



ΠΑΝΤΕΙΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ
ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ ΚΑΙ ΠΟΛΙΤΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
«ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ»

Θέμα διπλωματικής εργασίας:
« Διαφθορά – φοροδιαφυγή και Δ.Ο.Υ. »

Φοιτήτρια

Βελισσάρη Άννα

Επιβλέπων Καθηγητής

Κάρκαλης Ιωάννης

Υπεύθυνος Προγράμματος

Τσάμης Αναστάσιος

Αθήνα

Μάιος 2009

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Θα ήθελα να ευχαριστήσω τον επιβλέποντα καθηγητή μου κύριο Ιωάννη Κάρκαλη για την αμέριστη συμπαράσταση και την βοήθεια που μου προσέφερε κατά την εκπόνηση της διπλωματικής μου εργασίας. Καθώς επίσης θα ήθελα να εκφράσω θερμές ευχαριστίες σε όλους τους καθηγητές του μεταπτυχιακού προγράμματος, για τις σημαντικές γνώσεις που μου παρείχαν κατά τη διδασκαλία των μαθημάτων τους.

Τέλος, θα ήθελα να ευχαριστήσω τους δικούς μου ανθρώπους για την στήριξη που μου προσέφεραν.

ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ

A.E.	Ανώνυμη εταιρεία
A.ε.π.	Ακαθάριστο εγχώριο προϊόν
Δ.Ε.Η.	Δημόσια επιχείρηση ηλεκτρισμού
Δ.Ο.Υ.	Δημόσια οικονομική υπηρεσία
Δ.Σ.	Διοικητικό συμβούλιο
E.E.	Ευρωπαϊκή ένωση
E.Π.Ε.	Εταιρεία περιορισμένης ευθύνης
I.X.	Ιδιωτικής χρήσεως
K.B.Σ.	Κώδικας βιβλίων και στοιχείων
K.Ε.Δ.Ε.	Κώδικας εισπραχής δημοσίων εσόδων
K.Ε.Π.Ε	Κέντρο προγραμματισμού και οικονομικών ερευνών
κ.φ.κ.	Κώδικας φορολογικών κυρώσεων
ν.π.δ.δ.	Νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου
O.E.	Ομόρρυθμη εταιρεία
O.N.E.	Οικονομική Νομισματική ένωση
O.O.Σ.Α.	Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης
O.T.A.	Οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης
Σ.Ε.Ε.Δ.Δ.	Σώμα Επιθεωρητών-Ελεγκτών της δημόσιας διοίκησης
Σ.τ.Ε.	Συμβούλιο της Επικρατείας
ΣτΠ	Συνήγορος του πολίτη
Συντ.	Σύνταγμα
ΥΠΕΕ	Υπηρεσία ειδικών ελέγχων
Φ.Α.Π.	Φόρος ακίνητης περιουσίας
Φ.Ε.	Φόρος εισοδήματος
φ.ε.φ.π.	Φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων
φ.ε.ν.π.	Φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων
φ.π.α.	Φόρος προστιθέμενης αξίας
φ.μ.υ.	Φόρος μισθωτών υπηρεσιών
φ.υ.τ.	Φόρος υπέρ τρίτων

ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΕΣ

Greco	Group of States against Corruption
O.L.A.F.	Οργανισμός καταπολέμησης της απάτης
TAX.I.S	Tax Information System

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ	2
ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ	3
ΜΕΡΟΣ Α΄: ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ	7
ΠΡΟΛΟΓΟΣ	8
1. ΤΟ ΦΑΙΝΟΜΕΝΟ ΤΗΣ ΔΙΑΦΘΟΡΑΣ.....	10
1.2 Αποτελέσματα στην πολιτική εξουσία, τη διοίκηση και τα όργανα	14
1.2.1 Οικονομικά αποτελέσματα.....	15
1.3 Μορφές διαφθοράς	15
1.3.1 Δωροδοκία.....	15
1.3.2 Χρηματισμός	16
1.3.3 Εκβιασμός και ληστεία	16
1.3.4 Προτίμηση πελατών.....	16
1.3.5 Νεποτισμός.....	17
1.3.6 Πλαστογραφία	17
1.4 Νεότερο ελληνικό κράτος και διαφθορά	17
1.5 Όροι που ευνοούν την διαφθορά.....	18
1.6 Μέτρηση της διαφθοράς	20
1.7 Η θέση της Ελλάδας στον πίνακα κατάταξης για τη διαφθορά	21
1.8 Σχέση διαφθοράς- παραοικονομίας.....	26
2. Η ΔΙΑΦΘΟΡΑ ΣΤΕΝΑ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΗ ΜΕ ΤΗΝ ΠΑΡΑΟΙΚΟΝΟΜΙΑ ΚΑΙ ΤΗ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ	28
2.1 Παραοικονομία και φοροδιαφυγή	30
2.2 Η έννοια της φοροδιαφυγής.....	31
2.2.1 Λόγοι φοροδιαφυγής.....	32
2.2.2 Οι επιδράσεις της φοροδιαφυγής στην οικονομική ζωή μίας χώρας.....	35
2.2.3 Η φοροαποφυγή (αποφυγή του φόρου).....	35
2.3 Η φοροδιαφυγή στην Ελλάδα και στο εξωτερικό	36
2.4 Συνέπειες της φοροδιαφυγής.....	38
3. ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΚΑΙ ΔΙΑΦΘΟΡΑ ΣΤΟ ΙΣΧΥΟΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ.....	41
3.1 Ο φόρος εισοδήματος στην Ελλάδα	41
3.2 Ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων στην Ελλάδα	41
3.3 Η φοροδιαφυγή στους άμεσους φόρους	43
3.4 Φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων, υποκείμενα και αντικείμενα του φόρου.....	44
3.4.1 Φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων στην Ελλάδα	44
3.5 Φόροι στις καταναλωτικές δαπάνες	45
3.5.1 Μορφές φόρων κατανάλωσης	45
3.5.2 Έμμεσοι φόροι στην Ελλάδα.....	45
3.5.3 Η φοροδιαφυγή στους έμμεσους φόρους.....	46
3.5.4 Φόρος προστιθεμένης αξίας (Φ.Π.Α.)	46
3.5.5 Η φοροδιαφυγή στο Φ.Π.Α.	47
3.6 Φόροι περιουσίας.....	49
3.6.1 Είδη φόρων περιουσίας.....	49
3.7 Οι φόροι περιουσίας στην Ελλάδα	49
3.7.1 Οι φόροι κατοχής περιουσίας στην Ελλάδα.....	49
3.7.2 Φόροι υπέρ τρίτων (Φ.Υ.Τ.).....	50

4. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΕΛΕΓΧΟΙ.....	51
4.1 Γενικές αρχές που διέπουν τη φορολογική εξουσία.....	51
4.2 Η φορολογική δήλωση.....	55
4.3 Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις.....	55
4.4 Οι φορολογικοί έλεγχοι.....	56
4.4.1 Έννοια – Σκοπός Φορολογικού Έλεγχου.....	56
4.5 Διαδικασία ελέγχου.....	57
4.5.1 Έκθεση ελέγχου.....	57
4.6 Διοικητική (εξώδικη) επίλυση της φορολογικής διαφοράς.....	61
4.6.1 Δικαστική επίλυση της φορολογικής διαφοράς.....	61
4.6.2 Δικαστικός συμβιβασμός.....	61
4.7 Ελεγκτικές υπηρεσίες για την αντιμετώπιση της διαφθοράς στην Ελλάδα.....	61
4.8 Η συμβολή του συνηγόρου του πολίτη στην καταπολέμηση της διαφθοράς..	65
4.8.1 Κύκλος Σχέσεων Κράτους-Πολίτη όσον αφορά το Υπουργείο Οικονομικών-Δ.Ο.Υ.	66
4.8.2 Μέτρα δράσης και σε προληπτικό και σε κατασταλτικό επίπεδο, με ιδιαίτερη βαρύτητα στην πρόληψη της διαφθοράς που έχει πάρει ο ΣτΠ.....	67
4.9 Παράδειγμα διεφθαρμένης συναλλαγής.....	68
4.10 Πλαστά και Εικονικά Φορολογικά Στοιχεία.....	69
5. ΠΡΟΣΦΑΤΑ ΜΕΤΡΑ ΠΟΥ ΕΧΟΥΝ ΛΗΦΘΕΙ ΓΙΑ ΤΗΝ ΚΑΤΑΠΟΛΕΜΗΣΗ ΤΗΣ ΔΙΑΦΘΟΡΑΣ ΣΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ.....	72
5.1 Μέτρα που έχουν ληφθεί προς τη σωστή κατεύθυνση.....	72
5.2 Νέο νομοθετικό πλαίσιο για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής. (Νόμος 3610/2007).....	72
5.3 Νέα ενημερωτική εκστρατεία για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής. (Νόμος 3610/2007).....	73
5.4 Ρύθμιση θεμάτων θέσεων προσωπικού των Δ.Ο.Υ. και Ελεγκτικών Κέντρων.	74
6. ΔΙΕΘΝΕΙΣ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ ΜΕ ΣΚΟΠΟ ΤΗΝ ΚΑΤΑΠΟΛΕΜΗΣΗ ΤΗΣ ΔΙΑΦΘΟΡΑΣ.....	77
6.1 Μια προτεραιότητα για το Συμβούλιο της Ευρώπης.....	77
6.2 Διεθνείς Φορείς κατά της Διαφθοράς.....	78
6.2.1 Διεθνής Διαφάνεια.....	78
6.2.2 Καταπολέμησης της Απάτης (OLAF).....	80
ΜΕΡΟΣ Β΄ : ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ - ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ.....	81
7. ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΑΙ ΤΗΝ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΗΣ ΔΙΑΦΘΟΡΑΣ.....	81
7.1 Κριτική του ελληνικού φορολογικού συστήματος.....	81
7.2 Γενικές διαπιστώσεις. Το μέγεθος φορολογικής επιβάρυνσης.....	83
7.3 Διάρθρωση φορολογικής επιβάρυνσης.....	83
7.4 Φορολογικά έσοδα - δημόσιες δαπάνες - χρέος.....	84
7.6 Συνεχείς αλλαγές στην φορολογική νομοθεσία.....	85
7.7 Σχέσεις διοίκησης - φορολογούμενων.....	85
7.8 Κατανομή φορολογικών βαρών και διανομή εισοδήματος.....	86
7.9 Μια ευρεία φορολογική αναμόρφωση.....	86
7.10 Επιδιώξεις φορολογικής αναμόρφωσης ως μέσο πάταξης της διαφθοράς.....	87
8. ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ.....	88
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	93

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Ι.....	96
1.1 Η πράξη επιβολής του φόρου ή του προστίμου και η έννοια της βεβαίωσης ..	96
1.2 Η φορολογική δήλωση.....	98
1.3 Κυρώσεις σχετικές με τη φορολογική δήλωση.....	98
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙ.....	100
Άρθρο 67: Προσωρινός φορολογικός έλεγχος.....	103
Άρθρο 68: Έκδοση φύλλων ελέγχου.....	104
Άρθρο 69: Κοινοποίηση φύλλων ελέγχου.....	105
Άρθρο 93: Αδικήματα φοροδιαφυγής.....	106
Άρθρο 96: Ποινικές κυρώσεις για άλλες πράξεις φοροδιαφυγής.....	107
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙΙ.....	108
Άρθρο 36 (Νόμος 3693/2008): Έκθεση διαφάνειας.....	108
Άρθρο 37: Επιτροπή Ελέγχου.....	109
Άρθρο 38 : Ανεξαρτησία.....	110
Άρθρο 39: Ποιοτικός έλεγχος.....	110

ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΧΗΜΑΤΩΝ

Σχήμα 1.....	9
Σχήμα 2.....	21
Σχήμα 3.....	22
Σχήμα 4.....	23
Σχήμα 5.....	24
Σχήμα 6.....	28
Πίνακας 1.....	25
Πίνακας 2.....	43

ΜΕΡΟΣ Α΄: ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ

ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ

Στο πρώτο μέρος της εργασίας γίνεται αναφορά, βάσει βιβλιογραφικής επισκόπησης, στις ανησυχητικές διαστάσεις που έχει πάρει το φαινόμενο της διαφθοράς και κακοδιοίκησης στη χώρα μας αλλά και διεθνώς, αφού παρά τα μέτρα που έχουν ληφθεί προς τη σωστή κατεύθυνση για την αντιμετώπισή της, αυτή συνεχίζει να υφίσταται. Αρχικά, αναλύεται ο ορισμός της διαφθοράς, οι μορφές της, οι όροι που την ευνοούν καθώς και η θέση της Ελλάδας στον διεθνή πίνακα κατάταξης για τη διαφθορά. Ακόμη, αναφέρεται η στενή σχέση της διαφθοράς με τη φοροδιαφυγή και την παραοικονομία. Στην συνέχεια, γίνεται αναφορά στο ισχύον φορολογικό σύστημα σε συνδυασμό με το πρόβλημα της φοροδιαφυγής στον Φ.Ε.Φ.Π., στο Φ.Ε.Ν.Π., και στο Φ.Π.Α. Τέλος, παρουσιάζεται η διαδικασία του φορολογικού ελέγχου, οι ελεγκτικές υπηρεσίες για την αντιμετώπιση της διαφθοράς καθώς και τα πρόσφατα μέτρα που έχουν ληφθεί για την καταπολέμησή της στην Ελλάδα αλλά και διεθνώς με την ίδρυση πολλών οργανισμών.

Στο δεύτερο μέρος, μελετώντας τις υπάρχουσες συνθήκες του ισχύοντος φορολογικού συστήματος στην Ελλάδα, γίνεται κριτική θεώρηση αυτού και παρατίθενται συμπεράσματα και προτάσεις για μελλοντική έρευνα για την καταπολέμηση της διαφθοράς.

Μεθοδολογία :

1. Η παρούσα εργασία χρησιμοποιεί έρευνα επί δεδομένων, στοιχείων, νομοθετικού έργου και εγκυκλίων του Υπ. οικονομικών, καθώς και προσωπικές συνεντεύξεις για τη μελέτη του φορολογικού συστήματος και των κενών των νόμων που αφήνουν το περιθώριο για διεφθαρμένες συναλλαγές.

2. Για την συλλογή των στοιχείων πραγματοποιήθηκαν επισκέψεις σε βιβλιοθήκες Πανεπιστημιακών Σχολών, σχετική βιβλιογραφία, συλλέχθηκαν στοιχεία από το διαδίκτυο, από επιστημονικά περιοδικά και εφημερίδες αλλά και από οικονομικά στοιχεία και εκθέσεις του Υπουργείου Οικονομικών.

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Ανησυχητικές διαστάσεις λαμβάνει το φαινόμενο της διαφθοράς στην Ελλάδα σύμφωνα με τα νέα στοιχεία των διεθνών οργανισμών. Παγκόσμια έρευνα της World Bank για το φαινόμενο της διαφθοράς συμπεραίνει ότι μία στις τρεις ελληνικές επιχειρήσεις έρχεται σε μη νόμιμη συναλλαγή με τους εφοριακούς προκειμένου να της επιβληθούν και βεβαιωθούν χαμηλότεροι φόροι, ενώ μία στις τέσσερις προσπαθεί με παράνομους τρόπους να προωθήσει κάποια υπόθεση ή να κερδίσει κάποιο δημόσιο διαγωνισμό. Την ίδια ώρα το ελληνικό γραφείο της Μη Κυβερνητικής Οργάνωσης «Διεθνής Διαφάνεια» εκτιμά ότι τα συνολικά χρήματα παράνομων συναλλαγών, τα οποία φαίνεται να διακινήθηκαν το 2007 ανήλθαν στα 613 εκατ. ευρώ.

Ειδικότερα:

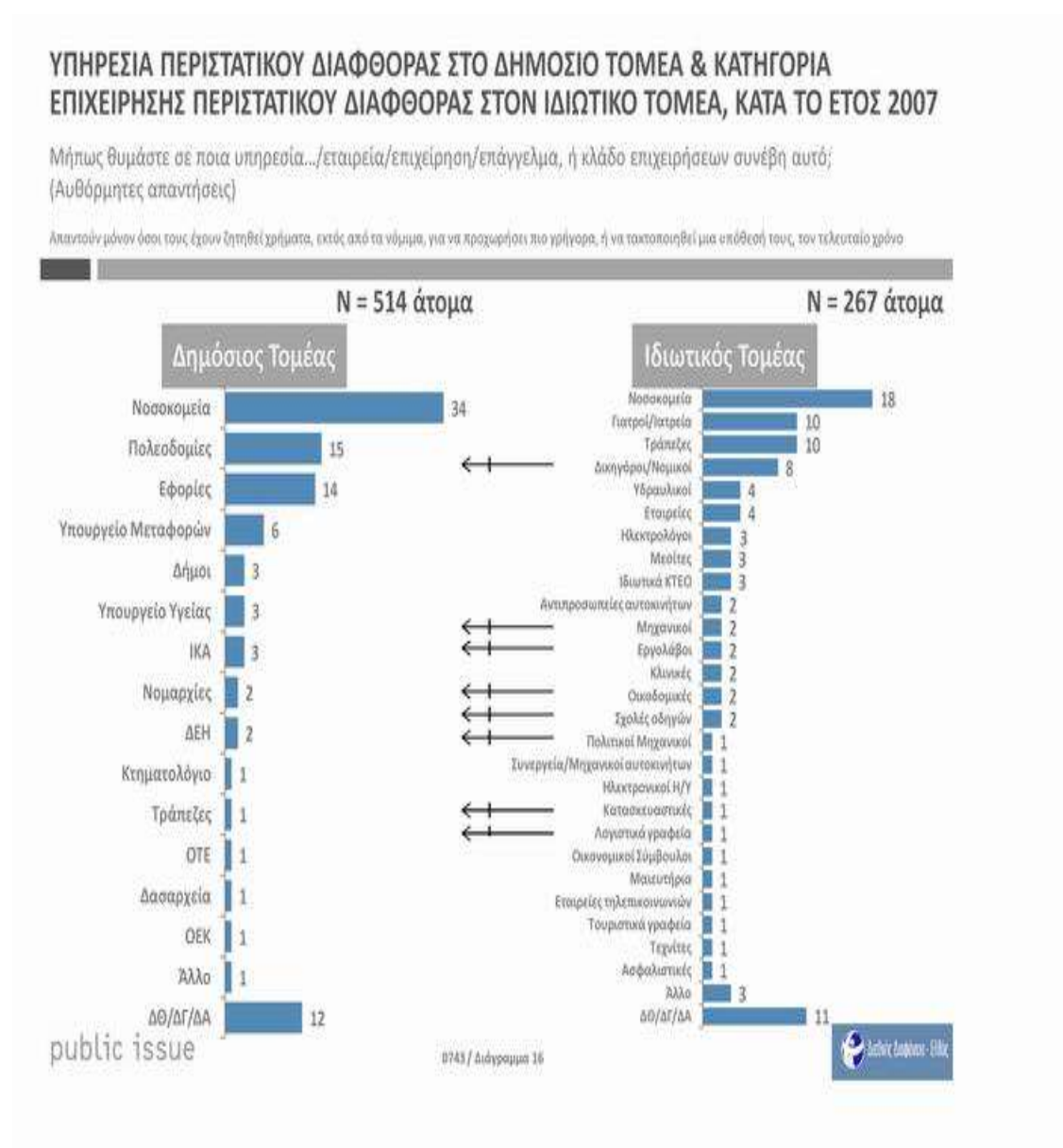
Από την έρευνα της World Bank για την διαφθορά, η οποία πραγματοποιήθηκε σε επιχειρήσεις από όλο τον κόσμο, προκύπτουν τα εξής στοιχεία:

- Το 21,61% των επιχειρήσεων στην Ελλάδα χρειάστηκε να έρθουν σε μη νόμιμη συναλλαγή με δημόσιες υπηρεσίες για να προωθήσουν μια υπόθεση (το αντίστοιχο ποσοστό στην Ευρωπαϊκή Ένωση υπολογίζεται στο 12,56%).
- Το 55,91% των επιχειρήσεων στην Ελλάδα χρειάστηκε να έρθουν σε μη νόμιμη συναλλαγή με εφοριακούς (28,26% στην Ε.Ε.)
- Το 14,51% των επιχειρήσεων στην Ελλάδα χρειάστηκε για να κερδίσουν δημόσιους διαγωνισμούς να χρησιμοποιήσουν παράνομους τρόπους (15,62% στην Ε.Ε.)
- Το 10,2% των ελληνικών επιχειρήσεων (έναντι 8,12% στην Ε.Ε.) χαρακτηρίζει την διαφθορά ως το μεγαλύτερο αντικίνητρο για την επιχειρηματική και ειδικότερα την επενδυτική δράση στην χώρα μας.¹ Η συγκεκριμένη έρευνα περιλαμβάνεται στον νέο παγκόσμιο - επενδυτικό οδηγό (Doing Business) που εξέδωσε η World Bank. Υπενθυμίζεται ότι στην συγκεκριμένη κατάταξη, για το τρέχον έτος η Ελλάδα καταλαμβάνει, μεταξύ 178 οικονομιών, την 100 θέση ως επενδυτικός προορισμός, λόγω των σοβαρών γραφειοκρατικών προβλημάτων και αντικινήτρων που παρουσιάζει ο δημόσιος τομέας.

¹ Δεν αναφέρεται όμως, αν είναι αντίστοιχα ανάλογη με τα παραπάνω ποσοστά και η αξία των χρημάτων που διακινήθηκαν με αυτό τον τρόπο.

Πρωταθλητές στη διαφθορά, σύμφωνα με τα στοιχεία, αναδεικνύονται στο δημόσιο τομέα τα νοσοκομεία με ποσοστό (34%), οι πολεοδομίες (15%), οι εφορίες (14%), οι υπηρεσίες του υπουργείου Μεταφορών (6%) και ακολουθούν οι δήμοι και το ΙΚΑ. Αντίστοιχη είναι η εικόνα και στον ιδιωτικό τομέα, όπου προηγούνται νοσοκομεία (18%), ακολουθούμενα από τις κλινικές και τους γιατρούς (10%). Έπονται οι τράπεζες (10%), οι δικηγόροι (8%) και στη συνέχεια του καταλόγου βρίσκουμε υδραυλικούς, εταιρείες, ηλεκτρολόγους, μεσίτες και ιδιωτικά ΚΤΕΟ.²

Σχήμα 1



² <http://www.capital.gr/news.asp?Details=512261>, 03/02/2009

1. ΤΟ ΦΑΙΝΟΜΕΝΟ ΤΗΣ ΔΙΑΦΘΟΡΑΣ

1.1 Ο ορισμός της διαφθοράς

Ο προσδιορισμός του εννοιολογικού περιεχομένου της διαφθοράς αποτελεί την αναγκαία λογική και νομική βάση για την έναρξη και πρόοδο της συζήτησης αναφορικά με την αντιμετώπιση του φαινομένου.³

Ως διαφθορά⁴ θεωρείται οποιαδήποτε νομικά κολάσιμη συμπεριφορά που έχει κατάχρηση δημοσίου αξιώματος ή ρόλου για την επίτευξη ιδιωτικού οφέλους και περιλαμβάνει κυρίως περιπτώσεις, οι οποίες μετά από έλεγχο ή επανέλεγχο ή προκαταρκτική έρευνα ή ένορκη διοικητική εξέταση, παραπέμφθηκαν στην Εισαγγελική Αρχή προς άσκηση ποινικής δίωξης για τα εγκλήματα της δωροδοκίας, της παράβασης καθήκοντος και λοιπά σχετικά εγκλήματα. Ειδικότερα, διαφθορά υπάρχει όταν συντρέχουν **σωρευτικά** τα τρία εννοιολογικά της στοιχεία:

- i) **Το πολιτειακό όργανο** που έχει ορισμένη αρμοδιότητα,
- ii) **Το αντάλλαγμα** που καταβάλλεται ή υπόσχεται να καταβάλει ο ιδιώτης στο πολιτειακό όργανο προκειμένου να πετύχει το αποτέλεσμα που επιθυμεί. Η συναλλαγή είναι διεφθαρμένη από τη στιγμή που το φυσικό πρόσωπο βαίνει ή προσδοκά αντάλλαγμα από την επίτευξη του αποτελέσματος, άσχετα από το αν η πράξη είναι τελικώς παράνομη ή νόμιμη. Το αντάλλαγμα μπορεί να είναι υλικό ή ηθικό (π.χ. εύνοια), μπορεί να είναι υπόσχεση ανταλλάγματος ή απειλή δυσμενών συνεπειών (π.χ. υπηρεσιακών δεινών). Τέλος, απαιτείται το τρίτο πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, που υπόσχεται αντάλλαγμα.
- iii) **Ο ιδιώτης τρίτος** (φυσικό ή νομικό πρόσωπο), που επιθυμεί να επιτύχει ορισμένο αποτέλεσμα με χρήση της αρμοδιότητας του πολιτειακού οργάνου.

Η διαφθορά και η κακοδιοίκηση αποτελούν σύμπτωμα κακής διακυβέρνησης, το οποίο υποσκάπτει τις δημοκρατικές αξίες και ανακόπτει την αναπτυξιακή προσπάθεια της χώρας.⁵

Ο όρος διαφθορά σήμερα χρησιμοποιείται, ιδίως από πολλούς δημοσιογράφους και πολιτικούς παράγοντες, σαν μια γενική έννοια που συμπεριλαμβάνει όλες τις μορφές κατάχρησης εξουσίας, είτε στον δημόσιο είτε στον

³ Βλ. *Ι. Π. Κάρκαλης*, Αντιδιαφθορά & Ελεγκτικό συνέδριο, εκδ. Σάκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2005, σ.1

⁴ Βλ. *Ελισάβετ Μπέσιλα-Μακρίδη*, Ο έλεγχος της διοίκησης, εκδ. Σάκουλα, τόμος II, 2006, σ.29

⁵ “Ηλεκτρονική Διακυβέρνηση κατά της διαφθοράς και της Κακοδιοίκησης”, www.gedd.gr, 2/3/2009

ιδιωτικό τομέα. Ο όρος αποκτά ακόμα πιο ευρεία σημασία, όταν χρησιμοποιείται για να υποδηλώσει μια συμπεριφορά στα όρια της νομιμότητας από ανθρώπους που κατέχουν κάποιο πολιτικό ή διοικητικό αξίωμα (προνομιακή πληροφόρηση για τη δημιουργία θέσεων εργασίας ή για χωροταξικά σχέδια, φορολογικοί διακανονισμοί) ή κάποια σημαντική θέση στους κόλπους μιας επιχείρησης (παραποίηση λογιστικών στοιχείων, φοροδιαφυγή). Η διαφθορά σε αυτές τις περιπτώσεις γίνεται συνώνυμη της παρέκκλισης, χωρίς όμως να προσδιορίζεται με σαφήνεια η νόρμα βάσει της οποίας αξιολογείται αυτή η συμπεριφορά. Τέλος, πρέπει να επισημάνουμε ότι ουσιαστικά η κοινωνική προσοχή στρέφεται στην πολιτική διαφθορά, ενώ δεν δίνεται τόσο μεγάλη σημασία στη διαφθορά στην οποία ενέχονται ιδιωτικοί παράγοντες και ιδίως αυτή που υφίσταται στις σχέσεις ανάμεσα σε επιχειρήσεις. Παρόλο που οι πρακτικές αυτές εξακολουθούν να είναι ελάχιστα ορατές, καθώς οι καταγγελίες εναντίον τους είναι λιγότερες και πιο δύσκολο ν' αποδειχτούν, είναι εξίσου σημαντικές. Πράγματι, είναι αλληλένδετες με τις ανταγωνιστικές συγκρούσεις και τους ελιγμούς που αποσκοπούν στον έλεγχο της αγοράς. Ο νόμος της ζήτησης και της προσφοράς ισχύει και στη διαφθορά, με τη ζήτηση να πηγάζει από τους παράγοντες της οικονομίας και με την προσφορά να βασίζεται στην απληστία όσων ασκούν πολιτικά λειτουργήματα.

Αν τη δούμε κάτω από αυτό το ιδιαίτερα διευρυμένο πρίσμα, η διαφθορά υποδηλώνει δυο είδη παρεκκλίσεων. Πρώτα απ' όλα, τη συμπεριφορά αυτού που κατέχει εξουσία και, μέσα στα πλαίσια των καθηκόντων του δημοσίων ή ιδιωτικών, χρησιμοποιεί τη θέση ισχύος του για να παραβιάσει κάποιον κανόνα είτε προς όφελός του είτε προς όφελος κάποιου άλλου ατόμου ή οργανισμού. Δεύτερον, η διαφθορά ισοδυναμεί με μια πιο ευρεία έννοια, η οποία υποδηλώνει την παράκαμψη ή τη διαστρέβλωση κάποιας επαγγελματικής νόρμας (καλή πίστη στις συναλλαγές) ή κάποιας ηθικής αρχής (ισότιμη αντιμετώπιση), που η τιμωρία τους δεν έχει καθοριστεί με ακρίβεια.

Πρώτα απ' όλα, οι μορφές διαφθοράς κλιμακώνονται, από κανονιστική άποψη, ανάμεσα σε δυο ακραίους πόλους. Στη μια μεριά, υπάρχουν οι ποινικές παραβάσεις, που καθορίζουν μια συγκεκριμένη συμπεριφορά και την τιμωρία της (ενεργητική και παθητική διαφθορά, ανάμειξη σε αθέμιτες συναλλαγές, δωροληψία, παρεμπόδιση της ισότητας των ευκαιριών στις αγορές, συνειδητή πρόκληση δημοσίων λειτουργιών). Στο άλλο άκρο, βρίσκεται η κοινωνικά αμφίλογη συμπεριφορά, που όμως ο τρόπος τιμωρίας της παραμένει απροσδιόριστος (φοροδιαφυγή, ίδρυση

εταιρειών offshore για τη συγκρότηση μαύρων ταμείων, δώρα που στο τέλος του έτους προσφέρει μια επιχείρηση σε κάποιο δημόσιο λειτουργό ή σε κάποιον εκλεγμένο πολιτικό, μερικές περιπτώσεις δημοσίων λειτουργών που εγκαταλείπουν τον δημόσιο τομέα για να εργαστούν στον ιδιωτικό). Το δίκαιο είναι επομένως ο ερμηνευτής της ιεραρχίας των κοινωνικών συμφερόντων και αξιών που θεωρούνται ότι χρήζουν ιδιαίτερης προστασίας σε μια δεδομένη χρονική περίοδο και σε ένα δεδομένο τόπο. Για παράδειγμα, τυποποιεί τη διαφορά ανάμεσα στη διαφθορά που τιμωρείται και το χρηματισμό ή ανάμεσα στην ευνοιοκρατία και την ύπαρξη εκλογικής πελατείας.

Πιο αναλυτικά, το πρώτο εννοιολογικό στοιχείο για την ύπαρξη του φαινομένου που ονομάζεται διαφθορά είναι το υποκείμενο (πολιτειακό όργανο). Η συμμετοχή δηλαδή στο συνολικό πλέγμα ενεργειών και καταστάσεων που συνιστούν τη διεφθαρμένη συναλλαγή φυσικού προσώπου, το οποίο ενεργεί ως πολιτειακό όργανο με κάποιας μορφής αρμοδιότητα και αναλαμβάνει δράση κάποιας μορφής, προκειμένου να επιτύχει ένα κατευθυνόμενο αποτέλεσμα.

Η αρμοδιότητα δύναται να είναι αποφασιστική ή γνωμοδοτική. Στο ίδιο πλαίσιο και αναφορικά με την εκτελεστική λειτουργία, είναι αδιάφορο αν η αρμοδιότητα του οργάνου είναι δέσμια ή διακριτική. Η νομιμότητα ή μη του αποτελέσματος δεν αποτελεί εννοιολογικό χαρακτηριστικό της διεφθαρμένης επιλογής, αλλά μόνο απλή συνέπεια. Τούτο διότι η όποια επιλογή του φυσικού προσώπου, η οποία κατατείνει στην επίτευξη ενός αποτελέσματος από το οποίο αυτό προσδοκά αντάλλαγμα, είναι διεφθαρμένη και μόνο εξ αυτής της προσδοκίας. Επομένως, η ενδεχόμενη ή βέβαιη επέλευση ενός νόμιμου αποτελέσματος, για το οποίο το διοικητικό όργανο αποδέχεται την προσδοκία ανταλλάγματος ή λαμβάνει το αντάλλαγμα, δεν αποχαρακτηρίζει τη συναλλαγή από διεφθαρμένη σε νόμιμη.

Το δεύτερο εννοιολογικό στοιχείο της διεφθαρμένης συναλλαγής αποτελεί η ύπαρξη ανταλλάγματος. Το αντάλλαγμα δύναται να είναι υλικό ή ηθικό (π.χ. εύνοια προϊσταμένου), παρόν ή μελλοντικό. Δεν έχει σημασία η πηγή προέλευσης του ανταλλάγματος, η οποία μπορεί να είναι εσωτερική ή εξωτερική του ευρύτερου νομικού προσώπου του Κράτους. Ζήτημα είναι αν αποτελεί αντάλλαγμα υπό την ανωτέρω έννοια η υπόσχεση μη επέλευσης αρνητικής συνέπειας, όπως όταν το αρμόδιο όργανο υφίσταται πίεση ότι αν δεν ενεργήσει με συγκεκριμένο τρόπο θα επέλθουν εις βάρος του αποτελέσματα (π.χ. μετάθεση, πειθαρχική δίωξη για άλλο λόγο, ανάθεση δύσκολων καθηκόντων, μη εύνοια του προϊσταμένου). Πρόκειται για

εκβιασμό της βούλησης του πολιτειακού οργάνου. Στις περιπτώσεις αυτές πρέπει να γίνει διάκριση μεταξύ των νομίμων και των μη νομίμων συνεπειών.

Το τρίτο στοιχείο για την πλήρωση του εννοιολογικού περιεχομένου της διαφθοράς είναι το τρίτο, αναφορικά με το πολιτειακό όργανο, υποκείμενο, που επιχειρεί να επιτύχει την απόκλιση από την ορθή διαδικασία. Αυτό μπορεί να είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο υπόσχεται το αντάλλαγμα. Αυτός δύναται να είναι ενταγμένος στον υπό ευρεία έννοια πολιτειακό μηχανισμό και σε όποια από τις τρεις λειτουργίες (εσωτερική διαφθορά) ή να προέρχεται από φορέα εκτός του μηχανισμού αυτού (εξωτερική διαφθορά).

Η διάκριση αυτή είναι ιδιαίτερα σημαντική, αν αναλογιστεί κανείς ότι συνήθως η υλική διαφθορά είναι εξωτερική διαφθορά, ενώ η μη υλική διαφθορά είναι εσωτερική. Η πρώτη είναι αυτή που αντιστοιχίζεται με τα ποινικά αδικήματα της δωροδοκίας και της δωροληψίας, ενώ η δεύτερη, η οποία είναι πιο δύσκολα ανιχνεύσιμη, δεν είναι καταγεγραμμένη ως ποινική τυποποίηση τέτοιου τύπου, χωρίς να είναι ωστόσο λιγότερο επικίνδυνη.⁶

Θα μπορούσαμε να διατυπώσουμε ότι διαφθορά υφίσταται όταν πολιτειακό όργανο ασκεί δημόσια αρμοδιότητα για να αποκομίσει προσωπικό όφελος στη βάση αποδοχής συμφωνίας για παροχή ανταλλάγματος, που υπόσχεται τρίτο πρόσωπο.

Εναλλακτικά διαφθορά υπό το πρίσμα της πολιτικής επιστήμης ορίζεται « η προσπόριση κάποιου οφέλους ή η εξυπηρέτηση ιδιοτελών σκοπών από άτομα που κατέχουν δημόσια αξιώματα κατά παρέκκλιση των κανόνων, που κατέχουν και που πρέπει να διέπουν την συμπεριφορά στο αξίωμα ».⁷

Συμπερασματικά, διαφθορά γενικά είναι η κατάχρηση της εξουσίας από τους κυβερνητικούς ανώτερους υπαλλήλους κυβερνητικών δυνάμεων. Δηλαδή η παροχή ή η άρνηση παροχής δημόσιων αγαθών και υπηρεσιών που γίνεται για προσωπικό όφελος δημοσίων υπαλλήλων. Συνήθως η κατάχρηση έγκειται στην παράνομη, συνήθως μυστική, απόκτηση ιδιωτικής περιουσίας.⁸ Η κατάχρηση της κυβερνητικής δύναμης για άλλους λόγους, όπως η καταστολή των πολιτικών αντιπάλων και η βιαιότητα της αστυνομίας, δε θεωρείται διαφθορά. Όλες οι μορφές κυβερνήσεων

⁶ Βλ. *Ι. Π. Κάρκαλης*, Αντιδιαφθορά...,όπ.π., σ.3 - 7.

⁷ Οικονομικός Ταχυδρόμος, αρ. φύλλου 35/27-8-1987, ανάτυπο, σ.5

⁸ Βλ. *Αλεξάνδρα Π. Νικολοπούλου(επιμέλεια)*, Κράτος και Διαφθορά, εκδ. Ι. Σιδέρης, Αθήνα 1998, σ.169

είναι ευαίσθητες στην διαφθορά και την πολιτική δωροδοκία. Οι μορφές διαφθοράς ποικίλλουν: περιλαμβάνουν τη δωροδοκία, τον εκβιασμό, το νεποτισμό, την υπεξαίρεση χρημάτων, την δωροληψία και την κατάχρηση. Ενώ η διαφθορά μπορεί να διευκολύνει την εγκληματική επιχειρηματικότητα όπως την εμπορία ναρκωτικών, τα «ξεπλυμένα» χρήματα, και την παράνομη διακίνηση προϊόντων, δεν περιορίζεται μονάχα σε κυβερνητικούς υπαλλήλους, αλλά επεκτείνεται και σε οργανώσεις που πραγματοποιούν εγκλήματα. Σε μερικά έθνη η διαφθορά είναι τόσο κοινή, που αναμένεται όταν αλληλεπιδρούν οι μικρές επιχειρήσεις ή οι απλοί πολίτες με τους κυβερνητικούς ανώτερους υπαλλήλους.

Η διαφθορά διαφέρει ανάλογα με τη χώρα ή την εξουσία. Ορισμένες πολιτικές πρακτικές χρηματοδότησης που είναι νόμιμες σε μια χώρα μπορούν να είναι παράνομες σε άλλη. Σε μερικές χώρες, οι κυβερνητικοί ανώτεροι υπάλληλοι έχουν τόσο ευρείες δυνάμεις, που τα όρια μεταξύ του νόμιμου και του παράνομου είναι αρκετά δύσκολο να ορισθούν.

Από αυτόν τον καθορισμό δεν πρέπει να συναχθεί το συμπέρασμα ότι η διαφθορά δεν μπορεί να υπάρξει μέσα στις δραστηριότητες του ιδιωτικού τομέα. Ειδικά στις μεγάλες ιδιωτικές επιχειρήσεις, η διαφθορά σαφώς υπάρχει, όπως παραδείγματος χάριν στην προμήθεια ή ακόμα και στη μίσθωση.

Επίσης, πρέπει να αποσαφηνιστεί ότι υπάρχει μια διακριτή διαφορά ανάμεσα σε δώρα που λαμβάνει κάποιος δημόσιος λειτουργός και σε δώρα που έχουν να κάνουν με την εξυπηρέτηση ή που αποτελούν προϋπόθεση για την ολοκλήρωση κάποιας υπόθεσης. Υπάρχουν δώρα που δίνονται λόγω ευαρέσκειας του πολίτη και δεν εμπίπτουν στον ορισμό της διαφθοράς και άλλα που απαιτούνται από τον δημόσιο λειτουργό για να κάνει κάτι για το οποίο πληρώνεται από το κράτος. Δυστυχώς τα σύνορα στην συγκεκριμένη περιοχή του φαινομένου δεν είναι και τόσο ευδιάκριτα με αποτέλεσμα, πολλές απαιτήσεις δώρων να παρουσιάζονται σαν πράξεις ευαρέσκειας.

1.2 Αποτελέσματα στην πολιτική εξουσία, τη διοίκηση και τα όργανα

Η διαφθορά θέτει ένα σοβαρό πλήγμα ανάπτυξης. Στον πολιτικό βίο η διαφθορά υπονομεύει τη δημοκρατία και τη σωστή διακυβέρνηση. Είναι πιθανό ακόμα να περιφροούνται ή και να υπονομεύονται επίσημες διαδικασίες. Η δωροδοκία στις εκλογές και στους νομοθετικούς οργανισμούς μειώνει την υπευθυνότητα και διαστρεβλώνει την αντιπροσώπευση στη χάραξη της πολιτικής

πορείας. Η διαφθορά στο δικαστικό σύστημα συμβιβάζει το κράτος δικαίου και η διαφθορά στη δημόσια διοίκηση οδηγεί στην άδικη και άνιση παροχή υπηρεσιών. Γενικότερα, η διαφθορά διαβρώνει τη θεσμική ικανότητα της κυβέρνησης καθώς οι διαδικασίες της δεν λαμβάνονται υπόψη, οι πόροι μειώνονται σταδιακά, και τα δημόσια γραφεία αγοράζονται και πωλούνται. Συγχρόνως, η δωροδοκία υπονομεύει τη νομιμότητα της κυβέρνησης και τέτοιων δημοκρατικών αξιών όπως η εμπιστοσύνη και η ανοχή. Ταυτόχρονα, ακόμη και σε μέρη που η διαφθορά δεν υπάρχει (ή τουλάχιστον είναι πολύ μικρή), μερικά άτομα θα κάνουν τις ψεύτικες, αβάσιμες ή ανεύθυνες δαπάνες της δωροδοκίας για να υποστηρίξουν τις πολιτικές ή προσωπικές προκαταλήψεις και τις ημερήσιες διατάξεις τους.

1.2.1 Οικονομικά αποτελέσματα

Η δωροδοκία υπονομεύει επίσης την οικονομική ανάπτυξη με την οικονομική ανεπάρκεια. Στον ιδιωτικό τομέα, η διαφθορά αυξάνει το κόστος της επιχείρησης μέσω της τιμής των παράνομων πληρωμών, το διοικητικό κόστος των ανωτέρων, καθώς και τον κίνδυνο αποκάλυψης παραβιασμένων συμφωνιών. Η διαφθορά παράγει επίσης οικονομικές διαστρεβλώσεις στο δημόσιο τομέα, με την παρέκκλιση της δημόσιας επένδυσης στα δημόσια έργα, όπου οι δωροδοκίες και οι ανταποδόσεις είναι πιο συχνές. Οι ανώτεροι υπάλληλοι μπορούν να αυξήσουν την τεχνική πολυπλοκότητα των προγραμμάτων δημοσίου τομέα, για να κρύψουν ή να προετοιμάσουν το έδαφος για τέτοιες συναλλαγές, με συνέπεια περαιτέρω διαστρέβλωση των επενδύσεων. Η διαφθορά χαλαρώνει επίσης τη συμμόρφωση με την κατασκευή, περιβαλλοντική, ή άλλους κανονισμούς, μειώνει την ποιότητα των κυβερνητικών υπηρεσιών και της υποδομής, και αυξάνει τις δημοσιονομικές πιέσεις στην κυβέρνηση.

1.3 Μορφές διαφθοράς

1.3.1 Δωροδοκία

Χρειάζονται δύο πρόσωπα για την προσφορά και την αποδοχή δωροδοκιών. Σε μερικές χώρες ο πολιτισμός της δωροδοκίας επεκτείνεται σε κάθε πτυχή της δημόσιας ζωής, καθιστώντας εξαιρετικά δύσκολη την λειτουργία των επιχειρήσεων χωρίς την δωροδοκία (που τα προσχήματα την παρουσιάζουν ως φιλοδωρήματα). Οι δωροδοκίες μπορούν να απαιτηθούν από έναν ανώτερο υπάλληλο ώστε να κάνει κάτι που πληρώνεται ήδη για να το κάνει. Μπορούν επίσης να απαιτηθούν φιλοδωρήματα

προκειμένου να παρακαμφθούν οι νόμοι και οι κανονισμοί. Σε μερικές αναπτυσσόμενες χώρες μέχρι και το μισό του πληθυσμού έχει πληρώσει δωροδοκίες κατά τη διάρκεια των προηγούμενων 12 μηνών.

1.3.2 Χρηματισμός

Ο χρηματισμός είναι η αθέμιτη εκμετάλλευση ενός αξιώματος για προσπορισμό κερδών. Ενώ το «φιλοδώρημα» βασίζεται σε προσχήματα τα οποία έχουν ως αποτέλεσμα το προσωπικό κέρδος, το οποίο με τη σειρά είναι δύσκολο να αποδειχθεί ότι πρόκειται για αθέμιτο κέρδος, ο χρηματισμός καθορίζει ότι ο ανώτερος υπάλληλος κερδίζει κάποιο αγαθό αξίας κατά την διάρκεια της εργασίας του. Τα μεγάλα «δώρα» μπορούν να θεωρηθούν ως χρηματισμός, και οι περισσότερες χώρες έχουν νόμους εναντίον τους.

1.3.3 Εκβιασμός και ληστεία

Ενώ οι δωροδοκίες απαιτούνται προκειμένου να γίνει κάτι, ο χρηματισμός απαιτείται από τους διεφθαρμένους ανώτερους υπαλλήλους, που ειδικά απειλούν να κάνουν παράνομη χρήση της κρατικής δύναμης προκειμένου να επιβληθεί ζημιά. Αυτό είναι παρόμοιο και ισάξιο νομικά με τον εκβιασμό από τις οργανωμένες ομάδες εγκλήματος. Η παράνομη χρήση της κρατικής δύναμης μπορεί επίσης να χρησιμοποιηθεί για την ολοκληρωτική ένοπλη ληστεία. Αυτό εμφανίζεται συνήθως στα ασταθή κράτη με την έλλειψη του στρατιωτικού ελέγχου και της αστυνομίας. Οι λιγότερο ανοικτές μορφές δωροδοκίας προτιμώνται στα σταθερότερα κράτη.

1.3.4 Προτίμηση πελατών

Η προτίμηση πελατών αναφέρεται σε αυτούς που υποστηρίζονται, παραδείγματος χάριν με την κυβερνητική απασχόληση. Αυτό μπορεί να είναι νόμιμο, όπως παραδείγματος χάριν όταν αλλάζει μια πρόσφατα εκλεγμένη κυβέρνηση τους κορυφαίους ανώτερους υπαλλήλους στη διοίκηση, προκειμένου να εφαρμοστεί αποτελεσματικότερα η πολιτική της. Αυτό όμως μπορεί να θεωρηθεί ως διαφθορά, εάν αναρμόδια πρόσωπα επιλέγονται πριν από ικανότερα ως πληρωμή για την υποστήριξη του καθεστώτος. Σε μη δημοκρατικές χώρες πολλοί κυβερνητικοί

ανώτεροι υπάλληλοι επιλέγονται συχνά για τη δυνατότητα πίστης των κυβερνώντων, παρά των ικανοτήτων τους. Μπορούν σχεδόν αποκλειστικά να επιλεγούν από μια συγκεκριμένη ομάδα (παραδείγματος χάριν, μία ομάδα Αράβων στο Ιράκ επιλεγμένους από τον Σαντάμ Χουσεΐν, τη νομενκλατούρα στη Σοβιετική Ένωση) που υποστηρίζουν το καθεστώς σε αντάλλαγμα την ευνοϊκή μεταχείριση και την εκδούλευση.

1.3.5 Νεποτισμός

Το να ευνοούνται οι συγγενείς (νεποτισμός) ή οι προσωπικοί φίλοι, εις βάρος των υπολοίπων, είναι διαφθορά. Αυτό μπορεί να συνδυαστεί με τη δωροδοκία, παραδείγματος χάριν όταν μια επιχείρηση απαιτεί την πρόσληψη ενός συγγενή, ο οποίος δεν ειδικεύεται πουθενά και δεν είναι χρήσιμος, με αποτέλεσμα η πρόσληψη του να έχει επιπτώσεις στην επιχείρηση, αλλά παρόλα αυτά να προσλαμβάνεται.

1.3.6 Πλαστογραφία Η πλαστογραφία είναι ολοκληρωτική κλοπή των εμπιστευμένων κεφαλαίων.⁹

1.4 Νεότερο ελληνικό κράτος και διαφθορά

Η διαφθορά ως φαινόμενο κοινωνικό δηλ. της οργανωμένης κοινωνίας, είναι φαινόμενο διαχρονικό. Οι πρακτικές διαφθοράς χρησιμοποιούνται μέσα σ' ένα πολιτισμικό πλαίσιο που κληρονομήθηκε από την εποχή της Τουρκοκρατίας και είχε έντονα στοιχεία μια κουλτούρας του «ρουσφετιού».¹⁰ Το νεότερο ελληνικό κράτος του 19^{ου} αιώνα χαρακτηρίστηκε από το νομικό, οικονομικό και πολιτισμικό οικοδόμημα που κληρονομήθηκε από την εποχή της τουρκοκρατίας, το οποίο συνείσφερε στις βασικές -αρχικές- διοικητικές δομές έναρξης και λειτουργίας της εποχής της ανεξαρτησίας. Η μετάβαση στη νέα εποχή δεν είναι αποκομμένη από το παλαιό διοικητικό σχήμα, όπου το «ρουσφέτι» λειτούργησε ως θεσμικό υποκατάστατο και χρησίμευσε ως μέσο επούλωσης των εγγενών προβλημάτων του συνεκτικού ιστού της αχανούς οθωμανικής αυτοκρατορίας.

⁹ <http://el.wikipedia.org/wiki/>, 15/11/08

¹⁰ Βλ. Κ. Σ. Κουτσούκης, παθολογία της πολιτικής: όψεις της διαφθοράς στο νεοελληνικό κράτος, εκδ. Παπαζήση, Αθήνα, σ.39- 40

Στην κατεύθυνση αυτή, κάθε ιστορική περίοδος που ακολούθησε, σφραγίστηκε από τα κληροδοτήματα των προηγούμενων. Το «ρουσφέτι» συνεχίστηκε στην αλληλουχία των πολιτικών επιλογών, που μετασχημάτισαν το πολιτικό μοντέλο διακυβέρνησης του Κράτους από απόλυτη σε συνταγματική μοναρχία και κατόπιν σε βασιλευόμενη και αβασίλευτη δημοκρατία. Ο συνταγματικός φιλελευθερισμός, η συγκυρία του μεσοπολέμου, ο εθνικός διχασμός, η δικτατορία, η παλινόρθωση της δημοκρατίας και τόσες άλλες εκδοχές και περίοδοι του δημόσιου βίου στην Ελλάδα μετά τη γένεση του νεότερου ελληνικού Κράτους, οι οποίοι αντικατοπτρίστηκαν σε αντίστοιχες επιλογές διοικητικών μοντέλων, καθόλου δεν φαίνεται να επέδρασαν στο ζήτημα της διαφθοράς, αφού οι πολιτικές αποφάσεις μετασχηματισμού των διοικητικών δομών και οι αναγκαίες μεταβολές του νομικού οικοδομήματος καθόλου δεν επέδρασαν στη νομικά μη προβλεπόμενη αλλά λογικά πάντα αναμενόμενη, τη μη ορατή αλλά υπαρκτή, διεφθαρμένη συναλλαγή. Η τελική εκδοχή της σημερινής πραγματικότητας απηχεί το αποτέλεσμα μιας διαλεκτικής όλων των σχημάτων που προηγήθηκαν. Η μετάβαση σε μια εποχή νέων διοικητικών δομών, μέσα από τη διαδικασία ενοποίησης του δημόσιου βίου των κρατών-μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δε συνεπάγεται αναγκαστικά την άρση των αγκυλώσεων του παρελθόντος και στην κατεύθυνση αυτή η κληρονομημένη ανοχή στο ρουσφέτι και την παράκαμψη της νομικής οδού μέσα από διαδικασίες δοκιμασμένες και αποδεκτές στο βάθος χρόνου στην ιστορική διαδρομή του νεότερου ελληνικού κράτους είναι φυσικό να μην είναι εύκολα απορριπτέες από το διαβρωμένο από αυτές ελληνικό διοικητικό σύστημα.¹¹

1.5 Όροι που ευνοούν την διαφθορά

Υποστηρίζεται ότι οι ακόλουθοι όροι ευνοούν την διαφθορά:

1. Ελλείμματα πληροφοριών
 - 1.1. Έλλειψη κυβερνητικής διαφάνειας.
 - 1.2. Έλλειψη της νομικής ελευθερίας των πληροφοριών.
 - 1.3. Περιφρόνηση ή αμέλεια της άσκησης της ελευθερίας του λόγου και της ελευθερίας του Τύπου.

¹¹ Βλ. *Ι. Π. Κάγκαλης*, Αντιδιαφθορά..., όπ.π., σ.11-16.

- 1.4. Αδύνατες πρακτικές λογιστικής, συμπεριλαμβανομένης της έλλειψης έγκαιρης οικονομικής διαχείρισης.
2. Έλλειψη του ελέγχου και της υπευθυνότητας της κυβέρνησης.
 - 2.1. Δημοκρατία απούσα ή δυσλειτουργική.
 - 2.2. Έλλειψη μίας πολιτικά σκεπτόμενης κοινωνίας και εκείνων των μη κυβερνητικών οργανώσεων, οι οποίες ελέγχουν ή κρίνουν την κυβέρνηση.
 - 2.3. Ένας μεμονωμένος ψηφοφόρος μπορεί να έχει άγνοια σχετικά με την πολιτική, ειδικά σε εκλογές εθνικού επιπέδου, δεδομένου ότι κάθε ψηφοφορία έχει λίγη βαρύτητα.
 - 2.4. Ασθενές κράτος δικαίου.
 - 2.5. Ασθενής δικαστική ανεξαρτησία.
 - 2.6. Έλλειψη αξιολόγησης, η οποία είναι συνεχής λεπτομερής αξιολόγηση της εργασίας και της σύγκρισής της με άλλους που κάνουν παρόμοια πράγματα, και ιδιαίτερα σύγκριση με εκείνους που κάνουν την καλύτερη εργασία.
3. Ευκαιρίες και κίνητρα
 - 3.1. Ο δημόσιος τομέας και πολλοί κανονισμοί αυξάνουν τις ευκαιρίες για τη δωροδοκία.
 - 3.2. Κακοπληρωμένοι κυβερνητικοί ανώτεροι υπάλληλοι.
 - 3.3. Η μακροπρόθεσμη εργασία στην ίδια πολιτική θέση μπορεί να δημιουργήσει σχέσεις μεταξύ κυβέρνησης και κοινωνίας που ενθαρρύνουν και βοηθούν να κρυφθεί η δωροδοκία και η επιλεκτικότητα. Οι κυβερνητικοί ανώτεροι υπάλληλοι, οι οποίοι τοποθετούνται σε διαφορετικές θέσεις και γεωγραφικές περιοχές και αντικαθίστανται από άλλους συναδέλφους τους αρκετά συχνά, μπορούν να βοηθήσουν να αποτραπούν τέτοια γεγονότα.
 - 3.4. Δαπανηρές πολιτικές εκστρατείες, με δαπάνες που υπερβαίνουν τις κανονικές πηγές πολιτικής χρηματοδότησης.
 - 3.5. Η μικρή αλληλεπίδραση με τους ανώτερους υπαλλήλους μειώνει τις ευκαιρίες για τη διαφθορά. Για παράδειγμα, η χρησιμοποίηση του διαδικτύου για την αποστολή απαραίτητων πληροφοριών, όπως αιτήσεων και φορολογικών εντύπων, και έπειτα η επεξεργασία αυτών με αυτοματοποιημένα υπολογιστικά συστήματα. Αυτό μπορεί επίσης να επιταχύνει την επεξεργασία και να μειώσει τα ακούσια ανθρώπινα λάθη.

4. Κοινωνικές καταστάσεις

- 4.1. Κλειστές ομάδες που αποσκοπούν στο ίδιο συμφέρον και δίκτυα πρώην συμμαθητών ή συμφοιτητών
- 4.2. Κοινωνίες όπου η προσωπικότητα εκτιμάται περισσότερο από άλλα χαρακτηριστικά.
- 4.3. Έλλειψη βασικής εκπαίδευσης, και γενικά εκπαίδευσης μεταξύ του πληθυσμού.

1.6 Μέτρηση της διαφθοράς

Η μέτρηση της διαφθοράς - υπό τη στατιστική έννοια - δεν είναι φυσικά ένα απλό θέμα, δεδομένου ότι οι συμμετέχοντες δεν είναι συνήθως φυσικά πρόσωπα. Η Transparency International,¹² ο κορυφαίος μη κυβερνητικός οργανισμός αντιδιαφθοράς, βασίζεται σε τρεις μεταβλητές, που ενημερώνονται ετησίως: ένας δείκτης διαφθοράς (βασισμένος στις απόψεις των εμπειρογνομόνων σχετικά με το πόσο διεφθαρμένες είναι διάφορες χώρες) ένα παγκόσμιο βαρόμετρο διαφθοράς (βασισμένο σε μια έρευνα για τη στάση του ευρύ κοινού απέναντι στην διαφθορά) και μια έρευνα πληρωτών δωροδοκιών, που εξετάζει την προθυμία των ξένων εταιριών να πληρώσουν τις δωροδοκίες. Η Παγκόσμια Τράπεζα συλλέγει μια σειρά των στοιχείων όσον αφορά τη δωροδοκία, συμπεριλαμβανομένου ενός συνόλου δεικτών διακυβέρνησης.

Οι 10 λιγότερο διεφθαρμένες χώρες, σύμφωνα με το δείκτη 2005 αντιλήψεων δωροδοκίας, είναι η Ισλανδία, η Φινλανδία, η Νέα Ζηλανδία, η Δανία, η Σιγκαπούρη, η Σουηδία, η Ελβετία, η Νορβηγία, η Αυστραλία, και η Αυστρία.

Σύμφωνα με την ίδια έρευνα, οι 9 πιο διεφθαρμένες χώρες είναι το Τσαντ, το Μυανμάρ, το Μπαγκλαντές, το Τουρκμενιστάν, η Αϊτή, η Νιγηρία, η ισημερινή Γουινέα, η Ακτή Ελεφαντοστού, και η Αγκόλα.

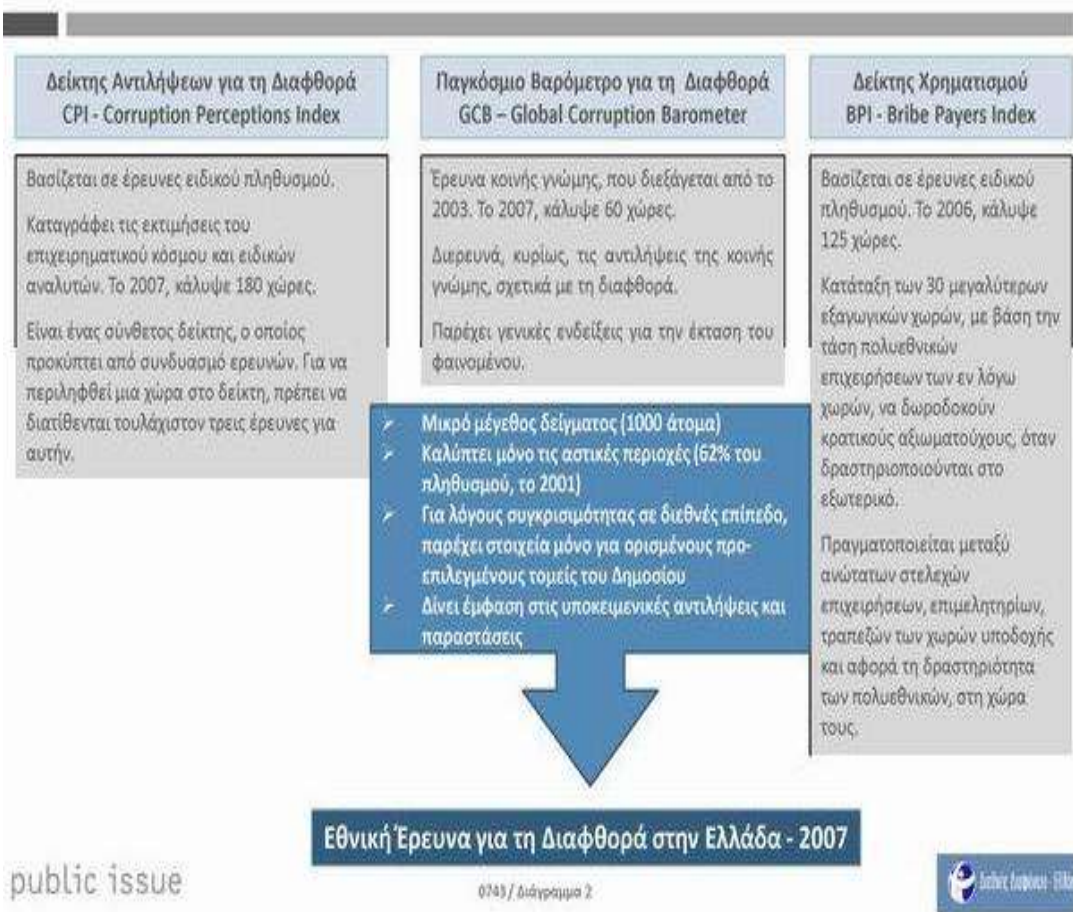
Στις ΗΠΑ, βάσει καταδικαστικών αποφάσεων περί πολιτικής διαφθοράς, οι πολιτείες του Μισισσιπή, της Βόρειας Ντακότα και της Λουϊζιάνα ήταν οι τρεις πιο διεφθαρμένες. Η Νεμπράσκα, το Νιου Χάμσαϊρ, το Όρεγκον, και η Αϊόβα είχαν το μικρότερο ποσοστό διαφθοράς. Τα μεγαλύτερα κράτη, η Καλιφόρνια και το Τέξας, ταξινομούνται στη μέση, με την Καλιφόρνια στην 25^η θέση και το Τέξας στην 29^η.

¹² http://www.transparency.org/policy_research/surveys_indices/gcb, 3/3/2008

Σχήμα 2

ΕΡΕΥΝΗΤΙΚΑ ΕΡΓΑΛΕΙΑ ΤΗΣ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΔΙΑΦΑΝΕΙΑΣ

για την ποσοτική και ποιοτική αποτίμηση του φαινομένου της διαφθοράς σε παγκόσμιο επίπεδο



1.7 Η θέση της Ελλάδας στον πίνακα κατάταξης για τη διαφθορά

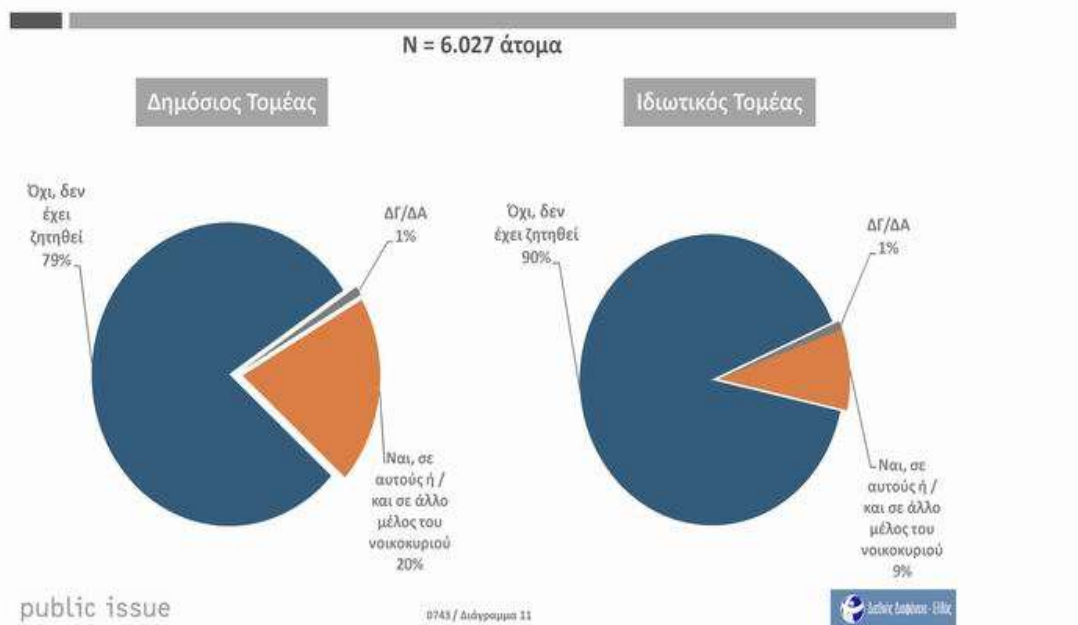
Από το 1996 και κάθε χρόνο η οργάνωση Transparency International (Διεθνής Διαφάνεια)¹³ δημοσιεύει ένα πίνακα στον οποίο γίνεται κατάταξη ενός αριθμού κρατών –ανάμεσα στα οποία και η Ελλάδα – κατά το ύψος της διαφθοράς σ’ αυτές με βάση τον δείκτη αντίληψης της σύγχρονης αυτής παγκόσμιας μάστιγας. Στηριζόμενη σε εκθέσεις και μελέτες ανεξάρτητων διεθνών κέντρων και οργανισμών, η Διεθνής Αμνηστία στο Δείκτη Αντίληψης της διαφθοράς, όπως λέγεται, κατατάσσει τη χώρα μας στην 47η θέση μεταξύ 159 χωρών, δίνοντας για τρίτη συνεχή χρονιά την ίδια βαθμολογία: 4,3. Την ίδια βαθμολογία συγκεντρώνουν ακόμη η Τσεχία, η Ναμίμπια και η Σλοβακία.

¹³ http://www.transparency.org/policy_research/surveys_indices/gcb, 13/6/2007

Την πρώτη θέση, ως η χώρα με τη λιγότερη διαφθορά, κατέχει η Ισλανδία (9,7) από τέταρτη που ήταν πέρσι και ακολουθούν: η Φινλανδία (9,6), η Νέα Ζηλανδία (9,6), η Δανία (9,5), η Σιγκαπούρη (9,4), η Σουηδία (9,2). Οι ΗΠΑ βρίσκονται στη 17η θέση με βαθμολογία 7,6 (έναντι 7,5 πέρυσι), ενώ η Τουρκία με εντυπωσιακή πρόοδο 0,7 μονάδων σε ένα χρόνο έφτασε στην 69η θέση με 3,5 βαθμούς στο 10βαθμο δείκτη. Η Ελλάδα βρίσκεται στην τελευταία θέση μεταξύ των παλαιών 15 χωρών-μελών της Ε.Ε. και στις τελευταίες μεταξύ της Ευρώπης των 25. Υπολείπονται μόνο η Σλοβακία, η Λετονία και η Πολωνία. Πάνω από την Ελλάδα βρίσκονται χώρες όπως το Κατάρ, τα Ηνωμένα Αραβικά Εμιράτα, η Μποτσουάνα, το Μπαχρέιν, η Ιορδανία, η Τυνησία, η Μαλαισία και το Κουβέιτ. Σύμφωνα με το δείκτη του 2005, μόνο 42 από τις 159 χώρες βαθμολογούνται πάνω από τη βάση, δηλαδή με το 3, ενώ 74 παίρνουν βαθμό κάτω από τη βάση. Τελευταίο στο δείκτη με τη μεγαλύτερη αντίληψη διαφθοράς είναι το Τσαντ με 1,7 . Την μεγαλύτερη πρόοδο σε σχέση με πέρυσι σημείωσαν χώρες όπως η Εσθονία, η Γαλλία, το Χονγκ-Κονγκ, η Ιαπωνία, η Ιορδανία, το Καζακστάν, η Νιγηρία, το Κατάρ, η Ταϊβάν και η Τουρκία.¹⁴

Σχήμα 3

Η ΕΚΤΑΣΗ ΤΗΣ ΔΙΑΦΘΟΡΑΣ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ & ΣΤΟΝ ΙΔΙΩΤΙΚΟ ΤΟΜΕΑ



¹⁴ Βλ. Κουτσούκης-Π. Σκλιάς (επιμέλεια), Διαφθορά και σκάνδαλα, εκδ. Ι. Σιδέρης, Αθήνα 2005, σελ 103

Εργοδότες , αυτοαπασχολούμενοι και μισθωτοί είναι κατά κύριο λόγο οι πολίτες από τους οποίους ζητούνται παρανόμως χρήματα.. Πιο διεφθαρμένες περιοχές αναδεικνύονται η Αθήνα και η Θεσσαλονίκη, ενώ στην περιφέρεια τα περισσότερα κρούσματα καταγγέλλθηκαν στα Ιόνια νησιά, στην Κρήτη και στα Δωδεκάνησα. Αξιοσημείωτο, ωστόσο, είναι ότι το 16% των πολιτών, που παραδέχθηκαν ότι τους ζητήθηκαν χρήματα, απέφυγαν να κατονομάσουν πού συνέβη το περιστατικό, ενώ ένας στους τρεις αρνήθηκε να περιγράψει και το λόγο για τον οποίο κλήθηκε να δώσει επιπλέον χρήματα εκτός από τα νόμιμα.

Σχήμα 4

ΖΗΤΗΘΕΝΤΑ ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΠΟΣΑ, ΣΕ ΠΕΡΙΣΤΑΤΙΚΑ ΔΙΑΦΘΟΡΑΣ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ & ΣΤΟΝ ΙΔΙΩΤΙΚΟ ΤΟΜΕΑ, ΚΑΤΑ ΥΠΗΡΕΣΙΑ (2007)

Με βάση τις αυθόρμητες αναφορές των ποσών σε Ευρώ, από τους ερωτηθέντες

		Ζητηθέντα χρηματικά ποσά (εύρος)	
		Μέσος όρος	Από Έως
N = 271 άτομα Δημόσιος Τομέας	Νοσοκομεία	857	40 5.000
	Πολεοδομίες	939	50 13.000
	Εφορίες	3.660	20 20.000
	Υπ. Μεταφορών	230	30 15.000
	Δήμοι	280	20 1.250
	Υπ. Υγείας	837	20 2.000
	ΙΚΑ	1.751	60 5.000
N = 151 άτομα Ιδιωτικός Τομέας	Επιχειρήσεις Υπηρεσιών Υγείας	1.269	10 4.000
	Τράπεζες	2.333	100 27.000
	Ηλεκτρολόγοι / Υδραυλικοί / Λοιποί τεχνίτες	146	20 2.000
	Δικηγορικός κλάδος	454	30 3.500
	Κατασκευαστικός Κλάδος	1.524	10 100.000
	Αντιπροσωπείες / Συνεργεία αυτοκινήτων	185	10 500

public issue

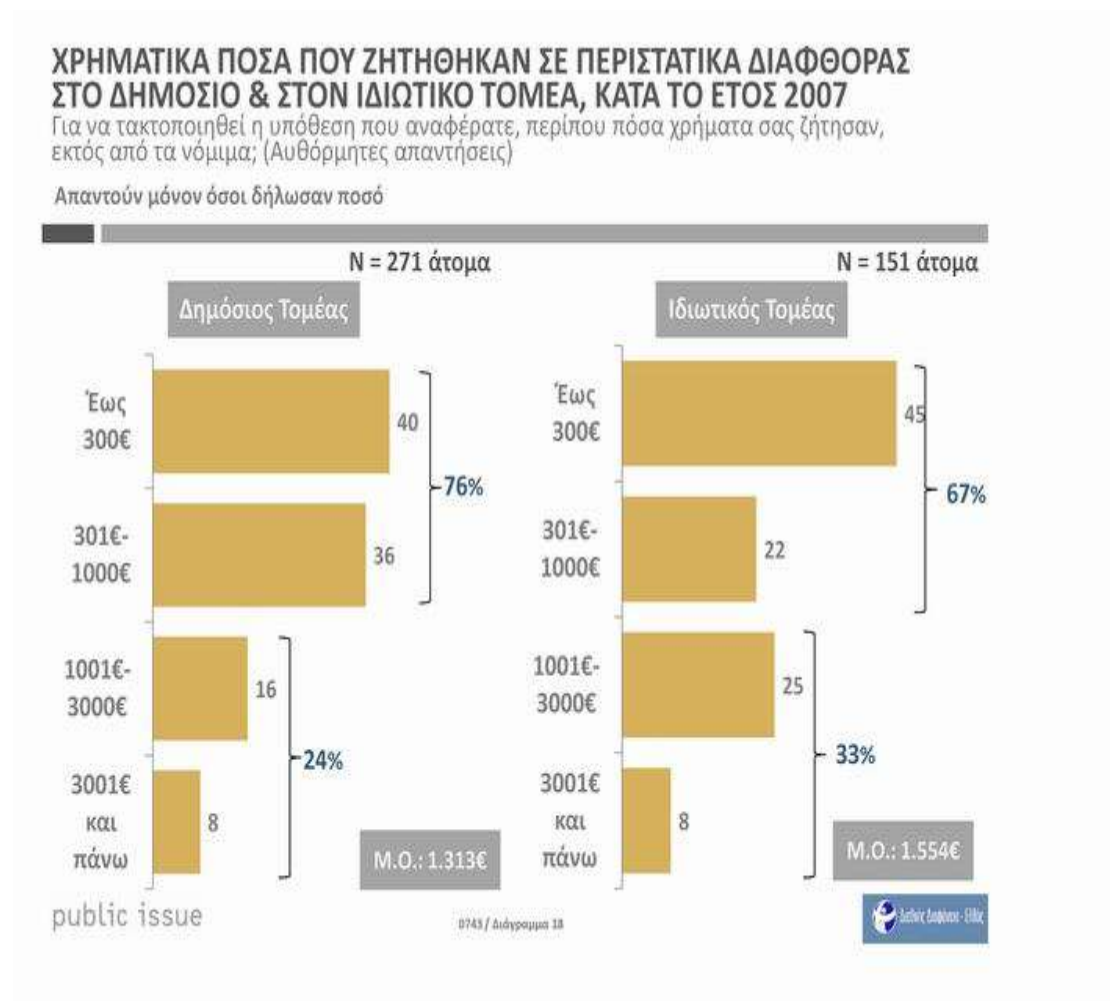
0743 / Διάγραμμα 19



Ένας από τους πιο διεφθαρμένους τομείς του Δημοσίου έχει επιβεβαιωθεί ότι είναι η εφορία. Τις υπηρεσίες της κατήγγειλε το 14% των πολιτών που δήλωσαν ότι υπήρξαν μάρτυρες απόπειρας χρηματισμού. Ανάλογα κρούσματα, που προφανώς δεν έχουν όμοιά τους σε πολιτισμένες χώρες, προκύπτουν και στα νοσοκομεία (34%). Υπήρξαν καταγγέλλοντες που υποστήριξαν ότι τους έχουν ζητηθεί χρήματα για να

βρεθεί ασθενοφόρο ή ακόμη και για να αλλάξει ασθενής δωμάτιο στον ίδιο όροφο νοσοκομείου. Στον πίνακα ακολουθούν η πολεοδομία (15%), το υπουργείο μεταφορών (6%), και με λιγότερα κρούσματα τα ασφαλιστικά ταμεία, οι Δήμοι, οι τράπεζες, η ΔΕΗ (2%), και οι νομαρχίες με τα υποθηκοφυλακεία. Μεγάλο ενδιαφέρον παρουσιάζει και ο χρόνος κατά τον οποίο οι πολίτες κατήγγειλαν ότι υπήρξαν μάρτυρες διαφθοράς. Μπορεί μεν η συντριπτική πλειοψηφία των περιστατικών να αφορά έτη πριν από το 2000, αλλά είναι εντυπωσιακό ότι από το 2002 μέχρι σήμερα τα κρούσματα αυξάνονται, στοιχείο που πρέπει να προβληματίσει την κυβέρνηση, αλλά και τους διεθνείς οργανισμούς καταπολέμησης της διαφθοράς.

Σχήμα 5



Τέλος, η έρευνα επιβεβαιώνει ότι τα περισσότερα κρούσματα (40%) αφορούν «μικροαμοιβές» υπαλλήλων (1 - 300 ευρώ), ενώ υπάρχουν και περιπτώσεις που καταγγέλλθηκαν απόπειρες χρηματισμού 3.000 ευρώ και πλέον. Στοιχείο που καταδεικνύει ότι η διαφθορά πλήττει όλο το φάσμα της δημόσιας μηχανής από τους

υψηλά ισταμένους μέχρι και τους τελευταίους, πλην όμως «ανέλεγκτους» όπως αποδεικνύεται, τροχούς της αμάξης.¹⁵

Σύμφωνα με το «Παγκόσμιο Βαρόμετρο της Διαφθοράς του 2009», μια έρευνα που διενεργήθηκε από οργανισμούς δημοσκοπήσεων για την παγκόσμια οργάνωση «Διεθνής Διαφάνεια», πραγματοποιήθηκε σε 69 χώρες, με 73.132 συμμετέχοντες πολίτες. Το νέο βαρόμετρο δείχνει ότι παγκοσμίως τα πολιτικά κόμματα και η δημόσια διοίκηση εξακολουθούν να είναι οι περισσότερο διεφθαρμένοι τομείς. Τα πολιτικά κόμματα αναδεικνύονται παγκοσμίως, με βαθμολογία 3.9 (στην κλίμακα 1 έως 5, όπου 5 σημαίνει «εξαιρετικά διεφθαρμένος»), ως ο περισσότερο διεφθαρμένος τομέας της κοινωνίας ακολουθούμενος από τη δημόσια διοίκηση. Παρόλα αυτά υπάρχουν σημαντικές διαφοροποιήσεις από χώρα σε χώρα, καθώς σε 13 χώρες (στην πλειοψηφία τους χώρες της Ε.Ε.) το πλέον διεφθαρμένο πεδίο είναι ο ιδιωτικός τομέας και σε άλλες 11 (κυρίως στην Ασία και στην Αφρική), η δικαστική εξουσία.

Περισσότεροι από τους μισούς που ερωτήθηκαν αντιλαμβάνονται ότι ο ιδιωτικός τομέας της οικονομίας έχει πρόβλημα διαφθοράς. Παρατηρήθηκε μια αύξηση της τάξης του 8% σε σχέση με το αντίστοιχο βαρόμετρο πριν από 5 χρόνια. Οι πολίτες (σε ποσοστό 50%) θεωρούν ότι οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν τη δωροδοκία ως μέσο διαμόρφωσης των πολιτικών και των κανονισμών προς όφελός τους. Η κατάσταση στην Ελλάδα δεν είναι πολύ διαφορετική. Για τρίτη χρονιά τα πολιτικά κόμματα αναδεικνύονται στον περισσότερο διεφθαρμένο τομέα. Με βαθμολογία 4.4 τα πολιτικά κόμματα βρίσκονται στην κορυφή, ενώ ακολουθούν τα ΜΜΕ (3.8).

Ο σχετικός πίνακας έχει ως εξής (μέσα στην παρένθεση η μέση ευρωπαϊκή επίδοση):

Πίνακας 1

Πολιτικά κόμματα	4.4 (3.7)
ΜΜΕ	3.8 (3.3)
Δημόσια Διοίκηση	3.7 (3.4)
Κοινοβούλιο	3.7 (3.4)
Δικαιοσύνη	3.4 (3.1)
Ιδιωτικός τομέας	3.4 (3.4)

¹⁵ http://news.kathimerini.gr/4dcgi/_w_articles_politics_100043_11/12/2005_166584 ,ημερ.δημοσ: 11-12-05

1.8 Σχέση διαφθοράς- παραοικονομίας

Κάθε χρόνος που περνά φέρνει την Ελλάδα όλο και πιο χαμηλά στους σχετικούς διεθνείς πίνακες τόσο από την άποψη της διαφθοράς όσο και απ' αυτήν της παραοικονομίας. Μελέτες του οργανισμού «Διεθνής Διαφάνεια» (Transparency International) υποβαθμίζουν τη χώρα κατά 17 σκαλοπάτια στην παγκόσμια κλίμακα της διαφθοράς, μέσα σε πέντε χρόνια. Οι πιο σοβαρές δε εκτιμήσεις για την παραοικονομία δείχνουν ότι από το 25% της δεκαετίας του '80 οδηγούμαστε σήμερα στο 40%, με ανοδικές τάσεις. Με λίγα λόγια το "οικονομικό θαύμα" της χώρας, η ένταξη στην ΟΝΕ και την ευρωζώνη, πραγματοποιείται μέσα στις πλέον ακραίες συνθήκες του κεφαλαιοκρατικού φιλελευθερισμού.

Όλοι οι οικονομολόγοι που ασχολούνται με τα σχετικά ζητήματα, συνδέουν άμεσα τη διαφθορά με την παραοικονομία και όλα αυτά, προφανώς, με τη φοροδιαφυγή και την εισφοροδιαφυγή που αποδιοργανώνουν κυρίως τις κοινωνικές πολιτικές και το ασφαλιστικό σύστημα. Οδηγούν δηλαδή στη διεύρυνση των κοινωνικών ανισοτήτων και υποσκάπτουν την όποια πρόθεση αναβάθμισης των προνομιακών συστημάτων.¹⁶ Χωρίς την εκτεταμένη παραοικονομία και φοροδιαφυγή δεν θα υπήρχε τόση διαφθορά, και αντιστρόφως. Και επειδή σε όλες τις μελέτες για την παραοικονομία εξάγεται το συμπέρασμα ότι "όταν υπερβαίνει το 30% του ΑΕΠ, είναι απίθανο οι παραοικονομούντες να εντοπίζονται μόνο σε κάποιες κατηγορίες πληθυσμού και να αποκλείονται από άλλες", τότε ασφαλώς μιλάμε για ένα διαταξικό φαινόμενο. Ανάλογα διαταξικό είναι και το φαινόμενο της διαφθοράς, όπου αυτός που δίνει χρήματα παράνομα για ένα σκοπό κατά κανόνα παραοικονομεί έχοντας έντονο προσωπικό συμφέρον να το πράξει και συνεπώς δεν είναι λιγότερο παράνομος από το δωροδοκούμενο υπάλληλο του Δημοσίου.

Βρισκόμαστε, λοιπόν, μπροστά σε μια δυσδιάκριτη σχέση θύματος-θύτη στην οποία πρυτανεύει συνήθως το αμοιβαίο συμφέρον καθιστώντας έτσι σχεδόν αδύνατη την αποκάλυψη της παρανομίας. Στην έκθεση του ΚΕΠΕ διαβάζουμε: "Το γεγονός ότι η παραοικονομία εντοπίζεται κυρίως στον τομέα των υπηρεσιών και σε μικρές επιχειρήσεις, όπου οι συναλλαγές διεξάγονται κυρίως σε προσωπική βάση, καθιστά την απόκρυψη από το κράτος τέτοιων συναλλαγών αμοιβαίως επωφελή, τόσο για τον

¹⁶ βλ. έκθεση του ΚΕΠΕ, 1995

πωλητή, που αποφεύγει την καταβολή φόρων, όσο και για τον αγοραστή, που πληρώνει χαμηλότερη τιμή". Όμως όταν φτάσει η στιγμή που πρέπει να καταβληθούν οι φόροι στην Εφορεία ή σε άλλο δημόσιο φορέα, είναι περισσότερο από βέβαιο ότι αυτοί οι ίδιοι θα θελήσουν να εξαγοράσουν όποιον ελεγκτή υπάλληλο βρουν μπροστά τους, δαπανώντας μέρος του κεφαλαίου που συσώρευσαν από τις ασύδοτες δραστηριότητές τους.

Πρέπει λοιπόν να συνειδητοποιηθεί σε όλες του τις διαστάσεις, το αλληλοτροφοδοτούμενο δίδυμο διαφθορά-παραοικονομία ώστε με τις κατάλληλες πρακτικές να μπορέσει να καταπολεμηθεί.¹⁷ Αυτό λοιπόν θα προσπαθήσουμε να εξετάσουμε σε τούτη την εργασία και μετά από διεξοδική ανάλυση να φτάσουμε σε συμπεράσματα και προτάσεις για τη αντιμετώπιση αυτού του τόσο επίκαιρου και διαχρονικού συνάμα προβλήματος.

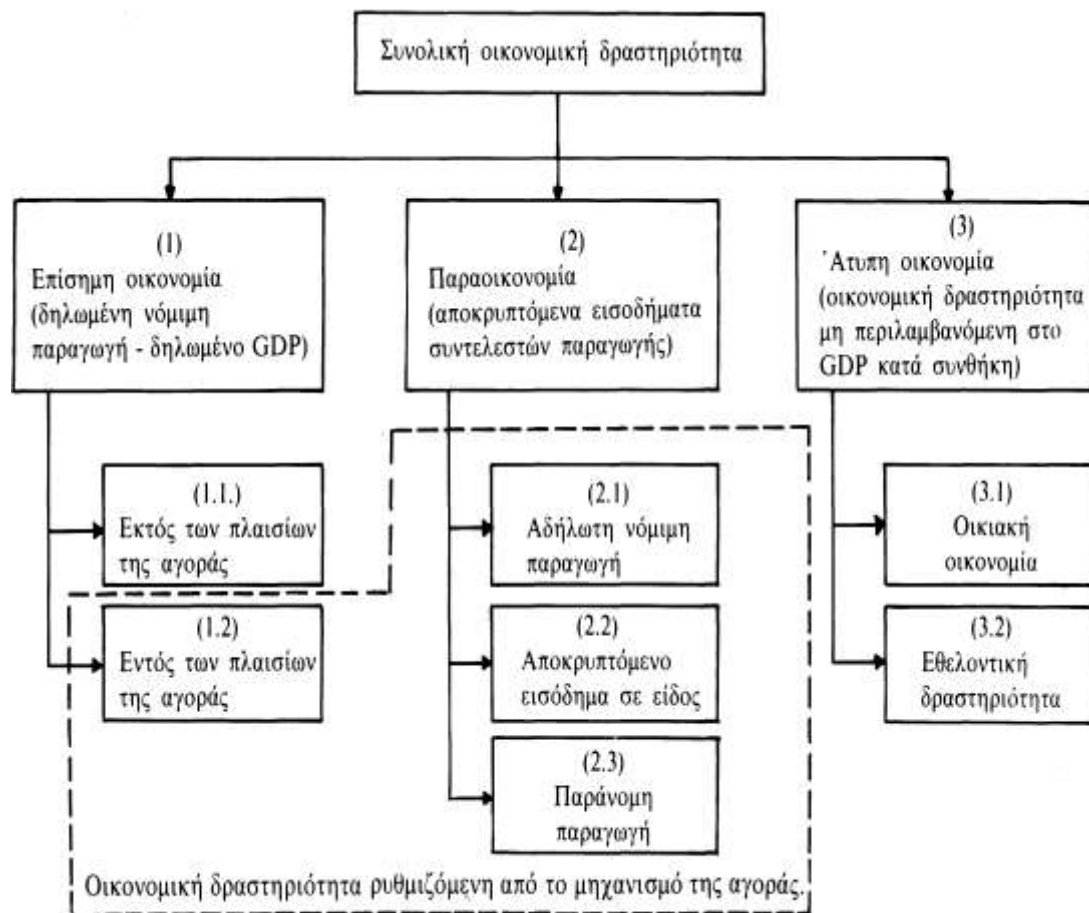
¹⁷ <http://www.iospress.gr/megalo2002/megalo20021214.htm> «Απογευματινή», 9/12/02

2. Η ΔΙΑΦΘΟΡΑ ΣΤΕΝΑ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΗ ΜΕ ΤΗΝ ΠΑΡΑΟΙΚΟΝΟΜΙΑ ΚΑΙ ΤΗ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ

Η διαφθορά είναι έννοια στενά συνδεδεμένη με την παραοικονομία και τη φοροδιαφυγή.¹⁸

Σχήμα 6

Οι διακρίσεις της συνολικής οικονομικής δραστηριότητας¹⁹



Οι σημαντικότερες αιτίες της απόκρυψης οικονομικών δραστηριοτήτων είναι οι εξής:²⁰

¹⁸ http://portal.kathimerini.gr/4dcgi/_w_articles_kathextra_9_02/02/2007_180523, 05/10/2008

¹⁹ *Ι.Βαβούρας, Α.Κουτρης*, Παραοικονομία: η έκταση του φαινομένου στην Ελλάδα και το εξωτερικό, εκδ. Παπαζήση, Αθήνα 1991, σ.19

²⁰ *Ι.Βαβούρας, Γ.Μανωλας*, Η παραοικονομία στην Ελλάδα και τον κόσμο, εκδ. Παπαζήσης, Αθήνα 2004, σ.21-23

i) Η αποφυγή φορολογικής επιβάρυνσης (φοροδιαφυγή ή εισφοροδιαφυγή), καθώς και άλλων επιβαρύνσεων που απορρέουν από την ισχύουσα νομοθεσία. Η φοροδιαφυγή είναι ο σημαντικότερος παράγων που οδηγεί στην παραοικονομία και κατ' επέκταση στη διαφθορά. Ιστορικά, η παραοικονομία συνδέεται με τις πρώτες προσπάθειες επιβολής φορολογίας. Τα κίνητρα για φοροδιαφυγή, θεωρείται από πολλούς αναλυτές, ότι γίνονται εντονότερα, όταν οι φορολογικοί συντελεστές είναι ιδιαίτερα υψηλοί και η πιθανότητα εντοπισμού της φοροδιαφυγής μικρή. Γι' αυτό ένα μεγάλο μέρος της φοροδιαφυγής αφορά εισοδήματα που προέρχονται από δεύτερη απασχόληση και δε δηλώνονται, είτε αφορά ένα μη δηλούμενο μέρος του εισοδήματος που προέρχεται από αυτοαπασχόληση. Ομοίως, συμφωνία πωλητών και αγοραστών, προς όφελος και των δύο μερών για την αποφυγή της καταβολής του φόρου εισοδήματος, του Φ.Π.Α. ή άλλων έμμεσων φόρων, οδηγεί στη μη δήλωση αγορών αγαθών και υπηρεσιών. Σε αυτή την κατηγορία συμπεριλαμβάνεται και η απόκρυψη οικονομικής δραστηριότητας, κατ' επέκταση και της απασχόλησης, για την αποφυγή επιβαρύνσεων που προβλέπει ο νόμος για τους όρους εργασίας και τις συνθήκες ασφάλειας των εργαζομένων, όπως είναι τα ισχύοντα κατώτατα όρια μισθών και ημερομισθίων, η καθιέρωση αδειών εργασίας για τους αλλοδαπούς και η εξειδίκευση συγκεκριμένων συνθηκών ασφάλειας, υγιεινής και περιβάλλοντος που πρέπει να ικανοποιούνται κατά την άσκηση των παραγωγικών δραστηριοτήτων.

ii) Η παραγωγή και διακίνηση παράνομων αγαθών και υπηρεσιών. Παράνομες δηλαδή δραστηριότητες που δημιουργούν εισοδήματα που δεν επιτρέπονται από το νόμο, δεν δηλώνονται και έτσι δεν καταγράφονται. Τέτοια παραδείγματα είναι τα ναρκωτικά, τα παράνομα τυχερά παιχνίδια, λαθρεμπόριο, πορνεία και τοκογλυφία.

iii) Η ανεπάρκεια των στατιστικών υπηρεσιών, των δημοσίων υπηρεσιών και ιδιαίτερα των υπηρεσιών Εθνικών Λογαριασμών να καταγράψουν όλες τις οικονομικές δραστηριότητες.

iv) Η χαμηλή φορολογική ηθική ή ο περιορισμένος βαθμός αποδοχής της κρατικής εξουσίας. Αν δηλαδή τα άτομα θεωρούν ότι το κράτος είναι ένας καταπιεστικός και αναποτελεσματικός μηχανισμός, στρέφονται ευκολότερα στην παραοικονομία.

- v) Ο ρόλος του κράτους. Θα πρέπει να καταβάλλονται από τους φορείς της οικονομικής πολιτικής συστηματικές προσπάθειες περιορισμού της και όχι να γίνεται ανεκτή από το κράτος.
- vi) Ρυθμιστικές κρατικές παρεμβάσεις, π.χ. κατώτατα ημερομίσθια, ανώτατες επιτρεπόμενες τιμές, άδειες άσκησης επαγγελματικής δραστηριότητας, περιορισμοί στην υπερωριακή απασχόληση ή τη μερική απασχόληση και άλλου είδους απαγορεύσεις οι οποίες μπορούν να παρακαμφθούν μέσω της παραοικονομίας.
- vii) Μετανάστευση. Οι μετανάστες από πολλές φτωχές χώρες σε περισσότερο ανεπτυγμένες ζητούν απασχόληση με πολύ κατώτερα ημερομίσθια και χωρίς οικονομική ασφάλιση και αυτό είναι δυνατό μόνο στην παραοικονομία. Σε περιόδους μεγάλης ανεργίας, η διέξοδος για την απασχόληση των μεταναστών είναι οι παραοικονομικές δραστηριότητες.

2.1 Παραοικονομία και φοροδιαφυγή

Συχνά γίνεται ταύτιση των δύο εννοιών, όμως η αλήθεια είναι ότι οι δύο έννοιες διαφέρουν. Έτσι είναι δυνατό να έχουμε παραοικονομικές δραστηριότητες με φοροδιαφυγή, (τα δημιουργημένα από παραοικονομικές δραστηριότητες εισοδήματα, τα οποία δεν δηλώνονται στις φορολογικές αρχές, π.χ. το εισόδημα εργαζόμενου από δεύτερη απασχόληση που δεν τη δηλώνει) και χωρίς φοροδιαφυγή (δραστηριότητες που δεν καταγράφονται από τις στατιστικές υπηρεσίες, όμως τα αντίστοιχα εισοδήματα που αποκτώνται δηλώνονται κανονικά στις αρμόδιες φορολογικές αρχές) αλλά και φοροδιαφυγή χωρίς παραοικονομία (κάθε οικονομική δραστηριότητα που καταγράφεται ως προστιθέμενη αξία, αλλά τα εισοδήματα που δημιουργεί δεν δηλώνονται, π.χ. στην κατασκευή μιας οικοδομής, οι εργαζόμενοι σε αυτή να αποκρύπτουν ή να υποεκτιμούν τα εισοδήματα που απέκτησαν). Κλασικό παράδειγμα στην περίπτωση της Ελλάδας είναι ο αγροτικός τομέας, όπου καταγράφεται από τις υπηρεσίες του Υπουργείου Γεωργίας, και έτσι δεν φαίνεται να υπάρχει μεγάλη

παραοικονομική δραστηριότητα αλλά αντίθετα η φοροδιαφυγή είναι αρκετά εκτεταμένη.²¹

2.2 Η έννοια της φοροδιαφυγής

Ο όρος φοροδιαφυγή αναφέρεται σε κάθε παράνομη πράξη, με σκοπό τη μείωση της νόμιμης φορολογικής υποχρέωσης και την αποφυγή της καταβολής του φόρου από τον υπόχρεο. Ο όρος «παράνομες» προστίθεται προκειμένου να γίνει διάκριση από την φοροαποφυγή.

Παραδείγματα φοροδιαφυγής είναι η απόκρυψη ή υποεκτίμηση του εισοδήματος των φορολογουμένων, η απόκρυψη ή υποεκτίμηση των πωλήσεων ή κερδών μιας επιχείρησης, η λαθραία εισαγωγή εμπορευμάτων, η απόκρυψη περιουσιακών στοιχείων.²²

Φοροδιαφυγή ορίζεται:²³

- i. Το ποσό εκείνο του φόρου εισοδήματος, το οποίο αντιστοιχεί σε εισόδημα που θα έπρεπε να δηλώνεται οικειοθελώς από το φορολογούμενο, αλλά για διάφορους λόγους δεν δηλώνεται.
- ii. Το ποσό των άλλων άμεσων φόρων ή έμμεσων φόρων, οι οποίοι θα έπρεπε να εισπράττονται και να αποδίδονται στο κράτος, αλλά για οποιοδήποτε λόγο αυτό δε γίνεται.

Πέρα από τις παραπάνω περιπτώσεις, υποστηρίζεται από κάποιους ότι ως φοροδιαφυγή πρέπει να θεωρούνται και οι εξής δύο περιπτώσεις:

- i. Οι τόκοι που αντιστοιχούν στο τμήμα εκείνο των φόρων που καταβάλλονται με καθυστέρηση και συνήθως μετά από κάποια ρύθμιση.
- ii. Το ποσό των φόρων που δεν καταβλήθηκε στο κράτος λόγω της ύπαρξης φορολογικών απαλλαγών και κινήτρων, χωρίς όμως να επιτευχθεί το επιδιωκόμενο αποτέλεσμα. (π.χ. εάν απαλλάσσεται ένα μέρος των κερδών για

²¹ Μελετητική ομάδα ΚΕΠΕ, *Κ.Κανελλόπουλος, Ι.Κουσουλάκος, Β.Ράπανος* σε συνεργασία *Κ.Κωστή, Αγγέλας Μακροπούλου*, Παραοικονομία και φοροδιαφυγή: Μετρήσεις και οικονομικές επιπτώσεις, εκδ. Κέντρο προγραμματισμού και οικονομικών ερευνών, Αθήνα 1995, σ.23

²² *Ι.Βαβούρας, Γ.Μανωλας*, Η παραοικονομία στην Ελλάδα..., όπ.π., σ.49

²³ Μελετητική ομάδα ΚΕΠΕ, *Κ.Κανελλόπουλος, Ι.Κουσουλάκος, Β.Ράπανος* σε συνεργασία *Κ.Κωστή, Αγγέλας Μακροπούλου*, Παραοικονομία και φοροδιαφυγή..., όπ.π., σ.20

ένα σκοπό για παράδειγμα επενδύσεις και δεν πραγματοποιηθούν οι επενδύσεις αυτές). Παραδείγματα φοροδιαφυγής αποτελούν η δήλωση εισοδήματος ή περιουσίας μικρότερης από την αληθινή, η δήλωση εσόδων της επιχείρησης μικρότερων από τα πραγματικά, το λαθρεμπόριο κτλ.

2.2.1 Λόγοι φοροδιαφυγής

Η ροπή των φορολογουμένων για φοροδιαφυγή προσδιορίζεται από πολλούς παράγοντες. Σπουδαιότεροι από αυτούς είναι:²⁴

i. Το μορφωτικό και πολιτιστικό επίπεδο του πληθυσμού: Όσο χαμηλότερο είναι το μορφωτικό και πολιτιστικό επίπεδο, τόσο μεγαλύτερη είναι και η τάση για φοροδιαφυγή. Όταν το μορφωτικό και πολιτιστικό επίπεδο του πληθυσμού είναι χαμηλό, οι φορολογούμενοι δε έχουν συνείδηση του γεγονότος ότι τα έσοδα από τους φόρους διατίθενται για τη χρηματοδότηση του κόστους παραγωγής των δημόσιων αγαθών (παιδεία , υγεία , ασφάλεια κλπ) , τα οποία ικανοποιούν συλλογικές ανάγκες.

ii. Το ύψος της φορολογικής επιβάρυνσης του ατόμου σε σχέση με το εισόδημά του: Όσο υψηλότερο είναι το επίπεδο της μέσης φορολογικής επιβάρυνσης του φορολογούμενου (πχ επιχείρησης) , τόσο μεγαλύτερη είναι η τάση του για φοροδιαφυγή, γιατί ο περιορισμός της ικανοποίησης των ατομικών του αναγκών (διατροφή – ένδυση – διασκέδαση κλπ) είναι περισσότερο αισθητός και το όφελος από το ποσό του φόρου, που ενδέχεται να εξοικονομήσει, αντισταθμίζει τον κίνδυνο που συνεπάγεται η τυχόν αποκάλυψη της φοροδιαφυγής.

iii. Η δομή του φορολογικού συστήματος: Το είδος των επιβαλλόμενων φόρων, ο τρόπος οργάνωσης των φορολογικών υπηρεσιών και η δικαιοσύνη στην κατανομή των φορολογικών βαρών είναι βασικοί παράγοντες που ωθούν ή αποθαρρύνουν τους πολίτες και τις επιχειρήσεις για φοροδιαφυγή.

iv. Η οργάνωση της οικονομίας και της αγοράς: Όσο πιο οργανωμένη είναι μια οικονομία τόσο μικρότερη είναι η φοροδιαφυγή. Όταν η οικονομία είναι οργανωμένη κατά τέτοιο τρόπο, ώστε ένα σημαντικό μέρος των

συναλλαγών να γίνεται σε είδος (πχ δίνεις λάδι παίρνεις σιτάρι) , η δυνατότητα φοροδιαφυγής είναι μεγαλύτερη από ότι σε μία οικονομία όπου όλες οι συναλλαγές γίνονται με χρήματα . Επίσης όταν έχουμε πολλές μικρές επιχειρήσεις που κυρίως δεν είναι οργανωμένες λογιστικά, όσο μία μεγάλη επιχείρηση, τότε η τάση για φοροδιαφυγή είναι μεγαλύτερη.

v. Η εμπιστοσύνη που απολαμβάνει η κυβέρνηση για τις πράξεις της και ο τρόπος διαχείρισης του δημόσιου χρήματος. Αν θεωρούν οι πολίτες ότι η κυβέρνηση διαχειρίζεται προς όφελός τους τα έσοδα, τότε περιορίζεται η τάση των πολιτών για φοροδιαφυγή. Όσο συνετότερη είναι η διαχείριση των φορολογικών εσόδων από το κράτος, τόσο ασθενέστερη είναι η τάση των φορολογούμενων για φοροδιαφυγή, γιατί τόσο μεγαλύτερη είναι η εμπιστοσύνη των ιδιωτικών φορέων στη θέληση και την ικανότητα του κράτους να ικανοποιεί συλλογικές ανάγκες. Αντίθετα, η σπατάλη του δημόσιου χρήματος διαβρώνει τη φορολογική συνείδηση των ιδιωτικών φορέων, δεδομένου ότι η φορολογική τους θυσία δεν εκτιμάται ανάλογα από το κράτος.

vi. Ο τρόπος κατανομής των φορολογικών βαρών. Όσο περισσότερο η κατανομή των φορολογικών βαρών ανταποκρίνεται στην κρατούσα αντίληψη περί κοινωνικής δικαιοσύνης, τόσο μικρότερη είναι η τάση για φοροδιαφυγή και αντίστροφα. Πράγματι όταν παραβιάζεται η αρχή της δίκαιης κατανομής των φορολογικών βαρών, με τη χορήγηση αδικαιολόγητων φορολογικών απαλλαγών και εξαιρέσεων σε ορισμένες κατηγορίες ιδιωτικών φορέων, τότε :

- Καλλιεργείται το αίσθημα της αδικίας μεταξύ των φορολογούμενων και ενισχύεται η επιθυμία τους να εξομοιωθούν φορολογικά και με οποιοδήποτε τρόπο με τους απαλλασσόμενους από το φόρο,

- Αυξάνει το επίπεδο της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης των φορολογούμενων, εφόσον, με δεδομένα τα φορολογικά έσοδα, τα ποσά που θα κατέβαλαν όσοι απαλλάσσονται από τη φορολογία θα πρέπει να καταβληθούν από τους υπόλοιπους ιδιωτικούς φορείς, και

- Δημιουργούνται άνισοι όροι ανταγωνισμού μεταξύ ευνοούμενων και μη επιχειρήσεων, εφόσον οι φόροι γενικά επηρεάζουν τα σχέδια παραγωγής και επενδύσεων όλων των ιδιωτικών παραγωγικών μονάδων.

vii. Η διάρθρωση του φορολογικού συστήματος. Το είδος και η ταμειευτική σπουδαιότητα των φόρων, που απαρτίζουν το φορολογικό σύστημα μιας χώρας,

προσδιορίζουν επίσης την έκταση της φοροδιαφυγής. Έτσι, αν το φορολογικό σύστημα κυριαρχείται από άμεσους φόρους (πχ φόρος εισοδήματος) , τότε η τάση για φοροδιαφυγή είναι μεγαλύτερη γιατί οι ιδιωτικοί φορείς έχουν περισσότερες ευκαιρίες για να αποκρύψουν τη φορολογητέα ύλη: τα μεν νοικοκυριά (ελεύθεροι επαγγελματίες κλπ.) δηλώνοντας εισόδημα μικρότερο από το πραγματοποιηθέν, οι δε επιχειρήσεις μεταφέροντας ένα μέρος από τα κέρδη τους σε λογαριασμούς αποσβέσεων, εξόδων παραστάσεως, έρευνας κ.ο.κ.

Αντίθετα, αν το φορολογικό σύστημα κυριαρχείται από έμμεσους φόρους, η τάση για φοροδιαφυγή είναι μικρότερη, διότι ο έλεγχος των φορολογικών οργάνων είναι αποτελεσματικότερος γιατί οι φορολογούμενες μονάδες είναι λιγότερες (μόνο οι ιδιωτικές επιχειρήσεις) και επιπλέον είναι υποχρεωμένες να τηρούν λογιστικά βιβλία, από τα οποία προκύπτει η φορολογητέα ύλη (π.χ. Φ.Π.Α.).

viii. Η ύπαρξη και ανάπτυξη της «αδήλωτης εργασίας», αλλά και η αύξηση της ανεργίας. Αυτό γιατί η υψηλή ανεργία ευνοεί την αδήλωτη εργασία, αυξάνει την φτώχεια και επηρεάζει με τον τρόπο που αναφέρθηκε στην προηγούμενη παράγραφο, αλλά λειτουργεί και αμβλύνει την φορολογική ηθική, μια και ο άνεργος αισθάνεται εγκαταλειμμένος από το κράτος και έχει μικρή διάθεση να πληρώσει γι' αυτό.

ix. Τέλος, αν η φορολογική νομοθεσία έχει θεσπίσει φορολογικά προνόμια προς όφελος ορισμένων ομάδων πολιτών, δημιουργείται στους φορολογούμενους πολίτες που δεν απολαμβάνουν τα προνόμια αυτά, η τάση να διαφύγουν το φόρο.

Τη φοροδιαφυγή διευκολύνουν πολλοί παράγοντες από τους οποίους σπουδαιότεροι είναι:

- Η πλημμελής οργάνωση των φοροτεχνικών υπηρεσιών και του συστήματος βεβαίωσης και είσπραξης των φόρων.
- Η θέσπιση φόρων για τους οποίους είναι δύσκολη η εξακρίβωση και ο έλεγχος της φορολογικής βάσης.
- Η έλλειψη λογιστικής οργάνωσης των επιχειρήσεων.

2.2.2 Οι επιδράσεις της φοροδιαφυγής στην οικονομική ζωή μίας χώρας

1. Παραβιάζεται η βασική αρχή της δίκαιης κατανομής των φορολογικών βαρών με ό,τι αυτό συνεπάγεται.
2. Το Κράτος ενδέχεται να αντιμετωπίσει ταμιακές δυσχέρειες. Αυτό μπορεί να οδηγήσει είτε σε αύξηση των φόρων (πχ θυμηθείτε κάτι έκτακτα κλεισίματα 5ετίας κλπ) είτε με κρατικό δανεισμό είτε με μείωση των Κρατικών δαπανών (μικρότερες αυξήσεις σε μισθούς , μείωση δαπανών για παιδεία κλπ).

2.2.3 Η φοροαποφυγή (αποφυγή του φόρου)

Φοροαποφυγή είναι η με νόμιμο τρόπο προσπάθεια του φορολογούμενου να ελαχιστοποιήσει το φορολογικό του βάρος. Οι φορολογούμενοι εκμεταλλευόμενοι τις ασάφειες, τα κενά και τις παροχές των νόμων επιτυγχάνουν ελαχιστοποίηση του φορολογικού βάρους. Αποφυγή του φόρου γίνεται κάθε φορά που ο φορολογούμενος ελαχιστοποιεί, με κατάλληλους χειρισμούς, τη νομοθετικά οριζόμενη φορολογική βάση και κατορθώνει έτσι να μειώνει, με νόμιμο τρόπο, τη φορολογική του υποχρέωση.

Πραγματοποιείται στα πλαίσια ενός καλά μελετημένου φορολογικού σχεδιασμού, κατά τον οποίο δημιουργούνται διάφορα σενάρια και εναλλακτικές, μέχρι να προσδιοριστεί ο ελάχιστος δυνατός φόρος, συνήθως στα πλαίσια του νόμου. Διαφέρει από την έννοια της φοροδιαφυγής και ισορροπεί ανάμεσα στα πλαίσια ηθικού και νομίμου. Πρόκειται για τη μη καταβολή φόρου λόγω κενών στη νομοθεσία π.χ. off shore εταιρείες.²⁵

Αν π.χ. στον ορισμό του φορολογητέου εισοδήματος που δίνει ο νόμος δεν περιλαμβάνεται η υπεραξία του κεφαλαιακού πλούτου (αυτόματη υπερτίμηση της περιουσίας), ο φορολογούμενος προσπαθεί να παρουσιάσει το εισόδημά του, στο μέτρο του δυνατού, με τη μορφή αυτή ώστε να αποφύγει το φόρο εισοδήματος. Ή αν ο νόμος φορολογεί χωριστά τους συζύγους, οι πηγές του οικογενειακού εισοδήματος κατανέμονται μεταξύ των συζύγων, με τέτοιο τρόπο ώστε να αποφευχθούν οι υψηλοί οριακοί συντελεστές του προοδευτικού φόρου εισοδήματος. Ή ακόμη, αν η δωρεά φορολογείται με συντελεστή μικρότερο από ό,τι η κληρονομιά, η μεταβίβαση της

²⁵ <http://el.wikipedia.org/wiki/> , 11/01/2009

περιουσίας γίνεται με δωρεά για την αποφυγή μέρους του φόρου. Η φορολογική αποφυγή αποτελεί νόμιμο τρόπο μείωσης του φορολογικού βάρους. Οι φορολογούμενοι εκμεταλλεύονται τις ασάφειες ή αδυναμίες του φορολογικού νόμου για να επιτύχουν ελάφρυνση της φορολογικής τους υποχρέωσης. Πρέπει εδώ να σημειωθεί ότι σε πολλές περιπτώσεις η ασάφεια του νόμου ή η μη κάλυψη από το νόμο όλων των στοιχείων που συνιστούν τη φορολογική βάση αποτελεί συνειδητή ενέργεια της πολιτικής εξουσίας, που πολλές φορές είναι αποτέλεσμα πιέσεων που ασκούν μεγάλες κοινωνικές ομάδες ή λίγοι ισχυροί οικονομικοί παράγοντες.

2.3 Η φοροδιαφυγή στην Ελλάδα και στο εξωτερικό

Σήμερα η φοροδιαφυγή είναι παγκόσμιο φαινόμενο και έχει διαστάσεις που δεν είναι καθόλου αμελητέες ακόμη και για χώρες με καλά οργανωμένα φορολογικά συστήματα και κρατικές υποδομές, όπως οι χώρες της Ε.Ε και οι Η.Π.Α. Φυσικά ο ακριβής υπολογισμός της είναι πολύ δύσκολος έως αδύνατος, μπορούμε όμως ασφαλέστερα να εκτιμήσουμε το μέγεθος της παραοικονομίας, σημαντικό μέρος της οποίας αποτελεί η φοροδιαφυγή και έτσι αποκτούμε μια ακριβέστερη εικόνα για την έκταση του φαινομένου. Έτσι γνωρίζουμε ότι δεν υπάρχει καμιά χώρα στον κόσμο που να μπορεί να ισχυριστεί ότι έλυσε εντελώς το πρόβλημα, αντίθετα υπάρχουν πολλές που η κατάσταση είναι κυριολεκτικά ανεξέλεγκτη.

Η φοροδιαφυγή στην Ελλάδα θεωρείται ότι είναι ιδιαίτερα εκτεταμένη. Εισοδήματα σημαντικά χαμηλότερα του αφορολογήτου ορίου δηλώνει το 70% των ελεύθερων επαγγελματιών, γεγονός που καταδεικνύει αφενός μεν την εκτεταμένη φοροδιαφυγή, αφετέρου δε την πεπερασμένη αποτελεσματικότητα που θα έχει η μείωση του αφορολογήτου κατά 1.000 ή 1.500 ευρώ που μελετά το υπουργείο Οικονομίας, προκειμένου να αυξήσει τα φορολογικά έσοδα από αυτές τις επαγγελματικές ομάδες.

Σύμφωνα με τα στοιχεία της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων του υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, από την ανάλυση των φορολογικών δηλώσεων για τα εισοδήματα του 2006 (οικονομικό έτος 2007) προκύπτει ότι από τους 383.818 ελεύθερους επαγγελματίες, οι 213.675, δηλαδή το 70,9%, δήλωσαν ετήσιο εισόδημα έως 10.000 ευρώ, με το αφορολόγητο όριο στα 10.500 ευρώ. Την ίδια χρονιά, μόνο το 45,4% των μισθωτών και συνταξιούχων (1.921.223 φορολογούμενοι επί συνόλου 4.292.694) δήλωσαν εισόδημα έως 10.000 ευρώ. Αλλά

και το προηγούμενο έτος, πάλι επτά στους δέκα ελεύθερους επαγγελματίες (71,8% του συνόλου) είχαν δηλώσει εισόδημα έως 10.000 ευρώ έναντι 48,1% των μισθωτών και συνταξιούχων. Αντίστοιχα, από τους 686.383 φορολογούμενους που έχουν εισόδημα από βιομηχανικές και εμπορικές επιχειρήσεις, οι έξι στους δέκα (58,3%) δηλώνουν ότι αυτό δεν ξεπερνά τα 10.000 ευρώ. Περισσότεροι από τους μισούς ελεύθερους επαγγελματίες (το 55,6%) και το 35,5% των εμποροβιοτεχνών δηλώνουν εισόδημα έως 5.000 ευρώ. Αυτά τα στοιχεία είναι που υποδηλώνουν την εκτεταμένη φοροδιαφυγή στις τάξεις των ελεύθερων επαγγελματιών και των εμποροβιοτεχνών.²⁶

Από την επεξεργασία των φορολογικών δηλώσεων προκύπτει ότι οι μισθωτοί δηλώνουν κατά μέσο όρο, πολύ μεγαλύτερα εισοδήματα από τις άλλες κατηγορίες φορολογουμένων, ενώ η φοροδιαφυγή στον αγροτικό τομέα εκτιμάται ότι είναι ιδιαίτερα υψηλή.²⁷

Επίσης από πρόσφατη έρευνα που βρίσκεται ακόμη σε εξέλιξη, τα αποτελέσματα, παρότι αναμενόμενα, ήταν μάλλον εντυπωσιακά. Χρησιμοποιήθηκε η έρευνα οικογενειακών προϋπολογισμών της ΕΣΥΕ σε σύγκριση, με το δείγμα των φορολογικών δηλώσεων του 2005 με δεδομένα για 17.386 άτομα σε 6.555 νοικοκυριά από την τελευταία ΕΟΠ του 2004/5, η οποία καλύπτει την ίδια χρονική περίοδο απόκτησης των εισοδημάτων. Πραγματικά και δηλωθέντα εισοδήματα ταυτίζονται κατά 100% στην περίπτωση των συντάξεων και κατά 99,5% σε εκείνη των μισθών. Αντίθετα, το ποσοστό των αγροτικών εισοδημάτων που δηλώνεται στην εφορία μετά βίας φτάνει το 47%, ενώ εκείνο των εισοδημάτων από ελεύθερο επάγγελμα δεν υπερβαίνει το 76%. Όσον αφορά τη γεωγραφική περιφέρεια, το δηλωθέν εισόδημα υπολογίστηκε σε 94% του συνολικού στην Αττική, και από 84% έως 88% στην υπόλοιπη Ελλάδα. Τέλος, ο συνολικός λόγος δηλωθέντος και πραγματικού εισοδήματος εκτιμήθηκε σε 90,1%.²⁸

Με βάση τα παραπάνω, και χωρίς να ληφθεί υπόψη ότι μαζί με το εισόδημα αυξάνεται και το κίνητρο για φοροδιαφυγή, προέκυψε μια συνθετική κατανομή δηλωθέντος εισοδήματος που υπολείπεται της κατανομής του πραγματικού εισοδήματος κυρίως στα άκρα, και μάλιστα περισσότερο στην κορυφή παρά στη

²⁶ http://www.ekathimerini.gr/4Dcgi/4Dcgi/_w_articles_civ_11_17/08/2008_281445, 02/03/2009

²⁷ *Ι.Βαβούρας, Γ.Μανωλάς*, Η παραοικονομία στην Ελλάδα..., όπ.π., σ.55

²⁸ <http://anamorfosis.net/blog/?p=869>

βάση. Το ποσοστό απόκρυψης εισοδήματος ήταν 15% στο πλουσιότερο 10% του πληθυσμού (και έφτανε το 24% στο πλουσιότερο 1%). Αμέσως μετά, το φτωχότερο 30% του πληθυσμού απέκρυπτε το 10-11% του εισοδήματός του. Τα δεκατημόρια 4 και 5 απέκρυπταν το 5-6%, και τα δεκατημόρια 6 έως 9 το 7-8% του εισοδήματος.

Λόγω της συγκεκριμένης κατανομής του δηλωθέντος εισοδήματος, σε συνάρτηση με την άνοδο των φορολογικών συντελεστών καθώς αυξάνεται το εισόδημα, η απόκρυψη του κατά μέσο όρο 10% του εισοδήματος προκαλεί απώλεια ίση με το 35% των σημερινών εσόδων από το φόρο εισοδήματος. Τέλος, όσον αφορά τις διανεμητικές επιδράσεις της φοροδιαφυγής, εξ αιτίας της η κατανομή εισοδήματος γίνεται ανισότερη (κατά 3-9%), η φτώχεια υψηλότερη (κατά 1-2%), και η προοδευτικότητα του φορολογικού συστήματος ασθενέστερη (κατά 10-24%, ανάλογα με τον δείκτη που χρησιμοποιείται).

Οι σημαντικότεροι παράγοντες που επιδρούν στον περιορισμό της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα είναι η επιβολή υψηλών ποινών σε όσους αποκαλύπτονται ότι φοροδιαφεύγουν, όπως και η ταλαιπωρία που υφίστανται. Η ίδια μελέτη έδειξε ότι η φοροδιαφυγή στην Ελλάδα γίνεται σε όλους τους φόρους και πραγματοποιείται με απλές μεθόδους, λόγω οργανωτικών ή άλλων αδυναμιών των φοροτεχνικών υπηρεσιών.

Απόπειρες για την εξάλειψη του φαινομένου αυτού έγιναν στο παρελθόν πολλές. Το 2004 εισήχθη στη φορολογία εισοδήματος αντικειμενικό σύστημα για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών των μικρομεσαίων επιχειρήσεων και των ελευθέρων επαγγελματιών, το οποίο σήμερα ισχύει μόνο για τα αγροτικά εισοδήματα. Το σύστημα αυτό, αν και επικρίθηκε ως αντισυνταγματικό και ευρισκόμενο εκτός της φορολογικής δεοντολογίας, μπορούμε ευθέως να πούμε ότι μείωσε τη συναλλαγή μεταξύ φορολογουμένων και φορολογούσας αρχής.²⁹

2.4 Συνέπειες της φοροδιαφυγής

Η αύξηση της διαφθοράς: Η φοροδιαφυγή είναι ένας από τους λόγους, που μπορεί να τροφοδοτήσει τη διεφθαρμένη συναλλαγή μεταξύ υπαλλήλου-ελεγκτή και φορολογούμενου που φοροδιαφεύγει, αφού ο φοροδιαφεύγων για να παραβλέψει ο

²⁹ <http://www.tovima.gr/default.asp?pid=2&artid=180387&ct=3>

ελεγκτής τυχόν παραβάσεις και να παρακαμφθούν οι νόμοι και οι κανονισμοί, μπορεί να οδηγηθεί σε παράνομες συναλλαγές.

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

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

Η φοροδιαφυγή όμως οδηγεί και σε κακό καταμερισμό των πηγών πλούτου, επειδή οι άνθρωποι σε πολλές περιπτώσεις μπορεί να επιλέγουν την ανάμειξή τους σε ορισμένες δραστηριότητες, όχι επειδή είναι πραγματικά ανταγωνιστικές ή παραγωγικές, αλλά με κριτήριο την ευκολία διαπράξεως φοροδιαφυγής.

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

Φοροδιαφυγή σημαίνει όμως και σπατάλη πηγών σε μη παραγωγικές δραστηριότητες. Αυτό συμβαίνει επειδή δημιουργεί υψηλά κόστη συναλλαγών [transaction costs] για τους φοροφυγάδες. Με τον όρο αυτό εννοούνται όλα εκείνα τα έξοδα σε χρήμα, χρόνο και προσπάθεια, στα οποία πρέπει να υποβληθούν προκειμένου να επιτύχουν τη φοροδιαφυγή, χωρίς να συλληφθούν (π.χ. ειδικούς λογιστές και δικηγόρους, χρόνο και προσπάθεια για την τήρηση των περιβόητων διπλών βιβλίων κλπ). Όμως και για την Κυβέρνηση, η ύπαρξη της φοροδιαφυγής σημαίνει υψηλά κόστη συναλλαγών και διοικήσεως [transaction and administrative costs], μια και πρέπει να συγκροτήσει και να διατηρήσει αποτελεσματικό, όλον εκείνο τον ελεγκτικό μηχανισμό που είναι απαραίτητος, για να γίνει η φοροδιαφυγή δυσκολότερη. Ενώ θα πρέπει να θεσπίζει και ειδικούς νόμους, όσο το δυνατόν αποτελεσματικότερους κατά της φοροδιαφυγής, που και αυτοί συνιστούν επιπλέον κόστος συναλλαγής.

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

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

3. ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΚΑΙ ΔΙΑΦΘΟΡΑ ΣΤΟ ΙΣΧΥΟΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ

Σε αυτό το κεφάλαιο, κρίνεται σκόπιμο να αναλύσουμε το μέγεθος της φοροδιαφυγής και της διαφθοράς στο ισχύον φορολογικό σύστημα. Αρχικά, γίνεται μια κριτική θεώρηση του Φ.Ε.Φ.Π. και στη συνέχεια αναλύεται το μέγεθος της φοροδιαφυγής στους άμεσους φόρους, στο Φ.Ε.Φ.Π. και στο Φ.Ε.Ν.Π. Ακόμη, γίνεται αναφορά στους έμμεσους φόρους και στο Φ.Π.Α. και στο μέγεθος της φοροδιαφυγής σε καθένα από αυτούς αντίστοιχα. Τέλος, γίνεται αναφορά στους φόρους περιουσίας και στους Φ.Υ.Τ.

3.1 Ο φόρος εισοδήματος στην Ελλάδα

Στην Ελλάδα επιβάλλονται τόσο φόροι εισοδήματος φυσικών όσο και νομικών προσώπων, οι οποίοι μάλιστα ακολουθούν πολλά κοινά στοιχεία που περιλαμβάνονται στον ίδιο κώδικα. Η φορολογία εισοδήματος αποδίδει σήμερα το 32% (ή 10% του ΑΕΠ) από άποψη εσόδων. Αυτό το ποσοστό είναι υψηλό αλλά μικρότερο κατά 5% από τις χώρες της ΕΕ, και κατά 3,5% από τις χώρες του ΟΟΣΑ. Τα τελευταία χρόνια ο ρόλος της φορολογίας εισοδήματος αυξήθηκε σημαντικά.

Ο βασικός νόμος για την φορολογία εισοδήματος είναι ο 2238/94 και αυτό που διαπιστώνεται είναι ότι αυτός είναι πολύπλοκος και ελλιπής γιατί πάρα πολλές διατάξεις του εισήχθησαν σταδιακά και αποσπασματικά. Επίσης προβλήματα προκαλεί το γεγονός ότι πολλές φορολογικές διατάξεις βρίσκονται διάσπαρτες σε άλλους νόμους άλλων υπουργείων, με συνέπεια να είναι δύσκολο να εξευρεθούν. Έτσι εδώ προκύπτει η ανάγκη για την σύνταξη ενός νέου απλούστερου και πληρέστερου κώδικα για την φορολογία εισοδήματος.

3.2 Ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων στην Ελλάδα

Αυτός αποτελεί έναν από τους σημαντικότερους από άποψη φορολογικών εσόδων φόρο στην Ελλάδα, αφού αποφέρει το 20% των συνολικών εσόδων του κράτους. Αυτός ο φόρος όμως έχει σημαντικότερη συμμετοχή σε άλλες χώρες και αυτό δικαιολογείται από το χαμηλότερο κατά κεφαλήν ΑΕΠ της χώρας, ενώ τα τελευταία χρόνια έχει ανέβει η συμμετοχή του.

Σήμερα υποκείμενα του ΦΕΦΠ είναι τόσο τα φυσικά, όσο και νομικά πρόσωπα (ΟΕ, συμμετοχικές), και προτείνεται η υπαγωγή των φυσικών προσώπων σε αυτόν και η μεταφορά των νομικών στον φόρο για τα νομικά πρόσωπα, ώστε να υπάρξει εναρμόνιση. Ο ΦΕΦΠ επιβάλλεται στα καθαρά συνολικά εισοδήματα από κάθε πηγή και μπορεί να διακριθεί σε έξι πηγές.

- Όσον αφορά τις **απαλλαγές** αυτές είναι πολλές και προκαλούν πολυπλοκότητα και ανισοκατανομή των φορολογικών βαρών. Εδώ προτείνεται να καταργηθεί ένα μεγάλο μέρος από τις απαλλαγές με σκοπό την επέκταση της φορολογικής βάσης και την διακριτική παρέμβαση του φορολογικού συστήματος στην οικονομία.
- **Εκπτώσεις δαπανών.** Ο νόμος ορίζει την έκπτωση ορισμένων δαπανών στο συνολικά καθαρό εισόδημα του φορολογούμενου. Οι εκπτώσεις αυτές χορηγούνται για λόγους *κοινωνικής πολιτικής*, άλλες *προωθούν οικονομικούς στόχους* και άλλες για *περιορισμό της φοροδιαφυγής*. Οι εκπτώσεις αυτές οδηγούν το κράτος σε απώλειες εσόδων. Αυτές οι απαλλαγές οδηγούν:
 - i) Σε **ανισοκατανομή των φορολογικών βαρών** υπέρ των ανωτέρων εισοδηματικών τάξεων (οι μισθωτοί επιβαρύνονται περισσότερο)
 - ii) Σε **αδιαφάνεια** αφού κανένας δεν γνωρίζει ποιος ωφελείται ή ποιο είναι το κόστος της κάθε απαλλαγής.
 - iii) Σε **περίπλοκο φορολογικό σύστημα** και δημιουργούν υψηλά κόστη βεβαίωσης, αφού αναγκάζονται να υποβάλλουν δήλωση άτομα (χαμηλότερων εισοδηματικών τάξεων) που στην ουσία δεν είναι υποχρεωμένα να υποβάλλουν.
- Δεν ελέγχεται η φοροδιαφυγή αφού δεν προβλέπονται αντιτιθέμενα συμφέροντα μεταξύ των συναλλασσόμενων. Στο ελληνικό φορολογικό σύστημα επιτρέπεται η *αυτοτελής φορολόγηση των ασταθών και περιοδικών εισοδημάτων*. Αυτή η αυτοτελής μεταχείριση αυτών των κατηγοριών εισοδημάτων οδηγεί σε αποκλίσεις από τις αρχές της φορολογικής ισότητας και σε αυτήν την περίπτωση προτείνεται ο σταδιακός περιορισμός της αυτοτελούς επιβάρυνσης.

Πίνακας 2

ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΦΕΦΠ 2007 - 2009		
ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2009	2007
ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟ	12,000€	12,000 €
12.000 €-30.000 €	25%	29%
30.000 €-75.000 €	35%	39%
75.000 €+	40%	40%

Πηγή: Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών³⁰

3.3 Η φοροδιαφυγή στους άμεσους φόρους

Το ενδιαφέρον για τη μέτρηση της φοροδιαφυγής στους άμεσους φόρους εντοπίζεται κυρίως στο Φ.Ε.Φ.Π. και στο Φ.Ε.Ν.Π. Η φοροδιαφυγή στο Φ.Ε.Φ.Π. είναι εκτεταμένη. Αυτό οφείλεται:

1. στο πλήθος μικρομεσαίων επιχειρήσεων όπου ο έλεγχος από τις φορολογικές αρχές είναι πολύ δύσκολος,
2. στην πολυπλοκότητα των σχετικών διατάξεων για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος,
3. στη διοικητική ανεπάρκεια και την ατελή οργάνωση των υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών και
4. σε θεσμικούς περιορισμούς, όπως το τραπεζικό απόρρητο και η μέχρι πρόσφατα έλλειψη κτηματολογίου που δυσχεραίνουν σημαντικά τον αποτελεσματικό έλεγχο των φορολογικών δηλώσεων.

Αν και η φοροδιαφυγή παρατηρείται σε όλες τις κατηγορίες εισοδημάτων, η έκτασή της ποικίλλει ανάλογα με την πηγή προέλευσης των εισοδημάτων. Για παράδειγμα, η φοροδιαφυγή των εισοδημάτων που προέρχονται από μισθωτές υπηρεσίες δεν φαίνεται να είναι τόσο μεγάλη όσο η φοροδιαφυγή από εμπορικές –

³⁰ http://www.taxheaven.gr/show_law.php?id=5790, 15/5/2009

βιοτεχνικές, βιομηχανικές επιχειρήσεις και από ελευθέρια επαγγέλματα. Το φαινόμενο αυτό δεν είναι μόνο ελληνικό, αλλά παρατηρείται και σε πολλές άλλες χώρες.³¹

3.4 Φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων, υποκείμενα και αντικείμενα του φόρου.

Τα υποκείμενα στον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων αναγράφονται στο άρθρο 101 του ν.2238/94³² ενώ αντικείμενο του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων αναγράφονται στο άρθρο 99 του ν. 2238/94.³³

3.4.1 Φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων στην Ελλάδα

Ο Φ.Ε.Ν.Π. αποφέρει σήμερα το 9,62% των εσόδων του κράτους (ή 3,5% του ΑΕΠ) και η συμβολή του αυτή βρίσκεται πολύ κοντά στους μέσους όρους της ΕΕ και του ΟΟΣΑ. Ο συντελεστής με τον οποίο επιβαρύνονται τα κέρδη των επιχειρήσεων στην Ελλάδα, είναι υψηλότερος από τον κοινοτικό μέσο όρο.

Ο συντελεστής αυτός είναι υψηλός αλλά η πραγματική επιβάρυνση είναι πολύ χαμηλότερη λόγω των απαλλαγών και ελαφρύνσεων, γεγονός που οδηγεί σε αδιαφάνεια. Εδώ προτείνεται η μείωση των συντελεστών και των απαλλαγών, πράγμα που μπορεί να βελτιώσει την «φορολογική ανταγωνιστικότητα» μέσα στα πλαίσια της ενιαίας αγοράς. Η φορολόγηση των μερισμάτων με έναν αναλογικό συντελεστή επιβαρύνει αναλογικά περισσότερο τους μικρομετόχους, οπότε είναι

³¹Βλ. Μελετητική ομάδα ΚΕΠΕ, *Κ.Κανελλόπουλος, Ι.Κουσουλάκος, Β.Ράπανος* σε συνεργασία *Κ.Κωτσή, Αγγέλας Μακροπούλου*, Παραοικονομία και φοροδιαφυγή..., όπ.π., σ.121-2

³²Αναλυτικά: α) οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, β) οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα, ανεξάρτητα αν αποτελούν ή όχι ίδια νομικά πρόσωπα, γ) οι συνεταιρισμοί, που έχουν συσταθεί νόμιμα και οι ενώσεις αυτών, δ) οι αλλοδαπές επιχειρήσεις παντός τύπου και κάθε είδους αλλοδαποί οργανισμοί, που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων, ε) οι ημεδαπές Ε.Π.Ε. και στ) τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά ή αλλοδαπά Ν.Π.Δ.Δ. ή ιδιωτικού δικαίου, στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους ιδρύματα.

³³ Αναλυτικά: είναι για τις ημεδαπές ΑΕ και ΕΠΕ, εκτός των τραπεζικών και ασφαλιστικών, το συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή ή αλλοδαπή, για τις δημόσιες και δημοτικές επιχειρήσεις το συνολικό καθαρό κέρδος και για τους συνεταιρισμούς το συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή ή αλλοδαπή πριν την αφαίρεση των χορηγούμενων εκπτώσεων στα μέλη τους. Ειδικά όσον αφορά τις αλλοδαπές επιχειρήσεις στο φόρο υπόκειται το καθαρό κέρδος από τη μόνιμη εγκατάσταση τους στην Ελλάδα και το καθαρό εισόδημα από πηγή κείμενη στην Ελλάδα.

άδικος, αυτός ο συντελεστής όμως δεν επιτρέπεται να μεταβληθεί στα πλαίσια της ΕΕ και με δεδομένη την ανάγκη για μείωση των συντελεστών το κράτος αυτό θα είχε μεγάλη απώλεια εσόδων. Αυτό που προτείνεται τελικώς, είναι να μείνει το σύστημα ως έχει και να μειωθούν οι συντελεστές σταδιακά.

3.4.2 Η φοροδιαφυγή στον Φ.Ε.Ν.Π.

Η φοροδιαφυγή στο Φ.Ε.Ν.Π. είναι τελείως διαφορετικής μορφής από ότι είναι στα φυσικά πρόσωπα. Ο Φ.Ε.Ν.Π. αφορά κυρίως τις ανώνυμες εταιρείες, οι οποίες, λόγω μεγέθους και καλύτερης οργάνωσης από ό,τι οι μικρές επιχειρήσεις, καταφεύγουν σε άλλες μεθόδους φοροδιαφυγής, όπως υπερτιμολογήσεις – υποτιμολογήσεις, υπερτιμήσεις εισροών, υποτιμήσεις απογραφής κ.ά. Τέλος, μια άλλη δυνατότητα εισφοροδιαφυγής και φοροδιαφυγής, που έχει παρατηρηθεί σε πολλές μεταποιητικές επιχειρήσεις, είναι η ανάθεση παραγωγής με «φασόν». Με τη μέθοδο αυτή αποφεύγονται οι ασφαλιστικές εισφορές και η φοροδιαφυγή γίνεται πιο εύκολη, αφού και ο όγκος της παραγωγής και το ύψος των πωλήσεων προσδιορίζονται δυσκολότερα.

3.5 Φόροι στις καταναλωτικές δαπάνες

3.5.1 Μορφές φόρων κατανάλωσης

- **Άμεση φορολόγηση:** Σε καθορισμένα χρονικά διαστήματα υποβάλει δήλωση καταναλωτικής δαπάνης και με βάση αυτή φορολογείται.
- **Έμμεση φορολόγηση:** Επιβάλλεται στα προϊόντα που πουλά ο πωλητής ή ο παραγωγός. Αυτός ανάλογα με την ελαστικότητα της ζήτησης που αντιμετωπίζει έχει άλλοτε πολύ και άλλοτε λίγο την δυνατότητα να μετακυλήσει τον φόρο στους καταναλωτές.

3.5.2 Έμμεσοι φόροι στην Ελλάδα

Στην χώρα μας επιβάλλονται πάρα πολλοί έμμεσοι φόροι που αποφέρουν το μεγαλύτερο μέρος των εσόδων του κράτους, με επικρατέστερο το φόρο στην προστιθέμενη αξία. Πολλοί έμμεσοι φόροι (καπνού, ποτών, καυσίμων) έχουν εναρμονιστεί με ότι επικρατεί στην ΕΕ, αλλά παραμένουν πολλοί άλλοι που θα πρέπει να εναρμονιστούν γιατί προκαλούν προβλήματα στην ανταγωνιστικότητα της ελληνικής οικονομίας.

Οι έμμεσοι φόροι αποτελούν την κύρια πηγή εσόδων και αποτελούν το 60% των φορολογικών εσόδων και το 53% των εσόδων του τακτικού προϋπολογισμού. Τα έσοδα αυτά αυξήθηκαν αλλά η ποσοστιαία συμμετοχή τους έχει περιοριστεί τα τελευταία χρόνια. Το 55% των συνολικών εσόδων από έμμεσους φόρους προέρχονται από τον Φ.Π.Α., ενώ σημαντική είναι και η συμμετοχή των ειδικών φόρων δαπάνης.

3.5.3 Η φοροδιαφυγή στους έμμεσους φόρους

Παρά τις αξιόλογες βελτιώσεις, το σύστημα της έμμεσης φορολογίας που ισχύει σήμερα στη χώρα μας εξακολουθεί να παραμένει ιδιαίτερα πολύπλοκο και να παρουσιάζει σημαντικές λειτουργικές και οργανωτικές αδυναμίες. Βασική αιτία για τις αδυναμίες αυτές αποτελεί το γεγονός ότι η έμμεση φορολογία χρησιμοποιείται σχεδόν αποκλειστικά για την άντληση φορολογικών εσόδων, με αποτέλεσμα να κατευθύνονται όλες οι προσπάθειες, τόσο στο νομοθετικό όσο και στο διαχειριστικό επίπεδο, στον εντοπισμό και την υπερεκμετάλλευση κάθε δυνατής πηγής που θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί ως βάση για την επιβολή ή αύξηση των φόρων.³⁴

3.5.4 Φόρος προστιθεμένης αξίας (Φ.Π.Α.)

Ο Φ.Π.Α. εισήχθηκε στην Ελλάδα το 1987 και αντικατέστησε μια σειρά έμμεσων φόρων. Αυτός επιβάλλεται σε όλα τα στάδια (ή στα βασικότερα) στην αξία που προστίθεται από το ένα στάδιο παραγωγής στο άλλο. Αυτός διατηρεί τα πλεονεκτήματα των φόρων που επιβάλλονται στο στάδιο του λιανικού εμπορίου, χωρίς όμως τα μειονεκτήματα του.

- i. Επιβαρύνει με το ίδιο βάρος και απαλλάσσει από αυτό και τις εισαγωγές και τις εξαγωγές.
- ii. Δεν μεταχειρίζεται με διαφορετικό τρόπο διαφορετικά αγαθά. Από αυτήν την άποψη είναι «ουδέτερος» φόρος τόσο μεταξύ των αγαθών, όσο και μεταξύ της εγχώριας και διεθνούς αγοράς.
- iii. Δεν γίνεται αντιληπτός από τους καταναλωτές.
- iv. Έχει πολύ μικρά κόστη βεβαίωσης, διαχείρισης και είσπραξης.
- v. Μπορεί να επιτρέψει την πλήρη απαλλαγή των επενδύσεων.

³⁴ Βλ. Μελετητική ομάδα ΚΕΠΕ, *Κ.Κανελλόπουλος, Ι.Κουσουλάκος, Β.Ράπανος* σε συνεργασία *Κ.Κωστή, Αγγέλας Μακροπούλου*, Παραοικονομία και φοροδιαφυγή..., όπ.π., σ.124-127

vi. Παρά τους πολλούς εμπλεκόμενους δίνει την δυνατότητα αυτόματου ελέγχου και εκπίπτει από το προηγούμενο στάδιο παραγωγής.

vii. Μπορεί να βοηθήσει και στον περιορισμό της φοροδιαφυγής.

Μειονεκτήματα Φ.Π.Α.:

i. Καταλήγει σε πολλές περιπτώσεις να γίνεται *πολύπλοκος*.

ii. Όταν υπάρχουν *εξαιρέσεις επιχειρήσεων* από τον Φ.Π.Α. για οικονομικούς και κοινωνικούς λόγους, τότε το σύστημα του Φ.Π.Α. γίνεται πολύπλοκο και προκαλούνται γενικότερες δυσχέρειες.³⁵

Οι φορολογικοί συντελεστές: Στην Ελλάδα χρησιμοποιούνται τρεις κατηγορίες συντελεστών ο 19%, ο 9% και ο 4,5% (βιβλία, εφημερίδες, θέατρα). Οι συντελεστές αυτοί μειώνονται κατά 30% στα νησιά του Αιγαίου και γίνονται 13%, 6% και 4% αντίστοιχα. Οι συντελεστές στην Ελλάδα είναι χαμηλότεροι συγκριτικά με άλλες χώρες της Ε.Ε. και υπάρχει υπό προϋποθέσεις δυνατότητα αύξησης τους.

Ο τρόπος απόδοσης του Φ.Π.Α. στο δημόσιο: Στην Ελλάδα ο Φ.Π.Α. αποδίδεται μέσω δηλώσεων ανά μήνα ή δίμηνο και πραγματοποιείται και μια εκκαθαριστική κάθε τέλους του έτους. Ο παραπάνω τρόπος υποβολής έχει υψηλό διοικητικό και οικονομικό κόστος. Εδώ προτείνονται κάποιες αλλαγές στον τρόπο υποβολής ώστε να περιοριστούν τα παραπάνω κόστη.

3.5.5 Η φοροδιαφυγή στο Φ.Π.Α.

Η φοροδιαφυγή στο Φ.Π.Α. οργιάζει και η Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων δυσκολεύεται να την αντιμετωπίσει. Την ώρα που η φοροδιαφυγή στο Φ.Π.Α. εκτιμάται ότι ανέρχεται σε τουλάχιστον 4,5 δισ. ευρώ ετησίως, η ΥΠ.Ε.Ε. στην περιφέρεια κατάφερε να εντοπίσει διαφυγόντα Φ.Π.Α. μόλις 3 εκατ. ευρώ στο πρώτο δεκάμηνο του 2008.³⁶ Σχετικά με τους κλάδους οικονομικής δραστηριότητας, στους οποίους το φαινόμενο της φοροδιαφυγής του Φ.Π.Α. είναι εκτεταμένο, έγινε μια προσπάθεια κατανομής των φορολογικών εσόδων κατά κλάδο οικονομικής δραστηριότητας. Το αποτέλεσμα της άσκησης αυτής επιβεβαιώνει τη γενική αίσθηση που επικρατεί στη χώρα μας. Το ύψος της φοροδιαφυγής φαίνεται να είναι ιδιαίτερα σημαντικό στις μεταφορές, στις κατασκευές, στα ξενοδοχεία και στις λοιπές δραστηριότητες. Από την άλλη πλευρά, η φοροδιαφυγή φαίνεται να διαχέεται σε

³⁵ Βλ. Δ. Π. Καράγιωργας, Οι δημοσιονομικοί θεσμοί, εκδ. Παπαζήσης, Αθήνα 1981

³⁶ <http://www.e-tipos.com/newsitem?id=62026> , 23/04/09

όλους τους κλάδους και τις κατηγορίες επιχειρήσεων, εκτός από την περίπτωση των "κλάδων" καπνού και "πετρελαιοειδών-λιπαντικών".³⁷

Η αποδιδόμενη στο ΦΠΑ δυνατότητα περιστολής της φοροδιαφυγής φαίνεται να στηρίζεται στην υπόθεση ότι ο τρόπος λειτουργίας του φόρου οδηγεί στη δημιουργία αντιτιθέμενων συμφερόντων ανάμεσα στους συναλλασσομένους, με αποτέλεσμα την καταγραφή των φορολογητέων πράξεων στα επίσημα στοιχεία των επιχειρήσεων, που με τη σειρά της διευκολύνει τον εντοπισμό και τη σύλληψη της φορολογητέας ύλης. Συγκεκριμένα υποστηρίζεται ότι η παρεχόμενη ευχέρεια έκπτωσης του φόρου, που επιβαρύνει τις ενδιάμεσες εισροές σε κάθε στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας, παρέχει το κίνητρο για την έκδοση των απαραίτητων φορολογικών παραστατικών (π.χ. τιμολόγια), τα οποία αποτελούν προϋπόθεση όχι μόνο για τη φορολόγηση της αντίστοιχης πράξης αλλά και για την τεκμηρίωση ανάλογων φορολογικών υποχρεώσεων στα πλαίσια εφαρμογής του φόρου εισοδήματος.

Στην πραγματικότητα, όμως, η επαλήθευση της παραπάνω υπόθεσης εξαρτάται καθοριστικά από το βαθμό μετακύλισης του φόρου, ως προσδιοριστικού στοιχείου της τελικής τιμής των φορολογούμενων προϊόντων και υπηρεσιών, αφού σε διαφορετική περίπτωση η δυνατότητα αποφυγής του φόρου θα μπορούσε να καταλήξει σε ταυτιζόμενα μάλλον παρά αντικρουόμενα συμφέροντα. Σε αυτή τη βάση, πράγματι, η ενδεχόμενη δυνατότητα αποφυγής της προσαύξησης της τιμής από την επιβολή του φόρου λειτουργεί ως κίνητρο για υποεκτίμηση του ύψους ή και πλήρη απόκρυψη των συναλλαγών. Από την άλλη πλευρά, ακόμη και στην περίπτωση αντιτιθέμενων συμφερόντων που οδηγούν στην έκδοση των σχετικών φορολογικών παραστατικών, η σύλληψη της φορολογητέας ύλης εξαρτάται τελικά από την ικανότητα των φοροτεχνικών υπηρεσιών να εντοπίσουν και να εισπράξουν τους φόρους που έχουν ήδη καταβληθεί κατά τη διενέργεια των φορολογούμενων πράξεων. Το φαινόμενο της "φοροκλοπής" του ΦΠΑ, που φαίνεται να καλλιεργείται στη χώρα μας τα τελευταία χρόνια, οφείλεται κυρίως στην αδυναμία των φοροτεχνικών υπηρεσιών να λειτουργήσουν ένα φόρο, που ομολογουμένως απαιτεί

³⁷ Βλ. Μελετητική ομάδα ΚΕΠΕ, *Κ.Κανελλόπουλος, Ι.Κουσουλάκος, Β.Ράπανος* σε συνεργασία *Κ.Κωστή, Αγγέλας Μακροπούλου*, Παραοικονομία και φοροδιαφυγή..., όπ.π., σ.170

οργανωτική αρτιότητα, διοικητική ευελιξία και στελεχιακή επάρκεια για την ορθή εφαρμογή και την πλήρη απόδοση του σε έσοδα.

3.6 Φόροι περιουσίας

3.6.1 Είδη φόρων περιουσίας

- ✓ Γενικοί και ειδικοί φόροι περιουσίας
- ✓ Φόροι κληρονομιών- δωρεών –προικίων
- ✓ Φόροι μεταβίβασης

3.7 Οι φόροι περιουσίας στην Ελλάδα

Οι φόροι περιουσίας μέχρι το 2005 απέδιδαν περίπου το 5% των φορολογικών εσόδων (2% του ΑΕΠ) και είχαν περίπου την ίδια συμμετοχή με τον μέσο όρο της ΕΕ. Η συμβολή όμως των φόρων *κατοχής περιουσίας* στην Ελλάδα είναι πολύ μικρή (4%) σε αντίθεση με τις άλλες χώρες -- μέλη της ΕΕ. Για το έτος 2007 οι φόροι περιουσίας απέδωσαν μόνο το 1,06% και αυτό διότι οι φόροι στις μεταβιβάσεις στα ακίνητα πέρασαν στα έσοδα του ΦΠΑ. Το ίδιο μικρή είναι και η συμμετοχή των φόρων κληρονομιών, των δωρεών και των γονικών παροχών, ενώ σημαντικοί είναι οι φόροι μεταβίβασης.

3.7.1 Οι φόροι κατοχής περιουσίας στην Ελλάδα

Οι φόροι αυτοί είναι αρκετά εκτεταμένοι στις χώρες της Ε.Ε. και του Ο.Ο.Σ.Α. και αποτελούν την κύρια πηγή εσόδων για τους Ο.Τ.Α. Στην Ελλάδα οι φόροι κατοχής έχουν τις εξής μορφές:

- Ο φόρος μεγάλης ακίνητης περιουσίας,
- Το τέλος ακίνητης περιουσίας,
- Ο φόρος ηλεκτροδοτούμενων χώρων.

Ο πρώτος φόρος αποτελεί έσοδο του κράτους ενώ οι υπόλοιποι των ΟΤΑ. Επίσης η περιουσία επιβαρύνεται και:

- i. με συμπληρωματικούς φόρους στα ενοίκια,
- ii. με το χαρτόσημο ενοικίων και
- iii. με τον φόρο ιδιοκατοίκησης,

Το παραπάνω σύστημα είναι πολύπλοκο και πολύ λίγο αποδοτικό και για αυτό προτείνεται να αλλάξει και να αντικατασταθεί από έναν φόρο που θα τους

ενσωματώσει όλους. Ο νέος φόρος θα επιβάλλεται από τους ΟΤΑ με αναλογικό συντελεστή και ο συντελεστής θα διαφέρει ανάμεσα στις διαφορετικές χρήσεις ακινήτων. Η βάση του φόρου θα είναι η αγοραία αξία η οποία θα προσδιορίζεται με αντικειμενικά κριτήρια με περιορισμένες απαλλαγές και εξαιρέσεις. Στην ορθή εφαρμογή ενός τέτοιου φόρου ιδιαίτερη σημασία διαδραματίζει η ύπαρξη βάσης δεδομένων για την περιουσία, τα αρχεία της ΔΕΗ και η ύπαρξη κτηματολογίου.

3.7.2 Φόροι υπέρ τρίτων (Φ.Υ.Τ.)

Αυτοί αποτελούν θεσμοθετημένες επιβαρύνσεις που επιβάλλονται σε φορολογούμενους ή συναλλασσόμενους για την οικονομική ενίσχυση «τρίτων». Τέτοιοι μπορεί να είναι οργανισμοί, ΝΠΔΔ, ασφαλιστικά, συνταξιοδοτικά ταμεία κ.α. Τα χαρακτηριστικά τους είναι:

- i. Ο τρόπος με τον οποίο επιβάλλονται δημιουργεί πολυπλοκότητες και δυσχέρειες,
- ii. Αποτελούν ένα σύμπλεγμα επιβαρύνσεων που έχει αντίστροφα προοδευτικό χαρακτήρα και είναι αξιοσημείωτο ότι το μέγεθός τους αυξάνεται διαχρονικά (9.5% των φορολογικών εσόδων)

Η ύπαρξη τέτοιων φόρων οδηγεί σε αδιαφάνεια το φορολογικό σύστημα, αναποτελεσματική κατανομή πόρων, αρνητική ανακατανομή εισοδήματος και αυξάνει τη φοροδιαφυγή και για αυτό είναι απαραίτητος ο εντοπισμός τους για την εξυγίανση του συστήματος. Από μια τελευταία καταγραφή (2002) προκύπτει ότι υπάρχουν 56 δικαιούχοι αυτών των Φ.Υ.Τ. και οι πόροι είναι περίπου 550.

Οι Φ.Υ.Τ. μπορούν αν ταξινομηθούν σε διάφορες κατηγορίες, από αυτούς μια κατηγορία μπορεί να παραμείνει ως έχει λόγω του ανταποδοτικού της χαρακτήρα, ενώ από τους υπόλοιπους θα πρέπει να καταργηθούν κάποιοι και να περάσουν τα έσοδα τους στον κρατικό προϋπολογισμό.

4. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΕΛΕΓΧΟΙ

Για να εξετάσουμε το φαινόμενο της διαφθοράς στο ελληνικό φορολογικό σύστημα, είναι σημαντικό να γνωρίζουμε καταρχήν τη φορολογική διαδικασία που ακολουθείται, πώς γίνεται δηλαδή ο έλεγχος και τις τυχόν παραλείψεις του νόμου, οι οποίες έχουν μερίδιο ευθύνης στο φαινόμενο της αύξησης της διαφθοράς στη χώρα μας. Σε αυτό το κεφάλαιο θα αναλύσουμε τις αρχές που διέπουν τη φορολογική εξουσία, την διαδικασία του φορολογικού ελέγχου, θα παραθέσουμε ένα σύνηθες παράδειγμα διεφθαρμένης συναλλαγής και θα αναφέρουμε τις Ελεγκτικές υπηρεσίες που υπάρχουν στην Ελλάδα για την αντιμετώπιση της διαφθοράς.

4.1 Γενικές αρχές που διέπουν τη φορολογική εξουσία³⁸

I. Αρχή της Νομιμότητας του φόρου (άρθρο 78 παρ.1 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.

Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που εκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε. Κατ' εξαίρεση, όταν επιβάλλεται ή αυξάνεται εισαγωγικός ή εξαγωγικός δασμός ή φόρος κατανάλωσης, επιτρέπεται η είσπραξη τους από την ημέρα που κατατέθηκε στη Βουλή το σχετικό νομοσχέδιο, υπό τον όρο ότι ο νόμος θα δημοσιευθεί μέσα στην προθεσμία που ορίζει το άρθρο 42 παράγραφος 1 και πάντως το αργότερο μέσα σε δέκα ημέρες από τη λήξη της συνόδου.

Το αντικείμενο της φορολογίας, ο φορολογικός συντελεστής, οι απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τη φορολογία και η απονομή των συντάξεων δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης. Δεν είναι αντίθετος προς την απαγόρευση αυτή ο καθορισμός με νόμο του τρόπου που βεβαιώνεται η συμμετοχή του Κράτους και των δημόσιων γενικά οργανισμών στην αυτόματη υπερτίμηση, που προκαλείται αποκλειστικά από την εκτέλεση δημόσιων έργων στην παρακείμενη ιδιωτική ακίνητη περιουσία. Κατ' εξαίρεση επιτρέπεται να επιβληθούν με

³⁸ Βλ. Κ.Δ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό δίκαιο: ουσιαστικό μέρος, φορολογική διαδικασία, φορολογική δικονομία, εκδ. Σάκκουλας, Αθήνα 2005

εξουσιοδότηση νόμων πλαισίων εξισωτικές ή αντισταθμιστικές εισφορές ή δασμοί, καθώς και να ληφθούν οικονομικά μέτρα στο πλαίσιο των διεθνών σχέσεων της Χώρας με οικονομικούς οργανισμούς ή μέτρα που αποβλέπουν στην εξασφάλιση της συναλλαγματικής θέσης της Χώρας.

II. Αρχή βεβαιότητας του φόρου:

Ο φόρος που κάθε πολίτης είναι υποχρεωμένος να πληρώσει πρέπει πάντα να είναι βέβαιος και δεν πρέπει ποτέ να είναι αυθαίρετος. Ο χρόνος και ο τρόπος πληρωμής, καθώς και το πληρωτέο ποσό πρέπει να είναι σαφή και ορισμένα για τον φορολογούμενο και για κάθε άλλο πρόσωπο.³⁹

Συνέπειες της αρχής αυτής είναι:

α) Η δέσμια αρμοδιότητα των οργάνων της φορολογικής διοίκησης. Έτσι, όπως σημειώθηκε και παραπάνω, ενόψει του ότι τα ουσιώδη στοιχεία του φόρου ρυθμίζονται στο νόμο, δεν είναι επιτρεπτή ή δια νόμου ανάθεση στις φορολογικές αρχές της αρμοδιότητας να προσδιορίζουν με διοικητικές πράξεις - κατά διακριτική ευχέρεια - τα στοιχεία του φόρου. Μικρή ευχέρεια στην πράξη παρέχεται βέβαια στην περίπτωση που ο φορολογικός νόμος περιέχει αόριστες έννοιες, οπότε κατά την εφαρμογή, έμμεσα, η διοίκηση έχει διακριτική ευχέρεια. Αλλά και η εξατομίκευση της οφειλής δεν γίνεται από τα όργανα της φορολογικής αρχής κατά διακριτική ευχέρεια. Όπως ορθά τόνισε σε σειρά αποφάσεων του το Συμβούλιο της Επικρατείας, δεν «υφίσταται διακριτική εξουσία της διοικήσεως κατά την επιβολή της φορολογίας εν εκάστη περιπτώσει ...». Έτσι και σε σχέση με την εκτίμηση της φορολογητέας ύλης η φορολογική διοίκηση δεν ενεργεί κατά διακριτική ευχέρεια. Αντίθετα οφείλει να προβεί στον προσδιορισμό της με αντικειμενικά κριτήρια.

β) Η αρχή εξάλλου της βεβαιότητας του φόρου επιβάλλει την άσκηση της αρμοδιότητας για την βεβαίωση και είσπραξη του φόρου σε περιορισμένο χρονικό διάστημα. Θα μπορούσε βέβαια να αντιταχθεί ότι εφόσον πραγματώθηκαν οι προϋποθέσεις γένεσης της φορολογικής οφειλής, η οφειλή αυτή εξακολουθεί να ισχύει επ' άπειρον. Αλλά ενόψει της τεράστιας σημασίας της δημιουργίας αισθήματος βεβαιότητας στο φορολογούμενο σε σχέση με τις φορολογικές του υποχρεώσεις κρίνεται επιβεβλημένος ο περιορισμός της άσκησης της αρμοδιότητας αυτής της φορολογούσας αρχής, με την πρόβλεψη

³⁹ Η αρχή της βεβαιότητας του φόρου κατοχυρώνεται και αυτή με το αρθ. 78 παρ.1 του Συντάγματος.

χρονικού διαστήματος, μετά την πάροδο του οποίου «αποσβέννυται» το δικαίωμα του δημοσίου για την βεβαίωση και είσπραξη των φόρων (φορολογική παραγραφή).

γ) Το μη ανακλητό της πράξεως καταλογισμού. Η πράξη δηλαδή καταλογισμού του φόρου δεν είναι δυνατό να ανακληθεί με τη διοικητική διαδικασία και μάλιστα (σε αντίθεση με τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο) δεν είναι επιτρεπτή ούτε η αίτηση θεραπείας ούτε η ιεραρχική προσφυγή.

III. Αρχή της Χρηστής διοίκησης:

Η αρχή αυτή που γίνεται δεκτή και στο διοικητικό δίκαιο και στο κοινοτικό δίκαιο, συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, την δημιουργία δηλ. κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής.

Το ζήτημα ειδικότερα που τίθεται είναι, κατά πόσο είναι επιτρεπτό στη διοίκηση να καταλογίζει «αναδρομικά» φόρους σε περίπτωση μεταβολής της ερμηνείας ισχύοντος νόμου, εάν επί μακρό χρονικό διάστημα ακολούθησε διαφορετική ερμηνεία και πρακτική.

Η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου, επιβάλλει την βεβαίωση, ακόμη και αναδρομικά των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, εφόσον βέβαια το δικαίωμα του δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να | προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης.

Προϋποθέσεις για τον αποκλεισμό αναδρομικής είσπραξης του φόρου είναι:

i) Ο «αναδρομικός καταλογισμός» του φόρου κατανάλωσης και του ΦΠΑ. Συνεπώς δεν εφαρμόζεται στους άμεσους φόρους, αλλά μόνο στους μετακυλιόμενους στην κατανάλωση φόρους. Η αντιμετώπιση αυτή δικαιολογείται από την ανάγκη να προστατευθούν εκείνοι, που θα καλούνταν να καταβάλλουν τους αναλογούντες φόρους, παρότι δεν τους μετακύλησαν στην κατανάλωση, ούτε ήταν δυνατό εξαιτίας της φύσης των φόρων αυτών «μετακυλήσουν» μετά την αναδρομική επιβολή τους.

ii) Η ύπαρξη *καλής πίστης* στους εκ των υστέρων βαρυνόμενους ότι δεν είχαν φορολογική υποχρέωση ή είχαν μικρότερη.

iii) Η μη μετακύλιση του φόρου στην κατανάλωση ως συνέπεια της πεποίθησης του φορολογούμενου ότι δεν υπόκειται στον φόρο αυτό.

iv) Η ύπαρξη κινδύνου για την οικονομική σταθερότητα της επιχείρησης. Δηλ. να υπάρξει σοβαρός κίνδυνος για την οικονομική σταθερότητα της επιχείρησης, πράγμα που πρέπει να αποδείξει ο φορολογούμενος (ΣτΕ 1526/90). Θα πρέπει ειδικότερα να σημειωθεί ότι το στοιχείο αυτό έχει υποκειμενικό χαρακτήρα, υπό την έννοια ότι πρέπει να προταθεί και να αποδειχθεί από το φορολογούμενο.⁴⁰

IV. Η αρχή της μη αναδρομικότητας των φορολογικών ρυθμίσεων:

Μία σημαντική καινοτομία εισήγαγε η παρ. 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος: την καταρχήν απαγόρευση θέσπισης φόρου με αναδρομική δύναμη. Η νέα αυτή διάταξη αποτελεί εξειδίκευση στο φορολογικό δίκαιο της γενικότερης αρχής της μη αναδρομικότητας των νόμων, που απορρέει από τις αρχές του κράτους δικαίου και της ασφάλειας του δικαίου. Έγκειται στο ότι σ' ένα Κράτος δικαίου ο πολίτης θα πρέπει να γνωρίζει εκ των προτέρων τις συνέπειες της πράξης που σκοπεύει να επιχειρήσει, και να εμπιστεύεται ότι η σύννομη διαγωγή του θα έχει τις συνέπειες που προέβλεπε ο σχετικός νόμος, με βάση τον οποίο είχε λάβει την απόφαση του. Η ρύθμιση, άλλωστε, καταστάσεων, που ανάγονται στο παρελθόν - ιδιαίτερα όταν συνδέονται με δυσμενείς συνέπειες, όπως η ποινικοποίηση ορισμένης συμπεριφοράς, η επιβολή οικονομικής επιβάρυνσης κλπ. - προσκρούει στην αρχή της δικαιολογούμενης εμπιστοσύνης του πολίτη.

Επιμέρους αρχές της φορολογικής δικαιοσύνης :

V. Καθολικότητα : υπόκεινται όλοι σε φορολογική υποχρέωση, τόσο οι έλληνες όσο και οι αλλοδαποί που συμμετέχουν στην οικονομική ζωή της χώρας.

VI. Ισότητα : Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους.) (άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος),

⁴⁰ Βλ. Κ.Δ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό δίκαιο: ουσιαστικό μέρος, φορολογική διαδικασία, φορολογική δικονομία, εκδ.Σάκκουλας, Αθήνα 2005

VII. Περιορισμός : Η φορολογική υποχρέωση μπορεί να περιοριστεί μόνο στα πλαίσια προστασία της αξιοπρέπειας του ανθρώπου και της προώθησης της επιχειρηματικής δράσης.

4.2 Η φορολογική δήλωση

Η φορολογική δήλωση αποτελεί τίτλο βεβαίωσης του φόρου, με την οποία ο φορολογούμενος γνωστοποιεί προς την αρμόδια φορολογική αρχή τα οικονομικά του στοιχεία και τις οικονομικές του μεταβολές, ανά φορολογικό έτος (οικονομικό έτος).

Η φορολογική δήλωση μπορεί να διακριθεί σε : ***αρχική φορολογική δήλωση, συμπληρωματική*** (υποβάλλεται μετά την αρχική για συμπλήρωση στοιχείων που ο φορολογούμενος παρέλειψε) και ***δήλωση ανάκλησης*** (ο φορολογούμενος ανακαλεί εν όλω ή εν μέρει την αρχική του φορολογική δήλωση).

4.3 Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις

Η παράβαση των φορολογικών διατάξεων (π.χ. μη υποβολή φορολογικής δήλωσης, φοροδιαφυγή κ.α.) επισύρει κυρώσεις (ποινικές & διοικητικές) στον φορολογούμενο, οι οποίες μπορούν να επιβληθούν ***σωρευτικά ή διαζευκτικά***. Συγκεκριμένα :

Διοικητικές κυρώσεις :

- i) Πρόσθετος φόρος
- ii) Πρόστιμο
- iii) Αναστολή λειτουργίας επαγγέλματος
- iv) Μη δυνατότητα χορήγησης φορολογικής ενημερότητας
- v) Άρση τραπεζικού απορρήτου

Ποινικές κυρώσεις : Φυλάκιση ή κάθειρξη (ανάλογα με το αδίκημα).

4.4 Οι φορολογικοί έλεγχοι

Οι φορολογικοί έλεγχοι στοχεύουν στην εξακρίβωση της πραγματικής φορολογητέας ύλης και στην πάταξη της φοροδιαφυγής. Κατ' αρχήν αρμόδιος για τη διενέργεια τους είναι ο *προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.* του φορολογουμένου (ή τα εξουσιοδοτημένα από αυτόν δημόσια όργανα) καθώς και άλλες πιο ειδικές υπηρεσίες όπως το *Εθνικό Ελεγκτικό Κέντρο (Ε.Θ.Ε.Κ.)* και τα *Περιφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα (Π.Ε.Κ.).* Τέλος, αρμόδια στη διενέργεια προληπτικών φορολογικών ελέγχων είναι και η *Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων (ΥΠ.Ε.Ε.)* η οποία αντικατέστησε το *Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.).*⁴¹

4.4.1 Έννοια – Σκοπός Φορολογικού Έλεγχου

Είναι το σύνολο των ελεγκτικών ενεργειών (*εξωτερικός έλεγχος*) που εφαρμόζονται από τα αρμόδια όργανα (ελεγκτές του Υπ. Οικονομίας και Οικονομικών) με σκοπό:⁴²

α. Τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας.

β. Τη διαπίστωση της υποβολής των προβλεπομένων δηλώσεων και επαλήθευσης του περιεχομένου αυτών, σε σχέση πάντα με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά αποτελέσματα, όπως αυτά προκύπτουν από τα προβλεπόμενα και τηρούμενα λογιστικά βιβλία και στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και τις αρχές της λογιστικής επιστήμης (Ε.Γ.Λ.Σ.)

γ. Τον προσδιορισμό των φορολογικών υποχρεώσεων.

Οι φορολογικοί έλεγχοι μπορούν να διακριθούν σε : *συνοπτικούς* (για την εξακρίβωση πρόδηλων σφαλμάτων στις φορολογικές δηλώσεις), *προσωρινούς* (έρευνα συγκεκριμένου αντικειμένου) και *τακτικούς*⁴³ (έλεγχος των βιβλίων και των στοιχείων μιας επιχείρησης).

⁴¹ Βλ. άρθρο 4 του Ν. 2343/1995 (ΦΕΚ 211 Α').

⁴² Βλ. αρθ.66 του Ν. 2238/1994

4.5 Διαδικασία ελέγχου

Αρχικά εκδίδεται *εντολή ελέγχου* την οποία υπογράφει ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ή άλλο αρμόδιο όργανο βάσει ορισμένων κριτηρίων. Αυτά τα κριτήρια μπορεί να είναι αποφάσεις του Υπ. Οικονομικών (π.χ. τελευταίος αριθμός Α.Φ.Μ) ή να υπάρχουν ουσιώδεις παραβάσεις Κ.Β.Σ. Μετά, ο ελεγκτής συγκεντρώνει πληροφορίες για την ελεγχόμενη επιχείρηση όπως έδρα, καταστατικό, δραστηριότητα κτλ, όπως επίσης ερευνά αν υπάρχουν καταγγελίες ή παραβάσεις του Κ.Β.Σ. Συλλέγονται ακόμη, οι υποβληθείσες δηλώσεις (εισοδήματος, ΦΠΑ κτλ) και εκτυπώσεις των θεωρημένων βιβλίων και στοιχείων. Στη συνέχεια παραδίδεται αντίγραφο της εντολής ελέγχου στην επιχείρηση. Τέλος, με βάση τις παραπάνω πληροφορίες γίνονται γενικές και δειγματοληπτικές επαληθεύσεις των φορολογικών στοιχείων και των εγγραφών στα βιβλία και μετά το πέρας του ελέγχου (υπό οποιαδήποτε μορφή αυτού) συντάσσεται η *έκθεση ελέγχου*, η οποία περιλαμβάνει τα αποτελέσματα από τον έλεγχο και τυχόν παραβάσεις ή παραλήψεις.

Το πόρισμα που προέκυψε από τον έλεγχο μπορεί κατά περίπτωση να οδηγήσει *σε επιβολή πρόσθετων φόρων ή προστίμων* στον φορολογούμενο ή ακόμα και την *άσκηση ποινικής δίωξης* εφόσον προκύπτει ότι ο σκοπός της φορολογικής παράβασης ήταν η φοροδιαφυγή.

Βάσει των αποτελεσμάτων του ανωτέρω ελέγχου η αρμόδια Δ.Ο.Υ. του φορολογουμένου μπορεί να εκδώσει εις βάρος του το λεγόμενο *φύλλο ελέγχου*, στο οποίο γίνεται η βεβαίωση της φορολογικής παράβασης και των συνεπειών αυτής (πρόστιμο, κ.α.).

4.5.1 Έκθεση ελέγχου

Ο έλεγχος ενεργείται ύστερα από έγγραφη εντολή του προϊσταμένου της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας ή άλλου κατά νόμο αρμόδιου οργάνου. Οι διαπιστώσεις και τα αποτελέσματα του ελέγχου φορολογίας εισοδήματος με βάση τις υποχρεωτικές ελεγκτικές επαληθεύσεις, καθώς και τις τυχόν πρόσθετες επαληθεύσεις που κατά περίπτωση διενεργούνται, περιλαμβάνονται, για όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις, σε έκθεση ελέγχου, στην οποία αναγράφεται και η κρίση επί του κύρους των βιβλίων καθώς και το πόρισμα του ελέγχου περί του ύψους των ακαθαρίστων εσόδων ή αμοιβών ή των αγορών, για κάθε ελεγχόμενη χρήση. Ανάλογες εκθέσεις ελέγχου συντάσσονται και για κάθε μια χωριστά από τις λοιπές

φορολογίες, καθώς και για τον Κ.Β.Σ., γενομένης προς τούτο σχετικής μνείας στην έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος. Οι εκθέσεις ελέγχου υπογράφονται και θεωρούνται αρμοδίως και με βάση αυτές εκδίδονται και κοινοποιούνται μαζί με τις εκθέσεις τα οικεία φύλλα ελέγχου και οι λοιπές καταλογιστικές πράξεις και περαιτέρω ακολουθείται όλη η εν γένει προβλεπόμενη από τις ισχύουσες διατάξεις διαδικασία, με εφαρμογή των διατάξεων αυτών σε όλα τα στάδια μέχρι και τη βεβαίωση του φόρου. Οι ισχύουσες κατά περίπτωση διατάξεις εφαρμόζονται και για τον υπολογισμό των πρόσθετων φόρων ή προσαυξήσεων και την επιβολή εν γένει των κάθε είδους κυρώσεων.

Για παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί από άλλους ελέγχους και αφορούν τις ελεγχόμενες χρήσεις, για τις οποίες δεν έχει κινηθεί η διαδικασία επιβολής προστίμου, εκδίδονται από την αρμόδια υπηρεσία οι σχετικές καταλογιστικές πράξεις, οι οποίες και επιδίδονται στον υπόχρεο μαζί με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

Οι εκθέσεις που συντάσσουν οι ελεγκτές αποτελούν δημόσια έγγραφα που έχουν ισχύ μόνο αν θεωρηθούν από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. γιατί αυτός είναι από το νόμο το αρμόδιο όργανο για την επιβολή της φορολογίας. Οι εκθέσεις συντάσσονται σε τρία αντίγραφα και περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πρόστιμα. Για την γρήγορη και χωρίς παραλείψεις σύνταξη τους, την ομοιομορφία των στοιχείων για σύγκριση, τη δέσμευση του ελεγκτή να επιληφθεί ορισμένων ελεγκτικών ενεργειών και την εξυπηρέτηση του, ενδείκνυται να είναι τυποποιημένες ανάλογα με την κατηγορία των τηρούμενων βιβλίων και το αντικείμενο της εργασίας. Οι εκθέσεις πρέπει να διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια, πληρότητα. Να διατυπώνονται με σαφήνεια, συντομία, σοβαρό ύφος, στη δημοτική γλώσσα, το μονοτονικό σύστημα και να είναι καθαρογραμμένες. Δεν επιτρέπεται στην έκθεση ελέγχου να αναφέρονται επιφυλάξεις, εικασίες ή ενδοιασμοί.

Ειδικότερα, αν τα βιβλία κρίνονται ανεπαρκή, θα πρέπει να αναφέρονται οι συγκεκριμένες πράξεις ή παραλείψεις που στοιχειοθετούν την ανεπάρκεια αυτή, να αναφέρονται οι σχετικές διατάξεις φορολογικής νομοθεσίας που δεν τηρήθηκαν, καθώς και οι συγκεκριμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις που δεν είναι δυνατόν να γίνουν εξαιτίας των ανεπαρειών αυτών.

Επίσης, αν τα βιβλία κρίνονται ανακριβή θα πρέπει να αναφέρονται οι συγκεκριμένες πράξεις ή παραλείψεις που στοιχειοθετούν την ανακρίβεια αυτή,

να αναφέρονται οι σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας που η παράβαση τους στοιχειοθετεί την απόρριψη των βιβλίων ως ανακριβών.

Η έκθεση φορολογικού ελέγχου γενικού τύπου πρέπει να περιλαμβάνει:

1. Τον τίτλο της Δ.Ο.Υ.
2. Το είδος της φορολογίας που ελέγχεται και τα οικονομικά έτη ή φορολογικές περιόδους.
3. Την επωνυμία ή πλήρη στοιχεία ταυτότητας του ελεγχόμενου.
4. Το ονοματεπώνυμο και το βαθμό του επόπτη και των ελεγκτών.
5. Τον αριθμό και τη χρονολογία εντολής ελέγχου του αρμόδιου προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
6. Τη φορολογητέα ύλη που δηλώθηκε από τον υπόχρεο.
7. Τις διαφορές που διαπιστώθηκαν με αποδεικτικά στοιχεία.
8. Παρατηρήσεις και πόρισμα ελέγχου.
9. Προσδιορισμό της κατά τον έλεγχο φορολογητέας ύλης.
10. Την ημερομηνία σύνταξης και υπογραφές από ελεγκτές, επόπτη και τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.
11. Το ειδικό έντυπο περιουσιακών στοιχείων του ελεγχόμενου, ως αναπόσπαστο τμήμα αυτής, με γενικές πληροφορίες για το φυσικό ή νομικό πρόσωπο και πληροφορίες περιουσιακών στοιχείων ανά είδος περιουσίας, καθώς και προσωπική εκτίμηση του ελεγκτή ή του συνεργείου ελεγκτών για την οικονομική πορεία της επιχείρησης.

Η έκθεση φορολογικού ελέγχου επιχείρησης εκτός από τα ανωτέρω πρέπει να περιλαμβάνει:

1. Τη νομική μορφή, επωνυμία, εμπορικό τίτλο ή σήμα της επιχείρησης.
2. Το αντικείμενο εργασίας με λεπτομέρειες.
3. Το μέγεθος, την οργάνωση, το χρόνο ίδρυσης και συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης
4. Τις διευθύνσεις κεντρικών, υποκαταστημάτων, αποθηκών, γραφείων, εργοταξίων με ονοματεπώνυμο ιδιοκτητών και τη Δ.Ο.Υ. που φορολογούνται και τα ετήσια ενοίκια που καταβάλλονται για κάθε ιδιοκτήτη χωριστά.
5. Τον τεχνικό εξοπλισμό, τα μεταφορικά μέσα, το απασχολούμενο προσωπικό.
6. Την παραγωγική διαδικασία, εφόσον πρόκειται για βιοτεχνία ή βιομηχανία.
7. Τον ισολογισμό, την ανάλυση αποτελεσμάτων χρήσεως και το λογαριασμό εκμετάλλευσης, εφόσον ελέγχονται βιβλία Γ' κατηγορίας Κ.Φ.Σ.

8. Τα στοιχεία και βιβλία που τηρούνται με αριθμούς θεώρησης τους.
9. Τα στοιχεία Κ.Φ.Σ. που εκδίδονται και υποβάλλονται.
10. Τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων με τη διαμόρφωση του λογαριασμού εκμετάλλευσης
11. Μνεία σε περίπτωση κοινοποίησης σημειώματος του άρθρου 45 Κ.Φ.Σ., της απάντησης από τον ελεγχόμενο και της πάνω σ' αυτή κρίσης του ελέγχου.
12. Το πόρισμα για την ειλικρίνεια ή μη των βιβλίων και στοιχείων.
13. Τον προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων και την κατανομή τους.
14. Αν προσδιορίστηκε η φορολογητέα ύλη εξωλογιστικά,⁴⁴ αιτιολόγηση των καθοριζομένων ακαθάριστων εσόδων και του συντελεστή καθαρού κέρδους που εφαρμόστηκε.
15. Σε περίπτωση που η επιχείρηση έκανε χρήση φορολογικών κινήτρων, τα αποτελέσματα της ειδικής έρευνας σχετικά με τις προϋποθέσεις και την ορθότητα των λογιστικών χειρισμών.
16. Μνεία στην έκθεση εισοδήματος Δ' πηγής και των ειδικών εκθέσεων που συντάχθηκαν για άλλα συναφή με το εισόδημα φορολογικά αντικείμενα.
17. Ημερομηνία και υπογραφή από τους ελεγκτές.

Μετά την ολοκλήρωση της η έκθεση παραδίδεται με τον φάκελο της υπόθεσης στον επόπτη ελέγχου. Ο επόπτης ελέγχου μελετάει την έκθεση, δίνει οδηγίες για διόρθωση, συμπλήρωση ή την πιο πλήρη αιτιολόγηση του πορίσματος εφόσον κρίνει αυτό αναγκαίο.

Μετά τις τυχόν διορθώσεις η έκθεση υπογράφεται απ' αυτόν και στη συνέχεια παραδίδει το φάκελο με την έκθεση στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Παράλληλα επαληθεύει τα φύλλα ελέγχου, πράξεις αποφάσεις και ό,τι άλλο συνοδεύει την έκθεση και το βεβαιώνει με την υπογραφή του. Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., αφού θεωρήσει και υπογράψει την έκθεση, την παραδίδει με όλο τον φάκελο στον Προϊστάμενο του αρμόδιου τμήματος για την κίνηση της φορολογικής διαδικασίας.⁴⁵

⁴⁴ Δηλ. με το συντελεστή καθαρού κέρδους στο αντικείμενο που ασκεί τη δραστηριότητα.

⁴⁵ Βλ. αρθ.21 παρ.4 π.δ.16/1989

4.6 Διοικητική (εξώδικη) επίλυση της φορολογικής διαφοράς

Ο φορολογούμενος σε βάρος του οποίου εκδόθηκε το φύλλο ελέγχου ή καταλογίστηκε το πρόστιμο ή ο πρόσθετος φόρος, έχει τη δυνατότητα *εντός εξήντα (60) ημερών* από την κοινοποίηση αυτού, να το προσβάλλει *ενώπιον της φορολογικής αρχής που το εξέδωσε* (διοικητική εξώδικη επίλυση της διαφοράς).

Στην περίπτωση αυτή και αφού έχει κατατεθεί ενώπιον της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. αίτηση για διοικητική επίλυση της διαφοράς, η προθεσμία για την άσκηση προσφυγής ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων διακόπτεται.

4.6.1 Δικαστική επίλυση της φορολογικής διαφοράς

Ο φορολογούμενος σε βάρος του οποίου εκδόθηκε το φύλλο ελέγχου ή καταλογίστηκε το πρόστιμο ή ο πρόσθετος φόρος, έχει τη δυνατότητα *εντός εξήντα (60) ημερών* από την κοινοποίηση αυτού, να το προσβάλλει *ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής*.

Η άσκηση της προσφυγής *αναστέλλει μερικώς την εκτέλεση της πράξης* (συγκεκριμένα αναστέλλεται η υποχρέωση καταβολής του 90% του καταλογισθέντος προστίμου) και μέσω της δικαστικής απόφασης μπορεί να *ακυρωθεί μερικώς ή ολικώς η προσβαλλόμενη πράξη* ή (αν θεωρηθεί ορθή) να παραμείνει ως έχει, *επικυρώνοντας την πράξη της Δ.Ο.Υ.*

4.6.2 Δικαστικός συμβιβασμός

Τέλος, εφόσον *δεν έχει επιτευχθεί εξώδικη (διοικητική) επίλυση της διαφοράς* και εκκρεμεί η ασκηθείσα προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου, υπάρχει η *δυνατότητα να συμβιβαστεί η διαφορά* σε μεταγενέστερο στάδιο και εφόσον *εκκρεμεί η εκδίκαση της προσφυγής*

4.7 Ελεγκτικές υπηρεσίες για την αντιμετώπιση της διαφθοράς στην Ελλάδα

Για την αντιμετώπιση της διαφθοράς έχουν συσταθεί πολλοί ελεγκτικοί μηχανισμοί επιθεώρησης και ελέγχων. Βάσει του άρθρου 66 του ν.2238/94, αρθ.36 Κ.Β.Σ., ως αρμόδιο όργανο για τους φορολογικούς ελέγχους είναι ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ. Με στόχο όμως, την αποσυμφόρησή του από τον όγκο των υποθέσεων και τον αποτελεσματικότερο έλεγχο των μεγάλων επιχειρήσεων, υπάρχουν και άλλες

ελεγκτικές υπηρεσίες του Υπ. Οικονομίας και Οικονομικών. Οι σημαντικότερες από αυτές είναι:

1) Ο ανεξάρτητος **κλάδος Οικονομικών Επιθεωρητών** του κράτους, ψηφίστηκε με το νόμο 2343/95, προκειμένου να υπάρξει σύγχρονος και αποτελεσματικός έλεγχος των δημόσιων διαχειρίσεων, καθώς και να διασφαλιστεί ο **εσωτερικός αυτοέλεγχος** των υπηρεσιών και του όλου συστήματος φορολογικών ελέγχων. Αποτελεί ελεγκτική υπηρεσία του Υπ. Οικονομίας και Οικονομικών. Έργο των Επιθεωρητών είναι η παρακολούθηση, εποπτεία και ο έλεγχος του βεβαιωτικού, εισπρακτικού, ελεγκτικού και διαχειριστικού έργου των υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών, όλων των υπηρεσιών του δημοσίου τομέα, των Ν.Π.Δ.Δ., των Ο.Τ.Α., των Δ.Ε.Κ.Ο. και των Ν.Π.Ι.Δ.Δ. ή άλλων οργανισμών που επιχορηγούνται με οποιοδήποτε τρόπο από τον Κρατικό Προϋπολογισμό, από Ν.Π.Δ.Δ. και από την Ευρωπαϊκή Ένωση ή άλλους Διεθνείς Οργανισμούς.

Αποστολή της σύμφωνα με το αρθ.2 παρ1 του π.δ.156/2001 είναι **α)** ο ανεξάρτητος και αντικειμενικός έλεγχος για τον εντοπισμό και την αποτροπή φαινομένων κακοδιοίκησης και κακοδιαχείρισης (κατάχρησης, σπατάλης, απάτης διαφθοράς), καθώς και την προαγωγή της εμπιστοσύνης του κοινού στην οικονομική, αποδοτική και αποτελεσματική λειτουργία, στη δικαιοσύνη και στην ακεραιότητα του συστήματος, **β)** η παροχή σχετικής ενημέρωσης και προϊόντων ελέγχου και έρευνας, στη Διοίκηση του Υπ. Οικονομικών και στα αρμόδια όργανα για τη λήψη των αναγκαίων μέτρων. Οι διατάξεις του ν. 3296/2006 αποτελούν τις πιο πρόσφατες μεταβολές όσον αφορά κυρίως τις αρμοδιότητες και την αποστολή της οικονομικής επιθεώρησης λόγω της σύστασης της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσιονομικού Ελέγχου και της εκχώρησης αρμοδιοτήτων με τις οποίες ήταν επιφορτισμένη η Οικονομική Επιθεώρηση.

Διάκριση Οικονομικών Επιθεωρήσεων: Οι Οικονομικές Επιθεωρήσεις διακρίνονται στις ακόλουθες κατηγορίες (άρθρο 83 ΝΔ 721/70) αναλόγως του επιδιωκόμενου σκοπού και ενεργούνται κατόπιν Διαταγής Α/ΓΕΝ:⁴⁶

α. Τακτικές Οικονομικές Επιθεωρήσεις

⁴⁶ <http://www.hellenicnavy.gr/OE.pdf>, 03/03/2009

β. Έκτακτες ή Αιφνιδιαστικές Οικονομικές Επιθεωρήσεις

γ. Ειδικές Οικονομικές επιθεωρήσεις

2) Τα **Ελεγκτικά Κέντρα** για την ουσιαστικότερη άσκηση του τακτικού και του προσωρινού φορολογικού ελέγχου, ανάλογα με τη σπουδαιότητα των ελεγχόμενων φορολογικών υποθέσεων (μέγεθος και τζίρος επιχείρηση, αντικείμενο οικονομικής δραστηριότητας κλπ.) Ειδικότερα: το Εθνικό Ελεγκτικό Κέντρο (ΕΘ.Ε.Κ) ελέγχει επιχειρήσεις με ετήσια ακαθάριστα έσοδα άνω των 2 δις δρχ. καθώς και συνδεδεμένες επιχειρήσεις και ομίλους ανεξάρτητα από το ύψος των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων τους. Τα Περιφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα (ΠΕΚ) ελέγχουν επιχειρήσεις με ετήσια ακαθάριστα έσοδα από 350 εκατ. δρχ. έως 2 δις δρχ., ενώ οι Δ.Ο.Υ. ελέγχουν επιχειρήσεις με ετήσια ακαθόριστα έσοδα έως 350 εκατ δρχ.⁴⁷

Για τη διασφάλιση του αναγκαίου εσωτερικού αυτοελέγχου του όλου συστήματος ελέγχων προβλέπεται η πραγματοποίηση δειγματοληπτικών επανελέγχων (δευτεροβάθμιος έλεγχος) σε όλα τα επίπεδα ελέγχου, από το ανώτερο προς το κατώτερο. Έτσι οι ελεγκτές του ΕΘ.Ε.Κ θα επανελέγχουν ένα δείγμα των υποθέσεων των ΠΕΚ, τα οποία με τη σειρά τους, θα ελέγχουν ένα δείγμα των υποθέσεων που έχουν ελεγχθεί από τα Ελεγκτικά Τμήματα των Δ.Ο.Υ. Η επιλογή των επιχειρήσεων που θα ελέγχονται κάθε φορά, θα γίνεται με βάση συγκεκριμένα κριτήρια και οικονομικούς δείκτες, ενώ οι κατευθύνσεις ελέγχου θα καθορίζονται σε κεντρικό επίπεδο.⁴⁸

⁴⁷ Βλ. αρθ. 3 του ν. 2343/95

⁴⁸ Εδώ πρέπει να σημειωθεί ότι, στοχεύοντας στην ποιοτική αναβάθμιση των υπαλλήλων του Υπουργείου Οικονομικών και την επαρκή, ολοκληρωμένη και εξειδικευμένη εκπαίδευση και επιμόρφωσή τους έχει ιδρυθεί **Σχολή Εκπαίδευσης και Επιμόρφωσής τους**. Τα προγράμματα σπουδών είναι μακράς διάρκειας και συνεχούς εξειδίκευσης και συνδυάζει την θεωρητική κατάρτιση με την πρακτική επαγγελματική εκπαίδευση σε πρότυπες μονάδες, αλλά και υπηρεσίες, ενώ η επιτυχής φοίτηση σε αυτή συνδυάζεται με την υπηρεσιακή εξέλιξη των υπαλλήλων μέσω του καθηκοντολογίου. Επίσης, υπάρχει η **Μονάδα Επιστημονικής Ανάλυσης και Τεκμηρίωσης**, έργο της οποίας είναι η παρακολούθηση των δημοσιονομικών εξελίξεων στην Ελλάδα και την αλλοδαπή, η

3) Το **Σώμα Επιθεωρητών-Ελεγκτών** της Δημόσιας Διοίκησης (ΣΕΕΔΔ), είναι ένας από αυτούς τους μηχανισμούς, που απέκτησε πλέον διωκτικό χαρακτήρα με ελέγχους σχετικά με το «πόθεν έσχες» των δημοσίων υπαλλήλων, περαιτέρω, δε, έχει δικαίωμα διερεύνησης και δίωξης υπαλλήλων που εμπλέκονται σε υποθέσεις διαφθοράς της δημόσιας διοίκησης.⁴⁹ Στόχοι του οποίου είναι : Η διασφάλιση της εύρυθμης και αποτελεσματικής λειτουργίας της Δημόσιας Διοίκησης, εντοπίζοντας φαινόμενα:

- Διαφθοράς
- Κακοδιοίκησης
- Αδιαφανών διαδικασιών
- Αναποτελεσματικότητας
- Χαμηλής παραγωγικότητας

Δράση του Σ.Ε.Ε.Δ.Δ. :

- i. Η διενέργεια επιθεωρήσεων, ελέγχων και ερευνών.
- ii. Η προκαταρκτική εξέταση μετά από εισαγγελική παραγγελία, για αδικήματα υπαλλήλων.
- iii. Η συγκέντρωση αποδεικτικού υλικού για πειθαρχική και ποινική δίωξη υπαλλήλων.
- iv. Η παραπομπή των υπευθύνων κρατικών λειτουργών και υπαλλήλων στις εισαγγελικές Αρχές ή στο αρμόδιο πειθαρχικό όργανο.
- v. Ο έλεγχος της περιουσιακής κατάστασης υπαλλήλων των ελεγχόμενων Υπηρεσιών.

4) **Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης**,⁵⁰ παρακολουθεί τη δράση του ΣΕΕΔΔ καθώς και των ειδικών σωμάτων επιθεώρησης και ελέγχου, παρακολουθεί

εκπόνηση επιστημονικών συγκριτικών μελετών στη φορολογία, στο σύστημα διαχείρισης δαπανών κλπ., η τεχνοκρατική υποστήριξη της πολιτικής ηγεσίας και του Συμβουλίου Δημοσιονομικών Μελετών, καθώς και η διασφάλιση της αναγκαίας συνέχειας και συνέπειας στην εφαρμοζόμενη κάθε φορά δημοσιονομική πολιτική.

⁴⁹ <http://www.seedd.gr> , 02/04/2009

⁵⁰ <http://www.gedd.gr> , 02/04/2009

επίσης την πορεία των ελέγχων που διενεργούνται και ενημερώνεται για τα πορίσματα αυτών οποτεδήποτε το ζητήσει.⁵¹

Έχει ως αποστολή τη διασφάλιση της εύρυθμης και αποτελεσματικής λειτουργίας της δημόσιας διοίκησης, την παρακολούθηση και αξιολόγηση του έργου του Σώματος Επιθεωρητών -Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης και όλων των ιδιαίτερων Σωμάτων και Υπηρεσιών Επιθεώρησης και Ελέγχου της δημόσιας διοίκησης, καθώς και τον εντοπισμό φαινομένων διαφθοράς και κακοδιοίκησης σε όλους τους δημόσιους φορείς, σύμφωνα με το άρθρο 1 του Ν.3074/2002.

5) Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων,⁵²

Με τη σύσταση της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων (ΥΠ.Ε.Ε.)⁵³, καταργήθηκε το Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.)⁵⁴. Κύριο έργο της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων είναι η αποκάλυψη και καταπολέμηση εστιών οικονομικού εγκλήματος, μεγάλης φοροδιαφυγής και λαθρεμπορίας, ο έλεγχος της κίνησης κεφαλαίων, ο έλεγχος της διακίνησης αγαθών και υπηρεσιών, καθώς και της κατοχής και διακίνησης απαγορευμένων ή υπό ειδικό καθεστώς ειδών και ουσιών, ο έλεγχος της ορθής εφαρμογής των διατάξεων που σχετίζονται με τις εθνικές και κοινοτικές επιδοτήσεις και επιχορηγήσεις, καθώς επίσης και των διατάξεων που αναφέρονται στην προστασία της δημόσιας περιουσίας.

4.8 Η συμβολή του συνηγόρου του πολίτη στην καταπολέμηση της διαφθοράς

Η δημιουργία του θεσμού του Συνηγόρου του Πολίτη (ΣτΠ), η ελληνική εκδοχή του διεθνώς καθιερωμένου θεσμού του «Ombudsman», συστήθηκε στην Ελλάδα με τον ν. 2477/97 και άρχισε να λειτουργεί το φθινόπωρο του 1998. Με την αναθεώρηση

⁵¹ Κλ.Κουτσούκης- Π.Σκλιάς, Διαφθορά και σκάνδαλα στη δημόσια διοίκηση και την πολιτική, εκδ.Ι.Σιδέρης, Αθήνα 2005,σ. 711

⁵²<http://www.ypee.gr/>

⁵³ Ιδρυτικός Νόμος 3296/2004 άρθρο 30 (ΦΕΚ Α 253/14-10-2004)

⁵⁴ Στο Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών συνιστάται νέα υπηρεσία με τον τίτλο « Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων» (ΥΠ.Ε.Ε.) υπαγόμενη απευθείας στον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, με την έναρξη λειτουργίας της οποίας παύει η λειτουργία του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) του άρθρου 4 του Ν. 2343/1995 (ΦΕΚ 211 Α'),

του Συντάγματος του 2001, κατοχυρώθηκε συνταγματικά, με το άρθρο 103 παράγραφος 9, ως ανεξάρτητη αρχή. Σύμφωνα με το νέο νόμο 3094/2003 του ΣτΠ, έχει ως αποστολή τη διαμεσολάβηση μεταξύ των πολιτών και της διοίκησης για την προστασία των δικαιωμάτων του πολίτη, την καταπολέμηση της κακοδιοίκησης και την τήρηση της νομιμότητας. Διαρθρώνεται σε πέντε **κύκλους δράσης**:

- Δικαιωμάτων του Ανθρώπου
- Δικαιωμάτων του Παιδιού
- Κοινωνικής Προστασίας
- Ποιότητας Ζωής και
- Σχέσεων Κράτους-Πολίτη.

Ενεργεί διαμεσολάβηση ή έλεγχο κατόπιν αναφορών-καταγγελιών πολιτών (φυσικών ή νομικών προσώπων που συναλλάσσονται με την ελληνική δημόσια διοίκηση εντός και εκτός της ελληνικής επικράτειας), εναντίον υπηρεσιών του Δημοσίου, των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης α' και β' βαθμού, των ΝΠΔΔ, των κρατικών νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου, των δημοσίων επιχειρήσεων, των επιχειρήσεων των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης και των επιχειρήσεων των οποίων τη διοίκηση ορίζει άμεσα ή έμμεσα το Δημόσιο με διοικητική πράξη ή ως μέτοχος.

4.8.1 Κύκλος Σχέσεων Κράτους-Πολίτη όσον αφορά το Υπουργείο Οικονομικών-Δ.Ο.Υ.

Μεγάλος αριθμός αναφορών που υποβάλλονται στον συγκεκριμένο κύκλο αφορά τις ΔΟΥ. Οι αυτοτελείς αυτές υπηρεσίες του υπουργείου Οικονομικών έχουν ως αρμοδιότητα την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας και, για τον λόγο αυτό, το θεσμικό πλαίσιο λειτουργίας τους είναι εξαιρετικά τυπικό.

Βασικά ζητήματα κακοδιοίκησης που ανακύπτουν κατά τον χειρισμό αυτών των υποθέσεων είναι η λανθασμένη παροχή πληροφοριών, η πλημμελής εξυπηρέτηση, η παράλειψη οφειλόμενης νόμιμης ενέργειας και η καθυστέρηση ή μη απάντησης σε αιτήματα πολιτών.

Η συσσώρευση των παραπάνω εγγενών δυσλειτουργιών κατατείνει στη δημιουργία ενός γραφειοκρατικού, με την παθογενή έννοια του όρου, συστήματος, το οποίο, μη δυνάμενο να ανταποκριθεί στις σύγχρονες απαιτήσεις και εξαιτίας του εισπρακτικού-ελεγκτικού του ρόλου, ευκόλως υποκύπτει στην παράνομη συναλλαγή του ελεγχόμενου και αποπειρώμενου να διαφύγει από τις, νόμιμες και μη, υποχρεώσεις του πολίτη. Έτσι λοιπόν δημιουργείται μια ιδιάζουσα διαπλοκή-

συναλλαγή μεταξύ των ασκούντων τον έλεγχο υπαλλήλων και των φοροδιαφευγόντων πολιτών, που καταλήγουν στα γνωστά φαινόμενα διαφθοράς, με τη μορφή δωροδοκίας υπαλλήλων των ΔΟΥ ή των ελεγκτικών μηχανισμών, προκειμένου να παρακαμφθεί μια χρονοβόρα διαδικασία ή να μην επιβληθεί το αναλογούν πρόστιμο ή ο αναλογών φόρος.

Οι προσφεύγοντες στον ΣτΠ, παρά το ότι συχνά αναφέρονται σε τέτοιες περιπτώσεις χρηματισμού, δεν υποβάλλουν σχετικές ενυπόγραφες καταγγελίες. Ο ΣτΠ πέραν της επίλυσης σημαντικών ατομικών υποθέσεων υπέβαλε σειρά λειτουργικών και νομοθετικών προτάσεων προς το υπουργείο Οικονομικών για τη βελτίωση της λειτουργίας των παρεχόμενων υπηρεσιών (όπως παραγωγή ενημερωτικών φυλλαδίων, χρήση διαδικτύου, ανοικτές τηλεφωνικές γραμμές για την ορθή πληροφόρηση των πολιτών, έκδοση οδηγιών προς τους υπαλλήλους των ΔΟΥ για ορθή συμπεριφορά προς τους πολίτες).⁵⁵

4.8.2 Μέτρα δράσης και σε προληπτικό και σε κατασταλτικό επίπεδο, με ιδιαίτερη βαρύτητα στην πρόληψη της διαφθοράς που έχει πάρει ο ΣτΠ

1. Η προάσπιση της νομιμότητας μέσω ελέγχων και μηχανισμών ελέγχου, όπως είναι ο ΣτΠ, λειτουργεί αποτρεπτικά στην τυχόν τέλεση παρανόμων πράξεων από υπαλλήλους. Μάλιστα, το ενδεχόμενο και μόνο του ελέγχου είναι ισχυρός ψυχολογικός παράγοντας επιρροής των υπαλλήλων για την τήρηση της νομιμότητας.

2. Μέσω της δημοσιότητας των ετησίων εκθέσεων της Αρχής, προβάλλει ένα ιδιότυπο καθεστώς κύρωσης των μη νομίμων ή και παρανομοουσών δημοσίων υπηρεσιών. Η δημοσιοποίηση των εκθέσεων και των πορισμάτων της Αρχής είναι δυνατό να προκαλέσει όχι μόνον τη δημόσια δυσφήμιση μιας υπηρεσίας, αλλά, μέσω της πρόκλησης σχετικής συζήτησης στη Βουλή, είναι δυνατό να προκληθεί και κοινοβουλευτικός έλεγχος.

3. Υπάρχουν οργανωτικές δυσλειτουργίες υπηρεσιών, που είναι ενδεχόμενο να οδηγούν σε φαινόμενα διαφθοράς. Οι σχετικές νομοθετικές και οργανωτικές προτάσεις του ΣτΠ περιορίζουν τις πιθανότητες διαφθοράς υπαλλήλων.

⁵⁵ Κλ.Κουτσούκης- Π.Σκλιάς, Διαφθορά και σκάνδαλα στη δημόσια διοίκηση..., όπ.π., σ. 720

Σε κατασταλτικό επίπεδο, η Αρχή δραστηριοποιείται με τη διαπίστωση τυχόν ποινικώς ή πειθαρχικώς κολάσιμης πράξης. Παρά το ότι ο ΣτΠ έχει και ελεγκτικό εξοπλισμό, τις αρμοδιότητες αυτές τις προβάλλει με εξαιρετική φειδώ, τονίζοντας περισσότερο τον διαμεσολαβητικό του χαρακτήρα.⁵⁶

4.9 Παράδειγμα διεφθαρμένης συναλλαγής

Παρόλο που υπάρχουν τόσες ελεγκτικές υπηρεσίες του Υπ. Οικονομικών, συνεχίζεται η πιθανότητα μη νόμιμης συναλλαγής του ελεγκτή με το φορολογούμενο. Παρακάτω παραθέτω ένα σύνηθες παράδειγμα:

Μετά από προσωρινό έλεγχο που έγινε στην Α επιχείρηση για την ορθή καταβολή του Φ.Π.Α. διαπιστώθηκε ότι δαπάνες που δεν αφορούσαν την επιχείρηση ελήφθησαν υπόψη στα έξοδα της επιχείρησης με σκοπό να αυξηθεί ο ΦΠΑ δαπανών. Τούτο είχε ως αποτέλεσμα να πληρώσει λιγότερο ΦΠΑ ο φορολογούμενος. Προκειμένου δε να μην καταβάλλει τη διαφορά ΦΠΑ και τις προσαυξήσεις που διαπίστωσε ο ελεγκτής, ο φορολογούμενος ήρθε σε επαφή με τον ελεγκτή και του ζήτησε να μη βεβαιώσει το ποσό, με το «αζημίωτο»...

Τι θα μπορούσε να είχε γίνει για να αποφευχθεί αυτή η παράνομη συναλλαγή; Μέτρα για αποφυγή της διαφθοράς που προτείνονται να είχαν προβλεφθεί:

1. Να υπήρχε ο φόβος του επανελέγχου υποχρεωτικά από την επιθεώρηση, σε μεγάλο βαθμό (π.χ. 1 στις 3 επιχειρήσεις να ελέγχονταν) και όχι σπανίως που γίνεται σήμερα. Όστε να ελέγξει κατά πόσο ο υπάλληλος – ελεγκτής εφάρμοσε τα μέτρα ελέγχου που προβλέπονται από τις κατά νόμο φορολογικές διατάξεις. Αφού διαπιστώσει ο επιθεωρητής ότι ο ελεγκτής απέκρυψε με δόλο ορισμένα ευρήματα του ελέγχου είναι υποχρεωμένος να ενημερώσει τη διοίκηση, να προτείνει βελτιώσεις του συστήματος και να εισηγηθεί διοικητικές και ποινικές κυρώσεις όπου προβλέπεται στον ελεγκτή.
2. Το μικρό ποσό ΦΠΑ σε σχέση με το τζίρο της επιχείρησης που βεβαιώνεται για καταβολή μετά τον έλεγχο ή καθόλου, να κινεί την υποψία ότι κάτι δεν πήγε καλά στον έλεγχο, ώστε η υπόθεση να επανελέγχεται.
3. Να καλούσε ο ελεγκτής την επιχείρηση, να φέρει τα βιβλία και στοιχεία της που αφορούσαν τη χρονική περίοδο που θα γινόταν ο έλεγχος στην έδρα της Δ.Ο.Υ. ώστε

⁵⁶ Κλ.Κουτσούκης- Π.Σκλιάς, Διαφθορά και σκάνδαλα στη δημόσια διοίκηση..., όπ.π., σ. 724

να αποφεύγεται η άμεση και συνεχής επαφή του ελεγκτή με την επιχείρηση, αποτέλεσμα της οποίας είναι η οικειότητα και ως εκ τούτου η πιθανότητα μη νόμιμης ή μη αντικειμενικής επιτέλεσης του καθήκοντός του.

4.10 Πλαστά και Εικονικά Φορολογικά Στοιχεία

Ένα από τα πλέον ουσιαστικά θέματα του φορολογικού ελέγχου αποτελεί η έρευνα για την ύπαρξη τυχόν πλαστών και εικονικών τιμολογίων, θέμα που, όπως αποδεικνύεται από τις οδηγίες της εγκυκλίου Ε.13293/85/27-7-1967, είναι διαχρονικό και απασχολεί τις ελεγκτικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών πριν από τη δεκαετία του 1960. Η έννοια της πλαστότητας και εικονικότητας είναι αυτή που αναφέρεται στις διατάξεις των παρ. 3 και 4 του άρθρου 19 του Ν.2523/1997 και ειδικότερα:

Ως πλαστό φορολογικό στοιχείο θεωρείται και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγισθεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται, επίσης, ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτοτύπου ή αντιτύπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναφέρονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου (άρθρο 19, παρ. 3, Ν.2523/1997).

Ως εικονικό φορολογικό στοιχείο θεωρείται αυτό που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή όταν το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια Δ.Ο.Υ. Εικονικό είναι, επίσης, το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι τελείως αμέτοχο στη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε, στην τελευταία αυτή περίπτωση, η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπεύθυνου που υποκρύπτεται (άρθρο 19, παρ. 4 του Ν.2523/1997).

4.11 Κυρώσεις για πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία

Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθώς και η νόθευση αυτών, θεωρείται ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και αποτελεί ποινικό αδίκημα. Συνεπώς για τις πράξεις αυτές επιβάλλονται πρόστιμα του Κ.Β.Σ. και του Φ.Π.Α., καθώς και ποινικές κυρώσεις. Ειδικότερα, ως προς τον Κ.Β.Σ. επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των 880,00 ευρώ. Αν η αξία του φορολογικού στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Σε περίπτωση κατά την οποία δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας, ή η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη το πρόστιμο επιβάλλεται μειωμένο κατά 50%.

Ως προς τον Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι η επιχείρηση με τη λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτή ή άλλοι για λογαριασμό της, διενήργησε έκπτωση ή έλαβε επιστροφή Φ.Π.Α. ή δεν απέδωσε Φ.Π.Α., με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στους αγρότες που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι. Προϋπόθεση για την επιβολή του προστίμου αυτού για τους εκδότες πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων, είναι να μην έχουν αποδώσει στο δημόσιο το Φ.Π.Α. που έχουν αναγράψει στα φορολογικά αυτά στοιχεία.

Ως προς τις ποινικές κυρώσεις η φορολογική νομοθεσία ορίζει ότι, όποιος 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, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον 3 μηνών. Ειδικότερα όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον 1 έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των 3.000,00 ευρώ, και με κάθειρξη μέχρι 10 έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις 150.000,00 ευρώ. Σε περίπτωση δε διοικητικού ή δικαστικού συμβιβασμού αίρεται το αξιόποino της πράξης.

Πρέπει να επισημάνουμε ότι, όταν η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων που αφορούν ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολο της ή για μέρος αυτής υπερβαίνει το ποσό των 150.000,00 ευρώ, η μηνυτήρια αναφορά υποβάλλεται αμέσως με την ολοκλήρωση του ελέγχου και ζητείται από τον αρμόδιο εισαγγελέα η κατά προτεραιότητα εκδίκαση της υπόθεσης με βάση τα πορίσματα του φορολογικού ελέγχου. Η υποβολή μηνυτήριας αναφοράς εντός των προβλεπόμενων προθεσμιών, είναι αρμοδιότητα του Προϊσταμένου της Ελεγκτικής αρχής, ενώ η άσκηση ποινικής δίωξης αποτελεί αποκλειστική αρμοδιότητα της Εισαγγελικής αρχής. Σύμφωνα λοιπόν με τα παραπάνω, και οι διοικητικές κυρώσεις (πρόστιμα Φ.Π.Α., Κ.Β.Σ.) και οι ποινικές κυρώσεις είναι ιδιαίτερα αυστηρές και πρέπει σε κάθε περίπτωση να λειτουργούν αποτρεπτικά από τη διάπραξη αυτών των παραβάσεων και με στόχο την πάταξη της διαφθοράς.⁵⁷

⁵⁷http://www.taxad.gr/index.php?option=com_content&task=view&id=1078&Itemid=176 , 1/3/2009

5. ΠΡΟΣΦΑΤΑ ΜΕΤΡΑ ΠΟΥ ΕΧΟΥΝ ΛΗΦΘΕΙ ΓΙΑ ΤΗΝ ΚΑΤΑΠΟΛΕΜΗΣΗ ΤΗΣ ΔΙΑΦΘΟΡΑΣ ΣΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ

5.1 Μέτρα που έχουν ληφθεί προς τη σωστή κατεύθυνση

1. Η αναβάθμιση των μηχανισμών του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών και η αξιοποίηση νέων τεχνολογιών έδωσαν νέα ώθηση στην προσπάθεια για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής. Η τεχνολογία βοηθά σημαντικά στο να γίνονται οι διασταυρώσεις φορολογικών στοιχείων.
2. Ενδεικτικό της αποτελεσματικότητας της προσπάθειας για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής είναι η θετική πορεία είσπραξης του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ), που αυξήθηκε με διψήφιο ποσοστό το 2006 και το 2007.
3. Το υπουργείο Οικονομίας μελετά την ποινικοποίηση της φοροδιαφυγής και ειδικότερα την ανάδειξη της μη απόδοσης του ΦΠΑ σε κακουργηματική πράξη. Η σχετική ρύθμιση θα περιλαμβάνεται κατά πάσα πιθανότητα στο νέο φορολογικό νομοσχέδιο. Θα ακολουθήσει και ευρεία διαφημιστική καμπάνια, ώστε να ευαισθητοποιηθεί μέχρι και ο τελευταίος πολίτης. Στόχος του υπουργείου Οικονομίας είναι να ενταχθούν στη μάχη κατά της φοροδιαφυγής όλες οι κοινωνικές ομάδες, στους φορείς των οποίων θα σταλεί πρόσκληση για συμμετοχή στην Εθνική Επιτροπή κατά της φοροδιαφυγής που θα συσταθεί σύντομα. Άλλωστε, το πρόβλημα είναι έχει πάρει μεγάλες διαστάσεις. Σύμφωνα με υπολογισμούς των υπηρεσιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης η φοροδιαφυγή στην Ελλάδα αγγίζει τα 30 δισ. ευρώ, δηλαδή περί το 15% του ΑΕΠ.⁵⁸

5.2 Νέο νομοθετικό πλαίσιο για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής. (Νόμος 3610/2007)

Το νέο νομοθετικό πλαίσιο για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και την ενίσχυση της φορολογικής δικαιοσύνης σύμφωνα με το νόμο 3610/2007 βασίζεται σε τρεις βασικούς άξονες:

1. Την αλλαγή της νοοτροπίας φορολογουμένων και φορολογικών αρχών,

⁵⁸ Βλ. http://news.kathimerini.gr/4dcgi/_w_articles_economy_1_01/11/2006_203521

2. Την καλύτερη λειτουργία των φορολογικών ελέγχων, με τη μεγαλύτερη αντικειμενικότητα και διαφάνεια,
3. Την παροχή κινήτρων στους φορολογουμένους, ώστε να ζητούν την έκδοση φορολογικών στοιχείων.

5.3 Νέα ενημερωτική εκστρατεία για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής. (Νόμος 3610/2007)

Το Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών ξεκίνησε τον Νοέμβριο του 2008 ενημερωτική εκστρατεία με σκοπό την αλλαγή της νοοτροπίας απέναντι στο φαινόμενο της φοροδιαφυγής και τη δημιουργία φορολογικής συνείδησης.

Η εκστρατεία εστιάζει στην ανάδειξη της κοινωνικής διάστασης της φοροδιαφυγής. Δίνει έμφαση στην κοινωνική αδικία που προκαλείται μέσα από τη φοροδιαφυγή. Υπογραμμίζει την ανάγκη και τη χρησιμότητα της φορολογικής συνείδησης καθώς και τις επιπτώσεις της φοροδιαφυγής σε διάφορους τομείς όπως η υγεία, η παιδεία και η ανάπτυξη. Η εκστρατεία αποτελείται από τηλεοπτικές και ραδιοφωνικές διαφημίσεις, διαφημίσεις εξωτερικού χώρου και άλλες προωθητικές ενέργειες.⁵⁹

Σύμφωνα με τον ίδιο νόμο⁶⁰, δίνονται κίνητρα για την αποκάλυψη φαινομένων παραβατικής συμπεριφοράς επί φορολογικών υποθέσεων

Στην περίπτωση που καταγγελθεί από επιτηδευματία ή άλλο φορολογούμενο, φυσικό ή νομικό πρόσωπο, και πιστοποιηθεί με συμμετοχή της αστυνομικής ή άλλης αρμόδιας αρχής δωροδοκία, τελούμενη από υπάλληλο φορολογικής αρχής κατά την άσκηση των καθηκόντων του γενικώς ή του φορολογικού ελέγχου ειδικότερα, ο επιτηδευματίας ή άλλος φορολογούμενος, από τον οποίο ζητήθηκε η παροχή ανταλλάγματος απαλλάσσεται των προστίμων, προσαυξήσεων και ποινικών κυρώσεων για τις παραβάσεις που επιδιωκόταν η συγκάλυψη.

Ειδικά στις περιπτώσεις φορολογικού ελέγχου, η κατά τα ανωτέρω απαλλαγή καταλαμβάνει κάθε είδους φορολογική παράβαση του ελεγχόμενου που είχε ήδη διαπιστωθεί στο πλαίσιο εκτέλεσης του διαταχθέντος ελέγχου ή περαιτέρω θα διαπιστωθεί στο πλαίσιο ολοκλήρωσης αυτού, εφόσον δεν είχε ολοκληρωθεί. Στην

⁵⁹http://www.mnec.gr/export/sites/mnec/el/economics/Greek_economy_at_a_glance/FactSheet_Dec08_gr1.pdf, 05/03/09

⁶⁰Βλ. άρθρο 6 παρ.1 του Ν. 3610/2007

τελευταία αυτή περίπτωση, ο έλεγχος ολοκληρώνεται από υπαλλήλους άλλης ελεγκτικής αρχής που ορίζονται με απόφαση του προϊσταμένου της οικείας οικονομικής επιθεώρησης, ο οποίος και προϊστάται του ελέγχου.

Στις περιπτώσεις των δύο τελευταίων εδαφίων της προηγούμενης παραγράφου, πέραν των οριζόμενων σε αυτά, δεν διενεργείται επίσης τακτικός (οριστικός) φορολογικός έλεγχος στον καταγγέλλοντα επιτηδευματία για την τρέχουσα κατά το χρόνο της δωροδοκίας χρήση, καθώς και για τις επόμενες συνεχόμενες δύο (2) χρήσεις.⁶¹ Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο δεν ισχύουν αν πρόκειται για χρήσεις για τις οποίες διαπιστώνονται ουσιαστικές παραβάσεις του Κ.Β.Σ. από οποιονδήποτε άλλον έλεγχο. Ως ουσιαστικές παραβάσεις για την εφαρμογή των ανωτέρω νοούνται οι παραβάσεις που αναφέρονται στις παραγράφους 3, 4 και 6 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., ανεξάρτητα από το είδος και την έκτασή τους, καθώς και την τελική επίπτωσή τους επί του κύρους των βιβλίων και στοιχείων σύμφωνα με τις παραγράφους 7 και 8 του ίδιου πιο πάνω άρθρου του Κ.Β.Σ..

5.4 Ρύθμιση θεμάτων θέσεων προσωπικού των Δ.Ο.Υ. και Ελεγκτικών Κέντρων.

- Οι εφοριακοί ελεγκτές που υπηρετούν στα Διαπεριφερειακά και Περιφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα (Δ.Ε.Κ. και Π.Ε.Κ.) αξιολογούνται υποχρεωτικά ανά τετραετία και μπορούν να υπηρετήσουν σε θέση εργασίας ελεγκτή συνολικά έως δύο τετραετίες. Οι υπηρετούντες, κατά τη δημοσίευση του παρόντος, άνω των τεσσάρων (4) ετών σε θέση ελεγκτή των Δ.Ε.Κ. ή Π.Ε.Κ. μπορούν να επιλεγούν για την κάλυψη θέσεως ελεγκτή, για μία (1) μόνο τετραετία ακόμη.

- Οι θέσεις των Ελεγκτών στα Ελεγκτικά Κέντρα προκηρύσσονται, ανά τετραετία και πληρούνται με επιλογή και τοποθέτηση εφοριακών υπαλλήλων, ύστερα από αξιολόγηση των προσόντων όλων των αιτούντων. Τα προσόντα και οι συντελεστές βαρύτητας αυτών, οι προϋποθέσεις θεμελίωσης του δικαιώματος υποβολής αίτησης υποψηφιότητας για τη θέση του Ελεγκτή, τα κριτήρια βάσει των οποίων αξιολογούνται, ο τρόπος, η διαδικασία και τα όργανα αξιολόγησης, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή της διάταξης αυτής, ορίζονται και ανακαθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, που

⁶¹ Βλ. άρθρο 6 παρ.2 του Ν. 3610/2007

δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως πριν από την προκήρυξη πλήρωσης των θέσεων.⁶²

- Σύσταση Τμημάτων στη Κεντρική Υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών. Στη Διεύθυνση Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων συστήνεται ΣΤ΄ Τμήμα με τίτλο «Τμήμα Παρακολούθησης Χρεών», με αρμοδιότητες τη μελέτη και επεξεργασία των χρεών των οφειλετών στις Δ.Ο.Υ., την ανάληψη του έργου της προεργασίας και τον υπολογισμό των σχετικών δεικτών ανά Δ.Ο.Υ., τη στοχοθεσία είσπραξης οφειλών, την παρακολούθηση της πορείας επίτευξης του στόχου και την παροχή των σχετικών οδηγιών.⁶³

- Περιορισμοί στην εργασία συνταξιούχων υπαλλήλων του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών.⁶⁴

- Τα αποτελέσματα που προκύπτουν από τις διασταυρώσεις που διενεργεί η Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων (Γ.Γ.Π.Σ.) στα στοιχεία των φορολογουμένων θα αποστέλλονται με επιστολή απευθείας στους φορολογουμένους με ταυτόχρονη κοινοποίηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Με την ίδια επιστολή θα καλούνται οι φορολογούμενοι, εφόσον συμφωνούν με τα αποτελέσματα της διασταύρωσης, να υποβάλουν εντός είκοσι (20) ημερών αρχική ή συμπληρωματική δήλωση και θα ενημερώνονται για τις προβλεπόμενες από τις ισχύουσες διατάξεις κυρώσεις. Σε περίπτωση που διαφωνούν με τα αποτελέσματα της⁶⁵ διασταύρωσης θα ενημερώνουν την αρμόδια Δ.Ο.Υ. εντός της ανωτέρω προθεσμίας.

- Οι Ελεγκτικές Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών υποχρεούνται να ενημερώνουν τη Διεύθυνση Ελέγχου για τους τρόπους και μεθόδους φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής, καθώς και για τις ασάφειες και αδυναμίες της φορολογικής νομοθεσίας που διαπιστώνουν οι ελεγκτές κατά τους διενεργούμενους ελέγχους. Η Διεύθυνση Ελέγχου μεριμνά για την αξιολόγηση, την επεξεργασία, την προώθηση των απαιτούμενων νομοθετικών ρυθμίσεων σε συνεργασία με τις αρμόδιες Διευθύνσεις και τη διοχέτευση των σχετικών οδηγιών σε όλες τις Ελεγκτικές Υπηρεσίες. Ειδικά για τις περιπτώσεις πλαστών και εικονικών τιμολογίων η

⁶² Βλ. αρθ.11 παρ.2 του Ν. 3610/2007

⁶³ Βλ. αρθ.13 παρ.1 του Ν. 3610/2007

⁶⁴ Βλ. αρθ.14 του Ν. 3610/2007

⁶⁵ Βλ. αρθ.16 του Ν. 3610/2007

Διεύθυνση Ελέγχου και οι Προϊστάμενοι των Ελεγκτικών Υπηρεσιών και των Δ.Ο.Υ. μεριμνούν για την άμεση ενημέρωση βάσης δεδομένων που τηρείται στη Γ.Γ.Π.Σ. για το σκοπό αυτό.⁶⁶

- Το Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών, εκδίδει εγχειρίδιο το οποίο περιλαμβάνει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των φορολογουμένων, καθώς και των ελεγκτών σχετικά με το φορολογικό έλεγχο, τις δυνατότητες που προβλέπουν οι ισχύουσες διατάξεις για την αμφισβήτηση από τους φορολογουμένους των αποτελεσμάτων του ελέγχου, τις προθεσμίες άσκησης των ενδίκων μέσων, τις προβλεπόμενες ποινές και πρόστιμα και τις μειώσεις αυτών εφόσον υπάρξει διοικητική επίλυση της διαφοράς. Το εγχειρίδιο αυτό επιδίδεται από τον ελεγκτή στον ελεγχόμενο την πρώτη ημέρα του ελέγχου. Το ανωτέρω εγχειρίδιο δεν αποτελεί ουσιαστικό στοιχείο της ελεγκτικής διαδικασίας αλλά έχει αποκλειστικά ενημερωτικό χαρακτήρα.⁶⁷

⁶⁶ Βλ. αρθ.17 του Ν. 3610/2007

⁶⁷ Βλ. αρθ. 18 του Ν. 3610/2007

6. ΔΙΕΘΝΕΙΣ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ ΜΕ ΣΚΟΠΟ ΤΗΝ ΚΑΤΑΠΟΛΕΜΗΣΗ ΤΗΣ ΔΙΑΦΘΟΡΑΣ

6.1 Μια προτεραιότητα για το Συμβούλιο της Ευρώπης

Από την αρχαιότητα, η διαφθορά είναι ένα από τα πιο διαδεδομένα κοινωνικά κακά. Όταν περιλαμβάνει τους δημόσιους ανώτερους υπαλλήλους και τους εκλεγμένους αντιπροσώπους, είναι εχθρός στη διοίκηση των δημόσιων υποθέσεων. Από το τέλος του 19ου αιώνα, αποτελεί σημαντική απειλή στην ιδιωτική σφαίρα, που υπονομεύει την εμπιστοσύνη και την αξιοπιστία οι οποίες είναι απαραίτητες για τη συντήρηση και την ανάπτυξη των βιώσιμων οικονομικών και κοινωνικών σχέσεων. Υπολογίζεται ότι οι εκατοντάδες δισεκατομμυρίων ευρώ πληρώνονται στις δωροδοκίες κάθε έτος.

Το Συμβούλιο της Ευρώπης υπάρχει για να υποστηρίξει και να προαγάγει τη δημοκρατία, τα ανθρώπινα δικαιώματα και το κράτος δικαίου και έχει πάρει ένα προβάδισμα στην δράση κατά της δωροδοκίας. Όπως υπογραμμίζεται στη Συνθήκη ποινικού δικαίου, η δωροδοκία απειλεί το κράτος δικαίου, την δημοκρατία και τα ανθρώπινα δικαιώματα, υπονομεύει την καλή διακυβέρνηση, τη δικαιοσύνη και την κοινωνική δικαιοσύνη, διαστρεβλώνει τον ανταγωνισμό, εμποδίζει την οικονομική ανάπτυξη και διακινδυνεύει τη σταθερότητα των δημοκρατικών οργάνων και των ηθικών θεμελίων της κοινωνίας. Η προσέγγιση του Συμβουλίου της Ευρώπης στην δράση ενάντια στη δωροδοκία αποτελείται από τρία συσχετισμένα στοιχεία:⁶⁸ τον καθορισμό των ευρωπαϊκών κανόνων και των προτύπων, τον έλεγχο της συμμόρφωσης με τα πρότυπα και τη δημιουργία υποδομής που πρόσφεραν στις μεμονωμένες χώρες και τις περιοχές, μέσω των τεχνικών προγραμμάτων συνεργασίας. Το Συμβούλιο της Ευρώπης έχει αναπτύξει διάφορα πολύπλευρα νομικά όργανα εξετάζοντας θέματα όπως η ποινικοποίηση της δωροδοκίας στο δημόσιο και ιδιωτικό τομέα, την ευθύνη και την αποζημίωση για τη ζημία που προκαλείται από τη δωροδοκία, τη συμπεριφορά των δημόσιων ανώτερων υπαλλήλων και τη χρηματοδότηση των πολιτικών κομμάτων. Αυτά τα όργανα στοχεύουν στη βελτίωση της ικανότητας των κρατών να καταπολεμήσουν τη δωροδοκία εσωτερικά καθώς επίσης και σε διεθνές επίπεδο. Ο έλεγχος της συμμόρφωσης με αυτά τα πρότυπα γίνεται από την ομάδα κρατών ενάντια στη

⁶⁸ <http://www.consilium.europa.eu/14/11/2008>

δωροδοκία, Greco.⁶⁹ Η Greco ιδρύθηκε την 1η Μάιου του 1999, από τα ακόλουθα 17 κράτη μέλη: Βέλγιο, Βουλγαρία, Κύπρος, Εσθονία, Φινλανδία, Γαλλία, Γερμανία, Ελλάδα, Ισλανδία, Ιρλανδία, Λιθουανία, Λουξεμβούργο, Ρουμανία, Σλοβακία, Σλοβενία, Ισπανία και Σουηδία. Από τότε, τα μέλη της έχουν αυξηθεί στα 44.⁷⁰

Στο πλαίσιο της δράσης της Greco, η Επιτροπή του Συμβουλίου της Ευρώπης, έχει υιοθετήσει δύο συμβάσεις για τη διαφθορά, την ποινική και την αστική, και ένα πρόσθετο πρωτόκολλο στην πρώτη. Η Ελλάδα έχει υπογράψει και τις δύο συμβάσεις, έχει όμως κυρώσει μόνο την αστική σύμβαση με το ν.2957/2001 «Κύρωση της Σύμβασης της Ευρώπης για θέματα Αστικού Δικαίου περί διαφθοράς».⁷¹

6.2 Διεθνείς Φορείς κατά της Διαφθοράς

Αρκετές μελέτες έχουν πραγματοποιηθεί από διεθνείς φορείς, όπως είναι ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α.) αλλά και από την Ευρωπαϊκή Ένωση στο πλαίσιο των οποίων τα κράτη έχουν συνάψει συμβάσεις με στόχο την εναρμόνιση των μεθόδων δράσης τους. Ο οργανισμός ΟΟΣΑ φαίνεται ότι συνέβαλε αποφασιστικά ώστε κατά τη δεκαετία του 1990 η διαφθορά να οριστεί και επιβληθεί ως σημαντικό και επείγον ζήτημα, στο πλαίσιο της οποίας ο ΟΟΣΑ αναβάθμισε την ατζέντα των προβλημάτων που πρέπει να απασχολούν τη διεθνή κοινότητα.⁷² Στη συνέχεια, ενδεικτικά γίνεται αναφορά στη Διεθνή Διαφάνεια και στον Οργανισμό Καταπολέμησης της Απάτης (OLAF) της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

6.2.1 Διεθνής Διαφάνεια

Η Διεθνής Διαφάνεια⁷³ είναι μια διεθνής μη Κυβερνητική Οργάνωση που αγωνίζεται ενάντια στη διαφθορά. Η έδρα της είναι στο Βερολίνο. Ιδρύθηκε το 1993 από διακεκριμένες προσωπικότητες με παγκόσμια αναγνώριση. Διοικείται από ένα

⁶⁹ http://www.coe.int/t/dg1/greco/default_en.asp, 15/11/2008

⁷⁰ Χ. Δημόπουλος, Η διαφθορά, Νομική βιβλιοθήκη, εκδ.2005, σελ 66-72

⁷¹ Κλ.Κουτσούκης- Π.Σκλιάς, Διαφθορά και σκάνδαλα στη δημόσια διοίκηση..., όπ.π., σ. 328

⁷² Κλ.Κουτσούκης- Π.Σκλιάς, Διαφθορά και σκάνδαλα στη δημόσια διοίκηση..., όπ.π., σ. 66

⁷³ Βλ. <http://www.transparency.gr>, 10/11/2008

εκτελεστικό γραφείο και ένα συμβουλευτικό συμβούλιο. Απαρτίζεται από 90 και πλέον εθνικά τμήματα. Όλα είναι αυτοδιοικούμενα, και διέπονται από τους εθνικούς τους νόμους περί σωματείων. Είναι σύμβουλος πολλών Διεθνών Οργανισμών σε θέματα διαφθοράς. Το 1996 ιδρύθηκε ένα σωματείο υπό τον τίτλο «Διεθνής Διαφάνεια-Ελλάς». Η «Διεθνής Διαφάνεια-Ελλάς» είναι σωματείο μη κερδοσκοπικό και μη κυβερνητικό και λειτουργεί στα πλαίσια των νόμων του Ελληνικού κράτους και συγκεκριμένα του Αστικού Κώδικα. Η έδρα της είναι στην Αθήνα και έχει παράρτημα στη Θεσσαλονίκη. Τα μέλη της είναι υποχρεωμένα να αποδέχονται όχι μόνο το καταστατικό αλλά και τους Κώδικες Δεοντολογίας και Συμπεριφοράς των Μελών.

Σκοποί της Διεθνούς Διαφάνειας είναι:

- Η καταπολέμηση της διαφθοράς με συστηματική εφαρμογή νέων θεσμών που θα ενθαρρύνουν χρηστή διακυβέρνηση με διαφανείς μεθόδους.
- Η Διεθνής Διαφάνεια πιστεύει ότι με συστηματική δουλειά και επιμονή μπορεί να πείσει τις Κυβερνήσεις να βελτιώσουν τους θεσμούς και με την επιβολή της διαφάνειας να παταχθεί η διαφθορά. Αγωνίζεται να ευαισθητοποιήσει τους πολίτες και να πείσει τις Κυβερνήσεις να λαμβάνουν και να εφαρμόζουν τα κατάλληλα μέτρα.
- Επιδιώκεται η ευαισθητοποίηση των πολιτών στους κινδύνους που προέρχονται από τη διαφθορά και τους κάνει να συνειδητοποιήσουν ότι η διαφθορά υπονομεύει τη δημοκρατία, την κοινωνική δικαιοσύνη και την αλληλεγγύη, καθώς και την λειτουργία της ελεύθερης αγοράς.
- Η επαγγελματική αδιαφορία απέναντι σε θέματα αδιαφάνειας και λειτουργίας των θεσμών καλλιεργεί, δικαίως, την αντίληψη στην κοινή γνώμη της ανοχής στην διαφθορά και τη σήψη. Στόχος της οργάνωσης είναι να αγωνισθεί για την αποκατάσταση των θεσμών και την καταπολέμηση της διαφθοράς.
- Υπογραμμίζει την ανάγκη συνεργασίας σε Διεθνές επίπεδο αλλά αποδέχεται και την ανάγκη ειδικών μέτρων σε κάθε χώρα.

Αξίζει να σημειωθεί ότι, σύμφωνα με την ετήσια έκθεση της Διεθνούς Διαφάνειας , **η Ελλάδα** είναι η δεύτερη πιο διεφθαρμένη χώρα στην Ευρωπαϊκή Ένωση μετά την Πολωνία.⁷⁴

⁷⁴ <http://stocks.pathfinder.gr/news/229541.html> , 2/12/2008

6.2.2 Καταπολέμησης της Απάτης (OLAF)

Προκειμένου να ενισχυθεί η καταπολέμηση της απάτης, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή συνέστησε την Ευρωπαϊκή Υπηρεσία Καταπολέμησης της Απάτης με την απόφαση της 1999/352/EK, ΕΚΑΧ της 28ης Απριλίου 1999.

- ❖ **Αποστολή** της OLAF ⁷⁵ είναι η προστασία των οικονομικών συμφερόντων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η καταπολέμηση της απάτης, της διαφθοράς και κάθε άλλης παράτυπης δραστηριότητας, συμπεριλαμβανομένων των παραπτώματων εντός των ευρωπαϊκών οργάνων. Επιδιώκοντας την εκπλήρωση αποστολής της με τρόπο υπεύθυνο, διαφανή και αποδοτικό από πλευράς κόστους, η OLAF αποβλέπει στην παροχή ποιοτικών υπηρεσιών στους πολίτες της Ευρώπης.
- ❖ **Μέθοδοι:** Η OLAF εκπληρώνει την αποστολή της διεξάγοντας, με πλήρη ανεξαρτησία, εσωτερικές και εξωτερικές έρευνες. Επίσης, οργανώνει τη στενή και τακτική συνεργασία μεταξύ των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών αποσκοπώντας στο συντονισμό των δραστηριοτήτων τους. Η OLAF παρέχει στα κράτη μέλη την απαιτούμενη στήριξη και τεχνογνωσία βοηθώντας τα στις δραστηριότητες τους για την καταπολέμηση της απάτης. Συμβάλλει επίσης στη χάραξη της στρατηγικής της Ευρωπαϊκής Ένωσης στον τομέα της καταπολέμησης της απάτης και αναλαμβάνει τις απαιτούμενες πρωτοβουλίες για την ενίσχυση της σχετικής νομοθεσίας.
- ❖ **Αρχές:** Οι δραστηριότητες της OLAF διεξάγονται με ακεραιότητα, αμεροληψία, επαγγελματισμό με γνώμονα το σεβασμό των δικαιωμάτων και των ελευθεριών των ατόμων, ενώ επιδιώκεται να είναι πλήρως συμβατές με τις νομοθετικές ρυθμίσεις

⁷⁵ Βλ. http://ec.europa.eu/anti_fraud/index_el.html, 2/12/2008

ΜΕΡΟΣ Β΄ : ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ - ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

7. ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΑΙ ΤΗΝ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΗΣ ΔΙΑΦΘΟΡΑΣ

Έχοντας πλέον αναλύσει σε προηγούμενα κεφάλαια της εργασίας το ελληνικό φορολογικό σύστημα και τη φορολογική διαδικασία, σε αυτό το κεφάλαιο θα κάνουμε μια κριτική θεώρηση του ελληνικού φορολογικού συστήματος και θα προσπαθήσουμε να δώσουμε προτάσεις για την βελτίωσή του, ώστε να μειωθούν «τα κενά» του συστήματος που αφήνουν το περιθώριο να αναπτυχθεί η φοροδιαφυγή και να υπάρχουν διεφθαρμένες συναλλαγές. Παρακάτω παραθέτουμε κάποια από τα βασικότερα χαρακτηριστικά ενός «καλού» φορολογικού συστήματος, τα οποία είναι τα εξής.⁷⁶

- ✓ Οικονομική αποτελεσματικότητα: αποτελεσματική κατανομή οικονομικών πόρων.
- ✓ Διοικητική απλότητα: να είναι απλό και φτηνό στη διαχείριση του.
- ✓ Ευκαμψία: να ανταποκρίνεται εύκολα στις μεταβαλλόμενες οικονομικές συνθήκες.
- ✓ Πολιτική υπευθυνότητα: οι φορολογούμενοι να μπορούν εύκολα να διαπιστώνουν τις υποχρεώσεις και τα δικαιώματά τους.
- ✓ Αμεροληψία: να είναι δίκαιο στη μεταχείριση διαφορετικών ατόμων.

7.1 Κριτική του ελληνικού φορολογικού συστήματος

Το ελληνικό φορολογικό σύστημα είναι ιδιαίτερα πολύπλοκο και χρηρίζει πολλών αλλαγών, οι οποίες όμως πρέπει να γίνονται σταδιακά για να μπορέσει αυτό να ανταποκριθεί στις σύγχρονες ανάγκες της χώρας (μέλος ΟΝΕ). Η αναμόρφωση του φορολογικού συστήματος απαιτεί προσεκτικά βήματα, με στάδια πραγματοποίησης τους, αφού πρώτα υπάρχει η λαϊκή συναίνεση. Αυτή η

⁷⁶ Μελετητική ομάδα ΚΕΠΕ, *Κ.Κανελλόπουλος, Ι.Κουσουλάκος, Β.Ράπανος* σε συνεργασία *Κ.Κωστή, Αγγέλας Μακροπούλου*, Παραοικονομία και φοροδιαφυγή..., όπ.π., σ.98

αναμόρφωση θα πρέπει να ξεκινήσει εσωτερικά από τη βελτίωση της ποιότητας των υπηρεσιών και των ελεγκτικών μηχανισμών του κράτους, απαιτεί επίσης εκσυγχρονισμό και απλοποίηση των διαφόρων νόμων.

Οι όποιες απλοποιήσεις και αλλαγές στην φορολογική κλίμακα και τον φόρο εισοδήματος θα πρέπει να γίνουν σταδιακά ώστε να μην διαταραχθεί η κοινωνική συνοχή, ενώ σταδιακά θα πρέπει να προσδιοριστούν και οι απαλλαγές και ελαφρύνσεις, όπως και ο αριθμός των υπόχρεων προς δήλωση. Προτείνεται για παράδειγμα, να μην είναι υποχρεωμένοι να υποβάλλουν δήλωση φόρου εισοδήματος οι φορολογούμενοι που έχουν εισόδημα αποκλειστικά από μισθούς και συντάξεις. Επίσης ο υπολογισμός του φόρου εισοδήματος για μισθωτούς και συνταξιούχους να είναι αυτοματοποιημένος, με βάση τα στοιχεία μισθοδοσίας από τους εργοδότες και τα ασφαλιστικά ταμεία.

Στον τομέα των έμμεσων φόρων η κατάργηση του χαρτοσήμου και των λοιπών φόρων που έπλητταν την ανταγωνιστικότητα των ελληνικών προϊόντων, καθώς και η εφαρμογή επιβολής ΦΠΑ στα ακίνητα, με προϋποθέσεις, που μπήκαν σε εφαρμογή πρόσφατα, αποτελούν μέτρα προς τη σωστή κατεύθυνση.

Η μέχρι πρόσφατα εστίαση επιβολής της φορολογίας των ακινήτων στο επίπεδο της μεταβίβασης αντί της επιβολής άμεσου φόρου περιουσίας, ήταν κάτι που από τη φύση του έκανε το σύστημα άδικο και αναμφισβήτητα έπρεπε να αλλάξει, όπως και έγινε σε ορισμένο βαθμό. Η σταδιακή κατάργηση του φόρου μεταβίβασης ακινήτων και του φόρου κληρονομιάς με τον τετραπλασιασμό του αφορολόγητου ορίου στους κληρονόμους της Α' κατηγορίας, την ένταξη στην κατηγορία αυτή και των εγγονών του κληρονομούμενου κλπ είναι μέτρα προς τη σωστή κατεύθυνση. Όπως και η σταδιακή εντός μιας διετίας κατάργηση του τέλους χαρτοσήμου στα μισθώματα των κατοικιών.⁷⁷ Επιπλέον η πρόσφατη επιβολή του ενιαίου τέλους ακινήτων με χαμηλό φορολογικό συντελεστή και ευρεία φορολογική βάση με στόχο τη σταδιακή ενσωμάτωση σε αυτό το τέλος φόρων που έχουν ήδη καταργηθεί, σε αντικατάσταση του φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας αποτελεί θετικό βήμα. Αυτό διότι, δήλωση μεγάλης ακίνητης περιουσίας υπέβαλλαν οι ενσυνείδητοι μόνο φορολογούμενοι και μόνο ένα μικρό ποσοστό φορολογουμένων που υπάγονταν σ' αυτή την κατηγορία ενώ φοροδιέφευγε το μεγαλύτερο ποσοστό. Αντίθετα, με την υποχρεωτική πλέον υποβολή του εντύπου Ε9 στις Δ.Ο.Υ. και τη δήλωση των ακινήτων τους θα

⁷⁷ http://www.mnec.gr/el/press_office/DeltiaTypou/articles/article0740.html

φορολογηθούν όλοι πάνω από το αφορολόγητο όριο που σήμερα είναι 200.000 ευρώ. Προτείνεται δε, το παραπάνω αφορολόγητο όριο να αυξηθεί, όπως και το ενιαίο τέλος να αυξάνεται προοδευτικά από ένα ποσό και πάνω. Οι φόροι υπέρ τρίτων, χρήζουν και αυτοί μεταβολών και σταδιακής κατάργησης ή ένταξής τους στο φορολογικό σύστημα. Αυτοί προκαλούν παρενέργειες στις συναλλαγές με συνέπεια να αυξάνονται τα φαινόμενα διαφθοράς, γι' αυτό απαιτείται η αναμόρφωσή τους.

7.2 Γενικές διαπιστώσεις. Το μέγεθος φορολογικής επιβάρυνσης

Τα τελευταία χρόνια (μετά το 1995) και με την προσπάθεια ένταξης της χώρας στην ΟΝΕ, αυξήθηκαν τα φορολογικά βάρη, κυρίως λόγω αύξησης των εσόδων (και λιγότερο από την συγκράτηση των δαπανών). Η κύρια προσπάθεια στράφηκε στον περιορισμό της φοροδιαφυγής οδηγώντας την χώρα στο να έχει υψηλότερη επιβάρυνση από τον μέσο όρο των χωρών της Ε.Ε. Αν υπολογιστεί και το μέγεθος αυτών που φοροδιαφεύγουν τότε η επιβάρυνση είναι μεγαλύτερη. Αυτή η αύξηση όμως του φορολογικού βάρους θα πρέπει σταδιακά να αρχίσει να μειώνεται χωρίς να επηρεάζεται το δημοσιονομικό ισοζύγιο της χώρας, κάτι το οποίο είναι αναμενόμενο λόγω της καλής πορείας της ελληνικής οικονομίας και την συνεπαγόμενη αύξηση των φορολογικών εσόδων.

Αυτή η φορολογική ελάφρυνση είναι απαραίτητη όχι μόνο για την δικαιότερη κατανομή των φορολογικών βαρών, αλλά και για να επιτευχθεί η συναίνεση που είναι απαραίτητη για την αλλαγή του φορολογικού συστήματος, ενώ σίγουρα θα ενισχύσει και την ανταγωνιστικότητα των ελληνικών προϊόντων.

7.3 Διάρθρωση φορολογικής επιβάρυνσης

Στο ελληνικό φορολογικό σύστημα μεγάλη συμμετοχή έχουν οι εισφορές για κοινωνική ασφάλιση, υψηλότερη του μέσου όρου της ΕΕ. Αυτές παραβλάπτουν την ανταγωνιστικότητα των ελληνικών προϊόντων και μπορούν να μετακιλισθούν από τους εργοδότες αυξάνοντας τις τιμές. Οι εισφορές σε μια αναμόρφωση του φορολογικού συστήματος θα πρέπει να ληφθούν σοβαρά υπόψη.

Από την άλλη πλευρά οι φόροι εισοδήματος έχουν μικρή συμμετοχή (9,8%) του ΑΕΠ, με το ΦΕΦΠ να φτάνει σε συμμετοχή το 50% των άλλων χωρών, ενώ ο ΦΕΝΠ φτάνει αντίστοιχα στο 90%. Η συμμετοχή των έμμεσων φορών είναι υψηλότερη από

τον αντίστοιχο μέσο όρο των χωρών της ΕΕ και του ΟΟΣΑ, γεγονός που σημαίνει πιο άδικη κατανομή των φορολογικών βαρών.

Από άποψη είσπραξης των φορολογικών εσόδων η κεντρική διοίκηση εισπράττει το συντριπτικά μεγαλύτερο τμήμα τους, ενώ η σχέση άμεσων - έμμεσων φόρων είναι 40% - 60% με τον ΦΠΑ να αποτελεί το 1/3 των φορολογικών εσόδων του κράτους, όσο δηλαδή συνεισφέρουν μαζί ΦΕΦΠ και ΦΕΝΠ.

7.4 Φορολογικά έσοδα - δημόσιες δαπάνες - χρέος

Στην Ελλάδα μεταπολιτευτικά αυξήθηκαν (ως ποσοστό του ΑΕΠ) οι δημόσιες δαπάνες από 25% το 1975 στο 49%, χωρίς αντίστοιχη αύξηση των εσόδων. Το χρέος από 22% το 1975 εκτινάχθηκε στο 111% το 1996, τα τελευταία χρόνια η δημοσιονομική κατάσταση της χώρας βελτιώθηκε, αλλά περαιτέρω βελτίωση θα πρέπει να γίνει όχι με αύξηση του φορολογικού βάρους αλλά με την μείωση των δημοσίων δαπανών. Εδώ θα πρέπει να σημειωθεί ότι οποιεσδήποτε φορολογικές αλλαγές θα πρέπει να λαμβάνουν υπόψη και τις παραπάνω τάσεις και αντίστροφα.

7.5 Πολυπλοκότητα διαδικασιών εφαρμογής - είσπραξης φόρων.

Το ζήτημα αυτό αφορά τις διαδικαστικές διατάξεις οι οποίες δεν έχουν εναρμονιστεί, με αποτέλεσμα το δημοσιονομικό κόστος και το κόστος συμμόρφωσης των πολιτών να είναι υψηλά. Η πολυπλοκότητα του φορολογικού συστήματος αφορά:

- ❖ Τις διαδικασίες ελέγχου και βεβαίωσης των φόρων,
- ❖ Τον τομέα είσπραξης των φορολογικών εσόδων, όπου υπάρχει πολύπλοκο νομοθετικό πλαίσιο, οι προσαυξήσεις των ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεων προς το δημόσιο είναι υψηλές και η είσπραξη των εσόδων είναι παθητική, χωρίς να στηρίζονται σε συγκεκριμένες στρατηγικές και μηχανισμούς.

Ένα από τα αίτια της πολυπλοκότητας του ελληνικού φορολογικού συστήματος είναι η προσπάθεια πάταξης της φοροδιαφυγής η οποία είναι αρκετά εκτεταμένη στην χώρα μας. Για τον περιορισμό αυτής έχουν προσδιοριστεί πολλές υποχρεώσεις για τους φορολογούμενους, που οδηγούν σε αυτήν την πολυπλοκότητα. Αυτή όμως λειτουργεί και αντίστροφα, με την έννοια ότι οι πολλές διατάξεις και οι συνεχείς αλλαγές του φορολογικού μας συστήματος, οδηγούν και σε λάθη από άγνοια και αποτελούν έτσι ακόμα έναν προσδιοριστικό παράγοντα της φοροδιαφυγής. Οι προτάσεις για τον περιορισμό της φοροδιαφυγής έχουν να κάνουν:

1. Με τις απλοποιήσεις της νομοθεσίας και των διαδικασιών του φόρου,
2. Με την καλύτερη μηχανοργάνωση των υπηρεσιών και εκπαίδευση των υπαλλήλων,
3. Την βελτίωση της ακεραιότητας των ελεγκτικών υπαλλήλων.

7.6 Συνεχείς αλλαγές στην φορολογική νομοθεσία

Οι συνεχείς αλλαγές στην φορολογική νομοθεσία οι οποίες πολλές φορές γίνονται από μη σχετικά με το Υπουργείο Οικονομικών όργανα, προκαλούν δυσχέρειες τόσο στους φορολογικούς υπαλλήλους, όσο και στους φορολογούμενους οι οποίοι δεν μπορούν να παρακολουθήσουν τις συχνές αλλαγές. Αποτελούν επίσης φραγμό στην ανάληψη επιχειρηματικής δραστηριότητας και επενδύσεων.

Το φορολογικό σύστημα συγκροτείται από πολλές και μικρές επιβαρύνσεις που το περιπλέκουν και το δυσχεραίνουν. Ένας άλλος παράγοντας που συνδέεται με τη συγκρότηση του φορολογικού συστήματος είναι το **δυσνόητο της φορολογικής νομοθεσίας**. Αυτό αφορά τις συνεχείς τροποποιήσεις από διαφορετικά άτομα οι οποίες έγιναν χωρίς να υπάρχει ένα σύστημα, που σήμερα βρίσκονται διάσπαρτες σε πολλά νομοθετήματα, γεγονός που το κατέστησε δυσνόητο.

7.7 Σχέσεις διοίκησης - φορολογούμενων

Οι σχέσεις μεταξύ των υπαλλήλων της διοίκησης και των πολιτών είναι σε πολύ χαμηλό επίπεδο και δεν υπάρχει συνεργατικό πνεύμα. Είναι όμως ένα απαραίτητο συστατικό για την επιτυχία της αναμόρφωσης φορολογικού συστήματος. Οι άσχημες σχέσεις διοίκησης - φορολογουμένων οφείλονται κυρίως στην πολυπλοκότητα του φορολογικού συστήματος, οι οποίες οδηγούν σε άγνοια και τεταμένες σχέσεις και από τις δύο πλευρές. Η μείωση της πολυπλοκότητας του συστήματος, αλλά και η εκπαίδευση των υπαλλήλων σε θέματα επικοινωνίας θεωρείται ότι θα οδηγήσουν σε βελτίωση των σχέσεων και αντιμετώπιση της διαφθοράς. Πρέπει να δρομολογηθούν σημαντικές θεσμικές αλλαγές που να στοχεύουν στην καταπολέμηση της γραφειοκρατίας, την ενίσχυση της διαφάνειας και την αναβάθμιση των υπηρεσιών που παρέχονται στον πολίτη.

Αναλυτικότερα να στοχεύουν:

- στην αποτελεσματικότερη λειτουργία των δημόσιων υπηρεσιών και στην ταχύτερη εξυπηρέτηση των πολιτών κατά τις καθημερινές συναλλαγές τους με τη διοίκηση και

- στην απλούστευση των διοικητικών διαδικασιών και την αξιοποίηση της νέας τεχνολογίας.⁷⁸

7.8 Κατανομή φορολογικών βαρών και διανομή εισοδήματος.

Η κατανομή του φορολογικού βάρους στην Ελλάδα, δεν ανταποκρίνεται στις αρχές της οριζόντιας⁷⁹ και κάθετης⁸⁰ φορολογικής ισότητας. Αυτό οφείλεται:

Στην μεγάλη συμμετοχή των έμμεσων φόρων στα έσοδα του κράτους, που έχουν αντίστροφα προοδευτικό χαρακτήρα όπως επίσης και στην περιορισμένη προοδευτικότητα των άμεσων φόρων που οφείλεται:

- i. στην ύπαρξη εκπτώσεων που ωφελούν τις ανώτερες εισοδηματικά τάξεις,
- ii. στην ύπαρξη μιας σειράς απαλλαγών που γίνεται για κοινωνικούς λόγους,
- iii. στην ύπαρξη ενός σημαντικού αριθμού αυτοτελώς φορολογούμενων εισοδημάτων με ενιαίο συντελεστή π.χ. επιδόματα,
- iv. στην ύπαρξη πολλών τεκμηρίων για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και
- v. στην ύπαρξη εκτεταμένης φοροδιαφυγής.

7.9 Μια ευρεία φορολογική αναμόρφωση

Η αναμόρφωση ενός φορολογικού συστήματος είναι ένα έργο ιδιαίτερα δύσκολο γιατί πρόκειται για παρεμβάσεις σε ομάδες φορολογούμενων με ιδιαίτερα συμφέροντα και κεκτημένα. Σήμερα θεωρείται ότι είναι μια πολύ καλή ευκαιρία για ευρεία αναμόρφωση του. Αυτό οφείλεται στους εξής λόγους:

1. Είναι ευρύτερα αποδεκτό από την πλειοψηφία των φορολογουμένων και των Ελλήνων ότι το ελληνικό φορολογικό σύστημα παρουσιάζει πολλές αδυναμίες και ότι θα πρέπει να αναμορφωθεί.
2. Η δημοσιονομική κατάσταση της χώρας έχει βελτιωθεί τόσο όσο είναι απαραίτητο να μην προκληθεί ανισοκατανομή των φορολογικών βαρών και η αναμόρφωση να έχει σταδιακό και πιο εύκολο να υιοθετηθεί χαρακτήρα.

⁷⁸http://www.mnec.gr/export/sites/mnec/el/economics/budgets/ypoio_kratikos_proyp_2006/proyp06/PDFProyp06/1.4.pdf

⁷⁹ Δηλ. άτομα που βρίσκονται κάτω από ίδιες συνθήκες θα πρέπει να έχουν την ίδια φορολογική μεταχείριση, βλ. αναλυτικά Δ.Π. Καράγιωργας, Οι δημοσιονομικοί θεσμοί..., όπ.π., σ. 248-9

⁸⁰ Δηλ. άτομα που βρίσκονται κάτω από *ανόμοιες* συνθήκες θα πρέπει να έχουν διαφορετική φορολογική μεταχείριση, βλ. αναλυτικά Δ.Π. Καράγιωργας, Οι δημοσιονομικοί θεσμοί..., όπ.π., σ. 250-1

3. Η ίδια η οικονομική κατάσταση της χώρας η οποία έχει προσαρμοστεί στα νέα διεθνή δεδομένα, δίνει σήμερα περισσότερες δυνατότητες βελτίωσης και αναμόρφωσης του φορολογικού συστήματος.

Έτσι στην παρούσα φάση οι συνθήκες θεωρούνται περισσότερο ώριμες από ποτέ για την αναμόρφωση του φορολογικού συστήματος.

7.10 Επιδιώξεις φορολογικής αναμόρφωσης ως μέσο πάταξης της διαφθοράς

1. Η πρώτη βασική επιδίωξη που έχει διαπιστωθεί είναι το να απλουστευτεί το φορολογικό σύστημα και να πάψει να είναι τόσο πολύπλοκο. Η υπάρχουσα διοικητική πολυνομία και η συνακόλουθη αδυναμία του υπαλλήλου να υπαγάγει την εκάστοτε υπόθεση που χειρίζεται στο νομικό πλαίσιο που τη διέπει, οδηγούν σε επικαλύψεις και σύγχυση που συμβάλλουν στη δημιουργία αδιαφάνειας. Λόγω του πλήθους των ισχυουσών διατάξεων προβάλλει μια ολιγομελής ομάδα δημοσίων υπαλλήλων ως η μόνη ικανή για επίλυση των δυσχερειών και λήψη των αποφάσεων. Το μονοπώλιο αυτό της γνώσης είναι σύμμαχος της αντίληψης της κλειστής και αδιαφανούς διοίκησης. Μιας διοίκησης η οποία είναι δυνατό, υποβοηθούμενη πολλές φορές υπό το πρόσχημα της διακριτικής ευχέρειας της δράσης της και με γνώμονα το ιδιωτικό όφελος, να επιλύει μερικές μόνον από τις υποθέσεις των πολιτών και να καθυστερεί ή να αρνείται αναιτιολόγητα την επίλυση άλλων.
2. Ο δεύτερος σημαντικός στόχος είναι η προώθηση οικονομικών επιδιώξεων, όπως η βελτίωση της ανταγωνιστικότητας, η αύξηση της απασχόλησης και των επενδύσεων που μπορεί να πραγματοποιηθεί τόσο με παθητικά μέτρα (κατάργηση κάποιων φόρων), όσο και με ενεργητικά (φορολογικά κίνητρα). Η φοροδιαφυγή επηρεάζει σημαντικά την ανταγωνιστικότητα μιας επιχείρησης αφού η επιχείρηση που φοροδιαφεύγει μπορεί να πουλάει φθηνότερα το ίδιο προϊόν σε σύγκριση με μια άλλη επιχείρηση που δεν φοροδιαφεύγει.
3. Η δικαιότερη κατανομή του φορολογικού βάρους μεταξύ των διαφόρων εισοδηματικών ομάδων.
4. Η κατάργηση όλων των φόρων που αποφέρουν χαμηλά έσοδα και μπορεί να παραβλάπτουν την οικονομική δραστηριότητα.
5. Η απλοποίηση του θεσμικού πλαισίου και των διαδικασιών εφαρμογής.

6. Η μείωση των συντελεστών της φορολογίας και η κατάργηση των μη απολύτως αναγκαίων παρεκκλίσεων (απαλλαγές, εξαιρέσεις).
7. Η αποφυγή των τεκμαρτών και εξολογιστικών τρόπων προσδιορισμού της φορολογικής βάσης, η οποία πολλές φορές προκαλεί αδικίες.⁸¹

8. ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

Βασικό συμπέρασμα της προσέγγισης μας είναι ότι το μέγεθος της διαφθοράς και της φοροδιαφυγής είναι ιδιαίτερα μεγάλο στη χώρα μας και οι συνέπειες των φαινομένων πολλαπλές και πολύπλοκες. Οι επιπτώσεις αυτές είναι συνολικά αρνητικές και η αντιμετώπιση των φαινομένων αποτελεί βασική προτεραιότητα οικονομικής πολιτικής όλων των κυβερνήσεων και της σημερινής. Η αντιμετώπιση τους όμως απαιτεί, καταρχήν, μελέτη και διερεύνηση του μεγέθους και των επιπτώσεων των φαινομένων.

Για την αντιμετώπιση της διαφθοράς πρέπει, βεβαίως, να ληφθούν, με διακομματική συναίνεση, μέτρα νομοθετικά και διοικητικά ώστε να προστατευθεί αποτελεσματικά η δημόσια εν γένει περιουσία. Πρέπει να γίνει προσπάθεια να συμφιλώσουν τον πολίτη με το κράτος, γεγονός που θα επιφέρει ισορροπία στις μεταξύ των δύο σχέσεις και θα μετατρέψει την αμοιβαία δυσπιστία και καχυποψία σε περισσότερη κατανόηση και συνεργασία ώστε να βοηθήσουν το κράτος να μειώσει την φοροδιαφυγή και την παραοικονομία, που απορροφά ανεπίσημα μεγάλο μέρος του εθνικού εισοδήματος. Επίσης σημαντική είναι η εισαγωγή ενός συστήματος κοινωνικού ελέγχου και συμμετοχής του πολίτη στη δημόσια διοίκηση και διαχείριση των κοινών.⁸²

Πρέπει να γίνει αναδιάρθρωση εκείνων των υπηρεσιών στις οποίες παρατηρούνται σήμερα κρούσματα διαφθοράς. Να οργανωθεί συστηματική παρακολούθηση και διασταύρωση στοιχείων στις ευαίσθητες υπηρεσίες σχετικά με τις οικονομικές συναλλαγές. Να περιοριστούν δραστικά οι περιπτώσεις ευρείας διακριτικής ευχέρειας, να διασφαλιστεί ο ελεύθερος και με ίσους όρους ανταγωνισμός υποψηφίων, να καθιερωθεί η διαφάνεια, για να περιοριστούν οι

⁸¹ http://www.mnec.gr/el/press_office/istoriko_arxeio/omilies_synentefkseis/2002-04-10.html

⁸² Βλ. Κ. Κουτσούκης, Παθολογία της πολιτικής: όψεις της διαφθοράς στο νεοελληνικό κράτος, εκδ. Παπαζήση, σ.85

συμπαιγνίες και αθέμιτες συμπράξεις ή συνεννοήσεις, να προχωρήσει η ιδιωτικοποίηση ιδίως στους τομείς όπου παρατηρείται σπατάλη, όπου γίνονται κομματικοί διορισμοί και όπου η διαχείριση προϋποθέτει επιχειρηματικές πρωτοβουλίες και επιχειρηματική ευελιξία. Να ενταθεί και να επιταχυνθεί ο πειθαρχικός έλεγχος σε όλους τους τομείς με τον περιορισμό των παρελκυστικών μεθοδεύσεων και υπεκφυγών.

Για να παταχθεί η διαφθορά επιβάλλεται, επίσης, να επιχειρηθεί μια αποφασιστική εκστρατεία κατά της διαφθοράς στον δημόσιο χώρο, με ενημέρωση της κοινής γνώμης. Να αντιληφθούν όλοι τη σοβαρότητα και την έκταση του προβλήματος, με επισήμανση των κινδύνων, τόσο για την οικονομία και τις συναλλαγές, όσο και για τα δικαιώματα του ανθρώπου και τους θεσμούς στους οποίους στηρίζεται η νομιμότητα και η δημοκρατία. Η ενημέρωση αυτή πρέπει να γίνει με εγκυκλίους της κυβέρνησης και των εισαγγελικών αρχών, που να αποσταλούν προς όλες τις υπηρεσίες του δημόσιου τομέα, με δημοσιότητα, μέσω και του Τύπου και των ΜΜΕ και με την ειλικρινή και κατηγορηματική διακήρυξη ότι τα φαινόμενα διαφθοράς θα πατάσσονται συστηματικά, χωρίς καμιά εκ των υστέρων νομιμοποίηση και με πρόσκληση προς τις αρχές και τους πολίτες να μην τα ανέχονται και να τα καταγγέλλουν.⁸³

Η αξιοκρατική στελέχωση της δημόσιας διοίκησης είναι φυσικό να συνοδεύεται από αξιοπρεπείς αποδοχές, οι οποίες προσελκύουν και αντίστοιχο αξιόλογο δυναμικό.⁸⁴ Αφού η πάγια τακτική των εκάστοτε κυβερνήσεων να διορίζουν υπαλλήλους βάσει κομματικών-πελατειακών κριτηρίων και όχι αντικειμενικής αξιολόγησης έχει ως συνέπεια τη στελέχωση των δημοσίων υπηρεσιών από άτομα στερούμενα των απαραίτητων προσόντων, που θα δώσουν στη διοικητική μηχανή το εύρος και τη γνώση ώστε να προσαρμοστεί στις μεταρρυθμίσεις που απαιτούνται για τον εκσυγχρονισμό της.

Ο έλεγχος των δημόσιων οικονομικών υπηρεσιών πρέπει να είναι παράλληλος με την καταπολέμηση των γενεσιουργών αιτιών της διαφθοράς και της κακοδιοίκησης. Η μακροπρόθεσμη προσπάθεια οφείλει να στραφεί σε ευρύτερες

⁸³ http://www.media.uoa.gr/sas/issues/15_issue/mathias.html , 04/03/2009

⁸⁴ Κλ.Κουτσούκης- Π.Σκλιάς, Διαφθορά και σκάνδαλα στη δημόσια διοίκηση..., όπ.π., σ. 725

θεσμικές μεταρρυθμίσεις για τον εκσυγχρονισμό και τον εκδημοκρατισμό της τοπικής αυτοδιοίκησης και επομένως, και του κράτους και του πολιτικού συστήματος. Η καταπολέμηση της διαφθοράς δεν στηρίζεται ασφαλώς μόνο στην καταστολή αλλά και στην πρόληψη, ίσως μάλιστα ιδιαίτερα σε αυτήν. Ο στόχος είναι άλλωστε όχι περισσότεροι έλεγχοι, αλλά βελτίωση και εξορθολογισμός των υπαρχόντων ώστε να είναι καταλληλότεροι και επομένως αποτελεσματικότεροι.⁸⁵

Είναι σημαντικό να σημειωθεί ότι στην υπόθεση της διαφθοράς, μεγάλο μέρος της ευθύνης φέρουν οι πολίτες, οι οποίοι, αν και καταδικάζουν τη διεφθαρμένη διοίκηση, στην πραγματικότητα κάνουν ό,τι μπορούν για να αποκομίσουν οφέλη από το πνεύμα χαλάρωσης και σύγχυσης που χαρακτηρίζει την παρακμή των θεσμών (π.χ. φοροδιαφυγή).

Έχοντας αναλύσει το φαινόμενο της διαφθοράς και της φοροδιαφυγής σε όλα τα προηγούμενα κεφάλαια της εργασίας καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι η διαφθορά στις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες είναι σε μεγάλο βαθμό αποτέλεσμα της φοροδιαφυγής. Παρά τα μέτρα που έχουν παρθεί κατά διαστήματα τα τελευταία χρόνια προς τη σωστή κατεύθυνση για την αντιμετώπισή της, έχει περιοριστεί σε μικρό βαθμό. Παραδείγματα τέτοιων μέτρων είναι η επιβολή της αντικειμενικής αξίας των ακινήτων⁸⁶, με την οποία έχει περιοριστεί σημαντικά η φοροδιαφυγή και κατ' επέκταση η διαφθορά στο φόρο κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών και μεταβιβάσεων ακινήτων⁸⁷, η αντικειμενικοποίηση των προστίμων του Κ.Β.Σ.⁸⁸, η σύνταξη κτηματολογίου, η μείωση των συντελεστών φόρου εισοδήματος στα φυσικά και νομικά πρόσωπα, ο περιορισμός της γραφειοκρατίας με την εισαγωγή του ηλεκτρονικού συστήματος (TAXIS⁸⁹, έκδοση λιγότερων πιστοποιητικών π.χ. φορολογικής ενημερότητας⁹⁰). Πλην όμως, τα μέτρα αυτά θα μπορούσαν να είναι

⁸⁵ politessedrasi.files.wordpress.com/2008/12/ita.doc, 20/3/2009

⁸⁶ Βλ. άρθρο 41 ν.1249/82

⁸⁷ Μελετητική ομάδα ΚΕΠΕ, *Κ.Κανελλόπουλος, Ι.Κουσουλάκος, Β.Ράπανος* σε συνεργασία *Κ.Κωστή, Αγγέλας Μακροπούλου*, Παραοικονομία και φοροδιαφυγή..., όπ.π., σ.122

⁸⁸ Βλ. άρθρο 5 ν. 2523/97 Κ.Φ.Κ.

⁸⁹ Π.χ. ηλεκτρονική υποβολή δήλωσης Φ.Ε, Φ.Π.Α, κ.τ.λ.

⁹⁰ Δηλ. με βάση το εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος, ο υπόχρεος είναι φορολογικά ενήμερος για είσπραξη χρημάτων, μεταβίβαση ακινήτου και για κάθε άλλη νόμιμη χρήση για διάστημα τουλάχιστον 3 μηνών, χωρίς να χρειάζεται να μεταβαίνει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. για λήψη πιστοποιητικού φορολογικής ενημερότητας μέσα σ' αυτό το διάστημα.

περισσότερα και γενναιότερα. Παρακάτω παραθέτω τις προσωπικές μου προτάσεις για την βελτίωση του φορολογικού συστήματος και καλύτερη οργάνωσή του που στοχεύουν στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και κατ' επέκταση της διαφθοράς:

1. Το Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών θα μπορούσε να επιβάλλει στις επιχειρήσεις, να υπάρχει ηλεκτρονική διασύνδεση των στοιχείων που εκδίδουν με την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Με αυτό τον τρόπο θα περιοριζόταν η φοροδιαφυγή στις επιχειρήσεις αφού ό,τι ποσά θα αναγράφονταν στα στοιχεία της επιχείρησης θα φαίνονταν απευθείας και στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Επίσης με αυτό τον τρόπο θα μειωνόταν και ο φόρτος εργασίας της θεώρησης των στοιχείων που δεν θα χρειαζόταν πλέον να γίνεται από τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ.
2. Θα μπορούσε να αυξηθεί το ποσοστό της έκπτωσης δαπανών που αφαιρείται από το συνολικό εισόδημα ή από το φόρο. Έτσι θα υπάρχει μεγαλύτερο κίνητρο ζήτησης απόδειξης λιανικής πώλησης και παροχής υπηρεσίας από τους καταναλωτές διότι θα έχουν μεγαλύτερα αντισταθμιστικά οφέλη. Όπως γίνεται ήδη με τους κλάδους των αποδείξεων της δαπάνης παροχής υπηρεσιών (δεξιώσεων, γυμναστηρίων, υδραυλικών, ηλεκτρολόγων κ.τ.λ.) των οποίων η έκπτωση σήμερα είναι 40%, ενώ θα μπορούσε να είναι ακόμη μεγαλύτερη.
3. Η παραπάνω πρόταση θα μπορούσε να επεκταθεί και σε περισσότερους κατηγορίες δαπανών και κυρίως σε αυτούς που φοροδιαφεύγουν σε μεγαλύτερο ποσοστό (π.χ. τιμαλή, πετρελαιοειδή κ.ά.)
4. Να δοθούν μεγαλύτερα κίνητρα για επενδύσεις. Για παράδειγμα, να μην φορολογούνται τα κέρδη που χρησιμοποιούνται για επενδύσεις, μετά από έλεγχο τους ότι χρησιμοποιήθηκαν για αυτό το σκοπό.
5. Η μείωση του χρόνου έκδοσης των απαραίτητων πιστοποιητικών και άλλων εγγράφων που εκδίδονται από τις Δ.Ο.Υ. σε λιγότερες από 15 ημέρες που ισχύει σήμερα, σε περιπτώσεις που χρειάζεται έλεγχος και η άμεση έκδοσή τους σε περιπτώσεις που δεν χρειάζεται έλεγχος π.χ. αντίγραφα δηλώσεων και λοιπών εσωτερικών εγγράφων της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Διότι οι υπέρμετρες καθυστερήσεις στη διεκπεραίωση των υποθέσεων που εκκρεμούν, δημιουργούν τις προϋποθέσεις της κάθε λογής συναλλαγή του πολίτη με τη διοίκηση. Η δε αρνητική απάντηση στο αίτημα έκδοσης κάποιου εγγράφου να συνοδεύεται με πλήρη αιτιολογία και επιπλέον να υποδεικνύεται μέσα στα πλαίσια του νόμου ο τρόπος με τον οποίο θα μπορούσε να ικανοποιηθεί το αίτημα του κάθε φορολογούμενου (π.χ. σε αδυναμία έκδοσης φορολογικής ενημερότητας

λόγω οικονομικής οφειλής, να αναφέρεται το ποσό που πρέπει να καταβληθεί άμεσα για την έκδοσή της).

6. Η όσο το δυνατόν λιγότερη άμεση επαφή του πολίτη με τις υπηρεσίες και στην προκειμένη περίπτωση με τις Δ.Ο.Υ. ώστε να μειωθούν οι πιθανότητες μη νόμιμης συναλλαγής του πολίτη με αυτές. Σε αυτό μπορούν να συνεισφέρουν τα ηλεκτρονικά μέσα και η τεχνολογία. Γίνεται ήδη μια προσπάθεια μέσω του συστήματος TAXIS αλλά δεν έχει φτάσει ακόμα στα επιθυμητά αποτελέσματα. Π.χ. να αποφεύγονται, όπου είναι εφικτό, οι έλεγχοι στην έδρα των επιχειρήσεων και να στέλνονται τα βιβλία αυτών για έλεγχο στις Δ.Ο.Υ. Όταν δεν είναι δυνατό δε το παραπάνω, προτείνεται να γίνονται οι επιτόπιοι έλεγχοι των επιχειρήσεων με παραπάνω από έναν ελεγκτή.
7. Η αυτόματη τιμαριθμοποίηση τόσο της φορολογικής κλίμακας όσο και των εξαιρέσεων και φοροαπαλλαγών, ώστε να αποφεύγεται η υπερφορολόγηση λόγω πληθωρισμού. Αυτό το φαινόμενο αφορά τον πληθωρισμό με τον οποίο χωρίς να αυξηθεί το πραγματικό εισόδημα ή η φορολογητέα ύλη (είτε καθόλου είτε όχι στον ίδιο βαθμό) αναγκάζονται οι φορολογούμενοι να επιβαρύνονται με περισσότερο φόρο. Διότι ο πληθωρισμός μειώνει σε πραγματικούς όρους τις φορολογικές ελαφρύνσεις και τα ελάχιστα όρια συντήρησης όταν αυτές δεν προσαρμόζονται τιμαριθμικά, όπως επίσης επιβαρύνει αναλογικά τα εισοδήματα των μισθωτών και συνταξιούχων που είναι σταθερά ή δεν προσαρμόζονται με τους ίδιους ρυθμούς.

Όλα αυτά όμως, δεν δύναται να εφαρμοστούν όταν δεν υπάρχει φορολογική συνείδηση του πολίτη. Με την προϋπόθεση βέβαια να νοιώθει ότι το φορολογικό σύστημα είναι δίκαιο και δεν επιβραβεύει την ασυδοσία των φοροφυγάδων απογοητεύοντας τους συνεπείς φορολογούμενους.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΒΙΒΛΙΑ

1. *Ι. Βαβούρας, Α. Κουτρης*, Παραοικονομία: η έκταση του φαινομένου στην Ελλάδα και το εξωτερικό, εκδ. Παπαζήση, Αθήνα 1991
2. *Ι. Βαβούρας, Γ. Μανώλας*, Η παραοικονομία στην Ελλάδα και τον κόσμο, εκδ. Παπαζήσης, Αθήνα 2004
3. *Θ. Γεωργακόπουλος*, Δημόσια Οικονομική, εκδ. Το οικονομικόν, 1994
4. *Χ. Δημόπουλος*, Η διαφθορά, Νομική βιβλιοθήκη, εκδ.2005
5. *Μ. Δωρής*, Οι φόροι των επιχειρήσεων, σημειώσεις η' εξαμήνου, Πάντειο Πανεπιστήμιο
6. *Κ. Κανελλόπουλος, Ι. Κουσουλάκος, Β. Ράπανος* σε συνεργασία *Κ. Κωστή, Αγγέλας Μακροπούλου*, Παραοικονομία και φοροδιαφυγή: Μετρήσεις και οικονομικές επιπτώσεις, εκδ. Κέντρο προγραμματισμού και οικονομικών ερευνών, Αθήνα 1995
7. *Δ. Π. Καραγιωργας*, Οι δημοσιονομικοί θεσμοί, εκδ. Παπαζήσης, Αθήνα 1981
8. *Δ.Π. Καραγιωργας*, Οι οικονομικές λειτουργίες του κράτους, εκδ. Παπαζήσης, Αθήνα
9. *Ι.Π. Κάρκαλης*, Αντιδιαφθορά & Ελεγκτικό συνέδριο, εκδ. Σάκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2005
10. *Κέντρο προγραμματισμού και οικονομικών ερευνών*, εισηγήσεις επί μεταρρυθμίσεως του ελληνικού φορολογικού συστήματος, Αθήνα 1967
11. *Κ.Σ. Κουτσούκης*, παθολογία της πολιτικής: όψεις της διαφθοράς στο νεοελληνικό κράτος, εκδ. Παπαζήση, Αθήνα
12. *Κλ. Κουτσούκης- Π. Σκλιάς (επιμέλεια)*, Διαφθορά και σκάνδαλα στην Δημόσια Διοίκηση και την πολιτική, Ι. Σιδέρης, Αθήνα 2005
13. *Α.Σ. Κράτση*, Φορολογία εισοδήματος, πρακτικά φορολογικά βοηθήματα
14. *Ελισάβετ Μπέσιλα-Μακρίδη*, Ο έλεγχος της διοίκησης, εκδ. Σάκουλα, τόμος II, 2006
15. *Πιερ Λασκούμ*, Διαφθορά, εκδ. Καστανιώτη, Αθήνα 2001
16. *Αλεξάνδρα Π. Νικολοπούλου(επιμέλεια)*, Κράτος και Διαφθορά, εκδ. Ι.Σιδέρης, Αθήνα 1998
17. *Α.Παπαδόπουλος*, Σχέδια εργασίας φορολογικού ελέγχου, εκδ. Φορολογιστική, Αθήνα 1998

18. Ν. Τάτσος, Το φορολογικό σύστημα σαν μέσο άσκησης κοινωνικής πολιτικής: η έννοια των φορολογικών δαπανών, Αθήνα 1988
19. Ν. Τάτσος, Φορολογική αποκέντρωση, Ελληνική εταιρία τοπικής ανάπτυξης και αυτοδιοίκησης, Επιστημονικές μελέτες Ι, Αθήνα 1987
20. Κ.Δ. Φινοκαλιώτης, Η αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης και το Σύνταγμα, εκδ. Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη 1985
21. Κ.Δ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό δίκαιο: ουσιαστικό μέρος, φορολογική διαδικασία, φορολογική δικονομία, εκδ. Σάκκουλας, Αθήνα 2005

ΠΕΡΙΟΔΙΚΑ

22. Οικονομικός Ταχυδρόμος, αρ. φύλλου 35/27-8-1987, ανάτυπο, σ.5

ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ

23. <http://www.capital.gr/news>
24. <http://www.taxheaven.gr/>
25. <http://el.wikipedia.org/wiki/>, 15/11/2008
26. http://www.transparency.org/policy_research/surveys_indices/gcb
27. <http://www.transparency.gr>, 10/11/2008
28. <http://www.iospress.gr/megalo2002/megalo20021214.htm>, 9/12/02
29. <http://portal.kathimerini.gr/> 05/10/2008
30. <http://www.ekathimerini.gr/>, 02/03/2009
31. <http://www.gedd.gr>
32. <http://anamorfosis.net/blog/>
33. <http://www.tovima.gr/default.asp>
34. <http://www.e-tipos.com/newsitem>, 23/04/09
35. <http://news.kathimerini.gr/>, ημερ.δημοσ: 11/12/2005
36. <http://www.hellenicnavy.gr/OE.pdf>, 03/03/2009
37. <http://www.seedd.gr>, 02/04/2009
38. <http://www.ypee.gr/>
39. <http://www.taxad.gr/index>.
40. <http://www.mnec.gr/>, 05/03/09
41. <http://www.consilium.europa.eu/>, 14/11/2008
42. http://www.coe.int/t/dg1/greco/default_en.asp, 15/11/2008

43. http://ec.europa.eu/anti_fraud/index_el.html, 2/12/2008

ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ

44. Άρθ. 3, 4 του Ν. 2343/1995 (ΦΕΚ 211 Α').

45. Άρθ. 78 παρ.1 του Συντάγματος.

46. Άρθ.21 παρ.4 π.δ.16/1989

47. Άρθ. 6 παρ.1, 13 παρ.1, 14, 16, 17 του Ν. 3610/2007

48. Άρθ. 30 του Ν. 3296/2004 (ΦΕΚ Α 253/14-10-2004)

49. Άρθ. 5 του Ν. 2523/97 Κ.Φ.Κ.

50. Άρθ. 41 του Ν.1249/82

51. ΣτΕ, 576/95.

52. ΣτΕ, 3029/81

53. Α.Π. 1011236/3175/ΔΕ-Β/1.2.2007 (ΦΕΚ 174/ΒΑ/9.2.2007)

54. Άρθ. 66 ,67, 68, 69, 74, 86, 93, 96 του Ν.2238/1994

55. Άρθ. 40, 43, 47 του Ν. 1642/86

56. Άρθ. 36, 37, 38, 39 του Ν. 3693/2008

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Ι

Η φορολογική αρχή εκδίδει έγκυρα τις ατομικές διοικητικές πράξεις με τις οποίες καταλογίζεται φόρος ή επιβάλλεται πρόστιμο (κύρωση).

Σημαντικό ρόλο διαδραματίζει και η νομολογία των δικαστηρίων, η οποία διαμορφώνει αρχές υπό τις οποίες η φορολογική αρχή εκδίδει νομίμως τις σχετικές διοικητικές πράξεις επιβολής φόρου, προστίμου κλπ.

Η έλλειψη ενιαίας διοικητικής φορολογικής διαδικασίας γίνεται φανερή και από την χρήση διαφορετικών όρων για την καταλογιστική του φόρου πράξη (πράξη προσδιορισμού αποτελέσματα, φύλλο ελέγχου, πράξη επιβολής τελών χαρτοσήμου). Κατά συνέπεια η ανάλυση που ακολουθεί θα περιοριστεί στους βασικούς μόνο κανόνες της διοικητικής φορολογικής διαδικασίας, χωρίς να επιδιώκεται η εξέταση ειδικών διατάξεων, που άλλωστε μεταβάλλονται ή και καταργούνται συχνά.

1.1 Η πράξη επιβολής του φόρου ή του προστίμου και η έννοια της βεβαίωσης

Κεντρική σημασία στην φορολογική διαδικασία κατέχει η έννοια της πράξης επιβολής του φόρου. Βάσει της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της νομιμότητας του φόρου (άρθρο 78 Συντ.), η φορολογούσα αρχή εκδίδει τις σχετικές ατομικές διοικητικές πράξεις στα πλαίσια του νόμου. Με την ατομική διοικητική πράξη καταλογισμού του φόρου εξατομικεύεται από άποψη υποκειμένου και αντικειμένου ο γενικός και απρόσωπος κανόνας δικαίου που θεσπίζει το φόρο.

Η εξατομίκευση αυτή γίνεται από την αρμόδια φορολογική αρχή με βάση είτε τη δήλωση που υπέβαλε ο φορολογούμενος είτε, εφόσον επακολογήσει έλεγχος, την έκθεση του ελέγχου, στην οποία οι ελεγκτικές αρχές αναφέρουν τις τυχόν παραβάσεις του φορολογούμενου. Με βάση τα στοιχεία που αναφέρονται στη δήλωση ή εκείνα που προέκυψαν κατά τον έλεγχο, η φορολογική αρχή εκδίδει την εκτελεστική διοικητική πράξη⁹¹ με την οποία καταλογίζεται σε ορισμένο πρόσωπο, ο αναλογών φόρος και οι τυχόν άλλες επιβαρύνσεις, για συγκεκριμένο φορολογικό έτος. Η σχετική πράξη είναι έγγραφη, για να μπορεί να έχει πλήρη γνώση ο υπόχρεος, αλλά και να είναι δυνατός ο έλεγχος της νομιμότητας της, κοινοποιείται δε στο φορολογούμενο⁹².

Με την ατομική διοικητική πράξη επιβολής του φόρου ή του προστίμου συνδέεται η *εν ευρεία έννοια βεβαίωση*, καθόσον με την πρώτη προσδιορίζεται ο υπόχρεος και το οφειλόμενο ποσό του φόρου ή του προστίμου, ενώ με τη σύνταξη του χρηματικού καταλόγου (εν ευρεία έννοια βεβαίωση), βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή. Η εν ευρεία έννοια βεβαίωση προϋποθέτει την απόκτηση του τίτλου βεβαίωσης. Το πότε υφίσταται τίτλος βεβαίωσης προβλέπεται για κάθε φόρο στο σχετικό νόμο. Χαρακτηριστικό παράδειγμα συνιστά η φορολογία εισοδήματος:

Ειδικότερα σύμφωνα με το άρθρο 74 του ν. 2238/94 η αρμόδια φορολογική αρχή προβαίνει στην βεβαίωση του φόρου που προκύπτει .

⁹¹ Θα πρέπει να διευκρινισθεί ότι η φορολογική διοίκηση είναι δυνατό να εκδίδει μη εκτελεστές διοικητικές πράξεις, όπως η πράξη με την οποία η φορολογική αρχή, κατόπιν αιτήσεως ενδιαφερόμενου, γνωστοποιεί τις απόψεις της για την έννοια και την έκταση εφαρμογής φορολογικής διάταξης (πράξη πληροφοριακού χαρακτήρα) ΣτΕ, 576/95.

⁹² Η έγκυρη κοινοποίηση είναι κρίσιμη όχι μόνο σε σχέση με την άσκηση της προσφυγής αλλά και σε σχέση με την παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου προς επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

α) Με βάση τη σχετική *δήλωση του φορολογούμενου*, που συνιστά τίτλο βεβαίωσης. Στην περίπτωση αυτή εκδίδεται εκκαθαριστικό σημείωμα με το οποίο προσδιορίζεται ο οφειλόμενος από το φορολογούμενο φόρος.

β) Με βάση το *φύλλο ελέγχου*. Το φύλλο ελέγχου εκδίδεται σε περίπτωση που είτε δεν υποβληθεί από τον υπόχρεο φορολογική δήλωση, είτε υποβληθεί ανακριβής. Στην περίπτωση αυτή το *φύλλο ελέγχου συνιστά τίτλο βεβαίωσης*, εφόσον είτε δεν ασκήθηκε κατ' αυτού προσφυγή⁹³ είτε αυτή ασκήθηκε εκπρόθεσμα.

γ) Σε περίπτωση που επήλθε εξώδικη επίλυση της διαφοράς (φορολογικός συμβιβασμός) είτε και δικαστικός συμβιβασμός, *τίτλο βεβαίωσης αποτελεί το σχετικό πρακτικό συμβιβασμού*.

δ) Τέλος εφόσον μετά την άσκηση προσφυγής εκδοθεί *δικαστική απόφαση*, αυτή συνιστά *τίτλο βεβαίωσης*.

Εξάλλου σε σχέση με το ΦΠΑ, το άρθρο 43 του ν. 1642/86 προβλέπει ότι η βεβαίωση του φόρου γίνεται από το δημόσιο ταμείο με *βάση τη δήλωση*, που υποβάλλει ο υπόχρεος ή από τον οικονομικό έφορο, στις περιπτώσεις που εκδίδεται *πράξη προσδιορισμού του φόρου*, η οποία έγινε οριστική λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης της προσφυγής, ή εκδίδεται *προσωρινή πράξη προσδιορισμού του φόρου* ή *πρακτικό διοικητικής επίλυσης της διαφοράς* ή οριστική απόφαση διοικητικού δικαστηρίου ή *πρακτικό δικαστικού συμβιβασμού*.

Γίνεται συνεπώς αντιληπτό ότι παρά τις διαφορές των όρων υφίσταται αντιστοιχία των πράξεων που συνιστούν τίτλο βεβαίωσης (η δήλωση του φορολογούμενου, η μετά από έλεγχο έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου, το *πρακτικό του εξώδικου και δικαστικού συμβιβασμού και η δικαστική απόφαση* επί της ασηκωθείσας προσφυγής).

Εφόσον λοιπόν υφίσταται κατά νόμο τίτλος βεβαίωσης, η αρμόδια φορολογική αρχή προβαίνει στη σύνταξη *χρηματικών καταλόγων*. Με τον τρόπο αυτό περατώνεται η *εν ευρεία έννοια βεβαίωση*.

Τους χρηματικούς καταλόγους ο οικονομικός έφορος οφείλει να αποστέλλει στην ταμειακή υπηρεσία προκειμένου να γίνει η *εν στενή έννοια βεβαίωση του φόρου*. Ειδικότερα, το οφειλόμενο ποσό εγγράφεται στο βιβλίο εσόδων της αρμόδιας ΔΟΥ ως δημόσιο έσοδο, οπότε αρχίζει η διαδικασία είσπραξης του κατά τις διατάξεις του ΚΕΔΕ.

Ολοκληρώνοντας την αναφορά στις πράξεις που συνιστούν τίτλο βεβαίωσης θα πρέπει να σημειώσουμε ότι πέραν του *οριστικού*, το άρθρο 68 του ν. 2238/94 για το φόρο εισοδήματος προβλέπει την έκδοση *προσωρινού φύλλου ελέγχου, καθώς και συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου*.

Εξάλλου και το άρθρο 40 του ν. 1642/86 για το ΦΠΑ προβλέπει την έκδοση *προσωρινής πράξης προσδιορισμού* του φόρου, η οποία συνιστά τίτλο βεβαίωσης και εκτελεστή πράξη κατά της οποίας ο ενδιαφερόμενος δικαιούται να ασκήσει προσφυγή. Όπως σωστά έχει επισημανθεί, παρατηρείται μια καταχρηστική προσφυγή στην έκδοση προσωρινών πράξεων, όταν μάλιστα - αδικαιολόγητα - δεν προβλέπεται η αναστολή βεβαίωσης και είσπραξης του φόρου σε περίπτωση άσκησης προσφυγής.

⁹³ Εάν ασκηθεί προσφυγή αναστέλλεται εκ του νόμου συγκεκριμένο ποσοστό - ανάλογα με το φόρο - οπότε η αρμόδια αρχή προβαίνει στην προβεβαίωση του υπόλοιπου. (Στην φορολογία εισοδήματος π.χ. προβεβαιώνεται ποσοστό 20%).

1.2 Η φορολογική δήλωση

Η φορολογική δήλωση του κατά νόμο υπόχρεου, συνιστά εκπλήρωση υποχρέωσης δημοσίου δικαίου με την οποία ο φορολογούμενος γνωστοποιεί στη φορολογική αρχή τα αναγκαία στοιχεία για την εξατομίκευση του φορολογικού νόμου⁹⁴. Για το λόγο αυτό, η παράλειψη υποβολής της ή η ανακρίβεια του περιεχομένου της έχουν ως συνέπεια την επιβολή ποικίλων κυρώσεων. Εξάλλου, η φορολογική δήλωση δεν συνιστά μόνο υποβολή των κρίσιμων για τη φορολογική ενοχή στοιχείων αλλά και τίτλο βεβαιώσεως του φόρου.

Η δήλωση πρέπει να υποβάλλεται από τον κατά νόμο υπόχρεο, σε περίπτωση δε που ο υπόχρεος είναι ανήλικος ή στερείται δικαιοπρακτικής ικανότητας (λόγω ψυχικής νόσου), η δήλωση υποβάλλεται από εκείνον που τον εκπροσωπεί κατά νόμο.

Στην περίπτωση υποβολής φορολογικών δηλώσεων από εταιρείες, αυτές πρέπει να υποβάλλονται από τους - κατά το καταστατικό - εκπροσώπους τους. Αξίζει να σημειωθεί ότι με το ν. 2065/92 προβλέπεται η συνυπογραφή των φορολογικών δηλώσεων από τον υπεύθυνο του λογιστηρίου, ο οποίος μάλιστα ευθύνεται για τυχόν ανακρίβειες κατά τις διατάξεις του ν. 1599/86 περί ψευδούς δηλώσεως.

Η δήλωση εξάλλου οφείλει να υποβάλλεται εντός της προβλεπόμενης από το νόμο προθεσμίας, η μη τήρηση της οποίας επιφέρει την επιβολή προστίμου, πρόσθετων φόρων κλπ.

1.3 Κυρώσεις σχετικές με τη φορολογική δήλωση

Όπως ήδη αναφέρθηκε, με τη φορολογική δήλωση ο κατά νόμο υπόχρεος παρέχει στην φορολογούσα αρχή τις απαραίτητες πληροφορίες για την έκδοση των καταλογιστικών του φόρου πράξεων. Λόγω του πλήθους των συναλλακτικών πράξεων, οι οποίες καθιδρύνουν τη φορολογική ενοχή, υφίσταται πραγματική αδυναμία «σύλληψης» των φορολογητέων πράξεων, χωρίς την «σύμπραξη» των κατά νόμο υπόχρεων και ειδικότερα τη φορολογική δήλωση. Για το λόγο αυτό ο νομοθέτης συνδέει την υποβολή και την ακρίβεια των δηλώσεων με ποικίλες κυρώσεις. Δεν αρκείται όμως ο νομοθέτης στην πρόβλεψη σχετικής υποχρέωσης για τους υπόχρεους του φόρου. Σε αρκετές περιπτώσεις επεκτείνει την υποχρέωση αυτή και σε τρίτα πρόσωπα, που συμπράττουν στις συναλλακτικές πράξεις που συνδέονται με φορολογική υποχρέωση. Έτσι π.χ. οι συμβολαιογράφοι, υποχρεούνται να αποστέλλουν τα συμβόλαια αγοραπωλησιών, δωρεών κλπ στην αρμόδια φορολογική αρχή. (ν. 1882/90).

Με στόχο τον εξαναγκασμό στην υποβολή των σχετικών δηλώσεων, ο νόμος προβλέπει σειρά κυρώσεων σε περίπτωση μη τήρησης της υποχρέωσης αυτής. Οι κυρώσεις αυτές διακρίνονται σε:

α) Κυρώσεις μη υποβολής της φορολογικής δήλωσης. Έτσι ο ν. 2238/94 (άρθρο 86) προβλέπει τον καταλογισμό πρόσθετου φόρου και προστίμου, σε περίπτωση μη υποβολής. Ήδη το άρθρο 1 του ν. 2523/97 προβλέπει τον καταλογισμό πρόσθετου φόρου για μη υποβολή δήλωσης (2,5% επί του οφειλόμενου φόρου ανά μήνα).

Πρόσθετος φόρος και πρόστιμο επιβάλλονται και σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης ΦΠΑ (αρθρ. 47 του ν. 1642).

⁹⁴ Η δήλωση του φορολογούμενου δεσμεύει τη φορολογούσα αρχή, η οποία δεν μπορεί να προσδιορίσει φορολογητέα ύλη μικρότερη της δήλωσης. ΣτΕ *3029/81.

β) Κυρώσεις λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης. Στην περίπτωση αυτή ο νομοθέτης συνδέει τις κυρώσεις με τη μη τήρηση από πλευράς του υπόχρεου των προθεσμιών που θέτει ο νόμος για την υποβολή της δήλωσης. Έτσι σε περίπτωση εκπρόθεσμης δήλωσης ΦΠΑ καταλογίζεται πρόσθετος φόρος σε ποσοστό 2,5% για κάθε μήνα, και πρόστιμο που κυμαίνεται μεταξύ του 10% και του 100% του οφειλόμενου φόρου, σε περίπτωση που η δήλωση υποβληθεί μετά πάροδο δέκα μηνών από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης (αρθρ. 47 του ν. 1642), όπως τροποποιήθηκε με το ν. 2523/97. Πρόσθετος φόρος (1,5%) προβλέπεται και στην περίπτωση εκπρόθεσμης δήλωσης φόρου εισοδήματος.

γ) Κυρώσεις λόγω ανακρίβειας της δήλωσης. Εδώ ο νομοθέτης συνδέει τις κυρώσεις με την παραβίαση της υποχρέωσης του φορολογούμενου για «ακριβή» δήλωση των στοιχείων που υποβάλλει. Οι κυρώσεις μάλιστα στην περίπτωση αυτή δεν συναρτώνται από την ύπαρξη ή μη υπαιτιότητας του φορολογούμενου. Εύλογα, στην περίπτωση αυτή, ο νομοθέτης, κατ' εφαρμογή της αρχής της αναλογικότητας, συνδέει την κύρωση με το μέγεθος της ανακρίβειας. Για το λόγο αυτό κρίσιμο στοιχείο είναι η διαφορά μεταξύ της δηλωθείσας από την εν τέλει προσδιορισθείσα φορολογητέα ύλη ή η διαφορά μεταξύ του φόρου που δηλώθηκε και εκείνου που προσδιορίστηκε από τη φορολογούσα αρχή. Πέραν των κυρώσεων αυτών ο νομοθέτης με σειρά διατάξεων έχει προβλέψει την επιβολή και άλλων κυρώσεων. Έτσι π.χ. με το άρθρο 42 του ν. 820/78 (ήδη άρθρο 15 του ν. 2523/97) προβλέφθηκε η υποχρέωση του Διοικητικού Εφετείου να απαγγέλλει σε βάρος του υπόχρεου του φόρου την απώλεια του δικαιώματος συμμετοχής σε δημοπρασίες του Δημοσίου, τη στέρηση του δικαιώματος λήψεως άδειας οδηγού, την απώλεια του δικαιώματος λήψης πιστοποιητικού φορολογικής ενημερότητας κλπ, σε περίπτωση μη υποβολής φορολογικής δήλωσης ή υποβολής ανακριβούς δήλωσης.

Συνεπώς η μη υποβολή, το εκπρόθεσμο ή η ανακρίβεια της δήλωσης συνδέονται με επαχθείς κυρώσεις, χωρίς μάλιστα η επιβολή τους να συνδέεται με την ύπαρξη υπαιτιότητας στο πρόσωπο του υπόχρεου. Ο νομοθέτης απαλλάσσει τον υπόχρεο μόνο σε περίπτωση που ο τελευταίος ακολούθησε την ερμηνεία που έχει δοθεί από το Συμβούλιο της Επικρατείας ή της εγκυκλίου του Υπουργείου Οικονομικών (αρθρ. 38 του ν. 1473/84), άρθρο 1 παρ. 5 του ν. 2523/97. Συγχρόνως όμως η κατά περιόδους εμφανιζόμενη στέρηση των δημοσίων εσόδων έχει οδηγήσει στην έκδοση ρυθμίσεων που επιτρέπουν την εκ των υστέρων υποβολή (συμπληρωματικής ή εκπρόθεσμης) δήλωσης με την οποία καλύπτεται είτε η μη υποβολή δήλωσης είτε η ανακριβής δήλωση, με την πρόβλεψη ότι σε μια τέτοια περίπτωση δεν θα επιβληθούν οι κατά νόμο κυρώσεις.

Η πρακτική αυτή έχει υποστεί την κριτική, κρίνεται όμως αναγκαία από την πολιτική εξουσία με την αιτιολογία της «ταχείας περαίωσης εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων». Στην ουσία με την μέθοδο αυτή επιδιώκεται απλά να εισρεύσουν έσοδα στα ταμεία του κράτους σε περιόδους που παρουσιάζεται στέρηση δημοσίων εσόδων.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ II

ΕΛΕΓΧΟΣ - ΒΕΒΑΙΩΣΗ ΦΟΡΟΥ

N.2238/1994, Άρθρο 66: Φορολογικός έλεγχος

1. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.

Για το σκοπό αυτόν δικαιούται:

α) Να ζητά από τον υπόχρεο, ανεξάρτητα από το αν έχει υποβάλει ή όχι φορολογική δήλωση, καλώντας αυτόν με έγγραφο, το οποίο του αποστέλλει επί αποδείξει, να δώσει μέσα σε σύντομη και τακτή προθεσμία, είτε αυτοπροσώπως είτε με εντολοδόχο που διορίζεται με απλή επιστολή, τις αναγκαίες διευκρινίσεις και να προσκομίσει κάθε λογαριασμό και κάθε στοιχείο που είναι χρήσιμο για τον καθορισμό του εισοδήματος.

β) Να ζητά από τις δημόσιες ή δημοτικές και κοινοτικές αρχές, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τις τράπεζες, τις ιδιωτικές επιχειρήσεις και γενικά από κάθε οργάνωση επαγγελματική, εμπορική, βιομηχανική, γεωργική κ.λπ. οποιοσδήποτε πληροφορίες θεωρεί αναγκαίες για τη διευκόλυνση του έργου του.

Κατά την αληθή έννοια της διάταξης του προηγούμενου εδαφίου υφίσταται υποχρέωση παροχής των ζητούμενων πληροφοριών από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ή από πρόσωπο που έχει τις ίδιες ελεγκτικές αρμοδιότητες με αυτόν.

Ειδικά για την άρση του απορρήτου σε έλεγχο διενεργούμενο από ειδικό συνεργείο, που συστάθηκε με βάση τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν. 1914/1990 (ΦΕΚ 178 Α'), απαιτείται απόφαση του προϊσταμένου του ειδικού συνεργείου που διενεργεί φορολογικό έλεγχο. Επίσης, για την άρση του απορρήτου σε έλεγχο που διενεργείται από την Υπηρεσία Ελέγχου Διακίνησης Αγαθών (ΥΠ.Ε.Δ.Α.) και τα παραρτήματά της, απαιτείται κοινή απόφαση του Προϊσταμένου της ΥΠ.Ε.Δ.Α. ή του παραρτήματός της και του εποπτεύοντος επιθεωρητή.

Η εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής δεν εμποδίζεται από την επίκληση, εκ μέρους οποιουδήποτε, του, κατά την ισχύουσα νομοθεσία, απορρήτου των τραπεζικών καταθέσεων, το οποίο αίρεται ειδικώς προς διευκόλυνση του φορολογικού ελέγχου.

Για την άρση του απορρήτου στην περίπτωση αυτή απαιτείται κοινή απόφαση του επιθεωρητή της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, οι οποίοι είναι αρμόδιοι για το συγκεκριμένο φορολογικό έλεγχο.

γ) Να καλεί οποιοδήποτε πρόσωπο και να ζητά από αυτό τις πληροφορίες που είναι αναγκαίες για τη διευκόλυνση του έργου του. Αυτές οι πληροφορίες πρέπει να είναι έγγραφες.

δ) Να ενεργεί, είτε μόνος, είτε μέσω υπαλλήλου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ή άλλου δημόσιου υπαλλήλου, είτε μέσω άλλης αρχής, οποιαδήποτε επιτόπια εξέταση που θα κρίνει αναγκαία και ειδικά, προκειμένου για υπόχρεους που υπάγονται στις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, πρέπει να ενεργεί σύμφωνα με αυτές τις διατάξεις.

ε) Να ενεργεί, είτε ο ίδιος, είτε ο οριζόμενος με έγγραφη εντολή του υπάλληλος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, ελεγκτικές επαληθεύσεις στα βιβλία και στοιχεία επιτηδευματία αρμοδιότητας άλλου προϊσταμένου δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, που έχει την έδρα του στην ίδια πόλη ή στον ίδιο νομό, για να διαπιστώνει την

ακρίβεια των δεδομένων των βιβλίων και στοιχείων επιτηδευματία δικής του αρμοδιότητας.

Ο έλεγχος του άλλου επιτηδευματία περιορίζεται στη διαδικασία διασταύρωσης στοιχείων που φέρεται ως εκδότης ή λήπτης αυτών, με τα δεδομένα των βιβλίων και των στοιχείων του. Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, οι νομοί Αττικής και Πειραιά θεωρούνται ως ένας νομός. Στην περίπτωση του ελέγχου αυτού δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 36 του π.δ. 186/1992.

2. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον υπολογισμό και την εκκαθάριση του φόρου δεν λαμβάνει υπόψη λέξεις, ποσά και αριθμούς που έχουν αναγραφεί στις ενδείξεις της ετήσιας δήλωσης του υπόχρεου και συνεπάγονται τη διενέργεια μειώσεων ή εκπτώσεων του εισοδήματος ή του φόρου ή διαμορφώνουν το αφορολόγητο ποσό ή την ετήσια τεκμαρτή δαπάνη, εφόσον δεν συνυποβάλλονται από τον υπόχρεο τα νόμιμα στοιχεία που αποδεικνύουν άμεσα τη συνδρομή των προϋποθέσεων, με βάση όσα ορίζονται στις κείμενες διατάξεις.

Αριθμητικά λάθη στις αθροίσεις και στις μεταφορές, καθώς και αναριθμητισμοί, που αφορούν στην ορθή συμπλήρωση της ετήσιας δήλωσης του υπόχρεου, διορθώνονται οίκοθεν από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, με βάση τα στοιχεία που έχει στη διάθεσή του.

Το περιεχόμενο του σημειώματος υπολογισμού και εκκαθάρισης του φόρου αυτής της παραγράφου μπορεί να αμφισβητηθεί από το φορολογούμενο με κάθε αποδεικτικό μέσο ενώπιον του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ή του διοικητικού πρωτοδικείου, κατά τα οριζόμενα από τον Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας.

Το δικαίωμα αυτό του φορολογουμένου ασκείται από την ημερομηνία έκδοσης του οικείου χρηματικού καταλόγου μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου του οικείου οικονομικού έτους.

Αν ο φορολογούμενος λάβει αυτό το σημείωμα μετά τις 31 Δεκεμβρίου του οικείου οικονομικού έτους, η αμφισβήτηση ασκείται μέσα στις προθεσμίες που ορίζονται στο άρθρο 66 του ν. 2717/1999.

Η εκκαθάριση και καταβολή του φόρου δεν αναστέλλεται από τη διαδικασία αυτή.

Οι διατάξεις αυτής της παραγράφου εφαρμόζονται ανάλογα και στην περίπτωση που η δήλωση φορολογίας εισοδήματος του υπόχρεου υποβάλλεται ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου, εφόσον ο υπόχρεος δεν υποβάλλει τα οικεία δικαιολογητικά μέχρι το τέλος Ιουλίου του οικείου οικονομικού έτους.

3. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, μπορεί να καθορίζονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που πρέπει να διενεργούνται και οι αρχές, οι κανόνες, τα στοιχεία, τα κριτήρια και γενικά ο τρόπος και οι διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται, κατά τον έλεγχο των δηλώσεων που προβλέπεται από το πρώτο εδάφιο της παρ. 1, για ορισμένες ή και όλες τις κατηγορίες εισοδημάτων, ανάλογα και με την προέλευση και το ύψος αυτών, καθώς και ειδικός τρόπος επίλυσης των φορολογικών διαφορών που προκύπτουν από τον έλεγχο αυτών.

Σε δηλώσεις που ελέγχονται σύμφωνα με τις αποφάσεις του προηγούμενου εδαφίου αλλά δεν επέρχεται επίλυση της φορολογικής διαφοράς, μπορεί με τις αποφάσεις αυτές να ορίζεται η διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Για τις δηλώσεις αυτές εκδίδονται και κοινοποιούνται τα σχετικά φύλλα ελέγχου ή οι πράξεις και ακολουθείται η οριζόμενη από τις οικείες φορολογικές διατάξεις διαδικασία.

Με τις ίδιες αποφάσεις μπορεί να καθορίζεται ειδικός τρόπος επίλυσης των φορολογικών διαφορών που προκύπτουν και από τον έλεγχο δηλώσεων που δεν

εμπíπτουν στον τρόπο ελέγχου των αποφάσεων αυτών και να ορίζονται οι προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται στις περιπτώσεις αυτές.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών μπορεί επίσης να καθορίζεται ειδικός τρόπος έκδοσης των καταλογιστικών πράξεων που αφορούν τις δηλώσεις που ελέγχονται κατά τα οριζόμενα στο πρώτο εδάφιο καθώς και βεβαίωσης των οικείων διαφορών, με την έκδοση ενιαίας ανά φορολογικό αντικείμενο πράξης για όλες τις χρήσεις για τις οποίες επέρχεται επίλυση των διαφορών.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών μπορεί επίσης να καθορίζεται κατά ειδικό τρόπο η αρμοδιότητα ελέγχου καθώς και έκδοσης των οικείων φύλλων ελέγχου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων και όλης γενικά της διαδικασίας επιβολής και βεβαίωσης του φόρου, επί ανέλεγκτων δηλώσεων ελεγκτικής αρμοδιότητας των Δ.Ο.Υ., στις περιπτώσεις που για τον έλεγχο των δηλώσεων αυτών είναι αρμόδιες για οποιονδήποτε λόγο περισσότερες από μια Δ.Ο.Υ.. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου της παραγράφου αυτής ισχύουν ανάλογα και για τις λοιπές φορολογίες, ανεξάρτητα αν για τον έλεγχο των οικείων δηλώσεων και την επιβολή του φόρου είναι αρμόδιες μία ή περισσότερες Δ.Ο.Υ.. Τα οριζόμενα στα προηγούμενα εδάφια ισχύουν ανάλογα και ως προς τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.).

4. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, οι οποίες δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως:

α) Συνιστώνται ειδικά ελεγκτικά κέντρα, στα οποία παρέχεται η αρμοδιότητα για το φορολογικό έλεγχο ορισμένων επιχειρήσεων, ανεξάρτητα από τη μορφή ή τον τύπο με τον οποίο λειτουργούν ή το είδος τους ή την κατηγορία των βιβλίων που τήρησαν και καθορίζεται ο αριθμός αυτών, η χωρική τους αρμοδιότητα, η οργάνωση, η στελέχωση και ο τρόπος λειτουργίας τους, καθώς και κάθε άλλη σχετική λεπτομέρεια που είναι αναγκαία για την εφαρμογή των διατάξεων αυτής της περίπτωσης.

β) Μπορεί να ανατίθεται η διενέργεια ελέγχου σε προϊστάμενο δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που δεν είναι καθ' ύλη και κατά τόπο αρμόδιος.

Όλη η υπόλοιπη, εκτός από τη διενέργεια του ελέγχου, διαδικασία επιβολής του φόρου ενεργείται από τον καθ' ύλη και κατά τόπο αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.

γ) Συνιστώνται στα ελεγκτικά κέντρα που προβλέπονται από το άρθρο 3 του ν. 2343/1995 (ΦΕΚ 211 Α') ειδικές Επιτροπές, στις οποίες θα ανατίθεται ο έλεγχος των δαπανών των περιπτώσεων ι' και ιη' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του παρόντος, όταν αυτές υπερβαίνουν τα κατά περίπτωση όρια.

Με τις ίδιες αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ή και με άλλες καθορίζεται η σύνθεση των Επιτροπών αυτών, ο τρόπος λειτουργίας τους, οι διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο των ως άνω δαπανών, τα δικαιολογητικά που υποβάλλουν οι ελεγχόμενες επιχειρήσεις και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια.

Το δεύτερο εδάφιο της προηγούμενης περίπτωσης β' εφαρμόζεται ανάλογα και στην παρούσα περίπτωση.

5. Τα δικαιώματα ελέγχου που αναφέρονται στις παραγράφους 1 και 4, έχουν και οι επιθεωρητές των δημόσιων οικονομικών υπηρεσιών, οι οποίοι μπορεί να διατάσσουν και επανέλεγχο για οποιαδήποτε φορολογική υπόθεση με υπαλλήλους της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ή με άλλους υπαλλήλους των δημόσιων οικονομικών υπηρεσιών που εποπτεύουν, οι οποίοι μετακινούνται για το σκοπό αυτόν με απόφασή τους.

6. Όσοι, καλούμενοι σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος, αρνούνται ή παραλείπουν αναιτιολογήτως να δώσουν πληροφορίες για την εξακρίβωση του

εισοδήματος και να διευκολύνουν το ελεγκτικό έργο του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, υπόκεινται στο πρόστιμο που ορίζεται από το άρθρο 87.

7. Σε δίκες για αδικήματα που διαπράχθηκαν εναντίον υπαλλήλων ή επιθεωρητών του Υπουργείου Οικονομικών, οι οποίοι ενήργησαν για το συμφέρον της υπηρεσίας, μπορεί, ύστερα από προηγούμενη έγκρισή του Υπουργού Οικονομικών, να παρίσταται για την υπεράσπισή τους, ενώπιον των ποινικών δικαστηρίων, εκπρόσωπος της νομικής διεύθυνσης του Υπουργείου Οικονομικών.

8. Επιφυλασσόμενης της εφαρμογής της διατάξεως της παραγράφου 3 του παρόντος, από τις ανέλεγκτες δηλώσεις, των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84, ελέγχονται υποχρεωτικά κατά προτεραιότητα οι δηλώσεις με τα μεγαλύτερα εισοδήματα.

Στις περιπτώσεις που δεν καθίσταται εφικτός ο έλεγχος των υπόλοιπων δηλώσεων μέχρι να συμπληρωθεί ο χρόνος της παραγραφής, οι δηλώσεις αυτές περαιώνονται με έλεγχο, που καθορίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών..

Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου, λόγω εφαρμογής της διατάξεως της παραγράφου 3, δεν δημιουργεί πειθαρχική ευθύνη φοροτεχνικών υπαλλήλων.

9. Ο υπόχρεος, προ της έκδοσης του φύλλου ελέγχου ή της πράξης, μπορεί να λάβει γνώση του αποτελέσματος του ελέγχου της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού και να υποβάλει αρχική ή συμπληρωματική δήλωση.

Στην περίπτωση αυτήν, οι προβλεπόμενες κατά φορολογικό αντικείμενο προσαυξήσεις ή πρόστιμα μειώνονται στο 1/5 για υποθέσεις οικονομικού έτους 1991 και παλαιότερα.

Άρθρο 67: Προσωρινός φορολογικός έλεγχος

1. Επιχειρήσεις και ελεύθεροι επαγγελματίες, των οποίων το καθαρό εισόδημα εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 31 και 49 αντίστοιχα και δεν έχουν υπαχθεί σε οριστικό έλεγχο κατά τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου, μπορεί να υπαχθούν σε προσωρινό έλεγχο για το μερικό προσδιορισμό του εισοδήματός τους.

Ο έλεγχος αυτός διατάσσεται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για ένα ή περισσότερα συγκεκριμένα θέματα και αντικείμενα του πλήρους και οριστικού φορολογικού ελέγχου.

2. Επίσης, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας δικαιούται να διενεργεί έλεγχο στα στοιχεία των δηλώσεων, στα βιβλία και τα στοιχεία που τηρήθηκαν, καθώς και στην επαγγελματική εγκατάσταση κάθε υπόχρεου για να διαπιστώσει:

α) Αν οι εκπτώσεις από το εισόδημα υπολογίστηκαν σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

β) Το αντικείμενο εργασιών του υπόχρεου και αν το εισόδημα που δηλώθηκε ανταποκρίνεται προς τα πραγματικά δεδομένα που προκύπτουν από τα βιβλία που τηρήθηκαν, τα στοιχεία που εκδόθηκαν και τα στοιχεία που έχουν ληφθεί, καθώς και αν εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του παρόντος. Όταν από τον προσωρινό έλεγχο διαπιστωθεί ότι τα φορολογικά στοιχεία δεν έχουν καταχωρηθεί ή έχουν καταχωρηθεί ανακριβώς στα τηρούμενα βιβλία, τότε η υπόθεση καθίσταται υποχρεωτικά ελεγκτέα για όλες τις δηλώσεις που εκκρεμούν, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 66.

γ) Αν με ανακλητική δήλωση, που υποβλήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 61, μειώθηκαν νόμιμα οι φορολογικές υποχρεώσεις και επιβαρύνσεις γενικά.

3. Η ενέργεια προσωρινού ελέγχου, και αν ακόμα το προσωρινό φύλλο που εκδόθηκε έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την ενέργεια και δεύτερου προσωρινού ελέγχου και την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, με εντολή του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και αντικείμενο ελέγχου το ίδιο ή διαφορετικό του πρώτου προσωρινού ελέγχου, αν από στοιχεία ή πληροφορίες που περιέχονται σε αυτόν ή από βάσιμες υπόνοιες ή από τα στοιχεία των φορολογικών δηλώσεων προκύπτει ότι δεν δηλώθηκε ή δηλώθηκε ανακριβώς συγκεκριμένη φορολογητέα ύλη.

4. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να διενεργεί προσωρινό έλεγχο για να διαπιστώσει την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 52 και 54 έως 58 για την προκαταβολή και την παρακράτηση του φόρου.

5. Στις περιπτώσεις των προηγούμενων παραγράφων εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των άρθρων 64, 68, 69, 70, 71, 74, 83, 86, 87 και 90.

Άρθρο 68: Έκδοση φύλλων ελέγχου

1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εκδίδει φύλλα ελέγχου προσδιορισμού του φόρου, τόσο γι' αυτούς που έχουν επιδώσει δηλώσεις, όσο και γι' αυτούς που παρέλειψαν να επιδώσουν δήλωση. Στις περιπτώσεις της παρ. 3 του άρθρου 61 το φύλλο ελέγχου εκδίδεται:

α) Αν πρόκειται για σχολάζουσα κληρονομιά στο όνομα του θανόντος, για επιδικία ή μεσεγγύηση, στο όνομα του τελευταίου πριν από την επιδικία ή μεσεγγύηση νομέα ή επικαρπωτή.

β) Αν πρόκειται για ανηλίκους, δικαστικώς ή νομίμως απαγορευμένους ή υπό δικαστική αντίληψη τελούντες, στο όνομα του προσώπου που τελεί σε μια από τις νομικές αυτές καταστάσεις.

γ) Αν πρόκειται για πτώχευση, στο όνομα του πτωχού.

δ) Αν πρόκειται για θανόντα φορολογούμενο, στο όνομα του για τα εισοδήματα που απέκτησε μέχρι την ημερομηνία του θανάτου του.

Φύλλο ελέγχου εκδίδεται και σε περίπτωση που θα διαπιστωθεί ζημία από εμπορική επιχείρηση, γεωργική εκμετάλλευση ή ελεύθεριο επάγγελμα, εφόσον η ζημία αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30, 31, 41 και 49 και προκύπτει από τα βιβλία που τηρεί ο υπόχρεος, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα βιβλίων και Στοιχείων.

Με την επιφύλαξη των διατάξεων του προηγούμενου εδαφίου δεν εκδίδεται φύλλο ελέγχου, αν το ποσό που τελικά οφείλεται δεν υπερβαίνει τα 27 ευρώ, αθροιστικά λαμβανόμενο για το φορολογούμενο και τη σύζυγό του.

(2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου,

β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή

γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές

αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου.

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία.

Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.- *(αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 13 παρ. 1 του ν. 3522/06.)*

3. Τα φύλλα ελέγχου καταχωρίζονται στο βιβλίο μεταγραφής φύλλων ελέγχου με βάση τη χρονολογική σειρά έκδοσης τους.

4. Αν ο προσδιορισμός του συνολικού ποσού της φορολογητέας ύλης με ένα φύλλο ελέγχου είναι δυσχερής, επειδή ορισμένα αντικείμενα απαιτούν ειδικότερη εξέταση ή τη διενέργεια ελέγχου μέσα ή έξω από την περιφέρεια της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εκδίδεται μερικό φύλλο ελέγχου προσδιορισμού του φόρου, στο οποίο περιλαμβάνεται η φορολογητέα ύλη, για την οποία ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας διαθέτει τα απαιτούμενα στοιχεία.

Σε αυτό το φύλλο ελέγχου διατυπώνεται ρητή επιφύλαξη ότι ο προσδιορισμός της υπόλοιπης φορολογητέας ύλης θα γίνει με την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου.

Η αίτηση για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς ή η προσφυγή στο διοικητικό δικαστήριο κατά του συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου αφορά μόνο τη φορολογητέα ύλη που προσδιορίζεται με αυτό.

5. Στις περιπτώσεις προσωρινού φορολογικού ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου, αν από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου ή σε περίπτωση έλλειψης αυτών, από κάθε άλλο σχετικό στοιχείο, προκύπτει ότι ο φορολογούμενος παρέλειψε να δηλώσει ή δήλωσε ανακριβώς τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα βιβλία ή στοιχεία ή παρέλειψε να παρακρατήσει ή να αποδώσει ή παρακράτησε ή απέδωσε ανακριβώς το φόρο, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εκδίδει προσωρινό φύλλο ελέγχου προσδιορισμού του φόρου.

Το προσωρινό φύλλο ελέγχου πρέπει να περιέχει τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου και το φόρο που αναλογεί σε αυτή με τις νόμιμες προσαυξήσεις.

Οι τυχόν δικαστικές αποφάσεις που εκδίδονται για τα προσωρινά φύλλα ελέγχου αποτελούν προσωρινό δεδικασμένο και δεν επηρεάζουν την κύρια δίκη.

6. Η περαίωση των δηλώσεων που κρίνονται ειλικρινείς ενεργείται με περιληπτικό φύλλο ελέγχου.

7. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται ο τύπος και το περιεχόμενο των φύλλων ελέγχου.

Άρθρο 69: Κοινοποίηση φύλλων ελέγχου

Αντίγραφο του φύλλου ελέγχου, που εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68, κοινοποιείται στον υπόχρεο μαζί με τη σχετική έκθεση ελέγχου.

Αν ο φορολογούμενος έχει διορίσει αντίκλητο στην έδρα της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, η κοινοποίηση μπορεί να γίνει στον αντίκλητο.

Για την επίδοση του φύλλου ελέγχου εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας.

Ειδικά, η κοινοποίηση του φύλλου ελέγχου σε περίπτωση πτώχευσης γίνεται στο σύνδικο και τον πτωχό και σε περίπτωση θανάτου του φορολογουμένου στους κληρονόμους του.

Όταν η δήλωση περαιωθεί ως ειλικρινής, η γνωστοποίηση του φύλλου ελέγχου στον υπόχρεο γίνεται με απλή ταχυδρομική επιστολή.

ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ

Άρθρο 93: Αδικήματα φοροδιαφυγής

1. Αδίκημα φοροδιαφυγής διαπράττει:

α) Όποιος δεν υποβάλλει δηλώσεις ή υποβάλλει ανακριβείς δηλώσεις για φόρους, τέλη ή εισφορές που σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις υποχρεούται να παρακρατεί και να αποδίδει στο Δημόσιο ή για το φόρο προστιθέμενης αξίας ή για το φόρο κύκλου εργασιών ή την ειδική εισφορά ειδών πολυτελείας της υποπερίπτωσης β' της περίπτωσης Ζ' της παρ. 1 του άρθρου 11 του ν.4169/1961 (ΦΕΚ 81 Α), εφόσον το συνολικό ποσό των παραπάνω φόρων, τελών και εισφορών που είχε υποχρέωση να δηλώσει και να αποδώσει στο Δημόσιο, από συναλλαγές ή άλλες πράξεις που πραγματοποιήθηκαν σε διάστημα ενός ημερολογιακού εξαμήνου υπερβαίνει το ποσό των εξακοσίων χιλιάδων (600.000) δραχμών ή το ποσό του ενός εκατομμυρίου (1.000.000) δραχμών για διάστημα ενός ημερολογιακού έτους.

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

γ) Όποιος τηρεί ανακριβή βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, εφόσον η ανακρίβεια διαπιστωθεί από τακτικό έλεγχο του οποίου το αποτέλεσμα οριστικοποιήθηκε είτε με διοικητική επίλυση της διαφοράς, είτε λόγω παρόδου άπρακτης της προθεσμίας για άσκηση προσφυγής, είτε με οριστική απόφαση του διοικητικού δικαστηρίου, εφόσον στη διαχειριστική περίοδο που ελέγχθηκε προκύπτει διαφορά ακαθάριστων εσόδων πάνω από είκοσι τοις εκατό (20%) σε σχέση με αυτά που δηλώθηκαν και πάντως όχι μικρότερη από τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ.

2. Ο δράστης των ποινικών αδικημάτων, που προβλέπονται στις περιπτώσεις α και β' της προηγούμενης παραγράφου, τιμωρείται με ποινή φυλακίσεως τουλάχιστον έξι (6) μηνών. Σε κάθε άλλη περίπτωση ο δράστης τιμωρείται με ποινή φυλακίσεως τουλάχιστον ενός (1) μηνός.

3. Οι ποινές αυτές επιβάλλονται:

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

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

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

4. Σε περίπτωση υποτροπής το κατώτατο όριο των ως άνω ποινών διπλασιάζεται και επιπροσθέτως δύναται να αφαιρείται η άδεια άσκησης επαγγέλματος ή να

διατάσσεται το κλείσιμο του καταστήματος για χρονικό διάστημα από ένα (1) μήνα μέχρι και πέντε (5) μήνες.

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

6. Η ποινική δίωξη για τα αδικήματα αυτού του άρθρου ασκείται μετά από μηνυτήρια αναφορά, που υποβάλλεται υποχρεωτικώς από τον προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στην Εισαγγελική Αρχή, μέσα σε ένα (1) μήνα από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής, αναστελλομένης, μέχρι λήξεως της προθεσμίας αυτής της παραγραφής του αδικήματος.

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

8. Αρμόδιο δικαστήριο για την εκδίκαση των ανωτέρω αδικημάτων είναι το πλημμελειοδικείο, στην περιφέρεια του οποίου ο υπαίτιος έχει την κατοικία του ή την έδρα της επιχείρησης.

Στο δικαστήριο αυτό διαβιβάζονται η μηνυτήρια αναφορά της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και εφόσον υπάρχουν στη δικογραφία η έκθεση ελέγχου και τα αναφερόμενα σε αυτήν έγγραφα, το φύλλο ελέγχου ή η πράξη καταλογισμού τέλους ή εισφοράς, η απόφαση επιβολής προστίμου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και η απόφαση του διοικητικού δικαστηρίου.

Κατά τη διαδικασία στο ακροατήριο το δικαστήριο μπορεί να κλητεύσει ως μάρτυρες τα αρμόδια φορολογικά όργανα μόνο στην περίπτωση που θα κρίνει αναγκαίες και άλλες αποδείξεις.

Στην ίδια περίπτωση μπορεί να διατάξει και οποιαδήποτε άλλη απόδειξη.

Το Δημόσιο μπορεί να παρίσταται στο δικαστήριο ως πολιτικώς ενάγων με τον προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ή τον υπάλληλο της υπηρεσίας του, που ορίζεται από αυτόν.

Έγγραφη προδικασία δεν απαιτείται.

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

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

Άρθρο 96: Ποινικές κυρώσεις για άλλες πράξεις φοροδιαφυγής

1. Όποιος κατακρατεί, καταστρέφει, πλαστογραφεί οποιοδήποτε βιβλίο, έγγραφο ή στοιχείο ή συντάσσει ψευδή δήλωση ή αποδέχεται ή υπογράφει ψευδή βεβαίωση ή πιστοποιητικό σε σχέση με την περιουσιακή ή οικονομική γενικά κατάσταση του φορολογουμένου ή άλλου προσώπου υπόχρεου σε καταβολή φόρου, τιμωρείται με φυλάκιση μέχρι δύο (2) έτη και χρηματική ποινή από ένα εκατομμύριο (1.000.000) δραχμές μέχρι τρία εκατομμύρια (3.000.000) δραχμές, εκτός εάν οι πράξεις αυτές τιμωρούνται βαρύτερα με άλλες διατάξεις.

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

Στις περιπτώσεις αυτές το δικαστήριο επιβάλλει και χρηματική ποινή από ένα εκατομμύριο (1.000.000) δραχμές μέχρι πέντε εκατομμύρια (5.000.000) δραχμές, εκτός εάν οι πράξεις αυτές τιμωρούνται βαρύτερα με άλλες διατάξεις.

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

4. Οποιοδήποτε πρόσωπο συντάσσει ή υπογράφει οποιαδήποτε φορολογική δήλωση, με την οποία αποκρύπτει περιουσιακό στοιχείο ή εισόδημα, έχει για την περίπτωση ψευδούς δηλώσεως όλες τις συνέπειες, που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 1599/1986, εφόσον η διαφορά οφειλόμενου φόρου υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) δραχμές.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙΙ

ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΟΙ ΕΛΕΓΧΟΙ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ ΔΗΜΟΣΙΟΥ

ΕΝΔΙΑΦΕΡΟΝΤΟΣ

Άρθρο 36 (Νόμος 3693/2008): Έκθεση διαφάνειας

1. Οι νόμιμοι ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία οι οποίοι είναι εγγεγραμμένοι στο δημόσιο μητρώο, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στα άρθρα 13, 14 και 15 του παρόντος νόμου, έχουν υποχρέωση, εντός τριών μηνών από τη λήξη του ημερολογιακού έτους, να υποβάλλουν στην ΕΛΤΕ και να δημοσιοποιούν από το διαδικτυακό τους τόπο, ετήσια έκθεση διαφάνειας στην οποία περιλαμβάνονται τουλάχιστον τα παρακάτω πληροφοριακά στοιχεία:

Α) Νομική μορφή και πλήρη στοιχεία των πραγματικών μετόχων, εταίρων ή ιδιοκτητών, μέχρι τελικού φυσικού προσώπου.

Β) Πλήρης και αναλυτική περιγραφή των νομικών και διαρθρωτικών σχέσεων του δικτύου στο οποίο τυχόν ανήκει ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο.

Γ) Περιγραφή της δομής της εταιρικής διακυβέρνησης του ελεγκτικού γραφείου και πλήρη στοιχεία των προσώπων που διοικούν και είναι διαχειριστές του ελεγκτικού γραφείου.

Δ) Πλήρη και αναλυτική περιγραφή του εσωτερικού συστήματος διασφάλισης ποιότητας που ακολουθεί ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο και δήλωση του αρμόδιου προσώπου ή οργάνου για την παρακολούθηση της αποτελεσματικότητας του συστήματος αυτού, για τον τρόπο ελέγχου της ορθής εφαρμογής του και τα συμπεράσματα από τον έλεγχο αυτόν.

Ε) Ημερομηνία που έγινε ο τελευταίος ποιοτικός έλεγχος, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο 27 του παρόντος νόμου, καθώς και αναλυτική περιγραφή της φύσης και έκτασης και των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ποιοτικού ελέγχου.

ΣΤ) Κατάλογος και πλήρη στοιχεία των οντοτήτων δημοσίου ενδιαφέροντος, καθώς και περιγραφή της φύσης και έκτασης των υποχρεωτικών ελέγχων, που διενεργήθηκαν σε κάθε οντότητα δημοσίου ενδιαφέροντος κατά το έτος στο οποίο αναφέρεται η έκθεση διαφάνειας.

Ζ) Δήλωση του αρμόδιου προσώπου ή οργάνου για την παρακολούθηση θεμάτων εξασφάλισης της ανεξαρτησίας κατά τη διενέργεια υποχρεωτικών ελέγχων, για τις διαδικασίες που ακολουθούνται στον τομέα αυτόν, καθώς και δήλωσή του ότι διενεργήθηκε τέτοιος έλεγχος για όλες τις αναληφθείσες εργασίες.

Η) Πλήρης και αναλυτική περιγραφή της πολιτικής που ακολουθείται σε θέματα συνεχούς εκπαίδευσης, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 11 του παρόντος νόμου, καθώς και πλήρης αναφορά για το βαθμό εφαρμογής της πολιτικής αυτής.

Θ) Χρηματοοικονομικές πληροφορίες σχετικά με την οικονομική κατάσταση του νόμιμου ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου, όπως ενδεικτικά, ο κύκλος εργασιών με ανάλυση των αμοιβών σε αμοιβές από υποχρεωτικούς ελέγχους, από λοιπές ελεγκτικολογιστικής φύσης εργασίες, από συμβουλευτικές υπηρεσίες φορολογικού χαρακτήρα, από παροχή λογιστικών υπηρεσιών και από παροχή λοιπών συμβουλευτικών υπηρεσιών.

Ι) Πληροφορίες σχετικά με τον τρόπο καθορισμού της αμοιβής των νόμιμων ελεγκτών και των μετόχων ή εταίρων ή ιδιοκτητών.

2. Η Έκθεση διαφάνειας υπογράφεται από τον νόμιμο ελεγκτή ή το ελεγκτικό γραφείο ως ένδειξη της ακρίβειας και πληρότητας του περιεχομένου της.

3. Η ΕΛΤΕ έχει δικαίωμα ελέγχου της πληρότητας και ακρίβειας του περιεχομένου της έκθεσης διαφάνειας. Η μη υποβολή ή η υποβολή ανακριβούς ή μη πλήρους έκθεσης διαφάνειας συνιστά πειθαρχικό παράπτωμα και συνεπάγεται, πέραν των λοιπών κυρώσεων, την αποβολή του νόμιμου ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου από το σύστημα δημόσιας εποπτείας και οποιαδήποτε ελεγκτική εργασία διενεργείται από αυτούς δεν παράγει έννομα αποτελέσματα.

Άρθρο 37: Επιτροπή Ελέγχου

1. Κάθε οντότητα δημοσίου ενδιαφέροντος συστήνει και διατηρεί Επιτροπή Ελέγχου, που αποτελείται από δύο τουλάχιστον μη εκτελεστικά μέλη και ένα ανεξάρτητο μη εκτελεστικό μέλος του οργάνου διοίκησής της. Όλα τα μέλη της Επιτροπής Ελέγχου ορίζονται από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων ή εταίρων, το δε ανεξάρτητο μη εκτελεστικό μέλος της Επιτροπής Ελέγχου πρέπει να έχει αποδεδειγμένη επαρκή γνώση σε θέματα λογιστικής και ελεγκτικής.

2. Χωρίς να μεταβάλλονται ή να μειώνονται οι υποχρεώσεις των μελών των οργάνων διοίκησης που ορίζονται από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων ή εταίρων της ελεγχόμενης οντότητας, η Επιτροπή Ελέγχου έχει, ενδεικτικά, τις παρακάτω υποχρεώσεις:

Α) την παρακολούθηση της διαδικασίας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης,

Β) την παρακολούθηση της αποτελεσματικής λειτουργίας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και του συστήματος διαχείρισης κινδύνων, καθώς και την παρακολούθηση της ορθής λειτουργίας της μονάδας των εσωτερικών ελεγκτών της ελεγχόμενης οντότητας,

Γ) την παρακολούθηση της πορείας του υποχρεωτικού ελέγχου των ατομικών και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων,

Δ) την επισκόπηση και παρακολούθηση θεμάτων συναφών με την ύπαρξη και διατήρηση της αντικειμενικότητας και ανεξαρτησίας του νόμιμου ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου, ιδιαιτέρως όσον αφορά την παροχή στην ελεγχόμενη οντότητα άλλων υπηρεσιών από τον νόμιμο ελεγκτή ή το ελεγκτικό γραφείο.

3. Η πρόταση του οργάνου διοίκησης της ελεγχόμενης οντότητας στη Γενική Συνέλευση για τον ορισμό νόμιμου ελεγκτή ή ελεγκτικού γραφείου, γίνεται μετά από σύσταση της Επιτροπής Ελέγχου.

1. Ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο οφείλει να αναφέρει στην Επιτροπή Ελέγχου κάθε θέμα που έχει σχέση με την πορεία και τα αποτελέσματα του υποχρεωτικού ελέγχου και να επιδώσει ιδιαίτερη έκθεση με τις αδυναμίες του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, ιδίως, με τις αδυναμίες των διαδικασιών που αφορούν τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση και τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Άρθρο 38 : Ανεξαρτησία

1. Πέραν των οριζομένων στα άρθρα 20 και 22 του παρόντος νόμου, ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο:

Α) κάθε χρόνο επιβεβαιώνει γραπτώς στην Επιτροπή Ελέγχου την ιδιότητα της ανεξαρτησίας του έναντι της ελεγχόμενης οντότητας,

Β) κάθε χρόνο γνωστοποιεί στην Επιτροπή Ελέγχου τη φύση και έκταση άλλων υπηρεσιών που προσφέρθηκαν στην ελεγχόμενη οντότητα, πέραν των υπηρεσιών διενέργειας των υποχρεωτικών ελέγχων,

Γ) διαβουλεύεται με την Επιτροπή Ελέγχου για κάθε απειλή κινδύνου της ανεξαρτησίας του, καθώς και για τα μέτρα που λαμβάνονται για τον περιορισμό του κινδύνου υπονόμησης της ανεξαρτησίας του, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου 20 του παρόντος νόμου.

2. Για την περιφρούρηση της ανεξαρτησίας του νόμιμου ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου, όσον αφορά τους υποχρεωτικούς ελέγχους:

Α) ο νόμιμος ελεγκτής μπορεί να προσφέρει τις υπηρεσίες του με την ιδιότητά του αυτή για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να υπερβεί τα πέντε συνεχή χρόνια και να επαναλάβει τα καθήκοντά του μετά παρέλευση δύο συνεχών χρόνων,

Β) ο κύριος εταίρος του ελεγκτικού γραφείου μπορεί να προσφέρει τις υπηρεσίες του για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να υπερβεί τα τέσσερα συνεχή χρόνια και ο ορισμός του μπορεί να επαναληφθεί μετά από παρέλευση τριών συνεχών χρόνων.

3. Ο νόμιμος ελεγκτής ή ο κύριος ελεγκτής του ελεγκτικού γραφείου δεν μπορεί να αναλάβει οποιαδήποτε θέση στη διοίκηση της ελεγχόμενης οντότητας, πριν από την παρέλευση δύο χρόνων από την ημερομηνία που έπαυσε να ενεργεί με αυτή του την ιδιότητα.

Άρθρο 39: Ποιοτικός έλεγχος

Ο ποιοτικός έλεγχος, που προβλέπεται από το άρθρο 27, διενεργείται τουλάχιστον κάθε τρία χρόνια για τους νόμιμους ελεγκτές ή τα ελεγκτικά γραφεία και τις ελεγκτικές οντότητες τρίτων χωρών, που διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος και τουλάχιστον κάθε έξι χρόνια, εφόσον τα παραπάνω πρόσωπα δεν διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος.