



ΠΑΝΤΕΙΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ
ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ ΚΑΙ ΠΟΛΙΤΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ
ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΚΑΤΕΥΘΥΝΣΗ “ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ”

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ: ΑΙΤΙΑ & ΤΡΟΠΟΙ
ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗΣ ΣΕ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΚΑΙ
ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΠΙΠΕΔΟ**

ΕΛΕΝΗ Β. ΛΙΑΚΑΤΗ

ΤΡΙΜΕΛΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗ:

Ομότ. Καθ. Α. Αποστόλου (Επιβλέπων)

Ομότ. Καθ. Α. Τσάμης

Αναπλ. Καθ. Ι. Φίλος

ΑΘΗΝΑ, ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΣ 2018.

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Για τη παρούσα διπλωματική εργασία, αρχικά, θα ήθελα να ευχαριστήσω τον επιβλέποντα καθηγητή μου κ. Απόστολο Αποστόλου και τον καθηγητή κ. Ιωάννη Φίλο για την καθοδήγησή τους καθ' όλη τη διάρκεια της συγγραφής της.

Ιδιαίτερες ευχαριστίες οφείλω στον κ. Γιώργο Κορομηλά, Συνεργάτη του Μεταπτυχιακού Προγράμματος, ο οποίος με τις γνώσεις του, τις συμβουλές του και την καθοδήγησή του συνέβαλλε τα μέγιστα στην ολοκλήρωση της παρούσας εργασίας.

Επίσης πολύτιμη ήταν η συνεισφορά όλων των καθηγητών και συνεργατών του Μεταπτυχιακού Προγράμματος «Φορολογία και Ελεγκτική», όπου τα μαθήματά τους ήταν πολύτιμα εφόδια για την ολοκλήρωση αυτής της εργασίας.

Τέλος, θα ήθελα να ευχαριστήσω ολόψυχα την οικογένεια μου και τους φίλους μου οι οποίοι με στηρίζουν σε ό,τι και αν κάνω.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ	2
ΠΕΡΙΛΗΨΗ	5
ABSTRACT	6
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	7
ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ι.....	9
ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ.....	9
1.1.Η έννοια του φόρου.....	9
1.2.Αρχές και κριτήρια της φορολογίας.....	10
1.3. Διαχωρισμός του φόρου	13
1.3.α. Άμεσοι και έμμεσοι φόροι.....	14
1.3.β. Φόροι βάσει της φορολογικής βάσης	17
1.3.γ. Ανάλογα της αναλογικότητας ή όχι του φόρου	18
1.3.δ. Φόροι βάσει της φορολογούσας αρχής.....	19
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙΙ	21
ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΙΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ, ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗ ΚΑΙ	
ΠΑΡΑΟΙΚΟΝΟΜΙΑ	21
2.1. Εισαγωγή.....	21
2.2. Η έννοια της φοροδιαφυγής	22
2.3. Η έννοια της φοροαποφυγής.....	23
2.4. Η έννοια της παραοικονομίας	28
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙΙΙ.....	32
ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΕΝΝΟΙΩΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ.....	32
3.1. Το φορολογικό σύστημα στις μέρες μας.....	32
3.2. Ύψος της φοροδιαφυγής	38
3.3. Μέθοδοι φοροδιαφυγής στην Ελλάδα.....	41
3.4. Τα αίτια της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα	45
3.4.α. Νομοθετικές / Πολιτικές αιτίες	46
3.4.β. Τεχνολογικές αιτίες	54
3.4.γ. Γραφειοκρατικές / Οργανωτικές αιτίες.....	56
3.4.δ. Διαρθρωτικές αιτίες.....	58
3.4.ε. Πολιτισμικές αιτίες	59

ΚΕΦΑΛΑΙΟ IV	62
ΚΑΤΑΠΟΛΕΜΗΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ	62
4.1. Εισαγωγή.....	62
4.2. Προληπτικά μέτρα έναντι της φοροδιαφυγής	62
4.3. Ποινολόγιο	68
ΚΕΦΑΛΑΙΟ V.....	80
ΤΡΟΠΟΙ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗΣ.....	80
5.1. Εισαγωγή.....	80
5.1.α. Διεθνείς πρακτικές.....	81
5.1.β. Βραχυπρόθεσμες προτάσεις	83
5.1.γ. Μεσοπρόθεσμες προτάσεις.....	86
5.1.δ. Μακροπρόθεσμες προτάσεις	88
ΚΕΦΑΛΑΙΟ VI	91
ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΟΥ ΦΑΙΝΟΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ	
ΔΙΕΘΝΩΣ	91
6.1. Εισαγωγή.....	91
6.2. Τρόποι αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής στην Ευρωπαϊκή Ένωση.....	92
6.3. Τρόποι αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής διεθνώς.....	94
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	101
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	103
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ	109
Παράρτημα I - Η Airbnb στην Ελλάδα.....	109
Παράρτημα II - Η νομοθεσία των Σωματείων	112
Παράρτημα III- Η διαδικασία της ενδικοφανούς προσφυγής.....	114
Παράρτημα IV - Έκθεση της Επιτροπής προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο για την εφαρμογή της οδηγίας 2011/16/ΕΕ σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της άμεσης φορολογίας	121
Παράρτημα V – Το σκάνδαλο «Lux Leaks»	134
Παράρτημα VI – Το σκάνδαλο «The Panama Papers».....	137

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

Πίνακας 1 – Έσοδα τακτικού προϋπολογισμού (2013-2016).....	15
Πίνακας 2 – Έσοδα Κρατικού Προϋπολογισμού (2016-2018)	16
Πίνακας 3 - Έσοδα του ΦΠΑ, Αναμενόμενα μέγιστα έσοδα από ΦΠΑ & Έλλειμμα ΦΠΑ στην Ελλάδα (2011-2015).....	34

Πίνακας 4 : Εκτιμήσεις ελλείμματος στην είσπραξη - (VAT Gap Estimates, 2013) σε εκατομμύρια ευρώ.	35
Πίνακας 5 : Εκτιμήσεις ελλείμματος στην είσπραξη - (VAT Gap Estimates, 2014) σε εκατομμύρια ευρώ.	36
Πίνακας 6 : Εκτιμήσεις ελλείμματος στην είσπραξη - (VAT Gap Estimates, 2015) σε εκατομμύρια ευρώ.	36
Πίνακας 7 : Αποκλίσεις είσπραξης Φ.Π.Α. για το διάστημα 2010 – 2015 *.....	37
Πίνακας 8 – Πλήθος ελέγχων & ποσά βεβαίωσης ανά είδος ελέγχου (1/1-31/8/2016)	39
Πίνακας 9- Εισπραξιμότητα Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. (1/1-31/8/2016)	39
Πίνακας 10 - Ελεγχοι Τελωνείων (2014-2015-2016).....	40
Πίνακας 11 – Έλεγχοι της Υπηρεσίας Ελέγχων Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (1/1-31/8/2016)	40
Πίνακας 12 : Προσθήκες, μεταβολές και διαγραφές διατάξεων στο Ν. 4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος) από την έναρξη ισχύος του έως σήμερα.....	47
Πίνακας 13: Προσθήκες, μεταβολές και διαγραφές διατάξεων στο Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικών Διαδικασιών) από την έναρξη ισχύος του έως σήμερα.....	48
Πίνακας 14: Προσθήκες, μεταβολές και διαγραφές διατάξεων στο Ν. 2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) τους τελευταίους πενήντα μήνες	50
Πίνακας 15 : Προσθήκες, μεταβολές και διαγραφές διατάξεων στο Ν. 4223/2013 (Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων) από την έναρξη ισχύος του έως σήμερα	51
Πίνακας 16 : Προσθήκες, μεταβολές και διαγραφές διατάξεων στο Ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) από την έναρξη ισχύος του έως σήμερα.....	52
Πίνακας 17 : Αριθμός νόμων που προσέθεσαν, μετέβαλαν και κατήργησαν διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, του Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών, του Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων και των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων από την έναρξη ισχύος τους έως σήμερα και του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας από τον Ιούλιο του 2013 έως σήμερα	52
Πίνακας 18 - Ποσοστό ελάχιστης δαπάνης με ηλεκτρονική συναλλαγή και μέσα πληρωμής με κάρτα	65
Πίνακας 19 - Συντελεστές αναπροσαρμογής.....	67

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ

Διάγραμμα 1 – Λόγος έμμεσων/ άμεσων φόρων.....	17
Διάγραμμα 2 – Σχέση φοροδιαφυγής και παραοικονομίας	30
Διάγραμμα 3 – Απόψεις Ελλήνων για τη φοροδιαφυγή (1)	59
Διάγραμμα 4 – Απόψεις Ελλήνων για τη φοροδιαφυγή (2)	60
Διάγραμμα 5 – Απόψεις Ελλήνων για τη φοροδιαφυγή (3)	61
Διάγραμμα 6 - Ύψος παραοικονομίας σε 31 Ευρωπαϊκές χώρες το 2015 (% του ΑΕΠ)	91

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Από την αρχή του φορολογικού συστήματος, οι περισσότερες χώρες αντιμετώπιζαν περιστατικά φοροδιαφυγής και παραοικονομίας. Στις μέρες μας όμως, με την οικονομική κρίση και τις ιδιαίτερες συνθήκες που επικρατούν, φαινόμενα όπως η φοροδιαφυγή, βρίσκουν πρόσφορο έδαφος και ανθίζουν συνεχώς.

Στην Ελλάδα, η φοροδιαφυγή αποτελεί φλέγον ζήτημα και άμεση προτεραιότητα όλων όσων ασκούν εξουσία. Παρόλα αυτά, λόγω της δυσχερής οικονομικής κατάστασης της χώρας, η φοροδιαφυγή έχει κατορθώσει να διαφθείρει ένα μεγάλο κομμάτι της οικονομίας. Από το εμπόριο και τις επιχειρήσεις, μέχρι και τα νοικοκυριά, καθημερινά ακούγονται ολοένα και περισσότερες υποθέσεις φοροδιαφυγής και λαθρεμπορίου.

Αν και γίνονται προσπάθειες αντιμετώπισης των φαινομένων αυτών, είτε με προληπτικά μέτρα, είτε με ποινές και κυρώσεις, θα χρειαστεί ένα οργανωμένο πλάνο από μέτρα, τα οποία θα ξεκινάνε σε βραχυπρόθεσμο ορίζοντα και θα φτάνουν μακροπρόθεσμα.

Εκτός όμως της Ελλάδας, η φοροδιαφυγή έχει πλήξει και τις υπόλοιπες χώρες. Πλέον, έρχονται στο φως αρκετά συχνά σκάνδαλα με εμπλεκόμενους ακόμη και άτομα που έχουν εξουσία. Για να αντιμετωπισθούν και να καταπολεμηθούν λοιπόν τέτοιου είδους γεγονότα, θα πρέπει τα κράτη διεθνώς να συνεργασθούν και να ενισχύσουν τα ήδη υπάρχοντα μέτρα κατά της φοροδιαφυγής και της παραοικονομίας.

ABSTRACT

Since the beginning of the tax system, most of the countries have experienced incidences of tax evasion and black economy. Nowadays, the financial crisis and the particular conditions prevailing have led phenomena, such as tax evasion, to find rich soil and to be constantly blooming.

In Greece, tax evasion is a burning issue, a first priority for all those who have power. However, due to the country's difficult financial situation, tax evasion has managed to corrupt a large part of the economy. From trade and business, to households, there is an increasing number of cases of tax evasion and fraud every day.

While efforts are being made to deal with these phenomena, either through preventive measures or through penalties and sanctions, an organized plan of measures will be needed, to start in short term and then to reach the long run.

Apart from Greece, tax evasion has also afflicted other countries. Nowadays, scandals, which include people with power, are often come to light. In order to tackle and combat such events, states should internationally cooperate and reinforce the existing measures against tax evasion and black economy.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

▪ Αντικειμενικός σκοπός

Σκοπός της εργασίας αυτής είναι η ανάδειξη των τρόπων με τους οποίους τόσο η Ελλάδα, όσο και οι υπόλοιπες χώρες διεθνώς αντιμετωπίζουν τη φοροδιαφυγή. Με τη θεωρητική προσέγγιση του θέματος και την καταγραφή των αιτιών που προκαλούν το φαινόμενο αυτό, οι τρόποι για την καταπολέμησή του μπορούν να εντοπισθούν πιο εύκολα. Επιπλέον, με την παράθεση των ήδη υπαρχόντων νομοθεσιών, φαίνεται που χρειάζεται καλύτερη θωράκιση και ενίσχυση των πρακτικών αυτών.

▪ Μεθοδολογία

Η μεθοδολογία που έχει ακολουθηθεί είναι αρχικά η θεωρητική προσέγγιση των όρων της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και της παραοικονομίας, και πως αυτές οι έννοιες έχουν επηρεάσει την οικονομία στην Ελλάδα. Στην συνέχεια, τόσο στην ανάλυση των αιτιών της φοροδιαφυγής, όσο και στους τρόπους αντιμετώπισης της, τα στοιχεία τα οποία χρησιμοποιήθηκαν ήταν όσο το δυνατόν πιο πρόσφατα. Για την συγγραφή αντλήθηκαν πληροφορίες από την ελληνική και τη ξένη βιβλιογραφία, τη νομοθεσία, το διαδίκτυο και έρευνες διεθνών οργανισμών.

▪ Διάρθρωση εργασίας

Η εργασία αποτελείται από έξι κεφάλαια.

Στο Κεφάλαιο I δίνεται ο ορισμός του φόρου και παρουσιάζονται οι αρχές και τα κριτήρια της φορολογίας. Επιπλέον, αναλύονται πως έχουν διαχωρισθεί σε κατηγορίες οι φόροι σύμφωνα με την βιβλιογραφία.

Στο Κεφάλαιο II δίνονται οι ορισμοί της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και της παραοικονομίας. Στην ενότητα της φοροαποφυγής δόθηκαν παραδείγματα για την καλύτερη κατανόηση του φαινομένου, ενώ στην ενότητα της παραοικονομίας αναφέρθηκαν οι σημαντικότερες αιτίες της.

Στο Κεφάλαιο III έγινε η εισαγωγή των ανωτέρω εννοιών στην Ελλάδα. Μετά την παρουσίαση του φορολογικού συστήματος της χώρας και του ύψους της φοροδιαφυγής, ακολούθησε η ανάλυση των μεθόδων της φοροδιαφυγής και των βασικότερων αιτιών της.

Στο Κεφάλαιο IV αναφέρθηκαν οι τρόποι καταπολέμησης της φοροδιαφυγής. Αυτό επιτυγχάνεται με δύο τρόπους: είτε με προληπτικά μέτρα, τα οποία αναλύθηκαν στο πρώτο μισό του κεφαλαίου, είτε με ποινές και κυρώσεις, οι οποίες αναλύθηκαν στο δεύτερο μισό του κεφαλαίου.

Στο Κεφάλαιο V παρουσιάστηκαν οι κυριότεροι τρόποι αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής. Αρχικά αναλύθηκαν οι διεθνείς πρακτικές, και στη συνέχεια ακολούθησαν οι προτάσεις με βραχυπρόθεσμο, μεσοπρόθεσμο και μακροπρόθεσμο ορίζοντα.

Τέλος, στο Κεφάλαιο VI μετά την σύγκριση Ελλάδας και χωρών του εξωτερικού και την αναφορά τρανταχτών παραδειγμάτων φοροδιαφυγής που ξεσήκωσαν την κοινή γνώμη, παρουσιάστηκαν οι διεθνείς πρακτικές κατά της φοροδιαφυγής.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ι

ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

1.1. Η έννοια του φόρου

« Ο φόρος είναι μια υποχρεωτική εισφορά, που καταβάλλεται από τους πολίτες, χωρίς ειδική αντιπαροχή, και εισπράττεται από το Κράτος για την κάλυψη των δημοσίων δαπανών του.»¹- Gaston Jèze (1922).

Ο ορισμός του φόρου που έχει διατυπώσει ο Γάλλος ακαδημαϊκός Gaston Jèze στο βιβλίο του “*Cours de science des finances et de législation financière française*” (Μαθήματα για την επιστήμη της οικονομίας και τη γαλλική χρηματοοικονομική νομοθεσία), αν και έχει διαμορφωθεί με δεδομένα του 1922, είναι ο επικρατέστερος μέχρι και σήμερα. Σύμφωνα με τον ορισμό αυτό, φαίνεται ότι υπάρχει μονόδρομη και όχι άμεσα ανταποδοτική σχέση μεταξύ των φορολογούμενων, φυσικών και νομικών προσώπων, και του Κράτους, καθώς οι πρώτοι με τις υποχρεωτικές χρηματικές εισφορές τους καλούνται να καλύψουν τις δαπάνες του Δημοσίου.

Επομένως, εφόσον ο φόρος είναι υποχρεωτικός και μονομερής, ο σκοπός στην επιβολή των φόρων είναι τριπλός: αρχικά επιτυγχάνεται η χρηματοδότηση των κρατικών δαπανών, επιπλέον ενισχύεται η οικονομία, και τέλος γίνεται ανακατανομή του πλούτου. Με τα έσοδα που συγκεντρώνονται από την φορολογία τόσο των φυσικών, όσο και των νομικών προσώπων, δίνεται η δυνατότητα στους φορείς του Δημοσίου να καλύπτουν το μεγαλύτερο μέρος από τα έξοδα τους, στηριζόμενοι σε εσωτερικούς πόρους, και όχι στον δανεισμό, με αποτέλεσμα να επιτυγχάνεται σταδιακά η οικονομική ανάπτυξη. Η σταθεροποίηση της οικονομίας γίνεται και με την επιβολή φόρων με βάση τις οικονομικές δυνατότητες του υποκείμενου στον φόρο, εξασφαλίζοντας έτσι την άμβλυνση των ανισοτήτων που υπάρχουν στις κοινωνικές ομάδες ενός Κράτους. Αν η κατανομή του φόρου γίνεται δίκαια και σε σωστά δομημένα πλαίσια, τότε όλοι όσοι είναι υπόχρεοι θα καταβάλουν το ποσό της εισφοράς τους, χωρίς να ψάχνουν αφορμές για φοροδιαφυγή και φοροαπαλλαγή, καθώς η

¹ «Tax is a mandatory monetary benefit, required particulars by authority, definitively, and without compensation directly to cover public charges. »

συνεισφορά τους θα ήταν προς την εξυγίανση του Δημοσίου τομέα και κατά συνέπεια στην ανάπτυξη του Κράτους.

1.2. Αρχές και κριτήρια της φορολογίας

Τα βασικότερα χαρακτηριστικά του φόρου είναι τα εξής:

- Ο φόρος είναι νόμιμος (αρχή της νομιμότητας του φόρου)

Σύμφωνα με τη παράγραφο 1 του άρθρου 78 του Συντάγματος “*Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος.*” Επομένως, βασική προϋπόθεση για να επιβαρυνθούν και να πληρώσουν οι φορολογούμενοι ένα φόρο, θα πρέπει πρώτα να έχει καθοριστεί από νόμο ο οποίος έχει ψηφισθεί στη Βουλή.

- Ο φόρος είναι βέβαιος (αρχή της βεβαιότητας του φόρου)

Η αρχή της βεβαιότητας του φόρου είναι άρρηκτα συνδεδεμένη με την αρχή της νομιμότητας του φόρου. Ένας φόρος για να επιβληθεί θα πρέπει να είναι βέβαιος και όχι αυθαίρετος. Από την πλευρά των φορολογούμενων, θα πρέπει να είναι ενήμεροι για το ποσό του φόρου που θα πρέπει να καταβάλουν, το πότε και το πώς το καταβάλουν, και να μην επαναπαύονται μόνο στο τι μπορεί να ειπωθεί από τους υπαλλήλους της εισπρακτικής αρχής.

- Ο φόρος είναι ίσος (αρχή της ισότητας του φόρου)

Σύμφωνα με αυτή την αρχή, απαγορεύεται η άνιση μεταχείριση μεταξύ πολιτών που βρίσκονται στην ίδια κατάσταση. Έτσι λοιπόν, ο νομοθέτης θα πρέπει να νομοθετεί χωρίς διακρίσεις, με όμοια μεταχείριση ανάλογα την περίπτωση. Εάν τα κρατικά όργανα δεν ακολουθούν την αρχή αυτή, οι φορολογούμενοι μπορούν να υποβάλουν αίτηση ακύρωσης στο Συμβούλιο της Επικρατείας για τις κρατικές αυτές πράξεις.

- Ο φόρος είναι καθολικός (αρχή της καθολικότητας ή αρχή του πανδήμου του φόρου)

Σύμφωνα με την αρχή της καθολικότητας, όλοι οι πολίτες συμμετέχουν στα δημόσια βάρη ανάλογα με τη φοροδοτική ικανότητα του καθενός. Αυτό συνδέεται άμεσα με την

προηγούμενη αρχή της ισότητας, καθώς ο νομοθέτης δεν μπορεί να κάνει διακρίσεις, ούτε να επιβαρύνει δυσανάλογα κατηγορίες πολιτών.

- Ο φόρος είναι μη αναδρομικός (αρχή της μη αναδρομικότητας του φόρου)

Η επιβολή του φορολογικού νόμου δεν θα πρέπει να επεκτείνεται πέρα από το προηγούμενο έτος της επιβολής του. Αυτό σημαίνει ότι η αναδρομικότητα του φόρου δεν είναι εφικτή, διότι με τη σειρά της μπορεί να παραβιάσει την αρχή της ισότητας.

Παρόλα τα χαρακτηριστικά του φόρου, στα πλαίσια του Φορολογικού Δικαίου, η φορολογία θα πρέπει να διέπεται από κάποιες αρχές και κανόνες, οι οποίοι θα πρέπει να τηρούνται ώστε να εξασφαλίζεται η ορθή λειτουργία του μηχανισμού.

- Αρχή του ετήσιου της φορολογίας

Όπως το δημοσιονομικό πρόγραμμα ενός κράτους γίνεται σε ετήσια βάση, έτσι και ο φόρος υπολογίζεται ετησίως. Ο προσδιορισμός του ετήσιου φόρου γίνεται με βάση τα εισοδήματα της χρονιάς που δηλώνει ο φορολογούμενος. Συνήθως το έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος, και ο φόρος είναι ανεξάρτητος από τον φόρο που προέκυψε το προηγούμενο ή που θα προκύψει τον επόμενο χρόνο.

- Αρχή του ενιαίου της φορολογίας

Οι βασικότερες έννοιες που συνθέτουν την αρχή αυτή είναι η έννοια του αντικειμένου του φόρου και η έννοια της χωρικότητας του φόρου. Το αντικείμενο του φόρου είναι το εισόδημα που φορολογείται, δηλαδή το συνολικό εισόδημά που αποκτά ο κάθε φορολογούμενος ετησίως. Το συνολικό εισόδημα μπορεί να προέρχεται από μισθούς, ακίνητα, επαγγελματική δραστηριότητα, επιδόματα κ.τ.λ., ή μπορεί να αποτελεί συνδυασμό των ανωτέρω κατηγοριών. Κατά κύριο λόγο, το φορολογητέο εισόδημα προκύπτει από φορολογούμενους που έχουν τόπο κατοικίας στην χώρα που φορολογούνται και τα εισοδήματά τους προέρχονται είτε από την ίδια χώρα, είτε από χώρα του εξωτερικού. Συμπλήρωμα της προηγούμενης έννοιας, είναι η χωρικότητα του φόρου. Η χωρικότητα του φόρου αφορά αλλοδαπές επιχειρήσεις οι οποίες φορολογούνται για τα κέρδη που αποκτούν στην χώρα που έχουν μόνιμη εγκατάσταση.

- Αρχή της αυτοτέλειας των διαχειριστικών χρήσεων

Σε συνέχεια της παραπάνω αρχής, έρχεται η αρχή της αυτοτέλειας των διαχειριστικών χρήσεων. Η ΠΟΛ. 1191/12-8-2014 αναφέρει: “Σύμφωνα με την αρχή αυτή, κάθε χρήση

είναι αυτοτελής και ανεξάρτητη από τις άλλες χρήσεις και δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός των αποτελεσμάτων αυτής με τα αποτελέσματα των προηγούμενων ή επόμενων χρήσεων. Κατά συνέπεια, τα ακαθάριστα έσοδα και κέρδη κατατάσσονται και φορολογούνται στη χρήση κατά την οποία προέκυψαν και αποκτήθηκαν ανεξάρτητα του χρόνου κατά τον οποίο εισπράχθηκαν, και οι δαπάνες κατατάσσονται στη χρήση την οποία βαρύνουν και οι οποίες συμβάλλουν στην απόκτηση εισοδήματος (π.21503/139/1958 εγκύκλιος του ν.δ. 3843/1958).”

- Αρχή της αλληλεγγύης των χρήσεων

Συμπληρώνοντας την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, η αρχή της αλληλεγγύης των χρήσεων αναφέρει ότι οι ζημιές που πραγματοποιήθηκαν σε μια χρήση, μπορούν να μεταφερθούν, μέχρι την απορρόφησή τους, μέχρι το πολύ πέντε χρόνια μετά τη χρήση που δημιουργήθηκαν.

- Αρχή του διαφορισμού των εισοδημάτων

Το συνολικό εισόδημα του κάθε φορολογούμενου προκύπτει από διάφορες πηγές οι οποίες δεν φορολογούνται με τον ίδιο τρόπο. Με βάση τον διαχωρισμό των εισοδημάτων, κάθε πηγή εισοδήματος επιβαρύνεται με διαφορετικό συντελεστή για να προκύψει ο τελικός φόρος.

- Αρχή του ελάχιστου ορίου συντήρησης

Από τα κυριότερα μελήματα του κράτους είναι η προστασία του θεσμού της οικογένειας και των αδύνατων τάξεων. Παρά την καθολικότητα του φόρου, η πολιτεία για στηρίξει τις ομάδες αυτές, όρισε ένα κατά μέσο όρο ποσό που χρειάζεται κάποιος για να συντηρηθεί με την οικογένεια του ώστε να ζει αξιοπρεπώς. Αυτό το ποσό έχει θεσπιστεί και απαλλάσσεται της φορολογίας για να ελαφρύνει τις αδύνατες τάξεις.

- Αρχή της αποφυγής της διπλής φορολογίας

Λόγω της καθολικότητας του φόρου σε ημεδαπούς και αλλοδαπούς, συχνά παρατηρούνται προβλήματα όταν δύο ή παραπάνω κράτη διεκδικούν παράλληλα από ένα φορολογούμενο να πληρώσει για την ίδια αιτιολογία φόρο σε όλα τα κράτη που προκύπτουν τα εισοδήματά του. Για να αποφευχθεί η διπλή φορολόγηση, τα κράτη έχουν υπογράψει μεταξύ τους συμβάσεις. Έτσι, είτε γίνονται εκπτώσεις του αλλοδαπού φόρου, είτε οι φόροι κατανέμονται στα εισοδήματα.

- Αρχή του φορολογικού απορρήτου

Το άρθρο 85 του Ν.2238/1994 αναφέρει σχετικά με το φορολογικό απόρρητο: «Οι φορολογικές δηλώσεις, τα φορολογικά στοιχεία, οι εκθέσεις, οι πράξεις προσδιορισμού αποτελεσμάτων, τα φύλλα ελέγχου, οι αποφάσεις του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και κάθε στοιχείο του φακέλου που έχει σχέση με τη φορολογία ή άπτεται αυτής είναι απόρρητα και δεν επιτρέπεται η γνωστοποίηση τους σε οποιονδήποτε άλλον εκτός από το φορολογούμενο στον οποίο αφορούν αυτά.»

- Αρχή της σταθερότητας του φόρου

Ο φόρος δεν θα πρέπει να είναι αυθαίρετος. Γι' αυτό τον λόγο, οι φορολογούμενοι θα πρέπει να γνωρίζουν το καθορισμένο ποσό, τρόπο και χρόνο πληρωμής του φόρου τους, όπως και οι φορολογικές διοικήσεις θα πρέπει να γνωρίζουν τα αντίστοιχα ώστε να αποφεύγονται οι εσφαλμένες υποχρεώσεις φορολογουμένων.

- Αρχή της προσφοράς – καταλληλότητας του φόρου

Για να μπορέσει το Κράτος να εισπράξει το απαιτούμενο ποσό από τους φόρους για την κάλυψη των δαπανών του, θα πρέπει οι φόροι να επιβαρύνουν τους φορολογούμενους ανά τακτά χρονικά διαστήματα (π.χ. ανά μήνα). Αυτό θα είναι ακόμα πιο επικερδές αν οι δόσεις συμπίπτουν και με τις εισπράξεις των φορολογούμενων, ώστε να μπορούν οι φορολογούμενοι να ανταπεξέλθουν ευκολότερα στα έξοδά τους.

- Αρχή της χρηστής και εύρυθμης διοίκησης

Τα διοικητικά όργανα θα πρέπει να δρουν με βάση την ηθική και το δίκαιο. Έτσι λοιπόν, θα πρέπει να βοηθούν τους διοικούμενους όχι μόνο στις υποχρεώσεις τους, αλλά και στα δικαιώματά τους, και να προστατεύουν τα συμφέροντά τους.

1.3. Διαχωρισμός του φόρου

Αναλόγως τη σκοπιά από την οποία μελετιούνται οι φόροι, είτε δηλαδή από την πλευρά εκείνου που υπόκειται στον φόρο, είτε από την πλευρά εκείνου που λαμβάνει το φόρο, υπάρχουν πολλά κριτήρια, τα οποία βοηθούν τους αρμόδιους να προσδιορίσουν όσο το δυνατόν ορθολογικότερα τη φορολογία.

Έτσι λοιπόν οι βασικότερες κατηγορίες είναι οι ακόλουθες:

- α) Άμεσοι και έμμεσοι φόροι,
- β) Φόροι βάσει της φορολογικής βάσης,
- γ) Ανάλογα της αναλογικότητας ή όχι του φόρου, και
- δ) Φόροι βάσει της φορολογούσας αρχής.

1.3.α. Άμεσοι και έμμεσοι φόροι

Η πιο διαδεδομένη μέθοδος να κατηγοριοποιηθούν οι φόροι είναι με βάση τον τρόπο επιβολής τους, δηλαδή αν επιβαρύνουν τους φορολογούμενους άμεσα ή έμμεσα.

- Άμεσοι φόροι: Ο άμεσος τρόπος φορολόγησης θεωρείται από τους πιο δίκαιους και αξιοκρατικούς, διότι επιβάλλεται στους υποκείμενους φορολόγησης με βάση τα εισοδήματα και τα τεκμήρια τους. Οντότητες με αυξημένο εισόδημα φορολογούνται με μεγαλύτερο συντελεστή σε σχέση με άλλες με χαμηλότερο εισόδημα, εξαλείφοντας έτσι τις ανισότητες. Η άμεση καταβολή των φόρων από τους φορολογούμενους βοηθά στην ταχύτερη εξυπηρέτηση και διευθέτηση των δαπανών των φορέων του Δημοσίου με αποτέλεσμα την οικονομική ανάπτυξη.
- Έμμεσοι φόροι: Ο έμμεσος τρόπος φορολόγησης είναι καθολικός, δηλαδή υπάρχει στα αγαθά και τις υπηρεσίες, και επιβαρύνει όλους τους καταναλωτές – φορολογούμενους, ανεξάρτητα σε ποια κλίμακα εισοδήματος ανήκουν. Με αυτή τη μέθοδο το Δημόσιο αποσκοπεί στην συμπλήρωση των εσφορών από τους άμεσους φόρους, καθώς αυτό κρίνεται απαραίτητο λόγω της ελλειπούς κάλυψης των δαπανών. Το πιο αντιπροσωπευτικό παράδειγμα της κατηγορίας αυτής είναι ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ).

- Άμεσοι και έμμεσοι φόροι στην Ελλάδα

Σύμφωνα με τα δεδομένα του παρακάτω πίνακα, στην Ελλάδα την τελευταία τετραετία, παρά τις αυξομειώσεις στα ποσά των άμεσων και των έμμεσων φόρων από χρονιά σε χρονιά, παρατηρείτε ότι οι φόροι που εισπράττονται από την έμμεση φορολογία σαφώς υπερτερούν της άμεσης. Από την μια πλευρά, ενώ με τους άμεσους φόρους είναι εφικτό το Κράτος να γνωρίζει, με βάση τα στοιχεία που έχουν δηλωθεί,

το ποσό των εισφορών που θα συλλέξει με σχετικά μικρότερο κόστος είσπραξης, παρόλα αυτά τα έσοδα είναι λιγότερα διότι η απόκρυψη εισοδημάτων και η φοροδιαφυγή είναι συχνά φαινόμενα στις μέρες μας. Από την άλλη πλευρά, οι έμμεσοι φόροι, παρόλο που εισπράττονται πιο δύσκολα και είναι αβέβαιο το ποσό της είσπραξής τους, με το Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) στα αγαθά και τις υπηρεσίες, έχουν κατορθώσει να συμπληρώνουν σημαντικά τα κρατικά έσοδα, αφού η κατανάλωση δεν περιορίζεται ανάλογα με τον αν κάποιος φορολογείται ή όχι στη χώρα, ή τα εισοδήματά του είναι επαρκή για φορολόγηση.

Πίνακας 1 – Έσοδα τακτικού προϋπολογισμού (2013-2016)

Πίνακας VI.3 Έσοδα τακτικού προϋπολογισμού

(εκατ. ευρώ)

	2013	2014	2015	2016*	Ποσοστιαίες μεταβολές		
					2014/2013	2015/2014	2016*/2015
I. Άμεσοι φόροι	20.058	20.465	19.758	21.839	2,0	-3,5	10,5
1. Φόρος εισοδήματος	11.488	12.207	12.093	13.379	6,3	-0,9	10,6
– Φυσικών προσώπων	7.971	7.849	7.817	8.171	-1,5	-0,4	4,5
– Νομικών προσώπων	1.681	2.655	2.895	3.969	57,9	9,0	37,1
– Ειδικές κατηγορίες φόρων εισοδήματος	1.837	1.703	1.381	1.239	-7,3	-18,9	-10,3
2. Φόροι περιουσίας	2.991	3.474	3.180	3.604	16,1	-8,5	13,3
3. Άμεσοι φόροι παρελθόντων οικονομικών ετών	2.826	1.928	1.700	1.765	-31,8	-11,8	3,8
4. Έκτακτοι και λοιποί άμεσοι φόροι	2.752	2.855	2.785	3.091	3,7	-2,5	11,0
II. Έμμεσοι φόροι	24.556	23.776	23.773	25.680	-3,2	0,0	8,0
1. Δασμοί και ειδικές εισφορές εισαγωγών-εξαγωγών	146	166	175	192	13,7	5,4	9,7
2. Φόροι κατανάλωσης στα εισαγόμενα	1.378	1.509	1.608	1.868	9,5	6,6	16,2
– ΦΠΑ	1.322	1.426	1.497	1.689	7,9	5,0	12,8
– Τέλη ταξινόμησης αυτοκινήτων	45	72	95	161	60,0	31,9	69,5
3. Φόροι κατανάλωσης εγχωρίων	21.469	20.808	20.781	22.174	-3,1	-0,1	6,7
– ΦΠΑ	12.533	12.192	12.131	13.321	-2,7	-0,5	9,8
– Καύσιμα	4.228	4.113	4.175	4.093	-2,7	1,5	-2,0
– Καπνά	2.503	2.419	2.373	2.504	-3,4	-1,9	5,5
– Τέλη κυκλοφορίας	1.183	1.119	1.123	1.114	-5,4	0,4	-0,8
– Ειδικά τέλη και εισφορές αυτοκινήτων	35	30	37	24	-14,3	23,3	-35,1
– Λοιποί	987	935	942	1.118	-5,3	0,7	18,7
4. Φόροι συναλλαγών	819	615	625	531	-24,9	1,6	-15,0
– Μεταβίβαση κεφαλαίων	503	277	310	232	-44,9	11,9	-25,2
– Τέλη χαρτοσήμου	313	327	310	294	4,5	-5,2	-5,2
5. Λοιποί έμμεσοι φόροι	744	678	584	915	-8,9	-13,9	56,7
III. Σύνολο φορολογικών εσόδων	44.614	44.240	43.531	47.519	-0,8	-1,6	9,2
IV. Μη φορολογικά έσοδα¹	6.904	5.780	5.979	5.605	-16,3	3,4	-6,3
– Μεταφορά αποδόσεων από τη διακράτηση ομολόγων του Ε.Δ. στα χαρτοφυλάκια των ΕθνΚΤ του Ευρωσυστήματος (ANFA και SMP)	2.715	580	291	375	-	-	-
V. Σύνολο εσόδων τακτικού προϋπολογισμού	51.519	50.020	49.510	53.124	-2,9	-1,0	7,3

1 Συμπεριλαμβάνονται τα έσοδα αποκρατικοποιήσεων.

Πηγή: Έκθεση του Διοικητή για το 2016, Τράπεζας της Ελλάδος, Φεβρουάριος 2017.

Πίνακας 2 – Έσοδα Κρατικού Προϋπολογισμού (2016-2018)

Πίνακας 3.4 Έσοδα Κρατικού Προϋπολογισμού (σε εκατ. ευρώ)						
	2016	2017		2018	Μεταβολή %	
	Πραγμ/σεις	ΜΠΔΣ	Εκτιμήσεις πραγμ/σεων	Προβλέψεις	2017/2016	2018/2017
A. Τακτικά έσοδα (I+ II + III + IV)	52.334	52.730	52.055	52.429	-0,5	0,7
I. Άμεσοι φόροι	21.839	21.525	20.288	20.766	-7,1	2,4
Φόρος εισοδήματος	13.379	14.037	12.897	13.307	-3,6	3,2
Φυσικών προσώπων	8.171	9.265	8.269	8.725	1,2	5,5
Νομικών προσώπων	3.969	3.522	3.433	3.322	-13,5	-3,2
Ειδικών κατηγοριών	1.238	1.250	1.195	1.260	-3,5	5,4
Φόροι στην περιουσία	3.604	3.317	3.200	3.379	-11,2	5,6
Άμεσοι φόροι ΠΟΕ	1.765	1.643	1.821	1.718	3,2	-5,7
Λοιποί άμεσοι φόροι	3.091	2.528	2.370	2.362	-23,3	-0,3
II. Έμμεσοι φόροι	25.680	26.718	26.917	27.390	4,8	1,8
Φόροι συναλλαγών	15.540	16.093	16.354	16.441	5,2	0,5
ΦΠΑ	15.010	15.545	15.767	15.845	5,0	0,5
πετρελαιοειδών	1.649	1.836	1.836	1.865	11,3	1,6
καπνού	711	676	602	669	-15,3	11,1
λοιπών	12.650	13.033	13.329	13.311	5,4	-0,1
Λοιποί φόροι συναλλαγών	530	548	587	596	10,7	1,5
(μεταβίβαση κεφαλαίων)	232	240	261	265	12,6	1,5
(χαρτόσημο)	294	304	322	327	9,5	1,6
Φόροι κατανάλωσης	9.033	9.536	9.267	9.706	2,6	4,7
Φόρος ασφαλιστρών	408	408	408	415	0,1	1,7
Τέλος ταξινόμησης οχημάτων	180	182	243	247	35,1	1,6
ΕΦΚ ενεργειακών προϊόντων	4.093	4.402	4.402	4.455	7,6	1,2
Λοιποί ΕΦΚ (καπνού κ.λπ.)	2.964	3.046	2.726	3.003	-8,0	10,2
Τέλη κυκλοφορίας οχημάτων	1.114	1.152	1.168	1.187	4,9	1,6
Λοιποί φόροι κατανάλωσης	275	346	320	399	16,3	24,7
Έμμεσοι φόροι ΠΟΕ	753	718	922	851	22,5	-7,7
Λοιποί έμμεσοι	354	371	374	392	5,6	4,8
Σύνολο φορολογικών εσόδων (I+II)	47.519	48.243	47.205	48.156	-0,7	2,0
III. Απολήψεις από ΕΕ	415	508	510	331	23,1	-35,1
IV. Λοιπά μη φορολογικά έσοδα	4.400	3.979	4.340	3.942	-1,4	-9,2
Σύνολο μη φορολογικών εσόδων (III+IV)	4.814	4.487	4.850	4.273	0,7	-11,9
B. Μη τακτικά έσοδα	804	651	694	618	-13,6	-11,0
Έσοδα καταργηθέντων ειδικών λογαριασμών	304	273	297	304	-2,4	2,4
Έσοδα προγράμματος ενίσχυσης της ρευστότητας λόγω της χρηματοπιστωτικής κρίσης	96	0	12	0	-87,4	-100,0
Μεταφορά αποδόσεων από τη διακράτηση ομολόγων του ΕΔ στα χαρτοφυλάκια των Κεντρικών Τραπεζών του Ευρωσυστήματος	375	345	345	314	-8,0	-8,8
Έσοδα από NATO	29	33	41	0	38,4	-100,0
Γ. Έσοδα αποκρατικοποιήσεων*	106	1.607	1.542	1.110	1358,7	-28,0
Δ. Γενικό σύνολο εσόδων (A + B + Γ)	53.243	54.988	54.292	54.157	2,0	-0,2
Ε. Επιστροφές εσόδων	3.263	3.324	5.577	3.648	70,9	-34,6
ΣΤ. Επιστροφές εσόδων από ειδική πίστωση	1.026					
Z. Καθαρά έσοδα (Δ-Ε-ΣΤ)	48.954	51.664	48.715	50.509	-0,5	3,7
H. Έσοδα Προϋπολογισμού Δημόσιων Επενδύσεων (1+2)	4.172	3.617	3.427	3.735	-17,9	9,0
1. Εισροές από την ΕΕ	3.861	3.437	3.177	3.555	-17,7	11,9
2. Ίδια έσοδα	311	180	250	180	-19,5	-28,0
Σύνολο εσόδων Κρατικού Προϋπολογισμού (Z + H)	53.125	55.281	52.142	54.244	-1,9	4,0

* Περιλαμβάνονται τα έσοδα που δεν αποτελούν χρηματοοικονομικές συναλλαγές.

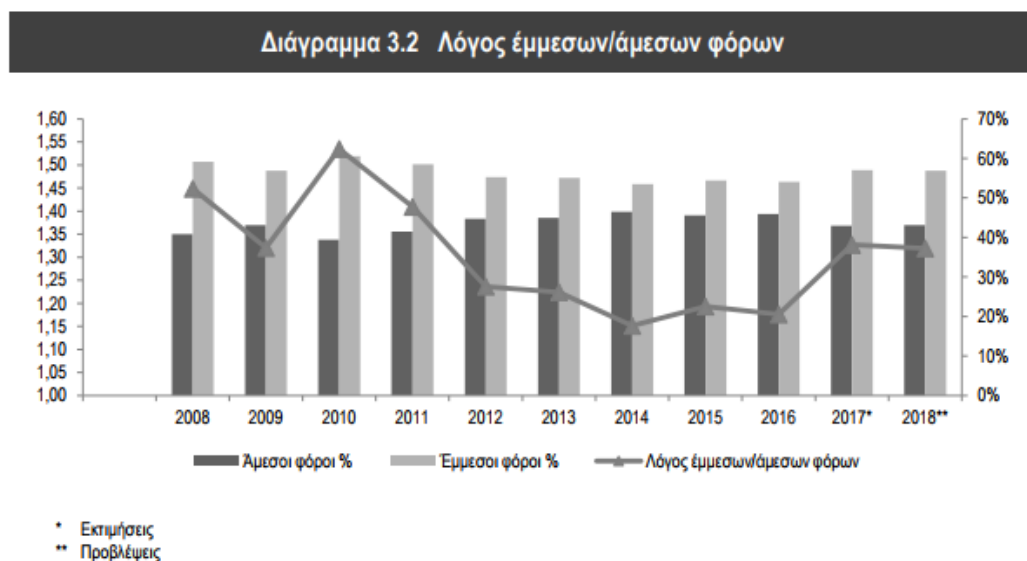
Πηγή: Εισηγητική έκθεση Προϋπολογισμού 2018, Υπουργείο Οικονομικών, Νοέμβριος 2017.

Σε συνέχεια του ανωτέρω πίνακα, φαίνεται ότι οι άμεσοι φόροι, τόσο στα ήδη εισπραχθέντα έσοδα του 2016, μέχρι και στα προϋπολογισμένα έσοδα του 2018, παραμένουν στα ίδια επίπεδα παρά τις μικρές αυξομειώσεις που παρατηρούνται.

Αντίθετα, στους έμμεσους φόρους παρατηρείται σταδιακή αύξηση από το 2016 μέχρι το 2018, με ιδιαίτερη έμφαση στην είσπραξη φόρων από τον ΦΠΑ και τον ΕΦΚ.

Συγκεντρωτικά, η εισφορά από άμεσους και έμμεσους φόρους, για τη δεκαετία 2008-2018, καθώς και η σχέση μεταξύ τους, φαίνεται στο παρακάτω διάγραμμα, όπου ενώ η σχέση μεταξύ τους ήταν καθοδική (με εξαίρεση το 2010), από τις εκτιμήσεις του 2017 και στις προβλέψεις του 2018, δείχνει να ανακάμπτει.

Διάγραμμα 1 – Λόγος έμμεσων/ άμεσων φόρων



Πηγή: Εισηγητική έκθεση Προϋπολογισμού 2018, Υπουργείο Οικονομικών, Νοέμβριος 2017.

1.3.β. Φόροι βάσει της φορολογικής βάσης

Σύμφωνα με το Ν.4308/2014, ως φορολογική βάση (tax basis) ορίζεται “*Η αξία που αναγνωρίζεται για ένα περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος*”. Σε αυτή τη κατηγορία οι φόροι ταξινομούνται σε τρεις μεγάλες υποκατηγορίες ανάλογα με το αντικείμενο της φορολογίας.

- **Φόρος εισοδήματος:** Ο φόρος εισοδήματος επιβαρύνει τα εισοδήματα και τα έσοδα των φυσικών και νομικών προσώπων. Τις περισσότερες φορές ταυτίζεται με τον άμεσο τρόπο φορολόγησης, διότι η επιβολή του και η είσπραξη του γίνεται άμεσα. Ο φόρος αυτός επιβαρύνει τους φορολογούμενους ετησίως, με τη δήλωση των εισοδημάτων τους. Ανάλογα με την κλίμακα του εισοδήματος, ο φόρος εισοδήματος διαφέρει καθώς η φορολογική βάση πολλαπλασιάζεται με διαφορετικό συντελεστή ώστε να προκύψει ο φόρος. Για παράδειγμα, κάποιος που

έχει ετήσιο εισόδημα 20.000 ευρώ, θα φορολογηθεί με συντελεστή 22%, ενώ κάποιος με 30.000 ευρώ, θα φορολογηθεί με 29%. Αντίστοιχα, κάποιος με ετήσιο εισόδημα 40.000 ευρώ, θα φορολογηθεί με συντελεστή 37%, και κάποιος με 50.000 ευρώ, θα φορολογηθεί με 45%.

- Φόρος ακίνητης περιουσίας: Ο αρχικός ΦΑΠ έχει αντικατασταθεί σήμερα από τον Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝΦΙΑ). Ο ΕΝΦΙΑ επιβάλλεται σε κάθε είδους ακίνητη περιουσία, κτίρια και γήπεδα, και επιβαρύνει ανεξαρτήτως όλες τις νομικές οντότητες του ιδιοκτήτη, είτε είναι φυσικό, είτε είναι νομικό πρόσωπο. Ορισμένες εξαιρέσεις υπάρχουν σε ακίνητα του Δημοσίου, μη κερδοσκοπικών οργανισμών και ατόμων που λόγω δυσχερειών αδυνατούν να πληρώσουν. Ο φόρος υπολογίζεται με κριτήριο την έκταση, την τοποθεσία και άλλα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του κάθε ακινήτου. Όπως ο φόρος εισοδήματος, έτσι και ο φόρος ακίνητης περιουσίας επιβαρύνει τους φορολογούμενους ετησίως, και χωρίζεται σε τρεις υποκατηγορίες: i) φόρος επί των κτηρίων, ii) φόρος επί των γηπέδων εντός σχεδίου πόλης ή οικισμού (οικόπεδα), και, iii) φόρος επί των γηπέδων εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμού (αγροτεμάχια).
- Φόρος δαπάνης: Ο φόρος δαπάνης μπορεί να ταυτιστεί με τον έμμεσο τρόπο φορολόγησης, καθώς επιβάλλεται στα αγαθά και πληρώνεται από τους καταναλωτές ως ένα επιπλέον ποσό στην αρχική τιμή των αγαθών. Επιπλέον, μπορεί να χαρακτηριστεί και ως δασμός, αφού και στα εισαγόμενα προϊόντα επιβάλλεται ο ίδιος φόρος, και ιδιαίτερα στα περισσότερα είναι και αυξημένος.

1.3.γ. Ανάλογα της αναλογικότητας ή όχι του φόρου

Αυτή η κατηγορία φόρου θέτει ποια σχέση υπάρχει μεταξύ της φορολογικής βάσης και του φορολογικού συντελεστή, ώστε να προκύψει ο φόρος.

- Αναλογικοί φόροι: Ο αναλογικός φόρος αφορά τον σταθερό φορολογικό συντελεστή. Συγκεκριμένα, είτε η φορολογική βάση του φορολογούμενου αυξάνεται, είτε μειώνεται, ο φορολογικός συντελεστής που πολλαπλασιάζεται για να προκύψει ο φόρος είναι σταθερός. Για παράδειγμα, εάν ο φορολογικός συντελεστής είναι 24%, είτε η φορολογική βάση είναι 20.000 ευρώ, είτε είναι 100.000 ευρώ, και τα δύο ποσά θα πολλαπλασιαστούν με το 24%.

- Προοδευτικοί φόροι: Στον προοδευτικό φόρο όσο αυξάνεται η φορολογική βάση του φορολογούμενου, τόσο αυξάνεται και ο φορολογικός συντελεστής. Αντιπροσωπευτικό παράδειγμα της συγκεκριμένης κατηγορίας είναι ο φόρος εισοδήματος, αφού σε κάθε κλίμακα εισοδήματος υπάρχει και διαφορετικός συντελεστής, που αυξάνει όσο αυξάνεται και το εισόδημα. Για εισόδημα 20.000 ευρώ ο φορολογικός συντελεστής είναι 22%, ενώ για 100.000 ευρώ ο συντελεστής είναι 45%.
- Αντίστροφα προοδευτικοί φόροι: Ο αντίστροφα προοδευτικός φόρος δεν είναι ιδιαίτερα διαδεδομένος και αυτό γιατί η φορολογική βάση και ο φορολογικός συντελεστής πηγαίνουν προς διαφορετικές κατευθύνσεις. Όσο η φορολογική βάση αυξάνεται, τόσο ο φορολογικός συντελεστής μειώνεται, και το αντίστροφο. Αυτή η μορφή φόρου δεν είναι συνηθισμένη, διότι επιβαρύνει άνισα τις χαμηλές φορολογικές βάσεις. Για παράδειγμα, κάποιος με εισόδημα 20.000 ευρώ, μπορεί να φορολογηθεί με συντελεστή 24%, σε αντίθεση με κάποιον που έχει εισόδημα 100.000 ευρώ, ο οποίος μπορεί να φορολογηθεί με συντελεστή 18%, επιτυγχάνοντας έτσι να δοθεί έμφαση στην ανισότητα.

1.3.δ. Φόροι βάσει της φορολογούσας αρχής

Στη κατηγορία αυτή, η οποία δεν είναι τόσο διαδεδομένη όσο οι υπόλοιπες, οι φόροι χωρίζονται ανάλογα τους φορείς που πηγαίνουν οι εισφορές.

- Φόροι προς την Κεντρική Διοίκηση: Σύμφωνα με το Ν.2362/1995 *“Κεντρική Διοίκηση ή Δημόσιο ή Κράτος: περιλαμβάνει την Προεδρία της Δημοκρατίας, τα Υπουργεία και τις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις, καθώς και τις Ανεξάρτητες Αρχές. «Για λόγους στατιστικής ταξινόμησης περιλαμβάνεται και η Βουλή των Ελλήνων, σύμφωνα με τον Κανονισμό της, ως προς τον προϋπολογισμό εξόδων και τον ισολογισμό - απολογισμό αυτής.»*”. Επομένως, οι συγκεκριμένοι φόροι που εισπράττονται, επωφελούν την πλειοψηφία των Δημόσιων οργανισμών όπως περιγράφεται στον ανωτέρω ορισμό.
- Φόροι υπέρ Οργανισμός Κοινωνικής Ασφάλισης: Οι Οργανισμοί Κοινωνικής Ασφάλισης είναι οι φορείς κοινωνικής ασφάλισης, π.χ. ο ΕΦΚΑ και τα νοσοκομεία. Άρα οι φόροι υπέρ των οργανισμών αυτών είναι για την ενίσχυσή τους.

- Φόροι υπέρ Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης: Οι φόροι υπέρ των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης, είναι οι φόροι που εισπράττονται από τους φορολογούμενους υπέρ των Δήμων και των Περιφερειών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ II

ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΙΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ, ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗ ΚΑΙ ΠΑΡΑΟΙΚΟΝΟΜΙΑ

2.1. Εισαγωγή

Τα τελευταία χρόνια, λόγω της οικονομικής κρίσης και των ραγδαίων εξελίξεων στο χώρο της οικονομίας, τα μέσα μαζικής ενημέρωσης ασχολούνται ενδελεχώς με το θέμα αυτό. Έτσι, η πλειονότητα του πληθυσμού είναι ενήμερη για το τι συμβαίνει όχι μόνο στην οικονομία της χώρα μας, όπως π.χ. τις αλλαγές στο φορολογικό ή τις προσαρμογές στους μισθούς και τις συντάξεις, αλλά και το τι συμβαίνει και εκτός συνόρων της Ελλάδας. Τον τελευταίο καιρό, έννοιες όπως φοροαποφυγή, φοροδιαφυγή και παραοικονομία είναι γνωστές στο ευρύ κοινό.

Λόγω της σύγχυσης που υπάρχει σε αυτές τις τρεις έννοιες, σε αυτό το κεφάλαιο θα γίνει μια προσπάθεια να αποσαφηνιστούν. Εκτός των ορισμών που θα δοθούν για τη φοροδιαφυγή, την φοροαποφυγή και την παραοικονομία, θα προσδιοριστούν επίσης και οι διαφορές που υπάρχουν μεταξύ τους, ώστε να πάψει να υπάρχει η ταύτιση των εννοιών αυτών. Επιπλέον, θα προσδιορισθούν οι σημαντικότερες αιτίες που προκαλούν τα φαινόμενα αυτά, γιατί βλέποντας τι προκαλεί τη παραβατική συμπεριφορά, μπορεί πιο εύκολα να αντιμετωπισθεί. Τέλος, θα παρουσιαστούν παραδείγματα, ώστε να γίνει πιο κατανοητό πώς επηρεάζουν την οικονομία.

Επομένως, οι αρνητικές επιρροές που έχουν η φοροδιαφυγή, η φοροαποφυγή και η παραοικονομία στην κοινωνία, θα πρέπει να καταπολεμηθούν άμεσα και απ' όλους.

2.2. Η έννοια της φοροδιαφυγής

Σύμφωνα με τον ΟΟΣΑ, ως φοροδιαφυγή (tax evasion) ορίζεται μια παράνομη πράξη όπου επιδιώκεται η μείωση ή η αποφυγή της φορολογικής υποχρέωσης, και οι φορολογούμενοι πληρώνουν λιγότερα από ότι υποχρεούνται να πληρώσουν, διότι αποκρύπτουν εισοδήματα ή πληροφορίες από τις φορολογικές αρχές. Η φοροδιαφυγή θεωρείται ποινικά κολάσιμη πράξη γιατί καταστρατηγεί τις διατάξεις των φορολογικών νόμων.

Το άρθρο 66 του Ν. 4337/2015, αναφέρει χαρακτηριστικά ότι έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) ή ειδικού φόρου ακινήτων (ΕΦΑ), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη,

β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου εργασιών, του φόρου ασφαλιστρών και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές,

γ) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου πλοίων δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς στο Δημόσιο το φόρο αυτόν.

Ως συμπληρωματικό στα εγκλήματα φοροδιαφυγής, μπορεί να ενταχθεί και η λαθρεμπορία. Ο Τελωνιακός Κώδικας (Ν. 2960/2001) ορίζει ως λαθρεμπορία τις ακόλουθες πράξεις:

α) η εντός του τελωνειακού εδάφους εισαγωγή ή εξ αυτού εξαγωγή εμπορευμάτων

υποκειμένων σε δασμούς, φόρους και λοιπές επιβαρύνσεις που εισπράττονται στα Τελωνεία, χωρίς τη γραπτή άδεια της αρμόδιας Τελωνειακής Αρχής ή σε άλλο από τον ορισμένο παρ' αυτής τόπο ή χρόνο,

β) οποιαδήποτε ενέργεια, που αποσκοπεί να στερήσει το Ελληνικό Δημόσιο ή την Ευρωπαϊκή Ένωση των υπ' αυτών εισπρακτέων δασμών, φόρων και λοιπών επιβαρύνσεων από τα εισαγόμενα ή εξαγόμενα εμπορεύματα, και αν ακόμη αυτά εισπράχθηκαν κατά χρόνο και τρόπο διάφορο εκείνου που ορίζει ο νόμος.

Με βάση τα ανωτέρω, και σύμφωνα με την οικονομική κατάσταση της χώρας, στην Ελλάδα η έννοια της φοροδιαφυγής εμφανίζεται με διάφορους τρόπους, στερώντας σημαντικούς πόρους από τα ταμεία του Δημοσίου. Κατά κύριο λόγο, τα φυσικά πρόσωπα αποκρύπτουν ή δηλώνουν λιγότερα εισοδήματα, μέσω μαύρης εργασίας, ώστε να αποφύγουν την επιβάρυνση του φόρου εισοδήματος. Από την άλλη πλευρά, τα νομικά πρόσωπα, για να αποφύγουν την επιβάρυνση του ΦΠΑ, είτε συμμετέχουν σε λαθρεμπόριο, είτε δηλώνουν εσφαλμένα εισοδήματα μέσω πλαστών ή εικονικών τιμολογίων. Επιπλέον, η λανθασμένη δήλωση ιδιοκτησίας ακινήτων για αποφυγή του ΕΝΦΙΑ, αποτελεί συχνό κρούσμα φοροδιαφυγής. Είτε μικρής, είτε μεγάλης σημασίας, η απόκρυψη στοιχείων για παραπλάνηση των φορολογικών αρχών είναι σοβαρό αδίκημα και στην πορεία της εργασίας θα αναλυθούν οι συνέπειες της, όπως και οι ποινές που επιβάλλονται σε αυτούς που φοροδιαφεύγουν.

2.3. Η έννοια της φοροαποφυγής

Πολλοί τείνουν να συγχέουν τις έννοιες της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, πιστεύοντας ότι και οι δύο αυτές λέξεις περιγράφουν το ίδιο φαινόμενο. Παρόλα αυτά, ο ΟΟΣΑ ως φοροαποφυγή (tax avoidance) ορίζει την διευθέτηση των υποθέσεων ενός φορολογούμενου, ο οποίος αποσκοπεί στη μείωση των φορολογικών του υποχρεώσεων, με μεθόδους που ενώ είναι νόμιμοι, συνήθως έρχονται σε αντίθεση με την πρόθεση του νόμου που ακολουθεί. Με λίγα λόγια, η φοροαποφυγή είναι η προσπάθεια του φορολογούμενου να μειώσει τη φορολογητέα βάση του, χρησιμοποιώντας νόμιμες διαδικασίες, όπως λογιστικές και φορολογικές πρακτικές, και δικαστικές και υπουργικές αποφάσεις.

Στις γενικές διατάξεις κατά της φοροαποφυγής (άρθρο 38, παράγραφος 1 του Ν. 4174/2013) αναφέρεται ότι *“Κατά τον προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να αγνοεί κάθε τεχνητή ρύθμιση ή σειρά ρυθμίσεων που αποβλέπει σε αποφυγή της φορολόγησης και οδηγεί σε φορολογικό πλεονέκτημα. Οι εν λόγω ρυθμίσεις αντιμετωπίζονται, για φορολογικούς σκοπούς, με βάση τα χαρακτηριστικά της οικονομικής τους υπόστασης”*. Με βάση αυτό, οι ρυθμίσεις που έχουν ως αποτέλεσμα το φορολογικό πλεονέκτημα, βοηθούν τους φορολογούμενους να μειώσουν τις φορολογικές τους επιβαρύνσεις που τους επιβάλλονται μέσω των φορολογικών νομοθετημάτων, οδηγώντας σε μείωση των εσόδων του Κράτους.

Το ίδιο άρθρο του Ν.4174/2013, στις υπόλοιπες παραγράφους του, αναφέρει τις προϋποθέσεις για να χαρακτηριστεί κάποιος ότι φοροαποφεύγει. Συνοπτικά οι προϋποθέσεις είναι οι ακόλουθες:

α) Η ύπαρξη μια ρύθμισης: *“ως «ρύθμιση» νοείται κάθε συναλλαγή, καθεστώς, δράση, πράξη, συμφωνία, επιχορήγηση, συνεννόηση, υπόσχεση, δέσμευση ή εκδήλωση. Μια ρύθμιση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη”*. (παράγραφος 2, άρθρο 38)

β) Η ύπαρξη μιας τεχνητής ρύθμισης ή σειρά ρυθμίσεων εφόσον στερείται εμπορικής ουσίας. (παράγραφος 3, άρθρο 38)

γ) Η ύπαρξη μιας ρύθμισης ή σειράς ρυθμίσεων που αντίκειται στο αντικείμενο, στο πνεύμα και στο σκοπό των φορολογικών διατάξεων που θα ίσχυαν σε άλλη περίπτωση. (παράγραφος 4, άρθρο 38)

δ) Η ύπαρξη ενός δεδομένου στόχου που θεωρείται ουσιαστικός, εφόσον οιοσδήποτε άλλος στόχος που αποδίδεται ή θα μπορούσε να αποδοθεί στη ρύθμιση ή στη σειρά ρυθμίσεων φαίνεται αμελητέος, λαμβανομένων υπόψη όλων των περιστάσεων της υπόθεσης. (παράγραφος 5, άρθρο 38)

ε) Η ύπαρξη φορολογικού πλεονεκτήματος μέσα από τη ρύθμιση ή τη σειρά ρυθμίσεων, όπου *“η Φορολογική Διοίκηση συγκρίνει το ύψος του οφειλόμενου φόρου από έναν υποκείμενο στο φόρο, λαμβάνοντας υπόψη την εν λόγω ρύθμιση, με το ποσό που θα όφειλε ο ίδιος υποκείμενος στο φόρο υπό τις ίδιες συνθήκες, εν απουσία της εν λόγω ρύθμισης”*. (παράγραφος 6, άρθρο 38)

Όπως φαίνεται από τα προαναφερθέντα, η φοροδιαφυγή και η φοροαποφυγή είναι δυο διαφορετικές έννοιες. Αν και με τις δυο καταστάσεις απώτερος σκοπός του φορολογούμενου είναι να μειώσει ή να εξαλείψει τους φόρους που τον επιβαρύνουν, ο τρόπος που επιτυγχάνεται σε κάθε μια των περιπτώσεων είναι τελείως διαφορετικός. Η φοροδιαφυγή είναι σοβαρή απάτη και διώκεται ποινικά, γιατί ο φορολογούμενος αποκρύπτει εσκεμμένα στοιχεία από τη φορολογική του βάση, με αποτέλεσμα να παραβαίνει και να καταπατά το νόμο. Αντίθετα, με την φοροαποφυγή ο φορολογούμενος χρησιμοποιεί όλα τα νόμιμα μέσα και τις διευκολύνσεις που προβλέπουν οι φορολογικοί νόμοι ώστε να μειωθεί ο φόρος που του αναλογεί.

Δυο χαρακτηριστικά παραδείγματα φοροαποφυγής τα οποία θα βοηθήσουν στην κατανόηση της έννοιας είναι οι τριγωνικές συναλλαγές και οι υπεράκτιες εταιρείες (off shore).

α) Τριγωνικές συναλλαγές (triangular transactions)

Οι τριγωνικές συναλλαγές είναι συναλλαγές αγαθών και υπηρεσιών που επιτυγχάνονται από πολυεθνικές επιχειρήσεις μεταξύ τριών ή παραπάνω κρατών. Συνήθως τέτοιες συναλλαγές γίνονται για την μείωση ή την αποφυγή των φορολογικών επιβαρύνσεων των νομικών προσώπων. Μια τέτοια διαδικασία δεν θεωρείται παράνομη, καθώς ο απώτερος σκοπός της δεν είναι η παραπλάνηση των φορολογικών αρχών με πλαστά ή εικονικά στοιχεία, αλλά η φοροαποφυγή.

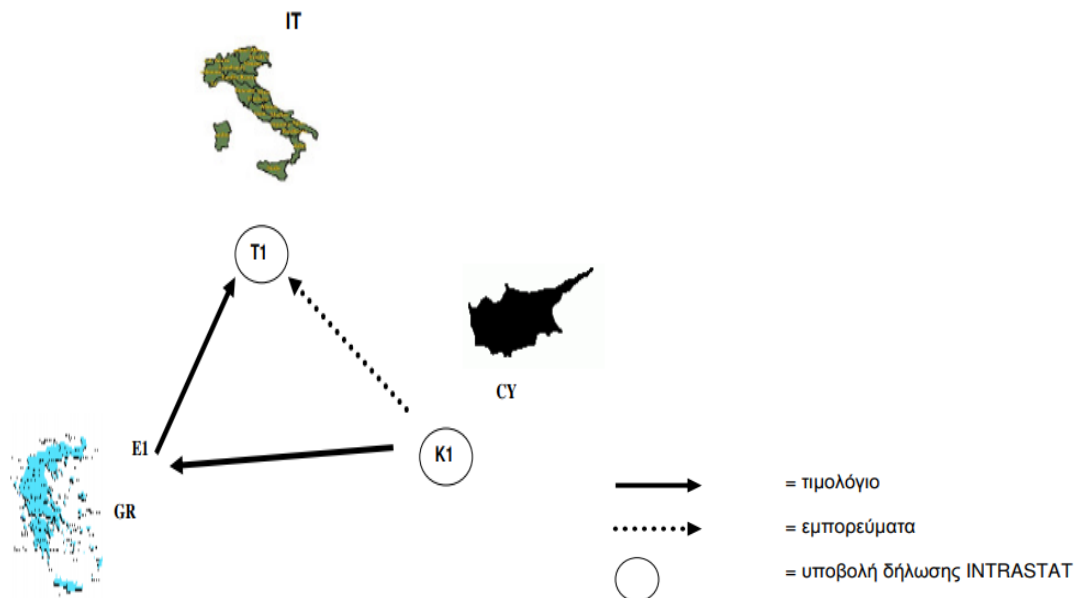
Οι περισσότερες από αυτές τις εταιρικές συναλλαγές γίνονται σε κράτη που χαρακτηρίζονται ως φορολογικοί παράδεισοι. Σύμφωνα με τον ΟΟΣΑ, ως φορολογικοί παράδεισοι θεωρούνται χώρες οι οποίες επιβάλλουν ένα χαμηλό ή μηδενικό φόρο, με κύρια χαρακτηριστικά την έλλειψη αποτελεσματικής ανταλλαγής πληροφοριών και διαφάνειας στις νομοθετικές διατάξεις. Μερικά παραδείγματα τέτοιων χωρών είναι η Κύπρος, η Μάλτα, ο Παναμάς, το Λουξεμβούργο κ.α.

Οι μεγάλες επιχειρήσεις χρησιμοποιούν τις τριγωνικές συναλλαγές σε χώρες – φορολογικούς παραδείσους για να μπορέσουν να επωφεληθούν από το χαμηλό της φορολογίας σε σχέση με αυτόν που θα πλήρωναν στις υπόλοιπες χώρες. Συνήθως οι θυγατρικές σε τέτοιες χώρες εμφανίζονται με μεγαλύτερα κέρδη, ώστε να φορολογηθούν με χαμηλό συντελεστή, ενώ οι μητρικές δείχνουν χαμηλότερα κέρδη ή και ζημιές ακόμη, για να αποφύγουν την υψηλή φορολογική επιβάρυνση.

Σε περίπτωση που οι τριγωνικές συναλλαγές πραγματοποιούνται εντός Κρατών Μελών της ΕΕ, υποβάλλονται παράλληλα και δηλώσεις Intrastat. Η Ηλεκτρονική Στατιστική Αρχή, αναφέρει τα ακόλουθα για το ποιοι είναι υπόχρεοι για δηλώσεις Intrastat: “Η δήλωση Intrastat υποβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης δ’ της παραγράφου 5 του άρθρου 29 του ν.1642/86, όπως ισχύει, εφόσον: Εκδίδεται φορολογικό στοιχείο από τον κύριο του αγαθού, που είναι εγκατεστημένος σε Κράτος Μέλος της Ε.Ε. προς υποκείμενο άλλου Κράτους μέλους ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή μη ανταλλάγματος, όπως π.χ. στις περιπτώσεις αποστολής δώρων άνευ αξίας, δειγμάτων, πρώτων υλών για επεξεργασία κλπ. Γίνεται ενδοκοινοτική διακίνηση αγαθού, ανεξάρτητα από τη φύση της συναλλαγής και το σκοπό της μετακίνησης (παράδοση, επιστροφή, επισκευή, δείγμα, δώρο κλπ.)”.

Ένα παράδειγμα απλών τριγωνικών συναλλαγών για την υποβολή δηλώσεων Intrastat είναι το ακόλουθο (Υπουργείο Οικονομικών Κύπρου):

Δεδομένα: Έστω μια επιχείρηση στην Ελλάδα (E1) αγοράζει εμπορεύματα από μια επιχείρηση της Κύπρου (K1) και τα πουλάει σε μια επιχείρηση της Ιταλίας (T1). Η συναλλαγή παρουσιάζεται ως εξής:



Πηγή: Υπουργείο Οικονομικών Κύπρου

Όπως παρατηρείται από τις ανωτέρω συναλλαγές, η επιχείρηση στην Ελλάδα (E1) εκδίδει τιμολόγιο στην επιχείρηση της Ιταλίας (T1). Τα εμπορεύματα από την επιχείρηση της Κύπρου (K1) πηγαίνουν κατευθείαν στην επιχείρηση της Ιταλίας (T1).

Η επιχείρηση της Κύπρου (K1) εκδίδει τιμολόγιο για τα προϊόντα στην επιχείρηση της Ελλάδας (E1) και παράλληλα υποβάλλει δήλωση Intrastat για την επιχείρηση της Ιταλίας (T1) στην οποία έστειλε τα προϊόντα. Τέλος, η επιχείρηση στην Ιταλία (T1) υποβάλλει δήλωση Intrastat για τα προϊόντα που ήρθαν από την Κύπρο.

β) Υπεράκτιες εταιρείες (offshore company)

Ο ΟΟΣΑ ορίζει ως μια υπεράκτια εταιρεία μια εταιρεία η οποία είναι εγγεγραμμένη σε μια χώρα (συχνά φορολογικό παράδεισο), εκτός της χώρας ή των χωρών στις οποίες ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Μια offshore εταιρεία χρησιμοποιείται συνήθως για ασφαλιστική κάλυψη, για εμπόριο στο εξωτερικό, για διεθνή ναυτιλία και για φορολογικό καταφύγιο.

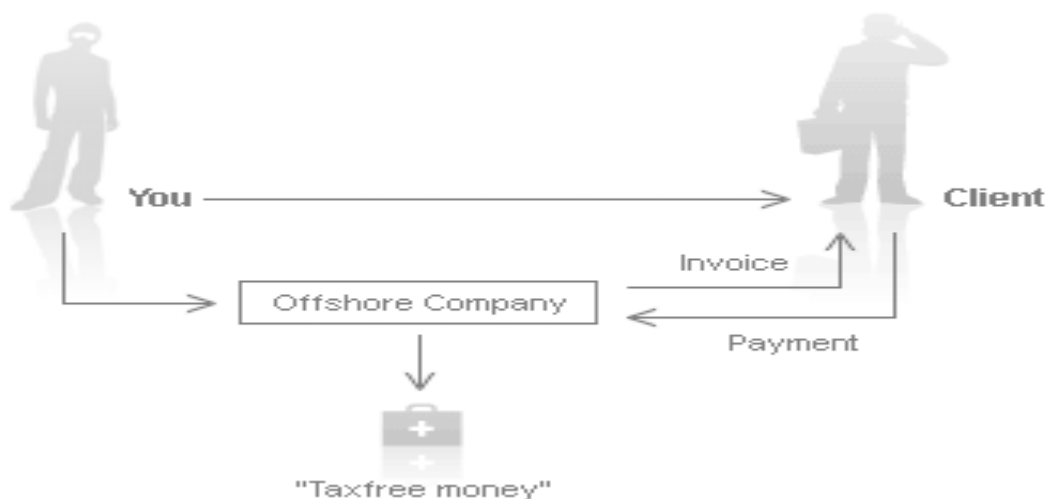
Και σε αυτή τη περίπτωση, απώτερος σκοπός των επιχειρήσεων είναι η μετάβαση του φορολογικού βάρους από χώρες με υψηλούς συντελεστές φορολόγησης σε χώρες με χαμηλότερους συντελεστές φορολόγησης. Συνήθως, μια υπεράκτια εταιρεία δημιουργείται και για την κάλυψη ποσών από ύποπτες δραστηριότητες του ιδιοκτήτη, όπως π.χ. ξέπλυμα βρώμικου χρήματος.

Η ίδρυση μιας offshore εταιρείας, παρόλα αυτά, δεν θεωρείται κάτι παράνομο, και αυτό συμβαίνει γιατί ουσιαστικά οι χώρες που θεωρούνται ως φορολογικοί παράδεισοι το επέτρεψαν να συμβεί. Όταν μια χώρα για να προσελκύσει νέους επενδυτές υπόσχεται την μείωση ή ακόμα και την απαλλαγή φορολόγησης στις επιχειρήσεις αυτές, επόμενο είναι, όλο και περισσότερες επιχειρήσεις, προκειμένου να επωφεληθούν από το καθεστώς αυτό, να ανοίγουν εταιρείες στους λεγόμενους φορολογικούς παραδείσους. Η μη συνεργασία των χωρών αυτών για ανταλλαγή πληροφοριών σύμφωνα με διεθνείς νομοθεσίες, ευνοεί τους ιδιοκτήτες των offshore να παραμένουν ανώνυμοι.

Ένα τυπικό παράδειγμα offshore εταιρειών είναι το ακόλουθο:

Έστω ότι μια επιχείρηση ιδρύει μια offshore εταιρεία σε μια χώρα – φορολογικό παράδεισο. Η δυνατότητά της για γρήγορη ίδρυση ευνοεί τον ιδιοκτήτη να εκτελεί άμεσα συναλλαγές. Για την αποφυγή της φορολόγησης των κερδών με υψηλό συντελεστή στη χώρα που δραστηριοποιείται η κύρια επιχείρηση, η offshore παρεμβάλλεται, και πλέον υπεύθυνη για όλες της συναλλαγές με τους πελάτες είναι αυτή. Με αυτό τον τρόπο, όχι μόνο επιτυγχάνεται η ταχύτητα των συναλλαγών, αλλά και η ανωνυμία των ιδιοκτητών, καθώς στις συναλλαγές αυτές υπάρχει εχεμύθεια

μεταξύ των συναλλασσόμενων. Το αποτέλεσμα είναι ότι μέσα από αυτή τη διαδικασία, ο ιδιοκτήτης των εταιρειών αυτών έχει αυξήσει κατά πολύ το κέρδος του.



Πηγή: Wikipedia

2.4. Η έννοια της παραοικονομίας

Η φοροδιαφυγή και η παραοικονομία, θεωρούνται από πολλούς, ως έννοιες που η μια οδηγεί στην άλλη και το αντίστροφο. Η παραοικονομία (black economy/ underground economy/ shadow economy) είναι το τμήμα της οικονομικής δραστηριότητας που ασκείται παράνομα. Η δραστηριότητα της παραοικονομίας μπορεί μόνο να προβλεφθεί, αφού δεν μπορεί να καταγραφεί επίσημα από τις στατιστικές υπηρεσίες και να συμπεριληφθεί στο επίσημο εθνικό προϊόν. Συνήθως η ύπαρξη παραοικονομίας γίνεται αντιληπτή όταν οι καταναλωτικές δαπάνες είναι υπερβολικά μεγαλύτερες από τα εισοδήματα που έχουν καταγραφεί επισήμως.

Ο Dr. Friedrich Schneider, γνωστός καθηγητής για τις μελέτες που έχει κάνει πάνω στο φαινόμενο της παραοικονομίας, αναφέρει στο σύγγραμμά του ότι οι τέσσερις λόγοι για τους οποίους οι φορολογούμενοι αποκρύπτουν οικειοθελώς την νόμιμη παροχή αγαθών και υπηρεσιών από τις φορολογικές αρχές, είναι οι ακόλουθοι:

α) Η αποφυγή πληρωμής φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας, και λοιπών φόρων,

β) Η αποφυγή πληρωμής εισφορών κοινωνικής ασφάλισης,

γ) Η αποφυγή τήρησης ορισμένων νόμιμων κανονισμών, όπως ο κατώτατος μισθός, το μέγιστο ωράριο εργασίας, κ.α.,

δ) Η αποφυγή συμμόρφωσης με ορισμένες διοικητικές διαδικασίες.

Με λίγα λόγια, οδηγείται κάποιος στην παραοικονομία για να αποφύγει την πληρωμή των αυξανόμενων φόρων και την τήρηση κανονισμών οι οποίοι έχουν θεμελιωθεί χρόνια πριν. Υπεύθυνοι όμως γι' αυτή τη θέση δεν είναι μόνο οι φορολογούμενοι – εργοδότες, αλλά και οι εργαζόμενοι και οι πελάτες, όπου στη συνέχεια επιβαρύνονται όλοι περισσότερο για να μπορέσει το κράτος να εισπράξει τα ποσά που του είναι απαραίτητα για την κάλυψη των δαπανών του.

Η παραοικονομία μπορεί να θεωρηθεί ποινικό αδίκημα όπως π.χ. η κλοπή ή η ληστεία. Όμως τα βαθύτερα αίτια της, εκτός των ανωτέρω, θεωρούνται τα ακόλουθα:

α) Οι υπηρεσίες του Δημόσιου τομέα: Η γραφειοκρατία, ιδιαίτερα στην Ελλάδα, αποτελεί ένα από τα μεγαλύτερα προβλήματα. Οι περισσότερες συναλλαγές του κοινού με τους φορείς του Δημόσιου απαιτούν γραφειοκρατία, και πολλές φορές δεν έχουν το επιθυμητό αποτέλεσμα εγκαίρως.

β) Ο κρατικός παρεμβατισμός: Οι συχνές αλλαγές των νομοθεσιών, αλλά και το μεγάλο μέγεθος του δημοσίου τομέα, είναι μερικοί από τους τρόπους που το κράτος επηρεάζει δυσμενώς την οικονομία της χώρας.

γ) Το βρώμικο χρήμα: Τα χρήματα που προέρχονται από παράνομες δραστηριότητες, όπως τα ναρκωτικά, το εμπόριο όπλων, η πορνεία κτλ., μην μπορώντας να νομιμοποιηθούν, κινούνται ελεύθερα στην αγορά.

δ) Το Κράτος: Με τη μη ορθολογική χρησιμοποίηση των εσόδων που εισπράττει, το Κράτος πολλές φορές κάνοντας σπασμωδικές κινήσεις για να καλύψει το κενό του ποσού που χρειάζεται, τιμωρεί με επιείκεια όσους έχουν παρανομήσει, κάτι το οποίο θεωρείται άδικο από τους υπόλοιπους φορολογούμενους.

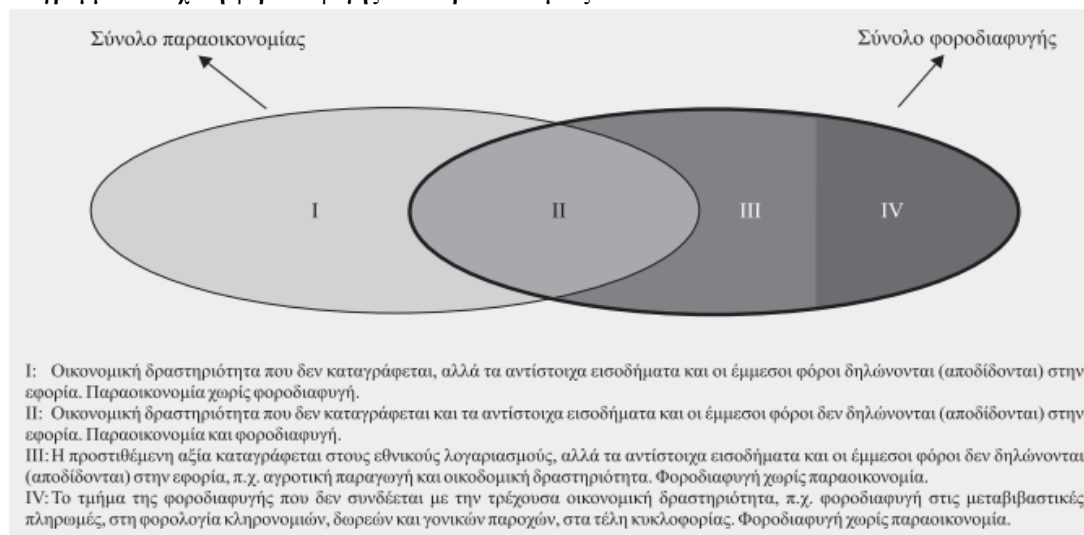
ε) Τα κοινωνικά κριτήρια: Η ανεργία θεωρείται η νέα μάστιγα της εποχής. Όταν κάποιος δεν έχει δουλειά για να συντηρήσει τον εαυτό του ή την οικογένειά του, συχνά καταφεύγει στην αδήλωτη εργασία, χωρίς να είναι σίγουρος ούτε για τον μισθό του, ούτε για το ωράριο εργασίας του, και χωρίς να έχει δικαιώματα για αξιώσεις. Επίσης,

υπάρχουν και κάποιοι οι οποίοι δουλεύουν αδήλωτα, και παρόλα αυτά λαμβάνουν επιδόματα ως άνεργοι, επιβαρύνοντας τα ταμεία του Δημοσίου.

στ) Οι αυτοαπασχολούμενοι: Όσο μεγαλύτερο είναι το ποσοστό των αυτοαπασχολούμενων στην οικονομία μιας χώρας σε σχέση με τους υπαλλήλους, τόσο το πιθανότερο είναι να υπάρχει απόκρυψη εισοδημάτων και μείωση εισφορών για το Δημόσιο. Δεν είναι λίγες οι φορές που έχουν ξεσπάσει σκάνδαλα με αυτοαπασχολούμενους, οι οποίοι ενώ δήλωναν μηδαμινά εισοδήματα, ζούσαν μέσα στην πολυτέλεια με μεγάλα ποσά στους τραπεζικούς τους λογαριασμούς.

Όπως προκύπτει από τα προαναφερθέντα, όχι μόνο οι φορολογούμενοι, αλλά και το Κράτος με τη σειρά του ευνοεί την παραοικονομία να ανθίσει. Αφήνοντας πολλά περιθώρια σ' αυτούς που έχουν παραβατική συμπεριφορά, αδικεί τις περισσότερες των περιπτώσεων εκείνους που είναι τυπικοί με τις υποχρεώσεις τους. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα ότι μερικοί από τους νομοταγείς φορολογούμενους, μην μπορώντας να ανταπεξέλθουν στις υποχρεώσεις τους, να ακολουθούν συνειδητά τον δρόμο της παραοικονομίας, αφού συνήθως οι τιμωρίες και οι ποινές δεν είναι τόσο αυστηρές όσο θα έπρεπε. Βέβαια, πολλές φορές το κόστος για αυτούς που δραστηριοποιούνται στην παραοικονομία είναι σαφώς μεγαλύτερο από τους νόμιμους φορολογούμενους, και αυτό συμβαίνει γιατί η παραοικονομία έχει κόστος και σε χρήμα και σε χρόνο για δωροδοκίες και εύρεση τρόπων καταδολίευσης των νόμων.

Διάγραμμα 2 – Σχέση φοροδιαφυγής και παραοικονομίας



Πηγή: Καλυβιανάκης κ.ά. (1993), Οικονομικό Δελτίο Τράπεζας της Ελλάδος, Τεύχος 35 (2011).

Έτσι λοιπόν, γίνεται κατανοητό ότι η φοροδιαφυγή είναι η πρωταρχική και σημαντικότερη αιτία της παραοικονομίας. Ομοιότητες και στις δυο έννοιες υπάρχουν

πολλές, με κυριότερη ότι και οι δυο έννοιες έχουν ως στόχο την εξάλειψη του φόρου με καταπάτηση των φορολογικών διατάξεων, που αυτό με τη σειρά του οδηγεί σε ποινικές κυρώσεις. Τα αρνητικά αποτελέσματα όμως των πράξεων αυτών επιβαρύνουν το Κράτος, την οικονομία και το σύνολο των πολιτών – νόμιμα φορολογούμενων.

Παρόλα αυτά, παρά την πληθώρα των αρνητικών συνεπειών, υπάρχουν μελέτες που αναφέρουν ότι υπάρχουν και θετικά αποτελέσματα μέσα σε αυτά. Αν και η παραοικονομία είναι το παράνομο κομμάτι της οικονομικής δραστηριότητας, τα εισοδήματα που προκύπτουν από αυτή, συνήθως διοχετεύονται σε αγαθά και υπηρεσίες παραγόμενα στη νόμιμη αγορά. Επιπλέον, μέσα από την παραοικονομία, αυξάνεται η ανταγωνιστικότητα μεταξύ των επιχειρήσεων αυτών και των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στη νόμιμη αγορά, πράγμα που ενθαρρύνει την επιχειρηματική δραστηριότητα.

Όμως, πέρα από τα θετικά στοιχεία της παραοικονομίας, όπου μερικές φορές ενισχύει τις εισπράξεις του Δημοσίου εμμέσως, μέσα από τη νόμιμη αγορά, σαν έννοια θεωρείται κάτι αρνητικό, με επιπτώσεις, τις περισσότερες φορές, δυσμενείς για την οικονομία.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙΙΙ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΕΝΝΟΙΩΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

3.1. Το φορολογικό σύστημα στις μέρες μας

Στην Ελλάδα, λόγω των δυσμενών συνθηκών στο τομέα της οικονομίας και την αύξηση της φορολογικής επιβάρυνσης με ολοένα μεγαλύτερους συντελεστές φορολόγησης, οι φορολογούμενοι στρέφονται συχνά σε διαδικασίες λιγότερο νόμιμες για την επίλυση των προβλημάτων τους. Απόψεις όπως "αφού τόσο πολλοί φοροδιαφεύγουν, όταν μπορώ φοροδιαφεύγω κι εγώ", γίνονται πράξη όλο και πιο συχνά στην καθημερινότητα μας.

Για να φτάσει όμως η κατάσταση σε αυτό το σημείο, υπήρχαν πολλά στοιχεία που βοήθησαν. Παρά το γεγονός ότι πλέον υπάρχει διαφάνεια μεταξύ των κρατών, λόγω των συνθηκών ανταλλαγής πληροφοριών που έχουν συνταχθεί, στην Ελλάδα αυτό δεν μπόρεσε να αποτρέψει τους φορολογούμενους εξ' ολοκλήρου από τις παράνομες δραστηριότητες. Οι αλλαγές που έγιναν τόσο στη φορολόγηση των νομικών προσώπων, όσο και στη φορολόγηση των φυσικών προσώπων, αλλά και τους υπόλοιπους φόρους, έδωσαν πατήματα ώστε να ανθίσει η φοροδιαφυγή, η φοροαποφυγή και η παραοικονομία (PWC, 2016).

Από την πλευρά των επιχειρήσεων, το συνεχώς μεταβαλλόμενο με ταχείς ρυθμούς πλαίσιο φορολόγησής τους, δεν έχει τα αναμενόμενα θετικά αποτελέσματα. Οι συνεχείς αυξήσεις του συντελεστή φορολόγησης των εισοδημάτων των νομικών προσώπων, οδήγησαν την χώρα στο να βρίσκεται ανάμεσα στις χώρες με τους υψηλότερους συντελεστές φορολόγησης, χωρίς όμως τα φορολογικά έσοδα να ανταποκρίνονται τόσο όσο στις υπόλοιπες χώρες. Επιπλέον, όπως αναφέρει το άρθρο 71 του Ν. 4172/2013 *“Με βάση τη δήλωση που υποβάλλει το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα και τους λοιπούς τίτλους βεβαίωσης που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας βεβαιώνεται ποσό ίσο με εκατό τοις εκατό (100%) του φόρου που προκύπτει για το φόρο που αναλογεί στο εισόδημα του διανυόμενου φορολογικού έτους”*, δημιουργείται, ειδικά την πρώτη χρονιά, μια επιπλέον ταμειακή επιβάρυνση, γιατί ως γνωστόν η προκαταβολή του φόρου θα συμψηφισθεί όταν κατατεθεί η δήλωση του διανυόμενου έτους.

Από την πλευρά των φυσικών προσώπων, και εδώ τα δεδομένα δεν είναι τόσο ευοίωνα. Όπως στα νομικά πρόσωπα, έτσι και στα φυσικά, η επιβολή όλο και περισσότερων φόρων δεν συνεπάγεται ότι θα έχει την αναμενόμενη εισπραξιμότητα. Εκτός του φόρου εισοδήματος με αρκετά αυξημένους συντελεστές, ένας πρόσθετος φόρος που επιβλήθηκε είναι η έκτακτη εισφορά αλληλεγγύης. Το άρθρο 43^A του Ν. 4172/2013 αναφέρει ότι *“Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων ή σχολάζουσας κληρονομιάς. Για την επιβολή της εισφοράς λαμβάνεται υπόψη το σύνολο του εισοδήματος, όπως αυτό προκύπτει από την άθροιση των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία και συντάξεις, από επιχειρηματική δραστηριότητα, από κεφάλαιο, από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο, πραγματικό ή τεκμαρτό”*. Το 2017 το άρθρο αυτό μεταβλήθηκε, με την ειδική εισφορά αλληλεγγύης να επιβάλλεται άνω των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ. Οι συντελεστές της εισφοράς αυτής ποικίλουν αναλόγως το εισόδημα, ξεκινώντας από 2% για εισοδήματα πάνω από 30.000 ευρώ, και φτάνοντας μέχρι 10% για εισοδήματα πάνω από 220.000 ευρώ. Με το σύστημα λοιπόν να επιβαρύνει όλο και περισσότερο τα μεσαία εισοδήματα, με υψηλούς συντελεστές φορολόγησης και χαμηλή εισπραξιμότητα, ευνοεί τη φοροδιαφυγή και τα εισοδήματα από αδήλωτη εργασία.

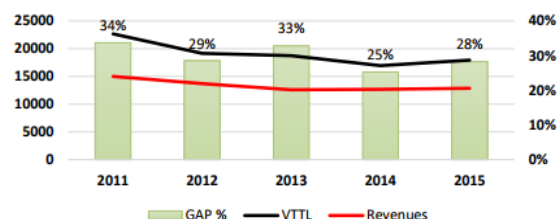
Όσο αφορά την πορεία των λοιπών φόρων, τη πιο σημαντική εξέλιξη έχει ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ). Σύμφωνα με το Ν.2859/2000 (σχετική ΠΟΛ. 1061/2016) ο συντελεστής του ΦΠΑ στην Ελλάδα έχει φτάσει στο 24%, με αύξηση ακόμα και του μειωμένου συντελεστή στα περισσότερα νησιά. Ο συντελεστής αυτός κατατάσσει την χώρα μεταξύ των χωρών με τους μεγαλύτερους συντελεστές, οδηγώντας τους φορολογούμενους να πληρώνουν περισσότερα σε φόρους σε σχέση με άλλες χώρες. Όμως και στη συγκεκριμένη περίπτωση, οι εισπράξεις που αναμένονταν από την απόδοση του ΦΠΑ, δεν είναι τόσο υψηλές. Συγκεκριμένα τα έσοδα παρουσιάζονται μειωμένα γιατί οι φορολογούμενοι στρέφονται στη φοροδιαφυγή και την παραοικονομία.

Για να γίνει κατανοητό τι ποσοστό διαφεύγει από τα έσοδα από το ΦΠΑ, ο ακόλουθος πίνακας που δημοσιεύτηκε σε Μελέτη της Ευρωπαϊκής Επιτροπής (2017), με θέμα το Έλλειμμα ΦΠΑ που υπάρχει στα 28 Κράτη- Μέλη της ΕΕ, με στοιχεία από το 2011 έως το 2015, μπορεί να αποτελέσει τον οδηγό.

Πίνακας 3 - Έσοδα του ΦΠΑ, Αναμενόμενα μέγιστα έσοδα από ΦΠΑ & Έλλειμμα ΦΠΑ στην Ελλάδα (2011-2015)

Greece: VAT Revenue, VTTL, Composition of VTTL, and VAT Gap, 2011-2015 (EUR million)

Greece	2011	2012	2013	2014	2015
VTTL	22677	19192	18751	16966	17964
o/w liability on household final consumption	16125	14017	13498	12381	13199
o/w liability on government and NPISH final consumption	876	819	582	431	567
o/w liability on intermediate consumption	2001	1886	1722	1598	1676
o/w liability on GFCF	3307	2220	2682	2312	2256
o/w net adjustments	368	250	267	244	266
VAT revenue	15021	13713	12593	12676	12885
VAT GAP	7656	5479	6158	4290	5079
VAT GAP as a percent of VTTL	34%	29%	33%	25%	28%
VAT GAP change since 2011					-6 pp



Πηγή: Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report, European Commission (2017)

Τα αναμενόμενα μέγιστα έσοδα από ΦΠΑ (VTTL), είναι το άθροισμα από τα αναμενόμενα έσοδα ΦΠΑ από την κατανάλωση των νοικοκυριών, τα μη εισπρακτέα θεωρητικά έσοδα ΦΠΑ από την ενδιάμεση κατανάλωση, τη Γενική Κυβέρνηση και των μη κερδοσκοπικών οργανισμών που παρέχουν υπηρεσίες στα νοικοκυριά (NPISH), τα μη εισπρακτέα θεωρητικά έσοδα ΦΠΑ από τις επενδύσεις εξαιρουμένων βιομηχανιών, και τις Καθαρές Προσαρμογές. Όπως φαίνεται, τα τελικά έσοδα από ΦΠΑ (VAT Revenues) που προκύπτουν, είναι σαφώς χαμηλότερα από τα αναμενόμενα. Ανάμεσα στα χρόνια, από το 2011 έως το 2015, το ποσοστό του Ελλείματος ΦΠΑ σε σχέση με τα αναμενόμενα έσοδα ΦΠΑ αυξομειώνεται ελάχιστες ποσοστιαίες μονάδες, παρατηρώντας ότι η διαφορά της αρχής (2011) από το τέλος (2015), είναι μόλις 6%. Επισημαίνεται επιπλέον ότι το 2015 έγινε αύξηση του συντελεστή ΦΠΑ, όμως και πάλι το μέτρο αυτό δεν απέφερε τις αναμενόμενες εισπράξεις στα ταμεία του Δημοσίου. Η αναποτελεσματικότητα των αρχών να μειώσουν αισθητά το Έλλειμα του ΦΠΑ, κατατάσσει την Ελλάδα στις πρώτες θέσεις με το μεγαλύτερο VAT Gap.

Για να δούμε την θέση της Ελλάδας σε σύγκριση με άλλες ευρωπαϊκές χώρες, θα αντληθούν πληροφορίες από το άρθρο «Κενό Φ.Π.Α. στις χώρες μέλη της

Ευρωπαϊκής Ένωσης» της μελέτης του Ινστιτούτου Οικονομικών & Φορολογικών Μελετών: «Σύμφωνα με μελέτη του Κέντρου Κοινωνικών και Οικονομικών Ερευνών, η Ελλάδα δεν εισπράττει κατά μέσο όρο 29,8% του οφειλόμενου (Μέσος Όρος ετών 2011 - 2015), όταν, σύμφωνα με την ίδια μελέτη, ο μέσος όρος της Ε.Ε. είναι 12,8% για το έτος 2015. Οι πίνακες που ακολουθούν παρουσιάζουν την εισπραξιμότητα του για από τις χώρες μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Παρατηρείται ότι παραμένει χαμηλή (0,51) σε σχέση με τον μέσο όρο (0,71), ενώ παρουσιάζει τη δεύτερη χαμηλότερη αποδοτικότητα συγκριτικά με τις άλλες χώρες.

Πίνακας 4 : Εκτιμήσεις ελλείμματος στην είσπραξη - (VAT Gap Estimates, 2013) σε εκατομμύρια ευρώ.

2013				
Country	Revenues	VTTL	VAT Gap	VAT Gap (%)
BE	27.250	30.923	3.673	11,88
BG	3.898	4.653	755	16,23
CZ	11.694	14.455	2.761	19,10
DK	24.321	27.409	3.088	11,27
DE	197.005	221.107	24.102	10,90
EE	1.558	1.826	268	14,67
IE	10.372	11.913	1.541	12,94
EL	12.593	18.940	6.347	33,51
ES	61.126	69.589	8.463	12,16
FR	144.301	164.791	20.490	12,43
HR	-	-	-	-
IT	93.921	132.796	38.875	29,27
CY	-	-	-	-
LV	1.690	2.275	584	25,69
LT	2.611	4.253	1.642	38,61
LU	3.415	3.532	116	3,29
HU	9.073	11.668	2.595	22,24
MT	582	958	375	39,20
NL	42.424	47.731	5.307	11,12
AT	24.953	27.399	2.446	8,93
PL	27.780	37.227	9.447	25,38
PT	13.710	16.236	2.526	15,56
RO	11.913	18.186	6.272	34,49
SI	3.045	3.260	214	6,57
SK	4.696	6.914	2.218	32,08
FI	18.888	20.028	1.140	5,69
SE	39.048	39.540	492	1,24
UK	142.227	157.932	15.705	9,94
Total EU	934.094	1.095.541	161.442	13,81

Πηγή : Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2016 Final Report

Πίνακας 5 : Εκτιμήσεις ελλείμματος στην είσπραξη - (VAT Gap Estimates, 2014) σε εκατομμύρια ευρώ.

2014				
Country	Revenues	VTTL	VAT Gap	VAT Gap (%)
BE	27.518	30.496	2.978	9,77
BG	3.810	4.986	1.176	23,59
CZ	11.602	13.916	2.313	16,62
DK	24.950	27.868	2.919	10,47
DE	203.081	227.979	24.898	10,92
EE	1.711	1.874	163	8,70
IE	11.521	12.628	1.106	8,76
EL	12.676	16.966	4.290	25,29
ES	63.643	69.400	5.757	8,30
FR	148.454	170.435	21.981	12,90
HR	5.368	5.611	243	4,33
IT	97.071	135.376	38.305	28,30
CY	-	-	-	-
LV	1.787	2.207	420	19,03
LT	2.764	3.816	1.052	27,57
LU	3.732	3.823	90	2,35
HU	9.754	11.757	2.003	17,04
MT	642	1.063	421	39,60
NL	42.708	47.050	4.342	9,23
AT	25.386	28.084	2.699	9,61
PL	29.317	39.032	9.715	24,89
PT	14.682	16.914	2.232	13,20
RO	11.496	20.116	8.620	42,85
SI	3.155	3.411	256	7,51
SK	5.021	7.227	2.206	30,52
FI	18.948	20.159	1.211	6,01
SE	38.846	38.956	110	0,28
UK	157.478	176.193	18.715	10,62
Total EU	977.121	1.137.343	160.221	10,92

Πηγή : Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report

Πίνακας 6 : Εκτιμήσεις ελλείμματος στην είσπραξη - (VAT Gap Estimates, 2015) σε εκατομμύρια ευρώ.

2015				
Country	Revenues	VTTL	VAT Gap	VAT Gap (%)
BE	27.547	30.869	3.323	10,76
BG	4.059	5.111	1.052	20,58
CZ	12.382	14.826	2.444	16,48
DK	25.470	28.562	3.092	10,83

DE	211.616	233.982	22.366	9,56
EE	1.873	1.969	96	4,88
IE	11.955	13.275	1.319	9,94
EL	12.885	17.964	5.079	28,27
ES	68.589	71.092	2.503	3,52
FR	151.622	171.735	20.113	11,71
HR	5.689	5.921	232	3,92
IT	101.034	136.127	35.093	25,78
CY	1.517	1.639	122	7,44
LV	1.876	2.287	411	17,97
LT	2.888	3.925	1.037	26,42
LU	3.432	3.634	202	5,56
HU	10.669	12.369	1.700	13,74
MT	684	883	199	22,54
NL	44.879	48.751	3.872	7,94
AT	26.232	28.589	2.357	8,24
PL	30.075	39.840	9.765	24,51
PT	15.368	17.357	1.989	11,46
RO	12.939	20.599	7.659	37,18
SI	3.219	3.406	188	5,52
SK	5.420	7.677	2.256	29,39
FI	18.974	20.392	1.418	6,95
SE	40.501	39.933	-568	-1,42
UK	181.945	204.156	22.210	10,88
Total EU	1.035.339	1.186.870	151.529	10,85

Πηγή : Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report

Πίνακας 7 : Αποκλίσεις εισπραξης Φ.Π.Α. για το διάστημα 2010 – 2015 *

	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Στόχος						
Είσπραξης	22.370	22.677	19.192	18.751	16.966	17.964
Είσπραξη	15.958	15.021	13.713	12.593	12.676	12.885
Απώλεια	6.412	7.656	5.479	6.158	4.290	5.079
% απώλειας	29%	34%	29%	33%	25%	28%

* Πραγματικά δεδομένα από «Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report» εκφρασμένα σε εκατομμύρια ευρώ.

Επισημάνσεις

α) Όσον αφορά τα έσοδα από τον Φ.Π.Α, μετά την αύξηση του συντελεστή από το 18% στο 19% το 2005, ακολούθησαν τρεις αυξήσεις την περίοδο 2010 - 2011 και η μεγαλύτερη αναμόρφωση του 2015 με τις μετατάξεις πολλών προϊόντων στον υψηλό συντελεστή. Με την πρόσφατη αύξηση του βασικού συντελεστή από 23% σε 24%, η Ελλάδα θα διαθέτει τον τέταρτο υψηλότερο στην Ε.Ε., γεγονός που συνεπάγεται

περαιτέρω επιβάρυνση του επενδυτικού κλίματος, ειδικότερα σε σύγκριση με τις γειτονικές χώρες. Παρά τις διαδοχικές αυξήσεις του συντελεστή τα τελευταία έτη, τα έσοδα από βαίνουν μειούμενα, ως αποτέλεσμα μεταξύ άλλων της μεγάλης μείωσης του διαθέσιμου εισοδήματος, της εκτεταμένης φοροδιαφυγής και της αναποτελεσματικότητας των εισπρακτικών μηχανισμών. Ενδεικτικά αναφέρεται ότι ο ποσοστιαίος δείκτης που καταγράφει τη διαφορά των πραγματικών εισπράξεων από το ποσό που κανονικά θα έπρεπε να εισπράττεται (VAT) ανήλθε το 2013 για την Ελλάδα στο 33% των θεωρητικών εσόδων, έναντι 14% στην Ε.Ε., σημειώνοντας το τρίτο υψηλότερο ποσοστό αναφορικά με το ποσοστό εισπραξιμότητας.

β) Εάν ήταν εφικτό να επιτύχει η Ελλάδα το 2015 κενό είσπραξης ίσο με τον μέσο σταθμικό όρο της Ε.Ε. χωρίς να περιλαμβάνεται η Ελλάδα, ήτοι 10,9% τότε θα είχε υψηλότερες ετήσιες εισπράξεις ύψους περίπου 3,1 δισ. ευρώ ή 1,7% του Α.Ε.Π”.

3.2. Ύψος της φοροδιαφυγής

Η φοροδιαφυγή και η παραοικονομία αποτελούν πλήγμα για τα έσοδα του Δημοσίου και φλέγοντα ζητήματα της σύγχρονης Ελλάδας. Πολλοί άνθρωποι του κλάδου, αλλά και εκτός, προσπαθούν μέσω μελετών και ερευνών να προσδιορίσουν την φοροδιαφυγή και την έκτασή της μέσα στην οικονομία.

Παρόλα αυτά, το ύψος της φοροδιαφυγής δεν μπορεί να προσδιοριστεί ακριβώς γιατί δεν είμαστε σε θέση να γνωρίζουμε όλα τα στοιχεία. Με τα στοιχεία που συγκεντρώνονται κάθε φορά από τους ελέγχους των Δημόσιων υπηρεσιών, αλλά και με τις εκτιμήσεις που γίνονται, προσπαθούν να προσδιορίσουν την εικόνα της φοροδιαφυγής όσο πιο πληρέστερα γίνεται.

Ενδιαφέρουσα παρουσίαση στοιχείων αποτελεί η μελέτη του οικονομολόγου και καθηγητή Fr. Schneider (2015). Το 2014 στην Ελλάδα υπολογίζεται ότι η παραοικονομία έφτασε το 23,3% του ΑΕΠ, που σημαίνει περίπου 41,7 δισ. ευρώ, ενώ ο μέσος όρος των χωρών του ΟΟΣΑ ήταν μόλις 18,3% του ΑΕΠ. Αντίστοιχα, το 2015 η παραοικονομία εκτιμήθηκε ότι θα ήταν 22,4% του ΑΕΠ, δηλαδή 41,2 δισ. ευρώ, έναντι του 18% του ΑΕΠ του μέσου όρου. Επιπλέον, το 2014 εκτιμήθηκε ότι η φοροδιαφυγή ανήλθε στο 4% του ΑΕΠ, δηλαδή υπήρξε απώλεια στα Δημόσια ταμεία περίπου 7,2 δισ. ευρώ. Σε συνέχεια των ανωτέρω, η μείωση του ΑΕΠ από την διαφθορά

το 2014 ανήλθε στα 21 δις. ευρώ. Τα παραπάνω δεδομένα παρουσιάστηκαν ως βελτιωμένα σε σχέση με τα δεδομένα παρελθόντων ετών.

Μια πιο πρόσφατη δημοσίευση στοιχείων από το Υπουργείο Οικονομικών (2016) για τη φοροδιαφυγή και το λαθρεμπόριο, συνόψισε τα στοιχεία που συγκέντρωσε στους ακόλουθους πίνακες:

Πίνακας 8 – Πλήθος ελέγχων & ποσά βεβαίωσης ανά είδος ελέγχου (1/1-31/8/2016)

Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου
Πλήθος ελέγχων και ποσά βεβαίωσης, ανά είδος ελέγχου
1.1.2016 - 31.8.2016

Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.	Πλήθος ελέγχων	Ποσά βεβαίωσης (€)
Έλεγχοι off-shore εταιρειών	24	20.107.239,97
Έλεγχοι εμβασμάτων	127	341.712.399,59
Έλεγχοι Φυσικών Προσώπων Μεγάλου Πλούτου	22	32.135.969,36
Σύνολο	173	393.955.608,92

ΠΗΓΗ: Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων

Σημείωση: 1. Στους ελέγχους εμβασμάτων συμπεριλαμβάνονται όλοι οι λοιποί έλεγχοι πλην των ελέγχων off-shore εταιρειών και Φυσικών Προσώπων Μεγάλου Πλούτου.

2. Οι έλεγχοι της λίστας Lagard συμπεριλαμβάνονται στους ελέγχους εμβασμάτων.

Πίνακας 9- Εισπραξιμότητα Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. (1/1-31/8/2016)

Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων – Εισπραξιμότητα

Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.	1.1.2016 - 31.8.2016
	Απολογιστικά στοιχεία
ΠΛΗΡΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΙ Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.	
Σύνολο ολοκληρωθέντων Πλήρων Ελέγχων	141
Σύνολο Βεβαιωθέντων Φόρων και Προστίμων σε εκ. €	435.316.683,45
Σύνολο Εισπραχθέντων Φόρων και Προστίμων σε εκ. €	73.775.495,65
Ποσοστό (%) είσπραξης προς βεβαίωση	16,95%

Πηγή : Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων

Πίνακας 10 - Ελεγχοι Τελωνείων (2014-2015-2016)
Τελωνεία

	Καύσιμα		
	Αριθμός Ελέγχων	Ποσό Βεβαίωσης	Μέσος όρος
2014	27.365	18.054.344 €	660 €
2015	8.859	13.783.250 €	1.556 €
2016 9ΜΗΝΟ	2.567	2.437.207 €	949 €

	Καπνικά		
	Αριθμός Ελέγχων	Ποσό Βεβαίωσης	Μέσος όρος
2014	11.754	59.894.357 €	5.096 €
2015	6.585	147.664.108 €	22.424 €
2016 9ΜΗΝΟ	4.531	279.403.859 €	61.665 €

Πηγή : Επεξεργασία Δεδομένων Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων

Πίνακας 11 – Έλεγχοι της Υπηρεσίας Ελέγχων Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (1/1-31/8/2016)
Υπηρεσία Ελέγχων Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων
1.1.2016 - 31.8.2016

	ΔΙΕΝΕΡΓΗΘΕΝΤΕΣ ΕΛΕΓΧΟΙ				ΔΙΑΚΙΝΗΣΗ & ΕΜΦΑΝΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΙ	ΜΕΡΙΚΟΙ ΕΠΙΤΟΠΙΟΙ ΕΛΕΓΧΟΙ	ΕΡΕΥΝΕΣ ΠΟΥ ΟΛΟΚΛΗΡΩΘΗΚΑΝ	ΣΥΝΟΛΟ				ΔΙΑΦΥΓΟΝΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΡΕΥΝΩΝ	ΑΝΑΛΥΣΗ ΟΛΟΚΛΗΡΩΘΕΙΩΝ ΕΡΕΥΝΩΝ									
	ΔΙΑΚΙΝΗΣΗ	ΕΜΦΑΝΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΙ	ΜΕΡΙΚΟΙ ΕΠΙΤΟΠΙΟΙ ΕΛΕΓΧΟΙ	ΕΝΤΟΜΕΣ ΕΡΕΥΝΕΣ-ΦΩΝ	ΕΡΕΥΝΕΣ ΠΟΥ ΟΛΟΚΛΗΡΩΘΗΚΑΝ	ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΜΕ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΩΝ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΠΑΡΑΒΑΤΙΚΟΤΗΤΑΣ(%)	ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΜΕ ΠΑΡΑΒΑΣΗ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΩΝ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΠΑΡΑΒΑΤΙΚΟΤΗΤΑΣ(%)	ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΜΕ ΠΑΡΑΒΑΣΗ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΩΝ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΠΑΡΑΒΑΤΙΚΟΤΗΤΑΣ(%)	ΕΛΕΓΧΩΝ	ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΜΕ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΩΝ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΠΑΡΑΒΑΤΙΚΟΤΗΤΑΣ(%)	ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΔΙΑΦΥΓΟΝΤΑ ΕΣΟΔΑ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ & ΛΑΘΡΕΜΠΟΡΙΟΥ	ΔΙΑΦΥΓΟΝΤΑ ΕΣΟΔΑ ΑΠΑΤΗΣ Φ.Π.Α.	ΕΡΕΥΝΕΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ & ΛΑΘΡΕΜΠΟΡΙΟΥ	ΕΡΕΥΝΕΣ ΑΠΑΤΗΣ ΦΠΑ
ΣΥΝΟΛΟ ΟΚΤΑΜΗΝΙΟΥ	2611	2668	2941	####	332	809	3646	30,98%	1290	53534	43,86%	153	470707	46,08%	8552	2252	528367	26,33%	27.494.166,42	21.647.636,21	217	115

Πηγή : Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων

Όπως προκύπτει από τους πίνακες, τα ποσά των οφειλών που προέκυψαν από ελέγχους το 2016 είναι αρκετά σημαντικά ώστε αν εισπράττονταν, θα υπήρχε ανάκαμψη της οικονομία. Αλλά και το 2017, το ύψος της φοροδιαφυγής θα είναι

αρκετά υψηλό, αφού ήδη μέσα από ενδελεχείς ελέγχους, έχουν προκύψει υποθέσεις με μεγάλα ποσά φόρων και προστίμων.

3.3. Μέθοδοι φοροδιαφυγής στην Ελλάδα

Η φοροδιαφυγή στην Ελλάδα έχει διευρυνθεί πλέον σε όλους τους τύπους φόρου που μπορούν να επιβαρύνουν τους φορολογούμενους. Είτε στο πλήθος των φόρων προς τα φυσικά πρόσωπα, είτε στους φόρους των νομικών προσώπων, οι μέθοδοι φοροδιαφυγής είναι πολλές, αλλά επιλεκτικά θα παρουσιαστούν οι πιο διαδεδομένες παρακάτω (Τάτσος,2001):

α) Φοροδιαφυγή στη φορολογία εισοδήματος των φυσικών προσώπων

Οι φόροι που επιβαρύνουν τα φυσικά πρόσωπα είναι συνήθως η πρωταρχική κατηγορία φοροδιαφυγής στην Ελλάδα, λόγω της αμεσότητάς της. Οι μορφές φοροδιαφυγής σε αυτή τη κατηγορία χωρίζονται σε αρκετές υποκατηγορίες, ανάλογα την πηγή που προέρχεται το εισόδημα.

Πολλοί θα ισχυρίζονταν ότι οι μισθωτοί και οι συνταξιούχοι είναι πέραν πάσης υποψίας, ότι δεν φοροδιαφεύγουν διότι ο μισθός ή αντίστοιχα η σύνταξη υπάρχει καταγεγραμμένη στα αρχεία του Κράτους. Αυτή η άποψη όμως είναι εσφαλμένη, αφού ακόμα και αυτή η κατηγορία μπορεί να φοροδιαφύγει. Πολλοί από τους εργαζόμενους, ιδιαίτερα του Δημοσίου τομέα, μπορούν παράλληλα με τη νόμιμη απασχόληση τους, να απασχολούνται και σε άλλη εργασία χωρίς αυτή να έχει δηλωθεί, αποκρύπτοντας έτσι τα εισοδήματά τους. Το ίδιο μπορεί να συμβαίνει και στους συνταξιούχους, οι οποίοι μπορεί να απασχολούνται περιοδικά κάπου, αλλά δεν δηλώνουν πουθενά το επιπλέον εισόδημα. Επιπλέον, πολλοί είναι και οι εργοδότες οι οποίοι πληρώνουν τους μισθούς των υπαλλήλων τους σε είδος, αφαιρώντας έτσι σημαντικό ποσό από την είσπραξη των φόρων. Τέλος, αρκετά σύνθητες είναι και το γεγονός όπου κάποιος εργαζόμενος μιας επιχείρησης είναι εγγεγραμμένος στο ταμείο ανεργίας, ενώ παράλληλα εργάζεται.

Άλλη υποκατηγορία της φοροδιαφυγής των φυσικών προσώπων είναι και τα εισοδήματα που δηλώνονται από ενοίκια. Αν και πλέον τα ενοικιαστήρια δηλώνονται ηλεκτρονικά μέσω του taxis net, πολλές φορές το ποσό του ενοικίου που δηλώνεται

είναι χαμηλότερο από αυτό που τελικά εισπράττεται, μειώνοντας έτσι το φόρο που προκύπτει από τη μίσθωση ακινήτου. Επιπλέον, μεγάλη φοροδιαφυγή παρατηρείται και από τα κενά ακίνητα ή τα ακίνητα τα οποία ιδιοχρησιμοποιούνται, ιδίως οι εξοχικές κατοικίες, όπου οι ενοικιάσεις τύπου Airbnb είναι ευρέως διαδεδομένες.

Μεγάλη κατηγορία φοροδιαφυγής είναι και οι αυτοαπασχολούμενοι. Παλιότερα, η πλειονότητα των αυτοαπασχολούμενων ενώ είχαν μεγάλες καταθέσεις και ζούσαν με πολλές ευκολίες, τα εισοδήματα που δήλωναν προς φορολόγηση ήταν ελάχιστα. Αυτό συνέβαινε είτε γιατί το ποσό που εισέπρατταν από τις υπηρεσίες τους ήταν πολύ μεγαλύτερο από το ποσό που αναγραφόταν στην απόδειξη παροχής υπηρεσιών, είτε γιατί έκοβαν ελάχιστες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών. Στις μέρες μας, το φαινόμενο αυτό έχει περιοριστεί σχετικά, όχι όμως τόσο όσο θα έπρεπε.

β) Φοροδιαφυγή στη φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων

Δεύτερη μεγάλη κατηγορία φοροδιαφυγής είναι τα εισοδήματα που προκύπτουν από την δραστηριότητα των νομικών προσώπων. Η κατηγορία αυτή παρουσιάζει πολλά κοινά χαρακτηριστικά με τη φοροδιαφυγή στα εισοδήματα των φυσικών προσώπων.

Για να επιτύχουν τη χρηματοδότηση από προγράμματα επιχορήγησης, όπως για παράδειγμα τα προγράμματα ΕΣΠΑ, πολλές επιχειρήσεις καταθέτουν πλαστά ή και εικονικά στοιχεία στο φάκελο τους. Άλλοτε αυτά αφορούν πλαστά ή εικονικά τιμολόγια για μεγαλύτερες δαπάνες από τις αναμενόμενες, άλλοτε αφορούν ακόμα και τα στοιχεία της επιχείρησης. Δεν είναι λίγες οι φορές που έχουν δοθεί στοιχεία για επιχειρήσεις που ουσιαστικά είναι ανύπαρκτες ή δραστηριοποιούνται σε διαφορετικούς τομείς από ότι δηλώνουν, και αιτούνται για επιδότηση.

Άλλη μέθοδος φοροδιαφυγής αποτελεί η υπερτιμολόγηση των εισαγωγών και η υποτιμολόγηση των εξαγωγών. Το φαινόμενο αυτό παρατηρείται κυρίως μεταξύ συγγενών επιχειρήσεων. Συγκεκριμένα, οι θυγατρικές εταιρείες που εδρεύουν στην Ελλάδα, για να αποφύγουν να φορολογηθούν, υπερτιμολογούν τις αγορές που κάνουν από τη μητρική που βρίσκεται στο εξωτερικό, και στη συνέχεια υποτιμολογούν τις πωλήσεις τους.

Οι επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται με τη μέθοδο παραγωγής φασόν, είναι και αυτές επιρρεπείς στη φοροδιαφυγή. Αυτό επιτυγχάνεται διότι και δεν είναι γνωστό

με ακρίβεια και ο όγκος των εμπορευμάτων που έχει παραχθεί, αλλά και το ποσό που εισπράχθηκε από τις πωλήσεις. Έτσι, με αυτό τον τρόπο δεν ευνοείται μόνο η φοροδιαφυγή, αλλά και η παραοικονομία.

γ) Φοροδιαφυγή στο Φόρο Προστιθέμενης Αξίας

Ως έμμεσος φόρος, ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, θα μπορούσε να πει κανείς ότι αφού επιβάλλεται στα αγαθά και τις υπηρεσίες, είναι δύσκολο να αποκρυφθούν τα έσοδα που εισπράττονται από αυτόν. Παρόλα αυτά, στην Ελλάδα τα έσοδα από ΦΠΑ δεν είναι τόσο υψηλά όσο θα έπρεπε να είναι, επομένως όλα τα στοιχεία οδηγούν στη φοροδιαφυγή.

Τα πλαστά και εικονικά παραστατικά δεν αποτελούν κάτι πρωτοφανές για την χώρα. Εμπορεύματα που κινούνται με πλαστά παραστατικά ή ακόμα και χωρίς παραστατικά, εμπορεύματα που προέρχονται από ανύπαρκτες εταιρείες, ακόμα και εμπορεύματα που παρουσιάζονται στα παραστατικά ως κάτι διαφορετικό από ότι είναι στην πραγματικότητα, δεν είναι περιστατικά που συμβαίνουν σπάνια στην Ελλάδα.

Σύνηθες είναι όμως και το γεγονός ότι επιχειρήσεις που ανταλλάσσουν συχνά μεταξύ τους πρώτες ύλες ή αγαθά, να ανταλλάσσουν ταυτόχρονα και εικονικά παραστατικά στα πλαίσια των συναλλαγών τους, ώστε να αποφύγουν μέρος της επιβάρυνσης του φόρου.

Ακόμα, για τη μείωση του ΦΠΑ, αρκετές επιχειρήσεις καταχωρούν στα βιβλία τους πλαστά ή εικονικά τιμολόγια προμηθευτών, και πλαστά ή εικονικά ή ανύπαρκτα τιμολόγια αγορών, στη προσπάθειά τους να παραπλανήσουν έτσι τις φορολογικές αρχές.

δ) Φοροδιαφυγή στα Σωματεία

Τα Σωματεία είναι ένας μη κερδοσκοπικός οργανισμός, στο οποίο τα μέλη του προσφέρουν εθελοντικά στο κοινωνικό σύνολο. Παρά το γεγονός αυτό, δεν είναι λίγες οι φορές που Σωματεία στην Ελλάδα, πίσω από τον μη κερδοσκοπικό χαρακτήρα τους, ουσιαστικά κρύβουν μια επιχείρηση. Ένα παράδειγμα αποτελεί το πρόστιμο στο Πολιτιστικό Σύλλογο του Καρπενησίου, που στο παρελθόν είχε χρηματοδοτηθεί από ευρωπαϊκά πολιτιστικά προγράμματα. Πολλές φορές οι οικονομικές ενισχύσεις αποτελούν αντιπαροχή για κάποια υπηρεσία που προσφέρθηκε. Επίσης, σύνηθες είναι και οι συναλλαγές, είτε εικονικές είτε πραγματικές, μεταξύ του σωματείου και

επιχειρήσεως που ανήκει σε κάποιο από το μέλος του ΔΣ, καλύπτοντας έτσι τη φορολογική επιβάρυνση της επιχείρησης.

ε) Φοροδιαφυγή στο κλάδο της Υγείας

Ο κλάδος της Υγείας αποτελεί ένα πρόσφορο έδαφος για τη φοροδιαφυγή και τη παραοικονομία στη χώρα μας. Από τους γιατρούς μέχρι τις κλινικές και τα νοσοκομεία, δίνεται η δυνατότητα να αποκρυφθούν μεγάλα ποσά εισοδήματος, με αποτέλεσμα ο φόρος που τους επιβάλλεται να είναι τις περισσότερες φορές μηδαμινός.

Το πρωταρχικό πρόβλημα στο οποίο οφείλεται η φοροδιαφυγή στο κλάδο αυτό είναι οι γιατροί. Οι ιδιώτες γιατροί, κατά την επίσκεψη των ασθενών στο ιατρείο τους, παλαιότερα, απέφευγαν να κόβουν απόδειξη παροχής υπηρεσιών, είτε έκοβαν απόδειξη με μικρότερο ποσό από ότι εισέπρατταν. Στις μέρες μας αυτό έχει περιορισθεί, διότι οι φορολογικές αρχές φορολογούν τους γιατρούς σύμφωνα με το εισόδημα που υπολογίζεται από διάφορους παράγοντες, όπως η ειδικότητα και ο χρόνος άσκησης επαγγέλματος, χωρίς όμως να είναι απόλυτο ότι οι παλιές κακές συνήθειες έχουν κοπεί οριστικά.

Η μεγαλύτερη πληγή όμως είναι τα λεγόμενα «φακελάκια». Τα ποσά τα οποία έχουν λάβει κατά καιρούς γιατροί και νοσοκόμοι για τις υπηρεσίες τους είναι τεράστια, με ελάχιστα από αυτά να βλέπουν το φως της δικαιοσύνης, και ακόμα πιο ελάχιστα να φορολογούνται. Τα «φακελάκια» αποτελούν μεγάλη απώλεια φορολογικών εσόδων για το Κράτος, διότι τα ποσά που διακινούνται είναι μεγάλα και αφορολόγητα.

Τέλος, οι κλινικές έχουν επιβαρύνει και αυτές με τον τρόπο τους το φορολογικό σύστημα. Δεν είναι λίγες οι φορές που ασθενείς και κλινικές έχουν συμφωνήσει μεταξύ τους να κόψει η κλινική παραστατικό μικρότερης αξίας από ότι τελικά πληρώνουν οι ασθενείς, είτε να μην κόψει καθόλου παραστατικό, κάνοντας μια “έκπτωση” στο τελικό ποσό. Επιπλέον, γνωστή μέθοδος φοροδιαφυγής είναι και η εμφάνιση λιγότερων ημερών νοσηλείας των ασθενών. Αυτό όμως που φέρνει μεγάλα ποσά εσόδων, τα οποία είναι αδήλωτα και δεν φορολογούνται, είναι το παραεμπόριο φαρμάκων και αναλώσιμου ιατρικού υλικού, που πολλές φορές δεν εντοπίζεται και τόσο εύκολα.

στ) Φοροδιαφυγή στο εμπόριο ποτών, καπνικών και καυσίμων

Λαθρεμπόριο στα οινοπνευματώδη, τα καπνικά και τα καύσιμα γίνεται εδώ και χρόνια στην Ελλάδα. Έχουν γίνει πολλές προσπάθειες να περιοριστεί το φαινόμενο, όμως δεν είχαν τα επιθυμητά αποτελέσματα.

Όσο αφορά την ποτοποιία, η παρασκευή ποτών σε παράνομα εργαστήρια παρουσιάζεται συχνά στη χώρα. Στα εργαστήρια αυτά, συνήθως τα ποτά που παρασκευάζονται είναι απομίμηση παρόμοιων ποτών που ήδη κυκλοφορούν, και στην συνέχεια πωλούνται λαθραία ως γνήσια, χωρίς παραστατικά. Επιπλέον, με τη λαθραία εισαγωγή οινοπνευματωδών, το Κράτος ζημιώνεται διότι εκτός του ότι δεν πληρώνεται ο ειδικός φόρος κατανάλωσης, δεν πληρώνεται παράλληλα και ο φόρος πολυτελείας.

Τα ίδια συμπτώματα με την ποτοποιία παρατηρούνται και στην καπνοβιομηχανία. Το λαθραίο εμπόριο καπνικών ειδών βρίσκει ολοένα και περισσότερο πρόσφορο έδαφος στη χώρα λόγω των υψηλών τιμών στο νόμιμο εμπόριο των ειδών αυτών. Από τη νόμιμη διάθεση των καπνικών, το Κράτος εισπράττει έσοδα από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης, τον φόρο πολυτελείας, και όταν τα εισάγει από τρίτες χώρες πληρώνονται και δασμοί. Όλοι αυτοί οι φόροι, οδηγούν τις τιμές στα ύψη με αποτέλεσμα οι καταναλωτές να στρέφονται στο παραεμπόριο καθώς οι τιμές είναι τουλάχιστον δυο φορές χαμηλότερες από τις νόμιμες. Έτσι η εισαγωγή και η διακίνηση λαθραίων τσιγάρων κοστίζει εκατομμύρια στα Δημόσια ταμεία.

Τέλος, και στο εμπόριο πετρελαιοειδών υπάρχει φοροδιαφυγή, σε μικρότερη κλίμακα βέβαια από ότι στο εμπόριο ποτών και καπνικών. Χαρακτηριστικό παράδειγμα ήταν η χρήση πετρελαίου θέρμανσης ως πετρέλαιο κίνησης, λόγω της μειωμένης φορολόγησης του πρώτου έναντι του δεύτερου. Επίσης, το πετρέλαιο θέρμανσης, πέραν της προηγούμενης χρήσης του, χρησιμοποιούνταν στην αρτοποιία, στα ξενοδοχεία για το ζέσταμα νερού πισίνας, ακόμα και στα μαγειρεία, κάτι που οι ισχύουσες διατάξεις δεν το επιτρέπουν.

3.4. Τα αίτια της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα

Για να μπορέσει το φαινόμενο της φοροδιαφυγής να εξαπλωθεί τόσο πολύ στην Ελλάδα, βρήκε τις κατάλληλες συνθήκες αλλά και το ιδανικό έδαφος ώστε να το

επιτύχει. Είναι γεγονός ότι όλοι οι τομείς της οικονομίας έχουν διαβρωθεί από την φοροδιαφυγή. Για να δοθεί μια εξήγηση γιατί συμβαίνει αυτό, θα πρέπει να εστιάσουμε στο τι το προκαλεί, ποια είναι τα αίτια του.

Σύμφωνα με μια έρευνα του Οργανισμού Έρευνας και Ανάλυσης “διαΝΕΟσις” (2016), οι αιτίες της φοροδιαφυγής χωρίζονται στις εξής κατηγορίες:

- α) Νομοθετικές / Πολιτικές αιτίες,
- β) Τεχνολογικές αιτίες,
- γ) Γραφειοκρατικές / Οργανωτικές αιτίες,
- δ) Διαρθρωτικές αιτίες,
- ε) Πολιτισμικές αιτίες.

3.4.α. Νομοθετικές / Πολιτικές αιτίες

Οι σημαντικότεροι παράγοντες για την ύπαρξη φοροδιαφυγής στην χώρα είναι η νομοθετική και φορολογική πολιτική που ακολουθείται. Αυτοί είναι και οι κύριοι λόγοι που έχει εξαπλωθεί και εξελιχθεί το φαινόμενο, σύμφωνα με τα ακόλουθα:

- Πολυνομία: Πολυνομία είναι η υπερπληθώρα νομικών ρυθμίσεων σε μια χώρα. Στην Ελλάδα η πολυνομία είναι κάτι που χαρακτηρίζει το νομοθετικό πλαίσιο τα τελευταία χρόνια. Όλο και περισσότεροι νόμοι εκδίδονται για διευθετήσουν διάφορα θέματα, οι οποίοι στη συνέχεια για να προσαρμοστούν στο ολοένα μεταβαλλόμενο περιβάλλον, αναγκαστικά συμπληρώνονται, τροποποιούνται ή αντικαθιστούνται. Χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι ότι στην Ελλάδα από το 2002 έως το 2015 έχουν ψηφισθεί 36 αμιγώς φορολογικοί νόμοι. Εκτός της πληθώρα των κανονιστικών πράξεων και των μεταβατικών διατάξεων που εκδίδονται για κάθε νόμο, ακολουθούν και δεκάδες εγκύκλιοι (ΠΟΛ) για το ίδιο θέμα. Μόνο από το 2011 έως το 2016 μετρήθηκαν 964 εγκύκλιοι. Αυτό σημαίνει ότι από πλευράς φορολογούμενων, αλλά και φορολογικών αρχών, ο όγκος πληροφόρησης είναι τεράστιος με αποτέλεσμα να υπάρχει σύγχυση και οι φορολογούμενοι να μην ακολουθούν πάντα τους νόμους, καθώς δεν ξέρουν κατά πόσο θα διατηρηθούν ή θα μεταβληθούν.

Αναλυτικότερα, για το θέμα της πολυνομίας, αναφέρει στο άρθρο του «Πολυνομίας το ανάγνωσμα – Φορολογική νομοθεσία που μεταβάλλεται ανά 28 ημέρες» ο Γιώργος Κορομηλάς: “Ένα και ίσως το πιο κύριο «αγκάθι» του φορολογικού συστήματος είναι η αστάθεια του δηλαδή οι απότομες και συνεχείς μεταβολές του. Δεν προλαβαίνει να στεγνώσει το μελάνι από τη μία μεταβολή, προσθήκη ή κατάργηση διάταξης και έρχεται η άλλη με την ίδια ακριβώς αιτιολόγηση δηλαδή τις αυξημένες δημοσιονομικές ανάγκες σε συνδυασμό με τις απαιτήσεις των δανειστών. Για να κατανοήσουμε το μέγεθος θα δούμε τις αλλαγές που έχουν γίνει, από την ημερομηνία που δημοσιεύθηκαν στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης μέχρι σήμερα σε τρία βασικά φορολογικά νομοθετήματα δηλαδή τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.), τον κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών (Κ.Φ.Δ.), τον Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) αλλά και τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.), νομοθέτημα το οποίο εκτός των λογιστικών κανόνων περιέχει και τις διατάξεις για τα φορολογικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία). Ειδικότερα :

α) Ο πρωταθλητής των μεταβολών **N. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.)** δημοσιεύθηκε στο Φ.Ε.Κ. υπ. αριθμόν 167/Α' και είχε έναρξη ισχύος για φορολογικά έτη που ξεκίνησαν από την 1.1.2014 και μετά. Από την ημερομηνία δημοσίευσής του (23.7.2013) μέχρι σήμερα 33 νόμοι έχουν μεταβάλει, καταργήσει και προσθέσει διατάξεις σε 154 άρθρα και 356 παραγράφους. Επισημαίνεται ότι πολλές από τις αλλαγές που έγιναν δεν ίσχυσαν ποτέ γιατί άλλαξαν με μεταγενέστερο νόμο.

Πίνακας 12 : Προσθήκες, μεταβολές και διαγραφές διατάξεων στο N. 4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος) από την έναρξη ισχύος του έως σήμερα

Νόμος / Π.Ν.Π.	Προσθήκες, μεταβολές, διαγραφές	
	Άρθρα	Παράγραφοι
4174/2013	1	1
4223/2013	40	117
Σύνολο έτους 2013 (2 νόμοι)	41	118
4254/2014	22	59
4283/2014	3	3
4305/2014	4	5
4307/2014	1	3
4316/2014	3	8
Σύνολο έτους 2014 (5 νόμοι)	33	78
4321/2015	2	2
4328/2015	6	7

4330/2015	4	4
4331/2015	1	1
4334/2015	3	3
ΠΝΠ 18.7.2015	1	38
4336/2015	7	11
4337/2015	1	1
4340/2015	1	11
4346/2015	1	1
Σύνολο έτους 2015 (9 νόμοι 1 ΠΝΠ)	27	79
4374/2016	2	3
4378/2016	2	2
4386/2016	2	2
4387/2016	9	19
4389/2016	2	3
4410/2016	2	2
4430/2016	2	2
4438/2016	2	3
4446/2016	11	12
Σύνολο έτους 2016 (9 νόμοι)	34	48
4465/2017	4	9
4467/2017	2	2
4472/2017	5	13
4474/2017	2	3
4483/2017	1	1
4484/2017	4	4
4485/2017	1	1
Σύνολο έτους 2017 (7 νόμοι) *	19	33
Γενικό σύνολο (33 νόμοι) *	154	356

Πηγή : Γιώργος Α. Κορομηλάς. * Μέχρι την ημερομηνία οριστικοποίησης της παρούσας Μελέτης – Έκθεσης.

β) Δεύτερος στις μεταβολές είναι ο Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ο οποίος δημοσιεύθηκε στο Φ.Ε.Κ. υπ. αριθμόν 170/Α' και είχε έναρξη ισχύος για την πλειοψηφία των διατάξεων του από την 1.1.2014 και μετά. Από την ημερομηνία δημοσίευσής του (26.7.2013) μέχρι σήμερα 27 νόμοι έχουν μεταβάλει, καταργήσει και προσθέσει διατάξεις σε 139 άρθρα και 351 παραγράφους. Επισημαίνεται ότι και σε αυτό το νόμο πολλές από τις αλλαγές που έγιναν δεν ίσχυσαν ποτέ γιατί άλλαξαν με μεταγενέστερο νόμο.

Πίνακας 13: Προσθήκες, μεταβολές και διαγραφές διατάξεων στο Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικών Διαδικασιών) από την έναρξη ισχύος του έως σήμερα

Νόμος / Π.Ν.Π.	Προσθήκες, μεταβολές, διαγραφές	
	Άρθρα	Παράγραφοι
4183/2013	1	2
4223/2013	49	173
Σύνολο έτους 2013 (2 νόμοι)	50	175
4224/2014	1	1
4239/2014	1	1
4254/2014	15	37
4258/2014	1	1
4261/2014	1	1
4276/2014	1	1
4281/2014	5	8
4316/2014	2	3
Σύνολο έτους 2014 (8 νόμοι)	27	53
4321/2015	1	1
4330/2015	1	2
4331/2015	1	1
4336/2015	2	2
4337/2015	18	50
4346/2015	3	9
Π.Ν.Π. 24.12.2015	1	1
Σύνολο έτους 2015 (6 νόμοι 1 ΠΝΠ)	27	66
4387/2016	1	1
4389/2016	1	1
4403/2016	1	1
4410/2016	18	30
4415/2016	1	1
4438/2016	3	5
4446/2016	3	4
Σύνολο έτους 2016 (7 νόμοι)	28	43
4465/2017	1	1
4472/2017	1	2
4474/2017	5	11
Σύνολο έτους 2017 (3 νόμοι) *	7	14
Γενικό σύνολο (27 νόμοι) *	139	351

Πηγή : Γιώργος Α. Κορομηλάς. * Μέχρι την ημερομηνία οριστικοποίησης της παρούσας Μελέτης – Έκθεσης.

γ) Τρίτος στις μεταβολές είναι ο Ν. 2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.). Τους τελευταίους πενήντα μήνες 24 νόμοι έχουν μεταβάλει, καταργήσει και προσθέσει διατάξεις σε 55 άρθρα και 146 παραγράφους.

Πίνακας 14: Προσθήκες, μεταβολές και διαγραφές διατάξεων στο Ν. 2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) τους τελευταίους πενήντα μήνες

Νόμος / Π.Ν.Π.	Προσθήκες, μεταβολές, διαγραφές	
	Άρθρα	Παράγραφοι
4211/2013	2	2
4223/2013	1	1
Σύνολο έτους 2013 (2 νόμοι)	3	3
4238/2014	1	2
4254/2014	4	4
4261/2014	1	10
4281/2014	6	28
4316/2014	8	42
Σύνολο έτους 2014 (5 νόμοι)	20	86
4321/2015	4	4
4330/2015	1	1
4334/2015	3	3
Π.Ν.Π. 18/7/2015	1	1
4336/2015	5	5
4339/2015	1	1
4342/2015	1	1
4346/2015	1	1
4351/2015	1	1
Σύνολο έτους 2015 (8 νόμοι 1 ΠΝΠ)	18	18
4375/2016	3	5
4378/2016	2	3
4389/2016	1	2
4410/2016	2	16
4446/2016	2	8
Σύνολο έτους 2016 (5 νόμοι)	10	34
4467/2017	1	2
4472/2017	1	1
4474/2017	2	2
Σύνολο έτους 2017 (3 νόμοι) *	4	5
Γενικό Σύνολο (24 νόμοι) *	55	146

Πηγή : Γιώργος Α. Κορομηλάς. * Μέχρι την ημερομηνία οριστικοποίησης της παρούσας Μελέτης – Έκθεσης.

δ) Ακολουθεί ο Ν. 4223/2013 (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) ο οποίος δημοσιεύθηκε στο Φ.Ε.Κ. υπ. αριθμόν 287/Α' και είχε έναρξη ισχύος από την 1.1.2014 και μετά. Από την ημερομηνία δημοσίευσής του (31.12.2013) μέχρι σήμερα 17 νόμοι έχουν μεταβάλει, καταργήσει και προσθέσει διατάξεις σε 34 άρθρα και 43 παραγράφους.

Πίνακας 15 : Προσθήκες, μεταβολές και διαγραφές διατάξεων στο Ν. 4223/2013
(Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων) από την έναρξη ισχύος του έως σήμερα

Νόμος / Π.Ν.Π.	Προσθήκες, μεταβολές, διαγραφές	
	Άρθρα	Παράγραφοι
4250/2014	1	1
4254/2014	2	2
4276/2014	4	5
4281/2014	1	1
4282/2014	1	1
4286/2014	5	10
4308/2014	1	1
4316/2014	2	3
Σύνολο έτους 2014 (8 νόμοι)	17	24
4328/2015	1	1
4336/2015	3	4
4337/2015	2	2
Σύνολο έτους 2015 (3 νόμοι)	6	7
4387/2016	1	1
4389/2016	2	3
4393/2016	1	1
4410/2016	3	3
4430/2016	1	1
Σύνολο έτους 2016 (5 νόμοι)	8	9
4474/2017	3	3
Σύνολο έτους 2017 (1 νόμος) *	3	3
Γενικό Σύνολο (17 νόμοι) *	34	43

Πηγή : Γιώργος Α. Κορομηλάς. * Μέχρι την ημερομηνία οριστικοποίησης της παρούσας Μελέτης – Έκθεσης.

ε) Τέλος τις λιγότερες μεταβολές είχατε ο Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ο οποίος δημοσιεύθηκε στο Φ.Ε.Κ. υπ. αριθμόν 251/Α' και είχε έναρξη ισχύος από την 1.1.2015 και μετά. Από την ημερομηνία δημοσίευσής του (24.11.2014) μέχρι σήμερα 5 νόμοι έχουν μεταβάλει, καταργήσει και προσθέσει διατάξεις σε 12 άρθρα και 16 παραγράφους. Επισημαίνεται ότι η πλειοψηφία των αλλαγών αφορά τις διατάξεις των κεφαλαίων 1, 2 και 3 δηλαδή θεμάτων που αφορούν την κατηγοριοποίηση των επιχειρήσεων, τα λογιστικά αρχεία και τα παραστατικά πωλήσεων, ήτοι διατάξεων που έχουν φορολογικό περιεχόμενο ενώ σε επίπεδο λογιστικών κανόνων δεν έχει γίνει καμία ουσιαστική μεταβολή διότι οι κανόνες αυτοί προέρχονται από την οδηγία 2013/34/Ε.Ε.

Πίνακας 16 : Προσθήκες, μεταβολές και διαγραφές διατάξεων στο Ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) από την έναρξη ισχύος του έως σήμερα

Νόμος / Π.Ν.Π.	Προσθήκες, μεταβολές, διαγραφές	
	Άρθρα	Παράγραφοι
4316/2014	1	1
Σύνολο έτους 2014 (1 νόμος)	1	1
4337/2015	1	1
Σύνολο έτους 2015 (1 νόμος)	1	1
4410/2016	8	11
4446/2016	1	2
Σύνολο έτους 2016 (2 νόμοι)	9	13
4472/2017	1	1
Σύνολο έτους 2017 (1 νόμος) *	1	1
Γενικό Σύνολο (5 νόμοι) *	12	16

Πηγή : Γιώργος Α. Κορομηλάς. * Μέχρι την ημερομηνία οριστικοποίησης της παρούσας Μελέτης – Έκθεσης.

Πίνακας 17 : Αριθμός νόμων που προσέθεσαν, μετέβαλαν και κατήργησαν διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, του Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών, του Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων και των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων από την έναρξη ισχύος τους έως σήμερα και του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας από τον Ιούλιο του 2013 έως σήμερα

Έτος	Κ.Φ.Ε.	Κ.Φ.Α.	ΕΝ.Φ.Ι.Α.	Ε.Λ.Π.	Φ.Π.Α.
2013	2	2			2
2014	5	8	8	1	5
2015	10	7	3	1	9
2016	9	7	5	2	5
2017 *	7	3	1	1	3
Σύνολο *	33	27	17	5	24
Συχνότητα αλλαγών	Ανά ενάμιση μήνα	Ανά ένα μήνα και εικοσιπέντε ημέρες	Ανά δύο μήνες και είκοσι ημέρες	Ανά έξι μήνες και είκοσι τέσσερις ημέρες	Ανά δύο μήνες και δύο ημέρες

Πηγή : Γιώργος Α. Κορομηλάς. * Μέχρι την ημερομηνία οριστικοποίησης της παρούσας Μελέτης – Έκθεσης.

Εδώ και πολλά, πολλά, πολλά χρόνια το πολιτικό προσωπικό της χώρας, ειδικά αυτό που ανήκει στα κόμματα εξουσίας, όταν η λαϊκή βούληση το κατατάζει στα έδρανα της αντιπολίτευσης κατακεραυνώνει το ισχύον φορολογικό σύστημα αναφέροντας πόσο ασταθές άρα αντιαναπτυξιακό είναι, πόσο υπερφορολογεί φυσικά και νομικά πρόσωπα και άλλα πολλά. Όταν όμως βρεθεί στα κυβερνητικά έδρανα τότε, ως δια μαγείας, μετά από κάποια ρετουσαρίσματα το φορολογικό σύστημα μεταμορφώνεται σε εργαλείο ανάπτυξης και προόδου. Τελικά το μόνο σχετικά σταθερό που υπάρχει στο φορολογικό

σύστημα είναι οι απόψεις που έχει για αυτό το πολιτικό προσωπικό, μεταβαλλόμενες ανάλογα μόνο όταν είναι στην κυβέρνηση ή όταν είναι στην αντιπολίτευση.

Πέραν λοιπόν των γνωστών προβλημάτων που δημιουργεί η αστάθεια του φορολογικού συστήματος, ειδικά στην επιχειρηματική δραστηριότητα, προβλημάτων για τα οποία έχουν χυθεί τόνοι μελανιού, πρέπει να έρθουμε τώρα και στη θέση αυτών που εφαρμόζουν τη φορολογική νομοθεσία δηλαδή των λογιστών - φοροτεχνικών και των υπαλλήλων των Δ.Ο.Υ και των ελεγκτικών υπηρεσιών. Για τα ανωτέρω βασικά νομοθετήματα, τα οποία πρέπει να τα γνωρίζουν πολύ καλά μιας και είναι το κύριο αντικείμενο της επαγγελματικής τους ενασχόλησης, σε ένα χρονικό διάστημα 50 μηνών (από την ημερομηνία δημοσίευσης του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος μέχρι και σήμερα) είχαμε 54 νόμους που έχουν μεταβάλει, καταργήσει και προσθέσει διατάξεις σε 394 άρθρα και 912 παραγράφους αυτών, ήτοι σχεδόν κάθε είκοσι οκτώ (28) ημέρες μια μεταβολή. Αν προσθέσουμε σε αυτό τον όγκο που πρέπει να μελετηθεί σχολαστικά τις αποφάσεις (δευτερογενής νομοθεσία) που εκδίδονται βάσει των σχετικών εξουσιοδοτικών διατάξεων, τις εγκυκλίους οι οποίες ενώ πρέπει να κοινοποιούν τις διατάξεις και να παρέχουν οδηγίες ορθής και ομοιόμορφης εφαρμογής σε πολλές περιπτώσεις νομοθετούν, αλλά και μια ακόμα σειρά εγγράφων (ατομικών διοικητικών λύσεων κ.λπ.), τότε όλοι μπορούμε να καταλάβουμε τι συμβαίνει παράλληλα με τη «λάντζα» της καθημερινότητας, τότε όλοι μπορούμε να καταλάβουμε ότι, η συντριπτική πλειοψηφία των κατά καιρούς αιτημάτων που υποβάλλονται από τους φορείς που εκπροσωπούν τους κλάδους αυτούς, δεν στερούνται βασιμότητας συνεπώς αφενός η πολιτική ηγεσία του Υπουργείου Οικονομικών και αφετέρου η Διοίκηση της Α.Α.Δ.Ε. έχουν την υποχρέωση να τα λαμβάνουν σοβαρά υπόψη.

Η αστάθεια του φορολογικού συστήματος οδηγεί στην πολυπλοκότητα και το αποτέλεσμα είναι να μην επιτελεί το ρόλο του ως ένας εκ των κύριων πυλώνων ανάπτυξης αλλά αντίθετα να λειτουργεί αποτρεπτικά στην ανάληψη οποιασδήποτε επιχειρηματικής πρωτοβουλίας. Η χώρα για να μπορέσει να ανακάμψει, ειδικά μετά την εποχή των μνημονίων, απαιτείται να έχει ένα σταθερό φορολογικό σύστημα που θα δημιουργήσει ένα ευνοϊκό περιβάλλον για τις επιχειρήσεις ιδιαίτερα αυτών που δραστηριοποιούνται σε τομείς στρατηγικής σημασίας”.

- Ανασφάλεια δικαίου: Ότι αναφέρεται στην παράγραφο 2, του άρθρου 9 του Κ.Φ.Δ. “Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει

αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων.” και στην παράγραφο 4 “Απαντήσεις που παρέχονται ή απόψεις που διατυπώνονται από υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης σχετικά με την ερμηνεία της φορολογικής νομοθεσίας, δεν δεσμεύουν τη Φορολογική Διοίκηση, εκτός από τις περιπτώσεις, στις οποίες αυτό προβλέπεται στον Κώδικα.”, δημιουργούν ανασφάλεια και στους φορολογούμενους και στη Φορολογική Διοίκηση. Αυτό συμβαίνει διότι και οι δυο πλευρές δεν γνωρίζουν επαρκώς πώς να ακολουθήσουν το νόμο, ο οποίος συχνά τροποποιείται ή αντικαθίσταται, με αποτέλεσμα να μην γνωρίζουν και τι ποινές θα επιφέρουν οι αλλαγές αυτές.

- Αύξηση φορολογικού βάρους: Η υπερφορολόγηση είναι άλλο ένα χαρακτηριστικό της χώρας μας. Η αύξηση του συντελεστή στο φόρο εισοδήματος και στο ΦΠΑ, η ειδική εισφορά αλληλεγγύης και οι υπόλοιποι φόροι που θεσπίζονται τον τελευταίο καιρό, επιβαρύνουν όλο και περισσότερο τους εργαζόμενους και τα νοικοκυριά. Έτσι, οι ομάδες αυτές για να αποσυμφορηθούν στρέφονται στη φοροδιαφυγή και την παραοικονομία. Επιπλέον, οι αυξανόμενοι φόροι λειτουργούν ανασταλτικά για τις επενδύσεις και τις επιχειρήσεις, που στρέφονται σε φορολογικούς παραδείσους.
- Αστάθεια πολιτικής βούλησης: Η πάταξη της φοροδιαφυγής αποτελεί υπόσχεση, κυρίως προεκλογική, κάθε υποψήφιας κυβέρνησης. Με τους ταχείς ρυθμούς που αλλάζουν οι κυβερνήσεις στην Ελλάδα, αλλά και με τους συνεχείς ανασχηματισμούς που γίνονται, τις περισσότερες φορές η υπόσχεση αυτή αθετείται. Αυτό συμβαίνει διότι κάθε κυβέρνηση, για την αντιμετώπιση του φαινομένου, ψηφίζει ή τροποποιεί νόμους, αντί όμως τα γεγονότα να οδηγούνται προς το καλύτερο, οδηγούνται προς το χειρότερο λόγω της πολιτικής αστάθειας. Μόνο με την καθιέρωση μια ενιαίας και σταθερής πολιτικής θα μπορέσει το πρόβλημα της φοροδιαφυγής να περιορισθεί σημαντικά.

3.4.β. Τεχνολογικές αιτίες

Ήδη από το 2010, με την ΠΟΛ.1178 / 7-12-2010, εισάγονται οι ηλεκτρονικές υπηρεσίες στο ευρύ κοινό, με την εγγραφή των φορολογούμενων και των Δημοσίων φορέων στο σύστημα των ηλεκτρονικών υπηρεσιών του TaxisNet. Αν και σε πρώιμο στάδιο, η εγκύκλιος αναφέρει για τις υπηρεσίες του TaxisNet: “Οι χρήστες του TaxisNet που αυτή τη στιγμή κάνουν χρήση των υφισταμένων ηλεκτρονικών υπηρεσιών, θα

διατηρηθούν σε ισχύ. Θα μπορούν να υποβάλλουν κάθε είδους δήλωση . Αν επιθυμούν να κάνουν χρήση των νέων υπηρεσιών που θα παρέχονται σταδιακά (εξουσιοδοτήσεις σε λογιστές, πρόσβαση στη συνολική φορολογική εικόνα, μεταβολές προσωπικών στοιχείων, επιχείρησης κλπ.) θα πρέπει να επισκεφθούν τη Δ.Ο.Υ. το αργότερο μέχρι 31/12/2011 προκειμένου να ολοκληρώσουν τη διαδικασία έγκρισης της αίτησης”.

Όμως, ήταν μόλις το 2013, με την ΠΟΛ. 1121/30-5-2013, που ξεκίνησαν τα νομικά πρόσωπα να υποβάλουν ηλεκτρονικές δηλώσεις μέσω TaxisNet. Παρόλα αυτά, η εγκύκλιος αναφέρει ότι πλήθος δηλώσεων ακόμα δεν μπορεί να κατατεθεί ηλεκτρονικά, αλλά πρέπει να κατατεθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. χειρόγραφα, όπως για παράδειγμα: “Οι πάσης φύσεως τροποποιητικές και συμπληρωματικές δηλώσεις, οι δηλώσεις που υποβάλλονται με επιφύλαξη, καθώς και οι εκπρόθεσμες μηδενικές ή πιστωτικές δηλώσεις δεν emπίπτουν στη απόφαση αυτή, αλλά υποβάλλονται υποχρεωτικά στην Δ.Ο.Υ.”.

Μπορεί στις μέρες μας να υπάρχει μεγάλη βελτίωση στις παρεχόμενες υπηρεσίες του TaxisNet, όμως η ηλεκτρονική μηχανοργάνωση στην Ελλάδα παρουσιάζει πολλές ελλείψεις ακόμα, με αποτέλεσμα να ενισχύεται η άνθιση της φοροδιαφυγής.

Εκτός της φοροδιαφυγής, η ελλιπής οργάνωση των ηλεκτρονικών υπηρεσιών εντείνει και το πρόβλημα της γραφειοκρατίας. Από την ορθή συμπλήρωση των στοιχείων του Μητρώου των φορολογούμενων, μέχρι τον συμψηφισμό πληρωμών και την υποβολή δηλώσεων, η συμπλήρωση και ενημέρωση των ηλεκτρονικών αρχείων γίνεται μέσα από τη συμπλήρωση και υποβολή πληθώρας εντύπων και δικαιολογητικών. Παράλληλα με την αναποτελεσματικότητα του ηλεκτρονικού συστήματος, τη γραφειοκρατία ενισχύουν και οι φορολογούμενοι. Είτε η έλλειψη εμπιστοσύνης, είτε η μη εξοικείωση με το διαδίκτυο, πολλοί φορολογούμενοι, ιδιαίτερα μεγαλύτερης ηλικίας, απευθύνονται στους υπαλλήλους της Δ.Ο.Υ για την επίλυση των προβλημάτων τους.

Εκτός όμως των προβλημάτων που αντιμετωπίζουν οι φορολογούμενοι, προβλήματα με τα ηλεκτρονικά συστήματα αντιμετωπίζουν και οι υπάλληλοι της Φορολογικής Διοίκησης. Όπως αναφέρεται στο Επιχειρησιακό Σχέδιο της Γ.Γ.Δ.Ε για το 2016, ένα από τα σημαντικότερα προβλήματα είναι η αναποτελεσματική επικοινωνία μεταξύ Δ.Ο.Υ και Τραπεζών, καθώς οι πληρωμές στο Taxisnet

ενημερώνονται ετεροχρονισμένα, και η απόδοση των κατασχεμένων χρημάτων από τις Τράπεζες στις Δ.Ο.Υ γίνεται με καθυστέρηση. Επιπλέον, “Αναδείχτηκαν προβλήματα στη διαλειτουργικότητα των Ολοκληρωμένων Πληροφοριακών Συστημάτων της Γ.Γ.Δ.Ε. (π.χ. διαλειτουργικότητα Icisnet με Taxisnet). Υπάρχει αδυναμία πρόσβασης σε συγκεκριμένες πληροφορίες (π.χ. παλαιότερες δηλώσεις Φ.Μ.Α.Π.) και έλλειψη ενημερωμένων και επικαιροποιημένων βάσεων δεδομένων (π.χ. συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών προμηθευτών) και μηχανογράφησης του τμήματος Κεφαλαίου”. Γεγονός είναι επίσης ότι δεν υπάρχει ηλεκτρονική σύνδεση μεταξύ Δ.Ο.Υ , Αστυνομίας και Λιμεναρχείου, κάτι που θα περιόριζε κατά πολύ τη γραφειοκρατία. Το βασικότερο όμως όλων είναι ότι οι υπάλληλοι εκτός του ότι δεν έχουν πρόσβαση στο Διαδίκτυο, δεν μπορούν να δουν και τον πλήρη φάκελο ενός φορολογούμενου που ανήκει σε άλλη Δ.Ο.Υ.

3.4.γ. Γραφειοκρατικές / Οργανωτικές αιτίες

Πολλοί έχουν συνδέσει την Ελλάδα και το Δημόσιο τομέα της με το πρόβλημα της γραφειοκρατίας, και όχι άδικα. Οι περισσότεροι από τους φορολογούμενους έχουν έρθει αντιμέτωποι όχι μόνο με τις ουρές στις Δημόσιες υπηρεσίες, αλλά και με το πλήθος των δικαιολογητικών που πρέπει να προσκομίσουν ώστε να κατατεθεί μια αίτηση ή μια δήλωση.

Αυτό όμως που βοηθάει στην άνθιση της γραφειοκρατίας είναι η υπερανάλυση των αρμοδιοτήτων των Δημόσιων φορέων. Όλο και πιο συχνά θεσπίζονται νόμοι, οι οποίοι στη συνέχεια τροποποιούνται με υπουργικές αποφάσεις ή προεδρικά διατάγματα, όπου καθορίζουν αναλυτικά ή τροποποιούν τις αρμοδιότητες και τη λειτουργία του κάθε φορέα. Έτσι, παρατηρείται ότι η λειτουργία και η χρήση των υπηρεσιών είναι αναποτελεσματική όχι μόνο από την πλευρά των φορολογουμένων αλλά και από την πλευρά των υπαλλήλων των Δημόσιων φορέων.

Εκτός της γραφειοκρατίας, ακόμα ένα πρόβλημα αποτελεί και η συνολική οργάνωση του Δημοσίου. Συχνά στελεχώνεται από υπαλλήλους οι οποίοι δεν διαθέτουν τις απαιτούμενες τεχνολογικές γνώσεις, με αποτέλεσμα να δυσχεραίνουν ακόμη περισσότερο την όλη κατάσταση που επικρατεί.

Αλλά και από την πλευρά των υπαλλήλων, υπάρχει μείωση της αποδοτικότητας τους σε σχέση με το παρελθόν. Ήδη από το 2012, με το Ν.4093/2012 *“Τα επιδόματα εορτών Χριστουγέννων και Πάσχα, καθώς και το επίδομα αδείας που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2592/1998 (Α' 57) και του άρθρου Μόνου του ν. 3847/2010 (Α' 67) καταργούνται. Κατ' εξαίρεση από 1.1.2013 το συνολικό ετήσιο ποσό των δώρων Χριστουγέννων και Πάσχα, καθώς και του επιδόματος αδείας που καταβαλλόταν μέχρι την 31.12.2012 στα πρόσωπα της περίπτωσης δ' της υποπαραγράφου Β3, όπως ισχύει μετά την τροποποίησή της με τις διατάξεις της προηγούμενης περίπτωσης, επιμερίζεται σε δωδεκάμηνη βάση και το ποσό που αντιστοιχεί κατά μήνα προσαυξάνει τη μηνιαία σύνταξη των προσώπων αυτών”*. Επιπλέον η εργασιακή εφεδρεία στο Δημόσιο αλλά και η προώθηση ατόμων λόγω πολιτικών συμφερόντων με ελλιπή προσόντα πολλές φορές, αποθαρρύνουν τους υπαλλήλους να εκτελούν επαρκώς την εργασία τους.

Τέλος, η οργάνωση της Φορολογικής Διοίκησης δεν είχε τα προβλεπόμενα αποτελέσματα. Η μεταφορά και ο διαχωρισμός αρμοδιοτήτων, σε συνδυασμό με την δημιουργία, τροποποίηση ή ακόμα και κατάργηση τμημάτων περιέπλεξε ακόμα περισσότερο τα πράγματα. Πολλά νέα τμήματα βρέθηκαν με έλλειψη προσωπικού και νέες αρμοδιότητες. Τέτοιο παράδειγμα αποτελεί η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών. Όπως αναφέρεται στην ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ: *“Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών είναι ειδική αποκεντρωμένη υπηρεσία, υπαγόμενη απευθείας στον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), που αρχικά συστήθηκε ως Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 70Β' του ν. 2238/1994, όπως προστέθηκε με την περίπτωση 1 της υποπαραγράφου Α5 της παραγράφου Α' του άρθρου πρώτου του ν. 4152/2013 και πλέον λειτουργεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Α'170), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει*.

Με την σύσταση της Υπηρεσίας αυτής επιδιώχθηκε αρχικά η κατά το δυνατόν αποφόρτιση των διοικητικών Δικαστηρίων από υποθέσεις που μπορούν να επιλυθούν σε επίπεδο φορολογικής διοίκησης και μάλιστα στη σύντομη προθεσμία των εκατό είκοσι (120) ημερών από την κατάθεση της ενδικοφανούς προσφυγής. Δηλαδή, σκοπός είναι με την υποχρεωτική υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής πριν από τη δικαστική :

1.αφενός να επιλύονται όσες υποθέσεις επιδέχονται άμεσης επίλυσης με αποτέλεσμα και την ταχύτερη είσπραξη των δημοσίων εσόδων και

2.αφετέρου να λειτουργεί η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης ως στάδιο προελέγχου για τις υποθέσεις εκείνες που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης, έτσι ώστε να έχουν ήδη αναδειχθεί τα βασικά νομικά ζητήματα και να έχουν τεθεί υπό επεξεργασία τα πραγματικά περιστατικά που χρήζουν τεχνικών αναλύσεων και παρατηρήσεων, με αποτέλεσμα και την επιτάχυνση της διοικητικής δίκης”. Βέβαια, η αναμονή στη Διεύθυνση αυτή είναι τεράστια και οι υποθέσεις πολλές φορές δεν προλαβαίνουν να εξεταστούν με αποτέλεσμα να απορρίπτονται.

3.4.δ. Διαρθρωτικές αιτίες

Οι διαρθρωτικές αιτίες αφορούν κυρίως την ύπαρξη όλο και περισσότερων αυτοαπασχολούμενων και πολύ μικρών επιχειρήσεων ή οικογενειακών επιχειρήσεων.

Όπως αναφέρει ο IOBE σε μελέτη που δημοσίευσε για την αδήλωτη εργασία, ευθύνη για το φαινόμενο αυτό φέρει το σημαντικό μέγεθος της αυτοαπασχόλησης που υπάρχει στη χώρα, καθώς και η συμβολή των μελών της οικογένειας σε μια οικογενειακή επιχείρηση. Οι εισφορές στην ασφάλιση μιας τέτοιας μορφής απασχόλησης, δηλαδή σε συγγενικό επίπεδο, ορίζονται από το άρθρο 1 του Ν. 1759/1988 “Επίσης, υπάγονται στην υποχρεωτική ασφάλιση του νόμου αυτού τα πρόσωπα που παρέχουν εργασία εντός των ορίων της χώρας κατά κύριο επάγγελμα σε εργοδότες με τους οποίους είναι σύζυγοι ή συγγενείς πρώτου και δεύτερου βαθμού συγγένειας, εφόσον για την εργασία τους αυτή δεν υπάγονται υποχρεωτικά ή προαιρετικά στην ασφάλιση άλλου φορέα κύριας ασφάλισης. Με κανονισμό ορίζονται οι όροι και οι προϋποθέσεις για την πραγματοποίηση της ασφάλισης των παραπάνω προσώπων. Οι ασφαλιστικές εισφορές δεν μπορεί να υπολογιστούν σε κατώτερη από την ασφαλιστική κλάση που αντιστοιχεί στο ημερομίσθιο του ανειδίκευτου εργάτη που ισχύει κάθε φορά”. Όμως, η Εγκύκλιος 93/10-12-1996 του ΙΚΑ συμπληρώνει ότι “...Η πλέον ουσιώδης διαφορά είναι ότι η ασφάλιση των προσώπων αυτών είναι υποχρεωτική όχι όμως και αυτοδίκαια. Αυτό σημαίνει ότι για να αρχίσει και να τελειώσει η ασφαλιστική σχέση των προσώπων αυτών, θα πρέπει να αναγγελθεί έγγραφα στο Ίδρυμα η έναρξη και, η διακοπή της απασχόλησης από το απασχολούμενο πρόσωπο ή από τον αποδέκτη των υπηρεσιών του. Προϋπόθεση βεβαία της έναρξης ή της διακοπής είναι η διαπίστωση της έγγραφα αναγγελθείσας απασχόλησης ή της διακοπής από τα όργανα του Ιδρύματος”. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι το ΙΚΑ δεν μπορεί να υποχρεώσει τον εργοδότη της

οικογενειακής επιχείρησης να ασφαλίσει τα συγγενικά του μέλη που εργάζονται στην επιχείρηση του, εάν τα ίδια δεν το ζητήσουν. Αυτό σημαίνει ότι τις περισσότερες φορές, τα συγγενικά πρόσωπα πληρώνονται για τις υπηρεσίες τους, όμως εφόσον δεν εμφανίζονται πουθενά ως εργαζόμενοι, φοροδιαφεύγουν.

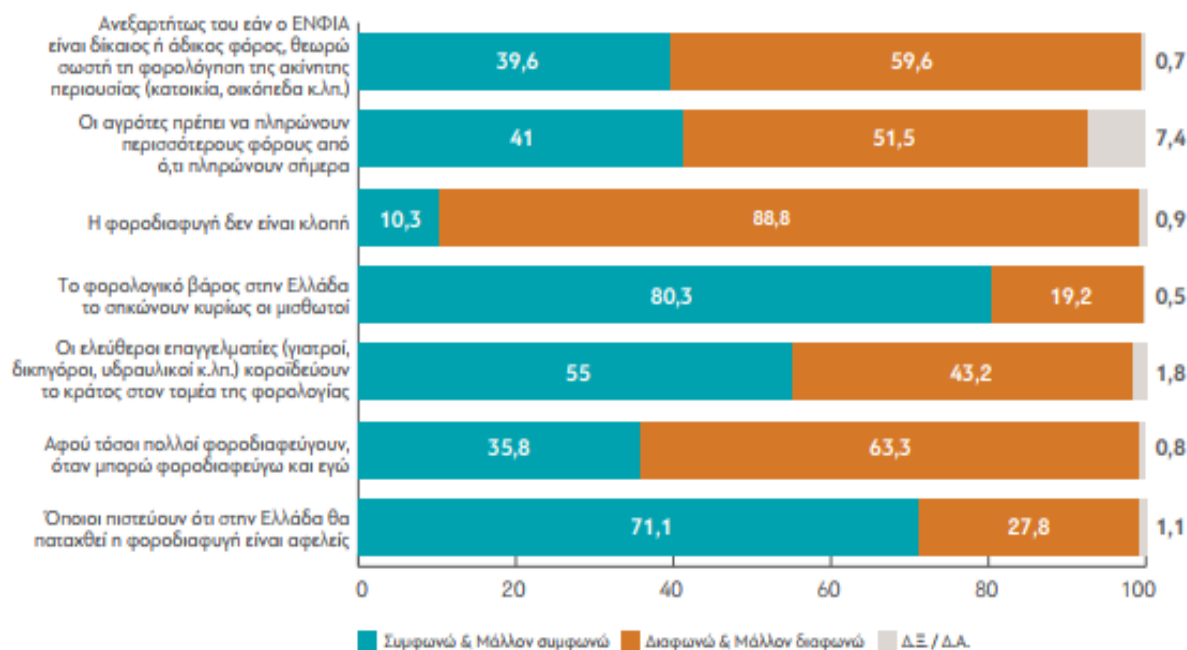
3.4.ε. Πολιτισμικές αιτίες

Η τελευταία κατηγορία για τα αίτια της φοροδιαφυγής αναφέρεται κυρίως στη κουλτούρα των φορολογούμενων. Γενικότερα, οι πολίτες – φορολογούμενοι πιστεύουν ότι οι υποχρεώσεις που έχουν προς το Κράτος είναι πολύ περισσότερες σε σχέση με τα δικαιώματα που εκείνο τους ανταποδίδει. Με αυτές τις πεποιθήσεις, δίνεται χώρος για να ανθίσει η φοροδιαφυγή.

Σε έρευνα της διαNEΟσις για το τι πιστεύουν οι Έλληνες για το 2017, τα ακόλουθα διαγράμματα παρουσιάζουν ενδιαφέρον:

Ερώτηση: “Θα ήθελα, τώρα, να σας διαβάσω ορισμένες φράσεις και θα ήθελα να μου πείτε πόσο συμφωνείτε ή διαφωνείτε με καθεμία από αυτές:”

Διάγραμμα 3 – Απόψεις Ελλήνων για τη φοροδιαφυγή (1)

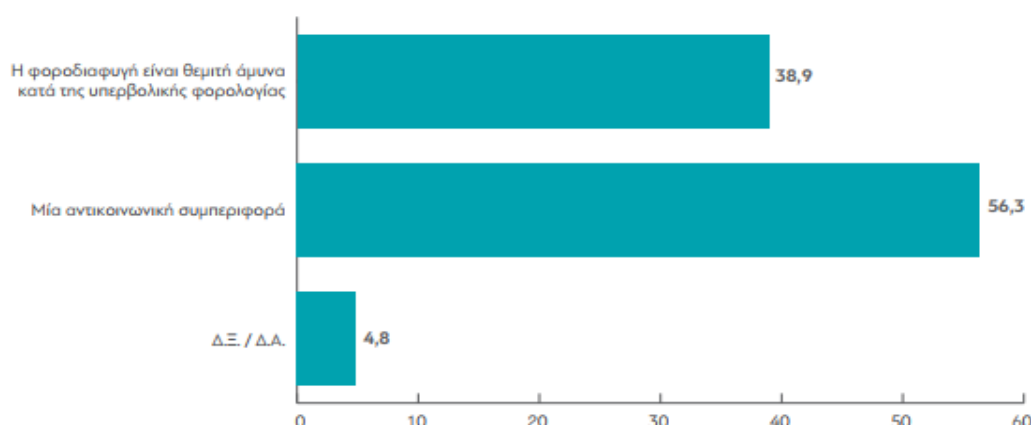


Πηγή: «Τι πιστεύουν οι Έλληνες για το 2017», διαNEΟσις .

Όπως φαίνεται στο διάγραμμα, αν και η πλειονότητα υποστηρίζει ότι η φοροδιαφυγή είναι κλοπή (88,8%), το παράδοξο είναι ότι αρκετά μικρότερο ποσοστό (μόλις το 63,3%) δεν θα φοροδιαφύγει όταν μπορέσει παρά το γεγονός ότι το κάνουν και τόσοι άλλοι. Επιπλέον, με την πλειοψηφία των ερωτηθέντων να υποστηρίζει ότι οι αυτοαπασχολούμενοι δεν συνεισφέρουν όσο θα έπρεπε στο τομέα της φορολογίας και ότι το φορολογικό βάρος πέφτει πάνω στους μισθωτούς, δεν φαίνεται περίεργο που οι περισσότεροι καταλήγουν στην άποψη ότι όσοι πιστεύουν ότι στην Ελλάδα θα παταχθεί η φοροδιαφυγή είναι αφελείς. Βέβαια, όσο περισσότεροι υιοθετούν την παραπάνω άποψη, τόσο θα αυξάνονται τα ποσοστά εκείνων που θα φοροδιαφεύγουν.

Ερώτηση: “Κατά τη γνώμη σας, η φοροδιαφυγή είναι θεμιτή άμυνα κατά της υπερβολικής φορολογίας ή μια αντικοινωνική συμπεριφορά;”

Διάγραμμα 4 – Απόψεις Ελλήνων για τη φοροδιαφυγή (2)

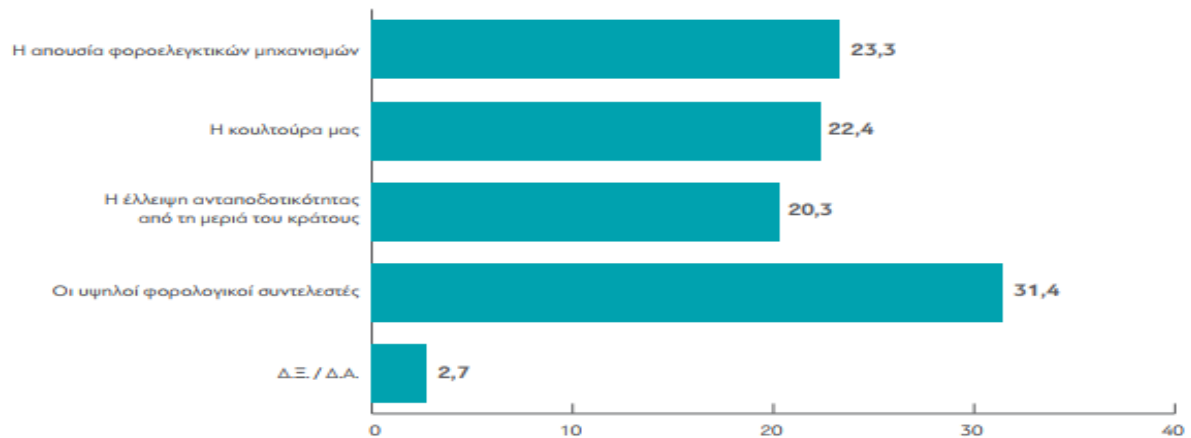


Πηγή: «Τι πιστεύουν οι Έλληνες για το 2017», διαNEOσις.

Αν και το μεγαλύτερο ποσοστό των ερωτηθέντων (56,3%) πιστεύει ότι η φοροδιαφυγή είναι μια αντικοινωνική συμπεριφορά, η διαφορά με την άποψη ότι η φοροδιαφυγή είναι μια θεμιτή άμυνα κατά της υπερβολικής φορολογίας είναι πολύ μικρή. Όσο λοιπόν μεγαλώνουν τα φορολογικά βάρη, τόσο θα μειώνεται αυτή η διαφορά μέχρι που η φοροδιαφυγή θα υιοθετείται πιο εύκολα.

Ερώτηση: “Ποια από τις τέσσερις αιτίες που θα σας διαβάσω εξηγεί καλύτερα τη μεγάλη έκταση της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα;”

Διάγραμμα 5 – Απόψεις Ελλήνων για τη φοροδιαφυγή (3)



Πηγή: «Τι πιστεύουν οι Έλληνες για το 2017», διαNEΟσις.

Εκτός των υψηλών συντελεστών, και η κουλτούρα των πολιτών – φορολογούμενων φαίνεται να παίζει σημαντικό ρόλο στην έκταση της φοροδιαφυγής. Σε συνδυασμό με τις προηγούμενες απόψεις – πεποιθήσεις, φαίνεται ότι η φοροδιαφυγή έχει εισβάλλει για τα καλά στον τρόπο ζωής των Ελλήνων, και όσο συνεχίζονται να αυξάνονται τα φορολογικά βάρη, τόσο αυτή θα επεκτείνεται.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ IV

ΚΑΤΑΠΟΛΕΜΗΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

4.1. Εισαγωγή

Μετά την ανάπτυξη των φαινομένων της φοροδιαφυγής και της παραοικονομίας, καθώς και των αιτιών που βοηθούν να διατηρούν την ύπαρξή τους, σειρά έχει πως το Κράτος τα αντιμετωπίζει, ώστε είτε να τα περιορίσει, είτε να τα εξαλείψει.

Σαν πρώτο βήμα, το Κράτος λειτουργεί προληπτικά. Είτε χρησιμοποιώντας εντατικότερα τους μηχανισμούς που διαθέτει, είτε δίνοντας κίνητρα στους φορολογούμενους, προσπαθεί να τους αποτρέψει από τη φοροδιαφυγή.

Εάν όμως το προηγούμενο βήμα αποτύχει, και εντοπισθούν οι φορολογούμενοι που έχουν φοροδιαφύγει, τότε ακολουθούν κυρώσεις, τόσο διοικητικές όσο και ποινικές.

Στη συνέχεια του κεφαλαίου θα αναλυθούν τα προληπτικά μέτρα και τα κίνητρα του Κράτους για την πάταξη της φοροδιαφυγής, αλλά κυρίως θα δοθεί έμφαση στο ποινολόγιο που τηρείται.

4.2. Προληπτικά μέτρα έναντι της φοροδιαφυγής

Για να μπορέσει να εξαλειφθεί η φοροδιαφυγή, αλλά και η παραοικονομία, πρέπει το πρόβλημα να αντιμετωπισθεί πριν εξαπλωθεί και ξεφύγει από τις αρχές. Γι' αυτό γίνονται προσπάθειες να ενισχυθούν οι μηχανισμοί που διαθέτει το Δημόσιο ώστε να εξαλειφθούν τα φαινόμενα αυτά.

Ένας τρόπος πρόληψης, κυρίως στα νομικά πρόσωπα, είναι οι φορολογικοί έλεγχοι. Όπως αναφέρεται στο άρθρο 23 του Ν.4174/2013 *“1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα,*

λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες που ορίζει η νομοθεσία, και χρησιμοποιώντας μεθόδους, οι οποίες προβλέπονται στον Κώδικα”. Επιπλέον, “2. Ο έλεγχος της δήλωσης του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της. β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή.” Ιδιαίτερα με τον επιτόπιο φορολογικό έλεγχο χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, οι Δημόσιες αρχές ωθούν τους επαγγελματίες να ακολουθούν το γράμμα του νόμου ώστε να αποφεύγουν τις κυρώσεις.

Επόμενο μέτρο για την πάταξη της φοροδιαφυγής, και σχετικά πρόσφατο, είναι η προώθηση των ηλεκτρονικών συναλλαγών, και συγκεκριμένα η εγκατάσταση μηχανημάτων POS (Point of Sale system) στις επιχειρήσεις. Ο Ν.4446/2016 ορίζει “«τερματικό αποδοχής καρτών πληρωμών και μέσων πληρωμής με κάρτα» στις οποίες κινείται η πράξη πληρωμής, το οποίο περιλαμβάνει όλες τις διαθέσιμες συσκευές, μεθόδους και Εφαρμογές Πληρωμών που μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την αποδοχή καρτών, τόσο με φυσική παρουσία κάρτας, όσο και χωρίς φυσική παρουσία κάρτας (πωλήσεις εξ’ αποστάσεως). Ειδικά: (α) στην περίπτωση των πωλήσεων εξ’ αποστάσεως ή των συμβάσεων εξ’ αποστάσεως, το τερματικό αποδοχής είναι η διεύθυνση του σταθερού τύπου επιχειρηματικής δραστηριότητας, στον οποίο ο δικαιούχος ασκεί τις εμπορικές δραστηριότητές του ανεξάρτητα από τις τοποθεσίες του ιστοτόπου ή του εξυπηρετητή, μέσω των οποίων πραγματοποιείται η πράξη πληρωμής, (β) στην περίπτωση που ο δικαιούχος δεν διαθέτει μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση, το τερματικό αποδοχής είναι η διεύθυνση για την οποία ο δικαιούχος διαθέτει έγκυρη άδεια

άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας και μέσω της οποίας πραγματοποιείται η πράξη πληρωμής, (γ) στην περίπτωση που ο δικαιούχος δεν διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση ούτε έγκυρη άδεια άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας, το τερματικό αποδοχής είναι η διεύθυνση για την αλληλογραφία που συνδέεται με την καταβολή των φόρων για την εμπορική δραστηριότητα, μέσω της οποίας πραγματοποιείται η πράξη πληρωμής, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 2 του Κανονισμού (ΕΕ) 2015/751”. Επίσης, ο ανωτέρω νόμος σε συνδυασμό με την Κ.Υ.Α 45231/28-4-2017, εκτός του ότι ορίζουν τις επιχειρήσεις που είναι υπόχρεες να εγκαταστήσουν μηχανήματα POS, την ημερομηνία που ξεκινά η υποχρεωτική χρήση των μηχανημάτων, αλλά και τις εποπτεύουσες αρχές, ορίζουν και τα πρόστιμα που επιβάλλονται στους παραβάτες. Συγκεκριμένα, η Κ.Υ.Α 45231/2017 αναφέρει “1. Στους παραβάτες του άρθρου 1 της παρούσας επιβάλλεται διοικητικό πρόστιμο ύψους χιλίων πεντακοσίων (1.500) ευρώ. 2. Τα πρόστιμα επιβάλλονται με απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας στην οποία υπάγονται τα ελεγκτικά όργανα που διαπίστωσαν την παράβαση. Τα ελεγκτικά όργανα υποχρεούνται να υποβάλουν εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την ημερομηνία διαπίστωσης τέλεσης της παράβασης τις σχετικές εκθέσεις στην Υπηρεσία τους. Η απόφαση επιβολής προστίμου εκδίδεται μέσα σε προθεσμία δεκαπέντε (15) εργάσιμων ημερών από την υποβολή της σχετικής έκθεσης, και αφού ζητηθεί ακρόαση του διοικούμενου κατά το άρθρο 6 του ν. 2690/1999 (Α' 45), και κοινοποιείται αμελλητί στον παραβάτη”.

Εκτός λοιπόν των ωφελειών που αποκτούν από την χρήση των μηχανημάτων POS τα Δημόσια ταμεία (με τις συναλλαγές μέσω ηλεκτρονικών συστημάτων φαίνονται τα ακριβή έσοδα των επιχειρήσεων και έτσι αποδίδεται με μεγαλύτερη ακρίβεια ο ΦΠΑ), όφελος υπάρχει και από πλευράς φορολογούμενων. Όπως αναφέρεται χαρακτηριστικά στο άρθρο 68 του Ν.4446/2016 “ 1. Στο άρθρο 16 του ν. 4172/2013 (Α' 167) προστίθεται νέα παράγραφος 3, ως εξής: «3.α) Προκειμένου να διατηρηθεί η μείωση φόρου σύμφωνα με το άρθρο αυτό, ο φορολογούμενος απαιτείται να πραγματοποιήσει δαπάνες απόκτησης αγαθών και λήψης υπηρεσιών στην ημεδαπή ή σε κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ε.Ο.Χ., οι οποίες να έχουν εξοφληθεί με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής, όπως, ενδεικτικά αλλά όχι περιοριστικά, κάρτες και μέσα πληρωμής με κάρτες, πληρωμή μέσω λογαριασμού πληρωμών Παρόχων Υπηρεσιών Πληρωμών του ν. 3862/2010, χρήση ηλεκτρονικού πορτοφολιού κ.λπ., το ελάχιστο ποσό

των οποίων προσδιορίζεται ως ποσοστό του φορολογητέου εισοδήματος του, σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

Πίνακας 18 - Ποσοστό ελάχιστης δαπάνης με ηλεκτρονική συναλλαγή και μέσα πληρωμής με κάρτα

Εισόδημα (σε ευρώ)	Ποσοστό ελάχιστης δαπάνης με ηλεκτρονική συναλλαγή και μέσα πληρωμής με κάρτα (Προοδευτική εφαρμογή)
1-10.000	10%
10.000,01-30.000	15%
30.000,01 και άνω	20% και μέχρι 30.000 ευρώ

β) Από την υποχρέωση χρήσης ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής για την πραγματοποίηση των δαπανών της περίπτωσης α' εξαιρούνται φορολογούμενοι εβδομήντα (70) ετών και άνω, άτομα με ποσοστό αναπηρίας ογδόντα τοις εκατό (80%) και άνω, όσοι βρίσκονται σε δικαστική συμπαράσταση, οι φορολογικοί κάτοικοι της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 20 του ν. 4172/2013, που υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης στην Ελλάδα και φορολογούνται με την κλίμακα από μισθωτή εργασία και συντάξεις. Για τους φορολογούμενους του προηγούμενου εδαφίου, απαιτείται η προσκόμιση αποδείξεων ίσης αξίας, σύμφωνα με την κλίμακα της προηγούμενης περίπτωσης.

γ) Αν δεν καλύπτεται το ελάχιστο απαιτούμενο ποσό της παραπάνω κλίμακας, τότε ο φόρος προσαυξάνεται κατά το ποσό που προκύπτει από τη θετική διαφορά μεταξύ του απαιτούμενου και του δηλωθέντος ποσού, πολλαπλασιαζόμενης με συντελεστή είκοσι δύο τοις εκατό (22%)". Επομένως, όλο και περισσότεροι φορολογούμενοι, ακόμα και άτομα μεγαλύτερης ηλικίας που δεν είναι τόσο εξοικειωμένα με την τεχνολογία, αντί μετρητών, πληρώνουν μέσω καρτών ώστε να επωφεληθούν από το μέτρο αυτό.

Ένα επιπλέον κίνητρο για τη χρήση των ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής είναι το Πρόγραμμα Δημοσίων Κληρώσεων (Λοταρία) που οργανώνει το Κράτος. Στο Ν.4446/2016 αναφέρεται "1. Οι συναλλαγές που πραγματοποιούνται με τη χρήση μέσων πληρωμής με κάρτα ή άλλου ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής, για την αγορά αγαθών ή την λήψη υπηρεσιών, λαμβάνονται υπόψη για τη συμμετοχή σε πρόγραμμα δημοσίων κληρώσεων (Λοταρίες), μέσω του οποίου, οι τυχεροί, επιβραβεύονται με χρηματικά ή και σε είδος έπαθλα. Τα χρηματικά έπαθλα δεν κατάσχονται, δεν υπόκεινται σε κανενός είδους παρακράτηση και δεν συμψηφίζονται με τυχόν οφειλές του δικαιούχου προς το

Ελληνικό Δημόσιο. Το συνολικό διανεμόμενο χρηματικό ποσό κατά τις διενεργούμενες κληρώσεις επιβαρύνει τον Κρατικό Προϋπολογισμό και δεν δύναται να υπερβαίνει το ποσό των δώδεκα (12) εκατομμυρίων ευρώ κατ' έτος". Ήδη η Α.Α.Δ.Ε έχει πραγματοποιήσει λοταρίες για το 2017, και έτσι ωθεί τους φορολογούμενους να πραγματοποιούν τις πληρωμές τους ηλεκτρονικά, ώστε να συμμετάσχουν με περισσότερους λαχνούς (αναλόγως του ποσού που έχουν πραγματοποιήσει με τις κάρτες τους) στην επόμενη κλήρωση της λοταρίας.

Τέλος, άλλο ένα μέτρο, πρόσφατο και μικρής διάρκειας, για τον περιορισμό της φοροδιαφυγής, ήταν η οικειοθελής αποκάλυψη φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών. Μέσω της διαδικασίας αυτής, δόθηκε ευκαιρία σε όσους φοροδιέφευγαν και μη, να εμφανίσουν τα επιπλέον εισοδήματα, αποφεύγοντας κάποιες κυρώσεις. Συγκεκριμένα, ο Ν.4446/2016 καθορίζει “ 1. Φορολογούμενοι, οι οποίοι δεν έχουν υποβάλει δήλωση ή έχουν υποβάλει ελλιπή ή ανακριβή δήλωση, μπορούν από τη δημοσίευση του παρόντος μέχρι και τις 25.11.2017 να υποβάλουν αρχικές ή τροποποιητικές, χρεωστικές ή μηδενικές, δηλώσεις, ανεξαρτήτως αν προκύπτει φόρος για καταβολή. Η ρύθμιση του ανωτέρω εδαφίου καταλαμβάνει κάθε υποχρέωση από φόρο, τέλος ή εισφορά εκ των αναφερομένων στο άρθρο 2 και στο Παράρτημα του ν. 4174/2013 (Α' 170), καθώς και οποιαδήποτε δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα, υπό την προϋπόθεση ότι η προθεσμία για την υποβολή της αρχικής δήλωσης είχε λήξει μέχρι τις 30.9.2016.

2. Οι δηλώσεις υποβάλλονται, κατά περίπτωση, ηλεκτρονικά ή χειρόγραφα. Μετά την υποβολή της δήλωσης διενεργείται, κατά περίπτωση, άμεσος, διοικητικός ή διορθωτικός προσδιορισμός του οφειλόμενου κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς, καθώς και του πρόσθετου φόρου εκπρόθεσμης υποβολής των άρθρων 1 και 2 του ν. 2523/1997 (Α' 179), ή του προστίμου εκπρόθεσμης υποβολής του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, κατά περίπτωση, και υπολογισμός του τόκου του άρθρου 53 του ν. 4174/2013. Εάν από τις ανωτέρω δηλώσεις δεν προκύπτει φόρος, τέλος ή εισφορά δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 4 παρ. 1 του ν. 2523/1997 ή του άρθρου 54 του ν. 4174/2013.

3. Για αρχικές και τροποποιητικές δηλώσεις που υποβάλλονται κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου μέχρι και τις 31.3.2017, ο τυχόν οφειλόμενος πρόσθετος φόρος κατά τα άρθρα 1 και 2 του ν. 2523/1997 (Α' 179) ορίζεται στο οκτώ τοις εκατό (8%) του κυρίου φόρου. Για αρχικές ή τροποποιητικές δηλώσεις που

υποβάλλονται μετά τις 31.3.2017 και μέχρι το πέρας της προθεσμίας της παραγράφου 1, ο τυχόν οφειλόμενος πρόσθετος φόρος ορίζεται στο δέκα τοις εκατό (10%) του κυρίου φόρου.

4. Ο κατά τα ανωτέρω προσδιορισθείς πρόσθετος φόρος αναπροσαρμόζεται περαιτέρω βάσει των συντελεστών αναπροσαρμογής του κατωτέρω πίνακα αναλόγως του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία υποβολής της αρχικής δήλωσης, ως ακολούθως:

Πίνακας 19 - Συντελεστές αναπροσαρμογής

ΕΤΟΣ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ
Έως 2001	25,00%
2002	23,00%
2003	20,00%
2004	16,00%
2005	15,00%
2006	12,00%
2007	10,00%
2008	6,00%
2009	5,00%
2010 και μετά	0,00%

Επιπλέον, στη συνέχεια του ίδιου νόμου όσοι συμμορφώθηκαν με τις ανωτέρω διατάξεις, επωφελήθηκαν ως εξής “ 1. Σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των άρθρων 58, 58Α και 59 του ν. 4174/2013 ή του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 (Α' 129) ή του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 ή άλλων διατάξεων, ούτε άλλες φορολογικές, διοικητικές ή ποινικές κυρώσεις και μέτρα τόσο για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τις ως άνω υποβαλλόμενες δηλώσεις όσο και για τις φορολογικές παραβάσεις που αποκαθίστανται με τις δηλώσεις αυτές. Ειδικώς, τυχόν επιβληθέντα διασφαλιστικά μέτρα αίρονται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 46 του ν.4174/2013, και στην περίπτωση που από τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου δεν προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις υποβληθείσες κατά τα ανωτέρω δηλώσεις, τα μέτρα αίρονται μετά την καταβολή της οφειλής κατά τα οριζόμενα στις ως άνω διατάξεις”.

Τα έσοδα που εισέπραξε το Δημόσιο από τους φόρους που προέκυψαν από την οικειοθελή αποκάλυψη εισοδημάτων υπολογίζονται γύρω στα 600 εκατομμύρια ευρώ,

ενώ τα εισοδήματα που αποκαλύφθηκαν έφτασαν περίπου τα 5 δις ευρώ. Πολλοί ζήτησαν παράταση του μέτρου αυτού, δείχνοντας έτσι ότι αν και παροδικό ήταν αποτελεσματικό.

4.3. Ποινολόγιο

Εάν παρά τα παραπάνω κίνητρα, γίνει αντιληπτό από τις αρχές ότι κάποιος φορολογούμενος φοροδιαφεύγει, τότε ακολουθούν ποινές και κυρώσεις. Η φοροδιαφυγή θεωρείται ποινικώς κολάσιμη πράξη, παρόλα αυτά οι ποινές ποικίλουν ανάλογα με το είδος και την έκταση της φοροδιαφυγής που έχει διαπραχθεί. Το ποινολόγιο για κάθε κατηγορία είναι το ακόλουθο (Κορομηλάς, 2016):

α) Τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής (άρθρο 53 Ν.4174/2013)

Το άρθρο 53 του Κ.Φ.Δ. προσδιορίζει ότι οι τόκοι επιβάλλονται όταν *“1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από τη λήξη της νόμιμης προθεσμίας έως και την ημερομηνία καταβολής του φόρου. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού”*. Οι τόκοι υπολογίζονται με 0,73% για κάθε μήνα καθυστέρησης. Με τον προγενέστερο νόμο (άρθρο 1 του Ν.2523/1997), μέχρι 31/12/2013, οι τόκοι προσδιορίζονταν για κάθε μήνα καθυστέρησης ως εξής:

- Στη περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης εισοδήματος, λογίζεται 1% πρόσθετος φόρος επί του οφειλόμενου φόρου. Για υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης Φ.Π.Α. & παρακρατούμενων φόρων, λογίζεται 1,5% πρόσθετος φόρος.
- Στη περίπτωση ανακριβούς υποβολής δήλωσης εισοδήματος, λογίζεται 2% πρόσθετος φόρος επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω της ανακρίβειας. Για υποβολή ανακριβούς δήλωσης Φ.Π.Α. & παρακρατούμενων φόρων, λογίζεται 3% πρόσθετος φόρος.

- Στην περίπτωση μη υποβολής δήλωσης εισοδήματος, λογίζεται 2,5% πρόσθετος φόρος επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω μη υποβολής δήλωσης. Για μη υποβολή δήλωσης Φ.Π.Α. & παρακρατούμενων φόρων, λογίζεται 3,5% πρόσθετος φόρος.

β) Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54 Ν.4174/2013)

Στις διαδικαστικές παραβάσεις ανήκουν η υποβολή ή μη εκπρόθεσμης δήλωσης, τα κωλύματα που μπορεί να δημιουργήσει ο φορολογούμενος κατά τη διάρκεια φορολογικού ελέγχου, αλλά και οι ελλείψεις που μπορεί να υπάρχουν στο μητρώο του φορολογούμενου. Συγκεκριμένα οι κατηγορίες αυτές φαίνονται αναλυτικά στο άρθρο 54 του Κ.Φ.Δ.: “ 1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου, β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση, γ) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου, δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, ε) δεν συνεργαστεί στη διάρκεια φορολογικού ελέγχου, στ) δεν γνωστοποιήσει στη Φορολογική Διοίκηση το διορισμό του φορολογικού εκπροσώπου του, ζ) δεν προβαίνει σε εγγραφή στο φορολογικό μητρώο, η) δεν συμμορφώνεται με κάθε υποχρέωση σχετική με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων, όπως ορίζονται στο Άρθρο 13 του Κώδικα”.

Για κάθε μια από τις ανωτέρω κατηγορίες οι ποινές είναι οι ακόλουθες:

1.α. Ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου: Όταν δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου, δηλαδή σε μηδενικές, πιστωτικές ή πληροφοριακού χαρακτήρα δηλώσεις, το πρόστιμο από 01/01/2014 είναι 100 ευρώ. Αντίθετα, για εκπρόθεσμες δηλώσεις που αφορούν χρήσεις έως 31/12/2013, επιβάλλονται τα πρόστιμα του άρθρου 4 του Ν.2523/1997, το οποίο δεν θα πρέπει να ξεπερνά το προβλεπόμενο πρόστιμο των 100 ευρώ.

1.β. & 1.γ. Ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση ή δήλωση παρακράτησης φόρου : Σε αυτή τη περίπτωση, όταν δηλαδή προκύπτει φόρος από τις δηλώσεις, τα πρόστιμα που επιβάλλονται εξαρτώνται από το αν ο φορολογούμενος τηρεί ή όχι βιβλία, αλλά και τι είδους βιβλία.

- Στην περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος να τηρεί λογιστικά βιβλία, το πρόστιμο είναι 100 ευρώ.
- Στην περίπτωση που ο φορολογούμενος τηρεί απλογραφικά βιβλία, το πρόστιμο είναι 250 ευρώ.
- Στην περίπτωση που ο φορολογούμενος τηρεί διπλογραφικά βιβλία, το πρόστιμο είναι 500 ευρώ.

Εδώ πρέπει να σημειωθεί ότι σε κάθε περίπτωση επειδή η μη υποβολή δήλωσης διαπιστώνεται μόνο κατόπιν ελέγχου, το πρόστιμο του άρθρου 54, επιβάλλεται μόνο εφόσον είναι μεγαλύτερο από τα προβλεπόμενα στα άρθρα 58, 58^A & 59, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 6 του άρθρου 62 που αναφέρει «εφόσον, για την ίδια παράβαση, επιβάλλονται, σύμφωνα με τον Κώδικα, περισσότερα πρόστιμα, υπερισχύει η διάταξη που προβλέπει το μεγαλύτερο πρόστιμο». Για να γίνει πιο κατανοητό, θα βοηθήσει το παρακάτω παράδειγμα: Έστω εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης παρακρατούμενου φόρου την 27/06/2016, με χρεωστικό ποσό φόρου ύψους 1.000 ευρώ, από υπόχρεο που τηρεί διπλογραφικά βιβλία, για την οποία η προθεσμία υποβολής και καταβολής λήγει 31/03/2016. Ο συνολικό ποσό που θα πληρώσει ο φορολογούμενος είναι:

Παρακρατούμενος φόρος	1.000,00 ευρώ
Τόκοι – Άρθρο 53 ($1.000 * 0,73\% * 3$ μήνες)	21,90 ευρώ
Πρόστιμο – Άρθρο 54 (διπλογραφικά βιβλία)	500,00 ευρώ
<u>Πρόστιμο – Άρθρο 59 (δεν επιβάλλεται)</u>	<u>0,00 ευρώ</u>
Συνολικό ποσό οφειλής	1.521,90 ευρώ.

1.δ. Ο φορολογούμενος δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων: Και σε αυτή τη περίπτωση, ισχύει ότι ίσχυε και στη προηγούμενη περίπτωση, δηλαδή το πρόστιμο προσδιορίζεται με βάση τι είδους βιβλία έχει ο φορολογούμενος.

- Στην περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος να τηρεί λογιστικά βιβλία, το πρόστιμο είναι 100 ευρώ.
- Στην περίπτωση που ο φορολογούμενος τηρεί απλογραφικά βιβλία, το πρόστιμο είναι 250 ευρώ.
- Στην περίπτωση που ο φορολογούμενος τηρεί διπλογραφικά βιβλία, το πρόστιμο είναι 500 ευρώ.

1.ε. Ο φορολογούμενος δεν συνεργαστεί στη διάρκεια φορολογικού ελέγχου: Εάν ο φορολογούμενος για οποιοδήποτε λόγο δημιουργεί κώλυμα κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, τότε το πρόστιμο είναι 2.500 ευρώ.

1.στ. Ο φορολογούμενος δεν γνωστοποιήσει στη Φορολογική Διοίκηση το διορισμό του φορολογικού εκπροσώπου του: Το άρθρο 8 του Κ.Φ.Δ. αναφέρει “Φορολογούμενος που δεν διαθέτει ταχυδρομική διεύθυνση στην Ελλάδα, υποχρεούται να ορίσει εκπρόσωπο με φορολογική κατοικία στην Ελλάδα, για σκοπούς συμμόρφωσης με τις τυπικές υποχρεώσεις, σύμφωνα με τον Κώδικα”. Εάν δεν υποβληθεί η δήλωση προσδιορισμού φορολογικού εκπροσώπου, τα πρόστιμα είναι τα ακόλουθα:

- Στην περίπτωση που ο φορολογούμενος τηρεί απλογραφικά βιβλία, το πρόστιμο είναι 250 ευρώ.
- Στην περίπτωση που ο φορολογούμενος τηρεί διπλογραφικά βιβλία, το πρόστιμο είναι 500 ευρώ.

Εάν υποβληθεί εκπρόθεσμα η ανωτέρω δήλωση, τότε το πρόστιμο είναι 100 ευρώ.

1.ζ. Ο φορολογούμενος δεν προβαίνει σε εγγραφή στο φορολογικό μητρώο: Εάν ένας φορολογούμενος ενώ έχει την υποχρέωση, δεν έχει γραφτεί στα φορολογικά μητρώα ή έχει γραφτεί παραπάνω από μια φορά, τότε το πρόστιμο είναι 2.500 ευρώ.

1.η. Ο φορολογούμενος δεν συμμορφώνεται με κάθε υποχρέωση σχετική με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων, όπως ορίζονται στο Άρθρο 13 του Κώδικα: Το άρθρο 13 του Κώδικα προσδιορίζει ότι “ 1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί βιβλία και στοιχεία που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία. 2. Τα βιβλία και στοιχεία πρέπει να διαφυλάσσονται κατ’ ελάχιστον: α) για διάστημα πέντε (5) ετών ή β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Κώδικα, έως ότου

παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή γ) έως ότου τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης”. Επομένως, σε κάθε περίπτωση, το πρόστιμο που επιβάλλεται είναι 2.500 ευρώ.

Στα ανωτέρω, προστίθενται και οι διατάξεις της παραγράφου 14^α του άρθρου 40 του Ν.4410/2016 “Στην παρ. 1 του άρθρου 54 του ν.4174/2013 προστίθενται περιπτώσεις ι’, ια’ και ιβ’ ως εξής: ι) παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, ια) εκδίδει στοιχεία λιανικής πώλησης χωρίς τη χρήση φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού ή από φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές, ιβ) εκδίδει δελτία και αποδείξεις από το Ολοκληρωμένο Σύστημα Ελέγχου Εισροών - Εκροών, χωρίς τη χρήση εγκεκριμένου μοντέλου μηχανισμού σήμανσης (Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.)”. Σε αυτές τις περιπτώσεις, οι ποινές είναι οι ακόλουθες:

1.ι. Ο φορολογούμενος παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών: Οι ανωτέρω παραβάσεις τιμωρούνται κατ’ είδος. Συγκεκριμένα,

- Στην περίπτωση που ο υπαίτιος της παράβασης είναι ο κάτοχος-χρήστης του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού, το πρόστιμο είναι 5.000 ευρώ.
- Στην περίπτωση που ο υπαίτιος της παράβασης είναι η επιχείρηση μεταπώλησης ή τεχνικής υποστήριξης, το πρόστιμο είναι 10.000 ευρώ.
- Στην περίπτωση που ο υπαίτιος της παράβασης είναι η επιχείρηση που έχει λάβει έγκριση λογισμικού (Software) και υλισμικού (hardware) από τα αρμόδια όργανα, το πρόστιμο είναι 20.000 ευρώ.

1.ια. & 1.ιβ. Ο φορολογούμενος εκδίδει στοιχεία λιανικής πώλησης χωρίς τη χρήση φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού ή από φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές ή εκδίδει δελτία και αποδείξεις από το Ολοκληρωμένο Σύστημα Ελέγχου Εισροών - Εκροών, χωρίς τη χρήση εγκεκριμένου μοντέλου μηχανισμού σήμανσης (Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.): Σε κάθε μία των περιπτώσεων, το πρόστιμο που επιβάλλεται είναι 500 ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο.

Σε όλες τις ανωτέρω παραβάσεις, ορίζεται από το νόμο ότι σε περίπτωση επανάληψης της ίδιας παράβασης εντός πενταετίας, το πρόστιμο είναι το διπλάσιο του αρχικού, ενώ με δεύτερη επανάληψη μέσα στη πενταετία, το πρόστιμο είναι το τετραπλάσιο του αρχικού.

γ) Ενδοομιλικές συναλλαγές (άρθρο 56 Ν.4174/2013)

Σε κάθε μια από τις παραβάσεις που περιγράφονται στο άρθρο 56 του Κώδικα, οι ποινές περιγράφονται ως εξής:

1. Εκπρόθεσμη υποβολή του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών: Όταν συντρέχει ο λόγος αυτός, το πρόστιμο ορίζεται ως το 1/1.000 των δηλούμενων ακαθάριστων εσόδων του υπόχρεου φορολογούμενου. Το ποσό αυτό δεν μπορεί να είναι μικρότερο των 500 ευρώ αλλά ούτε και μεγαλύτερο των 2.000 ευρώ. Επιπλέον, όταν γίνεται εκπρόθεσμη υποβολή τροποποιητικού συνοπτικού πίνακα, το παραπάνω πρόστιμο επιβάλλεται μόνο αν μεταβάλλονται τα ποσά των συναλλαγών και οι συνολικές διαφορές είναι άνω των 200.000 ευρώ. Τέλος, στην περίπτωση ανακριβούς υποβολής του Πίνακα, το πρόστιμο υπολογίζεται επί των ποσών που αφορά η ανακρίβεια και επιβάλλεται μόνο αν η ανακρίβεια αφορά ποσοστό μεγαλύτερο του 10% των συνολικών συναλλαγών για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης.

2. Μη υποβολή του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών: Στη συγκεκριμένη περίπτωση, το πρόστιμο ορίζεται ως το 1/1.000 επί των συναλλαγών για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης. Το ποσό αυτό δεν μπορεί να είναι μικρότερο των 2.500 ευρώ και μεγαλύτερο των 10.000 ευρώ.

3. Εκπρόθεσμη διάθεση ή μη διάθεση του φακέλου τεκμηρίωσης στη Φορολογική Διοίκηση: Το πρόστιμο στη περίπτωση της εκπρόθεσμης διάθεσης του φακέλου, εξαρτάται από την ημέρα της υποβολής του. Δηλαδή:

- Διάθεση του φακέλου από την 31^η ημέρα της κοινοποίησης της σχετικής πρόσκλησης έως την 60^η ημέρα, επιβάλλεται πρόστιμο 5.000 ευρώ.
- Διάθεση του φακέλου από την 61^η ημέρα της κοινοποίησης της σχετικής πρόσκλησης έως την 90^η ημέρα, επιβάλλεται πρόστιμο 10.000 ευρώ.
- Μη διάθεση ή διάθεση του φακέλου από την 91^η ημέρα της κοινοποίησης της σχετικής πρόσκλησης και ύστερα, επιβάλλεται πρόστιμο 20.000 ευρώ.

Όπως στο άρθρο 54, έτσι και εδώ, ορίζεται από το νόμο ότι σε περίπτωση επανάληψης της ίδιας παράβασης εντός πενταετίας, το πρόστιμο είναι το διπλάσιο του αρχικού, ενώ με δεύτερη επανάληψη μέσα στη πενταετία, το πρόστιμο είναι το τετραπλάσιο του αρχικού.

δ) Ανακριβής δήλωση – μη υποβολή δήλωσης (άρθρο 58 Ν.4174/2013)

1. Ο φορολογούμενος υποβάλλει ανακριβή δήλωση: Όταν δεν υποβάλλεται δήλωση, το πρόστιμο που επιβάλλεται είναι επί της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση και του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση. Αυτό σημαίνει ότι:

- Στη περίπτωση που το ποσό της διαφοράς ανέρχεται από 5% έως 20% του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, τότε το πρόστιμο είναι 10% επί του ποσού της διαφοράς.
- Στη περίπτωση που το ποσό της διαφοράς υπερβαίνει το 20% έως 50% του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, τότε το πρόστιμο είναι 25% επί του ποσού της διαφοράς (Ν.4337/2015).
- Στη περίπτωση που το ποσό της διαφοράς υπερβαίνει το 50% του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, τότε το πρόστιμο είναι 50% επί του ποσού της διαφοράς (Ν.4337/2015).

Για παράδειγμα, έστω ότι ο φόρος που προκύπτει από την δήλωση είναι 4.000 ευρώ, και η Φορολογική Διοίκηση προβαίνει σε διορθωτικό προσδιορισμό φόρου 5.000 ευρώ. Η διαφορά είναι 1.000 ευρώ, δηλαδή το 25% του αρχικού φόρου. Επομένως θα επιβληθεί ο φόρος που αναλογεί στη 2^η περίπτωση, δηλαδή $1.000 \cdot 20\% = 200$ ευρώ.

2. Ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει δήλωση: Όταν δεν υποβάλλεται δήλωση, το πρόστιμο που επιβάλλεται είναι ίσο με το 50% του ποσού του φόρου που αναλογεί στην μη υποβληθείσα δήλωση (Ν.4337/2015). Στη προκείμενη περίπτωση, όπως αναφέρθηκε και σε προηγούμενη παράγραφο, επιβάλλεται το μεγαλύτερο πρόστιμο μεταξύ του άρθρου 54 και του άρθρου 58.

ε) Παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας (άρθρο 58^A – Ν.4174/2013, 4337/2015)

1. Μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ: Όταν προκύπτει ένα τέτοιο γεγονός, επιβάλλεται πρόστιμο 50% επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο ισχύουν τα εξής (Ν.4410/2016):

- Στη περίπτωση που ο φορολογούμενος τηρεί απλογραφικά βιβλία, το πρόστιμο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των 250 ευρώ.
- Στη περίπτωση που ο φορολογούμενος τηρεί διπλογραφικά βιβλία, το πρόστιμο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των 500 ευρώ.

Εάν σε μεταγενέστερο έλεγχο, διαπιστωθεί εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, τότε επιβάλλεται πρόστιμο 100% επί του φόρου:

- Στη περίπτωση που ο φορολογούμενος τηρεί απλογραφικά βιβλία, το πρόστιμο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των 500 ευρώ.
- Στη περίπτωση που ο φορολογούμενος τηρεί διπλογραφικά βιβλία, το πρόστιμο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των 1.000 ευρώ.

Σε κάθε επόμενη ίδια παράβαση σε μεταγενέστερο έλεγχο εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, τότε επιβάλλεται πρόστιμο 200% επί του φόρου:

- Στη περίπτωση που ο φορολογούμενος τηρεί απλογραφικά βιβλία, το πρόστιμο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των 1.000 ευρώ.
- Στη περίπτωση που ο φορολογούμενος τηρεί διπλογραφικά βιβλία, το πρόστιμο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των 2.000 ευρώ.

Αξίζει να σημειωθεί ότι κατά τη θερινή τουριστική περίοδο, στους ελέγχους που πραγματοποιούνταν, παράλληλα με τα ανωτέρω πρόστιμα, γινόταν και αναστολή λειτουργίας επαγγελματικών εγκαταστάσεων, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1102/13-7-2017. Συνοπτικά, οι κυρώσεις ήταν οι ακόλουθες: “*Η λειτουργία της επαγγελματικής εγκατάστασης στην οποία διενεργήθηκε ο έλεγχος, σύμφωνα με τα ανωτέρω, αναστέλλεται: α. άμεσα για σαράντα οκτώ (48) ώρες, εφόσον διαπιστώνεται η μη έκδοση ή η κατά την έννοια του Κ.Φ.Δ. ανακριβής έκδοση πλέον των δέκα (10) προβλεπόμενων*

παραστατικών πώλησης, από τον ίδιο έλεγχο, ή, ανεξαρτήτως του πλήθους, η καθαρή αξία των αγαθών ή υπηρεσιών για τα οποία δεν εκδόθηκαν παραστατικά πώλησης ή αυτά εκδόθηκαν ανακριβώς υπερβαίνει τα πεντακόσια (500) ευρώ, β. αμελλητί για ενενήντα έξι (96) ώρες, εφόσον, εντός του ίδιου ή του επόμενου φορολογικού έτους από τις διαπιστώσεις της ως άνω περίπτωσης α', διαπιστώνεται εκ νέου στην ίδια ή σε άλλη επαγγελματική εγκατάσταση του υπόχρεου η μη έκδοση ή η ανακριβής έκδοση τουλάχιστον τριών (3) παραστατικών πώλησης, από τον ίδιο έλεγχο, ανεξαρτήτως αξίας αυτών, γ. αμελλητί για δέκα (10) ημέρες, κάθε φορά που εντός δύο (2) φορολογικών ετών από τις διαπιστώσεις της ως άνω περίπτωσης β', διαπιστώνεται η μη έκδοση ή η ανακριβής έκδοση τουλάχιστον τριών (3) παραστατικών πώλησης, από τον ίδιο έλεγχο, ανεξαρτήτως αξίας αυτών". Σε περιπτώσεις που γινόταν παρεμπόδιση του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου ή παραβίαση της αναστολής λειτουργίας, τότε αυξάνονταν και οι ποινές.

2. Υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ: Στη περίπτωση αυτή, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το 50% επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς.

3. Άσκηση οικονομικής δραστηριότητας χωρίς να έχει υποβληθεί δήλωση έναρξης εργασιών: Και σε αυτή τη περίπτωση το πρόστιμο είναι ίσο με το 50% επί του ποσού του ΦΠΑ που θα έπρεπε να είχε αποδοθεί για όλη τη διάρκεια λειτουργίας της οικονομικής δραστηριότητας.

4. Πρόσωπο μη υπόχρεο σε υποβολή δηλώσεων ΦΠΑ που εκδίδει φορολογικά στοιχεία με ΦΠΑ, χωρίς να έχει τέτοια υποχρέωση: Και εδώ, το πρόστιμο είναι ίσο με το 50% επί του αναγραφόμενου φόρου που δεν αποδόθηκε.

Είναι σημαντικό να σημειωθεί ότι “ Στην περίπτωση που επιβάλλονται τα πρόστιμα για παραβάσεις των παραγράφων 1, 3 και 4 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2 περί υποβολής ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης, τα πρόστιμα αυτά αφαιρούνται από το πρόστιμο της παραγράφου 2. Ειδικά στην περίπτωση επιβολής προστίμων για παραβάσεις της παραγράφου 1 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2, αφαιρείται το αναλογικό πρόστιμο του 50% και όχι το ελάχιστο πρόστιμο των διακοσίων πενήντα (250) ή πεντακοσίων (500) ευρώ

ή το επιβληθέν σε επόμενους ελέγχους διπλάσιο ή τετραπλάσιο πρόστιμο για διάπραξη ιδίων παραβάσεων εντός πενταετίας” (Ν.4410/2016).

στ) Παραβάσεις σχετικές με τους παρακρατούμενους φόρους (άρθρο 59 Ν.4174/2013)

Μετά τις τροποποιήσεις που έγιναν στο άρθρο 59 με το άρθρο 3 του Ν.4337/2015, τα πρόστιμα που επιβάλλονται στη συγκεκριμένη κατηγορία κατόπιν ελέγχου είναι τα εξής:

1. & 2. Μη υποβολή δήλωσης παρακρατούμενου φόρου από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση απόδοσης φόρου & υποβολή ανακριβούς δήλωσης παρακρατούμενου φόρου:
Και στις δυο περιπτώσεις το πρόστιμο είναι το 50% επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση και 50% επί της διαφοράς του φόρου αντίστοιχα.

Ο Ν.4337/2015 προσθέτει στο άρθρο 62 του Κ.Φ.Δ. ότι “ Τα πρόστιμα των άρθρων 58, 58Α και 59 επιβάλλονται μόνο σε περίπτωση που οι σχετικές παραβάσεις διαπιστωθούν κατόπιν ελέγχου. Το πρόστιμο του άρθρου 58 δεν επιβάλλεται στις περιπτώσεις που επιβάλλονται τα πρόστιμα των άρθρων 58Α και 59”. Επίσης όπως έχει αναφερθεί και στο άρθρο 54 προηγουμένως, επιβάλλεται στον φορολογούμενο το μεγαλύτερο πρόστιμο μεταξύ των προστίμων που επιβάλλονται στα άρθρα 54 & 59 για υποβολή ανακριβούς δήλωσης.

ζ) Εγκλήματα φοροδιαφυγής (άρθρο 66 Ν.4174/2013, Ν.4337/2015)

Όπως έχει αναφερθεί στον ορισμό της φοροδιαφυγής σε προηγούμενο κεφάλαιο, και μετά την πρόσθεση του άρθρου 66 από το άρθρο 8 του Ν.4337/2015, οι παραβάσεις της φοροδιαφυγής συνοψίζουν στη μη δήλωση ή ανακριβή δήλωση στοιχείων με σκοπό την αποφυγή πληρωμής φόρου. Επομένως, οι ποινές και οι κυρώσεις σε αυτή τη κατηγορία είναι οι ακόλουθες:

1. Ποινή φυλάκισης τουλάχιστον 2 χρόνια εάν:

- ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυφτεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις 100.000 ευρώ ανά είδος φόρου,

- το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος: τις 50.000 ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας ή τις 100.000 ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση.

2. Κάθειρξη εάν:

- το ποσό του φόρου, τέλους ή εισφοράς της προηγούμενης παραγράφου υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις 100.000 ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας, ή τις 150.000 ευρώ σε κάθε άλλη περίπτωση φόρου, τέλους ή εισφοράς.

3. Για έκδοση ή αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγή ανύπαρκτη συνολικά ή μέρος αυτής, επιβάλλεται:

- φυλάκιση τουλάχιστον 1 έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των 75.000 ευρώ και
- κάθειρξη έως 10 έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις 200.000 ευρώ.

4. Ποινή φυλάκισης τουλάχιστον 3 μηνών εάν:

- ο φορολογούμενος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος.

Σημειώνεται ότι με το άρθρο 19 του Ν.2523/1997 “Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου”. Επιπλέον, με το ίδιο άρθρο επισημαίνεται ότι “Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή

στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας”. Ως προσθήκη στα ανωτέρω αποτελεί το άρθρο 8 του Ν.4337/2015 “ Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδώσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις ΦΠΑ και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό”.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ V

ΤΡΟΠΟΙ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗΣ

5.1. Εισαγωγή

Για να μπορέσει το Κράτος να ανταπεξέλθει στις δαπάνες που έχει, θα πρέπει να καταπολεμήσει τη φοροδιαφυγή και τη παραοικονομία, και να θωρακίσει όσο το δυνατόν καλύτερα το σύστημα από την επιρροή των φαινομένων αυτών.

Ήδη, με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, έχει γίνει η αρχή για την προστασία της χώρας από περιπτώσεις φοροδιαφυγής. Αρχικά, με το άρθρο 38 του ΚΦΔ, στη γενική διάταξη κατά της φοροδιαφυγής, αναφέρεται χαρακτηριστικά ότι η Φορολογική Διοίκηση στο προσδιορισμό του φόρου, μπορεί να αγνοήσει τεχνητές συναλλαγές ή συμφωνίες, οι οποίες αποσκοπούν στην ύπαρξη φορολογικού πλεονεκτήματος του φορολογούμενου. Επιπλέον, το άρθρο 65 του ΚΦΕ, στην προσπάθεια ενίσχυσης της διακρατικής ανταλλαγής πληροφοριών, αναφέρει χαρακτηριστικά δυο κατηγορίες κρατών που αποτρέπουν τέτοιου είδους συνεργασίες: τα μη συνεργάσιμα κράτη και τα κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς. Και στις δυο περιπτώσεις, κρίνεται απαραίτητη η αποφυγή συνεργασίας με τέτοια κράτη, ώστε να υπάρχει διαφάνεια στις συναλλαγές. Τέλος, το άρθρο 66 του ΚΦΕ, προσδιορίζει πως προκύπτει το φορολογητέο εισόδημα από τις ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες, ξεχωρίζοντας τις επίπλαστες καταστάσεις που έχουν ως σκοπό την αποφυγή του φόρου.

Έτσι, σε συνέχεια των ανωτέρω, η αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής μπορεί να επιτευχθεί μέσω βραχυπρόθεσμων αλλά και μακροπρόθεσμων πλάνων. Συγκεκριμένα, οι τρόποι αντιμετώπισης λοιπόν της φοροδιαφυγής θα μπορούσαν να χωριστούν ως εξής (έρευνα “διαΝΕΟσις” 2016):

- α) Διεθνείς πρακτικές,
- β) Βραχυπρόθεσμες προτάσεις,
- γ) Μεσοπρόθεσμες προτάσεις,
- δ) Μακροπρόθεσμες προτάσεις.

5.1.α. Διεθνείς πρακτικές

Για να μπορέσει η Ελλάδα να εντάξει πιο αποτελεσματικά μέτρα για την πάταξη της φοροδιαφυγής, θα πρέπει τα μέτρα αυτά να υιοθετηθούν και διεθνώς. Τα τελευταία χρόνια, γίνονται προσπάθειες συνεργασίας μεταξύ χωρών για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής, καλλιεργώντας τη φορολογική συνείδηση των φορολογούμενων τους.

Στην Ευρώπη, η Ευρωπαϊκή Ένωση, στα πλαίσια του Σχεδίου Δράσης της κατά της φοροδιαφυγής, υιοθέτησε και επέβαλε στα μέλη της την σύναψη συμβάσεων με άλλες χώρες, ευρωπαϊκές και μη, προς αποφυγή της διπλής φορολόγησης και της μεταφοράς εισοδημάτων σε φορολογικούς παραδείσους. Η ιστοσελίδα της Ε.Ε. αναφέρει ότι *“Υπάρχει κίνδυνος να φορολογηθεί το εισόδημά σας δύο φορές, εάν δύο χώρες έχουν το δικαίωμα να το φορολογήσουν επειδή, για παράδειγμα: ■ διαμένετε σε μια χώρα της ΕΕ, αλλά εργάζεστε σε άλλη (είστε διασυννοριακός εργαζόμενος), ■ είστε αποσπασμένος στο εξωτερικό για σύντομο διάστημα, ■ διαμένετε και αναζητάτε εργασία στο εξωτερικό και έχετε μεταφέρει τις παροχές ανεργίας από τη χώρα σας, ■ είστε συνταξιούχος και έχετε μετεγκατασταθεί σε μια χώρα αλλά λαμβάνετε σύνταξη από άλλη.*

Στις περιπτώσεις αυτές, παρόλο που υπόκεισθε πάντα στους φορολογικούς κανόνες της χώρας διαμονής σας, ενδέχεται να πρέπει επίσης να καταβάλετε φόρους και στην άλλη χώρα. Ευτυχώς, όμως, οι περισσότερες χώρες έχουν συνάψει συμφωνίες διπλής φορολόγησης. Οι συμφωνίες αυτές συνήθως σας απαλλάσσουν από τη διπλή φορολόγηση: ■ σύμφωνα με πολλές διμερείς φορολογικές συμφωνίες, το ποσό του φόρου που πληρώσατε στη χώρα απασχόλησής σας συνυπολογίζεται με τον φόρο που οφείλετε στη χώρα διαμονής σας, ■ σε άλλες περιπτώσεις, το εισόδημα που αποκτάτε στη χώρα απασχόλησής σας φορολογείται μόνο στη χώρα αυτή και απαλλάσσεται από τη φορολογία στη χώρα διαμονής σας”. Στην Ελλάδα, έχουν υπογραφεί 57 τέτοιες συνθήκες, όχι μόνο με τις περισσότερες ευρωπαϊκές χώρες, αλλά και με χώρες από την Αφρική (π.χ. Αίγυπτο, Μαρόκο), την Ασία (π.χ. Ηνωμένα Αραβικά Εμιράτα, Ινδία, Ισραήλ, Κίνα, Κορέα, Τουρκία) και την Αμερική.

Εξίσου χρήσιμοι είναι και οι κανόνες για την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών που αφορούν αλλοδαπούς τραπεζικούς λογαριασμούς φυσικών προσώπων μεταξύ χωρών. Μετά την παγκοσμιοποίηση και την συνεχή πρόοδο της τεχνολογίας, η ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ χωρών δεν θα αργούσε να

πραγματοποιηθεί. Το 2010 στην Αμερική ξεκίνησε η ανταλλαγή πληροφοριών με την εφαρμογή του Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA). Σύμφωνα με το FATCA, μέσω διακρατικών συμφωνιών, οι ΗΠΑ είχαν τη δυνατότητα να λαμβάνουν πληροφορίες από αλλοδαπά χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, αναφορικά με τους λογαριασμούς που τηρούν σε αυτά Αμερικανοί πολίτες φορολογούμενοι. Το 2014 ο ΟΟΣΑ υιοθέτησε το ίδιο σύστημα με την Αμερική, το οποίο στη συνέχεια ενσωματώθηκε και στα Κράτη – Μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Επιπλέον, η Ευρωπαϊκή Ένωση στη προσπάθειά της να καταπολεμήσει το λαθρεμπόριο, και ιδιαίτερα το παράνομο εμπόριο καπνικών, ανακοίνωσε το 2013 μια στρατηγική που βασίζεται σε τέσσερις τομείς: ▪ Μέτρα για τη μείωση των κινήτρων για δραστηριότητες λαθρεμπορίου, ▪ Μέτρα για τη βελτίωση της ασφάλειας της αλυσίδας εφοδιασμού, ▪ Ενίσχυση της εφαρμογής των φορολογικών, τελωνειακών, αστυνομικών και συννοριακών αρχών και ▪ Βαρύτερες κυρώσεις για δραστηριότητες λαθρεμπορίου. Έτσι, με αυτό τον τρόπο, εκτός του ότι δραστηριοποιούνται όλοι οι φορείς ενός Κράτους, βελτιώνεται και η συνεργασία μεταξύ των φορέων.

Σημαντικές επίσης είναι και οι συντονισμένες προσπάθειες ελέγχου μεταξύ δυο ή περισσότερων χωρών με σκοπό την εξάλειψη της φοροδιαφυγής. Συγκεκριμένα, χώρες με κοινά ή παρεμφερή συμφέροντα έναντι κοινών φορολογούμενων, διενεργούν φορολογικούς ελέγχους στα εδάφη τους αντίστοιχα, με σκοπό την αντιμετώπιση της φορολογικής απάτης. Από 1/1/2018, με βάση την οδηγία για συνεργασία (οδηγία 2011/16/ΕΕ), οι εθνικές φορολογικές αρχές έχουν την δυνατότητα για άμεση πρόσβαση σε πληροφορίες οποιουδήποτε τύπου για τα νομικά πρόσωπα, όπως π.χ. τους πραγματικούς δικαιούχους των επιχειρήσεων και αρχεία προς τους πελάτες των επιχειρήσεων. Σύμφωνα με τις βασικές διατάξεις της οδηγίας, η ανταλλαγή πληροφοριών (EOI) χωρίζεται στις εξής μορφές: κατόπιν αιτήματος (EOIR), αυθόρμητη (SEOI) και αυτόματη (AEOI). Όπως δημοσιεύτηκε στην ιστοσελίδα της Taxheaven.gr (5-1-2018) η «ΕΚΘΕΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΙΟ ΚΑΙ ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ για την εφαρμογή της οδηγίας 2011/16/ΕΕ σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της άμεσης φορολογίας» αναφέρει ότι για την ορθή εφαρμογή της οδηγίας θα πρέπει να υπάρξουν βελτιώσεις σε όλες τις μορφές πληροφοριών. Αρχικά, στην ανταλλαγή πληροφοριών κατόπιν αιτήματος (EOIR) θα πρέπει να υπάρχει άμεση υποβολή απαντήσεων ώστε να υπάρχει αποτελεσματική συνεργασία, καθώς η καθυστέρηση απάντησης μπορεί να μην είναι

εξίσου χρήσιμη. Επίσης, στη αυθόρμητη ανταλλαγή πληροφοριών (SEOI), θα πρέπει οι υπάλληλοι με βάση την εμπειρία τους να μοιράζονται τις πληροφορίες, όμως για να καταστεί αυτό αποτελεσματικό, θα πρέπει να γίνεται τακτική ανατροφοδότηση πληροφοριών. Τέλος, στην υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών (AEOI), λόγω του πλήθους των πληροφοριών, θα πρέπει τα Κράτη Μέλη να έχουν επαρκείς πόρους, ώστε να γίνεται αποτελεσματικότερη η επεξεργασία των πληροφοριών. Στη μελλοντική πορεία λοιπόν εκτός της ολοκληρωμένης και διαφανής εφαρμογής της οδηγίας, θα πρέπει να έχουν πραγματοποιηθεί και οι ανωτέρω βελτιώσεις, ώστε να καταπολεμηθεί επαρκώς το φαινόμενο της φοροδιαφυγής.

Όλα τα παραπάνω μέτρα έχουν ενσωματωθεί ήδη στο ελληνικό δίκαιο. Τα περισσότερα, αν και έχουν υιοθετηθεί πρόσφατα, αποτελούν εξίσου σημαντικά μέτρα με τα παλαιότερα, για την πάταξη της φοροδιαφυγής. Ωστόσο, τα αποτελέσματα δεν μπορούν να είναι ακόμα τόσο εμφανή, διότι η έκταση της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα είναι αρκετά μεγάλη, αλλά με τον καιρό θα υπάρξει σταδιακή βελτίωση.

5.1.β. Βραχυπρόθεσμες προτάσεις

Σε βραχυπρόθεσμο ορίζοντα, οι σημαντικότερες λύσεις για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής θα μπορούσαν να είναι οι ακόλουθες:

- Χρήση πλαστικού χρήματος: Όπως αναφέρθηκε και στο προηγούμενο κεφάλαιο, η χρήση πλαστικού χρήματος και οι ηλεκτρονικές συναλλαγές, εκτός του ότι αυξάνουν τα έσοδα των Δημόσιων ταμείων, αποτελούν αυτή τη στιγμή το ισχυρότερο όπλο κατά της φοροδιαφυγής.

Αν και στην αρχή η χρήση πλαστικού χρήματος δεν είχε μεγάλη απήχηση – το 2014 μόλις το 6% των συνολικών πληρωμών γινόνταν με κάρτες, αποτελώντας ένα από τα μικρότερα ποσοστά στην Ευρώπη – μετά τα capital control η προτίμηση αυτού του τρόπου πληρωμής έγινε δημοφιλέστερη έναντι των μετρητών. Σε έρευνα του Ινστιτούτου Εμπορίου & Υπηρεσιών (2017), το 68% των ερωτηθέντων χρησιμοποιούν κάρτες (χρεωστικές – πιστωτικές – προπληρωμένες) για τις πληρωμές τους, έναντι του 32% που χρησιμοποιεί μετρητά. Αν και αρκετοί πιστεύουν ότι με τη χρήση καρτών κινδυνεύουν τα προσωπικά τους στοιχεία,

πολλοί βλέπουν και τα θετικά σε αυτό το σύστημα πληρωμής, και ένα από αυτά είναι η πάταξη της φοροδιαφυγής.

Επίσης με τις ηλεκτρονικές συναλλαγές φαίνονται οι ακριβείς συναλλαγές εσόδων και εξόδων των επιχειρήσεων, με αποτέλεσμα να καταπολεμάται το λαθρεμπόριο, και να αποδίδονται πιο αποτελεσματικά οι φόροι, ιδιαίτερα ο Φ.Π.Α. Για την ενίσχυση της χρήσης ηλεκτρονικών πληρωμών από τις επιχειρήσεις, ο Ν.4446/2016 αναφέρει ότι “ *Τα φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας πεντακοσίων (500) ευρώ και άνω, που εκδίδονται για πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών σε ιδιώτες, εξοφλούνται από τους λήπτες τους, αγοραστές των αγαθών ή των υπηρεσιών, αποκλειστικώς με τη χρήση μέσων πληρωμής με κάρτα ή άλλου ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής, όπως ενδεικτικά άλλα όχι περιοριστικά τραπεζικό έμβασμα, πληρωμή μέσω λογαριασμού πληρωμών, χρήση ηλεκτρονικού πορτοφολιού. Δεν επιτρέπεται εξόφληση των στοιχείων αυτών με μετρητά* ”.

Η Φορολογική Διοίκηση, για να δώσει κίνητρα αλλά και για να επιβραβεύσει τους φορολογούμενους που χρησιμοποιούν κάρτες στις συναλλαγές τους, υιοθέτησε, σχετικά πρόσφατα, αρχικά τη μείωση στο φόρο των φορολογούμενων ανάλογα με το ύψος των αποδείξεων που πληρώνονται ηλεκτρονικά, και ύστερα τις λοταρίες με το πλήθος των λαχών να προσδιορίζεται κλιμακωτά, με βάση το άθροισμα των ποσών που αντιστοιχούν στο σύνολο των συναλλαγών του μήνα στον οποίο αφορά η κλήρωση. Τα κίνητρα αυτά δόθηκαν σε συνδυασμό με κίνητρα που εφαρμόζονται σε χώρες του εξωτερικού για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής. Ένα βήμα παρακάτω θα μπορούσε να ήταν η χρήση μόνο καρτών σε ορισμένες συναλλαγές όπως ήδη εφαρμόζεται σε ορισμένες χώρες όπως π.χ. Βουλγαρία, Γερμανία, Ισπανία, Ιταλία. Με αυτό τον τρόπο, δίνεται περισσότερη ώθηση στις ηλεκτρονικές συναλλαγές, επιτυγχάνοντας έτσι τη πάταξη της φοροδιαφυγής και της παραοικονομίας.

- Μείωση συντελεστών φορολογίας – Μη επιβολή επιπρόσθετων φόρων: Ο κυριότερος παράγοντας που ωθεί τους φορολογούμενους στη φοροδιαφυγή είναι η συνεχής αύξηση των συντελεστών φορολογίας των εισοδημάτων τους. Σε έκθεση του Διεθνούς Νομισματικού Ταμείου το 2013, υποστηρίζεται ότι οι φορολογικοί συντελεστές στην Ελλάδα βρίσκονται στην κορυφή της σειράς του ΟΟΣΑ. Για παράδειγμα, ο κανονικός συντελεστής ΦΠΑ το 2013 ήταν 23%,

τοποθετώντας έτσι την Ελλάδα μεταξύ των τριών προηγμένων χωρών με τους υψηλότερους συντελεστές ΦΠΑ.

Στις μέρες μας, η υπερφορολόγηση, είτε με την συνεχή αύξηση των συντελεστών, είτε με την επιβολή πρόσθετων φόρων, εκτός του ότι ωθεί τους φορολογούμενους στη παρανομία, ωθεί και τις επιχειρήσεις στο να πηγαίνουν σε φορολογικούς παραδείσους, στερώντας από την Ελλάδα επενδύσεις. Γενικότερα, το ασταθές περιβάλλον στη φορολογία, απωθεί τους επενδυτές να φέρουν τα κεφάλαιά τους στη χώρα, με αποτέλεσμα να χάνονται κάθε χρόνο χιλιάδες ευρώ από τα Δημόσια έσοδα.

Έτσι λοιπόν, η μείωση των συντελεστών φορολόγησης στα φυσικά και νομικά πρόσωπα, και η μη περαιτέρω επιβολή φόρων, θα ήταν μια τόνωση στα ταμεία του Κράτους, αφού όλο και περισσότεροι θα δήλωναν τα πραγματικά τους εισοδήματα. Αυτή τη πρακτική έχουν υιοθετήσει και πολλές ευρωπαϊκές χώρες, π.χ. η Εσθονία και το Ηνωμένο Βασίλειο, και παρατηρήθηκε ότι αυξήθηκε το ΑΕΠ και ο ρυθμός ανάπτυξης της χώρας. Σε αντίθεση των πρακτικών που ακολουθούνται αυτή τη στιγμή στην Ελλάδα, η υιοθέτηση των ανωτέρω θα είχε σαφώς θετικότερα αποτελέσματα στα έσοδα της χώρας.

- Έλεγχος και φορολογικές κυρώσεις: Τα ανωτέρω μέτρα για την πάταξη της φοροδιαφυγής θα γίνονταν ακόμα πιο αποτελεσματικά μέσω του κατάλληλου ελέγχου.

Στην έκθεση του το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο (2013), υποστηρίζει ότι τα προβλήματα για την ορθή διεξαγωγή φορολογικών ελέγχων στην χώρα είναι δύο: αρχικά, οι έλεγχοι εστιάζονται σε μη ενεργούς οργανισμούς με ελάχιστες προοπτικές συλλογής πρόσθετων εκτιμώμενων φόρων, καθιστώντας αδύνατο να ελεγχθούν περιπτώσεις υψηλού κινδύνου, και επιπλέον υπάρχει μικρή πιθανότητα ανίχνευσης της αδήλωτης φορολογικής υποχρέωσης κατά τη διενέργεια ελέγχου, λόγω περιορισμένης χρήσης πληροφοριών τρίτων με σκοπό την ανίχνευση ασυνεπειών μεταξύ δηλωθέντος και πραγματικού πλούτου και εισοδήματος και έλλειψης πρόσβασης σε πληροφορίες τραπεζικών λογαριασμών.

Έτσι λοιπόν, για να μπορέσει η Φορολογική Αρχή να συλλέγει τους φόρους που θα έπρεπε, απαραίτητη προϋπόθεση είναι η εντατικοποίηση των φορολογικών ελέγχων και η διεξαγωγή τους από εξειδικευμένους ελεγκτές. Ιδιαίτερη έμφαση για τη στρατηγική του ελέγχου που θα ακολουθηθεί, θα πρέπει να δοθεί σε ομάδες που είναι γνωστό ότι τείνουν στη φοροδιαφυγή. Επιπλέον, διεξαγωγή εντατικότερων

ελέγχων θα πρέπει να γίνεται και για την πάταξη της λαθρεμπορίας, καθώς υπάρχει έξαρση στις μέρες μας.

Από πλευράς ποινών και κυρώσεων στους φορολογικούς ελέγχους, το σύστημα κρίνεται αναποτελεσματικό. Και εδώ το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο (2013) υποστηρίζει ότι, ενώ οι κυρώσεις που προβλέπονται από το νόμο είναι υψηλές, η πιθανότητα πλήρους εφαρμογής των εν λόγω κυρώσεων είναι σχετικά χαμηλή. Ένα παράδειγμα σε αυτή τη περίπτωση είναι η υποβολή αίτησης αμνηστίας σε ελέγχους, κάτι που μπορεί να υποβάλλει ο φορολογούμενος όταν του έχει ήδη αποσταλεί εντολή ελέγχου. Επιπλέον, ακόμα και αν ο έλεγχος εντοπίσει αδήλωτα εισοδήματα, η εκάστοτε φορολογική υπηρεσία μπορεί να μειώσει τις κυρώσεις για μη συμμόρφωση και τους τόκους υπερημερίας. Με την άμεση διευθέτηση των χρεών του, ο φορολογούμενος μπορεί να λάβει έκπτωση επί του συνολικού καταβληθέντος ποσού, όπως επίσης να μειώσει την πιθανότητα δίωξής του. Με τη ρύθμιση των χρεών σε δόσεις, ο φορολογούμενος μπορεί να έχει πρόσθετες εκπτώσεις στις ποινές και στους τόκους επί του προστίμου. Με αυτό τον τρόπο, το πραγματικό επιτόκιο είναι πολύ πιο χαμηλό από τα εμπορικά επιτόκια δανεισμού, γεγονός που καθιστά φθηνότερο να μην δηλώνεται το φορολογητέο εισόδημα ακόμη και στην περίπτωση που διαπιστωθεί τελικά η πραγματική φορολογική υποχρέωση.

Σε συνέχεια των ανωτέρω, θα πρέπει λοιπόν να γίνεται πιο αποτελεσματική η περαιώση των φορολογικών υποθέσεων, από πλευράς ποινών και κυρώσεων. Αν και σημαντικό μέτρο στην γρήγορη επίλυση των διάφορων φορολογικών υποθέσεων είναι η ενδικοφανής προσφυγή, παρόλα αυτά το πλήθος των υποθέσεων που δέχεται η υπηρεσία επίλυσης διαφορών την κάνουν σχεδόν αναποτελεσματική. Εκτός από την ενδυνάμωση της υπηρεσίας αυτής, με έμπειρα και επιστημονικώς καταρτισμένα πρόσωπα στον τομέα του φορολογικού δικαίου, σημαντική βοήθεια θα αποτελούσε και ο εκσυγχρονισμός των δικαστικών διαδικασιών, ώστε να περαιώνονται άμεσα και αποτελεσματικότερα οι φορολογικές υποθέσεις.

5.1.γ. Μεσοπρόθεσμες προτάσεις

Μετά τις προτάσεις με βραχυπρόθεσμο ορίζοντα, σειρά έχουν οι μεσοπρόθεσμες προτάσεις, οι οποίες χρειάζονται περισσότερο χρόνο ώστε να επιτύχουν το επιθυμητό αποτέλεσμα.

- Οργάνωση Φορολογικών Αρχών: Η γραφειοκρατία, η τυπολατρία και γενικότερα η οργάνωση των Φορολογικών Αρχών, αποτελούν ένα από τα σημαντικότερα αίτια της άνθισης της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα. Επομένως, για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, θα πρέπει να γίνει αναδιοργάνωση των Δημόσιων φορέων.

Για να μπορέσει να γίνει κάτι τέτοιο με επιτυχία, θα πρέπει να αντιμετωπισθεί η δυσλειτουργία των φορέων που κρίνονται ότι έχουν περισσότερη ανάγκη. Έτσι, η δημιουργία ενός σταθερού και αμετάβλητου οργανωτικού πλαισίου είναι απαραίτητη, ώστε καθορίζοντας λεπτομερώς τις επιμέρους αρμοδιότητες, να μην δίνει τη δυνατότητα στους φορολογούμενους να παρανομούν.

- Τεχνολογική Οργάνωση: Όπως φάνηκε από τα αίτια της φοροδιαφυγής, προβλήματα με την τεχνολογική οργάνωση των Φορολογικών Αρχών δεν έχουν μόνο οι φορολογούμενοι, αλλά και οι ίδιοι οι υπάλληλοι των υπηρεσιών αυτών. Για να μπορέσουν να λυθούν τα προβλήματα αυτά, θα πρέπει και σε αυτό τον τομέα να γίνει αναδιοργάνωση.

Πρώτο βήμα για την επίτευξη του στόχου αυτού είναι η βελτίωση της ηλεκτρονικής μηχανοργάνωσης. Με αυτό τον τρόπο, η δυσλειτουργία των φορέων που έχουν ανάγκη μπορεί να λυθεί πιο εύκολα και πιο αποτελεσματικά.

Στη συνέχεια, ο περαιτέρω εκσυγχρονισμός και η δημιουργία μιας ηλεκτρονικής φορολογικής διοίκησης μπορεί να συνεισφέρει θετικά με δύο τρόπους. Αρχικά, με την πρόσβαση σε όλες τις υπηρεσίες, θα επιτυγχάνεται η ταχύτερη υποβολή στοιχείων και δηλώσεων, με αποτέλεσμα την άμεση συγκέντρωση και επεξεργασία των δεδομένων των φορολογούμενων. Με τη δημιουργία μιας βάσης δεδομένων, είναι πολύ πιο εύκολο από τους υπαλλήλους να εντοπίζουν γρηγορότερα τους φορολογούμενους που δεν συμμορφώνονται με τις υποχρεώσεις τους. Επιπλέον, σε συνέχεια των παραπάνω, θετικά αποτελέσματα θα υπάρχουν και στην διεξαγωγή φορολογικών ελέγχων. Οι ελεγκτές, έχοντας γνώση των πληροφοριών των φορολογούμενων από τη βάση δεδομένων, θα μπορούν να κάνουν ποιοτικότερο έλεγχο και να ολοκληρώνουν τις απαιτούμενες διαδικασίες σε μικρότερο χρονικό διάστημα.

Εξίσου σημαντικό με τα ανωτέρω στην ενίσχυση της τεχνολογικής οργάνωσης είναι και η μείωση της διαφθοράς. Στο παρελθόν έχουν δημοσιευθεί σκάνδαλα διαφθοράς στις Φορολογικές Αρχές, τα οποία είναι πληγή για τα Δημόσια ταμεία.

Έτσι, για να καταπολεμηθεί η φοροδιαφυγή, θα πρέπει να καταπολεμηθεί και η διαφθορά.

Τέλος, ένα διαλειτουργικό πληροφοριακό σύστημα μεταξύ Φορολογικής Διοίκησης και λοιπών Δημόσιων φορέων, όπως π.χ. της Αστυνομίας και του Λιμενικού, θα ήταν χρήσιμο, ώστε να σχηματίζεται ολοκληρωμένος ο φάκελος του κάθε φορολογούμενου.

- Κατάλληλη κατάρτιση υπαλλήλων Φορολογικής Διοίκησης: Ένα από τα βασικότερα προβλήματα στην ενίσχυση της φοροδιαφυγής και της γραφειοκρατίας είναι η ελλιπής τεχνολογική γνώση αρκετών υπαλλήλων της Φορολογικής Διοίκησης.

Για να μπορέσει λοιπόν να λυθεί αυτό το πρόβλημα, αλλά και τα υπόλοιπα προβλήματα που μπορεί να δημιουργηθούν στο μέλλον, είναι απαραίτητο να υπάρχει συνεχής ενημέρωση, εκπαίδευση και εξειδίκευση των υπαλλήλων, ώστε να μπορέσουν να αξιοποιήσουν το σύνολο των ικανοτήτων τους, και να είναι πιο αποδοτικοί στην εργασία τους.

- Αύξηση Αποδοχών Υπαλλήλων Φορολογικής Διοίκησης και Τιμωρία Φαινομένων Διαφθοράς: Η μείωση όλο και περισσότερο των αποδοχών των υπαλλήλων της Φορολογικής Διοίκησης λόγω πολιτικών λιτότητας, είναι ο κυριότερος παράγοντας στην ώθηση των υπαλλήλων στη διαφθορά. Επίσης, η έλλειψη κινήτρων και συστημάτων ανταμοιβής, και η μη κάλυψη εξόδων της υπηρεσίας, είναι και αυτά εξίσου σημαντικοί λόγοι για την άνθιση φαινομένων διαφθοράς.

Για την καταπολέμηση λοιπόν της διαφθοράς στη Φορολογική Διοίκηση, κρίνεται απαραίτητο η αύξηση των απολαβών των υπαλλήλων της, ώστε να συμβαδίζουν με τις απολαβές αντίστοιχων υπηρεσιών των υπόλοιπων ανεπτυγμένων χωρών. Επιπλέον, η παροχή κινήτρων μέσω αξιολόγησης των παραγόμενων υπηρεσιών κρίνεται αναγκαία ώστε να θεμελιωθεί ένα αξιοκρατικό σύστημα.

5.1.δ. Μακροπρόθεσμες προτάσεις

Σε σχέση με τις βραχυπρόθεσμες και τις μεσοπρόθεσμες προτάσεις, οι προτάσεις με μακροπρόθεσμο ορίζοντα μπορεί να χρειάζονται τον περισσότερο χρόνο για να υλοποιηθούν, όμως έχουν πιο σταθερά θεμέλια σε σχέση με τις υπόλοιπες γιατί αφορούν γενικότερα το σύστημα και τη νοοτροπία των φορολογούμενων.

- Δημιουργία Σταθερού και Απλοποιημένου Φορολογικού Συστήματος: Η πολυπλοκότητα του σημερινού φορολογικού συστήματος, η πολυνομία και η γραφειοκρατία, οδηγούν σε σύγχυση τους φορολογούμενους, οι οποίοι μη μπορώντας τις περισσότερες φορές να συμβαδίσουν με τις συνεχώς ανανεωμένες εξελίξεις, οδηγούνται στη φοροδιαφυγή.

Έτσι, η δημιουργία ενός σταθερού και απλοποιημένου φορολογικού συστήματος παίζει καταλυτικό ρόλο στη πάταξη της φοροδιαφυγής. Η δημιουργία ενός απλοποιημένου φορολογικού συστήματος συμβάλει αρχικά στην ανάπτυξη, καθώς περιορίζοντας την αβεβαιότητα, επιτυγχάνεται υψηλότερος ρυθμός οικονομικής ανάπτυξης λόγω των επενδύσεων, ενώ παράλληλα οι επιχειρήσεις μπορούν να βελτιώσουν την παραγωγικότητά τους. Τέλος, με την οργάνωση ενός τέτοιου συστήματος, αποφεύγονται οι στρεβλώσεις και δίνεται η πεποίθηση ενός φορολογικά δίκαιου Κράτους.

- Διαρθρωτικές Αλλαγές στη Δομή των Επιχειρήσεων: Σημαντική αιτία για την φοροδιαφυγή στην Ελλάδα είναι και ο μεγάλος αριθμός αυτοαπασχολούμενων και μικρών επιχειρήσεων. Με τα κίνητρα που δόθηκαν στο παρελθόν, σε συνδυασμό με τις ιδιαιτερότητες των επιχειρήσεων αυτών, η αύξηση των αυτοαπασχολούμενων και των μικρών επιχειρήσεων οδηγεί σε αύξηση της φοροδιαφυγής.

Για να περιοριστεί το φαινόμενο αυτό, θα πρέπει να δοθούν κίνητρα δημιουργίας μικρομεσαίων και μεγάλων επιχειρήσεων, όπου η δομή τους στο φορολογικό τομέα διευκολύνει τον έλεγχο και έτσι καταπολεμάται η φοροδιαφυγή.

- Δημιουργία Φορολογικής Συνείδησης: Το δυσκολότερο και παράλληλα το πιο αναγκαίο πράγμα στις μέρες μας για την εξάλειψη της φοροδιαφυγής είναι η δημιουργία φορολογικής συνείδησης. Για την επίτευξη του στόχου αυτού, εκτός του ότι χρειάζονται σταδιακές αλλά δραστικές αλλαγές, το μόνο πράγμα που μπορεί στο τέλος να κάνει τη διαφορά είναι η ηθική του κάθε φορολογούμενου.

Το πρώτο βήμα στη καλλιέργεια φορολογικής συνείδησης είναι η ύπαρξη διαφάνειας μεταξύ Κράτους και φορολογούμενων. Εκτός των νέων μέτρων και φόρων που θα πρέπει να ληφθούν, θα πρέπει το Κράτος να δημοσιοποιεί με πλήρη διαφάνεια σε ποιους τομείς χρησιμοποιεί τους φόρους που συλλέχθηκαν. Με αυτό τον τρόπο φαίνεται η ανταποδοτική αξιοποίηση των φορολογικών εσόδων αλλά και

η σταδιακή βελτίωση των παρεχόμενων δημόσιων αγαθών προς όφελος των φορολογούμενων.

Επόμενο βήμα στη καταπολέμηση της φοροδιαφυγής είναι και η ταχύτητα επιβολής ποινών και κυρώσεων. Όταν ο φορολογούμενος γνωρίζει ότι αν αποκαλυφθεί ότι φοροδιαφεύγει θα τιμωρηθεί άμεσα, τότε είναι πιθανότερο να συμμορφωθεί με τους νόμους. Το αντίθετο ακριβώς συμβαίνει στις μέρες μας, καθώς ακόμα και αν αποκαλυφθεί η φοροδιαφυγή, οι κυρώσεις θα επιβληθούν με καθυστέρηση. Παράλληλα με τη ταχύτητα που θα επιβληθεί η ποινή, εξίσου σημαντικό είναι να γνωρίζει ο φορολογούμενος ότι η τιμωρία του του επιβάλλεται με τρόπο δίκαιο και διαφανή. Αυτά τα δύο στοιχεία συμβάλλουν σημαντικά στην ενίσχυση της οικειοθελούς φορολογικής συμμόρφωσης των φορολογούμενων και την γενικότερη δημιουργία και ενίσχυση της φορολογικής συνείδησης.

Τέλος, εξίσου αποτελεσματικό με τα προηγούμενα μέτρα, θα ήταν και η δίκαιη απόδοση δικαιοσύνης. Σήμερα, οι περισσότεροι φορολογούμενοι πιστεύουν ότι λόγω διαφθοράς υπάρχει άνιση μεταχείριση των φορολογούμενων. Έτσι, η παραδειγματική τιμωρία μεγάλων και γνωστών φοροφυγάδων θα δημιουργούσε το αίσθημα δικαιοσύνης στους υπόλοιπους συνεπείς φορολογούμενους.

Παρόλα αυτά όμως, η ηθική του κάθε φορολογούμενου παίζει το σημαντικότερο ρόλο ώστε να εφαρμόζονται οι νόμοι και να συμμορφώνονται όλοι με αυτούς.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ VI

ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΟΥ ΦΑΙΝΟΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ ΛΙΕΘΩΣ

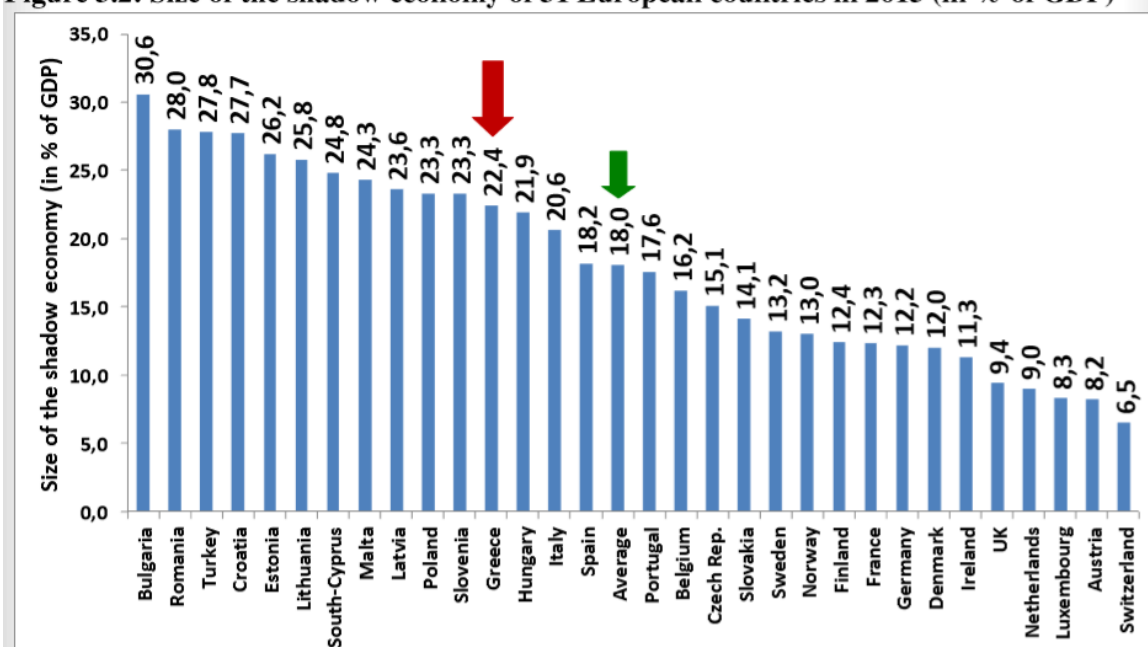
6.1. Εισαγωγή

Τον τελευταίο καιρό, τόσο τα ευρωπαϊκά, όσο και τα διεθνή μέσα ενημέρωσης, έχουν εστιάσει στις δυσμενείς οικονομικές συνθήκες που επικρατούν στην Ελλάδα, και επικεντρώνονται κυρίως στην άνθιση της φοροδιαφυγής και της παραοικονομίας.

Παρά το γεγονός ότι η Ελλάδα βρίσκεται σε αρκετά δύσκολη οικονομική θέση λόγω και των αρνητικών συνεπειών των φαινομένων αυτών, υπάρχουν και άλλες χώρες, με μεγαλύτερη άνθιση της φοροδιαφυγής και της παραοικονομίας. Όπως φαίνεται στο ακόλουθο διάγραμμα από μελέτη του καθηγητή Fr. Schneider (2015), αν και η Ελλάδα βρίσκεται πάνω από τον μέσο όρο του ποσοστού παραοικονομίας των ευρωπαϊκών χωρών, άλλες χώρες κρατάνε τα σκήπτρα στον τομέα αυτό, και με μεγάλη διαφορά.

Διάγραμμα 6 - Ύψος παραοικονομίας σε 31 Ευρωπαϊκές χώρες το 2015 (% του ΑΕΠ)

Figure 3.2: Size of the shadow economy of 31 European countries in 2015 (in % of GDP)



Source: own calculations, January 2015.

Πηγή: Schneider Fr. (2015), «Tax Evasion, Shadow Economy and Corruption in Greece and Other OECD Countries: Some Empirical Facts».

Επιπλέον, στον τομέα της φοροδιαφυγής, τόσο σε ευρωπαϊκό επίπεδο, όσο και σε διεθνές, κατά καιρούς έχουν δημοσιευθεί διάφορα σκάνδαλα. Στην Ευρώπη, το 2014 ξέσπασε στο Λουξεμβούργο το οικονομικό σκάνδαλο γνωστό ως “Lux Leaks”, όπου σύμφωνα με έγγραφα που διέρρευσαν, το μικρό αυτό κράτος βοήθησε αρκετές πολυεθνικές να εξοικονομήσουν εκατομμύρια σε φόρους, εις βάρος των γειτόνων και των συμμάχων του. Διεθνώς, το 2015 το σκάνδαλο γνωστό ως “Panama Papers”, συντάραξε την κοινή γνώμη, αφού σύμφωνα με τα έγγραφα που διέρρευσαν από την δικηγορική εταιρεία Mossack Fonseca, πλήθος πολιτικών και πλούσιων, εκμεταλλευόμενοι τα μυστικά φορολογικά καθεστώτα των υπεράκτιων, χρησιμοποιούσαν φορολογικούς παραδείσους για να φοροδιαφύγουν.

Έτσι λοιπόν παρατηρείται ότι σοβαρά προβλήματα φοροδιαφυγής δεν αντιμετωπίζει μόνο η Ελλάδα, αλλά και οι χώρες του εξωτερικού. Στις ενότητες που θα ακολουθήσουν θα δοθεί κυρίως έμφαση στην αντιμετώπιση των προβλημάτων αυτών σε Ευρωπαϊκό και διεθνές επίπεδο .

6.2. Τρόποι αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής στην Ευρωπαϊκή Ένωση

Από την αρχή της ίδρυσής της, η Ευρωπαϊκή Ένωση δεν είχε ως στόχο την επιβολή φόρων ή τον καθορισμό φορολογικών συντελεστών. Όπως αναφέρεται στην ιστοσελίδα της *“Ο ρόλος της ΕΕ συνίσταται στην εποπτεία των εθνικών φορολογικών κανόνων, ώστε αυτοί να συνάδουν με ορισμένες πολιτικές της ΕΕ, όπως: • προώθηση της οικονομικής ανάπτυξης και της απασχόλησης, • διασφάλιση της ελεύθερης ροής αγαθών, υπηρεσιών και κεφαλαίου σε όλη την Ένωση (εντός της ενιαίας αγοράς), • εγγύηση ότι οι επιχειρήσεις σε μια χώρα δεν έχουν αθέμιτο πλεονέκτημα έναντι των ανταγωνιστών τους σε άλλη χώρα, και ότι • οι φόροι δεν εισάγουν διακρίσεις σε βάρος καταναλωτών, εργαζομένων ή επιχειρήσεων άλλων χωρών της ΕΕ .Επιπλέον, οι αποφάσεις της ΕΕ για φορολογικά θέματα απαιτούν ομοφωνία όλων των κρατών μελών. Με τον τρόπο αυτό, διασφαλίζεται ότι λαμβάνονται υπόψη τα συμφέροντα κάθε χώρας της ΕΕ”*.

Με την αυξανόμενη αλληλεξάρτηση των διαφορετικών οικονομιών των χωρών της ΕΕ, για να διατηρηθεί η σταθερότητα της Ευρωζώνης, έπρεπε να γίνουν προσπάθειες από τα μέλη της να συντονίσουν τις οικονομικές πολιτικές τους με βάση τις οδηγίες της Ευρωπαϊκής Επιτροπής. Στα πλαίσια λοιπόν της ορθής και δίκαιης συνεργασίας των Κρατών – Μελών της, η ΕΕ υιοθέτησε κανονισμούς και νομοθεσίες

για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής, όπου στην συνέχεια τις επέβαλλε στα μέλη της, τα οποία τις προσάρμοσαν στα δικά τους φορολογικά πλαίσια.

Με την ελεύθερη μετακίνηση ατόμων, αγαθών, υπηρεσιών και κεφαλαίων ανάμεσα στα Κράτη – Μέλη της ΕΕ, κρίθηκε αναγκαίο να γίνει εξάλειψη των φορολογικών φραγμών των μεμονωμένων μελών της. Για να μην υπάρξει όμως ασυδοσία στις συναλλαγές, αλλά και τα άτομα και οι επιχειρήσεις να μην βρίσκονται αντιμέτωποι με πολύπλοκες διοικητικές διαδικασίες, η ΕΕ επέβαλε στα μέλη της να υπογράψουν μεταξύ τους συμφωνίες εξάλειψης της διπλής φορολόγησης. Σήμερα, οι συνθήκες εξάλειψης διπλής φορολογίας συντάσσονται και υπογράφονται και με χώρες εκτός ΕΕ, ακόμα και εκτός Ευρώπης, ώστε να υπάρχει ομαλή κινητικότητα μεταξύ των κρατών παγκοσμίως.

Παράλληλα, για την αποφυγή στρεβλώσεων του ανταγωνισμού και για την διευκόλυνση των επιχειρήσεων στην μετακίνηση αγαθών και υπηρεσιών στα μέλη της Ευρωζώνης, η ΕΕ έχει καθορίσει ελάχιστους φορολογικούς συντελεστές για τον ΦΠΑ και τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης, καθώς και κανόνες για τον τρόπο εφαρμογής αυτών των φόρων. Πέραν τούτου, το κάθε μέλος, μπορεί να διαμορφώσει τους συντελεστές του ανάλογα με τις ανάγκες του. Στις μέρες μας όμως, λόγω της οικονομικής κρίσης, και με την εισπραξιμότητα των φόρων να μην ανταποκρίνεται στα προβλεπόμενα έσοδα, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή μέσω της απλούστευσης των κανόνων που προσδιορίζουν την εφαρμογή των φόρων αυτών, προσπαθεί να θωρακίσει το σύστημα έναντι της απάτης.

Έχοντας ως στόχο την επιβολή φορολογικής δικαιοσύνης, η Ευρωπαϊκή Ένωση κάνει προσπάθειες για την πάταξη φαινομένων φοροδιαφυγής. Μετά την εφαρμογή της συνθήκης εξάλειψης της διπλής φορολόγησης, σειρά είχε η εφαρμογή της διαφάνειας στις αποταμιεύσεις και γενικότερα στις τραπεζικές συναλλαγές. Με την οδηγία αυτή, τα Κράτη – Μέλη της μπορούν να ανταλλάξουν ελεύθερα πληροφορίες μεταξύ τους για κάθε είδους συναλλαγές μεταξύ φυσικών και νομικών προσώπων. Πλέον, με την αυξανόμενη κινητικότητα που υπάρχει παγκοσμίως, η ανταλλαγή πληροφοριών συναλλαγών γίνεται διεθνώς. Σε συνέχεια της οδηγίας αυτής, οι φορολογικές αρχές των μελών της Ευρωζώνης, για να εντοπίζουν φοροφυγάδες, θα πρέπει να έχουν πρόσβαση σε εθνικές πληροφορίες, και ιδιαίτερα κατά της νομιμοποίησης εσόδων από

παράνομες δραστηριότητες. Αυτό πλέον κρίνεται αναγκαίο διότι στα αυστηρά πλαίσια της ΕΕ δεν μπορεί να υπάρξει το εύρος των πληροφοριών που υπάρχει παγκοσμίως.

Επίσης, ένα σημαντικό βήμα της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, είναι οι συνεχείς έλεγχοι και η συνεχής εποπτεία των δραστηριοτήτων των φορολογικών συμβούλων. Μετά τα «Panama Papers» και την εμπλοκή διάφορων φορολογικών συμβούλων, κρίθηκε απαραίτητο από την Επιτροπή, εκτός της περαιτέρω διερεύνησης της δραστηριότητας τέτοιου είδους διαμεσολαβητών, η δημιουργία αντικινήτρων για όσους συμβάλουν στην επίτευξη φοροδιαφυγής.

Τέλος, εξίσου σημαντικό μέτρο με τα προηγούμενα είναι η προσπάθεια υιοθέτηση της νομοθεσίας που εφαρμόζεται διεθνώς: η προστασία μαρτύρων δημοσίου συμφέροντος (whistle-blowers). Ήδη, η νομοθεσία της ΕΕ προβλέπει την προστασία μαρτύρων δημοσίου συμφέροντος σε θέματα κατάχρησης της αγοράς, όμως θα πρέπει να υπάρξουν αυστηρότερα μέτρα προστασίας εκείνων που αποκαλύπτουν αξιόποινες πράξεις προς το δημόσιο συμφέρον. Για να μπορέσει επομένως να αντιμετωπιστεί εκ των έσω η φοροδιαφυγή, θα πρέπει η Επιτροπή, εκτός από την προστασία των whistle – blowers, να ενισχύσει τον θεσμό αυτό, και να δίνει κίνητρα σε αυτούς που τολμούν, χωρίς να τους στοχοποιεί.

Γενικότερα, τα ανωτέρω μέτρα μπορούν να ανταπεξέλθουν αποτελεσματικά ενάντια της φοροδιαφυγής. Παρόλα αυτά, θα πρέπει να γίνεται συνεχής προσπάθεια για την ταχύτερη εφαρμογή των οδηγιών και των κανονισμών, ώστε να αντιμετωπίζονται επαρκώς τα περιστατικά φοροδιαφυγής που παρουσιάζονται εντός της Ευρωζώνης.

6.3. Τρόποι αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής διεθνώς

Όπως αναφέρθηκε στο Κεφάλαιο V, και συγκεκριμένα στην ενότητα 5.1.α. Διεθνείς πρακτικές, η Αμερική θεωρείται πρωτοπόρος στην χρήση συστημάτων ανταλλαγής πληροφοριών. Η εφαρμογή του Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA), αποτελεί σημαντική εξέλιξη στις προσπάθειες των ΗΠΑ να καταπολεμήσουν τη φοροδιαφυγή από πρόσωπα των ΗΠΑ που κατέχουν επενδύσεις σε υπεράκτιους λογαριασμούς. Σύμφωνα με τον FATCA, Αμερικανοί φορολογούμενοι οι οποίοι κατέχουν χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία εκτός των ΗΠΑ, θα

πρέπει να αναφέρουν τα στοιχεία αυτά στην Εσωτερική Υπηρεσία Εσόδων (IRS). Επιπλέον, ο FATCA μπορεί να ζητάει πληροφορίες από ξένα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα – οι οποίες πηγάζουν απευθείας στην IRS – σχετικά με τραπεζικούς λογαριασμούς που διατηρούν Αμερικανοί φορολογούμενοι, ή από αλλοδαπές επιχειρήσεις στις οποίες Αμερικανοί φορολογούμενοι κατέχουν σημαντικό ποσοστό συμμετοχής.

Σχετικά με τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που έχουν οι φορολογούμενοι στην αλλοδαπή, για να δηλωθούν θα πρέπει να ξεπερνάνε τα 50.000 δολάρια. Η μη αναφορά των ξένων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων στο σωστό έντυπο, οδηγεί σε χρηματική ποινή 10.000 δολαρίων και φτάνει μέχρι τα 50.000 δολάρια για συνεχιζόμενη αποτυχία μετά από ειδοποίηση της IRS. Επιπλέον, οι υποπληρωμές του φόρου που αποδίδονται σε μη αποκαλυπτόμενα ξένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, υπόκεινται σε πρόσθετη ποινή υποτίμησης ύψους 40%.

Έχοντας την Αμερικάνικη νομοθεσία ως πρότυπο, ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ), υιοθέτησε ένα ενιαίο πρότυπο για την αυτόματη ανταλλαγή φορολογικών πληροφοριών (Common Reporting Standard – CRS). Με πρωτοβουλία των Κρατών – Μελών του ΟΟΣΑ και των κρατών που συμμετέχουν στη Σύνοδο Υπουργών Οικονομικών G20, αναπτύχθηκε το Σχέδιο Δράσης αναφορικά με τη «Διάβρωση της Φορολογικής Βάσης και τη Μεταφορά Κερδών» (Base Erosion and Profit Sharing - BEPS). Σκοπός του Σχεδίου Δράσης είναι η πρόληψη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, καθώς και η εξάλειψη της διπλής φορολόγησης.

Οι βασικοί πυλώνες που στηρίχθηκε το Σχέδιο για να αναπτύξει τις δράσεις του είναι οι ακόλουθοι τρείς:

- Σχεδιασμός νέων διεθνών προτύπων για την εξασφάλιση της συνοχής της φορολογίας εισοδήματος των εταιρειών σε διεθνές επίπεδο.
- Ευθυγράμμιση της φορολογίας και της οικονομικής ουσίας, έτσι ώστε να αποκατασταθούν τα επιδιωκόμενα αποτελέσματα και τα οφέλη των διεθνών προτύπων στον τομέα της φορολογίας, τα οποία ενδεχομένως δεν ακολούθησαν τα μεταβαλλόμενα επιχειρηματικά μοντέλα και τις τεχνολογικές εξελίξεις.

- Ύπαρξη μεγαλύτερης διαφάνειας, βεβαιότητας και προσβλεψιμότητας για τις επιχειρήσεις με σκοπό να επιτύχουν οι δράσεις που εφαρμόζονται για την αντιμετώπιση του BEPS.

Αναλυτικότερα, το Σχέδιο της Φορολογικής Βάσης και Μεταφοράς Κερδών, χωρίζεται σε 15 δράσεις, οι οποίες είναι οι εξής:

- Δράση 1: Αντιμετώπιση των φορολογικών προκλήσεων της ψηφιακής οικονομίας

Σύμφωνα με τη δράση αυτή, πρέπει να γίνει ο προσδιορισμός των κύριων δυσκολιών που θέτει η ψηφιακή οικονομία στην εφαρμογή των υφιστάμενων διεθνών φορολογικών κανόνων και ανάπτυξη των επιλογών για την αντιμετώπιση αυτών των δυσκολιών, υιοθετώντας μια ολιστική προσέγγιση και εξετάζοντας τόσο την άμεση όσο και την έμμεση φορολογία. Μεταξύ άλλων, τα σημαντικότερα ζητήματα που πρέπει να εξετασθούν είναι: η ικανότητα μιας επιχείρησης να έχει σημαντική ψηφιακή παρουσία στην οικονομία άλλης χώρας χωρίς να υπόκειται σε φορολόγηση λόγω της έλλειψης σχέσης σύμφωνα με τους ισχύοντες διεθνείς κανόνες και ο τρόπος με τον οποίο εξασφαλίζεται η αποτελεσματική είσπραξη του ΦΠΑ / GST όσον αφορά τη διασυνοριακή παροχή ψηφιακών αγαθών και υπηρεσιών.

- Δράση 2: Εξουδετέρωση των επιπτώσεων των υβριδικών αναντιστοιχιών

Η δράση αυτή αναφέρεται στην ανάπτυξη πρότυπων διατάξεων με σκοπό την αντιμετώπιση της διπλής μη φορολόγησης, της διπλής έκπτωσης και της μακροπρόθεσμης αναβολής. Για την επίτευξη του σκοπού αυτού, μπορεί να πραγματοποιηθούν αλλαγές στη σύμβαση περί φορολογικού ελέγχου του ΟΟΣΑ, είτε μπορεί να συμπεριληφθούν διατάξεις εσωτερικού δικαίου που εμποδίζουν την απαλλαγή ή τη μη αναγνώριση των πληρωμών που εκπίπτουν από τον δικαιούχο, ή διατάξεις εσωτερικού δικαίου που αρνούνται την έκπτωση για μια πληρωμή που δεν συμπεριλαμβάνεται στο εισόδημα από τον αποδέκτη, ή διατάξεις εσωτερικού δικαίου που αρνούνται την έκπτωση για μια πληρωμή που είναι επίσης εκπεστέα σε άλλη δικαιοδοσία, είτε κανόνες συντονισμού ή διακοπής, εάν περισσότερες από μία χώρες επιδιώκουν να εφαρμόσουν αυτούς τους κανόνες σε μια συναλλαγή ή μια δομή.

- Δράση 3: Ενίσχυση των κανόνων για τις ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες (CFC rule)

Σε συνδυασμό με άλλες δράσεις, οι κανόνες που ισχύουν για τις ελεγχόμενες αλλοδαπές επιχειρήσεις θα πρέπει να ενισχυθούν και να αναπτυχθούν.

- Δράση 4: Περιορισμός της διάβρωσης της φορολογικής βάσης μέσω εκπτώσεων τόκων και άλλων χρηματικών συναλλαγών

Σκοπός της δράσης αυτής είναι ο σχεδιασμός κανόνων για την πρόληψη της διάβρωσης της φορολογικής βάσης μέσω της χρήσης των εξόδων από τόκους. Συγκεκριμένα, η δράση αυτή αναφέρεται στην καταπολέμηση της εσωτερικής χρηματοδότησης πολυεθνικών, οι οποίες μέσω της χρηματοδότησης μονάδων με αυξημένες οφειλές, επιτυγχάνουν μεγάλες εκπτώσεις τόκων. Η δράση αυτή πραγματοποιείται σε συνδυασμό με την Δράση 2 και 3.

- Δράση 5: Αντιμετώπιση των επιζήμιων φορολογικών πρακτικών με διαφάνεια, αποτελεσματικότητα και ουσιαστικότητα

Για να μπορέσουν να αντιμετωπισθούν οι επιζήμιες φορολογικές πρακτικές αποτελεσματικότερα, θα πρέπει να υπάρχει διαφάνεια στην αυθόρμητη ανταλλαγή πληροφοριών και συνεργασία μεταξύ μελών και μη μελών του ΟΟΣΑ.

- Δράση 6: Αποτροπή της κατάχρησης της συνθήκης

Στη δράση αυτή, εκτός του ότι θα πρέπει να αποτρέπεται η απόδοση χάρων σε ακατάλληλες περιστάσεις, θα πρέπει παράλληλα οι χώρες πριν αποφασίσουν να συνάψουν μια φορολογική συνθήκη με άλλη χώρα να ελέγχουν ζητήματα φορολογικής πολιτικής. Για την αποτελεσματικότερη εφαρμογή της δράσης αυτής, θα πρέπει να γίνεται σε συνδυασμό με τη Δράση 2.

- Δράση 7: Αποτροπή της τεχνητής αποφυγής δημιουργίας μόνιμης εγκατάστασης

Η δράση αυτή αναφέρεται στην αποφυγή τεχνητής δημιουργίας μόνιμης εγκατάστασης με σκοπό την φορολογική ελάφρυνση σε χώρες με μικρότερους συντελεστές φορολόγησης.

- Δράσεις 8: Συμφωνία μεταξύ μεταβιβαστικής τιμολόγησης και δημιουργίας αξίας σε σχέση με τα άυλα περιουσιακά στοιχεία

Στόχος της δράσης αυτής είναι η αποφυγή της μετατόπισης των κερδών μέσω μεταφοράς των άυλων περιουσιακών στοιχείων ανάμεσα στις εταιρείες ενός ομίλου. Για να πραγματοποιηθεί αυτό θα πρέπει να υιοθετηθεί ένας ευρύς και καθορισμένος ορισμός των άυλων στοιχείων, να εξασφαλίζεται ότι τα κέρδη που σχετίζονται με τη μεταβίβαση και τη χρήση των άυλων αγαθών κατανέμονται κατάλληλα σύμφωνα με τη δημιουργία, να αναπτύσσονται κανόνες για τις τιμές μεταβίβασης ή ειδικά μέτρα για μεταφορές άυλων αγαθών προς αξιοποίηση, και τέλος να επικαιροποιούνται οι κατευθυντήριες γραμμές σχετικά με τη συνεισφορά κόστους.

- Δράση 9: Συμφωνία μεταξύ μεταβιβαστικής τιμολόγησης και δημιουργίας αξίας σε σχέση με τους κινδύνους και το κεφάλαιο

Σύμφωνα με τη δράση αυτή, θα πρέπει να θεσπιστούν κανόνες τιμολόγησης των μεταβιβάσεων ή ειδικά μέτρα για να εξασφαλιστεί ότι δεν θα προκύψουν ακατάλληλες αποδόσεις σε μια οντότητα μόνο επειδή έχει αναλάβει συμβατικά κινδύνους ή έχει παράσχει κεφάλαιο. Οι κανόνες που θα αναπτυχθούν θα πρέπει να ευθυγραμμίζουν τις αποδόσεις με τη δημιουργία αξίας.

- Δράση 10: Συμφωνία μεταξύ μεταβιβαστικής τιμολόγησης και δημιουργίας αξίας σε σχέση με άλλες συναλλαγές υψηλού κινδύνου

Η δράση αυτή ενθαρρύνει την ανάπτυξη κανόνων για αποτροπή διάβρωσης της φορολογικής βάσης με διεξαγωγή συναλλαγών που δεν θα συμβούν ή θα γίνουν πολύ σπάνια μεταξύ τρίτων. Για την επίτευξη αυτού, θα πρέπει οι κανόνες τιμολόγησης των μεταβιβάσεων ή ειδικών μέτρων να αποσαφηνίζουν τις περιστάσεις υπό τις οποίες μπορούν να επαναπροσδιοριστούν οι συναλλαγές, να αποσαφηνίζουν την εφαρμογή μεθόδων τιμολόγησης των μεταβιβάσεων στο πλαίσιο των παγκόσμιων αλυσίδων αξίας και να παρέχουν προστασία έναντι βασικών τύπων πληρωμών, όπως τα έξοδα διαχείρισης και τα κεντρικά γραφεία.

- Δράση 11: Συλλογή και ανάλυση δεδομένων σχετικά με τη διάβρωση της φορολογικής βάσης και τις ενέργειες για την αντιμετώπισή της

Η συλλογή δεδομένων και η ανάπτυξη μεθοδολογιών θα πρέπει να βασίζονται τόσο σε συγκεντρωτικά στοιχεία (π.χ. άμεσες ξένες επενδύσεις και στοιχεία ισοζυγίου πληρωμών) όσο και σε στοιχεία μικρο-επιπέδου (π.χ. φορολογικές δηλώσεις), λαμβάνοντας υπόψη την ανάγκη σεβασμού του απορρήτου των φορολογουμένων και των διοικητικών δαπανών για τις φορολογικές διοικήσεις και τις επιχειρήσεις.

- Δράση 12: Αποκάλυψη από τους φορολογούμενους επιθετικές συμφωνίες, που αφορούν το φορολογικό τους σχεδιασμό

Η δράση κατά κύριο λόγο αφορά τον σχεδιασμό και την υλοποίηση βελτιωμένων διεθνών προτύπων ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των φορολογικών διοικήσεων.

- Δράση 13: Επανεξέταση των κανόνων μεταβιβαστικής τιμολόγησης

Στην ανάπτυξη κανόνων σχετικά με την τεκμηρίωση των τιμών μεταβίβασης για τη βελτίωση της διαφάνειας των φορολογικών διοικήσεων, θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη τα κόστη συμμόρφωσης των επιχειρήσεων. Οι κανόνες που θα αναπτυχθούν θα παρέχουν σε όλες τις σχετικές κυβερνήσεις τις απαραίτητες πληροφορίες για την παγκόσμια κατανομή του εισοδήματος, την οικονομική δραστηριότητα και τους φόρους που καταβάλλονται μεταξύ των χωρών σύμφωνα με ένα κοινό πρότυπο.

- Δράση 14: Διευκόλυνση μηχανισμών επίλυσης διαφορών

Σύμφωνα με τη δράση αυτή, γίνεται προσπάθεια ανάπτυξης λύσεων για την αντιμετώπιση των εμποδίων που αποτρέπουν τις χώρες να προσφεύγουν στην διοικητική επίλυση διαφορών.

- Δράση 15: Ανάπτυξη ενός πολυμερούς εργαλείου

Η τελευταία δράση αναφέρεται στην ανάπτυξη ενός πολυμερούς εργαλείου που θα έδινε την δυνατότητα στις διάφορες δικαιοδοσίες να υιοθετούν μέτρα για την αντιμετώπιση της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και τη βελτίωση των διμερών φορολογικών συμβάσεων. Επιπλέον, το ίδιο εργαλείο θα προσέφερε μια καινοτόμο προσέγγιση στα διεθνή φορολογικά θέματα, αντανακλώντας τον ταχύτατα εξελισσόμενο χαρακτήρα της παγκόσμιας οικονομίας και την ανάγκη ταχείας προσαρμογής στην εξέλιξη αυτή.

Οι ανωτέρω επιμέρους δράσεις, που ολοκληρώθηκαν και εγκρίθηκαν από τη Σύνοδο Υπουργών Οικονομικών G20 μέσα στο 2015, θεωρούνται ένα ολοκληρωμένο πακέτο ενάντια σε όλους τους τομείς της φοροδιαφυγής. Αναφέροντας αναλυτικά μέτρα για κάθε πτυχή της οικονομίας και της συνεργασίας μεταξύ των χωρών διεθνώς, δίνεται η δυνατότητα της άμεσης θωράκισης από την απάτη. Έτσι, με αυτό τον τρόπο επιτυγχάνεται η ταχύτατη και αποτελεσματική αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και της παραοικονομίας.

Τόσο τα μέτρα που εφαρμόζονται στην Αμερική για την ανταλλαγή πληροφοριών, όσο και το ολοκληρωμένο Σχέδιο Δράσης του ΟΟΣΑ, αποτελούν πρότυπα και πηγή πληροφοριών για την Ευρωπαϊκή Ένωση, η οποία προσαρμόζοντάς τα στις δικές της ανάγκες, συμβαδίζει με τα δεδομένα που συμβαίνουν διεθνώς.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η οικονομική κρίση έχει πλέον επηρεάσει σε μεγάλο βαθμό τις οικονομίες των χωρών παγκοσμίως. Μαζί με τις δυσχερείς οικονομικές συνθήκες, κάνουν την εμφάνισή τους και φαινόμενα όπως η φοροαποφυγή, η φοροδιαφυγή και η παραοικονομία.

Στις μέρες μας, επιβάλλεται περισσότερο από κάθε άλλη φορά η άμεση και αποτελεσματική αντιμετώπιση των φαινομένων αυτών. Κρίνεται αναγκαία η δημιουργία και η ενίσχυση πρακτικών που βοηθούν στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και θωρακίζουν τα συστήματα από περιπτώσεις απάτης.

Στην Ελλάδα, τέτοιες ποινικώς κολάσιμες πράξεις, όπως η φοροδιαφυγή, στερούν ετησίως από τα Δημόσια ταμεία σημαντικά ποσά εσόδων, με αποτέλεσμα την περαιτέρω φορολόγηση των φυσικών και νομικών προσώπων. Για την αντιμετώπισή τους, η χώρα θα πρέπει να κινηθεί ταχύτατα, ώστε να μπορέσει να ανακάμψει. Ήδη με πρακτικές όπως η αποφυγή υιοθέτησης τεχνητών διευθετήσεων προς δημιουργία φορολογικού πλεονεκτήματος, και η αποφυγή συνεργασίας με κράτη που δεν συνεργάζονται στον φορολογικό τομέα ή που έχουν προνομιακά καθεστάτα, έχει γίνει η αρχή για την θωράκιση του συστήματος από την επιρροή της φοροδιαφυγής.

Με την διεξαγωγή εντατικότερων προληπτικών ελέγχων, δίνεται η ευκαιρία στους φορολογούμενους να δρουν σύμφωνα με το νόμο και να μην φοροδιαφεύγουν. Επιπλέον, με την παροχή κινήτρων σε νομοταγείς πολίτες επιτυγχάνεται η μείωση των φορολογουμένων που συμμετέχουν σε παράνομες συναλλαγές.

Παράγοντες όπως η μείωση των φορολογικών συντελεστών και η χρήση πλαστικού χρήματος, μπορούν να ενισχύσουν την εισπραξιμότητα των φόρων. Στην συνέχεια όμως, για να περιοριστεί η φοροδιαφυγή στο ελάχιστο, και να αλλάξει το αρνητικό κλίμα που υπάρχει στην Ελλάδα, θα πρέπει να γίνουν σημαντικότερες αλλαγές. Σημαντικό βήμα είναι η βελτίωση της οργάνωσης των Φορολογικών Αρχών, μέσω του τεχνολογικού εκσυγχρονισμού και της καταλληλότητας των υπαλλήλων που την απαρτίζουν. Το σημαντικότερο όλων όμως είναι η δημιουργία ενός σταθερού φορολογικού συστήματος και η καλλιέργεια φορολογικής συνείδησης, ώστε να ξεφύγει η χώρα από την δύσκολη θέση που βρίσκεται.

Πέραν όμως της Ελλάδας, και σε διεθνές επίπεδο κρίνεται αναγκαία η ύπαρξη δραστικών μέτρων για την πάταξη της φοροδιαφυγής. Οι πρακτικές, όπως η εξάλειψη της διπλής φορολογίας και η διασυνοριακή ανταλλαγή πληροφοριών, που έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση και από τις χώρες – μέλη του ΟΟΣΑ, αποτελούν σημαντικά μέτρα στην αντιμετώπιση περιστατικών φοροδιαφυγής.

Για να μπορέσει όμως να υπάρξει ουσιαστική αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής, οι δράσεις δεν θα πρέπει να είναι μονομερείς. Εκτός της Φορολογικής Αρχής, είναι χρέος του κάθε νομοταγή πολίτη να υπερασπιστεί τα συμφέροντά του. Το γεγονός ότι υπάρχουν πολλοί που φοροδιαφεύγουν, χρησιμοποιώντας διάφορες ευφάνταστες δικαιολογίες, δεν θα πρέπει να αποτρέπει τους φορολογούμενους, που ακολουθούν τον νόμο, να εναντιωθούν στις αδικίες που γίνονται εις βάρος τους.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- **Ξενόγλωσσες:**

- 1) Bowers S. (2014), «*Luxembourg tax files: how tiny state rubber-stamped tax avoidance on an industrial scale*», The guardian, 5 November 2014, [Online], Available at: <https://www.theguardian.com/business/2014/nov/05/-sp-luxembourg-tax-files-tax-avoidance-industrial-scale> , [Accessed: 12 January, 2018].
- 2) Deloitte, «*Tax Guides and Country Highlights*» [Online], Available at: <https://dits.deloitte.com/#TaxGuides> .
- 3) European Commission (2015), «*Vat gap*» [Online], Available at: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/tax-cooperation-control/vat-gap_en .
- 4) European Commission (2016), «*Press release – Fair Taxation: The Commission sets out next steps to increase tax transparency and tackle tax abuse*», Strasbourg, July 2016 [Online], Available at: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2354_en.htm .
- 5) EY (2017), «*2017 Worldwide Corporate Tax Guide*», [Online], Available at: <http://www.ey.com/gl/en/services/tax/worldwide-corporate-tax-guide---country-list> .
- 6) Harding L. (2016), «*What are the Panama Papers? A guide to history's biggest data leak*», The guardian, 5 April 2016 [Online], Available at: <https://www.theguardian.com/news/2016/apr/03/what-you-need-to-know-about-the-panama-papers> , [Accessed: 12 January, 2018].
- 7) ICIJ (2017), «*The Panama Papers*» [Online], Available at: <https://panamapapers.icij.org/> , [Accessed: 12 January, 2018].
- 8) Internal Revenue Service – IRS, «*Summary of Key FATCA Provisions*» [Online], Available at: <https://www.irs.gov/businesses/corporations/summary-of-key-fatca-provisions> .
- 9) International Monetary Fund – IMF (2013), «*Greece-Selected Issues*» [Online], Available at: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2013/cr13155.pdf> .
- 10) Jèze G. (1922), «*Cours de science des finances et de législation financière française*», M. Giard, Paris.

- 11) OECD, «Glossary of Tax terms» [Online], Available at: www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm .
 - 12) OECD (2011), «Public Governance Reviews: Greece – Review of the central administration», OECD Publishing.
 - 13) OECD (2013), «Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting», OECD Publishing.
 - 14) Schneider Fr. (2015), «Tax Evasion, Shadow Economy and Corruption in Greece and Other OECD Countries: Some Empirical Facts», University of Linz, Austria.
- Ελληνική:
 - 1) Evrytanika.gr (2013), «*ΠΕΠΟΡΤΑΖ: Πρόστιμο 20.000 ευρώ στον Πολιτιστικό Σύλλογο Καρπενησίου. Τι “βρήκαν” στα βιβλία οι ελεγκτές της Δ.Ο.Υ*» [Online], Διαθέσιμο: https://www.evrytanika.com/index.php?option=com_content&view=article&id=329081:-20000-&catid=43:2011-11-19-19-46-40&Itemid=124 .
 - 2) PWC (2016), «*World Tax Summaries: Η φορολογία στην Ελλάδα*» [Online], Διαθέσιμο: https://www.pwc.com/gr/en/publications/assets/world-tax-summaries-2016_gr.pdf .
 - 3) Taxheaven - Φορολογικός-λογιστικός κόμβος ενημέρωσης (2018), «*Έναρξη ισχύος νέων κανόνων για την αποτροπή της φοροδιαφυγής και της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες*», [Online], Διαθέσιμο: <https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/38884> .
 - 4) Γεωργακόπουλος Θ. (2016), «*Η Φοροδιαφυγή Στην Ελλάδα - Μια Έρευνα*», Οργανισμός Έρευνας & Ανάλυσης “Διανέοσις”, Ιούνιος 2016 [Online], Διαθέσιμο: https://www.dianeosis.org/2016/06/tax_evasion_in_greece/ .
 - 5) Γεωργακόπουλος Θ. (2017), «*Τι πιστεύουν οι Έλληνες το 2017*», Οργανισμός Έρευνας & Ανάλυσης “Διανέοσις”, Μάρτιος 2017 [Online], Διαθέσιμο: https://www.dianeosis.org/2017/03/tpe_2017/ .
 - 6) Γκίνογλου Δ. (2004), «*Φορολογική Λογιστική (Εφαρμογές)*», Εκδόσεις Ανικούλα, Θεσσαλονίκη.
 - 7) Δικηγορικός Σύλλογος Αθηνών, «*Υπόδειγμα ενδικοφανούς προσφυγής*», [Online], Διαθέσιμο: www.dsa.gr .

- 8) Επαγγελματικό Επιμελητήριο Αθηνών (2014), «*Μελέτη ΣΔΟΕ. Ποιες είναι οι Offshore εταιρείες*» [Online], Διαθέσιμο: <http://www.eea.gr/gr/el/articles/meleti-sdoe-poies-einai-oi-offshore-etaireies> .
- 9) Ίδρυμα Οικονομικών & Βιομηχανικών Ερευνών (2012), «*Η έννοια της αδήλωτης εργασίας και τα χαρακτηριστικά της*» [Online], Διαθέσιμο: http://iobe.gr/docs/research/RES_01_02122012REP_GR.pdf .
- 10) Ίδρυμα Οικονομικών & Βιομηχανικών Ερευνών, Τάτσος Ν. (2001), «*Παραοικονομία και Φοροδιαφυγή στην Ελλάδα*», Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα.
- 11) Ινστιτούτο Εμπορίου & Υπηρεσιών της ΕΣΕΕ (2017), «*Ερευνα κοινής γνώμης για τις στάσεις των Ελλήνων καταναλωτών απέναντι στο πλαστικό χρήμα*» [Online], Διαθέσιμο: <http://big.assets.huffingtonpost.com/dirgraa.pdf> .
- 12) Ινστιτούτο Οικονομικών & Φορολογικών Μελετών (2017) «*Έκθεση – Μελέτη Ειδικό καθεστώς ΦΠΑ νησιών Αιγαίου*», Αθήνα.
- 13) Κόντος – Μάναλης Λ. (2007), «*Η Φορολογία των Επιχειρήσεων – Τόμος Α*», Εκδόσεις Π.Ν. Σάκκουλας Α.Ε.Ε.Ε., Αθήνα.
- 14) Κορομηλάς Γ. (2016), «*Φορολογικό Ποινολόγιο – Διαδικασίες Προσφυγής (Ν.4174/2013)*», Εκδόσεις Tax Advisors, Αθήνα.
- 15) Κορομηλάς Γ., «*Η αστάθεια του φορολογικού συστήματος εχθρός της ανάπτυξης*», Άρθρο, Εφημερίδα Καθημερινή της Κυριακής 1.10.2017.
- 16) Οργανισμός Έρευνας & Ανάλυσης “Διανέοσις” (2017), «*Πολυνομία και κακονομία στην Ελλάδα*» [Online], Διαθέσιμο: <https://www.dianeosis.org/research/polynomia-kai-kakonomia/> .
- 17) Παλαιτσάκης Γ. – Χατζηκωνσταντίνου Μ. (2015) «*Πάνω από 41 δισ. ευρώ η παραοικονομία στην Ελλάδα*», Άρθρο, Εφημερίδα Ναυτεμπορική 21.4.2015 [Online] , Διαθέσιμο: <http://www.naftemporiki.gr/finance/story/942823/pano-apo-41-dis-euro-i-paraoikonomia-stin-ellada> .
- 18) Πανελλήνια Ομοσπονδία Ιδιοκτητών Ακινήτων (ΠΟΜΙΔΑ), «*Βραχυχρόνιες Μισθώσεις Κατοικιών*» [Online], Διαθέσιμο: http://www.pomida.gr/touristikes_misthoseis.php .
- 19) Σκουζός Θ. (2015), «*Αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ φορολογικών αρχών*», Ελληνοαμερικανικό Επιμελητήριο, Απρίλιος 2015 [Online], Διαθέσιμο: <https://www.amcham.gr/wp-content/uploads/2015/taxspeeches/theodoros%20skouzos.pdf> .

- 20) Τράπεζα της Ελλάδος (2011), «Οικονομικό Δελτίο – τεύχος 35», [Online], Διαθέσιμο: <https://www.bankofgreece.gr/BogEkdoseis/oikodelt201106.pdf> .
- 21) Τράπεζα της Ελλάδος (2017), «Έκθεση του διοικητή για το 2016», [Online], Διαθέσιμο: <https://www.bankofgreece.gr/BogEkdoseis/ekthdkth2016.pdf> .
- 22) Υπουργείο Εθνικής Παιδείας & Θρησκευμάτων, Παιδαγωγικό Ινστιτούτο (2008), «Αρχές Οικονομικής Θεωρίας», Οργανισμός Εκδόσεως Διδακτικών Βιβλίων, Αθήνα.
- 23) Υπουργείο Οικονομικών Κύπρου, «Δηλώσεις Intrastat», [Online], Διαθέσιμο: <http://www.mof.gov.cy/mof/vat/vat.nsf/All/594958D35B9AD84DC225728900426C77?OpenDocument> .
- Νόμοι – Αποφάσεις:
 - 1) Ν.1759/1988 «Ασφαλιστική κάλυψη ανασφάλιστων ομάδων, βελτίωση της κοινωνικοασφαλιστικής προστασίας και άλλες διατάξεις».
 - 2) Ν.2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος».
 - 3) Ν.2362/1995 «Δημόσιο Λογιστικό – Έλεγχος Δαπανών κλπ. Διατάξεις».
 - 4) Ν.2523/1997 «Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις».
 - 5) Ν.2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας».
 - 6) Ν.2960/2001 «Εθνικός Τελωνειακός Κώδικας».
 - 7) Ν.4093/2012 «Έγκριση Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013–2016 – Επείγοντα Μέτρα Εφαρμογής του ν. 4046/2012 και του Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013–2016 - ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ».
 - 8) Ν.4172/2013 «Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις.»
 - 9) Ν.4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας».
 - 10) Ν.4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις».
 - 11) Ν.4337/2015 «Μέτρα για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων».
 - 12) Ν.4410/2016 «Τροποποιήσεις του Εθνικού Τελωνειακού Κώδικα και άλλες διατάξεις».
 - 13) Ν.4446/2016 «Πτωχευτικός Κώδικας, Διοικητική Δικαιοσύνη, Τέλη-Παράβολα, Οικειοθελής αποκάλυψη φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών,

Ηλεκτρονικές συναλλαγές, Τροποποιήσεις του ν. 4270/2014 και λοιπές διατάξεις».

- 14) Ν.4472/2017 «Συνταξιοδοτικές διατάξεις Δημοσίου και τροποποίηση διατάξεων του ν. 4387/2016, μέτρα εφαρμογής των δημοσιονομικών στόχων και μεταρρυθμίσεων, μέτρα κοινωνικής στήριξης και εργασιακές ρυθμίσεις, Μεσοπρόθεσμο Πλαίσιο Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2018-2021 και λοιπές διατάξεις».
- 15) Εγκύκλιος 39/10-12-1996 (ΙΚΑ) «Συμπληρωματικές οδηγίες για την ασφάλιση των προσώπων που απασχολούνται σε εργοδότες με τους οποίους είναι σύζυγοι ή συγγενείς α΄ και β΄ βαθμού συγγένειας».
- 16) Κ.Υ.Α. 45231/28-4-2017 «Ρύθμιση υποχρέωσης αποδοχής πληρωμών με κάρτα, σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4446/2016, (Α΄ 240)».
- 17) ΠΟΛ.1178/7-12-2010 «Εγγραφή νέων χρηστών στις ηλεκτρονικές υπηρεσίες TaxisNet».
- 18) ΠΟΛ.1121/ 30-5-2013 «...Υποβολή με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 101 του Κ.Φ.Ε. και απόδοση του οφειλόμενου ποσού».
- 19) ΠΟΛ.1191/12-8-2014 «Φορολογική μεταχείριση των ποσών επιστροφής κατ' εφαρμογή του μηχανισμού αυτόματης επιστροφής (claw back) και του κλιμακούμενου ποσοστού επί των οφειλών του Ε.Ο.Π.Υ.Υ (rebate), από τους συμβεβλημένους ιδιώτες παρόχους υπηρεσιών υγείας, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 100 του ν. 4172/2013».
- 20) ΠΟΛ.1003/31-12-2014 «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251) περί των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις».
- 21) ΠΟΛ.1061/25-5-2016 «Αύξηση του συντελεστή Φ.Π.Α. σε 24% και κατάργηση των μειωμένων συντελεστών στη δεύτερη ομάδα νησιών».
- 22) ΠΟΛ.1102/13-7-2017 «Καθορισμός του τρόπου, της διαδικασίας, των οργάνων και κάθε αναγκαίας λεπτομέρειας για την εφαρμογή του άρθρου 13Α του ν. 2523/1997, όπως αυτό προστέθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 47 του ν. 4465/2017 (Α΄ 47), για την αναστολή λειτουργίας επαγγελματικών εγκαταστάσεων και την επιβολή ειδικής χρηματικής κύρωσης από τα όργανα της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων».

- Ηλεκτρονικές:
 - 1) Airbnb, www.airbnb.gr
 - 2) European Union, www.europa.eu
 - 3) Wikipedia, www.wikipedia.gr
 - 4) Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων, www.aade.gr , www.publicrevenue.gr
 - 5) Βουλή των Ελλήνων, www.hellenicparliament.gr
 - 6) Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων, www.gsis.gr
 - 7) Ελληνική Στατιστική Αρχή, www.eurostat.statistics.gr
 - 8) Ευρετήριο Οικονομικών Όρων, www.euretirio.com
 - 9) Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, www.uom.gr
 - 10) Υπουργείο Δικαιοσύνης, www.ministryofjustice.gr
 - 11) Υπουργείο Οικονομικών, www.opengov.gr/minfin/ , www.minfin.gr

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ

Παράρτημα I - Η Airbnb στην Ελλάδα

Η Airbnb είναι μια ψηφιακή πλατφόρμα για βραχυχρόνια μίσθωση ακινήτων σε όλο τον κόσμο. Όπως αναφέρεται στην επίσημη ιστοσελίδα της “...η Airbnb είναι ο πιο εύκολος τρόπος να εκμεταλλευθείτε οικονομικά τον χώρο που σας περισσεύει, παρουσιάζοντάς τον σε ένα κοινό εκατομμυρίων χρηστών”. Η επιτυχία της Airbnb οφείλεται στο γεγονός ότι υπάρχει μεγάλη ποικιλία στα καταλύματα (από διαμερίσματα, μέχρι κάστρα και βίλες), στο εύρος των τιμών και των τοποθεσιών, και υπόσχεται μοναδικές ταξιδιωτικές εμπειρίες στους χρήστες της.

Ουσιαστικά, η πλατφόρμα παίζει το ρόλο του διαμεσολαβητή μεταξύ οικοδεσπότη και πελάτη, διεκπεραιώνοντας τη διαδικασία της κράτησης. Ο πελάτης πληρώνει μέσω της πλατφόρμας το ποσό που αντιστοιχεί στη κράτηση που έκανε. Για να εξασφαλισθεί ότι το κατάλυμα πληροί τους όρους που συμφωνήθηκαν, ο οικοδεσπότης του καταλύματος λαμβάνει το ποσό της κράτησης 24 ώρες μετά την άφιξη του πελάτη.

Επομένως, η πηγή εσόδων της Airbnb είναι το ποσοστό που κρατάει από κάθε κράτηση που πραγματοποιείται. Μια ανασκόπηση της εταιρείας δείχνει ότι υπάρχουν πάνω από 4 εκατομμύρια εγγραφές καταλυμάτων παγκοσμίως, σε 65.000 πόλεις, σε πάνω από 191 χώρες, ενώ οι επισκέπτες της ξεπερνούν τα 260 εκατομμύρια. Με αυτά τα δεδομένα αυτά, και σε συνδυασμό με τα έσοδα που εισπράττει, η αξία της εταιρείας ξεπερνά κάθε προσδοκία.

Στο κομμάτι της φορολογίας, η ιστοσελίδα της Airbnb αναφέρει για την τοπική φορολογία “ Αν καθορίζεται ότι πρέπει να χρεώνετε φόρο, τότε συνήθως μπορείτε να τον προσθέσετε σε μια Ειδική προσφορά ή να ζητήσετε από τους επισκέπτες σας να τον πληρώσουν αυτοπροσώπως. Σε κάθε περίπτωση, είναι σημαντικό οι επισκέπτες να γνωρίζουν το ακριβές ποσό του φόρου πριν κάνουν την κράτηση. Αν επιλέξετε να εισπράξετε το φόρο ανεξάρτητα από τις τιμές της καταχώρησής σας, λάβετε υπόψη ότι πρέπει να λάβετε το ποσό κατά την άφιξη του επισκέπτη και ότι δεν μπορούμε να σας παράσχουμε καμία περαιτέρω βοήθεια.

Σε ορισμένα μέρη, οι οικοδεσπότες της Airbnb ενδέχεται να έχουν στη διάθεσή τους μια λειτουργία εισπραξής και διαβίβασης για τη διαχείριση του φόρου πληρότητας. Οι οικοδεσπότες δεν θα πρέπει να εισπράττουν ξεχωριστά τους φόρους πληρότητας για τις συγκεκριμένες περιοχές δικαιοδοσίας”. Διευκρινίζοντας τον φόρο πληρότητας, προσθέτει τα ακόλουθα: “Ο φόρος πληρότητας είναι ένας φόρος που μπορεί να απαιτεί η πολιτεία ή η περιοχή σας για την ενοικίαση δωματίων. Σε πολλά μέρη, ο φόρος αυτός είναι γνωστός ως φόρος πληρότητας, αλλά ενδέχεται να λέγεται και φόρος τουριστικού καταλύματος, φόρος δωματίου, φόρος πωλήσεων, τουριστικός φόρος ή φόρος ξενοδοχείου. Το ποσοστό του φόρου πληρότητας και οι σχετικοί κανόνες διαφέρουν για κάθε πόλη, κομητεία, πολιτεία και χώρα. Γενικά, επιβάλλεται στο κόστος διαμονής και σε πιθανές προμήθειες για άλλα στοιχεία, όπως ο καθαρισμός ή οι επιπλέον επισκέπτες. Σε ορισμένες περιοχές, απαιτείται φόρος πληρότητας ανά άτομο και ανά διανυκτέρευση. Συνήθως, ισχύουν εξαιρέσεις για τις διαμονές μεγαλύτερης διάρκειας, που σημαίνει ότι οι κρατήσεις με διανυκτερεύσεις περισσότερες από έναν καθορισμένο αριθμό μπορεί να απαλλάσσονται. Γενικά, ο φόρος πληρότητας καταβάλλεται από τον επισκέπτη, αλλά η υποχρέωση της διαβίβασης του φόρου στο κράτος συνήθως βαρύνει τον οικοδεσπότη. Αναμένουμε από όλους τους οικοδεσπότες να είναι ενημερωμένοι και να ακολουθούν τους τοπικούς νόμους και κανονισμούς”.

Τέλος, για τον ΦΠΑ αναφέρει ότι: “Αν η χώρα διαμονής σας ανήκει στην Ευρωπαϊκή Ένωση ή είναι η Κίνα, ενδέχεται να χρειαστεί να εκτιμήσετε το ποσό του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) στις υπηρεσίες που προσφέρετε. Σας ενθαρρύνουμε να συμβουλευτείτε το λογιστή σας για περισσότερες πληροφορίες ή αν χρειαστείτε βοήθεια με την εκτίμηση του ΦΠΑ για τις υπηρεσίες που παρέχετε. Επιπλέον, απαιτείται από την Airbnb να συλλέγει ΦΠΑ για τις προμήθειες υπηρεσιών σε χώρες που φορολογούν τις Υπηρεσίες που Προσφέρονται Ηλεκτρονικά. Προς το παρόν, αυτό συμπεριλαμβάνει όλες τις χώρες της ΕΕ, την Ελβετία, τη Νορβηγία, την Ισλανδία, τη Νότια Αφρική και την Αλβανία”.

Στην Ελλάδα, η βραχυχρόνια μίσθωση ακινήτων μέσω ψηφιακής πλατφόρμας ρυθμίζεται σύμφωνα με το άρθρο 84 του Ν. 4472/2017. Βασική προϋπόθεση ώστε να προβεί κάποιος σε μίσθωση ακινήτου μέσω ψηφιακής πλατφόρμας, είναι ο διαχειριστής του ακινήτου να είναι εγγεγραμμένος στο «Μητρώο Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής» που τηρείται στην Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), και ο αριθμός αυτός της εγγραφής να συνοδεύει το ακίνητο σε κάθε μέσο

προβολής (εξαίρεση όσα ακίνητα έχουν Ειδικό Σήμα Λειτουργίας (Ε.Σ.Λ.)). Επιπλέον, ο διαχειριστής υποχρεούται να υποβάλει Δήλωση Βραχυχρόνιας Διαμονής. Ότι ορίζει ο Ν. 4172/2013 στο άρθρο 39^Α για τα εισοδήματα από βραχυχρόνια μίσθωση – με εφαρμογή από 1/1/2017- στα φυσικά πρόσωπα: “Το εισόδημα που αποκτάται, από φυσικά πρόσωπα, από τη βραχυχρόνια μίσθωση ακινήτου της οικονομίας διαμοιρασμού, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 111 του ν. 4446/2016 (Α’167), όπως ισχύει, είναι εισόδημα από ακίνητη περιουσία και εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 39 και της παρ. 4 του άρθρου 40 του ν. 4172/2013 (Α’ 167), όπως ισχύουν, εφόσον τα ακίνητα εκμισθώνονται επιπλωμένα χωρίς την παροχή οποιασδήποτε υπηρεσίας πλην της παροχής κλινοσκεπασμάτων”, αλλά και στα νομικά “Το εισόδημα που αποκτάται από νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, από τη βραχυχρόνια μίσθωση ακινήτου της οικονομίας διαμοιρασμού, όπως ορίζεται στην προηγούμενη παράγραφο, θεωρείται εισόδημα από ακίνητη περιουσία”, φορολογούνται με βάση το άρθρο 40 του ίδιου νόμου ως εξής: από 0 - 12.000 ευρώ με συντελεστή 15%, από 12.001 – 35.000 ευρώ με 35%, και από 35.001 ευρώ και πάνω με 45%. Ο νόμος του 2017 απαλλάσσει τον ΦΠΑ στα εισοδήματα από βραχυχρόνια μίσθωση.

Οι ποινές που ορίζονται σε περίπτωση μη τήρησης των προϋποθέσεων είναι οι ακόλουθες: “ 10. Σε περίπτωση μη τήρησης των προϋποθέσεων των οριζόμενων στις παραγράφους 2 και 8 επιβάλλεται αυτοτελές διοικητικό πρόστιμο ύψους πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ στους διαχειριστές ακινήτων. 11. Σε περίπτωση μη υποβολής ή υποβολής ανακριβούς Δήλωσης Βραχυχρόνιας Διαμονής επιβάλλεται στον διαχειριστή ακινήτου πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο του μισθώματος όπως αυτό εμφανίζεται στην ψηφιακή πλατφόρμα κατά την ημέρα που πραγματοποιείται ο έλεγχος. 12. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης Δήλωσης Βραχυχρόνιας Διαμονής επιβάλλεται αυτοτελές διοικητικό πρόστιμο ύψους εκατό (100) ευρώ”.

Τέλος, σε ορισμένες περιοχές, για να διαθέσει κάποιος ακίνητο, για λόγους προστασίας της κατοικίας, θα πρέπει να ακολουθεί τις δυο αυτές προϋποθέσεις: “1. Να μην επιτρέπεται η βραχυχρόνια μίσθωση άνω των δύο (2) ακινήτων ανά Α.Φ.Μ. δικαιούχου εισοδήματος. 2. Η μίσθωση κάθε ακινήτου να μην υπερβαίνει τις ενενήντα (90) ημέρες ανά ημερολογιακό έτος και για νησιά κάτω των δέκα χιλιάδων (10.000) κατοίκων τις εξήντα (60) ημέρες ανά ημερολογιακό έτος. Υπέρβαση της διάρκειας του προηγούμενου εδαφίου επιτρέπεται, εφόσον το συνολικό εισόδημα του εκμισθωτή ή του

υπεκμισθωτή, από το σύνολο των ακινήτων που διαθέτει για μίσθωση ή υπεκμίσθωση, δεν ξεπερνά τις δώδεκα χιλιάδες (12.000) ευρώ κατά το οικείο φορολογικό έτος”.

Παράρτημα II - Η νομοθεσία των Σωματείων

Ο Αστικός Κώδικας στο άρθρο 78 ορίζει ως Σωματείο: *“Ένωση προσώπων που επιδιώκει σκοπό μη κερδοσκοπικό αποκτά προσωπικότητα όταν εγγραφεί σε ειδικό δημόσιο βιβλίο (σωματείο) που τηρείται στο πρωτοδικείο της έδρας του. Για να συσταθεί σωματείο χρειάζονται είκοσι τουλάχιστον πρόσωπα”*.

Στην Ελλάδα, στην ίδια ομάδα με τα σωματεία, συγκαταλέγονται οι σύλλογοι (πολιτιστικοί, αθλητικοί κτλ.), τα πρόσωπα και οι ενώσεις προσώπων με μη κερδοσκοπικό χαρακτήρα.

Όπως κάθε άλλο νομικό πρόσωπο, έτσι και οι οντότητες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, έχουν τις ίδιες υποχρεώσεις που προκύπτουν από τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. Αρχικά, για την άσκηση δραστηριότητας, οι οντότητες θα πρέπει να αποκτήσουν ΑΦΜ από τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ., γιατί αλλιώς στη πορεία επιβαρύνονται με πρόστιμο. Στον ΚΦΔ επίσης αναφέρεται ότι για τις αλλαγές που γίνονται στο νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, όπως αλλαγή προέδρου ή αλλαγή στοιχείων της οντότητας, πρέπει να κατατεθεί δήλωση μεταβολής στοιχείων στο Μητρώο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. εντός 30 ημερών, αλλιώς υπάρχει πρόστιμο. Τέλος, για επαλήθευση και διασταύρωση πληροφοριών, τα σωματεία υποχρεούνται να καταθέτουν συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών.

Οι οντότητες που προαναφέρθηκαν, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1003/31-12-2014, ως οδηγία των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, όταν αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, είναι υπόχρεες στην τήρηση λογιστικών αρχείων όπως τα υπόλοιπα νομικά πρόσωπα: *“1.2.2 Ενδεικτικά, στην περίπτωση (γ) της παραγράφου 2 εντάσσονται οι αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι συνεταιρισμοί, οι δικηγορικές εταιρίες, οι κοινοπραξίες, καθώς και οποιαδήποτε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα, που αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ακόμη εντάσσονται τα Ν.Π.Ι.Δ., τα σωματεία, οι σύλλογοι, οι ενώσεις προσώπων και γενικά μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα, εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα”*.

Επιπλέον, στην ίδια οδηγία, στη παράγραφο 12 του άρθρου 3, αναφέρει ότι απλογραφικό λογιστικό σύστημα (έσοδα – έξοδα) εφαρμόζουν οι πολύ μικρές οντότητες όπως “γ) Τα μη κερδοσκοπικά Ν.Π.Ι.Δ. (σωματεία, σύλλογοι, ενώσεις προσώπων κ.λπ.), εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, με κύκλο εργασιών μέχρι και 1.500.000 ευρώ”.

Όταν οι ανωτέρω οντότητες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα δεν αποκτούν εισοδήματα από επιχειρηματική δραστηριότητα, και τα μόνα έξοδα που πραγματοποιούν είναι δαπάνες για την εκπλήρωση του σκοπού τους, τότε η τήρηση των βιβλίων τους γίνεται σύμφωνα με τον Αστικό Κώδικα και το καταστατικό τους.

Από φορολογικής πλευράς, οι υποχρεώσεις των μη κερδοσκοπικών οντοτήτων, είναι και εδώ γνωστές, όπως στα υπόλοιπα νομικά πρόσωπα. Ο Κ.Φ.Ε. επιβάλλει στις νομικές οντότητες την υποβολή φορολογικών δηλώσεων από τις οποίες προκύπτει ο φόρος εισοδήματος. Η διαφορά με τα υπόλοιπα νομικά πρόσωπα είναι ότι εάν τα εισοδήματα των μη κερδοσκοπικών οντοτήτων προέρχονται από τα πλαίσια της μη κερδοσκοπικής δραστηριότητας, απαλλάσσονται του φόρου, όπως απαλλάσσονται και του ΦΠΑ.

Επιπροσθέτως, τα σωματεία και οι σύλλογοι εάν απασχολούν προσωπικό, όπως δασκάλους χορευτικού ή μουσικών οργάνων, θα πρέπει να τους δηλώνουν ως υπαλλήλους τους, ώστε από πλευράς προσωπικού να φαίνεται το εισόδημα και να φορολογείται, αλλά και από πλευράς σωματείου να αποδίδεται ο φόρος μισθωτών υπηρεσιών στο Κράτος. Επίσης, για τις διάφορες δαπάνες που γίνονται θα πρέπει να υπάρχουν τα αντίστοιχα παραστατικά, και συγκεκριμένα θα πρέπει να είναι τιμολόγια, ώστε να φαίνεται ότι αναφέρονται στο συγκεκριμένο σωματείο και αφορούν δαπάνες σχετικά με τη δράση του.

Σκάνδαλα σχετικά με σωματεία και μη κερδοσκοπικές οντότητες στην Ελλάδα έχουν ακουστεί πολλές φορές. Ένα χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι τι συνέβη στον Πολιτιστικό Σύλλογο Καρπενησίου. Μετά από έλεγχο που πραγματοποίησε η αρμόδια Δ.Ο.Υ., η τοπική ηλεκτρονική εφημερίδα (evrytanika.gr), αναφέρει ότι μερικά από τα ευρήματα που οδήγησαν στην επιβολή προστίμου ήταν τα ακόλουθα: “Λεφτά σε μισθούς τα οποία η Δ.Ο.Υ. Καρπενησίου ονόμασε "μαύρα" και συνεπώς τεκμαίρεται φορολογική παράβαση από την απόκρυψη: 1) εισοδήματος από την πλευρά των χοροδιδασκάλων, αφού εισέπρατταν εισόδημα που απέκρυπταν και τώρα θα κληθούν

αναδρομικά να πληρώσουν, αλλά κυρίως 2) από τη φοροδιαφυγή του Συλλόγου, λόγω της μη απόδοσης φόρου μισθωτών υπηρεσιών. Επιπλέον το αδίκημα μεγαλώνει όταν τα "μηνιαία έξοδα χοροδιδασκάλων" ο Πολιτιστικός Σύλλογος τα δικαιολογούσε κανονικά σαν πάγια έξοδα. Επιπλέον, βρέθηκαν δεκάδες έξοδα με απλή απόδειξη, ενώ θα έπρεπε να συνοδεύονται με τιμολόγιο. Ο Σύλλογος δικαιολογούσε με απλές αποδείξεις αντί τιμολογίων, δεκάδες έξοδα για τη φιλοξενία άλλων πολιτιστικών συλλόγων, ταξίδια για τη δράση του, αγορές στολών και άλλων ειδών, εκτύπωση προσκλήσεων και εντύπων και διάφορων άλλων μικροσυναλλαγών”.

Για να αποφευχθούν λοιπόν τα σκάνδαλα, θα πρέπει τα Διοικητικά Συμβούλια των οντοτήτων τέτοιου χαρακτήρα να ακολουθούν τον Κ.Φ.Ε και τον Κ.Φ.Δ., ώστε να είναι καθ’ όλα νόμιμοι και να αποφεύγουν ποινές και κυρώσεις που βλάπτουν την αξιοπιστία των οργανισμών προς τα μέλη τους.

Παράρτημα ΙΙΙ- Η διαδικασία της ενδικοφανούς προσφυγής

Για την αποσυμφόρηση των διοικητικών Δικαστηρίων, η δημιουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών φάνηκε πολλά υποσχόμενη. Με την κατάθεση της ενδικοφανούς προσφυγής, η υπηρεσία έχει μόλις 120 ημέρες ώστε να επιλύσει υποθέσεις φορολογικού χαρακτήρα, ώστε να επιτύχει την ταχύτερη είσπραξη των εσόδων.

Όπως αναφέρεται στο άρθρο 63 του Ν.4174/2013 η διαδικασία που ακολουθείται από την αίτηση της ενδικοφανούς προσφυγής και έπειτα είναι η εξής:

“1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου.

2. Η Φορολογική Διοίκηση αποστέλλει την ενδικοφανή προσφυγή του υπόχρεου, συνοδευόμενη από σχετικά έγγραφα και τις απόψεις αυτής, εντός επτά (7) ημερών από την υποβολή, στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης, προκειμένου η τελευταία να αποφανθεί.

3. Με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής αναστέλλεται η καταβολή ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) του αμφισβητούμενου ποσού, υπό την προϋπόθεση ότι έχει καταβληθεί το υπόλοιπο πενήντα τοις εκατό (50%). Η αναστολή, σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο, δεν ισχύει επί του άμεσου προσδιορισμού του φόρου, καθώς και επί πράξης διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, που εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική του δήλωση.

4. Ο υπόχρεος έχει δικαίωμα να υποβάλει, ταυτόχρονα με την ενδικοφανή προσφυγή και αίτημα αναστολής της καταβολής που προβλέπεται στην παράγραφο 3. Η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης δύναται να αναστείλει την εν λόγω πληρωμή, μέχρι την έκδοση της απόφασής της, μόνο στην περίπτωση κατά την οποία η πληρωμή θα είχε ως συνέπεια ανεπανόρθωτη βλάβη για τον υπόχρεο. Εάν δεν εκδοθεί απόφαση εντός τριάντα (30) ημερών από την υποβολή της αίτησης στη Φορολογική Διοίκηση, η αίτηση αναστολής θεωρείται ότι έχει απορριφθεί. Τυχόν αναστολή της πληρωμής δεν απαλλάσσει τον υπόχρεο από την υποχρέωση καταβολής των τόκων λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του φόρου.

5. Εντός εκατόν είκοσι (120) ημερών από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης εκδίδει απόφαση, την οποία κοινοποιεί στον υπόχρεο, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Αν η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης το κρίνει απαραίτητο, δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση. Σε περίπτωση που προσκομισθούν νέα στοιχεία στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση. Αν, εντός της ανωτέρω προθεσμίας, δεν εκδοθεί απόφαση τότε θεωρείται ότι η ενδικοφανής προσφυγή έχει απορριφθεί από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης και ο υπόχρεος έχει λάβει γνώση αυτής της απόρριψης κατά την εκπνοή της προθεσμίας αυτής. Στην περίπτωση των ενδικοφανών

προσφυγών που υποβάλλονται στην αρμόδια φορολογική αρχή μέχρι τις 28.2.2014 η προθεσμία του πρώτου εδαφίου επεκτείνεται σε εκατόν είκοσι (120) ημέρες. Ο Προϊστάμενος της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης μπορεί, με απόφασή του, να εξουσιοδοτεί άλλους υπαλλήλους της ίδιας υπηρεσίας, να υπογράφουν, με εντολή του, αποφάσεις επί ενδικοφανών προσφυγών και αιτήσεων αναστολής.

6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.

7. Η Φορολογική Διοίκηση δεν έχει δικαίωμα προσφυγής κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.

8. Κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Για την αναστολή, λόγω άσκησης προσφυγής, ισχύουν ανάλογα οι διατάξεις της παραγράφου 3 του παρόντος άρθρου. Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη.

9. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να εκδίδει τις αναγκαίες κανονιστικές πράξεις για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου και ιδίως να καθορίζει τις λεπτομέρειες για τη λειτουργία της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεών της.”

Ένα παράδειγμα αίτησης ενδικοφανούς προσφυγής θα μπορούσε να είναι το παρακάτω υπόδειγμα, που αφορά την ολική ή μερική απαλλαγή του ΕΝΦΙΑ ενός φορολογούμενου:

**ΕΝΩΠΙΟΝ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑΣ ΕΣΟΔΩΝ ΤΟΥ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**

ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΗΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗ ΤΟΥ ΑΡ. 63 ΤΟΥ Ν. 4174/2013

Του _____ (όνομα) _____ (επώνυμο) του _____
(πατρώνυμο), κατοίκου _____
(διεύθυνση), με Α.Φ.Μ. _____ **(α)**

ΚΑΤΑ

της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου ΕΝΦΙΑ που εκδόθηκε επί της
δήλωσης φόρου ΕΝΦΙΑ 2014 με στοιχεία _____ (αριθμό δήλωσης,
ειδοποίησης και αριθμό χρηματικού καταλόγου) **(β)**

Του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. _____ **(γ)**

Η περιουσία (κεφάλαιο) περιλαμβάνεται μεταξύ των στοιχείων, τα οποία δύνανται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 78§1 του Συντάγματος, να αποτελέσουν αντικείμενο του φόρου. Περαιτέρω, όμως, η φορολόγηση, που πραγματοποιείται με αντικείμενο την περιουσία, πρέπει να ανταποκρίνεται στη φοροδοτική ικανότητα των πολιτών, όπως υπαγορεύουν οι διατάξεις του άρθρου 4§§1,5 του Συντάγματος. Οι θεμελιώδεις για τη φορολογία συνταγματικές διατάξεις των ανωτέρω άρθρων (78§1 και 4§§1,5) πρέπει, ασφαλώς, να εφαρμόζονται συνδυαστικώς, κατά τρόπο, ώστε η φορολόγηση ενός νομίμως αποτελούντος αντικείμενο του φόρου στοιχείου να μην εξικνείται μέχρι του σημείου εκείνου, που υπερβαίνει τη φοροδοτική ικανότητα του υποκειμένου στον φόρο.

Ο φόρος, ως χρηματική παροχή, καταβάλλεται διά των χρηματικών διαθεσίμων του φορολογουμένου, ήτοι απαιτεί την αντίστοιχη ύπαρξη ρευστότητας από μέρους του. Κατά συνέπεια, η φοροδοτική ικανότητα νοείται ως οικονομική δυνατότητα καλύψεως του ποσού, το οποίο συνιστά τη φορολογική επιβάρυνση, με αποτέλεσμα να συνδέεται αναγκαίως με τη χρηματική επάρκεια του φορολογουμένου. Ως εκ τούτου, η φοροδοτική ικανότητα αξιολογείται, σε κάθε περίπτωση, με εισοδηματικά κριτήρια, δηλαδή κρίνεται με βάση την παραγωγή από μέρους του φορολογουμένου εισοδημάτων επαρκών, ώστε δι' αυτών να ικανοποιεί και τις – φύσει χρηματικού

χαρακτήρα – φορολογικές υποχρεώσεις του και, παραλλήλως, να του απομένει κι ένα εισόδημα επαρκές για την αξιοπρεπή διαβίωσή του.

Τα προαναφερθέντα, αναγόμενα στο πεδίο της φορολογίας της ακίνητης περιουσίας, άγουν στο συμπέρασμα ότι, για τον προσδιορισμό της φοροδοτικής ικανότητας του ιδιοκτήτη της ακίνητης περιουσίας, δεν αρκεί η διαπίστωση της αξίας της, η οποία, άλλωστε, είναι μέγεθος ευμετάβλητο, διαμορφούμενο υπό τις εκάστοτε συνθήκες της αγοράς. Αντιθέτως, απαιτείται η συνεκτίμηση της πραγματικής οικονομικής δυνατότητας του ιδιοκτήτη, δηλαδή η εισοδηματική του κατάσταση, που του αποφέρει και την αντίστοιχη ρευστότητα, αναγκαία για την καταβολή του χρηματικού ποσού του φόρου. Μόνη η διατήρηση ακίνητης περιουσίας, όποια και αν είναι η αξία της, δεν αρκεί για να τεκμηριώσει φοροδοτική ικανότητα, εφ' όσον δεν διαπιστώνεται ανάλογη οικονομική δυνατότητα, ήτοι τέτοια παραγωγή εισοδήματος για τον φορολογούμενο, η οποία να επαρκεί για την κάλυψη των φορολογικών επιβαρύνσεων, που αποδίδονται στην ακίνητη αυτή περιουσία. Περιουσία οποιουδήποτε ύψους, η οποία δεν παράγει εισόδημα, δεν επιτρέπει την εξασφάλιση του μέσου, διά του οποίου θα καταβληθεί ο επιβαλλόμενος λόγω αυτής φόρος.

Η εξέταση της φοροδοτικής ικανότητας των πολιτών με βάση εισοδηματικά κριτήρια δεν πρέπει να περιορίζεται στο επίπεδο της συγκρίσεως των εισοδημάτων, που παράγονται από το αντικείμενο του φόρου, και του ποσού φόρου, που επιβάλλεται στο αντικείμενο αυτό, αλλά να επεκτείνεται στη γενική αξιολόγηση και εκτίμηση αφενός του συνολικώς παραγομένου εισοδήματος του φορολογουμένου από όλες τις πηγές και αφετέρου της συνολικής φορολογικής πίεσεως (*επιβαρύνσεως*), που υφίσταται αυτός. Η έλλειψη επαρκών εισοδημάτων από κάθε πηγή, τα οποία να καθιστούν δυνατή την καταβολή του συνολικού ποσού των πάσης φύσεως φόρων και λοιπών δημοσιονομικών επιβαρύνσεων, που καταλογίζονται σε έναν πολίτη, αποτυπώνει την έλλειψη σχετικής φοροδοτικής ικανότητας. Θα πρέπει, μάλιστα, τα εισοδήματα αυτά όχι μόνο να επαρκούν για την καταβολή των φόρων, αλλά και ένα σημαντικό τμήμα αυτών να απομένει εις χείρας του φορολογουμένου, κατ' επιταγή και της συνταγματικώς κατοχυρωμένης αρχής της οικονομικής ελευθερίας (*άρθρο 5 Συντ.*).

Συναφώς το Ομοσπονδιακό Συνταγματικό Δικαστήριο της Καρλσρούης, με μια απόφαση που εξέδωσε στις 22 Ιουνίου 1995 (*BVerfGE*, 93, 121), έκρινε ότι ο φόρος επί της κατοχής της περιουσίας δεν μπορεί να καθιερώνεται παρά στο μέτρο που, από τη συνύπαρξή του με τους άλλους υφισταμένους φόρους, αφήνει άθικτη την ουσία της περιουσίας και μπορεί να καταβάλλεται ετησίως χάρη στα εισοδήματα, τα οποία προέρχονται κατά συνήθη χρήση από την περιουσία αυτή.

Ομοίως, το Γαλλικό Συνταγματικό Συμβούλιο (*Conseil Constitutionnel*), με μια απόφαση, που εξέδωσε στις 29 Δεκεμβρίου 1998 (*no 98-405 DC*), σχετικά με τον γαλλικό φόρο αλληλεγγύης επί της περιουσίας (*Impôt de Solidarité sur la Fortune*), ο οποίος, σημειωτέον, επιβάλλεται στο σύνολο της περιουσίας και όχι μόνον στην ακίνητη ιδιοκτησία, έκρινε ότι ο φόρος αλληλεγγύης επί της περιουσίας αποτελεί φόρο επί της κατοχής της περιουσίας, καταβλητέο διά των εισοδημάτων, που παράγει αυτή. Για να είναι η φορολόγηση της περιουσίας συνταγματικώς ανεκτή, θα πρέπει η κατοχή της να συνδέεται και με παραγωγή εισοδήματος.

Επειδή εν προκειμένω η περιουσιακή μου κατάσταση συνίσταται στα εξής:

(παρατήρηση 1)

(δ)

Επειδή το ποσό των εισοδημάτων μου, όπως αυτό δηλώθηκε στην φορολογική μου δήλωση για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) , ανέρχεται σε _____ (ε) ευρώ .

Επειδή στο πρόσωπό μου ή στο πρόσωπο της οικογένειάς μου συντρέχουν ειδικοί λόγοι όπως ειδικότερα αναφέρεται (Παρατήρηση 2):

(στ)

Επειδή το ετήσιο μου εισόδημα έχει ήδη δαπανηθεί ως εξής (Παρατήρηση 3):

A) Λογαριασμοί ΔΕΗ, ΕΥΔΑΠ, τηλέφωνο

B) Για τρόφιμα κατ' εκτίμηση _____

Γ) Για έξοδα στέγασης (νοίκι ή στεγαστικό δάνειο)

Δ) Για ιατρικές δαπάνες

(5)

Επειδή επομένως δεν διαθέτω φοροδοτική ικανότητα ώστε να μπορώ να συνεισφέρω στα κοινά βάρη χωρίς να κινδυνεύσει κάποιο από τα απαραίτητα για την διαβίωσή στοιχεία όπως η στέγαση, η διατροφή ή η υγεία μου

ΓΙΑ ΤΟΥΣ ΛΟΓΟΥΣ ΑΥΤΟΥΣ

Ζητώ κατ' εφαρμογή του άρθρου 2 παρ. 1 και 4 παρ. 5 του Συντάγματος να ακυρωθεί το προσβαλλόμενο εκκαθαριστικό σημείωμα και να αναγνωριστεί ότι δεν διαθέτω φοροδοτική ικανότητα για το τρέχον οικονομικό έτος ή να αναπροσαρμοστεί η φορολογική μου υποχρέωση ανάλογα με τις πραγματικές οικονομικές μου δυνάμεις

Ειδικότερα ζητώ να αναγνωριστεί ότι δεν διαθέτω φοροδοτική ικανότητα

ΕΝΑΛΛΑΚΤΙΚΑ:

Ειδικότερα ζητώ να αναγνωριστεί ότι το ποσό που μπορώ να καταβάλλω ανάλογα με τις οικονομικές μου δυνάμεις ανέρχεται στο ποσό των _____ ευρώ².

(ΥΠΟΓΡΑΦΗ & ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ) (η)

² Όποιο ποσό κρίνει ο ίδιος ο φορολογούμενος ότι μπορεί να διαθέσει βάσει των οικονομικών του δυνάμεων.

Η διαδικασία της ενδικοφανούς προσφυγής είναι μια επιλογή που ωφελεί κυρίως τους φορολογούμενους, καθώς εκτός του ότι είναι λιγότερο δαπανηρή από την εκδίκαση μιας υπόθεσης φορολογικού περιεχομένου, είναι και ταχύτερη η έκδοση του αποτελέσματός της. Παρόλα αυτά, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών λόγω του πλήθους των αιτήσεων και του περιορισμένου χρονικού διαστήματος επίλυσης τους, δεν είναι σε θέση να ελέγξει όλες τις υποθέσεις ενδικοφανούς προσφυγής με αποτέλεσμα να απορρίπτει την πλειονότητά τους. Έτσι, ο ενδιαφερόμενος – φορολογούμενος μπορεί να ασκήσει προσφυγή στα Διοικητικά Δικαστήρια, ενώ η αρχική του πρόθεση ήταν να το αποφύγει.

Παράρτημα IV - Έκθεση της Επιτροπής προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο για την εφαρμογή της οδηγίας 2011/16/ΕΕ σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της άμεσης φορολογίας

Όπως αναφέρθηκε στο Κεφάλαιο V (5.1.α. Διεθνείς πρακτικές), από 1/1/2018 θα ισχύουν νέοι κανόνες για την φοροδιαφυγή. Η δημοσίευση ολόκληρης της Έκθεσης στην ιστοσελίδα Taxheaven.gr (5/1/2018) είναι η ακόλουθη:

«Βρυξέλλες, 18.12.2017

COM(2017) 781 final

ΕΚΘΕΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΙΟ ΚΑΙ ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ για την εφαρμογή της οδηγίας 2011/16/ΕΕ σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της άμεσης φορολογίας. {SWD(2017) 462 final}

1.ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η βαθύτερη και δικαιότερη εσωτερική αγορά αποτελεί μία από τις κορυφαίες προτεραιότητες της Ευρώπης. Για την επίτευξη αυτού του στόχου, η Ένωση χρειάζεται ένα πλαίσιο για την αποτελεσματική και αποδοτική συνεργασία μεταξύ των φορολογικών διοικήσεων των κρατών μελών. Η Ευρωπαϊκή Ένωση και τα κράτη μέλη της έχουν δεσμευτεί να ενισχύσουν την καταπολέμηση της διασυννοριακής φορολογικής απάτης, της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής και είναι αποφασισμένοι να διασφαλίσουν ότι τα κέρδη φορολογούνται στον τόπο όπου

δημιουργούνται. Ωστόσο, για να είναι επιτυχείς οι δράσεις πολιτικής, είναι ουσιαστικής σημασίας η αποτελεσματική εφαρμογή στην πράξη.

Η διοικητική συνεργασία είναι καίριας σημασίας. Η ύπαρξη 28 χωριστών φορολογικών διοικήσεων που εργάζονται μεμονωμένα δεν μπορεί να αποτελεί επιλογή. Ενώ η φορολογία παραμένει ακόμη σε μεγάλο βαθμό εθνικό ζήτημα, το οικονομικό περιβάλλον έχει γίνει πιο παγκοσμιοποιημένο, κινητό και ψηφιακό. Οι επιχειρήσεις μπορούν να μεταφέρουν διασυνοριακά τα κέρδη τους, οι φορολογούμενοι μπορούν να αποκτούν εισόδημα από το εξωτερικό χωρίς να φορολογούνται και οι φορολογικές αποφάσεις ενός κράτους μέλους μπορούν να έχουν επιπτώσεις στις φορολογικές βάσεις των άλλων κρατών μελών. Για να εξασφαλιστεί ότι όλοι οι πολίτες και οι επιχειρήσεις συμβάλλουν στον βαθμό που τους αναλογεί στο σωστό κράτος, η Ευρώπη χρειάζεται υψηλό βαθμό συνεργασίας μεταξύ των κρατών μελών.

Μεγάλη πρόοδος έχει συντελεστεί μετά την έκδοση της οδηγίας του Συμβουλίου σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας 2011/16/ΕΕ («η οδηγία» ή «ΟΔΣ»). Αυτή η οδηγία αποτελεί καθοριστική εξέλιξη στο πλαίσιο συνεργασίας της ΕΕ. Αντικατέστησε την οδηγία περί της αμοιβαίας συνδρομής 77/799/ΕΟΚ (ΟΑΣ).

Οι βελτιώσεις που επέφερε η οδηγία αφορούσαν ειδικότερα:

i) τη διεύρυνση του πεδίου εφαρμογής, ώστε να περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες οι οποίες είναι πιθανό να αφορούν όχι μόνο τους άμεσους φόρους αλλά και όλους τους έμμεσους φόρους εκτός του ΦΠΑ και των ειδικών φόρων κατανάλωσης,

ii) την ευθυγράμμιση των προτύπων της ΕΕ με το άρθρο 26 παράγραφοι 4 και 5 του υποδείγματος φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ που διασφαλίζει, μεταξύ άλλων, την ανταλλαγή, ακόμη και ελλείψει εγχώριου συμφέροντος,

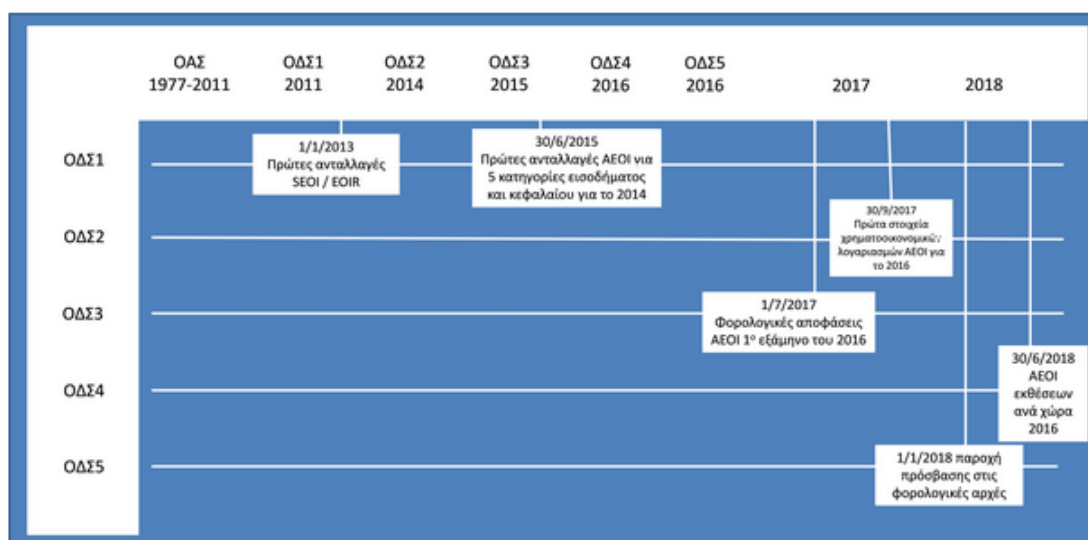
iii) την ενίσχυση της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών, iv) την πρόβλεψη προθεσμιών, νέων τυποποιημένων εντύπων και ασφαλούς διαύλου για την ανταλλαγή πληροφοριών και

v) την υποχρέωση των κρατών μελών που συμμετέχουν σε ευρύτερη συνεργασία με τρίτη χώρα να παρέχουν το ίδιο επίπεδο συνεργασίας σε όλα τα άλλα

κράτη μέλη που επιθυμούν να συμμετάσχουν στην ευρύτερη αυτή αμοιβαία συνεργασία.

Από τότε, προκειμένου να αντιμετωπιστούν συγκεκριμένες προκλήσεις που συναντούσαν οι φορολογικές διοικήσεις των κρατών μελών, η οδηγία τροποποιήθηκε τέσσερις φορές μέσω τροποποιητικών οδηγιών, με στόχο την ενίσχυση της διοικητικής συνεργασίας μεταξύ των κρατών μελών. Η οδηγία 2014/107/ΕΕ (ΟΔΣ2) εισήγαγε την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών σχετικά με τους χρηματοοικονομικούς λογαριασμούς· η οδηγία 2015/2376/ΕΕ (ΟΔΣ3), για την αυτόματη ανταλλαγή φορολογικών αποφάσεων και εκ των προτέρων συμφωνιών ενδοομιλικής τιμολόγησης· η οδηγία 2016/881/ΕΕ (ΟΔΣ4), για την αυτόματη ανταλλαγή εκθέσεων ανά χώρα· η οδηγία 2016/2258/ΕΕ (ΟΔΣ5) η οποία, σε αντίθεση με τις προηγούμενες τροποποιητικές οδηγίες, δεν διευρύνει το πεδίο εφαρμογής της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών, αλλά εξασφαλίζει ότι οι φορολογικές αρχές έχουν πρόσβαση σε πληροφορίες σχετικά με τον πραγματικό δικαιούχο, οι οποίες συλλέγονται σύμφωνα με τη νομοθεσία για την καταπολέμηση της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες.

Το σχήμα 1 παρουσιάζει τη διαχρονική εξέλιξη.



Σχήμα 1: Έκδοση και εφαρμογή βασικών διατάξεων για τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της άμεσης φορολογίας

2.Η ΕΚΘΕΣΗ

Το άρθρο 27 της οδηγίας απαιτεί έκθεση σχετικά με την εφαρμογή της ανά πενταετία από την 1η Ιανουαρίου 2013. Θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη μαζί με το συνοδευτικό έγγραφο εργασίας των υπηρεσιών της Επιτροπής που έχει καταρτιστεί με βάση τις πληροφορίες που παρέχουν τα κράτη μέλη μέσω ερωτηματολογίων και στατιστικών στοιχείων από το 2013. Το έγγραφο εργασίας των υπηρεσιών της Επιτροπής περιγράφει τα κύρια πορίσματα της έκθεσης και διατυπώνει τα βασικά χαρακτηριστικά της ανανεωμένης ευρωπαϊκής προσέγγισης όσον αφορά τη διοικητική συνεργασία για δίκαιη φορολογία στην ΕΕ.

Η επανεξέταση καλύπτει όλες τις βασικές διατάξεις της ΟΔΣ που ισχύουν. Οι πιο πρόσφατες διατάξεις όσον αφορά την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών που εισήχθησαν στην αρχική ΟΔΣ μέσω τροποποιητικών οδηγιών (δηλ. ΟΔΣ2 – ΟΔΣ3 – ΟΔΣ4) δεν καλύπτονται, διότι κατά τη σύνταξη της έκθεσης οι ανταλλαγές δυνάμει των ΟΔΣ2 και ΟΔΣ3 έχουν μόλις αρχίσει, ενώ οι ανταλλαγές δυνάμει της ΟΔΣ4 δεν έχουν ακόμη πραγματοποιηθεί. Το παρακάτω διάγραμμα παρουσιάζει τις ημερομηνίες των πρώτων ανταλλαγών, αντίστοιχα.

Βάσει του άρθρου 8β της οδηγίας, απαιτείται δεύτερη έκθεση πριν από την 1η Ιανουαρίου 2019, η οποία θα παρέχει επισκόπηση και αξιολόγηση των στατιστικών στοιχείων και των πληροφοριών που έχουν ληφθεί σύμφωνα με την παράγραφο 1 του εν λόγω άρθρου. Αυτή καλύπτει στατιστικά στοιχεία σχετικά με τις αυτόματες ανταλλαγές βάσει των άρθρων 8 και 8α (δηλ. θα καλύπτονται οι ανταλλαγές δυνάμει των ΟΔΣ1, ΟΔΣ2 και ΟΔΣ3) για θέματα όπως οι διοικητικές και λοιπές σχετικές δαπάνες για την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών και τα οφέλη από αυτήν, καθώς και οι σχετικές πρακτικές πτυχές.

Η εφαρμογή της οδηγίας και οι προσπάθειες για την ενίσχυση της διοικητικής συνεργασίας εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης αντιπροσωπεύουν τα υψηλότερα πρότυπα συνεργασίας μεταξύ των φορολογικών διοικήσεων παγκοσμίως. Ωστόσο, ορισμένα ζητήματα παραμένουν. Υπάρχουν περιθώρια περαιτέρω βελτίωσης της διοικητικής συνεργασίας, για να διασφαλιστεί ότι τα κράτη μέλη και η Ευρωπαϊκή Ένωση εξακολουθούν να ηγούνται του παγκόσμιου κινήματος για δικαιότερο και διαφανέστερο φορολογικό σύστημα.

3.ΚΥΡΙΑ ΠΟΡΙΣΜΑΤΑ

Το έγγραφο εργασίας των υπηρεσιών της Επιτροπής περιέχει ποιοτικές και ποσοτικές πληροφορίες σχετικά με την εφαρμογή της οδηγίας 2011/16/ΕΕ. Εξετάζει τις βασικές διατάξεις της οδηγίας, ιδίως την ανταλλαγή πληροφοριών (EOI) στις διάφορες μορφές της —κατόπιν αιτήματος (EOIR), αυθόρμητη (SEOI) και αυτόματη (ΑΕΟΙ). Καλύπτει επίσης άλλες μορφές συνεργασίας, όπως η παρουσία σε διοικητικές υπηρεσίες και η συμμετοχή σε διοικητικές έρευνες, οι ταυτόχρονοι έλεγχοι και τα αιτήματα κοινοποίησης, και οι γενικοί όροι οι οποίοι διέπουν τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της άμεσης φορολογίας.

Βασίζεται σε πληροφορίες και δεδομένα που συλλέχθηκαν μέσω ερωτηματολογίων και στατιστικών στοιχείων από τα κράτη μέλη σχετικά με τις προσπάθειές τους για την εφαρμογή της οδηγίας, καθώς και σχετικά με τις πρακτικές εμπειρίες από τη συνεργασία με άλλα κράτη μέλη.

Από την ανάλυση των πληροφοριών που συλλέχθηκαν από τα κράτη μέλη, τρία κύρια πορίσματα προκύπτουν από αυτήν την έκθεση:

- οι διατάξεις της ΟΔΣ έχουν εφαρμοστεί, όμως όχι πάντοτε αποτελεσματικά·

- η εφαρμογή της ανταλλαγής πληροφοριών δυνάμει της ΟΔΣ έχει οδηγήσει σε μεγάλη αύξηση του όγκου δεδομένων που πρέπει να διαχειρίζονται οι φορολογικές διοικήσεις —όμως κατά μέσο όρο η διαχειριστική τους ικανότητα δεν έχει αυξηθεί με τον ίδιο ρυθμό·

- η αξιολόγηση των οφελών της ΟΔΣ πραγματοποιείται σε πολύ πρώιμο στάδιο.

Οι διατάξεις της ΟΔΣ έχουν εφαρμοστεί, όμως όχι πάντοτε αποτελεσματικά

Βάσει των πληροφοριών που παρείχαν τα κράτη μέλη, συνολικά η ΟΔΣ εφαρμόστηκε όπως θα έπρεπε. Ωστόσο, προσδιορίστηκαν οι παρακάτω τομείς βελτιώσεων για την ορθή εφαρμογή της οδηγίας:

Παρά τις προσπάθειες συμμόρφωσης με τις προθεσμίες που ορίζει η οδηγία, η ανταλλαγή πληροφοριών κατόπιν αιτήματος (EOIR) δεν είναι τόσο έγκαιρη όσο θα έπρεπε. Η οδηγία ορίζει προθεσμίες για την απάντηση σε αιτήματα παροχής πληροφοριών, αλλά αναγνωρίζει την ύπαρξη ειδικών περιπτώσεων στις οποίες μπορούν να συμφωνηθούν ειδικά διαφορετικές προθεσμίες. Ωστόσο, η έγκαιρη υποβολή των απαντήσεων είναι ιδιαίτερα σημαντική για την εξασφάλιση

αποτελεσματικής συνεργασίας. Οι διατάξεις της ΟΔΣ είναι πολύ σαφείς όσον αφορά αυτό το θέμα: οι πληροφορίες πρέπει να παρέχονται το ταχύτερο δυνατόν, αφού μια καθυστερημένη απάντηση μπορεί να είναι λιγότερο χρήσιμη για το αιτούν κράτος μέλος. Όπως προκύπτει από το τμήμα 5 του εγγράφου εργασίας των υπηρεσιών της Επιτροπής, επί του παρόντος δεν απαντώνται όλα τα αιτήματα παροχής πληροφοριών εντός της προθεσμίας που ορίζεται στην οδηγία 1 .

Μέσω της αυθόρμητης ανταλλαγής πληροφοριών (SEOI), τα κράτη μέλη ανταλλάσσουν πληροφορίες οι οποίες ενδέχεται να έχουν σημασία για τη διοίκηση άλλου κράτους μέλους και την επιβολή της εγχώριας νομοθεσίας. Οι πληροφορίες που παρέχονται αυθόρμητα θα πρέπει να είναι αποτελεσματικές, αφού επιλέγονται από τους φορολογικούς υπαλλήλους με βάση τη δική τους πρακτική εμπειρία και εμπειρογνωμοσύνη στον τομέα της είσπραξης φόρων. Ωστόσο, επειδή δεν παρέχεται τακτικά ανατροφοδότηση, δεν είναι δυνατό να εκτιμηθεί η αποτελεσματικότητα των πληροφοριών που ανταλλάσσονται. Όπως αναφέρθηκε στο τμήμα 7 του εγγράφου εργασίας των υπηρεσιών της Επιτροπής, ορισμένες πληροφορίες ανταλλάχθηκαν αυθόρμητα τα προηγούμενα έτη, αλλά η SEOI δεν ήταν τόσο αποτελεσματική όσο θα μπορούσε να είναι, ιδίως όσον αφορά τις διασυνοριακές φορολογικές αποφάσεις και τις εκ των προτέρων συμφωνίες ενδοομιλικής τιμολόγησης. Η υπόθεση LuxLeaks κατέδειξε σαφώς ότι η διοικητική συνεργασία σε αυτόν τον τομέα δεν λειτουργούσε και το 2015 η Επιτροπή πρότεινε την ΟΔΣ3 που υποχρεώνει τα κράτη μέλη να ανταλλάσσουν αυτόματα πληροφορίες σχετικά με τις φορολογικές αποφάσεις τους.

Οι πρώτες διατάξεις (ΟΔΣ1) για την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών (ΑΕΟΙ) άρχισαν να ισχύουν από την 1η Ιανουαρίου 2015 για πέντε κατηγορίες εισοδήματος και κεφαλαίου, συγκεκριμένα: εισόδημα από απασχόληση, αμοιβές διοικητικών στελεχών, ορισμένα προϊόντα ασφάλειας ζωής, συντάξεις και κυριότητα ακίνητης περιουσίας και εισόδημα από αυτήν. Ωστόσο, με βάση τις πληροφορίες που ελήφθησαν, δεν υπάρχουν σαφή αποδεικτικά στοιχεία της πραγματικής χρήσης των εν λόγω πληροφοριών. Ακόμη και αν η πλειονότητα των κρατών μελών δήλωσαν ότι ανοίγουν τα αρχεία μαζικών πληροφοριών κατά την παραλαβή τους, φαίνεται ότι πολλά κράτη μέλη αντιμετωπίζουν προβλήματα όσον αφορά τη χρήση των εν λόγω πληροφοριών για διάφορους λόγους, μεταξύ άλλων λόγω έλλειψης πόρων ή έλλειψης αυτοματοποιημένων διαδικασιών αναγνώρισης

φορολογουμένων, όπως αναφέρεται στο τμήμα 6 του εγγράφου εργασίας των υπηρεσιών της Επιτροπής.

Η οδηγία ορίζει τρόπους συνεργασίας εκτός της ανταλλαγής πληροφοριών. Προβλέπει τη δυνατότητα των φορολογικών διοικήσεων να συμφωνούν διμερώς για την παρουσία των υπαλλήλων τους στην επικράτεια άλλου κράτους μέλους, την πραγματοποίηση ταυτόχρονων φορολογικών ελέγχων από δύο ή περισσότερα κράτη μέλη σε φορολογούμενους κοινού ενδιαφέροντος· ενώ οι φορολογικές διοικήσεις μπορούν και να ζητήσουν τη συνεργασία φορολογικών αρχών άλλων κρατών μελών για να εξασφαλίσουν ότι οι φορολογούμενοι, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασής τους, θα ενημερώνονται για τις αποφάσεις και τις πράξεις που αφορούν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Ωστόσο, σε σύγκριση με την έκταση της διασυνοριακής δραστηριότητας στην Ευρώπη ή με τον συνολικό αριθμό ελέγχων που διενεργούν οι φορολογικές διοικήσεις 2, η διοικητική συνεργασία βάσει αυτών των διατάξεων είναι περιορισμένη, όπως φαίνεται στα τμήματα 8 και 9 του εγγράφου εργασίας των υπηρεσιών της Επιτροπής, ενώ θα μπορούσε να είναι ευρύτερη. Η μεγαλύτερη συνεργασία θα συνεπάγεται επίσης μεγαλύτερη φορολογική βεβαιότητα για τους διασυνοριακούς φορολογούμενους, αν καταστήσει πιο συνεπή και προβλέψιμο τον τρόπο με τον οποίο τους ελέγχουν οι διάφορες φορολογικές διοικήσεις.

Η ανταλλαγή πληροφοριών δυνάμει της ΟΔΣ έχει οδηγήσει σε μεγάλη αύξηση του όγκου δεδομένων που πρέπει να διαχειρίζονται οι φορολογικές διοικήσεις —όμως η διαχειριστική τους ικανότητα δεν έχει αυξηθεί με τον ίδιο ρυθμό

Ο όγκος των πληροφοριών που ανταλλάχθηκαν στο πλαίσιο της ΟΔΣ ήταν σημαντικός —και μετά την πραγματική εφαρμογή πρόσθετων διατάξεων για την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών θα είναι ακόμη σημαντικότερος. Ωστόσο, οι πόροι που προορίζονται για τη διαχείριση αυτής της ροής παρέμειναν περιορισμένοι.

Σύμφωνα με τις πληροφορίες που παρέχουν οι φορολογικές διοικήσεις των κρατών μελών, ο αριθμός του προσωπικού των φορολογικών υπηρεσιών που ασχολείται αποκλειστικά με τη διοικητική συνεργασία της ΕΕ στην κεντρική υπηρεσία διασύνδεσης (CLO) κυμαίνεται από 1 έως 5 υπαλλήλους στα περισσότερα κράτη μέλη, όπως αναφέρεται στο τμήμα 4 του εγγράφου εργασίας των υπηρεσιών της Επιτροπής. Αυτός ο αριθμός δεν αντιπροσωπεύει όλο το προσωπικό που ασχολείται με τη διοικητική συνεργασία, αλλά δεν έχει αναφερθεί σημαντική αύξηση του προσωπικού

της CLO με την πάροδο του χρόνου, ενώ η διοικητική συνεργασία έχει διευρύνει το πεδίο εφαρμογής της και έχει εξελιχθεί σε μεγάλο βαθμό σε πολύ σύντομο χρονικό διάστημα. Σε σύγκριση με τα συνολικά επίπεδα στελέχωσης των φορολογικών διοικήσεων στα κράτη μέλη, αυτά τα στοιχεία καταδεικνύουν ελάχιστη επένδυση στον τομέα της διοικητικής συνεργασίας της ΕΕ από πολλά κράτη μέλη.

Οι πόροι τεχνολογίας πληροφοριών (ΤΠ) που χρησιμοποιούνται στα κράτη μέλη έχουν διατεθεί κυρίως για τη δημιουργία του ασφαλούς περιβάλλοντος για τις αυτόματες ανταλλαγές. Οι εργασίες ΤΠ που θα καταστήσουν δυνατή την αυτοματοποιημένη χρήση των λαμβανόμενων πληροφοριών μόλις έχουν ξεκινήσει. Σύμφωνα με τα κράτη μέλη, όπως αναφέρεται στο τμήμα 6 του εγγράφου εργασίας των υπηρεσιών της Επιτροπής, οι φορολογικές διοικήσεις εξακολουθούν να δυσκολεύονται να λύσουν το πρόβλημα της αυτόματης αντιστοίχισης των δεδομένων για το εισόδημα τα οποία αποκτώνται μέσω της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών με τη δική τους φορολογική βάση δεδομένων.

Η αξιολόγηση των οφελών της ΟΔΣ πραγματοποιείται ακόμα σε πολύ πρώιμο στάδιο

Ο στόχος της ΟΔΣ είναι, μέσω της βελτίωσης της διαθεσιμότητας των δεδομένων και της συνεργασίας, να υπάρχει λιγότερη διασυνοριακή φοροδιαφυγή, φορολογική απάτη και φοροαποφυγή. Ωστόσο, σχεδόν πέντε έτη μετά την έναρξη ισχύος της, λίγα στοιχεία είναι γνωστά σχετικά με τα πραγματικά αποτελέσματα της εφαρμογής της ΟΔΣ όσον αφορά αυτό το θέμα.

Η Επιτροπή απαιτεί δεδομένα σε ετήσια βάση σχετικά με την αξία των φορολογικών οφελών που προκύπτουν από τη διοικητική συνεργασία, ανεξάρτητα από τη μορφή της, αλλά λίγες φορολογικές διοικήσεις είναι σε θέση να παρέχουν ή να εκτιμούν τις εν λόγω πληροφορίες. Είναι γενικά παραδεκτό ότι οι εν λόγω πληροφορίες, τόσο από νομισματικής άποψης όσο και από άποψης συμπεριφοράς, θα ήταν χρήσιμες αν προσδιορίζονταν ποσοτικά με αξιόπιστο τρόπο. Ωστόσο, τα κράτη μέλη δυσκολεύονται να συνδέσουν τα εν λόγω δεδομένα με τη διοικητική συνεργασία αντί, για παράδειγμα, με άλλες εθνικές πρωτοβουλίες συμμόρφωσης. Επιπλέον, είναι δύσκολο να προσδιοριστεί ποσοτικά το αποτρεπτικό αποτέλεσμα της αυξημένης συνεργασίας.

4.ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΠΟΡΕΙΑ

Βάσει των πληροφοριών που συλλέχθηκαν και της ανάλυσης που πραγματοποιήθηκε, η Επιτροπή θεωρεί ότι απαιτείται βελτιωμένη και διαφανέστερη προσέγγιση στην ΕΕ, ώστε να εξασφαλίζεται ότι η διοικητική συνεργασία συμβάλλει, και διαπιστώνεται ότι συμβάλλει, στον γενικό στόχο της δίκαιης φορολογίας για όλους. Τα μέτρα για τη βελτίωση της προσέγγισης θα βασίζονται σε τρεις πυλώνες:

Ολοκληρωμένη και διαφανής εφαρμογή της ΟΔΣ από τα κράτη μέλη

Προκειμένου να επιτύχει τους στόχους της, η εφαρμογή της ΟΔΣ πρέπει να είναι ολοκληρωμένη και αποτελεσματική. Οι φορείς λήψης αποφάσεων της ΕΕ και τα ενδιαφερόμενα μέρη πρέπει να ενημερώνονται δεόντως. Το άρθρο 27 της ΟΔΣ, ως έχει σήμερα, προβλέπει μία έκθεση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο και το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο ανά πενταετία. Επιπλέον, το άρθρο 8β της οδηγίας περιέχει ειδική διάταξη για εφάπαξ έκθεση σχετικά με την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών «η οποία περιλαμβάνει επισκόπηση και αξιολόγηση των στατιστικών στοιχείων και των πληροφοριών που έχουν ληφθεί, για θέματα όπως οι διοικητικές και λοιπές σχετικές δαπάνες για την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών και τα οφέλη από αυτήν, καθώς και οι σχετικές πρακτικές πτυχές» η οποία πρέπει να υποβληθεί έως την 1η Ιανουαρίου 2019.

Απαιτούνται ορισμένες δράσεις για πιο διαφανή και τακτική υποβολή εκθέσεων:

-Μολονότι δεν είναι απαραίτητο να τροποποιηθεί η απαίτηση του άρθρου 27, η Επιτροπή θα εξετάσει τη δυνατότητα δημοσίευσης ορισμένων βασικών στατιστικών στοιχείων ετησίως, όπως συμβαίνει στην περίπτωση των διαδικασιών αμοιβαίας συμφωνίας και των εκ των προτέρων συμφωνιών ενδοομιλικής τιμολόγησης για πολλά έτη στο πλαίσιο του κοινού φόρουμ σχετικά με τις τιμές μεταβίβασης.

-Το προσωπικό του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου θα πρέπει να ενθαρρυνθεί να αποδεχτεί τις προσκλήσεις συμμετοχής στις συνεδριάσεις της ομάδας εμπειρογνομόνων που πραγματοποιούνται με τα κράτη μέλη σχετικά με την εφαρμογή της ΟΔΣ.

Επιπλέον, προκειμένου να καταστεί αποτελεσματικότερη και αποδοτικότερη η διοικητική συνεργασία, απαιτούνται ορισμένες περαιτέρω δράσεις:

-Όσον αφορά την EOIR, τα κράτη μέλη παροτρύνονται να βελτιώσουν την έγκαιρη παροχή απαντήσεων. Η Επιτροπή θα εξετάσει τρόπους αυτοματοποίησης των αποδείξεων παραλαβής, της παρακολούθησης της ροής εργασίας της ανταλλαγής και της παραγωγής πλήρων στατιστικών στοιχείων, ώστε να ελευθερωθούν ορισμένοι πόροι προσωπικού των κρατών μελών.

-Όσον αφορά την SEOI, πρέπει να αυξηθεί η ευαισθητοποίηση όσον αφορά τη σημασία του προσδιορισμού πληροφοριών που είναι χρήσιμες για άλλο κράτος μέλος, μαζί με την καθιέρωση προσαρμοσμένης προσέγγισης προκειμένου να διασφαλιστεί περαιτέρω η χρησιμότητα της SEOI για το κράτος μέλος παραλαβής. Τα κράτη μέλη θα πρέπει επίσης να εξακολουθήσουν να ανταλλάσσουν αυθόρμητες πληροφορίες μέσω της χρήσης τυποποιημένων εντύπων και να αυξήσουν την ευαισθητοποίηση σε εσωτερικό επίπεδο. 3

-Τα κράτη μέλη θα πρέπει να αυξήσουν τη χρήση εργαλείων διοικητικής συνεργασίας εκτός από την ανταλλαγή πληροφοριών, όπως η παρουσία σε διοικητικές υπηρεσίες και η συμμετοχή σε διοικητικές έρευνες, οι ταυτόχρονοι έλεγχοι, και να παρέχουν διαρθρωμένη ανατροφοδότηση σχετικά με τις πληροφορίες που ανταλλάσσονται και τη χρησιμότητά τους 4 . Η Επιτροπή θα εξετάσει επίσης τη δυνατότητα επέκτασης των ηλεκτρονικών εντύπων ώστε να καλύπτουν τη διοικητική κοινοποίηση, όπως ζητήθηκε από τα κράτη μέλη.

-Η Επιτροπή θα εξετάσει το ενδεχόμενο να προτείνει κοινούς λογιστικούς ελέγχους στον τομέα της άμεσης φορολογίας (όπως σχεδιάζεται επί του παρόντος για τη διοικητική συνεργασία στον τομέα του ΦΠΑ), μαζί με κοινή μεθοδολογία.

Βελτιωμένη ικανότητα των κρατών μελών στον τομέα της διοικητικής συνεργασίας στην ΕΕ

Χωρίς επαρκείς πόρους στις φορολογικές διοικήσεις των κρατών μελών, λίγα μπορούν να γίνουν, ακόμα και με περισσότερα δεδομένα. Αν τα κράτη μέλη δεν διαθέτουν επαρκές προσωπικό για να αναλύουν και να χρησιμοποιούν τα δεδομένα που λαμβάνουν από άλλα κράτη μέλη, η αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι εκπληρώνει τον σκοπό της ή ότι είναι αποτελεσματική. Η ΟΔΣ δεν αποτελεί από μόνη της μέσο για ανάπτυξη ικανοτήτων της φορολογικής διοίκησης. Ωστόσο, η Επιτροπή έχει προσδιορίσει πολλά άλλα εργαλεία που έχει στη διάθεσή της και τα οποία μπορούν να βελτιώσουν την εφαρμογή της ΟΔΣ:

-Το πρόγραμμα Fiscalis 2020 δίνει τη δυνατότητα στην Επιτροπή να στηρίζει τη διοικητική ικανότητα των φορολογικών διοικήσεων των κρατών μελών και των υποψήφιων χωρών. Στο πλαίσιο του προγράμματος διοργανώνονται διάφορα εργαστήρια και άλλες δραστηριότητες για διάφορα θέματα φορολογικής διοίκησης, συμπεριλαμβανομένης της διοικητικής συνεργασίας. Υπάρχει περιθώριο ενίσχυσης της διάστασης ΟΔΣ του Προγράμματος, μέσω του σχεδιασμού συγκεκριμένης σειράς δραστηριοτήτων που σχετίζονται με την ΟΔΣ, για να στηριχθεί η εφαρμογή της ΟΔΣ στην πράξη. Η Επιτροπή θα εξετάσει τη δυνατότητα σύστασης ομάδας εμπειρογνομόνων της ΕΕ για τη διοικητική συνεργασία. 5

-Στο πλαίσιο του ίδιου προγράμματος, η Επιτροπή αναπτύσσει πλαίσιο δεξιοτήτων για τις φορολογικές διοικήσεις, προκειμένου να βελτιώσει τις δεξιότητες και να αυξήσει τις επιδόσεις των φορολογικών υπαλλήλων των κρατών μελών της ΕΕ. Η Επιτροπή θα εξασφαλίσει ότι το εν λόγω πλαίσιο περιλαμβάνει κατάρτιση και δείκτες για τη διοικητική συνεργασία της ΕΕ.

-Υπάρχουν στοιχεία ότι ορισμένες φορολογικές διοικήσεις σημειώνουν καλύτερες επιδόσεις από άλλες, ιδίως όταν πρόκειται για τη χρήση και την υποβολή εκθέσεων σχετικά με τη χρήση φορολογικών πληροφοριών. Οι προσπάθειες βελτίωσης θα πρέπει να ξεκινήσουν με πιο αυτοματοποιημένη αναγνώριση των φορολογουμένων και αντιστοίχιση των πληροφοριών που λαμβάνονται μέσω αυτόματης ανταλλαγής από το εξωτερικό με πληροφορίες που διατηρούνται σε εθνικό επίπεδο, ενώ πρόκειται να επεκταθούν και στην πιθανή ανάπτυξη κοινού εργαλείου διαχείρισης κινδύνων. Μαζί με αυτήν την έκθεση, η Επιτροπή δημοσιεύει ολοκληρωμένη μελέτη σχετικά με δυνητικές βελτιώσεις στην αναγνώριση των διασυννοριακών φορολογουμένων, ενώ θα εξετάσει και το ενδεχόμενο να διοργανώσει σειρά εργαστηρίων ΟΔΣ για την προώθηση της ανταλλαγής βέλτιστων πρακτικών και εμπειριών.

-Η ικανότητα εφαρμογής της DAC εξαρτάται επίσης από τον αριθμό των εργαλείων που παρέχει η Επιτροπή στα κράτη μέλη για να εφαρμόσουν την οδηγία με όσο το δυνατόν πιο ομαλό τρόπο. Η Επιτροπή, υλοποιώντας τη νέα κεντρική εφαρμογή της «eForms», θα παράσχει στα κράτη μέλη εργαλεία που θα τους επιτρέψουν να αυτοματοποιήσουν πλήρως ή εν μέρει ορισμένες διαδικασίες της ΟΔΣ, οι οποίες επί του παρόντος θεωρούνται επαχθείς, όπως τονίζεται στο έγγραφο εργασίας των υπηρεσιών της Επιτροπής, ώστε το προσωπικό των φορολογικών διοικήσεων των

κρατών μελών να αποκτήσει τη δυνατότητα να επικεντρώνεται σε δραστηριότητες με υψηλότερη προστιθέμενη αξία. Αυτό θα οδηγήσει επίσης σε βελτιωμένα και αξιόπιστα στατιστικά στοιχεία.

Καλύτερα και πιο διαφανή δεδομένα σχετικά με την εφαρμογή και τα οφέλη των διατάξεων της ΟΔΣ

Το άρθρο 8β της ΟΔΣ, ως έχει σήμερα, καλεί τα κράτη μέλη να παράσχουν στατιστικά στοιχεία σχετικά με τα οφέλη της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών «στο μέτρο του δυνατού», αλλά δεν αναφέρεται σε οφέλη άλλων μορφών ανταλλαγής πληροφοριών ή διοικητικής συνεργασίας.

-Η Επιτροπή, επικουρούμενη από την επιτροπή διοικητικής συνεργασίας για τη φορολογία (CACT) 6, πρότεινε εκτελεστικό κανονισμό για τα στατιστικά στοιχεία της ΟΔΣ και για την ετήσια αξιολόγηση της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών, η οποία περιλαμβάνει την παρακολούθηση της χρήσης της φορολογικής συμμόρφωσης και της αποτελεσματικότητας των αυτόματων ανταλλαγών.

-Η Επιτροπή θα συνεργαστεί με εμπειρογνώμονες των κρατών μελών για την εξεύρεση κοινών τρόπων εκτίμησης των οφελών της διοικητικής συνεργασίας με αξιόπιστο και ολοκληρωμένο τρόπο.

-Έως την 1η Ιανουαρίου 2019, η Επιτροπή θα συντάξει έκθεση για τις αυτόματες ανταλλαγές (δυνάμει του άρθρου 8β), η οποία θα καλύπτει επίσης θέματα όπως οι διοικητικές και λοιπές σχετικές δαπάνες για την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών και τα οφέλη από αυτήν, καθώς και οι σχετικές πρακτικές της πτυχής.

5.ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η εφαρμογή και η λειτουργία της οδηγίας συνεπαγόταν σημαντική επένδυση από τα κράτη μέλη, σε συνεχή βάση, η οποία ωστόσο την κατέστησε ένα από τα πλέον αποτελεσματικά μέσα διοικητικής συνεργασίας. Η αξιολόγηση των συνολικών επιπτώσεων της εξακολουθεί να αποτελεί δύσκολο έργο. Περισσότερο από τον όγκο ή τον αριθμό των ανταλλαγών, η Επιτροπή υποθέτει ότι αυτή η οδηγία είχε σημαντικό αποτρεπτικό αποτέλεσμα, το οποίο αποτελεί βασικό μέσο για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής. Παράλληλα, εφαρμόζονται προγράμματα εθελοντικής κοινοποίησης σε σποραδική βάση από διάφορα κράτη μέλη. Οι επιπτώσεις της διοικητικής συνεργασίας

στον κοινοποιούμενο όγκο είναι δύσκολο να προσδιοριστεί ποσοτικά, ενώ αναμένεται ευλόγως ότι, αν δεν υπήρχε, δεν θα υπήρχε κίνητρο για τις εν λόγω κοινοποιήσεις.

Ωστόσο, ως εργαλείο για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής και της φοροδιαφυγής, αποτελεί εργασία που δεν τελειώνει ποτέ. Αφού δημιουργηθεί η απαραίτητη δομή ΤΠ και τα κοινά εργαλεία για τη διοικητική συνεργασία, το επόμενο βήμα θα πρέπει να είναι η εντατικοποιημένη χρήση όλων των εργαλείων, η ανάλυση και χρήση των δεδομένων που λαμβάνονται και οι προσπάθειες για αμοιβαία βελτίωση του ποιοτικού περιεχομένου των δεδομένων που ανταλλάσσονται. Παράλληλα, θα απαιτηθούν νέες μορφές συνεργασίας και βελτιώσεις του υπάρχοντος πλαισίου, για να αντιμετωπιστεί ο δυναμικός χαρακτήρας της φοροαποφυγής και της φοροδιαφυγής. Τα κράτη μέλη της ΕΕ έχουν αποδείξει τη δέσμευσή τους για τη διοικητική συνεργασία και αναμφισβήτητα θα παρακολουθήσουν αυτόν τον τομέα.

(1) Κατά μέσο όρο, ο συνολικός αριθμός των πλήρων απαντήσεων που παρασχέθηκαν εντός έξι μηνών από την ημερομηνία παραλαβής των αιτημάτων κατά την περίοδο 2013-2016 είναι σχεδόν 62 %.

(2) OECD (2015), Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, OECD Publishing, Paris [OECD (2015), Φορολογική διοίκηση 2015: συγκριτικά στοιχεία για τις οικονομίες του ΟΟΣΑ και άλλες προηγμένες και αναδύμενες οικονομίες, εκδόσεις OECD Publishing, Παρίσι], σ. 221 και 222. http://dx.doi.org/10.1787/tax_admin-2015-en

(3) Βλ. τμήμα 7 του εγγράφου εργασίας των υπηρεσιών της Επιτροπής

(4) Βλ. τμήματα 8-9-10-11-14 του εγγράφου εργασίας των υπηρεσιών της Επιτροπής.

(5) Οι ομάδες εμπειρογνομόνων αποτελούν δομημένες μορφές συνεργασίας μεταξύ των φορολογικών διοικήσεων των κρατών μελών, μέσω των οποίων τα κράτη μέλη μπορούν να συγκεντρώσουν γνώσεις και εμπειρογνωμοσύνη στον τομέα της φορολογίας. Οι ομάδες εμπειρογνομόνων μπορούν να στηριχθούν από το πρόγραμμα φορολογικής συνεργασίας της ΕΕ, Fiscalis 2020.

(6) Η CACT συστάθηκε για να επικουρεί την Επιτροπή σύμφωνα με το άρθρο 26 της οδηγίας. Το πρόγραμμα εργασιών και οι συνοπτικές εκθέσεις της διατίθενται στη δ/νση: <http://ec.europa.eu/transparency/regcomitology/index.cfm?do=search.search.>»

Παράρτημα V – Το σκάνδαλο «Lux Leaks»

Σε Ευρωπαϊκό επίπεδο, το πιο πρόσφατο οικονομικό σκάνδαλο που ήρθε στην επιφάνεια ήταν το 2014 στο Λουξεμβούργο, το οποίο είναι γνωστό ως «Lux Leaks». Μετά από ενδελεχή έρευνα της εφημερίδας “The guardian” (2014) , τα στοιχεία που δημοσίευσε για αυτό το σκάνδαλο παρουσιάζονται στην συνέχεια.

Σύμφωνα με το αρχείο που διέρρευσε, το οποίο ήταν σχεδόν 28.000 σελίδες διαφυγόντων φορολογικών συμφωνιών, φαίνεται ότι το μικρό αυτό Ευρωπαϊκό Κράτος εξοικονομούσε δισεκατομμύρια δολάρια σε ορισμένες από τις μεγαλύτερες πολυεθνικές εταιρείες από φόρους.

Τα έγγραφα που διέρρευσαν, αναφέρονται σε πάνω από 1.000 επιχειρήσεις και μεγάλες εταιρείες ομίλων. Χαρακτηριστικά παραδείγματα φαίνεται να είναι οι ακόλουθες επιχειρήσεις: ο όμιλος φαρμάκων Shire, η εμπορική εταιρία Icap και η εταιρία που εξειδικεύεται στο εμπόριο ηλεκτρικής σκούπας Dyson, οι οποίες εδρεύουν στο Ηνωμένο Βασίλειο ή στην Ιρλανδία - και χρησιμοποιώντας πολύπλοκα δίκτυα εσωτερικών δανείων και πληρωμών τόκων, κατόρθωσαν να μειώσουν τους φόρους τους. Επίσης, τα έγγραφα έδειξαν πως περίπου 340 εταιρείες από όλο τον κόσμο διοργάνωσαν ειδικά σχεδιασμένες εταιρικές δομές με βάση το Λουξεμβούργο, ώστε να μπορέσουν να επωφεληθούν από το εγχώριο φορολογικό καθεστώς. Συγκεκριμένα, οι επιχειρήσεις περιλαμβάνουν εταιρείες όπως τη Pepsi, την Ikea, την Accenture, την Burberry, τη Procter & Gamble, τη Heinz, τη JP Morgan και τη FedEx. Στα έγγραφα που διέρρευσαν υπήρχαν συσχετίσεις με την εταιρεία πώλησης τσαντών Coach, τον όμιλο φαρμάκων Abbott Laboratories, την Amazon, την Deutsche Bank και τον αυστραλιανή χρηματοοικονομικό όμιλο Macquarie. Αν και οι συμφωνίες που υπογράφηκαν στα έγγραφα από το Λουξεμβούργο είναι απολύτως νόμιμες, παρόλα αυτά φαίνεται μια εικόνα ενός κράτους το οποίο ενθαρρύνει και επιδιώκει τη φοροδιαφυγή σε βιομηχανική κλίμακα.

Για να μπορέσουν οι εταιρείες να φοροδιαφύγουν, τα έγγραφα αποκαλύπτουν ορισμένες χρηματοοικονομικές δομές που εγκρίθηκαν από τις λουξεμβουργιανές φορολογικές αρχές και οι οποίες οδήγησαν σε σημαντικές φορολογικές ελαφρύνσεις για τις εμπλεκόμενες εταιρείες. Μια από τις πιο συνηθισμένες βασίζεται στο διασυννοριακό δανεισμό σε έναν όμιλο εταιρειών, όπου θα υπάρχει αναντιστοιχία μεταξύ του Λουξεμβούργου και των υπολοίπων φορολογικών αρχών.

Ο όμιλος φαρμάκων Shire, αποτελεί χαρακτηριστικό παράδειγμα των «Lux Leaks». Για να γίνει πιο κατανοητό πως φοροδιέφυγαν οι επιχειρήσεις, παρακάτω θα αναλυθεί η περίπτωση του ομίλου Shire και τον τρόπο με τον οποίο κατόρθωσε να μειώσει τους φόρους του.

Με μια μικρή μονάδα με έδρα το Λουξεμβούργο, ο όμιλος Shire, μια πολυεθνική εταιρία φαρμάκων που ειδικεύεται στις θεραπείες για ADHD, τη νόσο του Crohn και τις σπάνιες γενετικές διαταραχές, κατόρθωσε να γίνει ένας από τους πιο κερδοφόρους της φαρμακευτικής αυτοκρατορίας. Ο όμιλος Shire είναι ένας διατλαντικός όμιλος φαρμάκων αξίας £ 24 δις με επιχειρήσεις στις ΗΠΑ και το Ηνωμένο Βασίλειο. Το 2008 μετέφερε την έδρα του από το Ηνωμένο Βασίλειο στην Ιρλανδία, και είναι εγγεγραμμένος στο νησί Τζέρσεϋ, το οποίο θεωρείται φορολογικός παράδεισος.

Αυτή η μονάδα στο Λουξεμβούργο, κατόρθωσε τα τελευταία πέντε χρόνια τα κέρδη της να φτάνουν τα 1,87 δις δολάρια, μέσω της χορήγησης δανείων σε άλλες θυγατρικές εταιρείες, χρεώνοντάς τους 9% επιτόκιο. Όμως, με την βοήθεια των λουξεμβουργιανών αρχών, τα κέρδη αυτά φορολογούνταν με μόλις 1%.

Μια μικρή χρηματοπιστωτική εταιρεία του ομίλου Shire, η Shire Holdings Europe No2 Sarl, ή SHES2, σε ένα γραφείο στο Λουξεμβούργο με δεκάδες άλλους εταιρικούς κατοίκους, κατόρθωσε να δανείσει συνολικά περισσότερα από 10 δις. Δολάρια.

Το 2013, τα δύο τρίτα του ετήσιου εισοδήματος του ομίλου Shire, που ανήλθαν σε 5 δις δολάρια, πραγματοποιήθηκαν μόνο από την πώληση συνταγογραφούμενων φαρμάκων στις ΗΠΑ και τον Καναδά. Όμως, τα συνολικά κέρδη του ομίλου σε όλο τον κόσμο φορολογήθηκαν κατά μέσο όρο με 16,4% - δηλαδή με μικρότερο συντελεστή από το ήμισυ του επίσημου φορολογικού συντελεστή για τις περισσότερες μεγάλες επιχειρήσεις στην Αμερική.

Από τα αρχεία που δημοσιεύτηκαν, φαίνεται πως ο όμιλος Shire ήταν διατεθειμένος να κάνει τα πάντα για να διατηρήσει αυτά τα φορολογικά πλεονεκτήματα. Σημαντικό ρόλο για την πραγματοποίηση των σχεδίων του ήταν η SHES2, όπου την τελευταία πενταετία, η επιχείρηση αυτή έλαβε έσοδα από τόκους ύψους 1,91 δις. δολ. από δάνεια που χορήγησε σε άλλες εταιρείες του ομίλου Shire, συμπεριλαμβανομένων περισσότερων από 580 εκατ. Δολάρια μόνο το 2013. Μέχρι το

Αν και SHES2 είχε ελάχιστο λειτουργικό κόστος - κάτω των 55.000 δολαρίων ετησίως – και ήταν μία από τις πιο προσοδοφόρες επιχειρηματικές μονάδες του ομίλου Shire, παρόλα αυτά στην ετήσια έκθεση ο όμιλος αναφέρει τη SHES2 μόνο σε ένα παράρτημα που απαριθμεί τις θυγατρικές του ομίλου. Επιπλέον, οι λογαριασμοί της SHES2, που κατατέθηκαν στο Λουξεμβούργο, δείχνουν ότι, παρά τα μεγάλα κέρδη της, η εταιρεία δεν κατέγραψε καθόλου φόρο εισοδήματος εταιρειών.

[illegible]

Πηγή: The guardian (2014), «Luxembourg tax files: how tiny state rubber-stamped tax avoidance on an industrial scale».

Παράλληλα με την SHEL2, η Shire δημιούργησε στην Ιρλανδία μια εταιρεία χαρτοφυλακίου γνωστή ως Shire Holdings Ireland No.2 Limited ή SHIL2. Αυτή η ιρλανδική εταιρεία εδώ και χρόνια χρέωνε τόκους δισεκατομμυρίων δολαρίων δανείων στον εαυτό της. Ειδικότερα, χρεώθηκαν τόκοι για δάνεια από το κεντρικό γραφείο της SHIL2 που είναι κοντά στο Δουβλίνο σε υποκατάστημα SHIL2 στο Λουξεμβούργο.

Όπως δήλωσαν οι φορολογικοί σύμβουλοι της Shire στις λουξεμβουργιανές φορολογικές αρχές, ο ασυνήθιστος αυτός δανεισμός στο ίδιο νομικό πρόσωπο είχε μετατρέψει τις δραστηριότητες του ομίλου στο Λουξεμβούργο σε έναν δανειστικό αγωγό: προωθώντας ένα μεγάλο δάνειο από την Ιρλανδία μέσω δύο μονάδων του Λουξεμβούργου (SHIL2 και SHES2), και μετά σε εταιρείες του ομίλου Shire σε όλο τον κόσμο.

Παράρτημα VI – Το σκάνδαλο «The Panama Papers»

Ένα από τα μεγαλύτερα σκάνδαλα που ξέσπασε διεθνώς το 2015 και συντάραξε την κοινή γνώμη παγκοσμίως είναι το γνωστό «The Panama Papers». Τα αρχεία προέκυψαν από μια ανώνυμη πηγή από τη γερμανική εφημερίδα Süddeutsche Zeitung, η οποία μοιράστηκε τις πληροφορίες με τη Διεθνή Κοινοπραξία Ερευνητικών Δημοσιογράφων (ICIJ). Στη συνέχεια, η ICIJ τις μοίρασε σε ένα μεγάλο δίκτυο διεθνών συνεργατών, συμπεριλαμβανομένου της Guardian και του BBC. Μερικά από τα δεδομένα - γεγονότα που δημοσιεύτηκαν, παρουσιάζονται παρακάτω.

Τα «Panama Papers» είναι μια άνευ προηγουμένου διαρροή 11,5 εκατομμυρίων αρχείων από τη βάση δεδομένων της τέταρτης μεγαλύτερης δικηγορικής εταιρείας στον κόσμο, Mossack Fonseca, η οποία εξειδικεύεται στις υπεράκτιες εταιρείες.

Η Mossack Fonseca είναι ένα δικηγορικό γραφείο με έδρα το Παναμά, το οποίο διαχειρίζεται έναντι αμοιβής offshore εταιρείες, και συγκεκριμένα παράγει υπηρεσίες που περιλαμβάνουν την ενσωμάτωση εταιρειών σε υπεράκτιες δικαιοδοσίες, όπως οι Βρετανικές Παρθένοι Νήσοι. Η δράση της είναι παγκόσμια, καθώς διαθέτει franchises σε όλο τον κόσμο. Η Mossack Fonseca λειτουργεί κυρίως σε φορολογικούς παραδείσους, όπως η Ελβετία, η Κύπρος και οι Βρετανικές Παρθένοι Νήσοι, η Νήσος Τζέρσεϋ και η Νήσος Μαν.

Όσο αφορά τα «Panama Papers», τα έγγραφα που διέρρευσαν δείχνουν τους τρόπους με τους οποίους πλούσιοι άνθρωποι, αλλά και άνθρωποι που έχουν εξουσία, εκμεταλλεύονται τα ευνοϊκά φορολογικά καθεστώτα των φορολογικών παραδείσων για να φοροδιαφύγουν. Μέσα στα άτομα αυτά συγκαταλέγονται 12 εθνικοί ηγέτες μεταξύ 143 πολιτικών, καθώς και οι οικογένειές τους και στενοί συνεργάτες από όλο τον κόσμο που είναι γνωστό ότι χρησιμοποιούσαν παράκτιους φορολογικούς παραδείσους.

Τρανταχτό όνομα στη λίστα των «Panama Papers», είναι ο Πρόεδρος της Ρωσίας, Βλαντιμίρ Πούτιν. Μέσω του φίλου του Sergei Roldugin, μετέφερε χρήματα από τις ρωσικές κρατικές τράπεζες σε offshore εταιρείες. Μεταξύ των εθνικών ηγετών είναι και ακόλουθοι: ο Nawaz Sharif, πρωθυπουργός του Πακιστάν, ο Ayad Allawi, πρώην πρωθυπουργός και πρώην αντιπρόεδρος του Ιράκ, ο Petro Poroshenko, πρόεδρος της Ουκρανίας, ο Alaa Mubarak, γιος του πρώην προέδρου της Αιγύπτου, και ο πρωθυπουργός της Ισλανδίας, Sigmundur Davíð Gunnlaugsson. Επίσης, μια επενδυτική offshore εταιρεία διοικεί και ο πατέρας του βρετανού πρωθυπουργού Ντέιβιντ Κάμερον, φοροδιαφεύγοντας έτσι στη Βρετανία.

Σύμφωνα με την Guardian (2016), συνοπτικά η μεταφορά του πλούτου συνέβαινε ως εξής:

- Στα έγγραφα που διέρρευσαν από την Mossack Fonseca, υπήρχαν πάνω από 200.000 εταιρείες, για τις οποίες η εταιρεία ενεργούσε ως εγγεγραμμένος αντιπρόσωπος. Χρησιμοποιώντας νομίμως την ανώνυμη κατοχή ακινήτων και τραπεζικών λογαριασμών, οι εταιρείες αυτές εγγράφονταν σε φορολογικούς παραδείσους.
- Στη συνέχεια, η Mossack Fonseca, δεν ερχόταν σε επαφή με τους ιδιοκτήτες των εταιρειών, αλλά εκτελούσε τις εντολές των διαμεσολαβητών τους, όπως δικηγόρων και λογιστών.
- Ποιοι είναι όμως πίσω από τα μεγάλα ποσά χρημάτων είναι ακόμα δύσκολο να αποκαλυφθεί, και αυτό γιατί οι πραγματικοί ιδιοκτήτες βάζουν ενδιάμεσους να κάνουν την δουλειά τους, χωρίς όμως να τους δίνουν τον πραγματικό έλεγχο.

Καθώς οι μελέτες και οι έρευνες προχωράνε, νέα στοιχεία βλέπουν συνεχώς το φως της δημοσιότητας, χωρίς ακόμα να έχει διαλευκανθεί η υπόθεση. Δικαίως λοιπόν μπορεί να θεωρηθεί ως η μεγαλύτερη διαρροή στην ιστορία.