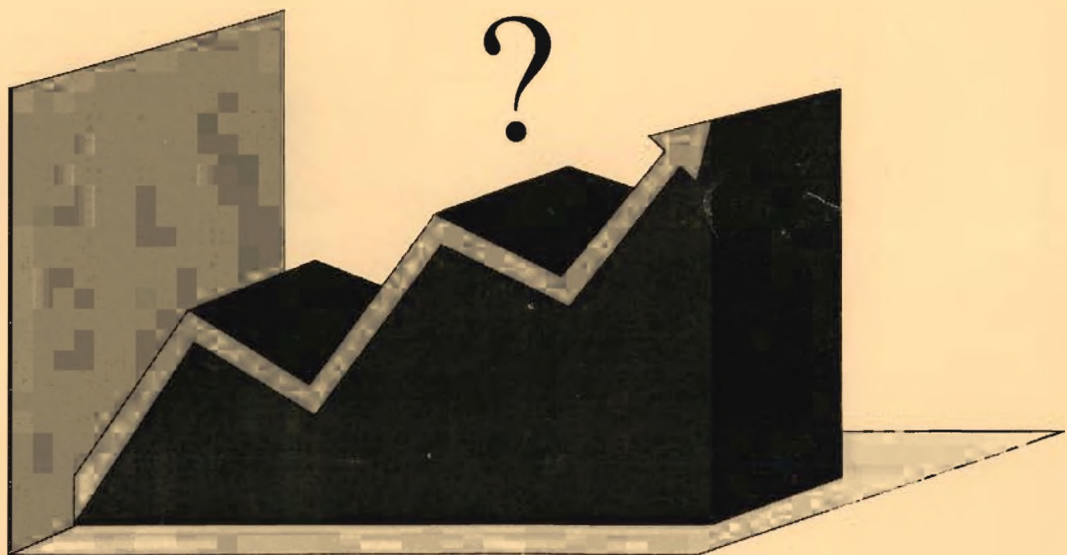


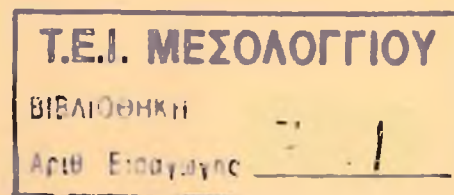
ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Φ.Π.Α.

ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ & ΠΑΡΑΟΙΚΟΝΟΜΙΑ



ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ
ΑΘΑΝΑΣΙΟΣ ΚΟΥΣΟΥΛΑΣ

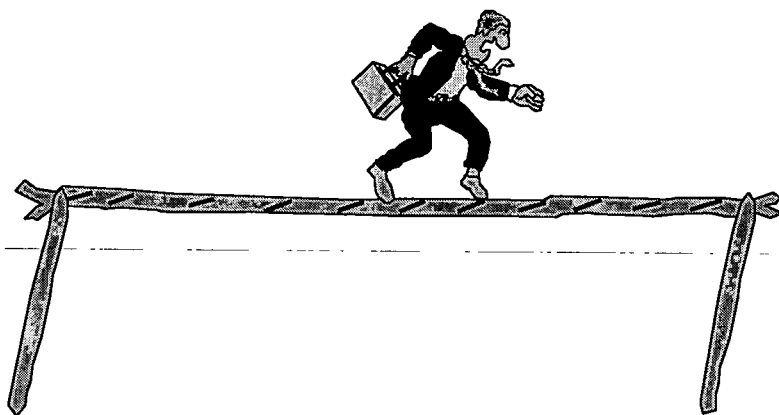


ΣΠΟΥΔΑΣΤΡΙΕΣ
ΤΑΣΟΛΑΜΠΡΟΥ ΒΑΣΙΛΙΚΗ
ΣΚΟΥΡΤΗ ΑΘΑΝΑΣΙΑ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Φ.Π.Α.

ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ & ΠΑΡΑΟΙΚΟΝΟΜΙΑ



ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Φ. Π.Α

ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ & ΠΑΡΑΟΙΚΟΝΟΜΙΑ



**ΤΑΣΟΛΑΜΠΡΟΥ ΒΑΣΙΛΙΚΗ
ΣΚΟΥΡΤΗ ΑΘΑΝΑΣΙΑ**

**ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ
ΑΘΑΝΑΣΙΟΣ ΚΟΥΣΟΥΛΑΣ**

ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΕΓΚΡΙΣΕΩΣ ΠΤΥΧΙΑΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

- 1)
- 2)
- 3)

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ	1
----------------	---

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

1.1. Έννοια και ορισμός του φόρου	5
1.2. Αντικείμενο - υποκείμενο του φόρου	11
1.3. Διάκριση και κατηγορίες των φόρων	13
1.4. Φορολογητέο εισόδημα και πηγές προέλευσής του	15

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ

2.1. Η εφαρμογή του Φ.Π.Α.	19
2.2. Ορισμός του Φ.Π.Α.	22
2.3. Πλεονεκτήματα του Φ.Π.Α.	34
2.4. Επιβολή του φόρου	36
2.5. Αντικείμενο του φόρου	41
2.6. Υποκείμενο του φόρου	46
2.7. Οικονομική δραστηριότητα	56

2.8. Φορολογικές πράξεις	65
2.9. Γένεση φορολογικής υποχρέωσης	86
2.10. Υπόχρεοι στο φόρο και υποχρεώσεις τους	93
2.11. Συντελεστές και υπολογισμός του φόρου	97
2.12. Απαλλαγές από το φόρο	106

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΩΝ ΣΤΟ ΦΟΡΟ - ΔΗΛΩΣΕΙΣ

3.1. Υποχρεώσεις υποκείμενων στο φόρο	122
• Δήλωση έναρξης εργασιών	125
• Δήλωση μεταβολών - μετάταξης	128
• Δήλωση οριστικής παύσης εργασιών	130
• Χορήγηση Α.Φ.Μ.	132
• Υποχρέωση τήρηση βιβλίων Κ.Β.Σ.	135
• Έκδοση στοιχείων Κ.Β.Σ.	142
• Φορολογικός αντιπρόσωπος	144
• Τήρηση ειδικού βιβλίου	149
• Ανακεφαλαιωτικός πίνακας ενδοκοινοτικών παραδόσεων	150
• Ανακεφαλαιωτικός πίνακας ενδοκοινοτικών αποκτήσεων	153
• Στατιστική δήλωση INTRASTAT	156

3.2. Δηλώσεις	159
• Περιοδική δήλωση Φ.Π.Α.	159
• Εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α.	171

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΒΕΒΑΙΩΣΗΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

4.1. Αρμόδια φορολογική αρχή - Φορολογικός έλεγχος	182
4.2. Φορολογικός έλεγχος - τόπος και χρόνος ελέγχου	187
4.3. Προληπτικός έλεγχος από τις Δ.Ο.Υ.	191
4.4. Πράξη προσδιορισμού του φόρου	200
4.5. Προσωρινή πράξη προσδιορισμού του φόρου	205
4.6. Κοινοποίηση των πράξεων	208
4.7. Βεβαίωση του φόρου	210
4.8. Τρόπος καταβολής του φόρου	213

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο

ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΚΑΙ ΠΑΡΑΟΙΚΟΝΟΜΙΑ

5.1. Έννοια και ορισμός της φοροδιαφυγής	216
5.2. Φοροδιαφυγή	221
5.3. Έννοια και ορισμός της παραοικονομίας	222
5.4. Η σχέση μεταξύ φοροδιαφυγής της παραοικονομίας	226

5.5. Το πρόβλημα της φοροδιαφυγής στην ουσία του. Το ύψος της φοροδιαφυγής	231
5.6. Το φαινόμενο της φοροδιαφυγής και τα αίτιά του	234

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο

ΜΕΘΟΔΟΙ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

6.1. Γενικά	246
• Α. Άμεσοι φόροι	247
• Β. Έμμεση φορολογία	251
6.2. Φοροδιαφυγή ελεγκτική στα βιβλία του Κ.Β.Σ.	254
• Α. Βιβλίο αγορών (Α΄ κατηγορίας)	254
• Φοροδιαφυγή κατά την αγορά των αγαθών	257
• Φοροδιαφυγή κατά την καταχώρηση των αγορών	266
• Β. Βιβλίο εσόδων - εξόδων (Β΄ κατηγορίας)	276
• Φοροδιαφυγή ελεγκτική στο βιβλίο εσόδων - εξόδων	278
• Φοροδιαφυγή κατά την έκδοση στοιχείων εξόδων	280
• Φοροδιαφυγή κατά την έκδοση στοιχείων εσόδων	282
• Έλεγχος του σκέλους των εσόδων βιβλίου εσόδων - εξόδων	284
• Γ. Βιβλία Γ΄ κατηγορίας	294
• Φοροδιαφυγή ελεγκτική στη Γ΄ κατηγορία	299
• Φοροδιαφυγή κατά την τήρηση του λογαριασμού αγοράς	299

- Φοροδιαφυγή κατά την τήρηση του λογαριασμού πωλήσεων.....301
 - Φοροδιαφυγή κατά την καταχώρηση εσόδων και τον υπολογισμό των αποσβέσεων303
- 6.3. Η φοροδιαφυγή από το Φ.Π.Α. στην Ελλάδα306

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7^ο

3

ΟΙ ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ ΚΑΙ ΜΕΤΡΑ ΠΑΤΑΞΗΣ

- 7.1. Συνέπειες της φοροδιαφυγής309
- 7.2. Μέτρα της πάταξη της φοροδιαφυγής311
- 7.3. Διασφάλιση των συμφερόντων του δημοσίου σε περίπτωση φοροδιαφυγής322
- 7.4. Ποινικές και διοικητικές κυρώσεις για την απόδοση παρακρατούμενων φόρων324
- 7.5. Αναστολή λειτουργίας καταστημάτων επιτηδευματιών329
- 7.6. Προσυπογραφή δηλώσεως φόρου εισοδήματος και παρακρατούμενων φόρων από τον λογιστή332
- 7.7. Κίνητρα ειλικρίνειας334
- 7.8. Αμοιβή σε υπαλλήλους του υπουργείου οικονομικών που διαπιστώνουν μεγάλης έκτασης φοροδιαφυγής335
- 7.9. Έλεγχος επιχειρήσεων και από τους δήμους336

7.10. Ειδικές υποχρεώσεις ορισμένων φυσικών ή νομικών προσώπων.....	337
7.11. Ρύθμιση Υπηρεσιακών θεμάτων οικονομικών υπαλλήλων	340
7.12. Συνυπευθυνότητα ιδιωτών και επιβολή κυρώσεων για αγορά ειδών ή αποδοχή υπηρεσιών χωρίς φορολογικά στοιχεία	342
7.13. Ποινολόγιο φορολογικών παραβάσεων	343
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	345
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	356

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η εισαγωγή του φόρου προστιθέμενης αξίας στη χώρα μας απετέλεσε συμβατική υποχρέωση, μετά την ένταξή μας στην Ευρωπαϊκή Οικονομική Κοινότητα. Βάση του Φ.Π.Α. αποτελεί η Έκτη Οδηγία (Ντιρεκτίβα) της ΕΟΚ του έτους 1977, την οποία ακολουθούν όλα τα Κράτη - Μέλη της ΕΟΚ με ορισμένες, όμως, αποκλίσεις που επιβάλλει η ιδιορρυθμία της εσωτερικής νομοθεσίας κάθε χώρας.

Προηγήθηκε στην καθιέρωση του Φ.Π.Α. η Γαλλία και ακολούθησαν τα άλλα κράτη της ΕΟΚ. Αναμφιβόλως ο Φ.Π.Α. είναι η μεγαλύτερη επινόηση του 20ου αιώνα. Ακολούθως ο Φ.Π.Α. επεκτάθηκε και στα άλλα κράτη - μέλη της ΕΟΚ. στη Σουηδία, Αυστρία, Νορβηγία και σε ορισμένα κράτη της Νότιας Αμερικής και της Αφρικής.

Ο Ελληνικός νόμος 1642/1986 έχει ως πρότυπο της 6^η Οδηγία (Ντιρεκτίβα) της ΕΟΚ.

Ο νέος νόμος περί Φ.Π.Α. αποτελεί σταθμό στο φορολογικό μας σύστημα. Αποτελεί ομολογουμένως, τη μεγαλύτερη φορολογική μεταρρύθμιση της χώρας με σημαντικές επιπτώσεις στον οικονομικό και κοινωνικό τομέα. Ενοποιεί σε ένα νομοθέτημα μια σειρά άλλων φόρων καταναλώσεως (φόρο κύκλου εργασιών, τέλη χαρτοσήμου κ.α.) και έτσι απλουστεύει σημαντικά την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ



Παντού ακούμε τις λέξεις, φόρος, τέλος ή τέλη, εισφορά ή συνεισφορά ή κράτηση ή δασμός τελωνειακός ή και Δημοτικός Φόρος. Όλες αυτές οι λέξεις που χρησιμοποιούνται στην καθημερινή ζωή αλλά και από τον ίδιο το Νομοθέτη με τους ισχύοντες νόμους για να προσδιορίσουν μια υποχρέωση του πολίτη προς το κράτος αποτελούν τη συγγενή έννοια που εκφράζεται με μια λέξη: Φόρος.

Επίσης στα διάφορα φορολογικά στοιχεία και έγγραφα αναγράφονται αυτές οι λέξεις και εκφράζονται συνήθως σε ποσοστά «επί τοις %» πάνω στην αξία των αγαθών ή των αμοιβών παρεχομένων υπηρεσιών ή στην αξία των λογαριασμών των ξενοδοχείων ή των εισιτηρίων κινηματογράφων και θεάτρων ή των συναλλαγματικών κ.λ.π. με διευκρινίσεις ότι πρόκειται για φόρο Κ.Ε., Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), χαρτόσημο, Δημοτικό Φόρο, Φόρο ειδών πολυτελείας κ.λ.π.

Μπορούμε λοιπόν από την πράξη να καταλήξουμε στο συμπέρασμα, ότι ο φόρος είναι ένα ποσό χρημάτων που ο φορολογούμενος καλείται να καταβάλει και που το κράτος επιβάλλει αλλά και αξιώνει νόμιμα να εισπράξει, βασιζόμενο στις εκδηλώσεις μας, που έχουν οικονομικό περιεχόμενο.

Ο φόρος και η επιβολή μιας φορολογίας αποτελεί νόμιμο δικαίωμα και αξίωση του Κράτους που εκτείνεται σε όλη την επικράτεια και σε όλους τους πολίτες. Το ίδιο αυτό δικαίωμα ασκούν, αλλά κατόπιν εξουσιοδοτήσεως από το Κράτος, τα Νομικά Πρόσωπα Δικαίου και κατά κύριο λόγο οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοικήσεως δηλαδή, οι Δήμοι και οι Κοινότητες, αλλά για τις τοπικές ειδικότερα φορολογίες και Τέλη.

Ο ακριβής καθορισμός της έννοιας του φόρου είναι δύσκολος, τόσο για τη Δημόσια Οικονομική, δηλαδή την Οικονομική Επιστήμη που έχει σχέση με τα Δημόσια Οικονομικά ή με τα Οικονομικά μέσα που διαθέτει το κράτος για την ύπαρξη και λειτουργία του και για την εκπλήρωση των Κρατικών σκοπών όσο και για το Δημοσιονομικό Δίκαιο, δηλαδή τη Νομική Επιστήμη που ερευνά τα Δημόσια Οικονομικά, από την πλευρά του Δικαίου.

Τα Δημοσιονομικά φαινόμενα, μέσα στα οποία και ο φόρος παίρνουν διαφορετική μορφή ανάλογα με την εποχή και τη χώρα που αναφέρονται γιατί παρακολουθούν την οργάνωση και λειτουργία κατά τόπο και χρόνο, όσο και τη μορφή και εξέλιξη της Οικονομίας, κάθε Πολιτείας.

Άλλη η έννοια του φόρου στην αρχαιότητα, άλλη στο Μεσαίωνα, άλλη στα σοσιαλιστικά κράτη, άλλη στα Δικτατορικά, άλλη στα Κράτη ελεύθερης οικονομίας κ.λ.π. Όμοια και η πολιτική τάση για τη μεταβολή

της κειμένης καταστάσεως προς το καλύτερο, επιδρά στον καθορισμό της έννοιας του φόρου.

Η εκλογή και επιλογή των διαφόρων μορφών του φόρου στηρίζεται τόσο σε Νομικούς και σε Δημοσιονομικούς, όσο και σε Οικονομικούς και κοινωνικούς λόγους. Επίσης σε ποια έκταση έχει δικαίωμα το κράτος να επιβάλλει φόρους εξαρτάται από την οικονομική κατάσταση αυτού, γιατί το μέγεθος των δαπανών που θα ικανοποιήσει με τα ποσά των φόρων που θα εισπράξει, εξαρτάται από αυτήν.

Ακόμη, το μέγεθος των δαπανών αυτών που θα καλύψει το Κράτος, επιδρά πάνω στο ύψος των εσόδων που θα επιδιώξει να πραγματοποιήσει τούτου από τους φόρους.

Η μορφή των φόρων και η διαμόρφωσή τους προσαρμόζεται στο χαρακτήρα και στις συνθήκες του λαού, ανταποκρινόμενη στις οικονομικές δυνατότητές τους, χωρίς να εμποδίζει την ανάπτυξη και πρόοδο της Οικονομίας καθώς και τη πραγμάτωση της φορολογικής δικαιοσύνης. Τέλος, η επιβολή του φόρου εξαρτάται από τη φορολογική πολιτική του κράτους.

Κατά τον Αριστοτέλη το Κράτος δεν αποτελεί ένωση πολιτών που αποσκοπούν στην ανάπτυξη και αμοιβαία συνδρομή αυτών, γιατί το Κράτος είναι κάτι το ανώτερο, κάτι που υπάρχει πάνω από το άτομο. Το Κράτος δεν αποτελεί απλή κοινωνία, έκταση χώρου και εγγύηση προς εξασφάλιση αυτής ή της άλλης αξιώσεως. Το συμπέρασμα κατά τον Αριστοτέλη είναι ότι αυτός που κατέχει πολλά πρέπει να εισφέρει

στο κράτος πολλά και εκείνος που κατέχει λίγα να εισφέρει λίγα. Το συμπέρασμα λοιπόν δεν είναι άλλο από την επιβολή της προοδευτικής φορολογίας στους πολίτες όπως την εννοούμε στη σύγχρονή μας εποχή. Ο κανόνας αυτό εφαρμόστηκε στην πράξη, με τους Νόμους του Σόλωνα στην αρχαιότητα.

Ο φόρος κατ' άλλη θεωρία, της ωφέλειας και του ανταλλάγματος, που έχει τις ρίζες της στις Αρχές της Γαλλικής Επανάστασεως, αποτελεί την εισφορά του ατόμου για τα πλεονεκτήματα που αντλεί από την Κοινωνική συμβίωση και που τα παρέχει το Κράτος.

Κατά τη θεωρία της ασφάλειας, ο φόρος είναι ένα είδος ασφαλιστρού που καταβάλει ο πολίτης προς το Δημόσιο για την προστασία της ζωής και της περιουσίας του, που του παρέχει το κράτος.

Η θεωρία της θυσίας κατά την οποία η πληρωμή του φόρου αποτελεί ηθική υποχρέωση του πολίτη - φορολογούμενου προς την Κοινωνία και το Κράτος. Αποβλέπει στην Κοινωνική περιουσιακή αξίωση και στην Σοσιαλιστικοποίηση.

Η σύγχρονη θεωρία περί φόρου διδάσκει ότι ο φόρος θεμελιώνεται πάνω στην οργανωτική ανάγκη της υπάρξεως του Κράτους, για την Κοινωνική συμβίωση και πρόοδο των ανθρώπων, όπως η θεωρία των Σοφιστών εδίδασκε κάποτε.

Ο φόρος λοιπόν αποτελεί προϋπόθεση υπάρξεως του Κράτους και των λοιπών Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοικήσεως. Όπως αναφέρεται πιο πάνω η έννοια του φόρου μπορεί να καθοριστεί μόνο για μια δεδομένη περίοδο και για ένα Κράτος και πολιτικό καθεστώς.

Οι λειτουργίες του φόρου είναι πολλές. Οι σκοποί του είναι οικονομικοί, κοινωνικοί, πολιτικοί και η επιβολή της δικαιοσύνης με τη δικαιότερη κατανομή του εισοδήματος.

Η έννοια λοιπόν του φόρου είναι πολύμορφη και πολυσύνθετη. Όλες οι πλευρές του φόρου πρέπει να ερευνώνται για τον επιστημονικό προσδιορισμό της, δηλαδή η οικονομική, κοινωνική, πολιτική, διοικητική και νομική. Η δικαιολογία του φόρου, ο συντελεστής του, ο προσδιορισμός και οι συνέπειες του δεν είναι ομοιόμορφες και δεν ισχύουν για όλους τους καιρούς και τις χώρες. Έχουμε μια ριζική μεταμόρφωση του φόρου κατά το πέρασμα των αιώνων. Άλλη η πρακτική του αξία πριν από το 19^ο αιώνα και άλλη η σημερινή.

Καταλήγουμε λοιπόν στο ότι ο φόρος είναι «η, μη σαφώς καθορισμένες διατάξεις και χωρίς ειδικό αντάλλαγμα, εισφορά των πολιτών προς το κράτος, για την κάλυψη των Δημοσίων αναγκών, στις οποίες περιλαμβάνονται κοινωνικοπολιτικοί και οικονομικοί σκοποί».

Ο φόρος:

α) επιβάλλεται με νόμο για να εξασφαλισθούν με τα οικονομικά μέσα που θα προκύψουν από την επιβολή του, η λειτουργία των Δημοσίων Υπηρεσιών και έχει ως μέτρο τις απαραίτητες γι' αυτές δαπάνες και

β) αποτελεί μέσο διασφάλισης δίκαιης και ίσης κατανομής των Δημοσίων δαπανών μεταξύ των πολιτών οι οποίοι έχουν καθήκον να καταβάλλουν τη δίκαιη και ίση αυτή εισφορά προς το κράτος, όπως έχει καθοριστεί από τους Νόμους.

Κατά τη σύγχρονη αντίληψη ο φόρος ασκεί λειτουργία οικονομική, δημοσιονομική και κοινωνικοπολιτική.

Αποτελεί δικαίωμα του Κράτους η επιβολή βαρών προς ικανοποίηση αντιστοίχων αναγκών του. Δικαίωμα του κράτους είναι να λαμβάνει χρήμα και μέρος ακόμη της περιουσίας των φορολογούμενων πολιτών, ενώ ο φόρος συντελεί στην ικανοποίηση των γενικών αναγκών του κράτους.

Επίσης φόρος, σύμφωνα με άλλη έκφραση, είναι η χρηματική χορήγηση ή εισφορά του φορολογουμένου, που ένα Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου, δηλαδή το Δημόσιο ή άλλα Ν.Π.Δ.Δ. έχει δικαίωμα να επιβάλλει, βάσει της εξουσίας που έχει, «εξ ιδίου δικαίου ή εξηρημένου», μέσα στα πλαίσια των προϋποθέσεων, στα μέτρα και στους τρόπους που καθορίζουν οι νόμοι, με σκοπό την πραγμάτωση ενός εσόδου για το Κράτος ή τα Ν.Π.Δ.Δ. που εκπροσωπούν.

Τέλος ο ορισμός του φόρου βάσει του Νομικού στοιχείου της έννοιας του, είναι «η Δημοσίας φύσεως αξίωση της Πολιτείας έναντι των φορολογούμενων προς το σκοπό της ικανοποίησης των γενικών αναγκών».

1.2. **ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ - ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ**

Ο φόρος επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα κατά το προηγούμενο της φορολογίας έτος, από κάθε φυσικό πρόσωπο ανεξάρτητα από την ιθαγένεια του και τον τόπο διαμονής ή κατοικίας του. Επίσης σε φόρο υποβάλλεται το εισόδημα που προκύπτει στην αλλοδαπή εφ' όσον το φυσικό πρόσωπο που αποκτά τρόπο, ανεξάρτητα από την ιθαγένειά του, έχει την κατοικία του στην Ελλάδα.

Ο φόρος υπόκειται επίσης και οι προσωπικές εταιρείες Ο.Ε. Ε.Ε., οι κοινωνικές αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, οι συμμετοχές ή αφανείς καθώς και οι κοινοπραξίες.

Επομένως για την επιβολή της φορολογίας, σημασία έχει η χώρα στην οποία προκύπτει το εισόδημα και η κατοικία του προσώπου που το αποκτά.

Αναλυτικότερα:

- στην περίπτωση που το εισόδημα προκύπτει στην Ελλάδα, φορολογείται αυτός που το αποκτά, ανεξάρτητα αν είναι έλληνας ή

αλλοδαπός ή αν έχει την κατοικία του ή την διαμονή του στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό.

- στην περίπτωση που το εισόδημα προκύπτει στο εξωτερικό, φορολογείται στην Ελλάδα μόνο αυτός που το αποκτά, έχει την κατοικία του στην Ελλάδα, ανεξάρτητα αν είναι Έλληνας ή αλλοδαπός.

Για την αποφυγή της διπλής φορολογίας ισχύουν διατάξεις διμερών συμβάσεων για τη ρύθμιση της φορολογίας των εισοδημάτων που αποκτήθηκαν στην Ελλάδα από ξένους υπηκόους και των εισοδημάτων που αυξήθηκαν στην αλλοδαπή από Έλληνες υπηκόους.

Η έννοια της «κατοικίας» δεν ορίζεται από το φορολογικό νόμο, αλλά λαμβάνεται από τις διατάξεις του Α.Κ. Έτσι το άρθρο 51 του ισχύοντος Α.Κ. ορίζει ότι «κατοικίαν έχει τις τον τόπον, ένθα κυρίως και μόνιμως εγκατέστη - Ουδείς σύνεται να έχει συγχρόνως πολλαπλή κατοικίαν».

Ειδικά για την κατοικία των δημοσίων υπαλλήλων ισχύει το άρθρο 54 του Α.Κ. που ορίζει ότι «οι διορισθέντες εις δημόσιαν υπηρεσία ισόβιον έχουσι κατοικίαν του τόπου της υπηρεσίας αυτών».

Όσον αφορά τους δημοσίους υπαλλήλους που υπηρετούν στην αλλοδαπή, θεωρείται, για την υπαγωγή τους στη φορολογία ότι έχουν κατοικία τους στην Ελλάδα.

1.3. ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΚΑΙ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ

Οι φόροι διακρίνονται σε δύο βασικές κατηγορίες: Στους άμεσους και στους έμμεσους.

- Οι άμεσοι φόροι είναι ονομαστικοί, αναφέρονται σε ορισμένα πρόσωπα και επιβάλλονται στο εισόδημα ή την περιουσία του φορολογουμένου (φόρος εισοδήματος, κληρονομιών, δωρεών, προικίων κ.λ.π.).
- Οι έμμεσοι φόροι είναι πραγματικοί επιβάλλονται στο εισόδημα που δαπανάται και εισπράττονται κατά την πραγματοποίηση συναλλαγών (Φ.Κ.Ε., Φ.Π.Α., τέλη χαρτοσήμου κ.λ.π.).

Οι φόροι εμφανίζουν κατά την επιβολή και την είσπραξη τους ορισμένα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα.

Ειδικότερα:

Πλεονεκτήματα των άμεσων φόρων:

1. Είναι σταθεροί στην απόδοσή τους αφού η αύξηση του εισοδήματος επιφέρει αυτόματα αύξηση του φόρου.

2. Είναι δίκαιοι γιατί επιβάλλονται με προοδευτικό φορολογικό συντελεστή και προσαρμόζονται έτσι στη φοροδοτική ικανότητα των πολιτών.
3. Απαιτούν μικρότερα έξοδα για την είσπραξη τους.
4. Οι φορολογούμενοι γνωρίζουν εκ των προτέρων πόσα ακριβώς πρέπει να πληρώσουν.

3

Μειονεκτήματα των άμεσων φόρων:

1. Παρουσιάζουν δυσχέρεια στην εξακρίβωση της φορολογητέας ύλης.
2. Δεν είναι αμέσου αποδόσεως
3. Ευνοούν τη φοροδιαφυγή
4. Περιορίζεται η βάση τους με τη θέσπιση κοινωνικοπολιτικών μέτρων με την καθιέρωση αφορολόγητου ποσού, απαλλαγών κ.λ.π.
5. Έχουν μεγάλο κόστος βεβαίωσης και είσπραξης.

Πλεονεκτήματα των άμεσων φόρων:

1. Καταβάλλονται ευκολότερα γιατί είναι ενσωματωμένοι στην τιμή των αγαθών και δεν γίνονται αισθητοί στο φορολογούμενο.
2. Η είσπραξη τους είναι ευκολότερη.
3. Η φοροδιαφυγή περιορίζεται στο ελάχιστο.

4. Όταν η ζήτηση των ειδών είναι ελαστική, η απόδοση των φόρων είναι αβέβαιη.

1.4. ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ & ΠΗΓΕΣ ΠΡΟΕΛΕΥΣΗΣ ΤΟΥ

Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή μετά την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του. Ο φόρος εισοδήματος, τα πρόστιμα και οι πρόσθετοι φόροι δεν αναγνωρίζονται σαν δαπάνες για έκπτωση από το εισόδημα.

Περί της έννοιάς του εισοδήματος στη θεωρία διδάσκονται διάφορες απόψεις οι κυριότερες από τις οποίες είναι:

1. Η θεωρία της ανάλωσης (G. Schmoller), σύμφωνα με την οποία σαν εισόδημα θεωρείται το σύνολο των οικονομικών αγαθών τα οποία μπορεί να χρησιμοποιήσει ο άνθρωπος για την ικανοποίηση των αναγκών του, χωρίς να χειροτερεύει την αρχική του περιουσιακή κατάσταση.

2. Η θεωρία της περιοδικότητας (O. Wagner), σύμφωνα με την οποία σαν εισόδημα θεωρείται το σύνολο των αγαθών που σε ορισμένες χρονικές περιόδους επανέρχεται στο ίδιο πρόσωπο.

3. Η θεωρία των πηγών προέλευσης (F. Neumann), σύμφωνα με την οποία σαν εισόδημα θεωρείται το σύνολο των καθαρών

προσόδων ενός ατόμου, που παράγονται μέσα σε μια οικονομική περίοδο από πηγές που παρουσιάζουν σταθερότητα.

4. Η δημοσιονομική θεωρία (C. Vonschanz), σύμφωνα με την οποία σαν εισόδημα θεωρείται η αύξηση της καθαρής περιουσίας, που προέρχεται μέσα σε ορισμένη χρονική περίοδο.

3

Σύμφωνα με το φορολογικό μας νόμο σαν εισόδημα θεωρείται το έσοδο που προέρχεται από κάθε πηγή και επαναλαμβάνεται σε κανονικά χρονικά διαστήματα:

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

A - B πηγή εισόδημα από ακίνητα

Γ πηγή εισόδημα από κινητές αξίες

Δ πηγή εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις

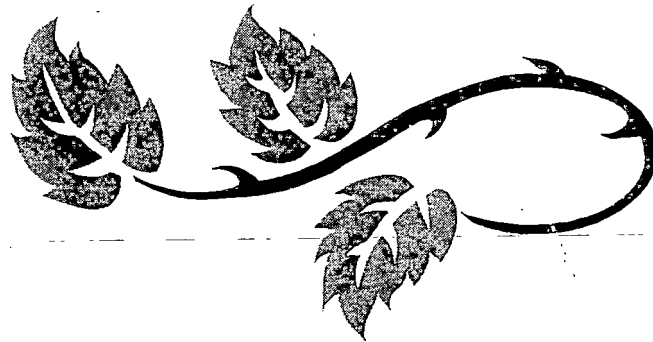
Ε πηγή εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις

ΣΤ πηγή εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες

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

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ



Η Ελλάδα μετά την πράξη προσχώρησης στις Ευρωπαϊκές Κοινότητες που υπέγραψε στις 28 Μαΐου 1979, ανέλαβε την υποχρέωση να εναρμονίσει το σύστημα της έμμεσης φορολογίας με εκείνο των άλλων κρατών - μελών της Ε.Ο.Κ., με εφαρμογή του κοινού συστήματος του φόρου Προστιθέμενης Αξίας, αρχικά από την 1^η Ιανουαρίου 1984.

Μετά την κατάθεση του γνωστού Μνημοσύνου, ζήτησε και πέτυχε να αναβληθεί η εφαρμογή του Φ.Π.Α. για την 1^η Ιανουαρίου 1986, ενώ στο τέλος του 1985 ζήτησε και πέτυχε μια νέα αναβολή ενός έτους. Δηλαδή ο Φ.Π.Α. θα εφαρμοζόταν την 1^η Ιανουαρίου 1987.

Το καλοκαίρι του 1986 η ελληνική κυβέρνηση κατέθεσε στη Βουλή των Ελλήνων το νόμο 1642/1986, «για την εφαρμογή του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και άλλες διατάξεις», που ψηφίστηκε στο τμήμα διακοπών της Βουλής και δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως στις 21-8-1986. Ο νόμος αυτός τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με τους μεταγενέστερους νόμους 1676/1987, καθώς και υπουργικές αποφάσεις.

Από το 1-1-93 καταργήθηκαν τα φορολογικά σύνορα και οι έλεγχοι και τελωνειακές διατυπώσεις στα αγαθά που διακινούνται

μεταξύ των κρατών μελών της Κοινότητας. Στα πλαίσια αυτά υιοθετήθηκε το μεταβατικό καθεστώς φορολογίας των ενδοκοινοτικών συναλλαγών με τις διατάξεις των Κοινοτικών οδηγιών Φ.Π.Α. 91/680 και 92/111 Ε.Ο.Κ., οι οποίες τροποποιήθηκαν την 6^η Κοινοτική οδηγία Φ.Π.Α. (77/388), η οποία αποτελεί τη βάση για την εφαρμογή του Φ.Π.Α. στα κράτη μέλη.

Αρχικά ο Φ.Π.Α. εφαρμόστηκε με τρεις συντελεστές: ένα χαμηλό συντελεστής με ποσοστό 6% (3% για τα βιβλία, εφημερίδες και περιοδικά), ένα μεσαίο ή κανονικό συντελεστή 18% (που και αυτός δέχθηκε τροποποιήσεις και μειώθηκε σε 16% στις 1/1/88) και ένα υψηλό συντελεστή με ποσοστό 36%.

Ο χαμηλός συντελεστής επιβάρυνε αγαθά και υπηρεσίες πρώτης ανάγκης και λαϊκής καταναλώσεως. Στο κανονικό συντελεστή υπαγόταν όλα τα αγαθά και οι υπηρεσίες εκτός εκείνα που περιλαμβάνονταν στον χαμηλό και υψηλό συντελεστή. Τέλος ο υψηλός συντελεστής περιελάμβανε συνήθως αγαθά και υπηρεσίες πολυτελείας.

Από το 1987 έως το 1992 έγιναν αρκετές αλλαγές μειώσεις και αυξήσεις στους συντελεστές και αρκετές μετατάξεις αγαθών και υπηρεσιών στους πίνακες, που είχαν ως στόχο τη δικαιότερη κατανομή των φορολογικών βαρών και την προώθηση των αναπτυξιακής διαδικασίας της χώρας. Έτσι οι κύριοι συντελεστές που κυριάρχησαν ήταν 8% και 18% με υπερμειωμένο 4% για βιβλία, εφημερίδες, περιοδικά και εισιτήρια θεατρικών παραστάσεων, ενώ θεσπίστηκαν

μειωμένοι συντελεστές κατά 30% έναντι των συντελεστών που ισχύουν στην λοιπή Ελλάδα για τα νησιά του Αιγαίου. Κατά συνέπεια οι μειωμένοι αυτοί συντελεστές είναι 3%, 6% και 13%.

3

3

Ο Φ.Π.Α. είναι έμμεσος γενικός φόρος και ειδικότερα φόρος και καταναλώσεως, ο οποίος επιβάλλεται στην προστιθέμενη αξία των αγαθών και υπηρεσιών σε όλα τα στάδια της παραγωγής και εμπορίας τους μέχρι και τους τελευταίου σταδίου (λιανικού εμπορίου), καθώς και στα εισαγόμενα αγαθά από το εξωτερικό. Ο φόρος βεβαιώνεται και εισπράττεται κατά τη διαδικασία των αμέσων φόρων, συνδεδεμένος στενά με το φόρο εισοδήματος, στον οποίο παραπέμπουν πολλές διατάξεις του Φ.Π.Α. Η διαδικασία, όμως, της βεβαιώσεως και εισπράξεως του φόρου δεν αναιρεί το χαρακτήρα του Φ.Π.Α., ως φόρου καταναλώσεως.

Ο Φ.Π.Α. βαρύνει πραγματικά τον τελευταίο καταναλωτή, εις βάρος του οποίου επιρρίπτεται. Νομίμως, όμως υπόχρεος στο φόρο είναι ο παραγωγός ή η επιχείρηση ή άλλη οικονομική μονάδα και γενικά κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο που οφείλει να καταβάλλει το φόρο στο Δημόσιο άσχετα αν παρέλειψε να τον εισπράξει από τον αντισυμβαλλόμενο.

Για να καταλήξουμε σ' αυτό το αποτέλεσμα η είσπραξη του φόρου γίνεται σε κάθε στάδιο συναλλαγής και υπολογίζεται στην τιμή του αγαθού ή της υπηρεσίας, αφού αφαιρεθεί από το φόρο, ο φόρος που επιβάρυνε το αγαθό στο προηγούμενο στάδιο.

Ο φόρος παρουσιάζει τα εξής χαρακτηριστικά:

- είναι φόρος καταναλώσεως
- είναι φόρος αναλογικός
- είναι φόρος γενικός (καθολικός)
- είναι φόρος ουδέτερος
- είναι φόρος πραγματικός
- ο φόρος βαρύνει τον τελικό καταναλωτή
- ο φόρος πλήττει τα έσοδα και όχι το κέρδος
- ο φόρος δεν είναι παρακρατούμενος
- ο φόρος συμβάλλει στην αποφυγή της φοροδιαφυγής
- ο φόρος δεν αποτελεί στοιχείο του κόστους ή των εσόδων
- ο Φ.Π.Α. είναι φόρος επιρριπτόμενος εις βάρος του αντισυμβαλλομένου.
- ο φόρος καθιερώνει την αρχή της ίσης φορολογικής μεταχείρισης των εγχωρίων και ξένων προϊόντων
- ο φόρος δεν επιβαρύνει τις εξαγωγές και τις επενδύσεις
- ο Φ.Π.Α. επιβάλλεται στο σύνολο των πράξεων μιας φορολογικής περιόδου και όχι σε κάθε μία πράξη αυτοτελώς.
- ο Φ.Π.Α. βασίζεται στο σύστημα των εκπτώσεων.

Ο Φ.Π.Α. είναι φόρος καταναλώσεως. Ο Φ.Π.Α. κατατάσσεται στους έμμεσους φόρους και ειδικότερα στους φόρους καταναλώσεως. Είναι γενικός φόρος καταναλώσεως, ο οποίος πλήττει

τη φορολογητέα ύλη σε όλα τα στάδια αυτής, από την παραγωγή μέχρι την κατανάλωση των αγαθών, αλλά μόνο κατά το τμήμα της προστιθέμενης αξίας, σε κάθε στάδιο. Έτσι, αποφεύγεται η διπλή ή πολλαπλή φορολογία.

Ο Φ.Π.Α. έχει όλα τα μειονεκτήματα των εμμέσων φόρων, διότι επιβαρύνει αδιακρίτως τα αγαθά και αυξάνει έτσι το κόστος διαβίωσης, χωρίς να λαμβάνει υπ' όψη τη φοροδοτική ικανότητα του καταναλωτή, ο οποίος υφίσταται τελικά τη φορολογική επιβάρυνση. Ως εκ τούτου δημιουργεί φορολογικές ανισότητες και αδικίες και καθίσταται αντιδημοτικός. Παρά ταύτα, οι έμμεσοι φόροι κατέχουν πρωτεύουσα θέση στα φορολογικά συστήματα, ιδίως των αναπτυσσομένων χωρών, διότι είναι μεγάλης αποδόσεως, εισπράττονται ευχερώς και χωρίς διαμαρτυρίες και είναι ελαστικοί, διότι παρακολουθούν αυτόματα τις διακυμάνσεις του εθνικού εισοδήματος.

Ο Φ.Π.Α. είναι φόρος αναλογικός. Ο Φ.Π.Α. είναι φόρος αναλογικός και όχι προοδευτικός. Δηλαδή, το ποσοστό του φόρου είναι σταθερό (πάγιο) οσοδήποτε και αν αυξάνει η φορολογητέα αξία. Ο Φ.Π.Α. υπολογίζεται επί της αξίας των αγαθών και των υπηρεσιών και έτσι επιτρέπει να διαβαθμίζεται ο φόρος ανάλογα με το είδος των αγαθών ή υπηρεσιών.

Ο Φ.Π.Α. είναι φόρος γενικός (καθολικός). Ο Φ.Π.Α. είναι φόρος γενικός (καθολικός) υπό την έννοια ότι πλήττει, κατ' αρχήν όλα τα αγαθά και τις υπηρεσίες, εκτός από εκείνα που απαλλάσσονται του φόρου με ρητή διάταξη του νόμου. Η καθολικότητα του φόρου αναφέρεται στην επιβολή του φόρου σε όλα τα αγαθά (εκτός από εκείνα που απαλλάσσει ο νόμος) και σε όλα τα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας, μέχρι και του τελευταίου (λιανικού εμπορίου) και ότι καλύπτει όλη την έκταση της χώρας (εκτός από την περιοχή του Αγίου Όρους). Έτσι ο Φ.Π.Α. εκπληρώνει την κοινωνικοοικονομική και δημοσιονομική και δημοσιονομική του αποστολή χωρίς να δημιουργεί ανισότητες και αδικίες.

Οι ολιγάριθμες εξαιρέσεις και απαλλαγές που καθιερώνει ο νόμος, για κοινωνικούς και οικονομικούς λόγους, δεν αναιρούν το γενικό χαρακτήρα του φόρου.

Ο Φ.Π.Α. είναι φόρος ουδέτερος. Χαρακτηριστικό γνώρισμα του Φ.Π.Α. είναι ότι ο φόρος αυτός δεν διαφοροποιείται ως προς την φορολογική επιβάρυνση ανάλογα με τις ενδιάμεσες μεταβιβάσεις των αγαθών από τον παραγωγό στον τελικό καταναλωτή. Έτσι, ο Φ.Π.Α., παραμένει ανεπηρέαστος και ουδέτερος, δεν αποτελεί δηλαδή στοιχείο κόστους των αγαθών και όπως λέγεται δεν είναι σωρευτικός φόρος. Αυτό συντελεί στο να επιβαρύνονται τα αγαθά και οι υπηρεσίες αυτές

άπαξ μόνο και να έχουν ίση φορολογική μεταχείριση στην τελική κατανάλωση.

Η μη σωρευτικότητα του φόρου οφείλεται στον ιδιαίτερο τρόπο εισπράξεως του, που γίνεται με τμηματικές καταβολές, σε όλη τη διάρκεια του κύκλου παραγωγής και διανομής των αγαθών, κάθε μία από τις οποίες αντιστοιχεί στην αξία που προστίθεται στο αγαθό στο συγκεκριμένο στάδιο. Η είσπραξη του φόρου με τμηματικές καταβολές εξασφαλίζει έτσι την επιθυμητή ουδετερότητα και πρέπει να διακρίνει έναν έμμεσο φόρο.

Η ουδετερότητα του φόρου αποτελεί ένα από τα κύρια πλεονεκτήματα του Φ.Π.Α., διότι εξασφαλίζει ίσους όρους επιβαρύνσεως για τα ίδια προϊόντα και έτσι δεν διαταράσσει τους όρους ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρήσεων. Υπό την έννοια αυτή ο Φ.Π.Α. αποτελεί κίνητρο οικονομικής αναπτύξεως και ευνοεί τις εξαγωγές και τις επενδύσεις, οι οποίες απαλλάσσονται από το φόρο: η απαλλαγή παρέχεται με τη μέθοδο της εκπτώσεως ή της επιστροφής του φόρου.

Ο Φ.Π.Α. είναι φόρος πραγματικός. Ο Φ.Π.Α. είναι φόρος πραγματικός και όχι προσωπικός, διότι επιβάλλεται επί των συναλλαγών αντικειμενικώς, χωρίς να ενδιαφέρεται ή να λαμβάνει υπόψη την οικονομική ή προσωπική κατάσταση του φορολογουμένου. Ως ορθώς τονίζει ο καθηγητής Duverger, ο πραγματικός φόρος, αντίθετα από τον προσωπικό, λαμβάνει υπόψη μόνο τη φορολογητέα

ύλη, χωρίς να υπεισέρχεται στους υπολογισμούς του φόρου ή την προσωπική κατάσταση του φορολογουμένου.

Βέβαια, μπορεί βάσιμα να υποστηριχθεί ότι ο Φ.Π.Α. δεν έχει τον απόλυτο χαρακτήρα ενός πραγματικού έμμεσου φόρου - ο οποίος πλήττει αδιακρίτως τη φορολογητέα ύλη χωρίς να ενδιαφέρεται για την ιδιότητα ή την κατάσταση του φορολογουμένου. Ενώ ο Φ.Π.Α., λόγω των εκπτώσεων και απαλλαγών που καθιερώνει σε πολλές περιπτώσεις ο νόμος ή των μειωμένων ή αυξημένων συντελεστών, ευνοεί άλλοτε μεν τον παραγωγό ή τον έμπορο, άλλοτε δε τον αγοραστή ή καταναλωτή. Έτσι, όμως η φόρος προστιθέμενης αξίας, χάνει ένα μέρος του πραγματικού του χαρακτήρα και καθίσταται εν μέρει προσωπικός φόρος.

Ο Φ.Π.Α. βαρύνει τον τελικό καταναλωτή. Για να κρίνουμε ποιος βαρύνεται με το Φ.Π.Α. πρέπει να διακρίνουμε σαφώς μεταξύ φορολογικής υποχρέωσης και φορολογικού βάρους. Την φορολογική υποχρέωση υπέχει η επιχείρηση ή άλλη οικονομική μονάδα, την οποίαν ο νόμος καθιστά υπόχρεον για την είσπραξη και καταβολή του φόρου στο Δημόσιο. Η κατά νόμον, όμως υπόχρεος επιχείρηση έχει το δικαίωμα της επιρρίψεως του φόρου εις βάρος του αντισυμβαλλομένου μέχρι του τελικού καταναλωτή, ο οποίος υφίσταται πραγματικά το φορολογικό βάρος. Η επιχείρηση, δηλαδή, απλώς μεσολαβεί για την

είσπραξη και καταβολή του φόρου - ως οιονεί εισπράκτορας του Δημοσίου - χωρίς να βαρύνεται με το φόρο.

Όπως διδάσκεται εδώ, 'άλλος είναι ο πληρωτής του φόρου και άλλος ο βαρυνόμενος με το φόρο. Πληρωτής του φόρου είναι η επιχείρηση, αλλά με το φόρο βαρύνεται ο τελικός καταναλωτής στον οποίον η επιχείρηση επιρρίπτει το φόρο.

3

Ο Φ.Π.Α. πλήττει τα έσοδα και όχι το κέρδος. Ο Φ.Π.Α. πλήττει τον κύκλο εργασιών, δηλαδή τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως και όχι το κέρδος. Ο φόρος επιβάλλεται χωρίς να εξετάζεται ο κερδοσκοπικός ή μη σκοπός των διενεργούμενων πράξεων, ούτε αν το οικονομικό αποτέλεσμα καταλείπει κέρδος ή ζημία.

Ο Φ.Π.Α. δεν είναι παρακρατούμενος. Ο Φ.Π.Α. επιρρίπτεται μεν, κατά νόμο, εις βάρος του αντισυμβαλλομένου, δεν είναι όμως φόρος παρακρατούμενος και δεν εφαρμόζεται ως εκ τούτου οι συνέπειες περί μη παρακρατήσεως του φόρου, οι οποίες είναι βαρύτερες για τους παρακρατούμενους φόρους. Τόσον η Διοίκηση όσο και η νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων, έχουν παγίως αποφανθεί υπό το καθεστώς του ΦΚΕ, τον οποίο αντικατέστησε ο Φ.Π.Α., ότι νομικώς υπόχρεως έναντι του Δημοσίου για την καταβολή

του φόρου τυγχάνει πάντοτε η επιχείρηση, η οποία καταβάλλουσα το φόρο εκπληρώνει δική της υποχρέωση και όχι υποχρέωση τρίτου.

Ο Φ.Π.Α. συμβάλλει στην αποφυγή της φοροδιαφυγής. Ο Φ.Π.Α. συμβάλλει σημαντικά στην αποφυγή της φοροδιαφυγής, διότι η λειτουργία του βασίζεται στα αντίθετα συμφέροντα των συναλλασσομένων και διότι αναπτύσσει κίνητρα ειλικρινείας, τα οποία έχει συμφέρον ο φορολογούμενος να καρπωθεί.

Έτσι, κάθε επιχειρηματίας και φορολογούμενος γενικά έχει προσωπικό συμφέρον να ζητεί και να λαμβάνει τιμολόγιο ή άλλο παραστατικό στοιχείο για τις αγορές του, διότι ο καταβαλλόμενος φόρος εκπίπτει από τον εισπραττόμενο φόρο. Εάν δεν προσαγάγει το τιμολόγιο κ.λ.π, τότε χάνει το δικαίωμα της εκπτώσεως του καταβληθέντος φόρους στις αγορές ή τις υπηρεσίες.

Ο Φ.Π.Α. δεν αποτελεί στοιχείο του κόστους ή των εσόδων. Ο Φ.Π.Α. παρακολουθείται σε ιδιαίτερο λογαριασμό, τον οποίο υποχρεούται η επιχείρηση να τηρεί (με εξαίρεση τις πολύ μικρές επιχειρήσεις). Ο λογαριασμός του Φ.Π.Α. χρεώνεται με το φόρο επί της αξίας των αγοραζομένων αγαθών και των καταβολών στο Δημόσιο και πιστώνεται με το φόρο που εισπράττεται κατά την πώληση των αγαθών ή υπηρεσιών. Σε καμία περίπτωση δεν επιτρέπεται να βαρύνει ο φόρος

το κόστος των αγαθών ή υπηρεσιών ή να προσαυξήσει την αξία των πωλήσεων, εφόσον πρόκειται περί υποχρέου που αποτελεί υποκείμενο φορολογίας.

Ο Φ.Π.Α. είναι φόρος επιρριπτόμενος. Ο Φ.Π.Α. επιρρίπτεται εις βάρος του αντισυμβαλλομένου φυσικού ή νομικού προσώπου, έστω και αν τα πρόσωπα αυτά απολαύουν απαλλαγής από το φόρο. Τα πρόσωπα αυτά επιβαρύνονται με το Φ.Π.Α. όπως ακριβώς και ο τελευταίος καταναλωτής. Η τυχόν απαλλαγή τους από το Φ.Π.Α. για τις δραστηριότητες που αναπτύσσουν, δεν τα απαλλάσσει και από τον επιρριπτόμενο εις βάρος τους φόρο. Η αρχή αυτή που ίσχυε και υπό το καταργηθέν καθεστώς του φόρου κύκλου εργασιών καθιερώνεται και στο Φ.Π.Α.

Ο Φ.Π.Α. καθιερώνει την αρχή της ίσης φορολογικής μεταχείρισης των εγχωρίων και ξένων προϊόντων. Βασική αρχή η οποία διέπει το Φ.Π.Α. είναι, ότι ο φόρος αυτός επιβαρύνει εξίσου τα εγχώρια και τα εισαγόμενα προϊόντα. Ίση φορολογική μεταχείριση σημαίνει ότι η φορολογητέα αξία των αγαθών και οι φορολογικοί συντελεστές είναι ίσοι τόσο στα εγχώρια αγαθά, όσο και στα εισαγόμενα όμοια τοιαύτα. Με τον τρόπο αυτό δεν διαταράσσονται οι όροι

ανταγωνισμού του εμπορίου και των συναλλαγών, καθεστώς που προβλέπεται, άλλωστε και από το άρθρο της Συνθήκης της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας.

Ο Φ.Π.Α. είναι, συνεπώς δίκαιος διότι εξασφαλίζει φορολογική ισότητα στο επίπεδο του τελευταίου καταναλωτή: δηλαδή σε ίση τιμή ίσος φόρος. Έτσι δύο αγαθά που πωλούνται λιανικώς στην ίδια τιμή βαρύνονται με το αυτό ποσό φόρου.

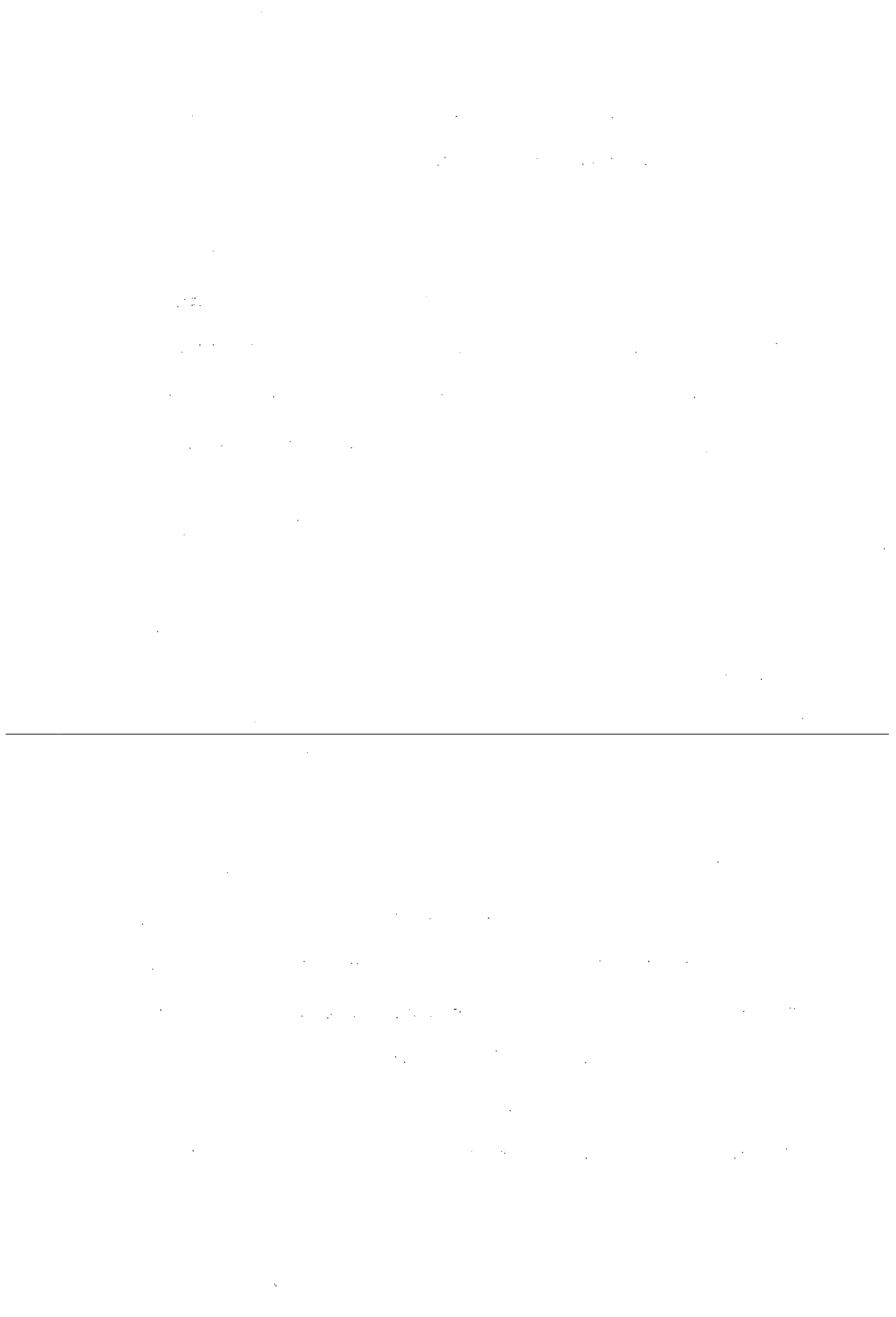
3

Ο Φ.Π.Α. δεν επιβαρύνει τις εξαγωγές και τις επενδύσεις.

Οι εξαγωγές απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. με σκοπό την ενίσχυση της εξαγωγικής ικανότητας της χώρας. Η απαλλαγή επεκτείνεται και στις υπηρεσίες που έχουν ενσωματωθεί σε εξαγόμενα αγαθά.

Ο Φ.Π.Α. δεν επιβαρύνει τις επενδύσεις, οι οποίες έτσι απαλλάσσονται του φόρου. Η απαλλαγή παρέχεται με τη μέθοδο της εκπτώσεως ή της επιστροφής του φόρου.

Ο Φ.Π.Α. επιβάλλεται στο σύνολο των πράξεων μιας περιόδου και όχι σε κάθε μία πράξη αυτοτελώς. Μεταξύ των δύο συστημάτων φορολογίας, του υπολογισμού του Φ.Π.Α. επί του συνόλου των πράξεων ή συναλλαγών μιας ορισμένης φορολογικής περιόδου και του υπολογισμού του φόρου σε κάθε μία πράξη



αυτοτελώς λαμβανόμενη, ο Ελληνικός νόμος περί Φ.Π.Α. επέλεξε το πρώτο σύστημα. Βάσει του συστήματος αυτού ο Φ.Π.Α. επιβάλλεται στην αξία του συνόλου των πράξεων ή συναλλαγών μιας ορισμένης φορολογικής περιόδου (κατά μήνα, δίμηνο ή τρίμηνο). Συνέπεια της αρχής αυτής είναι, ότι αν υπελογίσθηκαν εκ πλάνης έσοδα μη υποκείμενα σε φόρο, τα έσοδα αυτά συμψηφίζονται με άλλα έσοδα της αυτής περιόδου υποκείμενα σε φόρο. Επίσης, αν ακυρώθηκαν ορισμένες πράξεις και συναλλαγές, τα ποσά αυτών εκπίπτονται από τα έσοδα από άλλες πράξεις υποκείμενες στο φόρο κατά την ίδια φορολογική περίοδο ή κατά την υποβολή της ετήσιας εκκαθαριστικής δηλώσεως. Το ίδιο ισχύει και για τις επιστροφές.

Η εφαρμογή του δεύτερου συστήματος δεν έγινε δεκτή, διότι δυσχεραίνει σημαντικά την εφαρμογή του φόρου στην πράξη.

Ο Φ.Π.Α. βασίζεται στο σύστημα των εκπτώσεων. Βάσει του συστήματος των εκπτώσεων κάθε υποκείμενος στο φόρο υπολογίζεται και εισπράττει Φ.Π.Α. στα έσοδα που πραγματοποιεί από πωλήσεις αγαθών ή από παροχή υπηρεσιών και συνάμα εκπίπτει από το φόρο των πωλήσεων το Φ.Π.Α. που έχει καταβάλει στις αγορές των αγαθών ή τη λήψη των υπηρεσιών. Με το σύστημα αυτό ο Φ.Π.Α. επιβάλλεται μόνο στην προστιθέμενη αξία και παύει πλέον να είναι

«σωρευτικός», όπως συνέβαινε με τους καταργηθέντες φόρους τους οποίους αντικατέστησε.

3

3

Το άρθρο 1 παρ. 1 του Ν. 1642/86 χαρακτηρίζει το Φ.Π.Α. ως φόρο κύκλου εργασιών, ο οποίος επιβάλλεται με την ονομασία «φόρος προστιθέμενης αξίας». Ο Φ.Π.Α. είναι μια βελτιωμένη μορφή του φόρου κύκλου εργασιών του Α.Ν. 660/1937, τον οποίον αντικατέστησε. Ο Φ.Π.Α. εισήχθηκε στην Ελλάδα με το Ν. 1642/86 ως γενικός έμμεσος φόρος και εφαρμόζεται από 1/1/1987. Καθιερώθηκε η εφαρμογή του από συμβατική υποχρέωση της χώρας μας, η οποία απορρέει από την ένταξή μας στην Ευρωπαϊκή Οικονομική Κοινότητα (ΕΟΚ). Ο Φ.Π.Α. εφαρμόζεται σε όλες τις χώρες της ΕΟΚ με βάση την Έκτη Οδηγία (Ντιρεκτίβα) της. Υπάρχουν μικρές αποκλίσεις από την Οδηγία αυτή τις οποίες επιβάλλει η ιδιορρυθμία της εσωτερικής νομοθεσίας κάθε χώρας και οι ιδιαίτερες οικονομικές συνθήκες της.

Ο Φ.Π.Α. αντικατέστησε μία σειρά έμμεσων φόρων, κυρίως το φόρο κύκλου εργασιών και τα τέλη χαρτοσήμου, οι οποίοι φόροι και καταργήθηκαν μετά την ισχύ του Φ.Π.Α. Ο Φ.Π.Α. υπερτερεί σαφώς των καταργηθέντων φόρων, διότι επιβάλλεται μόνο στην προστιθέμενη αξία των αγαθών και υπηρεσιών και έτσι αποφεύγεται η διπλή ή η πολλαπλή φορολογία των ίδιων προϊόντων και υπηρεσιών. Ενώ ο φόρος κύκλου εργασιών και τα τέλη χαρτοσήμου επιβάλλονταν σε κάθε

στάδιο συναλλαγής σωρευτικώς, με αποτέλεσμα να επιβαρύνονται τα αγαθά υπερμέτρως και να αυξάνει το κόστος και η τιμή πωλήσεως αυτών.

Η εφαρμογή του Φ.Π.Α. αποτελεί μια προσπάθεια εκσυγχρονισμού του συστήματος της έμμεσης φορολογίας, το οποίο διακρίνεται από αναχρονισμό και έλλειψη αποδοτικότητας. Πράγματι, ο μεγάλος αριθμός έμμεσων φόρων που επιβαρύνουν σωρευτικώς τα αγαθά και τις υπηρεσίες, με τη διαφορετική βάση υπολογισμού του κάθε φόρου και της διαφορετική διαδικασία βεβαιώσεως, αποτελούν σοβαρό μειονέκτημα του φορολογικού συστήματος. Συνέπεια του αναχρονιστικού τούτου συστήματος είναι οι δυσμενείς επιπτώσεις στην οικονομική ζωή της χώρας και το μεγάλο δημοσιονομικό και κοινωνικό κόστος που συνεπάγεται

Κατά ρητή διάταξη του άρθρου 1 παρ. 1 του νόμου, ο Φ.Π.Α. επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του αντισυμβαλλομένου (φυσικού ή νομικού προσώπου). Τα πρόσωπα αυτά επιβαρύνονται με το Φ.Π.Α. όπως ακριβώς και ο τελευταίος καταναλωτής, έστω και αν απολαύουν φορολογικής απαλλαγής. Η τυχόν απαλλαγή τους από το Φ.Π.Α. για τις δραστηριότητες που αναπτύσσουν, δεν τα απαλλάσσει και από τον επιρριπτόμενο εις βάρος τους φόρο.

Η επίρριψη του φόρου χωρεί και εις βάρος του Δημοσίου και των Ν.Π.Δ.Δ. Όπως όλα τα φυσικά και νομικά πρόσωπα, έτσι και το Δημόσιο και το Ν.Π.Δ.Δ. δεν απαλλάσσονται του επιρριπτομένου εις βάρος τους Φ.Π.Α. κατά την αγορά αγαθών ή τη λήψη υπηρεσιών με τον οποίο φόρο επιβαρύνονται. Τα πρόσωπα αυτά επιβαρύνονται με το Φ.Π.Α. όπως ακριβώς και ο τελευταίος καταναλωτής. Η απαλλαγή τους από το Φ.Π.Α. δεν τα απαλλάσσει του επιρριπτομένου εις βάρος τους φόρου. Η αρχή αυτή που ίσχυε και υπό το καταργηθέν καθεστώς του Φ.Κ.Ε. καθιερώνεται και στον Φ.Π.Α.

Επίρριψη ή επίπτωση του φόρου είναι η δυνατότητα που έχει η επιχείρηση να μεταβιβάζει το φορολογικό βάρος στον αντισυμβαλλόμενο μέχρι τον τελικό καταναλωτή. Χρησιμοποιούμε τον όρο «φορολογικό βάρος» γιατί η φορολογική υποχρέωση παραμένει εις βάρος της επιχειρήσεως, η οποία είναι νομικώς υπόχρεη να καταβάλλει το φόρο στο Δημόσιο, άσχετα αν εισέπραξε ή μη το φόρο από τον αντισυμβαλλόμενο.

Ο Φ.Π.Α. δεν εφαρμόζεται στην περιοχή του Αγίου Όρους. Με το άρθρο 1 παρ. 2 του νόμου ορίζεται ότι οι διατάξεις του Φ.Π.Α. δεν εφαρμόζονται στην περιοχή του Αγίου Όρους. Η περιοχή αυτή είναι κατοχυρωμένη με το άρθρο 105 του Συντάγματος του 1975.

Σύμφωνα με το άρθρο 105 του Συντάγματος, σε συνδυασμό με το τελευταίο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 57 του νόμου, η περιοχή του

Αγίου Όρους, θεωρείται ως ιδιόμορφο φορολογικό έδαφος της χώρας και τίθεται εκτός του πεδίου εφαρμογής του Φ.Π.Α.

Από το ιδιόμορφο αυτό καθεστώς του Αγίου Όρους προκύπτουν τα εξής:

α) Οι πράξεις που ενεργούνται μέσα στην περιοχή του Αγίου Όρους (παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών) δεν υπάγονται στο Φ.Π.Α.

β) Οι παραδόσεις αγαθών που γίνονται από τη λοιπή χώρα προς την περιοχή του Αγίου Όρους, δεν υπάγονται στο Φ.Π.Α. διότι θεωρούνται ως «οιονεί εξαγωγές».

γ) Οι εισαγωγές αγαθών από το εξωτερικό προς την περιοχή του Αγίου Όρους δεν υπάγονται στο Φ.Π.Α.

δ) Οι αγορές αγαθών που ενεργούν οι επιχειρήσεις της λοιπής Ελλάδας από την περιοχή του Αγίου Όρους υπάγονται στο Φ.Π.Α., διότι θεωρούνται ως «οιονεί εισαγωγές». Στην περίπτωση αυτή οι Ιερές Μονές του Αγίου Όρους έχουν υποχρέωση να εκδίδουν τιμολόγια πωλήσεως για τις πωλήσεις αγαθών σε επιτηδευματίες (γεωργικά, δασικά ή άλλα προϊόντα) και να υποβάλλουν ταύτα στον Οικονομικό Έφορο. Έχουν επίσης, υποχρέωση να υποβάλλουν συγκεντρωτικές καταστάσεις κ.λ.π. όπως ορίζει το άρθρο 31 παρ. 1 του Κ.Φ.Σ.

Με την απόφαση Π. 7395/1987 του Υπουργείου Οικονομικών ορίζονται συμπληρωματικώς τα εξής:

1) Απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται στην περιοχή του Αγίου Όρους.

2) Απαλλάσσονται επίσης από το Φ.Π.Α.:

(α) Η εισαγωγή αγαθών από το εξωτερικό και η παράδοση αγαθών από τη λοιπή Ελλάδα στην περιοχή του Αγίου Όρους, εφόσον αυτά προορίζονται να αναλωθούν ή να χρησιμοποιηθούν στην περιοχή αυτή.

(β) Η παράδοση αγαθών σε εργολάβο, που προορίζονται για την εκτέλεση πράξεων στην περιοχή του Αγίου Όρους, καθώς και οι πράξεις των προσώπων αυτών προς το Κέντρο Διαφύλαξης Αγιορείτικης Κληρονομιάς (ΚΕΔΑΚ), κατά το μέρος που αυτό ενεργεί για λογαριασμό των Ι. Μονών κ.τ.λ. στην περιοχή του Αγίου Όρους ή απ' ευθείας προς τις Ι. Μονές, Σκήτες κ.τ.λ.

(γ) Η παροχή υπηρεσιών προς τις Ι. Μονές κ.τ.λ. ή σε λήπτες που είναι εγκατεστημένοι στην περιοχή του Αγίου Όρους.

Με την ίδια απόφαση ορίζεται η διαδικασία απαλλαγής από το Φ.Π.Α. των αγαθών που παραδίδονται και των υπηρεσιών που παρέχονται από και προς την περιοχή του Αγίου Όρους, καθώς και των αγαθών που εισάγονται από το εξωτερικό στην περιοχή αυτή.

Σύμφωνα με το άρθρο 2 του νόμου, οι πράξεις που αποτελούν αντικείμενο φόρους είναι οι εξής:

α) Η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία (δηλ. με αντάλλαγμα), στην ελληνική επικράτεια (στο εσωτερικό της χώρας) από πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα του αυτή.

β) Η εισαγωγή αγαθών στην Ελληνική Επικράτεια

Με τον ορισμό της περιπτώσεως α' εξάγεται, ότι για να υπαχθεί ένα πρόσωπο στο Φ.Π.Α. απαιτείται να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:

- να λάβει χώρα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών
- οι διενεργούμενες πράξεις να προέρχονται από επαχθή αιτία (δηλ. αντάλλαγμα).
- οι πράξεις που πραγματοποιούνται μέσα στα όρια της Ελληνικής Επικράτειας
- οι πράξεις να ενεργούνται στα πλαίσια της επαγγελματικής δραστηριότητας
- η παράδοση των αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών να ενεργείται από πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο, κατά την έννοια του άρθρου 3.

- τα υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο να ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή.

Οι προϋποθέσεις αυτές του νόμου είναι αλληλένδετες και πρέπει αν λαμβάνονται αθροιστικά. Αν δεν συντρέχουν όλες οι προϋποθέσεις τότε δεν δημιουργείται φορολογική υποχρέωση.

Πράξεις πραγματοποιούμενες από επαχθή αιτία (με αντάλλαγμα). Προϋπόθεση για την υπαγωγή στο Φ.Π.Α. ενός προσώπου είναι η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών να γίνεται από επαχθή αιτία, δηλαδή με αντάλλαγμα. Μία πράξη θεωρείται ότι πραγματοποιείται από επαχθή αιτία, όταν το ένα μέρος των συμβαλλομένων προσφέρει την παροχή και το άλλο την αντιπαροχή (σε χρήμα ή σε είδος). Επομένως, κατ' αρχήν, δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογίας οι πράξεις που γίνονται από χαριστική αιτία (δωρεά), όπως π.χ. οι δωρεές, κληρονομίες, γονικές παροχές κ.α.

Η ύπαρξη, όμως ανταλλάγματος δεν είναι πάντοτε αναγκαία για την υπαγωγή μιας πράξεως σε φόρο. Ορισμένες πράξεις φορολογούνται και να δεν γίνονται με αντάλλαγμα. Τέτοιες πράξεις είναι π.χ. οι αυτοπαραδόσεις, οι αυτοπαρασχές κ.α.

Η πράξη με αντάλλαγμα προϋποθέτει την ύπαρξη δύο προσώπων νομικώς διακεκριμένων. Όπου δεν μεσολαβούν δύο

πρόσωπα δεν δημιουργείται θέμα επιβολής Φ.Π.Α. Έτσι για παράδειγμα η πώληση αγαθών από μία μητρική εταιρεία σε μία θυγατρική εταιρεία αποτελεί πράξη φορολογητέα, διότι η μητρική και θυγατρική εταιρεία έχει η κάθε μια ξεχωριστή νομική προσωπικότητα, είναι δηλαδή, δύο διάφορα πρόσωπα. Αντίθετα, η αποστολή από μια επιχείρηση αγαθών στο υποκατάστημά της δεν αποτελεί πώληση, διότι το υποκατάστημα στερείται ίδιας νομικής προσωπικότητας: είναι αποκεντρωμένη υπηρεσία του κεντρικού καταστήματος.

Πράξεις πραγματοποιούμενες στην Ελληνική Επικράτεια.

Σύμφωνα με το άρθρο 2 περ. α' του νόμου, στο Φ.Π.Α. υπόκεινται όσες πράξεις (παραδόσεις αγαθών, παροχή υπηρεσιών) πραγματοποιούνται στην Ελληνική Επικράτεια (δηλ. στο εσωτερικό της χώρας). Εξαίρεση υπάρχει για την περιοχή του Αγίου Όρους, όπου κατά το άρθρο 1 παρ. 2 του νόμου ο Φ.Π.Α. δεν έχει εφαρμογή.

Κατά τις οδηγίες της Διοικήσεως ως εσωτερικό της χώρας νοείται η έκτασή της Ελληνικής Επικράτειας που περικλείεται από το εθνικά σύνορα. αλλά και από οποιαδήποτε περιοχή που γειτνιάζει με τα χωρικά ύδατα της Ελληνικής Επικράτειας, μέσα στα οποία είναι δυνατόν να ασκούνται κυριαρχικά δικαιώματα της Ελλάδος, σε σχέση με την εξερεύνηση και εκμετάλλευση των φυσικών πόρων του βυθού και του υπεδάφους αυτής.

Πράξεις ενεργούμενες στα πλαίσια της επαγγελματικής δραστηριότητας. Από την όλη οικονομία του νόμου και από τις οδηγίες της Διοικήσεως προκύπτει ότι ως φορολογητέες πράξεις θεωρούνται οι συναλλαγές που γίνονται από υποκείμενο στο φόρο στα πλαίσια της επαγγελματικής του δραστηριότητας και όχι οποιεσδήποτε πράξεις που γίνονται ευκαιριακά από πρόσωπα μη υποκείμενα στο φόρο (ιδιώτες) ή από υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα που δεν ενεργούν με την ιδιότητα τους αυτή. Π.χ. η πώληση από έμπορο μέρους επίπλων της οικίας του ή μιας τηλεοράσεως, ή του αυτοκινήτου του, δεν αποτελεί πράξη υποκείμενη στο Φ.Π.Α. διότι εκφεύγει από τα πλαίσια της επαγγελματικής του δραστηριότητας. Στην περίπτωση δηλαδή αυτή ο έμπορος ενεργεί ως ιδιώτης και όχι ως επαγγελματίας.

Πραγμάτωση υποκείμενων στο φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή. Απαραίτητη προϋπόθεση για να χαρακτηριστεί μία πράξη ως φορολογητέα είναι η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών να ενεργείται από πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο κατά την έννοια του άρθρου 3 και επί πλέον το πρόσωπο αυτό να ενεργεί με την ιδιότητα του αυτή, δηλαδή ως φορολογικό υποκείμενο.

Εισαγωγή αγαθών. Σύμφωνα με το άρθρο 2 περ. β' του νόμου στο Φ.Π.Α. υπόκεινται και οι εισαγωγές αγαθών από το εξωτερικό. Ως εισαγωγή θεωρείται η είσοδος των αγαθών στην

ελληνική επικράτεια (άρθρο 10). Σημειώνουμε εδώ ότι η φορολόγηση των εισαγομένων αγαθών έχει αντικειμενικό χαρακτήρα. Υπό την έννοια του Φ.Π.Α. επιβάλλεται χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η ιδιότητα του εισαγωγέα, δηλαδή εάν ο εισαγωγέας είναι υποκείμενος ή μη στο φόρο. Φορολογούνται δηλαδή και οι ιδιώτες και όχι μόνο οι επαγγελματίες.

Κατά το άρθρο 3 του νόμου στο Φ.Π.Α. υπόκεινται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί, κατά τρόπον ανεξάρτητο, οικονομική δραστηριότητα αδιάφορα από τον τρόπο εγκαταστάσεως, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας (κέρδος ή ζημία).

Όπως έχει γίνει δεκτόν από τους ερμηνευτές του φορολογικού δικαίου και τη φορολογική πρακτική, πρόσωπα τα οποία ενεργούν κατά τρόπον ανεξάρτητο και όσα ασκούν δραστηριότητα με προσωπική τους ευθύνη και έχουν πλήρη ελευθερία στην οργάνωση και εκτέλεση των εργασιών που διενεργούν.

Η έννοια του φορολογικού υποκειμένου στο Φ.Π.Α. είναι ευρύτερη από τη νομική ή φορολογική του έννοια. Συμπίπτει μάλλον με την έννοια του όρου που δίδεται στον επιτηδευματία από τον Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων (Κ.Φ.Σ.). Έτσι, είναι δυνατόν ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο να μην υπάγεται στο φόρο εισοδήματος και όμως να είναι υποκείμενο του Φ.Π.Α. Κατά τον Κ.Φ.Σ. επιτηδευματίας θεωρείται το φυσικό ή νομικό πρόσωπο που ασκεί εμπορική επιχείρηση ή κερδοσκοπικό ή βιοποριστικό ή ελευθέριο επάγγελμα, αδιάφορα αν υπάγεται ή όχι στη φορολογία εισοδήματος ή αν φορολογείται με ειδικό τρόπο.

Πρέπει να διακρίνουμε σαφώς το πρόσωπο που είναι κατά νόμο υπόχρεο να καταβάλλει το φόρο στο Δημόσιο, δηλαδή τον φορολογούμενο, από το πρόσωπο που τελικά θα υποστεί το φορολογικό βάρος λόγω της επιπτώσεως ή επιρρίψεως του βάρους σ' αυτό, δηλαδή τον (πραγματικό) φορολογούμενο. Ο κατά νόμο φορολογούμενο είναι υποχρεωμένος να εισπράξει το φόρο για λογαριασμό του Δημοσίου και να τον αποδώσει σε τακτή προθεσμία, καίτοι δεν βαρύνεται ο ίδιος με το φόρο. Ο πραγματικός φορολογούμενος είναι ο τελικός καταναλωτής, στον οποίο επιρρίπτεται ο φόρος από τα ενδιαμέσα πρόσωπα που τον εισπράττουν για λογαριασμό του Δημοσίου.

Στο φόρο λοιπόν υπόκειται:

α) Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ημεδαπό ή αλλοδαπό (π.χ.: Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ο.Ε., Ε.Ε., Ι.Μ.Ε., Ν.Ε., ΣΥΝ/ΣΜΟΣ, κ.λ.π.), ή ένωση προσώπων (κοινοπραξίες, κοινωνίες κ.τ.λ.) εφόσον:

- ασκεί οποιαδήποτε οικονομική δραστηριότητα
- κατά την άσκηση της δραστηριότητας ενεργεί ανεξάρτητα

β) Κάθε πρόσωπο το οποίο πραγματοποιεί περιστασιακά πώληση καινούργιου μεταφορικού μέσου προς άλλο κράτος μέλος.

Η παροχή εξαρτημένης εργασίας δεν εμπίπτει στις διατάξεις του νόμου, για το λόγο αυτό διατηρείται και το χαρτόσημο επί των αριθμών αυτών (π.χ. υπάλληλοι γενικά, τα μέλη Διοικ. Συμβουλίων, Α.Ε., κ.τ.λ.).

Το Ελληνικό Δημόσιο, οι Δήμοι, οι Κοινότητες και τα άλλα Ν.Π.Δ.Δ. δεν θεωρούνται υποκείμενοι στο φόρο για τις πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που ενεργούν στα πλαίσια άσκησης της δημόσιας εξουσίας τους.

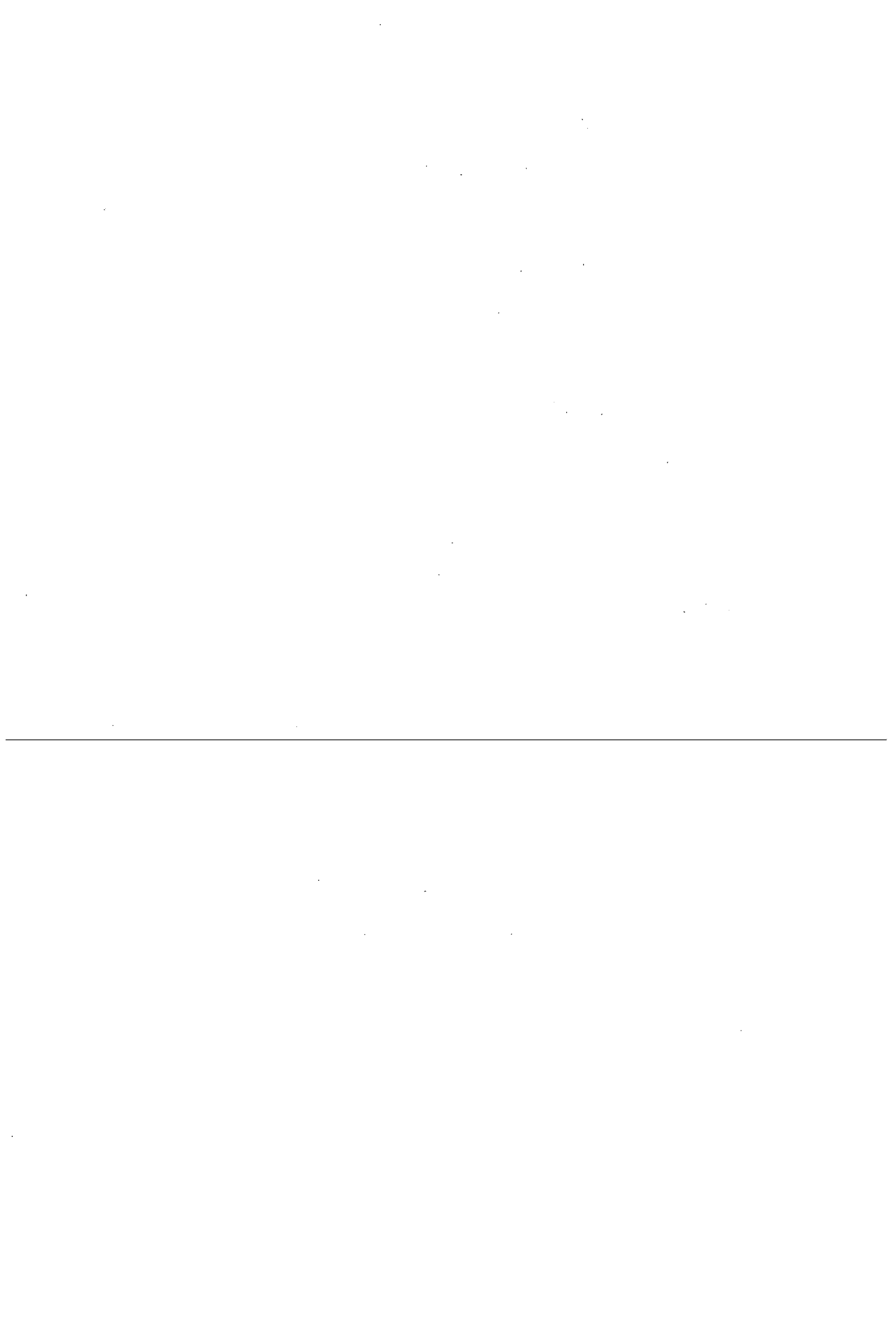
Τα πρόσωπα αυτά θεωρούνται υποκείμενα στο φόρο σε κάθε περίπτωση που η μη υπαγωγή των πράξεών τους στο φόρο θα οδηγούσε σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού και οπωσδήποτε εφόσον ασκούν τις δραστηριότητες του παραρτήματος 1, δηλαδή: 1) Τηλεπικοινωνίες, 2) Διανομή αερίου, ηλεκτρισμού και θερμικής ενέργειας, 3) Μεταφορά αγαθών, 4) Παροχή λιμενικών και αερολιμενικών υπηρεσιών, 5) Μεταφορά προσώπων, 6) Παράδοση νέων αγαθών, 7) Εργασίες γεωργικών μεσολαβητικών οργανισμών για αγροτικά προϊόντα, 8) Εκμετάλλευση πανηγυριών και εκθέσεων, 9) Εναποθήκευση, 10) Δραστηριότητες εμπορικών διαφημιστικών γραφείων και πρακτορείων ταξιδιών, 11) Εργασίες λεσχών και κυλικείων επιχειρήσεων, πρατηρίων και παρομοίων καταστημάτων, 12) Δραστηριότητες οργανισμών ραδιοφώνου και τηλεόρασης εμπορικού χαρακτήρα.

Φυσικά και νομικά πρόσωπα. Ένωση προσώπων. Σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 1 του νόμου, στο Φ.Π.Α. υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο καθώς και η ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, αδιάφορα από τον τόπο εγκαταστάσεως, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής. Επίσης είναι αδιάφορο αν πρόκειται για ημεδαπό ή αλλοδαπό πρόσωπο. Με τον όρο «ένωση προσώπων» νοείται κάθε οικονομική μονάδα που ασκεί ανεξάρτητη οικονομική δραστηριότητα, αδιάφορα αν στερείται νομικής προσωπικότητας. Τέτοιες ενώσεις προσώπων είναι π.χ. οι κοινοπραξίες, οι άτυπες εταιρείες κ.α.

Δεν θεωρείται ότι ασκούν οικονομική δραστηριότητα, κατά τρόπον ανεξάρτητο, οι μισθωτοί και άλλα φυσικά πρόσωπα, τα οποία συνδέονται με τον εργοδότη τους με σύμβαση εργασίας ή με οποιαδήποτε άλλη νομική σχέση που δημιουργεί δεσμούς εξαρτήσεως όσον αφορά τους όρους εργασίας ή την αμοιβή και συνεπάγεται την ευθύνη του εργοδότη.

Ως φυσικά ή νομικά πρόσωπα τα οποία ασκούν οικονομική δραστηριότητα σημειώνουμε ενδεικτικώς τα εξής:

- Ατομικές επιχειρήσεις
- Ομόρρυθμες εταιρείες
- Ετερόρρυθμες εταιρείες



- Ανώνυμες εταιρείες
- Εταιρείες περιορισμένης ευθύνης
- Συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών
- Ελεύθεροι επαγγελματίες
- Γεωργικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις
- Ιδιότυπες μεταφορικές επιχειρήσεις
- Συμπλοιοκτησία
- Ναυτικές εταιρείες

Εμπορικές εταιρείες και συνεταιρισμοί. Στις εμπορικές εταιρείες (προσωπικές και κεφαλαιουχικές) και στους συνεταιρισμούς υποκείμενο φόρου είναι το νομικό πρόσωπο της εταιρείας ή του συνεταιρισμού. Ο φόρος επιβάλλεται αδιαίρετως επί του συνόλου των ακαθαρίστων εσόδων της επιχειρήσεως ως αυτοτελούς οικονομικής μονάδας και όχι επί των επί μέρους μελών της εταιρείας.

Ένωση προσώπων. Σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 1 του νόμου, στο Φ.Π.Α. υπόκεινται και οι ενώσεις προσώπων, εφόσον ασκούν ανεξάρτητη οικονομική δραστηριότητα. Στις ενώσεις προσώπων, οι οποίες στερούνται νομικής προσωπικότητας, ανήκουν κυρίως οι ακόλουθες:

- Κοινοπραξίες επιτηδευματιών

- Συμμετοχικές (αφανείς) εταιρείες
- Άτυπες εταιρίες
- Κοινωνίες δικαίου κ.λ.π.

Στις ενώσεις προσώπων αν και στερούνται νομικής προσωπικότητας υποκείμενο φόρου είναι η επιχείρηση ως αυτοτελής οικονομική μονάδα και όχι τα επί μέρους μέλη της ενώσεως. Ο Φ.Π.Α. στις περιπτώσεις αυτές θα επιβάλλεται αδιαίρετως επί του συνόλου των ακαθαρίστων εσόδων που πραγματοποιεί η ένωση από πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών και όχι επί του τμήματος των εσόδων αγαθών ή παροχή υπηρεσιών και όχι επί του τμήματος των εσόδων που αναλογούν σε κάθε ένα μέλος της Ενώσεως. Δημιουργείται, δηλαδή, για τις ενώσεις προσώπων, ένα είδος πλασματικής νομικής προσωπικότητας προς επίτευξη των σκοπών του φόρου.

Δηλαδή, τα έσοδα της επιχειρήσεως που αποτελούν το αντικείμενο του φόρου, δεν πρέπει να διασπώνται σε μέρη ανάλογα με τα μερίδια των μελών που συμμετέχουν στην ένωση, αλλά θα λαμβάνονται αδιαίρετως και θα φορολογούνται στο όνομα της επιχειρήσεως, υπεύθυνος δε έναντι του Δημοσίου θα είναι ο νόμιμος εκπρόσωπος της ενώσεως.

Την άποψη αυτή, η οποία είναι σύμφωνη με την όλη οικονομία του Φ.Π.Α., δέχονται δόκιμοι ερμηνευτές του φορολογικού δικαίου και η Διοίκηση του Υπουργείου Οικονομικών.

Κοινοπραξίας επιτηδευματιών. Κοινοπραξία είναι η από κοινού σύμπραξη δύο ή περισσότερων φυσικών ή νομικών προσώπων προς επίτευξη κερδοσκοπικού σκοπού. Είναι μορφή εμπορικής συνεργασίας μεταξύ των επιτηδευματιών προς διενέργεια ορισμένων πράξεων. Η κοινοπραξία δεν προβλέπεται από τον εμπορικό νόμο.

Στην κοινοπραξία οι κοινοπρακτούσες επιχειρήσεις διατηρούν κάθε μία τη νομική τους αυτοτέλεια, απλώς δε συντονίζουν τις ενέργειες τους προς επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού.

Κύριο χαρακτηριστικό γνώρισμα της κοινοπραξίας είναι ότι τα απαρτίζοντα αυτήν πρόσωπα (φυσικά ή νομικά) εμφανίζονται έναντι των τρίτων, ως από κοινού και επ' ονόματι της κοινοπραξίας ενεργούντα, κατά τρόπον εμφανή, ώστε να μη καταλείπτετε αμφιβολία ότι οι εκτελούμενες εργασίες γίνονται για λογαριασμό όλων των μελών της Κοινοπραξίας.

Για την αναγνώριση της κοινοπραξίας ως επιτηδευματία ο Κ.Φ.Σ. θέτει τις εξής προϋποθέσεις:

- Έγγραφη συμφωνία, ως αποδεικτικό στοιχείο
- Ενέργεια συγκεκριμένων εμπορικών πράξεων
- Άσκηση ίδιας εμπορικής επιχειρήσεως από κάθε μέλος
- Ορισμένη επαγγελματική διεύθυνση
- Κατάθεση της συμφωνίας στην αρμόδια Οικονομική Εφορία

πριν από την έναρξη των εργασιών της.

Σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ. 2 του Κ.Φ.Σ. η κοινοπραξία επιτηδευματιών θεωρείται ως επιτηδευματίας και κατά το άρθρο 3 παρ. 2 περ. στ' του ίδιου Κώδικα οφείλει να τηρεί τα βιβλία της κατηγορίας της, όχι όμως κατώτερης της Β' κατηγορίας. Εξαίρεση αποτελεί η κοινοπραξία κατασκευής τεχνικών έργων η οποία μπορεί να τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας αδιάφορα από το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων της.

3

Υποκείμενο φόρο επί κοινοπραξίας είναι η επιχείρηση ως αυτοτελής οικονομική μονάδα και όχι τα κατ' ιδίαν μέλη της κοινοπραξίας, υπεύθυνος δε έναντι του Δημοσίου είναι ο νόμιμος εκπρόσωπος της κοινοπραξίας.

Συμμετοχικές (αφανείς) εταιρείες. Υποκείμενο φόρου επί συμμετοχικής (αφανούς) εταιρείας είναι η επιχείρηση ως αυτοτελής οικονομική μονάδα. Συνεπώς, ο Φ.Π.Α. θα επιβάλλεται αδιαιρέτως επί του συνόλου των ακαθαρίστων εσόδων στο όνομα της εταιρείας ως αυτοτελούς οικονομικής μονάδας και όχι στο όνομα των κατ' ιδίαν μελών της. Υπεύθυνος δε έναντι του Δημοσίου είναι ο διαχειριστής της εταιρείας ως νόμιμος εκπρόσωπος αυτής.

Οι διενεργούμενες μεταξύ των συμμετόχων πράξεις οι οποίες αφορούν τη συμμετοχική εταιρεία, σύμφωνα με τη σύμβαση που υπάρχει μεταξύ των συμμετόχων, δεν υπόκειται στο Φ.Π.Α. Αν, όμως,

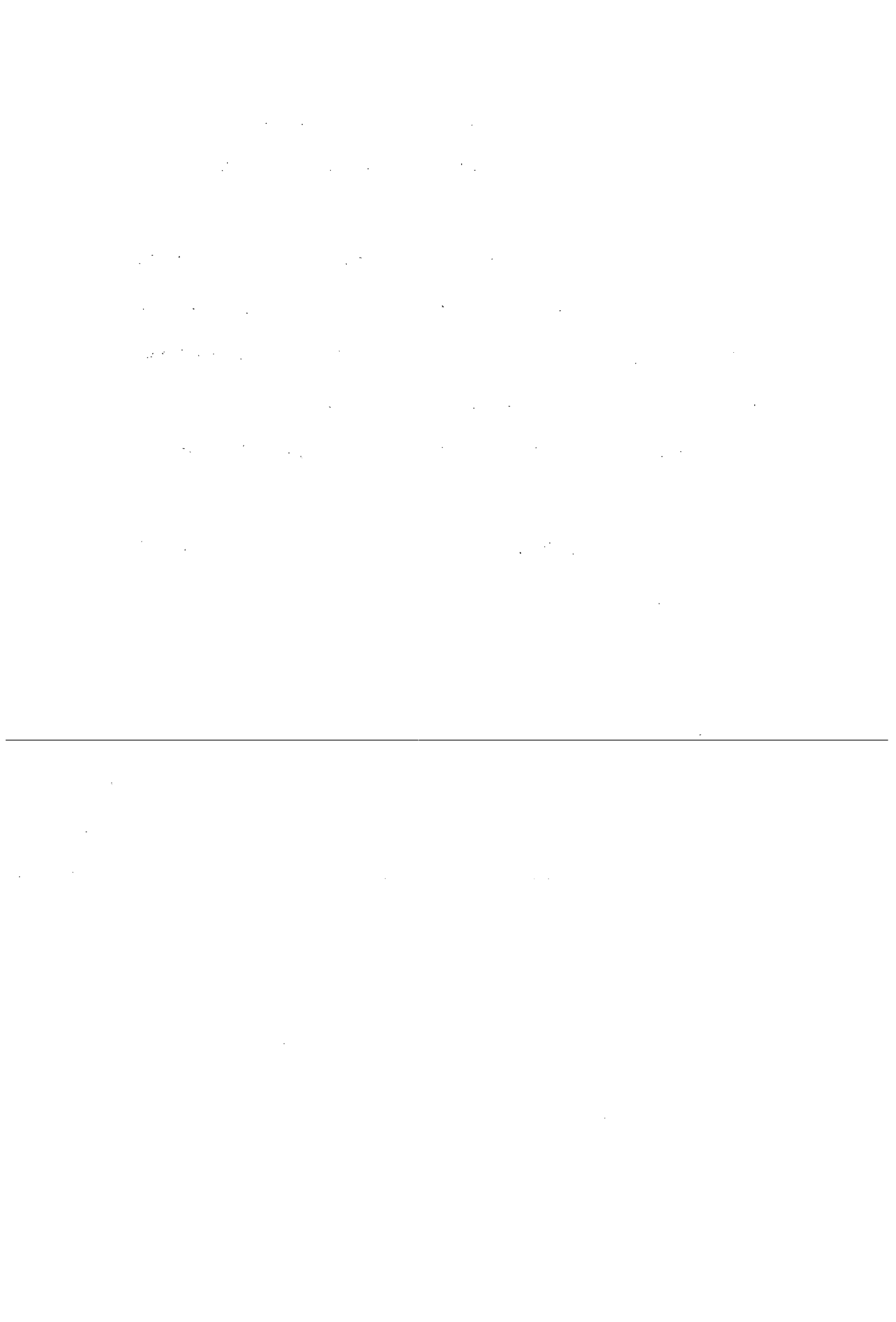
οι πράξεις που διενεργούνται μεταξύ των συμμετόχων εκφεύγουν από τις συμβατικές υποχρεώσεις και ενεργούνται ως εάν επρόκειτο περί τρίτων, τότε οι πράξεις αυτές υπόκεινται στο Φ.Π.Α.

Αυτονόητον είναι, ότι οι πράξεις ή συναλλαγές των συμμετόχων με τρίτα πρόσωπα, υπόκεινται στο Φ.Π.Α.

Άτυπες εταιρείες. Άτυπη εταιρεία είναι ένωση δύο ή περισσότερων προσώπων, η οποία λειτουργεί πράγματι ως εταιρεία χωρίς να έχουν τηρηθεί οι νόμιμες για τη σύστασή της διατυπώσεις. Στις άτυπες εταιρείες ο Φ.Π.Α. επιβάλλεται αδιαίρετως επί του συνόλου των ακαθαρίστων εσόδων της επιχειρήσεως ως αυτοτελούς οικονομικής μονάδας και όχι επί των κατ' ιδίαν μελών της ενώσεως.

Η ύπαρξη άτυπης εταιρείας τεκμαίρεται από την ύπαρξη κοινής εκμεταλλεύσεως μια επιχειρήσεως από περισσότερα του ενός πρόσωπα, όπου κάθε ένα μέλος αυτής δεσμεύει την εταιρεία έναντι των τρίτων και έχει δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη της.

Κοινωνία αστικού δικαίου. Υποκείμενο φόρου σε περίπτωση κοινωνίας αστικού δικαίου είναι η επιχείρηση ως αυτοτελής οικονομική μονάδα και όχι τα κατ' ιδίαν μέλη της κοινωνίας. Συνεπώς, ο Φ.Π.Α. θα επιβάλλεται αδιαίρετως επί του συνόλου των ακαθαρίστων εσόδων



στο όνομα της κοινωνίας και όχι στο όνομα ενός ή όλων των μελών της κοινωνίας. Υπεύθυνος δε έναντι του Δημοσίου είναι ο νόμιμος εκπρόσωπος της κοινωνίας.

Κοινωνία δικαίου, η οποία προβλέπεται από το άρθρο 785 του Αστικού Κώδικα, υπάρχει όταν η εκμετάλλευση μιας επιχείρησης ή κοινού πράγματος γίνεται από κοινού από όλους τους συγκυρίους.

Τέτοιες περιπτώσεις ενδεικτικώς αναφέρουμε τις εξής:

(α) Όταν μια επιχείρηση συνεχίζεται από τους κληρονόμους του αποθανόντος επιτηδευματία

(β) Όταν την εκμετάλλευση ενός κοινού πράγματος ενεργούν από κοινού οι συγκύριοι του μηχανήματος

Προϋπόθεση υπαγωγής στο Φ.Π.Α. ενός προσώπου είναι να ασκεί, κατά τρόπον ανεξάρτητο, οικονομική δραστηριότητα, αδιάφορα από τον τόπο εγκαταστάσεως, τον επιδιωκόμενο σκοπό (κερδοσκοπικό ή μη) ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής (κέρδος ή ζημία).

Δεν θεωρείται ότι ασκούν ανεξάρτητη οικονομική δραστηριότητα οι μισθωτοί και άλλα φυσικά πρόσωπα, τα οποία συνδέονται με τον εργοδότη τους με σύμβαση εργασίας ή με οποιαδήποτε άλλη νομική σχέση που δημιουργεί δεσμούς εξαρτήσεως όσον αφορά τους όρους εργασίας ή την ευθύνη του εργοδότη.

Κατά τους γάλλους ερμηνευτές του φορολογικού δικαίου θεωρούνται ότι ενεργούν κατά τρόπον ανεξάρτητο τα πρόσωπα που ασκούν δραστηριότητα υπό ιδίαν ευθύνη τους και έχουν πλήρη ελευθερία στην οργάνωση και εκτέλεση της εργασίας τους.

Την έννοια της οικονομικής δραστηριότητας δίνει το άρθρο 4 του νόμου, το οποίο ορίζει ότι συνιστά άσκηση οικονομικής δραστηριότητας οιαδήποτε από τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες. Στις δραστηριότητες αυτές συμπεριλαμβάνονται επίσης:

- Οι δραστηριότητες εξορύξεως φυσικών υλών

- Οι δραστηριότητες των αγροτών
- Οι δραστηριότητες των ελευθέρων επαγγελματιών
- Η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό την απόκτηση σ' αυτό εσόδων.

Η αρχή ανεξάρτητης δραστηριότητας είναι έννοια περίπλοκη και δεν μπορεί να προσδιοριστεί παρά αν συνδυασθεί με τους κανόνες λειτουργίας του Φ.Π.Α. Η νομική προσωπικότητα - γράφει ο Ph. Derouin - δεν είναι κατ' αρχήν - ούτε αναγκαία ούτε επαρκής για να χαρακτηρίσει το φορολογικό υποκείμενο. Για το λόγο αυτό προτείνει να γίνει αποδεκτός ο ορισμός του γερμανικού δικαίου, που δεν διαφέρει, άλλωστε, από το δίκαιο των άλλων χωρών. Κατά το γερμανικό δίκαιο στο Φ.Π.Α. υπόκειται κάθε πρόσωπο ή οικονομική μονάδα που εμφανίζεται ως ανεξάρτητη μονάδα έναντι των τρίτων.

Θα ήταν μάταιο - γράφει ο καθηγητής Cozian - να δώσουμε ένα ακριβή και αδιαμφισβήτητο ορισμό της οικονομικής δραστηριότητας. Και συνεχίζει, ότι ο όρος αυτός καλύπτει, κατά προσέγγιση, τον τομέα των εμπορικών επιχειρήσεων, στον οποίο αρχικά είχε περιορισθεί, αλλά μετά την 6^η οδηγία της Ε.Ο.Κ. διευρύνθηκε η έννοια και περιλαμβάνει το σύνολο των δραστηριοτήτων του οικονομικού τομέα.

Η 6^η οδηγία της ΕΟΚ διέυρυνε την έννοια της οικονομικής δραστηριότητας, προς την οποία εναρμονίζεται από την ελληνική

νομοθεσία κατά τρόπον ώστε να περιλαμβάνει όλο το πλέγμα του οικονομικού τομέα, στον οποίο υπάγονται:

- Ο εμπορικός τομέας
- Ο γεωργικός / αγροτικός τομέας
- Ο τομέας των ελευθέρων επαγγελματιών
- Ο δημόσιος οικονομικός τομέας

Ουσιαστικά, δηλαδή, παραμένουν έξω από τη φορολογία οι μισθωτές υπηρεσίες, οι δραστηριότητες που αφορούν τη διαχείριση της ιδιωτικής περιουσίας και όσες δραστηριότητες δεν εμπίπτουν στη φορολογία λόγω του μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα τους (δημόσια νοσοκομεία και ιδρύματα, δημόσια εκπαιδευτήρια, υπηρεσίες παρεχόμενες από το Δημόσιο και τους δημόσιους οργανισμούς και γενικά οργανισμοί μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα).

Εμπορικός τομέας. Ο εμπορικός τομέας είναι ο σπουδαιότερος, διότι περιλαμβάνει το μεγαλύτερο αριθμό φορολογουμένων. Ο τομέας αυτός περιλαμβάνει όλους τους επιτηδευματίες, οι οποίοι ασχολούνται με την αγοραπωλησία αγαθών ή τη μεταποίησή τους ή την παροχή υπηρεσιών. Περιλαμβάνει δηλαδή:

- Εμπόρους
- Βιομηχάνους

- Βιοτέχνες
- Επιτηδευματίες παροχής υπηρεσιών

Όλοι οι επιτηδευματίες αυτοί υπάγονται στο Φ.Π.Α., χωρίς να εξετάζεται αν υπόκεινται ή μη στο φόρο εισοδήματος. Επίσης, δεν εξετάζεται αν από τις διενεργούμενες πράξεις αποκομίζουν οι επιτηδευματίες κέρδη ή υφίσταται ζημιές, διότι ο Φ.Π.Α. πλήττει τα ακαθάριστα έσοδα και όχι το κέρδος.

Αγροτικός / Γεωργικός τομέας. Κατ' αρχήν οι γεωργοί υπόκεινται στο Φ.Π.Α., αλλά λόγω των δυσχερειών που συναντούν στην πράξη, ο νόμος τους υπάγει σε ειδικό καθεστώς φορολογίας.

Το ειδικό αυτό καθεστώς των αγροτών απαλλάσσει την κατηγορία αυτή από τις υποχρεώσεις που έχουν οι υποκείμενοι στο κανονικό καθεστώς, δηλαδή από την τήρηση βιβλίων, την έκδοση στοιχείων και την υποβολή δηλώσεων Φ.Π.Α.

Αλλώστε και από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. οι εν λόγω αγρότες δεν υποχρεούνται στην τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων του κώδικα αυτού, εκτός από ημερολόγιο μεταφοράς το δελτίο αποστολής της παραγρ. 2 του άρθρου 11 του ιδίου κώδικα.

Περαιτέρω, επειδή οι αγρότες επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. στα είδη που αγοράζουν για την αγροτική τους εκμετάλλευση (σπόροι, λιπάσματα, γεωργικά μηχανήματα κ.τ.λ.), προβλέπεται επιστροφή του

φόρου αυτού με ειδικό τρόπο. Για την επιστροφή του Φ.Π.Α. με τους κατ' αποκοπή συντελεστές στους εν λόγω αγρότες, πρέπει να προσκομίσουν στην αρμόδια αρχή τα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία από τα οποία προκύπτει η αξία της παράδοσης των αγροτικών προϊόντων και της παροχής υπηρεσιών που αυτά είναι τα κάτωθι:

- Τιμολόγιο αγοράς αγροτικών προϊόντων που εκδόθηκαν προς τον αγρότη.

- Εντάλματα πληρωμής ή άλλα νόμιμα στοιχεία, που εκδίδονται για την καταβολή της αξίας απόσυρσης αγροτικών προϊόντων.

- Εκκαθαρίσεις, για πωλήσεις που έγιναν για λογαριασμό του αγρότη.

- Αποδείξεις επαγγελματικών δαπανών για την παροχή αγροτικών υπηρεσιών.

- Αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, που εκδίδονται προς τους αγρότες.

- Ειδικά στοιχεία που εκδίδονται από τους αγρότες, που παραδίδουν προϊόντα παραγωγής τους από δικό τους κατάστημα, καθώς και όταν πραγματοποιούν εξαγωγές ή ενδοκοινοτικές παραδόσεις.

Τομέας ελευθέρων επαγγελματιών. Ο νόμος δεν κατονομάζει ευθέως ποια θεωρεί ως ελευθέρια επαγγέλματα, αλλ' απλώς αναφέρει

ότι στο Φ.Π.Α. υπάγονται και οι δραστηριότητες των ελευθέρων επαγγελματιών. Ποιοι είναι οι ελεύθεροι επαγγελματίες ορίζει το άρθρο 45 του Ν.Δ. 3323/55 για την επιβολή του φόρου εισοδήματος, το οποίο φρονούμεν ότι πρέπει να ισχύει κατ' αρχήν και για την επιβολή του Φ.Π.Α. Αλλ' οι διατάξεις του Φ.Π.Α. έχουν ευρύτερο φάσμα. Υπάρχει ένας αριθμός ελευθέρων επαγγελματιών που δεν αναφέρεται στο άρθρο 45 του Ν.Δ. 3323/55, οι οποίοι πρέπει να υπαχθούν, επίσης στο Φ.Π.Α.

Ο νόμος περί φορολογίας εισοδήματος αφήνει έξω από την απαρίθμηση πολλά ελευθέρια επαγγέλματα, διότι δεν είναι δυνατόν να τα εξαντλήσει όλα. Χρειάζεται, επομένως να δοθεί επιστημονικός ορισμός του ελεύθερου επαγγέλματος που να έχει γενική εφαρμογή για όλους τους ελεύθερους επαγγελματίες.

Το θέμα των ελευθέρων επαγγελματιών συναντά δυσχέρειες και έχει δώσει λαβή στο σχηματισμό διαφόρων απόψεων. Για τους Γάλλους συγγραφείς αναφέρουμε τους Botton & di Martino οι οποίοι αντιμετωπίζοντας δυσκολίες στη διατύπωση ενός ορισμού του ελεύθερου επαγγέλματος, προτείνουν να λαμβάνονται υπόψη τα εξής τρία χαρακτηριστικά, τα οποία διακρίνουν τον ελεύθερο επαγγελματία.

- Η πνευματική δραστηριότητα, η οποία είναι η δεσπόζουσα
- Η δραστηριότητα να συνίσταται στην προσωπική εφαρμογή μιας επιστήμης ή τέχνης.

- Η δραστηριότητα να ασκείται κατά τρόπον ανεξάρτητο, πράγμα που αποκλείει την εξάρτηση από τρίτα πρόσωπα (δηλαδή αποκλείει τους έμμισθους).

Οι Γάλλοι συγγραφείς Durand & Bourell δίνουν τον εξής ορισμό των ελεύθερων επαγγελματιών: «Ελευθέρια επαγγέλματα είναι εκείνα τα οποία, τείνοντα να θέσουν στη διάθεση των άλλων γνώσεις ή ικανότητες προσωπικές, εκφράζονται με τις παρεχόμενες υπηρεσίες και ασκούνται ελευθέρια από τα φορολογούμενα πρόσωπα»..

Στη Γαλλία όπου γεννήθηκε ερμηνευτικό ζήτημα, η Διοίκηση του Υπουργείου Οικονομικών δέχθηκε ότι ελευθέρια επαγγέλματα είναι εκείνα στα οποία η πνευματική δραστηριότητα παίζει τον πρωτεύοντα ρόλο και τα οποία συνίστανται στην προσωπική άσκηση της επιστήμης ή τέχνης.

Η δικαστική νομολογία στην Ελλάδα δέχεται ότι το κύριο χαρακτηριστικό γνώρισμα της μεν εμπορικής επιχείρησης είναι η υλική — — — — — κερδοσκοπική εκμετάλλευση της επιχείρησης, του δε ελευθερίου επαγγέλματος η κατά κύριο λόγο πνευματική δραστηριότητα που εκδηλώνεται με την προσωπική άσκηση επιστήμης ή τέχνης με αντιπαροχή (όχι με αντιμισθία) και χωρίς προσωπική διαμεσολάβηση τρίτου προσώπου.

Δημόσιος οικονομικός τομέας. Περιλαμβάνει τις επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις του Δημοσίου και των Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου κερδοσκοπικού χαρακτήρα, οι οποίες υπάγονται κατ' αρχήν στο Φ.Π.Α. Για τις πράξεις, όμως, που ενεργούν τα νομικά αυτά πρόσωπα προς εκπλήρωση της αποστολής τους, δεν υπόκεινται σε φόρο, έστω και αν εισπράττουν τέλη, δικαιώματα ή εισφορές.

Εξορυκτικές δραστηριότητες. Σύμφωνα με το άρθρο 4 του νόμου στις οικονομικές δραστηριότητες περιλαμβάνεται και η εξόρυξη φυσικών υλών. Οι επιχειρήσεις αυτές ασχολούνται με την άντληση του υπόγειου ή επιφανειακού φυσικού πλούτου (ορυκτά, μεταλλεύματα, πετρέλαιο, λατομικά προϊόντα κ.α.) με τη χρήση κατάλληλων τεχνικών μέσων. Στην κατηγορία των εξορυκτικών επιχειρήσεων περιλαμβάνονται τα ορυχεία, μεταλλεία, λατομεία, πετρελαιοπηγές, πηγές φυσικών αερίων και ιαματικών υδάτων κ.α.)

Εκμετάλλευση ενσώματων ή άυλων αγαθών προς απόκτηση εσόδων. Με το άρθρο 4 του νόμου ορίζεται ότι στις οικονομικές δραστηριότητες περιλαμβάνεται και η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού με σκοπό την απόκτηση από την εκμετάλλευση αυτή εσόδων διαρκούς χαρακτήρα. Τον ίδιο ορισμό δίδει και το άρθρο 4 παρ. 2 της 6^{ης} οδηγίας της Ε.Ο.Κ.

Στην κατηγορία των ενσώματα αγαθών υπάγεται η μίσθωση μηχανημάτων και άλλων κινητών πραγμάτων, στην κατηγορία δε των άυλων αγαθών υπάγονται τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας, σήματα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας, μισθωτικά δικαιώματα, υπεραξία επιχειρήσεως και τα παρόμοια.

8

13

Φορολογητέες πράξεις τις οποίες κατονομάζει ο νόμος είναι οι εξής:

- Η παράδοση κινητών αγαθών
- Η παράδοση ακινήτων
- Πράξεις θεωρούμενες, κατά πλάσμα του νόμου, ως παράδοση αγαθών
- Η παροχή υπηρεσιών
- Πράξεις θεωρούμενες, κατά πλάσμα του νόμου, ως παροχή υπηρεσιών
- Η εισαγωγή αγαθών

Υπάρχουν , όμως δύο περιορισμοί:

α) Οι πράξεις που απαλλάσσονται ή εξαιρούνται από το φόρο

β) Οι πράξεις που υπάγονται σε ειδικό καθεστώς φορολογίας,

λόγω του ότι είναι δυσχερής γι' αυτές η εφαρμογή του νόμου:

- Ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων
- Ειδικό καθεστώς αγροτών
- Ειδικό καθεστώς πρακτορείων ταξιδίων
- Ειδικό καθεστώς φορολογίας καπνοβιομηχανικών προϊόντων

■ Ειδικό καθεστώς φορολογίας πετρελαιοειδών

A) Παράδοση αγαθών

Σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 1 του νόμου, παράδοση αγαθών θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει ένα πρόσωπο (φυσικό ή νομικό) ως κύριος, ενσώματα κινητά αγαθά, καθώς και ακίνητα κατά τους ορισμούς του άρθρου 6 του νόμου. Η έννοια της παράδοσης είναι ευρύτερη της πώλησης.

Κατά το άρθρο 5 παρ. 1 της 6^{ης} οδηγίας (Ντιρεκτίβας) της ΕΟΚ ως παράδοση αγαθού θεωρείται η μεταβίβαση της εξουσίας που διαθέτει κανείς ενσώματα αγαθά ως κύριος. Ως ενσώματα αγαθά θεωρούνται και οι φυσικές δυνάμεις ή ενέργειες που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο, όπως είναι το ηλεκτρικό ρεύμα, το αέριο, το ψύχος και η θερμότητα. Στην περίπτωση παραγγελιοδοχικής αγοράς ή πώλησης αγαθών για την επιβολή του Φ.Π.Α. θεωρείται ότι πραγματοποιούνται δύο παραδόσεις αγαθών. Η πραγματική η οποία γίνεται από τον παραγγελιοδόχο αγοράς ή πώλησης και η πλασματική μεταξύ του παραγγελιοδόχου και του παραγγελέα.

Ως παράδοση αγαθών θεωρείται επίσης:

- Η πώληση αγαθών με τον όρο της παρακράτησης της κυριότητας μέχρι αποπληρωμής του τιμήματος (πώληση με δόσεις).

- Η μεταβίβαση, με καταβολή αποζημίωσης, της κυριότητας αγαθών που ενεργείται κατόπιν επιτακτικής δημόσιας αρχής ή στο όνομά της, ή σε εκτέλεση νόμου π.χ. αναγκαστική απαλλοτρίωση, εκποίηση, πλειστηριασμός κ.λ.π.
- Η εκτέλεση εργασιών παραγωγής ή κατασκευής ή συναρμολόγησης κινητών αγαθών με σύμβαση μίσθωσης έργου με υλικά και αντικείμενα που παραδίδονται από τον εργοδότη για το σκοπό αυτό, ανεξάρτητα αν ο εργολάβος χρησιμοποιεί και δικά του υλικά.

Η αμοιβή του εργολάβου υπάγεται στο Φ.Π.Α. με το συντελεστή του παραγόμενου προϊόντος με την προϋπόθεση ότι οι εργασίες αυτές καταλήγουν στην παραγωγή νέου προϊόντος σαφώς διαφόρου από τα υλικά με τα οποία κατασκευάστηκε, κατά συνέπεια η διάταξη αυτή δεν έχει εφαρμογή σε περίπτωση απλών εργασιών επεξεργασίας, διασκευής, επισκευής κ.λ.π.

Οι διατάξεις αυτές ισχύουν από 1-1-93 και στην περίπτωση κατά την οποία ο εργοδότης είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος και αποστέλλει τα υλικά σε εργολάβο εγκαταστημένο στην Ελλάδα με την προϋπόθεση ότι τα έτοιμα προϊόντα επαναστέλλονται στο κράτος μέλος της εγκατάστασης του εργοδότη.

Δεν θεωρείται παράδοση η μεταβίβαση αγαθών επιχείρησης ως συνόλου κλάδου ή μέρους της από επαχθή ή χαριστική αιτία ή με τη μορφή εισφοράς σε υφιστάμενο ή συνιστώμενο νομικό πρόσωπο, το

οποίο υπεισέρχεται ως διάδοχος στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις. Η διάταξη αυτή δεν έχει εφαρμογή στην περίπτωση που το πρόσωπο που μεταβιβάζει ή αποκτά τα αγαθά ενεργεί πράξεις για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης.

Η Διοίκηση απαιτεί να συνυπάρχουν τα εξής κυρίως στοιχεία για την πραγματοποίηση της παραδόσεως (πωλήσεως) των αγαθών:

- η ενέργεια του υποκείμενου στο φόρο στα πλαίσια της οικονομικής του δραστηριότητας
- σύμβαση αμφοτεροβαρής και μεταβιβαστική της κυριότητας
- παράδοση μεταβιβαζόμενου πράγματος
- θέση του πράγματος στη διάθεση του λήπτη (παράδοση νομής του πράγματος).

α) Από την όλη οικονομία του νόμου και από τις οδηγίες της Διοικήσεως προκύπτει ότι η παράδοση των αγαθών πρέπει να συνδέεται με την επαγγελματική δραστηριότητα του φορολογουμένου. Εάν δεν συμβαίνει τούτο, τότε δεν γεννάται φορολογική υποχρέωση. Έτσι, αν ένας έμπορος ή βιοτέχνης, ασχολείται με την αγορά ή παραγωγή προϊόντων με σκοπό των μεταπώληση αυτών, ο επιτηδευματίας αυτός ενεργεί πράξεις στα πλαίσια της επαγγελματικής του δραστηριότητας και συνεπώς αποτελεί υποκείμενο φόρου. Αντίθετα, δεν αποτελεί παράδοση (πώληση) αγαθών η πράξη κατά την

οποία ένας έμπορος ή βιοτέχνης προβαίνει στην πώληση επίπλων ή σκευών της οικίας του προς αντικατάστασή τους με καινούργη τοιαύτα. Η πράξη αυτή του εμπόρου ή βιοτέχνη δεν υπόκειται στο Φ.Π.Α., διότι είναι πράξη καθαρώς ιδιωτική και δεν συνδέεται με την επαγγελματική του δραστηριότητα.

β) Με την σύμβαση της παραδόσεως (πωλήσεις) των αγαθών πρέπει να πραγματοποιείται μεταβίβαση της κυριότητας. Δηλαδή το αγαθό να περιέρχεται από την εξουσία του πωλητή στην εξουσία του αγοραστή. Η παράδοση (πώληση) είναι αμφοτεροβαρής σύμβαση: Στην παροχή, δηλαδή του ενός αντιστοιχεί η αντιπαροχή του άλλου.

γ) Με την κατάρτιση της συμβάσεως παραδίδεται και το μεταβιβαζόμενο πράγμα. Κατά τη Διοίκηση ως πράγμα θεωρείται κάθε αντικείμενο ενσώματο, αυθύπαρκτο και απρόσωπο που επιδέχεται εξουσίαση.

δ) Ανεξάρτητα από τη μεταβίβαση της κυριότητας το πράγμα ως αντικείμενο της συναλλαγής πρέπει να τίθεται στη διάθεση του λήπτη. Ως θέση του πράγματος στη διάθεση του λήπτη νοείται η παράδοση της νομής του πράγματος με σκοπό όπως το πρόσωπο που αποκτά το πράγμα να μπορεί να ασκήσει σ' αυτό εξουσία κυρίου.

Κατά τις οδηγίες της Διοικήσεως η υλική παράδοση του αγαθού στον αγοραστή δεν είναι υποχρεωτικώς αναγκαία. Υπάρχει θέση του αγαθού στη διάθεση του λήπτη και στην περίπτωση που συμφωνείται μεταξύ του μεταβιβάζοντος και του αποκτώντος ότι ο πρώτος θα

παραμένει στην κατοχή του πράγματος ως μισθωτής, καθώς επίσης και στην περίπτωση που ο αποκτών έχει ήδη την κατοχή του πράγματος π.χ. ως μισθωτής.

Αν όμως το αγαθό δεν τεθεί τελικά στη διάθεση του λήπτη λόγω καταστροφής αυτού ή λόγω θανάτου του αγοραστή, δεν έχουμε παράδοση και κατά συνέπεια δεν οφείλεται φόρος.

Από όσα εκτίθενται παραπάνω προκύπτει ότι ο φόρος «παράδοση αγαθών» είναι ευρύτερος της πωλήσεως και περιλαμβάνει κάθε πράξη με την οποία ο μέχρι τώρα νομέας ή κάτοχος αγαθού (πράγματος) θέτει τούτο στη διάθεση του αντισυμβαλλόμενου και έτσι αποξενώνεται από τη φυσική εξουσία του πράγματος, η οποία εξουσία περιέρχεται στον αντισυμβαλλόμενο.

Με την έννοια αυτή η παράδοση περιλαμβάνει ένα ευρύτερο κύκλο πράξεων, από τις οποίες σημειώνουμε τις εξής:

- Την απλή πώληση
- Την πώληση με τον όρο της παρακρατήσεως της κυριότητας μέχρις αποπληρωμής του τιμήματος.
- Την ανταλλαγή (διπλή πώληση)
- Την απαλλοτρίωση κατόπιν επιταγής δημόσιας Αρχής
- Την επίταξη κατόπιν επιταγής δημόσιας Αρχής
- Την εισφορά σε επιχείρηση

Από όλες αυτές τις πράξεις, η «πώληση» αποτελεί τη συντριπτική πλειοψηφία των πράξεων παραδόσεων αγαθών.

B) Παράδοση ακινήτων

Στην ερμηνεία του άρθρου 5 αναφέρεται ότι συνιστούν παράδοση αγαθών και οι πράξεις επί ακινήτων κατά τις διακρίσεις του άρθρου 6 του νόμου. Με το άρθρο 6 του νόμου ορίζεται, ότι παράδοση ακινήτων είναι η μεταβίβαση αποπερατωμένων ή ημιτελών κτιρίων ή τμημάτων αυτών και του οικοπέδου του συμμεταβιβάζεται με αυτά, εφόσον όμως η παράδοση πραγματοποιείται πριν την πρώτη εγκατάσταση σ' αυτά.

Όπως προκύπτει από τη διατύπωση του νόμου, σε φόρο υπόκεινται μόνο τα καινούργια κτίρια που δεν έχουν προηγουμένως χρησιμοποιηθεί. Συνεπώς, τα παλαιά κτίρια που έχουν χρησιμοποιηθεί, δεν υπόκεινται σε Φ.Π.Α. Ως πρώτη εγκατάσταση θεωρείται η οποιαδήποτε πρώτη χρήση του ακινήτου κατά την ανέγερσή του, όπως είναι η μίσθωση, η ιδιοκατοίκηση η ιδιόχρηση ή άλλη χρήση.

Η μεταβίβαση του κτιρίου που γίνεται μετά την πρώτη χρήση δεν υπόκεινται σε Φ.Π.Α. Στα κτίρια αυτά επιβάλλεται ο φόρος μεταβιβάσεως ακινήτων.

Όταν μαζί με τα κτίσματα μεταβιβάζεται οικόπεδο μεγαλύτερο από εκείνο που ορίζεται ως οικοδομήσιμο από τις ισχύουσες πολεοδομικές

διατάξεις, η παράδοση του επί πλέον οικοπέδου υπάγεται στο Φ.Π.Α., εφόσον το οικόπεδο αυτό δεν είναι οικοδομήσιμο σύμφωνα με τις ίδιες πολεοδομικές διατάξεις.

Για την εφαρμογή του παρόντος νόμου θεωρείται:

- ως κτίρια, τα κτίσματα γενικά και οι κάθε είδους κατασκευές, που συνδέονται με τα κτίσματα ή με το έδαφος κατά τρόπο σταθερό και μόνιμο,

- ως πρώτη εγκατάσταση, η πρώτη χρησιμοποίηση, με οποιοδήποτε τρόπο, των κτιρίων ύστερα από την ανέγερση τους, όπως είναι η ιδιοκατοίκηση, η ιδιόχρηση, η μίσθωση ή άλλη χρήση. Όταν με τα κτίσματα μεταβιβάζεται οικόπεδο μεγαλύτερο εκείνου που ορίζεται ως οικοδομήσιμο από τις ισχύουσες πολεοδομικές διατάξεις, η παράδοση του επιπλέον οικοπέδου υπάγεται στο φόρο του παρόντος νόμου, εφόσον αυτό δεν είναι οικοδομήσιμο σύμφωνα με τις ίδιες διατάξεις.

Παράδοση ακινήτων θεωρείται επίσης:

- η μεταβίβαση της ψιλής κυριότητας, η σύσταση ή η παραίτηση από το δικαίωμα προσωπικής δουλείας, καθώς και η μεταβίβαση του δικαιώματος άσκησης της επικαρπίας των ακινήτων των παραγρ. 1.

- η εκτέλεση εργασιών στα ακίνητα, με μίσθωση έργου ανεξάρτητα αν διαθέτει τα υλικά ο εργοδότης ή ο εργολάβος. Εργασίες κατά την πιο πάνω έννοια είναι και οι εκσκαφές, οι κατεδαφίσεις, η

κατασκευή οικοδομών, οδών, γεφυρών, υδραγωγείων, υδραυλικών και αποχετευτικών έργων, ηλεκτρολογικών και μηχανολογικών εγκαταστάσεων και τεχνικών γενικά έργων, καθώς και οι συμπληρώσεις, επεκτάσεις, διαρρυθμίσεις και επισκευές, εκτός από τις εργασίες συνήθους συντήρησης των έργων αυτών.

Σύμφωνα με την εγκύκλιο 10/1987 για να υπάρξει παράδοση ακινήτων πρέπει να πληρούνται οι εξής προϋποθέσεις:

α) Η μεταβίβαση να ενεργείται από πρόσωπο - φυσικό ή νομικό - του οποίου η οικονομική δραστηριότητα προσδίδει στο πρόσωπο αυτό την ιδιότητα του υποκείμενου στο φόρο είτε σαν εργολάβου κατασκευαστή οικοδομών, είτε σαν πωλητή ακινήτων εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 31 του Ν.Δ. 3323/55.

β) Η μεταβίβαση του ακινήτου να γίνεται έναντι ανταλλάγματος και όχι από χαριστική αιτία όπως είναι η δωρεά, γονική παροχή κ.λ.π.

γ) Το μεταβιβαζόμενο ακίνητο να είναι κτίριο. Ως κτίρια νοούνται τα κτίσματα και οι κάθε είδους κατασκευές που συνδέονται με τα κτίσματα ή με το έδαφος κατά τρόπο σταθερό και μόνιμο, ανεξάρτητα αν είναι αποπερατωμένα ή ημιτελή. Κατά συνέπεια, δεν υπόκεινται σε φόρο η ξεχωριστή μεταβίβαση οικοπέδων ή γηπέδων και εδαφικών εκτάσεων γενικά (αγρών, δασών, φυτειών κ.λ.π.) αδιάφορα αν είναι μέσα σε εγκεκριμένο σχέδιο πόλεως ή οικισμού. Η πώληση των

εδαφικών αυτών εκτάσεων υπόκεινται στο φόρο μεταβιβάσεως ακινήτων.

δ) Να πρόκειται για κτίριο που να έχει ανεγερθεί σε χώρο έστω και εκτός σχεδίου πόλεως και η άδεια ανεγέρσεως του να έχει εκδοθεί μετά την 1/1/1989. Κτίρια για τα οποία η οικοδομή άδεια έχει εκδοθεί πριν από την 1/1/1986. Κτίρια για τα οποία η οικοδομική άδεια έχει εκδοθεί πριν από την 1/1/1989 δεν υπάγονται στο Φ.Π.Α., αλλά στο φόρο μεταβιβάσεως ακινήτων.

ε) Η μεταβίβαση να γίνει πριν από την πρώτη εγκατάσταση, δηλαδή, δηλαδή να πρόκειται για καινούργια ακίνητα. Δεν θεωρείται ως καινούργιο το κτίριο που έχει καθ' οιονδήποτε τρόπο χρησιμοποιηθεί από το υποκείμενο σε φόρο για ιδιοκατοίκηση, ιδιόχρηση, μίσθωση ή άλλη χρήση, όπως π.χ. χώρος κατασκηνώσεων, στάθμευση αυτοκινήτων, αποθήκευση - φύλαξη αγαθών τρίτων κ.λ.π.

στ) Η μεταβίβαση να περιλαμβάνει το αναγκαίο οικόπεδο για τα κτίσματα, όπως ορίζει τούτο από τις ισχύουσες πολεοδομικές διατάξεις. Όταν με τα κτίσματα μεταβιβάζεται οικόπεδο μεγαλύτερο από εκείνο που ορίζεται ως οικοδομήσιμο από τις πολεοδομικές διατάξεις, η παράδοση του επί πλέον οικοπέδου υπάγεται στο Φ.Π.Α., όταν αυτό δεν μπορεί να αποτελέσει άλλο αυτοτελές οικοδομήσιμο οικόπεδο σύμφωνα με τις πολεοδομικές διατάξεις. Αν, όμως, μπορεί να αποτελέσει άλλο αυτοτελές οικοδομήσιμο οικόπεδο, τότε θα υπαχθεί στο φόρο μεταβιβάσεως ακινήτων.

Γ) Πράξεις θεωρούμενες ως παράδοση αγαθών

Θεωρείται ως παράδοση αγαθών η διάθεση από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησής του για τις ανάγκες της, εφόσον πρόκειται για : α) καπνοβιομηχανικά προϊόντα, β) οινοπνευματώδη ποτά, γ) ΕΙΧ αυτοκίνητα μέχρι (9) θέσεων, μοτοσικλέτες, σκάφη και αεροσκάφη, δ) καύσιμα, ανταλλακτικά για τα μέσα αυτά, που προορίζονται για αναψυχή και για τα οποία δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου σε περίπτωση απόκτησής τους από άλλον υποκείμενο στο φόρο.

Επίσης ως παράδοση αγαθών θεωρούνται:

α) Η διάθεση αγαθών από υπαγόμενη στο φόρο δραστηριότητα σε άλλη μη υπαγόμενη του ίδιου υποκείμενου (π.χ. μικτή επιχείρηση της οποίας ο απαλλασσόμενος του Φ.Π.Α. κλάδος, αναλίσκει αγαθά των άλλων κλάδων).

β) Η ανάληψη από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησης του για την ικανοποίηση αναγκών του ή του προσωπικού της επιχείρησης και γενικά η δωρεάν διάθεση αγαθών για σκοπούς ξένους προς την άσκηση της επιχείρησης. Εξαιρούνται τα δώρα μέχρι 3.000 και τα δείγματα που διαθέτει ο υποκείμενος στο φόρο.

γ) Η ιδιοκατοίκηση, η ιδιόχρηση, η μίσθωση ή η χρησιμοποίηση για οποιοδήποτε σκοπό των ακινήτων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 6 (π.χ. ο κατασκευαστής οικοδομών κατοικεί σε νεόδμητο διαμέρισμα. Η χρήση διαμερίσματος ως γραφείου δεν υπόκειται σε

Φ.Π.Α., γιατί θεωρείται πάγιο περιουσιακό στοιχείο, υποκείμενο σε πενταετή διακανονισμό του φόρου εισροών του).

δ) Η ανάληψη μερίδας σε αγαθά από εταίρο, μέτοχο ή κληρονόμο σε περίπτωση διακοπής των εργασιών λύσης της εταιρίας αποχώρησης ή θανάτου εταίρου. Τα ίδια ισχύουν και επί συνεταιρισμών, κοινωνιών και κοινοπραξιών (π.χ. εταίρος, που αποχωρεί από επιχείρηση πώλησης αυτοκινήτων, λαμβάνει ένα₃τι της εταιρικής του μερίδας 2 αυτοκίνητα).

ε) Η περίελευση στον υποκείμενο στο φόρο ή στους κληρονόμους των αγαθών κατά την παύση εργασιών ατομικής επιχείρησης ή κατά το θάνατο του υποκειμένου. Εξαιρούνται οι μικρές επιχειρήσεις με βιβλίο αγορών ή χωρίς βιβλία και οι απαλλασσόμενες.

Ως παράδοση αγαθών θεωρείται επίσης, από 1-1-93 η μετακίνηση αγαθών από την Ελλάδα προς άλλο κράτος μέλος για τους σκοπούς της ίδιας της επιχείρησης, παρότι δεν υπάρχει μεταβίβαση της κυριότητας των αγαθών αυτών. Η παράδοση αυτή δε φορολογείται στην Ελλάδα, διότι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22^α απαλλάσσεται από το φόρο.

Η παράδοση αυτή θα φορολογηθεί ως «ενδοκοινοτική απόκτηση» στο άλλο κράτος μέλος, το οποίο θα ειδοποιηθεί μέσω του συστήματος ανταλλαγής των πληροφοριών για την μετακίνηση αυτή.

Από τις εξαιρέσεις που αναφέρονται στο δεύτερο εδάφιο της παραγράφου αυτής και οι οποίες αφορούν αφενός πράξεις, οι οποίες

αντιμετωπίζονται από άλλες διατάξεις και αφετέρου προσωρινές μετακινήσεις, προκύπτει ότι η παράγραφος αυτή έχει εφαρμογή μόνο στις μετακινήσεις πάγιων αγαθών μεταξύ υποκαταστημάτων ή εμπορευμάτων στο άλλο κράτος μέλος, με σκοπό τη μεταγενέστερη παράδοσή τους εντός του άλλου κράτους μέλους.

Εξαίρεση από τον παραπάνω κανόνα θεώρησης ως παράδοσης αγαθών της μετακίνησης των αγαθών μιας επιχείρησης από την Ελλάδα σε ένα άλλο κράτος μέλος για τις ανάγκες της επιχείρησης, αποτελούν οι μετακινήσεις που πραγματοποιούνται για τους πιο κάτω σκοπούς:

α) τα προϊόντα προορίζονται να αποτελέσουν αντικείμενο:

- παράδοσης αγαθών, της οποίας ο τόπος είναι το άλλο κράτος μέλος, σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης β) της παραγρ. 1 του άρθρου 11 (παράδοση πάνω σε πλοίο, αεροπλάνο ή τρένο κατά την διάρκεια ταξιδιού που ξεκινάει από το άλλο κράτος μέλος με άφιξη άλλο κράτος μέλος ή την Ελλάδα.
- να αποτελέσουν αντικείμενο παράδοσης αγαθών της οποίας ο τόπος παράδοσης είναι το άλλο κράτος μέλος σύμφωνα με τη διάταξη της παραγρ. 2 του άρθρου 11.

β) πρόκειται για παράδοση αγαθών, η οποία απαλλάσσεται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 20, 22 και 22^α

γ) παροχή υπηρεσιών στον υποκείμενο στο φόρο, που έχουν ως αντικείμενο εργασίες οι οποίες αφορούν αυτό το αγαθό και

πραγματοποιούνται υλικώς στο κράτος - μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς του αγαθού, εφόσον μετά την εκτέλεση των εργασιών τα αγαθά επαναπροστέλλονται στον ίδιο υποκείμενο στο φόρο στο εσωτερικό της χώρας.

δ) η μετακίνηση αγαθού από την Ελλάδα σε άλλο κράτος μέλος, με σκοπό την προσωρινή χρησιμοποίησή του για παροχή υπηρεσιών στο κράτος μέλος άφιξης.

ε) η μετακίνηση από την Ελλάδα αγαθού για να χρησιμοποιηθεί μέχρι 24 μήνες σε άλλο κράτος μέλος, όπου πραγματοποιεί φορολογητέες πράξεις, με την προϋπόθεση ότι, αν το αγαθό αυτό εισαγόταν από Τρίτη χώρα θα υπαγόταν στο καθεστώς της προσωρινής εισαγωγής με πλήρη απαλλαγή από το φόρο.

Σε περίπτωση που μια από τις αναφερόμενες προϋποθέσεις στις ανωτέρω περιπτώσεις α) έως ε) παύσει να ισχύει θεωρείται κατά το χρόνο αυτό ότι πραγματοποιείται παράδοση αγαθών προς άλλο κράτος μέλος.

Δ) Παροχή υπηρεσιών

Σύμφωνα με το άρθρο 8 παρ. 1 του νόμου, παροχή υπηρεσιών είναι κάθε πράξη που δεν αποτελεί παράδοση αγαθών, όπως ορίζουν οι διατάξεις των άρθρων 5 έως 7. Ο ορισμός αυτός είναι γενικός και ευρύτατος, ώστε να εξασφαλίζει την καθολικότητα του φόρου και την

αποφυγή της φοροδιαφυγής. Οι πράξεις παροχής υπηρεσιών δεν απαριθμούνται κατά συγκεκριμένο τρόπο, όπως γίνεται με τις πράξεις παραδόσεως αγαθών, αλλά ορίζονται αρνητικά και περιλαμβάνουν κάθε πράξη που δεν αποτελεί παράδοση αγαθών. Ορισμένοι συγγραφείς θεωρούν ότι η παροχή υπηρεσιών συνίσταται στην παροχή εργασίας, σωματικής ή πνευματικής.

Κάθε πράξη που δεν συνιστά παράδοση αγαθών λοιπών είναι παροχή υπηρεσιών. Η πράξη αυτή μπορεί να συνίσταται:

- Σε μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός άυλου αγαθού (ευρεσιτεχνίας, φήμης, πελατείας, δικαιώματος πνευματικής ιδιοκτησίας, άδεια αυτοκινήτου κ.α.)

- Σε υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης (αποχή από διαγωνισμό εργολαβίας έναντι αμοιβής)

- Σε μεταφορές προσώπων και πραγμάτων

- Σε επισκευές διάφορες

- Σε προμήθειες και μεσιτείες

- Σε εργασίες μελετών, ερευνών και πραγματογνωμοσύνης

- Σε παροχή δανείων

- Σε πωλήσεις καταναλισκόμενες επιτοπίως

- Σε εκχώρηση ή μεταβίβαση άυλων αγαθών (προνόμια, σήματα

κ.α.)

- Σε ενοικίαση κινητών κ.λ.π.

Η απαρίθμηση αυτή είναι ενδεικτική. Ο Νόμος θέλει να υπαγάγει στο Φ.Π.Α. κάθε πράξη, που δεν εξαιρείται ρητά (π.χ. ελεύθεροι επαγγελματίες, μεσίτες, κομμωτήρια, ινστιτούτα καλλονής, διαφημιστικές επιχειρήσεις, θεαμάτων και ακροαματικών επιχειρήσεων κ.α.).

Ως παροχή υπηρεσιών λογίζεται, επίσης:

- Η εκμετάλλευση ξενοδοχείων, επιπλωμένων δωματίων και οικιών, κατασκηνώσεων και παρομοίων εγκαταστάσεων, χώρων στάθμευσης κάθε είδους μεταφορικών μέσων και τροχόσπιτων. Η μίσθωση δωματίων κ.λ.π. πρέπει να συνοδεύεται και με παροχή υπηρεσιών.
- Η διάθεση τροφής και ποτών από εστιατόρια, ζαχαροπλαστεία, κέντρα διασκέδασης και παρόμοιες επιχειρήσεις για επιτόπια κατανάλωση.
- Η εκτέλεση υπηρεσίας με καταβολή αποζημίωσης ύστερα από επιταγή δημόσιας αρχής ή στο όνομα της ή σε εκτέλεση νόμου (επίταξη μεταφορικών μέσων, οι ορκωτοί λογιστές κ.α.)
- Η μίσθωση βιομηχανοστασίων και χρηματοθυρίδων
- Οι εργασίες φασόν επί ενσώματων κινητών αγαθών. Ως εργασία φασόν νοείται η εκτέλεση εργασιών παραγωγής, κατασκευής ή συναρμολόγησης ενσώματων κινητών αγαθών με σύμβαση μίσθωσης έργου, από υλικά και αντικείμενα που παραδίδονται από τον εργοδότη στον εργολάβο για το σκοπό αυτό, ανεξάρτητα αν ο εργολάβος χρησιμοποιεί και δικά του υλικά.

Η διάταξη της περίπτωσης αυτής ισχύει και όταν ο εργοδότης είναι υποκείμενος στο φόρο εγκαταστημένος σε άλλο κράτος - μέλος, εφόσον τα υλικά και αντικείμενα αποστέλλονται από το κράτος του εργοδότη και τα αγαθά που παράγονται ή κατασκευάζονται ή συναρμολογούνται από τον εργολάβο μεταφέρονται ή αποστέλλονται στον εργοδότη στο κράτος - μέλος, στο οποίο αυτός είναι εγκαταστημένος.

Διευκρινίζεται ότι, αν ο υποκείμενος στο φόρο μεσολαβεί στην παροχή υπηρεσιών, ενεργώντας στο όνομα του, αλλά για λογαριασμό άλλων προσώπων, θεωρείται ότι λαμβάνει και παρέχει ο ίδιος τις υπηρεσίες αυτές.

Επίσης, διευκρινίζεται ότι οι εργασίες σε κινητά αγαθά που εκτελούνται με σχέση μίσθωσης έργου (εργολάβοι, φασονιέρηδες κ.α.) θεωρούνται ως πράξεις παράδοσης αγαθών. Αντίθετα, οι εργασίες συντήρησης οικοδομών, ως ελαιοχρωματισμοί κ.λ.π. θεωρούνται παροχή υπηρεσιών.

Ε) Πράξεις θεωρούμενες ως παροχή υπηρεσιών

Ορισμένες πράξεις αν και δεν ενεργούνται με αντάλλαγμα και συνεπώς δεν θα έπρεπε να υπόκεινται σε φόρο, ως ορίζει το άρθρο 2, παρά ταύτα - κατά πλάσμα του νόμου - εξομοιώνονται με παροχή υπηρεσιών και υπόκεινται σε φόρο, εφόσον ενεργούνται από πρόσωπο

υποκείμενο στο φόρο. Οι πράξεις αυτές αναφέρονται ρητώς στο άρθρο 9 του νόμου. Θεωρείται ως παροχή υπηρεσιών η από υποκείμενο στο φόρο:

α) Χρησιμοποίηση αγαθών της επιχείρησης του, για την ικανοποίηση αναγκών του ή του προσωπικού της επιχείρησης ή για σκοπούς ξένους προς αυτή, εφόσον κατά την απόκτηση των αγαθών αυτών δημιουργήθηκε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου (π.χ. χρησιμοποίηση αυτοκινήτου της επιχείρησης για μεταφορά της οικοσκευής του).

β) Παροχή υπηρεσιών για τις ανάγκες του ή για τις ανάγκες του προσωπικού του ή για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση του (π.χ. εκπόνηση μελέτης υπό μηχανικού για την κατοικία του).

γ) Χρησιμοποίηση δικών του υπηρεσιών για δραστηριότητα του ίδιου του υποκειμένου που απαλλάσσεται από το φόρο, καθώς επίσης και η χρησιμοποίηση δικών του υπηρεσιών για τις ανάγκες της επιχείρησής του, εφόσον πρόκειται για υπηρεσίες που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 23, για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου σε περίπτωση λήψης όμοιων υπηρεσιών από άλλον υποκείμενο στο φόρο (π.χ. έκδοση άδειας από μηχανικό για την ανέγερση οικοδομής προς πώληση, στέγαση τροφή για το προσωπικό της επιχείρησης κ.λ.π.).

ΣΤ) Εισαγωγή αγαθών

Σύμφωνα με το άρθρο 2 του νόμου ο Φ.Π.Α. επιβάλλεται τόσο επί των αγαθών και υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία (με αντάλλαγμα) στο εσωτερικό της χώρας, όσο και επί των αγαθών που εισάγονται από το εξωτερικό. Κατά το άρθρο 10 του νόμου ως εισαγωγή αγαθών θεωρείται η είσοδος (εισκόμιση) αγαθών από το εξωτερικό στο εσωτερικό της χώρας.

Επίσης, ο φόρος επιβάλλεται με τους ίδιους συντελεστές φόρου που ισχύουν για τα παρόμοια αγαθά στο εσωτερικό. Και εδώ, δηλαδή, εφαρμόζεται η αρχή της ίσης φορολογικής μεταχειρίσεως μεταξύ εισαγομένων αγαθών και παραγομένων στο εσωτερικό αγαθών.

Μετά την 1-1-93 με την κατάργηση των φορολογικών συνόρων μεταξύ των κρατών μελών της Κοινότητας, ως εισαγωγή θεωρείται η είσοδος στο εσωτερικό της χώρας αγαθών τα οποία προέρχονται γενικά από τρίτη προς την Κοινότητα χώρα.

Ειδικότερα ως εισαγόμενα θεωρούνται τα αγαθά τα οποία δεν πληρούν τις προϋποθέσεις των άρθρων 9 και 10 της συνθήκης της Ρώμης ή προκειμένου για αγαθά υπαγόμενα στη συνθήκη περί ιδρύσεως της Ευρωπαϊκής Κοινότητας άνθρακα και χάλυβα εφόσον αυτά δεν έχουν τεθεί σε ελεύθερη κυκλοφορία.

Ως εισαγωγή θεωρείται επίσης και η είσοδος στο εσωτερικό της χώρας αγαθών που προέρχονται από περιοχές των κρατών μελών, οι

οποίες εξαιρούνται από το τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας και οι οποίες είναι:

- το νησί της Ελιγολάνδης και η περιοχή του Μπίζιγκεν της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας

- η Θέουσα και η Μελίλια του Βασιλείου της Ισπανίας και

- η περιοχή Λιβίνιο και Κουμπιονέ ντ' Ιτάλια της Ιταλικής Δημοκρατίας

καθόσον τα αγαθά που κυκλοφορούν στις περιοχές αυτές είναι υποκείμενα σε δασμούς και φόρους.

Ως εισαγωγή για την εφαρμογή του Φ.Π.Α. θεωρείται ακόμη και η είσοδος των αγαθών στο εσωτερικό της χώρας τα οποία προέρχονται:

α) Από τις περιοχές των κρατών μελών, οι οποίες αποτελούν μεν μέρος του τελωνειακού εδάφους της Κοινότητας, εξαιρούνται όμως από το φορολογικό έδαφος, στο οποίο εφαρμόζεται ο Φ.Π.Α. και οι οποίες είναι:

- το Άγιος Όρος της Ελληνικής Δημοκρατίας

- τα Υπερπόντια διαμερίσματα της Γαλλικής Δημοκρατίας και

- τα Κανάρια Νησιά του Βασιλείου της Ισπανίας

β) από άλλες περιοχές τρίτων χωρών με τις οποίες έχουν συναφθεί συμφωνίες τελωνειακής σύνδεσης και τα προϊόντα έχουν τεθεί

σε ελεύθερη κυκλοφορία δηλ. έχουν καταβληθεί οι δασμοί και οι φόροι κατά την εισαγωγή.

Η εισαγωγή αγαθών πραγματοποιείται στην Ελλάδα, εφόσον κατά τον χρόνο της εισόδου των στην Κοινότητα, βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας.

Για τα αγαθά τα οποία κατά το χρόνο της εισόδου των στο εσωτερικό της Κοινότητας τίθενται σε ένα ανασταλτικό καθεστώς (στην Ελλάδα ή σε άλλο Κ-Μ), η εισαγωγή αυτών πραγματοποιείται στην Ελλάδα εφόσον τα αγαθά αυτά εξέρχονται από το ανασταλτικό καθεστώς στο εσωτερικό της χώρας.

1) Χρόνος γενέσεως φορολογικής υποχρέωσης στην παράδοση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών

Σύμφωνα με το άρθρο 13 παραγ. 1 του νόμου, η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο, κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών. Η παράδοση των αγαθών συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά (του αγοραστή). Όταν ο προμηθευτής αποστέλλει τα αγαθά, η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο έναρξης της αποστολής εκτός αν ο προμηθευτής έχει αναλάβει και τη συναρμολόγηση ή εγκατάσταση των αγαθών, οπότε η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο αποπερατώσεως των εργασιών αυτών.

Ο όρος «διάθεση αγαθών» είναι ευρύς και ο φόρος γίνεται απαιτητός και όταν δεν υπάρχει υλική παράδοση ή κατοχή των αγαθών. Κατά την ερμηνευτική εγκύκλιο 10/1997 ο όρος «παράδοση» λαμβάνεται με την έννοια που έχει στον Αστικό Κώδικα. Επομένως, ως παράδοση νοείται όχι μόνο η υλική παράδοση του αγαθού, αλλά και η

συμβολική καθώς και η με συμφωνία μεταξύ των μερών συνιστάμενη αντιφώνηση της νομής.

Καλύτερος και απλούστερος ορισμός είναι αυτός που αναφέρεται στο άρθρο 10 της 6^{ης} οδηγίας (Ντιρεκτίβας) της ΕΟΚ, το οποίο ορίζει τα εξής: Ως γενεσιουργός αιτία του φόρου θεωρείται το γεγονός με το οποίο δημιουργούνται οι νόμιμες προϋποθέσεις, οι οποίες είναι αναγκαίες για να καταστεί απαιτητός ο φόρος. Απαιτητός φόρος είναι το δικαίωμα του Δημοσίου να απαιτήσει, σε τακτό χρόνο, την πληρωμή του φόρου από τον υπόχρεο φορολογούμενο.

Κατά τον καθηγητή Cozian η γένεση της φορολογικής υποχρεώσεως (δηλ. η γενεσιουργός αιτία του φόρου) είναι το γεγονός της δημιουργίας της φορολογικής απαιτήσεως του Δημοσίου κατά του φορολογουμένου. Το απαιτητό δε του φόρου είναι το γεγονός που δίδει στο Δημόσιο το δικαίωμα να απαιτήσει την πληρωμή του φόρου από τον φορολογούμενο.

Για ορισμένες πράξεις η γένεση της φορολογικής υποχρεώσεως και το απαιτητόν του φόρου συμπίπτουν χρονικώς, όπως στην περίπτωση της παραδόσεως ενσώματων κινητών αγαθών. Σε άλλες περιπτώσεις οι δύο χρονολογίες αφίστανται χρονικώς: προηγείται η γένεση της φορολογικής υποχρεώσεως και έπεται το απαιτητόν του φόρου. Τούτο συμβαίνει, συνήθως, στις περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών, καθώς και στην εισαγωγή αγαθών από το εξωτερικό.

Οι δύο αυτές έννοιες, ιδίως το απαιτητόν του φόρου, παρουσιάζουν μεγάλο πρακτικό ενδιαφέρον, τόσο για τον προμηθευτή πωλητή αγαθών ή τον παρέχοντα υπηρεσίες, όσο και για τον αγοραστή ή χρήστη των υπηρεσιών.

Ο χρόνος γενέσεως της φορολογικής υποχρεώσεως επιτρέπει να προσδιορισθεί ο τρόπος φορολογίας και ο συντελεστής του φόρου σε περίπτωση μεταβολής των φορολογικών συντελεστών. Το απαιτητόν, όμως, του φόρου (και όχι η γένεση της φορολογικής υποχρεώσεως) προσδιορίζει τη φορολογική περίοδο (μήνας, δίμηνο, τρίμηνο κ.λ.π.) κατά την οποία πρέπει να υποβάλλεται η φορολογική δήλωση και να καταβάλλεται ο οφειλόμενος φόρος. Επίσης, το απαιτητόν του φόρου προσδιορίζει το χρόνο ενάρξεως του δικαιώματος εκπτώσεως του φόρου που έχει καταβληθεί.

Με την ερμηνευτική Εγκύκλιο του Ν. 1642/86 διευκρινίζεται ότι οσάκις ο αγοραστής βρίσκεται ήδη στην κατοχή του αγαθού λόγω άλλης έννομης σχέσης (π.χ. μίσθωση, παρακαταθήκη) ή οσάκις κατά το χρόνο της παραδόσεως, συμφωνείται να παραμείνει ο πωλητής στην κατοχή του πράγματος π.χ. ως μισθωτής αυτού, η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο της σχετικής συμφωνίας. Τα ίδια ισχύουν αναλόγως και προκειμένου περί διαδοχικών πωλήσεων του αυτού πράγματος όπου μόνον ο τελευταίος αγοραστής επιλαμβάνεται υλικώς αυτού.

Κατ' εξαίρεση ο φόρος γίνεται απαιτητός:

- Κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου (π.χ. λογαριασμός Ο.Τ.Ε, Δ.Ε.Η. κ.λ.π.) εφόσον από τον Κ.Β.Σ. παρέχεται δικαίωμα έκδοσης των στοιχείων αυτών σε χρόνο μεταγενέστερο.
- Κατά το χρόνο είσπραξης της αντιπαροχής σε περίπτωση παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιούνται ύστερα από επιταγή δημόσιας αρχής ή στο όνομα της ή σε εκτέλεση νόμου (π.χ. επίταξη, απαλλοτρίωση κ.λ.π.)
- Κατά το χρόνο που έχει συμφωνηθεί η καταβολή κάθε δόσης σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, για τις οποίες η αντιπαροχή καταβάλλεται περιοδικά.
- Σε περίπτωση ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών κατά το χρόνο έκδοσης του φορολογικού στοιχείου και το αργότερο τη 15^η του επομένου μηνός από αυτόν που γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση.
- Προκειμένου για παροχή υπηρεσιών, κατά το χρόνο έκδοσης του φορολογικού στοιχείου, εφόσον αυτό εκδίδεται σε χρόνο προγενέστερο της παροχής υπηρεσιών.

Ειδικά για τις παραδόσεις ακινήτων η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά το χρόνο:

α) Υπογραφής του προσυμφώνου, εφόσον σ' αυτό περιλαμβάνεται ο όρος της αυτοσύμβασης ή εφόσον καταβλήθηκε ολόκληρο το τίμημα και παραδόθηκε η νομή του ακινήτου.

β) Σύνταξης της έκθεσης πλειστηριασμού, στην περίπτωση εκουσίου ή αναγκαστικού πλειστηριασμού.

γ) Υπογραφής του οριστικού συμβολαίου

δ) Μεταγραφής στις λοιπές περιπτώσεις που δεν απαιτείται η κατάρτιση συμβολαιογραφικού εγγράφου

2) Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης κατά την εισαγωγή αγαθών

Σύμφωνα με το άρθρο 14 παραγρ. 1 του νόμου, στην εισαγωγή αγαθών από το εξωτερικό, η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά το χρόνο της εισόδου των αγαθών στο τελωνειακό έδαφος. Ο φόρος, όμως, γίνεται απαιτητός, δηλαδή το Δημόσιο έχει το δικαίωμα να απαιτήσει το φόρο, κατά το χρόνο επιβολής των δασμών και λοιπών επιβαρύνσεων ισοδύναμου αποτελέσματος, με τις ισχύουσες διατάξεις της τελωνειακής νομοθεσίας (δηλαδή κατά το χρόνο τελωνισμού των αγαθών σε ανάλωση).

Εδώ υπάρχει ετεροχρονισμός ανάμεσα στη φορολογική υποχρέωση και στο δικαίωμα του Δημοσίου να απαιτήσει την είσπραξη

του φόρου. Η μεν φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά το χρόνο της εισόδου των αγαθών στο τελωνειακό έδαφος, η δε απαίτηση του Δημοσίου για να εισπράξει το φόρο μετατίθεται στο χρόνο που πραγματοποιείται ο τελωνισμός των αγαθών σε ανάλωση.

Επίσης όταν τα εισαγόμενα αγαθά υπόκεινται σε δασμούς, γεωργικές εισφορές ή φόρους ισοδύναμου αποτελέσματος, που έχουν θεσπισθεί στα πλαίσια κοινής πολιτικής, η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά το χρόνο που η φορολογική υποχρέωση γεννάται και γίνονται απαιτητές από το Δημόσιο οι παραπάνω επιβαρύνσεις.

Για σκάφη αναψυχής, τα οποία βρίσκονται σε καθεστώς προσωρινής εισαγωγής στο εσωτερικό της χώρας κατά την 31-12-1992, βάσει δελτίων κίνησης που έχουν χορηγήσει οι αρμόδιες τελωνειακές αρχές και ανήκουν σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα που έχουν σε άλλο κράτος - μέλος την έδρα της οικονομικής τους δραστηριότητας ή τη μόνιμη εγκατάσταση τους, την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή τους, η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά τη λήξη του καθεστώτος στο οποίο είχαν υπαχθεί.

Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται, εφόσον αποδεικνύεται ότι:

- α) τα σκάφη αυτά εξάγονται
- β) καταβλήθηκε ο φόρος κατά την εισαγωγή των σκαφών αυτών στο εσωτερικό της χώρας,

γ) καταβλήθηκε ο φόρος στο Κράτος - Μέλος που πραγματοποιήθηκε η αγορά τους, χωρίς να τύχουν απαλλαγής ή επιστροφής του φόρου αυτού λόγω εξαγωγής,

δ) έχουν νηολογηθεί ή έχουν χρησιμοποιηθεί αποδεδειγμένα για πρώτη φορά πριν από την 1-1-1985 και

ε) η τρέχουσα αξία τους δεν υπερβαίνει το ποσό του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων ⁵χιλιάδων (1.500.00) δραχμών.

2.10. ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΣΤΟ ΦΟΡΟ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΟΥΣ

Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του νόμου ορίζονται τα πρόσωπα που είναι υποχρεωμένα να αποδίδουν το φόρο στο Δημόσιο. Τα πρόσωπα αυτά είναι τα εξής:

3

(1) Ο εγκαταστημένος στο εσωτερικό της χώρας που πραγματοποιεί φορολογητέες πράξεις και τυγχάνει υποκείμενο φόρου

Εδώ ταυτίζεται το πρόσωπο του υπόχρεου στο φόρο με τον υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος έχει υποχρέωση να υποβάλλει τη δήλωση και να καταβάλει τον αναλογούντα φόρο στο Δημόσιο.

(2) Ο αντιπρόσωπος εγκαταστημένου στο εξωτερικό προσώπου, υποκειμένου στο φόρο, που δεν έχει στην Ελλάδα μόνιμη εγκατάσταση ή κατοικία και σε περίπτωση που δεν υπάρχει αντιπρόσωπος ο αγοραστής των αγαθών ή ο λήπτης των υπηρεσιών

Π.χ. ξένη επιχείρηση έχει αναλάβει την οικονομική και λογιστική οργάνωση επιχειρήσεως στην Ελλάδα. Αν η ξένη επιχείρηση έχει αντιπρόσωπο στην Ελλάδα, υπόχρεος στο φόρο είναι ο αντιπρόσωπός της. Αν η ξένη επιχείρηση δεν έχει αντιπρόσωπο στην Ελλάδα, υπόχρεος στο φόρο είναι η Ελληνική επιχείρηση που λήπτης των υπηρεσιών.

Στην περίπτωση αυτή, ο υποβάλλων τη δήλωση και καταβάλλων το φόρο, έχει και το αντίστοιχο δικαίωμα βάσει του άρθρου 23 του νόμου να εκπέσει και το φόρο που επιβάρυνε τις εισροές των φορολητέων πράξεων για τις οποίες υποβάλλεται η δήλωση, εφόσον προσάγει τα σχετικά δικαιολογητικά.

(3) Ο λήπτης των υπηρεσιών που παρέχονται από πρόσωπα εγκαταστημένα σε άλλο κράτος - μέλος της ΕΟΚ σε υποκείμενο στο φόρο πρόσωπα που έχουν την έδρα ή την εγκατάσταση ή την κατοικία τους στο εσωτερικό της χώρας. Αν οι υπηρεσίες παρέχονται από πρόσωπα εγκαταστημένα σε κράτος εκτός της ΕΟΚ σε οιοδήποτε λήπτη εγκαταστημένο στο εσωτερικό της χώρας, υπόχρεος είναι ο λήπτης των υπηρεσιών. Στην περίπτωση αυτή δεν εξετάζεται αν ο λήπτης είναι υποκείμενο φόρου.

Ποιες είναι οι προσφερόμενες υπηρεσίες ορίζει το άρθρο 12 παραγρ. 3 του νόμου.

(4) Κάθε άλλο πρόσωπο που αναγράφει το Φ.Π.Α. στα τιμολόγια που εκδίδει ή άλλα στοιχεία που εξομοιούνται ή επέχουν θέση τιμολογίου.

Στην περίπτωση αυτή τεκμαίρεται ότι η επιχείρηση που αναγράφεται το Φ.Π.Α. στο τιμολόγιο ή άλλο στοιχείο έχει εισπράξει το φόρο και πρέπει να τον αποδώσει στο Δημόσιο. Και αν ακόμη υποτεθεί ότι η επιχείρηση αυτή δεν υπέχει φορολογική υποχρέωση για τη συγκεκριμένη συναλλαγή και πάλιν υποχρεούται να αποδώσει την

εισπραχθέντα φόρο στο Δημόσιο, διότι δεν δικαιούται να τον καρπωθεί η ίδια.

Π.χ. έμπορος πωλεί το μεταχειρισμένο ιδιωτικό του αυτοκίνητο για το οποίο δεν έχει φορολογική υποχρέωση, επειδή ενήργησε ευκαιριακά ως ιδιώτης και όχι ως επαγγελματίας. Ο έμπορος αν και δε έχει υποχρέωση να εκδώσει τιμολόγιο, παρά ταύτα εξέδωσε για την πώληση του αυτοκινήτου του τιμολόγιο και ανέγραψε σ' αυτό το Φ.Π.Α. Ο εν λόγω έμπορος υποχρεούται να αποδώσει τον εισπραχθέντα Φ.Π.Α. στο Δημόσιο, μη δικαιούμενος να τον οικειοποιηθεί.

Εξάλλου ο μη οφειλόμενος αλλά καταβληθείς αυτός φόρος θα εκπεσθεί από τον αντισυμβληθέντα αγοραστή που υπόκειται στο Φ.Π.Α., πράγμα που σημαίνει ισόποση μείωση εσόδων του Δημοσίου.

Υπόχρεος στο φόρο για την εισαγωγή αγαθών από το εξωτερικό είναι εκείνος που λογίζεται ως κύριος των εισαγομένων αγαθών κατά τις διατάξεις της τελωνειακής νομοθεσίας, ο οποίος είναι και ο παραλήπτης των αγαθών.

Οι παραπάνω αναφερόμενοι υποκείμενοι στο νόμο επιφορτίζονται με ορισμένες υποχρεώσεις που ορίζονται στο άρθρο 29 και οι οποίες είναι οι ακόλουθες:

α) Η υποχρέωση δηλώσεως ενάρξεως, μεταβολής και παύσεως των εργασιών

β) Η υποχρέωση δηλώσεως αλλαγής επωνυμίας, έδρας ή τόπου επαγγελματικής εγκαταστάσεως.

γ) Η υποχρέωση εκδόσεως τιμολογίων και άλλων φορολογικών στοιχείων που προβλέπονται από τον Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων

δ) Η υποχρέωση αναγραφής στα τιμολόγια και στα λοιπά φορολογικά στοιχεία της φορολογητέας αξίας και του ποσού του Φ.Π.Α.

ε) Η υποχρέωση τηρήσεως ιδιαίτερου λογαριασμού Φ.Π.Α.

στ) Η υποχρέωση τηρήσεως βιβλίων Β΄ ή ανώτερης κατηγορίας και η σύνταξη απογραφής από τους τηρούντες βιβλία Γ΄ κατηγορίας (διπλογραφικά)

ζ) Η υποχρέωση των εγκαταστημένων στο εξωτερικό να διορίσουν αντιπρόσωπο στην Ελλάδα.

η) Η υποχρέωση επιδόσεως των δηλώσεων του Φ.Π.Α. που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 31

2.11. ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΚΑΙ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Συντελεστής φόρου είναι το ποσοστό με το οποίο πολλαπλασιάζεται η φορολογητέα αξία των αγαθών ή υπηρεσιών για να εξευρεθεί ο φόρος του Δημοσίου. Ως συντελεστής φόρου υπολογίζεται το ποσοστό που ισχύει κατά το χρόνο γενέσεως της φορολογικής υποχρεώσεως. Οι συντελεστές του φόρου αναφέρονται σε αγαθά και υπηρεσίες και καθορίζονται ανάλογα με το είδος των αγαθών (πρώτης ανάγκης, πολυτελείας κ.λ.π.) και με τις ανάγκες του προϋπολογισμού του Κράτους και περιλαμβάνουν τις εξής κατηγορίες:

- α) Τον κανονικό συντελεστή φόρου
- β) Το μειωμένο (χαμηλό) συντελεστή φόρου
- γ) Το υπερμειωμένο συντελεστή φόρου
- δ) Το μειωμένο συντελεστή φόρου περιοχής Δωδεκανήσου
- ε) Από το 1987 έως το 1992 ίσχυε και αυξημένος (υψηλός) συντελεστής φόρου ο οποίος σήμερα έχει καταργηθεί.

Όπως προείπαμε οι συντελεστές του Φ.Π.Α. ορίστηκαν από 1-1-1987 με τις διατάξεις των παραγρ. 1 και 2 του άρθρου 1 του Ν. 1676/1986 και από τότε έγιναν πολλές αλλαγές.

Το άρθρο 17 αντικαταστάθηκε με την παραγρ. 26 του άρθρου 1 του Ν. 2093/1992 και οι διατάξεις του ισχύουν από 8-8-1992, με

εξαίρεση ορισμένες απ' αυτές, που ισχύουν από τη δημοσίευση του νόμου αυτού (25-11-1992). Οι τροποποιήσεις που έγιναν στις διατάξεις που αφορούν τους συντελεστές του Φ.Π.Α. είναι εναρμονισμένες με τις διατάξεις της Οδηγίας (L 316/31-10-92). Περαιτέρω τροποποιήσεις έγιναν με τις διατάξεις του Ν. 2386/96 και Ν. 2390/96.

Με τις διατάξεις της Οδηγίας αυτής, που τροποποίησε την 6^η Οδηγία, επιτράπηκε στη χώρα μας να εφαρμόσει μειωμένους συντελεστές κατά 30% από τους αντίστοιχους συντελεστές του επιβάλλονται στην ηπειρωτική Ελλάδα, στους νομούς Λέσβου, Χίου, Σάμου, Δωδεκανήσου, Κυκλάδων και στα νησιά του Αιγαίου: Θάσος, Βόρειες Σποράδες, Σαμοθράκη και Σκύρος.

Κανονικός συντελεστής φόρου: Με το άρθρο 1 παρ. 1 του Ν. 1676/86, ο κανονικός συντελεστής του Φ.Π.Α. ορίστηκε αρχικά σε 18%. Την 1/1/88 με τον ΑΥΟ Π 8499/87 αρ. 4 ο συντελεστής μειώθηκε σε 16% ενώ από τις 28/4/90 Ν. 1884/90 αυξήθηκε πάλι σε 18%. Μετά από τροποποιήσεις και στους πίνακες με το Ν. 2093/92 αρ. 1 και 26 της 8/8/92 ο συντελεστής σταθεροποιήθηκε σε 18%. Ο συντελεστής αυτός περιλαμβάνει όλα τα αγαθά και τις υπηρεσίες εκτός από αυτά που περιλαμβάνονται στο χαμηλό συντελεστή.

Μειωμένος (χαμηλός) συντελεστής φόρου: Ο μειωμένος συντελεστής φόρου αρχικά ορίστηκε σε 6%. Αυξήθηκε της 28/4/90 με

τον Ν. 1884/90 σε 8% και παρέμεινε σταθερό μετά από την ψήφιση του Ν. 2093/92 αρ. 1 και 26 της 8/8/92. Ο μειωμένος συντελεστής περιλαμβάνει κυρίως αγαθά και υπηρεσίες πρώτης λαϊκής καταναλώσεως που απαριθμούνται στο παράρτημα ΙΙ.

Μειωμένος συντελεστής φόρου για βιβλία, εφημερίδες και περιοδικά: Τα βιβλία, εφημερίδες και περιοδικά συμπεριλαμβάνονται στον μειωμένο συντελεστή φόρου που αρχικά με τον Ν. 1676/86 αρ. 1 οριζόταν σε 3% ενώ της Ν. 1884/90 της 28/4/90 αυξήθηκε σε 4%. Τέλος σταθεροποιήθηκε στο 4% με την ψήφιση του Ν. 2093/92 αρ. 1 και 26 της 8/8/92.

Αυξημένος (υψηλός) συντελεστής φόρου: Ο αυξημένος συντελεστής φόρου ορίστηκε με το Ν. 1676/86 αρ. 1 της 1-1-87 σε 36% ενώ καταργήθηκε στις 8/8/92 με τον Ν. 2093/92 αρ. 1 και 26. Ο υψηλός συντελεστής περιελάμβανε κυρίως τα αγαθά και υπηρεσίες πολυτελείας.

— Τα αγαθά και οι υπηρεσίες που υπάγονται στον συντελεστή 8% σύμφωνα με τον Ν. 2093/92 αρ.1 και 26 είναι:

- Τρόφιμα (συμπεριλαμβανομένων και των ποτών) για κατανάλωση από ανθρώπους και ζώα, ζώα ζωντανά, σπόροι και φυτά και συστατικά χρησιμοποιούμενα συνήθως στην Παρασκευή τροφίμων και προϊόντα που χρησιμοποιούνται συνήθως για τη συμπλήρωση ή υποκατάσταση τροφίμων, με εξαίρεση τα οινοπνευματώδη ποτά. Λοιπά

αγροτικά προϊόντα, τα οποία δεν έχουν υποστεί επεξεργασία η οποία να προσδίδει σ' αυτά τη μορφή βιομηχανικού ή βιοτεχνικού προϊόντος.

- Ύδρευση
- Φαρμακευτικά προϊόντα που συνήθως χρησιμοποιούνται για θεραπευτική αγωγή, για την πρόληψη ασθενειών και για σκοπούς ιατρικούς και κτηνιατρικούς. Προϊόντα αντισύλληψης και υγιεινής προστασίας.
- Ιατρικός εξοπλισμός και βοηθητικά όργανα και άλλες συσκευές που συνήθως χρησιμοποιούνται για την ανακούφιση ή την αντιμετώπιση αναπηριών προοριζόμενες αποκλειστικά για την προσωρινή χρήση από αναπήρους, συμπεριλαμβανομένης και της επισκευής των αγαθών αυτών.
- Μεταφορά επιβατών και των αποσκευών τους.
- Παράδοση βιβλίων συμπεριλαμβανομένων και των χρησιδανειζόμενων από βιβλιοθήκες (συμπεριλαμβανομένων και κάθε είδους φυλλαδίων και παρόμοιων εντύπων, παιδικών εικονογραφημένων βιβλίων και παιδικών βιβλίων με σχέδια ή χρώματα, μουσικής τυπωμένης ή χειρόγραφης, κάθε είδους χαρτών, συμπεριλαμβανομένων των υδρογραφικών), εφημερίδων και περιοδικών, εκτός από έντυπα κατά κύριο λόγο ή εξ ολοκλήρου διαφημιστικά.
- Εισιτήρια για παραστάσεις, θέατρα, τσίρκο, πανηγύρια, λούνα παρκ, συναυλίες, μουσεία, ζωολογικούς κήπους, κινηματογράφου,

εκθέσεις και παρόμοια πολιτιστικά γεγονότα και σχετικούς χώρους.

Τέλη για τη λήψη ραδιοηλεκτρονικών εκπομπών.

- Υπηρεσίες παρεχόμενες από συγγραφείς, συνθέτες ή καλλιτέχνες και ερμηνευτές έργων τέχνης, καθώς και τα δικαιώματα αυτών.

- Παράδοση κατοικιών, που πραγματοποιείται στα πλαίσια κοινωνικής πολιτικής.

- Παράδοση αγαθών και παροχή υπηρεσιών χρησιμοποιημένων συνήθως στη γεωργική παραγωγή, με εξαίρεση τα κεφαλαιουχικά αγαθά, όπως τα κτίρια ή μηχανήματα.

- Διαμονή σε ξενοδοχεία και παρόμοιους χώρους συμπεριλαμβανομένης και της παροχής καταλύματος διακοπών και της μίσθωσης χώρου σε κατασκήνωση ή κάμπινγκ για τροχόσπιτα.

- Εκμετάλλευση καφενείων, καφετεριών, ζαχαροπλαστείων, εστιατορίων, ψητοπωλείων, οινομαγειρείων και λοιπών συναφών, προς αυτές επιχειρήσεις, πλην των κέντρων διασκέδασης.

- Εισιτήρια αθλητικών εκδηλώσεων.

- Χρήση αθλητικών εγκαταστάσεων

- Παράδοση αγαθών και παροχή υπηρεσιών από φιλανθρωπικούς οργανισμούς, οι οποίοι ασχολούνται με την κοινωνική πρόνοια και τις κοινωνικές ασφάλισεις, εφόσον οι πράξεις αυτές δεν καλύπτονται από το άρθρο 18.

- Υπηρεσίες γραφείων κηδειών και επιχειρήσεων αποτέφρωσης νεκρών, καθώς και παράδοση των συναφών ειδών.

- Παροχή ιατρικών και οδοντιατρικών υπηρεσιών, καθώς επίσης και ιαματικών λουτρών, εκτός από αυτές που απαλλάσσονται από το άρθρο 18.

- Υπηρεσίες οδοκαθαρισμού, αποκομιδής και ανακύκλωσης απορριμμάτων εκτός από αυτές, που παρέχονται από φορείς που αναφέρονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 3.

- Αντικείμενα τέχνης (ζωγραφικοί πίνακες, πρωτότυπες εικόνες χαρακτηριστικής, έργα πρωτότυπα αγαματοποιίας ή γλυπτικής κ.τ.λ.)

- Αντικείμενα συλλογών (γραμματόσημα, χαρτόσημα, συλλογές) και αντικείμενα συλλογών ζωολογίας, βοτανικής κ.τ.λ.)

- Αρχαιολογικά αντικείμενα

Τα αγαθά και οι υπηρεσίες που δεν αναφέρονται πιο πάνω υπάγονται στον κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α.

Για τον υπολογισμό του φόρου στις παραδόσεις αγαθών, στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και στην παροχή υπηρεσιών εφαρμόζονται οι συντελεστές που ισχύουν κατά το χρόνο που ο φόρος γίνεται απαιτητός, σύμφωνα με τα άρθρα 13 και 14^α.

Επίσης, για τα εισαγόμενα αγαθά εφαρμόζονται οι συντελεστές που ισχύουν κατά το χρόνο που λαμβάνεται υπόψη για την επιβολή των δασμών και λοιπών επιβαρύνσεων ισοδυνάμου αποτελέσματος

σύμφωνα με τις διατάξεις της τελωνειακής νομοθεσίας, δηλαδή κατά το χρόνο του ο φόρος γίνεται απαιτητός σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14.

Από 8-8-92 στην περιοχή των νησιών των νομών Δωδεκανήσου, Σάμου, Χίου, Λέσβου, Κυκλάδων, καθώς και τα νησιά Βόρειες Σποράδες, Σκύρο, Σαμοθράκη και Θάσο, εφαρμόζονται μειωμένοι συντελεστές κατά 30% έναντι των συντελεστών που ισχύουν στην λοιπή Ελλάδα. Οι συντελεστές που προκύπτουν από τη μείωση αυτή στρογγυλοποιούνται στην πλησιέστερη ακέραια μονάδα. Κατά συνέπεια οι μειωμένοι συντελεστές είναι 3%, 6% και 13%.

Οι μειωμένοι συντελεστές εφαρμόζονται:

α) Στις παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται στα νησιά αυτά, εφόσον κατά το χρόνο που ο φόρος γίνεται απαιτητός συντρέχουν σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

- τα αγαθά βρίσκονται στα νησιά αυτά και
- παραδίδονται από υποκείμενο εγκαταστημένο στα νησιά αυτά

β) Στις παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται από τη λοιπή Ελλάδα προς τα νησιά αυτά, εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

- ο αγοραστής είναι υποκείμενος στο φόρο ή μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο

- ο αγοραστής είναι εγκαταστημένος στα νησιά αυτά και
- τα αγαθά έχουν προορισμό τα νησιά αυτά και μεταφέρονται σ' αυτά.

Διευκρινίζεται ότι στις περιπτώσεις διενέργειας παραγγελιοδοχικών εργασιών εάν για την πραγματική παράδοση συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής μειωμένων συντελεστών, τότε και για την πλασματική παράδοση εφαρμόζονται οι ίδιοι μειωμένοι συντελεστές.

γ) Στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, δηλαδή στις αποστολές αγαθών από άλλο κράτος μέλος, για τα οποία ο τόπος άφιξης των αγαθών είναι τα νησιά αυτά και ο αποκτών είναι υποκείμενος στο φόρο ή μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εγκαταστημένο στα νησιά αυτά.

δ) Οι εισαγωγές αγαθών που πραγματοποιούνται στα νησιά αυτά οι μειωμένοι συντελεστές εφαρμόζονται εφόσον η εισαγωγή πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο (επιτηδεύματία) ή οποιοδήποτε μη υποκείμενο στο φόρο νομικό ή φυσικό πρόσωπο (ιδιώτη κ.λ.π) που όμως πρέπει να είναι εγκαταστημένο ή να έχει τη συνήθη κατοικία ή διαμονή του στα νησιά αυτά.

ε) Στις παροχές υπηρεσιών εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι εξής δύο προϋποθέσεις:

- παρέχονται από υποκείμενους στο φόρο που έχουν την εγκατάστασή τους στις εν λόγω νησιωτικές περιοχές και
- ολοκληρώνεται υλικά η εκτέλεσή τους εντός των περιοχών αυτών.

Οι ανωτέρω μειωμένοι συντελεστές δεν ισχύουν προκειμένου για καπνοβιομηχανικά προϊόντα και μεταφορικά μέσα.

Η εξέλιξη των συντελεστών Φ.Π.Α. από 1-1-87 εμφανίζεται στον παρακάτω πίνακα:

Διαχρονική εξέλιξη συντελεστών Φ.Π.Α. στην Ελλάδα

ΔΙΑΤΑΞΗ ΝΟΜΟΥ	ΥΠΕΡΜΕΙΩΜΕΝΟΣ	ΜΕΙΩΜΕΝΟΣ	ΚΑΝΟΝΙΚΟΣ	ΥΨΗΛΟΣ
1-1-87 N 1676/86 αρ. 1	3	6	18	36
1-1-88 ΑΥΟ Π 8499/87 αρ.4	3	6	16	36
28-4-90 N. 1884/90	4	8	18	36
8-8-92 N. 2093/92 αρ. 1 & 26	4	8	18	-

ΝΗΣΙΑ ΤΟΥ ΑΙΓΑΙΟΥ (ΜΕΙΩΜΕΝΟΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ)

1-1-87 N. 1676/86 αρθ. 2	2	4	13	31	Νομός Δωδεκανήσου. Μόνο για αγαθά εκτός από καπνιστικά και ηλεκτρικό ρεύμα
1-1-88 ΑΥΟ Π 8499/87 αρ. 4	2	4	11	31	
23-3-90 N. 1881/90 αρθ. 8	2	4	13	25	Νομός: Δωδεκανήσου, Σάμου, Χίου, Λέσβου και νήσο Σαμοθράκη
28-4-90 N. 1884/90 αρθ. 10	3	6	13	25	(Αγαθά και υπηρεσίες εκτός καπνά)
8-8-92 N. 2093/92 αρ. 1 & 26	3	6	13	-	Επέκταση και στις Κυκλάδες, Β. Σποράδες, Σκύρο και Θάσο

Ορισμένες πράξεις που κατά γενικό κανόνα θα έπρεπε να υπάγονται στο Φ.Π.Α., απαλλάσσονται του φόρου με ρητή διάταξη του νόμου. Στα άρθρα 18 - 22 απαριθμούνται ποιες πράξεις απαλλάσσονται του φόρου. Είναι γεγονός, ότι ο Φ.Π.Α. πρέπει να είναι καθολικός και να μην αφήνει δυνατότητες υπεκφυγής, ώστε να καθίσταται ουδέτερος και να επιβαρύνει ισομέτρως τους ενδιαφερόμενους. Οι απαλλαγές πέρα του ότι προκαλούν σοβαρές ανωμαλίες και δυσχέρειες στο σύστημα φορολογίας, δημιουργούν και ανισότητες μεταξύ των επιχειρήσεων, γιατί διασπάται ο συνεκτικός κρίκος των εκπτώσεων του φόρου που καταβλήθηκε στα διάφορα στάδια παραγωγής και συναλλαγής και διαταράσσονται οι όροι ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρήσεων.

Η κατ' απόλυτον, όμως, τρόπον εφαρμογή της αρχής της γενικότητας ή καθολικότητας του φόρου, επιβαρύνει και δραστηριότητες που αποβλέπουν στην ικανοποίηση κοινωνικών σκοπών, με αποτέλεσμα να αποβαίνει η γενική εφαρμογή του φόρου σε βάρος κυρίως των οικονομικά ασθενέστερων τάξεων. Για τους λόγους ακριβώς αυτούς δικαιολογείται η καθιέρωση ορισμένων απαλλαγών κατά παρέκκλιση της αρχής της γενικότητας ή καθολικότητας του φόρου, διότι επιβάλλει τούτο το συμφέρον του κράτους και της κοινωνίας. Αλλά

και άλλοι λόγοι οικονομικοί, πολιτικοί και φορολογικοί (αποφυγής της διπλής φορολογίας) επιβάλλουν την καθιέρωση απαλλαγών.

Οι απαλλαγές διακρίνονται σε δύο βασικές κατηγορίες: εκείνες που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου με τον οποίο επιβαρύνθηκε ο αγοραστής και εκείνες που δεν παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου. Στην πρώτη κατηγορία ανήκουν κυρίως οι εξαγωγές στις οποίες τα αγαθά και οι υπηρεσίες πρέπει να είναι τελείως απαλλαγμένα από το φόρο. Στη δεύτερη κατηγορία ανήκουν οι απαλλαγές αγαθών και υπηρεσιών που διατίθενται στον τελικό καταναλωτή.

Η έννοια της απαλλαγής είναι ότι οι απαλλασσόμενοι δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. για τις πράξεις που ενεργούν ως υποκείμενα φόρου (δηλαδή για τις πωλήσεις αγαθών και την παροχή υπηρεσιών), ενώ επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. κατά την αγορά αγαθών ή τη λήψη υπηρεσιών. Δηλαδή, οι φορολογούμενοι δεν απαλλάσσονται από τον επιρριπτόμενον-εις-βάρος τους Φ.Π.Α. κατά την αγορά αγαθών ή τη λήψη υπηρεσιών. Τον επιρριπτόμενο Φ.Π.Α. οφείλουν να καταβάλλουν και το Δημόσιο και τα Ν.Π.Δ.Δ., όταν προβαίνουν σε αγορές αγαθών ή σε λήψη υπηρεσιών, διότι και δια τα πρόσωπα αυτά δεν ισχύει απαλλαγή για τον επιρριπτόμενον εις βάρος τους Φ.Π.Α.

Η αρχή αυτή καθιερώνεται με το άρθρο 1 του νόμου, τον οποίον ορίζει ότι ο Φ.Π.Α. επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του αντισυμβαλλομένου.

Ο νόμος διακρίνει διάφορες κατηγορίες φορολογικών απαλλαγών, οι οποίες είναι οι ακόλουθες:

- α) Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας
- β) Απαλλαγές στην εισαγωγή αγαθών
- γ) Απαλλαγές στην εξαγωγή αγαθών και σε πράξεις εξομοιούμενες με εξαγωγές
- δ) Απαλλαγές στη διεθνή διακίνηση αγαθών
- ε) Ειδικές απαλλαγές

(1) Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας

Σύμφωνα με το άρθρο 18 του νόμου, οι απαλλαγές των πράξεων στο εσωτερικό της χώρας κατατάσσονται οι εξής κατηγορίες:

- Απαλλαγές κοινωνικού περιεχομένου
- Απαλλαγές πολιτιστικού, μορφωτικού, εκπαιδευτικού και αθλητικού περιεχομένου
- Απαλλαγές ελεύθερων επαγγελματιών

- Απαλλαγές φορολογικού περιεχομένου
- Απαλλαγές αγαθών που διατίθεται σε δραστηριότητα απαλλασσόμενη του φόρου

Απαλλάσσονται από το φόρο:

- η παροχή υπηρεσιών από τα Ελληνικά Ταχυδρομεία (ΕΛ.ΤΑ) και η παρεπόμενη των υπηρεσιών αυτών παράδοση αγαθών.
- οι δραστηριότητες των εθνικών δικτύων Ραδιοφωνίας και Τηλεόρασης, με εξαίρεση τις δραστηριότητες εμπορικού χαρακτήρα,
- η παροχή νερού μη εμφιαλωμένου και η αποχέτευση που πραγματοποιούνται απευθείας από τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.) ή συνδέσμους αυτών, χωρίς τη μεσολάβηση δημοσίων επιχειρήσεων, καθώς και οι ανταποδοτικές εισφορές που επιβάλλουν οι Οργανισμοί Εγγείων Βελτιώσεων - Ο.Ε.Β. (Ειδικοί Οργανισμοί, ΓΟΕΒ, ΤΟΕΒ) στα μέλη τους για την παροχή αρδευτικού ύδατος και οι λοιπές παροχές που συνδέονται άμεσα με αυτήν.
- η παροχή υπηρεσιών νοσοκομειακής και ιατρικής περίθαλψης και διάγνωσης καθώς και οι στενά συνδεδεμένες με αυτές παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που ενεργούνται από πρόσωπα που λειτουργούν νόμιμα.
- η παροχή υπηρεσιών από δικηγόρους συμβολαιογράφους, άμισθους υποθηκοφύλακες, δικαστικούς επιμελητές, γιατρούς (εξομοιώνονται οι βιολόγοι, βιομηχανικοί και οι κλινικοί χημικοί),

οδοντογιατρούς, μαιείς, νοσοκόμους και φυσιοθεραπευτές. Η απαλλαγή των δικηγόρων, συμβολαιογράφων, άμισθων υποθηκοφυλάκων και δικαστικών επιμελητών, προβλέπεται να καταργηθεί μετά την υιοθέτηση σχετικής Κοινοτικής Οδηγίας και την έκδοση αποφάσεως από τον Υπουργό Οικονομικών.

- η παροχή υπηρεσιών από οδοντοτεχνίτες, καθώς και η παράδοση ειδών οδοντικής προσθετικής που ενεργείται από τους οδοντογιατρούς και τους οδοντοτεχνίτες

- η παράδοση ανθρωπίνων οργάνων, ανθρωπίνου αίματος και ανθρωπίνου γάλακτος.

- η παροχή υπηρεσιών από σωματεία ή ενώσεις προσώπων προς τα μέλη τους, τα οποία μέλη ασκούν δραστηριότητα απαλλασσόμενη από το φόρο ή μη υποκείμενη στο φόρο, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές είναι άμεσα αναγκαίες για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής και παρέχονται έναντι συνεισφοράς στα κοινά έξοδα,

- η παροχή υπηρεσιών και η παράδοση αγαθών που συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση, καθώς και την προστασία των παιδιών και των νέων, που πραγματοποιούνται από νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου ή άλλους οργανισμούς ή ιδρύματα αναγνωρισμένα από το κράτος.

- οι ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές εργασίες, καθώς και οι συναφείς με αυτές εργασίες που παρέχονται από ασφαλειομεσίτες και ασφαλιστικούς πράκτορες.

- η παράδοση αγαθών τα οποία έχουν χρησιμοποιηθεί αποκλειστικά σε απαλλασσόμενη ή εξαιρούμενη από το φόρο δραστηριότητα ή από αγρότη εφόσον για τα αγαθά αυτά δεν έχει παρασχεθεί δικαίωμα έκπτωσης ή δεν έχει ασκηθεί έκπτωση.

(2) Απαλλαγές στην εισαγωγή αγαθών

Σύμφωνα με το άρθρο 19 του νόμου απαλλάσσονται από το φόρο:

- Η επανεισαγωγή αγαθών από το πρόσωπο που τα εξήγαγε και στην ίδια κατάσταση στην οποία ήταν όταν είχαν εξαχθεί, εφόσον έχουν απέλεια ή θα είχαν αν εισάγονταν για πρώτη φορά από τρίτη χώρα.

- Η επανεισαγωγή αγαθών από το πρόσωπο που τα εξάγει ή από τρίτο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του εξαγωγέα, εφόσον τα αγαθά αυτά υποβλήθηκαν σε άλλο κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας σε εργασίες για τις οποίες καταβλήθηκε ο φόρος χωρίς δικαίωμα εκπτώσεως ή επιστροφής.

- Η εισαγωγή προϊόντων αλιείας από επιχειρήσεις θαλάσσιας αλιείας, στην κατάσταση που αλιεύτηκαν ή που υποβλήθηκαν σε εργασίες συντηρήσεως με σκοπό την εμπορία τους και πριν από την παράδοσή τους.

- Η οριστική εισαγωγή αγαθών, η παράδοση των οποίων απαλλάσσεται από το φόρο και στο εσωτερικό της χώρας.

- Στην εισαγωγή εφημερίδων και περιοδικών αναστέλλεται η είσπραξη του οφειλομένου φόρου. Ο φόρος αυτός καταβάλλεται όταν τα εισαγόμενα έντυπα διανέμονται στην Ελλάδα από τον εισαγωγέα ή το πρακτορείο διανομής ή τον παραλήπτη σε περίπτωση μη διανομής από εισαγωγή ή πρακτορείο

(3) Απαλλαγές από εξαγωγή αγαθών

Πρόκειται για σημαντική κατηγορία απαλλαγών που παρέχονται προς ενίσχυση των εξαγωγικής ικανότητας της χώρας. Στους εξαγωγείς παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης όλου του φόρου που επιβαρύνθηκαν οι αγορές αγαθών. Επειδή δε δεν καθίσταται δυνατή η έκπτωση όλου του φόρου των εισροών (αγορών και υπηρεσιών) από το φόρο πωλήσεων στο εσωτερικό, ο εξαγωγέας έχει το δικαίωμα να ζητήσει την επιστροφή του πλεονάζοντος φόρου (πιστωτικού υπολοίπου). Η επιστροφή του

των ανθρωπιστικών, φιλανθρωπικών ή εκπαιδευτικών δραστηριοτήτων τους.

- η παροχή υπηρεσιών στις οποίες περιλαμβάνονται οι μεταφορές και οι βοηθητικές εργασίες τους, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές συνδέονται άμεσα, αα) με εξαγωγές αγαθών καθώς και με αγαθά που υπάγονται στις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 10 ββ) με αγαθά αναφερόμενα στην περίπτωση β' της παραγράφου 1 του άρθρου 10 ή προερχόμενα από τα Αγγλονορμαδικά νησιά, τα οποία έχουν υπαχθεί στη διαδικασία της εσωτερικής κοινοτικής διαμετακόμισης που προβλέπεται από το άρθρο 5^α

- η παροχή υπηρεσιών από μεσίτες ή άλλα πρόσωπα που μεσολαβούν, ενεργώντας στο όνομα και για λογαριασμό άλλου προσώπου, οι οποίες αφορούν στις πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου αυτού και του άρθρου 22 ή πράξεις που πραγματοποιούνται εκτός της Κοινότητας. Εξαιρείται η παροχή υπηρεσιών των πρακτορείων ταξιδίων που ενεργούν στο όνομα και για λογαριασμό των ταξιδιωτών εφόσον αυτή πραγματοποιείται σε άλλο κράτος - μέλος της Κοινότητας.

- η εισαγωγή και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από υποκείμενα στο φόρο, καθώς και η παράδοση αγαθών προς υποκείμενο στο φόρο, με σκοπό να εξαχθούν εκτός της Κοινότητας αυτούσια ή μεταποιημένα, καθώς και οι παροχές υπηρεσιών, που συνδέονται άμεσα με την εξαγωγική του δραστηριότητα

και μέχρι του ποσού των εξαγωγών που πραγματοποίησε ο υποκείμενος στο φόρο κατά την προηγούμενη δωδεκάμηνη χρονική ή δωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο.

(4) Απαλλαγές στην διεθνή διακίνηση αγαθών

Στο άρθρο 21 του νόμου κατονομάζονται οι απαλλαγές που αναφέρονται στη διεθνή διακίνηση των αγαθών. Οι απαλλαγές αυτές είναι οι ακόλουθες:

- Η εισαγωγή αγαθών που τίθενται σε καθεστώς διαμετακομίσεως ή προσωρινής εισαγωγής (ελεύθερης χρήσεως).
- Η εισαγωγή αγαθών που τίθενται στα τελωνειακά καθεστώτα:

Προσωρινής εναποθέσεως σε τελωνειακούς χώρους

Ελεύθερης ζώνης

Τελωνειακής αποταμιεύσεως

Ενεργητικής τελειοποιήσεως

Τελωνειακής επιβλέψεως

Ελεύθερου τελωνειακού χώρου

Ελεύθερων τελωνειακών συγκροτημάτων

- Η παράδοση αγαθών που βρίσκονται σε καθεστώς διαμετακομίσεως ή προσωρινής εισαγωγής, με την προϋπόθεση ότι τα αγαθά παραμένουν στα καθεστώτα αυτά, καθώς και η παροχή υπηρεσιών, οι οποίες είναι σχετικές με την παράδοση των αγαθών αυτών.

- Η παράδοση αγαθών τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται στους χώρους που προβλέπει η ανωτέρω περίπτωση β' και η παροχή υπηρεσιών που είναι σχετικές με τις παραδόσεις αυτές.

- Η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, οι οποίες πραγματοποιούνται στους χώρους που προβλέπει η ανωτέρω περίπτωση β' κατά το χρόνο που τα αγαθά βρίσκονται σε οποιοδήποτε από τα καθεστώτα αυτά.

Οι προβλεπόμενες από το άρθρο αυτό απαλλαγές εφαρμόζονται και για τα ισχύοντα και λειτουργούντα στην Ελλάδα καθεστώτα της τελωνειακής επίβλεψης του ελεύθερου τελωνειακού χώρου και των ελεύθερων τελωνειακών συγκροτημάτων.

(5) Ειδικές απαλλαγές

Το άρθρο 22 του νόμου αναφέρεται σε ειδικές απαλλαγές, οι οποίες σε γενικές γραμμές είναι οι παρακάτω.

Απαλλάσσονται λοιπόν από το φόρο:

- Η παράδοση και η εισαγωγή πλοίων που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν στην εμπορική ναυσιπλοΐα, την αλιεία από υποκείμενους στο φόρο του κανονικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή για άλλη εκμετάλλευση ή για διάλυση ή για χρήση από τις ένοπλες δυνάμεις και το Δημόσιο, γενικά, η παράδοση και η εισαγωγή ναυαγοσωστικών και πλωτών μέσων επιθαλάσσια αρωγής, καθώς και αντικειμένων και υλικών, εφόσον προορίζονται να ενσωματωθούν ή να χρησιμοποιηθούν στα πλοία, ναυαγοσωστικά και πλωτά μέσα της περίπτωσης αυτής. Εξαιρούνται τα σκάφη ιδιωτικής χρήσης, που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό.

- Η παράδοση και η εισαγωγή αεροσκαφών που προορίζονται για χρήση από τις ένοπλες δυνάμεις και το Δημόσιο γενικά ή για εκμετάλλευση από αεροπορικές εταιρείες, οι οποίες εκτελούν κυρίως διεθνείς μεταφορές με κόμιστρο ή που προορίζονται για διάλυση, καθώς και αντικειμένων και υλικών, εφόσον προορίζονται να ενσωματωθούν ή να χρησιμοποιηθούν σε αυτά.

- Η παράδοση και η εισαγωγή καυσίμων, λιπαντικών, τροφοεφοδίων και λοιπών αγαθών, προοριζομένων για τον εφοδιασμό

των πλοίων, πλωτών μέσων και αεροσκαφών που απαλλάσσονται σύμφωνα με τις πιο πάνω διατάξεις α' και β'. Προκειμένου για πλοία και πλωτά μέσα της εμπορικής ναυσιπλοΐας εσωτερικού ή άλλης εκμετάλλευσης εσωτερικού, καθώς και για αλιευτικά σκάφη που αλιεύουν στα ελληνικά χωρικά ύδατα, η απαλλαγή, περιορίζεται στα καύσιμα και λιπαντικά (παράδοση σε πλοίο που εκτελεί πλόες εξωτερικού τροφοφοδίων).

- Η ναύλωση πλοίων και η μίσθωση αεροσκαφών, εφόσον προορίζονται για την περαιτέρω ενέργεια φορολογητέων πράξεων ή πράξεων απαλλασσομένων με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών. Εξαιρείται η ναύλωση ή η μίσθωση σκαφών ή αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης, που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό. Η ναύλωση επαγγελματικών τουριστικών σκαφών του ν. 438/1976 απαλλάσσεται, εφόσον αυτά προσεγγίζουν κατά την πραγματοποίηση των πλόων τους και σε λιμένες εκτός Ελλάδας. Απαλλάσσονται επίσης οι εργασίες κατασκευής, μετατροπής, επισκευής και συντήρησης των μέσων αυτών, για τα οποία προβλέπεται απαλλαγή στις περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου αυτής, καθώς και των αντικειμένων που είναι ενσωματωμένα σε αυτά ή χρησιμοποιούνται για την εκμετάλλευσή τους..

- η παροχή υπηρεσιών για την εξυπηρέτηση των άμεσων αναγκών και πλοίων, πλωτών μέσων και αεροσκαφών, για τα οποία προβλέπεται απαλλαγή στις πιο πάνω περιπτώσεις α' και β', όπως η ρυμούλκηση, η πλοήγηση, η πρόσδεση, η διάσωση, η

πραγματογνωμοσύνη, η χρήση λιμανιών και αεροσκαφών. Η απαλλαγή επεκτείνεται και στην παροχή υπηρεσιών εξυπηρέτησης του φορτίου και μεταφορικών αυτών μέσων.

- η παράδοση και η εισαγωγή αγαθών, καθώς και η παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται:

- στα πλαίσια των ρυθμίσεων των διπλωματικών και προξενικών σχέσεων,

- για τις ανάγκες αναγνωρισμένων από την Ελλάδα διεθνών οργανισμών ή των μελών τους, με τις προϋποθέσεις και μέσα στα όρια που καθορίζονται από τις ιδρυτικές τους συμβάσεις ή τις συμφωνίες για την εγκατάστασή τους στην Ελλάδα.

- στα πλαίσια της συνθήκης της Βορειοατλαντικής Συμμαχίας, για χρήση από τις ένοπλες δυνάμεις των άλλων κρατών - μελών και των πολιτικών υπηρεσιών που τις συνοδεύουν ή για τον εφοδιασμό των κυλικείων και λεσχών τους, εφόσον αυτές ενεργούνται σύμφωνα με τη συνθήκη.

- η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών προς άλλο κράτος μέλος που προορίζονται για τις ένοπλες δυνάμεις οποιουδήποτε από τα κράτη που συμμετέχουν στα Βορειοατλαντικό Σύμφωνο, εκτός από το ίδιο το κράτος - μέλος προορισμού, για τη χρήση των ενόπλων δυνάμεων αυτών ή του πολιτικού προσωπικού :

που τις συνοδεύει ή για τον εφοδιασμό των λεσχών και των κυλικείων τους, εφόσον οι ένοπλες αυτές δυνάμεις υπηρετούν τον κοινό αμυντικό σκοπό.

- οι υπηρεσίες ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών από ή προς τα νησιά που απαρτίζουν τις αυτόνομες περιοχές του Αζορών και της Μαδέρας,

- η παράδοση χρυσού στην Τράπεζα Ελλάδας, καθώς και η εισαγωγή χρυσού που ενεργείται από αυτήν,³

- οι αεροπορικές και θαλάσσιες μεταφορές προσώπων από το εσωτερικό της χώρας στο εξωτερικό και αντίστροφα, καθώς και οι στενά συνδεόμενες με αυτές βοηθητικές υπηρεσίες.

η παράδοση και η εισαγωγή πλοίων και πλωτών μέσων που προορίζονται για την αλιεία και σπογγαλιεία στα ελληνικά χωρικά ύδατα ανεξάρτητα από το καθεστώς Φ.Π.Α. στο οποίο υπάγεται ο υποκείμενος στο φόρο που ενεργεί αυτή τη δραστηριότητα, καθώς και των αντικειμένων και υλικών, εφόσον προορίζονται να ενσωματωθούν ή να χρησιμοποιηθούν σ' αυτά.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΩΝ ΣΤΟ ΦΟΡΟ: ΔΗΛΩΣΕΙΣ



Με τις διατάξεις του άρθρου 28 ορίζεται ότι υποκείμενο στο φόρο είναι «Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής. Δεν θεωρείται ότι ασκούν οικονομική δραστηριότητα κατά τρόπο ανεξάρτητα οι μισθωτοί και λοιπά φυσικά πρόσωπα, τα οποία συνδέονται με τον εργοδότη τους με σύμβαση εργασίας ή με οποιαδήποτε άλλη νομική σχέση που δημιουργεί δεσμούς εξάρτησης, όσον αφορά τους όρους εργασίας ή στην αμοιβή και συνεπάγεται την ευθύνη του εργοδότη».

Υπόχρεοι λοιπόν στον φόρο είναι κυρίως οι υποκείμενοι στο Φ.Π.Α. Επειδή όμως σε ορισμένες περιπτώσεις είναι δυσχερής η καταβολή του Φ.Π.Α. από τον υποκείμενο, για την εξασφάλιση της ομαλής λειτουργίας του, με τις ανωτέρω διατάξεις ορίζονται και άλλα πρόσωπα που είναι υπόχρεα στην καταβολή του Φ.Π.Α.

Έτσι, μπορούμε να πούμε ότι η έννοια του υπόχρεου στο φόρο είναι ευρύτερη της έννοιας του υποκείμενου, δεδομένου ότι περιλαμβάνει τόσο του υποκείμενους στο φόρο όσο και άλλα πρόσωπα,

που χωρίς να είναι υποκείμενα υποχρεούνται να υποβάλλουν δηλώσεις και να καταβάλλουν το Φ.Π.Α.

Με τις διατάξεις του ανωτέρω άρθρου υλοποιείται το άρθρο 21 της 6^{ης} Οδηγίας, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 28ζ που προστέθηκε με την παράγραφο 22 του άρθρου 1 της οδηγίας 91/680/ΕΟΚ

Με τις διατάξεις του άρθρου 29 καθορίζονται γενικά οι υποχρεώσεις που έχουν οι υποκείμενοι στο Φ.Π.Α. Ειδικότερες υποχρεώσεις προβλέπονται για τους υποκείμενους που διενεργούν φορολογητέες πράξεις, καθώς και για εκείνους που διενεργούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές.

Το άρθρο 29 αντικαταστάθηκε με την παραγρ. 43 του άρθρου 1 του Ν. 2093/1992 και ισχύει με τη νέα του μορφή από 1/1/1993.

Με την αντικατάσταση του άρθρου αυτού, συμπληρώνονται οι διατάξεις που ισχύουν σχετικά με τις υποχρεώσεις των υποκειμένων στο φόρο (δηλώσεις έναρξης, διακοπής, μεταβολών κ.λ.π.), εναρμονίζονται ορισμένες διατάξεις με το νέο Κ.Β.Σ. (τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων κ.τ.λ.) και προστίθενται νέες διατάξεις που αναφέρονται στις υποχρεώσεις των προσώπων που διενεργούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές κατά το μεταβατικό στάδιο του καθεστώτος του Φ.Π.Α.

Επίσης με το 2214/1994 προστίθενται νέες διατάξεις με τις οποίες ορίζονται ορισμένες υποχρεώσεις για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των κρατών - μελών για τον έλεγχο του Φ.Π.Α. στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές.

Οι υποκείμενοι στο φόρο όπως προείπαμε διέπονται από ορισμένες υποχρεώσεις οι οποίες αποσκοπούν στην καλή οργάνωση και λειτουργία του φόρου και ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 29.

Οι υποχρεώσεις αυτές επιγραμματικά είναι οι ακόλουθες:

- Η υποχρέωση δηλώσεως ενάρξεως, μεταβολής και παύσεως των εργασιών.

- Η υποχρέωση δηλώσεως αλλαγής επωνυμίας, έδρας ή τόπου επαγγελματικής εγκαταστάσεως

- Η υποχρέωση κατοχής Α.Φ.Μ.

- Η υποχρέωση εκδόσεως τιμολογίων και άλλων φορολογικών στοιχείων που προβλέπονται από τον Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων

- Η υποχρέωση αναγραφής στα τιμολόγια και στα λοιπά φορολογικά στοιχεία της φορολογητέας αξίας και του ποσού του Φ.Π.Α.

- Η υποχρέωση τηρήσεως ιδιαίτερου λογαριασμού Φ.Π.Α.

- Η υποχρέωση τηρήσεως βιβλίων Β' ή ανώτερης κατηγορίας και η σύνταξη απογραφής από τους τηρούντες βιβλία Γ' κατηγορίας

- Η υποχρέωση των εγκαταστημένων στο εξωτερικό να διορίσουν αντιπρόσωπο στην Ελλάδα

- Η υποχρέωση επιδόσεως των δηλώσεων του Φ.Π.Α. που προβλέπονται από το άρθρο 31 (περιοδικές - εκκαθαριστικές - ειδικές δηλώσεις)

Αναλυτικότερα:

Δήλωση έναρξης εργασιών : Ως έναρξη εργασιών θεωρείται ο χρόνος πραγματοποίησης της πρώτης συναλλαγής στα πλαίσια της επιχείρησης. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται σε ειδικό έντυπο, ο τύπος και το περιεχόμενου του οποίου έχει καθοριστεί με απόφαση του Υπ. Οικονομικών (Έντυπο 001 -Φ.Π.Α.). Στο σώμα του εντύπου αυτού υπάρχουν λεπτομερείς οδηγίες για την ορθή συμπλήρωσή του.

Η δήλωση έναρξης υποβάλλεται πριν από την έναρξη των εργασιών. Ως έναρξη εργασιών θεωρείται ο χρόνος που πραγματοποιείται η πρώτη συναλλαγή στα πλαίσια της επιχείρησης. Ως πρώτη συναλλαγή θεωρείται όχι μόνο η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, αλλά και η αγορά αγαθών και η λήψη υπηρεσιών στα πλαίσια της οικονομικής δραστηριότητας.

Διευκρινίζεται ότι η υπογραφή και μόνο της σύμβασης μίσθωσης της επαγγελματικής εγκατάστασης που πρέπει να προσκομίζεται στη Δ.Ο.Υ., με την υποβολή της δήλωσης έναρξης, δε θεωρείται συναλλαγή.

Ειδικά, για τα νομικά πρόσωπα ως χρόνος έναρξης θεωρείται ο χρόνος της νόμιμης σύστασης αυτών. Στην περίπτωση αυτή, η καθυστέρηση υποβολής της δήλωσης έναρξης μέχρι τριάντα ημέρες από τη νόμιμη σύσταση του νομικού προσώπου, δε θεωρείται εκπρόθεσμη και δε συνεπάγεται την επιβολή κυρώσεων.

Ως χρόνος της νόμιμης σύστασης των νομικών προσώπων θεωρείται:

- Για τις Ο.Ε. και Ε.Ε. η ημερομηνία δημοσίευσης του καταστατικού στο Πρωτοδικείο.

- Για τις Α.Ε. η ημερομηνία καταχώρησης στο μητρώο Α.Ε. της διοικητικής απόφασης για τη σύσταση της εταιρείας και έγκριση του καταστατικού της. Το μητρώο αυτό τηρείται στην Υπηρεσία Εμπορίου των οικείων Νομαρχιών.

- Για τις Ε.Π.Ε. η ημερομηνία δημοσίευσης περίληψης του καταστατικού στο Φ.Ε.Κ. Α.Ε. και Ε.Π.Ε.

Σημειώνεται ότι η δήλωση έναρξης υποβάλλεται πριν από την έναρξη της πρώτης δραστηριότητας. Αν ο υποκείμενος στο φόρο αναπτύξει μεταγενέστερα και άλλο κλάδο ή άλλη δραστηριότητα, τότε η γνωστοποίηση στον ίδιο Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. (της έδρας) γίνεται με δήλωση μεταβολών και όχι με δήλωση έναρξης.

Δήλωση έναρξης υποβάλλεται και από τους αγρότες, εφόσον εντάσσονται προαιρετικά στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. μέσα σε 20

ημέρες από την έναρξη των αγροτικών εργασιών για πρώτη φορά. Κατ' εξαίρεση, δήλωση έναρξης υποβάλλεται και από τους αγρότες όταν αυτοί μετατάσσονται από το ειδικό καθεστώς αγροτών του άρθρου 33 του Ν. 1642/86, στο κανονικό.

Διευκρινίζεται ότι, δήλωση έναρξης εργασιών υποχρεούνται να υποβάλει και ο φορολογικός αντιπρόσωπος, για τη συγκεκριμένη αντιπροσώπευση στην αρμόδια για τη φορολογία του εισοδήματος του Δ.Ο.Υ. ή στη Δ.Ο.Υ. που έχει την έδρα της επιχείρησής του.

Με την παραλαβή της δήλωσης έναρξης εργασιών πρέπει να εκπληρωθούν και οι υποχρεώσεις που προβλέπονται από άλλους νόμους. Π.χ. πρέπει να καταβληθεί ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου όπου αυτός επιβάλλεται σύμφωνα με τα άρθρα 17 - 31 του Ν. 1676/86, όπως συμπληρώθηκε με το άρθρο 20 του Ν. 1882/90, το πάγιο τέλος χαρτοσήμου επιτηδευματιών που προβλέπεται από την παραγρ. 6 του άρθρου 19 του Ν. 1882/90, όπως συμπληρώθηκε με το άρθρο 34 του Ν. 1884/90 κ.λ.π.

Με την υποβολή της δήλωσης έναρξης εργασιών χορηγείται βεβαίωση παραλαβής από τον αρμόδιο Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., στο δηλούντα, η οποία αποτελεί πλήρη απόδειξη, έναντι οποιουδήποτε για την υποβολή της.

Η Δ.Ο.Υ. για τη χορήγηση της βεβαίωσης αυτής υποχρεούται να ζητά βεβαίωση άλλου φορέα μόνο στις περιπτώσεις που από θετική διάταξη νόμου ορίζεται αυτό.

Ρητή διάταξη που απαιτεί πριν από την έκδοση της άδειας έναρξης επιτηδεύματος, την προσκόμιση σχετικής βεβαίωσης ασφαλιστικού φορέα είναι αυτή της παραγ. 4 του άρθρου 2 του Ν. 403/76. Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, «πάσα δήλωση φυσικού ή νομικού προσώπου προς οικονομικήν εφορίαν δια την έναρξιν ασκήσεως εμπορίας δέον να συνοδεύεται απαιρηαιτήτως υπό βεβαιώσεως του Τ.Α.Ε ή Τ.Ε.Β.Ε. ότι ο δηλών υπέβαλε εις ένα εκ τούτων απογραφικήν δήλωσιν ασφαλίσεως». Επομένως, στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να προσκομίζεται στη Δ.Ο.Υ. βεβαίωση του Τ.Α.Ε. ή Τ.Ε.Β.Ε. μαζί με την ανωτέρω δήλωση έναρξης.

Ειδικά για τα αλλοδαπά φυσικά πρόσωπα, προκειμένου να τους χορηγηθεί βεβαίωση έναρξης εργασιών, απαιτείται η προσκόμιση βεβαίωσης της αρμόδιας φορολογικής αρχής για την παραμονή και η εργασία τους στην Ελλάδα. Δεν απαιτείται όμως βεβαίωση προκειμένου για τους ομογενείς (Βορειοηπειρώτες, Ποντίους πρώην Σοβιετικής Ένωσης κ.λ.π.) και για τους υπηκόους άλλων κρατών μελών της Ευρ. Ένωσης.

Επίσης, για τη χορήγηση βεβαίωσης έναρξης εργασιών απαιτείται η ύπαρξη επαγγελματικής στέγης.

Η Δ.Ο.Υ. προκειμένου να εξακριβώσει την ύπαρξη επαγγελματικής στέγης μη πλανόδιου επιτηδεύματία θα πρέπει να ζητά φωτοτυπία τίτλου κτήσης ή μισθωτηρίου ή συμφωνητικό ή υπεύθυνη δήλωση περί παραχώρησης χώρου από τον ιδιοκτήτη του ακινήτου ή

υπεύθυνη δήλωση του Ν. 1599/86 ότι αυτά θα προσκομισθούν εντός ευλόγου χρονικού διαστήματος.

Δήλωση μεταβολών - μετάταξης : Ο υπόχρεος στο φόρο υπόκεινται σε δήλωση μεταβολών μετάταξης, σε περίπτωση, που επέρχεται οποιαδήποτε μεταβολή στην στοιχείων, που υποχρεωτικά δηλώνονται με τη δήλωση έναρξης εργασιών, όπως αλλαγή της επωνυμίας, του τόπου επαγγελματικής του εγκατάστασης, του αντικειμένου εργασιών, την ίδρυση ή κατάργηση υποκαταστημάτων, την αλλαγή των τηρούμενων βιβλίων του Κ.Β.Σ. και του καθεστώτος Φ.Π.Α. , την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και παραδόσεων αγαθών που απαλλάσσονται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22^α.

Κατ' εξαίρεση όπως έχει προαναφερθεί σε περίπτωση μετάταξης από το ειδικός καθεστώς των αγροτών του άρθρου 33 στο κανονικό καθεστώς, αντί δήλωσης μετάταξης, υποβάλλεται δήλωση έναρξης εργασιών.

Δήλωση μεταβολών - μετάταξης υποβάλλουν και τα κατωτέρω πρόσωπα, όταν δεν τους έχει χορηγηθεί Α.Φ.Μ. ήτοι:

- Οι υποκείμενοι στο φόρο που ενεργούν πράξεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους,
- οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 33

Η δήλωση μεταβολής - μετάταξης υποβάλλεται εντός δέκα (10) ημερών από το χρόνο που έγιναν οι μεταβολές αυτές.

Η δήλωση μεταβολών - μετάταξης υποβάλλεται σε ειδικό έντυπο στο σώμα του οποίου υπάρχουν οδηγίες για την ορθή συμπλήρωση της δήλωσης αυτής (έντυπο 002 - Φ.Π.Α.)

Για την υποβολή της εν λόγω δήλωσης χορηγείται από τη Δ.Ο.Υ. σχετική βεβαίωση (έντυπο 002Μ - Φ.Π.Α.)

3

Δήλωση οριστικής παύσης εργασιών : Σύμφωνα με την περιπτ. γ' της παραγρ. 1 του άρθρου 29, όταν ο υποκείμενος στο φόρο διακόπτει οριστικά τις εργασίες του, πρέπει να υποβάλλει σχετική δήλωση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Ως οριστική παύση εργασιών θεωρείται:

(α) Προκειμένου για νομικά πρόσωπα, ο χρόνος κατά τον οποίο έπαψε να υφίσταται η νομική προσωπικότητα (δημοσίευση πράξης λύσης στο Πρωτοδικείο, προκειμένου για Ο.Ε. και Ε.Ε., δημοσίευση περίληψης πράξης λύσης στο ειδικό Φ.Ε.Κ. «Α.Ε. και Ε.Π.Ε.» προκειμένου για Ε.Π.Ε., καταχώρησης πράξης λύσης Α.Ε. στο βιβλίο Α.Ε. που τηρείται στην Υπηρεσία Εμπορίου της οικείας Νομαρχίας

(β) Προκειμένου για φυσικά πρόσωπα ο χρόνος πραγματικής παύσης της δραστηριότητας ή πώλησης ή συγχώνευσης της επιχείρησης κ.τ.λ..

Η δήλωση οριστικής παύσης εργασιών υποβάλλεται, σε ειδικό έντυπο (έντυπο 003 - Φ.Π.Α., όπου και σχετικές οδηγίες για τη συμπλήρωσή του), μέσα σε 10 ημέρες από την οριστική παύση των εργασιών. Η μη υποβολή ή η εκπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης αυτής επισύρει το πρόστιμο της παραγρ. 1 του άρθρου 48

Για την απόδειξη υποβολής της δήλωσης αυτής χορηγείται σχετική βεβαίωση (έντυπο 003 Δ - Φ.Π.Α.).

Όπως έχει διευκρινιστεί, στις περιπτώσεις που γίνεται διακοπή μιάς απ' όλες τις δραστηριότητες της επιχείρησης, δε θα υποβληθεί δήλωση οριστικής παύσης εργασιών, αλλά δήλωση μεταβολών. Στη δήλωση αυτή θα ξαναδιατυπωθούν όλες οι εναπομένουσες δραστηριότητες της επιχείρησης, κατά σειρά σημαντικότητας κάθε μιάς, ανάλογα με το ύψος του κύκλου εργασιών αυτών.

Επίσης, με δήλωση μεταβολών δηλώνεται κάθε μεταβολή που δεν συνεπάγεται την οριστική διακοπή των εργασιών, όπως η πτώχευση του υποκειμένου ή η θέση του υποκειμένου νομικού προσώπου υπό εκκαθάριση ή η θέση σε αδράνεια και η επαναδραστηριοποίηση υποκειμένου.

Σύμφωνα με τις σχετικές οδηγίες του Υπ. Οικονομικών, πριν από την παραλαβή της δήλωσης αυτής θα πρέπει ο φορολογούμενος να προσέρχεται στο αρμόδιο τμήμα του Κ.Β.Σ. της οικον. εφορίας, για την ακύρωση των βιβλίων και στοιχείων που τυχόν είναι αχρησιμοποίητα και για ενημέρωση της τηρούμενης καρτέλας.

Στην διάταξη αυτή προστέθηκε νέο εδάφιο με την παράγραφο 10 του άρθρου 11 του Ν. 2386/1996 με το οποίο ορίζονται οι προθεσμίες μέσα στις οποίες πρέπει να υποβάλλεται η δήλωση παύσης εργασιών επιχείρησης από τους κληρονόμους, σε περίπτωση κληρονομικής διαδοχής.

Σύμφωνα με τη νέα αυτή διάταξη που ισχύει από 7/3/1996, σε περίπτωση κληρονομικής διαδοχής επιχείρησης ως συνόλου, η δήλωση παύσης εργασιών υποβάλλεται από τους κληρονόμους μέσα σε δέκα (10) ημέρες από την ενεργό ανάμιξή τους στην κληρονομούμενη επιχείρηση και όχι πέραν των δέκα (10) ημερών από τη λήξη προθεσμίας αποποίησης, που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 1847 του Αστικού Κώδικα, σε κάθε άλλη περίπτωση.

Χορήγηση Α.Φ.Μ.

Με τις διατάξεις της παραγρ. 2 του άρθρου 29 καθορίζεται ο τρόπος χορήγησης και διαγραφής του Α.Φ.Μ.

~~Μετά την υποβολή της δήλωσης έναρξης των εργασιών~~
χορηγείται στον υποκείμενο αριθμός φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.).

Στην Ελλάδα, όπως και σε ορισμένες χώρες της Ευρ. Ένωσης, ο αριθμός αυτός χρησιμοποιείται για όλες τις συναλλαγές, δηλαδή είναι κοινός για όλα τα φορολογικά αντικείμενα (εισόδημα, Φ.Π.Α. κ.τ.λ.) Ο Α.Φ.Μ. είναι οκταψήφιος, ανάλογα με τη νομική μορφή του υποκειμένου στο φόρο. Ο αριθμός αυτός αναγράφεται υποχρεωτικά

στα φορολογικά στοιχεία. Η υποχρέωση αυτή είχε καθιερωθεί με την Α.Υ.Ο. Σ. 1082/51/1986, Πολ. 120. Ήδη, προβλέπεται και από τις διατάξεις του νέου Κ.Β.Σ..

Από 1/1/1993, με την υλοποίηση της εσωτερικής αγοράς και την κατάργηση των φορολογικών συνόρων μεταξύ των κρατών - μελών της Ευρ. Ένωσης, υπάρχει υποχρέωση να αναγράφεται στα φορολογικά στοιχεία που εκδίδονται για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές.

Ο αριθμός αυτός είναι μοναδικός για κάθε υποκείμενο, και ως εκ τούτου ένας υποκείμενος δεν μπορεί να έχει δύο Α.Φ.Μ., αλλά ούτε και δύο υποκείμενοι το ίδιο Α.Φ.Μ.

Εξαίρεση από τον κανόνα αυτό γίνεται για τον ιδρυτή επιχείρησης, ο οποίος παίρνει ειδικό Α.Φ.Μ. (πέραν από τον Α.Φ.Μ. που διαθέτει), που χρησιμοποιείται για τη διενέργεια πράξεων ίδρυσης του νομικού προσώπου και διαγράφεται με την υποβολή δήλωσης έναρξης εργασιών του νομικού αυτού προσώπου.

Διευκρινίζεται ότι ο φορολογικός αντιπρόσωπος παίρνει Α.Φ.Μ. στο όνομα της επιχείρησης που αντιπροσωπεύει (εντολέας). Εάν ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο αντιπροσωπεύει περισσότερες επιχειρήσεις εγκαταστημένες σε άλλα κράτη - μέλη, θα παίρνει διαφορετικό Α.Φ.Μ. για κάθε μια από αυτές.

Για την αντιμετώπιση του θέματος της βεβαίωσης εκκρεμών οφειλών παλιών εταιρειών που έχουν διαλυθεί, από τις Δ.Ο.Υ. χορηγείται στις εταιρείες αυτές Α.Φ.Μ. χωρίς να τηρείται η

προβλεπόμενη διαδικασία, χωρίς δηλαδή την παραλαβή σχετικών δικαιολογητικών, έκδοση βεβαίωσης έναρξης δραστηριότητας, πληρωμή του αναλογούντος τέλους χαρτοσήμου κ.τ.λ.

Η χορήγηση Α.Φ.Μ. στην περίπτωση αυτή αφορά αποκλειστικά παλιές εταιρίες, που δεν είχαν πάρει μέχρι σήμερα Α.Φ.Μ., έχουν ήδη διαλυθεί και απλά εκκρεμούν οφειλές τους για βεβαίωση.

Επίσης, χωρίς να τηρείται η προβλεπόμενη διαδικασία (χωρίς δικαιολογητικά, πληρωμή τέλους χαρτοσήμου κ.τ.λ.) χορηγούνται από δήλωση έναρξης δραστηριότητας, χωρίς να τους χορηγηθεί κατά την έναρξη Α.Φ.Μ. και εξακολουθούν, ακόμη και σήμερα, να λειτουργούν ή να βρίσκονται σε αδράνεια, χωρίς Α.Φ.Μ. ή να χρησιμοποιούν λανθασμένο Α.Φ.Μ. (ανεξάρτητα αν υποχρεούνταν ή όχι σε υποβολή άλλων δηλώσεων).

Συνήθεις τέτοιες περιπτώσεις είναι:

(α) Προκειμένου για φυσικά πρόσωπα, οι έγγραφες γυναίκες που, ενώ εξασκούν ιδιαίτερο επιτήδευμα, χρησιμοποιούν λανθασμένα τον Α.Φ.Μ. του συζύγου τους και

(β) προκειμένου για νομικά πρόσωπα, οι εταιρείες που βρίσκονται σε μακροχρόνια αδράνεια ή σε εκκαθάριση και δεν έχουν ακόμη διαλυθεί.

Τα πρόσωπα αυτά τυχαίνει να χρειασθεί να κάνουν πράξεις (π.χ. έκδοση στοιχείων) για τις οποίες, σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ. πρέπει να διαθέτουν Α.Φ.Μ. ή να χρησιμοποιηθούν ιδιαίτερο Α.Φ.Μ., κατά περίπτωση

Υποχρέωση τήρησης βιβλίων Κ.Β.Σ.

Σύμφωνα με την περιπτ. α' της παραγρ. 4 του άρθρου 29, ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. υποχρεούται να τηρεί βιβλία και να εκδίδει στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. στα οποία να καταχωρεί χωριστά κατά συντελεστή φόρου τις πραγματοποιούμενες αγορές αγαθών και τα ακαθάριστα έσοδα και κατά την σύνταξη οποιασδήποτε απογραφής, υποχρεούται να καταχωρεί, χωριστά κατά συντελεστή φόρου, τα εμπορεύσιμα αγαθά και τα αγαθά επένδυσης.

Επί του θέματος της καταχώρησης των εγγραφών στα τηρούμενα βιβλία παρατηρούμε τα κατωτέρω εν όψει των σχετικών διατάξεων του Κ.Β.Σ.

- ***Βιβλία πρώτης κατηγορίας***

Το βιβλίο αγορών αποτελεί την απλούστερη μορφή λογιστικής παρακολούθησης των εργασιών μιας μικρής επιχείρησης.

Πρόκειται για ένα απλουστευμένο απλογραφικό βιβλίο, το οποίο ουσιαστικά εκπληρώνει φοροελεγκτικούς σκοπούς, μια και ο

επιτηδευματίας, που έχει ενταχθεί στην Α' κατηγορία βιβλίων, δεν αρκείται μόνο σ' αυτό, εφόσον βασικά ενδιαφέρεται για τις οφειλές προς τους προμηθευτές του και τις απαιτήσεις από τους πελάτες του, και στις οποίες χωρίς αμφιβολία παρακολουθεί με κάποιο πρόχειρο βιβλίο (σημειωματάριο - τεφτέρι) το οποίο όμως δεν είναι υποχρεωμένος από το Κ.Β.Σ. να τηρεί.

Με το βιβλίο Αγορών παρακολουθούνται οι αγορές εμπορεύσιμων αγαθών (εμπορευμάτων, πρώτων - βοηθητικών υλών και υπηρεσιών) και πάγιων στοιχείων της εκμετάλλευσης (μηχανημάτων, εργαλείων, κ.λ.π.) των αναλώσιμων ειδών και λοιπών γενικών εξόδων (π.χ. γραφικά, είδη καθαριότητας κ.λ.π.) ως και ο Φ.Π.Α. εισροών των συναλλαγών αυτών.

Στο βιβλίο Αγορών καταχωρούνται κατά χρονολογική σειρά λήψης τα τιμολόγια πώλησης των προμηθευτών ή έκδοσης αν ο αγοραστής εκδίδει το στοιχείο (όπως π.χ. τα τιμολόγια αγοράς γεωργικών προϊόντων τα οποία εκδίδει ο αγοραστής που τηρεί το βιβλίο Αγορών) ή το τιμολόγιο αγοράς που έκδωσε ο αγοραστής αν ο πωλητής αρνήθηκε η έκδοση τιμολογίου (ή αν έκδωσε τιμολόγιο με ανακριβές περιεχόμενο), ή η απόδειξη λιανικής πώλησης μη εμπορεύσιμων αγαθών των οποίων η αξία δεν ξεπερνά τις 5.000 δρχ. Στην περίπτωση λήψης υπηρεσιών, αυτό που δέχεται της υπηρεσίες και τηρεί βιβλίο Αγορών καταχωρεί το τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, ή την εκκαθάριση που εκδίδει ο τρίτος που έκανε κατεργασία ή αγόρασε ή

πώλησε για λογαριασμό του επιτηδευματία που τηρεί βιβλίο Αγορών. Τέλος καταχωρούνται οι αποδείξεις επαγγελματικών δαπανών που εκδίδει ο επιτηδευματίας, ο οποίος τηρεί βιβλίο Αγορών όταν πραγματοποιεί επαγγελματικές δαπάνες, αν αυτός που εισπράττει την αμοιβή κ.λ.π. δεν είναι υπόχρεος σε έκδοση στοιχείου.

Τέλος στο βιβλίο Αγορών καταχωρείται σε κάθε άλλο στοιχείο που αφορά σε δαπάνη η οποία επιβαρύνει το κόστος, είτε των εμπορευμάτων, είτε των πρώτων και βοηθητικών υλών που αγοράζει η επιχείρηση:

Το βιβλίο Αγορών αποτελεί τις ακόλουθες στήλες:

α) Ημερομηνία λήψης

β) Ονοματεπώνυμο ή επωνυμία

γ) Ο αύξοντας αριθμός του στοιχείου

δ) Το αντίτιμο της αγοράς

ε) Ο Φ.Π.Α. εισροών (αγορών). Η ενημέρωση της στήλης του Φ.Π.Α. εισροών γίνεται χωρίς διάκριση κατά συντελεστή φόρου.

Πρέπει όμως τα συνολικά ποσά των αγορών μιας φορολογικής περιόδου κάθε στήλης (κατά συντελεστή Φ.Π.Α.) όταν πολλαπλασιαστούν με τον αντίστοιχο συντελεστή Φ.Π.Α. να δίδουν το άθροισμα της στήλης Φ.Π.Α. (αφού σε αυτό προστεθεί και ο Φ.Π.Α. γενικών εξόδων, τα οποία δεν παρακολουθούνται με ιδιαίτερες στήλες κατά συντελεστή Φ.Π.Α.)

Η αξία των πράξεων (συναλλαγών) που καταχωρούνται σε κάθε στήλη του βιβλίου αγορών (αξία αγαθών και υπηρεσιών, αξία εξόδων, επιστροφών και εκπτώσεων), πρέπει να αναλύεται παραπέρα σε στήλες του βιβλίου αγορών ή σε καταστάσεις (αθεώρητες), ανάλογα με τις ανάγκες της φορολογίας εισοδήματος και το Φ.Π.Α. Η ανάλυση αυτή, που αφορά κάθε πράξη και όχι σύνολα περιόδου, μπορεί να γίνεται το αργότερο μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής των φορολογικών δηλώσεων. Δηλαδή μέχρι 2 Μαρτίου κάθε χρόνου, για τις ανάγκες της φορολογίας εισοδήματος και μέχρι τη 15^η ημέρα των μηνών Απριλίου, Ιουλίου, Οκτωβρίου και Ιανουαρίου κάθε χρόνου, για τις ανάγκες του Φ.Π.Α.

Για τις ανάγκες του Φ.Π.Α. πρέπει να αναλύονται: α) η αξία των αγορών και των ληφθεισών υπηρεσιών, κατά συντελεστή φόρου ή απαλλαγή από το φόρο; β) η αξία των επιστροφών και εκπτώσεων, και γ) τα έξοδα σε εκείνα με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και σε εκείνα χωρίς δικαίωμα έκπτωσης. Για τις αγορές παγίων στοιχείων δεν απαιτείται παραπέρα ανάλυση.

- Βιβλία δεύτερης κατηγορίας

Βασικά βιβλία των υπόχρεων της Β' κατηγορίας είναι:

α) Το βιβλίο Εσόδων - Εξόδων

β) Το βιβλίο απογραφών των εμπορεύσιμων στοιχείων

γ) Τα πρόσθετα βιβλία του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ. και τα βιβλία των οποίων η τήρηση επιβλήθηκε με Α.Ο.Υ. σε εκτέλεση της διάταξης γη αρθ. 38 Κ.Β.Σ.

Η αξία των πράξεων που καταχωρούνται στο βιβλίο εσόδων - εξόδων, τόσο στο σκέλος των εσόδων όσο και στο σκέλος των εξόδων όσο και στο σκέλος των εξόδων, αναλύεται παραπέρα σε στήλες του βιβλίου εσόδων - εξόδων ή σε καταστάσεις (αθεώρητες), ανάλογα με τις ανάγκες της φορολογίας εισοδήματος και του Φ.Π.Α. Η ανάλυση αυτή, που αφορά κάθε πράξη και όχι σύνολα περιόδου, μπορεί να γίνει το αργότερο μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής των φορολογικών δηλώσεων. Δηλαδή για τις ανάγκες του Φ.Π.Α. μέχρι την 20η των μηνών Μαρτίου, Μαΐου, Ιουλίου, Σεπτεμβρίου, Νοεμβρίου και Ιανουαρίου κάθε χρόνου, που είναι η προθεσμία υποβολής των προσωρινών δηλώσεων.

Με την Α.Υ.Ο. 1062227/5553/1994 Πολ. 1145, για φορολογικές περιόδους από 1/1/1995 και εφεξής καταργήθηκε η τεκμαρτή μέθοδος διαχωρισμού κατά συντελεστή Φ.Π.Α. των ακαθάριστων εσόδων από λιανικές πωλήσεις που πραγματοποιούσαν οι επιχειρήσεις λιανικής πώλησης ειδών διατροφής που τηρούν βιβλία Β' και Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και επομένως η απόδοση του Φ.Π.Α. γίνεται με τον άμεσο διαχωρισμό των ημερήσιων λιανικών πωλήσεων ειδών διατροφής κατά συντελεστή φόρου.

Πιο αναλυτικά θα μπορούν να εφαρμόσουν την εξής μέθοδο για την καταχώρηση στο βιβλίο του των ακαθάριστων εσόδων:

- Να καταχωρούν τις ημερήσιες αγορές και εισαγωγές αγαθών χωριστά κατά συντελεστή φόρου.

- Να καταχωρούν τις ημερήσιες ακαθάριστες λιανικές πωλήσεις συνολικά χωρίς διαχωρισμό αυτών κατά συντελεστή και στο τέλος κάθε μήνα:

α) να λαμβάνουν από τα βιβλία τα σύνολα των αγορών - εισαγωγών του μήνα κατά συντελεστή φόρου και να προσθέτουν σ' αυτά τα αντίστοιχα δεδομένα των προηγούμενων μηνών της ίδιας διαχειριστικής περιόδου,

β) να προσδιορίζουν την αναλογία συμμετοχής κάθε ομάδας υποκείμενων στο φόρων αγαθών, στη συνολική αξία αγορών - εισαγωγών (με το Φ.Π.Α.). Ήδη από 1-1-1995 οι επιχειρήσεις αποδίδουν Φ.Π.Α. με τις γενικές διατάξεις του Φ.Π.Α.

- Βιβλία τρίτης κατηγορίας

Με την παράγραφο 3 του άρθρου 7 του Κ.Β.Σ. ορίζεται ότι, από τους λογαριασμούς του γενικού και των αναλυτικών καθολικών πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων, ώστε να είναι ευχερής η πληροφόρηση, ή η

επαλήθευση από το φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων (Φ.Π.Α. κ.τ.λ.)

Εν όψει της διάταξης αυτής και των διατάξεων του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, σε συνδυασμό και με την παραγρ. 4 του άρθρου 29 του Ν. 1642/1986 από το Υπ. Εθνικής Οικονομίας (Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής) με την εγκύκλιο 11589/ΕΛ/ΛΣ/1905/αριθμ. Γνωμ. 136/1993 διευκρινίστηκε ότι οι λογαριασμοί των ομάδων 1, 2, 6 και 7 του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου τηρούνται σε πραγματικές αξίες που στηρίζονται σε κανονικά δικαιολογητικά και αναλύονται σε δευτεροβάθμιους και τριτοβάθμιους λογαριασμούς κατ' είδος και όχι κατά συντελεστή Φ.Π.Α. ή κατ' άλλο τρόπο.

Οι ανάγκες του φορολογικού ελέγχου, της συμπλήρωσης των σχετικών δηλώσεων Φ.Π.Α. κ.τ.λ. καλύπτονται άνετα από τη σωστή ανάλυση και τήρηση των υπολογ/σμών του 54.000 «Φ.Π.Α.» καθώς και από την τήρηση ορισμένων ειδικών λογαριασμών πληροφοριών (τάξης).

Έκδοση στοιχείων Κ.Β.Σ.

Από τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 δεν προβλέπονται ειδικότερες ρυθμίσεις σχετικά με την έκδοση των στοιχείων αλλά, γίνεται παραπομπή στις σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ.

Στην προκειμένη περίπτωση δε θα γίνει ανάλυση των διατάξεων του Κ.Β.Σ. που αναφέρονται στην έκδοση των στοιχείων, στο περιεχόμενο αυτών, στο χρόνο έκδοσης κ.τ.λ.

Θα ασχοληθούμε κυρίως με ορισμένα ειδικά θέματα που εμφανίζονται στην πράξη και αφορούν την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Φ.Π.Α.

Γενικός κανόνας είναι ότι, στα εκδιδόμενα τιμολόγια (πώλησης αγαθών, παροχής υπηρεσιών) ή άλλα στοιχεία που επέχουν θέση τιμολογίου πρέπει να αναγράφονται η αξία των αγαθών και η αμοιβή των υπηρεσιών κατά συντελεστή Φ.Π.Α. και διακεκριμένα ο Φ.Π.Α. που αναλογεί.

Σε περίπτωση που εκδίδεται τιμολόγιο αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών κατά τις διατάξεις της παραγρ. 5 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ., στο τιμολόγιο αυτό δεν χρεώνεται Φ.Π.Α. κατά τις σχετικές διατάξεις του Υπ. Οικονομικών πρέπει να γράφεται η ένδειξη «ΧΩΡΙΣ Φ.Π.Α.» καθώς και η σχετική διάταξη του Κ.Β.Σ. βάσει της οποίας εκδίδεται.

Το εν λόγω τιμολόγιο εκδίδεται από τον επιτηδευματία και τα πρόσωπα της παραγρ. 3 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ. στις εξής περιπτώσεις:

α) Επί αγοράς αγαθών από πρόσωπα που δεν έχουν υποχρέωση έκδοσης τιμολογίων.

β) Επί αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών, εφόσον ο υπόχρεος αρνείται να εκδώσει τιμολόγιο ή το εκδίδει με ανακριβές περιεχόμενο.

Διευκρινίζεται ότι στην περίπτωση αυτή ο αγοραστής αγαθών ή ο λήπτης των υπηρεσιών εκδίδει τιμολόγιο, το πρώτο αντίτυπο του οποίου αποστέλλει εντός του επόμενου μήνα από την έκδοση στη Δ.Ο.Υ. του αντισυμβαλλόμενου

Στην απόδειξη λιανικής πώλησης αγαθών και στην απόδειξη παροχής υπηρεσιών αναγράφεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. και η αξία της πώλησης ή το ποσό της αμοιβής. Δεν υπάρχει υποχρέωση να αναγράφεται χωριστά ο Φ.Π.Α.

Στις αναρτημένες τιμές λιανικής πώλησης των αγαθών και παροχής υπηρεσιών θα πρέπει να περιλαμβάνεται οπωσδήποτε και ο Φ.Π.Α. είτε χωριστά από την αξία, είτε ενσωματωμένος σ' αυτή, ώστε να προκύπτει πάντα η τελική τιμή λιανικής πώλησης αυτών. Όταν δεν υπάρχει αυτή η διάκριση και υπάρχει μια μόνο αξία, αυτή θεωρείται ότι είναι η τελική τιμή, συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. Όταν δηλαδή στην τιμή πώλησης δεν αναγράφεται χωριστά ο Φ.Π.Α., η φορολογητέα αξία και ο φόρος εξευρίσκονται με τους κανόνες της εσωτερικής αφαίρεσης.

Διευκρινίζεται ότι οι επιχειρήσεις μπορούν αν το επιθυμούν να αναγράφουν χωριστά το Φ.Π.Α. στις αποδείξεις λιανικής πώλησης ή στις αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, θα πρέπει όμως η τελική τιμή που

θα καταλάβει ο καταναλωτής να μην υπερβαίνει το ποσό που αναγράφεται στις πινακίδες, τους τιμοκαταλόγους, στη συσκευασία κ.τ.λ.

Εξαίρεση από τα ανωτέρω γίνεται στις αποδείξεις λιανικής πώλησης αγαθών και παροχής υπηρεσιών εφόσον πρόκειται για λιανικές πωλήσεις αγαθών σε πρόσωπα που δεν έχουν την εγκατάστασή τους στην Ελλάδα και τα αγαθά αυτά προορίζονται για εξαγωγή, καθώς και όταν πρόκειται για παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα που απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α., με εξαίρεση την παροχή τηλεπικοινωνιακής εξυπηρέτησης και την παροχή ηλεκτρικού ρεύματος.

Φορολογικός αντιπρόσωπος

Με τις διατάξεις των περιπτ. δ' και ε' της παραγρ. 4 του άρθρου 29 ρυθμίζονται τα θέματα που αφορούν στο φορολογικό αντιπρόσωπο.

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την περιπτ. δ' της παραγρ. 4, σε συνδυασμό και με την Α.Υ.Ο. 1111374/9160/1993 Πολ. 1281, οι υποκείμενοι στο φόρο οι οποίοι είναι εγκαταστημένοι εκτός Ελλάδος και δεν έχουν αποκτήσει τις προϋποθέσεις ώστε να θεωρηθεί ότι έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος, υποχρεούνται να ορίζουν φορολογικό

αντιπρόσωπο στην Ελλάδα, για οποιαδήποτε πράξη ενεργούν στο εσωτερικό της χώρας για την οποία τόπος φορολογίας είναι η Ελλάδα.

Στην περίπτωση αυτή οι εν λόγω υποκείμενοι στο φόρο, υποχρεούνται να ορίσουν μοναδικό φορολογικό αντιπρόσωπό τους στην Ελλάδα, πριν από την πραγματοποίηση των φορολογητέων πράξεων.

Ο ορισμός του μοναδικού φορολογικού αντιπροσώπου γίνεται με σχετικό πληρεξούσιο έγγραφο, στο οποίο θα γίνεται ρητή μνεία για τη μοναδικότητα του οριζόμενου φορολογικού αντιπρόσωπου. Το έγγραφο αυτό, εφόσον καταρτίζεται εκτός Ελλάδος, θεωρείται από την ελληνική προξενική αρχή του τόπου όπου είναι εγκαταστημένος ο υποκείμενος στο φόρο εντολέας.

Στην περίπτωση, που το έγγραφο αυτό καταρτίζεται εντός Ελλάδος, θεωρείται από το Προξενείο της χώρας της οποίας έχει την υπηκοότητα ή εφόσον η δραστηριότητα η σχετική με την πληρεξουσιότητα αναπτύσσεται σε άλλη χώρα, από το Προξενείο της χώρας αυτής.

Με τη θεώρηση βεβαιώνεται ότι, κατά τύπο το πληρεξούσιο δεσμεύει τον εντολέα για τις πράξεις του αντιπροσώπου και κατά το δίκαιο της χώρας που είναι υπήκοος η ασκεί τη δραστηριότητα του κατά περίπτωση ο εντολέας.

Ως φορολογικός αντιπρόσωπος ορίζεται πρόσωπο φυσικό ή νομικό με εξαίρεση τα μη υποκείμενα στο φόρο νομικά πρόσωπα, το

οποίο έχει την έδρα της επαγγελματικής του δραστηριότητας ή τη μόνιμη εγκατάστασή του ή ελλείπει αυτών, την κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα. Το πρόσωπο αυτό πρέπει να είναι φερέγγυο, πλήρως ικανό για δικαιοπραξία, εφόσον πρόκειται για φυσικό πρόσωπο ή να λειτουργεί νόμιμα εφόσον πρόκειται για νομικό πρόσωπο, έχει δε όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των υποκείμενων στο φόρο που απορρέουν από τις διατάξεις του άρθρου του Ν. 1642/86.

Κατά την παραλαβή των δηλώσεων έναρξης εργασιών που υποβάλλονται από Έλληνες που επιθυμούν να οριστούν ως φορολογικοί αντιπρόσωποι άλλων επιχειρήσεων εγκαταστημένων εκτός Ελλάδος, πρέπει να αναγράφεται ευκρινώς, ολογράφως και με κεφαλαία γράμματα, η ένδειξη «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΑΝΤΙΠΡΟΣΩΠΟΣ» σε πεδίο «αντικείμενα δραστηριότητας» της πρώτης σελίδας των εν λόγω δηλώσεων.

Περαιτέρω η εν λόγω Α.Υ.Ο. συμπληρώθηκε με την Α.Υ.Ο. 1077223/4331/1995 Πολ. 1180. Με την Α.Υ.Ο. αυτή ορίζονται ορισμένες πράξεις για τις οποίες με ορισμένες προϋποθέσεις δεν απαιτείται ο ορισμός φορολογικού αντιπροσώπου.

Σύμφωνα με την Α.Υ.Ο. αυτή δεν απαιτείται ορισμός φορολογικού αντιπροσώπου:

α) Στην περίπτωση εξαγωγής αγαθών από εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας πωλητή που ενεργεί στο όνομά του και για

λογαριασμό αγοραστή που είναι εγκαταστημένος σε άλλο κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εφόσον:

- Η εντολή προς εξαγωγή των πωλουμένων αγαθών αποδεδειγμένα δίνεται από τον εγκατεστημένο στην Κοινότητα αγοραστή προς τον εγκαταστημένο στο εσωτερικό της χώρας πωλητή πριν από την έκδοση των οικείων φορολογικών στοιχείων.

- Στα εκδιδόμενα από τον πωλητή φορολογικά στοιχεία (Δελτία Αποστολής, Τιμολόγιο ή Τιμολόγιο Πώλησης - Δελτίο Αποστολής) εκδίδονται μεν στο όνομα του αγοραστή, αναγράφονται όμως και τα στοιχεία του παραλήπτη των εμπορευμάτων στην τρίτη χώρα.

- Κατέχει αντίγραφο του Ενιαίου Διοικητικού Εγγράφου (Ε.Δ.Ε. - διασάφηση εξαγωγής) που κατέθεσε στο όνομά του και για λογαριασμό του πελάτη του αγοραστή, στην οποία και επισυνάπτονται τα παραπάνω φορολογικά στοιχεία.

β) Στην περίπτωση ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών διαμεσολάβησης, για την πραγματοποίηση των πράξεων αυτών, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 12, όταν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται από πρόσωπα που στερούνται Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. στην Ευρωπαϊκή Ένωση σε λήπτη που διαθέτει Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. στο εσωτερικό της χώρας.

Το τελευταίο εδάφιο της ανωτέρω διάταξης της περιπτ. ε' της παραγρ. 4 του άρθρου 29, αντικαταστάθηκε με την παραγρ. 11 του άρθρου 11 του Ν. 2386/1996 και ισχύει από 7/3/1996.

Με την διάταξη αυτή ορίζονται και νέες περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν απαιτείται ο ορισμός φορολογικού αντιπροσώπου στην Ελλάδα από αλλοδαπό υποκείμενο στο φόρο, όταν ενεργεί τις πράξεις αυτές στο εσωτερικό της χώρας.

Ειδικότερα σύμφωνα με τη νέα αυτή διάταξη δεν απαιτείται ο ορισμός φορολογικού αντιπροσώπου στην περίπτωση παροχής υπηρεσιών της παραγρ. 3 και της παραγρ. 4 (ενδοκοινοτική μεταφορά από άλλο κράτος μέλος προς την Ελλάδα προς λήπτη υποκείμενο στο φόρο κ.τ.λ.) του άρθρου 12 (οι περιπτώσεις αυτές προβλέπονταν και από τις διατάξεις που αντικαταστάθηκαν).

Περαιτέρω με τη νέα διάταξη προβλέπεται ότι δεν υπάρχει υποχρέωση ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου στην ενδοκοινοτική μεταφορά αγαθών και στις υπηρεσίες μεσολάβησης για τη μεταφορά αυτή κατά την έννοια των διατάξεων της περιπτ. γ' της παραγρ. 2 του άρθρου 12, όταν αυτός που παρέχει τις εν λόγω υπηρεσίες δεν είναι εγκαταστημένος σε κράτος - μέλος της Κοινότητας και ο λήπτης των υπηρεσιών είναι υποκείμενος στο φόρο εγκαταστημένος σε κράτος - μέλος της Κοινότητας

Τήρηση ειδικού βιβλίου

Σύμφωνα με τη περιπτ. στ' της παραγρ. 4 του άρθρου 29, που προστέθηκε με την παραγρ. 14 του άρθρου 12 του Ν. 2386/1996 και ισχύει από 1/1/1996, ο υποκείμενος στο φόρο είναι υποχρεωμένος να τηρεί ειδικό βιβλίο, στο οποίο καταχωρεί τα αγαθά που στέλνει ή μεταφέρει σε άλλο κράτος - μέλος ο ίδιος ή άλλο πρόσωπο για λογαριασμό του:

- για να γίνουν σ' αυτά εργασίες (συμπεριλαμβανομένων και των εργασιών φασόν) και να του επιστραφούν τα παραγόμενα ή διασκευασθέντα ή συναρμολογηθέντα αγαθά.
- για να χρησιμοποιηθούν από τον υποκείμενο προσωρινά για τις ανάγκες παροχής υπηρεσιών στο έδαφος άλλο κράτους - μέλους
- για να χρησιμοποιηθούν προσωρινά για περίοδο μέχρι 24 μήνες στο έδαφος άλλο κράτους - μέλους.

Επίσης σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο της ανωτέρω διάταξης που προστέθηκε με την παραγρ. 35 του άρθρου 11 του Ν. 2386/1996, ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να καταχωρεί στο τηρούμενο κατά τα ανωτέρω ειδικό βιβλίο, τα μετακινούμενα αγαθά από άλλο κράτος - μέλος προς το εσωτερικό της χώρας προκειμένου να χρησιμοποιηθούν στο εσωτερικό της χώρας προσωρινά:

- για τις ανάγκες παροχής υπηρεσιών
- για περίοδο μέχρι 24 μηνών

Ανακεφαλαιωτικός πίνακας ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών (LISTING)

Με την κατάργηση από 1/1/1993 των τελωνειακών ελέγχων στα σύνορα, ο έλεγχος της διακίνησης των αγαθών μεταξύ των κρατών - μελών πραγματοποιείται μέσω του κοινοτικού μηχανογραφικού δικτύου V.I.E.S.

Για την παρακολούθηση αυτή, οι υποκείμενοι στο φόρο υποχρεούνται να υποβάλλουν Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Ενδοκοινοτικών Παραδόσεων όταν διενεργούν ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών, καθώς και ορισμένες άλλες πράξεις που εξομοιώνονται με ενδοκοινοτικές παραδόσεις και οι οποίες απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με το άρθρο 22^α (έντυπο 047/96 - Φ.Π.Α., όπου οι σχετικές οδηγίες συμπλήρωσης). Με ένα έντυπο υποβάλλονται οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες για τρίμηνες χρονικές περιόδους από 1/1/1996.

Συγκεκριμένα με την περίπτ. β΄ της παραγρ. 5 του άρθρου 29, όπως αντικαταστάθηκε με την παραγρ. 32 του άρθρου 15 του Ν. 2166/1993 ορίζεται ότι ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα (listing) για τις παραδόσεις αγαθών

που πραγματοποιεί προς άλλο κράτος - μέλος (ενδοκοινοτικές παραδόσεις που απαλλάσσονται από το φόρο με τις περιπτ. α' και γ' της παραγρ. 1 του άρθρου 22^α), καθώς και τις οιονεί ενδοκοινοτικές τριγωνικές παραδόσεις αγαθών .

Καταχωρούνται επίσης : α) η μετακίνηση αγαθών από υποκείμενο εγκαταστημένο στην Ελλάδα προς άλλο κράτος - μέλος για τις ανάγκες της επιχείρησής του, β) η απόστολή υλικών και αντικειμένων σε υποκείμενο εγκαταστημένο σε άλλο κράτος - μέλος για εργασίες φασόν, γ) η παράδοση καινούργιων μεταφορικών μέσων προς πρόσωπα με Α.Φ.Μ. / Φ.Π.Α. εγκαταστημένα σε άλλο κράτος - μέλος, καθώς και η παράδοση προϊόντων που υπάγονται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης (πετρελαιοειδή, οينوπνευματώδη, καπνοβιομηχανικά).

Οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις καταχωρούνται στον ανακεφαλαιωτικό Πίνακα, μειωμένες κατά το ποσό των εκπτώσεων, που χορηγούνται από τον πωλητή προς τον αγοραστή και των επιστροφών που πραγματοποιούνται από τον εγκατεστημένο σε άλλο κράτος - μέλος, αγοραστή, κατά την ίδια χρονική περίοδο, ανεξάρτητα αν η έκπτωση ή η επιστροφή, κατά περίπτωση, αφορά παραδόσεις που έχουν τιμολογηθεί την ίδια ή σε προηγούμενη τρίμηνη χρονική περίοδο. Σε περίπτωση αρνητικού αποτελέσματος αυτό αναγράφεται με το πρόσημο (-) ενώ σε περίπτωση μηδενικού αναγράφεται ο αριθμός μηδέν (0).

Ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων υποβάλλουν στη χώρα τους και οι επιχειρήσεις των άλλων κρατών - μελών.

Τα στοιχεία των ανακεφαλαιωτικών πινάκων στέλνονται στα υπόλοιπα κράτη - μέλη.

Με βάση τα στοιχεία αυτά γίνεται διασταύρωση των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων που δηλώνονται από τις ελληνικές επιχειρήσεις με τις προσωρινές δηλώσεις Φ.Π.Α.

Ο Ανακεφαλαιωτικός Πίνακας Ενδοκοινοτικών Παραδόσεων υποβάλλεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., κάθε τρίμηνο, ταυτόχρονα με την περιοδική δήλωση του τρίτου μήνα της οικείας τρίμηνης χρονικής περιόδου.

Κατά την υποβολή του Πίνακα προσκομίζονται και επιδεικνύονται στον παραλαμβάνοντα υπάλληλος οι περιοδικές δηλώσεις της οικείας τρίμηνης χρονικής περιόδου που αφορά ο συγκεκριμένος πίνακας προκειμένου να επαληθεύεται το σύνολο των ενδοκοινοτικών παραδόσεων που αναγράφονται σ' αυτόν.

Ο ανακεφαλαιωτικός πίνακας δεν υποβάλλεται αν σε κάποιο ημερολογιακό τρίμηνο δεν πραγματοποιήθηκαν ενδοκοινοτικές παραδόσεις.

Σε περίπτωση που κατά την αρχική υποβολή του πίνακα δεν δηλώθηκε συγκεκριμένη ενδοκοινοτική παράδοση ή καταχωρήθηκε λανθασμένο Α.Φ.Μ. του αγοραστή ή η αξία της παράδοσης ή αν

υπήρχαν νεώτερα στοιχεία, θα πρέπει να υποβληθεί Διορθωτικός Πίνακας.

Στο Διορθωτικό Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα, για κάθε αγοραστή, γίνεται μια και μόνο εγγραφή τόσο για τις παραδόσεις αγαθών όσο και για τις εκπώσεις που χορηγούνται προς αυτόν ή επιστροφές που πραγματοποιούνται από αυτόν. Ειδικότερες διευκρινίσεις σχετικά με την υποβολή των Διορθωτικών Ανακεφαλαιωτικών Πινάκων ενδοκοινοτικών παραδόσεων παρέχονται με το άρθρο 2 της ανωτέρω Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1101/1996 που παραθέτεται στο τέλος του άρθρου αυτού.

Ανακεφαλαιωτικός πίνακας ενδοκοινοτικών αποκτήσεων

Με την παραγρ. 5 του άρθρου 29 προβλέπονται ειδικότερες υποχρεώσεις των υποκείμενων στο φόρο, οι οποίοι πραγματοποιούν είτε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 10α και 10β είτε παραδόσεις αγαθών προς άλλο κράτος - μέλος, που απαλλάσσονται από το φόρο με τις διατάξεις του άρθρου 22^α.

Στη διάταξη αυτή προστέθηκε η περιπτ. ε' με την παραγρφ. 12 του άρθρου 11 του Ν. 2386/1996. Με τη νέα αυτή διάταξη ορίζεται η υποχρέωση των υποκείμενων στο φόρο να υποβάλλουν ανακεφαλαιωτικό πίνακα για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις που

πραγματοποιούν από 1/1/1996, κατά τις διατάξεις των άρθρων 10α, παραγρ. 1 και 2 και 10β (Έντυπο 052/96 - Φ.Π.Α. όπου και σχετικές οδηγίες συμπλήρωσης).

Με την Α.Υ.Ο. 1025705/1170/1996, Πολ. 1102 καθορίζεται ο τύπος, το περιεχόμενο, η διαδικασία και ο χρόνος υποβολής του ανωτέρω Πίνακα.

Στον εν λόγω Πίνακα περιλαμβάνεται κατά προμηθευτή, η συνολική αξία των αποκτήσεων αγαθών που πραγματοποιούνται από υποκειμένους εγκατεστημένους στην Ελλάδα μέσα σε κάθε ημερολογιακό τρίμηνο. Ως δηλούμενη αξία λαμβάνεται αυτή που προσδιορίζεται από τις διατάξεις της παραγρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 1542/86.

Δεν περιλαμβάνονται οι παροχές υπηρεσιών από άλλα κράτη - μέλη και φυσικά οι εισαγωγές από τρίτες χώρες (μη κοινοτικές). Περιλαμβάνονται επίσης οι μετακινήσεις αγαθών από υποκείμενο εγκαταστημένο σε άλλο κράτος - μέλος προς την Ελλάδα για τις ανάγκες της επιχείρησης, η αγορά καινούργιων μεταφορικών μέσων από πρόσωπα με Α.Φ.Μ. / Φ.Π.Α. στην Ελλάδα, καθώς και η αγορά προϊόντων που υπάγονται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης (πετρελαιοειδή, οινόπνευματώδη, καπνοβιομηχανικά). Στην ιδιαίτερη στήλη 6 του Πίνακα αναγράφονται οι οιονεί τριγωνικές ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών. Η αξία των αποκτήσεων αναγράφεται στον Πίνακα μειωμένη με το ποσό των εκπτώσεων που χορηγούνται και επιστροφών

που πραγματοποιούνται εφόσον το σχετικό πιστωτικό τιμολόγιο εκδόθηκε μέσα στη δηλούμενη τρίμηνη χρονική περίοδο, ανεξάρτητα αν το σχετικό τιμολόγιο αγοράς των αγαθών εκδόθηκε στην ίδια ή σε προηγούμενη τρίμηνη χρονική περίοδο.

Σε περίπτωση αρνητικού αποτελέσματος αυτό αναγράφεται με το πρόσημο (-), ενώ σε περίπτωση μηδενικού αναγράφεται ο αριθμός μηδέν (0).

3

Ο Ανακεφαλαιωτικός Πίνακας Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων υποβάλλεται στην αρμόδιο Δ.Ο.Υ. κάθε τρίμηνο, ταυτόχρονα με την περιοδική δήλωση του τρίτου μήνα της οικείας τρίμηνης χρονικής περιόδου.

Υποβάλλεται σε τρία (3) αντίτυπα, από τα οποία επιστρέφεται το ένα στον υπόχρεο, υπογεγραμμένο.

Επισημαίνεται επίσης ότι σε περίπτωση που κατά την αρχική υποβολή του Πίνακα δε δηλώθηκε συγκεκριμένη ενδοκοινοτική απόκτηση ή καταχωρήθηκε λανθασμένα ο Α.Φ.Μ. ή η αξία της απόκτησης ή αν υπήρξαν νεότερα στοιχεία (π.χ. συμπληρωματική χρέωση) θα πρέπει να υποβληθεί διορθωτικός Πίνακας.

Στο Διορθωτικό Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα για κάθε προμηθευτή γίνεται μια και μόνο εγγραφή τόσο για τις αποκτήσεις αγαθών όσο και για τις εκπώσεις που χορηγούνται από αυτόν ή επιστροφές που πραγματοποιούνται προς αυτόν.

Τέλος, τονίζεται ότι σε περίπτωση ανακριβούς, εμπρόθεσμης ή μη υποβολής του Πίνακα επιβάλλεται το πρόστιμο της παραγρ.1 του άρθρου 48 (20.000 - 400.000 δρχ.).

Στατιστική δήλωση (INTRASTAT)

Με την διάταξη της περιπτ. δ' της παραγρ. 5 του άρθρου 29, προβλέπεται η υποβολή στατιστικής δήλωσης (intrastat), για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές, που πραγματοποιεί ο υποκείμενο στο φόρο για κάθε φορολογική περίοδο.

Με τη δήλωση αυτή συλλέγονται στατιστικές πληροφορίες για το ενδοκοινοτικό εμπόριο μετά την κατάργηση από 1/1/1993 των τελωνειακών συνόρων και την καθιέρωση της ενιαίας αγοράς.

Όπως είναι γνωστό, οι τελωνιακές διατυπώσεις και οι έλεγχοι για τα προϊόντα στα εσωτερικά σύνορα, μεταξύ των κρατών - μελών της Ευρ. Ένωσης, καταργήθηκαν από 1/1/1993, με τη δημιουργία της ενιαίας εσωτερικής αγοράς.

Με την κατάργηση αυτή, καταργήθηκε και το σύστημα συλλογής στατιστικών πληροφοριών για το εμπόριο μεταξύ των κρατών - μελών που βασίζονταν στις πληροφορίες που συλλέγονταν με το Ενιαίο Διοικητικό Έγγραφο (μέσω τελωνείων). Το έγγραφο αυτό θα εξακολουθήσει φυσικά να υπάρχει και να συμπληρώνεται με τις

συναλλαγές που πραγματοποιούν οι Κοινοτικές χώρες με τις μη Κοινοτικές (τρίτες χώρες).

Το νέο σύστημα συλλογής στατιστικών στοιχείων ενδοκοινοτικού εμπορίου (INTRASTAT), που ισχύει από 1/1/1993, εγκρίθηκε με τον κανονικό (Ε.Ο.Κ.) 3330/91 του Συμβουλίου της 7-11-1991.

Σύμφωνα με τον κανονισμό αυτό, οι χώρες - μέλη θα εξακολουθήσουν να διαθέσουν τόσο σε εθνικό, όσο και σε Κοινοτικό (αλλά και διεθνές) επίπεδο, στατιστική πληροφόρηση για τις εμπορικές συναλλαγές τους με τα άλλα κράτη μέλη.

Με το νέο σύστημα intrastat, η πληροφόρηση σχετικά με τον ενδοκοινοτικό εμπόριο συλλέγεται απευθείας, από τις επιχειρήσεις με την αποστολή σχετικής δήλωσης. Με τη δήλωση αυτή παρέχονται λεπτομερείς πληροφορίες για τις ενδοκοινοτικές εμπορικές πράξεις που πραγματοποιήθηκαν κατά τον προηγούμενο μήνα.

Τα βασικά χαρακτηριστικά του συστήματος intrastat, είναι κοινά σε όλα τα κράτη - μέλη.

Σύμφωνα με την κοινή απόφαση των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών 1099733/8159/1993 Πολ. 1253, οι υποκείμενοι στο Φ.Π.Α., καθώς και τα πρόσωπα που δεν καλύπτονται από την παρέκκλιση της παραγράφου 2 του άρθρου 10α του Ν. 1642/1986 και υποβάλλουν προσωρινές δηλώσεις Φ.Π.Α. υποχρεούνται να υποβάλλουν στατιστική δήλωση για τις

ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται κάθε μήνα.

Οι ιδιώτες απαλλάσσονται της υποχρέωσης παροχής στατιστικών πληροφοριών.

Απαλλάσσονται επίσης και οι υπόχρεοι που έχουν απαλλαγεί από την υποχρέωση υποβολής περιοδικής φορολογικής δήλωσης, δηλαδή οι μικρές επιχειρήσεις που πραγματοποιούν ετήσιες πωλήσεις αγαθών μέχρι 1.500.000 δρχ. (κατώφλι απαλλαγής).

Εκτός αυτού, απαλλάσσονται από την υποχρέωση υποβολής στατιστική δήλωσης και οι υπόχρεοι των οποίων οι ενδοκοινοτικές συναλλαγές αγαθών δεν υπερβαίνουν το κατώφλι εξομοίωσης το οποίο καθορίζεται κατ' έτος από την Ε.Σ.Υ.Ε.

Διευκρινίζεται ότι, δεν απαιτείται συμπλήρωση δήλωσης intrastat στις περιπτώσεις παροχής ή λήψης υπηρεσιών.

Επίσης δεν υποβάλλεται δήλωση intrastat εάν κάποιο μήνα δεν πραγματοποιήθηκαν ενδοκοινοτικές συναλλαγές.

Η δήλωση intrastat υποβάλλεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ταυτόχρονα με την προσωρινή δήλωση Φ.Π.Α. και όχι αργότερα από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης αυτής.

Με την περιοδική δήλωση καταβάλλεται και ο Φ.Π.Α. που οφείλεται. Η εν λόγω περιοδική δήλωση (έντυπο 050 - Φ.Π.Α. για βιβλία Β' και Γ' κατηγορίας Κ.Β.Σ. και έντυπο 051 - Φ.Π.Α. για βιβλία Α' κατηγορίας Κ.Β.Σ.) αντικατέστησε την προσωρινή δήλωση Φ.Π.Α. και την περιοδική εκκαθάριση.

Δηλαδή με την εφαρμογή της νέας διάταξης θα υποβάλλεται μόνο η περιοδική δήλωση και δεν θα συντάσσεται πλέον περιοδική εκκαθάριση.

Για τις φορολογικές περιόδους από 1.1.1996 των οποίων η προθεσμία υποβολής των περιοδικών δηλώσεων έληξε μετά την 31-3-1996 πρέπει να συμπληρώνεται μόνο η ενιαία περιοδική δήλωση (έντυπο 050 - Φ.Π.Α. για υποκείμενους με Β' ή Γ' κατηγ. βιβλία Κ.Β.Σ. ή 051 - Φ.Π.Α. για υποκείμενους του τεκμαρτού καθεστώτος Φ.Π.Α.) που θα αποτελεί και αποδεικτικό είσπραξης τυχόν ποσού για καταβολή. Η ίδια δήλωση υποβάλλεται και ως έκτακτη ή τροποποιητική, από υπαγόμενους ή μη σε Φ.Π.Α., εφόσον προκύπτει τέτοια ανάγκη για καταβολή φόρου από 1-4-1996.

Υποχρέωση να υποβάλλουν περιοδική δήλωση έχουν οι υποκείμενοι στο φόρο που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή και απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου. Η υποχρέωση υποβολής περιοδικής δήλωσης για τις φορολογικές περιόδους από 1/1/1996 υπάρχει, ανεξάρτητα από το εάν το αποτέλεσμα της περιοδικής δήλωσης (Πίνακας Ε') είναι χρεωστικό για καταβολή μέχρι

1.000 δρχ. ή μηδενικό ή πιστωτικό για συμψηφισμό ή επιστροφή, ανεξάρτητα από την κατηγορία βιβλίων Κ.Β.Σ. που τηρούν, και ανεξάρτητα από το αν διενεργήθηκαν ενδοκοινοτικές συναλλαγές ή όχι στη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο. Σημειώνεται ότι η υποβολή πιστωτικών, μηδενικών ή χρεωστικών περιοδικών δηλώσεων μέχρι 1.000 δρχ. που δεν μπορεί να γίνει εμπρόθεσμα μέχρι στις 10-6-1996.

Υποχρέωση να υποβάλλουν περιοδική δήλωση έχουν και:

α) Οι επιχειρήσεις παραγωγής καπνοβιομηχανικών προϊόντων, καθώς και οι εισαγωγείς καπνοβιομηχανικών προϊόντων και γενικά οι εγκεκριμένοι αποθηκευτές, οι εγγεγραμμένοι επιτηδευματίες και οι εισαγωγείς καπνοβιομηχανικών προϊόντων.

β) Οι επιχειρήσεις παραγωγής και λοιποί εγκεκριμένοι αποθηκευτές πετρελαιοειδών προϊόντων.

γ) Οι επιχειρήσεις παραγωγής και οι λοιποί εγκεκριμένοι αποθηκευτές αλκοόλης και αλκοολούχων ποτών.

δ) Οι επιχειρήσεις παραγωγής εισαγωγής και ενδοκοινοτικής απόκτησης αυτοκινήτων και μοτοσικλετών (καινούργιων ή μεταχειρισμένων).

Δεν έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν περιοδική δήλωση οι επιχειρήσεις που βρίσκονται σε αδράνεια ή έχουν αναστείλει τις εργασίες για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο του έτους, εφόσον έχουν

υποβάλλει σχετική δήλωση μεταβολών - μετάταξης που έχουν προσκομίσει για ακύρωση τα στοιχεία του Κ.Β.Σ.

Στην περίπτωση αυτή οι επιχειρήσεις δεν έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν πιστωτική ή μηδενική περιοδική δήλωση εφόσον προσκομίσουν για ακύρωση τα στοιχεία του Κ.Β.Σ. με ταυτόχρονη υποβολή της σχετικής δήλωσης μεταβολών μετάταξης, η υποβολή της οποίας μπορεί να γίνει μετά την παρέλευση έτους από τη θέση της επιχείρησης σε αδράνεια ή την αναστολή των εργασιών της.

Η περιοδική δήλωση αποτελεί και αποδεικτικό είσπραξης του φόρου στην περίπτωση που η παραλαβή της από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. δεν γίνεται μηχανογραφικά και υπογράφεται κατά την πληρωμή από τον Ταμία της Δ.Ο.Υ., ο οποίος θέτει την υπηρεσιακή και την ατομική του σφραγίδα.

Αντίθετα στην περίπτωση που η παραλαβή της δήλωσης και η είσπραξη του οφειλόμενου φόρου γίνεται μηχανογραφικά κατά την είσπραξη, εκδίδεται μηχανογραφικά το σχετικό αποδεικτικό είσπραξης.

Τονίζεται ότι σε περίπτωση μη υποβολής ή υποβολής ανακριβούς ή εκπρόθεσμης περιοδικής δήλωσης πιστωτικής ή μηδενικής ή χρεωστικής μέχρι 1.000 δρχ. επιβάλλεται το πρόστιμο της παραγρ. 1 του άρθρου 48 (20.000 - 400.000 που στο συμβιβασμός περιορίζεται στο ½).

Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής περιοδικής δήλωσης για καταβολής επιβάλλεται προσαύξηση 5% για κάθε μήνα εκπρόθεσμης

υποβολής, σύμφωνα με την παραγρ. 1 του άρθρου 47, ενώ δεν επιβάλλεται και το πρόστιμο της παραγρ. 1 του άρθρου 48.

Με την περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. καταβάλλεται ο οφειλόμενος φόρος για κάθε φορολογική περίοδο.

Η φορολογική περίοδος και η ημερομηνία υποβολής της περιοδικής δήλωσης ποικίλλει ανάλογα με τα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ. και τη διενέργεια ή μη ενδοκοινοτικών συναλλαγών. Περαιτέρω η προθεσμία διαβαθμίζεται ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του Α.Φ.Μ. του υποκειμένου στο φόρο.

Οι υποκείμενοι με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους στο Δημόσιο σύμφωνα με την περιπτ. α' της παραγρ. 1 του άρθρου 31 και την Α.Υ.Ο. 1027240/1168/1996 Πολ. 1070., όταν ασκεί δραστηριότητες για τις οποίες υπάγεται στο φόρο υποβάλλουν την περιοδική δήλωση, ανεξάρτητα αν το τελικό αποτέλεσμα αυτής είναι χρεωστικό μηδενικό ή πιστωτικό ως κάτωθι:

α) Κάθε ημερολογιακό μήνα και μέχρι την 20η του επόμενου μήνα, εφόσον τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

Η ίδια προθεσμία ισχύει και για υποκείμενους που τηρούν βιβλία Β' ή Α' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. που εγγράφηκαν στο σύστημα V.I.E.S. (διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών).

Στην περίπτωση αυτή η υποχρέωση μηνιαίας υποβολής περιοδικών δηλώσεων ισχύει ακόμα και στην περίπτωση υποβολής δήλωσης μεταβολών όπου θα δηλώνεται η διακοπή της διενέργειας ενδοκοινοτικών συναλλαγών.

Η υποχρέωση μηνιαίας υποβολής περιοδικής δήλωσης υπάρχει μέχρι το τέλος της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου μέσα στην οποία συντελέστηκε και γνωστοποιήθηκε η μεταβολή (διακοπή ενδοκοινοτικών συναλλαγών).

Η μεταβολή αυτή μπορεί να δηλωθεί εμπρόθεσμα μέχρι 10 Ιανουαρίου του επόμενου έτους με ημερομηνία μεταβολής την 31 Δεκεμβρίου του λήξαντος έτους.

Αν φυσικά μέσα στην τρέχουσα ή επόμενη χρήση αρχίσουν και πάλι τη διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών, θα υποβάλλουν εν νέου δήλωση μεταβολών και η φορολογική τους περίοδος θα γίνει και πάλι μηνιαία.

β) Κάθε ημερολογιακό δίμηνο και μέχρι την 20η ημέρα που ακολουθεί το δίμηνο από υποκείμενους που τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας Κ.Β.Σ. και δεν έχουν εγγραφεί στο σύστημα V.I.E.S., δηλαδή δεν διενεργούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές (αποκτήσεις ή παραδόσεις αγαθών).

Εάν έχουν εγγραφεί στο σύστημα V.I.E.S υποβάλλουν δήλωση κάθε μήνα.

Σε περίπτωση που μια επιχείρηση με βιβλία Β΄ κατηγορίας Κ.Β.Σ. κατά τη διάρκεια μιας δίμηνης φορολογικής περιόδου, είτε μεταβάλλει την κατηγορία βιβλίων σε Γ΄, είτε αρχίσει τη διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών, η φορολογική της περίοδος γίνεται μηνιαία. Αν η μεταβολή αυτή συμβεί μέχρι και την τελευταία ημέρα του πρώτου μήνα του διμήνου (π.χ. για το 4^ο δίμηνο Ιουλίου - Αυγούστου μέχρι 31 Ιουλίου) θα υποβάλλει ξεχωριστή δήλωση για κάθε μήνα του διμήνου (Ιούλιο και Αύγουστο).

Αν όμως η μεταβολή συμβεί μέσα στο δεύτερο μήνα του διμήνου (π.χ. μέσα στον Αύγουστο, θα υποβάλλει μια δήλωση για όλο το δίμηνο).

Από 1^η Σεπτεμβρίου η εν λόγω επιχείρηση θα υποβάλλει μηνιαίες περιοδικές δηλώσεις.

γ) Κάθε ημερολογιακό τρίμηνο και μέχρι την 20η ημέρα του ακολουθεί το τρίμηνο από υποκείμενους που τηρούν βιβλία Α΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και δεν έχουν εγγραφεί στο σύστημα V.I.E.S. Εάν έχουν εγγραφεί υποβάλλουν δήλωση κάθε μήνα.

Στην περίπτωση που μια επιχείρηση του τεκμαρτού καθεστώτος Φ.Π.Α. κατά τη διάρκεια μιας τρίμηνης φορολογικής περιόδου αρχίσει τη διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών η φορολογική της περίοδος γίνεται μηνιαία.

Έτσι πρέπει να υποβάλλει δήλωση με λήξη της φορολογικής περιόδου το τέλος του μήνα που συνέβη η συγκεκριμένη μεταβολή.

Η υποβολή των περιοδικών δηλώσεων σύμφωνα με τα ανωτέρω (μήνας, δίμηνο, τρίμηνο) πραγματοποιείται ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του Α.Φ.Μ. του υποκειμένου και ολοκληρώνεται μέσα σε έντεκα (11) εργάσιμες ημέρες:

α) Την 20η ημέρα του επόμενου μήνα που ακολουθεί τη φορολογική περίοδο, εφόσον αυτή είναι εργάσιμη, προκειμένου για υποκείμενους που ο Α.Φ.Μ. τους λήγει στο 1.

β) Την επόμενη εργάσιμη ημέρα της προθεσμίας για το ψηφίο 1 προκειμένου για υποκείμενους που ο Α.Φ.Μ. τους, λήγει στο 2.

γ) Την επόμενη εργάσιμη ημέρα της προθεσμίας για το ψηφίο 2 προκειμένου για υποκείμενους που ο Α.Φ.Μ. τους, λήγει στο 3.

δ) Την επόμενη εργάσιμη ημέρα της προθεσμίας για το ψηφίο 3, προκειμένου για υποκείμενους που ο Α.Φ.Μ. τους, λήγει στο 4.

ε) Την επόμενη εργάσιμη ημέρα της προθεσμίας για το ψηφίο 4, προκειμένου για υποκείμενους που ο Α.Φ.Μ. τους, λήγει στο 5.

στ) Την επόμενη εργάσιμη ημέρα της προθεσμίας για το ψηφίο 5, προκειμένου για υποκείμενους που ο Α.Φ.Μ. τους λήγει στο 6.

ζ) Την επόμενη εργάσιμη ημέρα της προθεσμίας για το ψηφίο 6, προκειμένου για υποκείμενους που ο Α.Φ.Μ. τους λήγει στο 7.

η) Την επόμενη εργάσιμη ημέρα της προθεσμίας για το ψηφίο 7, προκειμένου για υποκείμενους που ο Α.Φ.Μ. τους λήγει στο 8.

θ) Την επόμενη εργάσιμη ημέρα της προθεσμίας για το ψηφίο 8, προκειμένου για υποκείμενους που ο Α.Φ.Μ. τους λήγει στο 9.

ι) Την επόμενη εργάσιμη ημέρα της προθεσμίας για το ψηφίο 9, προκειμένου για υποκείμενους που ο Α.Φ.Μ. τους λήγει σε 10, 20, 30, 40 και 50.

ια) Την επόμενη εργάσιμη ημέρα της προθεσμίας για τα ψηφία 10 έως 50, προκειμένου για υποκείμενους που ο Α.Φ.Μ. τους λήγει σε 60, 70, 80, 90 και 00.

Διευκρινίζεται ότι για τον υπολογισμό του προσθέτου φόρου και του προστίμου της εκπρόθεσμης υποβολής της περιοδικής δήλωσης κατά τις διατάξεις των άρθρων 47 και 48 παραγρ. 1 του Ν. 1642/1986, λαμβάνεται η 21^η ημέρα του μήνα της εμπρόθεσμης υποβολής, ανεξάρτητα από το χρόνο της εμπρόθεσμης σταδιακής υποβολής ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του Α.Φ.Μ.

Αντίθετα, για τον υπολογισμό της εκπρόθεσμης υποβολής, για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 95 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ως αρχική ημέρα λαμβάνεται η επόμενη της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του Α.Φ.Μ. του υποκειμένου.

Περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. σύμφωνα με τα ανωτέρω(κάθε μήνα και μέχρι την 20η ημέρα του επόμενου μήνα, σταδιακή υποβολή ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του Α.Φ.Μ. κ.τ.λ.) υποβάλλουν και οι εγκεκριμένοι αποθηκευτές αγαθών που υπάγονται στον Ε.Φ.Κ. και οι εγγεγραμμένοι επιτηδευματίες ή εισαγωγείς καπνοβιομηχανικών προϊόντων.

Ο κατά τα ανωτέρω χρόνος υποβολής των περιοδικών δηλώσεων ισχύει από 1/4/1996.

Σε περίπτωση που ο υπόχρεος στο φόρο διακόπτει οριστικά τις εργασίες του, η φορολογική περίοδος θεωρείται ότι λήγει την ημερομηνία της οριστικής παύσης των εργασιών και η περιοδική δήλωση υποβάλλεται μέσα σε 20 ημέρες από την ημερομηνία λήξης της φορολογικής περιόδου (οριστικής παύσης εργασιών) ανεξάρτητα από την κατηγορία βιβλίων του Κ.Β.Σ. που τηρούσε ο υπόχρεος.

Στην περίπτωση αυτή δεν ισχύει η σταδιακή υποβολή της δήλωσης, ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του Α.Φ.Μ. του υπόχρεου.

Σημειώνεται ότι, σε περίπτωση μετάταξης (υποχρεωτικής) από το τεκμαρτό καθεστώς στο κανονικό κατά τη διάρκεια μιας φορολογικής περιόδου, υποβάλλεται ξεχωριστή δήλωση για το διάστημα που η επιχείρηση ήταν ενταγμένη στο τεκμαρτό καθεστώς, μέσα σε 20 μέρες από την ημερομηνία μετάταξης και ξεχωριστή δήλωση για το υπόλοιπο διάστημα μέχρι τη λήξη του μήνα ή διμήνου.

Στην περίπτωση που η διαχειριστική περίοδος κλείνει κατά τη διάρκεια φορολογικής περιόδου είτε προς συγχρονισμό με αλλοδαπή επιχείρηση (προκειμένου για υποκαταστήματα ή θυγατρική της επιχείρηση), είτε λόγω έκτακτου γεγονότος (θέση σε εκκαθάριση, δημοσίευση ισολογισμού μετασχηματισμού) υποβάλλονται για την ίδια φορολογική περίοδο (αλλά για διάφορη ημερολογιακή περίοδο) δύο αρχικές περιοδικές δηλώσεις, που αντιστοιχούν καθεμιά σε διαφορετική διαχειριστική περίοδο.

Εκτός από το Φ.Π.Α. που καταβάλλεται σε τακτά χρονικά διαστήματα με την περιοδική δήλωση, όπως αναφέρθηκε ανωτέρω, σε ορισμένες περιπτώσεις παρίσταται ανάγκη έκτακτης καταβολής του φόρου.

Στις περιπτώσεις αυτές, η καταβολή του Φ.Π.Α. γίνεται με έκτακτη περιοδική δήλωση. Ο φόρος που καταβάλλεται με τη δήλωση αυτή, εμφανίζεται στην περιοδική δήλωση της φορολογικής περιόδου μέσα στην οποία έγινε η έκτακτη καταβολή, εφόσον βέβαια αυτός που κατέβαλε το φόρο είναι υποκείμενος με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών του.

Διευκρινίζεται ότι για την έκτακτη αυτή δήλωση χρησιμοποιείται το ίδιο έντυπο της περιοδικής δήλωσης και στη σχετική ένδειξη αυτής «ΕΚΤΑΚΤΗ ΔΗΛΩΣΗ», διαγραμματίζεται ο κωδικός ανάλογα με την αιτία υποβολής της έκτακτης περιοδικής δήλωσης.

Η έκτακτη υποβολή περιοδικής δήλωσης προβλέπεται και στις κατωτέρω ειδικές περιπτώσεις:

α) Προκειμένου για περιστασιακή παράδοση καινούργιου μεταφορικού μέσου, το οποίο αποστέλλεται ή μεταφέρεται προς άλλο κράτος - μέλος, μέχρι την ημερομηνία αποστολής ή μεταφοράς. Με τη δήλωση αυτή εκπίπτει και ο φόνος των εισροών τους, που δεν μπορεί να υπερβεί το φόρο που αντιστοιχεί στην αξία παράδοσης.

β) Προκειμένου για οριστικοποίηση απαλλαγής, όπου προβλέπεται σχετική διαδικασία υποβολής έκτακτης περιοδικής δήλωσης: (1) Σε ένα μήνα από την επίδοση έκθεσης - επιμέτρησης μη χρησιμοποιηθέντων από την εποπτεύουσα το έργο NATO αρχή. (2) Σε 20 ημέρες από την κοινοποίηση πράξης για μη χρησιμοποιηθέντα αγαθά εργολάβου ειδικών ιδρυμάτων

γ) Με τη λήξη της προθεσμίας εξαγωγής ή ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών, δηλαδή σε 6 ή 8 μήνες από την αγορά ή εισαγωγή ή σε 16 μήνες.

• Εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α.

Σύμφωνα με την περιπτ. β' της παραγρ. 1 του άρθρου 31, οι υπόχρεοι στο φόρο που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης

του φόρου εισροών, έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν εκκαθαριστική δήλωση στη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος.

Η υποχρέωση αυτή υπάρχει και στην περίπτωση που δεν πραγματοποιήθηκε οικονομική δραστηριότητα, όπως και στην περίπτωση που η επιχείρηση δήλωσε ότι βρίσκεται σε αδράνεια.

Υποχρέωση να υποβάλλουν εκκαθαριστική δήλωση έχουν και:

α) Οι επιχειρήσεις παραγωγής, οι εγκεκριμένοι αποθηκευτές, οι εγγεγραμμένοι επιτηδευματίες και οι εισαγωγείς καπνοβιομηχανικών προϊόντων.

Αντίθετα, οι πρατηριούχοι και οι λιανοπωλητές καπνοβιομηχανικών προϊόντων, δεν έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν προσωρινή και εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α.

β) Οι επιχειρήσεις παραγωγής και οι λοιποί εγκεκριμένοι αποθηκευτές πετρελαιοειδών προϊόντων.

γ) Οι επιχειρήσεις παραγωγής και οι λοιποί εγκεκριμένοι αποθηκευτές αλκοόλης και αλκοολούχων ποτών,

δ) Οι επιχειρήσεις παραγωγής, εισαγωγής και ενδοκοινοτικής απόκτησης αυτοκινήτων και μοτοσικλετών (καινούργιων ή μεταχειρισμένων).

Επίσης, εκκαθαριστική δήλωση πρέπει να υποβάλλει και ο ιδρυτής επιχείρησης για το χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη λειτουργίας της υπό ίδρυση επιχείρησης.

Δεν έχουν υποχρέωση να υποβάλουν εκκαθαριστική δήλωση:

α) Οι υποκείμενοι στο φόρο, που ενεργούν αποκλειστικά πράξεις απαλλασσόμενες, χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους, έστω και αν για ορισμένες πράξεις παράδοσης επενδυτικών αγαθών ή λήψης αγαθών ή υπηρεσιών ή ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών κατέβαλαν τον αναλογούντα φόρο με προσωρινή δήλωση.

β) Τα μη υποκείμενα στο φόρο φυσικά πρόσωπα, έστω και αν ως λήπτες αγαθών και υπηρεσιών κατέβαλαν τον αναλογούντα φόρο με έκτακτη προσωρινή δήλωση.

γ) Οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 33 του Ν. 1642/86.

δ) Τα μη υποκείμενα στο φόρο νομικά πρόσωπα, έστω και αν ως λήπτες αγαθών και υπηρεσιών ή για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις που πραγματοποίησαν, κατέβαλαν το φόρο με προσωρινή δήλωση.

Επίσης, δεν υποχρεούνται σε υποβολή εκκαθαριστικής δήλωσης οι εκμεταλλευτές Ε.Δ.Χ. αυτοκινήτων (ΤΑΞΙ) που καταβάλλουν το

Φ.Π.Α. κατά ειδικό τρόπο, σύμφωνα με την Α.Υ.Ο. 1098085/8011/1993 Πολ. 1249.

Η εκκαθαριστική δήλωση είναι μια ανακεφαλαιωτική δήλωση που περιλαμβάνει τα δεδομένα των περιοδικών εκκαθαρίσεων και των αντίστοιχων προσωρινών δηλώσεων που υποβλήθηκαν στη διαχειριστική περίοδο στην οποία αναφέρεται η εκκαθαριστική δήλωση.

Με την εκκαθαριστική δήλωση γίνεται ο τελικός διακανονισμός των εκπτώσεων του φόρου που διενεργήθηκαν με τις προσωρινές δηλώσεις και τις περιοδικές εκκαθαρίσεις κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου, καθώς και ο διακανονισμός των εκπτώσεων του φόρου στα αγαθά επένδυσης.

Η εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. υποβάλλεται από το κεντρικό κατάστημα και για τα υποκαταστήματα. Δηλαδή, αν μια επιχείρηση διατηρεί υποκαταστήματα, θα υποβάλει μια δήλωση, από το κεντρικό κατάστημα, στην οποία θα περιλαμβάνονται τα στοιχεία των υποκαταστημάτων, ακόμα και στην περίπτωση που αυτά εξάγουν αυτοτελή λογιστικά αποτελέσματα.

Η εκκαθαριστική δήλωση υποβάλλεται:

α) Μέχρι την 25^η ημέρα του δεύτερου μήνα (δηλαδή μέσα σε 55 ημέρες), από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον κατά τη λήξη της περιόδου αυτής οι επιχειρήσεις δεν τηρούσαν βιβλία ή τηρούσαν βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

β) Μέχρι τη 10η ημέρα του πέμπτου μήνα (δηλαδή μέσα σε 130 ημέρες) από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, όταν ο υποκείμενος τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. κατά τη λήξη της περιόδου αυτής.

Ως τελευταία προθεσμία εμπρόθεσμης υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. για τις επιχειρήσεις που η διαχειριστική τους περίοδος έληξε στις 31/12/1995, ορίζονται ανάλογα με την κατηγορία βιβλίων Κ.Β.Σ. που τηρούν και το αρχικό γράμμα του επωνύμου ή της επωνυμίας τους.

Αν η διαχειριστική περίοδος λήγει σε ημερομηνία άλλη από την 31/12/1995 η εκκαθαριστική δήλωση υποβάλλεται σε 55 ημερολογιακές ημέρες από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, αν τηρούνται Α΄ και Β΄ κατηγορίας βιβλία του Κ.Β.Σ. ανεξάρτητα από την προβλεπόμενη από τον Κ.Β.Σ. προθεσμία διενέργειας απογραφής και σε 130 ημέρες από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, αν τηρούνται Γ΄ κατηγορίας βιβλία.

Στην περίπτωση αυτή δεν ισχύει η σταδιακή υποβολή των δηλώσεων ανάλογα με το γράμμα του επωνύμου ή της επωνυμίας.

Ειδικότερα για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Α΄, Β΄, Γ΄ κατηγορίας ή δεν τηρούν βιβλία του Κ.Β.Σ. και υπάγονται στις Δ.Ο.Υ. των περιοχών που επλήγησαν από τους σεισμούς της 13^{ης} Μαΐου και 15^{ης} Ιουνίου 1995, η εκκαθαριστική δήλωση υποβάλλεται εντός 10 ημερών από την τελευταία ημερομηνία εμπρόθεσμης κατάθεσης της

σχετικής αίτησης για υπαγωγή στη ρύθμιση χρεών, όπως προβλέπεται από τις οικείες διατάξεις.

Διευκρινίζεται ότι, σε περίπτωση παύσης εργασιών από οποιαδήποτε αιτία (πραγματική παύση εργασιών, συγχώνευση κ.τ.λ.), χρονολογία λήξης της διαχειριστικής περιόδου, θεωρείται η ημερομηνία παύσης των εργασιών. Επομένως, η εκκαθαριστική δήλωση πρέπει να υποβληθεί μέσα στην προβλεπόμενη προθεσμία των 55 ή 130 ημερών κατά περίπτωση, η οποία αρχίζει από την ημερομηνία παύσης των εργασιών.

Στις περιπτώσεις αυτές δεν ισχύει η κατά τα ανωτέρω σταδιακή υποβολή της δήλωσης.

Επισημαίνεται ότι σε περίπτωση μη υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης ή υποβολής ανακριβούς ή εκπρόθεσμης δήλωσης, επιβάλλονται οι προσαυξήσεις και τα πρόστιμα του άρθρου 47 του Ν. 1642/86.

Η εκκαθαριστική δήλωση υποβάλλεται πάντα μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, όπως αυτή ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και της φορολογίας εισοδήματος.

Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές η διαχειριστική περίοδος περιλαμβάνει δωδεκάμηνο διάστημα.

Κατά την έναρξη, λήξη ή διακοπή των εργασιών της επιχείρησης, η διαχειριστική περίοδος μπορεί να είναι μικρότερη του δωδεκαμήνου.

Κατ' εξαίρεση όταν ο επιτηδευματίας τηρεί υποχρεωτικά ή προαιρετικά βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., η διαχειριστική περίοδος μπορεί να περιλαμβάνει μεγαλύτερο του δωδεκαμήνου χρονικό διάστημα και μέχρι 24 μήνες.

Σαν διαχειριστική περίοδος έναρξης θεωρείται και αυτή κατά την οποία ο επιτηδευματίας άρχισε να τηρεί υποχρεωτικά βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., λόγω ύψους ακαθάριστων εσόδων.

Δηλαδή, στην περίπτωση αυτή η διαχειριστική περίοδος μπορεί να περιλαμβάνει χρονικό διάστημα μεγαλύτερο του δωδεκαμήνου και μέχρι 24 μήνες.

Η διαχειριστική περίοδος των επιτηδευματιών που τηρούν βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. λήγει στις 31 Δεκεμβρίου κάθε έτους. Αυτό δεν ορίζεται ρητά στο νόμο, αλλά προκύπτει από το συνδυασμό των διατάξεων του πρώτου εδαφίου της παραγρ. 1 και της παραγρ. 2 του άρθρου 26 του Κ.Β.Σ.

Οι επιτηδευματίες όμως που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας κλείνουν διαχειριστική περίοδο στις 31 Δεκεμβρίου ή στις 30 Ιουνίου κάθε έτους. Στην περίπτωση αυτή επιλέγει ο επιτηδευματίας τη χρονολογία λήξης της διαχειριστικής του περιόδου.

Το δικαίωμα αυτό ασκείται μόνο μια φορά, κατά τη διαχειριστική περίοδο έναρξης της δραστηριότητας, θεωρούμενης σαν διαχειριστικής περιόδου έναρξης και εκείνης κατά την οποία ο επιτηδευματίας άρχισε

για πρώτη φορά να τηρεί υποχρεωτικά βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., λόγω ύψους ακαθάριστων εσόδων.

Μετάθεση του χρόνου λήξης της διαχειριστικής περιόδου του επιτηδευματία που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας, από τις 31 Δεκεμβρίου στις 30 Ιουνίου και αντίστροφα, επιτρέπεται μόνο ύστερα από έγκριση του αρμόδιου προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. εφόσον συντρέχουν ειδικοί λόγοι, που δικαιολογούν τη μετάθεση αυτή.

Ως ειδικοί λόγοι, που δικαιολογούν τη μετάθεση της διαχειριστικής περιόδου, είναι ιδίως η μεταβολή στο αντικείμενο των εργασιών, η έναρξη νέου κλάδου εργασιών, η αναδιοργάνωση στη λειτουργία της επιχείρησης κ.τ.λ.

Κατ' εξαίρεση, μπορεί να κλείνει τη διαχείριση του:

α) το υποκατάστημα, πρακτορείο ή άλλη εγκατάσταση στην Ελλάδα αλλοδαπής επιχείρησης, κατά το χρόνο που κλείνει τη διαχείρισή του το κεντρικό κατάστημα της αλλοδαπής επιχείρησης και

β) η ημεδαπή επιχείρηση, στην οποία μετέχει αλλοδαπή επιχείρηση με ποσοστό κεφαλαίου 50% τουλάχιστον, κατά το χρόνο που κλείνει τη διαχείριση της η αλλοδαπή επιχείρηση.

Τέλος, σύμφωνα με την παραγρ. 4 του άρθρου 26 του Κ.Β.Σ., η διαχειριστική περίοδος των νομικών προσώπων που τίθενται σε

εκκαθάριση, για οποιοδήποτε λόγο, αρχίζει από την ημερομηνία έναρξης της εκκαθάρισης και λήγει με την ολοκλήρωσή της.

Από όσα αναφέρθηκαν ανωτέρω, σχετική με τη διαχειριστική περίοδο προκύπτει ότι η εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. περιλαμβάνει δωδεκάμηνο χρονικό διάστημα μικρότερο του δωδεκαμήνου.

Μόνο κατά την έναρξη εργασιών και εφόσον η επιχείρηση τηρεί υποχρεωτικά ή προαιρετικά βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., η εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. μπορεί να περιλαμβάνει χρονικό διάστημα μεγαλύτερο του δωδεκαμήνου και μέχρι 24 μήνες.

Η εκκαθαριστική δήλωση υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ., που είναι αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου, στην οποία υποβάλλονται και οι προσωρινές δηλώσεις.

Το έντυπο της εκκαθαριστικής δήλωσης υποβάλλεται σε δύο (2) αντίτυπα. Μαζί με τη δήλωση υποβάλλονται σε απλούν οι περιοδικές εκκαθαρίσεις της διαχειριστικής περιόδου που αφορά την εκκαθαριστική δήλωση. Επίσης, κατά την υποβολή θα επιδεικνύονται προς επαλήθευση, οι προσωρινές δηλώσεις που αφορούν τη συγκεκριμένη διαχειριστική περίοδο. Σημειώνεται ότι, στις περιπτώσεις που η δήλωση αποστέλλεται ταχυδρομικά, όπως αναφέρεται παραπάνω, θα εσωκλείονται εκτός των περιοδικών εκκαθαρίσεων και φωτοαντίγραφα των προσωρινών δηλώσεων.

Με την Α.Υ.Ο. 1065794/4982/1993 Πολ. 1177, παρέχεται η δυνατότητα υποβολής δηλώσεων Φ.Π.Α. που έχουν προεκτυπωθεί με μηχανογραφικά μέσα των υποχρέων.

Ειδικότερα, με την απόφαση αυτή προβλέπεται ότι τα έντυπα:

- Προσωρινής δήλωσης Φ.Π.Α. (005 - Φ.Π.Α.)
 - Περιοδικής εκκαθάρισης Φ.Π.Α. για βιβλία Β΄ και Γ΄ κατηγορίας (004 - Φ.Π.Α.)
 - Περιοδικής εκκαθάρισης Φ.Π.Α. για βιβλία Α΄ κατηγορίας (007 - Φ.Π.Α.)
 - Εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. (009 - Φ.Π.Α.) και
 - Ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων (047 - Φ.Π.Α.)
- υποβάλλονται σε προεκτυπωμένα έντυπα, από τους υποκείμενους που έχουν τη δυνατότητα προεκτύπωσής τους με τα μηχανογραφικά μέσα που διαθέτουν, με την προϋπόθεση ότι, τα εν λόγω έντυπα (ιδιωτικής εκτύπωσης), πληρούν τις προδιαγραφές που ορίζονται κάθε φορά με σχετικές αποφάσεις όπως, την πληρότητα των πληροφοριών, την κωδικοποίηση, το χρωματισμό, τις διατάξεις κ.τ.λ.

Για την διευκόλυνση της συμπλήρωσης των ως άνω εντύπων με μηχανογραφικά μέσα, σε περίπτωση χρήσης συνεχόμενων μηχανογραφικών εντύπων, επιτρέπεται η εκτύπωση των σελίδων στη μια όψη του χάρτου και η διάταξή τους κατά τη φορά του εντύπου, καθώς και η απόκλιση του μήκους της σελίδας μέχρι δύο εκατοστά + από το κανονικό μήκος αυτής.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΒΕΒΑΙΩΣΗΣ & ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ



4.1. ΑΡΜΟΔΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΡΧΗ - ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 1 του άρθρου 38, αρμόδιος για την παραλαβή των δηλώσεων και την επιβολή του Φ.Π.Α. είναι ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ., που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υποκειμένου στο φόρο.

Ειδικότερα με την Α.Υ.Ο. Π. 1972/2908/1987 ορίζεται ότι αρμόδιος προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. για την παραλαβή των δηλώσεων που προβλέπονται από τις διατάξεις του Ν. 1642/1986 και την επιβολή του Φ.Π.Α. είναι ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. φορολογίας εισοδήματος της έδρας ή του κεντρικού της επιχείρησης ή του επαγγέλματος του υποκειμένου στο φόρο

Όταν ο υποκείμενος στο φόρο στερείται μόνιμης επαγγελματικής κατάστασης ή όταν πρόκειται για λήπτη ιδιώτη, αρμόδιος είναι ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. της κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του.

Σε περίπτωση μεταφορά της έδρας ή του κεντρικού, αρμόδιος προϊστάμενος Δ.Ο.Υ., για την παραλαβή της δήλωσης μεταβολών, που προβλέπεται από το άρθρο 29 παραγρ. 1β του Ν. 1642/1986, είναι ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. φορολογίας εισοδήματος πριν τη μεταφορά τους (αρχικός).

Η δήλωση που υποβάλλει ο κύριος, ο νομέας, ή κάτοχος ακινήτου παραλαμβάνεται από τον αρμόδιο για τη φορολογία του εισοδήματος προϊστάμενο Δ.Ο.Υ.

Αρμόδιος προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. για την παραλαβή των δηλώσεων μεταβίβασης ακινήτων που απαιτείται η σύνταξη συμβολαιογραφικού εγγράφου, για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων και την επιβολή του φόρου, είναι ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ., στη χωρική αρμοδιότητα του οποίου βρίσκονται τα ακίνητα.

Υπενθυμίζεται ότι ο Φ.Π.Α. εφαρμόζεται στα ακίνητα, η άδεια κατασκευής των οποίων εκδίδεται από 1 Ιανουαρίου 1995 και μετά.

Διευκρινίζεται ότι, ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. πρέπει να υποβάλλει ενιαία δήλωση στην οποία να περιλαμβάνονται τα στοιχεία του κεντρικού και των υποκαταστημάτων, ακόμη και στην περίπτωση που αυτά εξάγουν αυτοτελή λογιστικά αποτελέσματα.

Έτσι, αν μια επιχείρηση με έδρα την Αθήνα, διατηρεί υποκαταστήματα σε διάφορες πόλεις ή στην αρμοδιότητα άλλων Δ.Ο.Υ., θα υποβάλλει μία προσωρινή δήλωση. Στη δήλωση αυτή θα περιλαμβάνει αθροιστικά τα δεδομένα του κεντρικού και των υποκαταστημάτων.

Επίσης, αν ένας υποκείμενος στο Φ.Π.Α., ασκεί περισσότερες ατομικές επιχειρήσεις, που έχουν έδρα στην αρμοδιότητα άλλων Δ.Ο.Υ. έστω και με διαφορετικά αντικείμενο εργασιών, θα υποβάλλει μία ενιαία

περιοδική δήλωση, στην οποία θα εμφανίσει τα οικονομικά δεδομένα όλων των ατομικών επιχειρήσεων.

Οι περιοδικές και εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. υποβάλλονται μόνο στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., με εξαίρεση τις δηλώσεις των εποχιακών επιχειρήσεων και των επιχειρήσεων που εδρεύουν σε νησί που δεν εδρεύει Δ.Ο.Υ., οι οποίες μπορούν να υποβάλλονται σε οποιαδήποτε Δ.Ο.Υ.

Προκειμένου για επιχειρήσεις που εδρεύουν σε νησί που δεν εδρεύει Δ.Ο.Υ. μπορούν να αποστέλλουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., συστημένη επιστολή, στην οποία εσωκλείουν την περιοδική δήλωση και ισόποση επιταγή. Η επιταγή εκδίδεται σε διαταγή της αρμόδιας για την παραλαβή της προσωρινής δήλωσης Δ.Ο.Υ. ή απευθείας σε διαταγή του Ελληνικού Δημοσίου.

Επίσης, αρνητική εκκαθαριστική δήλωση μπορεί να υποβληθεί ταχυδρομικά από τις επιχειρήσεις αυτές.

Όπως προείπαμε αρμόδιος για την επιβολή του Φ.Π.Α. (έλεγχος δηλώσεων κ.λ.π.) είναι ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. της έδρας της επιχείρησης.

Προκειμένου περί ατομικών επιχειρήσεων, ομορρύθμων και ετερορρύθμων εταιριών, η έδρα την επιχείρησης δεν είναι ζήτημα που καθορίζεται κατά την κρίση των ενδιαφερομένων, αλλά ζήτημα πραγματικό που εξετάζεται σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, από

ορισμένα πραγματικά στοιχεία, όπως π.χ. από τον τόπο που διευθύνεται η επιχείρηση, το μέρος που συγκεντρώνεται η κύρια επιχειρηματική δραστηριότητα κ.τ.λ.

Στην προκειμένη περίπτωση, βασικό κριτήριο καθορισμού της έδρας λαμβάνεται ο τόπος της πραγματικής διεύθυνσης των εργασιών της επιχείρησης, δηλαδή ο τόπος που ασκείται η διοίκηση και λαμβάνονται οι αποφάσεις για την περαιτέρω ανάπτυξη της οικονομικής δραστηριότητας αυτής.

Επί ομορρυθμών και ετερορρυθμών εταιριών, η έδρα που ορίζεται από το εταιρικό συμβόλαιο, δεν λαμβάνεται υπόψη για την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων, εφόσον η έδρα αυτή δεν συγκεντρώνει τα κατά τα ανωτέρω γνωρίσματα.

Για τις ανώνυμες εταιρίες, τις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης και τους συνεταιρισμούς, κατά την επικρατέστερη γνώμη, ως έδρα λαμβάνεται η καθορισμένη από το καταστατικό τους (νομική έδρα) και όταν ακόμη δεν είναι πραγματική, δηλαδή και όταν η διοίκησή τους, με τα ανωτέρω -πραγματικά κριτήρια, ασκείται από άλλο τόπο.

Όταν ο ίδιος φορολογούμενος ασκεί περισσότερες ατομικές επιχειρήσεις, ως έδρα λαμβάνεται ο τόπος της κοινής διεύθυνσης των επιχειρήσεων αυτών. Αν δεν υπάρχει κοινή διεύθυνση, ως έδρα λαμβάνεται η της κύριας επιχείρησης.

Για να χαρακτηριστεί μία επιχείρηση ως κύρια, λαμβάνονται υπόψη το ύψος του κεφαλαίου και των κερδών της, αλλά και γενικά ο

κύκλος των εργασιών της, καθώς και η σοβαρότητα και η διάρκεια αυτών.

Στην περίπτωση που ο ίδιος ο φορολογούμενος, εκτός από την ατομική επιχείρηση, μετέχει και ως μέλος ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρίας, αρμόδιος προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. είναι για μεν την ατομική επιχείρηση η της έδρας αυτής, για δεν την εταιρία στην οποία μετέχει, ο της έδρας του νομικού προσώπου.

4.2. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ - ΤΟΠΟΣ & ΧΡΟΝΟΣ ΕΛΕΙΧΟΥ

Ο φορολογικός έλεγχος έχει σκοπό την επαλήθευση των υποβαλλόμενων δηλώσεων, την εξακρίβωση εκείνων των φορολογουμένων που παρέλειψαν την επίδοση των δηλώσεων και γενικά τη σύλληψη της φορολογητέας ύλης και υπαγωγή αυτής στο φόρο σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις.

Εάν κατά τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων των υποκειμένων στο φόρο, διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. λαμβάνει υπόψη του για τον προσδιορισμό τους, στοιχεία από τη φορολογία εισοδήματος ή άλλων φορολογιών.

Ειδικότερα, ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

- τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις δαπάνες τις σχετικές με το Φ.Π.Α.
- τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών, από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σε αυτόν.

Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και της φορολογίας εισοδήματος.

Ο έλεγχος γίνεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του υπόχρεου στο φόρο τις εργάσιμες ημέρες και ώρες. Αν ο έλεγχος είναι δύσκολος να γίνει στην επαγγελματική εγκατάσταση, μπορεί να γίνει αυτός στη Δ.Ο.Υ. ή σε άλλο τόπο και χρόνο, ύστερα όμως από σχετική συμφωνία μεταξύ του προϊστάμενου Δ.Ο.Υ. και του υπόχρεου στο φόρο.

Κατά το φορολογικό έλεγχο επιτρέπεται κάθε εξέταση ή έρευνα στην επαγγελματική εγκατάσταση του υπόχρεου στο φόρο και κυρίως στους χώρους παραγωγής, επεξεργασίας, αποθήκευσης ή παράδοσης των αγαθών, καθώς και στον τόπο παροχής υπηρεσιών, σύμφωνα με όσα προβλέπονται ειδικότερα, από τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κ.Β.Σ. και του άρθρου 25 του Ν. 820/1978.

Η διενέργεια ελέγχου, στην οποία περιλαμβάνεται και η σύνταξη σχετικής έκθεσης, αποτελεί ουσιώδη τύπο της διαδικασίας για την έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου και επομένως αν δε διενεργηθεί έλεγχος και δεν συνταχθεί η σχετική έκθεση, η πράξη προσδιορισμού του φόρου, που θα εκδοθεί δεν είναι νόμιμη από τυπικής πλευράς.

Αν ο έλεγχος διενεργηθεί από αναρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., η πράξη που θα εκδοθεί βάσει του ελέγχου αυτού είναι άκυρη.

Η ακυρότητα αυτή εξετάζεται αυτεπάγγελα από τα Διοικητικά Δικαστήρια.

Κατ' εξαίρεση, σύμφωνα με το άρθρο 79 του Ν. 542/1977, ο Υπουργός Οικονομικών μπορεί με απόφασή του να αναθέτει τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου, για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης σε υποθέσεις αμέσου ή εμμέσου φορολογίας, καθώς και φόρων επί των συναλλαγών (φορολογία εισοδήματος, Φ.Κ.Ε., Φ.Μ.Α., τελών χαρτοσήμου κ.τ.λ.) και σε άλλο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. εκτός εκείνου που είναι αρμόδιος καθ' ύλη και κατά τόπο, κατά παρέκκλιση των κειμένων διατάξεων με τις οποίες καθορίζεται η αρμοδιότητα των προϊσταμένων Δ.Ο.Υ. Περαιτέρω, με τις ίδιες διατάξεις ορίζεται ότι, η λοιπή διαδικασία επιβολής του φόρου (κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων καταλογισμού, συμβιβαστική επίλυση της διαφοράς, άσκηση ένδικων μέσων, βεβαίωση του φόρου κ.τ.λ.) πλην της διενέργειας του φορολογικού ελέγχου, θα ενεργείται από τον καθ' ύλη και κατά τόπο αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ.

Για τη διευκόλυνση και τη γρήγορη διεξαγωγή του φορολογικού ελέγχου επιβάλλονται ορισμένες υποχρεώσεις τόσο στον υπόχρεο στο φόρο όσο και σε ορισμένα άλλα πρόσωπα.

Έτσι, ο υπόχρεος στο φόρο υποχρεούται να επιδεικνύει και να παραδίδει κάθε έγγραφο ή άλλο στοιχείο που του ζητούν για τη διεξαγωγή του ελέγχου.

Τις ίδιες υποχρεώσεις έχουν και τα πρόσωπα τα οποία από τη σχέση εργασίας που έχουν με τον υπόχρεο, είναι σε θέση να δώσουν τα στοιχεία που τους ζητούνται.

Επίσης, ύστερα από πρόσκληση του προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. οι δημόσιες, δημοτικές, κοινοτικές και λοιπές αρχές, καθώς και κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου, έχουν υποχρέωση να αποστέλλουν σ' αυτόν, μέσα σε προθεσμία τριάντα (30) ημερών, κάθε στοιχείο χρήσιμο για την διεξαγωγή του φορολογικού ελέγχου και να παρέχουν κάθε σχετική πληροφορία ή συνδρομή.

Τα πρόσωπα που παραβαίνουν τις ανωτέρω διατάξεις τιμωρούνται με πρόστιμα.

4.3. ΠΡΟΛΗΠΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΑΠΟ ΤΙΣ Δ.Ο.Υ.

Αντικείμενο του προληπτικού ελέγχου είναι, κατά κύριο λόγο, η διαπίστωση της κανονικής απόδοσης του Φ.Π.Α. από όλους γενικώς τους υποκείμενους στο φόρο επιτηδευματίες που ασκούν τη δραστηριότητά τους στην περιφέρεια της κάθε Δ.Ο.Υ.

Για το σκοπό αυτό διενεργούνται από τους υπαλλήλους των συνεργείων οι ακόλουθες ελεγκτικές ενέργειες, προκειμένου να διαπιστωθεί η κανονική ή μη απόδοση Φ.Π.Α.:

α) ελέγχουν αν έχουν υποβληθεί ή όχι περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. που μέχρι την ημερομηνία του ελέγχου έχει λήξει η προθεσμία υποβολής τους. Εάν στις δηλώσεις αυτές έχουν αναγραφεί σωστά (κατ' αξία και κωδικό, ανάλογα με το συντελεστή Φ.Π.Α.) οι εισροές (δαπάνες) και οι εκροές (έσοδα), όπως προκύπτουν συνολικά από τους οικείους λογαριασμούς των τηρουμένων βιβλίων ή την ανάλυση των στηλών του βιβλίου Εσόδων - Εξόδων ή του βιβλίου Αγορών.

β) ελέγχουν αν έχουν υποβληθεί σωστά ή όχι οι εκκαθαριστικές δηλώσεις των διαχειριστικών περιόδων, που η ημερομηνία υποβολής τους έχει λήξει κατά την ημερομηνία διενέργειας του ελέγχου.

γ) διενεργούν δειγματοληπτική αντιπαραβολή των εκδοθέντων ή ληφθέντων από την επιχείρηση φορολογικών στοιχείων, με τις αντίστοιχες καταχωρήσεις που αυτή έκανε στα επίσημα βιβλία της.

Σε περίπτωση που διαπιστώνεται η μη απόδοση ή η ανακριβής απόδοση του Φ.Π.Α., το συνεργείο που κάνει τη διαπίστωση υποδεικνύει στον υπόχρεο να προσέλθει εντός των δύο επόμενων ημερών στη Δ.Ο.Υ. και να εκπληρώσει την υποχρέωσή του με τις νόμιμες προσαυξήσεις κ.λ.π., υποβάλλοντας εκπρόθεσμες αρχικές ή τροποποιητικές δηλώσεις. Εφόσον ο υπόχρεος δεν ακολουθήσει την υπόδειξη του συνεργείου, τότε ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. θα εκδίδει άμεσα εντολή, προς το ίδιο συνεργείο, για διενέργεια προσωρινού ελέγχου Φ.Π.Α.

Κατά τη διενέργεια του προσωρινού ελέγχου Φ.Π.Α. σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 40 του ν. 1642/86, όπως ισχύουν, εκτός από τις πιο πάνω συνοπτικές ελεγκτικές ενέργειες από τις οποίες διαπιστώθηκε η μη απόδοση του Φ.Π.Α., τα ελεγκτικά όργανα οφείλουν να προβαίνουν στις παρακάτω αναγκαίες ενέργειες:

α) στην άμεση θεώρηση των τηρουμένων βιβλίων, κάτω ακριβώς από την τελευταία εγγραφή, καθώς και των εκδιδόμενων στοιχείων (τιμολογίων - δελτίων αποστολής - αποδείξεων λιανικής πώλησης - Τ.Π.Υ. - Α.Π.Υ. - Δ.Α.Π.Υ. - πιστωτικών τιμολογίων κ.λ.π.) στο τελευταίο στοιχείο που έχει εκδοθεί, μνημονεύοντας στη σχετική έκθεσή τους, το είδος των βιβλίων ή στοιχείων που θεώρησαν, τα α/α της πράξης θεώρησής τους από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., στην αρμόδια

Δ.Ο.Υ., τη σελίδα και την ημερομηνία τελευταίας εγγραφής, τον α/α του φύλλου του στοιχείου που θεώρησαν και την ημερομηνία έκδοσής του,

β) στην αντιπαραβολή των εκδοθέντων ή ληφθέντων από την επιχείρηση φορολογικών στοιχείων, με τις αντίστοιχες καταχωρήσεις που αυτή έκανε στα επίσημα βιβλία της,

γ) στον έλεγχο της καταχώρησης του αναγραφόμενου Φ.Π.Α. στα ληφθέντα ή εκδοθέντα κατά περίπτωση, από την επιχείρηση φορολογικά στοιχεία, στη χρέωση ή πίστωση του οικείου λογαριασμού Φ.Π.Α. ή στην οικεία στήλη του βιβλίου Αγορών ή Εσόδων - Εξόδων κατά περίπτωση, ανεξάρτητα αν πρόκειται για πάγια, εμπορεύσιμα ή αναλώσιμα αγαθά.

δ) στον έλεγχο των αθροίσεων των βιβλίων Αγορών (τις αγορές) και Εσόδων - Εξόδων (αγορές και πωλήσεις), καθώς επίσης εάν εφαρμόστηκε ο προβλεπόμενος συντελεστής Φ.Π.Α. στις πραγματοποιηθείσες πωλήσεις ή παροχές υπηρεσιών.

ε) στη διαπίστωση αν με βάση το είδος και την αιτιολογία της σχετικής δαπάνης, η επιχείρησης ενήργησε σωστά την έκπτωση του Φ.Π.Α. που την επιβάρυνε.

στ) στη διαπίστωση αν έχουν συνταχθεί σωστά οι περιοδικές εκκαθαρίσεις κατά φορολογική περίοδο. Εφίσταται η προσοχή στην εξακρίβωση της αναγραφής των προσών των εισροών και εκροών στον οικείο συντελεστή φορολογίας Φ.Π.Α. Σημειώνεται ότι, τυχόν μη

σύνταξη ή μη επίδειξη της περιοδικής εκκαθάρισης, επισύρει την επιβολή προστίμου μέχρι 400.000 δραχ.

ζ) στον έλεγχο αν έχουν γίνει καταστρατηγήσεις της αριθμ. Π. 2869/87 Α.Υ.Ο.

η) στη διαπίστωση, αν μετά την υποβολή σχετικής αίτησης, για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου, η επιχείρηση, κατά το χρόνο που εκκρεμεί η επιστροφή, όχι νόμιμα, συνέχισε να συναθροίζει με τυχόν Φ.Π.Α. εισροών των επόμενων φορολογικών ή διαχειριστικών περιόδων, το ποσό του οποίου ζήτησε την επιστροφή.

θ) στον έλεγχο της νομικής χρήσης, από τους δικαιούχους ή λήπτες των ειδικών δελτίων απαλλαγής, που προβλέπεται από τις αριθμ. Π. 8271/87 και Πολ. 1262/93 Α.Υ.Ο.

ι) στη διαπίστωση αν η επιχείρηση που αγόρασε ή πώλησε αγαθά, για εξαγωγή, με χρήση του διπλοτύπου δελτίου απαλλαγής, που προβλέπει η αριθμ. Π. 1262/93 Α.Υ.Ο. υπέβαλε τις προβλεπόμενες από την ίδια απόφαση συγκεντρωτικές καταστάσεις.

Αν κατά τη διάρκεια του προληπτικού ελέγχου για την εφαρμογή των διατάξεων του Φ.Π.Α. που αποτελεί το κύριο έργο του συνεργείου, υποπέσουν στην αντίληψη του συνεργείου παραβάσεις άλλων φορολογικών διατάξεων (π.χ. Κ.Β.Σ. κ.λ.π.), οι παραβάσεις αυτές θα καταλογίζονται, σύμφωνα με τις κείμενες σχετικές φορολογικές διατάξεις.

Σύμφωνα με το άρθρο 3 του πρόσφατου Ν.2343/95, ο φορολογικός έλεγχος θα διενεργείται όχι μόνο από τις Δ.Ο.Υ. αλλά και από τα ελεγκτικά κέντρα.

Τα κέντρα αυτά είναι το Εθνικό Ελεγκτικό Κέντρο (ΕΘ.Ε.Κ.) και τα Περιφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα (Π.Ε.Κ.)

Τα παραπάνω Ελεγκτικά Κέντρα, ως και οι Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ.), έχουν³ αρμοδιότητα τακτικού (οριστικού) φορολογικού ελέγχου, κατά τις κατωτέρω διακρίσεις:

α) Οι Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ.) σε επιτηδευματίες και φορολογούμενους γενικά με ετήσια ακαθάριστα έσοδα μέχρι 350.000.000 δραχμές.

β) Τα Περιφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα (Π.Ε.Κ.) σε επιτηδευματίες και φορολογούμενους γενικά με ετήσια ακαθάριστα έσοδα από 350.000.001 μέχρι 2.000.000.000 δραχμές.

γ) Το Εθνικό Ελεγκτικό Κέντρο (ΕΘ.Ε.Κ.) σε:

- Επιτηδευματίες και φορολογούμενους γενικά με ετήσια ακαθάριστα έσοδα άνω των 2.000.001 δραχμών και
- Συνδεδεμένες επιχειρήσεις ανεξάρτητα από το ύψος των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων τους.

Τα Ελεγκτικά Κέντρα δύναται να διενεργούν και προληπτικό, καθώς και προσωρινό φορολογικό έλεγχο, σε οποιαδήποτε υπόθεση

της κατά τόπον αρμοδιότητάς τους παράλληλα και ανεξάρτητα από τις Δ.Ο.Υ.

Το Εθνικό Ελεγκτικό Κέντρο έχει κατά τόπον αρμοδιότητα σε όλη της επικράτεια της χώρας.

Τα Περιφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα έχουν διανομαρχιακή χωρική αρμοδιότητα, που εκτείνεται είτε στα όρια των διοικητικών Περιφερειών, είτε στα όρια ειδικών περιφερειών, οι οποίες ορίζονται με προεδρικό διάταγμα, που εκδίδεται με πρόταση του Υπουργού Οικονομικών, με βάση τις υπηρεσιακές ανάγκες και δυνατότητες καλύτερης λειτουργίας των Περιφερειακών Ελεγκτικών Κέντρων και αποτελεσματικότερης άσκησης του έργου τους.

Το Εθνικό Ελεγκτικό Κέντρο ενεργεί και επανέλεγχο των φορολογικών υποθέσεων των Περιφερειακών Ελεγκτικών Κέντρων και τα Περιφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα ενεργούν και επανέλεγχο των φορολογικών υποθέσεων των Δ.Ο.Υ.

Ο επανέλεγχος των φορολογικών υποθέσεων του Εθνικού Ελεγκτικού Κέντρου γίνεται από ειδικό συνεργείο Οικονομικών Επιθεωρητών, Διευθυντή της Οικονομικής Επιθεώρησης, πριν από τον καθορισμό των υποθέσεων που θα επανελεγχτούν.

Ο παραπάνω επανέλεγχος γίνεται δειγματοληπτικά και οι υποθέσεις στις οποίες θα γίνει επανέλεγχος επιλέγονται με βάση κριτήρια που ορίζονται κάθε φορά με απόφαση του Υπουργού.

Οικονομικών. Ο επανέλεγχος αυτός ενεργείται με την εποπτεία της Οικονομικής Επιθεώρησης.

Επίσης με το άρθρο 4 του ίδιου ως άνω νόμου, συνιστάται στο Υπουργείο Οικονομικών υπηρεσία με τον τίτλο «Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος», (Σ.Δ.Ο.Ε.).

Κύρια αποστολή του Σ.Δ.Ο.Ε. είναι:

α) Ο προληπτικός έλεγχος για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας, ο εντοπισμός φορολογητέας ύλης των υποχρέων και των τεκμηρίων προσδιορισμού αυτής και γενικά η δίωξη της φοροδιαφυγής και τους λαθρεμπορίου, ως και η διενέργεια προσωρινού φορολογικού ελέγχου σε ένα ή περισσότερα συγκεκριμένα θέματα και αντικείμενα της φορολογικής νομοθεσίας.

β) Η έρευνα, ανακάλυψη και δίωξη των οικονομικών εγκλημάτων, απατών, παραβάσεων και παράνομων πράξεων, σε αντικείμενα αρμοδιότητας του Υπουργείου Οικονομικών, που τελέστηκαν (είτε στο εσωτερικό είτε στο εξωτερικό) σε βάρος των οικονομικών συμφερόντων του Ελληνικού Δημοσίου, του ευρύτερου δημόσιου τομέα και της Εθνικής Οικονομίας γενικότερα.

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

αυθαίρετες καταπατήσεις και κατασκευές επ' αυτών, φυσικών ή νομικών προσώπων

δ) Η πρόσληψη, δίωξη και καταστολή άλλων παραβάσεων (όπως της παράνομης διακίνησης ναρκωτικών, όπλων και εκρηκτικών υλών, ψυχοτρόπων ουσιών και αρχαιοτήτων, της λαθραλιείας, λαθραμμοληψίας, παράνομης χρησιμοποίησης ειδών που τελούν υπό ειδικό τελωνειακό καθεστώς, των παραβάσεων της νομοθεσίας προστασίας του εθνικού νομίσματος, ιχθυοπαραγωγής, νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες του ν. 2331/1995 που έχουν αναφερθεί με διάφορες διατάξεις).

Το Σ.Δ.Ο.Ε. έχει αρμοδιότητα να προβαίνει σε:

- Ελέγχους των μεταφορικών μέσων, καταστημάτων, αποθηκών και άλλων χώρων, όπου βρίσκονται εμπορεύματα και αγαθά, ανεξάρτητα από το φορέα εκμετάλλευσής τους και του τελωνειακού καθεστώτος υπό το οποίο τελούν.

- Έρευνες εγγράφων και λοιπών στοιχείων, ως και έρευνες σε άλλους χώρους που δεν αφορούν την επαγγελματική απασχόληση του ελεγχόμενου, όταν υπάρχουν στοιχεία ή βάσιμες υπόνοιες για την τέλεση οικονομικών παραβάσεων, μετά από προηγούμενη άδεια του ελεγχόμενου ή του αρμόδιου εισαγγελέα και σε περίπτωση έλλειψης

αυτού, του οικείου ειρηνοδίκη. Όταν πρόκειται σε κατοικία είναι απαραίτητη η παρουσία εκπροσώπου της δημόσιας αρχής, και

- Συλλήψεις και ανακρίσεις προσώπων και έρευνες μεταφορικών μέσων , εμπορευμάτων, προσώπων, καταστημάτων, αποθηκών, οικιών και λοιπών χώρων, κατασχέσεις εμπορευμάτων και αγαθών, ως και στη διενέργεια ειδικών ανακριτικών πράξεων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ισχύουσες κάθε φορά ειδικές διατάξεις και τις διατάξεις του Κώδικα Ποινικής Δικονομίας, για τα αδικήματα που προβλέπονται από τη σχετική νομοθεσία και ανάγονται στην καθ' ύλην αρμοδιότητα του και τον τομέα των καθηκόντων του.

Ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. με βάση τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου εκδίδει πράξη προσδιορισμού του φόρου, τόσο για τους φορολογούμενους που επέδωσαν δήλωση, όσο και γι' αυτούς που παρέλειψαν την υποβολή της.

3

Η χρονική περίοδος στην οποία αναφέρεται η πράξη, δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο.

Από την ερμηνεία της σχετικής διάταξης προκύπτει (εξ αντιδιαστολής) ότι ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. μπορεί να εκδίδει πράξη προσδιορισμού του φόρου και για χρονική περίοδο μικρότερη της διαχειριστικής περιόδου. Επίσης, μπορεί να εκδίδει πράξη για χρονική περίοδο μικρότερη της φορολογικής περιόδου υποβολής της προσωρινής δήλωσης, δηλαδή μικρότερη του μήνα, δίμηνου, τρίμηνου κ.τ.λ. Αν η πράξη προσδιορισμού του φόρου που εκδόθηκε αφορά χρονική περίοδο μεγαλύτερη από τη φορολογική περίοδο της συγκεκριμένης επιχείρησης (μήνα - δίμηνο - τρίμηνο κ.τ.λ.), ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. δεν είναι υποχρεωμένος να εμφανίσει στην πράξη αυτή χωριστά για κάθε μήνα, δίμηνο ή τρίμηνο κατά περίπτωση.

Αν η διαφορά του φόρου που προέκυψε από τον έλεγχο δεν υπερβαίνει τις χίλιες (1.000) δραχμές, εκδίδεται πράξη με την οποία η υπόθεση περαιώνεται ως ειλικρινής.

Η διαδικασία έκδοσης πράξης προσδιορισμού του φόρου ολοκληρώνεται με τη μεταγραφή αυτής στο οικείο βιβλίο και από της μεταγραφής παίρνει νόμιμη υπόσταση .

Προκειμένου περί ειλικρινών πράξεων, από την καταχώρηση αυτών στο οικείο βιβλίο μεταγραφής, αρχίζει η προθεσμία για την άσκηση προσφυγής ή την υποβολή αίτησης ακύρωσης κατά το άρθρο 65 του Ν.Δ. 3323/1955.

Ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. μπορεί να εκδώσει νέα πράξη, χωρίς να κωλύεται από την αίτηση αναίρεσης που έχει ασκήθει (και δεν έχει εκδικαστεί ακόμη) κατά απόφασης Διοικητικού Εφετείου, με την οποία ακυρώθηκε αρχική πράξη, επειδή είχε εκδοθεί από αναρμόδιο προϊστ. Δ.Ο.Υ.

Πράξη προσδιορισμού του φόρου που εκδόθηκε από αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. με βάση όμως έκθεση ελέγχου που έχει συνταχθεί ύστερα από εντολή αναρμόδιου προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. είναι άκυρη. Η ακυρότητα της πράξης στην περίπτωση αυτή δε θεραπεύεται με την έγκριση από τον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. εκ των υστέρων της έκθεσης που είχε συνταχθεί με εντολή του αναρμόδιου προϊσταμένου Δ.Ο.Υ.

Σύμφωνα με τις οδηγίες της Διοίκησης, οι προϊστάμενοι Δ.Ο.Υ. δεν πρέπει να προβαίνουν στην έκδοση και κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού του φόρου, με βάση δελτία πληροφοριών που στέλνονται από άλλες Δ.Ο.Υ., αλλά μετά την παραλαβή των δελτίων

αυτών, πρέπει να αναθέτουν σε υπαλλήλους αυτών τη σύνταξη σχετικής έκθεσης, την οποία θα θεωρούν και βάσει της έκθεσης αυτής να προβαίνουν στην έκδοση της πράξης προσδιορισμού του φόρου.

Πράξη προσδιορισμού του φόρου, που στηρίζεται σε κοινή έκθεση, η οποία αφορά σε περισσότερα χρόνια, δεν είναι άκυρη, εφόσον με την κοινή έκθεση δε δημιουργείται σύγχυση αναφορικά με τον οφειλόμενο φόρο για κάθε χρήση.

Κατά τη δικαστική νομολογία, νόμιμα εκδίδεται πράξη προσδιορισμού του φόρου κατά προσωπικών εταιριών ή Ε.Π.Ε., οι οποίες διαλύθηκαν, σε περίπτωση που έχει περατωθεί η εκκαθάριση ή δεν υπάρχει στάδιο εκκαθάρισης, υπό την προϋπόθεση ότι η πράξη αναφέρεται σε χρόνο που υφίστατο το νομικό πρόσωπο. Στην περίπτωση αυτή η πράξη κοινοποιείται σε καθένα από τους εταίρους, οι οποίοι μπορούν να ασκήσουν προσφυγή στο διοικητικό πρωτοδικείο, είτε από κοινού, είτε καθένας χωριστά, είτε μερικοί από αυτούς.

Επίσης, είναι νόμιμη η έκδοση φύλλου ελέγχου, κατά ανώνυμης εταιρίας μετά τη διάλυσή της, εφόσον αναφέρεται σε οφειλόμενους φόρους χρονικής περιόδου που υφίστατο η εταιρία.

Με την παραγ. 2 του άρθρου του άρθρου 39, ορίζεται ότι σε περίπτωση που ο προσδιορισμός του φόρου με μία πράξη είναι δυσχερής, π.χ. όταν δεν υπάρχουν πλήρη στοιχεία, τότε ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. μπορεί να εκδώσει μερική πράξη στην οποία

περιλαμβάνεται η φορολογητέα ύλη για την οποία διαθέτει τα απαιτούμενα στοιχεία. Στην πράξη αυτή πρέπει να διατυπώνεται ρητή επιφύλαξη για την έκδοση συμπληρωματικής πράξης. Και η συμπληρωματική πράξη μπορεί να εκδοθεί μέχρι να συμπληρωθεί ο χρόνος παραγραφής.

Η επιφύλαξη για την έκδοση συμπληρωματικής πράξης δεν αποτελεί όρο εγκυρότητας της αρχικής πράξης, αλλά αναγκαία προϋπόθεση για την έκδοση της συμπληρωματικής. Επομένως, η αρχική πράξη αν δεν έχει την επιφύλαξη, είναι έγκυρη και μόνο ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. δεν μπορεί να εκδώσει την συμπληρωματική.

Η αίτηση για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς ή η προσφυγή κατά της συμπληρωματικής πράξης αφορά μόνο τη φορολογητέα ύλη που προσδιορίζεται με αυτή.

Η έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου, και όταν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. με οποιοδήποτε τρόπο, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.

Αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικής πράξης, όταν τα στοιχεία που επικαλείται ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. για την έκδοση αυτής, είχαν ληφθεί υπόψη απ' αυτόν κατά τον αρχικό προσδιορισμό του φόρου.

Με τις ανωτέρω προϋποθέσεις (συμπληρωματικά στοιχεία κ.τ.λ.) μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματική πράξη και όταν η αρχική εγγραφή είχε οριστικοποιηθεί με συμβιβασμό.

3
Προκειμένου για ανακρίβεια της δήλωσης ή των συνυποβαλλόμενων εντύπων κ.τ.λ., αρκεί για την έκδοση της συμπληρωματικής πράξης να αποδεικνύεται κατά οποιοδήποτε τρόπο η αντικειμενική ανακρίβεια, και δεν αποτελεί προϋπόθεση στην περίπτωση αυτή, για την έκδοση συμπληρωματικής πράξης η περιέλευση στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικών στοιχείων.

Η αίτηση για διοικητική επίλυση της διαφοράς, ή η προσφυγή κατά της συμπληρωματικής πράξης αφορά μόνο τη φορολογητέα ύλη που προσδιορίζεται με αυτή.

4.5. ΠΡΟΣΩΡΙΝΗ ΠΡΑΞΗ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Με τις διατάξεις του άρθρου 40 του Ν. 1642/1986 παρέχεται η ευχέρεια στον προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., σε ορισμένες περιπτώσεις, να προβαίνει στην άμεση προσωρινή βεβαίωση του Φ.Π.Α. μέσα σε σύντομο χρονικό διάστημα, χωρίς να αναμένει την ενέργεια του τακτικού ελέγχου που πρέπει να προηγηθεί της ορισμένης βεβαίωσης.

Όταν από τα βιβλία και στοιχεία (τιμολόγια, αποδείξεις λιανικής πώλησης κ.τ.λ.) του υπόχρεου στο φόρο, προκύπτει ότι αυτός παρέλειψε να υποβάλλει δήλωση απόδοσης του Φ.Π.Α., ή υπέβαλε δήλωση αλλά δήλωσε ανακριβώς τη φορολογητέα αξία που προκύπτει από αυτά, ή δεν υπολόγισε σωστά τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. μπορεί να εκδώσει προσωρινή πράξη προσδιορισμού του φόρου.

Η προσωρινή πράξη μπορεί να αφορά μία ή περισσότερες φορολογικές περιόδους, ή και ολόκληρη διαχειριστική περίοδο.

Στο νόμο δε γίνεται διάκριση και επομένως η προσωρινή πράξη μπορεί να εκδοθεί και για φορολογική υποχρέωση που αφορά σε προγενέστερα οικονομικά έτη.

Κατά ρητή επιταγή του νόμου, η προσωρινή πράξη προσδιορισμού του Φ.Π.Α. πρέπει να περιέχει μόνο τη φορολογητέα αξία που προκύπτει από τα βιβλία και στοιχεία του υποχρέου. Επίσης,

πρέπει να περιέχει το φόρο που αναλογεί, τις εκπτώσεις του φόρου, καθώς και τον πρόσθετο φόρο.

Από τη διατύπωση της τελευταίας αυτής διάταξης, η οποία είναι άκρως αυστηρή από πλευράς αποτελεσμάτων για τον υπόχρεο, λόγω του βαρυτάτου περιορισμού της μη αναστολής της προσωρινής βεβαίωσης σε περίπτωση άσκησης προσφυγής κατά της προσωρινής πράξης, και η οποία (διάταξη) αποσκοπεί στην ταχύτερη κατά το δυνατόν σύλληψη και φοροδιαφυγή αποκλειστικά και μόνο της φορολογητέας ύλης που αποδεδειγμένα διέφυγε, προκύπτει ότι η φορολογική αρχή, όταν πρόκειται να εκδώσει τέτοια πράξη σε βάρος υποχρέου, πρέπει πρώτα να ερευνά με κάθε προσοχή και επιμέλεια αν συντρέχουν σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση όλες οι αναγκαίες προϋποθέσεις οι οποίες διέπουν την έκδοση προσωρινής πράξης προσδιορισμού φόρου, τέλους κ.λ.π, και μόνο σε περίπτωση που συντρέχουν οι προϋποθέσεις αυτές να εκδίδει τέτοια πράξη. Μεταξύ δε των απαραίτητων προϋποθέσεων αυτών είναι η διαπίστωση ότι ο φορολογούμενος παρέλειψε να δηλώσει ή δήλωσε ανακριβώς τη φορολογητέα αξία που προκύπτει από τα βιβλία ή στοιχεία του ή δεν υπολόγισε σωστά τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις. Επομένως, εάν θεωρηθεί από τη φορολογική αρχή ότι ο υποκείμενο στο φόρο χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες για την πραγματοποίηση πράξεων για μερικές από τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, κατ' άρθρο 23 του ν. 1642/1986, με αποτέλεσμα ο προσδιορισμός του

εκπιπτομένου φόρου να γίνει κατ' επιμερισμό, σύμφωνα με το άρθρο 24 παρ. 1, του ν 1642/1986, τότε δε συντρέχει η πιο πάνω προϋπόθεση έκδοσης προσωρινής πράξης, αφού εν προκειμένω υπάρχει θέμα ερμηνείας και εφαρμογής των σχετικών διατάξεων και δε συνιστά τούτο ανακρίβεια της φορολογητέας ύλης ή εσφαλμένο υπολογισμό των εκπτώσεων, που προκύπτει από τις εγγραφές στα ίδια τα βιβλία που τηρεί ή τα στοιχεί που εκδίδει ο υπόχρεος. Σ' αυτή την περίπτωση ο Οικονομικός Έφορος δεν έχει τη δυνατότητα να εκδώσει προσωρινή πράξη για τη βεβαίωση του φόρου που προκύπτει από τον ως άνω προσδιορισμό, αλλά πρέπει να ακολουθήσει τη συνήθη διαδικασία του τακτικού ελέγχου και να εκδώσει οριστική πράξη καταλογισμού του φόρου προστιθέμενης αξίας. Η τυχόν, δε, προσωρινή πράξη που θα εκδοθεί, χωρίς τη συνδρομή των πιο πάνω προϋποθέσεων, είναι μη νόμιμη και για το λόγο αυτό ακυρωτέα, σε περίπτωση προσβολής της ενώπιον του αρμοδίου διοικητικού πρωτοδικείου.

Οι πράξεις προσδιορισμού του φόρου, τόσο εκείνες που εκδίδονται με την τακτική διαδικασία όσο και οι προσωρινές, κοινοποιούνται στον υπόχρεο με αποδεικτικό, σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις, αναφορικά με την επίδοση, του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας.

Η ίδια ανωτέρω διαδικασία επίδοσης ακολουθείται και για τις πράξεις προστίμων, που προβλέπονται από τα άρθρα 47 και 48 του Ν. 1642/1986.

Με τις ανωτέρω πράξεις (φόρου και προστίμων) κοινοποιείται στον υπόχρεο και η σχετική έκθεση ελέγχου.

Η παράλειψη της φορολογικής αρχής να κοινοποιείται στον υπόχρεο μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου και τη σχετική έκθεση, δεν επιφέρει ακυρότητα της πράξης, αλλά καθιστά άκυρη την κοινοποίηση αυτής, με αποτέλεσμα να μην τρέχει η προθεσμία άσκησης προσφυγής.

Αν η υπόθεση κριθεί και περαιωθεί ως ειλικρινής, δεν απαιτείται να κοινοποιηθεί στον υπόχρεο η ειλικρινής πράξη και η έκθεση ελέγχου με αποδεικτικό, αλλά γνωστοποιείται το γεγονός αυτό με απλή ταχυδρομική επιστολή.

Όπως έχει αναπτυχθεί ανωτέρω, οι πράξεις της φορολογικής αρχής που σχετίζονται με την πτωχευτική περιουσία κοινοποιούνται στο σύνδικο της πτώχευσης.

Οι πράξεις αυτές κοινοποιούνται και στην πτωχή εταιρία, επειδή η μη κοινοποίηση δεν επιφέρει ακυρότητα της πράξης, έχει όμως ως συνέπεια τη μη έναρξη της προθεσμίας άσκησης προσφυγής και από την πτωχή εταιρία, στην οποία ο νόμος παρέχει δικαίωμα άσκησης ίδιας προσφυγής, ανεξάρτητης της προσφυγής του συνδίκου.

Ο Φ.Π.Α. βεβαιώνεται στο όνομα των υποχρέων, όπως αυτοί ορίζονται στο άρθρο 28 του Ν. 1642/1986. Όπως έχει προαναφερθεί ο Φ.Π.Α. καταβάλλεται μόνο στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Περαιτέρω, ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στη βεβαίωση εις βάρος των υποχρέων, με βάση τίτλους βεβαίωσης που αποκτά. Οι τίτλοι βεβαίωσης είναι:

- Η πράξη προσδιορισμού του φόρου που έγινε οριστική λόγω μη άσκησης προσφυγής ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής.
- Το πρακτικό διοικητικής επίλυσης της διαφοράς
- Η οριστική απόφαση διοικητικού δικαστηρίου
- Το πρακτικό δικαστικού συμβιβασμού, κατά τις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν.Δ. 4600/1966

Με βάση τους ανωτέρω τίτλους βεβαίωσης και μέσα σε προθεσμία δύο μηνών από τη λήξη που αποκτήθηκαν οι τίτλοι αυτοί, ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στη σύνταξη των χρηματικών καταλόγων και βεβαίωση του οφειλόμενου φόρου.

Η παράλειψη της βεβαίωσης του φόρου μέσα στην προθεσμία αυτή, αποτελεί πειθαρχικό αδίκημα και οι υπεύθυνοι τιμωρούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του Υπαλληλικού Κώδικα.

Ανεξάρτητα όμως από την πειθαρχική δίωξη των υπευθύνων, για τη μη βεβαίωση του φόρου μέσα στην ανωτέρω δίμηνη προθεσμία, ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. μπορεί να βεβαιώσει το φόρο μέσα σε τρία χρόνια από τη λήξη του χρόνου μέσα στον οποίο αποκτήθηκε ο τίτλος βεβαίωσης.

Σε περίπτωση που δεν επιτεύχθηκε διοικητική επίλυση της διαφοράς στην πράξη προσδιορισμού του φόρου, που κοινοποιήθηκε στον υπόχρεο, αλλά ασκήθηκε από αυτόν εμπρόθεσμη προσφυγή, βεβαιώνεται αμέσως από τον προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. ποσοστό 30% του αμφισβητούμενου κύριου και πρόσθετου φόρου.

Όταν η προσφυγή που ασκείται είναι εκπρόθεσμη δε βεβαιώνεται το ανωτέρω ποσοστό 30%, αλλά ολόκληρο το ποσό του φόρου, γιατί όταν δεν ασκηθεί προσφυγή ή αυτή είναι εκπρόθεσμη, η πράξη προσδιορισμού του φόρου γίνεται οριστική και αποτελεί νόμιμο τίτλο βάσει του οποίου ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ., όπως προαναφέρθηκε, προβαίνει στη βεβαίωση ολόκληρου του ποσού του φόρου.

Τα ανωτέρω, αναφορικά με τη διαδικασία βεβαίωσης του φόρου και τη βεβαίωση ποσοστού 30% σε περίπτωση άσκησης προσφυγής, εφαρμόζονται και στα πρόστιμα που επιβάλλονται με ιδιαίτερη πράξη, σύμφωνα με το άρθρο 49 του Ν. 1642/1986.

Επισημαίνεται ότι, όταν ασκηθεί προσφυγή κατά προσωρινής πράξης προσδιορισμού του φόρου, δε βεβαιώνεται το 30% του αμφισβητούμενου φόρου, αλλά ολόκληρο το ποσό του φόρου και της

προσαύξησης που καταλογίζονται με την προσωρινή πράξη, γιατί στην περίπτωση αυτή, όπως έχει προαναφερθεί, η άσκηση προσφυγής δεν αναστέλλει τη βεβαίωση και είσπραξη του φόρου.

Τέλος διευκρινίζεται ότι βεβαίωση 30% του αμφισβητούμενου φόρου, γίνεται και στην περίπτωση υποβολής αίτησης κατά τις διατάξεις του άρθρου 3 του Ν. 820/1978, εφόσον βέβαια δε συντρέχει και περίπτωση βεβαίωσης του ποσοστού αυτού, λόγω παράλληλης άσκησης προσφυγής για υπαγωγή της διαφοράς στην τακτική διαδικασία.

Με τις διατάξεις του άρθρου 44 καθορίζεται ο τρόπος καταβολής του Φ.Π.Α.

Ο φόρος επιβάλλεται εφάπαξ:

1. με την υποβολή των δηλώσεων που προβλέπουν οι διατάξεις του Ν. 1642/186.

2. τον επόμενο μήνα από τη βεβαίωση εφόσον αφορά:

- φόρο που προκύπτει με βάση προσωρινή πράξη προσδιορισμού του φόρου, ανεξάρτητα από την άσκηση ή μη προσφυγής ή την με οποιοδήποτε τρόπο οριστικοποίηση της πράξης αυτής,
- το ποσοστό τριάντα στα εκατό (30%) του αμφισβητούμενου κύριου φόρου και του πρόσθετου φόρου που βεβαιώνεται σε περίπτωση άσκησης προσφυγής.
- το φόρο που βεβαιώθηκε ότι δεν υπερβαίνει το ποσό των πενήντα χιλιάδων (50.000) δραχμών

Ο φόρος καταβάλλεται σε δύο ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη στον επόμενο μήνα από τη βεβαίωση, με την προϋπόθεση ότι το βεβαιούμενο ποσό ξεπερνά τις 50.000 δρχ., στις κατωτέρω περιπτώσεις:

- Στην περίπτωση που η βεβαίωση γίνεται ύστερα από κατάργηση της φορολογικής δίκης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν.δ. 4600/1966.

- Στην περίπτωση βεβαίωσης με βάσει πράξη, η οποία οριστικοποιήθηκε λόγω μη άσκησης ή μη εμπρόθεσμης άσκησης προσφυγής, με εξαίρεση βέβαια τις περιπτώσεις που η πράξη είναι προσωρινή του άρθρου 40 του Ν. 1642/1986, οπότε ο φόρος βεβαιώνεται εφάπαξ

3

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο

ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΚΑΙ ΠΑΡΑΟΙΚΟΝΟΜΙΑ



5.1. ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

Ο ορισμός του φαινομένου της φοροδιαφυγής δεν είναι καθόλου εύκολος. Ο μεγάλος αριθμός φόρων και οι ιδιαιτερότητες του κάθε φόρου σε σχέση με τις δυνατότητες και τους τρόπους φοροδιαφυγής, καθώς και η επαγγελματική ιδιότητα και οι ιδιαίτερες συνθήκες του κάθε φορολογούμενου προσφέρουν διαφορετικές ευκαιρίες φοροδιαφυγής και καθιστούν προβληματική τη διατύπωση ενός ενιαίου ορισμού. Εάν προστεθούν και οι δυσκολίες ουσιαστικής διάκρισης μεταξύ φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής, τότε γίνεται αντιληπτή η έκταση και το μέγεθος των δυσκολιών που υπάρχουν στη διατύπωση ενός ορισμού.

Η φοροδιαφυγή ορίζεται ως εξής:

(1) Το τμήμα εκείνο του εισοδήματος (στο οποίο βέβαια αντιστοιχεί ένα ποσό φόρου), το οποίο θα έπρεπε, με βάση την ισχύουσα νομοθεσία, να δηλώνεται εθελοντικά στις αρμόδιες φορολογικές αρχές και για οποιοδήποτε λόγο δεν δηλώνεται και δεν φορολογείται.

(2) Το τμήμα εκείνο των έμμεσων φόρων και λοιπών άμεσων φόρων, το οποίο με βάση την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία θα έπρεπε να εισπράττεται και να αποδίδεται εθελοντικά στο κράτος για οποιοδήποτε λόγο δεν φθάνει ποτέ στο δημόσιο ταμείο.

(3) Οι τόκοι (ή η τιμαριθμική προσαρμογή) που αντιστοιχούν στο τμήμα εκείνο των φόρων και καταβάλλονται με καθυστέρηση (πέραν του οικείου δημοσιονομικού έτους) και συνήθως μετά από κάποια «ρύθμιση» και

(4) Το ποσό των φόρων που δεν εισπράχθηκε λόγω της ύπαρξης φορολογικών απαλλαγών και κινήτρων, χωρίς όμως να επιτευχθεί το επιδιωκόμενο αποτέλεσμα για το οποίο χορηγείται η απαλλαγή.

Ο σύνθετος αυτός ορισμός είναι αρκετά ευρύς και συνεπάγεται τα εξής:

(1) Η ανάμιξη της έννοιας του εισοδήματος στον ορισμό επιβάλλεται για να γίνει παρακάτω δυνατή η συσχέτιση φοροδιαφυγής και παραοικονομίας. Διαφορετικά θα αναφερόμασταν αποκλειστικά στο αντίστοιχο ποσό του φόρου.

(2) Οι φορολογούμενοι ή οι υπόχρεοι πρέπει να δηλώνουν το εισόδημα εγκαίρως και να καταβάλλουν τον αντίστοιχο φόρο. Καταβολή φόρων μετά από φορολογικούς ελέγχους, συμβιβασμούς κ.λ.π. θεωρείται φοροδιαφυγή. Αμφιβολίες, όμως δημιουργούνται για την περίπτωση των «ρυθμίσεων» (όπου η συμμετοχή είναι εθελοντική) που δεν αφορούν συγκεκριμένο φορολογούμενο και δεν συνδέονται με

έλεγχο (π.χ. «κλείσιμο παλαιών φορολογικών υποθέσεων»), γι' αυτό και εδώ περιορίσαμε τη φοροδιαφυγή τουλάχιστον στο ποσό των τόκων (ή της τιμαριθμικής προσαρμογής). Εάν η ρύθμιση προβλέπει την εθελοντική υπαγωγή των φορολογουμένων και την καταβολή τόκων, με θετικό πραγματικό επιτόκιο ίσο με αυτό που επικρατεί στην αγορά, τότε δεν έχουμε φοροδιαφυγή.

(3) Ο ορισμός αυτός περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων και την περίπτωση κατά την οποία πραγματοποιείται μεν η «βεβαίωση» του φόρου, αλλά τελικά δεν επιτυγχάνεται η είσπραξή του. Στη χώρα μας και αυτό το τμήμα της φοροδιαφυγής είναι σημαντικό, αφού τα τελευταία χρόνια κυμαίνεται μεταξύ 30 - 50 δισεκατομμυρίων δραχμών ετησίως.

(4) Αν και δεν αναφέρεται ρητά, ένα μεγάλο τμήμα των έμμεσων φόρων που διαφεύγουν αντιστοιχεί σε τρέχουσα παραγωγή (εγχώριο προϊόν).

Οι προσπάθειες των οικονομικών μονάδων να αποφύγουν την καταβολή των φόρων είναι δυνατό να οφείλονται σε πολλούς λόγους, ως εξής:

1. Στις δυτικές χώρες, η αύξηση του διαθέσιμου εισοδήματος του φορολογουμένου, που προκύπτει από την απόκρυψη εισοδήματος, θεωρείται ως το κυριότερο αίτιο για φοροδιαφυγή. Ως προσδιοριστικοί παράγοντες θεωρούνται το ύψος του δημοσιονομικού βάρους και ιδιαίτερα οι υψηλοί οριακοί συντελεστές και το επίπεδο της φορολογικής ηθικής.

2. Η ύπαρξη εκτεταμένης παραοικονομίας, όχι για λόγους φοροδιαφυγής, αλλά για παράκαμψη ρυθμίσεων, κανόνων κ.λ.π. εξαναγκάζει πολλές φορές και σε «παράλληλη» φοροδιαφυγή, προκειμένου να μην αποκαλυφθεί η υπόγεια δραστηριότητα. Εδώ δηλαδή η φοροδιαφυγή είναι το αποτέλεσμα και η παραοικονομία το «αίτιο».

3. Η ύπαρξη εκτεταμένης φοροδιαφυγής αποτελεί αιτία πρόσθετης φοροδιαφυγής. Δηλαδή φορολογούμενοι που δεν έχουν καμιά πρόθεση ή επιθυμία να φοροδιαφεύγουν εξαναγκάζονται σε φοροδιαφυγή. Έτσι π.χ., ένας εργαζόμενος ο οποίος απασχολείται σε έναν εργοδότη που φοροδιαφεύγει και ή δεν του δίνει καθόλου «βεβαίωση αποδοχών» ή του δίνει βεβαίωση με αποδοχές μικρότερες από τις πραγματικές, εξαναγκάζεται ή να φοροδιαφύγει ή να χάσει την εργασία του.

4. Τέλος, άλλοι λόγοι όπως η αντίληψη για το ρόλο του κράτους, η άγνοια ή η επιθυμία αποφυγής διατυπώσεων κ.λ.π., κάνουν τα άτομα να είναι απρόθυμα να υποβάλλουν δηλώσεις στην εφορία, ακόμη και όταν η υποβολή δήλωσης δεν συνεπάγεται καταβολή φόρου. Γενικά, όσο περισσότερο πολύπλοκο και ασαφές είναι το φορολογικό σύστημα και όσο πιο απρόσιτες είναι οι φορολογικές αρχές (για πληροφορίες κ.λ.π.) τόσο πιο εκτεταμένη είναι η φοροδιαφυγή που οφείλεται σ' αυτούς τους λόγους.

Η νόμιμη φοροδιαφυγή ονομάζεται φοροαποφυγή και υπάρχει στις εξής περιπτώσεις:

α) Όταν ο φορολογικός νόμος απαλλάσσει ένα μέρος εισοδήματος από τη φορολογία.

β) Όταν ο νόμος παρουσιάζει κενά, κάποιες περιπτώσεις δηλαδή που δεν τις καλύπτει

γ) Όταν ο φορολογούμενος επιρρίπτει το φόρο που ο ίδιος πρέπει να καταβάλλει, σε τρίτο πρόσωπο.

δ) Όταν γίνεται χρήση των φορολογικών κινήτρων που δίνει ο νόμος.

5.3. ENNOΙΑ ΚΑΙ ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΠΑΡΑΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

Ο επικρατέστερος ορισμός αναφέρει την παραοικονομία γενικά ως το τμήμα εκείνο της οικονομικής δραστηριότητας το οποίο, ενώ θα έπρεπε κανονικά να καταγράφεται στους εθνικούς λογαριασμούς, ωστόσο δεν καταγράφεται.

Ακριβέστερα, υιοθετώντας τον ορισμό του Παυλόπουλου ορίζουμε την παραοικονομία ως « το τμήμα εκείνο της οικονομικής δραστηριότητα, το οποίο θα έπρεπε να περιλαμβάνεται στο εθνικό προϊόν - αφού δημιουργεί προστιθέμενη αξία - βάσει της εθνικολογιστικής πρακτικής (ορισμών και συμβατικοτήτων που έχουν υιοθετηθεί), πλην όμως για διάφορους λόγους δεν καθίσταται δυνατό να καταγραφεί από τις αρμόδιες υπηρεσίες μετρήσεως».

Σύμφωνα με τον ορισμό αυτό:

1. Για να περιληφθεί μια οικονομική δραστηριότητα στην παραοικονομία, πρέπει να δημιουργεί προστιθέμενη αξία.
2. Η δημιουργία προστιθέμενης αξίας είναι αναγκαία, αλλά όχι και ικανή συνθήκη. Δραστηριότητες οι οποίες, σύμφωνα με πάγια τακτική των εθνικών λογαριασμών, δεν καταγράφονται (όπως π.χ. οι δραστηριότητες της νοικοκυράς), δεν περιλαμβάνονται και στην έννοια της παραοικονομίας.

3. Η μη καταγραφή είναι δυνατό να οφείλεται είτε με ηθελημένες ενέργειες απόκρυψης της οικονομικής δραστηριότητας από τις οικονομικές μονάδες, είτε και σε ανεπάρκεια των υπηρεσιών εθνικών λογαριασμών. Έτσι, θα έλεγε κανείς ότι το μέγεθος της παραοικονομίας σε μια χώρα είναι αρνητική συνάρτηση της οργάνωσης και των δυνατοτήτων των υπηρεσιών των εθνικών λογαριασμών και θετική συνάρτηση των προσπαθειών απόκρυψης.

Από τη διατύπωση του ορισμού είναι φανερό ότι οι προσπάθειες των οικονομικών μονάδων να αποκρύψουν τις δραστηριότητές τους από τις αρμόδιες αρχές, είναι δυνατό να οφείλονται σε πολλούς λόγους. Στη βιβλιογραφία γίνεται γενικά δεκτό ότι για να υπάρξει παραοικονομία πρέπει να υπάρχουν «κίνητρα» (δηλαδή οφέλη από την παραοικονομική δραστηριότητα) και «δυνατότητες».

Τα κίνητρα συνήθως ταξινομούνται σε δύο μεγάλες κατηγορίες, πρόσφατα όμως έχει προταθεί και μία ακόμη ενδιαφέρουσα κατηγορία ως εξής:

- Στην πρώτη κατηγορία περιλαμβάνονται τα κίνητρα που σχετίζονται με την αποφυγή φόρων, εισροών στην κοινωνική ασφάλιση και διαφόρων άλλων, συνήθως δασμολογικής φύσεως, επιβαρύνσεων.
- Στη δεύτερη μεγάλη κατηγορία περιλαμβάνονται όλα τα κίνητρα που σχετίζονται με την παράκαμψη ενός πλήθους κανονισμών,

ρυθμίσεων κ.λ.π. με τους οποίους το σύγχρονο κράτος παρεμβαίνει και ρυθμίζει την οικονομική δραστηριότητα. Εδώ θα πρέπει να περιληφθούν και ορισμένες συλλογικές συμβάσεις με εργατικά σωματεία, οι οποίες έχουν τις ίδιες επιπτώσεις με τις κρατικές ρυθμίσεις. Από το σύνολο των ρυθμίσεων, παρεμβάσεων κ.λ.π. ιδιαίτερο ενδιαφέρον για την παραοικονομία παρουσιάζουν οι εξής επιμέρους περιπτώσεις:

3

α) Οι σχετιζόμενες με την αγορά εργασίας (κατώτερο ημερομίσθιο, απασχόληση ανηλίκων, αμοιβή γυναικών, απασχόληση αλλοδαπών, ασφάλεια εργαζομένων στους χώρους δουλειάς, ανώτατο όριο αποδοχών κ.λ.π.).

β) Οι σχετιζόμενες με την αγορά συναλλάγματος.

γ) Οι σχετιζόμενες με κανονισμούς για την προστασία του περιβάλλοντος.

δ) Οι σχετιζόμενες με την απαγόρευση παραγωγής εμπορίας κ.λ.π. αγαθών από τον ιδιωτικό τομέα γενικά.

- Η τρίτη κατηγορία, τέλος, αναφέρεται στην ανεπάρκεια της δημόσιας διοίκησης, ιδιαίτερα στις αναπτυσσόμενες χώρες, ως κινήτρου για την ανάπτυξη δραστηριοτήτων στην υπόγεια οικονομία. Εδώ δεν πρόκειται για την υψηλή φορολογία ή τις παρεμβάσεις των μηχανισμών του κράτους. Αργοπορίες, αοριστίες, ατέρμονες

διατυπώσεις, έλλειψη κατάλληλου θεσμικού πλαισίου κ.λ.π., είναι μερικά μόνο παραδείγματα που είναι ασυμβίβαστα με την ταχύτητα και την πολυπλοκότητα της σύγχρονης οικονομικής δραστηριότητας. Οι οικονομικές μονάδες, για να αποφύγουν καθυστερήσεις, ακυρώσεις συμβολαίων, κακή φήμη στο εξωτερικό κ.λ.π. ή για να προχωρήσουν σε νέες μη προβλεπόμενες από το θεσμικό πλαίσιο εργασίες, προτιμούν να καταφεύγουν στην παραοικονομία. Έτσι, το επίπεδο της οικονομικής ανάπτυξης μιας χώρας επηρεάζει επίσης το μέγεθος αλλά και το «είδος» της παραοικονομίας.

5.4. Η ΣΧΕΣΗ ΜΕΤΑΞΥ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ & ΠΑΡΑΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

Με βάση τους παραπάνω ορισμούς οριοθετείται εδώ η σχέση της φοροδιαφυγής με την παραοικονομία. Για το σκοπό αυτό είναι χρήσιμο να διακριθούν δύο μεγάλες κατηγορίες φοροδιαφυγής: φοροδιαφυγή που σχετίζονται με την τρέχουσα οικονομική δραστηριότητα και φοροδιαφυγή που δεν έχει καμιά σχέση με την τρέχουσα οικονομική δραστηριότητα, την παραγωγή εγχώριου προϊόντος και τη δημιουργία αντίστοιχων εισοδημάτων συντελεστών παραγωγής. Στην τελευταία κατηγορία, η φοροδιαφυγή στις μεταβιβαστικές πληρωμές είναι ίσως το πλέον γνωστό παράδειγμα. Η φοροδιαφυγή που συντελείται στη φορολογία κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών και η φοροδιαφυγή στα τέλη κυκλοφορίας, αποτελούν, επίσης, σχετικά παραδείγματα.

Σχηματικά η διάκριση αυτή έχει ως εξής.

Σύνολο φοροδιαφυγής (F)

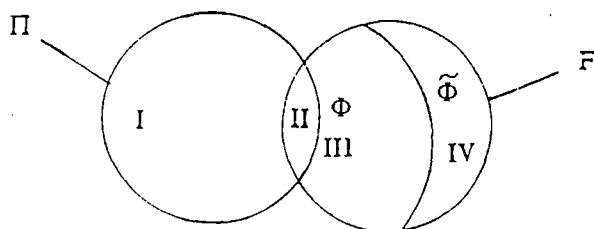
Φοροδιαφυγή που συνδέεται με την τρέχουσα οικονομική δραστηριότητα (Υποσύνολο Φ)

Φοροδιαφυγή που δεν έχει σχέση με την τρέχουσα οικονομική δραστηριότητα (Υποσύνολο Φ)

Εκτός από τις μεταβατικές πληρωμές που παράνομα διαφεύγουν τη φορολογία εισοδήματος, στο φορολογικό σύστημα της κάθε χώρας υπάρχει και ένας αριθμός φόρων που δεν επιβάλλεται σε μεγέθη που έχουν σχέση με την τρέχουσα οικονομική δραστηριότητα. Σε άλλες χώρες η σημασία αυτών των φόρων είναι μεγάλη και σε άλλες μικρή. Πάντως, εφόσον το σύνολο της φοροδιαφυγής ορίζεται όπως παραπάνω, είναι φανερό ότι δεν είναι δυνατό να ταυτίζεται με την παραοικονομία η οποία έχει σχέση αποκλειστικά με την τρέχουσα οικονομική δραστηριότητα.

Οι μεγαλύτερες και περισσότερο πολύπλοκες διαφορές όμως, μεταξύ στις δύο έννοιες εμφανίζονται στην περίπτωση των φόρων που συνδέονται με την τρέχουσα δραστηριότητα.

Γενικά, εάν απεικονίσουμε το σύνολο όλης της φοροδιαφυγής με $F = \Phi \cup \tilde{\Phi}$, το (γνήσιο) υποσύνολο της φοροδιαφυγής που σχετίζεται με την τρέχουσα οικονομική δραστηριότητα με Φ (όπου $\tilde{\Phi} \subset F$) και το σύνολο της παραοικονομίας με Π . τότε έχουμε την εξής σχέση:



Είναι φανερό ότι η τομή $\Phi \cap \neq \emptyset$, αλλά αντιπροσωπεύει την περίπτωση των εισοδημάτων (έμμεσων φόρων) τα οποία αποκτώνται (εισπράττονται) στην παραοικονομία και ταυτόχρονα φοροδιαφεύγουν. Το υπόλοιπο του συνόλου Π αντιστοιχεί σε παραοικονομία χωρίς φοροδιαφυγή. Τέλος, το υπόλοιπο του συνόλου Φ αντιστοιχεί σε φοροδιαφυγή από τρέχουσα οικονομική δραστηριότητα, αλλά χωρίς παραοικονομία.

Η περιοχή I αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες που μια οικονομική δραστηριότητα, για οποιοδήποτε λόγο, δεν καταγράφεται στους εθνικούς λογαριασμούς (ενώ θα έπρεπε), αλλά τα αντίστοιχα εισοδήματα και οι έμμεσοι φόροι δηλώνονται (αποδίδονται) στην εφορία. Στην περιοχή II έχουμε τα εισοδήματα και τους έμμεσους φόρους, που αποκτώνται / εισπράττονται στην παραοικονομία και δεν δηλώνονται / αποδίδονται στις φορολογικές αρχές. Αυτή είναι και η μοναδική περιοχή όπου η φοροδιαφυγή ταυτίζεται με την παραοικονομία.

Στην περιοχή III έχουμε φοροδιαφυγή χωρίς παραοικονομία. Περιπτώσεις; -δηλαδή; όπου η προστιθέμενη αξία καταγράφεται στους εθνικούς λογαριασμούς, αλλά τα αντίστοιχα εισοδήματα και οι έμμεσοι φόροι δεν δηλώνονται / αποδίδονται στις φορολογικές αρχές. Χαρακτηριστικές περιπτώσεις εδώ είναι η αγροτική παραγωγή και η οικοδομική δραστηριότητα, στις οποίες οι προστιθέμενη αξία καταγράφεται ικανοποιητικά στους εθνικούς λογαριασμούς, αλλά μόνο

ένα ελάχιστο ποσοστό των αντίστοιχων εισοδημάτων δηλώνεται στις φορολογικές αρχές.

Τέλος, η περιοχή IV αντιπροσωπεύει φοροδιαφυγή μη συνδεδεμένη με την τρέχουσα οικονομική δραστηριότητα.

Θα πρέπει να τονισθεί εδώ ότι η τομή των συνόλων $\Pi \cap \Phi$ διαφέρει από χώρα σε χώρα και είναι μικρή ή μεγάλη ανάλογα με το θεσμικό πλαίσιο, το φορολογικό σύστημα, το βαθμό και τον τρόπο παρέμβασης των αρχών στην οικονομική δραστηριότητα, την τεχνολογία, τον τρόπο οργάνωσης της παραγωγής, τον τρόπο κατάρτισης των εθνικών λογαριασμών κ.λ.π. Δεν υπάρχει δηλαδή, κανένας λόγος να υποθέσουμε A PRIORI ότι $\Pi \equiv \Phi$ για όλες τις χώρες και όλες τις χρονικές περιόδους. Αντίθετα, αυτό θα πρέπει αποτελέσει θέμα εμπειρικής διερεύνησης. Φυσικά, το Φ δεν είναι ποτέ δυνατό να ισούται με το Π . Είναι δυνατό να δεχθούμε όμως, ότι σε συγκεκριμένες χώρες για πρακτικούς σκοπούς το συμπληρωματικό σύνολο Φ είναι μικρό. Οι παράγοντες που προσδιορίζουν το μέγεθος του Φ είναι η διάρθρωση του φορολογικού συστήματος (το είδος, δηλαδή των φόρων που χρησιμοποιούνται), η άρτια λειτουργία των φορολογικών αρχών και το μέγεθος των μεταβιβαστικών πληρωμών που έχουν αντικειμενική δυνατότητα φοροδιαφυγής.

Από την παραπάνω σύντομη ανάλυση είναι φανερό ότι ακόμη και στην περίπτωση των φόρων που συνδέονται με την τρέχουσα οικονομική δραστηριότητα, η παραοικονομία και η φοροδιαφυγή δεν

ταυτίζεται και ότι είναι δυνατό να υπάρχει φοροδιαφυγή χωρίς παραοικονομία (περιοχή III), η οποία στη χώρα μας ενδέχεται να είναι μεγαλύτερη από όσο στην περιοχή II (όπου η φοροδιαφυγή ταυτίζεται με την παραοικονομία).

3

5.5. ΤΟ ΠΡΟΒΛΗΜΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ ΣΤΗΝ ΟΥΣΙΑ ΤΟ ΥΨΟΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

Η φοροδιαφυγή στα τελευταία χρόνια πήρε σοβαρές διαστάσεις με αποτέλεσμα να υπολογίζεται ακόμη και σε εκατοντάδες δισεκατομμύρια δρχ. οι διαφυγόντες φόροι. Δηλαδή σε ποσά που αντιπροσωπεύουν σημαντικό μέρος του συνόλου των εσόδων του Κρατικού Προϋπολογισμού κάθε χρόνο. Η φοροδιαφυγή αυτή προκαλεί οξύ πολιτικό - κοινωνικό - οικονομικό κλίμα.

Η ευαισθησία των ασθενέστερων οικονομικά τάξεων και των ειλικρινών φορολογουμένων διεγείρεται σ' αυτή την περίπτωση σ' αυτή την περίπτωση και δίκαια διατείνονται, ότι στους ώμους των ειλικρινών φορολογουμένων που αποτελούνται από τους μισθοσυντήρητους γενικά με τους μικρομεσαίους επαγγελματίες, τη μεσαία αστική τάξη, πέφτει το βάρος του φόρου.

Αποτέλεσμα της καταστάσεως αυτής είναι να λαμβάνει το Κράτος άλλα μέτρα για την κάλυψη των αναγκών του, σε τρέχουσες δαπάνες και σε επενδύσεις συνάπτοντας δάνεια εσωτερικά και εξωτερικά, παράλληλα με την επέκταση ή την αύξηση των έμμεσων φόρων σε προϊόντα, υπηρεσίες κ.λ.π. που αποδεδειγμένα έχουν αντίκτυπο στις ασθενέστερες τάξεις. Γιατί αυτά τα μέτρα βαρύνουν όλους τους φορολογούμενους ανεξαιρέτως χωρίς διάκριση και χωρίς

επίσης και τηρείται η συνταγματική αρχή της συνεισφοράς των πολιτών στα δημόσια βάρη ανάλογα με τις δυνάμεις τους.

Οι έμμεσοι φόροι ειδικότερα δρουν σ' αυτή την περίπτωση μαζί με τον εσωτερικό δανεισμό του κράτους, σαν το έσχατο μέσο για την εξασφάλιση των απαραίτητων εσόδων στο κράτος για την επιτέλεση του προορισμού του. Οι έμμεσοι φόροι επίσης, που έχουν ταμιευτικό χαρακτήρα, εισπράττονται εύκολα, διευρύνουν όμως ακόμη περισσότερο το χάσμα μεταξύ άμεσων και έμμεσων φόρων, που είναι σημαντικά μεγάλο στη χώρα μας.

Ανεβάζουν το κόστος ζωής, περιορίζουν την αγοραστική δύναμη του χρήματος, με επιπτώσεις σε βάρος των μισθοσυντήρητων εργαζομένων και των κοινωνικών τάξεων, με χαμηλό εισόδημα. Επιπλέον οι έμμεσοι φόροι επιδρούν δυσμενώς στην οικονομία, μειώνουν την ανταγωνιστικότητα σε διεθνή κλίμακα και βοηθούν τον πληθωρισμό.

Εξάλλου τα εσωτερικά και εξωτερικά δάνεια, εκτός από τις άλλες επιπτώσεις τους, αποτελούν κατά κάποιο τρόπο «φορολογία των μελλουσών γενεών», στην ουσία τους.

Με την κατ' εξακολούθηση φοροδιαφυγή και αυτή η φορολογία των μελλουσών γενεών (δάνεια), σε βάρος της αστικής τάξης των μισθοσυντήρητων και μικρομεσαίων φορολογουμένων αποβαίνει, που ήδη πληρώνει πολλά. Σε ποσοστό πάνω από το 50% του φόρου εισοδήματος ανέρχεται η επιβάρυνση των μισθοσυντήρητων που

επιπλέον συμμετέχουν σημαντικά στους έμμεσους φόρους, αφού όλο το εισόδημα τους το ξοδεύουν.

Το πρόβλημα της φοροδιαφυγής δεν είναι μόνο ελληνικό αλλά παγκόσμιο. Αλλά ούτε στην Ελλάδα υπάρχουν οι μοναδικοί φοροφυγάδες, όπως υποθέτουν πολλοί.

Παντού βρίσκονται οι φοροφυγάδες, που χρησιμοποιούν μεθόδους φοροδιαφυγής.

Οι περισσότερο αναπτυγμένες οικονομικά χώρες έχουν θεσπίσει αυστηρές ποινές και κυρώσεις κατά των φοροφυγάδων.

Επί πλέον διεθνείς συμφωνίες μεταξύ των κρατών, πέρα από τις συνήθεις συνθήκες αποφυγής διπλής φορολογίας των Ναυτιλιακών, Αεροπορικών και άλλων επιχειρήσεων, καθώς και των εργαζομένων μισθωτών, προβλέπουν την ανταλλαγή πληροφοριών, σε φορολογικά στοιχεία και άλλα φορολογικά θέματα, με στόχο την πάταξη της φοροδιαφυγής.

5.6. ΤΟ ΦΑΙΝΟΜΕΝΟ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ & ΤΑ ΑΙΤΙΑ ΤΟΥ

Η διόγκωση του τομέα της παραοικονομίας είναι μια φυσική αντίδραση στις δυνάμεις της αγοράς. Η ανάπτυξή του πρέπει να αποδοθεί σε ένα πλαίσιο δυαδικής οικονομίας (τομέας αγοράς, τομέας παραοικονομίας). Ο τομέας της παραοικονομίας θα μπορούσε να πει κανείς ότι αποτελεί μια από τις πολλές πτυχές της οικονομικής εξέλιξης. Κατά τη διάρκεια των δύο τελευταίων αιώνων, παρατηρείται ένα πέρασμα από τη λεγόμενη οικονομία των νοικοκυριών στην οικονομία της αγοράς, αλλά στο μέλλον η κίνηση μπορεί να είναι κάλλιστα από τον τομέα αγοράς προς τον τομέα της παραοικονομίας.

Πολλοί θεωρούν ότι η φυσική αντίδραση στη σημερινή παγκόσμια οικονομική κρίση και αναδιάρθρωση είναι η επιταχυνόμενη διόγκωση της λεγόμενης παράλληλης οικονομίας. Άλλη αιτία για την αύξηση του φαινομένου της φοροδιαφυγής θεωρείται η υπερφορολόγηση. Σύμφωνα με τη δημοσιονομική θεώρηση της φοροδιαφυγής, η ύπαρξη συγκεκριμένου κινήτρου οδηγεί το άτομο στο να λειτουργήσει έξω από τα πλαίσια του φορολογούμενου τομέα. Η δημοσιονομική θεώρηση της παραοικονομίας γίνεται μέσα στο πλαίσιο των κυρίων στόχων της δημοσιονομικής πολιτικής, δηλαδή την εξεύρεση πόρων για κοινωνικές δαπάνες και την επαναδιανομή του εισοδήματος. Το σκεπτικό, στην προκειμένη περίπτωση, είναι ότι, αν οι

φορολογικοί συντελεστές είναι υψηλοί και προσφέρουν ένα κίνητρο για φοροδιαφυγή, τότε γίνεται δυσκολότερη η άσκηση της αναδιανεμητικής οικονομικής πολιτικής. Αν, αντίθετα, ο βαθμός φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής είναι σημαντικά υψηλός, τότε τα δημοσιονομικά έσοδα μειώνονται σε σημείο που ή συμπαρασύρουν και τις δημόσιες δαπάνες ή αυξάνουν την ανάγκη για δημόσιο δανεισμό με συγκεκριμένες επιπτώσεις στο ύψος των επιτοκίων. Σε κάθε περίπτωση, η αυξανόμενη προοδευτικότητα του φορολογικού συστήματος και η αύξηση του φορολογικού βάρους δικαιολογούν μέχρι ενός σημείου την αύξηση της φοροδιαφυγής, παρά το γεγονός ότι στη Σουηδία, χώρα με τους υψηλότερους φορολογικούς συντελεστές στο Δυτικό Κόσμο, η παραοικονομία και η φοροδιαφυγή είναι συμπιεσμένες. Δεν πρέπει, βέβαια, να παραβλεφθεί η ιδιαιτερότητα - από ποιοτική άποψη - στις σχέσεις κράτους - πολίτη.

Όπως, όμως, η φορολογία, έτσι και οι εισφορές για κοινωνική ασφάλιση αυξήθηκαν δραματικά τα τελευταία χρόνια σε όλες τις χώρες. Η αύξηση αυτή, βέβαια, δικαιολογείται από την αντίστοιχη αύξηση και βελτίωση των κοινωνικών παροχών. Η αναβάθμιση αυτή των κοινωνικών παροχών, που γενικά είναι παροχές αφορολόγητες, ενίσχυσαν το κίνητρο παραοικονομικής δραστηριότητας για κάποιους - κατά το χρονικό διάστημα που παραμένουν «τεχνικά», στα χαρτιά δηλαδή μόνο, άνεργοι - κάνοντάς το αρκετά θελτικό, αφού στην ουσία έχουν δύο πηγές εισοδημάτων, που είναι και οι δύο αφορολόγητες.

Μερικές μορφές κοινωνικών παροχών συνδέονται άμεσα με το εισόδημα και επομένως, υπάρχει κίνητρο για κάποιον να δηλώσει χαμηλότερο εισόδημα με σκοπό να καρπωθεί τις κοινωνικές παροχές. Μια αύξηση, δηλαδή, του αριθμού και της ποιότητας των κοινωνικών παροχών, σύμφωνα με την αντίληψη αυτή, θα μετακινούσε την καμπύλη προσφοράς εργασίας προς τα πάνω με αποτέλεσμα τη μείωση της τυπικής προσφερόμενης εργασίας. Μια αύξηση του εργατικού κόστους, όμως μπορεί να αποτελεί κίνητρο για τους εργοδότες να αναζητήσουν φθηνότερες, πιο ευέλικτες και λιγότερο συνδικαλισμένες πηγές προσφοράς εργασίας. Τέτοιες πηγές υπάρχουν και συνήθως παίρνουν τη μορφή συγκαλυμμένης προσφοράς από νοικοκυρές, συνταξιούχους, φοιτητές και αλλοδαπούς. Έτσι, παρατηρείται μια αύξηση των θέσεων εργασίας για μερική απασχόληση, αύξηση που προορίζεται να ικανοποιήσει την καινούργια προσφορά εργασίας που έχει χαμηλότερο εργατικό κόστος. Η δυσαρέσκεια με το ύψος των αποδοχών ή και το περιεχόμενο μια θέσης εργασίας στο φορολογούμενο τομέα αναφέρεται συχνά ως κίνητρο για να αποκτήσει κάποιος μια δευτερή θέση εργασίας στον αφορολόγητο τομέα της οικονομίας, όπου και το εισόδημα είναι μεγαλύτερο και πρόσθετα κόστη αποφεύγονται.

Στη συνέχεια ερευνάται ο τρόπος με τον οποίο οι οικονομικές και δημογραφικές αλλαγές της περιόδου 1970 - 1986 επηρέασαν το φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων στην Ελλάδα. Σκοπός της ανάλυσης είναι να εκτιμήσει τη συνεισφορά στην αύξηση της φορολογικής

υποχρέωσης τόσο της ονομαστικής, όσο και της πραγματικής αύξησης του εισοδήματος. Χρησιμοποιούνται δύο μέθοδοι εκτίμησης των επιπτώσεων στην αύξηση του ΦΕΦΠ: Η κλασσική μέθοδος που βασίζεται στην εισοδηματική ελαστικότητα του ΦΕΦΠ και η αγγλική μέθοδος. Γενικά και ανεξάρτητα από τη μέθοδο που υιοθετείται, η μεταβολή στη φορολογική υποχρέωση μεταξύ δύο ετών μπορεί να αναλυθεί στις εξής επί μέρους αιτίες:

- Στην φορολογική αιτία - επίπτωση, που οφείλεται σε μεταβολή του αριθμού των φορολογουμένων ή των απασχολουμένων (ανάλογα με το αν αναλύονται φορολογικά ή εθνικολογικά στοιχεία).
- Στην αναλογική αιτία - επίπτωση, που οφείλεται σε μεταβολή στο μέσο εισόδημα.
- Στην αναλογική αιτία - επίπτωση στη φορολογική υποχρέωση από τη μεταβολή στην κατανομή του εισοδήματος.
- Στην πραγματική δημοσιονομική απορρόφηση
- Στην πληθωριστική δημοσιονομική απορρόφηση.
- Στις επιπτώσεις από τη μεταβολή στη φορολογική νομοθεσία

Ειδικότερα, στην περίπτωση (1), αν η κατανομή των φορολογουμένων εισοδημάτων παραμένει σταθερή διαχρονικά, η μεταβολή στη φορολογική υποχρέωση θα είναι ανάλογη προς την αύξηση του αριθμού των φορολογουμένων. Η αναλογική επίπτωση

από την αλλαγή στο μέσο εισόδημα συνιστά το αναλογικό μέρος της επίπτωσης του εισοδήματος στη φορολογική υποχρέωση (π.χ. 10% αύξηση στη φορολογική υποχρέωση, που συνδέεται με 10% αύξηση στο μέσο εισόδημα). Όπως είναι φανερό, η επίπτωση αυτή δεν περιλαμβάνει την αλληλεπίδραση μεταξύ αύξησης εισοδήματος και προοδευτικότητας του φορολογικού συστήματος. Συνεπώς αντιπροσωπεύει τη μεταβολή στο φορολογική υποχρέωση, μόνο στο μέτρο που η μέση φορολογική επιβάρυνση παραμένει αμετάβλητη.

Η Τρίτη επίπτωση αναφέρεται στη μεταβολή της φορολογικής υποχρέωσης, λόγω μεταβολής στην κατανομή του εισοδήματος. Προφανώς, αν η κατανομή του εισοδήματος τείνει διαχρονικά να βελτιώνεται (ή να χειροτερεύει), τότε η φορολογική υποχρέωση θα τείνει να αυξάνεται (ή να μειώνεται), αντίστοιχα, παρά το γεγονός ότι το μέσο εισόδημα μπορεί να παραμένει αμετάβλητο. Η πληθωριστική δημοσιονομική απορρόφηση, από το άλλο μέρος, εκτιμά την αλληλεπίδραση μεταξύ αύξησης του εισοδήματος και προοδευτικότητας του φορολογικού συστήματος. Καθώς, δηλαδή, το εισόδημα αυξάνεται, η φορολογική υποχρέωση αναμένεται να αυξηθεί ταχύτερα, εφόσον βέβαια δεν υπάρχουν αντισταθμιστικές ρυθμίσεις. Στην αναλογική αύξηση της φορολογικής υποχρέωσης, που ακολουθεί την αύξηση του εισοδήματος, έγινε ήδη αναφορά. Η πληθωριστική δημοσιονομική απορρόφηση παριστά τη διαφορά μεταξύ της αναλογικής επίπτωσης

και εκείνης που θα προέκυπτε με ένα αμετάβλητο φορολογικό σύστημα.

Η μεταβολή στο σύστημα, ειδικότερα, μπορεί να αναλυθεί σε δύο συστατικά στοιχεία: α) Στην πληθωριστική και β) στην πραγματική μεταβολή. Έτσι, αντίστοιχα, η δημοσιονομική απορρόφηση μπορεί να χωρισθεί σε δύο μέρη: στην πληθωριστική, που παριστά την επίπτωση στη φορολογική υποχρέωση και που οφείλεται κατά αποκλειστικό λόγο στην πληθωριστική μεταβολή του εισοδήματος και στην πραγματική, που εκτιμά τις επιπτώσεις από την αύξηση στο πραγματικό εισόδημα. Συνεπώς, καθώς το πραγματικό εισόδημα αυξάνεται, αναμένεται μια αύξηση της φορολογικής υποχρέωσης διαχρονικά.

Τέλος θα μπορούσαμε να πούμε ότι τα κυριότερα αίτια / λόγοι φοροδιαφυγής στη χώρα μας είναι οι εξής:

- Το φορολογικό βάρος της χώρας μας

Στη χώρα μας, η οικονομική διάρθρωση και το φορολογικό σύστημα, είναι διαφορετικό από τις άλλες χώρες της Δυτ. Ευρώπης. Το κατά κεφαλήν ετήσιο εισόδημα μας είναι χαμηλότερο από το εισόδημα των αναπτυγμένων αυτών Ευρωπαϊκών χωρών. Η αναλογία του κατά κεφαλήν εισοδήματος του Έλληνα και των λοιπών Ευρωπαίων είναι 1 προς 2 - 4. Δηλαδή το εισόδημα του Έλληνα παρουσιάζει διαφορά τεράστια προς τα κάτω, απέναντι των άλλων Δυτικο - Ευρωπαίων.

Η συνολική επιβάρυνση από φόρους, άμεσους και έμμεσους στο κατά κεφαλήν εισόδημα κυμαίνεται στα ίδια περίπου επίπεδα ή και υψηλότερα, αναλογικά με τη διαφορά εισοδήματος. Επί πλέον παρατηρείται μια τάση να ανεβαίνουν κάθε χρόνο οι Κρατικές δαπάνες, σημαντικά ενώ το εισόδημα παραμένει σχεδόν στάσιμο τα τελευταία χρόνια. Τα τελευταία χρόνια το ύψος του Κρατικού μας προϋπολογισμού φτάνει σε επίπεδα που οι δαπάνες του, βαρυμένες και με τεράστια ελλείμματα των Κρατικών Οργανισμών και Επιχειρήσεων του παρελθόντος καλύπτουν σχεδόν το 50% του Εθνικού εισοδήματος σε τρέχουσες τιμές, με επακόλουθο τη συνεχή αύξηση των φόρων έμμεσων και άμεσων και με προέκταση την κάλυψη του ελλείμματος με εξωτερικό και εσωτερικό δανεισμό που καταλήγει όπως είναι φυσικό και ο δανεισμός αυτός σε επιβολή νέων φόρων μελλοντικά και σε φαινόμενα πληθωριστικά όπως είναι η αύξηση των τιμών των αγαθών των υπηρεσιών και η υποτίμηση του νομίσματος. Κάτω από το βάρος της τόσο σημαντική φορολογίας στο κατά κεφαλήν εισόδημα, δεν μπορεί παρά ο φορολογούμενος να βρει τρόπους φοροδιαφυγής.

- Η αστική τάξη και η φορολογική επιβάρυνσή της

Εδώ έχουμε υπερβολικά φορολογικά βάρη, αφού το 50% περίπου του φόρου εισοδήματος καταβάλλεται από τους μισθωτούς, που αποτελούν κατά κύριο λόγο την αστική μεσαία τάξη και που συνήθως

είναι ειλικρινείς στις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Η αστική τάξη δεν έχει πάντα δυνατότητες αύξησεως του εισοδήματός της, που παραμένει τούτο σε χαμηλά επίπεδα, και χωρίς εντυπωσιακές αυξήσεις, στην ουσία, άσχετα αν στις φορολογικές δηλώσεις δηλώνει μεγαλύτερο κατά μέσο όρο ποσό εισοδήματος κατ' έτος από τις άλλες επαγγελματικές τάξεις εμπόρων, βιομηχάνων κ.λ.π.

Ένα μεγάλο λοιπόν μέρος του πληθυσμού που αποτελείται από αναγκαστικού, θα λέγαμε ειλικρινείς φορολογούμενους τους μισθοσυντήρητους, συμμετέχει σημαντικά στα δημόσια βάρη, δεν φοροδιαφεύγει αλλά αδυνατεί να προσφέρει περισσότερα στον Κρατικό προϋπολογισμό λόγω του χαμηλού εισοδήματος των μελών του.

- Η οικονομική διάρθρωση της χώρας

Η οικονομική διάρθρωση της Ελλάδας, συγκριτικά με τις λοιπές χώρες της Ευρωπαϊκής Κοινότητας είναι διαφορετική. Στις χώρες αυτές κυριαρχούν κατά κύριο κανόνα οι πολλοί και μεγάλοι φορολογούμενοι με υψηλά εισοδήματα, οι μεγάλοι οικονομικοί οργανισμοί και οι γνωστές πολυεθνικές εταιρείες με υψηλά επίσης κέρδη που αποδίδουν αντίστοιχα σημαντικά έσοδα από άμεσους φόρους στο κράτος.

Στην Ελλάδα απέναντι σ' αυτές τις μεγάλες επιχειρήσεις έχουμε σχετικά χαμηλά εισοδήματα με λίγους εύρωστους οικονομικούς

οργανισμούς, που διέπονται από ποικιλίες και εκτεταμένες προστατευτικές διατάξεις απαλλαγών για παραγωγικές επενδύσεις κ.λ.π. με αποτέλεσμα τη μειωμένη απόδοσή τους, στο φόρο εισοδήματος και σε άλλους άμεσους και έμμεσους φόρους. Τέλος η οικονομία μας γενικά βρίσκεται στο στάδιο της ανάπτυξης με πληθώρα φοροαπαλλαγών που ισχύουν προς υποβοήθησή της. Καταλήγουμε λοιπόν στο συμπέρασμα ότι και στη διάρθρωση της οικονομίας της χώρας μας, οφείλεται η μειωμένη απόδοση των φόρων.

- Το φορολογικό σύστημα. Οι πολλοί έμμεσοι φόροι και η μεγάλη απόδοσή τους στο σύνολο των φόρων, συγκριτικά με τους άμεσους φόρους της χώρας μας.

Στις λοιπές χώρες της Ευρωπαϊκής Κοινότητας ισχύει διαφορετικό φορολογικό σύστημα με κύριους τους άμεσους φόρους και δευτερεύοντες του έμμεσους φόρους. Η αναλογία σ' αυτές είναι 2/3 άμεσοι και 1/3 έμμεσοι. Απεναντίας στην Ελλάδα η αναλογία των φόρων αυτών είναι 1/3 άμεσοι και 2/3 οι έμμεσοι φόροι.

Το εισόδημα στις χώρες αυτές κατά κανόνα φορολογείται με ενιαίο φορολογικό συντελεστή υπέρ του Δημοσίου, Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης και λοιπών Κρατικών Οργανισμών, μαζί.

Εκ των υστέρων το Δημόσιο κατανέμει στους άλλους κρατικούς Οργανισμούς και στο ίδιο το Κράτος, ανάλογα ποσοστά των εσόδων

από φόρους. Οι έμμεσοι φόροι περιορισμένοι σε απόδοση κατ' αναλογία, στο σύνολο των φόρων επιβάλλονται κατά κύριο λόγο με ένα γενικό φόρο καταναλώσεως. Στις Αγγλοσαξονικές χώρες της Ευρώπης και του υπολοίπου κόσμου, ιδίως, ισχύει παράλληλα το σύστημα του πόθεν έσχες των φορολογουμένων, για την αναδρομική φορολόγηση του εισοδήματος, που δεν δηλώθηκε στα προηγούμενα χρόνια, αλλά αναλίσκεται μεταγενέστερα για την αγορά π.χ. αυτοκινήτου, κ.λ.π, περιουσιακών στοιχείων μεγάλης αξίας, μέτρο που διορθώνει εκ των υστέρων τη διαφορά εισοδήματος, που αποκτήθηκε πραγματικά στο παρελθόν και φορολογήθηκε μερικώς ή και δεν φορολογήθηκε τότε, με τη φορολόγηση του μεταγενέστερα.

Απέναντι στα παραπάνω ισχύοντα στην Ευρώπη και άλλες χώρες, στην Ελλάδα εφαρμόζεται ένα πολυδαίδαλο γραφειοκρατικό σύστημα, τόσο στους άμεσους όσο και στους έμμεσους φόρους.

Επίσης, δεν εφαρμόζεται η παραπάνω αρχή του πόθεν έσχες στη φορολογία εισοδήματος, με αποτέλεσμα άλλο εισόδημα αναλίσκεται και άλλο φορολογείται στην πηγή, που μετά την οριστικοποίησή του δεν επιδέχεται κατά κανόνα αναθεώρηση γιατί κατά την αρχή της φορολογίας αυτής στη χώρα μας κάθε χρήση είναι αυτοτελής.

Υφίστανται διατάξεις για τη φορολογία βάσει νέων στοιχείων, αποκρυβέντων κερδών, αλλά στην εφαρμογή τους περιορίζονται σε ελάχιστες περιπτώσεις. Τα τεκμήρια δαπανών διαβιώσεως

διορθώνουν κάπως τα πράγματα στον τομέα αυτό, όχι όμως αποτελεσματικά.

Επίσης σωρεία κύριων φόρων και παρομαρτούντων ισχύουν σε μας, που επιτρέπουν τη φοροδιαφυγή και ακόμη τη φοροκλοπή, αφού σε εκτεταμένη κλίμακα όλοι σχεδόν οι επιτηδευματίες εκτελούν χρέη ταμίας του κράτους, εισπράττοντας από τρίτους και αποδίδοντας ή όχι, ανάλογα με τα ειλικρίνειά τους, φόρους άμεσους και έμμεσους στο Δημόσιο.

Επί πλέον στην ίδια φορολογητέα ύλη, είτε εισόδημα είναι είτε ακίνητο ή άλλο περιουσιακό στοιχείο, είτε αγαθά και συναλλαγές είναι, επιβάλλονται ταυτόχρονα, ανεξάρτητοι και αυτοτελείς νομικά, πολλοί και διάφοροι φόροι με διάφορες ονομασίες, που τελικά στον ίδιο σκοπό αποβλέπουν, να εξασφαλίσουν έσοδα στο Κράτος κατά κύριο λόγο και στους Κρατικούς Οργανισμούς κατά δεύτερο λόγο.

Επίσης, η πληθώρα των έμμεσων φόρων και η μεγάλη επιβάρυνση του κόστους ζωής σε συνδυασμό με τον τρόπο είσπραξης και απόδοσης των φόρων στο Δημόσιο, γίνεται αιτία ευρείας φοροδιαφυγής και φοροκλοπής.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο

3

3

ΜΕΘΟΔΟΙ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ



6.1. ΕΕΝΙΚΑ

Η φοροδιαφυγή είναι φαινόμενο που εμφανίζεται σε όλες τις χώρες του κόσμου, αλλά σε διαφορετική ένταση και έκταση. Αντίστοιχα, και οι τρόποι φοροδιαφυγής είναι σε γενικές γραμμές παρόμοιοι, διαφοροποιούνται όμως σημαντικά σε ορισμένα σημεία, ανάλογα με το συγκεκριμένο φορολογικό σύστημα, τη λογική οργάνωση και το μέγεθος των επιχειρήσεων, τη δομή της οικονομίας και τις ικανότητες των φοροτεχνικών υπηρεσιών της συγκεκριμένης χώρας.

Στη χώρα μας η φοροδιαφυγή πραγματοποιείται σε μεγάλη έκταση και με τους «συνηθισμένους» τρόπους, λόγω της ύπαρξης ενός τεράστιου αριθμού μικρών επιχειρήσεων αλλά και της οργανωτικής αδυναμίας των φορολογικών αρχών να ανιχνεύουν και να περιορίζουν το φαινόμενο. Αυτό δεν σημαίνει βέβαια ότι οι φορολογούμενοι χρησιμοποιούν μόνο απλοϊκούς τρόπους φοροδιαφυγής. Σε σχέση όμως με άλλες χώρες όπου χρησιμοποιούνται ειδικοί (δικηγόροι και άλλοι) και γίνονται πολύπλοκοι συνδυασμοί, όπως ίδρυση εικονικών εταιριών σε χώρες «φορολογικού παραδείσου», οι τρόποι φοροδιαφυγής στη χώρα μας είναι απλοί. Εξάλλου, λόγω ακριβώς της αδυναμίας των φορολογικών αρχών να περιορίσουν και την με απλούς τρόπους συντελούμενη φοροδιαφυγή, δεν υπάρχει λόγος για πολύπλοκες μεθόδους.

Σημειώνεται, τέλος, ότι οι τρόποι φοροδιαφυγής δεν είναι στατικοί, αλλά δυναμικοί και αλλάζουν ανάλογα με τις μεταβολές του φορολογικού συστήματος, την τεχνολογία, το βαθμό εξάπλωσης της φοροδιαφυγής, το βαθμό κοινωνικής αποδοχής των φοροφυγάδων και τις μεταβολές στις μεθόδους καταπολέμησής της.

Παρακάτω παρουσιάζονται περιληπτικά οι κυριότεροι και πλέον συνηθισμένοι μέθοδοι φοροδιαφυγής στην Ελλάδα, χωρίς βέβαια να εξαντλείται το θέμα, αφού και οι τρόποι φοροδιαφυγής είναι παρά πολλοί και από τη φύση τους δεν είναι γνωστοί.

A. Άμεση φορολογία

Στην άμεση φορολογία, η φοροδιαφυγή εντοπίζεται κύρια στο φόρο εισοδήματος (φυσικών και νομικών προσώπων) και στο φόρο ακίνητης περιουσίας (Φ.Π.Α.), χωρίς όμως, να παραβλέπεται η φοροδιαφυγή στη φορολογία κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών, στους άμεσους φόρους υπέρ τρίτων κ.τ.λ.

1. Φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕΦΠ)

Η φοροδιαφυγή στην ΦΕΦΠ είναι κατά πάσα πιθανότητα περισσότερο εκτεταμένη από όλες τις άλλες φορολογίες. Αυτό οφείλεται τόσο στον άμεσο χαρακτήρα του φόρου, όσο και στο ύψος του φορολογικού βάρους το οποίο από το 1975 μέχρι σήμερα αυξάνεται συνεχώς. Θα πρέπει, επίσης να προστεθεί η αδυναμία των

φοροτεχνικών υπηρεσιών να ελέγχουν τα εισοδήματα από ορισμένες πηγές, η πολυπλοκότητα της φορολογίας και ο τρόπος με τον οποίο προσδιορίζεται το εισόδημα ενός εξαιρετικά μεγάλου αριθμού επιχειρήσεων.

- Στο εισόδημα από εκμίσθωση Γαιών και ακινήτων η φοροδιαφυγή πραγματοποιείται είτε με την απόκρυψη ενός μέρους του πραγματικού ενοικίου που λαμβάνει ο κύριος του ακινήτου, είτε με την απόκρυψη του γεγονότος ότι το ακίνητο ενοικιάζεται και εισπράττεται εισόδημα.

- Στο εισόδημα από κινητές αξίες εκτιμάται ότι η φοροδιαφυγή δεν είναι σημαντική γιατί οι ανώνυμες εταιρίες κατά τη διανομή των μερισμάτων στους μετόχους παρακρατούν το φόρο εισοδήματος και τον αποδίδουν στο δημόσιο. Οι συντελεστές παρακράτησης είναι τόσο υψηλοί που φτάνουν τον ανώτατο οριακό συντελεστή της φορολογικής κλίμακας, οπότε είτε δηλωθεί το εισόδημα αυτό είτε όχι δεν υπάρχει θέμα φοροδιαφυγής. Περιορισμένη φοροδιαφυγή όμως είναι δυνατό να πραγματοποιηθεί με τη διασπορά των μετοχών ενός μετόχου σε πρόσωπα εμπιστοσύνης του, ώστε να μπορεί να απολαμβάνει πολλαπλά αφορολόγητα. Πάντως στην Ελλάδα λόγω του μικρού αριθμού ανώνυμων εταιριών η φοροδιαφυγή δεν εκτιμάται ως ιδιαίτερα μεγάλη.

- Στο εισόδημα από Εμπορικές και Βιομηχανικές επιχειρήσεις εκτιμάται ότι συγκεντρώνεται το μεγαλύτερο μέρος της φοροδιαφυγής.

σοβαρό αυτό πρόβλημα αφού βάζουν το πολιτικό κόστος πάνω απ' την αναγκαιότητα αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής. Οι τρόποι με τους οποίους φοροδιαφεύγουν οι ελεύθεροι επαγγελματίες είναι απλοί και στηρίζονται στην έλλειψη ουσιαστικού ελέγχου από τα φορολογικά όργανα, αλλά και στην ιδιαίτερη σχέση που συνδέει κάθε ελεύθερο επαγγελματία με τους πελάτες του. Η σχέση αυτή είναι σχέση εμπιστοσύνης του πελάτη προς τον ελεύθερο επαγγελματία για τις επιστημονικές του γνώματεύσεις και ικανότητες. Έτσι δημιουργείται ένας συναισθηματικός δεσμός μεταξύ τους και μάλιστα πολλές φορές κυριαρχεί το συναίσθημα της ευγνωμοσύνης του πελάτη προς τον ελεύθερο επαγγελματία, για τις υπηρεσίες που του προσέφερε, με αποτέλεσμα την ώρα της αμοιβής να μην ζητάει την έκδοση απόδειξης.

2. Φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων

Η λογιστική οργάνωση των Ανωνύμων Εταιριών και η τήρηση «βιβλίων» Γ' κατηγορίας υπαγορεύει τελείως διαφορετικούς τρόπους φοροδιαφυγής, από εκείνους που συνηθίζονται στις μικρές επιχειρήσεις.

Ο «κανόνας» εδώ είναι να εμφανίζονται αυξημένες οι δαπάνες της επιχείρησης, ώστε με δεδομένα τα έσοδα να μειώνονται τα κέρδη, όπως προσδιορίζονται από τα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης. Η τεχνητή διόγκωση των δαπανών επιτυγχάνεται με πολλούς τρόπους, οι πλέον γνωστοί από τους οποίους είναι οι εξής:

- Υπερτίμηση των εισροών (αγορών)

- Υποτίμηση απογραφής
- Υπερτιμολογήσεις και υποτιμολογήσεις εισαγωγών - εξαγωγών

3. Φορολογία κληρονομιών, δωρεών & γονικών παροχών

Η φοροδιαφυγή εδώ πραγματοποιείται εύκολα, με τη δήλωση και μόνο από μέρους του φορολογούμενου, μικρότερης από την πραγματική αξία της κληρονομιάς, δωρεάς ή παροχής. Αυτό ισχύει κυρίως στην περίπτωση των ακινήτων, γιατί κινητά μεγάλης αξίας ή μετρητά, συνήθως αλλάζουν χέρια εύκολα και διαφεύγουν τελείως τη φορολογία.

4. Φόρος ακίνητης περιουσίας (ΦΑΠ)

Η φοροδιαφυγή εδώ είναι ιδιαίτερα εκτεταμένη και συντελείται πολύ απλά με τη μη υποβολή δηλώσεων εκ μέρους των υποχρέων. Ακόμη, όμως, και αυτοί που υποβάλλουν δηλώσεις θα πρέπει να δηλώνουν χαμηλότερη από την πραγματική αξία της ακίνητης περιουσίας τους.

B. Έμμεση φορολογία

Για περισσότερο από εκατό χρόνια, οι έμμεσοι φόροι αποτελούν την κυριότερη πηγή εσόδων του Κρατικού Προϋπολογισμού. Μετά το

Β΄ Παγκόσμιο Πόλεμο, τα έσοδα από την έμμεση φορολογία αποδίδουν το 70%-έως 80% του συνόλου των φορολογικών εσόδων.

Παράλληλα, τα κύρια χαρακτηριστικά του ελληνικού φορολογικού συστήματος (μεγάλος αριθμός φόρων, πολυπλοκότητα, υποθηκευμένοι φόροι κ.λ.π.) είναι περισσότερο εμφανή στην περίπτωση της έμμεσης παρά της άμεσης φορολογίας.

Αν και ορισμένες φορές έχει υποστηριχθεί ότι δεν υπάρχει φοροδιαφυγή στους έμμεσους φόρους, αυτό είναι οπωσδήποτε ανακριβές. Αντίθετα η φοροδιαφυγή στους έμμεσους φόρους είναι πολλές φορές αναπόφευκτη και διενεργείται ταυτόχρονα με τη φοροδιαφυγή στη φορολογία εισοδήματος.

- *Δασμοί και τέλη εισαγομένων.* Κλασικός τρόπος διενέργειας δασμοδιαφυγής είναι βέβαια μέσω του λαθρεμπορίου. Εκτός, όμως από το οργανωμένο λαθρεμπόριο, όπως τσιγάρων, το λαθρεμπόριο είναι εύκολο και στην περίπτωση αντικειμένων μεγάλης αξίας και μικρού όγκου τα οποία επισύρουν και μεγάλους δασμού. Δασμοδιαφυγή, όμως είναι δυνατό να συντελείται και σε καθόλα νόμιμες εισαγωγές, όταν οι εισαγωγέας επιτυγχάνει την κατάταξη τους προς εισαγωγή προϊόντος σε διαφορετική δασμολογική κλάση από την κανονική, με αποτέλεσμα να μειώνονται σημαντικά οι δασμοί.

- *Φόροι κατανάλωσης εισαγομένων.* Στην χώρα μας, κατά τον εκτελωνισμό των εμπορευμάτων επιβάλλονται εκτός από τους δασμούς, οι οποίοι τα τελευταία χρόνια έχουν χάσει τη σημασία τους και μια σειρά

από ειδικούς και γενικούς φόρους κατανάλωσης, χαρτόσημο εισαγομένων κ.λ.π. Στην περίπτωση της λαθραίας εισαγωγής αγαθών παράλληλα με τη δασμοδιαφυγή συντελείται αυτόματα και φοροδιαφυγή σε όλους αυτούς τους φόρους που εισπράττονται στα τελωνεία.

A. Βιβλίο αγορών (Α' κατηγορίας)

Στην πρώτη κατηγορία του Κ.Β.Σ. εντάσσονται οι επιτηδευματίες που τα ακαθόριστα έσοδά τους, κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, ήταν έως 18.000.000 δρχ. Ακόμη, στην Α' κατηγορία του Κ.Β.Σ, εντάσσονται: α) ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων και λιπαντικών αυτοκινήτων για την εμπορία βενζίνης και πετρελαίου, β) ο επιτηδευματίας που διαθέτει τα είδη του αποκλειστικά λιανικώς στις λαϊκές αγορές, γ) ο εκμεταλλευτής περιπτέρου, δ) ο λιανοπωλητής ψιλικών και συναφών ειδών, εφημερίδων, περιοδικών και τσιγάρων.

Όποιος από τους επιτηδευματίες των παραπάνω περιπτώσεων διατηρεί και κλάδο πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών τηρεί για τον κλάδο αυτό τα βιβλία της κατηγορία που αντιστοιχεί στα ακαθόριστα έσοδα του κλάδου αυτού, όχι όμως σε κατηγορία κατώτερης της δεύτερης.

Ο επιτηδευματίας που εντάσσεται στην Α' κατηγορία του Κ.Β.Σ. οφείλει να τηρεί το βιβλίο Αγορών στο οποίο καταχωρούνται όλες οι αγορές που πραγματοποιεί είτε με μετρητά είτε με πίστωση. Πιο συγκεκριμένα στο βιβλίο αγορών καταχωρούνται με χρονολογική σειρά εκδόσεως ή επιστροφής όλα τα τιμολόγια, πιστωτικά σημειώματα κ.τ.λ.

με αύξων αριθμό, την αξία, την χρονολογία, το ονοματεπώνυμο του πωλητή και την αιτιολογία. Σε ιδιαίτερη στήλη καταχωρούνται τόσο οι αγορές παγίων αγαθών όσο και ο Φ.Π.Α. με τον οποίο επιβαρύνονται οι αγορές. Επίσης σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου Αγορών καταχωρούνται οι επιστροφές εμπορευμάτων καθώς και οι εκπτώσεις.

Το βιβλίο Αγορών, από τη φύση του έχει περιορισμένες πληροφοριακές δυνατότητες σχετικά με την παρουσίαση της οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης.

Οι πληροφορίες που παρέχει περιορίζονται στο ύψος των αγορών και λοιπών δαπανών που πραγματοποιήθηκαν μέσα στη διαχειριστική περίοδο, όπως και των επιστροφών που έκανε αυτός που τηρεί βιβλίο Αγορών ή των εκπτώσεων που έλαβε από τους προμηθευτές του.

Αν ληφθεί υπόψη ότι το φορολογητέο εισόδημα του επιτηδευματία της Α' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. προσδιορίζεται με βάση το ύψος των αγορών του, ευνόητο είναι ότι, ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλίο Αγορών και θέλει να αποκρύψει φορολογητέο εισόδημα, θα αποβλέπει στον περιορισμό του ύψους των Αγορών του, με παράνομες ενέργειες.

Ο ελεγκτής επιχείρησης η οποία τηρεί βιβλίο Αγορών, πρέπει να γνωρίζει όλες τις μεθόδους που χρησιμοποιούν οι επιτηδευματίες της κατηγορίας αυτής, για να μπορεί να την ελέγξει. Άριστος ελεγκτής θεωρείται όχι εκείνος που γνωρίζει τις μεθόδους φοροδιαφυγής και

ερευνά για την αποκάλυψή τους, αλλά εκείνος που με τη φαντασία του μπορεί να προβλέψει και αποκαλύψει νέες μεθόδους φοροδιαφυγής με το απαραβίαστο περιορισμό ότι η φαντασία αυτή δεν θα καταλήξει σε αχαλίνωτη φαντασιοπληξία. Γιατί η εφευρετικότητα των επιτηδευματιών στον τομέα αυτό δεν έχει όρια. Συνέχεια χρησιμοποιούνται και νέες μέθοδοι φοροδιαφυγής. Συνεχώς θα πρέπει να είναι και η προσπάθεια των ελεγκτών, για να προλαβαίνουν τις παράνομες ενέργειες και να τις αποκαλύπτουν κατά τη γένεσή τους και όχι να περιμένουν τυχαία γεγονότα από τα οποία και μόνο θα αποκαλυφθούν οι ενέργειες αυτές. Σ' αυτό το σημείο βρίσκεται και η διαφορά μεταξύ του πραγματικού επιστήμονα φοροτεχνικού ελεγκτή και τους περιστασιακού ελεγκτή.

Οι μέθοδοι φοροδιαφυγής των υπόχρεων της Α' κατηγορίας βιβλίων χωρίζονται βασικά σε τρεις κατηγορίες:

α) Σε ενέργειες που έχουν σχέση με την έκδοση στοιχείων κατά την αγορά των αγαθών.

β) Σε ενέργειες που έχουν σχέση με την τήρηση του βιβλίου Αγορών.

γ) Σε ενέργειες που έχουν σχέση με την πώληση των αγαθών.

Φοροδιαφυγή κατά την αγορά των αγαθών

Με βάση όσα αναφέρθηκαν παραπάνω, η μείωση του ύψους των αγορών πετυχαίνεται με δύο τρόπους:

α) Τη μη λήψη τιμολογίων από τον προμηθευτή κατά την αγορά των αγαθών (ή μη έκδοση τιμολογίων από τον αγοραστή, αν αυτός είναι υποχρεωμένος να εκδίδει στοιχεία αγοράς).

β) Την έκδοση και λήψη τιμολογίων με ανακριβές περιεχόμενο.

Στις περιπτώσεις αυτές το συμφέρον του πωλητή και του αγοραστή ταυτίζεται. Γιατί ο πωλητής (και κατά κύριο λόγο αυτός που τηρεί βιβλίο Β και Γ' κατηγορίας) μη εκδίδοντας τιμολόγιο (ή εκδίδοντας τιμολόγιο με ανακριβές περιεχόμενο) πετυχαίνει τα ακόλουθα:

- Κρύβει ακαθάριστα έσοδα (πωλήσεις) και έτσι μειώνει τα φορολογητέα έσοδά του στη φορολογία εισοδήματος.

- Αν έχει αγοράσει χωρίς τιμολόγιο, αποφεύγει τις συνέπειες του ποσοτικού ελέγχου, αφού την ίδια ποσότητα εμπορεύματος που αγόρασε χωρίς τιμολόγιο, την πουλάει χωρίς τιμολόγιο. Έτσι αποκλείει την περίπτωση να διαπιστώσει ο έλεγχος, με σύγκριση τιμολογίων αγορά και τιμολογίων πώλησης, την πώληση ποσοτήτων ενός είδους περισσότερων από εκείνες που αγόρασε.

- Πουλάει το εμπόρευμα σε μικρότερο κόστος από τον αγοραστή (μη επιβαρύνοντας το με Φ.Π.Α.) και έτσι βρίσκει περισσότερους αγοραστές.

- Αυξάνει ή διατηρεί τους πελάτες του, έστω και αν ο ίδιος δεν έχει πρόθεση φοροδιαφυγής, οι οποίοι εκβιαστικά που θέτουν τον όρο «ή μου πουλάς χωρίς τιμολόγιο (ή με ανακριβές τιμολόγιο) ή πηγαίνω σε άλλον».

- Έχει την ευχέρεια να εκδίδει εικονικά τιμολόγια (πολλές φορές να τα πουλάει) για εξυπηρέτηση άλλων πελατών που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας και έχουν λόγους να επιβαρύνουν το κόστος των εμπορευμάτων ή των πάγιων στοιχείων τους με εικονικές δαπάνες (είτε αφορούν σε αγορές εμπορευμάτων, είτε δαπάνες εγκαταστάσεων, είτε γενικών εξόδων) και να εκπίπτουν εικονικό Φ.Π.Α.

Αλλά και ο αγοραστής, που τηρεί βιβλίο Α' κατηγορίας, έχει παρόμοιους λόγους, για να ζητήσει από τον πωλητή τη μη έκδοση τιμολογίου ή έκδοση τιμολογίου με ανακριβές περιεχόμενο. Ο αγοραστής που τηρεί βιβλίο Αγορών, διευκολύνεται στις ενέργειες τους αυτές, στην περίπτωση που πουλάει λιανικά και κατά συνέπεια δεν έχει υποχρέωση να εκδίδει στοιχείο κατά την πώληση των αγαθών. Στην περίπτωση αυτή διακινδυνεύει μόνο μια φορά, σε αραιά χρονικά διαστήματα κατά τη διακίνηση (την αγορά) αγαθών χωρίς φορολογικό στοιχείο και έτσι δεν διατρέχει τον κίνδυνο τον οποίο διατρέχει ο

λιανοπωλητής επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία Β΄ κατηγορίας ή Γ΄ κατηγορίας. Ο επιτηδευματίας της Β΄ ή Γ΄ κατηγορίας είναι υποχρεωμένος να αποκρύπτει πωλήσεις, ανάλογες με τις αγορές που έκανε χωρίς τιμολόγιο, πράγμα που σημαίνει ότι θα πρέπει συνεχώς να διακινδυνεύει την πώληση αγαθών χωρίς να εκδίδει αποδείξεις λιανικής πώλησης. Όλα αυτά γιατί η σχέση αγορών προς τις πωλήσεις πρέπει να βρίσκεται σε ένα λογικό επίπεδο. Αναφέρεται το παράδειγμα επιτηδευματία λιανοπωλητή της Β΄ κατηγορίας βιβλίων, που, ενώ αγόρασε εμπορεύματα αξίας 20.000.000 και πραγματοποιεί μικτό κέρδος 40%, δεν εμφανίζει ακαθάριστα έσοδα συν Φ.Π.Α. γύρω στα 28.000.000 ως 30.000.000 δρχ. όπως θα ήταν λογικό και φυσικό, αλλά εμφανίζει ακαθάριστα έσοδα 43.000.000 δρχ. Αμέσως δημιουργείται για το φοροτεχνικό έλεγχο η πρώτη ένδειξη για την αγορά αγαθών χωρίς τιμολόγιο. Η ένδειξη αυτή μετατρέπεται σε απόδειξη αν το ίδιο διαπιστωθεί σε περισσότερες διαχειριστικές περιόδους. Αλλά και στην αντίθετη περίπτωση, η εμφάνιση σε μια χρήση ακαθάριστων εσόδων (πωλήσεων) πολύ μικρότερων από τις αγορές (πολύ δε περισσότερο σε περισσότερες χρήσεις) π.χ. στο παραπάνω παράδειγμα η εμφάνιση ακαθάριστων εσόδων συν Φ.Π.Α. 19.000.000 δρχ. δημιουργεί στον έλεγχο την ένδειξη για απόκρυψη πωλήσεων, που σχεδόν μεταβάλλεται σε απόδειξη, αν τα αποθέματα που υπάρχουν μέσα στην επιχείρηση, είναι τόσο μικρά ώστε να μην ισχυροποιούν το επιχείρημα, ότι ναι μεν έγιναν μεγάλες αγορές αλλά δεν πραγματοποιήθηκαν αντίστοιχες

πωλήσεις. Και αυτό όταν από το βιβλίο Απογραφών προκύπτει ότι δεν έχουν μείνει ανάλογες ποσότητες εμπορευμάτων αδιάθετες στην επιχείρηση.

Βασικά ο έλεγχος στις περιπτώσεις αυτές εδραιώνεται στην αστυνόμευση της διακίνησης των αγαθών. Ο προληπτικό έλεγχος είναι το ισχυρότερο όπλο στα χέρια της Φορολογικής Αρχής. Τούτο πετυχαίνεται με τον αιφνιδιαστικό έλεγχο των φορτηγών αυτοκινήτων Δ.Χ. ή Ι.Χ., των επιβατικών αυτοκινήτων Ι.Χ., των ταξί, λεωφορείων, τρικύκλων και πλοίων, που χρησιμοποιούνται για τη μεταφορά εμπορευμάτων. Στις περιπτώσεις αυτές, γίνεται δειγματοληπτικός έλεγχος και ερευνάται αν τα εμπορεύματα συνοδεύονται από τα απαιτούμενα στοιχεία (τιμολόγια, δελτίο αποστολής κ.τ.λ.) και αν οι ποσότητες που μεταφέρονται συμφωνούν με τις ενδείξεις που αναφέρονται στα συνοδευτικά στοιχεία.

Ανάλογος έλεγχος γίνεται στα φορτηγά αυτοκίνητα Ι.Χ. τα οποία μεταφέρουν προϊόντα και κυρίως αυτά που προορίζονται για τις λαϊκές αγορές, για να διαπιστωθεί αν τα προϊόντα αυτά έχουν καταχωρηθεί σε ημερολόγιο μεταφοράς.

Ένας άλλος συνηθισμένος τρόπος φοροδιαφυγής στην Α' κατηγορία του Κ.Β.Σ. είναι η χρησιμοποίηση, μέσα στην ίδια μέρα, του ίδιου συνοδευτικού στοιχείου για περισσότερες από μία μεταφορές.

Ο κύριος τρόπος πάταξης αυτού του τρόπου φοροδιαφυγής είναι ο συχνός έλεγχος και η θεώρηση του στοιχείου μεταφοράς κατά τον

έλεγχό του, έτσι ώστε, να μην μπορεί να ξαναχρησιμοποιηθεί σε άλλη μεταφορά. Άλλος τρόπος ελέγχου σ' αυτή την περίπτωση είναι η έρευνα κατά την ξεφόρτωση των εμπορευμάτων στο κατάστημα ή την αποθήκη του αγοραστή έτσι ώστε να διαπιστωθεί η ύπαρξη ομοειδών εμπορευμάτων που μετακινήθηκαν την ίδια μέρα να αναζητηθεί το σχετικό στοιχείο.

Άλλος συνήθης τρόπος φοροδιαφυγής κατά την αγορά των αγαθών είναι η λαθραία μεταφορά εμπορευμάτων μικρού όγκου αλλά μεγάλης αξίας, μέσα σε βαλίτσες με προσωπικά αντικείμενα (του πολίτη) όπου ο έλεγχος δεν είναι συνήθης. Ειδικά αν η μεταφορά γίνεται στο εσωτερικό της χώρας, δεν υπάρχει κίνδυνος τελωνειακού ελέγχου. Επειδή ο έλεγχος αφορά και τα προσωπικά είδη του επιτηδευματία, δεν είναι και τόσο συνήθης και γίνεται μόνο κατόπιν σοβαρών υποψιών ή βέβαιων πληροφοριών. Τότε μόνο μπορούν να επέμβουν οι φοροτεχνικοί ελεγκτές για τον έλεγχο των αποσκευών, με όλη τη διακριτικότητα που επιβάλλεται σε αυτές τις περιπτώσεις.

Αν η μεταφορά γίνεται από τρίτες χώρες, οπότε η φοροδιαφυγή δεν περιορίζεται μόνο στη φορολογία εισοδήματος, αλλά και στο Φ.Π.Α. και τους ειδικούς φόρους, η λαθραία εισαγωγή εμπορευμάτων παίρνει διάφορες μορφές που όπως απέδειξαν οι παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί μέχρι τώρα, δεν απέχουν από το οργανωμένο λαθρεμπόριο, με σύμπραξη αλλοδαπών επιχειρήσεων, υπαλλήλων μεταφορικών επιχειρήσεων ή ακόμη και άλλων οργάνων. Συνήθης

μορφή είναι η εισαγωγή π.χ. έτοιμων ενδυμάτων από το εξωτερικό, μέσα σε βαλίτσες, από τους συνοδούς ομαδικών τουριστικών πτήσεων «τσάρτερς» που κάνουν τα τουριστικά γραφεία. Οι 2 ή 5 ή 10 βαλίτσες με το λαθραίο εμπόρευμα, περνούν σαν ταξιδιώτες μαζί με τις 150 - 300 βαλίτσες των τουριστών της οργανωμένης ομάδας, που συνήθως, για λόγους σκοπιμότητας, δεν ελέγχονται από τις διωκτικές αρχές. Με τον τρόπο αυτό τα καταστήματα που πουλούν αυτά τα εμπορεύματα πραγματοποιούν μεγάλα κέρδη τόσο στη φορολογία εισοδήματος όσο και από Φ.Π.Α.

Το ίδιο συνηθισμένη είναι η περίπτωση λαθραίας εισαγωγής διάφορων άλλων αγαθών, με φορητά αυτοκίνητα διεθνών μεταφορών όπως π.χ. μικρών ανταλλακτικών αυτοκινήτων, ρολογιών, μπανανών κ.τ.λ.

Ο έλεγχος καθίσταται πιο δύσκολος στις ενδοκοινοτικές διακινήσεις αγαθών όπου, με την κατάργηση των συνοριακών ελέγχων από τις τελωνιακές αρχές, η παράνομη διακίνηση εμπορευμάτων κ.τ.λ. έχει πάρει τη μορφή οργανωμένης φοροδιαφυγής, με στόχο όχι μόνο τη φοροδιαφυγή στο εισόδημα αλλά και το Φ.Π.Α. Στις περιπτώσεις αυτές, που η οργανωμένη φοροδιαφυγή ενεργείται σε διεθνείς (κοινοτικό) επίπεδο, το βάρος του βασικού ελέγχου, εντοπίζεται στον τρόπο διάθεσής των, κοινοτικής προέλευσης, εμπορευμάτων δηλαδή παρακολούθησης των χωρών στους οποίους αποθηκεύονται τα

εμπορεύματα που εισήχθησαν παράνομα και στη συνέχεια της διακίνησης προς τους χονδροπωλητές και την κατανάλωση.

Μια άλλη συνηθισμένη μορφή φοροδιαφυγή είναι αυτή όταν εφαρμόζεται η μέθοδος της παροχής από τον προμηθευτή, είτε στο τέλος της χρήσης, είτε κατά περιοδικά χρονικά διαστήματα, εικονικών εκπτώσεων, πάνω στο σύνολο των πωλήσεων του σε κάθε αγοραστή. Έτσι εκδίδει πιστωτικό τιμολόγιο για το ύψος των ακαθάριστων εσόδων του (πράγμα που σημαίνει ισόποση μείωση των καθαρών του κερδών αν τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας) και ο αγοραστής που τηρεί βιβλίο Αγορών να μειώσει το ύψος των αγορών του. Άλλη συνέπεια είναι η απόκρυψη Φ.Π.Α.

Η απόκρυψη της ενέργειας αυτής δεν είναι εύκολη εκτός αν πιαστούν διπλά βιβλία. Ένας όμως προσεκτικός ελεγκτής μπορεί, στηριζόμενος στις εκπτώσεις αυτές, ιδιαίτερα δε στις περιπτώσεις που οι λιανικές τιμές πώλησης των ειδών για τα οποία πάρθηκε η έκπτωση περνούν από αγορανομικό έλεγχο, να εδραιώνει φορολογική εγγραφή που να καλύπτει και τα παράνομα κέρδη του επιτηδευματία.

Σε άλλες περιπτώσεις γίνονται εικονικές επιστροφές εμπορευμάτων στους προμηθευτές. Και με τη μέθοδο αυτή πετυχαίνουν ο μὲν αγοραστής να μειώσει το ύψος των αγορών του, ο δε προμηθευτής να μειώσει το ύψος των πωλήσεων του (με ισόποση μείωση και των κερδών του αν τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας).

Για να γίνει πιστευτή η επιστροφή αυτή, ο αγοραστής εκδίδει δελτίο αποστολής και στέλνει στον προμηθευτή του δέματα ή κιβώτια με άχρηστα υλικά (ακόμη και πέτρες) ή βαρέλια γεμάτα νερό κ.λ.π. και έτσι παίρνει από το μεταφορικό γραφείο σαν αποδεικτικό της αποστολής, τη φορτωτική δηλώνοντας το είδος και την ποσότητα που δήθεν επιστρέφει. Αν έχει φορτηγό αυτοκίνητο Ι.Χ. ανάλογες εγγραφές κάνει το ημερολόγιο κίνησης.

Σε άλλες περιπτώσεις, με τη συνεργασία του μεταφορέα ή του μεταφορικού γραφείου, ο αγοραστής εμφανίζεται σαν αποστολέας και παίρνει από το μεταφορέα, μια φορτωτική - επιβαρύνοντας έτσι τα έξοδά του ή τα έξοδα του προμηθευτή, αν δήθεν αυτός εξοφλεί τη φορτωτική - χωρίς το φορτηγό αυτοκίνητο να μετακινηθεί για την μεταφορά των εμπορευμάτων που δήθεν επιστρέφονται.

Στην περίπτωση αυτή, ο μεταφορέας ή το μεταφορικό γραφείο, στην ουσία, δεν παρέχουν μεταφορικό έργο, αλλά υποβοηθούν τη φοροδιαφυγή του δήθεν αποστολέα και του δήθεν παραλήπτη πουλώντας τους φορτωτικές. Για την εξυπηρέτηση αυτή αμείβονται, χωρίς βέβαια τα έσοδα αυτά να εμφανίζονται κάπου ή ακόμη εξασφαλίζουν και την προσέλκυση πελατείας.

Στην πρώτη περίπτωση, με τη μέθοδο της κλειστής αποθήκης, είναι δυνατό να ελεγχθεί ο πωλητής στον οποίο επιστρέφονται τα αγαθά και όταν διαπιστωθούν ποσοτικές διαφορές στην αποθήκη του να τεκμηριωθεί η παράβαση. Αλλά και ο αγοραστής που εμφανίζεται ότι

επιστρέφει αγαθά μπορεί να πιαστεί σαν φοροφυγός. Αλλά και από τον έλεγχο που κάνουν τα κινητά συνεργεία προληπτικού ελέγχου στα φορτηγά αυτοκίνητα, είναι δυνατό να αποκαλυφθεί η απάτη αυτή κατά τη μεταφορά των δεμάτων, κ.λ.π. που περιέχουν τα «δήθεν» εμπορεύματα που επιστρέφονται.

Στην δεύτερη περίπτωση, που εκδίδεται εικονική φορτωτική ενώ στην πραγματικότητα το φορτηγό αυτοκίνητο δεν μετακινήθηκε, η αποκάλυψη της «απάτης» είναι δύσκολη, γιατί όταν μετά ένα χρόνο ο ελεγκτής πάρει στα χέρια του το δελτίο αποστολής του αγοραστή, την εικονική φορτωτική του μεταφορέα και το πιστωτικό σημείωμα του προμηθευτή, θα βρεθεί μπροστά σε μια «καλοστημένη» ενέργεια που δύσκολα ανατρέπεται. Και στην περίπτωση αυτή η ενέργεια του ελέγχου με τη μέθοδο της κλειστής αποθήκης, τόσο του προμηθευτή όσο και του αγοραστή, μπορεί να φέρει αποδείξεις για τις εικονικές αυτές πράξεις.

Από την άλλη μεριά, αν διαπιστώθει ότι, κατά την ημέρα που γράφεται στη φορτωτική ή το ημερολόγιο κίνησης σαν ημέρα επιστροφής των αγαθών, το αυτοκίνητο δεν μετακινήθηκε π.χ. γιατί βρισκόταν για επισκευή μέσα στο συνεργείο, είναι πιο αυταπόδεικτη η εικονικότητα της πράξης αυτής.

Φοροδιαφυγή κατά την καταχώρηση των αγορών

Πολλοί είναι οι τρόποι για την εμφάνιση στα βιβλία μικρότερου ύψους αγορών από εκείνες που η επιχείρηση πραγματοποίησε με βάση τα στοιχεία. Δύο είναι οι στόχοι αυτών των ενεργειών: α) Η απόκρυψη ακαθάριστων εσόδων που αναλογούν σε αγορές που δεν εμφανίζονται στα βιβλία της επιχείρησης, η οποία σε τελική ανάλυση θα έχει σαν αποτέλεσμα τη μείωση των φορολογητέων καθαρών κερδών και β) Η μη υπέρβαση του ανώτατου ύψους ακαθάριστων εσόδων της κατηγορίας βιβλίων και αποφυγή, με τον τρόπο αυτό, της ένταξης του επιτηδευματία σε ανώτερη κατηγορία βιβλίων.

Αυτή η μέθοδος διασταύρωσης έχει βελτιωθεί με τη θέσπιση της υποχρέωσης και για τους αγοραστές να υποβάλλουν δια μέσου της Δ.Ο.Υ. στο ΚΕ.Π.Υ.Ο. ετήσιες συγκεντρωτικές καταστάσεις των τιμολογίων των προμηθευτών τους.

Με την μηχανογραφική διασταύρωση των πληροφοριών που παρέχουν οι πωλητές, με τις αντίστοιχες που παρέχουν οι αγοραστές στο ΚΕ.Π.Υ.Ο., επιτυγχάνεται ο αυτόματος από το ΚΕ.Π.Υ.Ο. έλεγχος των ακόλουθων συναλλαγών:

- Πρέπει οι πωλήσεις που δήλωσε ένας επιτηδευματίας για κάθε πελάτη του, να συμπίπτουν με τις αγορές που δήλωσε ο πελάτης από κάθε προμηθευτή του. Αν αυτό δεν συμβαίνει, διαπιστώνονται τα

ακόλουθα: Αν κάποιος πελάτης δήλωσε αγορά από κάποιο προμηθευτή και π. προμηθευτής δεν έχει περιλάβει στην κατάσταση πωλήσεων την πώληση προς τον πελάτη αυτό ή δεν έχει υποβληθεί συγκεντρωτική κατάσταση από τον προμηθευτή αυτό, ο προμηθευτής, είτε είναι ανύπαρκτο πρόσωπο, είτε εξέδωσε πλαστό τιμολόγιο. Αν κάποιος προμηθευτής περιέλαβε στην συγκεντρωτική κατάσταση ένα πελάτη και ο πελάτης δεν περιέλαβε την αγορά αυτή από τον προμηθευτή, είτε απέκρυψε από τα βιβλία του την αγορά, είτε είναι ανύπαρκτο πρόσωπο (ή έδωσε ανακριβή στοιχεία του).

Η διασταύρωση αυτή αποβλέπει βασικά και στη διαπίστωση φοροδιαφυγής στο Φ.Π.Α. με την έκδοση πλαστών τιμολογίων (ιδιαίτερα για επενδυτικά αγαθά) ή προκειμένου περί υπόχρεων της Β κατηγορίας ή η πρόθεση απόκρυψης των αντίστοιχων πωλήσεων για αποφυγή ένταξης στη Γ κατηγορία ή ακόμη, προκειμένου περί υπόχρεων Γ κατηγορίας, για μη ένταξη στους υπόχρεους τήρησης βιβλίου Αποθήκης και Παραγωγής - Κοστολογίου.

- Πιο συνηθισμένος τρόπος απόκρυψης αγορών, υπήρξε κατά το παρελθόν η μη καταχώρηση ορισμένων τιμολογίων αγοράς στα βιβλία της επιχείρησης. Η μέθοδος αυτή κρίθηκε σαν ξεπερασμένη και επικίνδυνη στις περιπτώσεις που οι Δ.Ο.Υ. είχαν τη δυνατότητα να αξιοποιούν τα στοιχεία που τους έστελνε το ΜΗ.Κ.Υ.Ο.

Ο τρόπος αυτός ελέγχου είχε αποδώσει ικανοποιητικά αποτελέσματα κατά τα πρώτα χρόνια εφαρμογή του, διότι έγινε αντιληπτός από τους επιτηδευματίες ο κίνδυνος που διέτρεχαν. Έτσι, για πολλά χρόνια θεωρούνταν αδιανόητη και αλόγιστη η μη καταχώρηση τιμολογίου προμηθευτή στα βιβλία. Με την αύξηση όμως των συναλλαγών και κατά συνέπεια του αριθμού των τιμολογίων, αντιμετωπίστηκε αντικειμενική αδυναμία για την επεξεργασία των στοιχείων που στέλνονται στο ΚΕ.Π.Υ.Ο. μέσα σε ένα λογικό χρονικό διάστημα, με τρόπο ώστε οι καταστάσεις που περιέχουν τα τιμολόγια των επιτηδευματιών, να σταλούν έγκαιρα στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. για να βοηθήσουν τον έλεγχο που γίνεται στις επιχειρήσεις. Θα έπρεπε να καθυστερήσει τουλάχιστον για 6-7 μήνες οι έναρξη του ελέγχου ή να βρεθεί κάποια άλλη λύση που θα αντικαθιστούσε την παραπάνω μέθοδο, αφού από τα πράγματα δεν προσφερόταν πια. Σαν μέση λύση βρέθηκε η ελεγκτική επεξεργασία των τιμολογίων που αναγράφουν αξίες πάνω από ορισμένο ποσό π.χ. των τιμολογίων που γράφουν πωλήσεις πάνω από 15.000 δραχ., (χωρίς το Φ.Π.Α.) το καθένα. Η επιβάρυνση όμως του ΚΕ.Π.Υ.Ο. και με πολλές άλλες εργασίες με πιο επείγοντα χαρακτήρα, έφερε σε δεύτερη μοίρα την επεξεργασία των στοιχείων αυτών. Παρά τις δυσχέρειες αυτές που αντιμετωπίζει η υπηρεσία του Υπ. Οικονομικών, ο φόρος των επιτηδευματιών για τα μέτρα που θα πάρει τον επόμενο χρόνο πάνω στο θέμα αυτό, δεν αφήνει στους

επιτηδευματίες περιθώρια εκλογής μεταξύ καταχώρησης ή όχι τιμολογίων στα βιβλία. Η μη καταχώρηση τιμολογίου, εξακολουθεί να θεωρείται μια επικίνδυνη πράξη, γι' αυτό και αποφεύγεται από τους επιτηδευματίες, ακόμη και στην περίπτωση που γνωρίζουν ότι σε κάποιο έτος δεν έγινε επεξεργασία των στοιχείων αυτών, γιατί - όπως αναφέρθηκε πιο πάνω - δεν γνωρίζουν αν το επόμενο χρόνο θα γίνει ή όχι επεξεργασία και αξιοποίηση των στοιχείων από τις Φορολογικές Αρχές και για ποιες περιοχές της Ελλάδας.

Με βάση τον αριθμό φορολογικού μητρώου του αγοραστή, που γράφεται σε κάθε συγκεντρωτική κατάσταση από τους πωλητές, θα ενημερώνεται μηχανογραφικά η μερίδα του, για όλες τις αγορές που μέσα στο χρόνο έκανε από όλους τους προμηθευτές από κάθε περιοχή της χώρας μας.

Μόλις μεταφερθούν από όλες τις συγκεντρωτικές καταστάσεις που θα σταλούν από τις Δ.Ο.Υ. στο ΜΗ.Κ.Υ.Ο. τα ποσά αγορών, στις μερίδες (μαγνητικές ταινίες) των αγοραστών, με ειδική εντολή του υπεύθυνου υπαλλήλου προς το Η/Υ, θα αρχίσει η εκτύπωση σε ειδικές καταστάσεις των ποσών των αγορών που έκανε ένας αγοραστής, μέσα στο χρόνο, από όλους τους προμηθευτές (κατά προμηθευτή) και θα αθροίζονται τα μερικά ποσά σε τρόπο ώστε να προκύπτει το σύνολο των αγορών κάθε επιτηδευματία. Οι καταστάσεις αυτές του ΜΗ.Κ.Υ.Ο. έχουν τις ακόλουθες ενδείξεις:

- 1) Στοιχεία του αγοραστή Α :

- α) Αριθμός φορολογικού μητρώου
 - β) Ονοματεπώνυμο ή επωνυμία
 - γ) Διεύθυνση
- 2) Στοιχεία των πωλητών (Για κάθε πωλητή)
- α) Αριθμός φορολογικού μητρώου
 - β) Ονοματεπώνυμο ή επωνυμία
 - γ) Διεύθυνση
- δ) Ποσό ετήσιων πωλήσεων προς τον αγοραστή Α
- 3) Συνολικό ποσό των αγορών που ο αγοραστής Α έκανε μέσα στο έτος από τους πωλητές όλων των περιοχών της Ελλάδας.

Με τον τρόπο αυτό γίνεται τέλεια και σύντομη επεξεργασία των στοιχείων και αξιοποίησή τους (αν υπάρχει επαρκές προσωπικό και ο απαιτούμενος χρόνος).

Βέβαια, όπως σε κάθε σύστημα, θα υπάρχουν ενδεχόμενα και στην νέα διαδικασία αδυναμίες, τις οποίες θα αποκαλύψουν και θα προσπαθήσουν οι φορολογούμενοι να τις εκμεταλλευτούν. Στην ικανότητα των αρμόδιων υπηρεσιών και των ελεγκτικών οργάνων, θα στηριχτεί η έγκαιρη αντιμετώπιση των νέων μεθόδων φοροδιαφυγής, οι οποίες θα εκμεταλλευτούν τις τυχόν αδυναμίες του συστήματος.

Σαν υποκατάστατο, της μη καταχώρησης τιμολογίων στα βιβλία, εφαρμόζεται η μέθοδος της αγοράς αγαθών σε μικροποσότητες που η αξία τους δεν ξεπερνάει σε κάθε περίπτωση τις 15.000 δρχ. Αν η αξία των αγαθών που αγοράζονται ξεπερνάει το ποσό των 15.000 δρχ., τότε χωρίζεται σε δύο ή τρεις μικροαγορές, που καθεμιά πάλι δεν ξεπερνάει το ποσό αυτό. Με τις διατάξεις της περιπτ. γ' παραγ. 16 αρθ. 12, ορίζεται ότι στις πωλήσεις μη εμπορεύσιμων αγαθών για τον αγοραστή επιτηδευματία αξίας κάθε συναλλαγής μέχρι 5.000 δρχ., εκδίδεται Α.Λ.Π. Αυτό σημαίνει ότι ο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. στον οποίο υπάγονται οι αγοραστές, δεν πληροφορείται από τις καταστάσεις που του αποστέλλει οι ΜΗ.Κ.Υ.Ο. τις αγορές των επιτηδευματιών που δεν ξεπερνούν τις 5.000 δρχ. για τις οποίες εκδόθηκαν Α.Λ.Π. και τις 15.000 δρχ. για τις οποίες εκδόθηκαν τιμολόγια.

Με τον τρόπο αυτό, στο παρελθόν γινόταν, αλλά και σήμερα είναι ενδεχόμενο να γίνεται σε μεγάλη κλίμακα, φοροδιαφυγή αφού οι αγοραστές επιτηδευματίες, γνωρίζοντας ότι δεν θα διασταυρωθούν τα στοιχεία που αφορούν μικροαγορές, δεν τις καταχωρούσαν στα βιβλία τους και έτσι μίκραιναν το ύψος των αγορών τους. Και η μέθοδος αυτή περιέχει κινδύνους. Κατά το παρελθόν, μεγάλης έκτασης φοροδιαφυγή του είδους αυτού, διαπιστώθηκε, όταν από έλεγχο που έγινε σε φαρμακεμπόρους, προέκυψε ότι πολλοί φαρμακοποιοί, κατά σύστημα διασπούσαν

της αγοράς τους σε μικροποσά και δεν είχαν καταχωρήσει αγορές φαρμάκων και καλλυντικών πολλών εκατομμυρίων δραχμών. Σ' αυτή την περίπτωση, ειδικά συνεργεία φοροτεχνικών υπαλλήλων είχαν συντάξει, μετά από επεξεργασία, καταστάσεις όλων των φαρμακοποιών της χώρας, οι οποίες είχαν μεταγράψει από τα στελέχη των τιμολογίων πώλησης των φαρμακεμπόρων, τις μικροαγορές κάθε φαρμακοποιού. Διαπιστώθηκε ότι, πολλοί φαρμακοποιοί είχαν πέσει στην παράβαση της μη καταχώρησης στα βιβλία τους τα μικροτιμολόγια των φαρμακεμπόρων και οι συνέπειες της ανακρίβειας των βιβλίων τους υπήρξαν σκληρές. Για την παρεμπόδιση αυτών των ενεργειών, επιβάλλεται οι ελεγκτές των επιτηδευματιών που κατά σύστημα εκδίδουν μικροτιμολόγια να ερευνούν στα στελέχη, μήπως ορισμένοι αγοραστές, κατά σύστημα χρησιμοποιούν τη μέθοδο της συχνής αγοράς μικροποσοτήτων. Αν διαπιστώσουν αυτό, έχουν υποχρέωση να συντάσσουν δελτία πληροφοριών και να τα στέλνουν στους προϊσταμένους Δ.Ο.Υ. στην αρμοδιότητα των οποίων υπάγονται οι αγοραστές. Με τον τρόπο αυτό και χωρίς την παρεμβολή του ΚΕ.Π.Υ.Ο. είναι δυνατό να εμποδιστεί η φοροδιαφυγή που γίνεται με την παραπάνω μέθοδο. Η μέθοδος αυτή εφαρμόζεται στην περίπτωση που ο φόρος εισοδήματος που γλυτώνουν οι αγοραστές από τη μη καταχώρηση των πωλήσεων

που αναλογούν στις αγορές αυτές είναι μεγαλύτερος από το Φ.Π.Α. εισροών (αγορών) που δεν καταχωρούν στα βιβλία τους.

- Άλλη μέθοδος είναι η καταχώρηση των τιμολογίων στα βιβλία του προμηθευτή, με ποσά μικρότερα των πραγματικών.

3 Η διόρθωση των ποσών πάνω στο τιμολόγιο με έντεχνη διαγραφή του τελευταίου μηδενικού ή με αλλοίωση των αριθμών, είναι πολύ επικίνδυνη, γιατί σε συσχετισμό με το Φ.Π.Α., εύκολα αποκαλύπτεται και δεν αφήνει περιθώρια προβολής ελαφρυντικών, μια και η πρόθεση για φοροδιαφυγή είναι αυταπόδεικτη. Τα λάθη αυτού του είδους, γίνονται όταν στα βιβλία υπάρχουν πολλές καταχωρήσεις αγορών, σε τρόπο ώστε να μη «πιάνεται από το μάτι» του ελεγκτή η ενέργεια αυτή. Αν στο βιβλίο Αγορών ή στο σκέλος εξόδων του βιβλίου Εσόδων - Εξόδων έχουν καταχωρηθεί μικροποσά και το λάθος γίνεται στο μοναδικό μεγάλο ποσό, η ενέργεια αυτή θα γίνει αντιληπτή από τον έλεγχο, ο οποίος είναι υποχρεωμένος να ελέγξει την ακρίβεια καταχώρησης των μεγάλων, τουλάχιστον, τιμολογίων.

Ο έλεγχος αυτός θα γίνει, είτε με τη σύγκριση των καταστάσεων που το ΜΗ.Κ.Υ.Ο θα στείλει, είτε με τη σύγκριση των τιμολογίων που έχει στο αρχείο του ο επιτηδευματίας με τις εγγραφές των βιβλίων.

- Πιο συνηθισμένη μέθοδος είναι η - δήθεν από παραδρομή - διάπραξη αθροιστικού λάθους, στην άθροιση των ποσών των αγορών ή και αντίθετα, αν ο επιτηδευματίας επιθυμεί την εικονική αύξηση των αγορών του. Πολλοί επιτηδευματίες ή λογιστές τους που τηρούν χειρόγραφα τα βιβλία Α ή Β κατηγορίας, για να δημιουργήσουν εμπόδια στο φοροτεχνικό έλεγχο για την αποκάλυψη αυτού του είδους των ενεργειών, γράφουν στα βιβλία ξ α ποσά, όχι κατά λογιστική τάξη δηλαδή οι μονάδες κάτω από τις μονάδες, οι δεκάδες κάτω από τις δεκάδες κ.τ.λ. αλλά μονάδες κάτω από δεκάδες, εκατοντάδες κάτω από χιλιάδες κ.λ.π. σε τρόπο ώστε ο έλεγχος να αναγκαστεί να αποφύγει την ταλαιπωρία μιας άθροισης, ακριβώς εκεί που θα έπρεπε να επιμείνει. Η χρήση μιας αθροιστικής μηχανής είναι αναγκαία στην περίπτωση αυτή. Ο έμπειρος ελεγκτής περιορίζει τον έλεγχο στις άθροίσεις των ποσών που παρουσιάζουν αυτή τη λογιστική αταξία, γιατί γνωρίζει ότι η αταξία αυτή, αν δεν οφείλεται σε πραγματική αγραμματοσύνη, υποκρύπτει κάποιαν άλλη ανωμαλία. Και η δικαιολογία του επιτηδευματία σ' αυτή την περίπτωση είναι μια και σίγουρη : «Λάθος»!!

- Το ίδιο συνηθισμένη ιδιαίτερα στη χειρόγραφη τήρηση βιβλίων Α και Β κατηγορίας είναι η διάπραξη λάθους κατά τη μεταφορά ενός ποσού από τη μια σελίδα στην άλλη και ειδικότερα κατά το γύρισμα του φύλλου δηλαδή από τη μονή στη ζυγή σελίδα. Είναι ένα λάθος που δύσκολα το πιάνει το μάτι του ελεγκτή, εκτός αν κάνει - και

επιβάλλεται να το κάνει - ειδική έρευνα για το είδος αυτό της φοροδιαφυγής.

- Το, αντίθετο, αθροιστικό λάθος ή λάθος μεταφοράς, γίνεται στη στήλη των εκπτώσεων και επιστροφών αγορών, οπότε παρουσιάζονται αυξημένα το ποσό των εκπτώσεων και επιστροφών με συνέπεια την τελική μείωση του ύψους των αγορών. Το ίδιο λαθεμένα ποσά καταχωρούνται και στις περιοδικές δηλώσεις σε τρόπο ώστε τόσο το σύνολο των αγορών (εισροών) σε αντιστοιχία με το Φ.Π.Α. (κατά συντελεστή φόρου) όσο και των εκροών, να μην προδίδει τις λαθεμένες καταχωρήσεις στα βιβλία.

B. ΒΙΒΛΙΟ ΕΣΟΔΩΝ - ΕΞΟΔΩΝ (Β' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ)

Στην Β' κατηγορία του Κ.Β.Σ., ανήκουν οι επιτηδευματίες που τα ακαθάριστα έσοδά τους, κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο ήταν μεταξύ 18.000.0001 και 180.000.000 δρχ.

Ακόμη στην Β' κατηγορία του Κ.Β.Σ. εντάσσονται, ανεξάρτητα απ' τα ακαθάριστα έσοδά τους οι παρακάτω επιτηδευματίες:

- α) ο ελεύθερος επαγγελματίας
- β) ο εκτελωνιστής
- γ) ο πράκτορας κρατικών λαχείων και παιχνιδιών (ΠΡΟΠΟ Ο ΛΟΤΤΟ) και συναφή,
- δ) ο εκμεταλλευτής αυτοκινήτου δημόσιας χρήσης
- ε) ο παραγωγός ασφαλειών
- στ) ο μεσίτης
- ζ) ο εκμεταλλευτής γεωργικών μηχανημάτων ή ελαιοτριβείου
- η) ο εκμεταλλευτής πλοίου της δεύτερης κατηγορίας του άρθρου 3 του νόμου 27/1975
- ι) ο εκμισθωτής μηχανημάτων, αυτοκινήτων ή οποιοδήποτε άλλων κινητών πραγμάτων.
- ια) ο πράκτορας εφημερίδων και περιοδικών

- ιβ) ο κατασκευαστής ιδιωτικών ή δημοσίων τεχνικών έργων, του οποίου τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται με ειδικό τρόπο, σύμφωνα με την νομοθεσία περί φορολογίας εισοδήματος.
- ιγ) ο πωλητής χρυσών και λοιπών νομισμάτων
- ιδ) ο πρατηριούχος χονδρικής πώλησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων
- ιε) ο πωλητής πετρελαιοειδών ως αντιπρόσωπος εταιρείας διανομής των ειδών αυτών και
- ιστ) ο πρατηριούχος υγραερίου αυτοκινήτων

Όποιος από τους παραπάνω επιτηδευματίες διατηρεί κλάδο παροχής άλλων υπηρεσιών ή πώλησης αγαθών, τηρεί για όλες του τις δραστηριότητες, τα βιβλία της κατηγορίας που αντιστοιχεί στο σύνολο των ακαθάριστων εσόδων του, όχι όμως κατηγορίας μικρότερης της δεύτερης.

Ο επιτηδευματίας της Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. είναι υποχρεωμένος να τηρεί το βιβλίο Εσόδων - Εξόδων. Στο βιβλίο αυτό καταχωρεί κατά χρονολογική σειρά εκδόσεως ή λήψεως του σχετικού δικαιολογητικού όλα τα ακαθάριστα έσοδα που πραγματοποιεί με μετρητά ή με πίστωση, από πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών.

Ακόμη, πάντα σε ειδικές στήλες, καταχωρεί τα έξοδα που έκανε με μετρητά ή με πίστωση, για την αγορά αγαθών, για την λήψη υπηρεσιών και γενικά άλλα έξοδα.

Στο βιβλίο Εσόδων - Εξόδων τα έσοδα καταχωρούνται σε ειδικές στήλες, ανάλογα αν προέρχονται από χονδρικές ή λιανικές πωλήσεις και κατά συντελεστή Φ.Π.Α. Το ίδιο και τα έξοδα, αναλύονται σε ειδικές στήλες, ανάλογα αν αφορούν αγορά εμπορευμάτων, αγορά παγίων περιουσιακών στοιχείων, αμοιβές προσωπικού, ενοίκια, αμοιβές τρίτων κ.τ.λ.

ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΣΤΟ ΒΙΒΛΙΟ ΕΣΟΔΩΝ - ΕΞΟΔΩΝ

Οι μέθοδοι φοροδιαφυγής στην Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. είναι πιο σύνθετες γιατί με το βιβλίο Εσόδων - Εξόδων δεν παρακολουθούνται μόνο οι αγορές αλλά όλα τα έσοδα και έξοδα του επιτηδεύματία.

Οι μέθοδοι φοροδιαφυγής στην Β' κατηγορία χωρίζονται στις εξής κατηγορίες:

- 1) Σε ενέργειες που έχουν σχέση με την έκδοση των στοιχείων εξόδων (αγορά εμπορευμάτων, αποδοχή υπηρεσιών, γενικά έξοδα, αγορά παγίων κ.τ.λ.)

- 2) Σε ενέργειες που έχουν σχέση με την έκδοση των στοιχείων εσόδων (πωλήσεις εμπορευμάτων και παροχή υπηρεσιών).
- 3) Σε ενέργειες που έχουν σχέση με την τήρηση του βιβλίου Εσόδων - Εξόδων
- 4) Σε ενέργειες που έχουν σχέση με την τήρηση πρόσθετων βιβλίων ή έκδοση ειδικών στοιχείων.

Η μεγαλύτερη έκταση φοροδιαφυγής στην κατηγορία αυτή παρατηρείται στους ελεύθερους επαγγελματίες και κυρίως στους γιατρούς και δικηγόρους οι οποίοι δηλώνουν τα χαμηλότερα εισοδήματα ενώ σύμφωνα με εθνικολογιστικά στοιχεία το εισόδημά τους αυξάνεται σταθερά από χρόνο σε χρόνο χωρίς όπως να αυξάνεται ανάλογα και η συνεισφορά τους στα φορολογικά έσοδα.

Αυτό συμβαίνει κυρίως γιατί οι κλάδοι στους οποίους υπηρετούν είναι πολύ νευραλγικής σημασίας, τόσο η δικαιοσύνη όσο και η υγεία, με αποτέλεσμα να μην αντέχουν τις δυναμικές αντιδράσεις, των καλά οργανωμένων επαγγελματικών σωματείων τους, που απαντούν με απεργίες διαρκείας σε κάθε προσπάθεια θέσπισης αντικειμενικών κριτηρίων για την φορολόγηση των κλάδων αυτών.

ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΞΟΔΩΝ

Φυσικό είναι οι επιτηδευματίες της Β΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ. να επιδιώκουν να εμφανίσουν αυξημένα έξοδα αφού αυτά αποτελούν σοβαρό κριτήριο για τον καθορισμό των κερδών τους.

Όταν η επιχείρηση έχει σαν τομέα δραστηριότητας την παροχή υπηρεσιών, τα κέρδη προκύπτουν από την λογιστική αφαίρεση των εξόδων από τα ακαθάριστα έσοδα. Έτσι φυσικό είναι όταν εμφανίζονται αυξημένα έξοδα να μειώνεται το καθαρό, προς φορολόγηση κέρδος.

Αυτό πετυχαίνεται με τη λήψη εικονικών τιμολογίων που εμφανίζουν έξοδα αμοιβές προς τρίτους και είναι δύσκολο να ελεγχθούν.

Όταν πάλι μια επιχείρηση με δραστηριότητα την πώληση εμπορευμάτων, η εμφάνιση αυξημένων εξόδων συντελεί στην επιλογή χαμηλού συντελεστή καθαρού κέρδους και έτσι τα κέρδη που προκύπτουν και σ' αυτή την περίπτωση εμφανίζονται μειωμένα.

Μια άλλη περίπτωση φοροδιαφυγής στην φάση αυτή συναντάμε σε επιχειρήσεις που υπάγονται σε ειδικούς αναπτυξιακούς νόμους, εκμεταλλευόμενοι τα φορολογικά κίνητρα των νόμων αυτών.

Έτσι πολλές επιχειρήσεις που υπάγονται σε ειδικές διατάξεις για την περιφερειακή ανάπτυξη, αυξάνουν το κόστος των παγίων στοιχείων τους πετυχαίνοντας έτσι σημαντικές ελαφρύνσεις: 1) Εμφανίζουν

αυξημένες αποσβέσεις που όπως ξέρουμε αφαιρούνται από τα κέρδη.

2) Κάνοντας χρήση των ειδικών διατάξεων, αφαιρούν ως αφορολόγητο ποσό 60% από της αξίας των επενδύσεων που έχουν πραγματοποιήσει, αφού αφορά το ποσό της υπερτιμολόγησης της αξίας των παγίων επενδύσεων.

Αλλά περίπτωση φοροδιαφυγής παρατηρείται σε ορισμένους κλάδους επιχειρήσεων που το κέρδος διαμορφώνεται με βάση ένα πάγιο συντελεστή, ανεξάρτητα απ' το ύψος των εξόδων. Έτσι οι επιχειρήσεις αυτές έχουν την δυνατότητα να μην ζητούν αποδείξεις δαπανών ή άλλων σχετικών στοιχείων διευκολύνοντας έτσι τα πρόσωπα με τα οποία συναλλάσσονται να αποκρύψουν έσοδα.

Για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής στις περιπτώσεις αυτές, ο νόμος ορίζει ότι αν τα έξοδα που εμφανίζουν οι επιχειρήσεις αυτές είναι δυσανάλογα με το πραγματικό κόστος, ο οικονομικός έφορος έχει το δικαίωμα να προσαυξήσει τους συντελεστές καθαρού κέρδους έως και 30%.

Συμπεραίνεται λοιπόν ότι το έργο των εφοριακών ελεγκτών σε αυτή τη φάση είναι ιδιαίτερα δύσκολο, αφού θα πρέπει να ελέγχουν όλα τα έξοδα ξεχωριστά ελέγχοντας αν είναι πραγματικά, αλλά και σε σχέση με τα έξοδα ομοειδών επιχειρήσεων για να βγάζουν χρήσιμα συμπεράσματα για το αν συντρέχουν λόγοι φοροδιαφυγής.

Σε περιπτώσεις που γίνεται χρήση ειδικών διατάξεων που αφορούν φορολογικές απαλλαγές, ο ελεγκτής θα πρέπει να είναι

ιδιαίτερα προσεκτικός και να ερευνά με λεπτομέρεια αν οι δαπάνες οι οποίες αφαιρούνται απ' τα κέρδη, λόγω ευνοϊκών ρυθμίσεων, είναι όντως πραγματικές.

Βέβαια σημαντικό ρόλο και σ' αυτή την περίπτωση παίζει η εμπειρία και η διορατικότητα του εφοριακού ελεγκτή.

ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Οι πιο συνηθισμένοι μέθοδοι φοροδιαφυγής σ' αυτή τη φάση είναι οι εξής:

- 1) Η μη έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών
- 2) Η έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών, με ανακριβές περιεχόμενο.
- 3) Η μη έκδοση τιμολογίων πωλήσεων ή παροχής υπηρεσιών
- 4) Η έκδοση τιμολογίου πωλήσεων ή παροχής υπηρεσιών, με ανακριβές περιεχόμενο.

Μέχρι πρόσφατα η πιο συνηθισμένη μέθοδος φοροδιαφυγής ήταν η μη έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης. Σήμερα, όμως με την υποχρεωτική θεώρηση των αποδείξεων καθώς και με την υποχρεωτική χρησιμοποίηση των ταμειακών μηχανών, η φοροδιαφυγή αυτού του

είδους έχει περιορισθεί σημαντικά και είναι πλέον θέμα της αυστηρής επιτήρησης του μέτρου, από τα φορολογικά όργανα. Ένα άλλο εξίσου σημαντικό χτύπημα κατά της φοροδιαφυγής σε αυτή τη φάση, είναι η επιβολή προστίμου για τους καταναλωτές που κατά τις αγορές τους δεν φέρουν απόδειξη λιανικής πωλήσεως. Έτσι ο καταναλωτής αναγκάζεται να ζητήσει απόδειξη, σε περίπτωση που ο επιτηδευματίας δεν την εκδίδει.

Μετά τις ρυθμίσεις αυτές, που περιόρισαν σημαντικά το φαινόμενο, η μέθοδος που συνηθίζεται κατά κανόνα και την έχουμε συναντήσει πολλές φορές, είναι η έκδοση αποδείξεων με μειωμένο ποσό, μετά από συνεννόηση με τον πελάτη και φυσικά μετά από αμοιβαίο όφελος, αφού παραχωρείται στον πελάτη επί πλέον έκπτωση. Η περίπτωση αυτή δεν διατρέχει και πολλούς κινδύνους αφού και η νόμιμη απόδειξη υπάρχει και ο πελάτης αποκλείεται να μιλήσει, αφού συμμετέχει, κι αυτός στην όλη διαδικασία και θα θεωρηθεί συνυπεύθυνος.

—Θ—μόνος τρόπος για να αποδώσει ο έλεγχος σε αυτή την περίπτωση, είναι οι συχνοί έλεγχοι από διαφορετικούς κάθε φορά ελεγκτές που παριστάνουν τους πελάτες.

Μια άλλη περίπτωση «νόμιμης» όμως φοροδιαφυγή που συναντούμε, είναι κατά την πώληση εμπορευμάτων λιανικώς, οι επιτηδευματίας για να εμφανίζει μειωμένα έσοδα από πωλήσεις, εκδίδει απόδειξη επιστροφής εμπορευμάτων χωρίς όμως να είναι πραγματική η

επιστροφή τους αφού ο πελάτης δεν μπορεί να ελεχθεί, εκτός από την στιγμή της πωλήσεως. Αυτό γίνεται κατόπιν συνεννοήσεως με τον πελάτη και αφ' όσον στην απόδειξη αναγράφουν τα στοιχεία του πελάτη.

ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΟΥ ΣΚΕΛΟΥΣ ΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΒΙΒΛΙΟΥ ΕΣΟΔΩΝ - ΕΞΟΔΩΝ

Ανεξάρτητα του τρόπου τήρησης του βιβλίου (χειρόγραφα ή μηχανογραφικά) ορισμένες τυπικές ελεγκτικές διαδικασίες πρέπει να εφαρμόζονται, γιατί και στην περίπτωση που τα βιβλία τηρούνται μηχανογραφικά, δεν παύουν οι Η/Υ να είναι εργαλεία που πειθαρχούν στις εντολές του ανθρώπου.

Ενόψει των παρατηρήσεων αυτών, πρέπει να γίνονται οι ακόλουθες ελεγκτικές διαδικασίες:

- Έλεγχος των αθροίσεων των στηλών του σκέλους εσόδων
- Έλεγχος μεταφοράς των αθροισμάτων των στηλών από σελίδα σε σελίδα.
- Έλεγχος της καταχώρησης των ημερήσιων ποσών εσόδων κάθε σειράς στοιχείων, αφού προηγηθεί έλεγχος των αθροίσεων των ποσών κάθε σειράς στοιχείων ημερήσιων εσόδων. Ο ίδιος έλεγχος γίνεται για τη σωστή μεταφορά κατά συντελεστή Φ.Π.Α. των εσόδων και

του Φ.Π.Α. εκροών από τη ημερήσιο δελτίο «Ζ» της ταμειακής μηχανής στις οικείες στήλες του σκέλους εσόδων.

- Έλεγχος για τη διαφύλαξη και σωστή τήρηση του βιβλιαρίου συντήρησης της Φ.Η.Τ.Μ. , για το ενδεχόμενο παραβίασης, ή επέμβασης στη λειτουργία της.

- Έλεγχος για την ύπαρξη διαγραφών, αποξέσεων, παρεγγραφών ή επεγγραφών, αντί του σωστού τρόπου διόρθωσης, ο οποίος προβλέπει την ευκρινή διαγραφή .

- Έλεγχος της συνεχής αρίθμησης των στοιχείων εσόδων και της ενδεχόμενης άφεσης ενδιάμεσων ασυμπλήρωτων φορολογικών στοιχείων, για μελλοντική εκπρόθεσμη έκδοση με προγενέστερη ημερομηνία.

- Έλεγχος με αντιπαραβολή των στοιχείων ΜΗ.Κ.Υ.Ο. που υπέβαλαν πελάτες για τη διατύπωση αν όλα τα τιμολόγια πώλησης που έκδωσε ο ελεγχόμενος, έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία του ή μήπως ορισμένα από αυτά ήσαν πλαστά και δεν τα καταχώρησε στα βιβλία του ή τα καταχώρησε με μικρότερη αξία.

- Έλεγχος των πιστωτικών τιμολογίων παροχής εκπτώσεων που έχει εκδώσει ο επιτηδευματίας προς πελάτες του, ιδιαίτερα κατά το τέλος της διαχειριστικής περιόδου , για μείωση των πωλήσεών του, είτε για μείωση των φορολογητέων κερδών του, είτε για να μην υπερβεί ορισμένο ύψος ακαθάριστο εσόδων που τον υποχρεώνουν σε τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

- Έλεγχός των δανείων που έχει λάβει ο επιτηδευματίας, είτε από Τράπεζες, είτε από ιδιώτες ή και τις εικονικότητας τέτοιων δανείων, για ενδεχόμενη κάλυψη τεκμηρίων. Τα δάνεια αυτά πρέπει να καταχωρούνται, είτε σε ιδιαίτερη στήλη του βιβλίου, είτε στις τελευταίες σελίδες του. Στις περιπτώσεις αυτές ζητούνται τα extraits των Τραπεζών, που έχει στη διάθεσή του ο επιτηδευματίας.

Πρέπει να επισημανθεί ότι πολλές περιπτώσεις φοροδιαφυγής που αναφέρονται παρακάτω αφορούν τη χειρόγραφη τήρηση του βιβλίου Εσόδων - Εξόδων . Επειδή, όμως και η μηχανογραφημένη λογιστική δεν παύει να εκτελεί εντολές (φανερές ή κρυφές) που της δίνονται από τον προγραμματιστή (μετά βέβαια από συνεννόηση με τον χρήστη του Η/Υ) δεν πρέπει να αποκλεισθεί από τις περιπτώσεις αυτές και η μηχανογραφημένη λογιστική.

Όπως αναφέρθηκε στην παράγραφο για τον τρόπο τήρησης του βιβλίου Εσόδων - Εξόδων, ο επιτηδευματίας έχει δικαίωμα να καταχωρεί με μια εγγραφή το ποσό εσόδων που αντιστοιχεί στα στοιχεία κάθε σειράς που εκδόθηκαν κατά τη διάρκεια της ημέρας και αποτυπώνονται στη ημερήσιο δελτίο «Ζ».

Στις περιπτώσεις που χρησιμοποιούνται στελέχη θεωρημένων Α.Λ.Π. ή Α.Π.Υ. ο λογιστής εξαναγκάζεται να χρησιμοποιήσει πρόχειρη ταινία αριθμομηχανής για να αθροίσει τα ημερήσια έσοδα κάθε σειράς στοιχείων κατά συντελεστή Φ.Π.Α. τα οποία θα μεταφέρει στο βιβλίο Εσόδων - Εξόδων. Η λογιστική τάξη επιβάλλει το φύλαγμα των

πρόχειρων αυτών αθροίσεων, σε τρόπο ώστε αν χρειαστεί να τσεκαριστούν τα ποσά, να είναι εύκολος ο έλεγχος της άθροισης με βάση τα πρόχειρα.

Ανάλογα ενεργείται για τα τιμολόγια της ημέρας.

Πολλές επιχειρήσεις αποφεύγουν την εμφάνιση των πρόχειρων αυτών αθροιστικών ταινιών για δύο λόγους:

α) Για να εξαναγκάσουν τον φοροτεχνικό ελεγκτή να κάνει μόνος του τις αθροίσεις φυλλομετρώντας τα στελέχη των στοιχείων και γράφοντας ένα - ένα τα ποσά. Με τον τρόπο αυτό, ο ελεγκτής χάνει πολύτιμο, από τον περιορισμένο χρόνο που διαθέτει, και έτσι αναγκάζεται να περιορίσει τις άλλες ελεγκτικές διαδικασίες που θα εφάρμοζε αν δεν έχανε το χρόνο για τον παραπάνω έλεγχο, και

β) Για να μην έχει την ευχέρεια, ο φοροτεχνικό ελεγκτής να εντοπίζει αμέσως τις περιπτώσεις που ο επιτηδευματίας γράφει στο βιβλίο Εσόδων - Εξόδων ποσά μικρότερα από αυτά που προκύπτουν από την άθροιση των ημερησίων εσόδων κάθε σειράς στοιχείων.

Οι επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν Φ.Η.Τ.Μ. έχοντας υπόψη τους ότι έχουν ευχέρεια μέσα σε μια ημέρα να εκδίδουν περισσότερα του ενός ημερήσια «Ζ» εξαφανίζουν μετά 10 - 15 ημέρες το ένα δελτίο «Ζ» και καταχωρούν στο βιβλίο Εσόδων - Εξόδων το δεύτερο ή τρίτο δελτίο με τα μικρότερα έσοδα.

Στην περίπτωση αυτή διακινδυνεύουν τα ακόλουθα:

1) Μία Α.Λ.Π. ή Α.Π.Υ. που έχει περιέλθει στα χέρια των φοροτεχνικών ελεγκτών η οποία έχει καταχωρηθεί στο δελτίο «Ζ» που έχει εξαφανισθεί, θα διαπιστωθεί ότι δεν έχει καταχωρηθεί σαν έσοδο μαζί με όλα τα έσοδα που περιέχονται στο ίδιο δελτίο «Ζ». Τέτοιες Α.Λ.Π. μπορούν να περιέλθουν στα χέρια των φοροτεχνικών ελεγκτών από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των φορολογουμένων, οι οποίοι της συνάπτουν για μείωση του φορολογητέου εισοδήματός τους.

2) Κατά τον έλεγχο του αύξοντα αριθμού των δελτίων «Ζ» θα διαπιστωθεί ότι λείπει κάποιο δελτίο «Ζ» με τα αντίστοιχα έσοδα, οπότε με έρευνα στη φυσική μνήμη της Φ.Η.Τ.Μ. θα αποκαλυφθεί η απόκρυψη εσόδων με συνέπεια την ανακρίβεια των βιβλίων.

Συνήθως γίνονται θελημένα τα ακόλουθα δύο λάθη:

α) Μεταφέρεται στο βιβλίο Εσόδων - Εξόδων το λαθεμένο ποσό της άθροισης όπως διαμορφώθηκε στο πρόχειρο σημείωμα άθροισης. Για την αποκάλυψη της ενέργειας αυτή, ο έλεγχος θα πρέπει, δειγματοληπτικά να αθροίσει τα στοιχεία ημερησίων εσόδων ορισμένων ημερομηνιών για να διαπιστώσει αν τα ποσά που γράφονται στο βιβλίο Εσόδων - Εξόδων είναι αυτά που προκύπτουν από τις αθροίσεις.

β) Μεταφέρεται, στο βιβλίο Εσόδων - Εξόδων, ποσό διαφορετικό από εκείνο που προκύπτει από την άθροιση των στοιχείων ημερησίων εσόδων ή το ημερήσιο δελτίο «Ζ». Στην περίπτωση αυτή γίνεται θελημένος αναριθμητισμός για να μην πιάνεται εύκολα από το μάτι του

ελεγκτή η ενέργεια αυτή. Αν ο ελεγκτής ανακαλύψει την ασυμφωνία μεταξύ του ποσού που έπρεπε να μεταφερθεί και του ποσού που γράφτηκε, προβάλλεται ο αληθοφανής ισχυρισμός «Λάθος»!!! Και είναι δύσκολο να γίνει δεκτός ή να αντικρουστεί ο ισχυρισμός: αν ο ελεγκτής δεν διαθέτει αρκετό χρόνο για να ελέγξει λεπτομερειακά όλες τις μεταφορές των ποσών από τα σημειώματα των αθροίσεων στο βιβλίο Εσόδων - Εξόδων. Σε περίπτωση που θα διαπιστωθούν και άλλες παρόμοιες ενέργειες, επιβεβαιώνεται η πρόθεση του επιτηδευματία για απόκρυψη εσόδων με τη μέθοδο αυτή. Σε αντίθετη περίπτωση, δεν μπορεί να αποκλειστεί το λάθος και να αυξηθούν τα ακαθάριστα έσοδα μόνο κατά το ποσό της διαφοράς.

Σε άλλες περιπτώσεις κατά την άθροιση των ποσών των ποσών μιας σελίδας ή κατά την μεταφορά από τη μία στην άλλη σελίδα, γίνονται τα ίδια λάθη που γίνονται και στο βιβλίο Αγορών.

Έτσι κατά την άθροιση των ποσών εσόδων μιας σελίδας, γράφεται σαν ποσό άθροισης, ποσό μικρότερο του πραγματικού. Με τον τρόπο αυτό μειώνονται τα πραγματικά έσοδα. Σε άλλες περιπτώσεις, κατά τη μεταφορά του αθροίσματος εσόδων από τη μία σελίδα στην άλλη, γίνεται αναριθμητισμός, πάντοτε προς τα κάτω και μεταφέρεται ποσό εσόδων μικρότερο του πραγματικού. Είναι ένα θελημένο λάθος που δύσκολα πιάνει το μάτι του ελεγκτή, εκτός αν αφιερώσει, όπως επιβάλλεται, τον απαιτούμενο χρόνο για να ελέγξει, έστω και

δειγματοληπτικά, την ακρίβεια της μεταφοράς των αθροίσεων από τη μία σελίδα στην άλλη.

Αντίθετα, θελημένα αθροιστικά λάθη ή λάθη μεταφορά από τη μια σελίδα στην άλλη, γίνονται προς τα πάνω, στις στήλες των εκπτώσεων που παρέχει ο επιτηδευματίας στους πελάτες του ή των επιστροφών που οι πελάτες ενεργούν στον επιτηδευματία ο οποίος τηρεί βιβλία Β κατηγορίας. Με τον τρόπο αυτό αυξάνουν τα ποσά των εκπτώσεων και επιστροφών με άμεση συνέπεια τη μείωση των εσόδων. Στην περίπτωση αυτή αν η επιχείρηση παρέχει υπηρεσίες, οπότε εξάγει λογιστικό αποτέλεσμα, όλη η διαφορά που δημιουργήθηκε από τον αναριθμητισμό, αποτελεί απόκρυψη καθαρού κέρδους. Αν όμως η επιχείρηση ασχολείται με το εμπόριο ή τη μεταποίηση (οπότε το καθαρό εισόδημα - κέρδος προκύπτει εξωλογιστικά με την εφαρμογή συντελεστή καθαρού κέρδους πάνω στα ακαθάριστα έσοδα) τότε η απόκρυψη κέρδους περιορίζεται στο ποσό της διαφοράς πολλαπλασιαζόμενο με το συντελεστή καθαρού κέρδους που θα εφαρμοστεί τελικά για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος.

Ανάλογα λάθη, είναι δυνατό να διαπιστωθούν στις περιπτώσεις που ο επιτηδευματίας ακολουθεί τη μέθοδο να σταματάει τις αθροίσεις κάθε μήνα και να μεταφέρει τα μηνιαία αθροίσματα στις τελευταίες σελίδες του βιβλίου Εσόδων - Εξόδων και στο τέλος της χρήσης να αθροίζει τα ποσά ακαθάριστων εσόδων και εκπτώσεων - επιστροφών. Και στην περίπτωση αυτή είναι ενδεχόμενο, στα μεν ποσά των εσόδων

να γίνουν λαθεμένες αθροίσεις προς τα κάτω στα δε ποσά των εκπτώσεων - επιστροφών, λαθεμένες αθροίσεις προς τα πάνω.

Όπως αναφέρθηκε παραπάνω, στις επιχειρήσεις που ασχολούνται με το εμπόριο ή τη μεταποίηση για ίδιο λογαριασμό, το καθαρό κέρδος των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας, προσδιορίζεται με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων τους με τους μοναδικούς συντελεστές καθαρού κέρδους, οι οποίοι περιλαμβάνονται στο Πρ. Διάταγμα με πίνακες που εκδίδονται από το Υπ. Οικονομικών. Στους πίνακες αυτούς, για κάθε επάγγελμα, γράφονται οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους. Ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. έχει υποχρέωση να εφαρμόσει το μοναδικό συντελεστή που ανταποκρίνεται στο επάγγελμα που ελέγχει, εκτός από περιπτώσεις που από αποδειγμένη ανώτερη βία ή καταστροφή δεν πραγματοποιήθηκαν τα κέρδη που προκύπτουν με την εφαρμογή του συντελεστή αυτού.

Ένας από τους παράγοντες αυτούς είναι αν η επιχείρηση πουλάει τα εμπορεύματα ή τα προϊόντα της χονδρικά ή λιανικά ή και με τους δύο τρόπους. Αν πουλάει χονδρικά, το μικτό κέρδος που πραγματοποιεί είναι μικρότερο από εκείνο που θα πραγματοποιούσε αν τα ίδια ακαθάριστα έσοδα προέρχονταν μόνο από λιανικές πωλήσεις.

Στην περίπτωση που η επιχείρηση πουλάει χονδρικά και λιανικά, παρουσιάζει αυξημένες τις χονδρικές πωλήσεις και μειωμένες τις λιανικές γιατί ο φορολοτεχνικός ελεγκτής, βλέποντας ότι έχει αυξημένες τις χονδρικές πωλήσεις, θα εφαρμόσει συντελεστή καθαρού κέρδους

μικρότερο από εκείνο που θα εφάρμοζε αν υπερτερούσαν οι λιανικές πωλήσεις.

Στην περίπτωση αυτή, οι επιχειρήσεις για τις οποίες προβλέπονται διαφορετικοί συντελεστές για τις χονδρικές και λιανικές πωλήσεις, στο τέλος της χρήσης, κάνουν δήθεν λάθος κατά το διαχωρισμό των χονδρικών και λιανικών πωλήσεων και γράφουν αυξημένες στις χονδρικές και μειωμένες τις λιανικές πωλήσεις, δηλώνοντας μειωμένα κέρδη, βέβαιες ότι με τα στοιχεία αυτά θα παρασύρουν τον φοροτεχνικό έλεγχο για να δεχθεί την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή καθαρού κέρδους. Ο φοροτεχνικός ελεγκτής έχει υποχρέωση να ερευνήσει αν τα ποσά των χονδρικών και λιανικών πωλήσεων που γράφονται στο βιβλίο Εσόδων - Εξόδων είναι τα πραγματικά.

Ένας τρόπος σύντομου ελέγχου είναι να ζητήσει τις ετήσιες συγκεντρωτικές καταστάσεις που υποβάλλουν στη Δ.Ο.Υ. για την αποστολή τους στο ΜΗ.Κ.Υ.Ο., για επεξεργασία και διασταύρωση με τα στοιχεία που οι αγοραστές κ.λ.π. καταχωρούν στα βιβλία τους.

Στην περίπτωση αυτή, συγκρούονται τα συμφέροντα των επιτηδευματιών.

Αν παρουσιάσουν αυξημένες τις χονδρικές πωλήσεις, μειώνοντας τις λιανικές πωλήσεις, θα φορολογηθούν στη φορολογία εισοδήματος με μειωμένο συντελεστή καθαρού κέρδους. Αν παρουσιάσουν μειωμένες τις χονδρικές πωλήσεις, αυξάνοντας τις

λιανικές, θα φορολογηθούν στη φορολογία εισοδήματος με αυξημένο συντελεστή καθαρού κέρδους. Αν ο φοροτεχνικός ελεγκτής διαπιστώσει ασυμφωνία μεταξύ των χονδρικών πωλήσεων, που γράφονται στο βιβλίο Εσόδων - Εξόδων και των αντίστοιχων ποσών, θα πρέπει να προχωρήσει στη λεπτομερειακή έρευνα, χρησιμοποιώντας στην ανάγκη αριθμομηχανή με ταινία, για να εντοπίσει το μέγεθος του λάθους ή της δόλιας ενέργειας.

3

Στην Γ' κατηγορία του Κ.Β.Σ. εντάσσονται οι επιτηδευματίες που κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο τα ακαθάριστα έσοδά τους ήταν περισσότερα από 180.000.000 δρχ.

Ανεξάρτητα απ' το ύψος των ακαθάριστων εσόδων τους εντάσσονται στην Γ' κατηγορία όλες οι ημεδαπές και αλλοδαπές ανώνυμες εταιρείες καθώς και οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης.

Κατ' εξαίρεση μπορούν να τηρήσουν βιβλία δεύτερης κατηγορίας οι αλλοδαπές γενικά επιχειρήσεις που εγκαθίστανται στην Ελλάδα με βάση τις διατάξεις των Α.Ν. 89/2967 και 378/1968 καθώς και τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών αεροπορικών εταιριών που λειτουργούν στην Ελλάδα και απαλλάσσονται από την φορολογία με βάση τον όρο της αμοιβαιότητας.

Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας για την άσκηση του επαγγέλματός του, τηρεί λογιστικά βιβλία κατά την διπλογραφική μέθοδο και σύμφωνα με τις γενικές παραδεκτές αρχές της λογιστικής.

Ακόμη πρέπει να εφαρμόζει υποχρεωτικά το Ελληνικό Λογιστική Σχέδιο, μόνο ως προς την δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβάθμιων και δευτεροβάθμιων λογαριασμών.

Η ανάπτυξη των δευτεροβαθμίων λογαριασμών σε τριτοβάθμιους γίνεται ανάλογα με τις ανάγκες του επιτηδευματία.

Από τους λογαριασμούς του γενικού και των αναλυτικών καθολικών πρέπει να προκύπτει συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων ώστε να είναι ευχερής η πληροφόρηση ή η επαλήθευση κατά τον φορολογικό έλεγχο.

Τα βιβλία τα οποία υποχρεούται να τηρεί ο επιτηδευματίας της κατηγορίας αυτής είναι:

3

1. Βιβλίο απογραφών και ισολογισμών: Στο βιβλίο αυτό καταχωρείται η απογραφή ενάρξεως και στο τέλος κάθε χρήσης η απογραφή και ο ισολογισμός τέλους χρήσης. Ο ισολογισμός συνοδεύεται από ανάλυση των αποτελεσμάτων χρήσης και πίνακα διανομής των κερδών.

2. Συγκεντρωτικό ημερολόγιο: Στο συγκεντρωτικό ημερολόγιο καταχωρούνται, στο τέλος κάθε μήνα, συγκεντρωτικά όλες οι εγγραφές, όπως προέρχονται από τα αναλυτικά ημερολόγια (ταμείου αγορών, πωλήσεων, διαφόρων πράξεων κ.τ.λ.).

3. Γενικό Καθολικό: Στο Γενικό Καθολικό μεταφέρονται όλες οι εγγραφές απ' το συγκεντρωτικό ημερολόγιο.

4. Αναλυτικά καθολικά: Τα αναλυτικά καθολικά τηρούνται σε βιβλία ή καρτέλες που παρακολουθούν τους δευτεροβάθμιους και τριτοβάθμιους λογαριασμούς.

5. Βιβλίο γραμματίων εισπρακτέων: Στο βιβλίο αυτό καταχωρούνται ένα προς ένα τα γραμμάτια που παίρνει από πελάτες για κάποια οφειλή τους.

6. Βιβλίο γραμματίων πληρωτέων: Ανάλογα με το βιβλίο εισπρακτέων είναι και το βιβλίο αυτό, στο οποίο καταχωρούνται τα γραμμάτια που δίνει η εταιρεία στους προμηθευτές της ή άλλα πρόσωπα με τα οποία συναλλάσσεται, για κάποια οφειλή της.

Εκτός από τα παραπάνω βιβλία οι ανώνυμες εταιρείες είναι υποχρεωμένες να τηρούν και τα βιβλία πρακτικών συνελεύσεων των μετόχων και πρακτικών του διοικητικού συμβουλίου.

Το ίδιο και οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης που πρέπει να τηρούν και βιβλίο αποθήκης όταν συντρέχουν οι παρακάτω προϋποθέσεις:

α) Ο επιτηδευματίας πωλεί για δικό του λογαριασμό αγαθά, χόνδρικώς και τα ετήσια ακαθάριστα έσοδά τους, κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, ξεπέρασαν τα 350.000.000 δρχ.

β) Ο επιτηδευματίας πωλεί για δικό του λογαριασμό αγαθά, λιανικώς και τα ακαθάριστα έσοδά του ξεπέρασαν τα 500.000.000 δρχ.

γ) Ο επιτηδευματίας πωλεί αγαθά για λογαριασμό τρίτων.

δ) Ο επιτηδευματίας που πωλεί αγαθά μετά από προηγούμενη επεξεργασία και τα ετήσια ακαθάριστα έσοδά τους ξεπέρασαν τα 350.000.000 δρχ. Σ' αυτή την περίπτωση τηρεί βιβλίο αποθήκης πρώτων υλών, βοηθητικών υλών, ειδών συσκευασίας και ετοιμών προϊόντων και υποπροϊόντων.

ε) Ανάλογα με την προηγούμενη παράγραφο, τα ίδια βιβλία τηρεί και ο επιτηδευματίας που ενεργεί επεξεργασία για λογαριασμό τρίτων και τα ακαθάριστα έσοδά του ξεπέρασαν τα 350.000.000 δρχ.

στ) Ο επιτηδευματίας που πωλεί αγαθά εκτός της χώρας και τα ακαθάριστα έσοδά του από τις συναλλαγές του με το εξωτερικό ξεπέρασαν το 80% των συνολικών των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων τα οποία θα πρέπει να έχουν υπερβεί τα 600.000.000 δρχ.

ζ) Ο επιτηδευματίας που παράλληλα με τον κλάδο εμπορίου διατηρεί και κλάδο επεξεργασίας.

Ο επιτηδευματίας που σύμφωνα με τις παραπάνω παραγράφους έχει ξεπεράσει τα όρια που ορίζονται σε αυτές, δεν τηρεί βιβλίο αποθήκης αν αυτό έγινε για πρώτη φορά από την έναρξη των εργασιών του και η υποχρέωση αυτή αρχίζει από την επόμενη διαχειριστική περίοδο εκείνης που για δεύτερη φορά θα ξεπεράσει τα παραπάνω όρια.

Ακόμα δεν υποχρεούνται στην τήρηση βιβλίου αποθήκης οι παρακάτω επιτηδευματίες:

- ο κατασκευαστής δημοσίων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων
- ο εκμεταλλευτής ελαιοτριβείου
- ο εκμεταλλευτής πρατηρίου χονδρικής πώλησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων.
- ο πωλητής πετρελαιοειδών ή άλλων υγρών καυσίμων και λιπαντικών αυτοκινήτων.
- ο εκμεταλλευτής πρατηρίου υγραερίου αυτοκινήτων
- ο εκμεταλλευτής εστιατορίου ή ζαχαροπλαστείου εφ' όσον διαθέτει τα προϊόντα του λιανικώς ή κυρίως λιανικώς
- ο εκμεταλλευτής ξενοδοχείου, ξενώνα, κάμπινγκ/
- ο πωλητής οπωρολαχανικών
- ο παραγωγός κινηματογραφικών και τηλεοπτικών ταινιών.

Τέλος, υποχρεούνται να τηρούν βιβλίο αποθήκης τα υποκαταστήματα, από τα βιβλία των οποίων εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα.

ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΣΤΗΝ Γ' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ

Οι σημαντικοί μέθοδοι φοροδιαφυγής στην Γ' κατηγορία έχουν να κάνουν με την υπερτιμολόγηση της αξίας όταν πρόκειται για αγορές, έξοδα, αποσβέσεις και την υποτιμολόγηση της αξίας όταν πρόκειται για έσοδα, πωλήσεις.

Αυτό πετυχαίνεται με τους εξής τρόπους:

- 1) κατά την τήρηση του λογαριασμού Αγορές
- 2) Κατά την τήρηση του λογαριασμού Πωλήσεις
- 3) Κατά την καταχώρηση των εξόδων και τον υπολογισμό των αποσβέσεων.

ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΤΗΡΗΣΗ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΑΓΟΡΕΣ

Σε αντίθεση με τους επαγγελματίες της Α' κατηγορίας οι επιτηδευματίες της Γ' κατηγορίας έχουν συμφέρον να εμφανίζουν αυξημένες αγορές αφού έτσι εμφανίζουν αυξημένο κόστος και συνεπώς μειωμένο καθαρό κέρδος.

Αυτό το πετυχαίνουν με τους εξής τρόπους:

- 1) Ο επιτηδευματίας πλαστογραφεί τα τιμολόγια αγοράς, διορθώνοντας το ποσό το οποίο αναφέρεται στο τιμολόγιο προς τα πάνω. Π.Χ. αν το τιμολόγιο αναφέρει ποσό 2.300.000 αυτό με έντεχνο τρόπο μετατρέπεται σε 2.800.000 με αποτέλεσμα ο λογαριασμός αγορών να επιβαρύνεται με επί πλέον ποσό 50.000 δρχ. Βέβαια ο τρόπος αυτός θεωρείται παρακινδυνευμένος αφού το ποσό στο τιμολόγιο αναφέρεται και ολογράφως και θα πρέπει να διορθωθεί ανάλογα ώστε να μην είναι εύκολα αντιληπτό από τον ελεγκτή.
- 2) Κατά την μεταφορά του ποσού από το τιμολόγιο αγοράς στο ημερολόγιο και από εκεί στο καθολικό μεταφέρεται ποσό μεγαλύτερο του πραγματικού με τη μέθοδο του αναριθμητισμού που είναι δύσκολο να εντοπισθεί. Π.χ. αντί για μεταφορά του ποσού 729.000 δρχ. μεταφέρεται στο ημερολόγιο ή το καθολικό το ποσό 792.000 δρχ. Για να ολοκληρωθεί αυτή η πράξη, ώστε να προκύπτει λογιστική συμφωνία στα αθροίσματα των ισοζυγίων, πρέπει κατά τις ημερολογιακές εγγραφές να πιστωθεί ανάλογα κάποιος άλλος λογαριασμός ο οποίος συνήθως είναι το ταμείο. Έτσι και λογιστική συμφωνία προκύπτει και το ποσό της διαφοράς αποσύρεται απ' το ταμείο προς όφελος του επιτηδευματία ή του λογιστή, αν οι πράξεις του είναι εν αγνοία του επιτηδευματία.
- 3) Ανάλογα «λάθη» γίνονται κατά την άθροιση των ποσών χρέωσης του λογαριασμού, προς τα πάνω, με παράλληλη μείωση της χρέωσης ενός άλλου πρωτοβάθμιου λογαριασμού, για να μην γίνεται

αντιληπτό το «λάθος» στα ισοζύγια των δευτεροβάθμιων λογαριασμών. Ο λογαριασμός αυτός συνήθως είναι τα ταμείο.

Σχετικές είναι οι ενέργειες φοροδιαφυγής για την εμφάνιση μειωμένης πίστωσης του λογαριασμού αγορών.

Η αποκάλυψη των πράξεων αυτών στηρίζεται στην παρατηρητικότητα και την εμπειρία του ελεγκτή, ο οποίος θα πρέπει με υπομονή και προσοχή να ελέγχει τόσο τα τιμολόγια όσο και τα ποσά που μεταφέρονται από αυτά στο ημερολόγιο και το καθολικό. Ακόμη δειγματοληπτικός έλεγχος θα πρέπει να γίνεται στις αθροίσεις του λογαριασμού αγορών καθώς και στους άλλου λογαριασμούς που σχετίζονται άμεσα με αυτόν.

Με ανάλογες ενέργειες στο λογαριασμό πρώτες ύλες γίνεται προσπάθεια εμφάνισης αυξημένου κόστους παραγωγής.

ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΤΗΡΗΣΗ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΠΩΛΗΣΕΩΝ

Στην περίπτωση αυτή οι ενέργειες του επιτηδευματία τείνουν στην υποτιμολόγηση της αξίας των πωλήσεων έτσι ώστε αυτές να εμφανίζονται μειωμένες.

Οι πιο συνηθισμένοι μέθοδοι φοροδιαφυγής που ακολουθούνται σ' αυτή την περίπτωση είναι οι εξής:

◆ Σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ. ο επιτηδευματίας έχει την δυνατότητα να καταχωρεί στα βιβλία του με μια αθροιστική εγγραφή όλα τα στοιχεία κάθε σειράς. Εδώ ακολουθείται η μέθοδος της λαθεμένης μεταφοράς του αθροίσματος που προκύπτει από τα ποσά που αναφέρονται στα στοιχεία πωλήσεων, πάντα προς τα κάτω, στα βιβλία της επιχείρησης. Αυτό γίνεται είτε με τη μέθοδο του αναριθμητισμού είτε με την μείωση του ποσού που προκύπτει από τις αθροίσεις των στοιχείων της ίδιας σειράς, κατά την μεταφορά του ποσού αυτού στον λογαριασμό πωλήσεις. Βέβαια ακολουθεί ανάλογη μείωση χρέωσης του λογαριασμού «ταμείο».

◆ Το ποσό που αφορά τις πωλήσεις μεταφέρεται «κατά λάθος» στην πίστωση άλλου λογαριασμού, είτε κατά την μεταφορά του στο ημερολόγιο στο καθολικό. Το ίδιο γίνεται και στην χρέωση του λογαριασμού πωλήσεις όπου μεταφέρονται «κατά λάθος» ποσά από αφορούν άλλους λογαριασμούς. Με τον ίδιο στόχο γίνονται «λάθη» προς τα κάτω, στην άθροιση των ποσών του λογαριασμού πωλήσεις κατά την αλλαγή σελίδας π.χ. στο γενικό καθολικό.

Ανάλογα με τις ελεγκτικές διαδικασίες στο λογαριασμό αγορές είναι και ο έλεγχος που ακολουθείται στο λογαριασμό πωλήσεις.

ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΕΣΟΔΩΝ & ΤΩΝ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΩΝ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

Η μεγαλύτερη φοροδιαφυγή που συντελείται σε πολλές επιχειρήσεις της κατηγορίας αυτής αφορά τον τομέα των εξόδων. Είναι η πιο προσφιλής μέθοδος φοροδιαφυγής αφού καλύπτεται με αληθοφανή στοιχεία.

Αυτό το πετυχαίνουν με δύο τρόπους: είτε με την υπερτιμολόγηση των στοιχείων εξόδων, είτε με την διόγκωση των εξόδων της επιχείρησης με έξοδα άσχετα προς αυτήν.

Η χρησιμοποίηση τιμολογίων και άλλων εγγράφων που δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα καθώς και τιμολογίων υπερτιμολογημένων αποτελεί πάγια τακτική ορισμένων επιχειρήσεων.

Τα στοιχεία αυτά εκδίδονται είτε από άλλους επιτηδευματίες που το καθαρό κέρδος τους προσδιορίζεται ανεξάρτητα από τα έξοδά τους είτε πρόκειται για έγγραφα μαϊμούδες.

Ένας άλλος προσφιλής τρόπος των επιτηδευματιών της κατηγορίας αυτής, με τον οποίο διογκώνουν τα έξοδά τους, είναι να εμφανίζουν τα προσωπικά τους έξοδα σαν έξοδα της επιχείρησης. Αυτό το πετυχαίνουν καταχωρώντας τα τιμολόγια που αφορούν τα έξοδα αυτά σε λογαριασμούς εξόδων της επιχείρησης.

Έτσι πολλοί επιχειρηματίες φορτώνουν στην επιχείρηση από τα έξοδα του αυτοκινήτου τους έως και τα έξοδα διατροφής και ένδυσης

που χρησιμοποιεί όλη η οικογένεια. Όλες αυτές οι αγορές καταχωρούνται στους λογαριασμούς: έξοδα «προβολής και διαφήμισης», «έξοδα παραστάσεως» κ.τ.λ.

Ακόμη συνήθως είναι η περίπτωση τα έξοδα για την ανέγερση πολυτελών κατοικιών για προσωπική χρήση του επιχειρηματία να διαχέονται μέσα στα έξοδα συντηρήσεως και επισκευής που προβλέπονται για τις βιομηχανίες.

Ο έλεγχος στην φάση αυτή θα πρέπει να στηρίζεται στην διορατικότητα του εφοριακού ελεγκτή ο οποίος θα πρέπει να προχωρήσει σε σύγκριση των τιμολογίων που εμφανίζει ο επιτηδευματίας στον έλεγχο, με τα στοιχεία του Μηχανογραφικού Κέντρου του Υπουργείου Οικονομικών για να διαπιστωθεί αν αυτά είναι πραγματικά.

Ιδιαίτερα προσοχή απαιτείται κατά τον έλεγχο των λογαριασμών «έξοδα προβολής και διαφήμισης», «έξοδα παραστάσεως» και άλλους σχετικούς λογαριασμούς εξόδων και αν είναι ασυνήθιστα μεγάλοι, θα πρέπει να ελέγχεται λεπτομερειακά το είδος κάθε εξόδου που έχει καταχωρηθεί σε αυτούς για να διαπιστωθεί αν όντως αφορούν έξοδα της επιχείρησης ή έχουν ενσωματωθεί σε αυτούς και προσωπικά έξοδα του επιχειρηματία.

Τέλος μεγάλης έκτασης φοροδιαφυγή λαμβάνει χώρα κατά τον υπολογισμό των αποσβέσεων και κυρίως σε μεγάλες επιχειρήσεις εντάσεως κεφαλαίου, όπου τα πάγια στοιχεία είναι πολλά και είναι

δύσκολο να ελεγχθούν. Οι μέθοδοι φοροδιαφυγής εδώ είναι ανάλογοι με αυτούς που εφαρμόζουν οι επιτηδευματίες της Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

8

13

6.3. Η ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΑΠΟ ΤΟΝ Φ.Π.Α. ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Με βάση την παραγρ. 2 του άρθρου 51 του Ν. 1642/1986 «Αδικήματα φοροδιαφυγής, κατά τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν. 1591/1985, διαπράττει ο υπόχρεος στο φόρο του παρόντος νόμου, που:

- ♦ δεν υποβάλλει τη δήλωσή του και τις προσωρινές δηλώσεις που προβλέπουν, αντίστοιχα, οι διατάξεις της περίπτωσης του άρθρου 29 παραγρ. 1^η, ή υποβάλλει ανακριβή δήλωση στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 31 παράγραφος 1^α του Ν. 1591/1986.

- ♦ ενεργεί την έκπτωση του φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 23, χωρίς να κατέχει τα προβλεπόμενα από το άρθρο 25 στοιχεία ή ενεργεί αυτή με βάση στοιχεία που γνωρίζει ότι είναι πλαστά ή εικονικά.

- ♦ δεν εκδίδει το ειδικό στοιχείο που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 33.

Οι τρόποι με τους οποίους γίνεται η φοροδιαφυγή από τον Φ.Π.Α. είναι οι ίδιοι περίπου σε όλες τις χώρες, όπου εφαρμοστεί ο φόρος.

Οι τομείς στους οποίους γίνεται φοροδιαφυγή από τον Φ.Π.Α., μετά από την εμπειρία των λίγων χρόνων της εφαρμογής του, φαίνεται να είναι οι εξής:

- * Στα διάφορα κέντρα ψυχαγωγίας και διασκέδασης
- * Στον κατασκευαστικό τομέα και στις επισκευές
- * Στους ελεύθερους επαγγελματίες και ειδικότερα στους συμβούλους επιχειρήσεων, συμβούλους πληροφορικής, συμβούλους φορολογικών υποθέσεων κ.α. Ακόμη μεγάλη είναι η φοροδιαφυγή στα κουρέα και κομμωτήρια.
- * Στη διακίνηση αγροτικών προϊόντων, όπως φρούτα, λαχανικά, λουλούδια.
- * Στις εργασίες φασών και στις συναρμολογήσεις
- * Στις μεταβολές γενικά
- * Στα εργαστήρια κατασκευής κοσμημάτων και πολύτιμων λίθων.
- * Στα συνεργεία αυτοκινήτων που ασχολούνται με εργασίες επισκευής, βαψίματα κ.α.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7^ο

ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ ΜΕΤΡΑ ΠΑΤΑΞΗΣ



Ολόκληρο το φορολογικό μας σύστημα καταρρέει όταν δεν μπορεί το κράτος να εφαρμόσει αποτελεσματικά και προς κάθε κατεύθυνση τους φορολογικούς Νόμους, για να πατάξει, να περιορίσει στο ελάχιστο δυνατό, τη φοροδιαφυγή.

Η φοροδιαφυγή, όταν είναι εκτεταμένη, αλλοιώνει το οικοσύστημα της φορολογίας και μαζί μ' αυτό την επιδίωξη του Κράτους για την ανακατανομή του εισοδήματος. Επιπλέον καθιστά ανεφάρμοστη τη δημοκρατική αρχή του Συντάγματος για την καθολικότητα του φόρου ως συνεισφοράς κάθε πολίτη στα δημόσια βάρη ανάλογα με τις δυνατότητές του.

Τα επακόλουθα της φοροδιαφυγής είναι γνωστά. Ο πολίτης φορολογούμενος δυσπιστεί προς το κράτος, αμφιβάλλει και αμφισβητεί για την αποτελεσματικότητα του φόρου ως μέσου φορολογικής και κοινωνικής δικαιοσύνης και ειδικότερα ο ειλικρινής φορολογούμενος δυσανασχετεί για την μη καθολική εφαρμογή του Νόμου.

Το Δημόσιο στερείται τα έσοδα από φόρους που καλύπτουν το σύνολο σχεδόν (92%) των Κρατικών εσόδων, δηλαδή στερείται τα απαραίτητα οικονομικά μέσα για τη λειτουργία και προκοπή του κράτους.

Έτσι καθίσταται προβληματική η αντιμετώπιση των στοιχειωδών τακτικών κρατικών δαπανών και η εξεύρεση των απαραίτητων οικονομικών μέσων για την εκτέλεση των απαραίτητων οικονομικών μέσων για την εκτέλεση των προγραμμάτων επενδύσεων και των έργων υποδομής κ.λ.π. του κράτους που προβλέπουν να καταστήσουν την χώρα ελεύθερη και ανεξάρτητη οικονομική και πολιτική οντότητα στα πλαίσια του Δημοκρατικού πολιτεύματος και επιπλέον, σε διεθνείς επίπεδο, αξιοποίηση σαν πολιτεία μέσα στην Παγκόσμια Κοινωνία.

7.2. ΜΕΤΡΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΑΤΑΞΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

Για να γίνουν οι Έλληνες φορολογούμενοι στο σύνολό τους ειλικρινείς και για να αντιμετωπίσει το Κράτος στη χώρα μας σωστά το θέμα της φοροδιαφυγής, περιορίζοντας την δηλαδή στα ελάχιστα κατά το δυνατόν όρια, είναι ανάγκη να εφαρμόσει τα κατάλληλα γι' αυτό το σκοπό μέτρα, γενικά και ειδικά και επί πλέον να δανειστεί την πείρα των άλλων οικονομικά αναπτυγμένων χωρών, στο ίδιο θέμα.

Κατ' αρχήν ν' αλλάξει το Κράτος τις δομές της φορολογίας στη χώρα μας, για να βελτιώσει και να μεταβάλλει τους τρόπους που χρησιμοποιεί σήμερα στην επιβολή των φόρων.

Να αλλάξει τον τρόπο οργάνωσης των φοροτεχνικών Υπηρεσιών σχηματίζοντας π.χ. ενιαίες Εφορίες, αντί των πολλών που λειτουργούν σήμερα, στις μεγάλες πόλεις, με οργάνωση μηχανογραφική, με περιορισμό των γραφειοκρατικών διαδικασιών στη δήλωση, στον έλεγχο των φορολογικών υποθέσεων, στην οριστικοποίηση, εκκαθάριση και στην είσπραξη των φόρων.

Ως λύση λογική είναι η σταδιακή ενοποίηση των Εφοριών που λειτουργούν σήμερα, τη δημιουργία τριών Εφοριών σε κάθε μια από τις μεγάλες πόλεις, ειδικότερα της Αθήνας, Πειραιά και Θεσ/νίκης και συγκεκριμένα:

Η πρώτη από τις τρεις Εφορίες για τους φορολογούμενους που δεν τηρούν πλήρη λογιστικά βιβλία, η δεύτερη για τους φορολογούμενους, φυσικά και Νομικά πρόσωπα, που κλείνουν κάθε χρόνο ισολογισμό και που θα παρακολουθεί παράλληλα τους έμμεσους φόρους που σχετίζονται με την δραστηριότητα των φορολογουμένων και η Τρίτη Εφορία για τους υπόλοιπους έμμεσους φόρους.

Για την είσπραξη των φόρων είναι απαραίτητο να προσφεύγουν οι υπόχρεοι φορολογούμενοι στις Τράπεζες κάνοντας χρήση του δοκιμασμένου τραπεζικού συστήματος και στα αντίστοιχα τρία Δημόσια Ταμεία εισπράξεων που θα δημιουργηθούν, στις μεγάλες αυτές πόλεις.

Απαραίτητο συμπλήρωμα στα μέτρα αυτά είναι ο διαχωρισμός των φορολογικών υποθέσεων, σε μεγάλες και μικρομεσαίες γενικά, όπως αντίστοιχα σε μεγάλους και μικρομεσαίους φορολογούμενους και επιχειρήσεις ειδικότερα, στη φορολογία εισοδήματος.

Ο διαχωρισμός αυτός να γίνει πάγια στο μέλλον και με νομοθετική ρύθμιση να καθιερωθεί η επιλογή της μεγάλης σημασίας υποθέσεων και των φοροφυγάδων ως κύρια απασχόληση των φοροτεχνικών Υπηρεσιών. Η αποδέσμευση των Υπηρεσιών φορολογίας - δηλαδή των Οικον. Εφοριών - από μεγάλη πληθώρα μικρομεσαίων ή ασήμαντων φορολογικών υποθέσεων γενικά ή και των καθιερωμένων ειλικρινών φορολογουμένων με αποφυγή και του

ελέγχου των, αποτελεί ένα απαραίτητο πρώτο βήμα για να εξοικονομηθεί ο κατάλληλος χρόνος ελέγχου: α) των μεγάλων υποθέσεων και β) των φοροφυγάδων.

Είναι χαμένος ο χρόνος που αναλίσκεται σε άσκοπες διαδικασίες γραφειοκρατικές που είναι οι ίδιες για μεγάλους και μικρούς φορολογούμενους, όπως και για μεγάλες και μικρές φορολογικές υποθέσεις.

Η εκκαθάριση επίσης όπου ανευρίσκονται συσσωρευμένα τεράστια ποσά διαφευγόντων φόρων, είναι επιβεβλημένη. Έτσι θα προχωρήσει το κράτος με σταθερά βήματα στην αναδιοργάνωση της φορολογίας στο μέλλον, εκκαθαρίζοντας τις οφειλές εφεξής, μέσα στο λογικό όριο ενός ή δύο ετών, με τον προσδιορισμό μετά από έλεγχο της φορολογητέας ύλης και του φόρου, αντί των δέκα χρόνων που απαιτούνται σήμερα.

Είναι αναγκαία η παγιοποίηση, κατά το δυνατόν, των φορολογικών διατάξεων με προσαρμογή κατά περιόδους, των συντελεστών του φόρου, αναλογικών και της προοδευτικής κλίμακας σε όλες τις φορολογίες, αντί της σημερινής ρευστότητας των διατάξεων αυτών που αλλοιώνουν τις επιδιώξεις του Νομοθέτη, αλλά και του Κράτους στην άσκηση της φορολογικής πολιτικής του.

Επίσης πάγιες να γίνουν στο μέλλον οι διατάξεις ειδικής φορολογικής μεταχείρισης των νέων παραγωγικών επενδύσεων γενικά, με διάκριση, σε περιφέρειες επενδύσεων και χωρίς χρονικά όρια, αντί

των συνεχών μεταβολών που υφίσταται οι διατάξεις των φορολογικών κινήτρων με χρονικούς περιορισμούς χωρίς κανένα ιδιαίτερο πρακτικό αποτέλεσμα αφού η οικονομία βρίσκεται σε συνεχή ανάπτυξη.

Επιδίωξη του κράτους είναι η δημιουργία νέων θέσεων απασχόλησης του πληθυσμού και του επιχειρηματία, η επένδυση κεφαλαίων σε νέες επιχειρηματικές δραστηριότητες. Γι' αυτό και τα φορολογικά κίνητρα πρέπει να είναι συνεχή και οι σχετικές Νομοθετικές διατάξεις, πάγιες και γνωστές εκ των προτέρων.

Παράλληλα με τα αυστηρά μέτρα (κυρώσεις, πρόστιμα, πρόσθετοι φόροι), για τη συμμόρφωση των φορολογουμένων προς τις υποχρεώσεις τους, που θα θεσπιστούν, το κράτος να φροντίσει να ανεβάσει το Οικονομικό επίπεδο της χώρας και των πωλητών του, οπότε οι φόροι να προέρχονται κατά κύριο λόγο από την άμεση φορολογία στην οποία να επιβάλλει δικαιότερους συντελεστές φόρου.

Η συχνή προσφυγή στην έμμεση φορολογία ως μέσο κάλυψης των Κρατικών αναγκών είναι ανάγκη να σταματήσει.

—Με την έμμεση φορολογία ο πληθωρισμός δυναμώνει με συνέπεια να μειώνεται η αγοραστική δύναμη του χρήματος και να αποδυναμώνεται το εισόδημα των μισθοσυντήρητων και των λοιπών τάξεων με χαμηλό εισόδημα που συνήθως εμφανίζονται να έχουν μεγάλη συμμετοχή στη φορολογία.

Η συνεχής επέκταση των έμμεσων φόρων, αποδυναμώνει επίσης και την ίδια την οικονομία και της στερεί τις προϋποθέσεις της

ανταγωνιστικότητας που είναι απαραίτητες για την ομαλή λειτουργία της με το να επιβαρύνει υπερβολικά το κόστος παραγωγής και τις τιμές διάθεσης προϊόντων και υπηρεσιών.

Με την επέκταση του φόρου εισοδήματος και στις τάξεις που σήμερα διαφεύγουν μερικά ή ολοκληρωτικά σε πολλές περιπτώσεις, το κράτος θα επιτύχει τη δίκαιη κατανομή του εισοδήματος και παράλληλα τη δίκαιη, επίσης, κατανομή των φορολογικών βαρών μεταξύ των πολιτών. Η έμμεση φορολογία που είναι περισσότερο διαδεδομένη σήμερα, βαρύνει όλους τους πολίτες - φορολογούμενους ανεξάρτητα, χωρίς καμιά διάκριση στις οικονομικές δυνατότητές τους.

Προπάντος όμως, με τα μέτρα που θα λάβει το Κράτος, να κατανοήσει ο φορολογούμενος, ότι οι φόροι που πληρώνει πάνε σε καλό τόπο, Ότι το κράτος, δηλαδή τους χρησιμοποιεί πραγματικά για την προκοπή της χώρας και του κοινωνικού συνόλου. Ότι συνεπώς ο πολίτης έχει υποχρέωση μαζί και χρέος να είναι ειλικρινής στις φορολογικές τους υποχρεώσεις, που επιβάλλονται με ένα δίκαιο φορολογικό σύστημα, ότι ο προσορισμός του φόρου είναι υψηλός, να βοηθήσει δηλαδή στη δημιουργία ενός σύγχρονου Δημοκρατικού Κράτους, όπου όλου οι πολίτες απολαμβάνουν τα αγαθά του πολιτισμού είτε ατύχησαν στη ζωή, είτε πτωχοί είναι, είτε πλούσιοι, έχοντας ίσες ευκαιρίες προστασίας και εξέλιξης.

Να καταστήσει τους πολίτες ευσυνείδητους φορολογούμενους, που έχουν υποχρεώσεις αλλά και δικαιώματα απέναντι στο κράτος. Να

θεωρεί δηλαδή ο πολίτης την ιδιότητα του φορολογουμένου ως δικαίωμά του, να απαιτεί τη νομική εξυπηρέτηση του από το Κράτος, όπως ο Αμερικάνος πολίτης, όταν ζητά τη συνδρομή μιας Δημόσιας Υπηρεσίας, επικαλείται πρωταρχικά την ιδιότητά του ως φορολογουμένου πολίτη και μετά υποβάλλει το οποιοδήποτε αίτημά του.

Οι σπουδαιότεροι παράγοντες για τον περιορισμό στο ελάχιστο της φοροδιαφυγής, αφού εκ των πραγμάτων είναι ανέφικτη η εξάλειψή της, είναι: το Κράτος από τη μια μεριά και ο φορολογούμενος πολίτης από την άλλη.

Χωρίς τη συνδρομή και των δύο αυτών παραγόντων, χωρίς την αναγκαία πληροφόρηση του πολίτη για το μέγεθος της σπουδαιότητας του φόρου και την αμοιβαία, μεταξύ Κράτους και πολίτη εμπιστοσύνη, κάθε προσπάθεια περιορισμού της φοροδιαφυγής είναι μάταιη. Δεν διαβλέπουμε άλλο τρόπο και άλλα μέτρα προσφορότερα από τα παραπάνω για τον περιορισμό της φοροδιαφυγής, παρά με το πλησίασμα του Κράτους προς τον πολίτη, την αμοιβαία κατανόηση των προβλημάτων τους και την αυτοδέσμευση τους σε ορισμένες αρχές. Αλλιώς θα πρέπει ο κάθε Έλληνας φορολογούμενος να έχει πλάι του φορολογικό αστυνόμο του για να τον ελέγχει συνεχώς πράγμα αδύνατο βέβαια.

Δηλαδή είναι ανάγκη να γίνει κατανοητό, ότι χωρίς τη συνεργασία με τον πολίτη φορολογούμενο, που βαρύνεται με τα

δημόσια βάρη, δεν μπορεί το κράτος να ολοκληρώσει τα μέτρα κατά της φοροδιαφυγής. Αυτές οι προϋποθέσεις συμπληρώνονται με την απαραίτητη ειλικρίνεια του φορολογουμένου, που δεν πρέπει να παραγνωρίζεται αλλά ούτε και να αμφισβητείται.. Στη συνέχεια η ικανότητα του κράτους να συλλαμβάνει τις περιπτώσεις της φοροδιαφυγής με καλά οργανωμένες και λειτουργούσες Υπηρεσίες.

Αποτελεί εθνικό έγκλημα η φοροδιαφυγή.

Γι' αυτό πρέπει να επιστρατεύσουν κράτος και κοινωνία μαζί, όλα τα μέσα - Επιστήμη και Πρακτική-. Μαζί μ' αυτά να καθιερώσει σαν πρωταρχικό καθήκον του, το κράτος, να δώσει στο κοινωνικό σύνολο, χωρίς εξαίρεση, όλα όσα του οφείλει, όταν ζητά από τον πολίτη να κάνει το χρέος του και όταν του θυμίζει τις υποχρεώσεις τους προς την πολιτεία.

Όταν καταφέρει η πολιτεία, τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους να εφαρμόζουν όλοι ανεξαιρέτα και οι προβλεπόμενες κυρώσεις να επιβάλλονται προς κάθε κατεύθυνση, τότε το Κράτος κάνει ένα πρώτο, σωστό, σταθερό βήμα κατά τη φοροδιαφυγής.

Υπάρχουν φορολογικοί παράδεισοι στον κόσμο.

Συνήθως είναι μικρές χώρες, ημιανεξάρτητες, που με τις φορολογικές γενικά διευκολύνσεις ή και την ανυπαρξία φορολογίας που παρέχουν προσελκύουν το ενδιαφέρον πολλών ξένων επιχειρήσεων, ακόμη.

Εκεί ο πολίτης ή δεν πληρώνει φόρους ή ελάχιστα ή και ανεπαίσθητα βαρύνεται μ' αυτούς.

Είναι όμως ουτοπία να πιστεύει κανείς στην αποτελεσματικότητα αυτών των εξαιρετικών περιπτώσεων χωρών, που σαν χάρτινοι πύργοι καταβροχθίζονται από άλλες διαλύονται, χάνουν εύκολα την ανεξαρτησία τους, δεν έχουν καμιά οντότητα έστω και αν το οικονομικό επίπεδο τους είναι υψηλό.

Ο φόρος, έστω και αν χαρακτηριστεί αναγκαίο κακό, είναι μια υποχρέωση που κρατά τον πολίτη άγρυπνο φρουρό της χώρας, στην οποία ανήκει και της δικής του ατομικής ελευθερίας συνάμα. Με την πληρωμή του φόρου συμμετέχει αυτοδίκαια στα κοινά. Είναι αυτή, μια από τις πιο σοβαρές λειτουργίες του φόρου και επί πλέον είναι χρέος που εκπληρώνει ο πολίτης της, όχι βέβαια οικειοθελώς γιατί, δεν είναι εθελοντική η φορολογία, αλλά σύμφωνη με τη συνταγματική επιταγή της συμμετοχής του στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις του.

Μέσα στις δύο τελευταίες δεκαετίες, παρά τις πολιτικοοικονομικές αδυναμίες μας, τέθηκαν οι βάσεις για μια νέα αντιμετώπιση του θέματος με καινούργια και σωστά κριτήρια, που παίρνουν τελευταία μια συγκεκριμένη μορφή με τη συστηματική και μεθοδευμένη καταπολέμηση της φοροδιαφυγής. Χρειάζεται όμως πολλή προσοχή σε κάθε νέο μέτρο, ώστε να αποφεύγεται η υπερβολή.

Είναι λάθος να πιστεύουμε, ότι υπάρχει μια συνεχής πάλη και αντίθεση μεταξύ πολιτών και κράτους. Όταν το κράτος έχει πολίτευμα δημοκρατικό, που λειτουργεί σωστά, τότε ταυτίζεται με τους πολίτες φορολογούμενους, το λαό δηλαδή, που συμβαδίζουν παράλληλα στον ίδιο δρόμο διακριτικά αλλά σταθερά, ο καθένας στο δικό τους προσανατολισμό, χωρίς ακρότητες.

Σήμερα θεωρεί κατόρθωμα το να φοροδιαφεύγει ο πολίτης. Ίσως αισθάνεται υπέρμετρο βάρος. Όταν όμως όλοι ανεξαιρέτα το επωμίζονται ανάλογα με τις οικονομικές δυνατότητες τους, δεν διαμαρτύρονται για αδικία. Ο συγκερασμός οικονομικής προόδου και ανάπτυξης με τη δίκαιη φορολογία πρέπει να είναι τέλειο, κατά το δυνατό.

Η παντελής έλλειψη σπατάλης στο Δημόσιο τομέα, δηλαδή στις κρατικές δαπάνες, γενικά του Δημοσίου και των Κρατικών επιχειρήσεων και οργανισμών, η κατάργηση της αργομισθίας και πολυμισθίας, μαζί με την αναδιοργάνωση της κρατικής μηχανής στο σύνολό της, είναι συνυφασμένα με τον περιορισμό της φοροδιαφυγής.

Και τέλος η συνέπεια του Κράτους ως εγγύηση παροχής ίσων ευκαιριών σε όλους, η προστασία του πολίτη, η ανάπτυξη της οικονομίας και η βελτίωση των όρων διαβίωσης, συγκαταλέγονται στις απαραίτητες προϋποθέσεις για τον περιορισμό της φοροδιαφυγής. Δεν είναι ακριβές ότι ο Έλληνας είναι από τους πιο μεγάλους φοροφυγάδες στον κόσμο. Από στοιχεία προκύπτει ότι είναι από τους

πιο βαρυμένους πολίτες της Δ. Ευρώπης, με το μεγαλύτερο δηλαδή φορολογικό βάρος απ' όλους, αφού ελάχιστο εισόδημα του απομένει μετά τη φορολόγησή του. Απλώς το φορολογικό βάρος μετατίθεται στους ώμους της μεσαίας αστικής τάξης και πρέπει να κατανεμηθεί δίκαιότερα και με τους ανάλογους όρους οικονομικών δυνατοτήτων και στις άλλες τάξεις, δηλαδή σε άλλους. Ο φόρος δεν είναι ανταποδοτικός στον κάθε πολίτη - φορολογούμενο που τον πληρώνει. Είναι όμως ανταποδοτικός υπ' αυτή την έννοια, στο κοινωνικό σύνολο, σε εθνικό επίπεδο.

Πείθεται ο πολίτης όταν όλα λειτουργούν σωστά, να πληρώσει τους φόρους που του ορίζει η πολιτεία σύμφωνα με τους δίκαιους Νόμους της.

Τέλος, με το νόμο 1591/1986 - ΦΕΚ 50 Τ.Α. 24-4-1986 -- ποινικοποιήθηκαν οι φορολογικές παραβάσεις. Δηλαδή πέρα από τα χρηματικά πρόστιμα και κυρώσεις, επιβάλλονται, υπό τις προϋποθέσεις του Νόμου αυτού και ποινές φυλάκισης στους παραβάτες των φορολογικών Νόμων. Είναι η δεύτερη φορά μέσα στην τελευταία 20ετία που θεσπίζονται διατάξεις επιβολής ποινών φυλάκισης για φορολογικές παραβάσεις σε ευρεία κλίμακα. Την πρώτη φορά θεσπίστηκαν μεν, αλλά τελικά δεν εφαρμόστηκαν. Αυτή τη φορά τα αποτελέσματα της πρώτης εφαρμογής του νέου Νόμου δεν δείχνουν μόνο τους την σκοπιμότητα, την ορθότητα και την έκταση του μέτρου.

Υπάρχει πάντοτε μια διαφορά - απόσταση, μεταξύ προθέσεως του νομοθέτη και αποτελέσματος εφαρμογής του Νόμου. Σαν πρώτο συμπέρασμα όμως θα μπορούσαμε να πούμε ότι όσο πιέζεται ο πολίτης και όσο ασφυκτικά αστυνομεύεται η οικονομική του ζωή και δραστηριότητα, τόσο αντιδρά και δυσκολεύει το έργο του Κράτους σ' αυτό τον τομέα.

Κάποτε πρέπει να πειστεί το κράτος ότι οι πολιτικοί αγώνες του χθες για Δημοκρατία με σύνθημα το 114 άρθρο του τότε συντάγματος, που πέτυχαν, μπορεί και σήμερα να αποφέρουν καλύτερα αποτελέσματα με το ίδιο σύνθημα από μέρους των φορολογούμενων, για δικαιότερη φορολογία. Ο πολίτης - φορολογούμενος μπορεί να γίνει ειλικρινής όταν του φερόμαστε δίκαια και με μέτρο, χωρίς ακρότητες.

7.3. ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗ ΤΩΝ ΣΥΜΦΕΡΟΝΤΩΝ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΦΟΡΟΛΙΑΦΥΓΗΣ

Κάθε φορά που η φορολογική αρχή διαπιστώνει φορολογικές παραβάσεις, από τις οποίες βάσει ειδικής έκθεσης ελέγχου, προκύπτει διαφορά φορολογητέας ύλης πάνω από τριακόσια εκατομμύρια (300.000.000) δραχμές ή δεν έχει αποδοθεί στο Δημόσιο ποσό πάνω από πενήντα εκατομμύρια (50.000.000) δραχμές από παρακρατούμενους φόρους, τέλη και εισφορές απαγορεύεται στις αρμόδιες δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ.) να παραλαμβάνουν δηλώσεις ή να χορηγούν βεβαιώσεις ή πιστοποιητικά που απαιτούνται κατά τις κείμενες διατάξεις που ζητούνται από τον παραβάτη, για την κατάρτιση συμβολαιογραφικών πράξεων μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων. Στην περίπτωση αυτή αναστέλλεται έναντι του Δημοσίου και το απόρρητο των καταθέσεων ή λογαριασμών ή του περιεχομένου θυρίδων του φορολογούμενου σε τράπεζες ή άλλα πιστωτικά ιδρύματα και δεσμεύεται το πενήντα τοις εκατό (50%) των καταθέσεων ή του περιεχομένου των θυρίδων.

Τα παραπάνω ποσά δύναται να αυξομειώνονται με αποφάσεις του υπουργού Οικονομικών που εκδίδονται το βραδύτερο μέχρι τις 15 Φεβρουαρίου εκάστου έτους.

Αντίγραφο της πιο πάνω ειδικής έκθεσης ελέγχου υποβάλλεται, από την αρχή που την εξέδωσε, στη Διεύθυνση Ελέγχων του

Υπουργείου Οικονομικών και η οποία υποχρεούται να ενημερώσει με οποιοδήποτε τρόπο όλες τις Δ.Ο.Υ., τις τράπεζες και λοιπά πιστωτικά ιδρύματα. Οι ανωτέρω υπηρεσίες και φορείς από της ενημερώσεώς τους υποχρεούνται να εφαρμόζουν αμέσως τις απαγορεύσεις και δεσμεύσεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, χωρίς καμία άλλη διαδικασία ή διατύπωση.

Η ενέργεια αυτή της Διεύθυνσης Ελέγχων κοινοποιείται και στον φορολογούμενο, στη γνωστή κατοικία του ή στην έδρα της επιχειρήσεως του, ο οποίος μπορεί εκτός του μηνός από της ειδοποίησεώς του να ζητήσει με αίτησή του στον υπουργό Οικονομικών, την άρση των απαγορευτικών μέτρων. Τα μέτρα μπορούν να αρθούν εν μέρει ή στο σύνολό τους με απόφαση του υπουργού Οικονομικών, μετά από σύμφωνη γνώμη της επιτροπής του άρθρου 48 παράγραφος 2 του παρόντος νόμου.

Η αρμόδια φορολογική αρχή υποχρεούται να ενεργήσει τον κατά νόμου έλεγχο και να περατώσει αυτόν, με έκδοση των σχετικών φύλλων ελέγχου ή άλλων φορολογικών πράξεων, εντός έξι (6) μηνών από την έκδοση της πιο πάνω ειδικής έκθεσης ελέγχου. Εάν μέσα στην προθεσμία αυτή δεν έχουν εκδοθεί τα φύλλα ελέγχου ή πράξεις, αίρονται αυτοδικαίως οι συνέπειες και απαγορεύσεις που καθορίζονται με το άρθρο 44 του νόμου 2065/1992.

7.4. ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗ ΑΠΟΛΟΣΗ ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΩΝ ΦΟΡΩΝ

Όποιος δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμη δήλωση, μετά την παρέλευση τριών μηνών από τη λήξη της νόμιμης προθεσμίας ή υποβάλλει ανακριβή δήλωση, με βάση τα δεδομένα των υπ' αυτού τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων, που προβλέπεται από τις κείμενες διατάξεις για την απόδοση στο Δημόσιο του φόρου προστιθέμενης αξίας ή άλλων φόρων, τελών και εισφορών, που παρακρατούνται ή εισπράττονται για να αποδοθούν στο Δημόσιο τιμωρείται, εάν μεν ενήργησε με δόλο, με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εάν δεν ενήργησε από αμέλεια, με φυλάκιση τουλάχιστον τριών (3) μηνών.

Δεν διώκεται ο υπόχρεος, εφόσον το ποσό των φόρων, τελών και εισφορών που είχε υποχρέωση κάθε φορά να δηλώσει και να αποδώσει στο Δημόσιο, είναι κατώτερο των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) δραχμών ή σε περίπτωση ανακριβούς δήλωσης, εφόσον τοις εκατό (20%) του οφειλόμενου ποσού και όχι ανώτερο των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) δραχμών.

Υπόχρεοι για την απόδοση των φόρων των παραγράφων 1 και 1 του παρόντος άρθρου στην περίπτωση των νομικών προσώπων είναι:

♦ Οι εκπρόσωποι του νομικού προσώπου, καθώς και όλα τα κατά τις ισχύουσες εκάστοτε διατάξεις, δυνάμενα να προσωκρατηθούν για χρέη του νομικού προσώπου προς το Δημόσιο πρόσωπα.

♦ Επί αλλοδαπών πάσης μορφής επιχειρήσεων, οι ορισθέντες ως εκπρόσωποί τους στην Ελλάδα.

Ως αυτουργοί του αδικήματος, που προβλέπεται από την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού, δίνονται και τιμωρούνται:

♦ ο κατ' εξουσιοδότηση ή πληρεξουσιότητα υπογράψας την προς τη Δ.Ο.Υ. δήλωση ή έχων υποχρέωση να ενεργήσει προς δήλωση ή απόδοση των οικείων χρηματικών ποσών, χωρίς να εκλείπει η ευθύνη και των λοιπών κατά το άρθρο αυτό αυτουργών ή συμμετετόχων,

♦ ο Επίσκοπος, ο κηδεμών και ο διοικητής αλλοτρίων, κατά τις οικίες διατάξεις του αστικού δικαίου, για τις πράξεις ή παραλείψεις αυτών κατά την εκτέλεση του λειτουργήματός τους ή ως εκ της ιδιότητάς τους αυτής,

♦ ο λογιστής της επιχείρησης συνέταξε ανακριβή δήλωση, ή παρέλειψε να συντάξει ή συνέταξε και δεν την παρέδωσε στον υπόχρεο επιτηδευματία για την καταβολή των παρακρατούμενων φόρων.

Οι περί συμμετοχής στο αδίκημα διατάξεις του Ποινικού Κώδικα έχουν εφαρμογή και στο αδίκημα του άρθρου 45.

Μετατροπή ή αναστολή της επιβαλλόμενης ποινής για τα αδικήματα της παραγράφου 1 του άρθρου 45 δεν επιτρέπεται η άσκησης της εφέσεως δεν έχει ανασταλτικό αποτέλεσμα.

Ο προϊστάμενος της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όταν διαπιστώσει με οποιονδήποτε τρόπο τη διάρπαξη της παράβασης, που προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 45, υποχρεούται να υποβάλει αμέσως σχετική μηνυτήρια αναφορά στον αρμόδιο Εισαγγελέα Πρωτοδικών υπόπτων άλλως σε βαρύ πειθαρχικό παράπτωμα και αν η παράλειψη ενέργειας οφείλεται σε πρόθεση, τιμωρείται με την ποινή του άρθρου 259 Π.Κ.

Τα εγκλήματα του άρθρου 45 υπάγονται στην αρμοδιότητα του Μονομελούς Πλημμελειοδικείου στην περιφέρεια του οποίου έχει την έδρα της η αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Για την δίωξη του αδικήματος του άρθρου αυτού δεν απαιτείται οριστικοποίηση της πράξης της φορολογούσης αρχής ή υπηρεσίας, η οποία καταλογίζεται την οικεία φορολογική παράβαση, ούτε περαιτέρω της τυχόν κυρίας ή συναφούς φορολογικής ή άλλης δίκης, αλλά αρκεί η έκδοση της πράξης καταλογισμού του παρακρατούμενου φόρου. Τυπικές πλημμέλειες της η πιο πάνω πράξεις δεν ασκούν επιρροή στην ποινική υπόθεση. Η άσκηση πρωτοδικείου δεν αναστέλλει την εκδίκαση της ποινικής υπόθεσης.

Η διοικητική επίλυση της διαφοράς, σύμφωνα με τις σχετικές φορολογικές διατάξεις δεν ασκεί επίδραση στην ποινική υπόθεση του άρθρου 45.

Σε περίπτωση επίτευξης διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, αν ο υπόχρεος καταβάλλει εφάπαξ το σύνολο των οφειλόμενων ποσών μέχρι την ημερομηνία εκδίκασης της υπόθεσης, η καταγιγνωσκόμενη ποινή μπορεί να μετατραπεί σε χρήμα.

Η παραγραφή των αδικημάτων του άρθρου 45 αρχίζει από το τέλος του έτους, κατά το οποίο τελέστηκαν.

Επί επιχειρήσεων που λειτουργούν για πρώτη φορά, η εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου αρχίζει έξι (6) μήνες από τη χρονολογία υποβολής από την επιχείρηση αυτή προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ. της δήλωσης ενάρξεως ασκήσεως επιτηδεύματος.

Η καταδίκη για το αδίκημα της παραγράφου 1 του άρθρου 45 επιφέρει αυτοδικαίως κατά του καταδικασθέντος φυσικού προσώπου και του υπόχρεου νομικού προσώπου:

- ♦ την απώλεια του δικαιώματος συμμετοχής σε δημοπρασίες του Δημοσίου, των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, των κοινωφελών ιδρυμάτων και οργανισμών κοινής οφελείας, για χρονικό διάστημα ενός έτους,

- ♦ την απώλεια του δικαιώματος λήψης πιστοποιητικού φορολογικής ενημερότητας για χρονικό διάστημα ενός έτους,

♦ την απαγόρευση για περίοδο τριών (3) ετών της σύναψης συμβάσεων με το κράτος ή άλλους δημόσιους οργανισμούς ή φορείς,

♦ την απώλεια του δικαιώματος για περίοδο τριών (3) ετών λήψης δανείων με την εγγύηση του Δημοσίου ή δημοσίων επιχορηγήσεων ή κρατικών πιστώσεων.

Απόσπασμα της απόφασης του δικαστηρίου παραδίδεται εντός πέντε ημερών από της εκδόσεώς της, από τον γραμματέα της έδρας του δικαστηρίου στην αρμόδιο Δ.Ο.Υ, η οποία επιμελείται αμέσως για την κοινοποίηση της στις αρμόδιες αρχές προς εφαρμογή των ανωτέρω κυρώσεων της προηγούμενης παραγράφου.

7.5. ΑΝΑΣΤΟΛΗ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΩΝ

Με απόφαση του υπουργού Οικονομικών δύναται να διατάσσεται μέχρι ένα μήνα η παύση λειτουργίας καταστήματος, γραφείου, εργοστασίου ή εργαστηρίου επιτηδευματιών, σε βάρος των οποίων διαπιστώνεται μία από τις παρακάτω φορολογικές παραβάσεις:

- ◆ έκδοση πλαστών ή εικονικών τιμολογίων
- ◆ τήρηση ανεπίσημων βιβλίων και στοιχείων
- ◆ μη έκδοση του φορολογικού στοιχείου, για την πώληση ή διακίνηση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών
- ◆ η χωρίς άδεια της αρμόδιας φορολογικής αρχής άσκηση επαγγέλματος, η άσκηση επαγγέλματος με διεύθυνση που δε δηλώθηκε ή σε διαφορετική από αυτή που δηλώθηκε.

Η ανωτέρω απόφαση του υπουργού Οικονομικών εκδίδεται ύστερα από σύμφωνη γνώμη επιτροπής που αποτελείται από:

- ◆ έναν πρόεδρο εφετών διοικητικών δικαστηρίων, ως πρόεδρο
- ◆ έναν εφέτη διοικητικών δικαστηρίων
- ◆ το Γενικό Διευθυντή Φορολογίας και Δημόσιας Περιουσίας του υπουργείου Οικονομικών.

- ♦ το Γενικό Διευθυντή Επιθεώρησης και Ελέγχων του υπουργείου Οικονομικών,

- ♦ έναν ορκωτό ελεγκτή που ορίζεται από τον υπουργό Οικονομικών.

Τα υπό στοιχεία α' και β' μέλη διορίζονται με τους αναπληρωτές τους, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις. Στην επιτροπή μετέχει ως εισηγητής, χωρίς δικαίωμα ψήφου, ο διευθυντής της Διευθύνσεως Βιβλίων και Στοιχείων του υπουργού Οικονομικών. Χρέη γραμματέα εκτελεί υπάλληλος της Διεύθυνσης Βιβλίων και Στοιχείων του υπουργείου Οικονομικών. Η επιτροπή συνεδριάζει εφόσον μετέχει ο πρόεδρος ή ο αναπληρωτής του και τουλάχιστον δύο μέλη. Η γνωμοδότηση της επιτροπής αυτής εκδίδεται μετά προηγούμενη κλήση, από τη Διεύθυνση Ελέγχων του υπουργείου Οικονομικών, του παραβάτη προς διατύπωση των απόψεών του επί των παραβάσεων που διαπιστώθηκαν σε βάρος του. Η κλήση επιδίδεται από επιμελητή οποιασδήποτε υπηρεσίας του υπουργείου Οικονομικών.

Όταν ο παραβάτης είναι επιτηδευματίας, η απόφαση του υπουργού Οικονομικών αποστέλλεται στην αρμόδια αστυνομική αρχή, η οποία υποχρεούται μέσα σε πέντε (5) ημέρες να την εκτελέσει και να αναφέρει σχετικά στη Διεύθυνση Ελέγχων του υπουργείου Οικονομικών.

Η απόφαση αυτή κοινοποιείται στην αρμόδια φορολογική αρχή και στο φορολογούμενο. Ειδικά μέσα κατά της απόφασης αυτής δεν αναστέλλουν την εκτέλεσή της.

Η φορολογική αρχή που θα διαπιστώσει την παράβαση υποχρεούται, μέσα σε δέκα ημέρες, να υποβάλλει στη Διεύθυνση Ελέγχων του υπουργείου Οικονομικών εμπειριστατωμένη έκθεση ελέγχου. Οι αποφάσεις του υπουργού Οικονομικών εκδίδονται χωρίς να απαιτείται οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής.

Η ανωτέρω διοικητική κύρωση επιβάλλεται ανεξάρτητα από τις άλλες κυρώσεις που προβλέπονται από τις κείμενες διατάξεις.

Ο τρόπος και η διαδικασία, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού καθορίζονται με κοινές αποφάσεις των υπουργών Οικονομικών και Δημόσιας Τάξης.

Η αναστολή της άσκησης του επαγγέλματος ή της λειτουργίας του καταστήματος δεν ασκεί ουδεμία επίδραση στις ενοχικές σχέσεις του επιτηδευματία μετά των μετ' αυτού, με σύμβαση παροχής εξαρτημένης εργασίας, συνδεδεμένων μισθωτών, που διέπονται από τις κείμενες διατάξεις.

7.6. ΠΡΟΣΥΠΟΓΡΑΦΗ ΔΗΛΩΣΕΩΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΩΝ ΦΟΡΩΝ ΑΠΟ ΤΟΝ ΛΟΓΙΣΤΗ

Οι δηλώσεις φόρου εισοδήματος και απόδοσης παρακρατούμενων φόρων οποιουδήποτε επιτηδευματία φυσικού ή νομικού προσώπου, υπογράφονται υποχρεωτικά και από τον προϊστάμενο του λογιστηρίου ή από τον υπεύθυνο λογιστή που τηρεί τα βιβλία αυτού ή αν δεν απασχολείται λογιστής, από το πρόσωπο που συμπράττει στη σύνταξη των δηλώσεων, οι οποίοι βεβαιώνουν ότι τα στοιχεία που αναγράφονται στη δήλωση συμφωνούν ότι τα στοιχεία που αναγράφονται στη δήλωση συμφωνούν με τα δεδομένα των βιβλίων και ότι το εισόδημα, που δηλώνεται, έχει προσδιοριστεί σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

Κάτω από την υπογραφή του προσώπου που υπογράφει τις δηλώσεις, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην προηγούμενη παράγραφο, αναφέρεται το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση αυτού και ο αριθμός της ταυτότητάς του.

Ο προϊστάμενος του λογιστηρίου του επιτηδευματία ή άλλο πρόσωπο που υπογράφει την παραπάνω δήλωση, έχει όλες τις ευθύνες, που προβλέπονται από το ν. 1599/1986. Η παράλειψη της υπογραφής του λογιστή πρέπει να αιτιολογείται από το φορολογούμενο με δήλωση του ν. 1599/1986.

Στην περίπτωση που η επιχείρηση απασχολεί λογιστή και η δήλωση φόρου εισοδήματος δεν υπογράφεται από αυτόν, οι αποδοχές αυτού δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης και επιβάλλεται πρόστιμο σε βάρος του λογιστή μέχρι το ένα τέταρτο (1/4) των ετήσιων αποδοχών του.

Στην περίπτωση που καταγγεληθεί από επιτηδευματία ή άλλο φορολογούμενο και αποδειχθεί με συμμετοχή της αστυνομικής ή άλλης αρχής δωροδοκία, τελούμενη από υπάλληλο φορολογικής αρχής κατά την άσκηση των καθηκόντων του γενικώς ή του φορολογικού ελέγχου ειδικότερα, ο επιτηδευματίας ή άλλος φορολογούμενος, από τον οποίο ζητήθηκε η δωροδοκία απαλλάσσεται των προστίμων, προσαυξήσεων και ποινικών κυρώσεων για τις παραβάσεις εκείνες που εκποπείτο η συγκάλυψη.

Στην περίπτωση της προηγούμενης παράγραφου ο έλεγχος στην επιχείρηση του καταγγέλοντος φορολογούμενου συνεχίζει υποχρεωτικά σε όλες τις ανέλεγκτες χρήσεις και για πέντε ακόμη συνεχή έτη από υπαλλήλους άλλης Δ.Ο.Υ. που ορίζονται με απόφαση του προϊσταμένου της οικείας επιθεώρησης Δ.Ο.Υ., ο οποίος και προϊσταται του ελέγχου.

7.8. ΑΜΟΙΒΗ ΣΕ ΥΠΑΛΛΗΛΟΥΣ ΤΟΥ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΠΟΥ ΔΙΑΠΙΣΤΩΝΟΥΝ ΜΕΓΑΛΗΣ ΕΚΤΑΣΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ

Σε περίπτωση που από υπαλλήλους του υπουργείου Οικονομικών διαπιστώνεται φοροδιαφυγή βάσει ανεπίσημων στοιχείων και βεβαιώνεται δυνάμει αμετακλήτου τίτλου διαφορά φόρου, προστίμων και προσαυξήσεων ποσού μεγαλύτερου των πενήντα εκατομμυρίων (50.000.000) δραχμών, μπορεί με αποφάσεις του υπουργού Οικονομικών να παρέχεται αμοιβή στους υπαλλήλους αυτούς, αναλόγως της συμβολής εκάστου στη διαπίστωση της φοροδιαφυγής και της προσφοράς του πέρα από τα συνήθη όρια των υπηρεσιών καθκόντων.

7.9. ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΑΠΟ ΤΟΥΣ ΔΗΜΟΥΣ

Επιτρέπεται οι δήμοι και κοινότητες να ενεργούν σε επιχειρήσεις της περιφέρειάς του, οι οποίες υπόκεινται σε τέλος παρεπιδημούντων, έλεγχο για την κανονική έκδοση απ' αυτά των προβλεπόμενων από τις κείμενες διατάξεις φορολογικών στοιχείων. Οι υπάλληλοι που ενεργούν τους ελέγχους αυτούς έχουν όλες τις υποχρεώσεις και ευθύνες που ορίζονται στο άρθρο 47 του 2065/1992 νόμου.

7.10. ΕΙΛΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΟΡΙΣΜΕΝΩΝ ΦΥΣΙΚΩΝ Ή ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

Τα αντίγραφα συμβολαίων ή άλλων συμβολαιογραφικών πράξεων που χορηγούνται από τους συμβολαιογράφους, εφόσον δεν αναγράφεται αμοιβή, έχουν αποδεικτική ισχύ μόνο όταν στο τέλος κάθε αντιγράφου ή κάθε πράξης αναγράφεται η αμοιβή που εισπράχθηκε και ο αριθμός της σχετικής απόδειξης παροχής υπηρεσιών.

Οργανώσεις, σύλλογοι, σωματεία, ιδρύματα, οργανισμοί κ.λ.π. όταν πραγματοποιούν χορούς, συγκεντρώσεις, δεξιώσεις, υποχρεούνται να υποβάλλουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. που υπάγεται το κέντρο διασκέδασης ή το ξενοδοχείο, αίτηση στην οποία επισυνάπτεται το συμφωνητικό με το κέντρο ή το ξενοδοχείο και αναφέρεται ο σκοπός της εκδήλωσης, η επιβάρυνση κατά άτομο και ο αριθμός των προσκλήσεων που θα εκδοθούν. Εντός πέντε ημερών από την πραγματοποίηση του χορού ή της συγκέντρωσης ή της δεξίωσης οι παραπάνω φορείς υποχρεούνται να προσκομίσουν στην ανωτέρω Δ.Ο.Υ. φωτοτυπία του τιμολογίου του κέντρου διασκέδασης ή του ξενοδοχείου. Σε περίπτωση που δεν τηρηθεί η παραπάνω διαδικασία επιβάλλεται με πράξη του αρμόδιου προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. στον υπόχρεο πρόστιμο πεντακοσίων χιλιάδων (500.000) δραχμών μέχρι ένα εκατομμύριο (1.000.000) δραχμές. Το πρόστιμο αυτό μπορεί να αναπροσαρμόζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, που

δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Η διάταξη της παραγράφου 11 του άρθρου 8 του ν. 1882/1990 καταργείται.

Ο εκμεταλλευτής σφαγείων υποχρεούνται να αναγράφουν στα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, που εκδίδουν για την αμοιβή τους, εκτός των άλλων στοιχείων, που προβλέπονται από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, τον αριθμό του φορολογικού μητρώου του πελάτη, την αρμόδια Δ.Ο.Υ. φορολογίας του, τον αριθμό των ζώων, το είδος αυτών και το συνολικό βάρος τους. Τα τιμολόγια αυτά εκδίδονται σε ένα επιπλέον αντίτυπο με την ένδειξη «ΓΙΑ ΤΗ Δ.Ο.Υ.» τα οποία για κάθε τρίμηνο υποβάλλονται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Σε βάρος των παραβατών επιβάλλεται πρόστιμο, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται η διαδικασία, ο τρόπος και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια αξιοποίησης των παραπάνω στοιχείων.

Αποζημιώσεις, καθώς και πάσης φύσεως αμοιβές, που οφείλονται από επιχειρήσεις ή επιτηδευματίες σε οποιοδήποτε φυσικό ή νομικό πρόσωπο με βάση δικαστική ή διαιτητική απόφαση ή οποιαδήποτε αναγνώριση ή συμβιβασμό, δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνη για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών, που υπάγονται στη φορολογία εισοδήματος του οφειλέτη, εάν πριν από την καταβολή ή πίστωση αυτών, δεν υποβληθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. φορολογίας του δικαιούχου, αντίγραφο της απόφασης ή του εγγράφου και θεωρηθεί

από αυτή η απόφαση ή το έγγραφο βάσει του οποίου θα καταβληθεί ή πιστωθεί η αποζημίωση ή αμοιβή στο δικαιούχο.

Σε περίπτωση τεκμαρτού ή εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών του οφειλέτη, εάν δεν τηρηθεί η διαδικασία αυτή, το ποσό της αποζημίωσης ή αμοιβής, προστίθεται ολόκληρο στα τεκμαρτά ή εξωλογιστικά προσδιοριζόμενα καθαρά κέρδη.

7.11. ΠΥΘΜΙΣΗ ΥΠΕΡΕΣΙΑΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΥΠΑΛΛΗΛΩΝ

Υπάλληλοι του Υπουργείου Οικονομικών που παραπέμφθηκαν να δικάσουν για το αδίκημα της δωροδοκίας τίθεται υποχρεωτικώς σε αργία και λαμβάνουν το ένα τέταρτο (1/4) των αποδοχών τους μέχρι εκδόσεως αμετάκλητης δικαστικής αποφάσεως και εκπίπτουν αυτοδικαίως της υπαλληλικής θέσεως τους αν δικάσουν με αμετάκλητη απόφαση. Επανέρχονται αυτοδικαίως στην υπηρεσία μόνο αν αθωωθούν με αμετάκλητη απόφαση. Επανέρχονται αυτοδικαίως στην υπηρεσία μόνο αν αθωωθούν με αμετάκλητη δικαστική απόφαση. Στην περίπτωση επανόδου στην υπηρεσία ο υπάλληλος δικαιούται των αποδοχών του για το χρόνο της εκτός υπηρεσίας παραμονής του.

Οι διατάξεις του άρθρου 56 του υπ' αριθμ. νόμου 2065/92 έχουν εφαρμογή και για τις εκκρεμείς μέχρι της ισχύος του νόμου αυτού υποθέσεις.

Απαγορεύεται σε φοροτεχνικούς υπαλλήλους να τηρούν λογιστικά βιβλία φορολογουμένων ή να παρέχουν σ' αυτούς φορολογικές ή άλλες συμβουλές ή υπηρεσίες γενικά. Οι παραβάτες τιμωρούνται με ποινή φυλακίσεως μέχρι δύο έτη. Σε περίπτωση που ο υπάλληλος καταδικαστεί με αμετάκλητη δικαστική απόφαση απολύεται αυτοδικαίως της υπηρεσίας.

Σε περίπτωση υποβολής μηνυτήριας αναφοράς σε οποιαδήποτε Δικαστική Αρχή κατά μέλους επιτροπών που εκδικάζουν φορολογικές διαφορές, για αδίκημα που φέρεται ότι διαπράχθηκε από αυτό την άσκηση των καθηκόντων του σε βάρος του Δημοσίου, δεν ασκείται ποινική δίωξη παρά μόνο με βάση το πόρισμα ειδικού ελέγχου που διατάσσεται από το Υπουργό των Οικονομικών, κατά παρέκκλιση των κειμένων διατάξεων.

3.

Ο πιο πάνω έλεγχος ενεργείται υποχρεωτικά και η σχετική έκθεση διαβιβάζεται στην αρμόδια δικαστική αρχή μέσα σε ένα χρόνο το αργότερο από τότε που θα περιέλθει η μηνυτήρια αναφορά στο Υπουργείο Οικονομικών. Οι διατάξεις των προηγούμενων εδαφίων έχουν εφαρμογή και στις κατά την έναρξη της ισχύος του παρόντος εκκρεμείς σε οποιοδήποτε στάδιο ή βαθμό ποινικές διώξεις, κατά μελών των ανωτέρω επιτροπών, οι οποίες παύουν αυτοδικαίως και συνεχίζονται μόνο με βάση το πόρισμα του ειδικού ελέγχου, εφόσον καταλογίζεται δόλος ή πρόθεση στο διωκόμενο.

Κατά τη διάρκεια της προσωρινής αναστολής της ποινικής δίωξης αναστέλλεται και η παραγραφή του ποινικού αδικήματος.

7.12. ΣΥΝΥΠΕΥΘΥΝΟΤΗΤΑ ΙΔΙΩΤΩΝ ΚΑΙ ΕΠΙΒΟΛΗ ΚΥΡΩΣΕΩΝ ΓΙΑ ΑΓΟΡΑ ΕΙΔΩΝ Ή ΑΠΟΔΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΧΩΡΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Όποιος δεν απαιτεί ή δεν αποδέχεται το στοιχείο του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στις περιπτώσεις αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών, τιμωρείται για κάθε παράβαση με πρόστιμο μέχρι εκατό χιλιάδων (100.000) δραχμών.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται ο τρόπος επιβολής του προστίμου, η διαδικασία βεβαίωσης και είσπραξης αυτού, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού.

7.13. ΠΟΙΝΟΛΟΓΙΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΠΑΡΑΒΑΣΕΩΝ

Ως κακούργημα θα τιμωρείται στο εξής η φοροδιαφυγή και θα επισύρει ποινή φυλάκισης έως δέκα έτη. Αυτό προβλέπεται σε σχέδιο νόμου το οποίο θα κατατεθεί σύντομα στη Βουλή και θα λειτουργήσει ως «Ποινολόγιο» για πάσης φύσεως φορολογικές παραβάσεις.

Ειδικότερα στο νομοσχέδιο αυτό προβλέπεται ότι φοροδιαφυγή ποσού 25 εκατ. δρχ. και άνω θα διώκεται ως κακούργημα και θα επιφέρει την ποινή της προσωρινής κάθειρξης, για την οποία προβλέπεται φυλάκιση από 5 έως και 10 έτη.

Φοροδιαφυγή από 5 έως 25 εκατ. δρχ. θα διώκεται ως πλημμέλημα και θα τιμωρείται με ποινή φυλάκισης ποσού μικρότερου από 5 εκατ. δρχ. δεν θα ασκείται ποινική δίωξη.

Στο ίδιο νομοσχέδιο προβλέπονται ακόμη σοβαρότερες καινοτομίες στις ποινές, στους πρόσθετους φόρους και στα πρόστιμα που επιβάλλονται για τις διάφορες φορολογικές παραβάσεις. Έτσι αν ο φορολογούμενος συμβιβάζεται με την εφορία, θα αίρεται η ποινική δίωξη που τυχόν έχει ασκηθεί, ενώ δεν θα ασκείται αυτή αν δεν προηγηθεί τελεσίδικη απόφαση της διοικητικής δίκης.

Ακόμη αξιόλογη καινοτομία θεωρείται η ρύθμιση με την οποία προβλέπεται πως δεν θα διώκεται ο λήπτης πλαστών τιμολογίων αν αυτός αποδείξει ότι έλαβε πλαστό ή εικονικό τιμολόγιο χωρίς δόλο.

Με το ίδιο νομοσχέδιο καταργούνται όλες οι διάσπαρτες διατάξεις με τις οποίες προβλέπονται πρόσθετοι φόροι, πρόστιμα και ποινές φυλάκισης στις διάφορες φορολογίες, όπως στο φόρο εισοδήματος και στο φόρο προστιθέμενης αξίας. Οι πρόσθετοι φόροι και τα πρόστιμα για τις φορολογίες αυτές ενοποιούνται και εκλογικεύονται. Έτσι στο εξής δεν θα επιβάλλεται πρόστιμο όταν για τη συγκεκριμένη φορολογική παράβαση προβλέπεται πρόσθετος φόρος.

Είναι αληθές ότι το σύστημα επιβολής αυστηρότατων οικονομικών προστίμων και διοικητικών κυρώσεων για τυπικές φορολογικές παραβάσεις οδηγεί μερικές φορές σε εξόντωση επιχειρήσεις και φορολογούμενους. Με την αναθεώρηση όμως του Κ.Β.Σ. και του ποινολογίου, το πρόβλημα αυτό θα αντιμετωπισθεί.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η φοροδιαφυγή αποτελεί σήμερα ένα πολύ σημαντικό πρόβλημα του δημόσιου τομέα της ελληνικής οικονομίας. Η έκταση και το μέγεθός της, ιδιαίτερα τα τελευταία χρόνια, έχει ξεπεράσει κατά πολύ το επίπεδο χωρών με αντίστοιχη παραγωγική δομή και ιδιαιτερότητες στην οικονομία τους. Μ' αυτά τα δεδομένα υπάρχει μεγάλο έδαφος για σημαντικό περιορισμό τόσο της φοροδιαφυγής όσο της παραοικονομίας, χωρίς άξιες λόγου παρενέργειες στο επίπεδο του εθνικού προϊόντος και των άλλων μακροοικονομικών μεγεθών.

Μια τέτοια προσπάθεια που θα πρέπει να είναι συστηματική, ορθολογικά σχεδιασμένη και μακροχρόνια, θα μπορούσε να αποφέρει σημαντικά φορολογικά έσοδα, τα οποία ως μέγεθος μπορούν να συμβάλλουν σημαντικά τόσο στη μείωση των δημοσιονομικών ελλειμμάτων και στη σταθεροποίηση της οικονομίας, όσο και στην εμπέδωση φορολογικής δικαιοσύνης εκ μέρους του κράτους και των φορολογικών αρχών.

Παρά την έντονη ερευνητική δραστηριότητα διεθνώς για τη μέτρηση του ύψους της παραοικονομίας, οι προσπάθειες για την μέτρηση της φοροδιαφυγής είναι πολύ λιγότερες. Το ασύμμετρο αυτό ερευνητικό ενδιαφέρον οφείλεται κατά κύριο λόγο στην αντίληψη ότι το μη καταγραφόμενο από τους εθνικούς λογαριασμούς εισόδημα

(παραοικονομία) ταυτίζεται με το δηλούμενο στις φορολογικές αρχές (φοροδιαφυγή).

Υιοθετώντας τους επικρατέστερους ορισμούς για την παραοικονομία και τη φοροδιαφυγή, καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι η παραοικονομία και η φοροδιαφυγή αποτελούν δύο διακεκριμένα σύνολα των οποίων η τομή δεν είναι μεν κενό σύνολο, είναι όμως γνήσιο υποσύνολο και του ενός και του άλλου συνόλου. Αυτό σημαίνει ότι υπάρχει φοροδιαφυγή χωρίς αντίστοιχη παραοικονομική δραστηριότητα και παραοικονομία χωρίς φοροδιαφυγή. Μόνο δε η τομή των δύο συνόλων αντιστοιχεί σε εισόδημα το οποίο και δεν καταγράφεται στους εθνικούς λογαριασμούς και δεν δηλώνεται στις φορολογικές αρχές.

Εάν το τμήμα της φοροδιαφυγής, το οποίο ταυτίζεται με την παραοικονομία είναι το μεγαλύτερο ή όχι, αυτό αποτελεί εμπειρικό ερώτημα και δεν είναι δυνατό να τύχει γενικής απάντησης. Ανάλογα με τη χώρα, το συγκεκριμένο φορολογικό σύστημα, τη δομή της οικονομίας κ.λ.π. είναι δυνατό η φοροδιαφυγή και η παραοικονομία να ταυτίζονται ή να διαφέρουν σημαντικά. Στη χώρα μας φαίνεται να υπάρχει ουσιαστική διαφορά.

Το Ελληνικό φορολογικό σύστημα είναι εξαιρετικά πολύπλοκο, πράγμα που συντελεί στην ύπαρξη εκτεταμένης φοροδιαφυγής. Η εισαγωγή του Φ.Π.Α. περιόρισε σε κάποιο βαθμό την πολυπλοκότητα αυτή λόγω της κατάργησης ορισμένων έμμεσων φόρων και

δημιούργησε «συγκρουόμενα συμφέροντα», γεγονός που θα έπρεπε να συντελέσει στη μείωση της φοροδιαφυγής. Κάτι τέτοιο όμως δεν φαίνεται να συνέβη κατά τα πρώτα χρόνια της εφαρμογής του Φ.Π.Α. στην Ελλάδα, επειδή η αδυναμία ελέγχου του λιανικού εμπορίου (τελευταίου σταδίου του Φ.Π.Α.) από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές φαίνεται ότι δημιούργησε περισσότερες ευκαιρίες φοροδιαφυγής από ότι ο ΦΚΕ και το χαρτόσημο που δεν επιβαλλόταν στο λιανικό εμπόριο.

Η φοροδιαφυγή είναι πολύπλοκο και πολυσύνθετο φαινόμενο. Κάθε φόρος προσφέρεται με διαφορετικό τρόπο ή τρόπους για φοροδιαφυγή. Αρκεί να αναλογισθεί κανείς πόσοι φόροι υπάρχουν στο ελληνικό φορολογικό σύστημα για να έχει μία πρώτη προσέγγιση των διαφόρων μορφών φοροδιαφυγής. Παράλληλα, η επαγγελματική ιδιότητα και οι ιδιαίτερες συνθήκες του κάθε φορολογούμενου προσφέρουν διαφορετικές προϋποθέσεις και δυνατότητες φοροδιαφυγής. Εξάλλου, τα αίτια για κάθε περίπτωση φοροδιαφυγής είναι συχνά διαφορετικά. Έτσι, το φαινόμενο καταλήγει να είναι εξαιρετικά πολυσύνθετο και δύσκολο να ανιχνευθεί.

Η καλύτερη προσέγγιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής απαιτεί οπωσδήποτε τον καθορισμό και ανάλυση των παραγόντων εκείνων που οδηγούν τους φορολογούμενους σ' αυτήν. Το γεγονός ότι το μέγεθος της φοροδιαφυγής έχει πάρει μεγάλες διαστάσεις, καθώς και οι σοβαρές οικονομικές και κοινωνικές επιπτώσεις του, έχουν

οδηγήσει πολλούς οικονομολόγους στη θεωρητική και εμπειρική έρευνα των παραγόντων εκείνων που επηρεάζουν του φορολογούμενους και τους οδηγούν στη φοροδιαφυγή.

Από τις μέχρι τώρα μελέτες έχει προκύψει ότι, κατά κύριο λόγο τέσσερις είναι οι παράγοντες που επηρεάζουν τους φορολογούμενους:

- α) το πρόστιμο που επιβάλλεται στην περίπτωση που αποκαλυφθούν,
- β) η πιθανότητα να αποκαλυφθούν, γ) οι φορολογικοί συντελεστές και
- δ) το ύψος του εισοδήματος.

Ένας άλλος σημαντικό παράγοντας φοροδιαφυγής είναι η γνώμη που έχουν σχηματίζει οι φορολογούμενοι για τη διαχείριση του δημοσίου χρήματος. Οι φορολογούμενοι μπορεί να οδηγηθούν στη φοροδιαφυγή, όταν βλέπουν να σπαταλιέται και να μην αξιοποιείται σωστά το χρήμα.

Το κοινωνικοοικονομικό περιβάλλον επιδρά άμεσα στο αν οι φορολογούμενοι εκπληρούν ή όχι τις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Είναι φανερό ότι αν αυτοί έχουν κάποιες ηθικές αρχές, αν το κοινωνικό σύστημα τους δίνει κάποια ασφάλεια και πρότυπα, αν το οικονομικό περιβάλλον μέσα στο οποίο ζουν χαρακτηρίζεται από σταθερότητα, τότε υπάρχει πιο μικρή πιθανότητα να οδηγηθούν στη φοροδιαφυγή.

Οι ανισότητες του φορολογικού συστήματος μπορεί να συντελέσουν στη στροφή προς τη φοροδιαφυγή. Αν υπάρχουν φορολογούμενοι που πιστεύουν ότι το σύστημα τους αδικεί σχετικά με

κάποιους άλλους, τότε είναι πολύ πιθανό να θελήσουν να μειώσουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις, δηλώνοντας μικρότερο εισόδημα.

Θα πρέπει τέλος να τονισθεί ιδιαίτερα ότι το φαινόμενο της φοροδιαφυγής είναι εξαιρετικά πολύπλοκο και οι παράγοντες που μέχρι τώρα αναφέραμε δεν το προσδιορίζουν πλήρως. Το γεγονός ότι η φοροδιαφυγή εξαρτάται άμεσα από την ανθρώπινη συμπεριφορά κάνει δύσκολη την προσέγγισή της και καθιστά αδύνατο τον ακριβή προσδιορισμό των παραγόντων που τη δημιουργούν ή αυτών που οδηγούν στη μεγέθυνσή της.

Ως γενική προϋπόθεση για τον περιορισμό της φοροδιαφυγής είναι να προσδιοριστούν οι κατευθύνσεις προς τις οποίες πρέπει να στραφούν οι προσπάθειες των υπευθύνων για να εξαλειφθεί αυτό το φαινόμενο.

Η σημαντικότερη ίσως κατηγορία ενεργειών είναι αυτή που έχει ως στόχο την αύξηση της πιθανότητας ανακάλυψης της φοροδιαφυγής. Ακόμη και αυτή η αύξηση της πιθανότητας φορολογικού ελέγχου έχει αποδειχθεί—ότι—επιδρά ανασταλτικά στη φοροδιαφυγή. Θα πρέπει λοιπόν με κάθε τρόπο να αυξηθεί η πιθανότητα ανακάλυψης της φοροδιαφυγής από τις αρμόδιες υπηρεσίες. Η αύξηση της πιθανότητας ανακάλυψης της φοροδιαφυγής εξαρτάται κυρίως από τη διοίκηση.

Εδώ απαιτείται:

♦ Καλύτερη οργάνωση και λειτουργία των υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών, αλλά και όλου του δημόσιου τομέα. Είναι απαραίδεκτο να χρησιμοποιούν τις διατηρητικές μηχανές των Δ.Ο.Υ. για να κατασκευάζουν πλαστά στοιχεία.

♦ Επιλογή με αυστηρά κριτήρια εφοριακών ελεγκτών οι οποίοι και θα έχουν υψηλό επιστημονικό και επαγγελματικό επίπεδο γνώσεων. Μόνο αυτοί θα διενεργούν τους ελέγχους στις επιχειρήσεις. Σε περίπτωση αποδεδειγμένοι χρηματισμού των υπαλλήλων αυτών, οι ποινές θα είναι μεγάλες. Οποσδήποτε θα χάνουν τη δημοσιοϋπαλληλική τους ιδιότητα, αλλά και το δικαίωμα της συνταξιοδότησής τους.

♦ Μηχανογραφική επεξεργασία από το ΚΕ.ΠΥ.Ο των στοιχείων και διασταύρωσή τους. Δεν νοείται μία επιχείρηση που εκδίδει πλαστά τιμολόγια, δελτία αποστολής κ.τ.λ. επί δεκαετίες, να μην είναι καταγεγραμμένη ως φορολογούμενη. Όπως επίσης δεν νοείται ελεύθερο επαγγελματίας να υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος κάθε χρόνο, επί σειρά ετών, αλλά να μην υποβάλλει δήλωση χαρτοσήμου που αντιστοιχεί στα εισοδήματα αυτά. Εάν οι υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών δεν μπορούν να συλλάβουν τη φοροδιαφυγή της απλής αυτής μορφής, τότε είναι φανερό ότι δεν υπάρχει καμιά ελπίδα για περιορισμό της φοροδιαφυγής.

♦ Επίσης, είναι απαραίτητο η ΥΠΕΔΑ να μην διαθέτει αυτοκίνητα και στολές για να μπορεί να ελέγχει τη διακίνηση των

εμπορευμάτων. Σήμερα οι υπάλληλοι αυτοί περιμένουν στους φωτεινούς σηματοδότες και εάν κάποιο επαγγελματικό αυτοκίνητο σταματήσει στο σηματοδότη του κάνουν έλεγχο. Παράλληλα, επειδή είναι με πολιτική περιβολή, τα Ι.Χ. επιβατικά αυτοκίνητα (με τα οποία βιοτεχνίες και καταστήματα διακινούν εμπορεύματα) δεν έχουν υποχρέωση να σταματήσουν και να δεχθούν έλεγχο.

♦ Η βελτίωση των υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών δεν αρκεί. Θα πρέπει όλη η δημόσια διοίκηση να εργάζεται παραγωγικά και αποτελεσματικά. Ενδεικτικά αναφέρεται ότι οι εντολές των δημόσιων ταμείων προς τα αστυνομικά τμήματα, για την προσαγωγή οφειλετών του δημοσίου, εκτελείται με μεγάλη καθυστέρηση (έως ένα χρόνο) και πάντοτε απρόθυμα.

♦ Η συνεργασία μεταξύ Υπουργείου Οικονομικών και ασφαλιστικών ταμείων είναι σήμερα ανύπαρκτη, ενώ η ανάγκη για στενή συνεργασία είναι προφανής. Σε πρόσφατη προσπάθεια που είχε γίνει με πρωτοβουλία του Υπουργού Οικονομικών, τόσο οι αρμόδιες υπηρεσίες του ΙΚΑ όσο και του Υπουργείου δεν έδειξαν ενδιαφέρον. Ανάλογη συνεργασία πρέπει να υπάρχει μεταξύ Υπουργείου Οικονομικών και Υπουργείου Γεωργίας, Αγροτικής Τράπεζας, Υπουργείου Συγκοινωνιών κ.λ.π. Συμπερασματικά θα μπορούσε να πει κανείς ότι μόνο με τη λήψη στοιχειωδών μέτρων οργάνωσης του Υπουργείου Οικονομικών θα έχουμε βελτιωμένα αποτελέσματα.

♦ Ένα άλλο μέτρο αρκετά σημαντικό για την πρόληψη της φοροδιαφυγής είναι η αύξηση στα πρόστιμα και στις ποινές πράγμα φαινομενικά εύκολο, απαιτεί όμως μεγάλη προσοχή. Καταρχήν, υπάρχει το θέμα της επιλογής του είδους των ποινών. Για τους αποδεδειγμένα παραβάτες θα πρέπει να επιλεγούν και να εφαρμόζονται ποινές που πραγματικά θα είναι άμεσες, χωρίς όμως να δημιουργούν κοινωνικές αντιδράσεις. Έτσι π.χ. το κλείσιμο της επιχείρησης ίσως είναι προτιμότερο από την ποινή της φυλάκισης. Το δεύτερο σημαντικό σημείο είναι η διάκριση μεταξύ της φοροδιαφυγής που προέκυψε από λάθος και η οποία είναι εύκολο να ανιχνευτεί (π.χ. με μια απλή άθροιση) από τη φοροδιαφυγή που γίνεται με σύστημα (π.χ. διπλά βιβλία, πλαστά τιμολόγια κ.λ.π.). Νομίζουμε ότι οι ποινές στη μια περίπτωση θα πρέπει να διαφέρουν ριζικά από την άλλη. Επίσης, οι ποινές σε περίπτωση υπότροπων φοροφυγάδων θα πρέπει να είναι μεγάλες. Στο σημείο αυτό θα πρέπει να τονισθεί ότι και η στάση του κοινωνικού συνόλου προς το φοροφυγάδα έχει σημασία. Θα πρέπει με κάθε τρόπο να περάσει το μήνυμα ότι η φοροδιαφυγή συνιστά οπωσδήποτε αντικοινωνική συμπεριφορά.

♦ Μεγάλη σημασία έχει, ιδιαίτερα στο φορολογία εισοδήματος, το ύψος της φορολογικής επιβάρυνσης και ιδιαίτερα ο οριακός φορολογικός συντελεστής. Όσο πιο μεγάλη είναι η φορολογική επιβάρυνση, τόσο πιο ουσιαστικό είναι το κίνητρο για φοροδιαφυγή. Από την πλευρά αυτή, το σημερινό σύστημα φορολογίας εισοδήματος

με την εξαιρετικά υψηλή προοδευτικότητα για υψηλά εισοδήματα αποτελεί θερμοκήπιο φοροδιαφυγής. Είναι ενδεικτικό ότι από τα μέλη της δεκαετίας του 1970, οπότε η φορολογία εισοδήματος έγινε υψηλή, άρχισε να πραγματοποιείται φοροδιαφυγή και από τους μισθωτούς του ιδιωτικού τομέα, σε συνεργασία βέβαια με τις επιχειρήσεις στις οποίες απασχολούνται.

Η ραγδαία αύξηση της φοροδιαφυγής οφείλεται επίσης και στο εξαιρετικά πολύπλοκο φορολογικό σύστημα της χώρας μας. Ο σε βαθμός φορολογικός έλεγχος είναι εξαιρετικά δύσκολος, οι αμφισβητήσεις είναι ο κανόνας και η διοχέτευση σωστών πληροφοριών προς τους φορολογούμενους είναι σχεδόν αδύνατη. Επιβάλλεται λοιπόν η απλοποίηση του φορολογικού συστήματος, με την κατάργηση πλήθους μικρών φόρων και η συγκέντρωση της προσοχής των εφοριακών υπαλλήλων στις μεγάλες κατηγορίες φόρων.

Το σημαντικότερο όμως είναι να θεσπιστούν τέτοιοι φόροι που να καθιστούν τη φοροδιαφυγή αντικειμενικά αδύνατη ή πολύ μικρή. Ένας τρόπος είναι το φορολογικό σύστημα να φέρνει τους δύο συναλλασσόμενους αντιμέτωπους και όχι να τους επιβάλλει την από κοινού φοροδιαφυγή. Τέτοιες ρυθμίσεις πάντως προϋποθέτουν τη ριζική αναμόρφωση του σημερινού φορολογικού συστήματος.

Πέρα από αυτά, μια μείωση τόσο των μέσων όσο και των εφοριακών φορολογικών συντελεστών, σε συνδυασμό με μια μείωση της

προοδευτικότητας του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, θα πρέπει να συντελέσει σημαντικά στη μείωση της φοροδιαφυγής.

Εκτός από το ίδιο το φορολογικό σύστημα και η εφαρμόζουσα σήμερα τεχνική βεβαίωση και είσπραξης των φόρων των ελέγχων κ.τ.λ. αποτελεί πρόσφορο έδαφος για φοροδιαφυγή. Αξίζει να σημειωθεί ότι η απλή καθυστέρηση πληρωμής των φόρων, κάτι πολύ σύνηθες στην Ελλάδα, αποτελεί φοροδιαφυγή. Γι' αυτό μια προσπάθεια για περιορισμό της φοροδιαφυγής θα πρέπει να δώσει μεγάλη σημασία και στον τομέα αυτό.

Ενδεικτικά αναφέρεται ότι πρέπει να καταργηθεί η τακτική του συμβιβασμού. Έτσι ο φορολογούμενος θα φέρει ακέραια την ευθύνη για το ύψος του εισοδήματος που δηλώνει και αυτό θα τον κάνει περισσότερο προσεκτικό. Εάν από το φορολογικό έλεγχο αποδειχθεί ότι το δηλούμενο εισόδημα δεν ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα, τότε θα επιβάλλονται αμέσως κυρώσεις που η σημασία τους θα είναι προοδευτικά ανάλογη με την απόκλιση που διαπιστώθηκε.

— Ένα άλλο σημαντικό βήμα για τον περιορισμό της φοροδιαφυγής είναι η βελτίωση των σχέσεων του φορολογούμενου με το κράτος και ιδιαίτερα με το Υπουργείο Οικονομικών. Γενικά το Υπουργείο Οικονομικών θα πρέπει να πείσει τους φορολογούμενους ότι ενδιαφέρεται πολύ περισσότερο για τη δίκαιη κατανομή του φορολογικού βάρους παρά για την είσπραξη εσόδων - θέση που επιβάλλεται από το Σύνταγμα του 1975.

Μία σημαντική ρύθμιση που δεν έχει τύχει ιδιαίτερης προσοχής στην Ελλάδα είναι η γενίκευση της χρήσης επιταγών. Σε χώρες που οι επιταγές αποτελούν το κυριότερο μέσω πληρωμής έχει προκύψει ότι η φοροδιαφυγή συγκεντρώνεται στις ομάδες που δεν συναλλάσσονται με επιταγές. Παρατηρήθηκε επίσης ότι οι ίδιες ομάδες αποφεύγουν κατά το δυνατό να δέχονται επιταγές από τους πελάτες τους για φορολογικούς λόγους. Απαραίτητη βέβαια προϋπόθεση είναι να έχουν οι φορολογικές αρχές πρόσβαση στα στοιχεία των τραπεζών. Η χρήση επιταγών θα βοηθήσει σημαντικά και την αύξηση της παραγωγικότητας.

Σε τελική ανάλυση θα μπορούσαμε να πούμε, ότι βλέποντας χρόνια τώρα τη συμπεριφορά αυτή του φορολογούμενου πολίτη, θα καταλήγαμε στο συμπέρασμα ότι το πρόβλημα της φοροδιαφυγής είναι αποτέλεσμα της ανθρώπινης συμπεριφοράς. Όσο πιέζεται ο πολίτης και όσο ασφυκτικά αστυνομεύεται η οικονομική του ζωή και δραστηριότητα, τόσο αντιδρά και δυσκολεύει το έργο του κράτους σ' αυτό τομέα.

—Κάποτε πρέπει να πεισθεί το Κράτος ότι οι πολιτικοί αγώνες του χθες για Δημοκρατία με σύνθημα το 114 άρθρο του τότε Συντάγματος, που πέτυχαν, μπορεί και σήμερα να αποφέρει καλύτερα αποτελέσματα με το ίδιο σύνθημα, από μέρους των φορολογούμενων, για δικαιότερη φορολογία. Ο πολίτης - φορολογούμενος μπορεί να γίνει ειλικρινής όταν του φερόμαστε δίκαια και με μέτρο, χωρίς ακρότητες.