



ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΩΣ
ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΩΝ
ΣΠΟΥΔΩΝ
ΔΙΑΤΜΗΜΑΤΙΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ
ΣΠΟΥΔΩΝ
«ΔΙΚΑΙΟ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ»

Η ΦΟΡΟΦΥΓΗ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΚΑΙ Η
ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΗΣ

Ονοματεπώνυμο Φοιτητή: Κοτρόγιαννος Γιάννος

Επιβλέπουσα Καθηγήτρια: κ. Χατζηδήμα Σταματίνα

Πειραιάς, 2020

Παράρτημα Β: Βεβαίωση Εκπόνησης Διπλωματικής Εργασίας



ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΩΣ

ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ

ΔΙΑΤΜΗΜΑΤΙΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ

«ΔΙΚΑΙΟ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ»

ΒΕΒΑΙΩΣΗ ΕΚΠΟΝΗΣΗΣ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

(περιλαμβάνεται ως ξεχωριστή (δεύτερη) σελίδα στο σώμα της διπλωματικής εργασίας)

Δηλώνω υπεύθυνα ότι η διπλωματική εργασία για τη λήψη του μεταπτυχιακού τίτλου σπουδών, του Πανεπιστημίου Πειραιώς, «Δίκαιο και Οικονομία» με τίτλο «Η φοροαγωγή στην Ελλάδα και η αντιμετώπιση της».....

έχει συγγραφεί από εμένα αποκλειστικά και στο σύνολό της. Δεν έχει υποβληθεί ούτε έχει εγκριθεί στο πλαίσιο κάποιου άλλου μεταπτυχιακού προγράμματος ή προπτυχιακού τίτλου σπουδών, στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό, ούτε είναι εργασία ή τμήμα εργασίας ακαδημαϊκού ή επαγγελματικού χαρακτήρα.

Δηλώνω επίσης υπεύθυνα ότι οι πηγές στις οποίες ανέτρεξα για την εκπόνηση της συγκεκριμένης εργασίας, αναφέρονται στο σύνολό τους, κάνοντας πλήρη αναφορά στους συγγραφείς, τον εκδοτικό οίκο ή το περιοδικό, συμπεριλαμβανομένων και των πηγών που ενδεχομένως χρησιμοποιήθηκαν από το διαδίκτυο. Παράβαση της ανωτέρω ακαδημαϊκής μου ευθύνης αποτελεί ουσιώδη λόγο για την ανάκληση του πτυχίου μου.

Υπογραφή Μεταπτυχιακού Φοιτητή/ τριας.....

Όνοματεπώνυμο Κατράχιαννος Γιάννος

Ημερομηνία 26.06.2020

Αφιερώνεται σε όλους όσους με στήριξαν.....

Ευχαριστίες

Η παρούσα εργασία αποτελεί διπλωματική εργασία στα πλαίσια του διατμηματικού προγράμματος μεταπτυχιακών σπουδών «ΔΙΚΑΙΟ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ».

Πριν την παρουσίαση των αποτελεσμάτων της παρούσας διπλωματικής μου εργασίας, αισθάνομαι την υποχρέωση να ευχαριστήσω ορισμένους από τους ανθρώπους που γνώρισα, συνεργάστηκα μαζί τους και έπαιξαν πολύ σημαντικό ρόλο στην συγγραφή της.

Πρώτη από όλους θέλω να ευχαριστήσω την επιβλέπουσα καθηγήτρια της διπλωματικής μου εργασίας, Καθηγήτρια Σταματίνα Χατζηδήμα για την πολύτιμη καθοδήγησή της, την εμπιστοσύνη και εκτίμηση που μου έδειξε κατά τη διάρκεια εκπόνησης της παρούσης εργασίας.

Εν συνεχεία, θα ήθελα να ευχαριστήσω όλους τους διδάσκοντες του προγράμματος μεταπτυχιακών σπουδών για την πολύτιμη γνώση που μετέδωσαν σε όλους τους συμμετέχοντες φοιτητές και τη σημαντική βοήθεια που προσέφεραν καθ' όλη τη διάρκεια των σπουδών μας.

Τέλος, θέλω να ευχαριστήσω τους γονείς μου Δημήτριο και Ευφροσύνη, την αρραβωνιαστικιά μου Βίλυ καθώς και τον αδερφό μου Λεωνίδα-Δημήτριο, που με υπομονή και κουράγιο πρόσφεραν την απαραίτητη ηθική συμπαράσταση για την ολοκλήρωση της μεταπτυχιακής μου εργασίας.

Περίληψη

Σκοπός της παρούσης έρευνας, η οποία διεξάγεται για τις ανάγκες συγγραφής της παρούσας εργασίας είναι η ενδελεχής εξέταση, μέσα από βιβλιογραφική έρευνα, του ζητήματος της φοροφυγής. Συγκεκριμένα, δύο είναι τα βασικά ερευνητικά ερωτήματα γύρω από τα οποία και επί των οποίων πραγματοποιείται η έρευνα: «αποτελεί η φοροφυγή παθογένεια των ελληνικών δημοσίων οικονομικών που να είναι στο ίδιο επίπεδο με τις εκτεταμένες δημόσιες δαπάνες;» και «αντιμετωπίζεται ή όχι σε ικανοποιητικό βαθμό η φοροφυγή». Κατ' επέκταση, μας ενδιαφέρει η ορθότητα των παρεμβάσεων του νομοθέτη στην ελληνική νομοθεσία για το εν λόγω ζήτημα. Έτσι, μέσα από την ανάπτυξη των σχετικών κεφαλαίων, αναμένεται να καλυφθούν οι επιμέρους ερευνητικοί στόχοι που θα απαντούν στην ουσία στα ανωτέρω ερευνητικά ερωτήματα. Ως προς τη μεθοδολογία που ακολουθείται στην εργασία αυτή, ο επιδιωκόμενος σκοπός είναι η περιγραφή και ερμηνεία του φαινομένου της φοροφυγής, Αναφορικά με το είδος του ελέγχου των παραγόντων των προβλημάτων που τίθενται προκύπτει αιτιώδης σχέση, ενώ ο χώρος διεξαγωγής της έρευνας είναι η βιβλιογραφική επισκόπηση και αξιοποίηση των υπαρχόντων βιβλιογραφικών δεδομένων (Παρασκευόπουλος, 1993). Τέλος, το είδος της ερευνητικής μεθόδου είναι νομικό-οικονομικό, αλλά με κοινωνικοοικονομικές προεκτάσεις.

Σχετικά με τη δομή της εργασίας, συνοπτικά αναφέρονται τα κάτωθι: οι τρόποι μέτρησης του ΑΕΠ και ο συσχετισμός του με τη φορολογία είναι θέματα που θα εξεταστούν στο πρώτο κεφάλαιο. Βασικά θέματα του δευτέρου κεφαλαίου είναι οι διακρίσεις και τα είδη φόρων, τα επιμέρους χαρακτηριστικά τους και οι γενικές αρχές της φορολογικής εξουσίας. Στο τρίτο κεφάλαιο διερευνώνται οι αιτίες που προκαλούν το φαινόμενο της φοροφυγής και ζητήματα, όπως ο τρόπος κατανομής και το ύψος του φορολογικού βάρους, η καμπύλη Laffer για την περίπτωση της Ελλάδας και ο τρόπος διαχείρισης του δημοσίου χρήματος, μέσα από την αντίληψη των πολιτών για τις δημόσιες δαπάνες. Μέσα από αυτή την ανάλυση εξετάζεται ο βαθμός ανάπτυξης της αγοράς και συνολικά της οικονομίας. Παράγοντες όπως το μορφωτικό επίπεδο, η φορολογική ηθική και η επίδραση των ποινών διαδραματίζουν καίριο ρόλο στην έκταση του φαινομένου. Στο τέταρτο κεφάλαιο αναλύεται η αντιμετώπιση της φοροφυγής, τα προληπτικά μέτρα κατά της, όπως επίσης και τα κυρωτικά-κατασταλτικά μέτρα σε διοικητικό και ποινικό επίπεδο. Στο πέμπτο κεφάλαιο περιλαμβάνονται οι υποθέσεις μελέτης για να ακολουθήσουν μετά τα σχετικά συμπεράσματα, η παράθεση της βιβλιογραφίας που χρησιμοποιήθηκε για την εκπόνηση της παρούσας διπλωματικής εργασίας και το παράρτημα.

Σημειώνεται πως στο τέλος κάθε κεφαλαίου προκύπτουν και αναγράφονται τα σχετικά συμπεράσματα.

Abstract

The purpose of this thesis is to be examined the issue of tax avoision. Specifically, the research questions are mainly two: "is the tax evasion a pathogenesis of Greek budgets?" and " is the tax avoision adequately confronted or not?" Consequently, we are interested in whether the interventions of the Greek legislation on the issue are correct. Thus, through the development of the relevant chapters, it is expected to meet the individual research objectives that will essentially answer the above research questions. In respect of the methodology in this thesis, the aim is to be described and interpreted the phenomenon of tax avoision through a bibliographic survey. Finally, the type of research methods is legal-economic, but with socio-economic implications.

Initially, the ways of measuring GDP and its correlation with taxation are issues that will be examined in the first chapter. The crucial issues of the second chapter are the distinctions and types of taxes, their individual characteristics and the general principles of tax power. In the third chapter are examined the causes of tax avoision and issues such as the way of distribution and the amount of tax burden, the Laffer curve for the case of Greece and the way public money is managed, through the perception of citizens for public expenses. Through this analysis, the degree of development of the market and the economy is examined. Factors such as educational level, tax ethics and the impact of penalties play a role in the extent of the phenomenon. In the fourth chapter they are analyzed issues like the treatment of tax avoision, the preventive measures against tax avoision and the measures of suppression, criminal or administrative. Chapter 5 includes the study hypotheses and after that it is following the conclusion of this thesis. Finally, it is cited the list of references and the Annex. It is noted that at the end of each chapter the relevant conclusions are presented.

Περιεχόμενα

| | |
|---|-----|
| Ευχαριστίες | IV |
| Περίληψη..... | V |
| Abstract | VII |
| Κατάσταση Πινάκων | X |
| Κατάσταση Διαγραμμάτων..... | X |
| Κατάσταση Ακρωνυμίων- Συντομογραφιών..... | X |
| Εισαγωγή..... | 14 |
| Βιβλιογραφικές παραπομπές κεφαλαίου..... | 33 |
| Κεφάλαιο 1 ^ο : Συσχετισμός ΑΕΠ-Φόρων..... | 34 |
| 1.1 Ιστορική εξέλιξη των οικονομικών δεικτών- Μοντέλα οργάνωσης οικονομικών μεγεθών..... | 34 |
| 1.2 Οι τρόποι μέτρησης του Α.Ε.Π. και ο συσχετισμός του με τη φορολογία..... | 37 |
| Βιβλιογραφικές παραπομπές κεφαλαίου..... | 43 |
| Κεφάλαιο 2 ^ο : Η έννοια του φόρου και των φορολογικών αρχών | 44 |
| 2.1 Ιστορική αναδρομή..... | 44 |
| 2.2 Διακρίσεις και είδη φόρων | 47 |
| 2.3 Τα επιμέρους χαρακτηριστικά του φόρου | 49 |
| 2.4 Γενικές αρχές της φορολογικής εξουσίας..... | 54 |
| Βιβλιογραφικές παραπομπές κεφαλαίου..... | 61 |
| Κεφάλαιο 3 ^ο : Αιτίες που προκαλούν και παράγοντες που επηρεάζουν τη φοροφυγή..... | 62 |
| 3.1 Ορισμός εννοιών και η έκταση του φαινομένου | 64 |
| 3.2 Αιτίες φοροφυγής | 70 |
| 3.2.1.1 Ο τρόπος κατανομής και το ύψος του φορολογικού βάρους..... | 71 |
| 3.2.1.2 Η καμπύλη Laffer στην περίπτωση της Ελλάδας..... | 74 |
| 3.2.2 Ο τρόπος διαχείρισης του δημοσίου χρήματος και η αντίληψη των πολιτών για τις δημόσιες δαπάνες | 76 |
| 3.2.3 Νομοθεσία και οργάνωση των φοροτεχνικών υπηρεσιών | 77 |
| 3.2.4 Διάρθρωση φορολογικού συστήματος και εισοδήματος-βαθμός ανάπτυξης της αγοράς και συνολικά της οικονομίας..... | 80 |
| 3.2.5 Μορφωτικό επίπεδο και φορολογική ηθική | 83 |
| 3.2.6 Επίδραση των ποινών..... | 85 |
| Βιβλιογραφικές παραπομπές κεφαλαίου..... | 88 |
| Κεφάλαιο 4 ^ο :..... | 90 |
| Η αντιμετώπιση της φοροφυγής..... | 90 |

| | |
|---|-----|
| 4.1 Προληπτικά μέτρα κατά της φοροφυγής..... | 91 |
| 4.1.1 Σύντομη ιστορική αναδρομή..... | 92 |
| 4.1.2 Το ισχύον καθεστώς..... | 94 |
| 4.2 Κυρωτικά-Κατασταλτικά μέτρα κατά της φοροφυγής..... | 101 |
| 4.2.1 Μέτρα ποινικής καταστολής..... | 102 |
| 4.2.1.1 Υπεξαίρεση φόρων: ιστορικά ζητήματα | 103 |
| 4.2.1.2 Φοροϋπερημερία: ισχύουσα νομοθεσία Ν. 1882/1990..... | 104 |
| 4.2.1.3 Εγκλήματα φοροδιαφυγής: Ιστορικά προλεγόμενα και η φοροδιαφυγή στον ΚΔΦ | 110 |
| 4.2.2 Διοικητικά μέτρα καταστολής | 126 |
| Βιβλιογραφικές παραπομπές κεφαλαίου..... | 130 |
| Κεφάλαιο 5 ^ο :..... | 132 |
| Υποθέσεις Μελέτης..... | 132 |
| 5.1 Ποινική υπόθεση..... | 132 |
| 5.2 Διοικητική υπόθεση..... | 138 |
| Βιβλιογραφικές παραπομπές κεφαλαίου..... | 143 |
| Συμπεράσματα- Προτάσεις..... | 144 |
| Βιβλιογραφικές παραπομπές κεφαλαίου..... | 149 |
| Βιβλιογραφία..... | 150 |
| Παράρτημα..... | 156 |

Κατάσταση Πινάκων

| | |
|---|---------|
| Πίνακας 1: Standard VAT rates in OECD countries | σελ. 74 |
| Πίνακας 2: Η καμπύλη Laffer | σελ. 76 |

Κατάσταση Διαγραμμάτων

| | |
|---|---------|
| Διάγραμμα 1: Μερίδιο επενδύσεων και καθαρών εξαγωγών στο ΑΕΠ (2009) | σελ.25 |
| Διάγραμμα 2: Έσοδα σε δις ευρώ | σελ.29 |
| Διάγραμμα 3: Δαπάνες σε δις ευρώ | σελ.30 |
| Διάγραμμα 4: Διάγραμμα 4: Σύγκριση φορολογικών συντελεστών % μεταξύ Ελλάδας και Ε.Ε. το έτος 2007 | σελ. 30 |
| Διάγραμμα 5: Σύγκριση φορολογικών συντελεστών % μεταξύ Ελλάδας και Ε.Ε. το έτος 2018..... | σελ.31 |

Κατάσταση Ακρωνυμίων- Συντομογραφιών

Ελληνικές:

Α.Ε.Π.: Ακαθάριστο Εγχώριο Προϊόν

Αναλ.: Αναλυτικά

ΑΠΔ: Αναλυτική Περιοδική Δήλωση

ΑΠ: Άρειος Πάγος

αρ.: άρθρο

ΑΦΜ: Αριθμός Φορολογικού Μητρώου

Βλ.: βλέπε

Γνωμ.: Γνωμοδότηση

ΓΣΕΕ: Γενική Συνομοσπονδία Εργατών Ελλάδος

ΔΕΕ: Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης

ΔΟΥ: Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία

δρχ.: δραχμές

εδ.: εδάφιο/ εδαφίου

ΕΔΔΑ: Ευρωπαϊκό Δικαστήριο Δικαιωμάτων του Ανθρώπου

Ε.Ε.: Ευρωπαϊκή Ένωση

Εκδ.: εκδόσεις

ΕΛΠ: Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

ΕΝΦΙΑ: ΕΝιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων

ΕΟΧ: Ευρωπαϊκός Οικονομικός Χώρος

ΕΣΔΑ: Ευρωπαϊκή Σύμβαση Δικαιωμάτων του Ανθρώπου

ΕτΚ: Εφημερίδα της Κυβερνήσεως

ΕΦΑ: Ειδικός Φόρος Ακινήτων

ΙΝΕ: Ινστιτούτο Εργασίας

κ.ά.: και άλλοι

κ.ε.: και εξής

ΚΕΔΕ: Κεντρική Ένωση Δήμων Ελλάδος

κ.λπ.: και λοιπά

ΚΦΑΣ: Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών

ΚΦΔ: Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας

ΚΦΕ: Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος

λ.χ.: λόγου χάριν

Ν.: Νόμος

ΝΣΚ: Νομικό Συμβούλιο του Κράτους

ΟΗΕ: Οργανισμός Ηνωμένων Εθνών

ΟΝΕ: Οικονομική Νομισματική Ένωση

ΟΟΣΑ: Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης

Ό. π.: Όπως παραπάνω

παρ.: παράγραφος

περ.: περίπτωση/-ς

Π. Κ.: Ποινικός Κώδικας

ΠΟΛ: Πολυγραφημένη Υπουργική Εγκύκλιος

π.χ.: παραδείγματος χάριν

ΣΕΒ: Σύνδεσμος Επιχειρήσεων και Βιομηχανιών

Σελ.: Σελίδα

Σσ.: Σελίδες

ΣτΕ: Συμβούλιο της Επικρατείας

ΣτΕολ: ΣτΕ Ολομέλεια

Σ.: Σύνταγμα/ Συντάγματος

ΤΑΠ: Τέλος Ακίνητης Περιουσίας

Τ(ομ).: Τόμος

Υπ' αριθ.: υπ' αριθμό

Υποσ.: υποσημείωση

ΦΚΕ: Φόρος Κύκλου Εργασιών

ΦΠΑ: Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

Ξενόγλωσσες:

Et al.: Et alii

GDP: Gross Domestic Product

GNP: Gross National Product

Ibid.: Ibidem

IMF: International Monetary Fund

n.d.: no date

OECD: Organisation for Economic Co-operation and Development

Op.cit.: Opere Citato

pp.: pages

Εισαγωγή

Το 2008 η τέταρτη μεγαλύτερη τράπεζα των Ηνωμένων Πολιτειών Αμερικής κήρυξε πτώχευση. Η κατάρρευση αυτή του τραπεζικού συστήματος και συνακόλουθα η χρηματοπιστωτική κρίση, προκάλεσαν αλυσιδωτές αντιδράσεις στην παγκόσμια οικονομία. Η τελευταία βυθίστηκε και η οικονομική ύφεση που επακολούθησε χαρακτηρίστηκε από τους οικονομολόγους μεγαλύτερη από εκείνη που επικράτησε κατά τα χρόνια του μεσοπολέμου. Πολλές από τις ευρωπαϊκές χώρες ανταπεξήλθαν στα νέα οικονομικά δεδομένα, ωστόσο η Ελλάδα δεν ήταν μία από αυτές. Σύμφωνα με τους οικονομικούς κύκλους της Ε.Ε. η γενεσιουργός αιτία μη ανάκαμψης της ελληνικής οικονομίας, ήταν η δημιουργία ελλείμματος στις τρέχουσες συναλλαγές και λόγω δημοσιονομικής κακοδιαχείρισης, δημιουργία δημοσιονομικού ελλείμματος.¹² Αποτέλεσμα τούτων ήτο η ελληνική οικονομία να καταστεί μη ανταγωνιστική και εν τέλει η οικονομική κρίση να μεταφερθεί και στο χρηματοπιστωτικό σύστημα.

Ως αντίμετρο, προτάθηκαν στα πλαίσια συνεργασίας Ελλάδος και τριμερούς επιτροπής μέτρα που είχαν ως σκοπό την αύξηση της ανταγωνιστικότητας της ελληνικής οικονομίας. Εν συντομία τα μέτρα που προτάθηκαν από τους θεσμούς πριν την υπογραφή του πρώτου Μνημονίου συνεργασίας ήταν τα ακόλουθα (European Commission, n.d.): Αναδιάρθρωση του δημοσίου προϋπολογισμού και του ισοζυγίου εξυπηρέτησης υποχρεώσεων, καθώς οι προβλέψεις ως προς την αύξηση του Α.Ε.Π. ήταν δυσμενείς. Αν και υπήρχε η σκέψη για αποκατάσταση της εξωτερικής ανταγωνιστικότητας διαμέσου μείωσης των τιμών και κατ' επέκταση περιορισμού του δημοσίου ελλείμματος, η λύση αυτή δεν προκρίθηκε, διότι έπρεπε

¹Το δημοσιονομικό έλλειμμα και το έλλειμμα τρεχουσών συναλλαγών της Ελλάδας αποτελούν δύο από τους πλέον αντιπροσωπευτικούς δείκτες των διαρθρωτικών αγκυλώσεων και της κακοδιαχείρισης που οδήγησαν, σύμφωνα με την κατωτέρω έρευνα, τη χώρα στην παρούσα κατάσταση. Στην πράξη, η εξέλιξη των δύο αυτών ελλειμμάτων είναι σε μεγάλο βαθμό αλληλένδετη, όπως άλλωστε η έρευνα υποδεικνύει και εντός της. (Μονοκρούσσος and Thomakos, 2012)

²Αναφορικά με την αιτία της αδυναμίας αυτής (κατάρρευση χρηματοπιστωτικού συστήματος-δίδυμα ελλείμματα) έχουν διατυπωθεί και θέσεις οι οποίες δεν αποτελούν την κρατούσα άποψη. Σε δημοσίευση στο Ινστιτούτο Εργασίας ΓΣΕΕ του Δεκεμβρίου του 2011, διατυπώθηκε η άποψη ότι οι παθογένειες της ελληνικής οικονομίας -αν και υπαρκτές- δεν αποτελούν την τροχοπέδη της αύξησης της ανταγωνιστικότητας της χώρας. Το πρόβλημα, κατά τη μελέτη, οφείλεται στο γεγονός ότι η νομισματική ένωση είναι δομημένη κατά τέτοιο τρόπο που παρουσιάζει εγγενείς αδυναμίες, όπως η ύπαρξη ενός σκληρού νομίσματος το οποίο δεν συνάδει με τα οικονομικά δεδομένα πολλών κρατών-μελών, η έλλειψη οποιουδήποτε μηχανισμού ανακύκλωσης των πλεονασμάτων στο εσωτερικό της Ένωσης, η έλλειψη κάποιας πραγματικής νομισματικής αρχής -ανεξάρτητης ή μη- η οποία θα υποκαθιστούσε στο έπακρο τις κεντρικές τράπεζες των εθνικών κρατών, κ.λπ.. (Βαρουφάκης *et al.*, 2011, σελ. 45, 49)

να ληφθούν υπόψη μεταβλητές, όπως του εγχωρίου κόστους και των τιμών που επηρεάζουν τη δυναμική της αποπληρωμής του χρέους. Επομένως, ευκολότερη λύση φάνηκε η περικοπή των δημοσίων δαπανών. Η αιτιολογία της θέσεως αυτής ήταν ότι η διεθνής εμπειρία δείχνει πως η εξυγίανση, βάσει περικοπής δαπανών, έχει μεγάλες πιθανότητες επιτυχίας, καθώς απελευθερώνονται οικονομικοί πόροι για τον ιδιωτικό τομέα, ο οποίος θα τους διαχειριζόταν καλύτερα με αποτέλεσμα την αύξηση της ανταγωνιστικότητας. Τα μέτρα τελικώς που ζητήθηκαν αφορούσαν πέντε τομείς. Πρώτον τη μείωση των κρατικών δαπανών, δεύτερον την αναδιάρθρωση του φορολογικού συστήματος με ελάχιστη αύξηση της φορολογίας, τρίτον τις διαρθρωτικές μεταρρυθμίσεις σε θέματα συνταξιοδότησης, τέταρτον την αντιμετώπιση της δημόσιας διαφθοράς και πέμπτον τις μεταρρυθμίσεις στις αγορές εργασίας και προϊόντων.

Ως προς τον πρώτο τομέα, της μείωσης των κρατικών δαπανών, ζητήθηκε η περικοπή των μισθών και συντάξεων στο δημόσιο τομέα. Ειδικότερα, οι περικοπές στους μισθούς αφορούσαν στο δώρο του Πάσχα, των Χριστουγέννων και του επιδόματος αδείας και στην αντικατάστασή τους με ένα κατ' αποκοπήν ποσό των 1.000€ για όσους έχουν ακαθάριστο μηνιαίο εισόδημα άνω των 3.000€. Στις συντάξεις δε η περικοπή στα ίδια δώρα και επιδόματα αφορούσε σε όσους είχαν μηνιαία ακαθάριστη σύνταξη άνω των 2.500 € και το κατ' αποκοπήν ποσό ήταν της τάξεως των 800 €. Προς την ίδια κατεύθυνση ήταν και οι μεταρρυθμίσεις στο σύστημα προϋπολογισμού που, κατά την κρίση της τριμερούς επιτροπής, αποτελούσε και την καίρια αιτία των εκτεταμένων κρατικών δαπανών. Τα βασικά στοιχεία των μεταρρυθμίσεων αφορούσαν: α) στην εισαγωγή μεσοπρόθεσμου δημοσιονομικού πλαισίου με την καθιέρωση ανώτατων κυλιόμενων ορίων στις δαπάνες της κεντρικής κυβερνήσεως, των Ο.Τ.Α και των οργανισμών ασφαλίσεως, για χρονικό διάστημα τριών ετών, β) στην ενίσχυση της θέσεως του υπουργού οικονομικών, ως προς την κατάταξή του σε σχέση με τους λοιπούς υπουργούς, τόσο όσον αφορά στην προετοιμασία όσο και στην εκτέλεση του προϋπολογισμού, γ) τέλος, στην αναβάθμιση της εθνικής λογιστικής υπηρεσίας με ενεργότερη συμμετοχή της στη χάραξη της δημοσιονομικής πολιτικής και στον προγραμματισμό και στον έλεγχο του προϋπολογισμού, όπως επίσης και στη δημιουργία μιας ανεξάρτητης φορολογικής αρχής που παρέχει εξειδικευμένο έλεγχο των δημοσίων οικονομικών.

Ως προς τον δεύτερο τομέα, αν και υπήρξαν φορολογικά μέτρα ύψους 4% του Α.Ε.Π. (αύξηση των ειδικών φόρων κατανάλωσης και του Φ.Π.Α.), εξαιρέθηκαν οι περιπτώσεις της άμεσης φορολογίας, διότι κινήσεις προς αυτή την κατεύθυνση μείωναν κατά την κρίση της επιτροπής την ανταγωνιστικότητα της χώρας. Μέτρα προς την αντιμετώπιση της φοροφυγής

δεν ελήφθησαν για λόγους σύνεσης άμεσα, αν και κρίσιμα για την εξυγίανση, με την αιτιολογία ότι μεταβλητές που αφορούν στο φαινόμενο της φοροφυγής δεν ποσοτικοποιούνται ευχερώς, παρά μόνο μεσοπρόθεσμα με ιδιαίτερη έμφαση στα κατασταλτικά μέτρα κατά της φοροδιαφυγής και μέτρα που αφορούσαν στη δημιουργία ενός ανεξάρτητου φορέα διαχείρισης των εσόδων από τη φορολογία και από τους δασμούς. Αντίθετα, προτάθηκαν πλείονες διαρθρωτικές μεταρρυθμίσεις του φορολογικού συστήματος με την εισαγωγή περισσότερων προοδευτικών φόρων για την επίτευξη της κοινωνικής λειτουργίας του φόρου, απλοποίηση της φορολογικής νομοθεσίας με σκοπό την αύξηση της αποδοτικότητάς της και μεταρρύθμιση της φορολογικής διοίκησης με σκοπό να καταστεί αποτελεσματικότερη. Σκοπός ήταν να διαφυλαχθούν τα έσοδα στις υψηλές φορολογικές κλίμακες, να ενισχυθεί η πληρωμή του Φ.Π.Α. από τους φορολογούμενους και να μειωθούν τα μεγάλα ποσοστά φορολογικής υπερημερίας.

Ως προς την τρίτο τομέα ζητήθηκαν διαρθρωτικές μεταρρυθμίσεις στο ασφαλιστικό καθεστώς, ώστε το συνολικό σύστημα δημόσιας ασφάλισης να καταστεί βιώσιμο, δεδομένου ότι την εποχή εκείνη υπήρχαν προβλήματα ρευστότητας του ταμείου αυτοαπασχολούμενων. Ειδικότερα, ζητήθηκε η αύξηση των ορίων ηλικίας για την άσκηση του δικαιώματος συνταξιοδότησης και η συσχέτισή τους με το όριο του προσδοκίμου ζωής, όπως επίσης και η συγχώνευση των ταμείων σε τρία, στα οποία θα επικρατούσαν παρόμοιες συνθήκες συνταξιοδότησης. Ως ενιαίο όριο ηλικίας άσκησης του δικαιώματος συνταξιοδότησης καθιερώθηκαν τα 65 έτη. Επιπλέον, μεταρρυθμίσεις αφορούσαν στην αύξηση του ορίου ηλικίας συνταξιοδότησης των γυναικών, στη διαμόρφωση του τελικού ποσού της συντάξεως, αναλόγως της σχέσεως εισφορών και παροχών, στην κατάργηση των κινήτρων για πρόωρη συνταξιοδότηση και στη θέσπιση μειωμένης σύνταξης για όσους επιλέγουν να εξέρθουν από τον τομέα της εργασίας μεταξύ των 60 και των 65 ετών, υπό την προϋπόθεση ότι έχουν εργασθεί για λιγότερο από 40 έτη.

Ως προς τον τέταρτο τομέα, ήτοι της καταπολέμησης της διαφθοράς στο δημόσιο, ζητήθηκε ο ενιαίος καθορισμός κατά διαφανή τρόπο των μισθών του δημοσίου, μεταρρύθμιση που, κατά την επιτροπή, θα εξορθολόγιζε το σύστημα, περιορίζοντας τις πιθανότητες διαπράξεως απάτης και τις οικονομικοκοινωνικές ανισότητες. Προς την ίδια κατεύθυνση λειτουργούσαν, κατά την κρίση της, και τα μέτρα περί λειτουργικής αναθεώρησης της δημόσιας διοίκησης με την απογραφή των πόρων που χρησιμοποιήθηκαν, της αξιολόγησης αποτελεσματικότητας και καταλληλότητας των υπαρχόντων κοινωνικών προγραμμάτων και της απογραφής των δημόσιων υπάλληλων. Το τελευταίο μέτρο

λειτουργούσε διττά και ως φραγμός για την πρόσληψη νέων υπαλλήλων, εντός των περικοπών δαπάνης.

Ο τελευταίος τομέας περιλάμβανε φιλόδοξες μεταρρυθμίσεις στην αγορά εργασίας και προϊόντων. Ως προς την αγορά εργασίας τα βασικά σημεία αφορούσαν σε μέτρα για την αντιμετώπιση της αδήλωτης εργασίας, μεταρρύθμιση που διεύρυνε και τη φορολογική βάση αυξάνοντας, έτσι, το περιθώριο εισπραξής φόρων και τη δημιουργία νέων θέσεων εργασίας με ευέλικτους μισθούς. Περαιτέρω, πρόβλεψη υπήρξε για την απασχόληση των νέων και των μακροχρόνια ανέργων με σκοπό την ύπαρξη ισότητας ευκαιριών. Ως προς την αγορά των προϊόντων οι μεταρρυθμίσεις αφορούσαν ιδίως στον τομέα των υπηρεσιών, με στόχο την αύξηση της ανταγωνιστικότητας της αγοράς, με μείωση των ενουκίων και τη διάσπαση των συμφερόντων των συντεχνιακά δομημένων ομάδων.

Τέλος υπήρξαν και δομικές μεταρρυθμίσεις πρόσκαιρου χαρακτήρα που αφορούσαν στην επιβολή έκτακτης εισφοράς στις κερδοφόρες εταιρείες, στην εισπραξη εσόδων από τη ρύθμιση της παράνομης δόμησης, καθώς και στην πώληση αδειών τυχερών παιγνίων, όπως επίσης και ιδιαίτερες προβλέψεις για το χρηματοπιστωτικό σύστημα.

Ιδιαίτερη μνεία γίνεται ως προς την σκέψη μείωσης των μισθών στον ιδιωτικό τομέα. Σύμφωνα με το πρόγραμμα δεν προκρίθηκε μία τέτοια πρόταση, διότι α) η μείωση των μισθών του ιδιωτικού τομέα πιθανότατα θα σήμαινε ακόμη μεγαλύτερη ύφεση με αντίκτυπο στη δημοσιονομική σταθερότητα και στη βιωσιμότητα αποπληρωμής του χρέους, β) Ο ολιγοπωλιακός χαρακτήρας τομέων της ελληνικής οικονομίας δύναται να απορροφήσει τη μείωση αυτή ως πλεόνασμα του παραγωγού με αντίκτυπο στην εξωτερική ανταγωνιστικότητα, γ) τα κύρια εξαγωγικά αγαθά της Ελλάδος είναι ή οι υπηρεσίες, οι οποίες δεν είναι ελαστικές προς την τιμή τους, ή προϊόντα υψηλής έντασης κεφαλαίου (όπως χημικά και φαρμακευτικά προϊόντα), για τα οποία το κόστος εργασίας είναι οριακό ποσό, και δ) η μείωση των μισθών στον ιδιωτικό τομέα θα συνέβαλε σε μια πιο άνιση κατανομή του εισοδήματος. Αντ' αυτού, υπήρξε πρόβλεψη του καθορισμού των μισθών διαμέσου των δυνάμεων της αγοράς.

Προς την ίδια κατεύθυνση με ειδικότερους στόχους κινήθηκε και το δεύτερο Μνημόνιο (European Commission, 2012). Συγκεκριμένα, οι απαιτήσεις του αφορούσαν στη μείωση των φαρμακευτικών δαπανών, με μείωση των τιμών των φαρμάκων ή με αύξηση των συγχρηματοδοτήσεων από την πλευρά του ασθενούς, στη μείωση των φαρμακοποιών και των εμπορικών περιθωρίων των χονδρεμπόρων καθιερώνοντας την υποχρεωτική ηλεκτρονική συνταγή, στη μείωση του ποσού αμοιβής υπερωριών για τους γιατρούς στα δημόσια νοσοκομεία, στη μείωση της προμήθειας στρατιωτικού εξοπλισμού, στη μείωση των

λειτουργικών δαπανών της κεντρικής κυβέρνησης, στη μείωση του προϋπολογισμού για τις δημόσιες επενδύσεις, στις αλλαγές του καθεστώτος επικουρικής συνταξιοδότησης και στη μείωση κατά 12% του ειδικού μισθολογίου.

Περαιτέρω ζητήθηκαν, κατά κύριο λόγο, επιπλέον διαρθρωτικές μεταρρυθμίσεις του φορολογικού συστήματος. Η μεταρρύθμιση, κατά την τριμερή επιτροπή, έπρεπε να στοχεύσει στη δημιουργία απλούστερου φορολογικού συστήματος, στη μείωση του κόστους συμμόρφωσης και στη βελτίωση της φιλικότητάς του. Αυξήσεις φόρων οριζοντίως δεν ζητήθηκαν, ωστόσο ζητήθηκε η διατήρηση του υπάρχοντος μείγματος άμεσων και έμμεσων φόρων και η διεύρυνση της φορολογικής βάσης, με την εξάλειψη των φορολογικών απαλλαγών και των προνομιακών φορολογικών καθεστώτων, συμπεριλαμβανομένων των γεωγραφικών. Επιπλέον ζητήθηκε η κατάργηση της ευρύτατης δοσοποίησης των φορολογικών υποχρεώσεων, καθώς νομοθετικές παρεμβάσεις προς αυτή την κατεύθυνση, αν και έχουν βραχυπρόθεσμο αποτέλεσμα στην εισπραξιμότητα, η συχνή επανάληψή τους υπονομεύει τα κίνητρα για φορολογική συμμόρφωση και την αξιοπιστία της κυβέρνησης, διαβρώνοντας τη φορολογική ηθική και ως εκ τούτου προωθούν τη φοροδιαφυγή. Από το ανωτέρω καθεστώς εξαιρούντο περιπτώσεις που, βάσει πραγματικών συνθηκών, οφείλετο να ληφθεί ειδική κοινωνική μέριμνα για την καταβολή των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

Σε αντίθεση με το προηγούμενο μνημόνιο ιδιαίτερη πρόβλεψη υπήρξε στο δεύτερο μνημόνιο και για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής. Ο λόγος δεν αφορούσε, κατά τη συμφωνία, μόνο στην αύξηση της εισπραξιμότητας των φορολογικών εσόδων και στη μείωση του δημοσίου ελλείμματος, χωρίς την περαιτέρω αύξηση των φορολογικών συντελεστών, αλλά επίσης και στην δίκαιη κατανομή από άποψης ισότητας της δημοσιονομικής προσαρμογής. Ως αιχμή του δόρατος για την καταπολέμηση της φοροφυγής προκρίθηκαν οι ενδεδειγμένες φορολογικοί έλεγχοι και εν γένει η ενίσχυση της αποτελεσματικότητας της φορολογικής διοίκησης, με τη συνεχή αξιολόγηση των υπαλλήλων των δημόσιων οικονομικών υπηρεσιών και έλεγχο του «πόθεν έσχες» τους, ώστε να αντιμετωπιστούν οι περιπτώσεις διαφθοράς, η αντικατάσταση διευθυντικών στελεχών με χαμηλή απόδοση ως προς την εισπραξιμότητα των φόρων και η δημιουργία ενός ηλεκτρονικού συστήματος φορολογικής διακυβέρνησης. Η τελευταία διαρθρωτική μεταβολή αφορούσε στην εξάντληση της επίλυσης μιας φορολογικής διαφοράς σε διοικητικό επίπεδο, πριν της επιλύσεώς της σε δικαστικό.

Για τις περικοπές των δαπανών, πέραν των όσων είχαν προβλεφθεί στην προηγούμενη συμφωνία, περαιτέρω διαρθρωτικά μέτρα ζητήθηκαν για τη βελτίωση του συστήματος, ώστε να συμπεριλαμβάνεται ακριβής πληροφόρηση της καταστάσεως των ταμείων κοινωνικής ασφάλισης και του προϋπολογισμού που αφορά στις δημόσιες επενδύσεις. Επίσης ζητήθηκε

να παύσουν οι καθυστερήσεις στην αποπληρωμή των οφειλών των δανειστών του δημοσίου, καθώς οι πράξεις αυτές έχουν αντίκτυπο στην οικονομία, λόγω έλλειψης ρευστότητας των ιδιωτών.

Προς την ίδια κατεύθυνση δρούσαν και οι μεταρρυθμίσεις που ζητήθηκαν αναφορικά με τη δημόσια διοίκηση, τις δημόσιες συμβάσεις και τα κοινωνικά προγράμματα. Ειδικότερα, ζητήθηκε να αναδιαρθρωθούν 15 υπουργεία και παρόμοια μέτρα να ληφθούν σε τοπικό και περιφερειακό επίπεδο, δεδομένου του γεγονότος ότι μειωνόταν η δημόσια απασχόληση, βάσει της συμφωνηθείσας ρήτηρας 1:10 (πρόσληψη ενός δημοσίου υπαλλήλου για κάθε 10 που αποχωρούν), ρήτρα δε που δεν εφαρμόστηκε στην πλήρη έκτασή της και έγινε προσπάθεια να αντισταθμιστεί με την καθιέρωση εθελούσιας εξόδου προς συνταξιοδότηση. Για αυτό το λόγο απαίτηση του δεύτερου μνημονίου ήταν η αυστηρή μείωση των δημοσίων υπαλλήλων, βάσει της ανωτέρω ρήτηρας με στοχευμένη προσέγγιση, ώστε να βρεθούν τομείς του δημοσίου που υπήρχε αλληλοεπικάλυψη ή υπερπροσφορά υπηρεσιών. Αναφορικά με τις δημόσιες συμβάσεις, στα πλαίσια καταπολέμησης της διαφθοράς ζητήθηκε να δημιουργηθεί ένας ανεξάρτητος φορέας για την παρακολούθηση, τον προγραμματισμό και την εκτέλεση των συμβάσεων αυτών, στελεχωμένος από ειδικευμένο προσωπικό. Τέλος, ως προς τα προγράμματα κοινωνικής πολιτικής θεωρήθηκε ότι υπήρχε περιθώριο καλύτερης εφαρμογής των ήδη υπαρχόντων και παράλληλα εξοικονόμησης πόρων από την κοινωνική πολιτική, διότι οι κοινωνικές πολιτικές δεν εφαρμόζονταν πράγματι στα μέρη της κοινωνίας τα οποία είχαν πραγματική ανάγκη της υποστηρίξεως του κρατικού τομέα, ενώ παράλληλα δημιουργούντο ζητήματα κοινωνικής δικαιοσύνης.

Επιπλέον μέτρα ζητήθηκαν να ληφθούν στους τομείς της υγειονομικής περίθαλψης και του ασφαλιστικού, δεδομένης της συμμετοχής τους στο μερίδιο δημοσίων δαπανών. Αξιολογώντας το σύστημα περίθαλψης, βάσει της σχέσης κόστους-αποτελεσματικότητας, αποδοτικότητας και δικαιοσύνης, κρίθηκε ότι ήταν ανεπαρκές, διότι οργανωτικά το σύστημα ήταν κατακερματισμένο, υπήρξε διαφθορά και έλλειψη παρακολούθησης της συνταγογράφησης φαρμάκων και κατ' επέκταση των σχετικών διαθέσιμων δεδομένων. Η αντιμετώπιση των ζητημάτων αυτών θεωρήθηκε ότι είναι δυνατόν να επιτευχθεί με τη δημιουργία και τη λειτουργία του ΕΟΠΥ, ο οποίος κατά την κρίση της τριμερούς επιτροπής θα διαχειριζόταν ορθολογικά τους διαθέσιμους πόρους. Επιπλέον ο κατακερματισμός του συστήματος και η συνοχή της υγειονομικής πολιτικής θα αντιμετωπιζόταν, με πρόταση της ελληνικής κυβέρνησης, με τη μεταβίβαση των σχετικών αρμοδιοτήτων στον υπουργό υγείας, εν αντιθέσει με το προηγούμενο καθεστώς, που οι αρμοδιότητες ήταν καταμερισμένες μεταξύ των υπουργών υγείας, εργασίας και ανάπτυξης. Τα υπόλοιπα ζητήματα θα επιλύοντο με την

υποχρεωτική καθιέρωση της υποχρεωτικής ηλεκτρονικής συνταγογράφησης, με την τακτική παρακολούθηση της συμμόρφωσης των ιατρών και των φαρμακοποιών ως προς τη δέσμευση αυτή, με τη μείωση των τιμών των φαρμάκων τα οποία δεν έχουν κατοχυρωθεί με διπλώματα ευρεσιτεχνίας, ώστε οι τιμές να πλησιάζουν το μέσο όρο των υπολοίπων χωρών της Ε.Ε. και με τη δημιουργία ενός μηχανισμού που θα εγγυάται ότι οι υγειονομικές δαπάνες δε θα υπερβαίνουν το ετήσιο κονδύλιο εκ του προϋπολογισμού. Για τα συνταξιοδοτικά ζητήματα, πέραν των όσων είχαν συμφωνηθεί με το πρώτο μνημόνιο προτάθηκε να αναδιαμορφωθούν οι επικουρικές συντάξεις και τα εφάπαξ, δεδομένου ότι είχε λάβει χώρα περικοπή των συντάξεων των δημοσίων υπαλλήλων το 2012 κατόπιν αντιπρότασης της ελληνικής κυβέρνησης, καθώς δυνάμει των προβλέψεων της εθνικής λογιστικής υπηρεσίας θα παρουσιαζόταν έλλειμμα, γεγονός που θα απειλούσε τη βιωσιμότητα των ασφαλιστικών ταμείων μεσοπρόθεσμα. Το δε υπάρχον σύστημα κατά την άποψη της τριμελούς επιτροπής, δημιουργούσε ζητήματα κοινωνικής δικαιοσύνης μεταξύ νέων και παλαιών ασφαλισμένων.

Τρία τελευταία ζητήματα πρέπει να αναφερθούν πριν κλείσουμε την παρουσίαση των βασικών θέσεων των δύο μνημονίων. Πρώτον οι μεταρρυθμίσεις που αφορούσαν στην αγορά εργασίας, δεύτερον οι μεταρρυθμίσεις που αφορούσαν στα κλειστά επαγγέλματα και τέλος οι μεταρρυθμίσεις στη δικαιοσύνη.³

Ως προς την αγορά εργασίας, πλέον των όσων είχαν συμφωνηθεί στα πλαίσια του προηγούμενου μνημονίου με ενίσχυση της επιχειρησιακής συμβάσεως έναντι των διακλαδικών και των γενικών συλλογικών, λόγω της ρήτρας ευνοϊκότητας και την, εν γένει, αύξηση του συγκεκριμένου τύπου συμβάσεων, ζητήθηκαν περαιτέρω μεταρρυθμίσεις, ώστε οι μισθοί και ώρες εργασίας να προσαρμοστούν μειωτικά αναλόγως της οικονομικής δραστηριότητας, με στόχο τη δημιουργία νέων θέσεων και νέων ευκαιριών απασχόλησης. Ουσιαστικά η επιτροπή προέτρεπε σε μια εσωτερική υποτίμηση, με τη μείωση του διαθέσιμου εισοδήματος και επομένως της ενεργούς ζήτησεως, ώστε πρώτον να πέσουν οι τιμές και δεύτερον να αυξηθούν οι εξαγωγές. Η ελληνική κυβέρνηση αποφάσισε την χαλάρωση των συστημάτων ακαμψίας των μισθών και στην ελαστικότητα της εργασίας με την είσοδο του ευέλικτου ωραρίου. Ρητή μνεία υπήρχε ότι οι μεταρρυθμίσεις δεν πρέπει να αφορούν σε απλές περικοπές μισθών, αλλά να συμβαδίζουν με μεταρρυθμίσεις στην αγορά των προϊόντων, διότι σε διαφορετική περίπτωση δινόταν η ευκαιρία αύξησης του περιθωρίου κέρδους των επιχειρήσεων, γεγονός που θα ήταν κοινωνικά επιβλαβές. Τελικώς η κυβέρνηση θέσπισε τη μείωση των κατώτατων ιδιωτικών μισθών, με αποτέλεσμα να δημιουργούνται

³Επισημαίνεται ότι ζητήθηκε να λάβουν χώρα μεταρρυθμίσεις και στους τομείς της ενέργειας και των μαζικών μετακινήσεων, όπως επίσης και στο χρηματοπιστωτικό τομέα.

περαιτέρω περιθώρια για την καθοδική προσαρμογή των ιδιωτικών μισθών, το οποίο κατά την κρίση της τριμερούς επιτροπής ήταν ισοδύναμο μέτρο, καθώς ο ονομαστικός μισθός των υπαλλήλων ήταν υψηλότερος σε σχέση με τους μισθούς των ανταγωνιστικών προς την Ελλάδα χωρών της Νότιας Ευρώπης. Ο στόχος της ελληνικής κυβέρνησης, σύμφωνα με όσα συμφωνήθηκαν και αποτυπώθηκαν στη συμφωνία, ήταν να καταπολεμηθεί η ανεπίσημη και αδήλωτη εργασία (παραοικονομία), επομένως και να υπάρξει ροή εργαζόμενων στη νόμιμη απασχόληση και παράλληλα το ελληνικό κράτος να αντλήσει πόρους διαμέσου της φορολόγησης και των ασφαλιστικών εισφορών, όπως επίσης και να προστατεύσει τους εργαζομένους με χαμηλή ειδίκευση, με έμφαση στην κατοχύρωση του νόμιμου κατώτατου μισθού, ώστε να αποφευχθούν οι καταχρήσεις.

Ως προς τα κλειστά επαγγέλματα, στα πλαίσια συνεργασίας, αποφασίστηκε η απελευθέρωση 20 εξ αυτών, με την αποστολή καταλόγου στα σχετικά υπουργεία που εντόπιζαν τους όποιους περιορισμούς στο νομικό πλαίσιο και σε δεύτερο χρόνο με την τροποποίηση των διατάξεων αυτών. Σύμφωνα με τις παρεμβάσεις αυτές ήταν και η ελληνική επιτροπή ανταγωνισμού, η οποία απέρριψε τις όποιες απόψεις, εξαιρέσεις επαγγελμάτων από τις σχετικές ρυθμίσεις. Οι κυριότερες παρεμβάσεις αφορούσαν στον κλάδο των συμβολαιογράφων, όπου πέραν της απελευθερώσεως, μειώθηκαν και οι αμοιβές τους, οι οποίες κατά τα δεδομένα της επιτροπής ήταν άνω του μέσου όρου της ζώνης του ευρώ, των νομικών με την πρόβλεψη της σύστασης νομικών εταιρειών και γραφείων με δυνατότητα ίδρυσης υποκαταστημάτων σε άλλες γεωγραφικές περιοχές εκτός της έδρας τους και γενικά των επιστημόνων (επαγγελματιών), όπου ζητήθηκε η μεταρρύθμιση των κανόνων που διέπουν τις ελάχιστες αμοιβές.

Τέλος, ως προς την απονομή δικαιοσύνης, ζητήθηκαν να ληφθούν μέτρα επιτάχυνσης εκδίκασης των υποθέσεων που αφορούσαν σε φορολογικά ζητήματα. Επιπλέον μεταρρυθμίσεις ζητήθηκαν και σε υποθέσεις αστικής ή εμπορικής φύσεως και η ελληνική κυβέρνηση εισήγαγε εφαρμογές ηλεκτρονικής δικαιοσύνης, ήτοι του πιλοτικού προγράμματος “e-filing” στο Πρωτοδικείο Αθηνών, το οποίο, αναμενόταν να επιταχύνει τις διαδικασίες. Οι τελικές μεταρρυθμίσεις αφορούσαν στην αναδιαμόρφωση του κώδικα πολιτικής δικονομίας και στην εισαγωγή μιας εναλλακτικής μορφής επίλυσης διαφορών (διαμεσολάβηση) που στόχευαν στην ταχύτερη απονομή δικαιοσύνης.

Από τη συνοπτική παρουσίαση των συνολικών θέσεων μπορεί να διαπιστώσει κανείς τα ακόλουθα: Στα πλαίσια του πρώτου μνημονίου, κυρίως, τέθηκε επί τάπητος το ζήτημα των συνολικών δαπανών του δημοσίου τομέα, είτε αυτό αφορούσε σε περιορισμό της επιδοματικής μισθολογικής πολιτικής με περικοπή συγκεκριμένων κονδυλίων, είτε σε περιορισμούς του μεγέθους του με τη μορφή της σύμπτυξης υπηρεσιών που

διακατεχόντουσαν από υπερπροσφορά. Οι συντελεστές φορολογίας, ζητήθηκε να αυξηθούν περιορισμένως (4% του Α.Ε.Π. στους φόρους καταναλώσεως), ενώ κυρίως προτάθηκαν διαρθρωτικές μεταρρυθμίσεις απλοποίησης του συστήματος και μεσοπρόθεσμα μέτρα για την καταπολέμηση της φοροφυγής. Αναφορικά με τις συντάξεις ζητήθηκε η αύξηση του ορίου ηλικίας για την άσκηση του δικαιώματος και η κατάργηση των διάφορων προνομιακών καθεστώτων. Επίσης ζητήθηκε να καταπολεμηθεί η διαφθορά του δημοσίου τομέα και ζητήθηκαν μέτρα προς αυτήν την κατεύθυνση. Τέλος, ως προς την αγορά εργασίας ζητήθηκε να καταπολεμηθεί η αδήλωτη εργασία, ενώ δεν τέθηκε ζήτημα περικοπής των μισθών των ιδιωτικών υπαλλήλων, αλλά αφέθηκε να ρυθμιστεί από τους συμμετέχοντες στη σχετική αγορά. Τονίζεται, βέβαια, πως όλα αυτά τα μέτρα πρωτίστως είχαν την εξασφάλιση της βιωσιμότητας αποπληρωμής του δημοσίου ελλείμματος.

Στο δεύτερο μνημόνιο, το οποίο είχε και ειδικότερους στόχους από την άλλη, ζητήθηκε η περικοπή μέρους των μισθών που αφορούσαν στις υπερωρίες ιατρών και σε περικοπές του ειδικού μισθολογίου. Περαιτέρω μέτρα αφορούσαν στην αυστηρή εφαρμογή της ρήτρας 1:10 και στη συγχώνευση υπηρεσιών στα πλαίσια αντιμετώπισης υπερπροσφοράς υπηρεσιών. Εν γένει, ζητήθηκε η μείωση των λειτουργικών δαπανών του δημοσίου, η μείωση των δαπανών εθνικής ασφαλείας και η μείωση της συγχρηματοδότησης (φαρμακευτική συμμετοχή) στο μερίδιο του δημοσίου και η αποτελεσματικότερη ρύθμιση του συστήματος υγείας. Επιπλέον ζητήθηκαν να ληφθούν μέτρα αντιμετώπισης της διαφθοράς, διαμέσου ελέγχου των δημοσίων συμβάσεων και διαμέσου ελέγχου των υπαλλήλων. Ως προς τις συντάξεις, μετά τη λήψη μέτρων της ελληνικής κυβέρνησης, που αφορούσαν στην περικοπή της βασικής σύνταξης, ζητήθηκαν επιπλέον περικοπές και στις επικουρικές και τα εφάπαξ. Στη φορολογία και πάλι δεν ζητήθηκαν αυξήσεις των συντελεστών αλλά κατάργηση των φορολογικών προνομίων, με ταυτόχρονη διεύρυνση της φορολογικής βάσεως και ενίσχυση μέτρων που αφορούσαν στην εισπραξιμότητα των φόρων που αφορούσαν στο δημόσιο τομέα. Τέλος, ζητήθηκε η ταχύτατη απονομή δικαιοσύνης, η απελευθέρωση της αγοράς των κλειστών επαγγελμάτων και η αναπροσαρμογή των μισθών των ιδιωτικών υπαλλήλων, με παράλληλες μεταρρυθμίσεις στην αγορά των προϊόντων και στην αγορά εργασίας, ώστε να ακολουθούν τις οικονομικές συνθήκες. Συνολικά οριζόντιες περικοπές και αναπροσαρμογή των φορολογικών συντελεστών δεν προτάθηκαν.

Παρά ταύτα, για να επανεκκινηθεί η οικονομία και να τονωθεί η ανταγωνιστικότητά της, τελικώς θεσπίστηκαν νομοθετικά μέτρα ευελιξίας της αγοράς εργασίας, περαιτέρω δε προκρίθηκαν κατά κύριο λόγο οι περικοπές μισθών και συντάξεων. Επίσης για να επανέλθουν, κατά τις ελληνικές κυβερνήσεις, τα δημοσιονομικά μεγέθη σε επίπεδα που

συνοδεύονται από υψηλή μακροοικονομική επίδοση προκρίθηκαν μια σειρά από μέτρα που αφορούν κατά κύριο λόγο στη φορολογική πολιτική της χώρας. Ειδικά ως προς την τελευταία περίπτωση, αναδιάρθρωση του συστήματος φορολογίας από θεωρητικής απόψεως είχε προταθεί και στις περιόδους δημοσιονομικού εκτροχιασμού του παρελθόντος, δηλαδή κατά την περίοδο των μεγάλων ελλειμμάτων της δεκαετίας του 1980 (Παυλόπουλος *et al.*, 1989, σσ. 46-51).

Η σχετική ανάλυση ανέφερε ότι για να επανέλθουν τα δημοσιονομικά μεγέθη πρέπει κατά βάση να μειωθεί το ύψος της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης, να αναδιαρθρωθεί η φορολογία και να παταχθεί η φοροδιαφυγή. Υπαγορεύεται, λοιπόν, κατά τη συγκεκριμένη άποψη, ότι οι κλίμακες της άμεσης φορολογίας έπρεπε να μειωθούν αισθητά ενώ οι κλίμακες της έμμεσης σε μικρότερο βαθμό, ώστε με αυτόν τον τρόπο να εξουδετερωθεί ως ένα βαθμό η μείωση των φορολογικών εσόδων από τη μείωση της άμεσης φορολογίας. Αν και οι έμμεσοι φόροι αναγνωρίζονταν ως «άδικοι», καθότι είναι αναστρόφως προοδευτικοί και επιβαρύνουν περισσότερο τα κοινωνικά στρώματα με χαμηλά εισοδήματα τα οποία παρουσιάζουν περισσότερη ροπή προς την κατανάλωση, διαμέσου αντιλογιστικών μέτρων απαλλαγής μέρους του εισοδήματος από την φορολογία, δύνατο να αποφευχθούν τα μειονεκτήματά τους, ώστε κατ' αυτόν τον τρόπο να μην πλήττεται η καταναλωτική δαπάνη που χρειάζεται σε περιόδους ύφεσης για την τόνωση της ενεργούς ζήτησης και να εξαιρείται μέρος τους εισοδήματος που είναι απαραίτητο ως ελάχιστο όριο συντήρησης. Σύμφωνα με την ίδια πρόταση, η αποδοτικότητα της ελληνικής φορολογίας θα μεταφερόταν από το κατερχόμενο μέρος της καμπύλης του Laffer στο ανερχόμενο, γεγονός που θα αύξανε τα έσοδα του ελληνικού κράτους και συνακόλουθα θα περιόριζε το έλλειμμα.

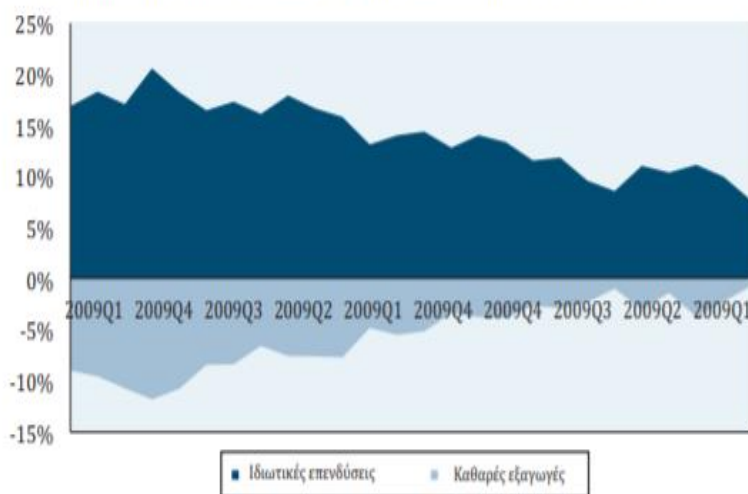
Τα ανωτέρω, σε συνδυασμό με την αυστηροποίηση των ποινών σε περίπτωση παραβάσεων και με τον εκσυγχρονισμό της φορολογικής νομοθεσίας, θα οδηγούσαν σε θετικά αποτελέσματα, ενώ η αυστηρότητα των ποινών θα δρούσε αποτρεπτικά, καθότι μειώνει το ενδεχόμενο κέρδος σε σχέση με το πιθανό όφελος, αφού οι συνέπειες επέλευσης του κινδύνου δεν έχουν μόνο χρηματικές απολήξεις. Ο εκσυγχρονισμός δε της νομοθεσίας με την απάλειψη των όποιων ασαφειών και ατελειών θα αποκαθιστούσαν την ηθική τάξη και τη φορολογική δικαιοσύνη, καθώς δε θα παραβιάζετο πλέον η οριζόντια και κάθετη φορολογική ισότητα. Τέλος, με τη μείωση της τυπολατρίας των φορολογικών οργάνων που λειτουργούν με επιφυλάξεις έναντι του φορολογούμενου αντιμετωπίζοντάς τον ως *de facto* φοροφυγά, θα μειωνόντουσαν οι αιτίες εμφάνισης του φαινομένου της φοροφυγής.

Εντούτοις, ως προς την φορολογική πολιτική, παρότι έγιναν διαρθρωτικές μεταρρυθμίσεις, προκρίθηκε η γενική αύξηση των φόρων από την ελληνική κυβέρνηση με στόχο να

αντιμετωπιστεί η έλλειψη ρευστότητας για την αποπληρωμή του δημοσίου ελλείμματος.⁴ Επίσης το κόστος της εργασίας στον ιδιωτικό τομέα μειώθηκε, οι μισθοί του δημοσίου και οι συντάξεις περικόπηκαν και ως εκ τούτου το ΑΕΠ κατέπεσε ως συνέπεια της μείωσης του μεριδίου της κατανάλωσης ($Y=C+I+G+(X-M)$ σε δεδομένο χρόνο T1 επομένως, αφού το $C' < C$, τότε σε χρόνο T2 $Y' < Y$).⁵

Κατά κάποιες μελέτες (Παϊταρίδης, 2015) θεωρείτο ότι η τριμελής επιτροπή («Τρόικα»)⁶ είχε την πεποίθηση πως το σχέδιο μείωσης της συνολικής κατανάλωσης θα αναδομούσε το ΑΕΠ, στο οποίο η κατανάλωση θα είχε να μην μικρότερη συμμετοχή, αλλά θα υποκαθίστατο η μείωση αυτή από μια αύξηση των επενδύσεων και των καθαρών εξαγωγών. Ωστόσο η πεποίθηση αυτή, κατά την ίδια μελέτη, διαψεύστηκε σύντομα. Σύμφωνα με τα στοιχεία της Eurostat στο παρακάτω Διάγραμμα (Παϊταρίδης, 2015, σελ.10), μέχρι το δεύτερο τρίμηνο οι επενδύσεις σημείωναν αρνητικές επιδόσεις και η ανεργία αυξανόταν με γοργούς ρυθμούς.

Διάγραμμα 1.1: Μερίδιο επενδύσεων και καθαρών εξαγωγών στο ακαθάριστο εγχώριο προϊόν (τριμηνιαία στοιχεία, εποχικά διορθωμένα, 2009-2015)



Διάγραμμα 1: Μερίδιο επενδύσεων και καθαρών εξαγωγών στο ΑΕΠ (2009)

⁴Η αύξηση των φορολογικών συντελεστών αποτελεί μία εκ των γενεσιουργών αιτιών της φοροφυγής, παράγοντας που θα αναπτυχθεί στο σχετικό κεφάλαιο.

⁵Όπου $Y=ΑΕΠ$, όπου $C=$ κατανάλωση, όπου $I=$ επένδυση, όπου $G=$ Κρατικές δαπάνες, όπου $X=$ εξαγωγές και όπου $M=$ Εισαγωγές

⁶Στη ρωσική γλώσσα η λέξη «τρόικα» σημαίνει τριμελής. Αρχικώς, ήτο η υπήλατη άμαξα. Μετά τον θάνατο του Στάλιν, επί σοβιετικού καθεστώτος, η λέξη «τρόικα» έλαβε πολιτική σημασία δηλώνοντας την κυβερνητική τριανδρία της χώρας. Επικράτησε αργότερα ο όρος διεθνώς, με συνέπεια να προσφωνούνται κατ' αυτόν τον τρόπο οι οιοσδήποτε τριανδρίες ή οποιοσδήποτε πολυπρόσωπες με τρία μέλη διοικήσεις, ή τριμελείς επιτροπές.

Κατά την ίδια μελέτη, αν και παρουσιάζεται μία μικρή αύξηση των εξαγωγών, από τα στοιχεία φαίνεται περισσότερο ότι το γεγονός αυτό οφείλεται στη μείωση των εισαγωγών παρά στην ποσοτική αύξηση των εξαγωγών. Κατά την άποψή μας, υπήρξε και μικρή αύξηση των εξαγωγών, λόγω της εκποίησης των αποθεμάτων των επιχειρήσεων. Συνεχίζοντας, αναγράφεται ότι οι οριζόντιες περικοπές στους μισθούς και στις συντάξεις με σκοπό τη μείωση του κόστους εργασίας και κατ' επέκταση την αύξηση της ανταγωνιστικότητας αρχικώς- και μακροπρόθεσμα μεταβολή του μοντέλου- ήταν ασύμβατες με την ελληνική οικονομία για τους κάτωθι λόγους:

- Ο πρώτος λόγος (Παϊταρίδης, 2015, σελ.11-13) αφορά στην παραγωγικότητα της εργασίας, ως παράγοντα που άμεσα επηρεάζει την ανταγωνιστικότητα του κόστους παροχής υπηρεσίας ή παραγωγής προϊόντος. Αποτέλεσμα της υιοθέτησης των μέτρων που προτάθηκαν από την Τρόικα ήτο η ελαστικοποίηση της εργασίας στον ιδιωτικό τομέα, μέσω της εφαρμογής ευέλικτου ωραρίου (στην έννοια του ευέλικτου ωραρίου συμπεριλαμβάνεται και το διακοπτόμενο και μειωμένο) και η αύξηση της ανεργίας, λόγω του γεγονότος της άμεσης αντικατάστασης των εργαζομένων από τους υφιστάμενους ανέργους. Ειδικά ως προς τα δύο αυτά αποτελέσματα, μνεία γίνεται ότι αφενός συμπιέζουν τους μισθούς, καθώς η αύξηση του εργατικού δυναμικού δίδει τη δυνατότητα άμεσης εναλλαγής των εργαζομένων στις δεδομένες θέσεις εργασίας, αφετέρου η ευέλικτη μορφή εργασίας περιορίζει τις όποιες χρηματικές απολαβές, σε συνδυασμό με τις δραστικές περικοπές που έλαβαν χώρα. Καταλήγοντας, ο πρώτος λόγος αναφέρει ότι η μεγιστοποίηση της παραγωγικότητας της εργασίας βρίσκεται σε άμεση συνάρτηση με την απόδοση των εργαζομένων με αποτέλεσμα, δεδομένων δε των συνθηκών που επικράτησαν και επικρατούν στην αγορά εργασίας, η δυναμική αυτών των μέτρων να φαίνεται περιορισμένη.

Προκριτέα μάλλον, κατά την ίδια μελέτη, θα ήταν η ανάπτυξη ικανοτήτων του ανθρωπίνου δυναμικού, παράγοντας που όχι μόνο θα συνέβαλε στην αύξηση της παραγωγικότητας αλλά θα είχε θετικές συνέπειες στη ζήτηση των αγαθών ή υπηρεσιών, αφού το διαθέσιμο εισόδημα προς κατανάλωση δε θα μειωνόταν, σε μακροπρόθεσμο επίπεδο θα αυξανόταν το ΑΕΠ, ενώ ο λόγος του χρέους προς ΑΕΠ θα έτεινε να μειωθεί. Ωστόσο, η αύξηση του εμπλουτισμού των ικανοτήτων του εργατικού δυναμικού και η αύξηση της παραγωγικότητας της εργασίας απαιτούν σχεδιασμό με μακροπρόθεσμα οικονομικά αποτελέσματα, ενώ αντιθέτως η λύση των περικοπών με τη μείωση των δημοσίων δαπανών επιτύγχανε βραχυπρόθεσμα αλλά μονοσήμαντα θετικά αποτελέσματα.

- Ο δεύτερος λόγος, κατά την ίδια μελέτη (Παϊταρίδης, *ibid.*), αφορά στο γεγονός ότι η σύνθετη έννοια της ανταγωνιστικότητας που απαρτίζεται τόσο από ποσοτικά όσο και από ποιοτικά χαρακτηριστικά, λαμβάνεται υπόψη από τα μνημόνια κυρίως στην πράξη από την ποσοτική έννοια του κόστους. Αν εξεταστεί ο τομέας των εξαγωγών της κάθε χώρας που είναι μέλος της νομισματικής ένωσης, θα διαπιστωθεί ότι τα εξαγόμενα αγαθά είναι υψηλών τεχνολογικών προδιαγραφών, επομένως και υψηλής προστιθέμενης αξίας. Αντίθετα τα εξαγόμενα αγαθά της Ελλάδος είναι μέσης ή χαμηλής τεχνολογίας. Στο συμπέρασμα αυτό καταλήγει και το πόρισμα της έρευνας που επικαλείται η μελέτη, στην οποία κατασκευάζεται ένας δείκτης συνθετότητας εξαγωγών για 124 χώρες. Ερμηνεύοντας δε το πόρισμα της συγκεκριμένης έρευνας (*ibid.*), η μελέτη καταλήγει: «Από την εκτίμηση του δείκτη προκύπτει πως χώρες της ONE, όπως η Γερμανία, η Φινλανδία, η Αυστρία, το Βέλγιο και η Γαλλία βρίσκονται στην πρώτη δεκάδα. Αντιθέτως, χώρες όπως η Ελλάδα αλλά και η Πορτογαλία εντοπίζονται στην έκτη δεκάδα (θέση 51 και 52 αντίστοιχα).» Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο καταμερισμός εργασίας μεταξύ παραγωγικά τεχνολογικών προηγμένων χωρών και χωρών αναπτυσσόμενων είναι διαφορετικός. Επομένως, η μισθολογική μείωση, αν και δίνει κάποιο ανταγωνιστικό πλεονέκτημα ως προς το κόστος, αφορά σε αγαθά που οι τεχνολογικά προηγμένες χώρες δεν παράγουν.
- Τελευταίος λόγος, κατά τη μελέτη, είναι πως σύμφωνα με τους λόγους που οδήγησαν στην εφαρμογή των μνημονίων ο καθοριστικός παράγοντας ήταν η τιμή των παραγόμενων προϊόντων και των υπηρεσιών που εξαρτώνται από το κόστος της εργασίας (Παϊταρίδης, 2015, σσ. 11-13). Οι παράγοντες όμως που, μάλλον, δεν ελήφθησαν υπόψη είναι ότι η τιμή ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας δεν εξαρτάται μόνο από το κόστος της εργασίας αλλά και από την τιμή πρώτων υλών, κυρίως όμως από το περιθώριο κέρδους της επιχείρησης που παράγει το προϊόν ή την υπηρεσία επάνω στην τιμή. Εν κατακλείδι, ως προς αυτόν το λόγο η μελέτη αναφέρει ότι σε περίπτωση που μια επιχείρηση μειώσει του μισθούς, αυτό δεν σημαίνει άνευ ετέρου τη μείωση της τιμής πωλήσεως καθώς η μείωση του κόστους εργασίας απλώς δίδει τη δυνατότητα αύξησης του περιθωρίου κέρδους της επιχείρησης.

Σε αυτό το σημείο οφείλουμε να επισημάνουμε τα εξής: Με βάση την αναφορά στα μέτρα που προτάθηκαν κατά την υπογραφή των μνημονίων διαπιστώθηκε ότι η ελαστικότητα της εργασίας υιοθετήθηκε, κατόπιν προτάσεως της ελληνικής κυβέρνησης. Περαιτέρω είχε επισημανθεί ότι οι μειώσεις των μισθών στον ιδιωτικό τομέα, χωρίς παράλληλα μέτρα στην

αγορά προϊόντων ή υπηρεσιών, θα είχε ως πιθανό αποτέλεσμα την αύξηση περιθωρίου κέρδους των επιχειρήσεων ή την αύξηση των φορολογικών εσόδων.

Κατά την άποψή μας και εκ του αποτελέσματος, η εφαρμογή των μνημονίων με σκοπό τον περιορισμό του δημοσιονομικού ελλείμματος ξεκίνησε από λάθος βάση. Το κράτος αντλεί τα έσοδά του διαμέσου της φορολόγησης των οικονομικών συναλλαγών, είτε διαμέσου των καταναλωτικών δαπανών (π.χ. ΦΠΑ), είτε διαμέσου της απευθείας φορολόγησης του εισοδήματος⁷. Από την άλλη, οι δαπάνες του χωρίζονται σε πρωτογενείς και σε δαπάνες για την εξυπηρέτηση του δημοσίου χρέους. Ως «πρωτογενείς δαπάνες» ορίζονται ουσιαστικά όλες οι δαπάνες ενός κράτους (π.χ. αποπληρωμή των μισθών, των συντάξεων, αγορά υλικών κ.λπ.). Οι δευτερογενείς δε δαπάνες αφορούν στην αποπληρωμή των τόκων των οφειλόμενων ποσών που το κράτος έχει δανειστεί, οι οποίες είναι και ίσες με το επιτόκιο δανεισμού. Η δημοσιονομική προσαρμογή, τελικώς, είναι η εξισορρόπηση μεταξύ των εσόδων και των δαπανών. Το καίριο και ουσιαστικότερο σημείο, επομένως, είναι το μείγμα δημοσιονομικής πολιτικής που πρέπει να εφαρμοστεί, ώστε να επιτευχθεί το επιθυμητό αποτέλεσμα.

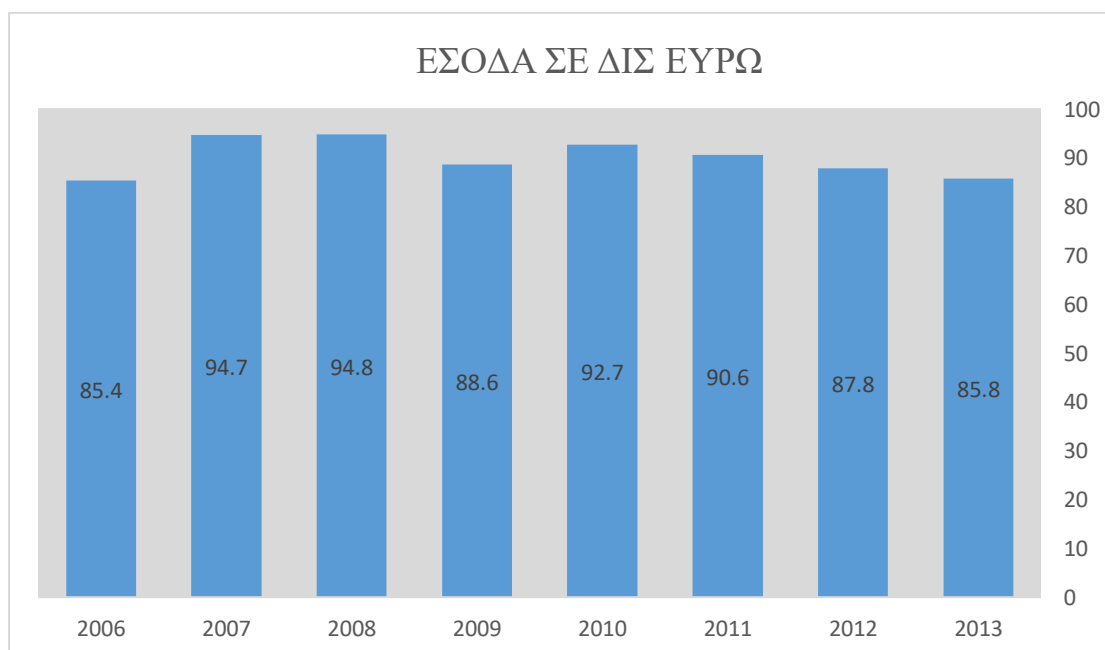
Περαιτέρω έχει ύψιστη σημασία το νομοθετικό πλαίσιο εφαρμογής της συγκεκριμένης πολιτικής. Ένα μείγμα πολιτικής με οριζόντιες περικοπές, με θεσπισμένο νομοθετικό πλαίσιο, όπως της Ελλάδος κατά χρόνια της κρίσης, μετέφερε το κόστος προσαρμογής από τον δημόσιο τομέα στον ιδιωτικό. Και τούτο, διότι παρά τις όποιες περικοπές, όπως αποδεικνύεται και από τη μελέτη των καθηγητών Τάσου Γιαννίτη και Σταύρου Ζωγραφάκη (2015, σελ. 36), η συνολική μείωση των μισθών ήτο της τάξεως του 8% κατά μέσο όρο τα χρόνια 2009 έως και 2013 στον δημόσιο τομέα, ενώ κατά τα ίδια χρόνια στον ιδιωτικό τομέα ήταν της τάξεως του 19%. Σε αυτή τη μετάθεση του βάρους πιθανώς να διαδραματίζουν ρόλο και άλλοι παράγοντες, όπως οι διαφορετικοί αρχικοί μισθοί μεταξύ των τομέων, η επιλεκτική εφαρμογή της νομοθεσίας και η εξαίρεση τομέων του δημοσίου από τις περικοπές και οι δικαστικές αποφάσεις του ΣτΕ, οι οποίες θεώρησαν αντισυνταγματικές τις περικοπές ορισμένων κατηγοριών υπαλλήλων του δημοσίου τομέα. Η δε αύξηση των ονομαστικών φορολογικών συντελεστών δημιουργεί αντικίνητρο στην όποια επενδυτική δραστηριότητα ενώ αυξάνει τις τάσεις προς φοροφυγή, υπονομεύοντας την όποια αναπτυξιακή δυναμική της οικονομίας.

⁷Υπάρχουν και έσοδα που προέρχονται από την εκμετάλλευση της κρατικής περιουσίας διαμέσου της ρευστοποίησης ακινήτων ή της μίσθωσης αυτών σε ιδιώτες, είτε από κρατικές ή δημοτικές επενδύσεις σε μετοχές, ομόλογα, αποθεματικά σε χρηματικές καταθέσεις ή δωρεές ιδιωτών προς το κράτος για να ιδρυθούν νομικά πρόσωπα ειδικού σκοπού. Επιπλέον έσοδα αντλούνται και μέσω του κρατικού δανεισμού από τις χρηματαγορές. Κύρια συνήθως πηγή εσόδων ενός κράτους αποτελούν οι φόροι.

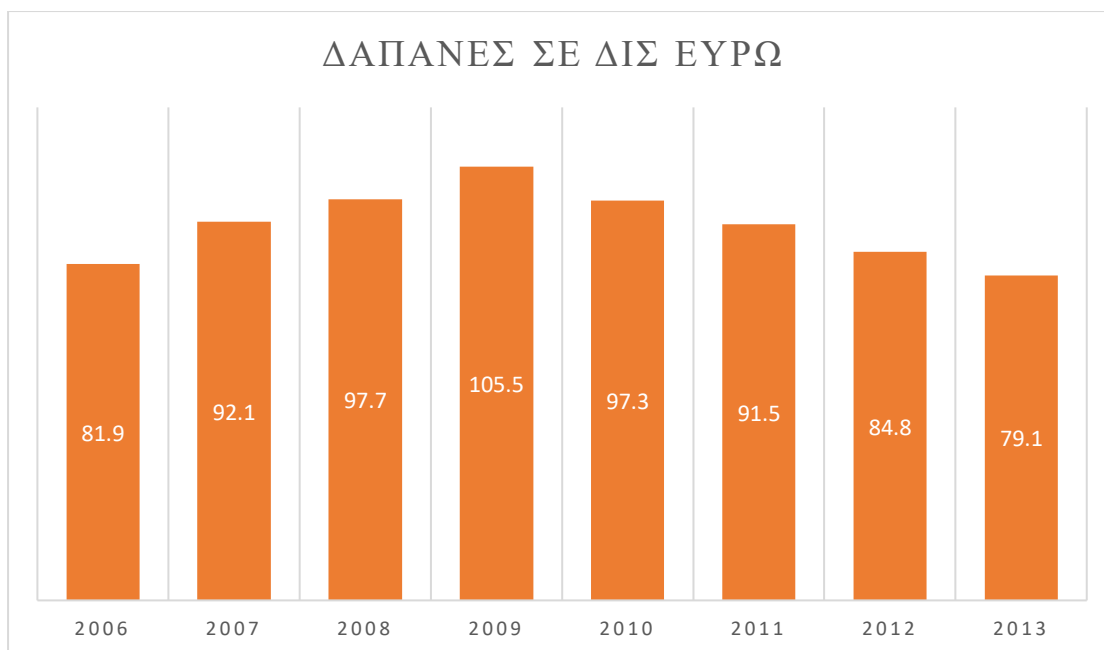
Μια μεταβολή, συνακόλουθα, από ένα σύστημα που στηρίζεται περισσότερο στην κατανάλωση και στις δαπάνες του δημοσίου, σε ένα σύστημα που στηρίζεται στην επένδυση και κατά συνέπεια στην κερδοφορία, πρέπει να συνοδεύεται από τις κατάλληλες δημοσιονομικές κινήσεις, ώστε να έχουν δημιουργηθεί οι κατάλληλες προϋποθέσεις εφαρμογής του.

Το ζήτημα του μακροσκελούς δημοσίου τομέα δεν αγνοείται. Δεν είναι λίγοι οι συγγραφείς και οι ερευνητές που εντόπισαν το πρόβλημα πολύ πριν αναδειχθεί. Ήδη από το 1989 ο Παυλόπουλος (1989, σελ. 43) είχε χαρακτηρίσει τον δημόσιο τομέα «ως φορέα πρωτοφανούς σπατάλης πόρων, προαγωγής της αδράνειας και του παραγωγικού αποπροσανατολισμού του πληθυσμού». Εντούτοις, η δραστική συρρίκνωση των δημοσίων δαπανών είναι δυνατόν να επέλθει με στοχευμένες περικοπές σε αναποτελεσματικούς τομείς του δημοσίου ή σε τομείς που είναι ανταγωνιστικοί και εκ της φύσεώς τους υπερισχύει ο ιδιωτικός.

Σε κάθε όμως περίπτωση, ανεξαρτήτως αν το μείγμα πολιτικής, κατά τον τρόπο που το εφάρμοσαν τουλάχιστον οι ελληνικές κυβερνήσεις, θα έχει μεγαλύτερη αύξηση φορολογικών συντελεστών ή περιορισμό δαπανών, αγνοούνται κατά την άποψή μας κάποιοι από τους παράγοντες δημοσιονομικού εκτροχιασμού. Πράγματι, το πρόσημο των εσόδων σε σχέση με την πορεία των δαπανών για τα χρόνια πριν την κρίση ήταν σαφώς αρνητικό, ειδικά για τα έτη 2009 έως 2011, όπως φαίνεται στο κατωτέρω γράφημα. Ωστόσο μόνο η αύξηση των δαπανών δεν αιτιολογεί το δημοσιονομικό έλλειμμα:



Διάγραμμα 2: Έσοδα σε δις ευρώ



Διάγραμμα 3: Δαπάνες σε δις ευρώ

Το πρόβλημα, λοιπόν, έγκειται στην εισπραξιμότητα των πραγματικών φορολογητέων εσόδων. Αν και το ποσοστό των φόρων προς το ΑΕΠ είναι μικρότερο σε σχέση με το αντίστοιχο άλλων ευρωπαϊκών κρατών, οι φορολογικοί συντελεστές τόσο προ δημοσιονομικής προσαρμογής όσο και μετέπειτα, δεδομένων των εισοδημάτων, παραμένουν ιδιαίτερα υψηλοί. Ακριβώς κατωτέρω παρουσιάζονται πίνακες με τα σχετικά στοιχεία, με αναφορά πρώτα στους σχετικούς συντελεστές της Ελλάδος και κατόπιν της Ε.Ε.:



Διάγραμμα 4: Σύγκριση φορολογικών συντελεστών % μεταξύ Ελλάδας και Ε.Ε. το έτος 2007 (Eurostat)

ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΩΝ % ΜΕΤΑΞΥ ΕΛΛΑΔΑΣ ΚΑΙ Ε.Ε ΤΟ ΕΤΟΣ 2018



Διάγραμμα 5: Σύγκριση φορολογικών συντελεστών % μεταξύ Ελλάδας και Ε.Ε. το έτος 2018 (Eurostat)⁸

Από τα παραπάνω στοιχεία καταδεικνύεται και το σοβαρότερο πρόβλημα της ελληνικής οικονομίας, ήτοι η αδυναμία του ελληνικού κράτους να εισπράξει το ορθό και αναλογικό ποσό του φόρου που αντιστοιχεί στην εκάστοτε συναλλαγή, είτε διότι το νομοθετικό σύστημα είναι δομημένο κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να υπάρχουν πολλαπλές νόμιμες εξαιρέσεις στην απόδοση (φοροαποφυγή), είτε κυρίως, διότι δεν δηλώνονται τα ορθά ποσά συναλλαγών και εισοδήματος από τις διάφορες πηγές με αποτέλεσμα να λαμβάνει χώρα εκτεταμένη φοροδιαφυγή.

Τελικώς, ανεξαρτήτως της επιλογής πιθανής λύσεως στο δίλημμα «αύξηση φορολογικών συντελεστών ή μείωση δαπανών», στα πλαίσια δημοσιονομικής προσαρμογής, ο πρώτος παράγοντας που οφείλεται να ληφθεί υπόψη είναι η βελτίωση του συστήματος κατανομής των φορολογικών βαρών, ώστε με σαφήνεια και χωρίς εξαιρέσεις, εξαιρουμένων των περιπτώσεων κοινωνικής πολιτικής, να βεβαιώνεται σε έκαστο πρόσωπο το ανάλογο ποσό φόρου, και κατά δεύτερον, να υπάρχει ένα αποτελεσματικό φοροεισπρακτικό σύστημα. Δεν είναι άλλωστε τυχαία η δήλωση του τότε επικεφαλής οικονομολόγου του Διεθνούς Νομισματικού Ταμείου Olivier Blanchard ότι *«απόπειρες βελτίωσης του φοροεισπρακτικού μηχανισμού και της φορολογικής συνείδησης απέτυχαν παντελώς»*. Επομένως, μόνο ο περιορισμός σε ένα μικρό ποσοστό του φαινομένου της φοροφυγής μπορεί να δημιουργήσει τις σωστές προϋποθέσεις ώστε να επιτευχθεί ισορροπία μεταξύ των εσόδων και των εξόδων ενός κράτους και να δημιουργηθούν συνθήκες αναπτύξεως, χωρίς το βάρος της

⁸Επισημαίνεται ότι στο ποσοστό του 45% που αφορά στην ανώτατη κλίμακα της φορολογίας φυσικού προσώπου δεν περιλαμβάνεται ο φόρος αλληλεγγύης 10%. Εν τωιαύτη περιπτώσει, το ποσοστό της Ελλάδας θα άγγιζε το υψηλότερο κλιμάκιο φορολογίας φυσικού προσώπου στην Ε.Ε.

δημοσιονομικής προσαρμογής να «σηκώνεται» από τους ειλικρινείς φορολογουμένους και τη μεσαία τάξη που αποτελεί και τη μεγαλύτερη μερίδα των κατοίκων της επικρατείας.

Κλείνοντας, σκοπός αυτής της εκπόνησης εργασίας είναι η ανάδειξη του προβλήματος της φοροφυγής ως ζητήματος στην Ελλάδα και η αντιμετώπισή του. Δεδομένης της ιστορικής εκτάσεως του ζητήματος, ως φαινόμενο που συνοδεύει το θεσμό του φόρου από την ύπαρξη του, θα επικεντρωθούμε κατά μείζονα λόγο σε στοιχεία και νομοθετικές παρεμβάσεις στην Ελλάδα της οικονομικής κρίσης. Στην εισαγωγή της παρούσης παρουσιάστηκε ήδη ο αρνητικός ρόλος που διαδραματίζει η φοροφυγή στην ισορροπία του δημοσίου προϋπολογισμού και στην άσκηση της δημοσιονομικής πολιτικής. Στο πρώτο κεφάλαιο θα γίνει μια ιστορική αναδρομή σε έννοιες οικονομικών δεικτών και πώς ο σημαντικότερος, εξ αυτών, το ΑΕΠ, συναρτάται και ως αποτέλεσμα της εισπράξεως αυτών. Μετέπειτα θα προσεγγιστεί η έννοια του φόρου και των επιμέρους όρων και αρχών που τον συνθέτουν. Εν συνεχεία, θα προσδιοριστούν τα αίτια φαινομένου της φοροφυγής και θα παρατεθούν σχετικές μελέτες έκτασής της. Περαιτέρω θα αναφερθούμε στην αντιμετώπισή της, διαμέσου αναφορών και ανάλυση των κύριων νομοθετημάτων που απαρτίζουν την φορολογική νομοθεσία. Τέλος, εκτός από τη θεωρητική ανάλυση, θα μελετήσουμε δύο περιπτώσεις (case study) παραβίασης της φορολογικής νομοθεσίας και πώς αυτές κρίθηκαν τελικώς από τη φορολογική δικαιοσύνη. Εν κατακλείδι, θα προβούμε στα γενικά συμπεράσματα προτείνοντας παρεμβάσεις που θα περιορίσουν αποτελεσματικότερα το φαινόμενο αυτό.

Με τη βιβλιογραφική, τη χρήση άλλων ποσοτικών ερευνών αλλά και την ενδεικτική ποιοτική έρευνα που πραγματοποιείται στην παρούσα εργασία οριοθετούνται τα ερευνητικά ερωτήματα, όπως αυτά αρχικά τέθηκαν (το αν συνιστά η φοροφυγή παθογένεια των ελληνικών δημοσίων οικονομικών και το αν αντιμετωπίζεται σε ικανοποιητικό βαθμό) και καλύπτεται σε μεγάλο εύρος το εννοιολογικό πλαίσιο της έρευνας με την παράλληλη ανάπτυξη των σχετικών ερευνητικών υποθέσεων. Κατ' επέκταση, προκύπτει το εξής ερώτημα κρίσεως: «είναι ορθές οι νομοθετικές παρεμβάσεις στο θέμα αντιμετώπισης της φοροφυγής;».

Ως προς τη μεθοδολογία διεξαγωγής της έρευνας, το προς εξέταση θέμα αναλύεται και τεκμηριώνεται κατ' αρχήν από βιβλιογραφικής σκοπιάς, ενώ όπου κρίνεται απαραίτητο υπεισέρχονται παρεμβάσεις από την εμπειρική πραγματικότητα μέσω της παρατήρησης φαινομένων σχετικών με το ζήτημα της φοροφυγής. Συγκεκριμένα, ο επιδιωκόμενος σκοπός από μεθοδολογικής πλευράς στην εργασία αυτή είναι η περιγραφή και ερμηνεία του φαινομένου της φοροφυγής. Αναφορικά με το είδος του ελέγχου των παραγόντων των προβλημάτων που τίθενται προκύπτει αιτιώδης σχέση, ενώ η βιβλιογραφική επισκόπηση

αποτελεί τον χώρο διεξαγωγής της έρευνας μέσα από την αξιοποίηση των υπαρχόντων βιβλιογραφικών δεδομένων (Παρασκευόπουλος, 1993). Τέλος, η ερευνητική μέθοδος που ακολουθείται στην παρούσα διπλωματική είναι νομικού-οικονομικού περιεχομένου, με κοινωνικοοικονομικές προεκτάσεις.

Μέσα από τα αποτελέσματα της έρευνας προκύπτει, αφενός η παραδοχή ότι δεν αντιμετωπίζεται αποτελεσματικά το φαινόμενο της φοροφυγής και ότι εκείνη αποτελεί παθογένεια των ελληνικών δημοσιονομικών (αποδοχή ή απόρριψη των ερευνητικών υποθέσεων), ενώ παράλληλα παρουσιάζονται τα αποτελέσματα της έρευνας βάσει των εμπειρικών και βιβλιογραφικών υπαρχόντων δεδομένων. Ευρύτερα, επιχειρείται η κριτική αποτίμηση των αποτελεσμάτων του ελέγχου των υποθέσεων έρευνας, βάσει της υφισταμένης βιβλιογραφίας. Με την παρούσα διπλωματική εργασία επιδιώκεται να καλυφθεί βιβλιογραφικά και ακαδημαϊκά στο μέτρο του δυνατού το ζήτημα της φοροφυγής, κατά τη χρονικό διάστημα από το 2008 μέχρι και σήμερα, μέσα από τη σκοπιά των τυχόντων ερευνητικών ερωτημάτων. Η συμβολή στην έρευνα και την κοινωνία ανήκει στα προσδοκώμενα αποτελέσματα της έρευνας, ενώ επιπλέον αναδύονται και οι δυσκολίες για την αντιμετώπιση του φαινομένου. Βιβλιογραφικά, το διαθέσιμο προς μελέτη υλικό είναι αρκετό, ενώ η εμπειρική πραγματικότητα έχει να μας διδάξει πολλά. Κατ' επέκταση, προκύπτουν προτάσεις για περαιτέρω έρευνα επί του θέματος ή των σχετιζόμενων θεματικών για μελλοντική έρευνα είτε βιβλιογραφικά είτε πολλώ δε μάλλον μέσα από μαθηματικά μοντέλα. Το ζήτημα της φοροφυγής είναι πάντοτε επίκαιρο, παράγοντας που λήφθηκε σοβαρά υπόψη κατά την επιλογή του θέματος, και προτείνεται η εξέτασή του με τη χρήση διαφορετικών μεθοδολογικών εργαλείων.

Βιβλιογραφικές παραπομπές κεφαλαίου

Βαρουφάκης, Γ. Πατρώκος, Τ., Τερκέζης, Λ. Κουτσοπέτρος, Χ. (2011). *Η οικονομική κρίση στην Ελλάδα και την Ευρώπη του 2011*. Διαθέσιμο στο: <https://www.inegsee.gr/wp-content/uploads/2014/04/files/study-17.pdf> [Προσβάσιμο: 2 Μαΐου 2020]

European Commission (2012). “European Economy: The Second Economic Adjustment Programme for Greece”. *Economic and Financial Affairs. Occasional Papers* 94. Available at:

https://ec.europa.eu/economy_finance/publications/occasional_paper/2012/pdf/ocp94_en.pdf

[Accessed 19 May 2020]

European Commission (n.d.). Financial Assistance to Greece: Second Programme for Greece.

Available at: https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/economic-and-fiscal-policy-coordination/eu-financial-assistance/which-eu-countries-have-received-assistance/financial-assistance-greece_en#first-programme-for-greece [Accessed 19 May 2020]

EUROSTAT (n. d.). *Data on Taxation*. Available at:

https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/data-taxation_en

Giannitsis, T., Zografakis, S. (2015). *Greece: Solidarity and Adjustment in Times of Crisis*

Available at: https://www.boeckler.de/pdf/p_imk_study_38_2015.pdf [Accessed 2 May 2020]

Monokroussos, P., Thomakos, D. (2012). *A technical study on the determinants of Greece's current account position*. Available at:

<https://www.eurobank.gr/en/group/economic-research/economic-bulletin/2045-report> [Accessed 2 May 2020]

Παϊταρίδης, Δ. (2015). *Η εξέλιξη της παραγωγικότητας και οι επιπτώσεις στην ανταγωνιστικότητα της Ελληνικής οικονομίας*. Διαθέσιμο στο:

<https://www.inegsee.gr/wp-content/uploads/2016/05/MELETH-42.pdf> [Προσβάσιμο: 2 Μαΐου 2020]

Παρασκευόπουλος, Ι. Ν., (1993). *Μεθοδολογία επιστημονικής έρευνας*. Αθήνα: [χ.ό.].

Παυλόπουλος, Π., Αγαπητός, Γ., Γεωργακόπουλος, Θ., Ζαμπάρα, Ν., Λιούκα, Σ., Ελοϊζίδη, Ι., Πατσουράτη, Β., Προβόπουλος, Γ. (1989). *Προτεραιότητες Δημοσιονομικής Πολιτικής*, Ινστιτούτο Οικονομικών και Βιομηχανικών Ερευνών, Ειδικές Μελέτες/18

Κεφάλαιο 1^ο: Συσχετισμός ΑΕΠ-Φόρων

1.1 Ιστορική εξέλιξη των οικονομικών δεικτών- Μοντέλα οργάνωσης οικονομικών μεγεθών

Από τις θέσεις που αναπτύχθηκαν ανωτέρω, καταδεικνύεται ότι οι οικονομικοί δείκτες μίας χώρας αποτελούν σημαντική παράμετρο, καθώς διαμέσου αυτών αντιλαμβανόμαστε την ισχύ και τη δυναμική της. Περαιτέρω προβαίνοντας κατά πρώτον σε μια σύντομη ανάλυση της έννοιας και των ορισμών της μετρήσεως κάποιων οικονομικών μεγεθών, εν συνεχεία θα λάβει χώρα ο συσχετισμός της φορολογίας με το ΑΕΠ.

Η μέτρηση οικονομικών μεγεθών είναι προϊόν της σύγχρονης ιστορίας, η δε συστηματική ανάλυση και η μελέτη εννοιών, όπως «συνολική κατανάλωση», «αποταμίευση», «δαπάνη» και πώς αυτές οι έννοιες-μεγέθη αλληλεπιδρούν και αλληλεξαρτώνται, είναι προϊόν της σκέψης των τελευταίων εξήντα ετών. Οι απαρχές, ωστόσο, της μετρήσεως έστω και μεμονωμένων οικονομικών αγαθών χρονολογούνται ήδη από τον 17^ο αιώνα στην Αγγλία, όπου ο William και ο Sieur Boisquillebert εισήγαγαν την έννοια του όρου «εθνικό εισόδημα» (Παυλόπουλος, 1975, σελ.2): Ως «εθνικό εισόδημα» όρισαν «την παραγωγή η οποία περιλαμβάνει τη δημιουργία παντός χρήσιμου πράγματος, υλικού και άυλου». Με τον ορισμό στην έννοια του εθνικού εισοδήματος συμπεριλαμβάνετο τόσο η παραγωγή αγαθών όσο και η παροχή υπηρεσιών. Τον ανωτέρω ορισμό του εθνικού εισοδήματος εξέλιξε περίπου τριάντα χρόνια αργότερα ο Gregory King. Στην ανάλυση της συνθετικής έννοιας του εθνικού εισοδήματος συμπεριέλαβε τις δαπάνες, το κατά κεφαλήν εισόδημα και την αποταμίευση της κάθε κοινωνικής τάξεως της Αγγλίας (*ibid.*).

Ωστόσο οι απόψεις αυτές, οι οποίες κυριαρχούν στη σύγχρονη οικονομική επιστήμη, επισκιάστηκαν και παραμερίστηκαν. Αντίθετα, αποδεκτές κατά την χρονική εκείνη περίοδο ήταν οι ιδέες και οι ορισμοί που έδωσαν οι φυσιοκράτες (Francois Quesnai, Mercier de la Riviere κ. ά.). Έτσι, «το εθνικό εισόδημα συνίσταται αποκλειστικώς εκ του καθαρού προϊόντος της γεωργίας που αποτελεί την πραγματική δραστηριότητα και κατ' επέκταση ολόκληρη την παραγωγή μιας χώρας». Την άποψη αυτή των φυσιοκρατών διεύρυνε το 1776 ο Adam Smith

στο βιβλίο του «ο πλούτος των εθνών». Στην ανωτέρω μελέτη ο Smith στην έννοια της λέξης «παραγωγή» συμπεριέλαβε όλη την παραγωγή υλικών αγαθών και όχι μόνο των γεωργικών προϊόντων. Ωστόσο, η προσφορά υπηρεσιών αποκλειόταν από τον ορισμό. Χρειάστηκε περίπου ένας αιώνας για να εγκαταλειφθεί ο περιορισμένος ορισμός της έννοιας της παραγωγής για να υιοθετηθεί ένας διευρυμένος, ο οποίος συνάδει με τις σύγχρονες απόψεις. Η τομή αυτή στην επιστήμη έλαβε χώρα με την έκδοση του βιβλίου του Alfred Marshall “Economics of Industry” (1879). Στο έργο του ο Marshall όρισε ότι εθνικό εισόδημα είναι *«κάθε τι το οποίο παράγεται κατά τη διάρκεια ενός έτους, κάθε παρεχόμενη υπηρεσία, κάθε νεοδημιουργημένη χρησιμότητα»*. Το μοναδικό σημείο που χρήζει προσοχής στη μεθοδολογία μέτρησης του εθνικού εισοδήματος, κατά Marshall, είναι ο τρόπος μέτρησης ενός προϊόντος ή παροχή υπηρεσίας, καθώς ο υπολογισμός της συνολικής αξίας πλέον της μίας φοράς καταλήγει σε λανθασμένα αποτελέσματα (Παυλόπουλος, 1975, σελ.4).

Οι τομές που εισήγαγε στην επιστήμη ο Marshall, σε συνδυασμό με τις ιστορικές εξελίξεις, προσέδωσαν το ενδιαφέρον των κρατών. Αν και το έργο του Marshall, όπως προαναφέρθηκε, εκδόθηκε στο τέλος του 19^{ου} αιώνα, η βραδυπορία- πιθανώς ολιγορία ενδιαφέροντος των κρατών-, εξηγείται κυρίως από το γεγονός ότι επικρατούσε, ως αξιωματική αντίληψη, ακράδαντα το δόγμα του κράτους-νυχτοφύλακα.⁹ Ελλείψει οικονομικών κρίσεων, όπως εκείνης του 1929-1933, είτε καταστροφών συνέπεια πολέμων, σχεδόν αναγκαία οδηγείτο η επιστημονική σκέψη στο συμπέρασμα ότι στον οικονομικό χώρο δεν χρειάζονται παρεμβάσεις από την πλευρά των κρατών. Αλλαγές έλαβαν χώρα μετά το τέλος του πρώτου Παγκοσμίου Πολέμου, του μεσοπολέμου και του δεύτερου Παγκοσμίου Πολέμου, όπου αφενός ζητούμενο ήτο η συστηματική καταμέτρηση των χρηματοδοτήσεων που χρησιμοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια των πολέμων, αφετέρου η οικονομική ανασυγκρότηση των χωρών που είχαν καταστραφεί από τον πόλεμο και τις οικονομικές κρίσεις και η τεχνική απεικόνιση νέων δυναμικών μεταξύ των χωρών, διαμέσου μετρήσιμων στοιχείων. Αποτέλεσμα των ανωτέρω είναι η δημιουργία διεθνών οργανισμών (Ο.Η.Ε., Διεθνές Νομισματικό Ταμείο, κ.λπ.), καθώς και η εγκατάλειψη του δόγματος κράτους-νυχτοφύλακα και η υιοθέτηση στην αρχή ενός παρεμβατικού κράτους που διορθώνει τα κακώς κείμενα της αγοράς, μετέπειτα δε από δεκαετίες ενός ρυθμιστικού ρόλου του κράτους που οδηγεί τη σύγχρονη διοίκηση να αναζητήσει διεξόδους σύμπραξης και συνεργασίας με το χώρο της

⁹Πρόκειται για παρομοίωση του γνωστού φιλόσοφου John Locke. Κατά το δόγμα αυτό, το κράτος δεν είναι παρά ένα σώμα με κύρια λειτουργία την προστασία και την ασφάλεια των πολιτών και απέχει από την οποιαδήποτε ρύθμιση οικονομικών δραστηριοτήτων. Οι κύριες λειτουργίες αφορούν στη διασφάλιση της ειρήνης και της τάξης εντός των γεωγραφικών ορίων του, στην τήρηση των δικαιωμάτων μεταξύ των ιδιωτών στα πλαίσια της ελευθεριότητάς τους και στην παροχή προστασίας από εξωτερικές (εκτός συνόρων) απειλές.

αγοράς, προκειμένου να καλύπτει τις ανάγκες της σε έργα υποδομής, προμήθειες αγαθών και υπηρεσίες (Γέροντας *etal.*, 2010, σελ.248-9).

Σε κάθε περίπτωση, αναγκαία κρίθηκε η υιοθέτηση ενός μοντέλου στατιστικής οργάνωσης μεγεθών, όπως το εθνικό εισόδημα, δαπάνη επί του εθνικού προϊόντος κ.λπ., που θα αποσκοπούσαν στην ανάλυσή των, ώστε να διαμορφωθεί η βραχυπρόθεσμη και η μακροπρόθεσμη οικονομική πολιτική (Παυλόπουλος, 1975, σελ.8). Στο πλαίσιο αυτής της συστηματικής οργάνωσης και απεικόνισης των οικονομικών μεγεθών -και δεδομένου ότι καθημερινώς λαμβάνουν χώρα αμέτρητες συναλλαγές εντός της επικρατείας των χωρών- αναπτύχθηκαν συστήματα αλληλεπιδράσεώς τους που διακρίνονται σε τέσσερις κατηγορίες (*ibid.*):

A) Το σύστημα εθνικών ισολογισμών

B) Το σύστημα εισροών-εκροών

Γ) Το σύστημα χρηματικών ροών

Δ) Το σύστημα εθνικών λογαριασμών

Το πρώτο από τα ανωτέρω συστήματα, όπως χαρακτηριστικά αναγράφει ο Παυλόπουλος (1975, σελ. 9), αναπτύχθηκε για τη μέτρηση του συνολικού υλικού πλούτου μιας οικονομίας σε δεδομένη χρονική στιγμή. Το δεύτερο για τη μέτρηση των εμπορευματικών ροών διακλαδικά, το τρίτο για τις καθαρές χρηματικές ροές και μόνο, μεταξύ των διαφόρων τομέων της οικονομίας με ιδιαίτερη έμφαση στο τραπεζικό σύστημα. Το τελευταίο, κατά την άποψή μας και το πληρέστερο, είναι μία πλήρης συστηματική περιγραφή των οικονομικών μεγεθών σε μια χώρα σε δεδομένη χρονική περίοδο. Πλήρες, διότι απεικονίζει το σύνολο της οικονομίας, εν αντιθέσει με τα προηγούμενα στατιστικά μοντέλα που αναφέρονται είτε σε συγκεκριμένο πεδίο (μελέτη διακλαδικών ροών, μελέτη χρηματικών ροών) της οικονομίας είτε αφορούν σε δεδομένο χρόνο αντί περιόδου. Συστηματικό, διότι κάθε μεμονωμένη εγγραφή στους εθνικούς λογαριασμούς αποτελεί μέρος ενός συστήματος. Κάθε συναλλαγή καταγράφεται δύο φορές, τόσο σαν εισροή όσο και σαν εκροή. Ως δε «χρονική περίοδος» αναφέρεται η πάροδος έτους ή τριμήνου. Από τα παραπάνω μπορούμε να συμπεράνουμε τα εξής: Σκοπός της κατάρτισης των Εθνικών Λογαριασμών είναι η παρουσίαση μίας συνολικής λειτουργίας μιας οικονομίας σε δεδομένη χρονική στιγμή με την παροχή απαραίτητων στοιχείων για το σχεδιασμό και την πιθανή εκτίμηση της εφαρμογής δεδομένης δημοσιονομικής και κοινωνικής πολιτικής διαμέσου του υπολογισμού οικονομικών δεικτών, ένας εκ των οποίων είναι το εθνικό εισόδημα, και δευτερευόντως τη χρησιμοποίηση των

δεικτών αυτών από την οικονομική θεωρία για την περαιτέρω έρευνα και καθίδρυση οικονομικών μοντέλων.

1.2 Οι τρόποι μέτρησης του Α.Ε.Π. και ο συσχετισμός του με τη φορολογία

Αναφερθήκαμε από την απαρχή αυτού του κεφαλαίου στους οικονομικούς δείκτες και δη στην έννοια του όρου του εθνικού εισοδήματος και στους διαφόρους ορισμούς που δόθηκαν στους περασμένους αιώνες. Σύγχρονα, όπως χαρακτηριστικά ο Samuelson (1975, pp.308-9) αναγράφει, *«ως εθνικό εισόδημα ή κατά την τεχνική ορολογία ακαθάριστο εθνικό προϊόν (GNP), ορίζεται το τελικό μέγεθος που προκύπτει από τη μέτρηση σε χρηματικές μονάδες των ποικίλων αγαθών και υπηρεσιών που παράγονται σε μία κοινωνία, από τους πολίτες της εντός έτους, με τη συμβολή του εδάφους, της εργασίας και του πραγματικού κεφαλαίου που διαθέτει»*. Αν, πλέον, από αυτό το μέγεθος αφαιρεθεί το εισόδημα που αποκτήθηκε στο εξωτερικό από πολίτες του εκάστοτε κράτους αλλά προστεθεί το εισόδημα που αποκτάται από αλλοδαπές επιχειρήσεις, ή αλλοδαπούς εντός επικρατείας, δημιουργείται ένας νέος δείκτης που ονομάζεται «ακαθάριστο εγχώριο προϊόν» ή ΑΕΠ (GDP). Το ΑΕΠ, ως δείκτης, μετρά το συνολικό επίπεδο ευημερίας εντός εγχώριας οικονομίας και χρησιμοποιείται από τους οικονομολόγους και τους νομικούς κατά κόρον. Επακόλουθα είναι και σημαντικός δείκτης μέτρησης της ατομικής ευημερίας, συνεπώς η αύξησή του αποτελεί μέλημα της εκάστοτε κυβέρνησης (Suman, 2011).

Συνακόλουθα για να μπορέσουμε να αντιληφθούμε τον τρόπο με τον οποίο σχετίζεται το ΑΕΠ με τους φόρους και κατ' επέκταση με το φαινόμενο της φοροφυγής θα πρέπει πρώτα να προσδιορίσουμε τον τρόπο με τον οποίο υπολογίζεται. Από τον ορισμό του, το ΑΕΠ περιλαμβάνει την αξία πώλησης των τελικών αγαθών ή την προστιθέμενη αξία τους σε όλα τα στάδια της παραγωγής· από διαφορετική όψη, το ποσό που δαπανάται από όλους τους φορείς μιας οικονομίας για την απόκτηση αγαθών και υπηρεσιών που έχουν παραχθεί. Σύμφωνα, λοιπόν, με τη διεθνή και εγχώρια βιβλιογραφία, το ΑΕΠ προσμετράται με τους τρεις ακόλουθους τρόπους:

A) Η μέθοδος της δαπάνης

Αν θεωρηθεί η εγχώρια οικονομία ως το σύνολο των καταναλωτικών μονάδων αποταμιευτών, καταναλωτών και του κράτους, το σύνολο της εγχώριας ζήτησεως, που αποτελείται από το άθροισμα της τελικής καταναλώσεως ιδιωτικής και δημόσιας και της τελικής επενδύσεως, αποτελεί την εθνική δαπάνη (Παυλόπουλος, 1975, σελ.33· Samuelson,

1975, pp. 310, 324). Προς διασαφήνιση του παραπάνω ορισμού σημειώνουμε τα ακόλουθα: Ως «κατανάλωση» (consumption C) ορίζεται το σύνολο της δαπάνης των ιδιωτών για την αγορά προϊόντων διαρκών ή μη. Διαρκή είναι τα αγαθά που χρησιμοποιούνται πολλαπλές φορές για τον σκοπό για τον οποίο έχουν παραχθεί, χωρίς να μεταβάλλεται η φυσική τους υπόσταση. Μη διαρκή ή καταναλωτικά είναι τα αγαθά που σκοπός τους είναι η άμεση ανάλωσή τους. Ως «επένδυση» (investment I) ορίζεται το σύνολο των αγαθών που αποκτούνται με σκοπό την αύξηση της παραγωγής των αγαθών και υπηρεσιών. Εντός αυτών ανήκουν οι δαπάνες των επιχειρήσεων για τον κεφαλαιουχικό τους εξοπλισμό ή οι δαπάνες που πραγματοποιούνται για την αντικατάσταση του κεφαλαιουχικού τους εξοπλισμού που αναλώνεται, ώστε, εν τέλει, να διατηρείται και να αυξάνεται η παραγωγική τους ικανότητα. Σε αυτό το σημείο πρέπει να γίνει μια διάκριση ως προς την έννοια του όρου της επένδυσης. Στον ανωτέρω ορισμό χρησιμοποιείται με την έννοια της ακαθάριστης επένδυσης, ήτοι περιλαμβάνει τόσο την αύξηση του κεφαλαίου που έχει αντίκτυπο στην οικονομία όσο και τις αποσβέσεις των υλικών αγαθών. Περαιτέρω τονίζεται ότι η απόκτηση ακινήτων από τους ιδιώτες, παγκοσμίως θεωρείται επένδυση και όχι κατανάλωση. Επιπροσθέτως, ως «δημόσιες δαπάνες» (government expenses G) θεωρούνται οι επενδύσεις του δημοσίου τομέα σε έργα υποδομής και σε επιχειρηματικές δραστηριότητες, ως δε «καταναλωτικές δαπάνες», τα ποσά που αποδίδονται σε μισθούς, προμήθειες υλικών, σε εξοπλιστικά προγράμματα κ.λπ. Εξαιρούνται από την προσμέτρησή τους τα ποσά (Samuelson, 1975, σελ. 324) που αποδίδονται σε συντάξεις γήρατος ή επικουρικές συντάξεις, όπως επίσης και κάθε είδους επίδομα στήριξης σε ευπαθείς κοινωνικές ομάδες, διότι τα ποσά αυτά δεν αφορούν σε τρέχουσες παραγωγικές υπηρεσίες. Τέλος, επειδή στη σημερινή πραγματικότητα δεν υφίστανται κλειστές οικονομίες, για τον υπολογισμό του ΑΕΠ πρέπει να ληφθούν υπόψη τόσο εξαγωγές όσο και εισαγωγές· οι εξαγωγές προϊόντων, καθώς συνιστούν παραγωγή της εγχώριας οικονομίας, ενώ οι εισαγωγές, επειδή συνιστούν παραγωγή των χωρών προέλευσης των προϊόντων.

Συνοψίζοντας τα ανωτέρω με τον υπολογισμό από την πλευρά της δαπάνης:

$$\text{ΑΕΠ} = \text{κατανάλωση} + \text{ακαθάριστη ιδιωτική επένδυση} + \text{κρατικές δαπάνες} + \text{εξαγωγές} - \text{εισαγωγές}$$

ή

$$\text{GDP} = \text{C} + \text{I} + \text{G} + \text{NX} \quad (1)^{10}$$

¹⁰Όπου “NX” είναι η διαφορά μεταξύ εξαγωγών και εισαγωγών η οποία διεθνώς καλείται “net exports”.

B) Η μέθοδος της προστιθέμενης αξίας

Αν θεωρηθεί η εγχώρια οικονομία ότι αποτελείται από ένα συγκεκριμένο αριθμό κλάδων παραγωγής που περιλαμβάνουν το σύνολο των παραγωγικών μονάδων της εγχώριας οικονομίας, τότε το εγχώριο προϊόν εκτιμάται ως το σύνολο της συνεισφοράς του εκάστου κλάδου στην αξία του τελικού προϊόντος. Με άλλα λόγια, σε ένα πρώτο επίπεδο γίνεται η εκτίμηση της συνολικής αξίας της ακαθάριστης παραγωγής, σε δεύτερο εκτιμάται το κόστος αξίας των πρώτων υλών και υπηρεσιών που παρέσχησαν κάποιες παραγωγικές μονάδες στις τελικές παραγωγικές μονάδες και στο τελευταίο ευρίσκεται η διαφορά μεταξύ του δευτέρου και του πρώτου επιπέδου, η οποία αποτελεί και την προστιθέμενη συνολική αξία.

Γ) Εισοδηματική μέθοδος

Τέλος, αν θεωρηθεί το σύνολο της εγχώριας οικονομίας ότι αποτελείται από ένα σύνολο παραγωγικών μονάδων που κατέχουν τους παραγωγικούς συντελεστές της συνολικής οικονομίας, τότε το εγχώριο προϊόν εκτιμάται ως το σύνολο των αμοιβών των παραγωγικών συντελεστών (Παυλόπουλος, 1975, σελ. 29). Επειδή το σύνολο των αμοιβών είναι μια αόριστη έννοια, επισημαίνονται τα εξής: Για να υπολογιστεί το ακαθάριστο εγχώριο προϊόν κατά την ανωτέρω μέθοδο πρώτα πρέπει να καταμετρηθεί το συνολικό εισόδημα των κατοίκων και των επιχειρήσεων, το οποίο περιλαμβάνει μισθούς, προσόδους περιουσίας, τόκους και κέρδη. Ως «μισθοί» (wages, W) ορίζεται κάθε ποσό του συντελεστή «εργασία» για τη συμβολή του στην παραγωγική διαδικασία. Ως «πρόσοδοι περιουσίας» ή «έγγειες πρόσοδοι» (Rent, R) ορίζεται ουσιαστικά το σύνολο των εισοδημάτων που εισπράττονται από ενοικιάσεις διαμερισμάτων, κτιρίων, εδαφικών εκτάσεων, εν γένει δηλαδή ακινήτων. Ως «τόκοι» (interest, i) ορίζεται το εισόδημα που εισπράττεται, είτε από δανεισμό χρηματικού κεφαλαίου, είτε από τόκους τραπεζικών καταθέσεων, κρατικών ομολόγων, κλπ. Τέλος, ως «κέρδη» (profits, P) ορίζονται τα ακαθάριστα εισοδήματα των επιχειρήσεων, ανεξαρτήτου νομικής μορφής. Ειδικά για τις ανώνυμες εταιρείες, μνεία γίνεται ότι στην κατηγορία αυτή περιλαμβάνεται και το εισόδημα που διανεμίζεται ως μέρος όσο και το ποσό που παραμένει αδιανεμήτο στην εταιρεία.

Αναφέραμε πριν ότι το ΑΕΠ, ως δείκτης, είναι δυνατόν να υπολογιστεί με τρεις διαφορετικές μεθόδους. Συνακόλουθα, το συνολικό ΑΕΠ, ανεξαρτήτως μεθόδου, πρέπει πάντοτε να είναι το ίδιο. Έχοντας υπόψη την παραπάνω θέση για να καταλήξουμε στο ίδιο αποτέλεσμα με την εισοδηματική μέθοδο θα πρέπει να συνυπολογιστούν και έτερα ποσά, ώστε να αναμορφωθεί ο δείκτης. Πρώτον οι έμμεσοι φόροι (indirect taxes Tind) -όταν υπολογίστηκε το εισόδημα- δεν προσμετρήθηκαν, ενώ αποτελούσαν ένα εκ των ποσών τα οποία υπολογίστηκαν από την πλευρά της δαπάνης. Επομένως πρέπει να προστεθούν στο

συνολικό εισόδημα. Δεύτερον πρέπει, επίσης, να ληφθεί υπόψη και το ποσό των αποσβέσεων (depreciation, D). Οι αποσβέσεις αφορούν στη μείωση της αξίας συγκεκριμένου διαρκούς αγαθού κατά τη διάρκεια του χρόνου. Επειδή η μείωση της αξίας των αγαθών έχει ως αποτέλεσμα τη μείωση των εισροών και συνακόλουθα του εισοδήματος, θα πρέπει να συνυπολογίζεται προσθετικώς. Τρίτον εντός των εισοδημάτων των ιδιωτών και των επιχειρήσεων υπάρχουν ποσά (επιδοτήσεις subsidies, Ts) τα οποία, λόγω του γεγονότος ότι δεν προσμετρούνται στις δαπάνες, καθώς ανήκουν στην κατηγορία των μεταβιβαστικών πληρωμών, πρέπει να αφαιρεθούν από το συνολικό ποσό. Τέλος, επειδή ο υπολογισμός του ΑΕΠ στην περίπτωση της δαπάνης έλαβε χώρα σε ανοιχτή οικονομία, *mutatis mutandis* θα λάβει και από την πλευρά του εισοδήματος. Σε μια ανοιχτή οικονομία λαμβάνει χώρα εισροή εισοδημάτων από το εξωτερικό από πολίτες και εταιρείες της χώρας που δεν είναι αποτέλεσμα της εγχώριας παραγωγής και τανάπαλιν. Η διαφορά αυτή (net foreign factor income, F) μεταξύ των εισοδημάτων, η οποία μπορεί να είναι θετική ή αρνητική, προστίθεται στο συνολικό εισόδημα. Με βάση τα παραπάνω το ΑΕΠ δια της εισοδηματικής μεθόδου διαμορφώνεται ως εξής:

$$\text{GDP} = \text{W} + \text{R} + \text{i} + \text{P} + \text{Tind} + \text{D} - \text{Ts} + \text{F} \quad (2)^{11}$$

Κάνοντας μια συγκριτική επισκόπηση των ανωτέρω μεθόδων υπολογισμού του ΑΕΠ, καταλήγει κανείς ότι, όταν γίνεται ο υπολογισμός από την πλευρά της δαπάνης, το ζήτημα των φόρων και ο τρόπος με τον οποίο χρηματοδοτούνται οι ανάγκες του δημοσίου αγνοείται πλήρως. Οι δαπάνες, ανεξαρτήτως αν το δημόσιο επιβάλλει φόρους ή εκδίδει ομολογιακά δάνεια ή αν τυπώνει νέο χρήμα για τη χρηματοδότηση των κρατικών δαπανών, θα υπολογιστούν δυνάμει της αξίας της παραγωγής κρατικών προϊόντων και υπηρεσιών, ανεξαρτήτως της πηγής της προέλευσης των χρημάτων. Στην περίπτωση δε υπολογισμού του ΑΕΠ δια της μεθόδου της προστιθεμένης αξίας και πάλι το ζήτημα των φόρων αγνοείται, καθώς υπολογίζεται η αύξηση της αξίας του προϊόντος ή της υπηρεσίας στην τελική παραγωγή.

Το ίδιο, όμως, γεγονός δεν συμβαίνει όταν το ΑΕΠ υπολογίζεται δια της εισοδηματικής μεθόδου (Samuelson, 1975, σελ. 327). Όπως παραπάνω αναλύθηκε, οι έμμεσοι καταναλωτικοί φόροι (Φ.Π.Α. κ.λπ.) αποτελούν παράμετρο που υπολογίζεται ξεχωριστά. Εκ πρώτης δε όψεως φαίνεται να αγνοείται το ζήτημα των άμεσων φόρων. Ωστόσο, οι ξεχωριστοί παράμετροι (μισθοί, έγγειες πρόσοδοι, κέρδη, τόκοι κ.λπ.), λαμβάνονται υπόψη

¹¹Σε περίπτωση που το εκάστοτε κράτος έχει δανειστεί ποσά από ιδιώτες, πληρώνει τόκους για τα ποσά αυτά. Οι τόκοι αυτοί του δημοσίου χρέους επειδή δεν εμφανίζονται στις δαπάνες ενώ περιλαμβάνονται στα εισοδήματα των ιδιωτών πρέπει να αφαιρούνται όταν το ΑΕΠ υπολογίζεται με την εισοδηματική μέθοδο.

για τη μέτρηση του τελικού ακαθάριστου προϊόντος προ φόρων. Λόγου χάρι, ο παράγοντας εργασία (W) εμπεριέχει τον άμεσο φόρο που επιβάλλεται στο εισόδημα προερχόμενο από εργασία ($W = W_p + T_{dir}$). Το ίδιο βεβαίως συμβαίνει και με τους λοιπούς φορολογητέους παράγοντες. Καταλήγοντας, το δηλούμενο εισοδηματικό ποσό των εκάστοτε επιμέρους παραγόντων και επακόλουθα των φόρων ως επιμεριστικών στοιχείων των παραγόντων αυτών, λειτουργούν αυξητικά ως προς το ΑΕΠ.

Ανεξαρτήτως όμως από τη σκοπιά που δύναται να θεωρηθεί η εγχώρια παραγωγή, είτε θεωρώντας πως το συνολικό προϊόν μιας χώρας ισούται με το σύνολο των αμοιβών των συντελεστών της παραγωγής που έλαβαν μέρος στην παραγωγική διαδικασία, είτε θεωρώντας πως το συνολικό προϊόν μιας χώρας ισούται με το σύνολο των δαπανών για αγαθά και υπηρεσίες προοριζόμενα να ικανοποιήσουν ανάγκες καταναλώσεως ή αύξησης του υλικού πλούτου, γίνεται ευχερώς αντιληπτό ότι υπάρχει απόλυτη αντιστοιχία μεταξύ εγχώριου προϊόντος και της εγχώριας δαπάνης. Συνακόλουθα δυνάμει της (1) και της (2)

$$W + R + i + P + T_{ind} + D - T_s + F = GDP = C + I + G + NX$$

Από τα παραπάνω, μπορούμε με συνέπεια να καταλήξουμε ότι οι φόροι συνδέονται άμεσα και διαμορφώνουν το Α.Ε.Π. Το ερώτημα που μπορεί να τεθεί δευτερευόντως είναι το εξής: Το φαινόμενο της φοροφυγής διαμορφώνει τα ποσά που εμφανίζονται στους εθνικούς λογαριασμούς και σε περίπτωση που απάντηση είναι θετική είναι δυνατόν να χρησιμοποιηθούν οι μέθοδοι υπολογισμού της δαπάνης και του εισοδήματος για να υπολογιστεί ένας δείκτης φοροφυγής;

Η απάντηση στο πρώτο ερώτημα, νομίζουμε ότι προκύπτει από την ανωτέρω ανάλυση, και είναι θετική. Εφόσον οι φόροι δρουν αυξητικά στη διαμόρφωση της τιμής του Α.Ε.Π., η φοροφυγή επιδρά αρνητικά και μειώνει τη συνολική τιμή του. Το συμπέρασμα αυτό ισχύει για όλες τις περιπτώσεις της φοροδιαφυγής, εν ευρεία έννοια, ορισμοί που θα παρατεθούν στο σχετικό κεφάλαιο της παρούσης, όχι όμως για την περίπτωση της φοροαποφυγής, διότι η τελευταία αποτελεί νόμιμη ενέργεια του φορολογούμενου.¹² Η απάντηση στο δεύτερο ερώτημα, ωστόσο, είναι δυσχερής. Με μια πρώτη ματιά θα μπορούσε κανείς να ισχυριστεί ότι λόγω της ύπαρξης της φοροφυγής, τα ποσά που θα υπολογιστούν διαμέσου των μεθόδων θα είναι διαφορετικά και μάλιστα μεγαλύτερα από την πλευρά της δαπάνης. Τούτο, διότι, όταν υπολογίζεται το Α.Ε.Π. με τη μέθοδο του εισοδήματος, οι τιμές των μεταβλητών που το

¹²Ο ανωτέρω συλλογισμός ισχύει στην περίπτωση που ο φορολογούμενος εκμεταλλεύεται τα εκούσια κενά στο νόμο. Εκούσια κενά υπάρχουν στην περίπτωση που ο νομοθέτης τα δημιούργησε ο ίδιος, στα πλαίσια του κοινωνικού σκοπού του φόρου, ως μορφή σιωπηρής απαλλαγής εκ της υποχρέωσης καταβολής φόρου.

συνθέτουν θα είναι μικρότερες συνολικώς, καθώς οι φόροι αποτελούν καίρια μεταβλητή και διαφεύγουν, ενώ η τιμή -όταν αυτή υπολογίζεται από την πλευρά της δαπάνης- θα είναι μεγαλύτερη, διότι τα ποσά που διέφυγαν, διατίθενται κυρίως στην κατανάλωση, λόγω του ότι, κατ' αυτόν τον τρόπο, καλύπτονται οι περισσότερες ανάγκες των φορολογουμένων, δευτερευόντως λόγω του κατακερματισμού της ελληνικής οικονομίας σε μικρές οικονομικές μονάδες και των σχετικά μικρών ή μεσαίων ετησίων εισοδημάτων, με αποτέλεσμα τη σχετική αδυναμία διάθεσής του σε άλλους σκοπούς. Από την άλλη, αυτή η συλλογιστική φαίνεται ότι αγνοεί περιπτώσεις, όπου τα ποσά τα οποία διατίθενται από τους παραγωγικούς συντελεστές, διαφεύγουν εκτός χώρας, με την αποστολή τους στις χώρες προέλευσης των εργαζομένων. Αποτέλεσμα τούτου είναι ότι σε μια τέτοια περίπτωση το συνολικό ποσό, υπολογιζόμενο με την εισοδηματική μέθοδο, να είναι μεγαλύτερο από ότι υπολογιζόμενο από την πλευρά της δαπάνης. Στο ίδιο συμπέρασμα δύναται να καταλήξει κανείς, εάν θεωρήσει ότι τα ποσά από την πλευρά του εισοδήματος δηλώνονται ειλικρινώς, ωστόσο διατίθενται σε τομείς της παραοικονομίας (αγορά προϊόντων καπνού προερχόμενα από λαθρεμπόριο ναρκωτικά κ.λπ.).

Επομένως, αδύνατο φαίνεται να υπολογιστεί με ασφάλεια ένας δείκτης φοροφυγής, χρησιμοποιώντας την ανωτέρω μέθοδο, λόγω έλλειψης διαθεσιμότητας των σχετικών δεδομένων. Σε παρόμοιο συμπέρασμα καταλήγει και ο Olivier Blanchard (2011),¹³ ότι η χρήση των εθνικών λογαριασμών βασίζεται στην κατανόησή τους και στις επιλογές που έχουν γίνει για λόγους απλοποίησης ή λόγω έλλειψης δεδομένων επομένως και στους περιορισμούς τους. Σε καμία περίπτωση οι τρόποι που μετράται το ΑΕΠ και συνακόλουθα και οι τιμές δεν είναι λανθασμένες.

¹³Παράρτημα 1 Α5

Βιβλιογραφικές παραπομπές κεφαλαίου

- Blanchard, O. (2011). *Μακροοικονομική*, Μετάφραση: Δεληβάνη Ε., Επίκεντρο, 5^η έκδοση.
- Γέροντας, Α., Λύτρας, Σ., Παυλόπουλος, Π., Γλυκερία Σιούτη, Γ., Φλογαίτης, Σ. (2010). *ΓενικόΔιοικητικόΔίκαιο*, Β' έκδοση, Εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα.
- Matsaganis, M., Flevotomou M. (2010). "Distributional implications of tax evasion in Greece", *Hellenic Observatory Papers on Greece and Southeast Europe*, Paper No. 31.
- Παυλόπουλος, Π.Γ. (1975). *Μακροοικονομική Θεωρία, Μέτρησης Μακρομεγεθών Μακροοικονομική Ισορροπία*, Εκδ. Παπαζήση, Αθήνα.
- Παυλόπουλος, Π., Αγαπητός, Γ., Γεωργακόπουλος, Θ., Ζαμπάρα, Ν., Λιούκα, Σ., Ελοϊζίδη, Ι., Πατσουράτη, Β., Προβόπουλος, Γ. (1989). *Προτεραιότητες Δημοσιονομικής Πολιτικής*, Ινστιτούτο Οικονομικών και Βιομηχανικών Ερευνών, Ειδικές Μελέτες/18
- Samuelson, P.A. (1975). *Οικονομική*, Τόμος α', Μετάφραση Δ. Καράγεωργα, Χ Παπαργάρη, Εκδ. Παπαζήση, Αθήνα.
- Suman, S. (2011). "A class of distribution and association sensitive multidimensional welfare indices". *The Journal of Economic Inequality*, 11(2), pp. 133-162.

Κεφάλαιο 2^ο: Η έννοια του φόρου και των φορολογικών αρχών

Αναφερθήκαμε εκτενώς στη σχέση μεταξύ φόρου και οικονομικών μεγεθών. Διαμέσου της συσχέτισης αυτής, καταλήξαμε ότι το φαινόμενο της φοροφυγής στην έκταση που λαμβάνει χώρα στον ελλαδικό χώρο αποτελεί σοβαρότατη τροχοπέδη στην όποια εφαρμογή δημοσιονομικής πολιτικής εκτελεστικά, διότι από πλευράς εισπραξιμότητας οι εκάστοτε αρχές αδυνατούν να αποδώσουν το αναλογούν ποσό στο ελληνικό δημόσιο με αποτέλεσμα να είναι ελλειμματικός ο προϋπολογισμός του κράτους. Στο κεφάλαιο αυτό θα αναφερθούμε, σύντομα, στις βασικές λειτουργίες του φόρου και στις διακρίσεις του σε σχέση με τη φορολογική βάση. Αναφερόμενοι δε στις γενικές αρχές που διέπουν την άσκηση της φορολογικής εξουσίας, θα εξετάσουμε πώς αυτές καταλύονται αναλυτικά από το φαινόμενο της φοροφυγής στο επόμενο κεφάλαιο.

2.1 Ιστορική αναδρομή

Η άσκηση της κρατικής εξουσίας είναι άμεσα συνδεδεμένη με την επιβολή οικονομικών βαρών, που ανεξαρτήτως της ονομασίας τους, αποτελούν την πηγή κάλυψης των αναγκαίων δαπανών της. Καίριο σημείο αναφοράς στην εξεύρεση και άντληση εσόδων αποτελεί η φορολογία.

Η έννοια και ο θεσμός του φόρου είναι γνωστά ήδη από την αρχαιότητα (Ανδρεάδης, 1992, σελ. 8 και 19). Ωστόσο, η δυναμική διαφέρει πλήρως από τη σύγχρονη εποχή. Από τα ιστορικά κείμενα και τις υπάρχουσες μελέτες προκύπτει ότι στην Αθηναϊκή πολιτεία, κατά κύριο λόγο, ως φόρος οριζόταν η συμμετοχή των συμμάχων στο ταμείο της Δήλου, οικονομικό βάρος που χρησιμοποιείτο για τη συντήρηση του στόλου των Αθηνών. Συγκεκριμένα, τα έσοδα κατά την Αθηναϊκή εποχή κατανέμονται σε τρεις κύριες κατηγορίες: Τις λεγόμενες «τακτικές ενδήμους προσόδους», στα «έσοδα από υπερωρίες» και τέλος στις «εκτάκτους προσόδους». Ο φόρος που προέρχονταν από τη φορολογία εσόδων από υπερωρίες, αντικαταστάθηκε αργότερα από τη λεγόμενη «σύνταξη», η φορολογία δε αυτή καταβαλλόταν από τους συμμάχους της Αθηναϊκής Πολιτείας. Από το σύγγραμμα του Α. Ανδρεάδη πληροφορούμαστε ότι οι δημοσιονομικές αυτές πολιτικές των Αθηνών

εξελίχθηκαν σε υπερφορολόγηση των Αθηναίων πολιτών. Η δυσφορία των Αθηναίων είχε ως αποτέλεσμα να δημιουργηθούν κύματα μετανάστευσης και μετοίκησης σε άλλες πόλεις-κράτη με ελαφρύτερη φορολόγηση. Από την άλλη πλευρά, στη Σπαρτιατική Πολιτεία ο φόρος αναφέρεται σε δύο, κυρίως, περιπτώσεις. Η πρώτη κατηγορία αφορά στους είλωτες, ήτοι τα μέλη της κατώτερης τάξεως στην κοινωνική πυραμίδα, οι οποίοι συνεισέφεραν μέρος της δικής τους παραγωγής. Η δεύτερη περίπτωση αφορά στους περίοικους, οι οποίοι κατοικούσαν στα ορεινά και τα παράλια γύρω από τη Σπάρτη. Λόγω της δομής της κοινωνίας, καθώς οι γνήσιοι Σπαρτιάτες απαγορευόταν να ασκήσουν οιαδήποτε παραγωγική δραστηριότητα, η φορολογική πολιτική της Σπάρτης στόχευε στη φορολόγηση των κατώτερων κοινωνικών ομάδων, οι οποίοι δεν ήταν γνήσιοι Σπαρτιάτες και στην απαλλαγή των γνήσιων Σπαρτιατών πολιτών, με εξαίρεση την άρχουσα κοινωνική ομάδα των ομοίων, η οποία λόγω του πλούτου που είχε συγκεντρώσει στα χέρια της, είχε τη δυνατότητα να αποδίδει το όποιο ποσό με ευχέρεια.

Σε κάθε όμως περίπτωση το μέγεθος του κράτους τόσο δυνάμει κοινωνικοοικονομικής αντιλήψεως όσο και γεωγραφικής (Φινοκαλιώτης, 2011, σελ.1) κατά την αρχαιότητα, ήταν περιορισμένο, κατ' επέκταση και οι ανάγκες τους ήταν περιορισμένες. Οι κατ' επείγουσες ανάγκες του αντιμετωπίζονταν με εθελούσια πρωτοβουλία της ιδιωτικής οικονομίας, υπό τη μορφή χορηγιών, και με έσοδα από δημόσια κτήματα που κάλυπταν τις ανάγκες των εκάστοτε χρηματικών δαπανών του. Αντιθέτως, το σύγχρονο κράτος έχει αυξημένες δαπάνες. Ποικίλοι τομείς παροχών, όπως η παιδεία και η υγεία, χρηματοδοτούνται από το κράτος και τους πόρους που το τελευταίο δαπανεί. Μάλιστα, η παροχή των υπηρεσιών αποτελεί σε περιόδους κανονικότητας και εύρυθμης λειτουργίας του κράτους μέγεθος ανάλογο των πόρων που επενδύονται. Αποτέλεσμα των ανωτέρω είναι η δημιουργία ανάγκης για μεταβίβαση αγοραστικής δύναμης από τον ιδιωτικό τομέα διαμέσου της φορολόγησης -ήτοι αναγκαστικώς- προς το κράτος (Φινοκαλιώτης και Μπάρμπας, 2001, σελ.4). Η θεωρία μάλιστα τονίζει ότι το σύγχρονο κοινωνικό κράτος είναι ένα φορολογικό κράτος δικαίου, καθώς η πραγμάτωση όλων των στόχων του και επιδιώξεών του βασίζεται στα φορολογικά έσοδα που θα εισπράξει από κάθε είδους φόρο, είτε άμεσο είτε έμμεσο. Απόδειξη του γεγονότος τούτου, είναι η ετήσια τακτική ψήφιση προϋπολογισμών στα σύγχρονα κράτη, όπως, βέβαια, και στο ελληνικό. Υπογραμμίζεται ότι στα περισσότερα δυτικά κράτη -η Ελλάδα δεν ανήκει σε αυτά- ο ετήσιος φόρος εισοδήματος συνοδεύεται από την αποστολή των κρατικών εξόδων, ώστε ο φορολογούμενος να μπορεί να ελέγξει τις εισπράξεις του δημοσίου και πού αυτές αποδόθηκαν, βάσει του προϋπολογισμού.

Αν και η φορολογία αποτελεί τον βασικό τρόπο μετάθεσης οικονομικών πόρων από τον ιδιωτικό τομέα στον δημόσιο, δεν είναι ο μόνος. Το κράτος χρησιμοποιώντας την εξουσία του διαμέσου είτε ανταλλακτικής οικονομίας είτε μέσω δωρεών μεταφέρει πόρους στον δημόσιο τομέα (Δαλαμάγκας, 1980, σελ.34). Κατ' αυτόν τον τρόπο, πέραν των φόρων, στην κάλυψη των δημοσίων εξόδων συμμετέχουν οι χρηματικές κυρώσεις που επιβάλλονται διοικητικά είτε ως μέσα ποινικής καταστολής αδικημάτων, τα έσοδα από πιθανά αναγκαστικά εσωτερικά δάνεια, τα έσοδα από τις δημόσιες επιχειρήσεις, τα μισθώματα από την εκμετάλλευση της δημόσιας περιουσίας και τα ανταποδοτικά τέλη. Ανεξαρτήτως όμως των ανωτέρω τρόπων μετάθεσης αγοραστικής δύναμης, ο φόρος αποτελεί και θεσμό δικαίου, ο οποίος συνοδεύεται από συνταγματικούς περιορισμούς (π.χ. άρθρο 78 του Συντάγματος) και γι' αυτό το λόγο αποτελεί ένα συνεχές αντικείμενο επεξεργασίας από την επιστήμη.

Σύμφωνα, λοιπόν, με τον κλασικό ορισμό του φόρου, όπως διατυπώθηκε από τον G. Jeze, ο οποίος έχει γίνει αποδεκτός από την επιστήμη, φόρος είναι *«μια άμεση οριστική παροχή ιδιωτών προς τη δημόσια εξουσία (κράτος), παροχή δε που είναι αναγκαία για την κάλυψη των δημοσίων δαπανών.»* (Φινοκαλιώτης, 2011, σελ.2) Επειδή φόρος και κράτος συνυπάρχουν άρρηκτα συνδεδεμένα από τα πρώτα σπέρματα της έννοιας του κράτους και όλων των μεταβάσεων από το κράτος- νυχτοφύλακα μέχρι το σύγχρονο κοινωνικό παρεμβατικό κράτος, ο ανωτέρω ορισμός φαίνεται ελλιπής και πρέπει να προστεθούν και άλλες οικονομικοκοινωνικές λειτουργίες που ο φόρος επιτελεί στο σύγχρονο κράτος.

Με βάση τα ανωτέρω, στοιχεία που συνθέτουν την έννοια του φόρου είναι: α) άμεση χρηματική παροχή από τον ιδιωτικό τομέα προς το κράτος, β) υποχρεωτικός χαρακτήρας της παροχής αυτής, γ) μονομέρεια της παροχής, με άλλες λέξεις έλλειψη ανταποδοτικού ανταλλάγματος δ) οριστικός χαρακτήρας της παροχής και ε) λειτουργίες του φόρου, ήτοι κάλυψη των κρατικών δαπανών και επίτευξη των κοινωνικοοικονομικών στόχων διαμέσου ορισμού κατευθυντήριων γραμμών από το κράτος για την ιδιωτική οικονομική ανάπτυξη.

2.2 Διακρίσεις και είδη φόρων ¹⁴

Στα πλαίσια της παρούσης μελέτης δεν κρίνεται σκόπιμη μια συστηματική ανάλυση των διακρίσεων και των ειδών των φόρων. Ωστόσο για την καλύτερη κατανόηση των εννοιών συντόμως αναφέρουμε τα κάτωθι:

- Οι φόροι, πρώτον, μπορούν να διακριθούν σε πραγματικούς και προσωπικούς, αναλόγως της αποκλειστικότητας ή μη της φορολογητέας βάσης ως μοναδικού στοιχείου. Ως «πραγματικοί» χαρακτηρίζονται, επομένως, οι φόροι που επιβάλλονται χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι προσωπικές συνθήκες του φορολογούμενου, όπως ο φόρος μεταβίβασης επί πωλήσεως ακινήτου. Ως «προσωπικοί», αντιθέτως, χαρακτηρίζονται οι φόροι που για τον υπολογισμό του καταβλητέου ποσού λαμβάνονται υπόψη στοιχεία της προσωπικής κατάστασης, όπως τα μέλη της οικογενείας του, κάποιες δαπάνες για ιατροφαρμακευτική περίθαλψη, εάν και εφόσον εκπίπτουν, ο βαθμός συγγένειας σε περίπτωση κληρονομιάς ή δωρεών κ.λπ.
- Δεύτερον, οι φόροι μπορούν να διακριθούν ως «άμεσοι» και ως «έμμεσοι» με κριτήριο τον τρόπο ύπαρξης της φοροδοτικής ικανότητας (Χατζηδήμα, 2017, σ.5 και Δράκος 1989, σελ.173). Επομένως ως «άμεσοι» χαρακτηρίζονται οι φόροι που εκδηλώνουν άμεσα την αύξηση της φοροδοτικής ικανότητας και καταβάλλονται από τον υπόχρεο, κατά επιταγή του νομοθέτη, με δυνατότητα προσαρμογής του τελευταίου στις προσωπικές συνθήκες, όπως είναι ο φόρος εισοδήματος, ο φόρος περιουσίας και προσωπικός φόρος δαπάνης. Ως «έμμεσοι» χαρακτηρίζονται οι φόροι που εκδηλώνουν έμμεσα την αύξηση της φοροδοτικής ικανότητας και δύναται να μετακυληθούν σε έτερα πρόσωπα, κατά επιταγή του νομοθέτη, ενώ δεν προσαρμόζονται στις ιδιαίτερες συνθήκες του φορολογούμενου, όπως είναι οι φόροι συναλλαγών κατανάλωσης κ.λπ.
- Τέλος με κριτήριο τον προβλεπόμενο στον νόμο φορολογικό συντελεστή, οι φόροι μπορούν να διακριθούν σε «προοδευτικούς», «αναλογικούς» και «αντίστροφα προοδευτικούς.»

Αν, λοιπόν, θεωρήσουμε ότι έχουμε μία δεδομένη φορολογική βάση $B \geq 0$, τότε τα φορολογικά έσοδα που αποδίδονται θα είναι αποτέλεσμα της συνάρτησης $T = F(B)$ όπου $T \geq 0$. Συνακόλουθα ο μέσος φορολογικός συντελεστής θα είναι $\tau = T/B$ και ο οριακός θα είναι $\tau' = \Delta T / \Delta B$. Άρα:

¹⁴ Για την εκτεταμένη ανάλυση και τις επιμέρους διαφορές βάσει συγκεκριμένων κριτηρίων και ερμηνειών βλ. αναλ. Φινγκαλιώτης και Μπάρμπας (2001, σελ. 47-59).

- Ως αναλογικούς λοιπόν θα θεωρήσουμε τους φόρους στους οποίους οι συντελεστές θα παραμείνουν σταθεροί, ως ποσοστό ανεξάρτητα από το ύψος της φορολογητέας ύλης, ήτοι $\Delta\tau_{\text{μέσο}}/\Delta B=0$
- Ως προοδευτικούς θα θεωρήσουμε τους φόρους στους οποίους ο συντελεστής αυξάνει στο μέτρο που αυξάνει και η φορολογητέα βάση, ήτοι $\Delta\tau_{\text{μέσο}}/\Delta B >0$
- Τέλος, ως αναστρόφως προοδευτικούς θα θεωρήσουμε τους φόρους που όσο αυξάνεται η μέση φορολογική βάση, τόσο μειώνεται ο φορολογικός συντελεστής και αντιστρόφως, ήτοι $\Delta\tau_{\text{μέσο}}/\Delta B <0$

2.3 Τα επιμέρους χαρακτηριστικά του φόρου

Ανωτέρω δόθηκε ο ορισμός του φόρου. Σε αυτήν την ενότητα θα προσδιοριστούν και θα αναλυθούν τα ανωτέρω στοιχεία που συνθέτουν την επιμέρους έννοια του φόρου. Ως φόρος ορίστηκε η *άμεση χρηματική παροχή* μεταβίβασης αγοραστικής δύναμης από τον ιδιωτικό τομέα στο κράτος, ώστε να χρηματοδοτηθούν οι αναγκαίες δαπάνες. Άμεση θεωρείται, καθώς, από τη μεταβίβαση και έπειτα, παραδίδεται η κυριότητα της παροχής στον νέο κτήτορα. Το εκάστοτε κράτος έχει τη δυνατότητα να μεταφέρει πόρους και με έμμεσο τρόπο εκδίδοντας πληθωριστικό χρήμα (Φινοκαλιώτης, 2011, σελ.3· Φινοκαλιώτης και Μπάρμπας, 2001, σελ.7). Με τον τελευταίο τρόπο μειώνεται η αγοραστική δύναμη λόγω της ανόδου των τιμών των προϊόντων και των υπηρεσιών, κυρίως των ασθενέστερων στρωμάτων που αδυνατούν να προσαρμοστούν στα νέα δεδομένα της αγοράς. Ωστόσο, επειδή αυτός ο τρόπος της έμμεσης μεταβίβασης οξύνει τις κοινωνικές ανισότητες, στα πλαίσια του σύγχρονου φορολογικού κοινωνικού κράτους οφείλεται να αποφεύγεται, καθώς δε συμβαδίζει και με τις συνταγματικές επιταγές. Σημειώσαμε ανωτέρω ότι ο φόρος είναι παροχή εις χρήμα. Το στοιχείο αυτό είναι ιδίωμα του σύγχρονου κράτους. Σε παλαιότερες εποχές ο κανόνας ήταν η να παρέχεται ο φόρος σε είδος. Χαρακτηριστικό ιστορικό παράδειγμα αποτελεί ο *φόρος της δεκάτης* που εφαρμοζόταν επί Τουρκοκρατίας. Αν και πλέον είναι σπάνιο να επιβάλλεται φόρος σε είδος, η καταβολή του, όπως εύστοχα παρατηρείται, δεν είναι ασυμβίβαστη προς τον θεσμό αυτό Φινοκαλιώτης, 2011, σελ.4· Φινοκαλιώτης και Μπάρμπας, 2001, σελ.8).

Το δεύτερο επιμέρους στοιχείο της έννοιας του φόρου, κατά τον ανωτέρω ορισμό, συνιστά το γεγονός ότι η παροχή αυτή είναι *υποχρεωτική*, ήτοι ο χαρακτήρας του φόρου είναι αναγκαστικός. Επεξηγώντας το ανωτέρω η κρατική εξουσία ψηφίζει τυπικό νόμο με τον οποίο καθορίζει όλα τα επιμέρους υποκείμενα και τα ουσιώδη στοιχεία του εκάστοτε φόρου, συνοδευόμενα από μία σειρά μέτρων σε περίπτωση παράβασης των υποχρεώσεων αυτών, δυνάμει των οποίων ο φορολογούμενος υποχρεούται να προβεί στην εκπλήρωση της ενοχής αυτής. Σε αυτό το σημείο πρέπει να γίνει μία διάκριση. Παρόλο που ο φόρος συνήθως επιβάλλεται στο σύνολο των εγχώριων κατοίκων ενός κράτους, δεν είναι παράδοξο το βάρος αυτό να αφορά σε συγκεκριμένη μερίδα κατοίκων, υπό συγκεκριμένες προϋποθέσεις, ήτοι την εξυπηρέτηση του γενικού κοινωνικού συμφέροντος. Περαιτέρω διάκριση πρέπει να γίνει για τον τρόπο με τον οποίο αντιμετωπιζόταν νομικά η υποχρέωση αυτή. Είχε υποστηριχτεί παλαιότερα ότι η σχέση μεταξύ φορολογούμενου και κράτους είναι εμπράγματα, με την έννοια ότι ο πολίτης αναλαμβάνει την υποχρέωση να μεταβιβάσει μέρος της περιουσίας στο

κράτος Οι απόψεις αυτές που σχηματίστηκαν κατά την περίοδο των απόλυτων μοναρχιών δεν συμβαδίζουν με τις αντιλήψεις της νομιμότητας του φόρου, καθότι εμπεριέχουν το στοιχείο της αυθαιρεσίας, χαρακτηριστικό των καθεστώτων αυτών, αποτελώντας έτσι σήμερα σημεία μόνο βιβλιογραφικής αναφοράς (Φινοκαλιώτης, 2011, σελ. 5· Φινοκαλιώτης και Μπάρμπας, 2001, σελ.9). Σύγχρονα, η φορολογία θεμελιώνεται στην κρατική κυριαρχία. Αν και η μονομέρεια επιβολής διαχρονικά παραμένει, ο φόρος από την εκτελεστική εξουσία πλέον επιβάλλεται μόνο με νόμο, ο οποίος εγκρίνεται από τους εκλεγμένους αντιπροσώπους, οπότε και πηγάζει από τη λαϊκή κυριαρχία.

Το τρίτο επιμέρους στοιχείο του φόρου είναι ο *οριστικός* χαρακτήρας της παροχής. Με τον όρο αυτόν διαφοροποιείται και αντιδιαστέλλεται ο φόρος σε σχέση με άλλα μέσα χρηματοδότησης των δημοσίων δαπανών που είτε είναι εκούσια είτε αναγκαστικά, λ.χ. δημόσιο δάνειο (Μπάρμπας, 1996, σελ. 20). Οι διαφορές μεταξύ φόρου και εκούσιου δανείου εντοπίζονται στα εξής σημεία: Η σχέση μεταξύ φορολογούμενου και κράτους, όπως προαναφέραμε, στην περίπτωση του φόρου είναι υποχρεωτική, ενώ στην περίπτωση του δανείου είναι συμβατική. Η παροχή στην περίπτωση του φόρου είναι οριστική, υπό την έννοια ότι ο φορολογούμενος δεν έχει καμία αξίωση επιστροφής της παροχής, ενώ στην περίπτωση του δανείου είναι πρόσκαιρη, καθότι υπάρχει αξίωση έναντι του κράτους από την πλευρά του πολίτη για την επιστροφή του τιμήματος. Τέλος, αναφορικά με το τελευταίο σημείο διαφοροποίησης στην περίπτωση του φόρου δεν υπάρχει κάποια ειδική αντιπαροχή από την πλευρά του κράτους που συναρτάται άμεσα με την απόδοση του ποσού¹⁵, ενώ στην περίπτωση του εκούσιου δανείου, επιστρέφεται το ποσό με τον αναλογούν τόκο. Η διάκριση του φόρου από το αναγκαστικό δάνειο σημειώνεται ότι παρουσιάζει μεγαλύτερη σύγκλιση σε σχέση με το εκούσιο αλλά και τις εξής διαφορές. Οι διαφορές τους μπορούν ευχερώς να γίνουν αντιληπτές έχοντας ως βάση την ανωτέρω σύγκριση μεταξύ του εκούσιου και του φόρου. Και σ' αυτήν την περίπτωση η μετάθεση αγοραστικής δύναμης σε ό,τι αφορά το αναγκαστικό δάνειο είναι προσωρινή, εν αντιθέσει με το φόρο. Επίσης, η διαφορά έγκειται στη μη ύπαρξη ειδικής αντιπαροχής όσον αφορά στο φόρο, ενώ στην περίπτωση και του αναγκαστικού δανείου ο μεταφερόμενος πόρος επιστρέφεται με τον αναλογούμενο τόκο. Ως προς τις ομοιότητες, και οι δύο παροχές επιβάλλονται μονομερώς με νόμο και αναγκαστικώς.

Το τέταρτο επιμέρους στοιχείο του φόρου αφορά στη *μονομέρεια της παροχής*. Στη σύγκριση μεταξύ δανείου και φόρου θίχτηκε το ζήτημα της οριστικότητας της παροχής του φόρου, εν αντιθέσει με τον προσωρινό χαρακτήρα και την ύπαρξη αντιπαροχής στην περίπτωση του

¹⁵Ειδικά ως προς τις ειδικές αντιπαροχές βλ. αναλ. το τέταρτο σημείο που αφορά στην σύγκριση μεταξύ φόρου και ανταποδοτικού τέλους.

δανείου. Με τον όρο «μονομέρεια» ουσιαστικά ορίζεται η έλλειψη της οποιαδήποτε αντιπαροχής παρά τη μεταβίβαση του ποσού από την πλευρά του φορολογούμενου. Αν και θα ήταν δυνατό να υποστηριχτεί ότι η αντιπαροχή από την πλευρά του κράτους συνίσταται στην παροχή δημόσιων αγαθών και υπηρεσιών (π.χ. άμυνα, υγεία, παιδεία), η άποψη αυτή φαίνεται λανθασμένη (Φινοκαλιώτης, 2011, σελ.14· Φινοκαλιώτης και Μπάρμπας, 2001, σελ.14), διότι οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται ανεξαρτήτως της ύπαρξης ή μη αντισταθμίσιματος και χωρίς καμία διαφοροποίηση προς όλο το κοινωνικό σύνολο. Ακριβώς λόγω αυτής της έλλειψης προτάθηκαν διάφορες θεωρίες για τη θεωρητική επίλυση του ζητήματος. Οι πιο γνωστές απ' αυτές είναι η *θεωρία του ανταλλάγματος* και η *θεωρία της φοροδοτικής ικανότητας*. Σύμφωνα με τη θεωρία του ανταλλάγματος οι φόροι επιβάλλονται στους πολίτες αναλόγως της οριακής ωφέλειας που αποκομίζουν από τις δημόσιες υπηρεσίες. Όπως χαρακτηριστικά αναγράφεται από τη θεωρία, (Χατζηδήμα, 2017, σελ.2), πρόκειται για επιβολή ψευδοτιμής στα δημόσια αγαθά και υπηρεσίες, η οποία είναι ορθή μόνο στην περίπτωση που το κράτος γνωρίζει εκ των προτέρων τις καμπύλες προσφοράς και ζήτησης για τα εν λόγω αγαθά.

Στην πράξη μια εφαρμογή ενός συστήματος βασισμένου στη θεωρία του ανταλλάγματος επιβαρύνει ασύμμετρα τις ασθενέστερες κατηγορίες των πολιτών, οι οποίοι έχουν μεγαλύτερη ανάγκη τις παροχές αυτές. Ακριβώς για τους λόγους αυτούς, σε συνδυασμό με το γεγονός ότι οι στόχοι αυτοί δεν συμβαδίζουν με το συνταγματικά κατοχυρωμένο κοινωνικό κράτος, προτάθηκε και εφαρμόζεται η θεωρία της φοροδοτικής ικανότητας, η οποία επιτάσσει να γίνεται η πληρωμή των φόρων δυνάμει της οικονομικής ικανότητας των φορολογουμένων. Από τον ορισμό της φοροδοτικής ικανότητας προκύπτουν δύο αρχές: Η αρχή της οριζόντιας ισότητας μεταξύ των φορολογουμένων, βάσει της οποίας τα άτομα που βρίσκονται κάτω από τις ίδιες συνθήκες αντιμετωπίζονται με τον ίδιο τρόπο και την αρχή της κάθετης (αν)ισότητας, βάσει της οποίας φορολογούμενοι που βρίσκονται κάτω από διαφορετικές συνθήκες αντιμετωπίζονται με διαφορετικό τρόπο.

Αν και η θεωρία του ανταλλάγματος δεν τυγχάνει εφαρμογής στην περίπτωση του φόρου, εφαρμόζεται κατά προσέγγιση στην περίπτωση των ανταποδοτικών τελών και διαμέσου της εντοπίζεται η διαφορά μεταξύ μονομέρειας και ειδικής αντιπαροχής. Η ειδική αντιπαροχή συνίσταται στην αντιστοιχία μεταξύ παροχής και αντιπαροχής και στην ελευθεριότητα επιλογής εκ μέρους του φορολογούμενου της χρησιμοποίησης της παροχής αυτής. Όπως οι αόριστες αυτές δε έννοιες έχουν προσδιοριστεί από τη νομολογία (Φινοκαλιώτης, 2011, σελ. 15-19), σε αυτό το σημείο διαφέρουν ριζικά από τη μονομέρεια που προσδιορίζει την έννοια του φόρου· αντιστοιχία υπάρχει όταν ο φορολογούμενος απολαμβάνει μια αντιπαροχή με την

έννοια ότι το κράτος βρίσκεται σε ετοιμότητα να την παράσχει και ελευθεριότητα υπάρχει στην περίπτωση που η υπηρεσία χρησιμοποιείται εκουσίως από τον φορολογούμενο.

Ως τελευταίο επιμέρους χαρακτηριστικό του φόρου, ορίστηκε ανωτέρω η κάλυψη των κρατικών δαπανών και επίτευξη των κοινωνικοοικονομικών στόχων διαμέσου ορισμού κατευθυντήριων γραμμών από το κράτος για την ιδιωτική οικονομική ανάπτυξη. Έχουμε πολλαπλώς αναφέρει ότι το κράτος προβαίνει στη μεταβίβαση αγοραστικής δύναμης από τον ιδιωτικό τομέα στο δημόσιο. Η πρώτη, λοιπόν, λειτουργία του φόρου είναι η *ταμειευτική* (Χατζηδήμα, 2017, σελ.1), διαμέσου της οποίας το κράτος αντλεί τουλάχιστον για την κάλυψη των δαπανών τους απαραίτητους πόρους, δεδομένου ότι οι λοιποί στόχοι είναι δυνατόν να επιτευχθούν και με διαφορετικά μέσα (Φινοκαλιώτης και Μπάρμπας, 2001, σελ.25) (π.χ. δάνεια επιχορηγήσεις κ.λπ.). Γι' αυτό το λόγο υποστηρίχθηκε, αρχικώς, ότι ο φόρος πρέπει να είναι οικονομικά ουδέτερος, ώστε να μην επιδρά στην οικονομική ζωή και τα εισοδήματα των φορολογούμενων να παραμένουν αναλλοίωτα μετά την αφαίρεσή του. Ωστόσο, σύγχρονα, η θεωρία αυτή δεν τυχαίνει εφαρμογής παρά μόνο στην περίπτωση του ΦΠΑ, ο οποίος λόγω του γεγονότος ότι ρυθμίζει τις συνθήκες ανταγωνισμού της αγοράς, οφείλει να τείνει προς τη μέγιστη δυνατή ουδετερότητα. Ήδη, από τις αρχές του προηγούμενου αιώνα, υποστηρίχθηκε ότι ο φόρος πρέπει να λειτουργεί διορθωτικά αμβλύνοντας τις οικονομικές διαφορές μεταξύ των κοινωνικών στρωμάτων. Κατά τη διάρκεια του μεσοπολέμου και υπό την επίδραση της κεϋνσιανής θεωρίας η θέση αυτή ενισχύθηκε και η φορολογία άρχισε να λειτουργεί ως μέσο κοινωνικοοικονομικής πολιτικής.

Συγκεκριμένα, σύγχρονα, οικονομικά ο φόρος εκλαμβάνεται ως μέσο σταθεροποίησης (Χατζηδήμα, *op.cit.*) της οικονομίας, διότι μπορεί να αναγκάσει τους φορολογούμενους προς συγκεκριμένη κατεύθυνση, ήτοι είτε προς ενέργεια είτε προς αποχή. Συγκεκριμένα σε περιόδους οικονομικής ύφεσης και ειδικότερα στα πλαίσια της οικονομικής κρίσης που αναφερθήκαμε παραπάνω, που η πτώση της συνολικής ζήτησης συμπαρασύρει και άλλους τομείς (παραγωγή, εργασία κ.λπ.), η μείωση των φόρων¹⁶ αυξάνει τα διαθέσιμα εισοδήματα και επιφέρει θετικά οικονομικά αποτελέσματα διαμέσου της αύξησης της κατανάλωσης και συνακόλουθα της παραγωγής και της απασχόλησης. Αντιθέτως, σε περιόδους πληθωριστικής ζήτησης η αύξηση των φόρων λειτουργεί σταθεροποιητικά ως προς την ικανότητα παραγωγής αγαθών μίας οικονομίας. Περαιτέρω ο φόρος μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως μέσο

¹⁶Το ζήτημα αυτό μπορεί να αντιμετωπιστεί και με την αύξηση των κρατικών δαπανών. Μάλιστα από πλευράς αποδοτικότητας έχει κριθεί ότι ο πολλαπλασιαστής από την πλευρά των δαπανών είναι μεγαλύτερος και επομένως αποδοτικότερος σε σχέση με τον πολλαπλασιαστή από τη μείωση των φόρων. Στα πλαίσια της λιτότητας, ως ακόλουθο του δημοσίου ελλείμματος και στην περίπτωση της Ελλάδας που βρισκόταν υπό επιτήρηση μια τέτοια λύση δεν μπορεί να εφαρμοστεί, καθότι η δημοσιονομική πολιτική δεν ρυθμίζεται αυτοτελώς από το Ελληνικό Κράτος.

οικονομικής ανάπτυξης. Δίδοντας το κράτος φορολογικά κίνητρα, ενθαρρύνει τον ιδιωτικό τομέα να προβεί σε νέες ή να αυξήσει τις υπάρχουσες επενδύσεις. Στα πλαίσια αυτά μπορούν να ψηφίζονται νομοσχέδια¹⁷ τα οποία απαλλάσσουν τους φορολογούμενους για εισοδήματα από τόκους φερ' ειπείν ομολογιακών δανείων ή αντιθέτως να επιβαρύνονται οι μη παραγωγικές δαπάνες (Χατζηδήμα, 2017, σελ. 4). Προς αυτή την κατεύθυνση ψηφίστηκαν πολλαπλά νομοσχέδια κατά τη μεταπολεμική ιστορία της Ελλάδος μέχρι και σήμερα (Φινοκαλιώτης και Μπάρμπας, 2001, σελ. 19-21).

Για τις κοινωνικές λειτουργίες του φόρου ρητέα και τα κάτωθι: Οι φόροι δύνανται να χρησιμοποιούνται ως μέσο περιορισμού και διόρθωσης των κοινωνικών ανισοτήτων, ιδιαίτερα στην περίπτωση που είναι δυνατή η επιβολή προοδευτικού συντελεστή (Φινοκαλιώτης και Μπάρμπας, 2001, σελ. 23). Η θέσπιση τέτοιων συντελεστών οδηγούν στην αφαίρεση εισοδήματος από τους κοινωνικά εύρωστους σε σχέση με τους οικονομικά ασθενέστερους. Τέτοιοι φόροι είναι, κυρίως, ο *φόρος εισοδήματος φυσικού προσώπου* που αναλόγως των προσωπικών συνθηκών του εκάστοτε φορολογούμενου είναι δυνατή η χορήγηση *απαλλαγών* εκ του νόμου και *αποφυγή* συγκέντρωσης οικονομικής δύναμης. Προς την ίδια κατεύθυνση κινούνται και οι *φόροι περιουσίας* που επιβάλλονται, επίσης, με προοδευτικό συντελεστή (κυρίως οι φόροι ιδιοκτησίας, κληρονομιάς και δωρεάς) και συμβάλλουν στον περιορισμό των ανισοτήτων και στην κατανομή του πλούτου. Σε μικρότερο βαθμό μπορούν να χρησιμοποιηθούν και οι *αναλογικοί φόροι κατανάλωσης* (*ibid.*) στην περίπτωση που επιβάλλουν υψηλό βάρος σε συγκεκριμένα είδη πολυτελείας και εξαιρούν ή έχουν πολύ μικρό συντελεστή για είδη ευρείας κατανάλωσης. Πέραν, όμως, των λειτουργιών που διαδραματίζει ο φόρος στη διορθωτική κατανομή του εισοδήματος, είναι δυνατόν, αν και σε μικρό βαθμό, να συμβάλλει και στην αντιμετώπιση διάφορων κοινωνικών προβλημάτων. Χαρακτηριστικά τέτοια παραδείγματα ήταν η καταπολέμηση της ανεργίας με το Ν. 1545/85 (*ibid.*) και τα πολλαπλά νομοθετήματα τα οποία ψηφίστηκαν στα πλαίσια της Ε.Ε. για επιδότηση και εξαίρεση των επιχειρήσεων από την καταβολή φόρου για την προστασία του περιβάλλοντος.

Μέχρι τώρα αναφερθήκαμε εκτενώς στα επιμέρους χαρακτηριστικά του φόρου και τις λειτουργίες του. Το ζήτημα που προκύπτει και θα εξετάσουμε στη συνέχεια είναι ότι όλα αυτά τα επιμέρους χαρακτηριστικά και οι αρχές στα πλαίσια της επιβολής, στην περίπτωση που λαμβάνει χώρα φοροφυγή, δημιουργούν εκτεταμένα προβλήματα στη λειτουργία του

¹⁷Παλαιότερα ψηφίζοντο και νομοσχέδια που αφορούσαν στην προστασία της εγχώριας παραγωγής με την επιβολή δασμών σε εισαγόμενα προϊόντα, με σκοπό την ενίσχυση και την ανάπτυξη της εγχώριας οικονομίας. Στα πλαίσια ένταξης της Ελλάδας στην Ε.Ε. η πολιτική αυτή είναι πλέον δυνατή σε εμπορικό επίπεδο, όταν αφορά σε τρίτες χώρες εκτός Ε.Ε.

κράτους και ακυρώνουν ουσιαστικά τον ορισμό του φόρου και το λόγο κοινωνικής και οικονομικής επιβολής του.

2.4 Γενικές αρχές της φορολογικής εξουσίας

Τα επιμέρους στοιχεία του φόρου, τα οποία πραγματώνουν τις κοινωνικοοικονομικές ανάγκες του σκοπού επιβολής του, εξετάζονται σε συνδυασμό με ένα πλέγμα νομικών εγγυήσεων συνταγματικά κατοχυρωμένων, οι οποίες κατά πρώτο λόγο προστατεύουν τους πολίτες από πιθανές αυθαιρεσίες του κράτους, κατά δεύτερον τριτενεργούν και προστατεύουν εμμέσως τους πολίτες από αυθαίρετες παρεμβάσεις των συμπολιτών τους στην πληρωμή και στην είσπραξή τους.

Οι εγγυήσεις αυτές που προστατεύουν τους πολίτες είναι κυρίως οι ακόλουθες:

1. Η αρχή της νομιμότητας του φόρου
2. Η αρχή της βεβαιότητας του φόρου
3. Η μη αναδρομικότητα του φόρου
4. Η αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης
5. Η αρχή της χρηστής διοίκησης

Ως προς το περιεχόμενό τους σύντομα αναφέρουμε τα κάτωθι:

1. Η αρχή της νομιμότητας του φόρου

Σύμφωνα με την παρ. 78 άρθρα 1 και 4 του Συντάγματος προκύπτει ότι για την είσπραξη του φόρου απαιτείται τυπικός νόμος,¹⁸ ο οποίος καθορίζει το υποκείμενο του φόρου, το αντικείμενό του, το φορολογικό συντελεστή, όπως επίσης και τις εκάστοτε απαλλαγές ή εξαιρέσεις από την πληρωμή του.

Το υποκείμενο του φόρου (Φινοκαλιώτης, 2011, σελ.72) δύναται επομένως να είναι πρόσωπο είτε φυσικό είτε νομικό που αποκτά ή έχει εισόδημα ή κατοικεί ή έχει την έδρα και δραστηριοποιείται στην ημεδαπή. Σημειώνεται ότι, αν και το υποκείμενο του φόρου είναι

¹⁸Ως ουσιαστικός νόμος ορίζεται κάθε διάταξη που θεσπίζει κανόνα δικαίου, ενώ ο τυπικός νόμος είναι διάταξη θεσπισμένη από τη νομοθετική εξουσία. Στην προκειμένη περίπτωση ο τυπικός νόμος εμπεριέχει και κανόνα δικαίου (Γεωργιάδης, 2012, σελ. 22.· Φινοκαλιώτης, 2011,σελ.72).

προκαθορισμένο στον νόμο, δεν είναι λίγες οι φορές που οι πραγματικοί υπόχρεοι μετακυλούν το βάρος της πληρωμής τους, ιδίως στην περίπτωση των εμμέσων φόρων κατανάλωσης, σε έτερα πρόσωπα. Διάκριση επίσης πρέπει να γίνει μεταξύ υποκειμένου και του προσώπου που αποδίδει το φόρο στο κράτος παρακρατώντας τον στην πηγή.¹⁹

Το αντικείμενο του φόρου, σύμφωνα με τις ίδιες διατάξεις του Σ., δύναται να είναι είτε το εισόδημα είτε η περιουσία είτε η δαπάνη είτε οι συναλλαγές (ΣτΕ 693/2011).²⁰ Συνακόλουθα, σύμφωνα με το 4172/13, αντικείμενο του φόρου είναι το καθαρό εισόδημα που προκύπτει για κάθε φυσικό πρόσωπο που εμπίπτει στις διατάξεις του νόμου. Ομοίως και στους φόρους μεταβίβασης εξ επαχθούς αιτίας για την περιουσία. Μνεία γίνεται σε αυτό το σημείο ότι, αν και το αντικείμενο της φορολογίας οφείλεται να προσδιορίζεται με τυπικό νόμο, η συνολική φορολογητέα ύλη είναι δυνατόν να προσδιορίζεται με υπουργικές αποφάσεις, κατά τη νομολογία του ΣτΕ, ιδίως στην περίπτωση των ελευθέρων επαγγελματιών, με αντικειμενικά κριτήρια τα οποία δεν συνιστούν συντελεστές του φόρου (Φινοκαλιώτης, 2011, σελ.74). Mutatis Mutandis ισχύουν παρόμοιες ρυθμίσεις για τον καθορισμό της τιμής ζώνης των ακινήτων.

Ο φορολογικός συντελεστής είναι το ποσοστό ή το ποσό σε ευρώ ανά μονάδα μέτρησης με βάση το οποίο γίνεται ο υπολογισμός του αναλογούντος φόρου. Για να προσδιοριστεί με μεγαλύτερη σαφήνεια ο ανωτέρω ορισμός αναφέρουμε τα κατωτέρω παραδείγματα. Για το φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων στο Ν.4172 αναγράφονται κλιμακωτοί προοδευτικοί συντελεστές ανάλογα με το ύψος του φορολογητέου ποσού. Αντιθέτως στην περίπτωση των νομικών προσώπων, εφαρμόζεται ενιαίος αναλογικός συντελεστής ύψους 29%, ανεξαρτήτως του κύκλου εργασιών του νομικού προσώπου. Νομολογιακά έχει κριθεί ότι το ύψος του συντελεστή ακόμα και ως προς τα προσδιοριστικά κριτήρια, όπως ο χρόνος απόκτησης του σχετικού εισοδήματος, ο σχετικός τιμάρθμος στην περίπτωση απόκτησης μετοχών, οφείλεται να αναγράφεται στο σχετικό τυπικό νόμο (Φορτσάκης, 2008, σελ.75). Εξαιρέσεις από τους κανόνες αυτούς τυχαίνουν στις περιπτώσεις της επιβολής τοπικών φόρων από τα αρμόδια όργανα της τοπικής αυτοδιοίκησης, τα οποία μπορούν να επιβάλλουν τα ίδια κατ' εξουσιοδότηση νόμου φόρο, λαμβάνοντας υπόψη τις ειδικές τοπικές συνθήκες, εφόσον στον τυπικό νόμο καθορίζονται τα ανώτατα και τα κατώτατα όρια, όπως επίσης και όταν ο τυπικός νόμος παραπέμπει ως προς τους συντελεστές του σε προηγούμενο νόμο, καθώς σε αυτή την

¹⁹Χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι η περίπτωση των δημοσίων υπηρεσιών, που δυνάμει του αρ.57 κ. ε. του Ν.2238/94, παρακρατούν το φόρο από τους μισθούς των δημοσίων υπάλληλων και των υπαλλήλων του ευρύτερου δημοσίου τομέα

²⁰Η απαρίθμηση στο συγκεκριμένο άρθρο είναι περιοριστική, ήτοι δεν μπορούν να επιβληθούν φόροι σε έτερα αντικείμενα εκτός όσων αναγράφονται στη σχετική διάταξη.

περίπτωση δεν υπάρχουν αμφισβητήσεις σε σχέση με το υποκείμενο, αντικείμενο αλλά και τον σχετικό φορολογικό συντελεστή (Φινοκαλιώτης, 2011, σελ. 75-77).

Τελευταίο επιμέρους χαρακτηριστικό της αρχής της νομιμότητας, όπως προαναφέραμε είναι τυχόν απαλλαγές ή εξαιρέσεις από την πληρωμή του φόρου. Σε περίπτωση που προβλέπονται με τυπικό νόμο σημειώνουμε ότι είναι θεμιτές, καθώς κείνται εντός των πλαισίων της κοινωνικοοικονομικής πολιτικής, ωστόσο είναι παράνομο να προβλεφθούν ή να καταργηθούν με κανονιστικές πράξεις της διοικήσεως κατ' εξουσιοδότηση νόμου.

2. Η αρχή της βεβαιότητας του φόρου

Δεύτερη αρχή που όπως προαναφέραμε τριτενεργεί είναι η *αρχή της βεβαιότητας του φόρου*. Η αρχή που είναι άρρηκτα συνδεδεμένη με την αρχή της νομιμότητας διατυπώθηκε από τον Adam Smith στο ιστορικό σύγγραμμά του «ο πλούτος των εθνών». Ειδικότερα ο Smith ανέγραφε «ο φόρος, ο οποίος καλείται κάθε πολίτης να αποδώσει, πρέπει να είναι πάντοτε βέβαιος και ουδέποτε αυθαίρετος.» Κατ' ερμηνεία της ανωτέρω αρχής, συνάγεται ότι τα στοιχεία του φόρου, τουλάχιστον τα ουσιώδη, πρέπει να είναι απόλυτα σαφή, ορισμένα και εκκαθαρισμένα. Και τούτο, διότι κατ' αυτόν τον τρόπο δημιουργείται ένα αίσθημα εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και διοικούμενου εφόσον εκ των προτέρων ο φορολογούμενος γνωρίζει, βάσει αντικειμενικών κριτηρίων, το ποσό που οφείλει να αποδώσει, δευτερευόντως ένα σύστημα ελέγχου που περιορίζει, κατά την άποψή μας, τα διαφυγόντα ποσά εφόσον ο εκάστοτε πολίτης γνωρίζει το ποσό του φόρου που πρέπει να αποδώσει ο συμπολίτης του από τη στιγμή που βρίσκονται οριζοντίως στην ίδια φορολογική θέση. Σημειώνεται ότι συνέπειες της ανωτέρω ερμηνείας είναι α) ότι εφόσον η φορολογία εδράζεται σε διατάξεις τυπικού νόμου, η καταλογιστή πράξη προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται κατά δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι εκάστοτε ατομικές συνθήκες, με εξαίρεση την περίπτωση αορίστων νομικών εννοιών που γι' αυτές δίδεται η δυνατότητα εκ του νόμου της ερμηνείας στη διοίκηση, β) το χρονικό διάστημα στο οποίο δίδεται η δυνατότητα στη διοίκηση να προβεί στην είσπραξή του είναι δεδομένο, σε διαφορετική περίπτωση ο φόρος αποσβήνεται, αφού λαμβάνει χώρα η παραγραφή της φορολογικής αξίωσης, γ) κατ' επέκταση του υπό α στοιχείου δεν είναι δυνατή η ανάκληση της φορολογικής διοικητικής πράξης, εν αντιθέσει με όσα ισχύουν στο γενικό διοικητικό δίκαιο περί ανακλητού των ατομικών διοικητικών πράξεων (Γέροντας et al., 2010, σελ.239-245· Σπηλιωτόπουλος, 2010), παρά μόνο μετά από άσκηση ένδικου βοηθήματος από την

πλευρά του διοικουμένου (Γέροντας *etal.* , 2010 226-233· Κύβελος, 2016, 100-104)²¹ και δ) συνακόλουθα της αναλύσεως είναι αδύνατη η επιβολή φορολογικής υποχρέωσης υπό αίρεση ή όρο.²²

3. Η αρχή της χρηστής διοίκησης

Αναφέραμε κατά την ανάλυση της αρχής της βεβαιότητας, ότι η σχέση εμπιστοσύνης μεταξύ κράτους και φορολογούμενου είναι μείζονος σημασίας. Ακριβώς στα ίδια πλαίσια κινείται και η *αρχή της χρηστής διοίκησης*. Το επιμέρους ζήτημα που προκύπτει στα πλαίσια της παρούσης αρχής είναι το κατά πόσο δύναται η διοίκηση να μεταβάλει την ερμηνεία ισχύοντων φορολογικών διατάξεων, με αποτέλεσμα να ερμηνεύονται διαφορετικά οι κείμενες διατάξεις και οι φορολογούμενοι να οφείλουν ουσιαστικά αναδρομικά την απόδοση του φόρου. Αρχικώς ιστορικά το Συμβούλιο της Επικρατείας είχε κρίνει τέτοιες πρακτικές σύννομες και συνταγματικές, με την αιτιολογία ότι πηγάζουν από την αρχή της νομιμότητας με αποτέλεσμα η φορολογική διοίκηση κατά δέσμια αρμοδιότητα να οφείλει να προβαίνει στις ενέργειες που επιτάσσονται για την πληρωμή και απόδοση του φόρου, βάσει της νεότερης ερμηνείας του νόμου. Η θεωρία σύσσωμη αντέδρασε στην αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας, θεωρώντας ότι παραβιάζεται η αρχή της καλής πίστης και η αρχή του «*venire contra factum proprium*» (Φινοκαλιώτης, 2011, 127-134). Η κριτική αυτή μετέστρεψε τη νομολογία και η αρχή της χρηστής διοίκησης εφαρμόζεται σήμερα υπό τις εξής προϋποθέσεις: α) ότι η αρχή αυτή εφαρμόζεται στους έμμεσους φόρους και κυρίως στον φόρο κύκλου εργασιών²³ και στον ΦΠΑ, οι οποίοι δεν επιρρίφθηκαν στην κατανάλωση, με αποτέλεσμα να κινδυνεύει η επιχείρηση του φορολογούμενου, β) η πεποίθηση που έχει δημιουργηθεί στους φορολογούμενους οφείλεται αποκλειστικά σε συμπεριφορά της διοίκησης για μακρύ χρονικό διάστημα, γ) ο φόρος δεν έχει μετακυληθεί στον τελικό καταναλωτή εν τοις πράγμασι και πράγματι κινδυνεύει με ανεπανόρθωτη ζημία η επιχείρηση του διοικουμένου. Εξ αντιδιαστολής με τα παραπάνω, σημειώνεται ότι η συγκεκριμένη αρχή

²¹ Στην πράξη είναι δυνατόν κατόπιν ενδικοφανούς προσφυγής να αναπροσαρμοστεί το πόσο του φόρου βάσει των διατάξεων του ΚΦΔ ή να αναπροσαρμοστεί κατόπιν διοικητικού εξωδικαστικού συμβιβασμού.

²² Αίρεση, ως έννοια βάθους, είναι ο όρος που προστίθεται από τα μέρη στο αστικό δίκαιο, σύμφωνα με τον οποίο η ενέργεια της δικαιοπραξίας εξαρτάται από γεγονός μελλοντικό και αβέβαιο. Για τους περαιτέρω διαχωρισμούς των αιρέσεων σε σχέση με συγγενικές έννοιες, τα είδη της, τα στάδια ήρτησης, πλήρωσης και ματαίωσης της βλ. (Καράσης, 1996, 141-152)

²³ Ο φόρος κύκλου εργασιών επιβαλλόταν αποκλειστικά στις βιομηχανικές και βιοτεχνικές επιχειρήσεις ανεξαρτήτου μορφής που πραγματοποιούσαν ακαθάριστα έσοδα εντός της επικρατείας και όχι στα φυσικά πρόσωπα που τις απάρτιζαν, με εξαίρεση τον αφανή εταίρο, (Γεωργακόπουλος, 1979, σελ. 215-230· Γεωργακόπουλος, 1991, σελ. 19).

δεν τυγχάνει εφαρμογής στους άμεσους φόρους, επεκτείνεται ωστόσο και σε παρόμοιες περιπτώσεις, όπως των διοικητικών κυρώσεων που οφείλονται σε θετική συμπεριφορά της διοικήσεως και στην επιβολή προστίμων.

4. Η μη αναδρομικότητα του φόρου

Σύμφωνα με την παρ. 2 του αρ. 78 του Σ, απαγορεύεται κατ' αρχήν η επιβολή φόρων αναδρομικά. Η αρχή αυτή, που απορρέει από την αρχή του κράτους δικαίου, έρχεται ως αναγκαία επεξήγηση με την έννοια ότι ο διοικούμενος οφείλει να γνωρίζει τις συνέπειες των οιαδήποτε πράξεών του εκ των προτέρων, διότι έχει λάβει υπόψη συγκεκριμένες περιστάσεις που οδηγούν τη διοίκηση σε έκδοση διοικητικών πράξεων, θεωρώντας ότι δεν θα μεταβάλλει τη στάση της και δεν θα επιβάλλει την οιαδήποτε κύρωση για τις σύννομες πράξεις του. Αν και τα περισσότερα ευρωπαϊκά κράτη δεν έχουν θεσμοθετήσει παρόμοια συνταγματική διάταξη, θεωρώντας ότι είναι δεσμευτική για την εκτελεστική εξουσία, στην Ελλάδα ήδη από τη ψήφιση του Συντάγματος του 1975, η αρχή της μη αναδρομικότητας κατοχυρώθηκε. Ως προς το ειδικότερο περιεχόμενό της σημειώνεται ότι η αρχή περιλαμβάνει όλα τα ουσιώδη στοιχεία του φόρου και μάλιστα επεκτείνεται και σε οποιοδήποτε οικονομικό βάρος. Αποτέλεσμα των ανωτέρω είναι τα ακόλουθα: Όπως έχει κρίνει και ανώτατο διοικητικό δικαστήριο, δεν είναι δυνατή η κατάργηση αναδρομικώς φορολογικών προνομίων, διότι με αυτόν τον τρόπο επιβάλλεται σιωπηρώς φόρος. Δεν είναι επίσης δυνατή η καθιέρωση αμάχητων τεκμηρίων που αφορούν στον τρόπο της κτήσης εισοδήματος, γιατί με αυτόν τον τρόπο θεωρείται ότι χωρίς δικαίωμα ανταπόδειξης αποκτήθηκε εισόδημα ή μεταβολή του τρόπου εξαίρεσης της φορολογητέας ύλης. Εξ αντιδιαστολής, επιτρέπεται η αναδρομή στην περίπτωση που εξαιρούνται μερίδες φορολογουμένων από την καταβολή των φόρων, όπου οι όποιες καταβολές πραγματοποιήθηκαν θα αναζητηθούν ως αχρεωστήτως καταβληθέντες ή οι γενικότερες εξαιρέσεις με αναδρομικούς νόμους που έχουν ευνοϊκότερες διατάξεις για τους φορολογούμενους. Επίσης, υπογραμμίζεται ότι εξαιρούνται από τον κανόνα της μη αναδρομικότητας οι φόροι κατανάωσης γιατί είναι δυνατόν να αναζητηθούν από τη στιγμή που κατατίθεται το νομοσχέδιο προς ψήφιση (Φινοκαλιώτης, 2011, 135-143).

5. Η αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης

Τελευταία αρχή που εξετάζεται στα πλαίσια της παρούσης μελέτης είναι η αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης. Σύμφωνα με το αρ.4 παρ.5 του Σ. οι Έλληνες οφείλουν *αδιακρίτως να συνεισφέρουν στα δημόσια βάρη αδιακρίτως ανάλογα των δυνάμεων τους*. Από

την τελεολογική ερμηνεία της ανωτέρω διάταξης προκύπτουν δύο επιμέρους αρχές: η αρχή της καθολικότητας του φόρου και η αρχή της φορολογικής ισότητας.

Αναφορικά με την αρχή της καθολικότητας αναφέρουμε ότι το άρθρο 4 του Σ επιβάλλει τη συμμετοχή όλων των Ελλήνων πολιτών χωρίς να υπάρχουν εξαιρέσεις. Αν και το άρθρο αναγράφει «οι Έλληνες πολίτες», βάσει της αρχής του κοινωνικοοικονομικού δεσμού με ένα κράτος, γίνεται δεκτό ότι η επιβολή φορολογίας από ένα κράτος λαμβάνει χώρα και σε αλλοδαπούς που έχουν την κατοικία στην χώρα και σε αλλοδαπούς που συμμετέχουν στον κοινωνικό και παραγωγικό ιστό (Φινοκαλιώτης, 2011, 145). Από την καθολική επιβολή του φόρου επισημαίνεται ότι είναι δυνατόν να υπάρχουν αποκλίσεις, πρώτον στην περίπτωση που με αμοιβαίες διμερείς συμβάσεις, το κράτος αποφαινεται ότι κάποιιο κάτοικοι εξαιρούνται στο πλαίσιο της αμοιβαίας εξαίρεσης από το έτερο συμβαλλόμενο κράτος (π.χ. πρόξενοι, πρέσβεις) και δεύτερον σύμφωνα με τη συνταγματική επιταγή του ιδίου άρθρου στα πλαίσια της κοινωνικής δικαιοσύνης και της ανθρώπινης αξιοπρέπειας για πρόσωπα που δεν πληρούν τους ελάχιστους όρους διαβίωσης, υπό την προϋπόθεση ύπαρξης τυπικού νόμου απαλλαγμένου από αυθαιρεσίες.

Αναφορικά με την αρχή της φορολογικής ισότητας υπογραμμίζεται ότι ουσιαστικά αποτελεί εξειδίκευση της γενικότερης αρχής της ισότητας του αρ.4 στο φορολογικό δίκαιο, στα πλαίσια ενός κοινωνικού κράτους δικαίου. Επομένως, ο φορολογικός νομοθέτης οφείλει, βάσει της αρχής της φοροδοτικής ικανότητας, να αντιμετωπίζει τον φορολογούμενο, σύμφωνα με τις οικονομικές του δυνάμεις· όμοια σε περίπτωση που πρόσωπα βρίσκονται κάτω από τις ίδιες φορολογικές συνθήκες (οριζόντια ισότητα), διαφορετικά σε περίπτωση που βρίσκονται κάτω ανόμοιες συνθήκες (κάθετη ισότητα). Ως παράγοντες που δεικνύουν την ικανότητα οφείλεται να λαμβάνονται υπόψη οι αντικειμενικοί δείκτες ικανότητας, όπως είναι το εισόδημα από τις διάφορες πηγές του, η περιουσία, καθώς αποτελεί διαθέσιμο απόθεμα αγοραστικής δύναμης, αλλά και η δαπάνη. Πέραν, όμως, από τους αντικειμενικούς δείκτες πρέπει να αξιολογούνται και οι υποκειμενικοί, ήτοι οι προσωπικές συνθήκες του εκάστοτε φορολογούμενου και τούτο, διότι δείκτης ικανότητας δεν είναι το ακαθάριστο εισόδημα, αλλά το καθαρό μετά την αφαίρεση των εκάστοτε επιβαρύνσεων που λόγω νομικής ή πραγματικής υποχρέωσης ο φορολογούμενος είναι αδύνατον να αποφύγει. (λ.χ. έξοδα μίσθωσης, εισφορές σε ταμεία, νοσήλια κ.λπ.). Η τελευταία, βέβαια, περίπτωση θα πρέπει να αντιμετωπίζεται με φειδώ, διότι σε περίπτωση εκτεταμένης εφαρμογής είναι δυνατόν να οδηγήσει σε υπερβολές (Φινοκαλιώτης, 2011, 152).

Τέλος, δεδομένης της χρήσης του επιρρήματος *αναλόγως* στη συνταγματική διάταξη, τίθεται το ερώτημα αν η φορολογία οφείλει να είναι αναλογική ή προοδευτική. Αν και έχουν

διατυπωθεί πολλαπλά επιχειρήματα υπέρ και κατά και των δύο απόψεων (Φινοκαλιώτης και Μπάρμπας, 2001, σελ. 55-57), δυνάμει της παραδοχής της θεωρίας της φθίνουσας οριακής χρησιμότητας (Χατζηδήμα, 2017, σελ. 4-9), τασσόμαστε υπέρ ενός συστήματος προοδευτικής φορολογίας, διότι συνάδει περισσότερο με την αρχή του κοινωνικού κράτους που έχει ως στόχο του την άμβλυνση των κοινωνικών αντιθέσεων, καθώς η αναλογική φορολογία χειρίζεται με τον ίδιο τρόπο ανόμοιες περιπτώσεις. Στα πλαίσια αυτά, και παρά το γεγονός ότι οι έμμεσοι φόροι είναι αναλογικοί προς την κατανάλωση και αναστρόφως προοδευτικοί ως προς το εισόδημα, δύνανται να ληφθούν μέτρα μείωσης του προβλήματος του εν λόγω ζητήματος με την εξαίρεση ή τη μείωση του φόρου στα ανελαστικά από την πλευρά της ζήτησης προϊόντα.

Βιβλιογραφικές παραπομπές κεφαλαίου

Ανδρεάδης, Α. (1992). *Ιστορία της Ελληνικής Δημόσιας Οικονομίας*, Τόμ. Α', Εκδ. Παπαδήμα, Αθήνα.

Γέροντας, Α., Λύτρας, Σ., Παυλόπουλος, Π., Γλυκερία Σιούτη, Γ., Φλογαίτης, Σ. (2010). *ΓενικόΔιοικητικό Δίκαιο*, Β' έκδοση, Εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα.

Γεωργακόπουλος, Θ.Α. (1991). *Η εναρμόνιση των έμμεσων φόρων στην Ελλάδα και ο ΦΠΑ επιπτώσεις στην Ελληνική οικονομία*, Εκδ. Σταμούλη, Πειραιάς.

Γεωργακόπουλος, Θ.Α. (1979). *Η φορολογία εισοδήματος και η φορολογία του κύκλου εργασιών*, Εκδ. Μπένου, Αθήνα.

Δαλαμάγκας, Β. (1980). *Δημοσιονομική Θεωρία*, Εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα.

Δράκος, Γ.Ε. (1989). *Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική*, Εκδ. Σταμούλη, Πειραιάς.

Καράσης, Μ.Δ. (1996). *Εγχειρίδιο Γενικών Αρχών Αστικού Δικαίου - Δίκαιο της Δικαιοπραξίας*, Εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα

Κύβελος, Σ. (2016). *Η Ενδικοφανής Προσφυγή*, Β' έκδοση, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα.

Μπάρμπας, Ν.Ι. (1996). *Τα δημόσια Δάνεια του Κράτους*, Εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα.

Σπηλιωτόπουλος, Ε.Σ. (2010). *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*, Τόμ. 2, Δέκατη τρίτη έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.

Φινοκαλιώτης, Κ.Δ. (2011). *Φορολογικό Δίκαιο*, Εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα.

Φινοκαλιώτης, Κ.Δ., Μπάρμπας, Ν.Ι. (2001). *Δημόσια Οικονομικά, Φόρο-Δημόσια Δάνεια* Εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα.

Φορτσάκης Θ. (2008). *Φορολογικό Δίκαιο*, Γ' έκδοση, Εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα.

Χατζηδήμα, Σ. (2017). Πανεπιστημιακές Παραδόσεις: *Φόροι ως μέσα άσκησης πολιτικής*, ΠΑΠΕΙ, Πειραιάς.

Κεφάλαιο 3^ο: Αιτίες που προκαλούν και παράγοντες που επηρεάζουν τη φοροφυγή

Αναφερθήκαμε στην εισαγωγή και αναδείξαμε ότι ένα από τα βασικά προβλήματα της ελληνικής οικονομίας που οδήγησε στα προγράμματα προσαρμογής ήταν η εκτεταμένη φοροφυγή που ελάμβανε χώρα. Αναφερθήκαμε, επίσης, στο πρώτο κεφάλαιο στον τρόπο με τον οποίο επιδρά στους μακροοικονομικούς δείκτες το φαινόμενο αυτό. Εν συνεχεία δόθηκαν οι γενικές αρχές άσκησης της φορολογικής πολιτικής και εξουσίας και τα επιμέρους χαρακτηριστικά του φόρου. Η ανάλυση αυτή έλαβε χώρα, διότι, όπως θα δούμε ευθύς κατωτέρω, όλο το πνεύμα των διατάξεων και των ορισμών αυτών καταλύεται, σε μικρότερο ή σε μεγαλύτερο βαθμό, αναλόγως της έκτασης του φαινομένου.

Πριν προβούμε στην όποια αντιπαραβολή του φαινομένου με όσα αναφέρθηκαν στο προηγούμενο κεφάλαιο δίδουμε τον ορισμό της φοροφυγής, όπως βιβλιογραφικά έχει προσδιοριστεί. Σύμφωνα με το Institute of Economic Affairs (Piersic and Seldon, 1979), η φοροφυγή είναι επισημημένος όρος από τη συγχώνευση των λέξεων *αποφυγή* και *διαφυγή* (avoidance and evasion= avoision). Οι δύο, λοιπόν, πτυχές της φοροαποφυγής και της φοροδιαφυγής συνθέτουν τον όρο της φοροφυγής (Δράκος, 1989, σελ. 217). Πέραν, όμως, από τις βασικές εκφάνσεις του φαινομένου στη συνθετική έννοια της φοροφυγής θα πρέπει να προσθέσουμε και άλλες δύο εκφάνσεις της για να διαμορφωθεί η πλήρης εικόνα. Πρώτον την φοροαναβολή ή φορολογική υπερημερία, και δεύτερον, την υπεξαίρεση φορολογικών εσόδων, ως ακραία έκφανση της φοροδιαφυγής.

Περαιτέρω θα πρέπει να διαφοροποιούμε την φοροφυγή από την παραπλήσια έννοια της παραοικονομίας. Υπό τον όρο της παραοικονομίας καλύπτεται το σύνολο των οικονομικών δραστηριοτήτων που συμβάλλουν στη δημιουργία προστιθέμενης αξίας, η οποία δεν καταγράφεται στους εθνικούς λογαριασμούς και ενώ θα έπρεπε υπό κανονικές συνθήκες να προσμετράται στο ΑΕΠ, δεν περιλαμβάνεται, διότι οι φορολογούμενοι αποκρύπτουν τις δραστηριότητες αυτές από τις δημόσιες αρχές (Χατζηδήμα, 2017, σελ. 10). Αν και το αίτιο της παραοικονομίας μπορεί να είναι παραπλήσιο σε πολλές περιπτώσεις με εκείνο της φοροφυγής, εντούτοις αντιδιαστέλλεται προς αυτό, επειδή περιλαμβάνει, πέραν της αποφυγής πληρωμής των φόρων, τις προσπάθειες αποφυγής ρυθμίσεων και περιορισμών επιβεβλημένων από το κράτος. Από τα παραπάνω γίνεται αντιληπτό ότι, αν και τα δύο φαινόμενα έχουν κοινά σημεία επαφής, δεν είναι έννοιες ταυτόσημες. Ως πολύπλευρο φαινόμενο η παραοικονομία, πάντως, έχει πληθώρα χαρακτηρισμών στη βιβλιογραφία (Χατζηδήμα, 2017, σελ. 10). Ενδεικτικά, χαρακτηρίζεται ως «άτυπη», «ανεπίσημη»,

«μαύρη», «σκιάδης», «υπόγεια», «μη καταγεγραμμένη» και «κρυφή» οικονομία, ή «οικονομία του λυκόφωτος» και διεθνώς ως “informal”, “unofficial”, “underground”, “hidden”, “grey”, “black”, “moonlight”, “shadow economy”.

Επανερχόμενοι στο ζήτημα της φοροφυγής και στο συσχετισμό με όσα αναφέραμε στο προηγούμενο κεφάλαιο, ρητέα και τα κάτωθι:

- 1) Καταλύεται το επιμέρους στοιχείο της αμεσότητας της οριστικότητας και της μονομέρειας, καθώς δεν λαμβάνει χώρα μεταβίβαση της χρηματικής παροχής από τον φορολογούμενο στο κράτος.
- 2) Καταλύεται το επιμέρους στοιχείο της υποχρέωσης, καθώς περικάμπτονται τα μέτρα που εξαναγκάζουν τον φορολογούμενο στην αποπληρωμή με την εμφάνιση μικρότερων ή μηδενικών ποσών στην πράξη βεβαιώσεως του φόρου.
- 3) Δεν επιτελείται, ούτε ο ταμειευτικός σκοπός του φόρου που αφορά στην είσπραξη εσόδων για την κάλυψη των δαπανών του κράτους, ούτε ο οικονομικός σκοπός σταθεροποίησης της αγοράς, αφού μερίδα των πολιτών αποκτά αθέμιτο ανταγωνιστικό πλεονέκτημα.
- 4) Καταστρατηγείται η έννοια της κοινωνικής δικαιοσύνης, αφού δεν διορθώνονται οι κοινωνικές ανισότητες ή διορθώνονται σε ό,τι αφορά τους ειλικρινείς φορολογούμενους και μόνο.
- 5) Οι εκάστοτε κυβερνήσεις προσπαθώντας να εξεύρουν έσοδα και να περιορίσουν το φαινόμενο, παρακάμπτοντας την αρχή της νομιμότητας, καταφεύγουν σε αμφιβόλου συνταγματικά μέσα, όπως πράξεις νομοθετικού περιεχομένου, για να ρυθμίσουν φορολογικά ζητήματα.
- 6) Καταλύεται η αρχή της βεβαιότητας του φόρου, καθώς εκδίδονται συνεχείς πράξεις που επιμηκύνουν τους χρόνους παραγραφής.
- 7) Προσπαθώντας να λύσει βραχυπροθέσμως ζητήματα εισπραξιμότητας, το κράτος εκδίδει εγκυκλίους που ερμηνεύουν διαφορετικά όρους και αόριστες έννοιες, πράξεις οι οποίες, δεδομένου του χρονικού διαστήματος που έχει παρέλθει, αντίκεινται στην αρχή της χρηστής διοίκησης.
- 8) Σε αντίθεση με τον κανόνα της μη αναδρομικότητας των φορολογικών ενοχών, το κράτος τις αναπροσαρμόζει, αναζητώντας, φορολογικά έσοδα. Λαμβανομένου δε υπόψιν του γεγονότος ότι ήδη η φορολογία εισοδήματος είναι κατ' επίφαση ήδη

αναδρομική, οι συνέπειες μπορεί να φθάσουν να είναι εξοντωτικές για τον ειλικρινή φορολογούμενο.

- 9) Καταστρατηγείται κάθε έννοια καθολικότητας, εφόσον δεν πληρώνουν όλοι, όπως απαιτείται, φόρους και κάθε έννοια κοινωνικής δικαιοσύνης και οριζόντιας και κάθετης φορολογικής ισότητας, καθώς αντιμετωπίζονται με τον ίδιο τρόπο ανόμοιες περιπτώσεις.

3.1 Ορισμός εννοιών και η έκταση του φαινομένου

Από τον ορισμό του φόρου και δη από το γεγονός ότι ελλείπει η οποιαδήποτε άμεση αντιπαροχή, με την ταυτόχρονη μείωση του διαθέσιμου εισοδήματος του εκάστοτε φορολογούμενου, συνεπάγεται ότι ο τελευταίος ουδέποτε συμφιλιώθηκε με το θεσμό του φόρου. Ειδικότερα, η μείωση του εισοδήματός του, τον οδηγεί να αντιδράσει με στόχο την εξάλειψη ή τουλάχιστον τη μείωση της όποιας φορολογικής επιβάρυνσης. Για αυτό το λόγο, οι φορολογούμενοι χρησιμοποιούν είτε νόμιμα είτε παράνομα μέσα με σκοπό να αποφύγουν ή να μειώσουν τη φορολογική τους υποχρέωση. Η φορολογική παραβατικότητα δεν εμφανίζεται πάντοτε με την ίδια μορφή. Ωστόσο, όπως ανωτέρω διαπιστώσαμε, παραβιάζουν κανόνες και θεσμούς της φορολογικής νομοθεσίας και αντίκεινται στον κοινωνικό και οικονομικό σκοπό επιβολής του φόρου. Η προσπάθεια των φορολογούμενων, που συνθέτει το συνολικό φαινόμενο της φοροφυγής, λαμβάνει και τις κάτωθι μορφές:

A) Φοροαποφυγή

Ως φοροαποφυγή ορίζεται *το σύνολο των νόμιμων ενεργειών των ιδιωτικών φορέων της οικονομίας που αποβλέπουν στη μείωση ή την εξάλειψη της φορολογικής υποχρέωσης μέσω εκμετάλλευσης των κενών στη φορολογική νομοθεσία* (Χατζηδήμα, 2017, σελ.6). Ως πρόσθετο στοιχείο κατά τον Παπακυριάκου (2005, σελ. 10) είναι η *θεσμική δυνατότητα που παρέχεται από την έννομη τάξη στον φορολογούμενο να διαμορφώνει τα εκάστοτε δεδομένα, ώστε να διαφεύγουν από το γράμμα του νόμου, παρότι κατά το πνεύμα του νόμου οφείλετο να φορολογηθούν ως ενιαίο σύνολο.*

Τέτοια παραδείγματα υφίστανται κατά κύριο λόγο, όταν κατακερματίζεται η περιουσία ενός προσώπου και μεταβιβάζεται σε μέλη της οικογένειάς του ή σε περισσότερα νομικά πρόσωπα που βρίσκονται κάτω από τον έλεγχό του, ή στην περίπτωση που τοποθετούνται

αποταμιεύσεις σε τίτλους του Δημοσίου μη φορολογούμενους προς αποφυγή φορολόγησης των τραπεζικών καταθέσεων. Μια ακραία μορφή θα μπορούσε να χαρακτηριστεί η στροφή προς ένα υποκατάστατο προϊόν με αύξηση της ζήτησής του, λόγω αύξησης της φορολογίας έτερου προϊόντος (π.χ. στροφή των καταναλωτών προς το τσάι λόγω αύξησης του φόρου του καφέ). Ο συνηθέστερος τρόπος φοροαποφυγής είναι διαμέσου της χρήσης λογιστικών τεχνασμάτων, ζήτημα που υποστηρίζεται και από δεδομένα που ευθύς κατωτέρω αναφέρουμε ως προς τον βαθμό της έκτασης του φαινομένου.

Αν και τα κενά αυτά στερούν το κράτος από δημόσια έσοδα, υπάρχουν και απόψεις (Φινοκαλιώτης και Μπάρμπας, 2001, σελ. 35) ότι οι νομοθετικές αυτές ατέλειες είναι ηθελημένες, ώστε να χρησιμοποιούνται από τις διάφορες κοινωνικές ομάδες, προκειμένου να μειωθεί σιωπηρά η φορολογική επιβάρυνση. Σε κάθε όμως περίπτωση, αν και η φοροαποφυγή, εφόσον τελείται με νόμιμο τρόπο, αποκλείει το χαρακτηρισμό της συμπεριφοράς αυτής ως παράνομης, δεν παύει, ωστόσο, η συμπεριφορά αυτή να είναι κατά τη γενική θεωρία του δικαίου καταχρηστική (Παπακυριάκου, 2005, σελ. 11). Το κατά πόσο η συμπεριφορά αυτή θα μπορούσε να χαρακτηριστεί ως ποινικώς κολάσιμη είναι ζήτημα με ιδιαίτερες δυσχέρειες, καθώς η έννοια της καταστρατήγησης είναι ιδιαίτερα ρευστή και αόριστη.

Ως προς την έκτασή της η φοροαποφυγή, λόγω του τρόπου που εκτελείται, είναι δύσκολο να μετρηθεί και εξαρτάται από ποικίλους παράγοντες. Ενδεικτικά αναφέρονται ως προς τους έμμεσους φόρους περιπτώσεις, όπως η ελαστικότητα της ζήτησης ενός αγαθού ως προς την τιμή του, η εισοδηματική κατάσταση των φορολογουμένων εν γένει και ο βαθμός ψευδαισθήσης του χρήματος (Χατζηδήμα, 2017, σελ. 7). Ειδικότερα ως προς την ελαστικότητα της ζήτησης επισημαίνεται ότι όσο μεγαλύτερη είναι ελαστικότητα ενός αγαθού, τόσο μεγαλύτερη είναι η μείωση της καταναλωτικής δαπάνης που έχει, με αποτέλεσμα τη συνολική μείωση των φορολογικών εσόδων. Περαιτέρω όσο μεγαλύτερο είναι το εισόδημα, τόσο μικρότερη είναι η επιρροή του φόρου παρά την αυξομείωση των τιμών με αποτέλεσμα να είναι μικρότερη η φοροαποφυγή και αναστρόφως. Τέλος, σε μικρές αυξήσεις των τιμών, λόγω φόρων, οι φορολογούμενοι διαπράττουν ακούσια φοροαποφυγή, διότι εξακολουθούν να δαπανούν για τις καταναλωτικές τους δαπάνες το ίδιο ποσό (ψευδαισθήση χρήματος). Σε περίπτωση που, ωστόσο, προβαίνουν στη συνειδητή επιλογή μείωσης των δαπανών, η φοροαποφυγή είναι εκούσια.

Πέραν, όμως, από τις περιπτώσεις ακούσιας φοροαποφυγής υπάρχουν και περιπτώσεις που τεχνηέντως χρησιμοποιείται το λογιστικό και νομικό σύστημα διαμέσου της έκπτωσης έμμεσων φόρων, εφόσον έχουν δαπανηθεί ποσά στα οποία εμπεριέχεται ο ίδιος έμμεσος

φόρος. Χαρακτηριστική περίπτωση είναι ο συμψηφισμός του ΦΠΑ μεταξύ εσόδων και εξόδων και η προσπάθεια των ιδιωτικών επιχειρήσεων να αποδώσουν χρεωστικά όσο το δυνατόν μικρότερο ποσό. Δεν είναι άλλωστε τυχαία η ανακοίνωση της Κομισιόν του 2012, όπου ανέφερε: «Σε 6,6 δις ευρώ ή 33% των συνολικών αναμένων εσόδων ανήλθε το έλλειμμα του ΦΠΑ, λόγω μη συμμόρφωσης με τους κανόνες δικαίου, ή λόγω μη είσπραξης του φόρου από τις αρχές.» Σε διευκρίνισή της, ως προς την ίδια ανακοίνωση, ανέφερε ότι η μη συμμόρφωση με τους κανόνες (απάτη) δεν είναι το μόνο αίτιο. Μεταξύ άλλων είναι οι πτωχεύσεις εικονικές ή μη, η εν γένει αφερεγγυότητα και η φοροαποφυγή. Στην ίδια έρευνα, που ολοκληρώθηκε το θέρους του έτους 2013, επιβεβαιώθηκε ότι το συνολικό ποσό που αποστρατεύεται από το ελληνικό δημόσιο είναι της τάξεως του 4,7% του ΑΕΠ από την μη είσπραξη ΦΠΑ. Δεδομένης της δημοσιονομικής καταστάσεως που βρισκόταν και που βρίσκεται η Ελλάδα, το ζήτημα πρέπει άμεσα να αντιμετωπιστεί για να μεταβεί το ελληνικό κράτος σε συνθήκες κανονικότητας.

B) Φοροδιαφυγή

Ως φοροδιαφυγή ορίζεται *το σύνολο των παράνομων ενεργειών των φορολογούμενων, που αποβλέπουν στην μείωση ή στην εξάλειψη της φορολογικής τους υποχρέωσης* (Φινοκαλιώτης και Μπάρμπας, 2001, σελ. 32). Το σύνολο των ενεργειών μπορεί να εκδηλώνεται θετικά με πράξεις του φορολογουμένου ή με παραλείψεις (π.χ. υποβολή δήλωσης), ενώ από τις διατάξεις του νόμου επιβάλλεται συγκεκριμένη υποχρέωση θετικής ενέργειας. Υπό ευρεία έννοια, εντός της έννοιας της φοροδιαφυγής μπορεί να ενταχθεί και η εισφοροδιαφυγή, ήτοι η μη καταβολή εισφορών κοινωνικής ασφάλισης (Χατζηδήμα, 2017, σελ. 2). Κατά τα ανωτέρω, ουσιαστικά ο φορολογούμενος μετέρχεται παράνομα μέσα και ουσιαστικά ψεύδεται ή σιωπά αποκρύπτοντας κατά τρόπο αθέμιτο φορολογητέα ύλη. Από νομοτυπική μορφή η ανωτέρω περιγραφή ομοιάζει με το αδίκημα της απάτης (Παπαμαδάκης, 2000), με τη διαφορά ότι αθέμιτη παρασιώπηση, παραπλάνηση λαμβάνει χώρα ενώπιον των φορολογικών αρχών (Παπακυριάκου, 2005, σελ. 13).

Παραδείγματα τέτοιας νομοτυπικής συμπεριφοράς συνιστούν λ.χ. η περίπτωση κατά την οποία φορολογούμενος θέλοντας να αποφύγει τη φορολογική του υποχρέωση αναγράφει μικρότερο μίσθωμα (εικονικό) στη σχετική δήλωση Ε2 σε συνεννόηση με τον μισθωτή, ενώ στην πραγματικότητα καταβάλλεται πολύ μεγαλύτερο. Σε αντίθεση με την φοροαποφυγή, για την οποία η επιστήμη δεν έχει καταλήξει, εάν συνιστά κολάσιμη συμπεριφορά, η φοροδιαφυγή εντάσσεται πλήρως στα οικονομικά εγκλήματα, καθώς η νομοτυπική της μορφή, η οποία προσομοιάζει με την απάτη, δίνει επαρκές έρεισμα για τη λήψη κατασταλτικών μέτρων. Ως προς την έκταση του φαινομένου της φοροδιαφυγής έχουν

πραγματοποιηθεί διάφορες έρευνες, τόσο σε επίπεδο φυσικών προσώπων όσο και σε επίπεδο νομικών προσώπων. Οι έρευνες διαχωρίζουν τα φυσικά πρόσωπα σε τρεις κατηγορίες, εκείνη των αυτοαπασχολούμενων, εκείνη των μισθωτών και εκείνη των προσώπων με ιδιαίτερα υψηλό εισόδημα. Για την ευχερέστερη παρουσίαση των αποτελεσμάτων θα ακολουθηθεί ο ίδιος διαχωρισμός.

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με έρευνα του 2010 (Matsaganis and Flevotomou, 2010, p.3) το ποσοστό των μη δηλωθέντων εισοδημάτων των αυτοαπασχολούμενων ανέρχεται σε 57%-58,6%, σε αντίθεση με το ποσοστό των μισθωτών, το οποίο ανέρχεται μόλις σε 0,5%-1%. Σε άλλη σχετική έρευνα για το ποσοστό της φοροδιαφυγής στους αυτοαπασχολούμενους υπολογίζεται ότι το μη δηλωθέν εισόδημα ανέρχεται στα €50 δις (20% του ΑΕΠ το 2010), το οποίο προέρχεται κυρίως από μη μισθωτή εργασία, ήτοι από τους αυτοαπασχολούμενους (Mylonas *et al.*, 2010, pp. 1,3). Μάλιστα, η ανωτέρω έρευνα πρότεινε ότι, σε περίπτωση που ασκείτο ενδελεχής φορολογικός έλεγχος από τις αρχές, θα μπορούσαν να αποδοθούν έσοδα στο ελληνικό δημόσιο της τάξεως του 3,8% του ΑΕΠ από τη φορολογία φυσικών προσώπων και μόνο. Πιο πρόσφατες έρευνες επισημαίνουν ότι το ποσοστό του δηλωθέντος εισοδήματος των αυτοαπασχολούμενων τείνει να βρίσκεται στο όριο του κατώτατου δυνατού, γεγονός που εξ αντιδιαστολής δεικνύει ότι μεγάλο ποσοστό του εισοδήματος παραμένει αδήλωτο (IMF, 2013, p.22).

Όπως αναφέρθηκε ανωτέρω το ποσοστό φοροδιαφυγής στους μισθωτούς υπολογίζεται ότι είναι της τάξεως του 0,5 έως 1%. Τούτο οφείλεται στο γεγονός ότι οι μισθωτοί πλέον δεν προβαίνουν στη δήλωση των εισοδημάτων τους, αλλά αυτά αναρτώνται από τους εκάστοτε εργοδότες του δημοσίου ή του ιδιωτικού τομέα. Αν και το ποσοστό της καθαρής φοροδιαφυγής φαίνεται ελάχιστο, το ζήτημα πρέπει να εξεταστεί υπό ευρεία έννοια και να περιληφθεί και το ποσοστό εισφοροδιαφυγής. Από ελέγχους που πραγματοποίησε το Σώμα Επιθεώρησης Εργασίας σε 22.000 ιδιωτικές επιχειρήσεις, από το Φεβρουάριο του 2010 έως τον Απρίλιο του 2010, προέκυψε ότι το 25% των εργαζομένων δεν είχε δηλωθεί (Matsaganis, 2011, p.10). Νεότερες έρευνες υποστηρίζουν ότι, κατά το έτος 2013, τουλάχιστον το 40,5% των εργαζομένων στις ελεγμένες επιχειρήσεις της χώρας ήταν αδήλωτοι ή ανασφάλιστοι, ενώ άνω του ημίσεος των ελεγμένων επιχειρήσεων κατέφευγε σε τακτικές εισφοροδιαφυγής (Καψάλης, 2015, σσ.7,9). Από τα ανωτέρω στοιχεία προκύπτει ότι, αν και τα ποσοστά φοροδιαφυγής είναι μειωμένα στους μισθωτούς, θα πρέπει να είμαστε ιδιαίτερα επιφυλακτικοί και να εξετάζουμε με σφαιρικότητα το φαινόμενο, λαμβάνοντας υπόψη και τις περιπτώσεις εισφοροδιαφυγής.

Επιπρόσθετα, ως προς την φοροδιαφυγή των φυσικών προσώπων υποστηρίζεται ότι κατέχοντες υψηλά εισοδήματα φοροδιαφεύγουν λιγότερο σε σχέση με τους κατέχοντες χαμηλά εισοδήματα (Matsaganis and Flevotomou, 2010, p.5). Αν και η θέση των συγκεκριμένων στοιχείων, όπως θα δούμε, από πλευράς περιεχομένου, μάλλον τοποθετείται στο προηγούμενο μέρος, όπου αναλύετο η φοροαποφυγή, τοποθετούνται εδώ, για να αντιπαραβάλλονται με τα ανωτέρω στοιχεία των φυσικών προσώπων. Ωστόσο, θα πρέπει να ληφθούν υπόψη τα μέσα τα οποία έχουν στη διάθεσή τους τα φυσικά πρόσωπα που έχουν υψηλό εισόδημα. Αντί να φοροδιαφεύγουν, δείχνουν ροπή προς την φοροαποφυγή. Χαρακτηριστικά έχει ειπωθεί στη βιβλιογραφία ότι «οι φτωχοί φοροδιαφεύγουν, οι πλούσιοι φοροαποφεύγουν» (Slemrod, 2007, p. 30). Κλασικά παραδείγματα είναι η εικονική αλλαγή της φορολογικής κατοικίας με τεχνητά μέσα σε χώρα παράδεισο από πλευράς φορολογικού συστήματος για την πληρωμή ελάχιστων φόρων, ή η δημιουργία εξωχώριων εταιρειών με ή και χωρίς υπόσταση διαμέσου των οποίων υφίσταται ελάχιστη φορολόγηση του παγκοσμίου εισοδήματος.

Τέλος, όσον αφορά στην έκταση της φοροδιαφυγής στην περίπτωση των νομικών προσώπων, σημειώνουμε τα ακόλουθα: Πρώτον πρέπει να γίνει βασικός διαχωρισμός μεταξύ των προσώπων που συστήνουν το νομικό πρόσωπο και το νομικό πρόσωπο αυτό καθ' εαυτό που διαθέτει τη δική του νομική προσωπικότητα και αντιμετωπίζεται ως ξεχωριστός και αυτός ο οργανισμός (Γεωργιάδης, 2012, σσ. 191-2). Το ποσοστό εκτιμάται σε από 0,06 μέχρι 0,15% του ΑΕΠ, σύμφωνα με την έκθεση του ΟΟΣΑ του 2015. Το ποσοστό αυτό είναι σαφώς μειωμένο σε σχέση με τα φυσικά πρόσωπα, ωστόσο είναι εύλογο να ληφθεί υπόψη το γεγονός ότι οι εταιρείες και εν γένει οι επιχειρήσεις βρίσκονται στο στόχαστρο των φορολογικών ελέγχων και λόγω της καλύτερης μηχανογράφησης τους έχουν τη δυνατότητα να προβούν σε αποτελεσματικότερο φορολογικό σχεδιασμό.

Γ) Υπεξαίρεση φόρων²⁴

Η υπεξαίρεση ή άλλως η ιδιοποίηση φορολογικών εσόδων διαπράττεται όταν πρόσωπο με σύνολο παράνομων ενεργειών δεν αποδίδει φόρο που έπρεπε να εισπράττει το κράτος. Από τον ορισμό καταδεικνύεται ότι πρόκειται για περίπτωση φοροδιαφυγής. Ενώ ωστόσο η φοροδιαφυγή ζημιώνει το κράτος, στην περίπτωση της ιδιοποίησης φόρων η πράξη αυτή ζημιώνει και τον αντισυμβαλλόμενο του προσώπου που διαπράττει το αδίκημα.

²⁴ Αναφερόμαστε στην περίπτωση που το ποινικό κολάσιμο φορολογικό αδίκημα διαπράττεται από πρόσωπο υπόχρεο σε φόρο. Η υπεξαίρεση ως αδίκημα είναι δυνατόν να διαπραχθεί και από εντεταλμένο υπάλληλο τηρουμένων των διατάξεων 258, 13 και 263Α του παλαιού Π.Κ, κατά την υπηρεσία του. Δεδομένου ότι η παρούσα εξετάζει ωστόσο το φαινόμενο της φοροφυγής με επίκεντρο τον υπόχρεο του φόρου, η σχετική ανάλυση θεωρείται ότι παρέλκει του ερευνητικού ενδιαφέροντος.

Συγκεκριμένα στην περίπτωση αυτή ο διαπράττων το αδίκημα εξαπατά τον αντισυμβαλλόμενο του από τον οποίο αποσπάται ποσό υπό ψευδή παράσταση ότι δήθεν θα αποδοθεί στο κράτος. Πρόκειται για ένα έγκλημα δυσπόστατο με την διάπραξη απάτης εις βάρος του αντισυμβαλλόμενου με πιθανή συρροή έκδοσης εικονικού τιμολογίου σε συνδυασμό με υπεξαίρεση εις βάρος του δημοσίου. Για αυτό το λόγο θεωρήθηκε ότι πρέπει να γίνει ξεχωριστή μνεία στην παρούσα παρά το γεγονός ότι αποτελεί υποκατηγορία της φοροδιαφυγής. Επομένως ως προς την έκτασή του αναφερόμαστε στα ανωτέρω δεδομένα. Δίκαιος, λοιπόν φαίνεται ο χαρακτηρισμός που διατυπώθηκε βιβλιογραφικά (Σπράος, 1997, σελ. 21), ότι *«αποτελεί έγκλημα πολλαπλάσια σοβαρότερο από τη φοροδιαφυγή και η αποφασιστική και τολμηρή αντιμετώπισή του είναι μια ελάχιστη απαίτηση για μια κοινωνία που φιλοδοξεί να είναι ευνομούμενη και δίκαιη.»*

Δ) Φορο-αναβολή- Φορο-υπερημερία

Τελευταία περίπτωση ιδιαίτερης υποκατηγορίας εντός των πλαισίων της φοροφυγής αποτελεί η φορο-υπερημερία. Το φαινόμενο αυτό θα μπορούσε να οριστεί ως η παράλειψη εμπρόθεσμης καταβολής του ποσού που έχει βεβαιωθεί ταμειακώς (σύμφωνα με τα αρ.2 και επόμενα του ΚΕΔΕ) εν στενή έννοια εις βάρος του οφειλέτη φορολογούμενου. Σε αυτή την περίπτωση ο φορολογούμενος δεν επιδρά στην πράξη επιβολής του φόρου με θετικές ενέργειες ή παραλήψεις ούτε γίνεται χρήση κάποιου καταδολευτικού μέσου ή καταστρατήγησης νόμου για την αποφυγή της πληρωμής. Ωστόσο και εδώ παραλείπεται υπαιτίως η πραγματοποίηση της χρηματικής καταβολής. Κατά τον Παπακυριάκου (2005, σελ. 14), από την σκοπιά της γενικής θεώρησης δικαίου, η περίπτωση αυτή θα μπορούσε να ενταχθεί στη γενική θεωρία του δικαίου περί υπερημερίας οφειλέτη.²⁵ Αν και δεν διαπράττεται κάποιο αδίκημα με τη στενή έννοια του όρου, το αποτέλεσμα, ωστόσο, δεν αναιρείται. Στερούνται έσοδα από τα δημόσια ταμεία. Περαιτέρω, ζήτημα προκύπτει, εάν πέραν από τις περιπτώσεις διοικητικού καταναγκασμού, είναι δυνατή η επιβολή κάποιας ποινικής κατασταλτικής κύρωσης. Κατά την άποψή μας, με συστημική ερμηνεία του συνολικού δικαίου, μία τέτοια πρόβλεψη είναι contra στο γενικό πνεύμα του νόμου, αφού στο δημόσιο δίδεται πάσα δυνατότητα για την είσπραξη του ποσού αυτού. Πάραυτα, ήδη με το Ν1882/90 η φορο-υπερημερία διώκεται ποινικώς, σύμφωνα με το αρ.25. Μέτρηση του φαινομένου δεν φαίνεται δυνατή, διότι, δεδομένου των οικονομικών συνθηκών που επικρατούν στην Ελλάδα μετά το 2010, σε καθυστέρηση ληξιπρόθεσμων οφειλών βρίσκονται

²⁵Ως υπερημερία στο αστικό δίκαιο ορίζεται η μη εμπρόθεσμη καταβολή της παροχής από υπαιτιότητα του οφειλέτη (Γεωργιάδης, 2003).

ανυπαίτιως πολλαπλοί Έλληνες φορολογούμενοι, όποτε σε μία τέτοια μέτρηση θα εμφιλοχωρεί μεγάλος κίνδυνος στατιστικού λάθους.

3.2 Αιτίες φοροφυγής

Πριν ξεκινήσουμε την ανάλυση των αιτίων της φοροφυγής οφείλουμε να επισημάνουμε κάποια πράγματα. Οι περισσότεροι μελετητές, όταν προβαίνουν στην ανάλυση του φαινομένου και αναζητούν τους γενεσιουργούς λόγους ύπαρξής του, αναζητούν μόνο τα αιτία της υποκατηγορίας της φοροδιαφυγής. Θεωρούμε πως οι αιτίες φοροδιαφυγής μπορούν κάλλιστα να αποτελέσουν και αιτίες φοροαποφυγής ή φορο-υπερημερίας ή υπεξαίρεσης φόρων. Η τελική επιλογή είναι ζήτημα που ανάγεται, κυρίως, σε υποκειμενικά στοιχεία του φορολογούμενου τα οποία, κατά κύριο λόγο, είναι η ύπαρξη ή μη αποτελεσματικού συστήματος ποινών και εντοπισμού της πράξεώς του, το μορφωτικό επίπεδό του και συνάμα της κοινωνίας, και η προσωπική φορολογική του ηθική.

Τα βασικά οικονομικά και θεσμικά αίτια του φαινομένου τα οποία αποτελούν και τους γενεσιουργούς λόγους ύπαρξής του (ο τρόπος κατανομής και το ύψος του φορολογικού βάρους, ο τρόπος διαχείρισης του δημοσίου χρήματος και η αντίληψη των πολιτών για τις δημόσιες δαπάνες) που μας παραπέμπει άλλωστε ο συνειρμικός συλλογισμός και η ετυμολογία της λέξεως, δεν φαίνεται να επηρεάζουν την ένταξη του «φοροφυγά» στη μία ή στην άλλη υποκατηγορία.. Αντιθέτως, η νομοθεσία, η οργάνωση των φοροτεχνικών υπηρεσιών, η διάρθρωση του φορολογικού συστήματος, του εθνικού εισοδήματος και ο βαθμός οργάνωσης της αγοράς επιδρούν αντικειμενικά σε ζητήματα που αφορούν στη ροπή του προς τη μία ή την άλλη κατεύθυνση. Υποκειμενικά δε λειτουργούν οι παράγοντες της προσωπικής φορολογικής ηθικής και του μορφωτικού επιπέδου και το σύστημα εντοπισμού και επιβολής ποινών.

Γι' αυτούς τους λόγους θεωρούμε πως θα ήτο ορθό οι παράγοντες αυτοί να αναφέρονται ως αιτίες φοροφυγής αντί φοροδιαφυγής. Με γνώμονα την ανωτέρω θέση θα επιχειρήσουμε να προβούμε στην κατωτέρω ανάλυση και να εξετάσουμε την επίδραση των παραγόντων αυτών στις επιμέρους κατηγορίες και συνολικά όλες τις αιτίες ανάπτυξης του φαινομένου της φοροφυγής.

3.2.1.1 Ο τρόπος κατανομής και το ύψος του φορολογικού βάρους

Ορίσαμε ανωτέρω τον φόρο ως μια άμεση οριστική, υποχρεωτική, μονομερής παροχή ιδιωτών προς τη δημόσια εξουσία (κράτος), παροχή δε που είναι αναγκαία για την κάλυψη των δημοσίων δαπανών, στα πλαίσια του κοινωνικοοικονομικού σχεδιασμού. Καταδείξαμε από την ερμηνεία και από τη βιβλιογραφική έρευνα του ορισμού αυτού ότι εκλείπει το άμεσα αντιληπτό στοιχείο της ειδικής αντιπαροχής. Συνακόλουθα, μπορεί κανείς να οδηγηθεί στο συμπέρασμα ότι αυτή η μη άμεσα αντιληπτή επιβολή οικονομικού βάρους αποτελεί την πρωταρχική αιτία της φοροφυγής. Περαιτέρω ο τρόπος της κατανομής του βάρους, εάν δεν είναι σύμφωνος με τις αντιλήψεις των πολιτών περί κοινωνικής ηθικής, επιτείνει το φαινόμενο. Όπως αναγράφεται βιβλιογραφικά (Χατζηδήμα, 2017, σελ.3) *το αίσθημα της αδικίας²⁶ των συνεπών φορολογουμένων έναντι των ευνοημένων φορολογούμενων ενισχύει την επιθυμία των πρώτων να εξομοιωθούν με τους δεύτερους. Σε επίπεδο επιχειρήσεων δημιουργείται ανταγωνιστικό πλεονέκτημα των πρώτων έναντι των δεύτερων. Επομένως, επηρεάζονται τα σχέδια επενδύσεων και παραγωγής με αποτέλεσμα να ενισχύεται η τάση φοροφυγής. Σε παρόμοιο συμπέρασμα καταλήγουν και άλλοι ερευνητές του φαινομένου (Ίδρυμα Μεσογειακών Μελετών, 1993, σελ. 199),²⁷ όπου αναφέρουν ότι τα πρόσωπα χρειάζονται κίνητρο για να οδηγηθούν στη λήψη αποφάσεως. Το έναυσμα αυτό δύναται να είναι το φορολογικό βάρος και μάλιστα όταν αυτό κυμαίνεται σε υψηλά επίπεδα.*

Υπό μία γενικότερη τοποθέτηση μπορούμε να πούμε ότι η τάση αυτή είναι αναμενόμενη και συμπεριέεται με το θεσμό του φόρου από την γέννησή του. Εάν ληφθεί υπόψη ότι τα πρόσωπα, φυσικά και νομικά, προσπαθούν να μεγιστοποιήσουν το εισόδημά τους με τους δεδομένους οικονομικούς πόρους που διαθέτουν, η ύπαρξη του φόρου λειτουργεί ως τροχοπέδη. Καταβάλλοντας την όποια χρηματική παροχή, τα πρόσωπα βλέπουν το διαθέσιμο εισόδημα να μειώνεται, επομένως λαμβάνουν μέτρα, ώστε να άρουν τον περιορισμό αυτό και να απολαύσουν όσο το δυνατόν γίνεται τα μέγιστα οφέλη.

²⁶ Το αίσθημα της αδικίας δεν αναφέρεται σε πραγματικά οικονομικά στοιχεία, αλλά στην υποκειμενική ιδέα του εκάστοτε φορολογούμενου για το βάρος που υφίσταται. Το μέγεθος αυτό τείνει να είναι μεγαλύτερο σε σχέση με το πραγματικό.

²⁷ Οφείλουμε να σημειώσουμε ότι η συγκεκριμένη ανάλυση αφορούσε κατά μείζονα λόγο στη φοροδιαφυγή. Ωστόσο τα αίτια κατά την άποψη μας είναι τα ίδια. Η διαφοροποίηση και η κατάταξη της περιπτώσεως στις επιμέρους περιπτώσεις φοροφυγής ως ανωτέρω ορίστηκαν, εξαρτάται κατά μείζονα λόγο από το υποκειμενικό στοιχείο του προσώπου. Εξαρτάται, δηλαδή μέχρι ποιο βαθμό είναι διατεθειμένο να φτάσει, ώστε να αποφύγει την απόδοση του φόρου, διαπράττοντας τη μία ή την άλλη περίπτωση.

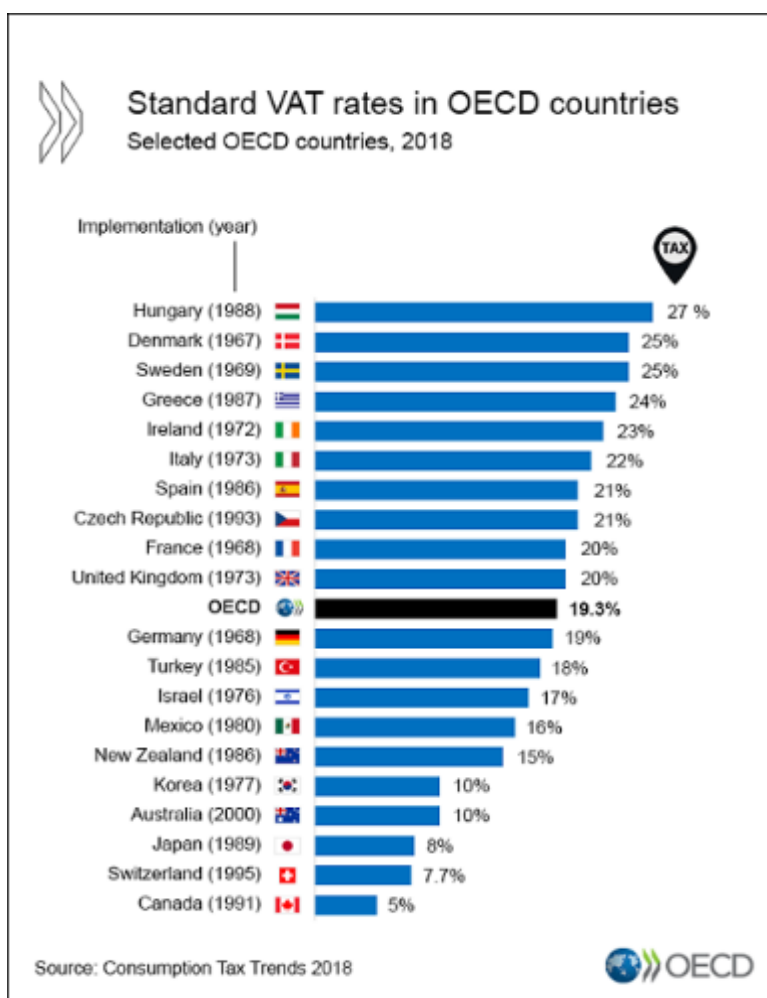
Προχωρώντας σε περαιτέρω ανάλυση του βάρους του φόρου, θα καταλήξει κανείς ότι εξαρτάται από τη διάρθρωση των φορολογικών συντελεστών και το ύψος αυτών. Η μαθηματική τους σχέση είναι ανάλογη. Όσο αυξάνονται οι φορολογικοί συντελεστές τόσο μεγαλύτερο καθίσταται το πραγματικό φορολογικό βάρος που υφίσταται ο φορολογούμενος. Αναστροφώς, στην περίπτωση του φορολογικού συντελεστή σε σχέση με το εισόδημα, η σχέση είναι αντιστρόφως ανάλογη. Αποτέλεσμα της σχέσης αυτής είναι τα πρόσωπα -φυσικά και νομικά- να καταφεύγουν σε φοροφυγή. Η βιβλιογραφία χαρακτηριστικά αναγράφει «*ότι όσο υψηλότερη είναι η φορολογική επιβάρυνση τόσο μειώνεται το διαθέσιμο εισόδημα των φορολογουμένων και κατ' επέκταση η δυνατότητα ικανοποίησης των αναγκών τους. Επίσης, όσο μεγαλύτερο είναι το επίπεδο της φορολογικής επιβάρυνσης, λόγω υψηλών φορολογικών συντελεστών, τόσο μεγαλύτερο είναι το όφελος από τα χρηματικά ποσά που εξοικονομούνται, με τη φοροφυγή να αντισταθμίζει τον κίνδυνο από την ενδεχόμενη αποκάλυψη της*» (Χατζηδήμα, *op.cit.*).

Σύμφωνα με την ανωτέρω λογική είναι και τα στατιστικά στοιχεία. Κατά τον ΟΟΣΑ, το φορολογικό βάρος, το οποίο προσμετράται από το συνολικό εισπραχθέν βάρος (φορολογικό και ασφαλιστικό) ως ποσοστό του ΑΕΠ, αυξήθηκε αισθητά, κατά το φορολογικό έτος 2016 στην Ελλάδα. Η αύξηση ήταν της τάξεως του 2,07% καθώς το σύνολο των εσόδων το 2015 ανερχόταν σε 36,63% ενώ το 2016 σε 38,70%, ως ποσοστό επί του ΑΕΠ (OECD, 2018). Συγκριτικά, ο μέσος όρος αύξησης των βαρών ως ποσοστό του ΑΕΠ στις υπόλοιπες χώρες του ΟΟΣΑ ήταν της τάξεως του 0,71, αυξήθηκε δηλαδή από 33,71% σε 34,42% επί του ΑΕΠ.

Ωστόσο αυτή η αύξηση είναι μικρότερη της αναμενομένης, δεδομένου ότι στους αυτοαπασχολούμενους έχει καταργηθεί το αφορολόγητο ποσό, στους δε μισθωτούς είχε μειωθεί στα 9.550 €. Η κατάργηση της φορολογικής αυτής προνομίας, σε συνδυασμό με την κατάργηση κλιμακίων και την εν γένει αναδιάρθρωση του προοδευτικού φορολογικού συστήματος ως προς την φορολόγηση του εισοδήματος, καταδεικνύει τη μείωση της αποδοτικότητας του φορολογικού συντελεστή παρά την αύξηση του. Η δε διαφορά ανάμεσα στα προβλεπόμενα έσοδα και στα τελικώς εισπραχθέντα υποδεικνύει ότι οι εγχώριοι φορολογούμενοι κατέφυγαν τελικώς σε φοροφυγή για να αντισταθμίσουν το φορολογικό βάρος από την αύξηση των φορολογικών συντελεστών.

Παρόμοια είναι και τα στοιχεία που αφορούν στους έμμεσους φόρους και δη στον ΦΠΑ ως κυρίαρχο φόρο κατανάλωσης. Η Ελλάδα έχει ένα από τους πιο υψηλούς συντελεστές ΦΠΑ, ανάμεσα στις χώρες του ΟΟΣΑ και εν γένει στα πλαίσια της κοινής αγοράς της Ε.Ε., όπως φαίνεται και από τον κατωτέρω πίνακα:

Πίνακας 1: Standard VAT rates in OECD countries (OECD, 2018)



Όπως φαίνεται και στον ανωτέρω πίνακα, ο συντελεστής ΦΠΑ είναι της τάξεως του 24% και η Ελλάδα βρίσκεται στην τέταρτη θέση, μεταξύ των χωρών του ΟΟΣΑ, ενώ ο μέσος συντελεστής ΦΠΑ κυμαίνεται σε 19,3 %, ήτοι 4,7% χαμηλότερος από ότι στην Ελλάδα. Στην ίδια κρινόμενη περίοδο, όπως ανωτέρω, ήτοι το 2015, ο ΦΠΑ ήταν της τάξεως του 23%. Ιστορικά να αναφέρουμε ότι ο συγκεκριμένος φόρος υπέστη συνεχή ανατίμηση και αύξηση κατά τη διάρκεια της κρίσης αρχικώς από το 19% σε 21%, έπειτα σε 23% και τέλος σε 24%. Παρότι, λοιπόν, ο συντελεστής ήταν υψηλός και αναμενόταν σημαντικά φορολογικά έσοδα, παράυτα η Ελλάδα τη συγκεκριμένη περίοδο παρουσίασε ένα από τα σημαντικότερα ελλείμματα ως προς την εισπραξη του ΦΠΑ εντός της κοινής αγοράς της Ε.Ε.. Σύμφωνα με μελέτη που πραγματοποιήθηκε από τους Mikhail Bonch Osmolovskiy and Misha Belkindas υπό την επίβλεψη του Grzegorz Poniatowski, η Ελλάδα το έτος 2015 παρουσίασε το τρίτο κατά σειρά έλλειμμα εντός Ε.Ε. μεταξύ των αναμενόμενων εσόδων από την εισπραξη του ΦΠΑ και των τελικά εισπραχθέντων. Συγκεκριμένα, η έρευνα ανέγραφε «ότι οι μικρότερες

διαφορές παρατηρήθηκαν στην Σουηδία (1,42%), στην Ισπανία (3,53%) και στην Κροατία (3,92 %). Τα μεγαλύτερα ελλείμματα διαπιστώθηκαν στην Ρουμανία (37,18%), στην Σλοβακία (29,39%) και στην Ελλάδα (28,37%). Εν γένει τα μισά από τα ευρωπαϊκά κράτη παρουσίασαν έλλειμμα λιγότερο από 10,8%».²⁸²⁹

Ένα τελευταίο ερώτημα που θα μπορούσε να τεθεί είναι, εάν ο συγκεκριμένος παράγοντας επιδρά στη λήψη αποφάσεως εκ μέρους του φορολογούμενου για την πραγμάτωση των όρων του ορισμού της μίας ή της άλλης υποπερίπτωσης του συνολικού φαινομένου της φοροφυγής. Θεωρούμε πως η απάντηση αυτή είναι αρνητική. Ο συγκεκριμένος παράγοντας λειτουργεί ως γενεσιουργός αιτία, κατά τα προλεγόμενα, και επηρεάζει τον συνολικό βαθμό του φαινομένου, χωρίς να επηρεάζει τη ροπή του φορολογούμενου προς τη μία ή την άλλη κατεύθυνση.

Εν κατακλείδι, θα μπορούσαμε να πούμε ότι τελικά επιβεβαιώνεται η θεωρία του Αμερικανού οικονομολόγου Arthur Laffer, ο οποίος υποστήριξε, ήδη από το 1974, ότι η συνεχής αύξηση των φόρων άνω του ιδανικού επιπέδου οδηγούν τελικά το κράτος να εισπράττει έσοδα λιγότερα από ό,τι θα μπορούσε.

3.2.1.2 Η καμπύλη Laffer στην περίπτωση της Ελλάδας

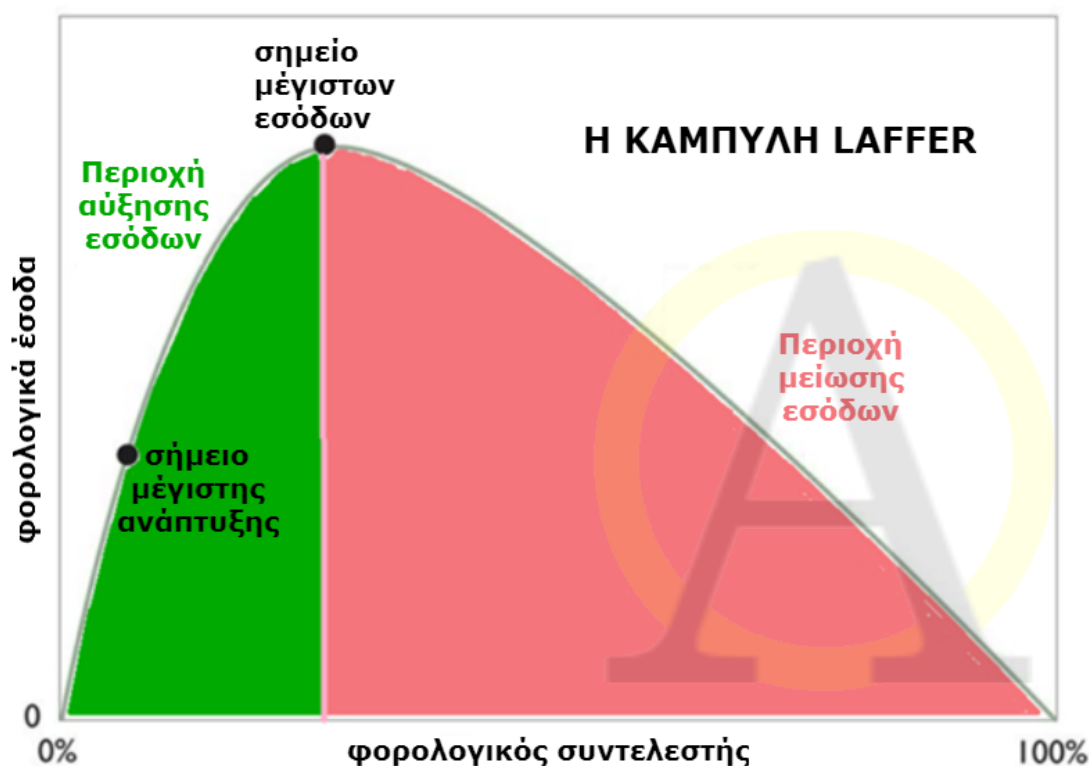
Η καμπύλη Laffer βασίζεται σε κάποιες παραδοχές, βάσει των οποίων είναι δυνατόν να προσδιοριστεί ο άριστος φορολογικός συντελεστής, τόσο όσον αφορά στην περιουσία όσο και σε ό,τι αφορά το εισόδημα και την κατανάλωση. Συνοψίζοντάς τες, οι παραδοχές αυτές είναι οι ακόλουθες: α) όταν ο φορολογικός συντελεστής λαμβάνει την τιμή του 0% ή του 100% το κράτος δεν εισπράττει καθόλου έσοδα. Στην πρώτη περίπτωση διότι δεν εισπράττονται καθόλου έσοδα, στη δε δεύτερη, διότι ο φορολογούμενος δεν έχει κανένα κίνητρο να συμμετέχει σε παραγωγική διαδικασία, καθώς το κράτος θα του αποσπάσει όλα τα χρήματα διαμέσου της φορολογίας· β) ανάμεσα στις ακραίες τιμές του 0% και του 100% υπάρχει ένας άριστος συντελεστής, ο οποίος οδηγεί το κράτος στη μεγιστοποίηση των εσόδων του· γ) σε περίπτωση που ο φορολογικός συντελεστής είναι ανώτερος του ιδανικού, το κράτος θα εισπράττει λιγότερα από τα αναμενόμενα έσοδα και τούτο, διότι θα λαμβάνει

²⁸ Μετάφραση εμού του ιδίου από την πρωτότυπη έρευνα στην οποία καιπαρπαπέμω (CASE and Institute for Advanced Studies, 2017)

²⁹ Αναφερόμαστε στη φοροφυγή και όχι στη φοροδιαφυγή, αναφορικά με τα συγκεκριμένα στατιστικά στοιχεία, διότι τα συγκεκριμένα ποσοστά, είτε ως βάρη εισπραχθέντα επί του ΑΕΠ είτε ως διαφορά ανάμεσα στον αναμενόμενο φόρο είσπραξης και στον τελικά εισπραχθέντα, μετρούν την εισπραξιμότητα και δεν ερευνούν την υποκατηγορία της φοροφυγής που στράφηκε τελικώς ο φορολογούμενος για να αντισταθμίσει το φορολογικό βάρος. Κάλιστα θα μπορούσε να στραφεί είτε στη φοροδιαφυγή εν ευρεία έννοια είτε στη φοροαποφυγή είτε στη φορο-υπερημερία.

χώρα φοροφυγή, ως αντιστάθμισμα της υπερβολικής, κατά την άποψη των φορολογούμενων, φορολογίας· δ) εξ αντιδιαστολής σε περίπτωση που ο φορολογικός συντελεστής είναι μικρότερος του αρίστου, τότε το κράτος έχει τη δυνατότητα να τον αυξήσει, ώστε να μεγιστοποιήσει τα έσοδά του. Πέραν των ανωτέρω, που αφορούν καθαρά σε ζητήματα της οικονομικής θεωρίας, ο Laffer εντοπίζει και δύο ακόμη ζητήματα τα οποία έχουν κοινωνικές απολήξεις. Πρώτον ότι αυξάνεται η απροθυμία των φορολογούμενων να συμμετέχουν στην παραγωγική διαδικασία (όταν ο φόρος είναι μεγαλύτερος του βέλτιστου), ενώ με τις ενέργειες αυτές το κράτος επιτείνει το φαινόμενο της φοροφυγής. Δεύτερον ότι από την υψηλή φορολόγηση θα πληγεί η κατανάλωση, η επένδυση και εν γένει ο παραγωγικός ιστός της οικονομίας και τανάπαλιν σε περίπτωση που οι φόροι είναι τρομακτικά χαμηλοί οι κατέχοντες τους οικονομικούς πόρους θα μπορούσαν να δημιουργήσουν στρέβλωση των αγορών καθιερώνοντας χαμηλούς μισθούς και χαλαρές εργασιακές σχέσεις, καθιστώντας τις κοινωνικές αντιθέσεις οξυμμένες (Amadeo, 2019). Κατωτέρω παρουσιάζεται ένα κλασικό υπόδειγμα της καμπύλης Laffer:

Πίνακας 2: Η καμπύλη Laffer (Μαραμής, 2018)



Δυνάμει των ανωτέρω πραγματοποιήθηκε έρευνα, για το ίδιο χρονικό διάστημα που εξετάστηκε παραπάνω, ήτοι το 2015 για την περίπτωση της Ελλάδας (Πετράκης *et al.*, 2016). Τα πορίσματα της έρευνας κατέληξαν ότι στην περίπτωση του φόρου κατανάλωσης είναι

αδύνατη μια περαιτέρω αύξησή του, διότι θα μειωθούν τα φορολογικά έσοδα και ο φόρος εισοδήματος είναι οριακά μεγιστοποιημένος. Καίτοι, όπως διαπιστώσαμε ανωτέρω, οι φορολογικοί συντελεστές και στις δύο περιπτώσεις αυξήθηκαν και τα φορολογικά έσοδα μειώθηκαν επιβεβαιώνοντας τελικώς τις παραδοχές της καμπύλης Laffer.

3.2.2 Ο τρόπος διαχείρισης του δημοσίου χρήματος και η αντίληψη των πολιτών για τις δημόσιες δαπάνες

Ως φόρο ορίσαμε την χρηματική καταβολή εκ μέρους των ιδιωτών προς το κράτος για τη χρηματοδότηση των δαπανών του. Στα πλαίσια του κοινωνικού κράτους διαπιστώσαμε ότι, αν και εκλείπει το στοιχείο της ειδικής αντιπαροχής, έμμεσα από τη χρηματοδότηση των δαπανών παρέχονται δημόσιες υπηρεσίες και αγαθά απαραίτητα για την αρμονική συμβίωση και την άρση των κοινωνικών αντιθέσεων. Τέτοια αγαθά και υπηρεσίες είναι η εθνική ασφάλεια, η παιδεία, τα έργα υποδομών κ.λπ. Τα αγαθά και οι υπηρεσίες αυτές οι οποίες παρέχονται, κατ' αρχήν δωρεάν, στο μέτρο που δεν ανταποκρίνονται στην προσδοκία των πολιτών για τον τρόπο με τον οποίο δαπανώνται τα χρήματά τους, δημιουργούν τάσεις αμφισβήτησης για τη νομιμότητα της επιβολής των φόρων και ως εκ τούτου αποτελούν αιτία φοροφυγής. Όπως επισημαίνεται βιβλιογραφικά (Παπακυριάκου, 2005, σελ. 6), η αμφισβήτηση αυτή οφείλεται στον τρόπο παραγωγής-παροχής αυτών των δημοσίων αγαθών και υπηρεσιών. Άλλοι ερευνητές τονίζουν (Χατζηδήμα, *op.cit.*) ότι, *εάν οι πολίτες θεωρούν ότι η διαχείριση του δημοσίου χρήματος είναι συνετή και ορθολογική, ενισχύεται η εμπιστοσύνη των φορολογούμενων στη βούληση και στην ικανότητα των δημοσίων φορέων για την ικανοποίηση των συλλογικών αναγκών με συνέπεια να ενισχύεται και η φορολογική συνείδηση των πρώτων και τελικώς να μειώνεται η φοροφυγή.*

Η αντίληψη που επικρατεί για τις δημόσιες δαπάνες στην Ελλάδα και για τον τρόπο που χρησιμοποιούνται τα δημόσια χρήματα είναι εκ διαμέτρου αντίθετη με τα ανωτέρω. Οι φορολογούμενοι αντιμετωπίζουν με δυσπιστία τις δημόσιες αρχές, γεγονός που εν μέρει οφείλεται στο ότι σχεδόν ποτέ, παρά με ελάχιστες εξαιρέσεις, απεστάλη κάποιο σημείωμα που τους ενημερώνει για τον τρόπο που δαπανήθηκαν τα ποσά που μεταβίβασαν στο κράτος, πράγμα ωστόσο που γίνεται στις περισσότερες ευρωπαϊκές χώρες. Ο καθημερινός τύπος και οι εκπομπές των ΜΜΕ κατακλύζονται πολλές φορές από καταγγελίες για δημοσιονομικές παραβάσεις των φορέων εξουσίας, οι οποίες μάλιστα μπορεί και να μην επαληθεύονται. Ωστόσο το συγκεκριμένο γεγονός αποτελεί ένα δείκτη που καταδεικνύει την γενική αντίληψη

των φορολογούμενων σε θέματα εμπιστοσύνης του τρόπου εκμετάλλευσης των δημοσίων εσόδων.

Θα πρέπει, πάντως, να σημειώσουμε σε αυτό το σημείο ότι, αν και η εμπιστοσύνη και η αντίληψη των πολιτών για τον τρόπο με τον οποίο χρησιμοποιούνται τα δημόσια έσοδα αποτελεί αίτιο και λόγο φοροφυγής, υπάρχουν και περιπτώσεις που ανεξαρτήτως των ανωτέρω οι φορολογούμενοι θα κατέφευγαν στη φοροφυγή. Το ζήτημα αυτό, το οποίο θα μπορούσε να ενταχθεί και στην ηθική των φορολογούμενων, προκύπτει από το περιορισμένο θεσμικό έλλειμμα που ταλανίζει την Ελλάδα, με την εμφάνιση της συμπεριφοράς του «λαθρεπιβάτη» ως προς την απόλαυση των δημοσίων αγαθών και εντάσσεται στα πλαίσια του ορθολογικά σκεπτόμενου εγκληματία, ο οποίος πραγματοποιώντας cost-benefit analysis διαπράττει φοροφυγή, γνωρίζοντας κατ' ελάχιστο πως ζει εις βάρος των λοιπών φορολογουμένων, όπως επίσης και ότι το κράτος αδυνατεί να σταματήσει την παροχή αυτή παρά την ύπαρξη ζημίας, καθώς οι παροχές αυτές αποτελούν ένα από τους σκοπούς του (Χατζής, 2010, 455-467).

Όπως και στην ανωτέρω περίπτωση του βάρους και του τρόπου κατανομής του, θεωρούμε πως και το συγκεκριμένο αίτιο δεν επιδρά στη ροπή του φορολογουμένου προς τη μία ή την άλλη υποπερίπτωση και στην πλήρωση των κριτηρίων ένταξης. Και τούτο, διότι η αντίληψη των φορολογούμενων επιδρά ως παράγοντας που επηρεάζει τη γενική αντίληψη περί αναγκαιότητας του φόρου ως θεσμού και όχι στον τρόπο με τον οποίο τα υπεκφύγουν της υποχρέωσης αυτής. Mutatis Mutandis, η διαχείριση του δημοσίου χρήματος διαμορφώνει το γενικό αίσθημα περί κοινωνικής και φορολογικής δικαιοσύνης. Επομένως, αποτελεί αιτία εμφάνισης του συνολικού φαινομένου και όχι συγκεκριμένης κατηγορίας αυτού.

3.2.3 Νομοθεσία και οργάνωση των φοροτεχνικών υπηρεσιών

Όπως τονίζει το σύνολο της ελληνικής βιβλιογραφίας, *μεγάλη συμβολή στην εμφάνιση και στην διάδοση φαινομένων ανειλικρίνειας και ασυνέπειας των φορολογουμένων έχει το ίδιο τον ελληνικό κράτος με τη διαρκώς μεταβαλλόμενη φορολογική του νομοθεσία* (Παπακυριάκου, *op.cit.*). Το θέμα της νομοθεσίας είναι αλληλένδετο με το ζήτημα της ανταπόκρισης των φοροτεχνικών υπηρεσιών στις μεταβολές αυτές της νομοθεσίας, οι οποίες είναι αναγκασμένες να έπονται των εξελίξεων και να προσπαθούν να ανταποκριθούν στις προσδοκίες της κεντρικής εξουσίας, προσπαθώντας να κατευθύνουν τους φορολογούμενους, τις περισσότερες φορές ανεπαρκώς δημιουργώντας επιπροσθέτως γραφειοκρατικό πρόβλημα.

Κατά την άποψή μας, η πολυπλοκότητα, η μεταβλητότητα της νομοθεσίας, η οποία δημιουργεί ένα δαιδαλώδες τοπίο, σε συνδυασμό με την οργάνωση των φοροτεχνικών υπηρεσιών, το ύψος και τον τρόπο κατανομής του φορολογικού βάρους, όπως επίσης και η θεώρηση των πολιτών για τον τρόπο δαπάνης των εσόδων, αποτελούν τους κύριους παράγοντες φοροφυγής.

Ειδικότερα, ως προς το θέμα της νομοθεσίας και συγκεκριμένα της πολυνομίας η βιβλιογραφία κάνει λόγο μεταξύ άλλων για *ωκεανό φορολογικών διατάξεων, για εμβλωματικές νομοθετικές παρεμβάσεις, για διαρκώς μεταβαλλόμενες απόψεις του Υπουργείου Οικονομικών επί του ιδίου αντικειμένου, γενικά για μια μόνιμη σύγχυση και θολή ατμόσφαιρα που επικρατεί στον τομέα της φορολογίας και για έλλειψη επαρκούς και εμπειριστατωμένης επεξεργασίας των φορολογικών νομοσχεδίων* (Παπακυριάκου, *ibid.*· Φορτσάκης, 2003, σελ. 1206· Χατζητζανής, 1991, σσ. 5-6). Παρά το γεγονός ότι οι συγκεκριμένες αναφορές έγιναν πολύ πριν την εξεταζόμενη περίοδο που επιλέξαμε στην αρχή της παρούσης, οι χαρακτηρισμοί αυτοί φαίνονται ιδιαίτερα επίκαιροι, εάν ληφθούν υπόψη τα στατιστικά στοιχεία καταμέτρησης των διάφορων φορολογικών νομοσχεδίων.

Σύμφωνα με μέτρηση στην οποία προέβη η Ναυτεμπορική (Τσίρος, 2017), πέντε βασικά φορολογικά νομοθετήματα (ΚΦΕ, ΚΦΔ, ΕΝΦΙΑ, ΕΛΠ και ΦΠΑ) τροποποιήθηκαν άνω των 100 φορές κατά τη διάρκεια των ετών 2013 έως και 2017. Συγκεκριμένα, ο φόρος εισοδήματος τροποποιήθηκε 33 φορές, ο κώδικας φορολογικής διαδικασίας 27, ο ενιαίος φόρος ακίνητης περιουσίας 17, τα λογιστικά πρότυπα 12 και ο φόρος προστιθέμενης αξίας 24, συνολικά όλα τα νομοθετήματα 106. Οι φορολογούμενοι κατά τα ανωτέρω ήταν αναγκασμένοι εντός των ετών αυτών να ρυθμίσουν όλες τους τις υποχρεώσεις και να ανταποκριθούν σε όλες αυτές τις υποχρεώσεις με τον προσφορότερο τρόπο. Και αν θεωρηθεί πως τα μεγάλα νομικά πρόσωπα έχουν τη δυνατότητα σπατάλης πόρων για να προσαρμοστούν, προσλαμβάνοντας εξειδικευμένες ομάδες, ο συγκεκριμένος τρόπος προσαρμογής δεν είναι δυνατόν να εφαρμοστεί στα φυσικά πρόσωπα με μέτρια και χαμηλά εισοδήματα.

Περαιτέρω δεν ήταν λίγες οι φορές που διαμέσου νομοθετικών παρεμβάσεων θεσπίστηκαν διαδικασίες για την περαιώση παλαιότερων ανέλεγκτων χρήσεων και εκκρεμών υποθέσεων, δίχως ή τέλος πάντων με μικρή καταβολή κάποιου τιμήματος για την εμφάνιση της κρυφής φορολογητέας ύλης. Η προσπάθεια αυτή που απέδωσε αμφίβολα αποτελέσματα, λήφθηκε υπόψη από τους ειλικρινείς φορολογούμενους ως επιβράβευση της ασυνέπειας και της ανειλικρίνειας των φορολογούμενων που διέπρατταν φοροφυγή (εδώ υπό την έκφανση της φοροδιαφυγής υπό την ευρεία έννοια).

Αποτέλεσμα των συνεχών τροποποιήσεων και παρεμβάσεων ήταν η δημιουργία ενός κλίματος ανασφάλειας δικαίου και αβεβαιότητας, καθώς οι φοροτεχνικές υπηρεσίες πρέπει να παραλαμβάνουν δηλώσεις και να διενεργούν ελέγχους δίχως να παρουσιάζουν το επίπεδο εξειδίκευσης που έχρηζε από τις περιστάσεις, καθώς είναι αδύνατο να γνωρίζουν τη νομοθεσία σε ικανοποιητικό βαθμό και να την εφαρμόσουν, αφού η τελευταία άλλαζε ανά δύο μήνες κατά μέσο όρο. Το ζήτημα αυτό υπογραμμίζουμε ότι επηρεάζει και την απονομή δικαιοσύνης τόσο σε διοικητικό επίπεδο όσο και σε δικαστικό. Στην πρώτη περίπτωση, καθώς οι εκάστοτε ερμηνείες οδηγούν σε αδυναμία σύλληψης της φοροφυγής. Ας μην λησμονείται ότι με τις εκάστοτε τροποποιήσεις εκδίδονται μια σειρά πολυγραφημένων υπουργικών εγκυκλίων. Σε δικαστικό επίπεδο, διότι η συνεχής αλλαγή της νομοθεσίας καθυστερεί την αποστολή των απαραίτητων φακέλων στα δικαστήρια και δημιουργεί ζητήματα προσεγγίσεως αόριστων εννοιών, πολλές δε φορές ανακύπτουν ζητήματα συνταγματικότητας των διατάξεων, με αποτέλεσμα να διογκώνεται ο χρόνος συζήτησης της κάθε υποθέσεως και να καθυστερεί η απονομή δικαιοσύνης ή να μην αποδίδεται τελικώς, καθώς οι απαιτήσεις του δημοσίου είναι παραγραμμένες.

Όλα τα ανωτέρω ζητήματα, ήτοι η πολυνομία με τη δημιουργία νέων υποχρεώσεων από πλευράς εξόδων για τους φορολογούμενους, οι νομοθετικές παρεμβάσεις αμφιβόλου φορολογικής δικαιοσύνης που δημιουργούν ανασφάλεια δικαίου, η ανεπάρκεια προσαρμογής των φοροτεχνικών υπηρεσιών στα δεδομένα που αναλύθηκαν, διογκώνει το πρόβλημα, δημιουργώντας περαιτέρω ταλαιπωρία μέχρι της επίλυσης μιας υποθέσεως, τους ωθούν τελικώς στην παράβαση των φορολογικών του υποχρεώσεων.

Ως προς τον τρόπο που επιδρά ο συγκεκριμένος παράγοντας στη μία ή στην άλλη μορφή του συνολικού φαινομένου της φοροφυγής σε αυτό το σημείο πρέπει να γίνει διάκριση. Η νομοθεσία είναι κύριος αντικειμενικός παράγοντας, ο οποίος λαμβάνεται υπόψη από τους φορολογούμενους για την πραγμάτωση της μίας ή της άλλης περίπτωσης φοροφυγής. Σ' ένα σύστημα που διακατέχεται από ποικίλες τροποποιήσεις της νομοθεσίας με συχνότητα, που τις περισσότερες φορές καθιερώνουν πολλαπλές υποπεριπτώσεις ρυθμίσεως των ιδίων περιστατικών με διαφορετικό τρόπο, δημιουργείται δυνατότητα των φορολογούμενων στροφής από φοροδιαφυγή και υπεξαίρεση σε φοροαποφυγή. Η συνθήκη αυτή, βέβαια, εξαρτάται και από τις οικονομικές δυνατότητες των φορολογουμένων και από τους πόρους που θέλουν να διαθέσουν για την αποφυγή πληρωμής φόρων σε συνάρτηση με το ύψος του τελικού φόρου που τελικώς πληρώνουν. Περαιτέρω νομοθετικές παρεμβάσεις στο φορολογικό σύστημα, οι οποίες δίνουν τη δυνατότητα άρσης του αξιοποιήσιμου χαρακτήρα της πράξεως και την πρόσδοση νομιμότητας σε κατ' εξοχήν παράνομες ενέργειες, πράξεις και

παραλήψεις με μόνη κύρωση την πιθανή επιβολή μιας διοικητικής ποινής, στρέφει τους φορολογούμενους από τη φοροαποφυγή στη φοροδιαφυγή. Με τον ίδιο τρόπο μπορούν να στραφούν και προς την υπεξαίρεση φορολογικών ποσών εάν το αξιόποινο της πράξεως συναρτάται προς το ποσό και οι σχετικές νομοθετικές διατάξεις ορίζουν μεγάλα ποσά για τον χαρακτηρισμό μιας πράξης ως αξιόποινης στα πλαίσια της αντικειμενικής υποστάσεως του αδικήματος.

Η οργάνωση και η ετοιμότητα των φοροτεχνικών υπηρεσιών κατά παρόμοιο τρόπο μπορούν να επηρεάσουν τη στροφή του φορολογουμένου προς τη μια ή την άλλη κατεύθυνση. Ένα εξειδικευμένο και σωστά μηχανογραφημένο σύστημα με εμπειρογνώμονες υπαλλήλους υποχρεώνει το φορολογούμενο³⁰ να στραφεί προς τη νόμιμη φοροαποφυγή, σε όποιο βαθμό αυτή ενυπάρχει εντός των θεσπισμένων διατάξεων. Από την άλλη πλευρά, ένα σύστημα στελεχωμένο από υπάλληλους χωρίς κάποια ειδική τεχνική κατάρτιση και δίχως ένα εκσυγχρονισμένο τεχνολογικά σύστημα, δίνει μεγαλύτερη δυνατότητα φοροδιαφυγής εν ευρεία έννοια, καθώς οι υπάλληλοι είναι δυσκολότερο να την εντοπίσουν.

Από τα ανωτέρω διαπιστώνουμε ότι οι παράγοντες αυτοί δρουν αντικειμενικά στην επίταση του φαινομένου της φοροφυγής. Δύο ακόμη παράγοντες που δρουν αντικειμενικά είναι η διάρθρωση του φορολογικού συστήματος και του εισοδήματος και ο βαθμός ανάπτυξης της αγοράς και της οικονομίας που εξετάζονται ευθύς κατωτέρω.

3.2.4 Διάρθρωση φορολογικού συστήματος και εισοδήματος-βαθμός ανάπτυξης της αγοράς και συνολικά της οικονομίας

Επιπλέον παράγοντες που επιδρούν αντικειμενικά στην έκταση του φαινομένου της φοροφυγής είναι ο τρόπος δυνάμει του οποίου είναι οργανωμένη μια οικονομία και ο βαθμός που είναι οργανωμένη η εγχώρια αγορά. Με τον όρο βαθμός οργάνωσης και ανάπτυξης μιας οικονομίας εννοείται η δυνατότητα καταγραφής των συναλλαγών μεταξύ των φορολογούμενων μονάδων από τα φορολογικά όργανα και η παροχή αξιόπιστου υλικού σε αυτά τα όργανα για να μπορούν να αντιπαραβάλλουν τις συναλλαγές (Χατζηδήμα, *op.cit.*). Με τον δεύτερο όρο εννοείται ο καταμερισμός του μεριδίου της αγοράς ανάμεσα σε

³⁰Αναφερόμαστε πάντοτε στη μερίδα των φορολογουμένων, οι οποίοι θα προβούν σε φοροφυγή, ούτως ή άλλως, δυνάμει των δύο αιτιών που αναφέρθηκαν στην αρχή αυτού του κεφαλαίου και λόγω της προσωπικής φορολογικής ηθικής τους.

αυτοαπασχολούμενους, μικρές και μεγάλες επιχειρήσεις. Η βιβλιογραφική άποψη είναι ότι όσο περισσότερες είναι οι μεγάλες επιχειρήσεις τόσο ευκολότερη είναι η παρακολούθησή τους και ο έλεγχός τους και τόσο μικρότερη είναι η δυνατότητα φοροφυγής. Αντιθέτως όσο περισσότερες είναι οι μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις και οι αυτοαπασχολούμενοι τόσο περιορίζεται η δυνατότητα ελέγχου, και κατά τρόπο ανάλογο αυξάνεται η φοροφυγή (με τη μορφή της φοροδιαφυγής) (*ibid.*).

Ως προς τη δεύτερη περίπτωση του βαθμού ανάπτυξης της αγοράς οι ισχυρισμοί αυτοί επιβεβαιώνονται και από στατιστικά στοιχεία. Στην περίπτωση της Ελλάδας το ποσοστό του κατακερματισμού της ελληνικής οικονομίας και το ποσοστό των μικρομεσαίων επιχειρήσεων αγγίζει το 97% (για την ακρίβεια 96,9%), σύμφωνα με μελέτη του ΣΕΒ του έτους 2016. Τονίζουμε ότι εντός των μικρών επιχειρήσεων συμπεριλαμβάνονται και οι αυτοαπασχολούμενοι ως ποσοστό. Όπως δε είδαμε και παραπάνω (Matsaganis, 2011)³¹ το ποσοστό που φαίνεται να μην καταβάλει ορθώς φόρους στους αυτοαπασχολούμενους κυμαίνεται άνω του 40%.

Συνολικά, θα μπορούσε να ειπωθεί ότι όσο μεγαλύτερη είναι η διασπορά των επιχειρήσεων, με πιθανή τήρηση των φορολογικών στοιχείων από τους ίδιους τους φορολογούμενους τόσο μεγαλύτερη είναι πιθανότητα φοροφυγής, ενώ ο έλεγχος από τις φορολογικές αρχές είναι πολυπλοκότερος, δυσχεραίνοντας τον εντοπισμό της. Επίσης, όσο ορθότερη είναι η οργάνωση των φορολογικών υπηρεσιών και όσο πιο αυτοματοποιημένο είναι το σύστημα ελέγχου (ηλεκτρονική διακυβέρνηση φορολογικού συστήματος) τόσο μικρότερη είναι η πιθανότητα φοροφυγής.

Ως δεύτερη κατηγορία παραγόντων αναφερθήκαμε στην αρχή του παρόντος υποκεφαλαίου στη διάρθρωση του φορολογικού συστήματος και του εθνικού εισοδήματος. Με τον όρο *διάρθρωση του φορολογικού συστήματος* αναφερόμαστε στο μείγμα έμμεσων και άμεσων φόρων σε μία χώρα. Με τον όρο δε *διάρθρωση του εισοδήματος*, στην πηγή προέλευσής του. Αναφορικά με τον πρώτο εκ των δύο παραγόντων φαίνεται ότι η τάση προς φοροφυγή είναι μεγαλύτερη στην περίπτωση που κυριαρχούν οι άμεσοι φόροι, καθώς ο έλεγχος από τις αρχές είναι δυσχερέστερος και οι δυνατότητες απόκρυψης του εισοδήματος είναι μεγαλύτερες,

³¹ Οι δύο μελέτες έχουν πραγματοποιηθεί με χρονική απόκλιση 5 ετών. Δεδομένης, ωστόσο, της υπερδιόγκωσης των φόρων συνολικά εντός του διαστήματος της κρίσης και δη κατά το έτος 2015, παράγοντας που διαπιστώθηκε κατά τα ανωτέρω ότι αυξάνει τη φοροφυγή, λαμβάνοντας δε υπόψη τον εκσυγχρονισμό δομών του φορολογικού συστήματος (ψηφισιολογική νομοθεσία, δημιουργία της ανεξάρτητης αρχής δημοσίων εσόδων και υποβολή ηλεκτρονικών δηλώσεων), παράγοντας που καταστέλλει τη φοροφυγή, θεωρούμε πως μπορεί να υποστηριχθεί ότι οι δύο ανωτέρω τάσεις αλληλοεξουδετερώνονται, με αποτέλεσμα το συνολικό ποσοστό της φοροφυγής να κυμαίνεται σε παραπλήσια επίπεδα.

αφού οι αυτοαπασχολούμενοι εμφανίζουν μικρότερα κέρδη από τα πραγματικά και οι επιχειρήσεις επιδίδονται σε τακτικές διόγκωσης των εξόδων και των αποσβέσεων τους, δηλώνοντας ζημίες. Σε περίπτωση που κυριαρχούν οι έμμεσοι φόροι ο έλεγχος είναι ευχερέστερος καθώς ο συνολικός αριθμός των προσώπων είναι μικρότερος, αφού για τους έμμεσους φόρους ευθύνονται οι επιχειρήσεις οι οποίες έχουν επιπλέον υποχρέωση τήρησης λογιστικών βιβλίων (Χατζηδήμα, *op.cit.*). Τέλος, ανάλογα με την πηγή προέλευσης του εισοδήματος οι δυνατότητες φοροφυγής διαφέρουν.

Για την ανωτέρω περίπτωση, το πιο κλασικό βιβλιογραφικό παράδειγμα είναι η διάκριση μεταξύ εισοδημάτων προερχομένων από μισθούς και εισοδήματα που προέρχονται από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος ή από επιχειρήσεις. Τα μεν πρώτα είναι ευχερώς ελέγξιμα, διότι ο φόρος παρακρατείται στην πηγή από τον εργοδότη και αποδίδεται στο δημόσιο (στην περίπτωση που εργοδότης είναι το δημόσιο, η παρακράτηση είναι απόλυτα ελέγξιμη και δεν υπάρχει ουδεμία δυνατότητα αποφυγής του φόρου, ενώ στην περίπτωση ιδιωτών εργοδοτών μπορεί να θεωρείται αξιόπιστη, διότι αποτελεί και έξοδο της επιχείρησης). Στα δεύτερα η φορολόγηση προέρχεται από δήλωση των φορολογουμένων και, όπως προείπαμε, εξαρτώνται απολύτως από τη φορολογική ηθική του εκάστοτε προσώπου και επομένως είναι αμφισβητήσιμα ως προς την ακρίβειά τους.

Κλείνοντας τη συγκεκριμένη ανάλυση, οι συγκεκριμένοι παράγοντες επιδρούν αντικειμενικά προς τη στροφή του φορολογουμένου προς τη μία ή την άλλη υποκατηγορία της φοροφυγής. Μια αναπτυγμένη οικονομία με οργανωμένη αγορά ευνοεί τη συγκέντρωση των πόρων σε μεγάλες οικονομικές μονάδες. Αν και ο συνολικός αριθμός των συναλλαγών μεταξύ κατακερματισμένης οικονομίας και συγκεντρωμένης παραμένει σταθερός, καθώς οι ανάγκες των ανθρώπων και στη μία και την άλλη περίπτωση παραμένουν στο ίδιο επίπεδο, ο έλεγχός τους και η παρακολούθησή τους από τις φορολογικές αρχές είναι ευκολότερη στις αναπτυγμένες οικονομίες με οργανωμένη αγορά, λόγω του γεγονότος ότι ο συνολικός αριθμός των πόρων είναι συγκεντρωμένος, οπότε και ο αριθμός περιπτώσεων φοροδιαφυγής εν ευρεία έννοια είναι μειωμένος. Εξ αντιδιαστολής, η συγκέντρωση του πλούτου και των πόρων δίνει τη δυνατότητα μεταφοράς των κεφαλαίων και των κερδών, διαμέσου της χρήσης λογιστικών και νομικών τεχνασμάτων σε χώρες που χαρακτηρίζονται από τον ΟΟΣΑ φορολογικοί παράδεισοι (Σιγκαπούρη, Ιρλανδία, Βερμούδες, Κύπρος κ.λπ.), με αποτέλεσμα να διαπράττεται εταιρική φοροαποφυγή. Αντιθέτως, μια κατακερματισμένη οικονομία σε πολλές μικρές παραγωγικές μονάδες, δεν διευκολύνει τον έλεγχο, όπως επίσης ο έλεγχος δεν διευκολύνεται αν δεν είναι δυνατόν να καταγραφούν με συνέπεια οι συνολικές συναλλαγές και ο τρόπος με τον οποίο αυτές λαμβάνουν χώρα, προϊόν των άρτια δομημένων και

αναπτυγμένων οικονομιών, οπότε και ευνοούνται οι περιπτώσεις φοροδιαφυγής αντί της φοροαποφυγής.

Έτσι, η στροφή προς τη μία ή προς την άλλη περίπτωση φοροφυγής επηρεάζεται κατ' ανάλογο τρόπο και από τη διάρθρωση του φορολογικού συστήματος και του εθνικού εισοδήματος. Οικονομίες με περιορισμένο αριθμό ελευθέρων επαγγελματιών και με μεγάλο αριθμό υπαλλήλων απασχολούμενων στον ιδιωτικό ή στον δημόσιο τομέα, έχουν περιορισμένη δυνατότητα φοροδιαφυγής, λόγω της φορολόγησης στην πηγή και αναλόγως των νομοθετικών κενών δυνατότητα σε συνάρτηση με τους πόρους που θέλουν να διαθέσουν για φοροαποφυγής. Επιπροσθέτως, το μείγμα εμμέσων και αμέσων φόρων παίζει καίριο ρόλο. Περισσότεροι άμεσοι φόροι συνεπάγεται αύξηση της δυνατότητας φοροδιαφυγής με δήλωση κατά το δοκούν των εισοδημάτων των φυσικών προσώπων και δυνατότητα διαβίβασης μέρους των κερδών σε έξοδα και αποσβέσεις. Από την άλλη, περισσότεροι έμμεσοι φόροι συνεπάγεται είτε διακράτηση μέρους τους από τους διάφορους επιτηδείς, είτε συμψηφισμός μέρους τους, είτε χρησιμοποιώντας κενά και ατέλειες του νόμου, μεταφορά κερδών σε φορολογικά προνομιακές χώρες, διαπράττοντας φοροαποφυγή. Πέραν, όμως, όσων αναφέρθηκαν υπάρχουν και περαιτέρω αιτίες που δρουν αμιγώς υποκειμενικά και αποτελούν και τον κύριο λόγο στροφής σε κάποια από τις υποκατηγορίες της φοροφυγής και αναλύονται ευθύς κατωτέρω.

3.2.5 Μορφωτικό επίπεδο και φορολογική ηθική

Από τους παράγοντες και τα αίτια που επιτείνουν το φαινόμενο της φοροφυγής κάποιοι είναι αμιγώς οικονομικοί και φορολογικοί, ενώ κάποιοι άλλοι αφορούν υποκειμενικά στον εκάστοτε φορολογούμενο. Σε αυτό το σημείο θα εξετάσουμε δύο αμιγώς υποκειμενικούς παράγοντες που κατά τη βιβλιογραφία επηρεάζουν και επιτείνουν το φαινόμενο της φοροφυγής.

Το επίπεδο παιδείας και μόρφωσης (Κανελλόπουλος, 1995, σελ. 23) και εν γένει το πολιτιστικό επίπεδο επηρεάζουν αρνητικά το φαινόμενο της φοροφυγής. Η μειωτική επίδραση μάλλον πρέπει να θεωρηθεί δεδομένη, διότι όσο αυξάνεται το μορφωτικό επίπεδο τόσο αντιλαμβάνεται ο φορολογούμενος ότι το ποσό που εισπράττεται από το κράτος διαμέσου των φόρων, θα δαπανηθεί και θα επιστραφεί υπό τη μορφή αγαθών και υπηρεσιών, υπό την προϋπόθεση ότι δεν υφίσταται σπατάλη ή κακοδιαχείριση εκ μέρους του δημοσίου. Αναστρόφως, σε περίπτωση που το μορφωτικό επίπεδο είναι χαμηλό τόσο αυξάνεται το

ποσοστό φοροφυγής. Πέραν, όμως, από το μορφωτικό επίπεδο των φορολογούμενων, σημαντικός παράγοντας είναι το μορφωτικό επίπεδο των υπαλλήλων που στελεχώνουν τις φοροτεχνικές υπηρεσίες και τους διωκτικούς μηχανισμούς. Και πάλι η σχέση είναι ανάλογη. Όσο μεγαλύτερο είναι το μορφωτικό επίπεδο των υπαλλήλων και όσο πιο εξειδικευμένοι είναι σε ζητήματα φοροτεχνικά και με γνώσεις χειρισμού του μηχανολογικού εξοπλισμού τόσο μεγαλύτερη είναι η δυνατότητα εντοπισμού της φοροφυγής (Χατζηδήμα, *op. cit.*).

Το ανωτέρω ζήτημα συνδέεται άμεσα και με το ζήτημα της φορολογικής ηθικής. Αν και δεν υπάρχει ένας δεκτός ορισμός της έννοιας από την επιστήμη, επιχειρώντας να ορίσουμε την ανωτέρω έννοια θα μπορούσαμε να πούμε ότι: φορολογική ηθική είναι το σύνολο των εσωτερικών κανόνων που απορρέουν από τη συνείδηση του ατόμου στους οποίους συμμορφώνεται εκουσίως και ελευθέρως χωρίς εξωτερικό καταναγκασμό. Αναγόμενος δε ο ορισμός σε επίπεδα φορολογικού δικαίου είναι η αυτόβουλη συμμόρφωση προς τις επιταγές του κράτους με την καταβολή των ποσών που ζητούνται ως αναγκαστική παροχή, θεωρώντας την πράξη αυτή καθήκον και συνεισφορά στο κοινωνικό σύνολο. Στην πράξη αυτή, επομένως, οι φορολογούμενοι προβαίνουν, επειδή αξιολογούν ενδογενώς ότι η πράξη τους αυτή έχει ηθικό κόστος το οποίο δεν είναι διατεθειμένοι να υποστούν (Χατζής, 2010). Η σχέση ανάμεσα στα μεγέθη της φορολογικής ηθικής και της φοροφυγής είναι αντιστρόφως ανάλογη. Όσο μεγαλύτερη είναι η φορολογική ηθική τόσο μειώνεται η ροπή προς τη φοροφυγή και τούμπαλιν.

Το συλλογισμό αυτό επιβεβαιώνουν και έρευνες (Μελισσίδου, n.d., σελ. 32). Συγκεκριμένα σε πείραμα που έγινε στα πλαίσια παραδόσεων πανεπιστημιακού μαθήματος, στο οποίο συμμετείχαν Αυστραλοί φοιτητές, η φορολογική ηθική λειτούργησε ως τροχοπέδη στην απόφαση για φοροφυγή σε ποσοστό 30-50%. Σε παρόμοια αποτελέσματα έχουν καταλήξει και έρευνες με δείγμα του ελληνικού πληθυσμού, ωστόσο ύψιστης σημασίας παράμετρος στη λήψη αποφάσεως ήτο ο τρόπος διαχείρισης του δημοσίου χρήματος, η φορολογική εν γένει δικαιοσύνη και η διαφθορά των δημοσίων θεσμών. Στα ίδια αποτελέσματα καταλήγουν και έρευνες που πραγματοποιήθηκαν στις Η.Π.Α. (Aghion and Roulet, 2011, pp. 86-87)³², οι οποίες όμως ξεκίνησαν από διαφορετική βάση, εξαρτώντας τη φορολογική ηθική του εκάστοτε φορολογούμενου από τον νόμιμο ή μη τρόπο που δρούσε ο εκάστοτε συμπολίτης του φορολογικώς. Η μελέτη πραγματοποιήθηκε με την αποστολή τριών διαφορετικών μηνυμάτων σε παρόμοιους τύπους ανθρώπων στην πολιτεία της Μινεσότα και στην αξιολόγηση των αντιδράσεων φορολογικής συμπεριφοράς, ως προς τη δήλωση εισοδήματος,

³²Philippe Aghion, Alexandra Roulet, [Repenser l'État pour une social démocratie de l'innovation, sel 86.87, la republique des idées Seyil 2011](#)

μετά τη λήψη των μηνυμάτων αυτών. Η πρώτη ομάδα του δείγματος έλαβε επιστολή που αφορούσε στον τρόπο με τον οποίο επρόκειτο να δαπανηθούν τα χρήματα σε αγαθά και υπηρεσίες, παραγόμενα από την πολιτεία. Η δεύτερη έλαβε μήνυμα στο οποίο αναγράφετο ότι αν και οι κάτοικοι της Μινεσότα θεωρούν ότι η φοροδιαφυγή αποτελεί μια καθιερωμένη πρακτική, μελέτη του Υπουργείου Οικονομικών διαψεύδει αυτή την αίσθηση, καθώς, στην πλειονότητά τους, οι φορολογούμενοι συμπληρώνουν ορθά και εμπροθέσμως τις δηλώσεις τους ενώ εκπληρώνουν εκουσίως τις υποχρεώσεις τους σε ποσοστό της τάξεως του 93%. Η τρίτη ομάδα δεν έλαβε κανένα μήνυμα. Η έρευνα τελικά κατέδειξε ότι το δεύτερο μήνυμα που αφορούσε στην φορολογική ηθική των συμπολιτών του εκάστοτε φορολογούμενου είχε ιδιαίτερο αντίκτυπο στο δηλωθέν εισόδημα.

Ανεξαρτήτως, όμως, της βάσης ενάρξεως μιας έρευνας, μπορούμε με συνέπεια να καταλήξουμε ότι η φορολογική ηθική δρα κατασταλτικά προς όλες τις περιπτώσεις ροπής προς φοροφυγή, είτε αυτή είναι φοροδιαφυγή είτε είναι αναβολή εκπλήρωσης των υποχρεώσεων, είτε φοροαποφυγή και ούτω καθ' εξής. Το μορφωτικό επίπεδο από την άλλη, επηρεάζει τη ροπή προς μια ή την άλλη κατεύθυνση. Χαμηλό μορφωτικό επίπεδο σημαίνει έλλειψη εξειδικευμένων γνώσεων και αδυναμία εύρεσης νομίμων τρόπων για αποφυγή της πληρωμής των φορολογικών υποχρεώσεων. Αντιθέτως, το υψηλό μορφωτικό επίπεδο συνεπάγεται αντίληψη και κατανόηση του λόγου υπάρξεως του φόρου, γεγονός που μειώνει την τάση προς φοροφυγή αλλά και κατανόηση τεχνικών εννοιών με αποτέλεσμα εύρεσης τρόπων αποφυγής. Σε κάθε δε περίπτωση το υψηλό μορφωτικό επίπεδο συνήθως συνδυάζεται με τη δυνατότητα αύξησης του εισοδήματος και επομένως με τη δυνατότητα διάθεσης οικονομικών πόρων για την πρόσληψη ειδικών λογιστών ή νομικών προς επίτευξη του ανωτέρω σκοπού. Τέλος, το χαμηλό μορφωτικό επίπεδο των φορολογικών υπαλλήλων δρα ως αυξητικός παράγοντας φοροδιαφυγής, λόγω της αδυναμίας εντοπισμού των περιπτώσεων. Αντιστρόφως, το υψηλό μορφωτικό επίπεδο των υπαλλήλων μπορεί να δράσει ως κατασταλτικός παράγοντας στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και ως προληπτικός στις περιπτώσεις φοροαποφυγής, διαμέσου των εντοπισμών των ακουσίων κενών του νόμου και επισήμανσής τους στην κεντρική εξουσία.

3.2.6 Επίδραση των ποινών

Κατά την ανάλυση του τρόπου διαχείρισης του δημοσίου χρήματος και της αντίληψης των πολιτών για τις δημόσιες δαπάνες έγινε σύντομη αναφορά στην ορθολογικότητα (Χατζής, 2010, 455-467) με την οποία δρουν οι φορολογούμενοι, προβαίνοντας σε πράξεις φοροφυγής.

Στο πρότυπο του ορθολογικού ανθρώπου αναφέρθηκε ότι οι φορολογούμενοι προβαίνουν σε ανάλυση κόστους-οφέλους και αποφασίζουν συγκεκριμένες ενέργειες, εάν το ενδεχόμενο όφελος από πράξεις φοροφυγής είναι μεγαλύτερο από την πιθανότητα εντοπισμού της πράξης τους αυτής και από την πιθανή επιβολή ποινής. Υπογραμμίζουμε ότι η συλλογιστική αυτή παρά την πιθανή δυσχέρεια κατανόησής της από θεωρητική άποψη είναι ιδιαίτερος απλή από πλευράς συλλογισμού του φορολογουμένου. Ουσιαστικά το ερώτημα που τίθεται είναι το ακόλουθο: «Αν δεν καταβάλλω φόρους, ποια είναι η ενδεχόμενη ποινή αν με εντοπίσουν και ποια είναι η πιθανότητα εντοπισμού της πράξης μου αυτής; Είναι το όφελος αυτό μεγαλύτερο από τη ενδεχόμενη ζημία μου;». Περαιτέρω επισημαίνουμε ότι η επίδραση των ποινών αφορά σε όλες τις περιπτώσεις φοροφυγής εκτός της φοροαποφυγής, καθώς η τελευταία αποτελεί - αν και καταχρηστική- νόμιμη ενέργεια.

Από θεωρητική άποψη ο συλλογισμός είναι ο ακόλουθος: Αν για κάθε μονάδα μη δηλωθέντος εισοδήματος ως ποσοστού, το όφελος είναι μεγαλύτερο από το καταληκτικό ποσό πληρωμής, δυνάμει του φορολογικού συντελεστή, υπάρχει ισχυρό κίνητρο για φοροφυγή (Χατζηδήμα, 2017, σελ. 3). Περαιτέρω η συμπεριφορά του φορολογούμενου, πέραν από τον πιθανό εντοπισμό του, επηρεάζεται από το ύψος της ποινής, με την έννοια ότι όσο χαμηλότερο είναι το ύψος της κύρωσης τόσο θετικότερα επηρεάζεται η φοροφυγή. Επιπροσθέτως, στη διακύμανση της συμπεριφοράς επιδρά ο τόπος και ο τρόπος που επιβάλλονται οι κυρώσεις. Μια πιθανή ποινή στερητική ελευθερίας καταστέλλει το φαινόμενο σε μεγαλύτερο βαθμό από ό,τι μια ποινή επιβληθείσα στο εισόδημα, ενώ μια ποινή επιβληθείσα στο μη δηλωθέν συναρτήσει του φορολογικού συντελεστή αυξάνει ή μειώνει το ποσοστό φοροφυγής.

Οι ποινές λειτουργούν ως υποκειμενικός παράγοντας αύξησης ή μείωσης του φαινομένου της φοροφυγής. Υπάρχουν σαφέστατα αντικειμενικά ερείσματα, όπως ο τρόπος και τόπος επιβολής της ή το ύψος αυτής, ωστόσο εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από τη στάση του ατόμου απέναντι στον ενδεχόμενο κίνδυνο, οπότε θεωρούμε την ένταξή του στους υποκειμενικούς παράγοντες ορθότερη. Ειδικά, ως προς τη στάση του ατόμου απέναντι στον κίνδυνο, είμαστε της άποψης ότι επηρεάζει και την κατεύθυνση προς τη μία ή την άλλη έκφανση του φαινομένου της φοροφυγής. Αν ληφθεί υπόψη ότι όλοι οι άνθρωποι αποφεύγουν σχεδόν με κάθε τρόπο τον κίνδυνο, ποινές στερητικές της ελευθερίας επιδρούν κατασταλτικά και μειώνουν τη φοροδιαφυγή σε ικανοποιητικότερο βαθμό από ό,τι ποινές επιβληθείσες στο εισόδημα ή σε άλλα περιουσιακά στοιχεία. Σε αποτελεσματικότερο βαθμό δρουν και ποινές που αφορούν στην προσωπικότητα του ανθρώπου, π.χ. δημοσίευση των στοιχείων των ονομάτων των παραβατών, σε σχέση με ποινές που επιβάλλονται στην περιουσία.

Συνολικά, τοποθετούμενοι απέναντι στο ζήτημα των ποινών, θα μπορούσαμε να υποστηρίξουμε με συνέπεια ότι ελαστικές ποινές επιβληθείσες στο εισόδημα, οι οποίες από πλευράς κόστους-οφέλους, είναι μικρότερες από την επιβληθείσα κύρωση, αυξάνουν τις πιθανότητες φορολογικής υπερημερίας. Ποινές που επιβάλλονται στην περιουσία και είναι μεγαλύτερες από το ενδεχόμενο όφελος φορολογικής υπερημερίας μειώνουν κατ' ανάλογο τρόπο την αναβολή, αλλά σε περίπτωση που είναι μικρότερες από πλευράς ποσού σε σχέση με το τελικό ποσό καταβολής, δυνάμει του φορολογικού συντελεστή, αυξάνουν τις περιπτώσεις φοροδιαφυγής. Τέλος, κυρώσεις ποινικού χαρακτήρα δρουν αποτελεσματικά κατά των περιπτώσεων φοροδιαφυγής.³³

³³Η ανωτέρω παραδοχή βρίσκεται πάντοτε σε συνάρτηση με τη στάση του ατόμου απέναντι στον κίνδυνο. Σε μεσαίες τιμές η τάση μειώνεται. Σε ακραίες, υπάρχει πιθανότητα και ελαστικότερα μέτρα να μειώσουν το ποσοστό φοροφυγής, εάν το μελετούμενο πρόσωπο παρουσιάζει ιδιαίτερη απέχθεια απέναντι στον κίνδυνο. Αντίθετα, αν το μελετούμενο πρόσωπο αρέσκεται στον κίνδυνο, το ποσοστό φοροφυγής παραμένει σταθερό ανεξαρτήτου του ύψους των ποινών.

Βιβλιογραφικές παραπομπές κεφαλαίου

Aghion, P., Roulet, A. (2011). *Repenser l'État. Pour une social-démocratie de l'innovation*, Coédition Seuil-La République des idées, French Edition.

Amadeo, K. (2019). “Laffer Curve Explanation: Why Tax Cuts no Longer Work”, *the balance.com*. Available at: <https://www.thebalance.com/what-is-the-laffer-curve-explanation-3305566> [Accessed 10 May 2020]

CASE, Institute for Advanced Studies (2017). “Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States:2017 Final Report”, *Ec.europa.eu*, Warsaw. Available at: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/study_and_reports_on_the_vat_gap_2017.pdf [Accessed 4 May 2020]

Γεωργιάδης, Α. (2003). *Ενοχικό Δίκαιο, Γενικό Μέρος*, Τόμος Β, Δ' αναθεωρημένη έκδοση, Εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα.

Γεωργιάδης, Α. (2012). *Γενικές Αρχές Αστικού Δικαίου*, 4^η έκδοση, Εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα.

Δράκος, Γ.Ε. (1989). *Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική*, Εκδ. Σταμούλη, Πειραιάς.

Ίδρυμα Μεσογειακών Μελετών (1993). *Φορολογικό καθεστώς, παραοικονομία και φοροδιαφυγή στην Ελλάδα*, Εκδ. Παπαζήση, Αθήνα.

Persic, A.R., Seldon, A. (1979). *Tax Avoidance: The Economic, Legal and Moral Interrelationships Between Avoidance and Evasion*, Institute of Economic Affairs, London.

IMF (2013). “Greece selected issues”. *IMF Country Report* No 13/155, Washington D.C. Available at: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2013/cr13155.pdf> [Accessed 4 May 2020]

Κανελλόπουλος, Κ., Κουσουλάκος, Ι., Ράπανος, Β., Κωτσής, Κ., Μακροπούλου, Α. (1995). *Παραοικονομία και φοροδιαφυγή: Μετρήσεις και επιπτώσεις*, Εκθέσεις 15, ΚΕΠΕ, Αθήνα.

Καψάλης Α. (2015), «Η αδήλωτη εργασία στην Ελλάδα – Αξιολόγηση των σύγχρονων μέτρων καταπολέμησης του φαινομένου», *Ινστιτούτο Εργασίας ΓΣΕΕ*, Αθήνα.

Μαραμής, Ε. (2018). «Η Μείωση των Φόρων στις ΗΠΑ Επιβεβαίωσε την Καμπύλη Laffer», *Ελεύθερη Αγορά*. Διαθέσιμο στο: <https://www.eleytheriagora.gr/4220-2/> [Προσβάσιμο 4 Μαΐου 2020]

Matsaganis M. (2011). “The welfare state and the crisis: the case of Greece.” *Journal of European Social Policy, Impact Factor: 1(4)* DOI: 10.1177/0958928711418858

Matsaganis, M., Flevotomou, M. (2010). *Distributional implications of tax evasion in Greece*, Hellenic Observatory Papers on Greece and Southeast Europe, GreeSE Paper No. 31.

Μελισσίδου, Ε. (n.d.). Πτυχιακή Εργασία: *Η αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα*, ΤΕΙ Καβάλας, Καβάλα.

Mylonas P., Magginas N., and Pateli E. (2010), *What are the margins for increasing PIT revenue in the Greek economy?* National Bank of Greece, Greece: Monthly Macroeconomic Outlook, Strategy and Economic Research Division

Παπακυριάκου, Θ. (2005). *Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο: Η ποινική προστασία των φορολογικών αξιώσεων του Ελληνικού Δημοσίου και της Ε.Ε. στην Ελληνική έννομη τάξη*, Εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα.

OECD (2018). *Consumption Tax Trends 2018: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues*, OECD Publishing, Paris, Available at: <https://doi.org/10.1787/ctt-2018-en>. [Accessed 4 May 2020]

OECD (2018). Tax Revenue, *data.oecd.org*. Available at: <https://data.oecd.org/tax/tax-revenue.htm#indicator-chart> [Accessed 4 May 2020]

Παπαδαμάκης, Α. (2016). *Τα Περιουσιακά Εγκλήματα*, Εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα.

Πετράκης, Π.Ε., Κώτσιος, Σ., Κωστής, Π.Χ. (2016) «Η Καμπύλη Laffer για την Ελληνική Οικονομία», *IntelligentDeepAnalysis*, Διαθέσιμο στο: [Προσβάσιμο: 4 Μαΐου 2020]

ΣΕΒ (2017). «Οι Μεσαίες και Μικρές Επιχειρήσεις στην Ελλάδα, Μέρος Α: Συμβολή στην οικονομία, εξελίξεις και προκλήσεις», *sev.org.gr*. Διαθέσιμο στο: http://www.sev.org.gr/uploads/Documents/50669/SMEs_partA.PDF [Προσβάσιμο 4 Μαΐου 2020]

Slemrod J. (2007), “Cheating ourselves: the economics of tax evasion.” *Journal of Economic Perspectives*, 21 (1), pp. 25-48.

Σπράος, Ι. (1997). *Επιτροπή για την εξέταση της μακροπρόθεσμης οικονομικής πολιτικής, Αποτελεσματική Διαχείριση των Δημοσίων Εσόδων*, Γ' Τόμος, ΜΙΕΤ, Αθήνα.

Τσίρος, Θ. (2017) «Φορολογική αστάθεια με 106 νόμους», *Naftemporiki.gr*. Διαθέσιμο στο: <https://m.naftemporiki.gr/story/1294750/forologiki-astatheia-me-106-nomous> [Προσβάσιμο 4 Μαΐου 2020]

Φινοκαλιώτης, Κ.Α. (2011). *Φορολογικό Δίκαιο*, Εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα.

Χατζηδήμα, Σ. (2017). Πανεπιστημιακές Παραδόσεις: *Αντιδράσεις των φορολογούμενων*, ΠΑΠΕΙ, Πειραιάς.

Χατζηδήμα, Σ. (2017). Πανεπιστημιακές Παραδόσεις: *Οι φορολογικές παραβάσεις και η διαφθορά*, ΠΑΠΕΙ, Πειραιάς.

Χατζηδήμα, Σ. (2016). Πανεπιστημιακές Παραδόσεις: *Οι φορολογικές παραβάσεις και η διαφθορά*, ΠΑΠΕΙ, Πειραιάς.

Χατζής, Α. (2010). «Τα οικονομικά του Εγκλήματος», *Τιμητικός Τόμος Καλλιόπης Δ. Σπινέλλη: Εγκληματολογικές Διεπιστημονικές Προσεγγίσεις*,

Χατζητζανής, Ν. (1991). *Εγχειρίδιο Γενικών Αρχών Φορολογικού Δικαίου*, Εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα.

Κεφάλαιο 4^ο:

Η αντιμετώπιση της φοροφυγής

Εμπειρικά διαπιστώσαμε τα αποτελέσματα της φοροφυγής συσχετιζόμενης προς το δημόσιο έλλειμμα και πώς αυτή επιδρά στο σύνολο της οικονομίας ενός κράτους, όταν ο βαθμός της είναι εκτεταμένος. Για την ακρίβεια της θέσεως αυτής, δεν θεωρούμε πως το φαινόμενο της φοροφυγής είναι ο μοναδικός παράγοντας που οδήγησε τα δημόσια οικονομικά της Ελλάδος σε αδιέξοδο. Ωστόσο αποτελεί βασική παθογένεια του ελληνικού κράτους και ο βαθμός στον οποίο συμβαίνει, όπως προκύπτει από τα αποτελέσματα και τις σχετικές έρευνες που παρατέθηκαν στη διάρκεια της παρούσης, ενισχύουν τη θέση αυτή. Τα αποτελέσματα αυτά σε οικονομικό επίπεδο τα συσχετίσαμε με θεωρητική ανάλυση της σχέσεως φόρου και ακαθάριστου εγχώριου προϊόντος και με τον σκοπό και την έννοια του θεσμού του φόρου.

Συνοψίζοντας, διαπιστώθηκε λόγω της ύπαρξης του φαινομένου της φοροφυγής, ανισοκατανομή του φορολογικού βάρους, μείωση της δυνατότητας άντλησης φορολογικών εσόδων, με συνέπεια περιορισμό της χρηματοδότησης δημόσιων αγαθών και υπηρεσιών, διατάραξη του ιδιωτικού ανταγωνισμού των επιχειρήσεων, μείωση της αποτελεσματικότητας των οικονομικών μέτρων στα πλαίσια της φορολογικής οικονομικοκοινωνικής πολιτικής, μείωση της προοδευτικότητας του φορολογικού συστήματος, λόγω της αύξησης των έμμεσων φόρων ως πηγής αντλήσεως εσόδων και τέλος μείωση της φορολογικής συνείδησης των εγχώριων ιδιωτών.

Στα πλαίσια αυτά και αντιλαμβανόμενοι τους γενεσιουργούς λόγους αλλά και τους λόγους επίτασης του φαινομένου που εξετάσαμε στο προηγούμενο κεφάλαιο, ο νομοθέτης έχει λάβει μέτρα ανάσχεσης και καταστολής του φαινομένου. Ως μέτρα ανάσχεσης μπορούμε να ορίσουμε τις νομοθετικές παρεμβάσεις προληπτικού τύπου ενώ ως κατασταλτικές τις κυρωτικές διατάξεις του φορολογικού ή ουσιαστικού ποινικού δικαίου ή τυχόν κυρωτικές διατάξεις σε ειδικούς νόμους. Ακολουθώντας τη μεθοδολογία του Έλληνα νομοθέτη θα προβούμε σε ανάλυση των μέτρων κατά της φοροφυγής, βάσει του ανωτέρω μεθοδολογικού διαχωρισμού. Περαιτέρω, επειδή ορίσαμε την φοροφυγή ως φαινόμενο με ποικίλες εκφάνσεις, η μεθοδολογική προσέγγιση θα λάβει χώρα ανά εκάστη έκφανση, όπου ο ίδιος ο νόμος διαχωρίζει ανά περίπτωση.

4.1 Προληπτικά μέτρα κατά της φοροφυγής

Όπως χαρακτηριστικά παρατηρείται (Παπακυριάκου, 2005, σελ.21), το ελληνικό φορολογικό σύστημα χαρακτηρίζεται παραδοσιακά από μια σειρά ιδιαιτεροτήτων, οι περισσότερες των οποίων έχουν ως γενεσιουργό αιτία την επιθυμία του Έλληνα νομοθέτη για δραστική περιστολή του φαινομένου της φοροδιαφυγής υπό την ευρεία έννοια. Οι νομοθετικές αυτές παρεμβάσεις μπορούν να διαχωριστούν σε εκείνες που αφορούν στην περίπτωση της φοροαποφυγής και σε εκείνες που αφορούν στις λοιπές παρεμβάσεις, στις περιπτώσεις της φοροδιαφυγής και φορολογικής υπερημερίας.

A) Φοροαποφυγή

Στην περίπτωση της φοροαποφυγής οι παρεμβάσεις επικεντρώθηκαν στην εταιρική φοροαποφυγή και ειδικότερα στις υπεράκτιες εταιρίες. Όπως επισημάναμε και στο σχετικό κεφάλαιο, φοροαποφυγή διαπράττεται με την φορολογική οργάνωση με νόμιμες ενέργειες των σχετικών υποθέσεων ενός προσώπου για την ελαχιστοποίησή ή την εξάλειψη της φορολογικής επιβάρυνσης, με εκμετάλλευση των κενών και των ασαφειών του νόμου. Αν και απόλυτα νόμιμη ενέργεια, είναι σαφές ότι η καταστρατήγηση του πνεύματος του νόμου αντίκειται στις προθέσεις του νομοθέτη, γι' αυτό και τις τελευταίες δεκαετίες έχει γίνει επιμελής προσπάθεια να καλυφθούν τα κενά του νόμου και να καταπολεμηθεί το φαινόμενο, ιδίως στην περίπτωση των ενεργειών που δεν γίνονται στα πλαίσια οικονομικής δραστηριότητας, αλλά αποκλειστικά για σκοπούς αποφυγής της φορολογικής υποχρεώσεως.

Για να γίνει κατανοητή η προσέγγιση της νομοθεσίας θα πρέπει σε αυτό το σημείο να δοθούν δύο ορισμοί εννοιών που χρησιμοποιεί ο Έλληνας νομοθέτης, ήτοι του *φορολογικού καταφύγιου* και του *εξωχώριου οικονομικού κέντρου* (tax haven και off shore αντιστοίχως). Ως «φορολογικό καταφύγιο» ορίζεται ο τόπος που επιδιώκοντας να προσελκύσει επενδύσεις και οικονομική δραστηριότητα, παρέχει εγνωσμένα πολιτικές και νομικές διευκολύνσεις, προκειμένου τα φυσικά ή τα νομικά πρόσωπα να παρακάμψουν τη νομοθεσία που ισχύει σε άλλα κράτη. Αν και δεν υπάρχει ένας δεκτός ορισμός, η βιβλιογραφία φαίνεται να συμφωνεί προς τα χαρακτηριστικά τους, τα οποία είναι η εχεμύθεια και η άρνηση συνεργασίας με τις φορολογικές δη, εν γένει με όλες τις αρχές, όπως επίσης και η χαμηλή ή μηδενική φορολογία για εμπορική, πιθανώς μη πραγματοποιήσιμη, δραστηριότητα (Χατζηδήμα, 2017, σελ. 9). Επιπροσθέτως, ως «εξωχώρια οικονομικά κέντρα» θεωρούνται τα κέντρα τα οποία βρίσκονται σε επικράτεια κράτους, τα οποία απολαμβάνουν ιδιαίτερης φορολογικής μεταχείρισης, δίνοντας τη δυνατότητα στους φορολογούμενους φοροαποφυγής (*ibid.*, σελ. 9). Επισημαίνεται ότι οι έννοιες, αν και παραπλήσιες, δεν είναι ταυτόσημες, καθώς ένας

φορολογικός παράδεισος ή καταφύγιο είναι εξωχώριο οικονομικό κέντρο, άλλα κάθε εξωχώριο κέντρο δεν είναι οικονομικό καταφύγιο, με χαρακτηριστικό παράδειγμα το City του Λονδίνου. Τέλος, ως *επιχειρήσεις εξωχώριες* εννοούνται εκείνες που, ανεξαρτήτου εταιρικής μορφής, έχουν την καταστατική τους έδρα εγκατεστημένη σε κράτη με προνομιακό, κατά τα προλεγόμενα, φορολογικό περιβάλλον και δραστηριοποιούνται μέσω των κρατών αυτών.

4.1.1 Σύντομη ιστορική αναδρομή

Το πρώτο νομοθέτημα εν ισχύει που αντιμετώπιζε το εν λόγω ζήτημα ήταν ο 3091/2002 (Nomos, n.d.). Στο άρθρο 5 παρ.7 όριζε ως off shore εταιρεία, εκείνη την οποία έχει την έδρα της στην αλλοδαπή και με βάση τη νομοθεσία της δραστηριοποιείται αποκλειστικά σε άλλες χώρες, απολαμβάνοντας ευνοϊκής φορολογικής μεταχείρισης. Τα κριτήρια, επομένως, που έθετε ο νόμος ήταν τρία: α) αποκλειστική δραστηριοποίηση σε χώρες εκτός της χώρας-έδρα της εταιρείας, β) εγκατάσταση σε αλλοδαπή χώρα, γ) προνομιακή φορολογική μεταχείριση από το κράτος της έδρας. Σε περίπτωση που υπήρχε οικονομική συναλλαγή με off shore εταιρεία, οι διατάξεις του ανωτέρω νόμου όριζαν ότι οι δαπάνες και οι αποσβέσεις δεν εξέπιπταν από την προσμέτρησή τους στη φορολογική υποχρέωση, εδ. 1 του ίδιου άρθρου, με εξαίρεση κάποιες συναλλαγές που αφορούσαν σε συναλλαγές που είχαν διαπραγματευτεί σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά. Για την ορθότερη εφαρμογή του νόμου από τις εκάστοτε αρχές, εξεδόθη σχετική ερμηνευτική εγκύκλιος με την οποία προσδιοριζόντουσαν ενδεικτικώς κράτη τα οποία, δυνάμει του ΟΟΣΑ, είχαν χαρακτηριστεί ως οικονομικά καταφύγια. Τονίζεται το γεγονός ότι, εάν μια εταιρεία πληρούσε τις προϋποθέσεις και τα κριτήρια του νόμου ήταν ζήτημα πραγματικό που άπτετο της αποκλειστικής αρμοδιότητας της φορολογικής αρχής. Στα πλαίσια του ίδιου νόμου επιβλήθηκε, επίσης, φόρος επί των ακινήτων που βρίσκονται επί ελληνικής επικράτειας και κατέχονται από αλλοδαπές επιχειρήσεις σε μια προσπάθεια καταπολέμησης της φοροαποφυγής. Η σχετική διάταξη προβλεπόταν στο άρθρο 15 παρ.1 σε συνδυασμό με τα άρθρα 16 έως και 18 του ίδιου νόμου.

Η δεύτερη συστηματική προσπάθεια καταπολέμησης της εταιρικής φοροαποφυγής έλαβε χώρα το 2010 με τη θέσπιση του νόμου 3842/2010. Τα σημαντικότερα άρθρα σε επίπεδο εταιρικής φοροαποφυγής ήταν το 51^A και 51^B, ήτοι του ισχύοντος κατά το χρονικό διάστημα νόμου περί φορολογίας εισοδήματος, τα οποία θεσπίστηκαν με το άρθρο 78 του ανωτέρω νόμου σε συνδυασμό με το άρθρο 11 παρ. 6. Για την πληρότητα της αναλύσεως αναφέρουμε

επιγραμματικά ότι ρυθμίσεις φορολογίας επί ακινήτων off shore εταιρειών παρέμειναν με ελάχιστες τροποποιήσεις ίδιες με τις προηγούμενες και εξακολουθούν να ισχύουν μέχρι και σήμερα, ανεξαρτήτως των ισχυόντων επί των άλλων ζητημάτων φοροαποφυγής. Η καινοτομία του άρθρου 78, ως προς το άρθρο 51^A, ήταν ότι εισήχθησαν νομοθετικά οι έννοιες του μη συνεργαζόμενου κράτους (51^Aπαρ.4), ο εταιρικός προσδιορισμός των off shore επιχειρήσεων (51^Aπαρ.3) και οι προϋποθέσεις, δυνάμει των οποίων τα κράτη με προνομιακό καθεστώς ορίζονται (51^Aπαρ.4 περ. α και β). Στο δε άρθρο 51^B παρ.1 προβλέφθηκε η μη έκπτωση των δαπανών επί συναλλαγής προσώπου με off shore επιχείρηση από τα ακαθάριστα έσοδα ή από το εισόδημά τους.^{34,35} Μάλιστα, πέραν από τις άμεσες πληρωμές προς εταιρείες εξωχώριες εγκατεστημένες σε φορολογικούς παραδείσους, ο νομοθέτης με το εδ.2 του ίδιου άρθρου συμπεριέλαβε και έμμεσες που γινόντουσαν σε αυτές με τη συνδρομή χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων εγκατεστημένες σε αυτές τις χώρες. Από τη γραμματική διατύπωση του άρθρου και δυνάμει του στενού τρόπου που πρέπει να ερμηνεύονται οι φορολογικές διατάξεις, αναφέρουμε ότι η ύπαρξη τέτοιας πληρωμής θεωρείτο ότι κατά αμάχητο τεκμήριο δεν εξέπιπτε ως δαπάνη. Στην παρ.2 του ίδιου άρθρου συμπεριλήφθη η μη έκπτωση των δαπανών και για κράτη που απλώς διαθέτουν προνομιακό φορολογικό καθεστώς, εκτός κι αν ο φορολογούμενος ανταποδείκνυε ότι οι συναλλαγές αυτές ήταν πραγματικές ή εντός των πλαισίων της συνήθους επιχειρηματικής του δραστηριότητας.³⁶ Το τεκμήριο, όπως γίνεται αντιληπτό σε αυτή τη περίπτωση, ήταν μαχητό και ο φορολογούμενος εδύνατο να αποδείξει ότι οι συναλλαγές, οι οποίες είχε πραγματοποιήσει, δεν ήταν προϊόν φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής με την ευρεία έννοια. Ως γενικότερη παρατήρηση θα μπορούσαμε να χαρακτηρίσουμε την εισαγωγή ενός αμάχητου τεκμηρίου ως άτεγκτη και ανελαστική, η οποία δε προσκρούει σε θεμελιώδη συνταγματικά δικαιώματα (Φινοκαλιώτης, 2011, σσ. 158-163). Αντιλαμβανόμενος το ατόπημα αυτό ο Έλληνας νομοθέτης προέβη σε εκ νέου τροποποίηση το 2011 καθιερώνοντας το ανωτέρω αμάχητο τεκμήριο ως μαχητό.

³⁴Το άρθρο ήτο διατυπωμένο ως εξής: «Οι δαπάνες για την αγορά αγαθών ή τη λήψη υπηρεσιών ή οι πάσης φύσεως τόκοι από απαιτήσεις οποιασδήποτε φύσης ή οι πρόσοδοι και άλλα προϊόντα ομολογιών, απαιτήσεων, καταθέσεων και εγγυήσεων ή τα δικαιώματα που εισπράττονται ως αντάλλαγμα για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης οποιουδήποτε δικαιώματος αναπαραγωγής φιλολογικής, καλλιτεχνικής ή επιστημονικής εργασίας [...] δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνες που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά του ή από το φορολογητέο εισόδημάτους.»

³⁵Η μη έκπτωση των δαπανών αυτών, ήτο πάντοτε σε συνδυασμό με το αρ. 51^A και τις προϋποθέσεις που όριζε ο νόμος για τα μη συνεργαζόμενα κράτη.

³⁶ Η παράγραφος του άρθρου ήταν διατυπωμένη ως εξής : «Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και όταν καταβάλλονται ή οφείλονται ποσά προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, που είναι κάτοικος ή έχει την καταστατική ή πραγματική έδρα ή είναι εγκατεστημένος σε κράτος που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, εκτός αν ο ενδιαφερόμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίου με σκοπό τη φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή.»

Όπως προαναφέραμε, δεύτερη σημαντική τροποποίηση του υπό εξεταζόμενου νόμου ήτο η προσθήκη του αρ.11 παρ.6 και συγκεκριμένα της περ. β. Η διάταξη όριζε ότι *«οι δαπάνες της περίπτωσης αυτής δεν αναγνωρίζονται όταν καταβάλλονται ή οφείλονται σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα της οποίας η δραστηριότητα στη συγκεκριμένη συναλλαγή εξαντλήθηκε στην τιμολόγησή της και η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών διενεργήθηκε από τρίτο πρόσωπο.»* Η διάταξη που ως σκοπό από την αιτιολογική έκθεση του νόμου είχε αποφυγή φορολογικών καταστρατηγήσεων και συγκεκριμένα της φοροαποφυγής με την συμμετοχή εταιρείας off shore ή εν γένει εταιρειών με καταστατικές έδρες σε χώρες με προνομιακό φορολογικό καθεστώς (τριγωνική συναλλαγή), διατυπώθηκε κατά παράδοξο τρόπο ουσιαστικά μη εξαιρώντας και πρόσωπα που δραστηριοποιούνται εντός του ελληνικού χώρου και τελικά δημιούργησε περισσότερα προβλήματα από ό,τι επέλυσε με την ουσιαστική κατάργηση όλων των τριγωνικών συναλλαγών, διότι πλέον τα έξοδα δεν εξέπιπταν.

Το ζήτημα, τελικώς, επιλύθηκε με την έκδοση πολυ-υπουργικής εγκυκλίου, ωστόσο παρά τα προβλήματα που δημιουργήθηκαν από τις διατάξεις αυτές μπορούμε να αντιληφθούμε την προσπάθεια του Έλληνα νομοθέτη να περιορίσει στο μέτρο του δυνατού την έκφανση της εταιρικής φοροαποφυγής.

4.1.2 Το ισχύον καθεστώς

Η ψήφιση και η δημοσίευση του νόμου 4172/2013 επέφερε σημαντικές αλλαγές, τροποποιήσεις και γενικά απλούστευσε τις νομοθετικές διατάξεις, ειδικά εκείνες που αναφέρονται στις περιπτώσεις έκπτωσης ή μη των δαπανών κατά τις εταιρικές συναλλαγές. Το αρ.22 του ανωτέρω, όπως έχει σήμερα διαμορφωθεί, ορίζει τα ακόλουθα: *«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης· β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση· γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»* Το νέο καθεστώς επέφερε ριζικές αλλαγές σε σχέση με το προηγούμενο, καθώς για πρώτη φορά

καθιερώνονταν κατ' αρχήν συνολική έκπτωση των δαπανών των επιχειρήσεων, εν αντιθέσει με το προηγούμενο που η δυνατότητα διδόταν σε περίπτωση που η δαπάνη προβλεπόταν ως εκπιπτόμενη από διατάξεις νόμου ή από σχετικές αποφάσεις της νομολογίας. Δεδομένης της ταχύτατης εξέλιξης των συναλλαγών και της σύγχρονης επιχειρηματικότητας που προβαίνει σε νέες και καινοτόμες δραστηριότητες, η περιοριστική απαρίθμηση σε διατάξεις του νόμου και σε ενδεικτικούς καταλόγους της νομολογίας δεν συνάδει με τα σύγχρονα δεδομένα και η εφαρμογή παρομοίων διατάξεων δημιουργούσε αθέμιτο ανταγωνιστικό πλεονέκτημα μεταξύ επιχειρήσεων που ακολουθούσαν πατροπαράδοτο τρόπο συναλλαγών και επιχειρήσεων που υιοθετούσαν νέο και ρηξικέλευθο τρόπο. Ως εκ τούτου, θεωρούμε ότι η παρέμβαση αυτή όφειλε να λάβει χώρα.

Στα πλαίσια αυτά καθιερώθηκαν σωρευτικές προϋποθέσεις τήρησης από την πλευρά των επιχειρήσεων και η εξαίρεση του άρθρου 23 του ίδιου νομοθετήματος. Ως προς τις προϋποθέσεις αυτές, όπως έχουν νομολογιακά προσδιοριστεί και αναγράφονται και στη βιβλιογραφία (Σταματόπουλος και Καραβοκύρης, σσ. 362-363), επισημαίνονται τα εξής:

A) Να ανταποκρίνονται στο συμφέρον της επιχείρησης. Συγκεκριμένα στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής *εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της επιχείρησης στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματός της (ΣτΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση των δράσεών της στα πλαίσια της εταιρικής ευθύνης. Παράλληλα δεν επιτρέπεται στη φορολογική διοίκηση να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των συναλλαγών αυτών. (ΣτΕ 2963/2013, 1604/11, 1729/2013 κ.ά.).* Εξαίρεση υπάρχει μόνο στις περιπτώσεις που ορίζει σαφώς ο νόμος, όπως στην περίπτωση ενδοομιλικών συναλλαγών ή των προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα (ΠΟΛ 1113/2.06.2015)

B) Να αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη από την αγοραία στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η φορολογική διοίκηση. Ερμηνεύοντας τα ανωτέρω, επισημαίνουμε ότι πραγματικές συναλλαγές είναι εκείνες από τις οποίες οι δαπάνες που προκύπτουν δεν είναι εικονικές ολικά ή μερικά (π.χ. με έκδοση εικονικού τιμολογίου). Ως δεύτερη επισήμανση, ο νομοθέτης προέβλεψε και προστάτευσε τον καλόπιστο τρίτο που λαμβάνει εικονικό στοιχείο με την έκπτωση από τις δαπάνες (βλ. και σχετική Γνωμ ΝΣΚ 170/2014· Σταματόπουλος, *ibid.*).

Γ) Ως τελευταία προϋπόθεση τίθεται η απεικόνιση των συναλλαγών στα σχετικά λογιστικά βιβλία της περιόδου, η οποία βασίζεται στα απαραίτητα δικαιολογητικά. Σημαντικό να αναφερθεί είναι το γεγονός ότι αυτά τα δικαιολογητικά είναι πρόσφορα έγγραφα τα οποία δύναται να αποδείξουν τη συναλλαγή και όχι νόμιμα παραστατικά κατά τα φορολογικά στοιχεία.

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος έχει τηρήσει τις ανωτέρω σωρευτικές δημιουργείται τεκμήριο υπέρ της νομιμότητας των ενεργειών του και το βάρος απόδειξης ότι δεν συντρέχουν οι ανωτέρω προϋποθέσεις μετατίθεται στη φορολογική διοίκηση (ανεστραμμένο βάρος αποδείξεως) για να απορρίψει κατά τον φορολογικό έλεγχο τη συγκριμένη δαπάνη που αμφισβητεί και κατ' αυτόν τον τρόπο να αναπροσαρμόσει το ποσό των κερδών και συνακόλουθα του φόρου.

Όπως προαναφέραμε στην ανάλυση αυτή του ισχύοντος νομοθετικού καθεστώτος για την αντιμετώπιση της εταιρικής κατά κύριο λόγο φοροαποφυγής, οι ανωτέρω προϋποθέσεις τελούν υπό την επιφύλαξη του άρθρου 23. Στο άρθρο 23 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι «οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες και τα χρεωστικά ομόλογα [...] και [...]

ιγ) το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Ε., εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν σε πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν αποκλείει την έκπτωση των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., εφόσον υπάρχει η νομική βάση για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ της Ελλάδας και αυτού του κράτους - μέλους. ιδ,..ιε»

Από την ενδεικτική παράθεση του άρθρου 23 διαπιστώνεται ότι υπάρχει ένα σύνολο δαπανών που ο νομοθέτης εξαιρεί και δεν τις εντάσσει στις εκπιπτόμενες, ως προς τον τελικό προσδιορισμό του φόρου. Για λόγους εταιρικής φοροαποφυγής έχει εισαχθεί στο ανωτέρω άρθρο η περίπτωση ιγ σε συνδυασμό με το άρθρο 65 του ΚΦΕ. Ως προς τα ποια κράτη ορίζονται ως μη συνεργάσιμα και με προνομιακά φορολογικά καθεστάτα συντόμως

επισημαίνεται ότι αφορούν σε κράτη τα οποία δεν ανήκουν στην Ε.Ε. που η κατάστασή τους ως προς τη διαφάνεια και την ανταλλαγή πληροφοριών σε φορολογικά ζητήματα έχει εξεταστεί από τον ΟΟΣΑ και δεν έχουν υπογράψει με την Ελλάδα και με άλλα δώδεκα κράτη σύμβαση φορολογικής συνδρομής. Τα δε κράτη αυτά καθορίζονται ετησίως με αποφάσεις του Υπουργού οικονομικών και δημοσιεύονται στην ΕτΚ (Σταματόπουλος και Καραβοκύρης, 2017, σσ. 1403-1405).

Ως προς τη συστηματική ανάλυση του αρ.23 περ. ιγ επισημαίνουμε τα εξής: πρώτον, καθιερώνεται μαχητό τεκμήριο κατά του φορολογουμένου, ο οποίος μπορεί να ανταποδείξει ότι συναλλαγές οι οποίες πραγματοποιήθηκαν και εμπίπτουν στην περίπτωση του αρ.23 περ. ιγ είναι πραγματικές και επομένως πρέπει να εκπέσουν του φόρου. Δεύτερον, η διάταξη αφορά αποκλειστικά σε χώρες και κράτη τα οποία δεν πληρούν τις προϋποθέσεις του αρ. 65. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος καταβάλλει ποσό που χαρακτηρίζεται ως δαπάνη σε πρόσωπο ή οντότητα που έχει την έδρα ή την κατοικία σε χώρα της Ε.Ε. ή του ΕΟΧ, η δαπάνη αυτή εκπίπτει, με μοναδική εξαίρεση την περίπτωση κατά την οποία η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία απευθύνει τεκμηριωμένο αίτημα διοικητικής συνδρομής, διαμέσου της σχετικής διεύθυνσης οικονομικών σχέσεων, και ταυτόχρονα αποδεικνύει ότι οι συναλλαγές αυτές δεν είναι πραγματικές και έχουν ως σκοπό τη μεταφορά πόρων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή (Σταματόπουλος, Καραβοκύρης, 2017, σελ. 447). Τρίτον, στις δαπάνες που τελικώς θα εκπέσουν ενδεικτικά κατόπιν ανταποδείξεως λαμβάνονται υπόψη κυρίως αντικειμενικά στοιχεία, όπως η ύπαρξη συμβάσεως που ορίζει τον τρόπο της συμφωνίας και μάλιστα κατοχυρωμένης στα πλαίσια του αρ.18 του Ν. 1882/90 (*ibid.*, σελ.448), τραπεζικές καταθέσεις, φορτωτικές που αποδεικνύουν τη λήψη των αγαθών ή πρωτόκολλα παραλαβής-παράδοσης σε περίπτωση υπηρεσιών. Τελευταίο στοιχείο, στα πλαίσια της ανάλυσης του παρόντος άρθρου, είναι η ύπαρξη πραγματικής επιχειρηματικής δραστηριότητας από την πλευρά της αλλοδαπής εταιρείας στην χώρα εγκατάστασής της. Η ύπαρξη πινάκων προσωπικού, οι ανάλογες ΑΠΔ, το ενεργό ΑΦΜ και οποιοδήποτε άλλο στοιχείο προσκομίζει ο φορολογούμενος μπορεί να κριθεί ικανό για την υποστήριξη της μη εικονικότητας των συναλλαγών.

Τελευταία πρόληψη κατά της φοροαποφυγής είναι οι διατάξεις που έχουν θεσπιστεί στον κώδικα φορολογίας διαδικασίας (4174/2013). Δυνάμει του άρθρου 38 παρ.1 εισάγεται μια γενική ρήτρα κατά της φοροαποφυγής, δίδοντας στη φορολογική διοίκηση τη δυνατότητα να αγνοεί κάθε τεχνητή διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων που αποβλέπει σε αποφυγή φορολόγησης και οδηγεί σε φορολογικό πλεονέκτημα. Περαιτέρω, δίδεται η δυνατότητα οι διευθετήσεις αυτές να κρίνονται με βάση τα πραγματικά περιστατικά της εκάστοτε

οικονομικής του υπόστασης. Στην παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου δίδεται ο ορισμός του όρου διευθέτηση, ενώ στην παράγραφο 3, ο βαθμός γνησιότητας της δύναμει ενδεικτικής απαρίθμησης. Ανεξάρτητα από τον εννοιολογικό προσδιορισμό του άρθρου και της ευρύτητάς του, η γενική ρήτρα αποτελεί σημαντικότερη διάταξη νόμου που ανορθώνει φορολογικές ανισότητες, διαμέσου της σύγκρισης των οφειλόμενων ποσών, λαμβάνοντας υπόψη τις πραγματικές συνθήκες που θα ίσχυαν σε παρόμοιες περιπτώσεις εν απουσία της διευθετήσεως.

Τα ανωτέρω μέτρα στον ΚΦΕ και στον ΚΦΔ, θα μπορούσε να επιχειρηματολογήσει κανείς ότι επιτελούν και κατασταλτικό έργο. Ωστόσο θεωρούμε ότι τείνουν προς την περιστολή της δυνατότητας προσβολής των φορολογικών διατάξεων από την πλευρά του φορολογούμενου, καθώς δεν συγκεντρώνουν τα στοιχεία της κύρωσης που θα περιγράψουμε κατωτέρω.

B) Προληπτικά μέτρα κατά της φοροδιαφυγής εν ευρεία έννοια

Πέραν από τα παραπάνω μέτρα που θεσπίστηκαν για να αποφευχθεί η εταιρική φοροαποφυγή, κατά τη σύγχρονη ιστορία της Ελλάδος ο νομοθέτης για να περιστείλει τη δυνατότητα φοροδιαφυγής υπό την ευρεία έννοια έχει κάνει χρήση διάφορων μεθόδων, οι οποίες βρίσκονται διάσπαρτες εντός των φορολογικών νόμων.

Όπως αναγράφεται βιβλιογραφικά (Παπακυριάκου, 2005, σελ.21), έχει προβεί σε εκτεταμένη χρήση μαχητών τεκμηρίων για την αντικειμενικοποίηση του τρόπου προσδιορισμού της εκάστοτε φορολογητέας ύλης. Έχουμε, ήδη, αναφερθεί σε άλλο σημείο της παρούσης για τη χρήση των τεκμηρίων και για τα ζητήματα συνταγματικότητας που προκύπτουν. Επισημαίνεται, ωστόσο, ότι τα ελληνικά δικαστήρια έχουν κρίνει ότι η χρήση των τεκμηρίων, υπό την προϋπόθεση ότι αυτά είναι μαχητά, είναι σύμφωνη, καθώς η μέθοδος υπολογισμού της φορολογικής υποχρέωσης δεν είναι πλασματική, αλλά ειδική διαμέσου της εξεύρεσης του πραγματικού εισοδήματος, με βάση τα δεδομένα της κοινής πείρας και λογικής. Χαρακτηριστικό σημερινό παράδειγμα του ΚΦΕ είναι χρήση του τεκμηρίου διαβίωσης το οποίο καθιερώνει ως ελάχιστο ετήσιο εισόδημα το ποσό των 3000 €.

Η προσπάθεια για καταπολέμηση της φοροδιαφυγής φαίνεται και από άλλα στοιχεία του φορολογικού συστήματος μεταξύ των οποίων είναι οι φορολογικοί συντελεστές και η διαφοροποίηση στο αφορολόγητο όριο των φυσικών προσώπων. Στην πρώτη περίπτωση στη βιβλιογραφία (Παπακυριάκου, 2005, σελ. 23) δίνεται το παράδειγμα του διαφορετικού τρόπου αντιμετώπισης μεταξύ των εταιρειών εισηγμένων στο χρηματιστήριο και των μη εισηγμένων. Η διαφορετική αυτή αντιμετώπιση οφειλόταν πιθανότατα στη λογική ότι οι εισηγμένες εταιρείες στο χρηματιστήριο, λόγω του ότι υπόκεινται σε περισσότερους

τυπικούς κανόνες για τη διασφάλιση της κεφαλαιαγοράς, είναι αντικειμενικά σχεδόν αδύνατον να αποκρύψουν την πραγματική φορολογητέα ύλη, σε συνδυασμό με το γεγονός ότι η τιμή των μετοχών τους εξαρτάται ως ένα βαθμό από την ορθή απεικόνιση των κερδών τους. Ως προς τη δεύτερη περίπτωση, κρίσιμη κρίνεται να αναφερθεί η διαφορετική αντιμετώπιση του φορολογικού νομοθέτη απέναντι στους αυτοαπασχολούμενους και ελεύθερους επαγγελματίες σε σχέση με τους μισθωτούς. Στην πρώτη περίπτωση είχε καταργηθεί η ύπαρξη του οιοδήποτε αφορολογήτου ορίου και εφαρμοζόταν ενιαίος φορολογικός συντελεστής της τάξεως του 22% για τα ποσά μέχρι και 20.000 € μέχρι και προσφάτως (Παλαιτσάκης, 2019) ενώ στη δεύτερη περίπτωση εξακολουθούσε να υφίσταται αφορολόγητο ποσό.

Δεύτερο προληπτικό μέτρο για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής εν ευρεία έννοια είναι η τήρηση από τα πρόσωπα που ορίζει ο νόμος *λεπτομερούς καταγραφής των συναλλαγών τους* (Παπακυριάκου, 2005, σσ. 24-25) μέσω της έκδοσης παραστατικών και της τήρησης βιβλίων, τα οποία είναι διαθέσιμα προς έλεγχο από τις αρμόδιες αρχές. Ο νόμος που προβλέπει σήμερα την τήρηση των σχετικών λογιστικών βιβλίων είναι τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα. Ο συγκεκριμένος νόμος λειτουργεί αποτρεπτικά και αποθαρρύνει τον φορολογούμενο από την πραγμάτωση των περιστατικών που στοιχειοθετούν τις αντικειμενικές προϋποθέσεις φοροδιαφυγής, καθώς πέραν των διατάξεων που προβλέπουν διοικητική ποινή εντός του νόμου, η τήρηση ή μη των βιβλίων από τον υπόχρεο προσδιορίζει το ποσό της φορολογικής ενοχής. Σε περίπτωση που οι φορολογικές αρχές, δηλαδή, καταλήξουν ότι υπάρχουν παραβάσεις του νόμου, δύνανται κατ' άρθρο 28 του ΚΦΕ να προβούν σε διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης.

Ως τρίτο μέτρο πρόληψης κατά της φοροδιαφυγής εν ευρεία έννοια, συνθέτουν οι παρεμβάσεις του νομοθέτη εντός της συναλλακτικής ζωής των φορολογουμένων στα πλαίσια του αστικού ή του εμπορικού δικαίου, οι οποίες καθιερώνουν ειδικούς κανόνες προκειμένου να διενεργηθούν εγκύτως απέναντι στις φορολογικές αρχές και μόνο ενός πλήθους δικαιοπραξιών. Οι παρεμβάσεις αυτές μπορεί να ειπωθεί ότι αποτελούν ένα νομοθετικό φραγμό κατά της φορολογικής υπερημερίας, αναγκάζοντας τον φορολογούμενο να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις του, που απορρέουν από φορολογική ενοχή, πριν απολαύσει και αξιοποιήσει το κέρδος του από τη σχετική συναλλαγή. Το χαρακτηριστικότερο παράδειγμα είναι οι παρεμβάσεις του νομοθέτη στην αγοραπωλησία ακινήτων. Για να μπορέσει η εμπράγματη δικαιοπραξία της μεταβίβασης ακινήτου να είναι έγκυρη και να μεταγραφεί στα αρμόδια υποθηκοφυλακεία-κτηματολόγια, ορίζεται ότι οφείλεται να εκδοθούν κάποια φορολογικά πιστοποιητικά. Ενδεικτικά αναφέρουμε το πιστοποιητικό φορολογικής

ενημερότητας από την πλευρά του πωλητή (μνεία γίνεται ότι και στις δωρεές απαιτούνται παρόμοια πιστοποιητικά), ασφαλιστικής ενημερότητας στην περίπτωση που είναι έμπορος ή αγρότης, πιστοποιητικό ΕΝΦΙΑ των πέντε τελευταίων ετών, καταβολή του φόρου μεταβίβασης από την πλευρά του αγοραστή, πληρωμή ΤΑΠ στον αρμόδιο δήμο και άλλα, αναλόγως της περιστάσεως. Τα μέτρα αυτά αν και από δημοσιονομικής αξιολόγησης μπορούν να κριθούν ως αποτελεσματικά, ζήτημα προκύπτει ως προς την αποδοτικότητά τους, καθώς δυσχεραίνουν τις συναλλαγές, προκαλούν πρόσθετα έξοδα για τους συμβαλλομένους και εν γένει επιβαρύνουν κατά τρόπο δυσανάλογο τη συναλλαγματική ζωή.

Το τελευταίο μέτρο που δύναται να ανασχέσει την όποια προσπάθεια φοροδιαφυγής εν ευρεία έννοια, καθιερώνεται από τις διατάξεις του νόμου 4174/2013 (ΚΦΔ), διαμέσου της πρόβλεψης φορολογικών ελέγχων (Μπακάλης και Πανταζόπουλος, 2016). Συγκεκριμένα παρέχεται η δυνατότητα σύμφωνα με το αρ. 23 στη φορολογική διοίκηση να επαληθεύει την εκπλήρωση των υποχρεώσεων από τους εκάστοτε φορολογούμενους, την ακρίβεια των σχετικών δηλώσεών τους και βεβαίως να επαληθεύει τον προσδιορισμό του φόρου. Η επαλήθευση αυτή μπορεί να λάβει χώρα είτε διαμέσου επαφής με το φορολογούμενο είτε διαμέσου επαφής με τρίτα πρόσωπα συναλλασσόμενα με αυτόν. Ο τόπος του ελέγχου δύναται να ποικίλει και διενεργείται είτε από την έδρα της φορολογικής υπηρεσίας από τις σχετικές καταστάσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος είτε ακόμα και στα γραφεία της επιχείρησης.

Τονίζεται δε, πάντως, ότι η απόφαση για πλήρη επιτόπιο έλεγχο στην έδρα του φορολογούμενου πρέπει να κοινοποιείται, σύμφωνα με τις διατυπώσεις του άρθρου, με έγγραφη ειδοποίηση εντός συγκεκριμένων προθεσμιών, εκτός από την περίπτωση που ο έλεγχος λαμβάνει χώρα με πράξη του Γενικού Γραμματέα, λόγω ισχυρών ενδείξεων φοροδιαφυγής. Οι λοιποί ενδεικτικοί τοπικοί έλεγχοι δύναται να πραγματοποιούνται και δίχως ειδοποίηση. Ως προς την πρόσβαση στα σχετικά βιβλία που καθιερώνει το αρ.24 επισημαίνεται ότι η φορολογικός ελεγκτής δύναται να λάβει αντίγραφα όλων βιβλίων και των στοιχείων του φορολογουμένου, τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι είναι ακριβή. Σημειωτέον ότι σχετική άρνηση δήλωσης του φορολογουμένου καταγράφεται στο φύλλο ελέγχου. Σε περίπτωση που το αρχείο είναι ηλεκτρονικό ο ελεγκτής έχει δικαίωμα πρόσβασης σε όλα τα λογιστικά προγράμματα και βεβαίως το δικαίωμα λήψης αντιγράφων. Τέλος, ως ακραία μορφή ο κώδικας καθιερώνει και τη δυνατότητα κατασχέσεως για να εξασφαλιστεί η αποδεικτική αξία των εγγράφων.

Κατόπιν τούτων και σε περίπτωση εύρεσης αποτελεσμάτων τα οποία διαφέρουν από τα δηλωθέντα, η φορολογική διοίκηση αναπροσαρμόζει τη φορολογητέα ύλη με τις σχετικές

τεχνικές που περιγράφονται στο αρ.27 ενδεικτικά αναφερομένων της αναλύσεως ρευστότητας του φορολογουμένου, της καθαρής θέσεώς του, του ύψους των τραπεζικών του καταθέσεων, της αρχής των αναλογιών και άλλες.

Από τη σύντομη ανάλυση που προηγήθηκε, διαπιστώνεται ότι από πλευράς εξασφάλισης του φορολογουμένου οι συγκεκριμένες διατάξεις βρίσκονται σε σύμπνοια με τις συνταγματικές επιταγές της νομιμότητας και της αναλογικότητας καθιερώνοντας ένα πλέγμα αυστηρών διατάξεων που τον προστατεύει από αυθαιρεσίες της κρατικής εξουσίας και μας βρίσκει απόλυτα σύμφωνους. Από δημοσιονομικής απόψεως, μάλλον χρήζει περαιτέρω τροποποιήσεων, ειδικά ως προς την τροποποίηση του άρθρου 26, δίδοντας τη δυνατότητα και στις τοπικές Δ.Ο.Υ. την επιλογή ελέγχου, καθώς, αν και με τη σημερινή μορφή καταπολεμάται η φοροδιαφυγή, σε ό,τι αφορά τις περιπτώσεις των ιδιωτών που κατέχουν σημαντική ποσότητα των οικονομικών πόρων, διαφεύγουν του ελέγχου περιπτώσεις φοροδιαφυγής μικρής και μεσαίας κλίμακας.

4.2 Κυρωτικά-Κατασταλτικά μέτρα κατά της φοροφυγής

Η φορολογική συμπεριφορά των πολιτών, όταν στοιχειοθετούνται περιπτώσεις παραβατικότητας, ενδιαφέρει ιδιαίτερα το διεθνή νομοθέτη και δεν θα μπορούσε παρά να αποτελεί και βασικό μέλημα και του εγχώριου, καθώς σε μεγάλο βαθμό η φοροφυγή ακυρώνει ουσιαστικά τον κρατικό σχεδιασμό. Ο βασικός, όμως, προβληματισμός σε ένα κράτος δικαίου που εγγυάται τα κατοχυρωμένα ατομικά δικαιώματα είναι το απώτατο σημείο επέμβασης του νομοθέτη με πράξεις πλέον καταναγκασμού για την εξασφάλιση της δημόσιας περιουσίας, ήτοι των απαραίτητων ποσών εισπραττόμενων, κυρίως, μέσου του φόρου για τη χρηματοδότηση των δαπανών του.

Από την προβληματική αυτή δημιουργούνται νέα ερωτήματα σε σχέση με το ποιο τελικά είναι το έννομο αγαθό προστασίας από τον εκάστοτε φορολογικό ποινικό νόμο. Τελικώς, τίθεται το ερώτημα αν αρκούν μέτρα διοικητικού-κυρωτικού καταναγκασμού ή πλέον οφείλεται να ληφθούν μέτρα ποινικής καταστολής. Προστατευόμενο έννομο αγαθό είναι η περιουσία του ελληνικού δημοσίου, ήτοι, όπως συγκεκριμενοποιούνται οι διάφορες φορολογικές αξιώσεις του ελληνικού Δημοσίου ως στοιχεία του ενεργητικού, που προσδιορίζονται κυριαρχικά από τα κρατικά όργανα (φορολογικός νομοθέτης, φορολογική διοίκηση), συγκροτώντας έτσι ένα διακριτό τμήμα της περιουσίας του δημοσίου

(Παπακυριάκου, 2005, σελ.197). Έχοντας δε υπόψη τον ανωτέρω περιορισμένο ορισμό του έννομου αγαθού και τη σημασία που έχουν οι φόροι για τη λειτουργία του σύγχρονου κοινωνικού φορολογικού κράτους, ζητήματα τα οποία αναλύσαμε από θεωρητική σκοπιά στο σχετικό κεφάλαιο περί φόρων, όπως επίσης και τα αποτελέσματα και τις επιπτώσεις του φαινομένου της φοροφυγής, στην οικονομική σταθερότητα και στον οικονομικοκοινωνικό προγραμματισμό, ζητήματα που σκιαγραφήσαμε κατά την ανάλυση των αιτίων και της εισαγωγής, η επιβολή και ποινικών κυρώσεων για την καταπολέμηση του φαινομένου στην έκφανση τουλάχιστον της φοροδιαφυγής, καθώς η φοροαποφυγή εξ ορισμού αναφέρεται σε νομοθετικά κενά και ατέλειες καθιστώντας την σχετική πράξη νόμιμη, πρέπει να θεωρείται δεδομένη για λόγους δικαιοπολιτικούς, εφόσον οι κυρώσεις βρίσκονται κατ' αναλογία της απαξίας της πράξεως.

4.2.1 Μέτρα ποινικής καταστολής

Ανωτέρω αναπτύχθηκε ότι το φαινόμενο της φοροφυγής έχει ποικίλες εκφάνσεις. Ειδικότερα διαπιστώθηκε ότι συντίθεται από την φοροαποφυγή και από την φοροδιαφυγή εν ευρεία έννοια (φορο-υπερημερία, φοροδιαφυγή, υπεξαίρεση). Από την ανάλυση των επί μέρους εννοιών, αντιλαμβάνεται κανείς ότι ο βαθμός προσβολής του εννόμου αγαθού από τη διάπραξη της μίας ή της άλλης περιπτώσεως είναι διαφορετικός. Ο νομοθέτης έλαβε υπόψη του το βαθμό έντασης της προσβολής και με διάφορα κριτήρια τυποποίησε τις παραβάσεις αυτές σε διάφορες διατάξεις του νόμου. Επειδή δε είναι δυνατή μια μεθοδολογική προσέγγιση δυνάμει της ανωτέρω διακρίσεως στα πλαίσια του ποινικού δικαίου, θα ακολουθηθεί μια παρουσίαση της νομοθεσίας για κάθε περίπτωση ξεχωριστά:

4.2.1.1 Υπεξαίρεση φόρων³⁷: ιστορικά ζητήματα

Μεθοδολογικά η συγκεκριμένη μορφή αδικήματος αντιμετωπιζόταν διαμέσου του ποινικού κώδικα και εντασσόταν στα εγκλήματα κατά της ιδιοκτησίας μέχρι το 1950. Στις 28 Δεκεμβρίου του 1950 ψηφίστηκε ο νόμος 1608/1950 (ΕτΚ, 1950) που αφορούσε εν γένει στους καταχραστές του δημοσίου. Ο συγκεκριμένος νόμος αντιμετώπιζε εγκλήματα του κοινού ποινικού κώδικα εις βάρος του Δημοσίου και των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου ως διακεκριμένες μορφές των βασικών αδικημάτων που προβλέπονταν στο άρθρο 1 του νόμου επισύροντας υψηλές ποινές (5-20 χρόνια) σε περίπτωση που η συνολική ζημία του Δημοσίου ανερχόταν σε 100.000 μεταλλικές δραχμές, εν συνεχεία 50.000.000 δρχ. ή 146.740€ (Μανωλεδάκης και Μπιτσιλέκης, 2005, σελ.250)³⁸, και αν συνέτρεχαν οι επιβαρυντικές περιπτώσεις της εξακολούθησης του εγκλήματος για ιδιαίτερα μεγάλο χρονικό διάστημα ή αν το αντικείμενο ήτο ιδιαίτερας μεγάλης αξίας, την ποινή της ισόβιας καθειρίζεως.

Ο εν λόγω νόμος δημιούργησε περισσότερα προβλήματα από όσα κλήθηκε να επιλύσει και αποτέλεσε το επίκεντρο συζητήσεων και αναλύσεων στην επιστήμη άνω των εβδομήντα ετών μέχρι την πρόσφατη κατάργησή του από το νόμο 4619/2019. Ιστορικά να επισημάνουμε ότι στα επιχειρήματα υπέρ της κατάργησης του νόμου προβάλλονταν, κυρίως, η δυσανάλογη επαπειλούμενη ποινή ισόβιου καθειρίζεως σε σχέση με την προσβολή του εννόμου αγαθού της περιουσίας του δημοσίου, διάταξη που ουσιαστικά τοποθετούσε περιουσιακά και ιδιοκτησιακά αγαθά στο ίδιο ύψος με το έννομο αγαθό της ζωής, η ύπαρξη αορίστων νομικών εννοιών ως προς τις επιβαρυντικές περιπτώσεις του μεγάλου χρονικού διαστήματος και του αντικειμένου της ιδιαίτερας μεγάλης αξίας, οι οποίες είναι ελαστικές ως προς το μέγεθός τους σε σχέση με την ανελαστική μορφή ποινής, και ο δικονομικός περιορισμός της άσκησης ενδίκων βοηθημάτων στα παραπεμπτικά βουλεύματα. Στον αντίποδα βρισκότουσαν απόψεις, οι οποίες επιστράτευαν επιχειρήματα υπέρ της διατήρησης του νόμου παραπέμποντας σε διατάξεις του ποινικού κώδικα, όπου γίνεται η χρήση παρομοίων αορίστων εννοιών για τις οποίες δεν είχε αμφισβητηθεί ο νομολογιακός προσδιορισμός τους (π.χ. 372 παρ.1 και 375 παρ.1 Π.Κ), ή επιχειρήματα βασιζόμενα στην κοινή πείρα, όπως ότι οι μακρύτεροι χρόνοι παραγραφής είναι αναγκαίοι, δεδομένου του χρονικού διαστήματος που χρειάζεται, ώστε να διακριβωθούν οι πλημμέλειες του φορολογούμενου και τέλος ότι το έννομο αγαθό που

³⁷ Η ακόλουθη ανάλυση αφορά την περίπτωση που η υπεξαίρεση διαπράττεται από φορολογικό υπάλληλο. Η ποινική αντιμετώπιση της “υπεξαίρεσεως” από φορολογούμενο, εντάσσεται εννοιολογικά στην καταστολή της φοροδιαφυγής.

³⁸ Τροποποιήθηκε η ανωτέρω διάταξη με τα αρ. 3-5 του Ν2943/01

προστατεύεται είναι ευρύτατης εμβέλειας και αφορά στην εξυπηρέτηση του γενικού συμφέροντος. Ανεξαρτήτως, όμως, του ανωτέρω προβληματισμού, τελικώς όπως επισημάνθηκε ο νόμος καταργήθηκε με το νόμο 4619/2019 και τα ζητήματα υπεξαίρεσης μπορούν να αντιμετωπιστούν με τις κοινές διατάξεις σε περίπτωση που δεν υπάρχει ειδικότερη.

4.2.1.2 Φοροϋπερημερία: ισχύουσα νομοθεσία Ν. 1882/1990

Αν και οι ρυθμίσεις του Ν. 1882/90, με τις τροποποιήσεις του, δεν αφορούν αποκλειστικά σε συγκεκριμένες κατηγορίες φορολογικών αξιώσεων, καθώς περιλαμβάνουν το σύνολο των ταμειακώς βεβαιωμένων εσόδων του Δημοσίου, λειτουργούν κατασταλτικά απέναντι στις περιπτώσεις φορολογικής υπερημερίας, καθώς η διάταξη του αρ.25 θεσπίζει αυτοτελώς το έγκλημα της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο.

Στο ανωτέρω άρθρο ορίζεται ότι *«Όποιος δεν καταβάλλει τα βεβαιωμένα στη Φορολογική Διοίκηση χρέη προς το Δημόσιο, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τις επιχειρήσεις και τους οργανισμούς του ευρύτερου δημόσιου τομέα για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των τεσσάρων (4) μηνών τιμωρείται με ποινή φυλάκισης:*

α) Ενός (1) τουλάχιστον έτους, εφόσον το συνολικό χρέος από κάθε αιτία, συμπεριλαμβανομένων των κάθε είδους τόκων ή προσαυξήσεων και λοιπών επιβαρύνσεων μέχρι την ημερομηνία σύνταξης του πίνακα χρεών, υπερβαίνει το ποσό "των εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ".

β) Τριών (3) τουλάχιστον ετών, εφόσον το συνολικό χρέος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ανωτέρω περίπτωση α, υπερβαίνει το ποσό "των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ" » (Nomos, n.d.).

Σύμφωνα με την ανωτέρω διάταξη το αδίκημα που τυποποιείται είναι η άρνηση της καταβολής των χρεών στο Δημόσιο, στα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και εν γένει στους οργανισμούς του δημοσίου τομέα, για χρονικό διάστημα, άνω των τεσσάρων μηνών. Με βάση τις διακρίσεις των αδικημάτων από τον προβλεπόμενο τρόπο τέλεσής τους, πρόκειται για αδίκημα γνήσιας παράλειψης που η αντικειμενική υπόσταση περιλαμβάνει αδράνεια, η οποία λειτουργεί ως αιτιακή συνθήκη για την πρόκληση της βλάβης ή σε κάθε περίπτωση της διακινδύνευσης του εννόμου αγαθού (Μανωλεδάκης, 2005, σελ. 351). Ο νόμος στο συγκεκριμένο άρθρο κάνει χρήση του όρου βεβαιωμένα. Ως προς της βεβαίωση

των φορολογικών απαιτήσεων του δημοσίου η διαδικασία συντελείται σε δύο στάδια. Στο πρώτο στάδιο καθίσταται η απαίτηση του δημοσίου βέβαια και εκκαθαρισμένη (βεβαίωση εν ευρεία έννοια), με την εγγραφή της στους ταμειακούς καταλόγους της αρμόδιας υπηρεσίας, κατόπιν δηλώσεως του φορολογουμένου, σύνταξη τίτλου από το αρμόδιο όργανο και αποστολή στην ταμειακή υπηρεσία του δημοσίου προς είσπραξη της απαίτησης. Σε δεύτερο στάδιο η αξίωση αυτή του δημοσίου εξατομικεύεται και ενσωματώνεται σε τίτλο είσπραξης (βεβαίωση εν στενή έννοια), δυνάμενη να εισπραχθεί τηρουμένων των διαδικασιών με τα μέσα καταναγκασμού που προβλέπονται στον ΚΕΔΕ.

Το έγκλημα θεωρείται πεπραγμένο με την παρέλευση της τετράμηνης προθεσμίας που ορίζεται στο άρ. 25 παρ.1. Πριν την παρέλευση της ανωτέρω προθεσμίας, υπάρχει μόνο υπερημερία οφειλέτη και δεν υφίσταται ποινική ευθύνη. Ως προς την έναρξη της τετράμηνης προθεσμίας ορθότερο φαίνεται να άρχεται από την περιέλευση στον οφειλέτη του δημοσίου της ατομικής ειδοποίησης οφειλών ή του πίνακα χρεών, καθώς ο χρόνος έναρξης και η καταληκτική ημερομηνία πληρωμής ενσωματώνονται εντός της ως στοιχείο του τυπικού της κύρους, δυνάμει των διατάξεων του ΚΕΔΕ (αρ.4), δημιουργώντας ελάχιστα μεθοδολογικά και πραγματικά προβλήματα στον τρόπο υπολογισμού.

Ως τελευταίο στοιχείο της αντικειμενικής υπόστασης, πέραν της μη καταβολής των βεβαιωμένων στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. ή στα τελωνεία χρεών προς το Δημόσιο και τα λοιπά αναφερόμενα πρόσωπα του ευρύτερου δημόσιου τομέα από οποιαδήποτε αιτία, και την παρέλευση τετραμήνου από τον χρόνο που έπρεπε το χρέος να καταβληθεί, ορίζεται ότι το συνολικό άθροισμα των μερικότερων χρεών, με κάθε είδους τόκους και προσαυξήσεις, κατά τον χρόνο σύνταξης του οικείου πίνακα χρεών, πρέπει να υπερβαίνει το οριζόμενο από τον νόμο χρηματικό ποσό με τις διακρίσεις που αναγράφονται.³⁹

Σε αυτό το σημείο πρέπει ωστόσο να γίνει ο εξής διαχωρισμός. Μέχρι την ψήφιση του Ν.4619/2019 στην αντικειμενική υπόσταση του ανωτέρω εγκλήματος συμπεριλαμβάνοντο

³⁹Διχογνωμία υπήρχε στη νομολογία σε σχέση με τον αν το αδίκημα ήτο κατ' εξακολούθηση αδίκημα, απαρτιζόμενο από περισσότερες ομοειδείς πράξεις ή αν πρόκειται για ένα αθροιστικό αδίκημα. Η κρατούσα άποψη φαίνεται να δέχεται ότι πρόκειται για αθροιστικό αδίκημα. Παρατίθεται απόσπασμα από την 268/2019 ΑΠ: «Δεν πρόκειται για κατ' εξακολούθηση έγκλημα, δηλαδή για περισσότερες ομοειδείς πράξεις, οι οποίες προσβάλλουν διαφορετικές μονάδες του ίδιου έννομου αγαθού, απέχουν χρονικά και συνεχονται μεταξύ τους λόγω της ενότητας δόλου του δράστη και αντιστοιχούν σε ισάριθμα βεβαιωμένα και μη εξοφλημένα χρέη του πίνακα, αλλά η καθυστέρηση καταβολής του αθροίσματος των βεβαιωμένων χρεών, που περιέχονται στον πίνακα, τυποποιείται σε μία και μόνη αξιόποινη πράξη, που τελείται μόλις συμπληρωθεί τετράμηνο από τον χρόνο που το χρέος έπρεπε, να καταβληθεί. Πρόκειται δηλαδή για ιδιότυπο αθροιστικό έγκλημα, του οποίου η αντικειμενική υπόσταση συναπαρτίζεται από τα οριζόμενα στον νόμο στοιχεία και από δημόσια χρέη του υπαιτίου, που συναθροίζονται και ενιαιοποιούνται για τη νομοτυπική του συγκρότηση, χωρίς να περιέχει στοιχεία εξακολουθητικής, κατ' επάγγελμα ή κατά συνήθεια τέλεσης, που χαρακτηρίζουν το αθροιστικό έγκλημα.» (nomos, n.d.)

όλες οι οφειλές έναντι του Δημοσίου και των δημοσίων οργανισμών και τελωνίων. Ωστόσο, από την 1^η .07.2019 από την αντικειμενική υπόσταση του ανωτέρω αδικήματος εξαιρούνται κάποια χρέη και δεν συμπεριλαμβάνονται στον πίνακα χρεών. Συγκεκριμένα, *ορίζεται ότι " στο εδάφιο β' της παρ. 1 του άρθρου 25 του ν. 1882/1990 προστίθεται εδάφιο γ' ως εξής: Στην αίτηση και στον πίνακα χρεών που υποβάλλονται σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο δεν συμπεριλαμβάνονται και δεν υπολογίζονται για τον προσδιορισμό της ευθύνης του προσώπου, τα χρέη που προέρχονται από τη μη εκτέλεση χρηματικών ποινών που επιβλήθηκαν από ποινικό δικαστήριο και οι σχετικές με αυτά προσαυξήσεις, τόκοι και λοιπές επιβαρύνσεις, καθώς και τα χρέη από τα αδικήματα που τυποποιούνται στο άρθρο 66 του Κώδικα φορολογικής Διαδικασίας μαζί με τις σχετικές με αυτά προσαυξήσεις τόκους και λοιπές επιβαρύνσεις".*

Με τη νέα νομοθετική παρέμβαση επαναρυθμίζεται το προβλεπόμενο στο άρθρο 25 του ν. 1882/1990 ποινικό αδίκημα της μη καταβολής βεβαιωμένων στη Φορολογική Διοίκηση χρεών προς το Δημόσιο, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, καθώς και τις επιχειρήσεις και τους οργανισμούς του ευρύτερου δημόσιου τομέα, αφού ρητά ορίζεται, ότι στις αιτήσεις που αφορούν μετά την ψήφιση του νόμου και στον πίνακα χρεών που συνυποβάλλεται προς τον Εισαγγελέα Πρωτοδικών, κατά το άρθρο αυτό, δεν συμπεριλαμβάνονται και δεν υπολογίζονται για τον προσδιορισμό της ποινικής ευθύνης του προσώπου οι οφειλές που αφορούν: α) χρέη που προέρχονται από τη μη εκτέλεση (αμιγώς) χρηματικών ποινών που επιβλήθηκαν από ποινικό δικαστήριο και οι σχετικές με αυτές προσαυξήσεις, τόκοι και λοιπές επιβαρύνσεις και τούτο, διότι, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση της μεταβατικής αυτής διάταξης, η μη καταβολή της επιβληθείσας χρηματικής ποινής καταργείται πλέον ως αυτοτελές αδίκημα του άρθρου 25 του ν. 1882/1990, καθώς με βάση τη διάταξη της παραγράφου 6 του άρθρου 80 του νέου Ποινικού Κώδικα, το δικαστήριο μαζί με τη χρηματική ποινή ορίζει ποινή στερητική της ελευθερίας, η οποία θα πρέπει να εκτιθεί από τον καταδικασθέντα, εάν δεν καταβάλλεται η χρηματική ποινή και β) χρέη που προέρχονται από τα φορολογικά αδικήματα που τυποποιούνται στο άρθρο 66 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), μαζί με τις σχετικές με αυτά προσαυξήσεις, τόκους και λοιπές επιβαρύνσεις και τούτο, διότι, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση, θεραπεύεται το άτοπο της διπλής αξιολόγησης των αξιόποινων φορολογικών παραβάσεων, ήτοι, τόσο κατά τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν. 1882/1990, όσο και κατά τις διατάξεις του άρθρου 66 του ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με εκείνες του άρθρου 8 του Ν. 4337/2015. Συνακόλουθα, τα ποσά που αποτελούν το αποκομισθέν ή το επιδιωχθέν προϊόν των εν λόγω φορολογικών εγκλημάτων αποκλείονται πλέον από την αντικειμενική υπόσταση του αδικήματος του άρθρου 25 του ν. 1882/1990, δεδομένου ότι η μη καταβολή αυτών τυποποιείται ήδη ποινικά από το άρθρο 66 του ΚΦΔ.

Χρηματικά ποσά που αποκλείονται, κατά τα ανωτέρω είναι τα ακόλουθα: τα προερχόμενα από την αποφυγή πληρωμής φόρου εισοδήματος, του ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) ή ειδικού φόρου ακινήτων (ΕΦΑ), με την απόκρυψη από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέων εισοδημάτων από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακών στοιχείων, ιδίως με την παράλειψη υποβολής δήλωσης ή την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή με την καταχώρηση στα λογιστικά αρχεία εικονικών (ολικά ή μερικά) δαπανών ή με την επίκληση στη φορολογική δήλωση τέτοιων δαπανών, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη, από τη μη απόδοση ή ανακριβή απόδοση, συμψηφισμό ή έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου εργασιών, του φόρου ασφαλιστρών και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, από τη μη απόδοση ή ανακριβή απόδοση, συμψηφισμό ή έκπτωση ή λήψη επιστροφής με παραπλάνηση της Φορολογικής Διοίκησης με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων, καθώς και τη διακράτηση τέτοιων φόρων, τελών ή εισφορών, από τη μη απόδοση ή ανακριβή απόδοση στο Δημόσιο του φόρου πλοίων, από την έκδοση και αποδοχή πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων, μαζί με τις σχετικές με αυτά προσαυξήσεις, τόκους και λοιπές επιβαρύνσεις, όπως είναι τα πρόστιμα.

Από την παράθεση της ανωτέρω συλλογιστικής, ερμηνευόμενη από τελεολογική σκοπιά φαίνεται ότι ο νομοθέτης, ήθελε να εξαιρέσει τη διπλή αξιολόγηση της ίδιας ποινικής πράξεως με δύο διατάξεις, υπό την προϋπόθεση, βέβαια, ότι ο παραβάτης της διατάξεως ηθελημένα την παραβίασε. Εντούτοις, όπως ερμηνεύεται η εν λόγω διάταξη από τη νομολογία, κυρίως γραμματικά⁴⁰, στην εξαίρεση αυτή αναγόνται όλοι οι φόροι που μνημονεύονται στο αρ. 66 του Κ.Φ.Δ, χωρίς να εξετάζεται ο εσωτερικός κόσμος του δράστη, γεγονός που δε μας βρίσκει σύμφωνους.

Για την πλήρωση της υποκειμενικής υπόστασης του εν λόγω εγκλήματος απαιτείται δόλος (πρόθεση) με την έννοια του άρθρου 27 παρ.1ΠΚ, ο οποίος πρέπει να καλύπτει όλα τα στοιχεία της αντικειμενικής υπόστασης του εγκλήματος, αφού δεν καθορίζεται στην οικεία διάταξη άλλη μορφή υπαιτιότητας (άμεσος ή υπερχειλής δόλος⁴¹). Τα δικαστήρια της ουσίας

⁴⁰ Βλ. ΑΠ (Ζ' Ποινικό τμήμα) 1847/2019 και ΑΠ 21/2020

⁴¹ Με βάση την αντιστοιχία μεταξύ αντικειμενικής και υποκειμενικής υπόστασης τα εγκλήματα δύναται να διαιρεθούν στις υποκατηγορίες των εγκλημάτων κανονικής, ειδικής υπερχειλούς και μικτής υποκειμενικής υπόστασης. Εγκλήματα κανονικής υποκειμενικής υπόστασης είναι εκείνα που όλοι οι όροι της αντικειμενικής υπόστασης καλύπτονται επακριβώς από την υποκειμενική κατά απόλυτη ισορροπία. Εγκλήματα ειδικής υποκειμενικής υπόστασης είναι εκείνα που η υποκειμενική υπόσταση καλύπτει επακριβώς την αντικειμενική, ωστόσο ο δόλος περαιτέρω πρέπει να είναι α' ή β' βαθμού (αποκλείεται επομένως ο ενδεχόμενος). Εγκλήματα υπερχειλούς υποκειμενικής υπόστασης είναι εκείνα στα οποία η υποκειμενική υπόσταση υπερκαλύπτει την αντικειμενική, διότι η αντικειμενική

δέχονται την ύπαρξη του δόλου συνήθως από τη θέληση της παραγωγής των αποτελεσμάτων που περιγράφονται στην αντικειμενική υπόσταση. Εντούτοις αγνοούνται περιπτώσεις κατά τις οποίες ο δράστης βρισκόταν σε καθεστώς νομικής αδυναμίας με χαρακτηριστική περίπτωση εκείνη της πτώχευσης.

Με την υπ' αριθ. 1185/05 απόφαση του ΑΠ έγινε δεκτό ότι η πτώχευση του οφειλέτη ασκεί έννομη επιρροή επί της ποινικής ευθύνης του υποχρέου, εφόσον η κήρυξη της πτωχεύσεως έλαβε χώρα πριν από τη βεβαίωση του χρέους ή το ληξιπρόθεσμο αυτού. Πάραυτα, έκτοτε, εκδόθηκαν και αντίθετες αποφάσεις. Ωστόσο, πρέπει να γίνεται δεκτό ότι, εάν ο φερόμενος ως δράστης κηρύχθηκε με δική του δήλωση στη γραμματεία του Δικαστηρίου πτωχός πριν την βεβαίωση του χρέους ακόμη κι αν δεν προέβη σε δήλωση παύσης πληρωμών δεν φέρει ευθύνη για τα χρέη που τον βαρύνουν. Παρόμοια λύση πρέπει να ακολουθείται και στην περίπτωση κήρυξης σε πτώχευση με αίτημα πιστωτή. Γενικώς, τοποθετούμενοι επί του ζητήματος του δόλου, οι συνθήκες του κατηγορουμένου είναι ζήτημα πραγματικό που θα πρέπει να ερευνάται από τα δικαστήρια και οπωσδήποτε να λαμβάνεται υπόψη κατά την επιμέτρηση της ποινής.

Ως προς το υποκείμενο του αδικήματος καθίσταται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο έχει ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις εν γνώσει του άνω των τεσσάρων μηνών βεβαιωμένες εν στενή έννοια και παραλείπει να τις πληρώσει. Περαιτέρω στην παρ.2 ρυθμίζεται και το ζήτημα της παράβασης των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους των νομικών προσώπων, δυνάμει του οποίου γίνεται διαχωρισμός ανάλογα με το νομικό καθεστώς κάθε επιχείρησης και τη θέση που έχουν τα κατονομαζόμενα υπόλογα φυσικά πρόσωπα σε αυτήν. Στην παρ.3 εισάγεται ένα κριτήριο που κατά τη βιβλιογραφία έχει χαρακτηριστεί ως «χρονικό-λειτουργικό» (Παπακυριάκου, 2005, σελ.381). Δυνάμει του κριτηρίου αυτού, καθίστανται υπόλογα ποινικώς πρόσωπα που έφεραν τις ιδιότητες που αναγράφονται στο άρθρο σε διάφορα στάδια εξελίξεως της φορολογικής ενοχής. Ειδικότερα, όπως παρατηρείται (*ibid.*,σελ. 383), υπόλογα είναι τα πρόσωπα που έχουν την ιδιότητα είτε όταν δημιουργείται ο λόγος ύπαρξης του χρέους, είτε όταν το χρέος γεννάται, είτε όταν το χρέος βεβαιώνεται ταμειακώς. Με αυτόν βέβαια διευρύνεται πέραν από τα όρια του ανεκτού ο κύκλος των προσώπων που ως αυτουργοί δύνανται να τελέσουν το αδίκημα, άποψη που μας βρίσκει απόλυτα σύμφωνους. Πολλώ δε μάλλον, όταν δύναται να θεμελιωθεί και σε βάρος του προσώπου το οποίο αποκτά την κρίσιμη ιδιότητα σε χρονικό σημείο μεταγενέστερο από το σημείο που το χρέος κατέστη ληξιπρόθεσμο και απαιτητό. Αν και από άποψη δημοσιονομική η θέληση του νομοθέτη να

υπόσταση διαπλάσθηκε από το νομοθέτη στενότερη, χωρίς να περιγράφει ολόκληρη τη συμπεριφορά του δράστη, με χαρακτηριστικό παράδειγμα τα εγκλήματα σκοπού και τέλος μεικτής είναι εκείνα που η υποκειμενική τους υπόσταση είναι και ειδική και υπερχειλής. (Μανωλεδάκης, 2005, σσ., 377-381)

εισπράξει το δημόσιο το ποσό, έστω και με την απειλή μιας ποινικής καταδίκης, είναι κατανοητή, από άποψη δικαιοπολιτική θα πρέπει να υπάρξει νομοθετική παρέμβαση για να διορθωθεί η παρούσα αστοχία.

Τελευταίο ζήτημα⁴² που πρέπει να ερευνηθεί κατά την παρούσα είναι το θέμα παραγραφής του αδικήματος. Όπως ίσχυε η παρ. 7 του άρθρου 25 του ν. 1882/1990, μετά την αντικατάστασή της από το άρθρο 23 παρ.1 του ν. 2523/1997, ο χρόνος παραγραφής του αδικήματος συμπληρωνόταν μετά την παρέλευση πενταετίας από τη διοικητική παραγραφή της οφειλής. Η υποβολή δε αίτησης ποινικής δίωξης ανέστειλε την παραγραφή του χρέους, μέχρι την έκδοση τελεσίδικης απόφασης. Νέα τροποποίηση έλαβε χώρα στην εν λόγω παράγραφο με την παρ.2 του αρ.34 του Ν 3220/04. Η νέα τροποποίηση προέβλεπε την αναστολή της παραγραφής από την υποβολή της αίτησης προς ποινική δίωξη μέχρι την έκδοση τελεσίδικης αποφάσεως.

Με την τροποποίηση αυτή επήλθε διαχωρισμός μεταξύ της διοικητικής παραγραφής και της ποινικής του εν λόγω αδικήματος. Κατά το προηγούμενο καθεστώς, η ποινική παραγραφή συμπληρωνόταν πέντε χρόνια μετά την επέλευση διοικητικής παραγραφής, ενώ παράλληλα η αίτηση ποινικής δίωξης ανέστειλε την ποινική παραγραφή μέχρις ότου εκδοθεί τελεσίδικη ποινική απόφαση (αρ. 23 του Ν 2523/97). Με το νέο καθεστώς απαλείφθηκε ο συσχετισμός της ποινικής παραγραφής από τη διοικητική, με αποτέλεσμα να ισχύουν οι διατάξεις του ποινικού κώδικα περί ενάρξεως της παραγραφής, η οποία είναι πενταετής και αρχίζει από τότε που τελέσθηκε η πράξη (ΟΛΑΠ 2/2011).

Ως προς το πλαίσιο ποινής το αδίκημα διώκεται σε βαθμό πλημμελήματος⁴³ και κλιμακώνεται το ύψος της ποινής ανάλογα με το συνολικό ύψος των απαιτήσεων του δημοσίου συνυπολογιζόμενων και των κάθε είδους προσαυξήσεων και επιβαρύνσεων ανάλογα. Κατ' αυτόν τον τρόπο αν το ύψος των συνολικών απαιτήσεων υπερβαίνουν τα 100.000 € και κυμαίνονται μέχρι ποσό ύψους 200.000 €, ο δράστης αντιμετωπίζει πλαίσιο ποινής ενός έως πέντε ετών, ενώ στην περίπτωση που το ποσό υπερβαίνει τα 200.000 € αντιμετωπίζει πλαίσιο ποινής μεταξύ τριών και πέντε ετών.

⁴²Οι παράγραφοι 4,5,6 και 8 του παρόντος άρθρου ρυθμίζουν ζητήματα διαδικαστικά. Η παράγραφος 4, το χρόνο έναρξης της ποινικής δίωξης σε περίπτωση που το χρέος προέρχεται από κληρονομικό στοιχείο, η παράγραφος 5 τον τρόπο εξάλειψης του αξιοποιήσιμου και αναστολής της ποινικής δίωξης σε περίπτωση τμηματικής καταβολής της οφειλής, η παράγραφος 6 ζητήματα διεύρυνσης του κύκλου των οφειλετών υπό προϋποθέσεις και τέλος η παράγραφος 8 ζητήματα απόδειξης επί ακροατηρίου.

⁴³Πλημμελήματα είναι τα εγκλήματα που τιμωρούνται από το νόμο με την ποινή της φυλάκισης ή της χρηματικής ποινής ή με περιορισμό σε ειδικό κατάσταση νέων. Αρ. 18 β ΠΚ
Κακουργήματα είναι τα εγκλήματα τα οποία τιμωρούνται με την ποινή της καθειρξέως 18^α ΠΚ. Για τον διαχωρισμό των εγκλημάτων με βάση την ποινή.(Μανωλεδάκης, 2005, σσ. 381-383)

4.2.1.3 Εγκλήματα φοροδιαφυγής: Ιστορικά προλεγόμενα και η φοροδιαφυγή στον ΚΦΔ

Ο πρώτος συγκεντρωτικός νόμος, ο οποίος κωδικοποίησε το πλήθος των φορολογικών διοικητικών και ποινικών παραβάσεων, οι οποίες μέχρι τότε ήταν διάσπαρτες σε πολλαπλούς νόμους της ελληνικής νομοθεσίας, ήταν ο Ν. 2523/97 (Παπακυριάκου, 2005, σσ.31-32). Ο λόγος, που σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση οδήγησε στην ψήφιση του εν λόγω νομοσχεδίου, ήταν διττός. Πρώτον, η δημιουργία ασφάλειας δικαίου, καθώς το πλήθος των διατάξεων που υπήρχε μέχρι τότε οδηγούσε στην επικάλυψή τους και δεύτερον, η εκλογίκευση του συστήματος των ποινών εντός των ορίων που μπορεί να επιβάλλει ένα κράτος δίκαιου. Τελικώς, οι πράξεις φοροδιαφυγής σε σχέση με φόρους, η διαχείριση των οποίων αποτελεί καθ' ύλην αρμοδιότητα των κατά τόπους αρμοδίων Δ.Ο.Υ, τυποποιήθηκαν ως εγκλήματα που τιμωρούνται σε βαθμό τόσο πλημμεληματικό όσο και κακούργηματικό.

Δεδομένου ότι ο νόμος 2523/97 αποτέλεσε την πρώτη ουσιαστική ομαδοποίηση εγκλημάτων φορολογικής παραβατικότητας και συστηματική προσπάθεια του Έλληνα νομοθέτη για την πάταξη του φαινομένου της φοροδιαφυγής, η συμβολή του είναι καίρια. Μέχρι τότε τα ζητήματα φοροδιαφυγής, όπως προείπαμε, ρυθμιζόντουσαν κατά τρόπους διαφορετικούς με αποτέλεσμα να δημιουργείται ανασφάλεια δικαίου. Η σχετική, μάλιστα, βιβλιογραφική ρήση ήταν η ακόλουθη *«δημιουργούνται στη θεωρία και στην πράξη αμφιβολίες, αν οι εκάστοτε νεότερες ποινικές προβλέψεις του νομοθέτη καταργούσαν τις παλαιότερες ή τροποποιούσαν το πεδίο εφαρμογής»* (Παπακυριάκου, 2005, σελ. 33). Σε κάθε, όμως, περίπτωση η προσφυγή σε ποινικούς κατασταλτικούς νόμους, λόγω του άτεγκτου και ανελαστικού χαρακτήρα τους, με την προσβολή του δικαιώματος της ελευθερίας αντιδιαστέλλομένου με τη δημόσια περιουσία την οποία προστατεύει ο εν λόγω νόμος πρέπει να γίνεται με εξαιρετική φειδώ και προσοχή. Λαμβάνοντας υπόψη τον συγκεκριμένο άξονα σκέψης, η μεταχείριση του εν λόγω νόμου, ο οποίος καθιερώνει δικονομικά πλεονεκτήματα του δημοσίου και υψηλές ποινές σε σχέση με το αδίκημα, δεν φαίνεται να κινείται προς τη σωστή κατεύθυνση. Θεραπεία προς αυτά τα προβλήματα φαίνεται να έφερε η ψήφιση του Ν.4337.2015, ο οποίος ενέταξε τα εν λόγω αδικήματα στον κώδικα φορολογικής διαδικασίας (Ν.4174/2013), με τον οποίο προβλέφθηκε ένας εξορθολογισμός του υπάρχοντος νομικού πλαισίου (αιτιολογική έκθεση του Ν 4337/2015 αρ.8).

Όπως προαναφέρθηκε, με το Ν. 4337/2015 καταργήθηκαν τα άρθρα 17 έως και 21 του Ν. 2523/97 και οι διατάξεις περί φοροδιαφυγής εισήχθησαν σε ξεχωριστό κεφάλαιο του κώδικα φορολογίας εισοδήματος (ΚΦΔ αρ.66-71). Μέχρι και την ψήφιση του νόμου, ο ΚΦΔ είχε καθαρά διοικητικό χαρακτήρα και περιελάμβανε διατάξεις που αφορούσαν αποκλειστικά στην

είσπραξη των δημοσίων εσόδων που περιοριστικώς περιγράφονται στο άρ.2 του κώδικα και στην επιβολή διοικητικών κυρώσεων σε περίπτωση παράβασης της φορολογικής νομοθεσίας. Πριν προχωρήσουμε στην περαιτέρω ανάλυση των άρθρων αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, πρέπει να επισημάνουμε τα εξής: Η αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής, διαμέσου των άρθρων 66-71 του ΚΔΦ, αφορά αποκλειστικά σε περιπτώσεις φόρων που εισπράττονται από τις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες. Δημόσια έσοδα που εισπράττονται από τα τελωνεία και πράξεις διαφυγής δασμών ρυθμίζονται ξεχωριστά στο Ν.2960/01 (Παπακυριάκου, 2005, σσ. 36-39, 209, 263-280). Παρά την κατάργηση του νόμου 2523/97 δεν υπήρξε νομοθετικό κενό, καθώς ο παρών νόμος αποτελεί την ιστορική συνέχεια και βελτίωση του προηγούμενου. Περαιτέρω μεθοδολογικές προσεγγίσεις, που έλαβαν χώρα στα πλαίσια του προηγούμενου νομοθετικού καθεστώτος, χωρούν και στη συγκεκριμένη περίπτωση. Τέλος, επειδή το προστατευόμενο έννομο αγαθό διαφέρει μεταξύ των αδικημάτων των παρ. 1-4 του αρ.66 και της παρ.5 του ίδιου άρθρου, η ανάλυση των σχετικών διατάξεων θα λάβει χώρα σε διαφορετικά σημεία του παρόντος κεφαλαίου.

Στο παρόν σημείο θα εξεταστούν οι διάφοροι τρόποι τέλεσης των αδικημάτων των παρ.1-4, το υλικό αντικείμενο της φοροδιαφυγής κατά τον νομοθέτη, ζητήματα πλήρωσης της αντικειμενικής και υποκειμενικής υπόστασης και η ποινική αντιμετώπιση για την κάθε περίπτωση.

Από την τυποποίηση που έδωσε ο νομοθέτης έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

α) *προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου εργασιών, του φόρου ασφαλιστρων και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές,*

β) *προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) ή ειδικού φόρου ακινήτων (ΕΦΑ), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη,*

γ) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου πλοίων δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς στο Δημόσιο το φόρο αυτόν.

Από την παραπάνω απαρίθμηση των διάφορων τρόπων που τελείται το αδίκημα και με βάση τον στενό τρόπο που πρέπει να ερμηνεύονται οι φορολογικές διατάξεις και δη οι ποινικές φορολογικές, συμπεραίνεται ότι ποινικό αδίκημα δεν συνιστά η οιαδήποτε προσβολή της περιουσίας του δημοσίου, διαμέσου της αποστέρησης του ποσού του φόρου, αλλά η συγκεκριμένη που αναφέρεται περιοριστικώς με τους ανωτέρω περιγραφόμενους τρόπους. Γι' αυτόν το λόγο, ζητήματα που ανάγονται στη μη απόδοση λόγου χάρη του φόρου κληρονομιάς, δεν αντιμετωπίζεται ποινικά.⁴⁴

Υλικό αντικείμενο της πράξεως φοροδιαφυγής⁴⁵ κατά την ανωτέρω παραδοχή είναι συγκεκριμένοι φόροι, ήτοι:

- 1) ΦΠΑ, ΦΚΕ, οι φόροι ασφαλιστρών, τα παρακρατούμενα τέλη εισφορές και οι επιρριπτόμενοι φόροι. Όπως παρατηρείται (Μπακάλης και Πανταζόπουλος, 2016, σελ. 191) στον ορισμό του άρθρου 66 δεν δίδεται ορισμός των παρακρατούμενων φόρων. Προσφεύγοντας σε άλλες φορολογικές διατάξεις για να προσδιοριστούν οι ανωτέρω έννοιες ως ΦΠΑ (Ν.2859/2000) θεωρούμε τον έμμεσο φόρο γενικότερο φόρο κατανάλωσης που επιρρίπτεται από τον υπόχρεο στον αντισυμβαλλόμενο του. Η περίπτωση του ΦΚΕ φαίνεται, μάλλον, να προστίθεται εκ του περισσού, καθώς από την εισαγωγή του ΦΠΑ ο εν λόγω φόρος έχει καταργηθεί. Ως παρακρατούμενοι φόροι θεωρούνται τα χρηματικά ποσά τα οποία δεν καταβάλλει ο υπόχρεός του στο ελληνικό δημόσιο, αλλά καταβάλλονται από τρίτα πρόσωπα μετά την είσπραξή τους από τους υπόχρεους. Χαρακτηριστικό παράδειγμα του εν λόγω φόρου είναι η παρακράτηση σε ποσοστό των αμοιβών των δικηγόρων από τους οικείους δικηγορικούς συλλόγους (αρ. 64 του Ν 4172/2013). Mutatis mutandis, τα ίδια ισχύουν και στην περίπτωση των τελών και των εισφορών με χαρακτηριστικό παράδειγμα στην πρώτη περίπτωση την παρακράτηση του ανταποδοτικού τέλους της ΕΡΤ.
- 2) Ο φόρος εισοδήματος⁴⁶ φυσικών και νομικών προσώπων. Ο Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζει για τα φυσικά πρόσωπα το φόρο που επιβάλλεται ετησίως στο εισόδημά τους που

⁴⁴ Το συγκεκριμένο ζήτημα αντιμετωπίζεται διοικητικώς και αποτελεί μία εκ των δύο μελετών περίπτωσης που εξετάζεται στο επόμενο κεφάλαιο της παρούσης.

⁴⁵ Αν και ο γενικός κανόνας είναι ότι το προστατευόμενο έννομο αγαθό συγκεκριμενοποιείται στο υλικό αντικείμενο της πράξεως στην προκειμένη περίπτωση το υλικό αντικείμενο είναι ταυτόσημο του φόρου που δεν αποδόθηκε.

αποκτούν από κάθε πηγή. Δεδομένης της ψήφισης του νόμου την 23^η.07.2013 και της έναρξης ισχύος του νόμου από τη δημοσίευση του στην ΕτΚ, ο εν λόγω φόρος αφορούσε σε εισοδήματα αποκτηθέντα από 01.01.2014. Αναφορικά με τα νομικά πρόσωπα ο φόρος εισοδήματος επιβάλλεται στο ετήσιο εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση εκπιπόντων δαπανών, αποσβέσεων και ζημιών από προηγούμενες χρήσεις.

- 3) Ο ενιαίος φόρος ιδιοκτησίας ακινήτων, ο οποίος εισήχθη με το Ν.4223/2013, ο οποίος όριζε, ήδη από το αρ.1 παρ.1 ότι από το έτος 2014 και για κάθε επόμενο έτος επιβάλλεται φόρος στα δικαιώματα τα οποία αριθμούνται στην παρ.2, σε ακίνητα που βρίσκονται στην Ελλάδα και ανήκουν σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή κάθε είδους νομικές οντότητες την 1η Ιανουαρίου κάθε έτους.
- 4) Ο ενιαίος φόρος ακινήτων, για τον οποίο ήδη έγινε λόγος κατά την ανάλυση της φοροαποφυγής. Συνοπτικά αναφέρουμε ότι πρόκειται για φόρο που επιβλήθηκε σε νομικά πρόσωπα και οντότητες που κατέχουν ακίνητη περιουσία στην Ελλάδα, αφορά σε συγκεκριμένα δικαιώματα, κυρίως εμπράγματα, και είναι ύψους 15%.
- 5) Ο φόρος πλοίων αποτελεί, όπως βιβλιογραφικά παρατηρείται, φόρο εισοδήματος που οφείλει την αυτοτελή τυποποίησή του αφενός στο ότι υπάρχει ξεχωριστή πρόβλεψη στο ΚΦΕ, αφετέρου στην αυξημένη τυπική ισχύ των αρ. 1 και 2 του Ν 27/1975, σύμφωνα με ρητή συνταγματική πρόβλεψη του αρ. 107 παρ.1 εδ. β του Σ (Δημήτραινας, 2011, σσ. 69-71).

Ως προς την αντικειμενική υπόσταση του αδικήματος της πρώτης περίπτωσης, το ενεργητικό υποκείμενο του αδικήματος είναι το φυσικό πρόσωπο που έχει την υποχρέωση από την φορολογική νομοθεσία (γνήσιο ιδιαίτερο)⁴⁶ για την απόδοση των εν λόγω φόρων. Για τα νομικά πρόσωπα σε αντίθεση με όσα οριζόντουσαν στο Ν 2523/97 που όριζε ως αυτουργούς του αδικήματος όσα φυσικά πρόσωπα είχαν μία εκ των ιδιοτήτων που αναγραφόντουσαν στον νόμο, χωρίς να εξετάζει τις ειδικότερες πραγματικές συνθήκες της άσκησης διοίκησης, στον ΚΦΔ 67 παρ.2 ΚΦΔ. ορίζεται ότι τα πρόσωπα αυτά είναι

⁴⁶ Ο φόρος εισοδήματος αποτελεί το ποσό το οποίο στην περίπτωση των φυσικών προσώπων μεταβιβάζεται στην πολιτεία διαμέσου προοδευτικής φορολογίας στην περίπτωση των νομικών διαμέσου αναλογικής.

⁴⁷ Κοινά είναι τα εγκλήματα στα οποία ο αυτουργός της πράξεως δύναται να είναι οποιοδήποτε πρόσωπο. Ιδιαίτερο είναι το έγκλημα που ο δράστης του πρέπει να ανήκει σε συγκεκριμένη κατηγορία προσώπου με ιδιαίτερο χαρακτηριστικό γνώρισμα που τον διαφοροποιεί από τα υπόλοιπα άτομα. Ως δε γνήσιο έγκλημα ορίζεται εκείνο που η συγκεκριμένη ιδιότητα του δράστη θεμελιώνει και τον αξιόποιο χαρακτήρα της, ενώ μη γνήσιο εκείνο στο οποίο η ιδιότητα είτε αυξάνει είτε μειώνει τον υπάρχον αξιόποιο χαρακτήρα της πράξεως. (Μανωλεδάκης, 2005, σσ., 321-323)

αυτουργοί της πράξεως, εφόσον με οποιαδήποτε πράξη ή παράλειψη συντέλεσαν στην πράξη της φοροδιαφυγής, ζήτημα πραγματικό που εξετάζεται και δεν τεκμαίρεται (Μπακάλης και Πανταζόπουλος, 2016, σσ. 190-191). Το έγκλημα τυποποιεί τρεις τρόπους τελέσεως.

Ο πρώτος λαμβάνει χώρα είτε με θετική ενέργεια (ανακριβής απόδοση, συμψηφισμός, έκπτωση) ή με παράλειψη οφειλόμενης νόμιμης ενέργειας⁴⁸ (μη απόδοση) (Δημήτριντας, 2011, σελ. 96· Μπακάλης και Πανταζόπουλος, *op.cit.*). Από πλευράς χαρακτηρισμού του εξακολουθεί να είναι σωρευτικά μεικτό⁴⁹ στην αντικειμενική του υπόσταση αναφορικά με την θετική ενέργεια και την παράλειψη, υπαλλακτικώς μεικτό ως προς τις υπόλοιπες, καθώς καθιερώνονται ενέργειες που μπορούν να εναλλαχθούν μεταξύ τους. Μη απόδοση του σχετικού φόρου πραγματοποιείται στην περίπτωση που παρέλθει η νόμιμη προθεσμία απόδοσης του φόρου, τέλους κλπ. Ανακριβής απόδοση συντελείται, όταν η απόδοση υπολείπεται του πραγματικού ποσού απόδοσης. Μια κρίσιμη διάκριση πρέπει να γίνει, σε αυτό το σημείο, σε σχέση με τον παράνομο συμψηφισμό και την παράνομη έκπτωση. Στην προκειμένη περίπτωση οι υπόχρεοι μετέρχονται αθέμιτα μέσα για την πραγμάτωση του αδικήματος με παραπλάνηση των αρχών, με παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων.

Ουσιαστικά οι τρόποι αυτοί τυποποιούν εν είδει απάτη. Και τούτο, διότι η έκπτωση και η επιστροφή του ΦΠΑ ή άλλου φόρου ή ο συμψηφισμός του λαμβάνει χώρα μετά από παραπλάνηση της αρχής από τον υπόχρεο, ο οποίος χρησιμοποιεί παράνομα μέσα για να επιτύχει τον συγκεκριμένο σκοπό. Η διαφορά τού συγκεκριμένου αδικήματος σε σχέση με το κοινό αδίκημα της απάτης από πλευράς αντικειμενικής υποστάσεως είναι ότι στη

⁴⁸Εγκλήματα κίνησης είναι εκείνα που στην τυποποίησή τους περιγράφεται μια αυτοκυβερνούμενη μυϊκή κίνηση η οποία αιτιακά προκαλεί το αποτέλεσμα που πραγματώνει η αντικειμενική κίνηση. Εγκλήματα γνήσιας παράλειψης είναι εκείνα που αντικειμενική τους υπόσταση, όπως τυποποιείται στον ποινικό νόμο, περιλαμβάνει ως τρόπο τέλεσης, όχι κίνηση, αλλά αδράνεια, η οποία λειτουργεί ως αιτιακή συνθήκη στην πρόκληση της βλάβης ή της διακινδύνευσης του έννομου αγαθού. (Μανωλεδάκης, 2005, σσ., 351-352)

⁴⁹Απλότροπα είναι τα εγκλήματα που στην αντικειμενική τους υπόσταση, όπως τυποποιείται στον ποινικό νόμο, δεν περιγράφεται καθόλου τρόπος τέλεσης, ή περιγράφεται γενικός τρόπος τέλεσης, που υπάγονται διάφορες κινήσεις. Πολύτροπα είναι τα εγκλήματα που στην αντικειμενική τους υπόσταση, όπως τυποποιείται στον ποινικό νόμο, προβλέπονται περισσότεροι από έναν γενικοί τρόποι τέλεσης, στους οποίους μπορούν να υπαχθούν διάφορες κινήσεις. Περαιτέρω, διάκριση στα πολύτροπα εγκλήματα χωρεί ως εξής: Υπαλλακτικώς μεικτά είναι τα πολύτροπα εγκλήματα που οι διάφοροι τρόποι τέλεσης μπορούν να εναλλαχθούν μεταξύ τους ή να σωρευθούν πάνω στο ίδιο υλικό αντικείμενο, όσο τούτο εκφράζει μία μονάδα έννομου αγαθού, χωρίς να υπάρχει συρροή εγκλημάτων. Σωρευτικώς μεικτά είναι τα πολύτροπα εγκλήματα που οι διάφοροι τρόποι τέλεσης δεν μπορούν να εναλλαχθούν μεταξύ τους ή να σωρευθούν πάνω στο ίδιο υλικό αντικείμενο, διότι με την προσβολή εξαντλείται η μία μονάδα έννομου αγαθού (ανελαστικότητα αγαθού), ώστε αν πραγματωθούν οι διαφορετικοί τρόποι τέλεσης που περιγράφονται στην αντικειμενική υπόσταση, να πρόκειται για συρροή εγκλημάτων. (Μανωλεδάκης, 2005, σσ., 360-364)

συγκεκριμένη περίπτωση, η ζημία επέρχεται στο πρόσωπο του ελληνικού δημοσίου με την επιστροφή του φόρου, η παράσταση εξειδικεύεται ενώπιον της φορολογικής αρχής, για την ακρίβεια στο πρόσωπο που προβαίνει στον έλεγχο, διότι η αρχή ως θεσμός δεν πλανάται και ότι η ζημία του δημοσίου βρίσκεται σε αιτιώδη συνάφεια με την ωφέλεια του υπόχρεου. Για να γίνει κατανοητή η ανωτέρω διάκριση, μνεία γίνεται προς τη διαδικασία επιστροφής του ΦΠΑ. Επιστροφή ΦΠΑ λαμβάνει χώρα σε δύο περιπτώσεις είτε όταν ο υπόχρεος απόδοσής του διενεργεί αφορολόγητες πράξεις είτε όταν εμφανίζεται το φαινόμενο διαφοράς συντελεστή ΦΠΑ ανάμεσα στις εισροές και τις εκροές τους. Στην πρώτη περίπτωση, οι φορολογούμενοι με την αγορά πρώτων υλών ή δευτερευόντων, ή με την καταβολή παγίων και γενικών εξόδων, έχουν αποδώσει ήδη ΦΠΑ (ΦΠΑ εισροής) και, λόγω αφορολόγητων πράξεων, δεν έχουν δυνατότητα έκπτωσης (μηδενικό ΦΠΑ εκροής). Κατ' αυτόν τον τρόπο, δημιουργείται πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο επιστρέφεται στον υπόχρεο. Στη δεύτερη περίπτωση οι φορολογούμενοι καταβάλλουν ΦΠΑ με την πραγματοποίηση διαφόρων εισροών. Εν τη προκειμένη, όμως, ο συντελεστής ΦΠΑ των εκροών είναι μικρότερος από των εισροών με αποτέλεσμα και πάλι την απόδοση του πιστωτικού ΦΠΑ (Δημήτραινας, 2011, σσ. 92-94). Από πλευράς υποκειμένου αναφέρουμε ότι το αδίκημα δύναται να διαπραχθεί υπό τη συγκεκριμένη του μορφή μόνο από τον υπόχρεο, καθιστώντας το γνήσιο, ιδιαίτερο, υπαλλακτικώς μεικτό ως προς τους τρόπους εναλλαγής του.

Ο δεύτερος τρόπος τέλεσης του αδικήματος λαμβάνει χώρα με παραπλάνηση της Φορολογικής Διοίκησης, με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και με την μη απόδοση ή την ανακριβή απόδοση ή συμψηφισμό ή έκπτωση ή λήψη επιστροφής των φόρων, τελών και εισφορών που περιγράφονται στο άρθρο. Το έγκλημα σε αυτήν την περίπτωση είναι κοινό ως προς την παραπλάνηση της αρχής, σωρευτικώς μεικτό ως προς τη μη απόδοση σε σχέση με τους υπόλοιπους τρόπους τελέσεως, υπαλλακτικώς ως την εναλλαγή των λοιπών τρόπων τέλεσης μεταξύ τους. Η συσχέτιση της διάταξης ως προς την κοινή απάτη σε αυτή την περίπτωση είναι εμφανής από την απλή αντιπαραβολή των διατάξεων.⁵⁰ Η διαφορά τους

⁵⁰Άρθρο 386 - Ποινικού Κώδικα

« Όποιος με την εν γνώσει παράσταση ψευδών γεγονότων σαν αληθινών ή την αθέμιτη απόκρυψη ή παρασιώπηση αληθινών γεγονότων βλάβει ξένη περιουσία πείθοντας κάποιον σε πράξη, παράλειψη ή ανοχή με σκοπό από τη βλάβη αυτής της περιουσίας να αποκομίσει ο ίδιος ή άλλος παράνομο περιουσιακό όφελος τιμωρείται[.....].»

έγκεινται ότι στη διάταξη περί φοροδιαφυγής, απαλείφεται η πειθώς ως μέσο πλάνης της φορολογικής αρχής και ο σκοπός προσπόρισης περιουσιακού οφέλους.⁵¹

Τέλος, παραμένει και η αυτοτελής τυποποίηση της διακράτησης των ποσών ως αυτοτελής προσβολή του αδικήματος. Το έγκλημα εδώ μετατρέπεται σε κοινό,⁵² καθώς δύναται να διαπραχθεί από το οποιοδήποτε πρόσωπο και όχι από τον εκάστοτε υπόχρεο. Η διάταξη σχεδόν παραμένει αυτούσια από τον προγενέστερο νόμο και κατά τη βιβλιογραφία (Δημήτριναιας, 2011, σελ. 97), ο συγκεκριμένος τρόπος τέλεσης που είναι βοηθητικός-επικουρικός, αποτελεί τη συνέπεια των λοιπών τρόπων προσβολής των ενοχικών αξιώσεων περί μεταβίβασης του φόρου και ουσιαστικά τυποποιεί μια συντιμωρητέα ύστερη πράξη στα πλαίσια της φαινομενικής συρροής,⁵³ ενώ θα έπρεπε μάλλον να απορροφάται ή τουλάχιστον να απωθείται από τη βαρύτερη προγενέστερη προσβολή του έννομου αγαθού (Δημήτριναιας, *ibid.*).

Μια περαιτέρω επισήμανση θα πρέπει να κάνουμε αναφερόμενοι ειδικά στη χρήση του όρου «διακράτηση». Αντιπαραβάλλοντας τη συγκεκριμένη νομοτυπική μορφή του αδικήματος με τον κοινό ποινικό νόμο, διαπιστώνεται η ιδιαίτερη πρόβλεψη καταστολής της συγκεκριμένης μορφής του αδικήματος. Με τη χρήση του όρου «διακρατεί» ο νομοθέτης ήθελε να καταδείξει ότι προσβάλλεται το δεοντολογικό στοιχείο της ιδιοκτησίας του δημοσίου, με αφαίρεση των χρημάτων (ως ιδιοκτησία του δημοσίου), στα οποία ο φορολογούμενος έχει κατοχή και σε δεύτερο χρόνο προβαίνει σε ιδιοποίησή τους. Η ύπαρξη της αποκλειστικής κατοχής, με φυσική εξουσίαση των χρημάτων του φορολογούμενου, έστω και κατά νόμιμο κατ' αρχήν λόγο, εν συνεχεία η πράξη της ιδιοποίησεως με εξωτερίκευση της θέλησής του για ενσωμάτωση του ποσού στην σφαίρα ιδιοκτησίας του και η άρνηση της εξουσίας του δημοσίου πάνω στο χρηματικό ποσό, τελικώς δε ο παράνομος χαρακτήρας της πράξεως αυτής, με την έννοια ότι η ιδιοποίηση αυτή δεν συνίσταται στην ύπαρξη δικαιώματος του

⁵¹Ο σκοπός της προσπόρισης περιουσιακού οφέλους είναι ζήτημα της υποκειμενικής υποστάσεως του αδικήματος που αναλύεται κατωτέρω. Ειδικά για το ζήτημα του σκοπού που ανάγει την κοινή απάτη σε έγκλημα υπερχειλούς υποκειμενικής υποστάσεως βλ. (Παπαδαμάκης, 2000, σσ. 144-150).

⁵²Στην περίπτωση που την διακράτηση την διαπράττει ο υπόχρεος απόδοσης φόρου το έγκλημα παραμένει γνήσιο ιδιαίτερο. Η γενική διατύπωση της περιπτώσεως είναι του κοινού εγκλήματος, ωστόσο το ζήτημα θα πρέπει να εξετάζεται *in concerto* σε σχέση με τα πραγματικά περιστατικά.

⁵³Αληθινή συρροή υπάρχει, όταν περισσότερα από ένα εγκλήματα, πραγματώνονται σε δεδομένο χρόνο με μία ή περισσότερες μυϊκές κινήσεις ή παραλείψεις του ίδιου ανθρώπου. Αντιθέτως, στην φαινομενική συρροή εγκλημάτων, για την ακρίβεια συρροή νόμων, δεν υπάρχει πράγματι συρροή εγκλημάτων, αλλά ένα μόνο έγκλημα, χαρακτηρίζεται δε ως συρροή γιατί διάφοροι νόμοι αξιώνουν να εφαρμοστούν ταυτόχρονα για την αντιμετώπιση τη μιας εγκληματικής μονάδας. (Μανωλεδάκης, 2005, σσ., 276-288).

Για τα κριτήρια αληθινής συρροής, αρίθμησης πράξεων κατά την αληθινή συρροή, τις μορφές αληθινής και της φαινομενικής συρροής αλλά και για ειδικά ζητήματα για τη μέτρηση των εγκλημάτων, βλ. (Μανωλεδάκης, 2005, σσ., 275-306).

φορολογουμένου, συνιστούν, ωστόσο, την αντικειμενική υπόσταση του αδικήματος της υπεξαίρεσης. Ουσιαστικά πρόκειται για ιδιαίτερη τυποποίηση του αδικήματος με ειδικό ποινικό νόμο ως έγκλημα φοροδιαφυγής. Προς επίρρωση του ανωτέρω συλλογισμού ήτο και η παραδοχή του Υπουργείου οικονομικών στο αρ.3 του προσχεδίου του νόμου 3943/2011, όπου ανεγράφετο «*το αδίκημα πρόκειται ουσιαστικά για υπεξαίρεση χρήματος που τρίτος έχει καταβάλλει για να δοθούν στο δημόσιο*» (Υπουργείο Οικονομικών, 2011).

Η υποκειμενική υπόσταση του αδικήματος είναι διττή. Κατ' αρχήν απαιτείται να συντρέχει δόλος (πρόθεση) του δράστη οιοδήποτε βαθμού, ακόμη και ενδεχόμενος που να καλύπτει όλα τα στοιχεία της αντικειμενικής υποστάσεως, ως ανωτέρω αναλύθηκαν. Περαιτέρω περιλαμβάνεται ο πρόσθετος υποκειμενικός όρος του σκοπού της αποφυγής-παρακράτησης των επιρριπτόμενων φόρων, τελών εισφορών, ανάγοντας το συγκεκριμένο αδίκημα σε έγκλημα υπερχειλούς υποκειμενικής υποστάσεως. Ειδικότερα ο δόλος οιοδήποτε βαθμού αφορά στα στοιχεία της αντικειμενικής υποστάσεως της μη απόδοσης ή της ανακριβούς απόδοσης, δυνάμει του οποίου επέρχεται ως γεγονός η μη πληρωμή, ενώ ο σκοπός αφορά στη μη αποπληρωμή. Ερμηνευτικά οφείλουμε να παρατηρήσουμε ότι η αναφορά στον σκοπό του δράστη αφορά στην περίπτωση του πρώτου τρόπου τέλεσης και μόνο, καθώς από τη γραμματική δομή της διατάξεως κατά την περιγραφή του τρόπου τελέσεως και με τη χρήση των συγκεκριμένων σημείων στίξεως το στοιχείο του σκοπού αποσυνδέεται από τον δεύτερο και τρίτο τρόπο τελέσεως. Επομένως, στην περίπτωση της παραπλάνησης και διακράτησης των φόρων ο δόλος δύναται να είναι οιοδήποτε βαθμού ακόμα και ενδεχόμενος, ο οποίος πρέπει να επικαλύπτει τα στοιχεία της αντικειμενικής υπόστασης και όχι να τα υπερκαλύπτει.

Τέλος, ως προς το ύψος των ποινών η θέσπιση του Ν 4337/2015 επέφερε τις σημαντικότερες αλλαγές σε σχέση με το προγενέστερο καθεστώς. Ενώ στο προγενέστερο οι πράξεις ήταν κολάσιμες σχεδόν από το πρώτο ευρώ, με το καινούργιο καθεστώς πράξεις με ζημιά του δημοσίου ανά διαχειριστικό έτος μικρότερη από 50.000 € αναφορικά με την περίπτωση του ΦΠΑ και στις άλλες περιπτώσεις μικρότερη των 100.000 € δεν συνιστούν ποινικά αδικήματα. Σε περίπτωση που τα ποσά αυτά ξεπερνούν το ανωτέρω όριο και ανέρχονται μέχρι του ποσού των 100.000 € και των 150.000 € αντιστοίχως διώκονται σε βαθμό πλημμελήματος με επαπειλούμενη ποινή της τάξεως, κατ' ελάχιστα δύο κατ' ανώτερα πέντε έτη. Σε περίπτωση που τα ποσά αυτά ανέρχονται άνω των 100.000 και των 150.000 € αντιστοίχως διώκονται σε βαθμό κακουργήματος με επαπειλούμενο πλαίσιο ποινής 5 έως 20 ετών.

Ξεχωριστή μνεία πρέπει να γίνει και για το ζήτημα της παραγραφής του αδικήματος. Εκ προοιμίου αναφέρουμε ότι ο χρόνος παραγραφής τόσο για το συγκεκριμένο αδίκημα όσο και για τα υπόλοιπα αδικήματα φοροδιαφυγής είναι κοινός, όπως επίσης και ο τρόπος

υπολογισμού αναλόγως του χαρακτηρισμού του αδικήματος ως πλημμελήματος ή κακουργήματος. Ως εκ τούτου θα γίνει αναφορά μόνο στο συγκεκριμένο χωρίο για το εν λόγω ζήτημα. Η ιδιοτυπία της παραγραφής του συγκεκριμένου αδικήματος όσο και εν γένει όλων των αδικημάτων της φοροδιαφυγής έγκεινται στο χρόνο ενάρξεώς της. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι ο χρόνος άρχεται από την οριστικοποίηση της σχετικής φορολογικής εγγραφής, ήτοι από τελεσιδικία απόφασης διοικητικού δικαστηρίου επί σχετικής φορολογικής προσφυγής ή από την πάροδο της προθεσμίας άσκησής της. Κατά την προηγούμενη νομοθεσία, αρ.19 Ν.2523/97, ο χρόνος παραγραφής, ειδικά αναφορικά με πλαστά ή εικονικά τιμολόγια άρχετο από την ημερομηνία θεώρησης του πορίσματος του οικείου φορολογικού ελέγχου από τον προϊστάμενο της αρχής (Μπακάλης και Πανταζόπουλος, 2016, σελ. 193).

Η αντικειμενική υπόσταση της δεύτερης περιπτώσεως φοροδιαφυγής, στη βασική της μορφή, από τον ορισμό που παρατίθεται από τον νομοθέτη, είναι η αποφυγή της πληρωμής φόρου εισοδήματος, ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) ή ειδικού φόρου ακινήτων (ΕΦΑ), αποκρύπτοντας από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας ο δράστης να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρώντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη.

Προβαίνοντας σε επιμέρους ανάλυση, αναδεικνύεται ότι υποκείμενο τέλεσης του αδικήματος, δύναται να είναι μόνο το φυσικό πρόσωπο που φέρει κατά νόμο υποχρέωση υποβολής δήλωσης εισοδήματος, ή ΕΝΦΙΑ ή ΕΦΑ, ανάγοντας το αδίκημα σε ιδιαίτερο και όχι κοινό έγκλημα. Παρόμοια ρύθμιση υπήρχε και στον προγενέστερο νόμο και το έγκλημα μπορούσαν να τελέσουν μόνο συγκεκριμένα πρόσωπα που ήταν υπόχρεα δήλωσης (Δημήτρινας, 2011, σσ. 44-45). Στη συγκεκριμένη περίπτωση αυτοουργός μπορεί να είναι μόνο το πρόσωπο που έχει υποχρέωση φορολογικής δήλωσης στα ανωτέρω φορολογικά αντικείμενα ή όσοι ορίζονται δυνάμει νόμου ή δικαστικής αποφάσεως ή διάταξης τελευταίας βουλήσεως ως διαχειριστές αλλότριας περιουσίας, καθώς και ο επίτροπος ή ο κηδεμόνας ή ο διοικητής αλλοτρίων κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα (Μπακάλης και Πανταζόπουλος, 2016, σελ. 189). Αναφορικά με τα νομικά πρόσωπα, το αρ. 67 του ΚΦΔ ορίζει τα πρόσωπα που θεωρούνται αυτοργοί του αδικήματος σε περίπτωση μη υποβολής ή υποβολής ανακριβούς δηλώσεως. Αντιπαραβάλλοντας την παρούσα ρύθμιση σε σχέση με εκείνη του προγενέστερου νόμου, δεν φαίνεται να υπάρχει κάποια αλλαγή. Πιο συγκεκριμένα, ο 2523/97 όριζε ότι για να γεννηθεί η ποινική ευθύνη των φυσικών προσώπων που διαχειρίζονται υποθέσεις του νομικού, τα πρόσωπα αυτά θα έπρεπε σωρευτικά να είχαν μια εκ των

ιδιοτήτων που όριζε ο νόμος και να γνώριζαν, υπό την ιδιότητά τους αυτή, τις ενέργειες (πράξεις και παραλείψεις) που έλαβαν χώρα και οδήγησαν στην πλήρωση των όρων του αδικήματος. Νομολογιακά,, ωστόσο, το ζήτημα επιλύετο με διαφορετικό τρόπο. Εν τοις πράγμασι η ιδιότητά τους και μόνο λειτουργούσε ως τεκμήριο γνώσης της φοροδιαφυγής (Μπακάλης και Πανταζόπουλος, 2016, σελ. 190). Το ζήτημα αυτό φαίνεται πως λύθηκε με το Ν 4337/2015, ο οποίος ορίζει ότι αυτουργοί είναι τα πρόσωπα του αρ. 67, εφόσον γνώριζαν την πλήρωση των όρων του αδικήματος, ήτοι ότι γνωρίζουν τις ιδιαίτερες αντικειμενικές περιστάσεις, τις πραγματικές συνθήκες και ασκούν πράγματι διοίκηση στο νομικό πρόσωπο.

Περαιτέρω όρος της αντικειμενικής υποστάσεως είναι η χρήση του όρου «απόκρυψη». Το αδίκημα από τους τρόπους που περιγράφεται είναι δυνατόν να τελεστεί είτε δια παραλείψεως οφειλόμενης νόμιμης ενέργειας (μη υποβολή) είτε με θετική πράξη, δηλαδή υποβολή ανακριβούς δηλώσεως ή καταχώριση σε λογιστικά αρχεία εικονικών δαπανών κ.λπ., ώστε να εμφανιστεί μειωμένη ή καμία φορολογητέα ύλη. Ως προς την επιμέρους διάκριση, πρόκειται για σωρευτικά μεικτό έγκλημα, καθώς οι πλείονες τρόποι που περιγράφονται μεταξύ μη υποβολής και υποβολής ανακριβούς δήλωσης δεν γίνεται να εναλλαχθούν, υπαλλακτικώς μεικτό για τους υπολοίπους. Η μη υποβολή δήλωσης συνίσταται στην παρέλευση της νόμιμης προθεσμίας -στον δε φόρο εισοδήματος συνήθως είναι η 30^η.06 κάθε χρόνου. Ανακριβής δήλωση συνίσταται, όταν προκύπτει διαφορά μεταξύ του φόρου που αναλογεί στη φορολογητέα ύλη που δηλώθηκε και σε αυτή που αντιστοιχεί πραγματικά, με βάση τον καταλογισμό της φορολογικής διοίκησης (Μπακάλης και Πανταζόπουλος, *ibid.*). Οι τελευταίες περιπτώσεις πλήρωσης της αντικειμενικής υπόστασης αφορούν στην καταχώριση των εικονικών δαπανών και στην επίκλησή τους. Αντιπαραβάλλοντάς τες με τις κοινές διατάξεις του ποινικού κώδικα επισημαίνεται ότι συνιστούν μια ιδιαίτερη τυποποίηση του εγκλήματος της απάτης (Δημήτριάνας, 2011, σελ. 53), καθώς ο φορολογούμενος, χρησιμοποιώντας αθέμιτα μέσα, μεταβάλλει την πραγματική κατάσταση, προκαλώντας βλάβη της περιουσίας του δημοσίου, με ταυτόχρονο όφελός του, εμποδίζοντας το δημόσιο να λάβει γνώση της αλήθειας. Χωρούν δε μόνο στην περίπτωση του φόρου εισοδήματος καθώς ουδεμία δυνατότητα ενυπάρχει στο νόμο για καταχώριση δαπανών αναφορικά με τους φόρους του ΕΝΦΙΑ και του ΕΦΑ. Μνεία, τέλος, γίνεται ότι το αδίκημα συντελείται με την παρασιώπηση εισοδημάτων και όχι με μη δήλωση εισοδημάτων που απαλλάσσονται εκ του φόρου (Μπακάλης και Πανταζόπουλος, *op.cit.*).

Τελευταίος όρος της αντικειμενικής υπόστασης⁵⁴ είναι η ύπαρξη ελαχίστου ποσού, ώστε να καταστεί η πράξη αξιόποινη. Ειδικότερα, καθορίζεται ότι ο φόρος που αναλογεί στα

⁵⁴Τα αντικειμενικά στοιχεία που αφορούν στο υλικό αντικείμενο της πράξης αναπτύχθηκαν ανωτέρω.

περιουσιακά στοιχεία ή στα εισοδήματα πρέπει να υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος το ποσό των 100.000 € ανά είδος φόρου. Από τη διαπίστωση αυτή συμπεραίνεται το εξής: Πρώτον, είναι αδύνατη η ποινική δίωξη του δράστη για ποσά κάτω των 100.000 € και δεύτερον ότι είναι αδύνατη η συνάθροιση περισσοτέρων ποσών και η δημιουργία ενός αθροιστικού εγκλήματος. Η εισαγωγή αυτής της διάταξης στην παρ.3 του άρθρου επέφερε τις σημαντικότερες αλλαγές καθώς καθίστανται μη αξιόποινες πράξεις που, κατά το προηγούμενο ποινικό καθεστώς, ήταν κολάσιμες. Σημειώνεται ότι το ελάχιστο ποσό σύμφωνα με τον προηγούμενο νόμο για την αίτηση ποινικής δίωξης ήταν 15.000 €.

Από πλευράς υποκειμενικής υπόστασης απαιτείται δόλος του δράστη οιοδήποτε βαθμού - έστω και ενδεχόμενος- ο οποίος καλύπτει όλα τα στοιχεία της αντικειμενικής υπόστασης, επιπλέον χρειάζεται και σκοπός για να αποφύγει την πληρωμή. Ο σκοπός του δράστη ανάγει το συγκεκριμένο αδίκημα σε έγκλημα υπερχειλούς (ευρύτερης) υποκειμενικής υποστάσεως, με την έννοια ότι πλέον ο ενδεχόμενος δόλος δεν αρκεί για την πλήρωση της υποκειμενικής υπόστασης. Κλείνοντας την ανάλυση της εν λόγω περιπτώσεως ως προς τη βασική του πλημμεληματική μορφή, εάν το ποσό κυμαίνεται από 100.000 έως και 150.000 €, η πράξη τιμωρείται με ποινή φυλακίσεως τουλάχιστον δύο ετών. Στη διακεκριμένη μορφή της για ποσά άνω των 150.000 € τιμωρείται με ποινή καθειρίζεως

Τρίτη και τελευταία περίπτωση φοροδιαφυγής που ορίζεται στο αρ. 66 αφορά στην περίπτωση του φόρου πλοίων. Το έγκλημα είναι γνήσιο ιδιαίτερο, αφού μπορεί να τελεστεί μόνο από το φυσικό πρόσωπο που είναι, κατά νόμο, υπόχρεο προς την καταβολή του συγκεκριμένου φόρου ή από τα φυσικά που έχουν μία εκ των ιδιοτήτων που απαιτούνται αναφορικά με τις πλοιοκτήτριες εταιρείες. Όπως και τα προηγούμενα αδικήματα, έτσι και αυτό, είναι ψευτοέγκλημα⁵⁵, αφού το αξιόποιο του αδικήματος θεμελιώνεται από ένα ποσό και πάνω κατ' ιδεολογική κατασκευή του νομοθέτη. Διαπράττεται είτε με την μη απόδοση του φόρου είτε με την ανειλικρινή απόδοση αυτού κατά μικρότερο ποσό. Συνακόλουθα πρόκειται για έγκλημα σωρευτικά μεικτό. Μνεία γίνεται ότι η συγκεκριμένη περίπτωση περιλαμβάνει το φόρο πλοίων και μόνο και όχι την προβλεπόμενη εισφορά του Ν.27/1975.

Η υποκειμενική υπόσταση του συγκεκριμένου αδικήματος είναι και πάλι διπλή. Απαιτείται δηλαδή να συντρέχει δόλος του δράστη οποιουδήποτε βαθμού (αρκεί και ο ενδεχόμενος) που να καλύπτει όλα τα στοιχεία της αντικειμενικής υπόστασης. Αφετέρου, περιλαμβάνει ως

⁵⁵Με βάση το υλικό αντικείμενο του εννόμου αγαθού που προσβάλλεται από τα εγκλήματα, τα τελευταία διακρίνονται σε γνήσια και μη γνήσια (ψευτοεγκλήματα). Τα πρώτα προσβάλλουν έννομα αγαθά και αποτελούν γνήσια τυποποίηση του ποινικού φαινομένου, ενώ τα δεύτερα δεν προσβάλλουν κάποιο έννομο αγαθό, αλλά αποτελούν μια τυπική ιδεολογική κατασκευή του νομοθέτη (Μανωλεδάκης, 2005, σσ., 331-332)

πρόσθετο όρο και το σκοπό του αυτουργού να αποφύγει την πληρωμή του φόρου πλοίων που του αναλογούν. Συνακόλουθα πρόκειται για υπερχειλούς υποκειμενικής υπόστασης. Ως προς το πλαίσιο ποινής η βασική του πλημμεληματική μορφή τιμωρείται με ποινή φυλακίσεως δύο έως πέντε ετών στην περίπτωση που το ποσό του αποφευχθέντος δολιώς φόρου κυμαίνεται μεταξύ 100.000 € και 150.000 €. Στην περίπτωση που το ποσό ξεπερνά τα 150.000 € η πράξη τιμωρείται ως κακούργημα με ποινή κάθειρξης.

Κατά την ανάλυση των αδικημάτων φοροδιαφυγής, προβήκαμε στη διάκριση αυτών αναλόγως του έννομου αγαθού που προσβάλλεται. Η ξεχωριστή ανάπτυξη του συγκεκριμένου αδικήματος στο παρόν σημείο οφείλεται στο γεγονός ότι το έννομο αγαθό το οποίο προσβάλλεται σε αυτή την περίπτωση δεν είναι η φορολογική αξίωση του ελληνικού δημοσίου, αφού από την τυποποίηση του αδικήματος η επέλευση βλάβης δεν αποτελεί προϋπόθεση, ούτε η αποφυγή εκ μέρους του δράστη της πληρωμής φόρου, ούτε μπορεί να προκριθεί η άποψη ότι με τη διάταξη αυτή προστατευόντουσαν οι συναλλαγές. Μάλλον ορθότερη φαίνεται η άποψη ότι με τη διάταξη αυτή, όπως και κατά το προηγούμενο καθεστώς, προστατεύεται ο κίνδυνος (έγκλημα διακινδύνευσης) που δύναται να προκληθεί στα φορολογικά έσοδα του κράτους με τη μη τήρηση των κανόνων που επιτάσσονται από τις υπόλοιπες φορολογικές διατάξεις και συγκεκριμένα με την τυποποίηση προπαρασκευαστικών ενεργειών για τη διάπραξη των υπολοίπων φορολογικών ουσιαστικών αδικημάτων.

Προς αυτή, λοιπόν, την κατεύθυνση λειτουργεί και η θέσπιση από τον νόμο της φαινομενικής συρροής (Μπακάλης και Πανταζόπουλος, 2016, σελ. 191) μεταξύ των λοιπών αδικημάτων φοροδιαφυγής και της έκδοσης-αποδοχής πλαστών εικονικών στοιχείων που χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη αυτών. Εφαρμόζεται δηλαδή η αρχή της απορρόφησης και θεωρείται ότι το έγκλημα της έκδοσης πλαστών ή εικονικών και η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων απορροφάται, ως συντιμωρητή προτέρα πράξη, από αυτό του άρθρου 66 παρ.1α ή 66 παρ.1β του Ν. 4174/2013 (Μπακέλας, 2017). Η αναφορά αυτή 66 παρ.5, ήτοι «εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετέτοχος», κρίνεται ιδιαίτερα σημαντική καθώς το προηγούμενο καθεστώς, καθιέρωνε την αληθινή συρροή μεταξύ των αδικημάτων και ο δράστης τιμωρείτο σωρευτικά τόσο για την εγγύτερη προσβολή όσο και για την απομακρυσμένη πλέον πηγή κινδύνου. Συνεπώς τα ποσά των εικονικών και των πλαστών φορολογικών στοιχείων που χρησιμοποιήθηκαν για την θεμελίωση της ποινικής ευθύνης για τη διάπραξη του ουσιαστικού αδικήματος δεν προσμετρούνται κατά τον υπολογισμό των πλαστών και εικονικών τιμολογίων. Η λύση αυτή λαμβάνει χώρα στην περίπτωση που

συρρέουν εγκλήματα φοροδιαφυγής μεταξύ τους. Στην περίπτωση που η παρ.5 συρρέει με κάποιο αδίκημα του κοινού ποινικού κώδικα, τότε ως ειδικότερη διάταξη εφαρμόζεται αντί της γενικότερης. Επίσης, εφαρμόζεται και αυτοτελώς στην περίπτωση που τα ουσιαστικά αδικήματα φοροδιαφυγής λόγω της εξάρτησής τους από το ποσό δεν διώκονται ποινικώς.

Δεύτερο σημείο που πρέπει να διευρυνθεί πριν την περαιτέρω ανάλυση του εν λόγω άρθρου είναι η έννοια του φορολογικού στοιχείου. Ο ίδιος ο νόμος δε δίδει κάποιο σχετικό ορισμό, οπότε για τον προσδιορισμό της ανωτέρω έννοιας οφείλουμε να προστρέξουμε σε άλλες διατάξεις φορολογικών νόμων και κυρίως στα αρ.5 κ. ε. του Ν. 4308/2014. Ακόμη, όμως, και υπό το πρίσμα του συγκεκριμένου νόμου απλώς απαριθμούνται έγγραφα, χωρίς να υπάρχει διατυπωμένος κάποιος σχετικός ορισμός. Επιχειρώντας να δώσουμε κάποιον ορισμό θα λέγαμε ότι φορολογικό στοιχείο είναι το έγγραφο το οποίο εκδίδει αναγκαστικά ο υπόχρεός του, λόγω διατάξεων του νόμου, και χρησιμοποιείται σε συναλλαγές μεταξύ των αντισυμβαλλομένων και ενώπιον των φορολογικών αρχών για πράξεις που έχουν ως αντικείμενο φορολογική ενοχή. Ιστορικά, αναφέρουμε ότι προηγουμένως μέχρι και τις 31.12.2014 ίσχυε ο κώδικας φορολογικής απεικόνισης συναλλαγών και μέχρι και την 31.12.2012 ο κώδικας βιβλίων και στοιχείων, όπου όριζαν αντιστοίχως την έννοια του φορολογικού στοιχείου. Δεδομένου του χρόνου παραγραφής των αδικημάτων, η αναφορά στους παρελθόντες νόμους, είναι καίρια για πράξεις που έλαβαν χώρα εντός των χρονικών πλαισίων ισχύος τους.

Επόμενες έννοιες που χρήζουν επεξηγήσεως είναι της πλαστότητας και της εικονικότητας. Η διάταξη παραθέτει ενδεικτικώς δύο τρόπους πλαστότητας στοιχείου (66παρ.5 εδ.4 και 5). Η πρώτη περίπτωση αφορά σε φορολογικό που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οιοδήποτε τρόπο, χωρίς να καταχωρηθεί στα σχετικά βιβλία των φορολογικών αρχών, με προϋπόθεση τη γνώση του υπόχρεου. Η δεύτερη αφορά στο περιεχόμενο του φορολογικού στοιχείου και ιδίως στις διαφορές μεταξύ των πληροφοριών του πρωτοτύπου και του αντιτύπου του στελέχους του φορολογικού στοιχείου. Ουσιαστικά, με την ποινικοποίηση του δεύτερου τρόπου προστατεύεται η δυνατότητα ελέγχου και επαλήθευσης των συναλλαγών από την φορολογική αρχή. Σε κάθε, όμως, περίπτωση ο συγκεκριμένος ορισμός της πλαστότητας δεν παρατίθεται. Η έννοια επομένως της πλαστότητας εγγράφου πρέπει να αναζητηθεί στις διατάξεις του ποινικού κώδικα (216 ΠΚ παρ.1 και 2⁵⁶ Μπακάλης και Πανταζόπουλος, 2016,

⁵⁶Άρθρο 216 του Π.Κ: 1.Όποιος καταρτίζει πλαστό ή νοθεύει έγγραφο με σκοπό να παραπλανήσει με τη χρήση του άλλον σχετικά με γεγονός που μπορεί να έχει έννομες συνέπειες τιμωρείται με φυλάκιση και χρηματική ποινή.2. Με την ίδια ποινή τιμωρείται όποιος για τον παραπάνω σκοπό εν γνώσει χρησιμοποιεί πλαστό ή νοθευμένο έγγραφο.

σελ. 192). Αντιπαραβάλλοντας τις δύο διατάξεις διαφαίνεται η εξειδίκευση της έννοιας του πλαστού εγγράφου ως υλικού αντικειμένου της πλαστογραφίας στα φορολογικά στοιχεία⁵⁷.

Τουναντίον, όσον αφορά στην εικονικότητα ως προς τα φορολογικά στοιχεία, ο νομοθέτης παραθέτει ορισμό της έννοιας με ταυτόχρονη απαρίθμηση των περιοριστικών περιπτώσεων, οι οποίες στα πλαίσια του παρόντος νόμου διώκονται ποινικώς. Η εικονικότητα διαχωρίζεται σε δύο επί μέρους κατηγορίες: η πρώτη αφορά στις συναλλαγές και η δεύτερη στο πρόσωπο.

Βάσει της διάταξης, εικονικότητα ως προς τις συναλλαγές ορίζεται « το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής. Περαιτέρω εικονικό θεωρείται το φορολογικό στοιχείο στο οποίο αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής, κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας». Διευκρινιστικά, αναφέρεται ότι ανύπαρκτη είναι η συναλλαγή στην οποία ουδέποτε λαμβάνει χώρα ανταλλαγή τιμήματος με αγαθά, ενώ μερικώς ανύπαρκτη, όταν τίμημα και αγαθά ανταλλάσσονται κατά μέρος. Ειδικά ως προς την τελευταία περίπτωση, ο νομοθέτης διευκρινιστικά κρίνει ως εικονική και την περίπτωση υπερτιμολόγησης αγαθού.

Ως προς τη δεύτερη περίπτωση της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο, η διάταξη ορίζει ότι είναι εικονική συναλλαγή, εάν τα πρόσωπα που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο είναι διάφορα από εκείνα από τα οποία πραγματοποίησαν τη συναλλαγή. Αναλόγως των πραγματικών περιστατικών της εκάστοτε κρινόμενης υπόθεσης, εικονικότητα ως προς το πρόσωπο δύναται να υφίσταται είτε στο πρόσωπο του εκδότη του φορολογικού στοιχείου είτε στο πρόσωπο του αποδέκτη. Σε αυτό το σημείο ο νέος νόμος καινοτομεί σε σχέση με τον προηγούμενο εισαγάγοντας μια εξαίρεση. Υπό τον 2523/97 ως εικονικό στοιχείο οριζόταν και το στοιχείο που είχε εκδοθεί για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο (Μπακάλης και Πανταζόπουλος, *ibid.*). Με το αρ. 66παρ,5 εδ. θ, όμως, ορίζεται ότι το στοιχείο δεν θεωρείται εικονικό για τον λήπτη που το πρόσωπο του εκδότη είναι διάφορο από το αναγραφόμενο σε αυτό.

Επόμενες περιπτώσεις εικονικότητας αναφορικά με το πρόσωπο του δράστη αναφέρονται στις επόμενες περιόδους της διάταξης. Εικονικότητα ως προς το πρόσωπο υπάρχει, επομένως, όταν ένας από τους δύο συναλλασσόμενους είναι φορολογικά άγνωστος, ήτοι, όταν δεν έχει δηλώσει έναρξη επιτηδεύματος ενώ υπάρχει σχετική υποχρέωση στο νόμο ή δεν έχει

⁵⁷Η κοινή διάταξη περί πλαστογραφίας και οι υπόλοιπες περιπτώσεις που προβλέπονται στον ποινικό κώδικα, διακρίνουν την πλαστογραφία σε υλική και διανοητική. Η πλαστογραφία φορολογικών στοιχείων, βάσει αυτής της διακρίσεως αποτελεί εξειδίκευση της υλικής πλαστογραφίας στα φορολογικά στοιχεία. Για την περαιτέρω διάκριση μεταξύ υλικής και διανοητικής πλαστογραφίας Βλ. Χαραλαμπίκης (2018, σσ.72-76).

θεωρήσει στοιχεία του ενώπιον της διοικήσεως. Ρύθμιση υπάρχει και ως προς τα νομικά πρόσωπα που ορίζεται ότι «εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή». Εκ του περισσού, ως προς την τελευταία περίπτωση, αναφέρεται ότι η ποινικώς κολάσιμη πράξη διώκεται σε βάρος κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.

Τελευταία ζητήματα τα οποία χρήζουν προσοχής στα πλαίσια της παρούσης αναλύσεως είναι η θεσμοθέτηση δύο εξαιρέσεων που αφορούν στην εικονικότητα. Η πρώτη αφορά στην υποτιμολόγηση συναλλαγής. Τα δε στοιχεία που προκύπτουν στα πλαίσια τιαυτής συναλλαγής καθορίζονται ως ανακριβή. Συνακόλουθα, η συγκεκριμένη παράβαση δεν επιφέρει ποινικές κυρώσεις, αλλά μόνο διοικητικές στα πλαίσια του ΚΦΔ. Δεύτερον, εξαιρούνται τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία. Η συγκεκριμένη εξαίρεση τελεί, υπό την προϋπόθεση ότι το φορολογικό στοιχείο αφορά σε πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδώσαντα το στοιχείο, η αξία δε αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις ΦΠΑ και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.

Ως προς την αντικειμενική του υπόσταση το αδίκημα τελείται, όταν ο δράστης εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όταν κάποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία. Από τη διατύπωση του άρθρου το αδίκημα είναι, κατ' αρχήν, κοινό, εφόσον δύναται να το διαπράξει ο οιοσδήποτε τόσο ως προς την έκδοση εικονικών ή πλαστών ή τη νόθευση φορολογικών στοιχείων όσο και ως προς την αποδοχή. Ψευτοέγκλημα, διότι πρόκειται για ιδεολογική κατασκευή του νομοθέτη και έγκλημα διακινδύνευσης με βάση όσα αναφέραμε ανωτέρω. Τελείται θετικώς με κάποια κίνηση του δράστη, υπαλλακτικώς μεικτό σε ό,τι αφορά την έκδοση πλαστού ή εικονικού φορολογικού στοιχείου και σφρευτικά μεικτό ως προς την έκδοση και αποδοχή εικονικού στοιχείου ή προς κατάρτιση πλαστού ή νοθευμένου, καθώς οι παραπάνω τρόποι δεν δύναται να εναλλαχθούν μεταξύ τους.

Ως προς τους τρόπους τέλεσης, ο νόμος περιγράφει τρεις διαφορετικές συμπεριφορές, οι οποίες δύναται να στοιχειοθετήσουν το αδίκημα. Πρώτον, την έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων. Για να τελεστεί το αδίκημα με το συγκεκριμένο τρόπο χρειάζεται

θετική ενέργεια του δράστη, η οποία πληροί συγκεκριμένα χαρακτηριστικά σε σχέση με την ημερομηνία της έκδοσης, τα στοιχεία των συμβαλλομένων, τα στοιχεία της συναλλαγής, τον τυχόντα αύξοντα αριθμό του στοιχείου, τον τόπο της συναλλαγής, την υπογραφή του στοιχείου ιδιόχειρη, μηχανογραφική ή ηλεκτρονική, όπου κατά το νόμο ορίζεται, και τέλος τη χρήση αυτού του στοιχείου σε συναλλαγή. Η εικονικότητα του στοιχείου εξετάζεται σε αντιδιαστολή με τους ορισμούς που παραθέσαμε ανωτέρω, ήτοι ως ψευδή καταγραφή του εκδότη της συναλλαγής. Η πλαστότητα συνίσταται ενδεικτικά σε ενέργεια του δράστη με την οποία υποκαθιστά τον εκδότη και υπογράφει το στοιχείο, εφόσον η σχετική ενέργεια επιτάσσεται από το νόμο, ενώ τα στοιχεία του διαφέρουν από του εκδότη ή σε ενέργεια του δράστη που θέτει υπογραφή, εφόσον επιτάσσεται η ενέργεια αυτή από το νόμο, σε στοιχείο εξ υπαρχής κατασκευασμένο από τον ίδιο (δράστη) με τη χρήση μηχανημάτων (φωτοτυπικά, scanner, κ.λπ.).

Ο δεύτερος τρόπος τέλεσης προϋποθέτει την προηγούμενη έκδοση εικονικού στοιχείου και συνίσταται στη συνειδητή επιλογή από πλευράς του λήπτη απόκτησής του μετά από συμφωνία του με τον εκδότη και στη διακινδύνευση των συμφερόντων του ελληνικού δημοσίου με την περαιτέρω χρήση του (εξουσία διαθέσεως του λήπτη). Ειδικότερα, σε αυτό το σημείο, πρέπει να επισημανθεί ότι η διακινδύνευση αυτή υπάρχει, μόνο με τη καταχώρηση του εν λόγω στοιχείου στα τηρούμενα κατά το νόμο λογιστικά φορολογικά βιβλία ή ως προπαρασκευαστική ενέργεια τέλεσης των ουσιαστικών φορολογικών αδικημάτων.

Τελευταίος τρόπος τέλεσης του αδικήματος είναι η νόθευση του φορολογικού στοιχείου. Πρόκειται για θετική συμπεριφορά με την οποία παραλλάσσεται παρανόμως κάποιο γνήσιο φορολογικό στοιχείο με μεταβολή του περιεχομένου του, που λαμβάνει χώρα με προσθήκη ή εξάλειψη λέξεων, αριθμών ή σημείων, ακόμα και με περιορισμό του αρχικού περιεχομένου, ώστε να μεταβάλλεται η αποδεικτική δύναμή του ενώπιον της αρχής.

Για την πλήρωση της υποκειμενικής υπόστασης του αδικήματος της φοροδιαφυγής για πλαστά ή εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, απαιτείται δόλος οιοδήποτε βαθμού. Η υποκειμενική υπόσταση καλύπτει το σύνολο της αντικειμενικής και επομένως το έγκλημα είναι κανονικής υποκειμενικής υποστάσεως και όχι υπερχειλούς, αφού δεν απαιτείται οιοσδήποτε σκοπός του δράστη, καθώς, όπως διευκρινίζεται και από τον νομοθέτη, η αποφυγή πληρωμής του φόρου είναι αδιάφορη (Μπακάλης και Πανταζόπουλος, σ.192).

Τέλος όσον αφορά στο πλαίσιο ποινής, σε περίπτωση έκδοσης πλαστών, εικονικών και νοθευμένων φορολογικών στοιχείων, η πράξη αυτή τιμωρείται σε βαθμό πλημμελήματος με ποινή φυλακίσεως τουλάχιστον τριών μηνών μέχρι και πέντε ετών (βασικό αδίκημα). Διακεκριμένες μορφές του αδικήματος εισάγονται σε σχέση με την αξία της συναλλαγής που

πραγματοποιήθηκε. Εάν η αξία της συναλλαγής, η οποία είναι μερικώς ή ολικώς ανύπαρκτη, κοστολογείται, δυνάμει των στοιχείων, άνω των 75.000 €, τότε το αδίκημα τιμωρείται σε βαθμό πλημμελήματος με πλαίσιο ποινής μεταξύ ενός και πέντε ετών. Τέλος, σε περίπτωση που η αξία της συναλλαγής, η οποία είναι μερικώς ή ολικώς ανύπαρκτη κοστολογείται, δυνάμει των στοιχείων, άνω των 200.000 €, τότε το αδίκημα τιμωρείται σε βαθμό κακουργήματος με πλαίσιο ποινής μεταξύ πέντε ετών και δέκα ετών. Τελευταίο ζήτημα που οφείλουμε να επισημάνουμε είναι το γεγονός ότι με την εισαγωγή του Ν4337/2015 δεν υφίστανται παρεπόμενες ποινές που στα πλαίσια του 2523/97 για φορολογικά στοιχεία αξίας άνω των 235.000 € υφίσταντο με την παύση εργασιών του καταστήματος του γραφείου και των λοιπών περιπτώσεων που προέβλεπε ο νόμος, λόγω της εκδόσεως παρανόμων στοιχείων (Μπακάλης και Πανταζόπουλος, *ibid.*).

4.2.2 Διοικητικά μέτρα καταστολής

Οι περισσότεροι νόμοι του ελληνικού κράτους στα πλαίσια καταπολέμησης της φοροφυγής χρησιμοποιούσαν ένα μοντέλο το οποίο περιελάμβανε κυρώσεις τόσο ποινικές όσο και διοικητικές. Ήδη, στα ζητήματα καταπολέμησης της φοροδιαφυγής από ποινική σκοπιά αναφερθήκαμε εκτενώς ανωτέρω. Οι διοικητικές κυρώσεις επιβάλλονται σε διάφορα στάδια είτε από τα όργανα της φορολογικής διοίκησης είτε από τα διοικητικά δικαστήρια. Από πλευράς υποκειμένου οι κυρώσεις δύνανται να επιβληθούν είτε σε φυσικά πρόσωπα είτε σε νομικά, ενώ από πλευράς περιεχόμενου αφορούν κυρίως σε χρηματικές κυρώσεις ύψους αναγόμενου στα πραγματικά στοιχεία της εκάστοτε υποθέσεως συναρτώμενου του χρόνου και της βάσεως της παράβασης. Από την πλευρά της εκτάσεως της ποινής τα μέτρα αφορούσαν, κατ' αρχήν, στην επιβολή περιορισμών σε περιουσιακής φύσεως δικαιώματα, κυρίως με την επιβολή κατασχέσεων σε ακίνητα στοιχεία του οφειλέτη, σε δέσμευση τραπεζικών του λογαριασμών, σε αναστολή των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων του. Ωστόσο, τα μέτρα εκτεινότο ακόμη μέχρι και τη στέρηση της προσωπικής ελευθερίας με την επιβολή προσωποκράτησης.⁵⁸

Το ζήτημα, όμως, που χρήζει ανάλυσης σε αυτό το σημείο είναι το κατά πόσο τα διοικητικά μέτρα που λαμβάνονται εναντίον του δράστη φοροδιαφυγής, εν ευρεία έννοια, παρουσιάζουν

⁵⁸Η προσωποκράτηση ρυθμιζόταν από τα άρθρα 231-243 του κώδικα διοικητικής δικονομίας. Ήδη το εν λόγω μέτρο και τα συναφή άρθρα καταργήθηκαν με το αρ.67 παρ. 6γ του Ν 3842/2010

κοινά δομικά χαρακτηριστικά με εκείνα των διατάξεων του ποινικού δικαίου ή με άλλες λέξεις επιτελούν μια κατασταλτική λειτουργία. Όπως εύστοχα παρατηρείται, για να υπάρχει κοινός τόπος μεταξύ των διοικητικών και των ποινικών κυρώσεων οι πρώτες πρέπει να: α) προσβάλλουν ατομικά έννομα αγαθά του δράστη, β) επιβάλλονται από τις κρατικές αρχές, γ) αποτελούν οργανωμένο τρόπο απάντησης στην παραβίαση νόμου που τελέστηκε από το δράστη -ακόμη κι αν έχει τερματιστεί η παράβαση και ανεξαρτήτως του γεγονότος μελλοντικής επικινδυνότητας του δράστη με τη πιθανή διάπραξη νέων παραβάσεων- δ) αποσκοπούν με την επιβολή ποινής, πρωταρχικώς στην επιπρόσθετη κυρωτική κατασταλτική αντίδραση του κράτους και όχι στην αποκατάσταση της βλάβης του δημοσίου από την πράξη φοροδιαφυγής, ε) μην οριοθετείται το ύψος αυτών από τον σκοπό του δράστη (πορισμός οφέλους), αν και στο βαθμό που αυτός προβλέπεται ως προϋπόθεση επιβολής κυρώσεων, καθώς το ύψος μπορεί να είναι πολλαπλάσιο του παρανόμου κτηθέντος οφέλους (Παπακυριάκου, 2005, σελ. 113).

Αντίθετα, κυρώσεις που φέρουν αποζημιωτικό χαρακτήρα, κατά τα ανωτέρω, στοχεύοντας στην εξαναγκαστική άρση της διαρκούς παραβάσεως ή στην αποφυγή κινδύνου, είναι προληπτικού χαρακτήρος. Χαρακτηριστικό παράδειγμα κυρωτικού χαρακτήρα είναι οι ρυθμίσεις των άρθρων 58 κ.ε. του ΚΦΔ. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι στις εκπρόθεσμες δηλώσεις που υποβάλλονται για τα έτη μετά την 01.01.2014 μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου (και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού φόρου) επιβάλλεται: Εφόσον η διαφορά φόρου που προκύπτει είναι μεγαλύτερη του 5%, πρόστιμο 10%- 50% (κατά περίπτωση) επί του ποσού της διαφοράς του φόρου που προκύπτει από την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης με βάση την αρχική φορολογική δήλωση (άρθ. 58 παρ.1, 58Α παρ. 2 ή 59 Ν.4174/13), πλέον του τόκου 0,73% (άρθ. 53 Ν.4174/13) ανά μήνα καθυστέρησης από την λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης. Η ρύθμιση αυτή διαθέτει, βέβαια, μια αποζημιωτική φύση, ωστόσο αναπτύσσει μια τιμωρητική κατασταλτική λειτουργία που αναδεικνύεται, κυρίως, από το γεγονός ότι προβλέπονται κλιμακούμενα ποσοστά ανά παράβαση. Η ύπαρξη ποσοστών υποδηλώνει κατά την άποψή μας ακριβώς αυτή την πρόθεση του νομοθέτη να τιμωρήσει τον δράστη ανάλογα με την απαξία της κάθε φορολογικής παραβάσεως. Αντίθετα μέτρα που λαμβάνονται στα πλαίσια του ΚΕΔΕ με την κατάσχεση της περιουσίας του οφειλέτη του δημοσίου ή δέσμευση ποσών εις χείρας τρίτων επιτελούν/ έχουν μόνο αποζημιωτικό σκοπό για την ανόρθωση της βλάβης που υπέστη το ελληνικό δημόσιο.

Πριν κλείσουμε την παρούσα ανάλυση ένα τελευταίο ζήτημα που πρέπει να διευκρινιστεί είναι η ύπαρξη ή μη της συνταγματικής δυνατότητας σώρευσης διοικητικών και ποινικών

κυρώσεων για την ίδια πράξη, με βάση την αρχή του *ne bis in idem*⁵⁹. Η ελληνική νομολογία έχει γνωρίσει τρεις φάσεις με μεταστροφές των απόψεών της στα πλαίσια καταπολέμησης των φορολογικών ή τελωνειακών παραβάσεων.

Στην πρώτη φάση χαρακτηρίζεται από την άρνηση του ανώτατου ακυρωτικού διοικητικού (ΣτΕ) να δεχθεί την εφαρμογή της αρχής *ne bis in idem*, διά της επίκλησης των άρθρων 94 και 96 του Συντάγματος θεωρώντας ότι οι διοικητικές κυρώσεις για παραβάσεις του φορολογικού δικαίου δεν έχουν «ποινικό» χαρακτήρα, κατά την έννοια του άρθρου 4 του 7ου πρόσθετου πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ και του άρθρου 50 του Χάρτη των θεμελιωδών δικαιωμάτων της Ε.Ε.

Στη δεύτερη φάση, μετά από καταδικαστικές αποφάσεις του δικαστηρίου της ΕΔΔΑ, η νομολογία μεταστάφηκε και θεωρήθηκε ότι η αρχή *ne bis in idem*, όπως κατοχυρώνεται από τις ανωτέρω διατάξεις εφαρμόζεται, κατόπιν σχετικής ενστάσεως του διαδίκου σε υποθέσεις επιβολής πολλαπλών τελών λαθρεμπορίας, εφόσον έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση ποινικού δικαστηρίου.

Στην τελευταία φάση, που διανύουμε σήμερα, η νομολογία έχει διαμορφωθεί κατόπιν αποφάσεων του ΔΕΕ ως εξής: Η σύρρευση των ποινικών και διοικητικών κυρώσεων δεν απαγορεύεται, εάν οι δύο διαδικασίες συνδέονται άρρηκτα μεταξύ τους από πλευράς ουσίας και χρόνου, καθώς κατά την κρίση των δικαστηρίων εξυπηρετούν διαφορετικούς σκοπούς, υπό την προϋπόθεση βέβαια ότι δεν επιβάλλεται δυσανάλογο βάρος στον καθ' ου. Πρόκειται, μάλλον για περιορισμό της αρχής *ne bis in idem*, ο οποίος κατά την κρίση του δικαστηρίου δικαιολογείται στα πλαίσια του αρ. 52 του Χάρτη Δικαιωμάτων. Ο περιορισμός, ωστόσο, για να είναι σύννομος κατά την νομολογία, θα πρέπει οι διατάξεις μεταξύ τους να είναι συμπληρωματικού σκοπού και να κυρώνουν διαφορετικές όψεις της παράνομης συμπεριφοράς, να μην υπερβαίνουν, για την επίτευξη του σκοπού, τα όρια του κατάλληλου και αναγκαίου μέτρου, το οποίο θα πρέπει να εξυπηρετεί σκοπό δημοσίου συμφέροντος, αναγόμενο τόσο στην είσπραξη του φόρου όσο και στην καταπολέμηση παραβάσεων. Συνακόλουθα, η διπλή κύρωση θα πρέπει να συνοδεύεται από την παροχή εγγυήσεων μεταξύ επιβαλλόμενων ποινών και της αποδοθείσας παράβασης αφενός διοικητικά με τον στα μέτρα του δυνατού συντονισμό των κρατικών αρχών για τον περιορισμό της επιπρόσθετης βλάβης

⁵⁹Το συγκεκριμένο ζήτημα είναι ιδιαίτερα πολύπλοκο και η ελληνική νομολογία έχει μεταστρέψει πλείονες φορές τη θέση της. Κατωτέρω παρουσιάζονται συνοπτικά οι τρεις φάσεις που γνώρισε η ελληνική διοικητική νομολογία του ανώτατου ακυρωτικού δικαστηρίου στη σύγχρονη ιστορία της Ελλάδος. Για την περαιτέρω μελέτη και εμβάθυνση στο συγκεκριμένο ζήτημα Βλ.: <https://www.lawspot.gr/nomika-nea/prosfates-nouologiakes-exelixeis-gia-tin-efaruogi-toy-ne-bis-idem-sto-pedio-ton-topos-oupyarxhei-endeleghis-analysi-gia-to-en-logyo-zithma-pleon-tis-parousias-poiikilon-nomologiakon-apofaseon-europaiikon-kai-egchorion-dikashtirion>.

που προκαλεί η κύρωση, αφετέρου με την έκπτωση της διοικητικής ποινής σε περίπτωση που έχει εκδοθεί ποινική απόφαση καταδικαστική, στο βαθμό που η τελευταία δύναται να αντιμετωπίσει αποτελεσματικά την παράβαση αυτή και ιδίως στην περίπτωση αθωωτικής ποινικής απόφασης, καθώς η επιβολή διοικητικών κυρώσεων θα έβαινε πέραν των ορίων αναλογικότητας.

Βιβλιογραφικές παραπομπές κεφαλαίου

Αιτιολογική Έκθεση του Ν 4337/2015 αρ.8 (2015). Διαθέσιμο στο: https://www.e-forologia.gr/attachments/anthi_2015/aitiologiki_ekthesi_2015_10_16.pdf [Προσβάσιμο 9 Μαΐου 2020].

Δημήτραινας, Γ. (2011). *Εγκλήματα Φοροδιαφυγής*, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.

ΕτΚ (1950) Τεύχος Πρώτο, Αριθμός Φύλλου 301, *kodiko.gr*. Διαθέσιμο στο: https://www.kodiko.gr/nomologia/download_fek?f=fek/1950/a/fek_a_301_1950.pdf&t=44e58895f6a9afc2d9c5fe527cc2c6f5 [Προσβάσιμο 9 Μαΐου 2020]

Δημητρακόπουλος, Ι. (2018). «Πρόσφατες νομολογιακές εξελίξεις για την εφαρμογή του nebisinidem στο πεδίο των φορολογικών παραβάσεων», *Lawspot.gr*. Διαθέσιμο στο: <https://www.lawspot.gr/nomika-nea/prosfates-nouologiakes-exelixeis-gia-tin-efaruogi-toy-nebis-idem-sto-pedio-ton> [Προσβάσιμο 19 Μαΐου 2020]

Μανωλεδάκης, Ι. (2005). *Ποινικό Δίκαιο*, 7^η έκδοση, Εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα.

Μανωλεδάκης, Ι., Μπιτσιλέκης Ν, (2004). *Εγκλήματα κατά της ιδιοκτησίας*, 12^η έκδοση, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα.

Μπακάλης, Ε., Πανταζόπουλος, Π. (2016). *Φορολογική Διαδικασία: Διαγράμματα, ερμηνευτικά σχόλια, υποδείγματα*, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.

Νόμος 2859/2000 (2000) *Νόμος υπ' αριθ. 2859 ΦΕΚ Α' 248 /7.11.2000 Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας*. Διαθέσιμο στο: https://www.kodiko.gr/nomologia/document_navigation/255098/nomos-2859-2000 [Προσβάσιμο 9 Μαΐου 2020]

Νόμος 4172/ 2013 (2013) *Νόμος υπ' αριθ. 4172 ΦΕΚ Α' 167/ 23.7.2013* Διαθέσιμο στο: https://www.kodiko.gr/nomologia/document_navigation/250460/nomos-4172-2013 [Προσβάσιμο 9 Μαΐου 2020]

NOMOS (n.d.) «Νόμος 3091/2002», *lawdb.intrasoftnet.com*, Διαθέσιμο στο: https://lawdb.intrasoftnet.com/nomos/nomos_frame.html [Προσβάσιμο 4 Μαΐου 2020]

ΟΛΑΠ (2011) «Φοροδιαφυγή, Νόμου εφαρμογή και ερμηνεία, Παραγραφή, Νόμος επιεικέστερος», *areiospagos.gr*. Διαθέσιμο στο: http://www.areiospagos.gr/nomologia/apofaseis_DISPLAY.asp?cd=UYLA88SQVHQDWQ4R9GV4RHGOBGX59K&apof=2_2011&info=%D0%CF%C9%CD%C9%CA%C5%D3%20-%20%20%CF%CB%CF%CC%C5%CB%C5%C9%C1 [Προσβάσιμο 9 Μαΐου 2020]

Παλαιτσάκης, Γ. (2019). «Οι 30 αλλαγές στη φορολογία που θα ισχύσουν από το νέο έτος», *Ναυτεμπορική*, Διαθέσιμο στο: <https://m.naftemporiki.gr/story/1546533/oi-30-allages-sti-forologia-pou-tha-isxusoun-apo-to-neo-etos> [Προσβάσιμο 4 Μαΐου 2020]

Παπακυριάκου, Θ. (2005). *Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο: Η ποινική προστασία των φορολογικών αξιώσεων του Ελληνικού Δημοσίου και της Ε.Ε. στην Ελληνική έννομη τάξη*, Εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα.

Σταματόπουλος, Δ., Καραβοκύρης, Α. (2017). *Φορολογία Εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων: Ανάλυση - Ερμηνεία*, Τόμος Β, Εκδ. Forin Σταματόπουλος, Αθήνα

Υπουργείο Οικονομικών (2011). «Προσχέδιο Νόμου: Καταπολέμηση της Φοροδιαφυγής, Αναδιάρθρωση των Φορολογικών Υπηρεσιών και άλλες Διατάξεις Αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών», *open.gov.gr*. Διαθέσιμο στο: http://www.opengov.gr/minfin/wp-content/uploads/downloads/2011/01/katapolemisi_forodiafigis.pdf [Προσβάσιμο 9 Μαΐου 2020]

Χαραλαμπάκης, Α. (2018). *Ποινικός Κώδικας: ερμηνεία κατ' άρθρο*. Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.

Χατζηδήμα, Σ. (2017). Πανεπιστημιακές Παραδόσεις: *Αντιδράσεις των Φορολογούμενων*, ΠΑΠΕΙ, Πειραιάς.

Κεφάλαιο 5^ο:

Υποθέσεις Μελέτης

Αναφερθήκαμε από θεωρητικής σκοπιάς και αναλύσαμε εκτενώς τις κείμενες διατάξεις που αφορούν σε περιπτώσεις φοροφυγής στο προηγούμενο κεφάλαιο. Σε αυτό το κεφάλαιο θα εξετάσουμε δύο περιπτώσεις νομολογιακών αποφάσεων που αντιμετώπισαν το φαινόμενο της φοροφυγής, αντικείμενο της παρούσης μελέτης, από ποινική και διοικητική σκοπιά. Η πρώτη περίπτωση αφορά σε υπόθεση που εκδικάστηκε ενώπιον του Τριμελούς Εφετείου Κακουργημάτων Δωδεκανήσου για το αδίκημα της φοροδιαφυγής ΦΠΑ, ενώ η δεύτερη αφορά σε διορθωτικές πράξεις προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, κατόπιν ελέγχου από την οικεία δημοσία, και στην ενδικοφανή προσφυγή που ασκήθηκε από την πλευρά των φορολογούμενων ενώπιον του τμήματος επιλύσεως διοικητικών διαφορών, τέλος δε στην έκβαση της υποθέσεως.⁶⁰

5.1 Ποινική υπόθεση

Ο κατηγορούμενος φέρεται ως δράστης φοροδιαφυγής και συγκεκριμένα της κατ' εξακολούθησης μη απόδοσης ΦΠΑ. Ειδικότερα φέρεται ότι στη Ρόδο κατά τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2001 έως και 31.01.2001 δεν απέδωσε ΦΠΑ, που προσδιορίστηκε κατόπιν ελέγχου σε ποσό ύψους 8.389,29 €, δυνάμει της μηνυτήριας αναφοράς, κατά τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2002 έως και 31.01.2002 δεν απέδωσε ΦΠΑ, που προσδιορίστηκε κατόπιν ελέγχου σε ποσό ύψους 44.376,11 €, δυνάμει της μηνυτήριας αναφοράς, κατά τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2003 έως και 31.01.2003 δεν απέδωσε ΦΠΑ, που προσδιορίστηκε κατόπιν ελέγχου σε ποσό ύψους 80.702,07 €, δυνάμει της μηνυτήριας αναφοράς, κατά τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2004 έως και 31.01.2004 δεν απέδωσε ΦΠΑ, που προσδιορίστηκε κατόπιν ελέγχου σε ποσό ύψους 32.498 €, δυνάμει της μηνυτήριας αναφοράς και τέλος κατά τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2005 έως και 31.01.2005 δεν απέδωσε ΦΠΑ, που προσδιορίστηκε κατόπιν ελέγχου σε ποσό ύψους 68.112,58 €, δυνάμει της μηνυτήριας αναφοράς.

⁶⁰Οι αποφάσεις παρατίθενται στο σχετικό πίνακα παραρτήματος. Λόγω διασφάλισης των προσωπικών δεδομένων των προσώπων και των δικαστών τα ονόματα και τα στοιχεία, δυνάμει των οποίων είναι δυνατή η ταυτοποίηση τους, έχουν αφαιρεθεί.

Για τους λόγους αυτούς παραπέμφθηκε ενώπιον του Μονομελούς Εφετείου Κακουργημάτων Δωδεκανήσου, λόγω της κατά τόπου αρμοδιότητάς του, δυνάμει των διατάξεων 1,5,12,14,16,17,18,26 παρ.1,27 παρ.1,51,52,79,94 παρ.1,98 παρ.1 του Ποινικού κώδικα και κατ' άρθρο 18 παρ.1 περ. β και γ του Ν.2523/97, όπως είχε τροποποιηθεί με το αρ.2 του Ν.3943/2011.

Το άρθρο 18 παρ.1 περ. β και γ του Ν.2523/97 κατά την κρίσιμη περίοδο της παραπομπής είχε την ακόλουθη μορφή: «Όποιος, προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου εργασιών και των παρακρατούμενων και των επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη φορολογική διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και λαμβάνει επιστροφή, τιμωρείται με φυλάκιση ενός έτους εφόσον το προς απόδοση ποσό του κυρίου φόρου, τέλους ή εισφοράς ή το ποσό του ΦΠΑ που συμψηφίστηκε ή δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς, ανέρχεται σε ετήσια βάση από το ποσό των 3.000 € μέχρι και το ποσό των 75.000 € και με κάθειρξη εφόσον το ποσό σε ετήσια βάση υπερβαίνει τις 75.000 €.»

Από άποψης ποσού και μόνο, χωρίς να εξετάζονται τα λοιπά στοιχεία της αντικειμενικής και υποκειμενικής υπόστασης διαπιστώνεται ότι τέσσερις πράξεις ήτο πλημμεληματικού χαρακτήρα και μία κακουργηματικού. Η υπόθεση τελικώς εισήχθη ενώπιον του Μονομελούς Εφετείου Κακουργημάτων Δωδεκανήσου και ενώ η διάταξη του νόμου είχε καταργηθεί από το αρ.8 του Ν 4337/15 και πλέον το αδίκημα είχε εισαχθεί στον ΚΦΔ στο αρ.66 παρ. 1 β ως εξής:

Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, τον φόρο του κύκλου εργασιών, του φόρου ασφαλιστρων, και των παρακρατούμενων και των επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη φορολογική διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές. Όπως δε αναλύθηκε ανωτέρω, η ποινική δίωξη είναι ανέγκλητη για ποσά κάτω των 50.000 €, ενώ διώκεται σε βαθμό πλημμελήματος για τα ποσά από 50.000€ έως και 100.000€ και σε βαθμό κακουργήματος για τα ποσά άνω των 100.000 €. Στα πλαίσια αυτά προτάθηκαν από την πλευρά της υπεράσπισης δύο αυτοτελείς ισχυρισμοί (141 παρ.2, Κώδικας Ποινικής Δικονομίας) και δύο αρνητικοί της κατηγορίας. Πάραυτα το

δικαστήριο αποφάνθηκε την ενοχή του δράστη, προσμετρώντας στα ανωτέρω ποσά και τις προσαυξήσεις ύψους 120%.

Η απόφαση αυτή ωστόσο ήταν λανθασμένη και οι ισχυρισμοί επαναφέρθηκαν κατά το στάδιο εκδικάσεως της εφέσεως, συνοπτικά δε συνοψίζονται ως εξής:

➤ Ως προς τους αυτοτελείς ισχυρισμούς:

Ο πρώτος αυτοτελής ισχυρισμός αφορά στην εφαρμογή του ευνοϊκότερου ποινικού νόμου και στην αποποινικοποίηση της πράξεως για ποσά που αφορούν σε πράξεις φοροδιαφυγής κάτω των 50.000 €. Ειδικότερα, σύμφωνα με το αρ.2 του Π.Κ, εάν από την τέλεση της πράξεως έως την αμετάκλητη εκδίκασή της ίσχυσαν δύο οι περισσότεροι νόμοι, εφαρμόζεται αυτός που περιέχει τις ευμενέστερες διατάξεις για τον κατηγορούμενο. Δυνάμει των ανωτέρω, από την παραπομπή της πράξεως προς εκδίκαση ίσχυσαν τόσο ο νόμος 2523/97, αρ.18 όσο και ο Ν 4337/15 αρ.8. Από πλευράς αξιόποινης απαξίας της πράξεως ο Ν 4337/15 εμπεριέχει διατάξεις ευμενέστερες προς τον κατηγορούμενο, διότι αποποινικοποιήθηκαν πράξεις κάτω των 50.000 €. Συνακόλουθα, ο φερόμενος ως δράστης, έπρεπε να αθωωθεί λόγω άρσης του αξιοποίνου χαρακτήρα της πράξεως.

Ο δεύτερος ισχυρισμός είχε σχέση με τον ορθό χαρακτηρισμό της πράξεως ως κακουργηματικής ή πλημμεληματικής. Κατά το κατηγορητήριο κατά τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2002 έως και 31.01.2002 δεν απέδωσε ΦΠΑ, που προσδιορίστηκε κατόπιν ελέγχου σε ποσό ύψους 44.376,11 €, δυνάμει της μηνυτήριας αναφοράς, στο οποίο αντιστοιχούσαν και προσαυξήσεις 133.128,33 €. Κατά τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2004 έως και 31.01.2004 δεν απέδωσε ΦΠΑ, που προσδιορίστηκε κατόπιν ελέγχου σε ποσό ύψους 32.498 €, δυνάμει της μηνυτήριας αναφοράς, στο οποίο αντιστοιχούσαν προσαυξήσεις 97.497 € και τέλος κατά τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2005 έως και 31.01.2005 δεν απέδωσε ΦΠΑ, που προσδιορίστηκε κατόπιν ελέγχου σε ποσό ύψους 68.112,58 €, δυνάμει της μηνυτήριας αναφοράς, στο οποίο αντιστοιχούσαν προσαυξήσεις 173.031,55 €. Από τη λεκτική δε διατύπωση του κατηγορητηρίου σώρευε το σύνολο των ποσών, για τα ποσά του ΦΠΑ που δεν αποδόθηκαν μαζί με τις προσαυξήσεις, με αποτέλεσμα ο κατηγορούμενος να διώκεται σε βαθμό κακουργήματος για τρεις εκ των πέντε χρήσεων.⁶¹ Ωστόσο, οι προσαυξήσεις κατά το άρθρο δεν αποτελούν φόρο και δη ΦΠΑ που δεν έχει αποδοθεί. Η προσαύξηση, όπως αναλύθηκε ανωτέρω, αποτελεί κύρωση διοικητική που έχει προβλέψει ο νομοθέτης σε περίπτωση που ο φορολογούμενος παραβεί τις διατάξεις για την απόδοση του

⁶¹Το ίδιο συνέβη και για τις λοιπές χρήσεις, ωστόσο η δίωξη ήτο σε βαθμό πλημμελήματος, καθώς το συνολικό ποσό δεν ξεπερνούσε εκείνο των 75.000€, με αποτέλεσμα, ανεξαρτήτως του σφάλματος, η δίωξη να είναι ορθή.

φόρου. Αποτελούν δε έσοδο του δημόσιου ταμείου και εισπράττονται με διοικητική εκτέλεση, αλλά τα ποσά αυτά δεν συνεκτιμούνται στην ποινική αντιμετώπιση του αδικήματος, όπως ορίστηκε ανωτέρω, και αφορά εν την προκειμένη στη μη απόδοση ΦΠΑ.

Αντιθέτως, όπως αναλύθηκε στα ζητήματα φορολογικής υπερημερίας με τον Ν1882/90 αρ.25, διώκεται πλημμεληματικώς το συνολικό χρέος του φορολογούμενου, συμπεριλαμβανομένου και των προσαυξήσεων, τουλάχιστον μέχρι την πρόσφατη τροποποίηση του. Επομένως, το δικαστήριο έπρεπε να προβεί σε ορθό νομικό χαρακτηρισμό των πράξεων και να μετατρέψει τη δίωξη γι' αυτές σε βαθμό πλημμελήματος. Μια διευκρίνιση θα λάβει χώρα σε αυτό το σημείο για το ζήτημα συρροής μεταξύ των αδικημάτων φοροδιαφυγής και αυτού της μη καταβολής βεβαιωμένων χρεών προς το δημόσιο. Αν και υπάρχουν αντίθετες απόψεις η κρατούσα νομολογία (Μπακέλας, 2017) θεωρεί ότι μεταξύ των αδικημάτων φοροδιαφυγής είτε υπό τον 2523/97 είτε υπό τον 4337/15 και του αδικήματος μη καταβολής χρεών υπό τον 1882/90 υπάρχει αληθινή συρροή και όχι ταυτότητα πράξης.

Επομένως η ποινική δίωξη είναι δυνατό να λάβει χώρα και για τις δύο πράξεις. Δεδομένου, όμως ότι το αρχικό κατηγορητήριο ουδέποτε άσκησε δίωξη για το αδίκημα του αρ.25 του Ν1882/90 ήταν αδύνατη η εκδίκαση της υποθέσεως με βάση τον συγκεκριμένο νόμο. Περαιτέρω αδύνατη ήταν και η ποινική δίωξη του δράστη με νέα άσκηση ποινικής δίωξεως, με βάση τις διατάξεις του 1882/90, δεδομένου ότι οι πράξεις προσδιορισμού ΦΠΑ κατέστησαν οριστικές με την παρέλευση άπρακτης της προθεσμίας για άσκηση φορολογικής προσφυγής τον Ιανουάριο του 2010. Ας μη λησμονείται ότι η παραγραφή του αδικήματος θα ελάμβανε χώρα τον Ιανουάριο του 2018 και ότι η συγκεκριμένη υπόθεση εκδικάστηκε τα μέσα του έτους 2017. Συνακόλουθα, και δεδομένου του χρονικού διαστήματος που θα παρήρχετο, λόγω του όγκου των υποθέσεων, από την άσκηση της ποινικής δίωξης μέχρι και την πιθανή αμετάκλητη καταδίκη, το αδίκημα θα παραγράφετο εν επιδικεία.

Όπως προαναφέρθηκε, οι δύο λοιποί ισχυρισμοί αφορούσαν στην άρνηση της κατηγορίας. Ειδικότερα ο πρώτος αφορούσε στην μη πλήρωση της αντικειμενικής και υποκειμενικής υποστάσεως. Συγκεκριμένα υποστηρίχθηκε ότι δεν στοιχειοθετείται η αντικειμενική υπόσταση, διότι ουδέποτε ο δράστης συμψήφισε, παρακράτησε ή παραπλάνησε την αρχή και δεν απέδωσε φόρο με ανεπίτρεπτη υπαρκτή (με την έννοια ότι ο ΦΠΑ είναι φόρος επί συναλλαγής και οφείλεται επί πραγματικών πωλήσεων) περιουσιακή ωφέλεια του ιδίου σε βάρος του δημοσίου. Περαιτέρω, το γεγονός αυτό αποδεικνύετο, καθώς ο ίδιος ουδέποτε έπραξε κάποια διαχειριστική ενέργεια για λογαριασμό της εταιρείας και κυρίως δεν είχε γνώση της λειτουργίας της και της επίδικης οφειλής.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών αυτών προσκόμισε συμβολαιογραφικό πληρεξούσιο από συμβολαιογράφο της Ρόδου, το οποίο είχε υπογράψει σε ηλικία 18 ετών, κατόπιν επιμόνου αιτήματος του πατέρα του (το γεγονός αυτό το ομολόγησε και ο πατέρας του ενώπιον του δικαστηρίου), με το οποίο έδινε γενική πληρεξουσιότητα μεταξύ άλλων να αιτηθεί την έναρξη επιχείρησης στο όνομά του ο πατέρας του και να ενεργεί ο τελευταίος οιαδήποτε διαχειριστική πράξη, εκπροσωπώντας τον παράλληλα ενώπιον των αρχών. Δυνάμει αυτών των πραγματικών περιστατικών, ο πατέρας λειτούργησε την επιχείρηση διαβεβαιώνοντας το φερόμενο ως δράστη ότι δεν υπάρχει οφειλή και όλα βαίνουν καλώς σε σχέση με την επιχείρηση. Παράλληλα ο φερόμενος ως δράστης, ουδέποτε επισκέφτηκε την έδρα της επιχείρησης (το γεγονός αυτό δηλώθηκε από μάρτυρες στο δικαστήριο) και πέραν από ένα διάστημα που απασχολήθηκε στην επιχείρηση (υποκατάστημα Αθήνας) ως εργαζόμενος, δούλευε ως ανειδίκευτος εργάτης σε άλλες επιχειρήσεις. Όταν δε πληροφορήθηκε το επίδικο χρέος μετά των προσαυξήσεων, ύψους περίπου 900.000 €, δημιούργημα του πληρεξουσίου του, ανακάλεσε το πληρεξούσιο με πράξη της ίδιας συμβολαιογράφου. Δεν ήταν, όμως, δυνατή η επίτευξη οιασδήποτε ρυθμίσεως για λόγους ιατρικούς τόσο του ιδίου όσο και της λοιπής οικογένειάς του (προσκομίστηκαν ιατρικά έγγραφα με τα οποία αποδεικνύετο αναπηρία της μητέρας και σοβαρότατα ιατρικά προβλήματα του ιδίου που τον απέτρεπαν πλέον από οποιαδήποτε εργασία).

Ως προς την υποκειμενική υπόσταση υποστηρίχθηκε η παντελής έλλειψη σκοπού της αποφυγής πληρωμής του ΦΠΑ, διότι από τα πραγματικά περιστατικά αποδεικνύετο ότι δεν είχε καμία γνώση των πεπραγμένων της εταιρείας, αφού κατά το επίδικο χρονικό διάστημα διέμενε μόνιμα στην Αθήνα (προσκομίστηκαν σχετικά μισθωτήρια), ουδεμία σχέση υπήρξε ποτέ με την έδρα της επιχείρησης, διότι ήτο ανατραφείς και γεννηθείς στην Αθήνα, περαιτέρω κατά μέρος του χρονικού επίδικου διαστήματος διατελούσε τις στρατιωτικές υποχρεώσεις. Οι δε κοινοποιήσεις του ελέγχου ελάμβαναν χώρα στην έδρα της επιχείρησης με αποτέλεσμα να μην υπάρξει η δυνατότητα προσκόμισης του οιοδήποτε φορολογικού στοιχείου, γεγονότα που συνολικώς καταλύουν την απαιτούμενη από το νόμο πρόθεση και σκοπό απόκρυψης εισοδήματος και αποφυγή της πληρωμής ΦΠΑ.

Ο τελευταίος ισχυρισμός αφορούσε στην φύση του ΦΠΑ ως φόρου επί των πραγματικών συναλλαγών. Δυνάμει της φύσης, λοιπόν, του σχετικού φόρου, κρίνεται αναγκαίο να υπάρξει διαφορετική ποινική αντιμετώπιση στην περίπτωση που η φορολογική αρχή πράγματι καταλαμβάνει το δράστη να οφείλει και να μην αποδίδει ΦΠΑ, λόγω πραγματικών πωλήσεων, γεγονός που κατά την υπεράσπιση συνιστούσε έγκλημα φοροδιαφυγής και διαφορετικά, σε περίπτωση που η οφειλή περί μη απόδοσης ΦΠΑ οφείλεται σε εξωλογιστικό προσδιορισμό,

κατόπιν ελέγχου και μάλιστα κατά τα ανωτέρω πραγματικά περιστατικά απομακρυσμένου οκτώ χρόνια από την πρώτη χρήση και τέσσερα από την τελευταία, διότι, έτσι, ο προσδιορισμός είναι πλασματικός, γεγονός που δε συνιστούσε το αδίκημα της φοροδιαφυγής.

Κατόπιν της εξέτασης των μαρτύρων των εγγράφων και εν γένει από όλη την ακροαματική διαδικασία το δικαστήριο κατέληξε στην εξής απόφαση: Πρώτον έκανε δεκτό τον πρώτο αυτοτελή ισχυρισμό για τις χρήσεις του 2001, 2002 και 2004, και έκρινε τον κατηγορούμενο αθώο. Ως προς τις λοιπές χρήσεις, δυνάμει των πραγματικών περιστατικών που εκτέθηκαν, έκρινε ότι δεν στοιχειοθετείται υποκειμενικά η αξιόποινη πράξη στον κατηγορούμενο και τον έκρινε αθώο.

➤ Κριτική της απόφασης:

Από τα περιστατικά και τους ισχυρισμούς που προβλήθηκαν και με βάση τη συνολική ανάλυση στην οποία προβήκαμε στο προηγούμενο κεφάλαιο, θεωρούμε ότι η απόφαση είναι νομικά άρτια. Πράγματι, το δικαστήριο έπρεπε να αθώσει τον κατηγορούμενο για τις χρήσεις λόγω αποποινικοποίησης της πράξεως αναφορικά με το ελάχιστο ποσό που συνιστά αδίκημα. Περαιτέρω τα πραγματικά περιστατικά δεν δημιουργούσαν αμφιβολία ως προς το γεγονός ότι ο κατηγορούμενος πράγματι ουδέποτε είχε πρόθεση να μην αποδώσει ΦΠΑ, οπότε και η απαλλαγή του πρέπει να θεωρείται δεδομένη. Μόνη πιθανώς πλημμέλεια συνιστά η μη ορθή υπαγωγή της πράξεως των λοιπών χρήσεων στην κατά το νόμο μείζονα πρόταση, κατόπιν ορθού νομικού χαρακτηρισμού των πράξεων σε σχέση με τις χρήσεις που επετεύχθη βλάβη άνω των 50.000 €. Ωστόσο, η απόφαση από άποψη αποτελέσματος δεν παραβιάζει δικαιώματα του κατηγορούμενου εριζόμενα στο νόμο και επομένως η απόφαση είναι απόλυτα ορθή.

Λαμβάνοντας, ωστόσο, υπόψη το σκοπό επιβολής του φόρου σε ένα σύγχρονο κράτος, τις αιτίες ύπαρξης του φαινομένου της φοροφυγής (εδώ φοροδιαφυγής) και την προστασία των φορολογικών αξιώσεων ως αυτοτελών έννομων αγαθών που δικαιολογούνται για να υπάρξουν αγαθά και υπηρεσίες ευρύτερου κοινωνικού ενδιαφέροντος, η κατασταλτική αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής δεν επετεύχθη και το δημόσιο υπέστη βλάβη. Υπογραμμίζεται ότι κατά την κρατούσα νομολογία ο εξωλογιστικός προσδιορισμός εισοδημάτων, δεν αποτελεί «κύρωση» η επιβολή φόρου για πρόσθετο φορολογητέο εισόδημα, αλλά νόμιμο τρόπο προσδιορισμού του εισοδήματος των επιχειρήσεων, όταν είναι αδύνατος ο έλεγχος των φορολογικών βιβλίων, διότι αυτά δεν προσκομίζονται (Α.Π. 1165/2016).⁶² Το κυρίως ζήτημα που πρέπει να αντιμετωπιστεί, που αποτέλεσε άλλωστε και το λόγο εν τη προκειμένη της αδυναμίας καταστολής του φαινομένου, είναι η σχετικά συχνή

⁶²Ο σχετικός αυτοτελής ισχυρισμός επομένως ήτο αβάσιμος.

παρέμβαση του νομοθέτη στο φορολογικό ποινικό δίκαιο, η δημιουργία δικαϊκής ανασφάλειας, με τη διαφορετική ποινική αντιμετώπιση των ίδιων πράξεων και με τη διαφορετική αντιμετώπιση σε επίπεδο ελέγχου, και η ανεύρεση των βέλτιστων σημείων ποσών που συνιστούν ποινικό αδίκημα.

5.2 Διοικητική υπόθεση

Οι προσφεύγοντες ως εξ'αδιαθέτου κληρονόμοι προσώπου που απεβίωσε την 03^η/03/2004 υπέβαλαν εμπρόθεσμα (εντός εξαμήνου από τον θάνατο) δήλωση φόρου κληρονομιάς στην αρμόδια Δ.Ο.Υ με την οποία δήλωσαν ως ενεργητικό της κληρονομιάς ακίνητα μιας οικοδομής η οποία ανεγέρθη υπό από κοινοπραξία στην οποία ο θανών συμμετείχε με ποσοστό 50%. Η εν λόγω οικοδομή βρισκόταν στο στάδιο των οπτοπλινθοδομών. Στη σχετική δήλωση κληρονομιάς οι αξίες των ακινήτων υπολογίστηκαν με μειωτικούς συντελεστές, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ.41 του Ν1249/1982, λαμβάνοντας υπόψη ότι η οικοδομή κατά το χρονικό σημείο στο οποίο υπόκειται σε φορολογία δεν ήταν αποπερατωμένη. Στο παθητικό της κληρονομιάς δηλώθηκε η υποχρέωση προς αποπεράτωση των οριζόντιων ιδιοκτησιών, περιεχόμενων στο οικόπεδο, δυνάμει σχετικού εργολαβικού προσυμφώνου και της πράξης σύστασης οριζοντίου ιδιοκτησίας. Το ποσό αυτό ανέρχεται σε 135.990,18 €.

Από την αρμόδια καθ' ύλην και κατά τόπο Δ.Ο.Υ εκδόθηκε εντολή ελέγχου δεκατέσσερα χρόνια μετά την υποβολή δηλώσεως. Στις παρατηρήσεις του ελέγχου ανεγράφετο ότι έχει καταχωρηθεί η αξία των ακινήτων που αντιστοιχεί στο στάδιο των οπτοπλινθοδομών και αφού ελήφθη υπόψη η αντικειμενική αξία στο στάδιο της αποπεράτωσης, καταχωρήθηκε η διαφορά ως αξία του παθητικού ($271,980,35 \times 50\% = 135.990,18 \text{ €}$), με το σκεπτικό ότι το ποσό αυτό είναι εκείνο που θα απαιτηθεί για την παράδοση των αποπερατωμένων πλέον οριζοντίων ιδιοκτησιών στους οικοπεδούχους, δυνάμει του εργολαβικού.

Κατά τον έλεγχο ελήφθησαν υπόψη τα αρ. 1 (επιβολή φόρου), 2 (κτήση αιτία θανάτου), 3 (περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο), 5 (υποκείμενο του φόρου) 21 (έκπτωση χρεών), 22 (έκπτωση βαρών) και αρ. 28 (φορολογητέο ποσό) του Ν2961/01. Τελικώς, το πόρισμα ανέγραφε ότι το ποσό που οι κληρονόμοι αιτούντο να εκπέσει, πρόκειται για υποθετικό ποσό, διότι βασίζεται σε μια διαφορά μεταξύ της αντικειμενικής αξίας που αντιστοιχεί στα

αποπερατωμένα ακίνητα και της αντικειμενικής αξίας που αντιστοιχεί στο στάδιο των οπτοπλινθοδομών. Ως εκ τούτου, αφενός το ποσό αυτό δεν μπορεί να θεωρηθεί πραγματικό παθητικό, διότι προκύπτει από ένα υποθετικό υπολογισμό, χωρίς περαιτέρω τεκμηρίωση, αφετέρου, διότι κατά τις κείμενες διατάξεις δεν δύναται να ληφθεί υπόψη στο παθητικό και να μειώσει το ενεργητικό της δηλωθείσας κληρονομιάς. Συνακόλουθα, το παθητικό 135.990,18 € δεν λήφθηκε υπόψη και σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΦΔ (αρ.28), εκδόθηκε διορθωτική πράξη προσδιορισμού του φόρου κληρονομιάς, 994,81 € και 10368,9 € αντιστοίχως, αναλόγως των μερίδων κληρονομιάς των εξ αδιαθέτου κληρονόμων. Ουσιαστικά η κρίση ήτο ότι υπήρξε φοροαποφυγή του φόρου κληρονομιάς. Οι κληρονόμοι άσκησαν ενδικοφανή (Κύβελος, 2016, σελ.9)⁶³ προσφυγή ενώπιον της επιτροπής διευθέτησης διοικητικών φορολογικών διαφορών με τους εξής ισχυρισμούς: ⁶⁴

Ο πρώτος ισχυρισμός αφορούσε σε παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου. Ειδικότερα σύμφωνα με το αρ.102 παρ.1α) το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματός του για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου προκειμένου: α) για ανακριβή δήλωση, μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση. Επομένως, δεδομένου ότι ο χρόνος παραγραφής άρχετο την 01.01.2005 και κατέληγε την 31.12.2014 το σχετικό σημείωμα επιλογής ελέγχου από την αρμόδια υπηρεσία οφείλεται να επιδοθεί εντός του ανωτέρω χρονικού πλαισίου, ειδάλλως το δικαίωμα του δημοσίου έχει υποπέσει σε παραγραφή. Περαιτέρω ακόμη κι αν θεωρηθεί ότι το δικαίωμα του δημοσίου παρατείνεται, δυνάμει του Ν.4098/12, του Ν4141/2013 της ΠΟΛ 1265/13,⁶⁵ του Ν4337/2015 και του Ν4446/2016, οι διατάξεις αυτών των νόμων περί παράτασης του χρόνου παραγραφής είναι αντισυνταγματικές (προσκρούουν στο αρ.78 παρ.2) και δεν πρέπει να εφαρμοστούν. Προς επίρρωση του ισχυρισμού είχε παρατεθεί απόσπασμα του σκεπτικού της απόφασης 1738/2017 της ΟλΣτΕ. Ειδικότερα, η απόφαση ανέγραφε ότι κανένας φόρος δεν είναι

⁶³Ως ενδικοφανής προσφυγή ορίζεται η ειδικώς προβλεπόμενη από το νόμο διοικητική προσφυγή που περιβάλλεται συγκεκριμένο τύπο και απευθύνεται σε διοικητική αρχή που είναι υποχρεωμένη να αποφανθεί νόμο και ουσία σύμφωνα με ορισμένη διαδικασία.

⁶⁴Οι ισχυρισμοί που προτάθηκαν ήταν τρεις. Ωστόσο, επειδή ο τρίτος ισχυρισμός αφορά σε παράβαση ουσιώδους τύπου ως προς την αιτιολογία της διοικητικής πράξεως, ζήτημα που εξετάζεται ενδελεχώς κατά το γενικό διοικητικό δίκαιο, η ανάπτυξη του θεωρείται ότι παρέλκει, βάσει των ερευνητικών ζητημάτων της παρούσης μελέτης. Για την αναγκαιότητα της αιτιολογίας των ατομικών διοικητικών πράξεων (Πρεβεδούρου, 2014).

⁶⁵Το αρ.5 της ΠΟΛ 1265/13 όριζε «Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ.5 του άρθρου 37 του ν 4141/13, από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, ήτοι έως 31.12.2013, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δυο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις».

δυνατόν να επιβληθεί και να εισπραχθεί χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας και τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο νόμος. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέραν του οικονομικού έτους του προηγούμενου εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε. Κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων, η πρόβλεψη, ότι μια απαίτηση του δημοσίου παραγράφεται με την πάροδο ορισμένου διαστήματος, συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της φορολογικής ενοχής (Ολ ΣτΕ 3174/2014). Ως δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ η μεταβολή της με πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή, μόνο υπό τις προϋποθέσεις της παρ.2 του αρ.78 του Σ, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση. Κατά συνέπεια, διατάξεις νόμου περί παρατάσεως της παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη ως ανεικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες σε αυτή ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά σε βάρος των φορολογούμενων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά το χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις.

Ο δεύτερος λόγος αφορούσε σε ουσιαστική παράβαση διατάξεων νόμου από το συνδυασμό των αρ. 7 παρ. ια, και του αρ.21 του Ν 2961/01. Συγκεκριμένα υποστηρίχτηκε ότι σύμφωνα με το αρ. 7 παρ. ια ορίζεται ότι « Κατ' εξαίρεση η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο της οριστικής ρύθμισης των έννομων σχέσεων που απορρέουν από προσύμφωνο μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων από τον κληρονομούμενο. Το ίδιο ισχύει και σε παραχώρηση με εργολαβικό προσύμφωνο ακινήτου για ανοικοδόμηση». Ωστόσο, το άρθρο αυτό, όπως έχει ερμηνευτεί νομολογιακά δεν αφορά στο θάνατο του εργολάβου, καθόσον χρόνος φορολογίας θεωρείται η ημερομηνία θανάτου του και δεν τίθεται θέμα αναβολής της φορολογικής υποχρέωσης.

Περαιτέρω σύμφωνα με το αρ. 21 ότι «από την αξία της κληρονομιάας περιουσίας και από κάθε μερίδα κατ' αναλογία, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά από το διαθέτη, εκπίπτουνται:

Α) Τα βέβαια και εκκαθαρισμένα χρέη του κληρονομούμενου, που νόμιμα υφίστανται κατά το χρόνο του θανάτου αυτού, τα οποία αποδεικνύονται: α) από δημόσιο έγγραφο ή δικαστική απόφαση προγενέστερη του θανάτου του κληρονομούμενου, έστω και αν η απόφαση αυτή

τελεσιδίκησε μεταγενέστερα, β) από ιδιωτικό έγγραφο το οποίο απέκτησε βέβαιη χρονολογία πριν από το θάνατο του κληρονομούμενου, γ) από τα εμπορικά βιβλία του κληρονομούμενου ή των δανειστών αυτού, εφόσον αυτά τηρούνται κατά τις διατάξεις των σχετικών νόμων και εφόσον πρόκειται για εμπορικά χρέη του αποβιώσαντος».

Όπως δε τα ζητήματα του φόρου κληρονομιάς αντιμετωπίστηκαν νομολογιακά (ΣτΕ 3616/89) στην περίπτωση της εργολαβίας με αντιπαροχή, εάν οι οριζόντιες ιδιοκτησίες είναι ημιτελείς και οι κληρονόμοι έχουν αποφασίσει τη συνέχιση της εργολαβικής σύμβασης, στο ενεργητικό περιλαμβάνονται τα ποσοστά εξ αδιαιρέτου του οικοπέδου με τις αντίστοιχες σ' αυτά οριζόντιες ιδιοκτησίες τα οποία όφειλε ο οικοπεδούχος, βάσει του εργολαβικού προσυμφώνου, να μεταβιβάσει στον αποβιώσαντα εργολάβο και τα υλικά που παρέμειναν ακρησιμοποίητα, καθώς και το δικαίωμα των κληρονόμων να συνεχίσουν την εκτέλεση της εργολαβικής σύμβασης. Το δικαίωμα αυτό αποτιμάται αναλόγως της αξίας των ιδανικών μεριδίων στο εξ αδιαιρέτου του οικοπέδου για τη μεταβίβαση των οποίων υπήρχε απαίτηση την ημερομηνία θανάτου, μειωμένη, ωστόσο, κατά το ποσοστό της δαπάνης που απαιτείται για την αποπεράτωση της οικοδομής κατά τις επικρατούσες αγοραίες τιμές. Στο παθητικό της κληρονομιάς περιλαμβάνονται οι υποχρεώσεις του εργολάβου κατά το χρόνο θανάτου του τόσο απέναντι στον οικοπεδούχο όσο και σε τρίτους, εφόσον είχε πωλήσει οριζόντιες ιδιοκτησίες ή οφειλές του από αγορές υλικών.

Συνακόλουθα, δυνάμει των ανωτέρω, δεν είχε συντελεστεί παράτυπη μη απόδοση φόρου και επομένως τα ποσά του παθητικού έπρεπε να εκπέσουν δυνάμει του αρ. 21 ως βέβαια και εκκαθαρισμένα χρέη του κληρονομούμενου.

Κατόπιν των ανωτέρω και δυνάμει των εγγράφων τα οποία προσκομίστηκαν, η επιτροπή έκανε δεκτό τον πρώτο ισχυρισμό, χωρίς να εξετάσει τους λοιπούς και επομένως δεκτή και την προσφυγή και ακύρωσε τις πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κληρονομιάς.

➤ Κριτική επί της απόφασης:

Από τα περιστατικά και τους ισχυρισμούς που προβλήθηκαν και με βάση τη συνολική ανάλυση στην οποία προβήκαμε στα προηγούμενα κεφάλαια, θεωρούμε ότι η απόφαση είναι ορθή. Αναφερθήκαμε στην αρχή της βεβαιότητας του φόρου και μιας φορολογικής αξιώσεως και στο γεγονός ότι το χρονικό διάστημα στο οποίο δίδεται η δυνατότητα στη διοίκηση να προβεί στην είσπραξή του είναι δεδομένο. Διαφορετικά αποσβήνεται η φορολογική αξίωση λόγω παραγραφής. Περαιτέρω, αν και η επιμήκυνση των χρόνων παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων αντιμετωπίζει τα συμπτώματα της φαινομένου της φοροφυγής, διαμέσου δυνατότητας ελέγχου από τις αρχές και αυξάνει την εισπραξιμότητα των εσόδων του ελληνικού δημοσίου, δεν τα επιλύει ενώ παράλληλα προσκρούει σε συνταγματικά

προστατευόμενα δικαιώματα (μη αναδρομή των φορολογικών νόμων),δημιουργώντας φορολογική ανισότητα, καθώς οι φορολογούμενοι έχουν προβεί στη λήψη αποφάσεων με βάση συγκεκριμένες συνθήκες και συγκεκριμένο νομοθετικό πλαίσιο. Ακόμη κι αν, ωστόσο, υποθεθεί ότι η φορολογική διοίκηση δρούσε εντός των χρονικών πλαισίων, παρά των δομικών της προβλημάτων, στα οποία αναφερθήκαμε στο σχετικό κεφάλαιο (σώρευση υποθέσεων, μη εξειδικευμένο προσωπικό κ.λπ.), από αντικειμενική θεώρηση των πραγματικών περιστατικών η δαπάνη, κατά την άποψη μας, έπρεπε να εκπέσει της φορολογικής υποχρέωσης, διότι οι κληρονόμοι πράγματι πραγματοποίησαν τις σχετικές δαπάνες, ώστε να τηρήσουν τις υποχρεώσεις τους, οι οποίες απέρρεαν από το εργολαβικό. Σε διαφορετική περίπτωση θα δημιουργείτο το άτοπο να αντιμετωπίζονται ως ίσες, περιπτώσεις αποπερατωμένων και ημιτελών οριζόντιων ιδιοκτησιών, αφού οι πρώτες -και εφόσον υπάρχει αντίστοιχη υποχρέωση προς τον θανόντα εργολάβο για μεταβίβαση ποσοστού και της αντίστοιχης οριζόντιας ιδιοκτησίας από τον οικοπεδούχο- διαθέτουν μόνο ενεργητικό, ενώ οι ημιτελείς διαθέτουν τόσο ενεργητικό όσο και παθητικό.

Βιβλιογραφικές παραπομπές κεφαλαίου

Άρειος Πάγος (2016). Απόφαση 1165/ 2016. Διαθέσιμο στο: www.areiospagos.gr/nomologia/apofaseis_DISPLAY.asp?cd=A8BMR7FKD6CG1PLM21CBHNC19Q2D86 [Προσβάσιμο 12 Μαΐου 2020]

Κύβελος, Σ. (2016). *Η Ενδικοφανής Προσφυγή*, Β' έκδοση, Εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα.

Μπακέλας, Ε. (2017). Ζητήματα συρροής στα εγκλήματα φοροδιαφυγής. Διαθέσιμο στο: <https://www.esdi.gr/nex/images/stories/pdf/epimorfosi/2017/mpakelas%20forodiafigi.pdf> [Προσβάσιμο 12 Μαΐου 2020]

Πρεβεδούρου, Ε. (2014). Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων- Γενικό Διοικητικό Δίκαιο. Εμβάθυνση Δημοσίου Δικαίου. Διάγραμμα. Διαθέσιμο στο: <https://www.prevedourou.gr/%CE%B7-%CE%B1%CE%B9%CF%84%CE%B9%CE%BF%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%AF%CE%B1-%CF%84%CF%89%CE%BD-%CE%B4%CE%B9%CE%BF%CE%B9%CE%BA%CE%B7%CF%84%CE%B9%CE%BA%CF%8E%CE%BD-%CF%80%CF%81%CE%AC%CE%BE%CE%B5%CF%89%CE%BD/> [Προσβάσιμο 12 Μαΐου 2020]

Συμπεράσματα- Προτάσεις

Το πρώτο ερευνητικό ερώτημα που τέθηκε ήδη από την εισαγωγή της παρούσης είναι αν η φοροφυγή, με την όποια μορφή εμφανίζεται (φοροδιαφυγή εν ευρεία έννοια ή φοροαποφυγή) αποτελεί παθογένεια των δημόσιων οικονομικών, σε παρόμοιο ή στον ίδιο βαθμό με τον υπερδιογκωμένο δημόσιο τομέα. Το ερώτημα αυτό έχει δύο σκέλη. Πρώτον, πώς επιδρά η φοροφυγή στη μέτρηση των οικονομικών μεγεθών και δεύτερον αν η έκτασή της είναι σε τέτοιο βαθμό που μπορεί να χαρακτηριστεί παθογένεια. Λαμβάνοντας υπόψη ότι ο φόρος αποτελεί καίριο παράγοντα των εσόδων του κράτους και παράγοντα που επηρεάζει το Α.Ε.Π μιας χώρας αυξητικά, όπως στοιχειοθετήθηκε στο σχετικό κεφάλαιο, η απάντηση που προκύπτει στο πρώτο σκέλος του ερωτήματος είναι ότι η φοροφυγή επιδρά αρνητικά, καθώς μειώνει τόσο τα έσοδα του κράτους όσο και το Α.Ε.Π. Ως προς το δεύτερο σκέλος τα στατικά στοιχεία που παρατέθηκαν τόσο στο τρίτο κεφάλαιο, ως προς την έκταση των διάφορων εκφάνσεων του φαινομένου, τα οποία αποδεικνύουν τον σχετικά μεγάλο βαθμό έκτασής της στην ελληνική οικονομία, οι πίνακες που αφορούν στους φορολογικούς συντελεστές και τα έσοδα και τις δαπάνες του ελληνικού κράτους που παρατέθηκαν, κατά την ανάλυση των αποτελεσμάτων και των αιτιών του φαινομένου, σε συνδυασμό με τις επίμονες προτάσεις που έλαβαν χώρα κατά τη διάρκεια των διαπραγματεύσεων πριν την υπογραφή των δύο πρώτων Μνημονίων για καταστολή του φαινομένου εν γένει και ειδικώς για την κατάργηση των ευνοϊκών διατάξεων που αφορούν στις περιπτώσεις φορολογικής υπερημερίας, ευλόγως οδηγούν στο συμπέρασμα ότι το φαινόμενο της φοροφυγής αποτελεί παθογένεια των δημοσίων οικονομικών σε παρόμοιο βαθμό με τον υπερδιογκωμένο δημόσιο τομέα.

Μία παρεμβαλόμενη παρατήρηση οφείλουμε να κάνουμε σε αυτό το σημείο. Αν και εξετάστηκε ο συσχετισμός δημοσίων δαπανών-φορολογίας-φοροφυγής από άποψη αποτελεσμάτων, δεν εξετάστηκε το θέμα του δημοσίου δανεισμού σε σχέση με τους λοιπούς παράγοντες, αντικείμενο το οποίο μπορεί να αποτελέσει ζήτημα για περαιτέρω έρευνα. Σύντομα να αναφέρουμε ότι, κατά τον Stiglitz (2009, σσ. 298-300), εάν ο δημόσιος δανεισμός επιτελείται για να τροφοδοτηθούν δαπάνες παραγωγικών επενδύσεων, συνιστά μια πρακτική υπερασπιστέα. Εν αντιθέσει, εάν ο δημόσιος δανεισμός επιτελείται για να τροφοδοτηθούν δαπάνες μεταβιβαστικών πληρωμών του δημοσίου, χωρίς αύξηση των φόρων, το βάρος αποπληρωμής μετατοπίζεται στις επόμενες γενιές, ενώ μειώνεται η εθνική αποταμίευση, αυξάνεται το πραγματικό επιτόκιο και μειώνεται η ιδιωτική επένδυση.

Σε δεύτερο επίπεδο εξετάσαμε τόσο τις νομικές όσο και τις κοινωνικοοικονομικές προεκτάσεις του φαινομένου διαπιστώνοντας ότι καταλύονται τα επιμέρους στοιχεία της αμεσότητας της οριστικότητας και της μονομέρειας, καθώς δεν λαμβάνει χώρα μεταβίβαση της χρηματικής παροχής από τον φορολογούμενο στο κράτος, όπως επίσης και της υποχρεωτικής μεταβίβασης, καθώς περικάμπτονται τα μέτρα που εξαναγκάζουν τον φορολογούμενο στην αποπληρωμή με την εμφάνιση μικρότερων ή μηδενικών ποσών στην πράξη βεβαιώσεως του φόρου. Επίσης, διαπιστώσαμε ότι δεν επιτελείται ούτε ο ταμειευτικός σκοπός του φόρου που αφορά στην είσπραξη εσόδων για την κάλυψη των δαπανών του κράτους, ούτε ο οικονομικός σκοπός σταθεροποίησης της αγοράς, αφού μερίδα των πολιτών αποκτά αθέμιτο ανταγωνιστικό πλεονέκτημα. Κοινωνικά, καταστρατηγείται η έννοια της κοινωνικής δικαιοσύνης και της καθολικότητας, αφού δεν διορθώνονται οι κοινωνικές ανισότητες ή διορθώνονται σε ό,τι αφορά τους ειλικρινείς φορολογούμενους και μόνο. Αντιθέτως αντιμετωπίζονται με τον ίδιο τρόπο ανόμοιες περιπτώσεις και κατ' αυτόν τον τρόπο παραβιάζονται οι αρχές της οριζόντιας και κάθετης φορολογικής ισότητας. Δικαιοπολιτικά, δημιουργούνται περαιτέρω ζητήματα, καθώς οι εκάστοτε κυβερνήσεις προσπαθώντας να εξεύρουν έσοδα και να περιορίσουν το φαινόμενο, παρακάμπτουν την αρχή της νομιμότητας, καταφεύγοντας σε αμφιβόλου συνταγματικά μέσα όπως πράξεις νομοθετικού περιεχομένου, για να ρυθμίσουν φορολογικά ζητήματα, επιμηκύνουν τους χρόνους παραγραφής, κατά παράβαση του νόμου, και εκδίδουν πολλαπλές εγκυκλίους ερμηνεύοντας με διαφορετικό τρόπο έννοιες και πράξεις σε σχέση με τον τρόπο που τις ερμήνευαν κατά το παρελθόν.

Το δεύτερο ερευνητικό ερώτημα που θέσαμε, ήταν αν αντιμετωπίζεται η φοροφυγή σε ικανοποιητικό βαθμό. Δεδομένης της νομοτεχνικής ανάλυσης των διατάξεων που παρατέθηκαν στο οικείο κεφάλαιο και της αναλύσεως των αίτιων και των παραγόντων επίτασης του φαινομένου, σε συνδυασμό με τα ενδεικτικά εμπειρικά παραδείγματα που αναφέρθηκαν στο προηγούμενο κεφάλαιο της παρούσης, καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι η φοροφυγή δεν αντιμετωπίζεται ικανοποιητικά. Το γεγονός αυτό δεν αφορά στη διοικητική ή στη δικαστική κρίση, που καταλήξαμε ότι είναι ορθή. Κυρίως ανάγεται στον παράγοντα της συχνής τροποποίησης της φορολογικής νομοθεσίας, που έχει ως αποτέλεσμα την επιβάρυνση των φορολογικών αρχών, την έλλειψη προσωπικού των ιδίων αρχών και τη μη έγκαιρη αποστολή των σχετικών υποθέσεων ενώπιον των δικαιοδοτικών οργάνων. Λόγου χάρη, αναφερόμενοι στην υπόθεση που κρίθηκε ενώπιον της επιτροπής διευθετήσεως φορολογικών υποθέσεων, σε περίπτωση που ο έλεγχος ελάμβανε χώρα εντός του χρονικού διαστήματος που επιτάσσεται από το νόμο και όχι από τις σχετικές επιμηκύνσεις αυτού, που όπως

προείπαμε είναι αντισυνταγματικές, η κρίση θα αφορούσε στην υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στο νομοθετικό κανόνα και πιθανώς να ήτο πολύ διαφορετική. Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση της υποθέσεως που κρίθηκε ενώπιον του Τριμελούς Εφετείου Κακουργημάτων Δωδεκανήσου, όπου λόγω του χρονικού διαστήματος που μεσολάβησε από την παραπομπή μέχρι και την εκδίκαση, αποχαρακτήριστηκαν πράξεις από τον ποινικό τους χαρακτήρα. Αν και στη συγκεκριμένη υπόθεση *in concerto* δεν διαδραμάτισε σπουδαίο λόγο λόγω έλλειψης δόλου, σε πολλές ποινικές υποθέσεις που παραπέμπονται, η εμπειρία δείχνει ότι ο αποχαρακτηρισμός αυτός λειτουργεί ως λόγος αθώωσης των δραστών που εν τοις πράγμασι έχουν διαπράξει τα σχετικά αδικήματα.

Επομένως, έχοντας υπόψη τις αιτίες και τους παράγοντες της φοροφυγής, όπως αναπτύχθηκαν στο οικείο κεφάλαιο, θεωρούμε ότι μέτρα πρέπει να ληφθούν ως προς τη σμίκρυνση της επιδράσεως τους.

Ο πρώτος παράγοντας στον οποίο αναφερθήκαμε είναι το ύψος των φορολογικών συντελεστών και ο τρόπος κατανομής του φορολογικού βάρους. Από την ανάλυση, που προηγήθηκε, διαπιστώθηκε ότι το ύψος των φορολογικών συντελεστών στην Ελλάδα είναι ιδιαίτερα υψηλό, γεγονός που υποδεικνύει μια συνεχή τάση των φορολογουμένων προς φοροφυγή. Επιπλέον, οι ασφαλιστικές εισφορές επιβαρύνουν συγκεκριμένες κατηγορίες του εισοδήματος. Αναγκαία φαίνεται, επομένως, η μείωση των φορολογικών συντελεστών και η διάρθρωση περισσότερων κλίμακων στη φορολογία εισοδήματος, ώστε ο φόρος να καταστεί περισσότερο προοδευτικός. Με τον πρόσφατο νόμο 4646/2019 μέτρα λήφθηκαν προς τη μείωση των φορολογικών συντελεστών στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων. Ως προς την καθιέρωση μεγαλύτερης προοδευτικότητας καθιερώθηκε ένα κλιμάκιο που ελάφρυνε εκ της φορολογικής επιβαρύνσεως τα χαμηλά εισοδήματα, ωστόσο ο Κ.Φ.Ε. χρήζει περισσότερης επεξεργασίας, με τη δημιουργία περισσότερων κλιμακίων, ώστε να ελαφρυνθούν τα μεσαία εισοδήματα που άλλωστε αποτελούν και το μεγαλύτερο μέρος των φορολογουμένων.

Δεύτερος παράγοντας που εξετάσαμε ήταν η αντίληψη των πολιτών περί των δημοσίων δαπανών. Ο συγκεκριμένος παράγοντας ήδη αντιμετωπίζεται μερικώς διαμέσου των νόμων 3861/2010, με την υποχρεωτική ανάρτηση των πράξεων των κυβερνητικών διοικητικών και αυτοδιοικητικών οργάνων στο διαδίκτυο στα πλαίσια διαφάνειας και 4412/2016, με τη δημιουργία μιας ανεξάρτητης αρχής δημοσίων συμβάσεων. Ωστόσο, επειδή η πεποίθηση των φορολογουμένων άπτεται της φορολογικής ηθικής τους, οφείλεται να δημιουργηθεί φορολογική συνείδηση, ήδη από την πρωτοβάθμια σχολική ηλικία με ενίσχυση της

φορολογικής συνείδησης των πολιτών διαμέσου εκστρατειών του δημοσίου τομέα, παρέχοντας κίνητρα στους ειλικρινείς φορολογούμενους πολίτες, εμφυσώντας το γεγονός ότι οι φόροι λειτουργούν εμμέσως ανταποδοτικά για την παροχή υπηρεσιών, όπως επίσης και την αναγκαιότητα χρήσης του πλαστικού χρήματος.

Τρίτος παράγοντας που εξετάστηκε ήταν η πολυπλοκότητα της νομοθεσίας και η οργάνωση των φοροτεχνικών υπηρεσιών. Ως προς τη νομοθεσία, αν και πλέον βρισκόμαστε σε ένα στάδιο που ο αριθμός των νόμων που ρυθμίζουν ζητήματα φορολογικά είναι πλέον μονοψήφιος, οι συνεχείς τροποποιήσεις και αλλαγές της νομοθεσίας, όπως παρατηρήθηκε δημιουργούν τάση προς φοροφυγή. Λύση προς αυτή την κατεύθυνση δίδει η σχετική σταθεροποίηση -για ένα εύλογο χρονικό διάστημα- της φορολογικής νομοθεσίας και η περαιτέρω απλοποίηση των φορολογικών νόμων. Περαιτέρω, δυνάμει του γεγονότος ότι έχει προβλεφθεί η διεύθυνση επίλυσης διαφορών σε φορολογικές υποθέσεις, ο θεσμός πρέπει να ενισχυθεί, ώστε να εξετάζονται περισσότερες υποθέσεις με στόχο να μειωθεί ο όγκος που βαρύνει τα διοικητικά δικαστήρια. Ως προς την οργάνωση των φορολογικών αρχών, μέτρα λήφθηκαν προς αυτή την κατεύθυνση με τη δημιουργία της ανεξάρτητης αρχής δημοσίων εσόδων με το Ν4389/2016. Περαιτέρω, με σκοπό να προληφθούν περιπτώσεις διαφθοράς από την πλευρά της φορολογικής αρχής, οφείλεται να αυξηθούν οι αποδοχές των υπαλλήλων, καθώς και να θεσπιστεί ένα ειδικό επιπλέον αντάλλαγμα, κατά την αξιολόγησή τους σε περίπτωση που η αποδοτικότητα τους ξεπερνά ένα συγκεκριμένο ποσοστό. Παράλληλα οι έλεγχοι που διενεργούνται θα πρέπει να βασίζονται, κυρίως, στον σκοπό του νόμου και τα πορίσματα που εκδίδονται να λαμβάνουν υπόψη την αναλογικότητα του μέτρου καταναγκασμού *in concerto*, στα πλαίσια της προηγούμενης ακρόασης, χωρίς την αυτόματη υποβολή αιτήσεως ποινικής δίωξης ή άλλων κυρωτικών μέτρων.

Τέταρτος παράγοντας που εξετάστηκε ήταν διάρθρωση του εθνικού εισοδήματος και ο βαθμός ανάπτυξης της αγοράς. Διαπιστώθηκε δε ότι η ελληνική οικονομία είναι κατακερματισμένη σε πολλές μικρές επιχειρήσεις. Λύση σε αυτό το ζήτημα θα έδινε η παροχή κινήτρων στους αυτοαπασχολούμενους, για τη δημιουργία μεγάλων οικονομικών μονάδων, καθώς μέχρι στιγμής δεν έχει ληφθεί ουδένα μέτρο προς αυτήν την κατεύθυνση. Περαιτέρω, τους παράγοντες αυτούς τους εξετάσαμε σε συνδυασμό με τη διάρθρωση του φορολογικού συστήματος. Αν και έχουν ληφθεί μέτρα αντιμετώπισης του συγκεκριμένου παράγοντα με την ενίσχυση του πλαστικού χρήματος τόσο με τον Ν. 4446/2016 που χορηγούσε επιστροφή φόρου στους μισθωτούς, εφόσον πραγματοποίησαν δαπάνες για τη λήψη υπηρεσιών και αγαθών ηλεκτρονικώς, όπως επίσης καθιερωνόταν και η υποχρεωτική

ηλεκτρονική για τις επιχειρήσεις για συναλλαγές άνω των 500 € όσο και με τον πρόσφατο Ν 4646/2019 που θεσπίζει την υποχρέωση των μισθωτών, επαγγελματιών και ιδιοκτητών ακινήτων να δαπανούν τουλάχιστον το 30% του πραγματικού εισοδήματός τους με πιστωτική ή χρεωστική κάρτα, άλλως οι δαπάνες δεν εκπίπτουν, υπάρχουν ζητήματα που χρήζουν περαιτέρω καλύτερης οργάνωσης και εκτέλεσης, όπως η αυτόματη απόδοση του Φ.Π.Α, η οποία, αν και έχει νομοθετηθεί, δεν έχει εφαρμοστεί.

Πέμπτος παράγοντας που εξετάστηκε κατά τη διάρκεια της παρούσης είναι το μορφωτικό επίπεδο. Ειδικά στις περιπτώσεις που αφορά στους υπαλλήλους της διοίκησης θα πρέπει να συστηθούν υπηρεσίες επιμόρφωσης και εξειδίκευσης που θα δίδουν τις κατάλληλες κατευθυντήριες γραμμές για την αντιμετώπιση των φορολογικών ζητημάτων.

Τέλος ως προς τις ποινές και το ρόλο που αυτές διαδραματίζουν στη σχετική λήψη αποφάσεων για τη διάπραξη της μίας ή της άλλης μορφής φοροφυγής, οφείλουμε να παρατηρήσουμε ότι από άποψη καταστολής το υπάρχον νομικό πλαίσιο καθιερώνει υψηλά ποσά σε σχέση με τους στόχους που θέλει να πετύχει. Επιβεβλημένα, τα πλαίσια των ποινών που καθιστούν τις πράξεις φοροδιαφυγής εν ευρεία έννοια ποινικά αδικήματα θα πρέπει να αυστηροποιηθούν.

Βιβλιογραφικές παραπομπές κεφαλαίου

Stiglitz, J.E., Walsh, C.E. (2009). *Αρχές Μακροοικονομικής*, μετάφραση: Πλύτα Τίνα, εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα.

Βιβλιογραφία

Ελληνόγλωσση:

Ανδρεάδης, Α. (1992). *Ιστορία της Ελληνικής Δημόσιας Οικονομίας*, Τόμ. Α', Εκδ. Παπαδήμα, Αθήνα.

Blanchard, O. (2011). *Μακροοικονομική*, Μετάφραση: Δεληβάνη Ε., Επίκεντρο, 5^η έκδοση.

Γέροντας, Α., Λύτρας, Σ., Παυλόπουλος, Π., Σιούτη, Γ., Φλογαΐτης, Σ. (2010). *ΓενικόΔιοικητικό Δίκαιο*, Β' έκδοση, Εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα.

Γεωργακόπουλος, Θ.Α. (1991). *Η εναρμόνιση των έμμεσων φόρων στην Ελλάδα και ο ΦΠΑ επιπτώσεις στην Ελληνική οικονομία*, Εκδ. Σταμούλη, Πειραιάς.

Γεωργακόπουλος, Θ.Α. (1979). *Η φορολογία εισοδήματος και η φορολογία του κύκλου εργασιών*, Εκδ. Μπένου, Αθήνα.

Γεωργιάδης, Α. (2012). *Γενικές Αρχές Αστικού Δικαίου*, 4^η έκδοση, Εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα.

Γεωργιάδης, Α. (2003). *Ενοχικό Δίκαιο, Γενικό Μέρος*, Τόμος Β, Δ' αναθεωρημένη έκδοση, Εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα.

Δαλαμάγκας, Β. (1980). *Δημοσιονομική Θεωρία*, Εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα.

Δημήτραινας, Γ. (2011). *Εγκλήματα Φοροδιαφυγής*, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.

Δράκος, Γ.Ε. (1989). *Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική*, Εκδ. Σταμούλη, Πειραιάς.

Ίδρυμα Μεσογειακών Μελετών (1993). *Φορολογικό καθεστώς, παραοικονομία και φοροδιαφυγή στην Ελλάδα*, Εκδ. Παπαζήση, Αθήνα

Κανελλόπουλος, Κ., Κουσουλάκος, Ι., Ράπανος, Β., Κωτσής, Κ., Μακροπούλου, Α. (1995). *Παραοικονομία και φοροδιαφυγή: Μετρήσεις και επιπτώσεις*, Εκθέσεις 15, ΚΕΠΕ, Αθήνα.

Καράσης, Μ.Δ. (1996). *Εγχειρίδιο Γενικών Αρχών Αστικού Δικαίου - Δίκαιο της Δικαιοπραξίας*, Εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα

Καψάλης Α. (2015), «Η αδήλωτη εργασία στην Ελλάδα – Αξιολόγηση των σύγχρονων μέτρων καταπολέμησης του φαινομένου», *Ινστιτούτο Εργασίας ΓΣΕΕ*, Αθήνα.

Κύβελος, Σ. (2016). *Η Ενδικοφανής Προσφυγή*, Β' έκδοση, Εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα.

Μανωλεδάκης, Ι. (2005). *Ποινικό Δίκαιο*, 7^η έκδοση, Εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα.

Μανωλεδάκης, Ι, Μπιτσιλέκης Ν, (2004). *Εγκλήματα κατά της ιδιοκτησίας*, 12^η έκδοση, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα.

Μελισσίδου, Ε. (n.d.). Πτυχιακή Εργασία: *Η αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα*, ΤΕΙ Καβάλας, Καβάλα.

- Μπακάλης, Ε., Πανταζόπουλος, Π. (2016). *Φορολογική Διαδικασία: Διαγράμματα, ερμηνευτικά σχόλια, υποδείγματα*, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.
- Μπάρμπα, Ν.Ι. (1996). *Τα δημόσια Δάνεια του Κράτους*, Εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα.
- Παπαδαμάκης, Α. (2016). *Τα Περιουσιακά Εγκλήματα*, Εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα.
- Παπακυριάκου, Θ. (2005). *Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο: Η ποινική προστασία των φορολογικών αξιώσεων του Ελληνικού Δημοσίου και της Ε.Ε. στην Ελληνική έννομη τάξη*, Εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα.
- Παρασκευόπουλος, Ι. Ν., (1993). *Μεθοδολογία επιστημονικής έρευνας*. Αθήνα: [χ.ό.].
- Παυλόπουλος, Π.Γ. (1975). *Μακροοικονομική Θεωρία, Μέτρησις Μακρομεγεθών Μακροοικονομική Ισορροπία*, Εκδ. Παπαζήση, Αθήνα.
- Παυλόπουλος, Π., Αγαπητός, Γ., Γεωργακόπουλος, Θ., Ζαμπάρα, Ν., Λιούκα, Σ., Ελοϊζίδα, Ι., Πατσουράτη, Β., Προβόπουλος, Γ. (1989). *Προτεραιότητες Δημοσιονομικής Πολιτικής*, Ινστιτούτο Οικονομικών και Βιομηχανικών Ερευνών, Ειδικές Μελέτες/18
- Πετράκης, Π.Ε., Κώτσιος, Σ., Κωστής, Π.Χ. (2016) «Η Καμπύλη Laffer για την Ελληνική Οικονομία», *IntelligentDeepAnalysis*, Διαθέσιμο στο: [Προσβάσιμο: 4 Μαΐου 2020]
- Samuelson, P.A. (1975). *Οικονομική*, Τόμος α', Μετάφραση Δ. Καράγεωργα, Χ Παπαργάρη, Εκδ. Παπαζήση, Αθήνα.
- Σπηλιωτόπουλος, Ε.Σ. (2010). *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*, Τόμ. 2, Δέκατη τρίτη έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.
- Σπράος, Ι. (1997). *Επιτροπή για την εξέταση της μακροπρόθεσμης οικονομικής πολιτικής, Αποτελεσματική Διαχείριση των Δημοσίων Εσόδων*, Γ' Τόμος, ΜΙΕΤ, Αθήνα.
- Σταματόπουλος, Δ., Καραβοκύρης, Α. (2017). *Φορολογία Εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων: Ανάλυση - Ερμηνεία*, Τόμος Β, Εκδ. Forin Σταματόπουλος, Αθήνα
- Stiglitz, J.E., Walsh, C.E. (2009). *Αρχές Μακροοικονομικής*, μετάφραση: Πλύτα Τίνα, εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα.
- Φιννοκαλιώτης, Κ.Δ. (2011). *Φορολογικό Δίκαιο*, Εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα.
- Φιννοκαλιώτης, Κ.Δ., Μπάρμπα, Ν.Ι. (2001). *Δημόσια Οικονομικά, Φόρο-Δημόσια Δάνεια* Εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα.
- Φορτσάκης Θ. (2008). *Φορολογικό Δίκαιο*, Γ' έκδοση, Εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα.
- Χαραλαμπίδης, Α. (2018). *Ποινικός Κώδικας: ερμηνεία κατ' άρθρο*. Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.
- Χατζηδήμα, Σ. (2017). Πανεπιστημιακές Παραδόσεις: *Αντιδράσεις των Φορολογούμενων*, ΠΑΠΕΙ, Πειραιάς.
- Χατζηδήμα, Σ. (2017). Πανεπιστημιακές Παραδόσεις: *Φόροι ως μέσα άσκησης πολιτικής*, ΠΑΠΕΙ, Πειραιάς.

Χατζηδήμα, Σ. (2017). Πανεπιστημιακές Παραδόσεις: *Οι φορολογικές παραβάσεις και η διαφθορά*, ΠΑΠΕΙ, Πειραιάς.

Χατζηδήμα, Σ. (2016). Πανεπιστημιακές Παραδόσεις: *Οι φορολογικές παραβάσεις και η διαφθορά*, ΠΑΠΕΙ, Πειραιάς.

Χατζής, Α. (2010). «Τα οικονομικά του Εγκλήματος», *Τιμητικός Τόμος Καλλιόπης Δ. Σπινέλλη: Εγκληματολογικές Διεπιστημονικές Προσεγγίσεις*,

Χατζητζανής, Ν. (1991). *Εγχειρίδιο Γενικών Αρχών Φορολογικού Δικαίου*, Εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα.

Ξενόγλωσση:

Aghion, P., Roulet, A. (2011). *Repenser l'État. Pour une social-démocratie de l'innovation*, Coédition Seuil-La République des idées, French Edition.

Persic, A.R., Seldon, A. (1979). *Tax Avoidance: The Economic, Legal and Moral Interrelationships Between Avoidance and Evasion*, Institute of Economic Affairs, London.

Matsaganis, M., Flevotomou M. (2010). “Distributional implications of tax evasion in Greece”, *Hellenic Observatory Papers on Greece and Southeast Europe*, Paper No. 31.

Mylonas P., Magginas N., and Pateli E. (2010), *What are the margins for increasing PIT revenue in the Greek economy?* National Bank of Greece, Greece: Monthly Macroeconomic Outlook, Strategy and Economic Research Division

Slemrod J. (2007), “Cheating ourselves: the economics of tax evasion.” *Journal of Economic Perspectives*, 21 (1), pp. 25-48.

Suman, S. (2011). “A class of distribution and association sensitive multidimensional welfare indices”. *The Journal of Economic Inequality*, 11(2), pp. 133-162.

Διαδικτυακή:

Αιτιολογική Έκθεση του Ν 4337/2015 αρ.8 (2015). Διαθέσιμο στο: https://www.e-forologia.gr/attachments/anthi_2015/aitiologiki_ekthesi_2015_10_16.pdf [Προσβάσιμο 9 Μαΐου 2020].

Amadeo, K. (2019). “Laffer Curve Explanation: Why Tax Cuts no Longer Work”, *the balance.com*. Available at: <https://www.thebalance.com/what-is-the-laffer-curve-explanation-3305566> [Accessed 10 May 2020]

Άρειος Πάγος (2016). Απόφαση 1165/ 2016. Διαθέσιμο στο: www.areiospagos.gr/nomologia/apofaseis_DISPLAY.asp?cd=A8BMR7FKD6CG1PLM21CBHNC19Q2D86 [Προσβάσιμο 12 Μαΐου 2020]

Βαρουφάκης, Γ. Πατρώκος, Τ., Τερκέζης, Λ. Κουτσοπέτρος, Χ. (2011). *Η οικονομική κρίση στην Ελλάδα και την Ευρώπη του 2011*. Διαθέσιμο στο: <https://www.inegsee.gr/wp-content/uploads/2014/04/files/study-17.pdf> [Προσβάσιμο 2 Μαΐου 2020]

CASE, Institute for Advanced Studies (2017). “Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States:2017 Final Report”, *Ec.europa.eu*, Warsaw. Available at: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/study_and_reports_on_the_vat_gap_2017.pdf[Accessed 4 May 2020]

Δημητρακόπουλος, Ι. (2018). «Πρόσφατες νομολογιακές εξελίξεις για την εφαρμογή του *nebisinidem* στο πεδίο των φορολογικών παραβάσεων», *Lawspot.gr*. Διαθέσιμο στο: <https://www.lawspot.gr/nomika-nea/prosfates-nouologiakes-exelixeis-gia-tin-efaruogi-toy-nebis-idem-sto-pedio-ton> [Προσβάσιμο 19 Μαΐου 2020]

European Commission (2012). “European Economy: The Second Economic Adjustment Programme for Greece”. *Economic and Financial Affairs. Occasional Papers* 94. Available at: https://ec.europa.eu/economy_finance/publications/occasional_paper/2012/pdf/ocp94_en.pdf [Accessed 19 May 2020]

European Commission (n.d.). Financial Assistance to Greece: Second Programme for Greece. Available at: https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/economic-and-fiscal-policy-coordination/eu-financial-assistance/which-eu-countries-have-received-assistance/financial-assistance-greece_en#first-programme-for-greece [Accessed 19 May 2020]

EUROSTAT (n. d.). *Data on Taxation*. Available at: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/data-taxation_en[Accessed 2 May 2020]

Giannitsis, T., Zografakis, S. (2015). *Greece: Solidarity and Adjustment in Times of Crisis* Available at: https://www.boeckler.de/pdf/p_imk_study_38_2015.pdf [Accessed 2 May 2020]

IMF (2013). “Greece selected issues”. *IMF Country Report* No 13/155, Washington D.C. Available at: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2013/cr13155.pdf> [Accessed 4 May 2020]

Μαραμής, Ε. (2018). «Η Μείωση των Φόρων στις ΗΠΑ Επιβεβαίωσε την Καμπύλη Laffer», *Ελεύθερη Αγορά*. Διαθέσιμο στο: <https://www.eleytheriagora.gr/4220-2/> [Προσβάσιμο 4 Μαΐου 2020]

Matsaganis M. (2011). “The welfare state and the crisis: the case of Greece.” *Journal of European Social Policy, Impact Factor*: 1(4) DOI: 10.1177/0958928711418858

Monokroussos, P., Thomakos, D. (2012). *A technical study on the determinants of Greece's current account position*. Available at: <https://www.eurobank.gr/en/group/economic-research/economic-bulletin/2045-report> [Accessed 2 May 2020]

Μπακέλας, Ε. (2017). *Ζητήματα συρροής στα εγκλήματα φοροδιαφυγής*. Διαθέσιμο στο: <https://www.esdi.gr/nex/images/stories/pdf/epimorfosi/2017/mpakelas%20forodiafigi.pdf> [Προσβάσιμο 12 Μαΐου 2020]

Νόμος 2859/2000 (2000) *Νόμος υπ' αριθ. 2859 ΦΕΚ Α' 248 /7.11.2000 Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας. Διαθέσιμο στο: https://www.kodiko.gr/nomologia/document_navigation/255098/nomos-2859-2000 [Προσβάσιμο 9 Μαΐου 2020]*

Νόμος 4172/ 2013 (2013) *Νόμος υπ' αριθ. 4172 ΦΕΚ Α' 167/ 23.7.2013 Διαθέσιμο στο: https://www.kodiko.gr/nomologia/document_navigation/250460/nomos-4172-2013 [Προσβάσιμο 9 Μαΐου 2020]*

NOMOS (n.d.) «Νόμος 3091/2002», *lawdb.intrasoftnet.com*, Διαθέσιμο στο: https://lawdb.intrasoftnet.com/nomos/nomos_frame.html [Προσβάσιμο 4 Μαΐου 2020]

OECD (2018). *Consumption Tax Trends 2018: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues*, OECD Publishing, Paris, Available at: <https://doi.org/10.1787/ctt-2018-en>. [Accessed 4 May 2020]

OECD (2018). Tax Revenue, *data.oecd.org*. Available at: <https://data.oecd.org/tax/tax-revenue.htm#indicator-chart> [Accessed 4 May 2020]

ΟΛΑΠ (2011) «Φοροδιαφυγή, Νόμου εφαρμογή και ερμηνεία, Παραγραφή, Νόμος επεικέστερος», *areiospagos.gr*. Διαθέσιμο στο: http://www.areiospagos.gr/nomologia/apofaseis_DISPLAY.asp?cd=UYLA88SQVHODWQ4R9GV4RHGOBGX59K&apof=2_2011&info=%D0%CF%C9%CD%C9%CA%C5%D3%20-%20%20%CF%CB%CF%CC%C5%CB%C5%C9%C1 [Προσβάσιμο 9 Μαΐου 2020]

Παϊταρίδης, Δ. (2015). *Η εξέλιξη της παραγωγικότητας και οι επιπτώσεις στην ανταγωνιστικότητα της Ελληνικής οικονομίας*. Διαθέσιμο στο: <https://www.inegsee.gr/wp-content/uploads/2016/05/MELETH-42.pdf> [Προσβάσιμο 3 Μαΐου 2020]

Παλαιτσάκης, Γ. (2019). «Οι 30 αλλαγές στη φορολογία που θα ισχύσουν από το νέο έτος», *Ναυτεμπορική*, Διαθέσιμο στο: <https://m.naftemporiki.gr/story/1546533/oi-30-allages-sti-forologia-pou-tha-isxusoun-apo-to-neo-etos> [Προσβάσιμο 4 Μαΐου 2020]

Πρεβεδούρου, Ε. (2014). Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων- Γενικό Διοικητικό Δίκαιο. Εμβάθυνση Δημοσίου Δικαίου. Διάγραμμα, *prevedourou.gr*. Διαθέσιμο στο: <https://www.prevedourou.gr/%CE%B7-%CE%B1%CE%B9%CF%84%CE%B9%CE%BF%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%AF%CE%B1-%CF%84%CF%89%CE%BD-%CE%B4%CE%B9%CE%BF%CE%B9%CE%BA%CE%B7%CF%84%CE%B9%CE%BA%CF%8E%CE%BD-%CF%80%CF%81%CE%AC%CE%BE%CE%B5%CF%89%CE%BD/> [Προσβάσιμο 12 Μαΐου 2020]

ΣΕΒ (2017). «Οι Μεσαίες και Μικρές Επιχειρήσεις στην Ελλάδα, Μέρος Α: Συμβολή στην οικονομία, εξελίξεις και προκλήσεις», *sev.org.gr*. Διαθέσιμο στο: http://www.sev.org.gr/uploads/Documents/50669/SMEs_partA.PDF [Προσβάσιμο 4 Μαΐου 2020]

Τσίρος, Θ. (2017) «Φορολογική αστάθεια με 106 νόμους», *Naftemporiki.gr*. Διαθέσιμο στο: <https://m.naftemporiki.gr/story/1294750/forologiki-astatheia-me-106-nomous> [Προσβάσιμο 4 Μαΐου 2020]

Υπουργείο Οικονομικών (2011). «Προσχέδιο Νόμου: Καταπολέμηση της Φοροδιαφυγής, Αναδιάρθρωση των Φορολογικών Υπηρεσιών και άλλες Διατάξεις Αρμοδιότητας Υπουργείο Οικονομικών», *open.gov.gr*. Διαθέσιμο στο: http://www.opengov.gr/minfin/wp-content/uploads/downloads/2011/01/katapolemisi_forodiafigis.pdf [Προσβάσιμο 9 Μαΐου 2020]

Παράρτημα

ΕΠΕΙΓΟΝ-ΕΜΠΙΣΤΕΥΤΙΚΟ



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Δ/ΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΑΥΤ.ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Καλλιθέα, [redacted]
Αριθ. Πρωτ.: [redacted]

Ταχ. Δ/ση : [redacted]
Ταχ. Κώδικας : [redacted]
Πληροφορίες : [redacted]
Τηλέφωνο : [redacted]
Fax : [redacted]
E-Mail : [redacted]

ΠΡΟΣ: Α) [redacted]
[redacted]
[redacted]
B) [redacted]
[redacted]

ΘΕΜΑ: «Κοινοποίηση απόφασης επί ενδικοφανούς προσφυγής»
ΣΧΕΤ.: Το [redacted] έγγραφο της Δ.Ο.Υ ΓΛΥΦΑΔΑΣ [redacted]

Επί της με αριθ. πρωτ. [redacted] ενδικοφανούς προσφυγής, που υποβάλατε στην Δ.Ο.Υ ΓΛΥΦΑΔΑΣ και μας διαβιβάστηκε αρμοδίως με το πιο πάνω σχετικό έγγραφο, σας ενημερώνουμε ότι εκδόθηκε η με αριθ. [redacted] απόφαση της Υπηρεσίας μας.

Κατόπιν αυτού, σας κοινοποιούμε με την παρούσα συστημένη επιστολή την ανωτέρω απόφαση, κατά τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.4174/2013, όπως ισχύουν.

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτ. Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Η Προϊσταμένη του Τμήματος
[redacted]



Συνημμένα:
Η με αριθ. [redacted] απόφαση της Υπηρεσίας μας



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΑΑΔΕ



Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : [REDACTED]
Ταχ. Κώδικας : 1[REDACTED]
Τηλέφωνο : [REDACTED]
ΦΑΞ : [REDACTED]

Καλλιθέα [REDACTED]

Αριθμός απόφασης [REDACTED]

ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
 - β. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ.Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ 968 Β/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)»
 - γ. Την ΠΟΛ 1064/2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016 /30.08.2016(ΦΕΚ Β 2759 / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από 22/6/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου [REDACTED] ενδικοφανή προσφυγή των α) [REDACTED] ΑΦΜ [REDACTED], κατοίκου [REDACTED], οδός [REDACTED] και β) [REDACTED] του [REDACTED] ΑΦΜ [REDACTED] κατοίκου [REDACTED], οδός [REDACTED] κατά των υπ' αριθ. [REDACTED] και [REDACTED] οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις υπ' αριθ. [REDACTED] και [REDACTED] οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από [REDACTED] οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος [REDACTED] όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από [redacted] και με αριθμό πρωτοκόλλου [redacted] ενδικοφανούς προσφυγής των
α) ΕΛ [redacted] του [redacted] και β) [redacted]
του [redacted] η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και
την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων
λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

A) Με την υπ' αριθ. [redacted] οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου
κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
ΓΛΥΦΑΔΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 4.713,14 €, πλέον
5.655,76 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%).

B) Με την υπ' αριθ. [redacted] οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου
κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
ΓΛΥΦΑΔΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 542,62€, πλέον
994,81€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%).

Η διαφορά φόρου προέκυψε ως ακολούθως:

Οι προσφεύγοντες ως εξ αδιαθέτου κληρονόμοι του αποβιώσαντος την 3/3/2004 Ε [redacted]
[redacted] υπέβαλαν στις 23/7/2004 στην Δ.Ο.Υ ΓΛΥΦΑΔΑΣ την υπ. αρ. [redacted]
δήλωση φόρου κληρονομιάς με τις οποίες δήλωσαν:

1. Στο ενεργητικό τα κληρονομούμενα ακίνητα μιας οικοδομής η οποία ανεγέρθη από την
κοινοπραξία [redacted] με ΑΦΜ [redacted] στην οποία
συμμετείχε ο κληρονομούμενος κατά 50%. Η οικοδομή βρισκόταν στο στάδιο των
οπτοπλινθοδομών. Στην υποβληθείσα δήλωση κληρονομιάς οι αξίες των ακινήτων
υπολογίστηκαν με τους μειωτικούς συντελεστές σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν
1249/1982 λαμβάνοντας υπόψη ότι η οικοδομή κατά τον χρόνο φορολογίας δεν ήταν
αποπερατωμένη.

2. Στο παθητικό δηλώθηκε η υποχρέωση προς αποπεράτωση των οριζοντίων ιδιοκτησιών των
περιερχόμενων στον οικοπεδούχο δυνάμει του [redacted] προσυμφώνου και εργολαβικού και της
[redacted] πράξης σύστασης οριζοντίου ιδιοκτησίας ποσού 135.990,18 €.

Από την αρμόδια Δ.Ο.Υ εκδόθηκε η υπ. αρ. [redacted] εντολή ελέγχου και διαπιστώθηκαν τα
κάτωθι:

Στο ενεργητικό της ως άνω κληρονομητέας περιουσίας είχε καταχωρηθεί η αξία των ακινήτων
βάσει της αντικειμενικής τους αξίας που αντιστοιχούσε στο στάδιο των οπτοπλινθοδομών και
ελήφθη υπόψη η αντικειμενική αξία των ως άνω ακινήτων στο στάδιο της αποπεράτωσης. Η
διαφορά αυτή καταχωρήθηκε ως παθητικό αξίας 135.990,18€ (συνολικά
271.980,35X50%=135.990,18) με το σκεπτικό ότι αυτό το ποσό θα απαιτηθεί για την
αποπεράτωση των ακινήτων τα οποία πρέπει να παραδοθούν στου οικοπεδούχους σύμφωνα με
το εργολαβικό.

Ο έλεγχος σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 21 και 22 του Ν 2961/2001 απέρριψε το
σηματισθέν ως άνω εκ 135.990,18€ παθητικό (έκθεση ελέγχου σελ 4) και κοινοποίησε στους
προσφεύγοντες στις 1 [redacted] το υπ. αρ. [redacted] σημείωμα διαπιστώσεων με την
προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 Ν
4174/2013.

Οι προσφεύγοντες δεν ανταποκρίθηκαν εντός της προθεσμίας των 20 ημερών από της κοινοποιήσεως του ως άνω σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και στην συνέχεια εκδόθηκαν από την αρμόδια Δ.Ο.Υ οι προσβαλλόμενες πράξεις οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των παραπάνω πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Τις διατάξεις του άρθρου 102 Ν 2961/2001 σε συνδυασμό με την ΠΟΛ 1265/2013. (Ουδέποτε παρέλαβαν συστημένη επιστολή που να τους γνωστοποιεί ότι έχουν επιλεγεί για έλεγχο, κατ' επέκταση το δικαίωμα του δημοσίου έχει παραγραφεί).
2. Τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ ια σε συνδυασμό με τα άρθρα 21 και 22 Ν 2961/2001.
3. Οι προσβαλλόμενες πράξεις πάσχουν από τυπικά ελαττώματα.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν 2961/2001 επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν 2961/2001 η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 περ. ια του Ν 2961/2001 η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά τον χρόνο της οριστικής ρύθμισης των εννόμων σχέσεων που απορρέουν από το προσύμφωνο μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων από τον κληρονομούμενο. Το ίδιο ισχύει και σε παραχώρηση με εργολαβικό προσύμφωνο ακινήτου για ανοικοδόμηση.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9 του Ν 2961/2001 ως αξία των αντικειμένων της χρήσης για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στα άρθρα 10 έως και 18 του ίδιου νόμου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 81§3 του Ν. 2961/2001 όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο Γ.10 του άρθρου 3 του Ν.4254/2014 (ΦΕΚ Α 85/7.4.2014), ορίζεται ότι:

1. « Ο φόρος βεβαιώνεται με βάση:

α) τις δηλώσεις που υποβάλλονται,

β) τις πράξεις των άρθρων 76 και 77, εφόσον παρήλθε άπρακτη η προθεσμία άσκησης προσφυγής κατ' αυτών,

γ) τις νέες εκκαθαρίσεις κατά τα άρθρα 100 και 101,

δ) τις οριστικές αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ 1 του Ν. 2961/2001, από την αξία της κληρονομιάς περιουσίας και από κάθε μερίδα κατ αναλογία εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά εκπίπτουν :

Α. τα βέβαια και εκκαθαρισμένα χρέη του κληρονομούμενου, που νόμιμα υφίστανται κατά το χρόνο του θανάτου αυτού, τα οποία αποδεικνύονται: (α) από δημόσιο έγγραφο ή δικαστική απόφαση

προγενέστερη του θανάτου του κληρονομούμενου, έστω και αν η απόφαση αυτή τελεσιδίκησε μεταγενεστέρως, (β) από ιδιωτικό έγγραφο το οποίο απέκτησε βέβαιη χρονολογία πριν από το θάνατο του κληρονομούμενου και (γ) από τα εμπορικά βιβλία του κληρονομούμενου ή των δανειστών αυτού, εφόσον αυτά τηρούνται κατά τις διατάξεις των σχετικών Νόμων και εφόσον πρόκειται διά εμπορικά χρέη του αποβιώσαντος.... Β....Γ....Δ...

Τα χρέη της προηγούμενης παραγράφου καθώς και κάθε άλλο χρέος που δεν περιλαμβάνεται στις περιοριστικές διατάξεις της παραγράφου 1, μπορούν με αίτηση του υπόχρεου να εκπεσθούν από τον προϋστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ολικά ή μερικά κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 1. Τα χρέη των παραγράφων 3 και 4 του ως άνω άρθρου εκπίπτονται, εφόσον από τα στοιχεία που προσκομίζονται, ο προϋστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας πεισθεί αιτιολογημένα για την ύπαρξη και το ύψος τους. Η αίτηση που αναφέρεται στις παραγράφους 3 και 4, μπορεί να υποβληθεί μέχρι την οριστική περαίωση της υπόθεσης. Αν το χρέος έγινε βέβαιο και εκκαθαρισμένο μετά την οριστική περαίωση, η αίτηση μπορεί να υποβληθεί μέσα σε ένα έτος αφότου το χρέος έγινε βέβαιο και εκκαθαρισμένο. Σε κάθε περίπτωση η αίτηση δεν μπορεί να υποβληθεί πέραν της δεκαετίας από την υποβολή της δήλωσης και, εφόσον δεν έχει υποβληθεί δήλωση, από τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή της.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 73 του ν.2961/01 σχετικά με την ελεγκτική αρμοδιότητα του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας: «ο Προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των δηλώσεων που υποβάλλονται και ερευνά για την ανεύρεση των υπόχρεων, οι οποίοι παρέλειψαν να υποβάλλουν δήλωση».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις με του άρθρου 102 Ν 2961/2001 Το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματός του για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου προκειμένου:

α) για ανακριβή δήλωση, μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση. Στην κρινόμενη υπόθεση η δήλωση κληρονομιάς υποβλήθηκε [REDACTED] η δεκαετία εξέπνευσε την 31/12/2014, η αρμόδια Δ.Ο.Υ ακολουθώντας τις αποφάσεις περί παρατάσεων της παραγραφής των Ν 4098/2012, Ν 4141/2013, Ν 4337/2015 και Ν 4446/2016 ορθώς εξέδωσε τις κρινόμενες πράξεις στις [REDACTED] καθότι η απόφαση του ΣΤΕ 1738/2017 εκδόθηκε την 27/6/2017.

Επειδή σύμφωνα με το σκεπτικό της απόφασης 1738/2017 του Σ.τ.Ε.(ολομέλεια)...

«1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος.

2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε».

Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευομένων ενόψει των ανωτέρω εκτεθέντων ως προς τις πηγάζουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις, η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την

πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου 78 (ΣΤΕ Ολ. 3174/2014).

Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων.

Επειδή, ενόψει των ως άνω όλως προσφάτως κριθέντων (ομόφωνα) με την με αριθ. 1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 5 και 6 της απόφασης) οι προβλεφθείσες παρατάσεις του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιήσει στους προσφεύγοντες την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας αντίκειται στο άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος.

Για το λόγο αυτό, πρέπει να γίνει δεκτό ότι το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει στους προσφεύγοντες την με αριθ. [redacted] και [redacted] Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομίας, είχε ήδη παραγραφεί και κατά συνέπεια η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή γίνεται δεκτή.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων της προσφυγής

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της από [redacted] και με αριθμό πρωτοκόλλου [redacted] ενδικοφανούς α) [redacted] του [redacted] ΑΦΜ [redacted], και β) [redacted] του [redacted] ΑΦΜ [redacted] κατά των υπ' αριθ. [redacted] και [redacted] οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ

Αριθμός Απόφασης

Του Τριμελούς Εφετείου Δωδεκανήσου (Κακουργημάτων)
 Συνεδρίαση της 2017



| ΣΥΝΘΕΣΗ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ | ΚΑΤΗΓΟΡΟΥΜΕΝΟΣ | ΠΡΑΞΗ |
|---|--|--|
| <p>[Redacted]</p> <p>[Redacted]</p> <p>[Redacted]</p> <p>[Redacted]</p> <p>[Redacted]</p> <p>[Redacted]</p> <p>[Redacted]</p> <p>[Redacted]</p> <p>[Redacted]</p> | <p>[Redacted] του [Redacted] και της [Redacted], γεννήθηκε το [Redacted] στην Αθήνα, κάτοικος Αθηνών.</p> <p style="text-align: center;">ΠΑΡΩΝ</p> | <p>Μη απόδοση ΦΠΑ και εξακολούθηση.</p> <p>~~~~~</p> <p>Η με αρ. [Redacted] έφεση κατά της με αρ. [Redacted] απόφασης του Μονομελούς Εφετείου Δωδεκανήσου.</p> |

ΕΚΘΕΣΗ ΠΡΑΚΤΙΚΩΝ ΚΑΙ ΑΠΟΦΑΣΗ

Η συνεδρίαση έγινε δημόσια στο ακροατήριο του Εφετείου Δωδεκανήσου στη Ρόδο.

Ο κλητήρας με εντολή της Προέδρου, εκφώνησε το ονοματεπώνυμο του κατηγορουμένου, ο οποίος εμφανίστηκε και όταν ρωτήθηκε από την Πρόεδρο για τα στοιχεία της ταυτότητάς του κλπ, απάντησε ότι ονομάζεται, όπως αναφέρεται παραπάνω κι ότι έχει διορίσει συνήγορο να τον υπερασπιστεί τον παρόντα στο ακροατήριο, δικηγόρο Αθηνών [Redacted].

Μετά, ο Πρόεδρος παράγγειλε στον κατηγορούμενο να καθίσει στην καθορισμένη γι' αυτόν θέση και να προσέχει την κατηγορία και την σχετική με αυτή συζήτηση και ταυτόχρονα τον πληροφόρησε ότι έχει δικαίωμα να αντιτάξει στην κατηγορία πλήρη έκθεση των ισχυρισμών του και να υποβάλλει τις παρατηρήσεις του μετά την εξέταση κάθε μάρτυρα ή την έρευνα οποιουδήποτε άλλου αποδεικτικού μέσου. (αρθρ. 342 Κ.Π.Δ.)

Στην συνέχεια, ο Εισαγγελέας (αρθρ. 343 Κ.Π.Δ.) αφού έλαβε τον λόγο από την Πρόεδρο, είπε ότι η προκείμενη υπόθεση εισάγεται ενώπιον του Δικαστηρίου τούτου, μετά την άσκηση της με αριθ. [Redacted] έφεσης κατά της με αρ. [Redacted] απόφασης του Μονομελούς Εφετείου Δωδεκανήσου Κακουργημάτων και πρότεινε την ανάγνωση των παρακάτω εγγράφων, τα

οποία με εντολή της Προέδρου και χωρίς να υπάρχει οποιαδήποτε αντίρρηση, αναγνώστηκαν στο ακροατήριο ως εξής:

1. η με αριθ. [redacted] έφεση κατά της [redacted] απόφασης του Μονομελούς Εφετείου Δωδεκανήσου Κακουρημάτων,
2. η με αριθ. [redacted] απόφαση του Μονομελούς Εφετείου Δωδεκανήσου Κακουρημάτων.

Στο σημείο αυτό, η Πρόεδρος έδωσε το λόγο και πάλι στον Εισαγγελέα (άρθρ. 369 Κ.Π.Δ.), ο οποίος πρότεινε να γίνει τυπικά δεκτή η έφεση του κατηγορουμένου και στη συνέχεια στην συνήγορο του κατηγορούμενου και τέλος στον κατηγορούμενο, οι οποίοι συντάχθηκαν με την εισαγγελική πρόταση.

Το Δικαστήριο, σε μυστική διάσκεψη στην έδρα του με παρούσα τη γραμματέα, κατάρτισε ομόφωνα και δια της Προέδρου αμέσως δημοσίευσε την απόφασής του (άρθρ. 371 Κ.Π.Δ.), η οποία είναι η εξής:

Από τα έγγραφα που αναγνώστηκαν νόμιμα στο ακροατήριο και από όλη γενικά τη συζήτηση της υπόθεσης, όπως αναλυτικά αναφέρεται στα πρακτικά της παρούσας, αποδείχθηκαν κατά την κρίση του Δικαστηρίου, τα εξής: Επειδή η υπό κρίση [redacted] έφεση κατά της με αριθ. [redacted] απόφασης του Μονομελούς Εφετείου Δωδεκανήσου Κακουρημάτων ασκήθηκε νομότυπα και εμπρόθεσμα, πρέπει να γίνει τυπικά δεκτή και να εξεταστεί και περαιτέρω κατ' ουσίαν.

ΓΙΑ ΤΟΥΣ ΛΟΓΟΥΣ ΑΥΤΟΥΣ

Δικάζει με παρόντα τον κατηγορούμενο Σ [redacted] του [redacted], κάτοικο Αθηνών.

Δέχεται τυπικά την με αρ. [redacted] έφεση του κατηγορουμένου κατά της με αρ. [redacted] απόφασης του Μονομελούς Εφετείου Δωδεκανήσου Κακουρημάτων.

Κρίθηκε, αποφασίσθηκε και δημοσιεύθηκε αμέσως στο ακροατήριο του Εφετείου Δωδεκανήσου σε δημόσια συνεδρίαση στη Ρόδο την [redacted] 2017.

Η Προεδρεύουσα

Η Γραμματέας

Στο σημείο αυτό η συνήγορος υπεράσπισης του κατηγορουμένου, αφού έλαβε το λόγο από την Πρόεδρο προέβαλε αυτοτελείς ισχυρισμούς, κι αφού ανέπτυξε περιληπτικά και προφορικά αυτούς, τους ενεχείρισε στον Πρόεδρο, οι οποίοι καταχωρήθηκαν στα πρακτικά (άρθρο 141 § 2 Κ.Π.Δ.), [redacted]

Μετά από αυτά, η Πρόεδρος εκφώνησε το όνομα των μαρτύρων κατηγορίας και υπεράσπισης, που κλητεύθηκαν, από τους οποίους εμφανίστηκε η [redacted] ενώ δεν εμφανίστηκε ο [redacted]. Στη συνέχεια η Πρόεδρος ρώτησε τον κατηγορούμενο και τον συνήγορό του εάν επιθυμούν την εξέταση μάρτυρα υπεράσπισης κι αυτοί απάντησαν θετικά και προσκόμισαν έγγραφο με το όνομα του μάρτυρα που επιθυμούν να εξεταστεί [redacted] το όνομα του οποίου εκφωνήθηκε από την Πρόεδρο και βρέθηκε παρών.

Αφού έγιναν αυτά, η Πρόεδρος κήρυξε την έναρξη της αποδεικτικής διαδικασίας. Στη συνέχεια κάλεσε την παρούσα μάρτυρα να προσέλθει, η οποία όταν ρωτήθηκε για τα στοιχεία της ταυτότητάς του κ.π. απάντησε ότι ονομάζεται [redacted] του [redacted] και της [redacted]. Γεννήθηκε το [redacted] στο [redacted], Ελληνίδα και χριστιανή ορθόδοξη, γνωρίζει τον κατηγορούμενο και συγγενεύει με αυτόν. Επομένως, αφού ρωτήθηκε (αρθρ. 218 Κ.Π.Δ. όπως τροπ. με αρθρ. 39 § 3 εδαφ. 2 ν. 4055/2012), επέλεξε να δώσει θρησκευτικό όρκο και αφού ορκίστηκε στο Ιερό Ευαγγέλιο εξεταζόμενη κατέθεσε:

[redacted]

Στο σημείο αυτό, ο Εισαγγελέας πρότεινε να αναγνωσθούν στο ακροατήριο τα έγγραφα της δικογραφίας που γνωστοποιήθηκε ότι θα αναγνωστούν, τα οποία με εντολή της Πρόεδρου και χωρίς να υπάρχει αντίρρηση, αναγνώσθηκαν στο ακροατήριο και είναι τα εξής:

1. Η με αρ. [redacted] απόφαση και πρακτικά του Μονομελούς Εφετείου Δωδεκανήσου Κακουρημάτων.
2. Η με αριθ. πρωτ. [redacted] Μηνυτήρια Αναφορά του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. [redacted]

3. Η με αριθ. [redacted] πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ.
4. Η με αριθ. [redacted] πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ.
5. Η με αριθ. [redacted] πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ.
6. Η με αριθ. [redacted] πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ.
7. Ο με αριθ. [redacted] Χρηματικός κατάλογος φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων της Δ.Ο.Υ. [redacted].
8. Η με αριθ. [redacted] πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ.
9. Η από [redacted] έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. [redacted].
10. Ακολούθως, ύστερα από πρόταση της Εισαγγελέα με εντολή της Προέδρου και χωρίς να υπάρχει αντίρρηση αναγνώστηκαν τα εξής έγγραφα:
 11. Η με αριθ. [redacted] διάταξη του Προέδρου Εφετών Δωδεκανήσου.
 12. Το με αριθ. [redacted] πληρεξούσιο της Συμβ. Ρόδου [redacted].
 13. Η με αριθ. [redacted] ανάκληση πληρεξουσίου της ίδιας ως άνω συμβολαιογράφου.
 14. Η με αριθ. [redacted] έκθεση επίδοσης του δικαστικού επιμελητή του Πρωτοδικείου Κορίνθου [redacted].
 15. Φωτοτυπία της ταυτότητας του κατηγορουμένου.
 16. Η από [redacted] Βεβαίωση - δήλωση εργοδότη.
 17. Το από [redacted] πιστοποιητικό νοσηλείας του Καρδιοχειρουργού [redacted], Β' Καρδιοχειρουργικό Τμήμα, Περιφερειακό Γενικό Νοσοκομείο «[redacted]».
 18. Εξιτήριο που υπογράφει ο Ιατρός της Α' Παθολογικής Κλινικής, [redacted] του Γενικού Νοσοκομείου Ν. Ιωνίας [redacted].
 19. Το με αριθ. πρωτ. 1 [redacted] πιστοποιητικό που υπογράφει ο Δ/ντης της Καρδιολογικής Κλινικής του ως άνω γενικού Νοσοκομείου, [redacted].
 20. Η με αριθ. [redacted] γνωμάτευση της α' βάθμιας Υπηρεσιακής Υγειονομικής Επιτροπής Ν. Αθήνας, που αφορά την [redacted] (με τα συνημμένα σε αυτήν δικαιολογητικά ήτοι: [redacted]) το [redacted] πιστοποιητικό νοσηλείας, [redacted] το με αριθ. πρωτ. [redacted] έγγραφο περί κοινοποίησης γνωμάτευσης, [redacted] η με αριθ. πρωτ. [redacted] ιατρική βεβαίωση για ασφ. Ταμείο και [redacted] φωτοτυπία βιβλιαρίου ασθενείας της [redacted] δύο καταστάσεις πληρωμών ανά Επιδοματούχο της ως άνω, για τα έτη [redacted] και [redacted].

21. Το με ΑΒΜ: [redacted] κατηγορητήριο της Εισαγγελίας Πρωτοδικών Ρόδου, ενώπιον του Τριμελούς Πλημ. Ρόδου.
22. Δύο δικόγραφα, ήτοι: α) Η με αριθ. έκθ. Κατ. [redacted] ενώπιον του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών και β) η με αριθ. [redacted] αίτηση ασφ. Μέτρων ενώπιον του Μονομελούς Πρωτοδικείου Αθηνών, καθώς και έγγραφο σε μετάφραση στα ελληνικά με συνημμένο το αντίστοιχο στα γερμανικά, των φυλακών [redacted]
23. Το με αριθ. πρωτ. [redacted] Αττικής, πιστοποιητικό γέννησης του κατηγορουμένου
24. Φωτοτυπία του με ΑΔΤ: [redacted] του κατηγορουμένου.
25. Η από [redacted] βεβαίωση περί κατάθεσης δικαιολογητικών για έκδοση ταυτότητας του κατηγορουμένου.
26. Φωτοτυπία βιβλιαρίου με τα στρατολογικά στοιχεία και τις μεταβολές του κατηγορουμένου.
27. Έλεγχος επίδοσης γ' τάξης Λυκείου του κατηγορουμένου, [redacted] ενιαίο Λύκειο Αθηνών και φωτοτυπία του Δελτίου Εξεταζομένων Γ' τάξης.
28. Τρία μισθωτήρια συμφωνητικά κατοικίας.
29. Το με αριθ. [redacted] απόσπασμα βεβαίωσης οικογενειακής κατάστασης (ΑΣΠΕ)
30. Το με αριθ. πρωτ. [redacted] πιστοποιητικό γέννησης
31. Η με αριθ. Νο [redacted] Τροχαίας Αττικής Πράξη βεβαίωσης παράβασης - κλήση, και η με αριθ. [redacted] / Δήμος [redacted] πράξη βεβαίωσης παράβασης.
32. Πέντε (5) πληρωμές πιστωτικής κάρτας στο [redacted] της [redacted] με ημερ. [redacted], [redacted], [redacted], [redacted] και [redacted].

Στο σημείο αυτό, ο συνήγορος υπεράσπισης του κατηγορουμένου, προσκόμισε και ζήτησε να αναγνωσθούν τα ακόλουθα έγγραφα, τα οποία με εντολή της Πρόεδρου και χωρίς να υπάρχει αντίρρηση αναγνώσθηκαν ως εξής:

33. Η με αρ. πρωτ. [redacted] Ιατρική Βεβαίωση από το καρδιολογικό τμήμα του Γενικού Νοσοκομείου Δυτικής Αττικής «[redacted]».
34. Ο από [redacted] Έλεγχος ηηκτικότητας αίματος.
35. Ο από [redacted] Έλεγχος ηηκτικότητας αίματος.

36. Οι από [redacted] όροι ατομικής σύμβασης εργασίας πλήρους απασχόλησης.
37. Απόδειξη πληρωμής αποδοχών για Δεκέμβριο 2016
38. Απόδειξη πληρωμής αποδοχών για δώρο Χριστουγέννων Δεκεμβρίου 2016
39. Απόδειξη πληρωμής αποδοχών για επίδομα αδείας Δεκεμβρίου 2016
40. Ενιαίο έντυπο αναγγελίας πρόσληψης.
41. Το από [redacted] έγγραφο από το σωφρονιστικό κατάστημα [redacted] σε πρωτότυπο και σε μετάφραση.

Στη συνέχεια κάλεσε τον μάρτυρα υπεράσπισης να προσέλθει, ο οποίος όταν ρωτήθηκε για τα στοιχεία της ταυτότητάς του κ.λπ. απάντησε ότι ονομάζεται [redacted] του [redacted] και της [redacted], γεννήθηκε το [redacted] στο [redacted], κάτοικος Αθηνών, Έλληνας και χριστιανός ορθόδοξος, γνωρίζει τον κατηγορούμενο και συγγενεύει με αυτόν. Επομένως, αφού ρωτήθηκε (αρθρ. 218 Κ.Π.Δ. όπως τροπ. με αρθρ. 39 § 3 εδαφ. 2 ν. 4055/2012), επέλεξε να δώσει θρησκευτικό όρκο και αφού ορκίστηκε στο Ιερό Ευαγγέλιο εξεταζόμενη κατέθεσε:

[redacted]

Σημειώνεται ότι κάθε μάρτυρας που αναφέρεται παραπάνω κλήθηκε και αφού εξετάστηκε προφορικά, έμεινε στο ακροατήριο μετά την εξέτασή της και ότι μετά από την μαρτυρία του, η Πρόεδρος, έδινε διαδοχικά τον λόγο στον Εισαγγελέα και τους Δικαστές, και στη συνέχεια στον συνήγορο του

κατηγορούμενου και στον ίδιο τον κατηγορούμενο, για να απευθύνουν αν είχαν ερωτήσεις προς αυτήν. Ο μάρτυρας απάντησε όπως αναφέρεται στην κατάσταση του στα πρακτικά της παρούσας. (αρθρ. 357-359 Κ.Π.Δ.)

Ακολούθως, η Πρόεδρος κάλεσε τον κατηγορούμενο σε απολογία (αρθρ. 366 Κ.Π.Δ.) αυτός δε απολογούμενος είπε: «[redacted]

[redacted]

Μετά το πέρας της απολογίας του κατηγορουμένου, η Πρόεδρος απηύθυνε ερωτήσεις προς αυτόν και στη συνέχεια έδινε τον λόγο στον Εισαγγελέα και τους Δικαστές για να απευθύνουν κι αυτοί ερωτήσεις αν είχαν. Αυτοί απηύθυναν σχετικές ερωτήσεις προς τον κατηγορούμενο, και εκείνος απάντησε όπως αναφέρεται στην απολογία του στα πρακτικά της παρούσας. Μετά η Πρόεδρος, έδωσε τον λόγο στον συνήγορο του κατηγορουμένου για να απευθύνει δι' αυτής αν είχε ερωτήσεις προς τον κατηγορούμενο, κι αυτός απάντησε αρνητικά. (αρθρ. 366 Κ.Π.Δ.)

Αφού έγιναν αυτά, η Πρόεδρος ρώτησε τον Εισαγγελέα, τον κατηγορούμενο και την συνήγορό του, εάν έχουν ανάγκη συμπληρωματικής εξέτασης ή διασάφησης και όταν αυτοί απάντησαν αρνητικά, κήρυξε την λήξη της αποδεικτικής διαδικασίας, (αρθρ. 368 Κ.Π.Δ.).

Στην συνέχεια, η Πρόεδρος (αρθρ. 369 Κ.Π.Δ.), έδωσε τον λόγο στον Εισαγγελέα, ο οποίος αφού ανέπτυξε την κατηγορία, πρότεινε: *Να κηρυχθεί ο κατηγορούμενος αθώος για την διαχειριστική περίοδο 1.1.2002 – 31.12.2002 και ένοχος για τις υπόλοιπες χρονικές περιόδους με ελ. Αρθ. 84 § 2β ΠΚ*

Μετά την πρόταση του Εισαγγελέα, η Πρόεδρος έδωσε τον λόγο στον συνήγορο υπεράσπισης του κατηγορουμένου, ο οποίος αφού ανέπτυξε την υπεράσπιση, ζήτησε την απαλλαγή του πελάτη του. Τα ίδια ζήτησε και ο κατηγορούμενος.

Αφού έγιναν αυτά, το Διασπύριο, αφού αποσύρθηκε, διασπύθηκε μυστικά για την παραπάνω υπόθεση παρουσία και της γραμματέως, και επανήλθε στην έδρα του με παρούσα την γραμματέα, αφού προηγουμένα όλοι οι

[redacted]

παράγοντες της δίκης, είχαν καταλάβει τις θέσεις τους, δημοσίευσε αμέσως δια της Προέδρου του, την απόφασή του, η οποία έχει ως εξής:

* Από την, ενώπιον του Δικαστηρίου τούτου, ένορκη κατάθεση της παρούσας μάρτυρα και του μάρτυρα υπεράσπισης, την ανάγνωση των αναγνωσθέντων εγγράφων, την απολογία του κατηγορουμένου και όλη γενικά την αποδεικτική διαδικασία, όπως αναλυτικά αναφέρεται στα πρακτικά της παρούσας, αποδείχθηκαν τα ακόλουθα: Δυνάμει της διάταξης του άρθρου 8 του ν. 4337/2015, που τροποποίησε τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 3 περ. β εδ. αα του ν. 4174/2013, έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττεται, αν το προς απόδοση ποσό αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας που δεν αποδόθηκε, εφόσον υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ και μέχρι το ποσό των εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ, με προβλεπόμενη ποινή φυλάκιση τουλάχιστον δυο ετών. Συνακόλουθα όσον αφορά τα ποσά φόρου προστιθέμενης αξίας από 8.389,29, 44.376,11 και 32.498 ευρώ, που δεν αποδόθηκαν κατά τις διαχειριστικές περιόδους από 1-1-2001 έως 31-12-2001, 1-1-2002 έως 31-12-2002 και 1-1-2004 έως 31-12-2004 αντίστοιχα, τα οποία είναι μικρότερα των 50.000 ευρώ ανά διαχειριστική περίοδο, ο κατηγορούμενος πρέπει να κηρυχθεί αθώος. Στη συνέχεια αποδείχθηκε ότι λόγω κακής οικονομικής κατάστασής του, ο πατέρας του κατηγορουμένου άρχισε την επιχείρηση μεταφορών στο όνομα του κατηγορουμένου, το έτος [redacted], ενώ ο τελευταίος υπηρετούσε τη στρατιωτική του θητεία. Χορήγησε δε πληρεξούσιο προς τον πατέρα του, εξουσιοδοτώντας αυτόν να ενεργεί κάθε σχετική με την επιχείρηση και αναγκαία ενέργεια. Με το πέρας της θητείας του ο κατηγορούμενος εργαζόταν στην Αθήνα, εξυπηρετώντας την επιχείρηση, που ο πατέρας του εξακολουθούσε να λειτουργεί ο ίδιος στη Ρόδο, στο όνομα του κατηγορουμένου, χωρίς ο τελευταίος να ελέγχει αυτή. Ο πατέρας του δεν τον ενημέρωσε για την κακή πορεία της επιχείρησης, παρά το έτος [redacted], οπότε ο κατηγορούμενος του ζήτησε να την κλείσει. Ο πατέρας του διέκοψε τη λειτουργία της επιχείρησης, χωρίς να τηρήσει τις νόμιμες διαδικασίες. Έφυγε στην Γερμανία για να εργαστεί, όπου το έτος [redacted] φυλακίστηκε. Ο κατηγορούμενος εργαζόταν ως υπάλληλος σε άλλες επιχειρήσεις και στα τέλη του 2009 του γνωστοποιήθηκε για πρώτη φορά η οφειλή του φόρου προστιθέμενης αξίας για τις παραπάνω διαχειριστικές περιόδους και τις από 1-1-2003 έως 31-12-2003 και 1-1-2005 έως 31-12-2005, για ποσά 80.702,07 και 68.122,58 ευρώ αντίστοιχα. Άμεσα ανακάλεσε το πληρεξούσιο προς τον πατέρα του. Στη συνέχεια ο κατηγορούμενος ασθένησε, υπέστη εγκεφαλικό με αποτέλεσμα την απώλεια της όρασης του αριστερού οφθαλμού και υποβλήθηκε σε αντικατάσταση αορτικής βαλβίδας της καρδιάς. Με βάση τα ανωτέρω δεν

αποδεικνύεται πειστικά ότι ο κατηγορούμενος γνώριζε την οφειλή και με πρόθεση δεν απέδωσε τους άνω φόρους προστιθέμενης αξίας, καθώς ο ίδιος δεν συμμετείχε στη λειτουργία της επιχείρησης, που εμφανιζόταν στο όνομα του, αλλά πραγματικά τη λειτουργούσε ο πατέρας του. Συνακόλουθα [redacted] στοιχειοθετείται υποκειμενικά η αξιόποινη πράξη που αποδόθηκε [redacted] κατηγορούμενο και πρέπει να κηρυχθεί αθώος.

ΓΙΑ ΤΟΥΣ ΛΟΓΟΥΣ ΑΥΤΟΥΣ

Δικάζει με παρόντα τον κατηγορούμενο [redacted] του [redacted] κάτοικο Αθηνών.

Κηρύσσει τον κατηγορούμενο αθώο του ότι 1) Στους παρακάτω τόπους και χρόνους με περισσότερες πράξεις, που συνιστούν εξακολούθηση του ίδιου εγκλήματος, με πρόθεση παραβίασε τις διατάξεις του Ν. 2523/1997, καθώς κατά τις κάτωθι διαχειριστικές περιόδους προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας δεν απέδωσε αυτόν και παραπλάνησε τη φορολογική αρχή με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών κατά περίπτωση, το δε προς απόδοση ποσό του Φ.Π.Α. που δεν αποδόθηκε υπερβαίνει σε ετήσια βάση τα εβδομήντα πέντε χιλιάδες (75.000) ευρώ και συγκεκριμένα α) στη Ρόδο στις [redacted] προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, κατά τη διαχειριστική περίοδο από 01.01.2002 έως 31.12.2002, δεν απέδωσε αυτόν, το δε προς απόδοση ποσό του Φ.Π.Α. που δεν αποδόθηκε υπερβαίνει σε ετήσια βάση τα εβδομήντα πέντε χιλιάδες (75.000) ευρώ, καθώς, στον ανωτέρω τόπο και χρόνο, όπως προκύπτει από την από [redacted] έκθεση ελέγχου φόρου προστιθέμενης αξίας της Δ.Ο.Υ. [redacted] της Εφοριακού, [redacted] αυτός, ως έχων ατομική επιχείρηση με έδρα το [redacted] με αντικείμενο εργασιών γραφείο μεταφορών, με πρόθεση παραβίασε τις διατάξεις του Ν. 2523/1997, καθώς, προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, κατά τη διαχειριστική περίοδο από 01.01.2002 έως 31.12.2002, δεν απέδωσε αυτόν το δε προς απόδοση ποσό του Φ.Π.Α. που προσδιορίστηκε με την υπ' αριθμ. [redacted] πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α., η οποία του κοινοποιήθηκε μαζί με την ανωτέρω έκθεση προσωρινού ελέγχου φόρου προστιθέμενης αξίας στις [redacted], η δε φορολογική εγγραφή οριστικοποιήθηκε με την παρέλευση άπρακτης της προθεσμίας για άσκηση προσφυγής ή κατάθεση αιτήματος για διοικητική επίλυση της διαφοράς με τον υπ' αριθμ. [redacted] χρηματικό κατάλογο της Δ.Ο.Υ. [redacted] ανέρχεται σε 44.376,11 ευρώ πλέον προσαυξήσεων 133.128,33 ευρώ ήτοι σύνολο 177.504,44 ευρώ, δηλαδή το προς απόδοση

ποσό του Φ.Π.Α. που δεν αποδόθηκε υπερβαίνει σε ετήσια βάση τα εβδομήντα πέντε χιλιάδες (75.000) ευρώ. β) στη Ρόδο στις [redacted], προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, κατά τη διαχειριστική περίοδο από 01.01.2003 έως 31.12.2003, δεν απέδωσε αυτόν και παραπλάνησε τη φορολογική αρχή με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών κατά περίπτωση, το δε προς απόδοση ποσό του Φ.Π.Α. που δεν αποδόθηκε υπερβαίνει σε ετήσια βάση τα εβδομήντα πέντε χιλιάδες (75.000) ευρώ, καθώς, στον ανωτέρω τόπο και χρόνο, όπως προκύπτει από την από [redacted] έκθεση ελέγχου φόρου προστιθέμενης αξίας της Δ.Ο.Υ. [redacted] της Εφοριακού, [redacted], αυτός, ως έχων ατομική επιχείρηση με έδρα το [redacted] με αντικείμενο εργασιών γραφείο μεταφορών, με πρόθεση παραβίασε τις διατάξεις του Ν. 2523/1997, καθώς, προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, κατά τη διαχειριστική περίοδο από 01.01.2003 έως 31.12.2003, δεν απέδωσε αυτόν και παραπλάνησε τη φορολογική αρχή με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών, εκδίδοντας δεκατέσσερα (14) εικονικά φορολογικά στοιχεία, που αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους, το δε προς απόδοση ποσό του Φ.Π.Α. που προσδιορίστηκε με την υπ' αριθμ. [redacted] πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α., η οποία του κοινοποιήθηκε μαζί με την ανωτέρω έκθεση προσωρινού ελέγχου φόρου προστιθέμενης αξίας στις [redacted], η δε φορολογική εγγραφή οριστικοποιήθηκε με την παρέλευση άπρακτης της προθεσμίας για άσκηση προσφυγής ή κατάθεση αιτήματος για διοικητική επίλυση της διαφοράς με τον υπ' αριθμ. [redacted] χρηματικό κατάλογο της Δ.Ο.Υ. [redacted], ανέρχεται σε 80.702,07 ευρώ πλέον προσουξήσεων 242.106,21 ευρώ ήτοι σύνολο 322.808,28 ευρώ, δηλαδή το προς απόδοση ποσό του Φ.Π.Α. που δεν αποδόθηκε υπερβαίνει σε ετήσια βάση τα εβδομήντα πέντε χιλιάδες (75.000) ευρώ. γ) στη Ρόδο στις [redacted], προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, κατά τη διαχειριστική περίοδο από 01.01.2004 έως 31.12.2004, δεν απέδωσε αυτόν και παραπλάνησε τη φορολογική αρχή με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών κατά περίπτωση, το δε προς απόδοση ποσό του Φ.Π.Α. που δεν αποδόθηκε υπερβαίνει σε ετήσια βάση τα εβδομήντα πέντε χιλιάδες (75.000) ευρώ, καθώς, στον ανωτέρω τόπο και χρόνο, όπως προκύπτει από την από [redacted] έκθεση ελέγχου φόρου προστιθέμενης αξίας της Δ.Ο.Υ. [redacted], της Εφοριακού, [redacted], αυτός, ως έχων ατομική επιχείρηση με έδρα το [redacted] με αντικείμενο εργασιών γραφείο μεταφορών, με πρόθεση παραβίασε τις διατάξεις του Ν. 2523/1997, καθώς, προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου

προστιθέμενης αξίας, κατά τη διαχειριστική περίοδο από 01.01.2004 έως 31.12.2004, δεν απέδωσε αυτόν και παραπλάνησε τη φορολογική αρχή με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών, εκδίδοντας τριάντα επτά (37) εικονικά φορολογικά στοιχεία, που αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους, το δε προς απόδοση ποσό του Φ.Π.Α., που προσδιορίστηκε με την υπ' αριθμ. [redacted] πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α., η οποία του κοινοποιήθηκε μαζί με την ανωτέρω έκθεση προσωρινού ελέγχου φόρου προστιθέμενης αξίας στις [redacted], η δε φορολογική εγγραφή οριστικοποιήθηκε με την παρέλευση άπρακτης της προθεσμίας για άσκηση προσφυγής ή κατάθεση αιτήματος για διοικητική επίλυση της διαφοράς με τον υπ' αριθμ. [redacted] χρηματικό κατάλογο της Δ.Ο.Υ. [redacted], ανέρχεται σε 32.498 ευρώ πλέον προσαυξήσεων 63.199 ευρώ ήτοι σύνολο 97.497 ευρώ, δηλαδή το προς απόδοση ποσό του Φ.Π.Α. που δεν αποδόθηκε υπερβαίνει σε ετήσια βάση τα εβδομήντα πέντε χιλιάδες (75.000) ευρώ. δ) στη Ρόδο στις [redacted], προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, κατά τη διαχειριστική περίοδο από 01.01.2005 έως 31.12.2005, δεν απέδωσε αυτόν και παραπλάνησε τη φορολογική αρχή με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών κατά περίπτωση, το δε προς απόδοση ποσό του Φ.Π.Α. που δεν αποδόθηκε υπερβαίνει σε ετήσια βάση τα εβδομήντα πέντε χιλιάδες (75.000) ευρώ, καθώς, στον ανωτέρω τόπο και χρόνο, όπως προκύπτει από την από [redacted] έκθεση ελέγχου φόρου προστιθέμενης αξίας της Δ.Ο.Υ. [redacted], της Εφοριακού, [redacted], αυτός, ως έχων ατομική επιχείρηση με έδρα το [redacted] με αντικείμενο εργασιών γραφείο μεταφορών, με πρόθεση παραβίασε τις διατάξεις του Ν. 2523/1997, καθώς, προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, κατά τη διαχειριστική περίοδο από 01.01.2005 έως 31.12.2005, δεν απέδωσε αυτόν και παραπλάνησε τη φορολογική αρχή με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών, εκδίδοντας είκοσι οκτώ (28) εικονικές φορτωτικές, που αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους, το δε προς απόδοση ποσό του Φ.Π.Α., που προσδιορίστηκε με την υπ' αριθμ. [redacted] πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α., η οποία του κοινοποιήθηκε μαζί με την ανωτέρω έκθεση προσωρινού ελέγχου φόρου προστιθέμενης αξίας στις [redacted], η δε φορολογική εγγραφή οριστικοποιήθηκε με την παρέλευση άπρακτης της προθεσμίας για άσκηση προσφυγής ή κατάθεση αιτήματος για διοικητική επίλυση της διαφοράς με τον υπ' αριθμ. [redacted] χρηματικό κατάλογο της Δ.Ο.Υ. [redacted], ανέρχεται σε 68.122,58 ευρώ πλέον προσαυξήσεων 104.908,97 ευρώ ήτοι σύνολο 173.031,55 ευρώ, δηλαδή το προς απόδοση ποσό του Φ.Π.Α. που δεν

αποδόθηκε υπερβαίνει σε ετήσια βάση τα εβδομήντα πέντε χιλιάδες (75.000) ευρώ. 2) Στον παρακάτω τόπο και χρόνο με πρόθεση παραβίασε τις διατάξεις του Ν. 2523/1997, καθώς κατά την κάτωθι διαχειριστική περίοδο, προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας δεν απέδωσε αυτόν, το δε προς απόδοση ποσό του Φ.Π.Α. που δεν αποδόθηκε υπερβαίνει σε ετήσια βάση τις τρεις χιλιάδες (3.000) αλλά όχι τα εβδομήντα πέντε χιλιάδες (75.000) ευρώ και συγκεκριμένα στη Ρόδο στις [redacted], προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, κατά τη διαχειριστική περίοδο από 01.01.2001 έως 31.12.2001, δεν απέδωσε αυτόν, το δε προς απόδοση ποσό του Φ.Π.Α. που δεν αποδόθηκε υπερβαίνει σε ετήσια βάση τις τρεις χιλιάδες (3.000) αλλά όχι τα εβδομήντα πέντε χιλιάδες (75.000) ευρώ καθώς, στον ανωτέρω τόπο και χρόνο, όπως προκύπτει από την από [redacted] έκθεση ελέγχου φόρου προστιθέμενης αξίας της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, της Εφοριακού, [redacted] αυτός, ως έχων ατομική επιχείρηση με έδρα το [redacted] με αντικείμενο εργασιών - γραφείο μεταφορών, με πρόθεση παραβίασε τις διατάξεις του Ν. 2523/1997, καθώς, προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, κατά τη διαχειριστική περίοδο από 01.01.2001 έως 31.12.2001, δεν απέδωσε αυτόν το δε προς απόδοση ποσό του Φ.Π.Α., που προσδιορίστηκε με την υπ' αριθμ. [redacted] πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α., η οποία του κοινοποιήθηκε μαζί με την ανωτέρω έκθεση προσωρινού ελέγχου φόρου προστιθέμενης αξίας στις [redacted], η δε φορολογική εγγραφή οριστικοποιήθηκε με την παρέλευση άπρακτης της προθεσμίας για άσκηση προσφυγής ή κατάθεση αιτήματος για διοικητική επίλυση της διαφοράς με τον υπ' αριθμ. [redacted] χρηματικό κατάλογο της Δ.Ο.Υ. [redacted], ανέρχεται σε 8.389,29 ευρώ πλέον προσαυξήσεων 25.167,7 ευρώ ήτοι σύνολο 33.556,99 ευρώ, δηλαδή το προς απόδοση ποσό του Φ.Π.Α. που δεν αποδόθηκε υπερβαίνει σε ετήσια βάση τις τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ αλλά όχι τις εβδομήντα πέντε χιλιάδες ευρώ.

Κρίθηκε, αποφασίσθηκε και δημοσιεύθηκε αμέσως στο ακροατήριο του Εφετείου Δωδεκανήσου σε δημόσια συνεδρίαση στη Ρόδο την 15η Μαρτίου 2017.

Η Προεδρεύουσα

[redacted]

Η Γραμματέας

[redacted]

22^η σελίδα της [redacted] απόφασης του Τριμελούς Εφετείου Δωδεκανήσου (Καταουρημάτων)

Καταχωρήθηκε στο ειδικό βιβλίο καθαρογραμμένων αποφάσεων του Εφετείου Δωδεκανήσου την [redacted] με αύξοντα αριθμό [redacted]. Ο ίδιος χρόνος δε, προκόπτεται και από την ειδική στήλη που τηρείται στο βιβλίο δημοσιεύσεως της υπηρεσίας μας.

[redacted signature]

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
[redacted]
[redacted]
[redacted]

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ
Για τη νόμιμη σήμανση και κατά
τη σειρά της παραγγελίας έκδοση
[redacted]
[redacted]
[redacted]
[redacted]
[redacted]