



**Πανεπιστήμιο Δυτικής Αττικής**  
Σχολή Διοικητικών, Οικονομικών και Κοινωνικών Επιστημών  
Τμήμα Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής  
**Π.Μ.Σ. «Δημόσια Οικονομική & Πολιτική»**



---

**Η διαδικασία του μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου  
(προληπτικού) και η συμβολή των ελεγκτών στη φορολογική  
συμμόρφωση**

**Ανδρέας Βλάχος**

Διπλωματική Εργασία υποβληθείσα στο Τμήμα Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής  
του Πανεπιστημίου Δυτικής Αττικής για την απόκτηση Μεταπτυχιακού Διπλώματος  
Ειδίκευσης στη Δημόσια Οικονομική και Πολιτική

Αιγάλεω, 2023





**Πανεπιστήμιο Δυτικής Αττικής**  
Σχολή Διοικητικών, Οικονομικών και Κοινωνικών Επιστημών  
Τμήμα Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής  
**Π.Μ.Σ. «Δημόσια Οικονομική & Πολιτική»**



**Η διαδικασία του μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου  
(προληπτικού) και η συμβολή των ελεγκτών στη φορολογική  
συμμόρφωση**

**Ανδρέας Βλάχος, Α.Μ.: 21051**

Επιβλέπων: Βασίλειος Πανάγου, Καθηγητής Πανεπιστημίου Δυτικής Αττικής,  
Τμήμα Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής

Διπλωματική Εργασία υποβληθείσα στο Τμήμα Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής  
του Πανεπιστημίου Δυτικής Αττικής για την απόκτηση Μεταπτυχιακού Διπλώματος  
Ειδίκευσης στη Δημόσια Οικονομική και Πολιτική

Αιγάλεω, 2023





**University of West Attica**  
**School of Administration, Economic, and**  
**Social Sciences**  
Department of Accounting & Finance  
**M.Sc. in Public Economics and Policy**

---

---



**The process of partial on-site tax audit (preventive) and the  
contribution of auditors to tax compliance**

**Andreas Vlachos, R.N.: 21051**

Supervisor: Vasileios Panagou, Professor, University of West Attica,  
Department of Accounting & Finance

Master Thesis submitted to the Dept. of Accounting & Finance of the University of  
West Attica in partial fulfilment of the requirements for the degree of M.Sc. in Public  
Economics and Policy

Aigaleo, Greece, 2023



**Η διαδικασία του μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου (προληπτικού)  
και η συμβολή των ελεγκτών στη φορολογική συμμόρφωση**

**Μέλη Εξεταστικής Επιτροπής**

**Εγκρίθηκε από την εξεταστική επιτροπή την 30/10/2023.**

A/A	ΟΝΟΜΑ ΕΠΩΝΥΜΟ	ΒΑΘΜΙΔΑ/ΙΔΙΟΤΗΤΑ	ΨΗΦΙΑΚΗ ΥΠΟΓΡΑΦΗ
1	Βασίλειος Πανάγου	Καθηγητής Πανεπιστήμιο Δυτικής Αττικής	
2	Ανδρέας Αλεξόπουλος	Αναπληρωτής Καθηγητής Πανεπιστήμιο Δυτικής Αττικής	
3	Δημήτριος Χαραμής	Επίκουρος Καθηγητής Πανεπιστήμιο Δυτικής Αττικής	





## ΔΗΛΩΣΗ ΣΥΓΓΡΑΦΕΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Ο κάτωθι υπογεγραμμένος Ανδρέας Βλάχος του Δημητρίου, με αριθμό μητρώου 21051 φοιτητής του Προγράμματος Μεταπτυχιακών Σπουδών Δημόσια Οικονομική και Πολιτική του Τμήματος Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής της Σχολής Διοικητικών, Οικονομικών και Κοινωνικών Επιστημών του Πανεπιστημίου Δυτικής Αττικής, δηλώνω ότι:

«Είμαι συγγραφέας αυτής της μεταπτυχιακής εργασίας και ότι κάθε βοήθεια την οποία είχα για την προετοιμασία της, είναι πλήρως αναγνωρισμένη και αναφέρεται στην εργασία. Επίσης, οι όποιες πηγές από τις οποίες έκανα χρήση δεδομένων, ιδεών ή λέξεων, είτε ακριβώς είτε παραφρασμένες, αναφέρονται στο σύνολό τους, με πλήρη αναφορά στους συγγραφείς, τον εκδοτικό οίκο ή το περιοδικό, συμπεριλαμβανομένων και των πηγών που ενδεχομένως χρησιμοποιήθηκαν από το διαδίκτυο. Επίσης, βεβαιώνω ότι αυτή η εργασία έχει συγγραφεί από μένα αποκλειστικά και αποτελεί προϊόν πνευματικής ιδιοκτησίας τόσο δικής μου, όσο και του Ιδρύματος.

Παράβαση της ανωτέρω ακαδημαϊκής μου ευθύνης αποτελεί ουσιώδη λόγο για την ανάκληση του πτυχίου μου».

Ο Δηλών



Ανδρέας Βλάχος



*Στη σύζυγό μου Κατερίνα,  
για τη στήριξη που μου παρείχε.*



## **Ευχαριστίες**

Με την ολοκλήρωση της παρούσας διπλωματικής εργασίας θα ήθελα να ευχαριστήσω ειλικρινά τον επιβλέποντα καθηγητή κ. Βασίλειο Πανάγου για την καθοδήγηση και την πολύτιμη βοήθεια που μου παρείχε σε όλα τα στάδια αυτής. Επίσης, θα ήθελα να ευχαριστήσω τους καθηγητές του Μεταπτυχιακού Προγράμματος Σπουδών «Δημόσια Οικονομική και Πολιτική» του τμήματος «Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής» για την συνεργασία και τις γνώσεις που μας μεταλαμπαδεύσανε. Τέλος, ευχαριστώ θερμά τον κ. Άγγελο Μιχαλόπουλο για την σημαντική βοήθεια που μου παρείχε κατά τη συγγραφή της παρούσας διπλωματικής εργασίας.



# **Η διαδικασία του μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου (προληπτικού) και η συμβολή των ελεγκτών στη φορολογική συμμόρφωση**

## **Περίληψη**

Η παρούσα εργασία στοχεύει στην διερεύνηση της συμβολής του μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου (προληπτικού) που διενεργείται από τα συνεργεία ελέγχου των Υπηρεσιών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, στη φορολογική συμμόρφωση των επιχειρήσεων. Η μη φορολογική συμμόρφωση των επιχειρήσεων στην Ελληνική οικονομία, συνεπάγεται υψηλά επίπεδα πράξεων φοροδιαφυγής, ο εντοπισμός των οποίων είναι δύσκολος, δημιουργώντας το ερευνητικό πρόβλημα της συγκεκριμένης διπλωματικής εργασίας.

Αρχικά, αναλύονται ορισμένες συνιστώσες των φορολογικών ελέγχων όπως είναι ο στόχος αυτών, οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των ελεγκτών και των ελεγχόμενων, ενώ ακολουθεί ανάλυση της διαδικασίας του μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου ώστε να γίνει αντιληπτός ο σκοπός του και πως μπορεί να συμβάλει στην αύξηση της φορολογικής συμμόρφωσης των πολιτών. Ακολουθεί η ανάλυση βασικών εννοιών όπως, η φοροδιαφυγή με παράθεση των αιτίων που την προκαλούν, των παραγόντων που τη διαμορφώνουν και των συνεπειών αυτής και η φορολογική συμμόρφωση με εκτενή ανάλυση των προσδιοριστικών παραγόντων του ύψους αυτής. Τέλος, γίνεται αναφορά στην επίδραση των φορολογικών ελέγχων στη συμμόρφωση των επιχειρήσεων με στοιχεία που αντλήθηκαν από την ελληνόγλωσση και ξενόγλωσση βιβλιογραφία.

Έπειτα από το θεωρητικό μέρος ακολουθεί το ερευνητικό μέρος. Συγκεκριμένα, διεξήχθη έρευνα μέσω ερωτηματολογίων τα οποία απαντήθηκαν από υπαλλήλους της Α.Α.Δ.Ε., οι οποίοι συμμετέχουν σε συνεργεία που διενεργούν προληπτικούς ελέγχους. Μέσω αυτών μελετήθηκαν οι απόψεις των υπαλλήλων σχετικά με τις διαπιστώσεις τους κατά τη διενέργεια προληπτικών ελέγχων, τα επίπεδα φορολογικής συμμόρφωσης και τη μελλοντική φορολογική συμπεριφορά που επιδεικνύουν οι ελεγχόμενες επιχειρήσεις και τους βασικούς προσδιοριστικούς παράγοντες του ύψους της φορολογικής ή μη συμμόρφωσης.

**Σημαντικοί όροι:** φορολογικοί ελεγκτές, μερικός επιτόπιος φορολογικός έλεγχος, φοροδιαφυγή, φορολογική συμμόρφωση





# **The process of partial on-site tax audit (preventive) and the contribution of auditors to tax compliance**

## **Abstract**

This thesis aims to investigate the contribution of the partial on-site tax audit (preventive) carried out by the audit crews of the Services of the Independent Authority for Public Revenue, to the tax compliance of businesses. The non-tax compliance of businesses in the Greek economy implies high levels of tax evasion, the detection of which is difficult, creating the research problem of this particular thesis.

Firstly, certain components of tax audits are analyzed such as their objective, the obligations and rights of the auditors and the audited, following an analysis of the process of the partial on-site tax audit to understand its purpose and how it can contribute to increasing tax compliance of citizens. This is followed by the analysis of key concepts such as tax evasion with a listing of the causes that create it, the factors that shape it and its consequences, and tax compliance with an extensive analysis of the determining factors of its amount. Finally, there is a reference to the effect of tax audits on the compliance of businesses with data drawn from the Greek and foreign language bibliography.

After the theoretical part follows the research part. Specifically, a survey was conducted through questionnaires which were answered by employees of the Independent Authority for Public Revenue who participate in audit crews that carry out preventive audits. Through them, the opinions of the employees were studied regarding their findings during preventive audits, the levels of tax compliance and the future tax behavior demonstrated by the audited companies and the main determining factors of the level of tax compliance or non-compliance.

**Key terms:** tax auditors, partial on-site tax audit, tax evasion, tax compliance



## Περιεχόμενα

Περίληψη.....	xv
Abstract .....	xvii
Κατάλογος Πινάκων .....	xxiii
Κατάλογος Διαγραμμάτων .....	xxv
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 Η περίπτωση του μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου.....	1
1.1 Εισαγωγή .....	1
1.2 Η έννοια της Ελεγκτικής .....	1
1.3 Η σημασία και ο σκοπός του ελέγχου.....	2
1.4 Φορολογικός Έλεγχος.....	3
1.4.1 Στόχος διενέργειας φορολογικών ελέγχων .....	4
1.4.2 Προσόντα φορολογικών ελεγκτών.....	5
1.4.2.1 Επαγγελματικά Προσόντα .....	6
1.4.2.2 Προσόντα χαρακτήρα.....	7
1.4.3 Δικαιώματα και υποχρεώσεις ελεγκτών και ελεγχόμενων.....	7
1.5 Μερικός επιτόπιος φορολογικός έλεγχος (Προληπτικός Έλεγχος) .....	9
1.5.1 Ελεγκτικές επαληθεύσεις και τύπος διενέργειας προληπτικού ελέγχου .....	9
1.5.2 Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα προληπτικού ελέγχου.....	11
1.5.3 Προετοιμασία και βήματα προληπτικού ελέγχου .....	13
1.5.4 Έλεγχος σε επιχειρήσεις πώλησης αγαθών .....	14
1.5.5 Έλεγχος επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών .....	15
1.5.6 Έλεγχος διακίνησης εμπορευμάτων.....	15
1.5.7 Προβλεπόμενα έντυπα προς συμπλήρωση κατά τον φορολογικό έλεγχο.....	17
1.5.7.1 Έντυπο μερικού επιτόπιου ελέγχου (Προληπτικού) .....	17
1.5.7.2 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση σε ακρόαση & Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου .....	18
1.5.8 Κυρώσεις για διαπιστωθείσες παραβάσεις κατά τον προληπτικό έλεγχο .....	19
1.5.8.1 Διαδικαστικές και ουσιαστικές παραβάσεις .....	19
1.5.8.2 Αναστολή λειτουργίας επιχειρήσεων αρ. 13Α του Ν. 2523/1997 .....	21
1.5.9 Απολογισμός έργου ελεγκτικών υπηρεσιών και επιχειρησιακός σχεδιασμός της Α.Α.Δ.Ε. ....	23
1.5.10 Ανακεφαλαίωση .....	28
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 Φορολογική συμμόρφωση και φοροδιαφυγή.....	29
2.1 Εισαγωγή .....	29

2.2 Η έννοια της φοροδιαφυγής.....	29
2.3 Η έννοια της φοροαποφυγής.....	30
2.4 Αιτίες ύπαρξης της Φοροδιαφυγής .....	31
2.4.1 Πολιτικές/ Νομοθετικές.....	31
2.4.2 Τεχνολογικές.....	33
2.4.3 Γραφειοκρατικές/ Οργανωτικές.....	33
2.4.4 Πολιτισμικές .....	34
2.5 Προσδιοριστικοί παράγοντες της Φοροδιαφυγής.....	34
2.6 Συνέπειες της φοροδιαφυγής .....	37
2.7 Η έννοια της φορολογικής συμμόρφωσης .....	37
2.8 Παράγοντες του μεγέθους της φορολογικής ή μη συμμόρφωσης .....	38
2.8.1 Η πιθανότητα εντοπισμού φοροδιαφυγής από τις ελεγκτικές υπηρεσίες.....	39
2.8.1.1 Η θεωρία της αναμενόμενης χρησιμότητας.....	39
2.8.1.2 Η θεωρία της αποτροπής .....	40
2.8.2 Οι ποινές που προκύπτουν από τη μη φορολογική συμμόρφωση .....	41
2.8.2.1 Σύγκριση των βασικών εργαλείων ελέγχου της συμμόρφωσης. ....	42
2.8.2.2 Η μικρή επίδραση των ποινών στην φορολογική συμμόρφωση.....	43
2.8.3 Η φορολογική δικαιοσύνη.....	43
2.8.4 Η φορολογική ηθική (συνείδηση) των πολιτών.....	44
2.8.4.1 Τύποι φορολογουμένων.....	45
2.8.4.2 Η φορολογική συνείδηση και το ηθικό κόστος .....	46
2.8.4.3 Εθελοντική και επιβαλλόμενη φορολογική συμμόρφωση .....	47
2.8.5 Η περιπλοκότητα του φορολογικού συστήματος .....	48
2.8.6 Τα δημογραφικά χαρακτηριστικά του πληθυσμού .....	49
2.9 Η επίδραση των φορολογικών ελέγχων στη συμμόρφωση των επιχειρήσεων .....	50
2.10 Η κριτική των φορολογικών ελέγχων για την αποτρεπτική τους δράση .....	51
2.11 Η αντίδραση των επιχειρήσεων την περίοδο μετά από έλεγχο τους.....	51
2.12 Ανακεφαλαίωση.....	53
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 Μεθοδολογία της Έρευνας.....</b>	<b>55</b>
3.1 Σκοπός της Έρευνας.....	55
3.2 Ερευνητικά Ερωτήματα.....	56
3.3 Ερευνητικές Υποθέσεις .....	56
3.4 Μεθοδολογία Έρευνας .....	56

3.5 Εργαλείο Έρευνας.....	57
3.6 Ανάλυση δεδομένων απαντήσεων .....	57
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 Ανάλυση Αποτελεσμάτων της Έρευνας .....	59
4.1 Ερώτηση 1 .....	59
4.2 Ερώτηση 2 .....	60
4.3 Ερώτηση 3 .....	61
4.4 Ερώτηση 4 .....	62
4.5 Ερώτηση 5 .....	63
4.6 Ερώτηση 6 .....	64
4.7 Ερώτηση 7 .....	65
4.8 Ερώτηση 8 .....	66
4.9 Ερώτηση 9 .....	67
4.10 Ερώτηση 10 .....	69
4.11 Ερώτηση 11 .....	70
4.12 Ερώτηση 12 .....	72
4.13 Ερώτηση 13 .....	73
4.14 Ερώτηση 14 .....	75
4.15 Ερώτηση 15 .....	76
4.16 Ερώτηση 16 .....	78
4.17 Ερώτηση 17 .....	80
4.18 Ερώτηση 18 .....	81
4.19 Ερώτηση 19 .....	82
4.20 Ερώτηση 20 .....	84
4.21 Ερώτηση 21 .....	85
4.22 Ερώτηση 22 .....	86
4.23 Ερώτηση 23 .....	87
4.24 Ερώτηση 24 .....	88
4.25 Ερώτηση 25 .....	90
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 Συμπεράσματα – Προτάσεις .....	93
5.1 Συμπεράσματα .....	93
5.2 Προτάσεις μελλοντικής έρευνας.....	97
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ .....	99
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ .....	107



## Κατάλογος Πινάκων

Πίνακας 1.1 .....	27
Πίνακας 4.1 .....	59
Πίνακας 4.2 .....	60
Πίνακας 4.3 .....	61
Πίνακας 4.4 .....	62
Πίνακας 4.5 .....	63
Πίνακας 4.6 .....	64
Πίνακας 4.7 .....	65
Πίνακας 4.8 .....	66
Πίνακας 4.9 .....	67
Πίνακας 4.10.....	69
Πίνακας 4.11.....	70
Πίνακας 4.12.....	72
Πίνακας 4.13.....	73
Πίνακας 4.14.....	75
Πίνακας 4.15.....	76
Πίνακας 4.16.....	78
Πίνακας 4.17.....	80
Πίνακας 4.18.....	81
Πίνακας 4.19.....	82
Πίνακας 4.20.....	84
Πίνακας 4.21.....	85
Πίνακας 4.22.....	86
Πίνακας 4.23.....	87
Πίνακας 4.24.....	88
Πίνακας 4.25.....	90





## Κατάλογος Διαγραμμάτων

Διάγραμμα 1.1 .....	24
Διάγραμμα 1.2 .....	25
Διάγραμμα 1.3 .....	26
Διάγραμμα 4.1 .....	59
Διάγραμμα 4.2 .....	60
Διάγραμμα 4.3 .....	61
Διάγραμμα 4.4 .....	62
Διάγραμμα 4.5 .....	63
Διάγραμμα 4.6 .....	64
Διάγραμμα 4.7 .....	65
Διάγραμμα 4.8 .....	66
Διάγραμμα 4.9 .....	68
Διάγραμμα 4.10 .....	69
Διάγραμμα 4.11 .....	71
Διάγραμμα 4.12 .....	72
Διάγραμμα 4.13 .....	74
Διάγραμμα 4.14 .....	75
Διάγραμμα 4.15 .....	77
Διάγραμμα 4.16 .....	79
Διάγραμμα 4.17 .....	80
Διάγραμμα 4.18 .....	81
Διάγραμμα 4.19 .....	83
Διάγραμμα 4.20 .....	84
Διάγραμμα 4.21 .....	85
Διάγραμμα 4.22 .....	86
Διάγραμμα 4.23 .....	87
Διάγραμμα 4.24 .....	89
Διάγραμμα 4.25 .....	91



# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

## Η περίπτωση του μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου

### 1.1 Εισαγωγή

Βασικός στόχος της φορολογικής διοίκησης κάθε κράτους είναι η όσο το δυνατόν μεγαλύτερη σύγκλιση μεταξύ των οικειοθελώς καταβληθέντων φόρων μέσω των υποβληθεισών φορολογικών δηλώσεων των πολιτών και επιχειρήσεων, και των φόρων που πραγματικά οφείλονται στο κράτος.

Κύριο εργαλείο για την επίτευξη αυτού του στόχου αποτελούν οι φορολογικοί έλεγχοι και ειδικότερα οι μερικοί επιτόπιοι φορολογικοί έλεγχοι ή προληπτικοί, οι οποίοι διενεργούνται αιφνιδίως σε επιχειρήσεις κάθε είδους με απώτερο σκοπό την αύξηση του επιπέδου της φορολογικής συμμόρφωσης των επιχειρήσεων.

Στο πρώτο κεφάλαιο της εργασίας παρουσιάζονται ορισμένα εισαγωγικά στοιχεία για τους φορολογικούς ελέγχους και τους πρωταγωνιστές αυτών, δηλαδή τους ελεγκτές και τους ελεγχόμενους, αναλύεται η διαδικασία του προληπτικού ελέγχου όπως τα βήματα πριν και κατά την διάρκεια του ελέγχου, παρατίθενται οι βασικές κυρώσεις που μπορεί να προκύψουν κατόπιν διαπίστωσης μιας παράβασης και τέλος παρουσιάζονται ορισμένα στοιχεία βάσει της Απολογιστικής Έκθεσης (2022) της Α.Α.Δ.Ε. σχετικά με τα αποτελέσματα των διενεργηθέντων ελέγχων το προηγούμενο έτος.

### 1.2 Η έννοια της Ελεγκτικής

Η συνεχώς αναπτυσσόμενη παγκόσμια οικονομία δημιουργεί την αναγκαιότητα για την ύπαρξη ελέγχου στα οικονομικά δεδομένα και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των οικονομικών οντοτήτων που την αποτελούν, δηλαδή των επιχειρήσεων. Ο έντονος ανταγωνισμός μεταξύ των εταιρειών και η προσπάθεια τους για την επίτευξη του μέγιστου δυνατού κέρδους καθώς και των υπόλοιπων τιθέμενων στόχων, οδηγεί συχνά στην ύπαρξη φαινομένων αλλοίωσης των οικονομικών τους στοιχείων. Η αξιοπιστία των οικονομικών δεδομένων των επιχειρήσεων είναι θεμελιώδες στοιχείο για την ανάπτυξή τους και συμβάλει στην ορθή πληροφόρηση των ενδιαφερόμενων μερών, ήτοι των επενδυτών, των πιστωτών αλλά και των ελεγκτικών αρχών.

Η ανάγκη για έλεγχο των οικονομικών στοιχείων των επιχειρήσεων, δηλαδή των λογιστικών βιβλίων και των σχετικών φορολογικών δηλώσεων τους, δημιούργησε έναν από τους πιο σημαντικούς κλάδους της επιστήμης της λογιστικής, την ελεγκτική. Σύμφωνα με τον Αμερικάνο λογιστή, εκπαιδευτικό και συνιδρυτή μιας από τις

μεγαλύτερες λογιστικές εταιρείες παγκοσμίως, με την σημερινή επωνυμία PricewaterhouseCoopers, Montgomery (1912), ελεγκτική είναι η συστηματική εξέταση των λογιστικών βιβλίων και παραστατικών μιας οικονομικής οντότητας ή ενός οργανισμού, με σκοπό βάσει αυτών να διαπιστωθεί η ορθή καταγραφή των οικονομικών πράξεων και της οικονομικής κατάστασης αυτών και να γνωματεύσει σχετικά.

Ο Γρηγοράκος (1989) ανέφερε πως η ελεγκτική αποτελεί το σύνολο των κανόνων, διαδικασιών, νόμων και αρχών που σε συνδυασμό με την οικονομική, λογιστική και νομική επιστήμη, έχουν σαν στόχο τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των οικονομικών οντοτήτων και την εύρεση ανακρίβειών και παρατυπιών και λαθών σε αυτές.

Επίσης, κατά τον Τσακλάγκανο (2005) η επιστήμη της ελεγκτικής επικεντρώνεται στην ανεξάρτητη και με αντικειμενικό τρόπο διενέργεια ελέγχου στις οικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων, γεγονός το οποίο επιτρέπει στον υπεύθυνο ελεγκτή να διαπιστώνει την συμφωνία ή μη των οικονομικών καταστάσεων κάθε επιχείρησης, με τους κανόνες των διεθνών ή εθνικών λογιστικών προτύπων και εθνικών νομοθεσιών των χωρών στις οποίες είναι εγκατεστημένες.

### **1.3 Η σημασία και ο σκοπός του ελέγχου**

Ο έλεγχος είναι μία διαδικασία δομημένη και τεκμηριωμένη κατά την οποία παρακολουθούνται οι δραστηριότητες και οι λειτουργίες μια οικονομικής οντότητας ή ενός οργανισμού – υπηρεσίας. Απώτερος στόχος αυτού είναι ο εντοπισμός λαθών και παραλείψεων και η έκθεση αυτών στην ελεγχόμενη επιχείρηση για την αντιμετώπιση και διόρθωση τους.

Κατά τον Καραμάνη (2008), η διαδικασία του ελέγχου απαιτεί τη συλλογή τεκμηρίων για κάποιες πληροφορίες, με σκοπό την διαπίστωση της συμφωνίας ανάμεσα στις πληροφορίες αυτές και σε συγκεκριμένα κριτήρια που έχουν καθοριστεί ενώ στη συνέχεια ακολουθεί η έκθεση ελέγχου του αρμόδιου ελεγκτή για την παράθεση της γνώμης του.

Η σημασία της διενέργειας ελέγχου στις επιχειρήσεις, τους οργανισμούς και τις υπηρεσίες συνεχώς αυξάνεται λόγω της διάρθρωσης του σύγχρονου οικονομικού περιβάλλοντος. Η ορθή διενέργεια του ελέγχου συμβάλλει στην επίτευξη των οργανωσιακών στόχων των επιχειρήσεων μακροπρόθεσμα αλλά και στην αύξηση της αποδοτικότητάς τους. Επίσης συμβάλλει στην αξιοπιστία και φερεγγυότητα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και συναλλαγών, στοιχεία απαραίτητα για τις

πληροφορίες που λαμβάνουν από αυτές τα στελέχη, οι πιστωτές αλλά και οι πιθανοί επενδυτές. Βάσει των αξιόπιστων και ορθώς απεικονισμένων πληροφοριών των οικονομικών καταστάσεων, οι διοικήσεις αποφασίζουν για τις μελλοντικές κινήσεις και την ανάπτυξη μιας επιχείρησης.

Οι βασικοί σκοποί της διαδικασίας του ελέγχου είναι οι κάτωθι:

- Ο προληπτικός εντοπισμός ηθελημένων ή μη λαθών στην λογιστική αντιμετώπιση των συναλλαγών,
- Η ανακάλυψη και αποτροπή εκούσιων και ακούσιων λαθών
- Ο έλεγχος, η ανάλυση και η έγκριση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και κάθε στοιχείου που συμπεριλαμβάνεται σε αυτές
- Η ανάδειξη των παραλείψεων και των αδυναμιών της επιχειρησιακής εικόνας της ελεγχόμενης οντότητας.
- Ο υπολογισμός πιθανών επισφαλειών και ο σχηματισμός των ανάλογων προβλέψεων.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω συμπεραίνουμε ότι ο έλεγχος έχει σαν στόχο την διακρίβωση της ορθότητας των λογιστικών εγγραφών σε συνάρτηση με τις διενεργηθείσες συναλλαγές και την πρόληψη σφαλμάτων και απατών.

#### **1.4 Φορολογικός Έλεγχος**

Στα πλαίσια κάθε σύγχρονης κοινωνίας απαραίτητη είναι η λειτουργία ενός αποδοτικού και αποτελεσματικού συστήματος φορολογικών ελέγχων από την φορολογική διοίκηση, με στόχο την γεφύρωση του χάσματος ανάμεσα στους φόρους που προκύπτουν από τις οικειοθελείς φορολογικές δηλώσεις των υποκείμενων σε φόρο και αυτούς που οφείλονται στην πραγματικότητα.

Ως φορολογικός έλεγχος θεωρείται το σύνολο των ενεργειών (ελεγκτικών διαδικασιών και επαληθεύσεων) που διενεργούνται από τους αρμόδιους ελεγκτές και εφαρμόζονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) που τηρεί κάθε επιχείρηση. (Δαλαμάγκας, 1985) Συνεπώς, με τον φορολογικό έλεγχο γίνεται διερεύνηση και επαλήθευση κατά πόσο οι υποκείμενοι στον φόρο έχουν εκπληρώσει τις υποχρεώσεις τους οι οποίες τους επιβάλλονται από την φορολογική νομοθεσία που ισχύει.

Η σημασία του φορολογικού ελέγχου έγκειται στο γεγονός ότι από την αποτελεσματικότητά του εξαρτάται σε σημαντικό βαθμό ο ορθός προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος των φορολογουμένων και η δίκαιη κατανομή των

φορολογικών βαρών με επακόλουθο τη δημιουργία του αισθήματος της δικαιοσύνης στην κοινωνία. (Καζαντζής, 2006)

Οι βασικοί στόχοι των ελεγκτών κατά τον φορολογικό έλεγχο των υποκείμενων στον φόρο, είναι οι ακόλουθοι:

- Η διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των ισχυουσών διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας,
- Ο έλεγχος της ορθής τήρησης των λογιστικών βιβλίων και της ορθής έκδοσης των λογιστικών στοιχείων,
- Η διαπίστωση της υποβολής των φορολογικών δηλώσεων και των λοιπών χρηματοοικονομικών καταστάσεων που προβλέπονται από τη φορολογική νομοθεσία,
- Ο έλεγχος του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβλήθηκαν, σε συνάρτηση με τις συναλλαγές και τα οικονομικά αποτελέσματα τα οποία προκύπτουν από τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) που τηρούνται με βάση του κανόνες της λογιστικής,
- Ο διορθωτικός προσδιορισμός του αποτελέσματος και των φορολογικών υποχρεώσεων, εφόσον προκύψει μη υποβολή των δηλώσεων που προβλέπονται, ανακρίβεια στην υποβολή των δηλώσεων, μη τήρηση των ορθών λογιστικών βιβλίων ή μη ορθή εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων.

Οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργούνται με βάση την επιστήμη της λογιστικής για την διακρίβωση της ειλικρίνειας ή μη των λογιστικών αρχείων και των δεδομένων που εξάγονται από αυτά, της ορθής μεταφοράς αυτών στις φορολογικές δηλώσεις και της ορθής ή μη απόδοσης των οφειλόμενων φόρων, τελών και εισφορών στο Δημόσιο, συνθέτουν την έννοια του φορολογικού ελέγχου. (Μιχαήλ, et al., 2008).

#### **1.4.1 Στόχος διενέργειας φορολογικών ελέγχων**

Ο φορολογικός έλεγχος είναι βασικό εργαλείο του κράτους για την επίτευξη της ορθής εφαρμογής των φορολογικών νόμων, με το μικρότερο δυνατό τίμημα, είτε οικονομικό είτε κοινωνικό, για τους πολίτες αλλά και τον Δημόσιο τομέα.

Η συμβολή του φορολογικού ελέγχου στην αύξηση των δημοσίων εσόδων είναι ιδιαίτερα σημαντική. Η φορολογική διοίκηση σκοπεύει στην είσπραξη των εσόδων που προβλέπονται από τη νομοθεσία αλλά και στον εντοπισμό των περιπτώσεων φοροδιαφυγής για την επιβολή του αναλογούντος φόρου. Επίσης, μέσω του φορολογικού ελέγχου εφαρμόζονται οι συνταγματικές αρχές περί ισοδύναμης

συμμετοχής των φορολογουμένων στα οικονομικά βάρη, δηλαδή υλοποιείται η δίκαιη κατανομή των φορολογικών βαρών, προστατεύονται οι υγιείς και νομότυπες επιχειρήσεις από τον αθέμιτο ανταγωνισμό ενώ παράλληλα αυξάνεται και η φορολογική συμμόρφωση αφού καλλιεργείται και δημιουργείται φορολογική συνείδηση από τους υποκείμενους στον φόρο.

Ο σκοπός διενέργειας φορολογικών ελέγχων συνοψίζεται στους εξής στόχους:

- Έλεγχος ορθής εφαρμογής των διατάξεων. Το σύνολο των φορολογικών υποχρεώσεων των επιχειρήσεων απορρέει από το νομοθετικό πλαίσιο που έχει οριστεί από το κράτος. Πρωταρχικός στόχος του ελέγχου είναι η εξακρίβωση της σωστής εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων από τα νομικά και φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα.
- Διαπίστωση λαθών. Πολύ συχνά οι επιχειρήσεις ακούσια ή εκούσια δεν εφαρμόζουν ορθώς τις φορολογικές διατάξεις με αποτέλεσμα την απώλεια εσόδων για το Δημόσιο. Στόχος του ελέγχου είναι ο εντοπισμός των περιπτώσεων στις οποίες έχουν εφαρμοστεί λανθασμένα οι φορολογικές διατάξεις και ο επαναπροσδιορισμός των φορολογικών υποχρεώσεων των επιχειρήσεων μέσω των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και την ανάλογη επιβολή προστίμου. Παράλληλα ο έλεγχος φέρει και συμβουλευτικό χαρακτήρα προς τις ελεγχόμενες επιχειρήσεις.
- Αύξηση της φορολογικής συμμόρφωσης. Ως φορολογική συμμόρφωση νοείται ο βαθμός στον οποίο οι φορολογούμενοι τηρούν τους φορολογικούς νόμους του κράτους και τις φορολογικές διατάξεις των φορολογικών δικαστηρίων (Roth, et al., 1989). Παραδείγματα συμμόρφωσης αποτελούν, η υποβολή ειλικρινών φορολογικών δηλώσεων, η καταβολή εμπροθέσμως των φόρων που προκύπτουν από τις δηλώσεις αυτές, η ορθή τήρηση και έκδοση των λογιστικών βιβλίων και στοιχείων αντίστοιχα κ.α. Συνεπώς «αύξηση της φορολογικής συμμόρφωσης» σημαίνει αύξηση της πρόθεσης των φορολογουμένων να εκπληρώνουν στο ακέραιο τις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Όσο πιο αποτελεσματικός είναι ο έλεγχος τόσο μεγαλύτερος είναι ο βαθμός της συμμόρφωσης των πολιτών.

#### **1.4.2 Προσόντα φορολογικών ελεγκτών**

Οι φορολογικοί ελεγκτές είναι οι υπάλληλοι που είναι υπεύθυνοι για την επίτευξη των στόχων της φορολογικής διοίκησης σχετικά με τους ελέγχους, δηλαδή τον εντοπισμό των περιπτώσεων φοροδιαφυγής και μη φορολογικής συμμόρφωσης των πολιτών. Για να

επιτευχθεί το προσδοκώμενο αποτέλεσμα, πέρα από το πλήθος των διενεργούμενων ελέγχων, σημαντική είναι η ικανότητα των ελεγκτών να εντοπίζουν τις παρατυπίες των επιχειρήσεων και συνεπώς την ανακρίβεια στην φορολογητέα ύλη.

Η δουλειά των ελεγκτών είναι δύσκολη και περίπλοκη. Υπεύθυνοι για την τήρηση των λογιστικών βιβλίων των περισσότερων επιχειρήσεων είναι είτε επαγγελματίες λογιστές - φοροτεχνικοί είτε λογιστήρια με καλά καταρτισμένους υπαλλήλους. Ο ελεγκτής υποχρεούται να ολοκληρώνει τον έλεγχο εντός εύλογου χρονικού διαστήματος με τη χρήση δειγματοληπτικών μεθόδων καθώς συνήθως ο όγκος των συναλλαγών είναι μεγάλος, το οποίο αυξάνει την πιθανότητα μη εντοπισμού οποιασδήποτε πράξης φοροδιαφυγής από την ελεγχόμενη εταιρεία.

Το έργο των αρμόδιων ελεγκτών δυσχεραίνεται ακόμα περισσότερο, από την πολυνομία και τις συνεχείς αλλαγές στις φορολογικές διατάξεις γεγονός που δημιουργεί την αναγκαιότητα για την πραγματοποίηση από την φορολογική διοίκηση σύγχρονων προγραμμάτων εκπαίδευσης ανάλογα με τις εκάστοτε ανάγκες. Σύμφωνα με τους Βαβούρα και Κούτρη (1991) η ορθή οργάνωση και λειτουργία της φορολογικής διοίκησης και πιο συγκεκριμένα των ελεγκτικών υπηρεσιών αλλά και των συστημάτων βεβαίωσης και είσπραξης των φόρων, συμβάλλουν αποφασιστικά στην πάταξη της φοροδιαφυγής.

Σε μια προσπάθεια κατηγοριοποίησης των προσόντων που πρέπει να διαθέτει ένας ελεγκτής για την αποτελεσματική διεκπεραίωση των καθηκόντων του, διακρίνονται δύο κατηγορίες, τα επαγγελματικά προσόντα και τα προσόντα του χαρακτήρα.

#### **1.4.2.1 Επαγγελματικά Προσόντα**

Γνώσεις λογιστικής επιστήμης. Μία εκ των υποχρεώσεων του ελεγκτή είναι η διαπίστωση του αν τηρούνται ορθά τα λογιστικά αρχεία της ελεγχόμενης επιχείρησης. Θα πρέπει να διαθέτει εις βάθος γνώση της λογιστικής για να αντιμετωπίσει αποτελεσματικά οποιοδήποτε λογιστικό σύστημα ή λογιστικό χειρισμό συναντήσει κατά τη διάρκεια του ελέγχου, ανάλογα με το αντικείμενο εργασιών και τις συνθήκες λειτουργίας κάθε επιχείρησης. Είναι αρκετές οι περιπτώσεις κατά τις οποίες ελεγκτές παρά την πείρα που διαθέτουν, αδυνατούν να εντοπίσουν πιθανές λανθασμένες λογιστικές εγγραφές λόγω της ποικιλομορφίας των λογιστικών συστημάτων.

Γνώσεις οικονομοτεχνικές. Βασικό βήμα για την έναρξη οποιουδήποτε ελέγχου είναι η κατάστρωση του κατάλληλου σχεδίου για τον εκάστοτε ελεγχόμενο. Κατέχοντας γενικότερες γνώσεις για την δημόσια και ιδιωτική οικονομία, τον ανταγωνισμό σε



διάφορους οικονομικούς κλάδους, τις συνθήκες αγοράς κ.λ.π., ο ελεγκτής αποκτά πληρέστερη εικόνα για τον επερχόμενο έλεγχο.

Γνώσεις της νομοθεσίας. Οι φορολογούμενοι στην προσπάθεια τους να αποφύγουν οποιαδήποτε κύρωση από την φορολογική διοίκηση, δεν αποκαλύπτουν στους ελεγκτές τις φορολογικές παραβάσεις που έχουν διαπράξει. Απαραίτητη λοιπόν είναι η κατά το δυνατό πληρέστερη γνώση της νομοθεσίας βάσει της οποίας διενεργούνται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις. Η επίτευξη αυτού γίνεται μόνο μέσω της συνεχούς ενημέρωσης για τις αλλαγές της νομοθεσίας και την νομολογία των δικαστηρίων.

#### **1.4.2.2 Προσόντα χαρακτήρα**

Έλλειψη προκατάληψης. Η αμεροληψία των ελεγκτών κατά τη διαδικασία διενέργειας φορολογικών ελέγχων θα τους οδηγήσει σε ορθά συμπεράσματα. Σε περίπτωση που οι ελεγκτές δρουν με προκατάληψη θα προκύψουν διαφωνίες, εντάσεις και τελικά λανθασμένο διορθωτικό αποτέλεσμα.

Δίκαιη και αντικειμενική κρίση. Ο ελεγκτής με την ολοκλήρωση του ελέγχου καταγράφει στην σχετική Έκθεση κατά πόσο η επιχείρηση συμμορφώνεται ή όχι στην φορολογική νομοθεσία. Ασφαλή συμπεράσματα θα επέλθουν εφόσον η κρίση του θα είναι δίκαιη, ανεξάρτητη και αντικειμενική.

Έκτος των ανωτέρω, ο ελεγκτής θα πρέπει να διακατέχεται από υπομονή και επιμονή, ήθος, ευγένεια και διακριτικότητα, αντίληψη και παρατηρητικότητα. Από την ύπαρξη αυτών των δεξιοτήτων και συμπεριφορικών χαρακτηριστικών του εκάστοτε ελεγκτή, καθορίζεται η πληρότητα και αποδοτικότητα ενός φορολογικού ελέγχου, ώστε να εντοπιστεί κάθε προσπάθεια φοροδιαφυγής των ελεγχόμενων. (Μιχαήλ, et al., 2008)

#### **1.4.3 Δικαιώματα και υποχρεώσεις ελεγκτών και ελεγχόμενων**

Οι ελεγκτές της φορολογικής διοίκησης καθώς και οι υποκείμενοι στον φόρο οι οποίοι δέχονται κάποιου είδους φορολογικό έλεγχο, έχουν συγκεκριμένα δικαιώματα και ορισμένες υποχρεώσεις, τα οποία συμβάλουν στην ομαλή και απρόσκοπτη διενέργεια του ελέγχου για τους μεν αλλά και την προστασία από οποιαδήποτε αυθαιρεσία κατά την διαδικασία του ελέγχου για τους δε. Αυτά αναφέρονται αναλυτικά στο τμήμα VII που περιλαμβάνει τα άρθρα 23 έως 29 του Ν. (4987/2022) Κύρωση Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ.).

Συγκεκριμένα οι ελεγκτές έχουν το δικαίωμα:

- Να λαμβάνουν ακριβή αντίγραφα των λογιστικών αρχείων και οποιουδήποτε άλλου εγγράφου κριθεί απαραίτητο για τη διενέργεια του ελέγχου από τους φορολογούμενους
- Να ελέγχουν και να διαπιστώνουν εάν οι ελεγχόμενες επιχειρήσεις εκπληρώνουν ορθώς τις φορολογικές τους υποχρεώσεις μέσω της σωστής υποβολής των δηλώσεων και καταβολής του αναλογούντα φόρου
- Να κατάσχουν λογιστικά βιβλία και στοιχεία ή οποιοδήποτε άλλο στοιχείο (π.χ. φορολογική ταμειακή μηχανή) σε περίπτωση που αυτό θεωρηθεί αναγκαίο για την διασφάλιση της αποδεικτικής αξίας αυτών
- Να θέτουν ερωτήματα στον ελεγχόμενο, να ζητούν πληροφορίες εγγράφως και να ελέγχουν εγκαταστάσεις και μεταφορικά μέσα (φορτηγά Ι.Χ., επιβατηγά Ι.Χ. κ.τ.λ.)

Παράλληλα οι ελεγχόμενοι έχουν το δικαίωμα:

- Να ενημερώνονται σχετικά με την επικείμενη διενέργεια ελέγχου με την γνωστοποίηση της εντολής εγκαίρως ή με την επίδειξη αυτής και των ταυτοτήτων των ελεγκτών στην περίπτωση του μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου
- Να λαμβάνουν αντίγραφα των εκθέσεων κατάσχεσης και των κατασχεθέντων παραστατικών
- Να παραθέτουν τις απόψεις τους εντός είκοσι ημερών από την ημέρα της κοινοποίησης του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και των προσωρινών αποτελεσμάτων του ελέγχου
- Να παραλαμβάνουν τις εκθέσεις ελέγχου και τις σχετικές οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού
- Να υποβάλουν στην Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (Δ.Ε.Δ.) ενδικοφανή προσφυγή σε περίπτωση διαφωνίας με τα οριστικά αποτελέσματα του ελέγχου και στη συνέχεια προσφυγή στα Διοικητικά Δικαστήρια στην περίπτωση διαφωνίας με το αποτέλεσμα της απόφασης της Δ.Ε.Δ.

Όσον αφορά τις υποχρεώσεις των ελεγκτών, αυτοί οφείλουν:

- Να επιδεικνύουν την εντολή ελέγχου και να γνωστοποιούν την ταυτότητά τους κατά την έναρξη του μερικού επιτόπιου ελέγχου

- Σε περίπτωση κατάσχεσης στοιχείων του φορολογούμενου να τα παραδίδουν στον προϊστάμενο της ελεγκτικής υπηρεσίας
- Να διαφυλάσσουν το φορολογικό απόρρητο των ελεγχόμενων
- Να κοινοποιούν τα προσωρινά αποτελέσματα ελέγχου με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου
- Να συντάσσουν την έκθεση ελέγχου και να την κοινοποιούν με τις οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού/ επιβολής προστίμου

Οι υποχρεώσεις των ελεγχόμενων φορολογούμενων έγκεινται στο:

- Να ανταποκρίνονται στις προσκλήσεις ελέγχου που τους κοινοποιούνται
- Να συνεργάζονται κατά τη διάρκεια του ελέγχου παρέχοντας οποιαδήποτε πληροφορία τους ζητηθεί ώστε να διευκολύνουν το έργο των ελεγκτών
- Να παραδίδουν αντίγραφα των λογιστικών βιβλίων που τηρούνται και στοιχείων που εκδίδονται και να τα επιδεικνύουν κατά τη διάρκεια του μερικού επιτόπιου ελέγχου

### **1.5 Μερικός επιτόπιος φορολογικός έλεγχος (Προληπτικός Έλεγχος)**

Ο μερικός επιτόπιος έλεγχος πρόληψης διενεργείται με στόχο τη διαπίστωση της ορθής και ακριβούς τήρησης των βιβλίων και της ορθής έκδοσης των φορολογικών στοιχείων κατά τη στιγμή που πραγματοποιείται μια συναλλαγή. Ο προληπτικός έλεγχος διενεργείται αιφνιδίως σε επιχειρήσεις κάθε είδους, χωρίς την πρότερη ενημέρωση της ελεγχόμενης – σε αντίθεση με τη διενέργεια ενός πλήρους ελέγχου – και ενεργεί καταρχάς κατασταλτικά εντοπίζοντας τις περιπτώσεις που δεν τηρείται η φορολογική νομοθεσία, αλλά και ως μέτρο γενικής πρόληψης για την αποφυγή φαινομένων φοροδιαφυγής πριν την πραγματοποίησή τους. Απώτερος στόχος του προληπτικού ελέγχου είναι η αύξηση του επιπέδου της φορολογικής συμμόρφωσης των επιχειρήσεων.

#### **1.5.1 Ελεγκτικές επαληθεύσεις και τόπος διενέργειας προληπτικού ελέγχου**

Τα συνεργεία ελέγχου απαρτίζονται από τουλάχιστον δύο υπαλλήλους της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) οι οποίοι μπορεί να ανήκουν σε οποιοδήποτε τμήμα μιας Δ.Ο.Υ. και όχι απαραίτητα σε τμήμα ελέγχου ή σε κάποια από τις ελεγκτικές υπηρεσίες της Αρχής. Έργο των συνεργείων είναι η διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των οικείων διατάξεων του Ν. (4308/2014) Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, του Ν. (2859/2000) Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, του Ν. (4172/2013) Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος και του Ν. (4987/2022) Κύρωση Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ.), όπως ισχύουν.

Οι έλεγχοι για την διαπίστωση ή μη της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων και της ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διενεργούνται σε επιχειρήσεις ποικίλων κλάδων ενώ δίνεται έμφαση σε αυτούς που παρουσιάζουν αυξημένες πιθανότητες παραβατικότητας και φοροδιαφυγής. Μεγάλος αριθμός προληπτικών ελέγχων διενεργείται σε επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών και ελεύθερους επαγγελματίες όπως για παράδειγμα ιατρούς, λογιστικά γραφεία, δικηγόρους, γυμναστήρια, συνεργεία αυτοκινήτων, επιχειρήσεις καλλωπισμού όπου το φαινόμενο μη έκδοσης του κατάλληλου φορολογικού παραστατικού για την υπηρεσία που παρασχέθηκε είναι συχνότατο. Επίσης προληπτικοί έλεγχοι γίνονται στοχευμένα σε επιχειρήσεις που σε συνεχόμενες φορολογικές περιόδους παρουσιάζουν πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. χωρίς αυτό να δικαιολογείται από το αντικείμενο δραστηριότητας τους ή δεν έχουν υποβάλει δηλώσεις Φ.Π.Α. αλλά και σε επιχειρήσεις που εξευρίσκονται από έγγραφη πληροφόρηση όπως τα δελτία πληροφοριών ή καταγγελίες των φορολογουμένων.

Ο μερικός επιτόπιος έλεγχος που έχει σαν βασικό στόχο τον επί τόπου εντοπισμό περιπτώσεων φοροδιαφυγής πραγματοποιείται στον τόπο όπου λαμβάνει χώρα η επιχειρηματική δραστηριότητα και συνεπώς οι συναλλαγές. Σε αυτό το πλαίσιο έλεγχος γίνεται στον δρόμο κατά τη διακίνηση αγαθών με διάφορα μεταφορικά μέσα, στην επαγγελματική εγκατάσταση μιας επιχείρησης όπως για παράδειγμα το κατάστημα, τα γραφεία, την αποθήκη και σε εγκαταστάσεις τρίτων για κάποιον διασταυρωτικό έλεγχο (εταιρεία logistics). Οι έλεγχοι κατά βάση διεξάγονται κατά το επίσημο ωράριο της φορολογικής διοίκησης ωστόσο μπορεί να επεκτείνεται και σε ωράριο εκτός του επίσημου εφόσον αυτό απαιτείται λόγω της φύσης της δραστηριότητας των προς έλεγχο επιχειρήσεων.

Οι κύριες ελεγκτικές επαληθεύσεις κατά τον προληπτικό έλεγχο είναι οι ακόλουθες:

- Έλεγχος ορθής τήρησης λογιστικών βιβλίων (απλογραφικών ή διπλογραφικών)
- Έλεγχος ορθής έκδοσης φορολογικών παραστατικών
- Έλεγχος ποσοτήτων αγαθών μέσω διενέργειας ποσοτικής καταμέτρησης (έλεγχος κλειστής αποθήκης)
- Έλεγχος ορθής υποβολής φορολογικών δηλώσεων
- Έλεγχος των φορολογικών ταμειακών μηχανών στις εγκαταστάσεις
- Έλεγχος συμφωνίας ταμείου μέσω καταμέτρησης και αξιολογήσεων

- Έλεγχος ορθής τήρησης των διαδικασιών της ασφαλιστικής νομοθεσίας από ορισμένες ελεγκτικές υπηρεσίες.

### **1.5.2 Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα προληπτικού ελέγχου**

Ο μερικός επιτόπιος έλεγχος πρόληψης παρουσιάζει πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα διαφορετικά από αυτά ενός πλήρους ελέγχου, ο οποίος διενεργείται για όλες τις φορολογίες και όλα τα φορολογικά αντικείμενα, τα οποία προκύπτουν από τη φύση και τη διαδικασία αυτού του είδους ελέγχου.

Αρχικά, θεμελιώδες στοιχείο των προληπτικών ελέγχων είναι ο αιφνίδιος χαρακτήρας που έχουν. Τα συνεργεία ελέγχου επισκέπτονται τις επιχειρήσεις δίχως πρότερη ενημέρωση ώστε να προβούν στη διενέργεια των απαραίτητων ελεγκτικών επαληθεύσεων. Στόχος των αιφνίδιων αυτών ελέγχων είναι η επ' αυτοφώρω διαπίστωση φορολογικών παραβάσεων όπως η μη έκδοση του απαραίτητου φορολογικού παραστατικού κατά την πώληση ενός αγαθού ή την παροχή κάποιας υπηρεσίας και η διακίνηση αγαθών χωρίς συνοδευτικά παραστατικά. Παράλληλα, οι ελεγχόμενοι δεν έχουν τον χρόνο για οποιαδήποτε αντίδραση όπως για παράδειγμα για απόκρυψη των παραβάσεών τους ή αλλοίωση των οικονομικών δεδομένων της επιχείρησής τους.

Λόγω του επιτόπιου ελέγχου και της άμεσης επικοινωνίας με του υπεύθυνους της ελεγχόμενης, η λήψη πληροφοριών σχετικά με τη λειτουργία της, τα δεδομένα και τις διαδικασίες της είναι εύκολη, γεγονός το οποίο διευκολύνει την διενέργεια του ελέγχου. Επίσης ορισμένες φορές υπάρχει άμεση πρόσβαση στα λογιστικά βιβλία όπως ισοζύγια και ημερολόγια, τις φορολογικές δηλώσεις για την σχετική αντιπαραβολή και τον εντοπισμό μη απόδοσης φόρων και τα λοιπά δικαιολογητικά όπως τα συμφωνητικά της ελεγχόμενης με άλλες οντότητες. Πιθανή είναι ακόμα η άμεση άντληση πληροφοριών σχετικά με τους τραπεζικούς λογαριασμούς που τηρεί η ελεγχόμενη και τα λοιπά στοιχεία συναλλαγών. Ακόμα η διαδικασία κατάσχεσης οποιουδήποτε στοιχείου κριθεί απαραίτητο μπορεί να γίνει εκείνη τη στιγμή χωρίς να χαθεί ή παραποιηθεί οποιοδήποτε κρίσιμο στοιχείο ενώ υπάρχει και η περίπτωση εντοπισμού ευρημάτων τα οποία αφενός δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν από την φορολογική διοίκηση, αφετέρου μπορούν να διαβιβαστούν στις αρμόδιες υπηρεσίες για να δράσουν σχετικώς.

Πολύ σημαντικός στην διενέργεια αυτού του τύπου ελέγχου είναι ο ανθρώπινος παράγοντας, δηλαδή η προετοιμασία των ελεγκτών για τον επικείμενο έλεγχο, η συμπεριφορά τους κατά τη διάρκεια αυτού αλλά και η αλληλεπίδραση με τον ελεγχόμενο. Οι ελεγκτές ενημερώνονται με την έκδοση της σχετικής εντολής ελέγχου

από την υπηρεσία τους για τον χρόνο, τον τόπο και το υποκείμενο του ελέγχου που μπορεί να είναι είτε συγκεκριμένη επιχείρηση είτε γενικώς οι επιχειρήσεις της προς έλεγχο περιοχής. Το συνεργείο μπορεί να προετοιμαστεί κατάλληλα και να επιμεριστούν εκ των προτέρων οι αρμοδιότητες και ευθύνες του κάθε μέλους. Η ομοιομορφία στον τρόπο λειτουργίας του συνεργείου θα έχει σαν αποτέλεσμα την σωστή συνεργασία των μελών και την ετοιμότητα τους για την αντιμετώπιση δυσάρεστων καταστάσεων όπως η άρνηση ελέγχου από τις επιχειρήσεις ή προστριβές κατά την διάρκειά του. Η δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ των ελεγκτών και των επιχειρήσεων είναι απαραίτητη προϋπόθεση για την αποτελεσματικότητα και διαφάνεια της διαδικασίας.

Αντιθέτως, ένα δυσλειτουργικό συνεργείο ελέγχου με μέλη τα οποία δεν είναι κατάλληλα προετοιμασμένα και αντιδρούν ανομοιογενώς σε διαφορετικά ζητήματα κατά τον προληπτικό έλεγχο, προκαλούν έλλειψη εμπιστοσύνης από τον ελεγχόμενο και πιθανώς οδηγούν σε έκρυθμες καταστάσεις όπως επιθετικές συμπεριφορές ή άρνηση συνεργασίας.

Ταυτόχρονα, βασικό μειονέκτημα του προληπτικού ελέγχου είναι το να μην γνωρίζουν επακριβώς οι ελεγκτές το αντικείμενο δραστηριότητας της ελεγχόμενης οντότητας, τις εγκαταστάσεις της (αποθήκες, υποκαταστήματα), τις διαδικασίες και γενικώς την τρέχουσα κατάσταση της. Συχνές είναι οι περιπτώσεις επιχειρήσεων οι οποίες δεν φυλάσσουν τα λογιστικά τους βιβλία και στοιχεία στο κατάστημα που διενεργείται ο έλεγχος με συνέπεια την αδυναμία διακρίβωσης των οικονομικών δεδομένων. Αν κριθεί απαραίτητο, το συνεργείο επιδίδει έντυπο πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. για την παροχή στοιχείων.

Αυτονόητο είναι ότι τα συνεργεία ελέγχου θα πρέπει να δρουν έτσι ώστε να μεγιστοποιούνται κατά το δυνατό τα πλεονεκτήματα και αντίστοιχα να ελαχιστοποιούνται τα μειονεκτήματα του μερικού ελέγχου πρόληψης. Η επίτευξη του στόχου αυτού επέρχεται κυρίως μέσω της κατάλληλης προετοιμασίας και εκπαίδευσης των υπαλλήλων της φορολογικής διοίκησης μέσω σεμιναρίων ώστε να είναι ενήμεροι για τις συχνές αλλαγές στην φορολογική νομοθεσία, αλλαγές για τις οποίες συχνά οι φορολογούμενοι έχουν άγνοια με επακόλουθο να υποπίπτουν σε παραβάσεις. Επίσης οι υπάλληλοι μέσω της εξέτασης περιπτώσεων ελέγχου (case studies) προετοιμάζονται κατάλληλα για μελλοντικούς ελέγχους αφού καταλήγουν σε διάφορα συμπεράσματα για τις πράξεις φοροδιαφυγής και τα αίτια των πράξεων αυτών (Σταματόπουλος & Καραβοκύρης, 2014).

### **1.5.3 Προετοιμασία και βήματα προληπτικού ελέγχου**

Όπως αναφέρθηκε ανωτέρω, βασικός στόχος του μερικού επιτόπιου ελέγχου είναι ο αιφνιδιασμός των ελεγχόμενων επιχειρήσεων. Για την επίτευξη αυτού του στόχου, απαραίτητη είναι η προετοιμασία των ελεγκτών οι οποίοι πριν από την επίσκεψη σε στοχευμένη επιχείρηση θα πρέπει να γνωρίζουν τη δομή, την οργάνωση, τις διαδικασίες και τη λειτουργία τους. Στο πλαίσιο αυτό θα πρέπει να γνωρίζουν την κατηγορία των λογιστικών βιβλίων που τηρούνται από την ελεγχόμενη, δηλαδή αν τηρεί απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία. Παράλληλα θα πρέπει να καταγραφούν οι φορολογικές ταμειακές μηχανές και οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί που βρίσκονται στην κατοχή της ελεγχόμενης και είναι σε λειτουργία ενώ όσον αφορά τις επαγγελματικές εγκαταστάσεις (γραφεία, καταστήματα, αποθήκες κ.λπ.) θα πρέπει να γνωρίζουν ποιες είναι και ποιες δραστηριότητες ασκούνται σε αυτές. Κατέχοντας τις πληροφορίες αυτές η υπηρεσία που θα ασκήσει τον έλεγχο και συγκεκριμένα ο προϊστάμενος που θα ορίσει τους υπεύθυνους ελεγκτές, θα καταφέρει να καταστρώσει ένα αποδοτικό σχέδιο ελέγχου και να καθορίσει αν θα χρειαστεί συνεργασία με κάποια άλλη υπηρεσία.

Όταν ο έλεγχος δε γίνεται στοχευμένα σε συγκεκριμένη επιχείρηση αλλά βάσει μιας γενικής εντολής ελέγχου που συγκεκριμενοποιεί μόνο την περιοχή ελέγχου, τότε το συνεργείο θα πρέπει να προσπαθήσει να αποκτήσει μια αρχική εικόνα για την επιχείρηση που σκοπεύει να ελέγξει πριν την είσοδο του σε αυτήν. Αυτό συνεπάγεται την παρατήρηση ώστε να γίνει κατανοητό το αντικείμενο δραστηριότητας, το πλήθος των πελατών, την διαδικασία των συναλλαγών. Πολύ σημαντικός επίσης είναι ο εντοπισμός των φορολογικών μηχανισμών από τους οποίους εκδίδονται τα φορολογικά παραστατικά.

Αφού σχηματιστεί η αρχική εικόνα για την υποψήφια προς έλεγχο επιχείρηση, το συνεργείο αποφασίζει για τον τρόπο δράσης του ώστε να επιτευχθεί το καλύτερο δυνατό αποτέλεσμα. Στην περίπτωση διαπίστωσης διακίνησης εμπορευμάτων στο δρόμο είτε για τη μεταφορά και πώλησή τους από επιτηδευματία σε επιτηδευματία είτε για την πώληση τους σε ιδιώτη και εξόδου πελατών από επιχειρήσεις πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, ζητείται από το συνεργείο ελέγχου το παραστατικό διακίνησης ή πώλησης το οποίο προβλέπεται από το Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.). Εφόσον διαπιστωθεί η μη έκδοση του προβλεπόμενου φορολογικού παραστατικού για την διακίνηση ή την πώληση, ή αυτό δεν επιδειχθεί στους ελεγκτές, τότε αυτοί θα εισέρχονται απαραίτητα στην εγκατάσταση της ελεγχόμενης επιχείρησης. Αντίστοιχα, απαραίτητη είναι η είσοδος των ελεγκτών σε

επιχειρήσεις εστίασης όπως εστιατόρια, μπαρ, καφετέριες κ.λπ. για την διαπίστωση της έκδοσης ή μη των παραστατικών για την κατανάλωση φαγητού και ποτού επί τόπου.

#### **1.5.4 Έλεγχος σε επιχειρήσεις πώλησης αγαθών**

Το συνεργείο ελέγχου όταν αποφασίσει να εισέλθει στην επαγγελματική εγκατάσταση μιας επιχείρησης για να διενεργήσει τις ελεγκτικές επαληθεύσεις του προληπτικού ελέγχου ακολουθεί κάποια βήματα τα οποία μπορεί να διαφοροποιούνται ελαφρώς ανά περίπτωση λόγω των διαφορετικών συνθηκών που επικρατούν σε κάθε επιχείρηση.

Καταρχάς, αφού εντοπιστεί εξερχόμενος πελάτης, ένα εκ των μελών του συνεργείου αφού αναφέρει την ιδιότητα του, ζητάει το φορολογικό παραστατικό (απόδειξη λιανικής, τιμολόγιο) που παρέλαβε κατά τη συναλλαγή με την επιχείρηση με σκοπό την διαπίστωση της έκδοσης ή μη του προβλεπόμενου φορολογικού στοιχείου. Παράλληλα, ο έτερος ελεγκτής εισέρχεται στην επιχείρηση, αναφέρει την ιδιότητα του και επιδεικνύει την εντολή ελέγχου και την υπηρεσιακή του ταυτότητα ενώ το ίδιο πράττει και ο ελεγκτής που απευθύνθηκε στον εξερχόμενο πελάτη αφού ολοκληρώσει την διαδικασία μαζί του. Σκοπός της γνωστοποίησης της ταυτότητας των ελεγκτών είναι η ενημέρωση του υπεύθυνου της ελεγχόμενης για την επικείμενη διαδικασία αλλά και η προστασία του από τυχόν επιτήδειους.

Αφού προσεγγίσουν τους φορολογικούς μηχανισμούς που βρίσκονται στο χώρο ζητούν την έκδοση ενός ενδεικτικού φορολογικού παραστατικού μικρής αξίας από κάθε μηχανισμό, συνήθως δέκα λεπτών του ευρώ (0,10€). Οι ενδεικτικές αυτές αποδείξεις λειτουργούν σαν σημείο αναφοράς για την έναρξη των διαδικασιών ελέγχου εντός της εγκατάστασης της επιχείρησης. Χρησιμοποιούνται για την επαλήθευση των στοιχείων της ελεγχόμενης, την εύρεση του πλήθους των φορολογικών στοιχείων που έχουν εκδοθεί ως την ώρα έναρξης του ελέγχου και την αναγνώριση του τύπου και των χαρακτηριστικών των ταμειακών μηχανών. Επίσης οι ελεγκτές ζητούν την έκδοση του μερικού συνόλου «X» της ημέρας από κάθε Φ.Η.Μ. ώστε να διαπιστωθεί το ποσό των εισπράξεων της ελεγχόμενης έως εκείνη την ώρα. Στόχος αυτής της ενέργειας είναι η σύγκριση των ποσών που αναγράφονται στο μερικό ημερήσιο σύνολο με τις συνθήκες που συναντά το συνεργείο κατά τον έλεγχο. Επιπρόσθετα, διενεργείται έλεγχος για την νόμιμη κατοχή και δήλωση των Φ.Η.Μ. μέσω της ιστοσελίδας <https://www1.gsis.gr/tameiakes/>.

Στην περίπτωση που το αντικείμενο δραστηριότητας της επιχείρησης σχετίζεται με την εστίαση και αναψυχή (ταβέρνες, εστιατόρια, καφετέριες, μπαρ κ.λπ.), οι ελεγκτές



μεταβαίνουν με τη συνοδεία υπαλλήλου της επιχείρησης δειγματοληπτικά σε τραπέζια πελατών ώστε να ελέγξουν αν υπάρχει φορολογικό παραστατικό στο τραπέζι με τα σερβιρισμένα είδη και αν αυτό έχει εκδοθεί ορθώς δηλαδή με τους ορθούς συντελεστές Φ.Π.Α. ανά είδος. Παράλληλα αντιπαραβάλλεται με την ενδεικτική απόδειξη για να βεβαιωθεί ότι το παραστατικό που βρέθηκε δεν εκδόθηκε ετεροχρονισμένα, ήτοι μετά την είσοδο του συνεργείου ελέγχου στην εγκατάσταση.

Οι ελεγκτές εφόσον επιθυμούν να επεκτείνουν τον έλεγχο μπορούν να ζητήσουν πρόσβαση στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία και να παραλάβουν τις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. ώστε να διενεργηθεί διασταυρωτικός έλεγχος των δεδομένων των βιβλίων με τις δηλώσεις. Στις περιπτώσεις που τα βιβλία και οι δηλώσεις δεν είναι διαθέσιμα στον τόπο του ελέγχου αλλά τηρούνται από κάποιο λογιστικό γραφείο, οι ελεγκτές επιδίδουν έντυπο πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. για την παροχή στοιχείων όπου αναγράφονται όλα τα στοιχεία που θα πρέπει να προσκομιστούν στην αρμόδια υπηρεσία ελέγχου.

#### **1.5.5 Έλεγχος επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών**

Όσον αφορά τις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών (κομμωτήρια, συνεργεία, κ.λπ.) και τους ελεύθερους επαγγελματίες (ιατρούς, δικηγόρους, λογιστικά γραφεία κ.λπ.) δεν προβλέπονται διαφορετικές φορολογικές διατάξεις ή ειδικές διαδικασίες για τον επιτόπιο φορολογικό τους έλεγχο.

Όταν το συνεργείο ελέγχου διαπιστώσει ότι παρέχονται υπηρεσίες σε πελάτες από ορισμένη επιχείρηση, τότε αναμένει διακριτικά έξω από την εγκατάσταση ώστε να μη γίνει αντιληπτό έως ότου ολοκληρωθούν αυτές και ο πελάτης αποχωρήσει από την επιχείρηση. Με την έξοδο του πελάτη, τα μέλη του συνεργείου κατευθύνονται ταυτόχρονα προς τον πελάτη και την ελεγχόμενη επιχείρηση ώστε να διαπιστωθεί αν εκδόθηκε και παραδόθηκε στον πελάτη το προβλεπόμενο παραστατικό για την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Αν ο εξερχόμενος πελάτης αρνηθεί να συνεργαστεί και να παρέχει τις ζητούμενες πληροφορίες τότε το συνεργείο αναμένει τον επόμενο πελάτη. Στη συνέχεια ακολουθούνται οι διαδικασίες που αναφέρθηκαν ανωτέρω.

#### **1.5.6 Έλεγχος διακίνησης εμπορευμάτων**

Ο προληπτικός έλεγχος εστιάζει και στον έλεγχο μεταφοράς εμπορευμάτων από έναν επιτηδευματία στον άλλο για οποιοδήποτε σκοπό, τα οποία πρέπει να συνοδεύονται από τα προβλεπόμενα παραστατικά διακίνησης. Αυτά πρέπει να τα έχει στην κατοχή του ο οδηγός ή ο συνοδηγός του μεταφορικού μέσου. Τα αγαθά διακινούνται για διάφορους

λόγους με βασικότερους από αυτούς την πώληση, την επεξεργασία και τον μετασχηματισμό, την επιδιόρθωση, τον δειγματισμό ή την αποθήκευση.

Για την ορθή και τεκμηριωμένη μεταφορά των εμπορευμάτων βάσει του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) έχουν καθοριστεί δύο είδη παραστατικών, το παραστατικό διακίνησης όταν ο αγοραστής των αγαθών είναι συγκεκριμένος και το συγκεντρωτικό παραστατικό διακίνησης όταν τα αγαθά προορίζονται για άγνωστο αριθμό παραληπτών όπως για παράδειγμα όταν μεταφέρονται για να πωληθούν σε πάγκο λαϊκής αγοράς. Υπάρχει σχετική ευελιξία όσον αφορά την ονομασία για τα παραστατικά αυτά αλλά οι συνηθέστεροι τίτλοι που λαμβάνουν είναι «Παραστατικό Διακίνησης», «Δελτίο Αποστολής», «Εγγραφο διακίνησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων», «Συγκεντρωτικό δελτίο διακίνησης» κ.λπ. Όταν τα εμπορεύματα μεταφέρονται χωρίς την ύπαρξη κάποιου παραστατικού διακίνησης όπως τα ανωτέρω ή παραστατικού αξίας όπως απόδειξη λιανικής ή τιμολόγιο, αυτό συνεπάγεται φορολογική παράβαση καθώς γίνεται με σκοπό την απόκρυψη διενέργειας συναλλαγών.

Η μεταφορά των αγαθών συνήθως πραγματοποιείται με ιδιότητα μέσα των επιχειρήσεων ή με φορτηγά Ι.Χ. δημοσίας χρήσης. Όταν το συνεργείο ελέγχου διαπιστώνει την φόρτωση αγαθών έξω από την εγκατάσταση μιας επιχείρησης, διακριτικά αναμένει την ολοκλήρωση της διαδικασίας. Μόλις ο οδηγός του μεταφορικού μέσου εκκινήσει τη μηχανή του, γεγονός που σημάνει την έναρξη μεταφοράς των αγαθών, το ένα μέλος του συνεργείου πλησιάζει και ζητάει από τον οδηγό τα φορολογικά παραστατικά ενώ παράλληλα το άλλο μέλος μεταβαίνει στην εγκατάσταση της επιχείρησης ώστε να διασφαλιστεί ότι δεν θα εκδοθούν παραστατικά ετεροχρονισμένα ώστε να καλυφθεί η συναλλαγή. Σε περίπτωση που υπάρχουν τα απαιτούμενα φορολογικά στοιχεία, γίνεται διασταυρωτικός έλεγχος μεταξύ των αναγραφόμενων ειδών και ποσοτήτων σε αυτά και των υπαρχόντων αγαθών εντός του οχήματος. Παράλληλα γίνεται έλεγχος στα λοιπά στοιχεία όπως η επωνυμία, η διεύθυνση και ο Α.Φ.Μ. του εμπλεκόμενου μέρους, η ημερομηνία διακίνησης κ.λπ.

Αντιστοίχως, όταν εντοπίζεται εκφόρτωση αγαθών έξω από εγκατάσταση επιχείρησης από μεταφορικό μέσο, τα μέλη του συνεργείου ελέγχου αναμένουν το πέρας της διαδικασίας χωρίς να γίνει αντιληπτή η παρουσία του. Σημειώνεται ότι στην περίπτωση που η εκφόρτωση λαμβάνει χώρα σε τόπο που εδρεύουν πολλές επιχειρήσεις, απαραίτητος είναι ο εντοπισμός του παραλήπτη των αγαθών. Οι ελεγκτές μεταβαίνουν ταυτοχρόνως προς το μεταφορικό μέσο και την επιχείρηση παραλήπτη των αγαθών. Ακολουθεί η διαδικασία του ελέγχου των παραστατικών εφόσον αυτά υπάρχουν, σε

συνάρτηση με την καταμέτρηση των εμπορευμάτων ώστε να διαπιστωθεί η ύπαρξη ή μη διαφορών.

Κάποιες από τις περιπτώσεις που η έκδοση παραστατικού διακίνησης δεν είναι απαραίτητη είναι οι εξής:

- Διακίνηση αποθεμάτων μεταξύ εγκαταστάσεων της ίδιας οντότητας που βρίσκονται στον ίδιο ή σε παρακείμενο ακίνητο
- Διακίνηση παγίων ή ανταλλακτικών παγίων μεταξύ των εγκαταστάσεων μιας επιχείρησης όταν δεν προορίζονται για πώληση αλλά για επιδιόρθωση βλαβών
- Διακίνηση κατεστραμμένων εμπορευμάτων
- Διακίνηση αγαθών που δεν έχουν εμπορική αξία για τον αποστολέα, τον παραλήπτη ή άλλο μέρος.
- Περιπτώσεις διακίνησης αγροτικών προϊόντων
- Λοιπές περιπτώσεις

### **1.5.7 Προβλεπόμενα έντυπα προς συμπλήρωση κατά τον φορολογικό έλεγχο**

Έπειτα από την ολοκλήρωση ενός προληπτικού ελέγχου, το συνεργείο συμπληρώνει τα προβλεπόμενα έντυπα τα οποία διαφέρουν ανάλογα με το αν διαπιστωθούν παραβάσεις ή όχι κατά τον έλεγχο.

#### **1.5.7.1 Έντυπο μερικού επιτόπιου ελέγχου (Προληπτικού)**

Το συγκεκριμένο έντυπο συμπληρώνεται για κάθε έλεγχο που διενεργεί ένα συνεργείο προληπτικού ελέγχου ανεξάρτητα από την ύπαρξη παράβασης ή όχι. Σε αυτό καταγράφονται οι διαπιστώσεις και οι πληροφορίες που αντλούνται από κάθε ελεγχόμενη επιχείρηση. Επιπλέον, λειτουργεί επικουρικά στη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων που γίνονται σύμφωνα με τα βήματα ελέγχου που προαναφέρθηκαν.

Τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στο έντυπο σχετίζονται με τις εξής κατηγορίες:

- Στοιχεία Ελεγχόμενου. Συμπληρώνονται αναλυτικά τα στοιχεία της ελεγχόμενης επιχείρησης (επωνυμία, Α.Φ.Μ. διεύθυνση, αντικείμενο εργασιών κ.λπ.) και στοιχεία για τα μεταφορικά μέσα αν διενεργήθηκε έλεγχος διακίνησης.
- Πληροφοριακά στοιχεία. Συμπληρώνονται αναλυτικά τα στοιχεία των φορολογικών μηχανισμών που βρέθηκαν να λειτουργούν στην εγκατάσταση και των εκτυπώσεων «Ζ» και «Χ». Επίσης συμπληρώνονται στοιχεία σχετικά

με τις τερματικές συσκευές POS που διατηρεί η επιχείρηση και στοιχεία σχετικά με την τοποθεσία και τον αριθμό υπαλλήλων της ελεγχόμενης.

- Παραγωγική δυναμικότητα της επιχείρησης. Περιλαμβάνονται στατιστικά στοιχεία σχετικά με τον αριθμό τραπεζιών και τη μέση τιμή κατανάλωσης για επιχειρήσεις εστίασης ή στοιχεία σχετικά με τον αριθμό δωματίων και την πληρότητα αυτών για ξενοδοχειακές επιχειρήσεις.
- Προβλεπόμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις. Περιλαμβάνονται ερωτήσεις που λειτουργούν σαν οδηγός για την διεκπεραίωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων.
- Αποτελέσματα ελέγχου. Συμπληρώνεται πίνακας σε περίπτωση ύπαρξης παραβάσεων με τα εντοπισμένα στοιχεία.

Οι πληροφορίες που καταγράφονται στο έντυπο παρέχονται κατά βάση από τον υπεύθυνο της ελεγχόμενης επιχείρησης. Σε περίπτωση που δεν παρασχεθούν, θα συμπληρώνονται από τους ελεγκτές κατ' εκτίμηση με σχετική αναγραφόμενη επισημείωση. Τέλος, υπογράφεται από τα μέλη του συνεργείου ελέγχου και τον υπάλληλο της επιχείρησης ενώ τίθεται και η σφραγίδα της. Το έντυπο προληπτικού ελέγχου το οποίο λειτουργεί για στατιστικούς λόγους δεν επιδίδεται στον ελεγχόμενο αλλά προσκομίζεται στην αρμόδια υπηρεσία για ενημέρωση του σχετικού αρχείου.

#### **1.5.7.2 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση σε ακρόαση & Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου**

Όταν μετά το πέρας των ελεγκτικών επαληθεύσεων που διενεργεί το συνεργείο έχει εντοπιστεί φορολογική παράβαση, συμπληρώνονται και επιδίδονται στον ελεγχόμενο τα έντυπα με τίτλο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση σε ακρόαση και ο Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου. Στο πρώτο έντυπο καταγράφονται τεκμηριωμένα οι διαπιστώσεις κατά τη διαδικασία ελέγχου που προηγήθηκε, ενώ στο δεύτερο έντυπο πέρα από την ανάλυση των παραβάσεων αναγράφεται και το ποσό του προστίμου που αυτές επισύρουν ανάλογα με την κατηγορία βιβλίων που τηρεί η επιχείρηση. Τα έντυπα επιδίδονται στον υπεύθυνο της επιχείρησης ή θυροκολλούνται στην επιχείρηση σε περίπτωση άρνησης παραλαβής τους. Σημειώνεται ότι η κοινοποίηση των δύο αυτών εντύπων δεν είναι απαραίτητη όταν εντοπίζονται διαδικαστικές παραβάσεις, ωστόσο για λόγους ενημέρωσης του φορολογουμένου και χρηστής διοίκησης αυτό συμβαίνει.

Έπειτα από την επίδοση των ανωτέρω εντύπων, ο φορολογούμενος έχει το δικαίωμα βάσει των άρθρων 28 και 62 του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) εντός είκοσι (20) ημερών να

υποβάλει εγγράφως τις απόψεις του μέσω υπομνήματος στην αρμόδια υπηρεσία ελέγχου επί των διαπιστώσεων και του προστίμου που του επιβλήθηκε, προσκομίζοντας και οποιοδήποτε άλλο στοιχείο κρίνει απαραίτητο για την υποστήριξη της άποψής του.

Με την πάροδο των είκοσι (20) ημερών που έχει στη διάθεση του ο φορολογούμενος για την υποβολή των απόψεών του και των ενστάσεών του εκδίδεται η οριστική πράξη επιβολής προστίμου και συντάσσεται η σχετική έκθεση ελέγχου στην οποία εκτίθενται τα γεγονότα όπως έλαβαν χώρα την ημέρα του προληπτικού ελέγχου. Σε περίπτωση που η ελεγχόμενη επιχείρηση αποστείλει υπόμνημα στην ελεγκτική υπηρεσία, τότε αυτό θα περιληφθεί στην έκθεση ελέγχου και οι υπεύθυνοι ελεγκτές είναι υποχρεωμένοι να τοποθετηθούν επί των απόψεών της.

#### **1.5.8 Κυρώσεις για διαπιστωθείσες παραβάσεις κατά τον προληπτικό έλεγχο**

Στην περίπτωση που διαπιστωθούν από τους ελεγκτές κατά τη διενέργεια ενός προληπτικού ελέγχου φορολογικές παραβάσεις, τότε συμπληρώνονται και επιδίδονται στον φορολογούμενο το Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση σε ακρόαση και ο Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου τα οποία αναλύθηκαν ανωτέρω στα οποία αναγράφεται το είδος της παράβασης καθώς και το ύψος του σχετικού προστίμου.

##### **1.5.8.1 Διαδικαστικές και ουσιαστικές παραβάσεις**

Υπάρχουν δύο τύποι φορολογικών παραβάσεων, οι διαδικαστικές παραβάσεις και οι ουσιαστικές παραβάσεις. Οι διαδικαστικές παραβάσεις σχετίζονται με τη μη τήρηση των διαδικαστικών υποχρεώσεων που έχουν οι οντότητες, οι οποίες απορρέουν από τον Κ.Φ.Δ. και την φορολογική νομοθεσία και στοχεύουν στην ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης των επιχειρήσεων (άρθρο 54 Ν. 4987/2022). Οι ουσιαστικές παραβάσεις σχετίζονται με τη μη τήρηση των ουσιαστικών υποχρεώσεων που έχουν οι οντότητες, οι οποίες απορρέουν από τη φορολογική νομοθεσία και έχουν ως αποτέλεσμα τη μη καταβολή ή τη μειωμένη καταβολή φόρου και διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου (άρθρα 58, 58<sup>A</sup> & 59 Ν. 4987/2022). Παρακάτω παρατίθενται κάποιες από τις παραβάσεις οι οποίες μπορούν να διαπιστωθούν κατά τον μερικό επιτόπιο έλεγχο και οι κυρώσεις που προβλέπονται για αυτές:

Διαδικαστικές Παραβάσεις

ΠΑΡΑΒΑΣΗ	ΚΥΡΩΣΗ
Άρνηση συνεργασίας στη διάρκεια φορολογικού ελέγχου (αρ. 54 παρ. 1 περ. ε')	Πρόστιμο δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ (άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε')
Παραβίαση ή παραποίηση ή επέμβαση στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.) (αρ. 54ΣΤ παρ. 1)	Πρόστιμο δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα της ελεγχόμενης οντότητας, όπως προκύπτουν από τον μέσο όρο των δηλωθέντων εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών. Το ανωτέρω πρόστιμο δεν μπορεί να είναι κατώτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, για τήρηση απλογραφικών βιβλίων ή των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, για τήρηση διπλογραφικών βιβλίων. (αρ. 54Ε παρ. 1 περ. α')
Μη έκδοση λογιστικών αρχείων ή έκδοση ή λήψη ανακριβών παραστατικών για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. (αρ. 54 παρ. 1 περ. ιε')	Πρόστιμο πεντακόσια (500) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, για τήρηση απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και χίλια (1.000) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, για τήρηση διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.
Διακίνηση αγαθών χωρίς την ύπαρξη παραστατικών στοιχείων διακίνησης (αρ. 54 παρ. 1 περ. ιστ')	Πρόστιμο πεντακόσια (500) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, για τήρηση απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και χίλια (1.000) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, για τήρηση διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

## Ουσιαστικές Παραβάσεις

### ΠΑΡΑΒΑΣΗ

### ΚΥΡΩΣΗ

Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ (αρ. 58 <sup>Α</sup> παρ. 1)	Πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, για τήρηση απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, για τήρηση διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. (ισχύς από 25/07/2016)
--	---

Στην περίπτωση που μια επιχείρηση επαναλάβει την ίδια παράβαση εντός πέντε ετών από την διάπραξη της πρώτης παράβασης και αυτή διαπιστωθεί από τους ελεγκτές στο πλαίσιο διαφορετικού ελέγχου και εφόσον έχει εκδοθεί η αρχική πράξη, τότε επιβάλλεται το διπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου ενώ για κάθε επόμενη διάπραξη της ίδιας παράβασης, επιβάλλεται το τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου. Συνεπώς, για μια επιχείρηση που τηρεί απλογραφικό λογιστικό σύστημα, αν διαπιστωθεί εξ νέου διάπραξη της ίδιας παράβασης εντός πενταετίας, το πρόστιμο από 250,00€ διαμορφώνεται στα 500,00€ (100% αύξηση), ενώ για επιχείρηση που τηρεί διπλογραφικό λογιστικό σύστημα το πρόστιμο από 500,00€ διαμορφώνεται στα 1.000,00€. Για κάθε επόμενη ίδια παράβαση το πρόστιμο αυξάνεται κατά 200% του αρχικού και διαμορφώνεται στα 1.000,00€ και 2.000,00€ για απλογραφικά και διπλογραφικά αντίστοιχα.

#### **1.5.8.2 Αναστολή λειτουργίας επιχειρήσεων αρ. 13Α του Ν. 2523/1997**

Με την ΠΟΛ. (1102/2017) καθορίστηκε η διαδικασία για την εφαρμογή του άρθρου 13<sup>Α</sup> του Ν. (2523/1997) σύμφωνα με το οποίο σε ορισμένες περιπτώσεις οι ελεγκτές διενεργούν άμεση αναστολή λειτουργίας της υπό έλεγχο εγκατάστασης ή επιβάλουν ειδικές χρηματικές κυρώσεις. Η λειτουργία μιας ελεγχόμενης εγκατάστασης αναστέλλεται:

1. Άμεσα για σαράντα οκτώ (48) ώρες, σε περίπτωση που διαπιστωθεί η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση πλέον των δέκα (10) φορολογικών παραστατικών πώλησης κατά την διάρκεια του ίδιου ελέγχου ή ανεξάρτητα από το πλήθος των παραστατικών, αν διαπιστωθεί η μη έκδοση ή η ανακριβής έκδοση παραστατικού για αγαθά καθαρής αξίας μεγαλύτερης των πεντακοσίων (500) ευρώ,
2. Αμελλητί για ενενήντα έξι (96) ώρες, σε περίπτωση που εντός του ίδιου ή του επόμενου φορολογικού έτους από τη διαπίστωση της περίπτωσης 1 διαπιστωθεί από τον υπόχρεο η μη έκδοση ή η ανακριβής έκδοση τουλάχιστον τριών (3) φορολογικών παραστατικών ανεξάρτητα από την αξία τους,
3. Αμελλητί για δέκα (10) ημέρες, κάθε φορά που εντός δύο (2) φορολογικών ετών από τις διαπιστώσεις της περίπτωσης 2, διαπιστώνεται η μη έκδοση ή η ανακριβής έκδοση τουλάχιστον τριών (3) φορολογικών παραστατικών, από τον ίδιο έλεγχο, ανεξαρτήτως αξίας αυτών.
4. Μέχρι ένα (1) μήνα με απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., σε περίπτωση που παρεμποδιστεί το έργο των συνεργείων ελέγχου με την χρησιμοποίηση βίας ή μέσω απειλών από τους φορολογούμενους.
5. Στην περίπτωση που η αναστολή που επιβλήθηκε παραβιαστεί, τότε επιβάλλεται αναστολή λειτουργίας στην επιχείρηση για δέκα (10) ημέρες ακόμα.

Υπάρχουν ορισμένες κατηγορίες οντοτήτων στις οποίες λόγω του αντικειμένου δραστηριότητας δεν είναι δυνατή η επιβολή της αναστολής λειτουργίας και συνεπώς επιβάλλεται ειδική χρηματική κύρωση βάσει της ΠΟΛ. (1074/2017). Οι κατηγορίες αυτές είναι οι εξής:

- Ιατροί, κλινικές, θεραπευτήρια και επιχειρήσεις με σχετικές υπηρεσίες
- Επιχειρήσεις που ασκούν παραϊατρικά επαγγέλματα
- Οίκοι ευγηρίας και καταλύματα κοινωνικής μέριμνας
- Ξενοδοχειακές εγκαταστάσεις, χώροι camping
- Εκπαιδευτήρια και γραφεία επαγγελματικών καταρτίσεων
- Δικηγορικά γραφεία, λογιστικά και φοροτεχνικά γραφεία
- Επιχειρήσεις ενοικίασης οχημάτων, σκαφών και αεροσκαφών



### **1.5.9 Απολογισμός έργου ελεγκτικών υπηρεσιών και επιχειρησιακός σχεδιασμός της Α.Α.Δ.Ε.**

Τα όργανα της Α.Α.Δ.Ε. που συμβάλλουν στην επίτευξη των στόχων της σχετικά με τους προληπτικούς ελέγχους είναι οι περιφερειακές της υπηρεσίες και συγκεκριμένα οι Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ.), τα Ελεγκτικά Κέντρα (ΕΛ.ΚΕ.) και οι Υπηρεσίες Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.).

Οι Δ.Ο.Υ. που διαθέτουν τμήμα ελέγχου σε όλη τη χώρα και τα έξι ΕΛ.ΚΕ. σε Αττική και Θεσσαλονίκη διενεργούν φορολογικούς ελέγχους συστηματικά σύμφωνα με τα προγράμματα που αναπτύσσει η Διεύθυνση Ελέγχων. Στόχος των ελεγκτικών υπηρεσιών αυτών είναι η διενέργεια φορολογικών ελέγχων για τη διακρίβωση της συμμόρφωσης ή μη των επιχειρήσεων, η ποιοτική εφαρμογή και τήρηση των ελεγκτικών διαδικασιών σχετικά με την απεικόνιση των συναλλαγών και η κατά το δυνατό μεγαλύτερη επίτευξη του στόχου σχετικά με τους διενεργηθέντες ελέγχους που τίθεται ετησίως με το επιχειρησιακό σχέδιο της Αρχής.

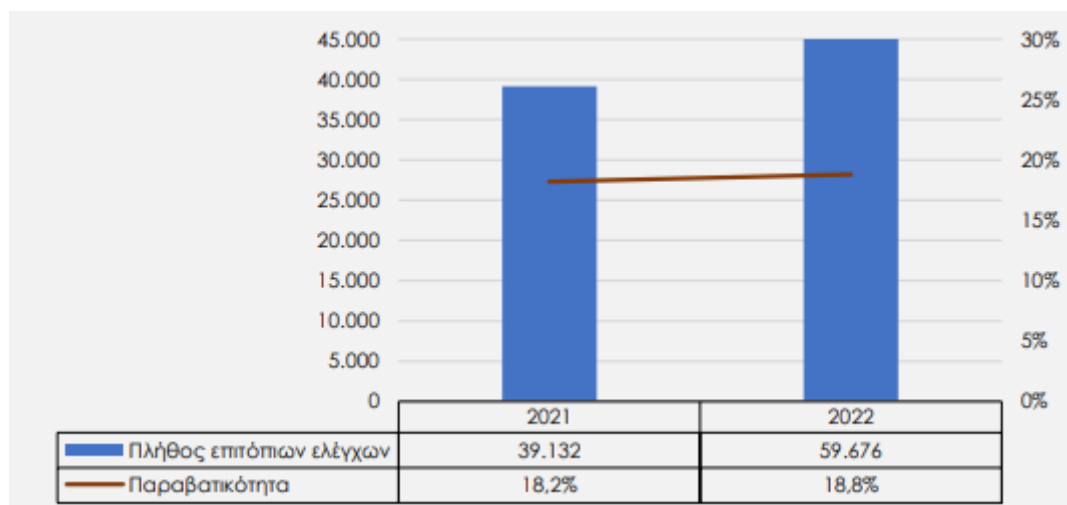
Οι Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. έχουν σαν επιχειρησιακό στόχο τις έρευνες και τους μερικούς ελέγχους πρόληψης για την διακρίβωση της ορθής τήρησης της φορολογικής νομοθεσίας. Έργο τους είναι η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και η αποκάλυψη της φοροαποφυγής και του λαθραίου εμπορίου με τελικό στόχο την αύξηση της φορολογικής συμμόρφωσης των φορολογουμένων και τη συμβολή τους στην αύξηση των δημοσίων εσόδων.

Η Α.Α.Δ.Ε. συντάσσει ετησίως αναλυτική έκθεση απολογισμού για το προηγούμενο έτος και προγραμματισμού των δραστηριοτήτων της για το επόμενο. Στην έκθεση απολογισμού αναλύεται το έργο και τα αποτελέσματα στις βασικές δράσεις της Αρχής. Συντάσσεται λόγω της υποχρέωσης για λογοδοσία στα όργανα της πολιτείας και τους πολίτες βάσει του άρθρου 21 του Ν. (4389/2016), με απώτερο σκοπό την τεκμηριωμένη και υπεύθυνη ενημέρωση του έργου που επιτελέστηκε το έτος που παρήλθε.

Για το προηγούμενο έτος, σύμφωνα με την Απολογιστική Έκθεση (2022), από τις ελεγκτικές υπηρεσίες διενεργήθηκαν 80.763 μερικοί επιτόπιοι φορολογικοί έλεγχοι υπερβαίνοντας κατά πολύ τον στόχο που είχε τεθεί για διενέργεια 57.500 ελέγχων, με στόχο την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και την ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης των φορολογουμένων.

Συγκεκριμένα, από τις Δ.Ο.Υ. και τα Ελεγκτικά Κέντρα διενεργήθηκαν σε όλες τις περιφέρειες της χώρας 59.676 προληπτικοί έλεγχοι (τιθέμενος στόχος οι 43.000 έλεγχοι), με το μέσο ποσοστό εντοπισμού παραβάσεων να ανέρχεται στο 18,8%, ποσοστό ελαφρώς

αυξημένο σε σχέση με αυτό του 2021 που ανερχόταν στο 18,2% σε 39.132 μερικούς επιτόπιους ελέγχους.

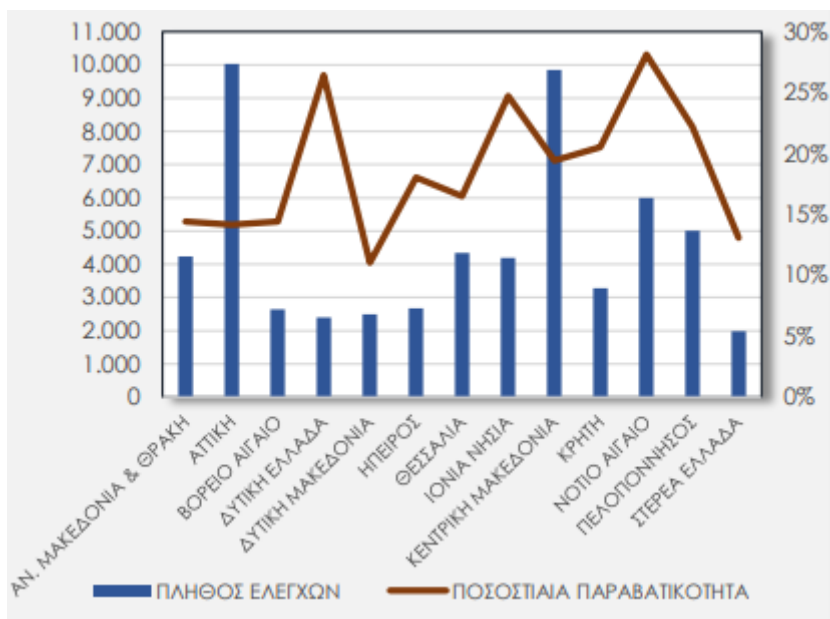


Πηγή: [https://www.aade.gr/sites/default/files/2023-04/apologistiki\\_ekthesi\\_2022.pdf](https://www.aade.gr/sites/default/files/2023-04/apologistiki_ekthesi_2022.pdf)

### Διάγραμμα 1.1

#### Πλήθος μερικών επιτόπιων ελέγχων και παραβατικότητα που εντοπίστηκε από Δ.Ο.Υ. και ΕΛ.ΚΕ.

Η περιφέρεια στην οποία εμφανίστηκε το μεγαλύτερο ποσοστό παραβατικότητας (28,1%) σε 5.993 διενεργούμενους ελέγχους ήταν αυτή του Νοτίου Αιγαίου ενώ ακολούθησαν η περιφέρεια Δυτικής Ελλάδος με ποσοστό 26,4% (2.405 έλεγχοι) και η περιφέρεια Ιονίων Νήσων στην οποία το ποσοστό ανήλθε σε 24,7% σε σύνολο 4.197 προληπτικών ελέγχων. Αντίθετα, το χαμηλότερο ποσοστό ήταν αυτό της περιφέρειας Δυτικής Μακεδονίας (11,04%). Στο Διάγραμμα 1.1 απεικονίζεται ο αριθμός των προληπτικών ελέγχων ανά περιφέρεια σε συνάρτηση με τα ποσοστά παραβατικότητας που εντοπίστηκαν για το έτος 2022.



Πηγή: [https://www.aade.gr/sites/default/files/2023-04/apologistiki\\_ekthesi\\_2022.pdf](https://www.aade.gr/sites/default/files/2023-04/apologistiki_ekthesi_2022.pdf)

**Διάγραμμα 1.2**

**Πλήθος μερικών επιτόπιων ελέγχων και παραβατικότητα που εντοπίστηκε από ανά γεωγραφική περιφέρεια για το 2022**

Η συντριπτική πλειοψηφία των παραβάσεων που διαπιστώθηκαν από τις Δ.Ο.Υ. και τα ΕΛ.ΚΕ. το έτος 2022, σχετίζονταν με την μη έκδοση ή την ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων και συγκεκριμένα σε ποσοστό 95,6%. Ο μεγαλύτερος όγκος των προληπτικών ελέγχων διενεργήθηκε σε επιχειρήσεις εστίασης και αναψυχής (25.964 έλεγχοι) και σε εμπορικές επιχειρήσεις (17.198 έλεγχοι) ενώ το μέσο ποσοστό παραβατικότητας που εντοπίστηκε σε αυτούς τους κλάδους ανήλθε σε 17,4% και 15,7 αντιστοίχως. Όσον αφορά το υψηλότερο ποσοστό παραβατικότητας, αυτό εντοπίστηκε στις επιχειρήσεις με αντικείμενο δραστηριότητας τις υπηρεσίες υγείας (56,2% σε 473 ελέγχους). Αναλυτικά τα ποσοστά παραβατικότητας ανά τομέα δραστηριότητας παρουσιάζονται στο ακόλουθο Διάγραμμα.



Πηγή: [https://www.aade.gr/sites/default/files/2023-04/apologistiki\\_ekthesi\\_2022.pdf](https://www.aade.gr/sites/default/files/2023-04/apologistiki_ekthesi_2022.pdf)

### Διάγραμμα 1.3

#### Ποσοστό παραβατικότητας μερικών επιτόπιων ελέγχων ανά αντικείμενο δραστηριότητας για το 2022

Παράλληλα, για τους καλοκαιρινούς μήνες του 2022 και συγκεκριμένα για τους μήνες από Ιούνιο έως Οκτώβριο, εκπονήθηκε και υλοποιήθηκε από τις ελεγκτικές υπηρεσίες «Σχέδιο διενέργειας μερικών επιτόπιων (προληπτικών) ελέγχων για την περίοδο 01/06/2022 – 31/10/2022» έχοντας ως βάση στοιχεία σχετικά με τα επίπεδα τουρισμού προηγούμενων ετών όπως το 2021 και το 2020. Διενεργήθηκαν συνολικά 55.428 προληπτικοί έλεγχοι (τιθέμενος στόχος 45.880) εκ των οποίων οι 44.252 διενεργήθηκαν από Δ.Ο.Υ. και 11.176 από Υ.Ε.Δ.Δ.Ε με τα ποσοστά παραβατικότητας να ανέρχονται σε 18,8% και 41,8% αντιστοίχως.

Οι Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. έχουν ως κύρια αρμοδιότητα τη διενέργεια ερευνών και προληπτικών ελέγχων, στοχεύοντας ανά περίπτωση σε κλάδους δραστηριοτήτων, σε φορολογικά αντικείμενα, σε γεωγραφικές περιφέρειες ή συνδυασμό αυτών.

Κατά το 2022 μία εκ των στοχεύσεων ήταν ο έλεγχος καταλυμάτων, αντλώντας στοιχεία από πλατφόρμες κρατήσεων και πλατφόρμες για βραχυχρόνιες μισθώσεις με απώτερο σκοπό ο ενδελεχής έλεγχος διαχειριστών ακινήτων. Επίσης στοχεύτηκαν βάσει συγκεκριμένων κριτηρίων ανάλυσης κινδύνου και ελέγχθηκαν πρατήρια καυσίμων από ομάδες εργασίας αποτελούμενες από μέλη διαφόρων υπηρεσιών. Ακόμα διενεργήθηκαν στοχευμένα έλεγχοι σε επιχειρήσεις εστίασης που χρησιμοποιούν συγκεκριμένους τύπους Φ.Η.Μ. και σε επιχειρήσεις που πραγματοποιούν παραδόσεις delivery, δεχόμενες παραγγελίες μέσω διαδικτυακών πλατφορμών.

Συνολικά, από τις τέσσερις Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. κατά το 2022 πραγματοποιήθηκαν 21.087 προληπτικοί έλεγχοι, από τους οποίους το 38,9% από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης και

το 29,1% από την Υπηρεσίας της Πάτρας. Από το σύνολο των διενεργηθέντων ελέγχων, οι 19.450 πραγματοποιήθηκαν σε κλάδους επιχειρήσεων ή γεωγραφικές περιοχές ή σε συγκεκριμένες επιχειρήσεις έπειτα από συγκεκριμένες στοχεύσεις των κεντρικών υπηρεσιών, ξεπερνώντας τον αρχικά τιθέμενο στόχο των 13.500 ελέγχων. Η παραβατικότητα που εντοπίστηκε ανήλθε στο 45,3% καθώς εντοπίστηκαν παραβάσεις σε 8.808 ελεγχθείσες οντότητες.

### Πίνακας 1.1

#### Αποτελέσματα μερικών επιτόπιων ελέγχων ανά Υ.Ε.Δ.Δ.Ε για το 2022

ΥΕΔΔΕ	Έλεγχοι σε στοχ/νες γεωγραφικές περιοχές ή κλάδους επιτηδευματιών ή ΑΦΜ		Ειδικοί στοχευμένοι έλεγχοι	
	Πλήθος	Παραβατικότητα (%)	Πλήθος	Παραβατικότητα (%)
ΥΕΔΔΕ Αττικής	3.463	56,1%	499	57,9%
ΥΕΔΔΕ Θεσ/κης	7.717	42,4%	493	39,6%
ΥΕΔΔΕ Πάτρας	5.676	37,4%	454	46,3%
ΥΕΔΔΕ Ηρακλείου	2.594	56,8%	191	67,0%
<b>Σύνολο</b>	<b>19.450</b>	<b>45,3%</b>	<b>1.637</b>	<b>50,2%</b>

Πηγή: [https://www.aade.gr/sites/default/files/2023-04/apologistiki\\_ekthesi\\_2022.pdf](https://www.aade.gr/sites/default/files/2023-04/apologistiki_ekthesi_2022.pdf)

Επιπρόσθετα, διενεργήθηκαν 1.637 ειδικοί στοχευμένοι μερικοί επιτόπιοι έλεγχοι, βάση των οποίων είναι οι πληροφορίες που αξιοποιούνται και αφορούν συγκεκριμένες οντότητες. Οι έλεγχοι αυτοί αφορούν επιχειρήσεις με αντικείμενα δραστηριότητας που εμφανίζουν μεγάλο κίνδυνο παραβατικότητας, δηλαδή φοροδιαφυγής και απάτης. Στους συγκεκριμένους ελέγχους το ποσοστό παραβατικότητας ανήλθε στο 50,2% καθώς εντοπίστηκαν 822 εταιρείες με παραβάσεις.

Βάσει του Επιχειρησιακού Σχεδίου (2023) για το τρέχον έτος, ο στόχος που έχει τεθεί σχετικά με τον αριθμό των μερικών επιτόπιων ελέγχων πρόληψης που πρέπει να διενεργηθούν από τις ελεγκτικές υπηρεσίες της Α.Α.Δ.Ε. ανέρχεται στους 49.500 ελέγχους. Οι έλεγχοι αυτοί θα διενεργηθούν σε στοχευμένες περιφέρειες της επικράτειας, κλάδους επιχειρήσεων ή στοχευμένους Α.Φ.Μ. επιτηδευματιών και γενικώς σε τομείς δραστηριότητας που παρατηρούνται υψηλά ποσοστά παραβάσεων. Στόχος επίσης για το 2023 είναι το ποσοστό εντοπισμού παραβάσεων να ανέλθει στο 30% των προληπτικών ελέγχων. Τέλος, εντός του έτους, έχει τεθεί στόχος για την ανάπτυξη της εφαρμογής ΕΛΕΓΧΟΣ Live για την πραγματοποίηση των προληπτικών ελέγχων από τα συνεργεία ελέγχου με τη χρήση tablets. Η εφαρμογή θα παρέχει τη δυνατότητα στους ελεγκτές να λαμβάνουν γνώση του επιχειρηματικού προφίλ κάθε φορολογούμενου άμεσα για τη

διευκόλυνση διενέργειας των ελεγκτικών επαληθεύσεων και τη δυνατότητα για άμεση ψηφιακή έκδοση Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου σε περίπτωση εντοπισμού οποιασδήποτε παράβασης.

#### **1.5.10 Ανακεφαλαίωση**

Τα υψηλά επίπεδα φορολογικής συμμόρφωσης επιτυγχάνονται με τη χρήση, ως βασικό εργαλείο, των φορολογικών ελέγχων και ιδιαίτερος των μερικών επιτόπιων φορολογικών ελέγχων. Τα συνεργεία ελέγχου πρέπει να αποτελούνται από υπαλλήλους με ιδιαίτερα προσόντα επαγγελματικά και συμπεριφορικά, κατάλληλα προετοιμασμένα, και να δρουν κατά τη διάρκεια των προληπτικών ελέγχων κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μεγιστοποιούνται τα πλεονεκτήματα του συγκεκριμένου είδους ελέγχου. Απώτερος στόχος των προληπτικών ελέγχων είναι αύξηση της φορολογικής συμμόρφωσης των επιχειρήσεων, όχι μόνο λόγω του φόβου αυτών εξαιτίας του αιφνίδιου χαρακτήρα των ελέγχων αλλά και μέσω του φόβου για την επιβολή κυρώσεων σε περίπτωση διαπίστωσης κάποιας φορολογικής παράβασης.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

### Φορολογική συμμόρφωση και φοροδιαφυγή

#### 2.1 Εισαγωγή

Η μη φορολογική συμμόρφωση και τα φαινόμενα φοροδιαφυγής, έννοιες αλληλένδετες, αποτελούν διαχρονικό πρόβλημα κάθε κράτους και φέρουν ποικίλα αρνητικά αποτελέσματα στις εθνικές οικονομίες. Τα μειωμένα δημόσια έσοδα μειώνουν τη δυνατότητα των κυβερνήσεων για την τήρηση ανταποδοτικού χαρακτήρα των επιβαλλόμενων φόρων ενώ παράλληλα προκαλείται ανισοκατανομή στα φορολογικά βάρη μεταξύ των έντιμων φορολογούμενων και αυτών που φοροδιαφεύγουν.

Το ύψος της φορολογικής ή μη συμμόρφωσης των επιχειρήσεων προσδιορίζεται από πολλούς παράγοντες, οικονομικούς και μη. Οι εκτεταμένοι φορολογικοί έλεγχοι αποτελούν ένα από τα κύρια μέσα περιορισμού των φαινομένων φοροδιαφυγής. Για την επίτευξη του στόχου της αύξησης της φορολογικής συμμόρφωσης ωστόσο, οι έλεγχοι θα πρέπει να διενεργούνται αποτελεσματικά, σε τακτά χρονικά διαστήματα και να υπάρχει ένα ιδανικό μείγμα μεταξύ του αριθμού των ελέγχων και των επιβαλλόμενων κυρώσεων.

Στο παρόν κεφάλαιο γίνεται αναφορά στα βασικά στοιχεία της φοροδιαφυγής όπως τα αίτια και οι συνέπειες της, ενώ ακολουθεί μια εκτενής αναφορά στην έννοια της φορολογικής συμμόρφωσης και στους προσδιοριστικούς παράγοντες του ύψους της. Τέλος, γίνεται αναφορά στην επίδραση των φορολογικών ελέγχων στη συμμόρφωση των επιχειρήσεων και στην μελλοντική συμπεριφορά αυτών μετά από την εμπειρία ενός φορολογικού ελέγχου, βάσει στοιχείων που αντλήθηκαν από την βιβλιογραφία

#### 2.2 Η έννοια της φοροδιαφυγής

Φοροδιαφυγή αποκαλείται το φαινόμενο της μη καταβολής ή της μειωμένης καταβολής των φόρων, των τελών και των εισφορών από κάθε είδους υπόχρεο, όπως επίσης και η μη εκπλήρωση των υποχρεώσεων αυτών, βάσει των προβλέψεων της φορολογικής νομοθεσίας. Κατά τον Τάτσο (2001), την έννοια της φοροδιαφυγής συνθέτουν έκνομες πράξεις ή παραλείψεις από τη μεριά των φορολογουμένων με απώτερο σκοπό την εν μέρει ή ολική αποφυγή των φορολογικών υποχρεώσεων και συνεπώς τη μειωμένη καταβολή φόρων.

Η φοροδιαφυγή η οποία αποτελεί αντικοινωνική συμπεριφορά καθώς τα φορολογικά βάρη μεταφέρονται από τους ασυνείδητους στους ευσυνείδητους φορολογούμενους, τελείται είτε μέσω της απόκρυψης των εισοδημάτων είτε με τη χρησιμοποίηση εικονικών ή πλαστών δαπανών. Διενεργείται από φυσικά και νομικά πρόσωπα σε όλα τα είδη των

φορολογιών (εισόδημα, Φ.Π.Α., παρακρατούμενοι φόροι) προσπαθώντας να παραπλανήσουν την φορολογική διοίκηση καταβάλλοντας μικρότερους από τους αναλογούντες φόρους.

Η χώρα μας ταλανίζεται από φαινόμενα φοροδιαφυγής τα οποία δημιουργούν εμπόδια στην προσπάθεια για δημοσιονομική εξυγίανση (Βασαρδάνη, 2011). Βασική συνέπεια της ύπαρξης της φοροδιαφυγής σε μια κοινωνία είναι η μείωση των κρατικών εσόδων λόγω της μειωμένης καταβολής φόρων από τους πολίτες. Τα μειωμένα δημόσια έσοδα με τη σειρά τους αποτελούν τροχοπέδη για το κράτος στην προσπάθεια του για την άσκηση κοινωνικής πολιτικής. Τα φορολογικά βάρη κατανέμονται άνισα στους φορολογούμενους και έτσι οι ανισότητες εντός της κοινωνίας μεγεθύνονται, ενώ όσον αφορά τις επιχειρήσεις, η συνειδητή μειωμένη απόδοση φόρων δημιουργεί ανταγωνιστικό πλεονέκτημα για τους φοροδιαφεύγοντες έναντι των ειλικρινών.

### **2.3 Η έννοια της φοροαποφυγής**

Η φοροαποφυγή είναι συγγενής έννοια με αυτή της φοροδιαφυγής και συχνά υπάρχει σύγχυση μεταξύ των δύο εννοιών. Βασικός λόγος για τη σύγχυση ανάμεσα στις δύο αυτές πράξεις είναι η ταύτιση των αποτελεσμάτων που έχουν καθώς απότοκο τους είναι η μερική ή ολική αποφυγή καταβολής φόρων και συνεπώς η μειωμένη συνεισφορά στα κρατικά έσοδα.

Ως φοροαποφυγή νοείται η εφαρμογή σχεδιασμένων πρακτικών έπειτα από ενδελεχή μελέτη της εμπορικής νομοθεσίας, της φορολογικής νομοθεσίας και των δικαστικών και υπουργικών αποφάσεων με απώτερο σκοπό τη μείωση του εισοδήματος προς φορολόγηση χωρίς η φορολογική νομοθεσία να παραβιάζεται. Οι φορολογούμενοι δηλαδή εκμεταλλεύονται ορισμένα κενά που υπάρχουν στην νομοθεσία ώστε να μειώσουν ή να εξαλείψουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις, χωρίς να έχουν οποιουδήποτε είδους κύρωση.

Ευνόητο είναι ότι το κίνητρο και τα αποτελέσματα της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής ή της νόμιμης φοροδιαφυγής όπως αναφέρεται συχνά, δεν διαφέρουν. Διαφορά ωστόσο υφίσταται στην πολιτική και ηθική άποψη που χαρακτηρίζει τις δύο έννοιες. Στην περίπτωση της φοροδιαφυγής καταστρατηγείται τόσο το πνεύμα όσο και το γράμμα του νόμου σε αντίθεση με την περίπτωση της φοροαποφυγής κατά την οποία καταστρατηγείται μόνο το πνεύμα του νόμου (Καράγιωργας, 1981). Συνεπώς, η φοροαποφυγή αποτελεί νομότυπη διαδικασία εφόσον οι σχετικές πράξεις δεν αντιβαίνουν στις ισχύουσες φορολογικές αρχές και κανόνες, δημιουργεί ωστόσο



ερωτηματικά σχετικά με την ηθική των φορολογουμένων που ακολουθούν τέτοιες πρακτικές (Sandmo, 2005).

#### **2.4 Αιτίες ύπαρξης της Φοροδιαφυγής**

Σε μελέτη που εκπόνησε η Ernst & Young (2016) σε συνεργασία με τον Οργανισμό Έρευνας και Ανάλυσης διαΝΕΟσις αναλύθηκε το φαινόμενο της φοροδιαφυγής εστιάζοντας κυρίως στα αίτια εμφάνισής της, στα ποσοστά φοροδιαφυγής στην χώρα μας και σε πιθανούς τρόπους αντιμετώπισης αυτής. Οι αιτίες ποικίλουν και αναλύονται στις ακόλουθες βασικές κατηγορίες:

##### **2.4.1 Πολιτικές/ Νομοθετικές**

Το πολιτικό περιβάλλον κάθε κράτους σε συνάρτηση με την φορολογική πολιτική που ασκείται σε αυτό επηρεάζουν την ύπαρξη φαινομένων φοροδιαφυγής. Οι πολιτικές και νομοθετικές αιτίες συνίστανται στα ακόλουθα:

- **Περιπλοκότητα στο φορολογικό σύστημα και ύπαρξη πολυνομίας**

Η ύπαρξη πολλαπλών νομοθετημάτων σε συνδυασμό με τις συνεχείς τροποποιήσεις αυτών (προσθήκες, αντικαταστάσεις εδαφίων), δημιουργούν ένα χαοτικό φορολογικό πλαίσιο που όχι μόνο δημιουργεί σύγχυση στους φορολογούμενους αλλά ταυτόχρονα αυξάνει την περίπτωση παρερμηνειών ή κενών στους νόμους. Κάθε έτος εκδίδεται πληθώρα ερμηνευτικών εγκυκλίων, ΠΟΛ. και υπουργικών αποφάσεων για την κάλυψη οποιουδήποτε κενού σε ένα νόμο, γεγονός που κάνει την παρακολούθηση αυτών σχεδόν ανέφικτη. Οι φορολογούμενοι συχνά αδυνατούν να ανταποκριθούν στις συγκεκριμένες αλλαγές και κατ' επέκταση στις φορολογικές τους υποχρεώσεις, οδηγώντας τους σε μη σωστή εφαρμογή των νόμων ακούσια ή εκούσια, πάντα προς ίδιον όφελος.

- **Μη ύπαρξη σταθερής πολιτικής βούλησης για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής**

Η μη ύπαρξη πολιτικής σταθερότητας στη χώρα μας τα τελευταία χρόνια ενισχύει τα φαινόμενα φοροδιαφυγής. Όλες οι κυβερνήσεις θέτουν ως βασικό τους στόχο την πάταξη της φοροδιαφυγής, συνήθως όμως δεν έχουν τον χρόνο να δράσουν σχετικώς κυρίως γιατί η χάραξη φορολογικής πολιτικής προς αυτόν τον σκοπό συνήθως είναι χρονοβόρα. Επίσης, η ύπαρξη πολυνομίας επηρεάζει και συμβάλλει στην πολιτική αστάθεια της χώρας.

- **Ανασφάλεια Δικαίου**

Η αδυναμία των φορολογουμένων να εφαρμόσουν τους νόμους της φορολογικής νομοθεσίας λόγω του πολύπλοκου συστήματος οδηγεί σε ανασφάλεια δικαίου. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί η έκδοση ερμηνευτικών εγκυκλίων και οδηγιών από την Φορολογική Διοίκηση για την κάλυψη κενών στους νόμους. Οι εγκύκλιοι και οι οδηγίες δεν εισαγάγουν δίκαιο και συνεπώς οι φορολογούμενοι δεν υποχρεούνται να εναρμονιστούν με αυτές, ωστόσο είναι δεσμευτικές για την Φορολογική Διοίκηση. Έτσι δημιουργείται σύγχυση μεταξύ των δύο μερών, δημιουργείται το αίσθημα της ανασφάλειας δικαίου και η εμπιστοσύνη προς τη Φορολογική Διοίκηση μειώνεται σημαντικά. Η ανασφάλεια εντείνεται στις περιπτώσεις των «ατομικών λύσεων» που εκδίδονται από υπαλλήλους έπειτα από ερωτήματα που καταθέτουν οι φορολογούμενοι, καθώς δεν δεσμεύουν τις δράσεις όλων των υπηρεσιών της Διοίκησης και κάθε φορολογικός έλεγχος μπορεί να αποφανθεί διαφορετικά για κάποιο επίμαχο ζήτημα.

Ανασφάλεια δικαίου φυσικά ισχύει και για την πλευρά των υπαλλήλων της Φορολογικής Διοίκησης οι οποίοι είναι υποχρεωμένοι να ενημερώνονται για τις συχνότερες τροποποιήσεις και να εφαρμόζουν ορθά τους νόμους. Το πρόβλημα μεγεθύνεται αν στην εξίσωση υπολογιστούν η γραφειοκρατία και οι τεχνολογικές ελλείψεις του δημοσίου τομέα.

- **Αύξηση φορολογικού βάρους**

Η συνεχής αύξηση των φορολογικών συντελεστών σε μια χώρα και συνεπώς της φορολογικής επιβάρυνσης των πολιτών, δημιουργεί την τάση για φοροδιαφυγή. Οι φορολογούμενοι καλούνται να διαλέξουν μεταξύ της φορολογικής τους συμμόρφωσης ή της απόκρυψης εισοδημάτων ανάλογα με την αξιολόγηση του ρίσκου για πιθανό εντοπισμό τους που κάνει ο καθένας. Κατά τους Allingham & Sandmo (1972), οι φορολογούμενοι παίρνουν την απόφαση για το αν θα φοροδιαφύγουν και σε τι βαθμό, με ανάλογα κριτήρια όπως σε οποιαδήποτε απόφαση του που περιέχει ρίσκο, όπως για παράδειγμα τη συμμετοχή σε ένα παιχνίδι τύχης. Η τελική απόφαση σχετίζεται με την πιθανότητα εντοπισμού τους και τιμωρίας τους για αυτή τους την πράξη.

Τα τρία βασικά στοιχεία για την φοροδιαφυγή είναι οι υψηλοί συντελεστές φορολόγησης, οι πιθανότητα εντοπισμού και τιμωρίας των φοροφυγάδων και τέλος το ύψος των προστίμων που θα επιβληθούν. Ειδικά η υπερφορολόγηση αποτελεί σημαντικό πρόβλημα σε κάθε κράτος αφού λειτουργεί σαν ανασταλτικός παράγοντας για επενδυτικές προσπάθειες. Συγκεκριμένα στη χώρα μας παρατηρείται σε μεγάλο βαθμό

το φαινόμενο ίδρυσης πολλών εταιρειών ελληνικών συμφερόντων σε χώρες με χαμηλότερους φορολογικούς συντελεστές όπως η Βουλγαρία, η Κύπρος και το Βέλγιο.

#### **2.4.2 Τεχνολογικές**

Ο απαρχαιωμένος υλικοτεχνικός εξοπλισμός της Φορολογικής Διοίκησης σε συνάρτηση με τα μηχανογραφικά κενά που υπάρχουν στα συστήματα και τις πλατφόρμες που χρησιμοποιούν οι υπάλληλοι, ενισχύουν τις περιπτώσεις φοροδιαφυγής των πολιτών. Πέρα από τη δυσχέρεια στην εκτέλεση των καθηκόντων τους λόγω των παλαιάς τεχνολογίας υπολογιστών και συστημάτων, οι υπάλληλοι της Διοίκησης αντιμετωπίζουν δυσκολίες στη συλλογή και επεξεργασία των δεδομένων που τίθενται στη διάθεση τους από διάφορες πηγές. Η έλλειψη βασικών εργαλείων όπως για παράδειγμα η πρόσβαση στο διαδίκτυο, η έλλειψη αυστηρών δικλίδων ασφαλείας στα συστήματα και η μη ύπαρξη διαλειτουργικότητας μεταξύ διαφορετικών υπηρεσιών δημιουργούν προβλήματα στην απόκτηση συνολικής εικόνας για κάθε φορολογούμενο. Τέλος, υπάρχει καθυστερημένη ενημέρωση των πληροφοριακών συστημάτων και των ηλεκτρονικών βιβλιοθηκών των υπηρεσιών με τις αλλαγές της νομοθεσίας, των εγκυκλίων κ.τλ., παράγοντας που επίσης οδηγεί τους υπαλλήλους σε εσφαλμένες ενέργειες.

#### **2.4.3 Γραφειοκρατικές/ Οργανωτικές**

Ακόμα ένα στοιχείο που εκμεταλλεύονται οι υποψήφιοι φοροφυγάδες είναι η τρομερή γραφειοκρατία του Δημοσίου τομέα και οι υποστελεχωμένες υπηρεσίες της Φορολογικής Διοίκησης. Σύμφωνα με έρευνα του Ο.Ο.Σ.Α. (2013), λόγω των πολυδαίδαλων διαδικασιών και της πολύπλοκης οργάνωσης του Δημοσίου τομέα, η Διοίκηση δεν δρα αποτελεσματικά όσον αφορά τον εντοπισμό των φορολογικών παραβάσεων. Τα πολλά νομοθετήματα και οι αλλεπάλληλες τροποποιήσεις των αρμοδιοτήτων μεταξύ των υπηρεσιών, δυσχεραίνουν την αποτελεσματική λειτουργία της Φορολογικής Διοίκησης τόσο για τους υπαλλήλους όσο και για τους πολίτες.

Προβλήματα προκαλούνται και από την ανεπαρκή οργάνωση σχετικά με το ανθρώπινο δυναμικό. Οι περισσότερες υπηρεσίες αντιμετωπίζουν σοβαρά θέματα υποστελέχωσης ή ανισοκατανομής των υπαλλήλων μεταξύ των τμημάτων με συνέπεια την μη ορθή λειτουργία αυτών. Παράλληλα, αρκετοί υπάλληλοι διαθέτουν περιορισμένα προσόντα ή ικανότητες χωρίς να λαμβάνουν εκπαιδεύσεις για την βελτίωσή τους. Κρίσιμα είναι τα τμήματα Δικαστικού και Ελέγχου της Φορολογικής Διοίκησης για την πάταξη της φοροδιαφυγής, όμως και αυτά έχουν ελλιπή στελέχωση μετατρέποντας την διαχείριση των πολλών εντολών ελέγχου, ακατόρθωτη.

Τα στελέχη της Φορολογικής Διοίκησης επιπρόσθετα, χαρακτηρίζονται από έλλειψη κινήτρου, παράγοντας που αποτελεί εμπόδιο στον αποτελεσματικό εντοπισμό περιπτώσεων φοροδιαφυγής και παραβάσεων. Η έλλειψη κινήτρου συνήθως προέρχεται από το γεγονός ότι οι περικοπές των αποδοχών των υπαλλήλων τα τελευταία έτη στα πλαίσια της δημοσιονομικής πολιτικής που ασκείται.

#### **2.4.4 Πολιτισμικές**

Η φορολογική κουλτούρα των πολιτών και οι απόψεις τους για την ανταποδοτικότητα του κράτους αποτελούν βασικούς παράγοντες του μεγέθους της φοροδιαφυγής. Οι πολίτες εκπληρώνοντας τις φορολογικές τους υποχρεώσεις, αναμένουν από το κράτος παροχές και υπηρεσίες ανάλογες του βάρους που έχουν επωμιστεί με την φορολογία. Όταν το κράτος ανταποδίδει στους πολίτες ποιοτικές υπηρεσίες, αυτοί δεν αισθάνονται ότι το κράτος τους εξαπατά και το αίσθημα φορολογικής ηθικής εντείνεται.

Τα κίνητρα βέβαια που ωθούν τους φορολογούμενους στην εκπλήρωση των υποχρεώσεών τους διαφέρουν. Ορισμένοι θεωρούν ότι καταβάλλοντας τους φόρους που τους αναλογούν πράττουν μια ορθή κοινωνικά πράξη ενώ άλλοι λειτουργούν υπό τον φόβο μιας επικείμενης τιμωρίας. Η φορολογική συμμόρφωση των πολιτών αυξάνεται κατακόρυφα όταν αυτοί πειστούν ότι το φορολογικό σύστημα της χώρας είναι δίκαιο και ταυτόχρονα δουν δείγματα ανταποδοτικότητας, χτίζοντας μια σχέση εμπιστοσύνης.

#### **2.5 Προσδιοριστικοί παράγοντες της Φοροδιαφυγής**

Το μέγεθος και η συχνότητα εμφάνισης φαινομένων φοροδιαφυγής σε κάθε χώρα εξαρτώνται από πολλαπλούς παράγοντες. Κυριότεροι προσδιοριστικοί παράγοντες είναι:

- **Η κατανομή του φορολογικού βάρους**

Οι πολίτες προκειμένου να επιδεικνύουν φορολογική συμμόρφωση πρέπει να νιώθουν κοινωνική δικαιοσύνη. Αν παρατηρηθεί δυσαναλογία στα κατανομή των φορολογικών βαρών, δηλαδή ότι κάποια κατηγορία πολιτών ή επιχειρήσεων δεν αποδίδει ορθώς τους φόρους που της αναλογεί, τότε παρατηρείται αύξηση της φοροδιαφυγής από τους μέχρι εκείνη τη στιγμή ενσυνείδητους φορολογούμενους.

Μεταξύ των επιχειρήσεων δημιουργείται αθέμιτος ανταγωνισμός καθώς αυτές που φοροδιαφεύγουν επιβαρύνονται λιγότερο από φόρους, αποκτώντας ανταγωνιστικό πλεονέκτημα έναντι των συνεπών επιχειρήσεων. Οι τελευταίες στην προσπάθειά τους να μην χάσουν μερίδιο αγοράς οδηγούνται σε ανάλογες πρακτικές φοροδιαφυγής ώστε να επαναφέρουν την ισορροπία.

Οι πολίτες παράλληλα αντιδρούν στις περιπτώσεις που συμπολίτες τους φοροδιαφεύγουν. Αυτό συμβαίνει καταρχάς γιατί νιώθουν αδικία αφού η συνεισφορά τους στο κράτος είναι μεγαλύτερη αλλά τελικώς απολαμβάνουν στον ίδιο βαθμό της ανταποδοτικές υπηρεσίες του κράτους. Ταυτόχρονα, οι συνεπείς φορολογούμενοι επιβαρύνονται με το μερίδιο φόρων που δεν αποδόθηκαν από τους φοροφυγάδες καθώς τα δημόσια έσοδα και ο κρατικός προϋπολογισμός πρέπει να τηρηθούν. Συνεπώς δημιουργείται από τους έντιμους πολίτες η επιθυμία για μείωση της φορολογικής τους συμμόρφωσης.

- **Τα επίπεδα της φορολογικής επιβάρυνσης**

Οι συνεχείς αυξήσεις των φορολογικών συντελεστών για την συλλογή των δημοσίων εσόδων επηρεάζουν αρνητικά το εισόδημα των φυσικών προσώπων και των επιχειρήσεων με αποτέλεσμα την τάση για φοροδιαφυγή. Παρατηρείται δηλαδή μια τάση για «άμυνα» των υπόχρεων έναντι στην αύξηση των συντελεστών φορολόγησης.

- **Η δαπάνη των δημοσίων εσόδων**

Η ορθή διαχείριση και χρήση του δημόσιου χρήματος από τις κυβερνήσεις επηρεάζει θετικά την φορολογική συνείδηση των φορολογουμένων. Αντίθετα όταν διαπιστώνεται ανώφελη σπατάλη των δημοσίων εσόδων τα οποία κατά βάση συγκεντρώθηκαν από τους φόρους, τότε τα κοινωνικά οφέλη μειώνονται σημαντικά, η ανταποδοτικότητα συρρικνώνεται και συναντάται τάση για φοροδιαφυγή.

- **Το μορφωτικό επίπεδο των πολιτών και η φορολογική τους κουλτούρα**

Η φορολογική συμπεριφορά των πολιτών εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από το επίπεδο μόρφωσης, παιδείας και ηθικής που κατέχουν. Οι πολίτες με χαμηλό μορφωτικό επίπεδο αδυνατούν να αντιληφθούν την άμεση σχέση της φορολογικής τους επιβάρυνσης με τις δημόσιες υπηρεσίες που προσφέρει το κράτος από τα φορολογικά έσοδα. Δεν αντιλαμβάνονται τις υποχρεώσεις τους προς το κράτος ή την έννοια της ανταποδοτικότητας και ενδιαφέρονται για το ατομικό τους συμφέρον και όχι για το κοινωνικό σύνολο.

Πέρα από τους οικονομικούς παράγοντες που επηρεάζουν την συμμόρφωση των πολιτών, υπάρχουν και άλλοι που διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο στις αποφάσεις τους. Οι προσωπικές αξίες, οι συλλογικές – κοινωνικές αξίες, το αίσθημα ενοχής και ο πιθανός κοινωνικός στιγματισμός είναι παράγοντες που καθορίζουν σε μεγάλο βαθμό την φορολογική συμπεριφορά.

Αντίθετα, σε χώρες όπου οι πολίτες διαθέτουν φορολογική κουλτούρα, αντιλαμβάνονται ότι υπάρχει αμεροληψία στην Φορολογική Διοίκηση και συνεπώς

εμπιστοσύνη στην κυβέρνηση και ότι η κατανομή των φορολογικών βαρών γίνεται δίκαια, παρατηρείται πως οι περιπτώσεις φοροδιαφυγής είναι αισθητά μειωμένες. Στις χώρες αυτές επικρατεί η άποψη ότι οι φόροι καλύπτουν το κόστος των κοινωνικών υπηρεσιών και παρά τους υψηλούς φορολογικούς συντελεστές που ισχύουν, η τάση για φοροδιαφυγή είναι μικρή.

- **Η οργάνωση και αποτελεσματικότητα Φορολογικής Διοίκησης**

Ο ρόλος των υπηρεσιών της Φορολογικής Διοίκησης και ειδικότερα των ελεγκτικών υπηρεσιών, είναι σημαντικός για τον εντοπισμό και την πάταξη της φοροδιαφυγής. Μια καλά οργανωμένη Διοίκηση, στελεχωμένη επαρκώς με υπαλλήλους που έχουν κίνητρο, ηθική και λαμβάνουν συνεχείς εκπαιδεύσεις για τις αλλαγές που προκύπτουν στη νομοθεσία, δρα αποτελεσματικά στην εξυπηρέτηση των πολιτών και τον εντοπισμό παρατυπιών. Επιπρόσθετα, το καλό επίπεδο μηχανοργάνωσης, τα σύγχρονα συστήματα και η ορθή λειτουργία των εφαρμογών οδηγούν τους υπαλλήλους σε υψηλότερο επίπεδο ελέγχου με μεγαλύτερη συνέπεια και εις βάθος ανάλυση αυξάνοντας κατακόρυφα την πιθανότητα εντοπισμού των φοροφυγάδων και την τιμωρία τους μέσω καταλογισμού των διαφορών και επιβολής προστίμων.

- **Η διάρθρωση του εισοδήματος και η οργάνωση της αγοράς μιας χώρας**

Στις χώρες στις οποίες η πλειοψηφία των εισοδημάτων των πολιτών προέρχεται από μισθωτή εργασία δεν υπάρχουν υψηλές πιθανότητες για φοροδιαφυγή ενώ αντίθετα όταν υπάρχει μεγάλο ποσοστό εισοδημάτων από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας (εταιρείες, ελεύθερα επαγγέλματα κ.τ.λ.) ο κίνδυνος είναι αρκετά πιο υψηλός λόγω δυσκολίας στον εντοπισμό.

Παράλληλα, το μέγεθος των επιχειρήσεων μιας χώρας αποτελεί σημαντικό παράγοντα για το ύψος της φοροδιαφυγής. Οι μικρομεσαίες επιχειρήσεις που τηρούν απλογραφικά λογιστικά βιβλία δεν παρέχουν αναλυτικές πληροφορίες στους ελεγκτές της Φορολογικής Διοίκησης, δεν διαθέτουν μηχανογραφικά συστήματα και συνεπώς δύσκολα εντοπίζονται οι παραβάσεις τους. Αντιθέτως, οι μεγαλύτερες επιχειρήσεις που τηρούν διπλογραφικά λογιστικά βιβλία, διαθέτουν λογιστήρια με εξειδικευμένο προσωπικό και λογιστικά συστήματα που παρέχουν αναλυτική πληροφόρηση για κάθε συναλλαγή βοηθώντας τους φορολογικούς ελεγκτές να είναι πιο αποδοτικοί και αποτελεσματικοί.

## **2.6 Συνέπειες της φοροδιαφυγής**

Από τα ανωτέρω δεδομένα προκύπτει ότι το φαινόμενο της φοροδιαφυγής έχει πολλαπλές συνέπειες στην οικονομία μιας χώρας και κατ' επέκταση στους πολίτες της. Καταρχάς η αύξηση της φοροδιαφυγής προκαλεί μείωση των κρατικών εσόδων που προκύπτουν από τους φόρους και οι υπηρεσίες που παρέχονται από το κράτος ελαχιστοποιούνται ή είναι κακής ποιότητας. Η έννοια του κοινωνικού κράτους εκλείπει αφού χάνονται οικονομικοί πόροι και μειώνονται οι δημόσιες επενδύσεις. Οι φορολογούμενοι ωστόσο καταβάλουν τους φόρους γιατί αναμένουν ανταπόδοση. Όσο δεν αντισταθμίζεται η υποχρέωση των πολιτών με τα δικαιώματα που έχουν από την φορολογική επιβάρυνση, τότε δημιουργείται μια σχέση δίχως εμπιστοσύνη με το κράτος και η φοροδιαφυγή εντείνεται και επεκτείνεται από το ατομικό επίπεδο στο σύνολο της κοινωνίας (Mayowan, 2019).

Στην προσπάθεια για αναπλήρωση των χαμένων εσόδων του το κράτος οδηγείται στην επιβολή υψηλότερων φορολογικών συντελεστών και το εισόδημα των πολιτών επηρεάζεται σημαντικά. Προκαλούνται διαφορές στην φορολογική επιβάρυνση μεταξύ αυτών που φοροδιαφεύγουν και των συνεπών πολιτών παρά το ότι μπορεί να έχουν την ίδια φοροδοτική ικανότητα. Η δημιουργία της άνισης κατανομής φορολογικών βαρών επιδρά αρνητικά στους συνεπείς στις υποχρεώσεις τους φορολογούμενους, οι οποίοι πλέον τείνουν και αυτή προς την φοροδιαφυγή αναζητώντας «δικαιοσύνη» (Γάτσος, 2012).

Οι επιχειρήσεις που υποπίπτουν σε φορολογικές παραβάσεις για την καταβολή μικρότερων φόρων, προκαλούν αθέμιτο ανταγωνισμό αφού αποκτούν ανταγωνιστικό πλεονέκτημα έναντι των επιχειρήσεων του κλάδου τους οι οποίες καταβάλουν τους αναλογούντες στα έσοδά τους φόρους. Με αυτή την στρατηγική καταφέρνουν να αποκτήσουν μεγαλύτερο μερίδιο αγοράς και να μεγεθυνθούν, ουσιαστικά μέσω της φοροδιαφυγής.

## **2.7 Η έννοια της φορολογικής συμμόρφωσης**

Ως φορολογική συμμόρφωση νοείται η οικειοθελής τήρηση των φορολογικών υποχρεώσεων των φορολογουμένων. Η συμμόρφωση ανάγεται στην υποβολή ειλικρινών φορολογικών δηλώσεων εμπροθέσμως, στην ορθή τήρηση των βιβλίων και των στοιχείων και στην απόδοση των αναλογούντων φόρων εντός ενός οικονομικού έτους. Οι ανωτέρω υποχρεώσεις οι οποίες ορίζονται στην φορολογική νομοθεσία συχνά αναθεωρούνται έπειτα από αποφάσεις των δικαστηρίων. Συνεπώς πιο συγκεκριμένα,

φορολογική συμμόρφωση υπάρχει όταν οι πολίτες εναρμονίζονται με τις διατάξεις των φορολογικών νόμων και τις αποφάσεις των δικαστηρίων (Roth, et al., 1989).

Η φορολογική συμμόρφωση ή διαφορετικά η εθελοντική συμμόρφωση επέρχεται όταν πληρούνται τα εξής κριτήρια:

- Οι φορολογούμενοι υποβάλλουν τις φορολογικές τους δηλώσεις εντός των χρονικών πλαισίων που ορίζονται στις φορολογικές διατάξεις,
- Το περιεχόμενο των υποβαλλόμενων φορολογικών δηλώσεων είναι ειλικρινές, χωρίς παρατυπίες ή παραλείψεις,
- Οι φόροι που προκύπτουν από τις ανωτέρω δηλώσεις καταβάλλονται εγκαίρως και εθελοντικά από τους υπόχρεους.

Σε περίπτωση που τα κριτήρια αυτά δεν πληρούνται, τότε προκύπτει περίπτωση μη φορολογικής συμμόρφωσης, έννοια που είναι άρρηκτα συνδεδεμένη με την έννοια της φοροδιαφυγής. Στις περιπτώσεις που παρουσιάζονται χαμηλά ποσοστά φορολογικής συμμόρφωσης τότε τα φαινόμενα φοροδιαφυγής αυξάνονται. Η μη φορολογική συμμόρφωση των πολιτών είναι φαινόμενο συχνό αφού οι φόροι επιβάλλονται αναγκαστικά χωρίς να υπάρχει κάποια άμεση ανταμοιβή για την εισφορά τους και παράλληλα επιδεινώνει σημαντικά το εισόδημα τους, οδηγώντας τους σε προσπάθεια εύρεσης τρόπων αποφυγής τους.

## **2.8 Παράγοντες του μεγέθους της φορολογικής ή μη συμμόρφωσης**

Οι παράγοντες που διαδραματίζουν ρόλο στον καθορισμό του ύψους της φορολογικής συμμόρφωσης ή μη των φορολογουμένων ποικίλουν και σε αρκετές περιπτώσεις προσιδιάζουν σε αυτούς της φοροδιαφυγής, δείγμα του πόσο αλληλένδετες είναι οι δύο αυτές ενέργειες. Οι παράγοντες διακρίνονται στους βασικούς προσδιοριστικούς (οικονομικούς) όπως είναι η πιθανότητα εντοπισμού, το ύψος των κυρώσεων και το ύψος των συντελεστών φορολόγησης και στους εναλλακτικούς (μη οικονομικούς) παράγοντες όπως για παράδειγμα, το επίπεδο φορολογικής ηθικής των φορολογουμένων, η πολυπλοκότητα του συστήματος φορολόγησης, η φορολογική δικαιοσύνη, τα δημογραφικά χαρακτηριστικά κ.τλ.

Η τάση των φορολογουμένων για φοροδιαφυγή και συνεπώς η μη φορολογική συμμόρφωση δεν σχετίζεται μόνο με οικονομικούς παράγοντες αλλά αρκετές φορές προέρχεται από τις αντιλήψεις, τα βιώματα, την ψυχολογία και την γενικότερη αντίληψη που διαθέτουν. Σύμφωνα με τον Cuccia (1994), ο συνδυασμός των δύο βασικών κατηγοριών παραγόντων και η ανάλυση τους, συμβάλλει στην βαθύτερη κατανόηση του



φαινομένου της συμμόρφωσης καθώς η σημασία και των δύο είναι μεγάλη. Στη συνέχεια αναλύονται οι σημαντικότεροι από τους προσδιοριστικούς παράγοντες του ύψους της φορολογικής συμμόρφωσης.

### **2.8.1 Η πιθανότητα εντοπισμού φοροδιαφυγής από τις ελεγκτικές υπηρεσίες**

Ο κυριότερος παράγοντας είναι η πιθανότητα εντοπισμού των παραβάσεων των φορολογούμενων από τους ελεγκτές της φορολογικής διοίκησης. Οι φορολογούμενοι θα αποφύγουν οποιαδήποτε έκνομη ενέργεια αν αντιληφθούν ότι ο κίνδυνος εντοπισμού τους είναι υψηλός. Τα επίπεδα φορολογικής συμμόρφωσης αυξάνονται σημαντικά όσο αυξάνεται η πιθανότητα ελέγχου τους ώστε να αποφύγουν τον πιθανό κοινωνικό στιγματισμό και φυσικά τις ποινές που προβλέπονται για τις παραβάσεις. Οι βασικές θεωρίες που συσχετίζουν την φορολογική συμμόρφωση με την πιθανότητα εντοπισμού είναι η θεωρία της αναμενόμενης χρησιμότητας και η θεωρία της αποτροπής.

#### **2.8.1.1 Η θεωρία της αναμενόμενης χρησιμότητας**

Η συγκεκριμένη θεωρία συντέλεσε σημαντικά στην ανάλυση της περίπτωσης της φορολογικής συμμόρφωσης. Χρησιμοποιήθηκε αρχικά από τους Allingham & Sandmo (1972) στην προσπάθεια τους να αναλύσουν τη δράση και τη συμπεριφορά των φορολογουμένων κατά την λήψη αποφάσεων. Σύμφωνα με τη θεωρία της αναμενόμενης χρησιμότητας, το αν και σε τι βαθμό θα φοροδιαφύγει ένας φορολογούμενος εξαρτάται από το ποσοστό των φορολογικών ελέγχων και των ποινών – κυρώσεων αλλά και από το ύψος του συντελεστή φορολόγησης.

Στη συγκεκριμένη θεωρία εξετάζεται το κόστος και το όφελος της φοροδιαφυγής. Όταν το όφελος που προκύπτει από την συμμόρφωση των φορολογουμένων είναι μεγαλύτερο από το όφελος που αντλούν από τις πράξεις φοροδιαφυγής, τότε επιλέγουν τον δρόμο της φορολογικής συμμόρφωσης. Αντιθέτως, διαλέγουν τον δρόμο της φοροδιαφυγής και συνεπώς της μη φορολογικής συμμόρφωσης αν μέσω αυτής αποκομίζουν μεγαλύτερο όφελος από ότι αν εκπλήρωναν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Συμπεραίνουμε ότι η απόφαση των πολιτών για συμμόρφωση ή μη εξαρτάται άμεσα από την πιθανότητα εντοπισμού των παρατυπιών τους και το ύψος των κυρώσεων που θα τους επιβληθεί. Συνεπώς, η φορολογική συμμόρφωση αυξάνεται όταν οι πιθανότητες για κάποιο έλεγχο είναι υψηλότερες.

Οι επικριτές της συγκεκριμένης θεωρίας αναφέρουν ότι αυτή συσχετίζει την φορολογική συμμόρφωση μόνο με τα οικονομικά οφέλη αφού συγκρίνει το κόστος και το κέρδος ανάλογα με την απόφαση των φορολογούμενων. Ωστόσο υπάρχει πληθώρα

παραγόντων που θα επηρεάσουν το μέγεθος της συμμόρφωσης όπως είναι οι ψυχολογικοί και κοινωνικοί, η δικαιοσύνη του κράτους, η πολυπλοκότητα της φορολογικής νομοθεσίας και αρκετοί άλλοι.

### **2.8.1.2 Η θεωρία της αποτροπής**

Η θεωρία της αποτροπής έχει τις βάσεις της στη θεωρία της χρησιμότητας που εκτέθηκε ανωτέρω. Σύμφωνα με αυτήν, οι φορολογούμενοι είναι ενήμεροι για τις επιπτώσεις που έχει η μη συμμόρφωσή τους στις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας, δηλαδή για την υψηλή πιθανότητα εντοπισμού τους μέσω των φορολογικών ελέγχων και την επιβολή είτε διοικητικών είτε ποινικών κυρώσεων ανάλογα με τη βαρύτητα της παράβασης που διαπράχθηκε. Αυτές οι επιπτώσεις στοχεύουν στο να αποτρέψουν τους φορολογούμενους από τη διάπραξη έκνομων πράξεων. Η αύξηση της πιθανότητας φορολογικού ελέγχου και επιβολής σοβαρών ποινών θα οδηγήσει σε μεγαλύτερη συνέπεια στις υποχρεώσεις των πολιτών, κατά τον Cuccia (1994). Σύμφωνα με τον Bordignon (1993), όταν η πιθανότητα να ανιχνευθεί η αποφυγή ενός φόρου από έναν πολίτη είναι μικρή, τότε η τάση τους για φοροδιαφυγή μεγαλώνει. Αντιθέτως, η διενέργεια ελέγχων αυξάνει την πιθανότητα εντοπισμού, παράγοντας βασικότατος για την συμμόρφωση. Σύμφωνα με την έρευνα των Klepper & Nagin (1989), όταν οι πολίτες αντιλαμβάνονται τον έντονο κίνδυνο για έλεγχό τους, υπάρχει έντονη αποτροπή τους για φοροδιαφυγή.

Σύμφωνα με τη βιβλιογραφία, οι έλεγχοι της φορολογικής διοίκησης έχουν άμεσο αποτρεπτικό χαρακτήρα όσον αφορά τους φορολογούμενους που ελέγχονται και παράλληλα έμμεσο αποτρεπτικό χαρακτήρα για τους υπόλοιπους φορολογούμενους (Alm & McKee, 2004). Επίσης, παρατηρείται ότι η θεωρία της αποτροπής δεν επιδρά σημαντικά στους φορολογούμενους που κατά βάση συμμορφώνονται αλλά ενίοτε αμφιταλαντεύονται για το αν ορθά ή όχι είναι συνεπείς. Το συγκεκριμένο είδος πολιτών έχει ήδη αναπτύξει φορολογική συνείδηση και συνεπώς ο πιθανός έλεγχος ή η επιβολή ενός προστίμου δεν αλλάζει την συμπεριφορά του. Αντίστοιχα για τους πολίτες που βρίσκονται στο άλλο άκρο και είναι αποφασισμένοι να φοροδιαφύγουν τα εργαλεία αποτροπής δεν δρουν αποτελεσματικά (Hessing, et al., 1992).

Όσον αφορά τις κυρώσεις που αποτελούν ένα από τα εργαλεία της θεωρίας της αποτροπής, αυτές έχουν διαφορετική επίδραση ανάλογα με το είδος τους. Η έρευνα των Varma & Doob (1998) έδειξε ότι οι πιθανές διοικητικές κυρώσεις (πρόστιμα, προσαυξήσεις) δεν επηρεάζουν ιδιαίτερα τους πολίτες ενώ η γνώση για πιθανές κυρώσεις

ποινικής φύσεως, ωθούν καταλυτικά στην απόφαση για την μη διάπραξη φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής.

Σε αντιδιαστολή με όσα εκτέθηκαν παραπάνω για την ευεργετική δράση της θεωρίας αποτροπής, έχουν αναπτυχθεί ορισμένες αντίθετες απόψεις. Σύμφωνα με αυτές υπάρχει αρνητική συσχέτιση μεταξύ των φορολογικών ελέγχων και της φορολογικής συμμόρφωσης. Κατά τους Snow & Warren (2005), επειδή υπάρχει αβεβαιότητα σχετικά με το αν κατά τον φορολογικό έλεγχο θα προκύψει κάποια παράβαση και τι ποινή θα αντιστοιχεί στην παράβαση αυτήν, οι φορολογούμενοι δεν αλλάζουν ιδιαίτερα τη στάση τους σχετικά με την συμμόρφωση και αυξάνουν την φοροδιαφυγή τους.

Συμπερασματικά, στόχος της θεωρίας της αποτροπής είναι, με τις διαδικασίες των ελέγχων της φορολογικής διοίκησης και την επιβολή ποινών για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, να αποτρέπεται η φοροδιαφυγή των πολιτών και κατ' επέκταση η φορολογική τους συμμόρφωση. Αν η ποσότητα των ελέγχων ή η σοβαρότητα των ποινών μειωθεί, τότε τα φαινόμενα φοροδιαφυγής θα αυξηθούν κατακόρυφα.

### **2.8.2 Οι ποινές που προκύπτουν από τη μη φορολογική συμμόρφωση**

Ένας από τους βασικότερους προσδιοριστικούς παράγοντες για τον καθορισμό τους ύψους της φορολογικής συμμόρφωσης είναι η επιβολή ποινών και κυρώσεων. Οι ποινές αποτελούν ανασταλτικό παράγοντα για την εμφάνιση φαινομένων φοροδιαφυγής. Χωρίζονται στις διοικητικές κυρώσεις και τις ποινικές κυρώσεις. Όσον αφορά τις διοικητικές, περιλαμβάνουν τους φόρους που αντιστοιχούν στη διαφορά μεταξύ του εισοδήματος που είχε δηλωθεί και αυτού που προέκυψε έπειτα από τον έλεγχο, τις προσανξήσεις των φόρων αυτών, τα φορολογικά πρόστιμα τα οποία αντιστοιχούν στις παραβάσεις και κάθε άλλο διοικητικό μέτρο που μπορεί να ληφθεί όπως για παράδειγμα η αναστολή λειτουργίας των επιχειρήσεων έπειτα από εντοπισμό παραβάσεων κατά τον μερικό επιτόπιο έλεγχο. Οι ποινικές κυρώσεις περιλαμβάνουν την φυλάκιση και την κάθειρξη για την διάπραξη συγκεκριμένων αδικημάτων σύμφωνα με την φορολογική νομοθεσία. Οι ελεγκτικές αρχές της φορολογικής διοίκησης με την εφαρμογή των ποινών δεν πρέπει να έχουν ως στόχο την οικονομική καταστροφή των φορολογούμενων και των επιχειρήσεων αλλά την τιμωρία τους για παραδειγματισμό δικό τους και των υπόλοιπων υποψήφιων φοροφυγάδων.

Οι φορολογούμενοι ωστόσο αντιλαμβάνονται διαφορετικά τον κίνδυνο εντοπισμού τους από τις αρχές και την πιθανότητα να υποστούν κάποια κύρωση για την ανειλικρινή φορολογική τους συμπεριφορά. Οι βασικές κατηγορίες φορολογουμένων είναι οι εξής:

- Οι ρισκοκίνδυνοι φορολογούμενοι οι οποίοι είναι διατεθειμένοι να φοροδιαφύγουν αποκρύπτοντας εισοδήματα, αναμένοντας ότι το όφελος από αυτή τους την ενέργεια θα είναι σημαντικότερο.
- Οι συντηρητικοί φορολογούμενοι οι οποίοι απεχθάνονται τον κίνδυνο και επιλέγουν την συμμόρφωση με τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας ώστε να αποφύγουν μελλοντικές κυρώσεις και ποινές.
- Οι αδιάφοροι φορολογούμενοι που ουσιαστικά διατηρούν μια ουδέτερη στάση απέναντι στον κίνδυνο.

Το φαινόμενο της μη φορολογικής συμμόρφωσης μειώνεται σημαντικά όταν αυξάνονται τα ποσά των ποινών και των προστίμων λόγω του φόβου, ενώ όταν οι κυρώσεις θεωρούνται ασήμαντες από τους πολίτες τότε προτιμάται η ανάληψη κινδύνου καθώς η δυνητική ωφέλεια από την φοροδιαφυγή είναι μεγάλη (Jackson & Milliron, 1986).

#### **2.8.2.1 Σύγκριση των βασικών εργαλείων ελέγχου της συμμόρφωσης.**

Όπως εκτέθηκε σε προηγούμενη ενότητα, τα δύο βασικά εργαλεία για την αποτροπή της φοροδιαφυγής είναι η πιθανότητα εντοπισμού των παραβάσεων των φορολογούμενων μέσω των ελέγχων και η επιβολή ποινών για τις παραβάσεις που θα διαπιστωθούν. Υπάρχει όμως ιδανικός συνδυασμός των δύο εργαλείων για την επίτευξη του καλύτερου αποτελέσματος;

Κατά τους Friedland et al. (1978), ο μικρότερος αριθμός φορολογικών ελέγχων σε συνάρτηση με την υποβολή αυστηρότερων ποινών δρα πιο αποτελεσματικά στην πάταξη της φοροδιαφυγής από ότι ο συνδυασμός των συχνότερων ελέγχων με την επιβολή ηπιότερων προστίμων. Αντίστοιχα ο Christiansen (1980) υποστήριξε ότι αν αναλογιστούμε πως οι φοροφυγάδες γνωρίζουν το όφελος τους από τη μη φορολογική συμμόρφωσή τους, τότε η σωστή αποτρεπτική τακτική είναι η ύπαρξη υψηλών ποινών και όχι οι συχνοί έλεγχοι. Αυτές οι δύο απόψεις έχουν μεγαλύτερη εφαρμογή σε χώρες όπου η φορολογική συνείδηση των πολιτών και η ηθική τους είναι υψηλή. Προς επίρρωση των ανωτέρω και για την ανάδειξη της επιβολής αυστηρών κυρώσεων έναντι της διενέργειας συχνότερων ελέγχων, σημαντική είναι η εξέταση του κόστους των δύο εργαλείων. Το μεγαλύτερο πλήθος φορολογικών ελέγχων απαιτεί την ύπαρξη και την εκπαίδευση επαρκούς αριθμού ελεγκτών όπως επίσης την προμήθεια κατάλληλου υλικοτεχνικού εξοπλισμού. Αυτά προϋποθέτουν την διάθεση υψηλών κονδυλίων από τη φορολογική διοίκηση. Ο συνδυασμός λιγότερων ελέγχων με υψηλότερες ποινές, πληροί

και τις προϋποθέσεις του χαμηλού κόστους με αποτέλεσμα προκρίνεται σαν το ιδανικό εργαλείο αποτροπής της μη συμμόρφωσης.

### **2.8.2.2 Η μικρή επίδραση των ποινών στην φορολογική συμμόρφωση**

Αντίθετα με τα συμπεράσματα πολλών για την θετική επίδραση της επιβολής ποινών στην φορολογική συμμόρφωση των πολιτών, υπάρχουν απόψεις που υποβιβάζουν την σημασία τους. Σύμφωνα με τις απόψεις αυτές, μια υπερβολική αύξηση των προστίμων θα μπορούσε να επιφέρει αρνητικά αποτελέσματα από τα αναμενόμενα και οι φορολογούμενοι να εντείνουν την φοροδιαφυγή τους, παρόμοια δηλαδή αντίδραση με τις περιπτώσεις αύξησης των φορολογικών συντελεστών (Franzoni, 1998). Άλλες έρευνες απέδειξαν ότι στις περιπτώσεις επιχειρήσεων ουδέτερου κινδύνου, η αύξηση των ποινών οδηγεί σε αύξηση της φοροδιαφυγής. Τέλος, ο Snavely (1990) κατέληξε στο ότι η απειλή της επιβολής ποινών επηρεάζει βραχυπρόθεσμα και όχι μακροπρόθεσμα τις αποφάσεις των φορολογούμενων οι οποίοι πάντα θα τείνουν προς την φοροδιαφυγή μέσω της απόκρυψης εισοδημάτων.

Ένας τρόπος για την ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης, αντίθετος με τις ποινές και τους ελέγχους θα ήταν η χρηματική ή άλλου είδους ανταμοιβή για τους φορολογούμενους οι οποίοι είναι συνεπείς στις υποχρεώσεις τους και ακολουθούν πιστά τη νομοθεσία. Ο συνδυασμός κυρώσεων και ανταμοιβών θα μπορούσε να αποτελέσει το συστατικό στην ιδανική συνταγή για την επίτευξη του βέλτιστου βαθμού φορολογικής συμμόρφωσης των υπόχρεων.

### **2.8.3 Η φορολογική δικαιοσύνη**

Φορολογική δικαιοσύνη επέρχεται όταν στα οικονομικά βάρη ενός κράτους συμβάλλουν όλοι οι πολίτες ανεξαιρέτως, ανάλογα με την φοροδοτική τους ικανότητα. Η απόδοση των φόρων από τους φορολογούμενους γίνεται αναμένοντας την ανάλογη ανταπόδοση από το κράτος υπό τη μορφή κοινωνικών παροχών, δημόσιων έργων και επενδύσεων. Ο ανταποδοτικός χαρακτήρας των φόρων αποτελεί προσδιοριστικό παράγοντα της φορολογικής ή μη συμμόρφωσης. Η φορολογική ηθική είναι σε υψηλότερα επίπεδα όταν οι πολίτες αντιλαμβάνονται ότι ο μηχανισμός του κράτους λειτουργεί ορθά και οι πόροι δαπανώνται αποτελεσματικά, ενώ η αναποτελεσματικότητα στην διαχείριση των δημοσίων εσόδων προκαλεί μείωση στην φορολογική ηθική .

Σύμφωνα με τον Καραγιώργα (1981), οι πολίτες ενός κράτους αναμένουν την δίκαιη κατανομή των φορολογικών βαρών, δηλαδή αυτή που διαμορφώνεται από τις γενικότερα αποδεκτές αντιλήψεις περί κοινωνικής δικαιοσύνης. Όταν οι πολίτες νιώθουν ότι η

θεωρία της φορολογικής δικαιοσύνης εφαρμόζεται και η πληρωμή των φόρων έχει αντίκρισμα, τότε η φοροδιαφυγή περιορίζεται. Αντιθέτως, όταν οι πολίτες νιώθουν ότι οι εισφορές τους στο κράτος δεν χρησιμοποιούνται σωστά και προς το όφελος τους για να επέλθει η ανταπόδοση, τότε η διάθεση για φορολογική συμμόρφωση μειώνεται μέσω της άρνησης καταβολής των αναλογούντων φόρων.

Στις περιπτώσεις που η φορολογική δικαιοσύνη βρίσκεται σε χαμηλά επίπεδα με επακόλουθο την μη φορολογική συμμόρφωση, η αντιμετώπιση του φαινομένου γίνεται εξαιρετικά δύσκολη. Εργαλεία όπως η αύξηση των φορολογικών συντελεστών, η αύξηση των ποσοστών φορολογικών ελέγχων και η αυστηροποίηση των επιβαλλόμενων κυρώσεων οδηγεί σε υψηλότερα ποσοστά φοροδιαφυγής. Αποτελεσματικό εργαλείο θα αποτελούσαν οι εκστρατείες ενημέρωσης των πολιτών σχετικά με την χρήση των εσόδων από φόρους και την ανταποδοτικότητα του κράτους μέσω των δημοσίων παροχών. Άλλωστε, οι Hoffman et. al (2008) ανέφεραν πως μια δίκαιη φορολογική ανταλλαγή μεταξύ πολιτών και κράτους αποτελεί έναν από τους πιο καθοριστικούς παράγοντες για την διαμόρφωση φορολογικής συμμόρφωσης.

Στη χώρα μας διαπιστώνεται η μη ύπαρξη φορολογικής δικαιοσύνης καθώς υπάρχουν διατάξεις που μεροληπτούν υπέρ ομάδων πληθυσμού ή επιχειρήσεων με ορισμένα αντικείμενα δραστηριότητας (Δαλαμάγκας, 1991). Τα φαινόμενα αυτά δεν βοηθούν στην δημιουργία φορολογικής συνείδησης και ηθικής στους πολίτες οδηγώντας τους συχνά στην φοροδιαφυγή.

#### **2.8.4 Η φορολογική ηθική (συνείδηση) των πολιτών**

Ως φορολογική ηθική ορίζεται το έμφυτο κίνητρο των πολιτών για την καταβολή των φόρων, γεγονός που επιδρά δραστικά στην φορολογική συμμόρφωση τους (Torgler, 2002). Κατά τον Frey (1997) η στάση των φορολογουμένων απέναντι στους φόρους επηρεάζεται από πολλούς παράγοντες όπως για παράδειγμα, οικονομικούς, κοινωνικούς, πολιτικούς και ψυχολογικούς. Η πολυπαραγοντική αυτή συνθήκη δημιουργεί ασάφεια στην προσπάθεια για επεξήγηση της διαδικασίας φορολογικής συμμόρφωσης.

Η φορολογική ηθική αποτελεί έναν από τους βασικούς παράγοντες για τη διαμόρφωση υψηλών ποσοστών φορολογικής συμμόρφωσης. Για την εδραίωση φορολογικής συνείδησης απαιτείται η δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ πολιτών και κράτους. Η εμπιστοσύνη διαμορφώνεται εφόσον οι πολίτες είναι συνεπείς στις υποχρεώσεις τους που εκπορεύονται από τη νομοθεσία και το κράτος επιστρέφει με την μορφή κρατικών παροχών την προσφορά τους αυτή.

#### 2.8.4.1 Τύποι φορολογουμένων

Παράλληλα η φορολογική ηθική συνδέεται άμεσα με τους κανόνες ηθικής που διαθέτουν οι πολίτες και η συμπεριφορά τους επηρεάζεται από τα συναισθήματα και τους κανόνες που επικρατούν στην κοινωνία σχετικά με το θέμα της φορολογικής συμμόρφωσης. Ο Torgler (2003) διαχώρισε τους φορολογούμενους σε τέσσερις κατηγορίες ως εξής:

- Κοινωνικοί φορολογούμενοι. Ο συγκεκριμένος τύπος φορολογούμενων επηρεάζεται από τους κανόνες της κοινωνίας, αισθάνεται ενοχές όταν προσπαθεί να αποκρύψει το εισόδημά του ή να παραπλανήσει τις φορολογικές αρχές και σε περίπτωση που εντοπιστούν παραβάσεις που έχει διαπράξει νιώθει ντροπή. Οι πολίτες αυτής της κατηγορίας αφουγκράζονται και επηρεάζονται από το άμεσο περιβάλλον τους, συνεπώς αυξάνουν την φορολογική τους συμμόρφωση όταν στον κύκλο τους υπάρχει αντίστοιχη τάση ενώ αν αντιληφθούν την τάση για φοροδιαφυγή των οικείων τους, οδεύουν και αυτοί προς αυτό το δρόμο. Αν αντιληφθούν την έλλειψη δίκαιης κατανομής των φορολογικών βαρών, τότε οδηγούνται στην φοροδιαφυγή ώστε να επέλθει η ισορροπία.
- Εσωτερικά παρακινούμενοι φορολογούμενοι. Οι φορολογούμενοι παρακινούνται μέσω των έμφυτων κινήτρων όπως είναι το αίσθημα της υποχρέωσης. Επηρεάζονται καθοριστικά από τις δράσεις των θεσμών όπως είναι οι κυβερνήσεις και η φορολογική διοίκηση. Σε κάθε θετική ενέργεια των θεσμών, οι εσωτερικά παρακινούμενοι φορολογούμενοι αντιδρούν αναλόγως και αυξάνουν τη συνέπειά τους σχετικά με τις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Το εσωτερικό κίνητρο για την πληρωμή των φόρων που διαθέτουν ωστόσο μπορεί να κλονιστεί αν δεν είναι ιδιαίτερα ισχυρό και τότε είναι πιθανή η εμφάνιση τάσης για φοροδιαφυγή ειδικά στην περίπτωση που το κράτος αυξήσει τους φορολογικούς ελέγχους και τις σχετικές κυρώσεις. Τέλος, αυτός ο τύπος πολιτών δεν επηρεάζεται από τους συμπολίτες του παρά μόνο από τους γενικούς κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας.
- Ειλικρινείς φορολογούμενοι. Σε αυτή την κατηγορία ανήκουν οι πολίτες οι οποίοι πάντα δρουν ειλικρινώς σχετικά με τις φορολογικές τους υποχρεώσεις και συμμορφώνονται πλήρως. Δεν επηρεάζονται από τη συμπεριφορά των συμπολιτών τους ή του άμεσου περιβάλλοντός τους. Ταυτόχρονα, δεν διαφοροποιούν τη στάση τους στις αλλαγές της πολιτικής των φορολογικών

διοικήσεων όπως για παράδειγμα στην αύξηση των συντελεστών φορολόγησης, των προστίμων και των ελέγχων.

- **Φοροφυγάδες.** Οι φορολογούμενοι αυτής της κατηγορίας έχουν μια συνεχή τάση προς την φοροδιαφυγή. Η φορολογική τους συνείδηση είναι σε χαμηλά επίπεδα και προσπαθούν να κάνουν σύγκριση μεταξύ της ωφέλειας από την φορολογική συμμόρφωση και την φοροδιαφυγή ώστε να διαλέξουν ότι τους συμφέρει οικονομικά. Στις περιπτώσεις που το κράτος εντείνει τους φορολογικούς ελέγχους για να αυξήσει τις πιθανότητες εντοπισμού των φοροφυγάδων, αυτοί αλλάζουν την φορολογική τους συμπεριφορά ώστε να προστατευτούν.

Από τα ανωτέρω παρατηρείται ποικιλία στις αντιδράσεις των φορολογουμένων. Υπάρχουν φορολογούμενοι που πάντοτε συμμορφώνονται φορολογικά και άλλοι που έχουν την τάση για συμμόρφωση όμως ορισμένες φορές επηρεάζονται από τους κοινωνικούς κανόνες. Επίσης υπάρχουν πολίτες που αντιδρούν έντονα σε μια πιθανή επιθετική φορολογική πολιτική των κρατών και προσπαθούν να αντλήσουν το μέγιστο δυνατό όφελος και άλλοι που πάντα θα ψάχνουν τρόπους να αποφύγουν τις υποχρεώσεις τους (Alm & McKee, 2004).

#### **2.8.4.2 Η φορολογική συνείδηση και το ηθικό κόστος**

Όπως αναφέρθηκε, η φορολογική ηθική των πολιτών επηρεάζει τις αποφάσεις των πολιτών σχετικά με τη διάπραξη πράξεων φοροδιαφυγής. Το ηθικό κόστος των παράνομων πράξεων αποτελεί κρίσιμο παράγοντα στον περιορισμό της μη φορολογικής συμμόρφωσης. Οι πολίτες οι οποίοι εκπληρώνουν ορθώς και εγκαίρως τις φορολογικές υποχρεώσεις τους, διακατέχονται από αισθήματα αλτρουισμού και υπερηφάνειας καθώς νιώθουν ότι έχουν συνεισφέρει το μέρος που τους αναλογεί στα φορολογικά βάρη χωρίς να επιβαρύνουν τους συμπολίτες τους. Σε αντίθετη περίπτωση κατά την οποία οι φορολογούμενοι αποφεύγουν να αποδώσουν τους αναλογούντες φόρους τους, συχνά μετά την πράξη τους καταβάλλονται από αισθήματα ντροπής και ενοχής (Andreoni, et al., 1998). Κλασικό παράδειγμα αποτελεί ο φορολογούμενος που ανήκει στους «κοινωνικούς φορολογούμενους», καθώς επηρεάζεται από τις νόρμες της κοινωνίας, νιώθει τύψεις όταν φοροδιαφεύγει και αισθάνεται ντροπή όταν αποκαλυφθούν οι παρατυπίες του από τις φορολογικές αρχές.

Συχνή είναι η γνωστοποίηση των στοιχείων των φορολογουμένων και των επιχειρήσεων που φοροδιαφεύγουν είτε άμεσα μέσω της δημοσιοποίησης των



παραβατών στην ιστοσελίδα της Α.Α.Δ.Ε. είτε έμμεσα μέσω της αναστολής λειτουργίας των εγκαταστάσεων (αρ. 13Α του Ν. 2523/1997) με την ανάρτηση σχετικής αφίσας που αναγράφει τους λόγους που ένα κατάστημα σφραγίστηκε. Οι φορολογούμενοι ρισκάρουν παίρνοντας τον κίνδυνο για διάπραξη φοροδιαφυγής, με τον κοινωνικό τους στιγματισμό σε περίπτωση που εντοπιστούν από κάποιο έλεγχο. Ειδικά στην περίπτωση που ο βασικός λόγος επιτυχίας της δραστηριότητας ενός επιχειρηματία αποτελεί η καλή του φήμη, τότε το κόστος είναι πολλαπλάσιο. Στις περιπτώσεις που η φήμη είναι βασικό στοιχείο επιτυχίας για κάποιον επιτηδευματία, παρουσιάζεται σαφώς μικρότερη τάση για μη φορολογική συμμόρφωση σε σχέση με αυτούς για τους οποίους η καλή φήμη δεν αποτελεί βασικό παράγοντα επιτυχίας (Forest & Kirchler, 2008).

Οι πολίτες αποτρέπονται σημαντικά από τη διενέργεια παράνομων πράξεων όταν νιώθουν τον κίνδυνο του εντοπισμού τους και της δημόσιας διαπόμπουσής τους μέσω της γνωστοποίησης των στοιχείων τους. Αρκετές είναι οι χώρες που χρησιμοποιούν την συγκεκριμένη αποτρεπτική τακτική, ωστόσο σε κάποιες άλλες η διαδικασία γνωστοποίησης των στοιχείων των φοροφυγάδων δεν προτιμάται λόγω των προσωπικών δεδομένων.

Το ηθικό κόστος αποτρέπει τους πολίτες και ειδικότερα τους συνεπείς πολίτες από το να καταφύγουν σε έκνομες πράξεις. Η αύξηση της φορολογικής συνείδησης μεγεθύνει το ηθικό κόστος της διάπραξης πράξεων φοροδιαφυγής και συνεπώς μειώνει την τάση για την μη απόδοση των φόρων.

#### **2.8.4.3 Εθελοντική και επιβαλλόμενη φορολογική συμμόρφωση**

Πέρα από τους οικονομικούς παράγοντες για τη διαμόρφωση της φορολογικής συμμόρφωσης που εκφράζονται κυρίως μέσω της θεωρίας της αναμενόμενης χρησιμότητας και τη θεωρία της αποτροπής, σημαντικοί όπως αναφέρθηκε είναι και οι μη οικονομικοί παράγοντες όπως η ηθική των φορολογουμένων, η δικαιοσύνη στο φορολογικό σύστημα, οι φορολογικές γνώσεις κ.τλ.

Η φορολογική συμμόρφωση σαν έννοια έχει δύο συνιστάμενες, την θετική που σχετίζεται με την οικειοθελή φορολογική συμμόρφωση των πολιτών και την αρνητική που σχετίζεται με την συμμόρφωση που επιβάλλεται στους πολίτες. Οι κοινωνικοί και ψυχολογικοί παράγοντες όπως η συμπεριφορά, τα κίνητρα και οι αντιλήψεις, επιδρούν σημαντικά στην συμμόρφωση και ο Kirchler (2007) δημιούργησε ένα μοντέλο φορολογικής συμμόρφωσης με το οποίο μέσω αυτών των παραγόντων συσχέτισε την εθελοντική συμμόρφωση με την εμπιστοσύνη στις φορολογικές αρχές και την εκβιαστική

συμμόρφωση με την ιδέα ότι οι αρχές διαθέτουν εξουσία και η συμμόρφωση επιβάλλεται. Η εμπιστοσύνη στις αρχές εκπορεύεται από τις διαφανείς διαδικασίες και την ύπαρξη ανταποδοτικότητας από το κράτος και ορίζεται ως η άποψη των φορολογουμένων ότι οι αρχές δρουν καλοπροαίρετα προς το συμφέρον της κοινωνίας ενώ το κομμάτι της εξουσίας των αρχών εκφράζεται μέσω των φορολογικών ελέγχων και της επιβολής κυρώσεων και ορίζεται ως η αντίληψη των πολιτών για την ικανότητα των φορολογικών αρχών να εντοπίζουν τους φοροφυγάδες και αν τους τιμωρούν. Η μίξη των δύο αυτών προσεγγίσεων επιφέρει το μέγιστο βαθμό συμμόρφωσης.

### **2.8.5 Η περιπλοκότητα του φορολογικού συστήματος**

Ως γνωστόν, οι λόγοι της μη φορολογικής συμμόρφωσης των πολιτών είναι πολλαπλοί. Ένα μεγάλο μέρος της έλλειψης φορολογικής συμμόρφωσης σχετίζεται με την εσκεμμένη φοροδιαφυγή και την προσπάθεια αποφυγής απόδοσης των φόρων. Ωστόσο σημαντικός προσδιοριστικός παράγοντας στη διαμόρφωση των επιπέδων συμμόρφωσης, είναι η πολυπλοκότητα του φορολογικού συστήματος που ισχύει σε συνδυασμό με το κόστος της συμμόρφωσης των φορολογουμένων, ήτοι τα ποσά που πρέπει να δαπανήσουν σε εξειδικευμένους επαγγελματίες όπως λογιστές και δικηγόρους ώστε να σιγουρευτούν ότι εκπληρώνουν επαρκώς στις φορολογικές τους υποχρεώσεις.

Οι φορολογούμενοι αρκετές φορές ενώ είναι καλόπιστοι και πρόθυμοι να εκπληρώσουν στο έπακρο τις υποχρεώσεις τους, αντιμετωπίζουν δυσκολίες στην παρακολούθηση αυτών λόγω των συνεχών τροποποιήσεων της νομοθεσίας και των αλλαγών στις διαδικασίες. Έτσι προκαλείται σύγχυση και αβεβαιότητα. Η δυσκολία αυξάνεται ειδικότερα στην περίπτωση των επιχειρήσεων, οι οποίες είναι λογικό να έχουν περισσότερες πιθανότητες για διάπραξη ακούσιων φορολογικών σφαλμάτων, αφού οι πολύπλοκες φορολογικές νομοθεσίες και ο μεγάλος όγκος συναλλαγών τους περιπλέκουν ακόμα περισσότερο την κατάσταση. Όπως ανέφερε ο Erard (1997), οι φορολογικές κυρώσεις χάνουν την αποτελεσματικότητά τους λόγω του ασαφούς πλαισίου του φορολογικού συστήματος και αυτό ακριβώς το ασαφές πλαίσιο εκμεταλλεύονται οι φορολογούμενοι οι οποίοι σκοπεύουν στην φοροδιαφυγή.

Η ήδη περιορισμένη εμπιστοσύνη των πολιτών στις φορολογικές αρχές πλήττεται ακόμα πιο έντονα όταν αυτοί δυσκολεύονται να καθορίσουν τις υποχρεώσεις τους και διακατέχονται από κλίμα αβεβαιότητας σχετικά με τα εισοδήματά τους και τους προς απόδοση φόρους. Σημαντικό ρόλο στην αποσαφήνιση της κατάστασης που περιπλέκεται ακόμα περισσότερο όταν στην εξίσωση μπαίνει και η γραφειοκρατία, διαδραματίζουν οι

φορολογικοί σύμβουλοι και εξειδικευμένοι λογιστές οι οποίοι επεξηγούν, αναλύουν και δίνουν λύσεις στα προβλήματα των φορολογουμένων.

Σημαντικό πρόβλημα επίσης της φορολογικής πολυνομίας είναι η δυσκολία και της φορολογικής διοίκησης (φορολογικών ελεγκτών και δικαστηρίων) στην αντιμετώπιση των διαφόρων υποθέσεων. Η ελλιπής εκπαίδευση των ελεγκτών σε συνδυασμό με πολύπλοκο σύστημα φορολόγησης συχνά οδηγεί σε λανθασμένες αποφάσεις και μη ορθή τήρηση των νόμων. Επακόλουθο αυτού είναι το να μην εντοπίζονται και να μην τιμωρούνται σε ορισμένες περιπτώσεις οι φοροφυγάδες ή να τιμωρούνται άδικα νομοταγείς πολίτες που εκπληρώνουν τις υποχρεώσεις τους στο ακέραιο ωθώντας τους στον περιορισμό της φορολογικής συμμόρφωσης.

Σε αντιδιαστολή με όσα εκτέθηκαν ανωτέρω, ορισμένοι ερευνητές κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι η πολυπλοκότητα του φορολογικού συστήματος έχει θετική επίδραση στην φορολογική συμμόρφωση. Κατά τους Alm et. al (1992), η αβεβαιότητα των πολιτών που σχετίζεται με τις συχνές τροποποιήσεις των νόμων, την γραφειοκρατία, τη μη ολοκληρωμένη γνώση της φορολογικής νομοθεσίας και την έλλειψη εμπιστοσύνης στους φορολογικούς ελεγκτές, αυξάνει την συμμόρφωσή τους στην προσπάθεια τους να αποφύγουν τον κίνδυνο.

Τέλος, παράγοντας που επηρεάζει την συμμόρφωση ειδικά των επιχειρήσεων, είναι το κόστος συμμόρφωσης. Το κόστος αυτό αφορά έξοδα των επιχειρήσεων σε εξειδικευμένους επαγγελματίες που αναλαμβάνουν την τήρηση των λογιστικών βιβλίων και την ορθή συμπλήρωση των φορολογικών δηλώσεων και των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Οι δαπάνες αυτές οι οποίες είναι πολύ υψηλές, είναι απαραίτητες για τις επιχειρήσεις καθώς σε διαφορετική περίπτωση γίνεται ανέφικτη η εκπλήρωση των υποχρεώσεων που απορρέουν από τους νόμους. Συχνά προκαλούν την αντίδραση και τη δυσαρέσκεια των πολιτών λόγω του υψηλού κόστους με αποτέλεσμα τη μεγέθυνση της μη φορολογικής συμμόρφωσης. Όσο υψηλότερο είναι το κόστος συμμόρφωσης για τις επιχειρήσεις και τους πολίτες μιας κοινωνίας, τόσο πιο πολύπλοκο διαφαίνεται ότι είναι το φορολογικό της σύστημα.

#### **2.8.6 Τα δημογραφικά χαρακτηριστικά του πληθυσμού**

Ακόμα ένας παράγοντας που καθορίζει το ύψος της συμμόρφωσης είναι τα δημογραφικά χαρακτηριστικά των πολιτών όπως το φύλο, η ηλικία και το μορφωτικό επίπεδο. Οι Orviska & Hudson (2002) υποστήριξαν ότι οι ηλικιωμένοι φορολογούμενοι επιδεικνύουν μεγαλύτερα επίπεδα συμμόρφωσης καθώς στις μεγαλύτερες ηλικίες συναντάται

μεγαλύτερο ποσοστό αποστροφής για τον κίνδυνο και γενικότερα μια συντηρητική στάση σε σχέση με τους νεότερους πολίτες. Επίσης οι Mason & Calvin (1984) υποστήριξαν ότι η φορολογική συμμόρφωση των γυναικών είναι σε υψηλότερα επίπεδα από ότι αυτή των ανδρών.

Σχετικά με το μορφωτικό επίπεδο των φορολογουμένων, τα δεδομένα είναι αλληλοσυγκρουόμενα. Καταρχάς, το υψηλό επίπεδο εκπαίδευσης των πολιτών συμβάλλει στον περιορισμό της φοροδιαφυγής και συνεπώς στην αύξηση της φορολογικής συμμόρφωσης καθώς οι πολίτες σε αυτή την περίπτωση έχουν κοινωνική ευαισθησία, αντιλαμβάνονται περισσότερο των κοινωνικό χαρακτήρα των φόρων και την έννοια της ανταποδοτικότητας του κράτους. Είναι πρόθυμοι να εκπληρώσουν τις υποχρεώσεις τους αφού καταλαβαίνουν ότι θα λάβουν σαν αντάλλαγμα κοινωνικές παροχές και υπηρεσίες από το κράτος. Παράλληλα όμως, οι φορολογούμενοι αυτής της περίπτωσης έχοντας γνώσεις σχετικά με το φορολογικό σύστημα και την γενικότερη αντίληψη για την διαδικασία των φόρων, μπορεί να οδηγηθούν σε εντοπισμό και εκμετάλλευση του φορολογικού συστήματος ώστε να αποφύγουν τη φορολογική συμμόρφωση.

## **2.9 Η επίδραση των φορολογικών ελέγχων στη συμμόρφωση των επιχειρήσεων**

Κατά τους Dubin et al. (1990) η διενέργεια φορολογικών ελέγχων φέρει άμεσα και έμμεσα αποτελέσματα. Τα άμεσα αποτελέσματα σχετίζονται με τα έσοδα που προκύπτουν από τους φόρους και τα επιβαλλόμενα πρόστιμα στην περίπτωση εντοπισμού παραβάσεων ενώ τα έμμεσα αποτελέσματα αφορούν την αύξηση της οικειοθελούς φορολογικής συμμόρφωσης των επιχειρήσεων. Επισήμαναν δε, ότι η εθελοντική συμμόρφωση που προκύπτει κατόπιν διενέργειας φορολογικών ελέγχων αποτελεί το 85% του συνολικού αποτελέσματος της φορολογικής συμμόρφωσης.

Οι φορολογικοί έλεγχοι έχουν διττό στόχο στην προσπάθεια για επίτευξη υψηλών επιπέδων φορολογικής συμμόρφωσης. Ο αρχικός στόχος σχετίζεται με την αύξηση των επιπέδων συμμόρφωσης των επιχειρήσεων που έχουν πρότερη εμπειρία από φορολογικό έλεγχο ενώ ο δεύτερος στόχος σχετίζεται με τη συμμόρφωση των λοιπών επιχειρήσεων λόγω του φόβου για πιθανό δικό τους έλεγχο.

Στην ουσία οι φορολογικοί έλεγχοι συμβάλουν πρωτίστως στην αποτροπή εμφάνισης φαινομένων μη φορολογικής συμμόρφωσης και στην άνθιση της τάσης για οικειοθελή συμμόρφωση και δευτερευόντως στην αύξηση των δημοσίων εσόδων καθώς για να επιτευχθεί η βεβαίωση υψηλών φόρων και προστίμων χρειάζεται μεγάλος όγκος

φορολογικών ελέγχων ετησίως, το οποίο καθίσταται ανέφικτο λόγω του περιορισμού στους διαθέσιμους πόρους της φορολογικής διοίκησης.

### **2.10 Η κριτική των φορολογικών ελέγχων για την αποτρεπτική τους δράση**

Σύμφωνα με τη βιβλιογραφία, οι φορολογικοί έλεγχοι είναι ένα από τα αποτελεσματικότερα μέσα για την αντιμετώπιση των φαινομένων φοροδιαφυγής. Από κάποιους ερευνητές όμως ελέγχεται αν αποτελούν το ιδανικότερο όπλο για την μείωση της φοροδιαφυγής, την ανάπτυξη και την εδραίωση της φορολογικής συμμόρφωσης.

Όπως έχει αναλυθεί, η πιθανότητα εντοπισμού των φορολογικών παραβάσεων είναι ο βασικότερος αποτρεπτικός παράγοντας για τους φορολογούμενους σχετικά με τη μη φορολογική συμμόρφωσή τους. Η πιθανότητα εντοπισμού σχετίζεται άμεσα με το πλήθος των φορολογικών ελέγχων που διενεργούνται από τη φορολογική διοίκηση και με την ικανότητα των συνεργείων ελέγχου να εντοπίζουν και να βεβαιώνουν φορολογικές παραβάσεις. Κατά τον Baldry (1987), η πιθανότητα εντοπισμού των φοροφυγάδων, αυξάνει τα ποσοστά της φορολογικής συμμόρφωσης. Ο Kamdar (1997) ο οποίος συσχέτισε θετικά τους φορολογικούς ελέγχους με τη συμμόρφωση των επιχειρήσεων, υποστήριξε ότι η διενέργεια φορολογικών ελέγχων είναι το αποτελεσματικότερο μέσο αποτροπής της φοροδιαφυγής των εταιρειών ενώ παράλληλα θα επέφερε αύξηση των εσόδων από τους φόρους.

Σε αντιδιαστολή με τα ανωτέρω, αρχικά αναφέρθηκε ότι η πραγματοποίηση φορολογικών ελέγχων αποτελεί κοστοβόρο μέσο για την ανάπτυξη της συμμόρφωσης καθώς χρειάζεται να δαπανηθούν σημαντικά ποσά από τη φορολογική διοίκηση για τη στελέχωση επαρκούς αριθμού συνεργείων ελέγχων τα οποία θα είναι κατάλληλα εξοπλισμένα με υλικοτεχνικό εξοπλισμό για την εκτέλεση του έργου τους. Παράλληλα ο Kirchler (2007) υποστήριξε ότι οι έντονοι φορολογικοί έλεγχοι μπορεί να δημιουργήσουν αίσθημα έλλειψης εμπιστοσύνης προς τις φορολογικές αρχές και να προκαλέσουν την αντίδραση των ελεγχόμενων κατά τη διάρκεια του ελέγχου που συχνά μεταφράζεται σε άρνηση συνεργασίας ή ακόμα και σε επιθετικές συμπεριφορές προς τους διενεργούντες τον έλεγχο. Συνεπώς εκφράστηκε η άποψη ότι οι έλεγχοι δεν συμβάλλουν στην φορολογική συμμόρφωση των πολιτών και των επιχειρήσεων.

### **2.11 Η αντίδραση των επιχειρήσεων την περίοδο μετά από έλεγχο τους**

Έχοντας ως δεδομένο την επίδραση των φορολογικών ελέγχων στη μεγέθυνση της συμμόρφωσης, ενδιαφέρον προκαλεί η περίπτωση των επιχειρήσεων που ήδη έχουν δεχθεί φορολογικό έλεγχο και πως αλλάζει η φορολογική τους συμπεριφορά κατά

οποιοδήποτε τρόπο έπειτα από αυτόν. Οι Alm & McKee (2006) μελέτησαν τις περιπτώσεις επιχειρήσεων οι οποίες είχαν δεχθεί πρότερους φορολογικούς ελέγχους και διαπίστωσαν ότι η φορολογική συμμόρφωση των επιχειρήσεων αυτών είναι υψηλή, ακόμα και αν δεν αναμένουν να ελεγχθούν σε σύντομη χρονική περίοδο ξανά.

Ο αριθμός των ελέγχων που θα γίνουν σε μια επιχείρηση κατά την περίοδο άσκησης της δραστηριότητας της είναι επίσης ένας παράγοντας διαμόρφωσης της συμπεριφοράς της. Διαπιστώθηκε θετική συσχέτιση μεταξύ των φορολογικών ελέγχων και της μελλοντικής φορολογικής συμμόρφωσης, δηλαδή όσο μεγαλύτερο είναι το πλήθος των ελέγχων που έχουν διενεργηθεί σε μια επιχείρηση τόσο πιο έντονη είναι η συμμόρφωση στη φορολογική νομοθεσία έπειτα από αυτούς (Spicer & Hero, 1985).

Ο Erard (1992) και ο Mittone (2006) εξέφρασαν αντικρουόμενες απόψεις σχετικά με τα επίπεδα συμμόρφωσης που επιδεικνύουν οι επιχειρήσεις στις περιόδους έπειτα από έλεγχο που θα δεχθούν. Σύμφωνα με τον πρώτο, επιχειρήσεις που ελέγχθηκαν αρχικά και στις οποίες διαπιστώθηκε φοροδιαφυγή, σε επόμενο έλεγχο έπειτα από κάποια χρόνια εμφάνισαν σαφώς βελτιωμένη εικόνα με μεγαλύτερα επίπεδα συμμόρφωσης και απόδοση υψηλότερων φόρων. Ο Mittone υποστήριξε ότι οι επιχειρήσεις μειώνουν σημαντικά την φορολογική τους συμμόρφωση έπειτα από έλεγχο που θα δεχθούν καθώς θεωρούν ότι η πιθανότητα να δεχθούν νέο έλεγχο σε σύντομο διάστημα, είναι μικρή. Σημαντική είναι επίσης η διαπίστωση από ερευνητές ότι έπειτα από έναν φορολογικό έλεγχο, κάποιες επιχειρήσεις μειώνουν σε μεγάλο βαθμό τη συμμόρφωση τους και την αυξάνουν σταδιακά με την πάροδο του χρόνου. Η ενέργεια αυτή σχετίζεται με την προσπάθεια των φορολογουμένων να αντισταθμίσουν το πιθανό κόστος που προέκυψε από τον έλεγχο λόγω επιπρόσθετου φόρου ή κάποιου προστίμου.

Ο Mittone (2006) εστίασε ακόμα στη συνάρτηση μεταξύ του χρονικού σημείου που δέχθηκε μια επιχείρηση έναν έλεγχο και στα επίπεδα συμμόρφωσής της. Διαπιστώθηκε ότι οι επιχειρήσεις που αντιμετωπίζουν την εμπειρία του ελέγχου στα πρώτα στάδια ζωής τους, αποφεύγουν σημαντικά τις παραβάσεις φοροδιαφυγής αφού από νωρίς αντιλαμβάνονται ότι οι πιθανότητες εντοπισμού παραβάσεων σε κάποιο νέο έλεγχο, είναι υψηλές. Αντιθέτως, μια επιχείρηση που θα ελεγχθεί σε μια χρονική στιγμή αρκετά μεταγενέστερη της έναρξης εργασιών της, υποτιμά την πιθανότητα να δεχθεί φορολογικό έλεγχο και έχει την τάση να φοροδιαφεύγει εντονότερα.

Το περιθώριο κέρδους που επιτυγχάνει μια επιχείρηση είναι ακόμα μία συνισταμένη στο θέμα της διαμόρφωσης της φορολογικής συμμόρφωσης. Από την έρευνα του Boylan (2010) προέκυψε ότι οι φορολογικοί έλεγχοι επηρεάζουν διαφορετικά τις επιχειρήσεις

ανάλογα με το χρόνο και τον κόπο που δαπανήθηκαν για την απόκτηση των εισοδημάτων τους. Πιο συγκεκριμένα, η φορολογική συμμόρφωση των επιχειρήσεων που δέχονται κάποιο φορολογικό έλεγχο αυξάνεται αν το εισόδημα τους συγκεντρώνεται σχετικά γρήγορα και εύκολα ενώ αν για την απόκτηση του φορολογητέου της εισοδήματος μια επιχείρηση δαπανά μεγάλη προσπάθεια τότε μετά τον έλεγχο που θα δεχθεί από τις φορολογικές αρχές μειώνει τη συμμόρφωσή της.

Θεμελιώδες στοιχείο που επιδρά στην φορολογική συμμόρφωση των επιχειρήσεων είναι η αποτελεσματικότητα, η ακρίβεια, ο αντικειμενικός και άμεμπτος χαρακτήρας των ελεγκτών που έχουν σαν στόχο να εντοπίσουν την φοροδιαφυγή. Μια επιχείρηση η οποία θα δεχτεί έναν έλεγχο κατά τον οποίο οι φορολογικές αρχές θα αποτύχουν να εντοπίσουν γενικώς την πράξη φοροδιαφυγής ή θα καταλήξουν στο ότι υπάρχει μερική μη φορολογική συμμόρφωση, θα χάσει το σεβασμό της στη διαδικασία του ελέγχου και θα υποτιμήσει την αποτελεσματικότητά του με αποτέλεσμα μελλοντικά να αυξήσει την μη φορολογική της συμμόρφωση. Κατά τους Slemrod et al. (2001), οι φορολογούμενοι με υψηλά εισοδήματα δεν συμμορφώνονται με τη νομοθεσία καθώς θεωρούν ότι αν δεχθούν φορολογικό έλεγχο δεν θα καταστεί δυνατός ο εντοπισμός των παραβάσεών τους πλήρως, λαμβάνοντας το σχετικό ρίσκο.

Από τα ανωτέρω συμπεραίνουμε ότι για την ενδυνάμωση της φορολογικής συμμόρφωσης των επιχειρήσεων, παρούσας αλλά και μελλοντικής, πρέπει να διενεργούνται φορολογικοί έλεγχοι αποτελεσματικά, σε τακτά χρονικά διαστήματα και κατά βάση στην αρχή της λειτουργίας μιας επιχείρησης ώστε να αποκτηθεί ο σχετικός σεβασμός για το έργο της φορολογικής διοίκησης.

## **2.12 Ανακεφαλαίωση**

Το ύψος της φορολογικής ή μη συμμόρφωσης των επιχειρήσεων εξαρτάται από παράγοντες οικονομικούς όπως είναι η πιθανότητα εντοπισμού μιας πράξης φοροδιαφυγής και το βάρος των πιθανών κυρώσεων αλλά και από άλλους παράγοντες που χαρακτηρίζονται μη οικονομικοί όπως για παράδειγμα η φορολογική ηθική των πολιτών, τα δημογραφικά τους χαρακτηριστικά, η πολυπλοκότητα της φορολογικής νομοθεσίας κ.τλ. Ο συνδυασμός των διαφορετικών παραγόντων οδηγεί στην πληρέστερη γνώση του ζητήματος. Επίσης η μελέτη της στάσης των επιχειρήσεων μετά την εμπειρία ενός φορολογικού ελέγχου συμβάλλει ουσιαδώς στην κατανόηση της μελλοντικής φορολογικής τους συμπεριφοράς, δηλαδή της τάσης τους για φορολογική συμμόρφωση ή μη.





## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

### Μεθοδολογία της Έρευνας

#### 3.1 Σκοπός της Έρευνας

Η παρούσα ερευνητική εργασία έχει ως σκοπό τη μελέτη και ανάλυση της διαδικασίας του μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου (προληπτικού) από τις υπηρεσίες της Α.Α.Δ.Ε. και την εξέταση και διακρίβωση της συμβολής των ελεγκτών που διενεργούν προληπτικούς ελέγχους στη φορολογική συμμόρφωση των επιχειρήσεων. Πιο συγκεκριμένα μελετήθηκαν οι απόψεις των υπαλλήλων της Α.Α.Δ.Ε. σχετικά, με τις διαπιστώσεις τους κατά τη διενέργεια προληπτικών ελέγχων, τα επίπεδα φορολογικής συμμόρφωσης και τη μελλοντική φορολογική συμπεριφορά των που επιδεικνύουν οι ελεγχόμενες επιχειρήσεις και τους βασικούς προσδιοριστικούς παράγοντες του ύψους της φορολογικής ή μη συμμόρφωσης.

Οι φορολογικοί έλεγχοι και συγκεκριμένα οι μερικοί επιτόπιοι φορολογικοί έλεγχοι χρησιμοποιούνται ως βασικό μέσο για την αντιμετώπιση των φαινομένων φοροδιαφυγής και την αύξηση των επιπέδων φορολογικής συμμόρφωσης, με στόχο τη διαπίστωση της ορθής και ακριβούς τήρησης των βιβλίων και της ορθής έκδοσης των φορολογικών στοιχείων κατά τη στιγμή που πραγματοποιείται μια συναλλαγή. Ο μεγάλος αριθμός διενεργούμενων φορολογικών ελέγχων και η πιθανή επιβολή ποινών διοικητικών ή ποινικών στους μη φορολογικά συμμορφωμένους, τους ωθεί στην αύξηση της φορολογικής τους συνείδησης και συνεπώς την τήρηση της φορολογικής νομοθεσίας. Η διενέργεια της παρούσας ερευνητικής πρότασης θεωρείται σημαντική καθώς οι υπάλληλοι της φορολογικής διοίκησης μπορούν να συνεισφέρουν, μέσω των απαντήσεών τους στο ερωτηματολόγιο που τους μοιράστηκε, στην κατάστρωση ενός βελτιωμένου πλάνου και στην εξέλιξη των διαδικασιών διενέργειας των μερικών επιτόπιων φορολογικών ελέγχων για την επίτευξη των καλύτερων αποτελεσμάτων στην προσπάθεια για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής.

### **3.2 Ερευνητικά Ερωτήματα**

Η συγκεκριμένη έρευνα πραγματοποιήθηκε ώστε να αναλυθούν και πιθανώς να απαντηθούν τα ακόλουθα ερευνητικά ερωτήματα:

E.1. Κατά πόσο συμβάλλουν οι φορολογικοί ελεγκτές μέσω της διενέργειας μερικών επιτόπιων φορολογικών ελέγχων στην αύξηση της φορολογικής συμμόρφωσης των επιχειρήσεων;

E.2. Ποιοι είναι οι παράγοντες που καθορίζουν το ύψος της φορολογικής ή μη συμμόρφωσης των επιχειρήσεων;

E.3. Πώς επιδρά στη μελλοντική φορολογική συμμόρφωση των επιχειρήσεων η πρότερη εμπειρία φορολογικού ελέγχου;

### **3.3 Ερευνητικές Υποθέσεις**

Υ.1. Οι μερικοί επιτόπιοι φορολογικοί έλεγχοι επιδρούν βασικά στη φορολογική συμμόρφωση των επιχειρήσεων και δευτερευόντως στη συλλογή δημοσίων εσόδων.

Υ.2. Υπάρχει θετική συσχέτιση μεταξύ της πιθανότητας εντοπισμού των πράξεων φοροδιαφυγής λόγω των εκτεταμένων φορολογικών ελέγχων και της φορολογικής συμμόρφωσης.

Υ.3. Το ηθικό κόστος των παράνομων πράξεων αποτελεί κρίσιμο παράγοντα στον περιορισμό της μη φορολογικής συμμόρφωσης.

Υ.4. Τα δημογραφικά χαρακτηριστικά των φορολογουμένων αποτελούν προσδιοριστικό παράγοντα του ύψους της φορολογικής συμμόρφωσης.

Υ.5. Οι επιχειρήσεις που δέχονται φορολογικό έλεγχο κατά τον οποίο εντοπίζονται παραβάσεις, μελλοντικά επιδεικνύουν αυξημένη φορολογική συμμόρφωση.

Υ.6. Έπειτα από έναν μερικό επιτόπιο φορολογικό έλεγχο, κάποιες επιχειρήσεις μειώνουν σε μεγάλο βαθμό τη συμμόρφωση τους.

### **3.4 Μεθοδολογία Έρευνας**

Για τη πραγματοποίηση της παρούσας έρευνας χρησιμοποιήθηκαν ερωτηματολόγια τα οποία απαντήθηκαν από υπαλλήλους της Α.Α.Δ.Ε. οι οποίοι συμμετέχουν σε συνεργεία που διενεργούν μερικούς επιτόπιους φορολογικούς ελέγχους. Το μέγεθος του δείγματος ανέρχεται σε 100 ερωτηματολόγια και η δειγματοληψία πραγματοποιήθηκε σε δείγμα πληθυσμού υπαλλήλων που υπηρετούν σε υπηρεσίες όπως Δ.Ο.Υ., ΕΛ.ΚΕ. και Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. που διενεργούν προληπτικούς ελέγχους.

Το ερωτηματολόγιο δημιουργήθηκε μέσω της ιστοσελίδας <https://forms.office.com>, της Microsoft και διανεμήθηκε σε ηλεκτρονική μορφή με τη χρήση ηλεκτρονικού

ταχυδρομείου (e-mail) και πλατφορμών κοινωνικής δικτύωσης σε υπαλλήλους της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων που πληρούν τα κριτήρια που αναφέρθηκαν ανωτέρω. Οι απαντήσεις στο ερωτηματολόγιο δόθηκαν από υπαλλήλους που φέρουν διαφορετικά δημογραφικά στοιχεία όπως το φύλο, η ηλικία, το επίπεδο εκπαίδευσης και διαφορετικά υπηρεσιακά στοιχεία όπως η επαγγελματική τους εμπειρία και η υπηρεσία τους.

### **3.5 Εργαλείο Έρευνας**

Όπως αναφέρθηκε, για την παρούσα έρευνα χρησιμοποιήθηκε δομημένο ερωτηματολόγιο με τίτλο «Η συμβολή των ελεγκτών στη φορολογική συμμόρφωση μέσω του προληπτικού φορολογικού ελέγχου» το οποίο περιλάμβανε διάφορους τύπους κλειστών ερωτήσεων (συνολικά 25 ερωτήσεις) όπως διχοτομικές κλίμακες, κλίμακες απλής επιλογής, κλίμακες αξιολόγησης, κλίμακες Likert και κλίμακες τύπου Likert για την ανάδειξη της σημαντικότητας και της συχνότητας ορισμένων γεγονότων. Ο τύπος των ερωτήσεων επιλέχθηκε ώστε το ερωτηματολόγιο να απαιτεί μικρό χρόνο συμπλήρωσης και να είναι εύκολο να προκύψουν ασφαλή στοιχεία και συμπεράσματα από τις δοθείσες απαντήσεις των συμμετεχόντων.

Στο εισαγωγικό σημείωμα που περιλάμβανε το διανεμηθέν ερωτηματολόγιο πέρα από τον στόχο της έρευνας διευκρινίστηκε ότι οι απαντήσεις που θα ληφθούν θα είναι ανώνυμες, εμπιστευτικές και θα χρησιμοποιηθούν για την παρούσα έρευνα. Πριν από την τελική αποστολή του ερωτηματολογίου, διενεργήθηκε πιλοτική έρευνα σε ένα μικρότερο δείγμα του πληθυσμού που απαιτείτο, ώστε να καταγραφούν πιθανά προβλήματα ή παραλήψεις και να διορθωθούν.

### **3.6 Ανάλυση δεδομένων απαντήσεων**

Τα δεδομένα που προέκυψαν από τις απαντήσεις των ερωτηματολογίων αναλύθηκαν περιγραφικά και συγκρίθηκαν με τη θεωρία και τα στοιχεία που καταγράφηκαν σε προηγούμενα κεφάλαια της παρούσας εργασίας, βάσει της χρησιμοποιούμενης ελληνικής και ξενόγλωσσης βιβλιογραφίας.



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

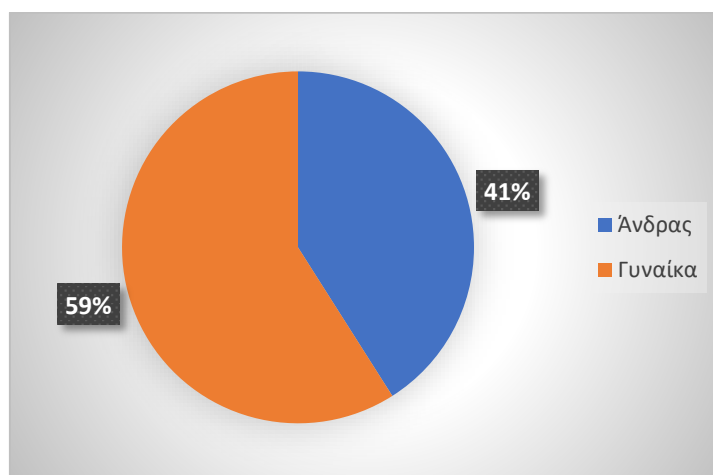
### Ανάλυση Αποτελεσμάτων της Έρευνας

#### 4.1 Ερώτηση 1: Φύλο

Πίνακας 4.1

Εμφάνιση συχνότητας απαντήσεων ερώτησης 1

Ερώτηση 1	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Άνδρας	41	41	41	41
Valid Γυναίκα	59	59	59	100
Total	100	100	100	



Διάγραμμα 4.1

Ποσοστιαία εμφάνιση απαντήσεων ερώτησης 1

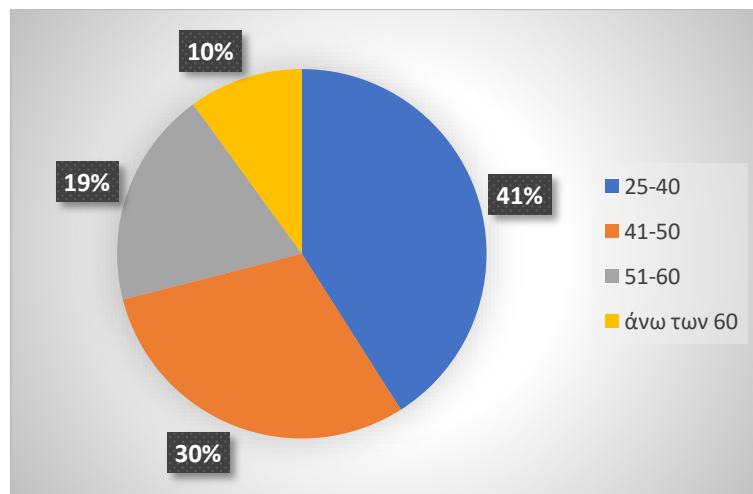
Από τον συνολικό αριθμό των 100 συμμετεχόντων στην παρούσα έρευνα, 59 είναι γυναίκες και 41 είναι άνδρες. Οι αριθμοί αυτοί είναι ενδεικτικοί της σύνθεσης του ανθρώπινου δυναμικού σχετικά με το φύλο, στις υπηρεσίες στις οποίες διανεμήθηκε το ερωτηματολόγιο.

## 4.2 Ερώτηση 2: Ηλικία

Πίνακας 4.2

### Εμφάνιση συχνοτήτων απαντήσεων ερώτησης 2

Ερώτηση 2	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
25 - 40	41	41	41	41
41 - 50	30	30	30	71
Valid 51 - 60	19	19	19	90
άνω των 60	10	10	10	100
Total	100	100	100	



Διάγραμμα 4.2

### Ποσοστιαία εμφάνιση απαντήσεων ερώτησης 2

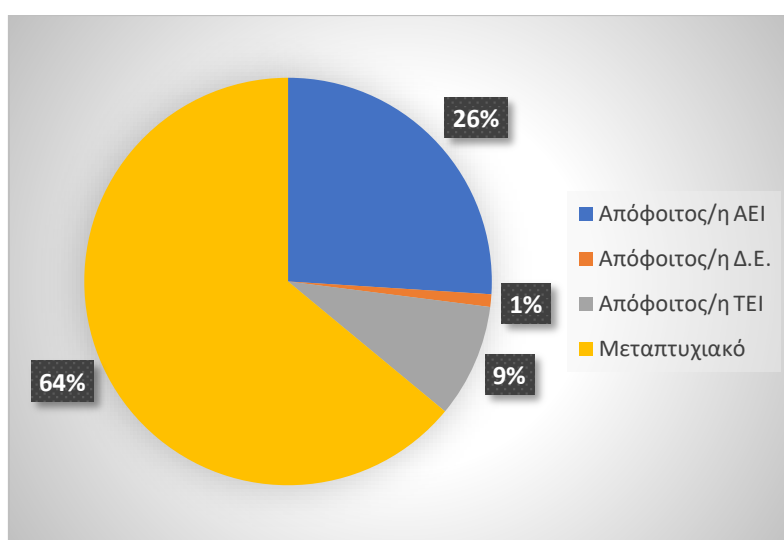
Σύμφωνα με τον Πίνακα 4.2 και το Διάγραμμα 4.2 ο μεγαλύτερος αριθμός συμμετεχόντων ανήκει στην ηλικιακή ομάδα 25 – 40 (έτη) με 41 υπαλλήλους, ενώ ακολουθούν η ηλικιακή ομάδα 41 – 50 (έτη) με 30 συμμετέχοντες και η ηλικιακή ομάδα 51 – 60 (έτη) με 19 συμμετέχοντες. Τέλος συμμετείχαν στην έρευνα 10 υπάλληλοι άνω των 60 ετών. Η ανωτέρω σύνθεση αντικατοπτρίζει την τάση της Α.Α.Δ.Ε. για ανανέωση του προσωπικού της στις νευραλγικές θέσεις των ελεγκτικών υπηρεσιών.

### 4.3 Ερώτηση 3: Ποιο επίπεδο εκπαίδευσης έχετε ολοκληρώσει;

Πίνακας 4.3

#### Εμφάνιση συχνότητων απαντήσεων ερώτησης 3

Ερώτηση 3	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Απόφοιτος/η Δ.Ε.	1	1	1	1
Απόφοιτος/η ΤΕΙ	9	9	9	10
Valid Απόφοιτος/η ΑΕΙ	26	26	26	36
Μεταπτυχιακό	64	64	64	100
Total	100	100	100	



Διάγραμμα 4.3

#### Ποσοστιαία εμφάνιση απαντήσεων ερώτησης 3

Το 64% των υπαλλήλων που έλαβαν μέρος στην έρευνα κατέχει μεταπτυχιακό τίτλο σπουδών, το 26% είναι απόφοιτοι κάποιου ανώτατου εκπαιδευτικού ιδρύματος, το 9% απόφοιτοι τεχνολογικού εκπαιδευτικού ιδρύματος ενώ μόλις 1 υπάλληλος (1%) δήλωσε απόφοιτος δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης. Δεν υπήρξε συμμετέχοντας με διδακτορικό τίτλο σπουδών. (Πίνακας 4.3, Διάγραμμα 4.3)

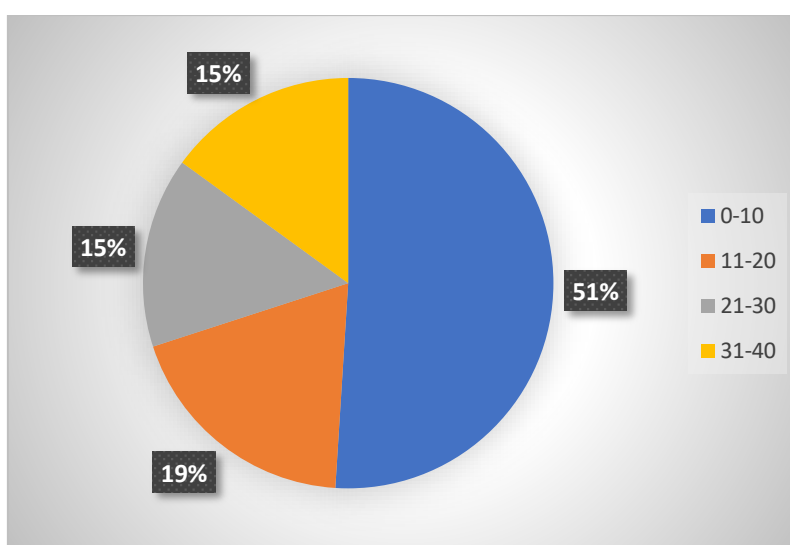
Το υψηλό μορφωτικό επίπεδο των φορολογικών ελεγκτών όπως απεικονίζεται στα αποτελέσματα της παρούσας ερώτησης, συμβαδίζει με τις απαιτήσεις των ελεγκτικών θέσεων. Τα υψηλά επαγγελματικά προσόντα όπως η βαθιά γνώση της λογιστικής επιστήμης και της νομοθεσίας και τα ποιοτικά συμπεριφορικά χαρακτηριστικά διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο στην πληρότητα και αποδοτικότητα ενός φορολογικού ελέγχου, ώστε να εντοπιστεί κάθε προσπάθεια φοροδιαφυγής των ελεγχόμενων. (Μιχαήλ, et al., 2008)

#### 4.4 Ερώτηση 4: Χρόνος επαγγελματικής εμπειρίας στην Α.Α.Δ.Ε. (σε έτη).

Πίνακας 4.4

Εμφάνιση συχνοτήτων απαντήσεων ερώτησης 4

Ερώτηση 4	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
0 - 10	51	51	51	51
11 - 20	19	19	19	70
21 - 30	15	15	15	85
31 - 40	15	15	15	100
Total	100	100	100	



Διάγραμμα 4.4

#### Ποσοστιαία εμφάνιση απαντήσεων ερώτησης 4

Στο σύνολο των συμμετεχόντων, ποσοστό 51% αντιστοιχεί σε υπαλλήλους με εμπειρία στην Α.Α.Δ.Ε. (και στην πρότερη αυτής μορφή) έως 10 έτη και ποσοστό 19% σε υπαλλήλους με εμπειρία από 11 έως 20 έτη. Επίσης ποσοστό 15% κατέλαβαν οι επιλογές 21 έως 30 και 31 έως 40 έτη. Η ανωτέρω διαβάθμιση μεταξύ των ετών επαγγελματικής εμπειρίας συνάδει με τα αποτελέσματα των ηλικιακών δεδομένων που παρατέθηκαν στην δεύτερη ερώτηση.

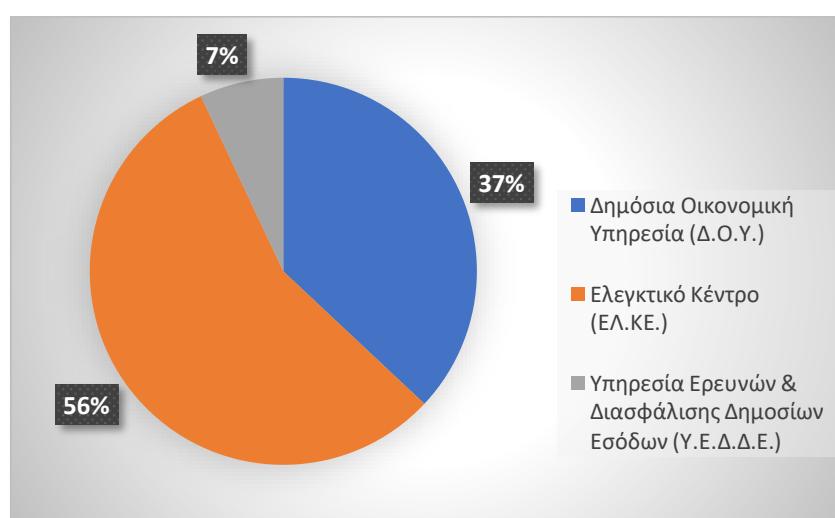


#### 4.5 Ερώτηση 5: Υπηρεσία της Α.Α.Δ.Ε. στην οποία υπηρετείτε.

Πίνακας 4.5

##### Εμφάνιση συχνότητων απαντήσεων ερώτησης 5

Ερώτηση 5	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Ελεγκτικό Κέντρο (ΕΛ.ΚΕ.)	56	56	56	56
Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.)	37	37	37	93
Υπηρεσία Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.)	7	7	7	100
Total	100	100	100	



Διάγραμμα 4.5

##### Ποσοστιαία εμφάνιση απαντήσεων ερώτησης 5

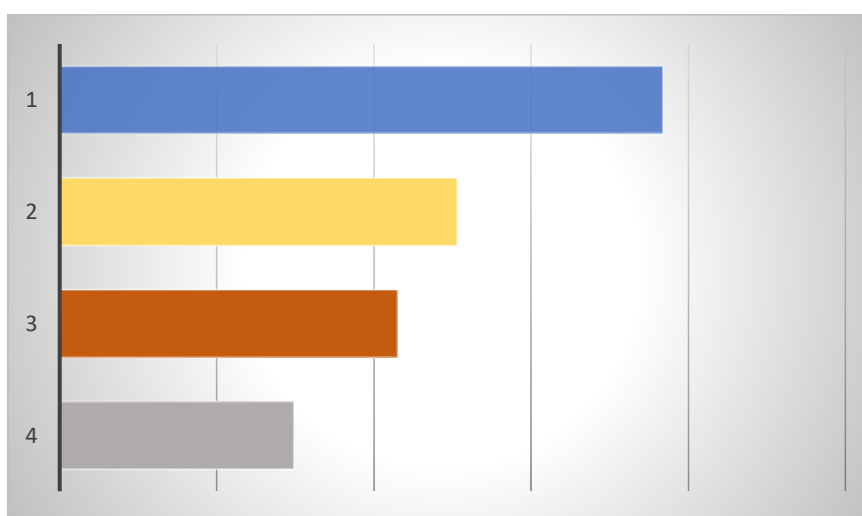
Τα συνεργεία ελέγχου απαρτίζονται από υπαλλήλους που υπηρετούν στις Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ.), στα Ελεγκτικά Κέντρα (ΕΛ.ΚΕ.) και στις Υπηρεσίες Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.), οι οποίες συμβάλλουν στην επίτευξη των στόχων της Α.Α.Δ.Ε σχετικά με τους μερικούς επιτόπιους φορολογικούς ελέγχους. Το 56% των συμμετεχόντων στην έρευνα υπηρετεί σε κάποιο από τα Ελεγκτικά Κέντρα, το 37% σε Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία και τέλος το 7% σε Υπηρεσία Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων.

**4.6 Ερώτηση 6: Κατατάξτε τις κατωτέρω διαπιστώσεις παραβάσεων κατά τη διενέργεια προληπτικού ελέγχου ανάλογα με τη συχνότητα εμφάνισης τους, με τη σειρά από το 1 έως το 4 (το 1 δηλώνει τη μεγαλύτερη συχνότητα και το 4 τη μικρότερη)**

**Πίνακας 4.6**

**Εμφάνιση συχνοτήτων απαντήσεων ερώτησης 6**

Ερώτηση 6	1η επιλογή	2η επιλογή	3η επιλογή	4η επιλογή
1. Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών	89	8	1	2
2. Έκδοση ανακριβούς φορολογικού στοιχείου για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών	2	47	44	7
3. Διακίνηση αγαθών χωρίς την ύπαρξη παραστατικών διακίνησης	7	41	34	18
4. Παραβίαση ή παραποίηση ή επέμβαση στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.)	2	4	21	73
Total	100	100	100	100



**Διάγραμμα 4.6**

**Διαγραμματική εμφάνιση απαντήσεων ερώτησης 6**

Σύμφωνα με τον Πίνακα 4.6, οι συμμετέχοντες στην έρευνα κατέταξαν ως την πιο συχνή διαπίστωσή τους κατά τη διενέργεια προληπτικών ελέγχων μακράν της δεύτερης τη «Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών» καθώς 89 άτομα την επέλεξαν ως την πρώτη επιλογή ενώ ακολούθησε η διαπίστωση της «Έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών». Τρίτη επιλογή στην κατάταξη ανακηρύχθηκε η «Διακίνηση αγαθών χωρίς την ύπαρξη παραστατικών διακίνησης» την οποία πολλοί τοποθέτησαν στο νούμερο δύο

και τρία των επιλογών τους ενώ οι παραβάσεις σχετικά με την «Παραβίαση ή παραποίηση ή επέμβαση στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.)» αποδείχτηκαν οι λιγότερο συχνές. Σύμφωνα με τις απαντήσεις των ερωτηματολογίων, 73 ελεγκτές τοποθέτησαν την συγκεκριμένη παράβαση στο νούμερο τέσσερα βάσει της κατάταξης.

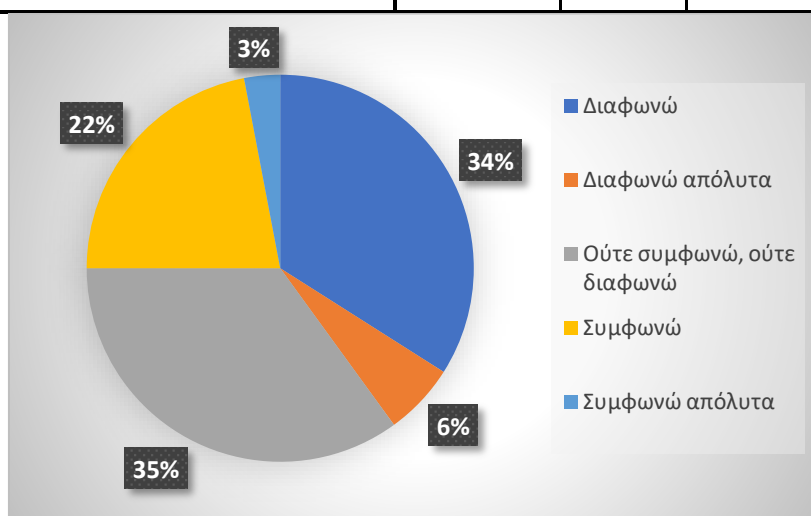
Τα ανωτέρω αποτελέσματα συμβαδίζουν με την Απολογιστική Έκθεση της Α.Α.Δ.Ε. του έτους 2022 σύμφωνα με την οποία η συντριπτική πλειοψηφία των παραβάσεων που διαπιστώθηκαν από τις Δ.Ο.Υ. και τα ΕΛ.ΚΕ. σχετίζονταν με την μη έκδοση ή την ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων, δηλαδή τις περιπτώσεις ένα και δύο της παρούσας ερώτησης. Συγκεκριμένα το ποσοστό των δύο αυτών περιπτώσεων παράβασης στο έτος 2022 ανήλθε στο 95,6% των παραβάσεων.

#### 4.7 Ερώτηση 7: Οι προληπτικοί έλεγχοι που διενεργούνται από τις υπηρεσίες της Α.Α.Δ.Ε. είναι ποσοτικά επαρκείς.

Πίνακας 4.7

##### Εμφάνιση συχνοτήτων απαντήσεων ερώτησης 7

Ερώτηση 7	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Συμφωνώ απόλυτα	3	3	3	3
Συμφωνώ	22	22	22	25
Valid Ούτε συμφωνώ, ούτε διαφωνώ	35	35	35	60
Διαφωνώ	34	34	34	94
Διαφωνώ απόλυτα	6	6	6	100
Total	100	100	100	



Διάγραμμα 4.7

##### Ποσοστιαία εμφάνιση απαντήσεων ερώτησης 7

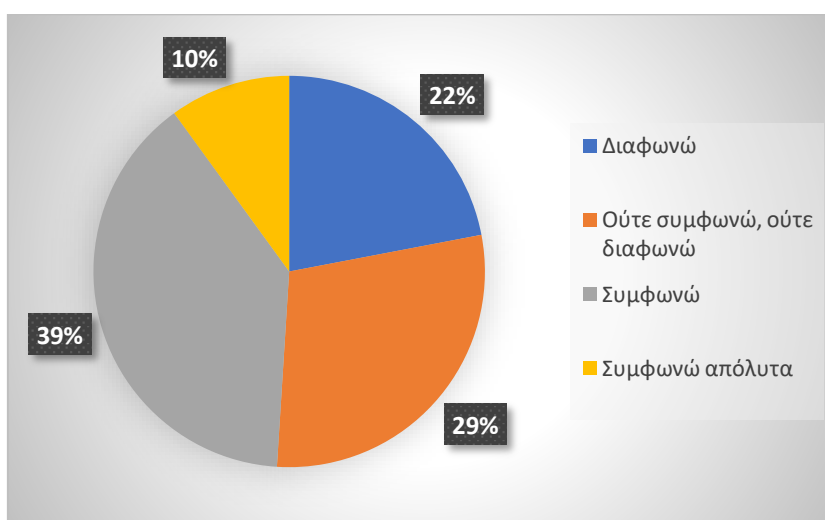
Στην παρούσα ερώτηση, έλαβαν σχεδόν ισόποσο αριθμό απαντήσεων οι επιλογές «Ούτε συμφωνώ, ούτε διαφωνώ» και «Διαφωνώ» με 35 και 34 αντίστοιχα. Ακολούθησε η επιλογή «Συμφωνώ» με 22 απαντήσεις ενώ υπήρξαν μόλις 9 απαντήσεις που επέλεξαν κάποια από τις ακραίες επιλογές διαφωνίας (6 απαντήσεις) και συμφωνίας (3 απαντήσεις). Βάσει των απαντήσεων, υπάρχει μια ουδέτερη άποψη των υπαλλήλων – ελεγκτών με τάση προς τις αρνητικές επιλογές σχετικά με την επάρκεια των μερικών επιτόπιων φορολογικών ελέγχων που διενεργούνται από την Α.Α.Δ.Ε. Η μη ποσοτική επάρκεια των ελέγχων που αποτελούν κοστοβόρα διαδικασία, πιθανώς πηγάζει από την έλλειψη ανθρώπινων και υλικοτεχνικών πόρων των ελεγκτικών υπηρεσιών.

**4.8 Ερώτηση 8: Οι προληπτικοί έλεγχοι που διενεργούνται από τις υπηρεσίες της Α.Α.Δ.Ε. συμβάλλουν σημαντικά στην αύξηση των δημοσίων εσόδων.**

**Πίνακας 4.8**

**Εμφάνιση συχνοτήτων απαντήσεων ερώτησης 8**

Ερώτηση 8	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Συμφωνώ απόλυτα	10	10	10	3
Συμφωνώ	39	39	39	25
Valid Ούτε συμφωνώ, ούτε διαφωνώ	29	29	29	60
Διαφωνώ	22	22	22	94
Διαφωνώ απόλυτα	0	0	0	100
Total	100	100	100	



**Διάγραμμα 4.8**

**Ποσοστιαία εμφάνιση απαντήσεων ερώτησης 8**

Σύμφωνα με τα αποτελέσματα του Διαγράμματος 4.8, στην ερώτηση σχετικά με τη συμβολή των προληπτικών ελέγχων στην αύξηση των δημοσίων εσόδων του κράτους, οι θετικές απαντήσεις αθροίζουν σε ποσοστό 39% με τα επί μέρους ποσοστά να ανέρχονται σε 39% για την επιλογή «Συμφωνώ» και 10% για την επιλογή «Συμφωνώ απόλυτα». Παράλληλα, εκφράστηκε μια ουδέτερη άποψη επί του θέματος από το 29% των συμμετεχόντων ενώ το 22% αυτών διαφώνησε σχετικά με τη συμβολή αυτού του τύπου ελέγχων στα δημόσια έσοδα.

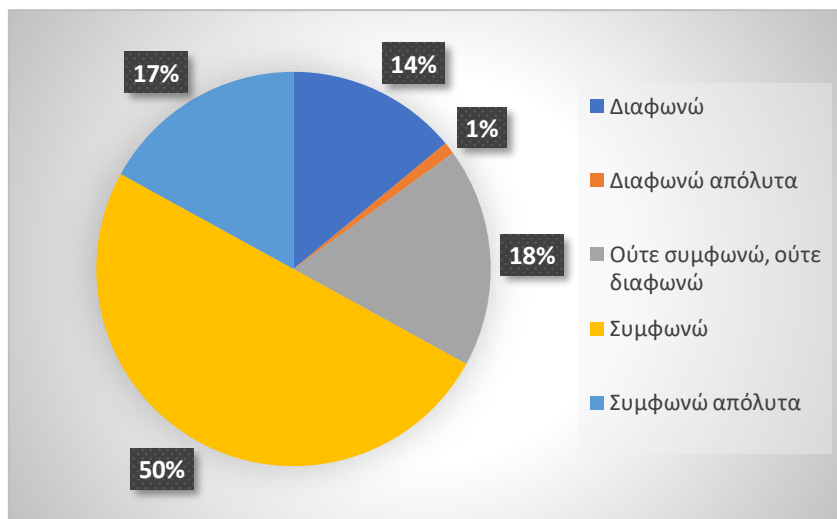
Από τα ανωτέρω φαίνεται μια γενικώς θετική άποψη των ελεγκτών σχετικά με την αύξηση των εσόδων του κράτους λόγω των επιτόπιων ελέγχων. Αυτό επιτυγχάνεται είτε μέσω των προστίμων που προκύπτουν λόγω της διαπίστωσης παραβάσεων είτε λόγω της αυξημένης εναρμόνισης των επιχειρήσεων με τη φορολογική νομοθεσία εξαιτίας του φόβου για πιθανό εντοπισμό κάποιας πράξης φοροδιαφυγής εκ μέρους τους. Ωστόσο, για την επίτευξη βεβαίωσης υψηλών φόρων και προστίμων χρειάζεται μεγάλος όγκος φορολογικών ελέγχων ετησίως, το οποίο καθίσταται ανέφικτο λόγω του περιορισμού στους διαθέσιμους πόρους της φορολογικής διοίκησης, γεγονός που δικαιολογεί την ουδέτερη ή αρνητική στάση κάποιων ελεγκτών όπως εκτέθηκε ανωτέρω.

**4.9 Ερώτηση 9: Οι προληπτικοί έλεγχοι που διενεργούνται από τις υπηρεσίες της Α.Α.Δ.Ε. συμβάλλουν σημαντικά στην αύξηση της φορολογικής συμμόρφωσης των επιχειρήσεων.**

**Πίνακας 4.9**

**Εμφάνιση συχνότητας απαντήσεων ερώτησης 9**

Ερώτηση 9		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Συμφωνώ απόλυτα	17	17	17	17
	Συμφωνώ	50	50	50	67
	Ούτε συμφωνώ, ούτε διαφωνώ	18	18	18	85
	Διαφωνώ	14	14	14	99
	Διαφωνώ απόλυτα	1	1	1	100
	Total	100	100	100	



**Διάγραμμα 4.9**

### **Ποσοστιαία εμφάνιση απαντήσεων ερώτησης 9**

Στη συγκεκριμένη ερώτηση, το 67% των ελεγκτών συμφώνησε (50% «Συμφωνώ» - 17% «Συμφωνώ Απόλυτα») ότι οι προληπτικοί έλεγχοι συμβάλλουν σημαντικά στην αύξηση της φορολογικής συμμόρφωσης των επιχειρήσεων. Ορισμένοι από τους συμμετέχοντες και συγκεκριμένα 18 χρησιμοποίησαν την επιλογή «Ούτε συμφωνώ, ούτε διαφωνώ» ενώ 14 διαφώνησαν σχετικά με τον προαναφερθέντα ισχυρισμό. Παρατηρείται ότι οι θετικές επιλογές της παρούσας ερώτησης είναι αρκετά αυξημένες συγκριτικά με αυτές της ερώτησης 8 που προηγήθηκε.

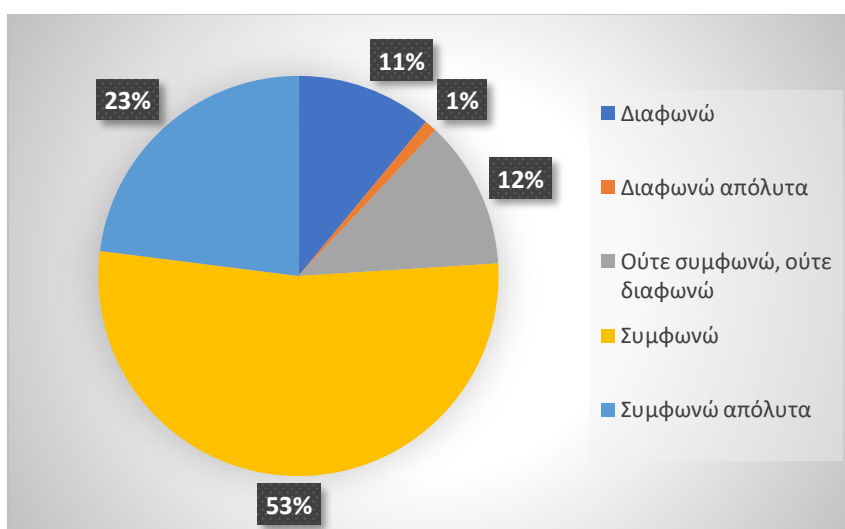
Οι συμμετέχοντες στην έρευνα, βάσει της σύγκρισης των αποτελεσμάτων των ερωτήσεων 8 και 9 κλίνουν προς την άποψη ότι οι μερικοί επιτόπιοι φορολογικοί έλεγχοι επιδρούν βασικά στη φορολογική συμμόρφωση των επιχειρήσεων και δευτερευόντως στη συλλογή δημοσίων εσόδων. Η φορολογική συμμόρφωση φυσικά επιτυγχάνεται μέσω της ευαισθητοποίησης των επιχειρήσεων, της αύξησης της φορολογικής τους συνείδησης και οπωσδήποτε της αποτροπής διάπραξης πράξεων φοροδιαφυγής. Συνεπώς, η άποψη των ελεγκτών της Α.Α.Δ.Ε. κατατάσσει ως βασικό στόχο των προληπτικών ελέγχων την ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης των επιχειρήσεων, με τη συλλογή δημοσίων εσόδων να ακολουθεί.

**4.10 Ερώτηση 10: Ο μεγάλος αριθμός διενέργειας προληπτικών ελέγχων αυξάνει τη φορολογική συμμόρφωση των επιχειρήσεων καθώς επικρατεί η αίσθηση ότι η πιθανότητα εντοπισμού των πράξεων φοροδιαφυγής τους είναι μεγαλύτερη.**

**Πίνακας 4.10**

**Εμφάνιση συχνοτήτων απαντήσεων ερώτησης 10**

Ερώτηση 10	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Συμφωνώ απόλυτα	23	23	23	23
Συμφωνώ	53	53	53	76
Valid Ούτε συμφωνώ, ούτε διαφωνώ	12	12	12	88
Διαφωνώ	11	11	11	99
Διαφωνώ απόλυτα	1	1	1	100
Total	100	100	100	



**Διάγραμμα 4.10**

**Ποσοστιαία εμφάνιση απαντήσεων ερώτησης 10**

Βάσει των απαντήσεων στην 10<sup>η</sup> ερώτηση, οι ελεγκτές της Α.Α.Δ.Ε. συμφωνούν ότι η συχνή διενέργεια μερικών επιτόπιων φορολογικών ελέγχων ενισχύει την φορολογική συμμόρφωση των φορολογουμένων καθώς νιώθουν ότι είναι πιο εύκολος και πιθανός ο εντοπισμός πιθανών παραβατικών συμπεριφορών. Ειδικότερα, 53 συμμετέχοντες διάλεξαν την επιλογή «Συμφωνώ» και 23 την επιλογή «Συμφωνώ απόλυτα», ουδέτερη στάση κράτησαν 11 υπάλληλοι που επέλεξαν το «Ούτε συμφωνώ, ούτε διαφωνώ», ενώ τέλος μόλις 12 διαφώνησαν πως σχετίζεται ο μεγάλος αριθμός ελέγχων με την αύξηση της φορολογικής συμμόρφωσης.

Όπως αναλύθηκε σε προηγούμενο κεφάλαιο, η πιθανότητα εντοπισμού των φορολογικών παραβάσεων είναι ο βασικότερος αποτρεπτικός παράγοντας για τους φορολογούμενους σχετικά με τη μη φορολογική συμμόρφωσή τους. Σύμφωνα με τον Bordignon (1993), όταν η πιθανότητα να ανιχνευθεί η αποφυγή ενός φόρου από έναν πολίτη είναι μικρή, τότε η τάση τους για φοροδιαφυγή μεγαλώνει ενώ σύμφωνα με την έρευνα των Klepper & Nagin (1989), όταν οι πολίτες αντιλαμβάνονται τον έντονο κίνδυνο για έλεγχο τους, υπάρχει έντονη αποτροπή τους για φοροδιαφυγή. Επίσης κατά τον Baldry (1987), η πιθανότητα εντοπισμού των φοροφυγάδων, αυξάνει τα ποσοστά της φορολογικής συμμόρφωσης. Υπάρχει λοιπόν θετική συσχέτιση μεταξύ της πιθανότητας εντοπισμού των πράξεων φοροδιαφυγής λόγω των εκτεταμένων φορολογικών ελέγχων και της φορολογικής συμμόρφωσης όπως έχει παρατηρήσει ο Kamdar (1997), γεγονός το οποίο επιβεβαιώνουν και οι ελεγκτές της φορολογικής διοίκησης.

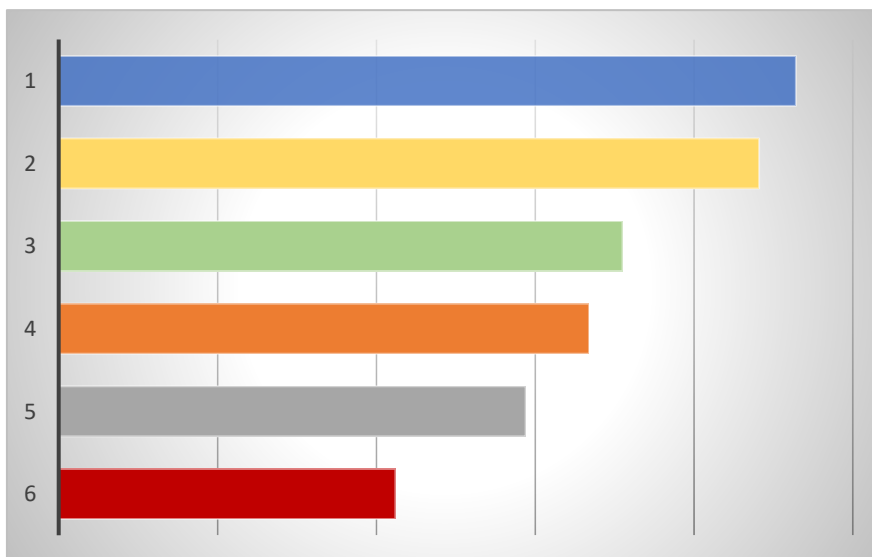
**4.11 Ερώτηση 11: Κατατάζετε τους ακόλουθους προσδιοριστικούς παράγοντες του ύψους της φορολογικής ή μη συμμόρφωσης των επιχειρήσεων ανάλογα με την επίδραση τους, με τη σειρά από το 1 έως το 6 (το 1 δηλώνει τη μεγαλύτερη επίδραση και το 6 τη μικρότερη)**

**Πίνακας 4.11**

**Εμφάνιση συχνότητας απαντήσεων ερώτησης 11**

Ερώτηση 11	1η επιλογή	2η επιλογή	3η επιλογή	4η επιλογή	5η επιλογή	6η επιλογή
1. Οι ποινές που προκύπτουν από τη μη φορολογική συμμόρφωση	35	31	14	9	10	1
2. Η πιθανότητα εντοπισμού της φοροδιαφυγής από τις ελεγκτικές υπηρεσίες	28	29	10	16	11	6
3. Η φορολογική δικαιοσύνη (δίκαιη κατανομή φορολογικών βαρών, ανταποδοτικός χαρακτήρας των φόρων)	17	14	18	30	13	8
4. Η φορολογική ηθική (συνείδηση) των πολιτών	8	9	28	17	21	17
5. Η περιπλοκότητα του φορολογικού συστήματος	10	10	20	16	19	25
6. Τα δημογραφικά χαρακτηριστικά του πληθυσμού	2	7	10	12	26	43
Total	100	100	100	100	100	100





**Διάγραμμα 4.11**

### **Διαγραμματική εμφάνιση απαντήσεων ερώτησης 11**

Σύμφωνα με τον Πίνακα 4.11, οι συμμετέχοντες στην έρευνα κατέταξαν ως τον πιο επιδραστικό προσδιοριστικό παράγοντα του ύψους της φορολογικής ή μη συμμόρφωσης των επιχειρήσεων, τις «Ποινές που προκύπτουν από τη μη φορολογική συμμόρφωση» καθώς 66 υπάλληλοι επέλεξαν αυτή την απάντηση ως 1<sup>η</sup> ή 2<sup>η</sup> επιλογή τους. Δεύτερη στην κατάταξη επιλογή αρκετά κοντά στην πρώτη, ήταν «Η πιθανότητα εντοπισμού της φοροδιαφυγής από τις ελεγκτικές υπηρεσίες», τρίτη επιλογή «Η φορολογική δικαιοσύνη (δίκαιη κατανομή φορολογικών βαρών, ανταποδοτικός χαρακτήρας των φόρων)» ενώ ως τέταρτος σημαντικότερος προσδιοριστικός παράγοντας κατατάχθηκε η «Η φορολογική ηθική (συνείδηση) των πολιτών». Η «Περιπλοκότητα του φορολογικού συστήματος» και «Τα δημογραφικά χαρακτηριστικά του πληθυσμού» αποτέλεσαν την πέμπτη και έκτη επιλογή καθώς κρίθηκαν ότι έχουν τη μικρότερη επίδραση στη διαμόρφωση τους ύψους της φορολογικής συμμόρφωσης.

Σύμφωνα με τη βιβλιογραφία που παρατέθηκε και συγκεκριμένα τον Cuccia (1994), η αύξηση της πιθανότητας φορολογικού ελέγχου και επιβολής σοβαρών ποινών θα οδηγήσει σε μεγαλύτερη συνέπεια στις υποχρεώσεις των πολιτών. Τα δύο βασικά εργαλεία λοιπόν για την αποτροπή της φοροδιαφυγής είναι η πιθανότητα εντοπισμού των παραβάσεων των φορολογούμενων μέσω των ελέγχων και η επιβολή ποινών για τις παραβάσεις που θα διαπιστωθούν. Η τάση των φορολογούμενων για φοροδιαφυγή και συνεπώς η μη φορολογική συμμόρφωση όμως δεν σχετίζεται μόνο με οικονομικούς παράγοντες αλλά αρκετές φορές προέρχεται από τις αντιλήψεις, τα βιώματα, την ψυχολογία και την γενικότερη αντίληψη που διαθέτουν.

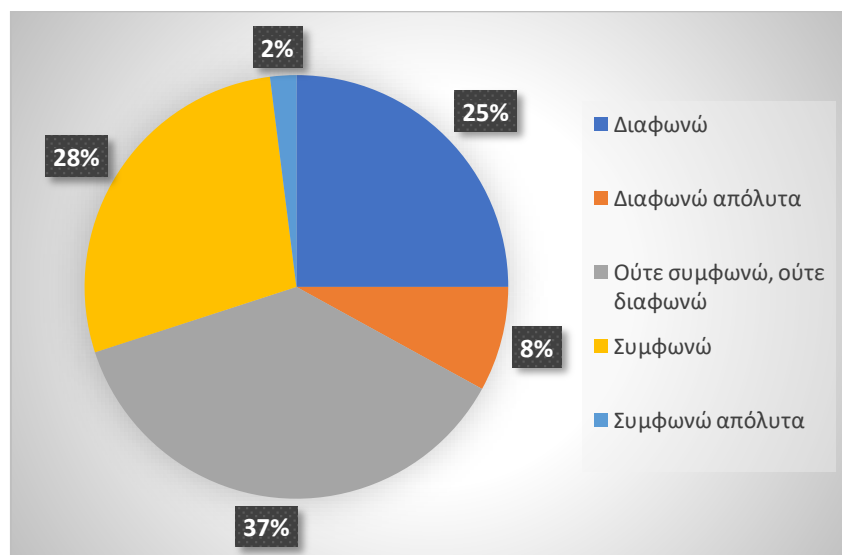
Συνεπώς πέρα από τους βασικούς προσδιοριστικούς (οικονομικούς) όπως είναι η πιθανότητα εντοπισμού και το ύψος των κυρώσεων, υπάρχουν και οι εναλλακτικοί (μη οικονομικοί) παράγοντες όπως για παράδειγμα, το επίπεδο φορολογικής ηθικής των φορολογούμενων, η πολυπλοκότητα του συστήματος φορολόγησης, η φορολογική δικαιοσύνη, τα δημογραφικά χαρακτηριστικά κ.τλ. Οι υπάλληλοι της Α.Α.Δ.Ε θεωρούν ότι οι μη οικονομικοί παράγοντες επηρεάζουν σε μικρότερο βαθμό τα επίπεδα της συμμόρφωσης των επιχειρήσεων και γι' αυτό κατατάχθηκαν χαμηλότερα στην παρούσα ερώτηση.

**4.12 Ερώτηση 12: Το υψηλό μορφωτικό επίπεδο των φορολογουμένων συμβάλλει στον περιορισμό της φοροδιαφυγής και συνεπώς στην αύξηση της φορολογικής συμμόρφωσης.**

**Πίνακας 4.12**

**Εμφάνιση συχνότητων απαντήσεων ερώτησης 12**

Ερώτηση 12	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Συμφωνώ απόλυτα	2	2	2	2
Συμφωνώ	28	28	28	30
Valid Ούτε συμφωνώ, ούτε διαφωνώ	37	37	37	67
Διαφωνώ	25	25	25	92
Διαφωνώ απόλυτα	8	8	8	100
Total	100	100	100	



**Διάγραμμα 4.12**

**Ποσοστιαία εμφάνιση απαντήσεων ερώτησης 12**

Στην παρούσα ερώτηση η πιο συχνή απάντηση ήταν η ουδέτερη, δηλαδή η επιλογή «Ούτε συμφωνώ, ούτε διαφωνώ» με 37 απαντήσεις ενώ παρατηρείται σχεδόν απόλυτη ισορροπία μεταξύ των δύο θετικών και των δύο αρνητικών απαντήσεων με αριθμό απαντήσεων 30 και 33 αντιστοίχως.

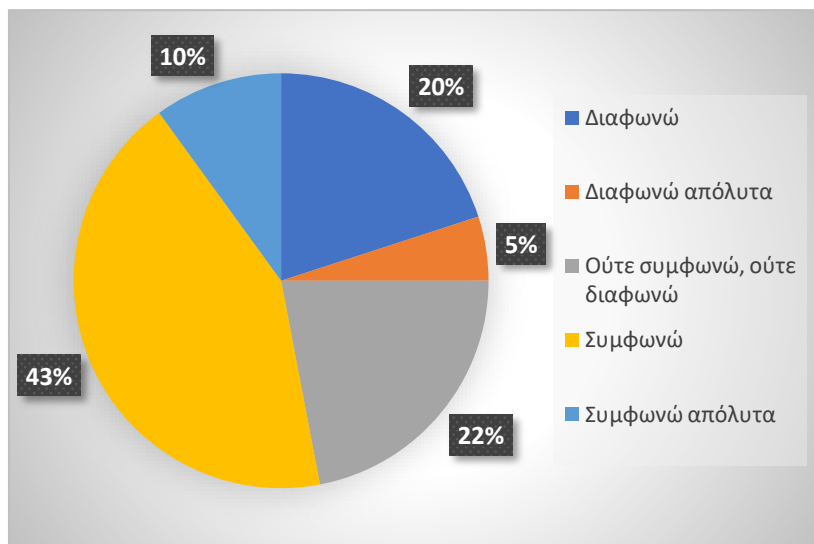
Οι απαντήσεις των υπαλλήλων που συμμετείχαν στην έρευνα επιβεβαιώνουν τα προεκτεθέντα στο θεωρητικό μέρος της εργασίας σχετικά με τη συμβολή του υψηλού μορφωτικού επιπέδου των φορολογούμενων στον περιορισμό της φοροδιαφυγής, δηλαδή ότι είναι ένα αμφιλεγόμενο ζήτημα. Ενώ λόγω του υψηλού επιπέδου εκπαίδευσης των πολιτών αυξάνεται η ευαισθητοποίηση, η κοινωνική τους συνείδηση και η υπευθυνότητα τους προς την κοινωνία περιορίζοντας την τάση για φοροδιαφυγή, παράλληλα προκύπτουν περιπτώσεις πολιτών οι οποίοι έχοντας γνώσεις σχετικά με το φορολογικό σύστημα και την γενικότερη διαδικασία των φόρων, μπορεί να οδηγηθούν σε εντοπισμό και εκμετάλλευση του φορολογικού συστήματος ώστε να αποφύγουν τη φορολογική συμμόρφωση.

**4.13 Ερώτηση 13: Μέρος του ύψους της μη φορολογικής συμμόρφωσης των επιχειρήσεων δημιουργείται ακούσια και οφείλεται στο πολυδαίδαλο φορολογικό σύστημα.**

**Πίνακας 4.13**

**Εμφάνιση συχνότητας απαντήσεων ερώτησης 13**

Ερώτηση 13		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Συμφωνώ απόλυτα	10	10	10	10
	Συμφωνώ	43	43	43	53
	Ούτε συμφωνώ, ούτε διαφωνώ	22	22	22	75
	Διαφωνώ	20	20	20	95
	Διαφωνώ απόλυτα	5	5	5	100
Total		100	100	100	



**Διάγραμμα 4.13**

### **Ποσοστιαία εμφάνιση απαντήσεων ερώτησης 13**

Η κυριότερη απάντηση σε αυτή την περίπτωση είναι η επιλογή «Συμφωνώ» με ποσοστό 43%, ακολουθεί η επιλογή «Ούτε συμφωνώ, ούτε διαφωνώ» με ποσοστό 22% ενώ τρίτη σε κατάταξη έρχεται η επιλογή «Διαφωνώ» με ποσοστό 20%. Χαμηλά ποσοστά έλαβαν οι δύο απόλυτες επιλογές καθώς τα ποσοστά επιλογής τους ανέρχονται σε 10% για την επιλογή «Συμφωνώ απόλυτα» και 5% για την επιλογή «Διαφωνώ απόλυτα».

Περισσότεροι από τους μισούς ερωτώμενους συμφώνησαν ότι η περιπλοκότητα του φορολογικού συστήματος που ισχύει σε συνδυασμό με το κόστος της συμμόρφωσης των φορολογουμένων αποτελεί σημαντικό προσδιοριστικό παράγοντα στη διαμόρφωση των επιπέδων φορολογικής συμμόρφωσης. Ειδικότερα στην περίπτωση των επιχειρήσεων, είναι λογικό να υπάρχουν περισσότερες πιθανότητες για διάπραξη ακούσιων φορολογικών σφαλμάτων, αφού οι πολύπλοκες φορολογικές νομοθεσίες και ο μεγάλος όγκος συναλλαγών τους, περιπλέκουν ακόμα περισσότερο την κατάσταση.

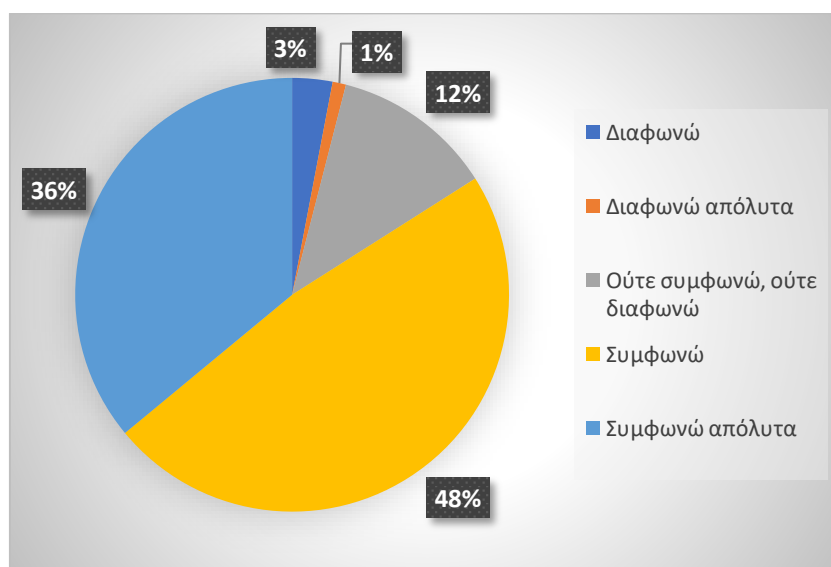
Η ουδέτερη και αρνητική στάση των λοιπών ερωτώμενων στην συγκεκριμένη περίπτωση ίσως σχετίζεται με την άποψη των Alm et. al (1992), που υποστήριξαν ότι η αβεβαιότητα των πολιτών που σχετίζεται με τις συχνές τροποποιήσεις των νόμων, την γραφειοκρατία, τη μη ολοκληρωμένη γνώση της φορολογικής νομοθεσίας και την έλλειψη εμπιστοσύνης στους φορολογικούς ελεγκτές, αυξάνει την φορολογική συμμόρφωσή τους στην προσπάθειά τους να αποφύγουν τον κίνδυνο.

**4.14 Ερώτηση 14: Η φορολογική ηθική βρίσκεται σε υψηλότερα επίπεδα όταν οι πολίτες αντιλαμβάνονται ότι υπάρχει φορολογική δικαιοσύνη.**

**Πίνακας 4.14**

**Εμφάνιση συχνοτήτων απαντήσεων ερώτησης 14**

Ερώτηση 14	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Συμφωνώ απόλυτα	36	36	36	36
Συμφωνώ	48	48	48	84
Valid Ούτε συμφωνώ, ούτε διαφωνώ	12	12	12	96
Διαφωνώ	3	3	3	99
Διαφωνώ απόλυτα	1	1	1	100
Total	100	100	100	



**Διάγραμμα 4.14**

**Ποσοστιαία εμφάνιση απαντήσεων ερώτησης 14**

Τα αποτελέσματα που προέκυψαν στην ερώτηση 14 αποδεικνύουν τη σε πολύ υψηλό ποσοστό συμφωνία των ερωτώμενων σχετικά με το αν «Η φορολογική ηθική βρίσκεται σε υψηλότερα επίπεδα όταν οι πολίτες αντιλαμβάνονται ότι υπάρχει φορολογική δικαιοσύνη», ένα μικρό ποσοστό ουδέτερης στάσης και ένα ελάχιστο ποσοστό διαφωνίας. Συγκεκριμένα, το 48% των ατόμων διάλεξε την επιλογή «Συμφωνώ», το 36% των ατόμων διάλεξε την επιλογή «Συμφωνώ απόλυτα» που αποτελεί το μεγαλύτερο ποσοστό που έλαβε η συγκεκριμένη επιλογή μεταξύ όλων των ερωτήσεων που περιλήφθηκαν στο ερωτηματολόγιο και το 12% διάλεξε την επιλογή «Ούτε συμφωνώ,

ούτε διαφωνώ». Τέλος, αρνητική στάση κράτησε το 3% των ερωτώμενων ενώ μόλις το 1% διαφώνησε απόλυτα.

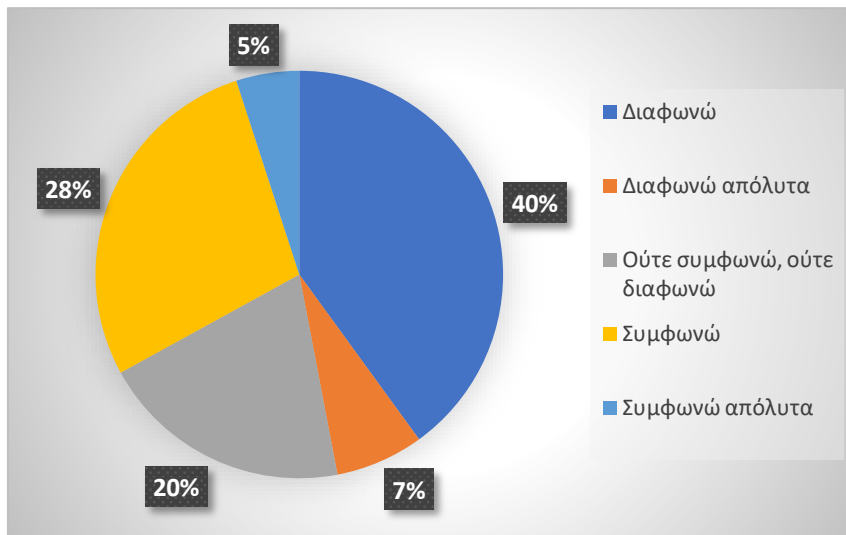
Είναι εμφανές ότι οι 84 από τους συμμετέχοντες στην έρευνα αναγνωρίζοντας την φορολογική δικαιοσύνη ως έναν από τους προσδιοριστικούς παράγοντες της φορολογικής ή μη συμμόρφωσης, συμφωνούν ότι η φορολογική ηθική είναι σε υψηλότερα επίπεδα όταν οι πολίτες αντιλαμβάνονται ότι ο μηχανισμός του κράτους λειτουργεί ορθά και οι πόροι δαπανώνται αποτελεσματικά και ότι η αναποτελεσματικότητα στην διαχείριση των δημοσίων εσόδων προκαλεί μείωση στην φορολογική ηθική. Όταν οι πολίτες νιώθουν ότι η θεωρία της φορολογικής δικαιοσύνης εφαρμόζεται και η πληρωμή των φόρων έχει αντίκρισμα, τότε η φοροδιαφυγή περιορίζεται. Σύμφωνα με τους Hoffman et. al (2008), μια δίκαιη φορολογική ανταλλαγή μεταξύ πολιτών και κράτους αποτελεί έναν από τους πιο καθοριστικούς παράγοντες για την διαμόρφωση φορολογικής συμμόρφωσης.

**4.15 Ερώτηση 15: Ο μικρότερος αριθμός φορολογικών ελέγχων σε συνάρτηση με την επιβολή αυστηρότερων ποινών δρα πιο αποτελεσματικά στην πάταξη της φοροδιαφυγής από ότι ο συνδυασμός των συχνότερων ελέγχων με την επιβολή ηπιότερων προστίμων.**

**Πίνακας 4.15**

**Εμφάνιση συχνοτήτων απαντήσεων ερώτησης 15**

Ερώτηση 15	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Συμφωνώ απόλυτα	5	5	5	5
Συμφωνώ	28	28	28	33
Valid Ούτε συμφωνώ, ούτε διαφωνώ	20	20	20	53
Διαφωνώ	40	40	40	93
Διαφωνώ απόλυτα	7	7	7	100
Total	100	100	100	



**Διάγραμμα 4.15**

### **Ποσοστιαία εμφάνιση απαντήσεων ερώτησης 15**

Βάσει του Πίνακα 4.15, 40 εκ των ελεγκτών διάλεξαν την επιλογή «Διαφωνώ», σε αντιδιαστολή με 28 ελεγκτές που διάλεξαν την επιλογή «Συμφωνώ», ενώ 20 ελεγκτές επέλεξαν το «Ούτε συμφωνώ, ούτε διαφωνώ». Οι επιλογές «Διαφωνώ απόλυτα» και «Συμφωνώ απόλυτα» συγκέντρωσαν ξανά τις λιγότερες απαντήσεις με 7 και 5 αντίστοιχα. Συνεπώς παρατηρείται μια τάση διαφωνίας των ελεγκτών με την πρόταση ότι «Ο μικρότερος αριθμός φορολογικών ελέγχων σε συνάρτηση με την επιβολή αυστηρότερων ποινών δρα πιο αποτελεσματικά στην πάταξη της φοροδιαφυγής από ότι ο συνδυασμός των συχνότερων ελέγχων με την επιβολή ηπιότερων προστίμων».

Αν τα δύο βασικά εργαλεία για την αποτροπή της φοροδιαφυγής, δηλαδή οι εκτεταμένοι έλεγχοι για τον εντοπισμό των παραβάσεων και η επιβολή ποινών για τις παραβάσεις που θα διαπιστωθούν συνδυαστούν ιδανικά, τότε θα προκύψει το καλύτερο δυνατό αποτέλεσμα όσον αφορά την φορολογική συμμόρφωση των επιχειρήσεων. Η εύρεση αυτού του ιδανικού συνδυασμού ωστόσο είναι δύσκολη. Σημαντικό ποσοστό των συμμετεχόντων στην έρευνα φαίνεται να δίνει μεγαλύτερη σημασία στη διενέργεια πλήθους προληπτικών ελέγχων με ταυτόχρονη επιβολή ηπιότερων προστίμων σε συμφωνία με την θετική τους στάση στην ερώτηση 10 που προηγήθηκε στην οποία σε μεγάλο ποσοστό (76%) συμφώνησαν ότι ο μεγάλος αριθμός διενέργειας προληπτικών ελέγχων αυξάνει τη φορολογική συμμόρφωση των επιχειρήσεων καθώς επικρατεί η αίσθηση ότι η πιθανότητα εντοπισμού των πράξεων φοροδιαφυγής τους είναι μεγαλύτερη. Παράλληλα έχει εκφραστεί η άποψη ότι μια υπερβολική αύξηση των προστίμων θα μπορούσε να επιφέρει αρνητικά αποτελέσματα από τα αναμενόμενα και

οι φορολογούμενοι να εντείνουν την φοροδιαφυγή τους, παρόμοια δηλαδή αντίδραση με τις περιπτώσεις αύξησης των φορολογικών συντελεστών (Franzoni, 1998). Επίσης, ο Snavely (1990) κατέληξε στο ότι η απειλή της επιβολής υψηλών ποινών επηρεάζει βραχυπρόθεσμα και όχι μακροπρόθεσμα τις αποφάσεις των φορολογούμενων οι οποίοι πάντα θα τείνουν προς την φοροδιαφυγή μέσω της απόκρυψης εισοδημάτων.

Σε αντιδιαστολή με τα ανωτέρω, το 33% των ερωτώμενων φαίνεται να συμφωνούν με την άποψη την οποία εξέφρασαν οι Friedland et al. (1978) κατά την οποία, ο μικρότερος αριθμός φορολογικών ελέγχων σε συνάρτηση με την υποβολή αυστηρότερων ποινών δρα πιο αποτελεσματικά στην πάταξη της φοροδιαφυγής από ότι ο συνδυασμός των συχνότερων ελέγχων με την επιβολή ηπιότερων προστίμων. Επικουρικά στην άποψη αυτή μπορεί να προστεθεί και το κόστος των δύο βασικών εργαλείων. Το μεγαλύτερο πλήθος φορολογικών ελέγχων απαιτεί την ύπαρξη και την εκπαίδευση επαρκούς αριθμού ελεγκτών όπως επίσης την προμήθεια κατάλληλου υλικοτεχνικού εξοπλισμού. Αυτά προϋποθέτουν την διάθεση υψηλών κονδυλίων από τη φορολογική διοίκηση. Ο συνδυασμός λιγότερων ελέγχων με υψηλότερες ποινές, πληροί και τις προϋποθέσεις του χαμηλού κόστους με αποτέλεσμα προκρίνεται σαν το ιδανικό εργαλείο αποτροπής της μη συμμόρφωσης.

Τέλος, οι υπάλληλοι που κράτησαν ουδέτερη στάση στο συγκεκριμένο ζήτημα φαίνεται να κατανοούν την πολυπλοκότητα του ζητήματος και πιθανώς προτιμούν ισορροπία μεταξύ των δύο βασικών εργαλείων καθώς θεωρούν ότι θα φέρουν το βέλτιστο αποτέλεσμα.

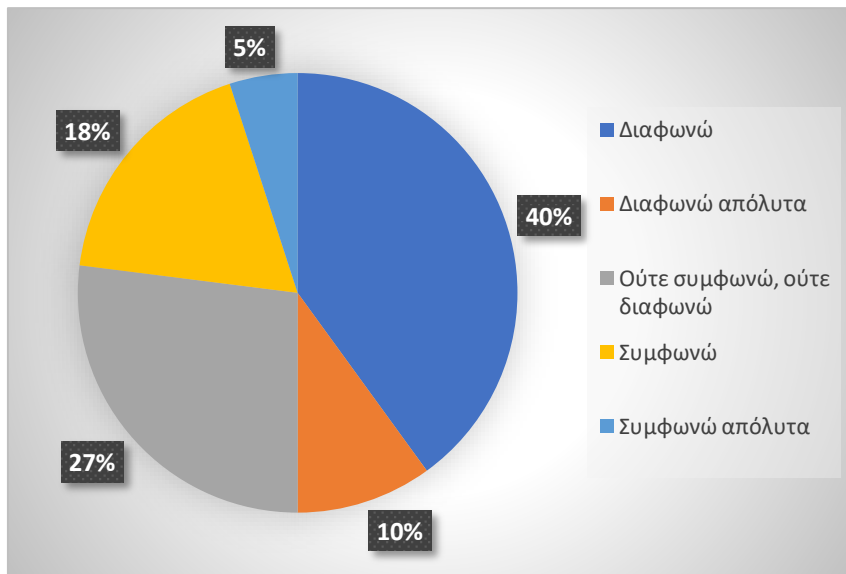
#### 4.16 Ερώτηση 16: Οι ελεγχόμενοι υπολογίζουν το ηθικό κόστος της διάπραξης πράξεων φοροδιαφυγής.

**Πίνακας 4.16**

**Εμφάνιση συχνότητων απαντήσεων ερώτησης 16**

Ερώτηση 16		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Συμφωνώ απόλυτα	5	5	5	5
	Συμφωνώ	18	18	18	23
	Ούτε συμφωνώ, ούτε διαφωνώ	27	27	27	50
	Διαφωνώ	40	40	40	90
	Διαφωνώ απόλυτα	10	10	10	100
	Total	100	100	100	





**Διάγραμμα 4.16**

### **Ποσοστιαία εμφάνιση απαντήσεων ερώτησης 16**

Οι μισοί υπάλληλοι της Α.Α.Δ.Ε. διαφώνησαν με την πρόταση ότι «Οι ελεγχόμενοι υπολογίζουν το ηθικό κόστος της διάπραξης πράξεων φοροδιαφυγής». Ειδικότερα, το 40% απάντησε «Διαφωνώ» και το 10% αυτών απάντησε «Διαφωνώ απόλυτα». Παράλληλα το 27% δεν έλαβε ξεκάθαρη θέση στο ζήτημα επιλέγοντας το «Ούτε συμφωνώ, ούτε διαφωνώ» ενώ τέλος το 23% συμφώνησε με την ανωτέρω πρόταση.

Σύμφωνα με τους ελεγκτές και την εμπειρία τους, πολλοί από τους επιχειρηματίες έχουν φορολογική συνείδηση σε χαμηλά επίπεδα και προσπαθούν να κάνουν σύγκριση μεταξύ της ωφέλειας από την φορολογική συμμόρφωση και την φοροδιαφυγή ώστε να διαλέξουν ότι τους συμφέρει οικονομικά, αψηφώντας το ηθικό κόστος που προκύπτει από τις πράξεις τους. Κατά τη γνώμη τους, οι φορολογούμενοι παραμελούν το ηθικό κόστος της φοροδιαφυγής και δίνουν ιδιαίτερη σημασία στην μείωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων γιατί το σημαντικότερο όλων για αυτούς είναι τα οικονομικά οφέλη.

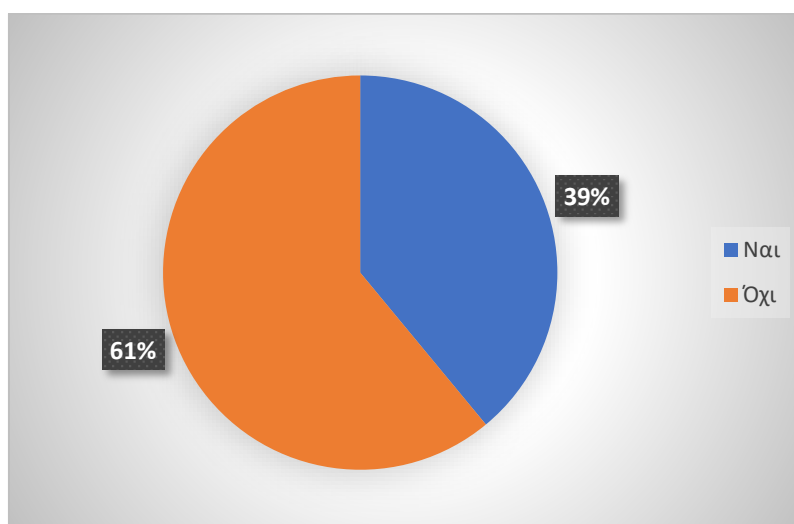
Φυσικά υπάρχουν και οι περιπτώσεις φορολογουμένων και κατ' επέκταση επιχειρήσεων που επηρεάζονται από τις νόρμες της κοινωνίας, νιώθουν τύψεις όταν φοροδιαφεύγουν και αισθάνονται ντροπή όταν αποκαλυφθούν οι παρατυπίες τους από τις φορολογικές αρχές. Όταν αποφεύγουν να αποδώσουν τους αναλογούντες φόρους τους, συχνά μετά την πράξη τους καταβάλλονται από αισθήματα ντροπής και ενοχής (Andreoni, et al., 1998). Από τα ανωτέρω παρατηρείται ποικιλία στις αντιδράσεις των φορολογουμένων και δίνεται διαφορετική βαρύτητα από αυτούς στο ηθικό κόστος που εκπορεύεται από μια πράξη φοροδιαφυγής.

**4.17 Ερώτηση 17: Έχετε επιβάλει το μέτρο της αναστολής λειτουργίας επαγγελματικής εγκατάστασης ελεγχόμενης επιχείρησης σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 13<sup>Α</sup> του ν. 2523/1997, έστω και μία φορά;**

**Πίνακας 4.17**

**Εμφάνιση συχνοτήτων απαντήσεων ερώτησης 17**

Ερώτηση 17	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Ναι	39	39	39	39
Valid Όχι	61	61	61	100
Total	100	100	100	



**Διάγραμμα 4.17**

**Ποσοστιαία εμφάνιση απαντήσεων ερώτησης 17**

Στη συγκεκριμένη ερώτηση που σχετίζεται καθαρά με το πρακτικό μέρος του μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, το 61% των ερωτηθέντων απάντησε πως δεν έχει επιβάλει σε οποιαδήποτε διενέργεια ελέγχου το μέτρο της αναστολής λειτουργίας επαγγελματικής εγκατάστασης ελεγχόμενης επιχείρησης σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 13Α του ν. 2523/1997, ενώ το εναπομείναν 39% το έχει πράξει έστω και μία φορά. Η λειτουργία μιας ελεγχόμενης εγκατάστασης αναστέλλεται άμεσα για σαράντα οκτώ (48) ώρες, σε περίπτωση που διαπιστωθεί η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση πλέον των δέκα (10) φορολογικών παραστατικών πώλησης κατά την διάρκεια του ίδιου ελέγχου ή ανεξάρτητα από το πλήθος των παραστατικών, αν διαπιστωθεί η μη έκδοση ή η ανακριβής έκδοση παραστατικού για αγαθά καθαρής αξίας

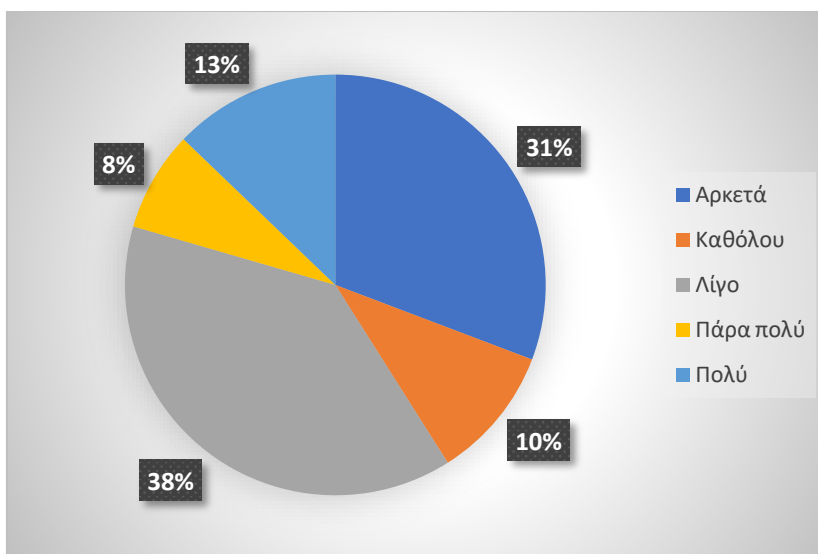
μεγαλύτερης των πεντακοσίων (500) ευρώ. Πρόκειται για μια δυσβάστακτη διοικητική κύρωση η εφαρμογή της οποίας δε συναντάται συχνά αφού τα τόσο υψηλά επίπεδα φοροδιαφυγής σπανίζουν.

**4.18 Ερώτηση 18: Αν η απάντηση στην ερώτηση 17 είναι «Ναι», πόσο σημαντικό θεωρείτε ότι ήταν το ηθικό κόστος για τους ιδιοκτήτες της εν λόγω επιχείρησης;**

**Πίνακας 4.18**

**Εμφάνιση συχνοτήτων απαντήσεων ερώτησης 18**

Ερώτηση 18	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Καθόλου	4	10,3	10,3	10,3
Λίγο	15	38,5	38,5	48,8
Αρκετά	12	30,8	30,8	79,6
Πολύ	5	12,8	12,8	92,4
Πάρα Πολύ	3	7,6	7,6	100
Total	39	100	100	



**Διάγραμμα 4.18**

**Ποσοστιαία εμφάνιση απαντήσεων ερώτησης 18**

Όπως αναφέρθηκε στην ερώτηση 17, οι 39 από σύνολο 100 συμμετεχόντων ελεγκτών στην έρευνα έχουν έστω και μία φορά επιβάλει το μέτρο της αναστολής λειτουργίας επαγγελματικής εγκατάστασης ελεγχόμενης επιχείρησης σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 13Α του ν. 2523/1997. Όσον αφορά την ερώτηση πόσο σημαντικό θεωρείτε ότι ήταν το ηθικό κόστος για τους ιδιοκτήτες μιας επιχείρησης της οποίας η λειτουργία αναστάλη, από το σύνολο των 39 ελεγκτών, ποσοστό 38,5% επέλεξε το «Λίγο», ποσοστό 30,8% επέλεξε το «Αρκετά» και ποσοστό 12,8% επέλεξε το «Πολύ».

Τέλος, 4 ελεγκτές (ποσοστό 10,3%) διάλεξαν την επιλογή «Καθόλου» και 3 ελεγκτές (ποσοστό 7,6%) την επιλογή «Πάρα Πολύ».

Η στάση των ελεγκτών στην παρούσα ερώτηση συμβαδίζει με αυτήν της ερώτησης 16 που προηγήθηκε, στην οποία σε μεγάλο ποσοστό (50%) διαφώνησαν στην πρόταση ότι «Οι ελεγχόμενοι υπολογίζουν το ηθικό κόστος της διάπραξης πράξεων φοροδιαφυγής» ενώ το 27% κράτησε ουδέτερη στάση και το 23% συμφώνησε. Αντίστοιχα και εδώ, πολλοί ελεγκτές θεωρούν ότι οι επιχειρηματίες δεν επηρεάζονται σημαντικά στο ηθικό κομμάτι παρά το ότι με την αναστολή λειτουργίας μιας εγκατάστασης αναρτάται αφίσα της Α.Α.Δ.Ε. που αναγράφει τους λόγους που το κατάστημα σφραγίστηκε γνωστοποιώντας στο κοινό την παραβατική του συμπεριφορά.

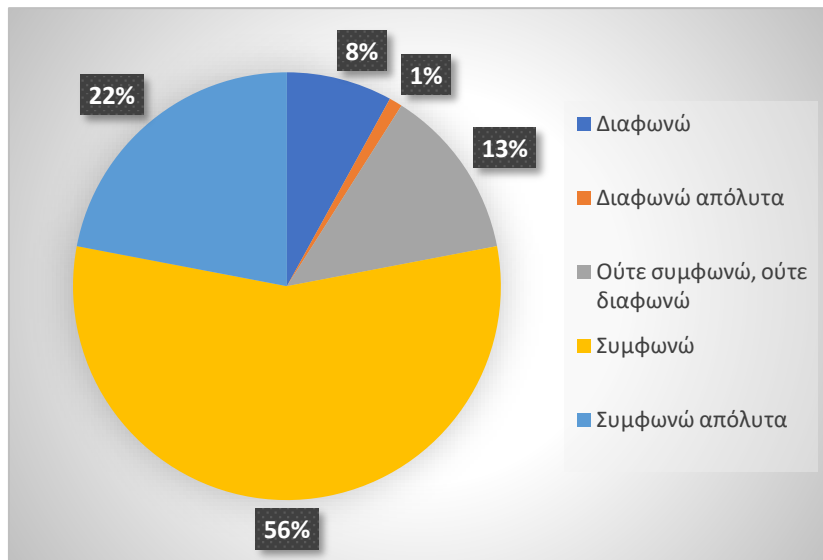
Ωστόσο, στην περίπτωση που ο βασικός λόγος επιτυχίας της δραστηριότητας ενός επιχειρηματία αποτελεί η καλή του φήμη, τότε το κόστος είναι πολλαπλάσιο. Στις περιπτώσεις που η φήμη είναι βασικό στοιχείο επιτυχίας για κάποιον επιτηδευματία, παρουσιάζεται σαφώς μικρότερη τάση για μη φορολογική συμμόρφωση σε σχέση με αυτούς για τους οποίους η καλή φήμη δεν αποτελεί βασικό παράγοντα επιτυχίας (Forest & Kirchler, 2008).

**4.19 Ερώτηση 19: Οι προληπτικοί έλεγχοι έχουν άμεσο αποτρεπτικό χαρακτήρα όσον αφορά τις επιχειρήσεις που ελέγχονται και παράλληλα έμμεσο αποτρεπτικό χαρακτήρα για τις υπόλοιπες.**

**Πίνακας 4.19**

**Εμφάνιση συχνοτήτων απαντήσεων ερώτησης 19**

Ερώτηση 19		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Συμφωνώ απόλυτα	22	22	22	22
	Συμφωνώ	56	56	56	78
	Ούτε συμφωνώ, ούτε διαφωνώ	13	13	13	91
	Διαφωνώ	8	8	8	99
	Διαφωνώ απόλυτα	1	1	1	100
	Total	100	100	100	



**Διάγραμμα 4.19**

### **Ποσοστιαία εμφάνιση απαντήσεων ερώτησης 19**

Οι απαντήσεις σε αυτή την περίπτωση όπως καταγράφονται στον Πίνακα 4.19 και το Διάγραμμα 4.19, φανερώνουν πολύ υψηλά ποσοστά συμφωνίας (56% «Συμφωνώ» και 22% «Συμφωνώ Απόλυτα»), ένα μικρό ποσοστό (13%) ουδέτερης στάσης και ένα μικρό ποσοστό διαφωνίας της τάξεως του 9% στην πρόταση «Οι προληπτικοί έλεγχοι έχουν άμεσο αποτρεπτικό χαρακτήρα όσον αφορά τις επιχειρήσεις που ελέγχονται και παράλληλα έμμεσο αποτρεπτικό χαρακτήρα για τις υπόλοιπες». Σύμφωνα με τη βιβλιογραφία, οι έλεγχοι της φορολογικής διοίκησης έχουν άμεσο αποτρεπτικό χαρακτήρα όσον αφορά τους φορολογούμενους που ελέγχονται και παράλληλα έμμεσο αποτρεπτικό χαρακτήρα για τους υπόλοιπους φορολογούμενους όσον αφορά τη διενέργεια πράξεων φοροδιαφυγής (Alm & McKee, 2004).

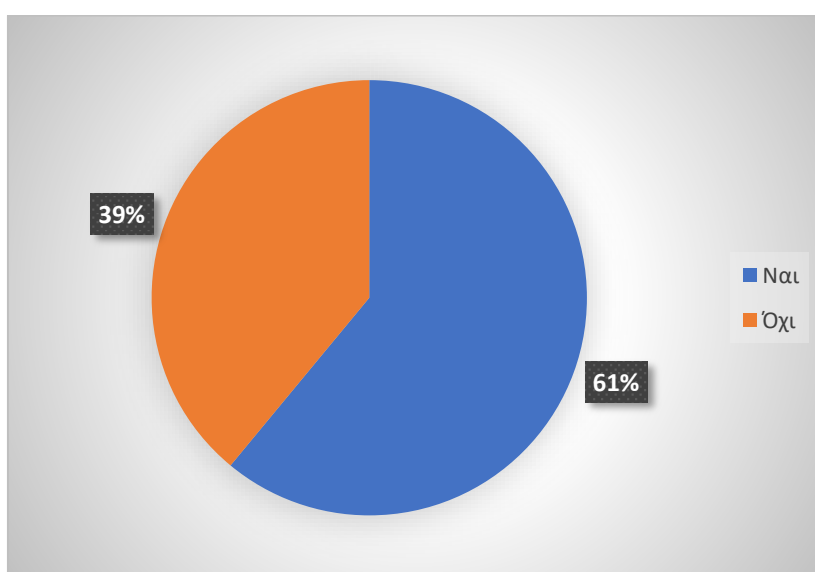
Οι ελεγκτές σε πολύ μεγάλο βαθμό συμφωνούν καθώς πέρα από τον προφανή αποτρεπτικό χαρακτήρα για παραβάσεις σε επιχειρήσεις που ελέγχονται, παρατηρείται και η έμμεση προσφορά των προληπτικών ελέγχων καθώς ο φόβος για πιθανό έλεγχο και εντοπισμό παραβάσεων εντείνει την φορολογική συμμόρφωση των παρακείμενων επιχειρήσεων τη δεδομένη στιγμή αλλά και μελλοντικά.

**4.20 Ερώτηση 20:** Έχετε επισκεφτεί επιχείρηση εκ νέου για διενέργεια προληπτικού ελέγχου στην οποία σε πρότερο έλεγχο εσείς ή συνάδελφό σας είχατε εντοπίσει φορολογική παράβαση;

**Πίνακας 4.20**

**Εμφάνιση συχνοτήτων απαντήσεων ερώτησης 20**

Ερώτηση 20	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid    Ναι	61	61	61	61
Όχι	39	39	39	100
Total	100	100	100	



**Διάγραμμα 4.20**

**Ποσοστιαία εμφάνιση απαντήσεων ερώτησης 20**

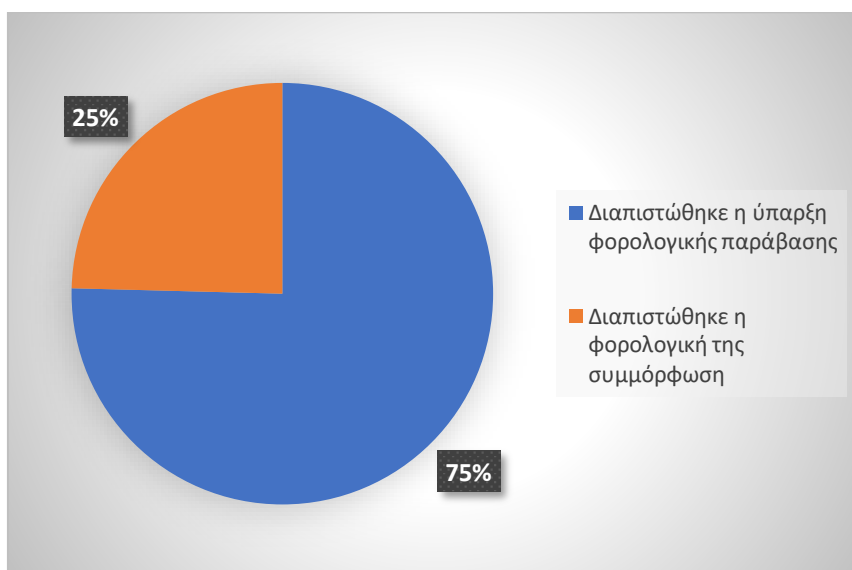
Στην παρούσα ερώτηση το 61% των ελεγκτών απάντησε θετικά στην ερώτηση «Έχετε επισκεφτεί επιχείρηση εκ νέου για διενέργεια προληπτικού ελέγχου στην οποία σε πρότερο έλεγχο εσείς ή συνάδελφό σας είχατε εντοπίσει φορολογική παράβαση;» ενώ το 39% αρνητικά. Βάσει των αποτελεσμάτων φαίνεται ότι η πλειονότητα των ελεγκτών δείχνει μια τάση προς έλεγχο επιχειρήσεων που στο παρελθόν έχουν φοροδιαφύγει, είτε για να διαπιστωθεί αν μετά τις κυρώσεις που δέχτηκαν έχουν συμμορφωθεί φορολογικά, είτε γιατί μοιάζει με πιθανό στόχο για την καταγραφή κάποιου είδους παράβασης.

**4.21 Ερώτηση 21: Αν η απάντηση στην ερώτηση 20 είναι «Ναι», ποια ήταν η φορολογική συμπεριφορά της ελεγχόμενης επιχείρησης;**

**Πίνακας 4.21**

**Εμφάνιση συχνοτήτων απαντήσεων ερώτησης 21**

Ερώτηση 21		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Διαπιστώθηκε η ύπαρξη φορολογικής παράβασης	46	75,4	75,4	75,4
	Διαπιστώθηκε η φορολογική της συμμόρφωση	15	24,6	24,6	100
Total		61	100	100	



**Διάγραμμα 4.21**

**Ποσοστιαία εμφάνιση απαντήσεων ερώτησης 21**

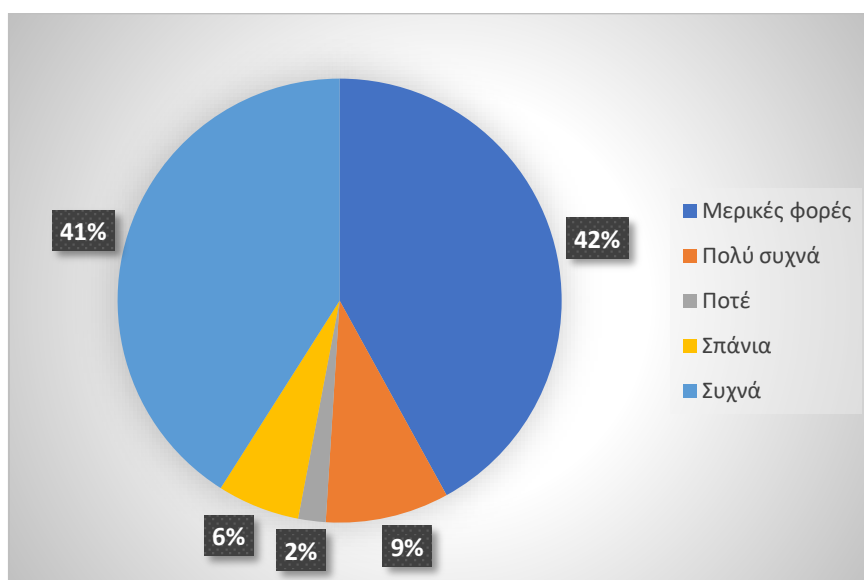
Από τα 61 άτομα που απάντησαν θετικά στην ερώτηση 20, ποσοστό 75,4% (46 άτομα) δήλωσε πως κατά το νέο έλεγχο «Διαπιστώθηκε η ύπαρξη φορολογικής παράβασης» εκ νέου, ενώ ποσοστό 24,6% (15 άτομα) δήλωσε πως «Διαπιστώθηκε η φορολογική της συμμόρφωση». Ο Mittone (2006) υποστήριξε ότι οι επιχειρήσεις μειώνουν σημαντικά την φορολογική τους συμμόρφωση έπειτα από έλεγχο που θα δεχθούν καθώς θεωρούν ότι η πιθανότητα να δεχθούν νέο έλεγχο σε σύντομο διάστημα, είναι μικρή, άποψη που επιβεβαιώνεται σε σημαντικό βαθμό από τις απαντήσεις των ελεγκτών της Α.Α.Δ.Ε.

**4.22 Ερώτηση 22: Πόσο συχνά διαπιστώνετε την περίπτωση υποτροπής στην διάπραξη φορολογικών παραβάσεων από τις ελεγχόμενες επιχειρήσεις;**

**Πίνακας 4.22**

**Εμφάνιση συχνότητας απαντήσεων ερώτησης 22**

Ερώτηση 22		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Ποτέ	2	2	2	2
	Σπάνια	6	6	6	8
	Μερικές Φορές	42	42	42	50
	Συχνά	41	41	41	91
	Πολύ Συχνά	9	9	9	100
	Total	100	100	100	



**Διάγραμμα 4.22**

**Ποσοστιαία εμφάνιση απαντήσεων ερώτησης 22**

Τα αποτελέσματα που περιλαμβάνονται στον Πίνακα 4.22 επιβεβαιώνουν σε μεγάλο βαθμό όσα εκτέθηκαν στην ερώτηση 21, δηλαδή ότι συχνά μετά την διαπίστωση μιας παράβασης σε μια επιχείρηση, αυτή αντί να εναρμονιστεί με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις συνεχίζει να φοροδιαφεύγει, δηλαδή να μην συμμορφώνεται φορολογικά. Συγκεκριμένα, στην ερώτηση «Πόσο συχνά διαπιστώνετε την περίπτωση υποτροπής στην διάπραξη φορολογικών παραβάσεων από τις ελεγχόμενες επιχειρήσεις;», 42 συμμετέχοντες απάντησαν «Μερικές φορές», 41 συμμετέχοντες απάντησαν «Συχνά» και 9 συμμετέχοντες απάντησαν «Πολύ συχνά». Πολύ μικρά ποσοστά έλαβαν οι επιλογές «Σπάνια» και «Ποτέ» με ποσοστά 6% και 2% αντίστοιχα. Υποτροπή φορολογικής



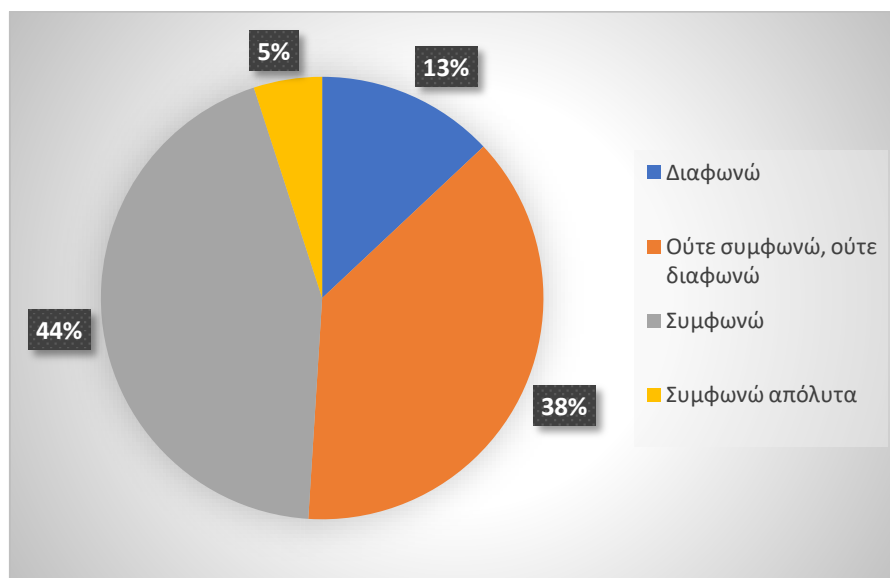
παράβασης συναντάται όταν μια επιχείρηση επαναλάβει την ίδια παράβαση εντός πέντε ετών από την διάπραξη της πρώτης παράβασης, αφού αυτή διαπιστωθεί από τους ελεγκτές στο πλαίσιο διαφορετικού ελέγχου και εφόσον έχει εκδοθεί η αρχική πράξη για την πρώτη διαπίστωση.

**4.23 Ερώτηση 23: Έπειτα από έναν μερικό επιτόπιο φορολογικό έλεγχο, κάποιες επιχειρήσεις μειώνουν τη συμμόρφωση τους προκειμένου να αντισταθμίσουν το κόστος που προέκυψε από τον έλεγχο λόγω επιπρόσθετου φόρου ή κάποιου προστίμου.**

**Πίνακας 4.23**

**Εμφάνιση συχνοτήτων απαντήσεων ερώτησης 23**

Ερώτηση 23	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Συμφωνώ απόλυτα	5	5	5	5
Συμφωνώ	44	44	44	49
Valid Ούτε συμφωνώ, ούτε διαφωνώ	38	38	38	87
Διαφωνώ	13	13	13	100
Διαφωνώ απόλυτα	0	0	0	
Total	100	100	100	



**Διάγραμμα 4.23**

**Ποσοστιαία εμφάνιση απαντήσεων ερώτησης 23**

Βάσει των αποτελεσμάτων στην παρούσα ερώτηση, παρατηρείται μεγάλο ποσοστό να συμφωνεί (49%) και σημαντικό ποσοστό να κρατά ουδέτερη στάση (38%) στην πρόταση «Έπειτα από έναν μερικό επιτόπιο φορολογικό έλεγχο, κάποιες επιχειρήσεις μειώνουν τη

συμμόρφωση τους προκειμένου να αντισταθμίσουν το κόστος που προέκυψε από τον έλεγχο λόγω επιπρόσθετου φόρου ή κάποιου προστίμου». Τέλος, μικρό ποσοστό της τάξεως του 13% διαφώνησε.

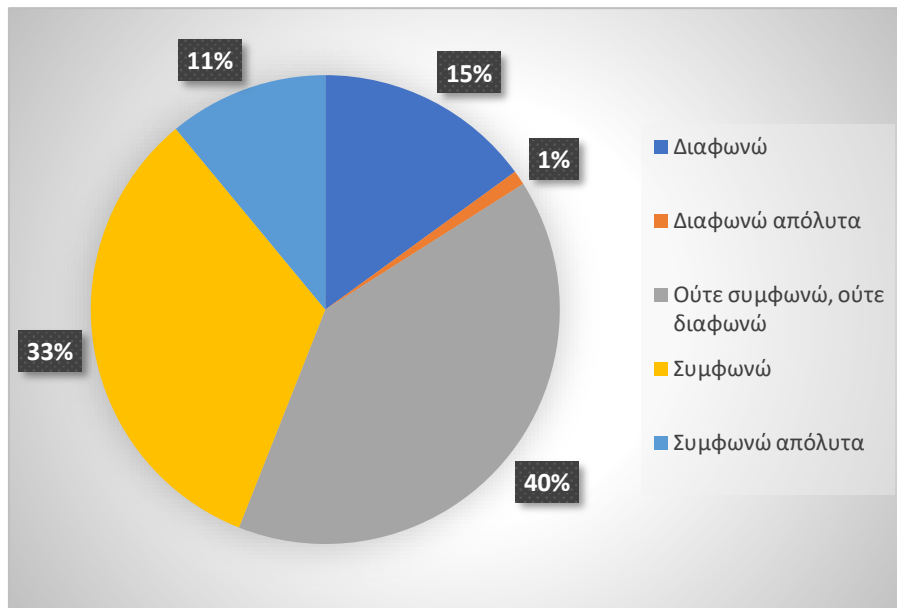
Εφόσον κατά τη διενέργεια ενός φορολογικού ελέγχου διαπιστωθεί από το συνεργείο ελέγχου οποιαδήποτε πράξη φοροδιαφυγής τότε θα προκύψουν κυρώσεις όπως για παράδειγμα κάποιο σχετικό πρόστιμο. Οι ελεγκτές που ερωτήθηκαν, συμφώνησαν σε σημαντικό βαθμό ότι οι επιχειρηματίες για να αντιμετωπίσουν το κόστος που θα προκύψει έπειτα από έναν προληπτικό έλεγχο, θα μειώσουν την φορολογική τους συμμόρφωση ώστε να έχουν ένα σημαντικό οικονομικό όφελος μέσω της φοροδιαφυγής το οποίο θα αντισταθμίσει μια πρότερη οικονομική απώλεια. Αντίθετα, οι ελεγκτές που απάντησαν «Ούτε συμφωνώ, ούτε διαφωνώ», ενώ αναγνωρίζουν την ανάγκη και τάση των περισσότερων επιχειρήσεων για φοροδιαφυγή, ταυτόχρονα γίνεται αντιληπτό ότι στην περίπτωση που βεβαιωθεί μια παράβαση τότε πολλοί επιχειρηματίες θα έχουν σε υψηλότερα επίπεδα τον φόβο του εντοπισμού τους σε έναν μελλοντικό έλεγχο.

**4.24 Ερώτηση 24: Ένας επιτυχημένος για τη φορολογική διοίκηση επιτόπιος έλεγχος που θα περιλαμβάνει διαπίστωση παραβάσεων θα οδηγήσει μια επιχείρηση σε αύξηση της συμμόρφωσης της μελλοντικά.**

**Πίνακας 4.24**

**Εμφάνιση συχνοτήτων απαντήσεων ερώτησης 24**

Ερώτηση 24		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Συμφωνώ απόλυτα	11	11	11	11
	Συμφωνώ	33	33	33	44
	Ούτε συμφωνώ, ούτε διαφωνώ	40	40	40	84
	Διαφωνώ	15	15	15	99
	Διαφωνώ απόλυτα	1	1	1	100
	Total	100	100	100	



**Διάγραμμα 4.24**

#### **Ποσοστιαία εμφάνιση απαντήσεων ερώτησης 24**

Ακόμα μία περίπτωση στην οποία οι απαντήσεις συμφωνίας υπερίσχυσαν είναι αυτή της ερώτησης 24, ενώ ξανά υψηλά ποσοστά έλαβε η ουδέτερη επιλογή και πολύ μικρότερα ποσοστά οι επιλογές διαφωνίας. Συγκεκριμένα, στην πρόταση «Ένας επιτυχημένος για τη φορολογική διοίκηση επιτόπιος έλεγχος που θα περιλαμβάνει διαπίστωση παραβάσεων θα οδηγήσει μια επιχείρηση σε αύξηση της συμμόρφωσης της μελλοντικά», 33% και 11% των συμμετεχόντων επέλεξε το «Συμφωνώ» και «Συμφωνώ απόλυτα», 40% των συμμετεχόντων επέλεξε το «Ούτε συμφωνώ, ούτε διαφωνώ» και τέλος 16% των συμμετεχόντων διαφώνησε.

Θεμελιώδες στοιχείο που επιδρά στην φορολογική συμμόρφωση των επιχειρήσεων είναι η αποτελεσματικότητα, η ακρίβεια, ο αντικειμενικός και άμεμπτος χαρακτήρας των ελεγκτών που έχουν σαν στόχο να εντοπίσουν την φοροδιαφυγή. Μια επιχείρηση η οποία θα δεχτεί έναν έλεγχο κατά τον οποίο οι φορολογικές αρχές θα διαπιστώσουν οποιαδήποτε παράβαση, είναι πιθανό να αυξήσει την συμμόρφωσή της καθώς γίνεται αντιληπτό ότι δύσκολα θα ξεφύγει από τον ελεγκτικό μηχανισμό του κράτους. Σύμφωνα με τον Egard (1992), επιχειρήσεις που ελέγχθηκαν αρχικά και στις οποίες διαπιστώθηκε φοροδιαφυγή, σε επόμενο έλεγχο έπειτα από κάποια χρόνια εμφάνισαν σαφώς βελτιωμένη εικόνα με μεγαλύτερα επίπεδα συμμόρφωσης και απόδοση υψηλότερων φόρων. Αντίθετα, αν οι ελεγκτές αποτύχουν να εντοπίσουν γενικώς την πράξη φοροδιαφυγής ή καταλήξουν στο ότι υπάρχει μερική μη φορολογική συμμόρφωση, η ελεγχθείσα επιχείρηση θα χάσει το σεβασμό της στη διαδικασία του ελέγχου και θα

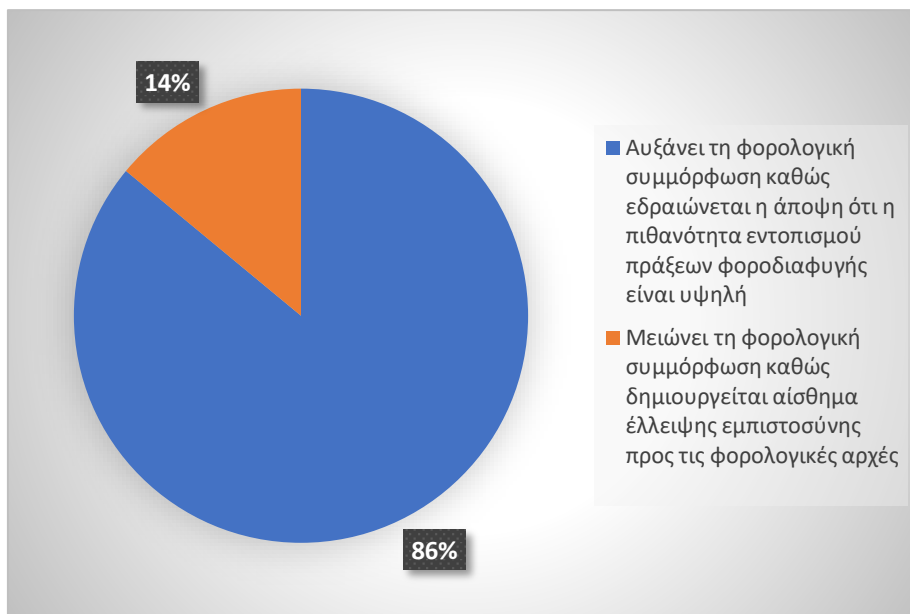
υποτιμήσει την αποτελεσματικότητα του με αποτέλεσμα μελλοντικά να αυξήσει την μη φορολογική της συμμόρφωση. Ωστόσο, αρκετοί ελεγκτές ούτε συμφώνησαν, ούτε διαφώνησαν με την ανωτέρω πρόταση καθώς είτε δεν κρίνουν ιδιαίτερα σημαντικό το αποτέλεσμα του ελέγχου αλλά κατά τη γνώμη τους αρκεί το γεγονός της διενέργειας ενός προληπτικού ελέγχου για την αύξηση της φορολογικής συμμόρφωσης, είτε συμφωνούν με την πρόταση της ερώτησης 23 σύμφωνα με την οποία, έπειτα από έναν μερικό επιτόπιο φορολογικό έλεγχο, οι επιχειρήσεις μειώνουν τη συμμόρφωση τους προκειμένου να αντισταθμίσουν το κόστος που προέκυψε από τον έλεγχο λόγω επιπρόσθετου φόρου ή κάποιου προστίμου.

**4.25 Ερώτηση 25: Η διενέργεια προληπτικών ελέγχων στα πρώτα στάδια λειτουργίας μιας επιχείρησης, αυξάνει τη φορολογική συμμόρφωση καθώς εδραιώνεται η άποψη ότι η πιθανότητα εντοπισμού πράξεων φοροδιαφυγής είναι υψηλή ή μειώνει τη φορολογική συμμόρφωση καθώς δημιουργείται αίσθημα έλλειψης εμπιστοσύνης προς τις φορολογικές αρχές;**

**Πίνακας 4.25**

**Εμφάνιση συχνότητας απαντήσεων ερώτησης 25**

Ερώτηση 25		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Αυξάνει τη φορολογική συμμόρφωση καθώς εδραιώνεται η άποψη ότι η πιθανότητα εντοπισμού πράξεων φοροδιαφυγής είναι υψηλή	86	86	86	86
	Μειώνει τη φορολογική συμμόρφωση καθώς δημιουργείται αίσθημα έλλειψης εμπιστοσύνης προς τις φορολογικές αρχές	14	14	14	100
Total		100	100	100	



**Διάγραμμα 4.25**

### **Ποσοστιαία εμφάνιση απαντήσεων ερώτησης 25**

Οι ελεγκτές στην συντριπτική τους πλειοψηφία και συγκεκριμένα σε ποσοστό 86% θεωρούν ότι η διενέργεια προληπτικών ελέγχων στα πρώτα στάδια λειτουργίας μιας επιχείρησης αυξάνει τη φορολογική συμμόρφωση καθώς εδραιώνεται η άποψη ότι η πιθανότητα εντοπισμού πράξεων φοροδιαφυγής είναι υψηλή, ενώ το 14% των ελεγκτών θεωρεί ότι μειώνει τη φορολογική συμμόρφωση καθώς δημιουργείται αίσθημα έλλειψης εμπιστοσύνης προς τις φορολογικές αρχές

Ο Mittone (2006) εστίασε στη συνάρτηση μεταξύ του χρονικού σημείου που δέχθηκε μια επιχείρηση έναν έλεγχο και στα επίπεδα συμμόρφωσής της. Διαπιστώθηκε ότι οι επιχειρήσεις που αντιμετωπίζουν την εμπειρία του ελέγχου στα πρώτα στάδια ζωής τους, αποφεύγουν σημαντικά τις παραβάσεις φοροδιαφυγής αφού από νωρίς αντιλαμβάνονται ότι οι πιθανότητες εντοπισμού παραβάσεων σε κάποιο νέο έλεγχο, είναι υψηλές. Αντιθέτως, μια επιχείρηση που θα ελεγχθεί σε μια χρονική στιγμή αρκετά μεταγενέστερη της έναρξης εργασιών της, υποτιμά την πιθανότητα να δεχθεί φορολογικό έλεγχο και έχει την τάση να φοροδιαφεύγει εντονότερα.



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

### Συμπεράσματα – Προτάσεις

#### 5.1 Συμπεράσματα

Η μη φορολογική συμμόρφωση των πολιτών και κατ' επέκταση των επιχειρήσεων μιας κοινωνίας αποτελεί σημαντικό και διαχρονικό πρόβλημα για την οικονομία κάθε κράτους. Το φαινόμενο της μη φορολογικής συμμόρφωσης που συνδέεται άρρηκτα με την φοροδιαφυγή, έχει πολλαπλές επιπτώσεις και στη χώρα μας. Η μείωση των Δημοσίων εσόδων που προκύπτει από τις πράξεις φοροδιαφυγής προκαλεί έλλειψη ανταποδοτικότητας από το κράτος καθώς δεν υπάρχουν οι πόροι για την παροχή καλής ποιότητας υπηρεσιών στους πολίτες. Παράλληλα, η μη φορολογική συμμόρφωση μέρους του πληθυσμού προκαλεί άνιση κατανομή των φορολογικών βαρών μεταξύ των πολιτών οι οποίοι βλέπουν να μην έχει εφαρμογή η έννοια της κοινωνικής δικαιοσύνης. Η απώλεια των φορολογικών εσόδων που προκαλείται, αντιμετωπίζεται με την επιβολή υψηλότερων φορολογικών συντελεστών στα εισοδήματα που δηλώνονται οικειοθελώς ώστε να αντισταθμιστούν οι απώλειες που προέκυψαν, δημιουργώντας νέους υποψήφιους παραβάτες.

Βασικό μέσο για την αντιμετώπιση των φαινομένων φοροδιαφυγής και την αύξηση των επιπέδων φορολογικής συμμόρφωσης είναι οι φορολογικοί έλεγχοι. Η σημασία των φορολογικών ελέγχων έγκειται στο γεγονός ότι από την αποτελεσματικότητά τους εξαρτάται σε σημαντικό βαθμό ο ορθός προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος των φορολογουμένων και η δίκαιη κατανομή των φορολογικών βαρών με επακόλουθο τη δημιουργία του αισθήματος της δικαιοσύνης στην κοινωνία. (Καζαντζής, 2006) Ο μεγάλος αριθμός των διενεργούμενων φορολογικών ελέγχων και η πιθανή επιβολή ποινών διοικητικών ή ποινικών στους μη φορολογικά συμμορφωμένους, τους ωθεί στην αύξηση της φορολογικής τους συνείδησης και συνεπώς την τήρηση της φορολογικής νομοθεσίας.

Συγκεκριμένα, οι μερικοί επιτόπιοι φορολογικοί έλεγχοι διενεργούνται με στόχο τη διαπίστωση της ορθής και ακριβούς τήρησης των βιβλίων και της ορθής έκδοσης των φορολογικών στοιχείων μιας επιχείρησης κατά τη στιγμή που πραγματοποιείται μια συναλλαγή. Ο αιφνιδιαστικός χαρακτήρας αυτού του είδους ελέγχων διαδραματίζει σημαντικό ρόλο καταρχάς στην καταστολή, με τον εντοπισμό περιπτώσεων μη τήρησης της φορολογικής νομοθεσίας και δευτερευόντως στην πρόληψη, για την αποφυγή πράξεων φοροδιαφυγής, με απώτερο στόχο την αύξηση των επιπέδων φορολογικής

συμμόρφωσης των επιχειρήσεων. Για την επίτευξη υψηλών επιπέδων αποτελεσματικότητας των προληπτικών ελέγχων οι ελεγκτές που απαρτίζουν τα συνεργεία ελέγχου πρέπει να διαθέτουν τα απαραίτητα επαγγελματικά προσόντα όπως οικονομοτεχνικές και λογιστικές γνώσεις αλλά και προσόντα συμπεριφορικά όπως για παράδειγμα, δίκαιη και αντικειμενική κρίση, ήθος και ευγένεια κατά τη διενέργεια του ελέγχου.

Για να διερευνηθεί η συμβολή των ελεγκτών στη φορολογική συμμόρφωση των επιχειρήσεων μέσω του προληπτικού φορολογικού ελέγχου, συνδυάστηκαν τα αποτελέσματα της έρευνας που διεξήχθη σε ελεγκτές της Α.Α.Δ.Ε. με τη χρήση ερωτηματολογίου και το θεωρητικό πλαίσιο του πεδίου της φορολογικής συμμόρφωσης μέσω εκτενούς ελληνικής και ξενόγλωσσης βιβλιογραφίας αφού προηγουμένως τέθηκαν τα τρία βασικά ερευνητικά ερωτήματα που εκτέθηκαν στο Κεφάλαιο 3 της παρούσας εργασίας.

Οι συμμετέχοντες στην έρευνα (100 άτομα) είναι υπάλληλοι ελεγκτικών υπηρεσιών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων οι οποίοι διενεργούν μερικούς επιτόπιους φορολογικούς ελέγχους, ανήκουν κατά βάση στις ηλικιακές ομάδες 25-40 και 41-50 και διαθέτουν σημαντικό αριθμό ετών επαγγελματικής εμπειρίας στο φορολογικό αντικείμενο. Όσον αφορά το μορφωτικό τους επίπεδο, το 64% αυτών δήλωσε ότι κατέχει μεταπτυχιακό τίτλο, δείγμα του υψηλού επιπέδου προσόντων που διαθέτουν σε εναρμόνιση με τις υψηλές απαιτήσεις των ελεγκτικών θέσεων. Συμπεραίνεται ότι το δείγμα που συμμετείχε στην έρευνα είναι κατάλληλο ώστε να αξιολογήσει τη συμβολή των συνεργείων ελέγχου στη φορολογική συμμόρφωση των επιχειρήσεων και να αναλύσει την σημαντικότητα των προσδιοριστικών παραγόντων του ύψους της φορολογικής ή μη συμμόρφωσης.

Αρχικά, οι συμμετέχοντες στην έρευνα συμφώνησαν με τον διττό ρόλο των προληπτικών ελέγχων, δηλαδή τη συμβολή τους στην αύξηση των δημοσίων εσόδων μέσω των επιβαλλόμενων προστίμων σε περίπτωση διαπίστωσης παραβάσεων ή μέσω της αυξημένης εναρμόνισης των επιχειρήσεων με τη φορολογική νομοθεσία εξαιτίας του φόβου για πιθανό εντοπισμό κάποιας πράξης φοροδιαφυγής εκ μέρους τους και τη συμβολή τους στην αύξηση της φορολογικής συμμόρφωσης μέσω της αποτροπής τους από τη διάπραξη πράξεων φοροδιαφυγής λόγω του φόβου εντοπισμού τους, θέτοντας ωστόσο την αύξηση της συμμόρφωσης ως βασικό στόχο αυτού του είδους ελέγχων, βάσει των απαντήσεών τους. Η προτίμηση αυτή έγκειται στην δυσκολία συλλογής υψηλών δημοσίων εσόδων, καθώς για την επίτευξη του στόχου αυτού απαιτείται συχνός αριθμός



ελέγχων, γεγονός ανέφικτο λόγω των περιορισμένων διαθέσιμων πόρων της φορολογικής διοίκησης. Προς επίρρωση αυτού, οι ελεγκτές τήρησαν ουδέτερη προς αρνητική στάση σχετικά με την ποσοτική επάρκεια των προληπτικών ελέγχων.

Από την έρευνα διαπιστώθηκε θετική συσχέτιση μεταξύ της πιθανότητας εντοπισμού των πράξεων φοροδιαφυγής λόγω των εκτεταμένων φορολογικών ελέγχων και της φορολογικής συμμόρφωσης. Στο θεωρητικό μέρος της παρούσας εργασίας παρατέθηκαν οι δύο βασικές θεωρίες που συσχετίζουν την φορολογική συμμόρφωση με την πιθανότητα εντοπισμού, η θεωρία της αναμενόμενης χρησιμότητας και η θεωρία της αποτροπής των Allingham & Sandmo (1972). Βάσει αυτών, οι φορολογούμενοι εξετάζουν το κόστος και το όφελος της φοροδιαφυγής. Όταν το όφελος που προκύπτει από την συμμόρφωση των φορολογουμένων είναι μεγαλύτερο από το όφελος που αντλούν από τις πράξεις φοροδιαφυγής, τότε επιλέγουν τον δρόμο της φορολογικής συμμόρφωσης. Αντιθέτως, διαλέγουν τον δρόμο της φοροδιαφυγής και συνεπώς της μη φορολογικής συμμόρφωσης αν μέσω αυτής αποκομίζουν μεγαλύτερο όφελος από ότι αν εκπλήρωναν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Συμπερασματικά, η απόφαση των πολιτών και των επιχειρήσεων για συμμόρφωση ή μη, εξαρτάται άμεσα από την πιθανότητα εντοπισμού των παρατυπιών τους και το ύψος των κυρώσεων που θα τους επιβληθεί.

Όσον αφορά τους προσδιοριστικούς παράγοντες της φορολογικής ή μη συμμόρφωσης τους οποίους κλήθηκαν οι ερωτώμενοι να κατατάξουν ανάλογα με την σημαντικότητά τους, οι βασικοί προσδιοριστικοί (οικονομικοί) όπως είναι οι κυρώσεις και η πιθανότητα εντοπισμού αξιολογήθηκαν ως πιο επιδραστικοί από τους εναλλακτικούς (μη οικονομικούς) παράγοντες όπως για παράδειγμα, το επίπεδο φορολογικής ηθικής των φορολογουμένων, η πολυπλοκότητα του συστήματος φορολόγησης, η φορολογική δικαιοσύνη, τα δημογραφικά χαρακτηριστικά κ.τλ. Ο συνδυασμός αυτών των δύο τύπων παραγόντων ωστόσο, βοηθούν στην καλύτερη κατανόηση και ανάλυση του πλαισίου που περιβάλλει το ζήτημα της φορολογικής συμμόρφωσης.

Καταγράφηκε η ουδέτερη άποψη των συμμετεχόντων στην έρευνα σχετικά με τη συμβολή του υψηλού μορφωτικού επιπέδου των φορολογουμένων στον περιορισμό της φοροδιαφυγής, σχετική συμφωνία με το ότι η περιπλοκότητα της φορολογικής νομοθεσίας δικαιολογεί σε κάποιο βαθμό τη μη φορολογική συμμόρφωση των επιχειρήσεων και σχεδόν απόλυτη συμφωνία με το ότι η φορολογική ηθική βρίσκεται σε υψηλότερα επίπεδα όταν οι πολίτες αντιλαμβάνονται ότι υπάρχει φορολογική δικαιοσύνη. Σύμφωνα με τους Hoffman et. al (2008), μια δίκαιη φορολογική ανταλλαγή

μεταξύ πολιτών και κράτους αποτελεί έναν από τους πιο καθοριστικούς παράγοντες για την διαμόρφωση φορολογικής συμμόρφωσης. Αντιθέτως, αρνητική κατά βάση στάση κράτησαν οι ελεγκτές σχετικά με το αν οι ελεγχόμενοι υπολογίζουν το ηθικό κόστος της διάπραξης πράξεων φοροδιαφυγής, καθώς θεωρούν ότι οι φορολογούμενοι παραμελούν το ηθικό κόστος της φοροδιαφυγής και δίνουν ιδιαίτερη σημασία στην μείωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων γιατί το σημαντικότερο όλων για αυτούς είναι τα οικονομικά οφέλη.

Σχετικά με το βέλτιστο μείγμα εργαλείων ελέγχου για την αποτροπή των φαινομένων φοροδιαφυγής, επικράτησε η άποψη ότι η διενέργεια μεγάλου πλήθους προληπτικών ελέγχων με ταυτόχρονη επιβολή ηπιότερων προστίμων δρα πιο αποτελεσματικά στην αύξηση της φορολογικής συμμόρφωσης από ότι η διενέργεια μικρότερου αριθμού φορολογικών ελέγχων με την επιβολή αυστηρότερων ποινών.

Μέσω της βιβλιογραφικής ανασκόπησης που εκτέθηκε, αναδείχθηκε το γεγονός ότι η φορολογική συμπεριφορά των επιχειρήσεων εξαρτάται σημαντικά από την πρότερη εμπειρία φορολογικού ελέγχου. Ιδιαίτερα σημαντικός είναι όχι μόνο ο αριθμός των ελέγχων που θα πραγματοποιηθούν αλλά και στοιχεία όπως το χρονικό σημείο κατά το οποίο θα διενεργηθεί ο έλεγχος κατά την περίοδο λειτουργίας μιας επιχείρησης και η αποτελεσματικότητα των ελέγχων αυτών. Ενώ εκφράστηκε από αρκετούς συμμετέχοντες στην έρευνα η άποψη ότι οι επιχειρήσεις που δέχονται έναν φορολογικό έλεγχο στον οποίο διαπιστώνονται παραβάσεις, πιθανώς αυξάνουν τη φορολογική τους συμμόρφωση λόγω της αντίληψης περί ικανών ελεγκτικών μηχανισμών, παράλληλα βάσει της έρευνας διαπιστώθηκαν πολύ υψηλά ποσοστά υποτροπής στην διάπραξη φορολογικών παραβάσεων από τις ελεγχόμενες επιχειρήσεις, δηλαδή επανάληψη πράξεων φοροδιαφυγής κατά τη διενέργεια νέων ελέγχων εντός της πενταετίας. Επίσης εκφράστηκε σε σημαντικό βαθμό η άποψη ότι οι ελεγχόμενες επιχειρήσεις μετά από έναν προληπτικό έλεγχο μειώνουν την φορολογική τους συμμόρφωση ώστε να αντισταθμίσουν την όποια οικονομική απώλεια που προκλήθηκε από τον έλεγχο.

Τέλος, οι ελεγκτές στην συντριπτική τους πλειοψηφία συμφώνησαν ότι η διενέργεια προληπτικών ελέγχων στα πρώτα στάδια λειτουργίας μιας επιχείρησης αυξάνει τη φορολογική συμμόρφωση καθώς εδραιώνεται η άποψη ότι η πιθανότητα εντοπισμού πράξεων φοροδιαφυγής είναι υψηλή, ζήτημα στο οποίο εστίασε και ο Mittone (2006), εν αντιθέσει με μια επιχείρηση η οποία θα δεχθεί έλεγχο σε μεταγενέστερη περίοδο λειτουργίας η οποία υποτιμά την πιθανότητα να δεχθεί φορολογικό έλεγχο και τείνει να διαπράττει ενέργειες φοροδιαφυγής.

Συμπεραίνεται συνεπώς ότι για την ενδυνάμωση της φορολογικής συμμόρφωσης των επιχειρήσεων παρούσας αλλά και μελλοντικής, πρέπει να διενεργούνται φορολογικοί έλεγχοι αποτελεσματικά, σε τακτά χρονικά διαστήματα και κατά βάση στην αρχή της λειτουργίας μιας επιχείρησης ώστε να αποκτηθεί ο σχετικός σεβασμός για το έργο της φορολογικής διοίκησης.

## **5.2 Προτάσεις μελλοντικής έρευνας**

Βάσει των εκτεθέντων στα προηγούμενα κεφάλαια αναδείχθηκε η συμβολή και η χρησιμότητα των μερικών επιτόπιων φορολογικών ελέγχων ως εργαλείο καταπολέμησης των πράξεων φοροδιαφυγής των επιχειρήσεων στη συνεχώς αναπτυσσόμενη οικονομία. Ωστόσο θεωρείται δεδομένο ότι το συγκεκριμένο εργαλείο και ειδικότερα η διαδικασία της διενέργειας των προληπτικών ελέγχων επιδέχεται βελτίωση με απώτερο σκοπό την μέγιστη αποτελεσματικότητα αυτού.

Ειδικότερα, η διερεύνηση της επίδρασης της χρήσης νέων τεχνολογιών όπως για παράδειγμα, προγραμμάτων τεχνητής νοημοσύνης, ανάλυσης δεδομένων και νέου τεχνολογικού εξοπλισμού κατά τους προληπτικούς ελέγχους, μπορεί να οδηγήσει σε νέα δεδομένα σχετικά με τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των ελέγχων και της αποδοτικότητας των ελεγκτών. Ήδη σύμφωνα με το Επιχειρησιακό Σχέδιο (2023) της Α.Α.Δ.Ε. βασικός της στόχος είναι η ανάπτυξη της εφαρμογής ΕΛΕΓΧΟΣ Live και η χρησιμοποίηση ηλεκτρονικών tablets από τα συνεργεία ελέγχου. Παράλληλα η χρήση νέων τεχνολογιών μπορεί να βελτιώσει τη διαδικασία επιλογής του είδους των επιχειρήσεων και συγκεκριμένα των φορολογούμενων προς έλεγχο. Μέσω της καλύτερης στόχευσης των προς έλεγχο υποθέσεων, επιτυγχάνεται σε υψηλότερο βαθμό η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής.

Επίσης, από την βιβλιογραφική ανασκόπηση του ζητήματος της φορολογικής συμμόρφωσης των φορολογουμένων, αναδείχθηκε το γεγονός ότι αυτή επηρεάζεται από πολλαπλούς παράγοντες όπως είναι οι βασικοί ή οικονομικοί (πιθανότητα εντοπισμού παράβασης και ύψος των κυρώσεων) και οι εναλλακτικοί ή μη οικονομικοί παράγοντες όπως, η φορολογική δικαιοσύνη, η περιπλοκότητα του φορολογικού συστήματος, η φορολογική συνείδηση των πολιτών και τα δημογραφικά χαρακτηριστικά. Η επίδραση αυτών των μη οικονομικών παραγόντων στη φορολογική συμπεριφορά των επιχειρήσεων είναι δύσκολο να μετρηθεί και συνεπώς μια σχετική έρευνα του ζητήματος αυτού, πιθανώς να αναδείξει νέες κατευθύνσεις για την καλύτερη αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και κατ' επέκταση την αύξηση της φορολογικής συμμόρφωσης.

Ταυτόχρονα, τα στοιχεία που θα αντληθούν από μια τέτοια έρευνα μπορούν να χρησιμοποιηθούν για τη βελτίωση του καθορισμού των διαδικασιών των προληπτικών φορολογικών ελέγχων.

Πιο συγκεκριμένα, θα μπορούσε να διερευνηθεί πως επηρεάζει την φορολογική συμπεριφορά των επιχειρήσεων το περίπλοκο φορολογικό σύστημα και οι συνεχώς μεταβαλλόμενοι νόμοι της φορολογικής νομοθεσίας, πως συσχετίζεται η συμμόρφωση των φορολογουμένων με την αίσθηση της φορολογικής δικαιοσύνης και πως αυτή ωθεί την φορολογική συνείδηση των πολιτών σε υψηλότερα επίπεδα. Επίσης χρήσιμα αποτελέσματα θα προκύπταν από μια δυνητική έρευνα που θα εστίαζε στη συσχέτιση της φορολογικής συμμόρφωσης των φορολογουμένων με το μορφωτικό τους επίπεδο, το φύλο τους και την ηλικία τους καθώς τα δημογραφικά χαρακτηριστικά καθορίζουν συχνά την στάση των πολιτών απέναντι στον κίνδυνο και διαμορφώνουν διαφορετικά το ύψος της φορολογικής ή μη συμμόρφωσης.

## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Η παρούσα έρευνα διενεργείται στα πλαίσια της διπλωματικής εργασίας του φοιτητή του Μεταπτυχιακού Προγράμματος Σπουδών "Δημόσια Οικονομική και Πολιτική", Βλάχου Ανδρέα. Μέσω του ερωτηματολογίου αυτού, επιδιώκεται η διερεύνηση της συμβολής των ελεγκτών της Φορολογικής Διοίκησης που διενεργούν μερικούς επιτόπιους φορολογικούς ελέγχους (προληπτικούς) στη φορολογική συμμόρφωση των επιχειρήσεων. Το ερωτηματολόγιο αποτελείται από 25 ερωτήσεις πολλαπλής επιλογής και σχεδιάστηκε ώστε να απαιτείται λίγος χρόνος για τη συμπλήρωσή του. Οι απαντήσεις θα είναι ανώνυμες, εμπιστευτικές και θα χρησιμοποιηθούν για την παρούσα έρευνα. Σας ευχαριστώ εκ των προτέρων για τη συμμετοχή σας.

### **Η διαδικασία του μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου (προληπτικού) και η συμβολή των ελεγκτών στη φορολογική συμμόρφωση**

#### **1. Φύλο**

- Άνδρας
- Γυναίκα

#### **2. Ηλικία**

- 25-40
- 41-50
- 51-60
- άνω των 60

#### **3. Ποιο επίπεδο εκπαίδευσης έχετε ολοκληρώσει;**

- Απόφοιτος/η Δ.Ε.
- Απόφοιτος/η ΤΕΙ
- Απόφοιτος/η ΑΕΙ
- Μεταπτυχιακό
- Διδακτορικό

**4. Χρόνος επαγγελματικής εμπειρίας στην Α.Α.Δ.Ε. (σε έτη).**

- 0-10
- 11-20
- 21-30
- 31-40

**5. Υπηρεσία της Α.Α.Δ.Ε. στην οποία υπηρετείτε.**

- Ελεγκτικό Κέντρο (ΕΛ.ΚΕ.)
- Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.)
- Υπηρεσία Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.).

**6. Κατατάξτε τις κατωτέρω διαπιστώσεις παραβάσεων κατά τη διενέργεια προληπτικού ελέγχου ανάλογα με τη συχνότητα εμφάνισης τους, με τη σειρά από το 1 έως το 4 (το 1 δηλώνει τη μεγαλύτερη συχνότητα και το 4 τη μικρότερη)**

- Διακίνηση αγαθών χωρίς την ύπαρξη παραστατικών διακίνησης
- Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών
- Έκδοση ανακριβούς φορολογικού στοιχείου για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών
- Παραβίαση ή παραποίηση ή επέμβαση στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.)

**7. Οι προληπτικοί έλεγχοι που διενεργούνται από τις υπηρεσίες της Α.Α.Δ.Ε. είναι ποσοτικά επαρκείς.**

- Συμφωνώ απόλυτα
- Συμφωνώ
- Ούτε συμφωνώ, ούτε διαφωνώ
- Διαφωνώ
- Διαφωνώ απόλυτα

**8. Οι προληπτικοί έλεγχοι που διενεργούνται από τις υπηρεσίες της Α.Α.Δ.Ε. συμβάλλουν σημαντικά στην αύξηση των δημοσίων εσόδων.**

- Συμφωνώ απόλυτα
- Συμφωνώ
- Ούτε συμφωνώ, ούτε διαφωνώ
- Διαφωνώ
- Διαφωνώ απόλυτα

**9. Οι προληπτικοί έλεγχοι που διενεργούνται από τις υπηρεσίες της Α.Α.Δ.Ε. συμβάλλουν σημαντικά στην αύξηση της φορολογικής συμμόρφωσης των επιχειρήσεων.**

- Συμφωνώ απόλυτα
- Συμφωνώ
- Ούτε συμφωνώ, ούτε διαφωνώ
- Διαφωνώ
- Διαφωνώ απόλυτα

**10. Ο μεγάλος αριθμός διενέργειας προληπτικών ελέγχων αυξάνει τη φορολογική συμμόρφωση των επιχειρήσεων καθώς επικρατεί η αίσθηση ότι η πιθανότητα εντοπισμού των πράξεων φοροδιαφυγής τους είναι μεγαλύτερη.**

- Συμφωνώ απόλυτα
- Συμφωνώ
- Ούτε συμφωνώ, ούτε διαφωνώ
- Διαφωνώ
- Διαφωνώ απόλυτα

**11. Κατατάξτε τους ακόλουθους προσδιοριστικούς παράγοντες του ύψους της φορολογικής ή μη συμμόρφωσης των επιχειρήσεων ανάλογα με την επίδραση τους, με τη σειρά από το 1 έως το 6 (το 1 δηλώνει τη μεγαλύτερη επίδραση και το 6 τη μικρότερη)**

- Οι ποινές που προκύπτουν από τη μη φορολογική συμμόρφωση
- Τα δημογραφικά χαρακτηριστικά του πληθυσμού
- Η φορολογική δικαιοσύνη (δίκαιη κατανομή φορολογικών βαρών, ανταποδοτικός χαρακτήρας των φόρων)
- Η φορολογική ηθική (συνείδηση) των πολιτών
- Η πιθανότητα εντοπισμού της φοροδιαφυγής από τις ελεγκτικές υπηρεσίες
- Η περιπλοκότητα του φορολογικού συστήματος

**12. Το υψηλό μορφωτικό επίπεδο των φορολογουμένων συμβάλλει στον περιορισμό της φοροδιαφυγής και συνεπώς στην αύξηση της φορολογικής συμμόρφωσης.**

- Συμφωνώ απόλυτα
- Συμφωνώ
- Ούτε συμφωνώ, ούτε διαφωνώ
- Διαφωνώ
- Διαφωνώ απόλυτα

**13. Μέρος του ύψους της μη φορολογικής συμμόρφωσης των επιχειρήσεων δημιουργείται ακούσια και οφείλεται στο πολυδαίδαλο φορολογικό σύστημα.**

- Συμφωνώ απόλυτα
- Συμφωνώ
- Ούτε συμφωνώ, ούτε διαφωνώ
- Διαφωνώ
- Διαφωνώ απόλυτα



**14. Η φορολογική ηθική βρίσκεται σε υψηλότερα επίπεδα όταν οι πολίτες αντιλαμβάνονται ότι υπάρχει φορολογική δικαιοσύνη.**

- Συμφωνώ απόλυτα
- Συμφωνώ
- Ούτε συμφωνώ, ούτε διαφωνώ
- Διαφωνώ
- Διαφωνώ απόλυτα

**15. Ο μικρότερος αριθμός φορολογικών ελέγχων σε συνάρτηση με την επιβολή αυστηρότερων ποινών δρα πιο αποτελεσματικά στην πάταξη της φοροδιαφυγής από ότι ο συνδυασμός των συχνότερων ελέγχων με την επιβολή ηπιότερων προστίμων.**

- Συμφωνώ απόλυτα
- Συμφωνώ
- Ούτε συμφωνώ, ούτε διαφωνώ
- Διαφωνώ
- Διαφωνώ απόλυτα

**16. Οι ελεγχόμενοι υπολογίζουν το ηθικό κόστος της διάπραξης πράξεων φοροδιαφυγής.**

- Συμφωνώ απόλυτα
- Συμφωνώ
- Ούτε συμφωνώ, ούτε διαφωνώ
- Διαφωνώ
- Διαφωνώ απόλυτα

**17. Έχετε επιβάλει το μέτρο της αναστολής λειτουργίας επαγγελματικής εγκατάστασης ελεγχόμενης επιχείρησης σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 13Α του ν. 2523/1997, έστω και μία φορά;**

- Ναι
- Όχι

**18. Αν η απάντηση στην ερώτηση 17 είναι «Ναι», πόσο σημαντικό θεωρείτε ότι ήταν το ηθικό κόστος για τους ιδιοκτήτες της εν λόγω επιχείρησης;**

- Καθόλου
- Λίγο
- Αρκετά
- Πολύ
- Πάρα πολύ

**19. Οι προληπτικοί έλεγχοι έχουν άμεσο αποτρεπτικό χαρακτήρα όσον αφορά τις επιχειρήσεις που ελέγχονται και παράλληλα έμμεσο αποτρεπτικό χαρακτήρα για τις υπόλοιπες.**

- Συμφωνώ απόλυτα
- Συμφωνώ
- Ούτε συμφωνώ, ούτε διαφωνώ
- Διαφωνώ
- Διαφωνώ απόλυτα

**20. Έχετε επισκεφτεί επιχείρηση εκ νέου για διενέργεια προληπτικού ελέγχου στην οποία σε πρότερο έλεγχο εσείς ή συνάδελφό σας είχατε εντοπίσει φορολογική παράβαση;**

- Ναι
- Όχι

**21. Αν η απάντηση στην ερώτηση 20 είναι «Ναι», ποια ήταν η φορολογική συμπεριφορά της ελεγχόμενης επιχείρησης;**

- Διαπιστώθηκε η φορολογική της συμμόρφωση
- Διαπιστώθηκε η ύπαρξη φορολογικής παράβασης

**22. Πόσο συχνά διαπιστώνετε την περίπτωση υποτροπής στην διάπραξη φορολογικών παραβάσεων από τις ελεγχόμενες επιχειρήσεις;**

- Ποτέ
- Σπάνια
- Μερικές φορές
- Συχνά
- Πολύ συχνά

**23. Έπειτα από έναν μερικό επιτόπιο φορολογικό έλεγχο, κάποιες επιχειρήσεις μειώνουν τη συμμόρφωση τους προκειμένου να αντισταθμίσουν το κόστος που προέκυψε από τον έλεγχο λόγω επιπρόσθετου φόρου ή κάποιου προστίμου.**

- Συμφωνώ απόλυτα
- Συμφωνώ
- Ούτε συμφωνώ, ούτε διαφωνώ
- Διαφωνώ
- Διαφωνώ απόλυτα

**24. Ένας επιτυχημένος για τη φορολογική διοίκηση επιτόπιος έλεγχος που θα περιλαμβάνει διαπίστωση παραβάσεων θα οδηγήσει μια επιχείρηση σε αύξηση της συμμόρφωσης της μελλοντικά.**

- Συμφωνώ απόλυτα
- Συμφωνώ
- Ούτε συμφωνώ, ούτε διαφωνώ
- Διαφωνώ
- Διαφωνώ απόλυτα

**25. Η διενέργεια προληπτικών ελέγχων στα πρώτα στάδια λειτουργίας μιας επιχείρησης:**

- Αυξάνει τη φορολογική συμμόρφωση καθώς εδραιώνεται η άποψη ότι η πιθανότητα εντοπισμού πράξεων φοροδιαφυγής είναι υψηλή
- Μειώνει τη φορολογική συμμόρφωση καθώς δημιουργείται αίσθημα έλλειψης εμπιστοσύνης προς τις φορολογικές αρχές



## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

### Ξενόγλωσση Βιβλιογραφία

- Allingham, M. & Sandmo, A., 1972. Income tax evasion: a theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, Issue 1, pp. 323-338.
- Alm, J., Jackson, B. & McKee, M., 1992. Institutional uncertainty and taxpayer compliance. *American Economic Review*, IV(82), pp. 1018-1026.
- Alm, J. & McKee, M., 2004. Tax compliance as a coordination game. *Journal of Economic Behavior and Organization*, III(54), pp. 297-312.
- Alm, J. & McKee, M., 2006. Audit certainty, audit productivity and taxpayer compliance. *National Tax Journal*, IV(59), pp. 801-816.
- Andreoni, J., Erard, B. & Feinstein, J., 1998. Tax compliance. *Journal of Economic Literature*, II(36), pp. 818-860.
- Baldry, J., 1987. "Income tax evasion and the tax schedule: Some experimental results. *Public Finance*, III(42), pp. 357-383.
- Bordignon, M., 1993. A fairness approach to income tax evasion. *Journal of Public Economics*, III(52), pp. 345-362.
- Boylan, S., 2010. Prior audits and taxpayer compliance: experimental evidence on the earned versus endowed income. *Journal of the American Taxation Association*, pp. 1-30.
- Cuccia, A., 1994. The economics of tax compliance: what do we know and where. *Journal of Accounting Literature*, Issue 13, pp. 81-110.
- Dubin, J., Graetz, M. & Wilde, L., 1990. The effect of audit rates on the federal individual income tax, 1977-1986. *National Tax Journal*, IV(43), pp. 395-409.
- Erard, B., 1992. The influence of tax audits on reporting behaviour. *University of Michigan Press*, pp. 95-114.
- Erard, B., 1997. Self-selection with measurement errors: A microeconomic analysis of the decision to seek tax assistance and its implications for tax compliance. *Journal of Economics*, II(81), pp. 319-356.
- Forest, A. & Kirchler, E., 2008. Targeting occupations with varying reputations to increase tax revenue. *Journal of Socio-Economics*, III(39), pp. 400-406.
- Franzoni, L., 1998. *Tax evasion and tax compliance*, Bologna: University of Bologna.
- Frey, B., 1997. A constitution for knaves crowds out civic virtues. *Economic Journal*, Issue 107, pp. 1043-1053.
- Friedland, N., Maital, S. & Rutenberg, A., 1978. A simulation study of income tax evasion. *Journal of Public Economics*, I(10), pp. 107-116.
- Hessing, D. J., Elffers, H. & Wempey, P., 1992. Measuring the effect of deterrence on tax compliance in field studies and experimental studies. *University of Michigan Press*, pp. 291-305.

- Hoffman, E., Hoelzl, E. & Kirchler, E., 2008. Preconditions of Voluntary Tax Compliance: Knowledge and Evaluation of Taxation, Norms, Fairness, and Motivation to Cooperate. *Z Psychol*, IV(216), pp. 209-217.
- Jackson, B. & Milliron, V., 1986. Tax compliance research: Findings, problems and prospects. *Journal of Accounting Literature*, Issue 5, pp. 125-165.
- Kamdar, N., 1997. Corporate income tax compliance: A time series analysis. *Atlantic Economic Journal*, I(25), pp. 37-49.
- Kirchler, E., 2007. *The Economic Psychology of Tax Behaviour*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Klepper, S. & Nagin, D., 1989. Tax compliance and perceptions of the risks of detection and criminal prosecution. *Law and Society Review*, II(23), pp. 209-240.
- Mason, R. & Calvin, L., 1984. Public confidence and admitted tax evasion. *National Tax Journal*, IV(37), pp. 486-489.
- Mayowan, Y., 2019. Tax Morale and Tax Compliance. *Atlantis Press*, Issue 93.
- Mittone, L., 2006. Dynamic behaviour in tax evasion: An experimental approach. *The Journal of Socio-Economics*, V(35), pp. 813-835.
- Montgomery, R. H., 1912. *Auditing Theory and Practice*. New York: The Ronald press company.
- Orviska, M. & Hudson, J., 2002. Tax evasion, civic duty and the law abiding citizen. *European Journal of Political Economy*, I(19), pp. 83-102.
- Roth, J., Scholz, J. & Witte, A., 1989. *Taxpayer Compliance, vol.1, an Agenda for*. Philadelphia: The university of Pennsylvania Press.
- Sandmo, A., 2005. The theory of tax evasion: A retrospective view. *National Tax Journal*, Issue 58, pp. 643-663.
- Slemrod, J., Blumenthal, M. & Christian, C., 2001. Taxpayer response to an increased probability of an audit. *Journal of Public Economics*, III(79), pp. 455-483.
- Snavely, K., 1990. Government policies to reduce tax evasion: Coerced behavior versus services and values development. *Policy Sciences*, I(23), pp. 57-72.
- Snow, A. & Warren, R. J., 2005. Tax evasion under random audits with uncertain detection. *Economics Letters*, I(88), pp. 97-100.
- Spicer, M. & Hero, R., 1985. Tax evasion and heuristics: A research note. *Journal of Public Economics*, II(26), pp. 263-267.
- Torgler, B., 2002. Speaking to Theorists and Searching for Facts: Tax Morale and Tax Compliance in Experiments. *Journal of Economic Surveys*, V(16), pp. 657-683.
- Torgler, B., 2003. *Tax Morale: Theory and Empirical Analysis of Tax Compliance*, Basel: University of Basel.
- V., C., 1980. Two comments on tax evasion. *Journal of Public Economics*, III(13), pp. 389-393.

Varma, K. N. & Doob, A. N., 1998. Detering economic crimes: The case of tax evasion. *Canadian Journal of Criminology*, 11(40), pp. 165-184.

### **Ελληνόγλωσσα Βιβλιογραφία**

Βαβούρας, Ι. & Κούτρης, Α., 1991. *Παραοικονομία: Η έκταση του φαινομένου στην Ελλάδα και το εξωτερικό*. Αθήνα: Παπαζήσης.

Βασαρδάνη, Μ., 2011. Φοροδιαφυγή στην Ελλάδα: Μια γενική επισκόπηση. *Οικονομικό Δελτίο Τεύχος 35*, Ιούνιος, pp. 15-25.

Γρηγορακος, Θ., 1989. *Γενικές αρχές ελεγκτικής*. Αθήνα: Σμπίλιας.

Δαλαμάγκας, Β., 1985. Φορολογικός έλεγχος των επιχειρήσεων. *Τεύχη του Δελτίου Φορολογικής Νομοθεσίας*, pp. 136-138.

Δαλαμάγκας, Β., 1991. *Φορολογικές δαπάνες: Θεωρία και πρακτική. Η ελληνική εμπειρία*, Αθήνα: Ινστιτούτο Οικονομικών και βιομηχανικών Ερευνών.

Καζαντζής, 2006. *Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος, Μία συστηματική προσέγγιση Ενοιών, Αρχών και Προτύπων*. Πειραιάς: Business Plus A.E..

Καράγιωργας, Δ., 1981. *Δημόσια Οικονομική ΙΙ - Οι δημοσιονομικοί θεσμοί*. Αθήνα: Παπαζήσης.

Καραμάνης, Κ., 2008. *Σύγχρονη ελεγκτική*. Αθήνα: Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών.

Μιχαήλ, Π., Κουτσούκος, Χ. & Χαλβατσιωτης, Δ., 2008. *Οδηγός φορολογικού ελέγχου. Μέθοδοι και τεχνικές φορολογικού ελέγχου*. Αθήνα: Σχολή Επιμόρφωσης Υπαλλήλων Υπουργείου Οικονομικών.

Σταματόπουλος, Δ. & Καραβοκύρης, Α., 2014. *Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος: Ανάλυση - Ερμηνεία*. Αθήνα: Φορολογικό Ινστιτούτο.

Τάτσος, Ν., 2012. *Θεωρία των φόρων και φορολογική πολιτική*. Αθήνα: Κριτική.

Τάτσος, Ν., Χριστόπουλος, Δ., Τραγάκη, Α. & Γκάνος, Ι., 2001. *Παραοικονομία και Φοροδιαφυγή στην Ελλάδα*. Αθήνα: Παπαζήσης.

Τσακλάγκανος, Α., 2005. *Ελεγκτική*. Θεσσαλονίκη: Αφοί Κυριακίδη.

### **Διαδικτυακές Πηγές**

A.A.Δ.Ε., 2022. *Έκθεση Απολογισμού 2022 και Προγραμματισμού Δραστηριοτήτων για το 2023*. [Online]

Available at: [https://www.aade.gr/sites/default/files/2023-04/apologistiki\\_ekthesi\\_2022.pdf](https://www.aade.gr/sites/default/files/2023-04/apologistiki_ekthesi_2022.pdf) [Accessed 28 Απρίλιος 2023].

A.A.Δ.Ε., 2023. *Επιχειρησιακό Σχέδιο 2023*. [Online]

Available at: <https://www.aade.gr/sites/default/files/2023-04/epixeirisiakosxedio2023.pdf> [Accessed 28 Απρίλιος 2023].

Ernst & Young, 2016. *Η Φοροδιαφυγή στην Ελλάδα. Αιτίες, Έκταση και Προτάσεις Καταπολέμησής της*. [Online]

Available at: <https://www.dianeosis.org/wp->

content/uploads/2017/03/Tax Evasion diaNEOsis Upd 17 03 2017.pdf  
[Accessed 12 Μάιος 2023].

ΟΟΣΑ, 2013. *OECD (2013), Economic Surveys Greece 2013*. [Online]  
Available at:  
[https://eclass.aueb.gr/modules/document/file.php/OIK124/OECD%20Economic%20Surveys%20Greece%202013%20eco\\_surveys-grc-2013-en.pdf](https://eclass.aueb.gr/modules/document/file.php/OIK124/OECD%20Economic%20Surveys%20Greece%202013%20eco_surveys-grc-2013-en.pdf)  
[Accessed 12 Μάιος 2023].

N. 1102/2017, *www.taxheaven.gr*. [Online]  
Available at: <https://www.taxheaven.gr/circulars/26602/pol-1102-2017>  
[Accessed 28 Απρίλιος 2023].

N. 2523/1997, *www.taxheaven.gr*. [Online]  
Available at: <https://www.taxheaven.gr/law/2523/1997>  
[Accessed 28 Απρίλιος 2023].

N. 2859/2000, *www.taxheaven.gr*. [Online]  
Available at: <https://www.taxheaven.gr/law/2859/2000>  
[Accessed 9 Απρίλιος 2023].

N. 4172/2013, *www.taxheaven.gr*. [Online]  
Available at: <https://www.taxheaven.gr/law/4172/2013>  
[Accessed 9 Απρίλιος 2023].

N. 4308/2014, *www.taxheaven.gr*. [Online]  
Available at: <https://www.taxheaven.gr/law/4308/2014>  
[Accessed 9 Απρίλιος 2023].

N. 4389/2016, *www.taxheaven.gr*. [Online]  
Available at: <https://www.taxheaven.gr/law/4389/2016>  
[Accessed 28 Απρίλιος 2023].

N. 4987/2022, *www.taxheaven.gr*. [Online]  
Available at: <https://www.taxheaven.gr/law/4987/2022>  
[Accessed 9 Απρίλιος 2023].

N. 4987/2022, *www.taxheaven.gr*. [Online]  
Available at: <https://www.taxheaven.gr/law/4987/2022>  
[Accessed 9 Απρίλιος 2023].

N. 1074/2017, *www.taxheaven.gr*. [Online]  
Available at: <https://www.taxheaven.gr/circulars/26325/pol-1074-2017>  
[Accessed 28 Απρίλιος 2023].