



ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΑΤΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΤΟΥΡΙΣΜΟΥ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

«ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ»

ΓΕΩΡΓΙΑ ΔΡΙΜΑΛΑ

ΕΠΙΒΛΕΠΟΥΣΑ ΚΑΘΗΓΗΤΡΙΑ: ΧΑΤΖΟΠΟΥΛΟΥ ΙΩΑΝΝΑ

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ, 2020

Ευχαριστίες

Στα πλαίσια των σπουδών μου στο τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής εκπονήθηκε πτυχιακή εργασία με θέμα: «Παραβάσεις Φοροδιαφυγής». Η εργασία πραγματεύεται τα νομοθετικά πλαίσια και τις γνωμοδοτήσεις που έχουν συσταθεί γύρω από το ζήτημα των παραβάσεων στην φορολογία.

Στο σημείο αυτό θα ήθελα να εκφράσω τις θερμές μου ευχαριστίες στην επιβλέπουσα της πτυχιακής μου εργασίας για την πολύτιμη καθοδήγηση της η οποία υπήρξε υποστηρικτική για την διεκπεραίωση των σπουδών μου και στην τωρινή επιβλέπουσα της παρούσας εργασίας, κα Χατζοπούλου. Τέλος, θα ήθελα να ευχαριστήσω την οικογένεια μου και τους φίλους μου για την στήριξη που μου προσέφεραν καθ' όλη τη διάρκεια των σπουδών μου.

Πρόλογος

Στο σύγχρονο περίπλοκο φορολογικό περιβάλλον ο καλύτερος τρόπος για την επίλυση των φορολογικών διαφορών είναι η εξάλειψη των αιτιών που τις προκαλούν, γεγονός που θα οδηγήσει και στην αποκατάσταση της εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογουμένων και φορολογικής διοίκησης και στην ενίσχυση της επιχειρηματικότητας, οι οποίες αποτελούν δύο από τις σημαντικότερες προτεραιότητες του νέου Επιχειρησιακού Σχεδίου της ΓΓΔΕ.

Βασικό εργαλείο για την μείωση της ανεπιθύμητης φοροαποφυγής και της φοροδιαφυγής είναι η ύπαρξη κινήτρων για την πληρωμή των φόρων και την τήρηση των φορολογικών υποχρεώσεων. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα την αποτροπή αποφυγής της καταβολής των φόρων και την ενίσχυση της φορολογικής συνείδησης.

Η εφαρμογή της αρχής της αναλογικότητας δεν ικανοποιείται πλήρως σε σχέση με αρκετά μέτρα κατά της αποφυγής που προβλέπονται από τον κανόνα ATAD - Κανόνες Περιορισμού Τόκων, Κανόνα CFC και Κανόνες Υβριδικών Αστοχιών. Το γεγονός ότι τα μέτρα εφαρμόζονται αυτομάτως, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη ο πραγματικός οικονομικός χαρακτήρας της επίμαχης συναλλαγής, οδηγεί στο συμπέρασμα ότι υπερβαίνουν το μέτρο που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των στόχων τους. Παρόλα αυτά, καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι, εάν τηρηθούν οι απαιτήσεις αναγκαιότητας, η ίδια η Οδηγία κατά της φοροαποφυγής θα είναι αναλογική με την αυστηρή έννοια, καθώς το ενδιαφέρον της ΕΕ για την αντιμετώπιση των διασυνοριακών καταχρηστικών πρακτικών είναι ικανό να αντισταθμίσει την αυτονομία των κρατών μελών.

Τέλος, η θέσπιση και εφαρμογή των διατάξεων αντικατάχρησης, τόσο της γενικής όσο και των ειδικών διατάξεων, δεν θα πρέπει να άγει σε κατάργηση του διεθνούς αναγνωρισμένου δικαιώματος του φορολογούμενου να οργανώνει τις σκέψεις του και τις σχέσεις του με τρόπο που να επιφέρει την ελάχιστη φορολογική επιβάρυνση για τον ίδιο. Συνεπώς, στο πεδίο εφαρμογής των εν λόγω διατάξεων θα πρέπει να εμπίπτουν αποκλειστικά καταχρηστικά και τεχνητά μέσα. Υπό την προϋπόθεση ότι οι υποκείμενοι στον φόρο δεν εφαρμόζουν καταχρηστικές πρακτικές οι οποίες οδηγούν στις τεχνητές μεταφορές κερδών, είναι απόλυτα λογική και αποδεκτή η επιδίωξη της

ελαχιστοποίησης της φορολογικής επιβάρυνσης. Ο φορολογούμενος, συνεπώς, θα πρέπει να επιλέγει εναλλακτικές δικαιοπρακτικές μεθόδους και θεμιτές μορφές οικονομικής δραστηριότητας για την επίτευξη των εμπορικών του σκοπών.

Περίληψη

Η παρούσα πτυχιακή εργασία πραγματεύεται την ανάλυση των παραβάσεων φοροδιαφυγής.

Στο πρώτο κεφάλαιο παρουσιάζεται το ισχύον Νομοθετικό καθεστώς Ν. 4174/2013 και οι τρέχουσες αλλαγές στους νόμους. Στο δεύτερο κεφάλαιο παρουσιάζεται η υιοθέτηση γενικού κανόνα αντι-φοροαποφυγής/ρήτρας αντι-καταχρηστικότητας στο πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Το τρίτο κεφάλαιο παρουσιάζεται η υιοθέτηση ειδικών κανόνων αντιφοροαποφυγής στο πλαίσιο των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας. Στο τέταρτο κεφάλαιο παρουσιάζεται η μεθοδολογία της έρευνας που υλοποιήθηκε και στο πέμπτο κεφάλαιο τα αποτελέσματα της μελέτης μέσα από στατιστική ανάλυση των δεδομένων.

Τέλος παρουσιάζονται συμπεράσματα της μελέτης και η βιβλιογραφία που χρησιμοποιήθηκε.

Λέξεις κλειδιά: φοροδιαφυγή, φορολογία, νομοθεσία, αντιφοροαποφυγή

Περιεχόμενα	
Ευχαριστίες.....	2
Πρόλογος	3
Περίληψη.....	5
Εισαγωγή.....	8
Κεφάλαιο 1: Ισχύον Νομοθετικό καθεστώς Ν. 4174/2013	11
1.1 Διοικητικές και μεταβατικές διατάξεις του Ν. 4174/2013.....	11
1.1.1 Διοικητικές κυρώσεις.....	12
1.1.2 Μεταβατικές διατάξεις.....	17
1.2 Πρόσφατες γνωμοδοτήσεις του Ν. 4174/2013.....	20
1.3 Διαφοροποιήσεις μεταξύ των Νόμων 4174/2013, 4171/2014, Ν. 4337/2015.....	25
1.4 Άρθρο 54 του Ν.4174/2013	28
Κεφάλαιο 2: Η υιοθέτηση γενικού κανόνα αντι-φοροαποφυγής/ρήτρας αντικαταχρηστικότητας στο πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης.....	42
2.1 Η Σύσταση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής για τη θέσπιση γενικών αντικαταχρηστικών κανόνων για την αντιμετώπιση πρακτικών επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού	42
2.2 Η υιοθέτηση γενικού κανόνα αντι-φοροαποφυγής /ρήτρας αντικαταχρηστικότητας στο πλαίσιο της Οδηγίας Μητρικών θυγατρικών και της Οδηγίας Τόκων-Δικαιωμάτων.....	46
Κεφάλαιο 3: Οδηγία ΕΕ 2016/1164 για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής (Anti-Tax Avoidance Directive).....	52
3.1 Η υιοθέτηση ειδικών κανόνων αντιφοροαποφυγής στο πλαίσιο των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας.....	52
3.1.1 Περιορισμός του επιτοκίου (Interest Limitation Rule)	54
3.1.2 Φορολογία εξόδου (Exit taxation).....	56
3.1.3 Γενικός κανόνας κατά της κατάχρησης (General anti-abuse rule-GAAR)	58

3.1.4 Ο κανόνας της ελεγχόμενης ξένης εταιρείας (CFC Rule).....	60
3.1.5 Υβριδικές Αναντιστοιχίες (Hybrid Mismatches).....	63
Κεφάλαιο 4	66
Μεθοδολογία	66
4.1 Εργαλείο της έρευνας	66
4.2 Δειγματοληψία.....	66
4.3 Δείγμα	67
4.4 Στατιστική ανάλυση των δεδομένων	67
Κεφάλαιο 5	68
Αποτελέσματα έρευνας	68
Συμπεράσματα	111
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	1122

Εισαγωγή

Παρά το γεγονός ότι ο εννοιολογικός προσδιορισμός της φοροαποφυγής είναι περίπλοκος, συμπεραίνουμε ότι η καταχρηστική φοροαποφυγή εντοπίζεται κατά κύριο λόγο στις τεχνητές μεθοδεύσεις και διευθετήσεις με τις οποίες επιδιώκεται η αποφυγή τήρησης συγκεκριμένων διατάξεων μέσω της καταχρηστικής υπαγωγής σε άλλες φαινομενικά εφαρμοστέες διατάξεις. Αυτές οι διευθετήσεις αντιβαίνουν στο πνεύμα, στο σκοπό, στη λειτουργία που οι εν λόγω διατάξεις έχουν σχεδιαστεί.

Ένα σημαντικό μέσο για την αποτροπή της φοροαποφυγής είναι η θέσπιση των διατάξεων αντικατάχρησης οι οποίες βάλλουν κατά των τεχνητών μεθοδεύσεων και επιτρέπουν στην εκτελεστική εξουσία να εντοπίζει και να αντιμετωπίζει τους φορολογούμενους που αποφεύγουν τη φορολογία με καταχρηστικό τρόπο.

Οι ειδικές διατάξεις αντικατάχρησης (specific antiavoidance rules) εντάσσονται σε συγκεκριμένο τμήμα της νομοθεσίας δηλαδή αφορούν συγκεκριμένες περιπτώσεις για τις οποίες προβλέπονται με αποτέλεσμα να αποφευχθούν με τη χρήση άλλων καταχρηστικών σχημάτων. Οι ειδικές διατάξεις παρέχουν μεγαλύτερη ασφάλεια δικαίου καθώς οδηγούν στον περιορισμό τόσο του κόστους συμμόρφωσης για τις επιχειρήσεις όσο και του λειτουργικού κόστους για τις φορολογικές διοικήσεις.

Αντίθετα οι γενικές διατάξεις αντικατάχρησης (general anti voidance rules) σχετίζονται με ολόκληρη τη σχετική νομοθεσία ή τουλάχιστον με κάποια τμήματα αυτής. Παρέχουν στην φορολογική διοίκηση την εξουσία να καταλογίσει τον αναλογούντα φόρο ελλείψει της καταχρηστικής πράξης. Η γενική διάταξη παρέχει αόριστες νομικές έννοιες ώστε να καλύπτει τα νομικά μορφώματα τα οποία αποσκοπούν στην φοροαποφυγή.

Η υιοθέτηση της εφαρμογής της γενικής διάταξης αντικατάχρησης καθίσταται απόλυτα αναγκαία καθώς τα σχήματα φορολογικού σχεδιασμού γίνονται ολοένα και πιο πολύπλοκα με αποτέλεσμα οι εθνικοί νομοθέτες να μη διαθέτουν επαρκή χρόνο για την αντιμετώπιση αυτών. Από την άλλη οι ειδικές διατάξεις αντικατάχρησης αποδεικνύονται αναποτελεσματικές κατά την καταπολέμηση νέων μορφών καταχρηστικής φοροαποφυγής. Η γενική διάταξη παρέχει το νομοθετικό εργαλείο

προκειμένου η φορολογική διοίκηση να αναχαρακτηρίσει μια διευθέτηση μέσω της ερμηνείας των φορολογικών διατάξεων σύμφωνα με το σκοπό τους.

Είναι αναμφισβήτητο το γεγονός ότι η ευελιξία που χαρακτηρίζει τις γενικές διατάξεις αντικατάχρησης συμβάλλει στην ασφάλεια δικαίου η οποία είναι απαραίτητη για την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας αλλά και της ελευθερίας των συμβάσεων. Ωστόσο, οι φορολογούμενοι ενδέχεται να αποδειχθούν πιο συντηρητικοί στο φορολογικό τους σχεδιασμό καθώς δε θα επιδιώκουν να αποφύγουν την εφαρμογή των ειδικών αντικαταχρηστικών διατάξεων. Κατά συνέπεια, οι γενικές διατάξεις κατά της φοροαποφυγής συμβάλλουν σημαντικά στη μη αναγνώριση των δικαιπραξιών που συμβαδίζουν με τον νόμο.

Επιπρόσθετα, οδηγούμαστε στο συμπέρασμα ότι η αρχή της απαγόρευσης της καταχρηστικής άσκησης των δικαιωμάτων όπως διαμορφώθηκε από το ΔΕΕ, ενώ διαπνέει το ενωσιακό δίκαιο και επηρεάζει τον τρόπο ερμηνείας των εσωτερικών διατάξεων, δεν μπορεί να υποκαταστήσει το ρόλο του νομοθέτη. Τόσο οι αρχές της νομιμότητας, της ασφάλειας του δικαίου όσο και της εμπιστοσύνης του φορολογούμενου στην διοίκηση επιτάσσουν την πρόβλεψη των κανόνων αντικατάχρησης σε ρητές νομοθετικές διατάξεις. Συνεπώς ένα πλήρες και αποτελεσματικό νομοθετικό πλαίσιο κατά της καταχρηστικής φοροαποφυγής, είναι αναγκαίο να περιλαμβάνει τόσο μια γενική διάταξη κατά της φοροαποφυγής όσο και τις ειδικές διατάξεις αντικατάχρησης.

Όπως αποδεικνύεται, η ΑΤΑΔ στοχεύει στον νόμιμο σκοπό της αντιμετώπισης των διασυνοριακών καταχρηστικών πρακτικών και της συνεπούς εφαρμογής των σχεδίων δράσης σε ολόκληρη την ΕΕ. Το γεγονός ότι το ΑΤΑΔ έχει τη φύση De Minimis αυξάνει την ανησυχία σχετικά με την ικανότητά του να επιτύχει τους νόμιμους στόχους. Το ΑΤΑΔ δεν περιέχει κανένα κανόνα De Maximis και επιτρέπεται στα κράτη μέλη να εφαρμόζουν υψηλότερο επίπεδο προστασίας για τις εγχώριες εταιρικές βάσεις. Η ασυνεπής εφαρμογή των μέτρων καταστολής ενδέχεται να οδηγήσει σε ασύμμετρη κατανομή των φόρων και να δημιουργήσει περαιτέρω κενά.

Τα αντίστοιχα θεσμικά όργανα της ΕΕ δεν έχουν δοκιμάσει τη συμβατότητα του ΑΤΑΔ με τις εγχώριες συνταγματικές διατάξεις. Αυτό θα μπορούσε να θέσει σε κίνδυνο την αποτελεσματική εφαρμογή του λόγω πιθανής σύγκρουσης με τις εγχώριες

συνταγματικές διατάξεις. Αυτός ο κίνδυνος είναι ανθεκτικός στο παράδειγμα της Γερμανίας, καθώς το γερμανικό Ομοσπονδιακό Συνταγματικό Δικαστήριο εξετάζει επί του παρόντος τη συνταγματικότητα της παρόμοιας εσωτερικής ρύθμισης.

Κεφάλαιο 1: Ισχύον Νομοθετικό καθεστώς Ν. 4174/2013

Με το Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), ο οποίος αντικατέστησε τον Ν. 2523/1997 αναμορφώθηκε το κυρωτικό σύστημα της πάταξης της φοροδιαφυγής¹.

Ο φορολογικός νομοθέτης επιδιώκοντας να διορθώσει τις αστοχίες και τα κενά που είχαν δημιουργηθεί με το παλαιότερο νόμο, διαμόρφωσε ένα πιο ρεαλιστικό πλέγμα ρυθμίσεων και έτσι προέβη στην θέσπιση του Ν. 4174/2013 (στο εξής ΚΦΔ). Ο ΚΦΔ, συνέβαλλε σημαντικά στην αναδιάρθρωση του ρυθμιστικού πλαισίου καθόσον επέφερε ουσιαστικές αλλαγές στο νομοθετικό σύστημα. Μερικά από τα οφέλη που σημειώθηκαν είναι τα εξής: αλλαγές στην κατηγοριοποίηση των παραβάσεων, διακρίνοντάς τες σε διαδικαστικές παραβάσεις και παραβάσεις φοροδιαφυγής, αλλαγές στα είδη των προβλεπόμενων κυρώσεων επιβάλλοντας επιπλέον τόκους και πρόστιμα, μείωση του ύψους των κυρώσεων εστιάζοντας στις παραβάσεις φοροδιαφυγής με σαφή οριοθέτηση του πεδίου εφαρμογής. Τέλος, όσον αφορά τις ποινικές κυρώσεις διατηρήθηκαν οι ρυθμίσεις του παλαιότερου καθεστώτος και δεν επήλθε κάποια ουσιαστική αλλαγή².

1.1 Διοικητικές και μεταβατικές διατάξεις του Ν. 4174/2013

Πριν προχωρήσουμε στην ανάλυση μας αξίζει να σημειωθεί ότι οι διοικητικές κυρώσεις που αφορούν στην φοροαποφυγή είναι αντίστοιχες με εκείνες της φοροδιαφυγής. Εν αντιθέσει με τις ποινικές κυρώσεις οι οποίες βρίσκουν εφαρμογή μόνο για τα αδικήματα της φοροδιαφυγής³.

¹ Διονυσοπούλου, Ν. Π. (2015). Νόμος 4174/2013, Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις. *WordPress.com*, σ. 76.

² Baker, R. (2005). *Capitalism's Achilles Heel: Dirty Money and How to Renew the Free-Market System*, John Wiley & Sons Inc. Hoboken. United States, σ. 34-35

³ Διονυσοπούλου, Ν. Π. (2015). Νόμος 4174/2013, Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις. *WordPress.com*, σ. 76.

Η φοροαποφυγή (tax avoidance) εξορισμού αποτελεί μια πρακτική επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού (tax planning) με σκοπό την τεχνητή απομείωση των φορολογικών οφειλών. Εν αντιθέσει με την φοροαποφυγή, η φοροδιαφυγή αναφέρεται στην ευθεία παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας και αποτελεί μια συνειδητή εκμετάλλευση των αδυναμιών του διεθνούς και εθνικού φορολογικού συστήματος για την αποφυγή και τελικώς απομείωση της φορολογικής επιβάρυνσης. Κατά συνέπεια, η φοροαποφυγή ταυτίζεται με την φοροδιαφυγή ως προς τα αποτελέσματά της δηλαδή την αποστέρηση των πόρων από το Δημόσιο και κατ' επέκταση την οικονομική ωφέλεια του φορολογούμενου⁴.

1.1.1 Διοικητικές κυρώσεις

Ο ΚΦΔ διακρίνει δυο κατηγορίες παραβάσεων: Τις διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54) και τις παραβάσεις φοροδιαφυγής (άρθρ. 56, 57, 58,58A114, 59, 60). Σύμφωνα με το άρθρο 55 η φοροδιαφυγή συνίσταται:

1. *«Στην απόκρυψη καθαρών εισοδημάτων από οποιαδήποτε πηγή με μη υποβολή δήλωσης ή με υποβολή ανακριβούς δήλωσης και με σκοπό τη μη πληρωμή φόρου εισοδήματος».*
2. *«Στη μη απόδοση, ανακριβή απόδοση, συμψηφισμό, έκπτωση ή διακράτηση φόρου προστιθέμενης αξίας και παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών».*
3. *«Στην είσπραξη επιστροφής των φόρων από τη Φορολογική Διοίκηση μετά από παραπλάνηση της Φορολογικής Διοίκησης με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων».*
4. *«Στην έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων, καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων».*
5. *« Στην έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών».*

Επιπρόσθετα στο άρθρο 56 προβλέπονται τα εξής: «η παράβαση της εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής ή ανακριβούς ή ατελούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή Φακέλου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών». Ο τελευταίος

⁴ Aloys. (2016). *Anti-Tax Avoidance Directive (2016 / 1164): New EU Policy Horizons*. 500.σ. 13

φάκελος είναι απαραίτητο να καταρτίζεται μέσα σε χρονικό διάστημα 4 μηνών από τη λήξη του φορολογικού έτους. Τα πρόστιμα είναι διαφορετικά ανάλογα με το αν υποβλήθηκε εκπρόθεσμα ο φάκελος, ή στην περίπτωση που είναι ανακριβής ή ατελής. Επίσης προβλέπονται πρόστιμα τόσο στα ανώτατα όσο και στα κατώτατα όρια σε κάθε περίπτωση⁵.

Όσο για τις παραβάσεις των άρθρων 58-60 σχετίζονται με την εκπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης, με την μη υποβολή δήλωσης ή την υποβολή της ανακριβούς δήλωσης. Επίσης περιλαμβάνονται οι παραβάσεις που αφορούν τους παρακρατούμενους φόρους και την παρεμπόδιση του φορολογικού ελέγχου, την υπόθαλψη ή τη συνέργεια σε πράξεις φοροδιαφυγής. Πιο συγκεκριμένα στα άρθρα 58,59,60 αναφέρονται τα εξής:

α) στην περίπτωση της υποβολής ανακριβούς δήλωσης (άρθρ. 58 ΚΦΔ) επιβάλλονται τα εξής πρόστιμα επί του ποσού της διαφοράς του φόρου που προκύπτει από τον διορθωτικό προσδιορισμό : i) 10% του ποσού της διαφοράς αν το ποσό αυτό ανέρχεται σε 5-20% του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, ii) 25% του ποσού της διαφοράς αν το ποσό αυτό ανέρχεται σε 21-50% του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, iii) 50% του ποσού της διαφοράς αν το ποσό αυτό υπερβαίνει το 50% του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση. Τέλος στη περίπτωση της μη υποβολής δήλωσης, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το ποσό του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.

β) στην περίπτωση της μη απόδοσης παρακρατηθέντος φόρου¹¹⁸ (άρθρ. 59) επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το ποσό του μη αποδοθέντος φόρου.

γ) στην περίπτωση της παρεμπόδισης, απόπειρα παρεμπόδισης του έργου της Φορολογικής Διοίκησης, υπόθαλψης άλλου προσώπου ή συνέργειας με αυτό για τη διάπραξη

⁵ Ελευθερίου, Α., & Τσουρουφλής, Α. (2017). *Οι παραβάσεις Φοροδιαφυγής ύπο το ισχύον καθεστώς του Ν. 4174/2013 και το προϊσχύσαν καθεστώς*. Αθήνα: Εθνικών και Καποδιστριακών Πανεπιστημίων Αθηνών.σ. 65-67

φορολογικής παράβασης, επιβάλλεται στο πρόσωπο αυτό το ίδιο πρόστιμο που επιβάλλεται στο φορολογούμενο για το είδος της παράβασης που διέπραξε. (άρθρ. 60)»⁶

Όσο για το πλαστό και εικονικό φορολογικό στοιχείο φαίνεται ότι ο ορισμός που σχετίζεται με αυτές τις έννοιες επαναλαμβάνεται στις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διοίκησης. Έτσι, δεν αφήνονται περιθώρια για αμφιβολίες στην Φορολογική Διοίκηση αλλά και στον φορολογούμενο παραβάτη για την στοιχειοθέτηση της παράβασης. Συνεπώς η έννοια του εικονικού φορολογικού στοιχείου παραμένει ίδια με εκείνη στο άρθρ. 19 του Ν. 2523/1997, οπότε και δεν δημιουργείται σύγχυση ως προς την επιλογή ορισμού, ενώ για την έννοια του πλαστού η θέση της Διοίκησης διαφοροποιήθηκε εν μέρει ανά χρονικά διαστήματα.

Έτσι «από 26.7.2013 (ημερομηνία δημοσίευσης του Ν. 4174/2013) ως και 31.12.2013, εφαρμόζονταν οι διατάξεις του άρθρ. 19 παρ. 3 καθόσον ο ΚΦΔ ίσχυσε από 1.1.2014 με εξαίρεση το άρθρ. 55 παρ. 2 το οποίο εφαρμόστηκε από την ημερομηνία δημοσίευσής του. Η έννοια όμως του πλαστού περιλαμβανόταν στη παρ. 1 του ίδιου άρθρου με αποτέλεσμα να εφαρμόζονται τα ίδια πρόστιμα για διάστημα από 26.7.2013 ως 17.10.2015 για διαφορετικές έννοιες παραβάσεων»⁷

Για το διάστημα από 26.7.2013 ως 31.12.2013 εφαρμόζονταν το άρθρ. 19 παρ. 3 Ν. 2523/1997 ενώ από 1.1.2014 θεωρούνταν πλέον ως πλαστό «και το φορολογικό στοιχείο και όταν οι αξίες που αναγράφονται στο πρωτότυπο και στο αντίτυπο αυτού, το οποίο χρησιμοποιείται για φορολογικούς σκοπούς είναι διαφορετικές».⁸

⁶ Ελευθερίου, Α., & Τσουρουφλής, Α. (2017). *Οι παραβάσεις Φοροδιαφυγής υπό το ισχύον καθεστώς του Ν. 4174/2013 και το προϊσχύσαν καθεστώς*. Αθήνα: Εθνικόν και Καποδιστριακόν Πανεπιστήμιον Αθηνών.σ. 67-69

⁷ Ελευθερίου, Α., & Τσουρουφλής, Α. (2017). *Οι παραβάσεις Φοροδιαφυγής υπό το ισχύον καθεστώς του Ν. 4174/2013 και το προϊσχύσαν καθεστώς*. Αθήνα: Εθνικόν και Καποδιστριακόν Πανεπιστήμιον Αθηνών.σ. 67-69

⁸ Κατά το άρθρ. 55 παρ. 1 περ. δ' ΚΦΔ που ισχύει από 1.1.2014 ως 17.10.2015. Στον ορισμό του Ν. 2523/1997 επέστρεψε και ο Ν. 4337/2015, και το νέο άρθρο 66 του ΚΦΔ.

Στο πλαίσιο των παραπάνω παραβάσεων ο Ν. 4174/2013, εισήγαγε και κάποιες επιπλέον ρυθμίσεις που θεωρούνται «ευεργετικές» για τον φορολογούμενο καθώς του δίνεται η δυνατότητα υποβολής του αιτήματος απαλλαγής από τόκους και πρόστιμα λόγω ανωτέρας βίας. Το αίτημα υποβάλλεται ενώπιον του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και ανάμεσα στις προϋποθέσεις για τη χορήγηση της απαλλαγής είναι η εξόφληση όλων των οφειλόμενων φόρων για τους οποίους επιβλήθηκαν οι τόκοι και τα πρόστιμα πριν την υποβολή του αιτήματος. Κατά ρητή διατύπωση του νόμου, δεν χορηγείται κατ' εξαίρεση απαλλαγή όταν η επιβολή των επίμαχων τόκων και προστίμων αποτελεί συνέπεια παραβάσεων φοροδιαφυγής και υποβολής ανακριβούς δήλωσης. Το βάρος απόδειξης της ανωτέρας βίας φέρει ο φορολογούμενος⁹.

Ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας επέφερε μια σημαντική καινοτομία η οποία σχετίζεται με την ρητή καθιέρωση της υποχρέωσης να αιτιολογείται η πράξη επιβολής προστίμου καθώς επίσης η εφαρμογή του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης πριν να εκδοθεί η πράξη επιβολής προστίμου. Η πράξη επιβολής προστίμου πρέπει να φέρει αυτοτελή αιτιολογία. Σε όλες τις περιπτώσεις επιβολής προστίμου κατόπιν διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εξαιρούνται οι υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να καλέσει εγγράφως τον φορολογούμενο ή το πρόσωπο που ευθύνεται γι' αυτόν 20 ημέρες πριν, να υποβάλλει τις αντιρρήσεις του σχετικά με την επικείμενη έκδοση της πράξης επιβολής προστίμου, η οποία συνιστά και εκτελεστό τίτλο (σχετ. άρθρ. 45 παρ. 2 γ' ΚΦΔ).

Στο άρθρ. 55 παρ. 3 ορίζεται ότι η επιβολή των προστίμων καθώς και όλες οι συναφείς διαδικασίες που προβλέπονται πλέον στον ΚΦΔ ανεξαρτητοποιούνται από τυχόν ποινικές κυρώσεις καθώς και από οποιαδήποτε ποινική διαδικασία που προβλέπεται από οποιονδήποτε άλλο νομοθετικό πλαίσιο. Μέσα από την εν λόγω πρόβλεψη έγινε ακόμα πιο έντονα εμφανής η προσπάθεια να γίνει το σύστημα επιβολής προστίμων πιο αντικειμενικό. Κατ' ακριβολογία, «η διατήρηση της προσπάθειας αντικειμενικοποίησης, που καθιερωνόταν ήδη με τον Ν. 2523/1997, δια της μη λήψης

⁹ Νασόπουλος, Α. (2016, 03 22). Άρθρα Υποκεφαλαιοδότηση: Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 - Πρακτικές εφαρμογές. Ανάκτηση από www.taxheaven.gr: <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/23175>. σ.1

υπόψη του υποκειμενικού στοιχείου για τη στοιχειοθέτηση της διοικητικής παράβασης όπως στις ποινικές, για τις οποίες απαιτείται δόλος»¹⁰

Ο ΚΦΔ εκτός από τα παραπάνω εισήγαγε κάποιες επιπλέον ρυθμίσεις οι οποίες είναι θεμελιώδεις και αφορούν την κατάργηση της δυνατότητας του διοικητικού και του δικαστικού συμβιβασμού όπως τροποποιήθηκε ο ΚΦΔ με τον Ν.4254/2014 (Α' 85/7.4.2014). Πιο συγκεκριμένα σύμφωνα με το άρθρ. 66 παρ. 44, πλέον άρθρ. 72 παρ. 44 ΚΦΔ από την αρχή της ισχύος του Κώδικα Φορολογίας Διαδικασίας, κάθε αίτημα που αποστέλλεται στην Φορολογική Διοίκηση και σχετίζεται με διοικητικό ή δικαστικό συμβιβασμό, θεωρείται απαράδεκτο και κατά συνέπεια δεν εξετάζεται. «*Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου, ανεξαρτήτως χρονικών περιορισμών, εφαρμόζεται και για υποθέσεις, οι οποίες ήταν δυνατό να υπαχθούν σε οποιαδήποτε περίπτωση των διατάξεων των άρθρων 70Α και 70Β του ν. 2238/1994*»¹¹.

Κατά συνέπεια όπως προβλέπεται στο άρθρ. 63 ΚΦΔ, ο μοναδικός τρόπος με τον οποίο μπορεί να αμφισβητηθεί η πράξη ή να επιλυθεί μια διαφορά όσο αυτή ευρίσκεται ακόμα στα χέρια της Διοίκησης είναι μέσω της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής. Αναδεικνύεται σημαντική η κατάργηση της δυνατότητας διοικητικού και δικαστικού συμβιβασμού σε επίπεδο διοικητικών κυρώσεων και όχι μόνο. «*Υπό τον Ν. 2523/1997 προβλεπόταν η δυνατότητα περιορισμού των προστίμων στο 1/3 και στο 1/2126 αλλά και σε επίπεδο ποινικών κυρώσεων, καθόσον υπό την ισχύ*

¹⁰ Σκουζός, Ι. (2018, 08 03). *General anti-avoidance rule under Greek tax law*. Ανάκτηση από taxlaw.gr: <https://www.taxlaw.gr/eidika-themata/general-anti-avoidance-rule-under-greek-tax-law/>. σ. 1

¹¹ Χριστόπουλος, Γ. (2015, 10 22). *Τα νέα πρόστιμα και οι ποινές στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ.-Ν.4174/26-7-2013) με τις νέες αλλαγές του Ν.4337/17-10-2015 - Πρακτικά θέματα με χρηστικούς πίνακες και παραδείγματα*. Ανάκτηση από taxheaven.gr: <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/22065>, σ.

του Ν. 2523/1997 προβλεπόταν η άρση των ποινικών συνεπειών στο άρθρ. 24 παρ. 2127»¹²

Μέσα από την τελευταία διαφοροποίηση γεννήθηκαν ζητήματα διαχρονικού δικαίου που αφορούν την κατάργηση της δυνατότητας του φορολογικού και διοικητικού συμβιβασμού. Το βασικό ζήτημα που αναδύεται είναι αν η κατάργηση μπορεί να εφαρμοστεί αναδρομικά για φορολογικά αδικήματα που τελέστηκαν πριν την 1.1.2014, όταν άρχισε να ισχύει ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ). Το θέμα επέλυσε η υπ' αριθμ. 4/2015 γνωμοδότηση της Εισαγγελίας του Αρείου Πάγου, με την απόρριψη της δυνατότητας αναδρομικής εφαρμογής της νέας ρύθμισης ως δυσμενέστερης. Από τα άνωθεν, συμπεραίνεται ότι τόσο λόγω της απουσίας της δυνατότητας μείωσης του ύψους των προστίμων που έχουν επιβληθεί όσο λόγω της άρσης των ποινικών συνεπειών, δεν παρέχεται πλέον «αντικίνητρο» για προσφυγή στα δικαστήρια¹³.

1.1.2 Μεταβατικές διατάξεις

Οι διατάξεις του Ν. 4174/2013 ξεκίνησαν να είναι σε ισχύ από 1.1.2014 με την επιφύλαξη όσων ορίζονταν διαφορετικά στις επιμέρους διατάξεις. Το άρθρ. 66, παράγραφος 2 και παράγραφος 4 ανήκει σε αυτές τις διατάξεις οι οποίες προέβλεψαν ρητή εξαίρεση ως προς την έναρξη ισχύος των ρυθμίσεων που αφορούν τις παραβάσεις φοροδιαφυγής σχετικά με τα φορολογικά στοιχεία¹⁴.

Ειδικότερα, «ενώ οι διατάξεις του ΚΦΔ εφαρμόζονταν για παραβάσεις που τελούνταν από 1.1.2014, ειδικά όμως για τις παραβάσεις του άρθρ. 55 παρ. 2, τα νέα

¹² Σαββαΐδου. (2011). *Η θέσπιση στο ελληνικό φορολογικό δίκαιο γενικού κανόνα ενάντια στην καταστρατήγηση των φορολογικών διατάξεων με σκοπό την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής, υπό το φως των ευρωπαϊκών και διεθνών εξελίξεων (α' μέρος)*. Θεσσαλονίκη: Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας. σ. 56-59

¹³ Φορτσάκη, Θ., & Μυλωνογιάννη, Γ. (2017). *Η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της λιγότερο επαχθούς φορολογικής κύρωσης-Ανίσχυρες μεταβατικές διατάξεις του Ν. 4337/2015*. σελ. 10-11. Ανάκτηση από: <http://www.fdmalaw.com/Documents/Articles>. σ.1

¹⁴ Φορτσάκης, Θ. (2008). *Φορολογικό Δίκαιο*. Αντ. Σάκκουλας.σ. 12-13

πρόστιμα των διατάξεων αυτών επιβάλλονταν για παραβάσεις που τελούνταν από τη δημοσίευση του ΚΦΔ, ήτοι από 26.7.2013». Επιπλέον, ο νόμος όρισε ότι: «οι διατάξεις του άρθρ. 55 παρ. 2 δύνανται να εφαρμοστούν ακόμα και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν πριν από το χρόνο δημοσίευσης του, αντί για εκείνες του προ ισχύοντος καθεστώτος (άρθρ. 5 παρ. 10 και 6 Ν. 2523/1997), εφόσον το νέο καθεστώς του άρθρου 54 του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου»¹⁵

Κατά συνέπεια, ο φορολογικός νομοθέτης προχώρησε στην κατάστρωση ενός συνόλου ρυθμίσεων όπως είναι η επιβολή προστίμων στη μη έκδοση, έκδοση ανακριβών ή πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων. Οι διατάξεις είναι ευνοϊκότερες συγκριτικά με το παλαιότερο καθεστώς ωστόσο διαταράσσουν την ασφάλεια δικαίου, καθόσον στη πραγματικότητα, για όλο εκείνο το χρονικό διάστημα μέχρι τη τελική κατάργηση του άρθρ. 55, οι φορολογούμενοι όσο και η Φορολογική Διοίκηση, αμφέβαλλαν ως προς το τελικά εφαρμοστέο νομικό πλαίσιο¹⁶.

Έτσι διακρίθηκαν 3 χρονικές περίοδοι αυτή έως 26.7.2013, επόμενη από 26.7.2013 μέχρι 31.12.2013 και τέλος εκείνη από 1.1.2014 ως 17.10.2015, και στην συνέχεια καταργήθηκε το άρθρ. 55 παρ. με τον Ν. 4337/2015.130. Εστιάζοντας ακόμα περισσότερο το ενδιαφέρον μας στο ζήτημα των εικονικών φορολογικών στοιχείων, αξίζει να σημειωθεί ότι η απόδειξη της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων απασχόλησε τη νομολογία ως γενικότερο ζήτημα μελέτης στο πεδίο της φοροδιαφυγής. Παρακάτω παρατίθεται ένας συνοπτικός πίνακας της επιβολής των προστίμων όσον αφορά την μελέτη των εικονικών φορολογικών στοιχείων από 26.7.2013 μέχρι 31.12.2013 και από 1.1.2014 και εφεξής.

¹⁵ Φορτσάκης, Θ. (2008). *Φορολογικό Δίκαιο*. Αντ. Σάκκουλας, σ. 13-14

¹⁶ Παλαιτσάκης, Γ. (2017, 12 04). *Οικονομία & Αγορές: Παραγράφονται και υποθέσεις φοροδιαφυγής*. Ανάκτηση από www.naftemporiki.gr: <http://www.naftemporiki.gr/finance/story/1301036/paragrafontai-kai-upotheseis-forodifugis>. σ.43-45

Πίνακας 1: Συνοπτικός πίνακας επιβολής προστίμων για τη μη έκδοση, την έκδοση ανακριβών, πλαστών, εικονικών και τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων για παραβάσεις που διαπράττονται από 26.7.2013		
	Από 26.7.2013 μέχρι 31.12.2013	Από 1.1.2014 και εφεξής
Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση στοιχείου αποκρυβείσας αξίας > 5.000 €	40% (της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε) (ελάχιστο ύψος προστίμου 2.500 €)	
Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση στοιχείου αποκρυβείσας αξίας < 5.000 €	αυτοτελείς παραβάσεις άρθ. 5§8α' & γ', ν.2523/1997	εφαρμογή του άρθρου 54του Κ.Φ.Δ.
Έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων		
• ως προς την αξία ή, όταν έχει σφραγιστεί ή θεωρηθεί με μη νόμιμο τρόπο	100% (της αξίας του στοιχείου)	
• σε οποιαδήποτε άλλη περίπτωση	100% (της αξίας του στοιχείου)	εφαρμογή του άρθρου 54του Κ.Φ.Δ.
Έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων (ως προς την αξία)	50% ⁽¹⁾ ή 25% ⁽²⁾	
Έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων (ως προς το πρόσωπο)		
• όταν ο λήπτης δεν τελούσε σε καλή πίστη	50% (της αξίας του στοιχείου)	
• όταν ο λήπτης τελούσε σε καλή πίστη	100% (της αξίας του στοιχείου)	
Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων (ως προς την αξία)		
• με αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους	50% ⁽¹⁾ ή 25% ⁽²⁾	
• σε κάθε άλλη περίπτωση που δεν έχει αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους	15% (της αξίας του στοιχείου)	
Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων (ως προς το πρόσωπο)		
• όταν ο λήπτης δεν τελούσε σε καλή πίστη		
- με αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους	25% (της αξίας του στοιχείου)	

-σε κάθε άλλη περίπτωση που δεν έχει αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους	15% (της αξίας του στοιχείου)	
• όταν ο λήπτης τελούσε σε καλή πίστη	0%	
Εικονικά φορολογικά στοιχεία		
ως προς την αναγραφείσα συναλλαγή	500 € ανά στοιχείο (ανώτατο ύψος 50.000 € ανά φορολογικό έτος)	
Λοιπές παραβάσεις (πλην των προαναφερομένων)	εφαρμογή του άρθρου 5(πλην §10) του ν.2523/1997	εφαρμογή του άρθρου 54του νέου νόμου

1. της αξίας του στοιχείου ή για το μέρος της εικονικής αξίας
2. της αξίας του στοιχείου, όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας

Πηγή: Taxheaven

1.2 Πρόσφατες γνωμοδοτήσεις του Ν. 4174/2013

Η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) έκανε άμεσα δεκτές τρεις πρόσφατα εκδοθείσες γνωμοδοτήσεις του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους και βασίστηκε στις εκδοθείσες αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας για την παραγραφή. Οι εν λόγω γνωμοδοτήσεις παρουσιάζονται παρακάτω.

Η πρώτη γνωμοδότηση (η υπ' αριθμόν 265/2017) αναφέρεται σε σημαντικό βαθμό στο δικαίωμα των φορολογικών αρχών να τεκμηριώσουν την ανακρίβεια των υποβληθεισών φορολογικών δηλώσεων, ώστε βάσει της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του παλαιού Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος να επιτύχουν παράταση της περιόδου παραγραφής από τα 5 στα 10 έτη. Και έτσι με αυτό τον τρόπο να προλάβουν να ελέγξουν όσο το δυνατόν περισσότερες εκκρεμείς υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος των ετών της περιόδου 2006-2011¹⁷.

¹⁷ Balco, T. (2017). *ATAD 2 : Anti-Tax Avoidance Directive,* " *European Taxation I*, no. April (2017): 127–36. Council, Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE ANNEX amending Directive (EU) 2016/1164 as regards hybrid mismatches with third countries.σ.12-13

Η δεύτερη γνωμοδότηση του ΝΣΚ (η υπ' αριθμόν 268/2017) στηρίζεται σε μεγάλο βαθμό στην υπ' αριθμόν 1738/2017 απόφαση του ΣτΕ περί αντισυνταγματικότητας των παρατάσεων των περιόδων παραγραφής του ελεγκτικού δικαιώματος του Δημοσίου, οι οποίες νομοθετήθηκαν τα έτη 2012-2016. Έτσι διακόπτεται η δυνατότητα των φορολογικών αρχών να μπορούν να ελέγχουν τις υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος που αφορούν τα έτη μέχρι το 2011, κάνοντας χρήση της υφιστάμενης διάταξης της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών περί 20ετούς περιόδου παραγραφής σε περιπτώσεις διαπίστωσης φοροδιαφυγής¹⁸.

Με τη γνωμοδότηση αυτή ορίζεται ότι: «η 20ετής περίοδος παραγραφής δεν μπορεί να ανατρέξει σε χρήσεις προ του 2012, αλλά μπορεί να εφαρμοστεί μόνο για τις χρήσεις από το 2012 και μετά. Έτσι, σε περίπτωση κατά την οποία από τον έλεγχο της χρήσης του 2012 διαπιστωθεί φοροδιαφυγή, η προθεσμία που έχει το Δημόσιο να κοινοποιήσει πράξη οριστικού προσδιορισμού του φόρου παρατείνεται από 5ετία σε 20ετία. Για χρήσεις προ του 2012 δεν υπάρχει όμως τέτοια δυνατότητα για το Δημόσιο»¹⁹.

Βάσει των δύο παραπάνω γνωμοδοτήσεων του ΝΣΚ, παραγράφονται πλέον οριστικά όλες οι μη ακόμη ελεγχθείσες αλλά και οι μη ακόμη οριστικά κριθείσες σε επίπεδο ΔΕΔ ή δικαστηρίων υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος των ετών προ του 2011, οι οποίες περιλαμβάνονται:

- στη λίστα των «65 CDs» με το 1,3 εκατομμύριο Έλληνες μεγαλοκαταθέτες της περιόδου 2000-2012,
- στη «λίστα Λαγκάρντ» και
- στη λίστα των «εμβασμάτων εξωτερικού».

¹⁸ Baker, R. (2005). *Capitalism's Achilles Heel: Dirty Money and How to Renew the Free-Market System*, John Wiley & Sons Inc. Hoboken. United States. σ.14-15

¹⁹ BNZ. (2009). *Investments Ltd v Commissioner of Inland Revenue (2010) 24 NZTC 23,997 (HC) and Westpac Banking Corporation v Commissioner of Inland Revenue. 24 NZTC 23,834 (HC)*. σ.67-68

Επιπλέον όλες οι μη ακόμη ελεγχθείσες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος του έτους 2011 οι οποίες περιλαμβάνονται στις παραπάνω λίστες παραγράφονται στις 31-12-2017 και το Δημόσιο χάνει κάθε δικαίωμα να διεκδικήσει έσοδα και από αυτές²⁰.

Αξίζει να αναφερθεί ότι από τους ήδη διενεργηθέντες ελέγχους στις παραπάνω λίστες τα ήδη βεβαιωθέντα έσοδα υπερβαίνουν το 1 δισ. ευρώ, ενώ αυτά που θα μπορούσαν να βεβαιωθούν από μελλοντικούς ελέγχους, οι οποίοι πλέον δεν πρόκειται να γίνουν ποτέ, εκτιμώνται σε περισσότερα από 2 δισ. ευρώ.

Παρακάτω παρουσιάζονται αναλυτικά οι ανατροπές που επέρχονται στα δικαιώματα του Δημοσίου να ελέγξει φορολογικές υποθέσεις παρελθόντων ετών:

Α) Με την υπ' αριθμόν 265/2017 γνωμοδότηση του ΝΣΚ που έγινε δεκτή από τον διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων Γ. Πιτσιλή με την υπ' αριθμόν ΠΟΛ. 1191/2017 ορίζονται τα εξής:

«Η ανακρίβεια της δηλώσεως και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων μπορεί να διαπιστώνεται καθ' οιονδήποτε τρόπο, ένας εκ των οποίων είναι και η διάσταση προς την οποία τελεί το περιεχόμενο της δηλώσεως (και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων) προς τα προκύπτοντα από τα συνυποβληθέντα προς απόδειξη των δηλουμένων δικαιολογητικά, με την επιφύλαξη των οριζομένων στην παράγραφο 2 του άρθρου 66 του Κ. Στην περίπτωση όμως αυτή και με δεδομένο ότι τα δικαιολογητικά συνυποβάλλονται με τη δήλωση και επομένως περιέρχονται στη γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και μπορούν να ληφθούν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, η μετ' έλεγχο διαπίστωση της προαναφερθείσας διαστάσεως μετά την πάροδο της πενταετούς παραγραφής του κανόνα της παραγράφου δεν παρίσταται ικανή να ενεργοποιήσει τον κανόνα της δεκαετούς παραγραφής.

Περαιτέρω η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιερχόμενα στη φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα

²⁰ enikonomia.gr. (2018, 11 29). Πότε δεν επιβάλλεται πρόστιμο για τις τροποποιητικές δηλώσεις. Ανάκτηση από [www.enikonomia.gr: http://www.enikonomia.gr/my-money/202388.pote-den-epivalletai-prostimo-gia-tis-tropopoiitikes-diloseis.html](http://www.enikonomia.gr/my-money/202388.pote-den-epivalletai-prostimo-gia-tis-tropopoiitikes-diloseis.html). σ.1

ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση τα συμπληρωματικά αυτά στοιχεία, τα οποία περιέχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (σ.σ.: του παλαιού Κώδικα, του ν. 2238/1994), πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στον νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του ίδιου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσης δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσης δηλώσεως...»²¹.

Β) Με την υπ' αριθμόν 268/2017 γνωμοδότηση της Ολομέλειας του ΝΣΚ, την οποία έκανε επίσης δεκτή ο κ. Πιτσιλής με την υπ' αριθμόν ΠΟΛ. 1192/2017 εγκύκλιο, ορίζονται τα εξής:

«Εν όψει των γενομένων δεκτών με τις υπ' αριθ. ΣτΕ 1738/2017, ΣτΕ 2934/2017 και ΣτΕ 2935/2017 αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ) επί της ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 78 (παράγραφοι 1-2) του ισχύοντος Συντάγματος, η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - ΚΦΔ - (ν.4174/2013), σε συνδυασμό με τη διάταξη της παραγράφου 11, εδάφιο δεύτερο, του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση, εφόσον υπάρχει δυνατότητα εκδόσεως πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμων σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου που

²¹ European Commission. (2016). *ec.europa.eu*. Ανάκτηση από The Anti Tax Avoidance Directive: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package/anti-tax-avoidance-directive_en.σ.1

αφορούν στις χρήσεις των ετών 2012 και 2013 και όχι σε προγενέστερες του έτους 2012»²².

Γ) Με την υπ' αριθμόν 254/2017 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε δεκτή από τον διοικητή της ΑΑΔΕ Γ. Πιτσυλή με την εγκύκλιο υπ' αριθμόν ΠΟΛ. 1190/2017, ορίζεται ότι: «για φορολογικές υποθέσεις τις οποίες οι φορολογικές αρχές, συμμορφούμενες με την υπ' αριθμόν ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.09.2017 απόφαση του διοικητή της ΑΑΔΕ, δεν «προτεραιοποιούν» για έλεγχο, λόγω παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει φόρους και πρόστιμα, «δεν είναι εκ των πραγμάτων δυνατή η υποβολή μηνυτήριας αναφοράς από τα όργανα της φορολογικής διοίκησης (σ.σ.: προκειμένου να κινηθούν διαδικασίες ποινικών διώξεων από τις αρμόδιες εισαγγελικές αρχές κατά των υπευθύνων για τη διάπραξη αδικημάτων φοροδιαφυγής), αφού για τις υποθέσεις αυτές δεν πρόκειται να διενεργηθεί έλεγχος και να εκδοθεί οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η οποία αποτελεί προϋπόθεση για την υποβολή της μηνυτήριας αναφοράς και την εν συνεχεία άσκηση της ποινικής δίωξης».

Στο σκεπτικό του, το Β' Τμήμα του ΝΣΚ στέκεται ιδιαίτερα στη διατύπωση της διάταξης του άρθρου 55Α του «Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών» (ν. 4174/2013) η οποία προστέθηκε τον Οκτώβριο του 2015 με τον ν. 4337/2015 και προβλέπει ότι για την υποβολή μηνυτήριας αναφοράς από τον διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, η οποία αποτελεί προϋπόθεση για την άσκηση ποινικής δίωξης (σ.σ.: για αδικήματα φοροδιαφυγής) απαιτείται πρώτα η έκδοση οριστικής πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου αφού με την πράξη αυτή προσδιορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής βάσει του οποίου κρίνεται και το εάν ο ελεγχθείς έχει διαπράξει ή όχι ποινικό αδίκημα φοροδιαφυγής.

Με την τρίτη γνωμοδότηση του ΝΣΚ (την υπ' αριθμόν 254/2017) έγινε δεκτό ότι για όσες εκκρεμούσες για έλεγχο υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος θεωρούνται πλέον παραγεγραμμένες -βάσει της υπ' αριθμόν 1738/2017 απόφασης του ΣτΕ περί

²² European Commission. (2016). *ec.europa.eu*. Ανάκτηση από The Anti Tax Avoidance Directive: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package/anti-tax-avoidance-directive_en.σ.1

αντισυνταγματικότητας των παρατάσεων των περιόδων παραγραφής του ελεγκτικού δικαιώματος του Δημοσίου και της υπ' αριθμόν 2934/2017 απόφασης του ΣτΕ σύμφωνα με την οποία τα στοιχεία από τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών των φορολογουμένων δεν μπορούν να θεωρηθούν ως «συμπληρωματικά στοιχεία που μπορούν να παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής του ελεγκτικού δικαιώματος του Δημοσίου από 5ετή σε 10ετή»- δεν είναι δυνατή η έκδοση οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, οπότε αυτομάτως δεν είναι δυνατή ούτε η υποβολή μηνυτήριας αναφοράς από τα αρμόδια φορολογικά όργανα και οι εμπλεκόμενοι δεν μπορούν να διωχθούν ποινικά²³.

Τέλος, με τη γνωμοδότηση αυτή όσα ποινικού χαρακτήρα αδικήματα φοροδιαφυγής συνδέονται με τις θεωρούμενες ως παραγεγραμμένες υποθέσεις δεν θα καταστεί δυνατό να διερευνηθούν ποτέ πλέον από τις αρμόδιες δικαστικές αρχές και οι υπεύθυνοι θα παραμείνουν ατιμώρητοι. Στις περιπτώσεις αυτές συμπεριλαμβάνονται και χιλιάδες εκκρεμείς υποθέσεις παράνομης προσαύξησης περιουσίας προερχόμενες από τις λίστες μεγαλοκαταθετών των «65 CDs» και τις λίστες «Λαγκάρντ» και «εμβασμάτων εξωτερικού», οι οποίες λόγω των αποφάσεων του ΣτΕ είναι αδύνατον πλέον να ελεγχθούν διότι αφορούν σε έτη προ του 2011 και θεωρούνται πλέον παραγεγραμμένες²⁴.

1.3 Διαφοροποιήσεις μεταξύ των Νόμων 4174/2013, 4171/2014, Ν. 4337/2015

Με τον Ν. 4174/2014 συστηματοποιήθηκαν με πιο ορθολογικό τρόπο οι φορολογικές κυρώσεις για κάθε παράβαση, ενώ δόθηκε μεγαλύτερη έμφαση στις ουσιαστικές παραβάσεις, ομαδοποιώντας τα πρόστιμα για τις τυπικές παραβάσεις σε μια

²³ European Commission. (2017). *Proposal for a Council Directive Laying down Rules against Tax Avoidance Practices That Directly Affect the Functioning of the Internal Market*. 9.σ.1

²⁴ Council Directive (EU). (2016). *2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market*. OJ L 193/1. Article 6. σ.1

ιδιαίτερη αυτοτελή κατηγορία παραβάσεων, τις διαδικαστικές. Ο Ν. 4174/2013 μέχρι και τη τροποποίησή του από τον Ν. 4337/2015 δεν επέφερε καμία αλλαγή στις ποινικές κυρώσεις του προηγούμενου καθεστώτος και συνέχισαν αυτές να ισχύουν όπως προβλέπονταν στο Ν. 2523/1997 με τις συναφείς τροποποιήσεις του. Ο Ν. 4174/2013 ήδη προ της θέσης του σε ισχύ (1.1.2014) τροποποιήθηκε σημαντικά με τον Ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α' 287/31.12.2013), έπειτα με τον Ν. 4254/2014 (ΦΕΚ Α' 85/07.04.2014), έπειτα με τον Ν. 4281/2014 (ΦΕΚ Α' 160/31.07.2014), έπειτα με τον Ν. 4321/2015 (ΦΕΚ Α' 32/21.03.2015), με τον Ν. 4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141/03.08.2016) και τέλος με τον Ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129/17.10.2015) όπου επήλθαν και οι ουσιώδεις μεταβολές²⁵

Στις 17 Οκτωβρίου 2015 ψηφίστηκε ο Ν. 4337/2015 «Μέτρα για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων» (Α' 129), ο οποίος επέφερε σημαντικές αλλαγές στο σύνολο των ρυθμίσεων του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. Ο νόμος αυτός, σε πρώτο στάδιο οδήγησε στην ενίσχυση ακόμα περισσότερο, της ελπίδας όσον αφορά την προσπάθεια πάταξης της φοροδιαφυγής. Η σημαντική διαφορά συγκριτικά με τους προηγούμενους νόμους είναι ότι αυτή τη φορά γίνεται ακόμα μεγαλύτερη προσπάθεια μέσω της εφαρμογής ενός ακόμα πιο εξορθολογισμένου συστήματος διατάξεων το οποίο αποσκοπεί στο να εξαλείψει όλες τις πιθανές ατέλειες του ήδη επιτυχημένου ΚΦΔ²⁶.

Τα κυριότερα χαρακτηριστικά του εν λόγω νόμου ήταν η ρεαλιστική αντιμετώπιση του ύψους των προστίμων για τις παραβάσεις της φοροδιαφυγής εφαρμόζοντας συνολική μείωση αυτών, η μετατόπιση του κέντρου βάρους στις ουσιαστικές παραβάσεις εφαρμόζοντας την πρόβλεψη πλέον πολύ χαμηλών προστίμων για τις διαδικαστικές παραβάσεις. Επιπλέον, στόχοι του νέου νόμου ήταν η μετατόπιση του κέντρου βάρους στις ποινικές πλέον κυρώσεις με τη κατάργηση του άρθρου 55 ΚΦΔ, που αποτελούσε τον κύριο άξονα επιβολής προστίμων για παραβάσεις

²⁵ Aloys. (2016). *Anti-Tax Avoidance Directive (2016 / 1164): New EU Policy Horizons*. 500.σ.34-35

²⁶ Council Directive (EU). (2016). *2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market*. OJ L 193/1. Article 1(6).σ.1

φοροδιαφυγής, η παράλληλη μείωση των υπόλοιπων διατηρηθέντων προστίμων και η αναμόρφωση των διατάξεων για τα εγκλήματα φοροδιαφυγής.

Κατά συνέπεια, ο ΚΦΔ, προ του Ν. 4337/2015, διέκρινε σε διαδικαστικές παραβάσεις (Άρθρ. 54 και 56 Ν. 4174/2013) και σε παραβάσεις ουσίας (Άρθρ. 55, 57, 58, 59,60), ενώ ανάλογα με το αντικείμενο της παράβασης, σε διαδικαστικές παραβάσεις, παραβάσεις φοροδιαφυγής, παραβάσεις σχετικά με τη τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, με τη καταβολή των φόρων, παραβάσεις σχετικά με την υποβολή δηλώσεων, παραβάσεις σχετικά με τον Φ.Π.Α και τους παρακρατούμενους φόρους και τέλος παραβάσεις σχετικά με τη παρεμπόδιση του έργου της Φορολογικής Διοίκησης και την υπόθαλψη και συνέργεια στις παραβάσεις του ΚΦΔ²⁷.

Επιπλέον, ήδη και μετά τη τροποποίηση του ΚΦΔ με τον Ν. 4337/2015 εξακολουθούν να επιβάλλονται σωρευτικά τόκοι και διοικητικά πρόστιμα όπως και ποινικές κυρώσεις για την ίδια παράβαση, επιβολή που κρίνεται αρκετά πιο εξορθολογημένη από εκείνη του προηγούμενου καθεστώτος.

Τέλος με τον Ν. 4337/2015 επήλθαν ριζικές μεταβολές εκ νέου στον Ν. 4174/2013, με τη κατάργηση του άρθρ. 55 παρ. 1 και 2 (παραβάσεις φοροδιαφυγής), 54 παρ. 1 περ θ' και 57, την εισαγωγή των άρθρων 55Α (παραπομπή εγκλημάτων φοροδιαφυγής σε ποινική δίκη) και 58Α(πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α), την εισαγωγή των άρθρων 66-71 (εγκλήματα φοροδιαφυγής) αλλά και τις μεταβολές στο άρθρ. 62 παρ. 6 και 7 σχετικά με τη δυνατότητα «εσωτερικής σόρευσης» των προστίμων. Παρατηρείται πως με τον Ν. 4337/2015 έγινε μια προσπάθεια «τυπικής ποινικοποίησης» (τυποποίηση αυτοτελών εγκλημάτων φοροδιαφυγής) των παραβάσεων φοροδιαφυγής και αντίστοιχα περιορισμού των διοικητικών κυρώσεων τόσο ως προς το ύψος όσο και ως προς τη γενική επιβολή τους αυτή καθ' αυτή²⁸.

²⁷ Council Directive (EU). (2016). *laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market* . OJ L 193/1. Preamble.σ. 65-67

²⁸ European Commission. (2017). *Proposal for a Council Directive Laying down Rules against Tax Avoidance Practices That Directly Affect the Functioning of the Internal Market*. 9.σ.76-78

1.4 Άρθρο 54 του Ν.4174/2013

Το άρθρο 54 του Ν.4174/2013 αναφέρεται στις «Κυρωτικές διοικητικές πράξεις και Διαδικαστικές παραβάσεις» σύμφωνα με τον Κώδικα της Φορολογικής Διαδικασίας. Για καθεμία από τις παραβάσεις που αναφέρονται στη συνέχεια επιβάλλονται πρόστιμα τόσο στους φορολογούμενους όσο και σε οποιοδήποτε πρόσωπο που επέχει υποχρέωση από τον Κώδικα ή απέναντι στην φορολογική νομοθεσία. Το πεδίο εφαρμογής των διαδικαστικών παραβάσεων αναφέρεται στη μη δήλωση ή εκπρόθεσμη δήλωση των φορολογικών στοιχείων από την πλευρά του φορολογούμενου²⁹.

Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, επιβάλλεται πρόστιμο στον πρόσωπο που δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλλει ελλιπή στοιχεία στη φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής του φόρου. Το ίδιο συμβαίνει και με την μη υποβολή ή υποβολή εκπρόθεσμα της δήλωσης των παρακρατηθέντων φόρων. Αξίζει να σημειωθεί ότι ανάλογα την επαγγελματική δραστηριότητα που διατηρεί ο φορολογούμενος οι παρακρατούμενοι φόροι μεταβάλλονται. Για παράδειγμα, ένας Δικηγόρος έχει υποχρέωση να υποβάλλει τους παρακρατηθέντες φόρους από τον Δικηγορικό Σύλλογο αλλά και από τις Τιμολογήσεις Παροχής Υπηρεσιών στις οποίες έχει παρακρατηθεί φόρος επί των κερδών του³⁰.

Επιπλέον, ο φορολογούμενος έχει υποχρέωση να υποβάλλει τα πληροφοριακά στοιχεία που του ζητούνται και να ανταποκρίνεται σε κάθε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή των απαιτούμενων στοιχείων. Επίσης επιβάλλεται πρόστιμο στην περίπτωση που δεν συνεργάζεται κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, δεν κάνει

²⁹ Ginevra, G. (2017). *The EU Anti-Tax Avoidance Directive and the Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Action Plan: Necessity and Adequacy of the Measures at EU Level*. 45, σ. 121.

³⁰ Freedman, J. (2004). *Defining Taxpayer Responsibility: In Support of a General AntiAvoidance Principle*. *British Tax Review* σ.332.

γνωστό το διορισμό του φορολογικού εκπροσώπου στη Φορολογική Διοίκηση, δεν εγγράφεται στο φορολογικό μητρώο ή προβαίνει σε εγγραφή περισσότερες φορές. Επιπρόσθετα, ο φορολογούμενος θα πρέπει να συμμορφώνεται σύμφωνα με το άρθρο 13 του εν λόγω Κώδικα, με κάθε υποχρέωση να διατηρεί και να τηρεί τα βιβλία. Στο σημείο αυτό αξίζει να αναφερθεί η τροποποίηση που έχει λάβει χώρα στην εν λόγω διάταξη.

Πιο συγκεκριμένα σύμφωνα με το νέο πολυνομοσχέδιο Ν.4337/17-10-2015 «μέτρα για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων» σημειώθηκαν αλλαγές στο Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ-Ν.4174/26-7-2013). Οι αλλαγές της παραγράφου 1 αναφέρονται στα η) και θ). Στο εδάφιο η) η τροποποίηση που έλαβε χώρα αφορά την συμμόρφωση του φορολογούμενου με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του. Ενώ το εδάφιο θ) στο οποίο αναφέρεται ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να εκδίδει επακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία, καταργείται. Στο πρόσωπο που δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς τα γενικά φορολογικά του στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο³¹.

Επιπλέον τροποποιήσεις έλαβαν χώρα και στα πρόστιμα που αναφέρονται στην παράγραφο 1. Καταργήθηκε η διάταξη που ίσχυε: α) «εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1». Ενώ πλέον ισχύει η διάταξη: «α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α', β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1,»³².

Αλλαγές έχουν σημειωθεί και στις υπόλοιπες παραγράφους που αφορούν στην επιβολή προστίμων και στο ύψος αυτών. Επιβάλλεται πρόστιμο 250 ευρώ για κάθε

³¹ Cobham, A. (2005). *Tax Evasion, Tax Avoidance and Development Finance*. . Queen Elisabeth House Working Paper, σ.129.

³² European Commission. (2017). *Proposal for a Council Directive Laying down Rules against Tax Avoidance Practices That Directly Affect the Functioning of the Internal Market*. Σ.9.

παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ', στ' της παραγράφου 1 (εκτός της θ' που καταργήθηκε σύμφωνα με την οποία ο φορολογούμενος δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία). Καταργήθηκε η επιβολή του εν λόγω προστίμου με ανώτατο όριο το ποσό των 30.000 ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων και αντικαταστάθηκε από την επιβολή των 250 ευρώ σε κάθε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και δεν εκδίδει φορολογικά στοιχεία ή εκδίδει ανακριβή φορολογικά στοιχεία. Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση υποβολής του προστίμου των 500 ευρώ για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ', στ' και θ' της παραγράφου 1 όπου καταργείται το ανώτατο όριο των 30000 ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο και επιβάλλεται σε κάθε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα.

Όσον αφορά το πρόστιμο των 2500 ευρώ επιβάλλεται, ανεξαρτήτως κατηγορίας βιβλίων, στο φορολογούμενο που δεν συνεργάζεται κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, δεν γνωστοποιεί στη Φορολογική Διοίκηση το διορισμό του φορολογικού εκπροσώπου του και δεν προβαίνει σε εγγραφή στο φορολογικό μητρώο ή εγγράφεται σε αυτό πολλές φορές. Στην περίπτωση αυτή η τροποποίηση που λαμβάνει χώρα, αφορά την μη επιβολή των 2500 ευρώ στο φορολογούμενο που δεν συμμορφώνεται με κάθε υποχρέωση σχετική με την τήρηση βιβλίων, όπως ορίζονται στο Άρθρο 13 του Κώδικα και αντικαθίσταται από την επιβολή του εν λόγω προστίμου σε αυτόν που δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του(ως αντικαταστάθηκε με το νέο Ν/Σ)³³.

Αξίζει να αναφερθεί ότι σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του Νόμου 4174/2013 (ΚΦΔ), δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ ή δήλωσης παρακρατούμενου φόρου, εφόσον έχει γίνει εμπρόθεσμη υποβολή της αρχικής δήλωσης. Τέλος, επιβάλλονται πρόστιμα σύμφωνα με το παρόν άρθρο (παρ. 3 Άρθρου 54, Κ.Φ.Δ. ν.4174/2013) και όχι σύμφωνα με τον Κώδικα όπως ίσχυε. Πιο συγκεκριμένα, στη

³³ OECD. (2015). *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015*. Final Report. σ.56-67

περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, τα σύμφωνα με το παρόν άρθρο (και όχι σύμφωνα με τον Κώδικα) πρόστιμα επιβάλλονται στο διπλάσιο και, στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης, στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου (ως αντικαταστάθηκε με το νέο Π/Σ)³⁴.

Στους παρακάτω Πίνακες παρουσιάζονται οι διαδικαστικές παραβάσεις (με τις νέες αλλαγές), καθώς και τα πρόστιμα για εκπρόθεσμες - ανακριβείς - μη υποβληθείσες δηλώσεις.

Πίνακας 2: Άρθρο 54. Διαδικαστικές παραβάσεις (με τις νέες αλλαγές): Πρόστιμα για εκπρόθεσμες - ανακριβείς - μη υποβληθείσες δηλώσεις			
Πρόστιμο	Κατηγορία τήρησης βιβλίων	Αντίστοιχες παραβάσεις	Διάταξη
α1) 100 ευρώ	Ανεξαρτήτως κατηγορίας βιβλίων	α) Δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου	(άρθρο 54 Κ.Φ.Δ. v.4174/2013)
α2) 100 ευρώ και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων.	Ανεξαρτήτως κατηγορίας βιβλίων	και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α', β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1, ήτοι: α) Δεν υποβάλλει ή	(άρθρο 54 Κ.Φ.Δ. v.4174/2013)

³⁴ Skouzos, I. (2014, 08 29). *The general anti-avoidance rules in Greek law – Article 38 Law 4144/2013*. Ανάκτηση από taxlaw.gr: <https://www.taxlaw.gr/en/practice-areas/tax-law/the-general-anti-avoidance-rules-in-greek-law-article-38-law-41442013/σ.1>

		<p>υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου</p> <p>β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση,</p> <p>γ) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου,</p> <p>δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,</p> <p>στ) δεν γνωστοποιήσει στη Φορολογική Διοίκηση το διορισμό του φορολογικού εκπροσώπου του,</p>	
--	--	--	--

<p>β) 100 ευρώ</p>	<p>Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων,</p>	<p>β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση,</p> <p>γ) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου,</p> <p>δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,</p>	<p>(άρθρο 54 Κ.Φ.Δ. v.4174/2013)</p>
<p>γ) 250 ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ', στ' της παραγράφου 1 (βλ. δίπλα στην 3^η στήλη)</p>	<p>Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση <u>απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα.</u></p>	<p>β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση,</p> <p>γ) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου,</p> <p>δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,</p> <p>στ) δεν γνωστοποιήσει στη Φορολογική Διοίκηση το διορισμό του φορολογικού</p>	<p>(άρθρο 54 Κ.Φ.Δ. v.4174/2013)</p>

		εκπροσώπου του. θ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία. (η περίπτωση θ' καταργείται)	
δ) 500 ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ', στ' και θ' της παραγράφου 1 (βλ. δίπλα στην 3 ^η στήλη)	Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων <u>με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα.</u>	β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση, γ) δεν υποβάλλει ή υποβάλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου, δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, στ) δεν γνωστοποιήσει στη Φορολογική Διοίκηση το διορισμό του φορολογικού εκπροσώπου του, θ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία. (η περίπτωση θ' καταργείται)	(άρθρο 54 Κ.Φ.Δ. v.4174/2013)
ε) 2.500 ευρώ	Ανεξαρτήτως κατηγορίας βιβλίων	ε) δεν συνεργαστεί στη διάρκεια φορολογικού ελέγχου, στ) δεν γνωστοποιήσει στη	(άρθρο 54 Κ.Φ.Δ. v.4174/2013)

		Φορολογική Διοίκηση το διορισμό του φορολογικού εκπροσώπου του, ζ) δεν προβαίνει σε εγγραφή στο φορολογικό μητρώο ή εγγράφεται στο φορολογικό μητρώο περισσότερες φορές, η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του (ως αντικαταστάθηκε με το νέο Ν/Σ)	
		Προσοχή: Δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα του παρόντος άρθρου, σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ ή δήλωσης παρακρατούμενου φόρου, εφόσον η σχετική αρχική δήλωση έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα.	Τελευταίο εδάφιο παραγράφου 2 άρθρου 54 νόμου 4174/2013 (ΚΦΔ)
		Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, τα σύμφωνα με το παρόν άρθρο πρόστιμα επιβάλλονται στο διπλάσιο και, στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης, στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου. (ως αντικαταστάθηκε με το νέο Π/Σ)	(παρ 3 άρθρου 54Κ.Φ.Δ. v.4174/2013)

Πηγή: Taxheaven, (Χριστόπουλος, 2015)

Πίνακας 3: Συνοπτικός Πίνακας Άρθρο 54. Παραβάσεις

Άρθρο 54 Παραβάσεις	Φορολογούμενος ο οποίος δεν είναι υπόχρεος στην τήρηση λογιστικών βιβλίων	Φορολογούμενος που τηρεί βιβλία με απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα (Απλογραφικά)	Φορολογούμενος που τηρεί βιβλία με πλήρη λογιστικά πρότυπα (Διπλογραφικά)
α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου,	100	100	100
β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση,	100	250	500
γ) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου,	100	250	500
δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,	100	250	500
ε) δεν συνεργαστεί στη διάρκεια φορολογικού ελέγχου,	2.500,00	2.500,00	2.500,00
στ) δεν γνωστοποιήσει	-	250	500

στη Φορολογική Διοίκηση το διορισμό του φορολογικού εκπροσώπου του,			
ζ) δεν προβαίνει σε εγγραφή στο φορολογικό μητρώο ή εγγράφεται στο φορολογικό μητρώο περισσότερες φορές,	2.500,00	2.500,00	2.500,00
η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του.	2.500,00	2.500,00	2.500,00

Πηγή: Taxheaven, (Χριστόπουλος, 2015)

Όσον αφορά τα πρόστιμα των τροποποιητικών δηλώσεων αξίζει να σημειωθεί ότι δεν υποβάλλεται πάντα πρόστιμο στις τροποποιητικές δηλώσεις. Υπάρχουν και κάποιες εξαιρέσεις στις οποίες θα εστιάσουμε το ενδιαφέρον μας στη συνέχεια. Όπως προαναφέρθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), γίνεται επιβολή του προστίμου στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο στην περίπτωση που υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής τους. Επίσης πρόστιμο υποβάλλεται στην περίπτωση που δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή δήλωση στην οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου³⁵.

Περαιτέρω σύμφωνα με την περ. α' της παρ. 2 του Κεφαλαίου ΙΙ της ΠΟΛ.1252/2015 εγκυκλίου (ερμηνεία των άρθρων 53-62 του ΚΦΔ): «για κάθε παράβαση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, από την οποία δεν προκύπτει

³⁵ Skouzos, I. (2014, 08 29). *The general anti-avoidance rules in Greek law – Article 38 Law 4144/2013*. Ανάκτηση από taxlaw.gr: <https://www.taxlaw.gr/en/practice-areas/tax-law/the-general-anti-avoidance-rules-in-greek-law-article-38-law-41442013/> σ.1

υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις), καθώς και φορολογικής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα, η οποία αφορά φορολογικά έτη, υποθέσεις και περιόδους από 1.1.2014 και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο 100 ευρώ (περ. α' της παρ. 1 σε συνδυασμό με την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013)».

Σύμφωνα με την ως άνω εγκύκλιο ελλιπής δήλωση είναι αυτή στην οποία τα στοιχεία δεν είναι πλήρη ή στην περίπτωση που έχουν αναγραφεί όλα τα τυπικά στοιχεία και τα οποία δεν είναι πλήρη ή δεν έχουν αναγραφεί με τρόπο που να ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα. Συνεπώς δεν μπορεί να θεωρηθεί μια δήλωση ελλιπής όταν δεν περιλαμβάνει στοιχεία στα οποία έχει πρόσβαση η Φορολογική Διοίκηση μέσω άλλων υπηρεσιών του Ελληνικού Δημοσίου. Για τα εν λόγω στοιχεία υπάρχει υποχρέωση αυτεπάγγελτης αναζήτησης, πλην των περιπτώσεων όπου η προσκόμιση συγκεκριμένων δικαιολογητικών προκύπτει από το ισχύον νομοθετικό ή κανονιστικό πλαίσιο (για παράδειγμα υπουργικές αποφάσεις για τον καθορισμό των δικαιολογητικών και τη χορήγηση απαλλαγών)³⁶.

Αξίζει να επισημανθεί ότι σύμφωνα με το άρθρο 54, παρ.2, περ. α' ΚΦΔ, προβλέπεται πρόστιμο υποβολής ελλιπούς δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα με βάση την ΠΟΛ.1252/2015 εγκύκλιο, μόνο στις φορολογίες Κεφαλαίου. Επιπλέον, σύμφωνα με τα ανωτέρω τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται για τη συμπλήρωση ή μεταβολή των στοιχείων που δεν επηρεάζουν το αποτέλεσμα της εν λόγω δήλωσης, έχουν ως σκοπό τη διόρθωση των υποβληθεισών ελλιπών δηλώσεων³⁷.

Παραδείγματα που αφορούν τέτοιους είδους περιπτώσεις είναι η εισαγωγή ή διόρθωση του αριθμού παροχής της ΔΕΗ, του ΑΜΚΑ του υπόχρεου ή κάποιου

³⁶ Skouzos, I. (2014, 08 29). *The general anti-avoidance rules in Greek law – Article 38 Law 4144/2013*. Ανάκτηση από taxlaw.gr: <https://www.taxlaw.gr/en/practice-areas/tax-law/the-general-anti-avoidance-rules-in-greek-law-article-38-law-41442013/> σ.1

³⁷ Γεωργιάκη, Β. (2017). *Καταχρηστική Φοροαποφυγή στην άμεση φορολογία*. Πανεπιστήμιο Αθηνών: Σειρά Δημόσιου Οικονομικού, Δημοσιονομικού και Φορολογικού Δικαίου, του Θεόδωρου Φορτσάκη. Σ.45

εξαρτώμενου μέλους του, του ΑΦΜ του αντισυμβαλλόμενου, η τροποποίηση του τραπεζικού λογαριασμού, η εισαγωγή ημιτελών ακινήτων στο Ε2 ή κενών στοιχείων, η μεταβολή κάποιου πληροφοριακού στοιχείου του Πίνακα Β' της πρώτης σελίδας του Ε3, η τροποποίηση στοιχείων του υπόχρεου νομικού προσώπου οντότητας ή του εκπροσώπου αυτού κλπ. Στις παραπάνω περιπτώσεις τροποποιητικών δηλώσεων δεν επιβάλλεται πρόστιμο.

Στον αντίποδα βρίσκονται οι περιπτώσεις που επηρεάζουν το φορολογικό αποτέλεσμα της φορολογικής δήλωσης και δεν αποτελούν διόρθωση ελλιπούς δήλωσης. Τέτοιες περιπτώσεις είναι: η προσθήκη εξαρτώμενων μελών, η συμπλήρωση του κωδικού που αναφέρεται στη φορολόγηση σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ΚΦΕ, στην αναπηρία, στην ηλικία για να υπολογιστούν μειώσεις ή απαλλαγές που προβλέπονται όσον αφορά τα τεκμήρια και το τέλος επιτηδεύματος. Επιπρόσθετα, επιβάλλεται πρόστιμο στην περίπτωση τροποποιητικής δήλωσης που αφορά στο χαρακτηρισμό κατ' επάγγελμα αγρότη, στην υπαγωγή στην παρ. 2 του άρθρου 58 του ΚΦΕ για νομικά πρόσωπα που είναι ήδη εγγεγραμμένα στο Μητρώο του άρθρου 19 ν. 4384/2016 κ.λπ³⁸.

Δεδομένου ότι στην περίπτωση υποβολής ελλιπούς δήλωσης με βάση τα παραπάνω, δεν υποβάλλεται πρόστιμο, συνεπάγεται ότι η διόρθωση των πληροφορικών στοιχείων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων (έντυπα Ε1 και Ν) ή και των συνυποβαλλόμενων με αυτές εντύπων (Ε2, Ε3, κλπ), εμπίπτει στην έννοια της διόρθωσης ελλιπούς δήλωσης. Κατά συνέπεια κατά την υποβολή τέτοιου είδους τροποποιητικών δηλώσεων δεν επιβάλλεται το πρόστιμο της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ΚΦΔ, ακόμη και στην περίπτωση της εκπρόθεσμης φορολογικής δήλωσης.

Τέλος όσον αφορά τις εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις, δεν υποβάλλεται πρόστιμο στην περίπτωση που συμπληρώνονται προαιρετικοί κωδικοί όπως είναι οι κωδικοί 781-782 του Πίνακα 6 του Έντυπου Ε1, υπό την προϋπόθεση ότι η

³⁸ Σακελλαρόπουλος, Τ. (2016, 10 04). *Η Φοροαποφυγή στην Ελληνική Νομοθεσία (Νομική προσέγγιση)*. Ανάκτηση από Forolin Ευ ζην: <http://foroline.gr> σ.1

συμπλήρωση των εν λόγω κωδικών δεν επηρεάζει το αποτέλεσμα της φορολογικής υποχρέωσης που αναφέρεται στο συγκεκριμένο φορολογικό έτος (enikonomia.gr, 2018).

Μια άλλη περίπτωση στην οποία σημειώθηκε ακύρωση του προστίμου που επιβλήθηκε λόγω εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης είναι η αλλαγή διεύθυνσης κατοικίας. Πιο συγκεκριμένα η ΔΕΔ δικαίωσε την προσφυγή φορολογούμενου του οποίου επιβλήθηκε πρόστιμο 100 ευρώ για το φορολογικό έτος 2015 επειδή υπέβαλε εκπρόθεσμα τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για να διορθώσει την διεύθυνση της κατοικίας του. Στην απόφαση της ΔΕΔ σημειώνεται ότι δεν πρόκειται για εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση καθώς δεν επαυξάνεται ή μειώνεται η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος καθώς ο προσφεύγων προέβη σε αυτή για να διορθώσει το στοιχείο της κατοικίας του στην αρχική του δήλωση χωρίς να έχει παραβεί κάποια διάταξη, χωρίς να περιλαμβάνεται φορολογητέα ύλη με αποτέλεσμα να μη παράγει τεκμαρτό εισόδημα και να μην τροποποιείται το φορολογικό αποτέλεσμα. Συνεπώς, το εν λόγω πληροφοριακό στοιχείο που συμπληρώθηκε δεν δύναται να υποστεί κυρώσεις³⁹.

Στη συνέχεια αναφέρεται ένα άλλο παράδειγμα στο οποίο έχει επιβληθεί πρόστιμο σύμφωνα με το άρθρο 54. του Ν.4174/2013. Το ζήτημα του χρόνου έκδοσης στοιχείων από λογιστή – φοροτεχνικό είναι σημαντικό και χρήζει παρακολούθησης. Σύμφωνα με το άρθρο. 17 παράγραφο 1 που αναφέρεται στην ατομική ιδιοκτησία καθώς και το άρθρο 5. Παράγραφος 1 του Συντάγματος που αναφέρεται στην επαγγελματική και συμβατική ελευθερία θα πρέπει να τηρούνται οι αρχές της προστασίας των θεμελιωδών δικαιωμάτων. Πρόσφατα το 2015, λογιστής-φοροτεχνικός προσέβαλε πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας, με την οποία του επιβλήθηκε πρόστιμο για το φορολογικό έτος 2015. Αυτή η κυρωτική διοικητική πράξη, του άρ.54 του Ν. 4174/2013, δηλαδή του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδόθηκε κατά τις διαπιστώσεις έκθεσης μερικού ελέγχου, της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής, για την περίοδο από 1 Ιανουαρίου έως και 1 Οκτωβρίου 2015. Κατά τον έλεγχο που έγινε στην έδρα του

³⁹ Σαββαΐδου. (2014, 11 12). *capital.gr*. Ανάκτηση από Διεθνείς φορολογικές εξελίξεις και η εφαρμογή τους στην Ελλάδα: <http://www.capital.gr/epikairota/2155269/i-k-sabbaidou-gia-tis-diethneis-forologikes-exelixeis-kai-tin-efarmogi-tous-stin-ellada>. σ.1

επαγγελματία, διαπιστώθηκε η ύπαρξη εκτυπωμένων καταστάσεων πελατών του, στις οποίες είχαν συμπληρωθεί χειρόγραφα οι προς αυτούς τελεσθείσες εργασίες.

Καταλογίστηκαν στον λογιστή παραβάσεις με την αιτιολογία ότι ως χρόνος ολοκλήρωσης των λογιστικών υπηρεσιών που παρείχε θεωρήθηκε ο χρόνος υποβολής των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α εφόσον δεν υπήρχε σχετικό συμφωνητικό. Σύμφωνα με τις απόψεις επί της απόφασης, ο φορολογούμενος έπρεπε να τιμωρηθεί κατά την διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 54 δηλαδή κατά το σύστημα των αυτοτελών διοικητικών προστίμων και όχι του καθιερωμένου συστήματος των προστίμων που ορίζονται από το ύψος του φόρου που προκύπτει από τα μη εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία⁴⁰.

⁴⁰ Σαββαΐδου. (2014, 11 12). *capital.gr*. Ανάκτηση από Διεθνείς φορολογικές εξελίξεις και η εφαρμογή τους στην Ελλάδα: <http://www.capital.gr/epikairota/2155269/i-k-sabbaidou-gia-tis-diethneis-forologikes-exelixeis-kai-tin-efarmogi-tous-stin-ellada>. σ.1

Κεφάλαιο 2: Η υιοθέτηση γενικού κανόνα αντι-φοροαποφυγής/ρήτρας αντι-καταχρηστικότητας στο πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης

2.1 Η Σύσταση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής για τη θέσπιση γενικών αντι-καταχρηστικών κανόνων για την αντιμετώπιση πρακτικών επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή προχώρησε στη σύσταση του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού στις 6/12/2012 προτείνοντας με αυτό τον τρόπο στα κράτη μέλη τη θέσπιση της γενικής διάταξης κατά της φοροαποφυγής με απώτερο σκοπό την προστασία των εθνικών φορολογικών βάσεων από τον κίνδυνο διάβρωσης και την εξασφάλιση της ισορροπίας στο φορολογικό περιβάλλον. Πιο συγκεκριμένα, ο επιθετικός φορολογικός σχεδιασμός συστάθηκε με στόχο τον εντοπισμό της εκμετάλλευσης των τεχνικών στοιχείων ενός φορολογικού συστήματος και των αναντιστοιχιών μεταξύ των φορολογικών συστημάτων με απώτερο σκοπό την μείωση της φορολογικής υποχρέωσης μέσω αυστηρών έννομων πράξεων⁴¹.

Οι μορφές με τις οποίες κάνει την εμφάνισή του ο επιθετικός φορολογικός σχεδιασμός είναι διάφορες και περιλαμβάνει τις διπλές εκπτώσεις κατά τις οποίες για παράδειγμα το ίδιο ποσό αφαιρείται τόσο στο κράτος της πηγής όσο και στο κράτος διαμονής καθώς και την διπλή μη φορολόγηση κατά την οποία το εισόδημα που δεν φορολογείται στο κράτος πηγής απαλλάσσεται στο κράτος διαμονής. Συνεπώς, η σύσταση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής προβλέπει ότι ο φορολογούμενος θα αποκομίζει φορολογικά οφέλη μέσω της ρύθμισης των φορολογικών του υποθέσεων με τρόπο ώστε να επιτυγχάνεται η διπλή μη φορολόγηση του εισοδήματός του στις φορολογικές δικαιοδοσίες⁴².

⁴¹ Φινικαλιώτης, Κ. (1995). *Η εναρμόνιση της φορολογίας εισοδήματος συνδεδεμένων επιχειρήσεων στα πλαίσια της ενιαίας αγοράς*. σ.90.

⁴² Καρεκλά, Χ. (2012). *Πρακτικές φοροαποφυγής σε διεθνές επίπεδο*. Αριστοτέλειο Πανεπιστήμιο Θεσσαλονίκης: Τμήμα Νομικής. σ.87.

Τα κράτη μέλη τα οποία έχουν συνάψει συμβάσεις αποφυγής της διπλής φορολογίας μεταξύ τους ή με άλλες τρίτες χώρες και δεσμεύτηκαν να μη φορολογήσουν ένα συγκεκριμένο είδος εισοδήματος, θα πρέπει να εξασφαλίσουν ότι δεσμεύονται και στις περιπτώσεις που το συγκεκριμένο είδος εισοδήματος υπόκειται σε φόρο στο άλλο συμβαλλόμενο μέρος της σύμβασης. Έτσι προτείνεται στα κράτη μέλη να προσθέσουν στις εν λόγω συμβάσεις περί αποφυγής διπλής φορολογίας, μια ρήτρα (subject-to-tax clause) η οποία θα ορίζει στην περίπτωση που ένα είδος εισοδήματος φορολογείται μόνο σε ένα από τα συμβαλλόμενα κράτη, το άλλο συμβαλλόμενο κράτος θα απέχει από τη φορολόγηση του συγκεκριμένου είδους εισοδήματος (μόνο στην περίπτωση που το είδος υπόκειται σε φόρο στο πρώτο συμβαλλόμενο κράτος)⁴³.

Επιπλέον, τα κράτη μέλη που επιδιώκουν να αποφύγουν την διπλή φορολόγηση για συγκεκριμένο εισοδηματικό στοιχείο το οποίο αποκτάται σε άλλη δικαιοδοσία η οποία δεν υπόκειται σε φόρο, το κράτος αυτό θα πρέπει να μεριμνά ώστε να φορολογείται το εν λόγω στοιχείο. Κατά συνέπεια η διπλή φορολόγηση στα πλαίσια της ΕΕ κρίνεται ανεπιθύμητη σε κάθε περίπτωση⁴⁴.

Σύμφωνα με τον ορισμό που δίνεται από την σύσταση, ο επιθετικός φορολογικός σχεδιασμός *stricto sensu* επεκτείνεται στην χρήση των τεχνικών πτυχών και των νομικών κενών ενός φορολογικού συστήματος καθώς και την εκμετάλλευση της αναντιστοιχίας που δημιουργείται μέσα από την παράλληλη ύπαρξη διαφορετικών φορολογικών συστημάτων κατά την πραγματοποίηση διεθνών συναλλαγών. Το παραπάνω γεγονός έχει ως αποτέλεσμα την υπονόμηση των φορολογικών κανόνων των κρατών μελών και την επιδείνωση του φαινομένου της απώλειας των φορολογικών εσόδων.

⁴³ Taxheaven, E. o. (2016, 7 26). taxheaven.gr. Ανάκτηση από Απαλλαγή από τόκους και πρόστιμα εκπρόθεσμης καταβολής για λόγους ανωτέρας βίας: <https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/30369> σ.1

⁴⁴ Orow, N. (2008). *General Anti-Avoidance Rules* (Jordan Publishing, Bristol (2000) and R Tooma *Legislating Against Tax Avoidance*. Amsterdam: IBFD. σ.23-24

Η έννοια του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού δεν επεκτείνει την έννοια της καταχρηστικής φοροαποφυγής όπως έχει διαμορφωθεί νομολογιακά από το ΔΕΕ. Αξίζει να σημειωθεί στο σημείο αυτό, οι όροι καταχρηστικές πρακτικές και επιθετικός φορολογικός σχεδιασμός δεν θα πρέπει να συγχέονται εννοιολογικά καθώς ο πρώτος όρος αντιστοιχεί στην φοροαποφυγή η οποία οδηγεί στη διάσταση μεταξύ του τύπου και της ουσίας για φορολογικούς σκοπούς ενώ ο δεύτερος όρος σχετίζεται με την εκμετάλλευση των αναντιστοιχιών προς όφελος των φορολογούμενων επιτυγχάνοντας φορολογικά πλεονεκτήματα⁴⁵.

Η ΕΕ επιθυμεί να θωρακίσει την εσωτερική αγορά από την εφαρμογή πρακτικών επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού και να εξασφαλίζει τον θεμιτό ανταγωνισμό μεταξύ των επιχειρήσεων. Η φορολόγηση θα πρέπει να λαμβάνει χώρα στον τόπο που ασκείται η οικονομική δραστηριότητα και παράγεται οικονομική αξία. Κατά συνέπεια η Ευρωπαϊκή Επιτροπή μέσα από τη συγκεκριμένη σύσταση προτείνει τη θέσπιση ενός γενικού κανόνα απαγόρευσης των καταχρήσεων στον τομέα της άμεσης φορολογίας με σκοπό να εξουδετερώσει τις πρακτικές επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού οι οποίες δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής ειδικών ρητρών αντικατάχρησης⁴⁶.

Ο λόγος υιοθέτησης μιας κοινής γενικής διάταξης κατά της φοροαποφυγής σε όλα τα κράτη μέλη συνίσταται στο ότι τα σχήματα φορολογικού σχεδιασμού γίνονται όλο και πιο πολύπλοκα με αποτέλεσμα οι νομοθέτες να μην διαθέτουν χρόνο για την αντιμετώπιση τέτοιου είδους πρακτικών. Οι ειδικές διατάξεις αντικατάχρησης αποδεικνύονται αναποτελεσματικές στην καταπολέμηση νέων μορφών επιθετικού φορολογικού.

Επιπρόσθετα, μια περίπτωση που μπορεί να αναφέρεται στην έννοια της φοροαποφυγής καθώς και στην έννοια του φορολογικού σχεδιασμού είναι αυτή των

⁴⁵ Μανιάτης, Α. (2018, 3 13). Η προστασία του διοικουμένου στη φορολογική διαδικασία (ΔΦΝ 1628/2018, 723). *e-Περιοδικό Επιστήμης & Τεχνολογίας*, σ. 12.

⁴⁶ OECD. (2015). *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments*. Final Report: Action 4. σ.22

πολυεθνικών επιχειρήσεων οι οποίες κάνουν χρήση των δυνατοτήτων τους για συνολική εξοικονόμηση φόρων. Η γενική ρήτρα αντικατάχρησης απευθύνεται ωστόσο στις τεχνικές δομές φορολογικού σχεδιασμού δίχως οικονομική και εμπορική διάσταση και ουσιαστικό αποτέλεσμα οι οποίες έχουν ως σκοπό την επίτευξη του φορολογικού πλεονεκτήματος.

Συνεπώς η έννοια της καταχρηστικής φοροαποφυγής δεν πρέπει να συγχέεται με αυτή του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού δεδομένου ότι η πρώτη βασίζεται σε μια εκτίμηση του τεχνητού χαρακτήρα της συναλλαγής. Ο επιθετικός φορολογικός σχεδιασμός απαιτεί την θέσπιση συντονισμένων νομοθετικών μέτρων προς αντιμετώπιση αυτών των ανεπιθύμητων αναντιστοιχιών καθώς και τη βελτίωση των αντικαταχρηστικών διατάξεων⁴⁷.

Οι φορολογούμενοι μπορούν να εκμεταλλεύονται τις διαφορές των φορολογικών συστημάτων υπό τον όρο ότι ασκούν επί της ουσίας τις ενωσιακές ελευθερίες δίχως αυτό να αποτελεί ανεπιθύμητο προγραμματισμό των εννόμων σχέσεων τους. Η εν λόγω σύσταση δεν διακρίνει μεταξύ των εκούσιων και ακούσιων φορολογικών πλεονεκτημάτων.

Ο Κώδικας δεοντολογίας για τον επίσημο φορολογικό ανταγωνισμό εγκρίθηκε το 1998 ως ψήφισμα του Συμβουλίου της ΕΕ καλύπτοντας τη φορολογία των επιχειρήσεων. Ο εν λόγω Κώδικας σχετίζεται με μέτρα που επηρεάζουν τον τόπο άσκησης των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων εντός της Ένωσης. Το 1988 συστάθηκε Ειδική ομάδα «Κώδικας Δεοντολογίας» η οποία εργάζεται για την εξάλειψη περιπτώσεων επίσημου φορολογικού ανταγωνισμού εντός της Ε.Ε. Πιο συγκεκριμένα οι αρμοδιότητες την εν λόγω ομάδα σχετίζονται με την αξιολόγηση της καταστρατήγησης των φορολογικών μέτρων που κρίνονται επίσημα και την

⁴⁷ Dourabo, A. (2016). *Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6*, p.51.

παρακολούθηση της υποχρέωσης των κρατών μελών να μη θεσπίζουν νέα επιζήμια μέτρα⁴⁸.

Σύμφωνα με τον Κώδικα τα φορολογικά μέτρα είναι αυτά που καθιερώνουν σημαντικά χαμηλότερο πραγματικό επίπεδο φορολόγησης. Με αυτό τον τρόπο κρίνεται ο επιζήμιος χαρακτήρας των φορολογικών μέτρων. Το Συμβούλιο, με το εν λόγω ψήφισμα, καλεί τα κράτη μέλη να συνεργαστούν για να καταπολεμηθεί η φοροαποφυγή και η φοροδιαφυγή στο πλαίσιο της ανταλλαγής των πληροφοριών μεταξύ τους. Οι διατάξεις για την καταπολέμηση της απάτης στις συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο προς αυτή την κατεύθυνση⁴⁹.

2.2 Η υιοθέτηση γενικού κανόνα αντι-φοροαποφυγής /ρήτρας αντικαταχρηστικότητας στο πλαίσιο της Οδηγίας Μητρικών θυγατρικών και της Οδηγίας Τόκων-Δικαιωμάτων

Οι ρήτρες αντικατάχρησης προβλέπονται σε οδηγίες άμεσης φορολογίας για την αντιμετώπιση των περιπτώσεων καταχρηστικής εκμετάλλευσης των πλεονεκτημάτων που χορηγούν στα πλαίσια της εναρμόνισης της φορολογίας εισοδήματος εντός της Ε.Ε. Η Οδηγία 2011/96/ΕΕ του Συμβουλίου θεσπίστηκε για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών (Κουγέα & Μπάλτα, 2009). Με την εν λόγω Οδηγία προβλέπεται η εφαρμογή ουδέτερων κανόνων ως προς τον ανταγωνισμό με σκοπό την διευκόλυνση των εταιρικών

⁴⁸ Council Directive (EU). (2016). *2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market*. OJ L 193/1. Article 2. σ.9.

⁴⁹ Ernst & Young, (2016). Η Φοροδιαφυγή στην Ελλάδα, Αιτίες, Έκταση και Προτάσεις καταπολέμησής της. *διανέοσις Οργανισμός έρευνας και ανάπτυξης*, σ.140.

συνενώσεων σε ευρωπαϊκή κλίμακα οι οποίες δεν πρέπει να περιορίζονται από τις φορολογικές διατάξεις των κρατών μελών⁵⁰.

Στο άρθρο 1.παρ.2 της Οδηγίας προβλεπόταν μια γενική ρήτρα αντικατάχρησης σύμφωνα με την οποία η Οδηγία δεν θίγει σε καμία περίπτωση τη δυνατότητα εφαρμογής των γενικών διατάξεων και των διεθνών συμβάσεων που είναι αναγκαίες για να αποφεύγονται οι φορολογικές απάτες και καταχρήσεις. Στο άρθρο 3. παρ.2 της Οδηγίας παρέχεται στα κράτη μέλη η δυνατότητα να απέχουν από την εφαρμογή της Οδηγίας στις εταιρίες τους οι οποίες δεν τηρούν επί 2 τουλάχιστον χρόνια την απαιτούμενη συμμετοχή για το χαρακτηρισμό τους ως μητρικές εταιρίες.

Στην απόφαση επί της υπόθεσης Denkavit, το ΔΕΕ διευκρινίζει ότι το άρθρο 1 παρ. 2 της Οδηγίας (90/435/ΕΟΚ) αποτελεί διάταξη αρχής (non-self-standing rule), το περιεχόμενο της οποίας αναλύεται επί του άρθρου 3 παρ.2 της Οδηγίας (lex specialis). Με το εν λόγω άρθρο επιδιώκεται η καταπολέμηση της κατάχρησης των διατάξεων της Οδηγίας που επιτυγχάνεται με τη μέθοδο συμμετοχής στο κεφάλαιο εταιριών χωρίς μακροπρόθεσμο και στρατηγικό χαρακτήρα. Κύριος σκοπός είναι η εκμετάλλευση των προβλεπόμενων φορολογικών πλεονεκτημάτων για τη διανομή των κερδών από τη θυγατρική στην μητρική εταιρία και στη συνέχεια την παύση αυτής μετά την διανομή⁵¹.

Το ΔΕΕ έκρινε ότι το παραπάνω άρθρο επιτρέπει στα κράτη μέλη να χορηγούν τις προβλεπόμενες απαλλαγές στην περίπτωση που η μητρική εταιρία έχει την ελάχιστη συμμετοχή που απαιτείται όπως έχει καθοριστεί από το οικείο κράτος και η οποία δεν πρέπει να ξεπερνά τα 2 έτη. Αξίζει να σημειωθεί ότι το ΔΕΕ τονίζει

⁵⁰ Gravelle, J. G. (2015, 6 11). Ανάκτηση από Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion. Congressional Research Service. : <https://www.fas.org/sgp/crs/misc/R40623.pdf>, σ.12

⁵¹ European Commission. (2017). *Proposal for a Council Directive Laying down Rules against Tax Avoidance Practices That Directly Affect the Functioning of the Internal Market*. 7. σ.16-19

πως εναπόκειται στα κράτη μέλη να αποφασίσουν για τους κανόνες που θα διασφαλίσουν την τήρηση της ελάχιστης περιόδου.

Επιπρόσθετα, σύμφωνα με την Τροποποιητική Οδηγία 2014/86/ΕΕ του Συμβουλίου προβλέπεται στο άρθρο 4 παρ.1 στ. α) της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ ότι το κράτος μέλος στο οποίο βρίσκεται η μητρική εταιρία θα απέχει από την φορολόγηση των παραπάνω κερδών υπό την προϋπόθεση να μην εκπίπτουν από την θυγατρική εταιρία. Με άλλα λόγια προβλέπει την εφαρμογή ενός κανόνα ο οποίος αποσκοπεί στο να συνδέσει τη φορολογική μεταχείριση στο κράτος της μητρικής εταιρίας με αυτήν στο κράτος μέλος της θυγατρικής εταιρίας (linking rule , correspondence principle).

Η εφαρμογή αυτού του είδους φορολογικού συστήματος έχει ως βασική προϋπόθεση την έρευνα και τον έλεγχο του εν λόγω συστήματος του κράτους μέλους της θυγατρικής εταιρίας και προσαρμογής σε αυτό από την πλευρά του κράτους μέλους της μητρικής εταιρίας. Το σύστημα αυτό μέχρι τότε δεν ισχύει καθώς το κράτος μέλος της μητρικής απέχε από την φορολόγηση των πληρωμών ανεξαρτήτως τρόπου που φορολογούνταν στο κράτος μέλος της θυγατρικής⁵².

Η εφαρμογή του συγκεκριμένου κανόνα κρίθηκε απαραίτητη προκειμένου να καλυφθεί το κενό που είχε δημιουργηθεί στην Οδηγία και σχετιζόταν με την χρήση υβριδικών χρηματοοικονομικών μέσων από πολυεθνικές εταιρίες. Προηγουμένως η Οδηγία δεν απέκλειε από τις συνδεδεμένες εταιρίες που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της να προβούν σε υβριδικές δανειακές ρυθμίσεις που αφορούν δανειακές συμβάσεις και εισφορές κεφαλαίου. Το γεγονός αυτό είχε ως αποτέλεσμα, τα διανεμόμενα κέρδη να μην φορολογούνται από το κράτος μέλος της μητρικής εταιρίας ενώ στο κράτος μέλος της θυγατρικής αντιμετωπίζονταν ως εκπιπόμενες δαπάνες. Ο εν λόγω φορολογικός σχεδιασμός προβαίνει στην αξιοποίηση των ασυμφωνιών και των αναντιστοιχιών μεταξύ των φορολογικών διατάξεων των εμπλεκόμενων κρατών μελών όσον αφορά τα υβριδικά δάνεια καταλήγοντας στην ανεπιθύμητη διπλή μη φορολόγηση των εν λόγω κερδών (double dip).

⁵² Hebous, S. (2011). *Money at the Docks of Tax Havens: A Guide*". *CESifo Working Paper Series* . No. 3587, σ. 9.

Συνεπώς η οδηγία μητρικών και θυγατρικών εταιριών δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί με τρόπο που θα επιφέρει στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού μεταξύ των ομίλων που δραστηριοποιούνται σε διεθνή κλίμακα και οντοτήτων που δραστηριοποιούνται σε εθνικό πλαίσιο. Οι εν λόγω κανόνες εφαρμόζονται αυτομάτως και ανεξάρτητα από τους σκοπούς που επιδιώκονται με την Οδηγία και έτσι ανακύπτει το ζήτημα της συμβατότητάς τους με τις αρχές της ελεύθερης εγκατάστασης και της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων. Έτσι προκύπτει μια μεταχείριση εις βάρος των μητρικών εταιριών οι οποίες λαμβάνουν μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης και από την άλλη απαιτείται η αξιολόγηση της άσκησης των θεμελιωδών αρχών και ελευθεριών.

Η τροποποιητική Οδηγία 2014/86/ΕΕ ορίζει ότι στο κράτος της μητρικής εταιρίας, η σύμβαση αντιμετωπίζεται ως δανειακή και φορολογείται επί του ποσού των τόκων ενώ στο κράτος της θυγατρικής εταιρίας επικρατεί η κεφαλαιακή εισφορά και έτσι φορολογούνται τα διανεμόμενα κέρδη. Προκύπτει, κατά συνέπεια, ότι η τροποποιητική Οδηγία έχει ως πρωταρχικό σκοπό την επιβολή των κανόνων που θα διασφαλίσουν την υπαγωγή των πληρωμών σε φορολογία τουλάχιστον σε ένα κράτος μέλος (single tax principle).. Οι εν λόγω υβριδικές διατάξεις συμπεριλαμβάνονται στο ευρύτερο σχέδιο Base Erosion and Profit Shifting (Beps) action plan 2 του ΟΟΣΑ⁵³.

Στις 9/12/2014 το Συμβούλιο ήρθε σε συμφωνία με την ιδέα της εφαρμογής μιας γενικής ρήτρας κατά των καταχρήσεων στην ως άνω Οδηγία, ως de minimis κανόνα (general anti-abuse rule). Σκοπός της γενικής ρήτρας είναι η πρόληψη της κατάχρησης και η εξασφάλιση της συνεπούς εφαρμογής της από τα κράτη μέλη ώστε να μην στρεβλώνονται οι όροι λειτουργίας της ενιαίας αγοράς. Συνεπώς η τροποποιητική διάταξη του άρθρου 1 της Οδηγίας (ΕΕ) 2015/121 του Συμβουλίου αντικαθιστά την προϋπάρχουσα παρ. 2 του άρθρου 1 της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ. Τα κράτη μέλη απέχουν από την παροχή πλεονεκτημάτων της Οδηγίας σε μια σειρά ρυθμίσεων οι οποίες δεν είναι γνήσιες ως προς όλα τα σχετικά γεγονότα (με σκοπό την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος) (Kokolia, 2015).

⁵³ Helminen, M. (2016). *EU Tax Law: Direct Taxation*. (IBFD, 2016), σ.61.

Σύμφωνα με την παρ.3 του άρθρου 1 της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ, η διευθέτηση θεωρείται ως μη γνήσια στο βαθμό που δεν έχει χρησιμοποιηθεί για εμπορικούς λόγους που αποκλίνουν από την οικονομική πραγματικότητα. Επιπλέον, η παρ.4 του εν λόγω άρθρου 1 της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ επαναλαμβάνει την αρχική διάταξη σύμφωνα με την οποία δεν θίγεται το δικαίωμα των κρατών μελών να εφαρμόζουν τις εσωτερικές ή τις διεθνείς συμβατικές τους διατάξεις για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και των φορολογικών καταχρήσεων. Η Οδηγία δεν υιοθετεί την έννοια του κύριου σκοπού όπως γίνεται στη σύσταση επί του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού. Αντίθετα στηρίζεται στην διατύπωση που συναντάται στις Οδηγίες συγχωνεύσεων και τόκων-δικαιωμάτων⁵⁴.

Η αναφορά στους βάσιμους εμπορικούς λόγους που απηχούν την οικονομική πραγματικότητα (άρθρο 1 παρ.3 της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ) προϋποθέτει ότι παρέχεται η δυνατότητα στο φορολογούμενο να επικαλεστεί βάσιμους εμπορικούς λόγους προκειμένου να αποδείξει το γνήσιο χαρακτήρα της πράξης του (Kokolia, 2015).

Η Οδηγία 2003/49/ΕΚ αναφέρεται στους τόκους και στα δικαιώματα μεταξύ των συνδεδεμένων εταιριών. Προβλέπει την εγκαθίδρυση ενός κοινού συστήματος φορολόγησης των διανεμόμενων τόκων και δικαιωμάτων μεταξύ των συνδεδεμένων εταιριών των διαφορετικών κρατών μελών (Φινοκαλιώτη, 2014). Με αυτό τον τρόπο δεν θα υφίσταται δυσμενή φορολογική μεταχείριση υπό τη μορφή της διπλής φορολογίας σε σχέση με τις αντίστοιχες συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα μεταξύ των εταιριών του ίδιου κράτους μέλους. Δημιουργείται επιτακτική ανάγκη να καταργηθούν οι φόροι για τις πληρωμές που πραγματοποιούνται τόσο μεταξύ των συνδεδεμένων εταιριών των διαφορετικών κρατών μελών όσο και μεταξύ των μόνιμων εγκαταστάσεων τέτοιων εταιριών (Kokolia, 2015).

Στο άρθρο 4 της Οδηγίας 2003/49/ΕΚ επισημαίνεται ότι παρέχεται το δικαίωμα στο κράτος μέλος στο οποίο ανακύπτουν οι ως άνω πληρωμές να μη χορηγήσει τα προνόμια της Οδηγίας σε συγκεκριμένες περιπτώσεις. Πιο συγκεκριμένα αναφέρεται σε περιπτώσεις όπου οι πληρωμές θεωρούνται διανομές

⁵⁴ OECD. (2015). *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules*. Action 3 - 2015: Final Report.σ.19-22

κερδών ή επιστροφή κεφαλαίου σύμφωνα με τη νομοθεσία του εν λόγω κράτους, ή παρέχουν δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη του οφειλέτη, ή παρέχουν το δικαίωμα στον πιστωτή να ανταλλάξει το δικαίωμα είσπραξης τόκων που έχει με το δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη.

Επιπλέον περιλαμβάνονται οι περιπτώσεις όπου οι πληρωμές δεν περιλαμβάνουν πρόβλεψη για την εξόφληση του βασικού κεφαλαίου όπως επίσης αυτές στις οποίες η εξόφληση προβλέπεται μετά από την πάροδο 50 ετών από το έτος γέννησης της απαίτησης (αρ. 4 παρ.1, ΟΟΣΑ, ερμηνευτικά σχόλια επί των άρθρων του Υποδείγματος Φορολογικής Σύμβασης)⁵⁵.

Η ρήτρα αντικατάχρησης σχετικά με τους τόκους και τα δικαιώματα, περιλαμβάνεται στο άρθρο 5 της Οδηγίας 2003/49/EK και θεσπίστηκε με σκοπό τα κράτη μέλη να εφαρμόζουν μέτρα καταστολής της απάτης και των καταχρήσεων. Για την πρόληψη της απάτης και των καταχρήσεων εφαρμόζονται επίσης εσωτερικές διατάξεις ή βασισμένες σε συμφωνίες διατάξεις. Τέλος, προβλέπεται ότι τα κράτη μέλη μπορούν σε περιπτώσεις συναλλαγών που έχουν σαν κύριο κίνητρο τη φοροδιαφυγή, ή την φοροαποφυγή ή την κατάχρηση, να άρουν το ευεργέτημα της Οδηγίας ή να αρνηθούν την εφαρμογή αυτής.

⁵⁵ U.S. Department of the Treasury. (2007). *Report to the Congress on Earnings Stripping, Transfer Pricing and U.S. . Income Tax Treaties*.σ.67-68

Κεφάλαιο 3: Οδηγία ΕΕ 2016/1164 για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής (Anti-Tax Avoidance Directive)

3.1 Η υιοθέτηση ειδικών κανόνων αντιφοροαποφυγής στο πλαίσιο των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας

Στις 28 Ιανουαρίου 2016, η Επιτροπή υπέβαλε την πρότασή της για την Οδηγία περί αποφυγής των φόρων ως μέρος της δέσμης μέτρων για την αποφυγή των φόρων. Στις 20 Ιουνίου 2016, το Συμβούλιο εξέδωσε την οδηγία (ΕΕ) 2016/1164 για τη θέσπιση κανόνων κατά των πρακτικών φοροαποφυγής που επηρεάζουν άμεσα τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς.

Προκειμένου να προβλεφθεί ένα συνολικό πλαίσιο μέτρων κατά της κατάχρησης, η Επιτροπή υπέβαλε την πρότασή της στις 25 Οκτωβρίου 2016, συμπληρώνοντας τον ισχύοντα κανόνα για τις υβριδικές αναντιστοιχίες. Ο κανόνας σχετικά με τις υβριδικές αναντιστοιχίες έχει ως στόχο να εμποδίσει τις εταιρείες να εκμεταλλευτούν εθνικές αναντιστοιχίες για να αποφύγουν τη φορολογία⁵⁶.

Εκτός από την πρόταση, η Επιτροπή δημοσίευσε επίσης το έγγραφο εργασίας των υπηρεσιών της. Η οδηγία για την αποφυγή των φόρων περιλαμβάνει πέντε νομικά δεσμευτικά μέτρα κατά της κατάχρησης, τα οποία όλα τα κράτη μέλη πρέπει να εφαρμόσουν κατά των κοινών μορφών επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού. Τα κράτη μέλη πρέπει να εφαρμόσουν τα μέτρα αυτά από την 1η Ιανουαρίου 2019. Δημιουργείται με αυτό τον τρόπο μια προστασία από την αποφυγή της φορολογίας των εταιρειών σε ολόκληρη την ΕΕ, εξασφαλίζοντας παράλληλα ένα πιο δίκαιο και πιο σταθερό περιβάλλον για τις επιχειρήσεις.

Τα μέτρα κατά της φοροαποφυγής στην οδηγία για την αποφυγή των φόρων, εκτός από τον κανόνα σχετικά με τις υβριδικές αναντιστοιχίες, είναι τα εξής:

⁵⁶ *taxpress.gr*. (2013). Ανάκτηση από Άρθρο 34:Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου: <http://taxpress.gr/archives/23975>, σ.34-35

1. Ο κανόνας της ελεγχόμενης ξένης εταιρείας (Controlled foreign company rule (CFC): να αποτρέψει τη μετατόπιση του κέρδους σε μια χαμηλή / μη φορολογική χώρα.
2. Κανόνας μετάβασης (Switchover rule): για να αποφευχθεί η διπλή μη φορολόγηση ορισμένων εσόδων.
3. Φορολογική έξοδος (Exit taxation): για να μπει φρένο στις εταιρείες να αποφύγουν φόρο κατά την επανατοποθέτηση περιουσιακών στοιχείων.
4. Περιορισμός του επιτοκίου (Interest limitation): να αποθαρρυνθεί το καθεστώς τεχνητών χρεών που αποσκοπεί στην ελαχιστοποίηση των φόρων.
5. Γενικός κανόνας κατά της κατάχρησης (General anti-abuse rule): να εξουδετερωθεί ο επιθετικός φορολογικός σχεδιασμός όταν δεν ισχύουν άλλοι κανόνες⁵⁷.

Τα μέτρα κατά της φοροδιαφυγής που προβλέπονται από την ATAD πρέπει να υιοθετηθούν από όλα τα κράτη μέλη και να εφαρμόζονται σε όλους τους φορολογούμενους που υπόκεινται σε φόρο εταιρειών σε ένα κράτος μέλος. Επομένως, είναι ουσιώδες να μπορούν τα κράτη μέλη να επιλέγουν την καταλληλότερη λύση, η οποία ανταποκρίνεται καλύτερα στα νομικά τους συστήματα.

Ένα σημαντικό χαρακτηριστικό της οδηγίας είναι ότι επεκτείνει τους κανόνες αυτούς σε μόνιμες εγκαταστάσεις, συμπεριλαμβανομένων εκείνων των εταιρειών που διαμένουν εκτός της ΕΕ για φορολογικούς σκοπούς, καθώς αποτελούν εξίσου μέρος της εσωτερικής αγοράς (Ginevra, 2017). Από την άλλη πλευρά, οι διαφανείς οντότητες δεν εμπίπτουν στο προσωπικό πεδίο εφαρμογής της οδηγίας.

Η ρήτρα "Switchover" αφαιρέθηκε από το τελικό σχέδιο, καθώς είχε προκαλέσει αντιδράσεις από τα κράτη μέλη. Πριν από τη διαγραφή του, το πεδίο εφαρμογής της είχε ήδη μειωθεί σημαντικά, προκειμένου να αποφευχθεί μια κατάσταση κατά την οποία τα κράτη μέλη θα χρειαζόταν να επαναδιαπραγματευτούν όλες τις υφιστάμενες φορολογικές τους συμφωνίες με τρίτες χώρες, οι οποίες θα μπορούσαν να είναι ακόμη ανεπαρκείς.

⁵⁷ OECD Economic Surveys: Greece. (2016). *OECD Publishing*, σ.34.

Συγκεκριμένα, ορισμένα στοιχεία της οδηγίας σχετικά με την προσωπική της έκταση φαίνονται κάπως διφορούμενα. Πρώτον, η ΑΤΑΔ δεν καθορίζει τις έννοιες του "φορολογούμενου" και του "εταιρικού φόρου" και αφήνει την ερμηνεία τους στα κράτη μέλη κατά τη μεταφορά της οδηγίας. Είναι σημαντικό να σημειωθεί ότι το άρθρο 7 παρέχει την ευρύτερη έννοια της "οντότητας" αντί του "φορολογούμενου", δηλαδή οι εμπιστευτικές εταιρείες και οι εταιρικές σχέσεις που ελέγχονται από έναν φορολογούμενο καλύπτονται από τον κανόνα της ελεγχόμενης ξένης εταιρείας (CFC). Είναι ενδιαφέρον το γεγονός ότι φέρει ορατή πολιτική σημασία στο πλαίσιο των αποκαλύψεων "Παναμά". Επομένως, η οδηγία προκαλεί αμφιβολίες ως προς το αν οι παρακρατούμενοι φόροι πρέπει να καλύπτονται από την έννοια της «φορολογίας εταιρειών», η οποία με τη σειρά της επηρεάζει τον γενικό κανόνα αντικατάχρησης (GAAR). Περιττό να πούμε ότι η αβεβαιότητα αυτή μπορεί να θέσει σε κίνδυνο τη συντονισμένη εφαρμογή της οδηγίας στα κράτη μέλη. Το ΔΕΕ πρέπει να παράσχει την ομοιόμορφη ερμηνεία αυτών των εννοιών προκειμένου να διασφαλίσει την αποτελεσματική εφαρμογή της οδηγίας προκειμένου να αποφευχθεί η στρέβλωση των στόχων της ΑΤΑΔ⁵⁸.

Όπως αναφέρθηκε παραπάνω, το ΑΤΑΔ περιέχει πέντε μέσα κατά της φοροδιαφυγής: τον Κανόνα Περιορισμού Τόκων, την Φορολόγηση Εξόδου, τον GAAR, τον Κανόνα CFC και τις Υβριδικές Αναντιστοιχίες. Καθένα από αυτά παρουσιάζεται παρακάτω.

3.1.1 Περιορισμός του επιτοκίου (Interest Limitation Rule)

Το άρθρο 4 της ΑΤΑΔ προβλέπει τον κανόνα περιορισμού των επιτοκίων σε επίπεδο ΕΕ. Η πρόβλεψη αντικατοπτρίζει το Σχέδιο Δράσης Action Plan 429. Σύμφωνα με το άρθρο, τα υπερβάλλοντα έξοδα δανεισμού θα εκπίπτουν στη φορολογική περίοδο στην οποία πραγματοποιούνται μόνο μέχρι το 30% του EBITDA⁵⁹ του φορολογούμενου. Το άρθρο 4 ακολουθεί τη συνιστώμενη από τον ΟΟΣΑ "βέλτιστη πρακτική". Ο κανόνας περιορισμού του επιτοκίου καλύπτει όλους τους φορολογούμενους και περιορίζει το δικαίωμά τους να εκπέσουν τα καθαρά

⁵⁸ OECD Economic Surveys: Greece. (2016). *OECD Publishing*, σ.34.

⁵⁹ Το EBITDA είναι τα αρχικά του Earnings Before Interest, Tax, Depreciation, and Amortization δηλαδή τα κέρδη μίας επιχείρησης πριν αφαιρεθούν τόκοι, φόροι, και απόσβεση.

έξοδα από τόκους ("Δαπάνες Δανεισμού") σε "σταθερή αναλογία" 30% του φορολογητέου EBITDA του φορολογούμενου.

Τα κράτη μέλη μπορούν να εφαρμόσουν το λόγο αυτό σε μια ομάδα φορολογουμένων και μπορούν να επιλέξουν έναν κανόνα "διαφυγής μετοχών", ο οποίος συγκρίνει το επίπεδο των ιδίων κεφαλαίων και των περιουσιακών στοιχείων με εκείνα που κατέχει ο όμιλός τους. Επιπλέον, τα κράτη μέλη μπορούν επίσης να εισαγάγουν διαφυγή για το κόστος δανεισμού που δεν υπερβαίνει τα 3 εκατομμύρια για τις αυτόνομες οντότητες και τα σχέδια δημοσίων παροχών και να επιτρέψουν τη μεταφορά υπερβολικού κόστους δανεισμού ή / και μη χρησιμοποιημένου τόκου⁶⁰.

Η Επιτροπή υπογράμμισε ότι οι πολυεθνικές εταιρίες υψηλού φόρου φροντίζουν να καταβάλλουν "φουσκωμένο" ενδιαφέρον για τις Θυγατρικές σε χώρες με χαμηλό φόρο. Αυτή η πρακτική μειώνει τη φορολογική βάση των πολυεθνικών εταιριών, καθώς μειώνει τη φορολογική βάση σε χώρες με υψηλό φόρο ενώ την αυξάνει στις χώρες χαμηλού φόρου. Ως εκ τούτου, ο στόχος των κανόνων περιορισμού των τόκων είναι να αποφευχθούν τέτοιες πρακτικές και να καθοριστεί ένα ελάχιστο επίπεδο προστασίας για την ενιαία αγορά, καθορίζοντας τον συντελεστή εκπτώσεως στην κορυφή της κλίμακας (10 έως 30%), όπως συνιστά ο ΟΟΣΑ.

Η Επιτροπή διευκρίνισε επίσης το ζήτημα των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, εξηγώντας ότι υπάρχει ανάγκη για διαφορετική προσέγγιση έναντι των χρηματοπιστωτικών επιχειρήσεων λόγω του ειδικού χαρακτήρα της δραστηριότητάς τους. Η Επιτροπή δηλώνει την πρόθεση, παρά τον προσωρινό αποκλεισμό των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, να θεσπιστούν οι εξατομικευμένοι κανόνες για την εξέταση της φύσης των επιχειρήσεων⁶¹.

Οι διαπραγματεύσεις για το άρθρο 4 του ATAD ήταν ιδιαίτερα δύσκολες. Οι συντάκτες της οδηγίας κλήθηκαν να εξισορροπήσουν την αποτελεσματικότητα που προσφέρει το σχέδιο δράσης OECD BEPS Action Plan 4, αφενός, και αφετέρου τις αναμενόμενες αρνητικές επιπτώσεις του κανόνα στους οικονομικούς παράγοντες. Ορισμένα κράτη μέλη επιδίωξαν επίσης την ευελιξία στον τομέα αυτό, για

⁶⁰ OECD Economic Surveys: Greece. (2016). *OECD Publishing*, σ.35.

⁶¹ OECD Economic Surveys: Greece. (2016). *OECD Publishing*, σ.36.

παράδειγμα, όσον αφορά τον αποκλεισμό του αφορολόγητου εισοδήματος, αλλά αυτό απορρίφθηκε, καθώς έρχεται σε αντίθεση με την έκθεση του ΟΟΣΑ⁶².

Όπως φαίνεται, η Επιτροπή και το Συμβούλιο έδωσαν προτεραιότητα στην αποτελεσματικότητα του μέτρου. Ο κανόνας περιορισμού του επιτοκίου δεν εξετάζει εάν μια επιχείρηση είχε καλό εμπορικό λόγο για την χρηματοδότηση ή είχε τεχνητή και καταχρηστική ρύθμιση. Αυτή η αθέμιτη ισορροπία ήταν ένας από τους κύριους λόγους για τους οποίους ο κανόνας επικρίθηκε από την Φορολογική Επιτροπή. Η μετατροπή των συστάσεων και η μετατόπιση των κερδών σε μια "κοινή προσέγγιση" σχετικά με τα μέτρα περιορισμού των επιτοκίων υπερβαίνει κατά πολύ τις συστάσεις του ΟΟΣΑ και υπερβαίνει ακόμη και αυτό που είναι απαραίτητο για την καταπολέμηση της κατάχρησης. Το μέτρο αφορά όλες τις επιχειρήσεις, ανεξάρτητα από το εάν δραστηριοποιούνται σε διεθνές ή τοπικό επίπεδο ή αν έχουν πραγματικό εξωτερικό ενδιαφέρον για τη χρηματοδότηση τοπικών επενδύσεων ή επιχειρήσεων για τις οποίες δεν υπάρχει τεχνητή ρύθμιση. Η Φορολογική Επιτροπή θεωρεί ότι επιτρέποντας σε μια επιχείρηση να αποδείξει ότι οι μειώσεις χρησιμοποιήθηκαν για υγιείς εμπορικούς λόγους, δημιουργεί ένα περιβάλλον με δικαιότερους όρους.

3.1.2 Φορολογία εξόδου (Exit taxation)

Το άρθρο 5 της ATAD προβλέπει τον κανόνα της φορολογίας εξόδου. Ο φορολογούμενος υπόκειται σε φόρο εξόδου κατά τη στιγμή της μεταβίβασης των περιουσιακών του στοιχείων σε άλλο κράτος μέλος ή σε τρίτη χώρα. Η φορολογία εξόδου επιδιώκει την μη πραγματοποιηθείσα εκτίμηση των περιουσιακών στοιχείων με τη φορολογία με βάση την αγοραία αξία τη στιγμή που τα περιουσιακά στοιχεία, η κατοικία ή η επιχείρηση εγκαταλείπουν τη φορολογική δικαιοδοσία. Η αγοραία αξία είναι το ποσό για το οποίο μπορεί να ανταλλάσσεται ένα περιουσιακό στοιχείο ή οι αμοιβαίες υποχρεώσεις να μπορούν να διακανονιστούν μεταξύ αγοραστών και πωλητών που επιθυμούν και μη σχετιζόμενων με μια άμεση συναλλαγή⁶³.

⁶² OECD Economic Surveys: Greece. (2016). *OECD Publishing*, σ.35

⁶³ Nevis, B. (2009). *Forestry Ventures Ltd v Commissioner of Inland Revenue*, σ.289.

Αξίζει να σημειωθεί ότι αυτό το μέτρο κατά της φοροαποφυγής δεν ανταποκρίνεται άμεσα σε κανένα σχέδιο δράσης της μετατόπισης των κερδών (BEPS-Action plan), δεδομένου ότι απορρέει από τις συζητήσεις για τις διεθνείς πτυχές της Κοινής Ενοποιημένης Φορολογικής Βάσης των Εταιρειών. Ωστόσο, το άρθρο 5 κατέληξε στο να προκαλέσει πολιτικές συζητήσεις καθώς η διατύπωση αυτής της διάταξης ήταν από τις πρώτες διαπραγματεύσεις που επικεντρώνονταν αποκλειστικά στις τεχνικές πτυχές.

Τα κράτη μέλη και άλλοι ενδιαφερόμενοι φορείς έχουν συνειδητοποιήσει τη σημασία του πολιτικού στόχου του κανόνα φορολογίας εξόδου. Η Επιτροπή εξηγεί στην πρόταση ότι η φορολογία εξόδου στοχεύει στην πρόληψη της διάβρωσης της φορολογικής βάσης στο κράτος προέλευσης, όταν οι φορολογούμενοι προσπαθούν να μειώσουν το φορολογικό τους νομοσχέδιο μετακινώντας τη φορολογική τους κατοικία ή / και τα περιουσιακά στοιχεία σε κράτη με χαμηλό φόρο και στην πρόληψη της διάβρωσης της φορολογικής βάσης στο κράτος αναχώρησης⁶⁴.

Σύμφωνα με το άρθρο 5 του ATAD, η φορολογία εξόδου καλύπτει τρεις τύπους μεταβιβάσεων: μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων, μεταβίβαση επιχειρηματικών δραστηριοτήτων και μεταβίβαση κατοικίας. Η μεταβίβαση των περιουσιακών στοιχείων συνεπάγεται την πράξη με την οποία ένα κράτος μέλος χάνει το δικαίωμα φορολόγησης των μεταβιβασθέντων περιουσιακών στοιχείων, ενώ τα περιουσιακά στοιχεία παραμένουν υπό τη νομική ή οικονομική ιδιοκτησία του ίδιου φορολογούμενου (Council Directive (EU), 2016).

Είναι ενδιαφέρον το γεγονός ότι η αρχική πρόταση της οδηγίας δεν περιείχε τόσο σαφή ορισμό και αμφισβήτησε αν ήταν εφαρμοστέα σε κάθε περίπτωση κατά την οποία μεταβιβάστηκαν τα περιουσιακά στοιχεία ή μόνο σε περίπτωση που ένα κράτος μέλος έχασε το δικαίωμα να φορολογήσει τις εν λόγω μεταβιβάσεις. Αυτό ήταν ένα από τα ζητήματα που έθιξε η Φορολογική Επιτροπή CFE, δηλώνοντας ότι δεν ήταν σαφές από τη διατύπωση του προτεινόμενου άρθρου 5 ότι θα πρέπει να εφαρμόζεται μόνο όταν το κράτος αποχώρησης χάνει το δικαίωμα φορολόγησης (π.χ.

⁶⁴ Schadeewald, M., & Misesy, J. R. (2005). *Practical Guide to U.S. Taxation of International Transactions*. CCH: Chicago: Fifth Edition.σ.45-47

όταν τα περιουσιακά στοιχεία μεταφέρονται σε χώρα με την οποία συμφωνείται η μέθοδος πίστωσης). Όπως φαίνεται, η Επιτροπή και το Συμβούλιο συνέταξαν εκ νέου την πρόταση εξετάζοντας το σχόλιο της CFE και αναδιατυπώνοντας το άρθρο 1 παράγραφος 6 με σαφή τρόπο, ώστε να καλύπτει μόνο τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων, υπό την προϋπόθεση ότι ένα κράτος μέλος θα χάσει το δικαίωμα φορολόγησης.

Υπάρχουν τρεις εξαιρέσεις από τις μεταφορές που καλύπτονται από τον κανόνα φορολόγησης εξόδου. Η προαναφερθείσα διάταξη δεν εφαρμόζεται σε ένα σενάριο κατά το οποίο τα περιουσιακά στοιχεία πρέπει να επανέλθουν στο κράτος μέλος του μεταβιβάζοντος εντός 12 μηνών. Η εξαίρεση καλύπτει τις μεταβιβάσεις σχετικά με τη χρηματοδότηση τίτλων, τα περιουσιακά στοιχεία που καταχωρούνται ως ασφάλεια, όπου η μεταβίβαση των περιουσιακών στοιχείων πραγματοποιείται για την κάλυψη κεφαλαιακών απαιτήσεων προληπτικής εποπτείας ή για σκοπούς διαχείρισης ρευστότητας. Το άρθρο 5 παράγραφος 2 του ATAD παρέχει στους φορολογούμενους το δικαίωμα να αναβάλουν την πληρωμή οποιονδήποτε φόρου εξόδου με την καταβολή του σε δόσεις για πέντε έτη, υπό συγκεκριμένες συνθήκες. Η Επιτροπή εξηγεί στην πρόταση ότι η δυνατότητα αναβολής πληρωμής εξασφαλίζει την εφαρμογή της φορολόγησης εξόδου εντός της ΕΕ σύμφωνα με τις θεμελιώδεις ελευθερίες και την νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης⁶⁵.

3.1.3 Γενικός κανόνας κατά της κατάχρησης (General anti-abuse rule-GAAR)

Το άρθρο 6 της ATAD προβλέπει ότι ο γενικός κανόνας κατά της κατάχρησης αποσκοπεί στην αποτροπή των καθεστώτων φοροδιαφυγής, όταν αποτύχουν οι ειδικοί κανόνες κατά της φοροαποφυγής. Η Επιτροπή εξηγεί ότι ο πολιτικός στόχος του GAAR είναι να καλύψει κάθε κενό όσον αφορά τους υφιστάμενους ειδικούς μηχανισμούς κατά των καταχρήσεων σε αυτόν τον τομέα. Τα συστήματα καταχρηστικής φορολογικής εξέλιξης αναπτύσσονται γρήγορα και η κατάλληλη φορολογική νομοθεσία δεν είναι σε θέση να συμβαδίσει με το ρυθμό τους. Αυτός είναι ο λόγος για τον οποίο το GAAR είναι ένα χρήσιμο εργαλείο στη φορολογία για

⁶⁵ Kokolia, E. (2015). *Beps Impact on EU Law: Hybrid Payments and Abusive Tax Behaviour*. European Taxation, σ. 155.

την καταγραφή των πρακτικών φοροαποφυγής παρά την απουσία του ειδικού κανόνα κατά της φοροαποφυγής.

Το άρθρο 6 ορίζει ότι ένα κράτος μέλος «Για τον υπολογισμό της φορολογικής οφειλής των εταιρειών, αγνοεί ένα καθεστώς ή μια σειρά ρυθμίσεων οι οποίες, αφού έχουν τεθεί σε εφαρμογή για τον κύριο σκοπό ή έναν από τους κύριους σκοπούς της απόκτησης φορολογικού πλεονεκτήματος που αποβαίνει εις βάρος του αντικειμένου ή του σκοπού του εφαρμοστέου φορολογικού νόμου, δεν είναι αληθείς λαμβάνοντας υπόψη όλα τα σχετικά πραγματικά περιστατικά και περιστάσεις». Η παράγραφος 2 του άρθρου διευκρινίζει ότι οι ρυθμίσεις θεωρούνται μη γνήσιες στο βαθμό που δεν εφαρμόζονται για έγκυρους εμπορικούς λόγους που αντικατοπτρίζουν την οικονομική πραγματικότητα⁶⁶.

Τέλος, η παράγραφος 3 ορίζει τις νομικές συνέπειες όταν ένα κράτος μέλος αγνοεί τη μη γνήσια ρύθμιση δηλώνοντας ότι θα πρέπει να υπολογίσει τη φορολογική υποχρέωση σύμφωνα με το εθνικό του δίκαιο. Είναι ενδιαφέρον ότι η αρχική πρόταση της οδηγίας διατύπωσε την παράγραφο 3 του άρθρου 6 κατά τρόπο διαφορετικό, ώστε τα κράτη μέλη να υποχρεούνται να υπολογίζουν τη φορολογική οφειλή «σε σχέση με την οικονομική ουσία σύμφωνα με την εθνική νομοθεσία». Η παραπομπή αυτή τελικά αφαιρέθηκε, καθώς πολλά κράτη μέλη προέβαλαν αντιρρήσεις λόγω της έννοιας της «οικονομικής ουσίας» που ήταν άγνωστη στο εθνικό τους δίκαιο. Ως εκ τούτου, η τελική διατύπωση του άρθρου 6 αναφέρεται στο εθνικό δίκαιο και επιτρέπει πλήρη ευελιξία ως μέρος της εθνικής διαδικασίας.

Ειδικότερα, το άρθρο 6 εισάγει σχετικά νέους και εξαιρετικά ευρείς όρους για την καθιέρωση του GAAR, όπως "μη γνήσιο", "ουσιαστικό σκοπό", "έγκυροι οικονομικοί λόγοι", "και οικονομική πραγματικότητα". Αυτό δημιουργεί αβεβαιότητα δίνοντας στα κράτη μέλη μεγάλο περιθώριο για να τα ερμηνεύσουν και να τα εφαρμόσουν διαφορετικά. Η Επιτροπή και το Συμβούλιο κατηγορήθηκαν ότι δεν συμμορφώθηκαν με τις έννοιες που σχετίζονται με το GAAR, οι οποίες είχαν ήδη καθοριστεί από την νομολογία του ΔΕΕ και αντ' αυτού πρότειναν νέες έννοιες με

⁶⁶ ⁶⁶ Kokolia, E. (2015). *Beps Impact on EU Law: Hybrid Payments and Abusive Tax Behaviour*. European Taxation, σ. 157.

αόριστο χαρακτήρα που θα μπορούσαν να δημιουργήσουν πρόσθετη νομική αβεβαιότητα όσον αφορά την πρακτική εφαρμογή της GAAR και τη δυσανάλογη εφαρμογή της.

Λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι δεν υπάρχει ερμηνεία σε επίπεδο ΕΕ για τις προαναφερθείσες έννοιες, εξακολουθεί να υπάρχει υψηλός κίνδυνος από τα κράτη μέλη να τα ερμηνεύουν με ασυνεπή τρόπο. Επιπλέον, λόγω του ότι αυτές οι έννοιες δεν είναι σαφείς, θα μπορούσαν να ερμηνευθούν εκτενώς και να περιορίσουν τα δικαιώματα των φορολογουμένων εντονότερα. Από την άλλη πλευρά, μπορεί κανείς να υποστηρίξει ότι το ΔΕΕ θα έχει την αυτόνομη ερμηνεία όλων των όρων της οδηγίας και ότι το Συνέδριο θα διασφαλίσει την ορθή και συνεπή ερμηνεία του σε ολόκληρη την Ένωση⁶⁷.

Επιπλέον, η Επιτροπή αναγνωρίζει το ρόλο της νομολογίας του ΔΕΕ στη διαδικασία εφαρμογής και ερμηνείας του GAAR. Όπως αναφέρεται στην πρόταση, το GAAR σχεδιάστηκε για να αντικατοπτρίζει τις δοκιμασίες τεχνητότητας του ΔΕΕ, όταν αυτό εφαρμόζεται στην Ένωση.

3.1.4 Ο κανόνας της ελεγχόμενης ξένης εταιρείας (CFC Rule)

Ο Κανόνας CFC προκαλεί την εκ νέου κατανομή του εισοδήματος θυγατρικών με χαμηλή φορολογία στις θυγατρικές τους εταιρείες. Η μητρική εταιρεία φορολογείται για το συγκεκριμένο εισόδημα στο κράτος κατοικίας. Στα άρθρα 7 και 8 της ATAD περιλαμβάνονται υποχρεωτικά Κανόνες Ελεγχόμενων Ξένων εταιριών και, ως εκ τούτου, μοιάζουν με το Σχέδιο Δράσης 3 (BEPS Action Plan 3) (OECD., 2015).

Το άρθρο 7 ορίζει τις προϋποθέσεις για τις επιχειρήσεις που πρέπει να αντιμετωπίζονται ως ελεγχόμενες ξένες εταιρίες και το άρθρο 8 καθορίζει την ελάχιστη απαίτηση για τις φορολογικές συνέπειες της ελεγχόμενης εταιρίας. Ο πολιτικός στόχος αυτού του μέτρου είναι να ελέγχονται οι φορολογικές επιχειρήσεις

⁶⁷ OECD. (2014). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. σ. 15.

που εδρεύουν σε χώρες με χαμηλό φόρο όταν δραστηριοποιούνται από φορολογούμενους που διαμένουν στην ΕΕ.

Η Επιτροπή περιγράφει στην πρότασή της το επιθετικό σχέδιο φορολογικού σχεδιασμού στο οποίο οι φορολογούμενοι μετατοπίζουν μεγάλα ποσά κερδών από τις (εξαιρετικά φορολογούμενες) μητρικές εταιρείες προς τις θυγατρικές που υπόκεινται σε χαμηλή φορολογία. Οι κανόνες της CFC αποσκοπούν στην αναδιάρθρωση του εισοδήματος και στη φορολόγηση της μητρικής εταιρείας σε αυτά τα εισοδήματα στο κράτος κατοικίας. Κατά συνέπεια, το μέτρο της CFC αποσκοπεί στην εξάλειψη του κινήτρου της αλλαγής του εισοδήματος, έτσι ώστε το εισόδημα να μην φορολογείται με χαμηλό συντελεστή σε άλλη δικαιοδοσία.

Ο Κανόνας για τις CFC βρισκόταν στο επίκεντρο των διαπραγματεύσεων του ATAD και προκάλεσε σημαντικές τεχνικές, νομικές και πολιτικές συζητήσεις. Ήταν σαφές ότι ο κανόνας του CFC ήταν απαραίτητος για πολιτική συμφωνία για την οδηγία και για την εφαρμογή του Σχέδιου Δράσης 3 (BEPS Action Plan 3).

Ωστόσο, η Τελική Έκθεση για τη Δράση 3 αποδεικνύεται ασαφής από πολλές απόψεις, γεγονός που παρουσιάζει τεράστια προβλήματα για την ορθή εκτέλεση. Παρ' όλα αυτά, ο τελικός κανόνας CFC και η δράση 3 είναι πολύ ευθυγραμμισμένοι. Λαμβάνοντας υπόψη την ένταση των πολιτικών διαπραγματεύσεων, το γεγονός ότι η οδηγία για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής, στο τέλος συμπεριλαμβάνει τον κανόνα της CFC με αυτή τη μορφή είναι πράγματι μια αξιοσημείωτη πολιτική επιτυχία.

Όπως προαναφέρθηκε, το άρθρο 7 ορίζει τον ορισμό της "ελεγχόμενης αλλοδαπής εταιρείας" - μιας οντότητας εγκατεστημένης στην ΕΕ ή αλλού και η οποία (α) ελέγχεται από μητρική εταιρεία εγκατεστημένη σε κράτος μέλος και (β) υπόκειται ένα "πραγματικό" εταιρικό φορολογικό συντελεστή που είναι χαμηλότερο από εκείνο στο οποίο θα υπόκεινταν αν ήταν εγκατεστημένο στην ίδια δικαιοδοσία (Council

Directive (EU), 2016). Σύμφωνα με τις συστάσεις του ΟΟΣΑ για το Σχέδιο Δράσης 3, ο ορισμός αυτός περιλαμβάνει και τις μόνιμα εγκατεστημένες εταιρίες⁶⁸.

Η οδηγία απαιτεί νομικό και οικονομικό έλεγχο, αλλά αποκλείεται ο de facto έλεγχος. Δεν λαμβάνει υπόψη το γεγονός η ελέγχουσα εταιρεία να έχει ουσιαστική πραγματική επιρροή στις επιχειρηματικές αποφάσεις της ελεγχόμενης εταιρείας χωρίς να έχει πλειοψηφία δικαιωμάτων ψήφου, κεφαλαίου ή κερδών. Η ελέγχουσα εταιρεία είναι αυτή που κατέχει άμεσα ή έμμεσα πάνω από το 50% των δικαιωμάτων ψήφου ή του κεφαλαίου της οντότητας ή, σε κάθε περίπτωση, συμμετέχει στην εταιρεία, γεγονός που δίνει το δικαίωμα να λάβει περισσότερο από το 50% των κερδών της.

Η οδηγία ορίζει τα έσοδα των ελεγχόμενων εταιριών σύμφωνα με το σχέδιο δράσης 3 (OECD, 2015). Συνεπώς, επιτρέπεται στα κράτη μέλη να χρησιμοποιούν δύο διαφορετικές μεθόδους τις «κατηγορηματικές» προσεγγίσεις και τις «ουσιώδεις». Η κατηγορηματική προσέγγιση παρέχει έναν κατάλογο εισοδήματος που βασίζεται σε νομική ταξινόμηση - τόκοι, δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας και εισόδημα πνευματικής ιδιοκτησίας, μερίσματα, εισόδημα από χρηματοδοτική μίσθωση, εισόδημα από χρηματοοικονομικές δραστηριότητες, έσοδα από πωλήσεις και υπηρεσίες.

Η δεύτερη προσέγγιση επικαλείται ένα πρότυπο "ουσίας" που υπολογίζει τα έσοδα των ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιριών από όλα τα μη διανεμημένα κέρδη «μη γνήσιες ρυθμίσεις, οι οποίες έχουν τεθεί σε εφαρμογή για τον ουσιώδη σκοπό της απόκτησης φορολογικού πλεονεκτήματος». Όταν υπολογιστεί το εισόδημα με μία από τις προαναφερθείσες προσεγγίσεις, τότε κατανέμονται στη μητρική εταιρεία, σύμφωνα με το άρθρο 8, ανάλογα με τη συμμετοχή στην ελεγχόμενη αλλοδαπή εταιρεία και περιλαμβάνεται στη φορολογική δήλωση του φορολογικού έτους κατά το οποίο λήγει το τέλος της λογιστικής περιόδου.

⁶⁸ Gravelle, J. G. (2015, 6 11). Ανάκτηση από Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion. Congressional Research Service. : <https://www.fas.org/sgp/crs/misc/R40623.pdf>. σ. 89-90

3.1.5 Υβριδικές Αναντιστοιχίες (Hybrid Mismatches)

Το άρθρο 9 της ATAD θεσπίζει ένα μέτρο κατά της φοροαποφυγής για την αντιμετώπιση των υβριδικών αναντιστοιχιών. Το προαναφερθέν μέτρο αντικατοπτρίζει το σχέδιο δράσης 2 (BEPS Action Plan 2) και θεωρείται ότι εξουδετερώνει τις αρνητικές επιπτώσεις της υβριδικής αναντιστοιχίας.

Όπως αναφέρθηκε παραπάνω, οι υβριδικές αναντιστοιχίες οφείλονται στις διαφορές που σχετίζονται με την διαμόρφωση των πληρωμών σε χρηματοπιστωτικά μέσα ή σε οντότητες που υπάγονται σε φορολογικά συστήματα δύο κρατών. Τέτοιες υβριδικές αναντιστοιχίες μπορεί να οδηγήσουν σε διπλή αφαίρεση (δηλαδή μείωση στις δύο πολιτείες) ή αφαίρεση της πληρωμής σε ένα κράτος χωρίς να συμπεριληφθεί η αντίστοιχη βάση εισοδήματος του άλλου. Για να εξουδετερωθούν οι επιπτώσεις των ρυθμίσεων των υβριδικών αναντιστοιχιών, είναι απαραίτητο να θεσπιστούν οι κανόνες σύμφωνα με τους οποίους μια από τις δύο δικαιοδοσίες σε μια κατάσταση αναντιστοιχίας θα πρέπει να αρνηθεί την έκπτωση μιας πληρωμής που οδηγεί σε ένα τέτοιο αποτέλεσμα⁶⁹.

Οι υβριδικές αναντιστοιχίες αντιπροσωπεύουν έναν τύπο φορολογίας- ο οποίος περιλαμβάνει πάντοτε δύο διαφορετικές δικαιοδοσίες. Επομένως, από τη φύση της, χρειάζεται τόσο μια συνεκτική προσέγγιση από διαφορετικά κράτη όσο και συνεργασία σε επίπεδο ΕΕ για τον μετριασμό των αρνητικών επιπτώσεων των υβριδικών αναντιστοιχιών.

Σύμφωνα με το άρθρο 2 παράγραφος 9 του κώδικα φορολογίας κατά της φοροαποφυγής, ως «υβριδική αναντιστοιχία» ορίζεται: «το σενάριο μεταξύ ενός φορολογούμενου σε ένα κράτος μέλος και μιας συνδεδεμένης επιχείρησης σε άλλο κράτος μέλος ή μιας δομημένης συμφωνίας μεταξύ των μερών στα κράτη μέλη, το αποτέλεσμα του οποίου, οφείλεται σε διαφορές στον νομικό χαρακτήρα ενός χρηματοπιστωτικού μέσου ή οντότητας».

⁶⁹ Kepler, C. (2014). *Tax me if you can: game over – Turning grey areas into red flags for investors, Business Ethics, ESG Sustainability Research*. σ.27

Μια μείωση των ίδιων πληρωμών, εξόδων ή απωλειών πραγματοποιείται τόσο στο κράτος μέλος από το οποίο προέρχεται η πληρωμή, είτε στις δαπάνες ή στις ζημιές και σε άλλο κράτος μέλος ("διπλή έκπτωση"). Η, υπάρχει παρακράτηση πληρωμής στο κράτος μέλος στο οποίο προέρχεται η πληρωμή χωρίς αντίστοιχη φορολογική καταχώρηση της ίδιας πληρωμής στο άλλο κράτος μέλος ("έκπτωση χωρίς καταχώριση").

Αξίζει να σημειωθεί ότι το πεδίο εφαρμογής του κανόνα των υβριδικών αναντιστοιχιών είναι στενότερο από το γενικό πεδίο εφαρμογής του ίδιου του κανόνα ATAD. Ο κανόνας των υβριδικών αναντιστοιχιών εφαρμόζεται μόνο στις "συνδεδεμένες επιχειρήσεις" ή στις "δομημένες ρυθμίσεις μεταξύ των μερών", οι οποίες θεωρούνται κάτοικοι ενός κράτους μέλους για φορολογικούς σκοπούς. Ο κανόνας δεν καλύπτει τις μόνιμα εγκατεστημένες εγκαθιδρύσεις⁷⁰.

Η εξαίρεση αυτή επεξηγήθηκε από την Επιτροπή στο προοίμιο της οδηγίας, δηλώνοντας ότι *«είναι κρίσιμο να αναληφθούν περαιτέρω εργασίες για τις υβριδικές αναντιστοιχίες μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών, καθώς και σε άλλες υβριδικές αναντιστοιχίες όπως αυτές που συνεπάγονται μόνιμη εγκατάσταση»* Συνεπώς, η Επιτροπή έχει ήδη παρουσιάσει την τροποποίηση της πρότασης προς την οδηγία ATAD για τη διεύρυνση του κανόνα και την κάλυψη των ρυθμίσεων των υβριδικών αναντιστοιχιών των τρίτων χωρών.

Η Οδηγία για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής (Anti-Tax Avoidance Directive) ρυθμίζει επίσης τις νομικές συνέπειες των υβριδικών αναντιστοιχιών. Σύμφωνα με το άρθρο 9, στο βαθμό που μια υβριδική αναντιστοιχία συνεπάγεται διπλή αφαίρεση, η έκπτωση χορηγείται μόνο στο κράτος μέλος από το οποίο προέρχεται η εν λόγω πληρωμή. Αντίθετα, στο βαθμό που μια υβριδική ασυμμετρία συνεπάγεται την αφαίρεση χωρίς καταχώριση, το κράτος μέλος του πληρωτή αρνείται την αφαίρεση αυτής της πληρωμής. Ο κανόνας περί υβριδικών αναντιστοιχιών προσαρμόζει τις καταστάσεις που οφείλονται σε διαφορές στον χαρακτηρισμό ενός

⁷⁰ Goodman, G. (1996). *Teasing the Limits of Interest Stripping*. Tax Notes, σ. 677-687.

χρηματοπιστωτικού μέσου ή οντότητας και δεν υποτίθεται ότι επηρεάζει τα γενικά χαρακτηριστικά ενός φορολογικού συστήματος των κρατών μελών⁷¹.

⁷¹ Hood, C. (1986). *Privatizing UK tax Law Enforcement?*, *Public Administration*. Vol. 64, σ. 319-33.

Κεφάλαιο 4

Μεθοδολογία

Αναφορικά με το θέμα που διερευνάται από την παρούσα έρευνα αυτό δεν είναι άλλο από τις παραβάσεις της φοροδιαφυγής και φοροαπαποφυγής. Η παρούσα έρευνα πιο συγκεκριμένα ερευνά τις απόψεις των λογιστών γύρω από έλλειψη παιδείας – κουλτούρας των ατόμων που φοροδιαφεύγουν, την πολυπλοκότητα νομοθεσίας που αφήνει περιθώρια φοροδιαφυγής, την Ατιμωρησία, την Υπερβολική φορολόγηση και την Φοροδιαφυγή γενικότερα.

4.1 Εργαλείο της έρευνας

Το ερωτηματολόγιο της παρούσας μελέτης αποτελούταν από 22 ερωτήσεις οι οποίες χωρίζονταν 6 κατηγορίες. Αυτές ήταν :

Δημογραφικά χαρακτηριστικά του δείγματος

- Έλλειψη παιδείας - κουλτούρας
- Πολυπλοκότητα νομοθεσίας
- Ατιμωρησία
- Υπερβολική φορολόγηση
- Φοροδιαφυγή

Οι ερωτήσεις είχαν διττές απαντήσεις και όλες οι ερωτήσεις πλην των δημογραφικών αποτελούνταν από πενταβάθμια κλίμακα likert (καθόλου- λίγο- αρκετά- πολύ- πάρα πολύ)

4.2 Δειγματοληψία

Τα δεδομένα συλλέχθηκαν μετά τη συμπλήρωση ερωτηματολογίων από λογιστές- λογίστριες τα οποία απεστάλησαν ηλεκτρονικά σε ιστότοπους κοινωνικής δικτύωσης (σελίδες στα μέσα κοινωνικής δικτύωσης, blog κτλ) λογιστών. Η δειγματοληψία

ορίζεται ως μια δειγματοληψία ευκολίας αφού μοιράστηκαν ερωτηματολόγια και συλλέχθηκαν απαντήσεις εν συνεχεία.

4.3 Δείγμα

Το δείγμα της έρευνας αποτελούταν από 84 λογιστές-τριες ενώ οι 59 ήταν άνδρες (70,2% του δείγματος) και 25 γυναίκες (29,8% του δείγματος).

Σε σχέση με την ηλικία τους οι λογιστές αποτελούνταν από 8 άτομα που ήταν από 22 έως 26 ετών (9,5% του δείγματος) και από 27 λογιστές από 27 έως 30 ετών (32,1% του δείγματος). Επιπλέον 13 άτομα ήταν από 31 έως 36 ετών (15,5% του δείγματος) και 36 άτομα που ήταν από 36 ετών και άνω (42,9% του δείγματος). Τέλος όσον αφορά τις σπουδές του δείγματος παρατηρήθηκε ότι 34 άτομα ήταν απόφοιτοι ΑΕΙ (40,5% του δείγματος), 41 λογιστές ήταν απόφοιτοι ΤΕΙ (48,8% του δείγματος) και 9 άτομα είχαν τίτλο προερχόμενο από το ΕΑΠ (10,7% του δείγματος).

4.4 Στατιστική ανάλυση των δεδομένων

Η στατιστική ανάλυση των δεδομένων της μελέτης πραγματοποιήθηκε με το στατιστικό πακέτο SPSS 22. Εκεί περάστηκαν τα δεδομένα και επεξεργάστηκαν ώστε να είναι εύκολη και ορθή η ανάλυση τους. Τα ευρήματα παρουσιάζονται με τη βοήθεια πινάκων και ραβδογραμμάτων στη συνέχεια.

Κεφάλαιο 5

Αποτελέσματα έρευνας

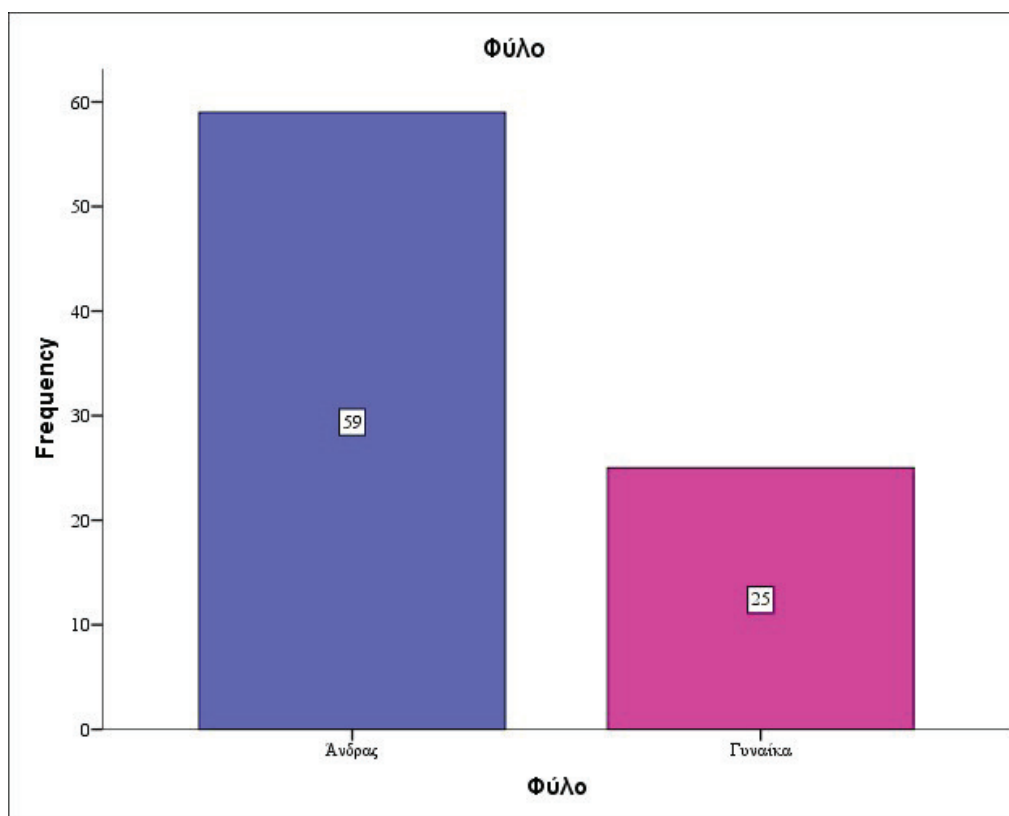
Ερώτημα 1. Φύλο

Το δείγμα των 84 λογιστών αποτελούταν από 59 άνδρες οι οποίοι απάρτιζαν το 70,2% του δείγματος και 25 γυναίκες οι οποίες με τη σειρά τους αποτελούσαν το 29,8% του δείγματος.

Φύλο

	Συχνότητα <i>α</i>	Εκατοστιαία συχνότητα <i>τα</i>
Ανδρας	59	70,2
Γυναίκα <i>α</i>	25	29,8
Total	84	100,0

Πίνακας 4: Παρουσίαση του φύλου του δείγματος μέσω συχνοτήτων και εκατοστιαίων συχνοτήτων.



Ραβδόγραμμα 1: Απεικόνιση του φύλου του δείγματος μέσω συχνοτήτων.

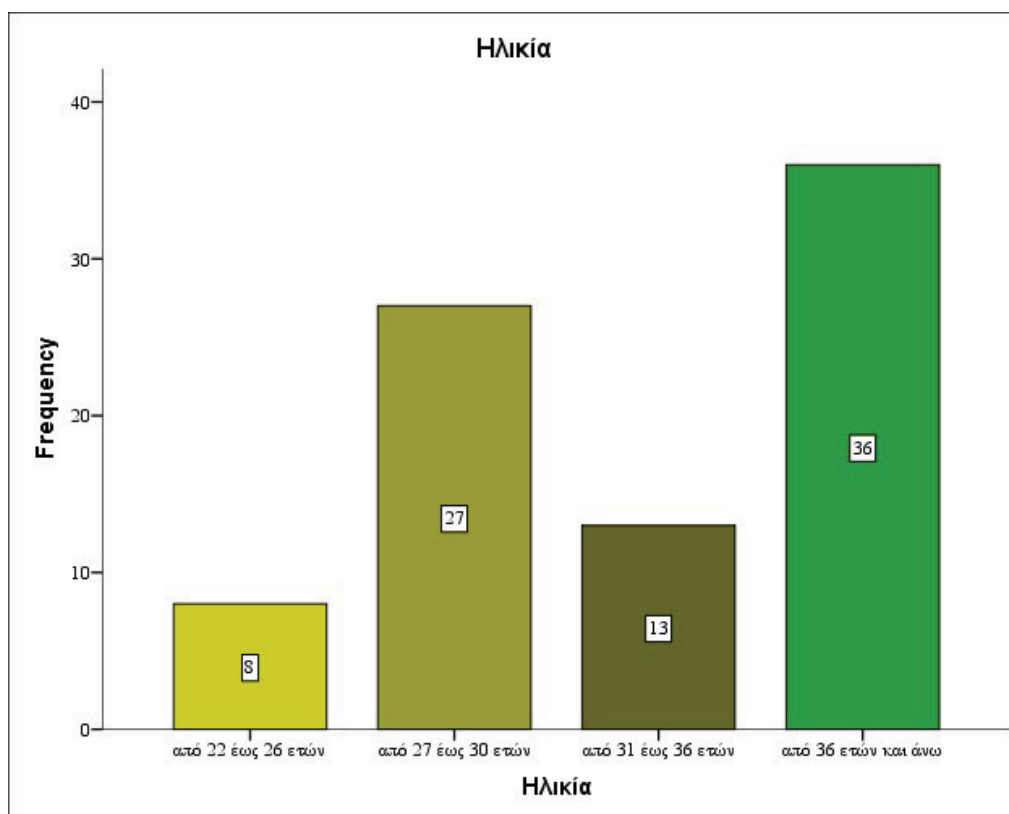
Ερώτημα 2. Ηλικία

Σε σχέση με την ηλικία τους οι λογιστές αποτελούνταν από 8 άτομα που ήταν από 22 έως 26 ετών και απάρτιζαν το 9,5% του δείγματος καθώς και από 27 λογιστές από 27 έως 30 ετών οι οποίοι αποτελούσαν το 32,1% του δείγματος. Επιπλέον 13 άτομα ήταν από 31 έως 36 ετών αποτελώντας το 15,5% του δείγματος και 36 άτομα που ήταν από 36 ετών και άνω και αποτελούσαν το 42,9% του δείγματος.

Ηλικία

	Συχνότητα	Εκατοστιαία συχνότητα
από 22 έως 26 ετών	8	9,5
από 27 έως 30 ετών	27	32,1
από 31 έως 36 ετών	13	15,5
από 36 ετών και άνω	36	42,9
Total	84	100,0

Πίνακας 5: Παρουσίαση της ηλικίας του δείγματος μέσω συχνοτήτων και εκατοστιαίων συχνοτήτων.



Ραβδόγραμμα 2: Απεικόνιση της ηλικίας του δείγματος μέσω συχνοτήτων.

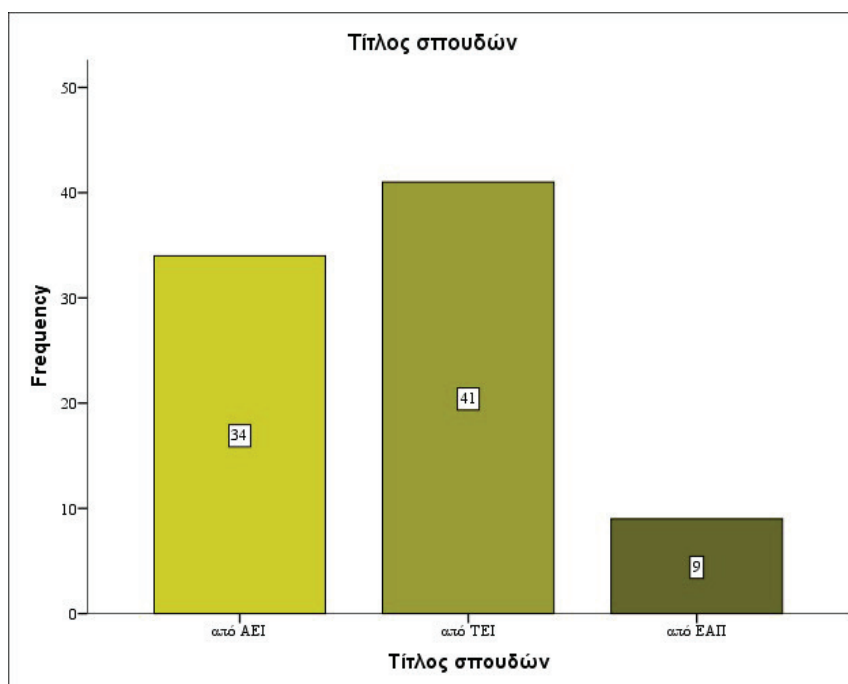
Ερώτημα 3. Τίτλος σπουδών

Σχετικά με τον τίτλο σπουδών τους οι λογιστές αποτελούνταν από 34 άτομα που ήταν απόφοιτοι ΑΕΙ και απάρτιζαν το 40,5% του δείγματος, 41 λογιστές ήταν απόφοιτοι ΤΕΙ αποτελούσαν το 48,8% του δείγματος, ενώ 9 άτομα είχαν τίτλο προερχόμενο από το ΕΑΠ αποτελώντας το 10,7% του δείγματος.

Τίτλος σπουδών

	Συχνότητα	Εκατοστιαία συχνότητα
από ΑΕΙ	34	40,5
από ΤΕΙ	41	48,8
από ΕΑΠ	9	10,7
Total	84	100,0

Πίνακας 6: Παρουσίαση των σπουδών του δείγματος μέσω συχνοτήτων και εκατοστιαίων συχνοτήτων.



Ραβδόγραμμα 3: Απεικόνιση των σπουδών του δείγματος μέσω συχνοτήτων.

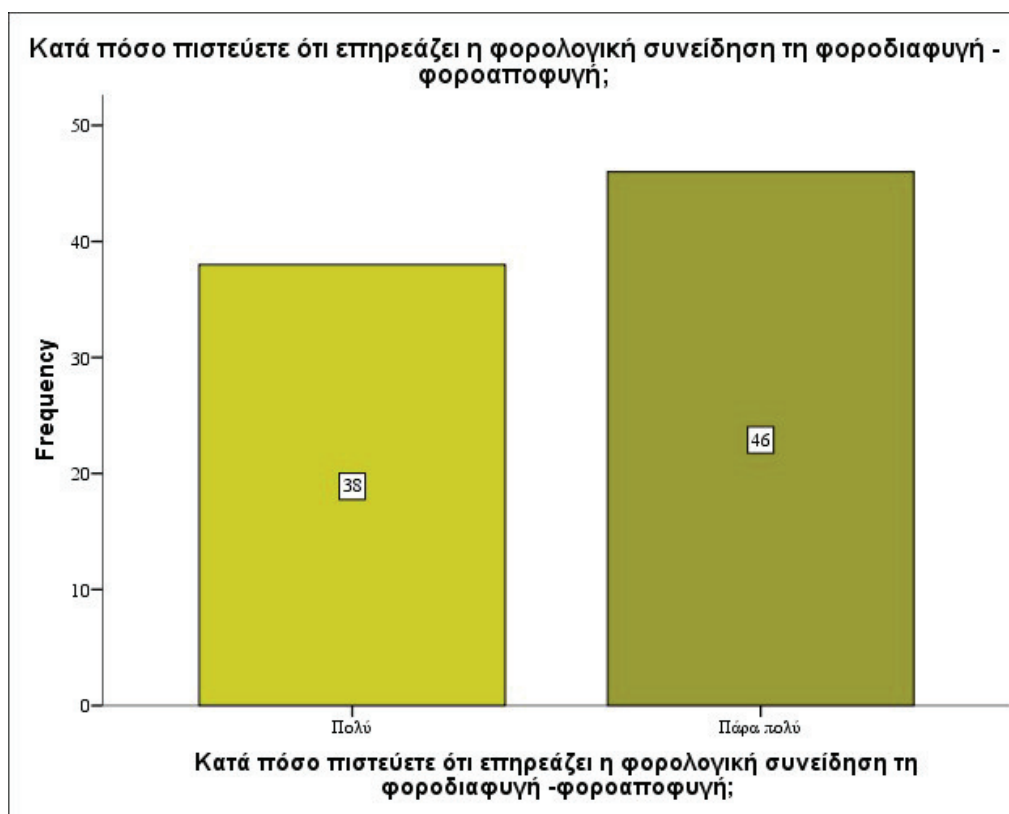
Ερώτημα 4. Κατά πόσο πιστεύετε ότι επηρεάζει η φορολογική συνείδηση τη φοροδιαφυγή -φοροαποφυγή

Σχετικά με πόσο πιστεύει το δείγμα ότι η φορολογική συνείδηση επηρεάζει τη φοροδιαφυγή –φοροαποφυγή παρατηρήθηκε πως 38 άτομα θεωρούν πως κάτι τέτοιο συμβαίνει κατά πολύ και απάρτιζαν το 45,2% του δείγματος, ενώ 46 άτομα θεωρούσαν πως κάτι τέτοιο συμβαίνει κατά πάρα πολύ αποτελώντας το 54,8% του δείγματος.

Κατά πόσο πιστεύετε ότι επηρεάζει η φορολογική συνείδηση τη φοροδιαφυγή -φοροαποφυγή;

	Συχνότητα	Εκατοστιαία συχνότητα
Πολύ	38	45,2
Πάρα πολύ	46	54,8
Total	84	100,0

Πίνακας 7: Παρουσίαση του πόσο πιστεύει το δείγμα ότι η φορολογική συνείδηση επηρεάζει τη φοροδιαφυγή –φοροαποφυγή, μέσω συχνοτήτων και εκατοστιαίων συχνοτήτων.



Ραβδόγραμμα 4: Απεικόνιση του πόσο πιστεύει το δείγμα ότι η φορολογική συνείδηση επηρεάζει τη φοροδιαφυγή –φοροαποφυγή, μέσω συχνοτήτων.

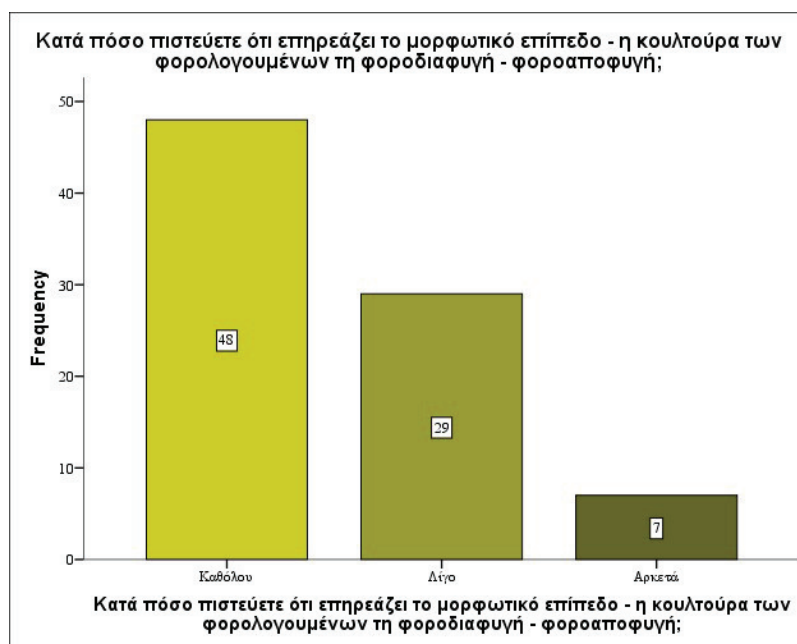
Ερώτημα 5. Κατά πόσο πιστεύετε ότι επηρεάζει το μορφωτικό επίπεδο - η κουλτούρα των φορολογουμένων τη φοροδιαφυγή -φοροαποφυγή

Όσον αφορά το πόσο πιστεύει το δείγμα ότι το μορφωτικό επίπεδο - η κουλτούρα των φορολογουμένων επηρεάζει τη φοροδιαφυγή –φοροαποφυγή είναι εμφανές πως 48 άτομα θεωρούν πως κάτι τέτοιο δεν συμβαίνει καθόλου και απάρτιζαν το 57,1% του δείγματος, ενώ 29 άτομα θεωρούσαν πως κάτι τέτοιο συμβαίνει κατά λίγο αποτελώντας το 34,5% του δείγματος. Ακόμη 7 λογιστές-τριες πίστευαν πως το μορφωτικό επίπεδο/ η κουλτούρα των φορολογουμένων επηρεάζει αρκετά τη φοροδιαφυγή –φοροαποφυγή αποτελώντας το 8,3% του δείγματος.

Κατά πόσο πιστεύετε ότι επηρεάζει το μορφωτικό επίπεδο - η κουλτούρα των φορολογουμένων τη φοροδιαφυγή - φοροαποφυγή;

	Συχνότητα	Εκατοστιαία συχνότητα
Καθόλου	48	57,1
Λίγο	29	34,5
Αρκετά	7	8,3
Total	84	100,0

Πίνακας 8: Παρουσίαση του πόσο πιστεύει το δείγμα ότι το μορφωτικό επίπεδο - η κουλτούρα των φορολογουμένων επηρεάζει τη φοροδιαφυγή –φοροαποφυγή, μέσω συχνοτήτων και εκατοστιαίων συχνοτήτων.



Ραβδόγραμμα 5: Απεικόνιση του πόσο πιστεύει το δείγμα ότι το μορφωτικό επίπεδο - η κουλτούρα των φορολογουμένων επηρεάζει τη φοροδιαφυγή –φοροαποφυγή, μέσω συχνοτήτων.

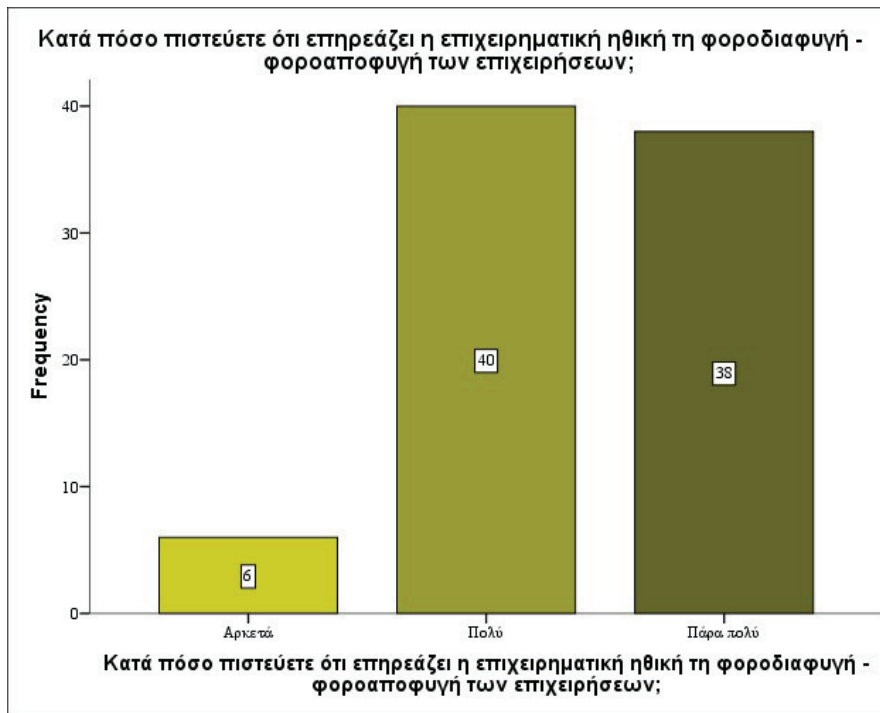
Ερώτημα 6. Κατά πόσο πιστεύετε ότι επηρεάζει η επιχειρηματική ηθική τη φοροδιαφυγή –φοροαποφυγή

Σχετικά με το πόσο πιστεύει το δείγμα ότι η επιχειρηματική ηθική επηρεάζει τη φοροδιαφυγή –φοροαποφυγή παρατηρήθηκε πως 48 άτομα θεωρούν πως κάτι τέτοιο συμβαίνει αρκετά και απάρτιζαν το 7,1% του δείγματος, ενώ 40 άτομα θεωρούσαν πως κάτι τέτοιο συμβαίνει κατά πολύ αποτελώντας το 47,6% του δείγματος. Επιπλέον 38 λογιστές-τριες θεωρούσαν πως η επιχειρηματική ηθική επηρεάζει πάρα πολύ τη φοροδιαφυγή –φοροαποφυγή αποτελώντας το 45,2% του δείγματος.

Κατά πόσο πιστεύετε ότι επηρεάζει η επιχειρηματική ηθική τη φοροδιαφυγή - φοροαποφυγή των επιχειρήσεων;

	Συχνότητα	Εκατοστιαία συχνότητα
Αρκετά	6	7,1
Πολύ	40	47,6
Πάρα πολύ	38	45,2
Total	84	100,0

Πίνακας 9: Παρουσίαση του πόσο πιστεύει το δείγμα ότι η επιχειρηματική ηθική επηρεάζει τη φοροδιαφυγή –φοροαποφυγή, μέσω συχνοτήτων και εκατοστιαίων συχνοτήτων.



Ραβδόγραμμα 6: Απεικόνιση του πόσο πιστεύει το δείγμα ότι η επιχειρηματική ηθική επηρεάζει τη φοροδιαφυγή –φοροαποφυγή, μέσω συχνοτήτων.

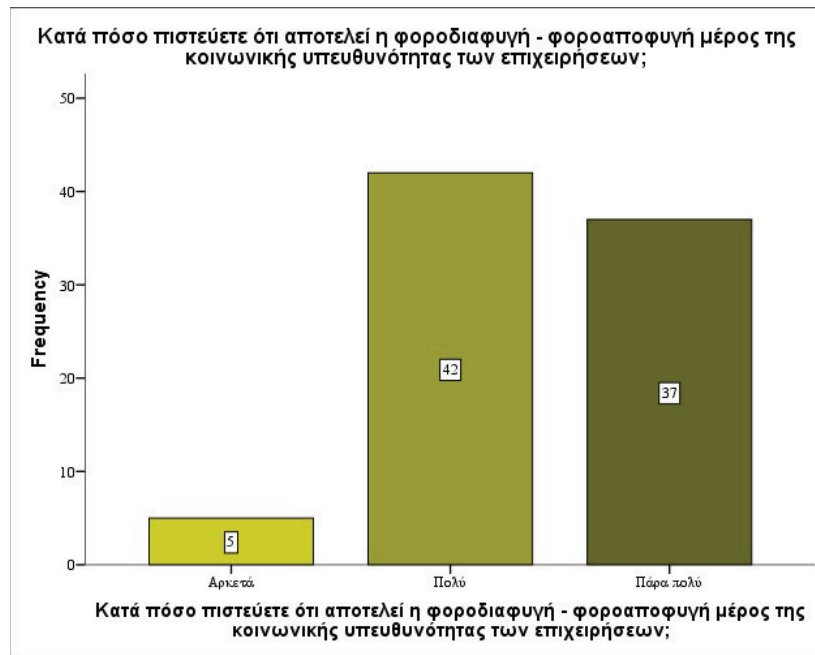
Ερώτημα 7. Κατά πόσο πιστεύετε ότι αποτελεί η φοροδιαφυγή - φοροαποφυγή μέρος της κοινωνικής υπευθυνότητας των επιχειρήσεων

Όσον αφορά το πόσο πιστεύει το δείγμα ότι η φοροδιαφυγή - φοροαποφυγή αποτελεί μέρος της κοινωνικής υπευθυνότητας των επιχειρήσεων, είναι εμφανές πως 5 άτομα θεωρούν πως κάτι τέτοιο συμβαίνει αρκετά και απάρτιζαν το 6% του δείγματος, ενώ 42 άτομα θεωρούσαν πως κάτι τέτοιο συμβαίνει κατά πολύ αποτελώντας το 50% του δείγματος. Ακόμη 37 λογιστές-τριες πίστευαν πως η φοροδιαφυγή - φοροαποφυγή αποτελεί μέρος της κοινωνικής υπευθυνότητας των επιχειρήσεων κατά πάρα πολύ αποτελώντας το 44% του δείγματος.

Κατά πόσο πιστεύετε ότι αποτελεί η φοροδιαφυγή - φοροαποφυγή μέρος της κοινωνικής υπευθυνότητας των επιχειρήσεων;

	Συχνότητα	Εκατοστιαία συχνότητα
Αρκετά	5	6,0
Πολύ	42	50,0
Πάρα πολύ	37	44,0
Total	84	100,0

Πίνακας 10: Παρουσίαση του πόσο πιστεύει το δείγμα ότι η φοροδιαφυγή - φοροαποφυγή αποτελεί μέρος της κοινωνικής υπευθυνότητας των επιχειρήσεων, μέσω συχνοτήτων και εκατοστιαίων συχνοτήτων.



Ραβδόγραμμα 7: Απεικόνιση του πόσο πιστεύει το δείγμα ότι η φοροδιαφυγή - φοροαποφυγή αποτελεί μέρος της κοινωνικής υπευθυνότητας των επιχειρήσεων, μέσω συχνοτήτων.

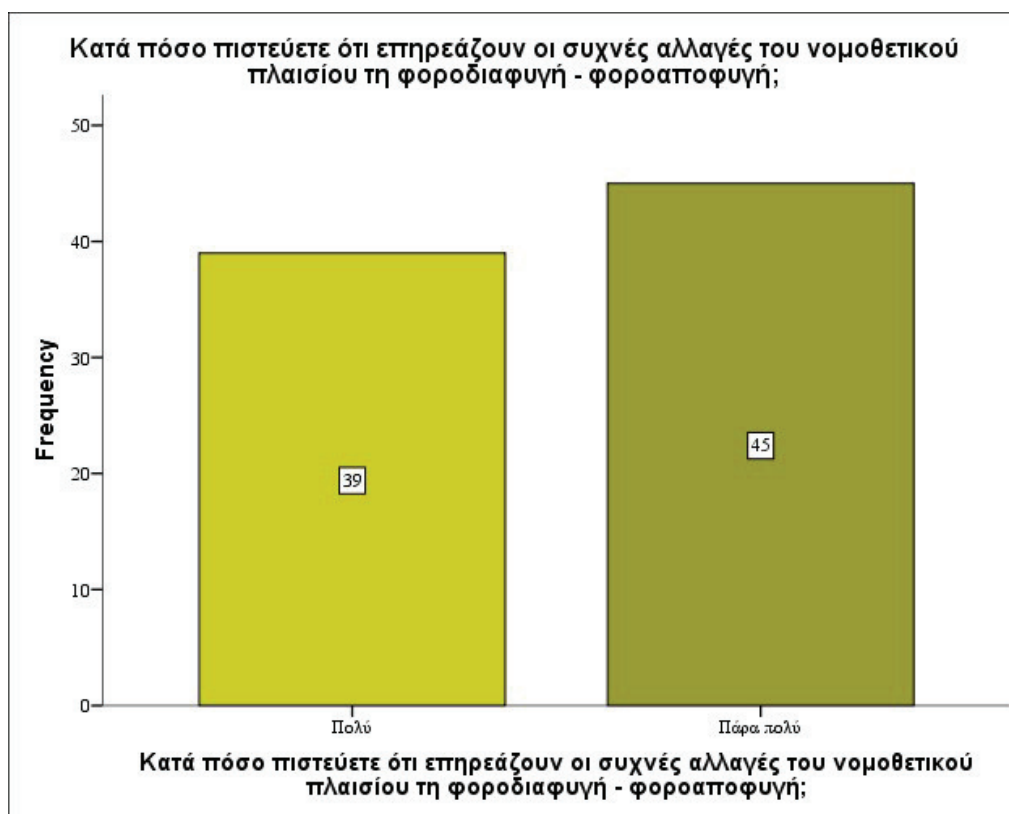
Ερώτημα 8. Κατά πόσο πιστεύετε ότι επηρεάζουν οι συχνές αλλαγές του νομοθετικού πλαισίου τη φοροδιαφυγή - φοροαποφυγή

Σχετικά με το πόσο πιστεύει το δείγμα ότι οι συχνές αλλαγές του νομοθετικού πλαισίου επηρεάζουν τη φοροδιαφυγή –φοροαποφυγή παρατηρήθηκε πως 39 άτομα θεωρούν πως κάτι τέτοιο συμβαίνει πολύ και απάρτιζαν το 46,4% του δείγματος, ενώ 45 άτομα θεωρούσαν πως κάτι τέτοιο συμβαίνει κατά πάρα πολύ αποτελώντας το 53,6% του δείγματος.

Κατά πόσο πιστεύετε ότι επηρεάζουν οι συχνές αλλαγές του νομοθετικού πλαισίου τη φοροδιαφυγή - φοροαποφυγή;

	Συχνότητα	Εκατοστιαία συχνότητα
Πολύ	39	46,4
Πάρα πολύ	45	53,6
Total	84	100,0

Πίνακας 11: Παρουσίαση του πόσο πιστεύει το δείγμα ότι οι συχνές αλλαγές του νομοθετικού πλαισίου επηρεάζουν τη φοροδιαφυγή - φοροαποφυγή, μέσω συχνότητων και εκατοστιαίων συχνοτήτων.



Ραβδόγραμμα 8: Απεικόνιση του πόσο πιστεύει το δείγμα ότι οι συχνές αλλαγές του νομοθετικού πλαισίου επηρεάζουν τη φοροδιαφυγή - φοροαποφυγή, μέσω συχνοτήτων.

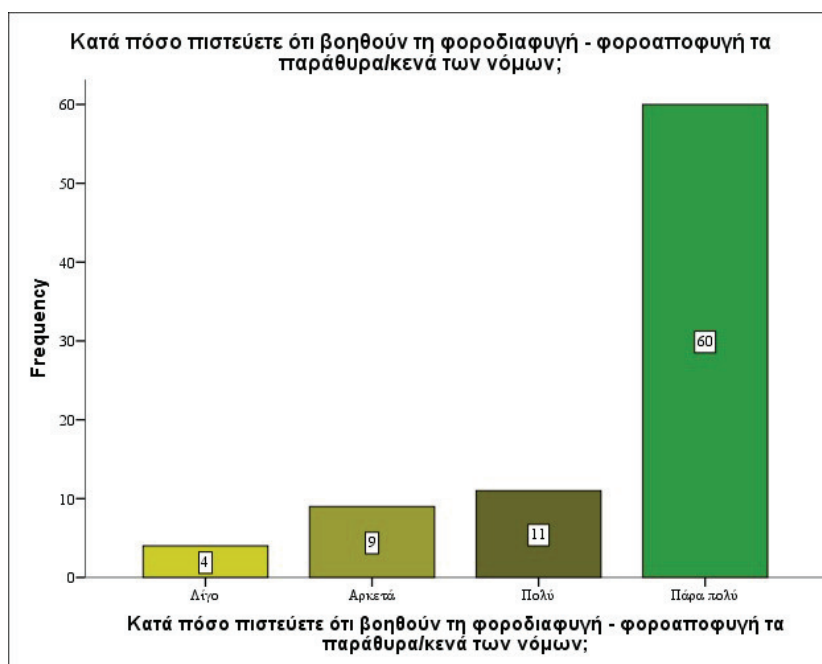
Ερώτημα 9. Κατά πόσο πιστεύετε ότι βοηθούν τη φοροδιαφυγή - φοροαποφυγή τα παράθυρα/κενά των νόμων

Σχετικά με το πόσο πιστεύει το δείγμα ότι τα παράθυρα/κενά των νόμων βοηθούν τη φοροδιαφυγή –φοροαποφυγή παρατηρήθηκε πως 4 άτομα θεωρούν πως κάτι τέτοιο συμβαίνει λίγο και απάρτιζαν το 4,8% του δείγματος, ενώ 9 άτομα θεωρούσαν πως κάτι τέτοιο συμβαίνει αρκετά αποτελώντας το 10,7% του δείγματος. Ταυτόχρονα 11 λογιστές-τριες θεωρούν πως τα παράθυρα/κενά των νόμων βοηθούν τη φοροδιαφυγή –φοροαποφυγή κατά πολύ αποτελώντας το 13,1% του δείγματος και 60 άτομα θεωρούν πως αυτό γίνεται κατά πάρα πολύ αποτελώντας το 71,4% του δείγματος.

Κατά πόσο πιστεύετε ότι βοηθούν τη φοροδιαφυγή - φοροαποφυγή τα παράθυρα/κενά των νόμων;

	Συχνότητα	Εκατοστιαία συχνότητα
Λίγο	4	4,8
Αρκετά	9	10,7
Πολύ	11	13,1
Πάρα πολύ	60	71,4
Total	84	100,0

Πίνακας 12: Παρουσίαση του πόσο πιστεύει το δείγμα ότι τα παράθυρα/κενά των νόμων βοηθούν τη φοροδιαφυγή - φοροαποφυγή, μέσω συχνοτήτων και εκατοστιαίων συχνοτήτων.



Ραβδόγραμμα 9: Απεικόνιση του πόσο πιστεύει το δείγμα ότι τα παράθυρα/κενά των νόμων βοηθούν τη φοροδιαφυγή - φοροαποφυγή, μέσω συχνοτήτων.

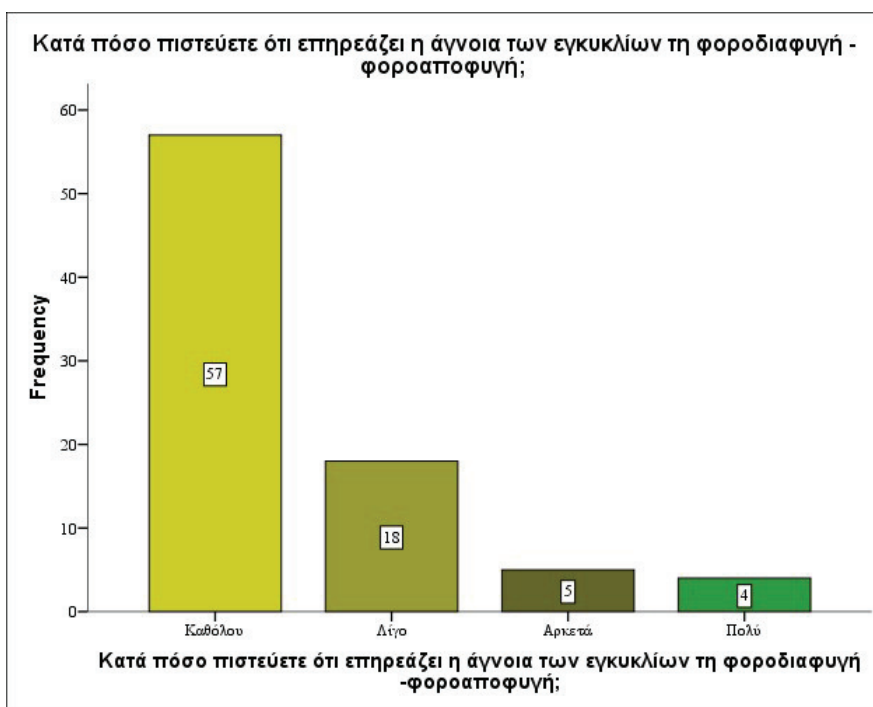
Ερώτημα 10. Κατά πόσο πιστεύετε ότι επηρεάζει η άγνοια των εγκυκλίων τη φοροδιαφυγή -φοροαποφυγή

Όσον αφορά το πόσο πιστεύει το δείγμα ότι η άγνοια των εγκυκλίων επηρεάζει τη φοροδιαφυγή, είναι εμφανές πως 57 άτομα θεωρούν πως κάτι τέτοιο δεν συμβαίνει καθόλου και απάρτιζαν το 67,9% του δείγματος, ενώ 18 άτομα θεωρούσαν πως κάτι τέτοιο συμβαίνει λίγο αποτελώντας το 21,4% του δείγματος. Επιπλέον 5 λογιστές-τριες πίστευαν πως η άγνοια των εγκυκλίων επηρεάζει αρκετά τη φοροδιαφυγή αποτελώντας το 6% του δείγματος ενώ κατά 1 λιγότερο άτομο θεωρούσαν πως άτι τέτοιο γίνεται κατά πολύ αποτελώντας το 4,8% του δείγματος.

Κατά πόσο πιστεύετε ότι επηρεάζει η άγνοια των εγκυκλίων τη φοροδιαφυγή - φοροαποφυγή;

	Συχνότητα	Εκατοστιαία συχνότητα
Καθόλου	57	67,9
Λίγο	18	21,4
Αρκετά	5	6,0
Πολύ	4	4,8
Total	84	100,0

Πίνακας 13: Παρουσίαση του πόσο πιστεύει το δείγμα ότι η άγνοια των εγκυκλίων επηρεάζει την φοροδιαφυγή - φοροαποφυγή, μέσω συχνοτήτων και εκατοστιαίων συχνοτήτων.



Ραβδόγραμμα 10: Απεικόνιση του πόσο πιστεύει το δείγμα ότι η άγνοια των εγκυκλίων επηρεάζει την φοροδιαφυγή - φοροαποφυγή, μέσω συχνοτήτων.

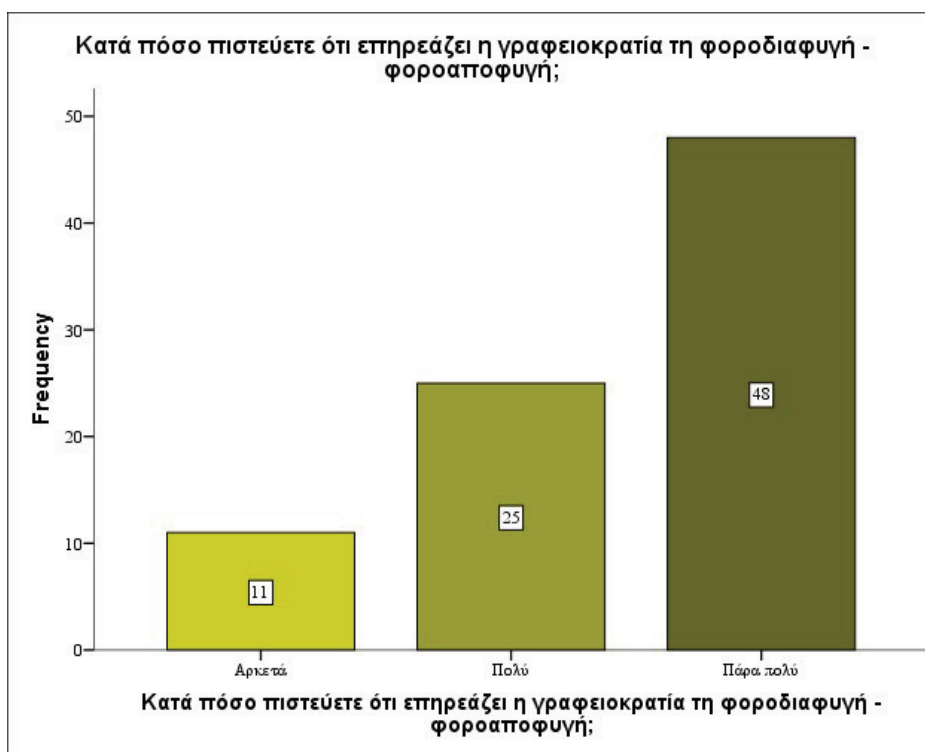
Ερώτημα 11. Κατά πόσο πιστεύετε ότι επηρεάζει η γραφειοκρατία τη φοροδιαφυγή - φοροαποφυγή

Σχετικά με το πόσο πιστεύει το δείγμα ότι η γραφειοκρατία επηρεάζει τη φοροδιαφυγή, είναι εμφανές πως 11 άτομα θεωρούν πως κάτι τέτοιο συμβαίνει αρκετά και απάρτιζαν το 13,1% του δείγματος, ενώ 25 άτομα θεωρούσαν πως κάτι τέτοιο συμβαίνει κατά πολύ αποτελώντας το 29,8% του δείγματος. Ακόμη 48 λογιστές-τριες πίστευαν πως η γραφειοκρατία επηρεάζει πάρα πολύ τη φοροδιαφυγή αποτελώντας το 57,1% του δείγματος.

Κατά πόσο πιστεύετε ότι επηρεάζει η γραφειοκρατία τη φοροδιαφυγή - φοροαποφυγή;

	Συχνότητα	Εκατοστιαία συχνότητα
Αρκετά	11	13,1
Πολύ	25	29,8
Πάρα πολύ	48	57,1
Total	84	100,0

Πίνακας 14: Παρουσίαση του πόσο πιστεύει το δείγμα ότι η γραφειοκρατία επηρεάζει την φοροδιαφυγή - φοροαποφυγή, μέσω συχνοτήτων και εκατοστιαίων συχνοτήτων.



Ραβδόγραμμα 11: Απεικόνιση του πόσο πιστεύει το δείγμα ότι η γραφειοκρατία επηρεάζει την φοροδιαφυγή - φοροαποφυγή, μέσω συχνοτήτων.

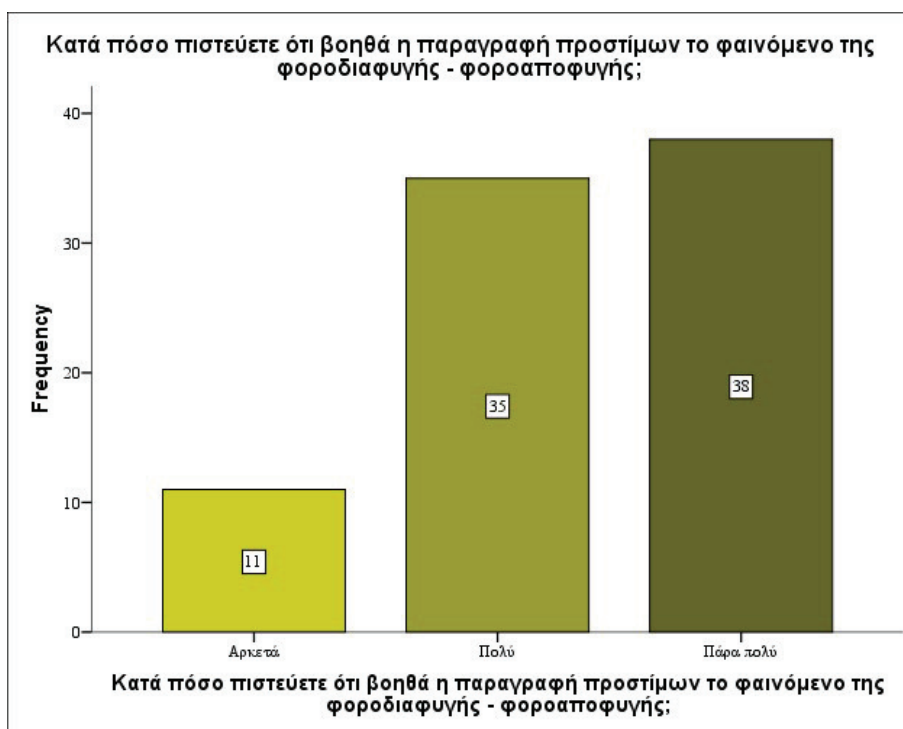
Ερώτημα 12. Κατά πόσο πιστεύετε ότι βοηθά η παραγραφή προστίμων το φαινόμενο της φοροδιαφυγής - φοροαποφυγής

Σχετικά με το πόσο πιστεύει το δείγμα ότι η παραγραφή προστίμων βοηθά τη φοροδιαφυγή –φοροαποφυγή παρατηρήθηκε πως 11 άτομα θεωρούν πως κάτι τέτοιο συμβαίνει αρκετά και απάρτιζαν το 13,1% του δείγματος, ενώ 35 άτομα θεωρούσαν πως κάτι τέτοιο συμβαίνει πολύ αποτελώντας το 41,7% του δείγματος. Ταυτόχρονα 38 λογιστές-τριες θεωρούν πως η παραγραφή προστίμων βοηθά τη φοροδιαφυγή – φοροαποφυγή κατά πολύ αποτελώντας το 45,2% του δείγματος.

Κατά πόσο πιστεύετε ότι βοηθά η παραγραφή προστίμων το φαινόμενο της φοροδιαφυγής - φοροαποφυγής;

	Συχνότητα	Εκατοστιαία συχνότητα
Αρκετά	<i>11</i>	<i>13,1</i>
Πολύ	<i>35</i>	<i>41,7</i>
Πάρα πολύ	<i>38</i>	<i>45,2</i>
Total	<i>84</i>	<i>100,0</i>

Πίνακας 15: Παρουσίαση του πόσο πιστεύει το δείγμα ότι η παραγραφή προστίμων βοηθά το φαινόμενο της φοροδιαφυγής - φοροαποφυγής, μέσω συχνοτήτων και εκατοστιαίων συχνοτήτων.



Ραβδόγραμμα 12: Απεικόνιση του πόσο πιστεύει το δείγμα ότι η παραγραφή προστίμων βοηθά το φαινόμενο της φοροδιαφυγής - φοροαποφυγής, μέσω συχνοτήτων.

Ερώτημα 13. Κατά πόσο πιστεύετε ότι βοηθούν οι ελαφριές ποινές το φαινόμενο της φοροδιαφυγής - φοροαποφυγής

Όσον αφορά το πόσο πιστεύει το δείγμα ότι οι ελαφριές ποινές βοηθούν το φαινόμενο της φοροδιαφυγής - φοροαποφυγής παρατηρήθηκε πως 5 άτομα θεωρούν πως κάτι τέτοιο συμβαίνει αρκετά και απάρτιζαν το 6% του δείγματος, ενώ 35 άτομα θεωρούσαν πως κάτι τέτοιο συμβαίνει πολύ αποτελώντας το 41,7% του δείγματος. Επιπροσθέτως 44 άτομα θεωρούν πως οι ελαφριές ποινές βοηθούν το φαινόμενο της φοροδιαφυγής – φοροαποφυγής κατά πάρα πολύ αποτελώντας το 52,4% του δείγματος.

Κατά πόσο πιστεύετε ότι βοηθούν οι ελαφριές ποινές το φαινόμενο της φοροδιαφυγής - φοροαποφυγής;

	Συχνότητα	Εκατοστιαία συχνότητα
Αρκετά	5	6,0
Πολύ	35	41,7
Πάρα πολύ	44	52,4
Total	84	100,0

Πίνακας 16: Παρουσίαση του πόσο πιστεύει το δείγμα ότι οι ελαφριές ποινές βοηθούν το φαινόμενο της φοροδιαφυγής - φοροαποφυγής, μέσω συχνοτήτων και εκατοστιαίων συχνοτήτων.



Ραβδόγραμμα 13: Απεικόνιση του πόσο πιστεύει το δείγμα ότι οι ελαφριές ποινές βοηθούν το φαινόμενο της φοροδιαφυγής - φοροαποφυγής, μέσω συχνοτήτων.

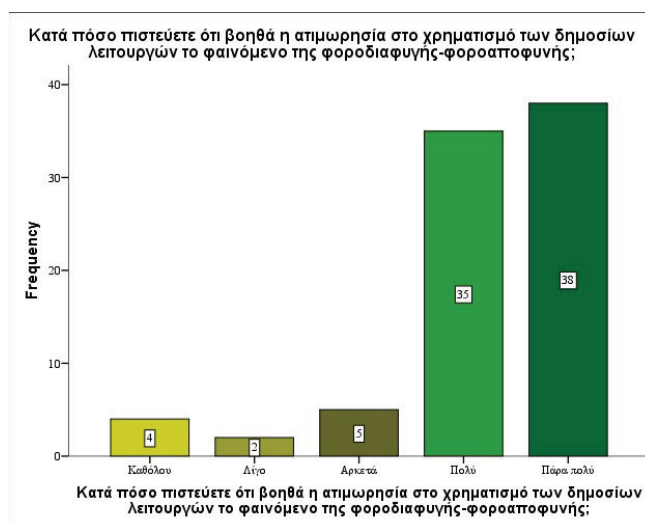
Ερώτημα 14. Κατά πόσο πιστεύετε ότι βοηθά η ατιμωρησία στο χρηματισμό των δημοσίων λειτουργών το φαινόμενο της φοροδιαφυγής-φοροαποφυγής

Σχετικά με το πόσο πιστεύει το δείγμα ότι η ατιμωρησία στο χρηματισμό των δημοσίων λειτουργών βοηθά το φαινόμενο της φοροδιαφυγής - φοροαποφυγής παρατηρήθηκε πως 4 άτομα θεωρούν πως κάτι τέτοιο δεν συμβαίνει καθόλου και απάρτιζαν το 4,8% του δείγματος, ενώ 2 άτομα θεωρούσαν πως κάτι τέτοιο συμβαίνει κατά λίγο αποτελώντας το 2,4% του δείγματος. Την ίδια στιγμή 5 άτομα θεωρούν πως η ατιμωρησία στο χρηματισμό των δημοσίων λειτουργών βοηθά το φαινόμενο της φοροδιαφυγής – φοροαποφυγής κατά αρκετά αποτελώντας το 6% του δείγματος, ενώ 35 άτομα θεωρούσαν πως κάτι τέτοιο γίνεται κατά πολύ και 38 άτομα κατά πάρα πολύ αποτελώντας το 41,7% και το 45,2% του δείγματος αντίστοιχα.

Κατά πόσο πιστεύετε ότι βοηθά η ατιμωρησία στο χρηματισμό των δημοσίων λειτουργών το φαινόμενο της φοροδιαφυγής-φοροαποφυγής;

	Συχνότητα	Εκατοστιαία συχνότητα
Καθόλου	4	4,8
Λίγο	2	2,4
Αρκετά	5	6,0
Πολύ	35	41,7
Πάρα πολύ	38	45,2
Total	84	100,0

Πίνακας 17: Παρουσίαση του πόσο πιστεύει το δείγμα ότι η ατιμωρησία στο χρηματισμό των δημοσίων λειτουργών βοηθά το φαινόμενο της φοροδιαφυγής - φοροαποφυγής, μέσω συχνοτήτων και εκατοστιαίων συχνοτήτων.



Ραβδόγραμμα 14: Απεικόνιση του πόσο πιστεύει το δείγμα ότι η ατιμωρησία στο χρηματισμό των δημοσίων λειτουργών βοηθά το φαινόμενο της φοροδιαφυγής - φοροαποφυγής, μέσω συχνοτήτων.

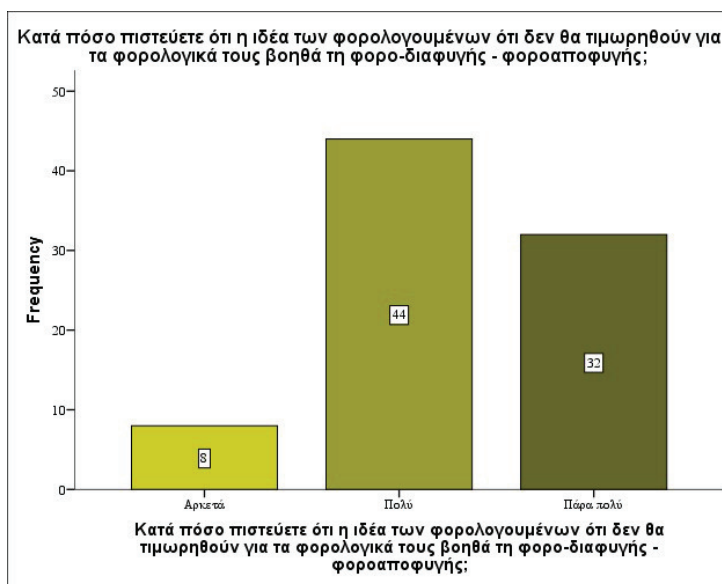
Ερώτημα 15. Κατά πόσο πιστεύετε ότι η ιδέα των φορολογουμένων ότι δεν θα τιμωρηθούν για τα φορολογικά τους βοηθά το φαινόμενο της φοροδιαφυγής-φοροαποφυγής

Σχετικά με το πόσο πιστεύει το δείγμα ότι η ιδέα των φορολογουμένων ότι δεν θα τιμωρηθούν για τα φορολογικά τους βοηθά το φαινόμενο της φοροδιαφυγής - φοροαποφυγής παρατηρήθηκε πως 8 άτομα θεωρούν πως κάτι τέτοιο συμβαίνει κατά αρκετά και απάρτιζαν το 9,5% του δείγματος, ενώ 44 άτομα θεωρούσαν πως κάτι τέτοιο συμβαίνει κατά πολύ αποτελώντας το 52,4% του δείγματος. Επιπλέον 32 άτομα θεωρούσαν πως η ιδέα των φορολογουμένων ότι δεν θα τιμωρηθούν για τα φορολογικά τους βοηθά το φαινόμενο της φοροδιαφυγής – φοροαποφυγής κατά πάρα πολύ αποτελώντας το 38,1% του δείγματος.

Κατά πόσο πιστεύετε ότι η ιδέα των φορολογουμένων ότι δεν θα τιμωρηθούν για τα φορολογικά τους βοηθά τη φοροδιαφυγή - φοροαποφυγή;

	Συχνότητα	Εκατοστιαία συχνότητα
Αρκετά	8	9,5
Πολύ	44	52,4
Πάρα πολύ	32	38,1
Total	84	100,0

Πίνακας 18: Παρουσίαση του πόσο πιστεύει το δείγμα ότι η ιδέα των φορολογουμένων ότι δεν θα τιμωρηθούν για τα φορολογικά τους βοηθά το φαινόμενο της φοροδιαφυγής - φοροαποφυγής, μέσω συχνοτήτων και εκατοστιαίων συχνοτήτων.



Ραβδόγραμμα 15: Απεικόνιση του πόσο πιστεύει το δείγμα ότι η ιδέα των φορολογουμένων ότι δεν θα τιμωρηθούν για τα φορολογικά τους βοηθά το φαινόμενο της φοροδιαφυγής - φοροαποφυγής, μέσω συχνοτήτων.

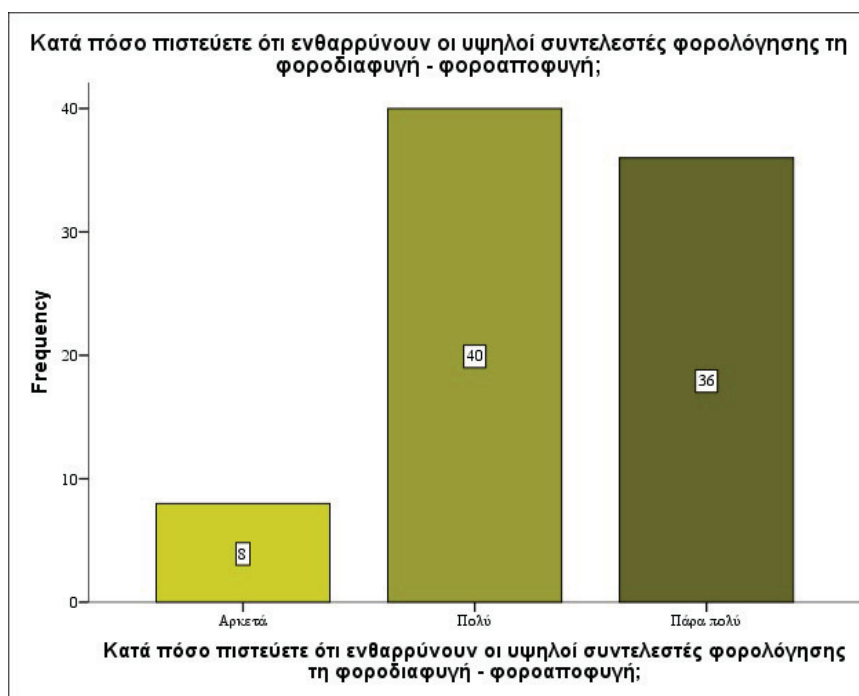
Ερώτημα 16. Κατά πόσο πιστεύετε ότι ενθαρρύνουν οι υψηλοί συντελεστές φορολόγησης τη φοροδιαφυγή - φοροαποφυγή

Διερευνώντας το πόσο πιστεύει το δείγμα ότι οι υψηλοί συντελεστές φορολόγησης ενθαρρύνουν το φαινόμενο της φοροδιαφυγής - φοροαποφυγής κατέστη εμφανές πως 8 άτομα θεωρούν πως κάτι τέτοιο συμβαίνει κατά αρκετά και απάρτιζαν το 9,5% του δείγματος, ενώ 40 άτομα θεωρούσαν πως κάτι τέτοιο συμβαίνει κατά πολύ αποτελώντας το 47,6% του δείγματος. Την ίδια στιγμή παρατηρήθηκε πως 36 άτομα θεωρούσαν πως οι υψηλοί συντελεστές φορολόγησης ενθαρρύνουν το φαινόμενο της φοροδιαφυγής – φοροαποφυγής κατά πάρα πολύ αποτελώντας το 42,9% του δείγματος.

Κατά πόσο πιστεύετε ότι ενθαρρύνουν οι υψηλοί συντελεστές φορολόγησης τη φοροδιαφυγή - φοροαποφυγή;

	Συχνότητα	Εκατοστιαία συχνότητα
Αρκετά	8	9,5
Πολύ	40	47,6
Πάρα πολύ	36	42,9
Total	84	100,0

Πίνακας 19: Παρουσίαση του πόσο πιστεύει το δείγμα ότι οι υψηλοί συντελεστές φορολόγησης ενθαρρύνουν το φαινόμενο της φοροδιαφυγής - φοροαποφυγής, μέσω συχνοτήτων και εκατοστιαίων συχνοτήτων.



Ραβδόγραμμα 16: Απεικόνιση του πόσο πιστεύει το δείγμα ότι οι υψηλοί συντελεστές φορολόγησης ενθαρρύνουν το φαινόμενο της φοροδιαφυγής - φοροαποφυγής, μέσω συχνοτήτων.

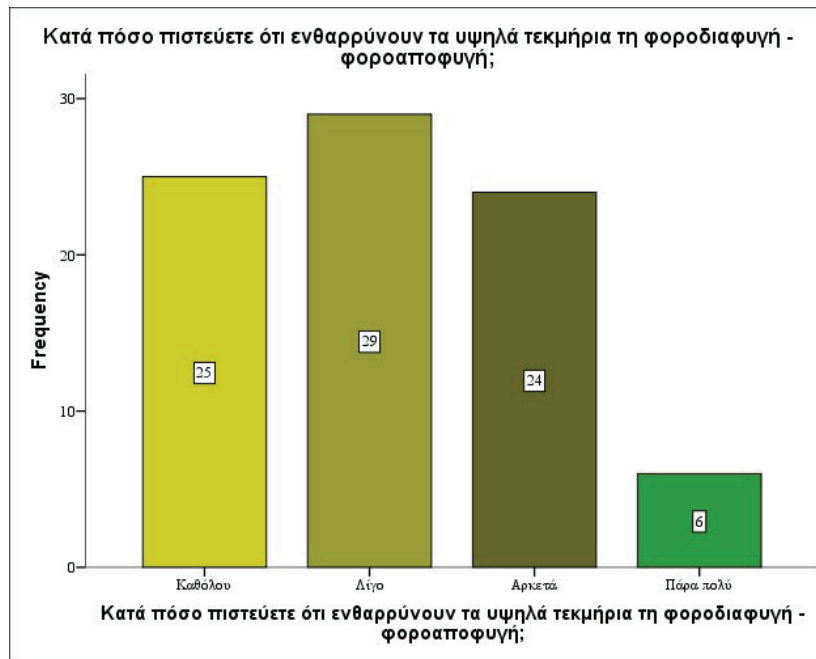
Ερώτημα 17. Κατά πόσο πιστεύετε ότι ενθαρρύνουν τα υψηλά τεκμήρια τη φοροδιαφυγή -φοροαποφυγή

Σχετικά με το πόσο πιστεύει το δείγμα ότι τα υψηλά τεκμήρια ενθαρρύνουν το φαινόμενο της φοροδιαφυγής - φοροαποφυγής παρατηρήθηκε ότι 25 άτομα θεωρούν πως κάτι τέτοιο δεν συμβαίνει καθόλου και απάρτιζαν το 34,5% του δείγματος, ενώ 29 άτομα θεωρούσαν πως κάτι τέτοιο συμβαίνει κατά λίγο αποτελώντας το 34,5% του δείγματος. Επιπροσθέτως παρατηρήθηκε πως 24 άτομα θεωρούσαν πως τα υψηλά τεκμήρια ενθαρρύνουν αρκετά το φαινόμενο της φοροδιαφυγής – φοροαποφυγής αποτελώντας το 28,6% του δείγματος ενώ μόλις 6 ήταν αυτοί που θεωρούσαν πως αυτό γίνεται κατά πάρα πολύ αποτελώντας το 7,1% του δείγματος.

Κατά πόσο πιστεύετε ότι ενθαρρύνουν τα υψηλά τεκμήρια τη φοροδιαφυγή - φοροαποφυγή;

	Συχνότητα	Εκατοστιαία συχνότητα
Καθόλου	25	29,8
Λίγο	29	34,5
Αρκετά	24	28,6
Πάρα πολύ	6	7,1
Total	84	100,0

Πίνακας 20: Παρουσίαση του πόσο πιστεύει το δείγμα ότι τα υψηλά τεκμήρια ενθαρρύνουν το φαινόμενο της φοροδιαφυγής - φοροαποφυγής, μέσω συχνοτήτων και εκατοστιαίων συχνοτήτων.



Ραβδόγραμμα 17: Απεικόνιση του πόσο πιστεύει το δείγμα ότι τα υψηλά τεκμήρια ενθαρρύνουν το φαινόμενο της φοροδιαφυγής - φοροαποφυγής, μέσω συχνοτήτων.

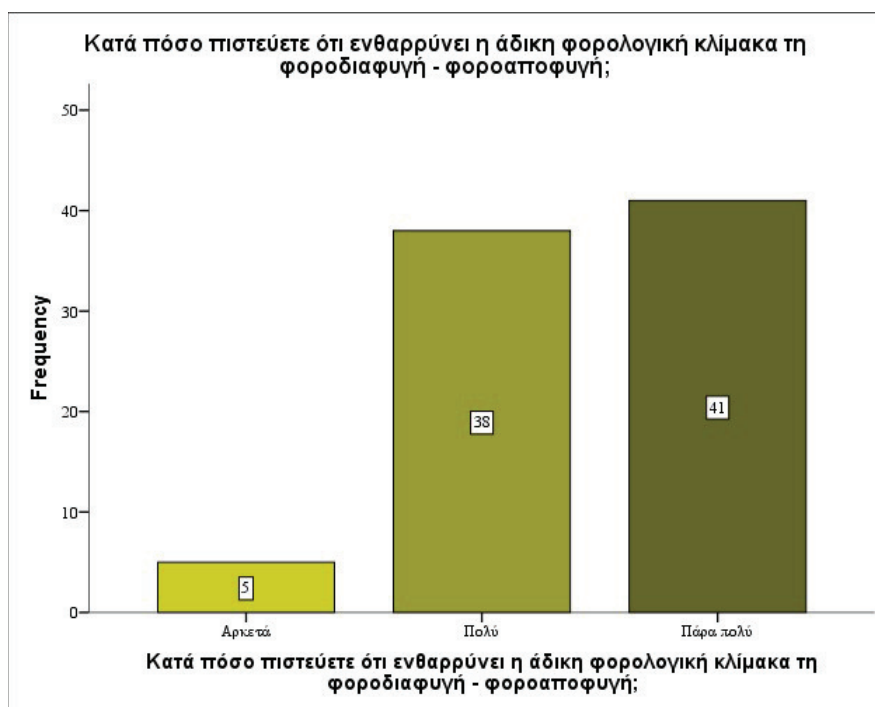
Ερώτημα 18. Κατά πόσο πιστεύετε ότι η άδικη φορολογική κλίμακα ενθαρρύνει το φαινόμενο της φοροδιαφυγής-φοροαποφυγής

Σε σχέση με το πόσο πιστεύει το δείγμα ότι η άδικη φορολογική κλίμακα ενθαρρύνει το φαινόμενο της φοροδιαφυγής - φοροαποφυγής παρατηρήθηκε ότι 5 άτομα θεωρούν πως κάτι τέτοιο συμβαίνει αρκετά και απάρτιζαν το 6% του δείγματος, ενώ 38 άτομα θεωρούσαν πως αυτό συμβαίνει κατά πολύ αποτελώντας το 45,2% του δείγματος. Ακόμη παρατηρήθηκε πως 41 άτομα θεωρούσαν πως η άδικη φορολογική κλίμακα ενθαρρύνει πάρα πολύ το φαινόμενο της φοροδιαφυγής – φοροαποφυγής αποτελώντας το 48,8% του δείγματος.

Κατά πόσο πιστεύετε ότι ενθαρρύνει η άδικη φορολογική κλίμακα τη φοροδιαφυγή - φοροαποφυγή;

	Συχνότητα	Εκατοστιαία συχνότητα
Αρκετά	5	6,0
Πολύ	38	45,2
Πάρα πολύ	41	48,8
Total	84	100,0

Πίνακας 21: Παρουσίαση του πόσο πιστεύει το δείγμα ότι η άδικη φορολογική κλίμακα ενθαρρύνει το φαινόμενο της φοροδιαφυγής - φοροαποφυγής, μέσω συχνοτήτων και εκατοστιαίων συχνοτήτων.



Ραβδόγραμμα 18: Απεικόνιση του πόσο πιστεύει το δείγμα ότι η άδικη φορολογική κλίμακα ενθαρρύνει το φαινόμενο της φοροδιαφυγής - φοροαποφυγής, μέσω συχνοτήτων.

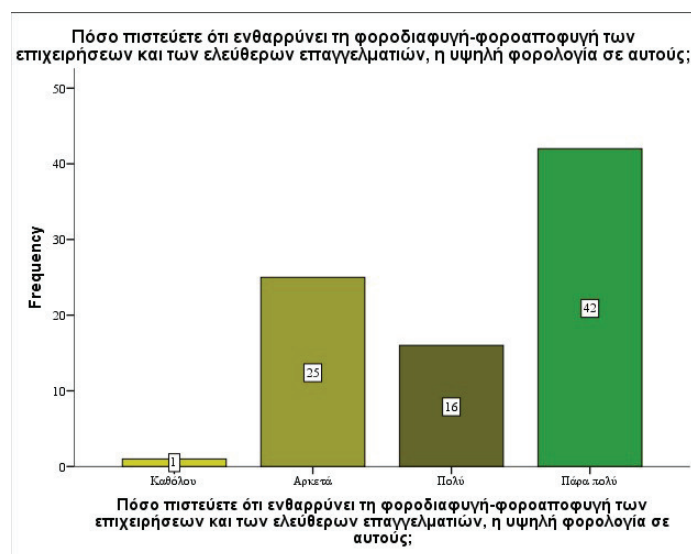
Ερώτημα 19. Κατά πόσο πιστεύετε ότι ενθαρρύνει τη φοροδιαφυγή-φοροαποφυγή των επιχειρήσεων και των ελεύθερων επαγγελματιών, η υψηλή φορολογία σε αυτούς

Διερευνώντας το πόσο πιστεύει το δείγμα ότι η υψηλή φορολογία των επιχειρήσεων και των ελεύθερων επαγγελματιών ενθαρρύνει το φαινόμενο της φοροδιαφυγής - φοροαποφυγής παρατηρήθηκε ότι 1 άτομο θεωρεί πως κάτι τέτοιο δεν συμβαίνει καθόλου και απάρτιζε το 1,2% του δείγματος, ενώ 25 άτομα θεωρούσαν πως κάτι τέτοιο συμβαίνει αρκετά αποτελώντας το 29,8% του δείγματος. Επιπροσθέτως παρατηρήθηκε πως 16 άτομα θεωρούσαν πως η υψηλή φορολογία των επιχειρήσεων και των ελεύθερων επαγγελματιών ενθαρρύνει πολύ το φαινόμενο της φοροδιαφυγής – φοροαποφυγής αποτελώντας το 19% του δείγματος ενώ το μισό δείγμα θεωρούσε πως αυτό γίνεται κατά πάρα πολύ.

Πόσο πιστεύετε ότι ενθαρρύνει τη φοροδιαφυγή-φοροαποφυγή των επιχειρήσεων και των ελεύθερων επαγγελματιών, η υψηλή φορολογία σε αυτούς;

	Συχνότητα	Εκατοστιαία συχνότητα
Καθόλου	1	1,2
Αρκετά	25	29,8
Πολύ	16	19,0
Πάρα πολύ	42	50,0
Total	84	100,0

Πίνακας 22: Παρουσίαση του πόσο πιστεύει το δείγμα ότι η υψηλή φορολογία των επιχειρήσεων και των ελεύθερων επαγγελματιών ενθαρρύνει το φαινόμενο της φοροδιαφυγής - φοροαποφυγής, μέσω συχνοτήτων και εκατοστιαίων συχνοτήτων.



Ραβδόγραμμα 19: Απεικόνιση του πόσο πιστεύει το δείγμα ότι η υψηλή φορολογία των επιχειρήσεων και των ελεύθερων επαγγελματιών ενθαρρύνει το φαινόμενο της φοροδιαφυγής - φοροαποφυγής, μέσω συχνοτήτων.

Ερώτημα 20. Κατά πόσο υπάρχει φοροδιαφυγή σε άμεσους φόρους

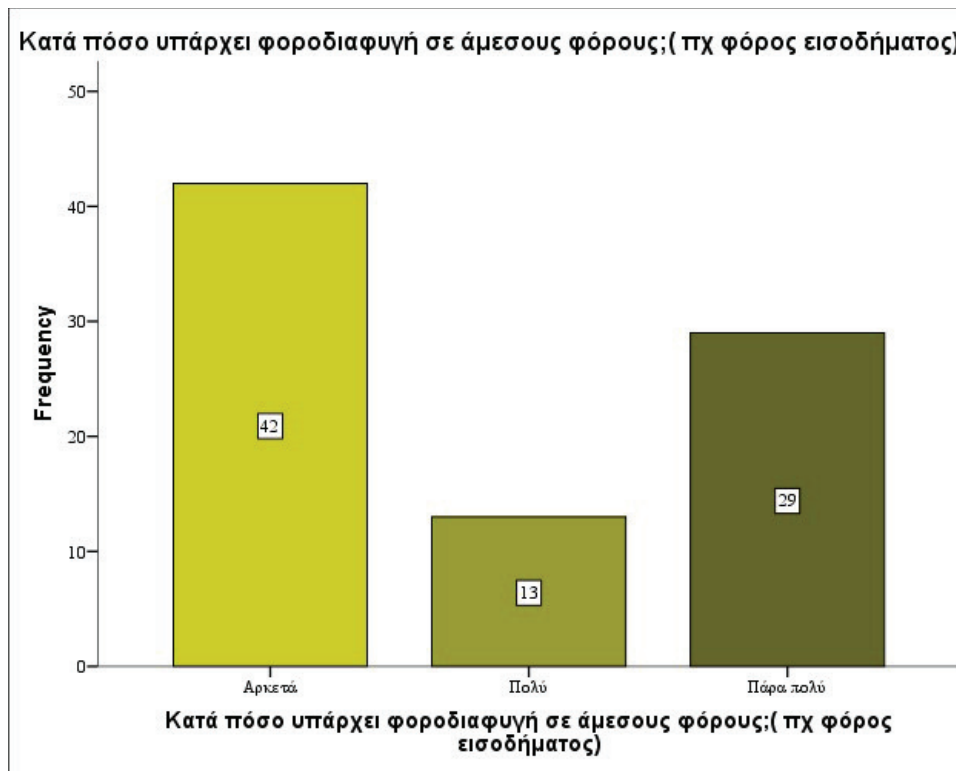
Όσον αφορά το πόσο πιστεύει το δείγμα ότι υπάρχει φοροδιαφυγή σε άμεσους φόρους παρατηρήθηκε πως το μισό δείγμα θεωρεί πως κάτι τέτοιο συμβαίνει αρκετά, ενώ 13 άτομα θεωρούσαν πως κάτι τέτοιο συμβαίνει πολύ αποτελώντας το 15,5% του δείγματος. Επιπροσθέτως 29 άτομα θεωρούν πως υπάρχει πάρα πολύ φοροδιαφυγή σε άμεσους φόρους αποτελώντας το 34,5% του δείγματος.

Κατά πόσο υπάρχει φοροδιαφυγή σε άμεσους φόρους;(πχ φόρος εισοδήματος)

	Συχνότητα	Εκατοστιαία συχνότητα
Αρκετά	42	50,0
Πολύ	13	15,5
Πάρα πολύ	29	34,5

Total	84	100,0
--------------	-----------	--------------

Πίνακας 23: Παρουσίαση του πόσο πιστεύει το δείγμα ότι υπάρχει φοροδιαφυγή σε άμεσους φόρους, μέσω συχνοτήτων και εκατοστιαίων συχνοτήτων.



Ραβδόγραμμα 20: Απεικόνιση του πόσο πιστεύει το δείγμα ότι υπάρχει φοροδιαφυγή σε άμεσους φόρους, μέσω συχνοτήτων.

Ερώτημα 21. Κατά πόσο φοροδιαφεύγουν οι ελεύθεροι επαγγελματίες

Όσον αφορά το πόσο πιστεύει το δείγμα ότι φοροδιαφεύγουν οι ελεύθεροι επαγγελματίες παρατηρήθηκε πως το μισό δείγμα θεωρεί πως κάτι τέτοιο συμβαίνει αρκετά, ενώ 11 άτομα θεωρούσαν πως κάτι τέτοιο συμβαίνει πολύ αποτελώντας το 13,1% του δείγματος. Επιπροσθέτως 31 άτομα θεωρούν πως οι ελεύθεροι επαγγελματίες φοροδιαφεύγουν πάρα πολύ αποτελώντας το 36,9% του δείγματος.

Κατά πόσο φοροδιαφεύγουν οι ελεύθεροι επαγγελματίες;

	Συχνότητα	Εκατοστιαία συχνότητα
Αρκετά	42	50,0
Πολύ	11	13,1
Πάρα πολύ	31	36,9
Total	84	100,0

Πίνακας 24: Παρουσίαση του πόσο πιστεύει το δείγμα ότι φοροδιαφεύγουν οι ελεύθεροι επαγγελματίες, μέσω συχνοτήτων και εκατοστιαίων συχνοτήτων.



Ραβδόγραμμα 21: Απεικόνιση του πόσο πιστεύει το δείγμα ότι φοροδιαφεύγουν οι ελεύθεροι επαγγελματίες, μέσω συχνοτήτων.

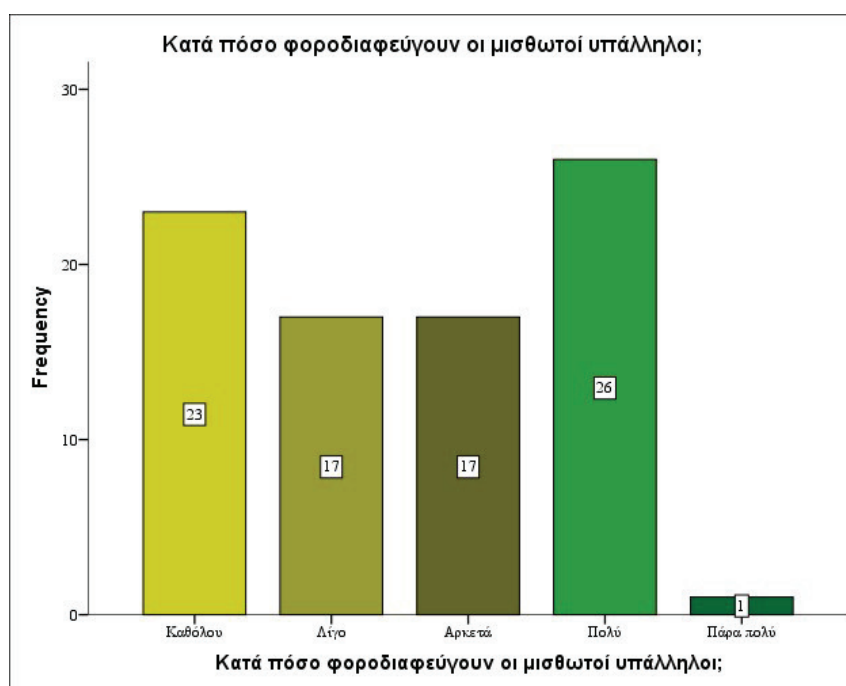
Ερώτημα 22. Κατά πόσο φοροδιαφεύγουν οι μισθωτοί υπάλληλοι

Όσον αφορά το πόσο πιστεύει το δείγμα ότι φοροδιαφεύγουν οι μισθωτοί υπάλληλοι παρατηρήθηκε πως 23 άτομα θεωρούν πως κάτι τέτοιο συμβαίνει αρκετά αποτελώντας το 27,4% του δείγματος, ενώ 17 άτομα θεωρούσαν πως κάτι τέτοιο συμβαίνει κατά λίγο αποτελώντας το 20,2% του δείγματος και ισάριθμοι θεωρούσαν πως κάτι τέτοιο συμβαίνει αρκετά. Επιπροσθέτως 26 άτομα θεωρούν πως οι μισθωτοί υπάλληλοι φοροδιαφεύγουν κατά πολύ αποτελώντας το 31% του δείγματος και τέλος 1 άτομο θεωρεί πως οι μισθωτοί φοροδιαφεύγουν κατά πάρα πολύ.

Κατά πόσο φοροδιαφεύγουν οι μισθωτοί υπάλληλοι;

	Συχνότητα	Εκατοστιαία συχνότητα
Καθόλου	23	27,4
Λίγο	17	20,2
Αρκετά	17	20,2
Πολύ	26	31,0
Πάρα πολύ	1	1,2
Total	84	100,0

Πίνακας 25: Παρουσίαση του πόσο πιστεύει το δείγμα ότι φοροδιαφεύγουν οι μισθωτοί υπάλληλοι, μέσω συχνοτήτων και εκατοστιαίων συχνοτήτων.



Ραβδόγραμμα 22: Απεικόνιση του πόσο πιστεύει το δείγμα ότι φοροδιαφεύγουν οι μισθωτοί υπάλληλοι, μέσω συχνοτήτων.

Όπως παρατηρήθηκε από τα ευρήματα της μελέτης κατέστη εμφανές ότι οι πιο όλοι οι λογιστές θεωρούν ότι η φορολογική συνείδηση επηρεάζει τη φοροδιαφυγή –φοροαποφυγή από πολύ έως πάρα πολύ ενώ το μεγαλύτερο μέρος των λογιστών θεωρεί πως το μορφωτικό επίπεδο - η κουλτούρα των φορολογουμένων δεν επηρεάζει καθόλου τη φοροδιαφυγή –φοροαποφυγή (57,1% του δείγματος). Ακόμη παρατηρήθηκε πως η πλειοψηφία του δείγματος ενστερνίζεται το γεγονός ότι η επιχειρηματική ηθική επηρεάζει από πολύ έως πάρα πολύ τη φοροδιαφυγή –φοροαποφυγή (92,8% του δείγματος), ενώ εξίσου πολλά άτομα θεωρούν ότι η φοροδιαφυγή - φοροαποφυγή αποτελεί μέρος της κοινωνικής υπευθυνότητας των επιχειρήσεων από πολύ έως πάρα πολύ.

Ακόμη όλο το δείγμα των λογιστών θεωρεί ότι οι συχνές αλλαγές του νομοθετικού πλαισίου επηρεάζουν από πολύ έως πάρα πολύ τη φοροδιαφυγή –φοροαποφυγή ενώ οι περισσότεροι λογιστές θεωρούν πως τα παράθυρα/κενά των νόμων βοηθούν εξίσου τη φοροδιαφυγή –φοροαποφυγή από πολύ έως πάρα πολύ (84,5% του δείγματος). Επιπλέον παρατηρήθηκε ότι το μεγαλύτερο μέρος του

δείγματος πιστεύει ότι η άγνοια των εγκυκλίων δεν επηρεάζει καθόλου τη φοροδιαφυγή (67,9% του δείγματος) ενώ εν αντιθέσει οι πιο πολλοί λογιστές θεωρούσαν ότι η γραφειοκρατία επηρεάζει από πολύ έως πάρα πολύ τη φοροδιαφυγή (86,9% του δείγματος).

Επιπλέον παρατηρήθηκε πως η συντριπτική πλειοψηφία του δείγματος θεωρεί ότι η παραγραφή προστίμων βοηθά τη φοροδιαφυγή –φοροαποφυγή από πολύ έως πάρα πολύ (86,9% του δείγματος) ενώ πιο πολλοί ήταν οι λογιστές που θεωρούσαν πως οι ελαφριές ποινές βοηθούν από πολύ έως πάρα πολύ το φαινόμενο της φοροδιαφυγής – φοροαποφυγής (94,1% του δείγματος). Η ατιμωρησία του χρηματισμού των δημοσίων λειτουργιών φάνηκε πως είναι ένας λόγος που βοηθά από πολύ έως πάρα πολύ την φοροδιαφυγή – φοροαποφυγή κατά το 88,9% των λογιστών ενώ και η ιδέα των φορολογουμένων ότι δεν θα τιμωρηθούν για τα φορολογικά τους κατά τους περισσότερους λογιστές βοηθά το φαινόμενο από πολύ έως πάρα πολύ (90,5% του δείγματος).

Ακόμη κατέστη εμφανές πως η πλειοψηφία του δείγματος θεωρεί πως οι υψηλοί συντελεστές φορολόγησης ενθαρρύνουν από πολύ έως πάρα πολύ το φαινόμενο της φοροδιαφυγής – φοροαποφυγής (90,5% του δείγματος), εν αντιθέσει οι περισσότεροι λογιστές θεωρούν ότι τα υψηλά τεκμήρια είναι ένας παράγοντας που ενθαρρύνουν από λίγο έως καθόλου το φαινόμενο της φοροδιαφυγής – φοροαποφυγής (69% του δείγματος). Όσον αφορά την άδικη φορολογική κλίμακα και την επιρροή της στη φοροδιαφυγή – φοροαποφυγή φάνηκε πως οι πιο πολλοί λογιστές θεωρούν ότι έχει από πολύ έως πάρα πολύ επιρροή (84% του δείγματος).

Η υψηλή φορολογία των επιχειρήσεων και των ελεύθερων επαγγελματιών φάνηκε κατά του λογιστές να ενθαρρύνει από πολύ έως πάρα πολύ το φαινόμενο της φοροδιαφυγής – φοροαποφυγής (69% του δείγματος). Τέλος το μισό δείγμα των λογιστών θεωρεί ότι υπάρχει από πολύ έως πάρα πολύ φοροδιαφυγή σε άμεσους φόρους, ενώ ισάριθμα άτομα θεωρούν ότι υπάρχει από πολύ έως πάρα πολύ φοροδιαφυγή από τους ελευθέρους επαγγελματίες, σε λιγότερο βαθμό φάνηκε να θεωρούν οι λογιστές ότι φοροδιαφεύγουν οι μισθωτοί υπάλληλοι (32,2%).

Συμπεράσματα

Η αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής είναι μείζονος σημασίας και θα πρέπει να κινείται γύρω από 3 βασικούς άξονες.

1. Απλοποίηση και εξορθολογισμός της νομοθεσίας και του ρυθμιστικού πλαισίου. Μετά τις πρόσφατες νομοθετικές πρωτοβουλίες θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι η νομοθεσία είναι ήδη πλήρης. Το πρώτο βήμα έγινε με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ο οποίος περιλαμβάνει σημαντικές διατάξεις για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής. Επηκολούθησε ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, ο οποίος ενσωματώνει και απλοποιεί διάσπαρτες διατάξεις της νομοθεσίας που αφορούν τις φορολογικές διαδικασίες, τη σχέση μεταξύ φορολογούμενου και φορολογικής διοίκησης και τις διαδικασίες είσπραξης των φόρων. Επίσης ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας περιγράφει τις έμμεσες μεθόδους ελέγχου και αναφέρεται σε γενικές και ειδικότερες διατάξεις κατά της φοροδιαφυγής. Ειδικότερα, στο έβδομο κεφάλαιο (αρ.23-29) εισάγονται διατάξεις για το φορολογικό έλεγχο και τις μεθόδους έμμεσου ελέγχου, στο όγδοο κεφάλαιο (αρ.30-39) περιλαμβάνονται οι τρόποι προσδιορισμού του φόρου, οι χρόνοι παραγραφής και γενικές διατάξεις για τη φοροδιαφυγή, ενώ στο δέκατο κεφάλαιο (αρ. 53-62) περιλαμβάνονται διατάξεις για την επιβολή και υπολογισμών των τόκων, για φορολογικές παραβάσεις και τα πρόστιμα που αντιστοιχούν.
2. Αναδιάρθρωση και εκσυγχρονισμός της φορολογικής διοίκησης. Εκσυγχρονισμός και επιτάχυνση απονομής της φορολογικής δικαιοσύνης προκειμένου να αντιμετωπιστεί η οικονομική αδικία που γεννά η φοροδιαφυγή και η φοροαποφυγή.
3. Εξορθολογισμός των υφιστάμενων φορολογικών κινήτρων και ποινών, με σκοπό την αλλαγή της φορολογικής νοοτροπίας και την ενίσχυση της φορολογικής συνέπειας και συμμόρφωσης.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Aloys. (2016). *Anti-Tax Avoidance Directive (2016 / 1164): New EU Policy Horizons*. 500.
- Baker, R. (2005). *Capitalism's Achilles Heel: Dirty Money and How to Renew the Free-Market System*, John Wiley & Sons Inc. Hoboken. United States.
- Balco, T. (2017). *ATAD 2 : Anti-Tax Avoidance Directive,*” *European Taxation 1*, no. April (2017): 127–36. Council, Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE ANNEX amending Directive (EU) 2016/1164 as regards hybrid mismatches with third countries.
- BNZ. (2009). *Investments Ltd v Commissioner of Inland Revenue (2010) 24 NZTC 23,997 (HC) and Westpac Banking Corporation v Commissioner of Inland Revenue*. 24 NZTC 23,834 (HC).
- CFE. (2017). *Opinion Statement on the European Commission's Proposal for an Anti-Tax Avoidance Directive*. 5-7.
- Clausing, K. (2003). Tax-Motivated Transfer Pricing and U.S. Intrafirm Trade Prices. *Journal of Public Economics*, 87, 2207-2223.
- Cobham, A. (2005). *Tax Evasion, Tax Avoidance and Development Finance*. . Queen Elisabeth House Working Paper, No. 129.
- Council Directive (EU). (2016). *2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market*. OJ L 193/1. Article 1(6).
- Council Directive (EU). (2016). *2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market* . OJ L 193/1. Preamble.
- Council Directive (EU). (2016). *2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market*. OJ L 193/1. Article 6.

- Council Directive (EU). (2016). *2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market*. OJ L 193/1. Article 2(9).
- Cremer, H., & Gahvari, E. (1996). Tax evasion and the optimum general income tax. *Journal of Public Economics*, 60(2):235-249.
- Dourabo, A. (2016). *Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6*, p.51.
- enikonomia.gr. (2018, 11 29). *Πότε δεν επιβάλλεται πρόστιμο για τις τροποποιητικές δηλώσεις*. Ανάκτηση από www.enikonomia.gr: <http://www.enikonomia.gr/my-money/202388,pote-den-epivalletai-prostimogia-tis-tropopoiitikes-diloseis.html>
- Ernst & Young, (2016). *Η Φοροδιαφυγή στην Ελλάδα, Αιτίες, Έκταση και Προτάσεις καταπολέμησής της*. διανέοσις Οργανισμός έρευνας και ανάπτυξης, 140.
- European Commission. (2016). *ec.europa.eu*. Ανάκτηση από The Anti Tax Avoidance Directive: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package/anti-tax-avoidance-directive_en
- European Commission. (2017). *Proposal for a Council Directive Laying down Rules against Tax Avoidance Practices That Directly Affect the Functioning of the Internal Market*. 9.
- European Commission. (2017). *Proposal for a Council Directive Laying down Rules against Tax Avoidance Practices That Directly Affect the Functioning of the Internal Market*. 7.
- Freedman, J. (2004). *Defining Taxpayer Responsibility: In Support of a General Anti-Avoidance Principle*. *British Tax Review* 332.
- Ginevra, G. (2017). *The EU Anti-Tax Avoidance Directive and the Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Action Plan: Necessity and Adequacy of the Measures at EU Level*. 45, no. 2: 121.

- Glenharrow. (2009). *Holdings Ltd v Commissioner of Inland Revenue [2008] NZSC 116*. 2 NZLR 359.
- Goodman, G. (1996). *Teasing the Limits of Interest Stripping*. Tax Notes, 27: 677-687.
- Gravelle, J. G. (2015, 6 11). Ανάκτηση από Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion. Congressional Research Service. : <https://www.fas.org/sgp/crs/misc/R40623.pdf>
- Hebous, S. (2011). *Money at the Docks of Tax Havens: A Guide*". CESifo Working Paper Series . No. 3587, p. 9.
- Helminen. (2011). *Eu Tax Law, Direction Taxation*. p. 182.
- Helminen, M. (2016). *EU Tax Law: Direct Taxation*. (IBFD, 2016), 61.
- Hood, C. (1986). *Privatizing UK tax Law Enforcement?, Public Administration*. Vol. 64, p. 319-33.
- Kepler, C. (2014, 09 27). *Tax me if you can: game over – Turning grey areas into red flags for investors*, Business Ethics, ESG Sustainability Research.
- Kokolia, E. (2015). *Beps Impact on EU Law: Hybrid Payments and Abusive Tax Behaviour* . European Taxation, σελ. 155.
- lawandtech. (2016, 09 2). *Η Φοροαποφυγή στην Ελληνική Νομοθεσία*. Ανάκτηση από lawandtech: <https://lawandtech.eu/2016/09/02/tax-evasion/>
- Littlewood, M. (2007). *The Privy Council and the Australasian Anti-Avoidance Rules*. British Tax Review 175.
- Nevis, B. (2009). *Forestry Ventures Ltd v Commissioner of Inland Revenue [2008] NZSC 115*. 2 NZLR 289.
- OECD. (2014). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. σελ. 15.
- OECD. (2015). *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments*. Final Report: Action 4.

- OECD. (2015). *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015*. Final Report.
- OECD Economic Surveys: Greece. (2016). *OECD Publishing*, 34.
- OECD. (2015). *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules*. Action 3 - 2015: Final Report.
- Orow, N. (2008). *General Anti-Avoidance Rules (Jordan Publishing, Bristol (2000) and R Tooma Legislating Against Tax Avoidance*. Amsterdam: IBFD.
- Schadewald, M., & Misey, J. R. (2005). *Practical Guide to U.S. Taxation of International Transactions*. CCH: Chicago: Fifth Edition.
- Skouzos, I. (2014, 08 29). *The general anti-avoidance rules in Greek law – Article 38 Law 4144/2013*. Ανάκτηση από taxlaw.gr: <https://www.taxlaw.gr/en/practice-areas/tax-law/the-general-anti-avoidance-rules-in-greek-law-article-38-law-41442013/>
- Taxheaven, E. ο. (2016, 7 26). *taxheaven.gr*. Ανάκτηση από Απαλλαγή από τόκους και πρόστιμα εκπρόθεσμης καταβολής για λόγους ανωτέρας βίας: <https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/30369> Ανάκτηση: 12/1/2020
- taxpress.gr*. (2013). Ανάκτηση από Άρθρο 34:Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου: <http://taxpress.gr/archives/23975>
- U.S. Department of the Treasury. (2007). *Report to the Congress on Earnings Stripping, Transfer Pricing and U.S. . Income Tax Treaties*.
- Γεωργάκη, Β. (2017). *Καταχρηστική Φοροαποφυγή στην άμεση φορολογία*. Πανεπιστήμιο Αθηνών: Σειρά Δημόσιου Οικονομικού, Δημοσιονομικού και Φορολογικού Δικαίου, του Θεόδωρου Φορτσάκη.
- ΔΕΚ 12-12-2002. (n.d.). *C-324/00*. σελ. I-11779: Συλλ.Νομολ.
- ΔΕΚ 13-3-2007. (2007). *C-524/04*, Συλλ.Νομολ. σελ. I-02107.
- Διονυσιοπούλου, Ν. Π. (2015). Νόμος 4174/2013, Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις. *WordPress.com*, 76.

- Ελευθερίου, Α., & Τσουρουφλής, Α. (2017). *Οι παραβάσεις Φοροδιαφυγής υπό το ισχύον καθεστώς του Ν. 4174/2013 και το προϊσχύσαν καθεστώς*. Αθήνα: Εθνικόν και Καποδιστριακόν Πανεπιστήμιον Αθηνών.
- Καρεκλά, Χ. (2012). *Πρακτικές φοροαποφυγής σε διεθνές επίπεδο*. Αριστοτέλειο Πανεπιστήμιο Θεσσαλονίκης: Τμήμα Νομικής.
- Κολοβού, Β. (2010). *Συνοπτική Παρουσίαση του Ισπανικού Φορολογικού Συστήματος*. Αθήνα: Φορολογική Επιθεώρηση-Τεύχος 725, σελ 33-56.
- Κουγέα, Β., & Μπάλα, Ε. (2009). *Ευρωπαϊκό Φορολογικό Δίκαιο*. σελ.84.
- Μανιάτης, Α. (2018, 3 13). Η προστασία του διοικουμένου στη φορολογική διαδικασία (ΔΦΝ 1628/2018, 723). *e-Περιοδικό Επιστήμης & Τεχνολογίας*, σ. 12.
- Μπάρμπας, Ν. (2005). *Άμεσοι φόροι και κοινοτικό δίκαιο*. Εκδόσεις Σάκκουλας, σελ.265.
- Νασόπουλος, Α. (2016, 03 22). *Άρθρα Υποκεφαλαιοδότηση: Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 - Πρακτικές εφαρμογές*. Ανάκτηση από www.taxheaven.gr: <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/23175>, Ανάκτηση: 25/02/2020
- Παλαιτσάκης, Γ. (2017, 12 04). *Οικονομία & Αγορές: Παραγράφονται και υποθέσεις φοροδιαφυγής*. Ανάκτηση από www.naftemporiki.gr: <http://www.naftemporiki.gr/finance/story/1301036/paragrafontai-kai-upotheseis-forodifugis>, Ανάκτηση: 19/1/2020
- Σαββαΐδου. (2014, 11 12). *capital.gr*. Ανάκτηση από Διεθνείς φορολογικές εξελίξεις και η εφαρμογή τους στην Ελλάδα: <http://www.capital.gr/epikairoτητα/2155269/i-k-sabbaidou-gia-tis-diethneis-forologikes-exelixeis-kai-tin-efarmogi-tous-stin-ellada>, Ανάκτηση: 17/1/2020
- Σαββαΐδου. (2011). *Η θέσπιση στο ελληνικό φορολογικό δίκαιο γενικού κανόνα ενάντια στην καταστρατήγηση των φορολογικών διατάξεων με σκοπό την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής, υπό το φως των ευρωπαϊκών και διεθνών εξελίξεων (α' μέρος)*. Θεσσαλονίκη: Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας.

- Σακελλαρόπουλος, Τ. (2016, 10 04). *Η Φοροαποφυγή στην Ελληνική Νομοθεσία (Νομική προσέγγιση)*. Ανάκτηση από Forolin Ευ ζην: <http://foroline.gr>
Ανάκτηση: 22/1/2020
- Σκουζός, Ι. (2018, 08 03). *General anti-avoidance rule under Greek tax law*. Ανάκτηση από taxlaw.gr: <https://www.taxlaw.gr/eidika-themata/general-anti-avoidance-rule-under-greek-tax-law/>, Ανάκτηση: 15/1/2020
- Φινοκαλιώτη, Κ. (1995). *Η εναρμόνιση της φορολογίας εισοδήματος συνδεδεμένων επιχειρήσεων στα πλαίσια της ενιαίας αγοράς*. Εκδόσεις Σάκκουλας, Αθήνα
- Φινοκαλιώτη, Κ. (2014). *Φορολογικό Δίκαιο*. Εκδόσεις Σάκκουλας, Αθήνα
- Φορτσάκη, Θ., & Μυλωνογιάννη, Γ. (2017). *Η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της λιγότερο επαχθούς φορολογικής κύρωσης-Ανίσχυρες μεταβατικές διατάξεις του Ν. 4337/2015*. σελ. 10-11. Ανάκτηση από: <http://www.fdmalaw.com/Documents/Articles>. Ανάκτηση: 29/1/2020
- Φορτσάκης, Θ. (2008). *Φορολογικό Δίκαιο*. Αντ. Σάκκουλας: Αθήνα
- Χριστόπουλος, Γ. (2015, 10 22). *Τα νέα πρόστιμα και οι ποινές στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ.-Ν.4174/26-7-2013) με τις νέες αλλαγές του Ν.4337/17-10-2015 - Πρακτικά θέματα με χρηστικούς πίνακες και παραδείγματα*. Ανάκτηση από taxheaven.gr: <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/22065>, Ανάκτηση: 23/1/2020