

Ανοικτό Πανεπιστήμιο Κύπρου

Σχολή Οικονομικών Επιστημών και Διοίκησης

Μεταπτυχιακό Πρόγραμμα Σπουδών Διοίκηση Επιχειρήσεων

Μεταπτυχιακή Διατριβή



Φορολογική Συμμόρφωση και Φορολογικοί Έλεγχοι

Τριαντάφυλλος Κουρούμπαλης

Επιβλέπων Καθηγητής

Κωνσταντίνος Ελευθερίου

Δεκέμβριος 2018

Περίληψη

Στην παρούσα εργασία μελετήθηκε η φορολογία στην Ελλάδα και οι κανόνες που τη διέπουν. Αρχικά αναφέρθηκαν γενικές έννοιες όπως η σημασία των φόρων, του φορολογικού συστήματος, ο σκοπός και τα αποτελέσματα της φορολογίας σε ένα κράτος και παρατέθηκαν διεθνείς έρευνες σχετικά με τα αποτελέσματα της φορολογίας. Στη συνέχεια παρουσιάστηκαν το φορολογικό σύστημα της Ελλάδας και το φορολογικό της καθεστώσ διεξοδικά αλλά και η έννοια του φορολογικού ελέγχου και των ειδών του και πως αυτά εκτελούνται σε κάθε περίπτωση. Τέλος, αναφέρθηκαν στοιχεία για την αποτελεσματικότητα του φορολογικού συστήματος στην Ελλάδα και παρατέθηκαν συγκριτικά στοιχεία φορολογικής συμμόρφωσης της Ελλάδας με άλλες ευρωπαϊκές χώρες. Με βάση αυτά εξήχθησαν συμπεράσματα σχετικά με την αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων αλλά και ποια σημεία θα ήταν σημαντικό να αναθεωρηθούν λόγω μη αποτελεσματικής εφαρμογής.

Λέξεις κλειδιά: φορολογία, φορολογικοί έλεγχοι στην Ελλάδα, φορολογικό σύστημα, φορολογική συμμόρφωση

Summary

This dissertation provides an overview of the Greek tax system and its rules. General concepts are presented such as taxes, tax system, the purpose and effects of state taxation and international research findings are mentioned regarding the value of taxation. The main body of the dissertation presents the Greek tax system thoroughly as well as its tax regime, types of tax audit and how these are implemented in different cases. Last, data regarding the effectiveness of the tax collection in Greece are discussed in comparison to tax compliance in other European countries. Based on the above, conclusions are made on the performance of tax audit and what revisions should be made due to ineffective implementation.

Key words: taxation, tax audits in Greece, tax system, tax compliance

Περιεχόμενα

Εισαγωγή εργασίας	1
1 Γενικές έννοιες και ορολογία	
1.1 Τι σημαίνει η λέξη φόρος- Γενικές έννοιες.....	4
1.2 Σκοποί και αποτελέσματα της φορολογίας.....	5
1.3 Εισόδημα και φόρος εισοδήματος.....	7
1.4 Κέρδη κεφαλαίου- Φόρος κεφαλαιουχικών κερδών.....	8
1.5 Τι είναι οι εισφορές κοινωνικής ασφάλισης.....	9
1.6 Μισθοδοσία και εργατικό δυναμικό- Φόρος μισθοδοσίας.....	10
1.7 Φόροι ιδιοκτησίας- Φόρος ιδιοκτησίας και φόρος ακίνητης περιουσίας.....	10
1.8 Κληρονομία- Φόρος κληρονομιάς.....	12
1.9 Μεταφορά - Φόρος μεταβίβασης.....	12
1.10 Πλούτος και πως ορίζεται η καθαρή αξία του πλούτου- Φόρος περιουσίας.....	13
1.11 Προστιθέμενη αξία- Φόρος προστιθέμενης αξίας.....	13
2 Αποτελεσματικότητα του φορολογικού ελέγχου	
2.1 Έρευνες που έχουν διεξήχθη με βάση την φορολογία	15
2.2 Τι είναι ο Έλεγχος και ποια στοιχεία τον αποτελούν	21
2.2.1 Τι είναι έλεγχος και ποιες κατηγορίες ελέγχου υπάρχουν.....	21
2.2.2 Βασικά χαρακτηριστικά ελέγχου.....	22
2.2.3 Έννοια και περιεχόμενο του εξωτερικού ελέγχου.....	24
2.2.4 Επαγγελματικές ικανότητες του εξωτερικού ελεγκτή.....	25
3 Το φορολογικό σύστημα στην Ελλάδα	
3.1 Τι ισχύει μέχρι σήμερα- γενικές κατευθύνσεις.....	27
3.2 Φορολογικοί έλεγχοι.....	29
3.3 Ποια είναι τα είδη των φορολογικών ελέγχων βάση του Ν.4174/2013.....	31
3.3.1 Τακτικός έλεγχος.....	31
3.3.2 Απολογιστικός έλεγχος.....	31
3.3.3 Τακτικός φορολογικός έλεγχος.....	32
3.4 Υπάρχει τελικά εκσυγχρονισμός του φορολογικού συστήματος; Υπάρχουν κάποιες σύγχρονες τάσεις που έχουν κυριαρχήσει για τον φορολογικό έλεγχο.....	34
3.5 Ο νέος κώδικας φορολογίας και τα αποτελέσματά του στην φοροδιαφυγή.....	35

4	Αποτελεσματικότητα των φορολογικών συστημάτων - Φορολογική συμμόρφωση των επιχειρήσεων και πολιτών	
4.1	Αποτελεσματικότητα των φορολογικών συστημάτων	37
4.2	Αποτελέσματα της φορολογικής συμμόρφωσης	39
4.3	Αποτελέσματα των ελέγχων που πραγματοποιήθηκαν στην ελληνική επικράτεια για το 2017.....	46
4.4	Αποτελέσματα των ελέγχων για τις καινούργιες μορφές των εταιρειών που έχουν δημιουργηθεί τα τελευταία χρόνια: η περίπτωση των Offshore	49
4.5	Ποιες πρακτικές χρησιμοποιούνται από τις επιχειρήσεις προκειμένου να οδηγηθούν σε φοροαποφυγή.....	51
	Συμπεράσματα.....	53
	Βιβλιογραφία	55

Εισαγωγή εργασίας

Στην συγκεκριμένη εργασία μελετήθηκε η φορολογία στην Ελλάδα και οι κανόνες που τη διέπουν. Η έννοια της φορολογίας αποτελεί ένα ιδιαίτερα σημαντικό και ενδιαφέρον θέμα, αν σκεφτεί κανείς ότι θεωρείται από τα πιο σημαντικά έσοδα του κράτους αν όχι το πιο σημαντικό. Πολλά κράτη έχουν ως κύριο έσοδό τους την φορολογία, τόσο των κατοίκων όσο και των επιχειρήσεων, επομένως το να ασχοληθεί κανείς διεξοδικά με το θέμα, θεωρήθηκε ένα καλό και δυνατό κίνητρο.

Στην εργασία αναφέρονται και αρκετές διεθνείς έρευνες πάνω στην φορολογία αλλά και στους φορολογικούς ελέγχους που οφείλει η κάθε κοινωνία να διεξάγει προς τους πολίτες αλλά προς τις επιχειρήσεις που βρίσκονται στην επικράτειά της. Με βάση λοιπόν τις παραπάνω έρευνες και με οδηγό τα ευρήματα που αναλύθηκαν εκπονήσαμε την δική μας εργασία.

Οι έρευνες που μελετήθηκαν και παρατίθενται βοήθησαν στο να γίνει κατανοητή η έννοια της φορολογίας αλλά και γενικότερα του φορολογικού ελέγχου. Το βασικότερο συμπέρασμα που διεξήχθη είναι ότι παρά το γεγονός ότι υπάρχουν πολλοί νόμοι, φορολογικές διατάξεις, διάφορες παράγραφοι και νομολογίες που είναι αρκετά σαφείς και καθοριστικές, εντούτοις οι φορολογικοί έλεγχοι που διεξάγονται δεν επαρκούν ώστε να υπάρχουν και τα αντίστοιχα θετικά αποτελέσματα που αναμένονται.

Από τα παραπάνω, έγινε αντιληπτό ότι υπάρχουν σοβαρές ελλείψεις τόσο σε ανθρώπινο δυναμικό όσο και σε υλικοτεχνική υποδομή, ώστε ο κάθε ελεγκτής που διεξάγει έναν έλεγχο να έχει και τα απαραίτητα μέσα, προκειμένου να ολοκληρωθεί σωστά και αποτελεσματικά η δουλειά του. Αυτός είναι και ένας βασικός λόγος ότι δεν υπάρχουν αντίστοιχα αποτελέσματα παρ' όλη την πληθώρα των νόμων που έχουν ψηφιστεί. Γιατί οι νόμοι υπάρχουν για να εφαρμόζονται με βάση ορισμένα κριτήρια και προϋποθέσεις. Εάν δεν πληρούνται τα παραπάνω ζητήματα τότε υπάρχει πρόβλημα στην αποτελεσματικότητα της δουλειάς των ελεγκτών.

Χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι οι έλεγχοι που διεξάγονται στα νησιά ιδιαίτερα κατά την περίοδο του καλοκαιριού. Υπάρχουν πολλές διαδικασίες που κατευθύνουν τον ελεγκτή στο να κάνει σωστά την δουλειά του, αλλά λόγω έλλειψης τεχνικών βοηθημάτων η εργασία του παραμένει ημιτελής χωρίς να υπάρχει υπαιτιότητα δική του.

Η εργασία έχει χωριστεί σε τέσσερα κεφάλαια. Στο πρώτο κεφάλαιο το οποίο είναι εισαγωγικό επεξηγούνται γενικοί όροι που είναι απαραίτητοι στο να γίνουν κατανοητές οι έννοιες που πραγματεύεται η παρούσα διατριβή, όπως ο φόρος προστιθέμενης αξίας, ο φόρος κληρονομιάς, ο φόρος μεταβίβασης κ.ά.

Στο δεύτερο κεφάλαιο γίνεται αναφορά στην αποτελεσματικότητα του φορολογικού ελέγχου και μελετώνται έρευνες που έχουν γίνει προκειμένου να κατανοηθεί καλύτερα το φαινόμενο. Βάσει αυτών, συζητείται η έννοια του ελέγχου, τα βασικά χαρακτηριστικά του αλλά και οι άνθρωποι που τον διενεργούν, οι ελεγκτές.

Προχωρώντας στο τρίτο κεφάλαιο, παρουσιάζεται αναλυτικά το φορολογικό σύστημα της Ελλάδας, όπως ποιοί κανόνες το ορίζουν, πόσοι έλεγχοι υπάρχουν, και πού αποσκοπεί ο καθένας, καθώς επίσης οι νέες διατάξεις που έχουν ψηφιστεί και αφορούν στη φοροδιαφυγή τόσο των πολιτών όσο και των επιχειρήσεων-νομικών προσώπων.

Στο τελευταίο κεφάλαιο γίνεται αναφορά στην αποτελεσματικότητα των φορολογικών συστημάτων και τη φορολογική συμμόρφωση και παρουσιάζονται δημοσιευμένες έρευνες σχετικά με τα ποσοστά συμμόρφωσης όλων των εμπλεκόμενων φορέων. Υπάρχουν ορισμένα τρωτά σημεία που χρίζουν περισσότερης προσοχής, προκειμένου να ολοκληρωθεί με αποτελεσματικό τρόπο η συμμόρφωση τόσο των πολιτών και όσο και των επιχειρήσεων.

Τέλος παρουσιάζονται τα αποτελέσματα διάφορων ελέγχων που πραγματοποιήθηκαν στην ελληνική επικράτεια το 2017, στα αποτελέσματα των ελέγχων για τις καινούργιες μορφές των εταιρειών που έχουν δημιουργηθεί τα τελευταία χρόνια, με ιδιαίτερη αναφορά στην περίπτωση των Offshore εταιριών

και ολοκληρώνοντας αναφέρονται διάφορες πρακτικές οι οποίες εφαρμόζονται από τις επιχειρήσεις προκειμένου να οδηγηθούν σε φοροαποφυγή.

Η εργασία ολοκληρώνεται με τα συμπεράσματά μας και την βιβλιογραφία που χρησιμοποιήθηκε ώστε να εκπονηθεί με πετυχημένο τρόπο.

Κεφάλαιο 1

Γενικές έννοιες και ορολογία

1.1 Τι σημαίνει η λέξη φόρος- Γενικές έννοιες:

Η λέξη φόρος είναι ένα υποχρεωτικό χρηματικό τέλος ή κάποιος άλλος τύπος εισφοράς που επιβάλλεται σε έναν φορολογούμενο (άτομο ή άλλη νομική οντότητα) από κυβερνητικό οργανισμό για τη χρηματοδότηση διαφόρων δημόσιων δαπανών (McLure, 2015) Η μη πληρωμή του, καθώς και η φοροδιαφυγή, τιμωρούνται με νόμο. Οι φόροι αποτελούνται από άμεσους ή έμμεσους φόρους και μπορούν να καταβάλλονται σε χρήμα ή ως ισοδύναμο της εργασίας.

Οι περισσότερες χώρες εφαρμόζουν ένα φορολογικό σύστημα για να πληρώνουν τις δημόσιες, κοινές ή και συμφωνημένες εθνικές ανάγκες και κυβερνητικές λειτουργίες: ορισμένες επιβάλλουν ένα ποσοστό φορολογίας επί του προσωπικού ετήσιου εισοδήματος, μερικές σε κλίμακα με βάση τα ετήσια ποσά εισοδήματος, και ορισμένες χώρες δεν επιβάλλουν σχεδόν καμία φορολογία ή ένα πολύ χαμηλό φορολογικό συντελεστή για μια συγκεκριμένη φορολογική ζώνη. Υπάρχουν χώρες που επιβάλλουν φόρο, τόσο στο εταιρικό εισόδημα των επιχειρήσεων, όσο και στα μερίσματα. Αυτό το φαινόμενο συχνά αναφέρεται ως διπλή φορολογία, δεδομένου ότι ο μεμονωμένος μέτοχος που λαμβάνει αυτή την πληρωμή από την εταιρεία θα εισπράττει επίσης κάποιο φόρο επί του συγκεκριμένου εισοδήματος.

Ο νομικός ορισμός και ο οικονομικός ορισμός των φόρων διαφέρουν κατά κάποιο τρόπο, αλλά οι οικονομολόγοι θεωρούν πολλές μεταφορές χρηματικών

ποσών προς τις κυβερνήσεις ως φόροι, όπως ορισμένες μεταφορές προς το δημόσιο τομέα που είναι συγκρίσιμες με τις τρέχουσες τιμές. Φόροι μπορεί να θεωρηθούν και τα δίδακτρα στα δημόσια πανεπιστήμια και οι αμοιβές για υπηρεσίες κοινής ωφέλειας που παρέχονται από τις τοπικές κυβερνήσεις.

Οι κυβερνήσεις λαμβάνουν επίσης πόρους δημιουργώντας χρήματα και κέρματα (π.χ. εκτυπώνοντας τα εκάστοτε νομίσματα), είτε μέσω εθελοντικών δώρων (π.χ. εισφορών σε δημόσια πανεπιστήμια και μουσεία), είτε επιβάλλοντας κυρώσεις (όπως πρόστιμα), είτε δανεισμό, καθώς και από τη δήμευση του πλούτου. Από την άποψη των οικονομολόγων, ένας φόρος είναι μια μη ποινική, αλλά υποχρεωτική μεταφορά πόρων (κυρίως οικονομικών) από τον ιδιωτικό στον δημόσιο τομέα, που εισπράττεται βάσει προκαθορισμένων κριτηρίων και χωρίς να γίνεται αναφορά σε συγκεκριμένα οφέλη. (Simkovic, 2015)

Στα σύγχρονα φορολογικά συστήματα, οι κυβερνήσεις επιβάλλουν φόρους σε χρήματα. Αλλά η φορολόγηση σε είδος είναι χαρακτηριστική των παραδοσιακών ή προ-καπιταλιστικών κρατών και των λειτουργικών τους ισοδυνάμων. Η μέθοδος φορολόγησης και οι δημόσιες δαπάνες των φόρων που τίθενται συχνά συζητούνται έντονα στην πολιτική και την οικονομία. Η είσπραξη φόρων εκτελείται από κυβερνητικό οργανισμό, όπως η Υπηρεσία Φορολογίας των εκάστοτε χωρών που λαμβάνουν χώρα οι σύγχρονες υπηρεσίες φορολόγησης. Όταν οι φόροι δεν πληρώνονται πλήρως, το κράτος μπορεί να επιβάλλει αστικές κυρώσεις (όπως πρόστιμα ή καταπίεση) ή ποινικές κυρώσεις (όπως φυλάκιση) στη μη πληρωμή φόρων είτε αυτές αναφέρονται σε μία οντότητα όπως κάποια επιχείρηση ή σε κάποιο ξεχωριστό άτομο όπως κάποιος πολίτης.¹

1.2 Σκοποί και αποτελέσματα της φορολογίας

Η επιβολή φόρων αποσκοπεί στη συγκέντρωση εσόδων για τη χρηματοδότηση ή / και την τροποποίηση των τιμών προκειμένου να επηρεαστεί η ζήτηση. Τα κράτη και τα λειτουργικά τους ισοδύναμα σε όλη την ιστορία χρησιμοποίησαν τα χρήματα που παρέχει η φορολογία για την εκτέλεση πολλών λειτουργιών.

¹ <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7203> ημερομηνία πρόσβασης 20/09/2018

Ορισμένα από αυτά περιλαμβάνουν τις δαπάνες για την οικονομική υποδομή (δρόμοι, δημόσια συγκοινωνία, αποχέτευση, νομικά συστήματα, δημόσια ασφάλεια, εκπαίδευση, συστήματα υγειονομικής περίθαλψης), στρατιωτική, επιστημονική έρευνα, πολιτισμός και τέχνες, δημόσια έργα, τη διάδοση, τη δημόσια ασφάλιση και τη λειτουργία της ίδιας της κυβέρνησης. Η ικανότητα της κυβέρνησης να αυξήσει τους φόρους ονομάζεται δημοσιονομική της ικανότητα. (Simkovic, 2015)

Όταν οι δαπάνες υπερβαίνουν τα φορολογικά έσοδα, μια κυβέρνηση συγκεντρώνει το εθνικό χρέος. Ένα μέρος των φόρων μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την εξυπηρέτηση προηγούμενων χρεών της. Οι κυβερνήσεις χρησιμοποιούν επίσης φόρους για να χρηματοδοτούν κοινωνικές παροχές και δημόσιες υπηρεσίες. Οι υπηρεσίες αυτές μπορούν να περιλαμβάνουν τα εκπαιδευτικά συστήματα, τις συντάξεις για τους ηλικιωμένους, τα επιδόματα ανεργίας και τα μέσα μαζικής μεταφοράς. Τα συστήματα διαχείρισης της ενέργειας, του νερού και των αποβλήτων είναι επίσης κοινές επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας.

Σύμφωνα με τους υποστηρικτές της χαρτογραφικής θεωρίας της δημιουργίας χρήματος, οι φόροι δεν απαιτούνται για τα κρατικά έσοδα, εφόσον η εν λόγω κυβέρνηση είναι σε θέση να εκδώσει χρήματα. Σύμφωνα με την άποψη αυτή, ο σκοπός της φορολογίας είναι να διατηρηθεί η σταθερότητα του νομίσματος, να εκφράζεται η δημόσια πολιτική όσον αφορά τη διανομή του πλούτου, να επιδοτούνται ορισμένες βιομηχανίες ή ομάδες πληθυσμού ή να απομονώνονται οι δαπάνες ορισμένων παροχών, όπως αυτοκινητοδρόμων ή κοινωνικής ασφάλισης. (Beardsley, 2017)

Τα αποτελέσματα της φορολογίας μπορούν να χωριστούν σε δύο βασικές κατηγορίες:

- Οι φόροι προκαλούν εισοδηματική επίδραση επειδή μειώνουν την αγοραστική δύναμη στους φορολογούμενους.
- Οι φόροι προκαλούν ένα φαινόμενο υποκατάστασης όταν η φορολογία προκαλεί υποκατάσταση μεταξύ των φορολογηθέντων αγαθών και των αφορολόγητων αγαθών.

Όπως μπορούμε να παρατηρήσουμε, η εισαγωγή του φόρου προκαλεί δύο συνέπειες:

1.Αλλάζει το πραγματικό εισόδημα των καταναλωτών (μικρότερη αγοραστική δύναμη)

2.Αυξάνει τη σχετική τιμή του y καλό.

Στο σημείο αυτό να αναφερθούμε στον Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) που δημοσιεύει μια ανάλυση των φορολογικών συστημάτων των χωρών μελών. Στο πλαίσιο μιας τέτοιας ανάλυσης, ο ΟΟΣΑ έχει αναπτύξει έναν ορισμό και ένα σύστημα ταξινόμησης των εσωτερικών φόρων, που ακολουθείται γενικά παρακάτω. Επιπλέον, πολλές χώρες επιβάλλουν φόρους (τιμολόγια) για την εισαγωγή αγαθών.²

1.3 Εισόδημα και φόρος εισοδήματος

Πολλές δικαιοδοσίες φορολογούν το εισόδημα των ιδιωτών και των επιχειρηματικών οντοτήτων, συμπεριλαμβανομένων των εταιρειών. Γενικά, οι αρχές επιβάλλουν φόρο στα καθαρά κέρδη μιας επιχείρησης, και στα άλλα έσοδα. Ο υπολογισμός του εισοδήματος που υπόκειται σε φόρο μπορεί να προσδιοριστεί βάσει λογιστικών αρχών που χρησιμοποιούνται στη δικαιοδοσία, οι οποίες μπορούν να τροποποιηθούν ή να αντικατασταθούν από τις αρχές της φορολογικής νομοθεσίας. Η επίπτωση της φορολογίας ποικίλλει ανάλογα με το σύστημα και ορισμένα συστήματα μπορούν να θεωρηθούν ως προοδευτικά ή παλινδρομικά. Οι συντελεστές του φόρου σε πολλές χώρες, μπορεί να διαφέρουν ή να είναι σταθεροί ανά επίπεδο εισοδήματος. Πολλά συστήματα επιτρέπουν σε άτομα ορισμένα προσωπικά επιδόματα και άλλες μη επιχειρηματικές μειώσεις στο φορολογητέο εισόδημα, αν και οι κρατήσεις επιχειρήσεων τείνουν να ευνοούνται έναντι των προσωπικών εκπτώσεων (Simkovic, 2015)

Ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων συχνά εισπράττεται με βάση την αμοιβή που κερδίζει το φυσικό πρόσωπο, με μικρές διορθώσεις που γίνονται σύντομα μετά το τέλος του φορολογικού έτους. Αυτές οι διορθώσεις λαμβάνουν μία από τις δύο μορφές: πληρωμές προς την κυβέρνηση, για τους

² [Definition of Taxes \(Note by the Chairman\), 1996"](#) (PDF). Retrieved 22 January 2013 πρόσβαση στις 01/10/2018

φορολογούμενους που δεν έχουν πληρώσει αρκετά κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους και επιστροφές φόρου από την κυβέρνηση σε όσους έχουν πληρώσει επιπλέον. Τα συστήματα φόρου εισοδήματος θα έχουν συχνά διαθέσιμες εκπτώσεις που μειώνουν τη συνολική φορολογική υποχρέωση με τη μείωση του συνολικού φορολογητέου εισοδήματος. Μπορούν να επιτρέψουν την καταμέτρηση των ζημιών από ένα είδος εισοδήματος έναντι άλλου. Για παράδειγμα, μια ζημία στο χρηματιστήριο μπορεί να αφαιρεθεί από τους φόρους που καταβάλλονται στους μισθούς. Άλλα φορολογικά συστήματα μπορούν να απομονώσουν την απώλεια, έτσι ώστε οι ζημιές των επιχειρήσεων να αφαιρεθούν μόνο από τον επιχειρηματικό φόρο μεταφέροντας τη ζημία σε μεταγενέστερα φορολογικά έτη.

Αρνητικό εισόδημα

Στην οικονομία, ένας αρνητικός φόρος εισοδήματος είναι ένα προοδευτικό σύστημα φόρου εισοδήματος, όπου οι άνθρωποι που κερδίζουν κάτω από ένα ορισμένο ποσό λαμβάνουν συμπληρωματική πληρωμή από την κυβέρνηση αντί να πληρώνουν φόρους στην κυβέρνηση.

1.4 Κέρδη κεφαλαίου- Φόρος κεφαλαιουχικών κερδών

Οι περισσότερες δικαιοδοσίες που επιβάλλουν φόρο εισοδήματος αντιμετωπίζουν κεφαλαιουχικά κέρδη ως μέρος του εισοδήματος που υπόκειται σε φόρο. Το κεφαλαιουχικό κέρδος είναι γενικά κέρδος από την πώληση περιουσιακών στοιχείων - δηλαδή τα περιουσιακά στοιχεία που δεν κατέχονται προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών. Τα περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνουν περιουσιακά στοιχεία σε πολλές δικαιοδοσίες. Ορισμένες δικαιοδοσίες παρέχουν προτιμησιακούς φορολογικούς συντελεστές ή μόνο μερική φορολογία για κεφαλαιακά κέρδη. Ορισμένες δικαιοδοσίες επιβάλλουν διαφορετικούς συντελεστές ή επίπεδα φορολογίας κεφαλαίου-κέρδους βάσει της διάρκειας διατήρησης του περιουσιακού στοιχείου. Επειδή οι φορολογικοί συντελεστές είναι συχνά πολύ χαμηλότεροι για τα κέρδη κεφαλαίου από ό, τι για

τα συνηθισμένα εισοδήματα, υπάρχει διαδεδομένη αντιπαράθεση και αμφισβήτηση σχετικά με τον σωστό ορισμό του κεφαλαίου. Ορισμένοι φορολογικοί μελετητές υποστήριξαν ότι οι διαφορές στους τρόπους με τους οποίους φορολογούνται διαφορετικά είδη κεφαλαίων και επενδύσεων συμβάλλουν σε οικονομικές στρεβλώσεις³

Εταιρικός φόρος

Ο εταιρικός φόρος αναφέρεται στον φόρο εισοδήματος, τον φόρο κεφαλαίου, τον καθαρό φόρο ή άλλους φόρους που επιβάλλονται στις εταιρείες. Οι φορολογικοί συντελεστές και η φορολογητέα βάση για τις επιχειρήσεις μπορεί να διαφέρουν από εκείνες των ιδιωτών ή άλλων υποκείμενων στον φόρο.

1.5 Τι είναι οι εισφορές κοινωνικής ασφάλισης

Πολλές χώρες παρέχουν δημόσια συνταξιοδοτικά συστήματα ή συστήματα υγειονομικής περίθαλψης.⁴ Σε σχέση με αυτά τα συστήματα, η χώρα συνήθως απαιτεί από τους εργοδότες ή / και τους υπαλλήλους να κάνουν υποχρεωτικές πληρωμές. Οι πληρωμές αυτές συχνά υπολογίζονται με βάση τους μισθούς ή τα κέρδη από αυτό-απασχόληση. Οι φορολογικοί συντελεστές καθορίζονται γενικά, αλλά μπορεί να επιβληθεί διαφορετικός συντελεστής στους εργοδότες σε σχέση με τους μισθωτούς.⁵

Ορισμένα συστήματα παρέχουν ένα ανώτατο όριο για τα κέρδη που υπόκεινται στον φόρο. Μερικά συστήματα προβλέπουν ότι ο φόρος καταβάλλεται μόνο με μισθούς που υπερβαίνουν ένα συγκεκριμένο ποσό. Τέτοια ανώτατα ή κατώτατα όρια μπορεί να ισχύουν για συνταξιοδότηση αλλά όχι για συνιστώσες του φόρου για την υγειονομική περίθαλψη. Ορισμένοι ισχυρίστηκαν ότι τέτοιοι φόροι επί των μισθών είναι μια μορφή «καταναγκαστικής εξοικονόμησης» και όχι πραγματικά φόρος, ενώ άλλοι υποδηλώνουν την ανακατανομή μέσω τέτοιων συστημάτων μεταξύ γενεών (από νεότερες ομάδες) σε επίπεδο εισοδήματος

³ <http://newpost.gr/storage/files/uploads/ereyna.pdf> ημερομηνία πρόσβασης 01/10/2018

⁴ <https://www.ssa.gov/policy/docs/progdsc/index.html> ημερομηνία πρόσβασης 01/10/2018

⁵ [India Social Security overview Archived](#) 23 June 2011 at the [Wayback Machine](#). Πρόσβαση 01/10/2018

(από υψηλότερα επίπεδα εισοδήματος σε χαμηλότερα επίπεδα εισοδήματος) γεγονός που υποδηλώνει ότι τέτοια προγράμματα είναι πραγματικά προγράμματα φορολογίας και δαπανών (Mc Cluskey, 2005).

Μερικοί φορολογικοί μελετητές ισχυρίζονται ότι η στήριξη προγραμμάτων κοινωνικής ασφάλισης αποκλειστικά μέσω φόρων επί των μισθών, παρά μέσω ευρύτερων φόρων που περιλαμβάνουν κεφάλαια, δημιουργεί στρεβλώσεις και υπό- επενδύσεις στο ανθρώπινο κεφάλαιο, αφού οι αποδόσεις σε τέτοιες επενδύσεις θα λογίζονται φόροι ενώ είναι μισθοί.⁶

1.6 Μισθοδοσία και εργατικό δυναμικό

Φόρος μισθοδοσίας

Ο φόρος μισθοδοσίας ουσιαστικά είναι οι κρατήσεις που κάνουν οι εργοδότες προς τους εργαζόμενους όταν γίνεται η πληρωμή για την μηνιαία μισθοδοσία τους.

Ιδιοκτησία

Περιοριστικοί φόροι περιουσίας μπορούν να επιβάλλονται σε ακίνητα (ακίνητα) και σε ορισμένες κατηγορίες κινητών αγαθών. Επιπλέον, οι επαναλαμβανόμενοι φόροι μπορούν να επιβληθούν στον καθαρό πλούτο των ιδιωτών ή των εταιρειών.⁷ Σε πολλές περιπτώσεις υπάρχει φόρος ακίνητης περιουσίας, ή φόρος δωρεάς ή άλλοι φόροι κληρονομίας επί ακινήτου κατά το θάνατο ή τη στιγμή της μεταφοράς των συγκεκριμένων δωρεών. Ορισμένες δικαιοδοσίες επιβάλλουν φόρους επί χρηματοοικονομικών ή κεφαλαιακών συναλλαγών.

1.7 Φόροι ιδιοκτησίας- Φόρος ιδιοκτησίας και φόρος ακίνητης περιουσίας

⁶ "Economist.com". *Economist.com*. 12 February 2009. Retrieved 27 March 2009.

⁷ [https://www.lsr.gr/html/wp-content/uploads/2014/09/GLP_VALUES - Property taxation in selected countries id3](https://www.lsr.gr/html/wp-content/uploads/2014/09/GLP_VALUES_Property_taxation_in_selected_countries_id3)

Ένας φόρος ακίνητης περιουσίας (ή ο φόρος της ακίνητης περιουσίας) είναι μια εισφορά επί της αξίας της περιουσίας που ο ιδιοκτήτης του ακινήτου υποχρεούται να πληρώσει σε μια κυβέρνηση στην οποία βρίσκεται το ακίνητο. Πολλές δημόσιες υπηρεσίες μπορούν να φορολογήσουν την ίδια ιδιοκτησία. Υπάρχουν τρεις γενικές ποικιλίες ιδιοκτησίας: γη, οι διάφορες βελτιώσεις που μπορούν να γίνουν στη γη (δηλαδή ακίνητα αντικείμενα που παράγονται από τον άνθρωπο, π.χ. κτίρια) και προσωπική ιδιοκτησία (κινητά αντικείμενα). Τα οποιασδήποτε μορφής ακίνητα είναι ο συνδυασμός που αναφέρεται στη γη, αλλά και σε οποιαδήποτε βελτίωση της γης.

Οι φόροι ιδιοκτησίας χρεώνονται συνήθως σε επαναλαμβανόμενη βάση (π.χ. ετήσια). Ένας κοινός τύπος φόρου ακίνητης περιουσίας είναι μια ετήσια χρέωση επί της ιδιοκτησίας ακίνητης περιουσίας, όπου η φορολογική βάση είναι η εκτιμώμενη αξία του ακινήτου. Για μια περίοδο πάνω από 150 χρόνια από το 1695, η κυβέρνηση της Αγγλίας λόγω χάρη, εισέπραξε φόρο παραθύρου, με αποτέλεσμα να μπορεί κανείς να δει ακόμα τα διατηρητέα κτίρια με παράθυρα που χτίστηκαν για να σώσουν τους ιδιοκτήτες τους χρήματα. Ένας παρόμοιος φόρος στις εστίες υπήρχε στη Γαλλία και αλλού, με παρόμοια αποτελέσματα. Τα τελευταία χρόνια όμως οι δύο πιο συνηθισμένοι τύποι φόρων ιδιοκτησίας λόγω γεγονότων είναι ο φόρος χαρτοσήμου που χρεώνεται μετά την αλλαγή ιδιοκτησίας και ο φόρος κληρονομιάς που πολλές χώρες επιβάλλουν στα κτήρια του εκλιπόντος ιδιοκτήτη (N.4755/1930).

Σε αντίθεση με έναν φόρο ακίνητης περιουσίας (γήπεδα και κτίρια), ένας φόρος γης εισπράττεται μόνο από την αδιάσπαστη αξία της γης ("γη" στην προκειμένη περίπτωση μπορεί να σημαίνει είτε τον οικονομικό όρο, δηλαδή όλα τους φυσικούς πόρους ή τους φυσικούς πόρους που σχετίζονται με συγκεκριμένες περιοχές της γήινης επιφάνειας: "παρτίδες" ή "αγροτεμάχια"). Οι υποστηρικτές του φόρου προστιθέμενης αξίας υποστηρίζουν ότι είναι οικονομικώς δικαιολογημένο, καθώς δεν θα αποτρέψει την παραγωγή, δεν θα στρεβλώσει τους μηχανισμούς της αγοράς ή θα δημιουργήσει με την επιβολή του διάφορα προβλήματα όπως συμβαίνει με άλλους φόρους (Atkinson, 2017)

Όταν η ακίνητη περιουσία κατέχεται από μια ανώτερη διοικητική μονάδα ή από κάποια άλλη οντότητα που δεν υπόκειται σε φορολογία από την τοπική

κυβέρνηση, η φορολογική αρχή μπορεί να λάβει μια πληρωμή αντί φόρων για να την αντισταθμίσει για ορισμένα ή όλα τα φορολογικά έσοδα που έχουν διαγραφεί.

1.8 Κληρονομία- Φόρος κληρονομιάς

Ο φόρος κληρονομιάς, ο φόρος ακίνητης περιουσίας και ο φόρος ή οι φόροι θανάτου είναι τα ονόματα που δίνονται σε διάφορους φόρους που προκύπτουν από το θάνατο ενός ατόμου. Στον φορολογικό νόμο των Ηνωμένων Πολιτειών παραδείγματος χάριν, γίνεται διάκριση μεταξύ ενός φόρου περιουσίας και ενός φόρου κληρονομιάς: ο πρώτος φορολογεί τους προσωπικούς αντιπροσώπους του αποθανόντος, ενώ ο τελευταίος φορολογεί τους δικαιούχους της περιουσίας. Ωστόσο, η διάκριση αυτή δεν ισχύει σε άλλες δικαιοδοσίες, όπως για παράδειγμα, αν χρησιμοποιούσατε αυτή την ορολογία, στον φόρο κληρονομιάς του Ηνωμένου Βασιλείου θα ήταν ένας φόρος ακίνητης περιουσίας.

Φόρος εκπατρισμού

Ο φόρος εκπατρισμού αποτελεί φόρο για τα άτομα που παραιτούνται από την ιθαγένεια ή τη διαμονή τους. Ο φόρος συχνά επιβάλλεται βάσει της θεωρούμενης διάθεσης όλων των περιουσιακών στοιχείων του ατόμου. Ένα παράδειγμα είναι οι Ηνωμένες Πολιτείες βάσει του Αμερικανικού Νόμου Δημιουργίας Θέσεων Εργασίας, όπου κάθε άτομο που έχει καθαρή αξία 2 εκατομμυρίων δολαρίων ή μέση φορολογική υποχρέωση εισοδήματος ύψους 127.000 δολαρίων που παραιτείται από την ιθαγένειά του και εγκαταλείπει τη χώρα θεωρείται αυτόματα ότι το έχει κάνει για λόγους φοροαπαλλαγής και υπόκειται σε υψηλότερο φορολογικό συντελεστή.⁸

1.9 Μεταφορά - Φόρος μεταβίβασης

Ιστορικά, σε πολλές χώρες, μια σύμβαση πρέπει να φέρει μια σφραγίδα για να την επικυρώσει. Η χρέωση για τη σφραγίδα είναι είτε ένα σταθερό ποσό είτε ένα ποσοστό της αξίας της συναλλαγής. Στις περισσότερες χώρες, η σφραγίδα έχει

⁸ <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/877>

καταργηθεί, αλλά το τέλος χαρτοσήμου παραμένει. Ο φόρος χαρτοσήμου εισπράττεται σε πολλές χώρες της Ευρώπης όπως στην Ελλάδα, στην Ισπανία αλλά και στο Ηνωμένο Βασίλειο για την αγορά μετοχών και τίτλων, την έκδοση τίτλων στον κομιστή και ορισμένες συναλλαγές εταιρικών σχέσεων. Τα σύγχρονα παράγωγά του, το αποθεματικό φόρου περιουσιακών στοιχείων και το φόρο ακίνητης περιουσίας χρεώνονται αντίστοιχα στις συναλλαγές που αφορούν τίτλους και γη. Το τέλος χαρτοσήμου έχει ως αποτέλεσμα να αποθαρρύνει τις κερδοσκοπικές αγορές περιουσιακών στοιχείων μειώνοντας τη ρευστότητα. Στις Ηνωμένες Πολιτείες, για παράδειγμα, ο φόρος μεταβίβασης συχνά χρεώνεται από το κράτος ή την τοπική κυβέρνηση και (στην περίπτωση μεταβιβάσεων ακινήτων) μπορεί να συνδεθεί με την καταγραφή της πράξης ή άλλων εγγράφων μεταφοράς.

1.10 Πλούτος και πως ορίζεται η καθαρή αξία του πλούτου- Φόρος περιουσίας

Οι κυβερνήσεις ορισμένων χωρών θα απαιτούν τη δήλωση του ισολογισμού (περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις) των φορολογουμένων και από αυτόν ακριβώς τον φόρο επί της καθαρής θέσης (περιουσιακά στοιχεία μείον τις υποχρεώσεις), ως ποσοστό της καθαρής θέσης ή ένα ποσοστό της καθαρής θέσης υπερβαίνουν ένα ορισμένο επίπεδο. Ο φόρος μπορεί να επιβληθεί σε "φυσικά" ή "νομικά πρόσωπα"

1.11 Προστιθέμενη αξία- Φόρος προστιθέμενης αξίας

Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ), γνωστός επίσης ως Φόρος Αγαθών και Υπηρεσιών, ή Φόρος Ενιαίας Επιχείρησης ή Φόρος Κύκλου Εργασιών σε ορισμένες χώρες, εφαρμόζει το ισοδύναμο φόρου επί των πωλήσεων σε κάθε

πράξη που δημιουργεί αξία. Για να δώσουμε ένα παράδειγμα, ο χάλυβας εισάγεται από έναν κατασκευαστή μηχανής. Αυτός ο κατασκευαστής θα καταβάλει τον ΦΠΑ επί της τιμής αγοράς, παραδίδοντας το ποσό αυτό στην κυβέρνηση.

Ο κατασκευαστής μετατρέπει έπειτα τον χάλυβα σε μηχανή, που πωλεί το μηχανήμα σε υψηλότερη τιμή σε χονδρεμπόριο. Ο κατασκευαστής θα εισπράξει τον ΦΠΑ με την υψηλότερη τιμή, αλλά θα παραπέμψει στην κυβέρνηση μόνο το πλεόνασμα που σχετίζεται με την «προστιθέμενη αξία» (η τιμή πάνω από το κόστος του χάλυβα). Στη συνέχεια, ο διανομέας χονδρικής θα συνεχίσει τη διαδικασία, χρεώνοντας τον διανομέα λιανικής πώλησης τον ΦΠΑ σε ολόκληρη την τιμή στον έμπορο λιανικής, αλλά παραδίδοντας μόνο στην κυβέρνηση το ποσό που σχετίζεται με την κατανομή διανομής. Το τελευταίο ποσό ΦΠΑ καταβάλλεται από τον τελικό καταναλωτή λιανικής, ο οποίος δεν μπορεί να ανακτήσει τον ΦΠΑ που είχε καταβάλει προηγουμένως. Για τον ΦΠΑ και τον φόρο επί των πωλήσεων με ίδιες τιμές, ο συνολικός φόρος που καταβάλλεται είναι ο ίδιος, αλλά καταβάλλεται σε διαφορετικά σημεία της διαδικασίας. (Frey et al, 2013)

Ο ΦΠΑ συνήθως διαχειρίζεται με την απαίτηση από την εταιρεία να συμπληρώσει μια δήλωση ΦΠΑ, αναφέροντας τα στοιχεία του ΦΠΑ που έχει χρεωθεί (αναφερόμενος ως φόρος εισροών) και του ΦΠΑ που έχει χρεώσει σε άλλους (που αναφέρεται ως φόρος επί των εξαγωγών). Η διαφορά μεταξύ του φόρου επί των εκροών και του φόρου εισροών καταβάλλεται στην τοπική φορολογική αρχή.

Πολλές φορολογικές αρχές έχουν εισαγάγει αυτοματοποιημένο ΦΠΑ που έχει αυξήσει την υπευθυνότητα και την ελεγκτική ικανότητα, χρησιμοποιώντας συστήματα ηλεκτρονικών υπολογιστών, επιτρέποντας έτσι και τα γραφεία κατά των εγκλημάτων στον κυβερνοχώρο.

Κεφάλαιο 2

Αποτελεσματικότητα φορολογικού ελέγχου

2.1 Έρευνες που έχουν διεξήχθη με βάση την φορολογία

Υπάρχει μία άποψη του Adams το 1993 που αναφέρει ότι ο τρόπος φορολόγησης των πολιτών κάθε κράτους, όπως επίσης και το υποκείμενο αλλά και το αντικείμενο που υπόκειται σε φορολόγηση, είναι ένα σημαντικό κριτήριο του να καταλάβει κανείς τους νόμους που διέπουν την συγκεκριμένη κοινωνία περισσότερο από οτιδήποτε άλλο. Αυτός είναι και ο κύριος λόγος που ο προγραμματισμός αλλά και η υλοποίηση της πολιτικής που αφορά την φορολογία, θεωρείται ως μια πολύπλοκη και ιδιαίτερη διαδικασία που στοχεύει σε πρωταρχικό σκοπό, να αυξήσει τα δημόσια έξοδα από την μία κι από την άλλη να βοηθήσει τους πολίτες, να έχουν εμπιστοσύνη και να συνεργαστούν, προκειμένου να πετύχουν την βιωσιμότητα του φορολογικού συστήματος. (Adams, 1993)

Με γνώμονα τα παραπάνω το νόημα της φορολογικής συμμόρφωσης περιλαμβάνει τα εξής σημαντικά στοιχεία ⁹:

⁹ Ε.Κ.Κ.Φ. :Εθνικό επιχειρησιακό πρόγραμμα καταπολέμησης της φοροδιαφυγής, 2011

- Παροχή όλων των υπηρεσιών ενημέρωσης για την φορολογία, αλλά και διευκόλυνσης των πολιτών
- Απλούστευση της φορολογικής νομοθεσίας και προσπάθεια για άρση οποιοδήποτε αδικιών
- Σωστή εφαρμογή των διατάξεων που αφορούν την ποινική καταστολή της φοροδιαφυγής.

Ο Schumpeter το 1992 υποστηρίζει ότι για την κατανόηση της ορολογίας του όρου, ο φορολογικός πολιτισμός ολοκληρώνεται στους δημιουργούς του φορολογικού συστήματος μέσα στους οποίους δεν περιλαμβάνονται οι φορολογούμενοι. Για αυτό άλλωστε και τον τελευταίο καιρό γίνεται μία προσπάθεια ώστε να κατανοηθεί είτε ο ρόλος των φορολογούμενων, είτε οι πληροφορίες – επικοινωνία που μπορούν να αναπτύξουν με τις φορολογικές αρχές.

Στο σημείο αυτό αρχίζει να δημιουργείται το ερώτημα της φορολογικής συνείδησης και ποιες διαστάσεις αυτό μπορεί να έχει. Για την απάντηση του παραπάνω ερωτήματος πρέπει να ληφθούν υπόψη οι παρακάτω παράμετροι:

1. Ποια είναι η άποψη των φορολογούμενων για το εν γένει φορολογικό σύστημα
2. Πόσο είναι κατανοητό το ίδιο το φορολογικό σύστημα αλλά και η κείμενη νομοθεσία
3. Η τιμωρία των πολιτών που δεν συμμορφώνονται με τις φορολογικές τους υποχρεώσεις
4. Το πλαίσιο δεοντολογίας τόσο των πολιτών όσο και του μηχανισμού που αντιπροσωπεύει ένα τέτοιο σύστημα (Martí, 2010)

Η Σωτηροπούλου το 2011 αναφέρει ότι η φορολογική συμμόρφωση και ο φορολογικός σχεδιασμός αποτελούν μέρη του φορολογικού πολιτισμού κάθε χώρας. (Σωτηροπούλου, 2011). Και αυτό γίνεται εύκολα αντιληπτό από το γεγονός ότι, οι φόροι των φυσικών και νομικών προσώπων είναι ο βασικός πυλώνας ενός φορολογικού συστήματος και ο στρατηγικός σχεδιασμός αλλά και όλα τα στοιχεία που ενδέχεται να τον επηρεάσουν, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά τον σχεδιασμό και την υλοποίηση της φορολογικής συμμόρφωσης.

Οι παράμετροι που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη για την δημιουργία αλλά και την ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης πρέπει να είναι οι εξής:

-η βέλτιστη τακτική και ο κατάλληλος προγραμματισμός ώστε να μπορούν να επιτευχθούν οι στόχοι του κάθε οργανισμού

-η δημιουργία αλλά και η γενικότερη διαχείριση των φορολογικών κινδύνων που εντάσσονται στις σωστές προϋποθέσεις λειτουργίας του κάθε οργανισμού

-η διασφάλιση φορολογικής συμμόρφωσης

Το περιοδικό PWC στην ιστοσελίδα του αναφέρει ότι για την σωστή σχεδίαση του φορολογικού περιεχομένου μίας χώρας(δηλαδή νόμοι, διατάξεις, προϋποθέσεις για την φορολόγηση κτλ.) ο κύριος φορέας υλοποίησης τέτοιων προγραμμάτων, πρέπει να στοχεύσει την βέλτιστη λύση των φορολογικών αποτελεσμάτων όσο αφορά την διαχείριση κινδύνου που να περιλαμβάνει αφενός την άρτια εκτέλεση στρατηγικών συναλλαγών, αφετέρου την άρτια εκτέλεση καθημερινών λειτουργιών. (PWC, 2011)

Επιπλέον η φορολογική συμμόρφωση περιλαμβάνει έννοιες ως προς την συμμόρφωση όσο αφορά τα παρακάτω:1)την πληρωμή, 2)τις αναφορές και τέλος 3)την υποβολή δηλώσεων. Υπάρχουν δε, δύο μοντέλα που μπορεί κάποιος να ακολουθήσει: το πρώτο είναι η άποψη ότι οι φορολογούμενοι συμμορφώνονται με την πληρωμή των φορολογικών υποχρεώσεών τους, μόνο όταν έρχονται αντιμέτωποι με μεγάλα πρόστιμα που πρέπει να πληρώσουν και το δεύτερο ότι όταν υπάρχει σωστή συνεργασία μεταξύ των εμπλεκόμενων φορέων, μπορεί να συμβάλλει τα μέγιστα ως προς την συμμόρφωση των φορολογούμενων με τον νόμο. Έχει παρατηρηθεί ότι τόσο τα φυσικά πρόσωπα όσο και τα νομικά, που υποβάλλονται σε συμμόρφωση προς το νόμο, το κάνουν αφενός για την προστασία των δικών τους συμφερόντων και αφετέρου για την εκδήλωση της πίστης τους προς τους κανόνες δικαίου.

Στην ίδια έρευνα η Σωτηροπούλου το 2011 αναφέρει ότι μία επικοινωνία πρέπει να είναι αποτελεσματική μεταξύ της φορολογικής διοίκησης και των φορολογούμενων γιατί συνιστά βασικό άξονα του μοντέλου που αναλύεται παρακάτω. Όταν θα υιοθετηθεί το παρακάτω σύστημα, η διοίκηση που ασκεί τον φορολογικό έλεγχο, πρέπει να αναγνωρίσει την αναγκαιότητα της

επικοινωνίας ανάμεσα στον φορέα και στους πολίτες. Σε περίπτωση που οι πολίτες δεν συνεργάζονται αποτελεσματικά, η φορολογική διοίκηση πρέπει να τους δώσει να καταλάβουν ότι διαθέτει τα μέσα αλλά και την ικανότητα να επιβληθεί όπου είναι αναγκαίο.

Η Murphy το 2004 σχεδίασε ένα φορολογικό μοντέλο που έχει χρησιμοποιηθεί από το αυστραλιανό σύστημα φορολόγησης, τονίζοντας ότι έχει επικεντρωθεί περισσότερο στην κατανόηση των πραγμάτων τόσο των υποχρεώσεων τους όσο και των δικαιωμάτων τους, που πρέπει να γνωρίζουν οι πολίτες, παρά σε μία αυστηρή στρατηγική εξάντλησης όλων των δυνατοτήτων των φορέων για την φορολογική συμμόρφωση των πολιτών που στην τελική ανάλυση μπορούν να απορρέουν από συγκεκριμένους νόμους .

Με το σκεπτικό αυτό ανέπτυξε τους κύριους άξονες του μοντέλου ως εξής: 1. Πλήρη κατανόηση του περιβάλλοντος που μπορούν να αναπτυχθούν όλες οι δυνάμεις που επηρεάζουν τους πολίτες(ψυχολογικές, οικονομικές, κοινωνικές κ.ά.) 2. Η εν γένει στάση των φορολογούμενων έναντι στις υποχρεώσεις που πρέπει να έχουν και 3. Ποιες υποχρεώσεις πρέπει να καλυφθούν.

Κατανοώντας τους λόγους για τις αιτίες που επηρεάζουν την μη συμμόρφωση των φορολογούμενων ως προς τις υποχρεώσεις τους, ο μελετητής χώρισε την παραπάνω συμπεριφορά τους σε τέσσερα σημεία που πιστεύει ότι αφού αναλυθούν θα δώσουν σημαντικά συμπεράσματα.

Δέσμευση: αφορά τις περιπτώσεις των πολιτών που είναι έτοιμοι να συμμορφωθούν με τις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Έχουν την ηθική υποχρέωση να τηρούν τις φορολογικές τους δεσμεύσεις και νιώθουν υποχρέωση προς τον νόμο για την τήρηση τους. Η φορολογική συμμόρφωση σε αυτή την φάση εκδηλώνεται με την αυτορρύθμιση των χρεών των πολιτών

Αντίσταση: αφορά τις περιπτώσεις των πολιτών που δείχνουν να αντιμετωπίζουν με ανταγωνιστικό τρόπο την φορολογική διοίκηση αφού πιστεύουν ότι έχει περισσότερο ελεγκτικό παρά συμβουλευτικό χαρακτήρα. Αντιδρούν ως προς την μη συμμόρφωσή τους όσο αφορά τις φορολογικές τους υποχρεώσεις και δεν τις τηρούν με τον σωστό τρόπο. Η επιβολή ποινών σε

περίπτωση που δεν υπάρχει η ανάλογη συμμόρφωση των πολιτών όσο αφορά τις φορολογικές τους υποχρεώσεις κρίνεται απαραίτητη.

Υποστήριξη: αφορά τις περιπτώσεις των πολιτών που αντιμετωπίζουν διάφορα προβλήματα με το φορολογικό σύστημα αλλά κατανοούν ότι πρέπει να πληρώνουν φόρους στα πλαίσια της ομαλής συνύπαρξής τους με τους άλλους πολίτες. Η φορολογική διοίκηση σε αυτήν την περίπτωση πρέπει να τους βοηθήσει περισσότερο και να μπορέσει να απλουστεύσει τις διαδικασίες για την καλύτερη εξυπηρέτησή τους.

Απεμπλοκή: αφορά τις περιπτώσεις των πολιτών που αδιαφορούνε για τις φορολογικές τους υποχρεώσεις θεωρώντας ότι η φορολογική διοίκηση αδυνατεί να τους επιβληθεί. Ο φορέας σε αυτήν την περίπτωση θα πρέπει να μελετήσει την κάθε περίπτωση χωριστά και να επιβάλλει τις ανάλογες ρυθμίσεις σε σχέση με την συγκεκριμένη παραβατικότητα των ασυμμόρφωτων πολιτών.

Πάντως θεωρείται συνηθισμένο φαινόμενο οι διαφορετικές αντιλήψεις που έχουν οι φορολογούμενοι ανά τον κόσμο για την έννοια της φορολογικής συμμόρφωσης. Ήδη από το 1986 οι Jackson & Milliron δημιούργησαν μια έρευνα που αναφέρονταν στους παράγοντες που επηρεάζουν την φορολογική συμμόρφωση των πολιτών. Οι παράγοντες αυτοί κατηγοριοποιήθηκαν σε τέσσερις μεγάλες κατηγορίες και αναλύθηκαν ως συνήθως:

1. Δημογραφικοί παράγοντες που έχουν να κάνουν με την ηλικία των φορολογούμενων και το φύλο τους
2. Ευκαιρίες που ευνοούν την μη συμμόρφωση των φορολογούμενων όπως το επίπεδο του εισοδήματός τους αλλά και εν γένει το επάγγελμά τους
3. Η δομή του υπάρχοντος φορολογικού συστήματος όπως οι διάφοροι φορολογικοί συντελεστές, τα πρόστιμα αλλά και οι γενικότερες διατάξεις που ρυθμίζουν ένα σύστημα
4. Οι στάσεις και οι αντιλήψεις όπως η δικαιοσύνη που μπορεί να έχει ένα φορολογικό σύστημα αλλά και η επιρροή από το περιβάλλον που δρα και εξελίσσεται.

Οι Chau & Leung τονίζουν ότι τα δημογραφικά στοιχεία επηρεάζουν την φορολογική συμμόρφωση των πολιτών γιατί βάση αυτών διαμορφώνουν τις

στάσεις και τις αντιλήψεις τους.(Chau & Leung, 2009). Άλλοι ερευνητές υποστηρίζουν ότι οι νεότεροι φορολογούμενοι έχουν περισσότερες πιθανότητες να αποφύγουν να πληρώσουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις (Andreoni et al, 2008) αλλά και αποφυγή των υποχρεώσεων παρατηρείται σε φορολογούμενους με χαμηλό εκπαιδευτικό επίπεδο. (Song & Yarbrough, 1998)

Όσο αφορά την φορολογική συμμόρφωση που έχει να κάνει με το επίπεδο εισοδήματος αλλά και τις στάσεις και τις αντιλήψεις, αυτή επηρεάζεται άμεσα. Εδώ υπάρχουν αυξημένες περιπτώσεις φοροδιαφυγής σε φορολογούμενους με υψηλά εισοδήματα, αλλά και σε αυτοαπασχολούμενους. (Houston & Tran, 2001; Anreoni et al, 2008)

Ήδη από το 1982 οι Grasmick & Scott υποστήριξαν ότι το φορολογικό σύστημα είναι άδικο και για αυτό αυξάνει τις πιθανότητες φοροδιαφυγής. (Grasmick & Scott, 1982) Επιπλέον επειδή ο άνθρωπος είναι από την φύση του κοινωνικός και αλληλοεπηρεάζεται αλλά και αλληλεξαρτάται από τους γύρω του, υπάρχει σοβαρή πιθανότητα κάποιος φορολογούμενος να μην τηρεί τις φορολογικές του υποχρεώσεις λόγω του ότι πολλοί φίλοι και γνωστοί κάνουν το ίδιο. (Chan et al, 2000)

Κλείνοντας να πούμε ότι το ίδιο το φορολογικό σύστημα είναι παράγοντας επιρροής της φοροδιαφυγής, αφού η τελευταία ευνοείται από το ίδιο το φορολογικό σύστημα και την πολυπλοκότητά του αλλά και τους υψηλούς φορολογικούς συντελεστές που σε πολλές περιπτώσεις είναι δυσβάστακτοι(Richardson, 2006; Alm, 1993)

Να τονιστεί στο σημείο αυτό ότι σύμφωνα με τον GIZ το 2010, οι κυριότεροι λόγοι απουσίας της φορολογικής συμμόρφωσης μπορούν να χωριστούν σε δύο μεγάλες κατηγορίες:

- Είναι οι παράγοντες που επηρεάζουν αρνητικά την φορολογική συμμόρφωση των πολιτών με την κείμενη νομοθεσία, που αναλύονται ως εξής: είτε συνεισφέροντας στην χαμηλότερη θέληση να καταβληθούν φόροι, είτε στο υψηλό κόστος συμμόρφωσης με την συγκεκριμένη νομοθεσία

- Είναι οι παράγοντες που προκαλούν αστοχία της επιβολής της φορολογικής αρχής αλλά και των δικαστηρίων, που αναλύονται ως εξής: προκύπτουν από την αδυναμία της διοίκησης στην είσπραξη φόρων, στον έλεγχο αλλά και στην διαδικασία παρακολούθησης των πληρωμών που σχετίζονται με την φορολογία και θεωρούνται σημαντικές αιτίες που περιορίζουν τη δυνατότητα ανίχνευσης και εκτοπισμό των διάφορων παραβάσεων.(GIZ,2010)

2.2 Τι είναι ο Έλεγχος και ποια στοιχεία τον αποτελούν

2.2.1 Τι είναι έλεγχος και ποιες κατηγορίες ελέγχου υπάρχουν

Τα τελευταία χρόνια και με βάση πολλές έρευνες που έχουν πραγματοποιηθεί, υπάρχουν πολλοί και διαφορετικοί έλεγχοι καθώς επίσης πολλοί και διαφορετικοί ελεγκτές(Καραμάνης,2008). Με βάση το τι ελέγχει ο κάθε ελεγκτής, υπάρχουν εκτός από αυτούς τους ελέγχουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων, ελεγκτές που ελέγχουν την δημόσια υγεία, ελεγκτές που ελέγχουν την δημόσιες υπηρεσίες, ελεγκτές που ελέγχουν τις δημόσιες δαπάνες κ.ά.

Είναι γνωστό ότι ο έλεγχος που διενεργείται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων, έχει αποδέκτες πολλούς ενδιαφερόμενους τόσο μέσα, όσο και έξω από την επιχείρηση. Αφού λοιπόν επηρεάζει το αποτέλεσμα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων πολλούς φορείς ώστε να παρθούν οι αντίστοιχες αποφάσεις, κρίθηκε απαραίτητο να υπάρχουν σαφής όροι και κανόνες προκειμένου να είναι κοινά αποδεκτοί ώστε να συμμορφώνονται όλοι οι εμπλεκόμενοι.

Επιπλέον , η επιστήμη της ελεγκτικής ολοένα και εξελίσσεται και πρέπει να συμβαδίζει με τα νέα δεδομένα που κάθε φορά αντιμετωπίζει. Αυτή η προσαρμογή δεν αναφέρεται μόνο στην συμμόρφωση των επιχειρήσεων με τους

νέους νόμους και την εκάστοτε φορολογία, αλλά αναφέρεται και στην εργασία των ελεγκτών, που ανά πάσα ώρα και στιγμή θα πρέπει να είναι ενημερωμένοι και καταρτισμένοι για όλα τα θέματα της ελεγκτικής που πραγματεύονται. (Λουμιώτης, 2010)

Τέλος κρίνεται επιτακτική ανάγκη οι καινούργιοι ελεγκτές που σπουδάζουν και αποφασίζουν να ασχοληθούν επαγγελματικά με την επιστήμη της ελεγκτικής, να μπορούν να είναι αφενός καταρτισμένοι με βασικές, στοιχειώδεις γνώσεις που θα τους δώσουν τα εφόδια για να ξεκινήσουν την καριέρα τους, αφετέρου να μπορέσουν τις αρχικές γνώσεις που έχουν λάβει να τις εκπολιτίσουν κάνοντάς τες κτήμα τους, αν θέλουν να καταξιωθούν στον επαγγελματικό στίβο.

2.2.2 Βασικά χαρακτηριστικά ελέγχου

Έχουν δοθεί πολλοί ορισμοί για το τι είναι έλεγχος: ο Καραμάνης το 2008 αναφέρει ενδεικτικά πως « έλεγχος είναι η συγκέντρωση όλων εκείνων των απαραίτητων αποδεικτικών στοιχείων που αφορούν διάφορες πληροφορίες, ώστε να μελετηθούν διεξοδικά και να συγκριθούν με ορισμένα τεκμήρια για να διαπιστωθεί το κατά πόσο οι πληροφορίες που έχουν συγκεντρωθεί, σε σχέση με τα τεκμήρια συγκλίνουν ή αποκλίνουν μεταξύ τους. Η σύγκριση αυτή εκφράζεται με την έκθεση ελέγχου που την υπογράφει ο ελεγκτής» (Καραμάνη, 2008)

Ο Λουμιώτης το 2010 αναφέρεται στον ορισμό της ελεγκτικής επιστήμης, ώστε να υπάρχει πιο ολοκληρωμένη τεκμηρίωση και αν γίνει περισσότερο κατανοητή. Με βάση λοιπόν αυτόν «ελεγκτική είναι ο κλάδος της οικονομίας που ασχολείται με τις αρχές, τους κανόνες αλλά και τις προϋποθέσεις που πρέπει να υπάρχουν για την διενέργεια του ελέγχου στην διαχείριση κάθε ξένης περιουσίας.» Με βάση λοιπόν τον παραπάνω ορισμό το περιεχόμενο της ελεγκτικής διακρίνεται σε τρία βασικά μέρη: στο αντικείμενο του ελέγχου, στο υποκείμενο του ελέγχου και τέλος στην τεχνική του ελέγχου. (Λουμιώτης, 2010)

Αν επιστρέψουμε στο ορισμό του ελέγχου, θα διαπιστώσουμε ότι υπάρχουν βασικά στοιχεία για ανάλυση. Ξεκινώντας θα αναφερθούμε στο ότι ο παραπάνω ορισμός είναι οι πληροφορίες που υπόκεινται σε έλεγχο. Οι πληροφορίες αυτές

είναι διάφορα στοιχεία που έχουν συλλεχθεί και θα υποβληθούν σε έλεγχο. Το δεύτερο στοιχείο του ορισμού είναι τα κριτήρια του ελέγχου που εξαρτώνται από τις πληροφορίες που θα υποστούν έλεγχο.

Συνεχίζοντας με τον παραπάνω ορισμό, θα αναφερθούμε στο παρακάτω στοιχείο που είναι τα τεκμήρια του ελέγχου, αποτελούμενα από διάφορα δεδομένα, ώστε να υπάρχουν επαρκή στοιχεία για τον έλεγχο. Σημαντικό στοιχείο στο σημείο αυτό κρίνεται το επόμενο στοιχείο που αναφέρεται στον ελεγκτή, που είναι υπεύθυνος για τον εκάστοτε έλεγχο. Εδώ χρειάζεται να σταθούμε περισσότερο: ο ελεγκτής είναι ο άνθρωπος εκείνος που θα διεξάγει τον έλεγχο. Αυτό και μόνο χρειάζεται ιδιαίτερη ανάλυση: ο ελεγκτής θα πρέπει να είναι σε θέση να ανταπεξέρχεται με επαγγελματισμό σε συνθήκες που αρκετές φορές είναι δύσκολες και που πρέπει να έχει σωστή και ολοκληρωμένη άποψη για τα θέματα που αντιμετωπίζει.

Η Κανάκη το 2011 αναφέρει ότι για να έχει σωστή και ολοκληρωμένη άποψη για τα θέματα που αντιμετωπίζει, επιβάλλεται να μένει ανεπηρέαστος τόσο κατά την διάρκεια συλλογής των στοιχείων, όσο και κατά την διάρκεια διατύπωσης της γνώμης του, που εκφράζεται με την έκθεση ελέγχου. (Κανάκη, 2011)

Τέλος, θα αναφερθούμε και στην έκθεση ελέγχου που είναι η γραπτή επιβεβαίωση του κατά πόσο ο ελεγκτής συμφωνεί με την εγκυρότητα των πληροφοριών που έχει συλλέξει, σε σχέση με τα τεκμήρια που έχει στην διάθεσή του. Η έκθεση ελέγχου θεωρείται ότι είναι το μέσο που συνδέει τον ελεγκτή με τους ενδιαφερόμενους εκείνους που διαβάζοντας την έκθεσή του, θα μπορέσουν να έχουν μία ολοκληρωμένη άποψη για την επιχείρηση ώστε να προβούν στην λήψη αντίστοιχων αποφάσεων (Αραμπατζίδης, 2015)

Κλείνοντας, να τονίσουμε ότι υπάρχουν πολλές κατηγορίες ελέγχου, ανάλογα από ποια σκοπιά τους μελετά κανείς. Έτσι έχουμε τους γενικούς ελέγχους και τους ειδικούς όπου εδώ οι γενικοί έλεγχοι αναφέρονται σε όλο το φάσμα των δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας, ενώ οι ειδικοί έλεγχοι αναφέρονται σε ένα τμήμα της πχ έλεγχος της κεντρικής αποθήκης. (Λουμιώτης, 2010)

Επιπλέον υπάρχουν έλεγχοι που είναι προληπτικοί και άλλοι που είναι κατασταλτικοί. Οι διαφορές των παραπάνω ελέγχων έγκειται στο γεγονός ότι οι

προληπτικοί έλεγχοι γίνονται προκειμένου να γίνουν αντιληπτές παραλήψεις που έχουν πραγματοποιηθεί στην οικονομική μονάδα και να προβλεφτούν λάθη. Αντίθετα οι κατασταλτικοί έλεγχοι είναι αυτοί που γίνονται στην οικονομική μονάδα και έχουν στόχο να αποκαλύψουν τις παραλήψεις και να διορθώσουν τα λάθη.

Σε περίπτωση που γίνονται με βάση το χρονικό περιορισμό, διακρίνονται σε τακτικούς, σε μόνιμους και έκτακτους. Στους μόνιμους ελέγχους έχουμε τον έλεγχο καθ όλη την διάρκεια της χρονιάς, στους τακτικούς ελέγχους γίνονται σε τακτά χρονικά διαστήματα και στους έκτακτους γίνονται σε έκτακτες περιπτώσεις και αφορούν συγκριμένους λόγους.

Τέλος ο Λουμιώτης αναφέρει και το εξής: υπάρχει διάκριση στους ελέγχους ανάλογα με το πρόσωπο που διενεργεί τον έλεγχο: υπάρχουν οι εσωτερικοί που γίνονται από την ίδια την οικονομική μονάδα, αφού ο υπεύθυνος ελεγκτής είναι άμεσα εξαρτώμενος από αυτήν και οι εξωτερικοί που διενεργούνται από ειδικούς ελεγκτές που η διοίκηση της οικονομικής μονάδας τους προσλαμβάνει μέχρι την περίοδο ολοκλήρωσης του συγκεκριμένου ελέγχου.

2.2.3 Έννοια και περιεχόμενο του εξωτερικού ελέγχου

Ο εξωτερικό έλεγχος σε μία εταιρία διενεργείται σύμφωνα με τους νόμους του κράτους και ο εξωτερικός ελεγκτής οφείλει να συμμορφωθεί με αυτούς. Τον συγκεκριμένο έλεγχο τον εκτελούν οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές, που διαθέτουν επαγγελματισμό, ήθος και κυρίως ακέραιο χαρακτήρα με άρτια επιστημονική και επαγγελματική εμπειρία. Ο εν λόγω ελεγκτής δεν σχετίζεται με την συγκεκριμένη επιχείρηση και το έργο του ολοκληρώνεται αφού γράψει την έκθεση ελέγχου και την δημοσιεύσει. (Λουμιώτης,2010)

Όσο αφορά τις οικονομικές καταστάσεις των οικονομικών μονάδων που συνήθως διενεργούνται οι έλεγχοι, αποχτούν ιδιαίτερη σημασία για τους ελεγχόμενους, αφού διαβάζονται από τρίτους που καλούνται να πάρουν συγκεκριμένες αποφάσεις ως προς την εταιρία που έχει πραγματοποιηθεί ο

έλεγχος.. Η χρησιμότητα αυτή και η σπουδαιότητα έγκειται στα παρακάτω στοιχεία:

- Κατά πόσο το πόρισμα του ελέγχου παρέχει την ανάλογη αξιοπιστία που προκύπτει από τις Οικονομικές Καταστάσεις
- Κατά πόσο αποκαλύπτονται ή όχι ακούσια ή εκούσια σφάλματα , παραλείψεις ή λάθη
- Κατά πόσο επιβεβαιώνεται ή όχι η ακρίβεια και η ειλικρίνεια των οικονομικών καταστάσεων που γίνεται ο έλεγχος
- Και τέλος κατά πόσο επιβεβαιώνεται η πιστοληπτική ικανότητα της επιχείρησης που πραγματοποιείται ο έλεγχος.

2.2.4 Επαγγελματικές ικανότητες του εξωτερικού ελεγκτή

Ο εξωτερικός ελεγκτής οφείλει να δείχνει και να είναι επαγγελματίας καθ όλη την διάρκεια του ελέγχου. Ο επαγγελματισμός έγκειται πρώτα από όλα στις ικανότητες που πρέπει να έχει και κατά δεύτερον στις υποχρεώσεις-ευθύνες που απορρέουν από την εκτέλεση των καθηκόντων του. Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 200 καθορίζει με σαφήνεια τις ικανότητες του ελεγκτή ως εξής¹⁰:

- Ακμαίο ήθος, ακεραιότητα χαρακτήρα και αδιαμφισβήτητη ηθική
- Άριστη γνώση στην επιστήμη της λογιστικής και της ελεγκτικής
- Ικανότητα ταχείας αντίληψης και ισχυρή αυτοπεποίθηση
- Ικανή επαγγελματική κρίση
- Οργανωτικές και διοικητικές ικανότητες

Πιο συγκεκριμένα και πέρα από τις ικανότητες που θα πρέπει να έχει ο ελεγκτής, οι υποχρεώσεις του είναι πιο σημαντικές και συνοψίζονται ως εξής:

- Να έχει ειλικρινή και αμερόληπτη γνώμη
- Να έχει την προβλεπόμενη εμπειρία, προκειμένου να ανταπεξέρχεται σε οποιοδήποτε πρόβλημα και οποιαδήποτε κατάσταση

¹⁰ Handbook of international standards on auditing and quality control, (2009) International Federation of Accountants, pp. 85-120

- Να εκφράζει την επαγγελματική γνώμη του με βάση επαρκή και αξιόπιστα τεκμήρια ως απόρροια της δουλειάς του και του επαγγελματισμού του
- Να έχει την αντίστοιχη εχεμύθεια που είναι αποτέλεσμα του επαγγελματισμού του
- Να τηρεί την αντίστοιχη νομοθεσία και τα διεθνή πρότυπα ελέγχου όπως άλλωστε απορρέει από τον ΠΔ.226/1992 και Ν.3696/2008.

Κεφάλαιο 3

Το φορολογικό σύστημα στην Ελλάδα

3.1 Τι ισχύει μέχρι σήμερα- γενικές κατευθύνσεις

Η φορολογία που υπάρχει σε μία χώρα είναι το κύριο μέτρο άντλησης χρημάτων που διοχετεύονται στα ταμεία του εκάστοτε κράτους. Αποτελεί δε, τον κύριο μοχλό προκειμένου να προγραμματιστούν και να γίνουν όλα τα μελλοντικά σχέδια που έχει το κάθε κράτος. Για αυτό και το φορολογικό σύστημα αποτελεί την βασική αρχή που επηρεάζει όλες τις υπόλοιπες ενέργειες που πραγματεύονται σε μία οικονομία όπως: το εισόδημα, την κατανάλωση των πολιτών, την ενδεχόμενη αποταμίευση κ.ά. Ο Λουμιώτης το 2010 υποστηρίζει ότι πέρα από τον επηρεασμό που έχει το αντικείμενο της φορολογίας στο κάθε κράτος, όλα μαζί τα φορολογικά συστήματα που έχουν φτιαχτεί αλληλοεπηρεάζονται, ιδιαίτερα δε σε κοινότητες που έχουν κοινά νομίσματα όπως η Ε.Ε. (Λουμιώτης,2010)

Ακριβώς επειδή το φορολογικό σύστημα της κάθε χώρας δέχεται αλλά και στέλνει μηνύματα επιρροής προς διάφορες κατευθύνσεις, για την δημιουργία του λαμβάνονται υπόψη πολλοί και διαφορετικοί παράγοντες. Παράγοντες που επηρεάζουν ένα φορολογικό σύστημα είναι κοινωνικοί, νομικοί, πολιτικοί αλλά και διοικητικοί και με βάση αυτούς διαμορφώνει την τελική του μορφή.

Ο Φινοκαλιώτης το 2014 αναφέρει ότι παράλληλα με την φορολογία που εφαρμόζεται σε κάθε οντότητα είτε φυσική, είτε νομική, θα πρέπει να εφαρμόζεται και φορολογία για το κράτος, αφού αυτό νομοθετεί, υπαγορεύει και τέλος φορολογεί όλες τις οντότητες που υπάρχουν στα φυσικά εδάφη του. (Φινοκαλιώτης, 2014)

Όσο αφορά για το παραπάνω ερώτημα για τον αν δηλαδή το κράτος οφείλει να εφαρμόζει έναν κύριο φόρο μόνον και να αποφύγει τους ενδιάμεσους, οφείλουμε να τονίσουμε ότι υπήρξαν πολλές διαφωνίες για το είδος του φόρου που πρέπει να κυριαρχήσει καθώς επίσης και για το ίδιο το αντικείμενο του φόρου. Μετά από ενδελεχείς έρευνες που πραγματοποιήθηκαν, οι επιστήμονες αποφάσισαν ότι κάτι τέτοιο δεν μπορούσε να γίνει για το λόγο ότι η σύγχρονη κοινωνία απαιτεί συνεχόμενη ανατροφοδότηση χρημάτων και επιπλέον οι σύγχρονες ανάγκες σε σχέση με παλιότερες εποχές έχουν αυξηθεί δραματικά

Ο σκοπός του φόρου είναι η κάλυψη των αναγκών της κάθε κοινωνίας. Για αυτό και λαμβάνονται μέτρα που συνδράμουν στον σκοπό αυτό. Ένα από τα κύρια μέτρα που λαμβάνονται είναι η πρόβλεψη τόσων φόρων που να είναι ικανών να προσαρμοστούν στα πλαίσια των οικονομικών θεσμών βάση των οποίων μπορούν να λειτουργήσουν.

Από την άλλη το φορολογικό σύστημα της κάθε κοινωνίας επιβάλλει την σύνθεση επιμέρους φόρων που στο σύνολό τους υπάρχουν σε ένα κράτος. Η σύνθεση των φόρων που υπάρχουν σε ένα κράτος καθώς επίσης και η ένταση που οι φόροι θα εμφανίζονται, επιβάλλει την μελέτη όλων των προϋποθέσεων, αλλά και την δόμησή τους, με τέτοιο τρόπο ώστε και ο σκοπός να εξυπηρετείται όσο αφορά το ταμείο αλλά και οι επιδράσεις που ενδεχομένως να υπόκεινται στην οικονομική συμπεριφορά να μην είναι πρόβλημα για την διεξαγωγή ολοκληρωμένων συμπερασμάτων.

Καταλαβαίνει κανείς ότι η σύνθεση του φορολογικού συστήματος αλλά και οι επιδράσεις που αυτή δέχεται και στέλνει δεν μπορεί να είναι η ίδια σε όλες τις χώρες του κόσμου. Στο σημείο αυτό η φορολογία που υπάρχει αλλά και οι νόμοι που την διέπουν, διαμορφώνονται ανάλογα με τις πολιτικές και τους στόχους που κάθε φορά οριοθετούνται στην εκάστοτε κοινωνία

3.2 Φορολογικοί έλεγχοι

Ο Δαλαμάγκας το 2000 αναφέρεται σε έναν ορισμό που περιλαμβάνει τον φορολογικό έλεγχο ως εξής: « ως φορολογικός έλεγχος ορίζεται ο κάθε έλεγχος που εκπληρώνει τις φορολογικές υποχρεώσεις των φορολογουμένων, συγκεντρώνοντας όλες εκείνες τις προϋποθέσεις και καλύπτοντας όλες εκείνες τις διαδικασίες που χρειάζεται ώστε να καταπολεμηθεί η φοροδιαφυγή και να περιοριστεί η φόρο- αποφυγή. (Δαλαμάγκας, 2000)

Ο φορολογικός έλεγχος αναφέρεται στην εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων του εκάστοτε φορολογούμενου, συγκεντρώνοντας όλες εκείνες τις ενέργειες που παράγονται από τα όργανα του ελέγχου και σκοπεύουν την αποκάλυψη της όταν δεν έχουν δηλωθεί με τον σωστό τρόπο.

Επιπλέον ένας από τους νόμους που αναφέρονται στον φορολογικό έλεγχο είναι ο 2238/1994 και ορίζει αφενός τις αρμοδιότητες του προϊσταμένου της ελεγκτικής υπηρεσίας αφετέρου την μέθοδο των ελεγκτικών επαληθεύσεων. Οι υπεύθυνοι φορείς που διενεργούν τον αντίστοιχο έλεγχο είναι οι εκάστοτε οικονομικές υπηρεσίες αλλά και τα ελεγκτικά κέντρα. Καταλήγοντας, να αναφερθούμε στο γεγονός ότι ο κώδικας φορολογικής διαδικασίας αναφέρεται στο κατά πόσο οι διατάξεις των φορολογιών είναι σωστές και ακριβείς και στο κατά πόσο οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται με τον δέοντα τρόπο (Θεοχαρόπουλος, 2007)

α) Ποια είναι η έννοια του φορολογικού ελέγχου

Ο συγκεκριμένος έλεγχος ασχολείται με το σύνολο των διάφορων ενεργειών και επαληθεύσεων που σκοπό έχουν να γίνουν οι διαπιστώσεις σχετικά με τα παρακάτω θέματα:

- Αν υπάρχει συμφωνία των αρχών που εφαρμόζει η επιχείρηση με την αντίστοιχη νομοθεσία

- Αν έχουν τηρηθεί σωστά τα βιβλία που κρατά η συγκεκριμένη επιχείρηση ανεξάρτητα από το είδος των βιβλίων και αν ακολουθούνται οι αντίστοιχες δηλώσεις που προβλέπονται από τον νόμο
- Αν οι υποβεβλημένες δηλώσεις συμφωνούν με τα αντίστοιχα βιβλία και δεν είναι προϊόν διαφορετικού θέματος
- Αν τα βιβλία που τηρούνται συμφωνούν με την νομοθεσία που κάθε φορά ισχύει και δεν είναι προϊόν διαφορετικού περιεχομένου
- Τέλος αν υπάρχουν διάφορες παραλείψεις ή κάποιες πράξεις κατά τις οποίες γίνονται τα εξής:
 1. Δεν αποδίδονται στον δημόσιο φορέα οι φόροι και οι εισφορές που αντιστοιχούν
 2. Δεν ανταποκρίνεται γενικά η επιχείρηση στις φορολογικές της υποχρεώσεις όπως ορίζονται από τον νόμο

β) Ποιος είναι ο σκοπός του φορολογικού ελέγχου

Ο φορολογικός έλεγχος είναι μία από τις πιο σημαντικές λειτουργίες του ελληνικού κράτους γιατί με βάση αυτόν εφαρμόζονται οι αρχές για ολοκληρωμένη συμμετοχή των πολιτών στα φορολογικά βάρη, ενώ οι συνέπειές του είναι σημαντικές σε όλες τις εκβολές των οικονομικών δραστηριοτήτων. Επιπλέον, ο φορολογικός έλεγχος είναι ένα σημαντικό στοιχείο για το οικονομικά του κράτους γιατί με βάση αυτόν μπορούμε να προσδιορίσουμε το καθαρό εισόδημα που υπάρχει σε μία οικονομία αλλά και να αποδώσουμε δικαιότερη κατανομή του φορολογικού βάρους.

Τέλος ένας κύριος στόχος που επιτυγχάνεται από την διεξαγωγή των φορολογικών ελέγχων είναι η εξασφάλιση των συμφερόντων του δημόσιου τομέα καθώς επίσης και δευτερεύοντες στόχοι όπως: η δικαιότερη απόδοση της φορολογίας σε άτομα με υψηλά εισοδήματα από ότι σε άτομα με χαμηλότερα εισοδήματα, η προστασία των νομικών οντοτήτων σε σχέση με τις οντότητες που δεν είναι συνεπείς και τέλος η εμπέδωση της φορολογικής συνείδησης όλων των εμπλεκόμενων φορέων.

3.3 Ποια είναι τα είδη των φορολογικών ελέγχων βάση του Ν.4174/2013

Υπάρχουν πολλές φορολογικές διατάξεις που ορίζονται σαν τεκμήρια για τον φορολογικό έλεγχο. Από αυτές τις διατάξεις υπάρχει το εξής: Για τον πλήρη φορολογικό έλεγχο ορίζονται με το άρθρο 25 παράγραφος 1 Ν.4174/2013

Επίσης σύμφωνα με τον Ν. 4389/2016 υπάρχει η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων που σκοπό έχει να προσδιορίζει, να βεβαιώνει, αλλά και να εισπράττει φόρους. Η συγκεκριμένη υπηρεσία του κράτους έχει την δική της ανεξαρτησία, τόσο από διοικητική όσο και από οικονομική άποψη και δεν υπόκειται σε κανέναν έλεγχο οποιασδήποτε μορφής.

Συνοπτικά μπορούμε να πούμε ότι τα είδη των φορολογικών ελέγχων με βάση τον παραπάνω νόμο ορίζονται ως εξής:

3.3.1 Τακτικός έλεγχος

Είναι ο έλεγχος που εκτελείται από τον ελεγκτή στην αντίστοιχη Δ.Ο.Υ που βρίσκεται ο ελεγχόμενος και αποτελεί μία σύντομη επισκόπηση λαθών ή σφαλμάτων του ελεγχόμενου. Η σύντομη αυτή αναφορά δεν περιλαμβάνει λεπτομέρειες και ούτε συγκεκριμένα σφάλματα. Στις περισσότερες περιπτώσεις ο συγκεκριμένος έλεγχος αφορά τις φορολογικές δηλώσεις των προσώπων που έχουν εισόδημα αποκλειστικά από μισθωτές υπηρεσίες.

3.3.2 Απολογιστικός έλεγχος

Ο συγκεκριμένος έλεγχος είναι αυτός που διεξάγεται μετά από την γνωστοποίηση του φορολογούμενου προς την αρμόδια αρχή των φορολογικών του υποχρεώσεων. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος παρέχει κάποια στοιχεία στην φορολογική αρχή, η τελευταία είναι σίγουρο ότι θα τα ελέγξει και θα κάνει τον αντίστοιχο απολογισμό της. Ο Φορτσάρης αναφέρει ότι οι απολογιστικοί έλεγχοι έχουν συγκεκριμένα αποτελέσματα και αφορούν συγκεκριμένη έκταση και με βάση αυτήν την διαπίστωση έχουμε τους τακτικούς

απολογιστικούς ελέγχους και τους προσωρινούς απολογιστικούς ελέγχους. (Φορτσάρης, 2002)

3.3.3 Τακτικός φορολογικός έλεγχος

Ο τακτικός φορολογικός έλεγχος είναι ο πιο σημαντικός έλεγχος με βάση τον παρόντα νόμο για τους εξής παρακάτω λόγους:

- Επειδή γίνεται πάντα μετά το τέλος της διαχειριστικής περιόδου και μετά την ολοκλήρωση της αποστολής των φορολογικών δηλώσεων, κύριο σκοπό έχει να κάνει επαλήθευση των στοιχείων που έχουν υποβληθεί, ώστε να υπάρχει μία πλήρη εικόνα για την επιχείρηση που ελέγχεται.
- Κατά την διάρκεια του συγκεκριμένου ελέγχου δεν λαμβάνονται υπόψη μόνο τα δεδομένα που υπάρχουν στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης, αλλά γίνεται μία συνεκτίμηση όλων των δεδομένων που μπορούν να εντοπιστούν και με βάση τα παραπάνω ελέγχεται η ακρίβεια των δηλώσεων και της επίδοσής τους
- Επιπλέον ο σκοπός του τακτικού ελέγχου παραμένει η οριστική τακτοποίηση της φορολογητέας ύλης όπως επίσης και ο πλήρης προσδιορισμός του φόρου που προκύπτει με βάση τις τρέχουσες διατάξεις που ορίζει ο νόμος. Να πούμε όμως στο σημείο αυτό ότι η κείμενη νομοθεσία προβλέπει διάφορες αποκλίσεις από την παραπάνω διάταξη και αλλάζει την υφή του συγκεκριμένου ελέγχου. Πιο συγκεκριμένα με το άρθρο 68 του ΚΦΕ προβλέπεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου που εξακριβώνεται με πιο σαφή τρόπο το ακριβές φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου αν βέβαια υπάρχουν στοιχεία που μπορούν να το επιβεβαιώσουν. Επίσης οι διατάξεις που υπάρχουν στον συγκεκριμένο νόμο μπορούν να δείξουν την δυνατότητα επαλήθευσης του συγκεκριμένου φόρου από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές, δεδομένου των αρμοδιοτήτων επαλήθευσης που ο ίδιος ο νόμος προσφέρει.
- Ο παρών νόμος έχει επιφέρει και ορισμένους περιορισμούς όσο αφορά την φορολογία. Σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου, ο έλεγχος μπορεί να διενεργηθεί όταν υπάρχουν συγκεκριμένοι λόγοι που βαρύνουν τον

φορολογούμενο και μπορεί να γίνει μόνο σε συγκεκριμένες διαχειριστικές περιόδους που ορίζονται από την νομοθεσία.

Πέρα από τους παραπάνω ελέγχους υπάρχουν και άλλοι που συμπληρώνουν την δουλειά των ελεγκτικών μηχανισμών όπως ο προσωρινός έλεγχος που είναι ελληνικό προϊόν και διενεργείται όταν το κράτος αδυνατεί να εκπληρώσει όλες τις διαδικασίες που χρειάζονται προκειμένου να γίνουν με το σωστό τρόπο οι φορολογήσεις των επιχειρήσεων και των πολιτών. Πρέπει όμως να εισπράξει χρήματα ώστε να καλύψει υποχρεώσεις. Έτσι, ορίζει μία φορολογητέα ύλη βάση κάποιων ορισμών και με κριτήριο αυτό ορίζεται και η αντίστοιχη φορολογία για όλους τους εμπλεκόμενους.

Άλλος έλεγχος είναι ο ειδικός έλεγχος που καθορίζεται με ειδικές διατάξεις και τηρούνται όλες οι προϋποθέσεις που χρειάζονται ώστε να διαπιστωθεί ο πραγματικός φόρος και βάση αυτών να γίνουν και οι αντίστοιχες διαδικασίες είσπραξης. Επιπλέον υπάρχει και ο προληπτικός έλεγχος που ορίζεται από τον νομοθέτη προκειμένου να καταπολεμηθεί η φοροδιαφυγή. Στην περίπτωση αυτή του ελέγχου ο νομοθέτης είναι ιδιαίτερα φειδωλός ως προς τις προϋποθέσεις που χρειάζεται να γίνουν προκειμένου να διεξαχθεί ο παραπάνω έλεγχος.

Υπάρχουν και άλλες διατάξεις που ορίζουν διάφορες μορφές του φορολογικού ελέγχου και καθορίζονται με πολλούς και ποικίλους νόμους, αλλά εμείς επιλέξαμε τους πιο σημαντικούς και αυτούς που χρησιμοποιούνται σε μεγαλύτερα ποσοστά από κάποιους άλλους.

3.4 Υπάρχει τελικά εκσυγχρονισμός του φορολογικού συστήματος; Υπάρχουν κάποιες σύγχρονες τάσεις που έχουν κυριαρχήσει για τον φορολογικό έλεγχο;

Από την παραπάνω ανάλυση γίνεται σαφές ότι όλοι οι έλεγχοι που υπάρχουν αλλά και οι κάθε λογής διατάξεις που τους συνοδεύουν έχουν ως αποτέλεσμα να γίνεται καλύτερη και πιο αποδοτική η εργασία των ελεγκτών ώστε από την μία πλευρά να αντιμετωπίζεται η φοροδιαφυγή και από την άλλη το κράτος να εισπράττει τα έσοδά του αφού όπως αναφέρθηκε και παραπάνω ότι είναι η μοναδική πηγή εσόδων που έχει.

Η ανάγκη αλλαγής του φορολογικού συστήματος έγινε γρήγορα αντιληπτή από τους υπεύθυνους, ιδιαίτερα κατά την περίοδο της οικονομικής κρίσης που διανύσαμε. Έτσι λοιπόν πρόέκυψε ο καινούργιος κώδικας της φορολογικής διαδικασίας που εκφράζεται με τον Ν. 4174/2013.

Η καινοτομία που έχει ο συγκεκριμένος νόμος έγκειται στο γεγονός ότι πετυχαίνονται ταχύτατες διαδικασίες ως προς την ολοκλήρωση των υποθέσεων που έχουν να κάνουν όχι μόνο με τον έλεγχο αλλά και με όλες τα προβλήματα που ενδεχομένως προέκυπταν κατά την αρχή του ελέγχου αλλά και κατά το στάδιο της ολοκλήρωσής του. Αποτέλεσμα των παραπάνω είναι να διενεργούνται γρηγορότερα και πιο άρτια οι έλεγχοι και με τον τρόπο αυτό να πετυχαίνουμε ορθότερα αποτελέσματα.

Σημαντικό βήμα κατά την ολοκλήρωση των ελέγχων που γίνονται, έχει το γεγονός ότι υπάρχει ταυτόχρονος έλεγχος πολλών συναλλαγών μέσω τραπέζης. Έτσι όλες οι συναλλαγές ελέγχονται ηλεκτρονικά και δεν υπάρχει περίπτωση αλλοίωσης των στοιχείων. Τέλος οι σύγχρονες μορφές τεχνολογίας αλλά και τα σύγχρονα ηλεκτρονικά μέσα που έχουν στην διάθεση τους οι ελεγκτές, τους βοηθούν στην αποφυγή λαθών και παραλείψεων με στόχο την ορθότερη και δικαιότερη φορολογία.

3.5 Ο νέος κώδικας φορολογίας και τα αποτελέσματά του στην φοροδιαφυγή

Όλα τα παραπάνω μέτρα που αναφέρθηκαν, οι διάφοροι έλεγχοι που γίνονται, οι ελεγκτές που τους διεξάγουν αλλά και όλες οι υπηρεσίες που υπάρχουν στο σημερινό κοινωνικό γίγνεσθαι, σκοπό έχουν να καταπολεμήσουν την φοροδιαφυγή. Με τις ρυθμίσεις που έγιναν στον καινούργιο κώδικα, πολλές διατάξεις που ήταν διάσπαρτες σε πολλά άλλα νομοθετήματα οριστικοποιήθηκαν και εφαρμόζονται με επιτυχία. Αποτέλεσμα του παραπάνω ήταν να μπορούν τόσο οι ελεγκτές όσο και οι επιχειρήσεις αλλά και οι πολίτες να γνωρίζουν εξ αρχής κάποιο νομοθέτημα στην ολοκληρωμένη του μορφή και με βάση αυτό να πράττουν αναλόγως.

Πολλές πράξεις φορολογικού περιεχομένου και του φορολογικού καταλογισμού επανατοποθετήθηκαν και έδωσαν λύση σε πολλά καθημερινά προβλήματα που συνεχώς προέκυπταν. Προβλήματα όπως ο χρόνος παραγραφής των φορολογικών υποθέσεων ή το χρονικό περιθώριο που έχει το δικαίωμα ο φορολογούμενος να ρυθμίσει-πληρώσει τις φορολογικές του υποχρεώσεις, έπαψαν να είναι τροχοπέδη για τους ενδιαφερόμενους.

Επιπλέον σημαντικό βήμα έγινε με την σωστή κατεύθυνση που δόθηκε στις διαδικασίες των φορολογικών διαδικασιών και στο θέμα της επίλυσης προβλημάτων τόσο για τις επιχειρήσεις όσο και για τους πολίτες. Με σύμμαχο την τεχνολογία αλλά και τα επιτεύγματα της, ο νέος κώδικας έβαλε την βάση για πιο στέρεα θεμέλια και εξάλειψε προβλήματα βοηθώντας τους άμεσα ενδιαφερόμενους στην αλόγιστη σπατάλη χρόνου, προκειμένου να εξυπηρετηθούν στις αρμόδιες δημόσιες υπηρεσίες.

Τέλος έδωσε σαφείς οδηγίες στους ελεγκτές για το τι πρέπει να ελέγχουν και με ποιο τρόπο πρέπει να διενεργούν τον έλεγχό τους πηγαίνοντας σε μία επιχείρηση που κρίνεται ότι πρέπει να ελεγχθεί. Με τον τρόπο αυτό και ο επαγγελματίας ελεγκτής έχει σαφέστερες οδηγίες προκειμένου να γίνεται με αποτελεσματικό τρόπο η εργασία του ,αλλά και ο επιχειρηματίας ξέρει ποια

σημεία πρέπει να έχει προσέξει και να έχει τακτοποιήσει τις αντίστοιχες οφειλές του, ώστε να μην γίνει αποδέκτης δυσμενών προστίμων.

Κεφάλαιο 4

Αποτελεσματικότητα των φορολογικών συστημάτων – Φορολογική συμμόρφωση των επιχειρήσεων και πολιτών

4.1 Αποτελεσματικότητα των φορολογικών συστημάτων

Ο Stiglitz το 1992 ανέφερε ορισμένες προϋποθέσεις για την αποτελεσματικότητα ενός φορολογικού συστήματος. Παρά το γεγονός ότι έχουν μεσολαβήσει τόσα χρόνια από την έρευνα αυτή, λίγα πράγματα έχουν αλλάξει και πολλά φορολογικά συστήματα στηρίζονται στις προϋποθέσεις που έχει ο Stiglitz γράψει στην μελέτη του. (Stiglitz, 1992)

1. Προκειμένου ένα φορολογικό σύστημα να είναι αποτελεσματικό οφείλει να οριοθετήσει τι θα φορολογεί. Ο μισθωτός πρέπει εξ αρχής να γνωρίζει

σε τι εισόδημα θα του αποδοθεί φόρος και να μην το μαθαίνει την ώρα που θα κληθεί να πληρώσει

2. Το φορολογικό σύστημα για να είναι αποτελεσματικό οριοθετεί από την μία πλευρά τον τρόπο φορολόγησης των πολιτών και των επιχειρήσεων και από την άλλη τον τρόπο είσπραξης των αντίστοιχων φόρων
3. Στα πλαίσια της αποτελεσματικότητας ενός φορολογικού συστήματος, ο νομοθέτης οφείλει να διορθώνει και λάθη καθώς και παραλείψεις που ενδεχομένως έχουν γίνει. Με τον τρόπο της διορθωτικής φορολογίας πετυχαίνονται δυο θετικά στοιχεία: από την μία πλευρά μπορούν να συγκεντρωθούν τα αναμενόμενα έσοδα και από την άλλη υπάρχει βελτίωση και δίκαιη κατανομή των πόρων
4. Το να φορολογηθούν οι τόκοι έχει αρνητική επίδραση στην οικονομική ισορροπία ενός τόπου. Αυτό εξηγείται από το γεγονός ότι με την συγκεκριμένη φορολογία υπάρχει μείωση στην αποταμίευση των πολιτών
5. Οι πολίτες πολλές φορές αντιδρούν αρνητικά στην προσημονή μίας αλλαγής του φόρου. Ακόμα και αν δεν έχει γίνει η συγκεκριμένη αλλαγή, παρατηρούνται αρνητικά σημάδια προς αυτήν.

Με βάση την μελέτη του Stiglitz το 1992 ο OOSA το 2001 αναφέρει ότι τα φορολογικά συστήματα για να είναι αποτελεσματικά οφείλουν να έχουν τα εξής δεδομένα:

- Να φέρνουν στο κράτος τα αντίστοιχα έσοδα ώστε να καλύπτει πάγιες αλλά και έκτακτες ανάγκες
- Να φέρνουν στο κράτος τα αντίστοιχα έσοδα ώστε να καλύπτονται διάφορα ελλείμματα με αποτελεσματικό τρόπο
- Να φέρνουν στο κράτος τα αντίστοιχα έσοδα, αλλά να έχουν βγει με δίκαιο τρόπο και όχι σε βάρος ορισμένης κατηγορίας πολιτών, σε σχέση με άλλες κατηγορίες που βρίσκονται σε πλεονεκτική θέση
- Να φέρνουν στο κράτος τα αντίστοιχα έσοδα, αλλά η εφαρμογή του φορολογικού συστήματος να γίνεται με χαμηλό κόστος και να είναι αποτελεσματική και κατανοητή στην εφαρμογή της

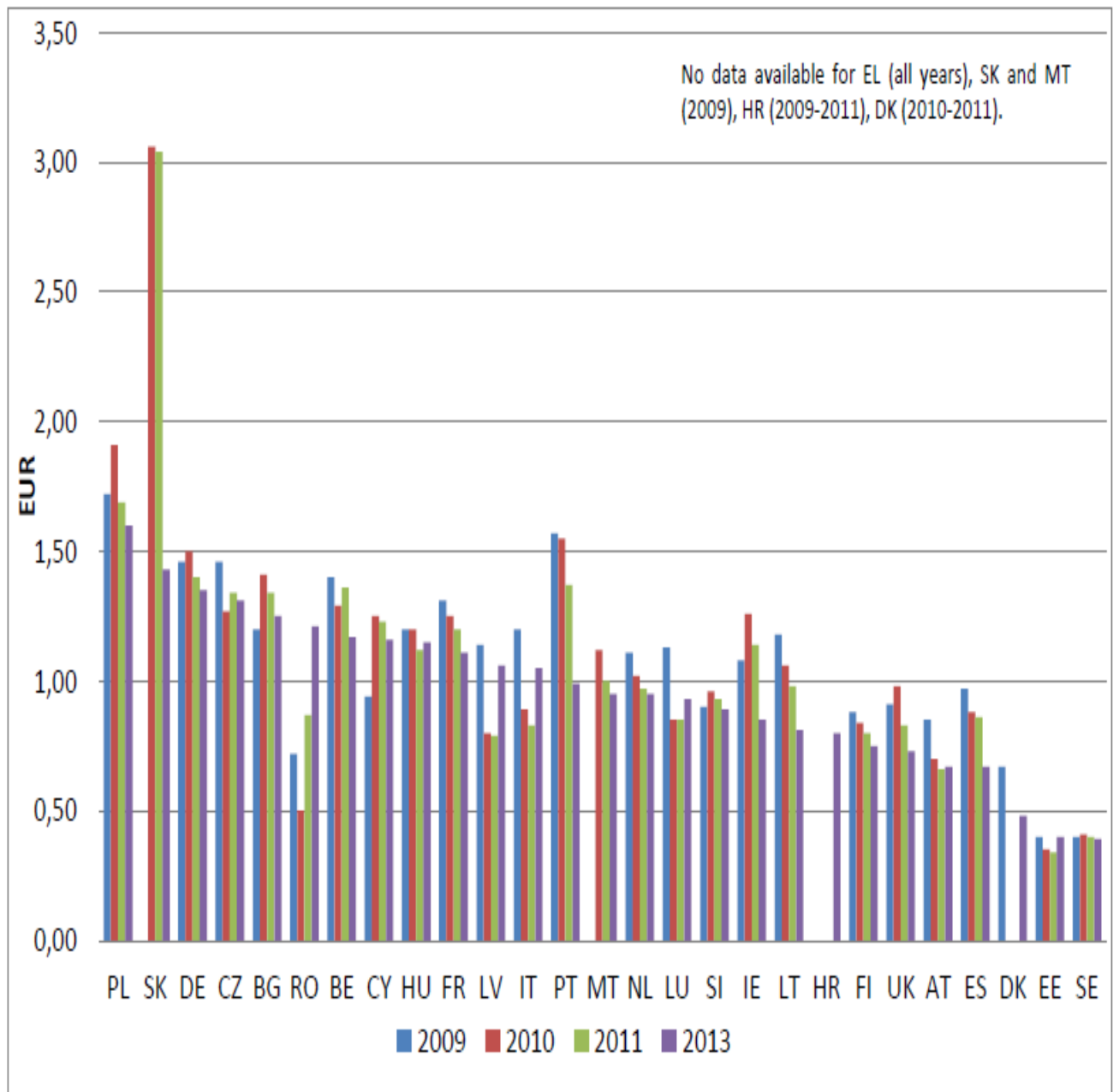
4.2. Αποτελέσματα της φορολογικής συμμόρφωσης

Στην χώρα μας και παρά το γεγονός ότι έχουν γίνει προσπάθειες τα τελευταία χρόνια ώστε να είναι αποτελεσματικό το φορολογικό σύστημα, εντούτοις πολλές προσπάθειες από αυτές έχουν αποτύχει. Υπάρχουν ιδιαιτερότητες στον ελλαδικό χώρο, όσο αφορά τουλάχιστον την αποτελεσματικότητα των φορολογικών συστημάτων. Παραθέτουμε παρακάτω τον πίνακα που αναφέρεται στην αναλογία των δαπανών που συντελούνται σε ένα κράτος σε σχέση με τα αντίστοιχα έσοδά του¹¹.

Η αναλογία αυτή, που παραθέτουμε και με βάση τα δεδομένα της φορολογίας που βρίσκονται στο αρχείο της Παγκόσμιας Τράπεζας, θεωρείται αντιπροσωπευτική της φορολογικής διοίκησης, της αποτελεσματικότητας του εκάστοτε φορολογικού συστήματος των χωρών που μελετά αλλά και της φορολογικής συμμόρφωσης που διαμορφώνεται από τους πολίτες, με βάση τα αποτελέσματα του έργου της φορολογικής διοίκησης. Η μελέτη έλαβε χώρα από το 2009 έως το 2013 και περιγράφεται ως εξής:

¹¹ <https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/32643#>

Graph 2.9: Administrative costs of tax authorities per 100 euro of taxes collected, 2009-2013



Source: OECD (2015a), Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, OECD Publishing, Paris.

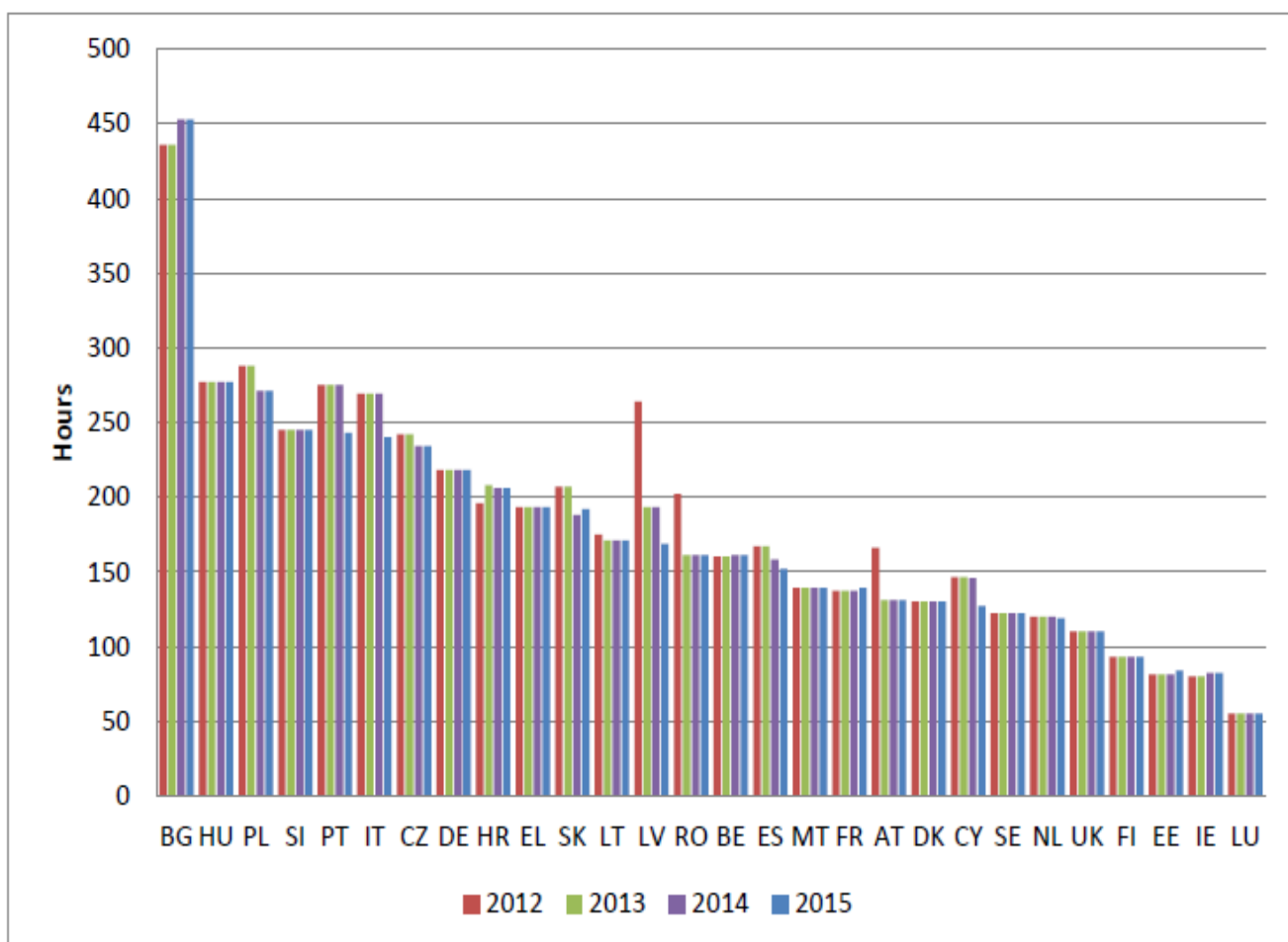
Note: (1) No data available for EL. 2009 data for MT are not available. Data for HR are only available for 2013. (2) There is no universally accepted methodology for measuring administrative costs. Data for PL, SK, DE, CZ, FR and PT do not include SSC and excise. Data for BE, CY and AT do not include SSC. Data for BG, SI and HR do not include excise. Data for ES (2009-2011) and IE (all years) include customs. Data for SE exclude debt collection. The OECD notes that for IT the computed ratios significantly understate the true ratio as they do not take account of expenditure incurred on tax-related work carried out by other agencies that have not been quantified.

Όπως φαίνεται και από το γράφημα το κόστος συμμόρφωσης των επιχειρήσεων αφορά κυρίως την χρονική περίοδο που δαπανάται από αυτές, προκειμένου να γίνει η ανάλογη συμμόρφωση τους, σε σχέση με την εναρμόνισή τους με την αντίστοιχη φορολογική νομοθεσία που κάθε φορά ορίζεται.

Για την Ελλάδα τα στοιχεία είναι αρκετά δυσοίωνα. Με βάση την διοίκηση της φορολογίας της Ευρωπαϊκής ένωσης η χώρα μας δεν δημοσιεύει τέτοια στοιχεία άρα δεν είναι εύκολο να γίνει η σύγκριση μεταξύ των χωρών- μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Παρόλα αυτά κατάφερα και βρήκα ένα γράφημα που αναφέρεται στον αριθμό των ωρών που χρειάζεται μία επιχείρηση προκειμένου να εναρμονιστεί με τις φορολογικές της απαιτήσεις που κάθε φορά προκύπτουν. Το γράφημα αυτό απεικονίζει επιχειρήσεις μεσαίου μεγέθους και συγκεκριμένα αναφέρεται στο σύνολο των ωρών που απαιτούνται προκειμένου η επιχείρηση να προσαρμοστεί πλήρως με τα καινούργια δεδομένα. Να τονιστεί στο σημείο αυτό ότι ο συνολικός χρόνος που έχει καταμετρηθεί αφορά τα εξής: το σύνολο των ωρών που απαιτούνται από τους υπαλλήλους της προκειμένου να καταλάβουν τα καινούργια δεδομένα και που αφορούν όλους τους φόρους προς το νομοθέτημα

Graph 2.10: Number of hours needed to comply with taxes per year for a medium-sized company, 2012-2015



Source: World Bank (2016). Doing Business 2017: Equal Opportunities for All. Washington, DC: World Bank.

Παρατηρούμε από το γράφημα ότι η Βουλγαρία είναι η πρώτη χώρα και μάλιστα με διαφορά ως προς την φορολογική συμμόρφωση των υπαλλήλων των επιχειρήσεων που έχουν άμεση σχέση με αυτήν. Και στα τρία χρόνια είναι πρώτη και με διαφορά από τις υπόλοιπες χώρες του δείγματός μας. Οι υπόλοιπες ακολουθούν τα ίδια ποσοστά ανά τριάδες περίπου ώστε να καταλήξουμε στην Λιθουανία που έχει το χαμηλότερο ποσοστό από όλες. Η χώρα μας βρίσκεται περίπου στο μέσο του γραφήματος που σημαίνει ότι σε σχέση με τις χώρες της Ε.Ε. είμαστε σε σχετικά καλό επίπεδο.

Από την άλλη πλευρά η Κύπρος βρίσκεται σε ευνοϊκότερη θέση, αφού σύμφωνα με το γράφημα χρειάζονται λιγότερο χρόνο οι εργαζόμενοί της να προσαρμοστούν στα καινούργια δεδομένα που υπάρχουν.

Να τονίσουμε δε, ότι το κόστος της φορολογικής συμμόρφωσης όσο αφορά τους πολίτες αλλά και τους υπαλλήλους των επιχειρήσεων που ασχολούνται με τα φορολογικά θέματα της επιχείρησης, εξαρτάται από παράγοντες που στις περισσότερες των περιπτώσεων είναι συνάρτηση της απλότητας των κανόνων αυτών. Η τεχνολογία για παράδειγμα, αλλά και η δυνατότητα εξοικείωσης που έχουν οι εργαζόμενοι, είναι ένα καλό μέτρο στο να κατανοήσουμε το παραπάνω ζητούμενο.

Η Ελλάδα ¹² χαρακτηρίζεται για το μη καλώς σχεδιασμένο φορολογικό της σύστημα ,για την πολυνομία και την κακονομία ,μόνο το διάστημα 2001-2015 στη χώρα μας ψηφίστηκαν 36 αμιγώς φορολογικοί νόμοι ,δηλαδή πάνω από δύο φορολογικά νομοσχέδια το χρόνο.

Μόνο το 2016 ψηφίστηκαν πέντε νόμοι με φορολογικό αντικείμενο ,οι οποίοι συνοδεύτηκαν από 89 υπουργικές αποφάσεις και 186 εγκυκλίους. Τα προβλήματα που δημιουργεί αυτή η καταιγίδα φοροαλλαγών δεν είναι μόνο η επονομαζόμενη ανασφάλεια δικαίου ή η αβεβαιότητα για επιχειρηματίες και φορολογουμένους. Δημιουργεί και ένα δυσθεώρητο και εντελώς άχρηστο διοικητικό βάρος, για τις επιχειρήσεις. Το έμμεσο κόστος συμμόρφωσης για τις επιχειρήσεις το 2013 , για παράδειγμα ,υπολογίστηκε στα 335 εκατομμύρια ευρώ ,δηλαδή το 12,6% των συνολικών εσόδων του κράτους από τα νομικά πρόσωπα. Αυτά είναι χρήματα που δαπάνησαν οι εταιρείες για να είναι φορολογικά τυπικές , αλλά δεν τα πήρε το κράτος –χάθηκαν στις γραφειοκρατικές διαδικασίες και την σπατάλη ανθρώπινου δυναμικού και χρόνου. Για να έχουμε μία εικόνα το πόσο σοβαρό είναι αυτό το πρόβλημα ,ας λάβουμε υπ' όψιν ότι το αντίστοιχο ποσοστό σε μία εξελιγμένη οικονομία ,όπως

¹²<https://www.dianeosis.org/2018/04/to-forologiko-provlima-tis-elladas> ημερομηνία πρόσβασης 27/11/2018¹²

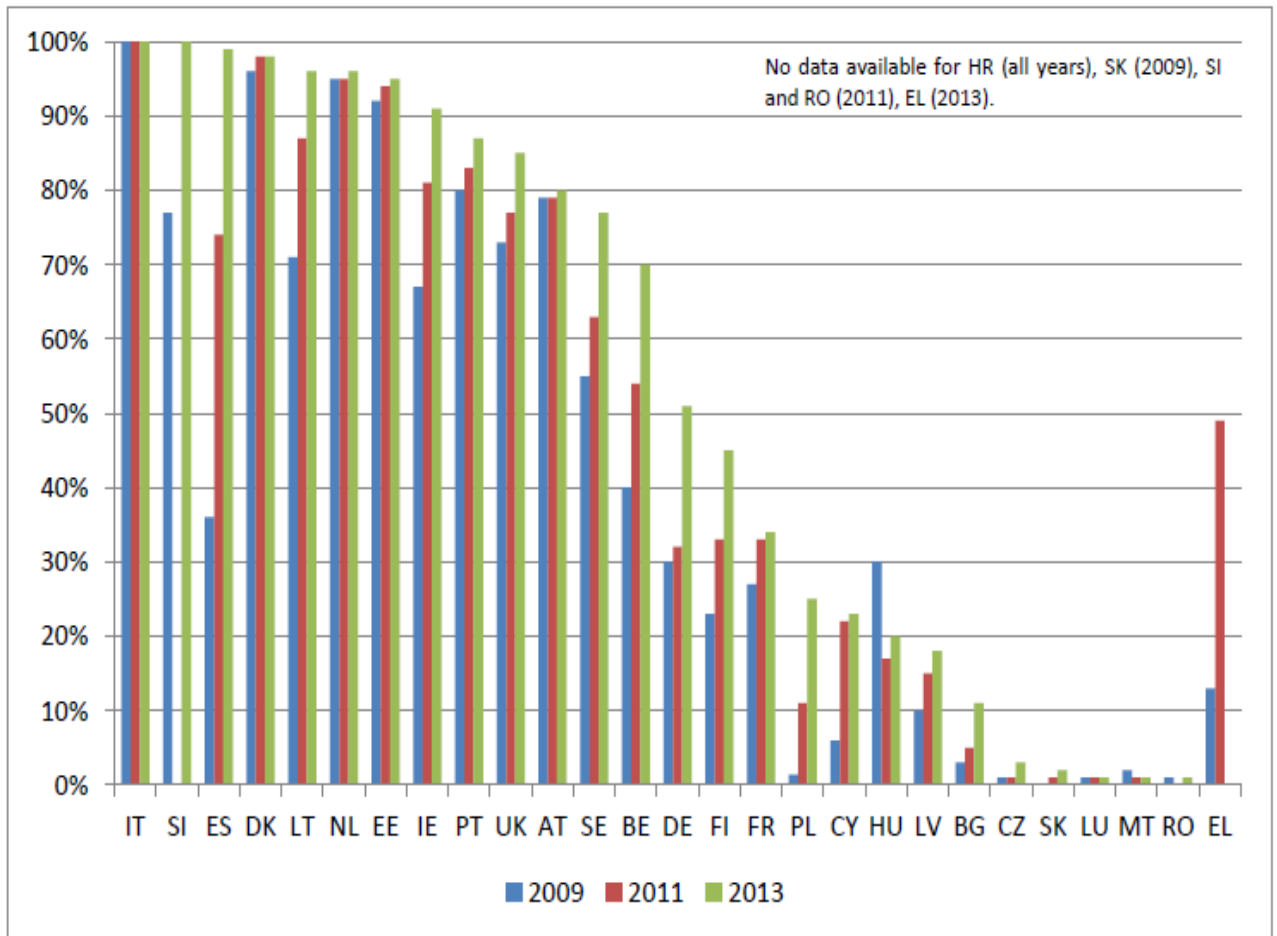
του Ηνωμένου Βασιλείου ,είναι το 5%.Το αντίστοιχο ποσοστό στην Γερμανία είναι 2,2%.

Από την στιγμή που οι εργαζόμενοι εξοικειώνονται με την τεχνολογία και τις δυνατότητες που αυτή προσφέρει, τότε η συμμόρφωσή τους προς την φορολογία γίνεται αποτελεσματικότερη.

Στον πίνακα που ακολουθεί αναφερόμαστε στο ποσοστό επί τοις εκατό των φορολογικών δηλώσεων που προωθούνται στις φορολογικές διοικήσεις των αντίστοιχων χωρών σε απευθείας σύνδεση, σε αντίθεση με τις φορολογικές δηλώσεις που συμπληρώνονται στο χαρτί και στέλνονται με φυσικό τρόπο πχ ταχυδρομείο.

Να αναφέρουμε βέβαια και το γεγονός ότι τα τελευταία τέσσερα με πέντε χρόνια παρατηρείται αύξηση των φορολογικών δηλώσεων με απευθείας σύνδεση, σε σχέση με το 2009 που αποτελεί το μέτρο σύγκρισης, αλλά παρατηρούμε ότι υπάρχουν ακόμα κάποιες χώρες που το συγκεκριμένο ποσοστό παραμένει σε χαμηλά επίπεδα.

Graph 2.11: Share of e-filing of personal income tax returns (% of total), 2009-2013



Source: OECD (2015a), *Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, OECD Publishing, Paris.

Note: No data for HR. Data for 2013 for EL, 2011 for SI and RO, and 2009 for SK are not available.

4.3. Αποτελέσματα των ελέγχων που πραγματοποιήθηκαν στην ελληνική επικράτεια για το 2017

Στο σημείο αυτό θα αναφερθούμε σε μία δημοσίευση από την Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων ¹³ που αναφέρεται στα αποτελέσματα των ελέγχων που έγιναν το καλοκαίρι του 2017 (για το 2018 ακόμα δεν έχουν δημοσιευτεί αντίστοιχα στοιχεία). Στην δημοσίευση αυτή αναφέρονται τα επαγγέλματα που η ΑΑΔΕ έχει εντοπίσει μετά από τους ελέγχους της ότι φοροδιαφεύγουν καθώς επίσης και σε ποιες περιοχές έχει παρατηρηθεί μεγαλύτερη φοροδιαφυγή.

Να σημειωθεί ότι τα αποτελέσματα του ελέγχου που διενεργήθηκαν θεωρούνται αντικείμενο επεξεργασίας από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες προκειμένου να επιβληθούν και τα αντίστοιχα πρόστιμα. Η παρουσία των φορολογικών κλιμακίων που διενήργησε τους ελέγχους ανήκει στο επιχειρησιακό σχέδιο "Αιγαίο και Ιόνιο Πέλαγος" και έφερε για ακόμα μία φορά θετικά αποτελέσματα. Συμπέρασμα της παραπάνω διαδικασίας ήταν το γεγονός ότι παρά τις ιδιαίτερες συνθήκες που επικρατούν στα νησιά κατά την καλοκαιρινή περίοδο, υπήρχε μία συμμόρφωση των επιχειρήσεων κατά την περίοδο τουλάχιστον του ελέγχου που σημειώθηκε ότι η παραβατικότητα δεν ξεπέρασε το 20 % κατά μέσω όρο.

Με βάση λοιπόν τα στοιχεία που δημοσιεύτηκαν τα μεγαλύτερα ποσοστά παραβατικότητας που σημειώθηκαν έχουν την εξής σειρά:

Ρέθυμνο: 31%

Λάρισα: 32%

Κεφαλονιά :32%

¹³<https://www.iefimerida.gr/news/367875/oi-protathlites-tis-forodiatyfis-oi-periohes-kai-ta-epaggelmata-poy-paranomoyi ημερομηνία πρόσβασης 18/11/2018>

Ζάκυνθος : 34% και τέλος

Κέρκυρα :59%

Στα νησιά του Ιονίου πελάγους παρατηρούνται πολύ υψηλά παραβατικότητας. Το γεγονός αυτό ερμηνεύεται από το ότι οι περισσότεροι έλεγχοι πραγματοποιούνται στο Αιγαίο πέλαγος από ότι στο Ιόνιο και έτσι οι επιχειρηματίες που βρίσκονται στις περιοχές εκείνες δεν έχουν συνειδητοποιήσει το μέγεθος της παραβατικότητάς τους.

Επιπλέον η έρευνα συνεχίζει με το γεγονός ότι εντοπίστηκαν και ορισμένα επαγγέλματα που παρουσίασαν αρκετά μεγάλη παραβατικότητα, αποτέλεσμα του οποίου ήταν να ενταθούν οι έλεγχοι προκειμένου να μειωθεί το φαινόμενο αυτό. Οι επιχειρήσεις αυτές, καταγράφηκαν μετά από συνεχείς ελέγχους που έγιναν χωρίς να υπάρχει προηγούμενο ιστορικό ελέγχων και λειτούργησαν κατασταλτικά ώστε να περιοριστεί το φαινόμενο.

Τα αρχικά αποτελέσματα της παραβατικότητας που σημειώθηκαν είναι ως εξής:

Εταιρίες παραγωγής πάγου:61%

Ενεχυροδανειστήρια: 60%

Ταξί: 56%

Πούλμαν: 54%

Θαλάσσια σπορ: 53%

Χονδρικό εμπόριο ενδυμάτων: 52%

Περιποίηση νυχιών και γραφεία τελετών αλλά και επιχειρήσεις κέτερινγκ :50%

Πέρα από τους έκτακτους ελέγχους που έγιναν και φάνηκαν τα αποτελέσματα της παραβατικότητας στις παραπάνω κατηγορίες των επιχειρήσεων, υπήρχαν και οι στοχευόμενοι έλεγχοι που είναι τακτικοί και γίνονται συχνά. Αλλά και στο σημείο αυτό είχαμε αρκετά ψηλά ποσοστά παραβατικότητας παρά το γεγονός ότι οι επιχειρήσεις έχουν την υποψία του ελέγχου, επομένως θα πρέπει να είναι πιο προσεκτικές.

Καταγράφηκαν τα εξής δεδομένα:

Κουρεία και καντίνες: 29%

Υπαίθριο εμπόριο (όλων των μορφών): 26%

Καφενεία και ενοικιαζόμενα: 25%

Ψητοπωλεία και γενικά ταβέρνες: 24%

Καφετέριες: 13%

Η έρευνα καταλήγει με το συμπέρασμα ότι σε όλη των χρονιά του 2017 έχουν διεξαχθεί πάνω από 23.000 έλεγχοι, με την ελπίδα ότι αυτό συμβάλει στο να μειωθούν τα ποσοστά παραβατικότητας.

Από την παραπάνω ανάλυση, γίνεται αντιληπτό ότι από τους ελέγχους που διεξήχθησαν μέσα στο 2017 διαπιστώθηκαν μεγάλα ποσοστά παραβατικότητας. Να σημειωθεί δε ότι τα μεγαλύτερα ποσοστά σημειώθηκαν σε περιοχές που δεν ασκείται συχνά έλεγχος και έχει ως αποτέλεσμα να μην υπάρχει αντίστοιχη φορολογική συμμόρφωση των επιχειρηματιών. Χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι αυτό των νησιών του Ιουνίου που όπως δείχνει και η έρευνα αποτελεί την περιοχή με τις μεγαλύτερες παραβάσεις.

Στην συνέχεια παρατηρούμε ότι τα επαγγέλματα και γενικά οι επιχειρήσεις που παρουσιάζουν μεγάλες παραβάσεις είναι ως επί το πλείστον εποχιακές επιχειρήσεις. Στις επιχειρήσεις που λειτουργούν εποχιακά δηλαδή συγκεκριμένους μήνες το χρόνο, καλύπτοντας συγκεκριμένες ανάγκες, πολλές φορές οι έλεγχοι είναι ελλιπείς, κατά την γνώμη μας και αυτό συμβαίνει για δύο λόγους. Από την μία πλευρά, τα κλιμάκια των ελέγχων δεν προλαβαίνουν να κάνουν τους ελέγχους εξαιτίας του περιορισμένου χρόνου που είναι σε λειτουργία οι εν λόγω επιχειρήσεις και από την άλλη πλευρά έχουν παρατηρηθεί σημαντικές ελλείψεις σε προσωπικό που στελεχώνει τα αντίστοιχα τμήματα ελέγχου και αυτό έχει σαν αποτέλεσμα οι υπάλληλοι να μην προλαβαίνουν να ολοκληρώνουν τους ελέγχους στις επιχειρήσεις που είναι υπό έλεγχο.

4.4 Αποτελέσματα των ελέγχων για τις καινούργιες μορφές των εταιριών που έχουν δημιουργηθεί τα τελευταία χρόνια: η περίπτωση των Offshore εταιριών

Η περίπτωση των Offshore εταιριών είναι μία περίπτωση εταιρίας που η ανάπτυξη της λαμβάνει χώρα τα τελευταία χρόνια, τουλάχιστον στην ελληνική επικράτεια. Με αφορμή το γεγονός ότι οι συγκεκριμένες εταιρίες ολοένα και αναπτύσσονται σε διεθνές επίπεδο, αποτελώντας μια ιδιαίτερη κατηγορία φορολογικής πραγματικότητας, τα κράτη μέλη της Ε.Ε. αναγνώρισαν την σπουδαιότητα της συγκεκριμένης κατάστασης και από κοινού προσπαθούν να αντιμετωπίσουν το συγκεκριμένο φαινόμενο.¹⁴

Ο έλεγχος των παραπάνω εταιριών στην Ελλάδα τουλάχιστον, διεξάγεται από το Κ.Ε.Φ.Ο.Μ.Ε.Π το οποίο απασχολεί υπαλλήλους με ιδιαίτερες γνώσεις και προσόντα αλλά και βαθύς γνώστες του φορολογικού συστήματος. Η Αντωνιάδου το 2017 αναφέρει ότι, προκειμένου να αξιοποιηθεί ο επιθυμητός στόχος που είναι η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής αλλά και της φοροαποφυγής, κρίνεται επιτακτική ανάγκη να υπάρχει και η κατάλληλη εξειδίκευση των ελεγκτών που θα κληθούν να διενεργήσουν τους παραπάνω ελέγχους.(Αντωνιάδου, 2017)

Επιπλέον συνεχίζει η ερευνήτρια ότι με βάση την κείμενη νομοθεσία που αναφέρεται στις συγκεκριμένες εταιρίες όπως τον Ν. 4141/2013, Ν. 4174/2013 αλλά και τον Ν.3522/2006 που περιγράφουν μεταβολές στην φορολογία εισοδήματος, απλουστεύσεις στον Κ.Β.Σ και επενδυτικά εργαλεία της ανάπτυξης, πρέπει να υπάρχει αποσαφήνιση των όρων και ευκολία στις κινήσεις των ελεγκτών προκειμένου να ολοκληρώνουν τους ελέγχους με αποτελεσματικό τρόπο.

¹⁴ <https://www.tovima.gr/2008/11/24/finance/pws-ksekleidwnoyme-tis-offshore-etaireies-2/>
ημερομηνία πρόσβασης 17/11/2018

Τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα των συγκεκριμένων εταιριών είναι τα εξής: πλήρη ανωνυμία των μετόχων, δυνατότητα σύστασης εταιρίας με έναν μέτοχο όποιος και αν είναι αυτός, (φυσικό η νομικό πρόσωπο), μηδενική φορολόγηση των κερδών τους από δραστηριότητες που αποχτιούνται στο εξωτερικό, δυνατότητα μεταφοράς μεγάλων χρηματικών ποσών από χώρες με υψηλή φορολόγηση σε χώρες με χαμηλότερη φορολόγηση και τέλος υπάρχει πλήρη απαλλαγή πολλών φόρων όπως: κληρονομιάς, μεταβίβασης και γονικής παροχής.

Αντιλαμβάνεται κανείς ότι η εν λόγω εταιρίες είναι αρκετά δύσκολο να φορολογηθούν από ένα κράτος, αφού έχουν την ελευθερία κινήσεων να μεταφέρονται παντού και σε ελάχιστο χρόνο. Πολλοί διεθνείς οργανισμοί, αναφέρει ο Κανελλόπουλος το 2008 ότι, σε δημοσιευμένες μελέτες που έχουν εκπονήσει, καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι οι offshore εταιρίες είναι το μέσο που φιλτράρεται το βρώμικο χρήμα ως προϊόν εγκληματικών πράξεων ή ακόμα και ως αποτέλεσμα φοροδιαφυγής.

Αυτός είναι και ο λόγος που η Ε.Ε. το αντιμετωπίζει ως πρόβλημα ιδιαίτερης σοβαρότητας, ασκώντας μεγάλη πίεση στις χώρες που φιλοξενούν τέτοιες εταιρίες προκειμένου να αρθεί το τραπεζικό απόρρητο σε πρώτη φάση και στην συνέχεια να αρχίσουν να γίνονται οι αντίστοιχοι έλεγχοι.

Ορισμένα μέτρα που έχουν ληφθεί από την χώρα μας για τις offshore εταιρίες, ιδιαίτερα αυτές που ασχολούνται με τα ακίνητα και προβάλλονται ως εταιρίες ιδιοκτησίας ακινήτων, μπορούν να συνοψιστούν στα εξής: (Μπεζαντάκος, 2014)

- Έχουν γίνει προσπάθειες αλλαγής της άρσης του τραπεζικού απορρήτου ώστε να αποκαλυφθούν στοιχεία πελατών με ιδιαίτερα μεγάλα ποσά και να προχωρήσουν οι αρμόδιες αρχές σε έλεγχο των συγκεκριμένων πολιτών
- Έχουν αρχίσει να γίνονται προσπάθειες επαρκούς στελέχωσης των ελεγκτικών υπηρεσιών με προσωπικό που πληροί ορισμένες προϋποθέσεις όπως: πλήρη γνώση του φορολογικού συστήματος και ευελιξία και γνώση του τραπεζικού συστήματος και των αντίστοιχων συναλλαγών και τέλος

- Έχουν ξεκινήσει κάποιες προσπάθειες επιμόρφωσης των ελεγκτών προς την κατεύθυνση που ορίζουν οι διεθνείς μεταβαλλόμενες συνθήκες, προκειμένου να ανταπεξέλθουν στις ολοένα και απαιτητικές ανάγκες του επαγγέλματος τους ιδιαίτερα για τους ελέγχους των συγκεκριμένων εταιριών.

4.5 Πρακτικές των επιχειρήσεων που χρησιμοποιούν προκειμένου να οδηγηθούν σε φοροαποφυγή



Πηγή: <http://www.kathimerini.gr/845081/article/oikonomia/epixeirhseis/oi-praktikes-roy-akoloydoun-oi-epixeirhseis-gia-foroapofygh>

Κλείνοντας το συγκεκριμένο κεφάλαιο, κρίνουμε σκόπιμο να αναφερθούμε και σε μία μελέτη του Τσίρου το 2016 που αναφέρεται σε στοιχεία του 2014 και του 2010, που είναι διαθέσιμα και δημοσιευμένα και ο συγγραφέας κάνει μία συγκριτική έρευνα μεταξύ δύο ετών το 2010 και το 2014.

Στην μελέτη του αναφέρεται σε ένα σύνολο επιχειρήσεων της τάξης του 290.000 από τις οποίες τα 150.000 νομικά πρόσωπα δηλώνουν ότι είχαν ζημιές και μόνο οι 90.000 δηλώνουν ότι ήταν κερδοφόρες. Παρατηρούμε δε, ότι οι 65.000 που δείχνει το διάγραμμα δεν ξεπερνούν το ποσό των 50.000 ευρώ σε ετήσια βάση, ενώ η μελέτη δείχνει ότι από τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις που απεικονίζονται οι οχτώ στις δέκα δεν υπερβαίνουν ούτε τα 5.000 ευρώ.

Επιπρόσθετα αναφέρεται στο γεγονός ότι από την μία πλευρά η οικονομική κρίση που μαστιάζει την χώρα, από την άλλη πλευρά η φοροαποφυγή που κυριαρχεί τα τελευταία χρόνια, έχει σαν αποτέλεσμα να μην υπάρχουν φορολογητέα κέρδη στις επιχειρήσεις, αλλά και εκεί που υπάρχουν να είναι σε πολύ χαμηλό επίπεδο.

Καταλαβαίνει κανείς ότι η ανάγκη ελέγχου των επιχειρήσεων αλλά και γενικότερα των νομικών προσώπων, περισσότερο από οτιδήποτε άλλο γίνεται επιτακτική. Το παραπάνω ενισχύεται περισσότερο αν αναληφθεί κανείς ότι συμβαίνουν τα εξής:

- Οι επιχειρήσεις που αναφέρονται παραπάνω δηλώνουν συνολικά κέρδη 10 δις ευρώ, που το 2004 δήλωναν κέρδη 19 δις ευρώ, ενώ οι ίδιες επιχειρήσεις λίγα χρόνια αργότερα δηλαδή την περίοδο 2007-2008 δήλωναν κέρδη 16 δις ευρώ.
- Το αξιοσημείωτο στο παραπάνω δείγμα είναι η τάξη των ελεύθερων επαγγελματιών που εμφανίζονται να έχουν συνολικό εισόδημα 2,6 δις ευρώ ή αν το πάρουμε ανά άτομο 8500 ευρώ περίπου ο κάθε επαγγελματίας
- Τέλος ακόμα και οι αγρότες έχουν ακαθάριστα έσοδα περίπου 4,9 δις ευρώ αλλά το φορολογητέο ποσό ανέρχεται στα 1,35 δις δηλαδή περίπου 2600 ο κάθε αγρότης.

Συμπεράσματα

Η παρούσα εργασία αναφέρθηκε στους φορολογικούς ελέγχους και στην φορολογική συμμόρφωση. Παρουσιάστηκαν οι κυριότεροι φόροι που υπάρχουν καθώς επίσης και οι κυριότεροι έλεγχοι που γίνονται και που σκοπό έχουν την εισροή χρημάτων στο κράτος, προκειμένου να καλυφθούν τόσο οι πάγιες ανάγκες του, όσο και οι έκτακτες ανάγκες που ενδεχομένως προκύπτουν.

Ασχοληθήκαμε με το ζήτημα του φορολογικού ελέγχου και της φορολογικής συμμόρφωσης ανακαλώντας παρόμοιες έρευνες που υπάρχουν και προσπαθώντας να το μελετήσουμε διεξοδικά και ολοκληρωμένα. Τα συμπεράσματα που προκύπτουν από την μελέτη μας αναφέρονται στο γεγονός ότι παρά τις φιλότιμες προσπάθειες που έχουν από την πλευρά της πολιτείας με την τροποποίηση διαφόρων νόμων και διατάξεων, εντούτοις δεν έχουν πραγματοποιηθεί τα αναμενόμενα αποτελέσματα.

Τα αποτελέσματα αυτά πρέπει να είναι η συμμόρφωση των φυσικών και νομικών προσώπων προς τις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Με τις έρευνες που μελετήσαμε, είναι εμφανές ότι ακόμα και το 2018 δεν γίνεται να πραγματοποιείται κάτι τέτοιο τουλάχιστον με τον σωστό τρόπο. Οι άνθρωποι ακόμα δεν έχουν κατανοήσει ότι πρέπει να συμμορφωθούν με τις διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας κάνοντας όλα τα απαραίτητα βήματα για να το πετύχουν.

Ένα από αυτά είναι και η ενασχόληση τους με την τεχνολογία και τια ψηφιακές διευκολύνσεις που προσφέρονται. Οι διατάξεις των νόμων που έχουν αλλάξει στοχεύουν μεταξύ άλλων και στην λιγότερη φυσική παρουσία των πολιτών στις αρμόδιες οικονομικές υπηρεσίες. Ένα παράδειγμα σε αυτό είναι και η αποστολή των φορολογικών δηλώσεων σε online σύνδεση, κάτι που διευκολύνει κατά πολύ, τόσο τους πολίτες όσο και τους υπαλλήλους. Για αυτό κρίνεται απαραίτητο η εκμάθηση ορισμένων βασικών εννοιών πάνω σε αυτό και η μετέπειτα εξάσκηση τους ώστε να γίνει βίωμα των πολιτών και να το δουλεύουν στο μέλλον

Η ενασχόληση με την τεχνολογία όμως δεν είναι μόνο προϋπόθεση των φυσικών ή νομικών προσώπων που φορολογούνται. Είναι προϋπόθεση κυρίως των υπαλλήλων που εργάζονται στις οικονομικές και ελεγκτικές αρχές και που

ιδιαίτερα τα τελευταία χρόνια κρίνεται απαραίτητη. Όπως όλα τα επαγγέλματα που υπάρχουν, μεταβάλλονται και προσαρμόζονται σε συνθήκες που βοηθούν της εξέλιξή τους, το ίδιο θα πρέπει να γίνει και με το επάγγελμα του ελεγκτή. Ένα παραπάνω κίνητρο στην συγκεκριμένη περίπτωση είναι και το γεγονός ότι τα τελευταία χρόνια έχουν αναπτυχθεί πολλές και ποικίλες επιχειρήσεις που διαφέρουν από τις παραδοσιακές επιχειρήσεις. Η περίπτωση των offshore εταιριών είναι μία από αυτές.

Ο ελεγκτής πηγαίνοντας να ελέγξει μία τέτοια εταιρία, οφείλει να είναι άμεσα καταρτισμένος και εξειδικευμένος πάνω σε αυτό. Πρέπει να δείξει επαγγελματισμό, συνέπεια και να εκτελέσει με ακέραιο τρόπο το καθήκον του. Οποιαδήποτε άλλη προσέγγιση δεν ενδείκνυται και σε αρκετές περιπτώσεις υπάρχει κίνδυνος να εκτεθεί.

Τέλος οι συγκεκριμένες κατηγορίες επαγγελματιών που παρουσίασαν ποσοστά μεγάλης παραβατικότητας, άλλα και οι περιοχές με αντίστοιχα μεγάλα ποσοστά, κατά την γνώμη μας, πρέπει να μελετηθούν διεξοδικά και βήμα-βήμα, οφείλουν να παρουσιάσουν σημάδια βελτίωσης. Μία λύση που προτείνουμε είναι οι περισσότεροι και πιο ενδελεχείς έλεγχοι που σκοπό όμως έχουν να συμμορφώσουν και όχι να φοβίσουν.

Με τον τρόπο αυτό οι επιχειρηματίες θα κατανοήσουν ότι πρέπει να δείξουν φορολογική συμμόρφωση και να μην προσπαθούν να ξεγελάσουν τις αρμόδιες υπηρεσίες, κατανοώντας ότι αυτό θα αποβεί εις βάρος τους με το πέρασμα του χρόνου. Αυτό όμως είναι αντικείμενο μίας μελλοντικής έρευνας που θα πρέπει να πραγματοποιηθεί σε βάθος χρόνου.

Βιβλιογραφία

Αλτιπαρμάκης Χ (2016) *Νέο Ποινολόγιο: Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας Ν. 4174/2013*. Αθήνα: Εκδόσεις Αρναούτη.

Αντωνιάδου Χ (2017) *Νιετ! Δε θα φορολογούνται στη Ρωσία*. <http://www.sigmalive.com/simerini/politics/392560/niet-den-tha-forologountai-sti-rosia>

Αραμπατζής Ν (2015) *Συνεχής έλεγχος: επικρατούσα κατάσταση και μελλοντικές κατευθύνσεις*. Διπλωματική εργασία – Θεσσαλονίκη: Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, [http://dspace.lib.uom.gr/handle/2159/18832].

Θεοχαροπούλου ΛΕ (2007) *Η Φορολογία εισοδήματος από Ηλεκτρονικό Εμπόριο*. Αθήνα: Εκδόσεις Σάκκουλα.

Κακαράς Α (2008) *Offshore Αγάπη μου*. Αθήνα: Εκδόσεις Παπαζήση.

Λουμιώτης Β (2010) *Ελεγκτική: Ελεγκτική και επαγγελματικές ικανότητες ελεγκτών - Διαχείριση κινδύνων και εσωτερικός έλεγχος (4^η έκδ)*. Αθήνα: Ινστιτούτο Εκπαίδευσης Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΙΕΣΟΕΛ).

Μελάς Δ (2010) *Διεθνής Φορολογικός σχεδιασμός & Υπεράκτιες επιχειρήσεις*. Ξάνθη: *Περιοδικό Φοροτεχνική και Θρακική Προσέγγιση*.

Μπεζαντάκος Α (2014) *Offshore εταιρίες, νομικές οντότητες και σχηματικά παραδείγματα απεικόνισης των δραστηριοτήτων τους στην Ελληνική οικονομία*. Υπουργείο Οικονομικών: Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος.

Μπώλος Α (2013) *Εξωχώριες εταιρείες (offshore companies) και Ελληνική έννομη τάξη*. *Νομικό Βήμα* 61: 935-48.

Σπυρόπουλου Ε (2014) *Εξωχώριες εταιρείες 2014- Offshore*. Αθήνα: Εκδόσεις Δεδεμάδη.

Σταματόπουλος Δ, Καραβοκύρης Α (2014) *Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος*. Αθήνα: Εκδόσεις FORIN-Σταματόπουλος.

Σωτηροπούλου Χ, Πρινιωτάκη Μ(2011) *Φορολογική συμμόρφωση και νέες τεχνολογίες: Βέλτιστες πρακτικές για την είσπραξη δημοσίων εσόδων*. Υπουργείο Οικονομικών: Διεύθυνση Πολιτικής Εισπράξεων. [Πρόσβαση: http://www.poedoy.gr/fe/forologies/AR_ME/%CE%A6%CE%9F%CE%A1%CE%9F%CE%9B%CE%9F%CE%93%CE%99%CE%9A%CE%97_%CE%A3%CE%A5%CE%9C%CE%9C%CE%9F%CE%A1%CE%A6%CE%A9%CE%A3%CE%97_2012.pdf].

Τσίρου Θ (2016) *Υπερφορολόγηση και μετά τα μνημόνια*, <http://www.kathimerini.gr/981766/article/oikonomia/ellhnikh-oikonomia/>

Φινοκαλιώτης Κ (1999) *Φορολογικό δίκαιο* (2η έκδ)., Αθήνα- Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Σάκκουλα.

Φινοκαλιώτης Κ (2014) *Φορολογικό δίκαιο* (5η έκδ). Αθήνα-Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Σάκκουλα.

Φορτσάκης Θ (2002) *Οι φορολογικοί έλεγχοι και τα δικαιώματα των ελεγχόμενων φορολογούμενων. Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας*.

Ξενόγλωσση

Adams C (1993) *For Good and Evil: The impact of taxes on the course of civilization* (2nd ed.). Maryland: Madison Books.

Aghion P, Howitt P (1992) A Model of Growth Through Creative Destruction. *Econometrica* 60: 323-51.

Alvaredo A, Atkinson AB, Morelli S (2016) The challenge of measuring UK wealth inequality in the 2000s. *Fiscal Studies* 37: 13–33.

Andreoni J, Sprenger C (2012) Estimating time preferences from Convex Budgets πρόσβαση. *American Economic Review*, 102: 3333-56.

Atkinson AB (1981) On the switch to indirect taxation. *Fiscal Studies* 2: 1–8.

- Atkinson AB (1992) Towards a European social safety net?. *Fiscal Studies* 13: 41–53.
- Atkinson AB (2012) The Mirrlees Review and the state of public economics. *Journal of Economic Literature* 50: 770–80.
- Atkinson AB, Stiglitz JE (1980) *Lectures on Public Economics*. Maidenhead, UK: McGraw-Hill.
- Barro RJ (1991) Economic Growth in a Cross Section of Countries. *The Quarterly Journal of Economics* 106: 407-43.
- Barro RJ, Sala-i-Martin X (1992) Convergence. *The Journal of Political Economy* 100: 223-51.
- Bencivenga VR, Smith BD (1991) Financial Intermediation and Endogenous Growth. *Review of Economic Studies* 58: 195-209.
- Benhabib J, Spiegel MM (1991) Growth Accounting with Physical and Human Capital Accumulation. *Working Papers, 91-66, C. V. Starr Center for Applied Economics*, New York University.
- Bruno FS (2003) *Art and economics: Analysis & Cultural Policies* (2nd ed.). Berlin: Springer-Verlag.
- Chan K-YA, Pretorius MW, Oerlemans, LAG (2011) A relational view of knowledge transfer effectiveness in small new technology-based firms: an empirical analysis of a South African case. *African Journal of Business Management*, 6 (11): 3930-40.
- Chau G, Leung P (2009) A Critical Review of Fischer Tax Compliance Model: A Research Synthesis. *Journal of Accounting and Taxation*, 1: 34-40.
- Cho YJ, Coats Jr, Warren L, Evenhouse E, Kafka B, Long MF, Mann C, Pohl G, Vittas D, Vogel R, Wieland R (1989) *World development report 1989: World development report, World development indicators*. Washington, DC: World Bank Group.
- Grasmick H G, Scott W J (1982) Tax evasion and mechanisms of social control: A comparison with grand and petty theft. *Journal of Economic Psychology*, 2(3): 213-30. [[http://dx.doi.org/10.1016/0167-4870\(82\)90004-6](http://dx.doi.org/10.1016/0167-4870(82)90004-6)]

Hadnum L (2013) *Non-Resident and Offshore Tax Planning*. WealthProtectionReport.co.uk.

Hadnum L (2013) *The World's Best Tax Heavens*. WealthProtectionReport.co.uk.

Houston J, Tran A (2001) A Survey of Tax Evasion Using the Randomized Response Technique. *Advances in Taxation*, 13: 69-94.

International Federation of Accountants (2009) *Handbook of international standards on auditing and quality control* 85-120

Jackson B, Milliron V. (1986) Tax Compliance Research: Findings, Problems and Prospects. *Journal of Accounting Literature*, 5: 125-65.

Karamanis K, Leventis S, Weetman Π (2011) Agency costs and product market competition: The case of audit pricing in Greece. *British Accounting Review* (ABS 3), 43: 112-19

Magnusson M (2014) *Offshore companies: How to Register Tax-Free Companies in High-Tax Countries*. United Kingdom: Opus Operis.

McLure M (2015) *Mixed Fortunes: An Economic History of China, Russia and the West*, by Vladimir Popov (Oxford University Press, Oxford, 2014), pp. xiii+191. *Economic Record* 91: 270-72.

Murphy K (2004) Procedural justice, shame and tax compliance. *Working Paper 50*. Centre for Tax System Integrity, Research School of Social Sciences, Australian National University. [<https://core.ac.uk/download/pdf/156615170.pdf>].

OECD (2015) *Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*. Paris: OECD Publishing.

Richardson S (2006) Over-investment of free cash flow. *Review of Accounting Studies*, 11: 159-89.

Schumpeter JA (1992) *The Theory of Economic Development*. Cambridge, MA: Harvard University Press.

Shleifer A (1986) Implementation Cycles. *Journal of Political Economy* 94: 1163-1190.

Simkovic M (2015) The Knowledge Tax. 82 *University of Chicago Law Review* 1981. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2551567> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2551567>

Song YD, Yarbrough TE (1978) Tax Ethics and Taxpayer Attitude: A Survey. *Public Administration Review* September-October: 442-452.

Stiglitz J, Weiss A (1992) Asymmetric Information in Credit Markets and Its Implications for Macro-economics. *Oxford Economic Papers*, 44 (4): 694-724.

World Bank (2016) *Doing Business 2017: Equal Opportunities for All*. Washington, DC: World Bank.

Νομοθετήματα

N.3842/2010, Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις, ΦΕΚ 58/A/23.04.2010.

N. 4141/2013, Επενδυτικά εργαλεία ανάπτυξης, παροχή πιστώσεων και άλλες διατάξεις, ΦΕΚ 81/A/05.04.2013.

N. 4172/2013, Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΕΚ 167/A/23.7.2013.

N.4174/2013, Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις, ΦΕΚ 170/A/26.7.2013.

Διαδικτυακή

<https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7203> ημερομηνία πρόσβασης 20/09/2018

[Definition of Taxes \(Note by the Chairman\), 1996"](#) (PDF). Retrieved 22 January 2013 πρόσβαση στις 01/10/2018

<http://newpost.gr/storage/files/uploads/ereyna.pdf> ημερομηνία πρόσβασης 01/10/2018

<https://www.ssa.gov/policy/docs/progdesc/index.html> ημερομηνία πρόσβασης 01/10/2018

[India Social Security overview Archived](#) 23 June 2011 at the [Wayback Machine](#). Πρόσβαση 01/10/2018

["Economist.com"](#). *Economist.com*. 12 February 2009. Retrieved 27 March 2009.

[https://www.lsr.gr/html/wp-content/uploads/2014/09/GLP_VALUES -
Property taxation in selected countries id3](https://www.lsr.gr/html/wp-content/uploads/2014/09/GLP_VALUES_-_Property_taxation_in_selected_countries_id3)

<https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/877>

<https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/32643#>

[https://www.iefimerida.gr/news/367875/oi-protathlites-tis-forodiafygis-oi-
periohes-kai-ta-epaggelmata-poy-paranomoun](https://www.iefimerida.gr/news/367875/oi-protathlites-tis-forodiafygis-oi-periohes-kai-ta-epaggelmata-poy-paranomoun) ημερομηνία πρόσβασης 18/11/2018

<https://www.tovima.gr/2008/11/24/finance/pws-ksekleidwnoyme-tis-offshore-etaireies-2/> ημερομηνία πρόσβασης 17/11/2018

<http://www.kathimerini.gr/845081/article/oikonomia/epixeirhseis/oi-praktikes-poy-akoloyθoyn-oi-epixeirhseis-gia-foroapofygh>

<https://www.dianeosis.org/2018/04/to-forologiko-provlima-tis-elladas> ημερομηνία πρόσβασης 27/11/2018.