

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΑΤΡΑΣ

ΣΧΟΛΗ: ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ



ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**ΘΕΜΑ: “ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΠΟΥ ΙΣΧΥΟΥΝ
ΣΗΜΕΡΑ ΓΙΑ ΤΗ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ”**

ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ: ΜΟΡΦΟΓΙΑΝΝΗ ΒΑΡΒΑΡΑ

ΣΟΥΚΟΥΛΗ ΚΩΝ/ΝΑ

ΤΟΓΑΝΤΖΗ ΜΑΡΙΑ

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ: ΜΑΡΟΥΔΑΣ ΑΝΔΡΕΑΣ

ΑΡΙΘΜΟΣ	2182
ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ	



ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Μάστιγα των σύγχρονων οικονομιών αποτελεί το φαινόμενο της φοροδιαφυγής, στο οποίο ο πολίτης έχει φορολογική υποχρέωση, αλλά κατορθώνει να αποφύγει ή να μειώσει την πληρωμή του φόρου. Το παράπτωμα αυτό διαπράττεται όχι μόνο από τα φυσικά αλλά και από τα νομικά πρόσωπα που υπόκεινται σε φορολογία.

Η πράξη αυτή αντίκειται σε βασική συνταγματική επιταγή, σύμφωνα με την οποία οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους. Η φοροδιαφυγή είναι διεθνές πρόβλημα, η έκτασή της όμως διαφέρει από χώρα σε χώρα ανάλογα με τις κοινωνικοοικονομικές συνθήκες και το ύψος φορολογικής επιβάρυνσης, που επικρατούν σ' αυτές.

Γενικά η οικονομία και οι τομείς που την συναπαρτίζουν δεν είναι ανεξάρτητοι, αλλά εξαρτημένοι και επηρεαζόμενοι βαθειά από το κοινωνικό, το πολιτικό, το νομικό και το πολιτιστικό περιβάλλον. Οι ιδιομορφίες μιας χώρας παίζουν σπουδαιότατο ρόλο, όπως άλλωστε η υποδομή και η εμπειρία. Χωρίς τον συνδυασμό των παραπάνω εννοιών δεν μπορεί να υπάρξει σωστός οικονομικός σχεδιασμός.

Η ελληνική οικονομία από κακό σχεδιασμό και λόγω των διαφόρων κοινωνικοπολιτικών καταστάσεων δεν μπόρεσε να οργανωθεί σωστά. Είναι κοινή διαπίστωση λοιπόν ότι το φορολογικό μας σύστημα έπασχε και πάσχει. Είναι από τους λίγους θεσμούς που παραμένει ακλόνητος, προικοδοτημένος με ισχυρά μειονεκτήματα που του επιτρέπουν να επιβιώνει παρά το ότι συνεχώς "αναμορφώνεται".

Οι εκάστοτε κυβερνήσεις εντόπιζαν το πρόβλημα και θεωρούσαν καθήκον τους να εξαγγείλουν την εκ βάθρον ανασυγκρότησή του, χωρίς βέβαια κανένα ουσιαστικό αποτέλεσμα. Στην ουσία το φορολογικό μας δίκαιο παραμένει το ίδιο. Κι αυτό γιατί το κράτος νομοθετεί και ενεργεί όχι με βάση το φορολογικό δίκαιο με την ευρεία έννοια, αλλά με πρόθεση να καλύψει τα

δημοσιονομικά του ελλείματα, χωρίς να δίνει ιδιαίτερη βαρύτητα και προσοχή στη φοροδοτική ικανότητα των πολιτών.

Έτσι οι φορολογούμενοι προσπαθώντας να αμυνθούν και να επιβιώσουν απέναντι στην πολιτική του κράτους και δεδομένου ότι ως λαός διακρινόμαστε για την ευστροφία μας καταφέρνουμε να αποφεύγουμε τις εκάστοτε φορολογικές επιβαρύνσεις με αποτέλεσμα να οδηγούμαστε στη φοροδιαφυγή. 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 ανεπάρκειας των φορολογικών αρχών και της Δημόσιας Διοίκησης γενικότερα.

Από καθαρά μακροοικονομική και δημοσιονομική σκοπιά, εξάλλου, η φοροδιαφυγή "ευθύνεται" για το ήμισυ σχεδόν του ελλείματος του Δημοσίου τομέα, καθώς και για τις επακόλουθες μακροοικονομικές ανισορροπίες. Ο σημαντικός περιορισμός της φοροδιαφυγής και της εισφοροδιαφυγής των ασφαλιστικών οργανισμών θα ήταν αρκετός για να δημιουργηθεί πρωτογενές πλεόνασμα στο Δημόσιο τομέα και να μειωθεί βαθμιαία ο λόγος του Δημοσίου χρέους προς το Ακαθάριστο Εγχώριο Προϊόν (Α.Ε.Π.).

Παράλληλα, η εκτεταμένη φοροδιαφυγή καθιστά αναγκαία τη χρήση υψηλών φορολογικών συντελεστών και την εξάρτηση του φορολογικού μας συστήματος από έμμεσους φόρους σε βαθμό που δεν συμβαδίζει ούτε με το επίπεδο οικονομικής ανάπτυξης της χώρας ούτε με τις υποχρεώσεις μας απέναντι στην Ευρωπαϊκή Ένωση.

Η πάταξη της φοροδιαφυγής μέχρι σήμερα επιχειρείται μέσω αστυνομικών μέτρων. Ο καλύτερος τρόπος είναι η παράλληλα με την αναγκαία αστυνόμευση, παροχή κινήτρων στους φορολογούμενους ώστε να πεισθούν ότι τους συμφέρει περισσότερο να δηλώνουν τα εισοδήματά τους απ' ό,τι να τα αποκρύπτουν.

Έτσι λοιπόν σήμερα λόγω της έλλειψης κινήτρων και κάτω από τις υπάρχουσες συνθήκες, πολλοί φορολογούμενοι και περισσότερο πολλές επιχειρήσεις αναγκάζονται να καταφεύγουν στην φοροδιαφυγή μόνο και μόνο για να συνεχίσουν να λειτουργούν. Εκείνο λοιπόν που προέχει είναι ότι οι φορολογικοί νόμοι θα πρέπει να είναι δίκαιοι και αναπτυξιακοί.

Βέβαια η καταπολέμηση και περιστολή της φοροδιαφυγής δε γίνεται από τη μια μέρα στην άλλη, αλλά απαιτεί μακροχρόνια διαδικασία με δέσμη μέτρων που θα αντιμετωπίσουν και εξαλείψουν τα αίτια που την προκαλούν. Χρειάζεται αλλαγή της ελληνικής νοοτροπίας η οποία αν και είναι γεμάτη ζωή χαρακτηρίζεται από έλλειψη στοιχειώδους ενδιαφέροντος για τη μελλοντική πορεία του έθνους. Πρέπει και ο Έλληνας πολίτης φορολογούμενος να μάθει να στηρίζεται στις δικές του δυνάμεις. Να βρει διέξοδο από την ύφεση και να αρχίσει τη δική του ανοδική πορεία που θα τον καταστήσει ικανό και επιδέξιο Ευρωπαίο. Κάτι τέτοιο όμως χρειάζεται επίπονες προσπάθειες, θυσίες μα πάνω από όλα ορθολογισμό, πρόγραμμα και πειθαρχία.



ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

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 εννιαίου ορισμού. Εάν προστεθούν και οι δυσκολίες ουσιαστικής διάκρισης μεταξύ φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής, τότε γίνεται αντιληπτή η έκταση και το μέγεθος των δυσκολιών που υπάρχουν στη διατύπωση ενός εννιαίου περιεκτικού ορισμού. Στον ορισμό που ακολουθεί γίνεται προσπάθεια να αντιμετωπιστούν όσο το δυνατόν καλύτερα τα παραπάνω προβλήματα.

Ετσι ως φοροδιαφυγή ορίζουμε:

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

β) Το τμήμα εκείνο των έμμεσων και λοιπών άμεσων φόρων, το οποίο με βάση την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία θα έπρεπε να εισπράττεται και να αποδίδεται εθελοντικά στο κράτος αλλά για οποιοδήποτε λόγο δε φτάνει ποτέ στο Δημόσιο Ταμείο.

γ) Οι τόκοι (ή η τιμαριθμική προσαρμογή) που αντιστοιχούν στο τμήμα εκείνο των φόρων που καταβάλλονται με καθυστέρηση και συνήθως ύστερα από κάποια "ρύθμιση" και

δ) Το ποσό των φόρων που δεν εισπράχθηκε λόγω της ύπαρξης φορολογικών απαλλαγών και κινήτρων, χωρίς όμως να επιτευχθεί το επιδιωκόμενο αποτέλεσμα.



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

- Η ανάμειξη της έννοιας εισοδήματος στον ορισμό επιβάλλεται για να γίνει δυνατή η συσχέτιση της φοροδιαφυγής με την παραοικονομία.

- Οι φορολογούμενοι ή οι υπόχρεοι θα πρέπει να δηλώνουν το εισόδημά τους εθελοντικά και εγκαίρως να καταβάλλουν τον αντίστοιχο φόρο. Καταβολή φόρου μετά από φορολογικούς ελέγχους ή συμβιβασμούς θεωρείται φοροδιαφυγή. Οσον αφορά το θέμα των "ρυθμίσεων", να διαχωρίσουμε ότι εάν η ρύθμιση προβλέπει την εθελοντική υπαγωγή των φορολογουμένων και την καταβολή τόκων, με θετικό πραγματικό επιτόκιο ίσο με αυτό που επικρατεί στην αγορά τότε δεν έχουμε φοροδιαφυγή.

- Στον παραπάνω ορισμό περιλαμβάνεται και η περίπτωση που πραγματοποιείται μεν βεβαίωση φόρου αλλά τελικά δεν επιτυγχάνεται η είσπραξη του. Στη χώρα μας και το τμήμα αυτό της φοροδιαφυγής είναι σημαντικό, αφού τα τελευταία χρόνια κυμαίνεται μεταξύ 30 και 50 δισεκατομμύρια δραχμές ετησίως.

- Θα πρέπει τέλος να σημειωθεί ότι ως τμήμα της φοροδιαφυγής θεωρείται και η μη καταβολή εισφορών (εργοδότη και εργαζομένου) στα ασφαλιστικά ταμεία και οργανισμούς η οποία συνήθως αναφέρεται ως εισφοροδιαφυγή.

Η φοροαπάτη στην Ελλάδα, είτε αυτή εκδηλώνεται με τη μορφή φοροδιαφυγής, είτε φοροαποφυγής, είτε με οποιοδήποτε άλλο τρόπο, είναι σημαντική και απασχολεί ιδιαίτερα το Υπουργείο Οικονομικών.



ΣΧΕΣΗ ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗΣ-ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

Ο όρος φοροαποφυγή είναι μεν συγγενής προς τη φοροδιαφυγή αφού υποδηλώνει μείωση της φορολογικής υποχρέωσης αλλά τυπικά δεν συνεπάγεται και παράβαση νόμων.

Συγκεκριμένα φοροαποφυγή είναι η διάρθρωση των περιουσιακών στοιχείων και των οικονομικών δραστηριοτήτων του φορολογούμενου με τέτοιο τρόπο ώστε να ελαχιστοποιεί τη φορολογική του υποχρέωση σύμφωνα με τις κείμενες φορολογικές διατάξεις.

Επομένως η φοροαποφυγή είναι τουλάχιστον νομότυπη. Όταν όμως ικανοποιείται μόνο το γράμμα αλλά όχι και το πνεύμα του νόμου και ο φορολογούμενος μειώνει μεν τη φορολογική του υποχρέωση χωρίς όμως να επιδεικνύει την κοινωνικά επιθυμητή συμπεριφορά (για την οποία αναλαμβάνει και τη μείωση της φορολογικής του υποχρέωσης), τότε έχουμε φοροδιαφυγή.

Τέτοια παραδείγματα έχουμε στην περίπτωση της ξεχωριστής φορολόγησης συζύγων, που ωθεί την μεταβίβαση εισοδήματος από διάφορες πηγές, του συζύγου προς την σύζυγο και αντίστροφα, για την αποφυγή υψηλών φορολογικών συντελεστών φορολόγησης.

Επίσης οργανωμένες ομάδες του κοινωνικού συνόλου καταφέρνουν στον α' ή στον β' βαθμό να επηρεάζουν την πολιτική εξουσία και να δημιουργούν κενά στον νόμο, για να μπορούν να τα χρησιμοποιούν στην αποφυγή του φόρου.

Γενικά πολλές φορές είναι δύσκολο να σύρουμε τη διαχωριστική γραμμή μεταξύ φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής.

ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΕΚΤΑΣΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

Η φοροδιαφυγή είναι διεθνές πρόβλημα, η έκτασή της όμως διαφέρει από χώρα σε χώρα ανάλογα με τις κοινωνικοοικονομικές συνθήκες και το ύψος φορολογικής επιβάρυνσης, που επικρατούν σ' αυτές. Προσδιοριστικοί παράγοντες της έκτασης της φοροδιαφυγής σε κάθε χώρα είναι:

- Το μέσο μορφωτικό και πολιτιστικό επίπεδο των φορολογουμένων. Όταν το επίπεδο αυτό είναι χαμηλό, οι φορολογούμενοι δεν έχουν συνείδηση του γεγονότος ότι τα έσοδα από τους φόρους διατίθενται για τη χρηματοδότηση του κόστους παραγωγής των δημοσίων αγαθών, τα οποία ικανοποιούν συλλογικές ανάγκες. Η ροπή των φορολογουμένων για αποφυγή των φόρων αυξάνεται όσο υψηλότεροι είναι οι φόροι με αποτέλεσμα να μειώνεται η φοροδοτική ικανότητα.

- Το μορφωτικό επίπεδο των φοροτεχνικών οργάνων καθώς και οι εφαρμοζόμενες φοροελεγκτικές μέθοδοι. Όταν τα στελέχη των φοροτεχνικών υπηρεσιών είναι μορφωμένα, ικανά και με ήθος, μπορούν να διαμορφώσουν ένα φορολογικό σύστημα, που να περιορίζει τον κίνδυνο της φοροδιαφυγής, όπως επίσης και να οργανώσουν ορθολογικά τις υπηρεσίες αυτές χρησιμοποιώντας τον κατάλληλο μηχανολογικό εξοπλισμό. Η αποτελεσματικότητα της φορολογικής αρχής για την σύλληψη της φορολογητέας ύλης που διαφεύγει, μειώνεται εφόσον δεν υπάρχει επαρκής φορολογικός έλεγχος, κατάλληλος αριθμός φορολογικών υπαλλήλων, ειδικό προσωπικό ελεγκτών κ.λ.π.

- Η διάρθρωση του φορολογικού συστήματος κάθε χώρας. Το είδος και η ταμειευτική σπουδαιότητα των φόρων, που απαρτίζουν το φορολογικό σύστημα μιας χώρας προσδιορίζουν την έκταση της φοροδιαφυγής. Αν το φορολογικό σύστημα κυριαρχείται από άμεσους φόρους τότε είναι μεγαλύτερη η τάση για φοροδιαφυγή γιατί είναι οι ιδιωτικοί φορείς που έχουν περισσότερες ευκαιρίες για απόκρυψη της φορολογητέας ύλης.

Αντίθετα αν οι έμμεσοι φόροι κυριαρχούν τότε το φαινόμενο της φοροδιαφυγής εμφανίζεται περιορισμένο διότι ο έλεγχος των φορολογικών οργάνων είναι αποτελεσματικότερος. Η τάση των φορολογουμένων για φοροδιαφυγή συνδέεται με την αμοιβαιότητα συμφερόντων για απόκρυψη φορολογητέας ύλης. Χαρακτηριστικό παράδειγμα έχουμε την αμοιβαιότητα συμφερόντων απόκρυψης και μη έκδοσης τιμολογίων, μεταξύ προμηθευτών και αγοραστών, ιδιαίτερα επαγγελματιών που τηρούν βιβλία Α και Β κατηγορίας του Κ.Β.Σ. όπου οι συνολικές τους πωλήσεις υπολογίζονται με βάση τις αγορές που πραγματοποιούν.

- Ο τρόπος κατανομής των φορολογικών βαρών. Όσο περισσότερο η κατανομή των φορολογικών βαρών ανταποκρίνεται στην κρατούσα αντίληψη περί κοινωνικής δικαιοσύνης, τόσο μικρότερη είναι η τάση για φοροδιαφυγή και αντίστροφα.

- Ο τρόπος διαχείρισης του δημοσίου χρήματος. Όσο συνετότερη είναι η διαχείριση των φορολογικών εσόδων από το κράτος, τόσο ασθενέστερη είναι η τάση των φορολογουμένων για φοροδιαφυγή γιατί τόσο μεγαλύτερη είναι η εμπιστοσύνη των ιδιωτικών φορέων στη θέληση και την ικανότητα του κράτους να ικανοποιεί συλλογικές ανάγκες. Αντίθετα η σπατάλη του δημοσίου χρήματος διαβρώνει τη φορολογική συνείδηση των ιδιωτικών φορέων, δεδομένου ότι η φορολογική τους συνέπεια και ουσία δεν εκτιμάται ανάλογα από το κράτος.

- Ο βαθμός οργάνωσης της εθνικής οικονομίας. Όταν η οικονομία είναι οργανωμένη κατά τέτοιο τρόπο ώστε ένα σημαντικό τμήμα των συναλλαγών να γίνεται σε είδος, η δυνατότητα φοροδιαφυγής είναι μεγαλύτερη από ότι σε μια αμιγώς εγχρήματη οικονομία. Επίσης αν οι επιχειρήσεις παραγωγής και διανομής των αγαθών είναι μικρές παραγωγικές μονάδες, οι οποίες υστερούν από άποψη λογιστικής οργάνωσης η τάση για φοροδιαφυγή θα είναι μεγαλύτερη.

ΦΟΡΟΔΟΤΙΚΗ ΙΚΑΝΟΤΗΤΑ ΚΑΙ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ

Καθολική είναι η αναγνώριση ότι η φοροδιαφυγή αποτελεί "εθνικό έγκλημα" γιατί στερεί από το κράτος τους αναγκαίους πόρους για την ύπαρξή του και αναγκάζει την πολιτεία να επιβάλλει νέους φόρους τους οποίους επωμίζονται συνήθως οι ειλικρινείς φορολογούμενοι.

Η φοροδιαφυγή επίσης αυξάνει την εισοδηματική ανισότητα σε βάρος των ειλικρινών φορολογουμένων με συνέπεια να εξουδετερώνεται ο θετικός ανταγωνισμός στις επιχειρηματικές δραστηριότητες, να μειώνεται η αποτελεσματικότητα των κινήτρων που θεσπίζονται από την πολιτεία, να μειώνεται η καταναλωτική δυνατότητα των λαϊκών τάξεων και να εμποδίζεται η οικονομική ανάπτυξη.

Στις αναπτυγμένες σύγχρονες κοινωνίες γίνεται δεκτό, ότι ο πολίτης συμμετέχει στα κοινά φορολογικά βάρη, ανάλογα με τις οικονομικές του δυνατότητες. Το ελληνικό σύνταγμα, κατοχυρώνει το δικαίωμα αυτό της ισότητας στα φορολογικά βάρη, ανάλογα με τις οικονομικές δυνατότητες των πολιτών. Κριτήριο για τη δίκαιη κατανομή του φόρου είναι η φοροδοτική του ικανότητα και όχι το όφελος που αποκομίζει ο φορολογούμενος από την δραστηριότητα του δημοσίου.

Η φοροδοτική ικανότητα δηλαδή, η ικανότητα του φορολογουμένου να ανταποκρίνεται στην καταβολή των φόρων προσδιορίζεται βάση του εισοδήματος, της περιουσίας και των δαπανών που πραγματοποιεί.

Στο φορολογικό σύστημα της χώρας μας, χρησιμοποιούνται και οι τρεις αυτοί δείκτες φοροδοτικής ικανότητας, δηλαδή και η περιουσιακή κατάσταση του φορολογουμένου με την εισαγωγή των τεκμηρίων (π.χ. ιδιοκατοίκησης), το φόρο ακίνητης περιουσίας (Φ.Α.Π.), το φόρο μεταβίβασης ακινήτων, κληρονομιάς κ.λ.π. και η δαπάνη με τους έμμεσους φόρους, τα τεκμήρια δαπανών διαβίωσης (π.χ. χρήση Ι.Χ. αυτοκινήτου, σκαφών αναψυχής) και

τέλος το εισόδημα που είναι και ο κύριος δείκτης φορολογίας με τους άμεσους φόρους (φόρος εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων).

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΑΙ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ

Είναι φανερό ότι το φορολογικό σύστημα, δηλαδή το σύνολο των φορολογικών νόμων και λοιπών διατάξεων, επηρεάζει αποφασιστικά το ύψος της φοροδιαφυγής αφού καθορίζει άμεσα τόσο το μέγεθος των φορολογικών συντελεστών όσο και το ύψος των σχετικών ποινών. Ο τρόπος με τον οποίο η διάρθρωση του φορολογικού συστήματος επηρεάζει την πιθανότητα ανίχνευσης της φοροδιαφυγής όχι μόνο δεν είναι προφανής αλλά συχνά είναι και δύσκολο να ανακαλυφθεί.

Οι διαστάσεις τώρα που κάθε φορά παίρνει το φαινόμενο της φοροδιαφυγής διαμορφώνονται από:

(1) Την πολυπλοκότητα του φορολογικού συστήματος που όχι μόνο δεν διευκολύνει την αποκάλυψή της αλλά και προάγει τη φοροδιαφυγή. Ένα τέτοιο σύστημα είναι δυνατόν να προέλθει τόσο από το μεγάλο αριθμό φόρων, όσο και από τον τρόπο επιβολής του φόρου, το πλήθος των εξαιρέσεων, των απαλλαγών κ.λ.π. Βέβαια κανένα φορολογικό σύστημα δεν είναι απλό, αντίθετα υπάρχουν άλλα περισσότερο και άλλα λιγότερο πολύπλοκα συστήματα.

(2) Η ασάφεια των φορολογικών διατάξεων προάγει επίσης τη φοροδιαφυγή και μειώνει τις πιθανότητες ανίχνευσής της γι' αυτό το λόγο πρέπει να είναι σαφείς και κατανοητές τόσο από τους εφοριακούς ελεγκτές όσο και από τους ίδιους τους φορολογούμενους.

(3) Το φορολογικό σύστημα πρέπει να δημιουργεί συγκρουόμενα συμφέροντα μεταξύ των φορολογουμένων με σκοπό τον αυτόματο περιορισμό της φοροδιαφυγής, όπως στην περίπτωση του Φ.Π.Α.

(4) Η ύπαρξη "ελεγκτικών φόρων" σ' ένα φορολογικό σύστημα βοηθά επίσης στην ανίχνευση και τον περιορισμό της φοροδιαφυγής. Όπως υποδηλώνει και το όνομά τους, επιβάλλονται ακριβώς για να συμβάλλουν

στον εντοπισμό και περιορισμό της φοροδιαφυγής και όχι για την είσπραξη των φόρων.

(5) Πάνω απ' όλα όμως, το φορολογικό σύστημα πρέπει να εξασφαλίζει τη "δίκαιη" κατανομή του φορολογικού βάρους μεταξύ των φορολογουμένων. Η ιδιότητα αυτή που για πολλούς αποτελεί ακρογωνιαίο λίθο κάθε καλού φορολογικού συστήματος, επηρεάζει καθοριστικά και την προδιάθεση και τη ροπή του φορολογούμενου για φοροδιαφυγή.

Το φορολογικό σύστημα είναι επίσης ασαφές με αποτέλεσμα να δημιουργούνται αμφισβητήσεις και να στήνονται "παγίδες" στους φορολογούμενους. Οι ασάφειες καθιστούν αναγκαία την προσφυγή σε ερμηνείες. Είναι παρανοϊκό - αλλά συμβαίνει - ο φορολογούμενος να συμμορφώνεται με την ερμηνεία των εγκυκλίων του Υπουργείου Οικονομικών και όταν για κάποιο λόγο αυτές αλλάξουν να του ζητούνται ευθύνες και να του επιβάλλονται πρόστιμα. Ιδιαίτερα πριν την εισαγωγή του Φ.Π.Α., το φορολογικό μας σύστημα δεν δημιουργούσε "συγκρουόμενα συμφέροντα" στους φορολογούμενους. Ακόμη και σήμερα εκατοντάδες χιλιάδες επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Α' κατηγορίας φορολογούνται με βάση τις αγορές τους ενώ οι προμηθευτές τους (βιομηχανίες ή χονδρεμπόριο) τηρούν συνήθως βιβλία Γ' κατηγορίας. Και οι δυο λοιπόν έχουν κοινό συμφέρον να μην εκδοθεί τιμολόγιο και να αποκρυφτεί η συναλλαγή από τις φορολογικές αρχές.

Άλλη περίπτωση είναι η μεταβίβαση καινούργιων κατοικιών (κυρίως διαμερισμάτων). Τόσο ο πωλητής (εργολάβος ή τεχνική εταιρεία) όσο και ο αγοραστής έχουν συμφέρον να αναγραφεί στο συμβόλαιο χαμηλή αξία για το ακίνητο ώστε ο μεν κατασκευαστής να διαφύγει τη φορολογία εισοδήματος ο δε αγοραστής το φόρο μεταβίβασης ακινήτων. Τονίζεται όμως ότι με την καθιέρωση του "αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων" η φοροδιαφυγή έχει περιορισθεί στο βαθμό που οι αντικειμενικές τιμές υπολείπονται των αγοραίων. Επίσης με την εισαγωγή του φόρου αυτόματου

υπερτιμήματος δημιουργήθηκαν και "συγκρουόμενα συμφέροντα" τα οποία τώρα συνυπάρχουν με τα κοινά συμφέροντα αγοραστή και πωλητή.

Εκτός των άλλων, η εισαγωγή του ΦΠΑ δημιούργησε ασφαλώς συγκρουόμενα συμφέροντα, παράλληλα όμως σύμφωνα με όλες τις ενδείξεις, αύξησε και τη φοροδιαφυγή. Το παράδοξο αυτό προέκυψε επειδή οι φορολογικές αρχές ήταν απροετοίμαστες αφ' ενός να ελέγξουν το λιανικό (τελευταίο) στάδιο του ΦΠΑ και αφ' ετέρου να προχωρήσουν στη διασταύρωση στοιχείων μέσω ηλεκτρονικών υπολογιστών. Χωρίς τον έλεγχο του λιανικού σταδίου και τη διασταύρωση στοιχείων δεν είναι δυνατόν να αξιοποιηθούν οι δυνατότητες του ΦΠΑ για περιορισμό της φοροδιαφυγής.

ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΚΑΙ ΠΑΡΑΟΙΚΟΝΟΜΙΑ

Το φαινόμενο της φοροδιαφυγής αναπτύσσεται ανάλογα και στο τομέα της παραοικονομίας.

Ακριβέστερα ως παραοικονομία ορίζουμε το τμήμα εκείνο της οικονομικής δραστηριότητας το οποίο θα έπρεπε να περιλαμβάνεται στο εθνικό προϊόν-αφού δημιουργεί προστιθέμενη αξία - πλην όμως για διάφορους λόγους δεν καθίσταται δυνατό να καταγραφεί από τις αρμόδιες υπηρεσίες μετρήσεις.

Για να περιληφθεί μια οικονομική δραστηριότητα στην παραοικονομία πρέπει να δημιουργεί προστιθέμενη αξία. Η δημιουργία προστιθέμενης αξίας είναι αναγκαία αλλά όχι και ικανή συνθήκη. Δραστηριότητες οι οποίες, δεν καταγράφονται (όπως π.χ. οι δραστηριότητες της νοικοκυράς), δεν περιλαμβάνονται και στην παραοικονομία. Η μη καταγραφή είναι δυνατόν να οφείλεται είτε σε ηθελημένες ενέργειες απόκρυψης της οικονομικής δραστηριότητας από τις οικονομικές μονάδες, είτε σε ανεπάρκεια ελέγχου των αρμοδίων υπηρεσιών.

Με βάση τα στοιχεία αυτά οριοθετείται η σχέση της φοροδιαφυγής με την παραοικονομία. Διακρίνουμε δυο περιπτώσεις: φοροδιαφυγή που έχει σχέση με την παραοικονομία (χωρίς να ταυτίζονται) και φοροδιαφυγή που δεν έχει σχέση με την παραοικονομία.

Στην πρώτη περίπτωση τα εισοδήματα που αποκτώνται στην παραοικονομία δεν δηλώνονται στις φορολογικές αρχές καθώς και οι έμμεσοι φόροι που εισπράττονται δεν αποδίδονται. Εδώ δηλαδή τα εισοδήματα και οι έμμεσοι φόροι που φοροδιαφεύγουν συνδέονται άμεσα με την οικονομική δραστηριότητα που δεν καταγράφεται. Η παραοικονομία που έχει σαν κίνητρο τη φοροδιαφυγή εμπίπτει στην κατηγορία αυτή. Επιπλέον, όμως, και περιπτώσεις παραοικονομίας με σκοπό την παράκαμψη νόμων (π.χ. παράνομη

απασχόληση αλλοδαπού) προκαλούν επίσης και φοροδιαφυγή, διαφορετικά θα αποκαλύπτονταν η παράνομη ενέργεια.

Στη δεύτερη περίπτωση δεν επιτυγχάνεται μόνη καταγραφή μέρους της οικονομικής δραστηριότητας, αλλά οι έμμεσοι φόροι και τα εισοδήματα, που αντιστοιχούν στη δραστηριότητα αυτή, δηλώνονται και καταβάλλονται κανονικά στην εφορία. Υπάρχουν επιχειρήσεις που παρακολουθούνται από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές και ενδεχομένως ανταποκρίνονται ειλικρινώς και εγκαίρως στις φορολογικές τους υποχρεώσεις χωρίς ακόμη να έχει καταγραφεί η οικονομική τους δραστηριότητα. Η περίπτωση αυτή είναι λιγότερο γνωστή στη χώρα μας.

Ιδιαίτερα η παραοικονομία είναι ένα οξύ πρόβλημα, με σοβαρές αρνητικές επιπτώσεις, όχι μόνο δημοσιονομικές. Η παράνομη δραστηριοποίηση σε ποικιλία επαγγελμάτων είτε στο εμπόριο, είτε στην παροχή υπηρεσιών, είτε στις κατασκευές και ειδικά στις οικοδομικές εργασίες, στερεί το δημόσιο από έσοδα και παράλληλα δημιουργεί συνθήκες στρέβλωσης στην λειτουργία αγοράς.

ΑΔΙΚΗΜΑΤΑ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

Σύμφωνα με το άρθρο 31 του Ν. 1591/86 φοροδιαφυγή είναι κάθε παράνομη πράξη ή παράλειψη με την οποία ο φορολογούμενος επιδιώξει μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης ή αποφυγή πληρωμής του φόρου.

Το φαινόμενο της φοροδιαφυγής εκδηλώνεται με διάφορες μορφές τόσο στους άμεσους όσο και στους έμμεσους φόρους.

Η μορφή φοροδιαφυγής με απόκρυψη της φορολογητέας ύλης μπορεί να συμβεί στο φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων, στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους με παράλειψη υποβολής δήλωσης ή με υποβολή ανακριβούς δήλωσης κύρια ως προς το ύψος των πραγματοποιούμενων από την φορολογούμενη επιχείρηση πωλήσεων ή των συναλλαγών της γενικά, αλλά και με την εμφάνιση διογκωμένων δαπανών, καθώς και με την απόκρυψη μιας πραγματικής κατάστασης με εικονική νομική πράξη.

Η φοροδιαφυγή έχει δυσμενείς συνέπειες από άποψη φορολογική, οικονομική και κοινωνικής δικαιοσύνης. Βάσει της αρχής της καθολικότητας του φόρου, επιβάλλεται η υπαγωγή στο φόρο όλων των προσώπων κατ' αναλογία της φοροδοτικής τους ικανότητας και όλων των στοιχείων της φορολογητέας ύλης. Έτσι η φοροδιαφυγή δημιουργεί φορολογικές ανισότητες, άνισες συνθήκες ανταγωνισμού για τους επιτηδευματίες, ενισχύει την παραοικονομία και αμβλύνει τη φορολογική συνείδηση των πολιτών.

Ειδικότερα, για τις επιχειρήσεις, η φοροδιαφυγή νοθεύει τους όρους ανταγωνισμού των αγαθών στην αγορά σε όφελος των ανειλικρινών επιχειρήσεων. Το κόστος των προϊόντων της επιχείρησης που φοροδιαφεύγει εμφανίζεται μειωμένο έναντι άλλων παρόμοιων επιχειρήσεων που δεν φοροδιαφεύγουν και έτσι πουλούν τα προϊόντα τους σε τιμή πιο ανταγωνιστική και στρεβλώνουν την αγορά και την οικονομία. Εκτός αυτού όταν το κράτος, για λόγους αναπτυξιακής πολιτικής εφαρμόζει φορολογικά

κίνητρα, η εκ μέρους των επιχειρήσεων δυνατότητα φοροδιαφυγής, μειώνει την αποτελεσματικότητα των μέτρων αυτών.

ΕΙΔΙΚΑ

Για τους παραπάνω γενικούς, οικονομικούς και κοινωνικούς λόγους και με βάση την εμπειρία των υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών για τις μορφές με τις οποίες εκδηλώνεται η φοροδιαφυγή στην Ελλάδα, το διάλογο που προηγήθηκε με τις επαγγελματικές τάξεις, καθώς και τη διεθνή εμπειρία σχετικά με τον τρόπο αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, ορίζονται τα παρακάτω:

Αδικήματα φοροδιαφυγής, διαπράττει:

α) Οποιος δεν υποβάλλει δηλώσεις ή υποβάλλει ανακριβείς δηλώσεις για τους φόρους ή τα τέλη ή τις εισφορές, που σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις έχει υποχρέωση να παρακρατεί και να αποδίδει στο Δημόσιο ή για φόρο κύκλου εργασιών, χαρτόσημο τιμολογίων πώλησης, παροχής υπηρεσιών και εκκαθαρίσεων, ειδική εισφορά ειδών πολυτελείας, φόρο κέντρων διασκέδασης και πολυτελείας, εφόσον το ποσό που είχε υποχρέωση να δηλώσει και να αποδώσει στο Δημόσιο από συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν σε διάστημα ενός ημερολογιακού τριμήνου, υπερβαίνει αθροιστικά τις 300.000 δραχμές ή σε διάστημα ενός ημερολογιακού εξαμήνου, υπερβαίνει αθροιστικά τις 600.000 δρχ. ή το ποσό του 1.000.000 δρχ. για διάστημα ενός ημερολογιακού έτους.

(Για τον υπολογισμό των ημερολογιακών τριμήνων πρώτος μήνας θεωρείται ο Ιανουάριος κάθε έτους).

Και στις τρεις περιπτώσεις αθροίζονται τα επιμέρους ποσά των πιο πάνω φόρων, τελών ή εισφορών που δεν αποδόθηκαν, προκειμένου να διαπιστωθεί αν το σύνολό τους υπερβαίνει τα αντίστοιχα όρια γιατί μόνο τότε θεωρείται ότι διαπράχθηκε αδίκημα φοροδιαφυγής.

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

γ) Οποιος δεν εκδίδει τα φορολογικά στοιχεία που προβλέπονται από τον Κ.Β.Σ. όπως π.χ. η μη έκδοση τιμολογίου παροχής υπηρεσιών, τιμολογίου πώλησης, δελτίου αποστολής και άλλων στοιχείων στα οποία αναφερόμαστε παρακάτω.

δ) Οποιος εκδίδει ανακριβή, ως προς την ποσότητα ή την τιμή μονάδας ή την αξία, τα στοιχεία που αναφέρονται στην προηγούμενη περίπτωση γ' εφόσον από την ανακρίβεια αυτή προκύπτει διαφορά που υπερβαίνει το δέκα τοις εκατό (10%) της συνολικής ποσότητας ή της συνολικής αξίας των αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών ή της συναλλαγής γενικά.

ε) Οποιος τηρεί ανακριβή βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ., εφόσον η ανακρίβεια διαπιστωθεί από τακτικό έλεγχο, του οποίου το αποτέλεσμα οριστικοποιήθηκε 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 ακαθάριστων εσόδων πάνω από είκοσι τοις εκατό (20%) σε σχέση με αυτά που δηλώθηκαν και πάντως όχι μικρότερη από ένα εκατομμύριο (1.000.000) δραχμές.

στ) Οποιος δεν τηρεί την υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων που προβλέπεται από τη διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του Κ.Β.Σ. καθώς και των στοιχείων που αναφέρονται στην προηγούμενη περίπτωση (γ). Πιο συγκεκριμένα η μη διαφύλαξη των βιβλίων, των στοιχείων και λοιπών δικαιολογητικών των εγγραφών στα βιβλία για έξι χρόνια από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου την οποία αφορούν τα βιβλία και τα στοιχεία αυτά. (Εκτενέστερα αναφερομαστε παρακάτω).

ζ) Οποιος εκδίδει πλαστό ή εικονικό ή νοθεύει τιμολόγιο πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών ή οποιοδήποτε από τα φορολογικά στοιχεία που αναφέρονται στην περίπτωση (γ) της παραγράφου αυτής.

η) Οποιος γνωρίζει το σκοπό της επιχειρούμενης πράξης και συνεργεί με οποιοδήποτε τρόπο στην κατασκευή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή

γνωρίζει ότι τα στοιχεία είναι πλαστά ή εικονικά και συνεργεί με οποιοδήποτε τρόπο στην έκδοσή τους ή αποδέχεται τα πλαστά ή τα εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΑΔΙΚΗΜΑΤΩΝ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ ΚΑΤΑ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ**[Άρθρο 31, Ν. 1591/86]**

- Οι φόροι, τα τέλη και οι εισφορές (της περίπτωσης α) των οποίων η μη απόδοση ή η ανακριβής απόδοσή τους αποτελεί αδίκημα φοροδιαφυγής είναι:

A. ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

1. Φόρος μισθωτών υπηρεσιών
2. Φόρος στις αποζημιώσεις
3. Φόρος κινητών αξιών
4. Φόρος στις οικονομικές ενισχύσεις, επιδοτήσεις κ.λ.π.

B. ΦΟΡΟΣ ΚΥΚΛΟΥ ΕΡΓΑΣΙΩΝ ΣΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΤΩΝ ΠΑΡΑΚΑΤΩ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

1. Βιομηχανικών και βιοτεχνικών
2. Τραπεζών
3. Μεταφορικών
4. Διαφημιστικών
5. Επισκευής και συντήρησης αυτοκινήτων
6. Ξενοδοχείων
7. Μεσιτικές εργασίες κάθε είδους
8. Παραγωγής προϊόντων για λογαριασμό τρίτων
9. Ασφαλιστικές επιχειρήσεις, και άλλων

Γ. ΤΑ ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ ΣΤΙΣ ΠΑΡΑΚΑΤΩ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ

1. Στους μισθούς και τα ημερομίσθια
2. Στις αμοιβές παροχής υπηρεσιών γενικά

3. Στις προμήθειες ή τις αμοιβές για πωλήσεις, αγορές ή βιομηχανοποίηση για λογαριασμό τρίτων (εκκαθαρίσεις)
4. Στις αμοιβές που καταβάλλονται σε ελεύθερους επαγγελματίες, οι οποίες υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος και άλλες περιπτώσεις

Δ. ΛΟΙΠΟΙ ΦΟΡΟΙ ΚΑΙ ΕΙΣΦΟΡΕΣ

1. Κέντρων διασκέδασης και πολυτελείας
2. Εισφορά δακοκτονίας
3. Εισφορά ΟΓΑ-Δήμων και Κοινοτήτων
4. Ειδική εισφορά ΟΓΑ

- Αδίκημα φοροδιαφυγής διαπράττουν όποιοι δεν υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος εφόσον για το ποσό του εισοδήματος που δεν δηλώθηκε, οφείλεται κύριος φόρος πάνω από τριακόσιες (300.000) χιλιάδες δραχμές (περίπτωση β).

Υποχρέωση για υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος έχει:

Κάθε φυσικό πρόσωπο εφόσον το ετήσιο φορολογούμενο (πραγματικό ή τεκμαρτό) εισόδημά του υπερβαίνει τις τετρακόσιες (400.000) χιλιάδες δραχμές δικό του ή της συζύγου καθώς και όταν αυτό είναι μέχρι τις 400.000 δραχμές εφόσον στο συνολικό εισόδημα του υπόχρεου περιλαμβάνεται ζημιά από εμπορική ή από γεωργική επιχείρηση.

Ειδικά, προκειμένου για τα φυσικά πρόσωπα, τα οποία αποκτούν αποκλειστικά εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, αυτά υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση αν το ετήσιο φορολογούμενο εισόδημά τους υπερβαίνει το ποσό των οκτακοσίων χιλιάδων (800.000) δραχμών, εφόσον έχουν την κατοικία τους στην Ελλάδα και δεν συντρέχει για αυτά τα πρόσωπα μια από τις πιο κάτω περιπτώσεις α', β', στ', ζ' ή ια'.

Τα φυσικά πρόσωπα, που κατά κύριο επάγγελμα είναι αγρότες, και έχουν την κατοικία τους στην Ελλάδα, υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση, εφόσον το ετήσιο καθαρό γεωργικό τους εισόδημα υπερβαίνει το ποσό του 1.000.000 δρχ. και δεν συντρέχει για τα πρόσωπα αυτά μια από τις παρακάτω περιπτώσεις α' έως ια'.

Ανεξάρτητα από το αν έχουν φορολογητέο ή όχι εισόδημα έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν δήλωση και:

α) Όσοι έχουν στην κυριότητά τους ή με οποιοδήποτε τρόπο διατηρούν στην κατοχή τους επιβατικό αυτοκίνητο Ι.Χ. ή ημιφορτηγό Ι.Χ. (εκτός από αγροτικό), ή μοτοσυκλέτα από 500 κ.ε. και πάνω ή κότερο ή άκατο ή θαλαμηγό ή αεροσκάφος ή αυτοκίνητο μικτής χρήσης ή αυτοκίνητο τύπου Jeep ή σκάφος αναψυχής καθώς και όσοι χρησιμοποιούν για τις ατομικές ή οικογενειακές τους ανάγκες τέτοια μεταφορικά μέσα, τα οποία ανήκουν είτε στη σύζυγό τους ή στα προστατευόμενα μέλη τους, είτε στις εταιρίες στις οποίες μετέχουν ως εταίροι, διαχειριστές εταίροι ή προκειμένου για ΑΕ, είναι πρόεδροι που ασκούν πραγματική διοίκηση ή διευθύνοντες ή εντεταλμένοι σύμβουλοί της.

β) Όσοι διατηρούν στην προσωπική τους υπηρεσία ένα ή περισσότερα πρόσωπα ως έμμισθο προσωπικό.

γ) Όσοι ασκούν ατομική επιχείρηση ή ελεύθερο επάγγελμα.

δ) Όσοι μετέχουν σε προσωπική ή περιορισμένης ευθύνης εταιρία ή κοινοπραξία ή κοινωνία ή αστική εταιρία που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα.

ε) Όσοι έχουν ακαθάριστο συνολικό εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων πάνω από 50.000 δρχ. το χρόνο.

στ) Όσοι αγοράζουν ακίνητα ή ανεγείρουν οικοδομή.

ζ) Όσοι διατηρούν δευτερεύουσα κατοικία ή κατοικούν σε οικοδομή πάνω από 150 τετραγωνικά μέτρα.

η) Όσοι είναι κατά κύριο επάγγελμα αγρότες, εφόσον λαμβάνουν επιδοτήσεις ποσού άνω των 500.000 δρχ., για προϊόντα φυτικής παραγωγής ή

750.000 δρχ., για προϊόντα ζωϊκής παραγωγής. Επίσης, όσοι λαμβάνουν καλλιεργητικά δάνεια πάνω από 2.000.000 δρχ., ή όταν το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού τους αυτής της κατηγορίας στην Τράπεζα, την 31η Δεκεμβρίου κάθε έτους υπερβαίνει τα 2.000.000 δρχ.

θ) Όσοι έχουν άδεια της αρμόδιας αρχής να πωλούν αγαθά πλανοδίως ή στις λαϊκές αγορές.

ι) Όσοι είναι κύριοι ή επικαρπωτές ή νομείς ή κάτοχοι γεωργικής γης, την οποία καλλιεργούν υπό κάλυψη (θερμοκήπια), εφόσον αυτή έχει έκταση από δυο (2) στρέμματα και πάνω, καθώς και όσοι εισέπραξαν μέσα στο προηγούμενο έτος, επιστρεφόμενο φόρο προστιθέμενης αξίας από 300.000 δρχ. και πάνω.

ια) Οποιος προσκληθεί με έγγραφο του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας. Στην περίπτωση αυτή ο καλούμενος υποχρεούται να υποβάλλει τις οικείες δηλώσεις μέσα σε προθεσμία 30 ημερών από την ημερομηνία της επίδοσης σε αυτόν της οικείας πρόσκλησης.

ιβ) Οποιος έχει υπερβεί το εικοστό πέμπτο (25ο) έτος της ηλικίας του, εκτός αν αποκτά εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες μέχρι το ποσό των 800.000 δρχ. ή και από ιδιοκατοίκηση κύριας κατοικίας με επιφάνεια μέχρι 60 τ.μ. ή είναι κατά κύριο επάγγελμα αγρότης.

- Αδίκημα φοροδιαφυγής αποτελεί η μη έκδοση ή η έκδοση των στοιχείων του Κ.Β.Σ. με ανακριβές περιεχόμενο ως προς την ποσότητα, την τιμή μονάδας ή την αξία εφόσον διαπιστωθεί ανακρίβεια πάνω από δέκα τοις εκατό (10%). Τα στοιχεία αυτά που αναφέρονται στις περιπτώσεις γ' και δ' είναι:

1. Απόδειξη παροχής υπηρεσιών: εκμεταλλευτή ξενοδοχείου ή ξενώνα, εκπαιδευτηρίου ή φροντιστηρίου, κλινικής ή θεραπευτηρίου, χώρου σταθμεύσεως αυτοκινήτων, γεωργικών μηχανημάτων, ελαιοτριβείου και άλλων εργασιών καθώς και απόδειξη παροχής υπηρεσιών ελεύθερου

- επαγγελματία (π.χ. γιατροί, δικηγόροι, συμβολαιογράφοι, μηχανικοί, κ.λ.π.).
2. Απόδειξη είσπραξης: μισθωμάτων από εκμεταλλευτές αυτοκινήτων, γεωργικών και λοιπών πάσης φύσεως μηχανημάτων και οποιουδήποτε άλλου κινητού πράγματος, αμοιβής μεταφοράς προσώπων από εκμεταλλευτή τουριστικών λεωφορείων, αυτοκινήτων, ψυκτικών δικαιωμάτων από εκμεταλλευτή ψυγείου, ασφαλίσεων και λοιπών περιπτώσεων όπου υπάρχει τέτοια υποχρέωση.
 3. Απόδειξη πώλησης χρυσών και λοιπών νομισμάτων.
 4. Λογαριασμός κέντρου διασκέδασης.
 5. Απόδειξη είσπραξης αμοιβής μεσίτη γενικά.
 6. Τιμολόγιο αγοράς αγροτικών προϊόντων.
 7. Απόδειξη ποσοτικής παραλαβής αγροτικών προϊόντων η οποία εκδίδεται όταν είναι δυσχερής η άμεση έκδοση τιμολογίου αγοράς και σε άλλες περιπτώσεις υπάρχει υποχρέωση.
 8. Πιστωτικό σημείωμα επιστροφής πωληθέντων αγροτικών προϊόντων.
 9. Τιμολόγιο πώλησης αγαθών ή δικαιώματος εισαγωγής.
 10. Πιστωτικό σημείωμα: επιστροφής χονδρικής πωληθέντων αγαθών, παροχής εκπτώσεως.
 11. Δελτίο αποστολής: αγαθών σε αντιπρόσωπο ή άλλο πρόσωπο για πώληση με προμήθεια, αγαθών σε τρίτο για επεξεργασία και η εκκαθάριση που εκδίδεται από τον τρίτο, σε κάθε περίπτωση και για οποιαδήποτε αιτία.
 12. Τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών.
 13. Διπλότυπη απόδειξη αγοράς.
 14. Απόδειξη παραλαβής αγαθών και εκκαθάριση επί πωλήσεως αγροτικών προϊόντων για λογαριασμό του παραγωγού και επί πωλήσεως συγγραμμάτων για λογαριασμό του συγγραφέα καθώς και όλα τα στοιχεία που εκδίδονται κατά περίπτωση και εκκαθάριση επί αγοράς αγαθών για λογαριασμό τρίτου.

15. Φορτωτική για μεταφορά αγαθών τρίτων κατά φορτωτή και παραλήπτη ή που ανήκουν στον μεταφορέα, μεταφορικού γραφείου.
16. Θεωρημένη απόδειξη λιανικής πώλησης η οποία εκδίδεται από τον επιτηδευματία που πωλεί αυτούσιο άργυρο στο κοινό καθώς και θεωρημένη απόδειξη παροχής υπηρεσιών η οποία εκδίδεται από τους επιτηδευματίες που ασκούν το επάγγελμα του εκπαιδευτή οδηγών αυτοκινήτων, υδραυλικού, ηλεκτρολόγου, του επισκευαστή ραδιοφώνων, τηλεοράσεων και πάσης φύσεως ηλεκτρικών συσκευών, ως και των διατηρούντων συνεργείο επισκευής και συντήρησης αυτοκινήτων, μοτοσυκλετών, γεωργικών και λοιπών μηχανημάτων.

- Αδίκημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος τηρεί ανακριβή βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. (περίπτωση ε').

Ως ανακριβή κρίνονται τα βιβλία και τα στοιχεία όταν σε αυτά ο υπόχρεος, διαζευκτικά ή αθροιστικά, δεν εμφανίζει υπαρκτά έσοδα ή εμφανίζει ανακριβή έσοδα, εμφανίζει ανακριβή ή ανύπαρκτα έξοδα. Δεν εμφανίζει στοιχεία απογραφής και γενικά δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση. Από αυτές τις πράξεις ή παραλείψεις επηρεάζονται ουσιαστικά τα δεδομένα ή τα οικονομικά αποτελέσματα που προκύπτουν από τα βιβλία και τα στοιχεία.

Όταν τα βιβλία και τα στοιχεία χαρακτηρισθούν ως ανεπαρκή δεν θεωρείται ότι διαπράχθηκε αδίκημα φοροδιαφυγής. Ως ανεπαρκή κρίνονται τα βιβλία και τα στοιχεία όταν ο υπόχρεος, διαζευκτικά ή αθροιστικά, δεν τηρεί ή δεν εκδίδει ή δεν φυλάσσει όλα τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται για την κατηγορία και την περίπτωση στην οποία υπάγεται. Επίσης όταν δεν ενημερώνει τα βιβλία εμπρόθεσμα, δεν τηρεί τα βιβλία ή δεν εκδίδει τα στοιχεία με τον τρόπο που ορίζεται ή τα βιβλία που τηρούνται ή τα στοιχεία που εκδίδονται έχουν υλικές αλλοιώσεις ή δυσδιάκριτες διορθωμένες εγγραφές, με αποτέλεσμα, οι πράξεις ή οι παραλείψεις αυτές να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων.

- Αδίκημα φοροδιαφυγής αποτελεί η μη τήρηση της υποχρέωσης διαφύλαξης των βιβλίων και των στοιχείων (περίπτωση στ’).

Τα βιβλία και τα στοιχεία πρέπει να διατηρούνται για έξι (6) χρόνια από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου την οποία αφορούν και οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. Μη υποχρέωση διαφύλαξης των στοιχείων και λοιπών δικαιολογητικών των εγγραφών στα βιβλία και πριν την παρόδο της πιο πάνω προθεσμίας υπάρχει εφόσον οι σχετικές εγγραφές όλων των φορολογικών αντικειμένων κατέστησαν αμετάκλητες. Για τα στοιχεία και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία αναφερθήκαμε παραπάνω (περίπτωση γ’).

Όσον αφορά τα βιβλία που πρέπει να τηρούνται και να διαφυλάσσονται αυτά είναι:

- * ΓΙΑ ΤΗΝ Α’ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ (μέχρι 18.000.000 ακαθάριστα έσοδα): Βιβλίο Αγορών
- * ΓΙΑ ΤΗΝ Β’ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ (μέχρι 180.000.000 ακαθάριστα έσοδα): Βιβλίο Εσόδων-Εξόδων
- * ΓΙΑ ΤΗΝ Γ’ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ (πάνω από 180.000.000 ακαθάριστα έσοδα): Λογιστικά βιβλία κατά τη διπλογραφική μέθοδο και με οποιοδήποτε λογιστικό σύστημα παραδεκτό.

Κατά περίπτωση όταν προβλέπεται από το Κ.Β.Σ.:

Βιβλίο αποθήκης, βιβλίο ποσοτικής παραλαβής, βιβλίο επενδύσεων κ.α.

Επίσης για όσους ορίζει ο Κ.Β.Σ.:

Βιβλίο μητρώου μαθητών, βιβλίο εισόδου και εξόδου ασθενών, βιβλίο πελατών, πρέσσας, ασφαλιστηρίων συμβολαίων, διάθεσης λαχείων κ.α.

- Αδίκημα φοροδιαφυγής αποτελεί η έκδοση πλαστού ή εικονικού ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου, οποιοδήποτε απ' αυτά που αναφέραμε στην περίπτωση γ (περίπτωση ζ').

Χαρακτηριστικές περιπτώσεις πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων που είναι οι πιο συνηθισμένες που συναντώνται στην πράξη, στις συναλλαγές μεταξύ επιτηδευματιών κατά κύριο λόγο είναι:

Ως πλαστό θεωρείται και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγισθεί μ' οποιοδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής (οικονομικής εφορίας) σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώρηση είναι σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση, του φορολογικού στοιχείου.

Πρόκειται για τα φορολογικά στοιχεία που έχουν σφραγισθεί ή διατηρηθεί με διάφορα μέσα ώστε να έχουν όλα τα εξωτερικά γνωρίσματα των γνήσιων φορολογικών στοιχείων, ενώ στην πραγματικότητα ουδέποτε έχουν προσκομισθεί στην αρμόδια οικονομική εφορία για σφράγιση ή διάτρηση. Είναι δυνατόν ορισμένα στοιχεία να έχουν προσκομισθεί στην αρμόδια ή άλλη οικονομική εφορία και με λαθραίο τρόπο να έχουν σφραγισθεί ή διατηρηθεί από τα μηχανήματά της, χωρίς όμως να έχει καταχωρηθεί και η σχετική πράξη θεώρησής τους στα βιβλία της οικονομικής εφορίας.

Με τα στοιχεία αυτά πραγματοποιούνται συνήθως συναλλαγές μεγάλου ύψους, οι οποίες δεν καταχωρούνται σε επίσημα βιβλία του Κ.Β.Σ. και δεν αποδίδονται οι οφειλόμενοι φόροι, τέλη και εισφορές (Φ.Κ.Ε., χαρτόσημο, εισφορά ΟΓΑ, κ.λ.π.). Προϋπόθεση για να θεωρηθεί ότι διαπράχθηκε αδίκημα φοροδιαφυγής είναι, η μη καταχώρηση της πράξεως θεώρησης του φορολογικού στοιχείου στα βιβλία της οικονομικής εφορίας, να τελεί σε γνώση του προσώπου που εκδίδει τα στοιχεία αυτά.

Ως πλαστό θεωρείται επίσης το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτοτύπου ή αντιτύπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου.

Ετοι σε όλα τα στοιχεία θα πρέπει να υπάρχουν τυπωμένα ή με σφραγίδα, ο τίτλος του στοιχείου, το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα, το Α.Φ.Μ., η διεύθυνση ενώ σε ορισμένα απαιτούνται τα στοιχεία του λήπτη, η ποσότητα, η τιμή μονάδας, το είδος, η αξία κ.α.

Με βάση τα παραπάνω, όταν εκδίδεται ένα φορολογικό στοιχείο σε δυο ή περισσότερα αντίτυπα, όλα τα στοιχεία που αναγράφονται στο πρωτότυπο πρέπει να αποτυπώνονται και στα αντίτυπα και να μην υπάρχει διαφορά μεταξύ τους. Η πλαστότητα του φορολογικού στοιχείου είναι δυνατόν να διαπιστωθεί όχι μόνο από τη σύγκριση του πρωτότυπου με το στέλεχος αυτού αλλά και από τη σύγκριση ενός αντιτύπου με άλλο προορισμό και του αντιτύπου που παραμένει ως στέλεχος (π.χ. για το λογιστήριο ή για τον μεταφορέα κ.λ.π.). Από διασταυρωτικούς ελέγχους έχει διαπιστωθεί η χρησιμοποίηση πολλών τρόπων, ώστε άλλα στοιχεία να αναγράφονται στο πρωτότυπο και άλλα να αποτυπώνονται στο στέλεχος του ίδιου φορολογικού στοιχείου.

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

Τέτοια στοιχεία εκδίδονται μεταξύ επιτηδευματιών για διάφορους λόγους, π.χ. διόγκωση δαπανών, ενώ ορισμένα πρόσωπα θεωρούν στο όνομά τους φορολογικά στοιχεία και στην συνέχεια τα παραχωρούν σε τρίτους έναντι αμοιβής προκειμένου οι τρίτοι αυτοί να καλύψουν πραγματικές συναλλαγές τους, αλλά να αποφύγουν την καταβολή φόρων, τελών και εισφορών για τις συναλλαγές αυτές, όπως π.χ. Φ.Κ.Ε., χαρτόσημο, εισφορά ΟΓΑ.

Τα πιο πάνω στοιχεία συνήθως δεν καταχωρούνται σε βιβλία ούτε υποβάλλονται για την καταβολή των πιο πάνω φόρων, τελών και εισφορών.

- Φορολογικό αδίκημα διαπράττεται όταν ο συνεργός γνώριζε ότι τα στοιχεία ήταν πλαστά ή εικονικά, καθώς επίσης ο αποδέκτης να γνώριζε ότι τα στοιχεία ήταν πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα και τα χρησιμοποίησε για να αποκρύψει φορολογητέα ύλη (περίπτωση η').

Συνεργός στην κατασκευή πλαστών φορολογικών στοιχείων θεωρείται και αυτός ο οποίος: (α) διέθεσε τα μέσα για την σφράγιση ή τη διάτρηση των φορολογικών στοιχείων και (β) μετέφερε ή παρέλαβε τα φορολογικά στοιχεία από το συνεργό της προηγούμενης περίπτωσης.

ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΣΤΑ ΑΔΙΚΗΜΑΤΑ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

[Άρθρο 35 του Κ.Β.Σ.]

Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις

1. Αυτός που λαμβάνει γνώση επαγγελματικού μυστικού από τα φορολογικά στοιχεία ή από τα βιβλία και στοιχεία των υποχρεών ή από οποιαδήποτε άλλη υπηρεσιακή ενέργειά του, υποχρεούται στην τήρησή του. Σε αντίθετη περίπτωση υπόκειται στις ποινές που προβλέπονται από τον Ποινικό Κώδικα.

2. Επί Δημοσίων Υπηρεσιών και Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου, εκείνος που αρνείται να διευκολύνει το φορολογικό έλεγχο, να παραδώσει ή να αποστείλει τα στοιχεία και να δώσει τις πληροφορίες για όσα ορίζουν οι διατάξεις του Κώδικα αυτού ή παρέχει τα στοιχεία και τις πληροφορίες πλημμελώς, διώκεται πειθαρχικά με αίτηση του αρμόδιου προϊσταμένου ΔΟΥ.

3. Οπου από τις κείμενες διατάξεις προβλέπονται διοικητικές ή οινικές κυρώσεις, όπως ισχύουν κάθε φορά, εφαρμόζονται παράλληλα με τις κυρώσεις που ορίζονται από τις διατάξεις των άρθρων 32 και 33 του Κώδικα αυτού, δηλαδή τα πρόστιμα.

Τα των διοικητικών και ποινικών κυρώσεων σε βάρος των παραβατών διέπονται από τις διατάξεις του Ν. 1591/86, 1882/1990, 1884/1990, 2065/1992 και 2238/94. Οι νόμοι αυτοί προβλέπουν για τα αδικήματα φοροδιαφυγής και τις κυρώσεις που επιβάλλονται σε βάρος των προσώπων που διαπράττουν αδίκημα φοροδιαφυγής

ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΚΑΙ ΘΕΜΑΤΑ ΑΡΘΡΟΥ 35

Σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 31 του Ν. 1591/86 ο δράστης των ποινικών αδικημάτων, που προβλέπονται στην περίπτωση έκδοσης πλαστού ή εικονικού ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου καθώς και

της γνώσης του σκοπού της επιχειρούμενης πράξης και συνεργείας με οποιοδήποτε τρόπο στην κατασκευή πλαστών φορολογικών στοιχείων, τιμωρείται με ποινή φυλακίσεως τουλάχιστον ενός (1) έτους και με χρηματική ποινή τουλάχιστον ενός (1) εκατομμυρίου δραχμών.

Σε περίπτωση υποτροπής τα κατώτατα όρια των ποινών διπλασιάζονται.

Ο δράστης των ποινικών αδικημάτων, που προβλέπονται στις περιπτώσεις μη υποβολής δηλώσεων ή υποβολής ανακριβών δηλώσεων για φόρους ή τέλη ή εισφορές καθώς και μη υποβολής δηλώσεων εισοδήματος, τιμωρείται με ποινή φυλακίσεως τουλάχιστον έξι (6) μηνών.

Σε κάθε άλλη περίπτωση ο δράστης τιμωρείται με ποινή φυλακίσεως τουλάχιστον ενός (1) μήνα.

Οι ποινές αυτές επιβάλλονται:

α) Προκειμένου για ημιδαπές ανώνυμες εταιρείες στους διευθύνοντες συμβούλους, εντεταλμένους ή συμπράττοντες συμβούλους και διευθυντές και γενικά σε κάθε πρόσωπο εντεταλμένο, είτε αμέσως από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση ή δικαστική απόφαση στη διεύθυνση των εταιρειών αυτών.

β) Προκειμένου για ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες ή περιορισμένης ευθύνης εταιρείες ή συνεταιρισμούς στους διαχειριστές αυτών.

γ) Προκειμένου για αλλοδαπές επιχειρήσεως γενικά, στους διευθυντές ή αντιπροσώπους ή πράκτορες που έχουν στην Ελλάδα.

Σε περίπτωση υποτροπής το κατώτερο όριο των ως άνω ποινών διπλασιάζεται.

Οι ανωτέρω ποινές επιβάλλονται ανεξάρτητα από τους πρόσθετους φόρους και τα πρόστιμα που προβλέπονται από τις κείμενες διατάξεις.

ΠΟΙΝΙΚΗ ΔΙΩΣΗ (άρθρο 32 Ν. 1591/86)

Η ποινική δίωξη για τα αδικήματα του άρθρου 31 ασκείται μετά από μηνυτήρια αναφορά, που υποβάλλεται υποχρεωτικώς από τον προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στην Εισαγγελική Αρχή, μέσα

σε ένα μήνα από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής, αναστελλομένης, μέχρι λήξεως της προθεσμίας αυτής της παραγραφής του αδικήματος.

Σε περιπτώσεις που επιτεύχθηκε εξώδικη λύση ή δικαστικός συμβιβασμός της διαφοράς, δεν ασκείται ποινική δίωξη για τα αδικήματα του άρθρου 31.

Αρμόδιο δικαστήριο για την εκδίκαση των ανωτέρω αδικημάτων είναι το πλημμελειοδικείο, στην περιφέρεια του οποίου ο υπαίτιος έχει την κατοικία του ή την έδρα της επιχείρησης. Στο δικαστήριο αυτό διαβιβάζονται η μηνυτήρια αναφορά της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας 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 Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς 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 πολιτικώς ενάγων με τον προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ή τον υπάλληλο της υπηρεσίας του, που ορίζεται από αυτόν.

Εγγραφή προδικασία δεν απαιτείται. Ο αρμόδιος εισαγγελέας γνωστοποιεί στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία, δεκαπέντε (15) τουλάχιστον ημέρες πριν από τη δημόσια συνεδρίαση, την αρχική δικάσιμο.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, μπορεί να τεθούν όροι και προϋποθέσεις για την υποβολή της μηνυτήριας αναφοράς από τα αρμόδια φορολογικά όργανα, σχετικά με τα αδικήματα του άρθρου 31.

Με την απόφαση δεν επιδικάζεται δικαστική δαπάνη. Κατ' εξαίρεση, αν η απόφαση προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη σε ποσοστό κατώτατο του

πενήντα τοις εκατό (50%) της φορολογητέας ύλης που προσδιόρισε η φορολογική Αρχή, το Δικαστήριο με την ίδια απόφαση επιβάλλει σε βάρος του Δημοσίου τη δικαστική δαπάνη του φορολογούμενου όλων των βαθμών.

- Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην εφημερίδα της Κυβερνήσεως και να κυρωθεί με νόμο.

- Η ισχύς της απόφασης αυτής αρχίζει από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

- Από της ισχύος της παρούσας και εφόσον συντρέξουν πρό ή μετά αυτήν οι ανωτέρω προϋποθέσεις εκλείψεως του αξιοποίνου της φοροδιαφυγής, κάθε αρξαμένη ποινική δίωξη για την οποία δεν έχει εκδοθεί τελεσίδικη απόφαση καταργείται, οι εκκρεμείς υποθέσεις τίθενται στο αρχείο και τυχόν πρωτότυπα φορολογικά έγγραφα επιστρέφονται υπό του αρμοδίου οργάνου ή δικαστηρίου στην αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (ΔΟΥ).

Όταν υπάρχουν οι προϋποθέσεις εκλείψεως του αξιοποίνου κατά την παρούσα διάταξη, ο προϊστάμενος της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (ΔΟΥ) με συμπληρωματική αναφορά του την οποία υποβάλλει υποχρεωτικά εντός μηνός από τη δημοσίευση της παρούσας και να ενημερώσει σχετικώς τον αρμόδιο Εισαγγελέα εφόσον η υπόθεση έχει αχθεί στο ακροατήριο, το αρμόδιο ποινικό δικαστήριο.

ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΔΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ (άρθρο 41 Ν. 1884/90)

Η ποινική δίωξη για ποινικά αδικήματα ενεργείται αυτεπάγγελα μόλις διαπιστωθεί το αδίκημα, μετά από μηνυτήρια αναφορά από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας (ΔΟΥ) στον αρμόδιο Εισαγγελέα του τόπου της κατοικίας του υπαιτίου ή της έδρας της επιχείρησης, χωρίς να απαιτείται οριστικοποίηση της σχετικής φορολογικής εγγραφής.

Η μη υποβολή της μηνυτήριας αναφοράς αποτελεί για τον προϊστάμενο της ΔΟΥ σοβαρό πειθαρχικό παράπτωμα.

Η υποβολή της μηνυτήριας αναφοράς και η ποινική δίωξη δεν κωλύεται από την επίτευξη εξωδίκου.

Η μηνυτήρια αναφορά θα υποβάλλεται μετά τη διαπίστωση της διάπραξης του φορολογικού αδικήματος και δεν απαιτείται η οριστικοποίηση της σχετικής φορολογικής εγγραφής. Η ισχύς των διατάξεων της περίπτωσης αυτής αρχίζει από την ημερομηνία δημοσίευσης του Νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (24-4-1986) και επομένως καταλαμβάνει τα αδικήματα που διαπράττονται από την ημερομηνία αυτή και μετά.

Από τις εκθέσεις ελέγχου θα πρέπει να προκύπτει το είδος των πλαστών ή των εικονικών φορολογικών στοιχείων, το είδος των συναλλαγών και η χρονική περίοδος που καλύπτουν, η πραγματική αξία των συναλλαγών, και η αξία που εμφανίζεται στα στελέχη και τα πρωτότυπα αυτών, καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια ή στοιχείο, ώστε να είναι δυνατή η διαμόρφωση γνώμης ως προς τα πραγματικά περιστατικά και τις συνθήκες κάτω από τις οποίες τελέσθηκε το φορολογικό αδίκημα.

- Οποιοδήποτε πλαστό ή εικονική φορολογικό στοιχείο εμπίπτει στις ποινικές διατάξεις

Ο Αρειος Πάγος με απόφασή του έκρινε ότι έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττεται για οποιοδήποτε πλαστό ή εικονικό φορολογικό στοιχείο και όχι μόνο για τα φορολογικά στοιχεία που έχουν αναφερθεί παραπάνω στο άρθρο

31. Η αναφορά σ' αυτά γίνεται όχι για να αποκλειστούν περιπτώσεις πλαστογραφήσεως, νοθεύσεως και εικονικότητας άλλων φορολογικών στοιχείων και περιοριστεί το έγκλημα της φοροδιαφυγής μόνο σ' αυτές τις περιπτώσεις αλλά γιατί αυτές είναι οι πιο συνηθισμένες και γι' αυτό κρίθηκε σκόπιμο να αναφερθούν για να μην υπάρξει κατά την εφαρμογή του νόμου, καμία αμφιβολία.

Η συγκεκριμένη απόφαση με το παραπάνω, κατά διασταλτική ερμηνεία, σκεπτικό (βασιζόμενο στην εισηγητική έκθεση του νόμου) έκρινε ότι και η πλαστογραφία, νόθευση και εικονικότητα των αποδείξεων δαπανών του άρθρου 15 του Κ.Β.Σ. συνιστά ποινικό αδίκημα.

- **Υπαρξη δόλου. Υποχρέωση της ΔΟΥ για μηνυτήρια αναφορά**

Με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν. 1591/86 ορίζεται ποιές πράξεις ή παραλείψεις και κάτω από ποιές προϋποθέσεις συνιστούν αξιόποιο αδίκημα φοροδιαφυγής. Κάθε αδίκημα, εστιαζόμενο στις διατάξεις του άρθρου αυτού και σκιαγραφούμενο με πληρότητα και σαφήνεια από αυτές, έχει αυτοτέλεια και τιμωρείται μόνο εφόσον διαπράχθηκε από δόλο, όπως προκύπτει από το συγκερασμό των διατάξεων του άρθρου αυτού και του Ποινικού Κώδικα.

Η υποχρέωση υποβολής της μηνυτήριας αναφοράς, απορρέει όχι μόνο από τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν. 1591/86, αλλά και από τις διατάξεις του Κώδικα Ποινικής Δικονομίας που έχει τίτλο "υποχρέωση προς ανακοίνωση αξιόποινης πράξης".

Με άλλα λόγια, για την υποβολή μηνυτήριας αναφοράς (για την οποία υπάρχει υποχρέωση από το νόμο) αρκεί η στοιχειοθέτηση της αντικειμενικής υπόστασης αδικήματος του άρθρου 31 και είναι αδιάφορο αν υπάρχει και το στοιχείο του δόλου, το οποίο θα κριθεί με αποφασιστική δύναμη και δικαιοδοσία από το αρμόδιο Πλημμελειοδικείο.

- **Πότε δεν γίνεται παραπομπή για μη έκδοση στοιχείου**

Από τον έλεγχο είναι δυνατό να διαπιστωθεί η μη έκδοση φορολογικού στοιχείου από τις ακόλουθες, ενδεικτικά αναφερόμενες, ελεγκτικές ενέργειες:

(α) Από τη διενέργεια κλειστής αποθήκης, δηλαδή, με σύγκριση των στοιχείων πώλησης με αυτά των αγορών και της απογραφής.

(β) Από τον έλεγχο του βιβλίου αποθήκης, κατά τον οποίο μπορεί να διαπιστωθεί ή να εμφανίζονται σ' αυτό πλεονάσματα ή ελλείμματα σε διάφορα είδη.

(γ) Από διάφορες άλλες ελεγκτικές ενέργειες που αφορούν γενικές διασπιστώσεις, συμπερασματικά.

Στις πιο πάνω περιπτώσεις δεν θα γίνει παραπομπή για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου, επειδή δεν είναι γνωστές οι συνθήκες της διάπραξης του αδικήματος.

**ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΗ ΑΠΟΔΟΣΗ ΠΑΡΑ-
ΚΡΑΤΟΥΜΕΝΩΝ ΦΟΡΩΝ (ΑΡΘΡΟ 95 Ν. 2238/94)**

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 95 Ν. 2238/94 ύστερα από τροποποίηση του άρθρου 45 Ν. 2065/92:

Οποιος δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμη δήλωση μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από τη λήξη της νόμιμης προθεσμίας, ή υποβάλλει ανακριβή δήλωση με βάση τα δεδομένα των τηρουμένων απ' αυτόν 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 εφόσον το προς απόδοση ποσό για κάθε φορολογία είναι ανώτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) δρχ. τιμωρείται με φυλάκιση: α) μέχρι 3 (τριών) μηνών και με χρηματική ποινή μέχρι πεντακοσίων χιλιάδων (500.000) δραχμών, εφόσον 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 εφόσον το προς απόδοση ποσό για κάθε φορολογία δεν υπερβαίνει το ένα εκατομμύριο (1.000.000) δραχμές εφόσον δεν τιμωρείται βαρύτερα με άλλες διατάξεις.

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. Οσον αφορά τα νομικά πρόσωπα υπόχρεοι για την απόδοση των πιο πάνω φόρων είναι οι εκπρόσωποι των νομικών προσώπων καθώς και όλα τα πρόσωπα που είναι δυνατόν να προσωποκρατηθούν για χρέη προς το Δημόσιο του Νομικού προσώπου. Οσον αφορά τις αλλοδαπές επιχειρήσεις υπόχρεοι είναι οι ορισθέντες ως εκπρόσωποί τους στην Ελλάδα.

Ως αυτουργοί του αδικήματος, διώκονται και τιμωρούνται:

α) Ο κατ' εξουσιοδότηση ή πληρεξουσιότητα υπογράφας την προς τη δημόσια οικονομική υπηρεσία δήλωση ή έχων υποχρέωση να ενεργήσει προς δήλωση ή απόδοση των οικείων χρηματικών ποσών, χωρίς να εκλείπει η ευθύνη και των λοιπών αυτουργών ή συμμετόχων.

β) Ο λογιστής της επιχείρησης που συνέταξε ανακριβή δήλωση ή παρέλειψε να συντάξει ή συνέταξε και δεν την παρέδωσε στον υπόχρεο επιτηδευματία για την καταβολή των παρακρατούμενων φόρων.

Μετατροπή ή αναστολή της επιβαλλόμενης ποινής για τα προαναφερθέντα αδικήματα δεν επιτρέπεται, η δε άσκηση έφεσης δεν έχει ανασταλτικό χαρακτήρα.

Η άσκηση προσφυγής ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου δεν αναστέλει την εκδίκαση της ποινικής υπόθεσης.

Η διοικητική επίλυση της διαφοράς σύμφωνα με τις σχετικές φορολογικές διατάξεις δεν ασκεί επίδραση στην ποινική υπόθεση.

Σε περίπτωση επίτευξης διοικητικής επίλυσης της διαφοράς αν ο υπόχρεος καταβάλλει εφάπαξ το σύνολο των οφειλομένων ποσών μέχρι και την ημερομηνία εκδίκασης της υπόθεσης η καταγιγνωσκόμενη ποινή μπορεί να μετατραπεί σε χρήμα.

Η παραγραφή των αδικημάτων αρχίζει από το τέλος του έτους κατά το οποίο τελέσθηκαν. Σε επιχειρήσεις που λειτουργούν για πρώτη φορά, η εφαρμογή των διατάξεων αυτών αρχίζει έξι μήνες από τη δήλωση έναρξης ασκήσεως επιτηδεύματος.

Η καταδίκη για τα αδικήματα αυτά επιφέρει αυτοδίκαια κατά του φυσικού προσώπου και του υπόχρεου νομικού προσώπου.

- Απώλεια δικαιώματος συμμετοχής σε δημοπρασίες του δημοσίου, του Ν.Π.Δ.Δ., των κοινωφελών ιδρυμάτων και οργανισμών κοινής ωφέλειας για χρονικό διάστημα ενός έτους.

- Την απώλεια δικαιώματος λήψης πιστοποιητικού φορολογικής ενημερότητας για χρονικό διάστημα ενός έτους.

- Την απαγόρευση για περίοδο τριών ετών της σύναψης συμβάσεων με το κράτος ή άλλου δημόσιας οργανισμούς ή φορείς.

- Την απώλεια του δικαιώματος για περίοδο τριών ετών λήψης δανείων με την εγγύηση του δημοσίου ή δημοσίων επιχορηγήσεων ή κρατικών πιστώσεων.

Από 1ης Οκτωβρίου 1992, σύμφωνα με το νέο φορολογικό νόμο 2065/92, για τα ληξιπρόθεσμα προς το Δημόσιο και το ΙΚΑ χρέη, διατάσσεται η προσωπική κράτηση του οφειλέτη με απόφαση του προέδρου εφετών, μετά από αίτηση του οικονομικού εφόρου. Ο καταδικασθείς σε προσωπική κράτηση συλλαμβάνεται από αστυνομικό όργανο που του επιδίδει την απόφαση του δικαστηρίου και συντάσσει σχετική έκθεση. Η διαδικασία της προσωποκράτησης σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου εφαρμόζεται για οφειλές πάνω από εκατό (100.000) χιλιάδες δραχμές και κινείται στην πράξη από τις μεγαλύτερες προς τις μικρότερες οφειλές. Η προσωπική κράτηση αναστέλλεται ή διακόπτεται σε περίπτωση που ο οφειλέτης έχει και προβάλλει ανταπαίτηση ίση ή ανώτερη του οφειλόμενου ποσού κατά του δημοσίου από οποιαδήποτε νόμιμη αιτία έστω και αν αυτή δεν είναι βέβαιη και εκκαθαρισμένη και εφόσον αποδείξει με έγγραφα στοιχεία το υπαρκτό ανταπαίτησης.

ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΓΙΑ ΑΛΛΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ**(Άρθρο 96 Ν. 2238/94)**

Οποιος κατακρατεί, 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 φορολογούμενου ή άλλου προσώπου υπόχρεου σε καταβολή φόρου, τιμωρείται με φυλάκιση μέχρι δυο (2) έτη και χρηματική ποινή από ένα εκατομμύριο (1.000.000) δραχμές μέχρι τρία (3) εκατομμύρια (3.000.000) δραχμές, εκτός εάν οι πράξεις αυτές τιμωρούνται βαρύτερα με άλλες διατάξεις.

Οποιος 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 του Ποινικού Κώδικα. Στις περιπτώσεις αυτές το Δικαστήριο επιβάλλει και χρηματική ποινή από ένα εκατομμύριο δραχμές μέχρι πέντε εκατομμύρια, εκτός εάν οι πράξεις αυτές τιμωρούνται βαρύτερα με άλλες διατάξεις.

Μετατροπή ή αναστολή της επιβαλλόμενης ποινής για τα παραπάνω αδικήματα δεν επιτρέπεται. Η άσκηση εφέσεως δεν έχει ανασταλτικό αποτέλεσμα. Οποιοδήποτε πρόσωπο συντάσσει ή υπογράφει οποιαδήποτε φορολογική δήλωση, με την οποία αποκρύπτει περιουσιακό στοιχείο ή εισόδημα έχει για την περίπτωση ψευδούς δηλώσεως όλες τις συνέπειες που προβλέπονται από τις διατάξεις του Ν. 1599/1986 εφόσον η διαφορά οφειλόμενου φόρου υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) δραχμές.

ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΣΕ ΟΣΟΥΣ ΔΕΝ ΔΗΛΩΝΟΥΝ ΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΑ

Όσοι αποκτούν εισόδημα από ακίνητα και είναι υπόχρεοι να υποβάλλουν δήλωση σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2238/94, αν δεν δηλώσουν το εισόδημα αυτό στερούνται το δικαίωμα:

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

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

Να πάρουν στεγαστικό δάνειο από τις Τράπεζες, το Ταμείο 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.

Τα εισοδήματα από εκμίσθωση ακινήτων που δηλώνονται εκπρόθεσμα, φορολογούνται αυτοτελώς, χωρίς καμία 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 εκδίδεται από τον προϊστάμενο της αρμόδιας ΔΟΥ.

Για την καταβολή του φόρου αυτού ευθύνεται στο ακέραιο και ο τελευταίος ύστερα από σύμβαση, διακάτοχος του ακινήτου.

ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΣΕ ΟΣΟΥΣ ΔΕΝ ΔΗΛΩΝΟΥΝ ΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΓΕΩΡΓΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ (ΑΡΘΡΟ 89 του Ν. 2238/94)

Όσοι αποκτούν καθαρό γεωργικό εισόδημα, από οποιαδήποτε γεωργική δραστηριότητα και είναι υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις αν δεν δηλώσουν το εισόδημα αυτό και είναι κατά κύριο λόγο αγρότες, δεν δικαιούνται:

- Να εισπράξουν επιστρεφόμενο φόρο προστιθέμενης αξίας, ποσού άνω των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) δραχμών.

- Να εισπράξουν επιδοτήσεις ποσού άνω των πεντακοσίων χιλιάδων (500.000) δραχμών για τη φυτική παραγωγή και επτακοσίων πενήντα χιλιάδων (750.000) δραχμών για την ζωϊκή παραγωγή.

- Να πάρουν άδεια από την αρμόδια αρχή να πωλούν αγροτικά προϊόντα πλανοδίως ή σε λαϊκές αγορές.

- Να πάρουν άδεια αγροτικού αυτοκινήτου.

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

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

- Να εισπράξουν κάθε μορφής και ποσού επιδότηση.

- Να εισπράξουν κάθε ποσό αποζημίωσης γεωργικής παραγωγής, λόγω έκτακτων και απρόβλεπτων ζημιών.

- Να πάρουν άδεια αγροτικού αυτοκινήτου.

- Να μεταβιβάσουν με οποιονδήποτε τρόπο την κυριότητα γεωργικής γης για μια πενταετία από τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην εφημερίδα της Κυβερνήσεως μπορούν να αναπροσαρμόζονται τα προανα-

φερθέντα ποσά. Με τις ίδιες αποφάσεις ρυθμίζεται και κάθε άλλη λεπτομέρεια που είναι αναγκαία για την εφαρμογή του άρθρου αυτού.

ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΓΙΑ ΓΗ ΜΗ ΥΠΟΒΟΛΗ Ή ΑΝΑΚΡΙΒΗ ΥΠΟΒΟΛΗ ΔΗΛΩΣΗΣ

Σύμφωνα με το άρθρο 90 του Ν. 2238/94: Αν ο υπόχρεος δεν έχει υποβάλλει δήλωση και ο οφειλόμενος κύριος φόρος, με βάση τελεσίδικη απόφαση, υπερβαίνει σε μια διαχειριστική περίοδο το ποσό των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) δραχμών ή έχει υποβάλλει δήλωση, αλλά μεταξύ του κύριου φόρου που οφείλεται με βάση τη δήλωση και του φόρου που προσδιορίστηκε τελεσίδικα υπάρχει διαφορά μεγαλύτερη από (300.000) τριακόσιες χιλιάδες δραχμές και η διαφορά αυτή αντιστοιχεί σε ποσοστό μεγαλύτερο από το 25% του κύριου φόρου που αναλογεί με βάση τη δήλωση, το διοικητικό εφετείο απαγγέλει σε βάρος του υπόχρεου με την ίδια απόφαση, με την οποία προσδιορίστηκε ο φόρος τις πιο κάτω ποινές:

- 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.

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

- Την απώλεια του δικαιώματος λήψης πιστοποιητικού φορολογικής ενημερότητας για χρονικό διάστημα από έξι μήνες έως ένα έτος.

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 προβλέπονται σύμφωνα με τις

κείμενες διατάξεις. 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 προϊστάμενο της ΔΟΥ της τελεσίδικης απόφασης. Αν η οριστικοποίηση αυτή έγινε μετά από άσκηση προσφυγής, που κρίθηκε τελεσίδικα εκπρόθεσμα ή που έγινε τελεσίδικη με απόφαση του διοικητικού πρωτοδικείου ή από την ημερομηνία που επιτεύχθηκε η διοικητική επίλυση της διαφοράς ή που κοινοποιήθηκαν τα πρακτικά του δικαστικού συμβιβασμού.

Ο προϊστάμενος της ΔΟΥ οφείλει χωρίς υπαίτια καθυστέρηση να ανακοινώνει στις αρμόδιες αρχές την απόφασή του ή την απόφαση του διοικητικού εφετείου με τις οποίες επιβάλλονται οι κυρώσεις που επιβάλλονται κάθε φορά.

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.

Ελλιπής δήλωση (άρθρο 77)

1) Οι υπόχρεοι που υποβάλλουν ελλιπή δήλωση υπόκεινται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) της διαφοράς του κυρίου φόρου.

2) Ως ελλιπής θεωρείται η δήλωση:

α) Αν η διαφορά μεταξύ του δηλωθέντος από κάθε κατηγορία συνολικού εισοδήματος και αυτού που προσδιορίζεται, δεν υπερβαίνει κατά ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό (15%) το δηλωθέν εισόδημα.

β) Αν η διαφορά μεταξύ του δηλωθέντος από κάθε κατηγορία συνολικού εισοδήματος και αυτού που προσδιορίζεται είναι μέχρι το ποσό των διακοσίων χιλιάδων (200.000) δραχμών ανεξάρτητα ποσοστού.

γ) Αν η διαφορά μεταξύ του δηλωθέντος εισοδήματος και αυτού που προσδιορίζεται, οφείλεται σε λογιστική διαφορά. Στην περίπτωση αυτή η δήλωση θεωρείται ελλιπής αν η λογιστική διαφορά η οποία μειώνει το δηλούμενο εισόδημα από εμπορική επιχείρηση, οφείλεται σε προφανή παραδρομή ή σε εσφαλμένο χαρακτηρισμό πραγματικών περιστατικών ή σε ουσιώδη πλάνη περί το δίκαιο χωρίς την οποία ο φορολογούμενος δε θα προέβαινε, με βάση την καλή πίστη και τα συναλλακτικά ήθη στη μείωση του εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις.

Τέτοια λογιστική διαφορά θεωρείται εκείνη που προκύπτει από επαρκή και ακριβή βιβλία του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων, εκτός αν η μείωση του δηλούμενου εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις έγινε κατά παράβαση ρητής διάταξης του νόμου ή σε ηθελημένο διάφορο χαρακτηρισμό των πραγματικών περιστατικών.

ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗ ΤΩΝ ΣΥΜΦΕΡΟΝΤΩΝ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩ- ΣΗ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

Όπως είναι γνωστό με τις διατάξεις του άρθρου 44 του Ν. 2065/92 όπως συμπληρώθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 44 του Ν. 2065/92 όπως συμπληρώθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 33 του Ν. 2214/94, έχει ληφθεί μέριμνα για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου σε περίπτωση φοροδιαφυγής.

Συγκεκριμένα, κάθε φορά που η φορολογική αρχή διαπιστώνει φορολογικές παραβάσεις, από τις οποίες προκύπτει η διαφορά φορολογητέας ύλης πάνω από 300.000.000 δρχ. ή ότι δεν έχει αποδοθεί στο Δημόσιο ποσό πάνω από 50.000.000 δρχ. από παρακρατούμενους φόρους, τέλη και εισφορές, συντάσσει ειδική έκθεση ελέγχου, αντίγραφο της οποίας υποβάλλεται στη Διεύθυνση Ελέγχων για να ενημερώσει σχετικά όλες τις ΔΟΥ, τις Τράπεζες και τα πιστωτικά ιδρύματα. Τα παραπάνω ποσά μπορούν να αυξομειώνονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που εκδίδονται το αργότερο μέχρι τις 15 Φεβρουαρίου κάθε έτους.

Με τη λήψη της πιο πάνω ειδικής έκθεσης από την οποία προκύπτει η διαπίστωση της φοροδιαφυγής ή της μη απόδοσης στο Δημόσιο των αναφερόμενων φόρων, τελών και εισφορών, ακολουθεί από τη Διεύθυνση Ελέγχων η άμεση ενημέρωση μεταξύ άλλων και των αρμόδιων ΔΟΥ, ώστε να μην παραλαμβάνουν δηλώσεις και να μην χορηγούν βεβαιώσεις ή πιστοποιητικά που απαιτούνται κατά τις κείμενες διατάξεις και ζητούνται από τον παραβάτη για την κατάρτιση συμβολαιογραφικών πράξεων μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων. Μεταξύ των πιστοποιητικών που απαγορεύεται να χορηγηθούν στον παραβάτη περιλαμβάνεται και το αποδεικτικό ενημερότητας για χρέη προς το Δημόσιο, που ζητείται για μεταβίβαση ακινήτων εφ' επαχθούς αιτίας, γονικής παροχής ή δωρεάς καθώς επίσης και για τη σύσταση εμπράγματων δικαιωμάτων επί ακινήτων (προσημείωση υποθήκης και υποθήκη).

Στην περίπτωση αυτή αναστέλλεται έναντι του Δημοσίου και το απόρρητο των καταθέσεων ή λογαριασμών ή του περιεχομένου θυρίδων του φορολογούμενου σε Τράπεζες ή άλλα πιστωτικά ιδρύματα και δεσμεύεται το 50% των καταθέσεων ή του περιεχομένου των θυρίδων. Οι ανωτέρω υπηρεσίες και οι φορείς από τη στιγμή που θα ενημερωθούν υποχρεούνται να εφαρμόζουν αμέσως τις απαγορεύσεις και τις δεσμεύσεις που αναφέραμε, χωρίς καμία άλλη διαδικασία ή διατύπωση.

Η ενέργεια της Διεύθυνσης Ελέγχων κοινοποιείται και στο φορολογούμενο στη γνωστή κατοικία του ή στην έδρα της επιχειρήσεώς του, ο οποίος μπορεί μέσα σε ένα μήνα από της ειδοποίησής του να ζητήσει με αίτησή του στον Υπουργό Οικονομικών, την άρση των απαγορευτικών μέτρων. Τα μέτρα μπορούν να αρθούν μερικώς ή στο σύνολό τους με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μετά από σύμφωνη γνώμη της Επιτροπής. Στη συνέχεια η αρμόδια φορολογική αρχή υποχρεούνται να ενεργήσει τον κατά νόμο έλεγχο και να τον περατώσει με έκδοση των σχετικών φύλλων ελέγχου ή άλλων φορολογικών πράξεων μέσα σε έξι μήνες από την έκδοση της πιο πάνω ειδικής έκθεσης ελέγχου. Αν μέσα στην προθεσμία αυτή δεν έχουν εκδοθεί τα φύλλα ελέγχου ή οι πράξεις, οι συνέπειες και απαγορεύσεις που καθορίζονται με το συγκεκριμένο άρθρο αίρονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, κατά την έκδοση της οποίας διερευνάται η ήπαρξη υπαιτιότητας, είτε από μέρους του φορολογούμενου είτε από μέρους της φορολογούσας αρχής.

Σε περίπτωση υπαιτιότητας του φορολογούμενου διατηρούνται οι συνέπειες και απαγορεύσεις ενώ σε περίπτωση υπαιτιότητας της φορολογικής αρχής ασκείται σε βάρος του φορολογικού οργάνου, στο οποίο έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος, πειθαρχική δίωξη σύμφωνα με τις διατάξεις περί παράβασης καθήκοντος του Ποινικού Κώδικα.

- Απαγόρευση εξόδου από τη χώρα εκπροσώπων νομικών προσώπων

Επιτρέπεται η απαγόρευση εξόδου από την χώρα των εκπροσώπων των ανωνύμων εταιρειών, των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης, των σωματείων ή συνεταιρισμών για τα προς το Δημόσιο χρέη τους.

Το μέτρο της απαγόρευσης εξόδου από τη χώρα λαμβάνεται για τα χρέη των εταιρειών προς το Δημόσιο πάνω από 1.000.000 δρχ. τα οποία ήταν βεβαιωμένα στη δημόσια οικονομική υπηρεσία ή το τελωνείο, κατά το χρόνο ανάληψης των αρμοδιοτήτων ή των καθηκόντων τους, καθώς επίσης και για τα χρέη τα οποία βεβαιώθηκαν μετά τη λύση των νομικών προσώπων έστω και λόγω πτώχευσης, αλλά γεννήθηκαν ή ανάγονται στο χρόνο που είχαν την ιδιότητα αυτή.

Για την εφαρμογή του παραπάνω μέτρου που εντάσσεται στη διαδικασία είσπραξης των δημοσίων εσόδων και τείνει στη θεραπεία του δημοσίου συμφέροντος δεν απαιτείται οποιαδήποτε ειδοποίηση ή κλήση των προσώπων στα οποία αναφέρεται το μέτρο αυτό. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζεται η διαδικασία για την λήψη του μέτρου, οι προϋποθέσεις για την άρση του, καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια για την εφαρμογή του. Με όμοιες αποφάσεις μπορεί να μεταβάλλεται το ύψος των χρεών για το οποίο λαμβάνεται το μέτρο είτε γενικά είτε κατά κατηγορία οφειλετών νομικών προσώπων.

- Προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής

Από την πρώτη εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του μήνα που ακολουθεί μετά τη λήξη της προθεσμίας κατά την οποία γίνονται ληξιπρόθεσμα τα χρέη προς το Δημόσιο, επιβάλλονται σ' αυτά προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής. Το ποσοστό της προσαύξησης εκπρόθεσμης καταβολής ορίζεται σε 2,5% για κάθε μήνα καθυστέρησης ενώ η προσαύξηση δεν μπορεί να υπερβεί το 100% του οφειλόμενου κάθε φορά χρέους.

Για χρέη από συμβάσεις το ποσοστό της προσαύξησης εκπρόθεσμης καταβολής και το ανώτατο όριο ορίζονται όπως ανωτέρω, εκτός αν προβλέπεται άλλη ρύθμιση με ρητό όρο της σύμβασης, και υπολογίζεται από την επόμενη ημέρα της προθεσμίας που πρέπει να καταβληθεί η οφειλή μερικά ή ολικά.

Ειδικά για πρακρατούμενους ή επιρριπτόμενους φόρους, το ποσοστό προσαύξησης εκπρόθεσμης καταβολής ορίζεται σε 3% για κάθε μήνα καθυστέρησης και η προσαύξηση δεν μπορεί να υπερβεί το 120% του οφειλόμενου χρέους.

Εάν η καθυστέρηση καταβολής αναφέρεται σε χρονικό διάστημα μικρότερο του μήνα, υπολογίζεται προσαύξηση εκπρόθεσμης καταβολής για ολόκληρο το μήνα.

Το ποσοστό της προσαύξησης αυτής καθώς και το ανώτατο όριο μπορούν να αναπροσαρμόζονται αυξητικώς με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Η αναπροσαρμογή αυτή μπορεί να γίνεται γενικά για κάθε οφειλή προς το Δημόσιο είτε κατά κατηγορίες οφειλών.

ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ - ΑΦΑΙΡΕΣΗ ΠΙΝΑΚΙΔΩΝ ΚΑΙ ΑΔΕΙΑΣ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΟΥ ΜΕΣΟΥ. ΑΦΑΙΡΕΣΗ ΔΙΠΛΩΜΑΤΟΣ ΟΔΗΓΗΣΗΣ (Άρθρο 33 Ν. 1591/86)

Σε περίπτωση μεταφοράς αγαθών με αυτοκίνητο επιβατικό ιδιωτικής ή μικτής χρήσης ή με αυτοκίνητο φορτηγό ή ημιφορτηγό ή τρίκυκλο δημόσιας ή ιδιωτικής χρήσης, χωρίς να έχουν εκδοθεί τα οικεία στοιχεία που ορίζονται στον Κιωδικα Βιβλίων και Στοιχείων για τη μεταφορά τους ή σε περίπτωση έκδοσής τους εφόσον αυτά τα στοιχεία δε συνοδεύουν τα μεταφερόμενα αγαθά, αφαιρούνται για χρονικό διάστημα από ένα μήνα μέχρι έξι μήνες, οι πινακίδες και η άδεια κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου, καθώς και η άδεια οδήγησης του προσώπου που οδηγούσε το όχημα, κατά τη μεταφορά των αγαθών. Οι ίδιες κυρώσεις επιβάλλονται στους οδηγούς των μεταφορικών μέσων που αναφέρονται παραπάνω, αν αυτοί αρνηθούν στα φορολογικά όργανα, μ' οποιοδήποτε τρόπο, να διενεργήσουν έλεγχο των φορολογικών στοιχείων που συνοδεύουν τα μεταφερόμενα αγαθά.

Σε περίπτωση που, για οποιοδήποτε λόγο δεν είναι δυνατή η διαπίστωση των στοιχείων του οδηγού του μεταφορικού μέσου και δεν δηλωθούν τα στοιχεία αυτά στις φορολογικές αρχές, το αργότερο μέσα σε είκοσι ημέρες από την κοινοποίηση σχετικής πρόσκλησης, αφαιρείται η άδεια κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου για χρονικό διάστημα από τρεις έως έξι μήνες.

Επίσης, σε περίπτωση που σε ένα από τα πιο πάνω ιδιωτικής ή δημόσιας χρήσης μεταφορικά μέσα, μεταφέρονται αγαθά που συνοδεύονται με ανακριβή φορολογικά στοιχεία, αφαιρούνται για χρονικό διάστημα μέχρι έξι μήνες η άδεια κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου, καθώς και η άδεια οδήγησης του προσώπου που το οδηγεί, εφόσον από την ανακρίβεια αυτή προκύπτει διαφορά που υπερβαίνει τα είκοσι τα εκατό (20%) της συνολικής ποσότητας των μεταφερομένων αγαθών. Δεν αφαιρείται η άδεια του οδηγού του μεταφορικού μέσου, μόνο όταν αυτός προσφέρει εξαρτημένη εργασία στην επιχείρηση που

έχει πωλήσει τα μεταφερόμενα αγαθά ή σ' εκείνη που διενεργεί τη μεταφορά των αγαθών, ως αποστολέας ή παραλήπτης, ανεξάρτητα αν αυτά ανήκαν στην κυριότητά της ή σε τρίτο.

Σε περίπτωση μεταβίβασης του οχήματος από επαχθή ή χαριστική αιτία ή σε περίπτωση αντικατάστασής του πριν από την επιβολή των ανωτέρω κυρώσεων επιβάλλεται με πράξη του αρμόδιου οικονομικού εφόρου πρόστιμο από είκοσι χιλιάδες έως διακόσιες χιλιάδες δραχμές σε βάρος αυτού που ήταν ιδιοκτήτης ή εκμεταλλευτής του κατά το χρόνο που διαπράχθηκε η παράβαση.

Αν υπάρξει υποτροπή μέσα σε χρονικό διάστημα (3) τριών ετών διπλασιάζονται τα κατώτερα και ανώτερα όρια των ως άνω κυρώσεων.

Η επιβολή των ανωτέρω διοικητικών κυρώσεων γίνεται με απόφαση του Νομάρχη στην περιφέρεια του οποίου ευρίσκεται η έδρα του Οικονομικού Εφόρου, που είναι αρμόδιος για την επιβολή των κυρώσεων που προβλέπονται από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Η απόφαση αυτή του Νομάρχη εκδίδεται:

(α) Για τις περιπτώσεις μεταφοράς αγαθών με αυτοκίνητο χωρίς να έχουν εκδοθεί τα ανάλογα φορολογικά στοιχεία, μετά τη διαπίστωση της παράβασης από τη φορολογική αρχή.

(β) Για τις περιπτώσεις μεταφοράς αγαθών με αυτοκίνητο συνοδευμένα με ανακριβή φορολογικά στοιχεία, μετά την οριστικοποίηση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31, της οικείας πράξης επιβολής προστίμου, για παράβαση των διατάξεων του Κ.Β.Σ.

Πριν από την επιβολή των κυρώσεων ο Νομάρχης υποχρεούται να καλέσει τον ενδιαφερόμενο να παράσχει εξηγήσεις και να εκθέσει τις απόψεις του μέσα σε προθεσμία 10 ημερών.

Κατά της απόφασης του Νομάρχη (που προβλέπει η παράγραφος 5 του άρθρου αυτού) επιτρέπεται προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου περιφερειάρχη, ο οποίος κρίνει για τη νομιμότητα έκδοσης της απόφασης. Η προσφυγή ασκείται εντός ανατρεπτικής προθεσμίας 30 ημερών από της κοινοποιήσεως και δεν

επιτρέπεται να αναφέρεται καθ' οιονδήποτε τρόπο σε θέματα φορολογικής ενοχής. Η προσφυγή κατατίθεται στον αρμόδιο Νομάρχη ή περιφερειάρχη. Ο αρμόδιος περιφερειάρχης οφείλει να αποφασίσει εντός τριάντα (30) ημερών από της υποβολής της προσφυγής.

Σε περίπτωση που ασκηθεί προσφυγή προσφυγή κατά της απόφασης του Νομάρχη και υποβληθεί ταυτόχρονα και αίτηση αναστολής δύναται με απόφαση του Νομάρχη να χορηγηθεί αναστολή εκτέλεσης της απόφασης μέχρι τριάντα ημέρες.

Οι ανωτέρω διοικητικές κυρώσεις επιβάλλονται ανεξάρτητα από τους πρόσθετους φόρους, τα πρόστιμα και τις λοιπές κυρώσεις που προβλέπονται από τις κείμενες διατάξεις.

*** Διαπίστωση μεταφοράς χωρίς συνοδευτικά στοιχεία**

Η διαπίστωση της μεταφοράς χωρίς φορολογικά στοιχεία πρέπει να γίνεται κατά τη μεταφορά των αγαθών ή κατά την παράδοσή τους στον παραλήπτη. Οι διοικητικές κυρώσεις δεν εφαρμόζονται στις περιπτώσεις που η διαπίστωση των παραβάσεων δεν γίνεται κατά τη μεταφορά και την παράδοση των αγαθών, αλλά από άλλους ελέγχους.

*** Πότε θεωρούνται οριστικά τα αποτελέσματα για να επιβληθούν οι διοικητικές κυρώσεις**

Οριστικά θεωρούνται τα αποτελέσματα για την επιβολή των διοικητικών κυρώσεων:

-Μετά από διοικητική επίλυση της διαφοράς.

-Μετά την πάροδο άπρακτης της προθεσμίας για την άσκηση προσφυγής. Αν ασκηθεί προσφυγή μετά την πάροδο της προβλεπόμενης προθεσμίας (εκπρόθεσμη) και πριν από την επιβολή των διοικητικών κυρώσεων αυτές θα επιβάλλονται μετά την απόφαση Διοικητικού Πρωτοδικείου.

-Μετά από απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου. Στην περίπτωση αυτή, αν ασκηθεί έφεση εκ μέρους του Δημοσίου ή του φορολογούμενου, δεν αναστέλλεται η επιβολή των διοικητικών κυρώσεων.

* **Διαπίστωση ανακρίβειας σε διαφορετικές μονάδες μέτρησης**

Διοικητικές κυρώσεις επιβάλλονται και στην περίπτωση που τα αγαθά συνοδεύονται με ανακριβή φορολογικά στοιχεία, όταν η ανακρίβεια υπερβαίνει το 20% της συνολικής ποσότητας των μεταφερομένων αγαθών. Στην περίπτωση που μεταφέρονται αγαθά με διαφορετικές μονάδες μέτρησης, θα λαμβάνεται υπόψη το άθροισμα των διαφορετικών ποσοτήτων.

* **Μεταβίβαση μεταφορικού μέσου πριν από την επιβολή των κυρώσεων**

Οι προϋποθέσεις για να επιβληθεί το πρόστιμο στη περίπτωση μεταβίβασης του οχήματος του άρθρου 33 του Ν. 1591/86 είναι:

1. Το μεταφορικό μέσο να έχει μεταβιβαστεί από επαχθή ή χαριστική αιτία ή να έχει αντικατασταθεί.

Στην έννοια της αντικατάστασης περιλαμβάνεται η περίπτωση που ένα όχημα αποσύρεται από την κυκλοφορία λόγω ακαταλληλότητας ή καταστροφής και στη συνέχεια αντικαθίσταται με άλλο, χωρίς να καταβληθεί η εισφορά για την έκδοση της άδειας του νέου οχήματος. Η περίπτωση αυτή συναντάται στα δημόσιας χρήσης αυτοκίνητα.

Στη περίπτωση που το όχημα καταστραφεί και για την έκδοση άδειας κυκλοφορίας του νέου αυτοκινήτου (δημόσιας ή ιδιωτικής χρήσης) καταβληθούν όλες οι προβλεπόμενες επιβαρύνσεις, δεν επιβάλλεται το πιο πάνω πρόστιμο ούτε οι διοικητικές κυρώσεις σε βάρος του νέου οχήματος.

2. Η διαπίστωση της μεταβίβασης ή της αντικατάστασης ή της καταστροφής του οχήματος θα πρέπει να προκύπτει από το έγγραφο του

αρμόδιου Νομάρχη, ο οποίος θα γνωρίζει στον Οικονομικό Έφορο όλα τα στοιχεία με τα οποία θα αιτιολογείται πράξη επιβολής του προστίμου.

Για τον καθορισμό του ύψους του προστίμου, θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη τα οικονομικά μεγέθη της επιχείρησης και η σοβαρότητα της διαπραχθείσας παράβασης. Για το ποσό του προστίμου που θα επιβληθεί δεν μπορεί να επακολουθήσει διοικητική επίλυση της διαφοράς.

Πριν από την έκδοση της πράξης επιβολής προστίμου θα πρέπει να καλείται ο φορολογούμενος εγγράφως και με απόδειξη, να εκθέσει και αυτός εγγράφως τις δικές του απόψεις.

*** Αναστολή λειτουργίας καταστημάτων επιτηδευματιών (Άρθρο 48 Ν. 2065/92)**

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών δύναται να διατάσσεται μέχρι ένα μήνα η παύση λειτουργίας καταστήματος, γραφείου, εργοστασίου ή εργαστηρίου επιτηδευματιών, σε βάρος των οποίων διαπιστώνεται μια 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 δε δηλώθηκε ή σε διαφορετική από αυτή που δηλώθηκε.

Η συγκεκριμένη απόφαση του Υπουργού Οικονομικών εκδίδεται μετά από σύμφωνη γνώμη επιτροπής που αποτελείται από:

- α) έναν πρόεδρο εφετών διοικητικών δικαστηρίων, ως πρόεδρο,
- β) έναν εφέτη διοικητικών δικαστηρίων,
- γ) το Γενικό Διευθυντή Φορολογίας και Δημόσιας περιουσίας του Υπουργείου Οικονομικών,

δ) το Γενικό Διευθυντή Επιθεώρησης και Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών,

ε) έναν ορκωτό ελεγκτή που ορίζεται από τον Υπουργό Οικονομικών.

Ο Πρόεδρος εφετών διοικητικών δικαστηρίων και ο εφέτης διοικητικών δικαστηρίων 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 δυο μέλη.

Η γνωμοδότηση της Επιτροπής αυτής εκδίδεται μετά προηγούμενη κλήση, από την 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.

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 στη 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 της.

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

Η πιο πάνω διοικητική κύρωση επιβάλλεται ανεξέρτητα από τις άλλες κυρώσεις, που προβλέπονται από τις κείμενες διατάξεις.

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 Δημοσίας Τάξης όπως θα αναφερθούμε παρακάτω.

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

*** Τρόπος και διαδικασία εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 48 του ν. 2065/92 για την αναστολή λειτουργίας καταστημάτων επιτηδευματιών.**

Η απόφαση του Υπουργού Οικονομικών για την αναστολή λειτουργίας καταστημάτων επιτηδευματιών, κοινοποιείται, όπως έχουμε ήδη αναφέρει, με αποδεικτικό από επιμελητή στην Αστυνομική Αρχή του τόπου που λειτουργεί το κατάστημα. Η αστυνομική αρχή υποχρεούται, μέσα σε πέντε (5) ημέρες, να προβεί στο κλείσιμο του καταστήματος για το χρονικό διάστημα που ορίζεται στη συγκεκριμένη απόφαση. Η σφράγιση του καταστήματος ενεργείται από αστυνομικό υπάλληλο που ορίζεται από το Διοικητή της οικείας αστυνομικής αρχής, ο οποίος συμπράττει, πάντοτε με υπάλληλο της αρμόδιας υπηρεσίας του Υπουργείου Οικονομικών που ορίζεται από τον Προϊστάμενο αυτής.

Η σφράγιση γίνεται με δυο κλειδαριές ασφαλείας στην κεντρική πόρτα εισόδου, και τα κλειδιά της μιας θα βρίσκονται στην κατοχή της αστυνομικής αρχής και της άλλης του επιτηδευματία.

Στην είσοδο του καταστήματος τοποθετείται ταινία με τον τίτλο της αρμόδιας υπηρεσίας του Υπουργείου Οικονομικών και την ένδειξη "σφραγίστηκε μέχρι (ημερομηνία), βάσει της αριθμ..... απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, για φοροδιαφυγή".

Για την υλοποίηση των παραπάνω, η αρμόδια αστυνομική αρχή συνεννοείται με την οικεία υπηρεσία (Δ.Ο.Υ) προκειμένου να καθορίσει ο ακριβής χρόνος -μέσα στο πενήήμερο- που θα πραγματοποιηθεί η σφράγιση του καταστήματος. Μετά το πέρας της διαδικασίας σφράγισης συντάσσεται πρακτικό το οποίο υπογράφεται από τους συμπράξαντες υπαλλήλους και τον επιτηδευματία εφόσον παρευρίσκεται. Σε περίπτωση που αυτός απουσιάζει ή αρνείται να υπογράψει, σημειώνεται τούτο στο πρακτικό και θυροκολλείται αντίγραφο αυτού στην είσοδο του καταστήματος.

Το πρακτικό φυλάσσεται στην οικεία αστυνομική αρχή και αντίγραφο αυτού αποστέλλεται στην οικεία Δ.Ο.Υ., η παραδίδεται στον εντεταλμένο για την σφράγιση υπάλληλό της. Η αποσφράγιση του καταστήματος γίνεται από τους υπαλλήλους των ανωτέρω υπηρεσιών παρουσία του επιτηδευματία ή αντιπροσώπου αυτού και συντάσσεται σχετική έκθεση η οποία τηρείται στην οικεία αστυνομική αρχή, αντίγραφο της οποίας αποστέλλεται στην οικεία Δ.Ο.Υ. ή παραδίδεται στον εντεταλμένο αυτής υπάλληλο που ορίσθηκε για την αποσφράγιση.

Όλα τα υλικά σφραγίσεως του καταστήματος (κλειδαριές ασφαλείας, κλειδιά - ταινίες κ.λ.π.) διατίθενται από την οικεία Υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών, ο υπάλληλος της οποίας τα παραλαμβάνει κατά την αποσφράγιση.

Εκτός από τις παραπάνω ποινικές και διοικητικές κυρώσεις που επιβάλλονται ανάλογα, σε κάθε περίπτωση αδικήματος φοροδιαφυγής σύμφωνα με τις διατάξεις συγκεκριμένων άρθρων ορισμένων νόμων που έχουμε ήδη αναφέρει παραπάνω υπάρχουν ορισμένα πρόστιμα που επιβάλλονται για κάποιες παραβάσεις, στα οποία αναφερόμαστε αναλυτικά στη συνέχεια.

ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΓΕΝΙΚΩΝ ΠΑΡΑΒΑΣΕΩΝ

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Κ.Β.Σ. όποιος τις παραβαίνει, τιμωρείται, για κάθε είδος παράβασης με πρόστιμο μέχρι τριακόσιες χιλιάδες (300.000) δραχμές, αν πρόκειται για υπόχρεο τήρησης βιβλίων τρίτης κατηγορίας, μέχρι διακόσιες χιλιάδες (200.000) δραχμές, αν πρόκειται για υπόχρεο τήρησης βιβλίων δεύτερης κατηγορίας και μέχρι εκατό χιλιάδες (100.000) δραχμές προκειμένου για λοιπούς υπόχρεους.

Κατ' εξαίρεση, όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση των στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) δρχ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με την αξία της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε. Θεωρείται απόκρυψη της συναλλαγής και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με τη συνολική της αξία και η περίπτωση διακίνησης αγορασθέντων ή πωληθέντων αγαθών, χωρίς το συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο που προβλέπεται από τον Κώδικα αυτό.

Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της αξίας της συναλλαγής επιβάλλεται το πρόστιμο που ορίζεται από την προηγούμενη παράγραφο, κατά περίπτωση. Σε περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία της προσήκουσας κατηγορίας, τα ανώτατα όρια προστίμων κατά κατηγορία τήρησης των βιβλίων, διπλασιάζονται.

Για κάθε παράβαση επί μεταφοράς αγαθών από τον επιτηδευματία ή άλλο πρόσωπο για την άσκηση του επαγγέλματός του, τα πρόστιμα που προβλέπονται για κάθε κατηγορία τήρησης βιβλίων επιβάλλονται τόσο στο μεταφορέα ή το μεταφορικό γραφείο, όσο και στον οδηγό.

Σε περίπτωση υποτροπής το ανώτατο όριο του προστίμου μπορεί να ανέλθει μέχρι του τριπλασίου του ανωτάτου ορίου ή της αξίας της συναλλαγής, κατά περίπτωση.

Υποτροπή θεωρείται η επανάληψη πράξης ή παράλειψης της αυτής ακριβώς μορφής, για την οποία τιμωρήθηκε ο υπόχρεος οριστικά προγενέστερα και η οποία έλαβε χώρα εντός της διανυόμενης διαχειριστικής περιόδου ή των δυο προηγούμενων αυτής διαχειριστικών περιόδων. Με τις νέες διατάξεις υπότροπος είναι όποιος κάνει την ίδια ακριβώς παράβαση σε μια τριετία. Για παράδειγμα:

1. Μη έκδοση δελτίου αποστολής σε πώληση αγαθών Σεπτέμβριος του 1994. Συμβιβασμός το 1994. Νέα παράβαση μη έκδοσης δελτίου αποστολής το 1996. Αυτή θεωρείται καθ' υποτροπή, γιατί:

-έχει οριστικά προγενέστερα τιμωρηθεί ο υπόχρεος,

-είναι η προηγούμενη παράβαση εντός της τριετίας και

-είναι της αυτής ακριβώς μορφής. Το πρόστιμο στην περίπτωση αυτή θα είναι ίσο της αξίας της συναλλαγής μέχρι τριπλάσιο της αξίας αυτής, κατά την κρίση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

2. Μη έκδοση απόδειξης λιανικής πώλησης το 1995. Νέα παράβαση μη έκδοσης απόδειξης λιανικής πώλησης το 1996. Για την προηγούμενη παράβαση έχει ασκηθεί προσφυγή και δεν έχει εκδοθεί η απόφαση του πρωτοδικείου. Άρα για τη νέα παράβαση ο επιτηδευματίας αυτός δεν μπορεί να τιμωρηθεί καθ' υποτροπή, γιατί δεν συντρέχει το ένα από τα τρία χαρακτηριστικά που απαιτούνται, δηλαδή δεν έχει τιμωρηθεί οριστικά προγενέστερα. Η ύπαρξη της υποτροπής πρέπει να σημειώνεται στην απόφαση επιβολής προστίμου, γιατί επηρεάζει το ανώτατο όριο επιβολής προστίμου. Αν επιβληθεί πρόστιμο καθ' υποτροπή ανώτατο όριο των μη καθ' υποτροπή παραβάσεων, και δεν ανώτατο όριο την μη καθ' υποτροπή παραβάσεων, και δεν γραφτεί στην πράξη ότι ο επιτηδευματίας είναι υπότροπος, η πράξη αυτή είναι νομικά πλημμελής. Για την επιβολή προστίμου στις περιπτώσεις παραβάσεων που έχουν διαπραχθεί μετά την 1-7-1992, να ερευνάται αν ο παραβάτης έχει υποπέσει σε παράβαση του αυτού είδους, η οποία έχει οριστικοποιηθεί στην τρέχουσα χρήση και στις δυο προηγούμενες έστω και αν

αυτές (οι προηγούμενες χρήσεις) αφορούν το χρονικό διάστημα πριν την 1-7-1992 προκειμένου να κριθεί ο παραβάτης ως υπότροπος ή μη.

Στοιχεία που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη για την διαμόρφωση του ύψους του επιβλητέου προστίμου

Το ύψος του προστίμου που πρέπει να καταλογιστεί για παραβάσεις που τιμωρούνται με κυμαινόμενο πρόστιμο είναι στην κρίση και αρμοδιότητα του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δηλαδή παρέχεται η δυνατότητα από τις διατάξεις και σύμφωνα με τις αρχές της χρηστής Διοίκησης να καταλογίζεται πρόστιμο σε κάθε περίπτωση ανάλογο με το είδος, την έκταση, το μέγεθος και τη σοβαρότητα της παράβασης, καθώς και την οικονομική δυνατότητα του παραβάτη. Τα παραπάνω δεν ισχύουν κατά την επιβολή προστίμου ίσου με την αξία της συναλλαγής.

Για την επιβολή προστίμου δεν απαιτείται η ύπαρξη δόλου

Το πρόστιμο είναι κύρωση διοικητική και για την επιβολή του δεν απαιτείται η ύπαρξη δόλου (προθέσεως), αλλά αρκεί η διαπίστωση της παράβασης. Το πρόστιμο δεν έχει ταμειευτικό χαρακτήρα, αλλά αποβλέπει στο να υποχρεώσει τον επιτηδευματία στη σωστή εφαρμογή του Κ.Β.Σ. Για να επιβληθούν οι κυρώσεις του Κ.Β.Σ. (πρόστιμα) αρκεί η μη τήρηση των διατάξεων του και δεν απαιτείται να θεμελιωθεί η συνδρομή άλλων προϋποθέσεων όπως πρόθεση ή δόλος ή ζημιά του Δημοσίου.

Κρίσιμος χρόνος επιβολής του προστίμου

Για την επιβολή του προστίμου κρίσιμος χρόνος είναι εκείνος που τελέστηκε η παράβαση και όχι ο χρόνος της διαπίστωσής της ή της έκδοσης και κοινοποίησης της απόφασης επιβολής προστίμου. Για τον υπολογισμό του προστίμου θα εφαρμοστούν οι διατάξεις που ίσχυαν στον κρίσιμο χρόνο, επίσης η πράξη θα εκδοθεί σε βάρος του προσώπου που διέπραξε αυτή, άσχετα αν κατά την έκδοση της απόφασης το πρόσωπο αυτό έχει πάψει να είναι επιτηδευματίας ή αν διαλύθηκε προκειμένου περί νομικών προσώπων.

Για παραβάσεις που ανάγονται στο χρονικό διάστημα προ της 1-7-1992 εφαρμόζονται, καθόσον αφορά το ύψος του επιβλητέου προστίμου, οι διατάξεις που ίσχυαν κατά το χρόνο διάπραξης των παραβάσεων ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσής τους.

ΑΥΤΟΤΕΛΕΙΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ

Βάση του άρθρου 33 του Κ.Β.Σ. για την επιβολή προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις και επιβάλλεται για κάθε παράβαση το πρόστιμο που κατά περίπτωση ορίζεται:

α) η παράλειψη έκδοσης καθενός τιμολογίου, δελτίου αποστολής, καθεμιάς απόδειξης λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών ή αυτοπαράδοσης, καθώς και κάθε άλλου στοιχείου εσόδου που ορίζεται από τις διατάξεις του Κώδικα.

β) η έκδοση καθενός αθεώρητου στοιχείου, όταν από τις διατάξεις του Κώδικα προβλέπεται η έκδοση θεωρημένου. Κατ' εξαίρεση, δεν επιβάλλεται πρόστιμο για αθεώρητα στοιχεία που εκδόθηκαν, εφόσον έχουν εκδοθεί από παραδρομή και έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία εμπρόθεσμα και εφόσον δηλώθηκε εγγράφως από τον υπόχρεο στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. η παράλειψη αυτή πριν από τη διαπίστωσή της από οποιοδήποτε φορολογικό έλεγχο.

γ) η μη αναγραφή ή η ανακριβής αναγραφή σε καθένα από τα στοιχεία που αναφέρονται στην ανωτέρω περίπτωση α' του ονοματεπώνυμου ή της επωνυμίας του αντισυμβαλλόμενου, του είδους, της ποσότητας και της αξίας ή της αμοιβής, καθώς και η μη αναγραφή της διεύθυνσης του αντισυμβαλλόμενου.

δ) η άρνηση του υπόχρεου να διευκολύνει το φορολογικό έλεγχο εντός ευλόγου χρόνου ή να παραδώσει σ' αυτόν τα βιβλία τα έγγραφα και τα στοιχεία εν γένει που υπέπεσαν στην αντίληψή του.

ε) η μη καταχώρηση κάθε στοιχείου ή εγγράφου αγοράς, πώλησης, εσόδου, εξόδου, στοιχείου απογραφής ως και η κάθε μια μη καταχώρηση στα πρόσθετα βιβλία που ορίζονται από τις διατάξεις του Κώδικα. Ειδικότερα επί μη καταχώρησης καθενός αριθμού λαχείου στο βιβλίο διάθεσης λαχείων το πρόστιμο δεν μπορεί να είναι κατώτερο του κατά περίπτωση ανώτατου ορίου προστίμου που ορίζει ο Κώδικας.

στ) η κάθε μια καταχώρηση ανύπαρκτης ή ανακριβούς αγοράς ή πώλησης, ανύπαρκτου εσόδου ή εξόδου ή στοιχείου απογραφής, για τις οποίες δεν επιβλήθηκε πρόστιμο.

ζ) η μη διαφύλαξη κάθε βιβλίου και στέλεχους στοιχείων των πενήντα (50) φύλλων ή ανά πενήντα (50) κινητά φύλλα, που ορίζονται από τις διατάξεις του Κώδικα και για όσο χρόνο ορίζεται, εκτός αν η μη διαφύλαξη οφείλεται αποδειγμένα σε ανωτέρα βία.

η) η μη εμπρόθεσμη ποσοτική εμνημέρωση του βιβλίου απογραφών συνιστά αυτοτελή παράβαση για κάθε μια ημέρα καθυστέρησης.

Επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων, αυτοτελή παράβαση συνιστούν και:

- η μη εμπρόθεσμη εκτύπωση των βιβλίων, των μηνιαίων ισοζυγίων του γενικού καθολικού, της μηνιαίας κατάστασης του βιβλίου αποθήκης.

- η μη εκτύπωση σε αθεώρητο μηχανογραφικό χάρτι των βιβλίων ή πληροφοριών μέσα στην προθεσμία που έταξε ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ.

- η μη παράδοση του εγχειριδίου οδηγιών στο φοροτεχνικό έλεγχο.

- η μη κάλυψη από τα προγράμματα λογισμικού των υποχρεώσεων που προβλέπονται ως και η μη τήρηση καθεμίας από τις υποχρεώσεις που θεσπίζονται.

Όλες οι λοιπές πράξεις συνιστούν μια παράβαση.

Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών τιμολογίων και δελτίων αποστολής θεωρείται ιδιαίζουσα φορολογική παράβαση και επιβάλλεται πρόστιμο μέχρι το πενταπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο του κατά περίπτωση ανώτατου ορίου προστίμου που ορίζει από τον Κώδικα.

Πράξεις ή παραλείψεις που συνιστούν παράβαση και αφορούν περισσότερες της μιας διαχειριστικές περιόδους κρίνονται αυτοτελώς, και εκδίδεται χωριστή απόφαση επιβολής προστίμου κατά διαχειριστική περίοδο.

Στο πρόστιμο που ορίζεται από τις διατάξεις του Κώδικα υπόκεινται και ο διευθυντής ή οποιοσδήποτε άλλος μισθωτός ή ο νομικός ή ο λογιστικός ή ο φορολογικός ή ο οικονομικός σύμβουλος και γενικά κάθε τρίτος, ο οποίος αποδειγμένα συμπράττει στις πράξεις ή στις παραλείψεις που έχουν σα συνέπεια τα βιβλία και στοιχεία να μην εμφανίζουν την πραγματική κατάσταση.

ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ

1. Ένα γενικό πρόστιμο κατά διαχειριστική περίοδο, για κάθε είδος παραβάσεις ανεξάρτητα από τη συχνότητα επανάληψης της όταν αυτή η παράβαση δεν περιγράφεται.

2. Πρόστιμο αυτοτελών παραβάσεων για κάθε ένα στοιχείο, για κάθε μια μη καταχώρηση κ.λ.π.

3. Πρόστιμο ίσο με την αξία της συναλλαγής για διακίνηση αγορασθέντων ή πωληθέντων αγαθών χωρίς συνοδευτικό στοιχείο.

4. Πρόστιμο ίσο με την αξία της αποκρυβείσης συναλλαγής σε μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων.

5. Διπλασιασμός ανωτάτου ορίου προστίμων, όταν δεν τηρούνται βιβλία της προσήκουσας κατηγορίας.

6. Τριπλασιασμός ανωτάτου ορίου προστίμων ή ύψους συναλλαγής, σε περίπτωση υποτροπής.

7. Μέχρι το πενταπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου που εκδίδεται και είναι πλαστό ή εικονικό, καθώς και της αξίας εικονικών τιμολογίων και δελτίων αποστολής που λαμβάνονται. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο του ανωτάτου ορίου προστίμου που ορίζεται κατά κατηγορία βιβλίων.

Κριτήρια καθορισμού του ύψους του προστίμου

Από τις σχετικές διατάξεις προκύπτει ότι τα όρια αυτά είναι τα ανώτατα προβλεπόμενα και συνεπώς για τις παραβάσεις που επισύρουν τα πρόστιμα

αυτά το πρόστιμο μπορεί να κυμανθεί σε οποιοδήποτε ύψος και μέχρι του κατά περίπτωση ανώτατου ορίου. Το συγκεκριμένο ποσό προστίμου, που θα επιβληθεί σε κάθε περίπτωση είναι θέμα κρίσης του αρμόδιου Δ.Ο.Υ. Κατά την κρίση αυτή πρέπει να συνεκτιμώνονται ιδίως:

-είδος της παράβασης

-η προηγούμενη φορολογική συμπεριφορά του παραβάτη

-η επίδραση της συγκεκριμένης παράβασης στο κύρος των βιβλίων και στοιχείων

-η πραγματική οικονομική κατάσταση του υπόχρεου

-η σημαντικότητα ή μη της παράβασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη της επιχείρησης, όπως αυτά προκύπτουν από τα βιβλία και τα στοιχεία της, τις δηλώσεις της κλπ.

ΟΡΙΑ ΚΥΜΑΙΝΟΜΕΝΩΝ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ

Υπόχρεος τήρησης βιβλίων	προστίμων		
	Όρια Κανόνας	Τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγ.	Υποτροπή
Γ'κατηγορίας (Εσόδων-Εξόδων)	1-300.000 δρχ	1-600.000 δρχ	1-900.000 δρχ
Β'κατηγορίας (Εσόδων-Εξόδων)	1-200.000 δρχ	1-400.000 δρχ	1-600.000 δρχ
Α'κατηγορίας (Αγορών)	1-100.000 δρχ	1-200.000 δρχ	1-300.000 δρχ
Απαλλασσόμενοι βιβλίων οδηγός μεταφορικού μέσου. Κάθε τρίτος που συμπράτει σε φοροδιαφυγή. Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο όταν δεν παρέχει τις ζητούμενες πληροφορίες.	1-100.000 δρχ	-	1-300.000 δρχ

ΕΠΙΒΟΛΗ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ

Σύμφωνα με το άρθρο 34 του Κώδικα το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος του παραβάτη φυσικού προσώπου και επί εταιρειών ομορρυθμών, ετερορρυθμών, περιορισμένης ευθύνης, ανωνύμων, καθώς και επί συνεταιρισμών και επί λοιπών νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου, σε βάρος του νομικού προσώπου.

Επί κοινοπραξίας επιτηδευματιών, κοινωνίας αστικού δικαίου και αστικής εταιρείας το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος των μελών της κοινοπραξίας ή της κοινωνίας ή της αστικής εταιρείας, το καθένα από τα οποία ευθύνεται απεριόριστα και στο σύνολο.

Το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ή του προϊσταμένου της Υπηρεσίας Ελέγχου Διακίνησης Αγαθών (ΥΠ.Ε.Δ.Α.) στην οποία γίνεται σύντομη περιγραφή της παράβασης και αναγράφεται το πρόστιμο που επιβάλλεται για αυτή. Με την ίδια απόφαση μπορεί να επιβληθούν πρόστιμα διακεκριμένως για περισσότερες της μιας παραβάσεις του Κώδικα, που ανάγονται στην ίδια διαχειριστική περίοδο. Μαζί με την απόφαση κοινοποιείται στον παραβάτη αντίγραφο της σχετικής έκθεσης ελέγχου.

Αρμόδιος για την έκδοση της απόφασης επιβολής προστίμου είναι, προκειμένου για επιτηδευματία φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. της έδρας της επιχείρησης ή του επαγγέλματος του επιτηδευματία ή του υποκαταστήματος κατά περίπτωση, προκειμένου δε για τα λοιπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου, ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. για την παραλαβή της δήλωσης απόδοσης του παρακρατουμένου φόρου εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίας και για τις λοιπές περιπτώσεις αρμόδιος είναι ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. της κατοικίας του παραβάτη.

Κατ' εξαίρεση, αρμόδιος για την έκδοση της απόφασης και την ολοκλήρωση της διαδικασίας επιβολής του προστίμου είναι οι προϊστάμενοι της ΥΠ.Ε.Δ.Α. Αθηνών και των παραρτημάτων της, για τις παραβάσεις που διαπιστώνονται από τις Υπηρεσίες αυτές μόνο στις περιπτώσεις που ο παραβάτης έχει την έδρα της επιχείρησης ή του επαγγέλματος ή του υποκαταστήματός του ή την κατοικία του κατά περίπτωση, στην περιφέρεια των νομαρχιών Αθηνών, Πειραιώς, Ανατολικής Αττικής και Δυτικής Αττικής ή στις περιφέρειες των νομαρχιών που εδρεύει παράρτημα της ΥΠ.Ε.Δ.Α. Αντίγραφο της απόφασης επιβολής του προστίμου διαβιβάζεται στον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. για ενημέρωση του φακέλλου του παραβάτη. Αμέσως μετά την οριστικοποίηση με οποιοδήποτε τρόπο της διαφοράς επί του επιβληθέντος προστίμου και τη βεβαίωση του ολόκληρος ο φάκελλος της υπόθεσης διαβιβάζεται στον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

Για την διοικητική επίλυση της διαφοράς και τη διαδικασία βεβαίωσης και καταβολής του προστίμου εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά. Σε περίπτωση διοικητικής επίλυσης της διαφοράς το πρόστιμο περιορίζεται ή διαγράφεται, κατά περίπτωση, εκτός από τα πρόστιμα που επιβάλλονται ίσα με την αξία της αποκρυβείσης συναλλαγής σε μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων. Αυτά μπορούν μόνο να διαγραφούν στο σύνολό τους ή μερικώς σε περίπτωση ολικής ή μερικής ανυπαρξίας της παράβασης.

Οι περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος διατάξεις, όπως ισχύουν κάθε φορά, εφαρμόζονται αναλόγως και για την επιβολή του προστίμου. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση.

Εφαρμογή αρχών χρήσης Διοίκησης κατά την επιβολή του προστίμου

Όταν η Διοίκηση με εγκύκλιο (και όχι νόμιμη απόφαση) δίνει οδηγίες για την μη έκδοση προβλεπομένων από τις διατάξεις φορολογικών στοιχείων και εξ αυτού δημιουργείται στον επιτηδευματία η εύλογη και δικαιολογημένη κατά κοινή πείρα πεποίθηση, ότι δεν υποχρεούται στην έκδοση των στοιχείων αυτών αντίκειται στις αρχές της χρήσης Διοίκησης η επιβολή προστίμου για τη μη τήρηση των συγκεκριμένων διατάξεων του ΚΒΣ.

- **Διοικητική επίλυση της διαφοράς (συμβιβασμός)**

Κατά της απόφασης επιβολής προστίμου επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής εντός είκοσι (20) ημερών από της επομένης της κοινοποίησώς της, ενώπιον του οικείου Διοικητικού Δικαστηρίου. Με την προσφυγή ή με χωριστή αίτηση, που υποβάλλεται εντός της προθεσμίας άσκησης της προσφυγής, δύναται να προταθεί και η εξώδικη λύση της διαφοράς (συμβιβασμός). Αρμόδιος για τον συμβιβασμό είναι ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. ή της ΥΠ.Ε.Δ.Α., κατά περίπτωση ή αν πρόκειται για παραβάτη που τηρεί βιβλία και στοιχεία της τρίτης κατηγορίας του Κώδικα, η διοικητική επίλυση της διαφοράς γίνεται από τριμελή επιτροπή που προβλέπεται από τον Κώδικα, όπως αυτές ισχύουν κάθε φορά.

Το πρόστιμο του ΚΒΣ κατά τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (συμβιβασμός) περιορίζεται, χωρίς να τίθεται όριο αν αυτός ο περιορισμός θα είναι στο 112 ή στο 113 κλπ, αλλά αυτό αφήνεται στην κρίση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. (ή της ΥΠ.Ε.Δ.Α. ή της Επιτροπής), ο οποίος πρέπει να εκτιμήσει την οικονομική δυνατότητα του επιτηδευματία, τις συνθήκες κάτω από τις οποίες έγινε η παράβαση, τη σοβαρότητα της παράβασης, τη γενική φορολογική εικόνα του επιτηδευματία π.χ. πρώτη παράβαση, συχνές παραβάσεις κλπ. καλό είναι βέβαια όλα τα παραπάνω στοιχεία να έχουν εκτιμηθεί κατά την επιβολή του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου ούτως ώστε να μην υπάρχει δυσαναλογία μεταξύ του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου και του εξωδίκως προσδιοριζόμενου. Διαγραφή του προστίμου είναι δυνατή μόνο

στις περιπτώσεις ανυπαρξίας της παράβασης ή όταν διαπιστώνεται ότι αυτή τελέστηκε από παραδρομή ή συγνωστή πλάνη.

Αντίθετα δεν μπορεί να μειωθεί το πρόστιμο που είναι ίσο με την αξία της συναλλαγής, μπορεί όμως να διαγραφεί εξ ολοκλήρου σε περίπτωση που διαπιστωθεί ανυπαρξία της παράβασης στο σύνολό της (π.χ. χρέωση παράβασης για μεταφορά αγαθών χωρίς δελτίο αποστολής σε Ο.Ε. και διαπιστώνεται εκ των υστέρων ότι τα αγαθά ανήκουν σε ατομική επιχείρηση) ή να διαγραφεί μέρος αυτού εφόσον διαπιστωθεί μερική ανυπαρξία π.χ. αξία μεταφορένων αγαθών μικρότερης αξίας απ' αυτή που προσδιόρισε αρχικά ο έλεγχος.

Επίσης δεν μπορούν να μειωθούν τα πρόστιμα που επιβάλλονται στις περιπτώσεις μη καταχώρησης καθενός αριθμού λαχείου στο βιβλίο διάθεσης λαχείου.

Παραγραφή δικαιώματος επιβολής προστίμου

Για την παραγραφή του δικαιώματος επιβολής προστίμου ακολουθούνται οι διατάξεις περί παραγραφής προς ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής, σύμφωνα με τις διατάξεις, που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος. Δηλαδή ταυτόχρονα με την παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για έλεγχο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος παραγράφεται και το δικαίωμα επιβολής προστίμου ΚΒΣ. Ο χρόνος παραγραφής είναι δέκα (10) χρόνια από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης μέχρι και τις δηλώσεις για τη χρήση 1991 (υποβάλλονται 1992), και κατέβηκε στα πέντε (5) χρόνια "για τις υποθέσεις του οικονομικού έτους 1993 για τις οποίες η προθεσμία υποβολής δηλώσεων αρχίζει από 1 Ιανουαρίου 1993 και μετά".

Βεβαίωση και καταβολή προστίμων ΚΒΣ

Τα πρόστιμα βεβαιώνονται σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος.

-Το πρόστιμο βεβαιώνεται ύστερα από διοικητική επίλυση της διαφοράς ή δικαστικό συμβιβασμό ή λόγω οριστικοποίησης της πράξης επιβολής ή εκπρόθεσμης άσκησης της προσφυγής ως εξής:

α) Για οφειλή μέχρι 30.000 δρχ σε μια δόση.

β) Για οφειλή από 30.001-100.000 δρχ σε τρεις (3) ίσες μηνιαίες δόσεις.

γ) Για οφειλή από 100.001-500.000 δρχ σε έξι (6) ίσες μηνιαίες δόσεις.

δ) Για οφειλή από 500.001-1.000.000 δρχ σε οκτώ (8) ίσες μηνιαίες δόσεις.

ε) Για οφειλή από 1.00.001- και άνω δρχ. σε δώδεκα (12) ίσες μηνιαίες δόσεις.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, οι οποίες δημοσιεύονται στην εφημερίδα της Κυβερνήσεως, δύναται να μεταβάλλονται τα κλιμάκια και ο αριθμός των δόσεων.

-Το πρόστιμο που βεβαιώνεται με βάση απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, καταβάλλεται σε δυο (2) ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται μέσα στον επόμενο μήνα από την βεβαίωση της οφειλής.

-Αν δεν επιτεύχθηκε διοικητική επίλυση της διαφοράς και ασκήθηκε από το φορολογούμενο εμπρόθεσμη προσφυγή, βεβαιώνεται αμέσως από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) του αμφισβητούμενου προστίμου. Το ποσό που βεβαιώνεται με αυτόν τον τρόπο καταβάλλεται εφάπαξ, μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επομένου από τη βεβαίωση μήνα.

Δυνατότητα ανάκλησης πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ

Με γνωμοδότηση της ολομέλειας του Ν.Σ.Κ. έγινε δεκτό ότι οι Δ.Ο.Υ. δεν έχουν εξουσία ανάκλησης των καταλογιστικών τους πράξεων (έστω και μη

νόμιμων), μπορούν όμως κατά τη διαδικασία της εξώδικης λύσης της διαφοράς να περιορίσουν ή να διαγράψουν το επιβληθέν πρόστιμο.

Επιβολή προστίμου με βάση έκθεσης αγορανομικής αρχής και έκθεσης των ορκωτών ελεγκτών

Με απόφαση του Συμβουλείου της Επικρατείας έγινε δεκτό ότι από τις διατάξεις του ΚΒΣ ούτε από άλλες διατάξεις αποκλείεται ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου Δ.Ο.Υ. ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας όπως της αγορανομικής υπηρεσίας. Τυχόν ελλείψεις κατά το περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου δεν καθιστούν νομικώς πλημμελή την πράξη επιβολής προστίμου αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτίμησης εκ μέρους των διοικητικών δικαστηρίων.

Τα αγορανομικά και αστυνομικά όργανα κατά τη διενέργεια ελέγχου των επιχειρήσεων στα πλαίσια των υπηρεσιακών καθηκόντων καθώς και υπάλληλοι του Υπουργείου Εμπορίου κατά τη διενέργεια κοστολογικών ερευνών, επιτρέπεται να λαμβάνουν γνώση των στοιχείων, που προβλέπονται από τον ΚΒΣ. Εφόσον κατά τους ελέγχους αυτούς, διαπιστώνονται παραβάσεις μη έκδοσης στοιχείων ή χρήσης πλαστών, παραποιημένων ή ανακριβών στοιχείων ή στοιχείων με εμφανείς υποτιμολογήσεις ή ανευρίσκονται αποθέματα που δεν καλύπτονται από φορολογικά στοιχεία, τα όργανα αυτά υποχρεούνται να γνωστοποιούν τις παραβάσεις στη Διεύθυνση Ελεγχών του Υπουργείου Οικονομικών. Η μη γνωστοποίηση των παραβάσεων αποτελεί βαρύτατο πειθαρχικό παράπτωμα. Ορκωτοί ελεγκτές ή άλλα ελεγκτικά όργανα, που ενεργούμε βάση τις αρχές και τους κανόνες ελεγκτικής του κανονισμού του σώματος αυτών, έλεγχο στις ανώνυμες εταιρείες, όπως ισχύει κάθε φορά, ή άλλους νόμους, υποχρεούνται να αναγράφουν τις οποιοσδήποτε

παραβάσεις των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας που διαπιστώνουν κατά τον έλεγχο στο οικείο πιστοποιητικό ελέγχου, το οποίο πρέπει να κοινοποιούν στη Διεύθυνση Ελεγχών του Υπουργείου Οικονομικών. Κάθε παράλειψη των πιο πάνω προσώπων διώκεται και τιμωρείται σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις.

Οι προβλεπόμενες από τις φορολογικές διατάξεις κυρώσεις και άλλα μέτρα σε βάρος του παραβάτη επιβάλλονται με βάση τα έγγραφα των παραπάνω προσώπων ή οργάνων και δεν απαιτείται σύνταξη ειδικής έκθεσης από τη φορολογική αρχή. Ανεξέρτητα από τα παραπάνω σημειώνεται ότι η Δ.Ο.Υ. καλό είναι να θεωρούν τις εκθέσεις και των δυο ελεγκτικών μηχανισμών, ως δελτία πληροφοριών όταν αυτές δεν είναι πλήρης και να συντάσσουν πλήρως και ουσιαστικά σωστές εκθέσεις για να μην πάσχουν οι πράξεις επιβολής προστίμου από ουσιαστικά λάθη ή να μην επιβάλλονται πρόστιμα όταν δεν θεμελιώνονται οι παραβάσεις.

Ακύρωση πράξης για τυπικούς λόγους - Έκδοση νέας

Όταν ακυρωθεί μια πράξη επιβολής προστίμου από τα Διοικητικά Δικαστήρια για τυπικούς λόγους ο έφορος δεν εμποδίζει να εκδόσει νέα πράξη. Η επάνοδος αυτή δεν αντίκειται στις διατάξεις περί δεδικασμένου. Επίσης είναι νόμιμη η έκδοση νέας πράξης μετά την ακύρωση της αρχικής για τυπικούς λόγους, έστω και αν έχει ασκηθεί έφεση. Για να είναι νόμιμη η πράξη προστίμου πρέπει η έκθεση ελέγχου να συνταχθεί από τον υπάλληλο που διαπίστωσε την παράβαση και όχι από άλλον.

Παράβαση υποκαταστήματος

Αρμόδιος για την επιβολή προστίμου σε Υποκατάστημα που ανήκει στην αρμοδιότητα διαφορετικής ΔΟΥ απ' αυτής του Κεντρικού είναι ο προϊστάμενος ΔΟΥ του Υποκαταστήματος.

Σε περίπτωση που η ΔΟΥ της έδρας επιβάλλει πρόστιμο για το υποκατάστημα αυτό δεν είναι νόμιμο γιατί αποκλειστικά αρμόδια είναι η ΔΟΥ του υποκαταστήματος.

Ο προϊστάμενος της ΔΟΥ της έδρας του κεντρικού μπορεί να επιβάλλει πρόστιμο για παράβαση του υποκαταστήματος με την προϋπόθεση ότι προηγουμένως θα συντάξει ίδια έκθεση ελέγχου.

Μη επίδειξη βιβλίων και στοιχείων όταν απουσιάζει ο επιτηδευματίας

Είναι νόμιμη η επιβολή προστίμου για μη επίδειξη βιβλίων και στοιχείων στον φορολογικό έλεγχο έστω και αν ο επιτηδευματίας ή ο αρμόδιος υπάλληλος που ήταν επιφορτισμένος με την τήρησή τους, απουσιάζουν κατά την ώρα του ελέγχου. Βέβαια καλό είναι στις περιπτώσεις αυτές αν ο έλεγχος δεν γίνεται εξ αιτίας καταγγελίας ή για πρόσθετα βιβλία, όπου η διαπίστωση και ο έλεγχος των βιβλίων πρέπει να είναι άμεσος, να δίνεται κάποια πίστωση χρόνου στους άλλους υπαλλήλους να βρουν τους υπεύθυνους ή να προσκομιστούν τα βιβλία για λόγους χρηστής διοίκησης.

Πράξη προστίμου σε βάρος διαλυθείσας εταιρείας

Πράξη προστίμου σε βάρος διαλυθείσας Ο.Ε., Ε.Ε., ΕΠΕ εκδίδεται σε βάρος του Νομικού Προσώπου, έστω και εάν έχει λυθεί κατά τον χρόνο έκδοσης της απόφασης πρέπει όμως αυτή να κοινοποιηθεί απαραίτητα σε όλους τους εταίρους. Δικαίωμα προσφυγής έχει ένας έκαστος των ομορρυθμών εταίρων κεχωρισμένων, αφού ευθύνεται σε ολόκληρο, με ολόκληρη την περιουσία του, για τις υποχρεώσεις της εταιρείας και μπορεί να χωρίσει κατ' αυτών ευθεία αναγκαστική εκτέλεση.

Πρόσθετοι φόροι και πρόστιμα (Άρθρο 76)

1) Οι υπόχρεοι που υποβάλλουν εκπρόθεσμα δήλωση υπόκεινται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό του οφειλόμενου με βάση τη δήλωση φόρου, για κάθε μήνα εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης ως εξής: α) σε τέσσερα τοις εκατό (4%) για κάθε ένα από τους τρεις (3) πρώτους μήνες και β) σε πέντε τοις εκατό (5%) για κάθε ένα μήνα μετά από τους τρεις πρώτους μήνες. Πρόσθετος αυτός φόρος, δεν μπορεί να υπερβεί το ποσό του φόρου που οφείλεται με βάση τη δήλωση.

2) Οι υπόχρεοι που υποβάλλουν ανακριβή δήλωση υπόκεινται: α) Σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) του φόρου τον οποίο θα απέφυγε να πληρώσει ο υπόχρεος λόγω της ανακρίβειας της δήλωσης, β) σε πρόστιμο το οποίο υπολογίζεται σε ποσοστό, ανάλογα με το ποσό της διαφοράς του φόρου τον οποίο ο υπόχρεος να απέφυγε να πληρώσει λόγω της ανακρίβειας και εφόσον η διαφορά αυτή υπαιρβαίνει κατά είκοσι τοις εκατό (20%) το φόρο που οφείλεται με βάση τη δήλωση, ως εξής:

αα) είκοσι τοις εκατό (20%), αν το ποσό της διαφοράς κυμαίνεται από 100.000 έως 1.000.000 δρχ.

ββ) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%), αν το ποσό της διαφοράς υπαιρβαίνει το 1.000.000 δραχμές.

3) Οι υπόχρεοι που δεν υποβάλλουν δήλωση υπόκεινται:

α) Σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε εκατόν πενήντα τοις εκατό (150%) του φόρου τον οποίο θα απέφυγε να πληρώσει ο υπόχρεος λόγω της μη υποβολής της δήλωσης.

β) Σε πρόστιμο το οποίο υπολογίζεται σε ποσοστό ανάλογα με το ποσό του καταλογιζόμενου φόρου, ως εξής:

αα) τριάντα τοις εκατό (30%), αν το ποσό του καταλογιζόμενου φόρου κυμαίνεται από 10.000 έως 200.000 χιλιάδες δραχμές.

ββ) σαράντα τοις εκατό (40%), αν το ποσό του καταλογιζόμενου φόρου κυμαίνεται από 200.000 έως 1.000.000 χιλιάδες δραχμές.

γγ) πενήντα τοις εκατό (50%), αν το ποσό του καταλογιζόμενου φόρου υπαιρβαίνει το 1.000.000 δραχμές.

4) Αν πρόκειται για υπόχρεους σε παρακράτηση φόρων, τα παραπάνω ποσοστά πρόσθετων φόρων διπλασιάζονται και τα ποσά των προστίμων προσαυξάνονται κατά πενήντα τοις εκατό (50%) σε κάθε περίπτωση. Απαγορεύεται η επίρριψη με οποιοδήποτε τρόπο του βάρους του πρόσθετου φόρου και του προστίμου των προηγούμενων παραγράφων από τον υπόχρεο σε παρακράτηση στον πραγματικό φορολογούμενο.

5) Οι πρόσθετοι φόροι και τα πρόστιμα που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου αυτού και των άρθρων 77 και 78 επιβάλλονται χωρίς να εξετάζεται η ύπαρξη δόλου ή αμέλειας ή αν ο υπόχρεος παρερμήνησε τις σχετικές διατάξεις.

6) Όσοι έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν δήλωση, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 52 ευθύνονται αλληλεγγύως με τους φορολογούμενους για την καταβολή των πρόσθετων φόρων και των προστίμων που ορίζονται στο άρθρο αυτό. Ειδικά η ευθύνη των κληρονόμων φορολογουμένου, εκτείνεται μόνο μέχρι το ποσό της κληρονομικής μερίδας που περιήλθε σε κάθε έναν από αυτούς.

7) Κατά τον καθορισμό του πρόσθετου φόρου και του προστίμου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, ως δηλούμενου, θεωρείται το ποσό του συνολικού καθαρού εισοδήματος του φορολογούμενου, το οποίο λαμβάνεται υπόψη για τη βεβαίωση του φόρου 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 ΣΤ΄, είτε καθορίζεται με βάση τις διατάξεις των άρθρων 12 και 16.

ΤΡΟΠΟΙ ΚΑΙ ΜΟΡΦΕΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

Οι τρόποι και μορφές της φοροδιαφυγής σε ορισμένες περιπτώσεις παρουσιάζουν ομοιότητες και σε άλλες περιπτώσεις σχετίζονται με το είδος της επιχείρησης, το μέγεθος της επιχείρησης, τους αντισυμβαλλόμενους με αυτή, αν παρέχει υπηρεσίες ή πωλεί αγαθά, αν συναλλάσσεται με το εξωτερικό κλπ. Όλοι όμως οι τρόποι έχουν ως κοινό σημείο αναφοράς την μείωση της φορολογικής υποχρέωσης καταβολής Φ.Π.Α. είτε με τη μείωση των εκροών είτε με την διόγκωση των εισροών.

Στη συνέχεια παρατίθενται περιπτώσεις που αφορούν όλο το φάσμα των συναλλαγών.

Υποτιμολόγηση

Η μέθοδος αυτή ακολουθείται από μικρές και από μεγάλες επιχειρήσεις κυρίως υπό την προσωπική διοίκηση του επιχειρηματία. Εμφανίζεται τόσο επί παροχής υπηρεσιών, όπως τουριστικές υπηρεσίες, επισκευές αυτοκινήτων και λοιπών ειδών, οικοδομικές εργασίες κλπ, όσο και στην πώληση αγαθών σημαντικής αξίας όπως χρυσαφικά, κοσμήματα, πολύτιμοι λίθοι, έργα τέχνης, μεταχειρισμένα αυτοκίνητα κλπ. Αυτή η μέθοδος παρουσιάζει σημαντικές δυσκολίες στον έλεγχο επειδή υπάρχει σύμπτωση συμφερόντων των συναλλασσομένων (αγοραστή και πωλητή). Με μεγαλύτερη έξαρση παρουσιάζεται η μέθοδος αυτή όταν ο αγοραστής δεν είναι επιχείρηση αλλά πρόκειται για λιανική πώληση (σε ιδιώτη).

Υπερτιμολόγηση

Η μέθοδος αυτή συναντάται συχνά σε συγγενείς επιχειρήσεις αλλά και σε επιχειρήσεις που έχουν συναλλαγές με το εξωτερικό. Η μέθοδος αυτή όπως και η υποτιμολόγηση (όταν ο αγοραστής είναι επιχείρηση) λειτουργεί ανάλογα για τον εκδότη και για τον λήπτη του υπερτιμολογημένου φορολογικού στοιχείου.

Σε ότι αφορά τον Φ.Π.Α. η μέθοδος αυτή εμφανίζεται με την έκδοση υπερτιμολογημένων φορολογικών στοιχείων κυρία από επιχειρήσεις που είναι

πιστωτικές σε άλλες επιχειρήσεις που είναι χρεωστικές με σκοπό την διόγκωση των εισροών και την μείωση του ποσού του φόρου που πρέπει να καταβληθεί. Οι επιχειρήσεις που λαμβάνουν υπερτιμολογημένα φορολογικά στοιχεία κατά τεκμήριο δεν έχουν δυνατότητα μείωσης των εσόδων τους (εκροών) είτε επειδή συναλλάσσονται με το δημόσιο είτε για λόγους όπως θα αναφερθούμε παρακάτω.

Στην υπερτιμολόγηση όσο και στην υποτιμολόγηση όταν ο ένας αντισυμβαλλόμενος είναι επιχείρηση στο εξωτερικό, προκειμένου να αποκαλυφθεί και κυρίως να τεκμηριωθεί η παράβαση αυτή, απαιτείται ουσιαστική συνεργασία και συνδρομή των φορολογικών αρχών των χωρών που εμπλέκονται.

Εκδοση και λήψη πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Στην περίπτωση αυτή είτε εκδίδονται νόμιμα θεωρημένα φορολογικά στοιχεία τα οποία δεν απεικονίζουν πραγματικές συναλλαγές (εικονικά) είτε εκδίδονται φορολογικά στοιχεία που δεν φέρουν νόμιμη θεώρηση ή δεν συμφωνεί εκείνο που έλαβε ο πελάτης με εκείνο που έμεινε στην επιχείρηση (πλαστά). Εκδίδονται επίσης πλαστά ή εικονικά στοιχεία από και μη υφιστάμενες (ανύπαρκτες) επιχειρήσεις.

Οι επιχειρήσεις που δέχονται πλαστά ή εικονικά στοιχεία είναι συνήθως οικονομικά εύρωστες, σε αντίθεση με αυτές που τα εκδίδουν οι οποίες είναι οικονομικά αδύναμες.

Κύριος στόχος των ληπτών των στοιχείων που χαρακτηρίζονται πλαστά ή εικονικά είναι η διόγκωση των δαπανών και η μείωση των καθαρών κερδών καθώς και του αποδοτέου Φ.Π.Α. Οι φοροτεχνικές αρχές και κύρια η ΥΠΕΔΑ, έχουν να επιδείξουν σημαντικές επιτυχίες στην αποκάλυψη τέτοιων περιπτώσεων. Κλάδοι επιχειρήσεων στους οποίους εντοπίστηκε ευρεία χρήση πλαστών και εικονικών στοιχείων είναι:

-Τεχνικές επιχειρήσεις

- Διαφημιστικές επιχειρήσεις
- Γραφικές τέχνες
- Εμπορία σιδήρου και λοιπών οικοδομικών υλικών
- Εμπορία ελαστικών και ορυκτελαίων
- Επιχειρήσεις εξαγωγικές με παράλληλη δραστηριότητα και στο εσωτερικό κλπ.

- **Τεχνικές επιχειρήσεις**

Τα έσοδα των επιχειρήσεων αυτών κατά βάση δύσκολα μπορούν να αμφισβητηθούν είτε επειδή αντισυμβαλλόμενος είναι το Δημόσιο (Δημόσια έργα) είτε προκύπτουν από συμβόλαια, τα κέρδη δε αυτών όπως προβλέπει η νομοθεσία για τη φορολογία εισοδήματος προκύπτουν τεκμαρτά (όχι λογιστικά) με ειδικό συντελεστή.

Οι ανωτέρω επιχειρήσεις έχει διαπιστωθεί ότι μειώνουν την υποχρέωση καταβολής του ΦΠΑ διογκώνοντας τις εισροές τους, λαμβάνοντας υπερτιμολογημένα ή εικονικά σε πολλές περιπτώσεις και πλαστά φορολογικά στοιχεία, δαπανών, όπως επισκευές μηχανημάτων, αγορές ελαστικών, λιπαντικών, οικοδομικών υλικών κλπ.

Το φαινόμενο αυτό παρουσιάζεται και σε άλλες περιπτώσεις επιχειρήσεων οι οποίες φορολογούνται κατ' ειδικό τρόπο, όπως επιχειρήσεις εκμεταλεύσεως πλοίων κλπ.

Ενδοκοινοτικό Εμπόριο

Μετά την 1-1-1993 παρουσιάστηκαν νέες μορφές διαφυγής του ΦΠΑ στο ενδοκοινοτικό εμπόριο. Το θέμα αυτό αφορά όλες τις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης γιατί σχετίζεται με την ενιαία αγορά αλλά και για τους μηχανισμούς που διαθέτει (V.I.E.S.) και τις αδυναμίες του.

Τρόποι φοροδιαφυγής (κυρίως του ΦΠΑ) στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές οι οποίοι έχουν γίνει γνωστοί είναι οι εξής:

- Διακίνηση από χώρα σε χώρα αγαθών περισσότερων εκείνων που αναγράφονται στα συνοδευτικά έγγραφα του αποστολέα.

-Διακίνηση και άλλων ειδών αγαθών, εκτός εκείνων που αναγράφονται στα συνοδευτικά στοιχεία.

-Διακίνηση αγαθών χωρίς συνοδευτικά στοιχεία.

Σημειώνεται οι φοροτεχνικές αρχές κατά την διενέργεια των ελεγχών κυρίως κατά την διακίνηση (στο δρόμο) αντιμετωπίζουν σοβαρά προβλήματα δεδομένου ότι τα φορτωτικά έγγραφα δεν αναγράφουν πλήρη και επαρκή στοιχεία και τιμολόγια είτε δεν υπάρχουν, είτε δεν επιδεικνύονται. Για την αντιμετώπιση του παραπάνω φαινομένου το οποίο φαίνεται να έχει λάβει μεγάλες διαστάσεις και αρχίζει να διαμορφώνει μια "διεθνή φοροδιαφυγή" στις χώρες της Ε.Ε, η οποία εκτός των άλλων στρεβλώνει και τους όρους εμπορίου, απαιτείται η καθιέρωση ενιαίου συνοδευτικού εγγράφου αγαθών στο οποίο θα περιέχει τα κρίσιμα ελεγκτικά στοιχεία θα είναι ελεγχόμενο τόσο για τον εκδότη όσο και για τον λήπτη.

Αγορές και πωλήσεις χωρίς φορολογικό στοιχείο

Τη μέθοδο αυτή ακολουθούν πλέον πολύ μικρές επιχειρήσεις και αντιμετωπίζεται κυρίως με λελεγχο της διακίνησης από εξωτερικά συνεργεία ελέγχου.

Χρήση παράνομων φορολογικών ταμειακών μηχανών

Έχει παρατηρηθεί σε μικρή βέβαια κλίμακα, επιχειρήσεις οι οποίες δραστηριοποιούνται κύρια στο χώρο των κέντρων διασκέδασης αλλά και σε άλλες επιχειρηματικές δραστηριότητες, να χρησιμοποιούν μαζί με τη νόμιμη και παράνομη φορολογική ταμειακή μηχανή, τις εισπράξεις τις οποίες φυσικά δεν καταχωρούν στα βιβλία και δεν αποδίδουν ΦΠΑ. Έχουν δοθεί σχετικές οδηγίες ελέγχου νομιμότητας των φορολογικών ταμειακών μηχανών και οι φορολογικές αρχές σε μικρή βέβαια κλίμακα έχουν αποκαλύψει τέτοιες περιπτώσεις.

Σκόπημα λογιστικά λάθη

Τη μέθοδο αυτή χρησιμοποιούν συνήθως μικρές επιχειρήσεις είτε για να αποφύγουν την καταβολή του φόρου είτε να μεταθέσουν αυτή σε άλλη φορολογική περίοδο. Η μέθοδος αυτή συνίσταται:

- σε λάθος μεταφορές ποσών στα βιβλία από τα στοιχεία
- σε λάθος αθροίσεις (κυρίως στα χειρόγραφα βιβλία)
- εικονικές εγγραφές δαπανών που δεν βασίζονται σε φορολογικά στοιχεία
- καταχώρηση πωλήσεων (εκροών) του υψηλού συντελεστή στο χαμηλό.

Μετάθεση του χρόνου τιμολόγησης

Παρατηρείται στο χώρο της παροχής υπηρεσιών να μετατίθεται ο χρόνος έκδοσης των φορολογικών στοιχείων με σκοπό την αναβολή καταβολής του ΦΠΑ. Αυτό φαίνεται και από το γεγονός ότι καταβάλλουν μεγάλα ποσά φόρου στις τελευταίες φορολογικές περιόδους του έτους.

Ανταλλαγή εικονικών (τιμολογίου ή πιστωτικού τιμολογίου)

Τη μέθοδο αυτή εφαρμόζουν ανάλογα επιχειρήσεις και διαμορφώνουν "κατάλληλα" τις εισροές και εκροές τους. Εκδίδονται τιμολόγια από πιστωτικές (στο ΦΠΑ) επιχειρήσεις προς άλλες χρεωστικές. Η μέθοδος αυτή εφαρμόζεται περισσότερο από συγγενείς επιχειρήσεις.

Καταχώρηση στα βιβλία έκπτωση δαπανών που δεν αφορούν την επιχείρηση αλλά τον επιχειρηματία

Με τη μέθοδο αυτή καταχωρούνται στα βιβλία ατομικές δαπάνες του επιχειρηματία, οι οποίες αφορούν έξοδα αλλά και πάγια, με διπλό όφελος γι' αυτόν τόσο στη φορολογία εισοδήματος όσο και ΦΠΑ π.χ. Οι δαπάνες ανέγερσης κατοικίας του επιτηδευματία τιμολογούνται και επιρρίπτονται στο κόστος ανέγερσης επαγγελματικής εγκατάστασης, αγορές ειδών για τις ατομικές ανάγκες όπως Η/Υ, κλιματιστικών μηχανημάτων, ψυγείων κλπ. τιμολογούνται και καταχωρούνται ως πάγια της επιχείρησης.

Οι τρόποι που αναφέρθηκαν παραπάνω εφαρμόζονται συχνά από πολλές επιχειρήσεις του ελλαδικού χώρου με συνέπεια να διαπράττουν όλες αυτές αδικήματα φοροδιαφυγής. Οι λόγοι που ωθούν τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα στη φοροδιαφυγή αναλύονται εκτενέστερα στη συνέχεια.

ΑΙΤΙΑ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

Στη διερεύνηση της φοροδιαφυγής προσεγγίζουμε το φαινόμενο με βάση τα αποτελέσματα των επιλογών των φορολογουμένων.

Ο φορολογούμενος (άτομο ή επιχείρηση) έχει δυο επιλογές:

Να δηλώσει ειλικρινώς όλες τις φορολογικές πράξεις που διενεργούν και έτσι να γνωρίζει με βεβαιότητα τον φόρο που θα πληρώσει ή να αποκρύψει ορισμένες φορολογικές πράξεις με τελικό σκοπό να αυξήσει το καθαρό του εισόδημα. Στη δεύτερη περίπτωση όμως διατρέχει τον κίνδυνο να αποκαλυφθεί η φοροδιαφυγή, οπότε θα πληρώσει όχι μόνο το φόρο που θα είχε πληρώσει στην πρώτη περίπτωση αλλά θα του επιβληθούν και πρόσθετες χρηματικές ποινές, με αποτέλεσμα το καθαρό εισόδημα του πιθανόν να είναι και μικρότερο απ' ότι αν είχε επιλέξει να ήταν ειλικρινής.

Η φοροδιαφυγή στην Ελλάδα αποτελεί ένδειξη πολιτικής, οικονομικής και κοινωνικής δύναμης και φαίνεται να έχει ενσωματωθεί στη συμπεριφορά μέρους των πολιτών. Παρ' ότι συλλαμβάνονται χιλιάδες παραβάτες ελάχιστοι απ' αυτούς έχουν υποστεί την ποινή της φυλάκισης. Έτσι μέσα σ' αυτό το κλίμα της ανοχής και της ασυδοσίας δεν μπορεί να δημιουργηθεί φορολογική συνείδηση στους πολίτες, με αποτέλεσμα να μην μπορούν να είναι συνεπείς στις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Όσοι νόμοι και ποινές και εάν θεσπιστούν εφόσον τα δικαστήρια δεν τους εφαρμόζουν παραδειγματικά όχι μόνο δεν θα βελτιωθεί η κατάσταση αλλά αντίθετα θα μεγαλώσει και η διαφθορά. Η φορολογική συνείδηση των φορολογουμένων δεν μπορεί να δημιουργηθεί όταν τα οφέλη από τις κρατικές παροχές που βοηθούν στην ανακατανομή του εθνικού εισοδήματος είναι μηδαμινά. Όταν η συνεισφορά των φορολογουμένων στο σύνολο των φορολογικών εσόδων είναι άδικη και άνιση, είναι προφανές ότι οι κατηγορίες εκείνες των φορολογουμένων που θίγονται θα προσπαθήσουν να αποφύγουν όσο μπορούν περισσότερο τη φορολογία προκειμένου να αυξήσουν το εισόδημά τους και κατ' επέκταση να βελτιώσουν το βιοτικό τους επίπεδο.

Η πιθανότητα αποκάλυψης της φοροδιαφυγής επηρεάζεται από το ανθρώπινο δυναμικό και τους άλλους πόρους (π.χ. κτίρια, ηλεκτρονικοί υπολογιστές κ.α), που θα διατεθούν για τη διοίκηση του φορολογικού συστήματος. Επίσης επηρεάζεται και από "ποιοτικές μεταβλητές" όπως η οργάνωση των φορολογικών αρχών και η ποιότητα του ανθρώπινου δυναμικού. Ειδικότερα οι φορολογικοί ελεγκτές θα πρέπει να έχουν βαθιά γνώση του αντικειμένου, ακέραιο χαρακτήρα, υψηλό ηθικό και μεγάλο ενδιαφέρον για την εργασία τους. Οι φορολογικές αρχές αποτελούν το σύνδεσμο ανάμεσα στη φορολογική βάση, το φορολογικό σύστημα και τα φορολογικά έσοδα, γι' αυτό και η σημασία τους για τον περιορισμό της φοροδιαφυγής είναι καθοριστική. Δεν είναι λίγες οι περιπτώσεις που πραγματοποιούνται συναλλαγές και χρηματισμοί μεταξύ φορολογουμένων και εφοριακών υπαλλήλων.

Το γεγονός ότι στην χώρα μας λειτουργούν πάρα πολλές μικρές βιοτεχνίες ή εμπορικές επιχειρήσεις, υπάρχει μεγάλος αριθμός αυτοαπασχολούμενων και επίσης πολύ μεγάλος αριθμός αγροτών, ο εντοπισμός των φορολογούμενων είναι πολύ πιο δύσκολος, ο δε φορολογικός έλεγχος δυσχερής λόγω ανυπαρξίας λογιστηρίων κλπ. Αντίθετα η ύπαρξη μεγάλων μονάδων σημαίνει ότι ένα πολύ μεγάλο μέρος των εργαζομένων θα είναι μισθωτοί, οπότε η φοροδιαφυγή περιορίζεται δραστικά.

Ο καθορισμός των κατάλληλων προστίμων και χρηματικών ποινών καθώς επίσης και των ποινικών, διοικητικών κυρώσεων βρίσκονται υπό τον έλεγχο των φορολογικών αρχών. Το άριστο ύψος της ποινής σε σχέση με το αδίκημα που διαπράχθηκε μας οδηγεί στα εξής συμπεράσματα:

-Η ποινή πρέπει να είναι μια αύξουσα συνάρτηση του μεγέθους της φοροδιαφυγής

-Για ένα προοδευτικό φόρο εισοδήματος απαιτούνται υψηλότερες ποινές απ' ότι για έναν αναλογικό φόρο εισοδήματος.

-Σε περιόδους πληθωρισμού και σε περίπτωση που οι ποινές είναι εκφρασμένες σε σταθερά χρηματικά ποσά. Θα πρέπει να προβλέπεται η αυτόματη τιμαριθμική αναπροσαρμογή τους.

-Η καθυστερημένη πληρωμή των φόρων αλλά και των προστίμων θα πρέπει να είναι έντονη

Το όφελος από τη φοροδιαφυγή προσδιορίζεται από το ύψος των συντελεστών και το ποσό του μη δηλωθέντος εισοδήματος.

Οι φορολογικές αρχές έχουν επίσης τον έλεγχο του ύψους των συντελεστών. Όταν οι φορολογικοί συντελεστών είναι υψηλοί οι φορολογούμενοι ωθούνται στη φοροδιαφυγή. Οι χαμηλοί συντελεστές με ταυτόχρονη διεύρυνση της φορολογικής βάσης αποτελούν την καλύτερη πολιτική.

Η ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΩΣ ΠΑΓΚΟΣΜΙΟ ΦΑΙΝΟΜΕΝΟ

Το φαινόμενο της φοροδιαφυγής είναι παγκόσμιο. Οι μέθοδοι διάπραξης και η έκτασή της παρουσιάζουν διαφορές από χώρα σε χώρα και ποικίλλουν ανάλογα με το πλήθος και το μέγεθος των επιχειρήσεων, το ποσοστό των αυτοαπασχολουμένων σε σχέση με τον ενεργό πληθυσμό, τη γεωγραφική θέση κάθε χώρας, τα συναλλακτικά ήθη και βεβαίως το βαθμό αποτελεσματικής λειτουργίας του φορολογικού μηχανισμού κάθε χώρας.

Από την πιθανότητα εντοπισμού και αποκάλυψης της φοροδιαφυγής εξαρτάται κυρίως ο φορολογούμενος την απόφασή του να φοροδιαφεύγει.

Όσο ο φορολογικός μηχανισμός αδυνατεί να περιστείλει το φαινόμενο τόσο και περισσότερο δυσκολεύεται κάθε προσπάθεια εμπέδωσης φορολογικής συνείδησης, διατηρούνται και διευρύνονται οι στρεβλώσεις στην οικονομία και ναρκοθετείται ο υγιής ανταγωνισμός.

Σήμερα με την παγκοσμιοποίηση της αγοράς, την κατάργηση των φορολογικών συνόρων μεταξύ των χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης και τις συνεχείς διαφοροποιήσεις της μορφής και του τρόπου των συναλλαγών με την βοήθεια της εξέλιξης στον τομέα της πληροφορικής, είναι απαραίτητη, εκτός από τα μέτρα που παίρνει κάθε χώρα (νομιθεσία, ανθρώπινοι πόροι, οργάνωση, μέσα), η συνεργασία και η αμοιβαία συνδρομή μεταξύ των φορολογικών διοικήσεων των χωρών και κυρίως αυτών της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Είναι γνωστό ότι, στα πλαίσια διακρατικών επαφών, αναζητούνται τρόποι κοινά αποδεκτοί που στοχεύουν στην περιστολή της φοροδιαφυγής. Απόρροια άλλωστε των συνεργασιών είναι και οι ανταλλαγές και διασταυρώσεις πληροφοριών μεταξύ των κρατών -μελών της Ε.Ε. για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και παραδόσεις αγαθών και υπηρεσιών.

ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

Η φοροδιαφυγή καταδικάζεται από όλα τα κράτη και ορθά έχει χαρακτηριστεί ως μεταδοτική ασθένεια, γιατί όταν οι ευσυνειδητοι φορολογούμενοι βλέπουν άλλους να φοροδιαφεύγουν, εξεγείρεται η φορολογική τους συνείδηση και υπομονεύεται η φορολογική τους ηθική. Εξαιτίας της αδικίας και ανισότητας που δημιουργείται, εξωθούνται σε πράξεις φοροφιαφυγής για λόγους στοιχειώδους άμυνας.

Το αρνητικό αυτό φαινόμενο έχει δυσμενείς επιδράσεις στην οικονομική ζωή της χώρας.

Καταρχήν, παραβιάζεται η αρχή της δίκαιης κατανομής των φορολογικών βαρών, με συνέπεια να προκαλούνται αποκλίσεις από την άριστη κατανομή των παραγωγικών μέσων, γιατί οι φοροδιαφεύγουσες επιχειρήσεις μπορεί να μην είναι και οι παραγωγικότερες. Δημιουργούνται ταμειακές δυσχέρειες στο κράτος διότι εμμανίζεται έλλειμμα στον προϋπολογισμό, το οποίο ενδέχεται να καλυφθεί με μέσα ανορθόδοξα για το συγκεκριμένο χώρο και χρόνο (δανεισμός, έκδοση νέου χρήματος, μείωση δημόσιας δραστηριότητας κλπ).

Εξασθενεί η αποτελεσματικότητα των λαμβανομένων από την κυβέρνηση φορολογικών μέτρων για την επίτευξη των επιμέρους στόχων της δημοσιοοικονομικής πολιτικής. Έτσι αν εκδηλωθούν πληθωριστικές τάσεις στην οικονομία και η κυβέρνηση αποφασίσει να τις καταπολεμήσει με αύξηση φόρων, η φοροδιαφυγή είναι σε θέση να εξουδετερώσει εν μέρει ή σε σύνολο την αντιπληθωρική πολιτική της.

ΔΙΑΡΘΡΩΣΗ ΤΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ - ΚΟΙΝΩΝΙΚΟΥ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝΤΟΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ

Πέρα από τη διάρθρωση του φορολογικού συστήματος τόσο η δομή της οικονομίας όσο και της κοινωνίας επηρεάζει το ύψος της φοροδιαφυγής και δυσχεραίνει την πάταξή της. Με δεδομένα τη διάρθρωση της ελληνικής αγοράς εργασίας με τα 2,5 εκατομμύρια αγρότες και αυτοαπασχολούμενους και τον μικρομεσαίο χαρακτήρα της ελληνικής οικονομίας με τις πεντακόσιες χιλιάδες περίπου επιχειρήσεις που απασχολούν κάτω από είκοσι άτομα, αυτονόητο είναι ότι κάθε μέτρο φορολογικής και οικονομικής πολιτικής που στοχεύει στην καταστολή της φοροδιαφυγής και τον έλεγχο των παραοικονομικών δραστηριοτήτων, θα προκαλέσει πελώριο κοινωνικοοικονομικό κόστος και κατ' επέκταση μεγάλο πολιτικό (κομματικό) κόστος. Η πάταξη της φοροδιαφυγής περνά μέσα από τον έλεγχο της παραοικονομίας, γι' αυτό τα μέτρα δημοσιονομικής πολιτικής για την καταστολή της φοροδιαφυγής θα πρέπει να είναι τεχνοκρατικά εμπεδωμένα και να καλύπτουν όλες τις πτυχές των θεσμικών ιδιομορφιών της ελληνικής πραγματικότητας.

Με δεδομένη λοιπόν τη διάρθρωση και τη δομή της ελληνικής κοινωνίας και οικονομίας είναι φανερό ότι η μικρομεσαία επιχείρηση στηρίζεται σε μεγάλο βαθμό στη φοροδιαφυγή. Η άμεση πάταξη της φοροδιαφυγής στο σύνολό της με παράλληλη αλλαγή του θεσμικού πλαισίου χωρίς να δοθεί η ευκαιρία προσαρμογής στους νέους θεσμούς είναι δυνατόν να δημιουργήσει τεράστιο πρόβλημα σε εκατοντάδες χιλιάδες μικρομεσαίες επιχειρήσεις και βιοτεχνίες. Η απότομη αλλαγή από ένα σύστημα ασυδοσίας σ' ένα σύστημα άμεσης και εντατικής προσπάθειας πάταξης της φοροδιαφυγής θα δημιουργήσει πολλά οικονομικά αλλά κυρίως κοινωνικά προβλήματα.

Είναι φανερό ότι μέχρι σήμερα λόγω πολιτικών κυρίως σκοπιμωτήτων δεν άλλαξε η δομή της οικονομίας, η σταδιακή δηλαδή μετάβαση από μια οικονομία πολλών μικρών επιχειρήσεων σε μια οικονομία μεγάλων οικονομικών μονάδων. Αντιθέτως στη χώρα μας η πολιτική που ασκείται

προάγει και επιβάλλει σε πάρα πολλές περιπτώσεις την διεξαγωγή της οικονομικής δραστηριότητας από μικρές οικονομικές μονάδες.

Η φοροδιαφυγή λοιπόν είναι ενταγμένη μέσα στην κοινωνία μας. Αποτελεί ένα κοινωνικό φαινόμενο με πολλές προεκτάσεις. Μπορεί μάλιστα να διασπάσει την υπάρχουσα κοινωνική συνοχή. Και αυτό γιατί δημιουργούνται ανισότητες μεταξύ των φορολογουμένων - άλλα άτομα επωφελούνται ενώ άλλα όχι- από την αναποτελεσματικότητα και την ανοχή της κρατικής μηχανής να ελέγξει την φοροδιαφυγή και την παραοικονομία. Στις ομάδες αυτές δημιουργείται τελικά η αίσθηση ότι υπάρχουν στη χώρα μας πολίτες περισσότεροι ευνοούμενοι από κάποιους άλλους. Με δεδομένο ότι η φοροδιαφυγή δεν χαίρει γενικής κατακραυγής, πολλοί από τους "μη ευνοούμενους" θα ήθελαν να περάσουν στην άλλη πλευρά. Έτσι έχουμε τη δημιουργία πολλών μικρών επιχειρήσεων που δυσχεραίνουν τη σύλληψη της φοροδιαφυγής. Και είναι τόσο ενταγμένη η φοροδιαφυγή στην κοινωνία μας και η κοινωνική ανοχή προς αυτήν σε σημείο που ακόμα και αυτοί που δεν είχαν σκοπό να φοροδιαφύγουν, να επινοούν πράξεις και τρόπους που τελικά τους ωθούν στη φοροδιαφυγή.

Το γεγονός ότι ο φορολογούμενος οδηγείται στη φοροδιαφυγή δεν βαρύνει μόνο τον ίδιο. Τις περισσότερες φορές η φοροδιαφυγή είναι αποτέλεσμα της συνεργασίας του ίδιου με τον εφοριακό υπάλληλο ο οποίος περνά συχνά μέσω των οικονομικών υπευθύνων (οικονομικοί διευθυντές, στελέχη, σύμβουλοι, λογιστές). Και μιλάμε βέβαια για τον αποδεδειγμένο χρηματισμό των εφοριακών υπαλλήλων. Τα συμφέροντα εδώ είναι κοινά. Ο επιτηδευματίας (ελεύθερος επαγγελματίας, εμπορική - βιομηχανική επιχείρηση κλπ.), επωφελείται από την πλευρά του αφού μέσω αυτού του μηχανισμού "κλεισίματος" της υπόθεσής του, πληρώνει κάθε φορά λιγότερο από αυτά που θα κατέβαλε αν ακολουθούσε τις νόμιμες διαδικασίες. Από την άλλη πλευρά οι "μεσάζοντες" επωφελούνται γιατί μέσω του χρηματισμού τους αφενός επιβεβαιώνεται η εμπιστοσύνη του επιτηδευματία προς το πρόσωπό τους,

αφού έχουν την δυνατότητα να διευθετούν τις υποθέσεις τους, και αφετέρω παραμερίζουν το κοινωνικό τους λειτουργήμα αγνοώντας τον κίνδυνο αποκάλυψης τους εφόσον οι συνέπειες που προβλέπονται δεν είναι αυστηρές.

Η δράση του κυκλώματος αυτού δεν είναι αποτέλεσμα μόνο των κοινών συμφερόντων, αλλά κυρίως της ευρύτερης σχέσης μεταξύ πολίτη - φορολογούμενου και κράτους. Ο νόμος και οι αρχές πρέπει να δείχνουν εμπιστοσύνη στο φορολογούμενο. Καταρχήν ότι δείχνει πρέπει να είναι σεβαστό και πιστευτό. Αυτό δεν σημαίνει ότι οι Έλληνες φορολογούμενοι είναι ειλικρινείς. Κάθε άλλο. Θα επιθυμούσαν να είναι ειλικρινείς, αναγκάζοντας όμως να μην είναι γιατί πείθονται ότι η ειλικρίνεια αποτελεί σοβαρό μειονέκτημα κατά τον προσδιορισμό των φορολογικών τους υποχρεώσεων, εφόσον κατά τη νοοτροπία των φορολογικών οργάνων, η ανειλικρίνειά τους θεωρείται δεδομένη.

Το κράτος θα πρέπει να σέβεται και να μην δαπανά άσκοπα τα χρήματα του φορολογούμενου. Και αυτό γιατί ο φόρος δεν είναι τρόπος για να αλλάζουν χέρια τα χρήματα. Αντίθετα είναι το έσοδο του κράτους για να εκπληρώσει τη δύσκολη αποστολή του μέσα από την οικονομική και κοινωνική πολιτική της εκάστοτε Κυβέρνησης. Στη Σουηδία που αποτελεί χαρακτηριστικό παράδειγμα επιβολής υψηλής φορολογίας, οι πολίτες γνωρίζουν ότι ο φόρος γυρίζει πάλι σ' αυτούς ως "κοινωνικός μισθός". Στη χώρα μας ο πολίτης αντιμετωπίζει το κράτος σαν ένα μηχανισμό εισπρακτικού χαρακτήρα χωρίς τις ανάλογες κοινωνικές παροχές. Μια πτυχή του προβλήματος εντοπίζεται στη νοοτροπία του Έλληνα που θέλει τα πάντα από το κράτος -προστασία, ασφάλεια, ασφάλιση, περίθαλψη, απασχόληση- αλλά είναι διατεθειμένος να δώσει ελάχιστα σαν αντάλλαγμα. Όμως και το κράτος δεν φρόντισε να ενισχύσει το κλίμα εμπιστοσύνης με τον πολίτη -φορολογούμενο.

Όταν ο φορολογούμενος καθυστερήσει να πληρώσει τους φόρους του επιβαρύνεται με προσαυξήσεις και πρόστιμα. Είναι αδιανόητο στους

φορολογούμενους να περιμένουν να τους επιστραφούν οφειλόμενα ποσά από παρακρατούμενους ή από επιπλέον καταβληθέντες φόρους. Τα ποσά αυτά επιστρέφονται ατόκως ύστερα από πολλά χρόνια μετά την κρίση του αρμόδιου υπαλλήλου. Με εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών οι φορολογούμενοι καλούνται να πληρώσουν περισσότερο φόρο από εκείνον που οφείλουν ή να τους γίνει κράτηση σε περίπτωση επιστροφής φόρου.

Το κράτος μέσω του φορολογικού μηχανισμού συντελεί στην αναδιανομή του Εθνικού Εισοδήματος. Μετά το σχηματισμό του εισοδήματος επεμβαίνει για να ανατρέψει την διανομή, μεταφέροντας εισόδημα από τη μια κοινωνική ομάδα στην άλλη. Η αναδιανομή αυτή επιτυγχάνεται είτε μέσω της φορολογίας είτε μέσω των κοινωνικών παροχών. Στην αναδιανομή μέσω της φορολογίας λαμβάνεται υπόψη η φοροδοτική ικανότητα του φορολογούμενου -πολίτη, η οποία καθορίζεται από το ύψος του εισοδήματος, το ύψος της περιουσίας και τον όγκο των δαπανών που πραγματοποιεί καθώς και από την πηγή απόκτησης του εισοδήματος. Η συμμετοχή του φορολογούμενου στο σύνολο των φορολογικών εσόδων που αποκομίζει το κράτος θα πρέπει να είναι τέτοια ώστε σε καμία περίπτωση να μην θίγεται η φορολογητέα ύλη, να μην αποθαρρύνεται η εργασία του και τελικά να του επιτρέπει μια σύγχρονη ζωή χωρίς να θίγονται τα όρια συντήρησής του. Το κράτος επεμβαίνει στην αναδιανομή του εισοδήματος μέσω των κοινωνικών παροχών, με τις δαπάνες που πραγματοποιεί σε διάφορους τομείς όπως παιδεία, υγεία, πολιτισμός κ.α. Οι κοινωνικές παροχές του κράτους αναφέρονται στο σύνολο των πολιτών άσχετα αν είναι φορολογούμενοι ή όχι. Ενώ λοιπόν τις κοινωνικές παροχές τις απολαμβάνουν όλοι εξίσου, δεν συνεισφέρουν όλοι στα έσοδα του κράτους, ανάλογα με τη φοροδοτική τους ικανότητα. Η υψηλή έμμεση φορολογία ως μέρος των συνολικών φορολογικών εσόδων, εντείνει την αδικία αυτή, σε βάρος των χαμηλά εισοδηματικών τάξεων και αυτοί πληρώνουν τα ίδια μ' αυτούς που έχουν υψηλά εισοδήματα.

Το πρόβλημα λοιπόν εντοπίζεται στο συσχετισμό έμμεσων-άμεσων φόρων. Το χαμηλό ποσοστό συμμετοχής των άμεσων φόρων στο σύνολο των φορολογικών εσόδων δεν βοηθά στην ανακατανομή του εισοδήματος αλλά αντίθετα εντείνει και φανερώνει το μέγεθος της κοινωνικής αδικίας. Η αύξηση των άμεσων φόρων με διεύρυνση της φορολογικής βάσης και σε άμεση σχέση με την φοροδοτική ικανότητα των φορολογούμενων σε συνδυασμό με την όσο το δυνατόν καλύτερη λειτουργία του φοροεισπρακτικού μηχανισμού θα άμβλυνε τις κοινωνικές ανισότητες και θα δημιουργούσε κλίμα εμπιστοσύνης και ηθικής μεταξύ πολίτη -φορολογούμενου και κράτους. Το κλίμα μέσω της Τοπικής Αυτοδιοίκησης. Η άμεση συμμετοχή του πολίτη -φορολογούμενου στα κοινά αυξάνει την από μέρους του αποδοχή της εκάστοτε οικονομικής πολιτικής και την τήρηση των φορολογικών νόμων. Κάτι τέτοιο στην πράξη είναι δυνατό με την σημαντική επέκταση του ρόλου της τοπικής Αυτοδιοίκησης όπου ο φορολογούμενος μπορεί να έχει άμεση γνώση των προβλημάτων και να συμμετέχει στη λήψη των αποφάσεων για την επίλυσή τους. Με την επέκταση του ρόλου της Τοπικής Αυτοδιοίκησης μπορούν να επιτευχθούν καλύτερης ποιότητας και περισσότερα δημόσια αγαθά. Ο μεσολαβητικός ρόλος της θα αποτελέσει τελικά του συνδυαστικό κρίκο στη σχέση πολίτη και κράτους. Η Τοπική Αυτοδιοίκηση όντως πιο κοντά στον πολίτη έχει τη δυνατότητα να παρακολουθεί την εξέλιξη της κοινωνίας, να εντοπίζει τις ανάγκες της και να τις ικανοποιεί προσφέροντας καλύτερες κοινωνικές παροχές.

Όταν οι κοινωνικές παροχές δεν είναι ποιοτικά αναβαθμισμένες και δεν προσφέρονται στους πολίτες στον απαιτούμενο όγκο, αυτοί οδηγούνται στη φοροδιαφυγή. Η παροχή κοινωνικών υπηρεσιών από την πλευρά του κράτους έχει ως ένα βαθμό, σκοπό να διαφυλάξει το εισόδημα του φορολογούμενου - πολίτη. Στο βαθμό που οι κοινωνικές παροχές δεν ανταποκρίνονται στις ανάγκες του, αυτός καταφεύγει σε αντίστοιχες ιδιωτικής μορφής υπηρεσίες: ιδιωτικό σχολείο, ιδιωτική ασφάλιση, κλπ με συνέπεια να επιβαρύνεται το

εισόδημά του. Για να αποφύγει την επιβάρυνση αυτή και δεδομένου ότι το κράτος δεν ικανοποιεί τις ανάγκες του, επιδιώκει τη μη συμμετοχή του στα φορολογικά έσοδα πράγμα που τελικά λειτουργεί ως ανασταλτικός παράγοντας στη δημιουργία φορολογικής ηθικής.

Εξάλλου η εμπειρία των τελευταίων χρόνων δείχνει ότι οι νόμοι και οι εγκύκλιοι ατονούν μπροστά στη συνολική υποχώρηση του φοροσυλλεκτικού μηχανισμού. Η αναποτελεσματικότητα της φοροεισπρακτικής μηχανής αναμφίβολα βαίνει αυξανόμενη. Οι εκάστοτε κυβερνήσεις δείχνουν απροθυμία να εφαρμόζουν τους νόμους που οι ίδιες εξίγγειλαν και ψήφισαν. Η μηχανή των εφοριών αποδεικνύεται ότι έχει ολοένα και μικρότερη αποτελεσματικότητα στην παρακολούθηση της φοροδιαφυγής λόγω των πολλών τρέχουσων υποχρεώσεων. Το μεγάλο "αγκάθι" των ΔΟΥ εντοπίζεται στις τεράστιες οργανωτικές αδυναμίες, στην έλλειψη πλήρους μηχανογράφησης, στο μη άριστα εκπαιδευμένο προσωπικό και στους αλληπάλληλους και αλληλοσυγκρουόμενους νόμους που δημιουργούν σύγχυση στο προσωπικό των ΔΟΥ.

Στο θέμα της μηχανογράφησης των υπηρεσιών των ΔΟΥ τα έργα έχουν αρχίσει, ο τρόπος και οι διαδικασίες που γίνονται όμως δίνουν υποσχέσεις για αποτελεσματικότητα στο άμεσο ορατό μέλλον. Το κέντρο Πληροφορικής του Υπουργείου Οικονομικών (ΚΕ.Π.Υ.Ο) παίζει πρωτεύοντα ρόλο στις προσπάθειες που καταβάλλονται για την πάταξη της φοροδιαφυγής. Σε καθημερινή σχεδόν βάση γίνονται μέσω των ηλεκτρονικών υπολογιστών, διασταυρώσεις στοιχείων που αφορούν το σύνολο της οικονομικής δραστηριότητας στη χώρα (εισαγωγές -εξαγωγές, μεταβίβαση ακινήτων κλπ).

Η πλήρης μηχανοργάνωση των Οικονομικών Υπηρεσιών θα μειώσει σημαντικά τον όγκο των γραφειοκρατικών εργασιών και σταδιακά θα συμβάλλει στον περιορισμό της φοροδιαφυγής.

Στα πλαίσια της κατάργησης των φορολογικών συνόρων και σε συνεργασία με την Ευρωπαϊκή Ένωση λειτουργεί ένα δίκτυο πληροφορικής

και τηλεματικής ανταλλαγής δεδομένων -στοιχείων (V.I.E.S) μέσω του οποίου εξασφαλίζεται η αποτελεσματική συνεργασία μεταξύ των φορολογικών διοικήσεων των κρατών -μελών. Το πρόγραμμα αυτό αφορά τον έλεγχο του ΦΠΑ στο ενδοκοινοτικό εμπόριο, ο οποίος είναι απαραίτητος για τη διατήρηση των εσόδων και τη διασφάλιση ίσης μεταχείρισης όλων των επιχειρήσεων. Μέσω ηλεκτρονικών υπολογιστών είναι δυνατή η ανταλλαγή πληροφοριακών δεδομένων του ΦΠΑ.

Εκτός από τις κοινωνικοπολιτικές επιπτώσεις η φοροδιαφυγή έχει και οικονομικές συνέπειες. Οι επιπτώσεις αυτές είναι πολλές και σημαντικές, επηρεάζουν δε τόσο τα βασικά μακροοικονομικά μεγέθη όσο και τις μικροοικονομικές μεταβλητές.

Από μακροοικονομικής σκοπιάς μας ενδιαφέρει: α) που οι φορολογούμενοι δαπανούν το αποκρυθέν εισόδημά τους και β) που θα διέθετε το Δημόσιο τυχόν πρόσθετα έσοδα προερχόμενα από τη μείωση της φοροδιαφυγής. Όσον αφορά το που οι φορολογούμενοι διαθέτουν το αποκρυθέν εισόδημα υπάρχουν δυο τρόποι: Είτε μπορούν να το επενδύσουν σε ακίνητα, τραπεζικές καταθέσεις, χρεόγραφα κλπ. είτε μπορούν να το διαθέσουν όπως και το δηλωθέν δηλαδή προς κατανάλωση.

Από την άλλη το Δημόσιο θα διέθετε τα επιπλέον πρόσθετα έσοδα από την μείωση της φοροδιαφυγής ή για αύξηση των Δημοσίων δαπανών ή για μείωση του Δημοσίου Ελλείματος.

Κατά συνέπεια η φοροδιαφυγή προκαλεί:

- α) αύξηση των δημοσίων ελλειμάτων
- β) αύξηση της συνολικής κατανάλωσης
- γ) αύξηση των πληθωριστικών πιέσεων
- δ) πιέσεις στο ισοζύγιο πληρωμών.

Ο ελληνικός κρατικός προϋπολογισμός χαρακτηρίζεται από την συνεχώς αυξανόμενη διόγκωση των κρατικών δαπανών χωρίς μεγάλες διακυμάνσεις στα έσοδα. Για την κάλυψη των ελλειμάτων του κρατικού

προϋπολογισμού οι εκάστοτε κυβερνήσεις προσέφευγαν είτε στον εσωτερικό και εξωτερικό δανεισμό, είτε στην έκδοση χαρτονομίσματος. Η φοροδιαφυγή και η παραοικονομία χρηματοδοτούν σημαντικό ποσοστό του έντονα αυξανόμενου κρατικού ελλείματος και δημοσίου χρέους. Εάν αναλογίσουμε ότι η παραοικονομία και η φοροδιαφυγή αντιστοιχεί γύρω στο 50% του Α.Ε.Π. τότε είναι φανερό πόσο θα βοηθούσε η σύλληψη τους στην ανάπτυξη της οικονομίας μας.

Το εισόδημα που φοροδιαφεύγει και αυτό που κινείται στη παραοικονομία δημιουργεί αυξημένη ζήτηση καταναλωτικών αγαθών, εγχωρίων και εισαγομένων και συντηρεί μόνιμες πληθωριστικές πιέσεις. Τη στιγμή μάλιστα που η φοροδιαφυγή και η παραοικονομία παρουσιάζουν αυξητικές τάσεις, ανάλογες αυξητικές τάσεις θα δημιουργούνται και στην κατανάλωση, με αποτέλεσμα να μην ασκείται σωστή οικονομική πολιτική και να λαμβάνονται μέτρα για τη μείωση του πληθωρισμού όπως αύξηση των τιμών των αγαθών, "πάγωμα" μισθών, περιορισμός των δημοσίων δαπανών, τα οποία μοιραία είναι να μην αποδίδουν. Στο βαθμό μάλιστα που μεγάλο τμήμα της τελικής κατανάλωσης στρέφεται προς εισαγόμενα προϊόντα έχουμε επιπτώσεις και στο ισοζύγιο πληρωμών. Εάν η τυχόν αύξηση των φορολογικών εσόδων χρησιμοποιηθεί για μείωση του ελλείματος, τότε ο ουσιαστικός περιορισμός της φοροδιαφυγής στη χώρα μας θα μείωνε τις δανειακές ανάγκες του δημοσίου θα δημιουργούσε πρωτογενές πλεόνασμα και θα οδηγούσε μεσοπρόθεσμα σε σταθεροποίηση του λόγου δημόσιο χρέος προς Α.Ε.Π. Η μείωση της κατανάλωσης, του πληθωρισμού και των επιτοκίων ενδεχομένως να οδηγούσε σε αύξηση των επενδύσεων. Η εκτεταμένη φοροδιαφυγή αποδυναμώνει τα διάφορα φορολογικά κίνητρα και δεν επιτυγχάνεται η επιδιωκόμενη συμπεριφορά. Αποδυναμώνει επίσης τα κίνητρα για την καλύτερη οργάνωση και διακίνηση των επιχειρήσεων με σκοπό την αύξηση των κερδών και την πραγματοποίηση επενδύσεων, αφού τα "κέρδη" από τη φοροδιαφυγή είναι πολλαπλάσια.

Η ύπαρξη εκτεταμένης φοροδιαφυγής και παραοικονομίας αλλοιώνει σημαντικά τα στατιστικά στοιχεία. Δεν είναι υπερβολή να υποστηριχθεί ότι οι περισσότεροι μακροοικονομικοί δείκτες που εμφανίζονται από τις κρατικές υπηρεσίες είναι σε μεγάλο βαθμό εξωπραγματικοί. Αν ληφθεί υπόψη ότι οι πιο βασικοί μακροοικονομικοί δείκτες προσδιορίζονται με βάση το επίσημο Α.Ε.Π. γίνεται ολοφάνερο ότι οι δείκτες είναι σε μεγάλο βαθμό υποεκτιμημένοι. Έτσι το κατά κεφαλήν εισόδημα μας εκτιμάται ότι είναι αποφασιστικά μεγαλύτερο από το εμφανιζόμενο σε ελληνικές και ξένες στατιστικές. Επίσης το δημόσιο χρέος και το έλλειμα του προϋπολογισμού σαν ποσοστό του Α.Ε.Π. είναι ανάλογα επερεκτιμημένα. Το γεγονός αυτό οδηγεί τελικά στη λήψη εσφαλμένων μέτρων οικονομικής πολιτικής. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί η χρήση υψηλών φορολογικών συντελεστών για την εξασφάλιση των απαραίτητων φορολογικών εσόδων, οι οποία με την σειρά τους έχουν αρνητικές επιπτώσεις στην προσφορά εργασίας, στο σχηματισμό κεφαλαίων, στην ανάληψη επιχειρηματικών κινδύνων και αυξάνουν σημαντικά το "πρόσθετο φορολογικό βάρος" σε όλη την οικονομία. Η χρήση υψηλών φορολογικών συντελεστών αποβαίνει σε βάρος των ειλικρινών φορολογούμενων, που δεν είναι άλλοι από τους μισθωτούς και τους συνταξιούχους, οι οποίοι εκ των πραγμάτων δεν μπορούν να αποκρύψουν το εισόδημά τους, και δεν θίγει τις υψηλές εισοδηματικές τάξεις που ούτως ή άλλως φοροδιαφεύγουν. Σε συνδυασμό μάλιστα με τις πληθωριστικές τάσεις και την προσπάθεια μείωσης της κατανάλωσης (με παράλληλη αύξηση των τιμών σε αγαθά και υπηρεσίες), η αγοραστική δύναμη του χαμηλόμισθου επιδινώνεται ακόμη περισσότερο. Έτσι μοιραία οδηγούμαστε στην εξαθλίωση των πολλών, στην διόγκωση της ανεργίας, στη μείωση του βιομηχανικού δυναμικού και στη γενικότερη αρνητική εξέλιξη του εθνικού πλούτου. Η υποεκτίμηση της φοροδιαφυγής και της σημασίας των παραοικονομικών εργασιών, οδηγεί τις κυβερνήσεις στο "χτύπημα" βασικά των ευρέων λαϊκών στραμάτων.

Στο βαθμό που σημαντικοί πόροι όπως εργασία και κεφάλαιο αφιερώνονται στην πραγματοποίηση της φοροδιαφυγής αλλά και στην δίωξη της, η ύπαρξη εκτεταμένης φοροδιαφυγής οδηγεί σε μη άριστη κατανομή των παραγωγικών πόρων. Επίσης στο βαθμό που οι δυνατότητες φοροδιαφυγής δεν είναι εξίσου κατανεμημένες στην οικονομία. Είναι δυνατόν να μεταφερθούν πόροι από δραστηριότητες με περιορισμένες δυνατότητες φοροδιαφυγής σε δραστηριότητες με μεγάλες δυνατότητες φοροδιαφυγής. Το χτύπημα της φοροδιαφυγής είναι ίσως το κλειδί για την ομαλοποίηση της οικονομίας και στη συνέχεια την δημιουργία συνθηκών οικονομικής ανάπτυξης.

ΜΕΤΡΑ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΕΡΙΣΤΟΛΗ ΤΗΣ

ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

Η ακριβή έκταση της φοροδιαφυγής δεν είναι εφικτό να προσδιοριστεί και κάθε προσπάθεια υπολογισμού της είναι κατ' ανάγκη, προσεγγιστική. Ωστόσο έχουν εντοπιστεί οι τομείς που ενέχουν υψηλό βαθμό κινδύνου φοροαπάτης και ιδίως φοροδιαφυγής, οι οποίοι και παρακολουθούνται εντονότερα ή μπορεί να αποτελούν αντικείμενο ειδικής στρατηγικής ή ειδικών ελεγχών.

Ειδικότερα η φοροδιαφυγή παρατηρείται σε μεγάλο πλήθος και ποικιλία επιχειρήσεων και συναλλαγών, σε όλα τα στάδια. Μεγαλύτερη όμως έξαρση παρατηρείται σε συγκεκριμένους τομείς, με βάση τα υπάρχοντα στοιχεία. Τέτοιοι τομείς είναι οι κατασκευές τεχνικών έργων και η εμπορία συναφών ειδών, η παροχή υπηρεσιών γενικά, η εμπορία υγρών καυσίμων, η εμπορία και τυποποίηση αγροτικών προϊόντων καθώς και το λιανικό εμπόριο.

Η ακολουθούμενη στην Ελλάδα μεθοδολογία φοροδιαφυγής, είναι συνάρτηση της διάρθρωσης της οικονομίας και των επιχειρήσεων. Οι επιχειρήσεις που φοροδιαφεύγουν εκμεταλλεύονται την αντικειμενική αδυναμία του κράτους να ελέγχει επαρκώς όλους τους τομείς δραστηριοτήτων, ιδίως σε μια ανοικτή οικονομία, καθώς και τη σχετική αδυναμία του να προσαρμόζεται εύκολα και γρήγορα στα νέα δεδομένα και στις διαμορφούμενες εκάστοτε συνθήκες.

Βασικό όμως υπαρκτό πρόβλημα που συντηρεί τη φοροδιαφυγή είναι η έλλειψη κοινωνικής ευαισθησίας σε φαινόμενα φοροδιαφυγής. Στο πρόβλημα αυτό πρέπει να δοθεί η δέουσα σημασία, με την κατάλληλη εκπαίδευση ακόμη και στα σχολεία ώστε μακροπρόθεσμα η φοροδιαφυγή να εξαλειφθεί ή έστω να μειωθεί δραστικά, μέσω της ενεργού συμμετοχής των ιδίων των πολιτών και όχι με μέτρα αστυνόμευσης και εξαναγκασμού.

Κυριότεροι τρόποι με τους οποίους εκδηλώνεται η φοροδιαφυγή είναι η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η έκδοση πλαστών ή

εικονικών φορολογικών στοιχείων, οι υποτιμολογήσεις και υπερτιμολογήσεις και κυρίως η έντονη παραοικονομία, δηλαδή η ανάπτυξη πολλών δραστηριοτήτων εκτός συστήματος. Συχνές είναι και οι περιπτώσεις φοροδιαφυγής που βασίζονται στην έκδοση και λήψη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων, που στην πραγματικότητα αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές. Ο τρόπος αυτός φοροδιαφυγής παρουσιάζει ιδιαίτερη έξαρση τα τελευταία χρόνια στην Ελλάδα και αποσκοπεί, κατά κύριο λόγο, στην εικονική διόγκωση των δαπανών των ληπτών και στην συνέπεια αυτής, περαιτέρω μείωση πρωτίστως του αποδοτέου **Φ.Π.Α.** αλλά και των καθαρών τους κερδών. Συνήθως σε τέτοιες περιπτώσεις οι εκδότες των πιο πάνω στοιχείων είναι μικρές ή και ανύπαρκτες επιχειρήσεις, σε αντίθεση με τους λήπτες που κατά τεκμήριο είναι μεγάλες επιχειρήσεις.

Θα πρέπει επίσης να γίνει ιδιαίτερα μνεία στο λιανικό εμπόριο αγαθών και υπηρεσιών, όπου η παρατηρούμενη φοροδιαφυγή οφείλεται κυρίως στο μεγάλο πλήθος και τη διασπορά μικρών ως επί το πλείστον επιχειρήσεων λιανικής πώλησης, γεγονός που δημιουργεί δυσκολίες στη συνεχή παρακολούθησή τους. Η έλλειψη ευαισθησίας του αγοραστικού κοινού και η συμμετοχή του στη μη έκδοση απόδειξης λιανικής πώλησης με ανάλογη μείωση της τιμής, ενισχύουν επίσης την έξαρση της φοροδιαφυγής στο λιανικό εμπόριο.

Ως προς το μεγάλο πλήθος των επιχειρήσεων, είτε με τη μορφή **Ν.Π.** είτε ως ατομικών επιχειρήσεων, σημειώνουμε ότι κατά την τελευταία πενταετία, οι Έλληνες δημιούργησαν 23.304 νέες εταιρείες (**ΑΕ** και **ΕΠΕ**), η συντριπτική πλειονότητα των οποίων, όμως βρίσκεται στους τομείς του εμπορίου και των υπηρεσιών. Από αυτές τις νέες εταιρείες διαλύθηκαν οι 1.238 ενώ άλλες 87 συγχωνεύθηκαν ή απορροφήθηκαν από άλλες επιχειρήσεις. Από το σύνολο των επιχειρήσεων που ιδρύθηκαν την τελευταία πενταετία μόνον το 21% αφορά βιομηχανικές εταιρείες, ενώ τα αντίστοιχα ποσοστά του εμπορίου και των υπηρεσιών είναι 38,6% και 40,4% αντίστοιχα.

Αν όμως για την φοροδιαφυγή υπάρχουν πληροφορίες και στοιχεία που υποδηλώνουν την ύπαρξή της και βοηθούν ικανοποιητικά στην αναζήτηση και εξεύρεση των αναγκαίων προληπτικών ή κατασταλτικών μέτρων, για τη φοροαποφυγή τα στοιχεία δεν είναι επαρκή και η αντιμετώπισή της είναι δυσχερής.

Η λειτουργία πάντως επιχειρήσεων με τον μανδύα Νομικών Προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα (π.χ. Σωματεία), η καταστρατήγηση ειδικών απαλλακτικών διατάξεων, η εικονική πτώχευση επιχειρήσεων, η φαινομενικά διαφυγή κερδών εταιρειών στο εξωτερικό κλπ. αποτελούν σίγουρα τεχνικές και μεθόδους που οδηγούν στην φοροαποφυγή, ήτοι συχνές εναλλαγές στα πρόσωπα των φορέων των επιχειρήσεων ή διάλυση επιχειρήσεων σε σύντομο χρόνο.

Από τη φύση του, το φαινόμενο της φοροδιαφυγής δεν είναι δυνατό να αντιμετωπισθεί με ένα ή με μεμονωμένα μέτρα, όπως π.χ. την ποινικοποίηση του αδικήματος, την προσωποκράτηση κ.α. Απαιτείται η λήψη μιας σειράς μέτρων και μια συνδιασμένη προσπάθεια από πολλούς φορείς και προς πολλές κατευθύνσεις. Απαιτούνται διοικητικά μέτρα, νομοθετικές ρυθμίσεις, αναδιάρθρωση των φορολογικών υπηρεσιών τροποποιήσεις στο φορολογικό σύστημα κλπ. Κυρίως όμως απαιτείται συνδιασμένη μακροχρόνια προσπάθεια, επιμονή, συνέπεια και συνέχεια.

Η αναγγελλλόμενη φιλοδοξία των εκάστοτε κυβερνήσεων ήταν η πάταξη της φοροδιαφυγής. Οι εύκολες λύσεις πάντα οι ίδιες. Δρακόντιες κυρώσεις για τους παραβάτες, εξοντωτικά πρόστιμα, αυξημένες εξουσίες των ελεγκτικών οργάνων, ποινικοποίηση, μη εξαγοράσιμη ποινή κλπ. Ποιο όμως από τα μέτρα αυτά εφαρμόσθηκε στην πράξη και αν εφαρμόσθηκε τι απέδωσε;

Κοινή διαπίστωση είναι ότι τα μέτρα που πάρθηκαν κατά καιρούς δεν ανταποκρίθηκαν στις φιλόδοξες εξαγγελίες των οραματιστών τους. Παρά τα μέτρα η φοροδιαφυγή αυξάνει. Το σημαντικό αυτή τη στιγμή είναι ο άμεσος περιορισμός της και όχι η πάταξή της, που είναι εφικτή μόνο

μεσομακροπρόθεσμα, δεδομένου μάλιστα ότι στη χώρα μας το φαινόμενο παρουσιάζει εκρηκτικές διαστάσεις.

Η λήψη νέων μέτρων κάθε φορά δεν παρουσιάζει ιδιαίτερες δυσκολίες αλλά όταν αυτά τα μέτρα δεν συνοδεύονται από μια αύξηση της πιθανότητας εντοπισμού της φοροδιαφυγής δεν έχουν κανένα θετικό αποτέλεσμα. Η πιθανότητα εντοπισμού της φοροδιαφυγής εξαρτάται τόσο από τις οργανωτικές αδυναμίες των φορολογικών αρχών όσο και από τον εκτεταμένο χρηματισμό των αρμοδίων υπαλλήλων τους, όπως επανειλημμένα έχει διαπιστωθεί. Επίσης εξαρτάται και από τη δομή της ελληνικής οικονομίας με τις πολλές μικρές επιχειρήσεις και τους εκατοντάδες χιλιάδες αυτοαπασχολούμενους.

Τα μέτρα που πρέπει να ληφθούν, πρέπει να έχουν ως στόχο υψηλής προτεραιότητας την αύξηση της πιθανότητας εντοπισμού της φοροδιαφυγής, χωρίς να υποτιμάμε τη σημασία καθαρισμού νέων, ελαφρά μειωμένων συντελεστών και αυξημένων χρηματικών ποινών. Η πιθανότητα εντοπισμού της φοροδιαφυγής επηρεάζεται και από τη δομή του φορολογικού συστήματος. Κανείς όμως δεν ασχολήθηκε να αλλάξει το σύστημα. Τη νομοθεσία και τη φιλοσοφία της, τη φορολογική αδικία, τις φορολογικές υπηρεσίες και την εικόνα του κράτους, θα πρέπει λοιπόν το φορολογικό μας σύστημα να προικοδοτηθεί με ορισμένες βασικές αρχές.

- Στη δομή του να είναι απλό και διατυπωμένο με σαφήνεια

Το σημερινό σύστημα είναι πολύπλοκο, μπερδεμένο. Γεμάτο εξαιρέσεις και εξαιρέσεις των εξαιρέσεων, κολυμπά στις υποπεριπτώσεις και στη λεπτομέρεια. Η διαφοροποίηση βέβαια είναι απαραίτητη για να υπηρετήσει ένα πολύπλοκο και πολύμορφο οικονομικό και κοινωνικό σύστημα. Ο βαθμός όμως της διαφοροποίησης πρέπει να περιορισθεί στο ελάχιστο. Η κοινωνικοοικονομική ωφέλεια που προσφέρει η απλότητα, δεν πρέπει να θυσιάζεται στο βωμό άλλων σκοπιμοτήτων ή και ωφελειών, ακόμα μικρότερης όμως σημασίας.

Θα πρέπει να σταθμίσουμε την ωφέλεια ή την κοινωνική ή οικονομική χρησιμότητα από την κάθε υποδιάκριση. Όταν θα έχουμε αποκτήσει φορολογικό σύστημα που θα λειτουργεί και θα εφαρμόζεται τότε μπορούμε να φτάσουμε στην πολυτέλεια ενός συστήματος με πολύπλοκες αποχρώσεις. Προς το παρόν η προτεραιότητα είναι να αποκτήσουμε σύστημα κατανοητό, τόσο στους φορολογούμενους όσο και στα φορολογικά όργανα.

Το φορολογικό δίκαιο πρέπει να το χαρακτηρίζει σαφήνεια κάτι που απουσιάζει από τη σημερινή νομοθεσία, με αποτέλεσμα να δημιουργούνται αμφισβητήσεις. Οι ασάφειες δίνουν την δυνατότητα αυθαιρεσιών καλόπιστων ή κακόπιστων και αποτελούν πρόσφορο έδαφος για συναλλαγές. Όσο σαφέστερος είναι ο νόμος τόσο πιο ξεκάθαρες είναι οι υποχρεώσεις των φορολογούμενων και λιγότερη η διακριτική ευχέρεια των φορολογικών αρχών και η δυνατότητα της να ακολουθήσουν ευνοϊκότερη ή δυσμενέστερη ερμηνεία για τον φορολογούμενο. Ο φορολογούμενος πρέπει να ξέρει εκ των προτέρων τι φόρο πρέπει να πληρώσει και να μην εξαρτάται ο προσδιορισμός του από την υποκειμενική κρίση των φορολογικών αρχών.

- Το φορολογικό σύστημα να είναι σταθερό

Είναι αλήθεια ότι το φορολογικό σύστημα πρέπει να αναπτύσσεται και να αλλάζει, να παρακολουθεί τις κοινωνικοοικονομικές εξελίξεις όχι μόνο στον ελληνισμό αλλά και στον διεθνή χώρο για να μην γίνει απαρχαιωμένο. Αλλά όμως δεν πρέπει να αλλάζει τόσο συχνά, όσο στη χώρα μας. Είναι σταθερή πρακτική σχεδόν κάθε χρόνο να έχουμε ένα νέο φορολογικό νόμο και εκτός αυτού έχουμε ενδιάμεσα πληθώρα νόμων με βασικές ρυθμίσεις φορολογίας εισοδήματος. Το γεγονός αυτό οφείλεται στην έλλειψη προγραμματισμού. Οι νόμοι που ψηφίζονται προσπαθούν να καλύψουν τις προχειρότερες των προηγούμενων, χωρίς όμως να έχουν μελετηθεί σωστά και εκ των πραγμάτων, δημιουργείται η ανάγκη νέων ρυθμίσεων. Είναι φανερό ότι οι αδικαιολόγητα επανειλημμένες τροποποιήσεις των φορολογικών διατάξεων αποτελούν ουσιαστικά "διαρρυθμίσεις των διαρρυθμίσεων", που καθίστανται αναγκαίες,

επειδή οι προηγούμενες "διαρρυθμίσεις" δεν είχαν "μελετηθεί όσο έπρεπε καλά".

Το αποτέλεσμα αυτής της κατάστασης είναι ότι κανείς, ούτε οι ειδικοί ή οι φορολογικές αρχές, είναι δυνατόν να ξέρουν και δεν ξέρουν τι ισχύει. Η δε νομολογία των δικαστηρίων είναι άχρηστη αφού πολύ συχνά αναφέρεται σε διάταξη που έπαψε να ισχύει. Να σημειωθεί ότι συνήθως αυτές οι αλλαγές υπαγορεύονται από την πρακτική του Υπουργείου Οικονομικών, το οποίο όταν δεν το ικανοποιεί η ερμηνεία που δίνουν τα δικαστήρια σε κάποιο φορολογικό νόμο, τον αλλάζει στα μέτρα του, ώστε να εκφράζει τις απόψεις του.

- Σωστός προσανατολισμός

Σήμερα το φορολογικό σύστημα είναι τυπολατρικό. Δεν ενδιαφέρεται για την ουσία, δηλαδή τη σύλληψη της φορολογητέας ύλης με τρόπο αποτελεσματικό. Ενδιαφέρεται για τον τύπο και δεν έχει σχέση με την ουσία των πραγμάτων.

Ο εισπρακτικός μηχανισμός δεν είναι προσανατολισμένος στην αποδοτική και έγκληρη είσπραξη των δημοσίων εσόδων. Ενώ, λοιπόν, διαφεύγουν δισεκατομμύρια φόρων, η δραστηριότητα του φορολογικού μηχανισμού καταλήγει να εξαντλείται στην είσπραξη φόρων από παρατυπίες ή λάθη "μικρών" φορολογουμένων. Ο χρόνος των ελεγκτικών οργάνων χάνεται για αμφισβητήσεις των ποσών που έχει ήδη δηλώσει ο φορολογούμενος και προκύπτουν από τα βιβλία του και όχι για να πιαστεί η φορολογητέα ύλη που δεν φαίνεται πουθενά, η περίφημη παραοικονομία, που οι διαστάσεις της είναι τρομακτικές. Προέχει να πιάσουμε αυτά που δεν εμφανίζονται πουθενά.

- Να είναι δίκαιο, ρεαλιστικό και αναπτυξιακό

Το φορολογικό σύστημα όπως διαμορφώθηκε και λειτουργεί στη χώρα μας τις τελευταίες δεκαετίες, είναι κοινωνικά άδικο, αντιαναπτυξιακό και οικονομικά αναποτελεσματικό. Η υπερφορολόγηση μισθωτών και συνταξιούχων, η μεγάλη αναλογία έμμεσων φόρων, η μικρή αναλογική

φορολογική επιβάρυνση των κερδών και η εκτεταμένη φοροδιαφυγή είναι μερικά στοιχεία που διατηρήθηκαν και χαρακτηρίζουν το φορολογικό σύστημα ακόμη και σήμερα. Είναι ανάγκη να αρχίσει η διαδικασία μεταρρύθμισης του φορολογικού συστήματος με κεντρικό στόχο την αύξηση των κρατικών εσόδων σε συνδυασμό με τη δίκαιη κατανομή των φορολογικών βαρών με βάση τη φοροδοτική ικανότητα του καθενός.

Στα πλαίσια αυτής της μεταρρύθμισης χρειάζονται μέτρα, νέο θεσμικό πλαίσιο και αναδιάρθρωση των πηγών άντλησης των φόρων. Αυτό απαιτεί την αλλαγή της σχέσης άμεσων -έμμεσων φόρων με την μείωση των έμμεσων και την διεύρυνση της φορολογικής βάσης. Με το νέο φορολογικό νόμο δίνονται κάποια κίνητρα ανάπτυξης με τη μείωση του ανώτατου συντελεστή φορολογίας εισοδήματος. Η κίνηση αυτή όμως θα πρέπει να συνδυαστεί με ανάλογη δραστηριοποίηση των μηχανισμών ελέγχου.

Είναι φανερό ότι έχει κατανοηθεί πλέον πως η πάταξη της φοροδιαφυγής απαιτεί ενεργοποίηση όλων των μηχανισμών που διαθέτει το κράτος αλλιώς κάθε προσπάθεια θα πέφτει στο κενό, σε μια περίοδο μάλιστα, που οι φορολογικοί συντελεστές έχουν μειωθεί σημαντικά και η πολιτεία αναλαμβάνει τεράστιο κόστος.

Παράλληλα με τα νομοθετικά μέτρα, το Υπουργείο Οικονομικών προβαίνει συνεχώς στη λήψη των απαιτούμενων διοικητικών μέτρων, ανάλογα με τις υπάρχουσες εκάστοτε συνθήκες και δυνατότητες. Όλα αυτά αποτελούν βάση του φορολογικού ελέγχου που σε συνδυασμό με την εμπειρία, την απαιτούμενη πάντοτε φαντασία και ικανότητα του ελεγκτή καθώς και την εφαρμογή ενός σύγχρονου ελεγκτικού συστήματος μπορεί να συνθέτουν ένα αποτελεσματικό ελεγκτικό μηχανισμό. Μέχρι σήμερα ο έλεγχος γίνεται με κλασσικές μεθόδους και η μηχανογραφική υποστήριξη του είναι πολύ μικρή σε σχέση με τις απαιτήσεις. Οι επιτυχίες των φοροτεχνικών αρχών οφείλονται κυρίως στην ικανότητα και την φαντασία σημαντικού αριθμού εφοριακών υπαλλήλων.

Ο φορολογικός έλεγχος γίνεται όλο και περισσότερο μια πιο σύνθετη και πολύπλοκη διαδικασία και αυτό οφείλεται στην συνεχή εξέλιξη των συναλλαγών, αλλά και στην αυξανόμενη πολυπλοκότητα της φορολογικής νομοθεσίας. Ύστερα από αυτά, αλλά και τη διαρκή ανάγκη αύξησης της παραγωγικότητας δεν είναι δυνατό πλέον να λειτουργήσει ελεγκτικό σύστημα μόνο με τις κλασσικές μεθόδους ελέγχου, δηλαδή:

(1) Προληπτικός έλεγχος στην επιχείρηση ή έξω από την επιχείρηση. Ο έλεγχος αυτός κυρίως αποσκοπεί στην έκδοση φορολογικών στοιχείων και την κανονικότητα έκδοσης αυτών.

(2) Προσωρινός έλεγχος. Ο έλεγχος αυτός γίνεται στα βιβλία και τα φορολογικά στοιχεία αποσκοπεί στην διακρίβωση εάν έχει αποδοθεί ορθά ο ΦΠΑ με βάση τις δηλώσεις.

(3) Ο τακτικός έλεγχος είναι ο τελικός έλεγχος όλων των βιβλίων και των στοιχείων σε όλα τα φορολογικά αντικείμενα.

Βασικό μέτρο είναι η διενέργεια συνεχών προληπτικών ελεγχών σε όλη τη χώρα, που καλύπτουν όλες τις ώρες και όλες τις ημέρες της εβδομάδας. Οι έλεγχοι αυτοί, που διενεργούνται από την ΥΠΕΔΑ και από ειδικά συνεργεία ελέγχου που συγκροτούνται για το σκοπό αυτό, αλλά και από τις ΔΟΥ κρίνονται επιβεβλημένοι, καθ' όσον πέραν του ελέγχου της διακίνησης αγαθών και ορθής έκδοσης των προβλεπομένων σε κάθε περίπτωση στοιχείων, διενεργούνται διασταυρώσεις μεταξύ των επιχειρήσεων και εντοπίζονται περιπτώσεις κυκλωμάτων φοροδιαφυγής μεταξύ συνεργαζομένων επιχειρήσεων.

Οι παραπάνω έλεγχοι, μαζί με τους τακτικούς και προσωρινούς ελέγχους που διενεργούνται κατά κύριο λόγο από τις ΔΟΥ και αφορούν κυρίως τις μεγαλύτερες επιχειρήσεις, αποτελούν το πλαίσιο του κατασταλτικού μηχανισμού του Υπουργείου.

Παράλληλη δίνεται βαρύτητα στη συλλογή και μηχανογραφική επεξεργασία και αξιοποίηση των αγορών και πωλήσεων αλλά και άλλων

στοιχείων, που όλες οι επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες βάση ειδικών διατάξεων να υποβάλουν, καθώς και πληροφοριών γενικά φορολογικού ενδιαφέροντος, που με οποιονδήποτε τρόπο περιέρχονται στις υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών. Το Υπουργείο Οικονομικών έχει προχωρήσει σε δυο στρατηγικού χαρακτήρα παρεμβάσεις.

- Την υλοποίηση ενός γιγαντιαίου προγράμματος πληροφορικού εκσυγχρονισμού (TAXIS) το οποίο μαζί με άλλα προγράμματα όπως το ESCORT για τον φορολογικό έλεγχο, θα καλύψουν τις μηχανογραφικές ανάγκες.
- Την αναδιάρθρωση των υπηρεσιών και την σύσταση Σχολής Επιμόρφωσης.

Οι παραπάνω παρεμβάσεις, όπως αναλύθηκαν από άλλους ειδικότερους μαζί με το υπάρχον θεσμικό πλαίσιο, πιστεύουμε ότι θα δομήσουν ένα νέο και σύγχρονο φοροελεγκτικό μηχανισμό που θα δώσει συνολικό χτύπημα στη φοροδιαφυγή και θα συμβάλει αποφασιστικά στη δημοσιονομική εξυγίανση και τη δημιουργία ενός δικαιότερου φορολογικού συστήματος.

Οριστικά από 1-1-1997 ενεργοποιείται το πρόγραμμα "Escort" διεξαγωγής των φορολογικών ελέγχων του ΦΠΑ. Σύμφωνα με τη σύμβαση που έχει υπογραφεί με το Υπουργείο Οικονομικών της Δανίας και στελέχη του, από πέρυσι, έχουν εγκατασταθεί στην Ελλάδα και εκπαιδεύουν τους φοροτεχνικούς για την υλοποίησή του.

Οι έλεγχοι θα διεξάγονται μηχανογραφικά και τα φοροελεγκτικά όργανα θα είναι εφοδιασμένα με φορητούς ηλεκτρονικούς υπολογιστές θα τροφοδοτούνται με όλα τα στοιχεία των προς έλεγχο επιχειρήσεων, τα οποία θα έχουν αντληθεί από τους φακέλους των υποχρέων.

Ακόμη μεγαλύτερη θα είναι η απόδοση του "Escort" όταν αυτό συνδεθεί με το σύστημα μηχανογράφησης "Taxis". Στο πρώτο στάδιο εφαρμογής του, θα εξυπηρετείται από το υφιστάμενο μηχανογραφικό σύστημα του Υπουργείου Οικονομικών (ΚΕΠΥΟ).

Επίσης το Υπουργείο Οικονομικών, όπως είναι γνωστό έχει προχωρήσει σε συγκεκριμένα μέτρα αναδιοργάνωσης και εκσυγχρονισμού του φοροελεγκτικού μηχανισμού, ενώ παράλληλα για την αποτελεσματικότερη αξιοποίηση του ανθρωπίνου δυναμικού έχει δώσει ιδιαίτερη έμφαση στη συνεχή επιμόρφωση και έχει δημιουργήσει Σχολή Επιμόρφωσης Υπαλλήλων του Υπουργείου Οικονομικών (ΣΕΥΥΟ) ως ιδιαίτερο Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.) που ήδη δραστηριοποιείται και σε πολύ σύντομο χρόνο θα παρουσιαστεί και θα υλοποιήσει συγκεκριμένα προγράμματα.

Προσδοκούμε ότι με την υποβοήθηση του ελεγκτικού έργου με τα παραπάνω στοιχεία, με την πλήρη μηχανοργάνωση των ΔΟΥ και λοιπών υπηρεσιών που είναι ήδη σε εξέλιξη με την εφαρμογή και στην Ελλάδα ελεγκτικών προτύπων και λοιπές φορολογίες (ESCORT) που αντικειμενικοποιούν τον έλεγχο και με την αναδιάρθρωση των υπηρεσιών του Υπουργείου, οι φορολογικοί έλεγχοι γενικά θα καταστούν πιο αποδοτικοί και θα καταπολεμηθεί δραστικά η φοροδιαφυγή και γενικά η φοροαπάτη, επ' ωφέλεια τόσο των δημοσίων εσόδων όσο και της ομαλής λειτουργίας της ίδιας της αγοράς.

ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Το ισχύον νομικό πλαίσιο για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα, θεωρείται γενικά επαρκές και κατά καιρούς κάποιες διατάξεις γίνονται ακόμη αυστηρότερες ή τροποποιούνται ή θεσπίζονται εξ' αρχής, στα πλαίσια της εκάστοτε στρατηγικής που χαράσσεται και ακολουθείται.

Η θέσπιση αυστηρών διοικητικών αλλά και ποινικών κυρώσεων στους παραβάτες, ιδίως σε περιπτώσεις σοβαρότατων φορολογικών παραβάσεων όπως είναι η έκδοση και λήψη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων, η υποχρεωτική χρήση ειδικών ηλεκτρονικών ταμειακών μηχανών στις λιανικές πωλήσεις, η συνυπευθυνότητα ακόμη και των ιδιωτών και η παροχή κινήτρων προς αυτούς να ζητούν αποδείξεις για τις αγορές καταναλωτικών αγαθών και τις παρεχόμενες υπηρεσίες, τις οποίες μπορούν να επικαλούνται στις υποβαλλόμενες ετήσιες φορολογικές δηλώσεις τους με αντίστοιχη φορολογική ωφέλεια, η θέσπιση αντικειμενικών κριτηρίων για τον προσδιορισμό ελαχίστου ποσού καθαρού εισοδήματος των επιχειρήσεων και των ελευθέρων επαγγελματιών και η θέσπιση ελαχίστου κόστους κατασκευής οικοδομών, αποτελούν ενδεικτικά μέτρα που έχουν ληφθεί και δρουν ανασταλτικά στα εκδηλούμενα φαινόμενα φοροδιαφυγής. Ιδίως δε σε ότι αφορά στα διοικητικά μέτρα, προβλέπεται ακόμη και η αναστολή λειτουργίας των επιχειρήσεων ή η άρση του τραπεζικού απορρήτου και η δέσμευση κατά 50% των καταθέσεων και λογαριασμών τους σε συγκεκριμένες περιπτώσεις φοροδιαφυγής.

Όλες αυτές οι διοικητικές και οι ποινικές κυρώσεις που προβλέπονται και επιβάλλονται από τις διάφορες νομοθετικές διατάξεις δεν έχουν σταθεί εμπόδιο σε κανέναν από τους φορολογούμενους, στο να φοροδιαφεύγουν άλλοι σε μεγαλύτερο και άλλοι σε μικρότερο βαθμό. Η φοροδιαφυγή είναι ένα κοινωνικό φαινόμενο, που δεν παρουσιάζει στατική μορφή, αλλά συνεχώς μεταξελίσσεται από πλευράς μεθόδων και μέσων. Η ύπαρξη της μπορεί να οφείλεται είτε σε αντίδραση των φορολογουμένων στην επιβολή μεγαλύτερων

βαρών, είτε στην αίσθηση μη δίκαιης φορολογικής μεταχείρισης, είτε στη νοσηρή νοοτροπία που θεωρεί "εξυπνάδα" την απόκρυψη φορολογητέας ύλης. Γεγονός είναι ότι αποβαίνει σε βάρος του κοινωνικού συνόλου και ιδίως των ειλικρινών φορολογουμένων.

Ο αγώνας για την πάταξή της είναι σύνθετος και δυσχερής σήμερα, περισσότερο μάλιστα από κάθε άλλη φορά. Προσδοκία τόσο του κράτους όσο και των φορολογουμένων του είναι καταπολέμηση και ο περιορισμός της φοροδιαφυγής.

Βιβλιογραφία

1) Εφημερίδα της Κυβερνήσεως

Νόμος 1591/1986 "Θέσπιση μέτρων για την πάταξη της φοροδιαφυγής".

Νόμος 1882/1990 "Μέτρα για την περιστολή της φοροδιαφυγής, διαρρυθμίσεις στην άμεση και έμμεση φορολογία και άλλες διατάξεις".

Νόμος 1884/1990 "Διαρρυθμίσεις στην έμμεση φορολογία και άλλες διατάξεις".

Νόμος 2065 "Αναμόρφωση της άμεσης φορολογίας και άλλες διατάξεις".

Νόμος 2238/1994 "Διαρρυθμίσεις στην έμμεση φορολογία και άλλες διατάξεις".

2) Δημήτρη Σταματόπουλο "Κώδικας φορολογικών βιβλίων και στοιχείων".

3) Κώδικας φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων.

Χρήστου Ν. Τότση.

Έκδοση 19η, εκδόσεις ΠΑΜΙΣΟΣ Οκτώβριος '94

Ν. 2238/94 "Κύρωση του Κώδικα φορολογίας εισοδήματος".

4) Φορολογική ενημέρωση 15νθήμερο περιοδικό της ένωσης φοροτεχνικών ελευθέρων επαγγελματιών Θεσσαλονίκης. Αριθ. τεύχους 61 1/8/96

5) Φορολογική επιθεώρηση αριθ. τεύχους 576. Νοέμβριος 1996, Μηνιαία φορολογική και δημοσιονομική επιθεώρηση. Σωτάσσεται από την ομοσπονδία εργαζομένων Π.Ο.Ε. - Δ.Ο.Υ.

6) Φορολογική οικονομική επιθεώρηση αριθ. τεύχους 195, Μάϊος 1996

Περιεχόμενα

-Εισαγωγή

-Α' μέρος:

Έννοια της φοροδιαφυγής

Σχέση φοροδιαφυγής -φοροαποφυγής

Παράγοντες έκτασης φοροδιαφυγής

Φοροδοτική ικανότητα και φοροδιαφυγή

Φορολογικό σύστημα και φοροδιαφυγή

Φοροδιαφυγή και παραοικονομία

ΑΔΙΚΗΜΑΤΑ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

Ανάλυση των αδικημάτων φοροδιαφυγής κατά περίπτωση

Β' μέρος:

Κυρώσεις στα αδικήματα φοροδιαφυγής

Ποινική δίωξη

Ποινικές - δικονομικές διατάξεις

Ποινικές και διοικητικές κυρώσεις για μη απόδοση παρακρατούμενων φόρων

Ποινικές κυρώσεις για άλλες πράξεις φοροδιαφυγής

Κυρώσεις σε όσους δεν δήλωσαν το εισόδημα από ακίνητα

Κυρώσεις σε όσους δεν δήλωσαν το εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις

Κυρώσεις για την μη υποβολή ή ανακριβή υποβολή δήλωσης

Ελλειπής δήλωση

Διασφάλιση των συμφερόντων του δημοσίου σε περίπτωση φοροδιαφυγής

Διοικητικές κυρώσεις (αφαίρεση πινακίδων και άδειας κυκλοφορίας μεταφορικού μέσου, αφαίρεση διπλώματος οδήγησης)

- Αναστολή λειτουργίας καταστημάτων επιτηδευματιών

Πρόστιμα γενικών παραβάσεων

Αυτοτελείς παραβάσεις

Κατηγορίες προστίμων

Επιβολή προστίμων

Πρόσθετοι φόροι και πρόστιμα

- Γ' μέρος:

Τρόποι και μορφές φοροδιαφυγής

Αίτια φοροδιαφυγής

Η φοροδιαφυγή ως παγκόσμιο φαινόμενο

Επιδράσεις της φοροδιαφυγής

Διάρθρωση του οικονομικού - κοινωνικού περιβάλλοντος και φοροδιαφυγής

Μέτρα αντιμετώπισης για την περιστολή της φοροδιαφυγής

- Επίλογος

- Βιβλιογραφία