάδες (υδραυλικοί, καθαριστές υαλοπινάκων κ.α) 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. Ο νόμος 820/1978 (άρθρο 23) είχε μερικές ενδιαφέρουσες διατάξεις για τη χρήση επιταγών που δεν τέθηκαν ποτέ σε εφαρμογή.

V. ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

Ενδεικτικές περιπτώσεις στις οποίες είναι δυνατό να περιοριστεί η φοροδιαφυγή με τη λήψη απλών μέτρων είναι:

1. Φοροδιαφυγή στα τέλη κυκλοφορίας αυτοκινήτων και μοτοσυκλετών.

Παρατηρείται μεγάλη φοροδιαφυγή στα τέλη κυκλοφορίας αυτοκινήτων και μοτοσυκλετών.

Προτάσεις: Η επιχείρηση που πωλεί τη μοτοσυκλέτα να είναι υποχρεωμένη να παίρνει την άδεια κυκλοφορίας από το Υπουργείο Συγκοινωνιών, πριν από την πώληση. Τα τέλη κυκλοφορίας να εισπράττονται από τις ασφαλιστικές επιχειρήσεις μαζί με τα ασφάλιστρα. Η απόδειξη καταβολής των τελών κυκλοφορίας να τοποθετείται στον ανεμοθώρακα του αυτοκινήτου (όπως η απόδειξη της ασφάλειας).

2. Φοροδιαφυγή στο αγροτικό εισόδημα.

Η φοροδιαφυγή στον αγροτικό τομέα παίρνει συνεχώς και μεγαλύτερη έκταση τα τελευταία χρόνια. Παρά την τεράστια μεταφορά πόρων από την Ευρωπαϊκή Κοινότητα και τον κρατικό προϋπολογισμό και τη συνεχή αύξηση του γεωργικού εισοδήματος τόσο από το ευνοϊκό καθεστώς προστασίας που επικρατεί στον κοινοτικό χώρο για τη γεωργία, όσο και από τη συνεχή αύξηση των εξωγεωργικών εισοδημάτων, το ποσοστό της συμμετοχής των αγροτών μας-που αποτελούν το 28% περίπου του εργατικού δυναμικού της χώρας- στο σύνολο της φορολογίας

2

εισοδήματος, μένει μόνιμα στάσιμο στο 0,3% περίπου. Το γεγονός αυτό οφείλεται τόσο στη μεγάλη φοροαπαλλαγή που επιτρέπει το ισχύον φορολογικό σύστημα με βάση το οποίο υπολογίζεται το καθαρό γεωργικό εισόδημα, όσο και από τη χαλαρή εφαρμογή του ισχύοντος καθεστώτος για τη φορολόγηση του αγροτικού εισοδήματος.

Η προσπάθεια για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής στον αγροτικό τομέα θα πρέπει να ξεκινά: α) Με την καθιέρωση νέων συντελεστών προσδιορισμού του καθαρού γεωργικού εισοδήματος που θα ανταποκρίνονται στα δεδομένα της σημερινής πραγματικότητας και θα λαμβάνουν υπόψη τις διαφορετικές αποδόσεις και τους παράγοντες που καθορίζουν αυτές κατά προϊόν β) Με την προσπάθεια σύλληψης της φορολογητέας ύλης συγκεντρώνοντας στοιχεία από τις Περιφερειακές Διευθύνσεις του Υπουργείου Γεωργίας σε συνεργασία με τις κατά τόπους εφορίες, την ΑΤΕ, τους Συνεταιρισμούς, τους διάφορους παρεμβατικούς οργανισμούς, όπως πχ. Οργανισμός Βάμβακος, Καπνού, ΚΥΔΕΠ κλπ. και ακόμη την είσπραξη διαφόρων επιδοτήσεων. Το κύριο βάρος όμως πέφτει, όπως για όλες τις άλλες επαγγελματικές κατηγορίες, στις κατά τόπους εφορίες, οι οποίες μπορούν και να είναι αρμόδιες να προσδιορίσουν και να εντοπίσουν τα εξωγεωργικά εισοδήματα.

Μία συστηματική προσπάθεια προς την κατεύθυνση αυτή θα μπορούσε να περιορίσει σημαντικά τη φοροδιαφυγή στον αγροτικό τομέα και ιδιαίτερα στα μεγάλα γεωργικά εισοδήματα που αφορά γύρω στο 10% των αγροτών που σήμερα προκλητικά δεν συμμετέχουν και απαλλάσσονται από την άμεση φορολογία. Θα δημιουργηθούν, έτσι, φορολογικά έσοδα

που θα υπερβούν τα 50 δισεκατομμύρια δραχμές. ✓

3. Χρήση μεταχρονολογημένων επιταγών.

Με τη χρήση μεταχρονολογημένων επιταγών επιτυγχάνεται η φοροδιαφυγή από το χαρτόσημο συναλλαγματικών.

Πρόταση: Οι μεταχρονολογημένες επιταγές, σε σημαντικό βαθμό γίνονται δεκτές (παράνομα) από τις τράπεζες και ιδιαίτερα από τις κρατικές τράπεζες. Παράλληλα, η μη πληρωμή συναλλαγματικής πρέπει να επισύρει τουλάχιστον όσες ή και μεγαλύτερες κυρώσεις από ότι της επιταγής (αλλαγή νομοθετικού πλαισίου). Τέλος, οι έλεγχοι της Τράπεζας της Ελλάδος σε επιχειρήσεις βρίσκουν πάντοτε μεταχρονολογημένες επιταγές, τις οποίες οι επιχειρήσεις θεωρούν ως μετρητά. Θα πρέπει να υποχρεώνονται οι επιχειρήσεις αυτές που έχουν στην κατοχή τους μεταχρονολογημένες επιταγές να πληρώνουν αμέσως το χαρτόσημο που αντιστοιχεί σε συναλλαγματικές ίσης αξίας.

4. Εισόδημα Οικοδόμων

Τα ημερομίσθια στις οικοδομές έχουν φθάσει σε μεγάλα ύψη (πχ. 12.000 δραχμές την ημέρα χωρίς ΙΚΑ) και οι εργαζόμενοι είναι ουσιαστικά αφορολόγητοι. Τα διάφορα επιδόματα που έχει θεσπίσει το ΙΚΑ για τους άνεργους οικοδόμους, έχουν σαν αποτέλεσμα την απώλεια ασφαλιστικών εισφορών και την απόκρυψη αντίστοιχου φορολογητέου εισοδήματος. Προτείνεται το ύψος των επιδομάτων να είναι ευθέως ανάλογο με το ύψος των εισφορών και στη συνέχεια να υπάρχει συνεργασία ΙΚΑ και Υπουργείου Οικονομικών.

5. Φοροδιαφυγή στα επαγγελματικά αυτοκίνητα.

Όπως είναι γνωστό, υπάρχει εκτεταμένη φοροδιαφυγή από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης στα αγροτικά αυτοκίνητα. Υπάρ-

χει όμως και αντίστοιχη φοροδιαφυγή σε άλλες κατηγορίες επαγγελματιών αυτοκινήτων, η οποία είναι λιγότερο γνωστή. Στην περίπτωση των οικοδόμων πχ. ένας τεχνίτης γίνεται για μερικούς μήνες εργολάβος, αγοράζει επαγγελματικό αυτοκίνητο χωρίς φόρους και στη συνέχεια καταθέτει τα βιβλία στην εφορία και δηλώνει ότι στο μέλλον θα εργάζεται ως (μισθωτός) τεχνίτης. Εξακολουθεί όμως να έχει το επαγγελματικό αυτοκίνητο χωρίς να του ζητείται η πληρωμή του υπόλοιπου φόρου.

6. Φοροδιαφυγή Φ.Α.Π.

Τα έσοδα του Φ.Α.Π. από το 1982 μέχρι και το 1988 έχουν παρουσιάσει ελαστικότητα 0,44 έναντι συνολικής ελαστικότητας των φορολογικών εσόδων 1,1. Εάν δε λάβει κανείς υπόψη του ότι οι τιμές των ακινήτων αυξήθηκαν ταχύτερα από το ονομαστικό ΑΕΠ, μπορεί να πάρει μία ιδέα του μεγέθους της φοροδιαφυγής που συντελείται εδώ.

Μέχρις ότου να συνταχθεί το εθνικό κτηματολόγιο, προτείνονται τυχαία έλεγχοι από μικρά συνεργεία του Υπουργείου Οικονομικών και της Τοπικής Αυτοδιοίκησης.

7. Φοροδιαφυγή από επιχειρήσεις.

Ο φορολογικός έλεγχος των επιχειρήσεων θα διευκολυνθεί σημαντικά από την εισαγωγή του ενιαίου λογιστικού σχεδίου σε όλες τις επιχειρήσεις, μικρές ή μεγάλες. Επίσης θεωρείται απαραίτητη η τήρηση βιβλίου αποθήκης από όλες τις επιχειρήσεις. (πάγιο αίτημα των επιχειρήσεων είναι να μην τηρούν βιβλίο αποθήκης).

8. Σύσταση μόνιμης υπηρεσίας μελετών και προγραμματισμού στο Υπουργείο Οικονομικών.

Η σύσταση αυτής της υπηρεσίας θεωρείται τελείως απα-

ραίτητη για πολλούς λόγους. Ένα τμήμα της υπηρεσίας αυτής θα ασχολείται (σε επιτελικό επίπεδο) και με την επινόηση μεθόδων περιορισμού της φοροδιαφυγής.

Από την παραπάνω συζήτηση προκύπτει ένα πολύ σημαντικό συμπέρασμα. Η φοροδιαφυγή δεν είναι δυνατό να περιοριστεί με τη λήψη ενός μόνο μέτρου, όπως πχ. την ποινικοποίηση. Για την αντιμετώπιση του φαινομένου απαιτείται ένας μεγάλος αριθμός μέτρων και ενεργειών. Απαιτείται συνδυασμένη προσπάθεια από πολλούς φορείς και προς πολλές κατευθύνσεις. Απαιτείται ουσιαστική βελτίωση της διοίκησης των φόρων, άλλα διοικητικά μέτρα, νομοθετικές ρυθμίσεις, μεταβολή του φορολογικού συστήματος, αλλαγή νοοτροπίας, συνεργασία της δικαιοσύνης και γενικά εύρυθμη λειτουργία όλης της δημόσιας διοίκησης.

Επίσης, θα πρέπει να τονιστεί ότι ο περιορισμός της φοροδιαφυγής, είναι υπόθεση κατ'εξοχήν μεσο-μακροπρόθεσμη. Απαιτείται συνδυασμένη μακροχρόνια προσπάθεια, συνέπεια και συνέχεια. Ακόμη και εάν η φοροδιαφυγή, μειωθεί σημαντικά από το σημερινό της επίπεδο, οι προσπάθειες για τον περιορισμό της θα πρέπει να μη σταματήσουν ποτέ.

Τέλος, προκύπτει το συμπέρασμα, ότι αρνητική επίδραση στη φοροδιαφυγή έχει η συμμετοχή των πολιτών/φορολογουμένων στη λήψη αποφάσεων σχετικά με τους φόρους και τις δημόσιες δαπάνες. Στην Ελλάδα κάτι τέτοιο είναι δυνατό να επιτευχθεί μόνο με την ενεργοποίηση της Τοπικής Αυτοδιοίκησης. Γι'αυτό προτείνεται η εκχώρηση ορισμένων φόρων (και όχι των εσόδων), αρχής γενομένης από το ΦΑΠ, στην Τοπική Αυτοδιοίκηση και παράλληλα ανάληψη εκ μέρους των ΟΤΑ περισσότερων αρμοδιοτήτων και υποχρεώσεων (πχ. πα-

✓

ροχή στοιχειώδους και μέσης εκπαίδευσης). Κάτι τέτοιο
όχι μόνο θα μείωνε τη φοροδιαφυγή , αλλά και θα περιό-
ριζε τις δημόσιες δαπάνες.

Β Ι Β Λ Ι Ο Γ Ρ Α Φ Ι Α

1. Φορολογικό Καθεστώς, Παραοικονομία και Φοροδιαφυγή στην Ελλάδα, ΑΘΗΝΑ 1993.
2. Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας, Τεύχος 1033.
3. " " " , Τεύχος 1030.
4. " " " , Τεύχος 1032.
5. " " " , Τεύχος 1048.
6. " " " , Τεύχος 1049.
7. " " " , Τεύχος 1050.
8. " " " , Τεύχος 1062.
9. Η Οικονομία της Φοροδιαφυγής στην Ελλάδα, ΑΘΗΝΑ 1991.
10. Φορολογικός Οδηγός 1994.
11. Λογιστής ΙΟΥΝΙΟΥ 1994 (N.2214) .
12. Λογιστής ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΥ 1989 (N.1828) .
13. Λογιστής ΑΥΓΟΥΣΤΟΥ 1992 (N.2065) .
14. Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, Έκδοση 17η/1993.
15. Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, Έκδοση 18η/1994.
16. Περί των Αιτιών της Φοροδιαφυγής, Βασιλείου Φερτάκη.
17. Φορολογική Λογιστική ΙΙ, Κ. Μελισσαρόπουλος.