



ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΚΡΗΤΗΣ

Σχολή Διοίκησης & Οικονομίας

Τμήμα Λογιστικής

Πτυχιακή Εργασία

ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ

Σκορδυλάκης Χρήστος

A.M. 8831

Ψαρός Μηνάς

A.M. 7862

Επιβλέπων: Επικ. Καθηγητής Αρβανίτης Σταύρος

Ηράκλειο, Κρήτης

Σεπτέμβριος 2012

Ευχαριστίες..

Η παρούσα πτυχιακή εργασία είναι αποτέλεσμα έρευνας, η οποία πραγματοποιήθηκε κατά τη διάρκεια των τελευταίων έξι μηνών. Σε αυτή την προσπάθεια μας συνέβαλε τα μέγιστα με τις επιστημονικές του γνώσεις και κατευθύνσεις ο επίκουρος καθηγητής του τμήματος Λογιστικής ΤΕΙ Κρήτης, Αρβανίτης Σταύρος. Επίσης αρωγοί στην προσπάθεια μας στάθηκαν οι Ανδρουλάκης Χάρης, Βιδάλη Ιουλία, Βοϊδηλά Αντιόπη, Καμπαναράκη Καλλιόπη, Πόθου Μαριάννα και Φαντάκης Μιχαήλ, φοιτητές του τμήματος Λογιστικής ΤΕΙ Κρήτης.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

<i>Ευχαριστίες</i>	2
<i>Περίληψη</i>	1
<i>Εισαγωγή</i>	2
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο	
ΦΟΡΟΙ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ	4
1.1 Φόρος	4
1.1.1 Η έννοια του Φόρου	4
1.1.2 Ο σκοπός του φόρου	5
1.1.3 Άμεσοι & Έμμεσοι φόροι	5
1.1.4 Διάκριση Φόρων ανάλογα με αντικείμενο Φορολογίας	6
1.1.5 Αρχές που διέπουν τη Φορολογία και Φορολογικά Συστήματα	7
1.1.6 Αντικείμενο & Υποκείμενο φόρου	9
1.2 Φορολογία ανωνύμων εταιρειών	9
1.2.1 Εισαγωγή στα Νομικά Πρόσωπα και Α.Ε.	9
1.2.2 Χαρακτηριστικά φορολογίας και αντικείμενο φόρου Α.Ε.	12
1.2.3 Φορολογικοί Συντελεστές	14
1.2.4 Απαλλαγές Α.Ε. από φόρο εισοδήματος	16
1.2.5 Ακαθάριστα έσοδα και καθαρό εισόδημα Α.Ε.	17
1.2.6 Φορολογητέα και καθαρά κέρδη Α.Ε.	18
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο	
ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ	22
ΕΛΕΓΧΟΣ	22
2.1. Φοροδιαφυγή	22
2.1.1 Η έννοια της φοροδιαφυγής	22
2.1.2 Σχέση φοροδιαφυγής - παραοικονομία	24
2.1.3 Ιστορική Αναδρομή Φοροδιαφυγής	28
2.1.4 Αιτίες Φοροδιαφυγής	30
2.1.5 Επιπτώσεις και Επιδράσεις Φοροδιαφυγής	33
2.1.6 Μέθοδοι Φοροδιαφυγής	34
2.1.6 Προσέγγιση μεγεθών φοροδιαφυγής	35
2.1.7 Τρόποι Αντιμετώπισης Φοροδιαφυγής	37
2.2. Φορολογικός έλεγχος ανωνύμων εταιρειών	41
2.2.1. Η έννοια του φορολογικού ελέγχου	41
2.2.2. Ο σκοπός του φορολογικού ελέγχου	41
2.2.3. Διακρίσεις φορολογικού ελέγχου	42
2.2.4. Ουσιαστικός έλεγχος	44
2.2.5. Όργανα Φορολογικού ελέγχου	45
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο	
ΕΜΠΕΙΡΙΚΗ ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΗ	50
3.1. Μεθοδολογία και Περιγραφή έρευνας	50

3.2. Χαρακτηριστικά Δειγματοληψίας – Δείγματος	51
3.3. Αξιολόγηση αποτελεσμάτων	53
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	61
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	63
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α	
Οι κυριότερες εστίες της φοροδιαφυγής ανά δραστηριότητα	66

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ ΚΑΙ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ

▪ Πίνακες

Πίνακας 1.1 Συντελεστές Φορολόγησης επί αδιανέμητων κερδών	14
Πίνακας 1.2 Συντελεστές φορολόγησης για νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικά	15
Πίνακας 2.1 Σχέση μεταξύ Φοροδιαφυγής και Παραοικονομίας	26
Πίνακας 2.2 Η δομή των φόρων στην Ελλάδα	29
Πίνακας 2.3 Δείκτης Διάχυσης	31
Πίνακας 2.4 Δείκτης Ηθικής	31
Πίνακας 3.1 Ποσοστό φορολογικής συμμόρφωσης μη εισηγμένων μεταποιητικών Α.Ε. ανά έτος για την περίοδο 1999-2010	54
Πίνακας 3.2 Ποσοστό φορολογικής συμμόρφωσης μη εισηγμένων μεταποιητικών Α.Ε. ανά περιφέρεια για την περίοδο 1999-2010	56
Πίνακας 3.3 Ποσοστό φορολογικής συμμόρφωσης μη εισηγμένων μεταποιητικών Α.Ε. ανά κλάδο οικονομικής δραστηριότητας για την περίοδο 1999-2010	58

▪ Διαγράμματα

Διάγραμμα 2.1 Συνολικός φόρος	23
Διάγραμμα 2.2 Ποσοστιαία κατανομή του συνολικού φόρου	23
Διάγραμμα 2.3 Συνολική Φοροδιαφυγή	25
Διάγραμμα 2.4 Σχέση μεταξύ Φοροδιαφυγής και Παραοικονομίας	27
Διάγραμμα 2.5 Προσδιοριστικοί παράγοντες	33
Διάγραμμα 3.1 Χαρακτηριστικά Δείγματος	52

Διάγραμμα 3.2 Ποσοστό φοροδιαφυγής μη εισηγμένων μεταποιητικών Α.Ε. ανά έτος για την περίοδο 1999-2010 _____ **55**

Διάγραμμα 3.3 Ποσοστό φοροδιαφυγής μη εισηγμένων μεταποιητικών Α.Ε. ανά περιφέρεια για την περίοδο 1999-2010 _____ **57**

Διάγραμμα 3.4 Ποσοστό φοροδιαφυγής μη εισηγμένων μεταποιητικών Α.Ε. ανά κλάδο οικονομικής δραστηριότητας για την περίοδο 1999-2010 _____ **59**

▪ **Εικόνες**

Εικόνα 2.1 Η εκτιμώμενη φοροδιαφυγή ανά περιοχή _____ **24**

Περίληψη

Η παρούσα εργασία μελετά το φαινόμενο της φοροδιαφυγής το οποίο είναι αρκετά έντονο στις σύγχρονες οικονομίες και αποτελεί ένα αναπόσπαστο κομμάτι για τη δεινή οικονομική κατάσταση στην οποία έχει επέλθει η χώρα μας τα τελευταία χρόνια. Η εκτίμηση της φοροδιαφυγής είναι ένα ιδιαίτερα ενδιαφέρον στοιχείο της εργασίας μας καθώς παρουσιάζονται χρήσιμα αποτελέσματα για την απώλεια φόρων προς το Κράτος ανά περιφέρεια και ανά κλάδο. Στη χώρα μας έχουν γίνει ελάχιστες μελέτες μέτρησης της φοροδιαφυγής, οι εκτιμήσεις των οποίων είναι αμφιβόλου αποτελεσματικότητας. Δεν έχει γίνει ξανά εργασία εκτίμησης της φοροδιαφυγής στις μη εισηγμένες ανώνυμες ελληνικές εταιρείες στο μεταποιητικό κλάδο. Η μεθοδολογία που ακολουθήσαμε είναι η ίδια με την μεθοδολογία που χρησιμοποίησε σε μελέτη του ο Κανελλόπουλος Κ. το 2002 για την εκτίμηση της φοροδιαφυγής στις εισηγμένες ανώνυμες εταιρείες. Η μελέτη των οικονομικών μεταβλητών όπως της φορολογική συμμόρφωση μας καθοδήγησαν σε σχετικά ασφαλή συμπεράσματα για την κατάσταση της φοροδιαφυγής στη χώρα μας από το 1999 μέχρι και το 2010. Η προσέγγιση του συγκεκριμένου φαινομένου γίνεται σε πρώτο στάδιο βιβλιογραφικά μελετώντας αρχικά τη φορολογία και τις βασικές έννοιες που διέπουν τη φοροδιαφυγή. Αυτό συμβαίνει για να έχουμε μια ολοκληρωμένη εικόνα για τη συγκεκριμένη κατάσταση ώστε να κατανοήσουμε τον τρόπο που συνδέονται μεταξύ τους. Στο τέλος της εργασίας μας, παρουσιάζονται τα αποτελέσματα της αξιοποίησης των στοιχείων που λάβαμε από δημοσιευμένα οικονομικά δεδομένα 2550 ανωνύμων εταιρειών μη εισηγμένων στο Χ.Α.Α., που δραστηριοποιούνται στη περιφέρεια της χώρα μας εξαιρουμένης της Αττικής, στο βιομηχανικό κλάδο της μεταποίησης. Η βάση δεδομένων που δημιουργήσαμε με αυτά τα στοιχεία αντλήθηκε από την ιστοσελίδα της Hellastat (Ελληνική Εταιρεία Στατιστικών & Οικονομικών Πληροφοριών). Τα βασικά ευρήματα που προέκυψαν από την έρευνα είναι ότι κατά την περίοδο 1999 έως 2010 έγιναν 5676 έλεγχοι, το ποσοστό φοροδιαφυγής στο μεταποιητικό τομέα ανέρχεται σε 27,72%, πρώτη περιφέρεια σε ποσοστό φοροδιαφυγής είναι η Ήπειρος, ενώ ο κλάδος με το μεγαλύτερο ποσοστό φοροδιαφυγής είναι η βιομηχανία παραγωγής οπτάνθρακα (κωκ), προϊόντων διύλισης πετρελαίου και πυρηνικών καυσίμων με ποσοστό 41,36%. Οι επιπτώσεις που εμφανίζονται στην οικονομία καθώς και στην κοινωνία είναι τεράστιες, αν αναλογιστούμε ότι τα μειωμένα έσοδα του κράτους, στο βαθμό που επηρεάζονται από τη φοροδιαφυγή, προκαλούν αλυσιδωτές αυξήσεις στη φορολογία των Ελλήνων πολιτών για να ισοσταθμιστούν οι μειώσεις αυτές.

Εισαγωγή

Οι σύγχρονες οικονομίες βρίσκονται αντιμέτωπες με την οικονομική κρίση που τα τελευταία χρόνια μαστίζει τις χώρες της Ευρώπης ενώ η αρχή έγινε στις Η.Π.Α. το 2006. Σαν βασική αιτία θεωρείται η πτώση της αγοράς στεγαστικών δάνειων υψηλού κινδύνου καθώς επίσης και τα ομόλογα που εκδόθηκαν προς κάλυψη αυτών τα οποία κατέρρευσαν και χαρακτηρίστηκαν τοξικά. Η κρίση πλέον ως ένα παγκόσμιο φαινόμενο χρήζει άμεσης αντιμετώπισης και λήψης όλων εκείνων των απαραίτητων μέτρων ώστε να επιτευχθεί ανάπτυξη της οικονομίας.

Στη χώρα μας οι λόγοι οι οποίοι μας οδήγησαν σε αυτή τη δύσκολη θέση σχετίζονται κυρίως με τη δημοσιονομική πολιτική και τη φοροδιαφυγή. Η φοροδιαφυγή είναι μία έννοια που το τελευταίο διάστημα κατακλύζει τα μέσα μαζικής ενημέρωσης και στην παρούσα εργασία θα προσπαθήσουμε να μελετήσουμε βαθύτερα και πιο εμπειριστατωμένα τη συσχέτιση της με την οικονομική κρίση. Το κράτος κάθε χρόνο χάνει εκατοντάδες εκατομμύρια από τους φόρους επί των εισοδημάτων που δεν δηλώνονται. Το έλλειμμα που παρουσιάζεται παίρνει τεράστιες διαστάσεις και το κράτος ουσιαστικά για την κάλυψή του επιβαρύνει τις ασθενέστερες κοινωνικές και οικονομικές τάξεις με τη λήψη επιπρόσθετης φορολόγησης και περικοπών. Το αποτέλεσμα όμως που παρουσιάζεται είναι αυτό της περεταίρω αποδυνάμωσης της αγοραστικής δύναμης των καταναλωτών, ενώ ουσιαστικά η φοροδιαφυγή δεν πατάσσεται.

Η κοινωνική αδικία που διαπράττεται θα έπρεπε άμεσα να παύσει και τα μέτρα κατά της φοροδιαφυγής να γίνουν εντονότερα. Ο τακτικός, αποτελεσματικός και αποδοτικός έλεγχος είναι μόνο ένα από τα μέτρα που πρέπει να λαμβάνονται για την αντιμετώπιση του φαινομένου και πρέπει να κινηθεί κάθε κράτος ώστε να αποδώσει κοινωνική και οικονομική δικαιοσύνη. Στον κλάδο των επιχειρήσεων και συγκεκριμένα στις Ανώνυμες Εταιρείες που μελετήσαμε συγκεντρώνεται το βάρος της φοροδιαφυγής και με βάση τα οικονομικά στοιχεία που συλλέξαμε αναδεικνύουμε την επικρατούσα κατάσταση στη χώρα μας. Τα οικονομικά στοιχεία των επιχειρήσεων και ειδικότερα οι διαφορές φορολογικού ελέγχου μας οδήγησαν στο αποτέλεσμα της έρευνάς μας, και με τη συνδρομή της σχέσης [Φόροι Χρήσης/ (Φόροι Χρήσης + Προϊόν Φορολογικού Ελέγχου)]X100 (Κανελλόπουλος Κ., 2002) καταλήξαμε σε ποσοστά φορολογικής συμμόρφωσης των συγκεκριμένων επιχειρήσεων και κατ' επέκταση σε ποσοστά φοροδιαφυγής.

Στη παρούσα εργασία στο 1^ο κεφάλαιο σε πρώτο στάδιο θα αναφερθούμε στην έννοια του φόρου, το σκοπό και τις διακρίσεις του, και σε δεύτερο στάδιο μελετήσουμε τη φορολογία των ανωνύμων εταιρειών. Στο 2^ο κεφάλαιο σε πρώτο πλάνο θα μελετήσουμε την έννοια της φοροδιαφυγής, την σχέση της με την παραοικονομία και την φοροαποφυγή, τα αίτια που την προκαλούν, τις συνηθέστερες μεθόδους που χρησιμοποιούν οι φοροφυγάδες και τέλος, θα διατυπώσουμε τις επιπτώσεις που έχει στην οικονομία. Σε δεύτερο πλάνο θα αναφερθούμε στην έννοια του φορολογικού ελέγχου των ανώνυμων εταιρειών, στο σκοπό και στις διακρίσεις του. Στο 3^ο κεφάλαιο για αρχή γίνεται περιγραφή της μεθοδολογίας που χρησιμοποιήθηκε για τα ευρήματα της έρευνάς μας στη συνέχεια παρουσιάζονται και αναλύονται τα αποτελέσματα που προέκυψαν. Στο τέλος της εργασίας μας διατυπώνονται τα συμπεράσματα μας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

ΦΟΡΟΙ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ

1.1 Φόρος

1.1.1 Η έννοια του Φόρου

Η έννοια του φόρου είναι απόλυτα συνδεδεμένη με την ύπαρξη του Κράτους, το οποίο έχει πολλές ανάγκες και για να τις καλύψει, επιβάλλει στους πολίτες του είτε σε Φυσικά πρόσωπα, είτε και στις εταιρικές επιχειρήσεις και οργανισμούς που αποτελούν τα Νομικά πρόσωπα διάφορους φόρους και τέλη. Όλα τα Φυσικά και Νομικά πρόσωπα είναι υποχρεωμένα ανάλογα με τις οικονομικές τους δυνατότητες, να καταβάλλουν φόρους. Η καταβολή αυτή έχει ταμειευτικό χαρακτήρα με την έννοια ότι αναφέρεται μόνο σε χρηματική εισφορά και όχι σε παροχή υπηρεσιών και ειδών όπως πραγματοποιούταν σε προγενέστερες εποχές. Σε αυτό το σημείο παρατηρούμε το στοιχείο της υποχρεωτικής παροχής των πολιτών με τη μέθοδο της Φορολογίας. Φυσικά και υπάρχει από την πλευρά του Κράτους κάποιο αντάλλαγμα αλλά δεν έχει ειδικό και συγκεκριμένο χαρακτήρα αλλά γενικό. Όλοι οι πολίτες έχουν το δικαίωμα στις υπηρεσίες που παρέχονται από το Κράτος για να καλύπτουν άμεσα ή έμμεσα τις ανάγκες τους. Επιπλέον η συνεισφορά στο Κοινωνικό σύνολο δεν περιορίζεται μόνο στη παροχή υπηρεσιών προς τους πολίτες αλλά ειδικότερα κάποιες ομάδες ανθρώπων που έχουν αποδεδειγμένα μεγαλύτερες ανάγκες η συνεισφορά της Πολιτείας είναι σαφώς σημαντικότερη έτσι ώστε να επιτυγχάνεται η κοινωνική ευημερία. Με αυτό τον τρόπο οι πολίτες αντιλαμβάνονται τον κοινωνικό σκοπό της Φορολογίας από την οποία διέπονται με την έννοια ότι η παροχή σε φόρους μεταφράζεται από το Κράτος σε κοινωνικές κινήσεις ωφέλιμες για τη ζωή και την οικονομία των πολιτών. Μπορούμε να χρησιμοποιήσουμε για παράδειγμα το χτίσιμο και η λειτουργία ενός σχολείου, ενός δρόμου κ.λπ. Όλα τα παραπάνω οδηγούν στη βελτίωση των οικονομικών και όχι μόνο συνθηκών για κάθε πολίτη. (Φλώρος Α., 2010)

1.1.2 Ο σκοπός του φόρου

Ο αντικειμενικός σκοπός του φόρου είναι τριπλός: αφενός μεν η χρηματοδότηση των κρατικών δαπανών, κατά την δημοσιονομική πολιτική, αφετέρου η ενίσχυση ή σταθεροποίηση της οικονομικής ανάπτυξης, που αφορά την οικονομία γενικότερα, και τέλος η ανακατανομή του πλούτου που αφορά την κοινωνική οικονομία για άμβλυνση των ανισοτήτων. Η εισοδηματική πολιτική στηρίζεται ακριβώς στους πόρους που αποκομίζει το κράτος με τη φορολογική πολιτική που αποφασίζει να εφαρμόσει. Ειδικότερα ο πρώτος σκοπός που εκπληρώνει η φορολογία θεωρείται και ο κυριότερος γιατί εξασφαλίζει τα δημόσια έσοδα και για αυτό το λόγο χαρακτηρίζεται και ταμειευτικός σκοπός. Ο σκοπός αυτός επιτυγχάνεται κάτω από την επιβολή της αρχής της ουδετερότητας του Φόρου με την έννοια ότι το ποσό από τη φορολόγηση είναι ίσο με την αξία της κρατικής ανάγκης που καλύπτει. Αν παρουσιαστεί πλεόνασμα φόρου τότε τα ποσά μεταφέρονται για τις παροχές του επόμενου Οικονομικού έτους. Η παιδεία, η Δημόσια υγεία κ.λπ. είναι αντιπαροχές αυτής της πολιτικής. Στην κοινωνική οικονομία ο σκοπός του φόρου αναφέρεται πιο συγκεκριμένα στη δικαιότερη κατανομή της επιβάρυνσης των φόρων μεταξύ των πολιτών του και η ελάττωση των κοινωνικών και οικονομικών διαφορών τους. Για να επιτευχθεί αυτός ο σκοπός γίνεται διάκριση του εισοδήματος σε κατηγορίες και διακριτή φορολογική επιβάρυνση για κάθε κατηγορία. Τα υψηλά εισοδήματα φορολογούνται περισσότερο ενώ τα χαμηλά με πολύ μικρό ή μηδενικό συντελεστή και με αυτόν τον τρόπο υποχωρεί η εισοδηματική ανισότητα. Φυσικά όμως τα εισοδήματα των πολιτών σε καμία περίπτωση δεν εξισώνονται γιατί η οικονομική δραστηριότητα των ατόμων διαφοροποιείται σε πολύ μεγάλο βαθμό. Στην οικονομία γενικότερα ο σκοπός για κάλυψη μεγαλύτερου πεδίου κρατικής δραστηριότητας αυξάνει τις ανάγκες χρηματικών διαθεσίμων του Κράτους. Έτσι για να αυξηθεί το εθνικό εισόδημα οι οικονομικοί σκοποί του Κράτους είναι η δημιουργία Δημόσιων παραγωγικών δραστηριοτήτων καθώς και η ανάπτυξη της Ιδιωτικής επιχειρηματικότητας. (Καούνης Μ., 2009)

1.1.3 Άμεσοι & Έμμεσοι φόροι

Το εισόδημα που αποκτά κάθε πολίτης, φορολογείται με πολλούς και διαφορετικούς τρόπους από την εκάστοτε Δημόσια υπηρεσία. Για αυτό το λόγο καθιερώθηκε από τη πολιτεία εάν Φορολογικό σύστημα για την δικαιότερη κατανομή των φόρων. Η φορολόγηση των εισοδημάτων αλλά και συγκεκριμένων οικονομικών

συναλλαγών και πράξεων(γονικές παροχές, δωρεές) των φυσικών και νομικών προσώπων ανήκουν στην κατηγορία των άμεσων φόρων ενώ η άλλη μεγάλη κατηγορία φόρων είναι η έμμεση. Οι φορολογικές υποχρεώσεις ενός πολίτη βρίσκονται και στις δύο κατηγορίες φόρων. Η **άμεση** φορολόγηση είναι η καταβολή των εισφορών άμεσα από τους πολίτες προς το κράτος. Η φορολόγηση αυτή θεωρείται ‘αξιοκρατική’, γιατί μπορεί να γίνει διάκριση των προσώπων σε εισοδηματικές τάξεις και να καθοριστεί ανάλογα το ύψος του φορολογικού βάρους. Η **έμμεση** φορολόγηση είναι η καταβολή των εισφορών και γίνεται με μη άμεσο τρόπο. Στηρίζεται στη λογική της άντλησης εσόδων σε περιπτώσεις που δεν είναι αυτό εφικτό ή εύκολο μέσω των κλιμάκων της άμεσης. Παραδείγματα έμμεσης φορολόγησης αποτελούν ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ), ο φόρος κύκλου εργασιών, τέλη χαρτοσήμου, φόρος μεταβίβασης ακινήτων. (Φλώρος Α., 2010)

1.1.4 Διάκριση Φόρων ανάλογα με αντικείμενο Φορολογίας

Με βάση το αντικείμενο της φορολογίας διακρίνουμε τα εξής:

- Φορολογία εισοδήματος
Η φορολογία εισοδήματος επαναλαμβάνεται κατά σταθερή χρονική στιγμή, σε ετήσια πάντα βάση, στο πρόσωπο του ίδιου φορολογούμενου και επιβάλλεται επί της απόκτησης εισοδήματος.
- Φόροι επί δαπανών
Οι φόροι αυτοί είναι έμμεσοι και επιβάλλονται με την ευκαιρία της χρησιμοποίησης του εισοδήματος ή του κεφαλαίου.
- Φόροι περιουσίας
Συσχετίζονται άμεσα με την περιουσία του φορολογούμενου και συνήθως επιβάλλεται κατά τη μεταβολή της κυριότητας, λόγω μεταβίβασης, κληρονομιάς κ.λπ. (Φλώρος Α., 2010)

1.1.5 Αρχές που διέπουν τη Φορολογία και Φορολογικά Συστήματα

Η πολιτεία θεσπίζει κάποιες αρχές και κανόνες για την ομαλότερη λειτουργία του Κρατικού μηχανισμού και η φορολογία δεν ήταν δυνατόν να μην διέπεται από τα παραπάνω. Έτσι οι αρχές της φορολογίας μπορούν να θεωρηθούν οι εξής:

- **Κανόνας καθολικότητας φόρου** με την έννοια ότι ο φόρος επιβάλλεται σε όλους τους πολίτες χωρίς εξαιρέσεις ακόμη δε και στους αλλοδαπούς που ζουν στην Ελλάδα. Η απαλλαγή από τη φορολογία των μικρών εισοδημάτων δεν έρχεται σε αντίθεση με τον κανόνα της καθολικότητας, επειδή η διαφορά των εσόδων από τη φορολόγηση των μικρών εισοδημάτων σε σχέση με τα έξοδα βεβαίωσης και είσπραξης του φόρου είναι πολύ μικρή και επιπλέον το ίδιο Κράτος μεταγενέστερα , ίσως, χρειαζόταν να ενισχύσει οικονομικά τους μικροεισοδηματίες.
- **Κανόνας παραγωγικότητας φόρου** ο οποίος συσχετίζεται άμεσα με τον ταμειυτικό σκοπό της φορολογίας. Για να είναι παραγωγικός ένας φόρος θα πρέπει αρχικά να μην είναι πολύ μεγάλος σε συντελεστή έτσι ώστε να μην οδηγούν τους πολίτες στη φοροδιαφυγή. Στη συνέχεια θα πρέπει ο φόρος να μην καθιερώνει απαλλαγές καθώς επίσης σημαντικό στοιχείο για τη φορολόγηση είναι να μπορεί να βεβαιωθεί και να εισπραχθεί άμεσα χωρίς να υπάρχει μεγάλο κόστος. Και τέλος ένα σημαντικό στοιχείο στον κανόνα της παραγωγικότητας είναι οι νόμοι και ότι πρέπει να μένουν σταθεροί και σαφείς ώστε να μην υπάρχουν σύγχυση.
- **Κανόνας Απλότητας φόρου** με την έννοια ότι το σύστημα φορολόγησης πρέπει να είναι λιτό και κατανοητό και όχι περίπλοκο και δυσνόητο από τους χρήστες του συστήματος. Όταν ένα σύστημα είναι εύκολο σε κατανόηση τότε δεν δημιουργούνται ιδιαίτερα προβλήματα και οι διαδικασίες επιταχύνουν και αυτό είναι ένα όφελος προς τους πολίτες αλλά και τις Δημόσιες υπηρεσίες.
- **Κανόνας βεβαιότητας και σταθερότητας φόρου** ο οποίος δίνει τη δυνατότητα στο φορολογούμενο να γνωρίζει καλύτερα τις υποχρεώσεις του προς το Δημόσιο χωρίς το κίνδυνο παρερμηνειών.
- **Κανόνας καταλληλότητας φόρου** που σχετίζεται με τον τόπο, χρόνο και τρόπο πληρωμής του φόρου ώστε ο φορολογούμενος να διευκολύνεται από κάθε άποψη. Σχετικά με τον τόπο πληρωμής πρέπει να ορίζεται η κατοικία ή η

επαγγελματική στέγη του πολίτη, ενώ από την πλευρά του χρόνου θα πρέπει να είναι εκείνος που διευκολύνει το φορολογούμενο και είναι ιδιαίτερα αποτελεσματικό όταν η πληρωμή του φόρου συμπίπτει με την πραγματοποίηση του εισοδήματος.

- **Κανόνας ελαχίστου ορίου συντήρησης** που αναφέρεται στο τμήμα εισοδήματος του φορολογουμένου με το οποίο καλύπτει τις βασικές του ανάγκες και το οποίο δεν πρέπει να υπάγεται σε φορολόγηση.
- **Κανόνας διαχωρισμού των εισοδημάτων** που διαπραγματεύεται τη διάκριση του φορολογικού βάρους που θα πρέπει να επωμίζεται ο φορολογούμενος ανάλογα με την προέλευση του εισοδήματος.
- **Κανόνας αποφυγής διπλής φορολογίας** ο οποίος αναφέρεται στο γεγονός ότι ένα πρόσωπο μπορεί να πληρώνει τον ίδιο φόρο 2 φορές και αυτό έχει επιπτώσεις στο εισόδημα του αλλά και στα έσοδα του κράτους. Η αποφυγή επιτυγχάνεται με τη μέθοδο έκπτωσης φόρου, εξαίρεσης ή απαλλαγής και διαίρεσης ή κατανομής. Στην πρώτη μέθοδο η φορολόγηση ενός πολίτη στο εξωτερικό για παράδειγμα αφαιρείται από το φόρο που προκύπτει στην Ελλάδα υπό την νομοθεσία (ν. 2238/94). Στη μέθοδο εξαίρεσης ή απαλλαγής στα κράτη στα οποία κατοικούν πολίτες από άλλα κράτη το εισόδημα είτε απαλλάσσεται από φορολόγηση είτε φορολογούν το εισόδημα που αποκτήθηκε στην επικράτεια τους. Στη τελευταία μέθοδο το εισόδημα χωρίζεται σε 2 μέρη στα οποία το ένα μέρος φορολογείται από τη χώρα που κατοικεί ο πολίτης και το άλλο από τη χώρα που αποκτήθηκε το εισόδημα. (Καούνης Μ., 2009)

Τα φορολογικά συστήματα διακρίνονται σε δυο κατηγορίες με βάση τον τρόπο υπολογισμού του φόρου. Το **αναλογικό** με τον οποίο ο φορολογικός συντελεστής παραμένει σταθερός ανεξάρτητα του ύψους της φορολογητέας ύλης και στο **προοδευτικό** με το οποίο τα υψηλότερα εισοδήματα συνεισφέρουν περισσότερο στη φορολογία του Κράτους και οι ανισότητες εισοδημάτων ελαχιστοποιούνται. Στη χώρα μας το προοδευτικό σύστημα εφαρμόζεται από το 1955. Η φορολογητέα ύλη χωρίζεται σε επιμέρους τμήματα τα οποία ονομάζονται κλιμάκια. Υπάρχει το αφορολόγητο κλιμάκιο και από εκεί και πέρα υπάρχουν σε αύξουσα σειρά συντελεστές φορολόγησης. Οι συντελεστές και τα κλιμάκια τα τελευταία χρόνια στη χώρα μας τροποποιούνται συνεχώς και εισέρχονται και διάφορα οικονομικά κριτήρια (π.χ. αντικειμενικές δαπάνες, συλλογή αποδείξεων) που καθορίζουν το φόρο που καλείται να πληρώσει τελικά ο πολίτης. (Καούνης Μ., 2009)

1.1.6 Αντικείμενο & Υποκείμενο φόρου

Σύμφωνα με το νόμο, ο φόρος επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα το οποίο προκύπτει στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό εφόσον ο φορολογούμενος κατοικεί μόνιμα στην Ελλάδα. Για να προσδιοριστεί ο χρόνος απόκτησης του εισοδήματος θα θεωρήσουμε σαν έτος αναφοράς το προηγούμενο οικονομικό έτος. Ως εισόδημα επί του οποίου επιβάλλεται ο φόρος είναι αυτό που προέρχεται από κάθε πηγή μετά από την αφαίρεση δαπανών που έγιναν για την απόκτηση του. Το εισόδημα, ανάλογα με την πηγή από την οποία προέρχεται, διακρίνεται στις εξής έξι κατηγορίες, ως εξής:

1. Εισόδημα από ακίνητα (Α', Β' κατηγορία)
2. Εισόδημα από κινητές αξίες (Γ' κατηγορία)
3. Εισόδημα(κέρδη) από εμπορικές επιχειρήσεις (Δ' κατηγορία)
4. Εισόδημα(κέρδη) από γεωργικές επιχειρήσεις (Ε' κατηγορία)
5. Εισόδημα(αμοιβές) από μισθωτές υπηρεσίες (ΣΤ' κατηγορία)
6. Εισόδημα(αμοιβές) από υπηρεσίες ελεύθερων επαγγελματιών καθώς και από κάθε άλλη πηγή (Ζ' κατηγορία)

Όπως προκύπτει από την παραπάνω κατάταξη, οι πηγές του εισοδήματος ταξινομούνται ανάλογα με το συντελεστή παραγωγής, στον οποίο ανήκουν. Συγκεκριμένα, στους συντελεστές παραγωγής 'έδαφος, κεφάλαιο' κατατάσσεται η Α'-Β' κατηγορία. Στο συντελεστή παραγωγής 'κεφάλαιο' κατατάσσεται η Γ' κατηγορία. Στο συνδυασμό συντελεστών παραγωγής 'κεφάλαιο, εργασία' κατατάσσονται οι κατηγορίες Δ'-Ε' καθώς και η ειδικότερη μορφή από την Ζ' κατηγορία. Τέλος, στο συντελεστή παραγωγής 'εργασία' κατατάσσονται οι κατηγορίες ΣΤ' και Ζ'. (Σταματόπουλος Δ., 2010)

1.2 Φορολογία ανωνύμων εταιρειών

1.2.1 Εισαγωγή στα Νομικά Πρόσωπα και Α.Ε.

Νομικά πρόσωπα καλούνται οι ενώσεις φυσικών προσώπων, οι οποίες δημιουργούνται για να εξυπηρετήσουν ένα συγκεκριμένο σκοπό και για αυτό το λόγο καθίστανται υποκείμενα δικαιωμάτων και υποχρεώσεων. Ανάλογα με τον τρόπο με τον

οποίο ιδρύονται, οργανώνονται και λειτουργούν και ανάλογα με το σκοπό που επιδιώκουν, τα νομικά πρόσωπα διακρίνονται σε δύο μεγάλες κατηγορίες. Οι κατηγορίες αυτές είναι οι εξής:

- Νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.). Είναι εκείνα τα οποία η ίδρυση τους προκύπτει από την πολιτεία με νόμο ή διάταγμα και έχουν τη δυνατότητα άσκησης διοικητικής εξουσίας με σκοπό την εξυπηρέτηση του Δημόσιου συμφέροντος. Τα βασικότερα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου είναι: η πολιτεία, οι Δήμοι και οι κοινότητες, οι Ιερές Μητροπόλεις, η εκκλησία της Ελλάδας, τα ασφαλιστικά ταμεία, διάφοροι οργανισμοί και δημόσια ιδρύματα, οι σύλλογοι όπως Δικηγορικοί, Ιατρικοί κ.λπ.
- Νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου (Ν.Π.Ι.Δ.). Είναι εκείνα που έχουν ως βασικό στόχο κατά τη δημιουργία τους και τη λειτουργία τους την εξυπηρέτηση ιδιωτικών σκοπών, υπό μορφή που διέπεται από συγκεκριμένη διάταξη νόμου. Έτσι από τις διατάξεις του Αστικού κώδικα προβλέπονται οι συστάσεις των σωματείων, των ιδρυμάτων και των επιτροπών εράνων, οι κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση, οι αστικές εταιρείες κ.λπ. (Λεοντάρης Μ, 2008)

Σύμφωνα με τον Εμπορικό Κώδικα προβλέπονται οι συστάσεις και η λειτουργία των:

- ❖ Ομόρρυθμων εταιρειών
- ❖ Απλών ετερόρρυθμων εταιρειών
- ❖ Ετερόρρυθμων κατά μετοχές
- ❖ Ανωνύμων εταιρειών
- ❖ Εταιρειών περιορισμένης Ευθύνης και της μονοπρόσωπης ΕΠΕ
- ❖ Των συνεταιρισμών

Από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων άρθρο 2 παράγραφος 2 προβλέπεται η σύσταση και η λειτουργία της κοινοπραξίας επιτηδευματιών, η οποία θεωρείται επιτηδευματίας και είναι υποκείμενη στη φορολογία εισοδήματος.

Στο φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων υπάγονται:

- ❖ Οι ημεδαπές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης
- ❖ Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες
- ❖ Οι συνεταιρισμοί και οι ενώσεις τους
- ❖ Οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα άσχετα αν αυτές αποτελούν ή όχι ίδια νομικά πρόσωπα

- ❖ Οι αλλοδαπές εταιρείες και οι οργανισμοί που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων
- ❖ Τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους ιδρύματα. (Λεοντάρης Μ, 2008)

Τα λοιπά νομικά πρόσωπα, εταιρείες, κοινοπραξίες και οι κοινωνίες που ακούν επιχείρηση ή επάγγελμα φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 του Ν.2238/94.

Η νομική μορφή που επιλέγεται συνήθως για την άσκηση πολύ σημαντικών επιχειρηματικών δραστηριοτήτων στην Ελλάδα είναι αυτή της Ανώνυμης Εταιρίας (Α.Ε.), η οποία ανήκει στις κεφαλαιουχικές εταιρίες με νομική προσωπικότητα. Η λειτουργία της εταιρείας πραγματοποιείται με βάση τις διατάξεις του Κ.Ν. 2190/1920. Για τις υποχρεώσεις της, η ευθύνη του εκάστοτε μετόχου περιορίζεται στο ποσοστό συμμετοχής του. Για την ίδρυση μιας Α.Ε. απαραίτητη προϋπόθεση αποτελεί η ύπαρξη δύο ιδρυτών - φυσικών ή νομικών προσώπων, ενώ απαιτούνται τα ακόλουθα βήματα:

- Προέλεγχος και κράτηση επωνυμίας στο αρμόδιο επιμελητήριο
- Σύνταξη του Καταστατικού παρουσία συμβολαιογράφου
- Υποβολή και έγκριση του Καταστατικού από την αρμόδια Νομαρχία
- Καταχώρηση στο μητρώο Ανωνύμων Εταιριών
- Δημοσίευση του Καταστατικού και της Ανακοίνωσης της ίδρυσης στο τεύχος Α.Ε. και Ε.Π.Ε. της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως

Ο χρόνος που απαιτείται για την ίδρυση μιας Α.Ε. ανέρχεται σε μία εβδομάδα (μετά τη σύνταξη του καταστατικού) για εταιρίες με μετοχικό κεφάλαιο μέχρι 300.000€, ενώ για εταιρίες μεγαλύτερων μεγεθών σε δύο με τρεις μήνες. Το ελάχιστο κεφάλαιο που απαιτείται για την ίδρυση μιας Α. Ε. ανέρχεται στα 60.000€, και πρέπει να καταβληθεί πλήρως είτε σε χρήματα, είτε σε είδος. Το μετοχικό κεφάλαιο διαιρείται σε ανώνυμες ή ονομαστικές μετοχές (στον τραπεζικό κλάδο οι μετοχές είναι υποχρεωτικά ονομαστικές). Τα όργανα διοίκησης μιας Α.Ε. είναι η Γενική Συνέλευση των Μετόχων και το Διοικητικό Συμβούλιο. (Λεοντάρης Μ, 2008)

Η Γενική Συνέλευση συγκαλείται τουλάχιστον μια φορά το χρόνο και αποτελεί το ανώτατο όργανο της εταιρίας. Για την έγκυρη λήψη αποφάσεων από την

Γενική Συνέλευση απαιτείται επίτευξη απαρτίας και πλειοψηφίας. Για συνήθεις αποφάσεις της απαιτείται απαρτία του 1/5 του καταβεβλημένου κεφαλαίου και απόλυτη πλειοψηφία των εκπροσώπων ψήφου (50% συν ένας ψήφος). Για ιδιαίτερα σημαντικές αποφάσεις, όπως η αλλαγή της εθνικότητας της εταιρίας, ή του αντικειμένου της εταιρίας, απαιτούνται υψηλότερα ποσοστά. Τέλος η Γενική Συνέλευση αποφασίζει για τον τρόπο διάθεσης των κερδών, με συγκεκριμένους περιορισμούς οι οποίοι προβλέπονται από τον νόμο (πχ κρατήσεις για τακτικό αποθεματικό, καταβολή πρώτου μερίσματος κλπ). (Λεοντάρης Μ, 2008)

Το Διοικητικό Συμβούλιο συνεδριάζει μια φορά τουλάχιστον το μήνα, στην έδρα της εταιρίας ή σε κάποιο άλλο χώρο, ο οποίος ορίζεται στο Καταστατικό. Τα άτομα που απαρτίζουν το Διοικητικό Συμβούλιο ευθύνονται προσωπικά για τις αποφάσεις αλλά και τις τυχόν παραλείψεις, ενώ σε κάποιες περιπτώσεις ενδέχεται να τους επιβληθούν και κυρώσεις. (Λεοντάρης Μ, 2008)

Στις Α.Ε. ισχύει η αρχή της ελεύθερης μεταβίβασης της μετοχικής σχέσης, δηλαδή της μεταβίβασης των μετοχών. Η μεταβίβαση μη εισηγμένων μετοχών για Α.Ε. στο Χρηματιστήριο φορολογείται με συντελεστή 5% επί της μεγαλύτερης μεταξύ της πραγματικής και της τεκμαρτής αξίας πώλησης (βάσει εγκύκλιου του Υπουργείου Οικονομικών), ενώ η μεταβίβαση εισηγμένων μετοχών Α.Ε. στο Χρηματιστήριο φορολογείται με 1,5% επί της χρηματιστηριακής τιμής πώλησης. Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις των Α.Ε. πρέπει να ελέγχονται από δυο τουλάχιστον ελεγκτές. Εταιρίες που συγκεντρώνουν αθροιστικά δυο από τα ακόλουθα κριτήρια (σύνολο ισολογισμού 3.000.000€, καθαρός κύκλος εργασιών 5.000.000€ και μέσος όρος προσωπικού τα 50 άτομα), πρέπει να εκλέγουν υποχρεωτικά τους ελεγκτές τους από το Σ.Ο.Ε.Λ. (Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Ελλάδος). Η Α.Ε. λύεται με την πάροδο του χρόνου που ορίζεται από το Καταστατικό της, με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης για πρόωρη λύση και με κήρυξη της εταιρίας σε κατάσταση πτώχευσης. Επίσης ειδικό λόγο λύσης αποτελεί και η ανάκληση της άδειας της εταιρίας. (Λεοντάρης Μ, 2008)

1.2.2 Χαρακτηριστικά φορολογίας και αντικείμενο φόρου Α.Ε.

Υπάρχουν πολλά χαρακτηριστικά που μπορούμε να εντοπίσουμε στη Φορολογία των Ανωνύμων εταιρειών και είναι τα εξής:

- Το συνολικό από κάθε πηγή εισόδημα του Νομικού Προσώπου είναι το αντικείμενο του φόρου.
- Ανεξάρτητα από την πηγή προέλευσης ο φορολογικός συντελεστής ορίζεται αναλογικός και εφαρμόζεται επί του συνολικού καθαρού εισοδήματος. Ανάλογα με τον σκοπό τον οποίο επιδιώκει το Νομικό πρόσωπο μπορεί να διαφοροποιηθεί ο φορολογικός συντελεστής.
- Ο κίνδυνος της διπλής φορολόγησης εξαλείφεται με το τρέχων καθεστώς της φορολογίας των Νομικών προσώπων γιατί το διανεμόμενο εισόδημα στους δικαιούχους (μετόχους κ.λπ.) λαμβάνεται από το υπόλοιπο του εισοδήματος μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου
- Το ευρύτερο φάσμα της φορολογίας είναι επιτυχημένο καθώς περιλαμβάνει τα φορολόγηση και των αλλοδαπών νομικών προσώπων δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου.
- Ισχύει προείσπραξη του φόρου έναντι του φόρου του επόμενου οικονομικού έτους αλλά με ποσοστό 80% στο ποσό του φόρου που αναλογεί στα εισοδήματα της διαχειριστικής περιόδου που έληξε. Το ποσοστό της προκαταβολής μειώνεται κατά 50% για τα νέα νομικά πρόσωπα κατά τα τρία πρώτα οικονομικά έτη από τη δήλωση έναρξης εργασιών τους. (Γυφτάκη Μ., 2009)

Αντικείμενο του φόρου για τις ημεδαπές Α.Ε. είναι το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος που προκύπτει στην ημεδαπή ή αλλοδαπή. Τα διανεμόμενα κέρδη λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών που απομένει, μετά την αφαίρεση του αντίστοιχου φόρου εισοδήματος. Για τον προσδιορισμό των κερδών που δεν φορολογούνται, ή αυτών που φορολογούνται με ειδικό τρόπο, γίνεται διαχωρισμός των συνολικών καθαρών κερδών, ανάλογα με τα φορολογούμενα αλλά και τα αφορολόγητα έσοδα. Επιπλέον, για τις ημεδαπές Α.Ε., οι οποίες απαλλάσσονται του φόρου βάσει ειδικών διατάξεων, αντικείμενο του φόρου τους είναι τα κεφαλαιοποιούμενα ή διανεμόμενα κέρδη. (Γυφτάκη Μ., 2009)

Επιβάλλεται φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα από κάθε πηγή που αποκτάται από ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες. Για τον υπολογισμό του καθαρού εισοδήματος χαρακτηρίζονται ως ακαθάριστα έσοδα τα εξής:

- Οι πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών
- Τα εισοδήματα που προέρχονται από ακίνητα όπως για παράδειγμα εκμισθώσεις οικοπέδων

- Τα εισοδήματα που προέρχονται από κινητές αξίες όπως είναι τα μερίσματα και οι τόκοι
- Τα εισοδήματα από τη συμμετοχή σε εμπορικές επιχειρήσεις
- Τα εισοδήματα που προέρχονται από τον γεωργικό κλάδο
- Τα εισοδήματα που προκύπτουν από υπεραξίες. (Γυφτάκη Μ., 2009)

1.2.3 Φορολογικοί Συντελεστές

Οι συντελεστές φόρου **επί των αδιανέμητων κερδών** για τις ημεδαπές Α.Ε., για τις δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις, για τους συνεταιρισμούς, για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις και οργανισμούς και για τις ημεδαπές Ε.Π.Ε. ορίζονται, με το άρθρο 109 § 1 του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όπως αυτό τροποποιήθηκε με το ν. 3842/2010, ως εξής:

Πίνακας 1.1 Συντελεστές Φορολόγησης επί αδιανέμητων κερδών.

Χρήσεις που αρχίζουν	Φορολογικός συντελεστής επί των αδιανέμητων κερδών
Από 1.1.2010 έως 31.12.2010	24%
Από 1.1.2011 έως 31.12.2011	23%
Από 1.1.2012 έως 31.12.2012	22%
Από 1.1.2013 έως 31.12.2013	21%
Από 1.1.2014 και μετά	20%

Πηγή: Forin.gr

Για τα κέρδη που διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες με τη μορφή αμοιβών και ποσοστών στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και στους διευθυντές, αμοιβών στο εργατικό- υπαλληλικό προσωπικό, εκτός μισθού, καθώς και μερισμάτων ή προμερισμάτων σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, ή νομικές οντότητες, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, ανεξάρτητα αν η καταβολή τους γίνεται σε μετρητά ή μετοχές, η ανώνυμη εταιρεία καταβάλλει φόρο **με συντελεστή σαράντα τοις εκατό (40%)**.

Αντίστοιχος φορολογικός συντελεστής (40%) εφαρμόζεται και για τα κέρδη που κεφαλαιοποιούν ή διανέμουν οι ημεδαπές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και οι

συνεταιρισμοί σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, ή νομικές οντότητες, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, καθώς και για τα κέρδη που εξάγει ή πιστώνει υποκατάστημα εγκατεστημένο στην Ελλάδα στο κεντρικό του στην αλλοδαπή (Άρθρο 109 ν. 2238/1994).

Για τα ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα **μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα**, οι φορολογικοί συντελεστές διαμορφώνονται ως εξής:

Πίνακας 1.2 Συντελεστές φορολόγησης για νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικά.

Οικονομικό Έτος	Φορολογικός συντελεστής
2009 & 2010	25%
2011	24%
2012	23%
2013	22%
2014	21%
2015 και μετά	20%

Πηγή:Forin.gr

Τέλος, επιβάλλεται και **συμπληρωματικός φόρος** στο εισόδημα από ακίνητα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα. Ο φόρος αυτός υπολογίζεται με συντελεστή **τρία τοις εκατό (3%)** στο συνολικό Ακαθάριστο εισόδημα που προέρχεται από ακίνητα, μη δυνάμενος να υπερβεί το ποσό του φόρου εισοδήματος όπως αυτός υπολογίστηκε με βάση τους ανωτέρω φορολογικούς συντελεστές. (Φορολογικό Ινστιτούτο, 2011)

Η λογιστική αντιμετώπιση του φόρου εισοδήματος, που καλείται και κύριος φόρος και του συμπληρωματικού γίνεται με χρέωση του 88.08 ‘φόρος εισοδήματος’ και πίστωση του 54.07 ‘φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών’. Στη συνέχεια ο λογαριασμός 54.07 χρεώνεται με τη μεταφορά του υπολοίπου του στη πίστωση του 54.08 ‘ Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων-τελών ετήσιας δήλωσης φόρου εισοδήματος’. Επίσης στην πίστωση του 54.08 καταχωρείται το ποσό της προκαταβολής φόρου της επόμενης χρήσης με χρέωση του λογαριασμού 33.13.00 ‘ Προκαταβολή φόρου εισοδήματος’. Το άθροισμα του κύριου φόρου, του συμπληρωματικού και της προκαταβολής της επόμενης χρήσης μειώνεται:

- Με το φόρο που προκαταβλήθηκε για τη χρήση που έληξε με πίστωση του λογαριασμού 33.10

- Με το φόρο που παρακρατήθηκε κατά τη διάρκεια της χρήσης με πίστωση του λογαριασμού 33.13.99 ‘λοιποί παρακρατημένοι φόροι εισοδήματος’
- Με το φόρο που αναλογεί στο μέρος των φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης εισοδημάτων που διανέμονται, με πίστωση του λογαριασμού 33.13.06 ‘παρακρατημένος φόρος εισοδήματος από τόκους’. Από το οικονομικό έτος 2002 και μετά μειώνεται με ολόκληρο το ποσό του φόρου που έχει παρακρατηθεί (Ν. 3091/2002)
- Με το φόρο που καταβλήθηκε στο εξωτερικό για τα εισοδήματα που προέκυψαν εκεί αλλά φορολογούνται στην Ελλάδα με πίστωση του λογαριασμού 33.13.03-04 ‘παρακρατημένος φόρος εισοδήματος από μερίσματα μετοχών ή συμμετοχές σε Ε.Π.Ε., αλλοδαπής. Ο φόρος αυτός μπορεί να είναι μεγαλύτερος από το φόρο που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα. Μετά τις πιο πάνω αυξομειώσεις το πιστωτικό υπόλοιπο του 54.08 είναι το οφειλόμενο προς το Δημόσιο ποσό για φόρο εισοδήματος. (Φορολογικό Ινστιτούτο, 2011)

1.2.4 Απαλλαγές Α.Ε. από φόρο εισοδήματος

Από το φόρο εισοδήματος απαλλάσσονται:

- Το Ελληνικό Δημόσιο, οι δήμοι και οι κοινότητες και οι αμιγείς δημοτικές και οι κοινοτικές επιχειρήσεις ύδρευσης, αποχέτευσης και διαχείρισης απορριμμάτων καθώς και τα νοσοκομεία, βρεφοκομεία, κέντρα παιδικής μέριμνας και γηροκομεία.
- Τα εισοδήματα από ακίνητα που ανήκουν στις Ιερές Μονές του Αγίου Όρους, στο Οικουμενικό Πατριαρχείο και στα Πατριαρχεία Ιεροσολύμων και Αλεξάνδρειας και αποκτήθηκαν μέχρι 31/12/2009.
- Τα τεκμαρτά εισοδήματα από ακίνητα που ανήκουν σε ξένα θρησκευόμενα ή σε ξένα κράτη και χρησιμοποιούνται για πρεσβείες και προξενεία.
- Τα κέρδη από εκμετάλλευση πλοίων υπό ελληνική σημαία ή υπό ξένη σημαία που πραγματοποιούν στην Ελλάδα οι αλλοδαπές επιχειρήσεις.
- Τα εισοδήματα των συνεταιρισμών πρώτου, δεύτερου και τρίτου βαθμού, οι οποίοι χαρακτηρίζονται αγροτικοί. Δεν εμπεριέχονται στην απαλλαγή τα εισοδήματα των συνεταιρισμών από εκμίσθωση ακινήτων και από κινητές αξίες

, τα κέρδη από πώληση προϊόντων ή από λιανική πώληση γεωργικών προϊόντων του συνεταιρισμού ή των μελών τους.

- Στη συνέχεια παρουσιάζονται οι *απαλλαγές των εισοδημάτων από κινητές αξίες που αποκτώνται από τα νομικά πρόσωπα που υπόκεινται σε φορολογία*. Εντοπίζονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 6 Ν2238/94 οι οποίες αφορούν:
 - a. Εφόσον η κατάθεση δεν είναι στο νόμισμα του €, οι τόκοι οποιασδήποτε μορφής κατάθεσης σε τράπεζες που είναι στην Ελλάδα ή στο Ταχυδρομικό Ταμιευτήριο.
 - b. Επίσης εφόσον η κατάθεση δεν είναι σε €, τους τόκους καταθέσεων ταμιευτηρίου ή όψεως στο ταμείο παρακαταθηκών και Δανείων.
 - c. Τους τόκους εθνικών δανείων που εκδίδονται με έντοκα γραμμάτια ή ομολογίες.
 - d. Τους τόκους ομολογιακών δανείων που εκδίδει η Ευρωπαϊκή τράπεζα επενδύσεων σε € ή συνάλλαγμα στην Ελλάδα.
 - e. Τους τόκους των ομολογιακών δανείων του Ο.Τ.Ε. και της Δ.Ε.Η. (Γυφτάκη Μ., 2009)

Υπάρχει ένα χαρακτηριστικό με βάση το οποίο τα παραπάνω έσοδα παρουσιάζουν αυτή την ιδιαιτερότητα και αναφέρονται στα κέρδη. Όσο είναι αδιανέμητα τα κέρδη αυτά σε περίπτωση αύξησης Ιδίων Κεφαλαίων από τα Νομικά πρόσωπα παραμένουν αφορολόγητα. Όταν όμως τα κέρδη που είναι είτε φορολογηθέντα είτε αφορολόγητα διανεμηθούν ή κεφαλαιοποιηθούν τότε υπάρχει αυτοτελής φορολόγηση με βάση τις ισχύοντες φορολογικές και νομοθετικές διατάξεις. (Γυφτάκη Μ., 2009)

1.2.5 Ακαθάριστα έσοδα και καθαρό εισόδημα Α.Ε.

Θεωρούνται ως ακαθάριστα έσοδα των Α.Ε. τα εξής:

- Για εμπορικές και βιομηχανικές επιχειρήσεις οι πωλήσεις εμπορευμάτων και προϊόντων ή για τις τοις επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες τα έσοδα από την αντίστοιχη παροχή.

- Για οικοδομικές επιχειρήσεις οι πωλήσεις καταστημάτων, διαμερισμάτων, γραφείων κ.λπ. ενώ για τις τεχνικές επιχειρήσεις τα εργολαβικά ανταλλάγματα.
- Κατά την μεταβίβαση της επιχείρησης του Νομικού προσώπου ή των εταιρικών μεριδίων το κέρδος το οποίο προκύπτει. Καθώς και το κέρδος από μεταβίβαση δικαιωμάτων που σχετίζονται άμεσα με την επιχείρηση
- Το εισόδημα το οποίο προκύπτει από ακίνητη περιουσία π.χ. εκμίσθωση
- Οι γεωργικές επιχειρήσεις κάθε είδους που αποκτούν εισόδημα

Αναφερθήκαμε στα ακαθάριστα έσοδα στο προηγούμενο κείμενο και με βάση αυτά εκπίπτουν οι δαπάνες απόκτησης. Εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα τα ποσά που καταβάλλονται από την Α.Ε. για την εξαγορά των ιδρυτικών τίτλων της καθώς και οι τόκοι που καταβάλλονται στους κατόχους ιδρυτικών τίτλων της , όπως επίσης οι τόκοι που καταβάλλονται για τις προνομιούχες μετοχές επειδή θεωρούνται παραγωγικές δαπάνες. Σε αυτή τη κατηγορία ανήκουν επίσης οι αμοιβές των μελών του Δ.Σ. που καταβάλλονται από την Α.Ε.

Επίσης τα έξοδα μισθοδοσίας εργαζομένου σε Α.Ε., ο οποίος συνδέεται με πρόσωπο του Δ.Σ. με βαθμό συγγένειας μέχρι τέταρτο βαθμό μόνο όταν καταβληθούν οι ασφαλιστικές εισφορές στον ασφαλιστικό οργανισμό. Το ποσό που απομένει μετά τις εκπτώσεις που αναφέρθηκαν αποτελεί το συνολικό καθαρό εισόδημα του Νομικού προσώπου το οποίο εμφανίζεται ως πιστωτικό υπόλοιπο στο λογαριασμό 86.99 ‘Καθαρά αποτελέσματα χρήσης’. (Λεοντάρης Μ, 2008)

1.2.6 Φορολογητέα και καθαρά κέρδη Α.Ε.

Τα καθαρά κέρδη χρήσης υπόκεινται σε φορολογική αναμόρφωση για να προκύψουν τα φορολογητέα κέρδη επί των οποίων θα υπολογισθεί ο φόρος. Στο έντυπο (**Φ-01 010**) πραγματοποιείται η φορολογική αναμόρφωση και στα πραγματικά προσθέτονται τα εξής:

Οι μη εκπιπόμενες δαπάνες οι οποίες έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία κατά τη διάρκεια της χρήσης αλλά δεν αναγνωρίζονται από τη φορολογική νομοθεσία προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα επειδή δεν θεωρούνται παραγωγικές εσόδων. Σε αυτή τη κατηγορία ανήκουν τα ποσά αποσβέσεων πλέον των νόμιμων που βάρυναν τα αποτελέσματα χρήσης καθώς επίσης και οι δαπάνες που αφορούν αφορολόγητα έσοδα ή έσοδα φορολογηθέντα με ειδικό τρόπο ή έσοδα από μερίσματα και συμμετοχές σε άλλες επιχειρήσεις. Επίσης οι δαπάνες επιβατικών αυτοκινήτων που δεν

αναγνωρίζονται προς έκπτωση- λοιπές δαπάνες μη παραγωγικές καθώς και οι πρόσθετοι φόροι – πρόστιμα για παραβάσεις διατάξεων οποιουδήποτε νόμου όπως του Κ.Β.Σ.

Από το άθροισμα των καθαρών κερδών και των λογιστικών διαφορών αφαιρούνται:

- Τα μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχές σε άλλες επιχειρήσεις τα οποία κατά τη διάρκεια της χρήσης είχαν καταχωρηθεί στους λογαριασμούς 76.00 'έσοδα συμμετοχών' και 76.01 'έσοδα χρεογράφων' και στο τέλος χρήσης είχαν μεταφερθεί στους αντίστοιχους τριτοβάθμιους λογαριασμούς του 86.01 'χρηματοοικονομικά αποτελέσματα'
- Τα αφορολόγητα έσοδα
- Τα φορολογηθέντα έσοδα με ειδικό τρόπο τα οποία προέρχονται από τόκους καταθέσεων σε € σε τράπεζες ή ταμειυτήρια της Ελλάδας ή στο ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων ή από τόκους από ομολογιακών δανείων επιχειρήσεων. Φορολογούνται με 40% τα έσοδα που διανέμονται ή κεφαλαιοποιούνται.

Όπως διαμορφώνεται το αποτέλεσμα προστίθεται το μέρος των αφορολόγητων εσόδων που αναλογούν στα διανεμόμενα κέρδη με την αναγωγή του ποσού αυτού σε μικτό ποσό περιλαμβανομένου δηλαδή και του φόρου εισοδήματος. Η σχέση αυτή είναι:

$$\frac{\text{Διανεμόμενα Κέρδη} \times \text{Αφορολόγητα έσοδα}}{\text{Κέρδη Ισολογισμού}} / \text{συντελεστή αναγωγής}$$

Συντελεστής αναγωγής= 100- συντελεστής φορολόγησης

Συμψηφισμός φορολογικής ζημιάς προηγούμενων χρήσεων
Σύμφωνα με την παράγραφο 11 του άρθρου 105/ Ν. 2238/94 η φορολογική ζημιά συμψηφίζεται διαδοχικά στα επόμενα 5 οικονομικά έτη εφόσον τα βιβλία του υπόχρεου κριθούν ακριβή και επαρκή από την αρμόδια Δημόσια υπηρεσία. Το δικαίωμα του συμψηφισμού αφαιρείται όταν δεν υποβάλει δήλωση ή την υποβάλλει εκπρόθεσμα.

Αφαίρεση αφορολόγητων αποθεματικών αναπτυξιακών νόμων
Στη συνέχεια μετά από το συμψηφισμό των ζημιών ακολουθείται η παρακάτω αφαιρετική διαδικασία:

- a. Τα αφορολόγητα ποσά για επενδύσεις που έγιναν με το ν. δ. 4002/1959, με τους νόμους 289/76 και 1262/82
- b. Το αφορολόγητο ποσό για νέες στη χώρα επενδύσεις ν. 1892/90
- c. Το αφορολόγητο αποθεματικό ν. 2601/04
- d. Το ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων ν. 3299/04

Μετά τα παραπάνω το ποσό που προκύπτει αποτελεί το φορολογητέο εισόδημα του Νομικού προσώπου επί του οποίου υπολογίζεται ο φόρος εισοδήματος.

Τα καθαρά κέρδη των Α.Ε. προσδιορίζονται λογιστικά, αν από τα ακαθάριστα έσοδα του ισολογισμού, αφαιρέσουμε όλες τις δαπάνες που πραγματοποίησε η Α.Ε. Τέτοιες δαπάνες είναι σύμφωνα με το άρθρο 31 Ν. 2238/94 (αγορές α' & β' υλών, αμοιβές και έξοδα τρίτων, αμοιβές προσωπικού, φόροι τέλη, αποσβέσεις κλπ.). Εκτός των δεδουλευμένων δαπανών, από τα ακαθάριστα έσοδα αφαιρούνται και κάποιες άλλες δαπάνες, αφού πρώτα έχει παρακρατηθεί φόρος 25%. Οι δαπάνες αυτές είναι οι ακόλουθες:

- Τα ποσά που καταβάλλει η ημεδαπή Α.Ε. στους κατόχους των δικών της προνομιούχων τίτλων, για την εξαγορά τους
- Οι τόκοι που καταβάλλει η ημεδαπή Α.Ε. στους κατόχους των ιδρυτικών, αλλά και των προνομιούχων τίτλων της, εφόσον οι τόκοι αυτοί δεν προέρχονται από τα κέρδη της
- Οι αμοιβές και οι αποζημιώσεις των μελών του διοικητικού συμβουλίου
- Οι διάφορες παροχές σε χρήμα και είδος

Τα συνολικά πραγματικά κέρδη μιας Ανώνυμης Εταιρείας για να βρεθούν θα πρέπει να συμψηφιστούν οι ζημιές των προηγούμενων χρήσεων, αφαιρούνται οι διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων. Επίσης αφαιρείται ο αναλογών στα κέρδη φόρος εισοδήματος και σχηματίζεται το τακτικό αποθεματικό(5% μέχρι το πόσο του 1/3 του Μ.Κ.). Στη συνέχεια υπολογίζεται το Α' μέρος(35%) που διανέμεται στους μετόχους και το υπόλοιπο των κερδών διατίθεται σύμφωνα με όσα ορίζει το καταστατικό.

Εκτός του φόρου εισοδήματος, επιβάλλεται και συμπληρωματικός φόρος στο εισόδημα από ακίνητα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα. Ο φόρος αυτός υπολογίζεται με συντελεστή 3% στο συνολικό ακαθάριστο εισόδημα που προέρχεται από τα ακίνητα. Ο συμπληρωματικός αυτός φόρος δεν επιβάλλεται στα εισοδήματα από ακίνητα τα οποία απαλλάσσονται φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 103 Κ.Φ.Ε..

Επίσης το ακαθάριστο εισόδημα από την εκμίσθωση ακινήτων υπόκειται σε τέλη χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου, που ανέρχεται συνολικά στο 3,60%. Τέλος ο υπολογισμός του προκαταβλητέου φόρου των Α.Ε. προκύπτει, όταν ο καταβλητέος φόρος πολλαπλασιάζεται με το 80% από το 2009 και έπειτα. Το ποσό που προκύπτει αποτελεί τον προκαταβλητέο φόρο. Προκαταβολή φόρου υπολογίζεται και σε Α.Ε., οι οποίες βρίσκονται υπό εκκαθάριση. Αντιθέτως δεν υπολογίζεται προκαταβολή φόρου στα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα κέρδη Α.Ε., τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος βάσει ειδικών διατάξεων.

Τα ποσά τώρα τα οποία αφαιρούνται είναι, ο φόρος που παρακρατήθηκε, ο προκαταβεβλημένος φόρος, οι παρακρατημένοι φόροι της αλλοδαπής, ο φόρος που αναλογεί στο μέρος των κερδών που έχουν φορολογηθεί κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης. Το τελικό ποσό που απομένει μετά τις προαναφερθείσες αφαιρέσεις και προσθέσεις από τον κύριο φόρο, αποτελεί το ποσό που θα καταβληθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ από την Α.Ε.

Η δήλωση φόρου Εισοδήματος των Α.Ε., όταν η οικονομική διαχειριστική περίοδος λήγει στις 31/12 υποβάλλεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. έως και 15 Μαΐου. Είναι υποχρεωτικό κατά την υποβολή της δήλωσης να καταβάλλεται το 1/8 του κύριου και συμπληρωματικού φόρου της προκαταβολής. Από το συνολικό ποσό του κύριου φόρου που αναλογεί στο φορολογούμενο εισόδημα και του συμπληρωματικού φόρου, αφαιρούνται τα εξής:

- Το ποσό αυτό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε
- Ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή, ο οποίος σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερος από τον φόρο εισοδήματος που ισχύει στην Ελλάδα. Σε περίπτωση που το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε υπερβαίνει τον φόρο που αναλογεί, η επιπλέον διαφορά συμψηφίζεται στο υπόλοιπο ποσό που προκύπτει προς βεβαίωση. Ότι απομένει ως υπόλοιπο πιστωτικό επιστρέφεται. (Τότσης Χ., 2007)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ

ΕΛΕΓΧΟΣ

2.1. Φοροδιαφυγή

2.1.1 Η έννοια της φοροδιαφυγής

Η φοροδιαφυγή (tax evasion) σχετίζεται με τη διαφορά μεταξύ του συνολικού ποσού του φόρου, που προκύπτει από τα εκουσίως δηλούμενα μεγέθη και καταβάλλεται στο δημόσιο ταμείο εντός ενός φορολογικού έτους, και του επακριβούς ποσού του φόρου το οποίο θα οφειλόταν να καταβληθεί για την ίδια περίοδο λαμβάνοντας υπόψη τα πραγματικά μεγέθη και την ισχύουσα νομοθεσία. Η έννοια της λέξης εκουσίως χρησιμοποιείται για να δείξει ότι γίνεται μόνο με τις φορολογικές δηλώσεις χωρίς να έχει προηγηθεί οποιοσδήποτε φορολογικός ή άλλος έλεγχος. Η φοροδιαφυγή μπορεί να περιοριστεί είτε στο φόρο εισοδήματος είτε να επεκταθεί και σε άλλους φόρους, όπως είναι ο φόρος προστιθέμενης αξίας, ειδικοί φόροι κατανάλωσης, καθώς και στη μη απόδοση στο δημόσιο ταμείο παρακρατηθέντων φόρων εισοδήματος. (Κανελλόπουλος, 2002)

Τη φοροδιαφυγή την περικλείουν τόσο φυσικά πρόσωπα, τα οποία είτε δεν δηλώνουν στις αρμόδιες φορολογικές αρχές τα ακριβή μεγέθη για να προκύψει το ποσό του οφειλόμενου φόρου, είτε δεν υποβάλλουν καθόλου φορολογική δήλωση, όσο και νομικά πρόσωπα (βλ. Διαγράμματα 2.1 και 2.2 πληροφοριακά). Τα τελευταία είναι κυρίως ανώνυμες εταιρίες, οι οποίες επίσης μπορεί να επιδείξουν παρόμοια με τα φυσικά πρόσωπα συμπεριφορά. (Κανελλόπουλος, 2002)

Συνεπώς, η φοροδιαφυγή μπορεί να οριστεί ως το ποσό του φόρου εισοδήματος, το οποίο ενώ θα έπρεπε να δηλώνεται οικειοθελώς, για διάφορους λόγους δεν δηλώνεται, καθώς και το ποσό των άλλων φόρων που ενώ θα έπρεπε να εισπράττονται και να αποδίδονται στο δημόσιο ταμείο αυτό δεν γίνεται. (Κανελλόπουλος, 2002)

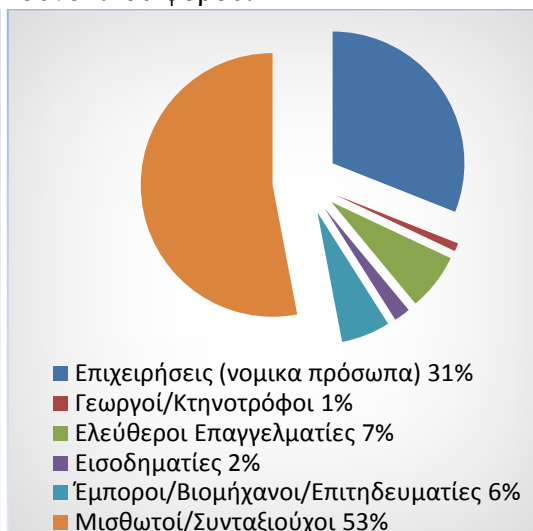
Σύμφωνα με την Τράπεζα της Ελλάδος, το σύνολο των φόρων που αναλογούσε σε φυσικά και νομικά πρόσωπα το 2009 ανήλθε σε 13,1 δις ευρώ, εκ των οποίων τα 9,1 δις ευρώ (ή 69%) αφορούσαν επί του εισοδήματος φυσικών προσώπων και τα υπόλοιπα 4 δις ευρώ (ή

31%) φόρο επί των κερδών νομικών προσώπων (βλ. Διάγραμμα 2.1). Στο διάγραμμα 2.2 παρουσιάζεται η ποσοστιαία κατανομή του συνολικού φόρου, όπου οι δυο μεγάλες κατηγορίες είναι οι μισθωτοί/συνταξιούχοι και τα νομικά πρόσωπα.

Διάγραμμα 2.1 Συνολικός φόρος.



Διάγραμμα 2.2 Ποσοστιαία κατανομή του συνολικού φόρου.



Πηγή: Τράπεζα της Ελλάδος, Οικονομικό Δελτίο (2011). Πηγή: Τράπεζα της Ελλάδος, Οικονομικό Δελτίο (2011).

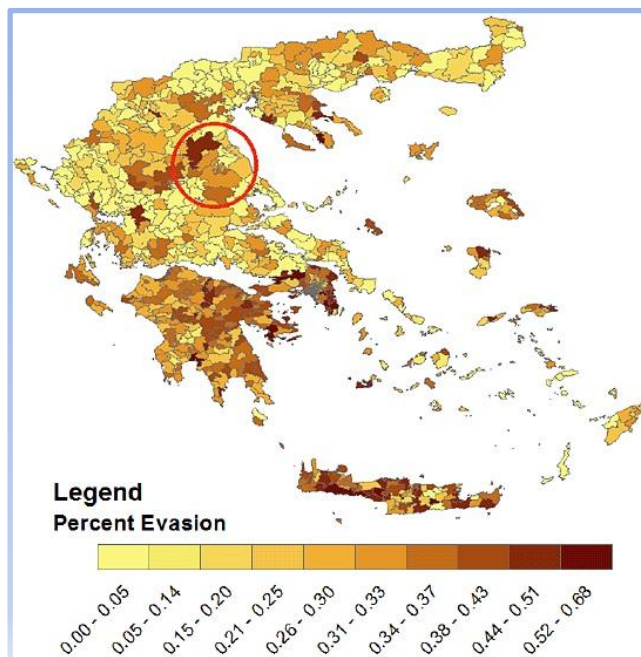
Η φοροδιαφυγή διακρίνεται συνήθως από την φοροαποφυγή (tax avoidance) και φοροκλοπή. Στη φοροαποφυγή γίνεται χρήση και εκμετάλλευση τυχόν ασαφειών ή ειδικών ρυθμίσεων και παραθυράκια που υπάρχουν στην ισχύουσα νομοθεσία, με στόχο τη μη καταβολή φόρου στο δημόσιο ταμείο. Συνεπώς αυτός που δρα με τη μέθοδο της φοροαποφυγής δεν υπόκειται σε κίνδυνο να υποστεί κυρώσεις για τις πράξεις του. (Κανελλόπουλος, 2002) Εφόσον η φοροαποφυγή είναι μια πράξη η οποία δεν παραβιάζει την ισχύουσα νομοθεσία, κατ' επέκταση δεν πρέπει να συγχέεται με τη φοροδιαφυγή.

Όσον αφορά τη φοροκλοπή, η οποία αναφέρεται στη μη απόδοση στο κράτος των εισπραχθέντων ή παρακρατηθέντων φόρων, είναι δύσκολο να διακριθεί από τη φοροδιαφυγή, ιδιαίτερα στους έμμεσους φόρους, όπου δεν αποκαλύπτεται με ευκολία εάν έχει εισπραχθεί και δεν έχει αποδοθεί ο φόρος ή εάν το προϊόν πουλήθηκε χωρίς ΦΠΑ. (Γεωργακόπουλος, 1997)

Τέλος, πρέπει να επισημανθεί ότι η εσφαλμένη ταύτιση που επιχειρείται από πολλούς, ιδίως από πολιτικά πρόσωπα (τα οποία υποχρεούνται να καταστείλουν και να πατάξουν την έκνομη συμπεριφορά των πολιτών), της έννοιας της φοροδιαφυγής με

αυτήν της παραοικονομίας (underground/black economy), έχει ως αποτέλεσμα την λανθασμένη προσέγγιση του προβλήματος που οδηγεί σε εσφαλμένες αποφάσεις και λύσεις, ενώ το πρόβλημα της φοροδιαφυγής παραμένει χρονίζον και άλυτο. Η έννοια της παραοικονομίας, η οποία ορίζεται ως το μη καταγραφόμενο τμήμα του εθνικού προϊόντος και εισοδήματος, θα αναλυθεί εκτενέστερα στην επόμενη ενότητα.

Εικόνα 2.1 Η εκτιμώμενη φοροδιαφυγή ανά περιοχή.



Πηγή: Αρταβάνης, Ν., Morse, Α. & Τσούτσουρα, Μ., 2012.

Στην εικόνα 2.1 αποτυπώνεται πάνω στο χάρτη η εκτιμώμενη φοροδιαφυγή ως ποσοστό του εισοδήματος ανά περιοχή και σύμφωνα με μία δημοσίευση των Financial Times το 2011, η σκιασμένη περιοχή στο κέντρο του κύκλου είναι η Λάρισα η οποία έχει τις περισσότερες Porsche Cayenne ανά κάτοικο πανευρωπαϊκά.

2.1.2 Σχέση φοροδιαφυγής - παραοικονομία

Όπως αναφέρθηκε και προηγουμένως (εδάφιο 2.1.1), η φοροδιαφυγή συγχέεται εσφαλμένα με την παραοικονομία και, όταν αυτό γίνεται σε πολιτικό επίπεδο, τότε γίνονται λανθασμένες εκτιμήσεις και λαμβάνονται μέτρα τα οποία δεν αποδίδουν, με αποτέλεσμα το πρόβλημα να διαιωνίζεται.

Ένας σύντομος ορισμός που μπορούμε να δώσουμε για την παραοικονομία είναι, όταν οι καταναλωτικές δαπάνες που γίνονται μέσα σ'ένα οικονομικό έτος,

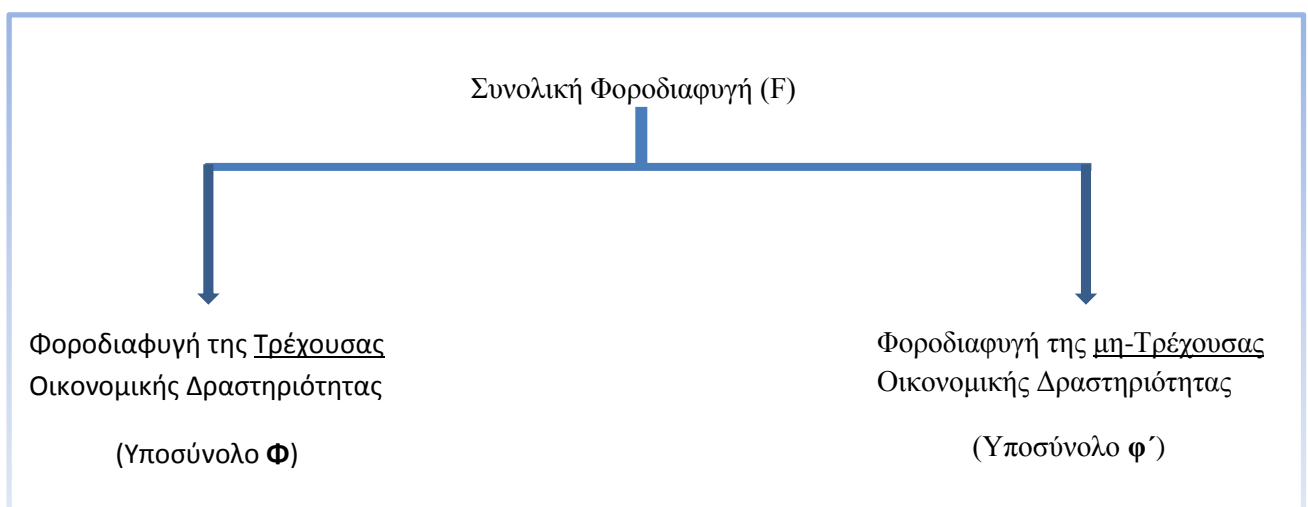
ξεπερνούν κατά πολύ τα καταγεγραμμένα δηλούμενα εισοδήματα. Αυτή η διαφορά που υπάρχει θα έπρεπε να είναι κατεγεραμμένη στο επίσημο εθνικό προϊόν. (<http://www.euretirio.com/2010/07/paraoikonomia.html>, 2010)

Ο παραπάνω ορισμός που δώσαμε για την παραοικονομία, βλέπουμε ότι σε μεγάλο βαθμό ταυτίζεται με αυτόν της φοροδιαφυγής. Το ότι υπάρχει φοροδιαφυγή όμως δεν συνεπάγεται πάντα ότι υπάρχει και παραοικονομία. Στο κεφάλαιο αυτό λοιπόν θα προσπαθήσουμε να οριοθετήσουμε και να κατανοήσουμε τις διαφορές μεταξύ αυτών των δυο εννοιών. Για να το καταφέρουμε αυτό, θα τις προσεγγίσουμε και κατ'επέκταση θα τις διατυπώσουμε καλύτερα με τη βοήθεια σχεδιαγραμμάτων και πινάκων.

Υπάρχουν δυο τύποι φοροδιαφυγής (Διάγραμμα 2.3), η φοροδιαφυγή που έχει σχέση με την τρέχουσα συνολική οικονομική δραστηριότητα (π.χ. εισόδημα συντελεστών παραγωγής του τρέχοντος οικονομικού έτους) και η φοροδιαφυγή που δε σχετίζεται με την τρέχουσα συνολική οικονομική δραστηριότητα (π.χ. φορολογία μεταβιβάσεων, κληρονομιών).

Η παραοικονομία ωστόσο σχετίζεται μόνο με την τρέχουσα οικονομική δραστηριότητα και αυτό μπορεί να αποτελέσει μια πρώτη ένδειξη ότι δεν είναι λογικό να ταυτίζονται αυτές οι δυο έννοιες.

Διάγραμμα 2.3 Συνολική Φοροδιαφυγή.



Πηγή: <http://e-jst.teiath.gr/> του Ε. Νάστα (2007).

Πίνακας 2.1 Σχέση μεταξύ Φοροδιαφυγής και Παραοικονομίας.

Συνολικά Εισοδήματα Συντελεστών Παραγωγής (και ποσά των έμμεσων φόρων) που πρέπει να καταγραφούν και να αποδοθούν στις οικονομικές υπηρεσίες. (Δραστηριότητες Φοροδιαφυγής ή μη Φοροδιαφυγής)	Συνολική τρέχουσα οικονομική δραστηριότητα που πρέπει να καταγραφεί στους Εθνικούς Λογαριασμούς. (Κρυμμένη και παρατηρήσιμη οικονομία)		
		Καταγραφόμενη	Μη Καταγραφόμενη
	Δηλωμένες Δραστηριότητες	I Όχι Φοροδιαφυγή Όχι Παραοικονομία	II Όχι Φοροδιαφυγή Παραοικονομία
	Μη Δηλωμένες Δραστηριότητες	III Φοροδιαφυγή Όχι Παραοικονομία	IV Φοροδιαφυγή και Παραοικονομία

Πηγή: Μανεισιώτης, 1990.

Στην οριζόντια διάσταση του πίνακα 2.1 παρουσιάζεται η συνολική τρέχουσα οικονομική δραστηριότητα, όπου ένα κομμάτι της έχει καταγραφεί στους επίσημους εθνικούς λογαριασμούς και ένα άλλο για άγνωστους λόγους δεν έχει καταγραφεί. Στην κάθετη διάστασή του αναφέρονται τα συνολικά εισοδήματα των συντελεστών παραγωγής της χώρας καθώς και τα ποσά που προέρχονται από τους έμμεσους φόρους, που ένα μέρος τους είναι δηλωμένα στις αρμόδιες οικονομικές υπηρεσίες και ένα άλλο όχι.

Σύμφωνα λοιπόν με τον πίνακα, στην περίπτωση I, η οποία είναι και η πιο ιδανική για το οικονομικό σύστημα, δεν υπάρχει ούτε φοροδιαφυγή ούτε παραοικονομία, καθώς, η τρέχουσα οικονομική δραστηριότητα είναι καταγεγραμμένη στους εθνικούς λογαριασμούς και τα αντίστοιχα εισοδήματα είναι δηλωμένα στις αρμόδιες οικονομικές υπηρεσίες.

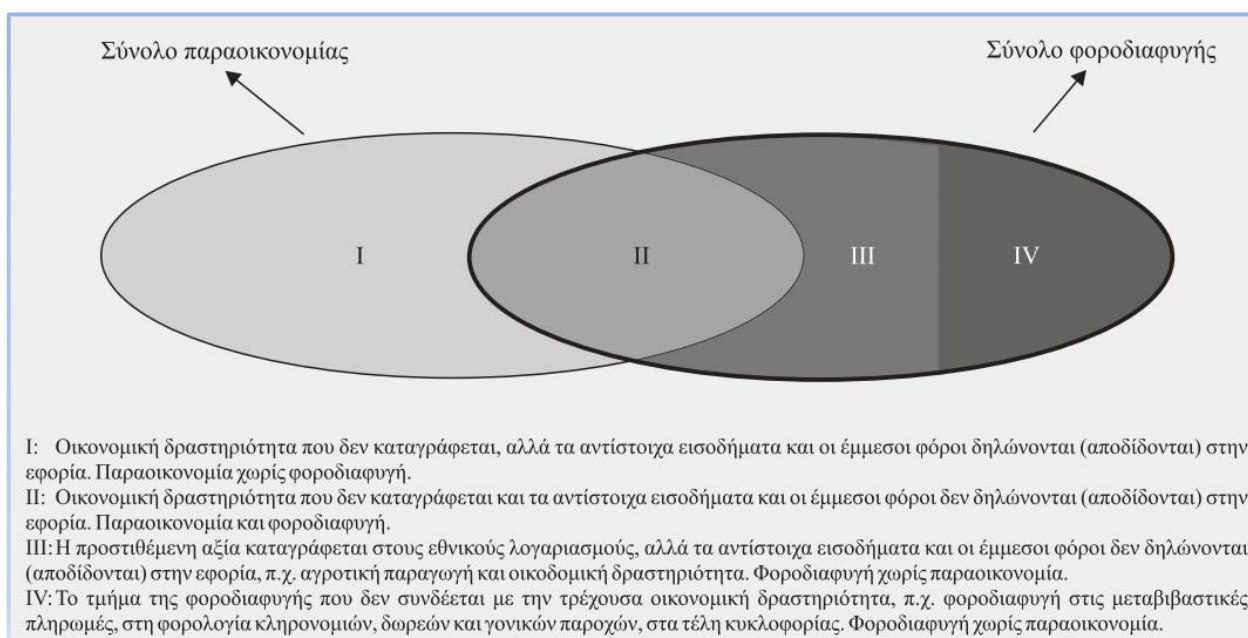
Στην περίπτωση II υπάρχει παραοικονομία χωρίς να υπάρχει φοροδιαφυγή. Δεν έχουν καταγραφεί οι οικονομικές δραστηριότητες στους εθνικούς λογαριασμούς, ενώ τα εισοδήματα αυτά είναι δηλωμένα στις οικονομικές υπηρεσίες.

Στην περίπτωση III υπάρχει φοροδιαφυγή χωρίς να υπάρχει παραοικονομία. Δηλαδή, στους εθνικούς λογαριασμούς έχουν καταγραφεί οι οικονομικές δραστηριότητες, χωρίς να έχουν δηλωθεί στις αρμόδιες οικονομικές υπηρεσίες τα εκάστοτε εισοδήματα.

Τέλος, η περίπτωση IV είναι η μόνη όπου συνυπάρχουν η φοροδιαφυγή με την παραοικονομία. Σ' αυτή τη περίπτωση δεν έχουν καταγραφεί στους εθνικούς λογαριασμούς οι τρέχουσες οικονομικές δραστηριότητες ούτε έχουν δηλωθεί τα αντίστοιχα εισοδήματα των συνελεστών παραγωγής στις οικονομικές υπηρεσίες. (Νάστας Ε., 2007)

Το σχεδιάγραμμα που ακολουθεί περιέχει τα προαναφερόμενα από τον πίνακα 2.1.

Διάγραμμα 2.4 Σχέση μεταξύ Φοροδιαφυγής και Παραοικονομίας.



Πηγή: Καλυβιανάκης κ.α. (1993).

Η ύπαρξη της παραοικονομίας εμποδίζει την κυβέρνηση να έχει την ακριβή εικόνα της οικονομικής κατάστασης που επικρατεί στη χώρα και κατ'επέκταση να λαμβάνονται λανθασμένες αποφάσεις με αποτέλεσμα να δημιουργούνται περισσότερα προβλήματα. Αυτό συμβαίνει διότι όπως έχει αναφερθεί πολλά ιδιωτικά εισοδήματα δεν καταγράφονται στους επίσημους Εθνικούς λογαριασμούς, όπως είναι το Α.Ε.Π., που δείχνουν την πραγματική κατάσταση της οικονομίας.

2.1.3 Ιστορική Αναδρομή Φοροδιαφυγής

‘‘Η διαφθορά - έννοια στενά συνδεδεμένη με την παραοικονομία και τη φοροδιαφυγή- απασχολεί τους αρχαίους Έλληνες περισσότερο από 3.000 χρόνια, χωρίς, ωστόσο να καταφέρουν να την πατάξουν.

Ίσως, διότι χρησιμοποιούν τα ίδια «όπλα». Για παράδειγμα, ο Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης που θεσμοθέτησε η παρούσα κυβέρνηση, είχε απασχολήσει τον Αριστοτέλη.

Ενώ οι έφοροι της Σπάρτης αποτελούσαν μια σημαντική εξουσία ελέγχου της λειτουργίας του κράτους, που όμως χρηματιζόταν, ένα τέτοιο παρόμοιο πρότυπο σύστημα είχαν εισηγηθεί ο Καλβίνος και ο Φίχτε. Ο θεσμός του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης, ο οποίος εισήχθη πρόσφατα και στη χώρα μας για τον καλύτερο έλεγχο της λειτουργίας του κράτους, είχαν εισηγηθεί πλήθος στοχαστών, όπως είναι ο Καλβίνος και ο Φίχτε, με τη μορφή Ανωτάτου Συμβουλίου ή Ανωτάτου Δικαστηρίου. Αλλά, παρόμοιο πρότυπο σύστημα εφαρμοζόταν στην αρχαία Σπάρτη, με τη λειτουργία του θεσμού της Εφορίας ή των εφόρων. Ωστόσο, ο Αριστοτέλης (‘‘Πολιτικά» Β΄, 1270b) δεν «βλέπει» ευνοϊκά τον θεσμό αυτόν, διότι, όπως επισημαίνει, ενισχύει ακόμη περισσότερο τη διαφθορά.

Παρ' όλα αυτά, η παραοικονομία στην Ελλάδα υπολογίζεται σήμερα στα 55 δισ. ευρώ, καθώς αντιστοιχεί σχεδόν στο 29% του ΑΕΠ. Ο τζίρος της ετήσιας μίζας ανέρχεται σε 400 εκατ. ευρώ, ενώ ο κύκλος εργασιών που δεν δηλώνεται από τις επιχειρήσεις σε περίπου 15 δισ. ευρώ το χρόνο. Αυτό τουλάχιστον εκτιμούν διεθνείς οργανισμοί, όπως είναι η Παγκόσμια Τράπεζα.’’(<http://portal.kathimerini.gr/>, Α.Στεργίου, 2007)

Επίσης, μπορούμε να δούμε με τη βοήθεια του παρακάτω πίνακα, την πορεία της Ελλάδας στο ευρώ από το 2000 έως το 2007. Σύμφωνα με την Eurostat, η συνολική φορολογική επιβάρυνση αυξήθηκε με γρήγορους ρυθμούς από το 1995 έως το 2000, όταν έφθασε στο υψηλότερο σημείο το 34,6% του ΑΕΠ, γεγονός που αντικατοπτρίζει την προσπάθεια καταπολέμησης της φοροδιαφυγής και μείωσης του δημοσιονομικού ελλείμματος για την επιτυχή πορεία της Ελλάδας προς το ευρώ. Οι μεγαλύτερες αυξήσεις την περίοδο εκείνη καταγράφηκαν στη φορολογία εισοδήματος νομικών και φυσικών προσώπων. Ακόμα μπορούμε να διακρίνουμε ότι ο φόρος της Ελλάδας ως προς το ΑΕΠ (συμπεριλαμβανομένων των εισφορών κοινωνικής ασφάλισης) το 2007,

διαμορφώθηκε στο 32,1% του ΑΕΠ κατά μέσο όρο, τιμή η οποία σύμφωνα με την Eurostat είναι εμφανώς κατώτερη σε σύγκριση με την Ε.Ε. των 27 (EU-27). Πρόκειται για το χαμηλότερο φόρο ως ποσοστό του ΑΕΠ μεταξύ των χωρών της Ευρωζώνης. (Eurostat, 2009) Είναι ενδείξεις οι οποίες μας δείχνουν ότι ο κύριος παράγοντας, που προκαλεί αυτές τις μεγάλες διαφορές, σε σύγκριση με τα υπόλοιπα κράτη μέλη τις Ε.Ε., και γενικά τη μείωση της αποτελεσματικότητας της οικονομίας, είναι το άλυτο πρόβλημα της φοροδιαφυγής και της παραοικονομίας.

Πίνακας 2.2 Η δομή των φόρων στην Ελλάδα.

Ελλάδα	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2007		
A. Η Δομή των Εσόδων									%του ΑΕΠ	Κατάταξη¹⁾	€ δισ.
Έμμεσοι φόροι	14.2	13.8	13.3	12.5	11.9	11.8	12.3	12.3	23	28.1	
ΦΠΑ	7.2	7.5	7.6	7.0	6.8	6.8	7.1	7.2	18	16.5	
Ειδικό φόρο κατανάλωσης και φόρο κατανάλωσης	3.1	3.1	2.9	2.8	2.6	2.6	2.4	2.5	21	5.7	
Λοιποί φόροι επί των προϊόντων (συμπεριλαμβαν των εισαγωγικών δασμών)	3.3	2.7	2.4	2.3	2.2	2.2	2.4	2.3	9	5.2	
Άλλοι φόροι επί της παραγωγής	0.6	0.5	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3	26	0.7	
Άμεσοι φόροι	10.0	8.8	8.8	8.0	8.1	8.6	8.0	8.1	23	18.5	
Εισοδήματα φυσικών προσώπων	5.0	4.5	4.5	4.4	4.4	4.6	4.6	4.7	23	10.7	
Εισοδήματα νομικών προσώπων	4.1	3.4	3.4	2.9	3.0	3.2	2.7	2.6	25	5.9	
Άλλα	0.8	1.0	0.9	0.7	0.7	0.8	0.8	0.8	11	1.9	
Εισφορές κοινωνικής ασφάλισης	10.5	10.6	11.6	11.8	11.1	11.1	11.0	11.7	16	26.6	
Εργοδοτικές	4.9	4.9	5.5	5.4	5.1	5.0	5.0	5.4	17	12.3	
Εργατικές	4.1	4.2	4.5	4.7	4.4	4.4	4.4	4.5	7	10.3	
Αυτοαπασχολούμενοι και Μη εργατικό δυναμικό	1.5	1.5	1.6	1.7	1.6	1.7	1.6	1.8	7	4.0	
B. Η Δομή από το επίπεδο της κυβέρνησης									%του ΑΕΠ		
Κεντρική κυβέρνηση	23.4	21.9	21.5	20.0	19.7	20.1	19.9	20.1	18	45.8	
Αυτοδιοίκηση	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3	0.2	0.2	0.2	26	0.5	
Κοινωνική Ασφάλιση	10.4	10.5	11.5	11.6	10.9	10.9	10.9	11.5	13	26.2	
Θεσμικά Όργανα της Ε.Ε.	0.6	0.6	0.4	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3	21	0.6	
C. Η Δομή από την οικονομική λειτουργία									%του ΑΕΠ		
Κατανάλωση	12.4	12.7	12.4	11.5	11.2	11.0	11.4	11.4	17	26.0	
Εργασίας	12.4	12.2	13.1	13.1	12.6	12.8	12.8	13.4	21	30.6	
Απασχολούμενοι	11.5	11.3	12.2	12.3	11.7	11.8	11.7	12.3	21	28.0	
Καταβολές από εργοδότες	4.9	4.9	5.5	5.4	5.1	5.0	5.0	5.4	20	12.3	
Καταβολές από υπαλλήλους	6.6	6.4	6.7	6.8	6.6	6.8	6.7	6.9	19	15.7	
Μη εργατικό δυναμικό	0.9	0.9	0.9	0.9	0.9	1.0	1.0	1.1	11	2.6	
Κεφάλαιο	9.8	8.4	8.2	7.6	7.4	7.7	7.1	7.2	17	16.5	
Κεφάλαιο και επιχειρηματικό εισόδημα	7.4	6.4	6.6	6.1	6.0	6.3	5.7	5.7	16	13.1	
Εισόδημα επιχειρήσεων	4.1	3.4	3.4	2.9	3.0	3.2	2.7	2.6	26	5.9	
Εισόδημα νοικοκυριών	0.8	0.7	0.7	0.7	0.6	0.7	0.7	0.8	14	1.7	
Εισόδημα αυτοαπασχολούμενων	2.5	2.3	2.5	2.5	2.4	2.4	2.3	2.4	7	5.5	
Απόθεμα κεφαλαίου/πλούτου	2.4	2.0	1.6	1.5	1.3	1.4	1.5	1.5	14	3.5	
Μείον: ποσά που αποτιμήθηκαν αλλά δεν προβλέπεται να εισπραχθούν	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0			
ΣΥΝΟΛΟ	34.6	33.2	33.7	32.3	31.2	31.5	31.3	32.1	22	73.2	

Πηγή: Eurostat (Commission services), 2009

- 1) Η κατάταξη υπολογίζεται με φθίνουσα σειρά. Το "1" υποδηλώνει την υψηλότερη τιμή στην ΕΕ των 27. Δεν υπάρχει κατάταξη, εάν λείπει πάνω από το 10% των δεδομένων.

2.1.4 Αιτίες Φοροδιαφυγής

Σύμφωνα με τον Κανελλόπουλο (2002), μία από τις σημαντικότερες αιτίες φοροδιαφυγής είναι η ίδια η φύση του φόρου, που για τον φορολογούμενο είναι υποχρεωτική μονομερής μεταβίβαση πόρων προς το κράτος χωρίς άμεσο αντάλλαγμα ή αντίκρισμα.

Τον Ιανουάριο του 2010 είχε εκπονηθεί μια μελέτη για τη φοροδιαφυγή από το Οικονομικό Επιμελητήριο της Ελλάδος σε συνεργασία με το τμήμα Στατιστικής του Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, με δείγμα 747 ατόμων άνω των 18 σε Αθήνα και Θεσσαλονίκη. Έχει ιδιαίτερο ενδιαφέρον να παρουσιάσουμε μερικά από τα αποτελέσματα και συμπεράσματα της έρευνας αυτής:

-Οι οκτώ στους δέκα συμμετέχοντες (ποσοστό 80,2%) εκτιμούν ότι οι φορολογούμενοι που φοροδιαφεύγουν το επιχειρούν, επειδή «υπάρχει μικρή πιθανότητα εντοπισμού τους» από τις φοροελεγκτικές αρχές, που είναι αρμόδιες για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής.

- Περισσότεροι από τους 8 στους 10 ερωτηθέντες απάντησαν πως θεωρούν ότι έχουν ηθική υποχρέωση να δηλώνουν όλα τους τα εισοδήματα και να πληρώνουν όλους τους φόρους τους.

-Οι νέοι και το δυναμικό ηλικιακά τμήμα του ενεργού πληθυσμού δηλώνουν περισσότερο πρόθυμοι να αποκρύπτουν τα εισοδήματά τους.

- Όσο χαμηλότερο επίπεδο εκπαίδευσης έχουν οι ερωτηθέντες, τόσο πιθανότερο είναι να δήλωσαν ότι δε θα μπορούσαν να αποκρύψουν τα εισοδήματά τους από την Εφορία.

-Ένας στους δύο πολίτες θεωρούν ότι σε ένα διεφθαρμένο κράτος η φοροδιαφυγή αποτελεί μια λογική αντίδραση.

-Οι ερωτηθέντες σε πολύ άνετη και πολύ δύσκολη οικονομική κατάσταση συμφωνούν περισσότερο από τους υπόλοιπους ότι η κρατική διαφθορά μπορεί να δικαιολογήσει τη φοροδιαφυγή.

-Το 53% θεωρεί ότι η φοροδιαφυγή είναι ηθική πράξη, εφόσον η Πολιτεία σπαταλά άσκοπα το μεγαλύτερο μέρος των φόρων.

-Σε όσο χειρότερη οικονομική κατάσταση δήλωσαν ότι βρίσκονται οι ερωτηθέντες, τόσο πιθανότερο είναι να συμφωνούν ότι τους αρέσει η ιδέα της απόκρυψης εισοδημάτων από την εφορία (<http://www.voria.gr/>, 2010)

Παρατίθενται κάποιοι από τους πίνακες της έρευνας αυτής:

Πίνακας 2.3 Δείκτης Διάχυσης.

ΣΥΝΟΛΟ	45,8
ΦΥΛΟ	
ΑΝΔΡΕΣ	48,4
ΓΥΝΑΙΚΕΣ	42,8
ΗΛΙΚΙΑ	
<29	46,3
30 - 44	51,3
45 - 59	44,5
60+	40,5
ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΗ	
ΑΝΩΤΑΤΗ	44,4
ΑΝΩΤΕΡΗ	48,0
ΜΕΣΗ	38,0
ΤΙΠΟΤΑ	75,0
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ	
ΠΟΛΥ ΔΥΣΚΟΛΗ	56,3
ΔΥΣΚΟΛΗ	42,1
ΑΝΕΚΤΗ	41,7
ΑΝΕΤΗ	49,6
ΠΟΛΥ ΑΝΕΤΗ	46,4
ΠΕΡΙΟΧΗ	
ΑΘΗΝΑ	45,7
ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ	45,8

Πηγή: Οικονομικό Επιμελητήριο της Ελλάδας, 2010

Πίνακας 2.4 Δείκτης Ηθικής.

ΣΥΝΟΛΟ	30,97
ΦΥΛΟ	
ΑΝΔΡΕΣ	32,81
ΓΥΝΑΙΚΕΣ	28,83
ΗΛΙΚΙΑ	
<29	40,49
30 - 44	41,28
45 - 59	24,62
60+	20,11
ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΗ	
ΑΝΩΤΑΤΗ	32,70
ΑΝΩΤΕΡΗ	29,58
ΜΕΣΗ	22,25
ΤΙΠΟΤΑ	12,50
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ	
ΠΟΛΥ ΔΥΣΚΟΛΗ	32,11
ΔΥΣΚΟΛΗ	28,47
ΑΝΕΚΤΗ	32,05
ΑΝΕΤΗ	39,69
ΠΟΛΥ ΑΝΕΤΗ	30,36
ΠΕΡΙΟΧΗ	
ΑΘΗΝΑ	29,72
ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ	32,77

Πηγή: Οικονομικό Επιμελητήριο της Ελλάδας, 2010

Στον πίνακα 2.3 ο δείκτης κινείται μεταξύ 0 και 100. Τιμή πάνω του 50 Υποδεικνύει ότι συμφωνούν ότι εάν το κράτος είναι διεφθαρμένο, είναι προτιμότερη η φοροδιαφυγή.

Στον πίνακα 2.4 (επίσης ο δείκτης κινείται μεταξύ 0 και 100) όσο μικρότερη τιμή έχει ο δείκτης, τόσο πιο σοβαρό αδίκημα θεωρούν οι ερωτηθέντες τη φοροδιαφυγή.

Όπως δήλωσε και η Π. Καλλίρη σε άρθρο της, οι Έλληνες πολίτες δεν εμπιστεύονται την Κυβέρνηση αφού οι ίδιοι δεν βλέπουν να πιάνουν τόπο τα χρήματά τους από τη φορολογία. Από έρευνα του Ευρω-βαρόμετρου 8-10 Έλληνες πιστεύουν ότι τα χρήματα από τους φόρους που θα πληρώσουν δεν θα χρησιμοποιηθούν για το καλό του κοινωνικού συνόλου. Επομένως από τη στιγμή που η εμπιστοσύνη του Έλληνα πολίτη έχει κλονιστεί, είναι δύσκολο να λέμε ότι το φορολογικό σύστημα θα είναι αποτελεσματικό και θα μπορέσει να καταφέρει να περιορίσει τη φοροδιαφυγή. Αν δεν αλλάξει η πολιτική της κυβέρνησης έτσι ώστε να κερδίσει την εμπιστοσύνη του

Έλληνα πολίτη, πολύ δύσκολα θα καταφέρει να μειώσει την φοροδιαφυγή. (<http://www.oe-e.gr> της Καλλίρη Π., 2011)

Παρατηρούμε ότι μερικές από τις αιτίες της φοροδιαφυγής είναι οι ποιοτικοί και ποσοτικοί έλεγχοι που γίνονται. Δηλαδή, η έλλειψη τακτικών ελέγχων των φορολογούμενων φυσικών και νομικών προσώπων καθώς και η κακή ποιότητα αυτών των ελέγχων συντελούν στην αύξηση του φαινομένου της φοροδιαφυγής. Επίσης, καθοριστικό ρόλο παίζει ο συνδυασμός της ύπαρξης διαφάνειας και η τήρηση και επιβολή των νόμων, ώστε να δημιουργηθεί ένα αίσθημα δικαιοσύνης και να καλλιεργηθεί ισχυρή φορολογική συνείδηση στους πολίτες. Κατ'επέκταση, αυτό θα έχει ως αποτέλεσμα το κράτος να κερδίσει την εμπιστοσύνη των φορολογουμένων και να αποτρέψει σε μεγάλο βαθμό τη φοροδιαφυγή. Ακόμα το μορφωτικό επίπεδο αποτελεί άλλη μια αιτία, που επηρεάζει στον τρόπο σκέψης των πολιτών και εν συνεχεία τον τρόπο αντιμετώπισης των φορολογικών τους υποχρεώσεων. Μια άλλη αιτία είναι η οικονομική κατάσταση που βρίσκεται το κράτος, όπου σε περίοδο κρίσης τα μέτρα και οι αποφάσεις που παίρνονται μπορεί να είναι ακατάλληλα, με αποτέλεσμα την αύξηση της φοροδιαφυγής. Σε τέτοιες περιόδους είναι ύψιστης σημασίας η εκάστοτε πολιτική ηγεσία να φερθεί με την ανάλογη σοβαρότητα και να πάρει τις σωστές αποφάσεις και μέτρα τα οποία θα φέρουν την ευημερία και την ανάπτυξη στην οικονομία, ελαχιστοποιώντας, όσο γίνεται, τις αιτίες που προκαλούν φοροδιαφυγή και παραοικονομία.

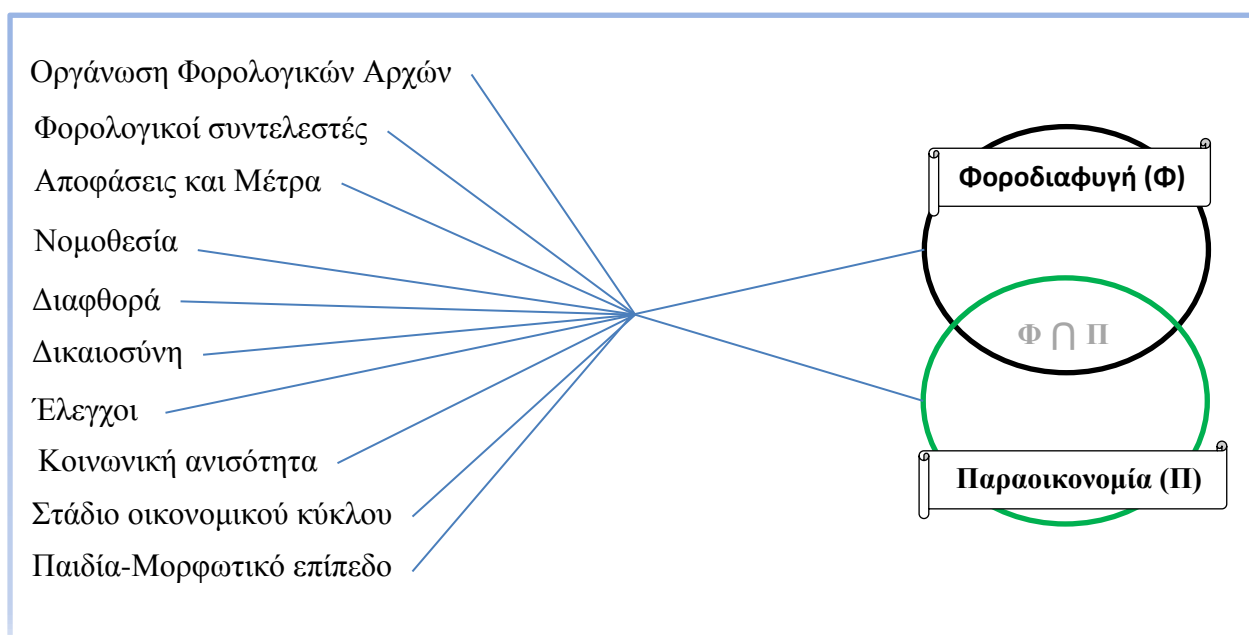
Διάφοροι υποστηρίζουν ότι η βασικότερη αιτία της φοροδιαφυγής εστιάζεται κυρίως στη συμμετοχή των οργάνων της πολιτείας στη διαφθορά (όπως η απόκτηση πλούτου ο οποίος δεν δηλώνεται), αναφέροντας ως παράδειγμα την αμφισβήτηση από τον Αριστοτέλη του θεσμού των «εφόρων» στην Σπάρτη κατά την αρχαιότητα. Η αμφισβήτησή του αυτή έλεγε ότι η συγκέντρωση της όποιας εξουσίας στα χέρια των λίγων ενισχύει ακόμα περισσότερο τη διαφθορά. Μια ακόμα βασική αιτία είναι τα νομοτεχνικά και το υφιστάμενο φορολογικό σύστημα, το οποίο δεν είναι κοινωνικά δίκαιο, αφήνοντας παραθυράκια που εύκολα μπορούν να χρησιμοποιήσουν οι οικονομικά ισχυρότεροι με το πρόσχημα «ό,τι είναι νόμιμο είναι και ηθικό», με αποτέλεσμα να έχουμε την αύξηση της φοροδιαφυγής και να αδικούνται οι νομοταγείς πολίτες. (<http://www.imerisia.gr/> του Κορομηλά Γ., 2009)

Τέλος, η ακαδημαϊκή μελέτη του Αρταβάνη Ν. κ.α. υποστηρίζει ότι η φοροδιαφυγή μένει άλυτη και ακμάζουσα στην Ελλάδα, επειδή η αδυναμία και η

αδιαφορία του κρατικού μηχανισμού στον εντοπισμό των μη δηλωμένων εισοδημάτων συνδέεται άμεσα με το γεγονός ότι η πλειονότητα των βουλευτών ανήκει στα πέντε επαγγέλματα που είναι πρώτα στη φοροδιαφυγή. (<http://www.euro2day.gr>, 2012)

Σύμφωνα με όλα τα παραπάνω στο παρακάτω σχήμα παρουσιάζονται μερικοί από τους προσδιοριστικούς παράγοντες που μπορούν να συντελέσουν στην αύξηση ή μείωση των φαινομένων ανάλογα με το πώς θα τους διαχειριστεί η κυβέρνηση.

Διάγραμμα 2.5 Προσδιοριστικοί παράγοντες.



Πηγή: Ίδια επεξεργασία.

2.1.5 Επιπτώσεις και Επιδράσεις Φοροδιαφυγής

Η φοροδιαφυγή συμβάλλει στη μείωση της αποτελεσματικότητας της οικονομίας και τη διεύρυνση της κοινωνικής ανισότητας. Ο λόγος που συμβαίνει αυτό είναι ότι στρεβλώνει την κατανομή και αναδιανομή των οικονομικών πόρων βραχυχρόνια και μακροχρόνια. Συγκεκριμένα η φορολογία, και κατ'έκταση η φοροδιαφυγή, επηρεάζει το διαθέσιμο εισόδημα των πολιτών και εν συνεχεία με την πάροδο του χρόνου, τη δομή της οικονομίας, τις αποφάσεις σχετικά με την προσφορά και ζήτηση εργασίας κατά κλάδο ή επάγγελμα, τη διαχρονική κατανομή του εισοδήματος μεταξύ κατανάλωσης και αποταμίευσης, τις τιμές, το ύψος και το ρυθμό αύξησης των εισαγωγών, τη ροή εισοδήματος στην αλλοδαπή κ.λπ. (Τράπεζα της Ελλάδος, 2011)

Η κοινωνική αυτή ανισότητα σημειώνεται για παράδειγμα με το να μπορούν κάποια επαγγέλματα να φοροδιαφεύγουν ενώ κάποια άλλα όχι, με αποτέλεσμα οι φόροι να αυξάνονται λόγω υστέρησης δημοσίων εσόδων και κατ'επέκταση οι συνεπείς φορολογούμενοι να αδικούνται και να πληρώνουν διπλάσιο φόρο.

Η φοροδιαφυγή λοιπόν, περιορίζει την αναδιανεμητική λειτουργία της προοδευτικής φορολογίας από το πλουσιότερο προς στο φτωχότερο άτομο, αυξάνει τα φορολογικά βάρη των νομοταγών πολιτών και υπονομεύει τη δίκαιη και ίση μεταχείριση πολιτών με παρόμοιο εισόδημα. (Τράπεζα της Ελλάδος, 2011)

Πλήγμα δημιουργείται και στον τομέα του ανταγωνισμού ο οποίος νοθεύεται, όπου κάποιες επιχειρήσεις, που αδυνατούν να αυξήσουν την κερδοφορία τους, χρησιμοποιούν ως στρατηγική τη φοροδιαφυγή. Ως αποτέλεσμα αυτής της εύκολης κερδοφορίας με χαμηλό ρίσκο (λόγω της μειωμένης πιθανότητας να εντοπιστούν από τις αρμόδιες αρχές) είναι η αποθάρρυνση των επιχειρήσεων να κάνουν νέες επενδύσεις.

Τέλος, αποτρέπει και εμποδίζει το Δημόσιο να χρησιμοποιήσει τους πόρους αυτούς που θα εισέπραττε από την φορολογία, για τη χρηματοδότηση κρατικών δαπανών. Αποτέλεσμα, το κράτος να στρέφεται στη λύση των δανείων, να έχει περιορισμένη δυνατότητα δημόσιων επενδύσεων, χαμηλότερη ποιότητα και ποσότητα παρεχόμενων δημόσιων αγαθών και δυσκολίες στην εφαρμογή του κοινωνικού κράτους. Ακόμα η ύπαρξη της φοροδιαφυγής σημαίνει υψηλά κόστη συναλλαγών και διοικήσεως (transaction and administrative costs) για την κυβέρνηση, αφού πρέπει να διατηρήσει αποτελεσματικό όλον εκείνο τον ελεγκτικό μηχανισμό που είναι απαραίτητος, για να εμποδιστεί η φοροδιαφυγή. (Τράπεζα της Ελλάδος, 2011; Γκουμπανιτσάς Γ.)

2.1.6 Μέθοδοι Φοροδιαφυγής

Η φοροδιαφυγή εντοπίζεται τόσο στους άμεσους φόρους όσο και στους έμμεσους φόρους. Τα μεγαλύτερα ποσοστά φοροδιαφυγής βρίσκονται κυρίως στους άμεσους φόρους και συγκεκριμένα στο φόρο εισοδήματος. Σε αυτή την ενότητα θα αναφερθούμε περιληπτικά στις συνηθέστερες περιπτώσεις απόκρυψης εισοδήματος στις εμπορικές επιχειρήσεις.

Οι περιπτώσεις μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοση αποδείξεων και τιμολογίων ή έκδοση πλαστών και εικονικών τιμολογίων παραμένουν από τις βασικές πρακτικές των φοροφυγάδων. Αυτές οι τακτικές αποσκοπούν στην αποφυγή καταβολής άμεσων φόρων και την αποφυγή καταβολής ή του συμψηφισμού των έμμεσων φόρων, κυρίως στο Φ.Π.Α. Οι περιπτώσεις των πλαστών και εικονικών τιμολογίων αποσκοπούν στη μείωση των κερδών και κατ' επέκταση στη μείωση του φόρου. (Στεργίου Λ., 2011)

Οι περιπτώσεις παραεμπορίου είναι μια άλλη τακτική που χρησιμοποιείται, η οποία εκδηλώνεται με τη διάθεση παράνομων ειδών, τα οποία προέρχονται από τρίτες χώρες και διακινούνται εντός της Ελλάδας (και γενικά στην Ε.Ε.), ή προέρχονται από επιχειρήσεις που δεν έχουν εκδώσει τα προβλεπόμενα νόμιμα παραστατικά. (Στεργίου Λ., 2011)

Ακόμα υπάρχουν οι «offshore» επιχειρήσεις που στόχο έχουν την απόκρυψη εσόδων και κερδών από παράνομες δραστηριότητες, για όσον το δυνατόν μικρότερη φορολογική επιβάρυνση. (Στεργίου Λ., 2011)

Στο «Παράρτημα Α» παρατίθενται και οι υπόλοιπες μέθοδοι φοροδιαφυγής από το άρθρο του Στεργίου Λ. στην εφημερίδα «Καθημερινή».

2.1.6 Προσέγγιση μεγεθών φοροδιαφυγής

Οι μέθοδοι προσέγγισης της φοροδιαφυγής και παραοικονομίας έτσι όπως τις διατυπώνουν ο Frey και ο Schneider (2000) είναι οι Άμεσες Προσεγγίσεις, οι Έμμεσες Προσεγγίσεις και η Προσέγγιση του Μοντέλου.

- Συγκεκριμένα στις Άμεσες προσεγγίσεις οι μέθοδοι που χρησιμοποιούνται είναι οι δυο παρακάτω:

Η πρώτη μέθοδος είναι η έρευνα μεταξύ των εμπλεκόμενων προσώπων που χρησιμοποιούν τέτοιου είδους υπηρεσίες. Το πλεονέκτημα της προσέγγισης αυτής είναι ότι μπορεί να δημιουργηθεί μια λεπτομερής εικόνα του τομέα αυτού. Ενώ το μειονέκτημά της είναι ότι, επειδή ένα σημαντικό μέρος των δραστηριοτήτων αυτών είναι παράνομο, οι ερωτηθέντες μπορεί να μην αποκαλύψουν τη συμμετοχή τους σ' αυτές.

Η δεύτερη μέθοδος είναι ο έλεγχος των φορολογικών δηλώσεων που πραγματοποιούν από τις αρμόδιες οικονομικές υπηρεσίες. Συγκεκριμένα, ένα δείγμα φορολογούμενων εξετάζεται σε βάθος και υπό τον φόβο κυρώσεων που προβλέπονται από την κείμενη νομοθεσία σε περίπτωση μη συμμόρφωσης. Τα θετικά της προσέγγισης αυτής είναι, ότι παρέχει λεπτομερείς πληροφορίες σχετικά μ'αυτούς που αποκρύπτουν εισοδήματα. Ενώ το μειονέκτημά της είναι ότι δεν μπορεί να καλύψει όλο το φάσμα της φοροδιαφυγής και περιορίζεται μόνο στις φορολογικές δραστηριότητες. Δεδομένου ότι ένα μεγάλο μέρος της φοροδιαφυγής είναι αναδιανεμητικό και έχει στενή σχέση με τον ορισμό της παραοικονομίας.

- Στις Έμμεσες Προσεγγίσεις μπορούν να σημειωθούν διαφορές στα Έσοδα και τις Δαπάνες, στην Αγορά Εργασίας και τέλος στη Νομισματική αγορά. Παρακάτω αναφερόμαστε με λίγα λόγια σ'αυτές τις τρεις προσεγγίσεις.

Στην προσέγγιση των Εσόδων και Δαπανών, σε περίπτωση μη συμφωνίας τους μπορεί να οφείλεται σε λόγους που δεν σχετίζονται με την παραοικονομία (π.χ. να οφείλεται σε σφάλματα μέτρησης), γι'αυτό η μέθοδος αυτή είναι αμφισβητήσιμη.

Στη μέθοδο προσέγγισης στην Αγορά Εργασίας, δεν είναι δυνατόν να απομονωθούν εκείνα τα πρόσωπα που είναι ταυτόχρονα στην Επίσημη και Ανεπίσημη Οικονομία.

Τέλος, η προσέγγιση που γίνεται στη Νομισματική Αγορά, ξεκινά με την παραδοχή ότι οι παράνομες συναλλαγές με μετρητά καθιστούν πιο δύσκολη την ανίχνευσή τους. Εδώ το μέγεθος της παραοικονομίας αντανακλάται στο ποσό των μετρητών, πέραν αυτών που χρησιμοποιούνται για τις επίσημες (νόμιμες) συναλλαγές. Αυτή η μέθοδος προσέγγισης είναι εύκολα εφαρμόσιμη, επειδή η ποσότητα του χρήματος είναι καλά τεκμηριωμένη.

- Η Προσέγγιση του Μοντέλου εστιάζει στις αιτίες και επιπτώσεις της παραοικονομίας. Ένα κίνητρο για να συμμετάσχει κάποιος στην παραοικονομία είναι η επιβάρυνση της φορολογίας καθώς και η κείμενη νομοθεσία. Ένα αντικίνητρο θεωρείται η πιθανότητα σύλληψης και η ποινή. Ακόμα ένα αντικίνητρο αποτελεί το ηθικό κόστος που συνεπάγεται από τις δραστηριότητες (παράνομες) αυτές. Δηλαδή, ένας έντιμος πολίτης έχει ηθικό ενδιαφέρον να προβεί σε παράνομη δραστηριότητα.

Ένα κοινό μειονέκτημα των προσεγγίσεων αυτών είναι ότι πρέπει να χρησιμοποιηθεί ένα έτος βάσης χωρίς παραοικονομία, πράγμα το οποίο είναι πολύ δύσκολο. (Frey & Schneider, 2000)

Μία έρευνα του Αρταβάνη Ν. από το Virginia Polytechnic Institute and State University και των Adair Morse και Τσούτσουρα Μ. από το University of Chicago, έδειξε πως οι τράπεζες χορηγούσαν δάνεια στα οποία η δόση έφτανε έως και το 82% του εισοδήματος του δανειολήπτη. Αυτό την στιγμή όπου οι τράπεζες, κατά μέσο όρο, χορηγούν δάνεια έτσι ώστε η δόση να αντιστοιχεί μόλις στο 30% του εισοδήματος. Συνεπώς η μελέτη κατέληξε στο ότι, εφόσον τα Ελληνικά πιστωτικά ιδρύματα, που έδιναν δάνεια ακόμα και όταν γνώριζαν πως οι δόσεις φτάνουν το 80% ή το 100% του δηλωθέντος εισοδήματος ενός ελεύθερου επαγγελματία, ήξεραν ότι υπήρχαν κρυφά έσοδα τα οποία έφταναν για την κάλυψη των υποχρεώσεών τους. Οι ερευνητές επισήμαναν ακόμα ότι 28δισ δεν δηλώθηκαν το 2009. Εάν αυτά φορολογούνταν με συντελεστή 40%, τότε θα κάλυπταν σχεδόν το ένα τρίτο του ελλείμματος του 2009 (ή το 48% του ελλείμματος του 2008). (<http://www.euro2day.gr>, 2012)

2.1.7 Τρόποι Αντιμετώπισης Φοροδιαφυγής

Στην Ελλάδα λόγω της εκτεταμένης φοροδιαφυγής και παραοικονομίας που επικρατεί, το κράτος αδυνατεί να ανταποκριθεί και να αντεπεξέλθει στις ανάγκες και υποχρεώσεις του, με αποτέλεσμα να βαθύνεται περισσότερο η ύφεση στην οποία βρίσκεται η οικονομία. Σύμφωνα με εκτιμήσεις του Υπουργείου Οικονομικών, τα φορολογικά έσοδα του Ελληνικού κράτους ως ποσοστό του ΑΕΠ είναι τα χαμηλότερα στην Ευρωπαϊκή Ένωση, περίπου 5 μονάδες κάτω από τον ευρωπαϊκό μέσο όρο, παρόλο που οι φορολογικοί συντελεστές είναι κοντά ή υψηλότεροι (στην περίπτωση της έμμεσης φορολογίας) του ευρωπαϊκού μέσου όρου. Συνεπώς χρήζει άμεσης λήψης ορθών αποφάσεων, έτσι ώστε να αντιμετωπιστούν και να περιορισθούν τα φαινόμενα αυτά, που έχουν αποκτήσει πλέον ενδημικό χαρακτήρα, και να καταφέρει να ορθοποδήσει ξανά το φοροεισπρακτικό σύστημα. Παρακάτω θα δούμε κάποια μέτρα που προτείνονται για την επίλυση του προβλήματος από το Υπουργείο Οικονομικών και την Τράπεζα της Ελλάδος.

Σύμφωνα με το Εθνικό Επιχειρησιακό Πρόγραμμα Αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής που εκπονήθηκε το 2011 από το Υπουργείο Οικονομικών, οι προτάσεις που διατυπώθηκαν για την αντιμετώπιση του φαινομένου, είναι οι εξής:

1. Η σύλληψη της φορολογητέας ύλης μέσω προγραμμάτων προληπτικών και τακτικών ελέγχων των επιχειρήσεων και των επιτηδευματιών.
2. Η σύλληψη της φορολογητέας ύλης μέσω προγράμματος τεκμηρίων και «πόθεν έσχες» και εντοπισμού προσαυξήσεων περιουσίας που υποκρύπτουν αδήλωτα εισοδήματα.
3. Η ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης μέσω:
 - α) της παροχής υπηρεσιών ενημέρωσης και διευκόλυνσης προς τους φορολογουμένους
 - β) της άρσης αδικιών, της απλούστευσης και κωδικοποίησης της φορολογικής νομοθεσίας
 - γ) της εφαρμογής των κείμενων διατάξεων για την ποινική καταστολή της φοροδιαφυγής.
4. Η βελτίωση και επιτάχυνση της εισπραξιμότητας των βεβαιωθέντων εσόδων και ληξιπρόθεσμων οφειλών.
5. Η αναγνώριση, ταξινόμηση, κατάταξη, μεταχείριση και αντιμετώπιση των κινδύνων στα θέματα:
 - α) του Φ.Π.Α. και λοιπών έμμεσων φόρων
 - β) της άμεσης φορολογίας
 - γ) της φορολογίας κεφαλαίου
6. Η δημιουργία κριτηρίων για την επιλογή των προς έλεγχο υποθέσεων στα πεδία της φορολογίας και η ανάπτυξη τεχνικών ελέγχου για τους φορολογούμενους υψηλού κινδύνου καθώς και για τις μεγάλες επιχειρήσεις, ιδιαίτερα στο πεδίο των ενδοομιλικών συναλλαγών.
7. Η συλλογή, ανάλυση, αξιολόγηση και αξιοποίηση όλων των πληροφοριών και στοιχείων που λαμβάνονται από τις αρμόδιες υπηρεσίες για την αμοιβαία διοικητική και δικαστική συνδρομή, των κρατών μελών της Ε.Ε., τρίτων χωρών, χωρών με τις οποίες έχουν συναφθεί Συμβάσεις για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας σχετικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου ή Συμβάσεις Ανταλλαγής Πληροφοριών καθώς και από διεθνείς υπηρεσίες και οργανισμούς.
8. Η ισχυροποίηση της φορολογικής διοίκησης με την εφαρμογή δράσεων για την καταπολέμηση της διαφθοράς.

Οι προτάσεις πολιτικής που διατυπώνονται στο Οικονομικό Δελτίο του έτους 2011 από την Τράπεζα της Ελλάδος, για την αντιμετώπιση και επίλυση του προβλήματος, είναι οι παρακάτω:

1. Απλοποίηση της νομοθεσίας και εξορθολογισμός του ρυθμιστικού πλαισίου. Συγκεκριμένα, η απλούστευση της νομοθεσίας και η δημιουργία ενός ευέλικτου και ορθολογικού ρυθμιστικού πλαισίου με ταυτόχρονο περιορισμό των ερμηνευτικών εγκυκλίων. Επιπλέον, η βελτίωση της επικοινωνίας μεταξύ των φορολογικών αρχών και της δικαιοσύνης. Τέλος, την ενδυνάμωση του ποινικού σκέλους της διαδικασίας με επίστευση της εκδίκασης φορολογικών υποθέσεων και αυστηρότερες και άμεσα εκτελούμενες ποινικές κυρώσεις.
2. Αναδιάρθρωση και κινητοποίηση της φορολογικής διοίκησης, σε επίπεδο τόσο ελεγκτικό όσο και εισπρακτικό. Σύμφωνα, λοιπόν, με την Τράπεζα της Ελλάδος, για να είναι ο έλεγχος αποτελεσματικός, θα πρέπει κατ'αρχάς να είναι δυνατή η διασταύρωση και η διαχρονική παρακολούθηση των φορολογικών δεδομένων μέσα από ένα κεντρικό και ολοκληρωμένο πληροφοριακό σύστημα (αναφέρεται ως παράδειγμα το σύστημα Elenxis του Υπουργείου Οικονομικών). Επίσης, αναφέρει ως καταλυτικής σημασίας την εξάλειψη των περιπτώσεων αποδεδειγμένης διαφθοράς στο ελεγκτικό σώμα, καθώς και τον περιορισμό της προσωπικής επαφής μεταξύ φορολογούμενου και ελεγκτή. Τα μέτρα τα οποία συμβάλλουν προς αυτή την κατεύθυνση είναι:
 - i. Η απόλυση των ελεγκτών οι οποίοι εμπλέκονται σε χρηματισμό, η απαγόρευση επαναπρόσληψής τους στον ευρύτερο δημόσιο τομέα και η άμεση άσκηση ποινικής δίωξης.
 - ii. Ο πλήρης διαχωρισμός των φοροελεγκτικών αρχών από τις φοροεισπρακτικές υπηρεσίες και η παρακολούθηση του έργου και των δύο από τρίτο, ανεξάρτητο σώμα.
 - iii. Ο περιορισμός του μεγάλου αριθμού των τοπικών εφοριών με ταυτόχρονη ενίσχυση των αρμοδιοτήτων των κεντρικών υπηρεσιών.
 - iv. Η πλήρης αυτοματοποίηση βασικών φορολογικών λειτουργιών, όπως η εγγραφή των φορολογουμένων και η παρακολούθηση της υποβολής δηλώσεων.
 - v. Η αυτοματοποίηση της απόδοσης του ΦΠΑ σε πραγματικό χρόνο (real time).
3. Τέλος, προτείνει αλλαγή της φορολογικής νοοτροπίας και του συστήματος κινήτρων. Με τη δέσμευση της πολιτείας για απαρέγκλιτη εφαρμογή του νόμου,

η διαφάνεια ως προς τη χρήση των φόρων που συλλέχθηκαν και η σταδιακή βελτίωση των παρεχόμενων δημόσιων αγαθών θα μπορέσει να αποδείξει έμπρακτα την ανταποδοτική αξιοποίηση των φορολογικών εισπράξεων προς όφελος των πολιτών. Αναφέρεται πως τον σημαντικότερο ρόλο στον προσδιορισμό της φορολογικής συμπεριφοράς ενός ατόμου διαδραματίζει η πιθανότητα εντοπισμού της φοροδιαφυγής και επιβολής ποινών. Τέλος, σημειώνεται πως με την επικρατούσα κατάσταση της γενικής αίσθησης των πολιτών ότι υπάρχει εκτεταμένη διαφθορά και άνιση μεταχείριση των φορολογουμένων, η δίωξη και τιμωρία των μεγάλων φοροφυγάδων θα είχε σημαντικά πολλαπλασιαστικά αποτελέσματα μέσα από τον παραδειγματισμό και την απόδοση κοινωνικής δικαιοσύνης.

Και οι δυο προσεγγίσεις που έγιναν για τον περιορισμό και καταστολή της φοροδιαφυγής είναι αξιόλογες. Το μεν υπουργείο οικονομικών αναφέρεται πιο λεπτομερειακά, αριθμώντας τις πρακτικές και λειτουργίες που πρέπει να ακολουθηθούν, και η δε Τράπεζα της Ελλάδος διατυπώνει το πρόβλημα με την πιο ευρεία διάστασή του και επικεντρώνεται στα κύρια αίτια.

Εν κατακλείδι, για να είναι αποτελεσματικές όλες οι προαναφερθείσες ρυθμίσεις και μέτρα, θα πρέπει να εφαρμόζονται μεθοδικά, ακατάπαυστα και απαρέγκλιτα.

Μια προσέγγιση που επιχειρεί ο Κορομηλάς Γ. σ'ένα άρθρο του είναι η ουσιαστική απλοποίηση του φορολογικού συστήματος, με το κλείσιμο όλων των παραθύρων που δίνουν τη δυνατότητα φοροαποφυγής (ειδικά από τους οικονομικά ισχυρότερους δημιουργώντας κατ'επέκταση κοινωνική αδικία). Συγκεκριμένα προτείνει να οικοδομηθεί ένα νέο σύστημα «πόθεν έσχες», και με μια σειρά άλλων μέτρων που θα στοχεύουν στη σταθεροποίηση του φορολογικού συστήματος, το οποίο θα αντικαταστήσει τα υφιστάμενα τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων και διαβίωσης. (<http://www.imerisia.gr/> του Κορομηλά Γ., 2009)

2.2. Φορολογικός έλεγχος ανωνύμων εταιρειών

2.2.1. Η έννοια του φορολογικού ελέγχου

Ο φορολογικός έλεγχος όπως γίνεται αντιληπτό είναι ένα απαραίτητο στοιχείο για την καταπολέμηση και αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής στις σύγχρονες οικονομίες. Πρόκειται για όλες εκείνες τις ελεγκτικές διαδικασίες που ακολουθούνται από τα αρμόδια φορολογικά όργανα ώστε να διαπιστώνεται η φορολογική συμμόρφωση ή μη των επιχειρήσεων. Το πλαίσιο στο οποίο πραγματοποιείται ο έλεγχος έγκειται στην ορθή εφαρμογή των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας και ότι αυτό συνεπάγεται όπως η τήρηση βιβλίων σύμφωνα με τον κώδικα βιβλίων και στοιχείων, η υποβολή δηλώσεων, έκδοση-λήψη φορολογικών στοιχείων κ.λπ..

Οι ελεγκτικές διαδικασίες που ακολουθούνται από την αρχή του ελέγχου όπως ο σχεδιασμός του ελέγχου, η συλλογή των φορολογικών τεκμηρίων μέχρι και το τέλος της διαδικασίας ελέγχου και η αποτύπωση της φορολογικής εικόνας-υποχρέωσης της επιχείρησης αποτελούν αναπόσπαστο κομμάτι της έννοιας του φορολογικού ελέγχου. (Πιερής Μ., 2008)

2.2.2. Ο σκοπός του φορολογικού ελέγχου

Η αποτελεσματικότητα του φορολογικού ελέγχου έχει τεράστια οικονομική και κατ επέκταση κοινωνική σημασία γιατί παρουσιάζει άμεση εξάρτηση με το φορολογικό βάρος και την δικαιότερη κατανομή του στους πολίτες.

Ο σκοπός του φορολογικού ελέγχου είναι να εξακριβώσει την ειλικρίνεια και ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων ώστε να προσδιοριστούν οι φορολογικές υποχρεώσεις που απορρέουν. Στην περίπτωση που παρατηρούνται διαφορές κατά το φορολογικό έλεγχο τότε σύμφωνα με τις διαδικασίες προσδιορίζεται η φορολογητέα ύλη και εκ νέου οι περαιτέρω φορολογικές επιβαρύνσεις που προκύπτουν. Τα στοιχεία που θα πρέπει να χαρακτηρίζουν έναν φορολογικό έλεγχο είναι η διαφάνεια, η αντικειμενικότητα και η δικαιοσύνη. Οι νόμοι που διέπουν το φορολογικό έλεγχο θα πρέπει να τηρούνται αυστηρά και με τυπικότητα έτσι ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου και κατ επέκταση του κάθε φορολογούμενου πολίτη.

Με αυτόν τον τρόπο τα φορολογικά βάρη κατανέμονται με τρόπο δίκαιο και οι ανισότητες τείνουν να μειωθούν καθώς επίσης ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα

να γνωρίζει ανά πάσα στιγμή τις υποχρεώσεις που προκύπτουν από τη φορολογία προς το Δημόσιο. Επίσης οι επιχειρήσεις που είναι φορολογικά υγιείς μέσα από τους φορολογικούς ελέγχους προστατεύονται από εκείνες που δεν εκπληρώνουν τις υποχρεώσεις τους και εντοπίζονται. Με την έννοια αυτή η ύπαρξη αθέμιτου ανταγωνισμού παύει να υφίσταται και η οικονομική δικαιοσύνη αποκαθίσταται. (Πιερός Μ., 2008)

2.2.3. Διακρίσεις φορολογικού ελέγχου

Οι μορφές των φορολογικών ελέγχων διακρίνονται:

- Προληπτικός έλεγχος

Μέσα από αυτή τη μορφή ελέγχου διαπιστώνεται η εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ. καθώς επίσης και η εκπλήρωση των ληξιπρόθεσμων φορολογικών υποχρεώσεων της επιχείρησης. Ένα από τα χαρακτηριστικά του ελέγχου είναι η χωρίς προειδοποίηση παρουσία των ελεγκτών στις επιχειρήσεις και έχουν ως σκοπό πέρα του ελέγχου να αποτρέψουν τυχόν φορολογικές παραβάσεις. Περιλαμβάνεται έλεγχος στα βιβλία που τηρούνται καθώς και σε κάθε άλλο έγγραφο που τηρείται στην επιχείρηση και χαρακτηρίζεται από την συντομία που πραγματοποιείται ο έλεγχος καθώς και από την μεγάλη αποτελεσματικότητα.

Η τρέχουσα οικονομική χρήση βρίσκεται στο επίκεντρο του ελέγχου αλλά εφόσον το αποτέλεσμα του ελέγχου δεν είναι ικανοποιητικό για ασφαλή συμπεράσματα τότε μπορεί να ελεγχθούν και παλιότερες χρήσεις. Επιβάλλεται να είναι ουσιαστικός και αρμόδια όργανα θεωρούνται οι Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες και τα Ελεγκτικά κέντρα που έχουν συσταθεί. Οι εγκαταστάσεις της ελεγχόμενης επιχείρησης καθώς και κάθε συναλλασσόμενου με αυτή μπορεί να αποτελεί σημείο ελέγχου περιουσιακών στοιχείων. Η ενημέρωση των βιβλίων, η διακίνηση αγαθών, τα αποθέματα ταμείου και περιουσιακών στοιχείων και η νομιμότητα των φορολογικών ταμειακών μηχανών είναι μερικά από τα βασικά συστατικά στοιχεία στα οποία αναφέρεται ο προληπτικός έλεγχος.

- Προσωρινός έλεγχος

Τα στοιχεία του προληπτικού ελέγχου περιλαμβάνονται και σε αυτή τη μορφή ελέγχου που θα μελετήσουμε παρακάτω ,τον προσωρινό έλεγχο. Παρέχεται η

δυνατότητα έκδοσης προσωρινού φύλλου ελέγχου χωρίς τη συμβολή του τακτικού ελέγχου για να προσδιοριστούν και καταλογιστούν οι φόροι που οφείλει η επιχείρηση. Από τα φορολογικά στοιχεία και τα βιβλία που τηρούνται προκύπτουν οι οφειλές που υποχρεούνται να διεκπεραιώσουν οι ελεγχόμενες επιχειρήσεις. Η δήλωση εισοδήματος, οι λογιστικές πράξεις και οι δαπάνες παραγωγής και διοίκησης αποτελούν βασικά στοιχεία ελέγχου σε αυτή τη μορφή.

Τα φορολογικά αντικείμενα που βρίσκονται στο επίκεντρο του προσωρινού ελέγχου έχουν ως σκοπό να αποφέρουν άμεση απόδοση φόρων και τελών προς το Δημόσιο. Ο έλεγχος του κώδικα βιβλίων και στοιχείων, ο έλεγχος του φόρου προστιθέμενης αξίας, έλεγχος εσόδων, έλεγχος εισροών, έλεγχος τόκων δανείου, έλεγχος φόρου μισθών μέλη Δ.Σ. είναι μερικά από τα αντικείμενα ελέγχου στις επιχειρήσεις ειδικά σε όσες τηρούν Γ' κατηγορίας βιβλία.

- Τακτικός Έλεγχος

Ο τακτικός φορολογικός έλεγχος έχει σαν σκοπό να επαληθεύσει την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων όλων των φορολογικών αντικειμένων που υποβλήθηκαν από τις επιχειρήσεις. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης ή μη ακριβούς δήλωσης τότε διερευνάτε η φορολογητέα ύλη και προσδιορίζονται οι φορολογικές τις υποχρεώσεις. Βάση του ελέγχου αποτελούν τα βιβλία που τηρούνται από τις επιχειρήσεις και κάθε άλλο στοιχείο που τηρείται ή διαπιστώνεται κατά την ελεγκτική διαδικασία. Οι φορολογικές διατάξεις χρήζουν μεγάλης σημασίας κατά τον έλεγχο έτσι ώστε να μην υπάρχουν παραλείψεις που θα οδηγήσουν σε λανθασμένα συμπεράσματα και σε απώλεια εσόδων του Κράτους.

Όπως αντιλαμβανόμαστε ο ελεγκτής θα πρέπει να έχει όλα εκείνα τα χαρακτηριστικά που θα οδηγήσουν σε έναν αποτελεσματικό και πλήρη έλεγχο. Η σημασία των ικανοτήτων, δεξιοτήτων και γνώσεων του ελεγκτή για το συγκεκριμένο γνωστικό αντικείμενο παίζουν πολύ σημαντικό ρόλο στην εκροή του αποτελέσματος διότι μέσα από την αναλυτική ικανότητα και την αντικειμενική αλλά και σφαιρική προσέγγιση θα μπορεί να διακρίνει και να ανακαλύπτει όλα εκείνα τα στοιχεία που οι επιχειρήσεις προσπαθούν να αποκρύψουν ώστε να πληρώσουν μηδενικούς ή χαμηλούς φόρους που όμως δεν αντικατοπτρίζουν την πραγματικότητα. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τα αποτελέσματα και τις διατυπώσεις του τακτικού ελέγχου και στη συνέχεια με βάση αυτό καταλογίζονται οι φορολογικές υποχρεώσεις των επιτηδευματιών.

Όπως γίνεται αντιληπτό ο έλεγχος αυτός γίνεται μετά το πέρας της διαχειριστικής περιόδου ώστε να είναι ο πλέον ουσιαστικός, πλήρης και οριστικός ώστε να καθορίζονται όπως αναφέραμε οι φορολογικές υποχρεώσεις.

Ο κρατικός μηχανισμός εισπράττει σημαντικά φορολογικά έσοδα και η ύπαρξη αυτής της μορφής ελέγχου δημιουργεί ένα εθελούσιο κλίμα φορολογικής συμμόρφωσης των επιχειρήσεων στους φορολογικούς νόμους και διατάξεις. Ο έλεγχος δεν περιορίζεται στα βιβλία που τηρούν οι επιχειρήσεις αλλά περιλαμβάνει κάθε στοιχείο που μπορεί να οδηγήσει την ελεγκτική διαδικασία σε σαφή συμπεράσματα και αποτελέσματα. Αυτά τα στοιχεία μπορεί να προέρχονται από κάποια κρατική οικονομική υπηρεσία είτε από άλλες πηγές έτσι ώστε να διασφαλίζεται η εξακρίβωση των πραγματικών φορολογικών εσόδων της επιχείρησης. Λόγω έλλειψης ανθρώπινων πόρων ο τακτικός έλεγχος περιορίζεται σε συγκεκριμένο και επιλεγμένο αριθμό φορολογουμένων και έχουν καθοριστεί κριτήρια με τα οποία επιλέγονται ποιοι θα ελεγχθούν. Τέτοια κριτήρια είναι για παράδειγμα οι επιχειρήσεις που δεν υπέβαλαν δηλώσεις, όταν υπάρχουν παραβάσεις του Κ.Β.Σ. σε μεγάλο βαθμό κ.λπ. Αντιλαμβανόμαστε ότι σε περιπτώσεις που υπάρχουν σοβαρές ελλείψεις και υπόνοιες για φορολογική ατασθαλία ο τακτικός έλεγχος αποτελεί αναπόσπαστο μέτρο αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής. (Πιερής Μ., 2008)

2.2.4. Ουσιαστικός έλεγχος

Ο ουσιαστικός έλεγχος είναι το κομμάτι της ελεγκτικής διαδικασίας ώστε να διαπιστωθεί:

- Αν η τήρηση των βιβλίων και η έκδοση στοιχείων ταυτίζονται με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., αν είναι δυνατή η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων στις συναλλαγές που έχουν καταχωρηθεί καθώς και στα αποτελέσματα που απορρέουν.
- Αν τα δεδομένα της συνολικής συναλλακτικής δραστηριότητας είναι αληθή και ακριβή και περιλαμβάνουν τη συνολική συναλλακτική κίνηση.

Ο ουσιαστικός έλεγχος θα αποφέρει κάποια αποτελέσματα και με αυτό τον τρόπο μπορεί να γίνει ο χαρακτηρισμός των βιβλίων ως εξής:

1. Επαρκή και ακριβή εφόσον οι ελεγκτικές επαληθεύσεις πραγματοποιήθηκαν χωρίς προβλήματα και ο προσδιορισμός των φορολογικών υποχρεώσεων έγινε με επιτυχία.
2. Ανεπαρκή όταν οι ελεγκτικές διαδικασίες για επαλήθευση ήταν αδύνατο να πραγματοποιηθούν.
3. Ανακριβή όταν ο προσδιορισμός των φορολογικών υποχρεώσεων είναι αδύνατος. (Πιερής Μ., 2008)

2.2.5. Όργανα Φορολογικού ελέγχου

Οι αρμόδιες φορολογικές αρχές διενεργούν τους φορολογικούς ελέγχους και η σημασία τους είναι σπουδαία για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής. Οι υπηρεσίες που ακούν φορολογικό έλεγχο είναι οι εξής:

- Αρμόδια Δ.Ο.Υ.
Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ενεργεί τακτικό έλεγχο σε επιχειρήσεις, προληπτικό και προσωρινό έλεγχο, εμπορικό έλεγχο σε δηλώσεις, έλεγχος μεταβίβασης εταιρικών μεριδίων ή μετοχών και βεβαίωση-είσπραξη φόρων. Από το Φεβρουάριο του 2012 έπειτα από απόφαση του Υπουργείου οικονομικών καταργήθηκαν τα περιφερειακά ελεγκτικά κέντρα και οι αρμοδιότητες τους μεταβιβάστηκαν στις Δ.Ο.Υ.. Ο τακτικός φορολογικός έλεγχος αναφέρεται σε επιχειρήσεις με ετήσια ακαθάριστα έσοδα έως 8.804.107€.
- Διαπεριφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα
Τα Δ.Ε.Κ. τα οποία έχουν ως έδρα την Αθήνα και τη Θεσσαλονίκη ελέγχουν επιχειρήσεις που τα ακαθάριστα τους έσοδα υπερβαίνουν τα 8.804.107€. Ανεξάρτητα από τις Δ.Ο.Υ.. έχουν το δικαίωμα να διενεργήσουν προληπτικό και προσωρινό έλεγχο για τις υποθέσεις των αρμοδιοτήτων τους. Επίσης τα Δ.Ε.Κ. ελέγχουν τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις χωρίς να λαμβάνονται οι περιορισμοί των ακαθάριστων εσόδων.
- Οικονομικοί Επιθεωρητές
Οι οικονομικοί επιθεωρητές έχουν ως αρμοδιότητες την παρακολούθηση, εποπτεία και τον έλεγχο του βεβαιωτικού, εισπρακτικού, ελεγκτικού και διαχειριστικού

έργου των υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών του δημοσίου τομέα, των ΝΠΔΔ, των ΟΤΑ, των ΔΕΚΟ και των ΝΠΙΔ ή άλλων οργανισμών που επιχορηγούνται με οποιοδήποτε τρόπο από τον κρατικό προϋπολογισμό, από ΝΠΔΔ και από την ΕΕ ή άλλους διεθνείς οργανισμούς. Επίσης την διεξαγωγή των αναγκαίων επανελέγχων, των πειθαρχικών ελέγχων των υπαλλήλων, η παροχή οδηγιών και συμβουλών για την πλέον εύρυθμη και αποδοτική λειτουργία των υπηρεσιών, καθώς και η αξιολόγηση των αποτελεσμάτων των διενεργούντων ελέγχων. Τέλος πραγματοποιούν τον έλεγχο του «πόθεν έσχες» των υπαλλήλων του Υπουργείου Οικονομικών, ιδιαίτερα εκείνων που ασχολούνται με τον έλεγχο κάθε μορφής και επανελέγχουν υποθέσεις που ελέγχθηκαν από τα ΔΕΚ.

- Σ.Δ.Ο.Ε.

Το Σώμα δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) πρώην Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων (ΥΠ.Ε.Ε.) σχετίζεται με την έρευνα, τον εντοπισμό και την καταστολή οικονομικών παραβάσεων ιδιαίτερης βαρύτητας και σημασίας, όπως η νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες (ξέπλυμα χρήματος), οι απάτες και παρατυπίες, οι παραβάσεις που σχετίζονται με προμήθειες, επιδοτήσεις και επιχορηγήσεις, οι παράνομες χρηματιστηριακές και χρηματοπιστωτικές συναλλαγές και γενικά οι οικονομικές απάτες σε βάρος των συμφερόντων του Ελληνικού Δημοσίου και της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ανεξάρτητα από τον τόπο τέλεσης αποτελούν βασικό πυλώνα των αρμοδιοτήτων τους. Πραγματοποιούν τον προληπτικό έλεγχο για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας και τον προσωρινό φορολογικό έλεγχο, ιδίως στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, με έμφαση στο ΦΠΑ, καθώς και ο έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων της τελωνειακής νομοθεσίας. Τέλος η έρευνα, αποκάλυψη και καταπολέμηση παράνομων συναλλαγών, απατών και δραστηριοτήτων, που διενεργούνται με χρήση ηλεκτρονικών μέσων, του διαδικτύου και νέων τεχνολογιών ανήκουν στις αρμοδιότητές τους.

Η πρόληψη, δίωξη και καταπολέμηση άλλων παραβάσεων όπως, παράνομη διακίνηση ναρκωτικών, όπλων και εκρηκτικών, πρόδρομων και ψυχοτρόπων ουσιών, τοξικών και επικίνδυνων ουσιών (ραδιενεργά και πυρηνικά υλικά, τοξικά απόβλητα κλπ.) αρχαιοτήτων και πολιτιστικών αγαθών.

Η προστασία, σε συνεργασία με τις αρμόδιες υπηρεσίες, του αιγιαλού και της παραλίας, ως και των ανταλλάξιμων και δημόσιων κτημάτων, αρμοδιότητας του

Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, από τις αυθαίρετες καταπατήσεις και κατασκευές επ'αυτών.

- Ελεγκτές Α.Ε.

Οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές είναι αποκλειστικώς αρμόδιοι για την άσκηση του τακτικού ελέγχου της οικονομικής διαχείρισεως και των οικονομικών καταστάσεων:

α) Των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, πλην των δήμων και κοινοτήτων.

β) Των νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου που εξυπηρετούν δημόσιο ή κοινωφελή σκοπό και επιχορηγούνται από το κράτος ή απολαύουν ιδιαιτέρων προνομίων, βάσει ειδικής διατάξεως νόμου ή κατ' εξουσιοδότηση τούτου.

γ) Των τραπεζών, των ασφαλιστικών εταιρειών, των εταιρειών επενδύσεων – χαρτοφυλακίου, των εταιρειών διαχείρισεως αμοιβαίων κεφαλαίων, των εταιρειών χρηματοδοτικών μισθώσεων και των ενώσεων συνεταιριστικών οργανώσεων.

δ) Των ανωνύμων εταιρειών, εταιρειών περιορισμένης ευθύνης, των ετερορρυθμων κατά μετοχές εταιρειών, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 42 α του Κ.Ν. 2190/1920, και των κοινοπραξιών αυτών.

ε) Των ενοποιημένων λογαριασμών (οικονομικών καταστάσεων) του άρθρου 100 παρ. 1 του Κ.Ν 2190/1920 των συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

στ) Των ανωνύμων εταιρειών, των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, καθώς και των ανωνύμων εταιρειών των οποίων το μετοχικό κεφάλαιο, εν λόγω ή εν μέρει, έχει αναληφθεί με δημόσια εγγραφή.

ζ) Των εταιρειών ή οργανισμών ή και δραστηριοτήτων γενικά που με βάση διατάξεις νόμου υπάγονται στον υποχρεωτικό έλεγχο Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

Οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές είναι επίσης αποκλειστικώς αρμόδιοι για τη διενέργεια πραγματογνωμοσύνης, πάνω σε θέματα οικονομικής διαχείρισεως ή καταστάσεως οιασδήποτε φυσικού ή νομικού προσώπου, δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, κοινοπραξίας, ειδικού λογαριασμού ή ομάδας παρουσίας, που απαιτεί λογιστικές γνώσεις. Η πραγματογνωμοσύνη αυτή διατάσσεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας περί πραγματογνωμοσύνης, είτε με δικαστική πράξη κατά τη διάρκεια δίκης, κατόπιν αιτήσεως διαδίκου που έχει έννομο συμφέρον, είτε με δικαστική απόφαση, σύμφωνα με τις διατάξεις περί εκούσιας δικαιοδοσίας, μετά από αίτηση οποιασδήποτε διοικητικής αρχής ή υπηρεσίας του κράτους που έχει αρμοδιότητα προς τούτο και εφόσον επικαλείται και αποδεικνύει ότι συντρέχει προς τούτο λόγος δημοσίου συμφέροντος.

- Λογιστής Φοροτεχνικός

Λογιστής - Φοροτεχνικός είναι ο κάτοχος ειδικής άδειας ασκήσεως του επαγγέλματος, ο οποίος ασχολείται κατ' επάγγελμα ως μισθωτός ή ελεύθερος επαγγελματίας με λογιστικές και φοροτεχνικές εργασίες επιτηδευματιών ή και άλλων φυσικών προσώπων.

Έργο των λογιστών φοροτεχνικών είναι η ορθή εφαρμογή των λογιστικών αρχών, προτύπων και σχεδίων γενικών και κλαδικών, η εποπτεία και η εφαρμογή διαδικασιών για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και των αναλογούντων φόρων, η ενημέρωση και η τήρηση των φορολογικών βιβλίων, η κατάρτιση και η υπογραφή οικονομικών καταστάσεων, ισολογισμών και αποτελεσμάτων χρήσεως επιχειρήσεων και οργανισμών, η σύνταξη, υπογραφή και υποβολή φορολογικών δηλώσεων, συμπληρωματικών και στατιστικών στοιχείων προς τις Δημόσιες Υπηρεσίες καθώς και μισθολογικών καταστάσεων, ασφαλιστικών εισφορών και προγραμμάτων εργασίας.

Πιο αναλυτικά ο έλεγχος περιλαμβάνει:

- ✓ Δειγματοληπτικός έλεγχος των λογιστικών καταχωρήσεων.
- ✓ Έλεγχος των μηνιαίων μισθοδοτικών καταστάσεων και προγραμμάτων εργασίας.
- ✓ Συμφωνία λογαριασμών Γενικής Λογιστικής και Εμπορικής Διαχείρισης.
- ✓ Έλεγχος και συμφωνία των μερίδων και θεωρημένων ισοζυγίων της αποθήκης.
- ✓ Σύνταξη των δηλώσεων παρακρατούμενων φόρων και των δηλώσεων Φ.Π.Α.
- ✓ Καθοδήγηση για την μηνιαία έκδοση θεωρημένων βιβλίων.
- ✓ Έλεγχος των πρακτικών της Γενικής Συνέλευσης και του Διοικητικού Συμβουλίου έτσι ώστε το περιεχόμενό τους να είναι εναρμονισμένο με τα προβλεπόμενα των διατάξεων της Φορολογικής και Εμπορικής νομοθεσίας.
- ✓ Καταχώρηση των εγγραφών τακτοποίησης και των προβλέψεων καθώς και κλείσιμο των λογιστικών βιβλίων στο τέλος της χρήσης.
- ✓ Καθοδήγηση για την σύνταξη των θεωρημένων βιβλίων απογραφής εντός των προβλεπόμενων χρονικών ορίων.
- ✓ Σύνταξη του ισολογισμού, της κατάστασης αποτελεσμάτων και του πίνακα διάθεσης καθώς και του προσαρτήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του κ.ν. 2190/20.
- ✓ Προετοιμασία της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, της εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α., των οριστικών δηλώσεων παρακρατούμενων

φόρων από μισθωτές υπηρεσίες και των λοιπών ετήσιων δηλώσεων φόρου που απαιτούνται ανάλογα με την περίπτωση.

- ✓ Προετοιμασία των ετήσιων συγκεντρωτικών καταστάσεων ΚΕΠΥΟ που προβλέπονται από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. (Πιερής Μ., 2008)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

ΕΜΠΕΙΡΙΚΗ ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΗ

3.1. Μεθοδολογία και Περιγραφή έρευνας

Η έρευνα μας είχε ως σκοπό να μελετήσει το βαθμό της φορολογικής συμμόρφωσης ανωνύμων εταιρειών στη χώρα μας μέσα σε μία συγκεκριμένη χρονική περίοδο. Η αρχή έγινε θέτοντας συγκεκριμένα κριτήρια επιλογής των ανωνύμων εταιρειών που θα μελετούσαμε. Ένας κλάδος ο οποίος στη χώρα μας είναι αρκετά δραστήριος και ενεργός τα τελευταία χρόνια είναι αυτός της μεταποίησης και θα ήταν ιδανικός για την έρευνά μας καθώς και για την αξιολόγηση του αποτελέσματος που θα προέκυπτε. Ο κλάδος αυτός περιέχει αρκετές υποκατηγορίες για τις οποίες θα αναφερθούμε αναλυτικότερα στην πορεία της εργασίας μας.

Γνωρίζοντας ότι η συγκεκριμένη νομική μορφή των εταιρειών είναι αρκετά δημοφιλής στη χώρας μας αποφασίσαμε να μελετήσουμε τις μη εισηγμένες εταιρείες ώστε το δείγμα που θα προέκυπτε να είναι σαφώς μεγαλύτερο των εισηγμένων και κατά συνέπεια πιο ασφαλή. Ένα επιπλέον κριτήριο που θέσαμε ήταν αυτό της χρονικής περιόδου, μέσα στην οποία τα στοιχεία που θα είχαμε στη διάθεση μας θα αξιολογούνταν. Θα ήταν ιδιαίτερα ενδιαφέρον να μελετούσαμε τα αποτελέσματα για τη φορολογική συμμόρφωση των ανωνύμων εταιρειών μέσα σε έναν ορίζοντα έντεκα οικονομικών ετών έτσι ώστε να μπορούμε να διαπιστώσουμε τις μεταβολές τις φοροδιαφυγής σε δύο κομβικά σημεία στην οικονομική ιστορία της χώρας μας τα τελευταία χρόνια, την εισαγωγή της χώρας μας στη ζώνη του ευρώ τον Ιανουάριο του 2002 και τη χρηματοπιστωτική κρίση που ξέσπασε το 2008. Επομένως το χρονολογικό φάσμα της έρευνας μας οριοθετήθηκε από τις οικονομικές χρήσεις του 1999 έως τις αντίστοιχες του 2010.

Οι δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών μέσω της Ελληνικής εταιρείας στατιστικών και οικονομικών πληροφοριών (Hellastat.com) στάθηκαν πολύτιμα εργαλεία στην συγκεκριμένη έρευνα και στο αποτέλεσμα που θα παραθέσουμε.

Συγκεκριμένα δημιουργήσαμε μια βάση δεδομένων με στοιχεία λογιστικών καταστάσεων και αποτελεσμάτων χρήσης από 2550 μη εισηγμένες ανώνυμες εταιρείες στη μεταποιητική βιομηχανία, που δραστηριοποιούνται στη περιφέρεια της χώρας μας εξαιρουμένης της Αττικής. Όσες εταιρείες δεν πληρούσαν τα απαραίτητα στοιχεία που

χρειάζονταν για την έρευνά μας, όπως είναι το αποτέλεσμα φορολογικού ελέγχου, δεν συμπεριελήφθησαν στο δείγμα.

Οι σχέσεις που χρησιμοποιήθηκαν για την ανεύρεση των αποτελεσμάτων της έρευνάς μας είναι οι παρακάτω:

$$\text{Ποσοστό Φορολογικής Συμμόρφωσης (ΠΦΣ)} = \left(\frac{\text{Φόροι Χρήσης}}{\text{Φόροι Χρήσης} + \text{Προϊόν Φορολογικού Ελέγχου}} \right) \times 100$$

$$\text{Ποσοστό Μη Φορολογικής Συμμόρφωσης (Ποσ. Φοροδιαφυγής)} = 100 - \text{ΠΦΣ}$$

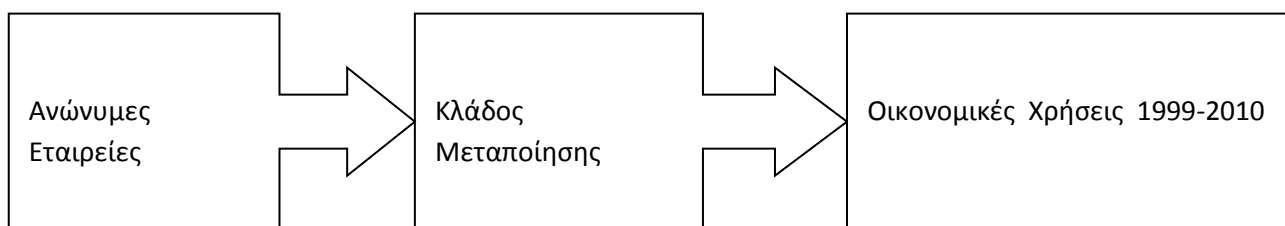
$$\text{Μέσο Προϊόν Φορολογικού Ελέγχου} = \frac{\text{Προϊόν Φορολογικού Ελέγχου}}{\text{Πλήθος Φορολογικών Ελέγχων}}$$

3.2. Χαρακτηριστικά Δειγματοληψίας – Δείγματος

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των εταιρειών χρησιμοποιούνται από ένα ευρύ φάσμα χρηστών διότι παρέχουν τις πληροφορίες που αυτοί χρειάζονται ώστε να λαμβάνουν οικονομικές αποφάσεις. Η ερμηνεία των οικονομικών καταστάσεων μπορεί να περιλαμβάνει και φορολογικές διαπιστώσεις για τις εταιρείες. Ο ισολογισμός, η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης καθώς και ο πίνακας διάθεσης κερδών ήταν σε πρώτη φάση το εργαλείο που επιλέξαμε για τη συλλογή όλων εκείνων των απαραίτητων οικονομικών και φορολογικών πληροφοριών για τις μη εισηγμένες μεταποιητικές ανώνυμες εταιρείες. Οι εταιρείες που είχαν δημοσιεύσει τις οικονομικές τους καταστάσεις από το οικονομικό έτος 1999 έως και το 2010 συμπεριλήφθησαν στο δείγμα. Ένα δεύτερο και πλέον καθοριστικό εργαλείο ήταν οι φόροι χρήσης και διαφορές φορολογικού ελέγχου που με τη βοήθεια της σχέσης, $[\text{Φόροι Χρήσης} / (\text{Φόροι Χρήσης} + \text{Προϊόν Φορολογικού Ελέγχου})] \times 100$ (Κανελλόπουλος Κ., 2002), μας βοήθησε στη δημιουργία μίας βάσης δεδομένων με τα απαραίτητα οικονομικά στοιχεία για την εξαγωγή του αποτελέσματος.

Συνοπτικά τα χαρακτηριστικά του Δείγματος στο παρακάτω σχεδιάγραμμα.

Διάγραμμα 3.1 Χαρακτηριστικά Δείγματος.



Ο κλάδος της βιομηχανικής μεταποίησης περιλαμβάνει τις εξής κατηγορίες:

- Βιομηχανία Δέρματος και Δερμάτινων Ειδών
- Βιομηχανία κατασκευής άλλων προϊόντων από μη μεταλλικά ορυκτά
- Βιομηχανία κατασκευής εξοπλισμού μεταφορών
- Βιομηχανία κατασκευής ηλεκτρικού εξοπλισμού και οπτικών συσκευών
- Βιομηχανία κατασκευής μηχανημάτων και ειδών εξοπλισμού μ.α.κ
- Βιομηχανία κατασκευής Προϊόντων από ελαστικό και πλαστικές ύλες
- Βιομηχανία ξύλου και προϊόντων ξύλου
- Βιομηχανία παραγωγής βασικών μετάλλων και κατασκευή μεταλλικών προϊόντων
- Βιομηχανία παραγωγής κλωστοϋφαντουργικών υλών και προϊόντων
- Βιομηχανία παραγωγής οπτάνθρακα(κωκ), προϊόντων διύλισης πετρελαίου και πυρηνικών καυσίμων
- Βιομηχανία Τροφίμων, ποτών και καπνοβιομηχανία
- Βιομηχανία χαρτοπολτού, παραγωγή χαρτιού κι προϊόντων από χαρτί, εκδοτικές και εκτυπωτικές δραστηριότητες
- Λοιπές Βιομηχανίες μ. α. κ
- Παραγωγή χημικών ουσιών, χημικών προϊόντων και συνθετικών ινών

Οι περιφέρειες στις οποίες λειτουργούν οι συγκεκριμένες εταιρείες μαζί με τον αριθμό των εταιρειών (σε παρένθεση) του δείγματος είναι:

Ανατολική Μακεδονία & Θράκη (220)	Ιόνια Νησιά (28)
Βόρειο Αιγαίο (51)	Κεντρική Μακεδονία (756)
Δυτική Ελλάδα (159)	Κρήτη (206)
Δυτική Μακεδονία (93)	Νότιο Αιγαίο (87)
Ήπειρος (90)	Πελοπόννησος (181)
Θεσσαλία (467)	Στερεά Ελλάδα (212)

Στο δείγμα μας ο αριθμός των επιχειρήσεων που μελετήσαμε ανέρχεται σε 2.550 μη εισηγμένες μεταποιητικές Α.Ε..

3.3. Αξιολόγηση αποτελεσμάτων

Τα αποτελέσματα από την έρευνα μας τα παραθέτουμε παρακάτω σε μορφή πινάκων και διαγραμμάτων. Οι πίνακες των αποτελεσμάτων χωρίζονται σε 3 κατηγορίες:

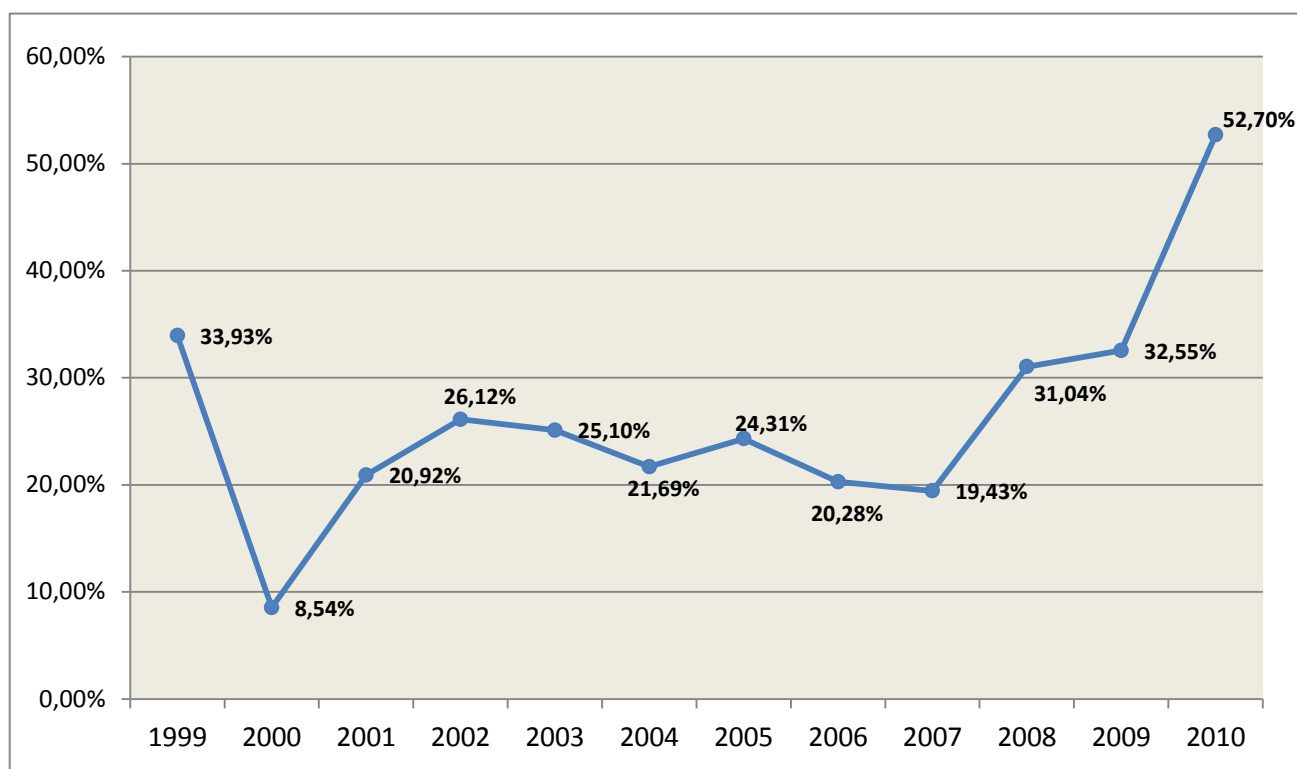
1. Ανά έτος
2. Ανά περιφέρεια
3. Ανά κλάδο

Πίνακας 3.1 Ποσοστό φορολογικής συμμόρφωσης μη εισηγημένων μεταποιητικών Α.Ε. ανά έτος για την περίοδο 1999-2010.

	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	Γενικό Αθροισμα
Κύκλος εργασιών (πωλήσεις)	1.066.314.388	2.044.060.324	5.630.093.612	6.504.644.322	7.093.845.836	7.885.306.529	8.215.963.443	9.116.069.064	10.166.580.077	10.632.315.766	9.270.821.312	8.900.929.968	86.526.944.640
Φόροι Χρήσων	7.758.252	37.327.976	74.871.667	87.798.215	91.786.338	90.060.676	87.000.234	92.191.012	95.817.493	88.897.576	77.102.251	72.203.356	902.815.047
Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγ. Χρήσεων	3.984.734	3.485.806	19.803.648	31.043.222	30.764.301	24.950.132	27.945.748	23.452.261	23.114.143	40.004.887	37.208.073	80.453.397	346.210.350
Φόροι που θα έπρεπε να είχαν δηλωθεί	11.742.987	40.813.781	94.675.315	118.841.436	122.550.639	115.010.808	114.945.982	115.643.273	118.931.635	128.902.463	114.310.325	152.656.752	1.249.025.397
Μέσο προϊόν φορολογικού ελέγχου	81.321	45.270	84.994	85.992	58.935	36.212	47.206	68.977	75.536	50.131	59.343	74.356	60.995
Ποσοστό φορολογικής συμμόρφωσης (%)	66,07%	91,46%	79,08%	73,88%	74,90%	78,31%	75,69%	79,72%	80,57%	68,96%	67,45%	47,30%	72,28%
Ποσοστό φοροδιαφυγής (%)	33,93%	8,54%	20,92%	26,12%	25,10%	21,69%	24,31%	20,28%	19,43%	31,04%	32,55%	52,70%	27,72%
Αριθμός φορολογικών ελέγχων προηγ. Χρήσεων	49	77	233	361	522	689	592	340	306	798	627	1.082	5.676

Πηγή: Ίδια επεξεργασία.

Διάγραμμα 3.2 Ποσοστό φοροδιαφυγής μη εισηγμένων μεταποιητικών Α.Ε. ανά έτος για την περίοδο 1999-2010.



Πηγή: Ιδία επεξεργασία.

Την περίοδο 1999 έως και 2008 παρατηρούμε μία αύξηση στον ετήσιο κύκλο εργασιών των επιχειρήσεων αλλά από εκείνο το σημείο και μετά υπάρχει μία ραγδαία πτώση που κατά κύριο λόγο οφείλεται στην παγκόσμια οικονομική κρίση που ξέσπασε και στη χώρα μας στα μέσα του 2008. Οι συντελεστές φορολογίας των επιχειρήσεων σε αυτό το διάστημα έχουν μεταβληθεί αρκετά και αυτό έχει σαν αποτέλεσμα να παρατηρούμε ανά έτος αυξομειώσεις στους φόρους χρήσεις. Φυσικά το στοιχείο που θα μας απασχολεί περισσότερο είναι οι διαφορές φορολογικού ελέγχου από όπου προκύπτει το ποσοστό φοροδιαφυγής το οποίο είναι το βασικό δεδομένο που χειριστήκαμε στην έρευνα μας. Η φοροδιαφυγή που παρατηρείται έχει ποσοστιαία αρκετές μεταβολές ανά έτος αλλά το τελευταίο έτος (2010) της έρευνας μας υπήρξε τεράστια ποσοστιαία αύξηση και συγκεκριμένα η φοροδιαφυγή έφτασε το 52,70%. Το νούμερο είναι τεράστιο συγκριτικά με το ποσοστό φοροδιαφυγής της αμέσως προηγούμενης χρονιάς όπου η ποσοστιαία αύξηση από το 2009 άγγιξε το 61,40%.

Επίσης παρατηρούμε ότι υπήρξε αύξηση και στους φορολογικούς ελέγχους σε πολύ μεγάλο βαθμό την τελευταία τριετία και ειδικά το 2010 με απόλυτο αριθμό τους 1082 ελέγχους και αυτό είναι σημαντικό έτσι ώστε να βεβαιώνονται οι παραβάσεις και να μην δίνεται η ευκαιρία της φοροδιαφυγής. Οι έλεγχοι από το 2009 έως και το 2010 αυξήθηκαν ποσοστιαία κατά 57,90%. Ιδιαίτερη εντύπωση προκαλεί ο υπερβολικά

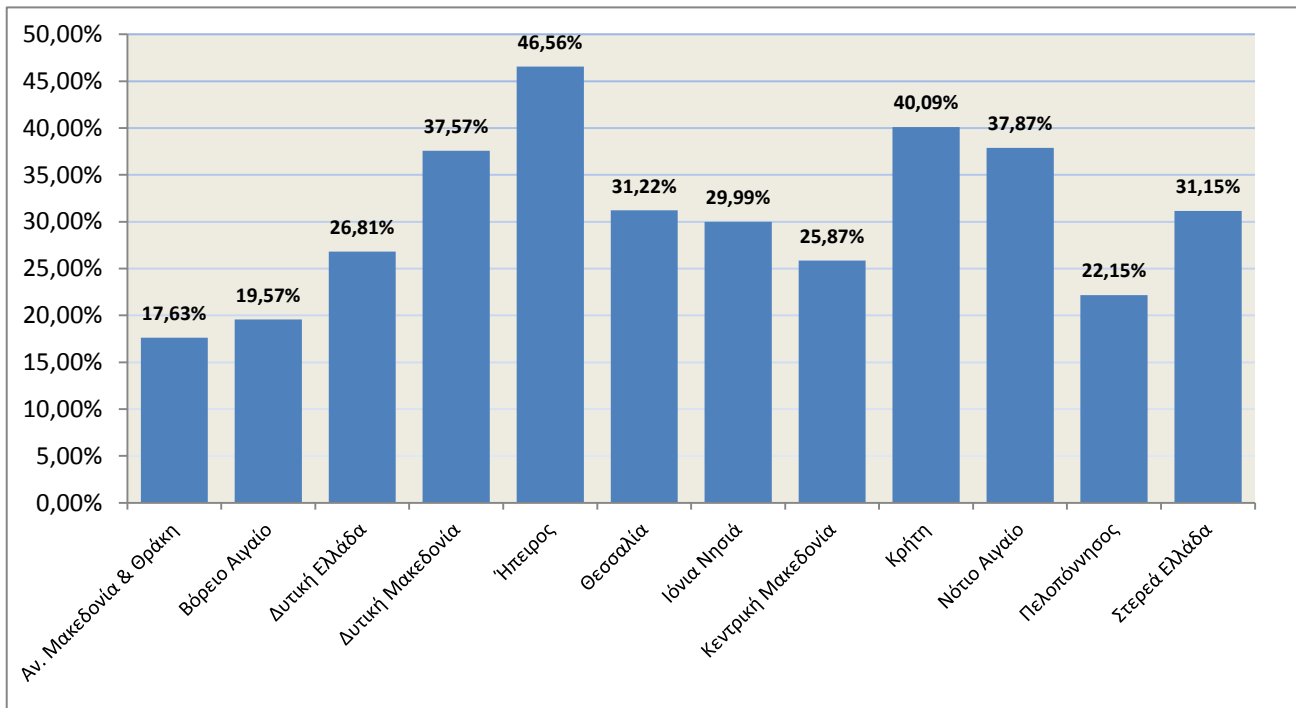
μικρός αριθμός ελέγχων κατά το 1999 και 2000 που είχε σαν αποτέλεσμα η φοροδιαφυγή να μην αντιμετωπίζεται με τη δέουσα σημασία.

Πίνακας 3.2 Ποσοστό φορολογικής συμμόρφωσης μη εισηγμένων μεταποιητικών Α.Ε. ανά περιφέρεια για την περίοδο 1999-2010.

	Κύκλος εργασιών (πωλήσεις)	Φόροι Χρήσων	Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγ. χρήσεων	Φόροι που θα έπρεπε να είχαν δηλωθεί	Μέσο προϊόν φορολογικού ελέγχου	Ποσοστό φορολογικής συμμόρφωσης (%)	Ποσοστό φοροδιαφυγής (%)	Αριθμός φορολογικών ελέγχων προηγ. χρήσεων
Αν. Μακεδονία & Θράκη	9.949.129.584	117.705.658	25.200.121	142.905.780	51.429	82,37%	17,63%	490
Βόρειο Αιγαίο	1.109.277.482	20.966.859	5.100.915	26.067.774	73.926	80,43%	19,57%	69
Δυτική Ελλάδα	4.946.801.787	56.283.765	20.615.015	76.898.780	47.174	73,19%	26,81%	437
Δυτική Μακεδονία	2.488.261.715	22.276.286	13.405.757	35.682.043	43.667	62,43%	37,57%	307
Ήπειρος	3.895.136.307	21.306.966	18.565.861	39.872.827	84.776	53,44%	46,56%	219
Θεσσαλία	11.027.427.052	99.747.720	45.273.562	145.021.282	57.454	68,78%	31,22%	788
Ιόνια Νησιά	236.289.801	2.279.788	976.633	3.256.421	26.395	70,01%	29,99%	37
Κεντρική Μακεδονία	35.340.235.517	374.626.473	130.730.108	505.356.581	68.733	74,13%	25,87%	1902
Κρήτη	4.301.643.534	31.975.267	21.395.791	53.371.058	48.517	59,91%	40,09%	441
Νότιο Αιγαίο	1.245.481.819	11.349.902	6.916.645	18.266.547	40.213	62,13%	37,87%	172
Πελοπόννησος	3.096.150.553	43.268.459	12.314.018	55.582.477	53.773	77,85%	22,15%	229
Στερεά Ελλάδα	8.891.109.490	101.027.905	45.715.922	146.743.827	78.147	68,85%	31,15%	585
Σύνολο	86.526.944.640	902.815.047	346.210.350	1.249.025.397	60.995	72,28%	27,72%	5676

Πηγή: Ιδία επεξεργασία.

Διάγραμμα 3.3 Ποσοστό φοροδιαφυγής μη εισηγμένων μεταποιητικών Α.Ε. ανά περιφέρεια για την περίοδο 1999-2010.



Πηγή: Ιδία επεξεργασία.

Ένα ιδιαίτερα ενδιαφέρον αποτέλεσμα της έρευνάς μας σχετίζεται με τη φοροδιαφυγή ανά περιφέρεια. Οι αποκλίσεις στη φορολογική συμμόρφωση των εταιρειών είναι αρκετά μεγάλες και είναι εντυπωσιακό ότι το μέγεθος της φοροδιαφυγής στην Ήπειρο είναι 46,56% που είναι το υψηλότερο από κάθε άλλη περιφέρεια αν και οι φορολογικοί έλεγχοι περιορίζονται σε απόλυτο αριθμό σε 219, οι οποίοι αποτελούν την 4^η κατά σειρά περιφέρεια με τους λιγότερους ελέγχους. Η Κρήτη ακολουθεί σε ποσοστό φοροδιαφυγής με ποσοστό 40,09% αν και ο κύκλος εργασιών των επιχειρήσεων αναλογικά την κατατάσσει στην 6^η θέση των πιο κερδοφόρων εταιρειών σε περιφέρειες. Η Ανατολική Μακεδονία και Θράκη ανήκει στις περιφέρειες με υψηλό κύκλο εργασιών αλλά κατέχει το χαμηλότερο ποσοστό φοροδιαφυγής με το απόλυτο ποσοστό 17,63%.

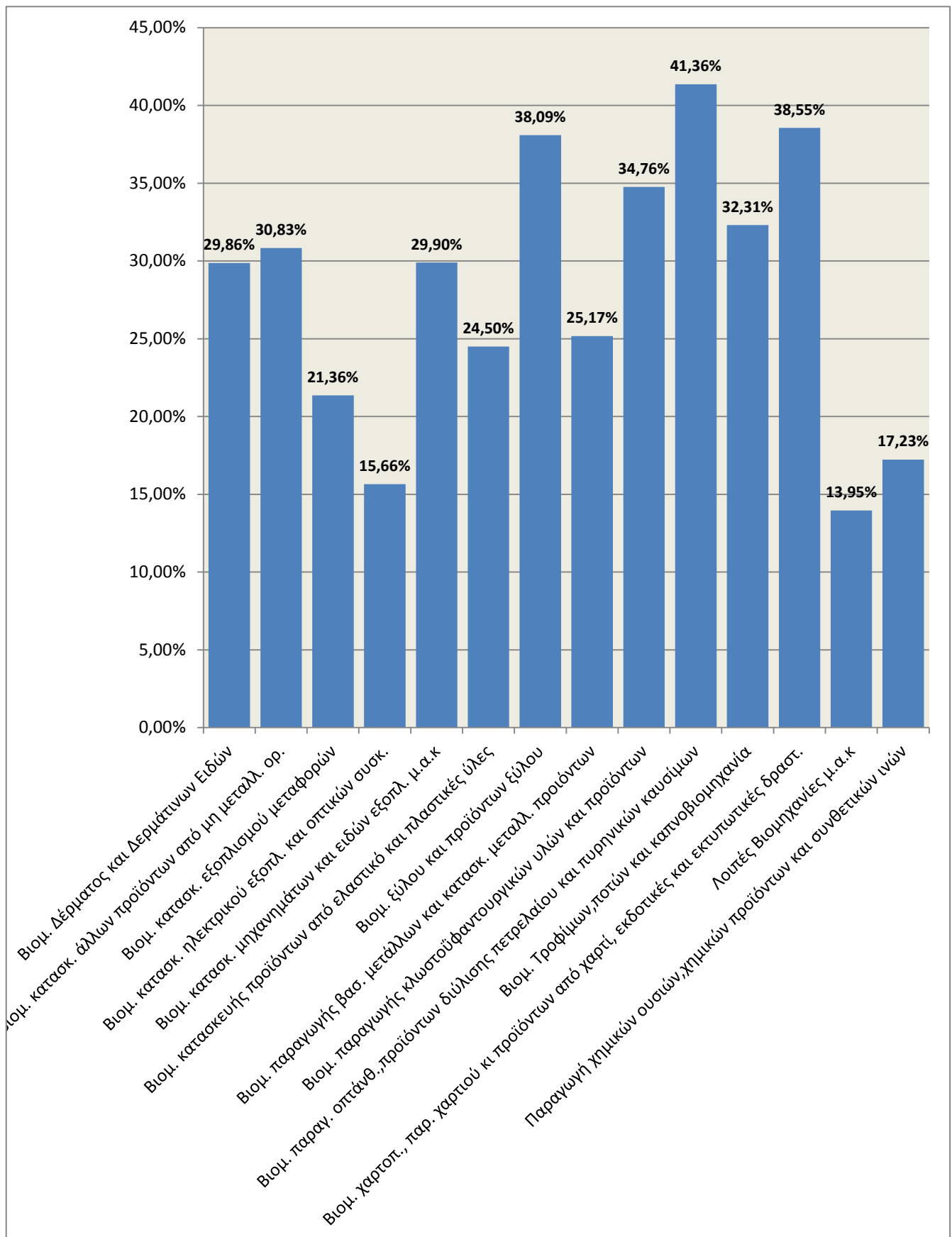
Παρατηρούμε ότι το εύρος της φοροδιαφυγής σε ποσοστό στις περιφέρειες αγγίζει το 28,93%, ένα ποσοστό το οποίο καταδεικνύει τις μεγάλες μεταβολές που υπάρχουν στη φορολογική συμμόρφωση ανάλογα τη γεωγραφική τους κατανομή. Η κεντρική Μακεδονία ως η μεγαλύτερη περιφέρεια έχει τον μεγαλύτερο αριθμό ελέγχων και οι εταιρείες το μεγαλύτερο κύκλο εργασιών ο οποίος φτάνει τα 35,3 δις ευρώ. Το ποσοστό φορολογικής συμμόρφωσης κυμαίνεται σε 74,13% ο οποίος αναλογικά είναι αρκετά υψηλός για τα δεδομένα της χώρας μας. Τα συνολικά έσοδα από φόρους που απώλεσε το κράτος ανέρχονται σε 346,2 εκατ. Ευρώ.

Πίνακας 3.3 Ποσοστό φορολογικής συμμόρφωσης μη εισηγμένων μεταποιητικών Α.Ε. ανά κλάδο οικονομικής δραστηριότητας για την περίοδο 1999-2010.

Κλάδος Οικονομικής Δραστηριότητας	Κύκλος εργασιών (πωλήσεις)	Φόροι Χρήσων	Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγ. χρήσεων	Φόροι που θα έπρεπε να είχαν δηλωθεί	Μέσο προϊόν φορολογικού ελέγχου	Ποσοστό φορολογικής συμμόρφωσης (%)	Ποσοστό φοροδιαφυγής (%)	Αριθμός φορολογικών ελέγχων προηγ. χρήσεων
Βιομηχανία Δέρματος και Δερμάτινων Ειδών	288.529.944	2.658.202	1.131.789	3.789.991	34.297	70,14%	29,86%	33
Βιομηχανία κατασκευής άλλων προϊόντων από μη μεταλλικά ορυκτά	7.661.662.378	110.085.679	49.062.481	159.148.160	67.672	69,17%	30,83%	725
Βιομηχανία κατασκευής εξοπλισμού μεταφορών	913.304.234	15.899.270	4.319.582	20.218.852	60.839	78,64%	21,36%	71
Βιομηχανία κατασκευής ηλεκτρικού εξοπλισμού και οπτικών συσκευών	2.494.946.889	62.233.981	11.552.278	73.786.258	78.056	84,34%	15,66%	148
Βιομηχανία κατασκευής μηχανημάτων και ειδών εξοπλισμού μ.α.κ	2.481.331.830	35.209.161	15.015.392	50.224.553	50.900	70,10%	29,90%	295
Βιομηχανία κατασκευής Προϊόντων από ελαστικό και πλαστικές ύλες	4.360.255.298	49.802.082	16.163.913	65.965.996	46.315	75,50%	24,50%	349
Βιομηχανία ξύλου και προϊόντων ξύλου	1.886.406.921	15.333.224	9.434.740	24.767.964	45.800	61,91%	38,09%	206
Βιομηχανία παραγωγής βασικών μετάλλων και κατασκευή μεταλλικών προϊόντων	11.035.575.750	107.285.540	36.089.662	143.375.202	66.220	74,83%	25,17%	545
Βιομηχανία παραγωγής κλωστοϋφαντουργικών υλών και προϊόντων	6.464.393.210	64.008.179	34.098.581	98.106.760	61.773	65,24%	34,76%	552
Βιομηχανία παραγωγής οπτανθρακα(κωκ), προϊόντων διύλισης πετρελαίου και πυρηνικών καυσίμων	347.180.323	2.307.394	1.627.596	3.934.990	29.064	58,64%	41,36%	56
Βιομηχανία Τροφίμων, ποτών και καπνοβιομηχανία	35.298.006.875	262.373.611	125.229.918	387.603.530	64.518	67,69%	32,31%	1941
Βιομηχανία χαρτοπολτού, παραγωγή χαρπί, εκδοπές και εκτυπωτικές δραστηριότητες	3.702.539.581	22.800.682	14.305.315	37.105.998	74.507	61,45%	38,55%	192
Λοιπές Βιομηχανίες μ.α.κ	6.111.349.644	78.975.147	12.806.055	91.781.202	35.972	86,05%	13,95%	356
Παραγωγή χημικών ουσιών, χημικών προϊόντων και συνθετικών ινών	3.481.461.763	73.842.894	15.373.045	89.215.940	74.266	82,77%	17,23%	207
Σύνολο	86.526.944.640	902.815.047	346.210.350	1.249.025.397	60.995	72,28%	27,72%	5676

Πηγή: Ιδία επεξεργασία.

Διάγραμμα 3.4 Ποσοστό φοροδιαφυγής μη εισηγμένων μεταποιητικών Α.Ε. ανά κλάδο οικονομικής δραστηριότητας για την περίοδο 1999-2010.



Πηγή: Ιδία επεξεργασία.

Η αξιολόγηση των δεδομένων της έρευνας μας οδήγησε σε αποτελέσματα φοροδιαφυγής ανά κλάδο μεταποίησης το οποίο είναι πολύ σημαντικό ώστε να διαπιστώσουμε σε ποιους κλάδους το κράτος χάνει έσοδα από τη φορολογία. Το μεγαλύτερο ποσοστό φοροδιαφυγής 41,36% εντοπίζεται στη βιομηχανία παραγωγής οπτάνθρακα. Αυτό που παρατηρούμε είναι το γεγονός ότι ο συγκεκριμένος κλάδος έχει ένα ιδιαίτερα χαμηλό κύκλο εργασιών ο οποίος κατατάσσεται στο 2^ο χαμηλότερο κερδοφόρο κλάδο της μεταποίησης. Επίσης έχει και ιδιαίτερα χαμηλό αριθμό φορολογικών ελέγχων που σε απόλυτο νούμερο είναι μόλις 56 σε χρονικό ορίζοντα 11 ετών. Διακρίνουμε λοιπόν ότι στον κλάδο με την υψηλότερη φοροδιαφυγή δεν υπάρχει ουσιαστικός φορολογικός έλεγχος και εδώ εντοπίζονται τα προβλήματα όπου το Κράτος δεν κάνει όλες εκείνες τις απαραίτητες ενέργειες για την πάταξη και καταπολέμηση της φοροδιαφυγής. Ένα επίσης ενδιαφέρον στοιχείο βρίσκεται στο γεγονός ότι ο κλάδος των λοιπών βιομηχανιών μ.α.κ. έχει το υψηλότερο ποσοστό φορολογικής συμμόρφωσης αγγίζοντας το 86,05% με το συγκεκριμένο κλάδο να είναι κατά σειρά ο 5^{ος} πιο κερδοφόρος. Σε απόλυτους αριθμούς στις διαφορές φορολογικού ελέγχου ο κλάδος της βιομηχανίας τροφίμων, ποτών και καπνού παρουσιάζει 125,2 εκατ. Ευρώ. Αυτό σημαίνει ότι από τη συνολική φοροδιαφυγή που εκτιμήσαμε, το 36,6% ανήκει στον κλάδο αυτό. Είναι ένα ιδιαίτερα μεγάλο ποσοστό το οποίο μας δείχνει ότι είναι ένας κλάδος ο οποίος χρίζει ιδιαίτερης προσοχής γιατί αποτελεί την πιο κερδοφόρα μονάδα της μεταποίησης και τα ποσά σε απόλυτους αριθμούς είναι πολύ μεγάλα για τη συγκεκριμένη περίοδο όπου το κράτος προσπαθεί να αποκτήσει έσοδα φορολογώντας τους πολίτες σε υπερβολικό βαθμό για την αντιμετώπιση της οικονομικής ύφεσης που υπάρχει. Οι έλεγχοι σε αυτό τον κλάδο ανέρχονται σε 1941 κατά την περίοδο 1999-2010.

Συγκεντρωτικά μέσα στην χρονική περίοδο 1999-2010 μελετήσαμε 2.550 επιχειρήσεις στον κλάδο της μεταποίησης. Το μέσο ποσοστό φοροδιαφυγής που εκτιμήσαμε ανέρχεται σε 27,72% ή 346,2 εκατ. Ευρώ. Φυσικά αυτά τα νούμερα είναι αρκετά υψηλά για ένα κράτος που σύμφωνα με την πολιτική που ακολουθεί τα τελευταία χρόνια προσπαθεί με κάθε τρόπο να αντιμετωπίσει ένα από τα πιο σημαντικά προβλήματα που έχουν παρουσιαστεί και σε αυτό οφείλει σε μεγάλο βαθμό την δεινή οικονομική κατάσταση της χώρας μας. Ο συνολικός αριθμός ελέγχων για όλες αυτές τις εταιρείες για την περίοδο που αναφερθήκαμε είναι 5676 και σε αυτό το σημείο φαίνεται πόσο σημαντικός είναι ώστε τα κρατικά έσοδα να αυξηθούν και να αποδοθεί οικονομική και κοινωνική δικαιοσύνη.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Στην Ελλάδα έχουν γίνει ελάχιστες έρευνες για τη φοροδιαφυγή, και συγκεκριμένα πάνω στις Ανώνυμες Εταιρείες, οι περισσότερες από τις οποίες δεν προσφέρουν πάντα ένα αξιόπιστο αποτέλεσμα. Στην εργασία αυτή, λοιπόν, προσπαθήσαμε να προσεγγίσουμε τη φοροδιαφυγή με μια μεθοδολογία, η οποία θα μας αποφέρει ένα αρκετά αξιόπιστο αποτέλεσμα, ώστε να ανεύρουμε και να αποδώσουμε, όσον είναι δυνατόν, τα πραγματικά επίπεδα της φοροδιαφυγής στο συγκεκριμένο δείγμα Ανώνυμων Εταιρειών που επιλέξαμε. Αυτό που διαπιστώσαμε από την έρευνά μας ήταν ότι τα επίπεδα φοροδιαφυγής στις περισσότερες εταιρείες κυμαίνονταν σε αρκετά μεγάλα ύψη, πράγμα το οποίο υποδηλώνει ότι ο έλεγχος, που ασκήθηκε από τις αρμόδιες οικονομικές αρχές, ή ήταν ελλιπής ή εξυπηρετούσε άλλους σκοπούς.

Συγκεκριμένα εκτιμήσαμε ότι το ποσοστό φοροδιαφυγής στο μεταποιητικό τομέα ανέρχεται σε 27,72%. Η περιφέρεια η οποία έχει το μεγαλύτερο ποσοστό φοροδιαφυγής είναι η Ήπειρος με 46,56%, ενώ η περιφέρεια με το μικρότερο ποσοστό είναι η Ανατολική Μακεδονία και Θράκη με 17,63%. Ο κλάδος με το μεγαλύτερο ποσοστό φοροδιαφυγής είναι η βιομηχανία παραγωγής οπτάνθρακα (κωκ), προϊόντων διύλισης πετρελαίου και πυρηνικών καυσίμων με 41,36%, και ο κλάδος με το μικρότερο ποσοστό είναι η κατηγορία με τις λοιπές βιομηχανίες μ.α.κ με 13,95%.

Για να επιτευχτεί η φορολογική συμμόρφωση και να μπορέσει το φοροεισπρακτικό σύστημα να ορθοποδήσει και να συλλέξει τους απαραίτητους αυτούς πόρους, που έχει ανάγκη το κράτος, για να αντεπεξέλθει στις ανάγκες και υποχρεώσεις του, δεν πρέπει να στηριχτεί μόνο στους ελέγχους και στην αύξηση των φορολογικών συντελεστών. Αυτή είναι η εύκολη αλλά καθόλου αποδοτική λύση, αφού μέχρι στιγμής όλα δείχνουν ότι τέτοιου είδους τακτικές φέρνουν ακριβώς το αντίθετο αποτέλεσμα, όπως είναι η αύξηση αντί της μείωσης της φοροδιαφυγής και της παραοικονομίας, και κατ'επέκταση η μείωση των εσόδων του κράτους. Για τη σωστή προσέγγιση και αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής, πρέπει να ληφθούν υπόψη ένα σύνολο πραγμάτων.

Δεν μπορούν να ληφθούν αποφάσεις και μέτρα για την αντιμετώπιση μόνο της φοροδιαφυγής στις Ανώνυμες Εταιρείες, θα πρέπει η προσέγγιση που θα κάνουμε για την επίλυση του προβλήματος να είναι πιο σφαιρική. Συγκεκριμένα κάποια βασικά

βήματα, που θα μπορούσε να ακολουθήσει η κυβέρνηση, για να καταφέρει να πατάξει τη φοροδιαφυγή, συνοπτικά και σε τίτλους είναι:

- Δικαιότερη νομοθεσία χωρίς «παραθυράκια»
- Εξασφάλιση της κοινωνικής ισότητας με δίκαιο φορολογικό σύστημα
- Δικαιοσύνη αμερόληπτη, αντικειμενική και αδέκαστη
- Εξάλειψη της διαφθοράς του κράτους με απρόσκοπτη λειτουργία της δικαιοσύνης και επιβολή ποινών και κυρώσεων, όπου προκύπτουν ευθύνες
- Καλύτερες υπηρεσίες του κράτους προς τον πολίτη και τις επιχειρήσεις
- Δημιουργία φορολογικής συνείδησης μέσω της παιδείας
- Κίνητρα σε φορολογούμενους και επιχειρήσεις για την δημιουργία ευνοϊκότερου κλίματος

Η κυβέρνηση μέχρι και σήμερα δαπανά υπέρογκα ποσά σε ελέγχους, υπαλλήλους, επιδόματα και πολλά ακόμα άλλα, χωρίς να έχει αναλογιστεί πόσο περισσότερο κοστίζουν αυτές οι πολιτικές σε σχέση με αυτά που πραγματικά αποδίδουν. Η στρατηγική της θα έπρεπε να βασίζεται σε μακροχρόνια και όχι σε βραχυχρόνια σχέδια. Προς αυτή την κατεύθυνση θα μπορούσε να μας στηρίξει οι Ευρωπαίοι, αλλά δυστυχώς οι λύσεις τους, για τη βαριά οικονομική κρίση που διανύουμε, είναι βραχυχρόνιες, μη αναπτυξιακές και πολύ ατελέσφορες, με αποτέλεσμα η χώρα να βυθίζεται ακόμα περισσότερο στην ύφεση και στη στασιμότητα.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Γεωργακόπουλος, Θ. (1997). *Εισαγωγή στη δημόσια οικονομική*. Αθήνα: Εκδόσεις Ε. Μπένου.

Γυφτάκη, Μ. (2009). *Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων*. Αθήνα: Εκδόσεις Kinitron

Καλυβιανάκης, Κ., Ξανθάκης, Μ., Λεβέντης, Α., Μανεισιώτης, Β., Θεοδωρόπουλος, Σ., Τραχανάς, Κ. & Φλεσιοπούλου, Κ., (1993). *Φορολογικό καθεστώς, παραοικονομία και φοροδιαφυγή στην Ελλάδα*. Ίδρυμα Μεσογειακών Μελετών. Αθήνα: Εκδόσεις Παπαζήση.

Κανελλόπουλος Κ., (2002), *Φοροδιαφυγή στις Ανώνυμες Εταιρίες: Εκτιμήσεις από τις Εισαχθείσες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών*, Κέντρο Προγραμματισμού και Οικονομικών Ερευνών.

Καούνης, Δ. (2006). *Φορολογική Λογιστική II, συνοπτική ερμηνεία της φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων*. Αθήνα: Εκπαιδευτικό Βοήθημα. Εκδόσεις Καούνη Δικαίου.

Λεοντάρης Μ. (2008). *Ανώνυμες Εταιρείες*. Αθήνα: Εκδόσεις Πάμισος

Μανεισιώτης, Β., (1990). *Παραοικονομία και Φοροδιαφυγή: Μια Πρώτη Διερεύνηση της Μεταξύ τους Σχέσης*, στο *Παραοικονομία*, Ι. Βαβούρας (επιμ.), Εκδόσεις Κριτική.

Πιερής Μ., Κουτσούκος Χ., Χαλβατσιώτης Δ., Μανουσάκης Ι., Τρυποσκούφης Θ., (2008). *Οδηγός Φορολογικού Ελέγχου*, Αθήνα

Σταματόπουλος, Δ., Καραβοκύρης, Α. (2010). *Φορολογία Εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, πρακτικό βοήθημα*. Αθήνα: Εκδόσεις Elforin

Σταματόπουλος, Δ., Καραβοκύρης, Α. (2007). *Φορολογία Εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, διατάξεις και ερμηνεία*. Αθήνα: Εκδόσεις Elforin

Τότσης, Χ. (2007). *Κώδικας φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων* (Τόμ. Α', Εκδ. 34^η). Αθήνα: Εκδόσεις Πάμισος.

Φλώρος, Α. (2010). *Φορολογική Λογιστική, Φορολογία Εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, λογιστική και πρακτική αντιμετώπιση* (Εκδ 4^η). Αθήνα: Εκδόσεις Σύγχρονη εκδοτική

Artavanis, N., Morse, A. & Tsoutsoura, M., (2012). Tax Evasion Across Industries: Soft Credit Evidence from Greece. *Chicago Booth* (12-25), σσ. 1-53

Bridges, M., 1996. Tax Evasion - A Crime in Itself: The Relationship with Money Laundering. *Journal of Financial Crime*, 4 (2), σσ. 161-168.

Danopoulos, C.P. and Znidaric, B. (2007), *Informal economy, tax evasion and poverty in democratic setting: Greece. Mediterranean quarterly*.

Stiglitz, J. (1992). *Οικονομική του Δημόσιου Τομέα* . Εκδόσεις Κριτική Α.Ε.

Ηλεκτρονικές Πηγές:

Εφημερίδα Εξπρές, 'Εγκύκλιοι & Αποφάσεις του Υπουργείου Οικονομικών 2010-2011' στην ιστοσελίδα:

http://www.express.gr/xrhstika/eggiklioioz_oz_apofaseis/784oz_20111116784.php3

(Αναρτήθηκε στις 16/12/2011)

Φορολογικό Ινστιτούτο, 'Φορολογία εισοδήματος' στην ιστοσελίδα:

<http://www.forin.gr/articles/category/53/forologia-eisodhmatos>

(Αναρτήθηκε στις 6/4/2011)

Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών συστημάτων, 'Φόρος Εισοδήματος' στην ιστοσελίδα:

http://www.gsis.gr/forologikos_odigos/xrisimes_pliروفories/foros_eisodimatos/foros_eisodimatos.html

(Αναρτήθηκε το 2011)

Νάστας, Ε., 2007. Το θεωρητικό Πλαίσιο της Διάκρισης Ανάμεσα στην Φοροδιαφυγή και την Παραοικονομία. *e-Περιοδικό Επιστήμης & Τεχνολογίας*, στην ιστοσελίδα:

http://e-jst.teiath.gr/issue_4_2007/nastas_4.pdf

(Αναρτήθηκε το 2007)

Κορομηλάς, Γ., 2009. Φοροδιαφυγή: Αιτίες και αντιμετώπιση. *ΗΜΕΡΗΣΙΑ*, στην ιστοσελίδα:

<http://www.imerisia.gr/article.asp?catid=26533&subid=2&pubid=22057150>

(Αναρτήθηκε το 2009)

Παραοικονομία (Underground/black economy). Ευρετήριο Οικονομικών Όρων, στην ιστοσελίδα: <http://www.euretirio.com/2010/07/paraoikonomia.html>

(Αναρτήθηκε το 2010)

Οικονομικό Δελτίο Τεύχος 35, 2011. *Τράπεζα της Ελλάδος*, στην ιστοσελίδα:

<http://www.bankofgreece.gr/BogEkdoseis/oikodelt201106.pdf>

(Αναρτήθηκε το 2011)

Πώς τα δάνεια “καρφώνουν” τη φοροδιαφυγή. euro2day, στην ιστοσελίδα:

<http://www.euro2day.gr/news/economy/124/articles/720376/Article.aspx> (Αναρτήθηκε

στις 22/8/2012)

Γιώργος Γκουμπανιτσάς. Οικονομική Ανάλυση του φαινομένου της φοροδιαφυγής, στην ιστοσελίδα:

old.phs.uoa.gr/~ahatzis/Goubanitsas.doc

Έρευνα για Φοροδιαφυγή, 2010. *Οικονομικό Επιμελητήριο Ελλάδας* στην ιστοσελίδα:

http://www.oe-e.gr/publ/ecocr/res_for_20102702.pdf

(Αναρτήθηκε το 2010)

Frey, B. & Schneider, F., 2000. *Informal and Underground Economy*, στην ιστοσελίδα:

http://faculty.nps.edu/relooney/3041_MT_2.pdf

(Αναρτήθηκε το 2000)

Eurostat. Taxation trends in the EU, στην ιστοσελίδα:

http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-DU-09-001/EN/KS-DU-09-001-EN.PDF

(Αναρτήθηκε το 2009)

Στεργίου, Λ., 2011. Οι κυριότερες εστίες της φοροδιαφυγής ανά δραστηριότητα, στην ιστοσελίδα:

http://news.kathimerini.gr/4Dcgi/4Dcgi/_w_articles_civ_11_08/05/2011_441401

(Αναρτήθηκε το 2011)

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α

Οι κυριότερες εστίες της φοροδιαφυγής ανά δραστηριότητα

Του Λεωνίδα Στεργίου

Δυστυχώς, η φοροδιαφυγή δεν περιορίζεται στην Ελλάδα μόνο στους συνήθεις υπόπτους, δηλαδή στους γιατρούς, τους δικηγόρους και γενικότερα στους ελεύθερους επαγγελματίες. Οι εστίες της φοροδιαφυγής είναι διάσπαρτες εξαιτίας της εκτεταμένης παραοικονομίας, η οποία υπολογίζεται σε 58-86 δισ. ευρώ τον χρόνο. Ο κατάλογος με τις εστίες της φοροδιαφυγής, όπως τις κατέγραψε το υπουργείο Οικονομικών, είναι μακρύς και εμφανίζεται κυρίως με τις εξής μορφές:

- Μισθωτοί: Δεν δηλώνουν μόνους ή αμοιβές σε είδος ή έσοδα από δεύτερη δραστηριότητα (π. χ. ιδιαίτερα μαθήματα κ. λπ.).

- Ελεύθεροι επαγγελματίες: Μη έκδοση τιμολογίου ή έκδοση τιμολογίου με μικρότερο ποσό της πραγματική αμοιβής ή έκδοση από τρίτα πρόσωπα.

- Γεωργικές επιχειρήσεις: Μη έκδοση φορολογικού παραστατικού ή διόγκωση δαπανών με λήψη εικονικών τιμολογίων προκειμένου να λάβουν επιστροφή ΦΠΑ.

- Εισοδήματα από ενοίκια: Μη κατάθεση μισθωτηρίου συμβολαίου για απόκρυψη εισοδήματος ενοικίασης ακινήτου ή δήλωση ενοικίου μικρότερου του πραγματικού ή μη δήλωση δευτερευουσών κατοικιών ή δήλωση ακινήτων ως «κενά» ώστε να αποφεύγεται η τεκμαρτή τους φορολόγηση.

- Κατασκευαστικές εταιρείες: Επιχειρήσεις ανέγερσης και πώλησης διαμερισμάτων δεν εμφανίζουν την πραγματική αξία των ακινήτων, αλλά την αντικειμενική, με συνέπεια οι οικοδομικές επιχειρήσεις να φορολογούνται με χαμηλότερα κέρδη, ενώ οι αγοραστές να αποδίδουν αντίστοιχα μικρότερο τεκμήριο αγοράς και φόρο μεταβίβασης ακινήτου (ΦΜΑ). Απασχολούμενοι μηχανικοί στην οικοδομή δηλώνουν αμοιβές μικρότερες (ελάχιστο κόστος οικοδομής) από τις πραγματικά εισπραττόμενες. Αντίστοιχες πρακτικές εφαρμόζονται και από φυσικά πρόσωπα που ανεγείρουν οικοδομή (ελάχιστο κόστος οικοδομής κ. λπ.).

- Τουριστικές επιχειρήσεις: παρατηρείται μέθοδος διπλών συμβολαίων μεταξύ ξενοδοχειακών και τουριστικών επιχειρήσεων, εξωτερικού και εσωτερικού, προκειμένου να εμφανίσουν μικρότερα έσοδα από τις παρεχόμενες υπηρεσίες και μέρος των αποκρυβέντων εσόδων να παραμένει σε λογαριασμούς στο εξωτερικό. Επίσης, μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων από την παροχή υπηρεσιών (σάουνα κ. λπ.), οι οποίες επισήμως εμφανίζονται ως υπηρεσίες «πακέτου», ενώ στην πραγματικότητα εισπράττεται ιδιαίτερο τίμημα το οποίο και δεν εμφανίζεται.

- Πολυεθνικές επιχειρήσεις: Παρατηρείται φοροδιαφυγή μέσω της πρακτικής των υπερτιμολογήσεων - υποτιμολογήσεων (transfer pricing), των διογκούμενων δαπανών και των αυξημένων ποσοστών δικαιωμάτων που τιμολογούνται μεταξύ των εταιρειών του ομίλου.

- Offshore: Έχουν εντοπιστεί offshore που ιδρύονται με απώτερο σκοπό την απόκρυψη εσόδων και κερδών από παράνομες δραστηριότητες και τη μικρότερη δυνατή φορολογική επιβάρυνση.

- Εμπορικές επιχειρήσεις: περιπτώσεις μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων - τιμολογίων ή έκδοσης και λήψης πλαστών τιμολογίων. Επίσης, έχει παρατηρηθεί υποτίμηση της αξίας των απογραφέντων ειδών και εμφάνιση αυξημένων ή πλαστών δαπανών.

Παραεμπόριο: Εκδηλώνεται με τη διάθεση παράνομων ειδών τα οποία προέρχονται από τρίτες χώρες ή από επιχειρήσεις που δεν έχουν εκδώσει τα προβλεπόμενα νόμιμα παραστατικά.

- Λαθρεμπόριο: Εκτεταμένη φοροδιαφυγή παρατηρείται:

α) Στα καύσιμα, είτε με παράνομη εισαγωγή και διακίνηση ή με νοθεία. β) Σε επιχειρήσεις διάθεσης αλκοολούχων ποτών (μπαρ κ.λπ.), κυρίως μέσω λαθραίων και νοθευμένων. γ) Στα καπνοβιομηχανικά προϊόντα μέσω λαθραίας εισαγωγής, διακίνησης και διάθεσης προϊόντων καπνού.

Σε ό, τι αφορά τον ΦΠΑ, οι συνηθέστερες μέθοδοι φοροδιαφυγής έχουν ως εξής:

1) Αγορές και πωλήσεις χωρίς έκδοση ή ανακριβή έκδοση παραστατικών.

2) Έκδοση και λήψη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων.

3) Καταχώριση αυξημένων δαπανών με σκοπό την επιστροφή, την έκπτωση ή τον συμψηφισμό του ΦΠΑ.

4) Διακίνηση και τιμολόγηση εμπορευμάτων από χώρες της Ε. Ε. με πλαστά παραστατικά ή από ανύπαρκτες εταιρείες ή εμφάνιση συναλλαγών από τρίτες χώρες ως δήθεν ενδοκοινοτικές.

Πηγή: http://news.kathimerini.gr/4Dcgi/4Dcgi/w_articles_civ_11_08/05/2011_441401