

Τ.Ε.Ι. ΚΡΗΤΗΣ



ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

Τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ

«ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ»

**Φορολογικά θέματα Φυσικών και Νομικών Προσώπων και
Φορολογικός Έλεγχος**

Διπλωματική Εργασία

που υποβλήθηκε στο Τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής του Τ.Ε.Ι.
ΚΡΗΤΗΣ ως μέρος των απαιτήσεων για την απόκτηση Μεταπτυχιακού Διπλώματος
Ειδίκευσης στη Λογιστική και Ελεγκτική από την

Αγγελογιαννάκη Ευαγγελία

Νοέμβριος 2016

Δήλωση Αυθεντικότητας, ζητήματα Copyright.

Ο μεταπτυχιακός φοιτητής που εκπόνησε την παρούσα διπλωματική εργασία φέρει ολόκληρη την ευθύνη προσδιορισμού της δίκαιης χρήσης του υλικού, η οποία ορίζεται στη βάση των εξής παραγόντων: του σκοπού και χαρακτήρα της χρήσης (μη-εμπορικός, μη-κερδοσκοπικός, αλλά εκπαιδευτικός-ερευνητικός), της φύσης του υλικού που χρησιμοποιεί (τμήμα του κειμένου, πίνακες, σχήματα, εικόνες κ.λπ.) του ποσοστού και της σημαντικότητας του τμήματος που χρησιμοποιεί σε σχέση με το όλο κείμενο υπό copyright, και των πιθανών συνεπειών της χρήσης αυτής στην αγορά ή την γενικότερη αξία του υπό copyright κειμένου».

« Η παρούσα διπλωματική εργασία εγκρίθηκε ομόφωνα από την τριμελή εξεταστική επιτροπή η οποία ορίστηκε από την ΓΣΕΣ του Τμήματος Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής του Τ.Ε.Ι. Κρήτης, σύμφωνα με το νόμο και τον εγκεκριμένο Οδηγό Σπουδών του ΠΜΣ «Λογιστική και Ελεγκτική». Τα μέλη της Επιτροπής ήταν:

- Σαμαρά Αγγελική..... (Επιβλέπουσα)
- Γκίνογλου Δημήτριος..... (Μέλος)
- Σταματόπουλος Θεόδωρος (Μέλος)

Η έγκριση της διπλωματικής εργασίας από το Τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής του Τ.Ε.Ι. Κρήτης δεν υποδηλώνει αποδοχή των απόψεων του συγγραφέα.»

Ευχαριστίες

Μέσα από τις επόμενες γραμμές, θα ήθελα να εκφράσω τις ειλικρινείς μου ευχαριστίες στην επιβλέπουσα καθηγήτρια **Σαμαρά Αγγελική** για τη πολύτιμη συμβολή και βοήθειά της στην επιτυχή ολοκλήρωση της παρούσας διπλωματικής εργασίας.

Ακόμη, θα ήθελα να ευχαριστήσω και τα παιδιά μου , για την ενθάρρυνση, ηθική συμπαράσταση και υπομονή που έδειξαν για την απουσία μου λόγω των παρακολουθήσεων των μαθημάτων ,καθώς και το προσωπικό του λογιστικού γραφείου που διατηρώ , για τον ίδιο ακριβώς λόγο.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Το φορολογικό σύστημα μιας χώρας είναι μείζονος σημασίας για τη διατήρηση της ισορροπίας του κοινωνικού ιστού αλλά και για την πρόοδο και ευημερία ενός κράτους. Εκτός του ότι είναι ο κεντρικός μηχανισμός εσόδων του κράτους, έμμεσα αντικατοπτρίζει και το ήθος των πολιτών ενός κράτους, μέσα από την αντιμετώπιση που έχουν απέναντι στο φορολογικό σύστημα και τις φορολογικές υποχρεώσεις τους. Η παρούσα εργασία αναλύει αρχικά βασικές έννοιες του φορολογικού συστήματος, όπως είναι ο φόρος, τα υποκείμενα στο φόρο ,τα αντικείμενα του φόρου τα χαρακτηριστικά των φόρων κλπ. Στη συνέχεια γίνεται παρουσίαση της φορολογίας Φυσικών και Νομικών προσώπων στη χώρα μας. Τέλος, αναλύεται η έννοια του φορολογικού ελέγχου και παρουσιάζονται κάποιες περιπτώσεις ελέγχου σε δημόσιες υπηρεσίες, αλλά και ιδιωτικές επιχειρήσεις.

ABSTRACT

The tax system of a country is a very important part in social and economic terms. In addition to being the main mechanism of state revenues, indirectly reflects the ethos of the citizens of a state, by addressing that are opposite to the tax system and tax obligations. This paper first discusses the basic concepts of the tax system, such as the tax, the taxable person objects to the tax attributes tax etc. Then we present the natural and legal persons of taxation in our country. Finally it discusses the concept of the tax audit and sometimes control are presented in public services and private enterprises.

Περιεχόμενα

Περίληψη.....	5
Περιεχόμενα	6
Πίνακες.....	9
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ	10
1.1 Αναγκαιότητα της Διπλωματικής Εργασίας.....	10
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	12
2.1 Φορολογία	12
2.2 Ιστορική αναδρομή.....	12
2.3 Φόρος εισοδήματος	13
2.4 Αντικείμενο του φόρου	13
2.5 Υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα βάση του άρθρου 3 του Ν.4172/2013	14
2.6 Πρόσωπα μη υποκείμενα στο φόρο	15
2.7 Πρόσωπα που απαλλάσσονται από το φόρο	16
2.8 Συμπληρωματικός φόρος	17
2.9 Παρακρατούμενοι φόροι – Μεταφορά ζημιάς	17
2.10 Προκαταβολή φόρου.....	18
2.11 Έννοια του Φυσικού προσώπου.....	18
2.12 Έννοια του Νομικού προσώπου.....	18
2.13 Χαρακτηριστικά των φόρων	19
2.14 Φορολογική βάση.....	20
2.15 Αμεσότητα της φορολόγησης.....	20
2.16 Διπλή φορολόγηση.....	20
2.17 Σύγκριση Ελλάδας με άλλες χώρες.....	20
2.18 Φορολογικά Έσοδα ως ποσοστό του ΑΕΠ	21
2.19 Φορολογικοί Συντελεστές Ανά Χώρα.....	23
2.20 Παραοικονομία ως Ποσοστό του ΑΕΠ.....	25
2.21 Ποιότητα Παρεχόμενων Υπηρεσιών.....	25
2.22 Επίπεδο Φορολογικής Συνείδησης.....	26
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ	27
3.1 Φορολογικά συστήματα	27
3.2 Χαρακτηριστικά αναμόρφωσης του φορολογικού συστήματος	27
3.3 Υπολογισμός φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων.....	28
3.4 Κλίμακα φόρου εισοδήματος για μισθωτούς και συνταξιούχους	28

3.5 Αφορολόγητο όριο	30
3.6 Μειώσεις φόρου	31
3.6.1 Τρόπος και χρόνος καταβολής του φόρου	31
3.7 Τεκμήρια	32
3.7.1 Είδη τεκμηρίων	32
3.7.2..... Τεκμήρια δαπανών διαβίωσης	32
3.7.3..... Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων	33
3.7.4..... Αμφισβήτηση τεκμηρίων	33
3.7.5..... Αντιμετώπιση τεκμηρίων – πόθεν έσχες	34
3.7.6..... Περίπτωση μη κάλυψης τεκμηρίου	35
3.8..... Αλλαγές στην φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων τα τελευταία πέντε χρόνια	35
3.9 Συμπεράσματα κεφαλαίου	36
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ.....	37
4.1 Εισαγωγή.....	37
4.2 Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.....	37
4.3 Η φορολογία των επιχειρήσεων κατά την λειτουργία τους.....	41
4.3.1 Η ίδρυση μιας επιχείρησης από φορολογική πλευρά	41
4.3.2 Η επιχείρηση ως υποκείμενο φόρου	42
4.3.3 Φορολογική αντιμετώπιση εισοδημάτων & κερδών μιας επιχείρησης.....	42
4.3.4 Εκπιπόμενες & μη εκπιπόμενες δαπάνες.....	43
4.3.5 Προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων μιας επιχείρησης	43
4.4 Φορολογία διαφόρων επιχειρηματικών δραστηριοτήτων	44
4.4.1 Φορολογική διαδικασία και επιχειρηματικό κέρδος	44
4.4.2 Τεκμαρτός προσδιορισμός εισοδήματος	44
4.4.3 Φορολογική διάσπαση των αποτιμήσεων	45
4.4.4 Προσδιορισμός της φορολογίας των επιχειρήσεων βάσει των φορολογικών δηλώσεων	45
4.5 Φορολογία Νομικών Προσώπων και Προσώπων επιχειρήσεων.....	47
4.5.1 Αντικείμενο του φόρου	47
4.5.2 Φορολογικές απαλλαγές Νομικών Προσώπων.....	48
4.5.3 Προσδιορισμός εισοδήματος Ν.Π. κερδοσκοπικού χαρακτήρα	48

4.5.4 Εξωλογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος	49
4.5.5 Τροποποιήσεις στην φορολογία Νομικών Προσώπων	49
4.6 Φορολογία Ε.Π.Ε.	50
4.6.1 Αντικείμενο & υποκείμενο φόρου	50
4.6.2 Τρόπος φορολόγησης των κερδών μιας Ε.Π.Ε.	50
4.6.3 Φορολόγηση κερδών τεχνικών Ε.Π.Ε.	51
4.6.4 Συμπληρωματικός φόρος	51
4.6.5 Αφαιρούμενα ποσά από τον κύριο φόρο.....	51
4.6.6 Προκαταβολή φόρου επόμενης χρήσης	51
4.6.7 Υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος Ε.Π.Ε.....	52
4.7 Φορολογία Α.Ε.....	52
4.7.1 Αντικείμενο και υποκείμενο φόρου	52
4.7.2 Προσδιορισμός των καθαρών κερδών σε Α.Ε.	52
4.7.3 Τρόπος φορολόγησης των κερδών μιας Α.Ε.	53
4.7.4 Φορολόγηση κερδών τεχνικών επιχειρήσεων Α.Ε.	54
4.7.5 Προστιθέμενα ποσά στον κύριο φόρο.....	54
4.7.6 Αφαιρούμενα ποσά από τον κύριο φόρο.....	54
4.7.7 Υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ΑΕ	55
4.8 Φορολόγηση προσωπικών εταιρειών (Ο.Ε., Ε.Ε. . Κοινωνίες κλπ).....	55
4.8.1 Υποκείμενο του φόρου.....	55
4.8.2 Συντελεστής υπολογίσιμου φόρου.....	55
4.8.3 Επιχειρηματική αμοιβή	56
4.8.4 Μεταφορά ζημιάς χρήσεως για συμψηφισμό με κέρδη επόμενων χρήσεων	56
4.8.5 Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος Ο.Ε. και Ε.Ε.	56
4.8.6 Χρόνος υποβολής της δήλωσης εισοδήματος ΟΕ , ΕΕ , Κοινοπραξιών	56
4.8.7 Τροποποιήσεις στην φορολογία προσωπικών επιχειρήσεων	57
4.8.8 Βασικότερες αλλαγές στην φορολογία νομικών προσώπων τα τελευταία έτη	58
4.9 Συμπεράσματα.....	59
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΜΕΛΕΤΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	61
5.1 Ο φορολογικός έλεγχος.....	61
5.2 Περιπτώσεις φορολογικού ελέγχου.....	64
5.2.1 Περίπτωση ΙΚΑ.....	64
5.2.2 Περιπτώσεις Υπουργείου Οικονομικών.....	65
5.2.2.1 Υπόθεση επιστροφών Φ.Π.Α.	65
5.2.2.2 Υπόθεση χορήγησης Α.Φ.Μ. σε αλλοδαπούς με πλαστές βεβαιώσεις	65

5.2.2.3 Υπόθεση χρηματισμού υπαλλήλου	65
5.2.2.4 Υπόθεση υπεξαίρεσης Διαχειριστή Δ.Ο.Υ.....	66
5.2.3 Περίπτωση ελέγχου κέντρου διασκέδασης	66
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ - ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ - ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ.....	86
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	88
Α. ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	88
Β. ΞΕΝΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	89
Γ. ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ	90

Πίνακες

Πίνακας 1: Συμμετοχή συνολικών φορολογικών εσόδων στο ΑΕΠ 34 χωρών του ΟΟΣΑ	22
Πίνακας 2: Φορολογικοί συντελεστές σε 20 χώρες του ΟΟΣΑ.....	24
Πίνακας 3: Κλίμακα φόρου εισοδήματος για μισθούς και συντάξεις από 01/01/16.....	28
Πίνακας 4: Φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων Οικονομικού Έτους 2016.....	30
Πίνακας 7: Παραβάσεις – πρόστιμα ναυτιλιακής εταιρίας.....	85

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 Αναγκαιότητα της Διπλωματικής Εργασίας

Η επιλογή του θέματος δεν ήταν καθόλου τυχαία. Παρακολουθώντας τις εξελίξεις, τόσο σε πολιτικό όσο και σε οικονομικό επίπεδο, αποφάσισα να μελετήσω τις αλλαγές που αφορούν στη φορολογία της χώρας μας τα τελευταία δυο έτη. Το φορολογικό είναι ένα σύστημα που απασχολεί κάθε κράτος και κάθε πολίτη του ξεχωριστά, καθώς με βάση αυτό εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό, η κοινωνική διαστρωμάτωση του και το βιοτικό επίπεδο των πολιτών του.

Σκοπός της εργασίας αυτής ,είναι να προβάλει σοβαρά θέματα που ανακύπτουν μεταξύ φυσικών καθώς και νομικών προσώπων και απορρέουν από την επιχειρηματική ζωή της χώρας. ,τα οποία αφορούν το μεγαλύτερο μέρος του πληθυσμού ,τόσο αυτούς που ασχολούνται με τον επιχειρηματικό κλάδο ,όσο και τον υπόλοιπο κόσμο ,καθώς είναι άρρηκτα συνδεδεμένοι με τη φορολογία.

Σε προηγούμενες δεκαετίες δεν υπήρχε ο ελεγκτικός μηχανισμός που έχει δημιουργηθεί στις Δ Ο Υ και στο Υπουργείο Οικονομικών σήμερα και έτσι υπήρχε μικρότερη δυνατότητα είσπραξης φόρων. Ειδικότερα τα τελευταία δύο έτη γίνεται μεγάλη προσπάθεια από τον κρατικό μηχανισμό να συγκεντρωθούν οι φόροι τόσο με διάφορους τρόπους ,όπως η μη έκδοση φορολογικής ενημερότητας όταν υπάρχει οφειλή στη Δ Ο Υ ,όσο και με την κατάσχεση τραπεζικών λογαριασμών ή και ακινήτων ,όταν η οφειλή είναι μεγάλη. Ακόμα το τελευταίο διάστημα έχει δημιουργηθεί από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων, μηχανισμός ο οποίος ενημερώνει ηλεκτρονικά το λογιστή ή τον εκπρόσωπο του νομικού πρόσωπου για την υποχρέωση τους για την υποβολή της μηνιαίας δήλωσης ΦΠΑ και ακόμα ενημερώνει για τη μη υποβολή αυτής ,έτσι ώστε να προβεί σ αυτή τη μηνιαία υποχρέωση του.

Η σύνταξη της παρούσας εργασίας δεν ήταν καθόλου εύκολη. Τόσο η έκταση του υπάρχοντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, όσο και οι συνεχείς

αναπροσαρμογές του (Ν4334/2015σε ΦΠΑ και Φορολογία εισοδήματος), απαιτούσαν την καθημερινή ενασχόλησή μου με το θέμα. Επισκέφθηκα ιστοσελίδες λογιστικού περιεχομένου και κόμβους, μελέτησα επιστημονικά βιβλία και περιοδικά, ανάλυσα νόμους και μεγέθη ώσπου να φτάσω τελικά στη σύνταξη της εργασίας αυτής. Οι συνεχείς επισκέψεις των κλιμακίων της Τρόικα, οι επαναδιαπραγματεύσεις του δημοσίου χρέους, η αδυναμία της χώρας να αντεπεξέλθει στα ήδη δυσβάσταχτα μέτρα, είχαν ως συνέπεια την επιβολή επιπλέον φορολογικών μέτρων σε εξαιρετικά σύντομο χρονικό διάστημα. Ενδεικτικά, ριζικές αλλαγές στις πηγές και τις κλίμακες φορολογίας εισοδήματος, κατάργηση του καθεστώτος υπαγωγής των προσωπικών εταιριών (Ο.Ε., Ε.Ε.) στον Αστικό Κώδικα, αλλαγές στους φορολογικούς συντελεστές τους και η κατάργηση της επιχειρηματικής αμοιβής, είναι μερικές από τις ανακατατάξεις που επέφερε το νέο φορολογικό. Στους πολίτες επικρατεί σύγχυση και απογοήτευση καθώς η οικονομική κατάσταση της χώρας κινείται σε αβέβαιο περιβάλλον και όσο αυξάνονται οι φόροι και οι υποχρεώσεις προς το κράτος τόσο το επίπεδο των μισθών παραμένει σταθερό ή ακόμα μειώνεται ,με αποτέλεσμα οι πολίτες να δυσκολεύονται να ανταποκριθούν στις ολοένα αυξανόμενες υποχρεώσεις τους απέναντι στο κράτος.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

2.1 Φορολογία

Η φορολογία είναι η επιβολή υποχρεωτικών εισφορών, που ονομάζονται φόροι, υπέρ του κράτους. Στη σύγχρονη οικονομία ενός κράτους, οι φόροι είναι το πιο σημαντικό έσοδο. Η φορολόγηση έχει ως στόχο να χρηματοδοτήσει το κράτος, αλλά και να ενισχύσει την οικονομική ανάπτυξη και να ανακατανεμίσει το χρήμα ώστε να μειωθούν οι ανισότητες. Η φορολογία αποτελεί μια σημαντική δραστηριότητα των δημόσιων φορέων σε όλες τις χώρες του κόσμου, και ιδιαίτερα στις περισσότερο ανεπτυγμένες, αφού εξασφαλίζει συνήθως περισσότερο από το **90%** των εσόδων τους. Με τη μελέτη της φορολογίας ασχολούνται διάφορες επιστήμες, με κυριότερη την οικονομία, αλλά και η νομική, η πολιτική και η διοικητική επιστήμη.

2.2 Ιστορική αναδρομή

Η φορολογία υπήρχε από τα αρχαία χρόνια με άλλη μορφή φυσικά. Τότε κατέβαλλαν στο κράτος ή στον άρχοντα αντικείμενα αξίας, μέσω κάποιου διαμεσολαβητή ο οποίος συγκέντρωνε τις εισφορές και τις έστελνε στην ανώτατη αρχή. Κατά το Μεσαίωνα, οι άρχοντες επεδίωκαν να εισπράττουν φόρους, παρέχοντας υπηρεσίες, καθώς είχαν ίδιον όφελος από τους φόρους. Επίσης, στο Βυζάντιο, τις εισφορές τις συγκέντρωνε η κοινότητα η οποία τους έδινε στη συνέχεια στο κράτος. Πολλές φορές η φορολόγηση δεν επιβάρυνε ένα άτομο, αλλά ένα κράτος, μετά από συνθήκη. Τέτοιο παράδειγμα έχουμε κατά το Μεσαίωνα, όπου το Βυζάντιο είχε επιβάλλει φορολόγηση στους Σλάβους, και άλλες χρονικές περιόδους το Βυζάντιο πλήρωνε φόρους στο Περσικό ή το Οθωμανικό κράτος και συνδεόταν

συνήθως με κατάκτηση του ενός κράτους από άλλο. Η φορολογία έφερε και τη φοροδιαφυγή, γι' αυτό θεωρήθηκε απαραίτητο να υπάρχουν συγκεκριμένες ομάδες που υπολογίζουν και εισπράττουν τους φόρους, ενώ δίκαιαν και τους φοροφυγάδες. Ο υπολογισμός των φόρων και κατ' επέκταση της εισφοράς γινόταν με βάση την έκταση των κτημάτων που κατείχε κάποιος. Η φορολογία δεν είναι πάντα η μοναδική πηγή εσόδων ενός κράτους, αλλά πολλές φορές έλεγχε κάποια μονοπώλια, όπως συνέβη επί Όθωνα στην Ελλάδα όπου το κράτος είχε τον έλεγχο ορυχείων της Χαλκιδικής. Εκτός από τους φόρους, ένα κράτος μπορεί να επιβάλλει εισφορές και σε εμπορικές συναλλαγές που γίνονται μέσα σε αυτό, ακόμα και όταν οι συναλλασσόμενοι δεν είναι πολίτες του κράτους. Οι κυριότερες διακρίσεις των φόρων είναι :άμεσοι και έμμεσοι.

2.3 Φόρος εισοδήματος

Ο φόρος εισοδήματος είναι ο φόρος που επιβάλλεται στο ετήσιο σύνολο των αποδοχών των φυσικών και νομικών προσώπων και οι οποίες προέρχονται από διάφορες πηγές, εργασία, εταιρεία, ακίνητα, μετοχές, τόκους κ.λ.π. Ο φόρος αυτός, χωρίζεται σε δυο κατηγορίες:

- Φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕΦΠ)
- Φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων (ΦΕΝΠ)

2.4 Αντικείμενο του φόρου

Ο φόρος ως αντικείμενό, όπως αναφέρει το άρθρο 10 του Ν.4172/2013, έχει την παράδοση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί όπως αρμόζει στην ιδιότητά του, την εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο , ο οποίος ενεργεί όπως αρμόζει στην ιδιότητά του, ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στο φόρο, εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος και ενεργεί με αυτή την ιδιότητα και δεν απαλλάσσεται από το φόρο λόγω ύψους πραγματοποιηθέντος

ετήσιου κύκλου εργασιών, σύμφωνα με τη νομοθεσία της χώρας του, ούτε υπάγεται στις διατάξεις των παραγράφων 2 και 4 του άρθρου 13 του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας.

Η παράδοση αγαθών θεωρείται πως πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, μόνο αν πρόκειται για αγαθά, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον προμηθευτή ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό του από άλλο κράτος-μέλος στο εσωτερικό της χώρας και πληρούνται οι παρακάτω προϋποθέσεις:

- Η παράδοση των αγαθών γίνεται προς υποκείμενο στο φόρο ή προς νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, που καλύπτονται από την παρέκκλιση της παραγράφου 2 του άρθρου 11 ή προς οποιοδήποτε άλλο μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο και δεν πρόκειται για καινούργια μεταφορικά μέσα, ούτε για αγαθά που παραδίδονται μετά από εγκατάσταση ή συναρμολόγηση, με ή χωρίς δοκιμή λειτουργίας, από τον προμηθευτή ή για λογαριασμό του.
- Στην παράγραφο 2 του άρθρου 11 αναφέρεται πως η απόκτηση αγαθών δε θεωρείται ενδοκοινοτική αν πραγματοποιείται:
 - Από υποκείμενο στο φόρο που υπάγεται στο ειδικό καθεστώς των αγροτών
 - Από υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, αν το ύψος των συναλλαγών αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς, δεν υπερβαίνει κατά την προηγούμενη και την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο το ποσό των 10.000 ευρώ. Αν τα μεταφορικά μέσα και τα προϊόντα είναι καινούργια η απόκτηση είναι ενδοκοινοτική. Τα πρόσωπα που εμπίπτουν σε αυτή την περίπτωση μπορούν να επιλέγουν τη φορολόγησή τους.

2.5 Υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα βάση του άρθρου 3 του Ν.4172/2013

Πρόσωπο που υπόκειται στο φόρο θεωρείται:

- Οποιοδήποτε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, σε περίπτωση που ασκεί οικονομική δραστηριότητα, χωρίς να

επηρεάζεται από τον τόπο που λειτουργεί, τη δραστηριότητά που εκτελεί και το σκοπό για τον οποίο έχει δημιουργηθεί.

- Οποιοδήποτε πρόσωπο, το οποίο σε συχνή βάση μεταφέρει και παραδίδει καινούργια μεταφορικά μέσα από την Ελλάδα προς άλλη χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης και αντίστροφα.
- Το Ελληνικό Δημόσιο, οι Δήμοι, οι Κοινότητες, και τα λοιπά Νομικά Πρόσωπα
- Υπηρεσίες Δημοσίου Δικαίου αρκεί να μην ξεπερνούν τα όρια του ανταγωνισμού και μόνο σε περίπτωση που ασκούν τις παρακάτω δραστηριότητες:
 - τηλεπικοινωνίες.
 - διανομή αερίου, ηλεκτρισμού, θερμικής ενέργειας.
 - μεταφορά αγαθών.
 - παροχή λιμενικών και αερολιμενικών υπηρεσιών.
 - μεταφορά προσώπων.
 - παράδοση καινούργιων αγαθών που κατασκευάστηκαν για πώληση
 - εργασίες γεωργικών μεσολαβητικών οργανισμών για αγροτικά προϊόντα, οι οποίες είναι εντός των πλαισίων κοινής οργάνωσης της αγοράς τους.
 - εκμετάλλευση πανηγυριών και εκθέσεων εμπορικού χαρακτήρα.
 - εναποθήκευση.
 - δραστηριότητες εμπορικών διαφημιστικών γραφείων.
 - δραστηριότητες πρακτορείων ταξιδιών.
 - εργασίες λεσχών και κυλικείων επιχειρήσεων, πρατηρίων και παρόμοιων καταστημάτων.
 - ραδιοφωνικές και τηλεοπτικές δραστηριότητες εμπορικού χαρακτήρα.

2.6 Πρόσωπα μη υποκείμενα στο φόρο

Δεν είναι όλα τα πρόσωπα υποκείμενα στο φόρο. Για να μην είναι κάποιος υποκείμενος στο φόρο πρέπει να:

- Μην ασκεί ανεξάρτητη οικονομική δραστηριότητα, όπως π.χ. οι μισθωτοί και λοιπά φυσικά πρόσωπα που έχουν σύμβαση εργασίας με τον εργοδότη τους.

- Να είναι το Ελληνικό Δημόσιο, οι Δήμοι, οι Κοινότητες και τα λοιπά Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, τα οποία για παραδόσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών που ενεργούν, ακόμα και αν εισπράττουν τέλη, δικαιώματα ή εισφορές δεν υπόκεινται σε φόρο μόνο για τις πράξεις κατά τις οποίες ενεργούν ως δημόσια εξουσία, ενώ για τις λοιπές πράξεις υπόκεινται στο φόρο.

2.7 Πρόσωπα που απαλλάσσονται από το φόρο

Ειδικότερα, πρόσωπα που απαλλάσσονται από το φόρο προστιθέμενης αξίας στο εσωτερικό της χώρας, είναι και τα παρακάτω:

- Τα ελληνικά Ταχυδρομεία (ΕΛΤΑ) και η παράδοση αγαθών που σχετίζεται με αυτά.
- Τα εθνικά δίκτυα ραδιοφωνίας και τηλεόρασης, εκτός από τις εμπορικές δραστηριότητές τους.
- Οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ) που παρέχουν υπηρεσίες ύδρευσης, χωρίς να μεσολαβούν άλλες επιχειρήσεις, καθώς και οι ανταποδοτικές εισφορές που επιβάλλουν οι Οργανισμοί Εγγείων Βελτιώσεων (ΟΕΒ), Ειδικοί Οργανισμοί, ΓΟΕΒ, ΤΟΕΒ, στα μέλη τους για την παροχή νερού άρδευσης και οι λοιπές σχετικές παροχές. Αυτές οι παροχές απαλλάσσονται και αν πραγματοποιούνται από το Δημόσιο και άλλα Ν.Π.Δ.Δ.
- Κέντρα που παρέχουν νοσοκομειακή περίθαλψη και διάγνωση, καθώς και παραπλήσιες υπηρεσίες και αγαθά που ενεργούνται από πρόσωπα που λειτουργούν νόμιμα. Εκεί εμπίπτουν και τα θεραπευτικά και ιαματικά λουτρά.
- Συμβολαιογράφοι, υποθηκοφύλακες χωρίς μισθό, δικαστικοί επιμελητές, ψυχολόγοι, γιατροί, φυσικοθεραπευτές, μαιές.
- Οδοντοτεχνίτες και είδη οδοντικής προσθετικής που διενεργείται από τους οδοντογιατρούς και τους οδοντοτεχνίτες.
- Παράδοση ανθρώπινων οργάνων, ανθρώπινου αίματος και ανθρώπινου γάλακτος.

- Σωματεία ή ενώσεις προσώπων προς τα μέλη τους, αν τα μέλη ασκούν δραστηριότητα που δεν υπόκειται στο φόρο και αν οι δραστηριότητες είναι απαραίτητες και παρέχονται έναντι συνεισφοράς στα κοινά έξοδα.
- Υπηρεσίες και παράδοση αγαθών κοινωνικής πρόνοιας και ασφάλισης, καθώς και αγαθά σχετικά με την προστασία παιδιών και νέων, αν διενεργούνται από Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου ή άλλους κρατικούς Οργανισμούς ή ιδρύματα.

2.8 Συμπληρωματικός φόρος

Αν στο συνολικό εισόδημα περιλαμβάνεται και εισόδημα από ακίνητα, το ακαθάριστο ποσό αυτού υποβάλλεται σε συμπληρωματικό φόρο 3%. Το ποσό του συμπληρωματικού φόρου δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου που αναλογεί στο συνολικό εισόδημα της εταιρίας.

2.9 Παρακρατούμενοι φόροι – Μεταφορά ζημιάς

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

- Ο φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε.
- Ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή από την εταιρία για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτή και υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα.
- Ο φόρος αυτός δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερος από το φόρο που θα προέκυπτε στην Ελλάδα. Αν συμβεί αυτό, ο φόρος συμψηφίζεται στο τυχόν υπόλοιπο ποσό που προκύπτει για βεβαίωση και αν προκύψει πάλι πιστωτικό υπόλοιπο, επιστρέφεται η διαφορά.
- Η ζημιά που τυχόν προκύπτει από την δραστηριότητα των εταιριών αυτών, μεταφέρεται για συμψηφισμό στα κέρδη των επόμενων ετών από την ίδια την εταιρία και όχι από τους εταίρους. Για τις επιχειρήσεις όμως που υπάγονται στον ειδικό προσδιορισμό δεν αναγνωρίζεται ζημιά για συμψηφισμό.

2.10 Προκαταβολή φόρου

Μαζί με το φόρο ο υπόχρεος καταβάλλει και προκαταβολή 75%, για το φορολογικό έτος 2015 και 100% από το φορολογικό έτος 2016 και μετά, αφαιρείται ο παρακρατούμενος φόρος και το ποσό που απομένει είναι η προκαταβολή. Σε περίπτωση πρώτης φοράς καταβολής δήλωσης, η προκαταβολή φόρου μειώνεται κατά 50%. Σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης, αν πραγματοποιηθεί νέα εκκαθάριση και μειωθεί ο φόρος, μειώνεται και η προκαταβολή του φόρου. Αν κάποια επιχείρηση κλείσει, μπορεί να ζητηθεί επιστροφή προκαταβολής φόρου, αν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος και αν η εταιρία εξακολουθεί να υπάρχει στο στάδιο της εκκαθάρισης. Στις εταιρίες εκτελωνιστών δεν υπολογίζεται προκαταβολή φόρου.

2.11 Έννοια του Φυσικού προσώπου

Φυσικό πρόσωπο νομικά λέγεται κάθε άνθρωπος που μπορεί να υπόκειται σε δικαιώματα και υποχρεώσεις, χωρίς να παίζει ρόλο το γένος, η ηλικία, η εθνικότητα και η θρησκεία. Μόνο ο άνθρωπος μπορεί να καλείται "φυσικό πρόσωπο", αντίθετα με το Νομικό πρόσωπο.

Το "φυσικό πρόσωπο" υπάρχει από την γέννηση μέχρι τον θάνατό του. Υπάρχουν όμως και περιπτώσεις που μπορεί κάποιος εν ζωή να θεωρηθεί ως «μη υπάρχον». Μια τέτοια περίπτωση είναι η αφάνεια, όπου το άτομο μπορεί να εξαφανισθεί υπό συνθήκες κινδύνου με μεγάλη πιθανότητα να έχει πεθάνει ή απουσιάζει χωρίς είδηση για πολύ καιρό. Τότε με δικαστική απόφαση μπορεί να κηρυχθεί άφαντος, οπότε και ο νόμος τον θεωρεί αποθανόντα.

2.12 Έννοια του Νομικού προσώπου

Σύμφωνα με το Δίκαιο, πρόσωπα θεωρούνται και οι ενώσεις προσώπων. Κατά αυτόν τον τρόπο, το «νομικό πρόσωπο» αναγνωρίζεται σαν υποκείμενο «κατά πλάσμα δικαίου» και έχει δικαιώματα και υποχρεώσεις. Αυτή η αναγνώριση του

νομικού προσώπου ως υποκείμενο γίνεται με σκοπό να διευκολυνθούν οι επιχειρηματικές δραστηριότητες, καθώς δεσμεύεται απέναντι στο νόμο το νομικό πρόσωπο και όχι τα μέλη του τα οποία παίρνουν τις αποφάσεις, αλλά δε βαρύνονται με δικαιώματα και υποχρεώσεις καθαντά ως φυσικά πρόσωπα.

Στα νομικά πρόσωπα πολύ σημαντικές είναι οι εξουσίες διαχείρισης (εσωτερικές σχέσεις) και εκπροσώπησης (σχέσεις με τρίτους). Ο νόμος και ο κανονισμός του νομικού προσώπου καθορίζει το όργανο που τις έχει.

Τα νομικά πρόσωπα, αναλόγως τον σκοπό ίδρυσης και λειτουργίας τους, χωρίζονται σε:

- Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου (ΝΠΔΔ): ο σκοπός τους αφορά την εξυπηρέτηση και την επιτέλεση κάποιας κρατικής λειτουργίας ή υπηρεσίας. Τέτοια παραδείγματα είναι η Πολιτεία (το Κράτος) οι Οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης (δήμοι και περιφέρειες) η Εκκλησία της Ελλάδος, το Ν.Α.Τ., το Ι.Κ.Α., η Τράπεζα της Ελλάδος κλπ.
- Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου (ΝΠΙΔ): ιδρύονται από ιδιώτες και ακολουθούν τους κανόνες του ιδιωτικού δικαίου. Κυριότερες κατηγορίες Νομικών Προσώπων Ιδιωτικού Δικαίου σύμφωνα με το ελληνικό Αστικό και Εμπορικό Δίκαιο είναι τα Σωματεία (Σύλλογοι), τα Ιδρύματα, οι Εταιρείες και οι Συνεταιρισμοί.

2.13 Χαρακτηριστικά των φόρων

Όλοι οι φόροι έχουν δύο κοινά βασικά χαρακτηριστικά:

- Είναι αναγκαστικό μέσο μετάθεσης πόρων από τον ιδιωτικό στο δημόσιο τομέα.
- Είναι μονομερές μέσο, δηλαδή μόνο οι ιδιωτικοί φορείς παρέχουν φόρους στους δημόσιους και όχι το αντίθετο.

2.14 Φορολογική βάση

Φορολογική βάση καλείται το μέγεθος σύμφωνα με το οποίο υπολογίζεται η φορολογική υποχρέωση, δηλαδή το ποσό φόρου που πρέπει να καταβάλλει ο υπόχρεος. Σήμερα ως φορολογική βάση χρησιμοποιούνται συνήθως διάφορα οικονομικά χαρακτηριστικά του φορολογούμενου και ιδιαίτερα το εισόδημα, η περιουσία και η δαπάνη, και ειδικότερα η καταναλωτική δαπάνη.

2.15 Αμεσότητα της φορολόγησης

Οι φόροι διακρίνονται σε άμεσους, όταν η φορολόγηση γίνεται σε αναλογία το εισόδημα και σε έμμεσους, όταν οι φόροι εισπράττονται εξίσου από όλους τους πολίτες. Η άμεση φορολόγηση είναι ο πιο αξιοκρατικός τρόπος φορολόγησης, καθώς καθένας αποδίδει φόρο, ανάλογα με το εισόδημά του. Παραδείγματα έμμεσης φορολόγησης είναι ο ΦΠΑ, το χαρτόσημο και ο φόρος μεταβίβασης ακινήτων.

2.16 Διπλή φορολόγηση

Διπλή φορολόγηση είναι η απόδοση φόρων δύο φορές, με δύο διαφορετικούς τρόπους. Αυτό συμβαίνει σε περίπτωση που ένα άτομο ασκεί δραστηριότητες σε δύο χώρες, όμως θεωρείται άδικη και το κράτος έχει θεσπίσει τον συμψηφισμό του καταβληθέντος φόρου.

2.17 Σύγκριση Ελλάδας με άλλες χώρες

Σύμφωνα με τον Adam Smith «Οι φόροι θα πρέπει να αντιστοιχούν στη φοροδοτική ικανότητα του ατόμου και επιπλέον θα πρέπει να είναι συγκεκριμένοι ευκόλως βεβαιούμενοι και αποδοτικοί». Οι φόροι θα πρέπει να αποδίδουν στο κράτος τα χρήματα που χρειάζεται, με αντικειμενικά κριτήρια, λαμβάνοντας υπόψη τη φοροδοτική ικανότητα του ατόμου, την καθολικότητα των φόρων, την αποφυγή της

διπλής φορολογίας, την ανάπτυξη της οικονομίας, την ανακατανομή των οικονομικών πόρων, την προώθηση υψηλότερου επιπέδου οικονομικών δραστηριοτήτων, με την υπενθύμιση ότι ο φόρος είναι θυσία προς όφελος του κοινωνικού συνόλου. Στο επόμενο κεφάλαιο παραθέτουμε πίνακα που δείχνει τη σύγκριση της Ελλάδας με άλλες χώρες.

2.18 Φορολογικά Έσοδα ως ποσοστό του ΑΕΠ

Η Ελλάδα βρίσκεται σε πολύ χαμηλή θέση όσον αφορά την αναλογία φορολογικών εσόδων και ΑΕΠ, σε σχέση με τις άλλες χώρες του ΟΟΣΑ. Φυσικά, τα συνολικά φορολογικά έσοδα προ κρίσης είναι πολύ περισσότερα σε όλες τις χώρες, αφού λόγω κρίσης μειώθηκε ο ρυθμός αύξησης του ΑΕΠ αλλά και πολλές χώρες προχώρησαν σε μείωση των φόρων εξαιτίας των οικονομικών προβλημάτων που έφερε η κρίση στους πολίτες τους.

Κατά τη χρονική περίοδο 2009- 2014, ο ΦΠΑ αυξήθηκε τουλάχιστον μία φορά σε 21 χώρες του ΟΟΣΑ. Ο μέσος βασικός συντελεστής ΦΠΑ σε αυτές τις χώρες αυξήθηκε στο υψηλό ιστορικά επίπεδο **19,1%** τον Ιανουάριο του 2014 από **17,6%** τον Ιανουάριο του 2009. Οι 21 χώρες της ΕΕ που είναι και μέλη του ΟΟΣΑ έχουν μέσο βασικό συντελεστή ΦΠΑ 21,7% που είναι αρκετά υψηλότερος από τον μέσο όρο του ΟΟΣΑ. Στη συνέχεια, παρατίθεται πίνακας που παρουσιάζει το ύψος των συνολικών φορολογικών εσόδων ως ποσοστό του ΑΕΠ όπως αυτά καταγράφηκαν και παρουσιάστηκαν από τον Ο.Ο.Σ.Α την τελευταία πενταετία (2009-2013).

Χώρα	2009	2010	2011	2012	2013
Αυστραλία	25,765	25,584	26,285	27,288	..
Αυστρία	40,971	40,9	41,03	41,667	42,524
Βέλγιο	41,997	42,366	42,898	43,954	44,641
Καναδάς	31,421	30,544	30,371	30,687	30,558
Χιλή	17,207	19,529	21,221	21,385	20,228
Τσεχία	32,354	32,549	33,353	33,783	34,097
Δανία	46,387	46,457	46,606	47,162	48,575
Εσθονία	34,928	33,232	31,914	32,111	31,837
Φινλανδία	40,934	40,788	42,033	42,834	43,999

Γαλλία	41,323	41,577	42,863	44,002	45,038
Γερμανία	36,111	35,03	35,698	36,45	36,677
Ελλάδα	29,56	31,08	32,494	33,714	33,512
Ουγγαρία	39,019	37,559	36,858	38,454	<u>38,923</u>
Ισλανδία	32,007	33,329	34,456	35,313	35,545
Ιρλανδία	26,997	26,761	26,671	27,263	28,29
Ισραήλ	29,767	30,581	30,871	29,643	30,518
Ιταλία	41,858	41,541	41,37	42,746	42,64
Ιαπωνία	26,959	27,587	28,641	29,524	..
Κορέα	23,606	23,236	24,012	24,762	24,309
Λουξεμβούργο	38,973	38,003	37,501	38,492	39,335
Μεξικό	17,162	18,529	19,509	19,59	<u>19,678</u>
Ολλανδία	35,417	36,147	35,883	36,331	..
Νέα Ζηλανδία	30,997	31,045	31,404	32,986	32,091
Νορβηγία	41,99	42,642	42,699	42,298	40,78
Πολωνία	31,335	31,251	31,776	32,07	..
Πορτογαλία	29,492	30,039	32,016	31,191	33,439
Σλοβακία	28,447	27,728	28,339	28,082	29,627
Σλοβενία	36,212	36,733	36,281	36,547	36,812
Ισπανία	29,834	31,436	31,222	32,055	32,579
Σουηδία	43,972	43,063	42,292	42,346	42,78
Ελβετία	27,13	26,504	27,018	26,919	27,052
Τουρκία	24,636	26,199	27,83	27,638	29,306
Ην. Βασίλειο	32,323	32,806	33,588	33,048	32,88
Η.Π.Α.	23,295	23,705	24,008	24,382	25,444

Πίνακας 1: Συμμετοχή συνολικών φορολογικών εσόδων στο ΑΕΠ 34 χωρών του ΟΟΣΑ

Πηγή: Revenue statistics: Comparative tables, **OECD Tax Statistics** (database)

Το αξιοσημείωτο είναι πως σε χώρες με ανεπτυγμένες οικονομίες, τα περισσότερα φορολογικά έσοδα προέρχονται από επιβολή φόρων στο εισόδημα, τα κέρδη και την υπεραξία, ενώ σε χώρες λιγότερο ανεπτυγμένες, όπως η Ελλάδα, προέρχονται από φόρους σε αγαθά και υπηρεσίες. Για παράδειγμα, το 2011 στην Ελλάδα, η συμβολή των φόρων εισοδήματος στα συνολικά φορολογικά έσοδα αγγίζει το 22,1% ενώ των φόρων σε αγαθά και υπηρεσίες το 38,9%, δηλαδή σχεδόν το διπλάσιο.

Βαθύτερη μελέτη ενός σημαντικού στοιχείου όπως είναι η σχέση άμεσων και έμμεσων φόρων που χαρακτηρίζει κάθε φορολογικό σύστημα, μπορεί να οδηγήσει σε αξιοσημείωτες παρατηρήσεις για την Ελλάδα συγκεκριμένα για τα έτη 2009 και 2013.

- A. Σύμφωνα με το πόρισμα της Έκθεσης του Ελεγκτικού Συνεδρίου επί του Απολογισμού και Ισολογισμού του Κράτους για το οικονομικό έτος 2010, τα έσοδα από άμεσους φόρους παρουσίασαν μείωση έναντι του προηγούμενου οικονομικού έτους 2009 κατά ποσοστό 3,2%. Τα έσοδα από έμμεσους φόρους από την άλλη, παρουσίασαν αύξηση έναντι του προηγούμενου οικονομικού έτους κατά ποσοστό 11%. Τα έσοδα από τους άμεσους φόρους ανήλθαν στα 22.618.000.000 €, ενώ από τους έμμεσους στα 32.710.000.000 €. **(Ετήσια έκθεση του ελεγκτικού συνέδριου Οικονομικό Έτος 2009, 2011).**
- B. Σύμφωνα με την Εισηγητική Έκθεση Απολογισμού και Ισολογισμού για το οικονομικό έτος 2013, οι άμεσοι φόροι παρουσίασαν μείωση έναντι του προηγούμενου οικονομικού έτους 2012 κατά 8,3%. Επιπλέον, υπήρξε αρνητική μεταβολή των εισπράξεων των λοιπών άμεσων φόρων κατά 11,3. Οι έμμεσοι φόροι παρουσιάζουν και αυτοί μείωση έναντι του προηγούμενου οικονομικού έτους κατά 6,3%. Τα έσοδα από τους άμεσους φόρους ανήλθαν στα 18.289.866.865,47 €, ενώ από τους έμμεσους στα 23.562.895.223,51 €. Σαν συμπέρασμα λοιπόν βλέπουμε , ότι το Ελληνικό Φορολογικό Σύστημα φαίνεται να στηρίζεται περισσότερο στα έμμεσα φορολογικά έσοδα. Αυτό σημαίνει ότι τα περισσότερα φορολογικά βάρη πέφτουν σε όσους καταναλώνουν περισσότερα από όσα εισπράττουν, που συνήθως είναι τα κατώτερα εισοδηματικά στρώματα των οποίων η ροπή για κατανάλωση μπορεί να φτάσει και το 100% του εισοδήματός τους **(Έκθεση του ελεγκτικού συνέδριου επί του απολογισμού και ισολογισμού του κράτους για το οικονομικό έτος 2013, 2014).**

2.19 Φορολογικοί Συντελεστές Ανά Χώρα

Ένα άλλο στοιχείο που χαρακτηρίζει κάθε φορολογικό σύστημα είναι οι φορολογικοί συντελεστές με τους οποίους επιβάλλεται κάθε φόρος. Παρακάτω παρατίθεται πίνακας φορολογικών συντελεστών από διάφορες χώρες παγκοσμίως για

τους φόρους Εισοδήματος Νομικών Προσώπων του έτους 2015, Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων και Φόρου Προστιθέμενης Αξίας με την επιφύλαξη μικρών ανακρίβειών καθώς οι συντελεστές αυτοί μεταβάλλονται διαρκώς, λόγω της οικονομικής αστάθειας.

ΧΩΡΑ	ΦΟΡΟΣ Ν.Π. (%)	ΦΟΡΟΣ Φ.Π. (%)	ΒΑΣΙΚΟΣ Φ.Π.Α. (%)
ΕΛΛΑΔΑ	26 ,από 01/07/15	0-45	23
ΑΡΓΕΝΤΙΝΗ	35	9 % - 35%	21
ΑΥΣΤΡΑΛΙΑ	30	0-45	10
ΑΥΣΤΡΙΑ	25	21-50	20
ΒΕΛΓΙΟ	33,99	25-55	21
ΒΡΑΖΙΛΙΑ	34	0-27,5	17-25
ΒΟΥΛΓΑΡΙΑ	10	10	20
ΚΙΝΑ	25	5%-45%	17
ΚΥΠΡΟΣ	10	0-30	15
ΤΣΕΧΙΑ	20	15	20
ΣΟΥΗΔΙΑ	26,3	0-57	25
ΓΑΛΛΙΑ	33,33	0-40	19,6
ΓΕΡΜΑΝΙΑ	29,8	0-45	19
ΙΤΑΛΙΑ	31,4	23-43	21
ΙΑΠΩΝΙΑ	40,69	5%-50%	5
ΛΟΥΞΕΜΒΟΥΡΓΟ	29,63	6-38,95	15
ΟΛΛΑΝΔΙΑ	20-25	0-52	19
ΗΝ. ΒΑΣΙΛΕΙΟ	20-24	20-50	20
Η.Π.Α.	0-38	0-35	0-10,25
ΙΣΠΑΝΙΑ	25-30	0-52	18

Πίνακας 2: Φορολογικοί συντελεστές σε 20 χώρες του ΟΟΣΑ

Πηγή: Ιστοσελίδα [www. taxexperts.gr](http://www.taxexperts.gr) και βάσει του άρθρου OECD (2013), *Consumption Tax Trends 2013: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues*, OECD Publishing.

Μελετώντας τον ανωτέρω πίνακα, παρατηρούμε πως οι επιχειρήσεις στη Βουλγαρία και την Κύπρο ,που θεωρούνται φορολογικοί παράδεισοι ,έχουν αρκετά χαμηλό ποσοστό φορολόγησης σε σχέση με τις υπόλοιπες χώρες καθώς είναι το τέταρτο πιο χαμηλό ποσοστό της σχετικής λίστας με τις 20 χώρες, που φορολογεί το εισόδημα των φυσικών προσώπων με συντελεστές που δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ούτε υψηλότεροι ούτε χαμηλότεροι ,συγκριτικά με την πρώτη χώρα σε συντελεστή φορολογίας ,ή την τελευταία, ενώ τέλος ο βασικός της συντελεστής Φ.Π.Α. είναι ο δεύτερος υψηλότερος, αμέσως μετά τη Σουηδία, η οποία όμως είναι

σαφώς πιο ανεπτυγμένη από την Ελλάδα. Ο βασικός συντελεστής ΦΠΑ στην Ελλάδα από 01-06-2016 είναι 24%.

2.20 Παραοικονομία ως Ποσοστό του ΑΕΠ

Η παραοικονομία είναι το μέρος της οικονομικής δραστηριότητας το οποίο θα έπρεπε να περιλαμβάνεται στο ΑΕΠ – αφού δημιουργεί προστιθέμενη αξία – όμως δεν μπορεί να καταγραφεί από τις αρμόδιες υπηρεσίες μετρήσεως (Μανεσιώτης, 1991). Η παραοικονομία προέρχεται από «εγκληματικές ενέργειες» ή άλλες αφορολόγητες πηγές και υποδεικνύει ένα αναποτελεσματικό και ανεπαρκές φορολογικό σύστημα. Στην Ελλάδα, τα εισοδήματα από παραοικονομικές δραστηριότητες φτάνει τα 100 δισεκατομμύρια € ετησίως (Τερζόπουλος, 2012). Η μελέτη του **Lars P. Feld & Friedrich Schneider** (2010) παρουσιάζει τα αφορολόγητα έσοδα αυτά, από το 1989 έως το 2007. Σύμφωνα με αυτή την έρευνα, το μέγεθος της «παραοικονομίας» ποικίλει ανάλογα την χώρα και την χρονιά ως ποσοστό επί του επίσημου ΑΕΠ και κυμαίνεται από το 6,7% (ΗΠΑ/89-90) έως και το 29% (Ελλάδα/1997-98). Επίσης, η Ελλάδα καταλαμβάνει την πρώτη θέση σε μέσο όρο παραοικονομίας σε σχέση με το ΑΕΠ που φτάνει τη διετία 1989-1990 το 29%, ενώ έχει ως μέσο όρο «παραοικονομίας» το 27,26% του ΑΕΠ της. Αυτό οφείλεται άμεσα στο μέγεθος της διαφθοράς, και επηρεάζεται σε μεγάλο βαθμό από την φορολογική ηθική των Ελλήνων πολιτών.

2.21 Ποιότητα Παρεχόμενων Υπηρεσιών

Οι παρεχόμενες φορολογικές υπηρεσίες στην Ελλάδα ακολουθούν το πλάνο όλου του δημοσίου τομέα, που χαρακτηρίζεται από γραφειοκρατία και απαρχαιωμένες μεθόδους λειτουργίας, κάτι που αγανακτεί τους φορολογουμένους και τους κάνει να μην έχουν φορολογική συνείδηση.

Αντιθέτως στο εξωτερικό, τα φορολογικά συστήματα είναι υψηλής ποιότητας. Στη Σουηδία για παράδειγμα, οι πολίτες έχουν θετική άποψη για τις φορολογικές

υπηρεσίες (Τερζόπουλος, 2012), ενώ στη Γαλλία η χρήση φαξ και email εφαρμόζεται ευρέως στις φορολογικές συναλλαγές (Τερζόπουλος, 2012). Επίσης, σε αντίθεση με την Ελλάδα, στη Γαλλία, οι επιχειρηματίες διευκολύνονται να αναπτύξουν τις δραστηριότητές τους και οι φορολογούμενοι είναι διαρκώς ενημερωμένοι.

Θετικό είναι βέβαια ότι πλέον και στην Ελλάδα έχουν αρχίσει να βελτιώνονται τα συστήματα και να γίνονται ηλεκτρονικά, όμως καθώς είναι ακόμα στην αρχή παρουσιάζουν αρκετά προβλήματα και η μη πλήρης ενημέρωση προκαλεί σύγχυση στους απλούς πολίτες που πρέπει να απευθυνθούν σε ειδικευμένους επαγγελματίες. Πρόσφατη μελέτη ωστόσο δείχνει ότι στις οικονομίες όπου απλοποιήθηκε το φορολογικό σύστημα, παρατηρήθηκε μεγαλύτερη τάση για οικονομική ανάπτυξη (www.doingbusiness.org).

2.22 Επίπεδο Φορολογικής Συνείδησης

Σημαντικό στοιχείο κάθε φορολογικού συστήματος είναι και η φορολογική συνείδηση των πολιτών, το πόσο σημαντικό θεωρούν δηλαδή το να αποδίδουν τους φόρους. Στην Ελλάδα η μη απόδοση φόρων δε θεωρείται σοβαρό παράπτωμα, αλλά πολλοί το παρουσιάζουν και ως μέσο επιβίωσης σε ένα κράτος που δυσλειτουργεί. Αντιθέτως, οι Σουηδοί έχουν πολύ ανεπτυγμένη φορολογική συνείδηση καθώς αισθάνονται ασφάλεια ότι το φορολογικό τους σύστημα είναι δίκαιο και τους αντιμετωπίζει ισότιμα. Επιπλέον θεωρούν πως το κράτος τους ανταποδίδει τους φόρους που πληρώνουν, μέσω παροχών (Τερζόπουλος, 2012). Η Ιαπωνία επιδιώκει τη διαρκή ενημέρωση των φορολογουμένων και έχει θεσπίσει την ετήσια εβδομάδα ενημέρωσης («Know-your-Tax» Week Campaign), ενώ έχει δημιουργηθεί και το Συμβούλιο Φορολογικής Εκπαίδευσης το οποίο προωθεί δραστηριότητες στα σχολεία για την καλλιέργεια φορολογικής συνείδησης. Έτσι αυτή η χώρα παρουσιάζει από τα μικρότερα ποσοστά φοροδιαφυγής (National Tax Agency Japan, 2004).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

3.1 Φορολογικά συστήματα

Τα φορολογικά συστήματα χωρίζονται με βάση τον τρόπο που υπολογίζεται το ποσό του φόρου σε:

- **Αναλογικό:** Ο φορολογικός συντελεστής διατηρείται σταθερός ανεξάρτητα από το ύψος της φορολογητέας ύλης.
- **Προοδευτικό:** Οι ισχυρότερες οικονομικές τάξεις αποδίδουν πολύ περισσότερους φόρους από τις ασθενέστερες.

3.2 Χαρακτηριστικά αναμόρφωσης του φορολογικού συστήματος

Το φορολογικό σύστημα πρέπει να έχει κάποια συγκεκριμένα χαρακτηριστικά:

- **Αποτελεσματικότητα:** Το φορολογικό σύστημα πρέπει να κάνει αναδιανομή των οικονομικών πόρων με τρόπο αποτελεσματικό, να ελαχιστοποιεί τις στρεβλώσεις και να αυξάνει το εθνικό προϊόν και την κοινωνική ευημερία όσο το δυνατόν περισσότερο.
- **Απλότητα:** Το φορολογικό σύστημα πρέπει να είναι αρκετά απλό και κατανοητό, να είναι σαφές και να περιέχει όσο το δυνατόν λιγότερη γραφειοκρατία, ώστε η διαχείρισή του να μην έχει μεγάλο κόστος και να διευκολύνει τους πολίτες.
- **Σταθερότητα:** Το φορολογικό σύστημα πρέπει να είναι σταθερό και να μην αλλάζει συχνά, όπως συμβαίνει τα τελευταία χρόνια, και να προσαρμόζεται με βάση τις ανάγκες του προϋπολογισμού.
- **Κοινωνική δικαιοσύνη:** Το φορολογικό σύστημα πρέπει να κατανέμει τα

φορολογικά βάρη με τρόπο δίκαιο, έτσι ώστε άτομα με διαφορετική φορολογική ικανότητα να έχουν διαφορετική φορολογική επιβάρυνση.

3.3 Υπολογισμός φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων

Για να υπολογιστεί το ποσό του φόρου, γίνονται δύο υπολογισμοί από τους οποίους στη συνέχεια επιλέγεται ο προσφορότερος. Συγκεκριμένα, υπολογίζεται το συνολικό εισόδημα του φυσικού προσώπου, όπως προκύπτει από πραγματικά στοιχεία για το έτος για το οποίο υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση, προσθέτοντας όλα τα εισοδήματα του υπόχρεου. Επίσης, υπολογίζεται η ετήσια αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει από τα περιουσιακά στοιχεία που έχει στην κατοχή του ο φορολογούμενος και από τις αγορές αυτών. Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη ορίζεται από το κράτος και είναι το ποσό που αντικειμενικά θεωρείται ότι δαπάνησε ο φορολογούμενος για την αγορά ή την συντήρηση των περιουσιακών του στοιχείων. Για τον τελικό προσδιορισμό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης, προστίθενται όλα τα ποσά που προκύπτουν από την αγορά και κατοχή περιουσιακών στοιχείων.

Στην συνέχεια, επιλέγεται το μεγαλύτερο ποσό εκ των δύο και αυτό είναι το φορολογητέο εισόδημα, με βάση το οποίο υπολογίζεται τελικά ο φόρος που θα καταβληθεί στο κράτος. Τα τελευταία πέντε χρόνια και μετά, πολλές αλλαγές έχουν γίνει όσον αφορά τη φορολογία εισοδήματος. Η βάση του φορολογικού συστήματος παρέμεινε η ίδια, όμως το τελικό ποσό του εκάστοτε υπολογιζόμενου φόρου μεταβλήθηκε σημαντικά, κυρίως έχοντας μεγάλες αυξήσεις. Οι αλλαγές στη φορολογική νομοθεσία έγιναν με σκοπό την αύξηση των εσόδων του κράτους και τη μείωση της φοροδιαφυγής.

3.4 Κλίμακα φόρου εισοδήματος για μισθωτούς και συνταξιούχους ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα και αγρότες

Αφού προσδιοριστεί το φορολογητέο εισόδημα του φυσικού προσώπου, υπολογίζεται ο φόρος με συντελεστές που αυξάνονται βαθμιαία αναλόγως του ύψους του εισοδήματος ως εξής :

<u>Φορολογητέο εισόδημα</u>	<u>Φορολογικός συντελεστής</u>
ΕΩΣ 20.000€	22%
ΑΠΟ 21.000€ ΕΩΣ 30.000€	29%
ΑΠΟ 31.000 ΕΩΣ 40.000€	37%
45.000-	45%

Πίνακας 3: Κλίμακα φόρου εισοδήματος για μισθούς και συντάξεις από 1/1/2016, Βάση τις παρ.1 άρθρου 112 του Ν.4387/2016

Ο φόρος που προκύπτει με βάση τον ανωτέρω πίνακα μειώνεται κατά το ποσό των 1.900 ευρώ για το φορολογούμενο χωρίς εξαρτώμενα τέκνα , όταν το φορολογητέο εισόδημα δεν υπερβαίνει το ποσό των 20.000 ευρώ όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο 11 .Για το φορολογούμενο με ένα προστατευόμενο τέκνο ανέρχεται στα 1950 ευρώ, με δύο προστατευόμενα τέκνα είναι 2002 και για τρία προστατευόμενα τέκνα είναι 2100 ευρώ. Για φορολογητέο εισόδημα το οποίο υπερβαίνει τις 20.000 ευρώ, το ποσό της μείωσης μειώνεται κατά 10 ευρώ ανά χίλια ευρώ του φορολογητέου εισοδήματος από μισθούς και συντάξεις. Όταν το φορολογητέο εισόδημα υπερβαίνει το ποσό των 40.000 ευρώ δεν υπάρχει μείωση φόρου. Για την καλύτερη κατανόηση των αλλαγών που επήλθαν. Παρατίθεται και ο αντίστοιχος πίνακας για το φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2016 και την εισφορά αλληλεγγύης σε σύγκριση με το 2015 .

Εισοδήματα 2015			Εισοδήματα 2016			Διαφορά	
Ετήσιο εισόδημα	φόρος 2015	Εισφ. Αλληλ.	Σύνολο φόρου	Φόρος 2016	Εισφ. Αλληλ.	φόρου 2015-2016	Σύνολο φόρου
9.000 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €
10.000 €	100 €	0 €	100 €	200 €	0 €	200 €	+ 100 €
15.000 €	1.200 €	105 €	1.305 €	1.300 €	66 €	1.366 €	+ 61 €
17.000 €	1.640 €	119 €	1.759 €	1.740 €	110 €	1.850 €	+ 91 €
20.000 €	2.300 €	140 €	2.440 €	2.400 €	176 €	2.576 €	+ 136 €
25.000 €	3.800 €	350 €	4.150 €	3.900 €	426 €	4.326 €	+ 176 €
27.000 €	4.640 €	378 €	5.018 €	4.500 €	526 €	5.026 €	+ 8 €
28.000 €	5.060 €	392 €	5.452 €	4.800 €	576 €	5.376 €	-76 €
30.000 €	5.900 €	420 €	6.320 €	5.400 €	676 €	6.076 €	-244 €
35.000 €	8.000 €	700 €	8.700 €	7.300 €	1.001 €	8.301 €	-399 €

40.000 €	10.100 €	800 €	10.900 €	9.200 €	1.326 €	10.526 €	-374 €
45.000 €	12.200 €	900 €	13.100 €	11.500 €	1.701 €	13.201 €	+ 101 €
50.000 €	14.300 €	1.000 €	15.300 €	13.800 €	2.076 €	15.876 €	+ 576 €
55.000 €	16.400 €	2.200 €	18.600 €	16.100 €	2.451 €	18.551 €	-49 €
60.000 €	18.500 €	2.400 €	20.900 €	18.400 €	2.826 €	21.226 €	+ 326 €
70.000 €	22.700 €	2.800 €	25.500 €	23.000 €	3.651 €	26.651 €	+ 1.151 €

Πίνακας 4: Φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων(Μισθωτών και συνταξιούχων φορολογικού έτους 2015 και 2016)

Συγκρίνοντας τον πίνακα του φορολογικού έτους 2015 με αυτόν του φορολογικού έτους 2016, παρατηρείται πως οι βασικότερες αλλαγές είναι στο ότι στην νέα κλίμακα δεν υπάρχει αφορολόγητο όριο, υπάρχουν λιγότερες κλίμακες και πλέον οι Ελεύθεροι Επαγγελματίες δε βρίσκονται σε αυτή την κλίμακα, ενώ ο φόρος για τα υψηλά κλιμάκια εισοδήματος είναι μεγαλύτερος φόρος.

Για τα Αγροτικά εισοδήματα από 01/01/2016 θεσπίζεται φόρος για τα πρώτα 20.000 καθαρά κέρδη ,22% και από εκεί και πάνω ακολουθείται ο παραπάνω πίνακας μισθωτών-συνταξιούχων.

3.5 Αφορολόγητο όριο

Με βάση τον τελευταίο Νόμο Ν. 4387/2016 καταργείται το αφορολόγητο όριο, το οποίο ήταν το ποσό για το οποίο ο φορολογούμενος δεν απέδιδε φόρο. Το όριο για απαλλαγή από την απόδοση φόρου πριν το 2010 ήταν στα 12.000 ευρώ το οποίο με τον Νόμο 3842/2010 έγινε 9.000, έπειτα με τον Νόμο 4024 /2011 ανέβηκε στα 5.000 ευρώ, ενώ από το 2013 καταργείται πλήρως. Αντί για το αφορολόγητο, πρέπει με βάση το φορολογικό νομοσχέδιο μισθωτοί ,συνταξιούχου και αγρότες να συλλέγουν αποδείξεις για το χτίσιμο του αφορολόγητου ορίου .Από την 1^η Αυγούστου η εφορία θα κάνει δεκτές τις αποδείξεις που έχουν εκδοθεί με ηλεκτρονικό τρόπο .Για το 2016 θα ζητηθούν αποδείξεις ηλεκτρονικών συναλλαγών με κάρτα ,μόνο για το τελευταίο πεντάμηνο του φορολογικού έτους 2016.Για το 2017 για να έχει κάποιος όφελος αφορολόγητου ορίου θα πρέπει να έχει κάνει χρήση αποκλειστικά χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών στις συναλλαγές του.

3.6 Μειώσεις φόρου

Το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση την κλίμακα μισθωτών – συνταξιούχων μειώνεται επιπλέον κατά 10%, μόνο για δαπάνες ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης του φορολογούμενου και των προσώπων που τον βαρύνουν κατά το μέρος που δεν καλύπτονται από ασφαλιστικά ταμεία ή εταιρείες και ξεπερνάνε το 5% του φορολογούμενου εισοδήματος, με μέγιστο ποσό μείωσης τα 3.000 ευρώ, επιδικαζόμενης διατροφής που καταβάλλεται από τον ένα σύζυγο στον άλλο, με μέγιστο ποσό μείωσης τα 1.500 ευρώ και δαπάνες από συγκεκριμένες δωρεές και χορηγίες με μέγιστο ποσοστό μείωσης 5% του συνολικού φορολογητέου με τις γενικές διατάξεις εισοδήματος. Το 2013 καταργήθηκε η συμπερίληψη τόκων στεγαστικών δανείων, ενοικίων, διδάκτρων στη μείωση του φόρου, ενώ μειώθηκε το ποσό του φόρου κατά 200 ευρώ για τον ίδιο το φορολογούμενο και για κάθε ένα από τα άτομα που συντηρεί, αν:

- Έχουν αναπηρία τουλάχιστον 67% βάσει ειδικής γνωμάτευσης.
- Είναι ανάπηροι αξιωματικοί ή οπλίτες .
- Είναι θύματα πολέμου.
- Παίρνουν σύνταξη από το δημόσιο ταμείο ως ανάπηροι ή θύματα αντίστασης ή εμφυλίου πολέμου.

Οι αλλοδαποί κάτοικοι Ελλάδος εξαιρούνται από τις μειώσεις, αν τα εισοδήματά τους προέρχονται από την Ελλάδα, εκτός αν είναι κάτοικοι της Ε.Ε. που αποκτούν περισσότερο από το 90% του εισοδήματός τους στην Ελλάδα.

3.6.1 Τρόπος και χρόνος καταβολής του φόρου

Ο φόρος που υπολογίζεται μπορεί να καταβληθεί σε τρεις ισόποσες δόσεις.

3.7 Τεκμήρια και πόθεν έσχεσ

Το εισόδημα κάθε φορολογούμενου πολίτη διαχωρίζεται στο πραγματικό και το τεκμαρτό. Το πραγματικό, προέρχεται από τις πηγές εισοδήματος του φορολογούμενου, ενώ το τεκμαρτό υπολογίζεται με βάση άλλα δεδομένα, όπως η απόκτηση ή κατοχή ενός περιουσιακού στοιχείου κινητού ή ακινήτου, οι πραγματοποιηθείσες δαπάνες και το τεκμήριο διαβίωσης. Με τον τρόπο αυτό επιδιώκεται ο ακριβής προσδιορισμός του πραγματικού εισοδήματος των πολιτών και η εν μέρει πάταξη της φοροδιαφυγής.

3.7.1 Είδη τεκμηρίων

Τα τεκμήρια χωρίζονται σε τεκμήρια δαπανών διαβίωσης και τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων. Τα πρώτα περιλαμβάνουν περιουσιακά στοιχεία, ενώ τα δεύτερα περιλαμβάνουν ετήσια αντικειμενική δαπάνη για περιουσιακά στοιχεία.

3.7.2 Τεκμήρια δαπανών διαβίωσης

Από το 2011 και μετά τα τεκμήρια δαπανών διαβίωσης περιλαμβάνουν:

- Κύριες κατοικίες, όπου η ετήσια αντικειμενική δαπάνη υπολογίζεται με βάση το είδος του σπιτιού, τα τετραγωνικά μέτρα και τις τιμές ζώνης.
- Δευτερεύουσες κατοικίες, όπου η ετήσια αντικειμενική δαπάνη υπολογίζεται ως το μισό της κύριας.
- Επιβατικά αυτοκίνητα Ι.Χ., όπου το τεκμήριο υπολογίζεται με βάση τον κυβισμό και την παλαιότητα. Επίσης οι αντίκες και τα αναπηρικά εξαιρούνται του τεκμηρίου.
- Ιδιωτικά στοιχειώδους και μέσης εκπαίδευσης, όπου τα δίδακτρα

περιλαμβάνονται στην ετήσια δαπάνη διαβίωσης.

- Οικιακοί βοηθοί, οδηγοί αυτοκινήτων, δάσκαλοι και λοιπό προσωπικό, όπου τα ποσά που δαπανώνται για την πληρωμή τους περιλαμβάνονται στην ετήσια δαπάνη διαβίωσης.
- Ιδιωτικά σκάφη αναψυχής, των οποίων η ετήσια αντικειμενική δαπάνη εκτιμάται με βάση το κόστος τελών ελλιμενισμού, ασφαλιστρών, καυσίμων, συντήρησης και πρακτόρευσης και ορίζεται με βάση το συνολικό μήκος του σκάφους και την παλαιότητά του.
- Αεροσκάφη, ελικόπτερα, ανεμόπτερα. Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη τους υπολογίζεται με βάση τον τύπο.
- Εσωτερική – εξωτερική δεξαμενή κολύμβησης (πισίνα), όπου το τεκμήριο υπολογίζεται με βάση τα τετραγωνικά της επιφάνειάς της.
- Ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη, είναι το ποσό που χρειάζεται κάποιος για να επιβιώσει και ορίζεται στα 3.000 ευρώ για κάθε άγαμο φορολογούμενο και στο ποσό των 5.000 ευρώ για συζύγους που υποβάλλουν από κοινού δήλωση.

3.7.3 Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων

Εκτός από όσα αναφέρθηκαν παραπάνω, στην τεκμαρτή δαπάνη συνυπολογίζονται και ποσά που δαπανώνται για συναλλαγές όπως αγορές ή μισθώσεις οχημάτων, ακινήτων, δάνεια άνω των 300 ευρώ σε τρίτους, δωρεές, γονικές παροχές και απόσβεση δανείων ή πιστώσεων. Ο σκοπός και σε αυτήν την περίπτωση είναι να διαπιστωθεί αν αυτό το ποσό που δαπανήθηκε από τον υπόχρεο δικαιολογείται από τις πηγές εισοδήματος που δηλώνει ή αν υπάρχει φοροδιαφυγή.

3.7.4 Αμφισβήτηση τεκμηρίων

Τα προαναφερθέντα τεκμήρια μπορούν να αμφισβητηθούν από τον υπόχρεο σε περιπτώσεις όπως:

- να υπηρετεί στις ένοπλες δυνάμεις.

- να είναι φυλακισμένος.
- να νοσηλεύεται.
- να είναι άνεργος και να δικαιούται βοήθημα.
- να συγκατοικεί με συγγενείς πρώτου βαθμού και οι δαπάνες διαβίωσης είναι μειωμένες λόγω συμβολής των συγγενών αποδεδειγμένα.
- να είναι ανήλικος, ορφανός και κάτοχος αυτοκινήτου λόγω κληρονομιάς.
- να αποδεικνύεται ότι για λόγους ανωτέρας βίας δαπάνησαν λιγότερα από το τεκμήριο.

Όταν είναι πραγματικότητα μια από τις παραπάνω περιπτώσεις, γίνεται μείωση της δαπάνης, με προσκόμιση των απαραίτητων δικαιολογητικών.

3.7.5 Αντιμετώπιση τεκμηρίων – πόθεν έσχες

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δικαιολογεί την ύπαρξη των περιουσιακών του στοιχείων πρέπει να αντιμετωπίσει την ανάλογη ετήσια αντικειμενική δαπάνη. Υπάρχουν, όμως, δύο περιπτώσεις που μπορεί να γίνει αυτό:

A) Όταν ο φορολογούμενος φορολογείται με βάση τα περιουσιακά του στοιχεία και η ετήσια δαπάνη του θεωρείται φορολογητέο εισόδημα, μπορεί να μειώσει το ποσό για το οποίο θα φορολογηθεί, αρκεί να παρουσιάσει τις πηγές από τις οποίες βρήκε τα χρήματα.

B) Όταν ο φορολογούμενος αγοράζει κάτι, θα πρέπει να δικαιολογήσει στο κράτος που βρήκε τα χρήματα αυτά αν δε επαρκεί το εισόδημά του. Αυτό είναι το λεγόμενο «πόθεν έσχες» .

Η κάλυψη των τεκμηρίων μπορεί να γίνει από συγκεκριμένες περιπτώσεις που αναφέρονται παρακάτω.

Εισόδημα: Όταν ο φορολογούμενος μπορεί με το εισόδημά του να καλύψει την αγορά που έκανε, δικαιολογεί την τεκμαρτή δαπάνη που προκύπτει.

Πώληση περιουσιακού στοιχείου: Εάν πωλήσει ένα περιουσιακό στοιχείο, μπορεί να δικαιολογήσει την αγορά κάποιου άλλου περιουσιακού στοιχείου, αρκεί η πώληση

να έχει γίνει μέσα στο ίδιο έτος.

Δάνειο: Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος πήρε δάνειο μπορεί να δικαιολογήσει μια αγορά.

Συνάλλαγμα: Αν ο φορολογούμενος είχε διαμείνει στο εξωτερικό τουλάχιστον 3 χρόνια μπορεί να χρησιμοποιήσει το συνάλλαγμά του για την αγορά περιουσιακών στοιχείων.

Δωρεές – γονικές παροχές: Μια δωρεά ή γονική παροχή μπορεί να χρησιμοποιηθεί για δικαιολόγηση αγοράς περιουσιακού στοιχείου, αρκεί η δωρεά να έχει δηλωθεί νόμιμα.

Λαχεία: Κέρδη από λαχεία μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την αγορά περιουσιακών στοιχείων.

Ποσά αφορολόγητα η φορολογημένα με ειδικό τρόπο: Η αγορά ή κατοχή περιουσιακού στοιχείου μπορεί να δικαιολογηθεί επίσης και από μετοχές, τόκους κλπ που αποτελούν στην ουσία εισόδημα για τον φορολογούμενο για το συγκεκριμένο έτος της αγοράς περιουσιακού στοιχείου.

Ανάλωση κεφαλαίου: Κεφάλαια από προηγούμενα έτη χρησιμοποιούνται για δικαιολόγηση αγοράς περιουσιακών στοιχείων. Βέβαια, κάθε ποσό που χρησιμοποιείται ,μειώνει την αποταμίευση και το ποσό που απομένει είναι αυτό που περιορίζει ή καλύπτει την συνολική ετήσια δαπάνη .

3.7.6 Περίπτωση μη κάλυψης τεκμηρίου

Αν το τεκμήριο δαπάνης δεν καλύπτεται, φορολογείται για το σύνολό της, καθώς θεωρείται εισόδημα. Όταν ο φορολογούμενος δεν αποκαλύπτει από πού προήλθαν τα χρήματα με τα οποία πραγματοποιήθηκε η αγορά, το κράτος θεωρεί ότι έχει αποκρύψει εισοδήματα και το ποσό που υπολείπεται προστίθεται στο φορολογητέο του εισόδημα .

3.8 Αλλαγές στην φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων τα τελευταία πέντε χρόνια

Συχνά πραγματοποιούνται αλλαγές στη φορολογία εισοδήματος, με σκοπό να

καλυφθούν οικονομικές ανάγκες του κράτους. Ειδικότερα ο Ν.3842/2010 αντικαταστάθηκε από το Ν.4172/2013 , ο οποίος αντικαταστάθηκε από το Ν.4387/2016.

Από το 2010 και μετά οι αλλαγές αυτές είναι πολύ συχνές και οι σημαντικότερες αναφέρονται παρακάτω.

A) Μείωση αφορολόγητου για μισθούς και συντάξεις, μέχρι να μην υπάρχει πλέον αφορολόγητο. Αρχικά, το 2010 το αφορολόγητο ήταν 12.000 €, έπειτα πήγε στις 8.000€, μετά στις 5.000€ και πλέον δεν υπάρχει αφορολόγητο καθόλου.

B) Υπεβλήθησαν ετήσιες δαπάνες διαβίωσης για περιουσιακά στοιχεία, όπως είναι το σπίτι, το αυτοκίνητο, το εξοχικό κλπ. Αυτά τα τεκμήρια αυξήθηκαν κιόλας από το 2010 και μετά.

Γ) Θεσπίστηκε έκτακτη εισφορά για εισοδήματα άνω των 12.000€, η οποία ήταν μια επιπλέον φορολόγηση για εισοδήματα μεγάλου ύψους.

Δ) Το αφορολόγητο προκύπτει μόνο αν δικαιολογηθεί από αποδείξεις δαπανών για αγαθά και υπηρεσίες, που πρέπει να φτάνουν σε συγκεκριμένο ποσοστό του εισοδήματος.

E) Καταργήθηκαν δαπάνες που εξέπιπταν από το φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου, ειδικά από το 2010 κι έπειτα.

3.9 Συμπεράσματα κεφαλαίου

Από την παραπάνω ανάλυση συμπεραίνουμε πως οι αλλαγές των τελευταίων ετών συνέβαλλαν στην αύξηση της φορολογίας των φυσικών προσώπων, εξαιτίας της μεγάλης ανάγκης εσόδων που έχει το κράτος , για την κάλυψη αναγκών που προήλθαν από πολλούς παράγοντες.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

4.1 Εισαγωγή

Ένα νομικό πρόσωπο ή μια νομική οντότητα είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας για οποιοδήποτε φορολογικό έτος, εφόσον:

- α) συστάθηκε ή ιδρύθηκε, σύμφωνα με το ελληνικό δίκαιο
- β) έχει την καταστατική έδρα του στην Ελλάδα ή
- γ) ο τόπος άσκησης πραγματικής διοίκησης είναι στην Ελλάδα οποιαδήποτε περίοδο στη διάρκεια του φορολογικού έτους.

Ως «μόνιμη εγκατάσταση» ορίζεται ο καθορισμένος τόπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων μέσω του οποίου διεξάγονται εν όλω ή εν μέρει οι δραστηριότητες της επιχείρησης. Ο όρος περιλαμβάνει κυρίως: τόπο της διοίκησης, υποκατάστημα, γραφείο, εργοστάσιο, εργαστήριο και ορυχείο, μεταλλείο, πηγή πετρελαίου ή αερίου, λατομείο ή οποιονδήποτε άλλο τόπο εξόρυξης φυσικών πόρων.

Το εργοτάξιο ή ένα έργο κατασκευής ή συναρμολόγησης ή δραστηριότητες επίβλεψης που συνδέονται με αυτά θεωρείται ότι συνιστά μόνιμη εγκατάσταση μόνο εφόσον διαρκεί για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των τριών (3) μηνών (Γκούφα, Λίγγου, 2014).

4.2 Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις

Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις θεωρείται η φορολογική μεταχείριση του αποκτώμενου κέρδους από ατομικές, εταιρικές, εμπορικές, βιομηχανικές ή βιοτεχνικές επιχειρήσεις, αλλά και από την άσκηση οποιουδήποτε κερδοσκοπικού επαγγέλματος, το οποίο δεν συγκαταλέγεται στα ελευθέρια επαγγέλματα. Σε αυτά τα εισοδήματα περιλαμβάνονται και τα εισοδήματα από κερδοφόρες πράξεις όπως την πώληση οικοπέδων κλπ. Πιο συγκεκριμένα:

- Το κέρδος από την αγοραπωλησία ακινήτων, οικοπέδων και αγροτεμαχίων.
- Τα έσοδα που προκύπτουν ως μέρος στα μέλη συνισταμένων οργανισμών.
- Τα κέρδη που προέρχονται από παρεπόμενες εργασίες της επιχείρησης
- Η επιχειρηματική αμοιβή του ομόρρυθμου εταίρου και του κοινωνού όπως προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις.
- Ο μισθός που καταβάλλεται από την Α.Ε. στα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου, για τις υπηρεσίες που παρέχουν, αρκεί τα μέλη να έχουν ασφάλιση εκτός από ΙΚΑ.

Για τις εμπορικές επιχειρήσεις έχει καθιερωθεί η επιχειρηματική αμοιβή και φορολογείται διαφορετικά από το εισόδημα φυσικών προσώπων. Πιο συγκεκριμένα, όσοι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογούνται με τον εκάστοτε ισχύοντα συντελεστή, μετά την αφαίρεση των κερδών που απαλλάσσονται από τον φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς, των κερδών που προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών Α.Ε. ή συνεταιρισμών, αμοιβαία κεφάλαια, μερίδια εταιρίας περιορισμένης ευθύνης κλπ και της επιχειρηματικής αμοιβής, για μέχρι τρεις εταίρους με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής. Σε περίπτωση που υπάρχουν περισσότεροι εταίροι με ίδια ποσοστά συμμετοχής, η εταιρία καθορίζει ποιο δικαιούνται επιχειρηματική αμοιβή και δηλώνονται με υπεύθυνη δήλωσή τους. Η επιχειρηματική αμοιβή προσδιορίζεται, προσαρμόζοντας το ποσοστό συμμετοχής του κάθε εταίρου στο 50% των δηλωθέντων κερδών της εταιρείας. Με βάση αυτό τον φόρο, οι επιχειρηματίες δεν έχουν άλλη φορολογική υποχρέωση προς αυτό το ποσό. Αν στο συνολικό εισόδημα της επιχείρησης περιλαμβάνεται και εισόδημα από ακίνητα, το ακαθάριστο ποσό αυτού, υπόκειται και σε επιπλέον φόρο 3% .

Για να υπολογιστεί η επιχειρηματική αμοιβή των εταίρων πρέπει πρώτα να υπολογιστεί το καθαρό κέρδος της επιχείρησης, το οποίο υπολογίζεται με βάση τα ακόλουθα:

- Στις επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή βιβλία και στοιχεία Γ' κατηγορίας, το καθαρό κέρδος υπολογίζεται λογιστικά με βάση τα δεδομένα των βιβλίων τους.
- Στις επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή βιβλία και στοιχεία Β' κατηγορίας και

μόνο αν παρέχουν αποκλειστικά υπηρεσίες και υπολείπονται αξιόλογων αποθεμάτων κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, το καθαρό κέρδος βρίσκεται αφαιρώντας από τα έσοδα τα έξοδα.

- Στις υπόλοιπες επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τα βιβλία τους είναι ανεπαρκή δεν μπορούν να γίνουν ελεγκτικές επαληθεύσεις και το κέρδος προσδιορίζεται εξωλογιστικά, πολλαπλασιάζοντας τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης με ειδικούς συντελεστές καθαρού κέρδους.

Από τα ακαθάριστα έσοδα θεωρούνται εκπιπτόμενα:

1. Τα γενικά έξοδα διαχείρισης στα οποία συμπεριλαμβάνονται:
 - ✓ Τα έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής προσωπικού, αφαιρώντας τις ασφαλιστικές εισφορές τους.
 - ✓ Το τεκμαρτό ενοίκιο των ακινήτων του επιχειρηματία, τα οποία χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση, αν αυτό υπολογίστηκε στο εισόδημα από ακίνητα.
 - ✓ Τα ποσά που καταβάλλονται λόγω ως δωρεές στο δημόσιο, σε Ο.Τ.Α., στα Τ.Ε.Ι., στα Α.Ε.Ι., στα κρατικά νοσηλευτικά ιδρύματα και νοσοκομεία που είναι Ν.Π. και στο Ταμείο Αρχαιολογικών Πόρων αλλά και η αγορά εξοπλισμού που γίνονται δωρεά στα ανωτέρω.
 - ✓ Τα ασφάλιστρα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις για ομαδική ασφάλιση ζωής του προσωπικού τους.
2. Τα έξοδα που γίνονται για τη συντήρηση και την επισκευή των επαγγελματικών εγκαταστάσεων, μηχανημάτων και αυτοκινήτων οχημάτων, όπως επίσης και τα έξοδα συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας, αποσβέσεων και μισθωμάτων που καταβάλλονται σε εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης για αυτοκίνητα Ι.Χ. κλπ.
3. Η αξία των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν, καθώς και άλλων αγαθών, στην οποία εμπεριέχονται και ειδικές δαπάνες επεξεργασίας, αποθήκευσης, μεταφοράς, οι ασφάλειες κλπ.
4. Οι δεδουλευμένοι τόκοι δανείων ή πιστώσεων γενικά της επιχείρησης. Σε αυτούς δε συμπεριλαμβάνονται οι τόκοι υπερημερίας λόγω οφειλής φόρων,

τελών, εισφορών και προστίμων προς το Δημόσιο ή Ν.Π.

5. Τα ποσά των φόρων, τελών και δικαιωμάτων που υπόκεινται την επιχείρηση.
6. Οι αποσβέσεις για την κάλυψη φθοράς των κάθε είδους εγκαταστάσεων ή μηχανημάτων κλπ, που είναι συναφείς με τη λειτουργία της επιχείρησης και γενικά κάθε κινητής και ακίνητης περιουσίας της επιχείρησης, εφόσον αυτές έγιναν οριστικές εγγραφές.
7. Τα μαθηματικά αποθέματα ασφαλιστικών εταιρειών
8. Η ζημία που πραγματοποιήθηκε από φθορά, απώλεια ή υποτίμηση κεφαλαίου
9. Τα ποσά των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων
10. Τα δικαιώματα ή αποζημιώσεις που καταβάλλονται σε επιχειρήσεις και οργανισμούς για την χρήση τεχνικής βοήθειας ευρεσιτεχνιών, σημάτων, σχεδίων, μυστικών βιομηχανικών μεθόδων και τύπων, πνευματικής ιδιοκτησίας κλπ.

Το καθαρό εισόδημα των εμπορικών επιχειρήσεων μπορεί να υπολογιστεί με δύο τρόπους, λογιστικά και εξωλογιστικά.

Λογιστικός τρόπος: το καθαρό εισόδημα υπολογίζεται αφαιρώντας από τα ακαθάριστα έσοδα τις προαναφερόμενες εκπιπτόμενες δαπάνες. Μετά το πέρας κάθε διαχειριστικής περιόδου οι δαπάνες πρέπει να κριθούν παραγωγικές, όπως ορίζεται από τα διοικητικά δικαστήρια, για να εκπέσουν.

Εξωλογιστικός τρόπος: γίνεται υπό συγκεκριμένες προϋποθέσεις, αν δεν υπάρχει τρόπος για άλλη επαλήθευση ή αν τηρούνται βιβλία Α' κατηγορίας. Τότε για να υπολογιστεί το εισόδημα, πολλαπλασιάζονται τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης με ειδικούς συντελεστές καθαρού κέρδους.

Εάν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι τα τηρούμενα βιβλία δεν είναι αληθή ή δεν επαρκούν και δεν μπορούν να επαληθεύσουν τα δηλωμένα στοιχεία, μπορεί να τα απορρίψει και να καθορίσει τα αποτελέσματα της συγκεκριμένης επιχείρησης εξωλογιστικά.

Αν διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο ότι υπάρχουν στοιχεία που δεν έχουν δηλωθεί, προσαυξάνονται τα ακαθάριστα έσοδα κατά τα συγκεκριμένα ποσά. Αν υπάρχει επανάληψη των παραβάσεων αυτών στην ίδια διαχειριστική περίοδο, τα

ποσά είναι πιθανό να διπλασιαστούν. Οι προσαυξήσεις γίνονται με βάση τα παρακάτω ποσοστά:

- Κατά 4% αν η αποκρυπτά φορολογητέα ύλη δεν υπερβαίνει το 5% της δηλωθείσας φορολογητέας ύλης και σε ποσό τις 5.000 ευρώ.
- Κατά 7% αν το ποσό υπερβαίνει την ανωτέρω αναλογία του 5% της δηλωθείσας φορολογητέας ύλης και το ποσό των 5.000 ευρώ.
- Υπάρχουν βέβαια και περιπτώσεις που τα Μ.Σ.Κ.Κ. μειώνονται:
- Κατά 10 ποσοστιαίες μονάδες, δηλαδή από 50% σε 40% σε περίπτωση που το καθαρό εισόδημα προσδιοριστεί εξωλογιστικά, με βάση τις ειδικότερες διακρίσεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 10.
- Υπάρχει απαλλαγή από την προσαύξηση του Μ.Σ.Κ.Κ κατά 40%, για τις επιχειρήσεις που κατά το πρώτο έτος υποχρεούνται να τηρήσουν βιβλία ανώτερης κατηγορίας, λόγω ύψους ακαθάριστων εσόδων, και τα βιβλία τους κρίνονται ανακριβή.

4.3 Η φορολογία των επιχειρήσεων κατά την λειτουργία τους

4.3.1 Η ίδρυση μιας επιχείρησης από φορολογική πλευρά

Μια επιχείρηση που ιδρύεται καθορίζει τον τύπο και τη μορφή της ανάλογα με την οικονομική δύναμη των προσώπων που την ιδρύουν. Κατά τη σύσταση της επιχείρησης προκύπτουν δαπάνες που βαρύνουν τους συμμετέχοντες, όπως είναι οι δαπάνες πρώτης εγκατάστασης, τα ενοίκια, οι μισθοί μόνιμου προσωπικού κλπ, και καταβάλλονται ανεξαρτήτως της πορείας της επιχείρησης.

Για να αποφασιστεί η νομική μορφή της επιχείρησης πρέπει να ληφθούν υπόψιν παράμετροι όπως:

- Τα φορολογικά κίνητρα της επιχείρησης.
- Εκάστοτε ισχύοντες αναπτυξιακοί νόμοι.

- Ο αριθμός των εταίρων που οφείλουν να είναι εγγεγραμμένοι στον ΟΑΕΕ καθώς αυτό αποτελεί ένα μεγάλο κονδύλι στο κόστος λειτουργίας της επιχείρησης.

4.3.2 Η επιχείρηση ως υποκείμενο φόρου

Σε φόρο υπόκεινται:

- ✓ Οι ελληνικές Α.Ε.
- ✓ Οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα ανεξάρτητα αν αποτελούν ή όχι νομικά πρόσωπα.
- ✓ Οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα και οι ενώσεις τους
- ✓ Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις παντός τύπου και οι αλλοδαποί οργανισμοί που έχουν σκοπό την απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων
- ✓ Οι ελληνικές Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.) και οι Ιδιωτικές Κεφαλαιουχικές Εταιρείες.
- ✓ Μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου.

4.3.3 Φορολογική αντιμετώπιση εισοδημάτων & κερδών μιας επιχείρησης

Ανάλογα με τη μορφή της επιχείρησης προσδιορίζονται και τα εισοδήματά της και η φορολογία της.

Για τις Ο.Ε. & Ε.Ε. : τα κέρδη τους θεωρείται ότι αποκτήθηκαν από κάθε εταίρο ή μέλος, ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής του στην εταιρεία. Το πραγματοποιούμενο εισόδημα φορολογείται στο όνομα της εταιρείας , πλην της επιχειρηματικής αμοιβής των ομόρρυθμων εταίρων.

Για τις Ε.Π.Ε.: τα κέρδη τους φορολογούνται στο όνομα της εταιρείας και με την επιβολή του φόρου εξαντλείται η φορολογική τους υποχρέωση επί των κερδών των

εταίρων.

4.3.4 Εκπιπτόμενες & μη εκπιπτόμενες δαπάνες

Για τις επιχειρήσεις που τηρούν απλογραφικά και διπλογραφικά βιβλία, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα οι φόροι, τα τέλη κλπ που βεβαιώθηκαν και καταβλήθηκαν κατά την παρούσα διαχειριστική περίοδο ακόμα κι αν αφορούν προηγούμενα έτη. Εκπιπόμενοι φόροι θεωρούνται ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου, οι δασμοί και οι φόροι κατά την εισαγωγή και τα τέλη χαρτοσήμου .

Μη εκπιπόμενοι φόροι θεωρούνται ο φόρος ακίνητης περιουσίας, ο προκαταβεβλημένος φόρος, τα πρόστιμα και οι πρόσθετοι φόροι, ο φόρος προστιθέμενης αξίας, οι παρακρατούμενοι φόροι, ο ετήσιος ειδικός φόρος 3% επί της αξίας των ακινήτων, ο φόρος εισοδήματος επί των δικαιωμάτων ημεδαπής επιχείρησης σε αλλοδαπή επιχείρηση και προσαυξήσεις εκπρόθεσμων καταβολών. Εκτός από τις εκπιπόμενες δαπάνες υπάρχουν και οι εκπιπόμενες ζημιές, οι οποίες είναι αυτές που προκλήθηκαν από φθορά, απώλεια ή υποτίμηση κεφαλαίου, οι δωρεές σε κοινωφελή ιδρύματα, οι δαπάνες που υπάγονται στο τέλος διαφημίσεων Ο.Τ.Α., οι δαπάνες ομαδικών ασφάλιστρων και δαπάνες επισφαλών απαιτήσεων, οι δαπάνες που καταβάλλονται στην αλλοδαπή και οι δαπάνες από μισθούς και αποζημιώσεις.

4.3.5 Προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων μιας επιχείρησης

Ως ακαθάριστο εισόδημα μιας επιχείρησης ορίζεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές. Ο καθορισμός των πράξεων παραγωγής, συναλλαγής, ή είσπραξης εισοδημάτων γίνεται με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων, για επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία απλογραφικά ή διπλογραφικά. Για αυτές τις επιχειρήσεις τα ακαθάριστα έσοδα υπολογίζονται με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων τους, αν αφορούν περιόδους που δεν έχει πραγματοποιηθεί καμία φορολογική παράβαση ή η παράβαση δεν επηρεάζει τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων.

Για επιχειρήσεις που τηρούσαν βιβλία και στοιχεία Α' κατηγορίας, τα ακαθάριστα έσοδα υπολογιζόταν με την προσθήκη του μικτού κέρδους στο συνολικό κόστος των εμπορεύσιμων αγαθών, χωρίς ΦΠΑ, τα οποία αγοράστηκαν μέσα στην ίδια χρήση. Ως ακαθάριστα έσοδα θεωρείται το καθαρό προϊόν από την πώληση εμπορευμάτων ή από την παροχή υπηρεσιών, αφαιρουμένων των τυχόν εκπτώσεων που χορηγήθηκαν στους αγοραστές ή των εμπορευμάτων που τυχόν έχουν επιστραφεί σε σχέση με την αξία των επιστρεφόμενων. Όσον αφορά επιχειρήσεις που δεν έχουν βιβλία, ή τα βιβλία τους είναι ανεπαρκή, τα ακαθάριστα έσοδα θα προσδιοριστούν εξωλογιστικά με βάση τα στοιχεία που διαθέτει η Οικονομική Υπηρεσία καθώς και τις πληροφορίες που μπορεί να προσκομίσει η ίδια.

4.4 Φορολογία διαφόρων επιχειρηματικών δραστηριοτήτων

4.4.1 Φορολογική διαδικασία και επιχειρηματικό κέρδος

Φορολογική διαδικασία είναι η διαδικασία βεβαίωσης φόρου και περιλαμβάνει διάφορους κανόνες και συνιστώσες. Η προσωποποίηση του φορολογικού νόμου στην περίπτωση της φορολογικής μεταχείρισης του επιχειρηματικού κέρδους γίνεται μέσω της δήλωσης του υπόχρεου νομικού προσώπου, και προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη. Η τελευταία πράξη που θα ακολουθήσει θα είναι η είσπραξη του φόρου. Για να βεβαιωθεί όμως ο φόρος επί του κέρδους πρέπει αρχικά να βεβαιωθεί το επιχειρηματικό κέρδος, κάτι που είναι αρκετά δύσκολο και απαιτεί προσοχή. Τα οικονομικά αποτελέσματα και ο διαχειριστικός και φορολογικός έλεγχος υπογραμμίζουν δύο σημεία. Από τη μια την αυτοτέλεια των χρήσεων, και από την άλλη τα χρονικά όρια τα οποία λαμβάνει υπ' όψιν της η φορολογία.

4.4.2 Τεκμαρτός προσδιορισμός εισοδήματος

Εκτός από τις επιχειρήσεις που υποχρεούνται να τηρούν βιβλία και στοιχεία με βάση το άρθρο 4 των ΕΛΠ, υπάρχουν και επιχειρηματικές δραστηριότητες που εντάσσονται στον εξωλογιστικό προσδιορισμό του κέρδους, είτε γιατί δεν υποχρεούνται να τηρούν βιβλία, είτε γιατί δεν μπορούν να τηρήσουν βιβλία

ανώτερης τάξης. Αυτός ο προσδιορισμός γίνεται πολλαπλασιάζοντας την καθαρή αξία των αγορών με ένα μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους (Μ.Σ.Κ.Κ.), ανάλογα με την κατηγορία των επιχειρήσεων. Για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Α' κατηγορίας η αξία των αγορών προκύπτει από αυτά , ενώ για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία από τα τιμολόγια αγορών.

4.4.3 Φορολογική διάσταση των αποτιμήσεων

Ένα εξίσου σημαντικό θέμα είναι οι αποτιμήσεις και η φορολογική τους διάσταση . Η υπεραξία μιας επιχείρησης θεωρείται πως θα ισούται με τη διαφορά ανάμεσα στο ολικό τίμημα μιας αγοράς, και στη πραγματική αξία των διαφόρων επιμέρους περιουσιακών στοιχείων που βρίσκονται στο ενεργητικό της. Για την αποτίμηση και για τον υπολογισμό της υπεραξίας λαμβάνονται υπόψιν όλα τα άυλα στοιχεία της επιχείρησης και αποτιμούνται με μια μέθοδο αποδεκτή από τις φορολογικές αρχές.

4.4.4 Προσδιορισμός της φορολογίας των επιχειρήσεων βάσει των φορολογικών δηλώσεων

Η βεβαίωση του φόρου εισοδήματος γίνεται από τα υπόχρεα άτομα της δήλωσης, τα οποία υποχρεούνται να την υποβάλλουν. Υπάρχει, βέβαια και η δυνατότητα ανάκλησης της δήλωσης, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος μπορεί να αποδείξει κάτι διαφορετικό. Η ανάκληση γίνεται μέσα στο ίδιο οικονομικό έτος, αλλιώς μπορεί να μη γίνει δεκτή ή να υποβληθεί πρόστιμο στον φορολογούμενο. Η περαίωση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α των εμπορικών επιχειρήσεων και των ελευθέρων επαγγελματιών θεωρούνται ειλικρινείς και αποδεκτές αν σε αυτές δηλώνονται ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη, καθώς και τυχόν διαφορές εκρών στο Φ.Π.Α. Περαιώση μπορούν να υποβάλουν επιχειρήσεις που κατά τη φορολογική τους δήλωση έχουν ακαθάριστα έσοδα μέχρι 300.000 ευρώ για τις εμπορικές επιχειρήσεις παραγωγής προϊόντων, μέχρι 150.000 ευρώ για τις εμπορικές επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, και για τους ελεύθερους επαγγελματίες μέχρι 150.000 ευρώ.

Για τον υπολογισμό των ακαθαρίστων εσόδων , θα πρέπει να λαμβάνονται υπ'

όψιν το ποσό των ακαθαρίστων εσόδων όπως διαμορφώθηκε με τις λογιστικές διαφορές, το μικτό κέρδος που προέκυψε από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις, το απασχολούμενο προσωπικό, οι αγορές και οι πωλήσεις, το ύψος των επενδυμένων κεφαλαίων, το μέγεθος των ιδίων κεφαλαίων κίνησης, το ύψος των δανείων και πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής, διάθεσης και διαχείρισης και οποιαδήποτε άλλη επαγγελματική δαπάνη για τη λειτουργία της επιχείρησης. Οι ισχύουσες διατάξεις για τα ανακριβή και ανεπαρκή βιβλία καθορίζουν τα παρακάτω:

Για τα ανακριβή βιβλία

- Δεν γίνεται αποδεκτό το αποτέλεσμα που προκύπτει από τα βιβλία.
- Ο προσδιορισμός των καθαρών κερδών θα υπολογιστεί εξωλογιστικά, με βάση το συντελεστή καθαρού κέρδους που αντιστοιχεί στην εξεταζόμενη επιχείρηση.
- Προσαυξάνονται τα ακαθάριστα έσοδα ανάλογα με τις ανακρίβειες που διαπιστώθηκαν.
- Ο συντελεστής καθαρού κέρδους προσαυξάνεται κατά 50%.
- Η ίδια προσαύξηση γίνεται και για μη τήρηση βιβλίων ή για τήρηση βιβλίων κατώτερων από τα οριζόμενα .
- Η προσαύξηση φτάνει το 100%, αν η ανακρίβεια συνδέεται με έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων, ως και νόθευση αυτών .
- Η προσαύξηση του συντελεστή καθαρού κέρδους φτάνει το 100%, αν η ανακρίβεια συνδέεται με τη διάπραξη περισσοτέρων από μία παραβάσεις στην ίδια χρήση, και αυτές συνδέονται με τη μη έκδοση του προβλεπόμενου από τον Κ.Φ.Α.Σ. στοιχείου αξίας ή διακίνησης, αν η ανακρίβεια συνδέεται με τη μη διαφύλαξη ή τη μη επίδειξη στον τακτικό έλεγχο των προβλεπόμενων βιβλίων και στοιχείων, αν αποκρύπτεται φορολογητέα ύλη άνω του 5% εκείνης που δηλώθηκε ή αν αποδειχθεί ότι έχουν αλλοιωθεί της ταμειακής μηχανής ή όταν ο επιτηδευματίας δραστηριοποιείται στην αγορά και στις συναλλαγές κατά την άσκηση επιτηδεύματος, χωρίς την απαιτούμενη άδεια, μισό, δηλαδή στο 25% και στο 50% αντίστοιχα.

Για τα ανεπαρκή βιβλία

Σε περίπτωση που τα βιβλία αποδειχθούν ανεπαρκή, τα ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται όπως προκύπτουν από τα βιβλία, χωρίς προσαύξηση. Ανεπάρκεια βιβλίων θεωρείται:

- Η μη τήρηση και η μη διαφύλαξή τους.
- Η μη διαφύλαξη των συνοδευτικών στοιχείων και των παραστατικών ή η τήρηση και έκδοση των βιβλίων και στοιχείων με μη αποδεκτό τρόπο.
- Η λήψη εικονικών , ως προς τον αντισυμβαλλόμενο , φορολογικών στοιχείων ως και η εξόφληση τιμολογίων άνω των 500 ευρώ πλέον κατά τρόπο διαφορετικό από τον οριζόμενο.

4.5 Φορολογία Νομικών Προσώπων και Προσώπων επιχειρήσεων

4.5.1 Αντικείμενο του φόρου

Αντικείμενο του φόρου είναι οι ημεδαπές ΑΕ , ΕΠΕ ,ΙΚΕ εξαιρουμένων των Τραπεζών και των Ασφαλιστικών Εταιρειών. Οι εταιρείες αυτές φορολογούνται για το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος που προκύπτει στην ημεδαπή ή αλλοδαπή. Αφαιρώντας το φόρο εισοδήματος προκύπτει το διανεμόμενο κέρδος. Για τους Συνεταιρισμούς, ως αντικείμενο του φόρου θεωρείται το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος που προκύπτει στην ημεδαπή ή αλλοδαπή, πριν αφαιρεθεί οποιαδήποτε τυχόν έκπτωση. Για τα αλλοδαπά πρόσωπα ως αντικείμενο του φόρου ορίζεται το αποκτώμενο καθαρό εισόδημα ή κέρδος που έχει αποκτηθεί στην Ελλάδα. Για τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου (ΝΠΔΔ) ή Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου (ΝΠΙΔ), ως αντικείμενο του φόρου θεωρείται το καθαρό εισόδημα που προκύπτει από εκμίσθωση οικοδομών ή ακινήτων και από κινητές αξίες. Όσον αφορά τα αλλοδαπά μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ΝΠΔΔ ή ΝΠΙΔ, αντικείμενο του φόρου είναι το καθαρό εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα από οποιαδήποτε πηγή. Για τις ανώνυμες εταιρείες που απαλλάσσονται από το φόρο βάσει ειδικών διατάξεων, ως αντικείμενο φόρου λαμβάνεται το σύνολο από τα κεφαλαιοποιούμενα ή διανεμόμενα κέρδη και τον αντίστοιχο φόρο εισοδήματος.

4.5.2 Φορολογικές απαλλαγές Νομικών Προσώπων

Υπάρχουν κάποιες περιπτώσεις που τα νομικά πρόσωπα απαλλάσσονται του φόρου. Τέτοιες περιπτώσεις είναι τα νομικά πρόσωπα με κοινωφελή χαρακτήρα (νοσοκομεία , ιδρύματα), αλλά και με ανθρωπιστικό χαρακτήρα (ορφανοτροφεία, γηροκομεία). Επίσης δεν υπάρχει υποχρέωση καταβολής φόρου για εισοδήματα από οικοδομές και από εκμίσθωση γης του Αγίου Όρους, τα τεκμαρτά εισοδήματα από οικοδομές που ανήκουν σε εκπαιδευτικά ιδρύματα, τα τεκμαρτά εισοδήματα από ακίνητα που ανήκουν σε αναγνωρισμένα ξένα θρησκευτικά δόγματα και τα τεκμαρτά εισοδήματα από ακίνητα που ανήκουν σε ξένα κράτη και χρησιμοποιούνται για την εγκατάσταση των πρεσβειών και προξενείων τους.

4.5.3 Προσδιορισμός εισοδήματος Ν.Π. κερδοσκοπικού χαρακτήρα

Για να καθοριστεί το συνολικό καθαρό εισόδημα των Νομικών Προσώπων κερδοσκοπικού χαρακτήρα, λαμβάνονται υπ' όψη τα ακαθάριστα έσοδα, αφού αφαιρεθούν οι δαπάνες. Η χρονική περίοδος μέσα στην οποία μπορεί να δημιουργηθεί το συνολικό εισόδημα των νομικών προσώπων καθορίζεται ως η εταιρική χρήση ή το διαχειριστικό έτος για τα νομικά πρόσωπα που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας ή το ημερολογιακό έτος σε κάθε άλλη περίπτωση και η περίοδος μεταξύ του χρόνου που τέθηκαν σε εκκαθάριση και του χρόνου λήξης αυτής για τα νομικά πρόσωπα που βρίσκονται υπό εκκαθάριση. Ως ακαθάριστα έσοδα ορίζονται:

- Το τμήμα των πωλήσεων και των αμοιβών από παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν σε μια δεδομένη χρονική περίοδο.
- Το εισόδημα από οικοδομές, κινητές αξίες, συμμετοχή σε άλλες εμπορικές επιχειρήσεις, γεωργικές επιχειρήσεις κλπ. Από αυτά τα ακαθάριστα έσοδα αφαιρούνται οι δαπάνες απόκτησης του εισοδήματος οι οποίες αναγνωρίζονται ως εκπεστές.

Ιδιαιτερότητα εμφανίζουν οι ασφαλιστικές εταιρείες, λόγω των κινδύνων που αντιμετωπίζουν. Συγκεκριμένα από τα ακαθάριστα έσοδά τους, επιπροσθέτως, εκπίπτουν.

- Τα μαθηματικά αποθέματα των ασφαλειών ζωής
- Τα αποθεματικά προς κάλυψη των εν ισχύ κινδύνων
- Οι κρατήσεις για ζημιές που έχουν συμβεί
- Τα ποσά που καταβάλλουν σε άλλη ασφαλιστική εταιρεία , στην οποία μεταβιβάζεται το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων , λόγω ανάκλησης της άδειας της.

4.5.4 Εξωλογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος

Πολλές φορές το εισόδημα πρέπει να υπολογιστεί εξωλογιστικά. Τότε το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων υπολογίζεται πολλαπλασιάζοντας τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης με γενικούς συντελεστές καθαρού κέρδους, ανάλογα με τον κλάδο στον οποίο ανήκουν. Ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των καθαρών κερδών χωρίζεται σε δύο κατηγορίες. Είτε η επιχείρηση δεν μπορεί να προσκομίσει τα απαραίτητα από τα τηρούμενα ή μη βιβλία και στοιχεία, είτε τα βιβλία είναι ανεπαρκή. Και στις δύο περιπτώσεις ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των κερδών πραγματοποιείται για να ελεγχθεί η ανακρίβεια, η ανεπάρκεια και η εικονικότητα της υπό έλεγχο επιχείρησης.

Ανάλογα με το είδος της επιχείρησης, εφαρμόζεται συντελεστής καθαρού κέρδους στα ακαθάριστα έσοδα (Σ.Κ.Κ.), ώστε να διαχωριστούν τα ακαθάριστα έσοδα κατ' επάγγελμα και να εφαρμοστεί σ' αυτά ο συντελεστής κάθε επαγγέλματος. Ο ΣΚΚ εφαρμόζεται μόνο στα έσοδα από τις εμπορικές δραστηριότητες της επιχείρησης, και όχι σε όσα προέρχονται από άλλες πηγές, όπως είναι οι τόκοι, η υπερτίμηση του κεφαλαίου και τα ποσά που έχουν καταβληθεί αχρέωτα σε βάρος της επιχείρησης.

4.5.5 Τροποποιήσεις στην φορολογία Νομικών Προσώπων

Από το 2010 άλλαξε ο τρόπος φορολόγησης των νομικών προσώπων και τα κέρδη πλέον χωρίζονται σε διανεμόμενα και αδιανεμήτα, έτσι ώστε να υπάρχει διαφορετική φορολογική μεταχείριση. Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζονται οι

συντελεστές ανά κατηγορία κερδών.

<u>Διαχειριστικές χρήσεις</u>	<u>2010</u>	<u>2011</u>	<u>2012</u>	<u>2013</u>	<u>2014</u>
Αδιανεμήτα κέρδη	24%	23%	22%	21%	20%
Διανεμόμενα κέρδη			40%		

Πίνακας 5: Φορολογία κερδών νομικών προσώπων ανά διαχειριστική χρήση

Από το 2015 κι έπειτα τα κέρδη των νομικών προσώπων φορολογούνται με 29%, και των ελεύθερων επαγγελματιών φορολογούνται με συντελεστή 29%.

4.6 Φορολογία Ε.Π.Ε.

4.6.1 Αντικείμενο & υποκείμενο φόρου

Ως αντικείμενα φόρου σε μια Ε.Π.Ε. θεωρούνται τα καθαρά κέρδη της, τα οποία προσδιορίζονται λογιστικά με την αφαίρεση των δεδουλευμένων δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα. Δεδουλευμένες δαπάνες είναι αγορές α' & β' υλών, αμοιβές και έξοδα τρίτων, αμοιβές προσωπικού, φόροι τέλη, αποσβέσεις κλπ.

4.6.2 Τρόπος φορολόγησης των κερδών μιας Ε.Π.Ε.

Από τα προσδιορισμένα καθαρά κέρδη αφαιρούνται τα μερίσματα ή κέρδη από την συμμετοχή σε άλλες εταιρείες, έπειτα προστίθενται τα έξοδα που δεν αναγνωρίζονται φορολογικά και το τελικό ποσό φορολογείται με συντελεστή 26%.

4.6.3 Φορολόγηση κερδών τεχνικών Ε.Π.Ε.

Τα καθαρά κέρδη των ΕΠΕ που ασχολούνται με δημόσια και ιδιωτικά έργα, καθώς και των κοινοπραξιών στις οποίες συμμετέχουν οι τεχνικές Ε.Π.Ε., φορολογούνται σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις (έσοδα – έξοδα) και όχι με συντελεστές τεκμαρτού κέρδους, όπως συνήθιζε να ισχύει. Για τις ΕΠΕ που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών, τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται με ειδικό τρόπο.

4.6.4 Συμπληρωματικός φόρος

Στο εισόδημα από ακίνητα που αποκτούν κατά την διάρκεια λειτουργία τους οι ΕΠΕ, επιβάλλεται συμπληρωματικός φόρος 3%. Για τον υπολογισμό του πολλαπλασιάζεται ο συντελεστής 3% με το συνολικό ακαθάριστο εισόδημα από τα εν λόγω ακίνητα. Ο φόρος αυτός δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό του κύριου φόρου.

4.6.5 Αφαιρούμενα ποσά από τον κύριο φόρο

Αφού υπολογιστεί ο κύριος και ο συμπληρωματικός φόρος, αφαιρείται ο φόρος που έχει προκαταβληθεί ή παρακρατηθεί και ο φόρος που καταβλήθηκε σε άλλο κράτος, αν υπάρχει, ο οποίος όμως δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερος από το φόρο που υπολογίζεται στην Ελλάδα. Αν το ποσό του προκαταβαλλόμενου φόρου είναι μεγαλύτερο από τον υπολογιζόμενο φόρο, η διαφορά συμψηφίζεται στο υπόλοιπο ποσό που προκύπτει προς βεβαίωση. Ότι απομένει ως υπόλοιπο πιστωτικό επιστρέφεται.

4.6.6 Προκαταβολή φόρου επόμενης χρήσης

Κάθε φορά προκαταβάλλεται φόρος για το εισόδημα της επόμενης χρήσης, ο οποίος ανέρχεται στο 80% του καταβλητέου φόρου που αναλογεί στα συνολικά

καθαρά κέρδη της τρέχουσας χρήσης, συμπεριλαμβανομένου και του συμπληρωματικού φόρου ,αυτό ίσχυε μέχρι τα φορολογικά έτος 2015.Απο την 01/01/2016 ,και για το φορολογικό έτος αυτό και έπειτα ,η προκαταβολή είναι το 100% του ποσού του φόρου. Από το ποσό που προκύπτει, αφαιρούνται τα ποσά του φόρου που έχουν παρακρατηθεί.

4.6.7 Υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος Ε.Π.Ε.

Κάθε χρόνο οι Ε.Π.Ε. υποβάλουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.(μέσω του συστήματος taxisnet), τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, μέχρι τις 10 Μαΐου του επόμενου έτους.

4.7 Φορολογία Α.Ε.

4.7.1 Αντικείμενο και υποκείμενο φόρου

Αντικείμενο του φόρου για τις ημεδαπές ΑΕ 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, διαχωρίζονται τα συνολικά καθαρά κέρδη, ανάλογα με τα φορολογούμενα αλλά και τα αφορολόγητα έσοδα. Υποκείμενο του φόρου είναι οι ημεδαπές ΑΕ, ανεξάρτητα εάν είναι κερδοσκοπικού χαρακτήρα ή όχι .

4.7.2 Προσδιορισμός των καθαρών κερδών σε Α.Ε.

Τα καθαρά κέρδη των Α.Ε. προσδιορίζονται λογιστικά αφαιρώντας τις δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα του ισολογισμού. Τέτοιες δαπάνες είναι οι αγορές

α' και β' υλών, αμοιβές και έξοδα τρίτων, αμοιβές προσωπικού, φόροι, τέλη, αποσβέσεις κλπ. Έπειτα παρακρατείται φόρος 25% και στη συνέχεια αφαιρούνται και δαπάνες όπως τα ποσά που καταβάλλει η ημεδαπή ΑΕ στους κατόχους των δικών της προνομιούχων τίτλων, για την εξαγορά τους, οι τόκοι που καταβάλλει η ημεδαπή ΑΕ 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 και οι διάφορες παροχές σε χρήμα και είδος. Για τις ασφαλιστικές Α.Ε., οι δαπάνες που εκπίπτουν είναι τα μαθηματικά αποθέματα των ασφαλειών ζωής, τα αποθεματικά για την κάλυψη κινδύνων και οι κρατήσεις για ζημιές που έχουν συμβεί και καθορίζονται βάσει πραγματογνωμοσύνης.

4.7.3 Τρόπος φορολόγησης των κερδών μιας Α.Ε.

Τα συνολικά πραγματικά κέρδη μιας Ανώνυμης Εταιρείας προκύπτουν από τον ισολογισμό της . Από τα κέρδη αυτά αφαιρείται τυχόν ζημιά προηγούμενου έτους, ή σε ειδικές περιπτώσεις των προηγούμενων 5 ετών και μερίσματα από συμμετοχή σε άλλες εταιρείες. Στη συνέχεια, προστίθενται τα έξοδα που υπόκεινται σε εκπτώσεις και αφαιρούνται τυχόν αποθεματικά διαφόρων αναπτυξιακών νόμων. Το υπόλοιπο που απομένει φορολογείται με 26%. Στον πίνακα που ακολουθεί απεικονίζονται οι συντελεστές φορολόγησης μιας ΑΕ από το 2005 έως και σήμερα.

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
2007	32%
2008	29%
2009	25%
2010	25%
2011	24%
2012	20%

2013	26%
2014	26%
2015	26%
2016	29%

Πίνακας 6: Συντελεστής φορολόγησης Α.Ε.

Έπειτα, από τα κέρδη που απομένουν με την αφαίρεση του φόρου, κρατείται στην εταιρία ένα ποσό ως τακτικό αποθεματικό και το υπόλοιπο διανέμεται. Τα κέρδη αυτά ονομάζονται κέρδη από κινητές αξίες και δεν παρακρατείται φόρος. Στις ημεδαπές ΑΕ, οι οποίες βάσει διαφόρων διατάξεων απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος, τα διανεμόμενα κέρδη τους φορολογούνται με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου εισοδήματος.

4.7.4 Φορολόγηση κερδών τεχνικών επιχειρήσεων Α.Ε.

Τα καθαρά κέρδη των Α.Ε. που ασχολούνται με δημόσια και ιδιωτικά έργα, καθώς και των κοινοπραξιών στις οποίες συμμετέχουν οι τεχνικές ΑΕ, φορολογούνται σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις (έσοδα – έξοδα) και όχι με συντελεστές τεκμαρτού κέρδους, όπως συνήθιζε να ισχύει. Για τις Α.Ε. που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών, τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται με ειδικό τρόπο.

4.7.5 Προστιθέμενα ποσά στον κύριο φόρο

- Τέλη χαρτοσήμου και Ο.Γ.Α. χαρτοσήμου 3,60% στα ενοίκια.
- Προκαταβολή φόρου για την επόμενη χρήση.

4.7.6 Αφαιρούμενα ποσά από τον κύριο φόρο

- Ο παρακρατούμενος φόρος.
- 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.

4.7.7 Υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ΑΕ

Κάθε χρόνο οι Α.Ε. υποβάλουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.(μέσω συστήματος taxisnet), τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, μέχρι τις 10 Μαΐου του επόμενου έτους.

4.8 Φορολόγηση προσωπικών εταιρειών (Ο.Ε., Ε.Ε. . Κοινωνίες κλπ)

4.8.1 Υποκείμενο του φόρου

Από το 1992 κι έπειτα, η φορολόγηση γίνεται στο όνομα των εταιρειών, και οι εταίροι παίρνουν τα αναλογούντα κέρδη από το υπόλοιπο των κερδών που απομένει.

4.8.2 Συντελεστής υπολογίσιμου φόρου

Τα κέρδη των προσωπικών εταιριών φορολογούνται με συντελεστή 29% για κέρδη έως 50.000,00 ευρώ και με συντελεστή 33% για κέρδη πάνω από 50.000,00 από το οικονομικό έτος 2014 και μετά. Ο συντελεστής εφαρμόζεται στα καθαρά κέρδη που απομένουν, αφαιρώντας τα κέρδη που απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς και τα κέρδη που προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών ανώνυμων εταιρειών ή συνεταιρισμών ή κερδών αμοιβαίων κεφαλαίων ή κερδών από μερίδια εταιρείας περιορισμένης ευθύνης ή από τη συμμετοχή σε υπόχρεους.

4.8.3 Επιχειρηματική αμοιβή

Αφού γίνει φορολόγηση, αφαιρείται από το καθαρό ποσό κερδών η επιχειρηματική αμοιβή για το πολύ τρεις ομόρρυθμους εταίρους, οι οποίοι κατέχουν τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής στην εταιρία. Η επιχειρηματική αμοιβή υπολογίζεται εφαρμόζοντας στο ποσοστό συμμετοχής κάθε δικαιούχου εταίρου στο 50% των δηλωθέντων κερδών της εταιρείας.

4.8.4 Μεταφορά ζημιάς χρήσεως για συμψηφισμό με κέρδη επόμενων χρήσεων

Σε περίπτωση που η ομόρρυθμη ή ετερόρρυθμη εταιρεία είναι οι ίδιες υποκείμενα φορολογίας, η ζημιά που τυχόν προκύπτει από τη δραστηριότητά τους, μεταφέρεται για συμψηφισμό στα κέρδη των επόμενων ετών από τις ίδιες τις εταιρείες, και όχι από τους εταίρους.

4.8.5 Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος Ο.Ε. και Ε.Ε.

Ο φόρος εισοδήματος της ομόρρυθμης και ετερόρρυθμης εταιρείας προκύπτει πολλαπλασιάζοντας τα κέρδη με το συντελεστή φορολογίας 26% ή 33% ανάλογα με το ύψος των κερδών, από το 2013 και μετά. Αν στο συνολικό εισόδημα περιλαμβάνεται και εισόδημα από ακίνητα προκύπτει συμπληρωματικός φόρος 3%, ο οποίος δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερος από το ποσό του φόρου που αναλογεί στο συνολικό εισόδημα του υπόχρεου. Στη συνέχεια εκπίπτουν ο προκαταβλημένος ή παρακρατούμενος φόρος και ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή.

4.8.6 Χρόνος υποβολής της δήλωσης εισοδήματος ΟΕ , ΕΕ , Κοινοπραξιών

Οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες καθώς και οι κοινοπραξίες υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος:

- Μέχρι την 1η Απριλίου του οικείου οικονομικού έτους, αν η εταιρεία ή η κοινοπραξία ή η κοινωνία δεν τηρεί βιβλία ή τηρεί βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας.
- Μέχρι τις 15 Απριλίου του οικείου οικονομικού έτους αν η εταιρεία ασχολείται με την αντιπροσώπευση ή πρακτόρευση ασφαλιστικών εταιρειών, ή τη μεσιτεία ασφαλειών, καθώς και την πρακτόρευση ή αντιπροσώπευση τραπεζών. Επίσης αν αυτή συμμετέχει σε εταιρεία ή κοινοπραξία που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας και αν η διαχειριστική περίοδος λήγει μέσα στους μήνες Νοέμβριο ή Δεκέμβριο του προηγούμενου ημερολογιακού έτους .
- Αν η διαχειριστική περίοδος είναι υπερδωδεκάμηνη, υποβάλλονται δύο δηλώσεις, μια για τη δωδεκάμηνη περίοδο και μια για τη μικρότερη περίοδο, μέσα στην προθεσμία που ορίζεται για τη δήλωση της δωδεκάμηνης περιόδου. Στην περίπτωση αυτή η κατανομή των αποτελεσμάτων γίνεται με βάση τα ακαθάριστα έσοδα κάθε μίας περιόδου .
- Μέσα σε τρεισήμισι (3,5) μήνες από την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου, αν η εταιρεία ή η κοινοπραξία ή η κοινωνία τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας.

4.8.7 Τροποποιήσεις στην φορολογία προσωπικών επιχειρήσεων

Από το 2010 κι έπειτα το καθαρό εισόδημα των προσωπικών επιχειρήσεων φορολογείται με 25%. Από το 2013 οι προσωπικές εταιρείες φορολογούνται για εισοδήματα έως 50.000,00 ευρώ με συντελεστή 26% και για εισοδήματα πάνω από 50.000,00 ευρώ με συντελεστή 33%. Το καθαρό εισόδημα φορολογείται, μετά την αφαίρεση των κερδών τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς και των κερδών που προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών ΑΕ ή συνεταιρισμών και των κερδών από μερίδια σε ημεδαπές ΕΠΕ ,ή από την συμμετοχή σε λοιπές επιχειρήσεις

4.8.8 Βασικότερες αλλαγές στην φορολογία νομικών προσώπων τα τελευταία έτη

Την τελευταία πενταετία έχουν γίνει πολλές αλλαγές στη φορολογία νομικών προσώπων, με σημαντικότερες τις παρακάτω:

- Το 2010 αυξήθηκαν οι συντελεστές φορολογίας νομικών προσώπων και προσωπικών εταιριών, ενώ το 2013 καθιερώθηκε νέα κλίμακα φορολογίας με νέες αυξήσεις.
- Από το 2010 φορολογούνται και τα διανεμόμενα κέρδη μιας εταιρείας.
- Από το 2011 υπάρχει και ο φόρος επιτηδεύματος που καθορίζεται κάθε έτος.
- Το 2010 ο φόρος ήταν 300 ευρώ για κάθε επαγγελματική δραστηριότητα, ενώ από το 2013 κι έπειτα είναι 1000 ευρώ για επιχειρήσεις και 650 ευρώ για ελεύθερους επαγγελματίες.
- Από το 2014 καταργήθηκε η περαίωση που ίσχυε μέχρι τότε για ελεύθερους επαγγελματίες και επιχειρήσεις.
- Από το 2013 τα αποθεματικά τεχνικών επιχειρήσεων φορολογούνται για το 2013 με συντελεστή 15% και για το 2014 με συντελεστή 19% .
- Από το 2010 η φορολογική αναμόρφωση δαπανών που δεν εκπίπτουν είναι υποχρεωτική και τα κριτήρια για μη παραγωγικές δαπάνες πολύ αυστηρά.
- Καθιερώθηκε η υποβολή και τεκμηρίωση φακέλου ενδομικρών συναλλαγών για εταιρείες που είτε συμμετέχουν ή μία στην άλλη – είτε έχουν κοινή διοίκηση, και τα στοιχεία ελέγχονται από Ορκωτό Λογιστή.
- Νέος συντελεστής φόρου στις Ο.Ε. και Ε.Ε. που τηρούν απλογραφικά βιβλία σε 29% και προκαταβολή φόρου 100%.
- Για τις προσωπικές εταιρείες που τηρούν απλογραφικά βιβλία για τα πρώτα 50.000 καθαρά κέρδη ο φόρος είναι 26% ενώ για τα κέρδη άνω των 50.000 ο φόρος είναι 33% βάση του Ν.4387/2016.

4.9 Συμπεράσματα

Όλες αυτές οι αλλαγές της φορολογίας έχουν επιφέρει αρκετές συνέπειες, θετικές και αρνητικές.

Αρνητικές συνέπειες:

- Ραγδαία πτώση του Διεθνές εμπορίου αγαθών.
- Αρνητική εξέλιξη του εμπορίου υπηρεσιών.
- Πτώση του Ακαθάριστου Εγχώριου Προϊόντος.
- Αρνητικό κλίμα σε τομείς, όπως η ναυτιλία και ο τουρισμός που είναι τα «ισχυρά χαρτιά» της Ελλάδας.
- Μείωση της ζήτησης χρηματοδότησης και πιστώσεων για επενδύσεις και εμπόριο.
- Πτώση εισροών συναλλάγματος από εξαγωγές και ξένες επενδύσεις.
- Ανικανότητα δανεισμού των επιχειρήσεων με φθηνό χρήμα.
- Δυσχέρεια προοπτικών ανάπτυξης.
- Μείωση κατανάλωσης.
- Το κλείσιμο πάρα πολλών επιχειρήσεων.
- Μεγάλη αύξηση της ανεργίας.
- Μεγάλη πτώση του βιοτικού επιπέδου.
- Αύξηση μετανάστευσης.
- Έλλειψη κοινωνικής πρόνοιας και περίθαλψης.
- Παρακμή της παιδείας – έρευνας και γενικά των επιστημών.

Θετικές συνέπειες

- ✓ Μείωση της υπερκατανάλωσης που υπήρχε τα προηγούμενα έτη.
- ✓ Ανάπτυξη αξιών όπως η επικοινωνία, η φιλία και η αγάπη για τον συνάνθρωπο.
- ✓ Οι αλλαγές στο φορολογικό σύστημα έφεραν δικαιότερη φορολόγηση για πολλούς φορολογούμενους, με βάση τα τεκμήρια και όχι τα δηλωθέντα εισοδήματα.

Είναι προφανές πως οι αρνητικές συνέπειες είναι πολύ περισσότερες και σοβαρότερες από τις θετικές.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΜΕΛΕΤΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

5.1 Ο φορολογικός έλεγχος

Ο φορολογικός έλεγχος γίνεται για να διαπιστωθεί αν τα φορολογικά στοιχεία που έχουν δηλωθεί έχουν προκύψει βάσει κριτηρίων (Καραμάνης, 2008). Γίνεται δηλαδή συλλογή και επεξεργασία των δεδομένων του προς έλεγχο οργανισμού, αναλύονται με βάση κάποιες αρχές και κοινοποιούνται στους ενδιαφερόμενους (Messier et al., 2008). Στις μέρες μας οι έλεγχοι ολοένα και αυξάνονται, όπως και οι ελεγκτές αντίστοιχα (Power, 1997).

Οι έλεγχοι χωρίζονται σε δύο κατηγορίες: Τους εσωτερικούς, που είναι «μία ανεξάρτητη, αντικειμενική, ασφαλής και συμβουλευτική δραστηριότητα σχεδιασμένη να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες του οργανισμού. Βοηθάει ένα οργανισμό να επιτύχει τους αντικειμενικούς σκοπούς του προσφέροντας μία συστηματική επιστημονική προσέγγιση για την αποτίμηση και βελτίωση της αποτελεσματικότητας, της διαχείρισης κινδύνων και των διαδικασιών διοίκησης» (Institute of Internal Auditors-I.I.A.) και τους εξωτερικούς που ορίζονται ως έλεγχοι που διεξάγονται από ένα ανεξάρτητο, ως προς την ελεγχόμενη οικονομική οντότητα, πρόσωπο. Αυτό πρακτικά σημαίνει ότι ο ελεγκτής δεν έχει καμία σχέση με τον ελεγχόμενο και λειτουργεί ανεξάρτητα (Καραμάνης, 2008).

Τα ελεγκτικά πρότυπα μέχρι το 2002 τα καθόριζαν οι οργανώσεις των ελεγκτών και διέφεραν από χώρα σε χώρα. Από τότε και στο εξής, θεσπίστηκαν Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (Δ.Ε.Π.) που ισχύουν σε όλο τον κόσμο και υπάρχει η Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών (Δ.Ο.Λ.) στην οποία συμμετέχουν εκπρόσωποι επαγγελματιών οργανώσεων από 129 χώρες με έχει την υποστήριξη και των μεγάλων διεθνών εταιριών (Big Four). Σκοπός της είναι να θεσπίσει διεθνή ελεγκτικά πρότυπα και κανόνες που θα γίνουν σταδιακά αποδεκτά από της ρυθμιστικές αρχές των εθνικών κυβερνήσεων (I.F.A.C., 2012).

Στην Ελλάδα η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.)

είναι η εποπτική αρχή του ελεγκτικού επαγγέλματος. Η Ε.Λ.Τ.Ε. εποπτεύει τα ελεγκτικά πρότυπα, ασκεί την επαγγελματική εποπτεία του επαγγέλματος του νόμιμου ελεγκτή και εισηγείται τη θέσπιση των Λογιστικών Προτύπων της χώρας (Ε.Λ.Τ.Ε., 2012).

Ο φορολογικός έλεγχος λειτουργεί σαν «απειλή», ώστε ο φορολογούμενος να συμμορφώνεται εθελοντικά και αποτρέπει τη μη συμμόρφωση στους νόμους (Yongzhi, 2011). Για να ισχύσει κάτι τέτοιο, οι φορολογούμενοι πρέπει να έχουν την πεποίθηση πως μπορεί να ελεγχθούν, γι' αυτό η επιλογή δείγματος για έλεγχο σε πολλές χώρες γίνεται τυχαία (Ο.Ε.Κ.Δ.ε, 2004).

Προληπτικός Έλεγχος

Ο προληπτικός φορολογικός έλεγχος έχει σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής του κώδικα βιβλίων και στοιχείων και τη διαπίστωση εκπλήρωσης των ληξιπρόθεσμων φορολογικών τους υποχρεώσεων ,ως προς το ΦΠΑ ,το Φόρο Μισθωτών Υπηρεσιών και τους λοιπούς παρακρατούμενους φόρους.

Ο προληπτικός έλεγχος διενεργείται εκτός της επιχείρησης με σκοπό να σκοπό τη διαπίστωση αν η διακίνηση γίνεται με τα προβλεπόμενα στοιχεία και εντός της επιχείρησης με σκοπό την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Νόμου με βάση τα ΕΛΠ που εφαρμόζονται τα τελευταία δυο χρόνια.

Στη χώρα μας πριν το 2010, το πιο σημαντικό κριτήριο επιλογής των υποθέσεων προς έλεγχο ήταν ένας σύντομος προέλεγχος της δήλωσης φόρου εισοδήματος από τον αρμόδιο ελεγκτή εφοριακό, για να διαπιστωθεί αν υπήρχαν τα απαραίτητα κριτήρια (Λιόλιος, 2003). Από το 2011 κι έπειτα, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1072/2011, «Ο έλεγχος διενεργείται κατά προτεραιότητα στις εξής υποθέσεις:

1. Όταν υπάρχουν ουσιαστικές παραβάσεις του ΚΒΣ ή δελτία πληροφοριών ή άλλα στοιχεία για φοροδιαφυγή.
2. Όταν δεν υποβλήθηκαν δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ ή άλλων φορολογικών αντικειμένων.
3. Όταν υφίστανται μεγάλα πιστωτικά υπόλοιπα ΦΠΑ που δεν δικαιολογούνται από το αντικείμενο δραστηριότητας της επιχείρησης.
4. Όταν υπάρχουν κατασχεθέντα βιβλία και στοιχεία ή φορολογικές ταμειακές μηχανές ή φορολογικοί μηχανισμοί.
5. Σε περιπτώσεις απώλειας βιβλίων και στοιχείων.

6. Όταν επί επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών που δεν διαθέτουν αξιολογικά αποθέματα ή επί ελεύθερων επαγγελματιών δηλώθηκαν μεγάλα ποσά δαπανών.
7. Όταν τα καθαρά κέρδη δεν προσδιορίστηκαν κατά τις κείμενες διατάξεις ή δεν εφαρμόστηκε ο προβλεπόμενος συντελεστής καθαρών κερδών, εφόσον προβλέπεται ο εξωλογιστικός προσδιορισμός τους.
8. Όταν υπάρχει αδικαιολόγητη διαφορά μεταξύ στοιχείων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και δηλώσεων ΦΠΑ.
9. Όταν τα δηλούμενα ακαθάριστα έσοδα δεν βρίσκονται σε συμφωνία με τα λοιπά οικονομικά μεγέθη, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 4 της παρούσας απόφασης.
10. Σε περιπτώσεις επιχειρήσεων που από τις υποβληθείσες δηλώσεις προκύπτει χαμηλός συντελεστής μικτού και καθαρού κέρδους.
11. Όταν έγινε χρήση αναπτυξιακών νόμων.
12. Υποθέσεις επιτηδευματιών φυσικών προσώπων τα οποία, με βάση τα στοιχεία του περιουσιολογίου έτους 2008, υπόκεινται σε φορολόγηση για την ακίνητη περιουσία (Κεφάλαιο Δ' του Ν.3842/2010 – ΦΕΚ 58/Α')
13. Υποθέσεις για τις οποίες δεν έγινε αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος της παρ. 1 του άρθρου 9 του Ν.3888/2010.
14. Υποθέσεις οι οποίες υπήχθησαν στις διατάξεις των άρθρων 13-17 του Ν.3296/2004 και περιλαμβάνονται στις επιλεγθείσες προς έλεγχο δηλώσεις, σύμφωνα με τις ΑΥΟΟ 1105941/1845/ΔΕ-Α/ΠΟΛ.1130/6.11.2007 (ΦΕΚ 2217/Β'/19.11.2007) και 1028045/1232/ΔΕ-Α/ΠΟΛ.1035/11.3.2009 (ΦΕΚ 503/Β'/19.3.2009) και δεν υπήχθησαν στις διατάξεις των άρθρων 1-13 του Ν.3888/2010 και για τις οποίες κατά την ημερομηνία δημοσίευσης της παρούσας απόφασης δεν είχε αρχίσει ο έλεγχος ή είχε αρχίσει και δεν είχε περατωθεί, καθώς επίσης και υποθέσεις οι οποίες υπήχθησαν στις ως άνω διατάξεις του Ν.3296/2004 χωρίς να πληρούνται οι προβλεπόμενοι όροι και προϋποθέσεις υπαγωγής στις διατάξεις αυτές.
15. Σε δηλώσεις με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα εισοδήματα από κάθε κατηγορία.
Η επιλογή των προς έλεγχο υποθέσεων ενεργείται με ευθύνη των προϊσταμένων των ελεγκτικών υπηρεσιών. Ποσοστό 10% έως 20% των επιλεγόμενων για έλεγχο υποθέσεων επιλέγεται από τυχαίο δείγμα χωρίς να συντρέχουν τα κριτήρια της παρ. 1.».

5.2 Περιπτώσεις φορολογικού ελέγχου

Παρακάτω θα αναλυθούν μερικές περιπτώσεις φορολογικού ελέγχου .

5.2.1 Περίπτωση ΙΚΑ

Ο δημόσιος τομέας βρίσκεται κάτω από διαχείριση και διοίκηση που πολλές φορές αμφισβητούνται. Ένα τέτοιο παράδειγμα αποτελεί η παρακάτω περίπτωση ελέγχου σε υποκατάστημα του Ι.Κ.Α. Μέσα σε αυτό το παράρτημα του Ι.Κ.Α. υπήρχαν κλεμμένα μπλοκ συνταγογράφησης ορθοπεδικών υλικών, πλαστές σφραγίδες γνωστών ορθοπεδικών συμβεβλημένων με το ΙΚΑ της περιοχής, πλαστογραφημένες συνταγές για αγορά υλικών με μεγάλο κόστος, όπως αμαξίδια και ειδικοί νάρθηκες, που πήγαιναν σε κατάστημα ορθοπεδικών ειδών της περιοχής.

Το 2009 άρχισε η έρευνα σε αυτό το υποκατάστημα και αποκαλύφθηκε πως περίπου 100 άτομα, ασφαλισμένοι του Ι.Κ.Α., είχαν αγοράσει τέτοιου είδους υλικά, χωρίς να τα έχουν πραγματικά ανάγκη. Τα στοιχεία του έρευνας έχουν παραδοθεί στο Διοίκηση του Ι.Κ.Α., χωρίς όμως να έχει βγει ακόμα σχετική απόφαση. Αξίζει να σημειωθεί πως αυτές οι πλαστογραφημένες συνταγές, μόνο για το 2008, επιβάρυναν το ΙΚΑ με τουλάχιστον 300.000 €, ενώ η απάτη αποκαλύφθηκε μετά από σειρά συνταγών που έφταναν τα 3.000 € έκαστη. Με την έναρξη της έρευνας, οι γιατροί των οποίων είχαν πλαστογραφηθεί οι σφραγίδες έσπευσαν να ζητήσουν εξηγήσεις από τον ιδιοκτήτη του καταστήματος με τα ορθοπεδικά είδη και ο ίδιος παραδέχθηκε την ενοχή του. Όλη αυτή η «επιχείρηση» είχε στηθεί κλέβοντας αρχικά τα μπλοκ συνταγογράφησης και πλαστογραφώντας έπειτα της σφραγίδες. Αυτή η περίπτωση είναι η μεγαλύτερη υπόθεση στο ΙΚΑ της περιοχής και πολλοί ειδήμονες θεωρούν πως η συνολική οικονομική ζημιά για το ΙΚΑ θα φτάσει ίσως και πάνω από 1.500.000 €, για διάστημα πέντε ετών.

Αυτή η περίπτωση απάτης είναι χαρακτηριστικό παράδειγμα έλλειψης ικανού εσωτερικού ελέγχου, κάτι που μπορεί να οδηγήσει σε τεράστια οικονομική ζημιά. Ο εσωτερικός έλεγχος είναι απαραίτητος και σε κάθε περίπτωση να λειτουργεί σωστά,

ώστε να προλαμβάνονται κάθε είδους απάτες από τις οποίες συνήθως ωφελούνται και υπάλληλοι του κάθε οργανισμού.

5.2.2 Περιπτώσεις Υπουργείου Οικονομικών

Το υπουργείο Οικονομικών είναι ένας ακόμα χώρος που «ενδείκνυται» για απάτες. Τέτοιες περιπτώσεις αναφέρονται παρακάτω.

5.2.2.1 Υπόθεση επιστροφών Φ.Π.Α.

Επιθεωρήτρια ΔΟΥ, το 2001, ελέγχοντας δειγματοληπτικά επιστροφές Φ.Π.Α., ανακάλυψε πως κάποιες επιχειρήσεις είχαν λάβει επιδοτήσεις και επιστροφές Φ.Π.Α. προσκομίζοντας πλαστά τιμολόγια. Έπειτα από αλληπάλληλους ελέγχους, επιβλήθηκαν πρόστιμα και ορίστηκε η πληρωμή φόρων, ενώ διώχθηκαν ποινικά οι εμπλεκόμενοι υπάλληλοι, καθώς επέστρεφαν Φ.Π.Α. χωρίς να κάνουν τους απαραίτητους ελέγχους. Η υπόθεση αυτή δεν έχει κλείσει ακόμα, καθώς βρίσκονται σε εξέλιξη ποινικές και πειθαρχικές διαδικασίες.

5.2.2.2 Υπόθεση χορήγησης Α.Φ.Μ. σε αλλοδαπούς με πλαστές βεβαιώσεις

Στα πλαίσια ερευνών στις ΔΟΥ όλης της χώρας, αποκαλύφθηκαν εκδόσεις Α.Φ.Μ. σε αλλοδαπούς οι οποίες είχαν ημερομηνία έκδοσης πιο πριν από τη δήλωση έναρξης εργασιών τους. Αυτή η περίπτωση δεν οδήγησε σε πειθαρχικές διαδικασίες, εκτός αν υπήρχαν πλαστογραφημένα έγγραφα, όμως ήταν η αφορμή για προσθήκη ελέγχου στο σύστημα TAXIS για να μην υπάρξουν ξανά αντίστοιχες περιπτώσεις.

5.2.2.3 Υπόθεση χρηματισμού υπαλλήλου

Πολλές είναι οι περιπτώσεις χρηματισμού υπαλλήλων στις ΔΟΥ. Μια τέτοια περίπτωση έλαβε χώρα και σε μία ΔΟΥ, όπου φορολογούμενος θέλησε να πραγματοποιήσει μια εργασία και η υπάλληλος ζήτησε αμοιβή για τον εαυτό της και για τον Επόπτη Ελέγχου. Ο φορολογούμενος απευθύνθηκε σε τηλεοπτικό σταθμό και με τις κατάλληλες ενέργειες η συναλλαγή βιντεοσκοπήθηκε και προβλήθηκε στην τηλεόραση. Έπειτα από αυτό διεξήχθη έρευνα- Ε.Δ.Ε. από τον επιθεωρητή της ΔΟΥ και οι δύο υπάλληλοι οδηγήθηκαν σε πειθαρχική διαδικασία.

5.2.2.4 Υπόθεση υπεξαίρεσης Διαχειριστή Δ.Ο.Υ.

Λίγα χρόνια πριν, το 1998, έγινε έρευνα σε ΔΟΥ της πρωτεύουσας. Έπειτα από αποδεικτικά έγγραφα του Επιτρόπου του Ελεγκτικού Συνεδρίου και του Προϊσταμένου για μη υποβολή παραστατικών στοιχείων της διαχείρισης Ενσήμων και Υλικού. Αποκαλύφθηκε τότε υπεξαίρεση 1.051.499,64 € από τον Διαχειριστή του τμήματος και κλήθηκε να τα καταβάλει.

5.2.3 Περίπτωση ελέγχου κέντρου διασκέδασης

Πραγματικά περιστατικά – διαπιστώσεις ελέγχου

Γενικά στοιχεία:

Η επιχείρηση στην οποία πραγματοποιήθηκε έλεγχος έχει σαν αντικείμενο εργασιών «παροχή γευμάτων από κέντρο διασκέδασης – κοσμική ταβέρνα» και συγκεκριμένα ασχολείται με την οργάνωση και διεξαγωγή κοινωνικών εκδηλώσεων (γάμους βαφτίσεις κλπ), όπως προκύπτει από τη δήλωση μεταβολής έναρξης δραστηριότητας και από τα κατατεθειμένα στη Δ.Ο.Υ. συμφωνητικά.

Στα ιδιωτικά συμφωνητικά που η παραπάνω επιχείρηση έχει καταθέσει στην Δ.Ο.Υ. πριν από την τέλεση κάθε κοινωνικής εκδήλωσης αναφέρει ότι: «μισθώνει

την αίθουσα του κέντρου διασκέδασης» και ότι «η διακίνηση και προμήθεια ποτών, φαγητών και των διαφόρων εδεσμάτων θα γίνει από τον δεύτερο συμβαλλόμενο, ο οποίος είναι υπεύθυνος για τυχόν φθορές που θα προκληθούν στους χώρους της εκδήλωσης κατά την διάρκειά της ή με αφορμή αυτής». Με αυτό τον τρόπο εμφανίζονται έσοδα μόνο από τη μίσθωση του χώρου, ενώ δεν εμφανίζονται έσοδα από τη δραστηριότητα της έναρξης «παροχή γευμάτων από κέντρο διασκέδασης». Σύμφωνα όμως με το άρθρο 4 Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) η ελεγχόμενη επιχείρηση έχει την υποχρέωση τήρησης βιβλίων και έκδοσης Α.Λ.Π. και δε μπορεί η αίθουσα να μισθώνεται επαναλαμβανόμενα σε διαφορετικούς πελάτες.

Από την διασταύρωση των προσκομισθέντων Βιβλίων – Στοιχείων (από την ελεγχόμενη επιχείρηση και τη Δ.Ο.Υ.) και των ανεπίσημων στοιχείων (Αποδείξεις Είσπραξης) με τις εκδοθείσες Α.Π.Υ., Τ.Π.Υ., Α.Λ.Π., Τιμ.-Δ.Α. και Δελτία Ποσοτικής Παραλαβής διαπιστώσαμε τα παρακάτω:

Χρήση 2010

- Μη έκδοση τριάντα τριών (33) Α.Λ.Π. σε αντίστοιχους πελάτες για τους οποίους ενώ είχαν εκδοθεί οι κατωτέρω Α.Π.Υ. (σε μία περίπτωση δεν έχει εκδοθεί ούτε Α.Π.Υ. α/α 33) και Τ.Π.Υ. βάσει συμφωνητικού για τη μίσθωση χώρου δεν εκδόθηκαν οι Α.Λ.Π. για τη διάθεση φαγητών και ποτών με το συνολικό συμφωνηθέν τίμημα της εκδήλωσης. Η αξία της μη εκδοθείσας Α.Λ.Π. είναι διαφορετική για κάθε πελάτη και εξαρτάται από το επιλεγέν μενού και το πλήθος των καλεσμένων γι' αυτό και δεν μπορεί να προσδιορισθεί.
- Μη υποβολή συμφωνητικού για την κοινωνική εκδήλωση που πραγματοποιήθηκε στην ελεγχόμενη επιχείρηση.
- Μη καταχώρηση στη Μηνιαία Κατάσταση Βιβλίου Εσόδων - Εξόδων ενός Τ.Π.Υ., αξίας 800,00 €.

Χρήση 2011

- Μη έκδοση σαράντα (40) Α.Λ.Π. σε αντίστοιχους πελάτες για τους οποίους

ενώ είχαν εκδοθεί οι κατωτέρω Α.Π.Υ. και Τ.Π.Υ. βάσει συμφωνητικού για τη μίσθωση χώρου δεν εκδόθηκαν οι Α.Λ.Π. για τη διάθεση φαγητών και ποτών με το συνολικό συμφωνηθέν τίμημα της εκδήλωσης. Η αξία της μη εκδοθείσας Α.Λ.Π. είναι διαφορετική για κάθε πελάτη και εξαρτάται από το επιλεγέν μενού και το πλήθος των καλεσμένων γι' αυτό και δεν μπορεί να προσδιορισθεί.

- Μη έκδοση Α.Λ.Π. όπως προκύπτει από την Απόδειξη Είσπραξης αξίας 2.000,00 € για γάμο που έγινε στην ελεγχόμενη επιχείρηση.
- Μη υποβολή δύο συμφωνητικών για κοινωνικές εκδηλώσεις που έγιναν σύμφωνα με τα Δελτία Ποσοτικής Παραλαβής.

Χρήση 2012

- Μη έκδοση δεκατριών (13) Α.Λ.Π. (σε επτά περιπτώσεις δεν έχει εκδοθεί ούτε Α.Π.Υ. α/α 7 έως 13) σε αντίστοιχους πελάτες για τους οποίους ενώ είχαν εκδοθεί οι κατωτέρω Α.Π.Υ. βάσει συμφωνητικού για τη μίσθωση χώρου δεν εκδόθηκαν οι Α.Λ.Π. για τη διάθεση φαγητών και ποτών με το συνολικό συμφωνηθέν τίμημα της εκδήλωσης. Η αξία της μη εκδοθείσας Α.Λ.Π. είναι διαφορετική για κάθε πελάτη και εξαρτάται από το επιλεγέν μενού και το πλήθος των καλεσμένων γι' αυτό και δεν μπορεί να προσδιορισθεί.
- Μη έκδοση Α.Λ.Π. αξίας 5.200,00 € όπως προκύπτει από την Απόδειξη Είσπραξης χωρίς α/α για τη δεξίωση γάμου που έγινε στην ελεγχόμενη επιχείρηση.

Για τις ανωτέρω παραβάσεις εκδώσαμε και επιδώσαμε στον υπεύθυνο της ελεγχόμενης επιχείρησης Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου σημειώνοντας τις διαπιστωθείσες παραβάσεις και την Κλήση Προς Ακρόαση.

Με την ως άνω κλήση καλούσαμε την ελεγχόμενη επιχείρηση, εντός δέκα (10) ημερών από την επόμενη της επίδοσης, όπως υποβάλλει εγγράφως στην Υπηρεσία μας τις απόψεις της, ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, που

αναφέρονται στο ως άνω συνημμένο Υ.Σ.Ε., προσκομίζοντας και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο ή παρέχοντας και προφορικές διευκρινήσεις επί των ήδη υποβληθέντων έγγραφων απόψεων, στον Προϊστάμενο της Υπηρεσίας μας ή στον υποδεικνυόμενο υπ' αυτού υπάλληλο.

Η ελεγχόμενη επιχείρηση προσκόμισε έγγραφο υπόμνημα στην Υπηρεσία και περιληπτικά δηλώνει:

- Σχετικά με τη μη υποβολή συμφωνητικού στη Δ.Ο.Υ.: Για τις συγκεκριμένες εκδηλώσεις δεν χρησιμοποιήθηκε ορχήστρα και βάσει του Κ.Β.Σ. δεν ήταν υποχρεωμένη στην κατάθεση συμφωνητικού.
- Σχετικά με τη μη καταχώρηση στοιχείου αγοράς στο βιβλίο εσόδων – εξόδων: Είναι πιθανόν ένα τιμολόγιο αγοράς για οποιοδήποτε λόγο να μην καταχωρήθηκε. Αυτό έχει σαν συνέπεια όχι να επιβαρυνθεί το κράτος αλλά η επιχείρηση, αφού φορολογείται με έσοδα έξοδα και επιβαρύνεται το Φ.Π.Α. του συγκεκριμένου στοιχείου που δεν καταχωρήθηκε.
- Σχετικά με τη μη έκδοση δύο αποδείξεων: Είναι αποδείξεις εισπραχής οι οποίες δεν έχουν καμία σχέση με την ανωτέρω επιχείρηση. Απλά βρέθηκε κατά λάθος το μπλοκάκι αυτό το οποίο εξυπηρετούσε άλλους σκοπούς μακριά από την επιχείρηση.

Τέλος διατείνεται πως: Αυτές οι εξοντωτικές για την επιχείρησή παραβάσεις είναι η αφορμή για το κλείσιμο μίας ακόμη επιχείρησης. Ο υπεύθυνος της επιχείρησης, αναφέρει ότι στις συγκεκριμένες χρήσεις ενοικίαζε την αίθουσα, και εξέδιδε πάντα Α.Π.Υ. για το ενοίκιο που λάμβανε από τον κάθε ενδιαφερόμενο. Τα ποσά των Α.Π.Υ. υπολογίζονταν τόσο στο Φ.Π.Α. όσο και στο εισόδημα, γεγονός που σημαίνει ότι δεν είναι φοροφυγός απλά έκανε μία μίσθωση της αίθουσας λόγω των συνθηκών που επικρατούν στην αγορά. Επιπροσθέτως στις Α.Π.Υ. αναγραφόταν ξεκάθαρα ο λόγος της ενοικίασης, το ποσό που εισέπρατταν για την ενοικίαση και το ποσό του Φ.Π.Α. το οποίο απέδιδαν στη Δ.Ο.Υ. πράγμα που αποδεικνύεται από τις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. καθώς και από τα έντυπα Ε3 του εισοδήματος.

Συμπερασματικά για όσα προαναφέρθηκαν, η επιχείρηση δεν θεωρεί ότι υπέπεσε σε καμία παράβαση, και παρακαλεί τον έλεγχο να την απαλλάξουμε από τις καταλογιζόμενες παραβάσεις ως μηδέποτε γινόμενες.

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη, τους ανωτέρω ισχυρισμούς της ελεγχόμενης επιχείρησης πρέπει να επισημάνει ότι:

- Σε ότι αφορά τον ισχυρισμό της ελεγχόμενης επιχείρησης για μη υποβολή συμφωνητικού στη Δ.Ο.Υ. αναφέρουμε ότι στο άρθρο 82 παρ. 4 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος αναφέρεται ότι οργανώσεις, σύλλογοι, σωματεία, ιδρύματα, οργανισμοί κλπ. (δεν αναφέρει ιδιώτες), όταν πραγματοποιούν χορούς, δεξιώσεις συγκεντρώσεις υποχρεούνται να υποβάλλουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. συμφωνητικό. Από τη στιγμή που δεν ορίζεται ρητά και συγκεκριμένα από τη φορολογική νομοθεσία η υποχρέωση αυτή, το συνεργείο ελέγχου κάνει δεκτούς τους ισχυρισμούς της ελεγχόμενης και προχωρά στη διαγραφή της αναγραφόμενης στο ανωτέρω Υ.Σ.Ε. παράβασης (ένα συμφωνητικό για τη χρήση 2010 και δύο συμφωνητικά για τη χρήση 2011).
- Σε ότι αφορά τη μη καταχώρηση στοιχείου εσόδου στο βιβλίο εσόδων – εξόδων αναφέρουμε ότι στο άρθρο 5 παρ. 8 περ. δ' του Ν. 2523/97 η μη καταχώρηση στα βιβλία κάθε στοιχείου ή εγγράφου (παραστατικού) αγοράς, πώλησης, εσόδου, εξόδου επιλεκτικά ή μη επισύρει αυτοτελώς πρόστιμο. Δεν αφορά τιμολόγιο αγοράς σύμφωνα με τα λεγόμενα της ελεγχόμενης επιχείρησης αλλά στοιχείο εσόδου.
- Για τους ανωτέρω λόγους το συνεργείο ελέγχου δεν κάνει δεκτούς τους ισχυρισμούς της ελεγχόμενης επιχείρησης.
- Σε ότι αφορά τη μη έκδοση δύο αποδείξεων, σύμφωνα με τις εκδοθείσες αποδείξεις είσπραξης αναφέρουμε ότι στο άρθρο 36, παρ. 3 του ν. 2238/94 «αν κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου διαπιστωθεί η ύπαρξη βιβλίων, στοιχείων ή εγγράφων, επίσημων ή ανεπίσημων, από τα οποία είναι ενδεχόμενο να προκύπτει απόκρυψη φορολογητέας ύλης, κατάσχονται από τον υπάλληλο που ενεργεί το φορολογικό έλεγχο».

Από την επεξεργασία του μπλοκ είσπραξης που κατασχέθηκε προέκυψε ότι για την Απόδειξη Είσπραξης (προκαταβολή γάμου) αξίας 300,00 € και ακόμα μία αξίας 2.000,00 € (εκδήλωση γάμου) αντίστοιχα δεν εκδόθηκε Α.Π.Υ. αλλά εκδόθηκε η Α.Λ.Π. αξίας 2.295,00 € (για menu αναψυκτικά ποτά). Επιπλέον για τις αποδείξεις Είσπραξης κατατέθηκαν συμφωνητικά στη Δ.Ο.Υ. εκδόθηκαν οι Α.Π.Υ. με τους ίδιους αντισυμβαλλόμενους και αποδεικνύεται ξεκάθαρα ότι αφορούν τη δραστηριότητα της επιχείρησης. Επομένως το συνεργείο ελέγχου δεν κάνει δεκτούς τους ισχυρισμούς της ελεγχόμενης επιχείρησης.

Σε ότι αφορά τη μη έκδοση Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης αναφέρουμε ότι:

- Σύμφωνα με το άρθρο 4 Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) εάν η μίσθωση συμφωνείται επαναλαμβανόμενα με μεμονωμένους και διαφορετικούς ιδιώτες για μία και μόνη φορά τότε πρόκειται για συστηματική εκμετάλλευση του χώρου με διαρκή οργάνωση αναζήτησης πελατών, με συνεχή προετοιμασία του χώρου η οποία αποκτά τα χαρακτηριστικά της επιχείρησης άρα και την υποχρέωση τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων. Επομένως η ελεγχόμενη επιχείρηση οφείλει να εκδίδει εισιτήρια (στις περιπτώσεις που υπάρχει ορχήστρα με τη χρήση τριών οργάνων και πάνω) και αποδείξεις Λιανικής Πώλησης για κάθε σερβίρισμα ή μία συνολική με την έναρξη σερβιρίσματος όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 13 του Κ.Β.Σ. (ΠΟΛ. 1081/12-06-2009) όπου συγκεκριμένα αναφέρεται ότι:

«Οι εκμεταλλευτές των κέντρων διασκέδασης και όλων των καταστημάτων που διαθέτουν στο κοινό οποιοδήποτε είδος τροφής ή ποτού για επιτόπια κατανάλωση, εκδίδουν και παραδίδουν τις αποδείξεις λιανικών συναλλαγών αμέσως με την εκτέλεση (σερβίρισμα) κάθε παραγγελίας, αρχικής ή συμπληρωματικής σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 1809/1988 και του άρθρου 13 του Κ.Β.Σ. Σε περίπτωση που τα ως άνω καταστήματα διατίθενται για τη διεξαγωγή κοινωνικών εκδηλώσεων (συνεστιάσεις λόγω γάμων, βαπτίσεων κλπ.), για διευκόλυνση λόγω της ιδιομορφίας των εν λόγω συναλλαγών μπορεί να εκδίδεται μία συνολική απόδειξη με το αρχικώς συμφωνηθέν συνολικό τίμημα, με την έναρξη εκτέλεσης (σερβιρίσματος) της σχετικής συμφωνίας».

- Σύμφωνα με το άρθρο 4 Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), το άρθρο 20 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και την απόφαση ΣτΕ 3301/94 όταν ο φορολογούμενος εκμισθώνει ακίνητο σε τρίτους προκειμένου να χρησιμοποιηθεί σε διάφορες εκδηλώσεις, δεξιώσεις κλπ. εφόσον δεν παρέχονται υπηρεσίες περιποίησης από αυτόν χαρακτηρίζεται ως εισόδημα Α' πηγής (εισόδημα από ακίνητα) και δεν δημιουργείται υποχρέωση τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Κ.Β.Σ. Επισημαίνεται, όπως προκύπτει από τις φορολογικές δηλώσεις της επιχείρησης δεν εμφανίζονται έσοδα από «εκμίσθωση ακινήτων - καταστημάτων - επαγγελματικών χώρων». Αντίθετα όταν πρόκειται για εκμετάλλευση μίσθωσης οργανωμένου χώρου στον οποίο παρέχονται υπηρεσίες φωτισμού, ύδρευσης καθαριότητας, υγιεινής κλπ. για πραγματοποίηση εκδηλώσεων όπως δεξιώσεις γάμου χαρακτηρίζεται ως εισόδημα Δ' πηγής (εισόδημα από εμπορική επιχείρηση).

Στην προκειμένη περίπτωση όπως προκύπτει από την διατύπωση του νόμου (Ν. 2859/2000 άρθρο 8 Φ.Π.Α.), για να λογιστεί ως παροχή υπηρεσιών η διάθεση τροφής και ποτών από εστιατόρια, ζαχαροπλαστεία, κέντρα διασκέδασης και παρόμοιες επιχειρήσεις πρέπει η διάθεση αυτών (τροφής ποτών κλπ.) να γίνεται για επιτόπια κατανάλωση. Για να μπορεί όμως να γίνει επιτόπια κατανάλωση πρέπει τα καταστήματα αυτά να έχουν τον απαραίτητο εξοπλισμό όπως τραπέζια, καρέκλες, σερβίτσια φωτισμό, ειδικό φωτισμό για την πίστα χορού, εγκαταστάσεις ηχητικής για την μουσική, οργανωμένη κουζίνα με φούρνους-ψυγεία-θαλάμους αποθήκευσης φαγητών, σερβίτσια, τουαλέτες κλπ. εντός στεγασμένου χώρου. Από τον έλεγχο που πραγματοποιήσαμε στο σύνολο των εγκαταστάσεων και των υποδομών στην ελεγχόμενη επιχείρηση διαπιστώθηκε ότι παρείχε στους πελάτες της τα ανωτέρω.

Παρόλο που η ελεγχόμενη επιχείρηση, σύμφωνα με αυτά που ισχυρίζεται, μισθώνει αποκλειστικά και μόνο το χώρο για τις εκδηλώσεις για την οποία μίσθωση εκδίδει Α.Π.Υ. σε ορισμένες περιπτώσεις εκδίδει, κατά το δοκούν, Α.Λ.Π. ή ΤΙΜ. – Δ.Α. (για την πώληση αγαθών).

Το γεγονός ότι για αρκετές περιπτώσεις δεν έχουν εκδοθεί Δελτία Ποσοτικής Παραλαβής ώστε να αποδεικνύεται η προσκόμιση των αγαθών από τους πελάτες, για την τέλεση των κοινωνικών εκδηλώσεων, ενισχύει – επιβεβαιώνει το γεγονός ότι η

ίδια η επιχείρηση πραγματοποιεί αγορές για την πραγματοποίηση αυτών.

Το συνεργείο ελέγχου για τους ανωτέρω λόγους (1 έως 5) δεν κάνει δεκτούς τους ισχυρισμούς της ελεγχόμενης επιχείρησης ότι οι φορολογικές υποχρεώσεις εξαντλούνταν με την έκδοση Α.Π.Υ. για τη μίσθωση της αίθουσας. Σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία η ελεγχόμενη επιχείρηση όφειλε για κάθε κοινωνική εκδήλωση να εκδίδει Α.Λ.Π. με το σερβίρισμα (ή μία συνολική με βάση το συμφωνητικό) και όχι να μισθώνει την αίθουσα.

Στη συνέχεια από την επεξεργασία των Συμφωνητικών και των Δελτίων Ποσοτικής Παραλαβής προέκυψε ότι αναγράφεται ότι παρέδωσε στην ελεγχόμενη για την τέλεση της κοινωνικής εκδήλωσης (γάμο) 5 κιβώτια κρασί, 50 κιλά ψωμί και 50 λίτρα λάδι, χωρίς να έχει κατατεθεί Συμφωνητικό στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Για τις ανωτέρω παραβάσεις της μη έκδοσης Δελτίων Ποσοτικής Παραλαβής εκδόθηκε και επιδόθηκε στον λογιστή της ελεγχόμενης επιχείρησης το Υ.Σ.Ε. Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου σημειώνοντας τις διαπιστωθείσες παραβάσεις και την Κλήση Προς Ακρόαση.

Με την ως άνω κλήση καλούσαμε την ελεγχόμενη επιχείρηση, εντός δέκα (10) ημερών από την επόμενη της επίδοσης, όπως υποβάλλει εγγράφως στην Υπηρεσία μας τις απόψεις της, ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, που αναφέρονται στο ως άνω συνημμένο Υ.Σ.Ε., προσκομίζοντας και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο ή παρέχοντας και προφορικές διευκρινήσεις επί των ήδη υποβληθέντων έγγραφων απόψεων, στον Προϊστάμενο της Υπηρεσίας μας ή στον υποδεικνυόμενο υπ' αυτού υπάλληλο.

Παρότι παρήλθε το οριζόμενο χρονικό διάστημα των δέκα (10) ημερών, η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε στην ως άνω κλήση, προκειμένου να εκθέσει τις απόψεις της για τις διαπιστωθείσα παράβαση. Ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη την μη προσκόμιση επεξηγήσεων και πάντα τα ανωτέρω, αποφαίνεται ότι όντως υφίστανται οι αρχικά διαπιστωθείσες παραβάσεις του Κ.Β.Σ. και διαβιβάζει την υπόθεση στην οικεία Δ.Ο.Υ., για τις περαιτέρω ενέργειες.

Παρατηρήσεις ελέγχου

Οι αξίες των Α.Λ.Π. δεν κατέστη δυνατόν να προσδιορισθούν από το συνεργείο ελέγχου.

- Από τα φορολογικά στοιχεία που έχει εκδώσει η ίδια η ελεγχόμενη επιχείρηση στα οποία αναγράφονται ποσά που εισέπραξε, πολύ μεγαλύτερα από τα ποσά που αναφέρονται στα συμφωνητικά για τη μίσθωση της αίθουσας,
- Από ελέγχους που έχουν γίνει από την Υπηρεσία μας σε επιχειρήσεις που ασχολούνται με διοργάνωση παρόμοιων κοινωνικών εκδηλώσεων και
- Από τη συνήθη επιχειρηματική πρακτική προκύπτει ότι η ελεγχόμενη εισέπρατε για κάθε κοινωνική εκδήλωση, ποσά πολύ μεγαλύτερα από τα αναγραφόμενα στις εκδοθείσες Α.Π.Υ. που αφορούσαν μόνο τη μίσθωση της αίθουσας. Άλλωστε η ελεγχόμενη, όπως αναφέρουμε ανωτέρω στο σώμα της παρούσης έκθεσης ελέγχου, σύμφωνα με την ισχύουσα νομολογία Φορολογίας Εισοδήματος, Κ.Β.Σ. και Φ.Π.Α είχε υποχρέωση να εκδίδει Α.Λ.Π. με το σερβίρισμα και όχι να μισθώνει την αίθουσα επαναλαμβανόμενα σε διαφορετικούς πελάτες ιδιώτες.

Πόρισμα ελέγχου - διαπιστωθείσες παραβάσεις

<u>Περιγραφή</u>	<u>Πλήθος</u>	<u>Συνολική Αξία</u>
Μη καταχώρηση στοιχείου εσόδου, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 5, 6, 7, 17 § 1 & 2, 24 § 1 & 3 και 2 § 1 του ΠΔ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.). Η ανωτέρω παράβαση θεωρείται ΓΕΝΙΚΗ μέχρι ποσού συνολικής διαφοράς 880,00 € και ΑΥΤΟΤΕΛΗΣ για τα λοιπά στοιχεία, επισύρει τις προβλεπόμενες, από τις διατάξεις του άρθρου 5 § 8 περ. δ' (εφόσον δεν επιβλήθηκε πρόστιμο των περιπτώσεων α' & γ'), του Ν.2523/97, κυρώσεις με συντελεστή βαρύτητας ένα (1), όπως ισχύουν έως σήμερα.	1	1000€
Μη έκδοση Απόδειξης Λιανικής Πώλησης > 1200,00 €, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 13 § 1 & 3 και 2 § 1 του ΠΔ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.). Η ανωτέρω παράβαση θεωρείται αυτοτελής και επισύρει τις προβλεπόμενες, από τις διατάξεις του άρθρου 5 § 10 περ. α' του Ν.2523/97, κυρώσεις με συντελεστή βαρύτητας ένα (1), όπως ισχύουν μέχρι σήμερα.	1	2250€

Μη έκδοση Απόδειξης Λιανικής Πώλησης > 1200,00 €, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 13 § 1 & 3 και 2 § 1 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.). Η ανωτέρω παράβαση θεωρείται αυτοτελής και επισύρει τις προβλεπόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 5 § 10 περ. α' του Ν.2523/97, κυρώσεις με συντελεστή βαρύτητας ένα (1), όπως ισχύουν μέχρι σήμερα.	1	5500€
Μη έκδοση Απόδειξης Λιανικής Πώλησης < 1200,00 €, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 13 § 1 & 3 και 2 § 1 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.). Η ανωτέρω παράβαση θεωρείται αυτοτελής και επισύρει τις προβλεπόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 5 § 8 περ. α' του Ν.2523/97, κυρώσεις με συντελεστή βαρύτητας ένα (1), όπως ισχύουν μέχρι σήμερα.	13	12500€
Ανακριβής έκδοση Ποσοτικής παραλαβής αποκρυβείσας αξίας < 1200,00 €, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 10 § 1 και 2 § 1 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.). Η ανωτέρω παράβαση θεωρείται αυτοτελής και επισύρει τις προβλεπόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 5 § 8 περ. γ' του Ν.2523/97, κυρώσεις με συντελεστή βαρύτητας ένα (1), όπως ισχύουν μέχρι σήμερα.	1	1000€
Ανακριβής έκδοση Ποσοτικής παραλαβής αποκρυβείσας αξίας < 1200,00 €, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 10 § 1 και 2 § 1 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.). Η ανωτέρω παράβαση θεωρείται αυτοτελής και επισύρει τις προβλεπόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 5 § 8 περ. γ' του Ν.2523/97, κυρώσεις με συντελεστή βαρύτητας ένα (1), όπως ισχύουν μέχρι σήμερα.	1	1000€
Μη έκδοση Απόδειξης Λιανικής Πώλησης < 1200,00 €, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 13 § 1 & 3 και 2 § 1 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.). Η ανωτέρω παράβαση θεωρείται αυτοτελής και επισύρει τις προβλεπόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 5 § 8 περ. α' του Ν.2523/97, κυρώσεις με συντελεστή βαρύτητας ένα (1), όπως ισχύουν μέχρι σήμερα.	33	13000€
Μη έκδοση Απόδειξης Λιανικής Πώλησης < 1200,00 €, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 13 § 1 & 3 και 2 § 1 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.). Η ανωτέρω παράβαση θεωρείται αυτοτελής και επισύρει τις προβλεπόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 5 § 8 περ. α' του Ν.2523/97, κυρώσεις με συντελεστή βαρύτητας ένα (1), όπως ισχύουν μέχρι σήμερα.	40	13000€

Πίνακας 7: Παραβάσεις – πρόστιμα κέντρου διασκεδάσεως

5.2.4 Περίπτωση ελέγχου ναυτιλιακής εταιρίας

Πραγματικά περιστατικά – διαπιστώσεις ελέγχου

Γενικά

Μορφή επιχείρησης: Πρόκειται για επιχείρηση που λειτουργεί με τη μορφή Ναυτικής Εταιρείας και τηρεί Βιβλία απλογραφικά (Β' κατηγορίας).

Αντικείμενο εργασιών: Υπηρεσίες Θαλάσσιων και Ακτοπλοϊκών μεταφορών επιβατών με Πορθμεία (FERRY BOAT).

Ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε στα γραφεία της Υπηρεσίας μας. Με αφορμή τις παραγγελίες της Εισαγγελίας Πρωτοδικών Θεσπρωτίας που διαβιβάστηκαν στην Υπηρεσία μας, εκδόθηκαν εντολές έρευνας που αφορούν τη ΝΗΣΟΣ.

Στις 19-05-2011 σε εκτέλεση της εντολής ελέγχου, μεταβήκαμε στο Λιμάνι της Πάτρας που βρίσκονται τα εκδοτήρια εισιτηρίων Πάτρας της ελεγχόμενης Ναυτικής Εταιρείας και επιδώσαμε Πρόσκληση για Προσκόμιση Βιβλίων – Στοιχείων με την οποία ζητούσαμε Μηχανογραφική Κατάσταση εκδοθέντων εισιτηρίων επιβατών και αποδείξεων μεταφοράς οχημάτων για τα πλοία της ελεγχόμενης εταιρείας. Στον έλεγχο που έγινε στα εκδοτήρια εισιτηρίων της ελεγχόμενης διαπιστώσαμε ότι λόγω διακοπής ρεύματος εξέδιδε χειρόγραφα εισιτήρια. Τα συγκεκριμένα μπλοκάκια κατασχέθηκαν από το συνεργείο ελέγχου. Σε συνέχεια των ανωτέρω εντολών, προκειμένου να γίνει επεξεργασία των Βιβλίων και Στοιχείων κρίθηκε σκόπιμο να ζητηθούν από την επιχείρηση επιπλέον στοιχεία και για το λόγο αυτό εκδόθηκε εντολή ελέγχου και επιδόθηκε Πρόσκληση για Προσκόμιση Βιβλίων – Στοιχείων.

Ο λογιστής της ελεγχόμενης Ναυτικής Εταιρείας προσκόμισε τα αιτούμενα με την ανωτέρω Πρόσκληση. Συγκεκριμένα:

- ✓ Βιβλίο Εσόδων – Εξόδων για το έτος 2011 σελίδες 1 έως 12 μηνός Δεκεμβρίου 2011 που θεωρήθηκε από το συνεργείο ελέγχου και επιστράφηκε στην ελεγχόμενη (φωτοαντίγραφα αυτών κράτησε το συνεργείο ελέγχου).
- ✓ Μηχανογραφική Κατάσταση Βιβλίου Εσόδων – Εξόδων (αναλυτική στην οποία καταχωρούνται τα εκδοθέντα εισιτήρια με μία συγκεντρωτική εγγραφή

ανά μήνα) και οπτικό δίσκο (CD) που περιείχε όλα τα εκδοθέντα εισιτήρια επιβατών και αποδείξεις μεταφοράς οχημάτων ανά λιμένα και δρομολόγιο, σε μορφή PDF, χωρητικότητας 16,1 MB (16.942.080 byte) και σε πλήθος 147.446 (γραμμές – εγγραφές).

Επιπροσθέτως πρέπει να αναφερθεί, ότι ζητήθηκε από την ελεγχόμενη το ανωτέρω αρχείο, να προσκομισθεί σε μορφή EXCEL, προκειμένου να είναι δυνατή η επεξεργασία του. Μας απάντησε ότι λόγω του ότι η εταιρεία δεν υποστηρίζεται τεχνικά και ο όγκος του αρχείου είναι τεράστιος αυτό είναι αδύνατο. Η μετατροπή αυτή έγινε από το συνεργείο ελέγχου και ήταν πολύ χρονοβόρα.

Επίσης κατά την επεξεργασία διαπιστώθηκε ότι τα εκδοθέντα εισιτήρια δε συμφωνούσαν με τη Μηνιαία Κατάσταση Βιβλίου Εσόδων – Εξόδων (περισσότερα δηλωμένα έσοδα στη Μηνιαία Κατάσταση από τα εκδοθέντα εισιτήρια όπως αυτά στάλθηκαν σε ηλεκτρονική μορφή) και για το λόγο αυτό ζητήθηκε από την ελεγχόμενη να μας προσκομίσει και άλλα στοιχεία. Λάβαμε προφορική απάντηση ότι στον αρχικό οπτικό δίσκο, όντως δεν είχε συμπεριληφθεί ο ναυτικός πράκτορας με κωδ. 6969 και οι καταστάσεις αυτές στάλθηκαν με ηλεκτρονικό ταχυδρομείο (e mail), τόσο σε μορφή PDF όσο και σε μορφή EXCEL, χωρητικότητας 541 KB (554.161 byte) και σε πλήθος 4.751 γραμμές – εγγραφές. Το παραπάνω ηλεκτρονικό ταχυδρομείο (e mail) αποθηκεύτηκε και αυτό σε οπτικό δίσκο (CD). Οι δύο (2) οπτικοί δίσκοι (CD's) κατασχέθηκαν με Έκθεση Κατάσχεσης Βιβλίων και Στοιχείων.

- Γνωστοποίηση (φωτ/φο) στη Δ.Ο.Υ. Πλοίων Πειραιά για τα μηχανογραφικά εισιτήρια που εκδίδονται από το ηλεκτρονικό σύστημα του Η.Σ.Κ.Θ.Ε.Ε.Α. (Ηλεκτρονικό Σύστημα Κράτησης Θέσεων και έκδοσης εισιτηρίων επιβατών και αποδείξεων μεταφοράς, για τα εισιτήρια μεταφοράς προσώπων και τις αποδείξεις μεταφοράς οχημάτων).
- Γνωστοποίηση (φωτ/φο) στη Δ.Ο.Υ. Πλοίων Πειραιά για την έναρξη των Φ.Τ.Μ.

- Γνωστοποίηση (φωτ/φο) στη Δ.Ο.Υ. Πλοίων Πειραιά για χειρόγραφα εισιτήρια και αποδείξεις μεταφοράς οχημάτων.
- Διπλότυπα Είσπραξης (φωτ/φα) στη Δ.Ο.Υ. Πλοίων Πειραιά που αφορούν την πληρωμή του επίναυλου για το 2ο, 3ο και 4ο τρίμηνο 2011.

Από την επεξεργασία των Βιβλίων – Στοιχείων και των εκδοθέντων εισιτηρίων που προσκόμισε η ελεγχόμενη επιχείρηση διαπιστώσαμε τα παρακάτω:

- Πλημμελή τήρηση των Μηνιαίων Καταστάσεων του Βιβλίου Εσόδων – Εξόδων, λόγω μη αναγραφής του ονοματεπώνυμου του αντισυμβαλλόμενου (αναγράφεται μόνο ο α/α του παραστατικού) στην αναλυτική κατάσταση εξόδων, για τη χρήση 2011.
- Έκδοση αθεώρητων εισιτηρίων (χειρόγραφα), επιβατών και αποδείξεων μεταφοράς οχημάτων σειράς 2I, α/α 01 έως 50 και 101 έως 127 με ημερομηνία 19-05-2011 και 128 έως 157 χωρίς ημερομηνία για τη χρήση 2011 αντί θεωρημένων ως όφειλε. Επίσης από τα ανωτέρω εισιτήρια στα υπ' αριθ. 36 – 104 – 106 – 114 – 131 – 132 - 134 και 147 δεν αναγράφονταν ο αριθμός κυκλοφορίας των οχημάτων.
- Ανακριβή έκδοση 170 (εκατόν εβδομήντα) ομαδικών εισιτηρίων για τη χρήση 2011, αξίας έκαστου < 1200,00 €, που αφορά την έκδοση ομαδικών εισιτηρίων χωρίς να υπάρχει αναλυτική κατάσταση επιβαινόντων.
- Μη έκδοση στοιχείων αυτοπαράδοσης για 25.867 (είκοσι πέντε χιλιάδες οκτακόσια εξήντα επτά) μηδενικά εισιτήρια επιβατών και αποδείξεων μεταφοράς οχημάτων για τη χρήση 2011, αξίας έκαστου < 1200,00 €.

Για τις ανωτέρω παραβάσεις εκδώσαμε και επιδώσαμε στον υπεύθυνο της ελεγχόμενης Ναυτικής Εταιρείας το Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου, σημειώνοντας τις ανωτέρω 1 έως 4 διαπιστωθείσες παραβάσεις με συνημμένο οπτικό δίσκο (CD) και την Κλήση Προς Ακρόαση.

Με την ως άνω κλήση καλούσαμε την ελεγχόμενη Ν.Ε. εντός δέκα (10) ημερών από την επόμενη της επίδοσης, όπως υποβάλλει εγγράφως στην Υπηρεσία μας τις απόψεις της, ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, που αναφέρονται στο ως άνω συνημμένο Υ.Σ.Ε., προσκομίζοντας και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο ή παρέχοντας και προφορικές διευκρινήσεις επί των ήδη υποβληθέντων έγγραφων απόψεων, στον Προϊστάμενο της Υπηρεσίας μας ή στον υποδεικνυόμενο υπ' αυτού υπάλληλο.

Στο πλαίσιο της ανωτέρω Κλήσης Προς Ακρόαση στην προθεσμία των δέκα (10) ημερών που δόθηκε η ελεγχόμενη Ναυτική Εταιρεία προσκόμισε έγγραφο υπόμνημα στην Υπηρεσία μας στο οποίο μεταξύ άλλων αναφέρει ότι:

Για την παράβαση 1 ζητάμε την απαλλαγή μας, γιατί όπως προκύπτει από την Έκθεση Κατάσχεσης που μας επιδώσατε αφορά το χρονικό διάστημα 01-03-2011 έως 30-11-2011. Τα χειρόγραφα εισιτήρια αφορούν, χρονικό διάστημα μεταγενέστερο και τούτο γιατί τα χειρόγραφα αυτά εισιτήρια δεν ανήκουν πλέον στη Ν.Ε. αλλά στην Κ/Ε.

Υπενθυμίζουμε ότι στο πρόσφατο παρελθόν για την Κ/Ε διαπιστώσατε παραβάσεις και πληρώσαμε πρόστιμα που δε μας αναλογούσαν, αφού εσείς αντί να ερευνήσετε την πραγματικότητα, μας επιδώσατε μη νόμιμες παραβάσεις χωρίς να έχετε αποδείξεις αλλά κάνοντας μόνο υποθέσεις και εμείς πληρώσαμε δίνοντας τόπο στην οργή για να μη δώσουμε συνέχεια μέσα από μία δικαστική διαμάχη.

Για την παράβαση 2 στην πραγματικότητα δεν υφίσταται αφού δεν αλλοιώνει το αποτέλεσμα της λογιστικής διαδικασίας και ζητάμε την επιείκειά σας λαμβάνοντας υπόψη σας την άδικη μεταχείρισή μας στην προγενέστερη υπόθεση ελέγχου.

Για την παράβαση 3 που φαινομενικά διαπιστώσατε μετά από έλεγχο, δεν υφίσταται σε ότι αφορά τη μη έκδοση στοιχείων αυτοπαράδοσης για τα μηδενικά εισιτήρια, και αυτό γιατί από τα στοιχεία που επισυνάπτουμε προκύπτει ότι δεν πρόκειται για μηδενικά εισιτήρια αλλά για εκπτώσεις.

Την συγκεκριμένη πολιτική τιμών η Ναυτική Εταιρεία εφάρμοσε για

κοινωνικούς λόγους δίνοντας έτσι τη δυνατότητα οικονομικότερης πρόσβασης για τους κατοίκους των νησιών, στοχεύοντας στην εκτόνωση της κρίσης που άρχισε να καλλιεργείται από τον Δήμαρχο για λόγους που πραγματικά αξίζει τον κόπο η διερεύνηση της νομιμότητάς τους και αυτό γιατί παρά τις γενναίες εκπτώσεις που κάναμε και για τις οποίες σήμερα καλούμαστε να απολογηθούμε τελικά η κρίση κορυφώθηκε μετά από απόφαση του Δημοτικού Συμβουλίου να μην επιτρέψουν τον κατάπλου του πλοίου μας στο λιμάνι τους και παρά τις οχλήσεις μας προς τις Αρχές κανένας δε μας βοήθησε.

Αφεθήκαμε στο έλεος του Θεού και όχι μόνον αφού ο ηθικός αυτουργός των παράνομων πράξεων δεν έχει ακόμη αποκαλυφθεί και συνεχίζει να μας καταγγέλλει και εσείς αποσπασματικά έρχεστε καλυπτόμενοι πίσω από το άρθρο 14 και ανεύθυνα μας ζητάτε να απολογηθούμε γιατί δεν εκδώσαμε στοιχεία αυτοπαράδοσης ενώ ο ίδιος ηθικός αυτουργός συνεχίζει ενδεχομένως το παράνομο έργο του.

Αποτέλεσμα αυτού είναι ο αποκλεισμός μας από τον ελεύθερο ανταγωνισμό εξαιτίας του φόβου που μας έχει προκαλέσει όλη αυτή η συντονισμένη προσπάθεια των αρχών εναντίον μας με επαναλαμβανόμενες κλήσεις σε απολογίες για τις εκπτώσεις όπως επισυνάπτουμε.

Αξίζει να σημειωθεί ότι η Ναυτική Εταιρεία με το πλοίο Κέρκυρα επιχείρησε για πρώτη φορά στο όνομα της ανάπτυξης τη σύνδεση των νησιών. Η αντίδραση όμως των κατοίκων με τη συνδρομή του Δήμου, μας οδήγησε στην εφαρμογή της ως άνω εμπορικής πολιτικής, έτσι ώστε να προκύπτει φθηνότερο εισιτήριο στη νέα διαδρομή.

Για τους ανωτέρω λόγους ζητούμε την απαλλαγή μας από τη συγκεκριμένη παράβαση που φαινομενικά διαπιστώσατε αλλά στην ουσία δεν υφίσταται, επειδή το μηδενικό εισιτήριο που φαίνεται ότι εκδόθηκε δεν είναι αυτοτελές αλλά μέρος άλλου ακέραιου εισιτηρίου. Κάτι το οποίο στις μέρες μας εφαρμόζεται κατά κόρον από όλες τις εμπορικές επιχειρήσεις υπό τη μορφή 1Α + 1Α δώρο ή 1Α +1Β δώρο. Πρακτική η οποία εφαρμόζεται με τις ευχές του Υπουργείου Ανάπτυξης αφού βοηθάει στο να γίνει λιγότερο επώδυνο το πέρασμα μέσα από την κρίση των οικονομικά ανίσχυρων κοινωνικών ομάδων.

Για την παράβαση 4 ζητάμε την απαλλαγή μας διότι όπως προκύπτει από τα επισυναπτόμενα δεν έχουμε υποχρέωση τήρησης αλφαβητικής κατάστασης – λίστας στα ομαδικά εισιτήρια και ως εκ τούτου μέχρι σήμερα ουδέποτε κατατέθηκαν λίστες με ονοματεπώνυμα για τα ομαδικά εισιτήρια από κανένα ναυτικό πράκτορα.

Τέλος, σας ζητώ να σκύψετε πάνω στην ουσία της υπόθεσης και να μου δώσετε τη δυνατότητα να προσκομίσω ακόμα στοιχεία μετά τις θερινές διακοπές, εάν θεωρήσετε ότι τα στοιχεία που προσκόμισα δεν επαρκούν για την απαλλαγή μου από όλες τις παραβάσεις που διαπιστώθηκαν από την Υπηρεσία σας.

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη, τους ανωτέρω ισχυρισμούς της ελεγχόμενης Ναυτικής Εταιρείας πρέπει να επισημάνει ότι:

Σε ότι αφορά την παράβαση 1 για έκδοση χειρόγραφων, αθεώρητων εισιτηρίων επιβατών και αποδείξεων μεταφοράς οχημάτων, αυτά τα εισιτήρια δεν αφορούν τη Ν.Ε. αλλά την Κ/Ξ Πλοίων, το συνεργείο ελέγχου κάνει δεκτούς τους ισχυρισμούς της ελεγχόμενης και διαγράφει την αναγραφόμενη παράβαση στο ανωτέρω Υ.Σ.Ε.

Σε ότι αφορά την παράβαση 2 για Πλημμελή τήρηση των Μηνιαίων Καταστάσεων του Βιβλίου Εσόδων – Εξόδων, λόγω μη αναγραφής του ονοματεπώνυμο του αντισυμβαλλόμενου και του Α.Φ.Μ. (αναγράφεται μόνο ο α/α και το είδος του παραστατικού) στην αναλυτική κατάσταση εξόδων. Αναφέρουμε ότι ο επιτηδευματίας που τηρεί Βιβλία Β' κατηγορίας για την άσκηση του επαγγέλματός του, τηρεί Βιβλίο Εσόδων – Εξόδων, σε ξεχωριστές στήλες του οποίου καταχωρεί το είδος του δικαιολογητικού, τον α/α έκδοσης ή λήψης του, καθώς και την επωνυμία του εκδότη των στοιχείων αγορών και εξόδων ή τουλάχιστον τον Α.Φ.Μ. αυτού (άρθρο 6 παρ. 1 περ. α' του Κ.Β.Σ.).

Για τους ανωτέρω λόγους το συνεργείο ελέγχου δεν κάνει δεκτούς τους ισχυρισμούς της ελεγχόμενης επιχείρησης.

Σε ότι αφορά την παράβαση 3 για μη έκδοση στοιχείων αυτοπαράδοσης για τα

μηδενικά εισιτήρια, παραθέτουμε τα παρακάτω:

Από την επεξεργασία των στοιχείων προκύπτει ότι μηδενικά εισιτήρια, έχουν εκδοθεί προς όλους τους προορισμούς.

Όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), άρθρο 13, για κάθε παροχή εκδίδεται μία Α.Π.Υ., δηλαδή ένα εισιτήριο.

Ακόμη όπως προκύπτει από τον τιμοκατάλογο – ναυτολόγιο και τις εμπορικές εκπτώσεις που έχει καταθέσει η ελεγχόμενη στα οικεία Λιμεναρχεία και στο Υπουργείο Ναυτιλίας & Αιγαίου, δεν έχει γνωστοποιήσει τη δωρεάν μεταφορά, με την έκδοση μηδενικού εισιτηρίου στους επιβάτες που ταξιδεύουν για τα νησιά. Στα πλαίσια του Υπομνήματος η ελεγχόμενη μας προσκόμισε έγγραφό της με το οποίο γνωστοποιεί τις εκπτώσεις από 26-05-2011.

Τέλος παραθέτουμε τη φορολογική νομοθεσία στην οποία αναγράφεται ότι σύμφωνα με το:

- Ν. 2859/2000 Φ.Π.Α. άρθρο 7 παρ. 2: Για να θεωρηθεί η ανάληψη των αγαθών ως φορολογητέα πράξη, πρέπει ο υποκείμενος στο φόρο κατά την απόκτηση των υλικών ή αγαθών που χρησιμοποιήθηκαν να έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου. Δηλαδή, από τη στιγμή που η ελεγχόμενη, όπως προκύπτει από τη Μηνιαία Κατάσταση του Βιβλίου Εσόδων – Εξόδων, το μήνα Δεκέμβριο καταχωρούνται συνολικά για το 2011 δαπάνες με δικαίωμα έκπτωσης 443.043,11 € (τετρακόσιες σαράντα τρεις χιλιάδες σαράντα τρία € και ένδεκα λεπτά), εκπίπτει του Φ.Π.Α. και αποκτά δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών.
- Π.Δ. του Κ.Β.Σ. 186/92 άρθ. 14: κατά πλάσμα δικαίου, και για τις ανάγκες του Φ.Π.Α., ορισμένες πράξεις, οι οποίες χαρακτηρίζονται με τον όρο αυτοπαράδοση αγαθών ή υπηρεσιών, φορολογούνται κανονικά ως προς το Φ.Π.Α. έστω και αν οι πράξεις αυτές γίνονται χωρίς αντάλλαγμα. Η αυτοπαράδοση και η υπαγωγή στο Φ.Π.Α. έχει άρρηκτη σχέση με το δικαίωμα που παρέχεται στον υποκείμενο στο Φ.Π.Α. να εκπέσει άμεσα το φόρο με τον

οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες κατά την απόκτησή τους.

- Π.Δ. του Κ.Β.Σ. 186/92 άρθ. 13: θεωρούνται ως πράξεις αυτοπαράδοσης υπηρεσιών η χρησιμοποίηση αγαθών της επιχείρησης του για την ικανοποίηση αναγκών του ή του προσωπικού της επιχείρησης ή για ξένους σκοπούς προς αυτή, εφόσον κατά την απόκτηση των αγαθών δημιουργήθηκε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου.
- Οι αποδείξεις αυτοπαράδοσης εκδίδονται για δωρεάν προσφερόμενες υπηρεσίες προς απόδοση του Φ.Π.Α. του κόστους αυτών.
- Πώληση αγαθών ή υπηρεσιών με ταυτόχρονη συνολική έκπτωση, ούτως ώστε να μην διαμορφώνεται αξία πώλησης του αγαθού ή υπηρεσίας, αντίκειται στις διατάξεις του Κ.Β.Σ. περί πωλήσεων αγαθών ή υπηρεσιών και συνιστά δωρεάν παράδοση αγαθών ή υπηρεσιών, με αποτέλεσμα να εφαρμόζονται οι διατάξεις του Φ.Π.Α. για έκδοση απόδειξης αυτοπαράδοσης και απόδοσης Φ.Π.Α.

Από τα ανωτέρω απορρέει ότι η ελεγχόμενη έπρεπε να εκδώσει ειδικό στοιχείο για τις πράξεις που συνιστούν αυτοπαράδοση αγαθών ή ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών και το συνεργείο ελέγχου και δεν κάνει δεκτούς τους ισχυρισμούς της ελεγχόμενης.

Σε ότι αφορά την παράβαση 4 για τη για την ανακριβή έκδοση ομαδικών, αναφέρουμε ότι:

Στο έγγραφο Υπόμνημα που κατέθεσε στην Υπηρεσία μας η ελεγχόμενη επισυνάπτει απάντηση του Λιμεναρχείου - μετά από έγγραφο ερώτημά της - με την οποία καθορίζεται διαφορετικός τύπος εισιτηρίων επιβατών μεταξύ άλλων και στη συγκεκριμένη γραμμή.

Στη συγκεκριμένη απόφαση του Υπουργείου Εμπορικής Ναυτιλίας καθορίζεται ο τύπος εισιτηρίου για:

- επιβάτες,

- επιβατικά οχήματα με την υποχρέωση να αναγράφεται αν είναι άνω των 4,25 μέτρων ή μέχρι 4,25 μέτρα,
- φορτηγά οχήματα όταν ο ναύλος έχει καθοριστεί με τα μέτρα,
- φορτηγά οχήματα όταν ο ναύλος έχει καθοριστεί με το βάρος και
- μοτοποδήλατα με την υποχρέωση να αναγράφεται αν είναι άνω των 250 κυβικών εκατοστών ή μέχρι 250 κυβικά εκατοστά.

Σχετικά με τα ανωτέρω αναγραφόμενα πρέπει να επισημάνουμε ότι:

Στο Π.Δ. 229/1995 καθορίζεται ένας τύπος εισιτηρίου για τους επιβάτες και τα οχήματα. Στην 3113.1/35/97/05-03-1997 απόφαση παρόλο που διαχωρίζονται και συγκεκριμενοποιούνται οι τύποι εισιτηρίων δεν προβλέπεται πούθενά η έκδοση ομαδικών εισιτηρίων.

Στην προκειμένη περίπτωση, η ελεγχόμενη έπρεπε να εκδώσει ατομικά εισιτήρια, προκειμένου αυτά να επιδοθούν σε κάθε έναν επιβάτη, συνολικής αξίας αυτών ίσης με τα εκδοθέντα.

Πόρισμα ελέγχου - διαπιστωθείσες παραβάσεις

Σε βάρος της ελεγχόμενης επιχείρησης, καταλογίζουμε τις ακόλουθες παραβάσεις των προαναφερόμενων διατάξεων, ανά διαχειριστική περίοδο:

<u>Περιγραφή</u>	<u>Πλήθος</u>	<u>Συνολική αξία</u>
Πλημμελής τήρηση των μηνιαίων καταστάσεων Β' κατηγορίας βιβλίων Κ.Β.Σ., κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 5, 6, 7, 18 § 1 και 2 § 1 του Π.Δ.186/1992(Κ.Β.Σ.). Η ανωτέρω παράβαση θεωρείται γενική και επισύρει τις προβλεπόμενες, από τις διατάξεις του άρθρου 5 § 6 εδάφ. 1 του Ν.2523/97, κυρώσεις με συντελεστή βαρύτητας ένα (1), όπως ισχύουν μέχρι σήμερα.	1	1000 €

Μη έκδοση Στοιχείου Αυτοπαράδοσης < 1200,00 €, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 14 και 2 § 1 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.). Η ανωτέρω παράβαση θεωρείται αυτοτελής και επισύρει τις προβλεπόμενες, από τις διατάξεις του άρθρου 5 § 8 περ. α΄ του Ν.2523/97, κυρώσεις με συντελεστή βαρύτητας ένα (1), όπως ισχύουν μέχρι σήμερα.	25.707	15000 €
Λοιπές γενικές παραβάσεις στοιχείων. Η ανωτέρω παράβαση θεωρείται γενική και επισύρει τις προβλεπόμενες, από τις διατάξεις του άρθρου 5 § 6 εδάφ. 1 του Ν.2523/97, κυρώσεις με συντελεστή βαρύτητας ένα (1), όπως ισχύουν μέχρι σήμερα.	5.269	1000 €

Πίνακας 5: Παραβάσεις – πρόστιμα ναυτιλιακής εταιρίας

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ - ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ - ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ

Η φορολογία φυσικών και νομικών προσώπων στην Ελλάδα όπως προκύπτει από την εργασία που διατυπώθηκε ,αποδεικνύει ότι το φορολογικό σύστημα γίνεται ολοένα και πολυπλοκότερο.

Παρά το γεγονός ότι έγιναν πολλές προσπάθειες από τις κυβερνήσεις για ένα δίκαιο και απλό φορολογικό σύστημα βλέπουμε ,ότι αυτό είναι δύσκολο να επιτευχθεί.

Οι ανάγκες για υποβολή φορολογίας σε επιχειρήσεις ,φυσικά και νομικά πρόσωπα για να προκύψουν φόροι ,ώστε να καλυφθούν οι κρατικές δαπάνες ,ήταν και είναι επιτακτικές παρόλο που στις δύσκολες εποχές που ζούμε είναι δυσβάσταχτες .

Υπάρχει ολοένα και μεγαλύτερη πίεση από πλευράς κρατικού μηχανισμού καθώς και αναγκών να εκσυγχρονιστή το φορολογικό σύστημα ,έτσι ώστε να γίνει δικαιότερο αλλά και να είναι ικανό να καλύψει ένα μεγάλο μέρος των κρατικών αναγκών σε φόρους και εισπράξεις.

Οι έλεγχοι που γίνονται από πλευράς υπουργείου οικονομικών πρέπει να πραγματοποιούνται σε μεγαλύτερο βαθμό ,έτσι ώστε οι επιχειρήσεις να μην έχουν μεγάλα περιθώρια φοροδιαφυγής. Όμως τα αποτελέσματα των ελέγχων δεν είναι απαραίτητο να οδηγούν τις επιχειρήσεις σε λουκέτο ,αλλά σε εξυγίανση και συνέχιση της λειτουργίας τους με τρόπο ώστε να αποκτούν φορολογική συνείδηση με την πάροδο του χρόνου και να έχουν αποτέλεσμα την ανάπτυξη.

Ο εσωτερικός έλεγχος στην Ελληνική δημόσια διοίκηση τείνει να εξαφανιστεί πλήρως. Επιπλέον ,η δομή του δεν ανταποκρίνεται στην σύγχρονη δομή του κράτους ,με αποτέλεσμα να μην είναι αποτελεσματικός. Αλληπάλληλες είναι οι περιπτώσεις απάτης ,λαθών, διαφθοράς και αναποτελεσματικότητας του μηχανισμού του.

Είναι απαραίτητο λοιπόν να υιοθετηθούν στην δημόσια διοίκηση τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα .Το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών δουλεύει ήδη προς αυτή την κατεύθυνση ,με τη βοήθεια ειδικών από το εξωτερικό .Με την ολοκλήρωση αυτού του συστήματος τα οφέλη θα είναι πολλά και εμφανή ,καθώς θα βελτιωθεί η εικόνα της χώρας και εσωτερικά αλλά και προς το εξωτερικό.

Ιδανικά ο εσωτερικός έλεγχος στο δημόσιο τομέα θα έπρεπε να λειτουργεί

ενιαία και να ελέγχει κάθε δημόσιο οργανισμό ή φορέα με κάποια κριτήρια. Επίσης απαιτείται να είναι ανεξάρτητος από τη δημόσια διοίκηση κάθε δημοσίου οργανισμού και να στελεχώνεται με άτομα που έχουν τα απαραίτητα ακαδημαϊκά και επαγγελματικά προσόντα ,ενώ η εκπαίδευση τους θα είναι συνεχής.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Α. ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.), (2010), *Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου & Διεθνή Πρότυπα Δικλίδων Ποιότητας-Μετάφραση στα Ελληνικά*, διαθέσιμο στο: <http://www.elte.org>.
2. Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.), (2012), διαθέσιμο στο: <http://www.elte.org>.
3. Καραμάνης Κ. (2008), *Σύγχρονη Ελεγκτική – Θεωρία και Πρακτική σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα*, Εκδόσεις Εταιρίας Αξιοποίησης και Διαχείρισεως της Περιουσίας του Ο.Π.Α., Αθήνα.
4. Λιόλιος Απόστολος, (2003), *Ο Έλεγχος των Φορολογικών Υποθέσεων και η Διαδικασία Επίλυσης των Διαφορών*, Τόμος Πρώτος, Έκδοση Δεύτερη, Εκδόσεις Epsilon Net A.E., Θεσσαλονίκη.
5. Καραγιάννης, Δ. Ι. (2011). *Φορολογικά – φοροτεχνικά , υπολογισμός του φόρου εισοδήματος – φορολογικές δηλώσεις (ΟΕ, ΕΕ, ΕΠΕ, ΑΕ, Ατομικές)*, Θεσσαλονίκη.
6. Σταματόπουλος, Δ. & Καραβοκύρης, Α. (2010). *Φορολογία εισοδήματος φυσικών & νομικών προσώπων*, Αθήνα.
7. Σταματόπουλος, Δ. (2008). *Ανάλυση – ερμηνεία κώδικα φορολογικών βιβλίων και στοιχείων*, Αθήνα.
8. Κορομηλάς, Γ. Α. (2010). *Αλλαγές στο φορολογικό σύστημα με το Ν. 3842 /2010, αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις*, Αθήνα.
9. Αλλαγές στο φορολογικό σύστημα με το Ν. 4172/2013
10. Γσιάτουρας, Φ. (2010). *Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων*, Αθήνα.
11. Φλώρος Α. (2010). *Φορολογική λογιστική*, Αθήνα.
12. Τότσης Ν. Χ. (2012). *Κώδικας φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων*, Αθήνα.
13. Γερζόπουλος Π. (2012), *Το ελληνικό φορολογικό σύστημα σε σύγκριση με τα κυριότερα ευρωπαϊκά, το αμερικανικό καθώς και το ιαπωνικό σύστημα*. Διπλωματική εργασία. Πανεπιστήμιο Μακεδονίας.

14. Μανεσιώτης Β. (1991), Η φοροδιαφυγή στην Ελλάδα, Τράπεζα Ελλάδος, Διεύθυνση Οικονομικών Μελετών, στο Τάτσος Ν., *Τα Δημόσια Οικονομικά στην Ελλάδα*, Εκδόσεις Σμπίλιας.
15. Υπουργείο Οικονομικών, (2012α), *Αναδιοργάνωση Υπουργείου Οικονομικών-Προτεινόμενες Δομές*, διαθέσιμο στο: <http://www.eforiakoι.org>.
16. Υπουργείο Οικονομικών, (2012b), *Πόρισμα της Ειδικής Επιτροπής*
17. *Επεξεργασίας και Τελικού Σχολιασμού του Σχεδίου Ενοποίησης των .Ο.Υ.*, διαθέσιμο στο: <http://www.eforiakoι.org>.
18. Υπουργείο Οικονομικών, (2012c), *Σχετικά με δημοσιεύματα περί μείωσης των οργανικών θέσεων εφοριακών κατά 12%*, Γραφείο Τύπου: Ανακοίνωση 12.11.2012, διαθέσιμο στο: <http://www.minfin.gr>.
19. The Institute of Risk Management (irm), (2007), *Πρότυπο Διαχείρισης*
20. *Κινδύνου-Μετάφραση στα Ελληνικά του A Risk Management Standard*, διαθέσιμο στο: <http://www.theirm.org>.
21. Φορολογία Φυσικών και Νομικών προσώπων για τα Οικ. έτη 2013-2014 σύμφωνα με τους νόμους 4110/2013 & 4172/2013, Διπλωματική εργασία, Ιμπριξη, Γκούφα, 2014
22. Ταχυνάκης-Νεγκάκης(2014) Ελεγκτική Εσωτερικός και Εξωτερικός Έλεγχος

B. ΞΕΝΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Institute of Internal Auditors (I.I.A.) (2012), *Standards & Guidance*, διαθέσιμο στο: <http://global.theiia.org>.
2. International Federation of Accountants (I.F.AC.) (2012), *International Auditing and Assurance Standards Board*, διαθέσιμο στο: <http://www.ifac.org>.
3. Messier W., Glover S., Prawitt D. (2008), *Auditing & Assurance Services A Systematic Approach*, 6th Edition, McGraw-Hill International Edition.
4. O.E.C.D. (2004a), *Compliance Risk Management: Audi Case Selection System*, Information Note, Centre for Tax Policy and Administration, διαθέσιμο στο: <http://www.oecd.org>.
5. O.E.C.D. (2004b), *Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance*, Guidance Note, Centre for Tax Policy and Administration, διαθέσιμο στο: <http://www.oecd.org>.

6. O.E.C.D. (2004c), *Compliance Risk Management: Use of Random Audit Programs*, Information Note, Centre for Tax Policy and Administration, διαθέσιμο στο: <http://www.oecd.org>.
7. O.E.C.D. (2011), *Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2010)*, Forum on Tax Administration, διαθέσιμο στο: <http://www.oecd.org>.
8. O.E.C.D. (2012), *Reducing opportunities for tax non-compliance in the underground economy*, Information Note, Forum on Tax Administration: SME Compliance Sub-Group, διαθέσιμο στο: <http://www.oecd.org>.
9. Yongzhi Niu, (2011), *Tax audit impact on voluntary compliance*, Journal of Economic and Social Measurement, Vol.36, pp.237-251.
10. National Tax Agency Japan, *An Outline of Japanese Tax Administration* (Tokyo: National Tax Agency Japan 2004ed), March 2004, 99-102.
11. www.doingbusiness.org. *Paying Taxes 2013*. The Global picture.

Γ. ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ

1. www.taxheaven.gr
2. www.taxisnet.gr
3. www.logistis.gr
4. www.e-forologia.gr