



**MSc law &
economics**

DEPARTMENT of ECONOMICS,
UNIVERSITY of MACEDONIA
and SCHOOL of LAW,
ARISTOTLE UNIVERSITY of THESSALONIKI



Τμήμα Οικονομικών
Επιστημών

ΑΡΙΣΤΟΤΕΛΕΙΟ
ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ
ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ
Νομική Σχολή

ΔΙΔΡΥΜΑΤΙΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΔΙΚΑΙΟ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ

Διπλωματική Εργασία

**ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΗ, ΑΝΑΛΥΣΗ ΚΑΙ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ ΒΕΛΤΙΩΣΗΣ ΤΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ
ΤΟΥ ΦΟΡΟΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΜΗΧΑΝΙΣΜΟΥ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ**

Της

ΔΗΜΗΤΡΑΣ ΔΗΜΗΤΡΟΠΟΥΛΟΥ

ΕΠΙΒΛΕΠΟΥΣΑ ΚΑΘΗΓΗΤΡΙΑ: ΑΝΑΣΤΑΣΙΑ ΛΙΤΙΝΑ

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού
Διπλώματος Ειδίκευσης Δίκαιο και Οικονομικά

ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΣ 2023

Δημητροπούλου Δήμητρα, 2023

Η παρούσα εργασία αποτελεί αποκλειστική πνευματική εργασία του δημιουργού της, για την συγγραφή της οποίας δε χρησιμοποιήθηκε ολόκληρο ή μέρος έργου, οι ιδέες και οι αντιλήψεις άλλου δημιουργού, χωρίς να γίνεται αναφορά στην πηγή προέλευσής τους.

ΑΦΙΕΡΩΣΕΙΣ

Η παρούσα διπλωματική εργασία αφιερώνεται σε αυτούς που με στήριξαν και ήταν δίπλα μου σε όλο αυτό το χρονικό διάστημα, οικογένεια και φίλους

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Θα ήθελα να εκφράσω τις θερμές μου ευχαριστίες στην επιβλέπουσα καθηγήτρια Κυρία Αναστασία Λίτινα για την πολύτιμη συμβολή της στην συγγραφή της παρούσας εργασίας.

Τέλος θέλω να ευχαριστήσω το σύνολο των διδασκόντων καθηγητών του Διδρυματικού προγράμματος μεταπτυχιακών σπουδών Δίκαιο και Οικονομία

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η φορολογική νομοθεσία μιας χώρας χαρακτηρίζεται από πολυπληθείς, δυσνόητες και ασαφείς νομικές και φορολογικές διατάξεις, οι οποίες συνθέτουν μία δυσνόητη διαδικασία προς αποσαφήνιση και κατανόηση του συνόλου των φορολογικών διατάξεων από τις οικονομικές οντότητες που υπόκεινται σε καθεστώς φορολογίας. Η ελεγκτική επιστήμη αποτελεί μια υπηρεσία υψηλού επίπεδου, η οποία παρέχει σημαντικές υπηρεσίες στο κράτος και την εθνική οικονομία, και κατηγοριοποιείται στην εσωτερική, την εξωτερική και την ελεγκτική του κράτους. Ο φορολογικός έλεγχος σχετίζεται άμεσα με την επιστήμη της ελεγκτικής, με τις σύγχρονες ελεγκτικές διαδικασίες επί των οικονομικών οντοτήτων – υποκειμένων προς φορολόγηση να αποτελούν τον βασικό πυλώνα μεταρρύθμισης ενός φορολογικού συστήματος. Στην παρούσα εργασία επιχειρείται, μέσω της παράθεσης των βασικών προβλημάτων του ελληνικού φορολογικού συστήματος και της λειτουργίας του φοροελεγκτικού μηχανισμού της χώρας, να αποσαφηνιστεί η σημασία του αποτελεσματικού φορολογικού ελέγχου στον εντοπισμό - αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής, στην ενίσχυση της φορολογικής συνείδησης των πολιτών και στη βελτίωση του φοροελεγκτικού μηχανισμού. Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι η ανάλυση των μέσων και των μεθόδων που χρησιμοποιούνται στο φορολογικό έλεγχο, καθώς και των σύγχρονων τάσεων που διαμορφώνονται σε εθνικό επίπεδο, για την ενίσχυση του ρόλου του φορολογικού ελέγχου. Επιπρόσθετα, επιχειρείται η ανάλυση της λειτουργίας της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), της απόδοσης και των αποτελεσμάτων που έχουν επιτευχθεί, μέσω της εμπειρικής διερεύνησης της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων και η διερεύνηση της σχέσης των συνολικών βεβαιωθέντων εσόδων με το πλήθος των φορολογικών ελέγχων και την αποτελεσματικότητα του φοροελεγκτικού μηχανισμού.

Λέξεις κλειδιά : φόροι, φορολογικός έλεγχος, έσοδα, Α.Α.Δ.Ε., βελτίωση φορολογικής απόδοσης

ABSTRACT

The tax legislation of a country is characterized by numerous, difficult to understand and unclear legal and tax provisions, which constitute a difficult process to clarify and understand all the tax provisions by the economic entities subject to a tax regime. Audit science is a high-level service that provides important services to the state and the national economy, and is categorized into internal, external and state audit. Tax control is directly related to the science of auditing, with modern audit procedures on economic entities - subject to taxation being the main pillar of reforming a tax system. In this paper, an attempt is made, by listing the main problems of the Greek tax system and the operation of the country's tax control mechanism, to clarify the importance of effective tax control in detecting - dealing with tax evasion, in strengthening the tax consciousness of citizens and in improving the tax control mechanism. The purpose of this paper is the analysis of the means and methods used in tax control, as well as the modern trends that are taking shape at the national level, to strengthen the role of tax control. In addition, an attempt is made to analyze the operation of the Independent Public Revenue Authority (A.A.D.E.), the performance and the results achieved, through the empirical investigation of the effectiveness of tax audits and the investigation of the relationship of the total certified revenues with the number of tax audits and the effectiveness of the tax audit mechanism.

Keywords: taxes, tax control, revenue, A.A.D.E., improvement of tax performance

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	1
ABSTRACT	6
ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ.....	7
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ.....	9
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΕΙΚΟΝΩΝ.....	9
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ	9
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	10
1.1 Παρουσίαση προβληματικής	10
1.2 Φορολογική πολιτική και οικονομική ανάπτυξη	11
1.3 Σκοπός – στόχοι – ερευνητικά ερωτήματα εργασίας	12
1.4 Δομή της εργασίας	13
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ	14
2.1 Έννοια και κατηγορίες φόρων	14
2.2 Σκοπός και αναγκαιότητα φορολογίας.....	14
2.3 Ελληνικό φορολογικό σύστημα	15
2.4 Αδυναμίες Ελληνικού φορολογικού συστήματος	16
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΑΡΑΒΑΤΙΚΟΤΗΤΑ	18
3.1 Φοροδιαφυγή	18
3.2 Φόρο – αποφυγή.....	19
3.3 Παραοικονομία	20
3.4 Αίτια και προσδιοριστικοί παράγοντες φορολογικής παραβατικότητας	21
3.5 Παραοικονομία και φοροδιαφυγή σε Ελλάδα και Ευρώπη	23
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ.....	26
4.1 Έννοιες - ορισμοί	26
4.2 Είδη φορολογικού ελέγχου	27
4.2.1 Τακτικός (οριστικός) φορολογικός έλεγχος.....	27
4.2.2 Προσωρινός φορολογικός έλεγχος.....	28
4.2.3 Προληπτικός φορολογικός έλεγχος.....	28
4.3 Έμμεσες τεχνικές ελέγχου	29
4.3.1 Τεχνική ανάλυσης ρευστότητας	29
4.3.2 Τεχνική καθαρής θέσης φορολογούμενου	29
4.3.3 Τεχνική τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά	30

4.3.4 Μέθοδος αρχής αναλογιών	30
4.3.5 Μέθοδος της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών	31
4.4 Κρατικά όργανα φορολογικού ελέγχου	31
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ ΒΕΛΤΙΩΣΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ	33
5.1 Αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών	33
5.2 Σχέδιο δράσης κατά της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και μεταφορά κερδών (BEPS)	33
5.3 Συμφωνία για τη φορολογική συμμόρφωση λογαριασμών αλλοδαπής (FATCA) μεταξύ Ελλάδας και Η.Π.Α.....	34
5.4 Διοικητική συνεργασία για την καταπολέμηση της ενδοκοινοτικής απάτης στον τομέα του Φ.Π.Α.	35
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΕΡΕΥΝΑ ΚΑΙ ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΑ Α.Α.Δ.Ε.	36
6.1 Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).....	36
6.2 Πορεία συνολικών εσόδων	37
6.3 Δείκτες απόδοσης Α.Α.Δ.Ε.....	39
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7: ΣΥΖΗΤΗΣΗ – ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ.....	42
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΕΣ ΑΝΑΦΟΡΕΣ	44
Διαδικτυακές πηγές.....	44
Διεθνής βιβλιογραφία.....	45
Ελληνική βιβλιογραφία	46
Νομοθεσία	47

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ

<i>Διάγραμμα 1: Παραοικονομία και Α.Ε.Π. (Πηγή: Schneider, 2015)</i>	<i>23</i>
<i>Διάγραμμα 2: Παραοικονομία και Α.Ε.Π. (Ελλάδα) (Πηγή: Schneider, 2015)</i>	<i>24</i>
<i>Διάγραμμα 3: Παραοικονομία και Α.Ε.Π. (Ε.Ε. - 28) (Πηγή: Schneider, 2015).....</i>	<i>24</i>
<i>Διάγραμμα 4: Παραοικονομία (% Α.Ε.Π.) στην Ευρώπη (2015) (Πηγή: Schneider, 2015)</i>	<i>25</i>
<i>Διάγραμμα 5: Μεταβολές εσόδων στις κύριες κατηγορίες φόρων 2021/2020 σε εκατομμύρια ευρώ (Πηγή Α.Α.Δ.Ε., 2021)</i>	<i>38</i>

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΕΙΚΟΝΩΝ

<i>Εικόνα 1: Σχέση φοροδιαφυγής – παραοικονομίας (Πηγή: Νάστας, 2007)</i>	<i>21</i>
---	-----------

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

<i>Πίνακας 1: Συνολικά έσοδα από φόρους 2021/2020 σε εκατομμύρια ευρώ (Πηγή Α.Α.Δ.Ε., 2021)</i>	<i>37</i>
<i>Πίνακας 2: Διαχρονική εξέλιξη εσόδων από φόρους κατά την τελευταία 5ετία (2017-2021) σε εκατομμύρια ευρώ (Πηγή Α.Α.Δ.Ε., 2021).....</i>	<i>38</i>
<i>Πίνακας 3: Επιχειρησιακός δείκτης ενίσχυσης φορολογικής συμμόρφωσης</i>	<i>39</i>
<i>Πίνακας 4: Επιχειρησιακοί δείκτες καταπολέμησης φοροδιαφυγής και διευκόλυνσης επιχειρηματικότητας.....</i>	<i>40</i>
<i>Πίνακας 5: Επιχειρησιακοί δείκτες αποτελεσματικότητας φορολογικής διοίκησης και προστασίας κοινωνικού στόχου</i>	<i>41</i>

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 Παρουσίαση προβληματικής

Η φορολογική πολιτική που υιοθετείται από τους αρμόδιους κυβερνητικούς φορείς αποτελεί άρρηκτο κομμάτι της εθνικής οικονομίας μιας χώρας, με τη φορολογία να έχει άμεσο αντίκτυπο στην κοινωνία, τους πολίτες, τους επιχειρηματικούς ομίλους που δραστηριοποιούνται επαγγελματικά στην αγορά εργασίας και στο ίδιο το κράτος. Από την είσοδο της χώρας στην Ευρωζώνη έως και τις περιόδους της χρηματοπιστωτικής και πανδημικής κρίσης, η φορολογία διαδραμάτισε σημαντικό ρόλο στην πορεία της χώρας, για να δημιουργηθούν οι υφιστάμενες οικονομικές συνθήκες. Η παγκόσμια χρηματοπιστωτική κρίση και η οικονομική δυσπραγία της χώρας φανέρωσε την υπερχρέωση του ελληνικού δημόσιου τομέα και την αδυναμία ελέγχου του δημόσιου και ιδιωτικού χρέους. Για την αποτελεσματική αντιμετώπιση των συνεπειών της χρηματοπιστωτικής κρίσης υιοθετήθηκαν συγκεκριμένες φορολογικές και δημοσιονομικές πολιτικές, αναφορικά με το φορολογικό καθεστώς της χώρας, ενώ πάρθηκαν αυστηρά μέτρα δημοσιονομικής προσαρμογής, τα οποία οδήγησαν στην συρρίκνωση της εθνικής οικονομίας και την μείωση της αγοραστικής δύναμης και του ατομικού εισοδήματος των πολιτών.

Η φορολογική νομοθεσία μιας χώρας χαρακτηρίζεται από πολυπληθείς, δυσνόητες και ασαφείς νομικές και φορολογικές διατάξεις, οι οποίες συνθέτουν μία δυσνόητη διαδικασία προς αποσαφήνιση και κατανόηση του συνόλου των φορολογικών διατάξεων από τις οικονομικές οντότητες που υπόκεινται σε καθεστώς φορολογίας. Η ελεγκτική επιστήμη αποτελεί μια υπηρεσία υψηλού επίπεδου, η οποία παρέχει σημαντικές υπηρεσίες στο κράτος και την εθνική οικονομία, και κατηγοριοποιείται στην εσωτερική, την εξωτερική και την ελεγκτική του κράτους. Ο φορολογικός έλεγχος σχετίζεται άμεσα με την επιστήμη της ελεγκτικής, με τις σύγχρονες ελεγκτικές διαδικασίες επί των οικονομικών οντοτήτων – υποκειμένων προς φορολόγηση να αποτελούν τον βασικό πυλώνα μεταρρύθμισης ενός φορολογικού συστήματος. Για τον προαναφερόμενο λόγο, ο στρατηγικός σχεδιασμός του φοροελεγκτικού μηχανισμού και οι παράγοντες που επιδρούν στην τελική στη φορολογική συνείδηση των πολιτών. Οι φορολογικές αρχές της χώρας τείνουν να εναρμονιστούν με το θεσμικό πλαίσιο των ανεπτυγμένων χωρών της Ευρώπης, θεσμοθετώντας ελεγκτικές πρακτικές στον φοροελεγκτικό μηχανισμό της χώρας για την καθολική τους προσαρμογή στις εξελίξεις που επιτάσσει η διεθνοποιημένη οικονομία.

Η εύρυθμη και αποτελεσματική λειτουργία του φοροελεγκτικού μηχανισμού μιας χώρας αποτελεί κομβικής σημασίας λειτουργία διασφάλισης των δημοσίων εσόδων, και εξασφάλισης της δίκαιης κατανομής των φορολογικών βαρών, ενίσχυσης της φορολογικής συμμόρφωσης

των πολιτών και αντιμετώπισης φαινομένων φορολογικής απάτης. Με τους φόρους να αποτελούν υποχρεωτικές παροχές των πολιτών στα δημόσια ταμεία, με επαχθή χαρακτήρα, παρατηρούνται συχνά ενέργειες πολιτών για φοροδιαφυγή, γεγονός που έχει οδηγήσει σε στέρηση των απαραίτητων δημόσιων εσόδων που έχουν προϋπολογιστεί προς είσπραξη, κατά τον σχεδιασμό των ετήσιων κυβερνητικών πολιτικών. Επομένως, κρίνεται επιτακτική η ανάγκη καταπολέμησης της φοροδιαφυγής, η οποία αποτελεί τον κυριότερο στόχο που ανατίθεται στους αρμόδιους φορολογικούς ελεγκτές και στον φορολογικό μηχανισμό του κράτους γενικότερα. Η διερεύνηση της λειτουργίας του φορολογικού μηχανισμού της χώρας και των θεσμοθετημένων ελεγκτικών διαδικασιών, αντικείμενο της παρούσας εργασίας, που χρησιμοποιούνται από την φορολογική διοίκηση για την εξακρίβωση της ύπαρξης αδικαιολόγητου πλουτισμού στοχεύει στην άμβλυση της πολυπλοκότητας των ελεγκτικών διαδικασιών και στην βελτίωση της απόδοσης του φοροελεγκτικού μηχανισμού.

1.2 Φορολογική πολιτική και οικονομική ανάπτυξη

Τα φορολογικά έσοδα μιας χώρας αντιστοιχούν περίπου στο 30% του Α.Ε.Π., με τις φορολογικές επιβαρύνσεις που επιβάλλονται να αποσκοπούν στην διόρθωση άνισων κατανομών εισοδημάτων πλούτου ανάμεσα σε διαφορετικές κοινωνικές ομάδες. Οι φόροι αποτελούν εργαλεία οικονομικής πολιτικής που επιδρούν στις επιδόσεις μιας εθνικής οικονομίας και συχνά χρησιμοποιούνται συχνά ως εργαλείο βελτίωσης των αστοχιών μιας εθνικής οικονομίας, καθώς η αποτελεσματική φορολογική μεταχείριση διαφόρων οικονομικών δραστηριοτήτων λειτουργεί προς όφελος της ευημερίας μιας κοινωνίας. Σύμφωνα με τον Φινοκαλιώτη (2020): *« οι φορολογικές πολιτικές που ασκούνται από τους αρμόδιους κρατικούς και κυβερνητικούς φορείς συμβάλλουν στην οικονομική ανάπτυξη, μέσω παροχής φορολογικών κινήτρων, αποθαρρύνοντας την ύπαρξη μη παραγωγικών δαπανών »*.

Οι φόροι λειτουργούν καταλυτικά στην καταναλωτική συμπεριφορά και τις αγοραστικές συνήθειες των πολιτών, καθώς σχετίζονται με οικονομικές δραστηριότητες, όπως οι αποταμιεύσεις, το εισόδημα, η προσφορά σε εργασία και οι επενδύσεις σε ανθρώπινους πόρους. Επιπρόσθετα, οι φόροι επιδρούν στην λειτουργία των επιχειρήσεων, αποτελώντας κομβικό παράγοντα συσχέτισης με τις παραγωγικές, τη δημιουργία θέσεων εργασιακής απασχόλησης και τις επενδύσεις. Σύμφωνα με τον Johansson (2008): *« το σύστημα φορολογίας διαμορφώνεται με τέτοιο τρόπο, ώστε να περιορίζονται φαινόμενα φοροδιαφυγής και να αποφεύγονται οι στρεβλώσεις και οι αρνητικές επιδράσεις στην οικονομική ανάπτυξη ενός τόπου »*. Ο ορθός σχεδιασμός ενός φορολογικού συστήματος και η δίκαιη αναδιάρθρωση των φόρων αποτελούν κομβικής σημασίας ενέργειες για την ελαχιστοποίηση των στρεβλώσεων που δύναται να δημιουργηθούν σε μια οικονομία (Stoilova, 2013).

1.3 Σκοπός – στόχοι – ερευνητικά ερωτήματα εργασίας

Στην παρούσα εργασία επιχειρείται, μέσω της παράθεσης των βασικών προβλημάτων του ελληνικού φορολογικού συστήματος και της λειτουργίας του φοροελεγκτικού μηχανισμού της χώρας, να αποσαφηνιστεί η σημασία του αποτελεσματικού φορολογικού ελέγχου στον εντοπισμό - αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής, στην ενίσχυση της φορολογικής συνείδησης των πολιτών και στη βελτίωση του φοροελεγκτικού μηχανισμού. Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι η ανάλυση των μέσων και των μεθόδων που χρησιμοποιούνται στο φορολογικό έλεγχο, καθώς και των σύγχρονων τάσεων που διαμορφώνονται σε εθνικό επίπεδο, για την ενίσχυση του ρόλου του φορολογικού ελέγχου. Επιπρόσθετα, επιχειρείται η ανάλυση της λειτουργίας της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), της απόδοσης και των αποτελεσμάτων που έχουν επιτευχθεί, μέσω της εμπειρικής διερεύνησης της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων και η διερεύνηση της σχέσης των συνολικών βεβαιωθέντων εσόδων με το πλήθος των φορολογικών ελέγχων και την αποτελεσματικότητα του φοροελεγκτικού μηχανισμού.

Οι στόχοι της παρούσας εργασίας εστιάζονται στην ανάλυση των σύγχρονων προσεγγίσεων της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας του φορολογικού μηχανισμού μιας χώρας. Πιο συγκεκριμένα, τα κυριότερα ερευνητικά ερωτήματα που εξυπηρετούν τον σκοπό και τους στόχους της παρούσας εργασίας, είναι τα εξής

- ✓ Ποια είναι η αποδοτικότητα του φοροελεγκτικού μηχανισμού της χώρας ?
- ✓ Ποιες οι πολιτικές βελτίωσης της απόδοσης του φοροελεγκτικού μηχανισμού της χώρας ?
- ✓ Ποιο είναι το επίπεδο αποτελεσματικότητας του φοροεισπρακτικού μηχανισμού της χώρας ?
- ✓ Τι ισχύει με τα υπόλοιπα φορολογικά συστήματα στις χώρες της Ευρωζώνης και ποιες είναι καλές πρακτικές και ο βαθμός συνεργασίας των φορολογικών αρχών της χώρας με τις φορολογικές αρχές των χωρών της Ευρωζώνης ?

Η παρούσα εργασία εντάσσεται στις βιβλιογραφικές μελέτες και δευτερογενείς έρευνες συγκριτικής αξιολόγησης δεδομένων, με τα κυριότερα στάδια εκπόνησης της παρούσας εργασίας να είναι η βιβλιογραφική ανασκόπηση, μέσω της οποίας δίνονται απαντήσεις σε μέρος των ερευνητικών ερωτημάτων που τέθηκαν προγενέστερα, η διεξαγωγή δευτερογενούς έρευνας και η ανάλυση των αποτελεσμάτων. Αξίζει εδώ να τονιστεί ότι η, μέχρι πρότινος, απουσία συγκρίσιμων δεδομένων φορολογικής διοίκησης ανάμεσα στις χώρες της Ευρώπης καθιστούσε αδύνατη τη συγκριτική ανάλυση της απόδοσης του φοροελεγκτικού μηχανισμού διαφόρων χωρών. Η συλλογή δεδομένων και η δευτερογενής ανάλυση στατιστικών στοιχείων

του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (OECD), αναφορικά με την απόδοση των φορολογικών συστημάτων των χωρών που συμμετέχουν στον οργανισμό, δίνει τη δυνατότητα εκπόνησης της συγκριτικής αξιολόγησης φορολογικών δεδομένων. Η ενδεικτική βιβλιογραφία που χρησιμοποιήθηκε στην παρούσα εργασία προέρχεται από διεθνείς και ελληνόγλωσσες βιβλιογραφικές και ηλεκτρονικές πηγές, επιστημονικά άρθρα και επιστημονικά περιοδικά με θέμα την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα της φορολογικής διοίκησης και των αρχών δημοσίων εσόδων.

1.4 Δομή της εργασίας

Η παρούσα εργασία αποτελείται από επτά (7) κεφάλαια. Στο πρώτο (1) και εισαγωγικό κεφάλαιο παρουσιάζεται η προβληματική της εργασίας, η σχέση της φορολογικής πολιτικής και της οικονομικής ανάπτυξης, ο σκοπός, οι στόχοι, τα ερευνητικά ερωτήματα και η δομή της παρούσας εργασίας. Στο δεύτερο (2) κεφάλαιο παρατίθενται αναλυτικά οι βασικές αρχές και το νομοθετικό πλαίσιο της φορολογίας και του φορολογικού συστήματος της χώρας, η εννοιολογική προσέγγιση και τα είδη φόρων, η φορολογική πολιτική που ακολουθείται στη χώρα και οι έννοιες της φορολογικής συμμόρφωσης και ηθικής των φορολογούμενων πολιτών και επιχειρήσεων. Στο τρίτο (3) παρουσιάζονται οι αιτίες και τα κίνητρα της φορολογικής παραβατικότητας (παραοικονομία, φόρο - αποφυγή, φοροδιαφυγή), ενώ στο τέταρτο (4) κεφάλαιο παρατίθενται αναλυτικά η έννοια, ο σκοπός τα είδη, οι έμμεσες τεχνικές και τα όργανα των φορολογικών ελέγχων. Στο πέμπτο (5) κεφάλαιο παρουσιάζονται οι πολιτικές βελτίωσης της απόδοσης του φοροελεγκτικού μηχανισμού και η συνεργασία των ελληνικών αρχών με διεθνείς φοροελεγκτικούς φορείς, ενώ στο έκτο (6) κεφάλαιο διενεργείται δευτερογενής έρευνα και συγκριτική αξιολόγηση, μέσω στατιστικών δεδομένων της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) και του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (OECD), αναφορικά με τα δημόσια έσοδα, τα ποσοστά φοροδιαφυγής και την απόδοση του φοροελεγκτικού μηχανισμού. Στο έβδομο (7) και τελευταίο κεφάλαιο παρατίθενται τα συμπεράσματα της μελέτης και διάφορες προτάσεις βελτίωσης της απόδοσης του φοροελεγκτικού μηχανισμού και των τρόπων αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ

2.1 Έννοια και κατηγορίες φόρων

Ως φόρος νοείται κάθε χρηματική επιβάρυνση που επιβάλλεται σε φυσικά και νομικά πρόσωπα, αποτελώντας μια επιβεβλημένη εισφορά που απαιτείται, βάση της νομοθετικής αρχής. Οι φόροι κατηγοριοποιούνται σε άμεσους και έμμεσους φόρους, με τους άμεσους φόρους να αποτελούν τη μορφή φόρων που επιβάλλονται από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές στην οικονομική οντότητα που τον πληρώνει (φόρος ιδιοκτησίας - φόρος εισοδήματος). Στην αντίπερα όχθη, ο έμμεσος ή εισπρακτέος φόρος είναι εκείνη η μορφή φόρου που η είσπραξη του πραγματοποιείται από μεσάζοντες (Φόρος Προστιθέμενης Αξίας), καθώς και οι φόροι που επιβάλλονται επί των πωλήσεων ή της παροχής αγαθών και υπηρεσιών (φόρος εισοδήματος επιχειρήσεων, δασμοί, φόρος παρακράτησης από ενοίκια ακινήτων, ειδικός φόρος κατανάλωσης, φόρος ιδιοκτησίας ακινήτων) (Gash, 2011).

Σύμφωνα με τη διεθνή και ελληνόγλωσση διεθνή βιβλιογραφία, οι φορολογικοί συντελεστές διακρίνονται σε προοδευτικούς, αναλογικούς κι αντίστροφα προοδευτικούς. Οι προοδευτικοί φορολογικοί συντελεστές χρησιμοποιούνται για τον χαρακτηρισμό φόρων που καταγράφουν αυξητικές τάσεις παράλληλα με τις αυξητικές τάσεις του προσωπικού εισοδήματος. Οι προοδευτικοί συντελεστές σε υψηλά εισοδήματα οδηγούν σε υψηλότερες πληρωμές φόρων, συγκριτικά με τα άτομα μικρότερων εισοδημάτων, με αποτέλεσμα τα προοδευτικά ποσοστά φορολογίας να αναδιανέμουν τον πλούτο και το εισόδημα Αντίθετα, στους αντίστροφα προοδευτικούς φόρους, οι φορολογικοί συντελεστές εμφανίζουν μειωτικές τάσεις, καθώς παρατηρούνται αυξήσεις στο φορολογητέο ποσό. Οι αντίστροφα προοδευτικοί φορολογικοί συντελεστές οδηγούν σε μετατόπιση των φορολογικών υποχρεώσεων των πολιτών που έχουν υψηλότερο εισόδημα στους πολίτες με χαμηλότερα εισοδήματα, ενώ οι αναλογικοί φόροι υφίσταται σε περιπτώσεις που ο μέσος φόρος δεν εξαρτάται από το ύψος του εισοδήματος και επιβάλλεται με τον ίδιο τρόπο σε όλους τους φορολογούμενους πολίτες (Gordon et. al., 1995).

2.2 Σκοπός και αναγκαιότητα φορολογίας

Οι φόροι επιβάλλονται μέσω αποφάσεων που λαμβάνονται σε επίπεδο πολιτικής και προέρχονται από διάφορες δημόσιες και τοπικές αρχές που τους επιβάλλουν σε διάφορες νομικές και οικονομικές οντότητες. Οι φόροι αποτελούν συνάρτηση των κυβερνητικών δεσμεύσεων κάθε τοπικής αρχής, δεν επιδέχονται αμφισβήτησης, με τους κανονισμούς και τις νομοθετικές διατάξεις περί φορολογίας να χαρακτηρίζονται από μεγάλο βαθμό πολυπλοκότητας και να διαφοροποιούνται από χώρα σε χώρα. Ο φορολογικοί νόμοι είναι

εκείνες οι διατάξεις που καθορίζουν σε ποια φυσικά και νομικά πρόσωπα θα επιβληθούν φόροι, ενώ οι φορολογικοί συντελεστές αποτελούν το ποσοστό επί του οποίου πραγματοποιείται η επιβολή φόρων (Gordon et. al., 1995).

Το φορολογικό πλαίσιο κάθε χώρας επιδρά σημαντικά στην οικονομία και την χρηματοδότηση μιας κοινωνίας, με τους κυριότερους λόγους που συντελείται η επιβολή φόρων να είναι οι εξής (Ihori, 1991) :

- ✓ Έσοδα (Revenues), τα οποία συλλέγονται μέσω φόρων και αξιοποιούνται για την κατασκευή κοινωνικών υποδομών και τις επενδύσεις που σχετίζονται με υπηρεσίες κοινής ωφέλειας
- ✓ Αναδιανομή (Redistribution), λόγος που σχετίζεται με την ισορροπημένη κατανομή πλούτου και εισοδήματος σε μια κοινωνία
- ✓ Άνα - τιμολόγηση (Repricing), η οποία χρησιμοποιείται για να καταστεί εφικτός ο έλεγχος της κατανάλωσης προϊόντων (καπνός – αλκοόλ)
- ✓ Υπεράσπιση ελέγχου (Representation), η οποία σχετίζεται με το γεγονός ότι η φορολογία αντιπροσωπεύει τη λογοδοσία και μια βελτιωμένη διακυβέρνηση

2.3 Ελληνικό φορολογικό σύστημα

Η τελευταία δεκαετία στην Ελλάδα χαρακτηρίστηκε από την επίδραση της χρηματοπιστωτικής κρίσης, η οποία μετατράπηκε σε κρίση δημοσίου χρέους της Ελλάδος. Η προαναφερόμενη κρίση είχε ως συνέπεια, το ελληνικό φορολογικό σύστημα να αλλάζει συνεχώς για να εξυπηρετεί τα μέτρα λιτότητα που επιβλήθηκαν, εξαιτίας των προσπαθειών προσαρμογής της χώρας στις απαιτήσεις της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Ένα διαχρονικό πρόβλημα της χώρας ήταν η χαλαρή φορολογία και τα υψηλά επίπεδα φοροδιαφυγής, το οποίο αντιμετωπίστηκε από την υιοθέτηση πλήθους νέων φορολογικών μέτρων την περίοδο 2010 – 2017, τα οποία σχετιζόταν με υψηλότερους φόρους προστιθέμενης αξίας, υψηλότερους δασμούς και υψηλή φορολογία εισοδήματος. Αναφορικά με τις συνθήκες που πληρούνται για να επιβληθεί φόρος σε κάποιον πολίτη της χώρας, οι κυριότερες είναι οι εξής (KPMG, 2016) :

- ✓ Μόνιμη κατοικία στην Ελλάδα
- ✓ Να απασχολείται επαγγελματικά ή να πραγματοποιεί αμειβόμενες επαγγελματικές δραστηριότητες στην Ελλάδα
- ✓ Να υπάρχει ετήσιο εισόδημα άνω των 3.000 ευρώ που προέρχεται από μισθούς, συντάξεις και εισοδήματα αυτό – απασχόλησης

Στην αντίπερα όχθη, πολίτες που δεν έχουν φορολογητέο εισόδημα στην Ελλάδα υποβάλουν φορολογική δήλωση εάν διαθέτουν ακίνητα ή είναι συνεργάτες σε εταιρεία περιορισμένης ευθύνης ή αποκομίζουν εισόδημα από ακίνητα ή γη (KPMG, 2016). Αξίζει εδώ να τονιστεί ότι η Ελλάδα έχει συνάψει συμφωνίες διπλής φορολογίας με διάφορες χώρες εντός και εκτός Ευρώπης (Αργεντινή, Καναδάς, Αίγυπτος, Ελβετία, Ηνωμένο Βασίλειο, Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής) (KPMG, 2016). Σε γενικές γραμμές, οι φορολογούμενοι στην Ελλάδα έχουν την υποχρέωση καταβολής του φόρου εισοδήματος, εισφορές κοινωνικής ασφάλισης, φόροι κεφαλαίου, φόροι κληρονομιάς, φόροι μεταβίβασης ακινήτων και φόροι προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), οι οποίοι εμπεριέχονται στην τιμή όλων των προϊόντων και υπηρεσιών που διατίθενται στο εμπόριο (KPMG, 2016). Πιο συγκεκριμένα, υπόκειται σε φόρο το συνολικό καθαρό εισόδημα ατόμων και επιχειρηματικών ομίλων, τα οποία παράγονται στο εσωτερικό και το εξωτερικό της χώρας. Το φορολογητέο εισόδημα είναι το άθροισμα των εσόδων από όλες τις πηγές, μετά την αφαίρεση ορισμένων δαπανών που σχετίζονται με το εισόδημα και τη διαβίωση των φορολογικών οντοτήτων. Οι κυριότερες κατηγορίες - πηγές εσόδων στον εθνικό κώδικα φόρου εισοδήματος είναι οι εξής (KPMG, 2016) :

- ✓ ακίνητη περιουσία
- ✓ χρηματοοικονομικά μέσα
- ✓ επιχειρηματικές δραστηριότητες
- ✓ γεωργικές δραστηριότητες
- ✓ μισθωτές υπηρεσίες
- ✓ υπηρεσίες ελεύθερων επαγγελματιών

2.4 Αδυναμίες Ελληνικού φορολογικού συστήματος

Το εθνικό φορολογικό σύστημα χαρακτηρίζεται από υψηλό βαθμό πολυπλοκότητας, το οποίο σε συνδυασμό με την φορολογική διοίκηση αποθαρρύνει τη φορολογική συμμόρφωση των πολιτών. Η χαμηλή φορολογική συμμόρφωση και η χρηματοπιστωτική κρίση της χώρας οδήγησαν στη συσσώρευση μεγάλου φορολογικού χρέους, το οποίο ξεπέρασε το 190% των καθαρών εισπράξεων – εσόδων της χώρας. Επιπρόσθετα, το 75% του φορολογικού χρέους ήταν παλαιό, άνω των 12 μηνών, γεγονός που καθιστά μικρή την πιθανότητα είσπραξής του (OECD, 2017). Στην Ελλάδα, η φορολογική συμμόρφωση βασίζεται σε πρόστιμα και φορολογικούς ελέγχους, με τα πρόστιμα να επιβάλλονται δίχως τον καθορισμό της ικανότητας πληρωμής από τον φορολογούμενο. Τα πρόστιμα συμβάλλουν σημαντικά στην αύξηση του φορολογικού χρέους, καθώς το 2017 αντιπροσώπευαν το 35% επί του συνολικού φορολογικού χρέους στην Ελλάδα (OECD, 2017).

Αναφορικά με τους φορολογικούς ελέγχους, σε οικονομίες με μεγάλο μερίδιο συναλλαγών σε μετρητά, οι έλεγχοι είναι λιγότερο αποτελεσματικά εργαλεία για την αποκάλυψη κρυφών εσόδων (Slemrod, 2007). Σύμφωνα με τους Bitzenis et al., (2016) : « η ευρεία χρήση μετρητών αντιπροσωπεύει περισσότερο από το 25% του Α.Ε.Π. της Ελλάδος ». Χρησιμοποιώντας οικονομικά στοιχεία και δεδομένα τραπεζικού δανεισμού, οι Artavanis et al., (2016) υπολόγισαν ότι πάνω από από το 40% των εσόδων από την αυτό - απασχόληση δεν δηλώθηκε, με τα διαφυγόντα έσοδα να αντιστοιχούν στο 10% των συνολικών εσόδων. Η άτυπη οικονομία αυξήθηκε σημαντικά κατά τη διάρκεια της χρηματοπιστωτικής κρίσης, με την επέκτασή της να οδηγεί σε αύξηση των φορολογικών συντελεστών (Dellas et al., 2017). Τα κυριότερα στατιστικά ευρήματα και οι βασικότερες αδυναμίες του εθνικού φορολογικού συστήματος της έρευνας του Tax Foundation (2020) είναι τα εξής :

- ✓ Η Ελλάδα έχει ποσοστό φόρου για επιχειρήσεις που είναι υψηλότερο (24%) από το μέσο όρο των χωρών του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (23.3 %)
- ✓ Υπάρχουν αυστηροί περιορισμοί που έρχονται αντιμέτωπες οι επιχειρήσεις στην Ελλάδα, αναφορικά με το συμψηφισμό των λειτουργικών ζημιών τους με μελλοντικά κέρδη, ενώ δεν είναι δυνατή η χρησιμοποίηση ζημιών προηγούμενων χρήσεων για να μειωθεί το προγενέστερο εισόδημα φορολογίας
- ✓ Η Ελλάδα έχει ένα από τους υψηλότερους συντελεστές Φ.Π.Α. ανάμεσα στις χώρες του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΑΡΑΒΑΤΙΚΟΤΗΤΑ

Ένα από τα κυριότερα προβλήματα που έρχονται αντιμέτωπες οι φορολογικές αρχές κατά την προσπάθεια δημοσιονομικής εξυγίανσης είναι η φορολογική παραβατικότητα. Στο κεφάλαιο που ακολουθεί παρατίθενται διάφορες μορφές εκδήλωσης του φαινομένου της φορολογικής παραβατικότητας και γίνονται αναφορές στις εννοιολογικές προσεγγίσεις και την πρακτική διάκριση ανάμεσα στη φοροδιαφυγή, τη φόρο - αποφυγή και την παραοικονομία, καθώς και στα αίτια που συμβάλλουν στην εκδήλωση και έκταση του φαινομένου της φορολογικής παραβατικότητας.

3.1 Φοροδιαφυγή

Ως φοροδιαφυγή νοείται κάθε παράνομη πράξη ή παράβλεψη ενός φορολογούμενου, μέσω των οποίων επιδιώκεται η μείωση της φορολογικής του επιβάρυνσης ή η αποφυγή της καταβολής των βεβαιωμένων φόρων. Η φοροδιαφυγή παραβαίνει τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας, αποτελώντας ποινικό αδίκημα σε βάρος του κράτους. Η έκταση της φοροδιαφυγής εξαρτάται από την τάση των φορολογούμενων για φοροδιαφυγή και από την ικανότητα των φορολογικών αρχών να περιορίσουν την προαναφερόμενη τάση. Με βάση την εθνική νομοθεσία και σύμφωνα με τον Νόμο 4337/2015, άρθρο 66, παράγραφος 1 του Κώδικα Φορολογικής Δεοντολογίας, η φοροδιαφυγή διαπράττεται για τα εξής :

- ✓ αποφυγή πληρωμής φόρου εισοδήματος, ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝ.ΦΙ.Α) ή ειδικού φόρου ακινήτων (Ε.Φ.Α) και απόκρυψη τους από τα θεσμικά όργανα φορολογητέων εισοδημάτων
- ✓ αποφυγή πληρωμής φόρου προστιθέμενης αξίας, φόρου κύκλου εργασιών επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, φόρου ασφαλιστρών, τελών ή εισφορών, τα οποία δεν αποδίδονται ή αποδίδονται ανακριβώς
- ✓ αποφυγή πληρωμής φόρου πλοίων
- ✓ λαθρεμπόριο, το οποίο καθώς συνίσταται στην εισαγωγή και εξαγωγή εμπορευμάτων, άνευ άδειας από τις αρμόδιες τελωνειακές αρχές (άρθρο 155, Νόμος 2960/2001)

Για την πλήρωση της υποκειμενικής υπόστασης του αδικήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται ο καθορισμός της πρόθεσης του αδικήματος, καθώς σε περιπτώσεις που οι φορολογικές οντότητες από αμέλεια υπέβαλλαν ανακριβή δήλωση ή δεν συμπεριέλαβαν σε αυτή τα υποχρεωτικά από το νόμο φορολογικά στοιχεία, τότε δεν στοιχειοθετείται πρόθεση φοροδιαφυγής. Το φαινόμενο της φοροδιαφυγής λαμβάνει χώρα σε καθημερινή βάση στην Ελλάδα, σε επίπεδο κοινωνικού και οικονομικού βίου, με πληθώρα πρακτικών, από φυσικά και

νομικά πρόσωπα, σε κάθε σύστημα φορολόγησης και για κάθε φόρο, με τα χαμηλότερα ποσοστά να παρατηρείται σε κοινωνικές ομάδες, όπως οι μισθωτοί και οι συνταξιούχοι. Σύμφωνα με στοιχεία της έκθεσης του ΟΟΣΑ (2018), το φαινόμενο της φοροδιαφυγής παρατηρείται στους τομείς του φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), του φόρου εισοδήματος και των ασφαλιστικών εισφορών, ενώ ταυτόχρονα αναδεικνύεται η αδυναμία του κρατικού φοροελεγκτικού και φοροεισπρακτικού μηχανισμού σχετικά με τον εντοπισμό και την είσπραξη των φόρων. Στην παρούσα έκθεση τονίζεται πως ενώ εάν στην Ελλάδα υπήρχε η αποτελεσματικότητα είσπραξης φόρων με την αντίστοιχη των χωρών του ΟΟΣΑ, τότε τα φορολογικά έσοδα θα σημείωναν αύξηση της τάξεως του 5% του Α.Ε.Π. (OECD, 2018). Η φοροδιαφυγή αποτελεί ένα σύνθετο και διαρθρωτικό φαινόμενο, το οποίο επηρεάζει την πορεία μιας εθνικής οικονομίας, συμβάλλοντας στη μείωση της αποτελεσματικότητάς της και τη διεύρυνση των κοινωνικών ανισοτήτων. Η φορολογία εισοδήματος στην χώρα διακρίνεται για τους υψηλούς φορολογικούς συντελεστές σε φυσικά και νομικά πρόσωπα, γεγονός που στρεβλώνει τα κίνητρα για εργασία, επενδύσεις και για επιχειρηματικές δραστηριότητες και ενθαρρύνει το φαινόμενο της φοροδιαφυγής. Η απόκρυψη εισοδημάτων σε ποσοστό της τάξης του 10%, επιφέρει απώλεια στα κρατικά έσοδα σε ποσοστό της τάξης του 26% (Matsaganis & Flevotomou, 2010). Τέλος, αξίζει εδώ να τονιστεί ότι η απόκρυψη εισοδημάτων επιδρά αρνητικά και στον υπολογισμό διαφόρων άλλων φόρων που υπολογίζονται με βάση το ετήσιο εισόδημα (Νόμος 4387/2016).

3.2 Φόρο – αποφυγή

Ως φόρο – αποφυγή νοείται η εκμετάλλευση νομοθετικών κενών και η δυνατότητα διενέργειας τεχνικών διευθετήσεων, με τους φορολογούμενους που προβαίνουν σε υιοθέτηση τεχνικών φόρο – αποφυγής να στοχεύουν εφαρμόζοντας στη μείωση ή την εξάλειψη της φορολογικής τους επιβάρυνσης (Malik et al., 2018). Σύμφωνα με το Νόμο 4174/2013, άρθρο 38 κατά της φόρο – αποφυγής : « κατά τον προσδιορισμό του φόρου, η φορολογική διοίκηση δύναται να αγνοεί κάθε τεχνητή διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων που αποβλέπει σε αποφυγή της φορολόγησης και οδηγεί σε φορολογικό πλεονέκτημα, το οποίο προκύπτει από την σύγκριση του οφειλόμενου φόρου από τον φορολογούμενο, λαμβάνοντας υπόψη την εν λόγω διευθέτηση, με την οφειλή που θα είχε ο φορολογούμενος, υπό τις ίδιες συνθήκες, εν απουσία της εν λόγω διευθέτησης ». Η φόρο - αποφυγή επιτυγχάνεται με την μείωση της ζήτησης για φορολογούμενα προϊόντα και την υποκατάσταση αυτών από άλλα μη φορολογούμενα, με το συνηθέστερο παράδειγμα να αποτελεί η μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων με τη μορφή δωρεάς, έτσι ώστε να αποφευχθεί στη συνέχεια η καταβολή του φόρου κληρονομιάς.

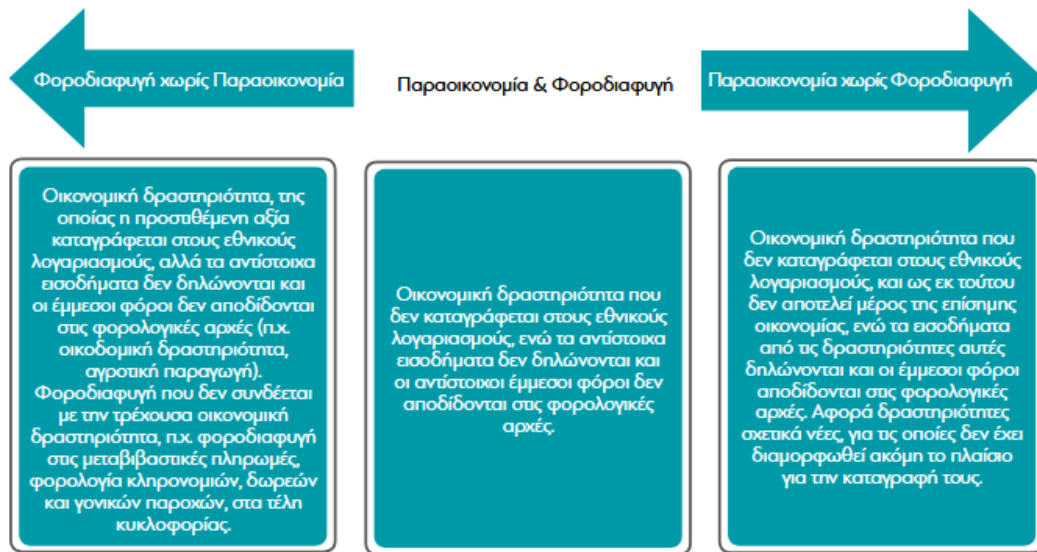
Τα κυριότερα χαρακτηριστικά της φόρο – αποφυγής είναι το κίνητρο για τους φορολογούμενους αποφυγής του φόρου και όχι απαραίτητα η επίτευξη κάποιου οικονομικού αποτελέσματος, η εκμετάλλευση νομοθετικών ελλείψεων, αδυναμιών και κενών, με στόχο την επίτευξη οικονομικών αποτελεσμάτων και τέλος η αδιαφάνεια, καθώς ο σκοπός των φορολογούμενων που φοροδιαφεύγουν είναι να μην γίνουν αντιληπτές οι τεχνικές φόρο - αποφυγής από τις αρμόδιες αρχές, ώστε να μην ληφθούν μέτρα για την εξάλειψή τους. Η φόρο - αποφυγή διαφέρει από την φοροδιαφυγή, καθώς το φαινόμενο της φόρο – αποφυγής δεν συνιστά ευθεία παράβαση των φορολογικών διατάξεων, αλλά εκμετάλλευση νομοθετικών ελλείψεων, με την αντιμετώπιση του φαινομένου να έγκειται στη λήψη προληπτικών μέτρων, δηλαδή νομοθετικών ρυθμίσεων οι οποίες θα την εμποδίσουν. Παρόλα αυτά, η κυριότερη αιτία σύγχυσης μεταξύ των δύο προαναφερόμενων εννοιών φοροδιαφυγής και φόρο - απαλλαγής είναι η ταύτιση των αποτελεσμάτων που προκαλούν, με το δημόσιο να στερείτε έσοδα από την μη καταβολή φόρων, με τα φαινόμενα της φοροδιαφυγής και της φόρο - αποφυγής να έχουν κοινά κίνητρα και συνέπειες (Γάτσος, 2001).

3.3 Παραοικονομία

Ως παραοικονομία νοείται το σύνολο των αδήλωτων οικονομικών δραστηριοτήτων, τα οποία αν και παράγουν προστιθέμενη αξία, δεν καταγράφονται στις επίσημες εκτιμήσεις του ακαθάριστου εγχώριου προϊόντος (Α.Ε.Π.). Στην παραοικονομία περιλαμβάνεται η δημιουργία, η πώληση και το εμπόριο προϊόντων και υπηρεσιών, τα οποία δεν ελέγχονται και δεν υπόκεινται σε φορολογία, αποτελώντας ένα τμήμα του συνόλου της εθνικής οικονομίας χωρίς τη συμμετοχή του κράτους και χωρίς φορολογικές επιβαρύνσεις. Σύμφωνα με τον Feige (1979): « στην παραοικονομία περιλαμβάνονται οι οικονομικές δραστηριότητες που δεν δηλώνονται και δεν προσδιορίζονται ποσοτικά από τις υφιστάμενες τεχνικές μέτρησης της οικονομικής δραστηριότητας μιας οικονομίας ». Σε μια διαφορετική εννοιολογική προσέγγιση, η παραοικονομία απαρτίζεται από διάφορες οικονομικές δραστηριότητες που συμβάλλουν στη δημιουργία προστιθέμενης αξίας και δύναται να προσμετρούνται στο εθνικό εισόδημα, αλλά δεν καταγράφονται από τις αρμόδιες δημόσιες φορολογικές αρχές και οικονομίες υπηρεσίες (Scheinder, 2013).

Η παραοικονομία και η φοροδιαφυγή διαφέρουν σαν έννοιες, με την φοροδιαφυγή να αποτελεί κομμάτι της παραοικονομίας, παρόλα αυτά στις οικονομικές δραστηριότητες που λαμβάνουν χώρα στην ανεπίσημη οικονομία καταγράφεται διαφυγή άμεσων και έμμεσων φόρων, με αποτέλεσμα τη στέρηση φορολογικών εσόδων για τα κρατικά ταμεία. Στην εικόνα που ακολουθεί παρουσιάζεται η σχέση της παραοικονομίας και της φοροδιαφυγής.

Εικόνα 1: Σχέση φοροδιαφυγής – παραοικονομίας (Πηγή: Νάστας, 2007)



Οι κυριότερες αιτίες – παράγοντες εμφάνισης του φαινομένου της παραοικονομίας είναι οι εξής (diaNEOsis, 2017) :

- ✓ Άρνηση διενέργειας ηλεκτρονικών συναλλαγών και χρήση μετρητών, τα οποία παρέχουν ασφαλές περιβάλλον για την εξάπλωση της παραοικονομίας
- ✓ Περιορισμένη εφαρμογή υφιστάμενης νομοθεσίας
- ✓ Συσσώρευση αποταμιεύσεων, η οποία εξωθεί τους φορολογούμενους σε οικονομικές δραστηριότητες αποφυγής καταβολής φόρων και
- ✓ Έλλειψη εμπιστοσύνης απέναντι σε κρατικούς φορείς
- ✓ Μειωμένος κίνδυνος σύλληψης και τιμωρίας, εξαιτίας της ανεπάρκειας ελέγχων της φορολογικής διοίκησης
- ✓ Υψηλοί φορολογικοί συντελεστές
- ✓ Υψηλός βαθμός κρατικού παρεμβατισμού
- ✓ Ύπαρξη μαύρου χρήματος που προέρχεται από παράνομες οικονομικές δραστηριότητες

3.4 Αίτια και προσδιοριστικοί παράγοντες φορολογικής παραβατικότητας

Η φοροδιαφυγή αποτελεί διεθνές πρόβλημα, το οποίο δεν εμφανίζεται μόνο στον Ελλαδικό χώρο Ελληνική οικονομία, αλλά σε αντίθεση με τα υπόλοιπα κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής

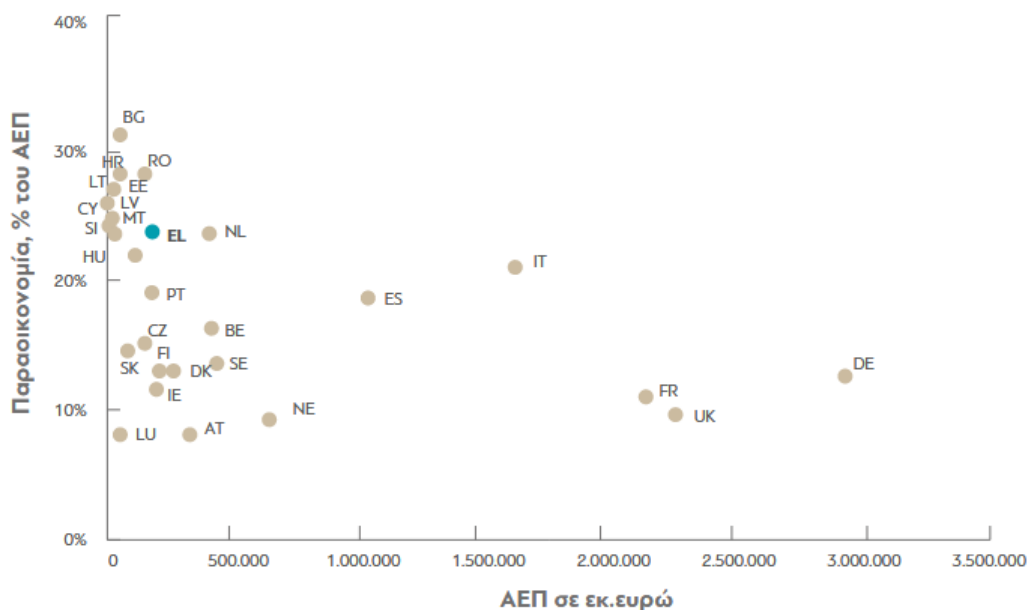
Ένωσης, η επίδοση της χώρας στους δείκτες φορολογικής παραβατικότητας είναι ιδιαίτερα υψηλή. Η ανάλυση και κατανόηση των αιτιών και των προσδιοριστικών παραγόντων που προκαλούν το φαινόμενο, τα οποία παρατηρούνται στο πολιτικό περιβάλλον και την φορολογική πολιτική που υιοθετείται, συμβάλλουν στην ανεύρεση των κρατικών παρεμβάσεων για την καταπολέμηση του φαινομένου. Τα κυριότερα αίτια εμφάνισης φορολογικής παραβατικότητας (παραοικονομία, φόρο – αποφυγή, φοροδιαφυγή) είναι τα εξής (diaNEOsis, 2017) :

- ✓ Πολυπλοκότητα φορολογικού συστήματος : η ύπαρξη πολλών φορολογικών νομοθετημάτων, η αναθεώρηση και η συνεχής τροποποίησή τους σε τακτά χρονικά διαστήματα, προκαλούν σύγχυση, διευρύνοντας το πλαίσιο εισαγωγής ειδικών και απαλλακτικών φορολογικών διατάξεων και το πλαίσιο παρερμηνείας της φορολογικής νομοθεσίας
- ✓ Αίσθημα ανασφάλειας δικαίου : λόγω της πολυπλοκότητας του φορολογικού συστήματος καλλιεργείται στους φορολογούμενους το αίσθημα της ανασφάλειας δικαίου, με αποτέλεσμα την απώλεια της εμπιστοσύνης τους ως προς τις φορολογικές αρχές, με τους φορολογούμενους να αδύνατον να παρακολουθήσουν τις συνεχείς εγκυκλίους για να αποσαφηνίσουν και να εφαρμόσουν τον νόμο.
- ✓ Απουσία πολιτικής βούλησης
- ✓ Ικανότητα φορολογικής διοίκησης : η χαμηλή ποιότητα που προσφέρει η φορολογική διοίκηση συνδυαστικά με τα ήδη υπάρχοντα οργανωτικά και τεχνολογικά της προβλήματα αυτής οδηγεί σε ανεπάρκεια φορολογικών ελέγχων και αύξηση του φαινομένου της φορολογικής παραβατικότητας
- ✓ Ανεπαρκής εκπαίδευση και στελέχωση φορολογικών οργάνων
- ✓ Υψηλή φορολογική επιβάρυνση : όσο υψηλότερο είναι το επίπεδο της φορολογικής επιβάρυνσης για ένα φορολογούμενο σε σχέση με το εισόδημά του, τόσο μεγαλύτερο είναι το όφελος της οικονομικής οντότητας που φοροδιαφύγει, καθώς καταβάλλοντας φόρους περιορίζεται η ικανοποίηση των ατομικών αναγκών ενός φορολογούμενου και το όφελος από μη καταβαλλόμενο φόρο είναι ιδιαίτερος υψηλό
- ✓ Τεχνολογική ανεπάρκεια φορολογικών αρχών
- ✓ Διάρθρωση οικονομίας και αγοράς εργασίας : η ενίσχυση της μισθωτής εργασίας στοχεύει στον περιορισμό του φαινομένου της φορολογικής παραβατικότητας και την ενίσχυση των δημοσίων εσόδων. Ο υψηλός αριθμός αυτοαπασχολούμενων, ελεύθερων επαγγελματιών, επιτηδευματιών και πολύ μικρών υπηρεσιών, οδηγεί σε αύξηση της φοροδιαφυγής και μείωση της απόδοσης της φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων

- ✓ Έλλειψη φορολογικής κουλτούρας (δικαιώματα και υποχρεώσεις των φορολογούμενων απέναντι στο κράτος) : το ύψος της φοροδιαφυγής εξαρτάται από την αντίληψη των φορολογούμενων απέναντι στο κράτος και την ανταποδοτικότητα των δημοσίων αγαθών που το ίδιο παρέχει, καθώς αυτά χρηματοδοτούνται από τα φορολογικά έσοδα

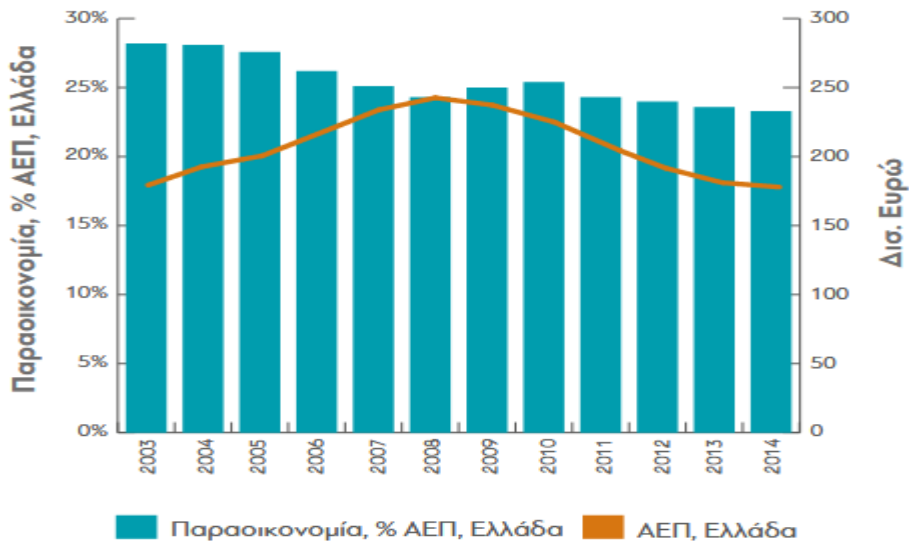
3.5 Παραοικονομία και φοροδιαφυγή σε Ελλάδα και Ευρώπη

Σε Ευρωπαϊκό επίπεδο, το ύψος της φορολογικής παραβατικότητας έχει εκτιμηθεί συνολικά σε 2.1 τρισεκατομμύρια ευρώ (Kearney et al., 2018), με το επίπεδο ανάπτυξης μιας οικονομίας, όπως αυτό καταδεικνύεται από το Α.Ε.Π. της, να σχετίζεται θετικά με την ένταση του φαινομένου της φορολογικής παραβατικότητας. Οι χώρες της Ανατολικής Ευρώπης παρουσιάζουν μεγαλύτερα ποσοστά παραοικονομίας σε σχέση με το Α.Ε.Π., με την Ελλάδα να κατατάσσεται μεταξύ των χωρών Δυτικής και Ανατολικής Ευρώπης (Schneider, 2015).

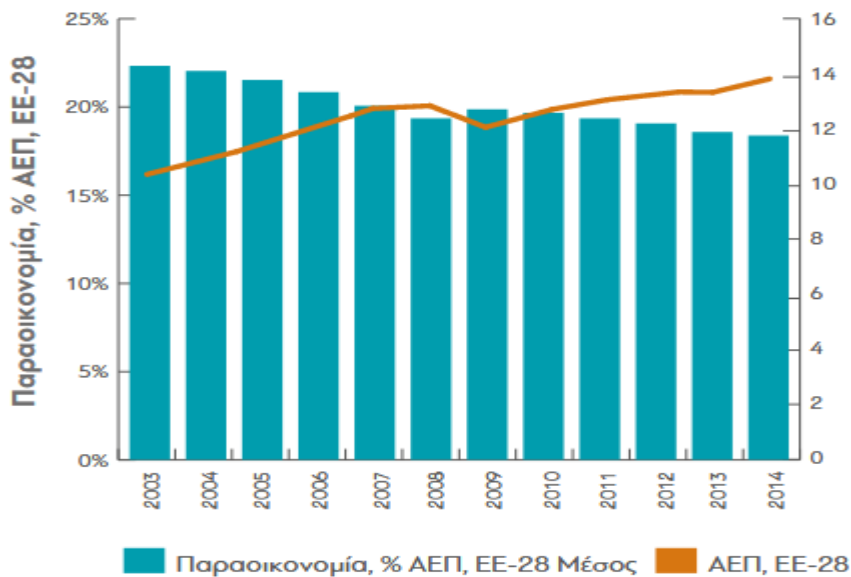


Διάγραμμα 1: Παραοικονομία και Α.Ε.Π. (Πηγή: Schneider, 2015)

Στα διαγράμματα που ακολουθούν παρατίθεται το μέγεθος της παραοικονομίας, ως ποσοστό του Α.Ε.Π., σε Ελλάδα και Ευρώπη την περίοδο της χρηματοπιστωτικής κρίσης. Πιο συγκεκριμένα, το ποσοστό της παραοικονομίας, ως προς το Α.Ε.Π. αυξήθηκε από 19.6% σε 20.1%, με την έναρξη της χρηματοπιστωτικής κρίσης στην Ευρώπη, ενώ αντίστοιχη τάση παρουσιάζει η παραοικονομία και στην Ελλάδα, η οποία κινείται σε υψηλότερα επίπεδα από τον αντίστοιχο ευρωπαϊκό μέσο όρο (Schneider, 2015).

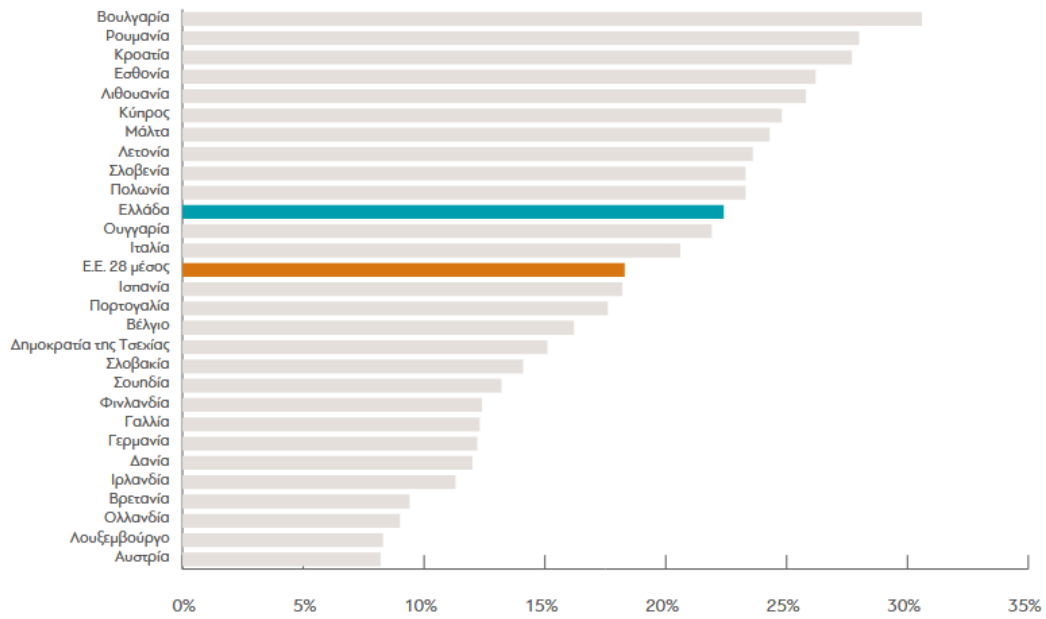


Διάγραμμα 2: Παραοικονομία και Α.Ε.Π. (Ελλάδα) (Πηγή: Schneider, 2015)



Διάγραμμα 3: Παραοικονομία και Α.Ε.Π. (Ε.Ε. - 28) (Πηγή: Schneider, 2015)

Το ύψος της παραοικονομίας στην Ελλάδα έχει εκτιμηθεί σε 20% - 30% του Α.Ε.Π., όντας ένα από τα μεγαλύτερα σε επίπεδο ανεπτυγμένων οικονομιών. Πιο συγκεκριμένα, την περίοδο 1999 - 2010, η φορολογική παραβατικότητα στην Ελλάδα άγγιζε το 27% του Α.Ε.Π., ποσοστό πολύ υψηλότερο από το αντίστοιχο μέσο όρο των χωρών του ΟΟΣΑ (20.2%) (IMF, 2013). Σύμφωνα με στοιχεία πρόσφατων μελετών, το μέγεθος της παραοικονομίας της Ελλάδας το 2015 ανήλθε περίπου στο 22.4% του Α.Ε.Π., ποσοστό που αντιστοιχεί σε 40 δισεκατομμύρια ευρώ (Schneider, 2015).



Διάγραμμα 4: Παραοικονομία (% Α.Ε.Π.) στην Ευρώπη (2015) (Πηγή: Schneider, 2015)

Αξίζει εδώ να τονιστεί η διαφορά στο μέγεθος και στην ανάπτυξη του φαινομένου της φοροδιαφυγής και της παραοικονομίας από τις βόρειες προς τις νότιες χώρες της Ευρώπης, με τις νοτιότερες χώρες να καταγράφουν υψηλότερα ποσοστά, συγκριτικά με τις χώρες της δυτικής και ανατολικής Ευρώπης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

4.1 Έννοιες - ορισμοί

Ως φορολογικός έλεγχος νοείται κάθε ελεγκτική διαδικασία που πραγματοποιείται από αρμόδια κρατικά όργανα, μέσω του οποίου ελέγχεται ο βαθμός εφαρμογής της φορολογικής νομοθεσίας, η τήρηση λογιστικών βιβλίων, η ορθότητα των οικονομικών δεδομένων μιας οικονομικής οντότητας, η αξιοπιστία των οικονομικών δεδομένων κατά την υποβολή φορολογικών δηλώσεων και οι παραλείψεις που οδήγησαν τις ελεγχόμενες φορολογικές οντότητες σε διαδικασίες μη υποβολής και ρύθμισης των φορολογικών τους υποχρεώσεων (Αληφαντής, 2016). Τα όργανα διενέργειας φορολογικών ελέγχων είναι οι φορολογικοί ελεγκτές, άτομα καταρτισμένα με ειδικές γνώσεις σε ζητήματα φορολογίας, τα οποία έχουν αρμοδιότητες ελέγχου, επαλήθευσης και ελέγχου εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων, καθώς και αρμοδιότητες επαλήθευσης της εγκυρότητας των δηλώσεων, σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Μελάς, 2015).

Σύμφωνα με τους Drogalas et al., (2015) : « ο φορολογικός έλεγχος αποτελεί κάθε διαδικασία εξέτασης, από ελεγκτές δημόσιων φορολογικών υπηρεσιών, του βαθμού που ένας φορολογούμενος έχει δηλώσει ορθά τα εισοδήματα και τα περιουσιακά του στοιχεία, βάση της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας ». Ο φορολογικός έλεγχος αποτελεί μια σύνθετη διαδικασία, μέσω της οποίας οι ελεγκτές, μέσω συγκεκριμένων διαδικασιών, διαπιστώνουν τον βαθμό που μια οικονομική οντότητα εκπληρώνει ορθά τις φορολογικές του υποχρεώσεις. Οι διαδικασίες ελέγχου καθορίζονται από το υφιστάμενο φορολογικό πλαίσιο, με βασικό σκοπό των φορολογικών ελέγχων να αποτελεί η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, με τον νομοθέτη να καθιερώνει τη διενέργεια φορολογικών ελέγχων για να διαπιστωθεί η εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων των οικονομικών οντοτήτων, σε συνδυασμό με την έκδοση εντολής φορολογικού ελέγχου, σύμφωνα με τις νομικές διατάξεις (Ζιάγκα & Κυριακού, 2016).

Η διενέργεια φορολογικών ελέγχων είναι το πιο σημαντικό μέσο που διαθέτει η φορολογική διοίκηση για να επιτύχει την αύξηση εσόδων στον κρατικό προϋπολογισμό (Gubar et al., 2015). Ο φορολογικός έλεγχος συμβάλει στην διασφάλιση της φορολογικής δικαιοσύνης και στην διατήρηση της οικονομικής και κοινωνικής ισορροπίας. Επιπρόσθετα, ο φορολογικός έλεγχος στοχεύει έμμεσα στην ενίσχυση του βαθμού συμμόρφωσης των φορολογουμένων. Η αριθμητική αύξηση των ελέγχων έχει αντίκτυπο στην φορολογική συμπεριφορά των πολιτών και επιχειρήσεων, αποτρέποντας τους ελεγχόμενους από μία μελλοντική φορολογικά παράτυπη ενέργεια και λειτουργώντας αποθαρρυντικά για τους μη ελεγχόμενους από μία μη φορολογική συμμόρφωση (Demirci & O.A.a.Z., 2021).

4.2 Είδη φορολογικού ελέγχου

Ο φορολογικός έλεγχος κατηγοριοποιείται σε διάφορα είδη, βάση της φορολογικής νομοθεσίας και του επιπέδου κατάταξής του στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. Σύμφωνα με έρευνα του Gokgoz (2018): « οι οικονομικές οντότητες, ανεξαρτήτως οικονομικής κατάστασης, δεν δείχνουν υψηλό βαθμό προθυμίας για την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων, με αποτέλεσμα την αποφυγή εξόφλησης φόρων και την αύξηση του φαινομένου της φοροδιαφυγής. Επιπρόσθετα, κρίνεται επιτακτική η ανάγκη εστίασης της αρμόδιων φορέων σε επιτόπιους φορολογικούς ελέγχους, ιδιαίτερα σε περιπτώσεις που οι φορολογικοί έλεγχοι συμβάλλουν στον περιορισμό της φοροδιαφυγής ». Τα κυριότερα είδη φορολογικού ελέγχου είναι ο τακτικός (οριστικός), ο προσωρινός, ο έκτακτος και ο προληπτικός φορολογικός έλεγχος, ενώ μπορεί παράλληλα να συνδυαστούν ορισμένα από τα προαναφερόμενα είδη φορολογικού ελέγχου. Στις ενότητες που ακολουθούν παρατίθενται και αναλύονται συνοπτικά τα προαναφερόμενα είδη φορολογικών ελέγχων

4.2.1 Τακτικός (οριστικός) φορολογικός έλεγχος

Ο τακτικός έλεγχος διενεργείται σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου 2238/1994 και σύμφωνα με το άρθρο 66, μέσω του οποίου καθορίζεται η φορολογητέα ύλη με τεκμηριωμένα πορίσματα, τα οποία απορρέουν από οικονομικά στοιχεία, πληροφορίες και δεδομένα των φορολογικών βιβλίων που έχουν στην κατοχή τους οι εξεταζόμενες φορολογικές οντότητες. Στον τακτικό φορολογικό έλεγχο υπόκεινται υποχρεωτικά οι επιχειρήσεις για το σύνολο των φορολογικών αντικειμένων, εντός τριών ετών από το πέρας της φορολογικής περιόδου, όταν αυτές εμπλέκονται σε περιπτώσεις λήψης ή έκδοσης πλαστών ή εικονικών στοιχείων ή νόθευση φορολογικών στοιχείων ή υπόθεση λαθρεμπορίας, καθώς και σε περιπτώσεις που προβούν σε οριστική διακοπή των εργασιών τους (Κορομηλάς, 2015).

Ο υποχρεωτικός τακτικός (οριστικός) φορολογικός έλεγχος πραγματοποιείται και σε φορολογικές οντότητες που έχουν υποβάλλει αίτηση εισαγωγής των μετοχών τους στο χρηματιστήριο και σε επιχειρήσεις που έχουν κάνει αίτηση για επιστροφή Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και έχει εξακριβωθεί ότι έχουν παραβιάσει τις αρχές της φορολογικής νομοθεσίας. Επιπρόσθετα, ο οριστικός έλεγχος διενεργείται κατόπιν εντολής των προϊσταμένων των αρμόδιων οικονομικών υπηρεσιών ή διαφόρων άλλων δημόσιων φορολογικών οργάνων, με τους τακτικούς ελέγχους να κατηγοριοποιούνται στα εξής (Φινοκαλιώτης, 2017) :

- ✓ Έλεγχος Κώδικα Βιβλίων
- ✓ Έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος
- ✓ Έλεγχος Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)
- ✓ Έλεγχος Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών
- ✓ Έλεγχος Επενδύσεων και Αναπτυξιακών Κινήτρων

4.2.2 Προσωρινός φορολογικός έλεγχος

Ο προσωρινός φορολογικός έλεγχος αποτελεί κατηγορία ελέγχου που περιλαμβάνει στοιχεία προληπτικού και τακτικού ελέγχου, παρέχοντας τη δυνατότητα έκδοσης προσωρινών φύλλων ελέγχου. Στον προσωρινό φορολογικό έλεγχο περιλαμβάνονται φόροι που οφείλουν οι επιχειρήσεις, βάση των φορολογικών βιβλίων που τηρούνται, των οικονομικών στοιχείων που παρέλειψαν να συνυπολογίσουν στις δηλώσεις και της υποβολής φορολογικών δηλώσεων με ανακρίβειες. Πιο συγκεκριμένα, στον προσωρινό φορολογικό έλεγχο υπόκεινται οι επιχειρήσεις που δεν υποβάλλουν ή υποβάλλουν μηδενικές φορολογικές δηλώσεις, οι επιχειρήσεις με σαφείς ενδείξεις φοροδιαφυγής και οι επιχειρήσεις που υιοθετούν λανθασμένα τις διατάξεις του κώδικα φορολογικών διαδικασιών (Φινοκαλιώτης, 2017).

4.2.3 Προληπτικός φορολογικός έλεγχος

Ο προληπτικός φορολογικός έλεγχος αποσκοπεί στην ορθή εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων της υφιστάμενης φορολογικής νομοθεσίας και στην εκπλήρωση των ληξιπρόθεσμων φορολογικών υποχρεώσεων των οικονομικών οντοτήτων. Επιπρόσθετα, ο προληπτικός φορολογικός έλεγχος στοχεύει στην αποτροπή των φορολογικών οντοτήτων από την διενέργεια παραβάσεων, μέσω της αιφνίδιας παρουσίας των φορολογικών ελεγκτών σε εγκαταστάσεις επιχειρηματικών ομίλων ή εκτός των εγκαταστάσεων κατά την εμπορία, μεταφορά και διακίνηση αγαθών. Ο προληπτικός φορολογικός έλεγχος πραγματοποιείται οποιαδήποτε στιγμή, με τους φορολογικούς ελεγκτές να προβαίνουν σε ελέγχους του συνόλου των φορολογικών βιβλίων και οικονομικών στοιχείων, τα οποία ορίζονται από τον Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών και τη φορολογική νομοθεσία. Ο προληπτικός έλεγχος διενεργείται και σχετίζεται με ελέγχους κατά τη διακίνηση αγαθών, ελέγχους για την ενημέρωση των φορολογικών βιβλίων, ελέγχους αποθεμάτων, ταμείου και λοιπών περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης, καθώς και ελέγχους νομιμότητας των φορολογικών ταμειακών μηχανών που υπάρχουν σε μια επιχείρηση. Ο προληπτικός έλεγχος είναι μικρής διάρκειας έλεγχος και πραγματοποιείται από το Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος, φορολογικούς ελεγκτές των

κατά τόπων Δημόσιων Οικονομικών Υπηρεσιών και από διάφορα φορολογικά όργανα Ελεγκτικών Κέντρων (Φινοκαλιώτης, 2017).

4.3 Έμμεσες τεχνικές ελέγχου

Οι σημαντικότερες, σε διεθνές επίπεδο, διεθνώς αναγνωρισμένες φορολογικές τεχνικές έμμεσου ελέγχου, οι οποίες προβλέπονται και στην εγχώρια φορολογική νομοθεσία για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης των οικονομικών οντοτήτων είναι οι εξής :

4.3.1 Τεχνική ανάλυσης ρευστότητας

Στην τεχνική ανάλυσης ρευστότητας υιοθετείται φορολογικός έλεγχος ανάλυσης των εσόδων μιας φορολογικής οντότητας και σύγκρισης του συνόλου των δαπανών με το σύνολο των εσόδων για μια συγκεκριμένη περίοδο φορολογικού ελέγχου, με τις μεταβολές στα ενεργητικά και παθητικά στοιχεία του ισολογισμού μιας επιχείρησης, τα μη φορολογητέα έσοδα και τις δαπάνες που δεν εκπίπτουν σε φορολόγηση να λαμβάνονται υπόψη κατά την προαναφερόμενη έμμεση φορολογική τεχνική. Το μη δηλωμένο φορολογητέο εισόδημα καθορίζεται μέσω της υπέρβασης των δαπανών από το άθροισμα των δηλωθέντων και μη φορολογητέων εισοδημάτων. Η τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας φορολογουμένου στηρίζεται στο γεγονός ότι κάθε υπέρβαση των δαπανών από τα έσοδα ή τις πηγές οικονομικών κεφαλαίων αντιστοιχεί σε υπό εκτίμηση του πραγματικού εισοδήματος προς φορολόγηση (Rettig, 2014).

4.3.2 Τεχνική καθαρής θέσης φορολογούμενου

Η τεχνική της καθαρής θέσης φορολογούμενου στηρίζεται στην θεωρητική προσέγγιση πως κάθε αύξηση της καθαρής θέσης του φορολογούμενου κατά τη διάρκεια ενός φορολογικού έτους, μετά από προσαρμογές για δαπάνες που δεν εκπίπτουν σε φόρο και εισοδήματα που δεν φορολογούνται, αποτελεί το φορολογητέο εισόδημα. Η προαναφερόμενη μέθοδος απαιτεί πλήρη γνώση του οικονομικού ιστορικού της υπό – εξέτασης φορολογικής μονάδας, καθώς τα αρμόδια φορολογικά όργανα λαμβάνουν υπόψη τους κατά τον έλεγχο το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων, των δαπανών που δεν εκπίπτουν σε φόρο, τις φορολογικές υποχρεώσεις και τις πηγές εσόδων που δεν φορολογούνται κατά τη διάρκεια της εξεταζόμενης οικονομικής περιόδου. Η τεχνική καθαρής θέσης βασίζεται στο γεγονός ότι για ένα συγκεκριμένο φορολογικό έτος , τα έσοδα μιας οικονομικής οντότητας διατίθεται ή

δαπανώνται σε στοιχεία που εκπίπτουν ή όχι σε φορολόγηση. Απώτερος σκοπός της προαναφερόμενης μεθόδου είναι ο προσδιορισμός, μέσω της μεταβολής της καθαρής θέσης, της αύξησης των ενεργητικών (περιουσιακών στοιχείων), της μείωσης των φορολογικών υποχρεώσεων και των δαπανών που δεν δηλώθηκαν ως φορολογητέο εισόδημα μιας οντότητας (Rettig, 2014).

4.3.3 Τεχνική τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά

Η τεχνική των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά προσδιορίζει το φορολογητέο εισόδημα, μέσω των διαθέσιμων κεφαλαίων προς αποταμίευση και δαπάνη μιας οικονομικής οντότητας, βασιζόμενη στην θεωρία πως τα χρήματα που εισπράττονται μπορούν είτε να δαπανηθούν, είτε να κατατεθούν σε ένα τραπεζικό λογαριασμό. Οι βασικές παραδοχές της τεχνικής είναι ότι η απόδειξη των καταθέσεων σε τραπεζικούς λογαριασμούς αποτελεί ένδειξη φορολογητέων εσόδων και ότι οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν είναι πραγματικές, δηλαδή έχουν πληρωθεί με πιστωτική κάρτα, επιταγές ή μετρητά. Η τεχνική του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά αποτελεί μια μέθοδο προσδιορισμού και εξακρίβωσης άγνωστων πηγών εσόδων, με το εισόδημα να αποδεικνύεται μέσω μιας ανάλυσης τραπεζικών καταθέσεων του υπό – εξέταση φορολογικού υποκειμένου και τις διαφορές προσαρμογές να πραγματοποιούνται για οικονομικά στοιχεία που δεν συνιστούν εισόδημα, ώστε να προσδιοριστεί πλήρως το πραγματικό διαθέσιμο εισόδημα της οικονομικής μονάδας προς φορολόγηση (Μελάς, 2015).

4.3.4 Μέθοδος αρχής αναλογιών

Με την μέθοδο της αρχής αναλογιών διαμορφώνεται το φορολογητέο εισόδημα μιας οικονομικής οντότητας, μέσω της χρήσης ποσοστών ή ενδεικτικών φορολογικών δεικτών υπολογισμού των πραγματικών φορολογικών υποχρεώσεων. Πιο συγκεκριμένα, αναλύονται οι πωλήσεις και τα στοιχεία κόστους των εισοδημάτων και στη συνέχεια εφαρμόζεται ένα κατάλληλο ποσοστό προσδιορισμού των ακαθάριστων εσόδων. Έχοντας ως κριτήριο αναφοράς παρόμοιες φορολογικές περιπτώσεις και με τη χρήση συγκεκριμένης φορολογικής βάσης δεδομένων, προσδιορίζεται το ύψος των εσόδων μιας οικονομικής οντότητας και ανακατασκευάζεται αποτελεσματικά το φορολογητέο εισόδημα, ιδιαίτερα σε περιπτώσεις που δεν καταγράφονται καταθέσεις σε μετρητά ή ηλεκτρονικές συναλλαγές, με αποτέλεσμα να μην είναι εφικτός ο προσδιορισμός των συνολικών εσόδων μιας φορολογικής οντότητας (Γεωργίου, 2018).

4.3.5 Μέθοδος της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών

Η μέθοδος της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών συμβάλλει στον καθορισμό και την εξακρίβωση των ακαθάριστων εσόδων μιας φορολογικής οντότητας, υιοθετώντας τα οικονομικά δεδομένα των εσόδων με τον όγκο των συναλλαγών που πραγματοποιείται από την οικονομική οντότητα. Βασική παράμετρος της μεθόδου είναι ότι ο όγκος συναλλαγών καθορίζεται με ακρίβεια από τα οικονομικά βιβλία που διατηρούνται και τα οποία είναι αξιόπιστα, ως προς τα στοιχεία των κερδών και των εσόδων μιας οικονομικής οντότητας (Ντάτσιου et al., 2016).

4.4 Κρατικά όργανα φορολογικού ελέγχου

Οι φορολογικοί έλεγχοι αποτελούν τη βασική πηγή αποκάλυψης και καταστολής τάσεων και πράξεων φοροδιαφυγής, με τους αρμόδιους κυβερνητικούς φορείς να έχουν θεσμοθετήσει κρατικά όργανα αυξημένης καταλληλότητας για τη ρύθμιση και τη συρρίκνωση των προαναφερόμενων τάσεων και πράξεων. Τα κυριότερα κρατικά όργανα φορολογικού ελέγχου είναι τα εξής (Λιόλιος, 2014) :

- ✓ Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος
- ✓ Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης
- ✓ Σώμα Επιθεωρητών Υπηρεσιών Υγείας Πρόνοιας
- ✓ Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων
- ✓ Γενική Διεύθυνση Τελωνείων & Ειδικών Φόρων Κατανάλωσης
- ✓ Διεύθυνση Επιθεώρησης Ταμείου Παρακαταθηκών και Δανείων
- ✓ Υπηρεσία Ελέγχου Δαπανών Υγείας Φορέων Κοινωνικής Ασφάλισης
- ✓ Σώμα Επιθεώρησης Εργασίας (Σ.ΕΠ.Ε.)
- ✓ Σώμα Επιθεώρησης Περιβάλλοντος, Δόμησης, Ενέργειας και Μεταλλείων
- ✓ Υπηρεσία Εσωτερικών Υποθέσεων Λιμενικού Σώματος
- ✓ Διεύθυνση Εσωτερικών Υποθέσεων Ελληνικής Αστυνομίας
- ✓ Διεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας και Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος
- ✓ Σώμα Επιθεώρησης και Ελέγχου Καταστημάτων Κράτησης του Υπουργείου Δικαιοσύνης)
- ✓ Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών
- ✓ Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών του Υπουργείου Υποδομών Μεταφορών και Δικτύων
- ✓ Διεύθυνση Προστασίας Θαλάσσιου Περιβάλλοντος

Τα προαναφερόμενα όργανα προβαίνουν στην καταγραφή των αρμοδιοτήτων και εργασιών των σωμάτων, με την καταγραφή να διενεργείται σε ετήσιες εκθέσεις που παραδίδονται στον αρμόδιο Υπουργό Οικονομικών και στη Γενική Επιθεωρήτρια Δημόσιας Διοίκησης. Στις ετήσιες εκθέσεις περιλαμβάνονται οι διαδικασίες συντονισμού και λειτουργίας των κρατικών οργάνων φορολογικού ελέγχου, το πλήθος των ολοκληρωμένων ελέγχων και οι διενεργούμενες επιθεωρήσεις (Νεγκάκης & Ταχυνάκης, 2017).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ ΒΕΛΤΙΩΣΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ

5.1 Αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών

Η Ευρωπαϊκή Ένωση υιοθέτησε την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών με την Οδηγία της 2011/16/Ε.Ε., για συγκεκριμένες κατηγορίες εισοδήματος και κεφαλαίου μη χρηματοοικονομικής φύσης, μέθοδος που ενσωματώθηκε στο ελληνικό δίκαιο με τον Νόμο 4170/2013 (άρθρα 1 – 25). Η προαναφερόμενη οδηγία τροποποιήθηκε με την Ευρωπαϊκή οδηγία 2014/107/Ε.Ε., μέσω της οποίας επεκτάθηκε η συνεργασία μεταξύ των φορολογικών αρχών των χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης για την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών, αναφορικά με τις χρηματοοικονομικές συναλλαγές. Η αυτόματη ανταλλαγή οικονομικών πληροφοριών ενσωμάτωσε αποτελεσματικά το Κοινό Πρότυπο Αναφοράς που αναπτύχθηκε από τον Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (OECD) και ορίζει τα οικονομικά στοιχεία που ανταλλάσσονται, τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα που υποχρεούνται να υποβάλλουν αναφορές και τις διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κατά την ανταλλαγή οικονομικών πληροφοριών (European Union Law, 2021).

Από το τρίτο τρίμηνο του 2017 και έπειτα τα τραπεζικά ιδρύματα της Ελλάδος έχουν την υποχρέωση να υποβάλλουν μέσω της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων αναφορές, με βάση το Κοινό Πρότυπο Αναφοράς, σε χώρες μέλη του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (OECD) στα πλαίσια της πολυμερούς συμφωνίας των αρμοδίων αρχών (MCAA), καθώς και στις υπόλοιπες χώρες μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης στα πλαίσια εφαρμογής της Ευρωπαϊκής Οδηγίας 2014/107/Ε.Ε.), οι οποίες ελέγχονται και προωθούνται με αυτοματοποιημένο τρόπο στις ενδιαφερόμενες χώρες. Η Ελλάδα παραλαμβάνει αντίστοιχα τις αναφορές ενδιαφέροντός της, μέσω εγκεκριμένων διαύλων επικοινωνίας, ελέγχει την ορθότητά τους και ενημερώνει στη συνέχεια τις χώρες αποστολής για τυχόν λάθη, ασάφειες και παραλείψεις.

5.2 Σχέδιο δράσης κατά της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και μεταφορά κερδών (BEPS)

Τον Ιούλιο το 2013 ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (OECD) δημοσίευσε το σχέδιο δράσης σχετικά με τη διάβρωση της φορολογικής βάσης και τη μεταφορά κερδών (BEPS), το οποίο περιλαμβάνει δράσεις καταπολέμησης των στρατηγικών φόρο – αποφυγής μεγάλων επιχειρηματικών ομίλων, μέσω της μεταφοράς κερδών σε χώρες με

ευνοϊκό καθεστώς φορολογίας. Τα επιμέρους σχέδια δράσης του συμφώνου σχετίζονται με το πεδίο των συναλλαγών εντός ενός επιχειρηματικού ομίλου, σε μια προσπάθεια διασφάλισης ότι τα αποτελέσματα της μεταφοράς κερδών είναι σύμφωνα με την παραγόμενη προστιθέμενη αξία. Πιο συγκεκριμένα, το ειδικό σχέδιο δράσης νούμερο (13) του συμφώνου περιλαμβάνει ένα σύνολο προτύπων για την παροχή πληροφοριών, αναφορικά με τους μεγάλους επιχειρηματικούς ομίλους, συμπεριλαμβανομένων του βασικού φακέλου τεκμηρίωσης και των εκθέσεων αναφοράς ανά χώρα και φορολογική βάση (Α.Α.Δ.Ε., 2021).

Με το Νόμο 4490/2017 κυρώθηκε η προσχώρηση της Ελλάδας στην πολυμερή συμφωνία αρμοδίων αρχών για την ανταλλαγή εκθέσεων ανά χώρα του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (OECD). Σύμφωνα με τις διατάξεις της προαναφερόμενης συμφωνίας, οι μεγάλοι επιχειρηματικοί όμιλοι έχουν την υποχρέωση παροχής στις φορολογικές διοικήσεις των απαραίτητων οικονομικών δεδομένων και πληροφοριών, αναφορικά με την κατανομή του εισοδήματός τους, σε διεθνές επίπεδο, την οικονομική τους δραστηριότητα και τους καταβληθέντες φόρους, ενώ οι φορολογικές διοικήσεις με αυτό τον τρόπο έχουν σημαντικές ενδείξεις για την εκτίμηση των κινδύνων των τιμολογήσεων εντός των επιχειρήσεων και την αποτελεσματικότερο φορολογικό τους έλεγχο. Το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης με την οδηγία 2016/881 (DAC4), τροποποιεί την οδηγία 2011/16/ΕΕ και επεκτείνει το πεδίο της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών στον τομέα της φορολογίας, με την ρύθμιση της υποχρεωτικής αυτόματης ανταλλαγής εκθέσεων ανά χώρα σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης. Τέλος, με το Νόμο 4534/2018 κυρώθηκε η διμερής συμφωνία αρμοδίων αρχών μεταξύ Ελλάδας και Ηνωμένων Πολιτειών Αμερικής για την ανταλλαγή εκθέσεων ανά χώρα, η οποία υπεγράφη τον Σεπτέμβριο του 2017 στο Όσλο της Νορβηγίας (Publications Office of the European Union, 2021).

5.3 Συμφωνία για τη φορολογική συμμόρφωση λογαριασμών αλλοδαπής (FATCA) μεταξύ Ελλάδας και Η.Π.Α

Με τη συμφωνία για την εφαρμογή της φορολογικής συμμόρφωσης λογαριασμών αλλοδαπής (FATSA), η Ελλάδα και οι Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής, σε εφαρμογή των διατάξεων της σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος ανάμεσα στις δύο χώρες, συμφώνησαν για την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών, ως προς τους χρηματοοικονομικούς λογαριασμούς που διατηρούν Έλληνες φορολογικοί κάτοικοι σε τραπεζικά ιδρύματα των Η.Π.Α. και χρηματοοικονομικούς λογαριασμούς που διατηρούν Αμερικανοί φορολογικοί κάτοικοι σε τραπεζικά ιδρύματα της Ελλάδος. Με το Νόμο 4493/2017 κυρώθηκε το μνημόνιο συνεννόησης και η διακρατική συμφωνία Ελλάδος – Ηνωμένων Πολιτειών Αμερικής για την αμοιβαία

ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των αρμοδίων φορολογικών αρχών των δύο χωρών, με απώτερο σκοπό τη βελτίωση της φορολογικής συμμόρφωσης, σε διεθνές επίπεδο (EUROBANK, 2021).

5.4 Διοικητική συνεργασία για την καταπολέμηση της ενδοκοινοτικής απάτης στον τομέα του Φ.Π.Α.

Η παγκόσμια αγορά έχει οδηγήσει στην κατάργηση των συνοριακών ελέγχων στο ενδοκοινοτικό εμπόριο, με τα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, χρησιμοποιώντας τις ρυθμίσεις διοικητικής συνεργασίας που προβλέπει η νομοθεσία (κανονισμός 904/2010 του Ευρωπαϊκού Συμβουλίου), να ανταλλάσσουν πληροφορίες ώστε να αντιμετωπισθεί αποτελεσματικά η απάτη στον τομέα του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.). Τα κυριότερα εργαλεία διοικητικής συνεργασίας είναι τα εξής (Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, 2015) :

- ✓ ανταλλαγές οικονομικών πληροφοριών και δεδομένων με αίτηση, κάνοντας χρήση τα τυποποιημένα έντυπα της μόνιμης επιτροπής διοικητικής συνεργασίας
- ✓ ανταλλαγή οικονομικών πληροφοριών, μέσω της ηλεκτρονικής βάσης δεδομένων VIES, με τις φορολογικές αρχές ενός κράτους να έχουν την υποχρέωση καταχώρησης πληροφοριών από ανακεφαλαιωτικούς πίνακες της βάσης δεδομένων VIES, καθιστώντας διαθέσιμα τα δεδομένα στις φορολογικές αρχές ενός κράτους - μέλους
- ✓ ταυτόχρονοι πολυμερείς έλεγχοι σε δύο ή περισσότερα κράτη - μέλη και παρουσία φορολογικών υπαλλήλων σε άλλα κράτη, ώστε να υπάρχει πρόσβαση σε αρχεία και δεδομένα που τηρούνται και λαμβάνουν μέρος σε φορολογικές έρευνες
- ✓ δίκτυο EUROFISC για την ταχεία ανταλλαγή πληροφοριών ανάμεσα σε κράτη - μέλη, αναφορικά με τους αφανείς επαγγελματίες που δραστηριοποιούνται στο διεθνές εμπόριο
- ✓ πρόγραμμα δράσης FISCALIS, το οποίο χρηματοδοτεί διάφορες ελεγκτικές δραστηριότητες (συστήματα επικοινωνίας, ανταλλαγή πληροφοριών, σεμινάρια, δραστηριότητες κατάρτισης) και σκοπεύει στη βελτίωση της ορθής λειτουργίας των συστημάτων φορολογίας της εσωτερικής αγοράς

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΕΡΕΥΝΑ ΚΑΙ ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΑ Α.Α.Δ.Ε.

6.1 Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)

Η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) συστάθηκε με το Νόμο 4389/2016 και ξεκίνησε την λειτουργία τον Ιανουάριου του 2017, με την ταυτόχρονη κατάργηση της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) του Υπουργείου Οικονομικών. Η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) συγκέντρωσε όλες τις σχετικές αρμοδιότητες για την είσπραξη των δημοσίων εσόδων, στις οποίες περιλαμβάνονταν τα εξής :

- ✓ Άσκηση φορολογικής και τελωνειακής διοίκησης
- ✓ Εφαρμογή φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας (είσπραξη δημοσίων εσόδων)
- ✓ Λήψη μέτρων για τη διασφάλιση της διαφάνειας και την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής

Η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) αποτελεί μια λειτουργικά και διοικητικά ανεξάρτητη αρχή, η οποία δεν υπόκειται σε έλεγχο και εποπτεία από κυβερνητικούς φορείς. Κύρια αποστολή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων είναι ο προσδιορισμός, η βεβαίωση και η είσπραξη των φορολογικών, τελωνειακών και διαφόρων άλλων δημοσίων εσόδων. Οι κυριότερες αρμοδιότητες της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων είναι οι εξής (Α.Α.Δ.Ε., 2019) :

- ✓ Προσδιορισμός, βεβαίωση και είσπραξη φορολογικών εσόδων
- ✓ Λήψη και εφαρμογή των αναγκαίων μέτρων για την αποτελεσματική και αποδοτική λειτουργία των φορολογικών υπηρεσιών και την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, του λαθρεμπορίου, της φορολογικής απάτης και της παραοικονομίας.
- ✓ Λήψη και εφαρμογή των αναγκαίων μέτρων για την προστασία της δημόσιας υγείας, του περιβάλλοντος και των συμφερόντων των καταναλωτών
- ✓ Εντοπισμός φαινομένων διαφθοράς, χαμηλής παραγωγικότητας και ποιότητας των παρεχόμενων υπηρεσιών και μη τήρησης της νομιμότητας
- ✓ Κατάρτιση και εκτέλεση του προϋπολογισμού των δημοσίων δαπανών
- ✓ Παροχή και υποστήριξη ηλεκτρονικών υπηρεσιών σε πολίτες και επιχειρήσεις
- ✓ Καθορισμός της τεχνολογικής στρατηγικής, αναφορικά με το σχεδιασμό και την ανάπτυξη εφαρμογών ηλεκτρονικής διακυβέρνησης

6.2 Πορεία συνολικών εσόδων

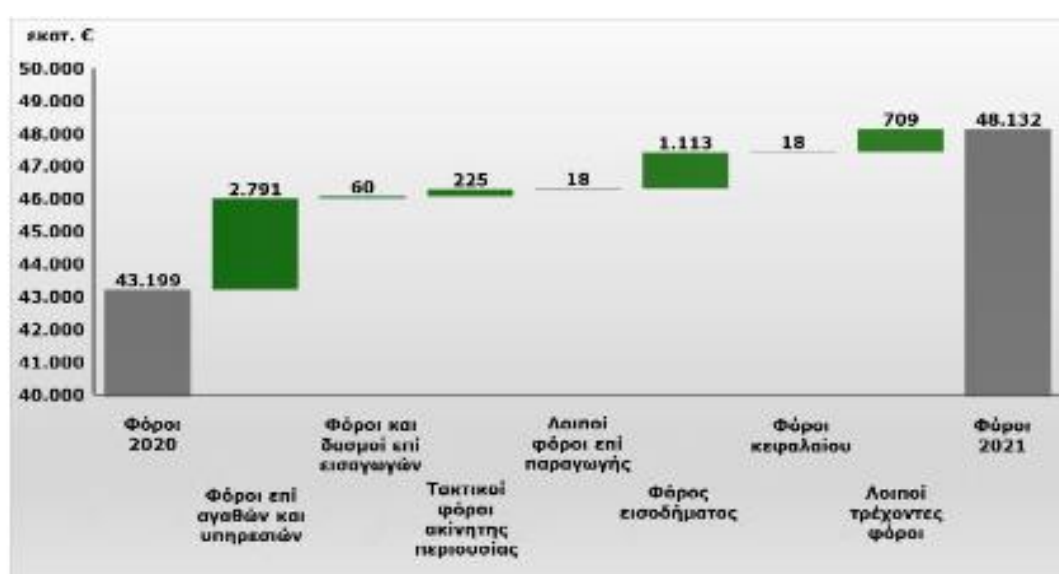
Στην ενότητα που ακολουθεί παρατίθεται η πορεία των συνολικών εσόδων του κράτους από φόρους για το 2021, βάση στοιχείων και οικονομικών δεδομένων εκτέλεσης του Κρατικού Προϋπολογισμού. Η ανάλυση που ακολουθεί βασίζεται στην οικονομική ταξινόμηση του Κρατικού Προϋπολογισμού που τέθηκε σε εφαρμογή από 01/01/2019 και ακολουθεί το ενιαίο λογιστικό σχέδιο, με τους αναλυτικούς λογαριασμούς εσόδων, σύμφωνα με τα πρότυπα του Ευρωπαϊκού Συστήματος Λογαριασμών και του συστήματος Χρηματοοικονομικής Στατιστικής Κυβερνήσεων (GFS). Η παρουσίαση που ακολουθεί παρουσιάζει τις επιδόσεις των εσόδων από φόρους του έτους 2021, τόσο ως προς το προηγούμενο έτος, όσο και ως προς τον βαθμό επίτευξης του σωρευτικού στόχου εσόδων για το 2021. Για το 2021 ο στόχος εσόδων από φόρους της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) ανέρχεται στα 48.148,89 εκατομμύρια ευρώ, με τα έσοδα να διαμορφώνονται σε 47.633,5 εκατομμύρια ευρώ, καταγράφοντας αύξηση έναντι του 2020 κατά 12.05% ή κατά 5.120,97 εκατομμύρια ευρώ (Α.Α.Δ.Ε., 2021). Το 2021, όπως προαναφέρθηκε, τα συνολικά έσοδα από φόρους ανέρχονται σε 48.132,18 εκατομμύρια ευρώ, αυξημένα κατά 11.42% σε σχέση με το 2020, έτος που τα έσοδα άγγιξαν τα 43.198,67 εκατομμύρια ευρώ €, με το ποσοστό επίτευξης του ετήσιου στόχου του 2021 να διαμορφώνεται στο 98.93% (Α.Α.Δ.Ε., 2021). Τα συνολικά έσοδα από φόρους στις βασικές κατηγορίες φόρου παρουσιάζονται στον πίνακα που ακολουθεί

Πίνακας 1: Συνολικά έσοδα από φόρους 2021/2020 σε εκατομμύρια ευρώ (Πηγή Α.Α.Δ.Ε., 2021)

Έσοδα από φόρους	2020	2021	% Συμμετοχής 2021	Ποσοστιαία Μεταβολή 2021/2020
Φόροι επί αγαθών και υπηρεσιών (Α.Α.Ε. 111)	23.945,06	26.736,03	55,5%	11,66% ↑
Φόροι και δασμοί επί εισαγωγών (Α.Α.Ε. 112)	244,66	304,88	0,6%	24,61% ↑
Τακτικοί φόροι ακίνητης περιουσίας (Α.Α.Ε. 113)	2.427,22	2.652,18	5,5%	9,27% ↑
Λοιποί φόροι επί παραγωγής (Α.Α.Ε. 114)	1.069,18	1.086,69	2,3%	1,64% ↑
Φόρος εισοδήματος (Α.Α.Ε. 115)	13.589,15	14.702,20	30,5%	8,19% ↑
Φόροι κεφαλαίου (Α.Α.Ε. 116)	180,05	197,98	0,4%	9,96% ↑
Λοιποί τρέχοντες φόροι (Α.Α.Ε. 119)	1.743,36	2.452,22	5,1%	40,66% ↑
Σύνολο φόρων (Α.Α.Ε. 11)	43.198,67	48.132,18	100%	11,42% ↑

Η αύξηση κατά 4.933,51 εκατομμυρίων ευρώ που παρατηρείται στα συνολικά έσοδα από φόρους για το 2021, συγκριτικά με το 2020, αποδίδεται στην αύξηση των εσόδων από τους φόρους επί αγαθών και υπηρεσιών, στο φόρο εισοδήματος, στους λοιπούς τρέχοντες φόρους (Α.Α.Ε. 119) και στους τακτικούς φόρους ακίνητης περιουσίας. Η αύξηση των εσόδων που

παρατηρείται στους φόρους επί αγαθών και υπηρεσιών και αποτελούν την κατηγορία με τη μεγαλύτερη συμμετοχή (55.55%) στα συνολικά έσοδα από φόρους σχετίζεται με το αυξημένο επίπεδο οικονομικής δραστηριότητας που επέφερε η χαλάρωση των περιοριστικών μέτρων της πανδημικής κρίσης, στον πληθωρισμό, στις ελλείψεις πρώτων υλών και στην πρόσφατη ενεργειακή κρίση. Αξίζει εδώ να τονιστεί ότι παρατηρήθηκε χρονική μετατόπιση μέρους των αναμενόμενων φορολογικών εσόδων στο επόμενο έτος, μέσω παρατάσεων σε οφειλές, επιμήκυνση δόσεων φόρου εισοδήματος και ΕΝ.Φ.Ι.Α., καθώς και δυνατότητες υπαγωγής σε ρυθμίσεις οφειλών. Οι απόλυτες μεταβολές των κύριων κατηγοριών εσόδων από φόρους απεικονίζονται στο διάγραμμα που ακολουθεί.



Διάγραμμα 5: Μεταβολές εσόδων στις κύριες κατηγορίες φόρων 2021/2020 σε εκατομμύρια ευρώ (Πηγή Α.Α.Δ.Ε., 2021)

Στον πίνακα που ακολουθεί παρατίθεται συγκριτικά η διαχρονική διακύμανση των επτά βασικών κατηγοριών φόρου τα τελευταία πέντε έτη, βάση της οποίας διαπιστώνεται ανάκαμψη των εσόδων το 2021 σε σχέση με το 2020, χωρίς να επιτυγχάνεται το επίπεδο εσόδων από φόρους των προηγούμενων ετών, προ πανδημικής κρίσης.

Πίνακας 2: Διαχρονική εξέλιξη εσόδων από φόρους κατά την τελευταία 5ετία (2017-2021) σε εκατομμύρια ευρώ (Πηγή Α.Α.Δ.Ε., 2021)

Εσοδα από φόρους	2017	2018	2019	2020	2021	Διαχρονική εξέλιξη
Φόροι επί αγαθών και υπηρεσιών (Α.Λ.Ε. 111)	26.343,55	27.437,14	25.013,91	23.943,06	26.736,03	
Φόροι και δασμοί επί εισαγωγών (Α.Λ.Ε. 112)	201,21	231,60	295,19	244,66	304,66	
Τακτικοί φόροι ακίνητης περιουσίας (Α.Λ.Ε. 113)	3.100,23	3.061,63	2.755,67	2.427,22	2.652,16	
Λοιποί φόροι επί παραγωγής (Α.Λ.Ε. 114)	1.351,07	1.235,35	990,57	1.069,16	1.056,69	
Φόρος εισοδήματος (Α.Λ.Ε. 115)	16.209,64	16.545,06	16.710,63	13.569,15	14.702,20	
Φόροι κεφαλαίου (Α.Λ.Ε. 116)	194,43	161,40	244,72	160,03	197,96	
Λοιποί τρέχοντες φόροι (Α.Λ.Ε. 119)	2.439,64	2.564,44	2.365,27	1.743,36	2.452,22	
Σύνολο φόρων (Α.Λ.Ε. 11)	49.640,01	51.262,61	51.409,15	43.195,67	48.132,16	

6.3 Δείκτες απόδοσης Α.Α.Δ.Ε.

Στο στρατηγικό σχέδιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων καθορίστηκαν οι στρατηγικοί στόχοι της αρχής, οι οποίοι είναι οι εξής :

- ✓ Ενίσχυση φορολογικής συμμόρφωσης
- ✓ Καταπολέμηση φοροδιαφυγής και λαθρεμπορίου
- ✓ Διευκόλυνση επιχειρηματικότητας και εμπορίου
- ✓ Εξωστρέφεια, απόδοση και αποτελεσματικότητα φορολογικής διοίκησης
- ✓ Προστασία κοινωνικών στόχων στόχου

Στους πίνακες που ακολουθούν καταγράφονται οι τιμές των δεικτών των στρατηγικών στόχων τα δύο τελευταία έτη της λειτουργίας της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

Πίνακας 3: Επιχειρησιακός δείκτης ενίσχυσης φορολογικής συμμόρφωσης

Στρατηγικός Στόχος 1	1	Έσοδα προ επιστροφών φόρων	54.349	54.778
	2	Ποσοστό συνολικών εισπράξεων (προ επιστροφών φόρων) ως προς το Α.Ε.Π. ¹	30,6%	-
	3	Μεταβολή συνολικών εισπράξεων (προ επιστροφών φόρων) σε σχέση με το προηγούμενο έτος	2,3%	0,8%
	4	Φορολογικό κενό στα έσοδα από Φ.Π.Α. (VAT GAP) ²	34%	31%
	5	Ποσοστό εμπρόθεσμων πληρωμών για Φόρο Εισοδήματος (Φ.Π. και Ν.Π.), Φ.Π.Α. και ΕΝ.Φ.Ι.Α. βάσει δηλώσεων	80,7%	80,8%
	6	Ποσοστό μεταβολής ληξιπρόθεσμου χρέους της Φορολογικής Διοίκησης (σε σχέση με το προηγούμενο έτος)	7,4%	4,4%
	7	Ποσοστό μεταβολής «νέου» ληξιπρόθεσμου χρέους της Φορολογικής Διοίκησης (σε σχέση με το προηγούμενο έτος)	-10,6%	-15,9%
	8	Εισπράξεις έναντι «παλαιού» και «νέου» ληξιπρόθεσμου χρέους της Φορολογικής Διοίκησης (σε δισ. €)	5,069	5,416
	9	Υπόλοιπο προς επιστροφή φόρου εισοδήματος Ν.Π. (Φ.Ε.Ν.Π.) (σε δισ. €)	0,436	0,168

Πίνακας 4: Επιχειρησιακοί δείκτες καταπολέμησης φοροδιαφυγής και διευκόλυνσης επιχειρηματικότητας

Στρατηγικός Στόχος 2	10	Αριθμός πλήρων και μερικών φορολογικών ελέγχων	26.779	26.364	
	11	Βεβαιωθέντα ποσά (φόρων και προστίμων) πλήρων και μερικών φορολογικών ελέγχων (σε δισ. €)	3,755	1,898	
	12	Εισπράξεις πλήρων και μερικών φορολογικών ελέγχων (σε εκ. €)	342,45	439,30	
	13	Ποσοστό παραβατικότητας προληπτικών ελέγχων από Δ.Ο.Υ. και στοχευμένων προληπτικών ελέγχων από Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.	20,2%	27,7%	
	14	Πλήθος υποθέσεων κατασχέσεων/δεσμεύσεων τελωνειακών αρχών για την καταπολέμηση του λαθρεμπορίου και του παρεμπορίου	2.269	2.080	
	15	Διενεργηθέντες εκ των υστέρων έλεγχοι από τα Τελωνεία	6.044	6.093	
	16	Ποσοστό παραβατικότητας τελωνειακών ελέγχων δίωξης	6,7%	7,7%	
	17	Πλήθος εντοπιζόμενων λαθρεμπορικών παραβάσεων από τους τελωνειακούς ελέγχους, για τις οποίες έχουν εκδοθεί ήδη οι αντίστοιχες καταλογιστικές πράξεις.	2.605	2.763	
	Στρατηγικός Στόχος 3	18	Ποσοστό ελέγχων στις εξαγωγές	3,49%	3,10%
		19α	Ποσοστό των διασαφήσεων που εκκαθαρίζονται μέσα σε μία ώρα στις εισαγωγές	46,5%	47,88%
19β		Ποσοστό των διασαφήσεων που εκκαθαρίζονται μέσα σε μία ώρα στις εξαγωγές	73,25%	76,8%	
20		Πλήθος κατόχων πιστοποιητικού Εγκεκριμένου Οικονομικού Φορέα	131	149	

Πίνακας 5: Επιχειρησιακοί δείκτες αποτελεσματικότητας φορολογικής διοίκησης και προστασίας κοινωνικού στόχου

Στρατηγικός Στόχος 4	21	Ποσοστό ελεγκτών βεβαίωσης ως προς το συνολικό προσωπικό της Φορολογικής Διοίκησης	19,3%	Μ.Δ.
	22	Ποσοστό ελεγκτών εισπραξής ως προς το συνολικό προσωπικό της Φορολογικής Διοίκησης	8,8%	Μ.Δ.
	23	Εισπράξεις (προ επιστροφής φόρων) ανά εργαζόμενο (σε χιλ. €) ως προς πραγματικά υπηρετούντες	4.675,98	4.682,43
Στρατηγικός Στόχος 5	24	Διαχειριστικό κόστος/Εισπράξεις	0,76%	0,75%
	25	Ποσοστιαία μεταβολή διαχειριστικού κόστους (σε σχέση με το προηγούμενο έτος)	8,9%	0,1%
	26	Ποσοστό καταρτισθέντων υπαλλήλων ανά έτος	25,5%	33,5%
	27	Συνολικός αριθμός ελέγχων περιουσιακής κατάστασης προϊσταμένων και υπαλλήλων	132	133
	28	Ποσοστιαία μεταβολή του % των υποθέσεων Δ.Ε.Δ. που εξετάζονται εντός της προβλεπόμενης από το νόμο προθεσμίας σε σχέση με το προηγούμενο έτος	19,1%	0,2%
	29	Ποσοστό μεταβολής εργαστηριακών ελέγχων του Γ.Χ.Κ. σε δείγματα προϊόντων και υλικών, σε σχέση με το προηγούμενο έτος	3,7%	6,9%
	30	Διενεργηθείσες επιθεωρήσεις σε χώρους παρασκευής, χρήσης και διακίνησης χημικών ουσιών και προϊόντων κατ' έτος	651	661
	31	Ποσοστό επιτυχών συμμετοχών σε διεργαστηριακές αναλύσεις διαπιστευμένων και επικαιροποιημένων μεθόδων	94,4%	96,5%

Αναφορικά με τον στρατηγικό στόχο της ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης, αυξήθηκαν τα έσοδα προ επιστροφών φόρων κατά 429 εκατομμύρια ευρώ, ενώ μειώθηκε ο ρυθμός αύξησης του συνολικού ληξιπρόθεσμου χρέους κατά 3%. Επιπρόσθετα, μειώθηκε το υπόλοιπο προς επιστροφή φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων κατά 268 εκατομμύρια ευρώ και αυξήθηκε κατά 0.1% το ποσοστό των εμπρόθεσμων πληρωμών για φόρο εισοδήματος. Ως προς τον στρατηγικό στόχος καταπολέμησης της φοροδιαφυγής και του λαθρεμπορίου, μειώθηκε κατά 415 ο αριθμός των φορολογικών ελέγχων και τα συνολικά βεβαιωθέντα ποσά βάσει ελέγχων, κατά 1.857 δισεκατομμύρια ευρώ, ενώ αυξήθηκε το ποσοστό παραβατικότητας κατά 7.5%. Ως προς τον στρατηγικό στόχο της διευκόλυνσης της επιχειρηματικότητας και του εμπορίου αυξήθηκε το ποσοστό των διασαφήσεων που εκκαθαρίζονται μέσα σε μία ώρα στις εισαγωγές, κατά 1.38% και κατά 3.55% στις εξαγωγές, ενώ μειώθηκε ο αριθμός των ελέγχων κατά τις εξαγωγές κατά 0.39%. Τέλος, το ποσοστό των καταρτισθέντων υπαλλήλων αυξήθηκε κατά 8%, ενώ το ποσοστό μεταβολής εργαστηριακών ελέγχων αυξήθηκε κατά 3.2% (European Commission, 2021).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7: ΣΥΖΗΤΗΣΗ – ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

Τα κυριότερα συμπεράσματα, αναφορικά με τους στόχους της φορολογικής διοίκησης, περιλαμβάνουν την αξιοσημείωτη αύξηση των εισπράξεων παλαιών και νέων οφειλών τα τελευταία χρόνια, υποδεικνύοντας τις εντατικές προσπάθειες των αρμόδιων αρχών για αύξηση των φορολογικών εσόδων, καθώς και τη μείωση της απόκλισης ανάμεσα στα δυνητικά φορολογικά έσοδα και τις εισπράξεις. Βασική αιτία βελτίωσης των εισπράξεων αποτελεί το υψηλό ποσοστό οφειλετών υπό αναγκαστικά μέτρα είσπραξης της φορολογικής διοίκησης. Στην προσπάθεια των φορολογικών αρχών για πιο ποιοτική στόχευση των ελεγχόμενων φορολογικών υποθέσεων, μέσω της βελτίωσης των κριτηρίων ανάλυσης κινδύνου, αποδίδεται η αύξηση των ελέγχων σε φυσικά και νομικά πρόσωπα και η αντίστοιχη μείωση μεγάλων επιχειρηματικών ομίλων. Στον κλάδο καταπολέμησης της φοροδιαφυγής, καταγράφονται συγκεκριμένοι έλεγχοι σε κατηγορίες φορολογουμένων και επιχειρήσεων με υψηλούς δείκτες μη νόμιμης οικονομικής συμπεριφοράς (μη τήρηση φορολογικών υποχρεώσεων, ανακριβείς δηλώσεις, μη δήλωση πραγματικών στοιχείων, μη απόδοση φόρων)

Το ποσοστό των βεβαιωθέντων εσόδων προς το πλήθος των ελέγχων παραμένει υψηλό, με το πλήθος των φορολογικών ελέγχων να αποτελεί διαπίστωση εκτεταμένης φοροδιαφυγής. Η διαπίστωση αναφορικά του υψηλού ποσοστού βεβαιωμένων εσόδων προς το πλήθος των φορολογικών ελέγχων σχετίζεται με την διενέργεια ελέγχων σε επιχειρηματικούς ομίλους που εμφανίζουν υψηλό φορολογικό κενό στο Φόρο Προστιθέμενης Αξίας ή στο εισόδημα που δηλώνεται, με την αξιοποίηση των οικονομικών δεδομένων που στα πλαίσια της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών ή των φορολογικών διασταυρώσεων να αποτελούν τους κυριότερους παράγοντες φορολογικής συμμόρφωσης. Αξίζει εδώ να τονιστεί ότι η αύξηση του φορολογικού κενού οδηγεί στην αύξηση διενέργειας φορολογικών ελέγχων. Για την ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης και τη διασφάλιση των δημοσίων εσόδων απαιτείται η βελτίωση των διαδικασιών είσπραξης του φόρου και επιτάχυνσης των διαδικασιών ελέγχου. Σημαντική ωστόσο για την ανάπτυξη σχέσης εμπιστοσύνης με τους φορολογούμενους θεωρείται η βελτίωση της εξυπηρέτησης του πολίτη, η επιτάχυνση διαδικασιών εκκαθάρισης και ολοκλήρωσης αιτημάτων επιστροφών φόρων και η μείωση της γραφειοκρατίας. Οι κυριότερες προτάσεις βελτίωσης του φοροεισπρακτικού μηχανισμού της χώρας είναι οι εξής :

- ✓ χρήση αυτοματοποιημένων εργαλείων διαχείριση ληξιπρόθεσμων οφειλών
- ✓ υιοθέτηση νέων τεχνικών φορολογικών ελέγχων που οδηγεί σε ταχύτερη διεκπεραίωση φορολογικών υποθέσεων
- ✓ υποχρεωτική καθιέρωση ηλεκτρονικής τιμολόγησης συναλλαγών

- ✓ διασύνδεση ταμειακών μηχανών επιχειρήσεων με την Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)
- ✓ υιοθέτηση διαδικασιών συμψηφισμού χρεωστικού και πιστωτικού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας στο σύνολο των συναλλαγών που διενεργούνται

Οι φορολογικοί έλεγχοι αποτελεί σημαντικές κρατικές λειτουργίες, οι οποίες σχετίζονται άμεσα με την είσπραξη των δημοσίων εσόδων, συμβάλλοντας στην δίκαιη διανομή των φορολογικών βαρών και στην προστασία των επιχειρηματικών ομίλων από τον αθέμιτο ανταγωνισμό. Ο εκσυγχρονισμός της φορολογικής διοίκησης και η προσαρμογή των διαδικασιών σε μεθόδους προσδιορισμού της πραγματικής φορολογικής υποχρέωσης συμβάλει στην αύξηση της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων. Η βελτίωση της λειτουργίας της φορολογικής διοίκησης και των εισπρακτικών μηχανισμών, μέσω της ανάπτυξης πληροφοριακών συστημάτων παρακολούθησης και διαχείρισης των ληξιπρόθεσμων οφειλών εξασφαλίζεται τον υψηλό βαθμό απόδοσης των φορολογικών ελεγκτών. Ιδιαίτερη βαρύτητα δίδεται στην υλοποίηση του Σχεδίου Φορολογικής Συμμόρφωσης της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, το οποίο βασίζεται στην αναγνώριση των κινδύνων που απορρέουν από τη μη φορολογική συμμόρφωση των πολιτών. Το προαναφερόμενο σχέδιο αποσκοπεί στην ανάπτυξη ενός συνόλου δράσεων ενίσχυσης της εκούσιας φορολογικής συμμόρφωσης και περιλαμβάνει τα εξής (Α.Α.Δ.Ε., 2021) :

- ✓ Εισαγωγή εκπαιδευτικών προγραμμάτων καλλιέργειας φορολογικής συνείδησης στις σχολικές δομές
- ✓ Εκπόνηση ερευνών φορολογικής συμμόρφωσης σε κλάδους παροχής υπηρεσιών τουριστικού ενδιαφέροντος
- ✓ Δημιουργία οδηγού φορολογικών υποχρεώσεων
- ✓ Υποστήριξης φορολογούμενων που ασκούν επιχειρηματικές δραστηριότητες (μισθωτοί – αγρότες)
- ✓ Υλοποίηση δράσεων συμμόρφωσης φυσικών και νομικών προσώπων που υποβάλλουν μηδενικές δηλώσεις Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, ασκώντας επιχειρηματικές δραστηριότητες

Η υλοποίηση των προαναφερόμενων δράσεων του σχεδίου αναμένεται να οδηγήσει σε μείωση του φαινομένου της φοροδιαφυγής και της παραοικονομίας και στη μείωση της διαφοράς ανάμεσα στα αναμενόμενα και τα εισπραχθέντα φορολογικά έσοδα.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΕΣ ΑΝΑΦΟΡΕΣ

Διαδικτυακές πηγές

- ✓ Α.Α.Δ.Ε. (2019). *Επιχειρησιακό σχέδιο Α.Α.Δ.Ε.* Διαθέσιμο στο: <https://www.aade.gr/epiheirisiaka-shedia/epiheirisiako-shedio-aade-2019> , (accessed 14/1/2023).
- ✓ Α.Α.Δ.Ε. (2021). *Country by country reporting (CBC) / DAC4.* Διαθέσιμο στο: <https://www.aade.gr/epiheiriseis/themata-diethnoys-dioikitikis-synergasias/country-country-reportingcbcdac4> , (accessed 4/1/2023).
- ✓ Α.Α.Δ.Ε. (2021). *Έκθεση για την εξέλιξη και την διακύμανση των εσόδων από φόρους.* Διαθέσιμο στο: https://www.aade.gr/sites/default/files/2022-02/ekthesi_esodwn_etous_2021.pdf , (accessed 14/1/2023).
- ✓ DiaNEOsis (2017). *Η φοροδιαφυγή στην Ελλάδα. Αιτίες, Έκταση και Προτάσεις Καταπολέμησης.* Διαθέσιμο στο: https://www.dianeosis.org/wp-content/uploads/2017/03/Tax_Evasion_diaNEOsis_Upd_17_03_2017.pdf , (accessed 4/1/2023).
- ✓ EUROBANK (2021). *Νόμος φορολογικής συμμόρφωσης λογαριασμών της αλλοδαπής (FATCA).* Διαθέσιμο στο: <https://www.eurobank.gr/el/nomos-forologikis-summorfofis-logariasmon-allodapis-fatca> , (accessed 5/1/2023).
- ✓ European Commission (2021). *Taxation and Customs Union.* Διαθέσιμο στο: https://taxation-customs.ec.europa.eu/sites/default/files/vat-gap-full-report-2019_en.pdf , (accessed 14/1/2023).
- ✓ European Union Law (2021). *Οδηγία 2014/107/ΕΕ του Συμβουλίου, της 9ης Δεκεμβρίου 2014 , για την τροποποίηση της οδηγίας 2011/16/ΕΕ όσον αφορά την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών στον φορολογικό τομέα.* Διαθέσιμο στο: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/?uri=celex%3A32014L0107> , (accessed 4/1/2023).
- ✓ Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο (2015). *Αντιμετώπιση της ενδοκοινοτικής απάτης στον τομέα του ΦΠΑ: ανάγκη για περαιτέρω δράση.* Διαθέσιμο στο: https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15_24/SR_VAT_FRAUD_EL.pdf , (accessed 5/1/2023).
- ✓ Publications Office of the European Union (2021). *Publication detail.* Διαθέσιμο στο: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/859a15db-2957-11e6-b616-%2001aa75ed71a1/language-el> , (accessed 4/1/2023).

- ✓ Stoilova, D. (2013). *Tax structure and economic growth: Evidence from the European Union*. Διαθέσιμο στο: www.cya.unam.mx/index.php/cya , (accessed 4/12/2022).

Διεθνής βιβλιογραφία

- ✓ Artavanis, N., Morse, A. & Tsoutsoura, M. (2016). Measuring Income Tax Evasion Using Bank Credit: Evidence from Greece. *The Quarterly Journal of Economics*, Vol. 131, No. 2, pp. 739 - 798.
- ✓ Bitzenis, A., Vlachos, V. & Schneider, F. (2016), An exploration of the Greek Shadow Economy: Can its Transfer into the Official Economy Provide Economic Relief amid the Crisis. *Journal of Economic Issues*, Vol. 11 (1), pp. 165 - 196.
- ✓ Dellas, H., Malliaropoulos, D., Papageorgiou, D. & Vourvachaki, E. (2017). *Fiscal Policy with an Informal Sector*. Bank of Greece, Working Paper, No. 235.
- ✓ Demirci & O.A.a.Z., (2021). Advantages of Tax Audit. *Contemporary Issues in Public Sector Accounting and Auditing (Contemporary Studies in Economic and Financial Analysis)*, 105, pp. 131-141
- ✓ Drogalas, G. Sorros, I., Karagiorgou, D. & Diavastis, I. (2015). Tax audit effectiveness in Greek firms: Tax auditors' perceptions. *Journal of Accounting and Taxation*
- ✓ Fegie, E. (1979). *How big is the irregular economy?* Challenge.
- ✓ Gash, E. (2011). *A critical discussion of the present tax system in Kosovo*. Linnaeus: Linnaeus University
- ✓ Gokgoz, A. (2018). Accounting of investment incentives relating corporation tax within the framework of TAS 12 income taxes standard. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 4(4), 203-215.
- ✓ Gordon, R. H. & MacKie - Manson J.K. (1995). *Why Is There Corporate Taxation in a Small Open Economy? The Role of Transfer Pricing and Income Shifting*. National Bureau of Economic Research, 64-94.
- ✓ Gubar E., Kumacheva, S., Zhitkova E. & O. Porokhnyavaya, (2015). Propagation of information over the network of taxpayers in the model of tax auditing. *International Conference "Stability and Control Processes" in Memory of V.I. Zubov (SCP)*, pp. 244-247
- ✓ Ihori, T. (1991). Capital income taxation in a world economy: A territorial system versus a residence system. *The Economic Journal*, Vol. 101, pp. 958 - 965.
- ✓ IMF (2013). *Greece selected issues*. IMF Country Report, No. 13/155
- ✓ Johansson, A. (2008). *Taxation and Economic Growth*. OECD Economics Department Working Papers, No. 620, OECD Publishing, Paris.

- ✓ Kearney A.T., Visa, M. & Schneider, F. (2018). *The Shadow Economy in Europe*. Johannes Kepler Universitat, Linz.
- ✓ Malik S., Mihm B. & Timme F., (2018). An experimental analysis of tax avoidance policies, *International Tax and Public Finance. International Institute of Public Finance*, vol. 25 (1), pp. 200 - 239
- ✓ Matsaganis M. & Flevotomou M. (2010). Distributional implications of tax evasion in Greece. *Hellenic Observatory Papers on Greece and Southeast Europe, Greece Paper*, No. 31, pp. 26.
- ✓ OECD (2017). *Tax Policy Reforms: OECD and Selected Partner Economies*. OECD Publishing, Paris
- ✓ OECD (2018). *OECD Economic Surveys: Greece 2018*. OECD Publishing.
- ✓ Rettig, P.C. (2014). Overview: Indirect Methods of Determining Taxable Income. *Journal of Tax Practice & Procedure*, pp. 19-24.
- ✓ Schneider, F. (2013). *Size and development of the Shadow Economy of 31 European and 5 other OECD countries from 2003 to 2013: a further decline*. Johannes Kepler University, Linz.
- ✓ Schneider, F. (2015). *Size and Development of the Shadow Economy of 31 European and 5 other OECD Countries from 2003 to 2015: Different Developments, mimeo, Department of Economics*. Johannes Kepler University.
- ✓ Slermod, J. (2007). Cheating Ourselves: The Economics of Tax Evasion. *Journal of Economic Perspectives*, Vol. 21 (1), pp. 25 – 48.
- ✓ Tax Foundation (2020). *Taxes in Greece*. Διαθέσιμο στο: <https://taxfoundation.org/country/greece> , (accessed 15/1/2023)

Ελληνική βιβλιογραφία

- ✓ Αληφαντής, Γ. (2015). *Ελεγκτική*. Αθήνα: Διπλογραφία
- ✓ Γεωργίου, Α. (2018). *Φορολογικός έλεγχος με έμμεσες τεχνικές ελέγχου*. Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων, Διεύθυνση Φορολογικής και Τελωνειακής Ακαδημίας, ΚΕ.ΦΟ.ΜΕΠ, Αθήνα.
- ✓ Ζιάγκα, Ε. & Κυριακού, Κ. (2016). *Διαδικασία φορολογικού ελέγχου Φυσικών Προσώπων κατά τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας*. (Ν.4174/2013). Φορολογική επιθεώρηση, τεύχος 794
- ✓ Κορομηλάς, Γ. (2015). *Συμπληρωματικές σημειώσεις για τη φορολογία των αγροτών*. Ε - BOOK, Αθήνα.

- ✓ KPMG, (2016). *Συνοπτικός οδηγός φορολογίας 2016: Τα κρίσιμα φορολογικά θέματα που θέλετε να γνωρίζετε*. Αθήνα
- ✓ Λιόλιος, Α. (2014). *Ο έλεγχος των φορολογικών υποθέσεων*. Θεσσαλονίκη.
- ✓ Μελάς, Δ. (2016). *Μέθοδοι Φορολογικού Ελέγχου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων και Επιχειρήσεων*. Αθήνα: Οικονομικές Εκδόσεις.
- ✓ Νάστας Ε. (2007). Το θεωρητικό πλαίσιο της διάκρισης ανάμεσα στη Φοροδιαφυγή και την Παραοικονομία. *Journal of Science & Technology*, Issue 4, pp. 76 – 86.
- ✓ Ντάσιου Σ., Πέτσα Β. & Ζελενίτσας Μ. (2016). *Τεχνικές Ελέγχου Με Την Χρήση Μεθόδων Έμμεσου Προσδιορισμού Φορολογητέας Ύλης*. Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης – Διεύθυνση Ελέγχων, Τμήμα Δ', Υπουργείο Οικονομικών, Αθήνα.
- ✓ Νεγκάκης, Ι. Χ. & Ταχυνάκης, Π. (2017). *Ελεγκτική - Εσωτερικός έλεγχος : Θεωρία και Εφαρμογές*. Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική.
- ✓ Τάτσος Ν. (2001). *Παραοικονομία και Φοροδιαφυγή στην Ελλάδα*. Εκδόσεις Παπαζήσης, Αθήνα
- ✓ Φινοκαλιώτης Κ. (2017). *Φορολογικό Δίκαιο*. Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα.
- ✓ Φινοκαλιώτης, Κ. (2020). *Φορολογικό Δίκαιο*. Έκτη έκδοση, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα

Νομοθεσία

- ✓ Νόμος 2960/2001. *Εθνικός Τελωνειακός Κώδικας*. Διαθέσιμο στο: <https://taxpress.gr/archives/18765> , (accessed 2/1/2023)
- ✓ Νόμος 4174/2013. *Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις*. Διαθέσιμο στο: <https://www.kodiko.gr/nomothesia/document/251890/nomos-4174-2013> , (accessed 2/1/2023)
- ✓ Νόμος 4337/2015. *Μέτρα για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων*. Διαθέσιμο στο: <https://www.e-nomothesia.gr/kat-oikonomia/n-4337-2015.html> , (accessed 2/1/2023)
- ✓ Νόμος 4387/2016. *Ενιαίο Σύστημα Κοινωνικής Ασφάλειας*. Διαθέσιμο στο: <http://elib.aade.gr/elib/view?d=/gr/act/2016/4387>, (accessed 2/1/2023)