



**ΠΑΝΤΕΙΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ
ΚΑΙ ΠΟΛΙΤΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ**

ΤΜΗΜΑ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

**ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΚΑΤΕΥΘΥΝΣΗ: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ & ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ**

Διπλωματική Εργασία

**«ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ &
ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΜΕ ΑΛΛΕΣ ΧΩΡΕΣ. ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ
ΒΕΛΤΙΩΣΗ ΤΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑΣ
ΤΗΣ.»**



Φοιτήτρια: Λαζαράκη Γ. Μαρία

Α.Μ.: 7110M020

Επιβλέπων Καθηγητής: Φίλος Α. Ιωάννης

**Εξεταστική Επιτροπή: Φίλος Ιωάννης, Κουτούπης Ανδρέας,
Αγοράκη Μαρία-Ελένη**

**Αθήνα
Δεκέμβριος 2012**

Δήλωση: Βεβαιώνω ότι η παρούσα διπλωματική εργασία αποτελεί το τελικό αντικείμενο δικής μου δουλειάς και δεν αποτελεί προϊόν αντιγραφής. Οι πηγές στις οποίες ανέτρεξα για την εκπόνηση της συγκεκριμένης διπλωματικής αναφέρονται στο σύνολό τους, δίνοντας πλήρεις αναφορές στους συγγραφείς, συμπεριλαμβανομένων και των πηγών που χρησιμοποιήθηκαν από το Διαδίκτυο.

ΜΑΡΙΑ ΛΑΖΑΡΑΚΗ

ΥΠΟΓΡΑΦΗ

Στην αγαπημένη μου φίλη,
συμφοιτήτρια, συνάδελφο,

Άννα Σκρέκη...

που έφυγε νωρίς...

Έρθες άγγελέ μου...
Τ' ουρανού σου τα άστρα να μας δείξεις...
Με τη λάμψη τους να μας φωτίσεις...

Έρθες...
Γεμάτη ελπίδες... γεμάτη όνειρα...

Θα σε θυμάμαι...
Για την απλότητα του χαρακτήρα σου...
Για την καλοσύνη στο βλέμμα σου...
Για την αγνότητα της ψυχής σου...
Για όλα τα χαμόγελα που μου χάρισες...
Για όλη την αγάπη που μου με έκανες να νιώσω...
Για όλα αυτά που ήσουν... και σε έκαναν μοναδική....

“Καλό ταξίδι, αλαργινό καράβι μου, στου απείρου
και στις νυχτός την αγκαλιά, με τα χρυσά σου φώτα!”

(Κ. ΚΑΡΥΩΤΑΚΗΣ)

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Αρχικά, θα ήθελα να ευχαριστήσω τον επιβλέποντα καθηγητή μου κ. Ιωάννη Φίλο, για τις συμβουλές του και την εμπιστοσύνη που μου έδειξε, αλλά και που με παρακίνησε να παρακολουθήσω το μεταπτυχιακό, κατά τη διάρκεια του οποίου απέκτησα εμπειρίες και γνώσεις χρήσιμες για την επαγγελματική μου άνοδο.

Έπειτα, θα ήθελα να ευχαριστήσω τον Διδάσκοντα κ. Γεώργιο Κορομηλά για την αμέριστη συμπαράσταση και στήριξη που μου προσέφερε κατά την εκπόνηση της διπλωματικής μου εργασίας. Οι υποδείξεις και οι συμβουλές του με κατεύθυναν και ήταν ιδιαίτερα χρήσιμες.

Στη συνέχεια, θα ήθελα να ευχαριστήσω τους γονείς μου που μου στάθηκαν σε κάθε μου αγώνα, που διαμόρφωσαν τον χαρακτήρα μου και που μου παρείχαν όλα εκείνα τα απαραίτητα εφόδια για να επιτύχω τους υψηλούς μου στόχους και να φτάσω μέχρι εδώ. Χωρίς αυτούς θα ήταν πιο δύσκολος ο δρόμος της Ιθάκης....

Όπως όμως, ανέφερε και ο Μέγας Αλέξανδρος, «στους γονείς οφείλομεν το ζην, στους δε διδασκάλους το ευ ζην». Γι' αυτό, θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά και όλους τους καθηγητές μου, που μέχρι τώρα συνάντησα στην πορεία των φοιτητικών μου χρόνων, που με ενέπνευσαν, που με καθοδήγησαν, που μου έδειξαν τον όμορφο δρόμο της γνώσης, που με βοήθησαν να επιτύχω και να στέκομαι σήμερα με αξιοπρέπεια απέναντι σε ένα σκληρό και πολύ ανταγωνιστικό εργασιακό περιβάλλον.

Τέλος, να αναφέρω τον κ. Ρήγα Μπάρκουλα, τον Προϊστάμενό μου κατά το ξεκίνημα της επαγγελματικής μου σταδιοδρομίας στη Δ.Ο.Υ. Ψυχικού, που με τις ηγετικές του ικανότητες, την τόλμη του και τον δυναμισμό του, με κάνει να ελπίζω για μια καλύτερη φορολογική διοίκηση. Σε μία τέτοια κρίσιμη εποχή για την Ελλάδα, η παρουσία ηγετών κρίνεται απαραίτητη. Χρειάζεται να υπάρχει όραμα και ελπίδα για ένα καλύτερο αύριο...

**"We know very little about tax administration.
There is no 'one size fits all' policy (OSFA).
The devil is in the details'.
Implementation is as important as design.
Political will, support and non-interference in
operations are indispensable prerequisites."**

Richard Bird

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	21
----------------------	-----------

ΠΡΩΤΗ ΕΝΟΤΗΤΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

1.1 Ο όρος φορολογική διοίκηση.....	24
1.2 Ορισμός του tax administration.....	25
1.3 Περιεχόμενο του tax administration.....	25
1.4 Η σημασία του φοροεισπρακτικού μηχανισμού.....	27

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

Μοντέλα οργάνωσης φορολογικής διοίκησης.....	29
2.1 Η οργάνωση κατά φόρο.....	31
2.2 Η οργάνωση κατά λειτουργία.....	32
2.3 Η οργάνωση κατά διάρθρωση των φορολογουμένων.....	33

ΔΕΥΤΕΡΗ ΕΝΟΤΗΤΑ

Η ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

3.1 Η εξέλιξη των ελληνικών φοροτεχνικών υπηρεσιών.....	34
3.2 Οι σχέσεις Φορολογικής Διοίκησης και φορολογουμένων.....	35
3.3 Αποστολή και στόχοι της ελληνικής φορολογικής διοίκησης.....	36

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

Το ειδικότερο οργανωτικό πλαίσιο στην Ελλάδα	40
4.1 Βασική διάκριση των υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών.....	42

4.1.1 Ρόλος και στόχος των Δ.Ο.Υ.	43
4.2 Η διάρθρωση της ελληνικής φορολογικής διοίκησης	44
4.2.1 Κεντρική Υπηρεσία	44
4.2.1.1 Γενική Διεύθυνση Διοικητικής Υποστήριξης.....	46
4.2.1.2 Γενική Διεύθυνση Φορολογίας.....	46
4.2.1.3 Γενική Διεύθυνση Ελέγχων.....	47
4.2.2 Φορολογικά Καταστήματα	48
4.2.3 Ελεγκτικά κέντρα.....	50
4.2.4 ΥΠ.Ε.Ε. - Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων.....	51
4.2.5 Σ.Δ.Ο.Ε.	53

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

Παρατηρήσεις επί της υφιστάμενης οργάνωσης.....	54
---	----

ΤΡΙΤΗ ΕΝΟΤΗΤΑ

ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

6.1 Έννοια - Σκοπός του φορολογικού ελέγχου.....	55
6.2 Υπηρεσίες που ασκούν φορολογικό έλεγχο.....	57

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

7.1 Προληπτικός Έλεγχος.....	59
7.2 Προσωρινός έλεγχος.....	60
7.3 Τακτικός έλεγχος.....	61
7.3.1 Γενικά.....	61
7.3.2 Επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο.....	64
7.4 Έλεγχος ΑΕ & ΕΠΕ (Ετήσιο Πιστοποιητικό)	65
7.5 Ειδικοί Έλεγχοι.....	69

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8

8.1. Διαδικασία Ελέγχου.....	70
------------------------------	----

8.1.1 Κατάρτιση διαγράμματος Ελεγκτικής διαδικασίας.....	70
8.1.2 Προπαρασκευαστικές Ενέργειες Φορολογικού Ελέγχου.....	71
8.1.3 Διαδοχικές Ελεγκτικές Ενέργειες Φορολογικού Ελέγχου.....	72
8.1.4 Κατάρτιση Έκθεσης Ελέγχου.....	72
8.1.5 Διαδικασία που Έπεται του Ελέγχου.....	73
8.2 Φορολογικοί Ελεγκτές.....	75
8.3 Δικαιώματα και Υποχρεώσεις των Φορολογουμένων Κατά τον Φορολογικό Έλεγχο.....	76
8.3.1 Δικαιώματα φορολογουμένων.....	76
8.3.2 Υποχρεώσεις Φορολογουμένων.....	77

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9

ΜΟΡΦΕΣ ΚΑΙ ΠΕΔΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ ΕΘΝΙΚΟΥ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΟΥ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ ΚΑΤΑΠΟΛΕΜΗΣΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ 2011-2013.....	78
---	-----------

ΤΕΤΑΡΤΗ ΕΝΟΤΗΤΑ

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

10.1 Υποκείμενο του φόρου.....	94
10.2 Χρόνος επιβολής του φόρου.....	95
10.3 Εισόδημα και εξεύρεση του.....	95
10.4 Υπολογισμός και καταβολή του φόρου.....	96
10.5 Σύγκριση φορολογικών συντελεστών στο προσωπικό εισόδημα στα Κράτη – Μέλη της Ε.Ε.....	97

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 11

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

11.1 Γενικά.....	99
11.2 Συντελεστές φορολόγησης.....	100

11.2.1 (Άρθρο 10 Κ.Φ.Ε.) Φορολογία του εισοδήματος των εταιριών, κοινοπραξιών και κοινωνιών που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα.....	100
11.2.2 Συντελεστές φορολογίας Α.Ε., Ε.Π.Ε., (παρ.1 άρθρου 109 του ν.2238/1994).....	102
11.3 Σύγκριση φορολογικών συντελεστών στο εταιρικό εισόδημα στα Κράτη – Μέλη της Ε.Ε.....	102

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 12

ΟΙ ΕΜΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ.....	104
------------------------------	------------

ΠΕΜΠΤΗ ΕΝΟΤΗΤΑ

ΕΥΡΩΠΑΪΚΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΔΙΟΙΚΗΣΕΙΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 13

Η ΚΥΠΡΙΑΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ

13.1 Γενικά στοιχεία Κύπρου.....	108
13.2 Offshore στην Κύπρο.....	109
13.3 Άμεση φορολογία.....	111
13.3.1 Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων.....	111
13.3.2 Φορολογία Εισοδήματος άλλων ενώσεων – Νομικών Προσώπων	115
13.4 Έμμεσοι φόροι – Φ.Π.Α. και ειδικοί φόροι	117
13.5 Συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας	118
13.6 Άλλες επιχειρηματικές διευκολύνσεις και μορφές κυπριακών εταιρειών	119
13.6.1 Αναδιοργανώσεις.....	119
13.6.2 Προκαταρκτικές αποφάσεις και εκ των προτέρων εγκρίσεις.....	119
13.6.3 Εταιρεία περιφερειακής εργασίας.....	120
13.6.4 Χρηματοοικονομική ή/και εταιρεία επενδυτικών δραστηριοτήτων.....	120
13.6.5 Ιδιοκτησία πλοίου και πλοιοδιαχείριση.....	120
13.7 Δομή φορολογικών υπηρεσιών στην Κύπρο	122
13.8 Φαινόμενα εταιρειών Ελλάδος στην Κύπρο	127
13.9 Συμπεράσματα – συγκρίσεις.....	127

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 14

Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΤΗΣ ΟΜΟΣΠΟΝΔΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ ΤΗΣ ΓΕΡΜΑΝΙΑΣ

14.1 Εισαγωγή.....	130
14.2 Οργάνωση της φορολογικής διοίκησης της Γερμανίας	132
14.2.1 Νομοθετική και εκτελεστική εξουσία	132
14.2.2 Διαχειριστική εξουσία.....	133
14.3 Διανομή των φορολογικών εσόδων	134
14.4 Πηγές εισοδήματος και κυριότερα είδη φορολογίας	135
14.4.1 Φ.Ε.Φ.Π (Individual income tax).....	136
14.4.2 Φ.Ε.Ν.Π (Business income tax)	137
14.4.3 Φόρος εμπορικού επιτηδεύματος (Trade tax)	138
14.5 Διαρθρωτική δομή της φορολογικής διοίκησης	139
14.5.1 Αρχές φορολογικής διοίκησης.....	139
14.5.2 Οργάνωση και διοικητικές διαδικασίες των Δ.Ο.Υ.....	141
14.6 Το φορολογικό ελεγκτικό σύστημα	146
14.7 Τρόποι επίλυσης φορολογικών διαφορών	148
14.8 Συμπεράσματα – συγκρίσεις.....	149

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 15

Η ΙΣΠΑΝΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ

15.1 Γενικά στοιχεία.....	151
15.2 Αρχές φορολογικής διοίκησης.....	153
15.3 Άμεση φορολογία.....	154
15.3.1 Φ.Ε.Φ.Π	154
15.3.2 Φορολογία εισοδήματος Φ.Π. μη κατοίκων Ισπανίας	156
15.3.3 Φ.Ε.Ν.Π.....	156
15.4 Επικοινωνία φορολογουμένων – φορολογικής αρχής	158
15.5 Φορολογική διοίκηση.....	160
15.6 Διάρθρωση της φορολογικής διοίκησης.....	162
15.7 Διαδικασία Ελέγχου.....	165
15.8 Συμπεράσματα – συγκρίσεις.....	166

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 16

Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΡΟΥΜΑΝΙΑΣ

16.1 Γενικά στοιχεία.....	169
16.2 Φορολογική διοίκηση.....	170
16.2.1 Διοικητική διάρθρωση.....	170
16.2.2 Περιγραφή του έργου και λειτουργίας.....	171
16.3 Έλεγχος φορολογικών υποθέσεων.....	173
16.3.1 Σχεδιασμός ελέγχου και διαχείριση κινδύνων.....	173
16.3.2 Αρμοδιότητες φορολογικού ελέγχου.....	174
16.3.3 Διαδικασία ελέγχου και νομοθεσία.....	175
16.3.4 Είδη ελέγχων.....	177
16.3.5 Ηλεκτρονικός έλεγχος (E-Audit).....	177
16.3.6 Εργαλεία ελέγχου.....	180
16.4 Γενική διεύθυνση για τη διαχείριση μεγάλων φορολογουμένων (DGAMC).....	181
16.5 Δραστηριότητα φορολογικής επιθεώρησης.....	182
16.6 Ειδική υπηρεσία ελέγχων (GARDA FINANCIARA).....	183
16.6.1 Οργανωτική δομή.....	183
16.6.2 Αρμοδιότητες και λειτουργία.....	184
16.6.3 Πραγματοποιούμενο έργο και σχέδιο δράσης.....	185
16.6.4 Παραδείγματα ελεγκτικού μηχανισμού.....	187
16.7 Συμπεράσματα – παρατηρήσεις.....	188

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 17

Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΦΙΛΑΝΔΙΑΣ

17.1 Γενικά στοιχεία χώρας.....	191
17.2 Άμεση φορολογία – φορολογία εισοδήματος.....	191
17.2.1 Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων.....	192
17.2.2 Φορολογία Εισοδήματος άλλων ενώσεων – Νομικών Προσώπων.....	194
17.2.3 Έμμεσοι φόροι – Φ.Π.Α.....	195
17.3 Επικοινωνία φορολογουμένων – φορολογικής αρχής	197
17.4 Τρόπος οργάνωσης φορολογικής αρχής.....	198
17.5 Τα πληροφοριακά συστήματα.....	199
17.6 Ο φορολογικός έλεγχος.....	200
17.7 Συμπεράσματα – συγκρίσεις.....	204

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 18

ΟΛΛΑΝΔΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ

18.1 Οργάνωση – Διοίκηση.....	206
18.2 Η ολλανδική προσέγγιση στον φορολογικό έλεγχο.....	209
18.2.1 Νομοθεσία ανταπόκρισης – Επιβολή και αυτό-συμμόρφωση.....	209
18.2.2 Στόχοι φορολογικού ελέγχου.....	209
18.2.3 Αποτελεσματικότητα στο φορολογικό έλεγχο.....	210
18.2.4 Σχεδιασμός ελέγχου.....	210
18.2.5 Κατανόηση της δραστηριότητας του φορολογούμενου και πρωταρχικοί έλεγχοι.....	211
18.2.6 Ελεγκτικές διαδικασίες για την πληρότητα της καταχώρησης των συναλλαγών.....	211
18.2.7 Ελεγκτικές διαδικασίες για την ορθότητα της καταχώρησης των συναλλαγών.....	213
18.2.8 Παράδειγμα ελέγχου με δειγματοληψία.....	214
18.2.8.1 Χαρακτηριστικά της μεθόδου δειγματοληψίας.....	211
18.3 Πληροφοριακή υποστήριξη στον φορολογικό έλεγχο στην Ολλανδία.....	216
18.4 Η Ολλανδική προσέγγιση για τον έλεγχο των μεγάλων φορολογούμενων (ΜΕΦΟ, μεγάλες επιχειρήσεις, νομικά πρόσωπα)	216
18.4.1 Κριτήρια Ταξινόμησης Φορολογούμενου – Ολλανδία.....	216
18.4.2 Διαφορετική προσέγγιση στις μεγάλες επιχειρήσεις.....	217
18.4.3 Οριζόντια εποπτεία, η Ολλανδική προσέγγιση για τις Μεγάλες Επιχειρήσεις.....	218
18.4.4 Δομή της ΜΕΦΟ στην Ολλανδία.....	219
18.4.5 Διάθρωση και Στελεχιακό προσωπικό των ΜΕΦΟ.....	220
18.4.6 Επόπτης ή συντονιστής πελατών.....	221
18.4.7 Στρατηγική ατομικού σχεδίου εποπτείας για τους ΜΕΦΟ.....	221
18.5 Μέτρηση ποιότητας - Αξιολόγηση στον φορολογικό έλεγχο.....	222
18.6 Συμπεράσματα.....	222

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 19

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΓΑΛΛΙΑΣ

19.1 Εισαγωγή	223
19.1.1 Η αρχή της φορολογικής ισότητας κατά το γαλλικό δίκαιο	224

19.2 Διοικητική διάρθρωση.....	225
19.3 Ανθρώπινο δυναμικό.....	229
19.4 Πληροφοριακά συστήματα.....	229
19.5 Περιγραφή φορολογικού συστήματος.....	230
19.5.1 Μητρώο – Ίδρυση επιχείρησης.....	230
19.5.2 Φόρος εισοδήματος.....	232
19.5.2.1 Φόρος εταιρειών.....	232
19.5.2.2 Φ.Ε.Φ.Π.....	234
19.5.2.3 Κοινωνικές δαπάνες.....	236
19.5.3 Ο περιορισμός των άμεσων φόρων	237
19.6 Φορολογικός έλεγχος.....	237
19.7 Συμπεράσματα.....	240

ΕΚΤΗ ΕΝΟΤΗΤΑ

ΑΛΛΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΔΙΟΙΚΗΣΕΙΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 20

Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΤΗΣ ΚΡΟΑΤΙΑΣ

20.1 Εισαγωγή.....	244
20.2 Διάκριση φόρων.....	245
20.3 Οργάνωση της φορολογικής διοίκησης της Κροατίας - Διοικητική διάρθρωση.....	248
20.4 Το φορολογικό Ελεγκτικό Σύστημα της Κροατίας.....	250
20.5 Οργάνωση και διαδικασίες των Δ.Ο.Υ. στην Κροατία.....	251
20.6 Συμπεράσματα και παρατηρήσεις.....	253

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 21

Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΤΗΣ ΙΑΠΩΝΙΑΣ

21.1 Ιστορία του Ιαπωνικού Φορολογικού Συστήματος.....	255
21.2 Διάρθρωση Φορολογικού Συστήματος.....	257
21.2.1 Φόρος εισοδήματος.....	259
21.3 Εθνική Υπηρεσία Φορολογίας.....	262
21.4 Διαδικασία Ελέγχου και Επιβολής- Πάταξη Φοροδιαφυγής.....	265

21.5 Σχέσεις με το Κοινό.....	267
21.6 Εκπαίδευση Υπαλλήλων.....	268
21.7 Συμπεράσματα.....	270

ΕΒΔΟΜΗ ΕΝΟΤΗΤΑ

ΣΥΓΚΡΙΣΗ - BENCHMARKING

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 22.....	273
22.1 Ο όρος benchmarking.....	273
22.2 Όροι σύγκρισης – στοιχεία benchmarking.....	274
22.3 Σύγκριση – benchmarking στις επιλεγμένες χώρες της εργασίας.....	278

ΟΓΔΩΗ ΕΝΟΤΗΤΑ

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΑΝΑΒΑΘΜΙΣΗ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΦΟΡΟΕΙΣΠΡΑΚΤΙΚΟΥ ΜΗΧΑΝΙΣΜΟΥ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 23

23.1 Η παρούσα κατάσταση των φορολογικών υπηρεσιών στην Ελλάδα.....	283
23.2 Αίτια των σοβαρών αδυναμιών του φοροεισπρακτικού μηχανισμού.....	288

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 24

Μεταρρυθμίσεις στην οργανωτική δομή βάσει του εθνικού επιχειρησιακού προγράμματος καταπολέμησης της φοροδιαφυγής 2011-2013.....

290

24.1 Μεταρρυθμίσεις σε Συστήματα και Λειτουργίες.....	292
24.2 Νέα προσέγγιση και εργαλεία στους ελέγχους.....	294

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 25

Προτάσεις για την αναδιοργάνωση & αναβάθμιση των φορολογικών υπηρεσιών..

298

25.1 Ενιαίος συντελεστής φόρου (TAX FLAT RATE).....	313
---	-----

25.1.1 Χαρακτηριστικά του ενιαίου συντελεστή φόρου εισοδήματος.....	312
25.1.2 Οφέλη από την εφαρμογή του ενιαίου συντελεστή φόρου εισοδήματος.....	314
ΕΠΙΛΟΓΟΣ.....	319
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	320
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Ι.....	326
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙ.....	340

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η Ελλάδα μαστίζεται από μία βαθιά δημοσιονομική κρίση και βρίσκεται σε κατάσταση οιοονεί δημοσιονομικής εξάρτησης. Χρόνιες παθογένειες και δημοσιονομικές αστάθειες, σε συνδυασμό με ένα περιβάλλον πρωτοφανούς αβεβαιότητας στο διεθνές χρηματοπιστωτικό σύστημα, συντέλεσαν στην αδυναμία εξυπηρέτησης των δανειακών αναγκών της χώρας, καθώς και στο ότι βρισκόμαστε μπροστά σε σημαντικές προκλήσεις, τις οποίες καλούμαστε να αντιμετωπίσουμε, έτσι ώστε να επιτευχθεί μία σταθερότητα, αλλά και γρήγορη έξοδος από την κρίση.

Τα προβλήματα της χώρας είναι διαχρονικά και βαθιά. Ένα από τα μεγαλύτερα προβλήματα της ελληνικής οικονομίας είναι η φοροδιαφυγή. Αναμφισβήτητο, πρέπει να καταπολεμηθεί το φαινόμενο αυτό που αποτελεί τροχοπέδη στην ανάπτυξη και δημιουργεί στρεβλώσεις στην δίκαιη κατανομή των φορολογικών βαρών ανάλογα με την φοροδοτική ικανότητα του κάθε φορολογούμενου, όπως ορίζει το σύνταγμά μας στο άρθρο 4.

Πλέον, η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και η ανταλλαγή φορολογικών πληροφοριών έχει γίνει βασική συνιστώσα της πολιτικής των κρατών σε επίπεδο Ο.Ο.Σ.Α. και Ε.Ε., καθώς ο επιζήμιος φορολογικός ανταγωνισμός έχει χαρακτηριστεί ως παγκόσμιο πρόβλημα.

Η έκταση της φοροδιαφυγής σε μια χώρα εξαρτάται από πολλούς παράγοντες, μεταξύ των οποίων είναι η τάση για φοροδιαφυγή του πληθυσμού, το μέγεθος και η όλη οργάνωση των οικονομικών μονάδων, ο τρόπος διάθεσης των εσόδων από τους δημόσιους φορείς, η πολυπλοκότητα του φορολογικού συστήματος και οι συνεχείς αλλαγές της φορολογικής νομοθεσίας, η οργάνωση, η μηχανοργάνωση κ.ά.

Το μεγάλο πρόβλημα όμως, είναι ότι η πιθανότητα αποκάλυψης της φοροδιαφυγής και επιβολής της σχετικής ποινής είναι σχεδόν μηδενική, λόγω της ανεπάρκειας των αρμόδιων υπηρεσιών, της διενέργειας ελάχιστων και ανεπαρκών ελέγχων, αλλά και της πολυπλοκότητας των φορολογικών διατάξεων, η οποία αποτελεί γενεσιουργό αιτία αδιαφανών πρακτικών.

Όπως θα παρατηρήσουμε και από την ανάλυση στην εργασία που θα ακολουθήσει, υπάρχει τεράστιο πρόβλημα με την αποτελεσματικότητα του φοροεισπρακτικού μηχανισμού στην Ελλάδα, δηλαδή ως προς τον σημαντικότερο ίσως από τους παράγοντες που προσδιορίζουν το ύψος της φοροδιαφυγής. Η σημασία της διοίκησης του φορολογικού συστήματος έχει υποτιμηθεί στην Ελλάδα και προφανώς δεν έχει ληφθεί επαρκώς υπόψη ότι οποιαδήποτε προσπάθεια πάταξης της φοροδιαφυγής θα πρέπει να ξεκινήσει από τη βελτίωση του φοροεισπρακτικού μηχανισμού και την αύξηση των φορολογικών ελέγχων. Η διεθνής εμπειρία έχει δείξει ότι κανένα άλλο μέτρο δεν μπορεί να υποκαταστήσει έναν αποτελεσματικό φοροεισπρακτικό μηχανισμό.

Η φορολογική διοίκηση, με τις ιδιαιτερότητες που τη χαρακτηρίζουν, το μεγάλο εύρος και την πολυπλοκότητα των δραστηριοτήτων της και το πλήθος των υπηρεσιών της, έχει δυστυχώς, δυσκολίες προσαρμογής στις ανάγκες του περιβάλλοντός της, γεγονός που την υποχρεώνει σε έναν εκσυγχρονισμό με σκοπό τη βελτίωση των παρεχόμενων υπηρεσιών της με το μικρότερο κόστος, αλλά και την υποστήριξη της αναδιανεμητικής και αναπτυξιακής διάστασης του φορολογικού συστήματος.

Στην εργασία που ακολουθεί, γίνεται μια προσπάθεια παρουσίασης του φοροεισπρακτικού μηχανισμού, αλλά και του φορολογικού ελέγχου, όπως ισχύει σήμερα, καθώς επίσης γίνεται η σύγκρισή του με άλλων χωρών, κυρίως ευρωπαϊκών. Έπειτα, αναλύεται ο όρος “*Benchmarking*” και χρησιμοποιώντας ορισμένους δείκτες αποδοτικότητας μιας φορολογικής διοίκησης, γίνεται μία προσπάθεια συγκριτικής αξιολόγησης των φορολογικών διοικήσεων μεταξύ των επιλεγμένων χωρών.

Σκοπός της εργασίας είναι να αναδειχθούν αποτελεσματικές πρακτικές που εφαρμόστηκαν σε άλλες χώρες και που θα μπορούσε να υιοθετήσει η ελληνική διοίκηση, έτσι ώστε αυτή να γίνει πιο αποτελεσματική.

Όσον αφορά την διάρθρωση της εργασίας, στο πρώτο μέρος γίνεται αναφορά στον όρο «φορολογική διοίκηση» και τα μοντέλα οργάνωσής της. Ακολουθούν, η ανάλυση του οργανωτικού πλαισίου στην Ελλάδα, οι διακρίσεις των φορολογικών ελέγχων και μία σύντομη περιγραφή του ελληνικού φορολογικού συστήματος. Στη συνέχεια, με βάση ορισμένα κριτήρια, επιλέχθηκαν ορισμένες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η Κύπρος, η Γερμανία, η Ισπανία, η Ρουμανία, η Φιλανδία, η Ολλανδία και η Γαλλία, για παρουσίαση

των φοροεισπρακτικών τους μηχανισμών και σύγκρισή τους με αυτόν της Ελλάδας. Ακόμη, επιλέχθηκε η Κροατία, ως νεοσύστατη χώρα και υποψήφιο κράτος-μέλος της ΕΕ, καθώς και η Ιαπωνία, στην οποία η δομή του φοροεισπρακτικού μηχανισμού είναι προσανατολισμένη στον έλεγχο και στην είσπραξη των φορολογικών εσόδων και όχι στη συναλλαγή με το κοινό.

Τέλος, γίνονται προτάσεις για την αναβάθμιση του φοροεισπρακτικού μας μηχανισμού και παρουσιάζονται και οι μεταρρυθμίσεις στην οργανωτική δομή βάσει του εθνικού επιχειρησιακού προγράμματος καταπολέμησης της φοροδιαφυγής 2011-2013.

ΠΡΩΤΗ ΕΝΟΤΗΤΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

1.1 Ο όρος φορολογική διοίκηση¹

Η διερεύνηση των οργανωτικών δομών του Υπουργείου Οικονομικών και η βελτίωση της αποδοτικότητας του φοροεισπρακτικού μηχανισμού του δεν έχει απασχολήσει την ελληνική επιστήμη.

Στο εξωτερικό όμως, όπου ανάλογα προβλήματα με τα δικά μας έχουν διαπιστωθεί και σε άλλες χώρες, ιδιαίτερα δε στην Ιταλία, την Ισπανία, την Πορτογαλία και τις αναπτυσσόμενες χώρες της Λατινικής Αμερικής, έχει αρχίσει από το 1980 να διαμορφώνεται νέο αντικείμενο επιστημονικής έρευνας το περιεχόμενο του οποίου αποδίδεται με τον αγγλοσαξωνικό όρο “tax administration”.

Από ετών δε, με έδρα τον Παναμά λειτουργεί επιστημονικό κέντρο με την επωνυμία «Inter-American Center of Tax Administrators» το οποίο έχει προωθήσει σημαντικά την επιστημονική έρευνα στην κατεύθυνση αυτή, και το οποίο σε συνεργασία με το Ινστιτούτο Δημοσιονομικών Σπουδών της Ισπανίας πραγματοποίησε το 1991 επιστημονικό Συνέδριο στη Σεγκόβια με θέμα «Tax Administration». Επίσης, αντίστοιχο κέντρο με την ονομασία “Centre de Rencontres et dA Etudes des Dirigeants des Administrations Fiscales” λειτουργεί στη Γαλλία.

Τέλος, θα πρέπει να μνημονευθεί και η συμβολή των διεθνών οργανισμών στη διερεύνηση των σχετικών θεμάτων, ιδιαίτερα δε του Διεθνούς Νομισματικού Ταμείου, το οποίο, στο πλαίσιο της τεχνικής βοήθειας την οποία παρέχει στα κράτη μέλη του, είχε αποστείλει στην Ελλάδα τον Οκτώβριο του 1992 επιστημονική ομάδα με επικεφαλής την ειδικευμένη στα θέματα αυτά βοηθό διευθυντή κ. Milka Casanegra de Jantscher, η έκθεση της οποίας μόλις πρόσφατα δόθηκε στη δημοσιότητα.

¹Φωτόπουλος, Αύγουστος-Σεπτέμβριος 2010, «Η διοίκηση του ελληνικού φορολογικού συστήματος - Tax administration», Περιοδικό ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ, Τεύχος 63/2010

1.2 Ορισμός του tax administration

Ο επιστημονικός όρος του tax administration είναι καινούριος στην διεθνή επιστήμη και δεν αποδίδεται σε μετάφραση με ακρίβεια στα ελληνικά. Για αυτό έχει προταθεί η απόδοση του είτε με τον όρο «**Φοροεισπρακτικός Μηχανισμός**», είτε με τον όρο «**Διοίκηση του Φορολογικού Συστήματος**» ή «**Φορολογική Διοίκηση**».

Από πλευράς περιεχομένου με τον όρο tax administration αποδίδεται ο τρόπος με τον οποίο οργανώνονται και λειτουργούν οι αρμόδιες για τη βεβαίωση και είσπραξη των φόρων και δασμών υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών, καθώς και οι μέθοδοι και διαδικασίες οι οποίες αποβλέπουν στη βελτιστοποίηση των διαδικασιών βεβαίωσης και είσπραξης των φόρων και δασμών και στη ανεύρεση των παραβατών της εν γένει φορολογικής νομοθεσίας.

Η Ελληνική Φορολογική Διοίκηση είναι ένα τμήμα της Δημόσιας Διοίκησης με σημαντικές δραστηριότητες και ενέργειες που έχουν άμεση σχέση με τη σωστή λειτουργία του κράτους, αλλά και επίπτωση στο διαθέσιμο εισόδημα των πολιτών, αφού έχει επιφορτιστεί με την επιβολή της φορολογίας για την ορθή εκτέλεση του κρατικού προϋπολογισμού ως προς το σκέλος των εσόδων.

1.3 Περιεχόμενο του tax administration

Από τον ορισμό αυτόν συνάγονται τα ακόλουθα συμπεράσματα:

Το tax administration είναι ο συνδετικός κρίκος ανάμεσα στη φορολογική νομοθεσία και τους υπόχρεους σε καταβολή φόρων. Με το περιεχόμενο αυτό είναι προφανές ότι προσδιορίζει την πραγματοποίηση των προβλεπόμενων στον εκάστοτε ετήσιο Κρατικό Προϋπολογισμό εσόδων και σε τελευταία ανάλυση την πραγματική (effective) φορολογική επιβάρυνση. Διότι είναι κοινώς αποδεκτό, ότι το μέγεθος της φοροδιαφυγής σε πολύ μεγάλο βαθμό συναρτάται με την εύρυθμη ή όχι λειτουργία του φοροεισπρακτικού μηχανισμού. Η δε μέχρι τώρα ελληνική εμπειρία, αλλά και η ξένη, έχει αποδείξει ότι η τελειότερη φορολογική νομοθεσία χάνει δραματικά την αξία της και

δεν επιφέρει τα προβλεπόμενα και επιδιωκόμενα με αυτή αποτελέσματα εάν δεν υπάρχουν οι κατάλληλες φοροτεχνικές υπηρεσίες οι οποίες θα την εφαρμόσουν.

Το tax administration αναφέρεται τόσο στην οργάνωση και λειτουργία των φοροτεχνικών υπηρεσιών όσο και στην προσπάθεια διαρκούς ενημέρωσης, βελτίωσης και προσαρμογής των υπηρεσιών αυτών στις εκάστοτε ανάγκες. Αυτό σημαίνει παρέμβαση:

α) στην επιλογή του προσωπικού,

β) στην ορθολογική κατανομή του,

γ) στην διαρκή εκπαίδευση και εξειδίκευσή του,

δ) στην πλήρη μηχανογράφηση:

δα) τόσο των στοιχείων που δίδονται σ' αυτό,

δβ) όσο και στη διασταύρωση με στοιχεία από άλλες υπηρεσίες (υποθηκοφυλακεία, επιχειρήσεις, τράπεζες κ.ά.).

ε) στην δημιουργία αυτοτελούς υπηρεσίας επιθεώρησης η οποία θα εποπτεύει τον τρόπο εφαρμογής από τις περιφερειακές υπηρεσίες της φορολογικής νομοθεσίας, και

στ) στη δημιουργία επιτελικής υπηρεσίας η οποία αφενός θα ασχολείται με την παρακολούθηση και μελέτη των δημοσιονομικών προβλημάτων και στην κατάρτιση των φορολογικών νομοσχεδίων, των ερμηνευτικών εγκυκλίων, κτλ., αφετέρου δε θα συντονίζει το έργο της εφαρμογής τους μέσω της Επιθεώρησης.

Το tax administration αναφέρεται στην ανεύρεση των μεθόδων και των διαδικασιών μέσω των οποίων, με τον απλούστερο δυνατό τρόπο και το χαμηλότερο κόστος:

α) πραγματοποιείται η βεβαίωση των φόρων,

β) πραγματοποιείται η είσπραξη των φόρων, και

γ) καταπολεμείται και περιορίζεται η φοροδιαφυγή.

Αυτό σημαίνει ότι στα πλαίσια του tax administration ερευνάται η απλοποίηση της φορολογικής νομοθεσίας, η μηχανογραφική επεξεργασία και διασταύρωση των φορολογικών δεδομένων (πληροφοριών) που άμεσα ή έμμεσα περιέρχονται στις φοροτεχνικές υπηρεσίες, η οργάνωση των δεδομένων των βιβλίων τους σε συνδυασμό με τα στοιχεία από τη μηχανογραφική επεξεργασία των σχετικών δεδομένων που έχουν συγκεντρωθεί, η εποπτεία της ορθότητας και νομιμότητας του ελεγκτικού έργου από αυτοτελή κλάδο ειδικευμένων επιθεωρητών, και τέλος η παρακολούθηση της εύρυθμης και ταχύρρυθμης βεβαίωσης και είσπραξης των φόρων και δασμών από τους κατά περίπτωση υπόχρεους.

Η πραγματοποίηση του έργου αυτού, ενόψει των συνεχών μεταβολών της φορολογικής νομοθεσίας στο πλαίσιο της προσπάθειας της να συλλάβει την φορολογητέα ύλη, να πραγματοποιήσει τα προϋπολογισθέντα φορολογικά έσοδα και να καταπολεμήσει τα διαρκώς εμφανιζόμενα φαινόμενα φοροδιαφυγής, είναι προφανές ότι προϋποθέτει την πραγματοποίηση συνεχών μεταβολών και προσαρμογών του φοροεισπρακτικού μηχανισμού και ταυτόχρονα την συνεχή ενημέρωση και εκπαίδευση των φοροτεχνικών οργάνων. Και το έργο αυτό είναι προφανές ότι ανήκει και ερευνάται από το tax administration.

1.4 Η σημασία του φοροεισπρακτικού μηχανισμού²

Η επιστημονική διερεύνηση της οργάνωσης και λειτουργίας των φοροτεχνικών υπηρεσιών και η αξιολόγηση της μέχρι σήμερα σχετικής διεθνούς εμπειρίας μας οδηγεί στα ακόλουθα συμπεράσματα:

Η διοίκηση του φορολογικού συστήματος είναι εξαιρετικά σημαντική για τέσσερις κυρίως λόγους. Πρώτον, για τη σημαντική αύξηση των φορολογικών εσόδων και την εξάλειψη των δημοσιονομικών και μακροοικονομικών ανισορροπιών. Δεύτερον, για τη δυνατότητα άσκησης καλύτερης φορολογικής πολιτικής που θα περιορίζει τις αρνητικές

²ΤΡΑΠΕΖΑ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ (Ευρωσύστημα), Οκτώβριος 2010, ΝΟΜΙΣΜΑΤΙΚΗ ΠΟΛΙΤΙΚΗ, ΕΝΔΙΑΜΕΣΗ ΕΚΘΕΣΗ

επιπτώσεις των φόρων στην οικονομία. Τρίτον, για τη δικαιότερη κατανομή του φορολογικού βάρους μεταξύ των φορολογουμένων και την εδραίωση της πεποίθησης ότι το φορολογικό σύστημα είναι δίκαιο. Και τέλος, για την αύξηση της συνολικής κοινωνικής ευημερίας.

Οι φορολογικές αρχές αποτελούν το μοναδικό συνδετικό κρίκο ανάμεσα στη φορολογική βάση και τη φορολογική νομοθεσία αφενός και στα φορολογικά έσοδα αφετέρου. Φυσικά, καλός φοροεισπρακτικός μηχανισμός δεν είναι αυτός που εισπράττει πολλά φορολογικά έσοδα μόνο από τις ομάδες φορολογουμένων που είναι εύκολο να φορολογηθούν (π.χ. τους μισθωτούς και τους συνταξιούχους) και αφήνει ουσιαστικά αφορολόγητες κατηγορίες φορολογουμένων που είναι δύσκολο να φορολογηθούν (π.χ. επιχειρηματίες, αυτοαπασχολούμενοι κ.λπ.).

Δοθέντος ότι η αποτελεσματικότητα της φορολογικής διοίκησης επιδρά τόσο στην αποκατάσταση της μακροοικονομικής ισορροπίας με την αύξηση των φορολογικών εσόδων, όσο και στην οικονομία γενικότερα, καθώς και στην κοινωνική πολιτική με τη διαμόρφωση της φορολογικής πολιτικής, είναι προφανές το ιδιαίτερο ενδιαφέρον για την αποτελεσματικότητα της.

Επίσης, η δυνατότητα των φορολογικών αρχών να διαχειριστούν “δύσκολους” φόρους καθορίζει και επηρεάζει σε σημαντικό βαθμό το χρησιμοποιούμενο φορολογικό σύστημα. Ιδίως στις αναπτυσσόμενες χώρες, οι ειδικοί πιστεύουν ότι οι δυνατότητες του φοροεισπρακτικού μηχανισμού είναι αυτές που ουσιαστικά υπαγορεύουν τη φορολογική πολιτική. Προειδοποιούν μάλιστα, ότι οποιαδήποτε προσπάθεια φορολογικής μεταρρύθμισης θα πρέπει να λαμβάνει σοβαρά υπόψη τις δυνατότητες των φορολογικών υπηρεσιών. Είναι γνωστό π.χ. ότι στην Ελλάδα η εισαγωγή του ΦΠΑ αναβλήθηκε τέσσερις φορές (και για είκοσι σχεδόν χρόνια) λόγω αδυναμίας των φορολογικών υπηρεσιών. Είναι επομένως, εξαιρετικής σημασίας να εξασφαλιστεί ότι «αλλαγές στη φορολογική πολιτική θα συμβαδίζουν με τις δυνατότητες της διοίκησης».

Τέλος, θα πρέπει οι φορολογικές αρχές να είναι αποτελεσματικές και να βεβαιώνουν και να εισπράττουν τα έσοδα που προβλέπονται από την κείμενη φορολογική νομοθεσία με το ελάχιστο διοικητικό κόστος για το κράτος και το ελάχιστο κόστος συμμόρφωσης για τους φορολογουμένους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

Μοντέλα οργάνωσης φορολογικής διοίκησης

Τα τελευταία χρόνια άρχισε μια οργανωτική αναταραχή στις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αλλά και ευρύτερα στις χώρες μέλη του ΟΑΣΑ. Το αποτέλεσμα ήταν να καταγραφούν οι διάφορες τάσεις και **τα οργανωτικά μοντέλα**, στην βάση των οποίων λειτουργούν οι Φορολογικές Διοικήσεις των χωρών – μελών. Το πρώτο είναι το μοντέλο οργάνωσης κατά φόρο (type of tax model), το δεύτερο το μοντέλο οργάνωσης κατά λειτουργία (the functional model) και το τρίτο το μοντέλο οργάνωσης κατά κατηγορία φορολογούμενου (the taxpayer segment model).

Από τις 30 χώρες μέλη του ΟΑΣΑ, 10 χώρες, μεταξύ των οποίων και η Ελλάδα, έχουν όλων των τύπων τα οργανωτικά μοντέλα (Αυστραλία, Βέλγιο, Δανία, Ιαπωνία, Ν Ζηλανδία, Νορβηγία, Πολωνία, Ισπανία, Σουηδία και Ελλάδα), 10 χώρες έχουν το μοντέλο οργάνωσης κατά λειτουργία (Καναδάς, Φιλανδία, Ουγγαρία, Ισλανδία, Ιταλία Κορέα, Ολλανδία και Τουρκία), 4 χώρες έχουν το μοντέλο οργάνωσης κατά κατηγορία φορολογούμενου (Ιρλανδία, Γαλλία, Η.Π.Α και Βρετανία), 1 χώρα έχει μοντέλο οργάνωσης κατά φόρο (Ελβετία), 1 χώρα έχει μοντέλο οργάνωσης κατά φόρο και κατά κατηγορία φορολογούμενου (Αυστρία), 2 χώρες έχουν μοντέλο οργάνωσης κατά φόρο και κατά λειτουργία (Τσεχία και Λουξεμβούργο) και 2 χώρες έχουν μοντέλο οργάνωσης κατά λειτουργία και κατά κατηγορία φορολογούμενου (Γερμανία και Μεξικό).

ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΟΡΓΑΝΩΤΙΚΗΣ ΔΟΜΗΣ

ΧΩΡΑ	Κριτήριο οργανωτικής δομής	Μονάδα μεγάλων φορολογ/νων	Ξεχωριστό μηχανοργ/κό κέντρο	Λειτουργία είσπραξης χρεών	Λειτουργία αντιμετώπισης φορολογικών αδικημάτων	Ξεχωριστή λειτουργία επίλυσης διαφορών
------	----------------------------------	----------------------------------	------------------------------------	----------------------------------	--	---

ΜΕΞΙΚΟ	P, TP	v	v	v	v	v
ΟΛΛΑΝΔΙΑ	P	v	v	X	v	X
N. ΖΗΛΑΝΔΙΑ	All	v	v	v	v	v
ΝΟΡΒΗΓΙΑ	All	v	v	v	v	v
ΠΟΛΩΝΙΑ	All	v	v	v	v	v
ΠΟΡΤΟΓΑΛΙΑ	P	v	X	v	v	v
ΣΛΟΒΑΚΙΑ	P	v	X	v	v	v
ΙΣΠΑΝΙΑ	All	v	v	v	v	X
ΣΟΥΗΔΙΑ	All	v	X	X	X	X
ΕΛΒΕΤΙΑ	T	v	v	v	v	v
ΤΟΥΡΚΙΑ	P	v	v	v	v	v
ΗΝΩΜΕΝΟ ΒΑΣΙΛ	TP	v	v	v	v	v
ΕΛΛΑΔΑ	All	x/2	v	v	v	x
ΓΕΡΜΑΝΙΑ	F,TP	v	v	v	v	v
ΓΑΛΛΙΑ	TP	v	v	v	v	x
ΦΙΛΑΝΔΙΑ	F	v	v	v	v	v
ΑΥΣΤΡΑΛΙΑ	All	v	v	v	v	v
ΚΑΝΑΔΑΣ	F	v/2	v	v	v	v
Η.Π.Α.	TP	v	v	v	v	v

Πηγή: Ο.Ο.Σ.Α.: Πίνακας 5 της έκδοσης Tax Administration in OECD and selected Non-OECD Countries, 2009

Καναδάς: Ξεχωριστό πρόγραμμα εθελοντικής συμμόρφωσης. Ελλάδα: Μονάδες μεγάλων φορολογουμένων μόνο για την ελεγκτική λειτουργία.

Κριτήριο ταξινόμησης: Κατά λειτουργία: P. Κατά φόρο: T. Κατά κατηγορία φορολογουμένου: TP. Όλες οι λειτουργίες: All

Μια συνοπτική ανάλυση των μοντέλων οργάνωσης δίνεται παρακάτω³:

2.1. Η οργάνωση κατά φόρο

Μια απλή οργανωτική δομή, η οποία σχεδόν έχει εγκαταλειφθεί από τις περισσότερες χώρες, είναι η οργάνωση με κριτήριο το φόρο. Στοχεύει στη διάρθρωση των τμημάτων σε κεντρικό και περιφερειακό επίπεδο με κριτήριο το φόρο (π.χ. Διεύθυνση Φ.Π.Α. με τμήματα ειδικού και κανονικού καθεστώτος κ.λπ., Διεύθυνση Εισοδήματος με τμήματα π.χ. φυσικών προσώπων, νομικών προσώπων σε κεντρικό επίπεδο, και από πλευράς φορολογικών καταστημάτων, τμήμα Εισοδήματος, τμήμα Φ.Π.Α. κ.λπ.). Υπάρχουν αρκετά μειονεκτήματα σε αυτό το μοντέλο οργάνωσης, γιατί αυξάνει το κόστος, είναι ανεπαρκές, αναγκάζει τους φορολογουμένους να απευθύνονται σε διαφορετικά τμήματα για παρόμοιο θέμα, (π.χ. για υποβολή δηλώσεων Φ.Π.Α. και δηλώσεων εισοδήματος). Επιπλέον, υπάρχει δυσκολία στη διαχείριση των υποθέσεων του φορολογουμένου, αφού είναι φανερό ότι το τμήμα Εισοδήματος δεν γνωρίζει τα θέματα που έχει στο τμήμα Φ.Π.Α. ο συγκεκριμένος φορολογούμενος. Ακόμα, η ύπαρξη διαφορετικών τμημάτων επηρεάζει τη συμπεριφορά του φορολογουμένου – μπορεί δηλαδή να υποβάλλει δηλώσεις εισοδήματος και να μην υποβάλλει δηλώσεις ΦΠΑ ή το αντίστροφο – αλλά και την αντιμετώπισή του και εξυπηρέτησή του από το ένα τμήμα στο άλλο, η οποία μπορεί να είναι διαφορετική.

Οι φορολογικές διοικήσεις σε πολλές αναπτυσσόμενες χώρες, όπως στην Νότια Ασία, συνεχίζουν να είναι οργανωμένες κατά φόρο, με πρόσθετες βαθμίδες που καθορίζονται από την γεωγραφική θέση. Αυτή η παραδοσιακή προσέγγιση αντανακλά την πεποίθηση ότι η στενή γεωγραφική αμεσότητα θα πρέπει να διατηρείται μεταξύ φορολογουμένου και φοροεισπράκτορα. Στο πλαίσιο αυτό, οι εφοριακοί εργάζονται σε μικρά τμήματα και αυτό που παρατηρείται είναι χαμηλή αποδοτικότητα και μη επιθυμητά αποτελέσματα ως προς την βεβαίωση και είσπραξη εσόδων. Ο λόγος είναι η ανεπαρκής εξειδίκευση και η αδυναμία να συγκεντρωθούν οι πόροι με στόχο την αύξηση των εσόδων.

³Πηγή: Ο.Ο.Σ.Α.: Πλαίσιο 4 της έκδοσης Tax Administration in OECD and selected Non-OECD Countries, 2009

Επίσης, τα παραδοσιακά τοπικά φορολογικά καταστήματα είναι ακατάλληλες μονάδες της διοίκησης για αποτελεσματική χρήση της τεχνολογίας των πληροφοριών και την εισαγωγή σύγχρονων μορφών ελέγχου. Τέλος, υπερβολική άμεση συναλλαγή μεταξύ φορολογουμένων και φορολογικών υπαλλήλων εκθέτει τη φορολογική διοίκηση σε περιττό κίνδυνο της διαφθοράς.

2.2 Η οργάνωση κατά λειτουργία⁴

Σύμφωνα με αυτό τον τύπο οργάνωσης, η διάρθρωση των τμημάτων γίνεται κατά λειτουργία (έλεγχος, μητρώο, πληροφορίες). Από πλευράς απόδοσης, αυτό φαίνεται καλύτερο σε σχέση με την κατά φόρο διάρθρωση, ωστόσο υστερεί γιατί δεν λαμβάνει υπόψη τη διάρθρωση των φορολογουμένων - π.χ. μικρές επιχειρήσεις, ατομικές επιχειρήσεις, μεγάλοι φορολογούμενοι κ.λπ.

Στις περισσότερες ευρωπαϊκές χώρες έχει επικρατήσει η οργάνωση κατά λειτουργία ως προτιμότερη από την οργάνωση κατά φόρο. Είναι προτιμότερο να έχεις το προσωπικό οργανωμένο στις λειτουργίες του ελέγχου, της αρχειοθέτησης, της είσπραξης κ.λπ., παρά σε τμήματα Κεφαλαίου, Εισοδήματος, Φ.Π.Α. Δικαστικό κ.λπ. Η οργάνωση κατά λειτουργία αυξάνει την απόδοση του προσωπικού, αλλά και το επίπεδο εξυπηρέτησης του φορολογουμένου, αφού καθιστά εφικτό το ένα σημείο εξυπηρέτησης (one stop shop).

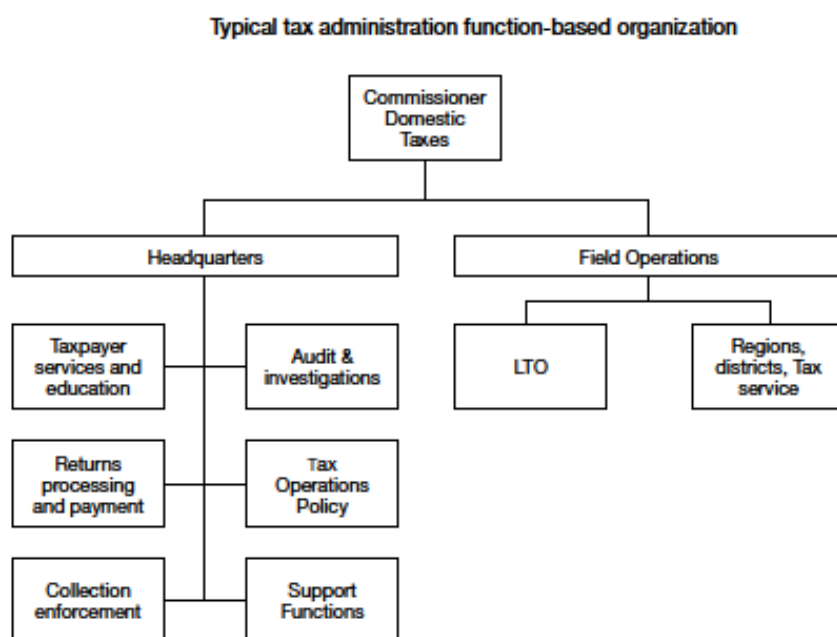
Ο αντίλογος στην κατά λειτουργία οργάνωση είναι ότι δεν είναι δυνατή η αντιμετώπιση διαφορετικών ομάδων φορολογουμένων, παράγοντας που αντιμετωπίζεται επαρκώς από το επόμενο μοντέλο οργάνωσης.

Μια εναλλακτική λύση που υιοθέτησαν πολλές ευρωπαϊκές χώρες με την εφαρμογή του Φ.Π.Α., λαμβάνοντας υπόψη και τη συνεισφορά του Φ.Π.Α. σε φόρους, ήταν η ξεχωριστή οργανωτική δομή για το Φ.Π.Α., με διάκριση σε λειτουργίες ελέγχου, μηχανογραφική στήριξη, αρχειοθέτηση και εξυπηρέτηση πολιτών.

⁴Νανόπουλος Αντώνης, 2010, «*ΟΡΓΑΝΩΤΙΚΗ ΔΟΜΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ, Η Ελληνική Πραγματικότητα*», Εκδόσεις ΛΙΒΑΝΗ

2.3 Η οργάνωση κατά διάρθρωση των φορολογουμένων

Η φορολογική διοίκηση ορισμένων χωρών, όπως για παράδειγμα των Η.Π.Α, είναι οργανωμένη ανάλογα με τη διάρθρωση-κατηγορία των φορολογουμένων (μεγάλες επιχειρήσεις, μικρές επιχειρήσεις, φυσικά πρόσωπα κ.λπ.). Η λογική εξήγηση για μια τέτοιου τύπου οργάνωση είναι ότι κάθε κατηγορία φορολογουμένου έχει διαφορετικά χαρακτηριστικά και διαφορετική συμπεριφορά φορολογικής συμμόρφωσης. Αυτή η διάρθρωση προϋποθέτει εξειδικευμένες τεχνικές (κλαδικούς ελέγχους, ενημέρωση των φορολογουμένων κ.λπ.). Αν και η εφαρμογή αυτού του τύπου οργάνωσης είναι ακόμα σε πολύ πρώιμο στάδιο, πολλές χώρες τη χρησιμοποιούν μερικώς, με τη δημιουργία εξειδικευμένων μονάδων για τις μεγάλες επιχειρήσεις.



Σχήμα: Οργανόγραμμα μοντέλου οργάνωσης φορολογικής διοίκησης κατά λειτουργία

Πηγή: International Monetary Fund, 2010

ΔΕΥΤΕΡΗ ΕΝΟΤΗΤΑ

Η ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

3.1 Η εξέλιξη των ελληνικών φοροτεχνικών υπηρεσιών

Η οργάνωση της Κεντρικής Υπηρεσίας του Υπουργείου Οικονομικών και των περιφερειακών υπηρεσιών του που έγινε με τις διατάξεις του Ν 505/1914, και τροποποιήθηκε με το ΒΔ της 15.8.1923, είχε περιλάβει και Σχολή Δημοσιονομικών Σπουδών η οποία λειτούργησε μέχρι το 1946 και η οποία αποτέλεσε φυτώριο δημιουργίας όχι μόνο υψηλού επιπέδου στελεχών, αλλά και στελεχών της δικαιοσύνης και των Πανεπιστημίων.

Ακολούθως, η διοικητική δομή του Υπουργείου Οικονομικών και ιδιαίτερα της Κεντρικής Υπηρεσίας του αναδιαρθρώθηκε με τις διατάξεις του ΝΔ 455/1947 και στη συνέχεια του ΒΔ 1/1961, το οποίο τροποποιήθηκε από τη δικτατορία με τα ΒΔ 142 και 145/1969 με τα οποία καταργήθηκε ο χωριστός κλάδος των επιτελικών υπαλλήλων της Κεντρικής Υπηρεσίας και οι υπηρετούντες σε αυτόν εντάχθηκαν στους κλάδους των περιφερειακών υπαλλήλων (εφοριακών, τελωνειακών και ταμιακών), καθώς και με το ΒΔ 690/1970 με το οποίο διαμορφώθηκε η νέα οργανωτική μορφή του Υπουργείου Οικονομικών.

Ο Οργανισμός αυτός του 1970 αναμορφώθηκε με το ΠΔ 636/1977 και αργότερα με τις διατάξεις του άρθρου 44 του Ν 1473/1984 και τροποποιήθηκε με τα ΠΔ 284 και 551 του 1988, με τα οποία χωρίς καμία απολύτως προεργασία και προσαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας ενοποιήθηκαν οι κλάδοι των εφοριακών και ταμιακών υπαλλήλων.

Ως προς την επάνδρωση των υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών, θα πρέπει να επισημανθεί ότι, ενώ από το 1958 οι προσλήψεις υπαλλήλων γίνονταν αποκλειστικά με διαγωνισμούς, όπως πρόβλεπε ο Υπαλληλικός Κώδικας, τη δεκαετία του 1980 προσελήφθησαν αρκετές χιλιάδες υπαλλήλων με μετατάξεις από επιχειρήσεις του

Δημοσίου Τομέα (Ιππόδρομος, Κέτερινγκ Ολυμπιακής Αεροπορίας, ΠΥΡΚΑΛ κ.ά), χωρίς οποιαδήποτε προσόντα ή εξετάσεις, με αποτέλεσμα να υποβαθμισθεί το επιστημονικό επίπεδο των υπηρετούντων υπαλλήλων, ενώ το Κέντρο Δημοσιονομικών Ερευνών και η Σχολή Επιμόρφωσης των υπαλλήλων του Υπουργείου Οικονομικών που προβλέφθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 36 του Ν 1882/1990 δεν λειτούργησε δυστυχώς μέχρι σήμερα. (Σημ. έχει εξαγγελθεί (2010) η κατάργησή της.)

3.2 Οι σχέσεις Φορολογικής Διοίκησης και φορολογουμένων⁵

Οι σχέσεις της Φορολογικής Διοίκησης και των φορολογουμένων έχει εξαιρετική σημασία και αποτελεί ένα βασικό παράγοντα προσδιορισμού του βαθμού οικειοθελούς εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων των πολιτών. Ο τρόπος αντιμετώπισης των φορολογουμένων από τα φοροτεχνικά όργανα είναι επόμενο να επηρεάζει τη συμπεριφορά τους προς τη Φορολογική Διοίκηση και να προσδιορίζει την καθόλου διάθεσή τους για συνεργασία. Στον παράγοντα αυτό αποδίδουν εξαιρετική σημασία σήμερα στις περισσότερες αναπτυγμένες χώρες, ορισμένες των οποίων, λ.χ. το Ηνωμένο Βασίλειο, αποκαλούν τους φορολογουμένους πελάτες, ακριβώς για να καταδείξουν την ευαισθησία που πρέπει να επιδεικνύουν τα φορολογικά όργανα προς τους φορολογουμένους.

Στη χώρα μας οι σχέσεις αυτές δυστυχώς δεν βρίσκονται σε καθόλου καλό επίπεδο και είναι ανάγκη να βελτιωθούν σταδιακά. Μια σειρά από παράγοντες συμβάλλουν στη δημιουργία και διατήρηση των σχέσεων αυτών. Πρώτον, η πολυπλοκότητα της νομοθεσίας και ιδιαίτερα των διαδικασιών εφαρμογής των φόρων, που δημιουργούν τεράστια προβλήματα στους φορολογουμένους, τα οποία είναι λογικό να αποδίδουν στα φορολογικά όργανα με τα οποία έρχονται σε επαφή. Η συνεχής και, πολλές φορές, χωρίς κανένα λόγο επαφή των φορολογουμένων και των φορολογικών οργάνων, που επιβάλλει η φορολογική νομοθεσία και η φοροτεχνική πρακτική, συνήθως σε ένα όχι ευχάριστο

⁵ΕΚΘΕΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ, Αθήνα, Μάρτιος 2002

από άποψη στεγαστικών συνθηκών περιβάλλον, δημιουργεί εντάσεις και προβλήματα, τα οποία και πάλι αποδίδονται στα φορολογικά όργανα, με συνέπεια τους διαπληκτισμούς και τη χειροτέρευση των σχέσεων των δύο πλευρών. Προβλήματα, όμως, δημιουργούνται, πολλές φορές, και από την ανεπάρκεια και την αντικειμενική αδυναμία των φοροτεχνικών οργάνων να εξυπηρετήσουν τον πολίτη.

Αναμφισβήτητα, το θέμα αυτό έχει εξαιρετική σημασία και πρέπει να του δοθεί ιδιαίτερη προσοχή στο μέλλον. Η απλοποίηση της νομοθεσίας και των διαδικασιών εφαρμογής των φόρων, που αποτελεί βασικό άξονα της προτεινόμενης φορολογικής αναμόρφωσης θα περιορίσει το πραγματικά τεράστιο και πολύπλοκο έργο των φορολογικών οργάνων και θα τους επιτρέψει να εξυπηρετούν καλλίτερα τον πολίτη, με συνέπεια τη βελτίωση των σχέσεων των δύο πλευρών. Ο περιορισμός των επισκέψεων των φορολογουμένων στις φοροτεχνικές υπηρεσίες και η παροχή δυνατότητας εξυπηρέτησής τους με άλλα, πιο πρόσφορα, μέσα θα συμβάλλει επίσης στη βελτίωση των σχέσεων των δύο πλευρών. Η εκπαίδευση των φοροτεχνικών οργάνων σε θέματα επικοινωνίας και της σημασίας τους για την οικειοθελή συμμόρφωση των φορολογουμένων θα αποτελέσει ένα πρόσθετο παράγοντα βελτίωσης των σχέσεων αυτών. Τέλος, η εξυγίανση των φοροτεχνικών υπηρεσιών από ορισμένα όργανα που φαίνεται ότι επιδίδονται στη συναλλαγή, θα ανυψώσει το γόητρο των φοροτεχνικών οργάνων και θα βελτιώσει τις σχέσεις τους με τους φορολογουμένους.

3.3 ΑΠΟΣΤΟΛΗ ΚΑΙ ΣΤΟΧΟΙ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ⁶

Αποστολή της φορολογικής διοίκησης είναι «να εισπράττει το ακριβές ποσό των προβλεπόμενων από τη φορολογική νομοθεσία εσόδων με το χαμηλότερο δυνατό κόστος για το φορολογούμενο και το Δημόσιο χρησιμοποιώντας σύγχρονη τεχνολογία και με

⁶ΑΝΔΡΕΟΓΛΟΥ ΧΡΥΣΑΝΘΗ, Σεπτέμβριος 2011, «ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΗ ΤΗΣ ΣΤΑΣΗΣ ΤΩΝ ΥΠΑΛΛΗΛΩΝ ΣΕ ΔΗΜΟΣΙΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ (Δ.Ο.Υ.) ΑΠΕΝΑΝΤΙ ΣΕ ΟΡΓΑΝΩΣΙΑΚΕΣ ΑΛΛΑΓΕΣ ΚΑΙ Ο ΡΟΛΟΣ ΤΗΣ ΣΥΝΑΙΣΘΗΜΑΤΙΚΗΣ ΝΟΗΜΟΣΥΝΗΣ. ΜΙΑ ΕΜΠΕΙΡΙΚΗ ΜΕΛΕΤΗ ΣΤΙΣ Δ.Ο.Υ. ΔΥΟ ΚΕΝΤΡΙΚΩΝ ΠΟΛΕΩΝ ΤΗΣ Β. ΕΛΛΑΔΟΣ», Πανεπιστήμιο Μακεδονίας – Οικονομικών και Κοινωνικών Επιστημών

τρόπο που να διασφαλίζει την εμπιστοσύνη των πολιτών στην ακεραιότητα, την αποτελεσματικότητα και τη δικαιοσύνη του συστήματος». Με άλλα λόγια, αποστολή της φορολογικής διοίκησης αποτελεί η βελτιστοποίηση της είσπραξης των φορολογικών εσόδων, με γνώμονες τη συνταγματική επιταγή για φορολογική ισότητα και τη στήριξη της προσπάθειας του έθνους να ελεγχθεί το δημοσιονομικό έλλειμμα και το δημόσιο χρέος.

Για την υλοποίηση της αποστολής της η φορολογική διοίκηση είναι αναγκαίο να καταβάλλει προσπάθειες για:

- ✓ Την ενθάρρυνση της οικειοθελούς συμμόρφωσης των φορολογουμένων.
- ✓ Την ενημέρωση των πολιτών, με κατάλληλη επικοινωνιακή πολιτική, για τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις τους.
- ✓ Τον προσδιορισμό και έλεγχο του βαθμού συμμόρφωσης και την έρευνα των αιτίων της μη συμμόρφωσης.
- ✓ Τη βελτίωση των παρεχόμενων υπηρεσιών.
- ✓ Την επίτευξη της ισότιμης μεταχείρισης των φορολογούμενων.
- ✓ Τον εντοπισμό των αδυναμιών του φορολογικού συστήματος και τη λήψη μέτρων για τη βελτίωσή του.
- ✓ Την ορθή διαχείριση και εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας.
- ✓ Την εφαρμογή νέων πιο αποδοτικών και αποτελεσματικών τρόπων για την εκπλήρωση της αποστολής της.
- ✓ Τη θέσπιση κανονισμών και διατάξεων για την προστασία των φορολογούμενων και για την εν γένει συμπεριφορά των υπαλλήλων της.

Οι θεμελιώδεις στρατηγικές επιδιώξεις της φορολογικής διοίκησης είναι:

- A) η καλύτερη εξυπηρέτηση των φορολογούμενων.
- B) η αύξηση της οικειοθελούς συμμόρφωσης αυτών.
- Γ) η διασφάλιση της ενιαίας μεταχείρισης των φορολογούμενων.
- Δ) η αύξηση της παραγωγικότητας των φορολογικών υπηρεσιών (αύξηση των εσόδων με ταυτόχρονη μείωση του κόστους συμμόρφωσης στις φορολογικές διαδικασίες).

Εξάλλου, σύμφωνα με το στρατηγικό σχέδιο του Υπουργείου Οικονομικών (www.minfin.gr) για τη φορολογική διοίκηση στην πενταετία 2011-2015 επιδιώξεις της φορολογικής διοίκησης είναι:

- Να περιορίσει δραστικά τη φοροδιαφυγή, και τη παραοικονομία.
- Να ενισχύσει την εθελουσία φορολογική συμμόρφωση και να μειώσει το κόστος για τους φορολογούμενους.
- Να εξαλείψει τη διαφθορά ώστε να αποκαταστήσει την αξιοπιστία των φορολογικών αρχών και την εμπιστοσύνη των φορολογούμενων.
- Να βελτιώσει αποφασιστικά την αποτελεσματικότητα στην είσπραξη των φορολογικών εσόδων και τη μείωση των ελλειμμάτων και του δημόσιου χρέους.
- Να υποστηρίξει την αναδιανεμητική και αναπτυξιακή διάσταση του Εθνικού Φορολογικού Συστήματος.
- Να προάγει την παραγωγικότητα, την ανάπτυξη και την ανταγωνιστικότητα της οικονομίας.

Όραμά της φορολογικής διοίκησης είναι μια κοινωνία η οποία συμμορφώνεται πρόθυμα με τη φορολογική νομοθεσία, επειδή αντιλαμβάνεται ότι η φορολογική διοίκηση επιβάλλει το νόμο κατά τρόπο δίκαιο, ακέραιο και αποτελεσματικό, συμβάλλοντας στην οικονομική και κοινωνική ευημερία του έθνους και βασικές αξίες αποτελούν: η δικαιοσύνη και η ακεραιότητα, ο επαγγελματισμός και η διαφάνεια, η προσαρμογή και η καινοτομία, η συμφιλίωση με το φορολογούμενο πολίτη και η ενίσχυση της οικειοθελούς φορολογικής συμμόρφωσης.

Οι νέοι στόχοι που έχουν τεθεί είναι:

ΣΤΟΧΟΣ 1: Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της παραοικονομίας με αφετηρία το Επιχειρησιακό Πρόγραμμα 2011-13.

Επιδίωξη 1.1: Επιτυχής ολοκλήρωση εντός του 2012 των δράσεων που έχουν σχεδιαστεί στο πλαίσιο της Έκτακτης Δομής για τη καταπολέμηση της γενικευμένης φοροδιαφυγής.

Επιδίωξη 1.2: Πλήρης ενεργοποίηση διαδικασιών ανάλυσης κινδύνου και διεξαγωγής στοχευμένων ελέγχων.

Επιδίωξη 1.3: Περιορισμός της παραοικονομίας και πάταξη του οικονομικού εγκλήματος.

Επιδίωξη 1.4: Ριζική βελτίωση της αποτελεσματικότητας στην είσπραξη ληξιπρόθεσμων οφειλών.

Επιδίωξη 1.5: Αυστηρή και ταχεία τιμωρία της σοβαρά παραβατικής συμπεριφοράς.

ΣΤΟΧΟΣ 2: Διευκόλυνση της οικιοθελούς φορολογικής συμμόρφωσης και μείωση του διαχειριστικού κόστους για τους φορολογούμενους.

Επιδίωξη 2.1: Απλοποίηση και κωδικοποίηση της νομοθεσίας.

Επιδίωξη 2.2: Απλοποίηση και αυτοματοποίηση των διοικητικών διαδικασιών στις οποίες εμπλέκονται οι φορολογούμενοι.

Επιδίωξη 2.3: Προσφορά ποιοτικών υπηρεσιών υποστηρικτικών προς τους φορολογούμενους και τους φορολογικούς ενδιάμεσους (λογιστές, ορκωτούς ελεγκτές).

Επιδίωξη 2.4: Ευαισθητοποίηση της κοινής γνώμης, ενίσχυση της φορολογικής συνείδησης των πολιτών και παροχή κινήτρων στους συνεπείς φορολογούμενους.

Επιδίωξη 2.5: Παροχή δυνατοτήτων ταχείας εξωδικαστικής επίλυσης φορολογικών διαφορών με ισχυρά εχέγγυα ανεξαρτησίας.

ΣΤΟΧΟΣ 3: Καθολική εξάλειψη της διαφθοράς από τις φορολογικές υπηρεσίες για την ανάκτηση του κύρους και του σεβασμού προς τη διοίκηση.

Επιδίωξη 3.1: Συγκρότηση ισχυρών δομών εσωτερικού ελέγχου.

Επιδίωξη 3.2: Εφαρμογή διαδικασιών και κανόνων που περιορίζουν τη δυνατότητα υποκειμενικής κρίσης και αυθαιρεσίας.

Επιδίωξη 3.3: Προαγωγή νοοτροπίας ευθύτητας και ακεραιότητας.

Επιδίωξη 3.4: Παραδειγματική τιμωρία των επίορκων υπαλλήλων και προστασία όσων καταγγέλλουν φαινόμενα διαφθοράς.

ΣΤΟΧΟΣ 4 : Αύξηση της αποτελεσματικότητας και μείωση του λειτουργικού κόστους της φορολογικής διοίκησης.

Επιδίωξη 4.1: Αναδιοργάνωση της Κεντρικής Υπηρεσίας.

Επιδίωξη 4.2: Αναδιοργάνωση του δικτύου Περιφερειακών Υπηρεσιών.

Επιδίωξη 4.3: Νέο πλαίσιο διαχείρισης ανθρώπινων πόρων ώστε να εξασφαλίζεται η ενεργή συμμετοχή όλου του προσωπικού και να προαχθεί υψηλή αποδοτικότητα.

Επιδίωξη 4.4: Ανασχεδιασμός διαδικασιών και αξιοποίηση πληροφοριακών συστημάτων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΤΟ ΕΙΔΙΚΟΤΕΡΟ ΟΡΓΑΝΩΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ⁷

Κατά βάση, θα μπορούσαμε να πούμε ότι η ελληνική φορολογική διοίκηση είναι οργανωμένη, από θεωρητικής πλευράς, σε μια μεικτή μορφή οργάνωσης, στην οποία όμως υπερτερεί το μοντέλο οργάνωσης ανάλογα με τον τύπο του φόρου. Τα υφιστάμενα ειδικά φορολογικά καταστήματα (Φ.Α.Ε.Ε., ΔΟΥ Μεγάλων Επιχειρήσεων) δεν θα μπορούσαν να συνηγορήσουν (ώστε κάποιος να κατατάξει την Ελλάδα στις χώρες που λειτουργούν οργανωτικά με βάση τις κατηγορίες φορολογουμένων, γιατί έχουν φορολογουμένους ανάλογα με τη νομική μορφή και όχι ανάλογα με την κατηγορία φορολογουμένων, που έχει ιδιαίτερα χαρακτηριστικά. Με αυτό τον τρόπο μπορούμε να βρούμε στα φορολογικά καταστήματα ανωνύμων εταιρειών επιχειρήσεις που από πλευράς ακαθάριστων εσόδων θα μπορούσαμε να τις κατατάξουμε στις μικρές επιχειρήσεις.

Σε αντίθεση με την Ελλάδα, σε επίπεδο λειτουργίας ειδικών μονάδων για την εξυπηρέτηση των μεγάλων φορολογουμένων, οι χώρες που το αποφάσισαν και το εφάρμοσαν έχοντας ως κριτήρια τη συγκέντρωση των εσόδων από τις μεγάλες επιχειρήσεις, την πολυπλοκότητα των εργασιών και το ότι οι δραστηριότητες των μεγάλων φορολογουμένων (δραστηριοποίηση σε διεθνές επίπεδο, εφαρμογή στρατηγικών για τη μείωση των φορολογικών υποχρεώσεων κ.λπ.) χρειάζονται ειδική παρακολούθηση. Σε καμία χώρα δεν βρέθηκε το κριτήριο του τύπου της εταιρείας. Από τις 30 χώρες- μέλη του Ο.Ο.Σ.Α., οι 24 προβλέπουν οργανωτική υποδομή για τους μεγάλους φορολογουμένους, ενώ 6 χώρες δεν διατηρούν υποδομή για μεγάλους φορολογουμένους. Η Ελλάδα συμπεριλαμβάνεται στις χώρες που δεν έχουν οργανωτική δομή για μεγάλους φορολογουμένους, με την παρατήρηση ότι εφαρμόζεται ξεχωριστή λειτουργία ελέγχου για αυτήν την κατηγορία φορολογουμένων.

⁷Νανόπουλος Αντώνης, 2010, «ΟΡΓΑΝΩΤΙΚΗ ΔΟΜΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ, Η Ελληνική Πραγματικότητα», Εκδόσεις ΛΙΒΑΝΗ

Τα υφιστάμενα ελεγκτικά κέντρα θα μπορούσαν μονοσήμαντα να προσδώσουν στη φορολογική διοίκηση της Ελλάδας τον χαρακτήρα της οργάνωσης ανάλογα με τη λειτουργία, αφού λειτουργούν με υποτυπώδη διάρθρωση και έχουν μόνο μία λειτουργία, εκείνη του ελέγχου.

Πιο συγκεκριμένα, κάθε ελεγκτικό κέντρο έχει τρεις υποδιευθύνσεις και κάθε υποδιεύθυνση έχει πέντε εποπτείες - τμήματα, που διαχωρίζονται αριθμητικά, χωρίς κανένα από αυτά να έχει μια λειτουργία η οποία θα το χαρακτήριζε ως τμήμα ή, έστω, μια ειδική λειτουργία ελέγχου. Ένα άλλο σημαντικό στοιχείο που καταγράφεται είναι ότι οι λοιπές λειτουργίες είσπραξης, δηλώσεων και αρχειοθέτησης πραγματοποιούνται πρώτιστα στα φορολογικά καταστήματα των ανωνύμων εταιρειών, όπου κυρίως ανήκουν φορολογούμενοι αρμοδιότητας των ελεγκτικών κέντρων. Τέλος, πρέπει να καταγραφεί ότι ενώ τα ελεγκτικά κέντρα δηλώνονται σαν μονάδες εξυπηρέτησης των μεγάλων φορολογουμένων, έστω και μόνο για τη λειτουργία του ελέγχου δεν υπάρχει αντίστοιχη διάρθρωση στην Κεντρική Διοίκηση (δεν υπάρχει δηλαδή τμήμα-διεύθυνσης που να έχει ως αντικείμενο τους μεγάλους φορολογουμένους).

Μια άλλη σημαντική αντίφαση από οργανωτικής πλευράς είναι ότι ενώ η οργάνωση της φορολογικής διοίκησης χαρακτηρίζεται κυρίως από την οργάνωση κατά φόρο, ο Φ.Π.Α. παρέμεινε στη σκιά του Φόρου Εισοδήματος, χωρίς γενική διεύθυνση, ως ένα ακόμα τμήμα στα φορολογικά καταστήματα, χωρίς ειδικό ελεγκτικό μηχανισμό. Στην πράξη, τα αποτελέσματα του Φ.Π.Α. είναι πενιχρά μετά τον έλεγχο, σε σχέση με τα αποτελέσματα του Φόρου Εισοδήματος.

Από πλευράς διεθνών οργανισμών, σύμφωνα και με τα δεδομένα που κατά καιρούς συμπλήρωσαν οι ελληνικές αποστολές, η Ελλάδα καταγράφεται ως χώρα που έχει όλους τους τύπους οργάνωσης.

Από οργανωτικής πλευράς και ειδικότερα μηχανοργάνωσης, ο Φ.Π.Α. φαίνεται να παρουσιάζει καλύτερη μηχανογραφική στήριξη από το Φόρο Εισοδήματος.

Ένα άλλο χαρακτηριστικό της ελληνικής φορολογικής διοίκησης είναι τα πολλά και μικρά τμήματα με επικεφαλής τμηματάρχες. Σε αυτή τη λογική, τα τμήματα Κ.Β.Σ. και

Μητρώου, δηλαδή εγγραφής των φορολογουμένων, θα μπορούσαν σε μια εφαρμογή του μοντέλου οργάνωσης κατά λειτουργία να ενταχθούν σε μία ενιαία λειτουργία (π.χ. εθελοντικής συμμόρφωσης των φορολογουμένων).

Τυχαίνει πολλές φορές να υπάρχει τμήμα δύο ατόμων που αποτελείται από έναν προϊστάμενο κι έναν υπάλληλο. Η διαχείριση του προσωπικού των τμημάτων από πλευράς Κεντρικής Διοίκησης - και ειδικότερα το ζήτημα της τοποθέτησης των προϊσταμένων - είναι δυσκολότερη από τη λύση του τελευταίου θεωρήματος του Φερμά.

Είναι φανερό, ότι στην υπάρχουσα οργάνωση λείπουν τα μεγάλα τμήματα, τα οποία είναι εύελικτα και με δυνατότητες επίτευξης στόχων. Είναι χαρακτηριστικό ότι απουσιάζουν εντελώς οι ομάδες έργων με επικεφαλής τον υπεύθυνο έργων, που θα υλοποιούν τα διάφορα προγράμματα-έργα σε κεντρικό και ειδικά σε περιφερειακό επίπεδο. Όσες φορές χρειάστηκε η κεντρική φορολογική διοίκηση να υλοποιήσει μεγάλα έργα, όπως η εφαρμογή του Φ.Π.Α. στην Ελλάδα, κατέφυγε σε ομάδες εργασίας, και μάλιστα δομημένες κατά λειτουργία (δηλαδή ομάδα νομοθετικής προσαρμογής, ομάδα μελέτης επιπτώσεων, ομάδα υπολογισμού ισοδυναμου αποτελέσματος και ομάδα σχεδιασμού έντυπων).

4.1 ΒΑΣΙΚΗ ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΤΟΥ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Οι υπηρεσίες του υπουργείου Οικονομικών ανάλογα με την καθ' ύλην και κατά τόπον αρμοδιότητά τους διακρίνονται σε:

- A) Κεντρική Υπηρεσία
- B) Ειδικές Αποκεντρωμένες Υπηρεσίες (διανομαρχιακής αρμοδιότητας)
- Γ) Περιφερειακές Υπηρεσίες (τοπικής και νομαρχιακής αρμοδιότητας)
- Δ) Υπηρεσίες και αυτοτελή γραφεία υπαγόμενα στον Υπουργό Οικονομικών
- E) Ν.Π.Δ.Δ και Ν.Π.Ι.Δ. που εποπτεύονται από το Υπουργείο Οικονομικών
- ΣΤ) Ανεξάρτητες αρχές υπαγόμενες στον Υπουργό Οικονομικών
- Z) Υπηρεσίες άλλων Υπουργείων που λειτουργούν στο Υπουργείο Οικονομικών

Οι αρμοδιότητες των παραπάνω υπηρεσιών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 101 του Συντάγματος και την υπ' αριθμ. 603/1992 γνωμοδότηση του Συμβουλίου της Επικρατείας έχουν ως εξής:

- Οι Κεντρικές Υπηρεσίες έχουν ειδικές αρμοδιότητες καθώς και τη γενική κατεύθυνση, το συντονισμό και τον έλεγχο των περιφερειακών οργάνων, όπως ο νόμος ορίζει.
- Οι Ειδικές αποκεντρωμένες υπηρεσίες έχουν αρμοδιότητα στις υποθέσεις της περιφέρειάς τους.
- Οι Περιφερειακές Υπηρεσίες έχουν αρμοδιότητες εκτελεστικού χαρακτήρα, που συνιστούν υλοποίηση της κρατικής πολιτικής.

4.1.1 ΡΟΛΟΣ ΚΑΙ ΣΤΟΧΟΣ ΤΩΝ Δ.Ο.Υ.

Οι Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ.) υπάγονται στις Περιφερειακές Υπηρεσίες, ασχολούνται με ένα τεράστιο αριθμό φορολογούμενων και ευθύνονται για την είσπραξη σημαντικών ποσών που αποτελούν έσοδα για το κράτος, ενώ ταυτόχρονα παρέχουν και πλειάδα άλλων υπηρεσιών σχετικών με τη διεκπεραίωση υποθέσεων των πολιτών. Ποσοστό 95% περίπου των εσόδων του τακτικού κρατικού προϋπολογισμού προέρχονται από την επιβολή της φορολογίας, αλλά και το υπόλοιπο μικρό ποσοστό των δημοσίων μη φορολογικών εσόδων που επιβάλλεται από άλλες υπηρεσίες εισπράττεται κυρίως μέσω των υπηρεσιών της Φορολογικής Διοίκησης, των Δ.Ο.Υ.

Στις δύσκολες στιγμές που περνάει η ελληνική οικονομία και στην προσπάθειά της να διαμορφώσει τα πλαίσια μιας αποτελεσματικότερης οικονομικής διακυβέρνησης, ο ρόλος της φορολογικής διοίκησης αναδεικνύεται ως καθοριστικός παράγοντας επίτευξης των οικονομικών στόχων και προϋπόθεση για την επιτυχία της οικονομικής εξυγίανσης. Οι επιδιωκόμενες μεταρρυθμίσεις στο πεδίο της φορολογικής διοίκησης και στη γενικότερη αναμόρφωση του φορολογικού συστήματος και πολιτικής, σε συνδυασμό με τη μείωση των δημοσίων δαπανών, την εξοικονόμηση πόρων, τη βελτίωση της εικόνας ως προς τα έσοδα βρίσκονται σε συνάρτηση με την αύξηση της αποτελεσματικότητας της φορολογικής διοίκησης.

Οι νέες μορφές οργάνωσης της φορολογικής διοίκησης αποσκοπούν στη βελτίωση της ποιότητας και της αποτελεσματικότητάς της τόσο στην εσωτερική της λειτουργία, όσο και στην επαφή της με το φορολογούμενο. Εξάλλου, με τη χρήση σύγχρονων τεχνολογιών, διεθνώς αποδεκτών πρακτικών και ορθολογικών φορολογικών διαδικασιών επιδιώκεται η ελαχιστοποίηση του διοικητικού κόστους και της ταλαιπωρίας των φορολογουμένων και η βελτίωση της εξυπηρέτησης του πολίτη.

Στα πλαίσια αυτά, σύμφωνα με το στρατηγικό σχέδιο του Υπουργείου Οικονομικών για τη φορολογική διοίκηση στην πενταετία 2011-2015 έχουν τεθεί στόχοι για την πλήρη αναδιάρθρωση των κεντρικών και περιφερειακών υπηρεσιών του και τον ανασχεδιασμό των διαδικασιών.

4.2 Η διάρθρωση της ελληνικής φορολογικής διοίκησης⁸

Η διάρθρωση της ελληνικής φορολογικής διοίκησης παρουσιάζεται συνοπτικά στις υποενότητες που ακολουθούν.

4.2.1 Κεντρική Υπηρεσία

Στην Ελλάδα τα γενικότερα οικονομικά θέματα εμπίπτουν στις αρμοδιότητες του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, ειδικά, δε, για το φορολογικό υπεύθυνο είναι το Υπουργείο Οικονομικών.

Πολιτικός προϊστάμενος του Υπουργείου Οικονομικών είναι ο υφυπουργός Οικονομικών, ο οποίος είναι αρμόδιος για τις ακόλουθες δύο Γενικές Γραμματείες:

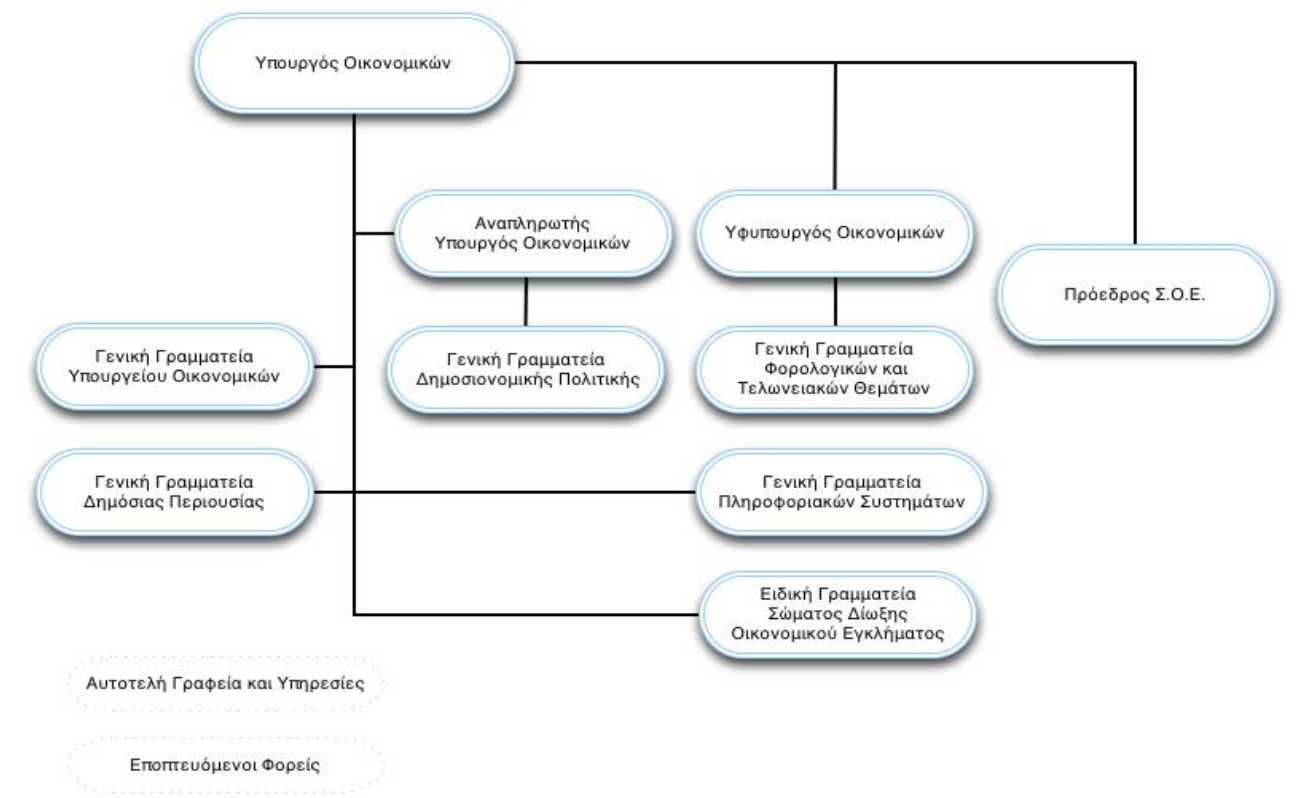
- α) Γενική Γραμματεία Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων
- β) Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων

⁸Νανόπουλος Αντώνης, 2010, «*ΟΡΓΑΝΩΤΙΚΗ ΔΟΜΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ, Η Ελληνική Πραγματικότητα*», Εκδόσεις ΛΙΒΑΝΗ

Ειδικότερα, στη Γενική Γραμματεία Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων υπάγονται οι εξής Γενικές Διευθύνσεις:

- 1) Γενική Διεύθυνση Διοικητικής Υποστήριξης
- 2) Γενική Διεύθυνση Φορολογίας
- 3) Γενική Διεύθυνση Ελέγχων
- 4) Γενική Διεύθυνση Δημόσιας Περιουσίας και Εθνικών Κληροδοτημάτων
- 5) Γενική Διεύθυνση Τελωνείων και Ειδικών Φόρων Κατανάλωσης
- 6) Γενική Διεύθυνση Οικονομικής Επιθεώρησης
- 7) Γενική Διεύθυνση Γενικού Χημείου του Κράτους

Οργανόγραμμα – Υπουργείο Οικονομικών



Πηγή: Υπουργείο Οικονομικών © 2012

Παρατίθεται αναλυτικότερα το οργανόγραμμα των τριών πρώτων Γενικών Διευθύνσεων, που έχουν άμεση σχέση με την υπάρχουσα φορολογική δομή.

4.2.1.1 Γενική Διεύθυνση Διοικητικής Υποστήριξης

▪ Διεύθυνση Προσωπικού Δ.Ο.Υ.

- Τμήμα Αξιοποίησης Προσωπικού
- Τμήμα Αξιολόγησης Προσωπικού
- Τμήμα Πειθαρχικής Διαδικασίας
- Τμήμα Προσλήψεων - Αποχωρήσεων Προσωπικού
- Τμήμα Οικονομικών Παροχών
- Τμήμα Μητρώου και Αρχείου

▪ Διεύθυνση Οικονομικού

- Τμήμα Οικονομικής Διοίκησης
- Τμήμα Προμηθειών

▪ Διεύθυνση Οργάνωσης

- Τμήμα Διοικητικής Οργάνωσης
- Τμήμα Οργάνωσης Τελωνειακών Υπηρεσιών
- Τμήμα Απλούστευσης Διαδικασιών & παραγωγικότητας
- Τμήμα σχέσεων Διοίκησης-Πολιτών

4.2.1.2 Γενική Διεύθυνση Φορολογίας

▪ Διεύθυνση Φορολογίας Εισοδήματος

- Τμήμα Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων
- Τμήμα Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων
- Τμήμα Φορολογικών Κινήτρων, Συντελεστών Αποσβέσεων και Συντελεστών Κέρδους

▪ Διεύθυνση Φορολογίας Κεφαλαίου

- Τμήμα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών
- Τμήμα Φορολογίας Μεταβίβασης Ακινήτων

- Τμήμα Φορολογίας Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας
- Διεύθυνση Φ.Π.Α.
 - Τμήμα Εφαρμογής Φ.Π.Α.
 - Τμήμα Ειδικών Καθεστώτων και Παροχής Υπηρεσιών
 - Τμήμα Επιστροφών, Μελετών και Πόρων Φ.Π.Α.
 - Τμήμα Διοικητικής Συνεργασίας και Ανταλλαγής Πληροφοριών (VIES)
 - Τμήμα Σχέσεων με την Ε.Ε. και Νομοθετικής Προσαρμογής
- Διεύθυνση Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων
 - Τμήμα Βιβλίων
 - Τμήμα Στοιχείων
 - Τμήμα Φορολογικών Ταμειακών Μηχανών και Συστημάτων
- Διεύθυνση Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων
 - Τμήμα Πολιτικής Εισπράξεων
 - Τμήμα Διοικητικής Εκτέλεσης
 - Τμήμα Ειδικών Κατηγοριών Οφειλετών – Εσόδων
 - Τμήμα Λογιστικών Εισπράξεων – Πληρωμών
 - Τμήμα Βεβαίωσης και Είσπραξης Εσόδων Τρίτων
- Διεύθυνση Τελών και Ειδικών Φορολογιών
 - Τμήμα Τελών Χαρτοσήμου, Συναφών Φόρων και Φόρων Υπέρ Τρίτων
 - Τμήμα Τελών Κυκλοφορίας και Ειδικών Φόρων

4.2.1.3 Γενική Διεύθυνση Ελέγχων

- Διεύθυνση Ελέγχου
 - Τμήμα Σχεδιασμού Φορολογικών Ελέγχων
 - Τμήμα Συντονισμού Φορολογικών Ελέγχων
 - Τμήμα Ποινών
 - Τμήμα Υποστήριξης του Ελεγκτικού Μηχανισμού

- Διεύθυνση Μητρώου
 - Τμήμα στρατηγικής Μητρώου
 - Τμήμα διαχείρισης Μητρώου
 - Τμήμα επαληθεύσεων

4.2.2 Φορολογικά Καταστήματα

Τα φορολογικά καταστήματα λειτουργούν σύμφωνα με δύο τύπους οργάνωσης: με το μοντέλο κατά φόρο στα τμήματα Κεφαλαίου, Εισοδήματος, Φ.Π.Α., Κ.Β.Σ. που έχουν νομοθετική «ταυτότητα», και με το κατά λειτουργία πρότυπο στα τμήματα Ελέγχου, Εισπράξεων - Πληρωμών, Μητρώου και Δικαστικό. Στην πράξη, το τμήμα Ελέγχου καλύπτει τις ανάγκες και των άλλων τμημάτων κατά τις ημέρες αιχμής, όπως είναι οι ημέρες παραλαβής, επεξεργασίας και αποστολής των δηλώσεων εισοδήματος στη Μηχανογραφική Υπηρεσία, όπου γίνεται και η εκκαθάριση της δήλωσης.

Η λειτουργία του ελέγχου από οργανωτικής πλευράς, θεωρητικά και σε γενικές γραμμές, ακολουθεί τα πιο κάτω βήματα:

- Εκδίδεται γραπτή εντολή για συγκεκριμένη επιχείρηση από το διευθυντή του φορολογικού καταστήματος σε υπάλληλο του τμήματος Ελέγχου.
- Ο ελεγκτής συγκεντρώνει και συγκροτεί τον ενιαίο φάκελο του ελεγχόμενου φορολογούμενου για όλα τα φορολογικά αντικείμενα από τα κατά φόρο οργανωμένα τμήματα του φορολογικού καταστήματος, τα οποία διατηρούν ξεχωριστά αρχεία.
- Πραγματοποιεί τον έλεγχο στην έδρα της επιχείρησης.
- Γράφει τα συμπεράσματά του στην έκθεση ελέγχου και καταλογίζει τους φόρους.

Όσον αφορά τα οικονομικά στοιχεία που δίνει ο φορολογούμενος στη διοίκηση, πρόκειται για δηλώσεις με τυποποιημένη μορφή, ένα ειδικό έντυπο που συγκεντρώνει στοιχεία από την οικονομική δραστηριότητα και τον ισολογισμό στις περιπτώσεις επιχειρήσεων που τηρούν τα βιβλία τους με το διπλογραφικό σύστημα. Πρόσθετα, ο ελεγκτής έχει στη διάθεσή του την έκθεση ελέγχου των προηγούμενων ελεγμένων χρήσεων και το υπηρεσιακό πληροφοριακό υλικό» (καταστάσεις πελατών -

προμηθευτών, παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και τυχόν πληροφοριακά δελτία από άλλα φορολογικά καταστήματα ή υπηρεσίες).

Η παράθεση των οικονομικών στοιχείων γίνεται από τον ελεγκτή στο κεφάλαιο των οικονομικών αποτελεσμάτων της επιχείρησης για τις χρήσεις που ελέγχονται στην έκθεση ελέγχου. Η τυποποίηση στην παράθεση των οικονομικών αποτελεσμάτων ακολουθεί τη λογική του ενιαίου λογιστικού σχεδίου.

Σημαντική παρατήρηση είναι ότι τα στοιχεία που υποβάλλονται στις φορολογικές Αρχές δεν ακολουθούν τους διεθνούς αποδεκτούς κανόνες ταξινόμησης XBRL).

Ένα άλλο στοιχείο που δείχνει οργανωτικό πρόβλημα στην υπάρχουσα κατά φόρο διάρθρωση είναι η αδυναμία να εφαρμοστεί η θεσπισμένη από την Ευρωπαϊκή Ένωση αρχή της εξυπηρέτησης από μία θέση (one stop shop). Δηλαδή, ο φορολογούμενος που πρέπει να υποβάλει δήλωση αρμοδιότητας Φ.Π.Α., δήλωση αρμοδιότητας εισοδήματος και δήλωση κεφαλαίου είναι υποχρεωμένος να εξυπηρετηθεί από τρεις θέσεις.

Η γραμματειακή υποστήριξη του φορολογικού καταστήματος (όπου περιλαμβάνεται το ταχυδρομείο, η πρωτοκόλληση της αλληλογραφίας και η επίδοση εγγράφων στους φορολογουμένους) γίνεται από τη γραμματεία του φορολογικού καταστήματος, η οποία λειτουργεί ως γραφείο υποστήριξης του έργου του διευθυντή του καταστήματος.

Συνοπτικά, η διάρθρωση των φορολογικών καταστημάτων παρουσιάζεται πιο κάτω:

- Υποδιευθυντής Ελέγχων
 - Τμήμα Ελέγχου
 - Τμήμα Κ.Β.Σ.
 - Τμήμα Μητρώου

- Υποδιευθυντής Φορολογίας
 - Τμήμα Φ.Π.Α.
 - Τμήμα Εισοδήματος
 - Τμήμα Κεφαλαίου
 - Τμήμα Δικαστικό

- ο Τμήμα Εισπράξεων - Πληρωμών

4.2.3 Ελεγκτικά κέντρα

- Δ.Ε.Κ. (Διαπεριφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα)
- Π.Ε.Κ. (Ανεστάλη από την 1η Φεβρουαρίου 2012 η λειτουργία των Περιφερειακών Ελεγκτικών Κέντρων (ΠΕΚ) του υπουργείου Οικονομικών και η καθ' ύλην και κατά τόπον αρμοδιότητά τους περιέρχεται στις ΔΟΥ, από τις οποίες έχει αποσπασθεί η αρμοδιότητα.

Αν λάβουμε υπόψη, ότι αρμόδια για την παραλαβή των δηλώσεων των επιχειρήσεων που ανήκουν στα Διαπεριφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα είναι τα ειδικά φορολογικά καταστήματα για μεγάλες επιχειρήσεις Ανωνύμων Εταιρειών, έχουμε το γεγονός της ύπαρξης δύο τύπων μονάδων για τις μεγάλες επιχειρήσεις: τα φορολογικά καταστήματα των Ανωνύμων Εταιρειών, τα οποία είναι αρμόδια για τη συλλογή των δηλώσεων, για τη συγκέντρωση των δελτίων πληροφοριών (υπηρεσιακά-εσωτερικά και από τρίτους), την είσπραξη των φόρων κ.λπ., και τα ελεγκτικά κέντρα, που διεκπεραιώνουν μόνο τη λειτουργία του ελέγχου, τη βεβαίωση των φόρων και την αποστολή των καταστάσεων στα αρμόδια φορολογικά καταστήματα.

Η διάρθρωση των ελεγκτικών κέντρων έχει απλή μορφή:

Υπάρχει ένας διευθυντής με τη σχετική γραμματειακή υποστήριξη, η οποία ασχολείται κυρίως με τη βεβαίωση των εσόδων που πραγματοποιεί κάθε μήνα το ελεγκτικό κέντρο και την αποστολή αυτών στα αρμόδια φορολογικά καταστήματα. Τον διευθυντή πλαισιώνουν 3 υποδιευθυντές, ο καθένας εκ των οποίων διευθύνει πέντε τμήματα-εποπτείες. Κάθε τμηματάρχης-επόπτης έχει περίπου 10-15 ελεγκτές. Τα τμήματα είναι διαρθρωμένα απλώς αριθμητικά, χωρίς καμία ταξινόμηση, ούτε κατά φόρο ούτε κατά λειτουργία ούτε κατά κατηγορία φορολογουμένου. Ο ελεγκτής είναι αρμόδιος για τον έλεγχο τόσο των άμεσων όσο και των έμμεσων φόρων.

- Α' Υποδιευθυντής
Πέντε (5) Τμήματα
- Β' Υποδιευθυντής
Πέντε (5) Τμήματα
- Γ' Υποδιευθυντής
Πέντε (5) Τμήματα

4.2.4 ΥΠ.Ε.Ε. - Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων

Από την επίσημη ιστοσελίδα της ΥΠ.Ε.Ε. φαίνεται ότι αποστολή της είναι:

- Η αποκάλυψη και καταπολέμηση εστίων οικονομικού εγκλήματος, μεγάλης φοροδιαφυγής και λαθρεμπορίας, αρμοδιότητας του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών.
- Ο έλεγχος της διακίνησης αγαθών και υπηρεσιών, καθώς και της κατοχής και διακίνησης απαγορευμένων ή υπό ειδικό καθεστώς ειδών και ουσιών.
- Η έρευνα, ο εντοπισμός και η καταστολή οικονομικών παραβάσεων ιδιαίτερης βαρύτητας, όπως η νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες, οι απάτες και παρατυπίες, οι παραβάσεις που σχετίζονται με προμήθειες, επιδοτήσεις και επιχορηγήσεις, οι παράνομες τραπεζικές και χρηματιστηριακές συναλλαγές, καθώς και οι παράνομες χρηματοπιστωτικές συμβάσεις.
- Ο έλεγχος κάθε άλλης περίπτωσης παράνομων δραστηριοτήτων ιδιαίτερου οικονομικού ενδιαφέροντος, που της ανατίθεται με αποφάσεις του ΥΠ.Ο.Ο.
- Γενικότερα, ο έλεγχος οικονομικών απατών σε βάρος των συμφερόντων του ελληνικού Δημοσίου και της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Η οργάνωση της Κεντρικής Διοίκησης της ΥΠ.Ε.Ε. αναγράφεται περιληπτικά πιο κάτω:

- Διεύθυνση Διοικητικής Υποστήριξης
 - Τμήμα Διοικητικής Μέριμνας
 - Τμήμα Διεθνούς Συνεργασίας και Αμοιβαίας Διοικητικής Συνδρομής
 - Τμήμα Μέσων Δίωξης και Προμηθειών

- Τμήμα Νομικής Υποστήριξης
- Τμήμα Επανελέγχων και Εσωτερικού Ελέγχου

- Διεύθυνση Σχεδιασμού και Ελέγχων
 - Τμήμα Πληροφορικής και Προγραμματισμού
 - Τμήμα Φορολογικών Ελέγχων
 - Τμήμα Τελωνειακών Ελέγχων
 - Τμήμα Συντονισμού Ελέγχων και Δίωξης Ναρκωτικών και Όπλων
 - Τμήμα Τηλεπικοινωνιών και Τηλεπικοινωνιακής Υποστήριξης

- Διεύθυνση Ειδικών Υποθέσεων
 - Τμήμα Κοινοτικών και Εθνικών Επιδοτήσεων και Επιχορηγήσεων
 - Τμήμα Ειδικών Οικονομικών Υποθέσεων
 - Τμήμα Πληροφορικής, Ηλεκτρονικού Εμπορίου και Ηλεκτρονικού Εγκλήματος

Σε περιφερειακό επίπεδο η ΥΠ.Ε.Ε. έχει δύο (2) επιχειρησιακές Διευθύνσεις ειδικών υποθέσεων (Αθηνών και Θεσσαλονίκης) και δεκατρείς (13) περιφερειακές Διευθύνσεις. Η οργανωτική τους διάρθρωση παρουσιάζεται αναλυτικά παρακάτω:

- Επιχειρησιακή Διεύθυνση Ειδικών Υποθέσεων Αθηνών
 - Τμήμα Ελέγχου Εθνικών Επιδοτήσεων και Επιχορηγήσεων
 - Τμήμα Ειδικών Οικονομικών Υποθέσεων
 - Τμήμα Πληροφορικής και Ελέγχου Ηλεκτρονικού Εμπορίου και Ηλεκτρονικού Εγκλήματος
 - Τμήμα Διοικητικής Υποστήριξης και Προγραμματισμού
 - Τμήμα Υποθέσεων Ευρωπαϊκής Ένωσης

- Επιχειρησιακή Διεύθυνση Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης
 - Τμήμα Ελέγχου Εθνικών Επιδοτήσεων και Επιχορηγήσεων
 - Τμήμα Ειδικών Οικονομικών Υποθέσεων
 - Τμήμα Πληροφορικής και Ελέγχου Ηλεκτρονικού Εμπορίου και Ηλεκτρονικού Εγκλήματος
 - Αυτοτελές Γραφείο Διοικητικής Υποστήριξης και Προγραμματισμού

- Περιφερειακές Διευθύνσεις Αθηνών, Κεντρικής Μακεδονίας κλπ.

4.2.5 Σ.Δ.Ο.Ε.

Το Σ.Δ.Ο.Ε. είναι αυτόνομη ελεγκτική και διωκτική υπηρεσία με αυξημένες αρμοδιότητες που υπάγεται απευθείας στον Υπουργό Οικονομικών. Οι αρμοδιότητες του Σ.Δ.Ο.Ε. ασκούνται από τις περιφερειακές της υπηρεσίες, οι οποίες εδρεύουν σε όλη την Ελλάδα, ο συντονισμός δε και η χάραξη της στρατηγικής των προληπτικών ελέγχων γίνεται μέχρι στιγμής από την Κεντρική Υπηρεσία του Σ.Δ.Ο.Ε., όπου δίνεται ιδιαίτερη σημασία στα πλαστά και εικονικά στοιχεία.

Αποστολή του Σ.Δ.Ο.Ε. είναι:

- Η έρευνα, ο εντοπισμός και η καταστολή οικονομικών παραβάσεων ιδιαίτερης βαρύτητας και σημασίας, όπως η νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες (ξέπλυμα χρήματος), οι απάτες και παρατυπίες, οι παραβάσεις που σχετίζονται με προμήθειες, επιδοτήσεις και επιχορηγήσεις, οι παράνομες χρηματιστηριακές και χρηματοπιστωτικές συναλλαγές και γενικά οι οικονομικές απάτες σε βάρος των συμφερόντων του Ελληνικού Δημοσίου και της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ανεξάρτητα από τον τόπο τέλεσης.
- Ο προληπτικός έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας καθώς και ο προσωρινός φορολογικός έλεγχος, ιδίως στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, με έμφαση στο Φ.Π.Α., καθώς και ο έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων της τελωνειακής νομοθεσίας.
- Η έρευνα, αποκάλυψη και καταπολέμηση παράνομων συναλλαγών, απατών και δραστηριοτήτων, που διενεργούνται με χρήση ηλεκτρονικών μέσων, του διαδικτύου και νέων τεχνολογιών.
- Η πρόληψη, δίωξη και καταπολέμηση άλλων παραβάσεων, όπως παράνομη διακίνηση ναρκωτικών, όπλων και εκρηκτικών, πρόδρομων και ψυχοτρόπων ουσιών, τοξικών και επικίνδυνων ουσιών (ραδιενεργά και πυρηνικά υλικά, τοξικά απόβλητα κ.λ.π.), αρχαιοτήτων και πολιτιστικών αγαθών.
- Η επιτήρηση του θαλάσσιου χώρου με διενέργεια ελέγχων για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και του λαθρεμπορίου.

- Η προστασία, σε συνεργασία με τις αρμόδιες υπηρεσίες, του αιγιαλού και της παραλίας, ως και των ανταλλάξιμων και δημόσιων κτημάτων, αρμοδιότητας του Υπουργείου Οικονομικών, από τις αυθαίρετες καταπατήσεις και κατασκευές επ' αυτών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

Παρατηρήσεις επί της υφιστάμενης οργάνωσης

Από τη διάρθρωση που παρουσιάσαμε, μπορούν σε γενικές γραμμές να συναχθούν οι ακόλουθες παρατηρήσεις:

- Ένας γενικός γραμματέας (πολιτικό πρόσωπο) συντονίζει επτά (7) Γενικές Διευθύνσεις με σύνθετα και διαφορετικά γνωστικά αντικείμενα.
- Η Γενική Διεύθυνση Ελέγχων δεν είναι τόσο οργανωμένη ώστε να ασκεί τη λειτουργία του ελέγχου ως προς το ΦΠΑ και το εισόδημα.
- Η διάρθρωση των ελεγκτικών κέντρων είναι επίπεδη, χωρίς καμία διαφοροποίηση των υποδιευθύνσεων κατά αντικείμενο.
- Από τα μέχρι τώρα δεδομένα, δεν έχει γίνει καμία αλλαγή ως προς το μοντέλο διοικητικής οργάνωσης, άρα είναι φανερή η ανάγκη διοικητικής οργάνωσης.

ΤΡΙΤΗ ΕΝΟΤΗΤΑ

ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Από τη στιγμή που η οργανωτική αλλαγή απαιτεί και αλλαγή της ελεγκτικής διαδικασίας, κρίνεται σκόπιμο να αναφερθούν συνοπτικά τα εννοιολογικά γνωρίσματα των σημερινών μορφών ελέγχου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6⁹

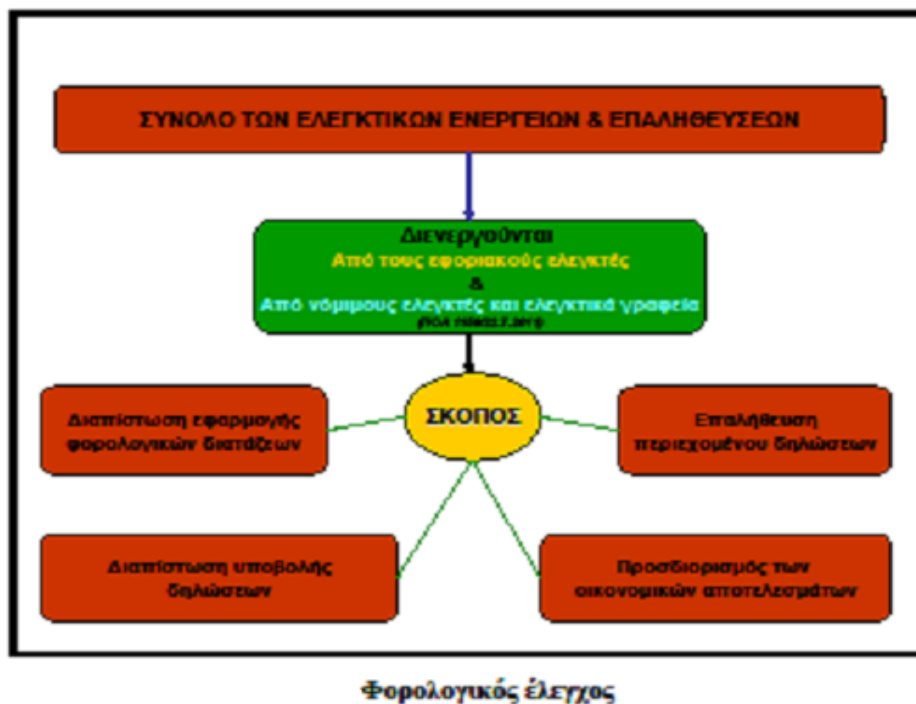
6.1 Έννοια - Σκοπός του φορολογικού ελέγχου

Ο φορολογικός έλεγχος περιλαμβάνει το σύνολο των ελεγκτικών ενεργειών που εφαρμόζονται από τα αρμόδια φορολογικά όργανα με σκοπό να διαπιστωθεί:

- _ Εάν εφαρμόζονται ορθά οι διατάξεις της κείμενης φορολογικής νομοθεσίας.
- _ Εάν τηρήθηκαν τα βιβλία και υποβλήθηκαν οι δηλώσεις που προβλέπει η φορολογική νομοθεσία.
- _ Εάν οι δηλώσεις που υποβλήθηκαν συμφωνούν με τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων.
- _ Εάν τηρήθηκαν τα βιβλία σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και τις αρχές της λογιστικής επιστήμης.
- _ Εάν για τις οικονομικές συναλλαγές της επιχείρησης εκδίδονται και λαμβάνονται τα προσήκοντα φορολογικά στοιχεία.
- _ Εάν υπάρχουν πράξεις ή παραλείψεις συνεπεία των οποίων:
 - α) δεν αποδόθηκαν στο δημόσιο οφειλόμενοι φόροι, τέλη και εισφορές, β) απέβλεπαν μεθοδευμένα ή συνειδητά στη μη εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων.

⁹Γκαρβέλη Όλγα, Αύγουστος 2011, «Ελεγκτική & Φορολογικός Έλεγχος», Πανεπιστήμιο Μακεδονίας – Οικονομικών και Κοινωνικών Επιστημών

Πέραν των ανωτέρω, στην έννοια του φορολογικού ελέγχου περιλαμβάνονται και όλες εκείνες οι ενέργειες συλλογής απαραίτητων πληροφοριών και στοιχείων απαραίτητων για την ορθή εκτίμηση της οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης, ώστε να διαμορφωθεί μια σαφής και πλήρης εικόνα για τον τρόπο λειτουργίας, τη δυναμικότητα της ελεγχόμενης επιχείρησης, το αντικείμενο εργασιών της και εν τέλει εξαγωγή ασφαλών συμπερασμάτων για τις φορολογικές υποχρεώσεις.



Συνεπώς, μπορούμε να πούμε ότι ο φορολογικός έλεγχος περιλαμβάνει όλες τις επαληθεύσεις του λογιστικού και του ουσιαστικού ελέγχου που κρίνονται απαραίτητες για τη διαπίστωση της ειλικρίνειας ή μη των βιβλίων και στοιχείων και των δεδομένων και αποτελεσμάτων που προκύπτουν από αυτά, την ορθή μεταφορά των οικονομικών δεδομένων στις υποβληθείσες δηλώσεις και την απόδοση των οφειλομένων φόρων, τελών, εισφορών κλπ στο δημόσιο.

Ο φορολογικός έλεγχος στην Ελλάδα αποτελεί σημαντική λειτουργία του Κράτους, διότι σε αυτόν βρίσκουν μεταξύ άλλων εφαρμογή οι συνταγματικές αρχές για ισοδύναμη συμμετοχή των πολιτών στα οικονομικά βάρη, οι δε συνέπειές του είναι σημαντικές σε όλο το φάσμα των κοινωνικών και κυρίως οικονομικών δραστηριοτήτων.

Σκοπός του φορολογικού ελέγχου είναι να επαληθευτεί η ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων και σε περίπτωση μη υποβολής τους, να εξευρεθεί η φορολογητέα ύλη και να προσδιοριστούν οι φορολογικές υποχρεώσεις που προκύπτουν.

Οι φορολογικοί έλεγχοι πρέπει να διεξάγονται με τυπικότητα, πάντα σύμφωνα με τον νόμο και να αποσκοπούν στην εξεύρεση ή/και την επαλήθευση της φορολογητέας ύλης με τρόπο διαφανή, αντικειμενικό και δίκαιο. Με τους φορολογικούς ελέγχους εκτός από τη διασφάλιση των συμφερόντων του δημοσίου, εξυπηρετούνται και άλλοι εξίσου σημαντικοί σκοποί, όπως:

- Η δίκαιη κατανομή των φορολογικών βαρών.
- Η προστασία των υγιών επιχειρήσεων από τον αθέμιτο ανταγωνισμό.
- Η διαρκής ενημέρωση των φορολογουμένων σχετικά με τις φορολογικές τους υποχρεώσεις.
- Η αύξηση της εθελούσιας συμμόρφωσης μέσα από την εμπέδωση της φορολογικής συνείδησης.

6.2 Υπηρεσίες που ασκούν φορολογικό έλεγχο

Οι υπηρεσίες που ασκούν κατά κύριο λόγο φορολογικό έλεγχο είναι οι εξής:

- Αρμόδια Δ.Ο.Υ.: Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ενεργεί τακτικό έλεγχο σε επιχειρήσεις, προληπτικό και προσωρινό έλεγχο, εμπορικό έλεγχο σε δηλώσεις, έλεγχος μεταβίβασης εταιρικών μεριδίων ή μετοχών και βεβαίωση-είσπραξη φόρων. Από το Φεβρουάριο του 2012 έπειτα από απόφαση του Υπουργείου οικονομικών καταργήθηκαν τα περιφερειακά ελεγκτικά κέντρα και οι αρμοδιότητες τους μεταβιβάστηκαν στις Δ.Ο.Υ.. Ο τακτικός φορολογικός έλεγχος αναφέρεται σε επιχειρήσεις με ετήσια ακαθάριστα έσοδα έως 8.804.107€.

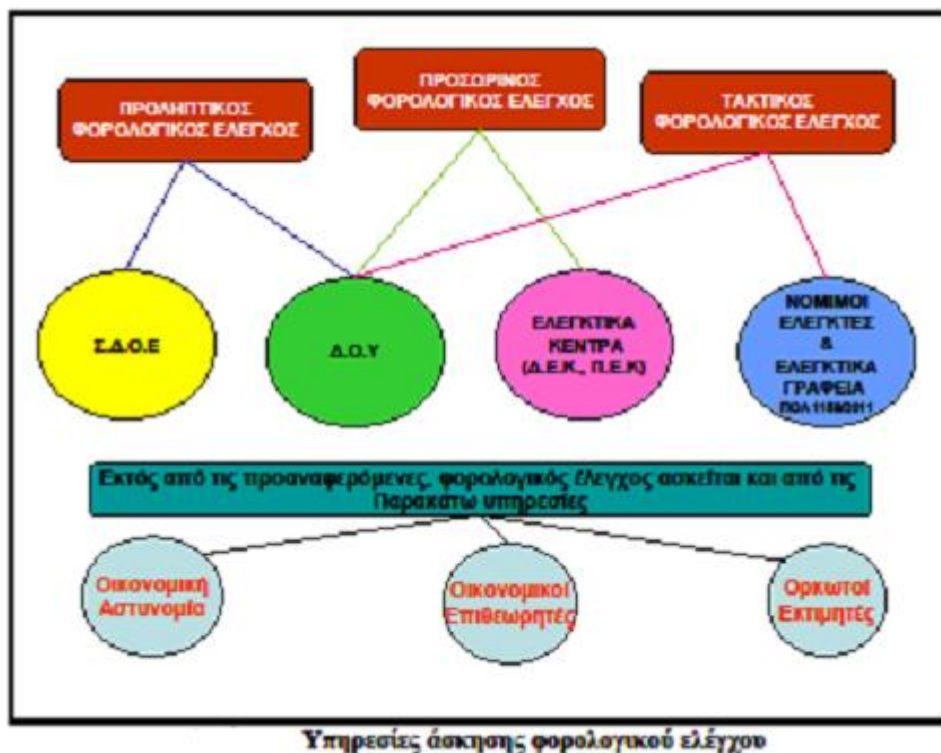
- Διαπεριφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα (Δ.Ε.Κ): Τα Δ.Ε.Κ. ελέγχουν επιχειρήσεις που τα ακαθάριστα τους έσοδα υπερβαίνουν τα 8.804.107€. Ανεξάρτητα από τις Δ.Ο.Υ. έχουν το δικαίωμα να διενεργήσουν προληπτικό και προσωρινό έλεγχο για τις υποθέσεις των

αρμοδιοτήτων τους. Επίσης, τα Δ.Ε.Κ. ελέγχουν τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις χωρίς να λαμβάνονται οι περιορισμοί των ακαθάριστων εσόδων.

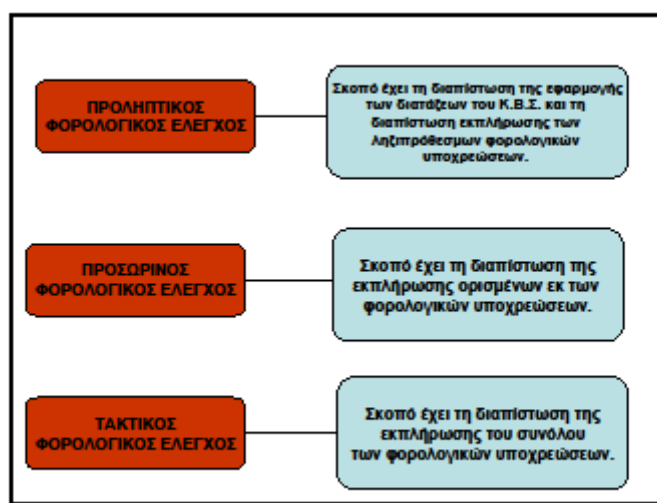
- Σ.Δ.Ο.Ε

Εκτός όμως από τις προαναφερόμενες υπηρεσίες, ο φορολογικός έλεγχος ασκείται και από τις εξής υπηρεσίες:

- Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων (ΥΠ.Ε.Ε.), (πρώην ΣΔΟΕ)
- Οικονομικοί Επιθεωρητές
- Ελεγκτικές Α.Ε.
 - α. Ορκωτοί Ελεγκτές.
 - β. Ελεγκτές πτυχιούχοι Ανωτάτων Σχολών
- Ορκωτοί Εκτιμητές.
- Εσωτερικός Έλεγχος πιστωτικών ιδρυμάτων.
- Λογιστής - Φοροτεχνικός.



Ο φορολογικός έλεγχος ανάλογα με την συχνότητα του και το σκοπό του διακρίνεται στις εξής μορφές, σύμφωνα με το παρακάτω σχήμα:



Διακρίσεις φορολογικού ελέγχου

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

7.1 Προληπτικός Έλεγχος

Ο προληπτικός έλεγχος διενεργείται κατά τις εργάσιμες για το φορολογούμενο ημέρες και ώρες, σε οποιοδήποτε χρόνο κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου, στην έδρα ή σε άλλη επαγγελματική εγκατάσταση της επιχείρησης και αφορά τη διακίνηση των αγαθών, την ενημέρωση των βιβλίων, τα αποθέματα, το ταμείο, κλπ. Σε ορισμένες περιπτώσεις δύναται να γίνει και στα γραφεία της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας.

Εφόσον από τον προληπτικό έλεγχο προκύψουν στοιχεία που έχουν σχέση με τη μη εκπλήρωση φορολογικών υποχρεώσεων της επιχείρησης ή λανθασμένου τρόπου προσδιορισμού των αποτελεσμάτων και του τρόπου φορολόγησής τους, εκδίδεται εντολή προσωρινού ή τακτικού ελέγχου, κατά την κρίση του προϊσταμένου της ελεγκτικής αρχής, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

Όπως προαναφέρθηκε, με την αιφνίδια και επιτόπια παρουσία των φορολογικών οργάνων στην επιχείρηση ή εκτός αυτής, σκοπός του προληπτικού ελέγχου είναι η διαπίστωση της

ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ., καθώς και η εκπλήρωση των ληξιπροθέσμων φορολογικών υποχρεώσεων της επιχείρησης (υποβολή δηλώσεων, πληρωμή παρακρατούμενων φόρων κλπ).

Το όργανο που κατά κύριο λόγο ασκεί προληπτικό έλεγχο είναι το Σ.Δ.Ο.Ε. (Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος) και κατά δευτερεύοντα λόγο η Οικονομική Αστυνομία και οι Δ.Ο.Υ.

7.2 Προσωρινός έλεγχος

Ο προσωρινός έλεγχος διενεργείται, πάντα ύστερα από εντολή ελέγχου και επίδοση πρόσκλησης στον φορολογούμενο επί αποδείξει να υποβάλει εφόσον το επιθυμεί μέσα σε αποκλειστική προθεσμία δέκα (10) ημερών αρχικές και συμπληρωματικές δηλώσεις (Εισοδήματος, ΦΠΑ κλπ), προκειμένου να διαπιστωθεί η εκπλήρωση ορισμένων φορολογικών υποχρεώσεων των φορολογουμένων και να προσδιοριστούν και καταλογισθούν οι διαφορές φόρων που δεν καταβλήθηκαν με τη σχετική δήλωση από τους υπόχρεους.

Πρόκειται για μορφή ελέγχου που εμπεριέχει και όλα τα στοιχεία του προληπτικού ελέγχου. Με τον έλεγχο αυτό παρέχεται η δυνατότητα να εκδοθεί προσωρινό φύλλο ελέγχου, χωρίς να αναμένεται να διενεργηθεί τακτικός έλεγχος, για να καταλογιστούν οι φόροι, με τους τυχόν αναλογούντες σε αυτούς πρόσθετους φόρους, που οφείλει να αποδώσει η επιχείρηση στο δημόσιο. Στόχος του είναι η άμεση είσπραξη από το δημόσιο φόρων που δεν έχουν αποδοθεί (όπως ΦΠΑ, λοιποί φόροι, κ.α).

Προσωρινός έλεγχος ασκείται επί α) Της φορολογίας εισοδήματος, β) Του ΦΠΑ, γ) Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών, δ) Φόρου Ελευθέρων Επαγγελματιών, ε) Φόρου εργολάβων, στ) Φόρου Αμοιβών Τρίτων.

7.3 Τακτικός έλεγχος

7.3.1 Γενικά

Ο τακτικός φορολογικός έλεγχος διενεργείται, μετά την έκδοση εντολής ελέγχου από τον αρμόδιο προϊστάμενο, πάντα μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου και της προθεσμίας υποβολής των φορολογικών δηλώσεων και αποσκοπεί στην επαλήθευση της ακρίβειας και της πληρότητας των δηλώσεων όλων των φορολογικών αντικειμένων που υποβλήθηκαν από την επιχείρηση. Πρόκειται δηλαδή για πλήρη, εμπειριστατωμένο, ουσιαστικό και οριστικό φορολογικό έλεγχο, εφόσον με την ολοκλήρωσή του εκκαθαρίζονται όλες οι φορολογικές υποχρεώσεις της επιχείρησης που αποτέλεσαν αντικείμενο του ελέγχου.

Κατά τη διενέργεια του τακτικού φορολογικού ελέγχου δεν θα ληφθούν υπόψη μόνο τα δεδομένα των βιβλίων, στοιχείων και των υποβληθέντων από την επιχείρηση φορολογικών δηλώσεων, αλλά θα συνεκτιμηθεί και κάθε άλλο στοιχείο ή πληροφορία που μπορεί να οδηγήσει τον έλεγχο στην εξακρίβωση των πραγματικών φορολογικών υποχρεώσεων σε περιπτώσεις ανακρίβειας των δηλώσεων ή μη επίδοσης αυτών.

Επειδή οι ελεγκτικές αρχές, λόγω διαφόρων περιορισμών (υλικοτεχνική υποδομή, αριθμό ελεγκτών, πλήθος υποθέσεων), αδυνατούν να ελέγξουν το σύνολο των υποθέσεων η φορολογική διοίκηση έχει θεσπίσει κριτήρια βάσει των οποίων επιλέγονται οι φορολογούμενοι για τακτικό έλεγχο. **(ΠΟΛ 1162 / 27.07.2011)**

Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1162, άρθρο 2, καθορίζονται τα κριτήρια και ο τρόπος επιλογής των προς έλεγχο υποθέσεων. Σχετικά με τις διατάξεις αυτές διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

1. Με την παρ. 1 τίθενται συγκεκριμένα κριτήρια επιλογής των προς έλεγχο υποθέσεων. Η επιλογή των υποθέσεων μπορεί να γίνεται και με συνδυασμό κριτηρίων, ανάλογα με τα πραγματικά δεδομένα και την βαρύτητα κάθε υπόθεσης. Τα κριτήρια επιλογής κατά σειρά προτεραιότητας είναι τα εξής:

α) Όταν υπάρχουν ουσιαστικές παραβάσεις του ΚΒΣ ή δελτία πληροφοριών ή άλλα στοιχεία για φοροδιαφυγή.

β) Όταν δεν υποβλήθηκαν δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ ή άλλων φορολογικών αντικειμένων.

γ) Όταν υφίστανται μεγάλα πιστωτικά υπόλοιπα ΦΠΑ που δεν δικαιολογούνται από το αντικείμενο δραστηριότητας της επιχείρησης.

δ) Όταν υπάρχουν κατασχεθέντα βιβλία και στοιχεία ή φορολογικές ταμειακές μηχανές ή φορολογικοί μηχανισμοί.

ε) Σε περιπτώσεις απώλειας βιβλίων και στοιχείων.

στ) Όταν επί επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών που δεν διαθέτουν αξιόλογα αποθέματα ή επί ελευθέρων επαγγελματιών δηλώθηκαν μεγάλα ποσά δαπανών.

ζ) Όταν τα καθαρά κέρδη δεν προσδιορίστηκαν κατά τις κείμενες διατάξεις ή δεν εφαρμόστηκε ο προβλεπόμενος συντελεστής καθαρών κερδών, εφόσον προβλέπεται ο εξωλογιστικός προσδιορισμός τους.

η) Όταν υπάρχει αδικαιολόγητη διαφορά μεταξύ στοιχείων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και δηλώσεων ΦΠΑ.

θ) Όταν τα δηλούμενα ακαθάριστα έσοδα δεν βρίσκονται σε συμφωνία με τα λοιπά οικονομικά μεγέθη κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 4 της απόφασης.

ι) Σε περιπτώσεις επιχειρήσεων που από τις υποβληθείσες δηλώσεις προκύπτει χαμηλός συντελεστής μικτού και καθαρού κέρδους.

ια) Όταν έγινε χρήση αναπτυξιακών νόμων.

ιβ) Υποθέσεις επιτηδευματιών φυσικών προσώπων τα οποία, με βάση τα στοιχεία του περιουσιολογίου έτους 2008, υπόκεινται σε φορολόγηση για την ακίνητη περιουσία (Κεφάλαιο Δ' του Ν.3842/2010, ΦΕΚ 58/Α').

ιγ) Υποθέσεις για τις οποίες δεν έγινε αποδοχή του εκκαθαριστικού σημειώματος της παρ. 1 του άρθρου 9 του Ν.3888/2010.

ιδ) Υποθέσεις οι οποίες υπήχθησαν στις διατάξεις των άρθρων 13-17 του Ν.3296/2004 και περιλαμβάνονται στις επιλεγθείσες προς έλεγχο δηλώσεις σύμφωνα με τις υπ' αριθ. 1105941/1845/ΔΕ-Α/ΠΟΛ.1130/6.11.2007 και 1028045/1232/ΔΕ-Α/ΠΟΛ.1035/11.3.2009 ΑΥΟΟ και δεν υπήχθησαν στις διατάξεις των άρθρων 1-13 του Ν.3888/2010 και για τις οποίες κατά την ημερομηνία δημοσίευσης της απόφασης (12.4.2011), από την εφαρμογή των οριζόμενων στις υπ' αριθ. 1027757/1257/ΔΕ-Α/ΠΟΛ.1049/6.3.2008 και 1055521/1586/ΔΕ-Α/ΠΟΛ.1072/3.6.2009 ΕΔΥΟΟ αντίστοιχα, έχει προκύψει ότι πρέπει να διενεργηθεί τακτικός έλεγχος, ο οποίος κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία δεν έχει αρχίσει. Σε όσες όμως, από τις προαναφερόμενες υποθέσεις έχει ξεκινήσει ο τακτικός έλεγχος σύμφωνα με την υπ' αριθ. 1021681/1120/ΔΕ-Α'/ΠΟΛ.1037/1.3.2005 ΑΥΟΟ, αλλά κατά την ημερομηνία δημοσίευσης της απόφασης δεν έχει ολοκληρωθεί, συνεχίζεται και ολοκληρώνεται ο έλεγχος σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπ' αριθ. 1021681/1120/ΔΕ-Α'/ΠΟΛ.1037/1.3.2005 ΑΥΟΟ και περαιτέρω για τις υποθέσεις αυτές εφαρμόζονται τα οριζόμενα στο τελευταίο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 12 της απόφασης. Ακόμη από τις προαναφερόμενες υποθέσεις που υπήχθησαν στις διατάξεις του Ν.3296/2004, εκείνες για τις οποίες από την ημερομηνία δημοσίευσης της απόφασης και μετά (δηλαδή από 12.4.2011 και μετά) από την εφαρμογή των οριζόμενων στις προαναφερόμενες υπ' αριθ. 1027757/1257/ΔΕ-Α/ΠΟΛ.1049/6.3.2008 και 1055521/1586/ΔΕ-Α/ΠΟΛ.1072/3.6.2009 ΕΔΥΟΟ διαπιστώνεται ότι πρέπει να διενεργηθεί τακτικός έλεγχος.

Εξαιρετικά, τυχόν περαιωμένες με βάση τις ανωτέρω διατάξεις του Ν.3296/2004 υποθέσεις, για τις οποίες από υφιστάμενα εν γένει στοιχεία διαπιστώνεται αποδεδειγμένα η μη ορθή εφαρμογή των ως άνω διατάξεων ως προς τις προβλεπόμενες προϋποθέσεις και τους όρους της περαίωσης, οι οποίες δεν θεωρούνται περαιωθείσες και υπόκεινται σε τακτικό έλεγχο.

ιε) Σε δηλώσεις με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα εισοδήματα από κάθε κατηγορία.

2. Με τις διατάξεις της παρ. 2 προβλέπεται ότι η επιλογή των υποθέσεων γίνεται με ευθύνη των προϊσταμένων των ελεγκτικών υπηρεσιών. Περαιτέρω, ορίζεται ότι ποσοστό

από 10% έως και 20% των επιλεγόμενων για έλεγχο υποθέσεων επιλέγεται από τυχαίο δείγμα επιτηδευματιών, για τους οποίους δεν συντρέχουν τα κριτήρια της παρ. 1.

Το παραπάνω ποσοστό θα υπολογίζεται επί του συνολικού αριθμού των υποθέσεων που επιλέγονται για τακτικό έλεγχο με την απόφαση ανά έτος από κάθε ελεγκτική υπηρεσία. Για το τρέχον έτος το προαναφερόμενο ποσοστό του δείγματος θα υπολογισθεί για τον συνολικό αριθμό των υποθέσεων που θα επιλεγούν για τακτικό έλεγχο έως το τέλος του έτους αυτού.

7.3.2 Επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο

Από την 18/11/2011 οι εντολές διενέργειας φορολογικού ελέγχου από τους προϊσταμένους της Δ.Ο.Υ Μεγάλων Επιχειρήσεων, των Δ.Ε.Κ και των Π.Ε.Κ, εκδίδονται μόνο για υποθέσεις που έχουν επιλεγεί μέσω της λειτουργίας ανάλυσης κινδύνου (**risk analysis**) του ELENXIS, (Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα Ελεγκτικών Υπηρεσιών).

Η έκδοση των ως άνω εντολών ελέγχου από τους προϊσταμένους των λοιπών Δ.Ο.Υ για υποθέσεις που επιλέγονται μέσω της λειτουργίας ανάλυσης κινδύνου (risk analysis) του ELENXIS, γίνεται σταδιακά κατόπιν έκδοσης σχετικής απόφασης του Γενικού Διευθυντή Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων.

Σε κάθε περίπτωση η έκδοση των εντολών κάθε είδους ελέγχου από τους προϊσταμένους των ως άνω υπηρεσιών, γίνεται μέσω της λειτουργίας διαχείρισης υποθέσεων του ELENXIS, εφόσον η λειτουργία αυτή έχει εγκατασταθεί στις υπηρεσίες αυτές.

Με την **ΠΟΛ 1178/ 19-09-2011** (Επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 80 του ν. 3842/2010) καθορίζεται αναλυτικός πίνακας κριτηρίων-κανόνων επιλογής υποθέσεων για έλεγχο και μοριοδότησης αυτών. (*Παράρτημα Ι*). Στον πίνακα αυτό και σε κάθε κριτήριο αναφέρονται αναλυτικοί κανόνες που υλοποιούν το κριτήριο, καθώς επίσης και ο αριθμός των μορίων βαρύτητας του κάθε κανόνα ο οποίος βασίστηκε στα ποιοτικά χαρακτηριστικά, στα οικονομικά, χωροταξικά και χρονικά δεδομένα.

Με τα παραπάνω κριτήρια επιλογής μέσω της λειτουργίας ανάλυσης κινδύνου του συστήματος ELENXIS γίνεται η στόχευση και η επιλογή φορολογούμενων Υψηλής μοριοδότησης. Οι λίστες με τους φορολογούμενους Υψηλής μοριοδότησης αποστέλλονται στους Προϊσταμένους των Ελεγκτικών Υπηρεσιών από το ELENXIS, ώστε να εκδοθεί η οικεία εντολή ελέγχου.

Σημειώνεται ότι μέχρι την ολοκλήρωση της εγκατάστασης του Ολοκληρωμένου Πληροφοριακού Συστήματος ELENXIS σε όλες τις ελεγκτικές υπηρεσίες, η Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων θα αποστέλλει τις λίστες στοχευμένων υποθέσεων υψηλής μοριοδότησης στις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες για να εκδοθούν οι σχετικές εντολές ελέγχου.

7.4 Έλεγχος ΑΕ & ΕΠΕ (Ετήσιο Πιστοποιητικό)

Το Ετήσιο (Φορολογικό) Πιστοποιητικό (**ΠΟΛ.1159/22.7.2011**), είναι μία νέα διαδικασία φορολογικού ελέγχου στην οποία συμμετέχουν πέραν των μέχρι τώρα, γνωστών εμπλεκόμενων μερών (διοίκηση της ελεγχόμενης εταιρείας, λογιστής της ελεγχόμενης εταιρείας και αρμόδιες φορολογικές αρχές), οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές (Νόμιμοι Ελεγκτές), η ΕΛΤΕ (Επιτροπή Τυποποίησης και Ελέγχου) και η Γ.Γ.Π.Σ. (Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων). Μέσω αυτής της διαδικασίας επιχειρείται η συστηματοποίηση των φορολογικών ελέγχων με την εφαρμογή αναλυτικού ελεγκτικού προγράμματος, την μηχανογραφική παρακολούθηση και επεξεργασία των φορολογικών ελέγχων, τον συστηματικό έλεγχο της εργασίας των ελεγκτών και την άμεση διεξαγωγή φορολογικού ελέγχου στις ελεγχόμενες εταιρίες μετά από κάθε χρήση.

Αφορά εταιρείες που έχουν τα εξής χαρακτηριστικά: α) Έχουν τη νομική μορφή της Ανώνυμης Εταιρείας ή της Εταιρίας Περιορισμένης Ευθύνης και β) Οι ετήσιες οικονομικές τους καταστάσεις ελέγχονται υποχρεωτικά από Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές.

Το Ετήσιο (φορολογικό) Πιστοποιητικό διακρίνεται σε δύο τμήματα:

α) Την Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης (συμπεράσματα της εκτελεσθείσας εργασίας).

Η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης εκδίδεται μετά την εκτέλεση όλων των διαδικασιών που προβλέπονται στο πρόγραμμα ελέγχου (**ΠΟΛ 1159/2011**), το οποίο αφορά τις κάτωθι πληροφορίες και φορολογικά αντικείμενα:

- Προϋποθέσεις-Περιορισμοί διενέργειας του ελέγχου.
- Πληροφοριακά στοιχεία ελεγχόμενης εταιρίας.
- Έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος
- Έλεγχος Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ)
- Έλεγχος Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ)
- Έλεγχος Φορολογίας Ακινήτων
- Έλεγχος Φόρου Ακίνητης Περιουσίας (ΦΑΠ)
- Έλεγχος δήλωσης Στοιχείων Ακινήτων (Ε9)
- Έλεγχος Φόρου υπεραξίας από την αναπροσαρμογή ακινήτων (Ν.2065/1992)
- Έλεγχος Τέλους Χαρτοσήμου
- Υποχρεώσεις παρακρατούμενων φόρων
- Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων
- Ενδοομιλικές συναλλαγές (transfer pricing)
- E-Commerce

Ανάλογα με τον τύπο του συμπεράσματος η έκθεση διακρίνεται στις εξής περιπτώσεις:

►► Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη

Στην περίπτωση που από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία εκδοθεί Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη, τότε σε δεκαπέντε (15) ημέρες από την υποβολή της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης στο Υπουργείο Οικονομικών, αποστέλλεται στην ελεγχόμενη εταιρεία επιστολή στην οποία αναφέρεται το γεγονός ότι σύμφωνα με τον έλεγχο των Νόμιμων Ελεγκτών δεν προέκυψαν παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας από την πλευρά της εταιρείας, ότι αυτό γίνεται καταρχήν δεκτό από το Υπουργείο Οικονομικών και ότι οι φορολογικές εγγραφές θα οριστικοποιηθούν μετά την ολοκλήρωση των δειγματοληπτικών ελέγχων που θα

διενεργηθούν από το Υπουργείο Οικονομικών. Σε δεκαοχτώ (18) μήνες από την έκδοση Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης με σύμφωνη γνώμη και με την προϋπόθεση ότι δεν έχουν εντοπισθεί φορολογικές παραβάσεις από τους ελέγχους του Υπουργείου Οικονομικών που προβλέπονται στο άρθρο 5 ΠΟΛ 1159/2011, θεωρείται περαιωμένος ο έλεγχος της συγκεκριμένης εταιρικής χρήσης και δυνατότητα άλλου ελέγχου υπάρχει μόνο στην περίπτωση ενδείξεων για σημαντικές παραβάσεις, όπως ορίζονται από την παράγραφο 6 του άρθρου 5 της ΠΟΛ. 1159/2011, που δεν εντοπίστηκαν από τον διενεργηθέντα έλεγχο(άρθρο 6 ΠΟΛ 1159/2011).

►► Έκθεση Φορολογικής συμμόρφωσης με θέματα έμφασης.

Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες προκύπτουν θέματα για τα οποία αμφισβητείται η φορολογική τους μεταχείριση, αυτά επισημαίνονται ως θέματα έμφασης. Στην περίπτωση αυτή εκδίδεται από την αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία εντολή ελέγχου για τα θέματα έμφασης. Ο έλεγχος αυτός πρέπει να ολοκληρωθεί σε δεκαοχτώ (18) μήνες από την έκδοση Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης. Στην περίπτωση αυτή η περαίωση του ελέγχου της συγκεκριμένης εταιρικής χρήσης ισχύει μετά τη βεβαίωση των τυχόν φόρων(άρθρο 6 ΠΟΛ 1159/2011).

►► Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με επιφύλαξη

Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες, από την Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης των Νόμιμων Ελεγκτών, προκύψουν συμπεράσματα με επιφύλαξη, τότε εκδίδεται εντολή ελέγχου από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών. Εάν υπάρχουν διαφορές που θα ήταν δυνατόν να καταλογισθούν από τις φορολογικές αρχές με τον έλεγχο μόνο ειδικών αντικειμένων, εκδίδεται από την αρμόδια φορολογική αρχή εντολή ελέγχου για τα αντικείμενα αυτά. Στις παραπάνω περιπτώσεις, η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών δύναται να ζητήσει από τον Νόμιμο Ελεγκτή και το ελεγκτικό γραφείο κάθε έγγραφο που κρίνεται απαραίτητο για την σύνταξη της έκθεσης ελέγχου (άρθρο 6 ΠΟΛ 1159/2011).

►► Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με αρνητικό συμπέρασμα ή αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος.

Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες, από την υποβολή της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης από τους Νόμιμους Ελεγκτές, προκύπτει αδυναμία έκφρασης

συμπεράσματος ή αρνητικό συμπέρασμα, εκδίδεται εντολή ελέγχου από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών.

β) Το Προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών

Στο εν λόγω προσάρτημα περιλαμβάνονται πληροφοριακά στοιχεία για την ελεγχόμενη εταιρεία, καθώς επίσης και ανάλυση των ευρημάτων που προκύπτουν από τον έλεγχο της φορολογικής συμμόρφωσης. Στο Προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων βεβαιώνεται ότι τα δεδομένα του φορολογικού ελέγχου τέθηκαν εγγράφως υπόψη της επιχείρησης και αυτή διατύπωσε εγγράφως τις σχετικές παρατηρήσεις της.

Από τις εταιρείες που ελέγχονται από Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία για την φορολογική τους συμμόρφωση επιλέγεται δείγμα τουλάχιστον της τάξης 9% για έλεγχο, με κριτήρια που ορίζονται από το Υπουργείο Οικονομικών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 80 του Ν. 3842/2010 (δηλαδή με διάφορα ποιοτικά και ποσοτικά δεδομένα). Οι έλεγχοι αυτοί διενεργούνται από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες και ολοκληρώνονται σε διάστημα όχι αργότερο των δεκαοκτώ (18) μηνών από την προθεσμία υποβολής από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης στη βάση δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ.

Εκτός των εταιρειών που ελέγχονται στα πλαίσια αυτά, το Υπουργείο Οικονομικών μπορεί να διενεργεί τακτικούς ελέγχους σε πρόσθετο αριθμό εταιρειών, μετά από εισήγηση του προϊσταμένου της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής και έγκριση από επιτροπή η οποία αποτελείται από το Γενικό Διευθυντή Φορολογικών Ελέγχων, το Γενικό Διευθυντή Φορολογίας και τον Προϊστάμενο της Διεύθυνσης Ελέγχου, βάσει των παρακάτω ειδικών κριτηρίων:

α) Λήψη ή έκδοση πλαστών - εικονικών φορολογικών στοιχείων, συναλλαγές με ανύπαρκτες φορολογικά εταιρείες, παραβάσεις του άρθρου 39 και 39 Α του Ν. 2238/1994 (transfer pricing), στοιχεία ή ενδείξεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας από εσωτερική ή εξωτερική πληροφόρηση ή επεξεργασία δεδομένων, μη έκδοση Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία στις ημερομηνίες που ορίζονται σαν καταληκτικές για τη χορήγηση της , αναφορά από τους Νόμιμους Ελεγκτές ότι δεν τους δόθηκαν οι αναγκαίες

πληροφορίες σε ότι αφορά το φορολογικό έλεγχο που διενήργησαν και περιπτώσεις ελέγχων εταιρειών κατά τους οποίους έχουν προκύψει στοιχεία για παράβαση των διατάξεων του Ν. 3693/2008 από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία.

β) Άσκηση δίωξης μελών του Δ.Σ. σύμφωνα με τις διατάξεις περί νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες.

γ) Συγκέντρωση του ελέγχου σε ποσοστό πάνω από εβδομήντα τοις εκατό (70%) του κλάδου από το ίδιο ελεγκτικό γραφείο μετά από απόφαση της επιτροπής και της διαδικασίας που προβλέπεται παραπάνω.

Εξαιρετικά οι τακτικοί έλεγχοι που διενεργούνται εξ' αιτίας της άσκησης δίωξης κατά μελών Δ.Σ., σύμφωνα με τις διατάξεις περί νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες, της λήψης ή έκδοσης πλαστών-εικονικών στοιχείων, συναλλαγών με ανύπαρκτες φορολογικά εταιρείες και για τις περιπτώσεις που αποδεδειγμένα διαπιστώθηκαν παραβάσεις του άρθρου 39 και 39Α του Ν. 2238/1994 (transfer pricing) δύναται να γίνουν μέχρι την ημερομηνία παραγραφής της χρήσης.

Σε περίπτωση που οι λογιστικές διαφορές που προσδιορίζονται από τους Νόμιμους Ελεγκτές και αφορούν αποκλειστικά την παραγωγικότητα των δαπανών είναι μικρότερες του 0,5% των ακαθαρίστων εσόδων, η υπόθεση παραπέμπεται για έλεγχο της παραγωγικότητας των δαπανών από τη φορολογική αρχή, μετά από εισήγηση του προϊσταμένου της ελεγκτικής υπηρεσίας και απόφαση της επιτροπής που αναφέρεται παραπάνω.

7.5 Ειδικό Έλεγχος

Σε περιπτώσεις όπου με ειδικές διατάξεις νόμων καθορίζονται συγκεκριμένες υποχρεώσεις ή τίθενται προϋποθέσεις για την τήρηση των διατάξεων αυτών εκ μέρους των επιχειρήσεων, διενεργούνται ειδικοί φορολογικοί έλεγχοι για την επαλήθευση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων αυτών, την τήρηση των προϋποθέσεων και την εκπλήρωση όλων των υποχρεώσεων που πηγάζουν από τις διατάξεις αυτές (π.χ. έλεγχος ορθής εφαρμογής αναπτυξιακών νόμων, έλεγχος αναπροσαρμογής της αξίας των

ακινήτων, έλεγχος υπεραξίας κλπ). Οι διαπιστώσεις των ελέγχων αυτών αποτυπώνονται σε ιδιαίτερες εκθέσεις ελέγχου προκειμένου να καταλογιστούν οι τυχόν διαφορές φόρων.

Εκτός όμως από τους ανωτέρω ελέγχους περιλαμβάνονται και οι έκτακτοι εποχιακοί έλεγχοι οι οποίοι είναι:

- _ Χριστουγέννων
- _ Πάσχα
- _ Θερινής, τουριστικής περιόδου
- _ Παραεμπορίου
- _ Διακύμανσης των τιμών και συντελεστών μικτού κέρδους

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8

8.1. Διαδικασία Ελέγχου¹⁰

8.1.1 Κατάρτιση διαγράμματος Ελεγκτικής διαδικασίας

Αφού δοθεί στον εφοριακό ελεγκτή από τον αρμόδιο οικονομικό έφορο εντολή ελέγχου μιας επιχείρησης, αυτός πρέπει να καταρτίσει διάγραμμα ελεγκτικής διαδικασίας το οποίο πρέπει να περιλαμβάνει τις προπαρασκευαστικές ενέργειες, καθώς και τις διαδοχικές ελεγκτικές ενέργειες του φορολογικού ελέγχου στοχεύοντας στην καλύτερη και γρηγορότερη εκπλήρωση της αποστολής του και στην μείωση των πιθανοτήτων δημιουργίας παραλείψεων και κενών.

Όμως στην πράξη λόγω των δυσκολιών και απρόοπτων που παρουσιάζονται, είναι πιθανόν το διάγραμμα, που καταρτίστηκε, να διαφοροποιηθεί και να υποστεί αλλαγή στη σειρά των ελεγκτικών ενεργειών κατά την κρίση του ελεγκτή, ανάλογα με τις ανάγκες και την ιδιομορφία της επιχείρησης.

¹⁰Σελ. 63 – 69, Γκαραβέλη Όλγα, Αύγουστος 2011, «Ελεγκτική & Φορολογικός Έλεγχος», Πανεπιστήμιο Μακεδονίας – Οικονομικών και Κοινωνικών Επιστημών

Είναι γεγονός, ότι μέχρι σήμερα σπάνια καταρτίζεται από τους εφοριακούς ελεγκτές διάγραμμα ελεγκτικής διαδικασίας, αλλά οι περισσότεροι ελεγκτές προτιμούν τους αυτοσχεδιασμούς και ενεργούν κατά τις εμφανιζόμενες κάθε φορά ανάγκες και το διατιθέμενο χρόνο.

8.1.2 Προπαρασκευαστικές Ενέργειες Φορολογικού Ελέγχου

Οι προπαρασκευαστικές ενέργειες φορολογικού ελέγχου διαχωρίζονται στις:

- _ Προπαρασκευαστικές ενέργειες στο γραφείο.
- _ Προπαρασκευαστικές ενέργειες στην επιχείρηση.

Στη συνέχεια, οι προπαρασκευαστικές ενέργειες στο γραφείο διακρίνονται:

- _ Στην παραλαβή και μελέτη του φακέλου φορολογίας του εισοδήματος της ελεγχόμενης επιχείρησης.
- _ Στην παραλαβή από τα αρμόδια τμήματα των δηλώσεων διάφορων φορολογικών αντικειμένων της ελεγχόμενης χρήσης, που υποβλήθηκαν στην Οικονομική Εφορία.
- _ Στην παραλαβή από το τμήμα Κ.Β.Σ. των στοιχείων ΜΗ.Κ.Υ.Ο. που υπάρχουν περιληπτικές καταστάσεις υποβολής τιμολογίων, καθώς και των σχετικών παραβάσεων Κ.Β.Σ.
- _ Στη συγκέντρωση πληροφοριακού υλικού χρήσιμο για τον έλεγχο, σχετικά με τη φορολογική ιστορία της επιχείρησης, καθώς και τα ειδικά σημεία αυτής.

Οι προπαρασκευαστικές ενέργειες στην επιχείρηση διακρίνονται:

- _ Στην πραγματοποίηση της πρώτης επαφής, κατά την οποία γίνεται γνωριμία του ελεγκτή με την επιχείρηση.
- _ Στην ενημέρωση για τα τηρούμενα βιβλία και το λογιστικό σύστημα της επιχείρησης.
- _ Στην παρακολούθηση των εργασιών της ελεγχόμενης επιχείρησης για να αποκτήσει πλήρη εικόνα και σαφή αντίληψη του τρόπου λειτουργίας της.

8.1.3 Διαδοχικές Ελεγκτικές Ενέργειες Φορολογικού Ελέγχου

Οι διαδοχικές ενέργειες ελεγκτικής διαδικασίας στις οποίες πρέπει να προβεί κάθε ελεγκτής για την ολοκλήρωση του φορολογικού ελέγχου εξαρτώνται από:

- _ Το είδος της ελεγχόμενης επιχείρησης, τη νομική της μορφή, το μέγεθος της, την κατηγορία των τηρούμενων βιβλίων.
- _ Την υπόνοια του ελεγκτή ως προς την ύπαρξη διαφυγής ή την διάπραξη λάθους στη φορολογητέα ύλη.

8.1.4 Κατάρτιση Έκθεσης Ελέγχου

Η έκθεση φορολογικού ελέγχου είναι δημόσιο έγγραφο μεγάλης σημασίας, συντάσσεται από τον ελεγκτή μετά το τέλος του φορολογικού ελέγχου και αποτελεί τη βάση της φορολογικής εγγραφής και γι' αυτό πρέπει να είναι πλήρης, σαφής και αιτιολογημένη.

Η απεικόνιση των στοιχείων στην έκθεση ελέγχου πρέπει να είναι επιμελημένη, ώστε τα συμπεράσματα του ελέγχου να είναι πειστικά και αδιάβλητα, χωρίς ατέλειες. Κατά την κατάρτιση της έκθεσης ελέγχου παρουσιάζονται σημαντικά εμπόδια, λόγω της ποικιλίας των θεμάτων, τα οποία εξετάζονται και γι' αυτό ο ελεγκτής πρέπει να έχει την ικανότητα σύνταξης σαφών συμπερασμάτων της έρευνας του.

Ακόμη, ο ελεγκτής συγκεντρώνει κατά τη διάρκεια του ελέγχου το πληροφοριακό ελεγκτικό υλικό, το οποίο αναλύει και επεξεργάζεται, ώστε η προεργασία για τη σύνταξη της έκθεσης του ελέγχου να συντελείται παράλληλα προς τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, καθώς από την ανάλυση και την επεξεργασία της έκθεσης είναι δυνατόν να προκύψει ότι είναι απαραίτητη η συμπλήρωση του ελέγχου και με άλλα στοιχεία που απαιτούν τη διενέργεια συμπληρωματικών ελεγκτικών διαδικασιών.

Τέλος, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1159/2011 όσον αφορά εταιρίες Α.Ε και Ε.Π.Ε, καθώς και όσες οι οικονομικές τους καταστάσεις ελέγχονται από Ορκωτό Ελεγκτή, το φορολογικό πιστοποιητικό αποτελεί (αν συμφωνεί η αρμόδια ελεγκτική φορολογική αρχή με τα αποτελέσματα του) αναπόσπαστο μέρος της Έκθεσης Ελέγχου της αρχής αυτής.

8.1.5 Διαδικασία που Έπεται του Ελέγχου

Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου και την κοινοποίηση στο φορολογούμενο των οικείων καταλογιστικών πράξεων (φύλλα ελέγχου, αποφάσεις επιβολής προστίμου κλπ.) μαζί με τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου (σύμφωνα με τις εκάστοτε διατάξεις), ο φορολογούμενος για κάθε μία από τις κοινοποιηθείσες πράξεις, μπορεί:

- Να υποβάλει στον προϊστάμενο της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής, εφόσον αμφισβητεί την ορθότητά της, πρόταση για διοικητική επίλυση της διαφοράς (συμβιβασμό) με ιδιαίτερη αίτηση ή με το δικόγραφο της τυχόν προσφυγής μέσα σε προθεσμία εξήντα (60) ημερών από την κοινοποίησή της, μη συμπεριλαμβανομένου του μηνός Αυγούστου.
- Να καταθέσει, στην ελεγκτική αρχή που εξέδωσε την πράξη, προσφυγή μέσα σε εξήντα (60) ημέρες.

Άλλες δυνατότητες του φορολογούμενου είναι:

1. Διοικητική επίλυση της διαφοράς (συμβιβασμός).

Άρθρο 70., ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 2238, Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (με την τελευταία κωδικοποίηση – ΦΕΚ Α' 268 31/12/2011)

Ο υπόχρεος, σε βάρος του οποίου εκδόθηκε το φύλλο ελέγχου, μπορεί, αν αμφισβητεί την ορθότητα του, να προτείνει τη διοικητική επίλυση της διαφοράς μεταξύ αυτού και του αρμόδιου προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.

Η πρόταση υποβάλλεται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που έχει εκδώσει το φύλλο ελέγχου, με το δικόγραφο της προσφυγής ή με ιδιαίτερη αίτηση που κατατίθεται μέσα στη νόμιμη προθεσμία για την άσκηση της προσφυγής. Αυτός που υποβάλλει την αίτηση για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς υποχρεούται να προσκομίσει μέσα στην παραπάνω προθεσμία τα αποδεικτικά στοιχεία για την υποστήριξη της αίτησης του και να αναπτύξει τους ισχυρισμούς του.

Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, αφού λάβει υπόψη όλα τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, τα στοιχεία που προσκομίζονται από το φορολογούμενο και όσα αναπτύσσονται από αυτόν εγγράφως ή προφορικά, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο, μπορεί, εφόσον κρίνει το αίτημα βάσιμο, να αποδεχθεί την ακύρωση του φύλλου ελέγχου ή τη διαγραφή των εισοδημάτων μερικών μόνο πηγών ή τον περιορισμό του συνόλου της φορολογητέας ύλης που αναφέρεται στο φύλλο ελέγχου ή μερικών μόνο πηγών ή της ίδιας πηγής ή του φόρου ή άλλου δικαιώματος.

Ειδικώς, όταν στο φύλλο ελέγχου περιλαμβάνονται και εισοδήματα που προέρχονται από γεωργικές ή εμπορικές επιχειρήσεις ή από την άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος ή μόνο τέτοια εισοδήματα, που προέρχονται όμως αποκλειστικά από άσκηση επιχειρήσεων, που τηρούν βιβλία και στοιχεία της τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων: α) υποχρεωτικά λόγω ύψους ακαθάριστων εσόδων ή β) υποχρεωτικά λόγω νομικής μορφής ή προαιρετικά, εφόσον στις περιπτώσεις αυτές το ύψος των ακαθάριστων εσόδων υπερβαίνει το πενήντα τοις εκατό (50%) των ακαθάριστων εσόδων που απαιτούνται για την υποχρεωτική τήρηση βιβλίων και στοιχείων της τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, τότε η διοικητική επίλυση της διαφοράς γίνεται από επιτροπή που αποτελείται από τον αρμόδιο επιθεωρητή, τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ή τους νόμιμους αναπληρωτές τους και, ανάλογα με το είδος της δραστηριότητας της κρινόμενης υπόθεσης, από εκπρόσωπο του Εμπορικού και Βιομηχανικού ή του Οικονομικού ή του Βιοτεχνικού και Επαγγελματικού Επισκεπτηρίου ή του εμπορικού ή επαγγελματικού συλλόγου της περιοχής, στην οποία εδρεύει η αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία. Οι πιο πάνω φορείς ορίζουν τους εκπροσώπους τους με τους αναπληρωτές τους, ύστερα από έγγραφο του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας. Η θητεία των εκπροσώπων του Εμπορικού και Βιομηχανικού ή Οικονομικού Επιμελητηρίου ή εμπορικού ή επαγγελματικού συλλόγου, καθώς και των νόμιμων αναπληρωτών τους, που μετέχουν στη διοικητική επίλυση της διαφοράς, είναι διετής και αρχίζει από την ημερομηνία που αυτοί ορίστηκαν ως εκπρόσωποι.

Αν συμπέσουν οι απόψεις του υπόχρεου και:

α) του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, όταν πρόκειται για πρόσωπα

που ασκούν επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα, τα οποία τηρούν κατά περίπτωση βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,

β) δύο (2) τουλάχιστον από τα μέλη της επιτροπής της προηγούμενης παραγράφου, όταν πρόκειται για φύλλα ελέγχου που αναφέρονται σε αυτή, συντάσσεται και υπογράφεται, από όλα τα μέρη που μετείχαν στη διαδικασία, πράξη επίλυσης της διαφοράς, με την αναγραφή της γνώμης τυχόν μειοψηφήσαντος μέλους της επιτροπής. Με την πράξη αυτή που είναι αμετάκλητη θεωρείται ότι η διαφορά επιλύθηκε ολικά ή μερικά, κατά περίπτωση, ανάλογα με το αποτέλεσμα που επήλθε από τη σύμπτωση των απόψεων των μερών. Στην περίπτωση αυτή, η προσφυγή που τυχόν ασκήθηκε δεν παράγει κανένα αποτέλεσμα ή ισχύει μόνο για το μέρος που δεν επιλύθηκε η διαφορά. Αν υποβληθεί αίτημα για διοικητική επίλυση της διαφοράς με ιδιαίτερη αίτηση, η προθεσμία για την άσκηση της προσφυγής αναστέλλεται με την υποβολή της αίτησης, μη υπολογιζόμενης της ημέρας υποβολής αυτής και συνεχίζει από την επόμενη εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα της ημέρας υπογραφής της πράξης ματαίωσης ή μερικής επίλυσης της διαφοράς.

2. Προσφυγή του φορολογούμενου στα δικαστήρια-δικαστική προστασία.

3. Λοιπές δυνατότητες (δικαστικός συμβιβασμός, ακύρωση ή τροποποίηση οριστικοποιηθείσας καταλογιστικής πράξης).

8.2 Φορολογικοί Ελεγκτές

Οι φορολογικοί ελεγκτές είναι τα όργανα που επιτελούν κατά κύριο λόγο τη φορολογική διοικητική διαδικασία με την οποία ο φορολογούμενος ελέγχεται αν ολοκλήρωσε τις νόμιμες φορολογικές υποχρεώσεις του. Οι φορολογικοί ελεγκτές πρέπει να διαθέτουν ιδιαίτερες γνώσεις όχι μόνο της ελεγκτικής, οικονομικής, λογιστικής, του εμπορικού και αστικού δικαίου αλλά να διακατέχουν πλήρως το ισχύον φορολογικό καθεστώς.

Οι φορολογικοί ελεγκτές είναι δημόσιοι υπάλληλοι και πραγματοποιούν τους φορολογικούς ελέγχους οι οποίοι αποβλέπουν στον καθορισμό:

- ο Της φορολογητέας ύλης
- ο Των φορολογικών υποχρεώσεων των φορολογούμενων.

Ο φορολογικός ελεγκτής κατά τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου έχει τα εξής δικαιώματα:

- ο Να ελέγχει κάθε εργάσιμη ημέρα, τα βιβλία και στοιχεία, τα οποία επιβάλλονται από τον Κ.Β.Σ. όπως και τα βιβλία που τηρεί προαιρετικός.
- ο Να επαληθεύσει το υπόλοιπο του βιβλίου ταμείου, των αποθεμάτων, των πρώτων υλών και των εμπορευμάτων, καθώς και των λοιπών περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης
- ο Να προβεί στην κατάσχεση ανεπίσημων βιβλίων, εγγράφων και κάθε άλλου στοιχείου που είναι ύποπτο για την απόκρυψη της φορολογητέας ύλης.

Πρέπει να επισημανθεί ότι η έκθεση του φορολογικού ελέγχου είναι δημόσιο έγγραφο μεγάλης σημασίας, συντάσσεται από τον ελεγκτή μετά το τέλος του φορολογικού ελέγχου και γι' αυτό πρέπει να είναι πλήρης, σαφής και αιτιολογημένη και τα αποτελέσματα της πρέπει να είναι πειστικά και αδιάβλητα. (Καζαντζής, 2006)

Ωστόσο, πέρα από τα δικαιώματα που έχει ο φορολογικός ελεγκτής έχει και υποχρεώσεις οι οποίες απαριθμούνται παρακάτω:

- Ο έλεγχος διενεργείται πάντα σύμφωνα με τα ελεγκτικά πρότυπα.
- Αξιολογεί την αποτελεσματικότητα των λογιστικών συστημάτων.
- Ασκεί τα καθήκοντα του σύμφωνα με όσα ορίζονται από το νόμο.

8.3 Δικαιώματα και Υποχρεώσεις των Φορολογουμένων Κατά το Φορολογικό Έλεγχο

8.3.1 Δικαιώματα φορολογουμένων

Ο φορολογούμενος στο πλαίσιο του ελέγχου δικαιούται:

- Να λαμβάνει γνώση της εντολής ελέγχου, αντίγραφο της οποίας επιδίδεται σε αυτόν από τον ελεγκτή κατά την πρώτη ημέρα επίσκεψής του στην επιχείρηση.
- Να υποβάλει, πριν την έναρξη του ελέγχου (προσωρινού ή τακτικού), αρχικές ή συμπληρωματικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών, τελών και εισφορών, μέσα σε προθεσμία δέκα (10) ημερών από την επίδοση σε αυτόν επί αποδείξει σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής, προκειμένου να τύχει της προβλεπόμενης μείωσης στο 1/2 των πρόσθετων φόρων λόγω εκπροθέσμου των παραπάνω δηλώσεων. Επίσης, δικαιούται να υποβάλει ειδική δήλωση-αναφορά για τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. και λοιπές συγκεκριμένες παραβάσεις που σχετίζονται με τις κατά τα ανωτέρω υποβαλλόμενες δηλώσεις, προκειμένου τα οικεία πρόστιμα να μειωθούν στο 1/5.
- Να λαμβάνει με δαπάνες του αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων βιβλίων, στοιχείων και λοιπών εγγράφων.
- Να παράσχει, πριν την έκδοση σε βάρος του απόφασης επιβολής προστίμου για παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και του ν. 1809/1988 περί Φορολογικών Μηχανισμών, τις απόψεις του για τις διαπιστωθείσες παραλείψεις ή παρατυπίες μετά από την επίδοση σε αυτόν επί αποδείξει σχετικής κλήσης προς ακρόαση και μέσα στην οριζόμενη από την κλήση αυτή προθεσμία, η οποία δεν μπορεί να είναι κατώτερη των πέντε (5) ημερών.
- Να ζητήσει με αίτησή του εντός είκοσι (20) ημερών από της επίδοσης σ' αυτόν σχετικού σημειώματος, την κρίση επί του κύρους των βιβλίων και στοιχείων του από ειδική προς τούτο επιτροπή (μόνο για φορολογούμενους που ελέγχονται με τακτικό φορολογικό έλεγχο από το Δ.Ε.Κ. Αθηνών ή Θεσσαλονίκης και εφόσον διαπιστώνονται παραβάσεις που επηρεάζουν το κύρος και την αποδεικτική δύναμη των βιβλίων και στοιχείων τους).
- Να λαμβάνει γνώση των αποτελεσμάτων του ελέγχου με την κοινοποίηση σ' αυτόν των οικείων καταλογιστικών πράξεων και εκθέσεων ελέγχου.

8.3.2 Υποχρεώσεις Φορολογουμένων

Στο πλαίσιο του ελέγχου ο φορολογούμενος υποχρεούται:

- Να επιδεικνύει τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία.

- Να παραδίδει σε εύλογο χρόνο κάθε στοιχείο και να παρέχει κάθε ζητούμενη πληροφορία στον έλεγχο.
- Να διευκολύνει τον έλεγχο και να μην προβάλλει προσκόμματα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9

ΜΟΡΦΕΣ ΚΑΙ ΠΕΔΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ ΕΘΝΙΚΟΥ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΟΥ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ ΚΑΤΑΠΟΛΕΜΗΣΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ 2011-2013

Πολλαπλασιάζονται οι προληπτικοί έλεγχοι για την έκδοση φορολογικών στοιχείων και την συγκέντρωση στατιστικών στοιχείων για την επιχειρηματική δραστηριότητα των επιχειρήσεων, ώστε να γίνει εφικτός και αποτελεσματικός ο έμμεσος τρόπος υπολογισμού των φορολογικών υποχρεώσεων και ειδικότερα του ΦΠΑ που καθιερώθηκε με τον ν.3943/2001.

Αριθμός Ελέγχων-Δράσεων

2011: 2% των επιχειρήσεων κάθε ελεγκτικής υπηρεσίας

2012: 4% των επιχειρήσεων κάθε ελεγκτικής υπηρεσίας

2013: 6% των επιχειρήσεων κάθε ελεγκτικής υπηρεσίας

• Έλεγχοι από το γραφείο

Άρθρο 67Α., ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 2238, Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (με την τελευταία κωδικοποίηση – ΦΕΚ Α' 268 31/12/2011)

Βελτίωση της αποτελεσματικότητας του συστήματος ελέγχων με την καθιέρωση του ελέγχου από το γραφείο της ελεγκτικής υπηρεσίας για ένα ή για όλα τα φορολογικά αντικείμενα, ο οποίος διενεργείται χωρίς τη μετάβαση των ελεγκτών στην επαγγελματική εγκατάσταση της ελεγχόμενης επιχείρησης, εκτός εάν αυτό κρίνεται απαραίτητο, με στόχο την μεγιστοποίηση του οφέλους από το είδος του ελέγχου αυτού.

Ο έλεγχος αυτός διενεργείται με βάση τα στοιχεία του φακέλου, τα δελτία πληροφοριών, τις εκθέσεις ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. και άλλων υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών, τα βιβλία και στοιχεία που θα κληθεί να προσκομίσει ο ελεγχόμενος, τα στοιχεία και τις πληροφορίες των προσώπων που ορίζονται στο άρθρο 17 του ν.3842/2010 και όσα προκύπτουν από τη μηχανογραφική επεξεργασία δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ.. Η καθιέρωση του ελέγχου από το γραφείο θα οδηγήσει στον πολλαπλασιασμό των προσωρινών ελέγχων και η επιλογή των επιχειρήσεων θα γίνεται από τις στοχεύσεις της επιτροπής διασταυρώσεων.

Αριθμός Ελέγχων-Δράσεων

2011: 3% των επιχειρήσεων κάθε ελεγκτικής υπηρεσίας

2012: 10% των επιχειρήσεων κάθε ελεγκτικής υπηρεσίας

2013: 30% των επιχειρήσεων κάθε ελεγκτικής υπηρεσίας

• Στοχευμένοι εναλλασσόμενοι έλεγχοι

Παρακολούθηση στοχευμένου εναλλασσόμενου δείγματος επιχειρήσεων σχετικά με την απόδοση των φορολογικών υποχρεώσεων τους στο δημόσιο. Η διαδικασία αυτή θα είναι υποχρεωτική και παράλληλη με τα λοιπά ελεγκτικά τους καθήκοντα και φυσικά θα γίνεται με την χρήση των δυνατοτήτων που δίνει η Γ.Γ.Π.Σ.

Αριθμός Ελέγχων – Δράσεων

2011: 2% των επιχειρήσεων κάθε ελεγκτικής υπηρεσίας

2012: 8% των επιχειρήσεων κάθε ελεγκτικής υπηρεσίας

2013: 15% των επιχειρήσεων κάθε ελεγκτικής υπηρεσίας

• Ειδικά ελεγκτικά συνεργεία

Συγκρότηση ειδικών ελεγκτικών συνεργείων, με στόχο να ελέγχουν υποθέσεις φορολογουμένων αυξημένου κινδύνου. Ήδη έχουν συγκροτηθεί συνεργεία για τον έλεγχο φορολογούμενων που δεν δήλωναν σαν δραστηριότητα τις αγοροπωλησίες ακινήτων και προέκυψαν από την δράση της 4ης ομάδας για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής.

Αριθμός Ελέγχων – Δράσεων

2011: 20 συνεργεία

2012: 30 συνεργεία

2013: 40 συνεργεία

• Συνοπτικός έλεγχος

Συγκρότηση ελεγκτέου δείγματος επιχειρήσεων και επιτηδευματιών που δεν συμμετείχαν στις διατάξεις της περαιώσης βάση των στοχεύσεων της επιτροπής διασταυρώσεων της Γ.Γ.Π.Σ με διαδικασίες συνοπτικού ελέγχου.

Αριθμός Ελέγχων – Δράσεων

2011: 3% των επιχειρήσεων κάθε ελεγκτικής υπηρεσίας

2012: 5% των επιχειρήσεων κάθε ελεγκτικής υπηρεσίας

2013: 8% των επιχειρήσεων κάθε ελεγκτικής υπηρεσίας

• Έλεγχος φορέων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα

Αύξηση ελέγχων σε φορείς που δηλώνουν μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα δραστηριότητες, καθώς και σε πρόσωπα και υπηρεσίες του στενού και ευρύτερου δημοσίου τομέα, με στόχο την απόδοση των φορολογικών τους υποχρεώσεων και την διαπίστωση της εκπλήρωσης των τρεχουσών φορολογικών υποχρεώσεων.

Αριθμός Ελέγχων – Δράσεων

2011: 2% των επιχειρήσεων κάθε ελεγκτικής υπηρεσίας

2012 :8% των επιχειρήσεων κάθε ελεγκτικής υπηρεσίας

2013 :15% των επιχειρήσεων κάθε ελεγκτικής υπηρεσίας

• Ποιοτικοί Έλεγχοι

Συμμετοχή ελεγκτών του Υπουργείου Οικονομικών στους ποιοτικούς ελέγχους που θα γίνουν από την ΕΛΤΕ για την διαπίστωση αν οι προβλέψεις για φορολογικές υποχρεώσεις του ισολογισμού των επιχειρήσεων που αναφέρονται και στην ετήσια έκθεση έχουν αποδοθεί από τις επιχειρήσεις. Ο έλεγχος θα πραγματοποιηθεί σε δείγμα

από τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο και από τις λοιπές εκατό μεγαλύτερες επιχειρήσεις.

Αριθμός Ελέγχων – Δράσεων

2011: 350 επιχειρήσεις

2012: 350 επιχειρήσεις

2013: 350 επιχειρήσεις

• Ειδικοί Έλεγχοι

Έλεγχος ή επανέλεγχος οποιασδήποτε φορολογικής υπόθεσης με υπαλλήλους της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας ή με άλλους υπαλλήλους των ελεγκτικών υπηρεσιών. Στο εν λόγω πλαίσιο θα αξιοποιηθούν ομάδες ελεγκτών, ώστε να διενεργηθούν προσωρινοί έλεγχοι και έλεγχοι που απαιτούν ιδιαίτερη τεχνογνωσία, όπως επιχειρήσεις e-commerce, διαφημιστικές, τεχνικές, ξενοδοχειακές, κ.λπ. Σημαντικό θα είναι το όφελος αξιοποίησης των πορισμάτων των ελέγχων για εξαγωγή συμπερασμάτων, όπως και η αξιοποίηση της μεθοδολογίας του «τυχαίου δείγματος» ή «πρωτοποριακών ελέγχων». Οι στοχεύσεις των πιο πάνω επιχειρήσεων θα γίνουν από την επιτροπή διασταυρώσεων στην ΓΓΠΣ.

Αριθμός Ελέγχων – Δράσεων

2011: 2% των επιχειρήσεων κάθε ελεγκτικής μονάδας

2012: 5% των επιχειρήσεων κάθε ελεγκτικής μονάδας

2013: 10% των επιχειρήσεων κάθε ελεγκτικής μονάδας

• Έλεγχοι για το ξέπλυμα μαύρου χρήματος

Προγραμματισμός διενέργειας ελέγχων, ανά κατηγορία υπόχρεων προσώπων, από τις Δ.Ο.Υ. και τα ελεγκτικά κέντρα για θέματα ορθής εφαρμογής και τήρησης των μέτρων δέουσας επιμέλειας και λοιπών υποχρεώσεων που προκύπτουν από τον ν.3691/2008, παράλληλα με τους φορολογικούς ελέγχους.

Αριθμός Ελέγχων – Δράσεων

2011: 50 έλεγχοι

2012: 100 έλεγχοι

2013: 100 έλεγχοι

• Έλεγχοι ΦΜΑΠ από Δ.Ο.Υ.

Έλεγχος φυσικών προσώπων, οι οποίοι αν και υπόχρεοι δεν υπέβαλαν δήλωση ΦΜΑΠ το έτος 2007 από τον εντοπισμό που έγινε από την 4η ομάδα για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής. Το ελεγκτέο δείγμα αφορά 10.000 περιπτώσεις. Το ποσοστό του ελέγχου προσδιορίζεται χαμηλά, γιατί ακολουθείται η διαδικασία της εθελοντικής συμμόρφωσης, η οποία δείχνει υψηλό βαθμό ανταπόκρισης.

Αριθμός Ελέγχων – Δράσεων

2011: 5% των περιπτώσεων

2012: 5% των περιπτώσεων

2013: 5% των περιπτώσεων

• Έλεγχοι ΦΜΑΠ από ειδικά συνεργεία

Έλεγχος από ειδικό συνεργείο του ΦΜΑΠ 100 φυσικών προσώπων μετά από ανάλυση κινδύνου, οι οποίοι αν και υπόχρεοι δεν υπέβαλλαν δηλώσεις μετά από τον εντοπισμό που έγινε από την 4η ομάδα για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής.

• Ηλεκτρονικοί Έλεγχοι (e-audit)

Έλεγχος των μεγάλων επιχειρήσεων με βάση το ελεγκτικό πρόγραμμα SESAM (e-audit) σταδιακά από το 2011.

Αριθμός Ελέγχων – Δράσεων

2011: 2% των επιχειρήσεων αρμοδιότητας Δ.Ε.Κ.

2012: 20% των επιχειρήσεων αρμοδιότητας Δ.Ε.Κ.

2013: 40% των επιχειρήσεων αρμοδιότητας Δ.Ε.Κ.

• Έλεγχοι φορολογουμένων υψηλού κινδύνου

Από την δράση της 4ης ομάδας εντοπίστηκαν 150 περιπτώσεις φορολογουμένων υψηλού κινδύνου με μεγάλα περιουσιακά στοιχεία. Οι περιπτώσεις αυτές και όσες άλλες προκύψουν θα ελεγχθούν από το Σ.Δ.Ο.Ε, το οποίο έχει και ανακριτικά καθήκοντα. Για τις περιπτώσεις αυτές αναμένεται να ασκηθούν ποινικές διώξεις, οι οποίες θα είναι μειούμενες κατά χρόνο λόγω της προσδοκώμενης υψηλής εθελοντικής συμμόρφωσης.

Αριθμός Ελέγχων – Δράσεων

2011: 60 περιπτώσεις ποινικών διώξεων

2012: 60 περιπτώσεις ποινικών διώξεων

2013: 60 περιπτώσεις ποινικών διώξεων

• Έλεγχοι μεταφοράς κεφαλαίων εξωτερικού

Αξιοποίηση των διασταυρώσεων που βρίσκονται σε εξέλιξη στην ΓΓΠΣ από στοιχεία τραπεζών του εξωτερικού για την απόδοση των τόκων και την έρευνα για την άμεση φορολόγηση τους με τους έμμεσους τρόπους που δίνουν οι νομοθετικές αλλαγές.

Αριθμός Ελέγχων – Δράσεων

2011: 2% των περιπτώσεων κάθε ελεγκτικής μονάδας

2012: 10% των περιπτώσεων κάθε ελεγκτικής μονάδας

2013: 15% των περιπτώσεων κάθε ελεγκτικής μονάδας

• Στατιστικός υπολογισμός

Χρήση αυτοματοποιημένης διαδικασίας υπολογισμού του ΦΠΑ για τους φορολογούμενους που δεν υποβάλλουν δηλώσεις ΦΠΑ με Στατιστικό Υπολογισμό του φόρου, σύμφωνα με τυποποιημένη ελεγκτική διαδικασία. Η διαδικασία ξεκινά με την αποστολή ηλεκτρονικών μηνυμάτων σε φορολογούμενους που δεν υπέβαλαν δηλώσεις Φ.Π.Α και καταλήγει στον στατιστικό υπολογισμό σε αυτούς που δεν συμμορφώθηκαν με την λήψη των ηλεκτρονικών μηνυμάτων. Για τον έλεγχο με τη διαδικασία του στατιστικού υπολογισμού θα συγκροτηθεί και ειδικό συνεργείο για 100 περιπτώσεις των οποίων την παρακολούθηση και συλλογή στατιστικών στοιχείων θα αναλάβει η 5η Ομάδα για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής.

Αριθμός Ελέγχων – Δράσεων

2011: 20% των επιχειρήσεων κάθε ελεγκτικής υπηρεσίας

2012: 40% των επιχειρήσεων κάθε ελεγκτικής υπηρεσίας

2013: 60% των επιχειρήσεων κάθε ελεγκτικής υπηρεσίας

• Έμμεσος προσδιορισμός φορολογικών υποχρεώσεων

Αρθρο 67B., ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 2238, Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (με την τελευταία κωδικοποίηση – ΦΕΚ Α' 268 31/12/2011)

Εφαρμογή *τεχνικών έμμεσου προσδιορισμού των υποχρεώσεων* με βάση τη μέθοδο ανάλυση ρευστότητας (source and application of funds method), τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά, (Bank deposits and cash expenditure method), καθαρής θέσης (Net worth method), κοστολόγησης (Unit and volume method) και προσδιορισμού εισοδήματος βάσει αναλογιών (mark-up method). Με τις πιο πάνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές του επιτηδεύματός, τα φορολογητέα κέρδη και ο οφειλόμενος Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της Ελεγκτικής.

Τα προσδιοριζόμενα, με τις τεχνικές ελέγχου της προηγούμενης παραγράφου, ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των λοιπών φορολογιών. Για το κόστος που αναλογεί στην προσαύξηση των ακαθαρίστων εσόδων, που προσδιορίζονται με τις πιο πάνω τεχνικές, εκπίπτει ο αναλογών σε αυτούς ΦΠΑ. Εφόσον το αποτέλεσμα του ελέγχου έχει εξαχθεί με την εφαρμογή του τεχνικού ελέγχου της παραγράφου 1, ο Προϊστάμενος της ελεγκτικής μονάδας, πριν την έκδοση της πράξης καταλογισμού του φόρου, καλεί τον υπόχρεο σε ακρόαση, ο οποίος δικαιούται σε ανταπόδειξη.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.

Η σχετική μελέτη έχει γίνει από την πρώτη ομάδα για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής. Προγραμματίζεται η σταδιακή έκδοση των υπουργικών αποφάσεων για

την εφαρμογή τους με προγραμματιζόμενη πρώτη έκδοση της απόφασης που θα ορίζει την εφαρμογή της μεθόδου για τον προσδιορισμό του εισοδήματος βάσει αναλογιών (mark-up method).

Αριθμός Ελέγχων – Δράσεων

2011: 2% των επιχειρήσεων κάθε ελεγκτικής υπηρεσίας

2012: 10% των επιχειρήσεων κάθε ελεγκτικής υπηρεσίας

2013: 20% των επιχειρήσεων κάθε ελεγκτικής υπηρεσίας

Αναμφίβολα, με τις έμμεσες μεθόδους γίνεται πιο λογική και ορθή εκτίμηση των φορολογικών υποχρεώσεων, μέσω της ανάλυσης της οικονομικής κατάστασης του φορολογουμένου, χρησιμοποιώντας πληροφορίες και στοιχεία από ένα εύρος πηγών πέρα από το τι δηλώνει ο φορολογούμενος και όσα καταγράφονται στα βιβλία. Οι έμμεσες τεχνικές είναι ιδιαίτερα χρήσιμες όταν δεν υπάρχουν βιβλία, ή όταν αυτά είναι ανεπαρκή, όπως επίσης και στην αξιολόγηση κινδύνου, αλλά και στην εξέταση των ισχυρισμών του φορολογουμένου.

Μία από τις κυριότερες έμμεσες τεχνικές ελέγχου είναι οι «Τραπεζικές καταθέσεις». Οι καταθέσεις, όπως και οι δαπάνες σε μετρητά, βασίζονται στη παραδοχή ότι τα χρήματα που αποκτώνται πρέπει ή να ξοδευθούν ή να αποταμιευτούν. Αυτή η προσέγγιση είναι ιδιαίτερα χρήσιμη όταν υπάρχει η πιθανότητα να μην έχει δηλωθεί εισόδημα, αλλά και όταν αποκρύπτονται φορολογήσιμες πηγές εισοδήματος. Ο ελεγκτής λαμβάνει μια συνολική εικόνα από τις τραπεζικές καταθέσεις, αναλύοντας εταιρικούς και προσωπικούς λογαριασμούς, λογαριασμούς δανείων, λογαριασμούς σε πιστωτικούς οργανισμούς και επενδυτικά προγράμματα και διάφορους άλλους. Για τον υπολογισμό του καθαρού ποσού των καταθέσεων δεν συνυπολογίζονται στοιχεία, όπως δώρα, κληρονομίες κ.α¹¹.

¹¹Edmund Biber, Απρίλιος 2010, «Revenue Administration: Taxpayer Audit— Use of Indirect Methods», Fiscal Affairs Department , International Monetary Fund

• Αύξηση της παραγωγικότητας των ελέγχων

Αύξηση της παραγωγικότητας των ελέγχων - διασταυρώσεων για τις ελεγκτέες επιχειρήσεις που εμφανίζουν χαμηλό δείκτη φορολογικής συμμόρφωσης, όπως προκύπτουν από τις διασταυρώσεις της ΓΓΠΣ.

Αριθμός Ελέγχων – Δράσεων

2011: 10% αύξηση της αποδοτικότητας κατά ελεγκτή

2012: 20% αύξηση της αποδοτικότητας κατά ελεγκτή

2013: 30% αύξηση της αποδοτικότητας κατά ελεγκτή

• Φορολογικό πιστοποιητικό

Αξιοποίηση του Φορολογικού πιστοποιητικού (έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης και αναλυτικής έκθεσης τεκμηρίωσης) των νομίμων ελεγκτών που διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε ανώνυμες εταιρείες και ΕΠΕ για τον άμεσο καταλογισμό από τις ελεγκτικές υπηρεσίες των Φορολογικών υποχρεώσεων των ελεγχόμενων εταιρειών.

Αριθμός Ελέγχων – Δράσεων

2011

2012: 8.500 επιχειρήσεις

2013: 8.500 επιχειρήσεις__

Ομάδα Μεγάλων Φορολογουμένων

▪ Εντοπισμός των χιλίων μεγαλύτερων επιχειρήσεων βάσει των εξής κριτηρίων: α) κύκλος εργασιών άνω των 30.000.000,00 ευρώ (έτος βάσης 2009) και β) είδος - όλες οι Τραπεζικές, Ασφαλιστικές και Εισηγμένες στο ΧΑΑ επιχειρήσεις με κύκλο εργασιών άνω των 10.000.000,00 ευρώ (έτος βάσης 2009). Με τα ανωτέρω κριτήρια ο αριθμός των μεγαλύτερων επιχειρήσεων ανέρχεται σε 1137.

▪ Έγινε σχεδιασμός και δημιουργία μονάδας για τον έλεγχο και την παρακολούθηση εκπλήρωσης των υποχρεώσεων των πιο πάνω φορολογούμενων. Υποβλήθηκε το 2011 πρόταση δομής και οργάνωσης της Υπηρεσίας Μεγάλων Φορολογουμένων, με

περιγραφή των υπηρεσιών που θα προσφέρονται στους φορολογούμενους, των λειτουργιών, των αρμοδιοτήτων, το απαιτούμενο προσωπικό και οργανόγραμμα.

- Κατάρτιση σχεδίου ελέγχου με βάση παράγοντες υψηλής επικινδυνότητας. Έγινε κατάταξη των Μεγάλων Φορολογουμένων σε κλάδους. Θα εκπονηθούν σχέδια ελέγχου κατά ελεγκτικό αντικείμενο (φορολογίες, κλάδοι). Ξεκίνησε η επεξεργασία σχεδίου ελέγχου για προσωρινό έλεγχο ΦΠΑ και θα ακολουθήσει αντίστοιχο για τακτικό έλεγχο και λοιπές φορολογίες, καθώς και κλαδικά σχέδια ελέγχου.

- Εκσυγχρονισμός ελεγκτικών υπηρεσιών. Γίνονται ενέργειες για την ομαλή ένταξη των εργαλείων ελέγχου ELENXIS και SESAM στον ελεγκτικό μηχανισμό, εξειδίκευση των κριτηρίων κινδύνου - στόχευσης του προγράμματος ELENXIS στους Μεγάλους Φορολογούμενους, βελτίωση των υποδειγμάτων εκθέσεων ελέγχου και ελεγκτικών επαληθεύσεων για την προσαρμογή τους στους Μεγάλους Φορολογουμένους.

Γίνεται η εκπαίδευση στα εργαλεία ELENXIS και SESAM των ελεγκτών που θα διενεργούν ελέγχους στους Μεγάλους Φορολογούμενους.

- Ελεγκτικές ενέργειες. Καθορίστηκαν κριτήρια κινδύνου για επιλογή υποθέσεων Μεγάλων Φορολογουμένων για έλεγχο, βάσει των οποίων θα διενεργηθούν 100 τακτικοί έλεγχοι και 300 προσωρινοί έλεγχοι ΦΠΑ στους 1137 μεγαλύτερους φορολογούμενους. Ξεκίνησαν ήδη 27 τακτικοί έλεγχοι από τα ΔΕΚ Αθήνας και Θεσσαλονίκης και 23 προσωρινού ελέγχου ΦΠΑ. Από τα αποτελέσματα των διενεργούμενων ελέγχων θα επαναξιολογούνται και θα βελτιώνονται τόσο τα κριτήρια επιλογής υποθέσεων προς έλεγχο όσο και οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και διαδικασίες.

ΔΡΑΣΕΙΣ ΣΔΟΕ

Θα συνεχιστούν με εντατικούς ρυθμούς οι έλεγχοι του ΣΔΟΕ στις προαναφερθείσες κατηγορίες φορολογουμένων. Θα υπάρξει δε δυνατότητα αύξησης των δραστηριοτήτων του ΣΔΟΕ τόσο μέσω της γενικευμένης χρήσης του Elenxis όσο και με την ένταξη στο Σώμα ικανού αριθμού νέων στελεχών από τους διοριστέους στο Υπουργείο κατά το

2011. Ειδικότερα με βάση τον ετήσιο προγραμματισμό των δραστηριοτήτων του ΣΔΟΕ προβλέπεται:

Μορφές και Πεδία Ελέγχου

Βάσει στοιχείων της Γ.Γ.Π.Σ. διενεργούνται ήδη - και θα ενταθούν - οι έλεγχοι στις επιχειρήσεις που δεν έχουν υποβάλει δηλώσεις Φ.Π.Α. και λοιπών παρακρατούμενων φόρων καθώς και σε επιχειρήσεις που έτυχαν επιστροφής Φ.Π.Α. λόγω ενδοκοινοτικών παραδόσεων, προκειμένου να διακριβωθεί η τυχόν εμπλοκή τους σε απάτη στον ενδοκοινοτικό Φ.Π.Α. «τύπου εξαφανισμένου εμπορεύματος – Καρουζέλ».

Εκτιμώμενο - σε ετήσια βάση - ύψος προστίμων και πρόσθετων φόρων: 150.000.000 ευρώ.

Αριθμός Ελέγχων – Δράσεων

2011: 2.000 έλεγχοι

2012: 2.000 έλεγχοι

2013: 2.000 έλεγχοι

• Έλεγχοι σε ομάδες ελεύθερων επαγγελματιών (γιατροί, δικηγόροι, λογιστές, μηχανικοί, καλλιτέχνες κ.λπ.)

Διενέργεια ελέγχων προκειμένου να διακριβωθεί, κατά χρήση, εάν έχουν φορολογηθεί τα πραγματικά εισοδήματα. Σύγκριση φορολογηθέντων εισοδημάτων με σύνολο αποκτηθείσας περιουσίας κινητής και ακίνητης. Αντικείμενο ελέγχου αποτελούν επαγγελματίες που σύμφωνα με τα στοιχεία που τηρούνται στο αρχείο της υπηρεσίας έχουν υποπέσει σε παραβάσεις του Κ.Β.Σ. Στις περιπτώσεις αυτές ελέγχεται η κίνηση των τραπεζικών λογαριασμών σε σχέση με τα δηλωθέντα εισοδήματα. Εφόσον εντοπιστούν στους τραπεζικούς λογαριασμούς καταθέσεις χρηματικών ποσών που έχουν προσανυξήσει την περιουσία του ελεγχόμενου και δεν έχουν φορολογηθεί, τότε θα φορολογηθούν ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων, με την επιφύλαξη των διατάξεων περί ξεπλύματος χρήματος.

Εκτιμώμενο - σε ετήσια βάση - ύψος προστίμων Κ.Β.Σ. και πρόσθετων φόρων: 200.000.000 ευρώ.

Αριθμός Ελέγχων – Δράσεων

2011: 500 έλεγχοι

2012: 500 έλεγχοι

2013: 500 έλεγχοι

- Έλεγχος «πόθεν έσχες» φυσικών προσώπων, που επιλέχθηκαν με βάση τα παρακάτω κριτήρια:

- ο Τη μη δήλωση, στην οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ολόκληρης ή μέρους της δαπάνης κτήσης ακινήτων.

- ο Τη μη δήλωση τοκοχρεολυτικών δόσεων δανείων στα επόμενα, από τη λήψη, έτη.

- ο Αξιοποίηση πληροφοριών και στοιχείων, που αφορούν τον τρόπο διαβίωσης του φυσικού προσώπου σε σχέση με το δηλούμενο εισόδημα.

Εκτιμώμενο ύψος προστίμων και πρόσθετων φόρων: 50.000.000 ευρώ.

Αριθμός Ελέγχων – Δράσεων

2011: 150 έλεγχοι

2012: 150 έλεγχοι

2013: 150 έλεγχοι

- Έλεγχοι επαγγελματιών σκαφών και σκαφών αναψυχής

Διενέργεια ελέγχων σε επαγγελματικά σκάφη προκειμένου να διακριβωθεί αν χρησιμοποιούνται πραγματικά ως επαγγελματικά ή για προσωπική εξυπηρέτηση των ιδιοκτητών. Σε περίπτωση που διαπιστωθεί ότι δεν χρησιμοποιούνται ως επαγγελματικά εφαρμόζονται οι διατάξεις περί λαθρεμπορίας (υποβολή μηνυτήριας αναφοράς για λαθρεμπορία και επιβολή διοικητικών κυρώσεων).

Διενέργεια ελέγχων σε ιδιωτικά πλοία μικτά επαγγελματικά και αναψυχής με ελληνική ή ξένη σημαία, σε ιδιωτικά πλοία με ξένη σημαία ιδιοκτησίας off shore εταιρίας και σε ιδιωτικά πλοία με ελληνική σημαία, προκειμένου να διακριβωθεί το ιδιοκτησιακό καθεστώς και η εφαρμογή του φορολογικού νόμου (δήλωση του σκάφους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος).

Εκτιμώμενο ύψος Φ.Π.Α. πλέον φόρων από τεκμήρια: 300.000.000 ευρώ.

Αριθμός Ελέγχων – Δράσεων

2011: 1.000 έλεγχοι

2012: 1.500 έλεγχοι

2013: 1.500 έλεγχοι

Αξιοποίηση Στοιχείων

Διασταυρωτικοί έλεγχοι, κατόπιν επεξεργασίας των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών-προμηθευτών, στους φερόμενους ως εκδότες και ως λήπτες φορολογικών στοιχείων, προκειμένου να διακριβωθεί, η εικονικότητα ή μη των συναλλαγών τους. Επεξεργασία των κατασχεθέντων εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων και περαιτέρω αξιοποίησή τους. Επεξεργασία των κατασχεθέντων φορολογικών βιβλίων και στοιχείων και ελεγκτικές επαληθεύσεις στα βιβλία και στοιχεία των επιχειρήσεων που αυτά αφορούν, προκειμένου να διακριβωθεί εάν έχουν εκδοθεί και εάν έχουν καταχωρηθεί αντίστοιχα τα φορολογικά στοιχεία των εν λόγω συναλλαγών.

Εκτιμώμενο - σε ετήσια βάση - συνολικό ύψος προστίμων (Κ.Β.Σ. – Φ.Π.Α.): 3.500.000.000 ευρώ.

Αριθμός Ελέγχων – Δράσεων

2011: 1.500 έλεγχοι

2012: 1.500 έλεγχοι

2013: 1.500 έλεγχοι

- Στοχευμένοι έλεγχοι σε επιχειρήσεις

Έλεγχοι σε επιχειρήσεις που επιλέγονται με κριτήρια όπως:

- ο Το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων.
- ο Το χαμηλό συντελεστή μικτού και καθαρού κέρδους.
- ο Τις επαναλαμβανόμενες χρήσεις με εμφάνιση ζημίας.
- ο Το υψηλό ποσό δαπανών.
- ο Το μεγάλο πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. που δεν δικαιολογείται από το αντικείμενο δραστηριότητας της επιχείρησης.
- ο Το μικρό ποσοστό απόδοσης Φ.Π.Α.

Εκτιμώμενο - σε ετήσια βάση - συνολικό ύψος προστίμων: 200.000.000 ευρώ.

Αριθμός Ελέγχων – Δράσεων

2011: 30.000 έλεγχοι

2012: 30.000 έλεγχοι

2013: 30.000 έλεγχοι

• Έλεγχοι προμηθειών δημοσίου, στους τομείς υγείας, εξοπλισμών, καθώς και δημοσίων λειτουργιών (γιατροί Ε.Σ.Υ.). Έλεγχος επιχειρήσεων που προμηθεύουν δημόσια νοσοκομεία με διάφορα είδη, προκειμένου να διακριβωθεί τυχόν υπερτιμολόγηση αυτών με τη μέθοδο της τριγωνικής συναλλαγής, όπου συνήθως παρεμβάλλεται εξωχώρια εταιρία. Έλεγχος συμβάσεων προμηθειών εξοπλιστικών προγραμμάτων και έλεγχος αντισταθμιστικών ωφελημάτων.

Εκτιμώμενο - σε ετήσια βάση - ύψος προστίμων και πρόσθετων φόρων, ειδικότερα σε γιατρούς του Ε.Σ.Υ. για αδικαιολόγητο πλουτισμό: 100.000.000 ευρώ.

Αριθμός Ελέγχων – Δράσεων

2011: 100 έλεγχοι

2012: 100 έλεγχοι

2013: 100 έλεγχοι

- Έλεγχοι σε επιχειρήσεις ψυχαγωγίας – εστίασης

Διενέργεια ελέγχων προκειμένου να διακριβωθεί η έκδοση των προβλεπομένων φορολογικών στοιχείων. Στις περιπτώσεις διαπίστωσης σχετικών παραβάσεων συντάσσεται άμεσα έκθεση ελέγχου και εκδίδεται σχετική Α.Ε.Π. και εφόσον εμπίπτει στα αναφερόμενα στις διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 1 του ν.2523/1997, όπως ισχύει σήμερα, υποβάλλεται άμεσα μηνυτήρια αναφορά σε βάρος του υπευθύνου και αναστέλλεται η λειτουργία της επιχείρησης για 48 ώρες.

Εκτιμώμενο - σε ετήσια βάση - ύψος προστίμων : 75.000.000 ευρώ.

Αριθμός Ελέγχων – Δράσεων

2011: 9.000 έλεγχοι

2012: 9.000 έλεγχοι

2013: 9.000 έλεγχοι

- Έλεγχοι διακίνησης προϊόντων που υπόκεινται σε Ε.Φ.Κ. (υγρά καύσιμα – καπνικά)

Διενέργεια ελέγχων σε πρατήρια υγρών καυσίμων και σε εταιρείες εμπορίας πετρελαιοειδών με τη μέθοδο κλειστής αποθήκης, προκειμένου να διακριβωθεί τυχόν τέλεση αδικημάτων λαθρεμπορίας ή φοροδιαφυγής. Λήψη δειγμάτων υγρών καυσίμων για χημική ανάλυση προς διακρίβωση τυχόν νοθείας. Σε περίπτωση που διαπιστωθεί νοθεία εφαρμόζονται οι διατάξεις του Ν. 2960/01 περί λαθρεμπορίας, ήτοι κατάσχεση της παράνομης ποσότητας υγρού καυσίμου, ανακοίνωση της αξιόποινης πράξης της λαθρεμπορίας ενώπιον του εισαγγελέως και επιβολή σε βάρος των υπευθύνων πολλαπλού τέλους από το τριπλάσιο έως το πενταπλάσιο των δασμών κ.λπ. φόρων που αναλογούν στην κατασχεθείσα ποσότητα υγρού καυσίμου. Διενέργεια ελέγχων σε κοντέινερς προκειμένου να διακριβωθεί η ύπαρξη καπνικών προϊόντων που δεν έχουν δηλωθεί για τελωνισμό. Εκτιμώμενο ύψος προστίμων περίπου 135.000.000 ευρώ.

Αριθμός Ελέγχων – Δράσεων

2011: 2350 έλεγχοι

2012: 2350 έλεγχοι

2013: 2350 έλεγχοι

- Έλεγχοι ακινήτων που ανήκουν σε εξωχώριες εταιρείες (offshore companies)

Εντοπισμός offshore εταιριών που έχουν στην ιδιοκτησία τους ακίνητα προκειμένου να διακριβωθεί ο πραγματικός δικαιούχος, ο τρόπος κτήσης και η καταβολή των προβλεπόμενων φόρων.

Εκτιμώμενο ύψος προστίμων: 80.000.000 ευρώ.

Αριθμός Ελέγχων – Δράσεων

2011: 100 έλεγχοι

2012: 100 έλεγχοι

2013: 100 έλεγχοι

- Έλεγχοι νομιμοποίησης παράνομων εσόδων και έλεγχοι περιουσιακής κατάστασης φυσικών προσώπων. Τα νεοσυσταθέντα τμήματα «Καταπολέμησης της νομιμοποίησης παράνομων εσόδων και ελέγχου περιουσιακής κατάστασης φυσικών προσώπων», τα οποία δραστηριοποιούνται στο πλαίσιο λειτουργίας των Επιχειρησιακών Διευθύνσεων Αθηνών και Θεσσαλονίκης έχουν ήδη εστιάσει και με έμφαση στη συνέχεια θα προχωρήσουν στη διερεύνηση υποθέσεων «πόθεν έσχες» και περιπτώσεων παράνομου πλουτισμού και φοροδιαφυγής φυσικών προσώπων και ιδιαίτερα ελεύθερων επαγγελματιών.

Με δεδομένο ότι όπως προαναφέρθηκε τα εν λόγω τμήματα είναι νεοσύστατα, δεν καθίσταται δυνατή ασφαλής προσέγγιση. Εκτιμάται όμως ότι από την ανωτέρω δραστηριότητα θα προκύψουν πρόστιμα κ.λπ. έσοδα ύψους 100. 000.000 ευρώ.

Αριθμός Ελέγχων – Δράσεων

2011: 100 έλεγχοι

2012: 100 έλεγχοι

2013: 100 έλεγχοι

ΤΕΤΑΡΤΗ ΕΝΟΤΗΤΑ

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ

Κρίνεται ακόμη, αναγκαία η συνοπτική παρουσίαση του ελληνικού φορολογικού συστήματος, αφού η αποτελεσματικότητα της φορολογικής διοίκησης επηρεάζεται από το ισχύον φορολογικό σύστημα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

NOMOS ΥΠ' ΑΡΙΘ. 2238 Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. [Τελευταία κωδικοποίηση με το νόμο : 4072/2012]

10.1 Υποκείμενο του φόρου

1. Σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό Πρόσωπο, το οποίο αποκτά εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα ανεξάρτητα από την ιθαγένεια και τον τόπο κατοικίας ή διαμονής του. Επίσης, ανεξάρτητα από την ιθαγένεια του, σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο για τα εισοδήματα του που προκύπτουν στην αλλοδαπή, εφόσον έχει την κατοικία του στην Ελλάδα.
2. Οι έμμισθοι δημόσιοι υπάλληλοι που υπηρετούν στην αλλοδαπή θεωρείται ότι κατοικούν στην Ελλάδα.
3. Σε φόρο υπόκειται και η σχολάζουσα κληρονομιά.
4. Σε φόρο υπόκεινται επίσης, οι ομόρρυθμες και οι ετερόρρυθμες εταιρίες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, οι συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και οι κοινοπραξίες της παρ. 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992, ΦΕΚ 84 Α').

10.2 Χρόνος επιβολής του φόρου

1. Ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο εισόδημα που αποκτάται μέσα στο αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος, κατά τις διακρίσεις που ορίζει αυτός ο νόμος.
2. Η χρονική διάρκεια του οικονομικού έτους αρχίζει από την 1η Ιανουαρίου και λήγει την 31η Δεκεμβρίου του ίδιου ημερολογιακού έτους.

10.3 Εισόδημα και εξεύρεση του

1. Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτηση του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. Ο φόρος αυτού του νόμου, τα πρόστιμα και οι πρόσθετοι φόροι δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από το εισόδημα αυτό.

2. Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προέλευσης του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής:

ΑΒ. Εισόδημα από ακίνητα.

Γ. Εισόδημα από κινητές αξίες.

Δ. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

Ε. Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις.

ΣΤ. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή.

3. Για να βρεθεί το συνολικό εισόδημα, αθροίζονται τα επί μέρους εισοδήματα των κατηγοριών Α' έως Ζ' της προηγούμενης παραγράφου τα οποία αποκτώνται από κάθε φυσικό πρόσωπο είτε κατά το οικονομικό έτος το προηγούμενο από τη φορολογία, είτε κατά το ημερολογιακό ή διαχειριστικό ή γεωργικό έτος το οποίο έληξε μέσα στο προηγούμενο από τη φορολογία οικονομικό έτος. Κατά την άθροιση αυτή συμψηφίζονται τα θετικά και αρνητικά στοιχεία των επί μέρους εισοδημάτων. Ειδικά, το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του εισοδήματος από εμπορικές και γεωργικές επιχειρήσεις, που προκύπτει από βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) που

τηρούνται επαρκώς και ακριβώς, αν δεν καλύπτεται με συμψηφισμό θετικού στοιχείου εισοδήματος άλλης πηγής, είτε γιατί δεν υπάρχει τέτοιο στοιχείο εισοδήματος είτε γιατί αυτό που υπάρχει είναι ανεπαρκές, μεταφέρεται για να συμψηφισθεί ολόκληρο στην πρώτη περίπτωση ή κατά το υπόλοιπο αυτού στη δεύτερη, διαδοχικώς στα πέντε (5) επόμενα οικονομικά έτη κατά το υπόλοιπο που απομένει κάθε φορά, με την προϋπόθεση ότι κατά τα έτη αυτά τα βιβλία του υπόχρεου τηρούνται επαρκώς και ακριβώς. Τα παραπάνω εφαρμόζονται αναλόγως και για το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις που προκύπτει από επαρκή και ακριβή βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., το οποίο μεταφέρεται για να συμψηφισθεί διαδοχικώς στα πέντε (5) επόμενα οικονομικά έτη. Οι διατάξεις των δύο προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται και για το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του εισοδήματος από ελευθέρια επαγγέλματα.

10.4 Υπολογισμός και καταβολή του φόρου

Το δηλωθέν εισόδημα πραγματικό ή αυτό που προκύπτει με βάση τις αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες και δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων που φορολογούμενου υποβάλλεται σε φόρο με βάση την ακόλουθη κλίμακα:

Κλιμάκιο Εισοδήματος (ευρώ)	Φορολογικός Συντελεστής %	Φόρος Κλιμακίου (ευρώ)	Σύνολο Εισοδήματος (ευρώ)	Σύνολο Φόρου (ευρώ)
5.000	0	0	5.000	0
7.000	10	700	12.000	700
4.000	18	720	16.000	1.420
10.000	25	2.500	26.000	3.920
14.000	35	4.900	40.000	8.820
20.000	38	7.600	60.000	16.420
40.000	40	16.000	100.000	32.420

Για τους νέους ηλικίας έως και τριάντα ετών, για τους συνταξιούχους άνω των εξήντα πέντε ετών και τα άτομα με ειδικές ανάγκες, όπως ορίζονται στην παράγραφο 3 του άρθρου αυτού, ή συνταξιούχους ανεξαρτήτως ηλικίας με παιδιά με ειδικές ανάγκες, το αφορολόγητο ποσό ορίζεται στις εννιά χιλιάδες (9.000) ευρώ, εφόσον το δηλωθέν εισόδημα, πραγματικό ή αυτό που προκύπτει με βάση τις αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες και δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του φορολογουμένου, δεν υπερβαίνει τις εννιά χιλιάδες (9.000) ευρώ. Ειδικά για τα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου, όταν το συνολικό τους εισόδημα είναι από εννιά χιλιάδες (9.000) ευρώ και άνω, το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση την ανωτέρω κλίμακα περιορίζεται ώστε το συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει μετά την αφαίρεση του φόρου να μην υπολείπεται του ποσού των εννιά χιλιάδων (9.000) ευρώ.

Το κατά περίπτωση αφορολόγητο ποσό ισχύει, εφόσον ο φορολογούμενος προσκομίσει αποδείξεις που έχουν εκδοθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων για δαπάνες αγοράς αγαθών και λήψης υπηρεσιών, τις οποίες πραγματοποιεί ο ίδιος, η σύζυγος του και τα τέκνα που τους βαρύνουν.

10.5 Σύγκριση φορολογικών συντελεστών στο προσωπικό εισόδημα στα Κράτη – Μέλη της Ε.Ε.

Ο μέσος ανώτατος φορολογικός συντελεστής στο προσωπικό εισόδημα στα Κράτη – Μέλη της Ε.Ε. (27) έχει αυξηθεί κατά τη διάρκεια του 2012. Οι υψηλότεροι ανώτατοι συντελεστές επί του προσωπικού εισοδήματος για το 2012 παρατηρήθηκαν στη **Σουηδία** (56.6%), στη **Δανία** (55.4%), στο **Βέλγιο** (53.7%), στην **Ολλανδία** και την **Ισπανία** (και οι δύο με 52.0%), στην **Αυστρία** και το **Ηνωμένο Βασίλειο** (50.0% και για τα δύο Κράτη – Μέλη) και οι χαμηλότεροι στη **Βουλγαρία** (10.0%), στη **Τσεχία** και τη **Λιθουανία** (15.0% και στις δύο), στη **Ρουμανία** (16.0%) και στη **Σλοβακία** (19.0%).

Κράτη – Μέλη Ε.Ε. (27)	Φόροι στο προσωπικό εισόδημα		
	2000	2011	2012
Αυστρία	50.0	50.0	50.0
Βέλγιο	60.6	53.7	53.7
Γαλλία	59.0	46.7	46.8
Γερμανία	53.8	47.5	47.5
Ελλάδα	45.0	49.0	49.0
Εσθονία	26.0	21.0	21.0

Ιρλανδία	44.0	41.0	41.0
Ισπανία	48.0	45.0	52.0
Ιταλία	45.9	45.6	47.3
Κύπρος	40.0	30.0	38.5
Λουξεμβούργο	47.2	42.1	42.1
Μάλτα	35.0	35.0	35.0
Ολλανδία	60.0	52.0	52.0
Πορτογαλία	40.0	50.0	49.0
Σλοβακία	42.0	19.0	19.0
Σλοβενία	50.0	41.0	41.0
Φινλανδία	54.0	49.2	49.0
Μ.Ο. Ευρωζώνης	47.1	42.2	43.2
Βουλγαρία	40.0	10.0	10.0
Δανία	62.9	55.4	55.4
Ηνωμένο Βασίλειο	40.0	50.0	50.0
Λετονία	25.0	25.0	25.0
Λιθουανία	33.0	15.0	15.0
Ουγγαρία	44.0	20.3	20.3
Πολωνία	40.0	32.0	32.0
Ρουμανία	40.0	16.0	16.0
Σουηδία	51.5	56.4	56.6
Τσεχία	32.0	15.0	15.0
Μ.Ο. Ε.Ε. (27)	44.8	37.5	38.1
Νορβηγία	47.5	40.0	40.0
Ισλανδία	:	46.1	31.8

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 11

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

11.1 Γενικά

Υπάρχουν δύο βασικές κατηγορίες φόρων που επιβάλλονται στα νομικά πρόσωπα:

- οι **φόροι κατά τη σύσταση** της εταιρείας, όπου η φορολόγηση επιβάλλεται κατά τη σύσταση, τη μετατροπή ή τη συγχώνευση του κεφαλαίου, ως «φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου», και
- οι **φόροι κατά τη λειτουργία** της επιχείρησης, οι οποίοι αναφέρονται στην άμεση φορολόγηση επί των συνολικών καθαρών κερδών.

Η φορολόγηση κατά τη σύσταση ανέρχεται στο **1% επί του κεφαλαίου** και επιβάλλεται στις ημεδαπές κερδοσκοπικές επιχειρήσεις, καθώς και στα υποκαταστήματα των αλλοδαπών εταιρειών. Ο φόρος επιβάλλεται στη λεγόμενη πραγματική αξία των πράξεων που υπόκεινται στο φόρο, και η εξακρίβωση της οποίας γίνεται με βάση την αγοραία αξία της πράξης. Οι πράξεις που φορολογούνται είναι:

- η σύσταση, με την εισφορά οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου
- η αύξηση του ενεργητικού, με εισφορά περιουσιακών στοιχείων, δάνεια, ή με εισφορά υπηρεσιών από μέλος που υπόκειται στο φόρο (εξαιρείται η αύξηση του κεφαλαίου από αναπροσαρμογή αξίας των ακινήτων)
- η μετατροπή προσώπου που δεν υπόκειται στο φόρο σε πρόσωπο που υπόκειται στο φόρο (π.χ. μετατροπή μιας μη κερδοσκοπικής σε κερδοσκοπική επιχείρηση)
- η συγχώνευση προσώπου που δεν υπόκειται στο φόρο με πρόσωπο που υπόκειται στο φόρο
- η διάθεση παγίων κεφαλαίων ή κεφαλαίων κίνησης από αλλοδαπή εταιρεία χώρας εκτός ΕΕ σε υποκατάστημά της στην Ελλάδα.

Η φορολόγηση κατά τη λειτουργία:

11.2 ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ

11.2.1 (Άρθρο 10 Κ.Φ.Ε.) Φορολογία του εισοδήματος των εταιριών, κοινοπραξιών και κοινωνιών που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα

1. Τα καθαρά κέρδη των υπόχρεων που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις διατάξεις αυτού του νόμου, φορολογούνται με συντελεστή:

α) Είκοσι τοις εκατό (20%), προκειμένου για ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες και για τις κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα.

β) Είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) προκειμένου για κοινοπραξίες της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και για αστικές εταιρίες, συμμετοχικές και αφανείς εταιρίες. Ο συντελεστής αυτός μειώνεται σταδιακά κατά μια ποσοστιαία μονάδα κάθε διαχειριστική χρήση, για τα εισοδήματα που προκύπτουν από τη διαχειριστική χρήση 2010 μέχρι και τη διαχειριστική χρήση 2014. Για τη διαχειριστική χρήση 2014 ο συντελεστής θα ανέρχεται στο 20%.

Από τα καθαρά κέρδη των παραπάνω προσώπων, προκειμένου να υπολογισθεί ο φόρος εισοδήματος, εκπίπτουν τα κέρδη τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς, καθώς και τα κέρδη τα οποία προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών ή συνεταιρισμών ή από αμοιβαία κεφάλαια ή από μερίδια εταιρείας περιορισμένης ευθύνης ή από τη συμμετοχή σε υπόχρεους που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2.

Ειδικά, προκειμένου για τις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες και κοινωνίες κληρονομικού δικαίου, στις οποίες μεταξύ των κοινωνιών περιλαμβάνονται και ανήλικοι, από τα κέρδη που απομένουν ύστερα από την εφαρμογή των διατάξεων του προηγούμενου εδαφίου αφαιρείται επιχειρηματική αμοιβή για μέχρι τρεις (3) ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα ή μέχρι τρεις (3) κοινωνούς φυσικά πρόσωπα,

με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής. Σε περίπτωση περισσοτέρων με ίσα ποσοστά συμμετοχής, οι δικαιούχοι επιχειρηματικής αμοιβής καθορίζονται από την εταιρία ή κοινωνία και δηλώνονται με την οικεία αρχική ετήσια δήλωσή της. Τα ποσοστά αυτά δεν ισχύουν για τις εταιρίες του άρθρου 13 του ν. 718/1977 (ΦΕΚ 304 Α'). Η επιχειρηματική αμοιβή προσδιορίζεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής αυτού του εταίρου ή κοινωνού στο πενήντα τοις εκατό (50%) αυτών των κερδών της εταιρίας ή κοινωνίας που δηλώθηκαν με την οικεία ετήσια δήλωσή της.

Με την επιβολή αυτού του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση, επί των κερδών αυτών, των προσώπων που συμμετέχουν σε αυτούς τους υπόχρεους.

2. Αν στο συνολικό εισόδημα περιλαμβάνεται και εισόδημα από ακίνητα, το ακαθάριστο ποσό αυτού υποβάλλεται και σε συμπληρωματικό φόρο ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή τρία τοις εκατό (3%). Το ποσό του συμπληρωματικού φόρου αυτής της παραγράφου δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου που αναλογεί στο συνολικό εισόδημα του υπόχρεου, σύμφωνα με την παράγραφο 1.

3. Από το συνολικό ποσό του φόρου που αναλογεί στο φορολογούμενο εισόδημα και του συμπληρωματικού φόρου εκπίπτουν:

α) Ο φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 52, 54, 55 και 58 στο εισόδημα που υπόκειται σε φόρο με βάση αυτό το άρθρο.

β) Ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτήν και υπόκειται σε φόρο. Ο φόρος αυτός σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.

4. Όταν το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου που αναλογεί, τούτο συμψηφίζεται στο τυχόν υπόλοιπο ποσό που προκύπτει για βεβαίωση.

5. Για την εξεύρεση του συνολικού καθαρού φορολογητέου εισοδήματος των υποχρέων της παρ. 4 του άρθρου 2, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 7 του άρθρου 4.

11.2.2 Συντελεστές φορολογίας Α.Ε., Ε.Π.Ε., (παρ.1 άρθρου 109 του ν.2238/1994)

“Για τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 (ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, ημεδαπές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης κ.α.) ο φόρος υπολογίζεται με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στο συνολικό φορολογητέο εισόδημα τους, το οποίο προκύπτει από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Ειδικά, για τα κέρδη τα οποία προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2010 έως την 31.12.2010, ο συντελεστής φορολογίας ορίζεται σε είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%), για τα κέρδη τα οποία προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2011 έως την 31.12.2011, ο συντελεστής φορολογίας ορίζεται σε είκοσι τρία τοις εκατό (23%), για τα κέρδη τα οποία προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2012 έως την 31.12.2012, ο συντελεστής φορολογίας ορίζεται σε είκοσι δύο τοις εκατό (22%), και για τα κέρδη τα οποία προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2013 έως την 31.12.2013, ο συντελεστής φορολογίας ορίζεται σε είκοσι ένα τοις εκατό (21%). Για τα κέρδη τα οποία προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν μέχρι 31.12.2009 ο συντελεστής φορολογίας ορίζεται σε είκοσι πέντε τοις εκατό (25%).”

11.3 Σύγκριση φορολογικών συντελεστών στο εταιρικό εισόδημα στα Κράτη – Μέλη της Ε.Ε.

Τέλος, κρίνεται σκόπιμο να αναφερθούμε στους φορολογικούς συντελεστές στις νεότερες, αλλά και άλλες χώρες της ΕΕ και ακολουθεί ο πίνακας όπου συμπεριλαμβάνεται σε αυτόν και η Ελλάδα Η κατάταξη έχει γίνει από τη χώρα με το χαμηλότερο συντελεστή φορολογίας έως τη χώρα με τον υψηλότερο.

	Φόρος εισοδημάτων επιχειρήσεων	Συνολικό ποσοστό φόρου επί του τζίρου (*)	Κατάταξη Doing Business ως την επίσημη φορολογική επιβάρυνση (*)	Γενική κατάταξη Doing Business (*)
Κύπρος	10%	23,2%	37/183	32/183
Βουλγαρία	10%	29%	85/183	51/183
Λετονία	15%	38,5%	59/183	24/183
Ρουμανία	16%	44,9%	151/183	56/183
Ουγγαρία	16%	53,3%	109/183	46/183
Πολωνία	19%	42,3%	121/183	70/183
Σλοβακία	19%	48,7%	122/183	41/183
Σλοβενία	20%	35,4%	80/183	42/183
Λιθουανία	20%	38,7%	44/183	23/183
Τσεχία	20%	48,8%	128/183	63/183
Εσθονία	21%	49,6%	30/183	17/183
Ελλάδα	24% (2010) 20% (2014)	47,2%	74/183	109/183
Μάλτα	35%	Δεν περιλαμβάνεται στην έκθεση		

	Φόρος εισοδημάτων επιχειρήσεων	Συνολικό ποσοστό φόρου επί του τζίρου (*)	Κατάταξη Doing Business ως προς την επίσημη φορολογική επιβάρυνση (*)	Γενική κατάταξη Doing Business (*)
Ιρλανδία	12,5%	26,5%	7/183	9/183
Πορτογαλία	12,5% έως 25%	43,3%	73/183	31/183
Γερμανία	15%	48,2%	88/183	22/183
Μ.Βρετανία	21% έως 29,75%	37,3%	16/183	4/183
Λουξεμβούργο	21,8%	21,1%	15/183	45/183
Ελλάδα	24% (2010) 20% (2011)	47,2%	74/183	109/183
Δανία	25%	29,2%	13/183	6/183
Αυστρία	25%	55,5%	104/183	32/183
Ολλανδία	25,5% (20% έως 200.000€)	40,5%	27/183	30/183
Φινλανδία	26%	44,6%	65/183	13/183
Ιταλία	27,5%	68,6%	128/183	80/183
Σουηδία	28%	54,6%	39/183	14/183
Ισπανία	30%	56,5%	71/183	49/183
Βέλγιο	33%	57%	70/183	25/183
Γαλλία	33,3%	65,8%	55/183	26/183

(*) Σύμφωνα με τις εκτιμήσεις της έκθεσης της Παγκόσμιας Τράπεζας **Doing Business 2011**

Παρατηρούμε ότι η Ελλάδα βρίσκεται περίπου *στη μέση της κατάταξης*, τόσο ως προς το ύψος του φόρου εισοδήματος, όσο και ως προς το ποσοστό του συνολικού φόρου επί του τζίρου. Ακόμα όμως και χώρες που έχουν σημαντικά υψηλότερα ποσοστά τόσο του φόρου εισοδήματος όσο και του συνολικού φόρου, τοποθετούνται υψηλότερα από την Ελλάδα στην κατάταξη της Παγκόσμιας Τράπεζας σε ό,τι αφορά το κριτήριο της

φορολογικής επιβάρυνσης (π.χ. Σουηδία, Γαλλία ή Ισπανία), μιας και υιοθετούν λιγότερο πολύπλοκα φορολογικά συστήματα, και με λιγότερο έντονη γραφειοκρατία.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 12

ΟΙ ΕΜΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ

Η χώρα μας επιβάλλει ένα μεγάλο αριθμό έμμεσων φόρων, οι οποίοι αποφέρουν το μεγαλύτερο μέρος των φορολογικών εσόδων. Ο βασικότερος των φόρων αυτών είναι ο φόρος προστιθέμενης αξίας, ο οποίος έχει εναρμονιστεί στα πλαίσια της Ένωσης και επομένως οι δυνατότητες παρέμβασης είναι σχετικά περιορισμένες. Οι συντελεστές ΦΠΑ είναι **τρεις**.

Ο κανονικός 23%, ο μειωμένος 13% και ο υπερμειωμένος 6,5%.

Για τα νησιά του Αιγαίου πλην Κρήτης (Νομοί Λέσβου, Χίου, Σάμου, Δωδεκανήσου, Κυκλάδων και τα νησιά του Αιγαίου Θάσο, Σαμοθράκη, Βόρειες Σποράδες και Σκύρο), οι συντελεστές του φόρου μειώνονται κατά τριάντα τοις εκατό (30%), δηλαδή ο κανονικός γίνεται 16%, ο μειωμένος 9% και ο υπερμειωμένος 5%, εφόσον πρόκειται για αγαθά, τα οποία κατά το χρόνο που ο φόρος γίνεται απαιτητός.

Κράτη – Μέλη Ε.Ε. (27)	Φ.Π.Α.		
	2000	2011	2012
Αυστρία	20.0	20.0	20.0
Βέλγιο	21.0	21.0	21.0
Γαλλία	19.6	19.6	19.6
Γερμανία	16.0	19.0	19.0
Ελλάδα	18.0	23.0	23.0
Εσθονία	18.0	20.0	20.0

ΠΕΜΠΤΗ ΕΝΟΤΗΤΑ

ΕΥΡΩΠΑΪΚΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΔΙΟΙΚΗΣΕΙΣ

Η Ε.Ε. και η ανάπτυξή της σε μία Ενιαία Αγορά δεν θα μπορούσε να συμβεί εάν δεν αναπτυσσόταν οι επιμέρους Ευρωπαϊκές πολιτικές προς μία κοινή κατεύθυνση. Δεν συμβαίνει ακριβώς το ίδιο στον τομέα της φορολογίας. Υπάρχουν ουσιαστικές διαφορές στη συνολική φορολογική επιβάρυνση όχι μόνο μεταξύ των παλαιών και νέων κρατών μελών, αλλά και μεταξύ των τελευταίων. Οι φορολογικές ρυθμίσεις αποτελούν εσωτερική υπόθεση των επιμέρους κρατών και δεν διαφαίνεται να αλλάζει το καθεστώς αυτό, τουλάχιστον στο άμεσο μέλλον.

Οι ευρωπαϊκές χώρες που επιλέχθηκαν στη συγκεκριμένη εργασία για την παρουσίαση των φορολογικών τους διοικήσεων και την ακόλουθη σύγκρισή τους με της Ελλάδας, είναι η Κύπρος, η Γερμανία, η Ισπανία, η Ρουμανία, η Φιλανδία, η Ολλανδία και η Γαλλία. Η επιλογή τους έγινε με βάση ορισμένα κριτήρια, με τα οποία οι χώρες αυτές θεωρούνται αντιπροσωπευτικές για να αναλυθούν οι φοροελεγκτικοί μηχανισμοί τους.

Πιο αναλυτικά, όπως και η Ελλάδα, έτσι και χώρες όπως η Ιρλανδία, η Πορτογαλία και η Ισπανία και τελευταία και η Κύπρος, προσέφυγαν στους μηχανισμούς στήριξης της Ευρωπαϊκής Ένωσης, λόγω της οικονομικής κρίσης που ξέσπασε και ανάλογα μέτρα εφαρμόζονται και σε αυτές τις χώρες. Η Ισπανία μάλιστα, είναι και χώρα με κοινά γεωγραφικά στοιχεία σε σχέση με την Ελλάδα, χώρα της Νότιας Ευρώπης και της Μεσογείου. Παρόμοια, και άλλες μεσογειακές χώρες αντιμετωπίζουν προβλήματα στην οικονομία τους, όπως η Ιταλία και η Πορτογαλία.

Έπειτα, επιλέχθηκε η Ρουμανία, ως μία χώρα της ανατολικής Ευρώπης που προσχώρησε τα τελευταία χρόνια στην Ε.Ε. . Την 1η Μαΐου 2004 δέκα χώρες, οκτώ εκ των οποίων της Ανατολικής Ευρώπης, προσχώρησαν στην Ε.Ε.: Τσεχία, Εσθονία, Κύπρος, Λετονία, Λιθουανία, Ουγγαρία, Μάλτα, Πολωνία, Σλοβενία και Σλοβακία. Την δε 1η Ιανουαρίου 2007, η Βουλγαρία και η Ρουμανία έγιναν το 26ο και το 27ο κράτη μέλη της ΕΕ, ολοκληρώνοντας έτσι την πορεία διεύρυνσης προς ανατολάς, που ξεκίνησε το 1994 με την πρώτη αίτηση της Ουγγαρίας προς ένταξη. Χαρακτηριστικό της Ρουμανίας είναι ότι το σταθερό της φορολογικό σύστημα σε συνδυασμό με το χαμηλό συντελεστή

φορολογίας επιχειρήσεων, την κατατάσσουν στις «νέες» χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης με χαμηλή φορολογία και την καθιστά φιλική προς την επιχειρηματικότητα.

Στη συνέχεια, η Κύπρος είναι χώρα ομόγλωσση και πολύ κοντινή και χαρακτηρίζεται για το ότι εκεί έχει δημιουργηθεί και ένα ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς offshore, ενώ ακόμη οι συντελεστές φορολόγησης στην Κύπρο είναι από τους χαμηλότερους στην Ευρώπη (συντελεστής φορολόγησης Ν.Π. 10% από το 2003). Η δε ισπανική Φορολογική Διοίκηση διακρίνεται για την πρωτοπορία της, για τα τεχνολογικά μέσα που διαθέτει και την συνεχή απορρόφηση των νέων τεχνολογιών στη δομή και τη λειτουργία της. Το σημαντικότερο πλεονέκτημα που διαθέτει η Ισπανική Φορολογική Διοίκηση είναι το Πληροφοριακό της Σύστημα. Αξιοσημείωτο δε, είναι ότι η Ισπανική Φορολογική Υπηρεσία αποτελεί έναν οργανισμό *με δικό του νομοθετικό πλαίσιο λειτουργίας, ξεχωριστό οικονομικό σύστημα από την υπόλοιπη δημόσια διοίκηση και με αυτονομία στη διαχείριση των χρηματικών και ανθρώπινων πόρων.*

Η Γερμανία ακολούθως, είναι μία από τις σημαντικότερες βιομηχανικές και ανεπτυγμένες χώρες της Ευρώπης, αλλά και του κόσμου και είναι και η χώρα η οποία φαίνεται να παίζει πρωταγωνιστικό ρόλο στη δημιουργία οικονομικού σχεδίου για την Ελλάδα. Η φορολογική της διοίκηση φαίνεται να παρουσιάζει πλεονεκτήματα, αλλά και αδυναμίες, όπως η μη ομαλή και ενιαία εφαρμογή των φορολογικών μέτρων στις πολιτείες και το υψηλό διαχειριστικό της κόστος. Έπειτα, στον τομέα της ελληνικής φορολογικής διοίκησης, η οποία περιλαμβάνει είσπραξη οφειλών - σχεδιασμό και στρατηγική φορολογικών ελέγχων - επίλυση διαφορών - φορολογικό έλεγχο των μεγάλων επιχειρήσεων - φορολογικό έλεγχο των πολύ εύπορων φυσικών προσώπων, εκτός από την Γερμανία βοηθάει και το ΔΝΤ, η Αυστρία, το Βέλγιο, η Βουλγαρία (!), η Δανία, η Εσθονία (!), η Ισπανία, η Γαλλία, η Ιταλία, η Ολλανδία, η Πορτογαλία, η Σουηδία. Για τον λόγο αυτό, αναλύονται στην εργασία και οι φορολογικές διοικήσεις της Ολλανδίας και της Γαλλίας.

Η φορολογική διοίκηση της Ολλανδίας έχει προσαρμόσει τις πολιτικές και τις μεθόδους της, όσον αφορά τον φορολογικό έλεγχο, σύμφωνα με τις νέες συνθήκες, τις εξελίξεις στην τεχνολογία και τις ανάγκες της κοινωνίας. Έπειτα, στην Ολλανδία, αναγνωρίζοντας ότι οι μεγάλες επιχειρήσεις, (που αναφέρονται επίσης ως μεγάλοι φορολογούμενοι) έχουν ιδιαιτερότητες από τις άλλες ομάδες φορολογουμένων, έχουν καθιερώσει ειδική οργανωτική και διοικητική δομή, καθώς και ειδικά προγράμματα ελέγχου και

συμμόρφωσης. Σημαντικό χαρακτηριστικό της ολλανδικής προσέγγισης για τις Μεγάλες Επιχειρήσεις είναι η **Οριζόντια εποπτεία**, η οποία βασίζεται στην αμοιβαία εμπιστοσύνη: μια ανοιχτή σχέση μεταξύ των φορολογούμενων και της φορολογικής διοίκησης, στην οποία φορολογικά ζητήματα μπορούν να αντιμετωπιστούν γρήγορα, με αποτέλεσμα, το φορολογικό ενδιαφέρον να επικεντρώνεται όσο το δυνατόν περισσότερο στο παρόν, και ως εκ τούτου να μειώνεται η ανάγκη εντατικοποίησης των ελέγχων εκ των υστέρων.

Έπειτα, η φορολογική διοίκηση της Γαλλίας επιλέχθηκε γιατί έχει χαρακτηριστικό ότι στηρίζεται στο μοντέλο οργάνωσης *κατά κατηγορία φορολογουμένου* και υπάρχει προσανατολισμός στον ‘πελάτη’, αφού θέλει το φορολογούμενο να είναι ενημερωμένος και να σπαταλά τον ελάχιστο απαιτούμενο χρόνο και κόστος για την διεκπεραίωση των φορολογικών του υποθέσεων. Υπάρχει μια ενιαία υπηρεσία **«Φορολογικών Υπηρεσιών των Ιδιωτών» (SIP)**, η οποία συγκεντρώνει το σύνολο των φορολογικών υπηρεσιών που παρέχονται σε έναν ιδιώτη. Επίσης, λειτουργούν και **«Φορολογικές Υπηρεσίες των Επαγγελματιών»**. Αντίστοιχα, ο έλεγχος διακρίνεται σε έλεγχο επαγγελματιών και σε έλεγχο ιδιωτών.

Τέλος, οι σκανδιναβικές χώρες χαρακτηρίζονται για το υψηλό επίπεδο φορολογικής και θεσμικής οργάνωσης τους. Στην ανάλυση των φορολογικών διοικήσεων που ακολουθεί επιλέχθηκε η Φιλανδία, το φορολογικό σύστημα της οποίας είναι συγγενικό με τις υπόλοιπες σκανδιναβικές χώρες, ενώ βρίσκεται και παγκόσμια σε πολύ υψηλή θέση ανταγωνιστικότητας. Σημαντικό δε συγκριτικό πλεονέκτημα των χωρών αυτών σε σχέση με το Ελληνικό σύστημα, είναι η καλλιεργημένη φορολογική συνείδηση.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 13

Η ΚΥΠΡΙΑΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ¹²

Κριτήριο σύγκρισης

Χώρα ομόγλωσση και πολύ κοντινή, μία συγγενής, αδελφή εθνικά χώρα, που όμως είναι άκρως ανταγωνιστική φορολογικά. Ταυτόχρονα, στην παρούσα χρονική στιγμή τα πρώτα συμπτώματα της κρίσης κάνουν την εμφάνιση τους στην οικονομία της .

13.1 ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΥΠΡΟΥ

Η Κύπρος είναι νησί της Μεσογείου, το οποίο βρίσκεται στο σταυροδρόμι της Ευρώπης, της Ασίας και της Αφρικής.



¹²ΣΑΡΡΟΥ ΙΩΑΝΝΑ, Αύγουστος-Σεπτέμβριος 2011, “ΑΡΧΕΣ ΚΑΙ ΔΟΜΗ ΕΥΡΩΠΑΪΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ”, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας – Οικονομικών και Κοινωνικών Επιστημών

Έχει πληθυσμό περίπου 800.000 κατοίκους, με περίπου 78% Ελληνοκυπρίους, με 18% Τουρκοκύπριους και το υπόλοιπο 4% άλλες μειονότητες. Η Κύπρος είναι το τρίτο μεγαλύτερο Μεσογειακό νησί και τα αγγλικά και ελληνικά είναι οι πλέον χρησιμοποιούμενες γλώσσες. Η τοποθεσία της Κύπρου παρέχει εύκολη πρόσβαση στις ηπείρους της Ασίας, της Αφρικής και της Ευρώπης ένα αδιαμφισβήτητο πλεονέκτημα που προάγεται από την Κύπρο ως δέλεαρ και συγκριτικό πλεονέκτημα ως η βάση για οποιαδήποτε διεθνή επιχείρηση.

Η Κύπρος είναι κράτος-μέλος της Ε.Ε. από την 1η Μαΐου 2004. Το νόμισμα που χρησιμοποιείται στην Κύπρο είναι, από τον Ιανουάριο 2008, το ευρώ. Στην Έκθεση του Παγκόσμιου Οικονομικού Φόρουμ για την διεθνή ανταγωνιστικότητα (2011-2012), η Κύπρος κατετάγη 47η ανάμεσα σε 139 χώρες, υποχωρώντας κατά 7 θέσεις σε σχέση με πέρυσι. Στον ετήσιο Οδηγό Doing Business (2011) της Παγκόσμιας Τράπεζας κατετάγη στην 37η θέση ανάμεσα σε 183 χώρες και 15η μεταξύ των χωρών της ΕΕ, αναφορικά με τις ευκολίες που παρέχει στους εγχώριους ή ξένους επιχειρηματίες και τους επενδυτές. Η οικονομία κυριαρχείται από τις υπηρεσίες, με τον τουρισμό να κατέχει σημαντική θέση. Η ανεργία κυμαίνεται σε χαμηλά επίπεδα. Η Κύπρος, έως το 1960, ήταν τυπικά μια βρετανική αποικία και έχει υιοθετήσει και χρησιμοποιεί επιτυχώς το βρετανικό νομικό σύστημα. Η Κύπρος έχει σε μεγάλο βαθμό ελεύθερη - επιχειρηματική οικονομία, με περιορισμένο κρατικό ρόλο σε κανονισμούς, επίβλεψη, προγραμματισμό και ανάμειξη του δημόσιου φορέα στον ιδιωτικό.

Η φορολογική δομή του φορολογικού συστήματος της Κύπρου ξεχωρίζει από διάφορες σκοπιές. Η Κύπρος επιδεικνύει το υψηλότερο ποσοστό στην συμμετοχή των έμμεσων φόρων στην ΕΕ-27. Αντλεί 47,4% των φορολογικών εσόδων από τους έμμεσους φόρους (ΕΕ-27 37,6%), των οποίων ο Φ.Π.Α αποτελεί περισσότερο από τους μισούς. Αυτό δεδομένου ότι τα ποσοστά Φ.Π.Α είναι μεταξύ του χαμηλότερου στην Ε.Ε., οφείλεται στην υψηλή κατανάλωση στην οικονομία.

13.2 OFFSHORE ΣΤΗΝ ΚΥΠΡΟ

Η κυβέρνηση της Κύπρου εργάστηκε σκληρά για να δημιουργηθεί ένα ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς offshore, ενώ ταυτόχρονα διατηρώντας μια κανονική εμφάνιση

εγχώριας οικονομίας, αν και με φορολογικούς συντελεστές που είναι χαμηλοί σε σύγκριση με τα διεθνή πρότυπα. Η επιτυχία του προγράμματος αυτού πιστοποιείται από τις δεκάδες χιλιάδες των υπεράκτιων εταιρειών οι οποίες είναι νηολογημένες στην Κύπρο από το 1975. Ωστόσο, η είσοδος της Κύπρου στην ΕΕ το 2004 σήμανε την αναδιάρθρωση του φορολογικού καθεστώτος, η οποία έλαβε χώρα την 1η Ιανουαρίου 2003. Οι εγχώριες και υπεράκτιες εταιρείες πληρώνουν σήμερα 10% φόρο.

Η Κύπρος έχει συμφωνίες για αποφυγή της διπλής φορολόγησης με περισσότερες από 40 άλλες χώρες, συμπεριλαμβανομένης της «υψηλής αξίας» χώρες περισσότερες από τις μεγάλες δυτικές, και οι περισσότερες χώρες της Κεντρικής και Ανατολικής Ευρώπης.

Αυτό είναι ασυνήθιστο για ένα διεθνές offshore οικονομικό κέντρο και το αποτέλεσμα είναι ότι η Κύπρος είναι μια πολύ αποτελεσματική για την θέση που κατέχουν και τις επενδύσεις επιχειρήσεων που αποβλέπουν στην αναδυόμενες αγορές.

Η Κύπρος έχει ένα καλό, ευρωπαϊκό πρότυπο επιχειρηματικών υποδομών, και τα αγγλικά είναι ευρέως διαδεδομένα. Ωστόσο, είναι σχετικά δαπανηρή διαδικασία η εκεί δικαιοδοσία για υπεράκτιες δραστηριότητες, και πολλά έγγραφα πρέπει να κατατεθούν στην ελληνική γλώσσα.

Η διαίρεση του νησιού στην ελληνική και κυπριακή τουρκική ζώνες (χωρίζονται από μια ουδέτερη ζώνη του ΟΗΕ μετά την τουρκική εισβολή του 1974) δεν φαίνεται να παρεμποδίζει τις κανονικές εμπορικές ή υπεράκτιες δραστηριότητες, οι οποίες λαμβάνουν χώρα στην ελληνική ζώνη.

Η εισαγωγή του νησιού από την FATF τον Ιούνιο του 2000, ως μία από τις 15 υπεράκτιες δικαιοδοσίες, υποδήλωσε την ανεπαρκή καταπολέμηση της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες, έσπευσε δε μια διαδικασία προσαρμογής στα διεθνή πρότυπα στην τραπεζική εποπτεία και την ανταλλαγή πληροφοριών.

Αφού η Ε.Ε. συμφώνησε τελικά με οδηγία για τη φορολόγηση της τον Ιούνιο του 2003, η Κύπρος ανακοίνωσε ότι θα εφαρμόσει διάταξη για «ανταλλαγή πληροφοριών» της οδηγίας για την είσοδο στην Ένωση το 2004. Αυτό σημαίνει ότι οι πληροφορίες που

λαμβάνονται στην Κύπρο σχετικά με υπηκόους άλλων χωρών της Ε.Ε. μπορούν τώρα να περάσουν στις φορολογικές αρχές στις χώρες καταγωγής των ατόμων.

Στα τέλη του 2003 η κυβέρνηση ανακοίνωσε επίσης, σχέδια για την αποδυνάμωση του σφιχτού τραπεζικού απορρήτου, αν και οι τράπεζες αντιστέκονται σε αυτά σθεναρά.

Τον Απρίλιο του 2009, η Κύπρος βρέθηκε στην «λευκή λίστα» του ΟΟΣΑ των δικαιοδοσιών που έχουν «ουσιαστικά εφαρμοστεί» στα διεθνώς συμφωνηθέντα πρότυπα για τη φορολογική συνεργασία.

13.3 ΑΜΕΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

13.3.1 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

Στην Κύπρο εφαρμόζεται ένας φόρος ατομικού εισοδήματος με δομή προοδευτικού χαρακτήρα. Μετά από το 1991, χρησιμοποιούνται τρία κλιμάκια, με ισχύοντα ποσοστά 20%, 30% και 40%. Τα ποσοστά μειώθηκαν από το 2003 σε 20%, 25% και 30%. Υπάρχει το αφορολόγητο (βασικό αφορολόγητο διαβίωσης) που έχει αυξηθεί σταδιακά από 8.364 σε 8.500 το 1995, έφτασε δε το 2010 σε 19.500 ευρώ. Συνέπεια της προαναφερόμενης αύξησης του αφορολογήτου είναι ο μικρός αριθμός υποκείμενων στο φόρο ατομικού εισοδήματος. Ο φόρος εισοδήματος επιβάλλεται με βάση τον περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμο (Ν.118/(Ι)/2002, όπως τροποποιήθηκε) και βεβαιώνεται και εισπράττεται με βάση τον περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμο.

Αναλυτικά εφαρμόζεται η ακόλουθη κλίμακα, (από το 2008 έως σήμερα) :

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ (%)	ΕΙΣΟΔΗΜΑ (EUR)
0	0-19 500
20%	19 500-28 000
25%	28 000-36 300
30%	36 300-.....

Ο Νόμος περί Φορολογίας του Εισοδήματος εφαρμόζεται τόσο για άτομα όσο και για εταιρείες. Δεν υπόκεινται σε φορολογία σαν ξεχωριστές οντότητες. Το εισόδημα τους κατανέμεται στους συνεταίρους (άτομα ή/και εταιρείες) και φορολογείται ανάλογα. Οι σύζυγοι φορολογούνται ξεχωριστά, με βάση τα εισοδήματά τους. Το φορολογικό έτος συνάδει με το ημερολογιακό έτος και ο φόρος επιβάλλεται επί των εισοδημάτων του τρέχοντος έτους. Αξιοσημείωτο είναι ότι στο νέο φορολογικό σύστημα που τέθηκε σε ισχύ την 1/1/2003, καθιερώθηκε η έννοια του φορολογικού κατοίκου Κύπρου και αυτή του μη κατοίκου. Οι φορολογικοί κάτοικοι Κύπρου υπόκεινται σε φορολογία στα συνολικά εισοδήματά τους, τόσο αυτά που αποκτήθηκαν εντός των Κυπριακών συνόρων όσο και για τα διεθνή. Οι μη φορολογικοί κάτοικοι Κύπρου φορολογούνται μόνο για τα εισοδήματα από πηγές στην Κύπρο. Θεωρούνται δε φορολογικοί κάτοικοι Κύπρου αν παραμένουν σ' αυτή για μία ή περισσότερες περιόδους που στο σύνολο τους υπερβαίνουν τις 183 μέρες. Εταιρείες θεωρούνται φορολογικοί κάτοικοι Κύπρου αν ο έλεγχος και η διεύθυνση τους ασκούνται στην Κύπρο. Οι μη φορολογικοί κάτοικοι Κύπρου που έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Κύπρο μπορούν για οποιοδήποτε φορολογικό έτος να επιλέξουν, αν είναι προς όφελός τους, να φορολογηθούν όπως οι κάτοικοι Κύπρου.

Οι πηγές των οποίων τα εισοδήματα υπόκειται σε φορολογία είναι:

Για Φορολογικούς Κατοίκους Κύπρου:

- (α) κέρδη από επιχείρηση
- (β) εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες
- (γ) εισόδημα από μερίσματα και τόκους
- (δ) συντάξεις και ετήσιες πρόσοδοι
- (ε) εισόδημα από την εκμετάλλευση ιδιοκτησίας (π.χ. ενοίκια, δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας κλπ)
- (ζ) ποσό ή αντιπαροχή αναφορικά με φήμη και πελατεία.

Για Μη Φορολογικούς Κάτοικους Κύπρου:

- (α) κέρδη από τη διεξαγωγή επιχείρησης μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην Κύπρο
- (β) εισόδημα από την παροχή μισθωτών υπηρεσιών στην Κύπρο
- (γ) συντάξεις από την παροχή μισθωτών υπηρεσιών στην Κύπρο
- (δ) εισόδημα από την εκμετάλλευση ιδιοκτησίας στην Κύπρο (π.χ. ενοίκια, δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας κλπ)

(ε) ποσό ή αντιπαροχή αναφορικά με φήμη και πελατεία

(ζ) εισόδημα από την διεξαγωγή οποιουδήποτε επαγγέλματος ή επιτηδεύματος στην Κύπρο, συμπεριλαμβανομένης της αμοιβής προσώπων που παρέχουν υπηρεσίες ψυχαγωγίας στην Κύπρο, περιλαμβανομένων των ποδοσφαιρικών ομάδων και άλλων αθλητικών αποστολών από το εξωτερικό.

Ο φορολογικός νόμος στην Κύπρο επιτρέπει, με σωστό προγραμματισμό, στο αλλοδαπό προσωπικό που εργάζεται σε κυπριακές εταιρίες να αποφεύγει την πληρωμή μεγάλων φορολογιών, ειδικά στην περίπτωση που τέτοιο προσωπικό δεν διαμένει μόνιμα στην Κύπρο.

Υπάρχουν κατηγορίες **εισοδημάτων απαλλασσόμενα από τον φόρο εισοδήματος**, όπως:

(α) κέρδος από τη διάθεση τίτλων (π.χ. μετοχές και ομόλογα κυπριακών εταιρειών κλπ, καθώς επίσης μετοχές ή μερίδια σε συλλογικά επενδυτικά σχέδια ανοικτού ή κλειστού τύπου)

(β) μερίσματα

(γ) ολόκληρο το εισόδημα ατόμου από τόκους (εξαιρουμένου του τόκου που αποκτάται από τη συνήθη διεξαγωγή επιχείρησης, περιλαμβανομένου τόκου που συνδέεται στενά με τη συνήθη διεξαγωγή της επιχείρησης)

(δ) ποσά που λαμβάνονται εφάπαξ κατά την αφυπηρέτηση

(ε) εισόδημα από υποτροφίες ή άλλα εκπαιδευτικά χορηγήματα

(ζ) ποσά που λαμβάνουν άτομα τα οποία πηγάζουν από ασφαλιστικά συμβόλαια ζωής και εγκεκριμένα ταμεία πρόνοιας

(η) οι αποδοχές ξένων διπλωματικών και προξενικών αντιπροσώπων, οι οποίοι σύμφωνα με τους κανόνες και τις αρχές του Διεθνούς Δικαίου, απολαμβάνουν διπλωματικής ασυλίας με όρους αμοιβαιότητας

(θ) 20% της αμοιβής από οποιαδήποτε εργοδότη στην Κύπρο από άτομο το οποίο ήταν κάτοικος εξωτερικού πριν την έναρξη της εργοδοσίας ή έως €8.550, και για οποιοδήποτε ποσό. Η απαλλαγή ισχύει για περίοδο 3 ετών αρχίζοντας από την 1 Ιανουαρίου του έτους που ακολουθεί το έτος στο οποίο άρχισε η εργοδοσία.

(ι) εισόδημα από την παροχή μισθωτών υπηρεσιών εκτός Κύπρου για συνολική περίοδο πέραν των 90 ημερών στο ίδιο φορολογικό έτος, σε εργοδότη που δεν είναι φορολογικός

κάτοικος Κύπρου ή σε μόνιμη εγκατάσταση εργοδότη που είναι φορολογικός κάτοικος Κύπρου.

Εφαρμόζονται επίσης, **εκπτώσεις** από δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν οι οποίες μειώνουν το προσωπικό φορολογητέο εισόδημα, όπως:

- (α) ασφάλιστρα που καταβάλλονται σε σχέση με ασφαλιστικά συμβόλαια ζωής και εγκεκριμένα σχέδια υγείας
- (β) συνεισφορές σε εγκεκριμένα ταμεία προνοίας
- (γ) συνεισφορές με βάση το Νόμο Γενικού Σχεδίου Υγείας

Ειδικές Φορολογικές Διατάξεις για Ορισμένα Είδη Εισοδήματος που Αποκτώνται από Μη Φορολογικούς Κάτοικους Κύπρου

Το ακαθάριστο ποσό οποιωνδήποτε δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας που αποκτάται από μη κάτοικο Κύπρου (άτομο ή εταιρεία) από πηγές στην Κύπρο, υπόκειται σε φορολογία με συντελεστή ύψους 10%. Απαλλάσσονται από τη φορολογία τα δικαιώματα που εκχωρούνται για χρήση εκτός Κύπρου, και υπό ορισμένες προϋποθέσεις, τα δικαιώματα των οποίων ο δικαιούχος είναι συνδεδεμένη εταιρεία άλλου Κράτους Μέλους, ή μόνιμη εγκατάσταση τέτοιας εταιρείας που βρίσκεται σε άλλο Κράτος Μέλος.

Το ακαθάριστο ποσό μισθώματος για την προβολή κινηματογραφικών ταινιών στην Κύπρο, το οποίο αποκτάται από μη κάτοικο Κύπρου (άτομο ή εταιρεία), υπόκειται σε φορολογία με σταθερό συντελεστή ύψους 5%. Υπό κάποιες προϋποθέσεις, απαλλάσσεται από τη φορολογία το εισόδημα του οποίου ο δικαιούχος είναι συνδεδεμένη εταιρεία άλλου Κράτους Μέλους, ή μόνιμη εγκατάσταση τέτοιας εταιρείας που βρίσκεται σε άλλο Κράτος Μέλος.

Το ακαθάριστο εισόδημα το οποίο αποκτάται από άτομο που δεν είναι κάτοικος Κύπρου, από την άσκηση στην Κύπρο οποιουδήποτε επαγγέλματος ή επιτηδεύματος, ή η αμοιβή προσώπων που δεν είναι κάτοικοι Κύπρου και παρέχουν υπηρεσίες ψυχαγωγίας στην Κύπρο (περιλαμβανομένων των ποδοσφαιρικών και άλλων αθλητικών ομίλων), υπόκειται σε φορολογία με συντελεστή ύψους 10%.

Σημειώνουμε ότι τόσο για τα φυσικά όσο και για τα νομικά πρόσωπα, τα εισοδήματα από μερίσματα, καθώς και τα κέρδη από διάθεση τίτλων απαλλάσσονται από την φορολόγηση.

13.3.2 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΛΛΩΝ ΕΝΩΣΕΩΝ – ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

Μια εταιρεία θεωρείται ότι έχει τη **φορολογική** της **κατοικία** στην Κύπρο όταν η διοίκηση και ο έλεγχός της ασκούνται εντός της Κυπριακής Δημοκρατίας. Το φορολογητέο εισόδημά της περιλαμβάνει τόσο το εγχώριο εισόδημα όσο κι εκείνο του εξωτερικού. Οι εταιρείες που δεν έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην Κύπρο φορολογούνται μόνο για το εγχώριο εισόδημά τους.

Σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία, οι σημαντικότερες νομικές μορφές των κυπριακών εταιρειών είναι:

- Η ιδιωτική μετοχική εταιρεία περιορισμένης ευθύνης (περιορισμένο δικαίωμα μεταβίβασης μετοχών, αριθμός μετόχων έως 50) .
- Η δημόσια μετοχική εταιρεία περιορισμένης ευθύνης (χωρίς τους περιορισμούς της ιδιωτικής μετοχικής εταιρείας και με την δυνατότητα εισαγωγής της προς διαπραγμάτευση στο Χρηματιστήριο Αξιών Κύπρου).
- Η ιδιωτική μετοχική εταιρεία περιορισμένης ευθύνης είναι η συνηθέστερη μορφή εταιρειών στη Κύπρο, που έχει όλα τα βασικά χαρακτηριστικά της ελληνικής ανώνυμης εταιρείας και όχι της ελληνικής ΕΠΕ. Συστήνεται με υπογραφή, από τους ιδρυτές της ή εξουσιοδοτημένους αντιπροσώπους τους, του ιδρυτικού εγγράφου (περιέχει υποχρεωτικά την επωνυμία, τους σκοπούς, την ευθύνη των μελών και το ύψος του μετοχικού κεφαλαίου) και του καταστατικού της. Τα έγγραφα αυτά κατατίθενται στο Τμήμα Εφόρου Εταιρειών του Υπουργείου Εμπορίου προκειμένου να εγγραφεί στο Μητρώο Εταιρειών.

Να σημειώσουμε ότι τα ονόματα των πραγματικών ιδιοκτητών των Κυπριακών εταιρειών κρατούνται αυστηρά εμπιστευτικά. Δεν αποτελούν θέμα δημόσιας χρήσης στην Κύπρο. Η Κύπρος έχει μειώσει το συντελεστή φορολόγησης νομικών προσώπων από 20% και

25% (συντελεστές από το 1991) σε 10% από την 1η Ιανουαρίου 2003. Για τις ημι-κυβερνητικές (semigovernmental) επιχειρήσεις και οργανισμούς, το φορολογικό ποσοστό μειώθηκε σε 10% μόλις το 2009, ευθυγραμμίζοντας το τελικά με το ποσοστό φόρου που εφαρμόζεται σε μη κυβερνητικές εταιρίες. Στα έτη 2003 και 2004, υπήρξε ένας πρόσθετος εταιρικός φόρος 5% για το φορολογήσιμο εισόδημα που υπερβαίνει τα 1.7 εκατομμύρια.

Παράλληλα, με τη μείωση του φορολογικού ποσοστού, διάφορα φορολογικά κίνητρα δίνονται με συγκεκριμένα κριτήρια ή σε συγκεκριμένους κλάδους. Τέτοια ευνοϊκά καθεστώτα ισχύουν για τον τομέα της ναυτιλίας. Οι εταιρικές ζημιές μεταφέρονται για συμψηφισμό με εισοδήματα επόμενων ετών, επ' αόριστον (μέχρι το 2002 εφαρμοζόταν έως την πενταετία). Ζημιές που προέκυψαν στο εξωτερικό μπορούν να συμψηφιστούν με εισοδήματα από οποιεσδήποτε άλλες πηγές.

Η Κύπρος δεν επιβάλλει φόρο εισοδήματος ή υπεραξίας στα έσοδα ή κέρδη που προέρχονται από τη διάθεση τίτλων, ανεξάρτητα από το κατά πόσον τα έσοδα ή τα κέρδη θεωρούνται ότι προέρχονται από εμπορική δραστηριότητα ή είναι επενδυτικής φύσεως.

«Τίτλοι» όπως ορίζεται από το νόμο, περιλαμβάνει ο όρος αυτός τις μετοχές, χρεόγραφα, ομολογίες, ιδρυτικούς και άλλους τίτλους εταιρειών ή άλλων νομικών προσώπων, που έχουν κατά νόμο συσταθεί στην Κύπρο ή την αλλοδαπή και δικαιώματα επ' αυτών.

Κεφαλαιουχικές Εκπτώσεις

Χορηγείται έκπτωση εύλογου ποσού για τη μείωση της αξίας και φθορά την οποία υφίστανται στοιχεία πάγιου ενεργητικού λόγω της χρήσης τους σε επιχείρηση ή κατά την παροχή μισθωτών υπηρεσιών. Η έκπτωση αυτή υπολογίζεται σύμφωνα με τη μέθοδο της σταθερής απόσβεσης, με βάση τη ωφέλιμη διάρκεια της ζωής του περιουσιακού στοιχείου, και το ύψος της συνολικής έκπτωσης δεν υπερβαίνει το ποσό της κεφαλαιουχικής δαπάνης για την κτήση του στοιχείου αυτού.

Πέρα από τον χαμηλότερο φορολογικό συντελεστή (10% επί των κερδών), η σύσταση ιθύνουσας εταιρείας στη Κύπρο με σκοπό τον καλύτερο φορολογικό προγραμματισμό της επιχείρησης, παρουσιάζει, μεταξύ άλλων, τα εξής πλεονεκτήματα:

- Η παρακράτηση φόρου στα εξερχόμενα από την κυπριακή εταιρεία μερίσματα, προς μέτοχο που δεν είναι κάτοικος Κύπρου, είναι μηδενική
- Δεν υφίσταται φόρος κεφαλαιουχικών κερδών εκτός από κέρδη που προκύπτουν από την διάθεση ακίνητης περιουσίας που βρίσκεται στη Κύπρο ή κερδών από διάθεση μετοχών, που αντιπροσωπεύουν ακίνητη περιουσία στη Κύπρο
- Υπάρχει η δυνατότητα πραγματοποίησης πληρωμών, διανομής μερισμάτων και κερδών, τόκων και δικαιωμάτων στο εξωτερικό χωρίς καμία φορολογική επιβάρυνση
- Πλήρης απελευθέρωση στη διακίνηση κεφαλαίων και πληρωμών

13.4 ΕΜΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ

Φ.Π.Α ΚΑΙ ΕΙΔΙΚΟΙ ΦΟΡΟΙ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ

Ο ΦΠΑ αποτελεί μια από τις σημαντικότερες πηγές δημοσίων εσόδων της Κυπριακής Δημοκρατίας. Συγκεκριμένα, το 2004 τα έσοδα από το ΦΠΑ απετέλεσαν το 22,2% των συνολικών εσόδων, το 2005 το 23,1% και το 2006 το 23,4%. Τα ποσοστά αυτά δείχνουν την κυρίαρχη θέση που έχει ο ΦΠΑ στα Κυπριακά δημόσια έσοδα.

Τα εισοδήματα από τους φόρους στην κατανάλωση ως ποσοστό του ΑΕΠ (15.9%) είναι αρκετά παραπάνω από τον ΕΕ-27 μέσο όρο (12.0%). Αυτό το επίπεδο εισοδημάτων οφείλεται κατά ένα μεγάλο μέρος σε ένα υψηλό μερίδιο κατανάλωσης στην οικονομία, εννέα ποσοστιαίες μονάδες επάνω από τον μέσο όρο ΕΕ- 27. Επιπλέον, η Κύπρος έχει ακολουθήσει μια στρατηγική πρώτιστα τους φόρους κατανάλωσης. Τα εισοδήματα από Φ.Π.Α και τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης ωθήθηκαν από τις αυξήσεις στα χαμηλά φορολογικά ποσοστά που ορίστηκαν .

Ο ΦΠΑ εισήχθηκε στην Κυπριακή Δημοκρατία την 1η Ιουλίου 1992, όταν τέθηκε σε εφαρμογή ο νόμος 246/1990. Η εφαρμογή του νέου φόρου αναπτύχθηκε με διοικητική δομή εμπνευσμένη από το Βρετανικό πρότυπο, ενώ ο αρχικός συντελεστής φόρου ήταν 5%, λόγω των εντόνων αντιδράσεων των Κυπρίων πολιτών στην εισαγωγή του. Ο αρχικός νόμος έχει μέχρι σήμερα τροποποιηθεί δύο φορές, μία το 2000 (ν. 95(1) 2000) και μια άλλη το 2004 (ν. 95(1)2004), προκειμένου η Κύπρος να προσεγγίσει το κοινοτικό κεκτημένο λόγω της ένταξης της χώρας στην Ευρωπαϊκή Το τρέχον τυποποιημένο ποσοστό Φ.Π.Α είναι 15% και πέρασε από διάφορες μεταβολές.

Ο ΦΠΑ επιβάλλεται στις εσωτερικές συναλλαγές, στις εισαγωγές και στις παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται στη Κύπρο. Υπάρχουν επίσης, και δύο μειωμένοι συντελεστές, οι οποίοι ανέρχονται σε 5% και 8%, αντίστοιχα καθώς και ο 0%.

13.5 ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΑΠΟΦΥΓΗΣ ΔΙΠΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Οι συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας (εισοδήματος, κεφαλαίου και κληρονομιάς) καθορίζουν ποιο κράτος θα επιβάλλει φορολογία. Είναι φορολογικές συμβάσεις και διμερείς συμβάσεις. Δεν καθορίζουν τον φόρο που πρέπει να πληρώσουν οι κάτοικοι – πολίτες, αλλά ποιο κράτος έχει δικαίωμα να επιβάλλει φορολογία σε κάθε περίπτωση.

Κατανέμει δηλαδή την φορολογική κυριαρχία των κρατών. Οι χαμηλοί φορολογικοί συντελεστές, οι οποίοι ισχύουν στο Κυπριακό φορολογικό σύστημα τόσο όσο αφορά τους εταιρικούς φόρους όσο και τους προσωπικούς, από μόνο του δεν θα έφτανε για να αναδειχθεί η Κύπρος σε επιχειρηματικό κέντρο. Το στοιχείο που συμπληρώνει τους χαμηλούς συντελεστές και στρατηγικό όπλο του ευνοϊκού επιχειρηματικού κλίματος είναι το ότι Κύπρος κατέχει ένα εκτεταμένο δίκτυο φορολογικών συμβάσεων, με ήδη περισσότερες από 45 χώρες, συμπεριλαμβανομένων χωρών της Βορείου Αμερικής, της Δυτικής και Ανατολικής Ευρώπης καθώς επίσης και με αναδυόμενες αγορές, όπως είναι η Κίνα, η Ινδία και η Ρωσία, ενώ ταυτόχρονα είναι μέλος της ΕΕ.

Γενικά, οι περισσότερες συμβάσεις προνοούν για μειωμένη ή μηδενική παρακράτηση φόρου από τα μερίσματα, τους τόκους και τα δικαιώματα που πληρώνονται από τη συμβαλλόμενη χώρα και για την αποφυγή διπλής φορολογίας, στην περίπτωση που ένας κάτοικος σε μια από τις δύο συμβαλλόμενες χώρες αποκομίζει εισόδημα από την άλλη συμβαλλόμενη χώρα.

Τα παραπάνω συμπληρώνει το γεγονός ότι η Κύπρος δεν συμπεριλαμβάνεται στους «φορολογικούς παράδεισους» ή τις «μη συνεργάσιμες δικαιοδοσίες» («μαύρη λίστα»), όπως αυτές καθορίστηκαν από τον Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ). Οι λεγόμενοι φορολογικοί παράδεισοι αποτελούν μαγνήτες για διεθνείς εταιρείες και ιδιώτες επενδυτές, αλλά αποτελούν κατάρρα για τις οικονομίες των

υπολοίπων κρατών που χάνουν πολύτιμα φορολογικά έσοδα. Έτσι, η Κύπρος δεν έχει υποστεί και δεν θα υποστεί οποιεσδήποτε διεθνείς κυρώσεις και έχει χαρακτηριστεί ως μία από τις 6 πιο «συνεργάσιμες δικαιοδοσίες-χρηματοοικονομικά κέντρα» από τον ΟΟΣΑ. Αυτά τα πλεονεκτήματα του κυπριακού συστήματος συμπληρώνονται με την διαχρονική του σταθερότητα, τον μικρό όγκο της φορολογίας και την ξεκάθαρη ερμηνεία των φορολογιών.

13.6 ΑΛΛΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΕΙΣ & ΜΟΡΦΕΣ ΚΥΠΡΙΑΚΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ

Η Κυπριακή οργάνωση των φόρων με στρατηγικό σκοπό την προσέλκυση ξένων κεφαλαίων σχεδιάζει και χρησιμοποιεί και άλλες διευκολύνσεις :

13.6.1 Αναδιοργανώσεις

Η Κύπρος έχει υιοθετήσει πλήρως την Οδηγία Συγχωνεύσεων της Επιτροπής και έτσι όταν μια συναλλαγή θεωρείται ως «αναδιοργάνωση», απαλλάσσεται από το φόρο εισοδήματος, υπεραξίας, τέλη χαρτοσήμου και τέλη μεταβίβασης. Ο όρος «αναδιοργάνωση» περιλαμβάνει τη συγχώνευση, διάσπαση, μερική διάσπαση, μεταβίβαση στοιχείων ενεργητικού, ανταλλαγή μετοχών και μεταφορά του εγγεγραμμένου γραφείου, μεταξύ εταιρειών οι οποίες έχουν την φορολογική κατοικία τους στην Κύπρο και/ή εταιρειών που δεν έχουν την κατοικία τους στην Κύπρο.

13.6.2 Προκαταρκτικές αποφάσεις και εκ των προτέρων εγκρίσεις

Οι Κυπριακές φορολογικές αρχές μπορούν και παρέχουν εκ των προτέρων ερμηνείες του Νόμου όταν τους ζητηθούν.

13.6.3 Εταιρεία περιφερειακής εργασίας

Η Κυπριακή νομοθεσία επιτρέπει σε υπαλλήλους Κυπριακών εταιρειών που εργάζονται εκτός Κύπρου, να πληρώνονται από την Κύπρο χωρίς την επιβολή οποιασδήποτε φορολογίας πάνω στο εισόδημα που λαμβάνουν, ή την υποχρέωση για πληρωμή εισφορών για κοινωνικές ασφαλίσεις, ή την πληρωμή άλλων παρόμοιων εισφορών.

13.6.4 Χρηματοοικονομική ή/και εταιρεία επενδυτικών δραστηριοτήτων

Κυπριακή εταιρεία μπορεί να εισπράττει τόκους από δάνεια που παρέχει προς άλλες εταιρείες του ιδίου συγκροτήματος, οι οποίες ιδρύθηκαν σε χώρες μέλη της ΕΕ, καθώς και να πληρώνει τόκους προς άλλες εταιρείες του ιδίου συγκροτήματος, χωρίς οποιαδήποτε παρακράτηση φόρου. Στον κατάλογο άλλων χωρών με μηδενική παρακράτηση φόρου από τόκους περιλαμβάνονται επίσης: η Ρωσία και η Ουκρανία. Κυπριακή εταιρεία που εμπορεύεται χρεόγραφα (όπως μετοχές, ομόλογα, επαναγορά τίτλων) δεν έχει καμιά φορολογική υποχρέωση, καθώς το εισόδημα και το κέρδος από τη διάθεση τέτοιων χρεογράφων απαλλάσσονται από την καταβολή οποιουδήποτε φόρου, σύμφωνα με την Κυπριακή φορολογική νομοθεσία

13.6.5 Ιδιοκτησία πλοίου και πλοιοδιαχείριση

Η Κύπρος διαθέτει τον 10ο μεγαλύτερο στόλο πλοίων στον κόσμο, σύμφωνα με τις εγγραφές στα ναυτικά νηολόγια. Ειδικές φορολογικές απαλλαγές παρέχονται σε πλοιοκτήτριες εταιρείες, καθώς και σε εταιρείες πλοιοδιαχείρισης, που εργοδοτούν πληρώματα που εργάζονται σε διεθνή ύδατα. Τα κέρδη και τα μερίσματα που καταβάλλει **ναυτιλιακή εταιρεία** η οποία είναι εγγεγραμμένη στην Κύπρο, έχει πλοία υπό κυπριακή σημαία και διεξάγει δραστηριότητες σε διεθνή ύδατα απαλλάσσονται από την επιβολή φόρου εισοδήματος. Ο φόρος επιβάλλεται και καταβάλλεται επί της χωρητικότητας των πλοίων.

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ενέκρινε, βάσει των κανόνων της ΕΕ περί κρατικών ενισχύσεων, πρόταση της κυπριακής κυβέρνησης για την επιβολή ειδικού μειωμένου φόρου στις

εταιρείες που δραστηριοποιούνται στις διεθνείς θαλάσσιες μεταφορές. Ο φόρος αυτός αντικαθιστά τον εταιρικό φόρο. Η Επιτροπή έκρινε ότι το εν λόγω καθεστώς, το οποίο εφαρμόζεται σε αρκετά άλλα κράτη μέλη της ΕΕ, θα ενισχύσει την ανταγωνιστικότητα του κυπριακού στόλου χωρίς να προκαλεί αδικαιολόγητη στρέβλωση του ανταγωνισμού.

Η κυπριακή κυβέρνηση κοινοποίησε μέτρο φορολόγησης βάσει της χωρητικότητας για τις εταιρείες που δραστηριοποιούνται στις διεθνείς θαλάσσιες μεταφορές και υπόκεινται σε εταιρικό φόρο στην Κύπρο. Το καθεστώς αυτό επιτρέπει στις εν λόγω εταιρείες να επιλέξουν την υπαγωγή τους σε φόρο που θα υπολογίζεται βάσει της καθαρής χωρητικότητας του στόλου που διαθέτουν (φόρος χωρητικότητας) και όχι βάσει των πραγματικών κερδών τους από τις δραστηριότητες θαλάσσιων μεταφορών. Το καθεστώς φορολόγησης χωρητικότητας προτείνεται να καλύπτει, υπό ορισμένους όρους, και τα ρυμουλκά, τους βυθοκόρους και τα σκάφη πόντισης καλωδίων.

Η Επιτροπή θεωρεί ότι το καθεστώς αυτό είναι σύμφωνο με τις κατευθυντήριες γραμμές της Ευρωπαϊκής Ένωσης για τις θαλάσσιες μεταφορές. Έκρινε επίσης, ότι τα αυστηρά μέτρα οριοθέτησης του αντικειμένου του θα αποτρέψουν ενδεχόμενους κινδύνους φοροδιαφυγής ή διάχυσης των πλεονεκτημάτων που παρέχει το καθεστώς, προς μη ναυτιλιακές δραστηριότητες. Τέλος, το καθεστώς δεν υπερβαίνει το ανώτατο όριο ενίσχυσης που προβλέπεται στις κατευθυντήριες γραμμές. Η Επιτροπή ενέκρινε την εφαρμογή του καθεστώτος αυτού έως την 31η Δεκεμβρίου 2019. Αποσκοπεί στην υποστήριξη του τομέα θαλάσσιων μεταφορών στην Κύπρο και σε άλλα κράτη μέλη της ΕΕ, με ισχυρό τομέα θαλάσσιων μεταφορών τα οποία εφαρμόζουν παρόμοιο καθεστώς.

Σε ανακοίνωσή του για το θέμα, το Κυπριακό Ναυτιλιακό Επιμελητήριο, αναφέρει ότι η έγκριση αυτή αποτελεί ίσως την πιο σημαντική επιτυχία για την κυπριακή ναυτιλία από την ίδρυση της Κυπριακής Δημοκρατίας και διασφαλίζει τη βιωσιμότητα του κυπριακού νηολογίου και της κυπριακής ναυτιλιακής βιομηχανίας, καθώς επίσης την απρόσκοπτη συνέχιση της ουσιαστικής συνεισφοράς της ναυτιλιακής βιομηχανίας στην κυπριακή οικονομία, η οποία με βάση τα τελευταία διαθέσιμα επίσημα στατιστικά στοιχεία, ξεπερνά το 5% του ΑΕΠ, παρά τη συνεχιζόμενη διεθνή οικονομική κρίση.

Με το νέο φορολογικό αυτό σύστημα, η Κύπρος σκοπεύει να καλύπτει πλήρως και με τη πιο σύγχρονη μορφή τους, τις τρεις βασικές ναυτιλιακές δραστηριότητες που

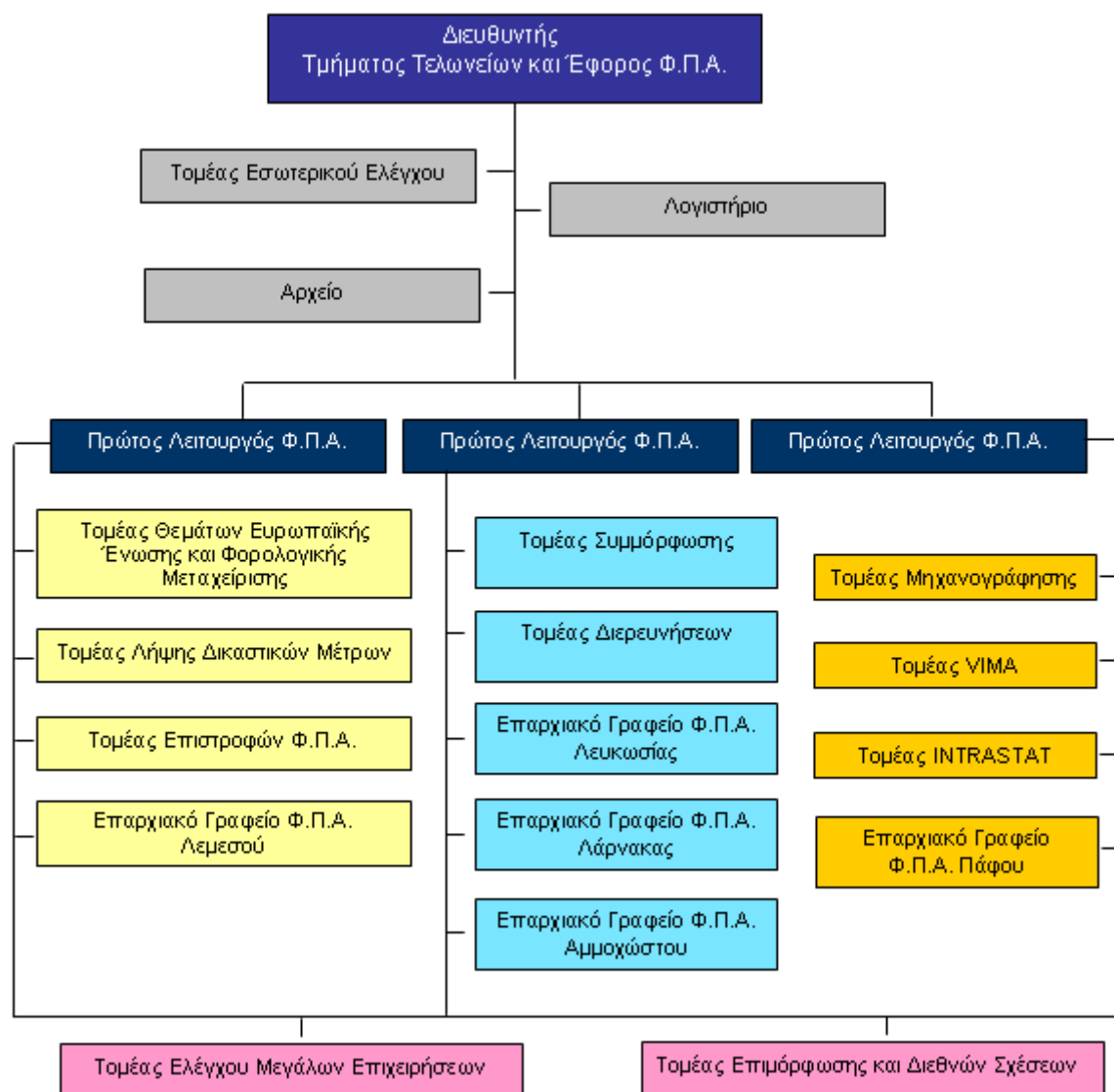
προσφέρονται σήμερα στην παγκόσμια ναυτιλία, δηλαδή την πλοιοκτησία, την πλοιοδιαχείριση και τη ναύλωση πλοίων, καθιστώντας έτσι την Κύπρο, τη ναυτιλιακή μητρόπολη της Ευρώπης.

Αναμένεται από την πλευρά της Κύπρου, ότι μεγάλος αριθμός νέων ναυτιλιακών εταιρειών τόσο εντός, όσο και εκτός Ευρώπης, θα θελήσουν να επωφεληθούν από το νέο, πολύ ανταγωνιστικό, αλλά και, πλήρως συμβατό με το ευρωπαϊκό κερκτικό, ναυτιλιακό φορολογικό σύστημα της Κύπρου με την ίδρυση και λειτουργία νέων ναυτιλιακών γραφείων στην Κύπρο.

13.7 ΔΟΜΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΣΤΗΝ ΚΥΠΡΟ

Η Κύπρος καταγράφεται σαν χώρα που το μοντέλο οργάνωσης της είναι εκείνο του κατά φόρο, με κύριο χαρακτηριστικό την διάρθρωση σε οργάνωση κατά φόρο προστιθέμενης αξίας ΦΠΑ και κατά φόρο εισοδήματος.

Η δομή που αφορά το Υπουργείο Οικονομικών απεικονίζεται στο σχήμα που ακολουθεί.



Σημειώνεται ότι στο Τμήμα Τελωνείων υπάγεται η Υπηρεσία Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και συνυπάρχει ως παράλληλη ιεραρχική δομή. Είναι υπεύθυνη για την αποτελεσματική εφαρμογή της νομοθεσίας για το ΦΠΑ.

Τα επαρχιακά γραφεία είναι αρμόδια για την εφαρμογή της νομοθεσίας ΦΠΑ στην επαρχία τους και για την παροχή συμβουλών στα εγγεγραμμένα πρόσωπα που έχουν την έδρα της επιχείρησής τους στην περιοχή αυτή. Οι λειτουργίες που κυρίως επιτελούνται στο τοπικό γραφείο είναι εκείνη του μητρώου, της επιστροφής ποσών ΦΠΑ, του ελέγχου, της διαχείρισης των χρεών και της εξυπηρέτησης της αμοιβαίας συνδρομής. Το τοπικό γραφείο αναπτύσσει τη δραστηριότητά του με βάση το ετήσιο σχέδιο δράσης (operational unit plan), που έχει εκπονήσει σε συνεργασία με την κεντρική διοίκηση.

Ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζει *ο τομέας εσωτερικού ελέγχου*. Έχει σαν έργο τον έλεγχο του φορολογικού συστήματος, έτσι ώστε να προσδιορίζονται οι αδυναμίες του, η αποτελεσματικότητά του και το κόστος του σε σχέση με τα φορολογικά έσοδα. Ο έλεγχος διενεργείται με βάση ετήσιο σχεδιασμό και αφορά τη διαδικασία υποβολής των φορολογικών δηλώσεων, την πληρωμή του φόρου, τη διαχείριση των χρεών, την πορεία των εγγραφών στο μητρώο και την πορεία των φορολογικών εσόδων. Τα αποτελέσματα του ελέγχου αποτιμώνται κάθε 4 μήνες.

Σημαντικό επίσης, είναι *το Τμήμα Εσωτερικών Προσόδων (Τ.Ε.Π.)*¹³, όπου είναι η αρμόδια φορολογική αρχή που είναι υπεύθυνη για την είσπραξη άμεσων φόρων (εισοδήματος, κεφαλαιουχικών κερδών, έκτακτης εισφοράς για την άμυνα κτλ.) στην Κύπρο και έχει πρωταγωνιστικό ρόλο στην *επίτευξη της φορολογικής συμμόρφωσης*, λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιαιτερότητες και τα χαρακτηριστικά των Κύπριων φορολογουμένων. Σύμφωνα με τη δήλωση αποστολής του Τ.Ε.Π., «το Τμήμα στοχεύει στην αμερόληπτη, δίκαιη και συνεπή εφαρμογή των φορολογικών νομοθεσιών, στην έγκαιρη είσπραξη των κρατικών εσόδων με αποτελεσματικό και επαγγελματικό τρόπο, στην ορθή και επαγγελματική προσέγγιση των φορολογικών συμβάσεων και στη διατήρηση ακεράιας συμπεριφοράς από μέρους του προσωπικού του. Ως εκ τούτου, διασφαλίζει στο μέγιστο δυνατό βαθμό τη μείωση της φοροδιαφυγής και την καλύτερη εξυπηρέτηση του φορολογούμενου πολίτη, συμβάλλοντας έτσι στην επίτευξη της κοινωνικής δικαιοσύνης, σταθερότητας και ανάπτυξης».

Το θέμα της *φορολογικής συμμόρφωσης* έχει καταλάβει ξεχωριστή θέση στην κυπριακή επικαιρότητα, τόσο λόγω της τρέχουσας οικονομικής κρίσης που έχει οδηγήσει την κυπριακή οικονομία σε δύσκολους δρόμους όσο και λόγω της σημασίας που έχει στο αίσθημα κοινωνικής δικαιοσύνης που διεκδικεί ο Κύπριος πολίτης στη σχέση του με το κράτος. Στην προσπάθειά του για επίτευξη της καλύτερης δυνατής φορολογικής συμμόρφωσης, το Τ.Ε.Π. αντιμετωπίζει μια σειρά από δυσκολίες. Σύμφωνα με επιστολή - καταγγελία του Διευθυντή του Τ.Ε.Π. στην κυπριακή Βουλή, με ημερομηνία 30/4/2012, παρατηρούνται φαινόμενα όπως:

¹³Σελ. 114 – 116, ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ ΠΕΡΔΙΟΣ, Ιούνιος 2012, «*Μελέτη της φορολογικής συμμόρφωσης στην Κύπρο*», Ανοικτό Πανεπιστήμιο Κύπρου – Σχολή οικονομικών επιστημών και διοίκησης, Λευκωσία

- το Τ.Ε.Π. δεν έχει πλήρη πρόσβαση σε αρχεία άλλων κυβερνητικών τμημάτων, λόγω θεμάτων που σχετίζονται με την προστασία προσωπικών δεδομένων – ο Διευθυντής του Τ.Ε.Π. αναφέρει για το θέμα αυτό ότι «...*ταλανίζει την επιχειρησιακή ικανότητα του Τ.Ε.Π...*»
- το Τ.Ε.Π. δεν έχει το κατάλληλο νομοθετικό πλαίσιο για την επιβολή του νόμου – είναι ενδεικτικό το γεγονός ότι ο Διευθυντής του Τ.Ε.Π. αναφέρει στην προαναφερθείσα επιστολή του ότι « *...μη ψήφισή του (σ.σ. μέτρου) θα τορπιλίζει κάθε προσπάθεια του Τ.Ε.Π. προς την κατεύθυνση της διεύρυνσης της φορολογικής του βάσης και κατά συνέπεια αύξηση των εσόδων του...*»
- το Τ.Ε.Π. έχει αποσιλωθεί σε ανθρώπινο δυναμικό (αφυπηρετήσεις σε συνδυασμό με πάγωμα προσλήψεων) ή και στερείται τεχνολογικών δυνατοτήτων, με το πρόσχημα του περιορισμού των εξόδων του κρατικού μηχανισμού
- το Τ.Ε.Π. βρίσκεται συχνά μεταξύ αλληλοσυγκρουόμενων συμφερόντων στην πολιτική σκηνή της Κύπρου, που έχει ως συνέπεια τη μη αποτελεσματική υποστήριξη της πολιτείας στο έργο του, όπως συνέβηκε π.χ. με τη μη ψήφιση του μέτρου της προσωπικής ευθύνης των διευθυντών εταιρειών, με αποτέλεσμα το 70% των οφειλόμενων προς το Τ.Ε.Π. ποσών να αφορά νομικά πρόσωπα.

Τα πιο πάνω σημεία είναι μερικά από τα χαρακτηριστικά του επιχειρησιακού περιβάλλοντος, μέσα από το οποία το Τ.Ε.Π. καλείται να διαδραματίσει το ρόλο του στην προαγωγή της φορολογικής συμμόρφωσης. Παρά τα προβλήματα αυτά, το Τ.Ε.Π. έχει αναλάβει μια σειρά από πρωτοβουλίες, που έχουν ως στόχο από τη μια να εξομαλύνουν τις επιπτώσεις των πιο πάνω προβλημάτων και από την άλλη να ενισχυθεί η δυνατότητα του Τ.Ε.Π., για βελτίωση της φορολογικής συμμόρφωσης.

Τέτοιες ενέργειες είναι:

- παραπομπή για περαιτέρω φορολογικό έλεγχο όσων κάνουν αγορές ακινήτων μεγάλης αξίας. Επιπλέον, ζητήθηκε η συνδρομή του Τμήματος Κτηματολογίου και Χωρομετρίας, στον εντοπισμό όσων έχουν φορολογική υποχρέωση για ακίνητη ιδιοκτησία.

- Μη αναγνώριση εξόδων που δεν τεκμηριώνονται από τις ανάλογες αποδείξεις.
- Εκστρατεία εξακρίβωσης της έκδοσης τιμολογίων και αποδείξεων είσπραξης, καθώς και της νομιμότητας αυτών.
- Συνεχής *εκπαίδευση του προσωπικού* του Τ.Ε.Π. πάνω σε διάφορα επί μέρους φορολογικά θέματα, με τη λειτουργία ξεχωριστού Κλάδου Εκπαίδευσης.
- Στόχευση των φορολογικών ελέγχων στη βάση ιστορικών και εμπειρικών δεδομένων που διαθέτει το Τ.Ε.Π.
- Η δυνατότητα που δίνεται πλέον στους φορολογούμενους να τακτοποιούν τις φορολογικές τους οφειλές μέσω διαδικτύου.
- Γίνεται προσπάθεια να βελτιωθεί η ικανότητα του Τ.Ε.Π. για την επίδοση δικαστικών κλήσεων ή και δέσμευση ακίνητης ιδιοκτησίας (memo) για φορολογικές οφειλές κ.α.

Είναι εμφανές ότι γίνονται προσπάθειες για βελτίωση της δυνατότητας του Τ.Ε.Π. να επιτύχει την καλύτερη δυνατόν φορολογική συμμόρφωση των Κυπρίων πολιτών. Δυστυχώς όμως, υπάρχουν πολλά ακόμη να γίνουν. Τα ζητήματα της νομοθετικής θωράκισης του Τ.Ε.Π. και της ενίσχυσής του σε ανθρώπινους και τεχνολογικούς πόρους, είναι αυτά που χρήζουν άμεσης βελτίωσης.

Τέλος, ο πιο συνηθισμένος τρόπος φορολογικού ελέγχου φυσικών προσώπων στην Κύπρο είναι μέσω της υποβολής από το φορολογούμενο κεφαλαιουχικής κατάστασης. Κατά τη διάρκεια εξέτασης κεφαλαιουχικής κατάστασης (capital statement), το Τ.Ε.Π. ζητεί γραπτώς με συστημένη επιστολή από το φορολογούμενο την υποβολή κατάστασης, η οποία περιλαμβάνει την καταγραφή της αυξομειώσης της περιουσιακής θέσης του φορολογούμενου σε μια ορισμένη χρονική περίοδο, την ανάλυση και το τρόπο διάθεσης των εισοδημάτων του, και στα πλαίσια της υποβολής αυτής να επισυνάψει τα ανάλογα αποδεικτικά στοιχεία. Αφού υποβληθεί η κεφαλαιουχική κατάσταση, γίνεται η εξέταση της από το προσωπικό του Τ.Ε.Π. και αναλόγως των ευρημάτων, μπορεί να ζητηθούν διευκρινήσεις από το φορολογούμενο ή να γίνουν (αν χρειάζεται) οι απαραίτητες

αναθεωρημένες φορολογίες ώστε να αντικατοπτρίζουν την πραγματική εικόνα των εισοδημάτων.

13.8 ΦΑΙΝΟΜΕΝΑ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΕΛΛΑΔΟΣ ΣΤΗΝ ΚΥΠΡΟ

Η αναζήτηση χαμηλότερης φορολογίας, το γεγονός του ότι η Κύπρος είναι επίσης μέλος της Ε.Ε. και άρα δεν τίθεται θέμα ΦΠΑ, η απόσταση, όπως και η χρήση της ίδιας γλώσσας σε συνδυασμό με τους χαμηλούς συντελεστές φορολογίας των εταιρειών στην Κύπρο έχουν δημιουργήσει τάση για κινητικότητα στις Ελληνικές Εταιρείες.

Ο τόπος εγκαταστάσεων επιχείρησης είναι ο συνδετικός κρίκος της επιχείρησης με το κράτος. Όταν οι όροι συσχέτισης αυτών των δύο αλλάζουν αποφεύγεται το 20% φόρου στην Ελλάδα και πληρώνεται ο Κυπριακός φόρος, ο οποίος είναι σαφώς χαμηλότερος.

Ένα αρκετά διαδεδομένο σενάριο είναι αυτό στο οποίο η έδρα της επιχείρησης ορίζεται η Κύπρος, άρα και η αρμόδια αρχή για να φορολογήσει είναι η Κυπριακή. Εάν εισαχθούν εμπορεύματα από Τρίτη χώρα ο συντελεστής ΦΠΑ ο οποίος θα πληρωθεί είναι maximum 15%. Κατόπιν γίνεται διάθεση των εμπορευμάτων αυτών από την επιχείρηση που βρίσκεται στην Κύπρο στην Ελληνική αγορά. Αν όμως, η Κυπριακή εταιρία έχει εγκαταστάσεις στην Ελλάδα θα θεωρηθεί πως η έδρα της βρίσκεται στην Ελλάδα και πάλι θα υπάρχει φορολογία σε ποσοστό 20%, έτσι δημιουργούνται τελωνειακές αποθήκες που δεν αποτελούν μόνιμη εγκατάσταση της εταιρίας. Ακολουθεί η διανομή στην ελληνική αγορά των προϊόντων με φορολογία 10%.

13.9 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Υπό το πρίσμα των πιο πάνω φορολογικών πλεονεκτημάτων, η Κυπριακή εταιρεία χρησιμοποιείται συχνότερα ως ενδιάμεση εταιρεία σε περιπτώσεις όπου οι επενδυτές επενδύουν σε χώρες της Ε.Ε. ή σε χώρες όπου η Κύπρος έχει σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας. Φορολογικά οφέλη προκύπτουν στους επενδυτές που αποσκοπούν στο εισόδημα από μερίσματα, καθώς και στη σημαντική υπεραξία του κεφαλαίου από την πώληση των μετοχών. Το κυπριακό φορολογικό σύστημα εξελίχθηκε σε ιδανικό για τις

ξένες επιχειρήσεις, με διακρατικές συμφωνίες για αποφυγή της διπλής φορολογίας και τον φορολογικό συντελεστή των επιχειρήσεων να είναι μόλις 10%, για όλα τα επίπεδα εισοδημάτων. Τα παραπάνω στοιχεία συμπληρώνονται με την αυστηρή εμπιστευτικότητα που επικρατεί σε σχέση με ονόματα και μετόχους εταιρειών, ταυτόχρονα με την πλήρη απελευθέρωση διακίνησης κεφαλαίων και πληρωμών.

Το Κυπριακό φορολογικό σύστημα χαρακτηρίζεται από σταθερότητα σε σχέση με το Ελληνικό, όπου πολλές και αλλεπάλληλες αλλαγές συμβαίνουν στο ισχύον Ελληνικό φορολογικό καθεστώς, πολλές από αυτές μάλιστα με αναδρομική ισχύ. Οι συντελεστές φορολόγησης είναι από τους χαμηλότερους στην Ευρώπη, ενώ υπάρχουν και πολλές απαλλαγές και μειώσεις οι οποίες είναι ξεκάθαρες και σταθερές. Στην Κύπρο το μηχανογραφικό του συστήματος βρίσκεται σε διαδικασία εξέλιξης και δεν έχει προχωρήσει τόσο όσο στην Ελλάδα με το σύστημα TAXIS-NET.

Διαχρονικά, ο φορολογικός σχεδιασμός της Κύπρου αξιοποιεί τα γεγονότα που συμβαίνουν στο «άμεσο περιβάλλον». Έτσι τα γεγονότα του 1974 άφησαν την Κύπρο με σημαντικότερες απώλειες των κυρίων πλουτοπαραγωγικών περιοχών της και με υπερδιπλασιασμό της ανεργίας της λόγω των εκτοπισθέντων. Αν και αυτά τα δεδομένα προμήνυαν μια οικονομική καταστροφή, τα επόμενα τέσσερα χρόνια ακολούθησε αυτό που αποκαλείται μέχρι και σήμερα «οικονομικό θαύμα», εφόσον η οικονομική ευημερία επέστρεψε και ξεπέρασε τα επίπεδα προ της τουρκικής εισβολής και επιτεύχθηκε σημαντική οικονομική ανάπτυξη. Η Κύπρος κατάφερε να ορθοποδήσει κυριολεκτικά μέσα από τις στάχτες, έχοντας δημιουργήσει την υποδομή που θα την καθιστούσε το σχετικά εύρωστο κράτος που είναι σήμερα. Οι «επίσημες» αιτίες για αυτό το θαύμα ήταν η επεκτατική δημοσιονομική πολιτική που ακολουθήθηκε, η αυξημένη ξένη βοήθεια και η ώθηση που δόθηκε στον κατασκευαστικό τομέα (δημιουργώντας υποδομή και εισοδήματα στον τόπο). Μια «ευτυχής» συγκυρία ήταν και η μακροχρόνια πολεμική σύρραξη στο Λίβανο, όπου η Κύπρος τελικά έπαιξε τον ρόλο του χρηματο-οικονομικού κέντρου της Μέσης Ανατολής και που έφερε πολλούς πλούσιους Λιβανέζους στο νησί. Επίσης, οι πετρελαϊκές κρίσεις στις αρχές του '80, έκαναν πλουσιότερους τους γείτονες Άραβες που ξόδεψαν και επένδυσαν μεγάλο μέρος των πετροδολαρίων τους στην Κύπρο.

Η οικονομική κρίση στην Ελλάδα, ο τραπεζικός μας τομέας, η αστάθεια, καθώς και το αίσθημα ανασφάλειας που καλλιεργήθηκε, οδήγησαν αρκετά εκατομμύρια καταθέσεων από το Ελληνικό στο Κυπριακό τραπεζικό σύστημα.

Από το 2009 (ύφεση κατά -1,7%), στη διάρκεια του 2010 και ιδίως μετά την έκρηξη στην Ναυτική Βάση του Μαρί (11.7.2011) η οικονομία βρίσκεται σε επικίνδυνη περιδίνηση: π.χ. οι από το Νοέμβριο του 2010 διαδοχικές υποβαθμίσεις της πιστοληπτικής της ικανότητας λόγω δημοσιονομικών ανισορροπιών ή της έκθεσης του κυπριακού τραπεζικού συστήματος στα ελληνικά ομόλογα (κλπ), οι οικονομικές συνέπειες της έκρηξης στο Μαρί (κόστος άνω των 2,4 δις Ευρώ, μείωση του κύκλου εργασιών κατά 43% των επιχειρήσεων λιανικού εμπορίου λόγω μείωσης της ζήτησης/κατανάλωση κλπ), τα υψηλά πλέον επιτόκια των κυπριακών ομολόγων που αποκλείουν την Κύπρο από τις διεθνές αγορές χρήματος από τον Ιούλιο 2011 κλπ. Η Fitch υποβάθμισε στις 10 Αυγούστου και πλέον η βαθμολογία που έδωσε στην Κύπρο είναι BBB με αρνητικές προοπτικές. Όλα αυτά θυμίζουν το προηγούμενο της Ελλάδος, Ιρλανδίας και Πορτογαλίας που οδηγήθηκαν στον ευρωπαϊκό μηχανισμό στήριξης (ΕΜΣ). Οι επιπτώσεις μιας τέτοιας εξέλιξης είναι γνωστές και προβλέψιμες: π.χ. μια αύξηση της φορολογίας του εταιρικού φόρου από 10% σε 20% θα εξάλειφε το σημαντικότερο συγκριτικό πλεονέκτημα της Κύπρου που την καθιέρωσε σαν διεθνές επιχειρηματικό κέντρο τη τελευταία εικοσαετία.

Προτάθηκε δέσμη μέτρων, που πρόκειται να εγκριθεί από το κοινοβούλιο, για την αντιμετώπιση των τελευταίων εξελίξεων καθώς και την αντιμετώπιση των δημοσιονομικών ελλειμμάτων. Τα μέτρα, ο συγχρονισμός των οποίων δεν είναι ακόμη σαφής, στοχεύουν στην επιπλέον μείωση του δημοσιονομικού ελλείμματος. Έχει τεθεί από την Ευρωπαϊκής Ένωση στόχος για έλλειμμα κάτω του 2,5% του ΑΕΠ μέχρι το τέλος του 2012. Ωστόσο, δεν είναι καθόλου βέβαιο ότι θα επιτευχθούν οι στόχοι.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 14

Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΤΗΣ ΟΜΟΣΠΟΝΔΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ ΤΗΣ ΓΕΡΜΑΝΙΑΣ¹⁴

Κριτήριο σύγκρισης

Η Γερμανία είναι η πολυπληθέστερη χώρα στην Ευρωπαϊκή Ένωση και κινητήρια δύναμή της, και μία από τις σημαντικότερες βιομηχανικές και ανεπτυγμένες χώρες του κόσμου.

14.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Μετά τον 2^ο παγκόσμιο πόλεμο, η Γερμανία χωρίστηκε σε 4 γεωγραφικές ζώνες, η κάθε μία υπό τον έλεγχο της Γαλλίας, Βρετανίας, Αμερικής και Σοβ. Ένωσης αντίστοιχα.

Οι περιοχές υπό την επιρροή των τριών πρώτων χωρών, αποτέλεσαν αργότερα το κράτος της Δυτ. Γερμανίας, ενώ η Σοβ. Ένωση επιβάλλοντας κομμουνιστικό καθεστώς στην περιοχή υπό τον έλεγχό της, συντέλεσε στην δημιουργία της μέχρι πρότινος (1989) Αν. Γερμανίας. Το 1949 δημιουργήθηκε στην Δυτική Γερμανία, με αποδοχή των χωρών επιρροής, ο πρώτος συνταγματικός νόμος (Basic Law), ο οποίος οργάνωσε το κράτος της Δ. Γερμανίας σύμφωνα με την αρχή του πολιτικού φεντεραλισμού και το πολίτευμα της κοινοβουλευτικής δημοκρατίας. Μετά την επανένωση (1990) της Γερμανίας, το σύνταγμα αυτό αποτέλεσε το σύνταγμα της ομοσπονδιακής δημοκρατίας της Γερμανίας.

Σύμφωνα με το πολιτικό σύστημα του φεντεραλισμού, σε εξωτερικά θέματα τα ομόσπονδα κρατίδια ή πολιτείες εκπροσωπούνται συλλογικά, ενώ σε εθνικό επίπεδο η κρατική εξουσία κατανέμεται μεταξύ της ομοσπονδιακής Κυβέρνησης (Federation ή Bund) και των Πολιτειών (Landers).

¹⁴Πούλιος, Θ. Γεώργιος, Μάρτιος 2010, «Η Φορολογική Διοίκηση της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας», Φορολογική Επιθεώρηση



Map-of-Germany.org.

Germany's States and State Capital Cities

Γεωγραφικά, η Γερμανία είναι χωρισμένη σε 16 πολιτείες με συνολική έκταση 357.050 Km² και πληθυσμό περίπου 82 εκατομμυρίων. Οι πολιτείες απαρτίζονται από 13 διαφορετικές γεωγραφικές περιφέρειες και 3 "πόλεις κράτη" που αποτελούν ταυτόχρονα περιφερειακές και τοπικές αρχές, το Βερολίνο τη Βρέμη και το Αμβούργο. Περαιτέρω, το σύνολο των δήμων της Γερμανίας είναι περίπου 15.000.

Η διοικητική διάρθρωση του κράτους διακρίνεται σε τρία επίπεδα:

α. Ομοσπονδιακό (Federal): Λαμβάνονται αποφάσεις για θέματα κοινωνικής ασφάλισης, άμυνας, εξωτερικών σχέσεων, μεταφορών, νομισματικού συστήματος, οικονομικής ανάπτυξης και έρευνας.

β. Περιφερειακό (Lander): Λαμβάνονται αποφάσεις για θέματα της επικράτειας των πολιτειών, όπως για σχολεία, πανεπιστήμια, αστυνομία, δικαιοσύνη, υγειονομική περίθαλψη, πολιτισμό, επιδόματα στέγασης και φορολογία.

γ. Τοπικό (Local): Λαμβάνονται αποφάσεις για θέματα της επικράτειας των δήμων, όπως αποχέτευση, αποκομιδή σκουπιδιών, κοινωνική πρόνοια, πολιτογράφηση, έκδοση οικοδομικών αδειών, παιδικούς σταθμούς, πάρκα, δημόσιες μεταφορές, προμήθεια ενέργειας και νερού.

14.2 ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΤΗΣ ΓΕΡΜΑΝΙΑΣ

Το πολιτικό σύστημα του φεντεραλισμού έχει επίδραση στον τρόπο με τον οποίο ασκείται η νομοθετική και εκτελεστική εξουσία στο Γερμανικό φορολογικό σύστημα, καθώς επίσης στην διανομή των φορολογικών εσόδων.

14.2.1 ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΚΤΕΛΕΣΤΙΚΗ ΕΞΟΥΣΙΑ

Η άσκηση νομοθετικής εξουσίας είναι έργο της ομοσπονδιακής κυβέρνησης, της ομοσπονδιακής συνέλευσης (Bundestag), δηλαδή της γερμανικής βουλής (με 598 έδρες), η οποία εκλέγεται κάθε τέσσερα χρόνια, καθώς και του εθνικού συμβουλίου (Bundestat), δηλαδή της γερουσίας (αποτελείται από 69 μέλη-αντιπρόσωπους των πολιτειών της Γερμανίας). Ειδικότερα, τόσο η ομοσπονδιακή κυβέρνηση όσο η συνέλευση και η γερουσία, εισηγούνται φορολογικά μέτρα τα οποία κατόπιν συζητήσεως στις επιτροπές της συνέλευσης, καταλήγουν σε πράξεις που είτε απαιτούν είτε όχι την συναίνεση της γερουσίας. Οι νομοθετικές πράξεις που δεν απαιτούν συναίνεση της γερουσίας: είτε κυρώνονται από αυτή και δημοσιεύονται, είτε παραπέμπονται σε επιτροπές

διαμεσολάβησης (Mediation committees: αποτελούνται από μέλη της βουλής και της γερουσίας) για την έκδοση τροπολογιών. Η τροπολογία εξετάζεται από την βουλή, όπου εάν απορριφθεί, το νομοσχέδιο απορρίπτεται, εάν εγκριθεί, διαβιβάζεται στην γερουσία η οποία είτε συναινεί είτε όχι. Οι πράξεις που απαιτούν τη συναίνεση της γερουσίας: γίνονται νόμος σε περίπτωση που αυτή συναινέσει, ενώ διαφορετικά επεξεργάζονται από την επιτροπή διαμεσολάβησης, όπου εάν δεν υπάρξει τροπολογία, η γερουσία είτε συναινεί, είτε απορρίπτει το νομοσχέδιο. Σε περίπτωση τροπολογίας, η βουλή είναι αρμόδια να την απορρίψει και να καταψηφίσει το νόμο ή να την αποδεχθεί και εν τέλει, η γερουσία να αποφασίσει αν θα συναινέσει ή όχι στην ψήφιση του νομοσχεδίου. Όταν πρόκειται για φορολογικά μέτρα, τα έσοδα από τα οποία αποκομίζονται ολόκληρα ή εν μέρει από τις πολιτείες ή τους δήμους, η συναίνεση της γερουσίας απαιτείται.

Η ομοσπονδιακή κυβέρνηση: έχει την αποκλειστική εξουσία να νομοθετεί για τους τελωνειακούς δασμούς και τα δημοσιονομικά μονοπώλια. Επιπλέον, η ομοσπονδία, έχει εξουσία να νομοθετεί για όλους τους άλλους φόρους, τα έσοδα των οποίων αποκομίζονται από αυτή εις ολόκληρο ή εν μέρει.

Οι πολιτείες: νομοθετούν για φόρους, στα τυχερά παιχνίδια των καζίνο, στο ψάρεμα και το κυνήγι, στην κατοχή σκύλων, τον εκκλησιαστικό φόρο, καθώς και για τους τοπικούς φόρους κατανάλωσης στο βαθμό που τα μέτρα που αποφασίζουν, δεν έχουν την ίδια φορολογική βάση με την φορολογία που επιβάλλεται από την ομοσπονδία, (π.χ φόρος κατανάλωσης σε μη αλκοολούχα αναψυκτικά).

Οι δήμοι: έχουν την εξουσία να καθορίζουν τους κατά τόπους ειδικούς πολλαπλασιαστικούς συντελεστές επί των συντελεστών φορολογίας που επιβάλει η ομοσπονδία για τον Φ.Μ.Α.Π και να καθορίζουν, τον συντελεστή για τον φόρο εμπορίου (trade tax) που επιβάλλεται επί ενός μέρους των κερδών προ φόρων, των επιτηδευματιών με εμπορική δραστηριότητα (φυσικών ή νομικών προσώπων).

14.2.2 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΕΞΟΥΣΙΑ

Σύμφωνα με το άρθρο 108 του συντάγματος (Basic law): Οι τελωνειακοί δασμοί, τα φορολογικά έσοδα από μονοπώλια και οι σε ομοσπονδιακό επίπεδο ρυθμιζόμενοι φόροι

κατανάλωσης, συμπεριλαμβανόμενου του φόρου επί του κύκλου εργασιών στις εισαγωγές, καθώς και οι εισφορές που επιβάλλονται στα πλαίσια των συναλλαγών μεταξύ των κρατών μελών, διαχειρίζονται από την ομοσπονδιακή κυβέρνηση. Η διαχείριση όλων των άλλων φορολογιών γίνεται από τις φορολογικές αρχές των ομόσπονδων κρατιδίων.

Οι πολιτείες: διαχειρίζονται για λογαριασμό της ομοσπονδίας, από τους λεγόμενους “κοινούς φόρους” (Joint ή Shared taxes: φόροι που ενισχύουν περισσότερους από έναν προϋπολογισμούς) τους φόρους εισοδήματος, τον Φ.Π.Α, καθώς επίσης τον φόρο επί των ασφαλειών (insurance tax), το επίδομα αλληλεγγύης (solidarity tax: ποσοστό 5,5% του συντελεστή επί του φόρου εισοδήματος) προς τις πολιτείες της πρώην Αν. Γερμανίας. Διαχειρίζονται επίσης, για λογαριασμό τους, τους φόρους κληρονομιών και δωρεών, τον φόρο μεταβίβασης ακινήτων, τον φόρο επί των μηχανοκίνητων οχημάτων, τον φόρο επί των τυχερών παιγνίων σε καζίνο, τον φόρο εμπορίου (trade tax), τον φόρο ακίνητης περιουσίας (όσο αφορά τους δύο τελευταίους οι πολιτείες αποτιμούν μόνο το βασικό φόρο που προκύπτει με βάση τους συντελεστές που καθορίζει η ομοσπονδία, καθ’ ότι ο τελικός φόρος που εισπράττεται, καθορίζεται από τις τοπικές αρχές) και τέλος τον εκκλησιαστικό φόρο (church tax, με εξαίρεση την πολιτεία τη Βαυαρίας).

Οι δήμοι: διαχειρίζονται, τον φόρο εμπορίου (trade tax) και τον φόρο ακίνητης περιουσίας (Real property tax), δηλαδή εφαρμόζουν ένα πολλαπλασιαστικό συντελεστή και συλλέγουν τον φόρο, τον φόρο κυνηγιού ψαρέματος ,κατοχής σκύλων κ.α.

14.3 ΔΙΑΝΟΜΗ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Ομοσπονδιακοί φόροι (Federal taxes): Η ομοσπονδία λαμβάνει αποκλειστικά τα έσοδα από τελωνειακούς δασμούς, φόρους σε αλκοολούχα αναψυκτικά, οينوπνευματώδη, καφέ, πετρελαιοειδή προϊόντα , αφρώδες κρασί, ηλεκτρική ενέργεια, καπνό, ασφάλειες και το επίδομα αλληλεγγύης (solidarity tax).

Πολιτειακοί φόροι (Lander taxes): Τα ομόσπονδα κρατίδια λαμβάνουν αποκλειστικά τα έσοδα_από: το φόρο κληρονομιάς και δωρεάς, το φόρο μεταβίβασης ακινήτων, την

φορολογία στα αυτοκίνητα την κατανάλωση μύρας, τα τυχερά παιχνίδια και τον φόρο πυρασφάλειας (Fire protection tax: 8% επί των ασφαλιστρών).

Δημοτικοί φόροι (Municipal taxes): Οι δήμοι λαμβάνουν αποκλειστικά τα έσοδα από: την φορολογία της ακίνητης περιουσίας, τον φόρο εμπορικής δραστηριότητας (trade tax), την φορολόγηση κατοχής σκύλων, λειτουργίας πανδοχείων, κατανάλωσης μη αλκοολούχων ηδύποτων, ψαρέματος και κυνηγιού.

Η εκκλησία: λαμβάνει τον εκκλησιαστικό φόρο.

Κοινοί φόροι (Joint taxes): Η διανομή των εσόδων από τους σημαντικότερους κοινούς φόρους γίνεται ως εξής:

- Για τους φόρους στο εισόδημα: Υπολογίζεται το μερίδιο που αναλογεί σε κάθε πολιτεία κατά ποσόστωση, (ανάλογα με τον τόπο διαμονής ή/και δραστηριότητας του φορολογούμενου, αφαιρούνται τα μερίδια της ομοσπονδίας και των δήμων και το υπόλοιπο διανέμεται σε κάθε πολιτεία κατόπιν μακροοικονομικής ανάλυσης, λαμβανόμενης υπ' όψιν της οικονομικής δύναμης κάθε πολιτείας.

- Για τον Φ.Π.Α: Όλα τα έσοδα συγκεντρώνονται σε ένα λογαριασμό, αφαιρούνται τα μερίδια της ομοσπονδίας και των δήμων και γίνεται διανομή σε κάθε πολιτεία με βάσει μακροοικονομικά κριτήρια (αριθμός κατοίκων, οικονομική ευμάρεια κ.α).

14.4 ΠΗΓΕΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΚΥΡΙΟΤΕΡΑ ΕΙΔΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Στο γερμανικό νόμο περί φορολογίας εισοδήματος υπάρχουν επτά πηγες φορολογητέων εισοδημάτων:

- Εισόδημα από γεωργία και δασοκομία.
- Εισόδημα από εμπορική ή γενικότερη επιχειρηματική δραστηριότητα.
- Εισόδημα από εξαρτημένη εργασία.
- Εισόδημα από ελεύθερα επαγγέλματα ή ανεξάρτητη παροχή υπηρεσιών.

- Εισοδήματα από επένδυση κεφαλαίου (capital income) στα οποία περιλαμβάνονται οι αποδόσεις των κεφαλαίων (μερίσματα) και τα κέρδη από κεφάλαιο.
- Εισόδημα από ενοίκια.
- Άλλες πηγές εισοδήματος (π.χ. εισόδημα από σύνταξη ή από υπεραξία ης ιδιωτικής διάθεσης περιουσίας).

Στο εισόδημα από επαγγελματική δραστηριότητα περιλαμβάνονται επίσης, και τα κέρδη από την πώληση και το κλείσιμο των επιχειρήσεων. Αυτά είναι αφορολόγητα υπό ορισμένες προϋποθέσεις ή υπόκεινται σε μειωμένο φόρο ως έκτακτα κέρδη.

14.4.1 Φ.Ε.Φ.Π (Individual income tax):

Για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από γεωργία, δασοκομία, εμπορική ή ανεξάρτητη επιχειρηματική δραστηριότητα παροχής υπηρεσιών, λαμβάνονται υπ' όψιν οι λειτουργικές δαπάνες (operating expenses) για την απόκτηση του. Για το εισόδημα από ακίνητα, μισθωτή εργασία και άλλες πηγές αφαιρούνται οι δαπάνες που σχετίζονται με την απόκτηση, ασφάλεια και συντήρηση αυτών των εισοδηματικών πηγών (work related expenses). Δαπάνες διαβίωσης (lifestyle), όπως για σίτιση, ένδυση, και στέγη, καθώς και δαπάνες που σχετίζονται με την οικονομική και κοινωνική θέση του φορολογούμενου, δεν εκπίπτουν ακόμα και εάν προωθούν την επαγγελματική του δραστηριότητα.

Η φορολογία εισοδήματος είναι **γραμμικώς προοδευτική** (linear progressive). Δεν υπάρχει δηλαδή σταθερός φορολογικός συντελεστής για κάθε κλιμάκιο εισοδήματος, όσο αυξάνεται το εισόδημα τόσο αυξάνεται και ο φορολογικός συντελεστής, (PAYE: pay as you earn taxation). Ο συντελεστής φορολογίας ξεκινάει από 15% για εισόδημα πάνω από 8.000€, (τα πρώτα 8.000€ είναι αφορολόγητα) και φτάνει το 42%. Ανάλογα με την εισοδηματική κλίμακα, ο υπολογισμός του φόρου γίνεται με μαθηματικούς τύπους (οι τύποι αυτοί ενσωματώνουν κοινωνικοοικονομικές παραμέτρους, την αναλογία φόρου 5,5% solidarity tax και τον εκκλησιαστικό φόρο 8% έως 9% του φόρου στο εισόδημα).

Εκπτώσεις από τον φόρο: Δαπάνες που συνδέονται άμεσα με την πραγματοποίηση του εισοδήματος (λειτουργικές) και αυστηρά στα πλαίσια της επαγγελματικής

δραστηριότητας του φορολογούμενου και ασφάλιστρα πρόνοιας και βοήθειας στο σπίτι, έξοδα ασθενειών, εκκλησιαστικός φόρος, επιχειρηματικές ζημιές.

Εκπτώσεις από το εισόδημα: Δίδακτρα σχολείων, έξοδα επαγγελματικής κατάρτισης, κατ' αποκοπή αφορολόγητα, δωρεές, αφορολόγητο των κερδών από διάθεση επενδυμένου κεφαλαίου υπό προϋποθέσεις (διάθεση: μετοχών ή εταιρικών μεριδίων μέχρι 1% της συμμετοχής, κινητών και ακίνητων περιουσιακών στοιχείων μετά την παρέλευση δεκαετίας από την απόκτησή τους), κατ' αποκοπή έκπτωση στο εισόδημα από μισθωτή εργασία 920 ευρώ κ.α .

Η φορολογία εισοδήματος από μισθωτή εργασία (**wages income tax**), αποτελεί ειδική μορφή φορολογίας εισοδήματος, όπου η φορολογική υποχρέωση εξαντλείται στην πηγή. Η παρακράτηση του Φ.Μ.Υ γίνεται από τις Δ.Ο.Υ, με βάση τις κάρτες Φ.Μ.Υ που εκδίδονται, κάθε χρόνο, από τις δημοτικές αρχές για τους εγγεγραμμένους σε αυτές μισθωτούς και περιέχουν πληροφορίες σχετικά με την οικογενειακή κατάσταση, τον αριθμό των τέκνων, το θρήσκευμα για συνυπολογισμό του εκκλησιαστικού φόρου ή όχι, (είναι δυνατόν ο φορολογούμενος να μην θελήσει να καταβάλει εκκλησιαστικό φόρο, αλλά δεν μπορεί να τελέσει θρησκευτικά μυστήρια γάμου, βάπτισης κτλ.). Ο Φ.Μ.Υ. αποδίδεται με την υποβολή μηνιαίων ή τριμηνιαίων ή ετήσιων δηλώσεων. Οι μισθωτοί δεν υποχρεούνται να υποβάλουν δηλώσεις, εκτός εάν έχουν εισοδήματα και από άλλες πηγές, υποβάλλουν ωστόσο, οικειοθελώς σε περίπτωση όπου συντρέχουν λόγοι επιστροφής φόρου.

14.4.2 Φ.Ε.Ν.Π (Business income tax)

Για τις προσωπικές εταιρίες (**Partnerships**) (Ο.Ε, Ε.Ε) δεν επιβάλλεται φόρος στο εισόδημα του νομικού προσώπου, αλλά στους ιδιοκτήτες (μέλη), με την ατομική τους δήλωση εισοδήματος (Individual income tax). Ως προς τον φόρο εμπορίου (trade tax), επειδή αυτές δεν φορολογούνται με τον χαμηλό συντελεστή 15%, ισχύει το αφορολόγητο των ακαθάριστων κερδών ποσού 24.500 ευρώ. Ο συντελεστής για την φορολογία εισοδήματος (**Corporation tax**) σε όλες τις άλλες μορφές εταιριών (κεφαλαιουχικές-corporations: Ε.Π.Ε, Α.Ε), είναι 15% επί του συνόλου των συσσωρευμένων και διανεμόμενων κερδών. Επομένως, συνυπολογιζόμενου του επιδόματος αλληλεγγύης

(5,5% solidarity tax) και του φόρου εμπορικού επιτηδεύματος (κατά μέσο όρο ποσοστό 14% των κερδών υπόκειται σε φόρο εμπορίου), ο συντελεστής φορολογίας Ν.Π στην Γερμανία είναι χαμηλότερος του 30%. Τα έσοδα του Φ.Ε.Ν.Π αποτέλεσαν το 2008 την 7^η μεγαλύτερη πηγή εσόδων.

Αναφορικά με το εισόδημα από επένδυση κεφαλαίου (**capital income**), ενώ για τα κέρδη αποδόσεως του κεφαλαίου που διανέμονται σε φυσικά πρόσωπα εφαρμόζεται ενιαίος συντελεστής και παρακρατούνται στην πηγή, το εισόδημα από επένδυση κεφαλαίου που αποκομίζεται από τα Ν.Π διαχωρίζεται σε εισόδημα επί του οποίου ο φόρος παρακρατείται και σε εισόδημα επί του οποίου ο φόρος υπολογίζεται στην κλίμακα. Έτσι, για τις προσωπικές εταιρείες (αλλά και ατομικές επιχειρήσεις), ο φόρος παρακρατείται στα εισοδήματα από: μερίσματα γερμανικών εταιριών, έσοδα από μετοχές επικαρπίας, κέρδη επενδύσεων, τόκους, αφανή συμμετοχή ή συμμετοχικό δάνειο, ενώ υπολογίζεται στην κλίμακα για εισοδήματα από: πώληση χρεογράφων, κέρδη από μελλοντικά συμβόλαια, μερίσματα από ξένες εταιρείες με γερμανικά συμφέροντα. Ωστόσο, το σύνολο του εισοδήματος θα πρέπει να δηλωθεί στην ετήσια δήλωση και το 60% του εισοδήματος από μερίσματα και κέρδη από πώληση χρεογράφων, δεν φορολογείται. Το ίδιο ισχύει και για τις κεφαλαιουχικές εταιρείες, με τη διαφορά ότι το 95% του εισοδήματος από μερίσματα και κέρδη από πώληση χρεογράφων σε γερμανικές και ξένες κεφαλαιουχικές εταιρείες, δεν φορολογείται. Και στις δύο περιπτώσεις, το σύνολο του παρακρατούμενου φόρου συμψηφίζεται.

14.4.3 ΦΟΡΟΣ ΕΜΠΟΡΙΚΟΥ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ (Trade tax)

Ο φόρος εμπορίου (**trade tax**) έχει ως αντικείμενο φορολόγησης την άσκηση εμπορικής επιχειρηματικής δραστηριότητας (του φυσικού ή νομικού προσώπου), όπως αυτή ορίζεται στο γερμανικό κώδικα φορολογίας εισοδήματος, από γερμανικές επιχειρήσεις ή ξένες με μόνιμη εγκατάσταση στην Γερμανία. Οι ελεύθεροι επαγγελματίες (γιατροί, δικηγόροι, μηχανικοί, δημοσιογράφοι κ.τ.λ.), οι γεωργικές και δασικές εκμεταλλεύσεις και οι μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί, δεν υπόκεινται στον φόρο. Οι ατομικές επιχειρήσεις (έμποροι) και οι προσωπικές εταιρίες (εταίροι), μπορούν να συμψηφίζουν ένα μεγάλο μέρος του φόρου με τον φόρο στα ατομικά τους εισοδήματα και έχουν υποχρέωση καταβολής του φόρου με την έναρξη της σχετικής εμπορικής δραστηριότητας.

Αντιθέτως, οι κεφαλαιουχικές εταιρίες είναι υπόχρεες στο φόρο με την εγγραφή τους στο εμπορικό επιμελητήριο και από 01-01-2008 δεν μπορούν να εκπίπτουν το φόρο εμπορίου από τα φορολογητέα κέρδη τους. Για τον υπολογισμό της φορολογητέας ύλης του φόρου, χρησιμοποιούνται τα κέρδη προ φόρων. Στα κέρδη προ φόρων, προστίθενται ποσά που είχαν αφαιρεθεί κατά τον υπολογισμό τους (όπως το 1/4 των τόκων για την εξυπηρέτηση χρεών ή το 1/4 της συμμετοχής του ετερόρρυθμου εταίρου στα κέρδη, με την προϋπόθεση ότι στο σύνολο τους υπερβαίνουν τις 100.000 ευρώ) και αφαιρούνται ποσά που είχαν προστεθεί (όπως κέρδη από συμμετοχές και το 1,2% της φορολογητέας αξίας της ακίνητης περιουσίας). Από τα κέρδη που θα προκύψουν, υπάρχει αφορολόγητο. Το 3,5% των κερδών που θα προκύψουν αποτελεί τη φορολογητέα ύλη του φόρου. Οι Δ.Ο.Υ υπολογίζουν αρχικά την φορολογητέα ύλη, επί της οποίας οι δήμοι εφαρμόζουν ένα ειδικά καθορισμένο για κάθε δήμο πολλαπλασιαστικό συντελεστή (από 200% έως 490%), προσδιορίζουν και εισπράττουν τον τελικό φόρο. Ο φόρος αυτός επί 3,8 φορές, εκπίπτει ως έξοδο από το φορολογητέο εισόδημα της ατομικής επιχείρησης ή το εισόδημα των εταίρων προσωπικών εταιριών, κατ' αναλογία. Ο φόρος εμπορικού επιτηδεύματος, αποτελεί μία αθροιστική επιβάρυνση στο φόρο εισοδήματος, αφού υπολογίζεται ότι προσauξάνει το συντελεστή φορολογίας εισοδήματος, ανάλογα με την πολιτεία και το δήμο στον οποίο δραστηριοποιείται ο επιτηδευματίας.

14.5 ΔΙΑΡΘΡΩΤΙΚΗ ΔΟΜΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

14.5.1 ΑΡΧΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

Η φορολογική διοίκηση της Γερμανίας, διαιρείται σε: **α. Ομοσπονδιακές φορολογικές αρχές** (Federal authorities) ή αρχές της κεντρικής κυβέρνησης, **β. Περιφερειακές ή πολιτειακές φορολογικές αρχές** (Regional authorities) και **γ. Τοπικές φορολογικές αρχές** (Local authorities).

α. Τις ανώτατες ομοσπονδιακές αρχές αποτελούν το **Ομοσπονδιακό Υπουργείο οικονομικών (Federal ministry of finance)** και η ανώτερη φορολογική αρχή συντονισμού του έργου του Ομοσπονδιακού Υπουργείου και των 16 αποκεντρωμένων Υπουργείων, η **Ομοσπονδιακή Κεντρική Φορολογική Υπηρεσία (Federal Central Tax Office)**.

Ο κύριος ρόλος του ομοσπονδιακού υπουργείου οικονομικών είναι: ο σχεδιασμός της δημοσιονομικής πολιτικής της ομοσπονδιακής κυβέρνησης. Ωστόσο, στις περιπτώσεις που η επιβολή της φορολογίας γίνεται από τις πολιτείες "εξ ονόματος ομοσπονδιακής επιτροπής", δηλαδή όταν τα έσοδα που διαχειρίζονται οι πολιτείες αποκομίζονται ολόκληρα ή εν μέρει από την ομοσπονδιακή κυβέρνηση, το ομοσπονδιακό υπουργείο προκειμένου να βελτιώσει και να διευκολύνει την εφαρμογή των φορολογικών νόμων, με στόχο να εξασφαλίσει ισότιμη φορολογική μεταχείριση, παρεμβαίνει στην εξουσία των αποκεντρωμένων υπουργείων καθορίζοντας ενιαίες διαχειριστικές αρχές, κοινούς στόχους για την εκτέλεση των φορολογικών μέτρων και εκδίδει, γενικές τεχνικές οδηγίες και κανονισμούς που διέπουν την συνεργασία μεταξύ της ομοσπονδίας και των πολιτειακών αρχών. Το ομοσπονδιακό υπουργείο αναλαμβάνει την δράση αυτή αυτεπάγγελα είτε ύστερα από κοινή πρωτοβουλία τεσσάρων τουλάχιστον πολιτειών και εκτός και εάν η πλειοψηφία των πολιτειών αντιτίθεται στις ομοσπονδιακές αποφάσεις, αυτές τεκμαίρεται ότι είναι αποδεκτές από το σύνολο των πολιτειών.

Οι αρμοδιότητες της ομοσπονδιακής κεντρικής φορολογικής υπηρεσίας είναι:

- Συντονισμός των φορολογικών ελέγχων.
- Αποφάσεις σε θέματα επιστροφών και χορήγησης εξαιρέσεων σε παρακρατούμενους φόρους.
- Παροχή νομικής και διοικητικής βοήθειας σε φορολογικά θέματα.
- Κεντρική επεξεργασία και αξιολόγηση θεμάτων εξωτερικών φορολογικών σχέσεων.
- Επιστροφές φόρου επί των εισροών και διανομή αριθμού φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α.

Για την εκτέλεση αυτών των καθηκόντων, απασχολούνται περίπου 1.000 υπάλληλοι όλων των βαθμίδων από τους 112.567 που απασχολεί στο σύνολο τους η φορολογική διοίκηση της Γερμανίας.

β. Σε περιφερειακό επίπεδο, τα 16 αποκεντρωμένα υπουργεία οικονομικών αποτελούν την ανώτερη φορολογική αρχή έχοντας υπό την επίβλεψη τους οχτώ περιφερειακές φορολογικές διευθύνσεις, (στις μισές από τις πολιτείες) οι οποίες διαχειρίζονται την φορολογία στο εισόδημα, την περιουσία και τις συναλλαγές. Επίσης, υπάρχουν (υπό την

επίβλεψη της ομοσπονδίας) πέντε ομοσπονδιακές φορολογικές διευθύνσεις (Αμβούργο, Βερολίνο, Μόναχο, Κόπλαντ και Κολωνία), αρμόδιες για την διαχείριση των τελωνειακών δασμών και των φόρων κατανάλωσης αρμοδιότητας της κεντρικής κυβέρνησης. Οι αρμοδιότητες των περιφερειακών αρχών είναι:

- Εξασφάλιση ενιαίας εφαρμογής της νομοθεσίας.
- Παροχή οδηγιών στις Δ.Ο.Υ επί φορολογικών θεμάτων.
- Ενίσχυση των Δ.Ο.Υ σε δύσκολες υποθέσεις.
- Ανταλλαγή εμπειριών.
- Διενέργεια ελέγχου Φ.Π.Α.
- In-house κατάρτιση του προσωπικού.
- Καταπολέμηση της φορολογικής απάτης.
- Εφαρμογή διαδικασιών βελτίωσης και υπολογισμού του απαιτούμενου προσωπικού.

γ. Σε τοπικό επίπεδο τις φορολογικές αρχές αποτελούν τα κατά τόπους τελωνεία και οι Δ.Ο.Υ.

14.5.2 ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΤΩΝ Δ.Ο.Υ

Ως τοπικές πολιτειακές φορολογικές αρχές, οι Δ.Ο.Υ είναι αρμόδιες για την διαχείριση των φόρων στο εισόδημα, την περιουσία, και τις συναλλαγές που αποκομίζονται εις ολόκληρο ή εν μέρει από την ομοσπονδία, καθώς επίσης των φόρων που αποκομίζονται από τις πολιτείες και τους δημοτικούς ή τοπικούς φόρους με εξαίρεση τους τελωνειακούς δασμούς και τους φόρους κατανάλωσης που διαχειρίζεται η ομοσπονδία.

Οι Δ.Ο.Υ ποικίλουν τόσο σε απασχολούμενο προσωπικό (από 100 έως 800 υπάλληλοι), όσο και σε οργανωτική δομή, γεγονός που οφείλεται στο διαφορετικό τρόπο οργάνωσης και τεχνολογικής υποστήριξης των υπηρεσιών που παρέχει η κάθε πολιτεία (δεν εφαρμόζουν όλες οι πολιτείες το ίδιο πληροφοριακό φορολογικό σύστημα). Ωστόσο, τα τμήματα φορολογικής αξιολόγησης (Tax assessment department), εξωτερικού έλεγχου

(External auditing), Ταμείου (Collection/ cash office) και Γενικής διοίκησης (General administration) απαντούν σε κάθε Δ.Ο.Υ.

Περαιτέρω, το προσωπικό κατηγοριοποιείται σε ανώτατο (3%), με μέσες αποδοχές 58.000 ευρώ ετησίως (Διευθυντές και Τμηματάρχες), ανώτερο (43%) με μέσες αποδοχές 41.000 ευρώ ετησίως (Τμηματάρχες και caseworkers: εξειδικευμένους υπαλλήλους θέσης), μεσαίο (52%) με μέσες αποδοχές 32.000 ευρώ ετησίως (Υπάλληλοι) και βασικό υποστηρικτικό προσωπικό (2%) με μέσες αποδοχές 27.000 ευρώ ετησίως (υπάλληλοι αλληλογραφίας κλητήρες, καταχωρητές δεδομένων).

Το τμήμα φορολογικής αξιολόγησης (**Tax assessment department**) αποτελεί την “καρδιά” της Δ.Ο.Υ έχοντας τις παρακάτω αρμοδιότητες:

- Έναρξη επιτηδεύματος.
- Είναι αρμόδιο για την συμπλήρωση του ερωτηματολογίου για την ολοκλήρωση της έναρξης δραστηριοτήτων.
- Απόδοση Α.Φ.Μ.
- Φροντίδα των δεδομένων ελέγχου. (αποθηκεύει και διατηρεί με ηλεκτρονικό κυρίως τρόπο, μέσω βάσεων δεδομένων, πληροφορίες από πάσης φύσεως αντιπαραβολικούς ελέγχους και δηλώσεις των φορολογούμενων και έτσι δίνει εντολή και ενισχύει την διενέργεια φορολογικών ελέγχων.)
- Μεταφορά των αρχείων των φορολογούμενων.
- Διενεργεί φορολογικές εκτιμήσεις (π.χ προσδιορισμός αξίας ακινήτων).
- Ελέγχει και επεξεργάζεται φορολογικές εκτιμήσεις.
- Επικοινωνία με τους φορολογούμενους (με αλληλογραφία και e-mail).
- Εκδίδει και αποστέλλει κατόπιν αιτήσεως ή όχι, ποικίλα φορολογικά πιστοποιητικά , όπως φορολογικής ενημερότητας.
- Διατηρεί στατιστικά δεδομένα.

- **Έναρξη επιτηδεύματος**

Η έναρξη δραστηριότητας (**μητρώο**) για τους ελεύθερους επαγγελματίες διαφέρει από ότι στις ενάρξεις εταιριών και ατομικών επιχειρήσεων με εμπορική δραστηριότητα. Οι δεύτερες υποβάλλουν την αναφορά - αίτηση έναρξεως στο δήμο (η έναρξη εμπορικής

δραστηριότητας απαιτεί προηγουμένως την έγκριση του γραφείου εμπορίου, το οποίο είναι τμήμα της δημοτικής αρχής στην οποία θα γίνει η έναρξη) και στην συνέχεια ο δήμος γνωστοποιεί σε διάφορες άλλες υπηρεσίες (επαγγελματικά επιμελητήρια, στατιστική υπηρεσία, πρωτοδικείο, ασφαλιστικούς οργανισμούς, διευθύνσεις απασχόλησης) την εγγραφή της έναρξης δραστηριότητας και αφού εγκριθεί, διαβιβάζεται στην Δ.Ο.Υ. Αντίθετα, οι ελεύθεροι επαγγελματίες απευθύνονται κατευθείαν στην Δ.Ο.Υ αποστέλλοντας (συνήθως ταχυδρομικώς) την αναφορά έναρξης δραστηριότητας χωρίς να είναι αναγκαίος από τη Δ.Ο.Υ, ο έλεγχος εγγραφής στους ανωτέρω κατά περίπτωση φορείς. Κατόπιν, η Δ.Ο.Υ καταχωρεί την έναρξη δραστηριότητας και αποστέλλει και στις δύο περιπτώσεις ερωτηματολόγια στον εν δυνάμει επιτηδευματία, φυσικό ή νομικό πρόσωπο, με τα οποία ζητούνται πληροφορίες σχετικά με την οικονομική τους κατάσταση και την εκτίμηση τους για τον τζίρο και τα κέρδη που προσδοκούν να έχουν κατά την πρώτη χρήση λειτουργίας τους. Τα ερωτηματολόγια αυτά απαιτείται να απαντηθούν εντός 14 ημερών, διαφορετικά προβλέπονται διοικητικές κυρώσεις, οι οποίες μπορεί να φτάσουν έως και πρόστιμα 25.000 ευρώ. Με τα δεδομένα των ερωτηματολογίων, η Δ.Ο.Υ κατατάσσει οικονομικά τον επιτηδευματία, ελέγχει ποιες φορολογικές δηλώσεις θα πρέπει να υποβληθούν στο μέλλον, υπολογίζει τις προκαταβολές φόρων, ενημερώνει για την υποχρέωση ή όχι υπαγωγής σε Φ.Π.Α (ανάλογα με τον τζίρο), καθώς και για άλλες φορολογικές υποχρεώσεις. Σε περίπτωση που δηλώνονται ενδοκοινοτικές συναλλαγές αποδίδεται στον επιτηδευματία φορολογικό μητρώο Φ.Π.Α.

- Υποβολή φορολογικών δηλώσεων και φορολογικές διαδικασίες:

Οι μισθωτοί δεν υποχρεούνται σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων (εκτός εάν έχουν εισόδημα και από άλλες πηγές ή πρόκειται να έχουν επιστροφή φόρου οπότε υποβάλλουν μέχρι στις 31 Μαΐου του οικονομικού έτους), η φορολογική τους υποχρέωση εξαντλείται στην πηγή με την παρακράτηση του φόρου από τον εργοδότη. Οι εργοδότες υποβάλλουν τις δηλώσεις παρακρατούμενων φόρων (Φ.Μ.Υ – Pay as you earn tax, λόγω της γραμμικώς προοδευτικής κλίμακας) στις Δ.Ο.Υ με μηνιαίες, περιοδικές και ετήσιες δηλώσεις με ηλεκτρονικό τρόπο (On line υπηρεσία ELSTER).

Οι επιτηδευματίες υποβάλλουν δηλώσεις προκαταβολών φόρου εισοδήματος και φόρου εμπορίου (trade tax), κατά κανόνα έως την 10^η ημέρα των μηνών Μαρτίου, Ιουνίου, Σεπτεμβρίου και Δεκεμβρίου και την 15^η ημέρα των μηνών Φεβρουαρίου, Μαΐου,

Αυγούστου και Νοεμβρίου αντίστοιχα, με ηλεκτρονικό τρόπο. Ο προσδιορισμός του προκαταβλητέου φόρου γίνεται από τις Δ.Ο.Υ, για τις νέες επιχειρήσεις με βάσει τις πληροφορίες που έχουνε δώσει (εκτιμώμενος κύκλος εργασιών, κέρδη) στο ερωτηματολόγιο της έναρξης δραστηριοτήτων, ενώ για τις παλαιές επιχειρήσεις με βάση την φορολογική αξιολόγηση και τον φόρο που κατέβαλαν στην προηγούμενη της δήλωσης χρήση. Οι **δηλώσεις εισοδήματος, εκκαθαριστική Φ.Π.Α, και φόρου εμπορίου** (trade tax), υποβάλλονται κατά κανόνα με ηλεκτρονικό τρόπο (95% των δηλώσεων) έως τις 31 Μαΐου του επόμενου της χρήσης έτους, (παράταση δίδεται υπό ειδικές συνθήκες μόνο εάν ο φορολογούμενος εκπροσωπείται από πιστοποιημένο φορολογικό σύμβουλο, λογιστή ή δικηγόρο). Φυσικά, υπάρχει η δυνατότητα ταχυδρομικής αποστολής, σε ιδιαίτερα έντυπα δηλώσεων των επί μέρους φορολογιών. Επιπρόσθετες πληροφορίες, όπως οικονομικές καταστάσεις (ισολογισμοί, κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης κ.α) υποβάλλονται σε έντυπα αντίγραφα. Η καταχώριση και επεξεργασία των δηλώσεων γίνεται με την υποστήριξη πληροφοριακού συστήματος ανάλυσης κινδύνου, με κανόνες παραμετροποίησης σε ομοσπονδιακό επίπεδο, (EDP Risk analysis system) μέσω του οποίου εντοπίζονται μαζικά οι δηλώσεις που χρήζουν ελέγχου, επιταχύνεται η διαδικασία αξιολόγησης και περιορίζονται τα λάθη και οι παραλήψεις των υπαλλήλων. Οι έλεγχοι των δηλώσεων, είτε συμπληρωματικοί είτε αυτοτελείς (σε περιπτώσεις όπου δεν εφαρμόζεται ανάλυση κινδύνου), περιλαμβάνουν ερωτήσεις στον φορολογούμενο, on-line σύγκριση πληροφοριών με δεδομένα άλλων υπηρεσιών (σε περιορισμένη εφαρμογή), εάν είναι αναγκαίο, αίτημα για παροχή πληροφοριών για τον φορολογούμενο από τρίτους με δικαστική συνδρομή (εσωτερικός έλεγχος) καθώς επίσης, και επί τόπου επιθεωρήσεις (εξωτερικός έλεγχος). Τόσο οι έντυπες όσο και οι ηλεκτρονικές δηλώσεις, εκκαθαρίζονται και το αποτέλεσμα αποστέλλεται ταχυδρομικώς στον φορολογούμενο. Ιδιαίτερως για τον Φ.Π.Α, οι διαδικασίες ηλεκτρονικής υποβολής και ηλεκτρονικού ελέγχου (ανάλυση κινδύνου) διασφαλίζονται και ενισχύονται από ενάρξεως του επιτηδεύματος, αφού κατά την απόδοση μητρώου Φ.Π.Α (V.A.T identification number) γίνεται διεξοδικός έλεγχος σε αρκετές ηλεκτρονικές βάσεις δεδομένων της φορολογικής αρχής (ZAUBER, LUNA, USLO), ενώ μέσω διαδικτύου είναι δυνατός ο έλεγχος και σε αρχεία άλλων υπηρεσιών. Αυτές οι βάσεις δεδομένων περιέχουν πληροφορίες σχετικά με παλαιότερες ενάρξεις επιτηδεύματος, αποτελέσματα φορολογικών ελέγχων κ.α., αποτελώντας ένα φορολογικό ιστορικό. Ανάλογα με τον κύκλο εργασιών, οι δηλώσεις Φ.Π.Α υποβάλλονται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ μηνιαίως, τριμηνιαίως και ετησίως. Το ποσό του φόρου καταβάλλεται για τις περιοδικές δηλώσεις

εντός του επόμενου της περιόδου αναφοράς δεκαημέρου και για την εκκαθαριστική σε προθεσμία ενός μηνός (είναι δυνατόν να δοθεί μόνιμη παράταση ενός μηνός στις ανωτέρω ημερομηνίες, σε περίπτωση που προκαταβληθεί το 1/11 του Φ.Π.Α της επόμενης χρήσης). Σε περίπτωση επιστροφής έως 2.500 ευρώ απαιτείται μία γενική έγκριση από την Δ.Ο.Υ (δεν γίνεται έλεγχος).

Εάν ο φόρος δεν καταβληθεί ή καταβληθεί εκπρόθεσμα, επιβάλλεται προσαύξηση 1% στο ληξιπρόθεσμο χρέος, για κάθε μήνα καθυστέρησης. Με εξαίρεση τον Φ.Π.Α και τον φόρο εμπορίου, δεν επιβάλλεται προσαύξηση εάν η καθυστέρηση είναι μέχρι τρεις ημέρες.

Αξιοσημείωτα είναι, ότι οι υπάλληλοι του τμήματος επιβολής κυρώσεων και συμμόρφωσής του φορολογούμενου είναι δυνατόν να διενεργούν κατασχέσεις χωρίς την διαμεσολάβηση δικαστικών επιμελητών, καθώς και ότι στις γερμανικές Δ.Ο.Υ δεν υπάρχουν ταμεία αλλά όλες οι συναλλαγές γίνονται μέσω τραπεζικού δικτύου και την χρήση προσωπικών και εταιρικών λογαριασμών (απαραίτητο για τις επιστροφές Φ.Π.Α). Στο τμήμα των εσόδων οι υπάλληλοι διαχειρίζονται μόνο την ορθότητα και την πίστωση των ποσών που καταβάλλονται.

Το ιδιαίτερα αυξημένο επίπεδο μηχανογράφησης των υπηρεσιών υποστηρίζεται από το τμήμα IT (information technology) που υπάρχει στις Δ.Ο.Υ. και κάνει δυνατή την πρόσβαση σε αρκετές ηλεκτρονικές βάσεις δεδομένων σημαντικότερες από τις οποίες είναι η ZAUBER και η LUNA.

ZAUBER:

Η zauber (κεντρική βάση δεδομένων για την αξιολόγηση περιπτώσεων απάτης Φ.Π.Α και ανάπτυξη ενδείξεων κινδύνου, με στόχο την διασφάλιση των εσόδων) βασίζεται στην γλώσσα προγραμματισμού JAVA και τηρείται σε ομοσπονδιακό επίπεδο από την ομοσπονδιακή κεντρική φορολογική υπηρεσία (Federal central office of taxes) μέσω ενός διακομιστή (server) στην Βόννη. Εκεί, συλλέγονται μέσω διαδικτύου πληροφορίες από όλες τις φορολογικές αρχές των πολιτειών, οι οποίες έχουν πρόσβαση στην βάση μέσω ενός εσωτερικού δικτύου (intranet, TESTA) για πληροφορίες σχετικά με περιπτώσεις πλαστών και εικονικών συναλλαγών, εμπορίας αυτοκινήτων αξίας άνω των 5.000 ευρώ,

δεδομένα από εξωτερικούς ελέγχους Φ.Π.Α άνω των 125.000 ευρώ και περιπτώσεις ανύπαρκτων ή ψευδών επιχειρήσεων. Τα δεδομένα παραμένουν στη βάση για 10 χρόνια.

LUNA:

Η luna (on-line βάση δεδομένων που καλύπτει όλες τις πολιτείες) δίνει την δυνατότητα πρόσβασης στις Δ.Ο.Υ, σε επικαιροποιημένες (up to date) πληροφορίες για επιτηδευματίες και μισθωτούς. Το περιβάλλον αναζήτησης είναι φιλικό για τον χρήστη και παρέχει πληροφορίες για φορολογούμενους σε όλη την Γερμανία αναφορικά με προσωπικά δεδομένα (οικογενειακή κατάσταση, ταχ/κη και ηλεκτρονική διεύθυνση κ.α) και επαγγελματικά δεδομένα (ΑΦΜ, μητρώο Φ.Π.Α, μητρώο εγγραφής σε άλλες υπηρεσίες, τραπεζικά δεδομένα και λογαριασμούς κ.α). Η πρόσβαση στα δεδομένα ελέγχεται από τον αρμόδιο υπάλληλο διαχείρισης της βάσης σε κάθε Δ.Ο.Υ (είναι υποχρεωτική η υποβολή αιτίας αναζήτησης και η παροχή πληροφοριών για τις πληροφορίες που αναζητούνται π.χ. εντολή ελέγχου).

14.6 ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ

Το γερμανικό φορολογικό ελεγκτικό σύστημα διαρθρώνεται ως εξής:

Οι τύποι των ελέγχων στην Γερμανία είναι τρεις:

- **Γενικοί έλεγχοι (General Audits):** Πρόκειται για ελέγχους ανάλογους με τους τακτικούς ελέγχους στην χώρα μας. Οι εταιρείες διαχωρίζονται ανάλογα με τον κύκλο εργασιών και τα κέρδη σε μεγάλες, μεσαίες, μικρές και πολύ μικρές. Μόνο στην πολιτεία του Hessen το αποτέλεσμα του των γενικών ελέγχων που έγιναν το 2009 ήταν τρία δισεκατομμύρια ευρώ περισσότεροι φόροι. Είναι η πιο εντατική μορφή ελέγχου, καλύπτει περιόδους (χρήσεις) από ένα έως πέντε χρόνια και επεκτείνεται σε όλες τις φορολογίες και νομικές μορφές εταιρειών. Η παραγραφή του δικαιώματος της διοίκησης για έλεγχο επέρχεται μετά τετραετίας από το επίμαχο οικονομικό έτος. Παράταση της περιόδου αυτής είναι δυνατή εάν ο έλεγχος έχει ξεκινήσει (εμπρόθεσμα) ή οι δηλώσεις του φορολογούμενου έχουν υποβληθεί εκπρόθεσμα. Σε περίπτωση ύπαρξης φορολογικής απάτης η περίοδος παραγραφής είναι δεκαετής.

- **Έλεγχοι επί των συναλλαγών και των πωλήσεων (Sales tax audits):** Οι έλεγχοι αυτοί περιλαμβάνουν ελέγχους για περιόδους μηνός, τριμήνου και έτους επί των διαφόρων δηλώσεων των φορολογούμενων. Ελέγχεται κατά πόσον οι παρακρατούμενοι φόροι έχουν αποδοθεί σωστά από τους εργοδότες για τους μισθωτούς και η ακρίβεια των δηλώσεων εισοδήματος και Φ.Π.Α. Οι εντολές ελέγχου προκύπτουν είτε από το τμήμα φορολογικής αξιολόγησης ή διερεύνησης φορολογικής απάτης (tax investigation) των Δ.Ο.Υ κατόπιν μεθόδων ανάλυσης κινδύνου (risk analysis), είτε από μια ενιαία αρχή συντονισμού των φορολογικών ελέγχων (KUSS, ειδοποιεί για έλεγχο σε εταιρείες που: χρησιμοποιούν πάνω από 9 φορές το μητρώο Φ.Π.Α μίας ξένης εταιρείας ή παρουσιάζουν αυξημένες πωλήσεις ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις), είτε από άλλες πηγές όπως τα τελωνεία. Για τον σκοπό αυτού του ελέγχου λειτουργούν σε κάθε πολιτεία ειδικές ομάδες ελεγκτών με στόχο την καταπολέμηση της απάτης σε θέματα Φ.Π.Α, τον επανέλεγχο φορολογικών υποθέσεων των Δ.Ο.Υ (χωρίς ειδοποίηση), την ενίσχυση των Δ.Ο.Υ σε ειδικές υποθέσεις και ειδικά σε περιπτώσεις φορολογικής απάτης, την επικοινωνία με την (KUSS), την εκπαίδευση στον τομέα της καταπολέμησης της απάτης Φ.Π.Α, και την συμμετοχή σε περιπτώσεις διακρατικών ελέγχων.

KUSS: Η KUSS δεν αποτελεί ελεγκτική αρχή αλλά είναι ένα κεντρικό γραφείο στην ομοσπονδιακή κεντρική φορολογική υπηρεσία (Βόννη), που έχει ως στόχο τον συντονισμό των ελεγκτικών ενεργειών σε περιπτώσεις ταυτόχρονων ελέγχων επί των συναλλαγών μεταξύ δύο επιχειρήσεων, όπου η μία εκ των δύο δραστηριοποιείται σε διαφορετική πολιτεία της Γερμανίας ή βρίσκεται εκτός γερμανικού εδάφους.

- **Έλεγχοι "επίσκεψης Φ.Π.Α" (V.A.T visits):** Πρόκειται για μορφή προληπτικού ελέγχου που διενεργείται αιφνιδιαστικά στις εγκαταστάσεις του επιτηδευματία. Ο έλεγχος αυτός είναι δυνατός από 01-01-2002 και μπορεί να γίνει και από άλλους υπαλλήλους των Δ.Ο.Υ εκτός από τους ελεγκτές. Διενεργείται κυρίως τους πρώτους μήνες λειτουργίας της επιχείρησης, με πρωταρχικό σκοπό του ελέγχου τη διαπίστωση της ύπαρξης των εγκαταστάσεων του επιτηδευματία και της άσκησης των δραστηριοτήτων που έχει δηλώσει (αφού όπως είδαμε δεν διενεργείται αυτοψία

κατά την έναρξη δραστηριοτήτων), καθώς επίσης τον έλεγχο ως προς τον Φ.Π.Α, διαφόρων παραστατικών έκδοσης ή λήψης του επιτηδευματία, στις συναλλαγές του με άλλες επιχειρήσεις. Δευτερευόντως, και με στόχο την πρόληψη της κυκλικής απάτης σε θέματα Φ.Π.Α, (carousel) αποσκοπεί στην επέκταση του ελέγχου, σε έλεγχο επί των συναλλαγών (sales tax audit) υπό τον συντονισμό της KUSS. Έτσι, μετά από έναν V.A.T visit έλεγχο, οι ελεγκτές ενημερώνουν την KUSS σχετικά με τις συναλλαγές της επιχείρησης με άλλη επιχείρηση που δραστηριοποιείται σε άλλη πολιτεία ή στο εξωτερικό και η KUSS προτείνει στις αρμόδιες φορολογικές αρχές της άλλης επιχείρησης την διενέργεια ταυτόχρονου ελέγχου για την διερεύνηση τυχόν εικονικότητας της συναλλαγής. Η όλη διαδικασία θα πρέπει να ολοκληρωθεί εντός 14 ημερών και πραγματοποιείται εάν διαπιστωθούν συναλλαγές άνω των 15.000 ευρώ.

Σε περίπτωση υποψίας φορολογικής απάτης το τμήμα φορολογικής διερεύνησης (Tax investigation department) της Δ.Ο.Υ ενημερώνεται άμεσα, πριν οποιαδήποτε άλλη ενέργεια. Εάν υπάρχουν αρκετές αποδείξεις για απάτη ενεργοποιείται η ποινική διαδικασία. Κατά την λήψη ποινικών μέτρων ο έλεγχος συνεχίζεται και ο επιτηδευματίας θα πρέπει να αποδεχθεί το αποτέλεσμα του ελέγχου.

14.7 ΤΡΟΠΟΙ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο φορολογούμενος, έχει την δυνατότητα ενστάσεως (objection) επί των αξιολογήσεων ή αποφάσεων της φορολογικής διοίκησης εντός μηνός από την κοινοποίηση τους και την επίλυση των διαφορών με εξωδικαστικό διοικητικό συμβιβασμό. Σε περίπτωση που δεν υπάρξει συμφωνία, υπάρχει η δυνατότητα προσφυγής στο αρμόδιο οικονομικό δικαστήριο της πολιτείας. Επί της απόφασης αυτού του δικαστηρίου, σε περίπτωση αρνητικής έκβασης της προσφυγής, υπάρχει η δυνατότητα άσκησης έφεσης (σε προθεσμία ενός μήνα) στο ομοσπονδιακό οικονομικό δικαστήριο (το οποίο ανάλογα με την υπόθεση αναφέρεται ύστερα από αίτημα του φορολογούμενου στο δικαστήριο ευρωπαϊκών κοινοτήτων). Μετά την ολοκλήρωση της νομικής οδού και εάν ακόμα υπάρχει η ένσταση του φορολογούμενου, εφόσον το θέμα άπτεται του συντάγματος αρμόδιο είναι το ομοσπονδιακό συνταγματικό δικαστήριο.

14.8 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ

Εξετάζοντας την αποκεντρωμένη (λόγω συστήματος φεντεραλισμού) διοικητική διάρθρωση της φορολογικής διοίκησης, τις ιδιαιτερότητες σε βασικές φορολογίες και τις φορολογικές διαδικασίες που ακολουθούνται στο Γερμανικό φορολογικό σύστημα, διαπιστώνεται μεγάλη διαφορά σε σχέση με την ελληνική φορολογική πρακτική.

Ενώ η σταθερότητα του οικονομικού συστήματος είναι το κύριο πλεονέκτημα της αποκεντρωμένης φορολογικής διοίκησης της Γερμανίας (ανεπάρκεια των πόρων σε μία πολιτεία δεν μπορεί να προκαλέσει προβλήματα σε ολόκληρη την οικονομία), το φορολογικό σύστημα εμφανίζει και αδυναμίες, όπως:

- Χρονοβόρα διαδικασία αφομοίωσης και μη ομαλή και ενιαία εφαρμογή των φορολογικών μέτρων στις πολιτείες.
- Μετρήσιμες διαφορές ανάμεσα στις φορολογικές διαδικασίες που εφαρμόζονται σε διαφορετικές πολιτείες (π.χ. στην εντατικοποίηση των ελέγχων).
- Υψηλό διαχειριστικό κόστος.
- Η χρήση διαφορετικού λογισμικού στο φορολογικό πληροφοριακό σύστημα κάθε πολιτείας, έχει σαν αποτέλεσμα την δημιουργία τεχνικών προβλημάτων σε περίπτωση μεταφοράς του μητρώου του φορολογούμενου σε άλλη πολιτεία (χρειάζεται φυσική μεταφορά του αρχείου του φορολογικού ιστορικού και εισαγωγή στο διαφορετικό πληροφοριακό σύστημα).

Περαιτέρω, πολλές από τις διαδικασίες που ακολουθούνται στα πλαίσια της έναρξης δραστηριοτήτων, της υποβολής και επεξεργασίας των δηλώσεων, (χρήση ηλεκτρονικού λογισμικού, μη υποβολή δηλώσεων από μισθωτούς, εφαρμογή μεθόδων risk analysis), την πληρωμή και επιστροφή των φόρων αποκλειστικά μέσω τραπεζικού συστήματος, δίνουν το πλεονέκτημα της αποσυμφόρησης των Δ.Ο.Υ και της ταχύτητας στην διεκπεραίωση δευτερευόντων φορολογικών διαδικασιών χωρίς την απασχόληση μεγάλου αριθμού έμψυχου δυναμικού.

Η δημιουργία και διατήρηση ηλεκτρονικών βάσεων φορολογικών δεδομένων και η ευκολία ανάκτησης πληροφοριών, (ακόμα και από αρχεία άλλων μη φορολογικών

υπηρεσιών) στα πλαίσια διενέργειας φορολογικών ελέγχων, σε συνδυασμό με την επάρκεια καταρτισμένου ανθρώπινου δυναμικού και την συντονισμένη δράση του ελεγκτικού μηχανισμού, έχει σαν αποτέλεσμα την μειωμένη απώλεια φορολογικών εσόδων και την ύπαρξη παρά μόνο ενδείξεων φοροδιαφυγής.

Δεν υπάρχει η πρακτική θεώρησης βιβλίων και στοιχείων Κ.Β.Σ, ωστόσο υπάρχει αυστηρός έλεγχος και λογοδοσία στις φορολογικές αρχές από τους πρώτους μήνες δραστηριότητας της επιχείρησης.

Οπωσδήποτε, υπάρχουν αυξημένοι συντελεστές σε αρκετά ήδη φορολογίας που επιβαρύνουν τα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και μη επιχειρηματικές πηγές εισοδήματος.

Ωστόσο, οι πόροι που αποκομίζονται επιστρέφονται στους φορολογούμενους μέσω της παροχής υπηρεσιών κοινής ωφέλειας και γενικότερα αξιοποιούνται για την βελτίωση της αποδοτικότητας της διοίκησης.

Από την άλλη, η ταχύτητα, η απλότητα και η σταθερότητα των σύγχρονων διοικητικών διαδικασιών, σε συνδυασμό με την ευνοϊκή φορολόγηση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, δημιουργούν ένα ελκυστικό περιβάλλον για επενδύσεις, απαραίτητες για την οικονομική ανάπτυξη κάθε χώρας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 15

Η ΙΣΠΑΝΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ¹⁵

Κριτήριο σύγκρισης

Χώρα με κοινά γεωγραφικά στοιχεία σε σχέση με την Ελλάδα, χώρα της Νότιας Ευρώπης και της Μεσογείου. Στην Ισπανία η οικονομική κρίση ξέσπασε χρονικά πριν από αυτή που πλήττει την Ελλάδα και ανάλογα μέτρα εξελίσσονται και εκεί.

15.1 ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Η Ισπανία είναι ένα κράτος της νοτιοδυτικής Ευρώπης. Η Ισπανία ή αλλιώς το Βασίλειο της Ισπανίας (Reino de España) είναι ένα κράτος της νοτιοδυτικής Ευρώπης, που καταλαμβάνει το μεγαλύτερο μέρος της Ιβηρικής χερσονήσου. Συνορεύει με τη Γαλλία, την Ανδόρα και την Πορτογαλία και βρέχεται από τη Μεσόγειο αλλά και από τον Ατλαντικό Ωκεανό. Στην κατοχή της βρίσκεται το Γιβραλτάρ, που χωρίζει την ευρωπαϊκή από την αφρικανική ήπειρο. Η μορφολογία της χώρας θυμίζει ένα τεράστιο οροπέδιο που χωρίζεται από μεγάλες οροσειρές όπως τα Πυρηναία όρη, τα Ιβηρικά όρη και άλλα.

Ο συνολικός πληθυσμός της χώρας, σύμφωνα με εκτιμήσεις του 2009, φτάνει τα 46.152.926 κατοίκους. Η χώρα διαιρείται σε 17 Αυτόνομες Κοινότητες, οι οποίες διοικούνται από αρχές που εκλέγονται με άμεση καθολική ψηφοφορία. Η Ισπανία κατατάσσεται στην 42η θέση αναφορικά με το επίπεδο ανταγωνιστικότητάς της οικονομίας της με βάση την ετήσια έκθεση-κατάταξη ανταγωνιστικότητας 2010-11 (Παράρτημα II) που συντάσσεται ετησίως από το Παγκόσμιο Οικονομικού Φόρουμ (WEF).

¹⁵ (1) Κολοβού Βασιλική, 2009, «Συνοπτική παρουσίαση του Ισπανικού Φορολογικού Συστήματος», Φορολογική Επιθεώρηση και (2) Κουτουλάκου Αικατερίνη, Απρίλιος 2011, «ΙΣΠΑΝΙΑ: Στρατηγικός σχεδιασμός-σύστημα διοίκησης μέσω στόχων και καθορισμός δεικτών μέτρησης αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας», Φορολογική Επιθεώρηση



Οι κυριότεροι τομείς της οικονομικής δραστηριότητας ανήκουν στους κλάδους της γεωργίας, κτηνοτροφίας, αλιείας, βιομηχανίας, τουρισμού και ναυτιλίας.

Η Ισπανία είναι μια από τις ευρωπαϊκές χώρες η οποία έχει υποστεί πολλά δεινά από την χρηματοοικονομική και δημοσιονομική κρίση. Η δεκαετία πριν από το 2007 ήταν μια δεκαετία γρήγορης οικονομικής ανάπτυξης, σχετικά τεράστιες αυξήσεις στην απασχόληση, με χαμηλό ποσοστό ανεργίας (σύμφωνα με τα ισπανικά πρότυπα). Τα επιπλέον φορολογικά έσοδα ισορρόπησαν τα δημόσια οικονομικά. Όπως σε πολλές άλλες χώρες όμως, αυτό βασίστηκε σε ένα μη βιώσιμο πρότυπο που τροφοδότησε την 'φούσκα' της ισπανικής κατοικίας και επεκτάθηκε και σε άλλους τομείς της οικονομίας. Η αποτυχία που ακολούθησε αποκάλυψε την θλιβερή αλήθεια της οικονομικής δομής της Ισπανίας: μια οικονομία βαριά εξαρτώμενη από τον τομέα της κατοικίας και κατασκευής, με την πολύ χαμηλή παραγωγικότητα και την ανταγωνιστικότητα και μια εξαιρετικά ανεπαρκή και άκαμπτη αγορά εργασίας, ανίκανη να αντιμετωπίσει την αυστηρή κρίση. Επιπλέον, αποκάλυψε ένα υψηλό δομικό δημόσιο έλλειμμα.

15.2 Αρχές φορολογικής διοίκησης

Στην Ισπανία, οι φόροι επιβάλλονται και εισπράττονται από 3 αρχές:

A) Την κεντρική Κυβέρνηση

B) Τις Αυτόνομες Κοινότητες: το φορολογικό σύστημα των Κοινοτήτων συνεργάζεται με το κεντρικό φορολογικό σύστημα. Τα είδη και τα ποσοστά των φόρων που επιβάλλουν οι Αυτόνομες Κοινότητες διαφέρουν από μέρος σε μέρος. Το βασικό χαρακτηριστικό είναι ότι υπάρχουν 2 κύρια φορολογικά καθεστώτα:

- Το καθεστώς που ισχύει στη Χώρα των Βάσκων και την κοινότητα της Ναβάρρα, που αποτελεί αντικείμενο ειδικής συμφωνίας των κοινοτήτων και της κεντρικής κυβέρνησης. Σύμφωνα με το ειδικό αυτό καθεστώς, οι κοινότητες αυτές μπορούν να ορίζουν από μόνοι τους τα ποσά των φόρων που θα επιβάλλουν και από τα χρήματα που εισπράττουν από τους φόρους της κεντρικής διοίκησης, δίνουν αυτοί το μέρος που έχουν συμφωνήσει στην κεντρική διοίκηση.
- Το καθεστώς που ισχύει στις υπόλοιπες 15 κοινότητες. Τα έσοδα των Αυτόνομων Κοινοτήτων στηρίζονται στα διάφορα τέλη, τους δικούς τους φόρους, σε φόρους μετακίνησης και κυρίως στο ποσοστό επί του συνόλου των Κρατικών φόρων που εισπράττονται στην περιοχή της αρμοδιότητάς τους. Από τα χρήματα των φόρων που εισπράττουν και αποδίδουν στην κεντρική διοίκηση, αυτή με την σειρά της τους δίνει το ποσοστό που έχει συμφωνηθεί με κάθε κοινότητα ανάλογα και με το είδος του φόρου. Υπάρχουν μεγάλες διαφορές ποσοστών φορολόγησης από περιοχή σε περιοχή και έτσι κάποιες κοινότητες έχουν περισσότερο ευνοϊκούς όρους φορολόγησης για τους κατοίκους ή τις επιχειρήσεις τους, από άλλες.

Γ) Τις τοπικές κοινότητες:

- Έσοδα των επαρχιών: προέρχονται από τέλη, ειδικές φορολογίες κατανάλωσης και επιπλέον ποσοστό στη φορολόγηση των εσόδων των νομικών προσώπων.
- Έσοδα των δήμων: προέρχονται από δημοτικά τέλη, τέλη κυκλοφορίας οχημάτων, τέλη ανέγερσης οικοδομών, φόρους επί της ιδιοκτησίας ακινήτων και

της αύξησης της εμπορικής αξίας αυτών, φόρους εισοδημάτων νομικών προσώπων, φόρους στις κατασκευαστικές εργασίες και άλλα.

Η Ισπανία συλλέγει τα εισοδήματα σχεδόν εξίσου από τις κοινωνικές συνεισφορές, τους άμεσους φόρους και τους έμμεσους φόρους (αντίστοιχα 12.3, 11.2 και 10.2% ΑΕΠ).

15.3 Κυριότερα είδη φορολογίας

15.3 ΑΜΕΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

15.3.1 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

Στη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων υπάρχει η διάκριση των κατοίκων Ισπανίας και αυτών που κατοικούν για λιγότερες από 183 ημέρες το έτος. Ο φόρος πάντως είναι το άθροισμα του φόρου της κεντρικής κυβέρνησης και του φόρου της Αυτόνομης Κοινότητας όπου μένει ο κάθε φορολογούμενος. Σε περίπτωση που κάποια Κοινότητα δεν έχει προχωρήσει σε ειδική συμφωνία με την κεντρική κυβέρνηση, τότε ισχύουν τα παρακάτω ποσοστά. (2011)

ΕΙΣΟΔΗΜΑ (μειωμένο κατά τις ελαφρύνσεις)	ΠΟΣΟΣΤΟ ΦΟΡΟΥ της ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ κυβέρνησης	ΠΟΣΟΣΤΟ ΦΟΡΟΥ των ΚΟΙΝΟΤΗΤΩΝ	ΣΥΝΟΛΟ ΠΟΣΟΣΤΟΥ ΦΟΡΟΥ
0€ - 17707€	15,66%	8,34%	24%
17707€ - 33007€	18,27%	9,73%	28%
33007€ - 53407€	24,14%	12,86%	37%
53407€ και πάνω	27,13%	15,87%	43%

Το σύστημα φόρου ατομικού εισοδήματος απλοποιήθηκε το 1999 και το 2003. Μια νέα μεταρρύθμιση εφαρμόστηκε από το 2007, από την οποία η φορολογική κλίμακα που εφαρμόζεται στο γενικό φορολογητέο εισοδήματος, έχει μειωθεί από πέντε κλιμάκια σε τέσσερα (24%, 28%, 37% και 43%). Οι ατομικοί συντελεστές φόρου εισοδήματος στην Ισπανία για το 2011 είναι προοδευτικοί, από 24% έως 45%. Η κλίμακα που εφαρμόζεται για το εισόδημα των φυσικών προσώπων είναι η εξής :

Έσοδα (σε ευρώ)	%
1-17,707	24
17,708-33,007	28
33,008-53,407	37
53,408-120,000	43
120,001-175,000	44
175.001 και πάνω	45

Σημείωση: Οι φορολογικοί συντελεστές περιλαμβάνουν φόρους της γενικής Κυβέρνησης της Ισπανίας και των τοπικών φόρων. Από το 2011, σε ορισμένες αυτόνομες περιφέρειες της Ισπανίας ο μέγιστος οριακός συντελεστής φόρου εισοδήματος έφτασε έως και 49%.

Για Ισπανούς κατοίκους υπάρχει μια βασική έκπτωση ύψους 5.151 ευρώ ετησίως. Το ποσό αυτό είναι αυξημένο για τα άτομα ηλικίας 65 ετών και άνω, ενώ παρέχετε επιπλέον έκπτωση αν υπάρχουν άλλα εξαρτώμενα μέλη της οικογένειας και άτομα με ειδικές ανάγκες.

Μειώσεις προβλέπονται επίσης, για τις πληρωμές σε Ισπανικά συνταξιοδοτικά προγράμματα, μέχρι ενός ύψους καθώς και για τις πληρωμές διατροφής. Εκπίπτει έκπτωση για τη συνολική τιμή αγοράς της κύριας κατοικίας μέχρι ποσοστό 15% της αξίας. Οι δωρεές εκπίπτουν 10% ενώ ορίζεται ύψος ανώτατου ορίου.

Για τα άτομα, έσοδα από μερίσματα ύψους μέχρι του ποσού των 1.500 ανά έτος είναι αφορολόγητα. Τα προσωπικά και οικογενειακά επιδόματα έχουν αυξηθεί και από το 2007 συμπεριλαμβάνονται, κατά γενικό κανόνα, στο πρώτο εισοδηματικό κλιμάκιο, το οποίο φορολογείται σε έναν συντελεστή μηδέν. Έως το 2007, αφαιρούνταν από τη φορολογητέα βάση. Στα πλαίσια των μέτρων που λαμβάνονται για να ανακουφίσουν τις συνέπειες της σφαιρικής οικονομικής κρίσης, η Ισπανία έχει αυξήσει τις φορολογικές απαλλαγές, τις επιστροφές κοινωνικής ασφάλισης και τις προθεσμίες των πληρωμών σε συγκεκριμένες κατηγορίες εργαζομένων. Επιπλέον, μια πρόσθετη φορολογική απαλλαγή έχει χορηγηθεί στην εργασία και στους αυτοαπασχολούμενους φορολογούμενους προς υποστήριξη της αγοραστικής δύναμης. Από το 2010, αυτή η φοροαπαλλαγή χορηγείται

στην εργασία και στους αυτοαπασχολούμενους, φορολογούμενους κάτω από 8.000 του συνολικού κερδισμένου εισοδήματος, ενώ αυτό θα καταργηθεί σταδιακά.

15.3.2 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Φ.Π. ΜΗ-ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΙΣΠΑΝΙΑΣ

Με το βασιλικό διάταγμα 687/2005, στις 20 Ιουνίου 2005, η Ισπανία έθεσε ένα νέο φορολογικό πλαίσιο για τους μη κατοίκους που αποκτούν εισόδημα στη χώρα. Για να εγγραφεί κάποιος στο Μητρώο αυτής της κατηγορίας, θα πρέπει να κατοικεί στη χώρα για λιγότερες από 183 ημέρες μέσα στο έτος κλπ. Η κατηγορία αυτή έχει μια ενιαία φορολόγηση 25% για όλα τα εισοδήματα ανεξαρτήτως πηγής, που αποκτώνται στην Ισπανία. Ο φόρος αυτός σε συνδυασμό και με τις συμφωνίες με αρκετές χώρες για τους κανόνες αποφυγής διπλής φορολόγησης έφερε μεγάλο πλήγμα σε εταιρείες, διευθύνοντες συμβούλους αλλά και αθλητές με υπέρογκους μισθούς και συμβόλαια. Στην Ισπανία ο φόρος παρακρατείται στην πηγή από τις ακόλουθες πληρωμές σε μη κατοίκους:

Μέρισμα-19%.

Τόκοι-19%.

Δικαιώματα-24%.

Έμβασμα Υποκαταστήματος προς τα κεντρικά γραφεία-19%.

15.3.3 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ

Εταιρικός Φόρος: Η φορολογία των εταιρειών έχει μειωθεί από 35% σε 32.5% το 2007 και σε 30% το 2008, από 40% σε 37.5% και 35% για το 2007 και το 2008, αντίστοιχα, για τις εταιρείες που συμμετέχουν στην εξερεύνηση πετρελαίου, την έρευνα, και την εκμετάλλευση). Για τις μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις (εκείνοι με έναν κύκλο εργασιών λιγότερο από 8 εκατομμύρια), ισχύει ένα ποσοστό φόρου 25% (εφαρμόσιμο στα πρώτα 8 εκατομμύρια Ε). Αυτό το ποσοστό μειώνεται σε 20% κατά τη διάρκεια του 2009-2011 για τις επιχειρήσεις που έχουν λιγότερο από 25 υπαλλήλους, ένα κύκλο εργασιών κάτω από τα 5 εκατομμύρια και που ταυτόχρονα διατηρούν ή αυξάνουν την απασχόληση. Επιπλέον, αυτές οι επιχειρήσεις πληρώνουν ένα χαμηλότερο εταιρικό φορολογικό συντελεστή 25% για εισοδήματα έως 120.202 ευρώ. Μερικές φοροαπαλλαγές,

συμπεριλαμβανομένων εκείνων για τις εξαγωγές, πρόκειται να καταργηθούν σταδιακά και βαθμιαία μέχρι το 2012 ή το 2014. Οι κανόνες σχετικά με τις φορολογικές απαλλαγές για την επανεπένδυση έχουν αναθεωρηθεί επίσης, και ιδιαίτερα σε σχέση με το είδος και την κατηγορία της απαλλαγής.

Κεφαλαιουχικών κερδών: Τα κεφαλαιακά κέρδη των εταιρειών προστίθενται στο κανονικό εισόδημα και φορολογούνται με συντελεστή 30%. Υπό ορισμένους όρους, υπάρχει απαλλαγή συμμετοχής για την πώληση των μετοχών της θυγατρικής.

Ιδιώτες: Πληρωμή 19% για το πρώτο χαμηλότερο εισόδημα μέχρι 6.000 ευρώ και 21% για το υπόλοιπο που υπερβαίνει τα 6.000 ευρώ.

Οι ζημίες μεταφέρονται για 15 χρόνια.

Οι αποσβέσεις αφαιρούνται χρησιμοποιώντας τη σταθερή μέθοδο ή τη φθίνουσα μέθοδο υπολογισμού που επιτρέπεται για τα νέα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία που έχουν εκτιμώμενη διάρκεια ζωής άνω των τριών ετών.

- Υπάρχουν φορολογικά κίνητρα για εξυγίανση της εταιρείας, υπό ορισμένους όρους.

Οι κανόνες κεφαλαιοποίησης σχετίζονται με τις δαπάνες τόκων σε μη μέλη της Ε.Ε. ως μέρισμα όταν ο λόγος χρέους προς ίδια κεφάλαια υπερβαίνουν αναλογία 3:1. Επισφαλείς απαιτήσεις εκπίπτουν από τον φόρο έως και 1% του συνολικού εισοδήματος. Από τα εισοδήματα των επιχειρήσεων, πριν υπολογιστεί ο φόρος, αφαιρούνται διάφορα ποσά τα οποία αθροιστικά δε μπορεί να μειώνουν το φόρο περισσότερο από 35%.

Σε γενικές γραμμές, το φορολογικό έτος είναι το ημερολογιακό έτος, αν και η εταιρεία μπορεί να επιλέξει ένα εναλλακτικό λογιστικό έτος. Φορολογικές δηλώσεις πρέπει να καταχωρίζονται και να καταβληθούν όλοι οι φόροι που οφείλονται έως την 25η ημέρα μετά τον έκτο μήνα από τη λήξη του φορολογικού έτους. Οι φορολογικές δηλώσεις των επιχειρήσεων πρέπει να κατατίθενται μέσα σε 6 μήνες και 25 ημέρες, μετά την λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Η πληρωμή του φόρου γίνεται σε δόσεις, τον Απρίλιο, Οκτώβριο και Δεκέμβριο.

15.4 ΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΩΝ – ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΡΧΗΣ

Οι Ισπανοί φορολογούνται για το ημερολογιακό έτος, ενώ οι δηλώσεις κατατίθενται για τα εισοδήματα που πραγματοποιήθηκαν κατά το προηγούμενο έτος.

Η Υπηρεσία ξεκινάει την αποστολή των προεκτυπωμένων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος ΦΠ, το Φεβρουάριο και από 1^η Μαΐου έως 30 Ιουνίου, οι φορολογούμενοι πρέπει να καταθέσουν είτε τις προεκτυπωμένες τους δηλώσεις είτε να προσέλθουν στα τοπικά γραφεία ή μέσω internet, να καταθέσουν τη δική τους εκδοχή (προσκομίζοντας τις αποδείξεις στην υπηρεσία). **Με την κατάθεση της δήλωσης** ο φορολογούμενος πρέπει να πληρώσει και το φόρο που προκύπτει είτε ολόκληρο είτε το 60% και το υπόλοιπο 40% μέχρι το Νοέμβριο του ίδιου έτους. Σε περίπτωση που οι προθεσμίες περάσουν, το χρέος επιβαρύνεται με προσαύξηση 20%. Για να θεωρηθεί κάποιος μόνιμος κάτοικος στη χώρα και να φορολογηθεί με αυτό τον τρόπο, θα πρέπει να κατοικεί εκεί για περισσότερες από 183 ημέρες και να είναι η βάση της επαγγελματικής του εγκατάστασης στην Ισπανία.

Επίσης, έχει υποχρέωση να υποβάλλει φορολογική δήλωση, όπως αναλύεται στον παρακάτω πίνακα,

ΠΟΣΟ	ΠΗΓΗ ΠΡΟΕΛΕΥΣΗΣ
22 000 €	ΜΙΣΘΩΤΟΣ
ετήσια	
1000 €	ΕΝΟΙΚΙΑ
1600 €	ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ & ΑΛΛΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ

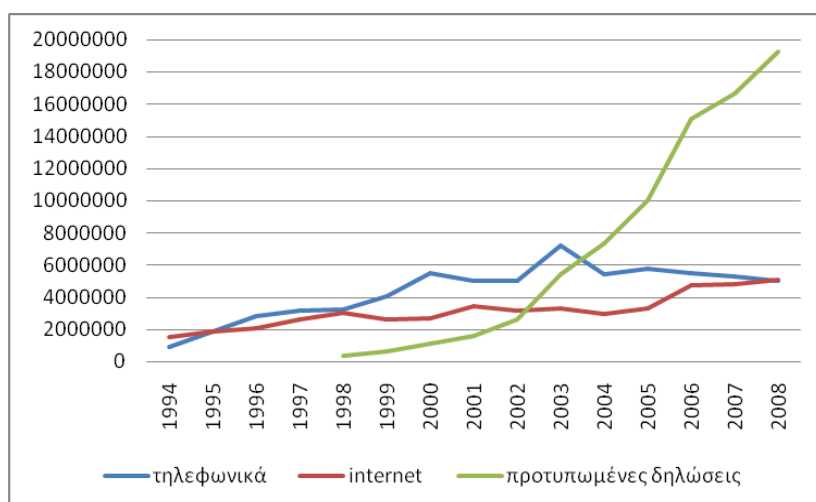
Με το όνομα PADRE, που στα ισπανικά σημαίνει πατέρας, ‘βαπτίστηκε’ το λογισμικό το οποίο χρησιμοποιείται από τους φορολογούμενους, προκειμένου να συμπληρώσουν και να καταθέσουν την ετήσια φορολογική τους δήλωση κάθε χρόνο. Υπάρχουν ηλεκτρονικοί υπολογιστές με το πρόγραμμα αυτό, τόσο στα τοπικά γραφεία όσο και σε άλλα σημεία, όπως τράπεζες, προκειμένου να καταθέτουν οι φορολογούμενοι τη φορολογική τους δήλωση. Κάποιες μάλιστα τράπεζες παρέχουν και κάποιον υπάλληλό τους για να βοηθάει τους πελάτες της να συμπληρώνουν και να υποβάλουν τη φόρμα της

δήλωσής τους. Βέβαια, μπορεί κάποιος να το κάνει και μπαίνοντας στην ιστοσελίδα της φορολογικής αρχής ή να απευθυνθεί σε κάποιον λογιστή.

Ο φορολογούμενος μπορεί να προσέλθει στα τοπικά γραφεία κατόπιν συνεννόησης (τηλεφωνικό ραντεβού). Έτσι, μπορεί να βοηθηθεί στην συμπλήρωση των δηλώσεων, να ενημερωθεί για φορολογικά του θέματα, να ζητήσει πιστοποιητικά κ.α. Επίσης, μπορεί να προμηθευτεί έντυπο υλικό και προγράμματα επεξεργασίας φορολογικών δηλώσεων για χρήση στον Η/Υ.

Υπάρχει ακόμη η δυνατότητα να εξυπηρετηθεί τηλεφωνικά μέσω τηλεφωνικού κέντρου. Μπορεί να κανονίσει συνάντηση για υπόθεσή του με αυτόν τον τρόπο, ενώ δίνονται και ηχογραφημένες οδηγίες για διάφορες κατηγορίες και απορίες.

Δίνεται μεγάλη έμφαση στην διάδοση της χρήσης του internet, έτσι ώστε να υποβάλει ο φορολογούμενος χωρίς την φυσική του παρουσία στο τοπικό γραφείο. Για το λόγο αυτό, η πλοήγηση στο site είναι πολύ φιλική στο χρήστη και σε κάθε βήμα υπάρχουν πολύ αναλυτικές οδηγίες (σε μορφή video ή κειμένου), καθώς και μια λίστα των συνηθέστερων ερωτημάτων, που συνεχώς ανανεώνεται.



Ενημερώσεις σχετικά με πληρωμές, υποχρεώσεις και οτιδήποτε χρειαστεί να ενημερωθεί, αποστέλλεται με email, αλλά και με συμβατική αλληλογραφία.

15.5 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ

Το ισπανικό φορολογικό σύστημα είναι μοντέρνο και ανταγωνιστικό, τόσο στα πλαίσια της Ευρωπαϊκής Ένωσης όσο και σε παγκόσμιο επίπεδο. Η ισπανική Φορολογική Διοίκηση διακρίνεται για την πρωτοπορία της μέσα σε όλη την Ισπανική δημόσια διοίκηση, για τα τεχνολογικά μέσα που διαθέτει και την συνεχή απορρόφηση των νέων τεχνολογιών στη δομή και τη λειτουργία της.

Αποστολή της είναι να καταστεί αποτελεσματικό το φορολογικό και τελωνειακό σύστημα.

Στρατηγικός της Στόχος είναι να αυξηθεί το επίπεδο της εθελούσιας συμμόρφωσης των φορολογουμένων.

Ευθύνη της δε είναι η τήρηση αυστηρού συστήματος σχεδιασμού και ελέγχου.

Δράσεις-Κατευθυντήριες Γραμμές :

1. Να διευκολύνει την εθελούσια συμμόρφωση των πολιτών στις φορολογικές υποχρεώσεις τους προσφέροντας περισσότερη, καλύτερη ενημέρωση και εξυπηρέτηση με την βοήθεια των νέων τεχνολογιών πληροφορίας και επικοινωνίας, με την προώθηση αυτών ιδιαίτερα μέσω του διαδικτύου (INTEPNET).
2. Να ενισχυθούν οι δράσεις παρακολούθησης και καταπολέμησης της φορολογικής απάτης αναπτύσσοντας δράσεις φορολογικών και τελωνειακών ελέγχων, εφαρμόζοντας ετήσιο σχέδιο δημοσιονομικού ελέγχου με εκτεταμένους αλλά και επιλεκτικούς ελέγχους, έρευνες και διαχείριση-συλλογή της φορολογητέας ύλης.

Αρμοδιότητες

- Προετοιμασία της εταιρικής στρατηγικής
- Καθορισμός και παρακολούθηση της απόδοσης και του έλεγχου της διαχείρισης
- Προγραμματισμός και έλεγχος των δραστηριοτήτων των φορολογικών γραφείων

-Συντονισμός όλων των συναρμόδιων υπηρεσιών της Φορολογικής Διοίκησης π.χ. θέματα ηλεκτρονικής διακυβέρνησης.

Κύριες Λειτουργίες

- Θεσμικές σχέσεις με τις αυτόνομες κοινότητες, άλλες υπηρεσίες φορολογίας και διεθνείς οργανισμούς
- Έργα ποιότητας και πρωτοβουλίες
- Δραστηριότητες συγκριτικής αξιολόγησης

Στρατηγικός Σχεδιασμός

Ο στρατηγικός σχεδιασμός της ισπανικής φορολογικής διοίκησης περιλαμβάνει πολυετή σχέδια, όπως:

- σχέδιο καταπολέμησης της φορολογικής απάτης
- σχέδιο πρόληψης και διόρθωσης της φορολογίας, της εργασίας και της εισφοροδιαφυγής στην κοινωνική ασφάλιση
- στρατηγικός σχεδιασμός στην επικοινωνία.

Ετήσια Εργαλεία για την επίτευξη των στρατηγικών στόχων

- σύστημα στοχοθεσίας
 - γενικό σχέδιο φορολογικού ελέγχου
 - σχέδιο δέσμευσης των κεντρικών υπηρεσιών
- πρόσφατα αναπτύχθηκε ένας Στρατηγικός Χάρτης για την Φορολογική Διοίκηση σύμφωνα με την μέθοδο Kaplan-Norton (*balanced scorecard*)
- Στρατηγικό Σχέδιο επικοινωνίας
 - Χάρτης κινδύνων
 - Σχέδιο επιμόρφωσης και κατάρτισης
 - Σχέδιο εσωτερικού ελέγχου φορολογικών υπηρεσιών κ.λ.π.

Αξιοσημείωτο ακόμα είναι, ότι η Ισπανική Φορολογική Υπηρεσία αποτελεί έναν οργανισμό με δικό του νομοθετικό πλαίσιο λειτουργίας, **ξεχωριστό οικονομικό σύστημα από την υπόλοιπη δημόσια διοίκηση** και με αυτονομία στη διαχείριση των χρηματικών και ανθρώπινων πόρων. Στην εποπτεία της ανήκουν οι φορολογικές και οι τελωνιακές υπηρεσίες.

Από το 2004 βρίσκεται σε μια διαρκή φάση ανανέωσης και εισαγωγής νέων ευκολότερων στη χρήση μεθόδων και τεχνολογιών, για την συλλογή και επεξεργασία πληροφοριών και δεδομένων στο Πληροφοριακό της σύστημα, με σκοπό την αύξηση της εθελοντικής συμμόρφωσης των φορολογουμένων και την εκπαίδευσή τους στη χρήση των μεθόδων αυτών. Με αυτό τον τρόπο, θα μπορέσουν να απελευθερώσουν από τις απλές διαδικασίες, μεγάλους ανθρώπινους και τεχνολογικούς πόρους προκειμένου να τους απασχολήσουν στην πάταξη της φορολογικής και τελωνιακής απάτης.

15.6 ΔΙΑΡΘΡΩΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

Η οργανωτική διάρθρωση της Υπηρεσίας είναι ορισμένη σε τμήματα και λειτουργίες. Η Ισπανική Φορολογική Υπηρεσία απασχολεί περίπου 28.000 υπαλλήλους. Στην κορυφή του οργανογράμματος βρίσκεται ο Πρόεδρος και ο Γενικός Διευθυντής, ο οποίος είναι υπεύθυνος για την εύρυθμη λειτουργία όλων των τμημάτων. Σε αυτόν αναφέρονται όλοι οι υπάλληλοι και τα τμήματα. Κάποια βασικά Τμήματα είναι:

- Τμήμα εσωτερικού ελέγχου: αναφέρεται απευθείας στον Πρόεδρο, αλλά και στον Γενικό Διευθυντή της υπηρεσίας και ασχολείται με το έλεγχο των εσωτερικών υποθέσεων.
- Τμήμα νομικών υποθέσεων
- Διεύθυνση Οικονομικών Υπηρεσιών
- Τμήμα φορολογικών και στατιστικών μελετών
- Τμήμα φορολογικής διοίκησης: ασχολείται με την ενημέρωση και εκπαίδευση των φορολογούμενων στο νέο τεχνολογικό περιβάλλον, για τις κάθε είδους δηλώσεις, τα θέματα των μικρών επιχειρήσεων, καθώς παρέχει και γενική υποστήριξη στο τμήμα IT.
- Τμήμα οικονομικών και φορολογικών ελέγχων: ασχολείται με τον έλεγχο των φορολογούμενων, μέσα από διαδικασίες του πληροφοριακού συστήματος, διαρκείς διασταυρώσεις στοιχείων αλλά και αναλυτικό έλεγχο των μεγάλων επιχειρήσεων.

- Τμήμα τελωνειακών υποθέσεων και ειδικών φόρων: ασχολείται με τη διοίκηση των τελωνείων της χώρας, τον έλεγχο επιχειρήσεων και μεταφορών, τη διαχείριση και τον έλεγχο της καταβολής των ειδικών φόρων και την καταπολέμηση του λαθρεμπορίου.

- Τμήμα είσπραξης φόρων: ασχολείται με τις διαδικασίες της είσπραξης των κάθε είδους φόρων, των ρυθμίσεων αποπληρωμής χρεών και τη διαδικασία ελέγχου και συλλογής των πληροφοριών που εισάγονται στο Πληροφοριακό Σύστημα (πάνω από 300 φόρμες από διάφορες πηγές).

- **Κεντρικό γραφείο πολύ μεγάλων φορολογούμενων:** Μία Υπηρεσία για τους μεγάλους φορολογούμενους, που ιδρύθηκε το 2005 και εδρεύει στη Μαδρίτη. Στην πλήρη εποπτεία της βρίσκονται περίπου 2300 πολύ μεγάλες επιχειρήσεις από όλη τη χώρα και 400 φυσικά πρόσωπα.

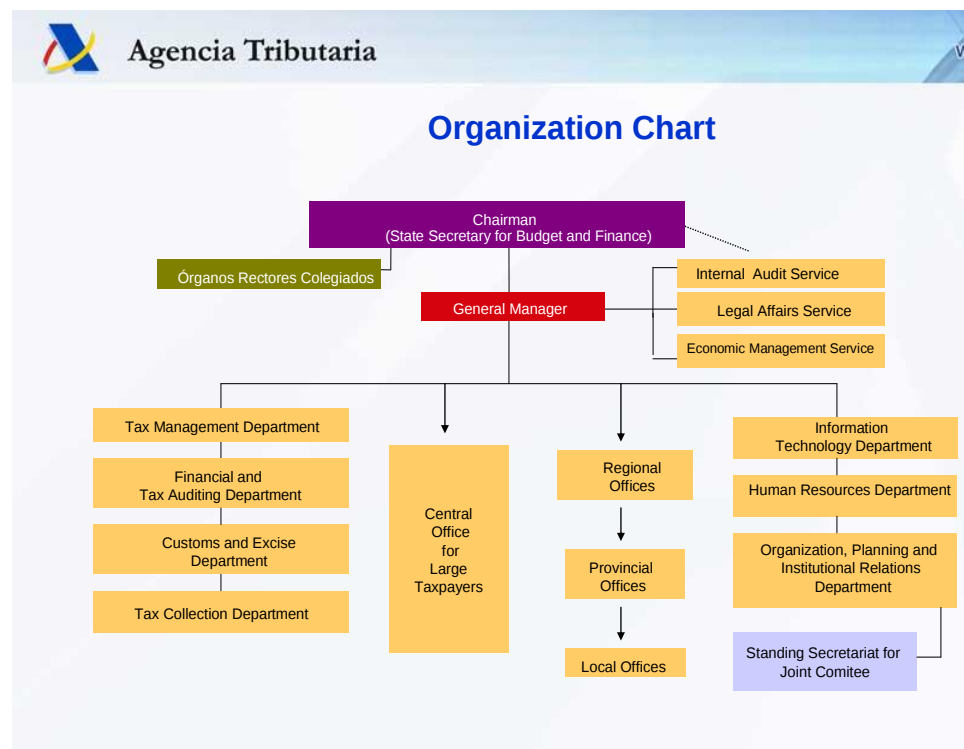
- **17 περιφερειακά, 51 επαρχιακά, 203 τοπικά γραφεία και 34 τελωνεία.**

- Τμήμα Πληροφοριακών Συστημάτων: ασχολείται με τον σχεδιασμό, την ανάπτυξη και διαχείριση του βασικού όπλου της Φορολογικής Αρχής, το Πληροφοριακό Σύστημα. Μέχρι σήμερα έχουν εγγραφεί στο Πληροφοριακό Σύστημα περισσότεροι από 3.500 εκατομμύρια χρήστες και πραγματοποιούνται 14.450.000 κινήσεις κάθε ημέρα. Το 69% των πληροφοριών που συλλέγονται προέρχεται από εξωτερικές πηγές (τράπεζες, επιχειρήσεις κλπ) και περιέχει στοιχεία για το σύνολο των φορολογούμενων. Το τμήμα αυτό έχει υπαλλήλους και σε τοπικά γραφεία, οι οποίοι ασχολούνται με την παραμετροποίηση των προγραμμάτων σε τοπικό επίπεδο.

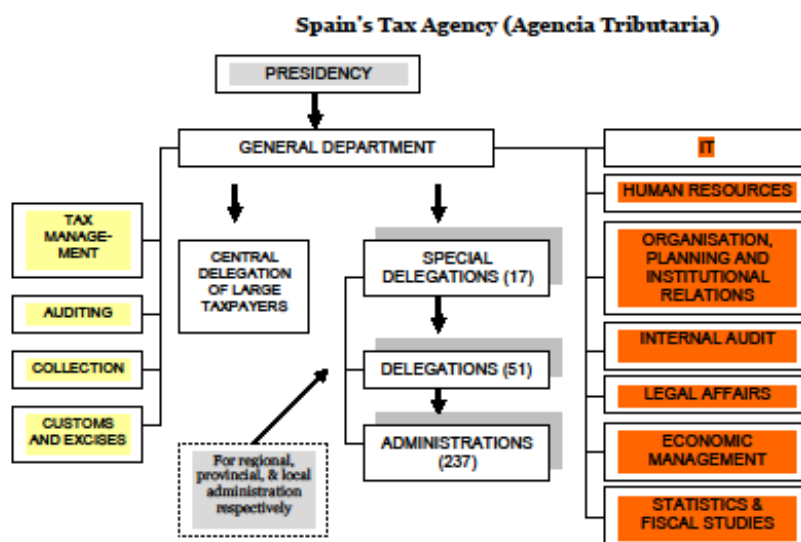
- Τμήμα ανθρώπινου δυναμικού

- Τμήμα οργάνωσης και προγραμματισμού: ασχολείται με τον συντονισμό όλων των τμημάτων, τον σχεδιασμό και τον έλεγχο των αποκεντρωμένων υπηρεσιών, έχει συνεργασία με τις Αυτόνομες Κοινότητες και τους Διεθνείς Οργανισμούς.

Οργανόγραμμα της Φορολογικής Διοίκησης



Διαφορετικά,



Source: Tax Agency 2006 Annual Report

15.7 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Η διαδικασία ελέγχου και πιθανής προσαγωγής στη δικαιοσύνη, που θα ακολουθηθεί σε κάθε περίπτωση, εξαρτάται από το ιστορικό του φορολογούμενου και το είδος της απάτης (περιπτώσεις carousel πάνε κατευθείαν στο δικαστήριο). Είναι σημαντικό να γίνει από την αρχή της διαδικασίας αναγνώριση της μορφής της απάτης, προκειμένου να ξέρουν με βάση ποια νομοθεσία θα πρέπει να προχωρήσει ο έλεγχος (ποινικό ή φορολογικό αδίκημα).

Η νομοθεσία για τη διαδικασία ελέγχου έχει αλλάξει (Βασιλικό διάταγμα RGIAT άρθρα 166 & 197/με εφαρμογή από 01-01-2008) ως προς την επιλογή του δείγματος του ελέγχου και τη διαδικασία του.

Η διαδικασία του φορολογικού είναι η ίδια για τις μικρές και μεγάλες επιχειρήσεις. Μερικές εξαιρέσεις υπάρχουν στην περίπτωση ελέγχου πολύ μεγάλων επιχειρήσεων, όπου εμπλέκονται φορολογικές νομοθεσίες τρίτων χωρών και διεθνείς συναλλαγές.

Βήματα του φορολογικού ελέγχου

- Επιλογή των φορολογουμένων που θα ελεγχθούν (risk management). Κάθε χρόνο γίνεται μια γενική επιλογή κατηγορίας φορολογικού ενδιαφέροντος (πχ έλεγχος των επιχειρήσεων που έχουν ακίνητα και τα ενοικιάζουν), αλλά μπορεί να περιληφθούν στο πλάνο και εταιρείες ή φυσικά πρόσωπα εκτός δείγματος. Με τον έλεγχο, ελέγχονται μόνο προηγούμενες χρήσεις. Για τη μαζική επιλογή φορολογουμένων χρησιμοποιούνται 2 ειδών προγράμματα (software), το Zujar και το Pandata. Τα προγράμματα αυτά διαχειρίζονται έναν τεράστιο όγκο δεδομένων (56.500.000 εγγραφές * 10 χρόνια * 2200).
- Κλήση του φορολογούμενου στα γραφεία της υπηρεσίας 10 ημέρες από την ειδοποίησή του, ξεκινάει η διαδικασία του ελέγχου. Υπάρχει και η δυνατότητα για απευθείας επίσκεψη στα γραφεία του φορολογούμενου αλλά μετά από έγγραφη εντολή.
- Έλεγχος των παραστατικών, εγγραφών, βιβλίων και πληρωμών. Με την έναρξη του ελέγχου και μέχρι την λήξη του, ο φορολογούμενος δε μπορεί να ζητήσει επιστροφή

χρημάτων (εισόδημα, ΦΠΑ κλπ). Οι όποιες προθεσμίες για την είσπραξη των ποσών αυτών αναστέλλονται μέχρι την λήξη του ελέγχου. Ο ελεγκτής μπορεί να απαιτήσει (και με δικαστική απόφαση) να παρευρίσκεται στον έλεγχο και ο φορολογούμενος.

- Ο έλεγχος θα πρέπει να έχει ολοκληρωθεί σε ένα χρόνο (σε ειδικές περιπτώσεις και ύστερα από ειδική άδεια, σε 2 χρόνια). Οι όποιες καθυστερήσεις λόγω φόρτου εργασίας των υπηρεσιών ή καθυστερημένης προσκόμισης των εγγράφων, δεν υπολογίζονται στο διάστημα αυτό. Σε περίπτωση που κατά τη διαδικασία του φορολογικού ελέγχου προκύψουν στοιχεία που μπορούν να οδηγήσουν σε κλήτευση του φορολογούμενου από το δικαστήριο, σταματάει προσωρινά η διαδικασία και αποστέλλονται τα στοιχεία στον Εισαγγελέα, ο οποίος θα κρίνει αν στοιχειοθετείται αδίκημα ή όχι.

- Τεκμηρίωση αποτελεσμάτων φορολογικού ελέγχου: για την τεκμηρίωση χρησιμοποιούνται όλες οι ειδοποιήσεις που έχουν σταλεί στο φορολογούμενο, οι σημειώσεις του ελεγκτή και η τελική του έκθεση. Την έκθεση αυτή, ο φορολογούμενος μπορεί:

- ο να τη δεχτεί: σε αυτή την περίπτωση έχει μείωση 30% του προστίμου και αν πληρώσει πριν τη λήξη έχει μείωση 25%
- ο να την αρνηθεί
- ο να συμβιβαστεί επί αυτής: η δυνατότητα του συμβιβασμού δεν παρέχεται σε όλες τις περιπτώσεις. Μπορεί να υπάρξει μείωση του προστίμου αλλά όχι του κυρίως φόρου.

- Οι ποινές μπορούν να είναι από 1 έως 4 χρόνια, επιβάλλεται πρόστιμο (1 έως και 6 φορές το χρέος) κα πρόσθετος φόρος.

15.8 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΣΥΓΚΡΙΣΕΙΣ

Το σημαντικότερο πλεονέκτημα που διαθέτει η Ισπανική Φορολογική Διοίκηση είναι το Πληροφοριακό της Σύστημα. Εύκολο και διαθέσιμο σε όλους και διαθέτει πλειάδα πληροφοριών για τον κάθε φορολογούμενο που αποτελείται από τις εξής πηγές προέλευσης:

- Από το ίδιο τον φορολογούμενο και τις δηλώσεις που υπέβαλε.
- Από τους εργοδότες των φορολογουμένων.
- Από τις τράπεζες για τις καταθέσεις, τα δάνεια και τις κινήσεις των πιστωτικών καρτών και των επενδυτικών προϊόντων.
- Από στοιχεία για αγοραπωλησίες ακινήτων και αυτοκινήτων.
- Από τις αγορές πάνω από 3000€ που πραγματοποίησαν οι φορολογούμενοι και οι οποίες πρέπει να δηλώνονται στην υπηρεσία και από τον αγοραστή και από τον πωλητή.

Όλες αυτές οι πληροφορίες ομαδοποιούνται και διαμορφώνουν το προφίλ εικόνα του φορολογούμενου προς χρήση της φορολογικής υπηρεσίας.

Στην αρχή κάθε έτους εκτυπώνονται οι δηλώσεις των φυσικών προσώπων με ήδη τυπωμένα τα στοιχεία των εισοδημάτων όπως τα έχει συγκεντρώσει η υπηρεσία. Αν ο φορολογούμενος συμφωνεί υπογράφει και αποστέλλει (ταχυδρομικά ή μέσω mail). Αν δεν συμφωνεί πρέπει να το αποδείξει στη φορολογική αρχή για να φορολογηθεί σε διαφορετικό εισόδημα. Η καταχώρηση γίνεται με barcode και έτσι υπάρχουν πολλαπλά οφέλη:

- Εξοικονόμηση χρόνου εργασίας υπαλλήλων και φορολογουμένων.
- Αποφυγή των αριθμητικών, αθροιστικών και τυπογραφικών λαθών στην καταχώρηση και μετέπειτα τροποποιήσεων της δήλωσης λόγω αυτών.

Η χρησιμοποίηση των πληροφοριών που εισέρχονται στο πληροφοριακό σύστημα με τη δημιουργία προεκτυπωμένων φορολογικών δηλώσεων, αποτελεί μια αναγκαία κίνηση και για την ελληνική φορολογική διοίκηση. Η κατακόρυφη μείωση των αριθμητικών, αθροιστικών και τυπογραφικών λαθών που γίνεται στην χειρόγραφη συμπλήρωση, η εξάλειψη της ανάγκης για εργατοώρες παραλαβής, ελέγχου, καταχώρισης, εξεργασίας και αποστολής των φορολογικών δηλώσεων κάθε χρόνο σε εκατοντάδες εφορίες σε όλη τη χώρα, η ταχύτερη ολοκλήρωση της διαδικασίας, η ευκολότερη διαδικασία για εκατοντάδες χιλιάδες φορολογούμενους, των οποίων οι δηλώσεις είναι απλές και εύκολες (χρηματικό κέρδος μιας και δεν θα χρειάζονται τις υπηρεσίες φοροτεχνικών) και η δυσκολία των φορολογούμενων να αποκρύψουν εισοδήματα, αλλά και να αρνηθούν τα στοιχεία που παρουσιάζουν οι δηλώσεις αυτές (μιας και προέρχονται από πραγματικά γεγονότα), θα αποτελέσει ένα σημαντικό όπλο στα χέρια οποιασδήποτε διοίκησης θα

θελήσει να το εφαρμόσει, και θα αυξήσει σε πολύ σημαντικό βαθμό τα έσοδα του δημοσίου.

Το Ελληνικό πληροφοριακό σύστημα που χρησιμοποιείται επιδέχεται βελτιώσεων. Βέβαια, τα τελευταία χρόνια εξελίσσεται και βελτιώνεται συνεχώς, χωρίς όμως να φτάσει στο σημείο να υπάρχει η δυνατότητα συγκέντρωσης και συνδυασμού πληροφοριών από τόσο διαφορετικές πηγές.

Ένα κοινό σημείο του Ελληνικού και Ισπανικού φορολογικού συστήματος είναι η πολυνομία, η οποία δημιουργεί συγχύσεις στους φορολογούμενους. Επίσης, είναι μεγάλος ο αριθμός και η πολυπλοκότητα των δηλώσεων και στα δύο συστήματα.

Η διοικητική διαίρεση της χώρας σε τόσες πολλές Αυτόνομες Κοινότητες και η μερική φορολογική αυτονομία που έχουν, δημιουργεί ανισότητες και προβλήματα στην κεντρική διαχείριση και διανομή του πλούτου. Βέβαια, το σύστημα αυτό βοηθάει στην πολιτική και κοινωνική αυτονομία των επαρχιών μιας και δεν είναι οικονομικά υποτελείς στην πρωτεύουσα και τις υπηρεσίες της.

Η Ισπανία έχει παρόμοια γεωγραφική θέση με την Ελλάδα. Αποτελεί σταυροδρόμι της Μεσογείου με πρόσβαση σε άλλες Ηπείρους. Αυτό δημιουργεί σε συνδυασμό με την εξάλειψη των εθνικών συνόρων στο πλαίσιο της ευρωπαϊκής πραγματικότητας, κινδύνους για απάτη, παραεμπόριο και παραοικονομία. Ένα πολύ σημαντικό όπλο για την πρόληψη, αντιμετώπιση και καταστολή των φαινομένων αυτών είναι η χρήση νέων τεχνολογιών καθώς και κατάλληλη αξιοποίηση πληροφοριών στους ελέγχους.

Η Ισπανική πραγματικότητα φαίνεται ότι υπερέχει επίσης σε ένα σημείο, αυτό που έχει να κάνει με την φορολογική συνείδηση και συνέπεια των πολιτών και των εταιρειών. Αυτό βέβαια, ενισχύεται από το γεγονός του ότι δεν έχει την δυνατότητα ο Ισπανός φορολογούμενος να αποκρύψει, αφού είναι ευρεία η χρήση και η αξιοπιστία των πληροφοριακών συστημάτων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 16

Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΡΟΥΜΑΝΙΑΣ¹⁶

Κριτήριο σύγκρισης

Η Ρουμανία ως μια χώρα που προσχώρησε στην Ε.Ε τα τελευταία χρόνια, κάνει προσπάθειες για να αναπροσαρμόσει το φορολογικό της σύστημα και τους ελεγκτικούς μηχανισμούς. Η Ρουμανία εντάχθηκε επίσης και αυτή σε προγράμματα του ΔΝΤ.

16.1 ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Η Ρουμανία βρίσκεται στη Νοτιοανατολική Ευρώπη. Το βόρειο τμήμα της είναι ορεινό, ενώ στο νότο δεσπόζει η κοιλάδα του Δούναβη. Η συνολική έκταση της χώρας ανέρχεται σε 237.500 Km² και ο συνολικός πληθυσμός σε 21,5 εκατομμύρια. Πρωτεύουσα είναι το Βουκουρέστι και νόμισμα του κράτους το ρουμανικό λέι.



¹⁶Ζέρβα Αναστασία, Νοέμβριος 2010, «Φορολογική Διοίκηση & Ελεγκτικός Μηχανισμός της Ρουμανίας», Φορολογική Επιθεώρηση

Το πολιτικό σύστημα της χώρας είναι η Δημοκρατία. Το Κοινοβούλιο της Ρουμανίας αποτελείται από δύο νομοθετικά σώματα, τη Γερουσία και τη Βουλή των Αντιπροσώπων. Τα μέλη των δύο σωμάτων εκλέγονται με εκλογές που διεξάγονται κάθε τέσσερα έτη.

Το 90% του πληθυσμού είναι Ρουμάνοι και το 7% Ούγγροι. Επίσημη γλώσσα του κράτους είναι η ρουμανική που προέρχεται από τα λατινικά. Η Ρουμανία έχει σημαντικούς φυσικούς πόρους όπως πετρέλαιο, φυσικό αέριο, άνθρακα, σίδηρο, χαλκό και βωξίτη. Οι κυριότερες βιομηχανίες της είναι η μεταλλουργία, τα πετροχημικά και τα προϊόντα μηχανολογικού εξοπλισμού.

Η Ρουμανία προσχώρησε στην Ε.Ε. το 2007. Τα τελευταία χρόνια η χώρα βιώνει ισχυρή οικονομική κρίση με αποτέλεσμα το κλείσιμο σημαντικού αριθμού επιχειρήσεων. Η Ρουμανία κατέφυγε στο Διεθνές Νομισματικό Ταμείο τον Μάρτιο του 2009 και σήμερα βρίσκεται υπό την επιτήρησή του ΔΝΤ προχωρώντας σε δραστικά και επώδυνα μέτρα όπως απολύσεις και μειώσεις μισθών.

16.2 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ

16.2.1 ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΔΙΑΡΘΡΩΣΗ

Η *Εθνική Υπηρεσία Φορολογικής Διοίκησης* είναι εξειδικευμένο όργανο της κεντρικής δημόσιας διοίκησης, με αρμοδιότητες στον τομέα της εφαρμογής της εθνικής πολιτικής για την φορολογία. Επιβλέπεται και συντονίζεται από τον Υπουργό Δημοσίων Οικονομικών και από την 1^η Ιανουαρίου 2004 απέκτησε δική της νομική προσωπικότητα.

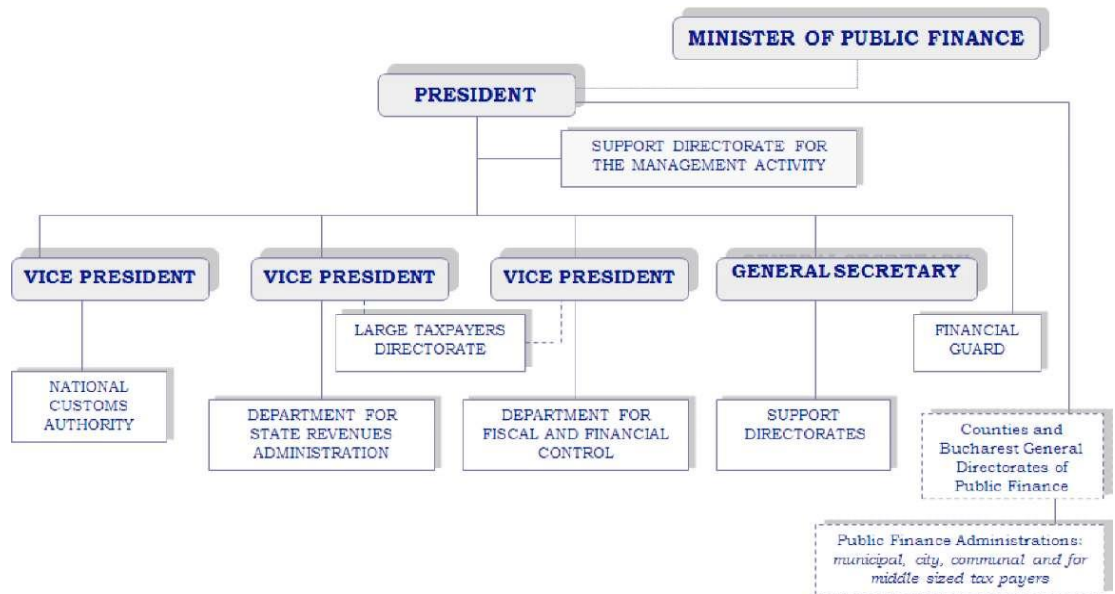
Το οργανωτικό πλαίσιο λειτουργίας της Υπηρεσίας διακρίνεται σε τέσσερα επίπεδα ως ακολούθως:

I. Κεντρικό επίπεδο.

II. Εθνικό επίπεδο (Γενική Διεύθυνση για τη διαχείριση Μεγάλων Φορολογουμένων - DGAMC).

III. Περιφερειακό επίπεδο και Βουκουρέστι (42 Γενικές Διευθύνσεις στο Βουκουρέστι και στην περιφέρεια και 41 Γενικές Διευθύνσεις διαχείρισης μεσαίων φορολογουμένων).

IV. Τοπικό επίπεδο (6 φορολογικές αρχές στη Νομαρχία στο Βουκουρέστι και 362 σε Δήμους, Πόλεις και Κοινότητες της χώρας).



16.2.2 ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΤΟΥ ΕΡΓΟΥ ΚΑΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ

Κύριες αρμοδιότητες της Εθνικής Υπηρεσίας Φορολογικής Διοίκησης είναι:

- Η είσπραξη εσόδων του κρατικού προϋπολογισμού όπως φόροι κερδών, φόροι εισοδήματος, Φ.Π.Α, ειδικοί φόροι κατανάλωσης και άλλα έσοδα.
- Η είσπραξη ασφαλιστικών εισφορών για συντάξεις, ανεργία και υγεία.
- Η ενιαία εφαρμογή των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας.
- Η άσκηση φορολογικού και οικονομικού ελέγχου με σκοπό την τήρηση της δημοσιονομικής και οικονομικής πειθαρχίας.
- Η παροχή υποστήριξης στους φορολογούμενους.
- Ο συντονισμός διαδικασιών για τη διαχείριση των εσόδων σε τοπικό επίπεδο.
- Η εφαρμογή των μέτρων που προβλέπει η τελωνειακή νομοθεσία.
- Η επεξεργασία στρατηγικών για μεταρρυθμίσεις της φορολογικής διοίκησης.

Οι προτεραιότητες της Υπηρεσίας συνοψίζονται στη παρεμπόδιση της φοροδιαφυγής μέσω της εθελοντικής συμμόρφωσης, στον περιορισμό της φορολογικής απάτης τύπου carousel, στην αντιμετώπιση της απάτης στις πολυεθνικές επιχειρήσεις με τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις (transfer pricing), στην ταχεία και αποτελεσματική συλλογή των εσόδων και στη βελτίωση εσωτερικής λειτουργίας του οργανισμού.

Πρόσθετοι στόχοι είναι, η βελτίωση του φορολογικού ελέγχου, η ανάπτυξη ελέγχου με ηλεκτρονικά μέσα, η ενίσχυση της διεθνούς ανταλλαγής πληροφοριών και η βελτίωση της διεθνούς συνεργασίας, η ανάπτυξη εφαρμογών πληροφορικής για διευκόλυνση των φορολογουμένων, η βελτίωση της διαδικασίας επιστροφής ΦΠΑ, η υποστήριξη των φορολογουμένων με επιμήκυνση πληρωμής των χρεών τους λόγω των επιπτώσεων της οικονομικής κρίσης, ο εκσυγχρονισμός των υπηρεσιών.

Ορισμένα αποτελέσματα των δράσεων της Υπηρεσίας κατά τη διετία 2008-2010 είναι η αναθεώρηση του συστήματος υποβολής φορολογικής δήλωσης για τις πολύ μικρές επιχειρήσεις, ενώσεις και ιδρύματα, η επέκταση της ηλεκτρονικής υποβολής φορολογικής δήλωσης για όλους τους φορολογούμενους και τα νομικά πρόσωπα, η υποβολή των φορολογικών δηλώσεων με ψηφιακή υπογραφή, οι πληρωμές φόρων με τραπεζικές κάρτες, η εισαγωγή διαδικασίας παύσης χρεών, η απλοποίηση διαδικασιών για τελωνειακά θέματα και η εστίαση στον υψηλό πλούτο φυσικών προσώπων.

Η Εθνική Υπηρεσία Φορολογικής Διοίκησης έλαβε την περίοδο 2009-2010 ορισμένα δραστικά μέτρα για την αντιμετώπιση της οικονομικής κρίσης. Μέτρα για την αύξηση της αποδοτικότητας στην εσωτερική οργάνωση και λειτουργία του οργανισμού αλλά και συγχώνευση εσωτερικών υπηρεσιών με κατάργηση 985 διευθυντικών θέσεων (περίπου το 20% του συνόλου των θέσεων διαχείρισης). Ως αποτέλεσμα, εξοικονομήθηκαν περίπου 2.100.000 ΕΥΡΩ. Επίσης, έλαβε μέτρα για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής, δημοσιεύοντας στην ιστοσελίδα του οργανισμού λίστα ανενεργών¹⁷

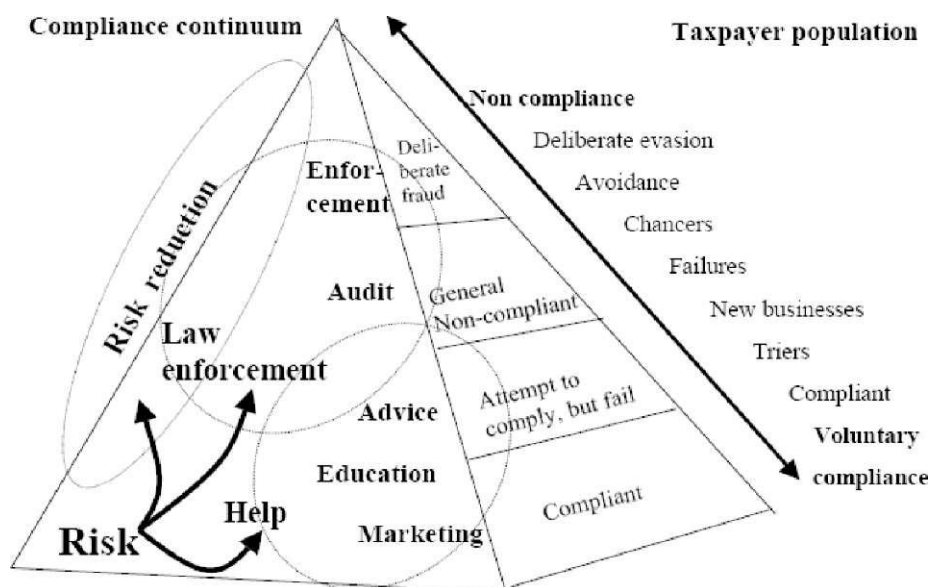
¹⁷Σύμφωνα με τον Φορολογικό Κώδικα της Ρουμανίας, αδρανείς ή ανενεργοί θεωρούνται οι φορολογούμενοι, νομικά πρόσωπα ή άλλες οντότητες χωρίς νομική προσωπικότητα, που δεν εκπληρώνουν τις φορολογικές υποχρεώσεις για δύο συνεχείς χρήσεις και σχετίζονται με αυτούς που η αρμόδια φορολογική αρχή δεν εγκρίνει ένα μέτρο για την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων, κατόπιν αιτήσής τους.

φορολογουμένων και επιστροφών ΦΠΑ και εντατικοποιώντας τους φορολογικούς ελέγχους στις επιχειρήσεις που χαρακτηρίζονται από υψηλό επίπεδο κινδύνου και δηλώνουν ζημιές.

16.3 ΕΛΕΓΧΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ

16.3.1 ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΚΙΝΔΥΝΩΝ

Η *ανάλυση κινδύνων* χρησιμοποιείται για το πλάνο στρατηγικής ελέγχου και για επιμέρους ελέγχους (ελέγχους επιστροφής Φ.Π.Α., ελέγχους διασταύρωσης με δεδομένα από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές). Με τη μέθοδο ανάλυσης κινδύνων επιτυγχάνεται ταχύτερος και αποτελεσματικότερος έλεγχος, καθώς γίνονται στοχευμένες προσπάθειες για έλεγχο σε φορολογούμενους, κατόπιν συγκέντρωσης και ανάλυσης των πληροφοριών που συνιστούν το προφίλ τους.



Πυραμίδα φορολογουμένων και φορολογικής συμμόρφωσης

Κατά την ανάλυση κινδύνων οι φορολογούμενοι κατατάσσονται σε ομάδες σύμφωνα με κριτήρια που ορίζονται ως παράμετροι κινδύνου. Μερικά από αυτά αφορούν τη συμπεριφορά των φορολογουμένων στο πλαίσιο της φορολογικής συμμόρφωσης και ιεραρχούνται λαμβάνοντας υπόψη το ποσό του φόρου που αποκρύπτεται, τους πόρους που απαιτούνται για την αντιμετώπισή τους και τις κοινωνικές και πολιτικές συνέπειες.

Για την αξιολόγηση των κινδύνων χρησιμοποιούνται εργαλεία που βασίζονται σε στατιστικές μεθόδους (SPSS, MathLab, Statistica, Excel, Access, κλπ.). Επειδή χρησιμοποιούνται πολλοί παράμετροι κινδύνου, πολλές πηγές πληροφόρησης και διαφορετικά πληροφοριακά συστήματα απαιτείται ισχυρή πλατφόρμα και ολοκληρωμένη πληροφοριακή υποδομή, που θα αναπτυχθεί μελλοντικά.

16.3.2 ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Οι αρμοδιότητες άσκησης φορολογικού ελέγχου της Υπηρεσίας Φορολογικής Διοίκησης και των εξαρτημένων μονάδων της καθορίζονται με διάταγμα του Προέδρου της Υπηρεσίας.

Η φορολογική αρχή έχει το δικαίωμα στα πλαίσια των αρμοδιοτήτων της να εκτιμήσει το φόρο που δηλώνεται σε σχέση με τα πραγματικά περιστατικά και να υιοθετήσει τη λύση που είναι γενικά παραδεκτή από το νόμο σύμφωνα με τα ευρήματα για κάθε υπόθεση.

Αντικείμενο φορολογικού ελέγχου είναι η συμμόρφωση των φορολογουμένων στις φορολογικές τους υποχρεώσεις, η νομιμότητα, η ορθότητα και η ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων, ο έλεγχος και η εκτίμηση της φορολογικής βάσης και ο προσδιορισμός των πιθανών διαφορών.

Κύριο καθήκον του ελέγχου είναι η διερεύνηση όλων των εγγράφων και στοιχείων που προκύπτουν από τη δραστηριότητα του φορολογουμένου, προκειμένου να συγκριθεί το αποτέλεσμα με τις φορολογικές δηλώσεις και να προσδιοριστούν οι φορολογικές διαφορές.

Υποκείμενο φορολογικού ελέγχου είναι όλα τα πρόσωπα, που έχουν την υποχρέωση να παρακρατούν και να πληρώνουν φόρους, τέλη, εισφορές κλπ.

16.3.3 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ

Ο έλεγχος φορολογικών υποθέσεων διενεργείται πριν την παραγραφή του δικαιώματος επιβολής φορολογικών υποχρεώσεων, που ξεκινάει την 1η Ιανουαρίου του επόμενου έτους από την ημερομηνία γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης. Ο χρόνος παραγραφής ορίζεται σε 3 έτη και μπορεί να παραταθεί. Για τους μεγάλους φορολογουμένους ο χρόνος παραγραφής ορίζεται σε 5 έτη και σε 10 χρόνια σε περιπτώσεις που διενεργούνται ποινικές έρευνες, αρχής γενομένης από την ημερομηνία της παράβασης, εφόσον υπάρχει τελεσίδικη απόφαση από το δικαστήριο.

Η αρμόδια φορολογική αρχή είναι επιφορτισμένη με την επιλογή των φορολογουμένων που υπόκεινται σε φορολογικούς ελέγχους και σε ότι αφορά τη διαδικασία επιλογής, ο φορολογούμενος δεν μπορεί να εκφέρει αντιρρήσεις.

Πριν από τη διενέργεια του ελέγχου, η φορολογική αρχή έχει την υποχρέωση να ενημερώνει τους φορολογούμενους σχετικά με τη σχεδιαζόμενη δράση, με γνωστοποίηση, η οποία κοινοποιείται εγγράφως στον φορολογούμενο, 15 ημέρες πριν από την έναρξή του ελέγχου και 30 ημέρες για τους μεγάλους φορολογούμενους.

Ο έλεγχος πρέπει να διενεργείται στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης και ο φορολογούμενος πρέπει να διαθέσει τον κατάλληλο χώρο και την υλικοτεχνική υποστήριξη που απαιτείται για την εκτέλεσή του.

Επίσης, ο έλεγχος πρέπει να έχει ολοκληρωθεί εντός 3 μηνών, ενώ στην περίπτωση μεγάλων φορολογούμενων και φορολογουμένων με δευτερεύουσες εγκαταστάσεις και υποκαταστήματα εντός 6 μηνών.

Ο αρμόδιος προϊστάμενος φορολογικού ελέγχου μπορεί να αποφασίσει να αναστείλει τον έλεγχο, όταν υπάρχουν αιτιολογημένοι λόγοι όπως, έλεγχος διασταύρωσης, γνωμοδότηση από νομικά τμήματα, άλλοι φορολογικοί έλεγχοι κλπ.

Ο φορολογικός έλεγχος πρέπει να πραγματοποιείται μόνο μία φορά για κάθε φόρο, τέλος, εισφορά για μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο. Κατά παρέκκλιση, ο επικεφαλής της αρμόδιας φορολογικής αρχής μπορεί να αποφασίσει την εκ νέου επαλήθευση των γεγονότων και στοιχείων εντός ορισμένης προθεσμίας, με την προϋπόθεση ότι, από την ημερομηνία ολοκλήρωσης του ελέγχου και μέχρι την ημερομηνία παραγραφής, προέκυψαν συμπληρωματικές πληροφορίες, που κατά τον έλεγχο δεν γνώριζαν οι ελεγκτές και συνιστούν σφάλματα υπολογισμού, που μπορεί να επηρεάσουν τα αποτελέσματα ελέγχου.

Ο φορολογούμενος πρέπει να ενημερώνεται κατά τη διάρκεια του ελέγχου με τα σημαντικά ευρήματα προέκυψαν. Με την ολοκλήρωση του ελέγχου, η φορολογική αρχή πρέπει να παρουσιάσει τα ευρήματά της και τις φορολογικές τους συνέπειες και να επιτρέψει στον φορολογούμενο να εκφράσει την άποψή του.

Οι φορολογικές αρχές γνωστοποιούν στους φορείς που διερευνούν ποινικά θέματα τα ευρήματα που προκύπτουν κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου και θα μπορούσαν να συνιστούν ποινική παράβαση σύμφωνα με τις διατάξεις του Ποινικού Δικαίου.

Κατά τη διενέργεια του ελέγχου πρέπει να συντάσσεται υποχρεωτικά έκθεση με τα πορίσματα ελέγχου. Η κατάρτιση της έκθεσης είναι η βάση για την έκδοση της απόφασης επιβολής οφειλόμενου φόρου, που περιλαμβάνει τις φορολογικές διαφορές σε σχέση με την είσπραξη φόρου, που υφίστανται κατά τον χρόνο έναρξης του φορολογικού ελέγχου. Σε περίπτωση που η φορολογική βάση δεν αλλάζει, θα πρέπει να καθορίζεται με σχετική απόφαση.

Στη Ρουμανία, στις φορολογικές διαφορές που προκύπτουν κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται προσαυξήσεις 0,5% ανά ημέρα και 15%, εάν η περίοδος μη πληρωμής υπερβαίνει τις 60 ημέρες. Οι αποφάσεις επιβολής φόρου αντιπροσωπεύουν ειδοποιήσεις

πληρωμής από την ημερομηνία κοινοποίησής τους και επιβάλλεται προσαύξηση στα ποσά πληρωμής.

16.3.4 ΕΙΔΗ ΕΛΕΓΧΩΝ

Οι φορολογικοί έλεγχοι ανάλογα με την έκτασή τους διακρίνονται σε **γενικούς**, που αφορούν την επαλήθευση όλων των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογουμένου για μια συγκεκριμένη περίοδο και σε **μερικούς**, που αφορούν την επαλήθευση μιας ή περισσοτέρων από τις φορολογικές υποχρεώσεις του φορολογουμένου για μια συγκεκριμένη περίοδο.

Ανάλογα με το αντικείμενο και τις διαδικασίες ελέγχου διακρίνονται σε αιφνίδιους ελέγχους και ελέγχους διασταύρωσης. Ο **αιφνίδιος έλεγχος** συνίσταται στον έλεγχο των πραγματικών γεγονότων και στοιχείων, ως αποτέλεσμα κάποιου ενημερωτικού σημειώματος σχετικά με την ύπαρξη ορισμένων παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας, χωρίς προηγούμενη κοινοποίηση στον φορολογούμενο. Ο **έλεγχος διασταύρωσης**, που μπορεί επίσης να είναι αιφνίδιος, συνίσταται στην επαλήθευση των στοιχείων και των φορολογητέων πράξεων του φορολογούμενου σε σχέση με αυτές άλλων προσώπων. Στο τέλος κάθε αιφνίδιου ελέγχου καταρτίζεται έκθεση που περιγράφεται το πόρισμα του ελέγχου και υπογράφεται από τη φορολογική αρχή και το φορολογούμενο.

Ανάλογα με τη μέθοδο ελέγχου διακρίνονται σε **δειγματοληπτικούς** ελέγχους που αφορούν τον έλεγχο επιλεγμένων στοιχείων και σημαντικών λειτουργιών και **ηλεκτρονικούς** ελέγχους που συνίσταται στον έλεγχο των λογαριασμών με ηλεκτρονική διαδικασία, χρησιμοποιώντας μεθόδους που υποστηρίζονται από εξειδικευμένα ηλεκτρονικά εργαλεία.

16.3.5 ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ (E-Audit)

Στις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας της Ρουμανίας προβλέπεται ως μέθοδος φορολογικού ελέγχου ο ηλεκτρονικός έλεγχος. Σύμφωνα με τον ορισμό που δίνεται στον

Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ο ηλεκτρονικός έλεγχος συνίσταται στην επαλήθευση των λογιστικών διαδικασιών, που έχουν εφαρμοστεί σε ένα ηλεκτρονικό περιβάλλον, χρησιμοποιώντας αναλυτικές μεθόδους εκτίμησης και ελέγχου, που υποστηρίζονται από εξειδικευμένες ηλεκτρονικές εφαρμογές.

Ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας προβλέπει τη δυνατότητα των φορολογουμένων να αποθηκεύουν δεδομένα σε ηλεκτρονική μορφή και να τα διαθέτουν στους φορολογικούς ελεγκτές για τους σκοπούς του ελέγχου. Προς το παρόν, οι φορολογούμενοι δεν είναι υποχρεωμένοι να τηρούν τη λογιστική σε ηλεκτρονικό περιβάλλον, αλλά όσοι έχουν τα δεδομένα σε ηλεκτρονική μορφή υποχρεούνται να τα προσκομίσουν, κατόπιν αιτήσεως της φορολογικής αρχής. Όσον αφορά τα πρότυπα υποβολής του ηλεκτρονικού αρχείου δεν υπάρχει καμία νομική διάταξη.

Προκειμένου να καταστεί αποτελεσματική η χρήση του ηλεκτρονικού ελέγχου ως μέθοδος ελέγχου, η φορολογική διοίκηση απέκτησε το λογισμικό ACL, που είναι εξειδικευμένο στην εισαγωγή, επεξεργασία και ανάλυση των δεδομένων, που λαμβάνονται σε ηλεκτρονική μορφή. Μέσω ενός διετούς (2008 και 2009) προγράμματος συνεργασίας, που υλοποιήθηκε με τη φορολογική διοίκηση στη Γερμανία και το Ηνωμένο Βασίλειο, διοργανώθηκαν σεμινάρια για τη χρήση του ACL στους ελεγκτές, οι οποίοι επιλέχθηκαν από τους τακτικούς φορολογικούς ελεγκτές για να διενεργούν ηλεκτρονικούς ελέγχους.

Στην έδρα της φορολογικής διοίκησης υπάρχει ομάδα που ασχολείται με το συντονισμό, την παρακολούθηση και την ενίσχυση των περιφερειακών υπηρεσιών στις δραστηριότητες της νέας μορφής ελέγχου.

Σε γενικές γραμμές, η διενέργεια του ηλεκτρονικού ελέγχου συνίσταται στις ακόλουθες τέσσερις φάσεις, που δεν είναι υποχρεωτικές, καθώς οι ελεγκτές έχουν τη δυνατότητα να υιοθετήσουν τη δική τους προσέγγιση ανάλογα με την υπόθεση, τις ανάγκες και τις ιδιαιτερότητες του ελέγχου.

1) Ανάλυση πληροφοριακού συστήματος και βάσης δεδομένων

Κατά την πρώτη φάση προσδιορίζεται ο υπεύθυνος εισαγωγής, τροποποίησης και επεξεργασίας των δεδομένων, τα λογισμικά που χρησιμοποιούνται, τα κλειδιά ελέγχου, η

διαδικασία αποθήκευσης και επεξεργασίας των πληροφοριών και οι εσωτερικοί κανονισμοί ώστε να κατανοήσει ο ελεγκτής το πληροφοριακό σύστημα και την πιθανή «αδυναμία» του για λανθασμένα δεδομένα, να αποκτήσει πληροφορίες για τα δεδομένα που είναι διαθέσιμα ηλεκτρονικά και να διαπιστώσει την αξιοπιστία τους.

II) Εισαγωγή ηλεκτρονικών δεδομένων

Στη δεύτερη φάση καθορίζονται τα δεδομένα (ΦΠΑ, πωλήσεις, αγορές, προμηθευτές κλπ.) και η μορφή του αρχείου που θα δοθεί.

III) Επικύρωση ηλεκτρονικών δεδομένων

Στη παρούσα φάση εκτελούνται εργασίες, όπως έλεγχος συνόλων και σύγκριση με τα λογιστικά έγγραφα, τις φορολογικές δηλώσεις επαλήθευση του αριθμού των συναλλαγών, εντοπισμός των βασικών προμηθευτών κλπ. για να επιβεβαιώσει ο ελεγκτής ότι παραδόθηκαν τα δεδομένα που ζητήθηκαν και είναι αξιόπιστα και πλήρη.

IV) Ανάλυση ηλεκτρονικών δεδομένων

Στην τελευταία φάση διενεργούνται αναλυτικές διαδικασίες (ταξινόμηση συναλλαγών, προμηθευτών, πελατών, επιλογή λογαριασμών κλπ.) και προσδιορίζονται οι φορολογικοί κίνδυνοι (συναλλαγή υψηλής αξίας με έναν προμηθευτή, απουσία τιμολογίων από την αύξουσα αρίθμηση, προμηθευτές ή πελάτες χωρίς στοιχεία ταυτοποίησης, προμηθευτές σε αδράνεια κλπ.), ώστε στο τέλος της τέταρτης φάσης ο ελεγκτής να έχει έναν ολοκληρωμένο φορολογικό έλεγχο.

Μέχρι σήμερα, υπάρχουν 40 άδειες χρήσεις του ACL διανεμημένες στους ελεγκτές σε κεντρικό και τοπικό επίπεδο και 10 άδειες χρήσεις στους ελεγκτές της Διεύθυνσης Μεγάλων Φορολογουμένων. Η χρήση του ACL ήταν πολύ αποτελεσματική στην περίπτωση των ελέγχων με μεγάλο όγκο ηλεκτρονικών δεδομένων. Ωστόσο, τα προβλήματα που προέκυψαν συνίστανται στη ποικιλία λογισμικών λογιστικής και στη μορφή των στοιχείων.

Στα μελλοντικά σχέδια είναι η διενέργεια ολοκληρωμένου ηλεκτρονικού ελέγχου, η χρήση του ACL για την επαλήθευση των ταμειακών μηχανών και η συνεχής εκπαίδευση των ελεγκτών.

16.3.6 ΕΡΓΑΛΕΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

- Το **σύστημα VIES** παρέχει πληροφορίες σχετικά με ενδοκοινοτικές αποκτήσεις των φορολογουμένων της Ρουμανίας και δεδομένα από τις τριμηνιαίες καταστάσεις άλλων κρατών μελών καθώς και από τις εσωτερικές τριμηνιαίες καταστάσεις D390₂. Επιπλέον δίνει τη δυνατότητα ελέγχου της εγκυρότητας των ενδοκοινοτικών κωδικών ΦΠΑ.
- Η **Βάση δεδομένων D394** που λειτουργεί από 1/8/2008 σε εθνικό επίπεδο και παρέχει πληροφορίες για τις εσωτερικές αποκτήσεις και παραδόσεις σύμφωνα με δεδομένα από τις εξαμηνιές εσωτερικές καταστάσεις.
- Η **Διαδικτυακή πύλη FISCNET (www.fiscnet.ro)** που είναι συγκεντρωμένα όλα τα πληροφοριακά συστήματα και οι εφαρμογές που χρησιμοποιούνται από όλους τους εργαζόμενους του Υπουργείου. Οι εφαρμογές που αφορούν τους ελεγκτές είναι: 1) Η **εφαρμογή INFOPC** που παρέχει πληροφορίες για το φορολογούμενο και χρησιμοποιείται κατά την προετοιμασία του ελέγχου. 2) Η **εφαρμογή PLA** που χρησιμοποιείται για το σχεδιασμό της εργασίας κατά μήνα. 3) Η **εφαρμογή PHOENIX** που χρησιμοποιείται για το σχεδιασμό, συντονισμό και αξιολόγηση του ελέγχου νομικών προσώπων, για τη δημιουργία «Απόφασης οφειλόμενου φόρου» και «Απόφασης περί μη αλλοίωση της φορολογητέας βάσης» και δοκιμαστικά για τη δημιουργία της «Εκθεσης φορολογικού ελέγχου». 4) Η **εφαρμογή COLIBRI** που χρησιμοποιείται για το φορολογικό έλεγχο φυσικών προσώπων.
- Η **Εφαρμογή DECIMP** με δεδομένα από όλες τις φορολογικές δηλώσεις.
- Το πληροφοριακό σύστημα **SACF** για τη διαχείριση των φορολογικών απαιτήσεων με δεδομένα για χρέη και πληρωμές.
- Η **Εφαρμογή ACL** για τη διενέργεια ηλεκτρονικού ελέγχου, μια προσπάθεια που ξεκίνησε πιλοτικά από 1/1/2010.
- **Άλλες βάσεις δεδομένων** όπως η εξωτερική βάση δεδομένων του Υπουργείου Δικαιοσύνης «Μητρώο φορολογούμενου» με πληροφορίες για τους διαχειριστές, μέτοχους κ.λπ., η εσωτερική βάση δεδομένων «Μητρώο Μεγάλων Φορολογουμένων» και η εσωτερική βάση δεδομένων για τους τραπεζικούς λογαριασμούς που δηλώθηκαν από τους φορολογούμενους.

16.4 ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΓΙΑ ΤΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΜΕΓΑΛΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΩΝ (DGAMC)

ΓΕΝΙΚΑ

Στους μεγάλους φορολογούμενους περιλαμβάνονται εταιρείες που ο κύκλος εργασιών της προηγούμενης χρήσης ξεπέρασε τα 70 εκατ. LEI (~17 εκατ. ΕΥΡΩ), εταιρείες με συγκεκριμένες δραστηριότητες¹⁸ και εταιρείες που έκαναν έναρξη πρόσφατα και έχουν δεσμευθεί να επενδύσουν τουλάχιστον 400 εκατ. ΕΥΡΩ. Επίσης εταιρείες που διαχειρίζεται η Διεύθυνση και ο κύκλος εργασιών προηγούμενης χρήσης είναι μικρότερος των 70 εκατ. LEI ή δεν τήρησαν τη δέσμευση τους να επενδύσουν τουλάχιστον 400 εκατ. ΕΥΡΩ παραμένουν στη διαχείρισή της για τα επόμενα 4 χρόνια.

Η Διεύθυνση δημιουργήθηκε το 2003 και απασχολούνται 293 εργαζόμενοι με καθήκοντα φορολογικού ελέγχου και διοικητικά. Την 30/6/2010 οι μεγάλοι φορολογούμενοι ανέρχονται σε 1.978 και η πλειοψηφία αυτών προέρχεται από τη διοικητική περιφέρεια στο Βουκουρέστι.

Σύμφωνα με στοιχεία, το Α' εξάμηνο του 2010 περίπου το 48% των εσόδων του κρατικού προϋπολογισμού προέρχεται από μεγάλους φορολογούμενους.

Η οργανωτική δομή της υπηρεσίας συνίσταται στη διοικητική δραστηριότητα και στη δραστηριότητα φορολογικής επιθεώρησης.

Για τη διεθνή ανταλλαγή πληροφοριών λειτουργεί το Κεντρικό Γραφείο Διασύνδεσης (CLO) που αναλαμβάνει το συντονισμό όλων των πληροφοριών που ανταλλάσσονται με τα άλλα κράτη μέλη σχετικά με τον Φ.Π.Α., το συντονισμό πολυμερών ελέγχων (MLC) και τη σύνταξη σχετικών διαδικασιών. Επίσης, λειτουργεί η Κεντρική Υπηρεσία για την ανταλλαγή πληροφοριών που σχετίζονται με τους άμεσους φόρους στο πλαίσιο της αποφυγής διπλής φορολογίας. Ενώ, σε επίπεδο τοπικής φορολογικής διοίκησης 42 περιφερειακές μονάδες συμβάλλουν στη διεθνή ανταλλαγή πληροφοριών.

¹⁸Η Εθνική Τράπεζα της Ρουμανίας, όλες οι τράπεζες, οι ασφαλιστικές εταιρείες, οι χρηματοοικονομικές εταιρείες επενδύσεων, τα καζίνο.

16.5 ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗΣ

Ο φορολογικός έλεγχος αποτελεί κύριο έργο της υπηρεσίας. Το πρώτο εξάμηνο του 2010 έχουν διενεργηθεί 557 έλεγχοι από τους 177 φορολογικούς ελεγκτές που διαθέτει. Το 76% των ελέγχων αφορά ειδικούς ελέγχους μετά από απαίτηση άλλων θεσμικών οργάνων, ενώ το 12% αφορά φορολογικούς ελέγχους που σχετίζονται με επιστροφές Φ.Π.Α. και 12% φορολογικούς ελέγχους που δε συνδέονται με επιστροφές Φ.Π.Α.

Μια ενοποιημένη φορολογική νομοθεσία ξεκίνησε από 1/1/2004 και περιλαμβάνει τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και τον Φορολογικό Κώδικα (Ν. 571/2003), που ρυθμίζει τους άμεσους φόρους, ΦΠΑ, ειδικούς φόρους κατανάλωσης και τοπικούς φόρους.

Τα είδη των ελέγχων είναι γενικοί φορολογικοί έλεγχοι για όλα τα είδη φόρων και ασφαλιστικών εισφορών, ειδικοί έλεγχοι για έναν ή περισσότερους φόρους -συνήθως ΦΠΑ- και εξειδικευμένοι έλεγχοι που αφορούν ειδικές έρευνες. Επισημαίνουμε, ότι δεν είναι στις αρμοδιότητες της διεύθυνσης το ξέπλυμα χρήματος και αν προκύψει τέτοια περίπτωση ενημερώνεται η εισαγγελία.

Για το σχεδιασμό και τη διενέργεια του ελέγχου λαμβάνεται υπόψη η εκτίμηση του κινδύνου σύμφωνα με τα ακόλουθα κριτήρια:

- Καταπολέμηση της απάτης ΦΠΑ, από τον έλεγχο της ύπαρξης και της νομιμότητας των ποσών του ΦΠΑ, που ζητήθηκαν για επιστροφή από τους επιχειρηματίες, σύμφωνα με τις δηλώσεις που υπέβαλαν.
- Έλεγχος φορολογουμένων που έχει περάσει η περίοδος παραγραφής των φορολογικών τους υποχρεώσεων.
- Έλεγχος των φορολογουμένων που δήλωσαν ζημία.
- Εθελοντική φορολογική συμμόρφωση (μηδενικές φορολογικές δηλώσεις).
- Έλεγχος των φορολογούμενων με δραστηριότητες που χαρακτηρίζονται από υψηλό επίπεδο κινδύνου.

- Έλεγχος των διαφορών μεταξύ των ποσών των ενδοκοινοτικών παραδόσεων που λαμβάνονται μέσω VIES και δηλώνονται από τους εμπόρους άλλων κρατών μελών της ΕΕ και των ποσών των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων που δηλώνονται από τους φορολογούμενους της Ρουμανίας στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες.

16.6 ΕΙΔΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΕΛΕΓΧΩΝ (GARDA FINANCIARA)

Η Ειδική Υπηρεσία Ελέγχων είναι ένα εξειδικευμένο σώμα ελέγχου του δημόσιου φορέα της Ρουμανίας, που ως νομική οντότητα, υπάγεται απευθείας στην Εθνική Υπηρεσία Φορολογικής Διοίκησης. Έχει την έδρα της στο Βουκουρέστι και είναι επιφορτισμένη με τη διεξαγωγή επιχειρησιακών και αιφνιδιαστικών ελέγχων για την πρόληψη, διερεύνηση και καταστολή της φοροδιαφυγής και της απάτης. Άλλοι σημαντικοί στόχοι της είναι η καταπολέμηση του παράνομου εμπορίου, το λαθρεμπόριο τσιγάρων και αλκοόλ, τα τυχερά παιχνίδια και το ξέπλυμα χρήματος.

16.6.1 ΟΡΓΑΝΩΤΙΚΗ ΔΟΜΗ

Η Υπηρεσία διευθύνεται από τον Γενικό Επίτροπο, ο οποίος είναι ανώτερος δημόσιος υπάλληλος και διορίζεται από τον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών. Το έργο του υποστηρίζεται από τους Αναπληρωτές του και τους Διευθυντές των επιμέρους διευθύνσεων.

Η Υπηρεσία στελεχώνεται από 1.385 δημόσιους υπαλλήλους και ως σώμα διαρθρώνεται διοικητικά σε:

α) Γενικό Αρχηγείο, που προγραμματίζει, σχεδιάζει, κατευθύνει και ελέγχει τη λειτουργία όλου του σώματος. Ο αριθμός των εργαζομένων που απασχολούνται ανέρχεται σε 157 άτομα εκ των οποίων οι 98 έχουν καθήκοντα ελέγχου.

β) Περιφερειακές μονάδες και μονάδα στο Βουκουρέστι, που το έργο τους εκτελείται στο χώρο της τοπικής τους αρμοδιότητας και ανέρχονται σε 42 σε όλη την επικράτεια

της χώρας. Απασχολούνται 1228 εργαζόμενοι εκ των οποίων οι 931 έχουν καθήκοντα ελέγχου.

Όλοι οι εργαζόμενοι με αρμοδιότητες επιτόπιου ελέγχου έχουν πτυχίο πανεπιστημίου στα Οικονομικά ή στο Δίκαιο.

Το σώμα διαθέτει προσωπικό υποστήριξης στον τομέα νομικής υπηρεσίας, πληροφορικής, διοικητικής μέριμνας, ανθρώπινου δυναμικού, λογιστικής και γραμματείας.

16.6.2 ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΕΣ ΚΑΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ

Η Υπηρεσία είναι διοικητικό όργανο και δεν έχει εξουσίες της αστυνομίας. Οι κυριότεροι συνεργάτες της κατά τη λειτουργία της είναι:

- Η Οικονομική Αστυνομία που διεξάγει έρευνα για την απάτη.
- Τα Σώματα Φορολογικού Ελέγχου που αναλαμβάνουν την εκτίμηση και είσπραξη των διαφυγόντων φόρων.
- Η Εισαγγελία που ασκεί ποινική δίωξη κατά των φοροφυγάδων.
- Τα Τελωνεία και η Αστυνομία Συνόρων που συμβάλουν στην καταπολέμηση του λαθρεμπορίου.
- Η Εθνική Υπηρεσία για την καταστολή δραστηριοτήτων που σχετίζονται με ξέπλυμα χρήματος
- Το Τμήμα Καταπολέμησης Απάτης σε συνεργασία με Ευρωπαϊκή Υπηρεσία καταπολέμησης απάτης για την προστασία των οικονομικών συμφερόντων της Ε.Ε.

Το έργο της Υπηρεσίας είναι ελεγκτικό και συνίσταται από τις ακόλουθες αρμοδιότητες:

- Επαλήθευση της συμμόρφωσης με τις διατάξεις του νόμου που αφορούν την κυκλοφορία εμπορευμάτων στο οδικό δίκτυο, σιδηροδρόμους, λιμάνια, αεροδρόμια, αποθήκες, ζώνες ελευθέρων συναλλαγών και σε άλλα μέρη που έχει αναπτυχθεί τέτοια δραστηριότητα.
- Επαλήθευση της νομιμότητας των δραστηριοτήτων που αναπτύσσονται, την ύπαρξη και γνησιότητα των δικαιολογητικών για την παραγωγή, τη παροχή υπηρεσιών, τη μεταφορά, αποθήκευση και πώληση εμπορευμάτων.
- Κατάσχεση των αγαθών που η κατασκευή, αποθήκευση, μεταφορά και πώληση είναι παράνομα.
- Κατάσχεση των εισοδημάτων που προέρχονται από παράνομες εμπορικές δραστηριότητες και παρεχόμενες υπηρεσίες.
- Κατάσχεση λογιστικών βιβλίων κατά την ύπαρξη παραβάσεων και αδικημάτων.
- Σφράγιση, των χώρων και αγαθών που αποτελούν αντικείμενο του ελέγχου.
- Συνεργασία με τις αρμόδιες αρχές για τη διεξαγωγή έρευνας σε δημόσιους και ιδιωτικούς χώρους αν υπάρχουν ενδείξεις ότι σε αυτά τα μέρη είναι κρυμμένα έγγραφα, εμπορεύματα ή πραγματοποιούνται παράνομες δραστηριότητες.
- Προσδιορισμός των πράξεων και γεγονότων που συνιστούν απάτη και φοροδιαφυγή, σύνταξη πράξεων με τα πορίσματα ελέγχου και ενημέρωση των φορέων που διερευνούν ποινικά θέματα.

16.6.3 ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΟΥΜΕΝΟ ΕΡΓΟ ΚΑΙ ΣΧΕΔΙΟ ΔΡΑΣΗΣ

Ο οργανισμός πραγματοποιεί ελέγχους με ποικίλο περιεχόμενο και μπορεί να προσαρμοστεί στην εξέλιξη των φαινομένων της φοροδιαφυγής και της απάτης. Σημαντικές αλλαγές σημειώθηκαν από 1/1/2007 κατά την ένταξη της Ρουμανίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση.

Κατά τα έτη 2008-2009 πραγματοποιήθηκαν οι ακόλουθες δράσεις:

- 1) Παρακολούθηση των φαινομένων αποφυγής καταβολής ΦΠΑ που σχετίζονται με ενδοκοινοτικές συναλλαγές, από τη λεγόμενη «απάτη τύπου carousel».
- 2) Καταπολέμηση της αποφυγής καταβολής ειδικών φόρων κατανάλωσης από παράνομες συναλλαγές με καύσιμα.
- 3) Συρρίκνωση της αποφυγής καταβολής ειδικών φόρων κατανάλωσης από παράνομη παραγωγή και εμπορία τσιγάρων και από λαθρεμπόριο.
- 4) Εξάλειψη της αποφυγής καταβολής ειδικών φόρων κατανάλωσης που οφείλεται στην πώληση αλκοολούχων ποτών που παράγονται παράνομα, σε μυστικές τοποθεσίες, ή από το λαθρεμπόριο.
- 5) Εστίαση ελέγχου σε ορισμένους τομείς, περιφέρειες και σε εποχιακές δραστηριότητες (περιοχές με υψηλή εμπορική δραστηριότητα, χρήση ηλεκτρονικών ταμειακών μηχανών, ανακύκλωση των αποβλήτων, παραγωγή και εμπορία γεωργικών προϊόντων, ξυλεία, μεταφορές κλπ.).

Εκτός από τα προαναφερόμενα, βασιζόμενη στην ανάλυση κινδύνων που πραγματοποιήθηκε, η Υπηρεσία είχε συμπεριλάβει στο «Σχέδιο δράσης για το 2010» ελέγχους που αφορούν:

- 1) Πράξεις σχετικές με μεταφορές κεφαλαίων, αποκτήσεις ή μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων και άλλες λειτουργίες που σχετίζονται με το ξέπλυμα χρήματος.
- 2) Παράνομη εργασία, κυρίως στον τομέα των κατασκευών, των υπηρεσιών και της γεωργίας.
- 3) Τυχρά παιχνίδια - τέτοιες δραστηριότητες αναπτύσσονται ανεξέλεγκτα και αποτελούν σημαντικό παράγοντα φοροδιαφυγής.
- 4) Ανέγερση κτιρίων στο όνομα των φυσικών προσώπων, που στη συνέχεια πωλούσαν παράνομα χωρίς να πληρώνουν φόρους, ιδιαίτερα τον Φ.Π.Α.
- 5) Πωλήσεις μεταχειρισμένων αυτοκινήτων από ιδιώτες, χωρίς τη σχετική καταβολή των οφειλόμενων φόρων για τα έσοδα που λαμβάνονται από τους πωλητές.

Πρόσθετος στόχος σχετικά με την εσωτερική λειτουργία του οργανισμού είναι η αύξηση του βαθμού συλλειτουργίας με τις κρατικές δομές που εμπλέκονται στη καταπολέμηση της εγκληματικότητας, η ενίσχυση της συνεργασίας με οργανισμούς από άλλα κράτη που έχουν παρόμοιες εξουσίες, η διασφάλιση των απαραίτητων βάσεων δεδομένων που θα δημιουργηθούν αγοράζοντας το κατάλληλο λογισμικό και εξοπλισμό, η πρόληψη και καταπολέμηση της διαφθοράς στην Υπηρεσία και η ενίσχυση της μονάδας εσωτερικού ελέγχου.

16.6.4 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΜΗΧΑΝΙΣΜΟΥ

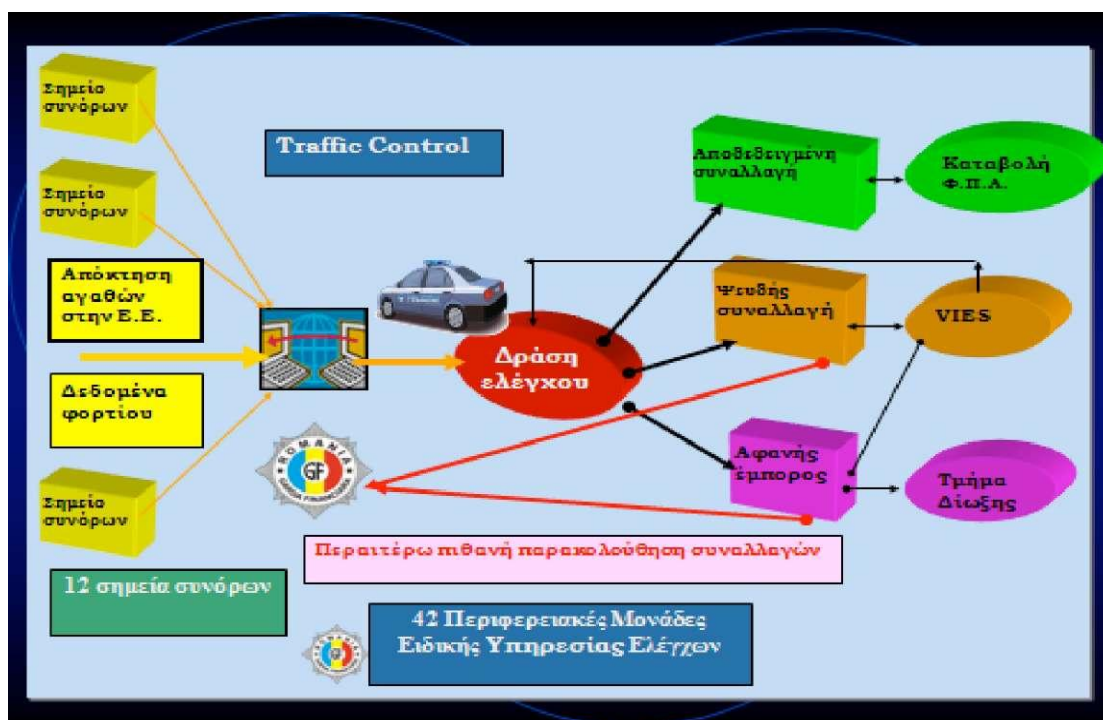
α) Παράνομο εμπόριο προϊόντων καπνού - λαθρεμπόριο τσιγάρων

Το σχέδιο δράσης πραγματοποιείται σε συνεργασία με την Αστυνομία και την Τελωνειακή Αρχή και προσδιορίζονται οι διάδικοι και τα κυκλώματα που εμπλέκονται σε τέτοια παράνομη είδη των συναλλαγών. Οι κύριες ελεγχόμενες περιοχές είναι οι εμπορικές περιοχές και οι γειτονικές περιοχές στα σύνορα με την Ουκρανία, τη Δημοκρατία της Μολδαβίας και της Σερβίας.

β) Φ.Π.Α. που αφορά ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών και παρακολούθηση των συνόρων της Ε.Ε.

Κύρια χαρακτηριστικά του μηχανισμού είναι η ασταμάτητη δραστηριοποίηση σε μια σειρά από 12 σημεία συνόρων, η εστίαση στα προϊόντα υψηλού κινδύνου όπως αγαθά που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, φρούτα και λαχανικά, προϊόντα κρέατος, οικοδομικά υλικά και η χρήση του πληροφοριακού συστήματος " Traffic Control" που διαχειρίζεται σε πραγματικό χρόνο πληροφορίες που παράγονται από τη διαδικασία παρακολούθησης.

Η ανάληψη δράσης περιλαμβάνει παρακολούθηση των σημείων συνόρων, συνοδεία κατά τη μεταφορά των αγαθών μέχρι τον τελικό προορισμό τους, δράσεις που αποφασίζονται σύμφωνα με τις πληροφορίες που συλλέγονται από το σύστημα και συναφή μέτρα (δημεύσεις, κατασχέσεις, ενημέρωση άλλων φορέων).



16.7 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ - ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ

Η Ρουμανία, όπως και η Ελλάδα, έχει εκτεταμένο δημόσιο τομέα, σημαντική γραφειοκρατία και μεγάλη παραοικονομία. Επίσης, μεγάλο είναι το ποσοστό των εσόδων της χώρας που προέρχεται από τον Φ.Π.Α. και αυξημένες οι οφειλές των φορολογουμένων σε καθυστέρηση. Η δύσκολη οικονομική κατάσταση της χώρας και η χρηματοδότηση του χρέους της από το ΔΝΤ επέφεραν περικοπές στον κρατικό προϋπολογισμό, οι οποίες εξασφαλίστηκαν σημαντικά με συγχωνεύσεις υπηρεσιών, μειώσεις θέσεων εργασίας καθώς και μισθών στο Δημόσιο τομέα.

Ωστόσο, το φορολογικό σύστημα της Ρουμανίας δε χαρακτηρίζεται από συχνές και αιφνιδιαστικές αλλαγές. Συγκεκριμένα, ο συντελεστής φορολόγησης επιχειρήσεων είναι 16% τα τελευταία χρόνια και οι φοροαπαλλαγές πολύ περιορισμένες. Το σταθερό φορολογικό σύστημα σε συνδυασμό με το χαμηλό συντελεστή φορολογίας

επιχειρήσεων, κατατάσσει τη Ρουμανία στις «νέες» χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης με χαμηλή φορολογία και την καθιστά φιλική προς την επιχειρηματικότητα.

Όμως, οι νόμοι που διέπουν τη λειτουργία μίας εταιρίας είναι πολύ πιο αυστηροί από τους Ελληνικούς. Αξίζει να σημειωθεί ότι όλες οι συναλλαγές των εταιριών γίνονται διατραπεζικά και η έννοια της επιταγής είναι σχεδόν άγνωστη στην αγορά.

Όσον αφορά τη διενέργεια του ελέγχου από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές, δίνεται ιδιαίτερη έμφαση στη μελέτη των παραμέτρων που συνιστούν το προφίλ του φορολογουμένου, ώστε οι έλεγχοι να σχεδιάζονται σύμφωνα με το επίπεδο κινδύνου. Ο σχεδιασμός του ελέγχου γίνεται με τη χρήση αυτοματοποιημένων εργαλείων, που λόγω της πληθώρας των πληροφοριών δεν επαρκούν και απαιτείται ολοκληρωμένη πληροφοριακή υποδομή.

Οι ελεγκτές φορολογικών υποθέσεων είναι γενικοί ελεγκτές, χωρίς επιμέρους εξειδίκευση, με αποτέλεσμα το έργο τους να είναι εξαιρετικά δύσκολο. Το πεδίο ελέγχου τους είναι ευρύ και περιλαμβάνει κάθε φορολογικό θέμα, επιστροφές Φ.Π.Α., περιπτώσεις απάτης τύπου carousel και transfer pricing, καθώς και τον έλεγχο των ασφαλιστικών εισφορών.

Σημαντική πτυχή της Φορολογικής Διοίκησης αποτελεί η Διεύθυνση Διαχείρισης Μεγάλων Φορολογουμένων, που διαχειρίζεται και ελέγχει τις μεγαλύτερες επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στη Ρουμανία. Ο έλεγχος γίνεται κεντρικά και με τη βοήθεια εξειδικευμένου προγράμματος για τον ηλεκτρονικό έλεγχο καθίσταται αποτελεσματικότερος και πιο διαφανής.

Συνοψίζοντας, η Ρουμανία ως μια χώρα που προσχώρησε στην Ε.Ε τα τελευταία χρόνια, κάνει προσπάθειες για να αναπροσαρμόσει το φορολογικό της σύστημα και τους ελεγκτικούς μηχανισμούς στη σύγχρονη πραγματικότητα, ώστε να περιορίσει τη φοροδιαφυγή, να υποστηρίξει τους φορολογούμενους να αντιμετωπίσουν τις επιπτώσεις της οικονομικής κρίσης και να δημιουργήσει ελκυστικό φορολογικό πλαίσιο που θα την οδηγήσει σε ανάπτυξη.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 17

Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΦΙΛΑΝΔΙΑΣ¹⁹

Κριτήριο σύγκρισης

Χώρα της Σκανδιναβίας στο βόρειο σημείο της Ευρώπης, με φορολογικό σύστημα συγγενικό με τις υπόλοιπες σκανδιναβικές χώρες. Μία χώρα που έχει καταφέρει να βρίσκεται παγκόσμια σε πολύ υψηλή θέση ανταγωνιστικότητας για πολλά συνεχή έτη.



¹⁹ (1) ΣΑΡΡΟΥ ΙΩΑΝΝΑ, Αύγουστος-Σεπτέμβριος 2011, “ΑΡΧΕΣ ΚΑΙ ΔΟΜΗ ΕΥΡΩΠΑΪΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ”, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας – Οικονομικών και Κοινωνικών Επιστημών και (2) Σαραϊδάρης Αναστάσιος, Γεώργιος Γκίκας, «Το Φιλανδικό Φορολογικό Σύστημα», Φορολογική Επιθεώρηση

17.1 ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΧΩΡΑΣ

Η Φιλανδία είναι ένα Σκανδιναβικό κράτος με πολύ υψηλό επίπεδο φορολογικής και γενικότερης θεσμικής οργάνωσης. Κατέχει την έβδομη θέση αναφορικά με το επίπεδο ανταγωνιστικότητάς της οικονομίας της με βάση την ετήσια έκθεση-κατάταξη ανταγωνιστικότητας 2010-11 (Παράρτημα II) που συντάσσεται ετησίως από το **Παγκόσμιο Οικονομικού Φόρουμ (WEF)**. Η Φιλανδία είναι χώρα με πληθυσμό που ανέρχεται σε περίπου 5.400.000 κατοίκους. Από το 2001 το επίσημο εθνικό νόμισμά της είναι το Ευρώ.

Τα έσοδα από φόρους κατανέμονται στους ακόλουθους δικαιούχους:

- Κράτος (53%)
- 444 Κοινότητες (34%)
- Ίδρυμα Κοινωνικής Ασφάλισης (KELA) (11%)
- 438 Εκκλησίες και ιδρύματα (2%)

17.2 ΑΜΕΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Το εισόδημα που υπόκειται σε φόρο, η φορολογητέα ύλη ορίζεται σαν η χρηματική ροή ή οτιδήποτε το οποίο μπορεί να αποτιμηθεί σε χρήμα το οποίο λαμβάνει ο φορολογούμενος σε ετήσια βάση. Το έτος στο οποίο θα φορολογηθεί το εισόδημα είναι το έτος κατά το οποίο έχει όχι μόνο αποκτηθεί αλλά και εισπραχθεί από τον φορολογούμενο. Εξαιρέση του κανόνα αυτού είναι οι πρόσοδοι κεφαλαίου, οι οποίες φορολογούνται κατά την χρονιά απόκτησης ακόμη και εάν δεν εισπράχθηκαν.

Ο φόρος επιβάλλεται πάνω στο καθαρό εισόδημα το οποίο προκύπτει μετά την αφαίρεση των δαπανών που πραγματοποίησαν για την απόκτηση του εισοδήματος. Οι άμεσοι φόροι περιλαμβάνουν φόρο εισοδήματος (για το κράτος), τοπικό φόρο και φόρο εκκλησία. Οι εταιρείες πληρώνουν επίσης φόρο για την εκκλησία.

17.2.1 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

Στο Φιλανδικό Φορολογικό σύστημα διακρίνονται δύο γενικές κατηγορίες (πηγές) εισοδήματος φυσικών προσώπων:

1. ΚΟΙΝΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Το **κοινό εισόδημα** ορίζεται σαν το οποιοδήποτε εισόδημα το οποίο δεν προέρχεται από επενδύσεις. Οι κυριότερες μορφές κοινού εισοδήματος είναι οι ακόλουθες:

- ο Εισόδημα από μισθούς, δηλαδή από εξαρτημένη εργασία
- ο Εισόδημα από συντάξεις
- ο Εισόδημα από δικαιώματα, σήματα κλπ εφόσον αυτά έχουν προέλθει από την ανεξάρτητη οικονομική δραστηριότητα του φορολογούμενου
- ο 80% του εισοδήματος που αποκτά ο εργαζόμενος από επενδυτικό αμοιβαίο κεφάλαιο, του οποίου μεριδιούχοι είναι αποκλειστικά εργαζόμενοι σε συγκεκριμένη εταιρεία.

Το κοινό εισόδημα φορολογείται σύμφωνα με μια προοδευτική κλίμακα φόρου. (Κρατικός Φόρος)

- ο Κρατικός Φόρος:

:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ (%)	ΕΙΣΟΔΗΜΑ (EUR)
0	1-15,200
6.5%	15,201-22,600
17.5%	22,601-36,800
21.5%	36,801-66,400
30%	66,401 And Over

- ο Περιφερειακός Φόρος: 15%-20%
- ο Εκκλησιαστικός Φόρος: 1%-2%
- ο Φόρος κοινωνικής ασφάλισης: 1,5%

Κάθε φορολογούμενος λαμβάνει ταχυδρομικά στις αρχές κάθε έτους την **φορολογική κάρτα**, με βάση τα δεδομένα που έχουν για αυτόν οι φορολογικές αρχές και οφείλει να κοινοποιήσει στο αρμόδιο φορολογικό γραφείο κάθε αλλαγή των φορολογικών του δεδομένων.

2. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ

Το **εισόδημα από επενδύσεις** ορίζεται σαν οι πρόσοδοι κεφαλαίων, τα κέρδη από την εκποίηση κεφαλαιουχικών στοιχείων και οι λοιπές αποδόσεις κεφαλαίων.

Οι κυριότερες μορφές εισοδήματος από επενδύσεις είναι οι ακόλουθες:

- Εισόδημα από τόκους δανείων μεταξύ ιδιωτών
- Εισόδημα από τόκους ομολογιακών δανείων και από τόκους καταθέσεων
- Εισόδημα από ακίνητη περιουσία πχ εκμισθώσεις
- Μερίσματα από εταιρείες εισηγμένες ή μη στο Χρηματιστήριο Αξιών
- Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και συγκεκριμένα από ατομικές επιχειρήσεις και προσωπικές εταιρείες Ο.Ε. και Ε.Ε.
- Αποζημιώσεις ασφαλιστικών συμβολαίων
- Εισόδημα από δικαιώματα, σήματα τα οποία έχει στην κυριότητα του ο φορολογούμενος από κληρονομιά ή από επενδυτικές δραστηριότητες
- Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις

Γενικά το **εισόδημα από επενδύσεις φορολογείται** στο σύνολο του με συντελεστή **28%**.

Όμως, κάποια από τα παραπάνω εισοδήματα δεν συναθροίζονται, αλλά φορολογούνται στην πηγή αυτοτελώς με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης για τον δικαιούχο. Τέτοια εισοδήματα είναι οι τόκοι καταθέσεων και οι τόκοι ομολογιακών δανείων οι οποίοι φορολογούνται αυτοτελώς με 28%.

Οι σύζυγοι φορολογούνται ξεχωριστά τόσο για το κοινό εισόδημα όσο και για το εισόδημα από επενδύσεις.

Στα Φυσικά πρόσωπα δίνεται η δυνατότητα να συμψηφίσουν την ζημία που προέκυψε σε κάποιο έτος με τα καθαρά εισοδήματα των 10 επόμενων ετών, αρκεί ο συμψηφισμός να αφορά ίδιας πηγής εισόδημα. Δηλαδή οι ζημίες από την άσκηση γεωργικής επιχείρησης συμψηφίζεται μόνο με εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις των επόμενων 10 χρήσεων.

Υπάρχει και μια σειρά από φορολογικές απαλλαγές προς τα φυσικά πρόσωπα, οι οποίες μειώνουν την φορολογική επιβάρυνση.

Η διαδικασία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων γίνεται με δύο τρόπους:

- Με χειρόγραφη δήλωση από τον φορολογούμενο. (Αυτό συμβαίνει με το **30%** των φορολογούμενων.)
- Με αποστολή ήδη συμπληρωμένης με τα εισοδήματα δήλωσης από τις φορολογικές αρχές προς τον φορολογούμενο (**tax proposal scheme**). Οι φορολογικές αρχές συλλέγουν τις πληροφορίες για το ακριβές εισόδημα του κάθε φορολογούμενου από τρίτους, όπως εργοδότες, συναλλασσόμενους κλπ. Ο φορολογούμενος σε περίπτωση που έχει αντίρρηση για το ύψος των εισοδημάτων, μπορεί να προσκομίσει τα απαραίτητα δικαιολογητικά και να αποδείξει το πραγματικό ύψος του εισοδήματος του. Ο φορολογούμενος σε περίπτωση που συμφωνεί με την δήλωση που του στέλνει η εφορία, δεν χρειάζεται να κάνει τίποτα άλλο παρά να πληρώσει τον φόρο. Αυτό συμβαίνει με το **70%** των φορολογούμενων.

17.2.2 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΛΛΩΝ ΕΝΩΣΕΩΝ – ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

Το Φιλανδικό φορολογικό σύστημα αναγνωρίζει ως ξεχωριστά φορολογικά πρόσωπα τους παρακάτω οικονομικούς οργανισμούς:

- Ανώνυμες Εταιρείες
- Θρησκευτικές Ενώσεις

- Τραπεζικά ιδρύματα
- Δήμους
- Εταιρείες Διαχείρισης Επενδυτικών κεφαλαίων
- Ασφαλιστικές επιχειρήσεις
- Ιδρύματα

Οι προσωπικές εταιρείες (Ομόρρυθμες και Ετερόρρυθμες εταιρείες) παρά το γεγονός ότι το καθαρό εισόδημα τους προσδιορίζεται όπως στις ανώνυμες εταιρείες, δεν διαθέτουν δική τους φορολογική αυτοτέλεια, οπότε τα κέρδη τους κατανέμονται στους εταίρους με βάση τα ποσοστά συμμετοχής τους και φορολογούνται στο φυσικό πρόσωπο σαν εισόδημα από επενδυτικές δραστηριότητες.

Οι Ανώνυμες Εταιρείες φορολογούνται με συντελεστή 29%.

Στην περίπτωση των μερισμάτων ανωνύμων εταιρειών, η Φιλανδική φορολογική διοίκηση έχει εφαρμόσει ένα σύστημα (imputation system), το οποίο διασφαλίζει την μη διπλή φορολόγηση των κερδών που διανέμονται, δηλαδή τόσο στο επίπεδο της εταιρείας που διανέμει όσο και στο επίπεδο του μετόχου που λαμβάνει το μέρισμα. Πιο συγκεκριμένα, το σύστημα αυτό πριμοδοτεί τον μέτοχο με ποσό φόρου που του αναλογεί από τον φόρο, που πλήρωσε η εταιρεία από τα κέρδη της. Ο φόρος αυτός συμψηφίζεται με τον φόρο που ο μέτοχος πρέπει καταβάλλει, σύμφωνα με το σύνολο των προσωπικών του εισοδημάτων. Η φορολογική υποχρέωση του εισοδήματος από μερίσματα εξαντλείται στο επίπεδο της εταιρείας που διανέμει, μόνο στην περίπτωση υπέρξεως ζημιών στα βιβλία του μετόχου.

Γενικά, τα έξοδα απόκτησης του εισοδήματος αφαιρούνται από τα φορολογητέα κέρδη, τόσο για τα νομικά πρόσωπα όσο και για τα φυσικά πρόσωπα.

17.2.3 ΕΜΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ – Φ.Π.Α.

Ο Φ.Π.Α. στην Φιλανδία επιβλήθηκε τον Ιούνιο του 1994.

ΦΠΑ %	ΣΥΝΑΛΛΑΓΗ
22%	• Το σύνολο σχεδόν των αγαθών και υπηρεσιών
8%	• Βιβλία • Φάρμακα • Υπηρεσίες διαμονής • Υπηρεσίες μεταφοράς επιβατών • Υπηρεσίες υποβοήθησης αθλητικών δραστηριοτήτων • Εισιτήρια αθλητικών, πολιτιστικών και ψυχαγωγικών εκδηλώσεων • Οι υπηρεσίες αθλητικού και πολιτιστικού χαρακτήρα
13%	• σε τρόφιμα χωρίς να περιλαμβάνεται η εστίαση
13%	• εστίαση

Ο συντελεστής 17% επίσης, υπάρχει για μεγάλη κατηγορία βασικών αγαθών. Οι αγρότες υπόκειται στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. Τα προϊόντα διατροφής που παράγουν υπόκειται σε Φ.Π.Α. 17%, ενώ άλλα προϊόντα όπως η ξυλεία υπόκειται σε 22%. Η διαφοροποίηση των αγροτών από τους λοιπούς υπόχρεους είναι η περίοδος υποβολής της δήλωσης. Οι αγρότες υποβάλλουν την δήλωση του Φ.Π.Α. μόνο μία φορά τον χρόνο. Οι λοιποί υπόχρεοι υποβάλλουν δήλωση Φ.Π.Α. κάθε μήνα.

Οι κατωτέρω υπηρεσίες-προϊόντα **απαλλάσσονται του Φ.Π.Α. χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών:**

- Ιατρικές και νοσοκομειακές υπηρεσίες
- Εκπαιδευτικές υπηρεσίες
- Χρηματοοικονομικές υπηρεσίες και συναλλαγές που αφορούν χρεόγραφα με εξαίρεση την παροχή συμβουλών και θυρίδας
- Ασφαλιστικές υπηρεσίες
- Τυχρά παιχνίδια
- Πώληση ακινήτων
- Συγκεκριμένες συναλλαγές που γίνονται από τυφλούς
- Πώληση μανιταριών από ιδιώτη ο οποίος έκανε και την συλλογή.

Τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ιδρύματα και οργανισμοί για τις πράξεις τους που αφορούν υπηρεσίες αθλητικού και πολιτιστικού χαρακτήρα εφόσον αυτό εγκριθεί από

την φορολογική αρχή απαλλάσσονται του Φ.Π.Α. Η παράδοση Ακινήτων απαλλάσσεται του Φ.Π.Α. Πιο συγκεκριμένα απαλλάσσονται η πώληση και η μίσθωση ακινήτων.

Οι ακόλουθες πράξεις και υπηρεσίες που συνδέονται με ακίνητα **δεν απαλλάσσονται του Φ.Π.Α.:**

- Παράδοση αγαθών και οι υπηρεσίες κατασκευής ακινήτων από εργολάβους.
- Υπηρεσίες μίσθωσης δωματίων, θυρίδων, διαφημιστικού χώρου, θέσεων στάθμευσης ΙΧ.
- Προαιρετική είναι η επιβολή Φ.Π.Α. στην μίσθωση ακινήτων, μόνο στην περίπτωση που ο μισθωτής είναι υπόχρεος στον Φ.Π.Α.

Στην Φιλανδία για τις επιχειρήσεις με τζίρο μικρότερο των 8.500 ευρώ ετησίως είναι προαιρετική η υπαγωγή τους στο καθεστώς του Φ.Π.Α. Οι επιχειρήσεις με τζίρο έως 20.000€ έχουν δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ που έχουν ήδη καταβάλει στο έτος. Με αυτό τον τρόπο ο νομοθέτης προστατεύει τις πολύ μικρές επιχειρήσεις.

17.3 ΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΩΝ - ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΡΧΗΣ

Η νέα επιχείρηση με την συμπλήρωση ενός εντύπου, πρέπει να εγγραφεί στο **BIS** (Business Information System), το οποίο αποτελεί μια κοινή βάση εγγραφής τόσο για το Μητρώο Εμπορίου, το Μητρώο Ιδρυμάτων όσο και τη Διεύθυνση Φορολογίας. Οι Επιχειρήσεις και Οργανισμοί μπορούν να αναφέρουν κάθε πληροφορία που τους αφορά μέσω **ενός μόνο εντύπου** με το οποίο εγγράφονται παράλληλα στα μητρώα του Εθνικού Συμβουλίου Ευρεσιτεχνιών και Εγγραφών (NBPR) και της Δ/νσης Φορολογίας, όπως και στα μητρώα Εμπορίου, Ιδρυμάτων, Προπληρωμών, Εργοδοτών (που πληρώνουν μισθούς σε τακτική βάση, απασχολούν περισσότερους από 5 εργαζομένους των οποίων οι συμβάσεις εργασίας είναι μικρότερες του ημερολογιακού έτους), Φ.Π.Α., Πελατών που τηρείται από τη Δ/νση Φορολογίας.

Ο φορολογούμενος εκτιμάει τον αναμενόμενο τζίρο και φορολογητέο εισόδημα του για το πρώτο οικονομικό έτος. Το Τ.Φ.Γ. καθορίζει το πληρωτέο ποσό και του αποστέλλει τα σημειώματα πληρωμών.

Αν η επιχείρηση υπολογίζει να έχει ζημιά δεν υπάρχει προκαταβλητέος φόρος. Επίσης, υπάρχει η δυνατότητα αλλαγής του ποσού του προκαταβλητέου φόρου.

Ο φορολογούμενος υποβάλλει δήλωση φόρου είτε κατά ημερολογιακό έτος (φυσικά πρόσωπα) είτε κατά λογιστική περίοδο ή λογιστικές περιόδους που έχουν λήξει μέσα στο ημερολογιακό έτος.

Οι ΑΕ & ΕΠΕ πρέπει να υποβάλλουν δηλώσεις διαφορετικές για κάθε λογιστική περίοδο. Για εταιρίες και ανεξάρτητους επιχειρηματίες, όταν η λογιστική περίοδος λήγει το διάστημα από 1.1-30.9, η υποβολή δηλώσεων πρέπει να γίνει μέχρι 31.1. Για την λογιστική περίοδο που λήγει το διάστημα: 1.10-31.12, η προθεσμία είναι μέχρι 1.4. , ενώ, για ΑΕ & ΕΠΕ η προθεσμία υποβολής δηλώσεων εισοδήματος λήγει με την συμπλήρωση 4 μηνών από την λήξη της προηγούμενης λογιστικής περιόδου.

Η εκκαθάριση γίνεται στα Τ.Φ.Γ. (Τοπικά Φορολογικά Γραφεία) των φορολογούμενων μέχρι τέλη Οκτωβρίου του επόμενου έτους ή μετά από 10 μήνες από την λήξη της λογιστικής περιόδου (Ε.Π.Ε.). Η βασική αρχή της εκκαθάρισης είναι ότι βασίζεται στα δεδομένα των δηλώσεων εισοδήματος.

Υπάρχει η διαδικασία ακρόασης του φορολογούμενου στις περιπτώσεις που τα δεδομένα των δηλώσεων δεν είναι αξιόπιστα. Στέλνονται φορολογικά σημειώματα πληρωμής φόρων στους φορολογούμενους βάση πληροφόρησης από τις πηγές εισοδήματος των φορολογούμενων. Αυτές οι πληροφορίες χρησιμοποιούνται για να υπολογιστεί το εισόδημα και ο φόρος εκτός αν προκύψουν αλλαγές .

17.4 ΤΡΟΠΟΣ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΡΧΗΣ

ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ	
ΤΜΗΜΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ	
ΕΘΝΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ	ΕΘΝΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΕΛΩΝΕΙΩΝ
ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΑ & ΤΟΠΙΚΑ ΓΡΑΦΕΙΑ Επιβολή & είσπραξη κάθε είδους φόρων εκτός εκείνων του τελωνείου	ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΑ ΓΡΑΦΕΙΑ Επιβολή & είσπραξη φόρων τελωνείου & Φ.Π.Α. επί εισαγωγών

Το **Εθνικό Συμβούλιο Φορολογίας (Ε.Σ.Φ.)** και ειδικότερα το Κέντρο Φορολογίας, το οποίο βρίσκεται στο Ελσίνκι, είναι υπεύθυνο να παρέχει **γενικές οδηγίες, κατευθύνσεις**, ενημερωτικά φυλλάδια σχετικά με την φορολογική νομοθεσία. Θέτει κριτήρια απόδοσης στα Περιφερειακά Φορολογικά Γραφεία και επιβλέπει την επίτευξη τους. Διοργανώνει σεμινάρια επιμόρφωσης για τους υπαλλήλους του Υπουργείου των Οικονομικών. Επεξεργάζεται ηλεκτρονικά δεδομένα και εκτελεί λοιπές κεντρικές υπηρεσίες.

Τα **Περιφερειακά Φορολογικά Γραφεία (Π.Φ.Γ.)** είναι υπεύθυνα για την επιβολή της φορολογίας στις μεγάλου και μεσαίου μεγέθους επιχειρήσεις, επίσης μπορεί να εκχωρούν αρμοδιότητες στα Τοπικά Φορολογικά Γραφεία. Υπάρχουν 9 Περιφερειακά Φορολογικά εκ των οποίων τα 8 είναι κατανεμημένα με βάση τα γεωγραφικά όρια της περιφέρειας που ανήκουν και ένα Περιφερειακό Φορολογικό Γραφείο το οποίο βρίσκεται στο Ελσίνκι και είναι υπεύθυνο για την φορολογία μόνο των μεγάλων εξαγωγικών εταιρειών.

Τα **Τοπικά Φορολογικά Γραφεία (Τ.Φ.Γ.)** ανέρχονται σε 54, και είναι υπεύθυνα για την επιβολή της φορολογίας μέσα στα γεωγραφικά όρια της περιοχής τους και στις μικρές επιχειρήσεις και αγρότες.

17.5 ΤΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ

Υπάρχουν 2 είδη IT εφαρμογών για την διαδικασία του φορολογικού ελέγχου:

- ο Τα **διοικητικά εργαλεία** τα οποία χρησιμοποιούνται κυρίως για σκοπούς πληροφοριακούς.
- ο Τα **πληροφοριακά εργαλεία ελέγχου** για ελεγκτές κανονικούς αλλά και πληροφορικούς.

Παρέχουν δυνατότητα για πολλαπλή αναζήτηση βάσει του τύπου του οργανισμού, χρόνο και άλλα κριτήρια. Παρέχουν δυνατότητα επεξεργασίας, δημοσίευσης, παρουσίασης και εκτύπωσης των δεδομένων των ελέγχων καθώς και των επισκέψεων ελέγχου. Άλλα συστήματα δίνουν οδηγίες φορολογικού ελέγχου, φορολογικής νομοθεσίας στο Φ.Π.Α., πληρωμές εργοδοτών (παρακρατούμενοι φόροι) και φορολογία εισοδήματος. Επίσης, παρέχονται δεδομένα γνωμοδοτήσεων (advance ruling) και αποφάσεων δικαστηρίου.

Υπάρχει ολοκληρωμένο σύστημα αναζήτησης δεδομένων που παρέχει πρόσβαση σε κεντρικές βάσεις δεδομένων και πληροφορίες από άλλα υποσυστήματα, όπως: εγγραφές πελατών, φορολογία Φ/Π, φορολογία μεγάλων και μικρών επιχειρήσεων, έλεγχος πληρωμών (Παρακρατούμενοι, Φ.Π.Α.), φορολογία ακίνητης περιουσίας, ετήσιες εισοδήματος δηλώσεις μισθωτών κ.α.

Υπάρχει ακόμη, άλλο σύστημα που συγκρίνει δεδομένα που συλλέγονται αρχικά από άλλες βάσεις, όπως αυτή του Μητρώου Εμπορίου με αυτά των βάσεων της Φορολογική Αρχής (με μακροεντολές EXCELL) και προκύπτουν πληροφορίες, όπως: αν ο φορολογούμενος είναι εγγεγραμμένος στα φορολογικά μητρώα, αν υποβάλει δηλώσεις, πληρώνει φόρους κ.α.

Έπειτα, λειτουργεί όπως και σε άλλες χώρες της ΕΕ το **VIES**: Πληροφοριακό σύστημα Φ.Π.Α. Οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις των αγοραστών μπορούν να συγκριθούν με τις ενδοκοινοτικές πωλήσεις των πωλητών.

Υπάρχουν και τα πληροφοριακά συστήματα εργαλεία προς χρήση ελεγκτών ή πληροφορικών υπαλλήλων. Χρησιμοποιούνται στον έλεγχο των μεγάλου και μεσαίου μεγέθους επιχειρήσεων και πρέπει να εκδοθεί άδεια πρόσβασης για την χρήση τους. Υπάρχει επίσης, λογισμικό που επιτρέπει την ορθολογική διαχείριση των πληροφοριών των ελέγχων βάσει στατιστικών κριτηρίων των προς έλεγχο υποθέσεων. Η στατιστική ανάλυση βασίζεται σε προκαθορισμένους παράγοντες επικινδυνότητας, όπως:

- Μη πληρωμή φόρων.
- Στοιχεία από πιστωτικά ιδρύματα για μεγάλα ύψη δανείων.
- Φορολογικό Ιστορικό των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου.

17.6 Ο ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

Διενεργείται τόσο στα Τ.Φ.Γ. όσο και στις ειδικές μονάδες ελέγχου των Π.Φ.Γ. Γίνονται σε ετήσια βάση και μπορεί να βασίζονται ακόμη και σε πληροφορίες που έρχονται από τρίτα άτομα. Εξετάζουν εάν:

ο Ανταποκρίνεται η τήρηση των λογιστικών βιβλίων στην πραγματική επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογούμενου,

ο Πληρώνονται οι σωστοί φόροι την σωστή στιγμή με βάση την φορολογική νομοθεσία.

Παραδοσιακά υπάρχουν τρεις τομείς:

- Έλεγχος Άμεσης φορολογίας .
- Έλεγχος Έμμεσης φορολογίας (Φ.Π.Α.) .
- Έλεγχος Παρακρατούμενων φόρων.

Ο διεξοδικός φορολογικός έλεγχος για τουλάχιστον μία φορολογική περίοδο.

Ο μερικός φορολογικός έλεγχος γίνεται για συγκεκριμένα και μόνο θέματα ή μικρότερη περίοδο.

Δίνεται έμφαση στην ίση αντιμετώπιση των δικαιούχων των φόρων, αλλά και των φορολογούμενων. Σε περίπτωση ασάφειας και όταν ένα θέμα αφορά ερμηνεία της νομοθεσίας ελέγχεται η καλή πίστη του φορολογούμενου και σε τέτοια περίπτωση το θέμα λύνεται υπέρ του φορολογούμενου.

Σε περίπτωση αμφιβολίας κατά την διαδικασία αξιολόγησης της Φορολογικής Διοίκησης αναφορικά με την απόδοση φόρου πρέπει να υπάρχει ακρόαση και του φορολογούμενου.

Όλα τα φυσικά και νομικά πρόσωπα στην Φιλανδία μπορούν να ελεγχθούν ως φορολογούμενοι.

Η επιλογή των ελεγχόμενων στόχων γίνεται βάσει της **διαδικασίας ανάλυσης ρίσκου** από πληροφορίες, οι οποίες έχουν συγκεντρωθεί σε ηλεκτρονικές βάσεις δεδομένων.

Οι φορολογούμενοι ομαδοποιούνται σε **7 κατηγορίες επικινδυνότητας** βάσει της πληροφόρησης που προκύπτει από την σύγκριση των φόρων που έπρεπε να αποδώσουν και αυτών που τελικά απέδωσαν βάσει δηλώσεων τους, από αντίστοιχη ενημέρωση που προκύπτει από διαφορετικές πηγές.

Οι 7 κατηγορίες ρίσκου κατηγορίες είναι:

- ο Υψηλού ρίσκου: σοβαρές φορολογικές παραλείψεις.
- ο Αυξημένου ρίσκου: μέτριες παραλείψεις ή ανάλογο παρελθόν.
- ο Κανονικού ρίσκου: καθόλου παραλείψεις.
- ο Νέοι επιχειρηματίες: εγγραφή στο μητρώο εμπόρων μέσα στα τελευταία δυο έτη.
- ο Μεγάλοι επιχειρηματίες: μεγάλες επιχειρήσεις.
- ο Ανενεργοί επιχειρηματίες: μη ενεργές εταιρείες για 2 έτη.
- ο Επιχειρήσεις σε αδράνεια.

Σε Εξέλιξη Projects Φορολογικού Ελέγχου:

- **Γκρίζα Οικονομία**

Αφιερώνεται περίπου το 1/3 των πόρων του φορολογικού ελέγχου. Για το σκοπό αυτό υπάρχει συνεργασία με αρχές μέσα στη χώρα και διεθνώς

- **Εμπόριο με Ρωσία.**

Project που αναλαμβάνεται από κοινού με αστυνομία και τελωνεία και αφορά επιστροφές Φ.Π.Α., εικονικά τιμολόγια, εικονικές εξαγωγές και

- **Μεγάλες Επιχειρήσεις**

Ο έλεγχος εδώ βασίζεται κυρίως στο πληροφοριακό σύστημα EDP: ACL, Monarch, SESAM. Υπάρχουν ειδικά εκπαιδευμένοι ελεγκτές που ελέγχουν το πρόγραμμα μηχανογραφημένης λογιστικής της εταιρίας, επιλέγουν τα κατάλληλα ηλεκτρονικά δεδομένα για τα μεταφέρουν στους υπολογιστές της Φορολογικής Διοίκησης για περαιτέρω επεξεργασία και ετοιμάζουν τα δεδομένα προς έλεγχο για την ομάδα φορολογικού ελέγχου.

- **Εταιρείες Μεταφορών**

‘Μαύροι’ μισθοί

- **Εστιατόρια**

‘Μαύροι’ μισθοί

- **Εμπόριο με ΕΕ**

Επιστροφές Φ.Π.Α., Εικονικές πωλήσεις σε ΕΕ, εταιρείες κινητών τηλεφώνων, χρυσού κα.

Οι σκοποί που θα εξυπηρετηθούν μέσα από τις ελεγκτικές διαδικασίες είναι:

- ο Να διατηρηθεί η αξιοπιστία του φορολογικού συστήματος.
- ο Να επιτευχθεί η δίκαιη και ισότιμη απόδοση των φόρων από όλους του φορολογούμενους.
- ο Να αποτραπεί η παραοικονομία.

Για να υπάρχει ομοιόμορφη και ορθή εφαρμογή του ελεγκτικού έργου, το Ε.Σ.Φ. έχει εκδώσει έναν *ειδικό οδηγό φορολογικού ελέγχου* σχετικά με την ορθή πρακτική του ελέγχου.

Η διαδικασία ενός τυπικού φορολογικού ελέγχου αρχίζει κατόπιν γραπτής σχετικής εντολής ελέγχου του Διευθυντή του Τ.Φ.Γ.

Ο φορολογούμενος με τη σειρά του λαμβάνει γνώση και υπάρχει συμφωνία για την ώρα και το μέρος του ελέγχου, εκτός από τις περιπτώσεις αιφνιδιαστικών ελέγχων, όταν υπάρχουν υποψίες για παραοικονομία και απαιτείται αιφνιδιασμός προς διαπίστωση υλικού που είναι σημαντικό για τον έλεγχο. Αρχικά, η διαδικασία περιλαμβάνει συλλογή και αρχική εξέταση όλων των διαθέσιμων δεδομένων για τον υποψήφιο ελεγχόμενο, όπως προκύπτουν από την πληθώρα ηλεκτρονικών βάσεων. Όταν η αρχική έκθεση ελέγχου ολοκληρωθεί, αποστέλλεται αντίγραφο στον φορολογούμενο, ο οποίος μέσα σε 2 βδομάδες οφείλει να παραθέσει τις παρατηρήσεις του σχετικά με τα ευρήματα του ελέγχου. Στη συνέχεια, η έκθεση με την τελική της μορφή υπογράφεται από τον Φορολογικό Διευθυντή του Π.Φ.Γ. αφού πρώτα ελέγξει αν έχει γραφτεί ως επίσημο πλέον έγγραφο βάση της Ορθής Φορολογικής Πρακτικής και στη συνέχεια προωθείται στο Τ.Φ.Γ. για περαιτέρω εξέταση.

Το Τ.Φ.Γ. με τη σειρά του ζητά εκ νέου την γνώμη του φορολογούμενου για την όλη διαδικασία και τα ευρήματα του ελέγχου και στη συνέχεια αποφασίζει για τις προσαυξήσεις και καταλογισμούς σε έμμεσους και άμεσους φόρους.

Οι καταλογισθέντες φόροι μαζί με τις προσαυξήσεις πληρώνονται από τον φορολογούμενο στο ταμείο του Τ.Φ.Γ. **ακόμη και αν εκκρεμεί σχετική προσφυγή του.**

Οι προσφυγές για θέματα Φ.Π.Α. γίνονται και εξετάζονται αρχικά στο Τ.Φ.Γ., ενώ για θέματα άμεσης φορολογίας προωθούνται στο αντίστοιχο Συμβούλιο Αξιολόγησης στο Ελσίνκι .

Στη συνέχεια, εφόσον ο φορολογούμενος δεν ικανοποιηθεί από την απάντηση, μπορεί να προσφύγει σε πρώτο βαθμό στο Διοικητικό Δικαστήριο της VAASA και εφόσον δεν ικανοποιηθεί κατόπιν σχετικής έγκρισης μπορεί να προωθήσει την προσφυγή του στο Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο του Ελσίνκι.

17.7 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ-ΣΥΓΚΡΙΣΕΙΣ

Σίγουρα, θα πρέπει να επισημάνουμε την ιεράρχηση και αξιολόγηση με συγκεκριμένα κριτήρια των φορολογούμενων από την φορολογική αρχή όσο αφορά την προτεραιότητα τους στην επιλογή για έλεγχο. Έτσι, ορισμένες ομάδες φορολογουμένων για συγκεκριμένους λόγους ελέγχονται πριν από κάποιους άλλους. Με αυτόν τον τρόπο, επιδιώκεται η αποκάλυψη απάτης και φοροδιαφυγής και δεν αφήνεται αυτό στην τυχαία δειγματοληπτική επιλογή. Αυτό δίνει στο σύστημα σίγουρα κατασταλτική ικανότητα έγκαιρου εντοπισμού παραβάσεων των μη νόμιμων συναλλαγών. Ως συνέχεια του προηγούμενου, ο περιορισμός της χρονικής υστέρησης στον εντοπισμό τέτοιων συναλλαγών λειτουργεί και προληπτικά.

Εκτιμάται σε αυτό το φορολογικό σύστημα η αξιοποίηση και η ευρεία χρήση των πληροφοριακών συστημάτων μέσα από ελέγχους και διασταυρώσεις πληροφοριών διαφορετικών πηγών. Η διαχείριση της πληροφορίας γίνεται με οργανωμένο τρόπο για να εντοπίζονται γρήγορα ή να αποτρέπονται στρεβλώσεις. Το πλήθος βέβαια, των πληροφοριακών συστημάτων μπορεί να αποβεί αρνητικό μια και μπορεί να δημιουργηθούν συγχύσεις μεταξύ διαφορετικών χρηστών, ενώ σίγουρα μπορεί να μην παρέχει ταυτόχρονα ομοιόμορφα πληροφόρηση στους χρήστες.

Αναγνωρίζεται έμπρακτα η σημασία της προσεκτικής μεταχείρισης της πολύ μικρής επιχείρησης μέσα από την δυνατότητα επιστροφής του ΦΠΑ για επιχειρήσεις μέχρι κάποιο όριο τζίρου.

Η αναγνώριση και μεταφορά ζημιών είναι 10ετης, αλλά προϋποθέτει για να συμψηφιστεί την προέλευσή της μόνο από την ίδια πηγή εισοδήματος. Στην Ελλάδα, η ζημιά συμψηφίζεται για πολύ λιγότερα χρόνια και συμψηφίζει και κέρδη από κάθε άλλη πηγή εισοδήματος. Αυτό μπορεί και να αφήνει περιθώρια φοροαπαλλαγής στην Ελληνική φορολογία.

Η διαδικασία ελέγχου, βεβαίωσης αλλά κυρίως είσπραξης των φόρων που περιέχονται στο πόρισμα του ελέγχου, είναι ανεξάρτητη από την προσφυγή του ελεγχόμενου στα δικαστήρια. Ακόμη και αν ο φορολογούμενος προσφύγει στα δικαστήρια, αυτό δεν τον απαλλάσσει από την πληρωμή των φόρων που αμφισβητεί. Βέβαια, το γεγονός αυτό προϋποθέτει και πολύ καλή λειτουργία του ελεγκτικού μηχανισμού.

Σημαντικό συγκριτικό πλεονέκτημα σε σχέση με το Ελληνικό σύστημα, είναι η καλλιεργημένη φορολογική συνείδηση των κρατών στο βόρειο τμήμα του χάρτη της Ευρώπης και της Φινλανδίας. Είναι από όλους αποδεκτή η πεποίθηση ότι οι φορολογούμενοι πρέπει να πληρώνουν το κομμάτι που τους αναλογεί στο κράτος. Βέβαια, και η ανταποδοτικότητα των φορολογικών συστημάτων των Σκανδιναβικών χωρών τροφοδοτεί και ενδυναμώνει την φορολογική συνείδηση των πολιτών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 18

ΟΛΛΑΝΔΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ²⁰

Κριτήριο σύγκρισης

- 1) Οριζόντια εποπτεία, η Ολλανδική προσέγγιση για τις Μεγάλες Επιχειρήσεις.
- 2) Προσανατολισμός στον έλεγχο των μεγάλων φορολογούμενων
- 3) Η εργασία σε ομάδες στον τομέα του φορολογικού ελέγχου.



18.1 ΟΡΓΑΝΩΣΗ - ΔΙΟΙΚΗΣΗ

Το Υπουργείο Οικονομικών της Ολλανδίας περιλαμβάνει, μεταξύ πέντε Γενικών Διευθύνσεων, τη Γενική Διεύθυνση Φόρων και Τελωνείων (Directorate General of Tax and Customs Administration), που εκπροσωπείται πολιτικά από τον Υφυπουργό και διοικητικά από τον Γενικό Διευθυντή.

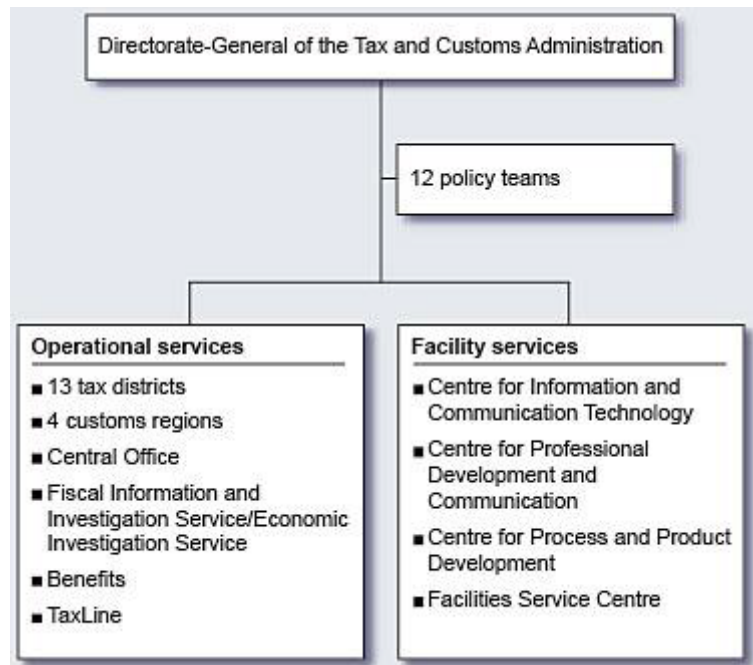
Η Διοίκηση ασκείται από 20μελές Διοικητικό Συμβούλιο Διευθυντών (Board of Directors), όπου ο καθένας έχει αναλάβει ξεχωριστό τομέα ευθύνης, υποστηρίζονται δε από 12 επιτελικές ομάδες για τη χάραξη πολιτικής εσόδων (management teams for collection policy).

²⁰ Χατζηπαναγιώτου Α. Ευανθία, Νοέμβριος 2005, «Αναδιοργάνωση Είσπραξης εσόδων της Ολλανδικής Φορολογικής Διοίκησης», Φορολογική Επιθεώρηση

Οι εκτελεστικές υπηρεσίες ασκούνται από 13 περιφερειακές μονάδες φορολογίας (tax regions), 4 περιφερειακές μονάδες τελωνείων (customs regions) και 1 κεντρική μονάδα οικονομικών υπηρεσιών και ερευνών (Fiscal Information and Economic Investigation Service).

Οι 13 περιφέρειες έχουν στην αρμοδιότητά τους, γεωγραφικά κατανεμημένα, 80 συνολικά Γραφεία Φορολογίας (tax offices), που ασχολούνται με την είσπραξη των δημοσίων εσόδων.

Οι υποστηρικτικές υπηρεσίες ασκούνται από 4 μονάδες (Service Centers), το Κέντρο Πληροφορικής (Centre for ICT), που ασχολείται με την ανάπτυξη και υποστήριξη των πληροφοριακών συστημάτων, το Κέντρο Επαγγελματικής Ανάπτυξης και Επικοινωνίας (Centre for Professional Development and Communication), το Κέντρο Επεξεργασίας Μαζικών Εργασιών και Διαδικασιών (Centre for Processes) και το Κέντρο Διαχείρισης Προμηθειών και Υλικών (Facilities Service Centre).

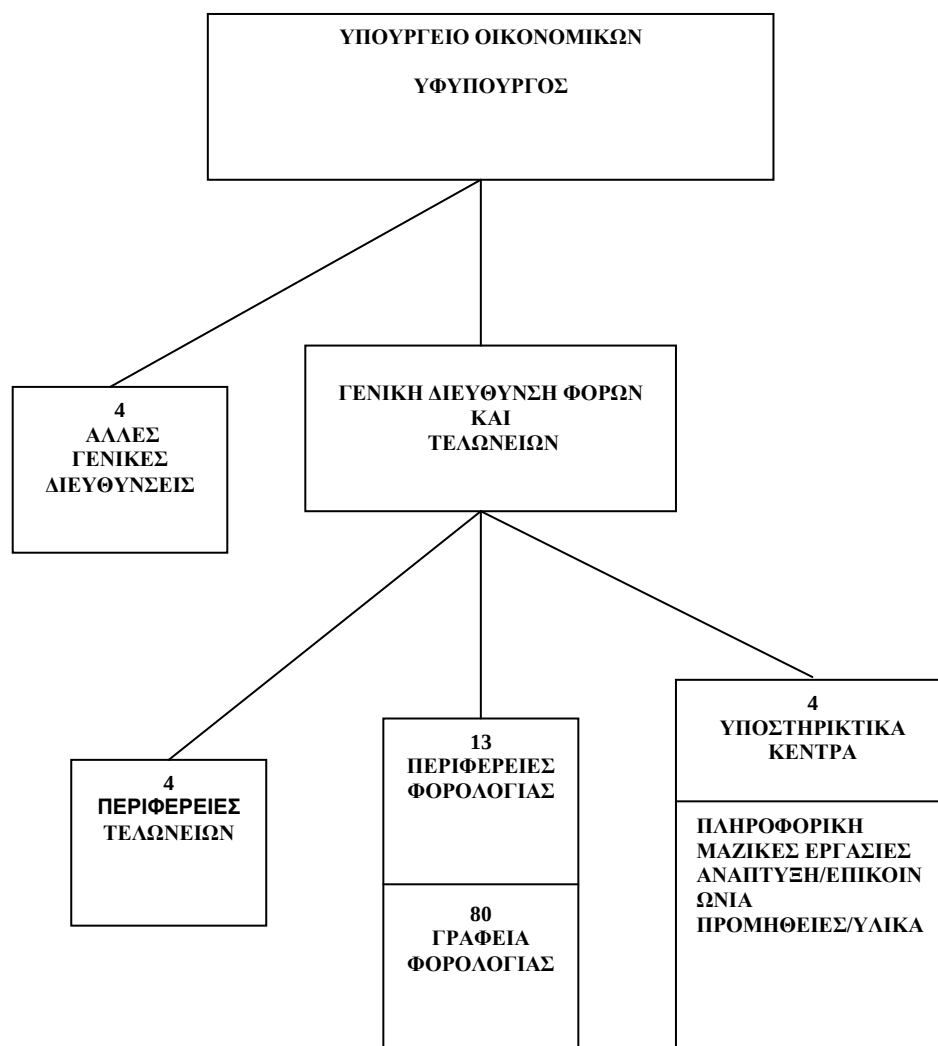


Πηγή: OECD, Ιανουάριος 2009, «*Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2008)*»

Ειδικότερα, από το Κέντρο Πληροφορικής υποστηρίζονται 15 κεντρικά και 88 περιφερειακά πληροφοριακά συστήματα.

Επίσης, στο Κέντρο Επεξεργασίας Μαζικών Εργασιών και Διαδικασιών, εντάσσεται και το Τηλεφωνικό Κέντρο (Call Centre).

Οι αλλαγές που πραγματοποιήθηκαν στην οικονομία της Ολλανδίας τα τελευταία 25 έτη είχαν ως αποτέλεσμα η φορολογική διοίκηση της Ολλανδίας να προσαρμόσει τις πολιτικές και τις μεθόδους της, όσο αφορά τον φορολογικό έλεγχο, σύμφωνα με τις νέες συνθήκες, τις εξελίξεις στην τεχνολογία, τις ανάγκες της κοινωνίας και το οικονομικό περιβάλλον.



18.2 Η ΟΛΛΑΝΔΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΣΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ

18.2.1 Νομοθεσία ανταπόκρισης – Επιβολή και αυτό-συμμόρφωση

«Οι Φορολογούμενοι ενεργούν διαφορετικά ανάλογα με το πώς τους αντιμετωπίζει η φορολογική αρχή.»

Kirchler & Hoesl

Η εφαρμογή της «νομοθεσίας ανταπόκρισης» στη φορολογία και στον έλεγχο σημαίνει την αποδοχή των φορολογούμενων να πληρώσουν το φόρο που τους αναλογεί, εφόσον η φορολογική αρχή:

- Συμπεριφέρεται με σεβασμό προς τους φορολογούμενους,
- Παρακολουθεί τις αντιδράσεις και μεταβάλλει τις λάθος αποφάσεις της,
- Αποδοκιμάζει πλήρως αιτιολογημένα και προς την σωστή κατεύθυνση τις συμπεριφορές μη-συμμόρφωσης,
- Είναι προετοιμασμένη να επιβάλει κυρώσεις και ικανή να παρακολουθήσει και να κλιμακώσει την νομοθετική παρέμβαση σε περίπτωση συνεχιζόμενης μη συμμόρφωσης.

Στην Ολλανδική φορολογική νομοθεσία και σαν επακόλουθο και στον φορολογικό έλεγχο, εφαρμόζεται η «νομοθεσία ανταπόκρισης», δηλαδή μείγμα πολιτικής επιβολής και κινήτρων οικειοθελούς ανταπόκρισης και επιβράβευσης των φορολογουμένων που συμπεριφέρονται σωστά.

18.2.2 Στόχοι φορολογικού ελέγχου

Η προσέγγιση του φορολογικού ελέγχου που εφαρμόζει η φορολογική διοίκηση στην Ολλανδία ακολουθεί τους ακόλουθους στόχους:

- Να εξακριβώσει αν όλες οι συναλλαγές έχουν καταχωρηθεί και αναγνωριστεί
- Να εξακριβώσει αν όλα τα δεδομένα των συναλλαγών έχουν καταχωρηθεί

- Να εξακριβώσει αν τα δεδομένα των συναλλαγών έχουν λογιστικοποιηθεί σωστά
- Να εξακριβώσει αν οι εκτιμήσεις που τυχόν έχουν χρησιμοποιηθεί είναι σωστές (προβλέψεις, αποσβέσεις κλπ).

Η ανωτέρω φορολογική προσέγγιση εφαρμόζεται σε όλα τα αντικείμενα του ελέγχου και για όλα τα είδη του ελέγχου π.χ. πλήρη (τακτικό) ή μερικό (προσωρινό) έλεγχο.

18.2.3 Αποτελεσματικότητα στο φορολογικό έλεγχο

Αποτελεσματικότητα στο φορολογικό έλεγχο σημαίνει ότι ο φορολογικός ελεγκτής πρέπει να συγκεντρώσει τα απαραίτητα στοιχεία (ούτε περισσότερα, ούτε λιγότερα), ώστε να μπορέσει να διαμορφώσει άποψη στον ελάχιστο δυνατό χρόνο. Μια από τις πρακτικές του Ολλανδικού φορολογικού συστήματος είναι ότι **ο φορολογικός ελεγκτής** λαμβάνει υπόψη του τις διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου μιας εταιρείας, καθώς και το περιεχόμενο του φακέλου (και όχι μόνο του πιστοποιητικού) της εργασίας που έχει πραγματοποιήσει ο ορκωτός ελεγκτής. Έτσι, δεν επαναλαμβάνει εργασίες που έχουν κάνει άλλοι για αυτόν.

Στην περίπτωση που ο φορολογικός ελεγκτής διαπιστώσει ότι δεν μπορεί να βασιστεί στον εσωτερικό έλεγχο της επιχείρησης ή στη δουλειά του ορκωτού ελεγκτή τότε πραγματοποιεί άλλες ελεγκτικές διαδικασίες ώστε να εντοπίσει την ύλη που φοροδιαφεύγει.

18.2.4 Σχεδιασμός ελέγχου

Ο σχεδιασμός των ελεγκτικών διαδικασιών ακολουθεί τα παρακάτω βήματα:

- Κατανόηση της δραστηριότητας του φορολογούμενου και πρωταρχικοί έλεγχοι
- Σχεδιασμός ελεγκτικών διαδικασιών για την πληρότητα της καταχώρησης των συναλλαγών
- Εφαρμογή των ελεγκτικών διαδικασιών πληρότητας

- Αξιολόγηση των ελεγκτικών διαδικασιών πληρότητας
- Σχεδιασμός ελεγκτικών διαδικασιών για την ορθότητα της καταχώρησης των συναλλαγών
- Εφαρμογή των ελεγκτικών διαδικασιών ορθότητας
- Αξιολόγηση των ελεγκτικών διαδικασιών ορθότητας
- Συνολική αξιολόγηση και ολοκλήρωση ελέγχου

18.2.5 Κατανόηση της δραστηριότητας του φορολογούμενου και πρωταρχικοί έλεγχοι

Στο στάδιο αυτό ο ελεγκτής κατανοεί την δραστηριότητα του φορολογούμενου και συγκεντρώνει όλες τις απαραίτητες πληροφορίες είτε από την φορολογική αρχή είτε από τρίτες πηγές, όπως το διαδίκτυο. Επιπροσθέτως, διαπιστώνεται το λογιστικό περιβάλλον και ο ρόλος της τεχνολογίας, οι διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου και η αιτιώδη συνάφεια λειτουργιών της επιχείρησης οι οποίες θα πρέπει να αποτυπώνονται και στα λογιστικά βιβλία ώστε να θεωρηθούν αξιόπιστα.

Επίσης, καθορίζεται το «*Επίπεδο σημαντικότητας*» (**materiality**): Είναι το ποσό πάνω από το οποίο, οποιαδήποτε παράληψη ή παρερμηνεία στις οικονομικές καταστάσεις θεωρείται ουσιώδη. Το ποσό που θα οριστεί χρησιμεύει στην επιλογή του δείγματος, όπως θα δούμε παρακάτω.

18.2.6 Ελεγκτικές διαδικασίες για την πληρότητα της καταχώρησης των συναλλαγών

Στην περίπτωση που ο φορολογικός ελεγκτής διαπιστώσει ότι δεν μπορεί να βασιστεί στον εσωτερικό έλεγχο της επιχείρησης και στην εργασία του ορκωτού τότε εφαρμόζει άλλες ελεγκτικές διαδικασίες για να ελέγξει την πληρότητα της καταχώρησης των συναλλαγών, μεταξύ των οποίων οι ακόλουθες:

A) Τεστ συσχέτισης (correlation tests) και συγκριτική επισκόπηση (analytical review)

Ο φορολογικός ελεγκτής ελέγχει λογαριασμούς οι οποίοι πρέπει να έχουν συσχέτιση μεταξύ τους για ένα εύλογο χρονικό διάστημα, όπως αγορές, πωλήσεις, κόστος πωληθέντων, λοιπά κόστη, προμηθευτές, πελάτες, μετρητά τραπεζικοί λογαριασμοί, περιουσιακή κατάσταση επιχειρηματία (στοιχεία από τράπεζες, ακίνητη περιουσία κλπ), δείκτες, σύγκριση επιχειρήσεων ίδιου κλάδου κλπ. Δεν είναι δυνατόν π.χ. για κάποια προϊόντα της επιχείρησης να υπάρχει μηδενικό ή αρνητικό περιθώριο κέρδους με βάση τα στοιχεία αγορών, πωλήσεων και κόστους πωληθέντων για μεγάλο διάστημα ή να διαφέρει πολύ από άλλες επιχειρήσεις του κλάδου. Επίσης, τα ρευστά διαθέσιμα, οι τραπεζικοί λογαριασμοί της επιχείρησης πρέπει να έρχονται σε συμφωνία με τους λογαριασμούς πελατών και προμηθευτών. Οι λογαριασμοί λογιστικής ρευστών διαθεσίμων δεν πρέπει να παρουσιάζουν αρνητικά υπόλοιπα ή αν γίνει ελέγχεται ότι δεν οφείλονται σε ετεροχρονισμό της καταχώρησης εισπράξεων και πληρωμών. **Επίσης, συσχετίζεται η επιχείρηση με την περιουσιακή κατάσταση του επιχειρηματία. Δεν μπορεί να συμβαδίζει «πλούσιος επιχειρηματίας» με «φτωχή επιχείρηση».**

B) Συλλογή πληροφοριών

Πληροφορίες από τρίτες πηγές όπως διαδίκτυο, τηλεόραση, περιοδικά, διαφημίσεις, τράπεζες, προσφέρουν σημαντικές πληροφορίες από τις οποίες μπορεί να διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης. Επίσης, διαπιστώσεις παραβάσεων και πληροφορίες συνεργατών της επιχείρησης όπως π.χ. προμηθευτές προσφέρουν πολύτιμες στοιχεία στον φορολογικό έλεγχο.

Γ) Επί τόπου επισκόπηση της λειτουργίας της επιχείρησης

Ο φορολογικός ελεγκτής:

- «Χαρτογραφεί» την εταιρεία και κατανοεί την λειτουργία της
- Ορίζει το επιχειρησιακό περιβάλλον στο οποίο η εταιρεία λειτουργεί
- Ερευνά τους τύπους των συναλλαγών που η εταιρεία πραγματοποιεί
- Καθορίζει ποια είναι τα πρωταρχικά στοιχεία που η εταιρεία χρησιμοποιεί και τα οποία προσδιορίζουν τις συναλλαγές της (επίσημα όπως τιμολόγια, δελτία αποστολής κλπ αλλά και πολλά ανεπίσημα όπως δελτία παραγγελιών, επικοινωνία με πελάτες και προμηθευτές, e-mail, fax, αλληλογραφία, έντυπα και προβλέψεις παραγωγής) και ότι άλλο μπορεί να βοηθήσει στον σκοπό που είναι να διαπιστωθεί ότι όλες οι συναλλαγές έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία.

- Ερευνά αν κάποιες από τις ανωτέρω συναλλαγές έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία και αν όχι ποια η επίδρασή τους σε υποχρέωση φόρου.

Αν διαπιστωθεί ότι το πληροφοριακό σύστημα που χρησιμοποιεί η εταιρεία είναι πολύπλοκο, τότε απαιτείται η συνδρομή ενός έμπειρου υπαλλήλου πάνω σε θέματα πληροφοριακών συστημάτων.

18.2.7 Ελεγκτικές διαδικασίες για την ορθότητα της καταχώρησης των συναλλαγών

Για να προχωρήσουμε σε αυτό το στάδιο του ελέγχου θεωρούμε ότι σε ένα ικανοποιητικό βαθμό οι συναλλαγές έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία. Αυτές οι ελεγκτικές μέθοδοι είναι κατάλληλες για έλεγχο δαπανών.

Και σε αυτή την περίπτωση ο φορολογικός ελεγκτής λαμβάνει υπόψη του τις διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου μιας εταιρίας και τα στοιχεία του φακέλου (και όχι μόνο του πιστοποιητικού) της εργασίας που έχει πραγματοποιήσει ο ορκωτός ελεγκτής. Από αυτή την έρευνα είναι πιθανόν, να εξαχθούν σημαντικά συμπεράσματα και οι μέθοδοι δειγματοληψίας που έχει εφαρμόσει ο ορκωτός ελεγκτής να μειώσουν την ποσότητα και τον χρόνο της εργασίας του φορολογικού ελεγκτή.

Στην συνέχεια, επιλέγονται να ελεγχθούν συγκεκριμένοι λογαριασμοί με την *μέθοδο της δειγματοληψίας*. Η μέθοδος που χρησιμοποιείται βασίζεται σε βασικές αρχές στατιστικής, ώστε το δείγμα να είναι αντιπροσωπευτικό και να μπορούν να εξαχθούν ασφαλή συμπεράσματα.

Για την εφαρμογή επιστημονικής μεθόδου δειγματοληψίας ορίζεται το επίπεδο σημαντικότητας (materiality), δηλαδή το ποσό πάνω από το οποίο, οποιαδήποτε παράληψη ή παρερμηνεία στις οικονομικές καταστάσεις θεωρείται ουσιώδη. Το ποσό αυτό καθορίζεται με ποσοστό πάνω στα ακαθάριστα κέρδη της επιχείρησης, στα έσοδα της αν δεν έχει κέρδη, ή στο κεφάλαιό της αν είναι καινούρια και δεν έχει δραστηριοποιηθεί ακόμη.

Σύμφωνα με την μεθοδολογία που ακολουθείται στην επιλογή δείγματος δεχόμαστε ότι θα είμαστε σίγουροι για το αποτέλεσμα και την αναγωγή του στον πληθυσμό κατά 95% . Αυτό σημαίνει ότι αν σε έναν λογαριασμό εξετάσουμε με την στατιστική μας ανάλυση δείγμα παραστατικών και καταλήξουμε σε κάποιο συμπέρασμα, είμαστε κατά 95% σίγουροι ότι αυτό θα ισχύει και στο σύνολο των παραστατικών του συγκεκριμένου λογαριασμού. Δεχόμαστε δηλαδή ένα 5% κίνδυνο να μην είμαστε σωστοί στο συμπέρασμά μας.

Κατά την εξέταση του πληθυσμού ανεχόμαστε ένα συνολικό ποσό λάθους κατώτερο από το ποσό του επιπέδου σημαντικότητας (materiality) που έχουμε θέσει. Αν το ποσό του συνόλου των λαθών μας είναι κατώτερο του επιπέδου σημαντικότητας τότε δεχόμαστε το τεστ και μπορούμε να εκφέρουμε γνώμη για τον λογαριασμό που ελέγξαμε. Για να ήμαστε πιο σίγουροι για το συμπέρασμα, θέτουμε ένα ποσό σαν όριο λάθους ακόμη μικρότερο από το επίπεδο σημαντικότητας που το ονομάζουμε «επίπεδο ανεκτικότητας του ελέγχου» (audit tolerance) π.χ. 60% του επιπέδου σημαντικότητας.

18.2.8 Παράδειγμα ελέγχου με δειγματοληψία

Ο φορολογικός ελεγκτής καλείται να πραγματοποιήσει μια εξέταση των βιβλίων, των αρχείων, και άλλων στοιχείων μιας επιχείρησης. Θέλει να ελέγξει όλες τις **δαπάνες** που ανέρχονται σε **2.000.000 ευρώ** στο σύνολο. Βάσει των στοιχείων της επιχείρησης εφαρμόζει **επίπεδο σημαντικότητας (materiality) 50.000 ευρώ** για αυτόν τον έλεγχο. Εάν το «επίπεδο ανεκτικότητας του ελέγχου» τίθεται κατά 60% του «επιπέδου σημαντικότητας» **η ανοχή φορολογικού ελέγχου θα είναι 30.000 ευρώ**. Εφαρμόζοντας τα αποτελέσματα της στατιστικής μεθόδου προκύπτουν οι παρακάτω υπολογισμοί:

R = 3 (προκύπτει από την στατιστική επιστήμη –κανονικά κατανομή- ώστε να έχουμε πιθανότητα 95% να είμαστε σωστοί στην αναγωγή των συμπερασμάτων στο πληθυσμό. Δεν θα αναλυθεί στο παρόν κείμενο).

Διάστημα (interval ή MP = monetary precision) MP = Audit tolerance/R , 30.000/3 = 10.000 ευρώ.

Δείγμα (Sample) = Πληθυσμός / ΜΡ = 2.000.000 ευρώ / 10.000 = 200 εγγραφές (items). Δηλαδή για κάθε διάστημα 10.000 ευρώ ελέγχεται 1 εγγραφή. Κατά συνέπεια, ο φορολογικός ελεγκτής πρέπει να ελέγξει 200 εγγραφές προκειμένου να είναι σε θέση να κάνει μια αξιόπιστη κρίση των συνολικών δαπανών που ανέρχονται σε 2.000.000 ευρώ.

Ο φορολογικός ελεγκτής ζητά από την επιχείρηση να παρουσιάσει τα πρωτότυπα παραστατικά για 200 εγγραφές εξόδων. Μετά τον έλεγχο των παραστατικών φαίνεται ότι όλα εκτός από τα 2 είναι σωστά. Ένα παραστατικό αξίας 1.000 ευρώ είναι εξ ολοκλήρου λάθος και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα. Ένα δεύτερο παραστατικό αξίας 100 ευρώ εμφανίζεται να είναι μερικώς λάθος, εκπίπτει για το μισό ποσό. Αυτό σημαίνει ότι το πραγματικό ποσό λάθους στο δείγμα είναι 1.050 ευρώ. Αυτό αποτελεί το γνωστό λάθος. Στην αναγωγή που κάνουμε το λάθος υπολογίζεται σε 15.000 ευρώ (1 λάθος + 0,5 λάθος = 1.5 X 10.000 ευρώ = 15.000 ευρώ).

Ο φορολογικός ελεγκτής θα ζητήσει από την επιχείρηση να κάνει αναμόρφωση της φορολογικής της δήλωσης κατά 15.000 ευρώ επιπλέον δαπάνες ή θα βγάλει φύλλο ελέγχου προσθέτοντας την λογιστική διαφορά των 15.000 ευρώ. **Αν η επιχείρηση δεν το δέχεται είναι δικιά της ευθύνη να αποδείξει ότι ο φορολογικός ελεγκτής κάνει λάθος στην εκτίμηση του.**

18.2.8.1 Χαρακτηριστικά της μεθόδου δειγματοληψίας

- Οδηγούν στην διαφάνεια τον φορολογικό έλεγχο, καθώς η στατιστική προσέγγιση βασίζεται σε επιστημονική μέθοδο, η οποία είναι ξεκάθαρη και δεν μπορεί να αμφισβητηθεί.
- Ομοιομορφία στον έλεγχο καθώς εφαρμόζεται σε όλους τους φορολογούμενους με τον ίδιο τρόπο.
- Αποτελεσματικότητα καθώς μειώνεται δραστικά ο χρόνος του ελέγχου και ελέγχεται μόνο ότι είναι απαραίτητο.
- Μπορεί να χρησιμοποιηθεί μόνο για τα καταχωρημένα στοιχεία. Είναι τεστ ορθότητας όχι πληρότητας.
- Χρειάζεται να μπορούν να εξαχθούν στοιχεία ηλεκτρονικά (π.χ. Excel) για να λειτουργήσει αποτελεσματικά.

18.3 Πληροφοριακή υποστήριξη στον φορολογικό έλεγχο στην Ολλανδία

Ο φορολογικός έλεγχος στην Ολλανδία εφαρμόζει όλες τις δυνατότητες που προσφέρει η τεχνολογία ώστε να επιτυγχάνεται το καλύτερο αποτέλεσμα:

- Χρησιμοποίηση ειδικών της πληροφορικής στον φορολογικό έλεγχο όταν είναι αναγκαίο.

- Ο φορολογικός ελεγκτής είναι εκπαιδευμένος να χρησιμοποιεί λογισμικά προγράμματα, όπως Excel, CLAIR, Scout, ACL και έχει διαθέσιμα προγράμματα εφαρμογών που υποστηρίζουν την τεκμηρίωση των λογιστικών ελέγχων των διαδικασιών ελέγχου και τις αποφάσεις ελέγχου.

Η προσέγγιση του ελέγχου, οι διαπιστώσεις, και τα συμπεράσματα καταγράφονται με διαφάνεια. Τα προγράμματα εφαρμογών υποστηρίζουν το φορολογικό ελεγκτή στη λήψη των αποφάσεων ελέγχου του και συμβάλλουν στην επίτευξη επιπέδων υψηλής ποιότητας.

18.4 Η Ολλανδική προσέγγιση για τον έλεγχο των μεγάλων φορολογούμενων (ΜΕΦΟ, μεγάλες επιχειρήσεις, νομικά πρόσωπα)

18.4.1 Κριτήρια Ταξινόμησης Φορολογούμενου - Ολλανδία

Μια εταιρεία μπορεί να θεωρηθεί ως μια πολύ μεγάλη επιχείρηση, αν ένα από τα ακόλουθα κριτήρια:

- Εισηγμένη στο Άμστερνταμ ή αλλοδαπό χρηματιστήριο αξιών.
- Πληρωμές φόρων ύψους (που είναι ένας σταθμισμένος μέσος όρος των φορολογικών κερδών φόρο εισοδήματος ή φόρο εταιρειών, του ΦΠΑ και των φόρων για την απασχόληση) άνω των € 25,000,000.
- Αλλοδαπή μητρική εταιρεία με πληρωμές φόρων ύψους άνω των € 12,5 εκατ..
- Μητρική εταιρεία με τουλάχιστον πέντε ξένες θυγατρικές και μόνιμη εγκατάσταση στην Ολλανδία και πληρωμές φόρων ύψους άνω των € 12,500,000.
- Όλες οι εταιρείες του κλάδου των χρηματοπιστωτικών (τράπεζες, ασφάλειες), φυσικού αερίου και πετρελαίου.

- Όλες οι κερδοσκοπικές οργανώσεις με πληρωμή φόρων ύψους άνω των € 37.500.000

18.4.2 Διαφορετική προσέγγιση στις μεγάλες επιχειρήσεις

Στην Ολλανδία, αναγνωρίζοντας ότι οι μεγάλες επιχειρήσεις, (που αναφέρονται επίσης ως μεγάλοι φορολογούμενοι) έχουν ιδιαιτερότητες από τις άλλες ομάδες φορολογουμένων, έχουν καθιερώσει ειδική οργανωτική και διοικητική δομή, καθώς και ειδικά προγράμματα ελέγχου και συμμόρφωσης ως μέρος μιας στρατηγικής για την αποτελεσματική αντιμετώπιση των θεμάτων των μεγάλων φορολογουμένων.

Η συγκέντρωση της γνώσης, η καλύτερη διαχείριση της σχέσης μεταξύ των υπηρεσιών και των μεγάλων φορολογούμενων, η πολυπλοκότητα που εμφανίζουν σε διάφορα φορολογικά θέματα, η προσέλκυση δημοσιότητας λόγω του μεγάλου όγκου δραστηριοτήτων, η δημοσιονομική επίπτωση από διαφυγόντες φόρους στα έσοδα του κράτους, οι πολιτικές επιπτώσεις, και το αίσθημα της ίσης μεταχείρισης στους άλλους φορολογουμένους, είναι λόγοι που απαιτούν μια διαφορετική προσέγγιση στις μεγάλες επιχειρήσεις.

Λοιπές ιδιαιτερότητες των μεγάλων επιχειρήσεων:

Συγκέντρωση των φορολογικών εσόδων:

Σε όλες τις χώρες, ένας σχετικά μικρός αριθμός πολύ μεγάλων φορολογούμενων είναι υπεύθυνα για το μεγαλύτερο μέρος των φορολογικών εσόδων.

Μέγεθος και ρόλους:

Από την συγκέντρωση των φορολογικών εσόδων λόγω του μεγέθους των μεγάλων φορολογουμένων και τους ειδικούς φόρους που είναι υπεύθυνοι να καταβάλουν.

Πολυπλοκότητα:

Πολλές μεγάλες φορολογικές υποθέσεις είναι ιδιαίτερα πολύπλοκες για διάφορους λόγους:

- Πολλαπλοί φορείς που δραστηριοποιούνται
- Μεγάλος όγκο εμπορικών συναλλαγών

- Διεθνείς σχέσεις (πολλά συνδεδεμένα μέρη)
- Μοναδικά χαρακτηριστικά στις δραστηριότητες τους.

Η δημοσιονομική σημασία για τις μεγάλες επιχειρήσεις στην Ολλανδία αποτυπώνεται στα ακόλουθα στοιχεία:

	Ποσότητα	ποσοστό φόρου
(Πολύ) μεγάλες επιχειρήσεις	2%	70%
Μεγάλες επιχειρήσεις	3%	20%
Μικρές επιχειρήσεις	95%	10%

Διαχείριση των ΜΕΦΟ στην Ολλανδία

Ατομική προσέγγιση για να δημιουργήσουν σχέσεις εμπιστοσύνης μεταξύ τους.

18.4.3 Οριζόντια εποπτεία, η Ολλανδική προσέγγιση για τις Μεγάλες Επιχειρήσεις.

Οριζόντια εποπτεία (*horizontal monitoring*) βασίζεται στην αμοιβαία εμπιστοσύνη: μια ανοιχτή σχέση μεταξύ των φορολογούμενων και της φορολογικής διοίκησης, στην οποία φορολογικά ζητήματα μπορούν να αντιμετωπιστούν γρήγορα.

Για αρκετά χρόνια, η ολλανδική φορολογική και τελωνειακή διοίκηση έχει κάνει συμφωνίες με τους επιχειρηματίες για θέματα όπως ο τρόπος προσέγγισης των φορολογικών διαφορών. Αυτός ο τρόπος εργασίας βασίζεται σε συμφωνίες που γίνονται εκ των προτέρων, γεγονός που οδηγεί σε μικρότερη κάθετη επιτήρηση, όπως είναι ο εκτενής έλεγχος των βιβλίων. Αυτή η προσέγγιση είναι συνεπώς γνωστή ως οριζόντια εποπτεία.

Έτσι, η οριζόντια εποπτεία (*horizontal monitoring*) βασίζεται στην αμοιβαία εμπιστοσύνη: μια ανοιχτή σχέση μεταξύ των φορολογούμενων και της φορολογικής διοίκησης, έτσι ώστε φορολογικά ζητήματα μπορούν να αντιμετωπιστούν γρήγορα. Με αποτέλεσμα, το φορολογικό ενδιαφέρον επικεντρώνεται όσο το δυνατόν περισσότερο στο παρόν, και ως εκ τούτου μειώνουμε την ανάγκη εντατικοποίησης των ελέγχων εκ των υστέρων. Σε αντάλλαγμα, η φορολογική διοίκηση απαιτεί ένα ορισμένο βαθμό

ασφάλειας και συμμόρφωσης από τους φορολογουμένους, για το λόγο αυτό η εταιρεία πρέπει να έχει ένα σύστημα διαχείρισης κινδύνου (γνωστό και στο πλαίσιο αυτό, ως «ένα πλαίσιο φορολογικού ελέγχου»)

Η έρευνα δείχνει ότι ορισμένες μεγάλες εταιρείες που συμμετέχουν σε μια πιλοτική με την οριζόντια προσέγγιση εποπτεία της φορολογικής και τελωνειακής διοίκησης είναι εξαιρετικά ικανοποιημένες με αυτή τη διαδικασία. Οι εταιρείες που ερωτήθηκαν λένε ότι αυτός ο τρόπος εργασίας είναι πιο αποτελεσματικός και βελτιώνει τις συνθήκες για την ανάπτυξη των επιχειρήσεων.

Μια ομάδα εμπειρογνώμων εφοριακών με τον συντονιστή τους εργάζονται για να λύσουν ένα πολύπλοκο θέμα για λογαριασμό ενός ΜΕΦΟ. Έχουν ενημερωμένο προφίλ του ΜΕΦΟ πελάτη και εκτίμηση των κινδύνων φορολογικής συμμόρφωσης, που περιλαμβάνει τα παρακάτω:

- Γνώση για τις δραστηριότητες της εταιρείας
- Η γνώση της φορολογικής στρατηγικής της εταιρείας και της διαδικασίας διαχείρισης του φορολογικού κινδύνου.
- Η κατανόηση της φορολογικής δομής και το πλαίσιο ελέγχου από την φορολογική προσέγγιση.

18.4.4 Δομή της ΜΕΦΟ στην Ολλανδία

Κάθε ομάδα ασχολείται με 40 - 60 εταιρίες.

Οι μονάδες είναι προσανατολισμένες κατά κλάδους .

Όλες οι εταιρίες καταγράφονται στο σύστημα Πληροφόρησης Πελάτη και του ηλεκτρονικού συστήματος εκτίμησης του κινδύνου (risk assesment system).

Η ομάδα δίνει ξεχωριστό βάρος σε κάθε εταιρία σύμφωνα με το φορολογικό ενδιαφέρον και τους κινδύνους για αποφυγή φόρων.

Υπάρχει κατηγοριοποίηση ανά βιομηχανικό κλάδο και ειδικές μονάδες σε Μεγάλες Επιχειρήσεις: Οικονομικά -Τράπεζες / Ασφάλειες-Τεχνολογία Επικοινωνιών -Φυσικών Πόρων / Πετρέλαιο & Αέριο, Λιανική - Φαρμακευτικά / Ιατρική - Βαριά Βιομηχανία – Μεταφορές-Κατασκευών-Ναυτιλία

18.4.5 Διάθρωση και Στελεχιακό προσωπικό των ΜΕΦΟ

Η μονάδα για τους μεγάλους φορολογούμενους αποτελείται από την εξής δομή:

- ι)Διευθυντής.
- ιι)Επόπτης ή συντονιστής πελατών (η ονομασία πελατών έχει την φιλοσοφία ότι οι φορολογούμενοι αντιμετωπίζονται σαν πελάτες).
- ιιι)Ελεγκτής.
- ιiv)Ειδικός φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων.
- v)Ειδικός ΦΠΑ.
- vi)Ειδικός φόρους μισθωτών υπηρεσιών.
- vii)Ειδικός φόρος εισοδήματος.
- viii)EDP / ειδικός στατιστικός ελεγκτής.
- ix)Υπάλληλος για την συλλογή των Φόρων.

-Το 50% του προσωπικού έχουν πανεπιστημιακό επίπεδο, όπως οι διευθυντές, ειδικοί νομικοί ,οικονομολόγοι, στατιστικοί ελεγκτές, ειδικοί στην μηχανογράφηση, και επόπτες.

-Το 30% του προσωπικού έχουν μέση μόρφωση των εργαζομένων με τις ίδιες παραπάνω δραστηριότητες, αλλά σε χαμηλότερο επίπεδο.

-Το 20% του προσωπικού είναι διοικητικής υποστήριξης.

Κάθε εργαζόμενος έχει έναν προσωπικό υπολογιστή με πρόσβαση στα εθνικά συστήματα.

Ο συνολικός αριθμός εργαζομένων στο Υπουργείο Οικονομικών είναι περίπου 30.000. Ειδικά στην μονάδα ΜΕΦΟ, ο συνολικός αριθμός εργαζομένων είναι 750, δηλαδή ποσοστό περίπου 2,5%.

18.4.6 Επόπτης η συντονιστής πελατών

Διαδραματίζει καίριο ρόλο στην ολοκληρωμένη και επιστημονική προσέγγιση των εταιριών.

- Είναι υπεύθυνος για μια ενδεδειγμένη και πραγματική εικόνα της οικονομικής οντότητας των εταιριών του ομίλου.
- Καθοδηγεί της ομάδες των ειδικών ελεγκτών.
- Διαχειρίζεται την επικοινωνία με το Υπουργείο Οικονομικών και των φορολογούμενων.
- Υπεύθυνος για την ανάπτυξη και διατήρηση ενός στρατηγικού ατομικού σχεδίου εποπτείας για τους ΜΕΦΟ με μακροπρόθεσμο και βραχυπρόθεσμο (το επόμενο έτος) σχέδιο στρατηγικής.

18.4.7 Στρατηγική ατομικού σχεδίου εποπτείας για τους ΜΕΦΟ

Ο Διευθυντής είναι υπεύθυνος για τη στρατηγική προσαρμοσμένη σε ατομικό και ειδικό σχέδιο εποπτείας για τις εταιρίες, όπως:

- Προσδιορισμός των κινδύνων συμμόρφωσης (compliance risks).
- Καταχώριση σε ειδική βάση δεδομένων στοιχεία των εταιριών.
- Αξιολόγηση του χρόνου που απαιτείται και οικονομικό κίνδυνο που ενέχει ο κάθε έλεγχος η οποιαδήποτε δράση μιας ελεγχόμενης εταιρίας.
- Η κατανόηση της ύπαρξης, οργάνωση και λειτουργία των ΜΕΦΟ και το επίπεδο του εσωτερικού ελέγχου τους.
- Επικοινωνία των διαφόρων φορολογικών κινδύνων από την ανάλυση των δεδομένων από ειδική ομάδα ελέγχου από την βάση των δεδομένων του Υπουργείου Οικονομικών.

18.5 Μέτρηση ποιότητας - Αξιολόγηση στον φορολογικό έλεγχο

Για τη μέτρηση της ποιότητας (αξιολόγηση) στην διαδικασία ελέγχου η φορολογική διοίκηση της Ολλανδίας χρησιμοποιεί ένα ειδικό λογισμικό, το KCPO, με το οποίο μετρίεται η ποιότητα ελέγχου. Χρησιμοποιώντας το KCPO η ποιότητα σε εθνικό επίπεδο μετρίεται ομοιόμορφα και το πλαίσιο των προτύπων αξιολόγησης είναι κοινό και σαφές. Τα αποτελέσματα μπορούν έτσι να χρησιμοποιηθούν ως πληροφορίες για την αύξηση της ποιότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου.

Η αξιολόγηση γίνεται στα διάφορα στάδια του ελέγχου, δηλαδή: επισκόπηση εταιρίας, πρωταρχικοί έλεγχοι, έλεγχος πληρότητας συναλλαγής, έλεγχος ορθότητας των συναλλαγών, ολοκλήρωση ελέγχου, συνεργασία στην ομάδα ελέγχου, αρχείο ελέγχου, τελικά αποτελέσματα.

Αξίζει να σημειωθεί ότι σωστή δουλειά κατά την φορολογική διοίκηση της Ολλανδίας κάνει ο ελεγκτής που είναι αποτελεσματικός και σε σύντομο χρονικό διάστημα κάνει μια καλή και ποιοτική δουλειά και όχι εκείνος που θα βεβαιώσει τον μεγαλύτερο φόρο. Η δουλειά του ελεγκτή είναι να εκφέρει άποψη περί της ορθότητας ή μη της φορολογικής υποχρέωσης ή της επιστροφής που δικαιούται ο φορολογούμενος και όχι να βεβαιώσει «πάση θυσία» επιπλέον φόρους.

18.6 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η Ολλανδική φορολογική διοίκηση προσαρμόζεται στο σύγχρονο περιβάλλον και ακολουθεί τις εξελίξεις στην τεχνολογία, κάνοντάς την πιο αποτελεσματική. Οι ελεγκτές επίσης, εφαρμόζουν διάφορες ελεγκτικές διαδικασίες, όπως την μέθοδο της δειγματοληψίας, και τους βοηθάει ιδιαίτερα η πληροφοριακή υποστήριξη που έχουν.

Τέλος, αξιοσημείωτη είναι η αμοιβαία εμπιστοσύνη, η ανοιχτή σχέση μεταξύ των φορολογούμενων και της φορολογικής διοίκησης, έτσι ώστε φορολογικά ζητήματα να μπορούν να αντιμετωπιστούν γρήγορα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 19

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΓΑΛΛΙΑΣ²¹

Κριτήριο σύγκρισης

Η φορολογική διοίκηση στηρίζεται στο μοντέλο οργάνωσης *κατά κατηγορία φορολογουμένου*. Υπάρχει προσανατολισμός στον ‘πελάτη’.

19.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η Γαλλία είναι η μεγαλύτερη χώρα της Ευρώπης και εκτείνεται από τη Βόρεια Θάλασσα μέχρι τη Μεσόγειο. Συνορεύει βόρεια με το Βέλγιο και το Λουξεμβούργο, βορειοανατολικά με τη Γερμανία, ανατολικά με την Ελβετία και την Ιταλία, Νότια με την Ισπανία και με την Ανδόρα. Βορειοδυτικά βρέχεται από τη Βόρεια θάλασσα, δυτικά από τη Μάγχη και τον Ατλαντικό και νότια από τη Μεσόγειο θάλασσα. Έχει έκταση 547.026 τετραγωνικά χιλιόμετρα και πληθυσμό 65.447.374 κατοίκων, εκ των οποίων οι 62.793.432 βρίσκονταν στη μητροπολιτική Γαλλία. Πρωτεύουσα είναι το Παρίσι ενώ οι μεγαλύτερες πόλεις της είναι η Μασσαλία, η Λυών, η Τουλούζ, η Νίκαια, το Μπορντό, το Στρασβούργο, η Λιλ, η Ναντ και η Ρουέν. Χωρίζεται σε 22 περιφέρειες και 95 νομούς (έχει τέσσερις υπερπόντιους νομούς τη Γαλλική Γουιάνα, τη Γουαδελούπη, τη Μαρτινίκα και τη Ρεϋνιόν).

Η Γαλλία διαθέτει προηγμένη βιομηχανία και σημαντικό γεωργικό τομέα. Οι κυριότεροι βιομηχανικοί κλάδοι είναι η αυτοκινητοβιομηχανία, η αεροναυπηγική, η τεχνολογία των πληροφοριών, τα ηλεκτρονικά, η χημική βιομηχανία, η φαρμακοβιομηχανία και ο κλάδος της μόδας. Η Γαλλία είναι η μεγαλύτερη γεωργική χώρα της Δυτικής Ευρώπης και, ανταγωνιζόμενη με την Ιταλία, ο σημαντικότερος παραγωγός κρασιού στον κόσμο.

²¹Τσορμπατζόγλου Ιωάννης, «Το φορολογικό σύστημα της Γαλλίας», Φορολογική Επιθεώρηση



Το πολίτευμα της χώρας είναι Προεδρική Δημοκρατία. Ο πρόεδρος της Δημοκρατίας εκλέγεται κάθε επτά χρόνια, με καθολική ψηφοφορία. Το Κοινοβούλιο ασκεί τη νομοθετική εξουσία και αποτελείται από την εθνοσυνέλευση, με 457 βουλευτές που εκλέγονται κάθε πέντε χρόνια και τη γερουσία της οποίας τα μέλη εκλέγονται κάθε 9 χρόνια. Ο πρόεδρος της Δημοκρατίας διαδραματίζει σπουδαίο πολιτικό ρόλο. Προεδρεύει των συνεδριάσεων του υπουργικού συμβουλίου και έχει την απόλυτη ευθύνη για τις εξωτερικές υποθέσεις και την άμυνα. Η καθημερινή διαχείριση του κράτους ασκείται από τον πρωθυπουργό.

19.1.1 Η αρχή της φορολογικής ισότητας κατά το γαλλικό δίκαιο

Η ανάγκη για τη φορολογία διατυπώνεται στο άρθρο 13 της Διακήρυξης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και του Πολίτη το 1789: «Για τη διατήρηση της δημόσιας δύναμης, καθώς και για τα διοικητικά έξοδα, ένας γενικός φόρος είναι απαραίτητος», προσθέτοντας ότι **«θα πρέπει να είναι κατανεμημένος μεταξύ όλων των πολιτών, ανάλογα με την ικανότητά τους να πληρώσουν»**, πρόκειται δηλαδή για αναλογική ισότητα. Το άρθρο 14 της Διακήρυξης αναφέρει ότι «Όλοι οι πολίτες έχουν το δικαίωμα να εξακριβώσουν, από τους ίδιους ή μέσω των αντιπροσώπων, την ανάγκη για ένα κοινό φορολογικό, να συναινούν σε αυτό ελεύθερα, να παρακολουθούν τη χρήση του, και να καθορίζουν την ποσότητα, τη βάση, τη συλλογή και τη διάρκεια του».

19.2 ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΔΙΑΡΘΡΩΣΗ

Η Κεντρική Διοίκηση (δύο Υπουργεία): Σε επίπεδο κεντρικής διοίκησης οι αρμοδιότητες φορολογικού περιεχομένου κατανέμονται σε δύο Υπουργεία, το Υπουργείο Οικονομίας, Οικονομικών και Βιομηχανίας και το Υπουργείο Προϋπολογισμού, Δημόσιων Λογαριασμών, Δημόσιας Διοίκησης και Εκσυγχρονισμού του Κράτους.

Στην ευθύνη του Υπουργού Οικονομίας, Οικονομικών και Βιομηχανίας μεταξύ άλλων, ανήκει ο σχεδιασμός της γενικής οικονομικής και φορολογικής πολιτικής μέσω της Γενικής Διεύθυνσης του (Εθνικού) Ταμείου, η οποία είναι μια από τις Γενικές Διευθύνσεις του. Στην αρμοδιότητα του Υπουργού Προϋπολογισμού, Δημόσιων Λογαριασμών, Δημόσιας Διοίκησης και Εκσυγχρονισμού του Κράτους υπάγεται η κατάρτιση και η εκτέλεση του προϋπολογισμού του Κράτους, η θέσπιση φορολογικών κανόνων καθώς και η διεύθυνση των φοροεισπρακτικών μηχανισμών του κράτους. Οι παραπάνω λειτουργίες ασκούνται μέσω των διαφόρων Διευθύνσεων του Υπουργείου.

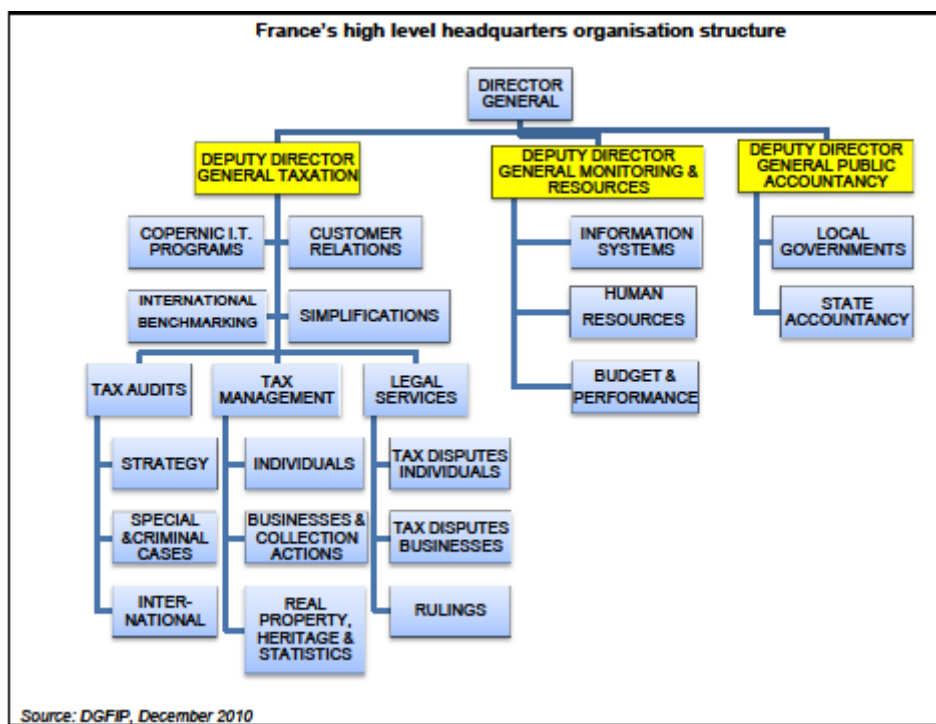
Οι αρμοδιότητες των δύο Υπουργείων είναι διακεκριμένες, ενώ υπάρχει συναρμοδιότητα στη διεύθυνση ορισμένων υπηρεσιών, της Γενικής Γραμματείας Οικονομικών, της Γενικής Επιθεώρησης Οικονομικών, της Υπηρεσίας Γενικού Ελέγχου Οικονομικών, της Διεύθυνσης Δικαστικών Υποθέσεων και του Διαμεσολαβητή.

Η Γενική Διεύθυνση Δημόσιων Οικονομικών (η συγχώνευση): Αξιοσημείωτος είναι ο ρόλος της Γενικής Διεύθυνσης Δημόσιων Οικονομικών (Direction Générale Des Finances Publiques, DGFIP) του Υπουργείου Προϋπολογισμού, Δημόσιων Λογαριασμών, Δημόσιας Διοίκησης και Εκσυγχρονισμού του Κράτους, μιας νεοϊδρυθείσας Διεύθυνσης, η οποία προήλθε από τη συγχώνευση το 2008 δύο Διευθύνσεων, της Γενικής Διεύθυνσης Φόρων (Direction General des Impôts), αρμόδιας σε γενικές γραμμές για τη φορολόγηση και της Γενικής Διεύθυνσης Δημόσιου Λογιστικού (Direction Générale de la Comptabilité Publique), η οποία είχε κυρίως φοροεισπρακτική λειτουργία. Η συγχώνευση αυτή εντάσσεται στην προσπάθεια της γαλλικής κυβέρνησης για εκσυγχρονισμό του Κράτους και προβάλλεται ως μια διαρθρωτική αλλαγή με οφέλη στη διοίκηση των φορολογικών αρχών.

Οι τρεις πόλοι οργάνωσης των υπηρεσιών: Η διοίκηση της νέας Γενικής Διεύθυνσης DGFIP πραγματοποιείται με μια «τριπολική» διάρθρωση των υπηρεσιών της: α) «Ο πόλος της φορολογίας», στον οποίο ανήκουν οι υπηρεσίες του Κράτους για την επιβολή και είσπραξη φόρων από τους φορολογουμένους-διοικουμένους β) «ο πόλος της δημοσίας διοίκησης», όπου υπάγονται οι υπηρεσίες οι επιφορτισμένες με τον έλεγχο των τοπικών δημοσίων υπηρεσιών και γ) «ο πόλος της διαχείρισης των πόρων και μέσων», υπεύθυνος για τη διαχείριση ανθρωπίνων πόρων των υπηρεσιών και τον έλεγχο των πληροφορικών συστημάτων.

Η Περιφερειακή και Τοπική Διοίκηση: Οι 22 περιφερειακές υπηρεσίες του Υπουργείου έχουν ρόλο διανομής κονδυλίων καθώς και επικοινωνίας της πολιτικής του Υπουργείου στους νομούς και μεσολάβησης των αιτημάτων των τοπικών υπηρεσιών προς την Κεντρική Διοίκηση. Στις δε τοπικές υπηρεσίες πραγματοποιούνται οι συναλλαγές με τον φορολογούμενο. Η ίδια συγχώνευση με την τριπολική διάρθρωση των υπηρεσιών εφαρμόστηκε και στις περιφερειακές και τοπικές υπηρεσίες του Υπουργείου.

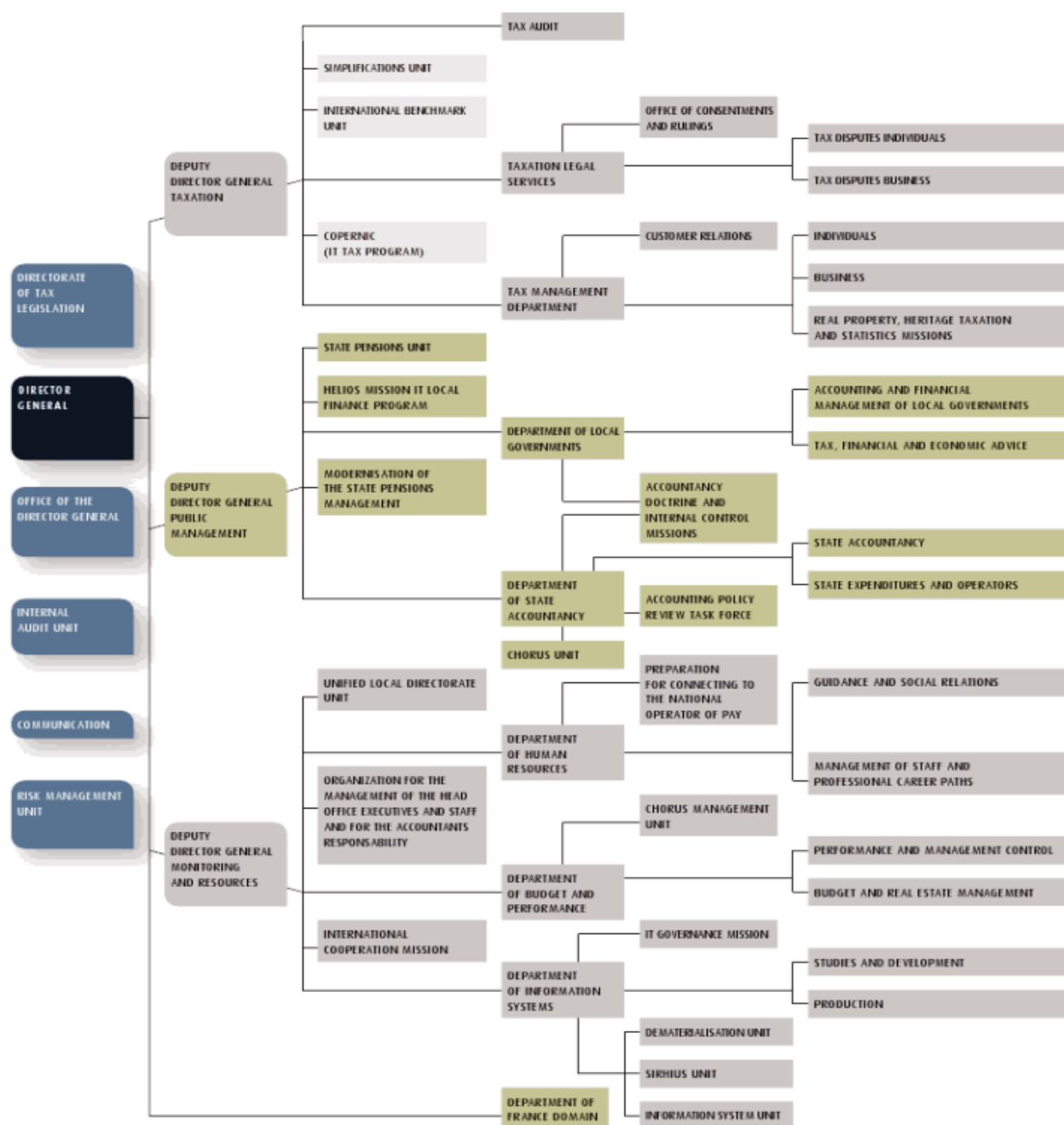
Οι «Φορολογικές Υπηρεσίες των Ιδιωτών» (SIP) - Οι υπηρεσίες «πρόσβασης» και άλλες υπηρεσίες: Όπως σε επίπεδο κεντρικής διοίκησης οι δύο λειτουργίες -φορολόγηση και είσπραξη φόρων- ενοποιήθηκαν κάτω από μια Γενική Διεύθυνση του Υπουργείου, έτσι και σε επίπεδο τοπικό τα λεγόμενα «Φορολογικά Κέντρα» (αρμόδια για παροχή φορολογικών υπηρεσιών, εκτός της πληρωμής-είσπραξης) και τα «Δημόσια Ταμεία» (αρμόδια για την πληρωμή-είσπραξη), συγχωνεύθηκαν σε μια ενιαία υπηρεσία «Φορολογικών Υπηρεσιών των Ιδιωτών» (SIP), η οποία συγκεντρώνει το σύνολο των φορολογικών υπηρεσιών που παρέχονται σε έναν ιδιώτη (λ.χ. ο υπολογισμός φόρου και η είσπραξή του γίνεται στην ίδια τοπική αρχή). Στους δήμους δε, όπου δε λειτουργούσαν Φορολογικά Κέντρα, τα Δημόσια Ταμεία εξακολουθούν να ασκούν την εξ ορισμού εισπρακτική λειτουργία τους, ενώ ιδρύθηκαν οι λεγόμενες «προσβάσεις», οι οποίες υποδέχονται φορολογικούς φακέλους προς διαβίβαση στις αρμόδιες υπηρεσίες και παρέχουν πληροφόρηση. Στις περιφερειακές και τοπικές υπηρεσίες του Υπουργείου πέρα από τις «Φορολογικές Υπηρεσίες των Ιδιωτών», τις υπηρεσίες «πρόσβασης», όπου υπάρχουν, λειτουργούν και «Φορολογικές Υπηρεσίες των Επαγγελματιών», και οι υπηρεσίες «εξειδικευμένων υποθέσεων» για φορολογικές υποθέσεις με αυξημένο βαθμό δυσκολίας.



Εικ. «Οργανόγραμμα φορολογικής διοίκησης»

Πιο αναλυτικά, δίδεται η παρακάτω απεικόνιση,

Direction Générale des Finances publiques General Public Finances Directorate



19.3 ΑΝΘΡΩΠΙΝΟ ΔΥΝΑΜΙΚΟ

Ανθρώπινο δυναμικό: Σχετικά με το απασχολούμενο προσωπικό η συγχώνευση του 2008 οδήγησε στην ομοιομορφία του πλαισίου υπηρεσιακής κατάστασης και εξέλιξης των υπαλλήλων του Υπουργείου και των περιφερειακών υπηρεσιών του, καθώς δε γίνεται πια διάκριση υπαλλήλων σε «εφοριακοί» και «ταμειακοί». Σημειώνεται επίσης, ότι από το 2007 τηρείται η αναλογία της «μιας πρόσληψης ανά δύο αποχωρήσεις».

19.4 ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ

Πληροφοριακά συστήματα: Από την πλευρά των χρησιμοποιούμενων πληροφοριακών συστημάτων για τη διεκπεραίωση των φορολογικών υποθέσεων, αναφέρουμε το σύστημα on-line για αυτόματο υπολογισμό επιστροφής φόρου εισοδήματος, που εφαρμόζεται από το 2002. Με αυτό η Γενική Διεύθυνση Δημόσιων Οικονομικών διεκπεραίωσε 9 εκατομμύρια επιστροφές φόρου σε διάστημα 2 μηνών με ρυθμό 50 χιλιάδων επιστροφών φόρου ανά ώρα σε περιόδους αιχμής. Η δε χρήση τηλεομοιοτυπίας και ηλεκτρονικών ταχυδρομείου εφαρμόζεται ως η συνήθης πρακτική στη συναλλαγή με τον φορολογούμενο. Χαρακτηριστικά, αναφέρεται ότι η εκπλήρωση της υποχρέωσης των φορολογουμένων για υποβολή δηλώσεων έχει απλοποιηθεί με τα ακόλουθα:

- α) δήλωση προσυμπληρωμένη όπου ο φορολογούμενος δεν έχει παρά να την επιβεβαιώσει ή να την διορθώσει και στη συνέχεια να την υπογράψει
- β) «τηλεδήλωση» δηλαδή δήλωση μέσω τηλεομοιοτυπίας ή διαδικτύου
- γ) τηλεφωνική επικύρωση της προσυμπληρωμένης δήλωσης εφόσον αυτή είναι πλήρης.

Ενδεικτικά, αναφέρονται: 30 εκατ. προσυμπληρωμένες δηλώσεις, 3,5 εκατ. τηλεφωνικές κλήσεις, 7,4 εκατ. δηλώσεις μέσω διαδικτύου.

19.5 ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ

19.5.1. ΜΗΤΡΩΟ – ΙΔΡΥΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

Στη Γαλλία το θεσμικό πλαίσιο ανάπτυξης επιχειρηματικής δραστηριότητας είναι ευέλικτο και φιλικό προς τον επιχειρηματία, ενώ η διαδικασία άσκησης εμπορικής δραστηριότητας και ίδρυσης εταιρειών γίνεται μέσω γρήγορων και απλοποιημένων διαδικασιών. Η διαδικασία ίδρυσης εταιρείας είναι απλή και η Γαλλική Υπηρεσία Ξένων Επενδύσεων (Invest in France) παρέχει συμβουλές στον δικτυακό της τόπο (<http://www.invest-in-france.org>), αλλά και σε κατ' ιδίαν συναντήσεις με τους ενδιαφερόμενους επιχειρηματίες στα κατά τόπους γραφεία επιχειρηματικής ανάπτυξης «Centre de Formalités des Entreprises- CFE» για θέματα που αφορούν την μορφή της επιχείρησης, τη φορολογία, τους κανονισμούς υγείας και ασφάλειας, τη διαχείριση ανθρωπίνων πόρων και τη δυνατότητα αξιοποίησης διαφόρων μορφών χορηγιών.

Επιπλέον, η Γαλλική Ένωση Επιμελητηρίων (Assemblée des Chambres Françaises de Commerce et d'Industrie) παρέχει κατάλογο των γαλλικών επιμελητηρίων, καθώς και συμβουλευτικές υπηρεσίες για επιχειρήσεις (<http://www.acfci.cci.fr>).

Γραφείο Συνδέσμου (Bureau de Liaison): Αρχικώς, αν μια επιχείρηση δεν επιθυμεί την οριστική εγκατάσταση για άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, αλλά επιδιώκει την διερεύνηση της δυνατότητας προώθησης των προϊόντων της στην τοπική αγορά, μπορεί να ιδρύσει Γραφείο Συνδέσμου ή Αντιπροσώπευσης με τουλάχιστον έναν εργαζόμενο για την άσκηση μη εμπορικών δραστηριοτήτων (πχ έρευνα αγοράς, διαφήμιση, αποθήκευση, δραστηριότητες με χαρακτήρα βοηθητικό ενδεχόμενης μελλοντικής άσκησης εμπορικής δραστηριότητας). Με βάση την γαλλική νομοθεσία, το Γραφείο Συνδέσμου δεν υπόκειται σε καμία φορολογία (φόρο νομικών προσώπων, ΦΠΑ) παρά μόνο σε κάποιους ενδεχομένως τοπικούς φόρους και στους φόρους που σχετίζονται με τις εργοδοτικές εισφορές.

Εμπορικός Αντιπρόσωπος (Représentant Commercial - Agent Commercial): Αναφέρεται στην περίπτωση που υπάρχει ενδιαφέρον άσκησης εμπορικής δραστηριότητας και είναι η πιο απλή μορφή. Εμπορικός αντιπρόσωπος δύναται να είναι ένας εργαζόμενος της μητρικής εταιρείας εγκατεστημένος στη Γαλλία προκειμένου να

προσεγγίσει πιθανούς πελάτες να κάνει δειγματισμό προϊόντων ή να προτείνει υπηρεσίες. Υπάρχει η δυνατότητα επίσης την αντιπροσώπευση των προϊόντων να την αναλάβει μια γαλλική εταιρεία (Agent Commercial) η οποία αποκτά την αντιπροσώπευση τους μέσω προμήθειας από τις πωλήσεις. Την ανωτέρω μορφή επιλέγουν κυρίως οι Μικρές και Μεσαίες Επιχειρήσεις, καθώς είναι μια ευέλικτη μορφή και με χαμηλό κόστος για την προώθηση των προϊόντων τους στην εγχώρια αγορά.

Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης (SARL- Société à Responsabilité Limitée) και Εταιρεία (SAS - Société par actions simplifiée): Σύμφωνα με το εμπορικό δίκαιο της Γαλλίας, οι μορφές εταιρειών SARL και SAS μπορούν να έχουν από ένα μόνο φυσικό πρόσωπο ως μέτοχο μέχρι 100. Η ευθύνη των εταίρων περιορίζεται μέχρι του ποσού που έχουν συνεισφέρει στην εταιρεία.

Ανώνυμη Εταιρεία (Société Anonyme): Αποτελεί την συνηθέστερη μορφή των μεγάλων επιχειρήσεων της χώρας με ελάχιστο κεφάλαιο ίδρυσης 37.000 ευρώ. Σήμερα στην Γαλλία υπάρχουν περί τις 116.000 ανώνυμες εταιρείες.

Ομόρρυθμος Εταιρεία (SNC- Société en nom collectif): Αποτελεί μια από τις λιγότερο συνηθισμένες μορφές εταιρειών στην χώρα.

Ευρωπαϊκή Εταιρεία (Société Européenne): Η δραστηριοποίηση μιας τέτοιας μορφής εταιρείας στη Γαλλία υπόκειται στους νόμους της χώρας στην οποία βρίσκεται η έδρα της. Το ελάχιστο κεφάλαιο ίδρυσης είναι 120.000 ευρώ.

Θεσμικό πλαίσιο: Πληροφορίες για νομοθεσία σε εμπορικά θέματα παρέχει η Γενική Διεύθυνση Ανταγωνισμού-Direction Générale de la Concurrence του Υπουργείου Οικονομικών το οποίο καλύπτει τομείς, όπως οι κανόνες ανταγωνισμού, η κοστολόγηση, οι συναλλαγές επί πιστώσει, οι κανόνες διαφημιστικής καταχώρισης. Η ανεξάρτητη Αρχή Προδιαγραφών Τροφίμων (AFSSA- Agence pour la Sécurité Sanitaire des Aliments) παρέχει πληροφορίες για νομοθεσία σχετικά με τις ετικέτες των τροφίμων, τους κανόνες υγιεινής και ασφάλειας τροφίμων, τις προδιαγραφές για επιμέρους κατηγορίες τροφίμων κ.α. Το Γαλλικό Ινστιτούτο Ευρεσιτεχνιών και Πνευματικής Ιδιοκτησίας (Institut

National de la Propriété Industrielle-INPI) καλύπτει ζητήματα πνευματικής ιδιοκτησίας, εμπορικών σημάτων και ευρεσιτεχνιών.

Διαδικασίες κατά την έναρξη: Κατά την έναρξη εργασιών δεν γίνεται αυτοψία από εφοριακό υπάλληλο. Η διαδικασία είναι πολύ σύντομη. Αρχικά, αφού ελεγχθούν τα δικαιολογητικά, δίνεται στην επιχείρηση ΑΦΜ, δηλαδή αριθμός SIREN (Numéro d'identification de l'entreprise-SIREN και numéro de l'établissement-SIRET), καταχωρείται ο αντίστοιχος ΚΑΔ (κωδικός άσκησης δραστηριότητας) ο οποίος ονομάζεται Code d'Activité, καταχωρείται η ονομασία, η διεύθυνση άσκησης δραστηριότητας, ο αριθμός μητρώου, και αν πρόκειται για νομικό πρόσωπο, στοιχεία για την σύσταση (καταστατικό), τον ισολογισμό και τις διευθυντικές θέσεις της κάθε εταιρείας, τα οποία σκανάρονται (scanning) και διατηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή (αρχείο pdf) στο λειτουργικό σύστημα του Υπουργείου οικονομικών (ALPAGE).

19.5.2 ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Υπάρχουν τέσσερις κατηγορίες φόρου εισοδήματος στη Γαλλία:

- α) φόρος εταιριών
- β) φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων
- γ) κοινωνικές δαπάνες
- δ) φόρος μισθωτών υπηρεσιών

19.5.2.1 ΦΟΡΟΣ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ

Ο Φόρος Εταιρειών καταβάλλεται σε ετήσια βάση, είτε εφάπαξ είτε σε δόσεις, για όλα τα κέρδη που παράγονται εντός των ορίων της γαλλικής επικράτειας από όλα τα εγχώρια νομικά πρόσωπα. Δηλαδή, τα κέρδη γαλλικής εταιρείας που εδρεύει στο εξωτερικό δεν υπόκεινται στο γαλλικό φόρο εταιριών. Ομοίως, μια ξένη εταιρεία υπόκειται στο γαλλικό φόρο εταιρειών μόνο για τα κέρδη που προκύπτουν από τη δραστηριοποίησή της στη Γαλλία.

Ο φόρος εταιρειών υπολογίζεται:

- είτε με τον κανονικό συντελεστή για όλες τις δραστηριότητες
- είτε με τον μειωμένο συντελεστή με κύκλο εργασιών μικρότερο των € 7.630.000 (χωρίς να συμπεριλαμβάνεται ο ΦΠΑ) ανά φορολογική περίοδο.

Σημειώνεται, ότι σε περιπτώσεις μεγάλων εταιρειών με τζίρο άνω των 7.630.000 ευρώ ανά χρήση και φορολογήσιμα κέρδη άνω των 2.289.000 ευρώ ή εκείνων που το σύνολο των μετοχών του κεφαλαίου τους που κατέχεται άμεσα ή έμμεσα από άτομα είναι μικρότερο του 75%, υφίστανται μια πρόσθετη προσαύξηση της τάξης του 3,3%. Αντίθετα, σε περιπτώσεις εταιρειών με τζίρο άνω των 7.630.000 ευρώ ανά χρήση και φορολογήσιμα κέρδη άνω των 2.289.000 ευρώ ή εκείνων των οποίων περισσότερο από 75% του κεφαλαίου τους κατέχεται άμεσα ή έμμεσα από άτομα, μπορούν να ωφεληθούν από ένα μειωμένο ποσοστό 15% μέχρι του ποσού των 38.120 ευρώ.

Οι υποκείμενοι στο φόρο εταιριών με τον κανονικό συντελεστή (Άρθρο 206-1 *Γαλλικός Κώδικας Φορολογίας* CGI) Υποκείμενες στο φόρο εταιριών με κανονικό συντελεστή είναι ανώνυμες εταιρείες (SAS), εταιρείες περιορισμένης ευθύνης (SARL), ετερόρρυθμες κατά μετοχών και, σε ορισμένες περιπτώσεις, συνεταιριστικές επιχειρήσεις.

Οι υποκείμενοι στο φόρο εταιριών με τον μειωμένο συντελεστή (Άρθρο 206-5 *Γαλλικός Κώδικας Φορολογίας* CGI) Οι δημόσιοι φορείς, όπως οι δημόσιοι οργανισμοί και εταιρείες που είναι υπό τον έλεγχο τοπικών αρχών, υπόκεινται σε φόρο εταιριών με τους μειωμένους συντελεστές για ορισμένα εισοδήματα που αντλούν από την περιουσία τους. Επιπλέον, σε φόρο εταιριών με μειωμένο συντελεστή υπάγονται οι εταιρείες που είναι εγκατεστημένες σε ορισμένες προστατευόμενες οικονομικά και κοινωνικά περιοχές της χώρας, (όπως η Κορσική), σε ζώνες των επιχειρηματικών επενδύσεων (ζώνες PME), σε περιφερειακές ζώνες (ZAFR), σε αγροτικές ζώνες (ZRR), σε ζώνες που έχουν ως προτεραιότητα την αστική ανάπτυξη (ZUS), σε αστικές ζώνες (ZRU και ZFU), και άλλες.

19.5.2.2 ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

Κάτοικοι Γαλλίας: Σύμφωνα με το άρθρο 4 B CGI, τα πρόσωπα που θεωρούνται ότι έχουν κατοικία για φορολογικούς σκοπούς στη Γαλλία, είναι:

- τα άτομα που έχουν το σπίτι τους στη Γαλλία
- τα άτομα των οποίων ο τόπος κύριας διαμονής τους είναι στη Γαλλία
- τα άτομα που ασκούν την κύρια επαγγελματική τους δραστηριότητα μισθωτή ή μη στη Γαλλία.

Μη κάτοικοι: Ανεξάρτητα από την ιθαγένειά τους, τα πρόσωπα που δεν κατοικούν στη Γαλλία φορολογούνται στη Γαλλία για το μέρος του εισοδήματός τους που προέρχεται από γαλλικές πηγές. Σύμφωνα με το άρθρο 164 B CGI, μόνο τα ακόλουθα θεωρούνται εισοδήματα από γαλλικές πηγές:

- εισόδημα από ακίνητα που βρίσκονται στη Γαλλία
- εισόδημα από κινητές αξίες στη Γαλλία και από όλα τα άλλα πάγια περιουσιακά στοιχεία στη Γαλλία
- εισόδημα από επαγγελματική δραστηριότητα, μισθωτή ή μη, από κερδοσκοπικές πράξεις που ασκούνται στη Γαλλία
- υπεραξία από τη μεταβίβαση ακινήτων από επαχθή αιτία ή από τη μεταβίβαση των μετοχών σε εταιρείες που έχουν την καταστατική τους έδρα στη Γαλλία

Απαλλαγές από τον φόρο εισοδήματος χορηγούνται για κοινωνικούς λόγους. Ακόμη, κάτι που ενδιαφέρει και τους έλληνες ειδικά την συγκεκριμένη περίοδο, οι τόκοι από καταθέσεις που γίνονται από κατοίκους εκτός Γαλλίας σε πιστωτικά ιδρύματα εγκατεστημένα στη Γαλλία, εξαιρούνται του φόρου.

Οι ακόλουθες κατηγορίες εισοδήματος υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων:

α) Τα κέρδη των επιχειρήσεων αφορούν κέρδη από βιομηχανικές, εμπορικές ή βιοτεχνικές δραστηριότητες. Οι μικρές επιχειρήσεις μπορούν να επιλέξουν να φορολογηθούν πάνω σε ένα τεκμαρτό κέρδος ίσο με το 29% των πωλήσεων τους αν

πρόκειται για εμπορικές ή βιομηχανικές επιχειρήσεις ή το 50% των εσόδων από παροχή υπηρεσίας, αν είναι επιχειρήσεις αμιγώς παροχής υπηρεσιών.

β) Τα επαγγελματικά κέρδη περιλαμβάνουν τις πηγές κέρδους που δεν εμπίπτουν σε οποιαδήποτε άλλη κατηγορία κερδών ή εισοδημάτων (προμήθεια αγοράς μετοχών στο χρηματιστήριο, τα πνευματικά δικαιώματα, εισοδήματα από δικαιώματα ευρεσιτεχνίας, κλπ.). Ο φόρος είναι μειωμένος για φυσικά πρόσωπα που έχουν ετήσια έσοδα άνω των € 32.000 συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ και ορισμένες προϋποθέσεις.

γ) Τα γεωργικά κέρδη περιλαμβάνονται έσοδα που προέρχονται από γεωργικές καλλιέργειες, κτηνοτροφία, δασοκομία, πώληση της βιομάζας ή ενέργειας.

δ) Τα εισοδήματα από ακίνητα. Όταν το ετήσιο φορολογητέο εισόδημα από ακίνητα δεν υπερβαίνει τα € 15.000, τότε η φορολόγησή του γίνεται με ευνοϊκότερο φορολογικό καθεστώς: προσδιορίζεται μετά την αφαίρεση του ποσοστού των 30% των εσόδων, ποσοστό που επέχει θέση τεκμαρτού υπολογισμού όλων των εξόδων για το ακίνητο. Ετήσια εισοδήματα από ακίνητα που υπερβαίνουν τα € 15.000 φορολογούνται με το κανονικό καθεστώς. Στην περίπτωση αυτή, το φορολογητέο εισόδημα από ακίνητα είναι ίσο με τη διαφορά μεταξύ του ποσού των εσόδων και του πραγματικού ύψους των δαπανών για το ακίνητο.

ε) Οι μισθοί, ημερομίσθια, συντάξεις και επιδόματα συμπεριλαμβανομένης της αμοιβής των ανώτερων διευθυντικών στελεχών, και των παροχών σε είδος.

στ) Τα έσοδα από περιουσιακά στοιχεία παγίου κεφαλαίου, όπως εισόδημα από μετοχές, μερίσματα, ομολογίες, τόκους, καταθέσεις, εγγυήσεις, έντοκα γραμμάτια που εκδίδονται από οργανισμούς δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου.

ζ) Τα κεφαλαιακά κέρδη μπορεί να πραγματοποιηθούν από μεμονωμένα άτομα κατά τη διάρκεια της διαχείρισης των ιδιωτικών περιουσιακών τους στοιχείων ή από επαγγελματίες κατά την άσκηση της δραστηριότητας της επιχείρησής τους. Η υπεραξία που προκύπτει από την πώληση ακινήτων από τους ιδιώτες στο πλαίσιο της διαχείρισης των περιουσιακών στοιχείων υπόκειται σε φόρο εισοδήματος 16%. Τα κεφαλαιακά

κέρδη που προκύπτουν από τη διάθεση κινητών αξιών φορολογούνται με αναλογικό συντελεστή 18%.

Ο υπολογισμός του φόρου εισοδήματος προσαρμόζεται στις προσωπικές περιστάσεις, επιτρέποντας σε κατηγορίες φορολογούμενων ελαφρύνσεις ή πιστώσεις για ορισμένες κατηγορίες προσωπικών δαπανών. Μερικές από αυτές είναι οι δωρεές προς φιλανθρωπικά ιδρύματα και οργανισμούς δημοσίου συμφέροντος, το κόστος εκπαίδευσης των παιδιών και των προστατευόμενων μελών, η εγγραφή στο κεφάλαιο μικρών επιχειρήσεων, οι τόκοι ενυπόθηκου δανείου για την αγορά πρώτης κατοικίας.

19.5.2.3 ΚΟΙΝΩΝΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ

Οι κοινωνικές δαπάνες είναι μια άλλη μορφή φόρου εισοδήματος στη Γαλλία, και δεν πρέπει να συγχέονται με την κοινωνική ασφάλιση, παρόλο που επιβάλλονται για την μείωση του ελλείμματος κοινωνικής ασφάλισης. Το ποσοστό του φόρου είναι 11% επί των εσόδων από επενδύσεις και κέρδη, 8% επί των μισθών και 7,1% επί των συντάξεων. Το εισόδημα πάνω στο οποίο υπολογίζονται οι κοινωνικές δαπάνες δηλώνεται στην φορολογική δήλωση και πληρώνεται κάθε φθινόπωρο, μετά την υποβολή της φορολογικής δήλωσης. Οι κοινωνικές δαπάνες είναι οι εξής: α) Η γενική εισφορά κοινωνικής ασφαλίσεως (**CSG**), η οποία τέθηκε σε ισχύ την 1η Φεβρουαρίου 1991, είναι μια εισφορά με κοινωνικό σκοπό. β) Η **CRDS**, η οποία τέθηκε σε ισχύ την 1η Φεβρουαρίου 1996, έχει ως στόχο να καλύψει τα ελλείμματα του συστήματος κοινωνικής ασφάλισης. γ) Επιπλέον εισφορά 2% για κοινωνικές και άλλες πρόσθετες παροχές, η οποία τέθηκε σε ισχύ το 1998. δ) Η φορολόγηση 2,5% των κερδών από την άσκηση δικαιωμάτων προαίρεσης για την αγορά μετοχών, και από την δωρεάν απόκτηση μετοχών που χορηγούνται από τις 16 Οκτωβρίου 2007 και μετά (θεσπίστηκε το 2007). ε) Κοινωνική εισφορά επί εταιρικών κερδών (**CSB**) στ) Εταιρική συνεισφορά κοινωνικής αλληλεγγύης, την οποία υποχρεούνται να καταβάλλουν τα νομικά πρόσωπα με κύκλο εργασιών μεγαλύτερο από € 760.000 Προορίζεται για τη χρηματοδότηση της κοινωνικής προστασίας των αυτοαπασχολούμενων εργαζομένων και το ποσοστό της εισφοράς είναι 0,16%.

19.5.3 Ο περιορισμός των άμεσων φόρων

Σύμφωνα με το άρθρο 1 του γαλλικού φορολογικού κώδικα, οι φορολογούμενοι δεν μπορούν να πληρώσουν περισσότερο από το ήμισυ του εισοδήματός τους σε άμεσους φόρους. Το άρθρο 1649-0 Α του κώδικα ορίζει το δικαίωμα επιστροφής του τμήματος του φόρου που υπερβαίνει το όριο του 50%.

Ο φορολογούμενος μπορεί:

- είτε να επιλέξει να ζητήσει για το τμήμα του φόρου που έχει ήδη καταβληθεί το οποίο υπερβαίνει το ήμισυ των εισοδήματός τους πρέπει να επιστραφεί
- είτε να συμψηφίσει την απαίτηση για την κατάσταση που απορρέει από το δικαίωμά τους για επιστροφή έναντι καταβολής του φόρου περιουσίας, τον φόρο περιουσίας και τον φόρο κατοικίας που αφορούν την κύρια κατοικία, και τις εισφορές επί των εισοδημάτων από προσωπικών περιουσιακών στοιχείων.

19.6 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

Η αποστολή του Υπουργείου Οικονομικών είναι να εξασφαλίσει το σεβασμό των φορολογούμενων στις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Η στρατηγική του φορολογικού ελέγχου έχει τρεις επιμέρους στόχους. Ο πρώτος στόχος είναι η εδραίωση του φορολογικού πατριωτισμού και της φορολογικής συνείδησης όλων των φορολογούμενων. Ο δεύτερος στόχος είναι χρηματικός και αφορά την είσπραξη των φόρων με ταχύτητα και αποτελεσματικότητα, προσεγγίζοντας το σύνολο των συμπεριφορών που εναντιώνονται στην φορολογική νομοθεσία (ακούσια λάθη ή δόλος) και έχουν ως αποτέλεσμα την φοροαποφυγή ή την φοροδιαφυγή. Ο τρίτος στόχος είναι κατασταλτικός και αφορά την τιμωρία λόγω μη συμμόρφωσης με τους προηγούμενους τρεις στόχους.

Ο έλεγχος χωρίζεται σε δυο βασικές κατηγορίες:

A) **contrôle sur place**, δηλαδή εξωτερικός έλεγχος που πραγματοποιείται στο χώρο της επιχείρησης, και περιορίζεται στον έλεγχο μόνο των φορολογιών που αναφέρονται στην εντολή ελέγχου. Η κατηγορία αυτή αφορά τον έλεγχο των λογιστικών βιβλίων της επιχείρησης και μπορεί πολλές φορές να συνοδεύεται από διασταύρωση των τραπεζικών λογαριασμών των ελεγχόμενων.

B) **contrôle sur piece**, δηλαδή έλεγχος στο γραφείο της υπηρεσίας με βάση τις δηλώσεις των ελεγχόμενων. Ελέγχεται η γνησιότητα των υποβληθέντων δικαιολογητικών, διασταυρώνονται οι δηλώσεις με τα υποβληθέντα δικαιολογητικά και στη συνέχεια με το αρχείο της υπηρεσίας, αλλά και σε συνεργασία με φορείς όπως άλλες δημόσιες υπηρεσίες και τράπεζες. Ξεχωριστή αντιμετώπιση προβλέπεται για τον έλεγχο φακέλων με μεγάλη πρόκληση, τα λεγόμενα “Dossiers a Fort Enjeu”, (DFE), που αφορούν στον έλεγχο υποθέσεων υψηλών εισοδημάτων ή γενικότερα υψηλού κινδύνου φοροδιαφυγής. Η διαχείριση των συγκεκριμένων φακέλων υποστηρίζεται από ένα οργανωμένο σύστημα μηχανογραφημένης αξιολόγησης ρίσκου φοροδιαφυγής (ALPAGE).

Ο έλεγχος διακρίνεται σε έλεγχο επαγγελματιών και σε έλεγχο ιδιωτών. Ο έλεγχος των επαγγελματιών γίνεται από το Τμήμα Φορολογίας Επιτηδευματιών (SIE- Service Impôt des Expertises) και από το Τμήμα Ελέγχου (PCE – Pole de Contrôle et d’ Expertise). Ο έλεγχος των ιδιωτών γίνεται από το Τμήμα Φορολογίας και Ελέγχου Ιδιωτών (SIP – Service Impôt des Particuliers).

Πέραν αυτών των φορέων, υπάρχουν και ειδικά συνεργεία εξειδικευμένα σε κατηγορίες επιτηδευματιών και δραστηριοτήτων, όπως για παράδειγμα η υπηρεσία BCR (BRIGADE DE CONTROLE ET DES RECHERCHES). Η ομάδα αυτή ελέγχει την ορθότητα των τιμολογίων που εκδίδονται από τους επιτηδευματίες. Η συγκεκριμένη ομάδα κάνει μόνο εξωτερικούς ελέγχους (sur place). Η διαδικασία είναι η εξής: Τα μέλη της πηγαίνουν στην έδρα της επιχείρησης, και παραδίδουν μια «Ειδοποίηση έρευνας» (AVIS D’ ENQUETE) στην οποία αναγράφονται η ώρα άφιξης, αναλυτικά τα στοιχεία που ερευνώνται (τιμολόγια, προμηθευτές, λογιστικές καταστάσεις, συμβόλαια), την περίοδο που αυτά αφορούν, οι νόμοι βάση των οποίων διεξάγεται η έρευνα και οι ελεγκτές που την υπογράφουν. Οι ελεγκτές δεν έχουν δυνατότητα να πάρουν τα πρωτότυπα

φορολογικά στοιχεία, αλλά αντίγραφα αυτών. Στην συνέχεια, παραδίδεται στον παρευρισκόμενο υπάλληλο η Έκθεση Ακρόασης (COMPTE RENDU D' AUDITION), στην οποία αναγράφονται λεπτομερώς όλες οι ερωτήσεις των ελεγκτών και τις απαντήσεις που εκείνος έδωσε κατά την διάρκεια του ελέγχου. Τέλος, επιδίδεται στον ελεγχόμενο Αποδεικτικό Κατάσχεσης (LISTE DES DOCUMENTS DON'T UNE COPIE A ETE DELIVRE), στο οποίο αναγράφονται όλα τα στοιχεία των οποίων κατασχέθηκαν τα αντίγραφα για την διενέργεια του ελέγχου και υπογράφεται.

Το υπόλοιπο κομμάτι του ελέγχου γίνεται στα γραφεία της υπηρεσίας. Πιο συγκεκριμένα, συγκρίνονται τα στοιχεία που αναγράφονται στα τιμολόγια με στοιχεία που τους παρέχουν οι τράπεζες. Σύμφωνα με την Γαλλική νομοθεσία, οι συναλλαγές πάνω από 1.100 ευρώ όλων των επαγγελματιών πρέπει να γίνονται μόνο με τραπεζικές επιταγές. Για τους ιδιώτες το ποσό για το οποίο υποχρεούνται να εκδίδουν τραπεζική επιταγή είναι τα 3.000 ευρώ. Η διαδικασία ολοκληρώνεται με την έκθεση ελέγχου (PROCES VERBAL D' INTERVENTION ET DE CLOTURE), όπου επισημαίνονται αναλυτικά όλες οι πράξεις που επιδόθηκαν, αναγράφονται οι νόμοι και οι διατάξεις πάνω στις οποίες στηρίζονται οι αποφάσεις, και επιβάλλονται οι ανάλογες ποινές.

Οι έλεγχοι που πραγματοποιούνται, χωρίζονται σε επιμέρους κατηγορίες, όπως για παράδειγμα η κατηγορία HRBC που αφορά έλεγχο σε ξενοδοχεία, εστιατόρια, μπαρ και κλαμπ (Hotels, Restaurants, Bars, Clubs). Επιπλέον, υπάρχει υποομάδα που ασχολείται αποκλειστικά με τον έλεγχο των πωλήσεων μέσω διαδικτύου (BVCI - Brigade Verification Contrôle Informatise). Αν διαπιστωθεί ότι πραγματοποιούνται επαναλαμβανόμενες πωλήσεις μέσω διαδικτύου από συγκεκριμένο άτομο χωρίς να έχει γίνει έναρξη επιτηδεύματος, επιβάλλεται πρόστιμο. Αν αντίθετα, διαπιστωθεί ότι η πώληση είναι μία, δεν επιβάλλεται πρόστιμο, αλλά το όνομα του συμβαλλόμενου καταγράφεται για πιθανές μελλοντικές έρευνες. Αξίζει να σημειωθεί ότι έλεγχος στην οικεία του επιτηδευματία απαγορεύεται ρητά από την γαλλική νομοθεσία.

Μια ακόμη αποστολή του BCR είναι ο έλεγχος των εκδηλώσεων και των πολιτισμικών δραστηριοτήτων που λαμβάνουν χώρα στην περιοχή της αρμοδιότητας τους (πχ εκδηλώσεις, εκθέσεις, αθλητικές οργανώσεις). Ο φορέας που διοργανώνει την εκδήλωση, είναι υποχρεωμένος να δηλώσει εκ των προτέρων τον χώρο όπου θα λάβει χώρα το γεγονός, την ώρα και την ημερομηνία, την τιμή, τον αριθμό των εισιτηρίων και άλλα.

Οι δραστηριότητες στις οποίες καταλογίζονται οι περισσότερες παραβάσεις στην Γαλλία είναι οι υπηρεσίες αυτοκινητιστών, οι υπηρεσίες καθαρισμού κτιρίων και χώρων γενικά, οι υπηρεσίες φύλαξης (security), οι εργολαβικές υπηρεσίες καθώς και οι υπηρεσίες επισκευής οχημάτων.

19.7 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Το Γαλλικό φορολογικό σύστημα διαφέρει αρκετά από το Ελληνικό. Η Γαλλία θέλει το φορολογούμενο να είναι ενημερωμένος και να σπαταλά τον ελάχιστο απαιτούμενο χρόνο και κόστος για την διεκπεραίωση των φορολογικών του υποθέσεων, αφού ο στόχος της φορολογικής διοίκησης είναι να εξασφαλίσει τον σεβασμό του πολίτη στις φορολογικές του υποχρεώσεις. Στα πλαίσια του στόχου αυτού, σε κάθε νέο φορολογούμενο, είτε αυτός είναι ιδιώτης είτε επαγγελματίας, απευθύνεται ειδικό πολυσέλιδο έντυπο, ο λεγόμενος Χάρτης Δικαιωμάτων και Υποχρεώσεων των Φορολογούμενων (Charte des droits et obligations du contribuable vérifié), όπου αναφέρονται τα δικαιώματα αλλά και οι υποχρεώσεις του. Πέραν αυτού, η διαδικασία πρόσβασης του πολίτη στις φορολογικές αρχές είναι απλοποιημένη και ταχεία, καθώς έχουν καθιερωθεί πολλοί τρόποι επαφής (διαδίκτυο, τηλεομοιοτυπία, τηλέφωνο), αλλά και εκπλήρωσης των φορολογικών τους υποχρεώσεων (ύλη και υλική πληρωμή). Παράλληλα, επιτυγχάνεται εξοικονόμηση ανθρώπινων πόρων (εντατικοποίηση ελέγχων με την απασχόληση μεγαλύτερου αριθμού υπαλλήλων), μείωση του διοικητικού κόστους (υπάλληλοι, έντυπα), καθώς και εξοικονόμηση φυσικών πόρων (μικρότερη επιβάρυνση του περιβάλλοντος με τη μειωμένη χρήση χαρτιού).

Μια άλλη διαφορά, είναι το οργανόγραμμα των λειτουργιών: δεν υπάρχουν τμήματα ανά φορολογία (τμήμα ΦΠΑ, τμήμα Εισοδήματος, τμήμα Εσόδων), όπως συμβαίνει στη χώρα μας. Ο διαχωρισμός είναι σε δυο μεγάλες κατηγορίες: Ο Τομέας που ασχολείται με τους Ιδιώτες (particuliers) και αυτός με τους Επαγγελματίες (professionnels). Έτσι, επιτυγχάνεται μεγαλύτερη εξειδίκευση, καθώς υπάρχει από τη μία πλευρά η διαχείριση και ο έλεγχος των εισοδημάτων, των φόρων και της περιουσίας των ιδιωτών, και από την άλλη η διαχείριση και ο έλεγχος των εισοδημάτων, των κερδών, του ΦΠΑ και της περιουσίας των επαγγελματιών, γεγονός που επιτρέπει ορθότερο καταμερισμό εργασιών, αλλά και μεγαλύτερη εξειδίκευση των υπαλλήλων και των ελεγκτών του υπουργείου.

Στις γαλλικές υπηρεσίες δεν υπάρχει τμήμα Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ούτε υποχρέωση για θεώρηση των φορολογικών βιβλίων και στοιχείων των επιχειρήσεων. Το γεγονός αυτό, σε συνδυασμό με την ευκολία με την οποία ιδρύεται ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο, καθώς και την πλήρη απουσία αυτοψίας κατά την έναρξη εργασιών του, δίνει την εντύπωση ότι παρατηρούνται πολύ συχνά στην Γαλλική επικράτεια φαινόμενα απάτης, ανύπαρκτων επιχειρήσεων και εικονικότητας τιμολογίων. Παρόλα αυτά, η συχνότητα των παραπάνω φαινομένων δεν είναι μεγαλύτερη απ' ό,τι στην ελληνική οικονομία, καθώς υπάρχει πολύ αυστηρός έλεγχος από την πρώτη στιγμή που ιδρύεται μια επιχείρηση, και είναι πολύ αυστηρότερες οι ποινές που επιβάλλονται σε περίπτωση διαπίστωσης ανύπαρκτων επιχειρήσεων ή έκδοσης εικονικών τιμολογίων. Επίσης, η έκδοση σε ετήσια βάση ενός επικαιροποιημένου Κώδικα Φορολογικών Κυρώσεων συμβάλλει στη διευκόλυνση του ελέγχου.

Μια σημαντική καινοτομία του γαλλικού φορολογικού συστήματος είναι η ίδρυση της Κεντρικής Υπηρεσίας Ελέγχου Πολύ Μεγάλων Επιχειρήσεων (Direction De Verification National et International), η οποία ασκεί τον έλεγχο στις μεγαλύτερες επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στη Γαλλία (30.000 επιχειρήσεις σε όλη την επικράτεια). Ο έλεγχος γίνεται *από κεντρική διοίκηση* και όχι περιφερειακά, καθιστώντας τις ελεγκτικές διαδικασίες αποτελεσματικότερες και πιο διαφανείς.

Η συνεργασία και *επικοινωνία μεταξύ των διαφόρων τμημάτων του Υπουργείου*, βοηθά στον προγραμματισμό και την επίτευξη των στόχων που έχουν τεθεί. Κάθε δεύτερη Παρασκευή πραγματοποιείται η Συνέλευση των Προϊσταμένων όλων των τμημάτων (Comité Fiscal- Comfisc). Ο προϊστάμενος κάθε τμήματος δίνει πλήρη αναφορά στον διευθυντή για τα πεπραγμένα στον τομέα ευθύνης του, για την επίτευξη των στόχων που έχουν τεθεί, και για την αποτελεσματικότητα των στελεχών του τμήματός του.

Στην Γαλλία, όπως και στην χώρα μας, παρατηρούνται μεγάλες μειώσεις στα έσοδα από ΦΠΑ, ειδικά το τελευταίο έτος, λόγω της οικονομικής ύφεσης που μαστίζει την Ευρωπαϊκή Ένωση. Ο τρόπος αντιμετώπισης του συγκεκριμένου φαινομένου κρίνεται υψίστης σπουδαιότητας και από την γαλλική φορολογική διοίκηση. Υπάρχει όμως διαφορά στην αντιμετώπιση του φαινομένου ανάμεσα στις δυο διοικήσεις. Πιο συγκεκριμένα, αν δεν υποβληθεί δήλωση ΦΠΑ από επαγγελματία, ή αν αυτή υποβληθεί χωρίς να συνοδεύεται από πληρωμή, μετά από 15 ημέρες εκδίδεται η Πράξη Επιβολής

Προστίμου (Mise en Demeure) με την οποία δίνεται προθεσμία 20 ημερών να καταβληθεί το ποσό μαζί με το πρόστιμο. Αν παρέλθει η προθεσμία χωρίς να γίνει πληρωμή, γίνεται έλεγχος στην έδρα της επιχείρησης (contrôle sur place). Το τελευταίο στάδιο είναι η εντολή σε δικαστικό κλητήρα ο οποίος εκτιμά την ακίνητη περιουσία του και μπορεί να προβεί σε κατάσχεση ανάλογα με την περίπτωση. Αξίζει να σημειωθεί ότι ανάλογα με την περίπτωση και αν κριθεί σκόπιμο, μπορεί να δοθεί μια καθυστέρηση πληρωμής μετά από αίτηση του οφειλέτη, διαδικασία η οποία δεν έχει υιοθετηθεί από την ελληνική φορολογική νομοθεσία.

Βασικό πλεονέκτημα του γαλλικού φορολογικού συστήματος αποτελεί το λειτουργικό σύστημα ALPAGE, αντίστοιχο με το δικό μας TAXIS. Το συγκεκριμένο σύστημα επιτρέπει την ηλεκτρονική μεταφορά των αρχείων (dossiers) των φορολογούμενων από το ένα τμήμα στο άλλο, χωρίς καθυστέρηση. Υπάρχει μια κοινή φόρμα ελέγχου, η οποία συμπληρώνεται σε κάθε περίπτωση και μεταφέρεται με ψηφιακές υπογραφές χωρίς καθυστέρηση από τον ελεγκτή στον προϊστάμενο και από εκεί στον διευθυντή. Ένας φάκελος μπορεί να χαρακτηριστεί μεγάλης επικινδυνότητας (σχετική ένδειξη στο σύστημα) και να μεταφερθεί από το ένα τμήμα στο άλλο χωρίς καμία χρονοτριβή. Υπάρχει όλο το ιστορικό των ελέγχων, αλλά και σκαναρισμένες (σε ηλεκτρονική μορφή) όλες οι δηλώσεις των φορολογούμενων, είτε πρόκειται για δηλώσεις εισοδήματος, είτε για δηλώσεις ΦΠΑ, είτε για καταστατικά σύστασης εταιρειών. Έτσι, στο συγκεκριμένο σύστημα μπορούν να ελεγχθούν τα πάντα από ένα μόνο πεδίο, απλά πληκτρολογώντας το ΑΦΜ του ελεγχόμενου. Επιπλέον, όπως αναφέρθηκε και πιο πάνω, ο έλεγχος διευκολύνεται και επιταχύνεται μέσω του συστήματος αξιολόγησης ρίσκου φοροδιαφυγής με τη χρήση προεπιλεγμένων κριτηρίων, σύμφωνα με το οποίο οι κατηγορίες των επαγγελματιών και οι δραστηριότητές τους ταξινομούνται σε κατηγορίες βάσει της πιθανότητας φοροδιαφυγής. Μια τέτοια εφαρμογή θα ήταν χρήσιμο να υιοθετηθεί και στην ελληνική φορολογική διοίκηση.

Σημαντική βοήθεια στις γαλλικές ελεγκτικές υπηρεσίες παρέχεται από τράπεζες, χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, τελωνεία, νομαρχίες και άλλες εξωτερικές πηγές πληροφόρησης. Προς την κατεύθυνση αυτή θα πρέπει να κινηθεί και η ελληνική φορολογική διοίκηση: είναι απαραίτητος ο επανασχεδιασμός του πληροφοριακού συστήματος, έτσι ώστε να δοθεί η δυνατότητα στον έλεγχο της συλλογής και διασταύρωσης πληροφοριών για το ύψος των καταθέσεων, την χρήση πιστωτικών

καρτών, την έκδοση ακάλυπτων επιταγών, την εκταμίευση δανείων, το ξέπλυμα χρήματος των φορολογούμενων. Με τον τρόπο αυτό θα δοθεί η δυνατότητα εξακρίβωσης της πραγματικής τους φορολογικής βάσης, αλλά και την πιθανότητα απόκρυψης φορολογητέας ύλης από αυτούς.

Γενικά, το φορολογικό διοικητικό σύστημα της Γαλλίας μπορεί να παράσχει χρήσιμες προτάσεις για βελτίωση του ισχύοντος ελληνικού. Σε γενικές γραμμές είναι ένα σύστημα διοίκησης που συμβάλλει στην καλλιέργεια της φορολογικής συνείδησης του πολίτη, ο οποίος πείθεται ότι δεν μπορεί εύκολα να φοροδιαφύγει και ότι η εκπλήρωση των φορολογικών του υποχρεώσεων είναι μια εύκολη διαδικασία.

ΕΚΤΗ ΕΝΟΤΗΤΑ

ΑΛΛΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΔΙΟΙΚΗΣΕΙΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 20

Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΤΗΣ ΚΡΟΑΤΙΑΣ²²

Κριτήριο σύγκρισης

Η Κροατία αποτελεί νεοσύστατη χώρα και υποψήφιο κράτος-μέλος της ΕΕ. Έχει ήδη κάνει σημαντικά βήματα στα πλαίσια της φορολογίας με ένα σταθερό φορολογικό σύστημα.

20.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η χώρα της Κροατίας βρίσκεται βορειοδυτικά της Ελλάδας, συνορεύει με τη Σλοβενία, την Ουγγαρία, τη Σερβία, τη Βοσνία – Ερζεγοβίνη και το Μαυροβούνιο. Στα νοτιοδυτικά βρέχεται από την Αδριατική Θάλασσα με 1.778 χιλιόμετρα ακτογραμμής. Η Κροατία έχει επίσης περίπου 1.185 νησιά που αυξάνουν τις ακτογραμμές της σε 4.057 χιλιόμετρα.



²²Δαμίγος Ποθητός, Σεπτέμβριος 2009, «Το φορολογικό σύστημα της Κροατίας», Φορολογική Επιθεώρηση

Πρωτεύουσα της Δημοκρατίας της Κροατίας είναι το Ζάγκρεμπ, ο συνολικός πληθυσμός είναι γύρω στους 4.500.000 κατοίκους και έχει ως εθνικό νόμισμα το Kuna. Η Κροατία σήμερα έχει 20 επαρχίες και την πόλη του Ζάγκρεμπ ως μία επαρχία από μόνη της, 122 πόλεις και 416 δήμους.

20.2 ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΦΟΡΩΝ

Γενικά, οι φόροι της χώρας διακρίνονται σε άμεσους και έμμεσους φόρους. Στους άμεσους περιλαμβάνονται οι φόροι εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, οι επαρχιακοί φόροι και οι δημοτικοί φόροι. Στους έμμεσους φόρους περιλαμβάνονται ο Φ.Π.Α., οι ειδικοί φόροι και οι φόροι μεταβίβασης ακινήτων.

Πιο συγκεκριμένα, με κριτήριο ποιον προϋπολογισμό ενισχύει ο κάθε φόρος, οι φόροι στην Κροατία διακρίνονται σε:

- Εθνικούς φόρους, οι οποίοι ενισχύουν τον κρατικό προϋπολογισμό.
- Επαρχιακούς φόρους, οι οποίοι ενισχύουν τα έσοδα των επαρχιών.
- Δημοτικούς φόρους, οι οποίοι ενισχύουν τους προϋπολογισμούς των δήμων.
- Κοινούς φόρους, οι οποίοι ενισχύουν περισσότερους από έναν προϋπολογισμούς.
- Εισφορές από οργανωμένα τυχερά παίγνια, που ενισχύουν τον κρατικό προϋπολογισμό.

ΕΘΝΙΚΟΙ ΦΟΡΟΙ: Είναι οι φόροι στα κέρδη των εταιριών, ο Φ.Π.Α. και οι ειδικοί φόροι.

- **Εισόδημα εταιριών:** υποκείμενο του φόρου είναι μια εταιρία και γενικότερα κάθε νομικό πρόσωπο που δραστηριοποιείται με σκοπό το κέρδος. Ο συντελεστής για τη φορολόγηση τους είναι 20%, με κάποιες εξαιρέσεις και μειώσεις για ορεινές περιοχές, την πόλη του Βούκοβαρ και αφορολόγητες ζώνες. Επιπλέον, εξαιρέσεις και μειώσεις προβλέπονται σε περιπτώσεις επενδύσεων, έρευνας, τεχνολογίας και εκπαίδευσης.

- **Φ.Π.Α.:** υποκείμενο του φόρου είναι κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή ένωση προσώπων που ασκεί οικονομική δραστηριότητα.
- **Ειδικοί φόροι:** προβλέπονται ειδικοί φόροι (η δικαιοδοσία για αυτούς ανήκει στην τελωνειακή διοίκηση) και συγκεκριμένα για τα αυτοκίνητα, μοτοσυκλέτες, σκάφη αναψυχής, ιδιωτικά αεροπλάνα, ορυκτέλαια, αλκοόλ, μπίρα, μη αλκοολούχα ποτά (πλην του νερού), προϊόντα καπνού, καφέ, είδη πολυτελείας και ασφάλιστρα.

ΕΠΑΡΧΙΑΚΟΙ ΦΟΡΟΙ: Είναι οι φόροι κληρονομιών και δωρεών, φόροι στους ιδιοκτήτες αυτοκινήτων, μοτοσυκλετών και σκαφών αναψυχής και οι φόροι στην είσπραξη από μηχανήματα διασκέδασης.

- **Κληρονομιές – Δωρεές:** επιβάλλεται φόρος στο φυσικό ή νομικό πρόσωπο που κληρονομεί ή είναι δωρεοδόχος κινητών πραγμάτων, χρηματικών ποσών, μετοχών και ομολόγων. Στα κινητά η αξία πρέπει να ξεπερνάει τα 6.800,00 € και η φορολόγηση γίνεται με συντελεστή 5% (εκτός εξαιρέσεων που προβλέπονται από τη διοίκηση).
- **Φόρος στους ιδιοκτήτες αυτοκινήτων και μοτοσυκλετών:** επιβάλλεται στους ιδιοκτήτες ανάλογα με τον κυβισμό και του κινητήρα και την παλαιότητα. Για τα αυτοκίνητα προβλέπονται ποσά 27-204 € και για τις μηχανές 6,80-163 € το χρόνο.
- **Φόρος στους ιδιοκτήτες σκαφών αναψυχής:** επιβάλλεται στους ιδιοκτήτες ανάλογα με το μήκος, την παλαιότητα, το αν έχει ή όχι καμπίνα και την ισχύ της μηχανής. Για τα σκάφη χωρίς καμπίνα το ποσό που καταβάλλεται ετησίως κυμαίνεται 13,60-81,60 €. Για τα σκάφη με καμπίνα κυμαίνεται 27,20-680,20 €. Εξαιρούνται οι ιδιοκτήτες που κατοικούν μόνιμα στα νησιά της χώρας.
- **Φόρος για τα μηχανικά παίγνια αναψυχής:** επιβάλλεται στον ιδιοκτήτη του μηχανήματος και ο φόρος είναι 13,60 € μηνιαίως για κάθε μηχανήμα. Εξαιρούνται τα μπιλιάρδα τα οποία έχουν το σήμα της Κροατικής Ομοσπονδίας Μπιλιάρδου.

ΔΗΜΟΤΙΚΟΙ ΦΟΡΟΙ: Είναι οι επιπλέον φόροι εισοδήματος, οι φόροι κατανάλωσης, οι φόροι στις παραθεριστικές κατοικίες, οι φόροι στον τίτλο της επιχείρησης (φίρμα) και οι φόροι στη χρήση της δημόσιας γης.

- **Επιπλέον φόροι στο εισόδημα:** επιβάλλεται σε εκείνους που υποχρεούνται σε δήλωση εισοδήματος και αυξάνεται ανάλογα με τον τόπο κατοικίας τους. Για παράδειγμα, όταν το εισόδημα φορολογείται με 10%, αν ζει σε μικρή πόλη (κάτω των 30.000 κατοίκων) φορολογείται με 12%, αν ζει στο Ζάγκρεμπ (πρωτεύουσα) φορολογείται με 30%.
- **Φόρος κατανάλωσης:** επιβάλλεται σε νομικά ή φυσικά πρόσωπα που ασχολούνται με δραστηριότητες φιλοξενίας και κέτερινγκ, με αντικείμενο του φόρου την πώληση αλκοολούχων και μη ποτών, κρασιού και μπύρας, με συντελεστή 3%.
- **Φόρος στις παραθεριστικές κατοικίες:** επιβάλλεται στον ιδιοκτήτη της κατοικίας με φόρο 0,68-2,00 € για κάθε τετραγωνικό μέτρο. Προβλέπονται εξαιρέσεις για σπίτια που έχουν καταστραφεί στον πόλεμο.
- **Φόρος στη φίρμα της επιχείρησης:** επιβάλλεται στον επιτηδευματία που χρησιμοποιεί έναν τίτλο (φίρμα) για την επιχείρηση του. Ο φόρος είναι μέχρι 272,00 € για κάθε φίρμα.
- **Φόρος στη χρήση της δημόσιας γης:** επιβάλλεται σε κάθε νομικό ή φυσικό πρόσωπο που χρησιμοποιεί δημόσια γη. Το ποσό του φόρου καθορίζεται κάθε φορά από το δήμο ή την πόλη.

ΚΟΙΝΟΙ ΦΟΡΟΙ: Είναι οι φόροι εισοδήματος των φυσικών προσώπων και οι φόροι από τη μεταβίβαση ακινήτων.

- **Φόρος εισοδήματος:** επιβάλλεται στα φυσικά πρόσωπα ανάλογα με τα εισοδήματα που έχουν από διάφορες πηγές. Η φορολογική βάση είναι:

$$\text{ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ} - \text{ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ} = \text{ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ}$$

Προβλέπεται αφορολόγητο ποσό για όποιον δεν έχει μηνιαίες αποδοχές πάνω από 245,00 €. Επιπλέον, προβλέπονται διάφορες εκπτώσεις και μειώσεις στο εισόδημα από τη φορολογική διοίκηση.

- **Φόρος μεταβίβασης ακινήτων:** επιβάλλεται σε όποιον αποκτάει με αγορά, κληρονομιά, δωρεά ακίνητη περιουσία. Ο φορολογικός συντελεστής είναι 5% στην εμπορική αξία που ισχύει τη στιγμή της μεταβίβασης στην αγορά.

ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΑΠΟ ΟΡΓΑΝΩΜΕΝΑ ΤΥΧΕΡΑ ΠΑΙΓΝΙΑ:

- **Εισφορά για περιστασιακές λοταρίες:** επιβάλλεται στο διοργανωτή της λοταρίας με φορολογικό συντελεστή 5% στο σύνολο των εσόδων.
- **Εισφορά για οργανωμένα παίγνια των καζίνο:** επιβάλλεται στο διοργανωτή του καζίνο με φορολογικό συντελεστή 15% στα έσοδα μηνιαίως.
- **Εισφορά για περιπτώσεις στοιχημάτων:** επιβάλλεται στο διοργανωτή με φορολογικό συντελεστή 5% στα έσοδα μηνιαίως.
- **Εισφορά για τα μηχανικά παίγνια:** επιβάλλεται στο διοργανωτή με φορολογικό συντελεστή 25% στα έσοδα μηνιαίως.

20.3 ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΤΗΣ ΚΡΟΑΤΙΑΣ - ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΔΙΑΡΘΡΩΣΗ

Ο κύριος στόχος του Υπουργείου Οικονομικών της Κροατίας είναι όλοι οι φορολογούμενοι να εκπληρώνουν τις υποχρεώσεις τους συμμετέχοντας ανάλογα με τη φοροδοτική τους ικανότητα στα πλαίσια ενός δίκαιου φορολογικού συστήματος.

Η διάρθρωση της φορολογικής διοίκησης έχει ως εξής:

- Την κεντρική υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών.
- Είκοσι (20) αποκεντρωμένες περιφερειακές υπηρεσίες.

- Εκατό είκοσι δύο (122) Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες κάτω από τη δικαιοδοσία των αποκεντρωμένων περιφερειακών υπηρεσιών.

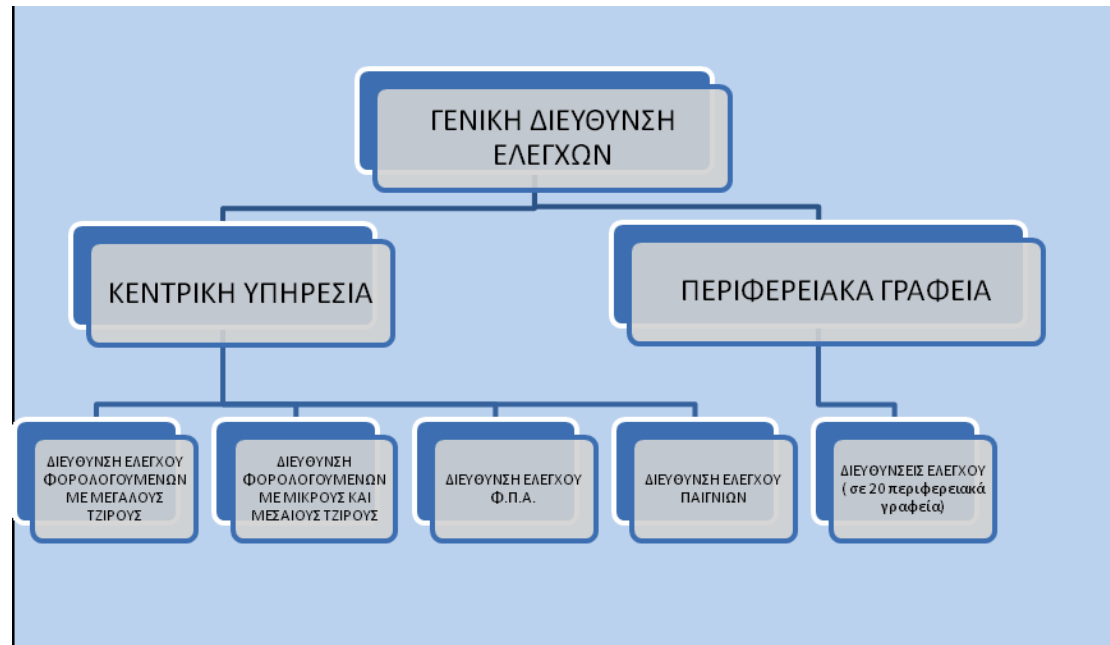
Το Υπουργείο Οικονομικών απασχολεί 4.348 υπαλλήλους σε όλη τη χώρα, δευτεροβάθμιας και τριτοβάθμιας εκπαίδευσης. Συγκεκριμένα, 242 υπάλληλοι απασχολούνται στην κεντρική υπηρεσία, ενώ 4.106 υπάλληλοι στις περιφερειακές υπηρεσίες και στις Δ.Ο.Υ. .

Για την εκπλήρωση των σκοπών της η Κροατική Φορολογική Διοίκηση έχει ως κύρια καθήκοντα:

- Την παραλαβή δηλώσεων και την έκδοση πιστοποιητικών.
- Τον προσδιορισμό του χρονοδιαγράμματος της υποβολής των δηλώσεων.
- Τον προσδιορισμό της φορολογικής κλίμακας και των φορολογικών συντελεστών.
- Την εκτέλεση φορολογικών ελέγχων.
- Την κατάσχεση περιουσιακών στοιχείων των οφειλετών.
- Την επιβολή κυρώσεων για τη μη εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων.
- Τη χρήση δικαστικών μέσων για τις παραβατικές συμπεριφορές.
- Την παροχή των απαραίτητων εντύπων για τις φορολογικές υποχρεώσεις.
- Την εξασφάλιση διεθνούς νομικής βοήθειας σε φορολογικά θέματα.
- Τη μελέτη των φορολογικών συστημάτων και τη συνεργασία με τις διοικήσεις άλλων κρατών.
- Την παρακολούθηση των τρόπων επιβολής των φόρων σε διεθνές επίπεδο.
- Την ανάπτυξη και χρήση φορολογικού συστήματος πληροφοριών.
- Τη δημιουργία σφραγίδων, εντύπων, κλπ υλικών απαραίτητων στη φορολογική πρακτική.

20.4 ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΗΣ ΚΡΟΑΤΙΑΣ

Το Κροατικό Φορολογικό Ελεγκτικό Σύστημα διαρθρώνεται ως εξής:



Οι τύποι των ελέγχων στην Κροατία είναι τρεις:

- **Έλεγχοι μεγάλου εύρους (οι αντίστοιχοι τακτικοί έλεγχοι στην Ελλάδα):** πρόκειται για εκτενείς ελέγχους.
- **Περιεκτικοί και σύντομοι έλεγχοι (οι αντίστοιχοι προληπτικοί έλεγχοι στην Ελλάδα):** εκτελούνται στην έδρα της επιχείρησης για συγκεκριμένα περιστατικά.
- **Προοδευτικοί έλεγχοι:** πρόκειται για ελέγχους προκειμένου να κλείσει η διαχειριστική περίοδος και αποτελούν συνέχεια ενός προηγούμενου ελέγχου.

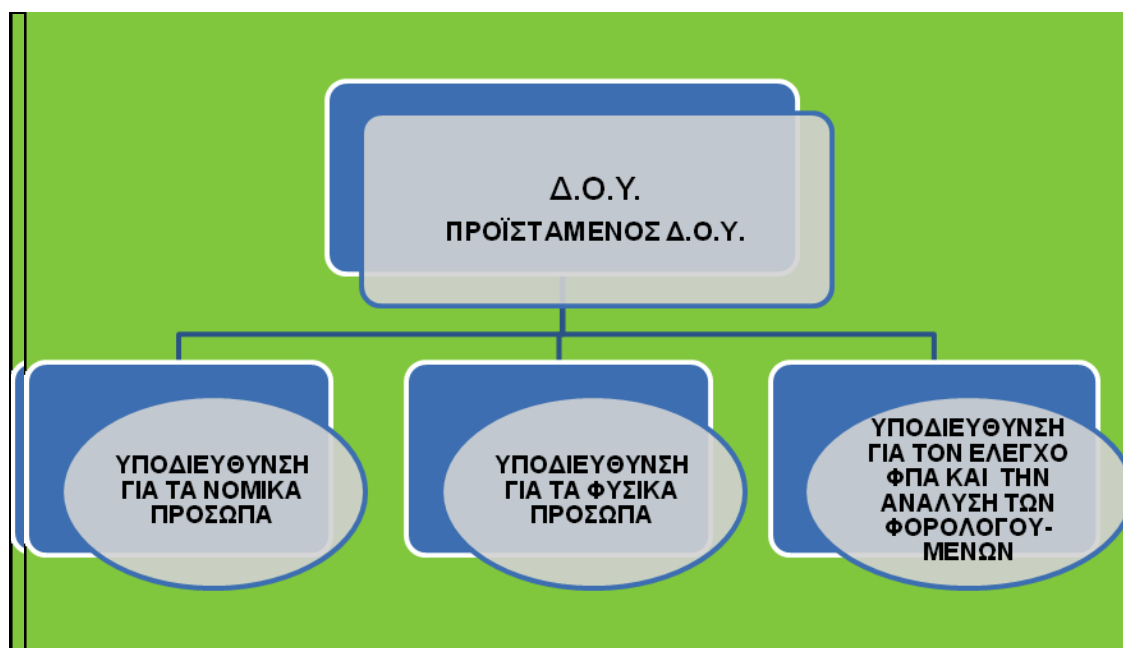
Η διαδικασία του ελέγχου ακολουθεί την εξής πρακτική:

1. Πραγματοποιείται ο σχεδιασμός του ελέγχου.
2. Εκδίδεται η εντολή ελέγχου.

3. Προετοιμάζεται το προφίλ της επιχείρησης για τις ανάγκες του ελέγχου.
4. Εκτελείται ο έλεγχος της επιχείρησης.
5. Ολοκληρώνεται ο έλεγχος.
6. Εκδίδεται η φορολογική απόφαση (tax ruling) για τα αποτελέσματα του ελέγχου.
7. Ο ελεγχόμενος αποδέχεται ή ενίσταται με τη μορφή έφεσης (appeal).
8. Αν προσφύγει στην κεντρική υπηρεσία μπορεί να εκδοθεί η φορολογική απόφαση μετά τις ενστάσεις του ελεγχόμενου (final tax ruling).
9. Καταλογίζονται τα χρηματικά ποσά.
10. Ο ελεγχόμενος δεν μπορεί να προσφύγει ξανά στην κεντρική διοίκηση. Όμως, μπορεί να διευθετηθεί η διαφορά από τα Διοικητικά Δικαστήρια της Κροατίας.
11. Κλείνει η υπόθεση.

20.5 ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΚΑΙ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΤΩΝ Δ.Ο.Υ. ΣΤΗΝ ΚΡΟΑΤΙΑ

Η οργανωτική διάρθρωση των Δημόσιων οικονομικών Υπηρεσιών της χώρας έχει ως εξής:



Αυτή είναι η βασική διάρθρωση των Δ.Ο.Υ. Όμως, στις μεγάλες Δ.Ο.Υ. υπάρχουν επιπλέον υποδιευθύνσεις που αφορούν τους φόρους κατοίκων μιας πόλης, του φόρους μεταβίβασης ακινήτων και ιδιοκτησίας, τους φορολογούμενους με πολύ μεγάλη φοροδοτική ικανότητα (επιτηδευματίες ή μη). Οι μικρότερες Δ.Ο.Υ., οι οποίες δεν έχουν τέτοιες οργανωμένες υποδιευθύνσεις, έχουν αντίστοιχα τμήματα που εντάσσονται στις υποδιευθύνσεις για τα νομικά ή για τα φυσικά πρόσωπα.

Είναι αξιοσημείωτο ότι στις κροατικές Δ.Ο.Υ. δεν υπάρχουν ταμεία, αλλά όλες οι οικονομικές συναλλαγές με την υπηρεσία πραγματοποιούνται μέσω τραπεζών.

Το μητρώο των φορολογουμένων ενημερώνεται από τους υπαλλήλους των Δ.Ο.Υ. σύμφωνα με τα στοιχεία που έχουν από την κάθε είδους δήλωση που υποβάλλουν οι φορολογούμενοι.

Οι δηλώσεις εισοδήματος υποβάλλονται ετησίως και όχι αργότερα από το τέλος Φεβρουαρίου του επομένου έτους από αυτό που αφορούν. Αυτές υποβάλλονται στις αντίστοιχες διευθύνσεις ανάλογα αν πρόκειται για νομικό ή φυσικό πρόσωπο. Γι' αυτό το λόγο, υπάρχουν γκισέ χωρισμένα για τα νομικά και τα φυσικά πρόσωπα και αυτά κατά αλφαβητική διάκριση. Επίσης, μπορούν να υποβληθούν μέσω του ταχυδρομείου. Όταν παραληφθούν από τους υπαλλήλους καταχωρούνται στο πληροφοριακό σύστημα και αρχίζει η διαδικασία της εκκαθάρισης. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να αμφισβητήσει το αποτέλεσμα (tax ruling) με έφεση (appeal) αν δεν έχουν εισαχθεί σωστά τα δεδομένα της δήλωσης του.

Οι εργοδότες υποβάλουν μηνιαίως απευθείας στη Δ.Ο.Υ., μέσω ταχυδρομείου ή μέσω του διαδικτύου δηλώσεις (ID form) για τις **μισθωτές υπηρεσίες** των εργαζόμενων τους.

Οι εταιρίες κατά τη διάρκεια του έτους πληρώνουν μηνιαία προκαταβολές φόρου κερδών. Η δήλωση (PD form) εισοδήματος υποβάλλεται απευθείας, μέσω ταχυδρομείου ή μέσω διαδικτύου.

Τα έντυπα των δηλώσεων που χρησιμοποιούνται για το **Φ.Π.Α.** είναι το έντυπο μητρώου για τους υποκείμενους σε ΦΠΑ (P-PDV), το έντυπο ΦΠΑ (PDV) και το έντυπο του τελικού υπολογισμού του φόρου (PDV-K). Το έντυπο μητρώου (P-PDV) υποβάλλουν

στη Δ.Ο.Υ. πριν το ξεκίνημα της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Το έντυπο ΦΠΑ (PDV) και το έντυπο του τελικού υπολογισμού του φόρου (PDV-K) υποβάλλεται για κάθε διαχειριστική περίοδο στη Δ.Ο.Υ. Τα δεδομένα των δηλώσεων εισάγονται από τους υπαλλήλους στο πληροφοριακό σύστημα. Αν προκύπτει πιστωτικό ΦΠΑ αυτό επιστρέφεται εντός 30 ημερών από την υποβολή της δήλωσης.

Στους **ιδιοκτήτες αυτοκινήτων, μοτοσυκλετών και σκαφών αναψυχής** αποστέλλεται ο φόρος που πρέπει να πληρωθεί ετησίως.

Οι επιτηδευματίες που ασχολούνται με δραστηριότητες φιλοξενίας και κέτερινγκ, με αντικείμενο του φόρου την πώληση αλκοολούχων και μη ποτών, κρασιού και μπίρας υποβάλλουν μηνιαία το έντυπο (PP-MI-PO forms) για την καταβολή του **φόρου κατανάλωσης**.

Ο **φόρος στη φέρμα της επιχείρησης** επιβάλλεται στον επιτηδευματία που χρησιμοποιεί έναν τίτλο (φέρμα) για την επιχείρηση του ετησίως.

Επιπλέον, οι Δ.Ο.Υ. εκδίδουν τα εξής **πιστοποιητικά**, όπως πιστοποιητικό για το ποσό του εισοδήματος, για τις φορολογικές οφειλές, για την ίδρυση μιας επιχείρησης κ.α., ενώ ακόμα **διενεργούν και κατασχέσεις**.

Τέλος, στα πλαίσια της Δ.Ο.Υ. λειτουργεί ένα **γραφείο (writing office)** που ασχολείται με την παραλαβή των εγγράφων, τη διανομή και την αρχειοθέτηση τους.

20.6 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ

Όπως σκιαγραφείται το Φορολογικό Σύστημα της Κροατίας, μπορούμε να διαπιστώσουμε ότι υπάρχει μεγάλη *ομοιότητα* με την ελληνική φορολογική πρακτική.

Αρκετές διαδικασίες που ακολουθούνται στα πλαίσια της υποβολής δηλώσεων (μέσω ταχυδρομείων, διαδικτύου) και πληρωμής των φόρων (μέσω τραπεζών) δίνουν το πλεονέκτημα της αποσυμφόρησης των Δ.Ο.Υ. και τη διάθεση περισσότερων υπαλλήλων σε ελεγκτικά κομμάτια, αντί της συναλλαγής (ενδιαφέρουσα προοπτική για τη χώρα μας).

Άλλωστε, η ένταξη των τραπεζών στο κομμάτι της καταβολής ενισχύει τον τραπεζικό τομέα της χώρας.

Οπωσδήποτε, υπάρχει μια πληθώρα φόρων με υψηλούς ίσως συντελεστές και όχι μεγάλα αφορολόγητα ποσά, κάτι που εξηγείται από την προσπάθεια να αυξηθούν τα έσοδα μιας νεοσύστατης χώρας στα πλαίσια της προοπτικής ανάπτυξης.

Δεν υπάρχει η αντίστοιχη πρακτική θεώρησης βιβλίων και στοιχείων ΚΒΣ, καθώς οι επιτηδευματίες είναι ελεύθεροι να λειτουργήσουν «καλή τη πίστη» ως προς την έκδοση των στοιχείων και την τήρηση των βιβλίων (μέχρι φυσικά να ελεγχθούν).

Επιπλέον, η ύπαρξη ενός πληροφοριακού συστήματος σε εμβρυακό ακόμα επίπεδο είναι σημαντική, αλλά όχι αρκετή, με παντελή έλλειψη ηλεκτρονικών εργαλείων ελέγχου.

Συμπερασματικά, η Κροατία ως νεοσύστατη χώρα και υποψήφιο κράτος-μέλος της ΕΕ έχει ήδη κάνει σημαντικά βήματα στα πλαίσια της φορολογίας με ένα σταθερό φορολογικό σύστημα που μπορεί να την οδηγήσει σε σωστές κατευθύνσεις ανάπτυξης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 21

Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΤΗΣ ΙΑΠΩΝΙΑΣ²³

Κριτήριο σύγκρισης

Η δομή του φοροεισπρακτικού μηχανισμού είναι *προσανατολισμένη στον έλεγχο και στην είσπραξη* των φορολογικών εσόδων και όχι στη συναλλαγή με το κοινό. Επίσης, δίδεται έμφαση στην *εκπαίδευση του προσωπικού* που είναι συνεχής και ιδιαίτερα υψηλής ποιότητας.



²³Πουρζιτάκης Στράτος, Μάρτιος 2011, «Το Φορολογικό Σύστημα της Ιαπωνίας», Φορολογική Επιθεώρηση

21.1 Ιστορία του Ιαπωνικού Φορολογικού Συστήματος

Το φορολογικό σύστημα της Ιαπωνίας θεμελιώθηκε 20 περίπου χρόνια μετά την παλινόρθωση του Meiji (1868), η οποία άνοιξε τα σύνορα της χώρας στον κόσμο. Από

τότε έως και σήμερα, οι δομές και η λειτουργία του βρίσκονται σε μία διαρκή εξελικτική πορεία.

Το 1888 εισήχθη στην Ιαπωνία ο φόρος εισοδήματος, γεγονός που σηματοδοτεί τη θεμελίωση του πρώτου συστήματος φορολόγησης στη χώρα. Μέχρι το τέλος της περιόδου Meiji (1912) είχε καθιερωθεί ένα οργανωμένο σύστημα απόδοσης και συλλογής φόρων. Η φορολογία επί τίτλων γης αποτελούσε το μεγαλύτερο μέρος των φορολογικών εσόδων έως την αρχή του 20^{ου} αιώνα (55% των φορολογικών εσόδων το 1888). Σταδιακά, εισήχθησαν οι έμμεσοι φόροι ενώ ο φόρος εισοδήματος απέκτησε αυξανόμενη βαρύτητα²⁴.

Μετά το τέλος του Β΄ Παγκοσμίου Πολέμου η παράδοση της Ιαπωνίας στις Η.Π.Α. το Σεπτέμβριο του 1945 οδήγησε σε σαρωτικές αλλαγές στην πολιτική, οικονομική και κοινωνική ζωή της χώρας, συμπερασύροντας και το σύστημα φορολόγησης, το οποίο αναμορφώθηκε με τη βοήθεια και του διακεκριμένου Αμερικανού οικονομολόγου Carl S. Shoup. Σύμφωνα με τις προτάσεις του τελευταίου, οι φόροι εισοδήματος φυσικών προσώπων αποτέλεσαν τον ακρογωνιαίο λίθο του συστήματος, και εκσυγχρονίστηκε ο τρόπος είσπραξης φορολογικών εσόδων ο οποίος πλέον θα αποτελούσε αρμοδιότητα της κεντρικής διοίκησης. Επιπλέον, το 1949 ιδρύθηκε και η Εθνική Φορολογική Υπηρεσία (National Tax Agency).

Από τη δεκαετία του 1950 και έπειτα, το φορολογικό σύστημα της Ιαπωνίας εξελίχθηκε αντανakλώντας και τη θεαματική εξέλιξη της Ιαπωνικής οικονομίας²⁵. Τον Ιούνιο του 2002 η Επιτροπή Φορολογίας του Υπουργείου Οικονομικών κατέθεσε μία μελέτη με την ονομασία *Policy Guidance on the Establishment of a Desirable Tax System*, η οποία αναγνωρίζοντας τις προκλήσεις που έθετε η παρατεταμένη ύφεση της Ιαπωνικής Οικονομίας, καθώς και η γήρανση του πληθυσμού της χώρας τόνισε την αναγκαιότητα φορολογικών μεταρρυθμίσεων. Έκτοτε, η Επιτροπή Φορολογίας δημοσιεύει κάθε χρόνο τις προτάσεις της για την αναμόρφωση του φορολογικού συστήματος της Ιαπωνίας.

²⁴Research Division, Tax Bureau, Ministry of Finance of Japan, *Comprehensive Handbook of Japanese Taxes 2010*, (Tokyo: Ministry of Finance of Japan, 2010 ed.), 2010, 1-2.

²⁵Research Division, Tax Bureau, Ministry of Finance of Japan, *Comprehensive Handbook of Japanese Taxes 2010*, (Tokyo: Ministry of Finance of Japan, 2010 ed.), 2010, 4-18.

Τέλος, το 2009 το Υπουργείο Οικονομικών υιοθέτησε τις προτάσεις της επιτροπής, καθώς και του μεσοπρόθεσμου προγράμματος για την ενίσχυση της κοινωνικής ασφάλειας εκδίδοντας το *The Act for Revision the Tax System*.

21.2 Διάρθρωση Φορολογικού Συστήματος

Γενικά υπάρχουν τα ακόλουθα είδη φόρων στην Ιαπωνία:

1. Φόροι Εισοδήματος
2. Φόροι Ιδιοκτησίας (Ακινήτων, Κληρονομίες κλπ)
3. Γενικός Φόρος Κατανάλωσης

Οι φόροι αποδίδονται σε επίπεδο κράτους, περιφέρειας και δήμου.

Σε εθνικό επίπεδο παρατηρείται μια γενικότερη ισορροπία μεταξύ άμεσων και έμμεσων φόρων. Ο ατομικός φόρος εισοδήματος και ο φόρος κατανάλωσης συμμετέχουν σε μεγαλύτερο ποσοστό στο σύνολο των φορολογικών εσόδων:

Άμεσοι Φόροι	53.5%
Ατομικός Φόρος Εισοδήματος	32%
Φόρος Εισοδήματος Νομικών Προσώπων	15.1%
Φόρος Κληρονομιάς/Δωρεών	3.2%
Τοπικοί-Πρόσθετοι Φόροι Επιχειρήσεων	3.3%
Έμμεσοι Φόροι	46.5%
Φόρος Κατανάλωσης	24.4%
Λοιποί Ειδικοί Φόροι	22.1%

Πηγή: Ministry of Finance Japan

Οι υπόχρεοι καταβολής φόρου εντάσσονται σε τρεις κατηγορίες:

- I. **Μόνιμοι κάτοικοι:** Όσοι έχουν μείνει στην Ιαπωνία το λιγότερο για πέντε έτη ή έχουν δηλώσει την πρόθεσή τους να εγκατασταθούν μόνιμα. Οι μόνιμοι κάτοικοι πληρώνουν φόρους επί του συνολικού εισοδήματος που απέκτησαν συμπεριλαμβανομένου και εισοδήματος που αποκτήθηκε σε άλλες χώρες.
- II. **Μη μόνιμοι κάτοικοι:** Όσοι έχουν μείνει στην Ιαπωνία για λιγότερο από πέντε έτη κατά τα τελευταία δέκα χρόνια και δεν έχουν διατυπωμένη πρόθεση να γίνουν μόνιμοι κάτοικοι αυτής. Οι μη μόνιμοι κάτοικοι πληρώνουν φόρους για όλο το αποκτηθέν εισόδημα, εκτός από αυτό που αποκτήθηκε στο εξωτερικό και δεν έχει σταλεί στην Ιαπωνία.
- III. **Μη κάτοικοι:** Όσοι διαμένουν στην Ιαπωνία για λιγότερο από ένα έτος και η πρώτη τους κατοικία βρίσκεται εκτός Ιαπωνίας. Οι μη κάτοικοι πληρώνουν φόρους μόνο για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν στην Ιαπωνία. Ο συντελεστής φορολόγησης ανέρχεται συνήθως σε ποσοστό 20%²⁶.

Τέλος, αξίζει να σημειωθεί ότι δεν υπάρχει αριθμός φορολογικού μητρώου ή κάποια αντίστοιχη μέθοδος ταυτοποίησης των φορολογούμενων φυσικών και νομικών προσώπων. Πρόσφατα η ηγεσία του Υπουργείου Οικονομικών δημιούργησε μία ομάδα εργασίας για να εξετάσει την πιθανότητα εισαγωγής ενός συστήματος απόδοσης αριθμού φορολογικού μητρώου.

²⁶KPMG Tax Corporation, "Taxation in Japan 2009," KPMG, (Japan, 2009): 59-60.

21.2.1 Φόρος εισοδήματος

Υπάρχουν δέκα κατηγορίες φόρων εισοδήματος:

1. Εισόδημα από τόκους
2. Εισόδημα από παράγωγα
3. Εισόδημα από ακίνητη περιουσία
4. Εισόδημα επιχειρηματικότητας
5. Εισόδημα από μισθούς
6. Εισόδημα από συντάξεις (φορολογείται αυτοτελώς)
7. Εισόδημα ξυλείας (φορολογείται αυτοτελώς)
8. Εισόδημα από υπεραξίες κεφαλαίου
9. Περιστασιακό εισόδημα
10. Λοιπά εισοδήματα

Ο φόρος εισοδήματος προσδιορίζεται με τη μέθοδο της «αυτο-αξιολόγησης». Ο φορολογούμενος υποβάλλει τη φορολογική του δήλωση αποδίδοντας ταυτόχρονα και τον αναλογούντα φόρο. Στη περίπτωση μισθωτών και συνταξιούχων, ο φόρος παρακρατείται και δεν υπάρχει υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης. Στον τελευταίο μισθό του οικονομικού έτους, πραγματοποιείται και η σχετική εκκαθάριση. Επιπλέον, ο εργοδότης είναι υποχρεωμένος να αποδώσει, κατόπιν σχετικής ειδοποίησης, τους αντίστοιχους φόρους στην περιφέρεια και το δήμο όπου υπάγεται. Αυτό δικαιολογεί, έστω και εν μέρει, την απουσία αριθμού φορολογικού μητρώου, καθώς όλες οι διαδικασίες για τη δήλωση φόρου εισοδήματος πραγματοποιούνται από τον εργοδότη. Κατ' εξαίρεση, υποχρέωση υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος από μισθωτούς συνταξιούχους υπάρχει όταν:

- Ο φορολογούμενος πρόκειται να εγκαταλείψει την Ιαπωνία πριν το τέλος του οικονομικού έτους.
- Εάν ο εργοδότης δεν παρακρατεί φόρο (π.χ. όταν πρόκειται για επιχείρηση που εδρεύει εκτός Ιαπωνίας).
- Εάν υπάρχει πάνω από ένας εργοδότης.
- Όταν το φορολογητέο ετήσιο εισόδημα είναι μεγαλύτερο από 20 εκατομμύρια γιεν (περίπου 180.000 ευρώ).
- Όταν υπάρχει δευτερεύον εισόδημα άνω των 200.000 γιεν (περίπου 18.000 ευρώ).

Επίσης, δεν υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος, όταν το φορολογητέο ετήσιο εισόδημα είναι μικρότερο των ποσών που εκπίπτουν.

Οι φορολογούμενοι που υποχρεούνται να υποβάλλουν μόνοι τους τη δήλωση φόρου εισοδήματος, όπως για παράδειγμα οι αυτοαπασχολούμενοι, οφείλουν να την καταθέσουν στην τοπική φορολογική αρχή (zeimusho) μεταξύ της 16^{ης} Φεβρουαρίου και της 15^{ης} Μαρτίου του επόμενου έτους. Για παράδειγμα, η δήλωση φόρου εισοδήματος για το 2010 έπρεπε να υποβληθεί από τις 16 Φεβρουαρίου έως τις 15 Μαρτίου 2011. Σε περίπτωση που ο φόρος καταβάλλεται με τραπεζική μεταφορά, η προθεσμία μετατίθεται στις 15 Απριλίου. Επιπλέον, με βάση το φορολογητέο εισόδημα του προηγούμενου έτους ο φόρος προκαταβάλλεται τον Ιούλιο και τον Νοέμβριο του τρέχοντος έτους.

Οι περιφερειακοί και δημοτικοί φόροι εισοδήματος φυσικών προσώπων είναι 4% και 6% αντίστοιχα.

Όσον αφορά στο φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων, και σε αυτήν την περίπτωση ο φόρος επιβάλλεται σε εθνικό, περιφερειακό και δημοτικό επίπεδο και το ύψος εξαρτάται, εκτός από το εισόδημα, από το εταιρικό κεφάλαιο και από το πού εδρεύει η επιχείρηση. Για παράδειγμα, για μια επιχείρηση με έδρα το Τόκιο, με κεφάλαιο μεγαλύτερο από 100 εκατομμύρια γιεν (900.000 ευρώ περίπου) ο συντελεστής φορολογίας είναι 30%. Σε περίπτωση που το κεφάλαιό της είναι μικρότερο από 100 εκατομμύρια γιεν οι συντελεστές φορολογίας είναι οι ακόλουθοι:

- 30%, εάν το φορολογητέο εισόδημα είναι πάνω από 8 εκατομμύρια γιεν.
- 22%, εάν το φορολογητέο εισόδημα είναι κάτω από 8 εκατομμύρια γιεν (72.000 ευρώ περίπου). Από 01/04/2009 έως 31/03/2011 το ποσοστό ήταν 18%.
- 22% όσον αφορά σε συνεταιρισμούς και δημόσιες επιχειρήσεις.

Στα παραπάνω ποσοστά, προστίθενται επιπλέον φόροι το ύψος των οποίων εξαρτάται από το μέγεθος και την έδρα της επιχείρησης. Για παράδειγμα, για δύο επιχειρήσεις που έχουν έδρα το Τόκιο, και η μία έχει κεφάλαιο πάνω από 100 εκατομμύρια γιεν, ενώ η

άλλη έχει κάτω από 100 εκατομμύρια γιεν και φορολογητέο εισόδημα πάνω από 8 εκατομμύρια γιεν, τα ποσοστά των φορολογικών συντελεστών θα είναι τα ακόλουθα:

	Κεφάλαιο Κάτω των 100 εκ. Γιεν	Κεφάλαιο Άνω των 100 εκ. Γιεν
Φόρος Εισοδήματος Νομικών Προσώπων	30%	30%
Εταιρικός Φόρος	5,78%	3,26%
Ειδικός Τοπικός Εταιρικός Φόρος	4,29%	4,29%
Νομαρχιακός και Δημοτικός Φόρος	6,21%	6,21%
ΣΥΝΟΛΟ	46,28%	43,76%

Πηγή: KPMG

Οι επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες να υποβάλλουν στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Κατ' εξαίρεση, είναι δυνατή η χορήγηση παράτασης η οποία δεν μπορεί να ξεπερνάει τους δύο μήνες.

Αξίζει να σημειωθεί, ότι στα τέλη του 2011 η Ιαπωνική Κυβέρνηση, στα πλαίσια της φορολογικής μεταρρύθμισης, είχε προτείνει τη μείωση των συντελεστών φορολόγησης των επιχειρήσεων κατά 5%²⁷. Η μείωση θα εφαρμοζόταν από την 1^η Απριλίου 2011, η οποία δεν πραγματοποιήθηκε τελικά στα πλαίσια του σχεδίου ανοικοδόμησης των περιοχών που είχαν πληγεί από το σεισμό και το τσουνάμι της 11^{ης} Μαρτίου 2011²⁸.

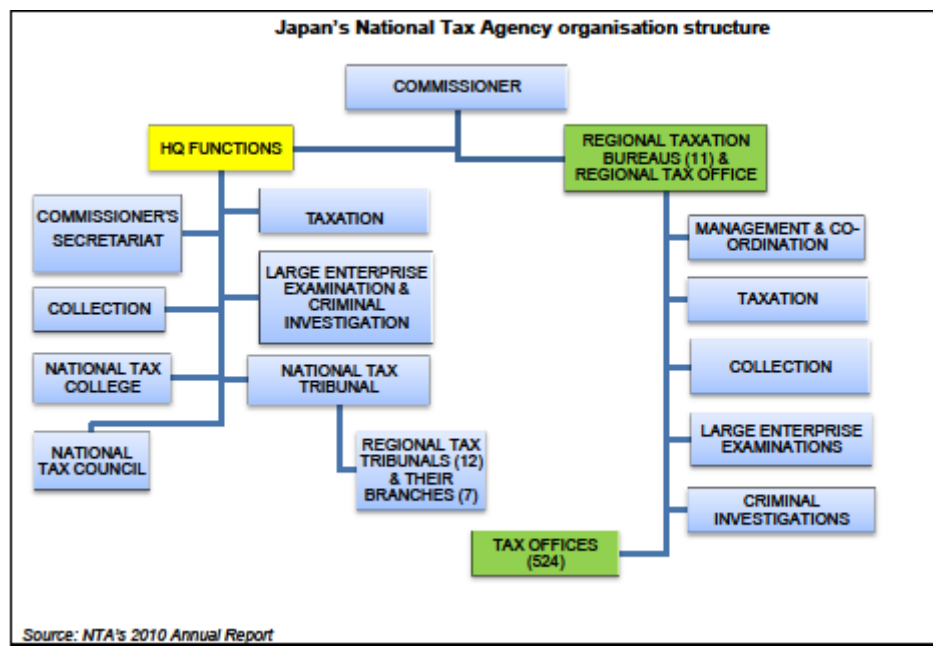
²⁷Ito Hiroaki and Linda Ng, "Japan Tax Alert, Proposed Corporate Tax Rate Reduction by 5% under 2011 Tax Reform," *Deloitte*, (January 25, 2011): 1, http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Global/Local%20Assets/Documents/Tax/Alerts/dtt_tax_alert_Japan_250111.pdf.

²⁸Kyoko Shimodoi and Toru Fujioka, "Japan Considers Scrapping Planned Corporate Tax Reduction," *Bloomberg BusinessWeek*, March 29, 2011, <http://www.businessweek.com/news/2011-03-29/japan-considers-scrapping-planned-corporate-tax-reduction.html>

21.3 Εθνική Υπηρεσία Φορολογίας

Δομή

Για τον σχεδιασμό του φορολογικού συστήματος αρμόδιο είναι το Γραφείο Φορολογίας του Υπουργείου Οικονομικών (*Shuzei-Kyoku*), ενώ για την επιβολή και συλλογή φόρων η Εθνική Υπηρεσία Φορολογίας (*Kokuzei-cho*), η οποία ιδρύθηκε το 1949.



Στην κεντρική υπηρεσία υπάγονται το γραφείο του Επιτρόπου, το τμήμα φορολογίας, το τμήμα εισπραξης και διαχείρισης εσόδων, το τμήμα εξέτασης και εγκληματικής έρευνας, και λοιπά συνδεδεμένα όργανα όπως το Εθνικό Φορολογικό Δικαστήριο και η Εθνική Σχολή Φορολογίας. Εκτός από την κεντρική υπηρεσία, υπάρχουν 12 περιφερειακά φορολογικά κέντρα, γνωστά ως *kokuzei-kyoku*, (Σαπόρο, Σεντάι, Καντο-Σιν-Ετσυ, Τόκιο, Καναζάβα, Ναγκόγια, Όσακα, Χιροσίμα, Τακαμάτσου, Φουκουόκα, και Κουμαμότο, Οκινάουα), καθώς και 524 τοπικά φορολογικά γραφεία (*Zeimussho*) σε όλη τη χώρα όπου απασχολείται η συντριπτική πλειοψηφία του προσωπικού (54.735 υπάλληλοι).

Τα περιφερειακά φορολογικά κέντρα εποπτεύουν τα φορολογικά γραφεία της αρμοδιότητάς τους και διαιρούνται συνήθως στα ακόλουθα τμήματα:

1. Τμήμα Διοίκησης και Συνεργασίας: Αρμοδιότητα του τμήματος είναι ο σχεδιασμός και συντονισμός των υπηρεσιών, η διοίκηση προσωπικού, καθώς και οι δημόσιες σχέσεις με το κοινό.
2. Πρώτο Τμήμα Φορολογίας: Ασχολείται με θέματα δικαστικής φύσης, φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων και φόρου περιουσίας.
3. Δεύτερο Τμήμα Φορολογίας: Ασχολείται με θέματα φορολογίας επιχειρήσεων, φόρου κατανάλωσης και λοιπών έμμεσων φόρων.
4. Τμήμα Είσπραξης και Διαχείρισης Εσόδων.
5. Τμήμα Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων και Εγκληματικών Υποθέσεων: Στο συγκεκριμένο τμήμα υπάγονται επιχειρήσεις με κεφάλαιο πάνω από 100 εκ. γιεν (900.000 ευρώ περίπου), ξένες επιχειρήσεις, επιχειρήσεις με ιδιαίτερο ενδιαφέρον, και φορολογούμενοι που υπάγονται απευθείας σε περιφερειακό φορολογικό κέντρο.

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι το Πρώτο και το Δεύτερο Τμήμα Φορολογίας περιλαμβάνουν τμήματα ελέγχου και συλλογής πληροφοριών. Επιπλέον, η δομή των περιφερειακών φορολογικών κέντρων παρουσιάζει κατά τόπους διαφορές. Τα τελευταία είναι επιφορτισμένα με την είσπραξη των τοπικών φόρων και την εξυπηρέτηση των φορολογούμενων. Η δομή τους ποικίλει ανάλογα με το μέγεθός τους και το εύρος της περιοχής που καλύπτουν. Συνήθως υπάρχουν οι ακόλουθες ομάδες:

1. Ομάδα συντονισμού
2. Ομάδα είσπραξης εσόδων
3. Ομάδα διαχείρισης εσόδων
4. Ομάδα ελέγχου φυσικών προσώπων
5. Ομάδα ελέγχου φόρου περιουσίας
6. Ομάδα ελέγχου επιχειρήσεων.

Το ανθρώπινο δυναμικό της υπηρεσίας παρουσιάζει μια ελαφρά μείωση από το τέλος του Β΄ Παγκοσμίου Πολέμου. Τότε, αριθμούσε περίπου 62.000 υπαλλήλους, ενώ η παρούσα δύναμη είναι 54.735. Πιο ενδιαφέρουσα είναι η σχέση τους ως προς το συνολικό

πληθυσμό της χώρας. Μετά το τέλος του πολέμου ο κάθε υπάλληλος αντιστοιχούσε σε 1.200 περίπου πολίτες, ενώ τώρα αντιστοιχεί σε 2.400. Η μεταβολή της συγκεκριμένης αναλογίας αντανάκλα την αυτοματοποίηση των συναλλαγών και την ελαχιστοποίηση των επαφών του πολίτη με τις φορολογικές αρχές.

Η συντριπτική πλειοψηφία των υπαλλήλων (98% περίπου) απασχολούνται στα τοπικά φορολογικά κέντρα και στα φορολογικά γραφεία, ενώ σε ότι αφορά τα αντικείμενα εργασίας, το 68% ασχολείται με τον υπολογισμό φόρων, 15% με τη διαχείριση εσόδων και το 17% με διοικητικές εργασίες. Αξιοσημείωτη είναι επίσης, και η μείωση το κόστους είσπραξης φόρων. Το 2003 η είσπραξη 100 γιεν κόστιζε 1.78 γιεν ενώ για την είσπραξη του ίδιου ποσού το 1950 απαιτούνταν 2.79 γιεν.

Όσον αφορά στο καθεστώς εργασίας, στην Ιαπωνία υπάρχουν δύο ευρύτερες κατηγορίες δημοσίων υπαλλήλων: Οι κυβερνητικοί υπάλληλοι, που είναι περίπου το 25% του συνόλου και οι υπάλληλοι της τοπικής αυτοδιοίκησης. Οι πρώτοι διακρίνονται σε υπαλλήλους γενικών καθηκόντων (*ippan shoku*) και υπαλλήλους ειδικών καθηκόντων (*tokubetsu shoku*). Οι υπάλληλοι γενικών καθηκόντων χωρίζονται σε αυτούς που υπάγονται στις κοινές διατάξεις περί αποζημίωσης, σε αυτούς που υπάγονται σε ειδικές διατάξεις περί αποζημίωσης και στους δικαστικούς. Οι εφοριακοί υπάλληλοι αποτελούν τη μία από τις 17 κατηγορίες υπαλλήλων γενικών καθηκόντων (*ippan shoku*) που υπάγονται στις κοινές διατάξεις περί αποζημίωσης και παράλληλα είναι υποκείμενοι σε ξεχωριστό μισθολόγιο.

Στην αρχή κάθε οικονομικού έτους, η Εθνική Υπηρεσία Φορολογίας, συνυπολογίζοντας τις ανάγκες που δημιουργούνται, πραγματοποιεί προσλήψεις, μέσω εθνικών διαγωνισμών, για την πλήρωση θέσεων στην κεντρική υπηρεσία, στα τοπικά και στα περιφερειακά φορολογικά κέντρα. Οι προσλήψεις αφορούν θέσεις κυβερνητικών υπαλλήλων που μπορεί να είναι είτε απόφοιτοι δευτεροβάθμιας είτε ανώτατης εκπαίδευσης και θέσεις εμπειρογνομόνων που απευθύνονται σε πτυχιούχους πανεπιστημίου. Για κάθε μία από τις τρεις κατηγορίες διενεργούνται διαφορετικοί διαγωνισμοί και οι υπάλληλοι διαφοροποιούνται ως προς το αντικείμενο, την υπαλληλική τους εξέλιξη καθώς και τις αποδοχές τους. Ακόμη, για την εξέλιξη των υπαλλήλων δεν λαμβάνονται υπόψη μόνο τα έτη προϋπηρεσίας, αλλά και άλλες ποιοτικές παράμετροι όπως η απόδοση και υπηρεσιακή εκπαίδευση.

Όπως προκύπτει και στον παρακάτω πίνακα, ακολουθώντας τη γενικότερη τάση της Ιαπωνίας στο δημόσιο, αλλά και στον ιδιωτικό τομέα, η συντριπτική πλειοψηφία των υπαλλήλων είναι άνδρες, ενώ παρατηρείται μια σχετικά ομοιόμορφη ηλικιακή κατανομή.

<u>Κατανομή</u>	<u>Αριθμός</u>	<u>Ποσοστό (%)</u>
Φύλο		
<i>Άνδρες</i>	47.540	87,1
<i>Γυναίκες</i>	7.045	12,9
Σύνολο	54.585	100,0
<u>Ηλικία</u>		
<i>Κάτω των 29</i>	7.459	13,6
<i>30-34</i>	10.004	18,3
<i>35-39</i>	9.208	16,9
<i>40-44</i>	8.307	15,2
<i>45-49</i>	8.105	14,9
<i>50-54</i>	7.188	13,2
<i>55 και άνω</i>	4.314	7,9
Σύνολο	54.585	100,0

Πηγή: National Tax Agency Japan

21.4 Διαδικασία Ελέγχου και Επιβολής- Πάταξη Φοροδιαφυγής

Παρά το μέγεθός της, ως χώρα και ως οικονομία, τα ποσοστά φοροδιαφυγής είναι μάλλον χαμηλά. Κατά το οικονομικό έτος 2009 εντοπίστηκαν 210 περιπτώσεις φοροδιαφυγής συνολικού ύψους 29 δισεκατομμυρίων γιεν (περίπου 263 εκατομμύρια ευρώ) 6 δισεκατομμύρια λιγότερα από το 2008. Κατά το οικονομικό έτος 2003 πραγματοποιήθηκαν 312.000 έλεγχοι, οι οποίοι αντιστοιχούσαν στο 3,9% των επιχειρήσεων και το συνολικό ύψος των προστίμων και προσαυξήσεων ήταν 493 δις γιεν (4,5 δις ευρώ περίπου). Η συντριπτική πλειοψηφία των υπαλλήλων της Εθνικής Υπηρεσίας Φορολογίας απασχολείται σε περιπτώσεις ελέγχου.

Η διεξαγωγή φορολογικών ελέγχων πραγματοποιείται από τους ελεγκτές της Εθνικής Φορολογικής Υπηρεσίας, οι οποίοι εργάζονται σε όλες τις βαθμίδες των φορολογικών κέντρων. Οι γενικές υποθέσεις ελέγχου πραγματοποιούνται στα τοπικά φορολογικά κέντρα, ενώ πιο σύνθετες υποθέσεις αντιμετωπίζονται από τα περιφερειακά φορολογικά κέντρα. Επιπλέον, περιπτώσεις ηλεκτρονικών συναλλαγών, μεγάλων επιχειρήσεων, διεθνών συναλλαγών, οικονομικού εγκλήματος και άλλων ποινικών αδικημάτων αντιμετωπίζονται από εξειδικευμένο προσωπικό των περιφερειακών ελεγκτικών κέντρων.

Οι ελεγκτές υπάλληλοι έχουν δικαίωμα να εξετάζουν τους φορολογούμενους, καθώς και στοιχεία που κρίνουν αναγκαία, ενώ συνεργάζονται στενά με τους εισαγγελείς. Με την έκδοση εντάλματος έχουν δικαίωμα να ερευνούν σε ιδιωτικούς χώρους. Στη διάθεσή τους βρίσκεται το ηλεκτρονικό δίκτυο K.S.K. (*“Kokuzei Sogo Kanri”- Comprehensive Administration of National Taxation*), από το οποίο μπορούν να συλλέγουν φορολογικά και οικονομικά δεδομένα της ελεγχόμενης επιχείρησης, στατιστικά στοιχεία του κλάδου, όπως για παράδειγμα περιθώρια και διακυμάνσεις κέρδους, να πραγματοποιούν πλήθος διασταυρώσεων και να έχουν πρόσβαση σε στοιχεία που έχουν καταχωρηθεί από άλλους ελεγκτές.

Η διαδικασία επιλογής των υποθέσεων που θα ελεγχθούν περιλαμβάνει τρία στάδια. Κατ’ αρχήν, επιλέγονται επιχειρήσεις με κριτήριο το αντικείμενο εργασιών τους, το φορολογικό τους ιστορικό και τον κύκλο εργασιών τους σε σύγκριση με τους μέσους όρους του κλάδου. Στη συνέχεια, συλλέγονται πληροφορίες για τις επιχειρήσεις που έχουν επιλεγεί και όλα τα δεδομένα υποβάλλονται στους επόπτες ελέγχου, οι οποίοι αποφασίζουν εάν θα πραγματοποιηθεί έλεγχος στην έδρα της επιχείρησης, εάν θα κληθεί η επιχείρηση για έλεγχο ή εάν δε θα ελεγχθεί.

Σε περίπτωση που διαπιστωθεί ότι ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο δεν έχει αποδώσει φόρους ακολουθούνται διαφορετικές διαδικασίες, ανάλογα με το είδος του μη καταβληθέντος φόρου. Όταν πρόκειται για άμεσους φόρους οι ελεγκτές συνεργάζονται άμεσα με τον εισαγγελέα, ενώ εάν ο οφειλόμενος φόρος είναι έμμεσος, ο φορολογούμενος καλείται να τον καταβάλει. Σε αυτήν την περίπτωση ο φορολογούμενος δεν είναι υποχρεωμένος να συμμορφωθεί, εφόσον θεωρεί ότι δε συντρέχουν λόγοι και τότε η υπόθεση αντιμετωπίζεται δικαστικά. Οι ποινές περιλαμβάνουν προσαυξήσεις 5%

έως 40%, πρόστιμα έως και 5 εκατομμύρια γιεν (45.000 ευρώ) και ποινές φυλάκισης έως και 5 χρόνια.

Για την είσπραξη οφειλόμενων εθνικών φόρων, μετά την παρέλευση της προθεσμίας πληρωμής, ο φορολογούμενος ειδοποιείται γραπτά μέσα σε 50 ημέρες από τη λήξη της προθεσμίας ότι πρέπει να τακτοποιήσει τις υποχρεώσεις του. Εφόσον δεν συμμορφωθεί, μέσα σε 10 ημέρες από την κοινοποίηση της παραπάνω ειδοποίησης, δεσμεύεται η περιουσία του η οποία στη συνέχεια δημεύεται μέχρι το ύψος του ποσού της οφειλής του.

21.5 Σχέσεις με το Κοινό

Ιδιαίτερη βαρύτητα δίνεται στη σχέση της διοίκησης με τους φορολογούμενους προκειμένου να ενισχυθεί η φορολογική συνείδηση των πολιτών. Μέσω του διαδικτύου, των μέσων μαζικής ενημέρωσης, αλλά και με έντυπες εκδόσεις, η Εθνική Υπηρεσία Φορολογίας επιδιώκει να ενημερώνει διαρκώς τους φορολογούμενους. Κατά την περίοδο υποβολής φορολογικών δηλώσεων πραγματοποιούνται σχετικές διαφημιστικές εκστρατείες, ενώ παράλληλα παρέχονται υπηρεσίες πληροφόρησης του κοινού μέσω τηλεφώνου και διαδικτύου. Κάθε χρόνο από 11 έως 17 Νοεμβρίου διοργανώνεται η εβδομάδα ενημέρωσης σε θέματα φορολογίας (*“Know-your-Tax” Week Campaign*). Τέλος, έχει δημιουργηθεί το Συμβούλιο Φορολογικής Εκπαίδευσης, το οποίο προωθεί δραστηριότητες στα σχολεία για την καλλιέργεια φορολογικής συνείδησης. Το Συμβούλιο αποτελείται από μέλη της κυβέρνησης, της τοπικής αυτοδιοίκησης καθώς και εκπαιδευτικούς αντιπροσώπους.

Χρίζει ιδιαίτερης μνείας ο ρόλος των φορολογούμενων στη βελτίωση της φορολογικής διοίκησης μέσω διαφόρων μηχανισμών συλλογής απόψεων και παραπόνων. Επίσης, ενδιαφέρον παρουσιάζει το πρόγραμμα φορολογικών εξεταστών. Βάσει συγκεκριμένων κριτηρίων ορίζεται ένας αριθμός φορολογούμενων (2.793 το οικ. έτος 2003) εξεταστών, οι οποίοι καταθέτουν τις απόψεις τους, συμμετέχουν σε έρευνες, σε συζητήσεις και σε προγράμματα προώθησης της φορολογικής συνείδησης.

21.6 Εκπαίδευση Υπαλλήλων

Το Υπουργείο Οικονομικών αναγνωρίζοντας την ανάγκη συνεχούς επιμόρφωσης των εργαζόμενων σε αυτό, δίνει ιδιαίτερη βαρύτητα στην εκπαίδευση των υπαλλήλων του, η οποία παρέχεται μέσω της Εθνικής Φορολογικής Σχολής (*Zeimu Daigakkō -National Tax College*).

Τα πρώτα βήματα για την εκπαίδευση των υπαλλήλων του Υπουργείου Οικονομικών πραγματοποιήθηκαν το 1901, ενώ το 1918 οργανώθηκαν τα πρώτα επιμορφωτικά προγράμματα εφοριακών υπαλλήλων. Το 1964 ιδρύθηκε η Εθνική Φορολογική Σχολή, η οποία βρίσκεται υπό την αιγίδα της Εθνικής Φορολογικής Υπηρεσίας και αποτελείται από την Κεντρική Υπηρεσία και άλλα 12 εκπαιδευτικά κέντρα σε διάφορα σημεία της Ιαπωνίας. Η Εθνική Φορολογική Σχολή παρέχει προγράμματα εισαγωγικής εκπαίδευσης για όλα τα επίπεδα εφοριακών υπαλλήλων, καθώς και προγράμματα που είναι αναγκαία για την εξέλιξη των υπαλλήλων. Επιπλέον, είναι επιφορτισμένη να πραγματοποιεί έρευνα επί φορολογικών θεμάτων και να προωθεί τον εκσυγχρονισμό των φορολογικών συστημάτων αναπτυσσόμενων χωρών.

Τα προγράμματα εκπαίδευσης διακρίνονται σε μακροχρόνια, βραχυχρόνια και σε προγράμματα για την απόκτηση συγκεκριμένων δεξιοτήτων. Τα μαθήματα πραγματοποιούνται από υψηλόβαθμα στελέχη του υπουργείου και από ακαδημαϊκούς σε ολιγομελή τμήματα των 15 περίπου ατόμων.

Οι απόφοιτοι δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης μετά την πρόσληψή τους συμμετέχουν σε ένα εισαγωγικό επιμορφωτικό πρόγραμμα διάρκειας ενός έτους και παρακολουθούν μαθήματα κλασσικών σπουδών, οικονομικών, λογιστικής και δικαίου προκειμένου να αποκτήσουν το αναγκαίο γνωστικό υπόβαθρο. Επιπρόσθετα, η εκπαίδευση τους περιλαμβάνει μαθήματα φυσικής αγωγής, συμμετοχή σε πολιτιστικές δραστηριότητες και ομαδικές δραστηριότητες για την ενίσχυση του συλλογικού πνεύματος. Μετά τη συμπλήρωση ενός επιπλέον έτους υπηρεσίας λαμβάνουν εκπαίδευση 3 μηνών, η οποία εστιάζει στην απόκτηση των απαραίτητων γνώσεων και δεξιοτήτων για την επαγγελματική τους αρτιότητα. Τα μαθήματα που διδάσκονται έχουν σαν κύρια αντικείμενα τη φορολογία, το φορολογικό δίκαιο και τη διαχείριση εσόδων. Με τη συμπλήρωση 7 χρόνων, οι υπάλληλοι έχουν το δικαίωμα να συμμετάσχουν, κατόπιν

εξετάσεων, σε ένα ετήσιο πρόγραμμα σπουδών που στοχεύει στην απόκτηση εξειδικευμένων γνώσεων στα οικονομικά, τη λογιστική και τη φορολογία, το οποίο κρίνεται απαραίτητο για την υπηρεσιακή εξέλιξή τους.

Οι υπάλληλοι που είναι απόφοιτοι πανεπιστημίου, καθώς και οι εμπειρογνώμονες, συμμετέχουν σε πρόγραμμα εκπαίδευσης τριών μηνών και παρακολουθούν μαθήματα λογιστικής, διοίκησης και φορολογικού δικαίου. Ένα χρόνο μετά την ολοκλήρωση του παραπάνω κύκλου σπουδών και ανάλογα με την εξειδίκευσή τους συμμετέχουν σε ένα δεύτερο κύκλο σπουδών διάρκειας ενός μήνα που τους παρέχει εξειδικευμένες γνώσεις σε θέματα φορολογίας και διοίκησης. Τέλος, μετά από δύο χρόνια συμμετέχουν σε ένα ακόμη εξειδικευμένο πρόγραμμα, που είναι απαραίτητο για την υπηρεσιακή τους εξέλιξη, στο οποίο διδάσκονται θέματα δικαίου και λογιστικής. Παράλληλα, εκπαιδεύονται και στην απόκτηση πρακτικών δεξιοτήτων, όπως για παράδειγμα στις διεθνείς συναλλαγές.

Οι υπάλληλοι όλων των παραπάνω κατηγοριών, μετά την ολοκλήρωση του μακροπρόθεσμου εκπαιδευτικού προγράμματος έχουν δικαίωμα να συμμετάσχουν στο σεμινάριο διεθνούς φορολογίας που πραγματοποιείται σε 4 στάδια: Αρχικά συμμετέχουν στο βασικό σεμινάριο διάρκειας 2 μηνών, στη συνέχεια και εφόσον επιλεγούν, λαμβάνουν μέρος στο εξειδικευμένο σεμινάριο διεθνούς φορολογίας διάρκειας 4 μηνών, και τέλος παρακολουθούν κατόπιν εξετάσεων, μαθήματα εξειδίκευσης και έρευνας, διάρκειας 6 και 15 μηνών αντίστοιχα. Οι υπάλληλοι που συμμετέχουν στα παραπάνω προγράμματα έχουν δικαίωμα να παρακολουθούν, ως ακροατές, μαθήματα που παραδίδονται από κορυφαία πανεπιστήμια της χώρας.

Τα βραχυπρόθεσμα προγράμματα εκπαίδευσης απευθύνονται σε υπαλλήλους με πολλά χρόνια προϋπηρεσίας, πάνω από 10 ή 14 - ανάλογα με το επίπεδο εκπαίδευσης. Οι συμμετέχοντες παρακολουθούν μια σειρά από σεμινάρια προκειμένου να ειδικευθούν στη χρήση ένδικων μέσων, στην πραγματοποίηση φορολογικών αλλά και ποινικών ελέγχων, καθώς επίσης και να μπορούν να χρησιμοποιούν τις σύγχρονες τεχνολογίες στην άσκηση των καθηκόντων τους αλλά και να αντιλαμβάνονται το ρόλο της υπηρεσίας τους μέσα στο πλαίσιο της παγκοσμιοποιημένης οικονομίας.

Τέλος, μέσω των εκπαιδευτικών προγραμμάτων απόκτησης δεξιοτήτων οι υπάλληλοι παρακολουθούν εξειδικευμένα μαθήματα λογιστικής, φορολογίας και αγγλικών.

Εκτός από επιμορφωτικά προγράμματα σε εφοριακούς υπαλλήλους της, η Ιαπωνία, στα πλαίσια της ευρύτερης εξωτερικής και οικονομικής της πολιτικής, προωθεί μέσω της Εθνικής Σχολής Φορολογίας, την αναβάθμιση των φοροεισπρακτικών μηχανισμών αναπτυσσόμενων χωρών. Αυτό πραγματοποιείται με την αποστολή υπαλλήλων - εκπαιδευτών, καθώς και με την υποδοχή στελεχών των εν λόγω χωρών, οι οποίοι παρακολουθούν προγράμματα εκπαίδευσης. Επιπλέον, η εν λόγω Σχολή πραγματοποιεί διάφορα σεμινάρια, όπως για παράδειγμα το Διεθνές Σεμινάριο Φορολογίας που απευθύνεται σε εφοριακούς αναπτυσσόμενων χωρών. Το συγκεκριμένο σεμινάριο πραγματοποιείται από το 1966, σε συνεργασία με την φημισμένη Ιαπωνική Υπηρεσία Διεθνούς Συνεργασίας (Japan International Agency-JICA).

21.7 Συμπεράσματα

Μελετώντας το φορολογικό σύστημα της Ιαπωνίας φαίνεται να προκύπτουν ενδιαφέροντα στοιχεία. Ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων είναι ιδιαίτερα χαμηλής κλίμακας, ενώ ο φόρος νομικών προσώπων θεωρείται από τους υψηλότερους στις χώρες του ΟΟΣΑ. Παράλληλα, ο φόρος κατανάλωσης είναι από τους χαμηλότερους στον κόσμο.

Όσον αφορά στο φορολογικό μηχανισμό, η δομή του είναι προσανατολισμένη στον έλεγχο και στην είσπραξη των φορολογικών εσόδων και όχι στη συναλλαγή με το κοινό. Η συντριπτική πλειοψηφία του προσωπικού ασχολείται με τα εν λόγω αντικείμενα, ενώ έμφαση δίνεται και στο συντονισμό των εργασιών. Στο σημείο αυτό, πρέπει να τονισθεί η υψηλής ποιότητας, εξυπηρέτηση των φορολογούμενων, όταν συναλλάσσονται με τις φορολογικές αρχές. Αυτό βέβαια, οφείλεται εν μέρει, εκτός από τον τρόπο λειτουργίας της δημόσιας διοίκησης, στα ιδιαίτερα κοινωνικοπολιτισμικά χαρακτηριστικά του Ιαπωνικού λαού, τα οποία είναι ευδιάκριτα και στη διοίκηση αλλά και στους φορολογούμενους.

Καίριας σημασίας χαρακτηριστικό του Ιαπωνικού φορολογικού συστήματος είναι η εκπαίδευση του προσωπικού που είναι συνεχής και ιδιαίτερα υψηλής ποιότητας. Η Εθνική Σχολή Φορολογίας παρέχει εξειδικευμένη επιμόρφωση υψηλού ακαδημαϊκού επιπέδου, η οποία ανταποκρίνεται με πληρότητα και στις επαγγελματικές ανάγκες του προσωπικού.

Παράλληλα, η επιμόρφωση του προσωπικού είναι συνεχής και στενά συνδεδεμένη με την επαγγελματική εξέλιξη των υπαλλήλων.

Το κέρδος από την έμφαση στην εκπαίδευση του προσωπικού είναι πολλαπλό. Κατ' αρχήν, επιτυγχάνονται υψηλά επίπεδα εξειδίκευσης των υπαλλήλων και έτσι δίνεται η δυνατότητα να υπάρχουν τμήματα που να πραγματοποιούν εξειδικευμένους ελέγχους, αλλά και γενικότερα να αντιμετωπιστούν αποτελεσματικά τα φαινόμενα φοροδιαφυγής. Επιπλέον, η υψηλής ποιότητας εκπαίδευση είναι ένας από τους βασικούς παράγοντες του χαμηλού κόστους λειτουργίας του φορολογικού μηχανισμού, γεγονός που αποδεικνύεται από τον διπλασιασμό της αναλογίας πολιτών - εφοριακών υπαλλήλων (στην Ελλάδα ένας εφοριακός αντιστοιχεί περίπου σε 1.000 πολίτες) και τη μείωση του κόστους είσπραξης φόρων κατά 35% μέσα σε 50 χρόνια.

Επιπρόσθετα, θα πρέπει να τονιστεί ότι τα ποσοστά διαφθοράς είναι ιδιαίτερα χαμηλά και αυτό οφείλεται όχι μόνο στην άρτια εκπαίδευση των υπαλλήλων, αλλά και σε συγκεκριμένα χαρακτηριστικά της Ιαπωνικής κοινωνίας και της δημόσιας διοίκησης.

Στα πλεονεκτήματα της φορολογικής πολιτικής της Ιαπωνίας μπορεί να προστεθεί και η εξωστρέφειά της, καθώς η χώρα έχει συνάψει φορολογικές συμβάσεις με αρκετές χώρες, διευκολύνοντας έτσι τις επενδυτικές και εμπορικές της σχέσεις και προωθώντας την πάταξη της φοροδιαφυγής. Επίσης, μέσω της Εθνικής Σχολής Φορολογίας οι Ιαπωνικές αρχές συνεργάζονται με άλλες χώρες και έτσι όχι μόνο δίνεται η δυνατότητα να υιοθετηθούν χρήσιμες πρακτικές άλλων συστημάτων, αλλά παράλληλα η φορολογική πολιτική αποτελεί εργαλείο άσκησης της Ιαπωνικής «μαλακής δύναμης» (“soft power” κατά τον Joseph Nye) που αποτελεί ακρογωνιαίο λίθο της εξωτερικής πολιτικής της χώρας. Τέλος, η καλλιέργεια φορολογικής κουλτούρας μέσω προγραμμάτων στο σχολείο και άλλων πρωτοβουλιών, καθώς και η ενεργή συμμετοχή των πολιτών στη βελτίωση της λειτουργίας του φορολογικού μηχανισμού κρίνονται ως ιδιαίτερα θετικά στοιχεία.

Στα αρνητικά του συστήματος είναι η μη τήρηση φορολογικού μητρώου και άλλων μεθόδων τυποποίησης, οι οποίες θα περιόριζαν το κόστος λειτουργίας, την έκταση της γραφειοκρατίας αλλά και τα περιθώρια φοροδιαφυγής. Τα πληροφοριακά συστήματα του φορολογικού μηχανισμού, χωρίς να υστερούν, δεν προσφέρουν λειτουργίες αντίστοιχες

της τεχνολογικής ανάπτυξης και των υποδομών πληροφορικής που υπάρχουν στην Ιαπωνία.

Αναφορικά με τις δομές της Εθνικής Υπηρεσίας Φορολογίας, είναι θετική η ύπαρξη περιφερειακών φορολογικών κέντρων, καθώς συμβάλλει στην αποτελεσματικότερη διενέργεια ελέγχων, καθώς και στην καλύτερη αξιολόγηση των τοπικών φορολογικών υπηρεσιών. Ωστόσο οι διαφοροποιήσεις που παρατηρούνται σε περιφερειακό και τοπικό επίπεδο και η ύπαρξη πολλών γραφείων σε κάθε τμήμα δημιουργεί ένα αρκετά πολύπλοκο οργανόγραμμα, το οποίο ενδέχεται να προκαλεί προβλήματα συντονισμού.

Τέλος, ένα σημαντικό πρόβλημα είναι οι δυσκολίες συνεννόησης που παρατηρούνται, ιδίως σε τοπικά φορολογικά κέντρα, καθώς το προσωπικό με καλή γνώση της αγγλικής γλώσσας είναι περιορισμένο.

ΕΒΔΟΜΗ ΕΝΟΤΗΤΑ

ΣΥΓΚΡΙΣΗ - BENCHMARKING

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 22

22.1 Ο όρος benchmarking²⁹

Η συγκριτική αξιολόγηση (benchmarking) ως ένας τρόπος θέσπισης προτύπων για την αξιολόγηση της αποδοτικότητας των φορολογικών συστημάτων, έχει γίνει ιδιαίτερα δημοφιλής τα τελευταία χρόνια. Η έννοια του benchmarking, που προέρχεται από την φιλοσοφία του μάνατζμεντ, μπορεί να θεωρηθεί ότι είναι μια συστηματική διαδικασία που αποβλέπει στην αναγνώριση και μέτρηση των ‘κενών αποδοτικότητας’ ανάμεσα στην ‘πραγματική απόδοση’ και την ‘επιθυμητή’ απόδοση.

Το benchmarking με άλλα λόγια, μπορεί να θεωρηθεί ως ένα σύνολο συγκεκριμένων και μετρήσιμων στόχων για να γίνει εφικτή η μέτρηση της αποτελεσματικότητας. Αυτοί οι στόχοι μπορούν να αποτελούν ένα όραμα για το πώς πρέπει να δουλεύει ένα σύστημα ή να είναι μία καλά βασισμένη εκτίμηση για το τι θα μπορούσε να συμβεί αν το σύστημα λειτουργούσε καλά. Ακόμη, μπορεί να βασίζονται στις εμπειρίες του παρελθόντος ή στις εμπειρίες και αποτελέσματα από άλλου.

Ένα πρόβλημα που παρατηρείται, στις αναπτυσσόμενες κυρίως χώρες, όπως και στην Ελλάδα, είναι ότι οι πρακτικές συγκριτικής αξιολόγησης φορολογικών διοικήσεων πραγματοποιούνται από τρίτους, όπως από αυτούς που πληρώνουν (π.χ. δανειστές) ή από όσους ασκούν κριτική (μη κυβερνητικοί οργανισμοί) και όχι από τις ίδιες τις φορολογικές διοικήσεις.

²⁹Jaime Vázquez-Caro, Richard M. Bird, March 2011, «*Benchmarking Tax Administrations in Developing Countries: A Systemic Approach*», Georgia State University Atlanta, Georgia, United States of America

Ο ορισμός της αποδοτικότητας θα μπορούσε να είναι η σχέση ανάμεσα στις εκροές - αποτέλεσμα (π.χ. είσπραξη εσόδων, πάταξη της φοροδιαφυγής) που επιτυγχάνει η διοίκηση και τις εισροές – τα μέσα που χρησιμοποιεί για την επίτευξη του στόχου, όπως χρήματα, προσωπικό, τεχνολογία πληροφοριακών συστημάτων. Για να γίνει το benchmarking θα ληφθεί υπ’όψιν και το πλαίσιο στο οποίο ο σχεδιασμός της πολιτικής, το σύστημα εφαρμογών και οι διαδικασίες συνδυάζονται έτσι ώστε οι εκροές να μετατραπούν σε εισροές.

Είναι γεγονός ότι πρόσφατα, οι φορολογικές διοικήσεις σε όλο τον κόσμο αυξάνουν τον βαθμό ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ τους για μια προσπάθεια να βελτιωθεί η αποτελεσματικότητά τους, αλλά και να ελέγξουν τις πρακτικές φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής, οι οποίες ‘διεθνοποιηθεί’ αρκετά τις τελευταίες δεκαετίες.

Βασικός στόχος της συγκριτικής αξιολόγησης φορολογικών διοικήσεων είναι να βελτιωθούν οι διαδικασίες τους. Ωστόσο, στις αναπτυσσόμενες χώρες ο απώτερος σκοπός είναι να παραχθούν χρήσιμες οδηγίες για την αναμόρφωση ενός συγκεκριμένου φοροεισπρακτικού μηχανισμού – να σχηματιστεί η βάση για μία στρατηγική αναδιάρθρωσης έτσι ώστε να επιτευχθούν οι στόχοι πιο αποτελεσματικά. Αυτό όμως, που θα πρέπει να ληφθεί υπ’ όψιν κατά το διεθνές benchmarking είναι οι βασικές σχετικές πτυχές των διαφορετικών περιβαλλόντων (επίπεδο εισοδήματος και διανομής, ρυθμός ανάπτυξης, πληθωρισμός, νομικό πλαίσιο, βαθμός της παρατυπίας κ.α.) μέσα στα οποία γίνονται οι όποιες συγκρίσεις.

22.2 Όροι σύγκρισης – στοιχεία benchmarking³⁰

Οι δείκτες αποδοτικότητας μιας φορολογικής διοίκησης (benchmarks) προέρχονται από διάφορες πηγές. Ορισμένοι δημιουργούνται κατά την ανάπτυξη του συστήματος benchmarking και άλλοι είναι αποτέλεσμα της δουλειάς ανθρώπων ή μεθοδολογιών προτύπων.

³⁰Gallagher Mark, 2005, “BENCHMARKING TAX SYSTEMS”, John Wiley & Sons, Ltd., Washington, DC, USA

Είναι επίσης, σημαντικό να μην ξεχνάμε ότι η αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας ενός φοροεισπρακτικού μηχανισμού απαιτεί και γνώση όλων εκείνων των παραγόντων που βρίσκονται σε ένα σύστημα και το επηρεάζουν.

Τα benchmarks που χρησιμοποιούμε για την συγκριτική αξιολόγηση των χωρών που επιλέχθηκαν στην συγκεκριμένη εργασία είναι τα εξής:

- 1) Εσωτερικός έλεγχος και συστήματα ελέγχου στην φορολογική διοίκηση.
- 2) ‘Διεθνοποίηση’ της φορολογικής διοίκησης (ως προς τις υπηρεσίες και τον έλεγχο).
- 3) Τυποποίηση των διαδικασιών οικειοθελούς συμμόρφωσης. Εδώ αξιολογείται αν υπάρχει ανάπτυξη του μοντέλου συμμόρφωσης και των εργαλείων του.
- 4) Διαδικασίες βασισμένες στη χρήση του διαδικτύου. Εδώ εξετάζεται και η επιρροή τους στην εσωτερική λειτουργία της διοίκησης.
- 5) ‘Πελατειακή’ προσέγγιση. Εδώ αξιολογούνται τα πρότυπα εξυπηρέτησης και η οργάνωση κατά κατηγορία φορολογουμένου.
- 6) Εμβάθυνση της ανάλυσης κινδύνου. Εδώ εξετάζεται αν μια διοίκηση έχει ένα σύστημα που να περιορίζει τους κινδύνους, όπως τους κινδύνους διαφθοράς και συμμόρφωσης, και που εμποδίζουν τη σωστή λειτουργία του φορολογικού συστήματος.
- 7) Η πληροφόρηση να βασίζεται στα φορολογικά έντυπα. Εδώ εξετάζεται αν η φορολογική διοίκηση στηρίζεται στις πληροφορίες που παρέχονται από τους φορολογουμένους, αν τα φορολογικά έντυπα εμπεριέχουν ποιοτικές πληροφορίες για το προφίλ του φορολογουμένου και αν ενσωματώνεται κάποια ανάλυση κινδύνου στα περιεχόμενα και την προσέγγιση των φορολογικών εντύπων.
- 8) Ανάπτυξη της γνώσης του προσωπικού και έμφαση στην αξιοποίησή του. Εδώ εξετάζεται αν η γνώση και η ανάπτυξη του προσωπικού αποτελούν

προτεραιότητα στη φορολογική διοίκηση. Αυτό φαίνεται με το αν για παράδειγμα παρέχεται στους υπαλλήλους διαρκής εκπαίδευση.

- 9) Ανεξαρτησία της φορολογικής διοίκησης. Εδώ εξετάζεται αν η φορολογική διοίκηση λειτουργεί ανεξάρτητα από την κυβέρνηση και έχει δικό της προϋπολογισμό που να σχετίζεται ίσως με την αποτελεσματικότητα.
- 10) Δίκαιο και απλό φορολογικό σύστημα, με κανονικό συντελεστή ΦΠΑ (περίπου 16% θεωρείται το διεθνές benchmark) και τα έσοδα να προέρχονται κυρίως από την άμεση φορολογία.
- 11) Κόστος διαχείρισης φορολογίας. Αυτός ο δείκτης δείχνει κατά πόσο έχει εκσυγχρονιστεί η φορολογική διοίκηση. Πόσο κοστίζει σε διοικητικούς όρους, για την κυβέρνηση, να επιβάλει φόρους στους πολίτες; Διεθνώς, παρατηρείται οι πιο πλούσιες χώρες να έχουν γενικά χαμηλότερο διαχειριστικό κόστος.
- 12) Η οργάνωση της φορολογικής διοίκησης να βασίζεται στην οργάνωση κατά λειτουργία. Οι σύγχρονες φορολογικές διοικήσεις διαπίστωσαν ότι η οργάνωση κατά λειτουργία και όχι κατά φόρο οδηγεί σε καλύτερη ενοποίηση των λειτουργιών, καλύτερη διαχείριση του προσωπικού, αλλά και σε βελτίωση της συμμόρφωσης και επιβολής του νόμου.
- 13) Ύπαρξη μονάδας για μεγάλους φορολογουμένους. Οι περισσότεροι σύμβουλοι και το ΔΝΤ (Διεθνές Νομισματικό Ταμείο) πιστεύουν και ισχυρίζονται ότι είναι καλή πρακτική να δίδεται προσοχή στον έλεγχο και την επιβολή του νόμου στους μεγάλους φορολογουμένους. Όπου έχει αυτό εφαρμοστεί, διαπιστώθηκε ότι βελτιώθηκε η συμμόρφωση της συγκεκριμένης ομάδας φορολογουμένων.
- 14) Αυτοματοποιημένη επιλογή δείγματος στον έλεγχο. Είτε πρόκειται για φόρο εισοδήματος είτε για ΦΠΑ είτε άλλον φόρο, η επιλογή δείγματος θα πρέπει να βασίζεται σε αμερόληπτη αξιολόγηση στηριγμένη σε στατιστικές παραμέτρους. Ένα τέτοιο σύστημα βοηθάει να επιλεγούν εκείνες οι εταιρείες και φυσικά πρόσωπα που είναι πιο πιθανό να αποκρύπτουν πληροφορίες και να δηλώνουν

λιγότερα από τις πραγματικές φορολογικές τους υποχρεώσεις. Εξετάζεται επίσης, η εφαρμογή του risk management (διαχείριση κινδύνου).

- 15) Οι ελεγκτές ως ποσοστό του συνολικού προσωπικού. Το διεθνές benchmark δείχνει ότι ένα ποσοστό περίπου 30% του προσωπικού του φοροεισπρακτικού μηχανισμού πρέπει να είναι ελεγκτές.
- 16) Εξωτερικές πηγές πληροφόρησης. Οι φορολογικές αρχές πρέπει να έχουν πρόσβαση σε πληροφορίες σχετικά με τους φορολογούμενους για στοιχεία όπως την ιδιοκτησία άλλων εταιρειών, ή ακίνητων περιουσιακών στοιχείων. Διεθνώς, υπάρχει η τάση η πληροφόρηση αυτή να γίνεται on-line.
- 17) Χρήση δεικτών αποτελεσματικότητας για τον έλεγχο και τους ελεγκτές. Μία πρακτική που δεν είναι ακόμα ευρέως διαδεδομένη και μπορεί να περιλαμβάνει τη σύγκριση ανάμεσα στην εκ των προτέρων και εκ των υστέρων αξιολόγηση των εσόδων του φόρου εισοδήματος που θα προέρχεται από μία υπόθεση ελέγχου. Το σύστημα αυτό αξιολόγησης βασίζεται σε στατιστικές αναλύσεις και καλές βάσεις δεδομένων. Στην Ελλάδα, η παρακολούθηση υποθέσεων ελέγχου ανά ελεγκτή ή ομάδα μπορεί να αναπτυχθεί έτσι ώστε να εκτιμηθεί η γενική αποτελεσματικότητα.
- 18) Γενική χρήση αυτοματισμού. Όλες οι μοντέρνες φορολογικές διοικήσεις χρησιμοποιούν αυτοματοποιημένα συστήματα για τις περισσότερες βασικές διεργασίες, όπως την παραλαβή εγγράφων, την δημιουργία ειδοποιήσεων, την αρχειοθέτηση, τις υπηρεσίες για τους φορολογουμένους σχετικά με την πληροφόρησή τους κ.α.
- 19) Ποσοστό των υπαλλήλων με πτυχίο πανεπιστημίου. Πτυχιούχοι τριτοβάθμιας εκπαίδευσης τείνουν να έχουν πολύ υψηλότερη εκπροσώπηση του προσωπικού της φορολογικής διοίκησης στις ανεπτυγμένες χώρες.
- 20) Ο μισθός του υπαλλήλου του φοροεισπρακτικού μηχανισμού σε σύγκριση με το κατά κεφαλήν εισόδημα. Στις βιομηχανικές χώρες ο μέσος μισθός του συγκεκριμένου υπαλλήλου είναι τουλάχιστον διπλάσιος από το κατά κεφαλήν

εισόδημα στη χώρα. Πρέπει πάντως να καθίσταται ελκυστικός, έτσι ώστε να απαρτίζεται η φορολογική διοίκηση από επαγγελματίες. Τέλος, στις αναδυόμενες αγορές οι μισθοί αυτοί είναι πολλαπλάσιοι του μέσου μισθού.

22.3 Σύγκριση – benchmarking στις επιλεγμένες χώρες της εργασίας

Με τον παρακάτω πίνακα, δοθέντος των στοιχείων στην παρούσα εργασία, γίνεται μία προσπάθεια benchmarking ανάμεσα στις φορολογικές διοικήσεις των χωρών, η δομή των οποίων παρουσιάστηκε αναλυτικά μέχρι τώρα. Στόχος είναι να εκμεταλλευόμαστε τέτοιες πρακτικές, έτσι ώστε να υιοθετήσουμε τα θετικά στοιχεία των άλλων χωρών και να βελτιώσουμε την αποτελεσματικότητα του δικού μας φοροεισπρακτικού μηχανισμού. Η Ελλάδα αναμφίβολα, πρέπει να λάβει άμεσα μέτρα, έτσι ώστε να φτάσει σε ικανοποιητικό επίπεδο αξιολόγησης διεθνώς.

	Κύπρος	Γερμανία	Ισπανία	Ρουμανία	Φιλανδία	Ολλανδία	Γαλλία	Κροατία	Ιαπωνία	Ελλάδα
Εσωτερικός έλεγχος και συστήματα ελέγχου στην φορολογική διοίκηση	✓	✓	✓	*	✓	✓	✓	*	–	*
Διεθνοποίηση της φορολογικής διοίκησης	✓	✓	✓	*	✓	✓	✓	*	✓	*
Τυποποίηση των διαδικασιών οικειοθελούς συμμόρφωσης	✓	✓	✓	*	✓	✓	✓	X	✓	*
Διαδικασίες βασισμένες στη χρήση του διαδικτύου	X	✓	✓	*	✓	✓	✓	X	X	*

‘Πελατειακή’ προσέγγιση	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	X	✓	X
Εμβάθυνση της ανάλυσης κινδύνου	*	✓	✓	✓	✓	✓	✓	X	X	*
Η πληροφόρηση βασίζεται στα φορολογικά έντυπα	✓	X	X	X	X	X	X	✓	-	✓
Ανάπτυξη της γνώσης του προσωπικού και έμφαση στην αξιοποίησή του	✓	✓	✓	*	✓	✓	✓	-	✓	X
Ανεξαρτησία της φορολογικής διοίκησης	X	X	✓	X	X	X	X	X	X	X
Δίκαιο και απλό φορολογικό σύστημα, με κανονικό συντελεστή ΦΠΑ	✓	X	X	✓	X	X	✓	X	X	X
Υψηλό Κόστος διαχείρισης φορολογίας	✓	✓	X	✓	-	-	X	✓	✓	✓
Η οργάνωση της φορ/κής διοίκησης να βασίζεται στην οργάνωση κατά λειτουργία	X	✓	✓	-	-	✓	✓	✓	✓	X
Αυτοματοπ/νη επιλογή δείγματος στον έλεγχο	X	✓	✓	✓	✓	✓	✓	X	X	*

Εξωτερικές πηγές πληροφόρησης	X	✓	✓	*	✓	✓	✓	X	-	*
Γενική χρήση αυτοματισμού	*	✓	✓	✓	✓	✓	✓	X	*	X

Σημείωση: 1) ✓ : Υπάρχει, 2) X: Δεν υπάρχει, 3) * : Σε εξέλιξη

Παρατηρώντας τον παραπάνω πίνακα έγινε μία προσέγγιση της μεθόδου Benchmarking και αυτό που διαπιστώνουμε είναι ότι η ελληνική φορολογική διοίκηση τη δεδομένη χρονική στιγμή παρουσιάζει αδυναμίες, που λόγω της οικονομικής κατάστασης της χώρας πρέπει να αντιμετωπισθούν, ενώ ακόμη γίνεται μια προσπάθεια εκσυγχρονισμού της. Αναντίρρητα, Το Υπουργείο Οικονομικών πρέπει να θεωρήσει το Benchmarking ένα ουσιώδες εργαλείο για την ποιοτική ανάπτυξη των Δημοσίων Οικονομικών Υπηρεσιών και για την υποστήριξη των φορολογικών εσόδων.

Ωστόσο, η εφαρμογή της μεθοδολογίας και η συγκέντρωση των σχετικών δεδομένων προϋποθέτουν:

- A. Διαβουλεύσεις και γενικό **προσδιορισμό των δεικτών** εκείνων που κρίνονται καταλληλότεροι και σημασιολογική τεκμηρίωση της στρατηγικής που θα ακολουθηθεί.
- B. **Επιλογή** των δεικτών (benchmarks) βάσει των διαθέσιμων δεδομένων. Η επιλογή αυτή θα γίνει από ένα σύνολο δεικτών. Η δε εξασφάλιση της συγκρισιμότητας μεταξύ των δεικτών που επιλέγονται, είναι ιδιαίτερα σημαντική. Ταυτοποίηση έπειτα, των αντίστοιχων μεγεθών (*metrics*) που θα μετρηθούν ανά επιλεγόμενο δείκτη επιπτώσεων.
- C. Δημιουργία ενός ενδεικτικού προτύπου για τη συγκέντρωση των απαιτούμενων στοιχείων βάσει των οποίων θα πραγματοποιηθεί **ο ποσοτικός προσδιορισμός των επιλεγόμενων δεικτών**.

D. Δημιουργία ενδεικτικού προτύπου για τη συγκέντρωση συμπληρωματικών στοιχείων που αφορούν μελέτες περίπτωσης των χωρών της ΕΕ και άλλες.

Με βάση τα ανωτέρω, θα μπορούσε να γίνει για τους δείκτες που επιλέχθηκαν στη συγκεκριμένη εργασία, περαιτέρω έρευνα για τον ποσοτικό προσδιορισμό τους και εξαγωγή συγκεκριμένων αποτελεσμάτων.

Γενικά, το Benchmarking από μόνο του είναι μια διαδικασία. Δεν πρέπει να χρησιμοποιηθεί από το Υπουργείο οικονομικών για να αποδείξει ότι είναι καλό σε κάτι, αλλά για να μάθει πως μπορεί να γίνει καλύτερο. Παρέχει αναμφίβολα, πληροφορίες που μπορούν να χρησιμοποιηθούν για τη βελτίωσή των φορολογικών εσόδων. Το Benchmarking χρησιμοποιείται ως εργαλείο τελειότητας που θα βελτιώσει τη ποιότητα, την παραγωγικότητα και την ικανοποίηση του φορολογούμενου πελάτη - πολίτη. Μπορεί να χρησιμοποιηθεί από όλες τις Δ.Ο.Υ. ή την τοπική Αυτοδιοίκηση, ανεξάρτητα από το μέγεθος και τους τύπους τους. Στόχος των Δημόσιων Οικονομικών Υπηρεσιών πρέπει να είναι η μεγιστοποίηση της κοινωνικής ευημερίας. Επιγραμματικά, μερικά από τα πιο συνηθισμένα βήματα που γίνονται για παράδειγμα στις φορολογικές διοικήσεις των ευρωπαϊκών χωρών μέσω του ΙΟΤΑ (Intra- European Organisation of Tax Administrations) είναι:

1. Σχεδίαση του Benchmarking πλάνου.
2. Συλλογή πληροφοριών για τον οργανισμό, καθώς και των άλλων αντίστοιχων οργανισμών
3. Μελέτη των δεδομένων από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές
4. Αξιολόγηση και προτάσεις
5. Χρήση όλων των παραπάνω δεδομένων για τη μετέπειτα βελτίωση.

Ουσιαστικά, ελέγχεται ο ανταγωνισμός (π.χ. των φορολογικών διοικήσεων στην προσέλκυση ξένων επενδύσεων) και γίνεται σύγκριση μεταξύ των διοικήσεων. Αναγνωρίζονται τα κενά (τι κάνουν οι άλλοι που εμείς δεν κάνουμε) και κωδικοποιούνται οι βελτιώσεις.

Συνοπτικά, τα πλεονεκτήματα που θα προκύψουν από την εφαρμογή του Benchmarking για την ελληνική φορολογική διοίκηση είναι τα ακόλουθα:

- A. Βοηθά να αναγνωριστούν τα μέρη των διαδικασιών που έχουν τη μεγαλύτερη αξία, βρίσκοντας τρόπους για βελτίωση της εικόνας του Υπουργείου Οικονομικών μέσω εσωτερικής και εξωτερικής έρευνας
- B. Αποκαλύπτει τις δυνάμεις και τις αδυναμίες λειτουργιών, ενεργειών και τεχνολογιών
- C. Βοηθά να εντοπιστούν οι «κρυφές» απειλές και να εκτιμηθεί σε ποια θέση βρίσκεται ο ελεγκτικός φοροελεγκτικός μηχανισμός ως προς τους ανταγωνιστές
- D. Γίνονται καλύτερες προετοιμασίες για την επίτευξη των απαιτήσεων του φορολογούμενου πελάτη – πολίτη
- E. Βοηθά να αναγνωριστούν οι ευκαιρίες που θα βελτιώσουν τις τρέχουσες διαδικασίες, θα καταργήσουν περιττές διαδικασίες και θα δημιουργήσουν νέα προϊόντα και υπηρεσίες κ.α.

Τέλος, να τονίσουμε ότι σημαντικοί παράγοντες για την εφαρμογή του benchmarking είναι η δέσμευση της διοίκησης, η αφιέρωση των απαραίτητων οικονομικών πόρων για την υποστήριξη του προγράμματος και η εμπέδωση της αξίας του στους υπαλλήλους, οι οποίοι θα είναι επιφορτισμένοι με την εφαρμογή του. Τα στοιχεία αυτά αποτελούν εξαιρετικής σημασίας δικλίδες ασφαλείας για την αποτελεσματικότητα του benchmarking και την επιτυχή διατύπωση και εφαρμογή συγκεκριμένων δράσεων για τη βελτίωση της αποδοτικότητας της φορολογικής διοίκησης. Απαιτείται άλλωστε, μεγάλη προσοχή και προσήλωση στον προγραμματισμό και στη μέθοδο εφαρμογής της τεχνικής benchmarking, ώστε να αποφευχθεί μία ανεπιτυχής κατάληξη, η οποία θα οδηγήσει σε ανέφικτες δράσεις και εν τέλει σε μία απόπειρα «κατασκοπείας» και απλής αντιγραφής, παρά σε μια άκρως παραγωγική διαδικασία βελτίωσης.

ΟΓΛΩΗ ΕΝΟΤΗΤΑ

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΑΝΑΒΑΘΜΙΣΗ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΦΟΡΟΕΙΣΠΡΑΚΤΙΚΟΥ ΜΗΧΑΝΙΣΜΟΥ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 23

23.1 Η παρούσα κατάσταση των φορολογικών υπηρεσιών στην Ελλάδα

Επί πολλά έτη δεν έχει δοθεί η δέουσα σημασία στα προβλήματα του φοροεισπρακτικού μηχανισμού, με αποτέλεσμα να εμφανίζει σήμερα πολύ σημαντικές και εκτεταμένες αδυναμίες τόσο στη βεβαίωση όσο και στην είσπραξη των φόρων.

Στο σημείο αυτό, πρέπει να δούμε την εξέλιξη και σύνθεση των φορολογικών εσόδων τα τελευταία χρόνια, η οποία απεικονίζεται στα παρακάτω διαγράμματα και πίνακες. Αυτό που προκύπτει από μία προσεκτική ματιά, είναι ότι η φορολογία αποδίδει στο κράτος ακολουθώντας μια φθίνουσα πορεία το εξεταζόμενο χρονικό διάστημα. Τα μεγαλύτερα έσοδα από την άλλη, από τους φόρους προέρχονται από την έμμεση φορολογία.

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
ΕΜΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ	13,3	12,4	12	12	12,6	12,8	12,5	11,5
ΑΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ	8,8	8	8,2	8,7	8,2	8,2	8,2	8,5
ΦΥΣΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ	4,5	4,3	4,4	4,6	4,7	4,9	4,9	5,1
ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ	3,4	2,9	3	3,3	2,7	2,5	2,5	2,4
ΑΛΛΟΙ	0,9	0,7	0,7	0,8	0,8	0,8	0,8	0,9
ΚΟΙΝΩΝΙΚΗ ΑΣΦΑΛΙΣΗ	11,6	11,7	11,2	11,2	10,6	11,1	11	10,4
ΕΡΓΟΔΟΤΕΣ	5,5	5,4	5,1	5,1	4,8	5,1	5,2	4,7
ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΙ	4,5	4,7	4,4	4,5	4,1	4,2	4,2	3,8
ΑΥΤΟΑΠΑΣΧΟΛΟΥΜΕΝΟΙ	1,6	1,6	1,6	1,7	1,7	1,8	1,7	1,8
ΣΥΝΟΛΟ	33,7	32,1	31,3	31,9	31,5	32,1	31,7	30,3

Πηγή: Eurostat

Το ποσοστό συνεισφοράς των φόρων στο ΑΕΠ τα έτη 2002 – 2009 κυμαίνεται από 30,3% (το ελάχιστο το 2009) σε 33,7% (το μέγιστο το 2002).

Έπειτα, για την περίοδο 2004 – 2011 προκύπτουν τα κάτωθι στοιχεία.

Πίνακας 3.6 Εξέλιξη και σύνθεση των εσόδων του ΤΠ 2004-2012 (σε εκατ. ευρώ)							
Έτος	Άμεσοι φόροι	Έμμεσοι φόροι	Σύνολο φορολογικών εσόδων	Έσοδα από ΕΕ	Λοιπά μη φορολογικά έσοδα	Σύνολο μη φορολογικών εσόδων	Σύνολο εσόδων ΤΠ
2004	16.484	23.000	39.484	164	2.407	2.571	42.055
2005	18.371	23.722	42.093	109	2.558	2.667	44.760
2006	18.704	26.287	44.991	234	3.460	3.694	48.685
2007	19.832	28.573	48.405	170	3.202	3.372	51.777
2008	20.863	30.222	51.085	579	3.670	4.249	55.334
2009	21.432	28.293	49.725	264	3.454	3.718	53.443
2010	20.224	31.042	51.266	320	4.592	4.912	56.178
2011*	20.619	29.084	49.703	271	6.334	6.605	56.308
2012**	24.213	29.088	53.301	165	4.768	4.933	58.234
Συμμετοχή στο σύνολο ανά κατηγορία (%)							
2004	39,2	54,7	93,9	0,4	5,7	6,1	100,0
2005	41,0	53,0	94,0	0,2	5,7	6,0	100,0
2006	38,4	54,0	92,4	0,5	7,1	7,6	100,0
2007	38,3	55,2	93,5	0,3	6,2	6,5	100,0
2008	37,7	54,6	92,3	1,0	6,6	7,7	100,0
2009	40,1	52,9	93,0	0,5	6,5	7,0	100,0
2010	36,0	55,3	91,3	0,6	8,2	8,7	100,0
2011*	36,6	51,6	88,3	0,5	11,3	11,7	100,0
2012**	41,6	49,9	91,5	0,3	8,2	8,5	100,0
Ως ποσοστό του ΑΕΠ (%)							
2004	8,9	12,4	21,3	0,1	1,3	1,4	22,7
2005	9,5	12,3	21,8	0,1	1,3	1,4	23,2
2006	9,0	12,6	21,5	0,1	1,7	1,8	23,3
2007	8,9	12,8	21,7	0,1	1,4	1,5	23,2
2008	9,0	13,0	21,9	0,2	1,6	1,8	23,8
2009	9,3	12,2	21,5	0,1	1,5	1,6	23,1
2010	8,9	13,7	22,6	0,1	2,0	2,2	24,7
2011*	9,5	13,4	22,8	0,1	2,9	3,0	25,9
2012**	11,4	13,7	25,1	0,1	2,2	2,3	27,4

* Εκτιμήσεις

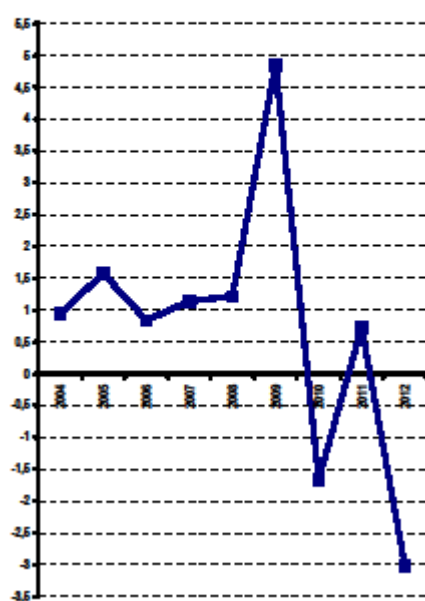
** Προβλέψεις

Πηγή: «Κρατικός προϋπολογισμός 2012»

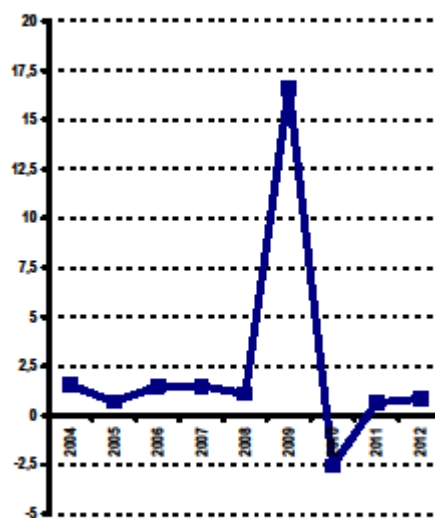
Πίνακας Σχέση ρυθμού αύξησης ΑΕΠ, φορολογικών εσόδων και ΦΠΑ για την περίοδο 2004-2012					
Έτος	Αύξηση ονομαστικού ΑΕΠ (%)	Μεταβολή φορολογικών εσόδων (%)	Τάση μεταβολής (βουγαπcy) φορολογικών εσόδων	Μεταβολή εσόδων ΦΠΑ (%)	Τάση μεταβολής (βουγαπcy) ΦΠΑ
	(I)	(II)	(III)	(IV)	(V)
2004	7,4	7,1	0,95	11,4	1,53
2005	4,2	6,6	1,57	2,8	0,68
2006	8,2	6,9	0,84	12,0	1,46
2007	6,6	7,6	1,14	9,8	1,48
2008	4,6	5,5	1,22	5,0	1,09
2009	-0,5	-2,7	4,85	-9,1	16,59
2010	-1,9	3,1	-1,66	4,8	-2,56
2011*	-4,2	-3,0	0,73	-2,7	0,65
2012**	-2,4	7,2	-3,02	-2,0	0,84

* Εκτιμήσεις
** Προβλέψεις

Διάγραμμα Τάση μεταβολής (βουγαπcy) φορολογικών εσόδων



Διάγραμμα Τάση μεταβολής (βουγαπcy) ΦΠΑ



Είναι εμφανής η μείωση των φορολογικών εσόδων και κρίνεται επιτακτικό να αντιμετωπιστούν οι αδυναμίες της φορολογικής διοίκησης. Ενδεικτικά, αναφέρονται ορισμένες από αυτές³¹:

(α) Οι ληξιπρόθεσμες οφειλές είναι εξαιρετικά υψηλές και αυξάνονται. Στο τέλος της δεκαετίας του 1980 οι ληξιπρόθεσμες οφειλές κυμαίνονταν μεταξύ 30 και 50 δισεκ. δραχμών (ή μεταξύ 90 και 150 εκατ. ευρώ περίπου). Το 2010 έχουν φθάσει τα 32 έως 33 δισεκ. ευρώ. Επιπλέον, ένα μεγάλο ποσό ληξιπρόθεσμων οφειλών διαγράφεται από τις ΔΟΥ κάθε χρόνο. Από το 2000 έως το 2008 διαγράφηκαν βεβαιωμένα ληξιπρόθεσμα έσοδα ύψους 17,5 δισεκ. ευρώ. Επίσης, στα διοικητικά δικαστήρια εκκρεμούν 150.000 φορολογικές υποθέσεις, από τις οποίες θα ήταν δυνατόν να εισπραχθούν έσοδα ύψους έως και 30 δισεκ. ευρώ.

(β) Το διαχειριστικό κόστος είναι πολύ υψηλό. Το κόστος βεβαίωσης και είσπραξης των φορολογικών εσόδων ως ποσοστό των εσόδων είναι πολύ υψηλότερο στην Ελλάδα από ότι σε άλλες χώρες. Σύμφωνα με τις διαθέσιμες εκτιμήσεις, το συνολικό διαχειριστικό κόστος για την είσπραξη όλων των φορολογικών εσόδων στην Ελλάδα είναι 1,61%, έναντι 0,86% στον Καναδά. Ειδικά σε ό,τι αφορά το φόρο εισοδήματος, το διαχειριστικό κόστος στην Ελλάδα είναι 2,39%, έναντι 1,0% στον Καναδά και 0,6% στις ΗΠΑ.

(γ) Το κόστος συμμόρφωσης είναι επίσης πολύ υψηλό. Οι φορολογούμενοι επιβαρύνονται με αυξημένο κόστος όσον αφορά το χρόνο που θυσιάζουν για τη συμπλήρωση εντύπων, τις συχνές επισκέψεις στις ΔΟΥ και την αναμονή σε ουρές, καθώς και τα χρηματικά ποσά που αναγκάζονται να καταβάλλουν σε φοροτεχνικά γραφεία. Η πρόσφατη απόφαση για συλλογή αποδείξεων από όλες τις αγορές του φορολογουμένου στη διάρκεια του έτους αυξάνει σημαντικά το κόστος συμμόρφωσης για τους φορολογουμένους (αν διερευνώνται τρόποι ηλεκτρονικής καταγραφής των συναλλαγών των φορολογουμένων, προκειμένου να μην απαιτείται η συγκέντρωση αποδείξεων).

³¹ΤΡΑΠΕΖΑ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ (Ευρωσύστημα), Οκτώβριος 2010, ΝΟΜΙΣΜΑΤΙΚΗ ΠΟΛΙΤΙΚΗ, ΕΝΔΙΑΜΕΣΗ ΕΚΘΕΣΗ

(δ) Η φοροδιαφυγή είναι πολύ μεγάλη και αυξανόμενη. Η φοροδιαφυγή οφείλεται ουσιαστικά στις αδυναμίες του φοροεισπρακτικού μηχανισμού και μόνο. Ιδίως οι φορολογικοί έλεγχοι, οι οποίοι παίζουν κρίσιμο ρόλο στην πάταξη της φοροδιαφυγής, είναι σχεδόν ανύπαρκτοι και γίνονται με χρονική υστέρηση 5 έως 10 ετών.

(ε) Έχουν γίνει αλλεπάλληλες ρυθμίσεις εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων. Οι ανέλεγκτες δηλώσεις των επιχειρήσεων και των ελεύθερων επαγγελματιών συσσωρεύονται στις ΔΟΥ και κάθε 3 έως 5 χρόνια οι εκκρεμείς αυτές φορολογικές υποθέσεις “ρυθμίζονται” με “ευνοϊκούς όρους για τους φορολογουμένους” (φοροφυγάδες). Οι αλλεπάλληλες αυτές ρυθμίσεις είναι ίσως η πλέον τρανή απόδειξη των τεράστιων αδυναμιών του φοροεισπρακτικού μηχανισμού, ενώ προκαλούν εντονότατο αίσθημα αδικίας στους ειλικρινείς φορολογουμένους.

(στ) Η εθελοντική συμμόρφωση είναι εξαιρετικά χαμηλή στην Ελλάδα. Αυτό δεν οφείλεται στην έλλειψη φορολογικής ηθικής, αλλά στο γεγονός ότι οι φορολογούμενοι σπανιότατα υφίστανται φορολογικό έλεγχο και γνωρίζουν ότι η πιθανότητα αποκάλυψης της φοροδιαφυγής είναι σχεδόν μηδενική.

(ζ) Η διαφθορά είναι εκτεταμένη και αυξανόμενη. Οι φορολογικές υπηρεσίες, οι πολεοδομίες και η τοπική αυτοδιοίκηση θεωρούνται ως οι δημόσιες υπηρεσίες με τα περισσότερα κρούσματα διαφθοράς στην Ελλάδα. Οι ετήσιες εκθέσεις του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης έχουν καταγράψει λεπτομερώς συγκεκριμένες περιπτώσεις.

(η) Η ποιότητα των υπηρεσιών που παρέχουν οι ΔΟΥ στους φορολογουμένους είναι εξαιρετικά χαμηλή σε σχέση με τα διεθώς ισχύοντα, ενώ συχνά η συμπεριφορά προς τους φορολογουμένους δεν είναι η κατάλληλη. Αυτό είναι μεν γνωστό και από την εμπειρία του καθενός, αλλά θα ήταν εύκολο να τεκμηριωθεί με βάση τα αποτελέσματα μιας έρευνας ή με βάση καταγγελίες που κατατίθενται στο Συνήγορο του Πολίτη ή διαπιστώσεις του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης.

(θ) Η χρήση επί 60 περίπου χρόνια (και μάλιστα ανεπιτυχώς) έμμεσων τρόπων για τον τεκμαρτό προσδιορισμό του εισοδήματος των αυτοαπασχολούμενων και των μικρών επιχειρήσεων υποδηλώνει τις τεράστιες αδυναμίες των φορολογικών αρχών στην

Ελλάδα. Η χρήση τεκμηρίων για τον προσδιορισμό (τεκμαρτού) εισοδήματος δικαιολογείται μόνο ως προσωρινή λύση, έως ότου βελτιωθεί ο φοροεισπρακτικός μηχανισμός και είναι σε θέση να προσδιορίσει το φορολογητέο εισόδημα με τις συνήθεις λογιστικές μεθόδους.

23.2 Αίτια των σοβαρών αδυναμιών του φοροεισπρακτικού μηχανισμού³¹

Μια σε βάθος ανάλυση και αξιολόγηση της παρούσας κατάστασης των φορολογικών υπηρεσιών θα πρέπει επίσης να εξετάσει τα αίτια και να αναγνωρίσει ότι ορισμένα από αυτά αποτελούν γενικότερα προβλήματα, που υπάρχουν εκτός του φοροεισπρακτικού μηχανισμού.

(α) Οι φορολογικές αρχές δεν λειτουργούν εν κενώ, αλλά αποτελούν τμήμα της ελληνικής δημόσιας διοίκησης και κατά συνέπεια εμφανίζουν όλες τις *γνωστές γενικότερες αδυναμίες της δημόσιας διοίκησης*. Σ' αυτές συγκαταλέγονται: έλλειψη επαρκούς οργάνωσης, καθυστερήσεις, λάθη και παραλείψεις, έλλειψη υπευθυνότητας και λογοδοσίας, χαμηλό ηθικό, παθητικότητα, έξωθεν (και άνωθεν) παρεμβάσεις, εξαιρετικά ήπια “πειθαρχική μεταχείριση” από τα πειθαρχικά συμβούλια όσων παραβαίνουν το υπηρεσιακό τους καθήκον κ.λπ. Η μόνη διαφορά είναι ότι στην περίπτωση των φοροτεχνικών υπηρεσιών οι αδυναμίες αυτές στοιχίζουν δισεκατομμύρια ευρώ στο Δημόσιο (με τη μορφή απολεσθέντων εσόδων), ενώ τα ίδια προβλήματα σε άλλες υπηρεσίες (π.χ. σε ένα ληξιαρχείο) δεν έχουν άμεσες οικονομικές επιπτώσεις.

(β) Οι φορολογικές αρχές καλούνται να εφαρμόσουν ένα *ιδιαίτερα πολύπλοκο φορολογικό σύστημα*. Παρά την εισαγωγή του ΦΠΑ (στον οποίο ενσωματώθηκαν περισσότεροι από 10 φόροι) και τη “λήξη” του “ρυθμιστικού φόρου”, στον οποίο είχαν ενσωματωθεί πολλές επιβαρύνσεις στα εισαγόμενα προϊόντα, το φορολογικό σύστημα παραμένει εξαιρετικά πολύπλοκο. Η πολυπλοκότητα αυτή οφείλεται στην ύπαρξη μεγάλου αριθμού φόρων, στη χρήση πολλών φορολογικών συντελεστών (αρκετές φορές για να “φαίνεται” ο φόρος προοδευτικός), στην πρόβλεψη πάρα πολλών ειδικών απαλλαγών και μειώσεων φόρου και στο γεγονός ότι το φορολογικό σύστημα έχει χρησιμοποιηθεί τα τελευταία 60 χρόνια ως όχημα για την προώθηση διαφόρων επιδιώξεων και πολιτικών του κράτους. Οι πολιτικές αυτές δεν είναι πάντοτε ορθολογικές και αρκετές από αυτές αποτελούν προϊόν

συμβιβασμού. Για παράδειγμα, το φορολογικό σύστημα έχει χρησιμοποιηθεί έως τώρα για την προώθηση της οικονομικής ανάπτυξης και των ιδιωτικών επενδύσεων, για την εισαγωγή ξένων κεφαλαίων (ή τον “επαναπατρισμό” ελληνικών κεφαλαίων), για την προώθηση της περιφερειακής ανάπτυξης (οι συντελεστές ΦΠΑ είναι χαμηλότεροι στα νησιά του Ανατολικού Αιγαίου), των εξαγωγών, της ναυτιλίας, του τουρισμού, για την προώθηση των συγχωνεύσεων και τη δημιουργία μεγάλων επιχειρηματικών σχημάτων, για την ενίσχυση της αποταμίευσης, την ανάπτυξη της κεφαλαιαγοράς, την ενίσχυση των πολυτέκνων ή των ατόμων με ειδικές ανάγκες κ.λπ. Επίσης, η συχνή προσφυγή σε “έκτακτους φόρους” για να αντιμετωπιστούν επείγουσες δημοσιονομικές ανάγκες, καθώς και οι συνεχείς ρυθμίσεις για την “περαίωση εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων” και την είσπραξη ληξιπρόθεσμων οφειλών, καθιστούν ακόμη πιο πολύπλοκο το φορολογικό σύστημα. Τέλος, πολλές φορές το φορολογικό σύστημα χρησιμοποιείται για να αντισταθμίσει τις αδυναμίες του ίδιου του φοροεισπρακτικού μηχανισμού. Έτσι, πολλές φορές απαιτούνται πρόσθετα δικαιολογητικά, πληροφορίες και διαδικασίες από τους φορολογουμένους για να περιοριστούν οι δυνατότητες φοροδιαφυγής (αν και συνήθως αυτό τελικά δεν επιτυγχάνεται).

(γ) Το φορολογικό σύστημα δεν είναι μόνο πολύπλοκο, αλλά και μεταβάλλεται πολύ συχνά. Έτσι, οι φοροτεχνικοί υπάλληλοι δεν έχουν τον απαιτούμενο χρόνο να ενημερωθούν και να εφαρμόσουν σωστά τις νέες διατάξεις.

(δ) Αν και έως σήμερα έχουν διατεθεί σημαντικοί πόροι, η *μηχανοργάνωση των φορολογικών υπηρεσιών δεν είναι ικανοποιητική*. Σε πολλές περιπτώσεις οι βάσεις πληροφοριών και δεδομένων δεν “επικοινωνούν” μεταξύ τους, ακόμη και εντός της ίδιας ΔΟΥ. Το Τμήμα του Κώδικα π.χ. (όπου γίνεται η θεώρηση και διάτρηση των βιβλίων και στοιχείων) δεν επικοινωνεί (ηλεκτρονικά) με το Μητρώο.

(ε) Οι φορολογικές υποθέσεις που *άγονται προς επίλυση στα δικαστήρια απαιτούν πολύ μεγάλο χρονικό διάστημα για να εκδικαστούν*. Για να τελεσιδικήσει μια δικαστική απόφαση για φορολογικές παραβάσεις, απαιτούνται 7 έως 10 χρόνια. Παράλληλα, τα δικαστήρια χορηγούν με μεγάλη ευκολία επ’ αόριστον “αναστολή” της υποχρέωσης του φορολογουμένου να καταβάλει το 25% του οφειλόμενου φόρου έως ότου εκδικαστεί η υπόθεση. Η αναστολή, η οποία χορηγείται στο 90% των περιπτώσεων, αδρανοποιεί

πλήρως τις φορολογικές αρχές.³² Εξάλλου, ακόμη και εάν δικαιωθεί το Δημόσιο, δεν είναι βέβαιο ότι θα εισπραχθεί ο φόρος.

(στ) Οι συχνές ρυθμίσεις εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων αποτελούν πρόσθετη (και πολλές φορές επείγουσα) εργασία για τις φορολογικές αρχές. Αυτό αποσπά τους εφοριακούς υπαλλήλους από τα κύρια καθήκοντά τους, που είναι η συνεχής παρακολούθηση και ο συχνός έλεγχος των φορολογουμένων.

(ζ) Οι εφοριακοί που παραβαίνουν το καθήκον τους και υπόκεινται σε “πειθαρχικό έλεγχο” από υπηρεσιακά πειθαρχικά συμβούλια έχουν εξαιρετικά ήπια μεταχείριση, γεγονός που δεν συμβάλλει στην αντιμετώπιση της διαφθοράς.

Οι φορολογικές αρχές προφανώς ευθύνονται για ορισμένα μόνο από όσα προαναφέρθηκαν, αλλά στα περισσότερα σημεία είναι δυνατόν και πρέπει να υπάρξει βελτίωση του φοροεισπρακτικού μηχανισμού.

Από τα ανωτέρω είναι φανερό ότι ο φοροεισπρακτικός μηχανισμός παρουσιάζει τεράστιες αδυναμίες και υπάρχει ανάγκη για την άμεση και εκτεταμένη αναδιοργάνωσή του.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 24

ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΟΡΓΑΝΩΤΙΚΗ ΔΟΜΗ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ ΕΘΝΙΚΟΥ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΟΥ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ ΚΑΤΑΠΟΛΕΜΗΣΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ 2011-2013

- ✓ Ανασυγκροτείται σε πανελλαδική βάση το δίκτυο των ΔΟΥ. Διατηρείται μια μόνο Δ.Ο.Υ. στη πρωτεύουσα κάθε νομού και οι υπόλοιπες αντικαθίστανται με Γραφεία Εξυπηρέτησης Πολιτών στο πλαίσιο των ΚΕΠ. Ειδική μέριμνα λαμβάνεται για τους νομούς Αττικής και Θεσσαλονίκης και για το νησιωτικό χώρο. Το προσωπικό μετακινείται προς τις διατηρούμενες Δ.Ο.Υ. εξασφαλίζοντας επάρκεια στελέχωσης και αυξημένη αποτελεσματικότητα. Για την

αναδιοργάνωση αυτή, διευρύνεται η δυνατότητα των πολιτών να διεκπεραιώνουν φορολογικές υποθέσεις εκτός ΔΟΥ.

- ✓ Ανασυγκροτείται η Γενική Διεύθυνση Ελέγχων με την σύσταση νέων Διευθύνσεων που αφορούν στον επιχειρησιακό σχεδιασμό, την ελεγκτική μεθοδολογία, την οργάνωση και διεξαγωγή ειδικών ελέγχων κ.α.
- ✓ Συστήνεται νέο Σώμα Ελεγκτών Βεβαίωσης και Αναγκαστικής Είσπραξης Εσόδων. Το σύνολο των ελεγκτικών και εισπρακτικών ενεργειών ασκείται από το νέο αυτό σώμα, το οποίο συγκροτείται από στελέχη με ειδικές διαδικασίες επιλογής, αξιολογείται τακτικά βάσει συμβολαίων αποδοτικότητας και υπάγεται σε ειδικό πειθαρχικό έλεγχο.
- ✓ Αλλαγή της οργανωτικής δομής της Τελωνειακής Υπηρεσίας.
- ✓ Μειώσεις και συγχωνεύσεις τμημάτων σε επίπεδο υπηρεσιακής μονάδας.
- ✓ Καταργήσεις και συγχωνεύσεις υπηρεσιακών μονάδων

Οι ανωτέρω δράσεις στοχεύουν:

- στη μείωση του λειτουργικού κόστους,
 - στη δημιουργία νέων ευέλικτων μονάδων,
 - στην εξοικονόμηση ανθρώπινων πόρων και δραστηριοποίησή τους στον τομέα των ελέγχων,
 - ενίσχυση δικαστικών τμημάτων των τελωνειακών αρχών για την αποτελεσματικότερη και ταχύτερη διαχείριση των τελωνειακών παραβάσεων και είσπραξη των οφειλόμενων ποσών,
 - αναβάθμιση και επαρκή στελέχωση των τμημάτων «εκ των υστέρων ελέγχων» των τελωνειακών μονάδων.
-
- ✓ Συστήνεται «Υπηρεσία Εσωτερικών Υποθέσεων» στο Υπουργείο Οικονομικών. Αποστολή της είναι η συλλογή, επεξεργασία, αξιολόγηση και αξιοποίηση πληροφοριών και στοιχείων, που αφορούν στην εμπλοκή υπαλλήλων του

Υπουργείου Οικονομικών και των εποπτευόμενων από αυτό Νομικών Προσώπων, στη διαφθορά, διαπλοκή και άλλα σοβαρά πειθαρχικά αδικήματα και εγκλήματα, καθώς και την εξιχνίαση και δίωξη αυτών, σε συνεργασία με τον Γενικό Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος.

- ✓ Συγκροτείται Γενική Διεύθυνση Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων με επιμέρους τομείς την πολιτική εισπράξεων, το συντονισμό των διαδικασιών αναγκαστικής εισπράξης, την παρακολούθηση ειδικών κατηγοριών οφειλετών καθώς και ειδικών νομικών διαδικασιών και βοηθημάτων και τη χάραξη πολιτικής φορολογικής συμμόρφωσης.
- ✓ Καταργούνται τα τμήματα Δικαστικού από τις ΔΟΥ και αντικαθίστανται με περιορισμένο αριθμό Περιφερειακών Διευθύνσεων Δικαστικού που συντονίζονται από την ανωτέρω Γ.Δ.
- ✓ Ιδρύεται ειδικό Σώμα Φορολογικών Διαιτητών (Σ.Φ.Δ.) ως ανεξάρτητη αρχή με έδρα την Αθήνα. Έργο του Σ.Φ.Δ. είναι η διαιτητική επίλυση των φορολογικών διαφορών, εφόσον το αντικείμενό τους υπερβαίνει το ποσό των εκατό πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ. Φορολογικοί Διαιτητές διορίζονται πρόσωπα εγνωσμένου κύρους και επαγγελματικής επάρκειας.
- ✓ Συνιστάται ειδικό Τμήμα στη Διεύθυνση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων για την ενίσχυση της ανταλλαγής πληροφοριών και της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής με τρίτες χώρες στο τομέα της άμεσης φορολογίας.
- ✓ Συστήνεται ειδική υπηρεσία σε επίπεδο Διεύθυνσης για τον έλεγχο, τη φορολογική συμμόρφωση και γενικότερα τις σχέσεις με τη φορολογική αρχή των μεγάλων ελληνικών επιχειρήσεων (οι 1.000 μεγαλύτερες).

24.1 Μεταρρυθμίσεις σε Συστήματα και Λειτουργίες

- Καταρτίζεται 5-ετές Στρατηγικό Πλαίσιο για τη φορολογική πολιτική και διοίκηση όπου διατυπώνεται η αποστολή, οι στόχοι και τα μέσα των φορολογικών αρχών καθώς

και του θεσμικού πλαισίου εντός του οποίου αυτές ενεργούν. Ένας βασικός στόχος του στρατηγικού πλαισίου για την φορολογική διοίκηση είναι η πάταξη της γενικευμένης φοροδιαφυγής για να βελτιωθεί η είσπραξη εσόδων και να αποκατασταθεί η εμπιστοσύνη της κοινωνίας στη φορολογική διοίκηση. Στο πλαίσιο αυτό υπάρχουν συγκεκριμένες επιδιώξεις και δράσεις προκειμένου να υλοποιηθεί ο βασικός στόχος του στρατηγικού σχεδίου.

- Το τριετές εθνικό επιχειρησιακό πρόγραμμα αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής εντάσσεται στον στόχο του στρατηγικού πλαισίου για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και στις δράσεις που πρέπει να αναληφθούν για τον σκοπό αυτό. Περιλαμβάνει σχέδια δράσεων, προτάσεις θεσμικών αλλαγών και μέτρα συντονισμού των αρμοδίων αρχών. Το Πρόγραμμα εγκρίνεται από διυπουργική επιτροπή και η υλοποίησή του παρακολουθείται από εκτελεστική διυπουργική επιτροπή σε επίπεδο αρμόδιων Γενικών Γραμματέων υπό την προεδρία του Υπ. Οικονομικών.
- Εφαρμόζεται σύστημα Δεικτών Μέτρησης Επιδόσεων των 30 μεγαλύτερων ΔΟΥ βάσει του οποίου αξιολογείται το έργο και η συμμόρφωση των επικεφαλής των ΔΟΥ σε σχέση με τους τιθέμενους στόχους.
- Πραγματοποιείται ανάλυση διαδικασιών και μεθόδων λειτουργίας των ΔΟΥ που φθάνει ως την περιγραφή των καθηκόντων κάθε οργανικής θέσης. Καταρτίζεται σχέδιο δράσης για την εσωτερική αναδιοργάνωση των ΔΟΥ με ιδιαίτερη έμφαση στην παροχή ηλεκτρονικών υπηρεσιών και την καλύτερη εξυπηρέτηση των πολιτών.
- Εισάγεται ο «έλεγχος από το γραφείο». Οι φορολογούμενοι μπορεί να υπαχθούν σε προσωρινό ή τακτικό έλεγχο από το γραφείο της ελεγκτικής υπηρεσίας για συγκεκριμένα φορολογικά αντικείμενα. Η διαδικασία αξιοποιεί υφιστάμενα στοιχεία στην υπηρεσία.
- Υλοποιείται η καθολική λειτουργία του Elenxis και των υποσυστημάτων του. Οι τυχαίοι έλεγχοι επιχειρήσεων και επιτηδευματιών αντικαθίστανται με κεντρικά καθοδηγούμενους στοχευμένους ελέγχους που βασίζονται σε ανάλυση κινδύνου που διεξάγεται μέσω αυτού του ελεγκτικού πληροφοριακού συστήματος.
- Αντικαθίσταται το ισχύον σύστημα υπολογισμού αντικειμενικών αξιών ακινήτων από νέο σύστημα που προσεγγίζει ορθότερα τις πραγματικές εμπορικές αξίες και επιτρέπει την τακτική αναπροσαρμογή τους ανάλογα με τις μεταβολές στις συνθήκες τις αγοράς.
- Εισάγεται νέα διαδικασία για την κατηγοριοποίηση των ληξιπρόθεσμων οφειλών σε εισπράξιμες και μη, ώστε οι ενέργειες των φορολογικών αρχών να προσανατολίζονται στις περιπτώσεις με πραγματικό εισπρακτικό ενδιαφέρον αυξάνοντας την

αποτελεσματικότητα τους. Ομοίως εκκαθαρίζεται το μητρώο των κατόχων ΑΦΜ που είναι υπόχρεοι ΦΠΑ από τους ανενεργούς κωδικούς.

- Εφαρμόζεται η νομοθετική ρύθμιση που επιτρέπει τη δημοσιοποίηση ονομάτων όσων εμφανίζουν υψηλές ληξιπρόθεσμες οφειλές (3 μήνες από την ψήφιση της διάταξης).
- Καταρτίζεται μεσοπρόθεσμη επικοινωνιακή καμπάνια κατά της φοροδιαφυγής με στόχο να αποκαταστήσει τη φορολογική συνείδηση και να αναδείξει τις επιτυχίες στο μέτωπο της φοροδιαφυγής.
- Εισάγεται η κάρτα αποδείξεων κατά τρόπο ανώνυμο και προαιρετικό για τον φορολογούμενο. Η κάρτα επιτρέπει την ηλεκτρονική καταγραφή των αποδείξεων δαπανών και την άμεση μετάδοσή τους προς επεξεργασία στη ΓΓΠΣ.
- Τίθεται σε λειτουργία το νέο TAXISNET που προσφέρει αυξημένες δυνατότητες ηλεκτρονικής συναλλαγής με τους φορολογούμενους.

24.2 Νέα προσέγγιση και εργαλεία στους ελέγχους

Η Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων, οι ελεγκτικές υπηρεσίες και οι ελεγκτές με βάση το παρόν επιχειρησιακό πλάνο επικεντρώνουν την προσοχή τους σε συγκεκριμένους άξονες - δράσεις κατά της φοροδιαφυγής, όπως αυτές καθορίζονται από το νέο νομοθετικό πλαίσιο, την νέα οργανωτική δομή και τις σύγχρονες δυνατότητες που προσφέρει η πληροφορική για νέες ελεγκτικές τεχνικές.

Στο πλαίσιο αυτό η χρήση των προγραμμάτων λογιστικής αποτέλεσε το πρώτο βήμα στην τυποποίηση των δεδομένων και την παρουσίαση τους υπό την μορφή φορολογικών αναφορών. Χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι η επιλογή των λογαριασμών που παρακολουθούν το Φ.Π.Α. και η αυτοματοποιημένη μεταφορά σε δηλώσεις έτοιμες για φορολογική χρήση. Το βασικό στοιχείο σε τέτοιες αυτοματοποιημένες προσεγγίσεις, είναι ο τρόπος ελέγχου της ορθότητας των δεδομένων και των δηλώσεων.

Ο ελεγκτικός μηχανισμός μέσα από την εμπειρία του σε φορολογικούς ελέγχους είναι σε θέση να ορίσει πολλές δικλίδες, ώστε να ελέγχει την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων και το κύρος των βιβλίων. Αυτό μπορεί να γίνει με δύο βασικά τρόπους από πλευράς ηλεκτρονικής βοήθειας. Ο πρώτος αφορά την υποστήριξη του ελεγκτικού μηχανισμού με προγράμματα που διαβάζουν ημερολογιακές εγγραφές (ηλεκτρονικός

έλεγχος) και ο δεύτερος με τον έλεγχο της επάρκειας και της εγκυρότητας τους μέσα από μια σύγχρονη τυποποίηση, συμβατή με τα ΔΛΠ, που χρησιμοποιεί αρχεία XML.

Η τάση που επικρατεί στην Ευρώπη είναι η ηλεκτρονική αποθήκευση των δεδομένων και η διενέργεια ελέγχων με αυτόματες διαδικασίες απευθείας από το πληροφοριακό σύστημα της εταιρίας. Η περιορισμένη εμπλοκή του ανθρώπινου παράγοντα έχει προφανή οφέλη στο κόστος, την ταχύτητα και την αξιοπιστία ενός ελέγχου τόσο για την φορολογική αρχή όσο και την ελεγχόμενη επιχείρηση.

Το διεθνές περιβάλλον δημιουργεί νέες ανάγκες. Με δεδομένο το συνεχώς μεταβαλλόμενο φορολογικό περιβάλλον, τη διαρκή ανάπτυξη των ηλεκτρονικών συναλλαγών και των απομακρυσμένων πωλήσεων προϊόντων και υπηρεσιών, η ελεγκτική διαδικασία αλλάζει και οι μηχανισμοί εξελίσσονται διαρκώς. Χαρακτηριστικό παράδειγμα σε μια τέτοια θεώρηση, είναι ότι ο έλεγχος του Log File μιας επιχείρησης, που ασχολείται με το ηλεκτρονικό εμπόριο, είναι βασικής σημασίας παρά τις μέχρι τώρα κλασσικές διασταυρώσεις.

Για να μπορέσει να ανταποκριθεί στις σύγχρονες ανάγκες το Υπουργείο Οικονομικών, στα πλαίσια του ELENXIS έχει προμηθευτεί το σύγχρονο ελεγκτικό πρόγραμμα SESAM που πληροί τα δεδομένα που αναφέρθηκαν προηγούμενα.

Οι δράσεις – άξονες σύμφωνα με τα παραπάνω επικεντρώνονται στην:

- Αφομοίωση των επιχειρησιακών δράσεων από τις 5 ομάδες για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής από το ελεγκτικό δυναμικό του Υπουργείου Οικονομικών.
- Στην αύξηση της παραγωγικότητας του ελεγκτικού δυναμικού με την καθιέρωση του ελέγχου από το γραφείο σαν ελεγκτική πρακτική.
- Στην καταπολέμηση μιας από τις πιο δύσκολες μορφές φοροδιαφυγής που είναι η αναγραφή μέρους της τιμής στις αποδείξεις με χρησιμοποίηση αντικειμενικών μεθόδων προσδιορισμού του ΦΠΑ που ο νέος νόμος δίνει την δυνατότητα να χρησιμοποιηθούν.

Οι τεχνικές θα είναι από αυτές που χρησιμοποιούνται από τις φορολογικές διοικήσεις άλλων κρατών θα παρακολουθούνται και θα εποπτεύονται σε κεντρικό επίπεδο για να μην υπάρξει η δυνατότητα οποιασδήποτε παρενέργειας. Δίνουν την δυνατότητα υπολογισμού με ακρίβεια των εκροών του ΦΠΑ και αποτελούν το απόλυτο φάρμακο στην πιο ύπουλη μορφή απόκρυψης ΦΠΑ.

- Στην αύξηση του βαθμού εθελοντικής συμμόρφωσης για τους φορολογούμενους που δεν υποβάλλουν δηλώσεις ή υποβάλλουν ανακριβείς μέσω συγχρόνων μεθόδων με την συνδρομή της 5ης ομάδας για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της ΓΓΠΣ. Η διαδικασία για την εθελοντική συμμόρφωση ξεκινά από τον εντοπισμό, την κλήση για έλεγχο και καταλήγει πάντα σε προσδιορισμό φόρου με νέες τεχνικές ελέγχου.

- Στην αύξηση της διαφάνειας του ελέγχου αφού για κάθε διασταύρωση που βγαίνει για έλεγχο στις Δ.Ο.Υ από την Γ.Γ.Π.Σ. μετά από απόφαση της επιτροπής διασταυρώσεων, δείγμα περιπτώσεων θα ελέγχεται από συνεργεία που θα συγκροτούνται με απόφαση της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων, ώστε να αξιολογούνται οι διαφοροποιήσεις από τους ελέγχους των ελεγκτικών μονάδων. Όλες οι ακραίες περιπτώσεις θα οδηγούνται αυτόματα για επανέλεγχο.

- Στον έλεγχο των μεγάλων επιχειρήσεων η διαφάνεια θα ενισχυθεί αφού προγραμματίζεται συμμετοχή στους ποιοτικούς ελέγχους που πραγματοποιεί η ΕΛΤΕ και ελεγκτές του Υπ. Οικονομικών. Η συμμετοχή θα εστιασθεί αν οι προβλέψεις των μεγάλων επιχειρήσεων που αναγράφονται στους ισολογισμούς για φορολογικές υποχρεώσεις έχουν καταλογισθεί και αποδοθεί στο Ελληνικό Δημόσιο από τους ελέγχους των Φορολογικών ελεγκτών. Οι περιπτώσεις αυτές των ελεγμένων χρήσεων, όπως και εκείνες των ανέλεγκτων χρήσεων ο έλεγχος θα γίνει από το γραφείο με την εξέταση του φακέλου τεκμηρίωσης του ορκωτού ελεγκτή.

- Στην έναρξη κατά το 2011 των πρώτων ηλεκτρονικών ελέγχων με βάση το SESAM κυρίως για τις μεγάλες επιχειρήσεις που έχουν προκύψει μετά από στόχευση της 3ης ομάδας για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής που ασχολείται με τον έλεγχο των 1.000 μεγαλύτερων επιχειρήσεων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 25

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΝΑΔΙΟΡΓΑΝΩΣΗ ΚΑΙ ΑΝΑΒΑΘΜΙΣΗ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

Εξετάζοντας με προσοχή τη διοικητική διάρθρωση παρατηρούμε μια πολυπλοκότητα και ένα «κατακερματισμό» αρμοδιοτήτων με αποτέλεσμα μια «δαιδαλώδη» γραφειοκρατία που δημιουργεί προβλήματα αποτελεσματικότητας, τόσο στους εργαζόμενους όσο και στους φορολογουμένους.

Σε αυτή τη διοικητική διάρθρωση των οικονομικών υπηρεσιών μια εκ βαθέων αναδιάρθρωση και ριζική μεταρρύθμιση είναι επιτακτική ανάγκη.

Από τη διεθνή εμπειρία προκύπτει ότι υπάρχουν τρεις απαραίτητες προϋποθέσεις για μια επιτυχημένη μεταρρύθμιση και αναδιοργάνωση των φορολογικών υπηρεσιών:

(α) απλοποίηση του φορολογικού συστήματος,

(β) στρατηγική, δηλ. ένα ολοκληρωμένο μεταρρυθμιστικό σχέδιο με σαφείς προτεραιότητες. Η λειτουργία γενικά της φορολογικής διοίκησης πρέπει να αντιμετωπισθεί με ολοκληρωμένο και μακρόπνοο σχεδιασμό και να εντάσσεται σαν τμήμα στον γενικότερο σχεδιασμό του φορολογικού θεσμικού πλαισίου. Πρέπει πρώτα να αποσαφηνιστεί ποιο φορολογικό σύστημα θέλουμε και μετά να καταλήξουμε στην μορφή της οργάνωσης των υπηρεσιών που θα το υλοποιήσουν. Η πρόταση αυτή όσο απλή και να ακούγεται, δεν εφαρμόστηκε ποτέ στο Υπουργείο Οικονομικών.

(γ) ισχυρή δέσμευση για μεταρρύθμιση.

Η δέσμευση και η βούληση για μεταρρύθμιση θα πρέπει να υπάρχουν τόσο σε διοικητικό επίπεδο όσο και σε πολιτικό. Χωρίς αυτές, ακόμη και η καλύτερη μεταρρυθμιστική στρατηγική είναι καταδικασμένη.

Οι αλλαγές θα πρέπει να συμβάλλουν στην υιοθέτηση ενός σύγχρονου πρότυπου μοντέλου οργάνωσης και λειτουργίας της φορολογικής διοίκησης, βάσει διεθνών

προδιαγραφών, που θα λειτουργεί με σταθερούς κανόνες, μηχανογραφική στήριξη, αποκεντρωμένη οργάνωση, απλή και ενιαία ελεγκτική διαδικασία και διοίκηση, βάσει συμφωνημένων στόχων.

Το μοντέλο οργάνωσης της φορολογικής διοίκησης που εφαρμόζεται σε άλλες χώρες, όπως είδαμε επιτυχώς, και μπορεί να εφαρμοστεί και στην Ελλάδα είναι αυτό κατά λειτουργία. Κλασική περίπτωση εφαρμογής της οργάνωσης κατά λειτουργία είναι η ολλανδική φορολογική διοίκηση. Η προοπτική της **οργάνωσης κατά λειτουργία, σε συνδυασμό με την οργάνωση κατά κατηγορία φορολογουμένου** για τις ειδικές μονάδες, τους μεγάλους φορολογουμένους και την Υπηρεσία Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος θα βοηθήσει στην πιο αποτελεσματική λειτουργία της Ελληνικής Φορολογικής Διοίκησης. Υιοθετώντας αυτό το μοντέλο, τα φορολογικά καταστήματα, αν λειτουργούν με μεγάλα τμήματα, θα είναι ευέλικτα, παραγωγικά και λειτουργικά. Τα επιμέρους προγράμματα-projects θα υλοποιούνται από ομάδες εργασίας με επικεφαλής τον εκάστοτε υπεύθυνο προγράμματος.

Γενικά, τα μέτρα που θα μπορούσαν να ληφθούν, έτσι ώστε να βελτιωθεί η αποτελεσματικότητα της φορολογικής διοίκησης, και τα οποία στις περισσότερες χώρες αποδείχθηκαν χρήσιμα είναι τα ακόλουθα:

- ✓ **Να βελτιωθεί ο σχεδιασμός τόσο άμεσων όσο και έμμεσων φόρων - περιλαμβανομένου του φόρου ακίνητης περιουσίας** – ώστε να στηριχθεί η σταθερότητα και η ανάπτυξη. Προτείνεται η **μείωση των ονομαστικών συντελεστών φορολογίας** και η επέκταση της βάσης των φόρων, με την κατάργηση των πάσης φύσεως μη απολύτως αναγκαίων παρεκκλίσεων (απαλλαγών, εξαιρέσεων, αυτοτελούς φορολόγησης εισοδημάτων κ.ά.) και περιορισμού της φοροδιαφυγής. Η μείωση του μεγέθους και της προοδευτικότητας των ονομαστικών συντελεστών, με ταυτόχρονη αύξηση της βάσης των φόρων αποτελεί χαρακτηριστικό των φορολογικών μεταρρυθμίσεων που έχουν λάβει χώρα στα κράτη-μέλη του ΟΟΣΑ, κατά την τελευταία εικοσαετία. Η πολιτική αυτή βασίζεται σε δύο βασικές διαπιστώσεις: α) Ότι οι υψηλοί συντελεστές φορολογίας, ιδιαίτερα μάλιστα στους προοδευτικούς φόρους, αποδυναμώνουν τα κίνητρα ανάπτυξης οικονομικής δραστηριότητας (κίνητρα για εργασία, αποταμίευση, επένδυση και ανάληψη κινδύνων). β) Ότι η ευρεία

χρησιμοποίηση διακριτικών μεταχειρίσεων φορολογουμένων, η οποία είναι συνήθως αποτέλεσμα παρεμβάσεων οργανωμένων κοινωνικών ομάδων και συμφερόντων, έχει τρεις σημαντικές αρνητικές συνέπειες: ι) στρεβλώνει την οικονομική δραστηριότητα και παραβιάζει την αποτελεσματική κατανομή των πόρων, ιι) παρεμποδίζει τη δίκαιη κατανομή των φορολογικών βαρών, και ιιι) κάνει το φορολογικό σύστημα πολύπλοκο και αυξάνει το διαχειριστικό κόστος για τη φορολογούσα αρχή και τους φορολογουμένους. Συνεπώς, μια τέτοια φορολογική μεταρρύθμιση θα μπορούσε να βελτιώσει την ποιότητα της φορολογικής νομοθεσίας, της φορολογικής διοίκησης και τον βαθμό της φορολογικής συμμόρφωσης.

- ✓ Η ύπαρξη της **αναγκαίας βούλησης** για την πραγματοποίηση της αναμόρφωσης αυτής, τόσο από την πλευρά των πολιτικών κομμάτων, όσο και των εκπροσώπων των παραγωγικών τάξεων, αλλά και των συνδικαλιστικών φορέων του Υπουργείου Οικονομικών. Η βασικότερη όμως προϋπόθεση για την αύξηση της αποτελεσματικότητας της Φορολογικής Διοίκησης είναι η ύπαρξη ισχυρής πολιτικής βούλησης, κατά το δυνατόν διακομματικής, η οποία αγνοώντας το περιβόητο «πολιτικό κόστος», αλλά και την ενδεχόμενη σύγκρουση με τις συνδικαλιστικές οργανώσεις, θα προχωρήσει στη θέσπιση και υλοποίηση των αναγκαίων μέτρων. Αλλιώς, θα πρέπει εκ προοιμίου να γνωρίζουμε ότι και οι πιο καλά σχεδιασμένες και με τις καλύτερες προθέσεις προσπάθειες θα οδηγηθούν τελικώς σε αποτυχία. Συμπέρασμα στο σημείο αυτό από τη διεθνή εμπειρία είναι ότι οι πιο πετυχημένες τα τελευταία χρόνια μεταρρυθμίσεις, εκτός από τη μηχανοργάνωση, περιέλαβαν ανασχεδιασμό και εκσυγχρονισμό των διοικητικών διαδικασιών, καθώς και αναδιανομή των πόρων της Διοίκησης.
- ✓ **Ανεξαρτητοποίηση της φορολογικής διοίκησης από το πολιτικό επίπεδο.** Αποτελεί κοινή διαπίστωση ότι ο φορολογούμενος ο οποίος γνωρίζει ότι δεν μπορεί να επηρεάσει τις φορολογικές υποχρεώσεις του, είτε με πολιτικές παρεμβάσεις είτε με μεθόδους χρηματισμού, δεν θα τολμήσει εύκολα να μη συμμορφωθεί με τις νόμιμες υποχρεώσεις του για να φοροδιαφύγει. Για τους λόγους αυτούς η ανεξαρτησία των φοροτεχνικών οργάνων και το υψηλό επίπεδο κατάρτισης και ήθους τους αποτελεί τον βασικότερο ίσως παράγοντα για την αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα της φορολογικής διοίκησης.

- ✓ Η αναγκαία **τεχνική υποστήριξη**, τόσο σε επίπεδο στελεχών και υπαλλήλων, όσο και σε τεχνολογικό εξοπλισμό (H/Y, λογισμικό κτλ.).
- ✓ Ο προγραμματισμός και λήψη όλων των αναγκαίων μέτρων, με σαφές και ορατό χρονοδιάγραμμα, έτσι ώστε οι φορολογικές υπηρεσίες να λειτουργούν **χωρίς να απαιτείται η φυσική παρουσία του πολίτη στις εφορίες**, παρά μόνο για ειδικούς ή έκτακτους λόγους. Κάθε άλλη επικοινωνία του φορολογούμενου με την εφορία, να γίνεται μέσω διαδικτύου. Προτείνεται η συλλογή των στοιχείων που αφορούν τις φορολογικές δηλώσεις των μισθωτών και συνταξιούχων, από το ίδιο το Υπουργείο Οικονομικών (από εργοδότες, τράπεζες, ταμεία κλπ). Την αποστολή στον φορολογούμενο **προεκτυπωμένης δήλωσης** μαζί με την σχετική εκκαθάριση. Ο φορολογούμενος είτε θα αποδέχεται την δήλωση, είτε θα απευθύνεται στην εφορία για διόρθωση πιθανού λάθους ή συμπλήρωση στοιχείων.
- ✓ Την **καθιέρωση ενός μόνον αριθμού** που θα αντικαταστήσει τους αριθμούς ταυτότητας, φορολογικού μητρώου, Μητρώου Κοινωνικής Ασφάλισης (ΑΜΚΑ) κλπ. Όλοι οι Έλληνες πολίτες να έχουν έναν μοναδικό προσωπικό αριθμό ταυτοποίησης, ο οποίος θα εμφανίζεται σε όλα τα δημόσια έγγραφα που τους αφορούν, σε όλη τους τη ζωή, δηλ. σε τίτλους σπουδών, πιστοποιητικά γέννησης κ.λπ., απολυτήριο στρατού, δελτίο αστυνομικής ταυτότητας, διαβατήριο, κοινωνική ασφάλιση, δίπλωμα οδήγησης, συμβόλαιο, κτηματολόγιο, υποθηκοφυλακεία, αγορά (και άδεια κυκλοφορίας) αυτοκινήτων, σκαφών αναψυχής κ.λπ., φορολογικές δηλώσεις, άδειες ανέγερσης κατοικίας, σύνολο συναλλαγών με τράπεζες, ασφαλιστήρια συμβόλαιο κ.ά. Σε ορισμένες περιπτώσεις ο μοναδικός αυτός αριθμός θα μπορούσε να χρησιμοποιείται παράλληλα με τους υφιστάμενους αριθμούς (π.χ. ΑΔΤ, διαβατηρίου, ΑΜΚΑ κ.λπ.). Για μια χώρα με τον πληθυσμό της Ελλάδος, ο μοναδικός αυτός αριθμός θα καθιστούσε την αναζήτηση και την ταυτοποίηση των φορολογουμένων εξαιρετικά απλή υπόθεση.
- ✓ Οι φορολογικές αρχές να καταρτίσουν έναν **μοναδικό ατομικό ηλεκτρονικό φάκελο** για κάθε φορολογούμενο μετά την ηλικία των 18 ετών (ή σε μικρότερη ηλικία, εάν εργάζεται ή συμμετέχει σε συναλλαγή επί ακίνητης περιουσίας).

Επίσης, θα ήταν σκόπιμο να δημιουργηθεί ένας μοναδικός ηλεκτρονικός φάκελος για κάθε μικρή επιχείρηση (ατομική, ΟΕ, ΕΕ κ.λπ., αλλά όχι ΑΕ). Το ηλεκτρονικό αρχείο για κάθε φορολογούμενο θα μπορούσε να περιέχει πληροφορίες (με τη μορφή “χρονολογικών σειρών”) για το εισόδημα που δηλώνει κάθε χρόνο, το επάγγελμα, την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων και αγαθών μεγάλης αξίας (π.χ. αυτοκινήτων, σκαφών κ.λπ.), τις τυχόν επιχειρηματικές δραστηριότητες, την κατοχή μετοχών, λογαριασμών τραπεζής (χωρίς απαραίτητα να φαίνεται το υπόλοιπο του λογαριασμού) κ.λπ. Φυσικά, στο αρχείο αυτό θα εμφανίζονταν και όλες οι συναλλαγές με τις φορολογικές αρχές για όλους τους φόρους και για όλα τα έτη (π.χ. εισόδημα, ΦΠΑ, τέλη κυκλοφορίας, μεταβίβαση ακινήτων κ.λπ.), καθώς και οι τυχόν φορολογικές παραβάσεις, ρυθμίσεις και ποινές. Επίσης, θα εμφανίζονταν όλες οι πληροφορίες (ή θα υπήρχε πρόσβαση) και για την κοινωνική ασφάλιση. Θα προέκυπτε δηλαδή αν π.χ. ένας ασφαλισμένος του ΟΑΕΕ καταβάλλει κανονικά τις ασφαλιστικές του εισφορές. Ο κάθε ατομικός ηλεκτρονικός φάκελος θα είχε ένδειξη για τα αντίστοιχα αρχεία των μελών της ίδιας οικογένειας. Το ατομικό αρχείο του επιχειρηματία θα είχε και ένδειξη για το αρχείο της επιχείρησής του (ατομική, ΟΕ, ΕΕ) και αντιστρόφως. Τα περιεχόμενα των αρχείων θα ενημερώνονταν συνεχώς από όλες τις υπηρεσίες της ΔΟΥ. Για παράδειγμα, η αποστολή ειδοποιητηρίων για τα τέλη κυκλοφορίας θα εμφανιζόταν αμέσως στο φάκελο του φορολογουμένου (ως οφειλή) και η καταβολή των τελών θα εμφανιζόταν ως πληρωμή.

Ένα τέτοιο σύστημα θα διασφάλιζε την έγκαιρη και συνεχή παρακολούθηση των συναλλαγών των φορολογουμένων, τις διασταυρώσεις στοιχείων και τους συνεχείς φορολογικούς ελέγχους. Θα ήταν έτσι πολύ εύκολο π.χ. να διαπιστωθεί από τις φορολογικές αρχές ότι το εισόδημα που έχει δηλώσει ένας φορολογούμενος την τελευταία δεκαπενταετία δεν επαρκεί για την αγορά των περιουσιακών στοιχείων που έχει αποκτήσει την ίδια περίοδο κ.ο.κ.

Σήμερα, η οργάνωση είναι “φοροκεντρική” (κατά φόρο), με ελάχιστη ή καθόλου επικοινωνία μεταξύ των τμημάτων. Επίσης, η πρόσβαση σε προηγούμενα έτη είναι εξαιρετικά δύσκολη. Αυτό δεν επιτρέπει στις ΔΟΥ να έχουν μία πλήρη εικόνα του “προφίλ” και της συμπεριφοράς του φορολογουμένου όσον αφορά το σύνολο των φορολογικών του υποχρεώσεων και σε βάθος χρόνου. Το σύστημα

που περιγράφηκε πιο πάνω (με βάση τη διεθνή εμπειρία) επικεντρώνεται στον φορολογούμενο. Είναι μια τελείως διαφορετική προσέγγιση.

- ✓ Σύνδεση Υπουργείου Συγκοινωνιών με TAXIS για κάθε αγοραπωλησία οχήματος. Επίσης, σύνδεση των Υποθηκοφυλακείων και του Κτηματολογίου με το TAXIS, για την παρακολούθηση των αγοραπωλησιών ακινήτων.
- ✓ **Πλήρης μηχανοργάνωση** όλων των υπηρεσιών και όλων των διαδικασιών του Υπουργείου Οικονομικών. Η ένταξη αυτής της μηχανοργάνωσης, σε ένα γενικότερο σχεδιασμό μηχανοργάνωσης του Δημόσιου τομέα και η δυνατότητα διασύνδεσής του με τράπεζες, μεγάλους οργανισμούς κλπ. Μελέτη, καταγραφή των λύσεων και αξιοποίηση με κάθε δυνατό τρόπο των νέων τεχνολογιών με στόχους:
 - την εξυπηρέτηση του πολίτη,
 - την πλήρη ηλεκτρονική καταγραφή και διασταύρωση των οικονομικών δεδομένων της κάθε επιχείρησης,
 - τη συνεργασία εφοριακών και λογιστών για την εξυπηρέτηση των επιχειρήσεων και του Υπουργείου,
 - την πλήρη διαφάνεια σε κάθε σχετική ενέργεια με φορολογικό έλεγχο.
- ✓ Το **TAXISNET** από την πλευρά του έχει συμβάλλει στην ταχύτερη, αξιόπιστη και αποτελεσματική συναλλαγή με τους πολίτες και το τραπεζικό σύστημα. Από τη δημιουργία του είχε προσανατολισθεί να περιλάβει σταδιακά τη δυνατότητα ηλεκτρονικής υποβολής όλων των δηλώσεων των πολιτών από όλες τις φορολογίες. Το εργαλείο αυτό μέχρι σήμερα έχει περιλάβει λίγα, όπως δηλώσεις Φ.Π.Α. και φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, καθώς και τη δυνατότητα υποβολής συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών-προμηθευτών του Κ.Β.Σ. Αν άμεσα επεκτεινόταν η ηλεκτρονική υποβολή στο σύνολο των εργασιών που ένας πολίτης ή επιχείρηση διεκπεραιώνει προσερχόμενος σε μία Δ.Ο.Υ. και αν οι περισσότερες από τις εργασίες αυτές μπορούσαν να θεσμοθετηθούν ως υποχρεωτικά υποβαλλόμενες για τους επιτηδευματίες (όχι δυνητικά), με τον τρόπο αυτό θα είχαν επιλυθεί ζητήματα που σχετίζονται με ουρές στις Εφορίες και θα είχε εξοικονομηθεί πολύτιμος χρόνος και χρήμα από κάθε πλευρά, δηλαδή

των εξυπηρετούμενων επιχειρήσεων καθώς και των εργαζομένων στο υπουργείο Οικονομικών. Επιπρόσθετα, από την πλευρά του φορολογικού ελέγχου, η ηλεκτρονική υποβολή θα διευκόλυνε και θα επιτάχυνε δραστικά το έργο των ελεγκτών, λόγω της άμεσης προσβασιμότητας στο σύνολο της διαθέσιμης πληροφορίας για εκτίμηση της συνολικής εικόνας της ελεγχόμενης επιχείρησης, καθώς και για την αξιοποίηση στοιχείων διασταυρώσεων και σύγκρισης αποτελεσμάτων με άλλες ομοειδείς επιχειρήσεις του κλάδου προς εξαγωγή ελεγκτικών συμπερασμάτων.

- ✓ Δημιουργία μόνιμου **ηλεκτρονικού μητρώου φορολογικών ελεγκτών**, στο οποίο θα καταγράφονται και θα παρακολουθούνται διαρκώς:
 - Η πορεία και το αποτέλεσμα των υποθέσεων που ελέγχθηκαν ή ελέγχονται.
 - Η σύνθεση της υπηρεσιακής δομής των υπηρεσιών που υπηρέτησε και υπηρετεί ο ελεγκτής.
- ✓ Ο έλεγχος της **συμμόρφωσης των φορολογουμένων** προς τις υποχρεώσεις τους από τη φορολογική νομοθεσία, όπως είναι η τήρηση αρχείων για κάθε φορολογούμενο, η οργάνωση μηχανογραφικών συστημάτων διαχείρισης πληροφοριών και διασταύρωσής τους, η διαμόρφωση διαδικασιών γρήγορης διαπίστωσης και σύλληψης των παραβατών και τέλος η αποτελεσματική επιβολή των ποινών.
- ✓ Για τον περιορισμό του διαχειριστικού κόστους, αλλά και του κόστους συμμόρφωσης των φορολογουμένων, θα ήταν δυνατόν να αντικατασταθεί το μέτρο της συλλογής αποδείξεων με τη χορήγηση του ίδιου φορολογικού κινήτρου για όλες τις **συναλλαγές του φορολογουμένου που διενεργούνται μέσω πιστωτικών καρτών**. Ούτως ή άλλως, οι πιστωτικές κάρτες έχουν τους κατάλληλους μηχανισμούς για να συγκεντρώνουν και να καταγράφουν τις συναλλαγές αυτές, οι οποίες είναι διαθέσιμες σε ηλεκτρονική μορφή και το κόστος συμμόρφωσης για τους φορολογούμενους είναι μηδενικό.

- ✓ **Ανάπτυξη και διατήρηση ενός ολοκληρωμένου πλαισίου διαχείρισης κινδύνου φορολογικής συμμόρφωσης:** (i) δημιουργία Διεύθυνσης Διαχείρισης Κινδύνων, (ii) δημιουργία Συμβουλίου Συμμόρφωσης από το Υπουργείο Οικονομικών, (iii) ανάπτυξη μιας στρατηγικής βάσει του κινδύνου συμμόρφωσης και (iv) ανάπτυξη επιχειρησιακών σχεδίων για την υλοποίηση της στρατηγικής συμμόρφωσης. (πρόταση ΔΝΤ)

- ✓ **Δημιουργία Συμβουλευτικής Υπηρεσίας.** Ιδιαίτερα σημαντικό είναι το ζήτημα της συμβουλευτικής των μικρών επιχειρήσεων, ιδιαίτερα των νέων. Χρειάζεται ένας συμβουλευτικός έλεγχος σε σχέση με την ποιότητα της τήρησης βιβλίων, προτείνοντας βελτιώσεις, και ενημέρωση για την υποβολή δηλώσεων και τις υποχρεώσεις πληρωμών. Να συσταθεί υπηρεσία με εξειδικευμένο προσωπικό που δεν θα επιβάλει κυρώσεις αλλά θα καθοδηγεί τις επιχειρήσεις. Μια υπηρεσία, δηλαδή που θα ασκεί προληπτικό και συμβουλευτικό έλεγχο με βάση ένα “checklist”, ώστε να επισημαίνονται και να διορθώνονται τυχόν παραλείψεις και παρατυπίες, όπως άλλωστε προτείνουν και διεθνείς οργανισμοί (Παγκόσμια Τράπεζα, 2007). Αυτό που μπορεί να γίνει είναι η δημιουργία ενός γραφείου εξυπηρέτησης μέσα στο φορολογικό κατάστημα.

- ✓ **Πιστοποίηση Λογιστών – Φοροτεχνικών.** Η πιστοποίηση, ενημέρωση, δια βίου εκπαίδευση και αναβάθμιση του κλάδου των φοροτεχνικών είναι από τα σημαντικότερα θέματα που πρέπει να αντιμετωπίσει ο νέος φορολογικός νόμος. Ο κλάδος αυτός έρχεται σε άμεση επαφή τόσο με τους **επιχειρηματίες** όσο και με την **διοίκηση** υλοποιώντας την φορολογική και ασφαλιστική νομοθεσία δημιουργώντας το κατάλληλο κλίμα για συμμόρφωση των επιχειρήσεων και την εμπέδωση φορολογικής και ασφαλιστικής συνείδησης.

- ✓ **Δημιουργία ειδικού τμήματος ελέγχου με τεχνογνωσία για υπεράκτιες εταιρείες ενδο-ομιλικές και “τριγωνικές” συναλλαγές.** Εδώ υπάρχουν τα πολύ μεγάλα περιθώρια της “νόμιμης” φοροαποφυγής.

- ✓ Δημιουργία υπηρεσιών ελέγχου για συγκεκριμένα τμήματα αγοράς (τμηματοποίηση).³² Αυτό εφαρμόζεται επιτυχώς από το 2000 στις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής (IRS, Internal Revenue Service of the USA), όπου υπάρχει Πρόγραμμα που εστιάζει στην εξειδίκευση ελεγκτών σε συγκεκριμένο τμήμα αγοράς. Τμήμα αγοράς μπορεί να αποτελεί μία βιομηχανία, κλάδοι όπως ο κατασκευαστικός, κάποιο ελεύθερο επάγγελμα, όπως δικηγόροι, ή ακόμα κάποιο ειδικό φορολογικό ζήτημα, όπως οι ζημιογόνες επιχειρήσεις. Απώτερος σκοπός θα είναι να αυξηθεί ο βαθμός συμμόρφωσης των φορολογουμένων και να γίνει και η διαδικασία ελέγχου πιο αποτελεσματική και αποδοτική.
- ✓ Δημιουργία ειδικών ομάδων κρούσης που θα επιβλέπουν τις Δ.Ο.Υ. και την είσπραξη των φορολογικών εσόδων. **Σύσταση υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου** για τον έλεγχο των φοροελεγκτών και αυστηρότερο πλαίσιο για την πάταξη της διαφθοράς.

Στην ελληνική φορολογική διοίκηση δεν έχει αναπτυχθεί ο εσωτερικός έλεγχος, όπως αυτός έχει οριστεί θεωρητικά από διάφορους επαγγελματικούς οργανισμούς, ήτοι ως διαβεβαιωτική, συμβουλευτική δραστηριότητα σχεδιασμένη να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες του οργανισμού. Κατά πρώτο λόγο, οι έλεγχοι που διενεργούνται από την Οικονομική Επιθεώρηση είναι κυρίως οικονομικοί ή διαχειριστικοί, που στην ουσία πιστοποιούν ότι οι διαδικασίες που τηρούνται συμμορφώνονται με τις νομοθετικές διατάξεις. Στο γεγονός αυτό συντελεί και ο χαρακτηρισμός της ελληνικής φορολογικής διοίκησης ως ένας καθαρά εισπρακτικός μηχανισμός. Φυσικό επακόλουθο είναι να δίνεται μεγαλύτερη έμφαση από τους Οικονομικούς Επιθεωρητές στους ελέγχους των διαδικασιών βεβαίωσης, είσπραξης, επιστροφής φόρων και προστίμων και γενικότερα διαδικασιών διαχείρισης του δημοσίου χρήματος, παρά σε ελέγχους απόδοσης (ή value – for – money ελέγχους).

³²James Alm, Jorge Martinez-Vazquez, Mark Rider, Νοέμβριος 2005, « The Challenges of Tax Reform in a Global Economy», εκδόσεις Springer

Επί παραδείγματι, δεν ελέγχεται εάν επιτυγχάνονται οι στόχοι και οι στρατηγικές επιδιώξεις της ελληνικής φορολογικής διοίκησης, ήτοι η καλύτερη εξυπηρέτηση των φορολογουμένων, η αύξηση της οικειοθελούς συμμόρφωσης και η διασφάλιση της ενιαίας μεταχείρισης αυτών.

- ✓ Ο χρόνος που απαιτείται για την εκδίκαση φορολογικών υποθέσεων θα πρέπει να μειωθεί σημαντικά και να μην υπερβαίνει τους 3 έως 5 μήνες, έναντι πολλών ετών (ή και δεκαετίας) που απαιτούνται σήμερα. Ένας τρόπος θα ήταν **η ίδρυση μικρού αριθμού ειδικών φορολογικών δικαστηρίων** που θα ασχολούνται αποκλειστικά με φορολογικές υποθέσεις. Επιπλέον, η νομική εκπροσώπηση του Δημοσίου θα πρέπει να αναβαθμιστεί.

- ✓ Να γίνονται προσπάθειες για τη **συστηματική διερεύνηση** διαφόρων θεμάτων, μεταξύ των οποίων στοιχειωδώς αναγκαία είναι τα ακόλουθα:

α) του ανοίγματος μεταξύ δηλουμένων και πράγματι οφειλομένων φόρων καθώς και μεταξύ βεβαιουμένων και εισπραττομένων (compliance gap),

β) του πραγματικού κόστους βεβαίωσης και είσπραξης κάθε φόρου, σε συσχετισμό με το πραγματοποιούμενο από το συγκεκριμένο φόρο έσοδο,

γ) του πραγματικού κόστους σε πόρους από κάθε τροποποίηση του ισχύοντος φορολογικού συστήματος καθώς και κάθε μεταβολής στην ισχύουσα διοικητική διαδικασία,

δ) της απώλειας εσόδων από κάθε φορολογική απαλλαγή ή έκπτωση,

ε) των αποτελεσμάτων από τις επιβαλλόμενες φορολογικές ποινές και κυρώσεις, και

στ) τα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα, καθώς και τις οικονομικές επιπτώσεις και αποτελέσματα των διαφόρων μεθόδων που κατά καιρούς προτείνονται για τον έλεγχο των φορολογικών δηλώσεων και την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής.

- ✓ Η ελληνική φορολογική διοίκηση μπορεί άμεσα να αξιοποιήσει για τους φορολογικούς ελέγχους την αποτελεσματικότητα που επιφέρει **η εργασία σε**

ομάδες, τροποποιώντας μόνο διαδικασίες, χωρίς ανάγκη δημιουργίας νομοθετικού πλαισίου και χωρίς να επισύρονται αρνητικές αντιδράσεις από ανασχεδιασμούς και ανακατατάξεις του προσωπικού. Μια νέα διαδικασία που δεν θα μεταβάλλει ή θα καταργεί θέσεις, βαθμίδες και κλιμάκια αλλά θα εισάγει νέους ρόλους, εμπλουτισμό γνώσης, δραστηριοποίηση και ευκαιρίες ανέλιξης, σίγουρα θα τύχει θετικής αποδοχής από τους εργαζόμενους και θα αξιοποιήσει προς όφελος της υπηρεσίας όλες τις διαθέσιμες ικανότητες και δεξιότητες του ανθρώπινου δυναμικού της.

Το προτεινόμενο σχήμα εργασίας μπορεί να λειτουργήσει πιλοτικά για ένα χρονικό διάστημα που θα προκαθορισθεί σε επιλεγμένες μεγάλες Δ.Ο.Υ. Οι μονάδες πρέπει να διαθέτουν πρόσβαση σε περιβάλλον Internet, ενώ τα προτεινόμενα πεδία μέτρησης και αξιολόγησης απόδοσης της νέας διαδικασίας περιλαμβάνουν την Αποτελεσματικότητα, Αποδοτικότητα, Εργασιακή ικανοποίηση, Ατομική απόδοση, Ανάπτυξη νέων ικανοτήτων, Διεύρυνση γνώσεων και Βαθμό Αποδοχής και Ευκολίας της διαδικασίας.

Η συγκεκριμένη μελέτη προτείνει το σχετικό πλαίσιο εργασίας και προδιαγράφει μια απλή, κατανοητή και άμεσα εφαρμόσιμη λύση, χωρίς κόστος και στηριγμένη σε σύγχρονες πρακτικές και καινοτόμες επιστημονικές μεθόδους. Η πρακτική εφαρμογή της θα μπορέσει να συμβάλλει στην επίλυση άμεσων προβλημάτων, αλλά και στη θεμελίωση μιας σταδιακής αλλαγής κουλτούρας στο εσωτερικό και εξωτερικό περιβάλλον ενός μεγάλου δημόσιου οργανισμού.

Η εργασία σε ομάδες στον τομέα του φορολογικού ελέγχου χρησιμοποιείται σε πολλά ευρωπαϊκά κράτη (βλ. Ολλανδία). Με τον τρόπο αυτό εξασφαλίζεται ευκολότερο μοίρασμα υποθέσεων, ευχερής παρακολούθηση του στόχου και της πορείας, καλύτερος έλεγχος και μεγαλύτερη αποτελεσματικότητα. Με βάση τα παραπάνω, αναπτύσσονται προτάσεις που στοχεύουν στην αύξηση αποτελεσματικότητας και απόδοσης των ελεγκτικών υπηρεσιών με ταυτόχρονη βελτίωση του βαθμού προσλαμβανόμενης γνώσης και εργασιακής ικανοποίησης του ανθρώπινου δυναμικού.

Μερικά από τα πλεονεκτήματα της εργασίας σε ομάδες έχουν κατά καιρούς αναφερθεί:

- Περισσότερες γνώσεις - Πληροφορίες
 - Πιο πολλές προσεγγίσεις- Λύσεις
 - Μεγαλύτερη αποδοχή της απόφασης
 - Ευκολότερη εφαρμογή
 - Τολμηρότερες αποφάσεις
 - Ανάπτυξη ικανοτήτων
 - Διεύρυνση γνωστικού πεδίου
- ✓ Αποτελεσματική και δίκαιη **αξιοποίηση του ανθρώπινου δυναμικού**, με χρήση σύγχρονων πρακτικών και μεθόδων διοίκησης (εργασία σε ομάδες, mentoring κ.λπ.) και αξιολόγησης προσωπικού (αξιολόγηση απόδοσης, μέτρηση ποιότητας κ.λ.π.).
- ✓ Το **προσωπικό των ΔΟΥ** αποτελεί το σημαντικότερο και πολυτιμότερο στοιχείο του φοροεισπρακτικού μηχανισμού και δεν είναι δυνατόν να υποκατασταθεί από οποιασδήποτε μορφής και έκτασης μηχανοργάνωση. Σε τελική ανάλυση, το προσωπικό είναι εκείνο που εφαρμόζει την κείμενη φορολογική νομοθεσία και εισπράττει τα έσοδα. Για το λόγο αυτό, η πρόσληψη, **η εκπαίδευση, η παρακίνηση, το ηθικό και η αμοιβή** του προσωπικού είναι **υψίστης σημασίας** για την άρτια και αποτελεσματική λειτουργία του φοροεισπρακτικού μηχανισμού και την προσέγγιση των φορολογουμένων (ώστε να αυξηθεί η εθελοντική συμμόρφωση). Στην Ελλάδα έχει κατά καιρούς διαπιστωθεί ανεπαρκής απόδοση του προσωπικού και αύξηση της διαφθοράς. Έχει ιδιαίτερη σημασία οι φορολογικοί ελεγκτές (και οι “επόπτες” και οι προϊστάμενοι των ΔΟΥ) να έχουν βαθιά γνώση του αντικειμένου, εξαιρετο ήθος, ακέραιο χαρακτήρα, υψηλό ηθικό και μεγάλο ενδιαφέρον για την εργασία τους. Επίσης, οι υπάλληλοι θα πρέπει να επιμορφώνονται σε διαρκή βάση.

- ✓ Διεύρυνση της γνώσης, εκπαίδευση από απόσταση, αξιοποίηση της εμπειρίας καθώς και των εξαιρετικών ικανοτήτων και δεξιοτήτων, επένδυση στους νεοεισερχόμενους για τη δημιουργία ικανών μελλοντικών στελεχών.
- ✓ Υιοθέτηση και προσαρμογή διεθνών καλών πρακτικών, μέσω εγκαθίδρυσης συστήματος ανταλλαγών εργαζομένων για μικρό χρονικό διάστημα (3-6 μήνες) σε συνεργασία με άλλα κράτη.
- ✓ Επιμόρφωση των πολιτών για τις φορολογικές τους υποχρεώσεις και δικαιώματα, μέσω δημιουργίας εκπαιδευτικών sites στο διαδίκτυο ή μέσω εξειδικευμένων κατά επιχειρηματική δράση σεμιναρίων για νέους επιχειρηματίες.
- ✓ **Διαμόρφωση φορολογικής συνείδησης** και αντίληψη οικειοθελούς συμμόρφωσης στους μελλοντικούς πολίτες του κράτους μέσω εισαγωγής μαθημάτων φορολογίας και επιχειρηματικότητας σε όλες τις εκπαιδευτικές βαθμίδες.

“Μακροπρόθεσμα, ο φθηνότερος και πλέον αποτελεσματικός τρόπος συλλογής των φορολογικών εσόδων είναι η εθελοντική συμμόρφωση των φορολογουμένων”. (Frampton, ό.π., σελ. 14.)

- ✓ Μεταστροφή της κοινής γνώμης προς τη θετική και αισιόδοξη άποψη ότι το κράτος διαχειρίζεται τα έσοδά του για το δημόσιο συμφέρον και για ταχεία οικονομική και κοινωνική ανάκαμψη, μέσω στοχευμένων προγραμμάτων επικοινωνίας (βλ. Ιαπωνία), που θα παρουσιάζουν τακτικά στον πολίτη, με απλό και κατανοητό τρόπο, τις μικρές ή μεγαλύτερες νίκες προς τη σωστή κατεύθυνση.
- ✓ Εκσυγχρονισμός του ελεγκτικού και εισπρακτικού μηχανισμού με **τυποποίηση διαδικασιών**.

✓ Να δίδονται **φορολογικά κίνητρα για συνεπείς επιχειρήσεις**

Στους συνεπείς φορολογούμενους φυσικά και νομικά πρόσωπα - να παρέχεται έκπτωση του φόρου της συγκεκριμένης χρήσης.

Να δίνεται η δυνατότητα δημιουργίας αφορολόγητου αποθεματικού από τα κέρδη της επιχείρησης για επενδύσεις.

Να αναφέρουμε στο σημείο αυτό και το **Άρθρο 73, ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 2238**, Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (με την τελευταία κωδικοποίηση – ΦΕΚ Α' 268 31/12/2011), που αναφέρεται στην Επιβράβευση ειλικρίνειας. Αν μετά τον έλεγχο, ο οποίος διενεργείται κατά τις διατάξεις του άρθρου 66, κρίνονται ειλικρινείς οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και των άλλων συναφών φορολογικών αντικειμένων που έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα από τους υπόχρεους, παρέχονται σε αυτούς τα ακόλουθα δικαιώματα:

α)

β) Εφάπαξ χρηματοδότηση από τις εμπορικές τράπεζες, ύστερα από αίτηση του δικαιούχου, η οποία εξετάζεται και κατά προτεραιότητα, μέχρι το ποσό των άμεσων και έμμεσων φόρων, των τελών και εισφορών που προκύπτουν από τις δηλώσεις που υποβλήθηκαν από τους υπόχρεους και κρίθηκαν ειλικρινείς. Η χρηματοδότηση αυτή παρέχεται με τους όρους που προβλέπονται κάθε φορά για τα μεσοπρόθεσμα βιοτεχνικά δάνεια, εκτός από την παροχή προσωπικής ή εμπράγματης ασφάλειας, αντί της οποίας παρέχεται εγγύηση του Δημοσίου.

Για τις ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες και περιορισμένης ευθύνης εταιρίες, τις κοινοπραξίες, κοινωνίες και αστικές εταιρίες κερδοσκοπικού χαρακτήρα, η μείωση του φόρου παρέχεται στα φυσικά πρόσωπα που είναι μέλη τους και η χρηματοδότηση στο νομικό πρόσωπο ή στην ένωση προσώπων, εφόσον τόσο οι δηλώσεις του νομικού προσώπου ή της ένωσης προσώπων όσο και εκείνες των μελών τους κρίνονται ειλικρινείς.

25.1 ΕΝΙΑΙΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΦΟΡΟΥ (TAX FLAT RATE)³³

Η εφαρμογή του ενιαίου συντελεστή φόρου ως εναλλακτική για την απλοποίηση του φορολογικού συστήματος και την βελτίωση της αποτελεσματικότητας της φορολογικής διοίκησης.

Ένα φορολογικό σύστημα που εφαρμόζει έναν και μοναδικό συντελεστή φόρου για όλα τα επίπεδα εισοδήματος και στο οποίο όλα τα εισοδήματα φορολογούνται μια μόνο φορά μπορεί να αποτελεί μια πλεονεκτηματική εναλλακτική στα ισχύοντα φορολογικά συστήματα. Φαίνεται ότι η εφαρμογή του ενιαίου συντελεστή φόρου (ΕΣΦ) είχε θεαματικά αποτελέσματα στις χώρες όπου εφαρμόζεται, όπως στην Εσθονία, Λιθουανία, Λάτβια, Ρωσία, Ουκρανία, Σλοβακία, και Σερβία. Η ιδέα του ΕΣΦ έχει μακρά ιστορία, φαίνεται δε να πρωτοδιατυπώθηκε από τους φυσιοκράτες (Tsoulfidis 1989).

Ο ενιαίος συντελεστής φόρου απλουστεύει το φορολογικό σύστημα και αποταμιεύει συναλλακτικό κόστος, όπως το κόστος συμμόρφωσης των φορολογουμένων. Μπορεί να αυξήσει την αποτελεσματικότητα του οικονομικού συστήματος, αυξάνοντας τα κίνητρα για εργασία, αποταμίευση και επένδυση. Επιπλέον, μπορεί να ορθολογικοποιήσει την ανάληψη επενδύσεων και επιχειρηματικού ρίσκου αυξάνοντας τα κίνητρα για επενδύσεις που παράγουν αγαθά και υπηρεσίες και μειώνοντας τα κίνητρα για επενδύσεις απλά και μόνο για την αποφυγή των φόρων.

Η επιτυχής εφαρμογή του ενιαίου συντελεστή φόρου στις χώρες της ανατολικής Ευρώπης έχει οδηγήσει αρκετές χώρες της Δυτικής Ευρώπης, όπως τη Γερμανία, Ισπανία και άλλες, να εξετάζουν την εφαρμογή του ενιαίου συντελεστή φόρου και στα δικά τους φορολογικά συστήματα (Economist 6/4/2005).

³³Γλυκού Ιωάννα, 2009, «Κράτος & Φορολογική Πολιτική – Μία ιστορική και θεωρητική προσέγγιση και η περίπτωση της Ελλάδας», Εκδόσεις Σάκκουλα Α.Ε.

Ενιαίος συντελεστής φόρου δε σημαίνει κατ' ανάγκη και χαμηλός συντελεστής φόρου. Κάποιες χώρες σίγουρα μείωσαν τους φορολογικούς συντελεστές με την ενιαιοποίησή τους. Το 1994 ο ανώτατος φορολογικός συντελεστής στην Ουκρανία έφτασε στο εξωφρενικό επίπεδο του 90%, για να μειωθεί στη συνέχεια και να φτάσει στο 13% που είναι σήμερα. Ο ενιαίος συντελεστής φόρου όμως στη Λιθουανία είναι 33% για τα φυσικά πρόσωπα, ποσοστό που θεωρείται υψηλό, ενώ για τα νομικά πρόσωπα ο ανώτατος συντελεστής φόρου είναι 15%. Η Ρωσία έχει εφαρμόσει ενιαίο συντελεστή φόρου στο προσωπικό εισόδημα 13% από το 2001 και μετά, ενώ στα κέρδη των εταιρειών ο συντελεστής είναι 24% (Economist 6/4/2005).

25.1.1 Χαρακτηριστικά του ενιαίου συντελεστή φόρου εισοδήματος

Ένα σημαντικό χαρακτηριστικό του ενιαίου συντελεστή φόρου είναι ότι φορολογεί όλα τα εισοδήματα μια και μοναδική φορά. Το φορολογικό σύστημα που ισχύει σήμερα στις περισσότερες χώρες της Δυτικής Ευρώπης παραβιάζει αυτή την αρχή με πολλούς τρόπους. Κάποιες μορφές εισοδήματος, όπως είναι τα fringe benefits δε φορολογούνται καθόλου. Άλλες μορφές, όπως μερίσματα ή κέρδη κεφαλαίου φορολογούνται δυο φορές, μια φορά σε επίπεδο νομικού προσώπου (εταιρεία) και μια σε επίπεδο μετόχου. Κάποιες άλλες μορφές, όπως το εισόδημα από τόκους άλλες φορές φορολογείται και άλλες όχι και κάποιες φορές αυτό εξαρτάται από την ικανότητα του φορολογουμένου να αποφύγει τη φορολόγησή του.

Άλλο σημαντικό χαρακτηριστικό του ενιαίου συντελεστή φόρου εισοδήματος είναι η ομοιόμορφη φορολόγηση του εισοδήματος χωρίς διαφορές στο συντελεστή ανάμεσα σε διαφορετικές μορφές εισοδήματος. Το εισόδημα χωρίζεται σε δυο κατηγορίες και χαρακτηρίζεται, είτε ως εισόδημα από κέρδη-κεφάλαιο, είτε ως εισόδημα από μισθούς. Ο συντελεστής φόρου μπορεί να είναι ο ίδιος και για τις δυο κατηγορίες εισοδήματος (Σλοβακία) ή διαφορετικός για κάθε κατηγορία (Λιθουανία). Η μόνη εξαίρεση που προσδίδει έναν βαθμό προοδευτικότητας σ' αυτό το φορολογικό σύστημα, είναι ένα γενναιόδωρο επίδομα (αφορολόγητο όριο) που εξαιρεί τα άτομα και τις οικογένειες χαμηλού εισοδήματος από τη φορολόγησή τους. Κατά συνέπεια, σε ένα τέτοιο φορολογικό σύστημα ένας σημαντικός αριθμός ατόμων και οικογενειών χαμηλού εισοδήματος δεν πληρώνουν καθόλου φόρο, ενώ όλοι οι υπόλοιποι φορολογούμενοι που

έχουν εισόδημα πάνω από το αφορολόγητο όριο πληρώνουν φόρο μόνο στο εισόδημα πάνω από το αφορολόγητο όριο.

Ως προσωπικό εισόδημα σύμφωνα με τους Hall και Rabuska (1995), ορίζεται το εισόδημα από μισθούς και συντάξεις το οποίο υπόκειται σε προσωπικό φόρο εισοδήματος. Το εισόδημα από μερίσματα, τόκους, κέρδη εταιρειών και fringe benefits δεν υπόκειται σε προσωπικό φόρο εισοδήματος, επειδή ήδη φορολογούνται σε επιχειρηματικό επίπεδο. Δεδομένου ότι το φορολογικό σύστημα του ενιαίου συντελεστή φόρου καταργεί όλες τις εξαιρέσεις από το φόρο ή τις πιστώσεις φόρου, ή τις μειώσεις φόρου οι φορολογούμενοι απλά αθροίζουν το εισόδημα τους από μισθούς ή συντάξεις, αφαιρούν το εισόδημα του αφορολόγητου ορίου και σε αυτό που απομένει, δηλαδή το φορολογητέο εισόδημα, εφαρμόζουν τον ενιαίο συντελεστή φόρου που προσδιορίζει και τον ετήσιο φόρο.

$$\text{Φόρος Εισοδήματος} = \text{Ενιαίος Συντελεστής Φόρου } X (\text{Μισθούς, Συντάξεις} \\ \text{μείον το Αφορολόγητο Εισόδημα})$$

Στο εισόδημα από επιχειρηματικές δραστηριότητες δεν εφαρμόζεται καμιά εξαίρεση για οποιαδήποτε μορφή πληρωμής γίνεται στους ιδιοκτήτες. Δεδομένου ότι όλο το εισόδημα που λαμβάνουν τα άτομα από την επιχειρηματική τους δραστηριότητα έχει ήδη φορολογηθεί, δε συντρέχει λόγος ανησυχίας αν έχουν φορολογηθεί τα μερίσματα ή άλλα κέρδη κεφαλαίου από τη στιγμή που αφήσουν την εταιρεία.

Το φορολογητέο εισόδημα από επιχειρηματικές δραστηριότητες υπολογίζεται λαμβάνοντας τα συνολικά έσοδα από τις πωλήσεις από όλα τα αγαθά και αφαιρώντας από αυτά τρία είδη δαπανών. Πρώτον, η εταιρεία μπορεί να αφαιρέσει τις δαπάνες που κατέβαλλε για μισθούς και συντάξεις στους εργαζόμενους, δεδομένου ότι αυτοί θα φορολογηθούν ως προσωπικό εισόδημα. Δεύτερον, η εταιρεία μπορεί να αφαιρέσει τις δαπάνες που κατέβαλε για αγορές εισροών από άλλες εταιρείες δεδομένου ότι ο πωλητής έχει πληρώσει φόρο για τις πωλήσεις. Τρίτον, η εταιρεία μπορεί να εκπέσει όλο το κόστος της επένδυσης (εγκαταστάσεις και μηχανήματα) ως δαπάνη στο χρόνο αγοράς. Η αυτόματη αφαίρεση του κόστους της επένδυσης ενθαρρύνει την κεφαλαιουχική συσσώρευση και μειώνει τα διάφορα σχέδια απόσβεσης και την απαιτούμενη γραφειοκρατία να τα ερμηνεύσει.

Φόρος Εταιρειών = Ενιαίος Συντελεστής Φόρου Χ (Συνολικά έσοδα από πωλήσεις, Μείον δαπάνες αγορών εισροών από άλλες εταιρείες, Μείον μισθούς και συντάξεις στους εργαζόμενους, Μείον δαπάνες επένδυσης)

Ένα από τα χαρακτηριστικά του φορολογικού συστήματος που ισχύει σήμερα στην Ευρωπαϊκή Ένωση είναι ότι φορολογεί, δηλαδή τιμωρεί, την επένδυση και την αποταμίευση με υψηλή φορολόγηση ή και διπλή. Ένας ενιαίος συντελεστής φόρου σχετικά χαμηλός για το εισόδημα από κεφάλαιο επηρεάζει την κάθετη δικαιοσύνη μεταξύ των φορολογούμενων που τυπικά επιτυγχάνεται μέσω της προοδευτικής φορολογίας. Ωστόσο, οι φορολογούμενοι που κερδίζουν το εισόδημά τους, είναι συνήθως αποταμιευτές και επενδυτές συγχρόνως. Σε αυτή την περίπτωση όταν οι αποταμιεύσεις πραγματοποιούνται από εισόδημα που έχει ήδη φορολογηθεί κάποιος θα μπορούσε να ισχυριστεί ότι η φορολογία των προσόδων της αποταμίευσης είναι διπλή φορολογία (Hamaekers 2003).

25.1.2 Οφέλη από την εφαρμογή του ενιαίου συντελεστή φόρου εισοδήματος

Υποστηρίζεται ότι η εφαρμογή ενιαίου συντελεστή φόρου στο εισόδημα φυσικών και νομικών προσώπων αυξάνει τα οφέλη για την οικονομία, την οικονομική δραστηριότητα των ατόμων, ανεξάρτητα από το ύψος του εισοδήματος τους, αλλάζει τη συμπεριφορά τους καθώς και το ρόλο του κράτους (Emes & Clemens 2001, Grecu 2004). Τα οφέλη αυτά οφείλονται σε τρεις λόγους:

Πρώτον, στη μείωση του υψηλού συναλλακτικού κόστους που δημιουργείται με την εφαρμογή του προοδευτικού φόρου εισοδήματος. Συγκεκριμένα, ο ενιαίος συντελεστής φόρου μειώνει:

- ✓ Το κόστος συμμόρφωσης

Ο ενιαίος συντελεστής φόρου είναι απλός ειδικά όταν συνδυάζεται με την εξάλειψη όλων των φοροαπαλλαγών, εξαιρέσεων κτλ. Ένα απλό φορολογικό σύστημα χωρίς φοροαπαλλαγές και άλλα παραθυράκια του νόμου μειώνει το πεδίο για νόμιμη φοροδιαφυγή και καθιστά την επιβολή του φόρου ευκολότερη. Επιπλέον, οι φορολογούμενοι είναι περισσότερο πρόθυμοι να πληρώσουν τους

φόρους τους όταν αυτοί είναι χαμηλότεροι. Με χαμηλούς φόρους τα άτομα είναι λιγότερο πρόθυμα να ρισκάρουν να φοροαποφύγουν και να υποστούν όλους τους σχετικούς ελέγχους από τις φορολογικές αρχές.

- ✓ Το χρόνο και το κόστος συμπλήρωσης των φορολογικών δηλώσεων. Μία απλή φορολογική δήλωση είναι αυτονόητο ότι είναι ευκολότερη και πιο αποτελεσματική. Οι φορολογούμενοι εξοικονομούν τα χρήματα που πληρώνουν στους φοροτεχνικούς και στους δικηγόρους για τις φοροτεχνικές και νομικές τους συμβουλές όπως και χρήσιμο χρόνο για περισσότερο παραγωγικές δραστηριότητες.
- ✓ Το κόστος από την αιχμαλωσία του κράτους σε ομάδες συμφερόντων. Ο ενιαίος συντελεστής φόρου μειώνει τα κίνητρα των διαφόρων ομάδων συμφερόντων, οι οποίες σε μεγάλο βαθμό είναι υπεύθυνες για την πολυπλοκότητα του φορολογικού συστήματος, αλλά και για την αύξηση του δημόσιου τομέα στις περισσότερες χώρες του ΟΟΣΑ, για τον έλεγχο του φορολογικού μηχανισμού. Ο ενιαίος συντελεστής φόρου καταργεί όλες τις περιπτώσεις ειδικής ευνοϊκής φορολογικής μεταχείρισης και όλα τα παραθυράκια του νόμου που έχουν εξασφαλίσει οι διάφορες ομάδες συμφερόντων. Ο ενιαίος συντελεστής φόρου μειώνει τα κίνητρα του κράτους να αιχμαλωτίζεται λαμβάνοντας χαριστικές αποφάσεις ή σχεδιάζοντας φορολογικές πολιτικές που είναι ευνοϊκές για συγκεκριμένες εισοδηματικές τάξεις. Με τη μείωση της αιχμαλωσίας του κράτους επέρχεται ορθολογικοποίηση του φορολογικού συστήματος και αυξάνεται η αξιοπιστία τόσο του φορολογικού συστήματος όσο και του κράτους. Δεύτερον, ακολουθεί μείωση των στρεβλώσεων στην οικονομία που προκαλεί η εφαρμογή του προοδευτικού φόρου εισοδήματος στην οικονομία. Οι στρεβλώσεις αυτές αφορούν στα κίνητρα για εργασία, αποταμίευση και επένδυση, αποπροσανατολίζουν τις αποφάσεις των ατόμων για οικονομική δραστηριότητα και μεταφέρουν πόρους και ενέργεια σε αντιπαραγωγικές δραστηριότητες και συμπεριφορές. Τρίτον, στην αύξηση των συνολικών εσόδων.

Επειδή, ο ενιαίος συντελεστής φόρου μειώνει τις στρεβλώσεις στην οικονομία και τα συναλλακτικά κόστη η οικονομία αναπτύσσεται. Η ανάπτυξη δημιουργεί εισόδημα το οποίο αποφέρει περισσότερα έσοδα. Όμως, είναι πιθανό ο ενιαίος συντελεστής φόρου να μειώσει τουλάχιστον αρχικά τα έσοδα εάν αυξηθεί σημαντικά το αφορολόγητο όριο. Μελέτες για τη Μ. Βρετανία έδειξαν ότι με την εφαρμογή του ενιαίου συντελεστή φόρου τα έσοδα από φόρους θα ανακάμψουν σε χρονικό ορίζοντα πάνω από τρία χρόνια (Leach 2003). Αυτό μπορεί να αποτραπεί εάν ο ενιαίος συντελεστής φόρου οριστεί στο επίπεδο του ισχύοντος μέσου συντελεστή φόρου. Σ' αυτή την περίπτωση, πολλοί φορολογούμενοι θα κατέβαλλαν περισσότερο φόρο από αυτόν που καταβάλλουν με το ισχύον φορολογικό σύστημα. Τα οφέλη από την εφαρμογή του ενιαίου συντελεστή φόρου είναι διάχυτα σε όλα τα εισοδηματικά στρώματα. Μια μεγάλη μερίδα φορολογουμένων χαμηλού εισοδήματος με την αύξηση του αφορολόγητου ορίου απαλλάσσεται από την καταβολή οποιουδήποτε φόρου. Τα υψηλά εισοδήματα για τα οποία το αφορολόγητο όριο αντιπροσωπεύει ένα μικρό μέρος του εισοδήματος τους πληρώνουν φόρο με συντελεστή σχεδόν κοντά στον ενιαίο συντελεστή φόρου. Στην πραγματικότητα, επειδή στην πλειοψηφία τους τα υψηλά εισοδήματα φοροδιαφεύγουν ή φοροαποφεύγουν και επειδή εκμεταλλεύονται περισσότερο τα παραθυράκια του νόμου καταλήγουν να πληρώνουν λιγότερο φόρο από τα χαμηλά εισοδήματα. Τα μεσαία εισοδήματα στα οποία είναι πιθανό να υπάρξει προοδευτικότητα στο φόρο, θα ωφεληθούν πληρώνοντας λιγότερο φόρο, εφόσον ο ενιαίος συντελεστής φόρου είναι χαμηλότερος από το μέσο συντελεστή φόρου που ισχύει.

Επίσης, τα έσοδα μπορεί να αυξηθούν γιατί σε ένα φορολογικό σύστημα που εφαρμόζει ενιαίο συντελεστή φόρου τα άτομα είναι λιγότερο πρόθυμα να φοροδιαφύγουν, γιατί το φορολογικό βάρος είναι χαμηλό. Επίσης, **το κράτος δαπανά λιγότερα χρήματα για τη σύλληψη της φορολογητέας ύλης, γιατί το φορολογικό σύστημα είναι απλούστερο.** Επιπλέον, επειδή η αρνητική επίδραση των φόρων οφείλεται στο συνδυασμό των υψηλών συντελεστών από τη μια μεριά και στις εξαιρέσεις και στη φοροδιαφυγή από την άλλη, η εξάλειψη αυτού του καταστροφικού συνδυασμού με τον ενιαίο συντελεστή φόρου θα επιδρούσε περισσότερο θετικά στην οικονομία απ' ότι μια γενική μείωση των φόρων.

Ο ενιαίος συντελεστής φόρου είναι ελκυστικός στους ευκατάστατους ξένους, όχι μόνο σαν επενδυτές, αλλά και σαν ιδιώτες ή σαν διευθυντές εταιρειών. Η γνωστή καμπύλη Laffer προτείνει ότι τα έσοδα από φόρους αυξάνονται περισσότερο ό τ α ν ο ι

συντελεστές φόρου είναι χαμηλοί. Στην πραγματικότητα, η καμπύλη Laffer δείχνει τη σχέση ανταλλαγής μεταξύ των *συντελεστών* φόρων και των εσόδων από φόρους, όπως και το ότι ένας μη προοδευτικός ενιαίος συντελεστής φόρου δε μειώνει αλλά μπορεί και να αυξήσει τα έσοδα από φόρους. Όσο αυξάνεται ο συντελεστής φόρου η αύξηση των εσόδων βαίνει με φθίνοντα ρυθμό μέχρι εκείνο το σημείο στο οποίο τα έσοδα από φόρους είναι στο μέγιστο επίπεδο. Οποιαδήποτε αύξηση του φόρου από το σημείο αυτό και μετά παροτρύνει τα άτομα να εργαστούν λιγότερο και να φοροδιαφύγουν με αποτέλεσμα τη μείωση των εσόδων. Αν υποθεθεί ότι ο συντελεστής φόρου αυξάνεται 100% δε θα εργαζόταν κανείς αφού ό,τι κέρδιζαν τα άτομα θα τα κατέβαλαν σε φόρους.

Η κυβέρνηση βέβαια, μπορεί να έχει τα ίδια έσοδα με δυο τρόπους. Είτε με υψηλούς συντελεστές φόρου και μικρή φορολογική βάση, είτε με χαμηλούς συντελεστές φόρου και μεγαλύτερη φορολογική βάση στο σύνολο των φορολογούμενων. Κατά συνέπεια, μια φορολογική μεταρρύθμιση μπορεί να επιτευχθεί με δύο τρόπους: Εάν ο υφιστάμενος συντελεστής φόρου είναι μεγαλύτερος από εκείνο το σημείο στο οποίο τα έσοδα από φόρους είναι στο μέγιστο επίπεδο, τότε μειώνοντας το συντελεστή φόρου και διευρύνοντας τη φορολογική βάση αυξάνονται τα φορολογικά έσοδα. Αντίθετα, εάν ο τωρινός συντελεστής φόρου είναι χαμηλότερος του άριστου σημείου, τότε η αύξηση του συντελεστή φόρου θα οδηγούσε και σε αύξηση των εσόδων ανεξάρτητα από οποιαδήποτε μείωση της φορολογικής βάσης.

Η ιδέα για την εφαρμογή ενός φορολογικού συστήματος που θα βασίζεται στον ενιαίο συντελεστή φόρου εξετάζεται στη βιβλιογραφία εδώ και δύο δεκαετίες. Όμως, αλλάζοντας ένα φορολογικό σύστημα με κάποιο άλλο, ένα φορολογικό σύστημα που βασίζεται στον προοδευτικό φόρο εισοδήματος, στον ενιαίο συντελεστή φόρου εισοδήματος είναι μια δραστική αλλαγή. Μέχρι τώρα, ο ενιαίος συντελεστής φόρου έχει εφαρμοστεί σε χώρες που οι οικονομίες τους είτε βρίσκονται σε εμβρυϊκή κατάσταση για παράδειγμα στο Hong - Kong το 1947, είτε βρίσκονται σε μια μεταβατική κατάσταση, όπως οι χώρες του πρώην υπαρκτού σοσιαλισμού. Σε καμία χώρα του ανεπτυγμένου ή δυτικού κόσμου δεν έχει εφαρμοστεί ακόμη, μολονότι πολλές από τις χώρες του κόσμου αυτού σκέφτονται να εφαρμόσουν το σύστημα όπως η Αμερική, η Μεγάλη Βρετανία, η Γερμανία, η Ισπανία κτλ.

Αναμφίβολα, το φορολογικό σύστημα δεν πρέπει να είναι σύνθετο, γραφειοκρατικό και τυπολατρικό και οφείλει να απαιτεί χαμηλό κόστος λειτουργίας του από την Πολιτεία και να έχει σαν αποτέλεσμα την είσπραξη των φόρων καταπολεμώντας τη φοροδιαφυγή και τη φοροαποφυγή. Πρέπει επίσης, να προσαρμόζεται με επιτυχία στο οικονομικό γίγνεσθαι, τις διεθνείς εξελίξεις αλλά και το πλαίσιο των κανόνων που διαμορφώνουν οργανισμοί στους οποίους μετέχει η κάθε χώρα (Ευρωπαϊκή Ένωση, ΟΟΣΑ). **Η υιοθέτηση του ενιαίου συντελεστή φόρου μπορεί να κάνει το ελληνικό σύστημα πιο απλό και στη συνέχεια να ακολουθήσουν οι αλλαγές στις δομές του ΥΠ.ΟΙΚ. και του ελεγκτικού μηχανισμού, με συντονισμένη και ηλεκτρονικά υποστηριζόμενη προσπάθεια κατά της φοροδιαφυγής και με συστήματα που έχουν λειτουργήσει αποτελεσματικά σε άλλες χώρες.**

ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Από την προηγούμενη ανάλυση προέκυψε ότι το φορολογικό μας σύστημα και η Διοίκησή του εμφανίζουν έντονα προβλήματα, τα οποία απαιτούν ριζική αντιμετώπιση και αναβάθμιση και αναδιοργάνωση του φοροεισπρακτικού μηχανισμού. Η αντιμετώπιση αυτή αφορά τόσο το θεσμικό πλαίσιο των φορολογιών όσο και, κυρίως, τις διαδικασίες εφαρμογής τους στην πράξη, συμπεριλαμβανομένων και των μέτρων συμμόρφωσης των φορολογουμένων.

Στο επίκεντρο της αναδιοργάνωσης των φορολογικών υπηρεσιών θα πρέπει να είναι η αναβάθμιση της μηχανοργάνωσης και η αξιοποίηση των τεράστιων δυνατοτήτων που προσφέρει η σύγχρονη τεχνολογία. Το μέτρο αυτό όμως, θα πρέπει να συνοδεύεται από εκτεταμένη απλοποίηση των διαδικασιών, πρακτικών, κανόνων και φορολογικών διατάξεων. Η απλοποίηση του φορολογικού συστήματος πρέπει να γίνει πρωταρχικός στόχος και η υιοθέτηση ενός χαμηλού ενιαίου συντελεστή φορολογίας περίπου στο 15% να ληφθεί υπόψη. Επίσης, η οργάνωση των ΔΟΥ και η μηχανοργάνωση θα πρέπει να πάνε να είναι οργανωμένες κατά φόρο και να οργανωθούν κυρίως γύρω από τον φορολογούμενο. Ένας ηλεκτρονικός “φάκελος” για κάθε φορολογούμενο θα περιέχει όλες τις πληροφορίες γι’ αυτόν, με τη μορφή χρονολογικών σειρών.

Ιδιαίτερη έμφαση θα πρέπει να δοθεί στην αύξηση των φορολογικών ελέγχων και των ηλεκτρονικών διασταυρώσεων. Γενικά, θα πρέπει να δημιουργηθεί η εντύπωση στους φορολογουμένους ότι η πιθανότητα εντοπισμού της φοροδιαφυγής έχει αυξηθεί σημαντικά σε σχέση με ό,τι ίσχυε έως σήμερα.

Με λίγα λόγια, οι αδυναμίες του φοροεισπρακτικού μηχανισμού είναι αρκετές και συγκρίνοντας τον με ό,τι ισχύει σε άλλες χώρες, παρατηρούμε ότι ο ρόλος της Ελληνικής Φορολογικής Διοίκησης δεν έχει λάβει τη μορφή που έχει διεθνώς, με αποτέλεσμα να πρέπει να ληφθούν σημαντικά μέτρα. Εν μέσω μιας εξαιρετικά δυσχερούς κατάστασης της εθνικής οικονομίας, είναι επιτακτική ανάγκη για την Ελληνική Οικονομία και την κοινωνία να γίνει αυτό το δύσκολο έργο της εκτεταμένης αναδιοργάνωσης του φοροεισπρακτικού μηχανισμού, το οποίο όμως δεν είναι ακατόρθωτο. Όπως ο Peter Drucker σοφά σημείωσε, «Ο καλύτερος τρόπος για να προβλέψουμε το μέλλον είναι να το δημιουργήσουμε.” Και μπορούμε να το δημιουργήσουμε. . .

ΠΗΓΕΣ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- 1) Γλυκού Ιωάννα, 2009, «*Κράτος & Φορολογική Πολιτική – Μία ιστορική και θεωρητική προσέγγιση και η περίπτωση της Ελλάδας*», Εκδόσεις Σάκκουλα Α.Ε.
- 2) Νανόπουλος Αντώνης, 2010, «*ΟΡΓΑΝΩΤΙΚΗ ΔΟΜΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ, Η Ελληνική Πραγματικότητα*», Εκδόσεις ΛΙΒΑΝΗ

ΞΕΝΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- 1) James Alm, Jorge Martinez-Vazquez, Mark Rider, Νοέμβριος 2005, «The Challenges of Tax Reform in a Global Economy», εκδόσεις Springer»
- 2) Gallagher Mark, 2005, “*BENCHMARKING TAX SYSTEMS*”, John Wiley & Sons, Ltd., Washington, DC, USA
- 3) Jaime Vázquez-Caro, Richard M. Bird, March 2011, «*Benchmarking Tax Administrations in Developing Countries: A Systemic Approach*», Georgia State University Atlanta, Georgia, United States of America

ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ – ΜΕΛΕΤΕΣ – ΔΗΜΟΣΙΕΥΣΕΙΣ

- 1) Δαμίγος Ποθητός, Σεπτέμβριος 2009, «*Το φορολογικό σύστημα της Κροατίας*», Φορολογική Επιθεώρηση
- 2) Ζέρβα Αναστασία, Νοέμβριος 2010, «*Φορολογική Διοίκηση & Ελεγκτικός Μηχανισμός της Ρουμανίας*», Φορολογική Επιθεώρηση

- 3) Κολοβού Βασιλική, 2009, «*Συνοπτική παρουσίαση του Ισπανικού Φορολογικού Συστήματος*», Φορολογική Επιθεώρηση
- 4) Κουτουλάκου Αικατερίνη, Απρίλιος 2011, «*ΙΣΠΑΝΙΑ: Στρατηγικός σχεδιασμός-σύστημα διοίκησης μέσω στόχων και καθορισμός δεικτών μέτρησης αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας*», Φορολογική Επιθεώρηση
- 5) Κρίσιλας Κωνσταντίνος, Αδαμαντιάδης Ευστάθιος, Ιανουάριος 2011, «*Η ΟΛΛΑΝΔΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΣΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ*», Φορολογική Επιθεώρηση
- 6) Πούλιος, Θ. Γεώργιος, Μάρτιος 2010, «*Η Φορολογική Διοίκηση της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας*», Φορολογική Επιθεώρηση
- 7) Πουρζιτάκης Στράτος, Μάρτιος 2011, «*Το Φορολογικό Σύστημα της Ιαπωνίας*», Φορολογική Επιθεώρηση
- 8) Σαραϊδάρης Αναστάσιος, Γεώργιος Γκίκας, «*Το Φιλανδικό Φορολογικό Σύστημα*», Φορολογική Επιθεώρηση
- 9) Τσορμπατζόγλου Ιωάννης, «*Το φορολογικό σύστημα της Γαλλίας*», Φορολογική Επιθεώρηση
- 10) Χατζηπαναγιώτου Α. Ευανθία, Νοέμβριος 2005, «*Αναδιοργάνωση Είσπραξης εσόδων της Ολλανδικής Φορολογικής Διοίκησης*», Φορολογική Επιθεώρηση
- 11) Χατζηπαναγιώτου Α. Ευανθία, Απρίλιος 2010, «*Προβλήματα κατά τον Φορολογικό Έλεγχο και Προτάσεις προς τη Φορολογική Διοίκηση*», Φορολογική Επιθεώρηση
- 12) ΕΚΘΕΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ, Αθήνα, Μάρτιος 2002, Η επιτροπή συστάθηκε με την 1013462/177/Α0006/7-2-2001 απόφαση του Υπουργού

Οικονομικών, Πρόεδρος επιτροπής: Γεωργακόπουλος Θεόδωρος, Καθηγητής Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών

- 13) ΚΕ.Μ.Ε. (κέντρο μελετών και έρευνας εμπορικού και βιομηχανικού επιμελητηρίου Αθηνών) -Ε.Β.Ε.Α., ΓΙΑΝΝΗΣ ΒΑΡΟΥΦΑΚΗΣ, ΤΑΣΟΣ ΠΑΤΩΚΟΣ, Μάρτιος 2011, *«Η φορολόγηση των επιχειρήσεων εν μέσω κρίσης - Μελέτη, συμπεράσματα και προτάσεις»*
- 14) ΤΡΑΠΕΖΑ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ (Ευρωσύστημα), Οκτώβριος 2010, ΝΟΜΙΣΜΑΤΙΚΗ ΠΟΛΙΤΙΚΗ, ΕΝΔΙΑΜΕΣΗ ΕΚΘΕΣΗ
- 15) ΙΝΣΤΙΤΟΥΤΟ ΕΜΠΟΡΙΟΥ & ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ, Ιούνιος 2012, *«Ύψος Φορολογικών συντελεστών στα Κράτη – Μέλη της Ε.Ε. (27) -Πηγή Eurostat -»*
- 16) ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΠΙΜΕΛΗΤΗΡΙΟ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ, Οκτώβριος 2011, *«Επικαιροποίηση των προτάσεων για την αναμόρφωση του φορολογικού συστήματος»*
- 17) ΕΘΝΙΚΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΚΑΤΑΠΟΛΕΜΗΣΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ 2011-2013, Απρίλιος 2011
- 18) Υπουργείο Οικονομικών, Νοέμβριος 2011, ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2012, ΕΙΣΗΓΗΤΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ

ΞΕΝΗ ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ

- 1) Edmund Biber, Απρίλιος 2010, *«Revenue Administration: Taxpayer Audit— Use of Indirect Methods»*, Fiscal Affairs Department , International Monetary Fund
- 2) Maureen Kidd, 2010, *«Revenue Administration: Functionally Organized Tax Administration»*, Fiscal Affairs Department , International Monetary Fund

- 3) OECD (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT), Ιανουάριος 2009, «*Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2008)*»
- 4) OECD (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT), Μάρτιος 2011, «*FORUM ON TAX ADMINISTRATION, Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2010)*»

ΠΕΡΙΟΔΙΚΑ

- 1) Ι. Φωτόπουλος, Αύγουστος-Σεπτέμβριος 2010, «*Η διοίκηση του ελληνικού φορολογικού συστήματος - Tax administration*», Περιοδικό ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ, Τεύχος 63/2010 (Το παρόν κείμενο γράφτηκε το έτος 1995.)

ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

- 1) <http://ebookbrowse.com/organisational-structure-france-2011-pdf-d209002152>
- 2) http://www.mof.gov.cy/mof/mof.nsf/page07_gr/page07_gr?OpenDocument
- 3) <http://www.opengov.gr/minfin/wp-content/uploads/forologia/erotisi11.pdf>
- 4) <http://www.minfin.gr/portal/el/resource/section/council-of-economics-advisors>
- 5) <http://www.prosvasis.com>
- 6) <http://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/12521>

- 7) <http://www.scribd.com/doc/80283158/%CE%9D%CE%9F%CE%9C%CE%9F%CE%A3-%CE%A5%CE%A0-2238-1994-%CE%9A%CE%A6%CE%95>
- 8) <http://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/12197>

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ

- 1) ΑΝΔΡΕΟΓΛΟΥ ΧΡΥΣΑΝΘΗ, Σεπτέμβριος 2011, *«ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΗ ΤΗΣ ΣΤΑΣΗΣ ΤΩΝ ΥΠΑΛΛΗΛΩΝ ΣΕ ΔΗΜΟΣΙΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ (Δ.Ο.Υ.) ΑΠΕΝΑΝΤΙ ΣΕ ΟΡΓΑΝΩΣΙΑΚΕΣ ΑΛΛΑΓΕΣ ΚΑΙ Ο ΡΟΛΟΣ ΤΗΣ ΣΥΝΑΙΣΘΗΜΑΤΙΚΗΣ ΝΟΗΜΟΣΥΝΗΣ. ΜΙΑ ΕΜΠΕΙΡΙΚΗ ΜΕΛΕΤΗ ΣΤΙΣ Δ.Ο.Υ. ΔΥΟ ΚΕΝΤΡΙΚΩΝ ΠΟΛΕΩΝ ΤΗΣ Β. ΕΛΛΑΔΟΣ»*, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας – Οικονομικών και Κοινωνικών Επιστημών
- 2) Γαλεράκη Μαργαρίτα, 2012, πτυχιακή εργασία με θέμα *«Φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων»*, Α.Τ.Ε.Ι. Ηρακλείου Κρήτης
- 3) Γκαρβέλη Όλγα, Αύγουστος 2011, *«Ελεγκτική & Φορολογικός Έλεγχος»*, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας – Οικονομικών και Κοινωνικών Επιστημών
- 4) ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ ΠΕΡΔΙΟΣ, Ιούνιος 2012, *«Μελέτη της φορολογικής συμμόρφωσης στην Κύπρο»*, Ανοικτό Πανεπιστήμιο Κύπρου – Σχολή οικονομικών επιστημών και διοίκησης, Λευκωσία
- 5) ΣΑΡΡΟΥ ΙΩΑΝΝΑ, Αύγουστος-Σεπτέμβριος 2011, *“ΑΡΧΕΣ ΚΑΙ ΔΟΜΗ ΕΥΡΩΠΑΪΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ”*, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας – Οικονομικών και Κοινωνικών Επιστημών
- 6) Τσαρουχά Γεωργία, Μάρτιος 2012, *«Τα φορολογικά συστήματα στις μεσογειακές χώρες της Ε.Ε.»*, Α.Τ.Ε.Ι. Κρήτης, Σχολή Διοίκησης & Οικονομίας

ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ - ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ

- 1)** ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 2238, Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.
[Τελευταία κωδικοποίηση με το νόμο : 4072/2012]
- 2)** Αριθμ. ΠΟΛ. 1178, Επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 80 του ν. 3842/2010.
- 3)** ΠΟΛ 1162 27.07.2011, Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή της απόφασης ΠΟΛ.1072/8-4-2011 «Έλεγχος φορολογικών υποθέσεων επιτηδευματιών, επίλυση φορολογικών διαφορών, βεβαίωση και καταβολή των φόρων».
- 4)** ΠΟΛ 1159/22.7.2011, Καθορισμός της διαδικασίας εφαρμογής της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994) αναφορικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που θα εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν. 3693/2008 (ΦΕΚ Α' 174).

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Ι

Με την **ΠΟΛ 1178/ 19-09-2011** (Επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 80 του ν. 3842/2010) καθορίζεται αναλυτικός πίνακας κριτηρίων-κανόνων επιλογής υποθέσεων για έλεγχο και μοριοδότησης αυτών. Στον πίνακα αυτό και σε κάθε κριτήριο αναφέρονται αναλυτικοί κανόνες που υλοποιούν το κριτήριο, καθώς επίσης και ο αριθμός των μορίων βαρύτητας του κάθε κανόνα, ο οποίος βασίστηκε στα ποιοτικά χαρακτηριστικά, στα οικονομικά, χωροταξικά και χρονικά δεδομένα. Ο πίνακας:

α/α κριτηρίου	α/α κανόνα	ΚΡΙΤΗΡΙΑ	ΜΟΡΙΑ
1		Πρόκειται για επιτηδευματίες εκδότες πλαστών ή εικονικών ή νοθευμένων φορολογικών στοιχείων ή λήπτες εικονικών ή νοθευμένων φορολογικών στοιχείων.	
	1	Για κάθε παράβαση έκδοσης εικονικού ή έκδοσης πλαστού ή νόθευσης στοιχείου που δεν περιγράφεται αλλού αξίας > 880 € ή 1.200€	1000
	2	Έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων που αφορούν πώληση αγαθών αξίας< 880 € (π.χ. τιμολόγιο, ΑΛΠ, εκκαθάρισης ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου κλπ)	300
	3	Έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων που αφορούν την παροχή υπηρεσιών αξίας > 880 € ή 1.200€	1000
	4	Έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων που αφορούν την παροχή υπηρεσιών αξίας< 880 €	300
	5	Έκδοση πλαστών δελτίων αποστολής ή συγκεντρωτικών δελτίων αποστολής που αφορούν συναλλαγές αξίας > 880 € ή 1.200€	1000
	6	Έκδοση πλαστών δελτίων αποστολής ή συγκεντρωτικών δελτίων αποστολής που αφορούν συναλλαγές αξίας< 880 €	300
	7	Έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων που αφορούν πώληση αγαθών αξίας > 880 € ή 1.200€ (π.χ. τιμολόγιο, ΑΛΠ, εκκαθάρισης ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου κλπ)	1000
	8	Έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων που αφορούν πώληση αγαθών αξίας< 880 € (π.χ. τιμολόγιο, ΑΛΠ, εκκαθάρισης ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου κλπ)	300
	9	Έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων που αφορούν την παροχή υπηρεσιών αξίας > 880 € ή 1.200€	1000
	10	Έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων που αφορούν την παροχή υπηρεσιών αξίας< 880 €	300

	11	Έκδοση εικονικών δελτίων αποστολής ή συγκεντρωτικών δελτίων αποστολής που αφορούν συναλλαγές αξίας > 880 € ή 1.200€	1000
	12	Έκδοση εικονικών δελτίων αποστολής ή συγκεντρωτικών δελτίων αποστολής που αφορούν συναλλαγές αξίας< 880 €	300
	13	Έκδοση μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων που αφορούν πώληση αγαθών αξίας > 880 € ή 1.200€ (π.χ. τιμολόγιο, ΑΛΠ, εκκαθάρισης ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου κλπ) χωρίς να προσδιορίζεται η εικονική αξία	1000
	14	Έκδοση μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων που αφορούν πώληση αγαθών αξίας < 880 € (π.χ. τιμολόγιο, ΑΛΠ, εκκαθάρισης ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου κλπ) χωρίς να προσδιορίζεται η εικονική αξία	300
	15	Έκδοση μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων που αφορούν την παροχή υπηρεσιών αξίας > 880 € ή 1.200€ χωρίς να προσδιορίζεται η εικονική αξία	1000
	16	Έκδοση μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων που αφορούν την παροχή υπηρεσιών αξίας< 880 € χωρίς να προσδιορίζεται η εικονική αξία	300
	17	Έκδοση μερικώς εικονικών δελτίων αποστολής ή συγκεντρωτικών δελτίων αποστολής που αφορούν συναλλαγές αξίας > 880 € ή 1.200€ χωρίς να προσδιορίζεται η εικονική αξία	1000
	18	Έκδοση μερικώς εικονικών δελτίων αποστολής ή συγκεντρωτικών δελτίων αποστολής που αφορούν συναλλαγές αξίας< 880 € χωρίς να προσδιορίζεται η εικονική αξία	300
	19	Έκδοση πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων που αφορούν πώληση αγαθών αξίας > 880 € ή 1.200€ (π.χ. τιμολόγιο, ΑΛΠ, εκκαθάρισης ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου κλπ)	1000
	20	Έκδοση πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων που αφορούν πώληση αγαθών αξίας< 880 € (π.χ. τιμολόγιο, εκκαθάρισης ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου κλπ)	300
	21	Έκδοση πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων που αφορούν την παροχή υπηρεσιών αξίας> 880 € ή 1.200€	1000
	22	Έκδοση πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων που αφορούν την παροχή υπηρεσιών αξίας< 880 €	300
	23	Έκδοση πλαστών και εικονικών δελτίων αποστολής ή συγκεντρωτικών δελτίων αποστολής που αφορούν συναλλαγές αξίας > 880 € ή 1.200€	1000
	24	Έκδοση πλαστών και εικονικών δελτίων αποστολής ή συγκεντρωτικών δελτίων αποστολής που αφορούν συναλλαγές αξίας< 880 €	300

	25	Έκδοση πλαστών και μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων που αφορούν πώληση αγαθών αξίας > 880 € ή 1.200€ (π.χ. τιμολόγιο, ΑΛΠ, εκκαθάρισης ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου κλπ) χωρίς να προσδιορίζεται η εικονική αξία	1000
	26	Έκδοση πλαστών και μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων που αφορούν πώληση αγαθών αξίας < 880 € (π.χ. τιμολόγιο, ΑΛΠ, εκκαθάρισης ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου κλπ) χωρίς να προσδιορίζεται η εικονική αξία	300
	27	Έκδοση πλαστών και μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων που αφορούν την παροχή υπηρεσιών αξίας >880 € ή 1.200€ χωρίς να προσδιορίζεται η εικονική αξία	1000
	28	Έκδοση πλαστών και μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων που αφορούν την παροχή υπηρεσιών αξίας < 880 € χωρίς να προσδιορίζεται η εικονική αξία	300

	29	Έκδοση πλαστών και μερικώς εικονικών δελτίων αποστολής ή συγκεντρωτικών δελτίων αποστολής που αφορούν συναλλαγές αξίας > 880 € ή 1.200€ χωρίς να προσδιορίζεται η εικονική αξία	1000
	30	Έκδοση πλαστών και μερικώς εικονικών δελτίων αποστολής ή συγκεντρωτικών δελτίων αποστολής που αφορούν συναλλαγές αξίας < 880 € χωρίς να προσδιορίζεται η εικονική αξία	300
	31	Νόθευση φορολογικών στοιχείων που αφορούν πώληση αγαθών αξίας > 880 € ή 1.200€ (π.χ. τιμολόγιο, ΑΛΠ, εκκαθάρισης ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου κλπ)	1000
	32	Νόθευση φορολογικών στοιχείων που αφορούν πώληση αγαθών αξίας < 880 € (π.χ. τιμολόγιο, ΑΛΠ, εκκαθάρισης ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου κλπ)	300
	33	Νόθευση φορολογικών στοιχείων που αφορούν την παροχή υπηρεσιών αξίας > 880 € ή 1.200€	1000
	34	Νόθευση φορολογικών στοιχείων που αφορούν την παροχή υπηρεσιών αξίας < 880 €	300
	35	Νόθευση δελτίων αποστολής ή συγκεντρωτικών δελτίων αποστολής που αφορούν συναλλαγές αξίας > 880 € ή 1.200€	1000
	36	Νόθευση δελτίων αποστολής ή συγκεντρωτικών δελτίων αποστολής που αφορούν συναλλαγές αξίας < 880 €	300
	37	Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων (αγορά αγαθών > 880 € ή 1.200€)	1000
	38	Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων (λήψη αγαθών αξίας < 880 €)	300
	39	Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων (λήψη υπηρεσιών > 880 € ή 1.200€)	1000
	40	Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων (λήψη υπηρεσιών αξίας < 880 €)	300
	41	Λήψη εικονικών Δελτίων Αποστολής που αφορούν συναλλαγές > 880 € ή 1.200€	1000
	42	Λήψη εικονικών Δελτίων Αποστολής που αφορούν συναλλαγές αξίας < 880 €	300

	43	Λήψη μερικώς εικον.φορ.στοιχ από αγορά αγαθών (χωρίς προσδ.εικον.αξία) > 880 € ή 1.200€	1000
	44	Λήψη μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων από αγορά αγαθών αξίας < 880 € (χωρίς να προσδιορίζεται η εικονική αξία)	300
	45	Λήψη μερικώς εικον.φορ.στοιχ από λήψη υπηρ.(χωρίς προσδ.εικον.αξία) > 880 € ή 1.200€	1000
	46	Λήψη μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων από λήψη υπηρεσιών αξίας< 880 € (χωρίς να προσδιορίζεται η εικονική αξία)	300
	47	Λήψη μερικώς εικον.Δ.Α.για συν.από αγορά αγαθ.(χωρίς προσδ.εικον.αξία) > 880 € ή 1.200€	1000
	48	Λήψη μερικώς εικονικών Δ.Α.για συν.από αγορά αγαθ(χωρίς να προσδιορίζεται η εικονική αξία) < 880 €	300
	49	Λήψη πλαστών και εικονικών στοιχείων (αγορά αγαθών > 880 € ή 1.200€)	1000
	50	Λήψη πλαστών και εικονικών στοιχείων (αγορά αγαθών < 880 €)	300
	51	Λήψη πλαστών και εικονικών στοιχείων (λήψη υπηρεσιών > 880 € ή 1.200€)	1000
	52	Λήψη πλαστών και εικονικών στοιχείων (λήψη υπηρεσιών < 880 €)	300
	53	Λήψη πλαστών και εικονικών Δ.Α. > 880 € ή 1.200€	1000
	54	Λήψη πλαστών και εικονικών Δ.Α. < 880 €	300
	55	Λήψη πλαστών κ' μερ.εικον.φορ.στοιχ.από αγορά αγαθ. χωρίς προσ.εικ.αξία> 880 € ή 1.200€	1000
	56	Λήψη πλαστών κ' μερ.εικον.φορ.στοιχ.από αγορά αγαθ. χωρίς προσ.εικ.αξία< 880 €	300
	57	Λήψη πλαστών κ' μερ.εικον.φορ.στοιχ. από λήψη υπηρ.εσ. χωρίς προσ.εικ.αξία> 880 € ή 1.200€	1000
	58	Λήψη πλαστών κ' μερ.εικον.φορ.στοιχ. από λήψη υπηρ.εσ. χωρίς προσ.εικ.αξία< 880 €	300
	59	Λήψη πλαστών και μερ.εικον.Δ.Α.(για συναλλαγές) χωρίς προσ.εικ.αξία > 880 € ή 1.200€	1000
	60	Λήψη πλαστών και μερ.εικον.Δ.Α.(για συναλλαγές) χωρίς προσ.εικ.αξία < 880 €	300
	61	Λήψη εικονικού στοιχείου-υπαρκτή συναλλαγή-διαφορετικό πρόσωπο συναλλασσόμενου>880€ ή 1.200€	1000
	62	Λήψη εικονικού στοιχείου-υπαρκτή συναλλαγή-διαφορετικό πρόσωπο συναλλασσόμενου <880 Ευρώ	300
	63	Έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων που αφορούν αγορά αγαθών αξίας > 880 € ή 1.200€ (και της παρ.5 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ.)	1000
	64	Έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων που αφορούν αγορά αγαθών αξίας < 880 € (και της παρ.5 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ.)	300
	65	Έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων που αφορούν αγορά αγαθών αξίας > 880 € ή 1.200€ (και της παρ.5 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ.)	1000
	66	Έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων που αφορούν αγορά αγαθών αξίας < 880 € (και της παρ.5 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ.)	300
	67	Έκδοση μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων που αφορούν αγορά αγαθών αξίας > 880 € ή 1.200€ (και της παρ.5 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ.) χωρίς να προσδιορίζεται η εικονική αξία	1000
	68	Έκδοση μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων που αφορούν αγορά αγαθών αξίας < 880 € (και της παρ.5 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ.) χωρίς να προσδιορίζεται η εικονική αξία	300
	69	Έκδοση πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων που αφορούν αγορά αγαθών αξίας > 880 € ή 1.200€ (και της παρ.5 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ.)	1000
	70	Έκδοση πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων που αφορούν αγορά αγαθών αξίας < 880 € (και της παρ.5 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ.)	300
	71	Έκδοση πλαστών και μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων που αφορούν αγορά αγαθών αξίας> 880 € ή 1.200€ χωρίς να προσδιορίζεται η εικονική αξία	1000
	72	Έκδοση πλαστών και μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων που αφορούν αγορά αγαθών αξίας< 880 € χωρίς να προσδιορίζεται η εικονική αξία	300
	73	Νόθευση φορολογικών στοιχείων που αφορούν αγορά αγαθών αξίας > 880 € ή 1.200€ (και της παρ.5 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ.)	1000

	74	Νόθευση φορολογικών στοιχείων που αφορούν αγορά αγαθών αξίας < 880 € (και της παρ.5 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ.)	300
		Αν το συνολικό ποσό της μιας ή των περισσότερων παραβάσεων κάθε χρήσης είναι μεγαλύτερο των 2.000,00 ευρώ και μικρότερο των 20.000,00 ευρώ ή είναι μεγαλύτερο από το 1% των συνολικών δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων και μικρότερο του 3% τότε τα μόρια προσauζάνονται κατά ποσοστό 50%, ενώ αν είναι μεγαλύτερο των 20.000,00 ευρώ ή μεγαλύτερο του 3% των συνολικών δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων τότε τα μόρια προσauζάνονται κατά ποσοστό 100%.	
2		Υπάρχουν λοιπές ουσιαστικές παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και στοιχείων (ΚΒΣ).	
	1	Μη τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ	1000
	2	Μη τήρηση πρόσθετων βιβλίων του άρθρου 10 του ΚΒΣ	1000
	3	Μη τήρηση βιβλίου αποθήκης ή παραγωγής κοστολογίου και τεχνικών προδιαγραφών ανεξάρτητα αν η παράλειψη αφορά ένα ή περισσότερα από αυτά	1000
	4	Μη επίδειξη των βιβλίων και στοιχείων μετά από πρόσκληση την πρώτη φορά	400
	5	Μη τήρηση βιβλίου απογραφών - ισολογισμού	1000
	6	Μη υποβολή στοιχείων του άρθρου 20 παρ.1	200
	7	Εκπρόθεσμη υποβολή στοιχείων-καταστάσεων του άρθρου 20 παρ.1 μετά την 31/12, αξίας >14.673€	50
	8	Ελλιπής περιγραφή του είδους των αγαθών ή υπηρεσιών στα βιβλία	300
	9	Ελλιπής περιγραφή του είδους των αγαθών ή υπηρεσιών στα στοιχεία	300
	10	Μη σύνταξη ή μη εμπρόθεσμη σύνταξη και καταχώριση ισολογισμού	500
	11	Παραμπόδιση του ελέγχου με θετικές ενέργειες	1000
	12	Μη τήρηση βιβλίων Α' ή Β' κατηγορίας	1000
	13	Τήρηση βιβλίων Β' Κατηγορίας αντί για Γ' κατηγορίας	1000
	14	Μη τήρηση ή πλημμελής τήρηση ή μη διαφύλαξη του εγχειριδίου λογισμικού	50
	15	Μη τήρηση ή πλημμελής τήρηση βιβλίου ή δελτίου ποσοτικής παραλαβής	300
	16	Μη τήρηση ή πλημμελής τήρηση του βιβλίου επενδύσεων Α' κατ. βιβλίων του Κ.Β.Σ.	50
	17	Μη τήρηση ή πλημμελής τήρηση του βιβλίου επενδύσεων Β' κατ. βιβλίων του Κ.Β.Σ.	50
	18	Μη τήρηση ή πλημμελής τήρηση του βιβλίου επενδύσεων Γ' κατ. βιβλίων του Κ.Β.Σ.	50
	19	Μη επίδειξη βιβλίων και στοιχείων	50
	20	Υπάρχει παράβαση για μη διευκόλυνση του ελέγχου	50
	21	Μη εμπρόθεσμη ενημέρωση βιβλίων Α' κατηγορίας ΚΒΣ	50
	22	Μη εμπρόθεσμη ενημέρωση βιβλίων Γ' κατηγορίας ΚΒΣ	50
	23	Μη εμπρόθεσμη ενημέρωση του βιβλίου αποθήκης ή παραγωγής - κοστολογίου	50
	24	Μη τήρηση βιβλίων σύμφωνα με τις αρχές της Λογιστικής	300
	25	Μη τήρηση ή πλημμελής τήρηση βιβλίων σύμφωνα με το ΕΓΛΣ	300
	26	Μη τήρηση διαχειριστικής περιόδου σύμφωνα με το άρθρο 26 του ΚΒΣ	300
	27	Σύμπτυξη διευθ/νομ/λογ/φορ συμβούλου σε πράξεις/παραλ παραποίησης εικόνας Βιβλίων	50
	28	Παράβαση προγραμ/τη ή τρίτου για μη κάλυψη των τεχνικών προδιαγραφών του λογ/κού	50

29	Μη διάθεση προσωπικού για διευκόλυνση του ελέγχου	50
30	Υπογραφή Ισολ/μού από λογιστή που δεν διαθέτει τα τυπικά προσόντα παρ.3 αρθρ. 29	50
31	Λοιπές παραβάσεις στοιχείων	50
32	Μη έκδοση συνοδευτικού φορολογικού στοιχείου από αγρότη αξίας < 880€ ή 1.200€	200
33	Ανακριβής έκδοση συνοδευτικού φορολογικού στοιχείου από αγρότη αξίας < 880€ ή 1.200€	200
34	Έκδοση αθεώρητου ή μη σημανθέντος στοιχείου καταχωρημένου στα βιβλία, χωρίς γνωστοποίηση στη Δ.Ο.Υ. πριν από τον έλεγχο	50
35	Μη καταχώριση λοιπών στοιχείων πλην εμπορευσίμων (μη αυτοτελείς παραβάσεις)	50
36	Ανακριβής καταχώριση λοιπών στοιχείων πλην εμπορευσίμων (μη αυτοτελείς παραβάσεις)	50
37	Μη υποβολή γνωστοποιήσεων	50
38	Λοιπές παραβάσεις στοιχείων (π.χ. μη αναγραφή ονομ/μου στις ΑΛΠ)	50
39	Λοιπές γενικές παραβάσεις στοιχείων	50
40	Εκπρόθεσμη υποβολή στοιχείων του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ. (μέχρι την 31/12)	50
41	Εκπρόθεσμη υποβολή στοιχείων άρθρου 20 (μετά την 31/12) αξίας <14.673€	50
42	Μη καταχώριση στοιχείων αγοράς, πώλησης, εσόδου, εξόδου, μέχρι ποσού συνολικής διαφοράς 880€	100
43	Ανακριβής καταχώριση στοιχείων αγοράς, πώλησης, εσόδου, εξόδου, μέχρι ποσού συνολικής διαφοράς 880€	100
44	Η κάθε μη καταχώριση ή η ανακριβής καταχώριση στοιχείου απογραφής ως προς την ποσότητα, κάθε εμπορεύσιμου περιουσιακού στοιχείου μέχρι ποσού συνολικής διαφοράς 880€	100
45	Η καθεμία καταχώριση ανύπαρκτης πώλησης ή ανύπαρκτου εσόδου και στοιχείου απογραφής < 880€	100
46	Μη τήρηση αναλυτικής Λογιστικής	50
47	Μη επίδειξη των πρόσθετων βιβλίων του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 και της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ.	1000
48	Μη τήρηση των ημερολογίων με πρωτογενείς καταχωρήσεις	1000
49	Μη τήρηση του γενικού καθολικού	50
50	Μη τήρηση ισοζυγίου λογ/σμών γενικού - αναλυτικών καθολικών	1000
51	Εξόφληση στοιχείου αγοράς ή λήψης υπηρεσιών αξίας μεγαλύτερης των 15.000€ ή των 3.000€ ή των 1.000€ , κατά περίπτωση, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ.2 αρ.18 Κ.Β.Σ.	500
52	Μη έκδοση στοιχείου διακίνησης (π.χ. δελτίου αποστολής, συγκεντρωτικού δελτίου αποστολής κλπ) για το οποίο έχει εκδοθεί και καταχωρηθεί το αντίστοιχο στοιχείο αξίας	1000
53	Εκπρόθεσμη υποβολή στοιχείων για πωλήσεις πετρελαίου θέρμανσης πριν την 31/12	50
54	Εκπρόθεσμη υποβολή στοιχείων για πωλήσεις πετρελαίου θέρμανσης μετά την 31/12 αξίας <14.673€	50
55	Ελλιπής ή ανακριβής υποβολή στοιχείων για πετρέλαιο θέρμανσης (διαφορές <14.673€)	400
56	Ελλιπής ή ανακριβής υποβολή στοιχείων για πετρέλαιο θέρμανσης (διαφορές >14.673€)	600
57	Μη υποβολή στοιχείων για πωλήσεις πετρελαίου θέρμανσης (μέχρι 31.12.2007)	50
58	Εκπρόθεσμη υποβολή στοιχείων για πωλήσεις πετρελαίου θέρμανσης (μετά την 31/12 αξίας >14.673€)	50
59	Εκπρόθεσμη υποβολή ισοζυγίου της παρ.6 του άρθρου 20 (πριν το 6μηνο από την προθεσμία υποβολής)	50
60	Εκπρόθεσμη υποβολή ισοζυγίου της παρ.6 του άρθρου 20 (μετά το 6μηνο από την προθεσμία υποβολής)	50

61	Μη υποβολή ισοζυγίου της παρ.6 του άρθρου 20	200
62	Μη επίδειξη του βιβλίου κοστολογίου οικοδομών μετά από προηγούμενη πρόσκληση της ΑΥΟ ΠΟΛ.1039/9.3.06, για κάθε οικοδομή	300
63	Μη τήρηση του βιβλίου κοστολογίου οικοδομών της ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1039/9.3.2006 (ισχύς από 1.1.2007)	400
64	Μη επίδειξη βιβλίων και στοιχείων στον προληπτικό έλεγχο για δεύτερη ή τρίτη φορά (Ισχύει από 1/1/2007)	1000
65	Μη καταχώρηση της ποσοτικής καταμέτρησης των αποθεμάτων στο βιβλίο των απογραφών όλων ή μερικών αποθηκευτικών χώρων (βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ)	1000
66	Μη ενημέρωση ή εκπρόθεσμη ενημέρωση βιβλίων Β' κατηγορίας του ΚΒΣ	50
67	Πλημμελής τήρηση κάθε βιβλίου ή κατάστασης	50
68	Μη τήρηση βιβλίου απογραφής για τα αποθέματα όλων ή μερικών εγκαταστάσεων (βιβλία Β' κατηγορίας ΚΒΣ)	1000
69	Μη εμπρόθεσμη /εκπρόθεσμη ενημέρωση του βιβλίου απογραφών με τα αποθέματα όλων ή μερικών εγκαταστάσεων (βιβλία Β' κατηγορίας ΚΒΣ)	50
70	Μη καταχώρηση στο βιβλίο απογραφών συνταχθέντος ισολογισμού ή πινάκων του άρθρου 29 παρ.1 εδαφ.1,2	200
71	Μη καταχώρηση στο βιβλίο απογραφών του προσωρινού ισολογισμού ή προσωρινών καταστάσεων του άρθρου 29 παρ.1 εδαφ.3 (σε περίπτωση που η εκκαθάριση διαρκεί πέραν του έτους)	50
72	Μη εμπρόθεσμη ενημέρωση του βιβλίου απογραφών με τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία πλην των αποθεμάτων	50
73	Μη σύνταξη καταστάσεων απογραφής για κάθε εγκατάσταση	500
74	Πλημμελής σύνταξη ισολογισμού και αποτελεσμάτων χρήσης	500
75	Πλημμελής τήρηση βιβλίου απογραφών για Β' & Γ' κατηγορίας (συμπεριλαμβάνεται και η αποτίμηση με διαφορετικό τρόπο)	500
76	Μη τήρηση του ημερολογίου διαφημίσεων	500
77	Μη υποβολή ή εκπρόθεσμη υποβολή του ημερολογίου διαφημίσεων	500
78	Καταχώρηση των δεδομένων θεωρημένου βιβλίου σε άλλο θεωρημένο βιβλίο	50
79	Μη καταχώρηση ή ανακριβής καταχώρηση σε πρόσθετο βιβλίο (έχουν εκδοθεί ΑΠΥ)	500
80	Εγγραφές στο περιθώριο των βιβλίων	50
81	Μη χρήση ορθού συντελεστή ΦΠΑ σε ΑΛΠ από ΦΤΜ	50
82	Σύμπραξη σε πράξη ή παραλείψεις της επιχείρησης	50
83	Μη έκδοση απόδειξης λιανικής πώλησης - απόδειξης παροχής υπηρεσιών < 880 € ή 1.200€	300
84	Έκδοση αθεώρητης - μη καταχωρημένης στα βιβλία απόδειξης λιανικής πώλησης - απόδειξης παροχής υπηρεσιών	300
85	Ελλιπής έκδοση στοιχείου εκτός της αξίας: Απόδειξης λιανικής πώλησης - απόδειξης παροχής υπηρεσιών	50
86	Η μη καταχώρηση κάθε στοιχείου ή εγγράφου αγοράς, πώλησης, εσόδου, εξόδου, εφόσον δεν επιβλήθηκε πρόστιμο των περιπτώσεων α και γ της παρ. 8 του άρθρου 5 του ν.2523/97 > 880€	300
87	Η κάθε ανακριβής καταχώρηση κάθε στοιχείου ή εγγράφου αγοράς, πώλησης, εσόδου, εξόδου, εφόσον δεν επιβλήθηκε πρόστιμο της περίπτωσης γ' της ίδιας παραγράφου > 880€	300
88	Μη καταχώρηση ή ανακριβής καταχώρηση κάθε εμπορεύσιμου περιουσιακού στοιχείου στο βιβλίο απογραφών, για ποσό > 880€	300
89	Κάθε μία καταχώρηση στα βιβλία αγοράς ή εξόδου που δεν έχει πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο (μέχρι 880 ευρώ)	300
90	Η καθεμία καταχώρηση ανύπαρκτης πώλησης ή ανύπαρκτου εσόδου και στοιχείου απογραφής > 880€	300
91	Η κάθε μη καταχώρηση ή ανακριβής καταχώρηση των στοιχείων που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής, στα πρόσθετα βιβλία που ορίζονται από τις διατάξεις των παρ. 1 και 5 του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ. και τις αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών.	300
92	Εκπρόθεσμη εκτύπωση των Βασικών βιβλίων στα οποία διενεργούνται πρωτογενείς εγγραφές	50

	93	Μη κάλυψη υποχρεώσεων και προδιαγραφών του άρθρου 23 του Κ.Β.Σ.	50
	94	Η κάθε μη καταχώρηση ή η ανακριβής καταχώρηση στο Βιβλίο κοστολογίου οικοδομών, δαπάνης που προσδιορίζει το κόστος κάθε οικοδομής, της ΑΥΟ Π0Λ.1039/9.3.06	200
	95	Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση στοιχείου παράδοσης κτισμάτων ανεξαρτήτως του ύψους της αξίας αυτού	1000
	96	Η κάθε μη υποβολή ή εκπρόθεσμη υποβολή των αντιτύπων των φορολογικών παραστατικών για τις συναλλαγές πετρελαίου της παραγράφου 7 του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ. (ισχύει από 15/2/2008)	50
	97	Εκπρόθεσμη ή ανακριβής ως προς την ποσότητα των καταστάσεων του πετρελαίου θέρμανσης (ισχύει από 15.2.2008)	50
	98	Μη υποβολή καταστάσεων για τις συναλλαγές πετρελαίου θέρμανσης της παραγράφου 7 του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ., ως προς την ποσότητα (ισχύει από 15.2.2008)	50
	99	Μη έκδοση δελτίου αποστολής - συγκεντρωτικού δελτίου αποστολής για το οποίο δεν έχει εκδοθεί και καταχωρηθεί στα βιβλία αντίστοιχο στοιχείο αξίας (και η περίπτωση διακίνησης χωρίς συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο) >880€ ή 1.200€	1000
	100	Μη έκδοση συνοδευτικού φορ. Στοιχείου από αγρότη >880€ ή 1.200€	1000
	101	Διακίνηση χωρίς συνοδευτικό φορ. Στοιχείο >880€ ή 1.200€	1000
	102	Μη έκδοση Τιμολογίου αγοράς αγροτικών προϊόντων >880€ ή 1.200€	1000
	103	Μη έκδοση Τιμολογίου αγοράς από ιδιώτη >880 € ή 1.200€	1000
	104	Μη έκδοση Τιμολογίου χονδρικής πώλησης ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου >880 € ή 1.200€	1000
	105	Μη έκδοση στοιχείου χονδρικής παροχής υπηρεσιών >880 € ή 1.200€	1000
	106	Μη έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης αγαθών >880 € ή 1.200€	1000
	107	Μη έκδοση απόδειξης παροχής υπηρεσιών λιανικώς >880 € ή 1.200€	1000
	108	Μη έκδοση εκκαθαρίσεων γενικώς >880 € ή 1.200€	1000
	109	Μη έκδοση Πιστωτικού τιμολογίου - απόδειξης επιστροφής >880 € ή 1.200€	1000
	110	Μη έκδοση στοιχείου Μεταφοράς του άρθρου 16 του Κ.Β.Σ. >880 € ή 1.200€	1000
	111	Μη έκδοση λοιπών στοιχείων αξίας >880 € ή 1.200€	1000
	112	Ανακριβής έκδοση δελτίου αποστολής - συγκεντρωτικού δελτίου αποστολής για το οποίο δεν έχει εκδοθεί και καταχωρηθεί στα βιβλία αντίστοιχο στοιχείο αξίας >880€ ή 1.200€ (και η περίπτωση διακίνησης χωρίς συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο)	1000
	113	Ανακριβής έκδοση συνοδευτικού φορολογικού Στοιχείου από αγρότη αξίας >880€	1000
	114	Διακίνηση με ανακριβές συνοδευτικό φορολογικό Στοιχείο αξίας >880€ ή 1.200€	1000
	115	Ανακριβής έκδοση Τιμολογίου αγοράς αγροτικών προϊόντων αξίας >880 € ή 1.200€	1000
	116	Ανακριβής έκδοση Τιμολογίου αγοράς από ιδιώτη αξίας >880 € ή 1.200€	1000
	117	Ανακριβής έκδοση Τιμολογίου χονδρικής πώλησης ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου αξίας >880 € ή 1.200€	1000
	118	Ανακριβής έκδοση στοιχείου χονδρικής παροχής υπηρεσιών αξίας >880 € ή 1.200€	1000
	119	Ανακριβής έκδοση στοιχείων λιανικής γενικά αξίας >880 € ή 1.200€	1000
	120	Ανακριβής έκδοση απόδειξης παροχής υπηρεσιών αξίας >880 €	1000
	121	Ανακριβής έκδοση εκκαθαρίσεων γενικώς αξίας >880 € ή 1.200€	1000
	122	Ανακριβής έκδοση πιστωτικού τιμολογίου αξίας > 880€ ή 1.200€	1000
	123	Ανακριβής έκδοση στοιχείων Μεταφοράς του άρθρου 16 του Κ.Β.Σ. αξίας >880 € ή 1.200€	1000
	124	Ανακριβής έκδοση Ειδικών στοιχείων του Κ.Β.Σ. ή Υπουργικών αποφάσεων αξίας >880 € ή 1.200€	1000

		1.200€	
	125	Μη λήψη και μη έκδοση Τιμολογίου για αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών (της παραγράφου 5 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ.) >880 € ή 1.200€	1000
	126	Ανακριβής λήψη και μη έκδοση Τιμολογίου για αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών (της παραγράφου 5 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ.) αξίας>880 € ή 1.200€	1000
	127	Μη έκδοση θεωρείται και η μη καταχώρηση σεβριρισθέντων ειδών στα δελτία παραγγελίας αξίας>880€ ή 1.200€	1000
	128	Μη έκδοση στοιχείων με άγνωστο πλήθος συναλλαγών και γνωστή συνολική αξία, για τα οποία εφαρμόζεται οροφή (15πλάσιο) για βιβλία Α' κατ. ΚΒΣ	1000
	129	Ανακριβής έκδοση στοιχείων με άγνωστο πλήθος συναλλαγών και γνωστή συνολική αξία, για τα οποία εφαρμόζεται οροφή (15πλάσιο) για βιβλία Α' κατ. ΚΒΣ	1000
	130	Κάθε μία καταχώρηση στα βιβλία αγοράς ή εξόδου που δεν έχει πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο > 880 € ή 1.200€	1000
	131	Μη έκδοση στοιχείων από τηρούντες Β' ή Γ' κατηγορίας βιβλία του ΚΒΣ με άγνωστο πλήθος συναλλαγών και γνωστή συνολική αξία	1000
	132	Ανακριβής έκδοση στοιχείων από τηρούντες Β' ή Γ' κατηγορίας βιβλία του ΚΒΣ με άγνωστο πλήθος συναλλαγών και γνωστή συνολική αξία	1000
	133	Άρνηση ή παρακώλυση ή μη διευκόλυνση του ελέγχου της αξιοπιστίας των Φ.Τ.Μ. & των συστημάτων(αρθ.10 παρ.3 περ.α1)	400
	134	Μη διαφύλαξη δείγματος για τον προβλεπόμενο χρόνο (άρθρο 10 παρ.3 περ. α.2.)	400
	135	Υποβολή ανακριβών Στοιχείων στην επιτροπή του άρθρου 7 (για χορήγηση άδειας καταλληλότητας, αρθ.10 παρ.3 περ.α3)	400
	136	Παραβίαση ή παραποίηση Φ.Τ.Μ. και συστημάτων από επιχείρηση που έχει λάβει άδεια από την επιτροπή του άρθρου 7 (αρθ.10 παρ.3 περ.ε1)	1000
	137	Λοιπές παραβάσεις διατάξεων Ν.1809/88 (αρθ.10 παρ.3 περ. α')	50
	138	Παραβίαση ή παραποίηση ΦΤΜ και συστημάτων από επιχείρηση μεταπώλησης(αρθ.10 παρ.3 περ.ε2)	400
	139	Λοιπές παραβάσεις διατάξεων ν.1809/88 (αρθ.10 - παρ.3 περ. β')	50
	140	Παραβίαση ή παραποίηση ΦΤΜ και συστημάτων από το χρήστη ή κάτοχο (αρθ.10 παρ.3 περ. ε3)	1000
	141	Έκδοση αποδείξεων αξίας <880 από μη εγκερ. ή μη δηλ. ΦΤΜ ή σύστημα	400
	142	Έκδοση καταχωρηθέντων αποδείξεων από μη εγκεκριμένη ή μη δηλωμένη ΦΤΜ ή σύστημα (παραβίαση μέχρι 31/12/2006)	400
	143	Λοιπές παραβάσεις διατάξεων ν.1809/88 (αρθ.10 παρ.3 περ. γ' εδάφιο πρώτο)	50
	144	Βεβαίωση ανακριβώς αποτελεσμάτων ελέγχων (αρθ.10 παρ.6)	400
	145	Μη δήλωση ΦΗΜ ή συστήματος (αρθρ. 10 παρ.3 περ. δ', εδάφιο πρώτο)	50
	146	Εκπρόθεσμη δήλωση ΦΗΜ ή συστήματος (αρθρ. 10- παρ.3 περ. δ', εδάφιο δεύτερο)	50
	147	Μη επίδειξη του Βιβλιαρίου Συντήρησης και επισκευών (αρθ. 10 παρ.3 περ. ζ')	50
	148	Έκδοση στοιχείων, καταχωρημένα ή μη καταχωρημένα στα βιβλία, από μη εγκεκριμένο ή εγκεκριμένο και παραβιασμένο ή παραποιημένο ΦΗΜ >880€ ή 1.200€ (άρθρο 10 παρ. περ. γ2)	1000

	149	Έκδοση στοιχείων, μη καταχωρημένων στα βιβλία, από εγκεκριμένο και μη δηλωμένο ΦΗΜ ή σύστημα (άρθρο 10 παρ.3 περ. γ1)	50
	150	Έκδοση - σήμανση στοιχείου από μη νόμιμο φορολογικό μηχανισμό, μη καταχωρημένο στα βιβλία: Απόδειξης λιανικής πώλησης - απόδειξης παροχής υπηρεσιών	1000
	151	Έκδοση στοιχείων, καταχωρημένων στα βιβλία, από εγκεκριμένο και μη δηλωμένο ΦΗΜ ή σύστημα (άρθρο 10 παρ.3 περ. γ1)	50
	152	Έκδοση στοιχείων, καταχωρημένα ή μη καταχωρημένα στα βιβλία, από μη εγκεκριμένο ή εγκεκριμένο και παραβιασμένο ή παραποιημένο ΦΗΜ, <880 (άρθρο 10 παρ. περ. γ2)	300
3		Υπάρχουν παραβάσεις του Τελωνειακού Κώδικα από τις οποίες προκύπτει το αδίκημα της λαθρεμπορίας.	
	1	Εικονικές αποσύρσεις αυτ/των	1000
	2	Η υποτιμολόγηση εισαγομένων εμπορευμάτων	1000
	3	Η κατά παράβαση των δι' αποφάσεων του Υπουργού Οικονομικών εκδομένων σε εκτέλεση της § 3 του άρθρου 88 του Τ. Κ. οριζομένων διατυπώσεων κατοχή εμπορευμάτων	1000
	4	Η ύπαρξη εμπορευμάτων έστω και αναγεγραμμένων στο δηλωτικό εντός πλοίου που προσορμίζεται σε λιμένα ή όρμο της χώρας στον οποίο δεν είναι επιτετραμμένη η προσέγγιση	1000
	5	Η αγορά, πώληση και κατοχή εμπορευμάτων εισαχθέντων ή τεθέντων στη γενική κατανάλωση κατά τρόπο που συνιστά το αδίκημα της λαθρεμπορίας	1000
	6	Κάθε έλλειψη εμπορευμάτων από αποθήκες αποταμίευσης που σκοπεί να στερήσει δασμούς κλπ φόρους	1000
	7	Η επί πλοίων που παραπλέουν την ακτή και κατευθύνονται σε ελληνικό λιμάνι, ύπαρξη εμπορευμάτων που δεν αναφέρονται στο δηλωτικό του πλοίου	1000
	8	Διάθεση αντικειμένων στην κατανάλωση χωρίς έγγραφη άδεια της Τελ. Αρχής εισαχθέντων δυνάμει νόμου ή συμβάσεως ατελώς ή με μειωμένες επιβαρύνσεις για ορισμένες ειδικές χρήσεις ή χρησιμοποίηση των αντικειμένων αυτών σε άλλες χρήσεις	1000
	9	Η κατά την ώρα της αναχώρησης από το πλοίο έλλειψη εμπορευμάτων φορτωθέντων για το εξωτερικό ή για άλλο λιμένα της χώρας με παραστατικό διαμετακόμισης	1000
	10	Λαθρεμπορία δια της μεθόδου χρήσεως πλαστού πιστοποιητικού κυκλοφορίας	1000
	11	Λαθρεμπορία δια της μεθόδου εικονικής εξαγωγής	1000
	12	Λαθρεμπορία δια της μεθόδου χρήσεως πλαστού συνοδευτικού εγγράφου εμπορευμάτων	1000
	13	Εξαγωγή εμπορευμάτων των οποίων η εξαγωγή είναι απαγορευμένη	1000
	14	Λαθρεμπορία δια της μεθόδου χρήσεως πλαστού πιστοποιητικού για δασμούς αντντάμπινγκ	1000
	15	Λαθρεμπορία δια της μεθόδου χρήσεως πλαστών λοιπών πιστοποιητικών	1000

	16	Η καθ' οιονδήποτε τρόπο αφαίρεση του αριθμού πλαισίου από αυτ/το και η καθ' οιονδήποτε τρόπο τοποθέτηση, ενσωμάτωση κλπ σε άλλο υποκείμενο αυτ/το	1000
	17	Λαθρεμπορία οινόπνευματων	1000
	18	Λαθρεμπορία καυσίμων	1000
4		Υπάρχουν παραβάσεις του Ν.2121/1993 περί πνευματικής ιδιοκτησίας, του Ν.2803/2000 περί συμφερόντων της Ευρωπαϊκής Ένωσης και του Ν.3727/2008 περί ναρκωτικών.	
	1	Παράνομες πράξεις επί των διατάξεων περί πνευματικής ιδιοκτησίας και πολιτιστικών θεμάτων	1000
	2	Παραβίαση διατάξεων περί ναρκωτικών - εμπορία	1000
	3	Παραβίαση διατάξεων περί ναρκωτικών - εμπορία κατ' επάγγελμα - επιβαρυντικές περιπτώσεις	1000
	4	Παραβίαση διατάξεων περί ναρκωτικών - κατοχή	1000
	5	Παραβίαση διατάξεων περί ναρκωτικών - χρήση ναρκωτικών ουσιών	1000
	6	Απάτη σε βάρος των οικονομικών συμφερόντων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων	1000
5		Πρόκειται για επιτηδευματίες που κατά το παρελθόν διαπιστώθηκε ότι υπέπεσαν σε παραβάσεις παραπονημένων προϊόντων.	
	1	Εμπορεύματα παραποίησης - απομίμησης, πειρατικά εμπορεύματα κλπ	1000
6		Υπάρχουν δελτία πληροφοριών ή άλλα στοιχεία από τα οποία προκύπτει αποδεδειγμένη φοροδιαφυγή.	
	1	Για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων	αριθμ ός δελτίω ν Χ 1000
	2	Για μη λήψη φορολογικών στοιχείων	αριθμ ός δελτίω ν Χ 1000
	3	Για έκδοση ανακριβών φορολογικών στοιχείων	αριθμ ός δελτίω ν Χ 1000
	4	Για λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων	αριθμ ός δελτίω ν Χ 1000
	5	Για έκδοση και λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων	αριθμ ός

			δελτίω ν Χ 1000
	6	Για έκδοση πλαστών - εικονικών φορολογικών στοιχείων	αριθμ ός δελτίω ν Χ 1000
	7	Για λήψη πλαστών - εικονικών φορολογικών στοιχείων	αριθμ ός δελτίω ν Χ 1000
	8	Για έκδοση και λήψη πλαστών - εικονικών φορολογικών στοιχείων	αριθμ ός δελτίω ν Χ 1000
	9	Για μη έκδοση και μη λήψη φορολογικών στοιχείων	αριθμ ός δελτίω ν Χ 1000
6α		Υπάρχουν δελτία πληροφοριών ή άλλα στοιχεία από τα οποία προκύπτει ενδεχόμενη φοροδιαφυγή.	
	1	Για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων	αριθμ ός δελτίω ν Χ 500
	2	Για μη λήψη φορολογικών στοιχείων	αριθμ ός δελτίω ν Χ 500
	3	Για έκδοση ανακριβών φορολογικών στοιχείων	αριθμ ός δελτίω ν Χ 500
	4	Για λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων	αριθμ ός δελτίω ν Χ 500
	5	Για έκδοση και λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων	αριθμ ός δελτίω ν Χ 500
	6	Για έκδοση πλαστών - εικονικών φορολογικών στοιχείων	αριθμ ός δελτίω ν Χ 500
	7	Για λήψη πλαστών - εικονικών φορολογικών στοιχείων	αριθμ ός

			δελτίω ν Χ 500
	8	Για έκδοση και λήψη πλαστών - εικονικών φορολογικών στοιχείων	αριθμ ός δελτίω ν Χ 500
	9	Για μη έκδοση και μη λήψη φορολογικών στοιχείων	αριθμ ός δελτίω ν Χ 500
7		Υφίστανται κατασχεμένα βιβλία ή στοιχεία ή φορολογικές ταμειακές μηχανές ή φορολογικοί μηχανισμοί ή άλλα στοιχεία.	
	1	Αν στο υποσύστημα TAXI3-KBΣ υπάρχει εγγραφή για κατάσχεση βιβλίων & στοιχείων	1000
8		Υπάρχουν απώλειες βιβλίων και στοιχείων ή φορολογικών ταμειακών μηχανών ή φορολογικών μηχανισμών.	
	1	Απώλεια ΦΗΜ ή συστήματος (αρθρ. 10 παρ.3 περ.στί)	1000
	2	Απώλεια ΦΗΜ ή συστήματος (αρθρ. 10 παρ.3 περ.στ.2)	1000
	3	Μη διαφύλαξη των ηλεκτρομαγνητικών μέσων αποθήκευσης (σημείωση: καταργήθηκε - εξομοιώνεται με μη τήρηση βιβλίων)	1000
	4	Μη διαφύλαξη των Βιβλίων ή στοιχείων ή άλλων δικαιολογητικών εγγραφών ή καταστάσεων που υποκαθιστούν βιβλία	1000
	5	Μη διαφύλαξη του Βιβλιαρίου Συντήρησης και επισκευών (αρθ. 10 παρ.3περ. ζ')	50
9		Πρόκειται για επιτηδευματίες λήπτες στοιχείων από αντισυμβαλλόμενους επιτηδευματίες που δήλωσαν απώλεια στοιχείων ή φορολογικών μηχανισμών.	
	1	Λήψη στοιχείων από αντισυμβαλλόμενο επιτηδευματία που είναι στη λίστα με απωλεσθέντα βιβλία -στοιχεία-μηχανισμούς	300
10		Πρόκειται για επιτηδευματίες, λήπτες στοιχείων από αντισυμβαλλόμενους επιτηδευματίες που εμφανίζονται σαν εξαφανισμένοι έμποροι.	
	1	Λήψη στοιχείων από αντισυμβαλλόμενο επιτηδευματία που είναι στη λίστα των εξαφανισμένων εμπόρων	300
11		Υπάρχουν διαφορές, σε αξία ή σε πλήθος φορολογικών στοιχείων, οι οποίες προκύπτουν από διασταύρωση των υποβληθέντων συγκεντρωτικών καταστάσεων του άρθρου 20 του Π.Δ.186/92.	
	1	Ελλιπής ή ανακριβής υποβολή στοιχείων-καταστάσεων του άρθρου 20 παρ.1	600

		(διαφορές >14.673€)	
	2	Ελλιπής ή ανακριβής υποβολή στοιχείων άρθρου 20 (διαφορές <14.673€)	400
12		Δεν υποβάλλονται οι προβλεπόμενες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος από τους υπόχρεους.	
	1	Μη υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου με τήρηση βιβλίων κατηγορίας 'Α' . Μη υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου με τήρηση βιβλίων κατηγορίας 'Β'. Μη υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου με τήρηση βιβλίων κατηγορίας 'Γ'.	1000
	2	Μη υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος Προσωπικών εταιρειών ή ένωσης προσώπων με τήρηση βιβλίων κατηγορίας 'Β'. Μη υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος Προσωπικών εταιρειών ή ένωσης προσώπων ή Νομικού Προσώπου με τήρηση βιβλίων κατηγορίας 'Γ'.	1000
	3	Μη υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ενώ έχει υποβληθεί εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ για την ίδια χρήση	1000
	4	Μη υποβολή Οριστικής Δήλωσης Φόρου μισθωτών Υπηρεσιών από τους υπόχρεους για κάθε χρήση	1000
13		Διαπιστώνεται ανακριβής υποβολή των προβλεπόμενων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος από τους υπόχρεους.	
	1	Μη ορθός υπολογισμός συνολικών ακαθαρίστων εσόδων	400
	2	Μη ορθός υπολογισμός λογιστικού αποτελέσματος	400

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ II

Δείκτης ανταγωνιστικότητας των χωρών για το 2010-11, όπως τον ορίζει το **Παγκόσμιο Οικονομικό Φόρουμ (WEF)**.

	GCI Ranking	Basic requirements				
		Rank	Institutions	Infrastructure	Macroeconomic stability	Health and primary education
Austria	18	15	15	20	24	17
Belgium	19	22	29	21	72	1
Bulgaria	71	72	114	80	42	58
Cyprus	40	29	30	26	67	12
Czech Republic	36	44	72	39	48	43
Denmark	9	7	5	13	16	20
Estonia	33	25	31	32	19	29
Finland	7	5	4	17	15	2
France	15	16	26	4	44	16
Germany	5	6	13	2	23	25
Greece	83	67	84	42	123	40
Hungary	52	59	79	51	69	57
Ireland	29	35	24	38	95	10
Italy	48	46	92	31	76	26
Latvia	70	61	75	55	84	55
Lithuania	47	52	60	43	71	52
Luxembourg	20	10	9	19	9	27
Malta	50	40	34	48	52	30
Netherlands	8	9	12	7	25	8
Poland	39	56	54	72	61	39
Portugal	46	42	48	24	96	41
Romania	67	77	81	92	78	63
Slovak Republic	60	53	89	57	32	45
Slovenia	45	34	50	36	34	23
Spain	42	38	53	14	66	49
Sweden	2	4	2	10	14	18

United Kingdom	12	18	17	8	56	19
Croatia	77	50	86	41	51	48
Macedonia	79	70	80	91	47	69
Norway	14	17	6	29	18	24
Switzerland	1	2	7	6	5	7
Turkey	61	68	88	56	83	72
Australia	16	12	14	22	17	13
Canada	10	11	11	9	36	6
Japan	6	26	25	11	105	9
New Zealand	23	14	3	37	20	5
United States	4	32	40	15	87	42