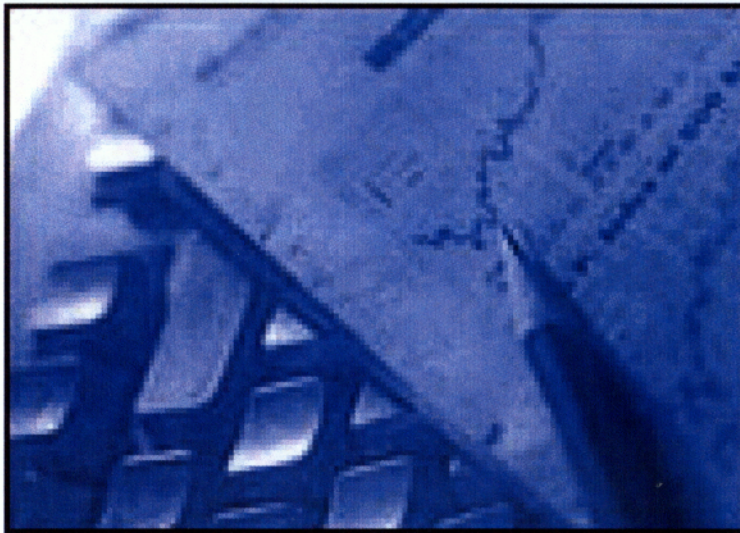


ΤΕΙ ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ

ΣΧΟΛΗ: Σ.Δ.Ο.

ΤΜΗΜΑ: ΧΡΗΜ. ΕΛ.



**Θέμα: Η Φοροδιαφυγή και η Θέσπιση
Φοροαπαλλαγών από το Κράτος**

ΕΥΑΓΓΕΛΙΑ ΚΑΤΣΑΝΤΟΥΛΑ

Εισηγητής: κ. Σπηλιόπουλος

Καλαμάτα 2006

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

◆ ΠΡΟΛΟΓΟΣ

◆ ΜΕΡΟΣ 1^ο: ΠΕΡΙ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

- I. Η έννοια και τα αίτια της φοροδιαφυγής.
- II. Η Φοροδιαφυγή στα Φυσικά πρόσωπα.
- III. Η Φοροδιαφυγή στα Νομικά πρόσωπα και τα μέσα αποκάλυψης των παράνομων αυτών ενεργειών.
 - i) Η Φοροδιαφυγή κατά την αγορά αγαθών.
 - ii) Η Φοροδιαφυγή κατά την πώληση αγαθών.
- IV. Τρόποι καταπολέμησης φοροδιαφυγής και Ποινικές κυρώσεις.
 - i) Τρόποι καταπολέμησης φοροδιαφυγής.
 - ii) Ποινές που επιβάλλονται σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής.
 - iii) Προτάσεις καλύτερου τρόπου αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής.

◆ ΜΕΡΟΣ 2^ο: ΠΕΡΙ ΦΟΡΟΑΠΑΛΛΑΓΗΣ

- I. Η έννοια της φοροαπαλλαγής
- II. Προσωπικές και Πραγματικές απαλλαγές.
 - i) Προσωπικές απαλλαγές.
 - ii) Πραγματικές απαλλαγές από ακίνητα.
 - iii) Απαλλαγές εισοδημάτων από κινητές αξίες.
 - iv) Απαλλαγή κερδών από εμπορικές επιχειρήσεις.
 - v) Απαλλαγές εισοδημάτων από μισθωτές υπηρεσίες.
 - vi) Λοιπές απαλλαγές.
- III. Φορολογική Μεταρρύθμιση

◆ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ-ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ

◆ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η εργασία αυτή αποτελεί ένα δείγμα μιας προσπάθειας, ανταπόκρισης, στις αυξανόμενες απαιτήσεις που επιβάλλεται να στοχεύουμε πάντοτε, προκειμένου να ολοκληρώνονται αποτελεσματικότερα σήμερα, οι υποχρεώσεις στον εκπαιδευτικό χώρο της σχολής και στο μέλλον στον επαγγελματικό και ευρύτερο κοινωνικό χώρο.

Κατά την εξέλιξη της εργασίας τα προβλήματα ήταν ποικίλα. Με την συνετή καθοδήγηση προσώπων με διαφορετικές εμπειρίες, απόψεις, αξιολογήσεις και εκτιμήσεις, προσπάθησα μέσα από εξαιρετικές για τις γνώσεις μου δυσκολίες, να ξεπεράσω προβλήματα τεχνικής φύσεως. Όσο προχωρούσε η εργασία συνειδητοποιούσα τη μύηση μου στη νοοτροπία των ομάδων και του εργασιακού χώρου στον οποίο θα αγωνιστώ.

Μέσα από όλη αυτή τη δραστηριοποίηση, τις πνευματικές και τις φυσικές εντάσεις θα ήθελα να ευχαριστήσω όσους βοήθησαν με τις χρήσιμες πληροφορίες που μου παρείχαν και τέλος τον κ. Σπηλιόπουλο για την ευκαιρία που μου έδωσε να εκφραστώ μέσα από το σύστημα των εργασιών.

ΚΑΛΑΜΑΤΑ 2006

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Με την λέξη φορολογία εννοούμε την υποχρέωση κάθε πολίτη, που έχει ένα ορισμένο εισόδημα, να καταβάλλει στο κράτος μέρος του εισοδήματός του αυτού, για να μπορεί το κράτος να καλύπτει τις ανάγκες του και να θέτει σε λειτουργία τις διάφορες υπηρεσίες του (εκπαιδευτικές, στρατιωτικές, αστυνομικές, υγειονομικές κ.λπ.).

Την υποχρέωση αυτή την έχουν όλα τα φυσικά και νομικά πρόσωπα (άτομα, εταιρείες, επιχειρήσεις, οργανισμοί κ.λπ. ιδίως όταν, η δραστηριότητα τους έχει κερδοσκοπικό χαρακτήρα), που έχουν εισόδημα πάνω από ένα ορισμένο ποσό που καθορίζεται κάθε φορά από το κράτος και που το εισόδημα τους προέρχεται: **α)** από μισθωτές υπηρεσίες, **β)** από επιχειρήσεις εμπορικές, ναυτιλιακές, τουριστικές ή βιομηχανικές, **γ)** από εκμισθώσεις γαιών ή ακινήτων, **δ)** από κινητές αξίες, **ε)** από άσκηση ελευθέρων επαγγελμάτων, **στ)** από βιοτεχνικές, οικοτεχνικές και μικροεμπορικές ή μεταπρατικές και άλλες συναφείς απασχολήσεις, **ζ)** από αγροτικές εκμεταλλεύσεις και γεωργικές γενικά επιχειρήσεις.

Παρά το απαραίτητο και το αναπόφευκτο της δίκαιης οπωσδήποτε και ειλικρινούς φορολόγησης των πολιτών για την σωστή λειτουργία του κράτους πάντα παρουσιάζεται ακόμα και σήμερα, έντονα το φαινόμενο της φοροδιαφυγής. Η τάση, δηλαδή, πολλών φυσικών προσώπων και επιχειρήσεων να αποφύγουν την εξολοκλήρου ή μερική καταβολή του αναλογούντος σε αυτούς φόρου.

Η παρούσα εργασία πραγματεύεται το φαινόμενο της φοροδιαφυγής και της φοροαπαλλαγής. Το πρώτο κεφάλαιο κάνει λόγο για τη φοροδιαφυγή στα φυσικά και νομικά πρόσωπα, τους τρόπους καταπολέμησης της και τις ποινικές κυρώσεις που έχει επιβάλλει το κράτος. Στο δεύτερο κεφάλαιο γίνεται εκτεταμένη ανάλυση του φαινομένου της φοροαπαλλαγής. Η εργασία τελειώνει με συμπεράσματα και παρατηρήσεις που αναδείχθηκαν κατά την διάρκεια της.

ΜΕΡΟΣ 1^ο: ΠΕΡΙ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

Ι. Έννοια και αίτια φοροδιαφυγής: Όταν κάποιος κατορθώνει να μην πληρώνει φόρο, νόμιμα ή παράνομα, τότε λέμε ότι κάνει φοροδιαφυγή.

Η φοροδιαφυγή έχει δυο σκέλη. Τη φοροαπαλλαγή και φοροαποφυγή. Η φοροαποφυγή συνήθως επεκτείνεται και φτάνει μέχρι και στη φοροκλοπή.

Η φοροδιαφυγή μπορεί να είναι νόμιμη, όταν κατορθώνεται να γίνεται κάτω από την ομπρέλα των φοροαπαλλαγών που είναι αναγκασμένος, πολλές φορές, να θεσπίζει ο νόμος. Οι φορολογούμενοι αποφεύγοντας τη φορολογία με αυτόν τον τρόπο κάνουν φοροαπαλλαγή.

Ο μεγάλος όγκος όμως της φοροδιαφυγής γίνεται παράνομα. Όταν ο νόμος ρητά επιβάλλει φόρους σε κάποιους πολίτες, προσωπικά ή πραγματικά, για ορισμένες συναλλαγές τους και εκείνοι αγνοούν ή αδιαφορούν για τις διατάξεις του νόμου και δεν συμμορφώνονται με αυτόν, τότε οι φορολογούμενοι αυτοί κάνουν φοροαποφυγή. Είναι οι λεγόμενοι φοροφυγάδες. Ιδιαίτερα όμως όταν οι φορολογούμενοι αυτοί παρακρατούν φόρους για λογαριασμό του κράτους (όπως Φ.Π.Α, Φ.Μ.Υ., Ελευθέρων Επαγγελματιών, κ.λπ.) και δεν τους αποδίδουν, τότε αυτοί διαπράττουν επιπλέον της φοροδιαφυγής και φοροκλοπή.

Σήμερα η φοροδιαφυγή αποτελεί τον μεγαλύτερο πονοκέφαλο των κυβερνήσεων. Έχει ξεπεράσει τα όρια των κρατών και πραγματοποιείται σε διεθνή επίπεδα.

Η τάση των φορολογουμένων προς φοροδιαφυγή προσδιορίζεται από πολλούς παράγοντες των οποίων οι σπουδαιότεροι είναι:

➤ **Η αμοιβαία δυσπιστία κράτους και πολιτών που έχει κάνει την πολιτεία να αντιμετωπίζει το φορολογούμενο εκ των προτέρων ως φοροφυγά και τον πολίτη να μετέρχεται διάφορα τεχνάσματα προκειμένου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη.** Χαρακτηριστικό παράδειγμα ελέγχου των εμπορικών και βιοτεχνικών επιχειρήσεων, των ελευθέρων επαγγελματιών και των επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών, αποτελεί η απόφαση αυτόματων τρόπων περαιώσης, οι λεγόμενες «συνάψεις εξαιτίας 1993-1998» τις οποίες γνωστοποίησε το Υπουργείο Οικονομικών με το άρθρο 28 του Ν.3016/2002 Α.Υ.Ο. 1044171/ΠΟΛ1155/22.05.2002.

Σύμφωνα με την παραπάνω διάταξη το κράτος παρέχει στο φορολογούμενο την δυνατότητα αυτοελέγχου, θεωρώντας ότι έχει φοροδιαφύγει. Πρόκειται ουσιαστικά και τυπικά για ένα προαιρετικό αυτοέλεγχο με σκοπό να κλείσουν οι επιχειρήσεις φορολογικά το παρελθόν τους.

Όσον αφορά στους επιτηδευματίες που δεν δέχονται να υπαχθούν στην παραπάνω διάταξη, τα κριτήρια αντιμετώπισης τους από το κράτος αλλάζουν. Το Υπουργείο Οικονομικών πρόκειται να ελέγξει τα φορολογικά στοιχεία των επιχειρήσεων και αν προκόψουν φορολογικές διαφορές θα επιβάλει πρόστιμα και προσαυξήσεις (πράγμα ασύμφορο για κάθε επιτηδευματία).

Από το 2003 το καθεστώς άλλαξε προκειμένου να μη συσσωρεύονται φορολογικές εκκρεμότητες. Σύμφωνα με τον νέο τρόπο ελέγχου η παραγραφή είναι πενταετής και γίνεται δειγματοληπτικός έλεγχος μόνο για τα τρία τελευταία έτη και μόνο εφόσον διαπιστωθούν σοβαρές παραβάσεις ουσίας, ο έλεγχος θα επεκτείνεται και στα δυο προηγούμενα χρόνια.

- **Η αδυναμία αντικειμενικού πολλές φορές προσδιορισμού φορολογητέας ύλης**, που έχει ως αποτέλεσμα ή την αυθαίρετη κρίση των οργάνων των Δ.Ο.Υ. ή την υποεκτίμηση της φορολογητέας ύλης από το φορολογούμενο για λόγους άμυνας.
- **Η ανισότητα στις φορολογικές επιβαρύνσεις.**
- **Η ανεπάρκεια και πολλές φορές ασυνέπεια του φορολογικού συστήματος**, η λανθασμένη ρύθμιση των φορολογικών υποχρεώσεων, η ατελής νομοθετική κάλυψη του πλήθους των περιπτώσεων, η πολυνομία και η συχνή αλλαγή της φορολογικής νομοθεσίας. Απαιτηση όλων μας είναι ένα σταθερό φορολογικό σύστημα και νομοθετικό πλαίσιο.

II. Φοροδιαφυγή στα φυσικά πρόσωπα: Αδίκημα φοροδιαφυγής στη φορολογία εισοδήματος διαπράττει οποίος προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος παραλείπει να υποβάλει δήλωση ή υποβάλει ανακριβή δήλωση, αποκρύπτοντας καθαρά εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή εισοδήματος. Ως απόκρυψη καθαρών εισοδημάτων νοείται και η περίπτωση κατά την οποία καταχωρούνται στα βιβλία εικονικές ολικές ή μερικά δαπάνες ή γίνεται επίκληση στη φορολογική δήλωση τέτοιων δαπανών ώστε να μην εμφανίζονται καθαρά εισοδήματα ή να εμφανίζονται και αυτά μειωμένα.

III. Φοροδιαφυγή στα νομικά πρόσωπα:

i. Φοροδιαφυγή κατά την αγορά αγαθών :

Άπειρες είναι οι μέθοδοι της κατηγορίας αυτής. Τα κύρια χαρακτηριστικά της μπορεί να χωριστούν στις ακόλουθες κατηγορίες.

A) Αποκρύψεις κατά την μεταφορά των εμπορευμάτων

B) Αποκρύψεις αγοράς πρώτων υλών- παραγωγής ετοιμών προϊόντων.

Κοινά σημεία ενέργειας και στις δυο περιπτώσεις είναι τα ακόλουθα

Γ) Λήψη εικονικού τιμολογίου, εικονικές εκπτώσεις και επιστροφές

Στις επόμενες παραγράφους αναλύεται χωριστά κάθε περίπτωση.

➤ Αγορά εμπορευμάτων χωρίς τιμολόγια :

Η αγορά χωρίς τιμολόγια είναι μια από τις συνηθισμένες πράξεις φοροδιαφυγής, κατά κύριο λόγο από τις μικρές και μεσαίου μεγέθους επιχειρήσεις που έχουν προσωπικό χαρακτήρα.

Σκοπός της ενέργειας αυτής είναι η διάθεση των αγαθών που αγοράστηκαν χωρίς τιμολόγιο το ίδιο χωρίς τιμολόγιο ή χωρίς την έκδοση αποδείξεως λιανικής πώλησης, χωρίς όμως να αποκλείεται και η έκδοση στοιχείου εισόδου. Όταν η απόκρυψη αγοράς αφορά σε πρώτες ή βοηθητικές ύλες, σκοπός είναι η απόκρυψη εσόδων από την πώληση των προϊόντων που θα παραχθούν από αυτές.

Όταν πρόκειται για αγορά εμπορευμάτων χωρίς τιμολόγιο, πραγματοποιείται, κατά συνήθεια, μετρητοίς, με τρόπο ώστε να μην υπάρχει κίνδυνος αποκαλύψεως της συναλλαγής από γραμμάτια ή επιταγές που είναι πιθανό να κυκλοφορούν από χέρι σε χέρι ή στις τράπεζες και σε κάποιο μεταγενέστερο χρόνο να περιέλθουν σε γνώση φοροτεχνικών υπάλληλων (π.χ. από διπλά βιβλία στα οποία ο πωλητής χωρίς τιμολόγιο θα καταχωρούσε τις απαιτήσεις του και ο αγοραστής τις υποχρεώσεις του).

Με τη μέθοδο αυτή ο αγοραστής αποβλέπει στους ακόλουθους στόχους:

Α) Πετυχαίνει μικρότερο κόστος αγοράς, αφού το εμπόρευμα που αγοράζει δεν βαρύνεται με ΦΠΑ. Με τον τρόπο αυτό έχει δυνατότητα να πουλάει χωρίς τιμολόγια, να ορίζει τιμές κατώτερες από εκείνες που ορίζουν οι ανταγωνιστές του και έτσι να αυξάνει την πελατεία του. Πέρα από αυτό πραγματοποιεί αφορολόγητο στη φορολογία εισοδήματος αυξημένο κέρδος, αφού με την προσέλκυση περισσότερων πελατών, με τα ίδια σταθερά γενικά έξοδα που βαρύνουν τις κανονικές συναλλαγές, αυξάνει το συνολικό κέρδος. Οι ωφέλειες είναι αλυσιδωτές.

Ελεγκτική

Ο προληπτικός έλεγχος αποτελεί το πιο αποτελεσματικό μέσο για την πρόληψη ή αποκάλυψη κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεως τους των παράνομων αυτών ενεργειών.

Ο έλεγχος αυτός, που έχει σε βάση τη συνεχή παρακολούθηση της μεταφοράς των αγαθών, ιδιαίτερα κατά τις εργάσιμες ημέρες ή ώρες, προσφέρει ουσιαστικά αποτελέσματα, γιατί ενεργεί ανασταλτικά με τον ψυχολογικό παράγοντα, σε όσους έχουν πρόθεση να μεταφέρουν αγαθά χωρίς συνοδευτικό έγγραφο και δίνει την δυνατότητα για βεβαίωση παραβάσεων με εδραίωση σε ακλόνητα στοιχεία που δεν δέχονται αμφισβήτηση.

Ο προληπτικός έλεγχος γίνεται στα φορτηγά αυτοκίνητα Δ.Χ. ή Ι.Χ. φορτηγά, ημιφορτηγά και επιβατικά αυτοκίνητα, στα ταξί, τα λεωφορεία, τα τρίκυκλα και πλοία τα οποία μεταφέρουν εμπορεύματα. Στις περιπτώσεις μεταφοράς με φορτηγά ή τρίκυκλα Δ.Χ., γίνεται δειγματοληπτική έρευνα αν υπάρχει φορτωτική ή διπλότυπη κατάσταση αποστολής μεταφορικού γραφείου και συνοδευτικό στοιχείο (τιμολόγιο ή δελτίο αποστολής) και αν το βάρος και το περιεχόμενο του αγαθού που μεταφέρεται, είναι σύμφωνο με τις ενδείξεις του συνοδευτικού εγγράφου. Είναι ενδεχόμενο, στο τιμολόγιο ή στο δελτίο αποστολής να είναι γραμμένα π.χ. 500 κλά λαδί και να μεταφέρονται 1000 κλά. Σε άλλες περιπτώσεις είναι ενδεχόμενο να είναι γραμμένο στην φορτωτική ότι μεταφέρεται π.χ. ελαιοπυρήνα χύμα και κάτω από αυτή να είναι κρυμμένα δοχεία ή βαρέλια λαδιού για τα οποία δεν έχει εκδοθεί συνοδευτικό στοιχείο. Πάλι υπάρχει το ενδεχόμενο τα δέματα που μεταφέρονται να περιέχουν μεταξωτά υφάσματα μεγάλης αξίας ενώ στο τιμολόγιο ή στο δελτίο αποστολής γράφεται ότι μεταφέρεται συνθετικό υφάσμα μικρής αξίας.

Για τις μεταφορές μικροδεμάτων βάρους μέχρι 100 κλών τα οποία έχουν άξια μέχρι 8,80€ γίνεται διαπίστωση αν έχει εκδοθεί θεωρημένη διπλότυπη απόδειξη μεταφοράς και αν πραγματικά η άξια του εμπορεύματος δεν ξεπερνάει τα 8,80€.

Ανάλογος έλεγχος γίνεται και στα φορτηγά αυτοκίνητα Ι.Χ. ή μεικτής χρήσεως, τρίκυκλα Ι.Χ. ή μισθωμένα φορτηγά ή τρίκυκλα Δ.Χ. για να διαπιστωθεί αν τα εμπορεύματα τα οποία μεταφέρονται έχουν καταγράψει στο ημερολόγιο μεταφοράς.

Άλλη μέθοδο λαθραίας μεταφοράς είναι η τοποθέτηση εμπορευμάτων μικρού όγκου και μεγάλης αξίας στις αποσκευές του εμπόρου. Και αν η μεταφορά γίνεται στο εσωτερικό της χώρας, δεν υπάρχει κίνδυνος για την αποκάλυψη της παράνομης αυτής ενέργειας. Μόνο σε περιπτώσεις που υπάρχουν σοβαρές υπόνοιες ή βέβαια πληροφορίες, μπορούν να κάνουν έρευνα τα αρμόδια όργανα, με όλη την διακριτικότητα που χρειάζεται στις περιπτώσεις αυτές.

Αν η μεταφορά γίνεται από το εξωτερικό, εκτός από το Φ.Π.Α. δημιουργείται θέμα δασμών και άλλων επιβαρύνσεων, η λαθραία εισαγωγή εμπορευμάτων πραγματοποιείται με διάφορες μεθόδους, που παίρνουν οργανωμένη μορφή λαθρεμπορίου, στο οποίο παίρνουν μέρος και υπάλληλοι μεταφορικών επιχειρήσεων ή και αλλά όργανα. Συνήθης μορφή είναι η εισαγωγή π.χ. ετοιμών ενδυμάτων από το εξωτερικό, μέσα σε βαλίτσες, από τους συνοδούς ομαδικών τουριστικών πτήσεων «τσάρτερς» που κάνουν τα τουριστικά γραφεία. Οι 2 ή 5 ή 10 βαλίτσες με το λαθραίο εμπόρευμα, περνούν σαν ταξιδιωτικές μαζί με τις 150-300 βαλίτσες των τουριστών της οργανωμένης ομάδας που συνήθως για λόγους σκοπιμότητας δεν ελέγχονται από τις τελωνειακές αρχές. Με τον τρόπο αυτό τα καταστήματα που πουλούν αυτά τα εμπορεύματα πραγματοποιούν μεγάλα κέρδη,

Σε όλες τις περιπτώσεις οι επιτηδευματίες που πουλούν τα λαθραία εμπορεύματα, φροντίζουν να έχουν στο κατάστημα τους τιμολόγια, που καλύπτουν τις ποσότητες, που υπάρχουν μέσα στο κατάστημα, μόλις δε πουληθεί το είδος, τροφοδοτούν το κατάστημα με όμοιο εμπόρευμα που έχει αποθηκευτεί σε κάποια αποθήκη ή ακόμα στο σπίτι του καταστηματάρχη. Με τον τρόπο αυτό πετυχαίνουν, με την κάλυψη ενός τιμολογίου εισαγωγής από το εξωτερικό αξίας π.χ. 3.000€ να διοχετεύουν στην αγορά όμοια εμπορεύματα αξίας πολλών χιλιάδων ευρώ, μια και από τον επιτόπιο έλεγχο των εφοριακών οργάνων στο κατάστημα του επιτηδευματία, δεν είναι δυνατή η διαπίστωση της λαθραίας εισαγωγής τους (αφού τα είδη που βρίσκονται μέσα στο κατάστημα και η αξία τους δεν ξεπερνούν τις ποσότητες και την αξία του τιμολογίου). Μόνο με τη, μετά από παρακολούθηση, ανακάλυψη των χώρων αποθήκευσης των λαθραίων εμπορευμάτων, είναι δυνατή η πάταξη της φοροδιαφυγής αφού η ανακάλυψη, κατά την εισαγωγή των βαλιτσών που περιέχουν το λαθραίο εμπόρευμα, εμποδίζεται από πολλές αξεπέραστες δυσκολίες ή σκοπιμότητες .

Το ίδιο συνηθισμένη είναι η περίπτωση λαθραίας εισαγωγής διάφορων άλλων αγαθών, με φορητά αυτοκίνητα διεθνών μεταφορών (T.I.R.) όπως π.χ. μικρών ανταλλακτικών αυτοκινήτων, ρολογιών κ.τ.λ. Για τα είδη μεγάλης αξίας όπως πολύτιμους λίθους και πολύτιμα μέταλλα και άλλα είδη, χρησιμοποιούνται πολλές φορές οι υπάλληλοι αεροπορικών ή άλλων μεταφορικών επιχειρήσεων, οι οποίοι έχουν την ευχέρεια να περνούν από τον τελωνειακό έλεγχο, χωρίς να τους γίνεται σωματική έρευνα. Βασικά η δίωξη των παράνομων αυτών εισαγωγών αποτελεί το κύριο καθήκον των τελωνιακών οργάνων που αξιοποιούν τις πληροφορίες που συγκεντρώνουν, αλλά και τα εφοριακά όργανα μπορούν να συμβάλουν στην πάταξη αυτού του είδους της φοροδιαφυγής κάνοντας αιφνιδιαστικούς ελέγχους στα καταστήματα ή τις αποθήκες των εισαγωγέων για την ανεύρεση εμπορευμάτων που δεν καλύπτονται από τιμολόγια.

Η συνεργασία τελωνιακών και εφοριακών οργάνων στην περίπτωση αυτή είναι το πιο αποτελεσματικό μέσο για την πάταξη της φοροδιαφυγής.

Η μεταφορά με επιβατικό αυτοκίνητο Ι.Χ. ή ταξί ή και άλλο μέσο θα πρέπει να καλύπτεται με τιμολόγιο ή δελτίο αποστολής. Συνηθισμένη περίπτωση λαθραίας μεταφοράς εμπορευμάτων που εφαρμόζεται σε μεταφορές μέσα στην ίδια πόλη, είναι η χρησιμοποίηση, την ίδια μέρα ενός τιμολογίου ή ενός δελτίου αποστολής, για περισσότερες από μια μεταφορές στον ίδιο αγοραστή. Με τον τρόπο αυτό ο αγοραστής μιας ποσότητας με τιμολόγιο, αγοράζει χωρίς τιμολόγιο ισόποσα εμπορεύματα τα οποία μεταφέρει με το ίδιο στοιχείο σε διαφορετικό δρομολόγιο. Η ενέργεια αυτή παρεμποδίζεται για μια ορισμένη επιχείρηση, αν σε κάθε έλεγχο που κάνουν οι εφοριακοί υπάλληλοι, θεωρούν το δελτίο αποστολής ή το τιμολόγιο και τη φορτωτική ή το ημερολόγιο μεταφοράς κλπ. Αναγράφοντας την ώρα και τον τόπο που έγινε ο έλεγχος. Το ίδιο στοιχείο μεταφοράς δεν μπορεί μετά την θεώρηση του να χρησιμοποιηθεί και για άλλη μεταφορά. Το αποτέλεσμα αυτής της ενέργειας είναι περιορισμένο, αφού δεν υπάρχει δυνατότητα παρακολουθήσεως όλων των μεταφορών που γίνονται κάθε μέρα σε μια πόλη.

Μεγάλης εκτάσεως φοροδιαφυγή γίνεται κατά την αγορά εγχώριων προϊόντων, ακόμη δε περισσότερο κατά την αγορά νωπών οπωροκηπευτικών.

Στην τελευταία περίπτωση βοηθάει και το γεγονός ότι η ανάλωση των ειδών αυτών δεν καθυστερεί, επειδή χαλάνε, και έτσι δεν γίνονται αποθηκεύσεις που βοηθούν το φοροτεχνικό έλεγχο αναφορικά με την ποσοτική διακίνηση των αγαθών. Ένα μεγάλο ποσοστό αυτών των πράξεων γίνεται από ιδιοκτήτες Δ.Χ. φορητών αυτοκινήτων οι οποίοι ασκούν και το επάγγελμα είτε χονδρικά είτε λιανικά. Στις περιπτώσεις αυτές έχει

διαπιστωθεί η έκδοση πλαστών τιμολογίων αγοράς που καλύπτουν τις μεταφορές αυτών των αγαθών.

Αλλά και ο τακτικός έλεγχος είναι δυνατό να αποδώσει ικανοποιητικά αποτελέσματα, πάντοτε με την προϋπόθεση ότι έχει στη διάθεση του τον απαραίτητο χρόνο για την ενέργεια των σχετικών ελέγχων.

Ο έλεγχος αυτός, στηρίζεται βασικά στις ακόλουθες ενέργειες :

- Την καταμέτρηση των αποθεμάτων (προληπτικά)
- Τη λογιστική επαλήθευση των αποθεμάτων με βάση τα στοιχεία αγοράς και πώλησης που βρίσκονται στην επιχείρηση.

Έλεγχος με καταμέτρηση των αποθεμάτων. (Προληπτικός)

Ο ελεγκτής που πηγαίνει στην επιχείρηση για να ελέγξει προηγούμενα οικονομικά έτη, έχει την υποχρέωση να ενεργήσει ορισμένους ελέγχους για την τρέχουσα κατάσταση της επιχειρήσεως, που θα του επιτρέψουν να σχηματίσει δική του γνώμη για την ειλικρίνεια της επιχειρήσεως και θα δημιουργήσουν, ενδεχόμενα, τις προϋποθέσεις που θα υποβοηθήσουν τον έλεγχο της τρέχουσας περιόδου (που θα γίνει μετά από ένα ή περισσότερα χρόνια) στο έργο του.

Πρώτη ενέργεια του ελέγχου είναι η θεώρηση των βιβλίων αμέσως μετά την τελευταία εγγραφή. Όμοια θεώρηση θα γίνει στο πίσω μέρος του τελευταίου στοιχείου που έχει εκδοθεί μέχρι την στιγμή που γίνεται η θεώρηση (τιμολόγιο, δελτίο αποστολής, ημερολόγιο κινήσεως αυτοκινήτων, αποδείξεις λιανικής πωλήσεως, πιστωτικά σημειώματα, δελτία εξαγωγής και εισαγωγής αποθήκης κλπ)

Αμέσως μετά ο ελεγκτής ξεχωρίζει τα κατά την γνώμη του πιο πρόσφατα ή ύποπτα είδη, για τα οποία θα ενεργήσει τον ποσοτικό έλεγχο.

Κριτήριο επιλογής είναι η αξία και ο όγκος κάθε είδους. Είδη μεγάλης αξίας και μικρού όγκου τα οποία είναι δυνατόν να μεταφερθούν με ευχέρεια χωρίς στοιχεία πρέπει να ελέγχονται. Αλλά και η ύπαρξη στην επιχείρηση μεγάλων ποσοτήτων πρόσφατης παραλαβής πρέπει να κινούν το ενδιαφέρον του ελεγκτή.

Έστω ότι ο έλεγχος ενεργείται την 28^η Μαρτίου στο κατάστημα χονδρικής πωλήσεως υφασμάτων και ο ελεγκτής διαπιστώνει ότι στην είσοδο του καταστήματος βρίσκονται 20 τόπια λινού υφάσματος που μόλις παραλήφθηκαν και στα ράφια για πώληση 5 τόπια μεταξωτού υφάσματος. Για τα υφάσματα που μόλις παραλήφθηκαν ο ελεγκτής ζητά την παρουσίαση τιμολογίου ή δελτίου αποστολής της

ίδιας ημέρας. Αν διαπιστωθεί ότι για ολόκληρη την ποσότητα των λινών ή μέρος αυτών, δεν υπάρχει φορολογικό στοιχείο, συντάσσεται πρακτικό καταμετρήσεως στο οποίο υπογράφει και ο επιχειρηματίας ή ο υπάλληλος του και στην συνέχεια έκθεση παραβάσεως, αφού τηρηθούν οι διαδικασίες που ορίζει ο Κ.Β.Σ.

Την ίδια διαδικασία ακολουθεί και στην περίπτωση που θα διαπιστωθεί ότι το περιεχόμενο των δεμάτων δεν συμφωνεί ποιοτικά με τις ενδείξεις που γράφονται στα φορολογικά στοιχεία που συνόδευσαν το εμπόρευμα (πχ γράφεται πώληση 20 τοπιών υφάσματος λινό, ενώ πρόκειται για μεταξωτό με μεγαλύτερη αξία).

Το τιμολόγιο ή το δελτίο αποστολής θα πρέπει να έχει πρόσφατη ημερομηνία αν πρόκειται για σχέδιο ή ποιότητα υφάσματος που τελευταία δόθηκε στην κατανάλωση.

Αν όμως πρόκειται για κλασσικό σχέδιο, είναι αρκετή η παρουσίαση έστω και παλαιού τιμολογίου (προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου), αλλά στην περίπτωση αυτή θα ερευνηθεί στο βιβλίο απογραφών της διαχειριστικής περιόδου που έληξε, αν έχει καταγραφεί η ποσότητα τουλάχιστον 5 τοπιών του μεταξωτού υφάσματος. Αν διαπιστωθεί ότι δεν υπάρχει κάλυψη της ποσότητας αυτής, συντάσσεται πρακτικό καταμετρήσεως και ακολουθεί η διαδικασία που ορίζει ο Κ.Β.Σ.

Ο ελεγκτής μπορεί να προχωρήσει την έρευνα του αν η επιχείρηση πουλάει αποκλειστικά χονδρικά ή και λιανικά με υποχρέωση τηρήσεως βιβλίου αποθήκης, όποτε έχει υποχρέωση να γράφει στις αποδείξεις λιανικής πωλήσεως το είδος και την κατά μονάδα αξία των αγαθών. Σε αυτή την περίπτωση ξεχωρίζει από το βιβλίο απογραφών ορισμένα είδη. Παράλληλα κάνει καταμέτρηση των ποσοτήτων αυτών και συντάσσει πρακτικό, στο οποίο υπογράφει ο επιχειρηματίας ή ο υπάλληλος που παρίσταται στη καταμέτρηση και ο οποίος βεβαιώνει ότι πέρα από τις ποσότητες που μετρήθηκαν δεν υπάρχουν άλλες σε οποιοδήποτε χώρο της επιχείρησης. Στη συνέχεια διενεργεί έλεγχο με τα στοιχεία εισαγωγής και εξαγωγής των αγαθών με την ακόλουθη μέθοδο:

Έστω ότι ο έλεγχος ενεργείται στο κατάστημα χονδρικής και λιανικής πωλήσεως ειδών την 28^η Μαρτίου 2005, η επιχείρηση τηρεί και βιβλίο αποθήκης.

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΡΕΥΝΑΣ	ΕΙΔΟΣ Α (τημχ)	ΕΙΔΟΣ Β (τημχ)	ΕΙΔΟΣ Γ (τημχ)	ΕΙΔΟΣ Δ (τημχ)
ΑΠΟΓΡΑΦΗ 31-12-2004	56	38	7	0
ΑΓΟΡΕΣ 1-1-2005/28-3-2005	12	24	15	0
ΣΥΝΟΛΟ	68	62	22	0
ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΣΤΟΥΣ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ	2	12	5	2
ΥΠΟΛΟΙΠΟ 28-3-2005	66	50	17	0
ΠΩΛΗΣΕΙΣ	25	30	3	0
ΥΠΟΛΟΙΠΟ 28-3-2005	41	20	14	2
ΛΙΑΝΙΚΕΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ	17	8	15	4
ΥΠΟΛΟΙΠΟ	24	12	1	6
ΚΑΤΑΜΕΤΡΗΣΗ 28-3-2005	18	13	2	0
ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	-6	1	3	6

Αφού αποκλειστεί η περίπτωση λάθους κατά την καταμέτρηση ή κατά το γράψιμο του κωδικού αριθμού ή της ονοματολογίας των ειδών στα τιμολόγια ή τις αποδείξεις λιανικής πωλήσεως ή τα πιστωτικά σημειώματα ή στην ενημέρωση των μεριδίων, ο έλεγχος καταλήγει στα ακόλουθα συμπεράσματα.

Είδος Α: Στο λογιστικό υπόλοιπο υπόλογίστηκαν 24 τεμάχια, ενώ καταμετρήθηκαν 18 δηλαδή 6 λιγότερα. Το έλλειμμα θα πρέπει να αποδοθεί σε απόκρυψη εσόδων από πώληση χωρίς φορολογικό στοιχείο ή σε κλοπή.

Είδος Β: Λογιστικό υπόλοιπο τεμάχια 12, καταμετρήθηκαν τεμάχια 13. Παρατηρείται πιστωτικό υπόλοιπο (πλεόνασμα 1 τεμάχιο), δηλαδή η πώληση ενός τεμαχίου περισσότερο από όσα αγοράστηκαν, δείχνει ότι έγινε αγορά τουλάχιστον 1 τεμαχίου χωρίς τιμολόγιο. Η ανωμαλία βέβαια δεν περιορίζεται στο 1 τεμάχιο, γιατί μια και διαπιστώθηκαν και άλλες ανωμαλίες, τίποτα δεν αποκλείει να αγοράστηκαν περισσότερα τεμάχια χωρίς τιμολόγιο και να πουλήθηκαν χωρίς τιμολόγιο ή απόδειξη λιανικής πωλήσεως.

Είδος Γ: Το λογιστικό υπόλοιπο είναι πιστωτικό (1) και αυξάνει με την καταμέτρηση σε 3 τεμάχια. Ισχύουν όσα αναφέρθηκαν στο είδος Β.

Είδος Δ: Παρομοίως διαπιστώνεται ανωμαλία με τελικό αποτέλεσμα την

δημιουργία του πιστωτικού υπολοίπου 6 τεμαχίων.

Η περίπτωση αυτή παρουσιάζει και το ιδιαίτερο χαρακτηριστικό, ότι γίνεται και επιστροφή σε προμηθευτή, τη στιγμή που όχι μόνο δεν παρουσιάζει αγορά στη μερίδα του αγαθού, αλλά δεν υπάρχει και στην απογραφή ενάρξεως οποιαδήποτε ποσότητα από το αγαθό αυτό. Όμως η απογραφή ενάρξεως, είναι και απογραφή λήξεως της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου (31-12-2004). Μόνο η παραπάνω διαπίστωση δεν είναι ισχυρή για να εδραιώσει λόγους ανακρίβειας της απογραφής λήξεως και για το λόγο αυτό σα λογική συνέπεια έρχεται η ενέργεια αγορών χωρίς τιμολόγιο που ενισχύεται και από το ότι έγινε και επιστροφή του είδους αυτού στον προμηθευτή μέσα στην χρήση που ελέγχεται.

Η διαπίστωση αποκρύψεως αγορών, έχει σαν συνέπεια την νόθευση του αποτελέσματος της επιχειρήσεως και την απόρριψη των βιβλίων της για ανακρίβεια.

Μέθοδος κλειστής αποθήκης (κατασταλτικός έλεγχος)

Ο ελεγκτής ο οποίος, μετά από ένα ή περισσότερα χρόνια, ελέγχει την επιχείρηση, έχει στη διάθεση του τα βιβλία και τα στοιχεία της και ορισμένα πληροφοριακά στοιχεία του ΚΕΓΤΥΟ.

Το βασικό στοιχείο ελέγχου δηλαδή το εμπόρευμα, η πρώτη ύλη ή το έτοιμο προϊόν δεν υπάρχει. Είναι ενδεχόμενο να υπάρχουν όμοια με αυτά αγαθά αλλά δεν είναι ποσοτικά τα ίδια που αγοράστηκαν ή απογράφηκαν κατά τις διαχειριστικές περιόδους που ελέγχονται, αφού πουλήθηκαν είτε σε αυτούσια κατάσταση είτε μετά από κατεργασία σαν έτοιμα προϊόντα. Για το λόγο αυτό και το έργο του ελεγκτή είναι δύσκολο. Ο ελεγκτής πέρα από την άριστη θεωρητική κατάρτιση, θα πρέπει να διαθέτει αρκετή εμπειρία αλλά και φαντασία η οποία θα τον κατευθύνει στις κατάλληλες για κάθε περίπτωση ενέργειες.

Μια από τις πιο συνηθισμένες ελεγκτικές ενέργειες είναι η μέθοδος της κλειστής αποθήκης.

Βασική, καταρχήν, προϋπόθεση για τον έλεγχο αυτό είναι η αποκλειστική χονδρική πώληση των αγαθών ή η μικτή πώληση αλλά αποκλειστικά ενός μόνου αγαθού. Όταν τηρείται βιβλίο αποθήκης (οπότε υπάρχει υποχρέωση για την αναγραφή στις αποδείξεις λιανικής πώλησεως του είδους και της τιμής πωλήσεως) υπάρχει ευχέρεια ελέγχου, ανεξάρτητη με τον τρόπο που γίνονται οι πωλήσεις, αρκεί να μην υπάρχει απαλλαγή από την επιτροπή λογιστικών βιβλίων που να παρέχει το δικαίωμα, για ορισμένα είδη, να μην τηρείται ειδικός λογαριασμός για το καθένα από αυτά.

Με το παρακάτω παράδειγμα γίνεται πιο εύκολα κατανοητός ο τρόπος ενέργειας του ελέγχου με τη μέθοδο της κλειστής αποθήκης. παράδειγμα:

Την 25^η Ιουνίου 2005 ενεργείται έλεγχος φορολογίας εισοδήματος κλπ. Για τα οικονομικά έτη 2002, 2003, και 2004 (αντίστοιχες χρήσεις 2001, 2002, 2003) στην επιχείρηση Χ που τηρεί βιβλία Γ κατηγορίας (χωρίς υποχρέωση τηρήσεως βιβλίου αποθήκης) και ασχολείται με το χονδρικό εμπόριο τροφίμων.

Ο ελεγκτής επιλέγει για έλεγχο 4 είδη μεταξύ των οποίων και το ρύζι. Σαν χρονική περίοδος ενάρξεως του ελέγχου λαμβάνεται η 31/12/2002. Ο ελεγκτής συγκεντρώνει όλα τα δελτία αποστολής και τα τιμολόγια των προμηθευτών ρυζιού του έτους 2003 και βεβαιώνεται ότι δεν παράλειψε οποιαδήποτε από αυτά. Πρώτη εργασία είναι η συσχέτιση των δελτίων αποστολής των προμηθευτών με τα τιμολόγια τους, για να διαπιστωθεί μήπως παραλήφθηκαν εμπορεύματα με δελτίο αποστολής χωρίς να ακολουθήσει η έκδοση τιμολογίου (πράγμα απίθανο γιατί στην περίπτωση αυτή ο αγοραστής εξαφανίζει το δελτίο αποστολής). Στη συνέχεια τα τιμολόγια των προμηθευτών ταξινομούνται με χρονολογική σειρά εκδόσεως τους, που παρουσιάζει και τη χρονολογική σειρά παραλαβής του εμπορεύματος.

Τις ίδιες ενέργειες κάνει και για τις πωλήσεις που έκανε η επιχείρηση που ελέγχεται.

Και στις δυο περιπτώσεις θα ξεχωριστούν τα δελτία αποστολής τα οποία αφορούν επιστροφές εμπορευμάτων και θα συσχετιστούν με τα πιστωτικά σημειώματα.

Με βάση τα παραπάνω αρχίζει η κατάστρωση καταστάσεως της ποσοτικής κινήσεως του λογαριασμού «ρύζι» με τον ακόλουθο τρόπο :

ΡΥΖΙ

Ημερομηνία	Αιτιολογία	Χρέωση Κιλά	Μερικά Σύνολα	Πίστωση Κιλά	Μερικά Σύνολα
	Απογραφή 3 1.12.2002	58700	0	0	0
2.1.03	Αγορά από Πελάτη Ψ Δ.Α.538	4000	0	0	0
2.1.03	Επιστροφή από Πελάτη Ε Δ.Α.39	1100	0	0	0
2.1.03	Πώληση Δ. Α. 1-29	0	0	3400	0
2.1.03	Πώληση Τιμολ. 1-8	0	0	7200	0
2.1.03	Πώληση Δ.Α 30-48	0	0	3100	0
2.1.03	Πώληση Τιμολ.9-15	0	0	4700	0
4.1.03	Αγορά από Φ Δ.Α. 429	2000	0	0	0
4.1.03	Πώληση Δ.Α.49-58	0	0	45400	0
4.1.03	Πώληση Τιμολ. 16-22	0	65800	5200	69000
5.1.03	Αγορά από Ψ Δ.Α. 792	4500	0	0	0
5.1.03	Πώληση Δ.Α 59-63	0	0	3100	0
5.1.03	Πώληση Τιμολ. 23-44	0	70300	7200	79300
9.1.03	Αγορά από Φ Δ.Α. 532	42000	0	0	0
9.1.03	Πώληση Δ.Α. 64-72	0	0	2900	0
9.1.03	Πώληση Τιμολ. 45-49	0	0	3200	0

Από την παραπάνω κατάσταση, ο ελεγκτής διαπιστώνει ότι την 4.1.2003 η επιχείρηση παρουσιάζει με χρέωση 65.800 κιλών ρυζιού και πίστωση 69000 κιλών (δηλ. πιστωτικό υπόλοιπο 3200 κιλών) και τη 5.1.2003 χρέωση 70300 κιλών και πίστωση 79300 κιλών (δηλ. Π.Υ. 9000 κιλών), δηλαδή ότι στις δυο περιπτώσεις η επιχείρηση πούλησε εμπορεύματα περισσότερα από ότι είχε.

Ο ελεγκτής πριν διαμορφώσει γνώμη για τα αιτία της δημιουργίας Π.Υ. κάνει επαλήθευση στις μεταφορές των ποσών και ημερομηνιών από τα φορολογικά στοιχεία και στις αθροίσεις της καταστάσεως. Αν βεβαιωθεί ότι δεν υπάρχει περίπτωση σφάλματος, τότε κάτι το ύποπτο συμβαίνει. Πρώτη εργασία του ελεγκτή είναι η μονογραφή των σχετικών στοιχείων για να αποκλειστεί η περίπτωση αντικαταστάσεως τους.

Μετά το τέλος του ελέγχου, θέτει υπόψη του επιτηδευματία τις διαπιστώσεις με έγγραφο και ζητά να του δοθούν εξηγήσεις για τις ανωμαλίες που διαπιστώθηκαν.

Η διαπίστωση τέτοιου είδους ανωμαλιών μπορεί να έχει σαν αιτία τις ακόλουθες ενέργειες του επιτηδευματία :

Α) Ότι η απογραφή της περιόδου που έληξε (31.12.2002) ήταν ανακριβής γιατί είχε γραφτεί λιγότερη ποσότητα ρυζιού ή

Β) Ότι κατά το διάστημα 2-4.1.2003 έγιναν αγορές ρυζιού χωρίς να εκδοθεί φορολογικό στοιχείο με σκοπό τη διάθεση ολόκληρης ή μέρους της ποσότητας χωρίς έκδοση φορολογικού στοιχείου ή

Γ) Ότι η επιχείρηση έκδωσε σε πελάτες της εικονικά τιμολόγια πωλήσεως για να τους διευκολύνει σε πράξεις φοροδιαφυγής ή

Δ) Ότι έκδωσε εικονικό τιμολόγιο πωλήσεως για να πάρει γραμμάτιο το οποίο θα προεξοφλήσει σε τράπεζα για χρηματοδότηση της. (Στη περίπτωση αυτή γίνεται αμοιβαία εξυπηρέτηση με ταυτόχρονη αποδοχή γραμματίων από τον ένα έμπορο στο όνομα του άλλου που καλύπτεται με έκδοση τιμολογίων πωλήσεως).

Ο ελεγκτής έχει υποχρέωση να ερευνήσει με προσοχή και ψυχραιμία όλες τις πιθανότητες και αφού αποκλείσει οποιαδήποτε άλλη περίπτωση, τότε μόνο θα βγάλει συμπέρασμα για ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης.

Επειδή στις περιπτώσεις αυτές η επίκληση σαν λόγου ανακρίβειας της απογραφής της 31.12.2002 (που είναι και απογραφή ενάρξεως της χρήσεως 2003) είναι επικίνδυνη, αν δεν συντρέχει και με άλλα στοιχεία που βάσιμα κλονίζουν το κύρος της απογραφής και των βιβλίων της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου, σαν πιο βέβαιο συμπέρασμα στο οποίο θα καταλήξει είναι ότι έγιναν αγορές ρυζιού χωρίς την λήψη τιμολογίου.

Στο παραπάνω παράδειγμα, η χρονική περίοδος που ελέγχθηκε αφορά 6 μόνο ημέρες. Στην πράξη όμως είναι ανάγκη ο έλεγχος αυτός να επεκταθεί σε χρονικό διάστημα πέρα των 30 ημερών, ενδεχόμενα δε και μέχρι τέλος Απριλίου, γιατί όσο η επιχείρηση απομακρύνεται χρονικά από την ημέρα ενάρξεως της διαχειριστικής περιόδου, τόσο αυξάνουν οι πιθανότητες να χάσει τον έλεγχο των παράνομων πράξεων της.

➤ **Ανακρίβεια στο περιεχόμενο του τιμολογίου:**

Η ανακρίβεια στο περιεχόμενο του τιμολογίου του προμηθευτή, εκδηλώνεται κατά διάφορους τρόπους, κυριότεροι των οποίων είναι οι ακόλουθοι:

- A) Αναγραφή ποσότητας διαφορετικής από την πραγματική
- B) Αναγραφή ποιότητας διαφορετικής από την πραγματική
- Γ) Αναγραφή τιμής κατά μονάδα διαφορετικής της; πραγματικής
- Δ) Λαθεμένες αριθμητικές πράξεις στο τιμολόγιο

Η ανακρίβεια στο περιεχόμενο του τιμολογίου είναι ενδεχόμενο να αναφέρεται στο ένα ή στα δυο αντίτυπα του τιμολογίου.

Υπάρχουν περιπτώσεις κατά τις οποίες οι πωλητές, στην επιδίωξη τους να ικανοποιήσουν τις απαιτήσεις των πελατών τους, χωρίς να δημιουργούν πρόβλημα στο λογιστήριο τους, γράφουν στο πρώτο αντίτυπο του τιμολογίου που δίνουν στο

πελάτη τους, τις ανακριβείς ενδείξεις, αλλά στο αντίτιμο του τιμολογίου που μένει στο στέλεχος, γράφουν τις αληθινές ενδείξεις. Κατά την επιβολή των ετήσεων καταστάσεων κατά πελάτη στο ΚΕΠΥΟ, (οπότε είναι το ενδεχόμενο τα στοιχεία αυτά να σταλούν στους Οικ.Εφόρους, στην αρμοδιότητα των οποίων υπάγονται οι αγοραστές οι οποίοι ζήτησαν και πήραν τιμολόγια με ανακριβείς ενδείξεις) γράφουν τις ανακριβείς ενδείξεις, για να μην εκθέσουν τους πελάτες τους. Η αποκάλυψη της ενέργειας αυτής είναι δυνατόν να γίνει αν ο εφοριακός υπάλληλος που ελέγχει τον πωλητή, συγκρίνει τα ακαθάριστα έσοδα του πωλητή από χονδρικές πωλήσεις, που γράφει στα βιβλία του χωριστά από τις λιανικές πωλήσεις, με τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις που περιλαμβάνει στις ετήσιες συγκεντρωτικές καταστάσεις για τη διασταύρωση των στοιχείων δια μέσου του ΚΕΠΥΟ. Αν τα συνολικά ποσά πωλήσεων, τα οποία περιλαμβάνονται στις ετήσιες συγκεντρωτικές καταστάσεις, είναι μικρότερα των ακαθάριστων εσόδων από χονδρικές πωλήσεις που γράφονται στα βιβλία του πωλητή τότε δημιουργείται η ένδειξη για τη μη καταχώρηση από τον πωλητή ορισμένων τιμολογίων στις ετήσιες καταστάσεις ή για την καταχώριση ορισμένων τιμολογίων με ανακριβή στοιχεία. Στη περίπτωση αυτή γίνεται λεπτομερής έρευνα για εντοπισμό της ανακρίβειας. Αν ο πωλητής τηρεί βιβλίο πελατών, ο εντοπισμός των παραλείψεων γίνεται με σύγκριση των ποσών πωλήσεων που έχουν κατοχυρωθεί στο λογαριασμό κάθε πελάτη προς τα ποσά που γράφονται για κάθε πελάτη στις συγκεντρωτικές καταστάσεις.

Σχετική είναι και η παράβαση που διαπιστώθηκε σε 14 χονδροπωλητές πατατών και κρεμμυδιών. Οι επιχειρήσεις αυτές έκαναν πωλήσεις 1.250.000€ και δήλωσαν πωλήσεις 126.200€

Στις περιπτώσεις αυτές τα πρωτότυπα τιμολόγια τα οποία παρέδιδαν στους πελάτες τους έγραφαν τις πραγματικές ενδείξεις ενώ στα αντίγραφα που έμεναν στα στελέχη των τιμολογίων έγραφαν το 1/10 ή 1/100 της ποσότητας και αξίας. Συνέπεια της φοροδιαφυγής αυτής ήταν η απώλεια του δημοσίου, από ΦΠΑ, εισφοράς για τον Ο.Γ.Α, κλπ, ποσού 126.200€. πέρα από τη φοροδιαφυγή στη φορολογία εισοδήματος των επιτηδευματιών αυτών.

Αν στον παραπάνω έλεγχο η έρευνα δεν αποδώσει, τότε θα πρέπει να έχουν γίνει αθροιστικά λάθη στις συγκεντρωτικές καταστάσεις. Η ελεγκτική αυτή μέθοδος έχει ικανοποιητικά αποτελέσματα στον έλεγχο των επιχειρήσεων που πουλούν κατά κύριο λόγο χονδρικά.

Άλλη ιδιότυπη μέθοδος ανακρίβειας είναι αυτή που αφορά όχι στο

ουσιαστικό περιεχόμενο του τιμολογίου (ποσότητα, ποιότητα, αξία χρηματικά ποσά) αλλά διαφορετικά.

Η ανακρίβεια είναι δυνατό να αφορά :

- Το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του αγοραστή
- Τον αριθμό ταυτότητας ή φορολογικού μητρώου του αγοραστή
- Την διεύθυνση του αγοραστή

Η ανακρίβεια αυτή έχει σαν αποτέλεσμα την παρεμβολή δυσκολιών, σε τρόπο ώστε, μετά την υποβολή από τους πωλητές στο ΚΕΠΥΟ των συγκεντρωτικών καταστάσεων των αγοραστών, να μην είναι δυνατή η ανεύρεση του πραγματικού αγοραστή και η διασταύρωση των στοιχείων αυτών με τις εγγραφές στα βιβλία του, όποτε και θα διαπιστώνονταν ότι ο αγοραστής δεν έχει καταχωρήσει ορισμένες αγορές ή έχει καταχωρήσει ένα μέρος από αυτές με βάση ανακριβή τιμολόγια. Την ενέργεια αυτή κάνει ο πωλητής για να μη χάσει τον πελάτη του, και ο αγοραστής για να διασφαλίσει την ακίνδυνη μεταφορά των αγαθών, να μη καταχωρήσει το τιμολόγιο στα βιβλία του και να αποκρύψει το κέρδος που αντιστοιχεί στη συναλλαγή αυτή.

Η ενέργεια αυτή, μετά την οργάνωση του συστήματος διασταυρώσεως των στοιχείων των επιτηδευματιών με ειδικό πρόγραμμα του ΚΕΠΥΟ, είναι πολύ επικίνδυνη, γιατί η αποκάλυψη της δεν θα παρουσιάζει δυσκολίες. Επειδή υπεύθυνος για την αναγραφή των πραγματικών ενδείξεων του αγοραστή στα τιμολόγια, είναι ο εκδότης του-πωλητής (αφού έχει υποχρέωση να ζητά και να ελέγχει τα στοιχεία ταυτότητας ή το συστατικό έγγραφο της εταιρείας) κάθε ανακρίβεια που διαπιστώνεται, δημιουργεί τόσο κίνδυνο για επιβολή προστίμου όσο και κίνδυνο για ποινική δίωξη, αν αποδειχθεί ότι η ενέργεια αυτή είχε σκοπό την καταδολίευση των συμφερόντων του δημοσίου.

➤ *Αναγραφή ποσότητας διαφορετικής από την πραγματική*

Ο πωλητής είτε με την συγκατάθεση του αγοραστή είτε μετά από πίεση που δέχτηκε, εκδίδει τιμολόγιο στο οποίο γράφει λιγότερες ή περισσότερες ποσότητες από εκείνες που πραγματικά πωλούνται. Πιο συνηθισμένο είναι το γράψιμο λιγότερων ποσοτήτων. Τη μέθοδο αυτή προτιμούν οι συναλλασσόμενοι για να αποφύγουν τη μη έκδοση τιμολογίου π.χ. ο Β αγοράζει από βιομηχανία 15 τόνους σίδηρο για μπετόν. Συμφωνεί με τον πωλητή να γράψει στο τιμολόγιο 5 τόνους και έτσι καλύπτει με κάποιο στοιχείο τη μεταφορά. Για τους 10 τόνους εξοφλεί με μετρητά την αξία τους. Η αποκάλυψη της ενέργειας αυτής θα γίνει με τις

ελεγκτικές διαδικασίες που αναφέρθηκαν στις προηγούμενες παραγράφους.

Υπάρχουν όμως και περιπτώσεις κατά τις οποίες ο αγοραστής ζητά από τον πωλητή να γράψει στο τιμολόγιο περισσότερες ποσότητες. Αυτό συμβαίνει όταν ο αγοραστής, διαπιστώσει από τα βιβλία του ότι δημιουργείται άνοιγμα μεταξύ αγορών και πωλήσεων με πιστωτικό υπόλοιπο, δηλαδή πώληση περισσότερων ποσοτήτων από όσες φέρεται στα βιβλία ότι είχε για πώληση η επιχείρηση. Όπως αναφέρθηκε η διαπίστωση Π.Υ. αποδεικνύει απόκρυψη αγορών. Ο αγοραστής στις περιπτώσεις αυτές ζητά τιμολόγιο με το οποίο καλύπτει ποσοτικά το Π.Υ. Οι επιχειρήσεις που ενεργούν με τον τρόπο αυτό, δεν ενημερώνουν κανονικά τα βιβλία τους, ώστε να έχουν την ευχέρεια να καλύπτουν τις ανωμαλίες που διαπιστώνουν στα βιβλία τους. Στην ενέργεια αυτή προβαίνουν τόσο οι εμπορικές όσο και οι βιομηχανικές-βιοτεχνικές επιχειρήσεις, ιδιαίτερα κατά το τέλος της διαχειριστικής περιόδου, γιατί τότε του δίνεται η ευχέρεια να ενεργήσουν αναδρομικό έλεγχο όποτε και να διαπιστώσουν το Π.Υ. Στις περιπτώσεις αυτές επιδιώκουν να καλύψουν το ετήσιο έλλειμμα αλλά δεν μπορούν να κάνουν διαχρονική κάλυψη.

Η ενέργεια αυτή αποκαλύπτεται κατά την ενέργεια του ελέγχου διακινήσεως των αγαθών, όποτε θα διαπιστωθεί ότι άλλες ποσότητες γράφονται στο τιμολόγιο ή το δελτίο αποστολής και άλλες μεταφέρονται ή με την αντίστροφη μέθοδο της κλειστής αποθήκης.

Παράδειγμα:

Η εμπορική επιχείρηση χονδρικής πωλήσεως λαδιού κατά την λήξη της διαχειριστικής περιόδου 2005 διαπιστώνει τα ακόλουθα :

Απογραφή 31.12.2004	5800	κιλά
Αγορές χρήσεως 2005	118.700	κιλά
Σύνολο	124.500	κιλά
Πωλήσεις χρήσεως 2005	132.700	κιλά
Πιστωτικό Υπόλοιπο	-8.200	κιλά
Απογραφή 3 1.1 2.2005	2.900	κιλά
Συνολικό Πιστωτικό Υπόλοιπο	-11.100	κιλά

Στην περίπτωση αυτή που αποδεικνύεται αγορά χωρίς τιμολόγιο η οποία δεν περιορίζεται μόνο στα Π.Υ. που διαπιστώθηκαν, η επιχείρηση αναζητά από κάποιο πωλητή να της εκδώσει τιμολόγιο με ημερομηνία 18 Δεκεμβρίου στο οποίο να αναγράφεται ποσότητα τουλάχιστον 11.100 κιλών (τα οποία στην πραγματικότητα δεν αγοράζει). Έτσι σε ετήσια βάση, καλύπτει την ποσοτική ανωμαλία. Αν όμως ο ελεγκτής ενεργήσει έρευνα με την μέθοδο της κλειστής αποθήκης, θα διαπιστωθεί ότι τα 11.100 κιλά που περιλαμβάνονται στο τελευταίο τιμολόγιο και μετά αφαίρεση των πωλήσεων που έγιναν από 18 μέχρι 31 Δεκεμβρίου, θα έπρεπε να έχει απογραφεί αδιάθετη ποσότητα μεγαλύτερη από τα 2.900 κιλά.

Σ' αυτές τις περιπτώσεις γεννιέται το ερώτημα αν υπάρχουν πωλητές που προσφέρονται να εκδώσουν τιμολόγια πωλήσεως με ποσότητες μεγαλύτερες από εκείνες που πωλούν ή χωρίς πραγματική πώληση εμπορευμάτων.

Η πράξη απέδειξε ότι υπάρχει τέτοια δυνατότητα επειδή:

Α) Ο πωλητής για να ικανοποιήσει τον πελάτη του αγοραστή, αναγκάζεται για να μην τον χάσει από πελάτη, να εκδώσει τέτοιο τιμολόγιο με τη σκέψη ότι κάποιος άλλος πελάτης θα του ζητήσει πραγματική πώληση χωρίς έκδοση τιμολογίου, όποτε και θα καλύψει την ποσότητα και αξία που παρουσίασε με το εικονικό τιμολόγιο.

Β) Ο πωλητής που τηρεί βιβλία Α' και Β' κατηγορίας και πουλάει τα αγαθά του κατά κύριο λόγο λιανικά, μπορεί με ευχέρεια να εκδώσει τιμολόγιο πωλήσεως με επί πλέον ποσότητες (βέβαια μέσα σε λογικά πλαίσια) γιατί, εκτός από σύμπτωση ή φανερή αμέλεια, δεν υπάρχει δυνατότητα αποκαλύψεως της ενέργειας αυτής. Θα πρέπει να σημειωθεί ότι ορισμένες μεγάλες εμπορικές ή βιομηχανικές επιχειρήσεις που θέλουν να εξυπηρετούν τους φοροδιαφυγάδες πελάτες τους, για να αποφύγουν τις δυσμενείς ή και καταστρεπτικές συνέπειες που είναι το ενδεχόμενο να έχει διαπίστωση από τους εφοριακούς υπαλλήλους της ενέργειας αυτής, δημιουργούν θυγατρικές ατομικές ή προσωπικές μικροεπιχειρήσεις (με πρόσωπα της εμπιστοσύνης τους) στις οποίες πωλούν ποσότητες αγαθών, όταν δε παρουσιαστεί πελάτης που ζητά την έκδοση ανακριβούς τιμολογίου, τον παραπέμπουν στη θυγατρική η οποία, αν αποκαλυφθεί η παράνομη ενέργεια, θα υποστεί τις συνέπειες που δεν θα είναι τόσο σοβαρές όσο αν την ενέργεια αυτή είχε κάνει η μητρική επιχείρηση.

Γ) Ο πωλητής που τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας, κατά την λήξη της διαχειριστικής περιόδου, διαπιστώνει ότι η αποθήκη του παρουσιάζει ποσοτικό έλλειμμα, γιατί με τις συνεχείς αγορές και πωλήσεις χωρίς τιμολόγια, έχασε τον έλεγχο των παράνομων

ενεργειών του. Έχει απόλυτη ανάγκη για την λήψη ενός τιμολογίου, από κάποιο δήθεν προμηθευτή, για κάλυψη του ελλείμματος. Παράλληλα κάποιος έμπορος που τηρεί βιβλία Γ'κατηγορίας που έχει πραγματοποιήσει αγορές και πωλήσεις χωρίς τιμολόγια, διαπιστώνει ότι παρουσιάζει ένα σοβαρό έλλειμμα στην απογραφή του, το οποίο πρέπει να καλύψει με την έκδοση ενός εικονικού τιμολογίου πωλήσεως. Οι δυο επιτηδευματίες βρίσκουν ότι τα συμφέροντα τους συμπίπτουν. Ο ένας θέλει να εκδώσει τιμολόγιο χωρίς στην πραγματικότητα να πουλήσει εμπορεύματα και ο άλλος να αποκτήσει τιμολόγιο χωρίς στην πραγματικότητα να αγοράσει εμπορεύματα. Το θέμα βρίσκει αμέσως τη λύση του.

Δ) Πρέπει και εδώ να αναφερθεί η κατ'επάγγελμα έκδοση εικονικών τιμολογίων. Είναι γνωστό ότι στο παρελθόν αποκαλύφθηκαν περιπτώσεις κατά τις οποίες ορισμένα άτομα, αφού εξασφάλιζαν τη θεώρηση στελεχών τιμολογίων με αναληθείς ενδείξεις ονοματεπώνυμο ή επωνυμίας και διευθύνσεως, «πουλούσαν» τιμολόγια με αμοιβή ανάλογη με το ποσό που έγραφαν στο τιμολόγιο. Τα άτομα αυτά εξέδιδαν τιμολόγια οποιουδήποτε περιεχομένου (από υλικά, οικοδομών μέχρι υφάσματα και τρόφιμα) για οποιοδήποτε «πελάτη». Για τα τιμολόγια αυτά όπως ήταν επόμενο, δεν υπέβαλαν μετά την λήξη της διαχειριστικής περιόδου τις ετήσιες καταστάσεις πελατών και έτσι η αποκάλυψη της φοροδιαφυγής θα ήταν δυνατή μόνο από σύμπτωση ή καταγγελία ή την «εξειδικευμένη» έρευνα κάποιου φωτισμένου ελεγκτή.

➤ *Αναγραφή ποιότητας διαφορετικής από την πραγματική*

Άλλος τρόπος φοροδιαφυγής είναι η αναγραφή στο τιμολόγιο ποιότητας (και αξίας) διαφορετικής από εκείνης που πουλιέται. Συνηθισμένη είναι η αναγραφή ποιότητας πολύ κατώτερης της πραγματικής όπως π.χ. πουλιέται σερβίτσιο πορσελάνης και στο τιμολόγιο γράφεται ότι είναι «γυάλινο» ή πουλιέται μεταξωτό και γράφεται λινό, πουλιέται λαδί οξύτητας 0-1° και γράφεται ότι είναι οξύτητας 5°.

Με τον τρόπο αυτό, ο αγοραστής και ο πωλητής επιτυγχάνουν τα ακόλουθα:

- Ο πωλητής μειώνει τα έσοδά του με τη διάφορα της αξίας των δύο ποιτήτων.
- Ο αγοραστής μειώνει τις αγορές και στη συνέχεια τα ακαθάριστα έσοδά του με τη διάφορα της αξίας των δύο ποιτήτων.
- Καλύπτει ο αγοραστής ή ο πωλητής πιστωτικά υπόλοιπα της αποθήκης του, εξασφαλίζοντας την ακίνδυνη διακίνηση των εμπορευμάτων, αφού σε σπάνιες περιπτώσεις γίνεται έλεγχος του περιεχομένου των δεμάτων που μεταφέρονται με ποιοτική βάση.

Η αποκάλυψη της ενέργειας αυτής παρουσιάζει ορισμένες δυσκολίες αλλά δεν είναι αδύνατη.

Κατά τον προληπτικό έλεγχο διακινήσεως των αγαθών που γίνεται από το ΣΔΟΕ, ενεργείται δειγματοληπτικός έλεγχος για το περιεχόμενο των δεμάτων που μεταφέρονται. Ο έλεγχος αυτός παρουσιάζει ορισμένες τυπικές δυσχέρειες, όμως πρέπει να γίνεται, γιατί με αυτόν θα αποκαλυφθούν οι ενέργειες που έχουν σχέση με την ποιότητα των αγαθών που μεταφέρονται.

Ο ποιοτικός έλεγχος κατά τη στιγμή της παραλαβής των αγαθών από τον αγοραστή στο κατάστημα του, αποδίδει αποτελέσματα γιατί μπορεί ο ελεγκτής με σχετική άνεση (που δεν έχει αν ο έλεγχος γίνει κατά τη μεταφορά) να κάνει τη δουλειά του συγκρίνοντας τις ποιοτικές ενδείξεις του τιμολογίου (ή δελτίου αποστολής) με την ποιότητα του αγαθού που παραλείφτηκε.

Βασικός σκοπός του προληπτικού ελέγχου, καταρχήν, είναι η διαπίστωση παραβάσεως, αλλά η δημιουργία στον φορολογούμενο της πεποιθήσεως ότι γίνεται έλεγχος και κατά συνέπεια υπάρχει κίνδυνος να αποκαλυφθούν οι παράνομες ενέργειες. Ο ψυχολογικός παράγοντας ασκεί ουσιαστική επίδραση για την πάταξη της φοροδιαφυγής και όχι για τη διαπίστωση της παραβάσεως.

Κατά τον κατασταλτικό έλεγχο είναι δυνατή η αποκάλυψη από τον ελεγκτή των ανωμαλιών αυτών με την σύνταξη καταστάσεων αγορών και πωλήσεων ορισμένων, ιδιαίτερα βαρυτελών ειδών, είτε σε ετήσια βάση είτε με την μέθοδο της κλειστής αποθήκης.

Θα πρέπει να αναφερθεί ότι υπάρχουν και περιπτώσεις κατά τις οποίες γράφεται στα τιμολόγια ποιότητα ανώτερη της πραγματικής :

A) Όταν ο πωλητής εξαπατά τον αγοραστή και του πωλεί εμπορεύματα δεύτερης διαλογής σαν πρώτης ποιότητας.

B) Όταν ο πωλητής σε συνεννόηση με τον αγοραστή για να τακτοποιήσουν ή να αποφύγουν ποιοτικά ελλείμματα ή πλεονάσματα στις αποθήκες τους, γράφουν ποιότητα ανώτερη της πραγματικής.

Γ) Όταν ο αγοραστής επιδιώκει την αναγραφή στο τιμολόγιο ποιότητας ανώτερης της πραγματικής για να εξαπατήσει την αγορανομία ή άλλη αρμόδια αρχή (υγειονομική κλπ) π.χ. αγοράζει για παρασκευή παγωτών, γάλα σε σκόνη ακατάλληλο για ανθρώπους.

➤ **Αναγραφή αξίας διαφορετική από την πραγματική**

Είναι γνωστές ως μέθοδοι υποτιμολογήσεως και υπερτιμολογήσεως.

Με την υποτιμολόγηση ο πωλητής μειώνει τα ακαθάριστα έσοδα του και κατά συνέπεια τα φορολογητέα κέρδη και ο αγοραστής τις αγορές του. Η μέθοδος αυτή εφαρμόζεται κατά κύριο λόγο στις περιπτώσεις που ο πωλητής τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας και ο αγοραστής βιβλία Α' κατηγορίας, όποτε συμπίπτουν τα συμφέροντα και των δυο.

Αν ο πωλητής τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας και η πώληση γίνεται σε τιμή μεγαλύτερη από αυτήν που γράφεται στο τιμολόγιο, ολόκληρη η διαφορά μεταξύ των δυο αυτών τιμών αποτελεί απόκρυψη καθαρού κέρδους. Για τον αγοραστή η διαφορά αποτελεί μείωση των ετήσιων αγορών του. Με την μείωση του ύψους των ετήσιων αγορών ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία Α' κατηγορίας πετυχαίνει :

α) μείωση του φορολογητέου εισοδήματος του, αφού τα ακαθάριστα έσοδα του, τα οποία θα ληφθούν σα βάση για τον προσδιορισμό των καθαρών του κερδών, θα μειωθούν ανάλογα με την μείωση των αγορών του,

β) με την μείωση των ετήσιων αγορών και κατά συνέπεια των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων, δεν ξεπερνά το ανώτατο όριο των υπόχρεων της Α' κατηγορίας και έτσι αποφεύγει την ένταξη του στη Β' κατηγορία βιβλίων που δημιουργεί υποχρέωση για έκδοση αποδείξεων λιανικής πωλήσεως και τήρηση βιβλίου Εσόδων-Εξόδων. Έτσι αποφεύγει πρόσθετες φορολογικές υποχρεώσεις.

Σχετική με τη μέθοδο της «υποτιμολογήσεως» είναι η μέθοδος του «καπέλου». Τη μέθοδο αυτή εφαρμόζουν οι χονδρέμποροι κατά την πώληση αγαθών στους λιανοπωλητές και αυτοί στους καταναλωτές. Η μέθοδος αυτή εφαρμόζεται σε είδη που υπόκεινται σε διατίμηση και παρουσιάζεται έλλειψη, που μπορεί να είναι είτε πραγματική είτε τεχνητή.

Επειδή οι έμποροι δεν έχουν το δικαίωμα να πουλήσουν και να γράψουν στα τιμολόγια τιμές μεγαλύτερες από εκείνες που ορίζουν οι αποφάσεις της αγορανομίας, υποχρεώνουν τους αγοραστές να καταβάλλουν τιμή μεγαλύτερη της αγορανομικής, αλλά στο τιμολόγιο γράφουν την αγορανομική τιμή ή τους υποχρεώνουν να αγοράζουν μαζί με το αγαθό που ζητούν και άλλα εμπορεύματα κακής ποιότητας σε υψηλές τιμές (περίπτωση κρεάτων).

Έτσι κερδίζουν αφορολόγητο κέρδος και ζημιώνουν το δημόσιο για την μη καταβολή ΦΠΑ στη διάφορα που δεν έγραψαν στο τιμολόγιο.

Η υπερτιμολόγηση, δηλαδή η αναγραφή στα τιμολόγια αντίτιμου πωλήσεων ή παροχής υπηρεσιών ανώτερου του πραγματικού γίνεται στις ακόλουθες περιπτώσεις :

Α) Όταν ο αγοραστής τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας και ο πωλητής βιβλία Α'

κατηγορίας ή δεν τηρεί βιβλία.

Με τη μέθοδο αυτή ο αγοραστής βαρύνει το κόστος των εμπορευμάτων του και κατά συνέπεια πετυχαίνει την ισόποση με την επί πλέον διάφορα, μείωση του φορολογητέου κέρδους του.

Υπερτιμολόγηση ζητούν οι επιτηδευματίες οι οποίοι αγοράζουν στο εσωτερικό ή εισάγουν από το εξωτερικό πάγια στοιχεία π.χ. μηχανήματα, ιδιαίτερα στις περιπτώσεις κατά τις οποίες εκτός από τις αποσβέσεις έχουν δικαίωμα να αφαιρέσουν από τα κέρδη τους, αφορολόγητες κρατήσεις που πολλές φορές φτάνουν την αξία των επενδύσεων αυτών.

Β) Όταν ο αγοραστής για αγορανομικούς λόγους, έχει συμφέρον να παρουσιάσει μεγαλύτερο κόστος αγοράς από το πραγματικό, για να πουλήσει σε μεγαλύτερη τιμή. Στην περίπτωση αυτή το επιπλέον κέρδος μειώνεται με το ποσό του χαρτόσημου που αναλογεί σε αυτό και το ποσό εισφοράς για τον ΟΓΑ (όπου παραβλέπεται).

Για τις υπερτιμολογήσεις που έχουν σαν στόχο την καταστρατήγηση των αγορανομικών διατάξεων, εφαρμόζεται η ακόλουθη μέθοδος :

Ο χονδρέμπορος αγοράζει π.χ. ποσότητα 20.000 κιλών ροδάκινα με 0.06€ το κιλό και πληρώνει 1.174€ Έχει δικαίωμα να πουλήσει με μικτό κέρδος 25% δηλ με 0,015€ κέρδος κατά κιλό.

Εκδίδει τιμολόγιο αγοράς από τον παραγωγό μόνο για 2.000 κιλά με τιμή αγοράς 0.09€ το κιλό, δηλαδή για 176€ την υπόλοιπη δε ποσότητα την αγοράζει χωρίς να εκδώσει τιμολόγιο. Ενεργεί τη διανομή στους λιανοπωλητές κατά τις νυκτερινές ώρες για να αποφύγει τον έλεγχο της ΣΔΟΕ. Στους αγοραστές-λιανοπωλητές εκδίδει τιμολόγια με ποσότητες που αντιπροσωπεύουν το 1/10 της ποσότητας που τους πουλάει και γράφει σαν τιμή πώλησεως κατά κιλό 0.11€. $[0.11+(0.11*25)]$ χαρίζει σε αυτούς το ΦΠΑ. Οι αγοραστές των 20.000 κιλών, είναι ικανοποιημένοι γιατί εμφανίζονται μειωμένες οι αγορές τους κατά τα 9/10 σε σχέση με τις πραγματικές, αφού συνολικά εμφανίζονται αγορές 2.000 κιλών αντί 20.000, επιπλέον δε γιατί τους χαρίστηκε το ΦΠΑ στην αξία των 2.000 κιλών που αγόρασαν με τιμολόγια.

Ο χονδρέμπορος όμως με τις παραπάνω ενέργειες του πέτυχε :

→ Απέκρυσε αγορά και πώληση 18.000 κιλών ροδάκινων, με συνέπεια να μην φορολογηθεί στο εισόδημα για το κέρδος που θα προκύψει από την πώληση αυτής της ποσότητας.

- Ζημίωσε το δημόσιο με το ΦΠΑ και την εισφορά για τον ΟΓΑ που αναλογούν στην αξία των 18.000 κιλών που αγόρασε από τους παραγωγούς χωρίς να εκδώσει για αυτή τιμολόγιο αγοράς.
- Με την αναγραφή σαν τιμή αγοράς του ποσού των 0.09€ κατά κιλό αντί της πραγματικής των 0.06€ καταστράτηγησε τις αγορανομικές διατάξεις γιατί αύξησε εικονικά το κόστος των αγαθών και επιβάρυνε το καταναλωτικό κοινό στο οποίο κερδοσκοπήσε.
- Υποβοήθησε σε φοροδιαφυγή τους λιανοπωλητές, οι οποίοι δεν φορολογήθηκαν στο εισόδημα για το κέρδος που αντιστοιχεί στις ποσότητες που αγόρασαν και πούλησαν, χωρίς έκδοση τιμολογίου.
- Ζημίωσε το δημόσιο με το ΦΠΑ που αναλογεί στη τιμή πώλησεως των ροδάκινων για τα οποία δεν εξέδωσε τιμολόγια πώλησεως.

Η αποκάλυψη των παράνομων αυτών ενεργειών παρουσιάζει δυσχέρειες που έχουν σχέση με το είδος των προϊόντων τα οποία καταναλώνονται σε ελάχιστο χρόνο και έτσι το «σώμα του εγκλήματος» δηλαδή τα 18.000 κιλά ροδάκινα εξαφανίζεται μέσα σε μια ή δυο ημέρες χωρίς να μένει οποιοδήποτε ίχνος για τον κατασταλτικό έλεγχο.

Ειδικά για τις περιπτώσεις αυτές η ενέργεια του προληπτικού ελέγχου αποτελεί το πιο αποδοτικό μέσο για την παρεμπόδιση της φοροδιαφυγής, με την προϋπόθεση ότι θα γίνεται από την ΣΔΟΕ σε 24ωρη βάση, τόσο στις κεντρικές όσο και τις δευτερεύουσες οδικές αρτηρίες. Ακόμα, έλεγχος πρέπει να γίνεται τόσο στο τόπο φορτώσεως των αγροτικών προϊόντων όσο και στον τόπο εκφορτώσεως στις λαχαναγορές ή και στα μεγάλα ξενοδοχεία και εστιατόρια από τις τοπικές φοροτεχνικές υπηρεσίες.

Γ) Κατά την εισαγωγή αγαθών από το εξωτερικό, ιδιαίτερα πάγιων περιουσιακών στοιχείων, γιατί στην περίπτωση αυτή υπάρχει και το κίνητρο της λαθραίας εξαγωγής συναλλάγματος.

Παράδειγμα:

Έμπορος αγοράζει 2.000 τεμάχια ενός είδους με 5 δολ το κομμάτι. Ο αλλοδαπός προμηθευτής μετά από συμφωνία, γράφει στο τιμολόγιο τιμή 8 δολ. Στο τιμολόγιο γράφει συνολική αξία εμπορεύματος 16.000 δολ (2.000x8) αντί της πραγματικής 10.000 δολ. Η τράπεζα της Ελλάδος εμβάζει στο εξωτερικό τις 16.000 δολ και ο Έλληνας εισαγωγέας κατά την μετάβαση του στο εξωτερικό εισπράττει τη διάφορα των 6.000 δολ. Με τον τρόπο αυτό, πέρα από το νόμιμο

κέρδος που έχει ο εισαγωγέας από την πώληση του εμπορεύματος, μειώνει το συνολικό του φορολογητέο εισόδημα με το ισόποσο των 6.000 δολ αφού με το ποσό αυτό επιβάρυνε το κόστος των εμπορευμάτων του και ακόμα πέτυχε την εξαγωγή ισόποσου συναλλάγματος.

Σημειώνεται ότι το ποσό της διαφοράς από υπερτιμολόγηση δεν είναι ολόκληρο κέρδος αφού ο επιτηδευματίας κατέβαλε δασμό, ΦΠΑ κλπ κατά την εισαγωγή και πάνω στο ποσό της υπερτιμολογήσεως.

Κέρδος στη περίπτωση αυτή (εκτός από τη διάφορα της ισοτιμίας μεταξύ επίσημης και ανεπίσημης τιμής συναλλάγματος) είναι η διάφορα μεταξύ της υπερτιμολογήσεως και των δασμών, χαρτόσημου κ.λπ. που κατέβαλε πάνω στο ποσό της υπερτιμολογήσεως (τις 6.000\$) αλλά και της αμοιβής που κατέβαλε σε όσους βοήθησαν στην ενέργεια αυτή.

Στις περιπτώσεις αυτές είναι ενδεχόμενο αντί 2.000 κομμάτια, που γράφονται στο τιμολόγιο και τις φορτωτικές, να περιέχονται μέσα στα κιβώτια 3.200 κομμάτια (16.000\$/5\$) και με εξαπάτηση των τελωνιακών οργάνων να γίνεται εκτελωνισμός για 2.000 κομμάτια, όσα δηλαδή γράφονται στα συνοδευτικά έγγραφα.

Η φοροδιαφυγή που γίνεται με τη μέθοδο της υπερτιμολογήσεως, αν και συχνή, με δυσκολία αποκαλύπτεται. Ένδειξη μόνο, μπορεί να δημιουργήσει η σύγκριση των τιμών που γράφονται στο τιμολόγιο, με τις τιμές που γράφονται στα τιμολόγια άλλων ομοειδών επιχειρήσεων για τα ίδια είδη ή σε σύγκριση με τις τιμές του εξωτερικού ή με την ανακάλυψη διπλών βιβλίων ή αλληλογραφίας από τα οποία θα προκύψει η απάτη.

➤ *Λανθασμένες αριθμητικές πράξεις στο τιμολόγιο του προμηθευτή*

Ένας τρόπος για την καταστρατήγηση των συμφερόντων του δημοσίου είναι η επαύξηση του κόστους των εμπορευμάτων από αγοραστές που τηρούν βιβλία Α κατηγορίας να κάνουν δήθεν πολλαπλασιαστικά ή αθροιστικά λάθη στα τιμολόγια που εκδίδουν σε τρόπο ώστε να παρουσιάζεται αυξημένο το κόστος των εμπορευμάτων.

Παράδειγμα

		Πραγματική αξία	Λαθεμένη αξία
450 Παντελόνια	3€/ τμχ	1350	1530
250 μπλούζες	2,5€/ τμχ	625	652
115 φούστες	4€/ τμχ	460	640
185 φανελάκια	2€/τμχ	370	3700
Σύνολο		2805	6522

Σε σπάνιες περιπτώσεις ο εφοριακός υπάλληλος ελέγχει την ακρίβεια των τιμολογίων των προμηθευτών. Αυτό το γνωρίζουν οι επιτηδευματίες και εκμεταλλεύονται την παράλειψη αυτή με τον παραπάνω τρόπο, αφού είναι βέβαιο ότι δεν θα γίνει έλεγχος του πωλητή.

Στο παραπάνω παράδειγμα των παντελονιών έγινε αναριθμητισμός και αντί 1.350€ γράφτηκε 1.530. Στις μπλούζες γράφτηκε ποσό 625 αντί 652. Στις φούστες γράφτηκε ποσό 59.625 αντί 640. Στις φανέλες, κατά λάθος πάλι που δύσκολα το προσέχει το μάτι του ελεγκτή, αντί για ποσό 370, προστέθηκε ένα μηδενικό και γράφτηκε ποσό 3700. Τελικά το τιμολόγιο επιβαρύνθηκε με ποσό 98.900 δρχ το οποίο βέβαια δεν κατέβαλε ο αγοραστής στον πωλητή (εκτός από τη διάφορα του Φ.Π.Α.) και με το οποίο θα βαρύνει το κόστος των εμπορευμάτων.

Σε άλλες περιπτώσεις το λάθος γίνεται μόνο στην άθροιση των ποσών του τιμολογίου με αναριθμητισμό στις περισσότερες περιπτώσεις.

Η φοροδιαφυγή του είδους αυτού (αναριθμητισμός) με δυσκολία πιάνεται από το μάτι του ελεγκτή. Για το λόγο αυτό ο ελεγκτής πρέπει να διαθέτει ένα μέρος από το χρόνο του ειδικά στον έλεγχο των πολλαπλασιασμών και αθροίσεων εκτείνοντας την προσοχή του για την ανακάλυψη τέτοιων λαθών.

➤ Λήψη εικονικών τιμολογίων. Εικονικές εκπτώσεις και επιστροφές:

Συνηθισμένη είναι η διαπίστωση παραβάσεων, με έκδοση εικονικών τιμολογίων. Στις περιπτώσεις αυτές ορισμένα τυχοδιωκτικά άτομα χωρίς οποιαδήποτε επαγγελματική εγκατάσταση, κατορθώνουν να έχουν στην κατοχή τους θεωρημένα στελέχη τιμολογίων, που γράφουν σαν έκδοτη, το όνομα ή την επωνυμία ανύπαρκτων φυσικών ή νομικών προσώπων και διεύθυνση που αντιστοιχεί σε οικόπεδο χωρίς οποιοδήποτε κτίσμα. Σαν αντικείμενο εργασιών γράφουν την ένδειξη «Γενικό Εμπόριο».

Τα πρόσωπα αυτά με μικρή αμοιβή εκδίδουν σε όποιον τους ζητήσει τιμολόγια πωλήσεως για οποιοδήποτε αγαθό. Τα πρόσωπα αυτά δεν υποβάλλουν τις ετήσιες συγκεντρωτικές καταστάσεις για την διασταύρωση των στοιχείων ούτε βέβαια δηλώσεις για την απόδοση του τιμολογιακού χαρτόσημου ή δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα παράνομα εισοδήματά τους.

Αγοραστές τέτοιων τιμολογίων είναι επιτηδευματίες που αποβλέπουν στους ακόλουθους σκοπούς:

Α) Όσοι τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας, χωρίς βιβλίο αποθήκης. Με την εικονική αγορά, βαρύνουν το κόστος των εμπορευμάτων και έτσι πετυχαίνουν ισόποση μείωση του καθαρού τους κέρδους. Η αγορά αφορά, βασικά είδη που πουλιούνται λιανικά σε τρόπο ώστε ο ποσοτικός έλεγχος με την κατάστρωση καταστάσεως ποσοτικής κινήσεως ή με τη μέθοδο της κλειστής αποθήκης να είναι αδύνατος.

Β) Επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας ή και βιβλίο αποθήκης οι οποίοι εξαναγκάστηκαν από τον πωλητή να δεχτούν την πώληση αγαθών χωρίς τιμολόγιο και οι οποίοι για να μην βρεθούν εκτεθειμένοι στο φοροτεχνικό έλεγχο, αναζητούν την «αγορά» τιμολογίου με το οποίο θα καλύψουν το πιστωτικό υπόλοιπο της αποθήκης τους.

Γ) Βιομήχανοι οι οποίοι διαπιστώνουν σε κοινοα στιγμή ότι η ποσοτική σχέση των πρώτων υλών που χρησιμοποιήθηκαν και των έτοιμων προϊόντων που παράχθηκαν από αυτές δε βρίσκεται σε λογική ή τεχνική συνάρτηση.

Με την «αγορά» τιμολογίων επιδιώκουν την κάλυψη των πιστωτικών υπολοίπων που δημιουργούνται στις πρώτες ύλες.

Δ) Επιτηδευματίες που επιζητούν την απόκτηση κάποιου τιμολογίου για την εμφάνιση του σε τράπεζα για χρηματοδότηση τους. Αυτή η ενέργεια πραγματοποιείται σε μεγάλη κλίμακα σε περιόδους περιορισμένης νομισματικής ρευστότητας όποτε η χρηματοδότηση γίνεται με την προσκόμιση τιμολογίου.

Ε) Επιτηδευματίες οι οποίοι επιδιώκουν την (χύξηση του κόστους των πάγιων εγκαταστάσεών τους, για να αφαιρέσουν στο μέλλον από τα καθαρά τους κέρδη αυξημένο ποσό αποσβέσεων. Η μέθοδος αυτή εφαρμόστηκε και εφαρμόζεται σε μεγάλη κλίμακα κατά τη διαμόρφωση βιομηχανικών χωρών και την ανέγερση βιομηχανικών εγκαταστάσεών όποτε το κόστος τους βαρύνεται με εικονικά τιμολόγια για δήθεν αγορές τσιμέντου, αργού δομικού υλικού αλλά και αποδοχή υπηρεσιών

όπως π.χ. εκβραχισμούς, χωματουργικές εργασίες κλπ. Η κατάσταση γίνεται ακόμη πιο απογοητευτική, στις περιπτώσεις κατά τις οποίες η επιχείρηση που κτίζει το βιομηχανοεργοστάσιο για λογαριασμό της ή που αναθέτει το κτίσιμο σε εργολάβους, έχει το δικαίωμα από τους νόμους για την παροχή κινήτρων περιφερειακής αναπτύξεως, να αφαιρεί αφορολόγητες κρατήσεις και ταυτόχρονα να χρηματοδοτείται από το δημόσιο, για τμήμα της δαπάνης ανέγερσης του βιομηχανοστασίου κλπ.

Οι περιπτώσεις αυτές, στο πλαίσιο των περιπτώσεων, δημιουργούν λόγους απορρίψεως των βιβλίων της επιχειρήσεως σαν ανακριβών, γιατί έχουν σαν στόχο την αλλοίωση των αποτελεσμάτων της επιχειρήσεως και την καταστρατήγηση των δικαιωμάτων του δημοσίου.

Υπάρχουν όμως και περιπτώσεις κατά τις οποίες γίνεται μεταξύ εμπόρων, αμοιβαία έκδοση εικονικών τιμολογίων και αποδέχονται αμοιβαία γραμμάτια πληρωτέα, τα οποία στη συνέχεια παρουσιάζουν για προεξόφληση στις τράπεζες. Με τον σκοπό αυτό πετυχαίνουν τη χρηματοδότηση τους. Αν και στις περιπτώσεις αυτές η δικαστική νομολογία δεν είναι σύμφωνη στην κρίση της για το κύρος των βιβλίων, θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι, αν διαπιστωθεί ότι στην ενέργεια αυτή δεν υπάρχει δόλος, δεν υπάρχει λόγος ανακρίβειας των βιβλίων των επιχειρηματιών αυτών έστω και αν οι ενέργειες αυτές αντιβαίνουν στις αποφάσεις των αρμόδιων φορέων για τον περιορισμό των χρηματοδοτήσεων.

Μια άλλη μέθοδος για την αλλοίωση του ύψους των αγορών και των αποτελεσμάτων γενικότερα, είναι η παροχή από τον προμηθευτή κατά περιοδικά χρονικά διαστήματα ή κατά το τέλος της χρήσεως, εικονικών εκπτώσεων.

Η μέθοδος αυτή συνήθως εφαρμόζεται όταν ο αγοραστής τηρεί βιβλία Α' κατηγορίας, γιατί έτσι μειώνει το ύψος των αγορών του και κατά συνέπεια τα τεκμαρτά ακαθάριστα έσοδα και τα αντίστοιχα σε αυτά καθαρά κέρδη. Αντίθετα αποφεύγεται από τους αγοραστές που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας γιατί με τη λήψη της εικονικής εκπτώσεως μειώνεται το κόστος αγοράς των εμπορευμάτων ή πρώτων υλών και έτσι αυξάνεται το κέρδος της επιχείρησης (ενώ παράλληλα μειώνεται το κέρδος του πωλητή που τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας). Παρόλα αυτά υπάρχουν περιπτώσεις κατά τις οποίες ο αγοραστής ο οποίος τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας συμφωνεί για την παροχή εικονικής εκπτώσεως όπως π.χ. όταν η ωφελεία από τη μη επιβάρυνση του από Φ.Π.Α. είναι μεγαλύτερη του φόρου που αντιστοιχεί στο εικονικό κέρδος που θα εμφανιστεί με την εικονική έκπτωση.

Εικονικές εκπτώσεις επιζητά και ο αγοραστής που θέλει, για διαφορετικούς λόγους να εμφανίσει αυξημένο συντελεστή μικτού ή καθαρού κέρδους.

Πιο συνηθισμένη είναι η μέθοδος των εικονικών επιστροφών εμπορευμάτων στους προμηθευτές, οι οποίοι τη συνδυάζουν με ισόποση μείωση των πωλήσεων τους.

Για την αληθοφάνεια της επιστροφής, ο αγοραστής εκδίδει δελτίο αποστολής. Αποστέλλει στον προμηθευτή του δέματα ή κιβώτια που περιέχουν άχρηστα υλικά ή βαρέλια γεμάτα νερό κλπ και έτσι έχει στα χέρια του τη φορτωτική του μεταφορικού γραφείου σαν αποδεικτικό της επιστροφής των εμπορευμάτων. Στο δελτίο αποστολής γράφει το είδος και την ποσότητα του αγαθού που δήθεν επιστρέφει. Αν χρησιμοποιεί Ι.Χ. φορτηγό αυτοκίνητο ενεργεί ανάλογες εγγραφές στο ημερολόγιο κινήσεως.

Σε άλλες περιπτώσεις, σε συνεργασία με το μεταφορικό γραφείο ή το μεταφορέα, ο αγοραστής παρουσιάζεται σαν αποστολέας και παίρνει εικονική φορτωτική. Στην πραγματικότητα δε γίνεται μεταφορά, αλλά «αγορά» φορτωτικής, ένα δε μέρος του αντίτιμου της «αγοράς» της φορτωτικής καλύπτει ο «αγοραστής» (αποστολέας των εμπορευμάτων) με την εικονική αύξηση των δαπανών και κατά συνέπεια μείωση των κερδών του, με το ποσό των κομίστρων που εικονικά πάλι έχει γραφτεί στη φορτωτική. Όπως γίνεται αντιληπτό, στη περίπτωση αυτή ο μεταφορέας ή το μεταφορικό γραφείο στην πραγματικότητα δεν παρέχει μεταφορικό έργο, αλλά υποβοηθά το δήθεν αποστολέα και το δήθεν παραλήπτη, πουλώντας τους φορτωτική. Για την εξυπηρέτηση αυτή ο μεταφορέας αμείβεται με κάποιο ποσό και διατηρεί ή προσελκύει πελατεία για τις πραγματικές μεταφορές. Σε πολλές περιπτώσεις, το έσοδο που ο μεταφορέας γράφει στη φορτωτική, δεν το εμφανίζει στα βιβλία του, γιατί τις εκδίδει από στελέχη τα οποία έχει θεωρήσει με διατηρητικό μηχανήμα που έχει στην κατοχή του ή με «υφαρπαγή» κατά τη θεώρηση και άλλων φορτωτικών στην Οικ. Εφορία.

Ο έλεγχος με τη μέθοδο της κλειστής αποθήκης αποδίδει σε πολλές περιπτώσεις θετικά αποτελέσματα. Αλλά και κατά τον έλεγχο διακινήσεως των αγαθών από το ΣΔΟΕ είναι δυνατή η αποκάλυψη της απάτης, αν διαπιστωθεί ότι μέσα στα δέματα αντί για π.χ. ζεύγη παπουτσιών περιέχονται πέτρες.

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι η εικονική λήψη εκπτώσεων ή εικονική επιστροφή εμπορευμάτων, εξομοιώνεται με ανακριβή έκδοση τιμολογίων και έχει σα συνέπεια την ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων τόσο του αγοραστή όσο και του πωλητή, αφού και οι δυο συνέπραξαν στην απάτη αυτή. Δυσκολία παρουσιάζεται για τον

κατασταλτικό έλεγχο σε περίπτωση εκδόσεως εικονικής φορτωτικής, γιατί μετά από ένα ή περισσότερα χρόνια είναι αδύνατο να εντοπιστεί στις εκατοντάδες ή χιλιάδες φορτωτικές ή δελτία αποστολής, τα στοιχεία που καλύπτουν εικονικές μεταφορές. Όπως αναφέρθηκε παραπάνω, η αποκάλυψη της ενέργειας αυτής μπορεί να γίνει μόνο με τη μέθοδο της κλειστής αποθήκης- και αν είναι δυνατή η εφαρμογή της-ή από κάποιο τυχαίο γεγονός ή τέλος αν από τον εξαντλητικό έλεγχο του μεταφορέα διαπιστωθεί ότι π.χ. κατά την ημέρα που εκδόθηκε η φορτωτική ή συμπληρώθηκε το ημερολόγιο κινήσεως, το μεταφορικό μέσο δε μετακινήθηκε γιατί βρισκόταν για επισκευή στο συνεργείο ή σε ακινησία επειδή του είχαν αφαιρεθεί οι πινακίδες^

ii. Η Φοροδιαφυγή κατά την πώληση των αγαθών:

Κατά την πώληση των αγαθών πολλές είναι οι μέθοδοι για την πραγματοποίηση της φοροδιαφυγής. Με την απόκρυψη πωλήσεων ολοκληρώνεται η πράξη που άρχισε με την απόκρυψη αγοράς εμπορευμάτων ή πρώτων υλών, χωρίς να αποκλείεται και η περίπτωση απόκρυψης πωλήσεως αγαθών που αγοράστηκαν με τη λήψη κανονικού τιμολογίου του προμηθευτή.

Τα κύρια χαρακτηριστικά των μεθόδων αυτών είναι δυνατόν να χωριστούν στις ακόλουθες κατηγορίες :

- α. Πώληση χωρίς τιμολόγιο
- β. Πώληση χωρίς απόδειξη λιανικής πωλήσεως ή παροχής υπηρεσιών
- γ. Ανακρίβεια στο περιεχόμενο του τιμολογίου ή των αποδείξεων λιανικής πωλήσεως.
- δ. Εικονικές επιστροφές από πελάτες ή εικονική έκπτωση στους πελάτες.

➤ Πώληση αγαθών χωρίς έκδοση τιμολογίου:

Στην περιγραφή των μεθόδων φοροδιαφυγής κατά την αγορά των αγαθών, αναφέρθηκαν οι κυριότερες μέθοδοι που εφαρμόζουν οι αγοραστές που όμως είναι και μέθοδοι απόκρυψης εσόδων από τους πωλητές. Σε πολλές περιπτώσεις τα συμφέροντα αγοραστή και πωλητή ταυτίζονται.

Βασικά, σύμπτωση συμφερόντων υπάρχει στις περιπτώσεις κατά τις οποίες ο πωλητής τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας και ο αγοραστής βιβλία Α' κατηγορίας, και αυτό γιατί ο αγοραστής επιδιώκει με κάθε τρόπο τη μείωση των αγορών του αφού το ύψος των φορολογητέων καθαρών κερδών προσδιορίζεται με βάση το ύψος των

αγορών.

Έτσι και αν ακόμη ο πωλητής δεν έχει πρόθεση να κρύψει πωλήσεις, εξαναγκάζεται να πουλήσει χωρίς την έκδοση τιμολογίου, γιατί αλλιώς θα χάσει τους πελάτες του. Δεν αποκλείεται όμως και η πώληση χωρίς την έκδοση τιμολογίου σε επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας γιατί στην περίπτωση αυτή, οι αγοραστές αποκρύπτουν το μικτό κέρδος που πετυχαίνουν από την πώληση των αγαθών που αγόρασαν χωρίς τιμολόγια.

Πώληση χωρίς τιμολόγια ενεργείται είτε από αγορές που έγιναν με έκδοση τιμολογίου από τον προμηθευτή, οπότε η αξία που δεν εμφανίστηκε στα βιβλία της επιχειρήσεως αντιπροσωπεύει ολοκληρωτική απόκρυψη καθαρού κέρδους, είτε από αγορές που έγιναν χωρίς τιμολόγιο, οπότε η απόκρυψη περιορίζεται μόνο στο μικτό κέρδος που πραγματοποίησε από τη μεταπώληση αυτή η επιχείρηση.

Παράδειγμα

Η επιχείρηση Α (που δε διατηρεί αποθέματα εμπορευμάτων κατά την έναρξη και τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου) αγόρασε σε μια διαχειριστική περίοδο εμπορεύματα αξίας 5.870€ και τα πούλησε 8.804€ έτσι πραγματοποίησε μικτό κέρδος 2.935€ ή ποσοστό 50% στις αγορές της.

Από το ποσό αυτό 734€ ήταν γενικά έξοδα και 2.201€ το καθαρό της κέρδος ή ποσοστό Κ.Κ. 25% στις πωλήσεις.

Αν η επιχείρηση αυτή αποκρύψει πωλήσεις 734€ θα εμφανίσει την ακόλουθη εικόνα:

Πωλήσεις	8.071€
Αγορές	5.870€
Μικτό κέρδος	2.201€
(μείον) Γενικά έξοδα	734€
Καθαρό Κέρδος	1467€

Ποσοστό καθαρού κέρδους 18,20% στις πωλήσεις.

Απέκρυψε όμως η επιχείρηση και 734€ καθαρό κέρδος που θα μείνει

αφορολόγητο.

Αν η επιχείρηση εκτός από τις αγορές των 5.870€ πραγματοποιήσει και αγορές ύψους 880€ χωρίς λήψη τιμολογίου και τα αγαθά αυτά πουλήσει το ίδιο χωρίς να εκδώσει τιμολόγιο πώλησεως με 1.174€ η απόκρυψη στην περίπτωση αυτή περιορίζεται στο ποσό των 293,50€ που είναι και το μικτό της κέρδος.

Και στις περιπτώσεις αυτές εφαρμόζονται οι ίδιες ελεγκτικές μέθοδοι που εφαρμόζονται για την αποκάλυψη αγορών χωρίς τιμολόγια δηλαδή : Με καταμέτρηση των αποθεμάτων (προληπτικός) αντίστροφη μέθοδος κλειστής αποθήκης (κατασταλτικός).

Το αποφασιστικό σημείο για την έρευνα είναι η επιλογή των ειδών για τα οποία θα γίνει ο έλεγχος.

➤ **Πώληση αγαθών χωρίς έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών:**

Μια από τις συνηθισμένες πράξεις φοροδιαφυγής είναι και αυτή που έχει σχέση με τη λιανική πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών .

Οι αποδείξεις λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών δεν θεωρούνται στον Οικ. Έφορο. Αν όμως πρόκειται για ορισμένες κατηγορίες επαγγελματιών που παρέχουν υπηρεσίες, έχει επιβληθεί υποχρέωση για θεώρηση των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών. Από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. παρέχεται στον Οικ. Έφορο το δικαίωμα να επιβάλλει σε επιχείρηση την υποχρέωση για θεώρηση των αποδείξεων λιανικής πώλησεως, αν κρίνει ότι διασφαλίζονται τα συμφέροντα του δημοσίου.

Στη συνέχεια αναλύονται οι μέθοδοι αποκρύψεως ακαθάριστων εσόδων κατά τη λιανική πώληση των αγαθών :

- Η επιχείρηση δεν εκδίδει αποδείξεις Α.Π. είτε σε όλους τους πελάτες είτε σε ορισμένη κατηγορία από αυτούς, αν γνωρίζει ότι δεν υπάρχει κίνδυνος καταγγελίας ή αποκαλύψεώς της. Αν κάποιος πελάτης ζητήσει απόδειξη λιανικής πώλησης η επιχείρηση είτε προφασίζεται παραδρομή εξ' αιτίας του φόρτου εργασίας και εκδίδει αμέσως την απόδειξη είτε ισχυρίζεται ότι τηρεί βιβλία Α' κατηγορίας και δεν έχει υποχρέωση για έκδοση. Για αποτροπή του τελευταίου ισχυρισμού οι επιτηδευματίες Β', Γ' κατηγορίας, έχουν την υποχρέωση να αναρτούν σε εμφανές σημείο του καταστήματός τους, πινακίδα με την οποία ειδοποιούνται οι πελάτες ότι έχουν υποχρέωση να ζητούν την παράδοση αποδείξεων Α.Π.

Η παράβαση, αν και παρουσιάζει σοβαρούς επαναλαμβανόμενους κινδύνους, πραγματοποιείται με συστηματικό τρόπο από τις επιχειρήσεις οι οποίες λειτουργούν κατά τις ώρες, ημέρες ή περιόδους αργιών, οπότε η επιτήρηση των φορολογικών οργάνων είναι μειωμένη (π.χ. διημερεύοντα ή διανυκτερεύοντα φαρμακεία, προεκλογικές περιόδους, παραμονές Χριστουγέννων ή Πάσχα κ.λπ.). Σε πολλές περιπτώσεις (ιδιαίτερα στις επαρχιακές πόλεις) η εμφάνιση συνεργείων εφοριακών υπαλλήλων για ενέργεια ελέγχων για την έκδοση φορολογικών στοιχείων, αντιμετωπίζεται με τηλεφωνήματα, από τον πρώτο επιτηδευματία που θα αντιληφθεί το συνεργείο ελέγχου, προς τους άλλους επιτηδευματίες της περιοχής κοκ. Με τον τρόπο αυτό, μέσα σε ελάχιστο χρονικό διάστημα ολόκληρη η επαρχιακή πόλη ή περιοχή έχει ενημερωθεί για την παρουσία του συνεργείου και έτσι ο έλεγχος δεν αποδίδει αποτελέσματα, αφού όλοι οι επιτηδευματίες αρχίζουν την κανονική έκδοση φορολογικών στοιχείων, μέχρις ότου μαθευτεί ότι το συνεργείο διέκοψε τον έλεγχο ή έφυγε για άλλη πόλη. Πιο αποτελεσματικός είναι ο έλεγχος που γίνεται από ειδικά κινητά συνεργεία υπαλλήλων του ΣΔΟΕ, αγνώστων στην περιοχή. Και στην περίπτωση αυτή, το στοιχείο του αιφνιδιασμού έχει αποτελεσματικότητα μόνο στις επιχειρήσεις που πρώτες θα υποστούν τον αιφνιδιασμό, γιατί και σ' αυτή την περίπτωση αμέσως «πέφτει σύρμα».

Η χρησιμοποίηση δύο ή περισσότερων σειρών αποδείξεων ή δύο και περισσότερων ταμειακών μηχανών, αποτελεί άλλο τρόπο φοροδιαφυγής. Σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. επιτρέπεται η χρησιμοποίηση περισσότερων από μια σειρών στοιχείων (ή ταμειακών μηχανών) με την προϋπόθεση ότι θα προηγηθεί έγγραφη γνωστοποίηση στον αρμόδιο Οικον. Έφορο και σε κάθε σειρά στοιχείων θα υπάρχει ιδιαίτερο χαρακτηριστικό και ίδια ενιαία αρίθμηση.

Η επιχείρηση αντί για 3 π.χ. σειρές για τις οποίες κάνει την προβλεπόμενη γνωστοποίηση στον Οικ. Έφορο εκδίδει Α.Λ.Π. από 4, αλλά στον λογαριασμό «Πωλήσεις» καταχωρεί τα έσοδα από τις 3 μόνο σειρές.

Σε άλλες περιπτώσεις ενώ η επιχείρηση έχει γνωστοποιήσει στον Οικον. Έφορο την πρόθεση της για έκδοση Α.Λ.Π. από 3 σειρές, εκδίδει αποδείξεις από 2 σειρές και σε περιόδους αιχμής και από την 3^η. Παράλληλα όμως έχει και στελέχη ανεπίσημης 4^{ης} σειράς με το διακριτικό γνώρισμα της 3^{ης} σειράς. Έτσι σε ώρες ή ημέρες κατά τις οποίες υπάρχει βεβαιότητα ότι δεν θα γίνει αιφνιδιαστικός έλεγχος, εκδίδει Α.Λ.Π. από την ανεπίσημη σειρά και τα έσοδα της σειράς αυτής δεν καταχωρεί στα βιβλία της.

Αν η επιχείρηση χρησιμοποιεί ταμειακές μηχανές συμπεριφέρεται με ανάλογο τρόπο, γιατί η ταινία της ταμειακής μηχανής εξομοιώνεται με το στέλεχος των Α.Λ.Π. ή παροχής υπηρεσιών.

Στις περιπτώσεις που εκδίδεται μεγάλος αριθμός Α.Λ.Π. με χρήση ταμειακής μηχανής και αν κατά την αφαίρεση ποσών δεν χτυπιέται αύξοντος αριθμός, οι επιτηδευματίες χτυπούν αφαιρετικά ένα ή δύο μεγάλα ποσά, κόβουν την ταινία, εξαφανίζουν το τμήμα της ταινίας στην οποία έχει γραφεί το ποσό που αφαιρείται και κολλούν στη συνέχεια την ταινία. Η ενέργεια αυτή έχει σαν συνέπεια, τη μείωση των εσόδων της ημέρας, χωρίς στην ταινία της ταμειακής μηχανής να παρουσιάζεται το ποσό που αφαιρέθηκε. Σα δικαιολογία για το κόστιμο της ταινίας προβάλλεται ότι στο σημείο αυτό τελείωσε ο κύλινδρος της ταινίας και κολλήθηκε το τμήμα άλλου κυλίνδρου για τη συνέχιση της ηλεκτρολόγησεως της ημέρας ή ότι δημιουργήθηκε αμφισβήτηση με κάποιο πελάτη και κόπηκε η ταινία για να γίνει επαλήθευση.

Ενδείξεις ταινίας ταμειακής Μηχανής της 5. 10. 2005		Η ταινία της 5. 10. 2005 παρουσιάζεται στον έλεγχο	
α/α	Ποσά €	α/α	Ποσά €
295	16	295	16
296	1,033	296	1,033
297	0,3	297	0,3
298	2,3	298	2,3
299	0,06	299	0,06
300	0,17	300	0,17
301	1,4	301	1,4
302	22,5	302	22,5
	-5,9	...(Σημείο Συνδέσεως 2 ταινιών)	
303	1,73	303	1,73
304	2,21	304	2,21
305	0,08	305	0,08
306	10,9	306	10,9
Σύνολο	52,81		52,81
Αντί Πραγματικού	61,25		61,25

Όπως αναφέρθηκε παραπάνω η ενέργεια αυτή γίνεται από επιχειρήσεις που έχουν μεγάλη κίνηση στις λιανικές πωλήσεις και σαν συνέπεια εκατοντάδες χτυπήματα στην ταμειακή μηχανή κάθε ημέρα.

Οι επιτηδευματίες που ενεργούν κατά τον τρόπο αυτό, κάνουν τους ακόλουθους υπολογισμούς:

A) Ότι ο εφοριακός ελεγκτής, χωρίς έλεγχο των ταμειακών ταινιών θα δεχθεί τα ημερήσια αθροίσματα που έχουν αποτυπωθεί στην ταμειακή μηχανή, γιατί δεν μπορεί λογικά, να υποθέσει ότι είναι δυνατό να γίνει λάθος κατά την άθροιση που κάνει η ταμειακή μηχανή

B) Ότι αν ξετυλίξει κάποια ταινία και διαπιστώσει το κόλλημα της ταινίας θα πιστέψει στους αληθοφανείς ισχυρισμούς που αναφέρθηκαν παραπάνω και δεν θα δημιουργήσει πρόβλημα, και

Γ) Ότι και αν του δημιουργηθεί κάποια αμφιβολία, τα περιορισμένα περιθώρια χρόνου που διαθέτει για τον έλεγχο, θα τον αναγκάσουν να την ξεπεράσει, αποφεύγοντας τη χρονοβόρα αυτή επαλήθευση.

Το κόψιμο της ταινίας, όπως και τα σβησίματα, ξυσίματα και πανωγραψίματα στα βιβλία και στοιχεία, είναι εκείνο που πρέπει να τραβήξει την προσοχή του ελεγκτή. Υποχρέωση του ελεγκτή είναι μόλις διαπιστώσει τέτοια ενέργεια, να εγκαταλείψει κάθε άλλο έλεγχο και χρησιμοποιώντας αθροιστική μηχανή με ταινία, να χτυπήσει όλα τα ποσά που έχουν γραφεί στην κομμένη και κολλημένη ταινία της ταμειακής μηχανής, για να διαπιστώσει αν το άθροισμα που προκύπτει συμφωνεί με το άθροισμα της ταινίας της ταμειακής μηχανής. Αν από το δειγματοληπτικό αυτόν έλεγχο διαπιστωθεί η απόκρυψη εσόδων, ο έλεγχος θα πρέπει να προχωρήσει σε επαλήθευση όλων των ταινιών που παρουσιάζουν το παραπάνω ελάττωμα για εξακρίβωση του μεγέθους της φοροδιαφυγής, χωρίς η διαπίστωση της μεθόδου αυτής της φοροδιαφυγής να αποκλείει εφαρμογή και άλλων μεθόδων.

Αλλά και στις περιπτώσεις που η ταμειακή μηχανή χτυπά αύξοντα αριθμό για την αφαίρεση ποσών και πάλι οι επιτηδευματίες, υπολογίζοντας ότι οι νέοι φοροτεχνικοί υπάλληλοι είναι ενδεχόμενο να αγνοούν την μέθοδο αυτή τολμούν και την εφαρμόζουν.

Οι παραπάνω τρόποι ενέργειας είναι πολύ επικίνδυνες για τις επιχειρήσεις, γιατί είναι ενδεχόμενο μετά από ημέρες ή κατά τον τακτικό έλεγχο, να ερευνηθεί από τον ελεγκτή, στα χέρια; του οποίου έχουν περιέλθει ορισμένες από τις αποδείξεις αυτές, αν έχουν καταχωρηθεί στο σκέλος των εσόδων, θα διαπιστωθεί τότε η μη

καταχώρηση τους, οπότε οι συνέπειες είναι σοβαρές για την επιχείρηση. Για να αποφύγουν τον κίνδυνο αυτό οι επιχειρήσεις εφαρμόζουν άλλη μέθοδο.

Χρησιμοποιούν ταμειακή μηχανή (ή πολλές ταμειακές μηχανές).

Κατά την προσέλευση του πελάτη στο ταμείο για την πληρωμή, εκδίδεται από την ταμειακή μηχανή διπλότυπη απόδειξη, που όμως δεν παραδίνεται στα χέρια του αλλά αφήνεται να πέσει στο δάπεδο. Αν κατά την έξοδο του πελάτη ζητηθεί από τους εφοριακούς υπαλλήλους η απόδειξη λιανικής πώλησεως και αυτός ισχυριστεί ότι δεν έχει, τότε κατά την προσέλευση των υπαλλήλων στην επιχείρηση για βεβαίωση της παραβάσεως, προβάλλεται ο ισχυρισμός, ότι η απόδειξη εκδόθηκε, αλλά δεν την πήρε ο πελάτης. Η ταμίας σκύβει στο δάπεδο ψάχνει και βρίσκει την απόδειξη με το ποσό που πλήρωσε ο πελάτης, και έτσι υπάρχει κάποια δικαιολογία.

Σε άλλες περιπτώσεις, η απόδειξη παραδίνεται στον πελάτη, αλλά όταν πηγαίνει στην «Παραλαβή» να παραλάβει το εμπόρευμα, του την κρατάει ο υπάλληλος της παραλαβής.

Το βράδυ της ίδιας ημέρας, μαζεύονται όλες οι αποδείξεις που έχουν πέσει στο δάπεδο, πράγμα που βεβαιώνει ότι για όσες αποδείξεις μαζευτούν δεν υπάρχει κίνδυνος να βρεθούν στα χέρια εφοριακών οργάνων για τον παραπάνω έλεγχο. Ταυτόχρονα επισημαίνονται οι αριθμοί των αποδείξεων που λείπουν και βρίσκεται (με βάση των α/α που έχει αποτυπωθεί και στην ταινία της ταμειακής μηχανής), το χρηματικό ποσό που αντιστοιχεί στις αποδείξεις αυτές.

Στη συνέχεια αρχίζει το χτύπημα νέας ταμειακής ταινίας, με τους ίδιους αύξοντες αριθμούς της ίδιας ημέρας, αλλά με χρηματικά ποσά πολύ μικρότερα των πραγματικών. Όταν το χτύπημα φτάσει στον α/α αποδείξεως που δεν βρέθηκε στο δάπεδο ή δεν κρατήθηκε στην παραλαβή, χτυπιέται το πραγματικό ποσό που εισπράχτηκε, όπως είναι γραμμένο στην αρχική ταινία της ταμειακής μηχανής. Η μέθοδος αυτή αν και απαιτεί πρόσθετη απασχόληση του επιχειρηματία ή κάποιου έμπιστου προσώπου, εφαρμόζεται σε μεγάλη κλίμακα γιατί παρέχει στον επιτηδευματία μεγαλύτερη διασφάλιση από τις άλλες μεθόδους. Πολλές φορές αυτή δεν γίνεται με την ίδια μηχανή, για να μη βρίσκεται εκτεθειμένος ο επιτηδευματίας, στην ταμία ή και στο λογιστή του. Έχει στο σπίτι του όμοια ακριβώς μηχανή και σ' αυτή χτυπά τα νέα ποσά, το ίδιο βράδυ. Το πρωί της επόμενης ημέρας παραδίνει τη νέα ταινία της ταμειακής μηχανής στο λογιστή του και έτσι ξεπερνά τον κίνδυνο να εκτεθεί στο προσωπικό του.

Δεν υπάρχει αμφιβολία, ότι- αν διαπιστωθεί από τα φορολογικά όργανα ότι

κατά σύστημα οι επιχειρήσεις δεν παραδίδουν τις αποδείξεις στους πελάτες, αλλά τις αφήνουν να σκορπίζονται μέσα στο κατάστημα, υπάρχει παράβαση του ΚΒΣ γιατί εξομοιώνεται η ενέργεια αυτή με τη μη παράδοση των αποδείξεων στους πελάτες.

Οι σοβαρές επιχειρήσεις, σύμφωνα με παλαιότερη διαταγή της διοικήσεως, για να αποφύγουν τέτοιους κινδύνους είτε τυλίγουν τις αποδείξεις μέσα στο δέμα ή τις βάζουν μέσα στην πλαστική σακούλα μαζί με το εμπόρευμα, είτε με σελοτέμπ την κολλούν στην εξωτερική πλευρά του δέματος ή της σακούλας.

Σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 3 αρθρ. 18 του ΚΒΣ οι αποδείξεις λιανικής πωλήσεως, θα πρέπει να είναι γραμμογραφημένες κατά τέτοιο τρόπο ώστε το ποσό των ακέραιων μονάδων να γράφεται χωριστά από το ποσό των κλασμάτων του ευρώ. Η υποχρέωση αυτή θεσπίστηκε για να εμποδιστεί η μετατροπή ποσών χιλιάδων ευρώ σε μικρά ποσά που περιέχουν κλάσμα ευρώ με τη χρήση της υποδιαστολής.

Έτσι μια πώληση με απόδειξη λιανικής πωλήσεως 2950 € το βράδυ της ίδιας ημέρας μετατρέπεται σε 29,50 €. Με την υποχρέωση γραμμογραφήσεως των Α.Α.Π. κατά των παραπάνω τρόπο, εμποδίζεται η φοροδιαφυγή με τη μέθοδο μετατροπής ποσών ακέραιων αριθμών σε κλασματικούς.

➤ **Έκδοση τιμολογίων πωλήσεως ή αποδείξεων λιανικής πώλησης με ανακριβές περιεχόμενο:**

Κατά την ανάλυση των μεθόδων φοροδιαφυγής που εφαρμόζονται κατά την αγορά των αγαθών, αναφέρθηκε ότι στο μεγαλύτερο μέρος των περιπτώσεων η φοροδιαφυγή του αγοραστή έχει άμεση σύνδεση με αντίστοιχη φοροδιαφυγή του πωλητή.

Η ανακρίβεια που έχει σχέση με το περιεχόμενο των τιμολογίων πωλήσεως, αναφέρεται στις ακόλουθες περιπτώσεις.

- A) Αναγραφή ποσότητας διαφορετικής από την πραγματική
- B) Αναγραφή ποιότητας διαφορετικής από την πραγματική
- Γ) Αναγραφή κατά μονάδα τιμής, διαφορετικής της πραγματικής
- Δ) Λαθεμένες αριθμητικές πράξεις στο τιμολόγιο.

Πέρα όμως από τις βασικές αυτές περιπτώσεις, ανακρίβεια μπορεί να υπάρξει στο περιεχόμενο του ενός μόνο από τα δύο αντίτυπα του τιμολογίου ή και στα στοιχεία (Όνοματεπώνυμο ή επωνυμία ή διεύθυνση ή αριθμός φορολογικού μητρώου) του αγοραστή.

Σε ότι αφορά την ανακρίβεια σε σχέση με το περιεχόμενο των αποδείξεων

λιανικής πωλήσεως ισχύουν τα ακόλουθα :

Στις αποδείξεις λιανικής πωλήσεως δεν γράφονται τα στοιχεία του αγοραστή (εκτός αν η πώληση γίνεται με πίστωση) γιατί δεν ενδιαφέρεται ο νομοθέτης γι' αυτά, αφού οι αγοραστές προορίζουν τα αγαθά για προσωπική τους χρήση.

Αν η πωλήτρια επιχείρηση δεν τηρεί βιβλίο αποθήκης, στις αποδείξεις λιανικής πωλήσεως δεν γράφονται οι ενδείξεις είδους, ποσότητας και κατά μονάδα τιμής πωλήσεως, αλλά το συνολικό τίμημα για όλα τα αγαθά που πουλιούνται.

Στις περιπτώσεις αυτές (που δεν τηρείται βιβλίο αποθήκης) η ανακρίβεια εκδηλώνεται με την αναγραφή αξίας μικρότερης της πραγματικής. Αντίθετα αν αυτός που πουλάει τα αγαθά τηρεί και βιβλίο αποθήκης, οπότε έχει υποχρέωση να γράφει στις αποδείξεις λιανικής πωλήσεως, όπως και στα τιμολόγια, τις ενδείξεις της εμπορευματικής κινήσεως, υπάρχει η πιθανότητα να διαπραχθούν οι ίδιες ανακρίβειες όπως και στα τιμολόγια.

Πρέπει να σημειωθεί ότι ενώ η ανακρίβεια των τιμολογίων έχει επίδραση στη διαμόρφωση του φορολογητέου εισοδήματος τόσο του πωλητή όσο και του αγοραστή, η ανακρίβεια στις αποδείξεις λιανικής πωλήσεως, ουσιαστικά επιδρά μόνο στη διαμόρφωση του εισοδήματος του πωλητή, όχι όμως και του αγοραστή. Αν όμως πρόκειται για παροχή υπηρεσιών ειδικών κατηγοριών, όπως π.χ. ιατρικών εξετάσεων, νοσοκομειακής περιθάλψεως, για τις οποίες ο νόμος δίνει δικαίωμα και στους ιδιώτες φορολογούμενους να αφαιρούν τις δαπάνες αυτές από το φορολογητέο εισόδημα τους, η ανακρίβεια έχει επίδραση θετική για τον ένα και αρνητική για τον άλλο.

Ειδικότερα σε ότι αφορά καθεμιά από τις παραπάνω περιπτώσεις ανακρίβειας αναφέρονται τα ακόλουθα:

A. Αναγραφή ποσότητας διαφορετικής από την πραγματική

Στην περίπτωση αυτή, ο πωλητής γράφει στο τιμολόγιο ποσότητα μικρότερη ή μεγαλύτερη από την πραγματική. Η ανακρίβεια μπορεί να συνδυαστεί με τις ακόλουθες ενέργειες :

α) Αναγραφή ποσότητας μικρότερης της πραγματικής με ανάλογη μείωση και της αξίας των αγαθών που πουλιούνται

β) Αναγραφή ποσότητας μικρότερης της πραγματικής, με σκοπό την αποφυγή δημιουργίας πιστωτικού υπόλοιπου στην αποθήκη του πωλητή ή την κάλυψη ελλείμματος στην αποθήκη του αγοραστή, και ταυτόχρονη αύξηση της τιμής πωλήσεως κατά μονάδα και συνολικά για να μην υπάρχει απόκρυψη ακαθάριστων

εσόδων π.χ. ο Α πωλεί ποσότητα 5.000 κιλών με 40 δρχ το κιλό δηλ συνολικό τίμημα 200.000 δρχ. Επειδή όμως διαπιστώνει ότι με το γράψιμο στο τιμολόγιο της ποσότητας των 5.000 κιλών προκύπτει πιστωτικό υπόλοιπο στην αποθήκη του για 1.000 κιλά, μειώνει την ποσότητα που γράφει στο τιμολόγιο από 5.000 σε 4.000 κιλά και αυξάνει την τιμή κατά μονάδα από 40 σε 50 δρχ δηλ σε 200.000 δρχ (ενώ στην πραγματικότητα πουλάει 5.000 κιλά προς 40 δρχ).

Αντίθετα αν ο αγοραστής έχει έλλειμμα στην αποθήκη του, γιατί π.χ. πούλησε εμπόρευμα χωρίς έκδοση τιμολογίου, και για το οποίο δημιουργείται κίνδυνος να αποκαλυφθεί αυτή κατά τον έλεγχο με τη μέθοδο της κλειστής αποθήκης, επιδιώκει τη λήψη τιμολογίου με μικρότερη ποσότητα της πραγματικής σε τρόπο ώστε με τη διαφορά της ποσότητας να καλύψει την ποσότητα που του λείπει (γιατί την πούλησε χωρίς έκδοση τιμολογίου μετά από απαίτηση του αγοραστή) π.χ. ο αγοραστής Β κατά την έναρξη της χρήσεως δεν είχε απόθεμα του είδους Χ. Κατά τη διάρκεια της χρήσεως αγόρασε 3.500 κιλά. Πούλησε με τιμολόγια τα 3.000 κιλά και ένας πελάτης τον αναγκάζει να του πουλήσει 400 κιλά χωρίς τιμολόγιο. Στο τέλος της χρήσεως θα πρέπει να εμφανίσει στην απογραφή και να έχει πραγματικό απόθεμα 500 κιλών, αλλά έχει μόνο 100 κιλά. Για να καλύψει την ποσότητα που του λείπει αγοράζει μία ποσότητα 1.000 κιλών αλλά υποχρεώνει τον πωλητή να του εκδώσει τιμολόγιο για 600 κιλά. Με τον τρόπο αυτό καλύπτει την ποσότητα των 400 κιλών που του λείπουν.

γ) Αναγραφή ποσότητας μεγαλύτερης από εκείνη που πραγματικά πουλιέται, με σκοπό την κάλυψη ποσοτικού ελλείμματος του πωλητή ή την κάλυψη πιστωτικού υπολοίπου της αποθήκης του αγοραστή και ταυτόχρονη μείωση της τιμής κατά μονάδα σε τρόπον ώστε να μην προκύπτει διαφορά στο συνολικό τίμημα πωλήσεως. Στην περίπτωση αυτή ισχύουν τα αντίστροφα σε όσα αναφέρθηκαν στην προηγούμενη περίπτωση.

➤ Εικονικές επιστροφές από πελάτες ή εικονικές εκπτώσεις προς πελάτες

Και στην περίπτωση αυτή ισχύουν όσα αναφέρθηκαν παραπάνω για την απόκρυψη των αγορών, θα πρέπει όμως να επισημανθεί και μία διαφορά. Στην παράγραφο για τις αγορές αναφέρθηκε ότι βασικά η έκδοση εικονικών πιστωτικών σημειωμάτων κ.λπ. ενεργείται μετά από επιθυμία του αγοραστή που τηρεί βιβλία Α' κατηγορίας και επιδιώκει τη μείωση των αγορών του, πράγμα που θα έχει σα συνέπεια των προσδιορισμό ακαθάριστων εσόδων και καθαρών κερδών μειωμένων κατά το

ποσό που αναλογεί στις εικονικές εκπτώσεις ή αγορές. Άλλος λόγος είναι η προσπάθεια του αγοραστή που τηρεί βιβλία Α' κατηγορίας να μην ξεπεράσει το ανώτατο όριο των υπόχρεων της κατηγορίας αυτής, για να μην υποχρεωθεί σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας και την έκδοση αποδείξεων λιανικής πωλήσεως. Αν πάλι ο αγοραστής τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας και παρέχει υπηρεσίες επιδιώκει την εικονική έκπτωση ή εικονική επιστροφή, σε τρόπον ώστε να παρουσιάσει στο φοροτεχνικό έλεγχο αυξημένο ποσοστό μικτού κέρδους. Το οποίο με τις αποκρύψεις εσόδων που έχει κάνει δεν παρουσιάζεται ικανοποιητικό.

Είναι όμως συνηθισμένη η παροχή εικονικών εκπτώσεων στους πελάτες ή η εικονική επιστροφή εμπορευμάτων από τους πελάτες, μετά από επιθυμία του πωλητή που τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας. Και στην περίπτωση αυτή ο πωλητής επιδιώκει να μειώσει τα ακαθάριστα έσοδα του. Την τήρηση βιβλίου αποθήκης αποφεύγουν οι επιχειρήσεις για πολλούς λόγους όπως του αυξημένου κόστους, αφού θα απαιτηθεί η πρόσληψη εγγράμματων πωλητών για τη συμπλήρωση του είδους, της ποσότητας και της αξίας κατά μονάδα αγαθού που πουλιέται στις αποδείξεις λιανικής πωλήσεως, ή πρόσληψη λογιστών, ή επέκταση των χώρων του λογιστηρίου κ.λπ. Άλλος λόγος που αποφεύγεται η τήρηση του βιβλίου αποθήκης είναι η ευχέρεια που παρέχει στους εφοριακούς υπαλλήλους κατά τον έλεγχο, με αποτέλεσμα την αποκάλυψη επιλήψιμων πράξεων με μεγαλύτερη ευκολία, αλλά και ο κίνδυνος που υπάρχει για τη διάπραξη λαθών κατά την ενημέρωση του από τον λογιστή, με συνέπεια την εμφάνιση ανύπαρκτων ποσοτικών πλεονασμάτων ή ελλειμμάτων, που έχουν σα συνέπεια τη δημιουργία περιπετειών.

Άλλες επιχειρήσεις που πουλούν χονδρικά και λιανικά επιδιώκουν, με την παροχή εικονικών εκπτώσεων προς τους πελάτες ή την εμφάνιση εικονικών επιστροφών από τους πελάτες, να μειώσουν τα ακαθάριστα έσοδα από χονδρικές πωλήσεις, σε τρόπο ώστε από τη σχέση χονδρικών και λιανικών πωλήσεων, να θεωρηθούν ότι κατά κύριο λόγο πουλούν λιανικά. Ο χαρακτηρισμός τους σαν κατά κύριο λόγο λιανοπωλητών, τους δίνει την ευχέρεια να αποφύγουν την τήρηση βιβλίου αποθήκης αφού για την κατηγορία των επιτηδευματιών αυτών αντιμετωπίζονται με ειδικά κριτήρια (αυξημένα ακαθάριστα έσοδα) για την επιβολή της υποχρεώσεως τήρησεως του βιβλίου αυτού.

Άλλες πάλι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας και πουλούν αγαθά σε επιχειρήσεις, που και αυτές τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας, δε βρίσκουν συμπαράσταση στην επιθυμία τους αυτή (για έκδοση πιστωτικών σημειωμάτων

εικονικών εκπτώσεων ή επιστροφών, γιατί με τον τρόπο αυτό αυξάνεται το μικτό κέρδος των τελευταίων). Στην περίπτωση αυτή, οι πωλήτριες εκδίδουν πιστωτικά σημειώματα στο όνομα πελατών τους με τα οποία δήθεν τους παρέχουν εκπτώσεις, τα οποία όμως δεν τους τα στέλνουν, ούτε καν αναγγέλλουν την ενέργεια τους αυτή. Με τον τρόπο αυτό οι μεν πωλήτριες επιχειρήσεις μειώνουν τα καθαρά τους κέρδη κατά το ποσό των εκπτώσεων, οι δε πελάτες τους διατηρούν τις αγορές στο πραγματικό τους ύψος αφού αγνοούν αυτή την ενέργεια των προμηθευτών τους.

Η ενέργεια αυτή είναι δυνατόν να αποκαλυφθεί κατά δύο τρόπους : Κατά τον έλεγχο της επιχειρήσεως που εκδίδει τα πιστωτικά σημειώματα με τα οποία παρέχει τις εικονικές εκπτώσεις, θα πρέπει, τα ποσά των χονδρικών πωλήσεων (από τα οποία έχουν αφαιρεθεί οι εκπτώσεις που χορήγησε στους πελάτες της), να συμφωνούν με τα ποσά που περιλαμβάνονται στις ετήσιες καταστάσεις πελατών που υποβάλλονται δια μέσου της Οικ. Εφορίας στο ΚΕΠΥΟ. Αν όμως δεν έχουν αφαιρεθεί τα ποσά των εικονικών εκπτώσεων τότε θα προκύπτει διαφορά μεταξύ του ύψους των χονδρικών πωλήσεων που παρουσιάζονται στο λογαριασμό «Χονδρικές πωλήσεις» και στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών οι οποίες θα εμφανίζουν ύψος πωλήσεων μεγαλύτερο των πραγματικών.

Από την πλευρά του, ο έλεγχος που ενεργείται στους πελάτες, θα διαπιστώσει ότι οι αγορές των πελατών είναι μεγαλύτερες από εκείνες που ο πωλητής έχει δηλώσει με τις συγκεντρωτικές καταστάσεις (στην περίπτωση που ο πωλητής έχει αφαιρέσει από τα ποσά των χονδρικών πωλήσεων τις εικονικές εκπτώσεις). Οι διαφορές αυτές θα αποτελέσουν το ερέθισμα για αναζήτηση πληροφοριών από τον αρμόδιο Οικ. Έφορο του πωλητή, οπότε θα διαπιστωθεί η δόλια ενέργεια.

Η διασταύρωση των στοιχείων δια μέσου Η/Υ του ΚΕΠΥΟ για την αποκάλυψη των ενεργειών αυτών είναι το πιο αποτελεσματικό μέσο, αν βέβαια έχει γίνει σωστός προγραμματισμός της μηχανογραφικής εργασίας.

IV. ΤΡΟΠΟΙ ΚΑΤΑΠΟΛΕΜΗΣΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ – ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ

i. ΤΡΟΠΟΙ ΚΑΤΑΠΟΛΕΜΗΣΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

Έχουν γραφτεί παρά πολλά για τη καταπολέμηση της φοροδιαφυγής. Τελευταία βέβαια, έχουν ληφθεί αρκετά δραστικά μέτρα για τον σκοπό αυτό από την πλευρά της πολιτείας, όπως η ίδρυση και λειτουργία του Σώματος Δίωξης Οικονομικού

Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.), η εμπλοκή των υπευθύνων λογιστών σε συνυπευθυνότητα, η ποινικοποίηση της φοροδιαφυγής, τα πολύ υψηλά πρόστιμα. Δυο όμως βασικά σημεία δεν έχουν τονιστεί. Το ένα είναι ότι σαν λαός οι Έλληνες δεν έχουν αποκτήσει *φορολογική συνείδηση*. Κατακρίνουμε τον κλέφτη αλλά επιδοκιμάζουμε τον φοροφυγά. Δυστυχώς η φοροδιαφυγή, στη συνείδηση όλων μας, θεωρείται κατόρθωμα και ο φοροφυγάς χαρακτηρίζεται έξυπνος, ικανός και δημιουργημένος. Έτσι η φοροδιαφυγή έφτασε - με τη κακή έννοια - να αποτελεί άθλημα για τη χώρα μας στην οποία επιδιόμαστε όλοι ανεξαιρέτως. Δεν σκεπτόμαστε ότι τον φόρο που ο φοροφυγάς κλέβει, θα τον πληρώσουμε, αναλογικά, όλοι οι άλλοι (ειλικρινείς?) φορολογούμενοι. Το άλλο είναι ότι, δυστυχώς για τη χώρα μας, οι *συντελεστές φορολογίας* είναι πολύ υψηλοί. Έτσι το κίνητρο για να ρισκάρουν οι φορολογούμενοι, είναι περισσότερο έντονο. Σε αυτό συνεπικουρεί και η μειωμένη δυνατότητα ελέγχου, των φορολογικών δηλώσεων καθώς και των συναλλαγών των φορολογουμένων, από την πλευρά των Φορολογικών Αρχών.

Ο ρόλος του Υπεύθυνου Λογιστή - Φοροτεχνικού στο θέμα αυτό είναι καθοριστικός. Ο νόμος τον θεωρεί συνυπεύθυνο - και γιατί όχι - με τον Επιτηδευματία που φοροδιαφεύγει. Θα πρέπει να τονιστεί και πάλι, ότι η φοροδιαφυγή στους έμμεσους φόρους, όπως είναι ο Φ.Π.Α. καθώς και οι παρακρατούμενοι φόροι, αποτελεί και *φοροκλοπή*. Γιατί το φόρο που πρέπει να αποδοθεί στο Δημόσιο δεν τον κερδίζει αυτός που τον πληρώνει, αλλά ο επιτηδευματίας που τον εισπράττει για λογαριασμό του Δημοσίου και δεν τον αποδίδει. Και εδώ οι ποινές που επιβάλλει η Πολιτεία στους *φοροκλέφτες* (Επιτηδευματίες και Λογιστές) είναι πάρα πολύ αυστηρές.)

ii. ΠΟΙΝΕΣ ΠΟΥ ΕΠΙΒΑΛΛΟΝΤΑΙ ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

1. ΑΡΘΡΟ 31 Ν,1591/86 - ΑΔΙΚΗΜΑΤΑ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

1. Αδίκημα φοροδιαφυγής διαπράττει:

α)
..... (αναφέρεται στη μη απόδοση παρακρατούμενων φόρων. Σημειώνεται όμως ότι με το άρθρο 45 του ν.2065/92, ρυθμίζονται διαφορετικά οι ποινικές και διοικητικές κυρώσεις για τη μη απόδοση των παρακρατούμενων φόρων).

β) Όποιος δεν υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος ,εφόσον για το ποσό του εισοδήματος που δε δηλώθηκε, οφείλεται κύριος φόρος πάνω από τριακόσιες

χιλιάδες (300.000) δραχμές.

γ) Όποιος δεν εκδίδει τα φορολογικά στοιχεία που προβλέπονται:

αα) Από τις διατάξεις των παραγράφων 2, 3, 5 έως και 14, 16, 18 και 19 του άρθρου 13, των παραγράφων 1, 4 έως 7 και 10 του άρθρου 19, των παραγράφων 1, 3, 5 και 6 του άρθρου 20, των παραγράφων 1 και 6 του άρθρου 21, των παραγράφων 1 έως 6 του άρθρου 23, των παραγράφων 2, 3 και 5 του άρθρου 25, της παραγράφου 1 του άρθρου 26 και της παραγράφου 1, εδάφια 4 και 5 του άρθρου 28 του κώδικα φορολογικών στοιχείων, όπως οι διατάξεις αυτές ισχύουν κάθε φόροι και

ββ) από τις διατάξεις των υπ' αριθ. Σ.2087/50/7.4.1979 (ΦΕΚ 384 τ.Β') και σ.3537/37/20.6.1979 (ΦΕΚ933 τ.Β') αποφάσεων του Υπουργού οικονομικών, όπως οι διατάξεις ισχύουν αυτές κάθε φορά. Με τις διατάξεις του νέου κώδικα οι αντίστοιχες διατάξεις είναι αυτές των άρθρων 11 (εκτός παρ. 1 γ' και παρ. 4), 12 (εκτός παρ. 3,4 και 5), 13 (μόνο το δεύτερο και τρίτο εδάφιο της παρ. 2 και 16).

δ) Όποιος εκδίδει ανακριβή, ως προς την ποσότητα ή την τιμή μονάδας ή την αξία, τα στοιχεία που αναφέρονται στην προηγούμενη περίπτωση εφόσον από την ανακρίβεια αυτή προκύπτει διαφορά, που υπερβαίνει το δέκα τα εκατό (10%) της συνολικής ποσότητας ή της συνολικής αξίας των αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών ή της συναλλαγής γενικά.

ε) Όποιος τηρεί ανακριβή βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων, εφόσον η ανακρίβεια διαπιστωθεί από τακτικό έλεγχο, του οποίου το αποτέλεσμα οριστικοποιήθηκε είτε με διοικητική επίλυση της διαφοράς είτε λόγω παρόδου άπρακτης της προθεσμίας για άσκηση προσφυγής, είτε με οριστική απόφαση του διοικητικού δικαστηρίου, εφόσον στη διαχειριστική περίοδο που ελέγχθηκε προκύπτει διαφορά ακαθάριστων εσόδων πάνω από είκοσι τα εκατό (20%) σε σχέση με αυτά που δηλώθηκαν και πάντως όχι μικρότερη από ένα εκατομμύριο (3.000.000) δραχμές.

στ) Όποιος δεν τηρεί την υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων που προβλέπεται από τη διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 44 του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων (Σ.Σ. σήμερα άρθρο 21), καθώς και των στοιχείων που αναφέρονται στη προηγούμενη περίπτωση γ'.

ζ) Όποιος εκδίδει πλαστό ή εικονικό ή νοθεύει τιμολόγιο πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών ή οποιοδήποτε από τα φορολογικά στοιχεία που αναφέρονται στην περίπτωση γ' της παραγράφου αυτής.

Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή

σφραγισθεί μ' οποιοδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησης του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου.

Θεωρείται εικονικό και το φορολογικό στοιχείο που εκδόθηκε για συναλλαγή, διακίνηση ή οιαδήποτε άλλη αιτία ανύπαρκτη στο σύνολο ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο.

η) Όποιος γνωρίζει το σκοπό της επιχειρούμενης πράξης και συνεργεί με οποιοδήποτε τρόπο στην κατασκευή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή γνωρίζει ότι τα στοιχεία είναι πλαστά ή εικονικά και συνεργεί με οποιοδήποτε τρόπο στην έκδοσή τους ή αποδέχεται τα πλαστά ή τα εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

2. Ο δράστης των ποινικών αδικημάτων, που προβλέπονται στις περιπτώσεις ζ' και η' της προηγούμενης παραγράφου, τιμωρείται με ποινή φυλακίσεως τουλάχιστον ενός (1) έτους και με χρηματική ποινή τουλάχιστον ενός (1) εκατομμυρίου δραχμών. Σε περίπτωση υποτροπής τα κατώτατα όρια των ποινών διπλασιάζονται. Ο δράστης των ποινικών αδικημάτων, που προβλέπονται στις περιπτώσεις α' και β' της ίδιας παραγράφου, τιμωρείται με ποινή φυλακίσεως τουλάχιστον έξι (6) μηνών. Σε κάθε άλλη περίπτωση ο δράστης τιμωρείται με ποινή φυλακίσεως τουλάχιστον ενός (1) μήνα.

3. Αυτουργοί και συνεργοί

Στα νομικά πρόσωπα ως αυτουργοί του αδικήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται:

α) Στις ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, οι πρόεδροι των Δ.Σ., οι διευθύνοντες ή εντεταλμένοι ή συμπράττοντες σύμβουλοι, οι διοικητές, οι γενικοί διευθυντές, ως και εν γενεί κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών. Αν ελλείπουν όλα τα παραπάνω πρόσωπα, ως αυτουργοί θεωρούνται τα μέλη των διοικητικών συμβουλίων των εταιριών αυτών, εφόσον ασκούν πράγματι προσωρινά ή διαρκώς ένα από τα καθήκοντα που αναφέρονται πιο πάνω.

β) Στις εταιρίες ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες, οι ομόρρυθμοι εταίροι ή διαχειριστές αυτών και στις περιορισμένης ευθύνης εταιρίες, οι διαχειριστές αυτών και όταν ελλείπουν ή απουσιάζουν αυτοί, ο κάθε εταίρος.

γ) Στους συνεταιρισμούς, οι πρόεδροι ή οι γραμματείς ή οι ταμίες ή οι διαχειριστές αυτών.

Στις κοινοπραξίες, κοινωνίες, αστικές, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρίες, ως αυτουργοί του αδικήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται οι εκπρόσωποι τους και αν λείπουν αυτοί τα μέλη τους. Όταν στα μέλη αυτών περιλαμβάνονται και νομικά πρόσωπα ή αλλοδαπές επιχειρήσεις ή αλλοδαποί οργανισμοί, εφαρμόζονται ανάλογα και οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 3.

Στις αλλοδαπές επιχειρήσεις γενικά και στους κάθε είδους αλλοδαπούς οργανισμούς ως αυτουργοί του αδικήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται οι διευθυντές ή αντιπρόσωποι ή πράκτορες, που έχουν στην Ελλάδα.

Επίσης, αυτουργοί θεωρούνται και: α) όσοι δυνάμει νόμου ή δικαστικής απόφασης ή διάταξης τελευταίας βούλησης είναι διαχειριστές αλλότριας περιουσίας και β) ο επίτροπος ή κηδεμόνας ή διοικητής αλλότριων κατά τις διατάξεις του Α.Κ.

Ως άμεσοι συνεργοί του αδικήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται ο προϊστάμενος του λογιστηρίου κάθε μορφής ή τύπου επιχείρησης ή ο οποίος συμπράττει με οποιονδήποτε τρόπο γενικά στην διάπραξη των αδικημάτων του παρόντος, ως τοιούτου νοουμένου και του υπογράφοντος τη δήλωση ως πληρεξούσιος.

Οι ανωτέρω αυτουργοί και συνεργοί τιμωρούνται εφόσον κατά το χρόνο διάπραξης του αδικήματος είχαν την ιδιότητα αυτή και εφόσον γνώριζαν ή από την ιδιότητα τους και εν όψει των συγκεκριμένων περιστάσεων γίνεται φανερό ότι γνώριζαν για τις πράξεις ή παραλείψεις, με τις οποίες εκπληρώθηκαν οι όροι των αδικημάτων του παρόντος.)

2. ΑΡΘΡΟ 54 Ν. 2065/92

ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΓΙΑ ΑΛΛΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

1. Όποιος κατακρατεί, καταστρέφει, πλαστογραφεί οποιαδήποτε βιβλίο, έγγραφο ή στοιχείο ή συντάσσει ψευδή δήλωση ή αποδέχεται ή υπογράφει ψευδή βεβαίωση ή πιστοποιητικό σε σχέση με τη περιουσιακή ή οικονομική γενικά κατάσταση του φορολογούμενου ή άλλου προσώπου υπόχρεου σε καταβολή φόρου, τιμωρείται με φυλάκιση μέχρι δυο έτη και χρηματική ποινή από ένα εκατομμύριο (3.000) ευρώ μέχρι τρία εκατομμύρια (9.000) ευρώ, εκτός εάν οι πράξεις αυτές τιμωρούνται βαρύτερα με

άλλες διατάξεις.

2. Όποιος αποπειράται με εξαγορά ή με βίαια μέσα ή με απειλές να δυσχεράνει ή να παρεμποδίσει ή να εκφοβίσει φοροτεχνικό υπάλληλο να ενεργήσει έλεγχο για την εφαρμογή των φορολογικών νόμων τιμωρείται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 167, 235 και 236 του Ποινικού Κώδικα. Στις περιπτώσεις αυτές το δικαστήριο επιβάλλει και χρηματική ποινή από ένα εκατομμύριο (3.000) ευρώ μέχρι πέντε εκατομμύρια (15.000) ευρώ, εκτός εάν οι πράξεις αυτές τιμωρούνται βαρύτερα με άλλες διατάξεις.

3. Μετατροπή ή αναστολή της επιβαλλόμενης ποινής για τα αδικήματα των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου δεν επιτρέπεται. Η άσκηση εφέσεως δεν έχει ανασταλτικό αποτέλεσμα.

4. Οποιοδήποτε πρόσωπο συντάσσει ή υπογράφει οποιαδήποτε φορολογική δήλωση, με την οποία αποκρύπτει περιουσιακό στοιχείο ή εισόδημα έχει για τη περίπτωση ψευδούς δηλώσεως όλες τις συνέπειες, που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 1599/1986 εφόσον η διαφορά οφειλόμενου φόρου υπερβαίνει τα επτακόσια (700) ευρώ (έναρξη ισχύος 30-6-1992).

3. ΑΡΘΡΟ 32 Ν 1591/86 - ΠΟΙΝΙΚΗ ΔΙΩΞΗ

1. Η ποινική δίωξη για τα αδικήματα του άρθρου 31 του παρόντος ασκείται μετά από μηνυτήρια αναφορά που υποβάλλεται υποχρεωτικώς από το προϊστάμενο της αρμόδιας Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.) στην εισαγγελική αρχή εντός μηνός από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής, αναστελλόμενη, μέχρι λήξεως της προθεσμίας αυτής της παραγράφου του αδικήματος. Επί οριστικοποίησεως επελθούσης προ της δημοσιεύσεως της παρούσας, η ως άνω προθεσμία άρχεται από της δημοσιεύσεως αυτής.

2. Στις περιπτώσεις της εξωδίκου ή κατά τις διατάξεις του Ν.Δ. 4600/1966 λύσεως της διαφοράς δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του παρόντος νόμου.

3. Αρμόδιο δικαστήριο για την εκδίκαση των αδικημάτων του άρθρου 31 του παρόντος νόμου είναι το πλημμελειοδικείο στην περιφέρεια του οποίου έχει τη κατοικία του ο υπαίτιος ή έχει την έδρα της η κατά την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου, επιχείρηση.

Στο δικαστήριο αυτό διαβιβάζονται η μηνυτήρια αναφορά της αρμόδιας Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και εφόσον υπάρχουν στη δικογραφία, η έκθεση ελέγχου και τα αναφερόμενα σε αυτή έγγραφα, το φύλλο έλεγχου ή η πράξη καταλογισμού τέλους ή εισφοράς, η απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Φ.Σ., ως και η απόφαση του διοικητικού

δικαστηρίου. Κατά τη διαδικασία στο ακροατήριο το δικαστήριο μπορεί να κλητεύσει ως μάρτυρες τα αρμόδια φορολογικά όργανα μόνο στην περίπτωση που θα κρίνει αναγκαίες και άλλες αποδείξεις. Στην ίδια περίπτωση να διατάξει και οποιαδήποτε άλλη απόδειξη. Το Δημόσιο μπορεί να παρίσταται στο δικαστήριο ως πολιτικός ενάγων με το προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής ή τον υπάλληλο της υπηρεσίας του που ορίζεται από αυτόν.

Έγγραφο προδικασία δεν απαιτείται. Ο αρμόδιος Εισαγγελέας γνωστοποιεί στην αρμόδια φορολογική αρχή, δεκαπέντε τουλάχιστον ημέρες πριν από τη δημόσια συνεδρίαση, την αρχική δικάσιμο.

4. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, μπορεί να τεθούν όροι και προϋποθέσεις για την υποβολή της σχετικά με τα αδικήματα του άρθρου 31 του παρόντος νόμου, μηνυτήριας αναφοράς από τα αρμόδια φορολογικά όργανα.

5. Το δεύτερο εδάφιο του άρθρου 108 του Ν.4125/1960 «περί κυρώσεως του κώδικα φορολογικής δικονομίας και τροποποιήσεως και συμπληρώσεως του οργανισμού των φορολογικών δικαστηρίων και καθορισμού των τελών διαδικασίας» αντικαθίσταται ως εξής: «Με την απόφαση δεν επιδικάζεται δικαστική δαπάνη. Κατ'εξαιρέση, αν η απόφαση προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη σε ποσοστό κατώτερο του πενήντα το εκατό (50%) της φορολογητέας ύλης που προσδιόρισε η Φορολογική Αρχή, το δικαστήριο με την ίδια απόφαση επιβάλλει σε βάρος του δημοσίου τη δικαστική δαπάνη του φορολογούμενου όλων των βαθμών».

Η απόφαση αυτή θα δημοσιευθεί στην εφημερίδα της Κυβερνήσεως και θα κυρωθεί με νόμο. Η ισχύς της απόφασης αυτής αρχίζει από τη δημοσίευσή της στην εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Από της ισχύος της παρούσας και εφόσον συντρέξουν προ ή μετά αυτήν οι ανωτέρω προϋποθέσεις εκλείψεως του αξιόποινου της φοροδιαφυγής, κάθε αρξαμένη ποινική δίωξη για την οποία δεν έχει εκδοθεί τελεσίδικη απόφαση καταργείται, οι εκκρεμείς υποθέσεις τίθενται στο αρχείο και τυχόν πρωτότυπα φορολογικά έγγραφα επιστρέφονται υπό του αρμοδίου οργάνου ή δικαστηρίου στην αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.)

Περί της συνδρομής των προϋποθέσεων εκλείψεως του αξιόποινου κατά την παρούσα διάταξη, ο προϊστάμενος της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.) δια συμπληρωματικής αναφοράς του, υποβαλλόμενη εντός μηνός υποχρεωτικώς από της δημοσίευσής της παρούσης ενημερώνει σχετικώς τον αρμόδιο Εισαγγελέα ή εφόσον η υπόθεση έχει άχθη στο ακροατήριο, το αρμόδιο ποινικό δικαστήριο.

iii. ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΚΑΛΥΤΕΡΟΥ ΤΡΟΠΟΥ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗΣ

ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

Σύμφωνα με την δική μας άποψη ο καλύτερος τρόπος αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής είναι ο εξής: Συχνότερος έλεγχος των επιχειρήσεων από τους ελεγκτές έστω και αν αυτό γίνεται δειγματοληπτικά. Με αυτόν τον τρόπο θα είναι δύσκολη η φοροδιαφυγή. Επίσης καλό θα ήταν οι ελεγκτές εκτός από τα παραστατικά να ελέγχουν και την διακίνηση των αγαθών κατά την μεταφορά τους με Ι.Χ., πράγμα δύσκολο λόγω τις πληθώρας των επιχειρήσεων, του καθημερινά μεγάλου αριθμού διακίνησης αγαθών και δυστυχώς του μικρού αριθμού ελεγκτών. Καλό, τέλος, θα ήταν να ισχύσει και η λεγόμενη «συνυπευθυνότητα» των λογιστών. Να είναι υπεύθυνοι δηλαδή, και οι λογιστές και όχι μόνο οι επιχειρηματίες για την φοροδιαφυγή που διενεργείται εις βάρος του κράτους.

ΜΕΡΟΣ 2^ο : ΠΕΡΙ ΦΟΡΟΑΠΑΛΛΑΓΗΣ

I. Έννοια φοροαπαλλαγής:

Σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος «Οι Έλληνες συνεισφέρουν αδιακρίτως στα δημόσια βάρη ανάλογα με τις οικονομικές τους δυνάμεις».

Η συνταγματική αυτή επιταγή κάμπτεται με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 2238/94, οι οποίες καθιερώνουν απαλλαγές από το φόρο εισοδήματος. Οι φορολογικές απαλλαγές είναι αντίθετες στην αρχή της καθολικότητας του φόρου. Θεωρείται ότι οι απαλλαγές παραβαίνουν την ως άνω γενική αρχή της καθολικότητας του φόρου γιατί είναι περιορισμένες και η θέσπιση τους επιβάλλεται για το συμφέρον του Κράτους και των κοινωνικά ασθενέστερων τάξεων, όπως είναι η απαλλαγή των αναπήρων, ορισμένων επενδύσεων κλπ.

Οι απαλλαγές προβλέπονται και αναγνωρίζονται για ορισμένα πρόσωπα και ορισμένα συγκεκριμένα εισοδήματα. Διακρίνονται σε δύο κατηγορίες:

II. Προσωπικές και πραγματικές απαλλαγές:

Προσωπικές είναι οι απαλλαγές που συνδέονται με το πρόσωπο που απαλλάσσεται και πραγματικές είναι αυτές οι απαλλαγές που αναφέρονται σε απαλλασσόμενα εισοδήματα.

Οι διατάξεις περί απαλλαγών ερμηνεύονται στενά, όπως εξάλλου όλο το φορολογικό μας σύστημα και δεν επιδέχονται αναλογική ερμηνεία. Κατά συνέπεια καμία άλλη απαλλαγή δεν αναγνωρίζεται πέρα από αυτές που προβλέπονται ρητά στους διαφόρους φορολογικούς νόμους. Οι φορολογικές απαλλαγές στη φορολογία εισοδήματος έχουν θεσπιστεί με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 2238/94 (άρθρο 7 ν.δ. 3323/55) για τα φυσικά πρόσωπα και του άρθρου 103 του ν. 2238/94 (άρθρο 6 ν.δ. 3843/58), για τα νομικά πρόσωπα.

Το Κράτος προσπαθεί όσο περισσότερο γίνεται να περιορίσει τις φορολογικές απαλλαγές για λόγους κυρίως δικαιοσύνης. Τα τελευταία χρόνια έχουν καταργηθεί πολλές απαλλαγές με τους νόμους 1591/1986 (άρθρο 12), 1077/1971 (άρθρο 15), ν. 2459/1997 κ.λπ.

i. Προσωπικές απαλλαγές:

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 6 απαλλάσσονται από το φόρο προσωπικά και με τον όρο της αμοιβαιότητας.

1. Οι αλλοδαποί πρεσβευτές και οι λοιποί διπλωματικοί αντιπρόσωποι

και πράκτορες για το εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και για τα εισοδήματά τους από κάθε άλλη πηγή που αποκτώνται στην αλλοδαπή. Οι απαλλαγές αυτές αφορούν μόνο τους αλλοδαπούς διπλωμάτες και όχι τους Έλληνες που υπηρετούν στην αλλοδαπή, οι οποίοι δεν απαλλάσσονται αλλά υπόκεινται σε φόρο στην Ελλάδα, όπου και υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Οι εμπορικοί ακόλουθοι των πρεσβειών εξομοιώνονται με τους άλλους διπλωματικούς υπαλλήλους, οπότε και αυτοί έχουν τις ως άνω απαλλαγές. Η ως άνω απαλλαγή είναι προσωπική και περιορίζεται αποκλειστικά στα εισοδήματα που αναφέρονται ανωτέρω (μισθωτές υπηρεσίες κι εισοδήματα κάθε άλλης πηγής που αποκτώνται στην αλλοδαπή). Κατά συνέπεια όταν τα εισοδήματα από άλλες πηγές αποκτώνται στην Ελλάδα (για τους αλλοδαπούς πρεσβευτές...) υπόκεινται σε φόρο π.χ. έστω ότι ο Ιταλός πρεσβευτής εκτός από το μισθό του αποκτά εισόδημα Ζ' πηγής στην Ιταλία και στην Ελλάδα. Στην περίπτωση αυτή το εισόδημα ΣΤ' πηγής και Ζ' πηγής που αποκτάται στην Ιταλία δε θα φορολογηθούν στην Ελλάδα. Το εισόδημα όμως Ζ' πηγής που αποκτά στην Ελλάδα θα φορολογηθεί στην πατρίδα μας.

Λέγοντας αμοιβαιότητα εννοούμε την αναγνώριση δικαιωμάτων ή υποχρεώσεων σε άτομα ή κράτη από μία πολιτεία, με την προϋπόθεση πως αναγνωρίζονται και σ' αυτήν ή τους υπηκόους της τα ίδια αυτά δικαιώματα και υποχρεώσεις. Η αμοιβαιότητα συναντάται στο πλαίσιο των διακρατικών (διεθνών) σχέσεων και είτε καθιερώνεται με τις αναγνωριζόμενες συμβάσεις «ρήτρες αμοιβαιότητας», είτε απορρέει από γενικά παραδεκτές από τα περισσότερα κράτη διατάξεις του Διεθνούς Δικαίου.

Η αμοιβαιότητα αναγνωρίζεται από το διεθνές δίκαιο και αφορά όλους τους διπλωματικούς υπαλλήλους, οι οποίοι απαλλάσσονται στις ξένες χώρες αμοιβαίως όπως αναφέρουμε και πιο πάνω.

2. Με τις διατάξεις της ίδιας παραγράφου 1 απαλλάσσονται από το φόρο προσωπικά και με τον όρο της αμοιβαιότητας οι πρόξενοι και οι προξενικοί πράκτορες, καθώς και το κατώτερο προσωπικό των ξένων πρεσβειών και προξενείων, εφόσον όλοι τους έχουν την ιθαγένεια του Κράτους που αντιπροσωπεύουν και αποκτούν στην Ελλάδα εισόδημα μόνο από μισθωτές υπηρεσίες. Κατά συνέπεια εισοδήματα που αποκτώνται από τους ανωτέρω και προκύπτουν στην Ελλάδα από άλλες πηγές, υπόκειται σε φόρο εισοδήματος. Η απαλλαγή αυτή είναι προσωπική και αναγνωρίζεται με την προϋπόθεση ότι τα ανωτέρω πρόσωπα έχουν

ιθαγένεια του Κράτους που αντιπροσωπεύουν. Εάν π.χ. ο πρόξενος δεν έχει την ιθαγένεια του Κράτους που αντιπροσωπεύει, τότε στην περίπτωση αυτή δε δικαιούται απαλλαγή. Ιθαγένεια είναι ο νομικός και πολιτικός δεσμός κάθε πολίτη με το Κράτος στο οποίο ανήκει. Η σημασία της ιθαγένειας είναι μεγάλη τόσο για το δημόσιο όσο και για το ιδιωτικό δίκαιο. Ένα άτομο μπορεί να στερηθεί την ιθαγένεια του, οπότε ονομάζεται «άπολις», αλλά επίσης μπορεί να έχει πολλαπλή ιθαγένεια όπως π.χ. ιταλική και γερμανική. Τότε τα τυχόν προβλήματα που θα προκύψουν, θα λυθούν με βάση το δίκαιο της ιθαγένειας προς την οποία συνδέεται το πρόσωπο στενότερα.

Πρεσβευτής ή πρέσβης, είναι ο ανώτατος βαθμός διπλωματικών υπαλλήλων. Διπλωματικοί υπάλληλοι γενικά είναι οι υπάλληλοι, που εκπροσωπούν και προστατεύουν τα συμφέροντα του Κράτους τους στην χώρα όπου είναι διαπιστευμένοι, διαπραγματεύονται και γενικά κατατοπίζουν την Κυβέρνηση του Κράτους τους για γεγονότα ή εκδηλώσεις που την αφορούν. Σε περίοδοι ειρήνης και εφόσον διαρκούν οι φιλικές σχέσεις μεταξύ δύο κρατών, η εκπροσώπηση αυτή είναι απαραίτητη για την εξυπηρέτηση των συμφερόντων τους.

Πρόξενος, είναι ο επίσημος εκπρόσωπος μιας πολιτείας σε άλλη χώρα, ο οποίος έχει ως κύριο έργο την αντιπροσώπευση των ναυτικών και εμπορικών συμφερόντων της πατρίδας του και γενικά την προστασία των υπηκόων της. Οι πρόξενοι διακρίνονται σε πρόξενους γενικούς, σε α' και β' τάξης, σε υποπρόξενους και σε προξενικούς πράκτορες.

Απαλλαγές εισοδημάτων από ακίνητα

ii. Πραγματικές απαλλαγές από ακίνητα:

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 6, από το εισόδημα από ακίνητα απαλλάσσεται:

1. Τεκμαρτό εισόδημα οικοδομής που παραχωρείται δωρεάν στο Δημόσιο και Ν.Π.Δ.Δ.

Σύμφωνα με τις παραπάνω διατάξεις απαλλάσσεται από το φόρο εισοδήματος το τεκμαρτό εισόδημα του φορολογούμενου που προκύπτει από την παραχώρηση της χρήσης ακινήτων στο Ελληνικό Δημόσιο ή στα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, από τον κύριο, νομέα ή επικαρπωτή, χωρίς αντάλλαγμα (αντιπαροχή).

2. Με την παράγραφο 1 του άρθρου 2 του κοινοποιημένου νόμου (Ν.2753/99) αντικαθίστανται τα δυο πρώτα εδάφια της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του Ν.2238/94.

Με τις νέες διατάξεις αυξάνεται το απαλλασσόμενο τεκμαρτό εισόδημα που αντιστοιχεί στην επιφάνεια της ιδιοκατοικούμενης κύριας κατοικίας του φορολογούμενου με την προσθήκη επιφάνειας 20 τ.μ. στο όριο των 150 τ.μ. ανάλογα με τον αριθμό των τέκνων του και όταν αυτά είναι μέχρι δυο και με 30 τ.μ. από το τρίτο τέκνο και μετά.

Ειδικότερα, ενώ με τις μέχρι τώρα διατάξεις για όλους γενικά τους φορολογούμενους (ανεξάρτητα από την οικογενειακή κατάσταση και τον αριθμό των τέκνων) ίσχυε απαλλαγή του ακαθάριστου τεκμαρτού εισοδήματος που προκύπτει από ιδιοκατοίκηση της κύριας κατοικίας τους, με επιφάνεια μέχρι 150 τ.μ. με τις νέες διατάξεις αυτή η επιφάνεια αυξάνει κατά 20 τ.μ. για κάθε τέκνο μέχρι και το δεύτερο και κατά 30 τ.μ. για κάθε τέκνο από το δεύτερο και μετά.

Έστω, για παράδειγμα ότι ένας φορολογούμενος με 4 τέκνα, που τον βαρύνουν, ιδιοκατοικεί σε κύρια κατοικία 250 τ.μ. Με τις προηγούμενες διατάξεις απαλλασσόταν για ακαθάριστο τεκμαρτό εισόδημα 150 τ.μ. και φορολογείτο για ακαθάριστο τεκμαρτό εισόδημα 100 τ.μ. Με τις νέες διατάξεις ο ίδιος φορολογούμενος απαλλάσσεται για ολόκληρο το ακαθάριστο τεκμαρτό εισόδημα του. Δηλαδή απαλλάσσεται (150 τ.μ. + 20 τ.μ. για το α΄ παιδί + 20 τ.μ. για το β΄ παιδί + 30 τ.μ. για το γ΄ παιδί + 30 τ.μ. για το δ΄ παιδί)=250 τ.μ.

Με τις διατάξεις επαναλαμβάνεται ρητά, ότι αν η επιφάνεια της κύριας κατοικίας που ιδιοκατοικείται από τον φορολογούμενο είναι μικρότερη από το διαμορφούμενο όριο που προαναφέρθηκε (150 τ.μ. πλέον 20 τ.μ. για κάθε τέκνο μέχρι το δεύτερο και 30 τ.μ. για κάθε τέκνο από το τρίτο και μετά, του φορολογούμενου που τον βαρύνει), η διάφορα μέχρι το όριο αυτό λαμβάνεται υπόψη για την απαλλαγή του ακαθάριστου τεκμαρτού εισοδήματος μιας μόνο ιδιοκατοικούμενης δευτερεύουσας κατοικίας αυτού.

Έστω, για παράδειγμα ένας φορολογούμενος με τέσσερα τέκνα που τον βαρύνουν ιδιοκατοικεί σε κύρια κατοικία επιφάνειας 160 τ.μ. και έχει και μια δευτερεύουσα κατοικία 140 τ.μ.

Με τις νέες διατάξεις ο φορολογούμενος αυτός απαλλάσσεται για το τεκμαρτό εισόδημα που αντιστοιχεί στα 160 τ.μ. της κύριας κατοικίας του και για το ακαθάριστο τεκμαρτό εισόδημα που αντιστοιχεί στην επιφάνεια των 90 τ.μ. της δευτερεύουσας κατοικίας του και φορολογείται μόνο για το ακαθάριστο τεκμαρτό εισόδημα που αντιστοιχεί στην επιφάνεια των 50 τ.μ. της δευτερεύουσας κατοικίας του. Ο προσδιορισμός του φορολογούμενου ακαθάριστου

τεκμαρτού εισοδήματος γίνεται με αναγωγή του συνολικού ακαθάριστου τεκμαρτού εισοδήματος ανάλογα με τετραγωνικά μέτρα. Δηλαδή αν το συνολικό ετήσιο τεκμαρτό ενοίκιο της δευτερεύουσας κατοικίας είναι, έστω 1.200.000 δρχ τότε το φορολογούμενο ακαθάριστο τεκμαρτό εισόδημα θα είναι $(1.200.000 \times 50) : 140 = 428.571$ δρχ.

➤ Τα οικονομικά έτη 1989 και 1996:

Απαλλάσσεται από το εισόδημα εξ' οικοδομών το ακαθάριστο τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοκατοίκηση της κύριας κατοικίας του φορολογούμενου, εμβαδού μέχρι (200) τ.μ. Αν το εμβαδόν της ιδιοκατοικούμενης κύριας κατοικίας είναι μικρότερο από (200) τ.μ. η διαφορά μέχρι τα διακόσια τ.μ. λαμβάνεται υπόψη για απαλλαγή μιας μόνο ιδιοκατοικούμενης δευτερεύουσας κατοικίας.

➤ Τα οικονομικά έτη 1997 και 1999:

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 12 του ν. 2459/97 ορίζεται ότι από το φόρο εισοδήματος απαλλάσσεται το ακαθάριστο τεκμαρτό μίσθωμα από ιδιοκατοίκηση της κύριας κατοικίας του φορολογούμενου εμβαδού μέχρι εκατόν πενήντα (150) τ.μ. Όταν το εμβαδόν της ιδιοκατοικούμενης κύριας κατοικίας είναι μικρότερο από (150) τ.μ. λαμβάνεται υπόψη για την απαλλαγή μιας μόνο ιδιοκατοικούμενης δευτερεύουσας κατοικίας.

➤ Οικονομικό έτος 2000 και έπειτα :

Ισχύουν τα όσα αναφέρθηκαν στην προηγούμενη παράγραφο.

Απαλλαγή από φόρο ακαθάριστου, τεκμαρτού εισοδήματος, από μία μόνο δευτερεύουσα κατοικία.

Το Υπουργείο Οικονομικών με την 1028148/466/ ΠΟΛ. 1083/11.4.1990 εγκύκλιο Διαταγή του δίνει τις εξής οδηγίες σχετικά με την απαλλαγή από φόρο ακαθάριστου τεκμαρτού εισοδήματος από μία μόνο δευτερεύουσα κατοικία. Η ως άνω εγκύκλιος αναφέρει τα εξής:

Σύμφωνα με τις διατάξεις της υποπερίπτωσης β' της περίπτωσης Α' της παραγράφου 1 του άρθρου 7 του ν.δ. 3323/1955 (περ. β' παραγράφου 2 άρθρου 6 ν. 2238/94), απαλλάσσεται από το φόρο το ακαθάριστο εισόδημα από ιδιοκατοίκηση της κύριας κατοικίας του φορολογουμένου, εμβαδού μέχρι 200 τετραγωνικά μέτρα.

Αν το εμβαδόν της **ιδιοκατοικούμενης κύριας κατοικίας** είναι μικρότερο από 200 τ.μ., λαμβάνεται υπόψη για απαλλαγή μίας μόνο ιδιοκατοικούμενης

δευτερεύουσας κατοικίας.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών λαμβάνονται υπόψη τυχόν εκμισθούμενες ή μισθούμενες από το φορολογούμενο κατοικίες.

Κατά συνέπεια, αν ως κύρια κατοικία του ο φορολογούμενος δηλώνει κατοικία που μισθώνει από τρίτο ή αν φιλοξενείται στην κατοικία τρίτου, ανεξάρτητα από το εάν ο ίδιος εκμισθώνει σε τρίτους κατοικία, στην περίπτωση που δηλώνει ιδιοκατοίκηση δευτερευουσών κατοικιών, τότε θα ληφθεί υπόψη για την εφαρμογή των διατάξεων που προαναφέρθηκαν, μία μόνο δευτερεύουσα κατοικία αυτού.

Έτσι, για παράδειγμα αν ο φορολογούμενος ως κύρια κατοικία του δηλώνει οικοδομή το έτος 1990 στα *Ιωάννινα* που μισθώνει από τρίτο, και δηλώνει τεκμαρτό ενοίκιο ιδιοκατοίκησης δύο δευτερευουσών κατοικιών (μία στην Κέρκυρα επιφάνειας 80τ.μ. και μία στη Ρόδο επιφάνειας 250τ.μ.), τότε θα γίνει εφαρμογή των διατάξεων της υποπερ. Β΄ της περίπτωσης Α΄ της παραγρ. 1 του άρθρου 7 του ν.δ. 3323/1955 (περ. β΄ παρ. 2 άρθρου 6 του ν. 2238/94), για το τεκμαρτό ενοίκιο εκείνης της δευτερεύουσας κατοικίας του που ο ίδιος ο φορολογούμενος θεωρεί πρώτη δευτερεύουσα.

Κατά συνέπεια:

I) Αν ο φορολογούμενος δηλώσει ως πρώτη δευτερεύουσα την ιδιοκατοικούμενη κατοικία του στην Κέρκυρα, θα απαλλαγεί για ολόκληρο το ποσό του τεκμαρτού ενοικίου της κατοικίας του στη Ρόδο.

II) Αν ο φορολογούμενος δηλώσει την κατοικία της Ρόδου, ως πρώτη από τις δευτερεύουσες, τότε με τις υπόψη διατάξεις θα απαλλαγεί για το τεκμαρτό ενοίκιο που αναλογεί ποσοστιαία στα 200 τ. μ. αυτού, ενώ θα φορολογηθεί για το τεκμαρτό εισόδημα που αναλογεί ποσοστιαία στα υπόλοιπα 50 τ.μ. της κατοικίας του στη Ρόδο και για ολόκληρο το τεκμαρτό εισόδημα της δευτερεύουσας κατοικίας του στην Κέρκυρα.

Τα ανωτέρω ισχύουν μέχρι και σήμερα με τη διαφορά μόνο ως προς το ύψος της απαλλαγής του τεκμαρτού εισοδήματος μετά τις τροποποιήσεις που έγιναν με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 12 του ν. 2459/97 και της παρ. 1 του άρθρου 2 του ν. 2753/99.)

Οικοδομή που ανήκει στη σύζυγο ή τα τέκνα τον φορολογούμενου.

Το τρίτο εδάφιο της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του ν.2238/94 ορίζει, ότι αν η ιδιοκατοικούμενη κύρια ή δευτερεύουσα κατοικία ανήκει στη σύζυγο ή τα παιδιά του φορολογούμενου, το απαλλασσόμενο ποσό που αναλογεί αφαιρείται από το δικό της ακαθάριστο εισόδημα από ιδιοκατοίκηση.

Ακαθάριστο τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοκατοίκηση της κύριας κατοικίας σε περίπτωση συνιδιοκτησίας.

Με τις διατάξεις του τέταρτου εδαφίου της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του νόμου 2238/94, ορίζεται ότι σε περίπτωση συνιδιοκτησίας της οικοδομής μεταξύ των συζύγων ή μεταξύ αυτών και των ανηλίκων τέκνων τους, το συνολικό απαλλασσόμενο ποσό αφαιρείται αναλογικά από το ακαθάριστο τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοκατοίκηση του καθενός ανάλογα με το ποσοστό συνιδιοκτησίας του.

Το Υπουργείο Οικονομικών με την 1039370/717/ΑΟΟ12 ΠΟΑ. 1148/27.6.1990 εγκύκλιο του ορίζει σχετικά τα εξής:

Σύμφωνα με τη διάταξη της υποπερ. Β' της περίπτωσης Α' της παραγράφου 1 του άρθρου 7 του ν.δ. 3323/1955 (περ. β' παρ. 2 άρθρου 6 ν. 2238/94), όπως αυτή αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 1 του ν. 1828/89 (ΦΕΚ. 2/3.1.1989 τ. Α'), το ακαθάριστο τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοκατοίκηση κύριας κατοικίας του φορολογούμενου απαλλάσσεται από το φόρο όταν η ιδιοκατοικούμενη αυτή οικεία έχει επιφάνεια μέχρι διακόσια (200) τετραγωνικά μέτρα.

Όταν το εμβαδόν της ιδιοκατοικούμενης κύριας κατοικίας είναι μικρότερο από 200 τ.μ. η διαφορά, μέχρι τα 200 τ.μ. λαμβάνεται υπόψη για απαλλαγή μιας μόνο ιδιοκατοικούμενης δευτερεύουσας κατοικίας.

Αν η ιδιοκατοικούμενη κύρια ή δευτερεύουσα κατοικία ανήκει στη σύζυγο ή τα τέκνα του φορολογούμενου, το απαλλασσόμενο ποσό που αναλογεί αφαιρείται από το δικό τους ακαθάριστο τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοκατοίκηση.

Σε περίπτωση συνιδιοκτησίας μεταξύ των συζύγων ή μεταξύ αυτών και των **ανηλίκων** τέκνων τους, το συνολικό ποσό που απαλλάσσεται αφαιρείται αναλογικά από το ακαθάριστο τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοκατοίκηση του καθενός, με βάση το ποσοστό συνιδιοκτησίας τους.

Με το καθεστώς που ίσχυε είχε γίνει δεκτό ότι:

Α) Σε περίπτωση συνιδιοκτησίας μεταξύ των συζύγων ή μεταξύ αυτών και

των ανήλικων τέκνων τους, εφόσον αυτά δεν έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν χωριστή δήλωση φόρου εισοδήματος, το απαλλασσόμενο ακαθάριστο τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοκατοίκηση ανάλογα με το ποσοστό συνιδιοκτησίας του κάθε ιδιοκτήτη ή επικαρπωτή κ.λπ.

Β) Σε περίπτωση συνιδιοκτησίας μεταξύ των συζύγων και τρίτου ή **ενήλικου** τέκνου ή τέκνου που έχει υποχρέωση να υποβάλει χωριστή φορολογική δήλωση, αφαιρείται ακέραιο το ποσό που ορίζεται από το νόμο, χωριστά για κάθε φορολογούμενο.

Ενόψει των ανωτέρω στην πιο πάνω β' περίπτωση για να μη δημιουργηθεί δυσμενέστερο καθεστώς σε βάρος των ιδιοκατοικούντων σε κοινό ακίνητο, επιφάνειας πάνω από 200τ.μ. για τα οποία ο ιδιοκατοικών ιδιοκτήτης, επικαρπωτής κ.λπ., απαλλάσσεται από το φόρο εισοδήματος από ακίνητα, θα λαμβάνεται υπόψη η έκταση της επιφάνειας που αντιστοιχεί σε κάθε συνιδιοκτήτη ανάλογα με το ποσοστό της συνιδιοκτησίας του.

Είναι αυτονόητο ότι τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και στην περίπτωση που το κοινό ακίνητο, το οποίο χρησιμοποιείται ως κύρια κατοικία (μη διηρημένη σε αυτοτελείς συνιδιοκτησίες), έχει επιφάνεια μικρότερη από 200 τ. μ. καθώς και στην περίπτωση συνιδιοκτησίας στην πρώτη δευτερεύουσα κατοικία.

Συνεπώς, αν ολόκληρη η επιφάνεια ή μέρος αυτής που αντιστοιχεί στο εξ αδιαιρέτου ποσοστό συνιδιοκτησίας του κάθε συνιδιοκτήτη της κύριας κατοικίας δεν καλύπτει τα 200τ.μ., των οποίων το ακαθάριστο τεκμαρτό εισόδημα απαλλάσσεται από το φόρο εισοδήματος από ακίνητα, η διαφορά μέχρι τα 200τ.μ. θα καλυφθεί με την επιφάνεια ολόκληρης ή μέρους της πρώτης δευτερεύουσας κατοικίας που αντιστοιχεί στα εξ αδιαιρέτου ποσοστά συνιδιοκτησίας του κάθε συνιδιοκτήτη αυτής.

Τα ανωτέρω ισχύουν μέχρι και σήμερα με τη διαφορά μόνο ως προς ύψος της απαλλαγής του τεκμαρτού εισοδήματος μετά τις τροποποιήσεις που έγιναν με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 12 του ν. 2459/97 και της παρ. 1 του άρθρου 2 του ν. 2753/997.

Απαλλαγή ιδιοκατοίκησης στην περίπτωση που και οι δύο σύζυγοι είναι υποχρεωμένοι για επαγγελματικούς λόγους να διαμένουν σε διαφορετικό τόπο, και σε ιδιόκτητες κατοικίες.

Από τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του ν. 2238/94 δεν προκύπτει άμεσα αν δικαιούνται την απαλλαγή από

ιδιοκατοίκηση κύριας κατοικίας και οι δύο σύζυγοι, οι οποίοι για λόγους επαγγελματικών αναγκών είναι υποχρεωμένοι να διαμένουν σε διαφορετικό τόπο όπου τυχαίνει να έχουν ο καθένας τους ιδιόκτητη κατοικία.

Τα Υπουργείο Οικονομικών ερμηνεύοντας τις ανωτέρω διατάξεις, με την 1012254/86/0012/Α/ΠΟΛ. 1095/30.4.1990 εγκύκλιο διαταγή του ορίζει μεταξύ άλλων και τα εξής:

Όπως προκύπτει από τις διατάξεις των άρθρων 51, 52 και 1386 του Α.Κ., η κύρια κατοικία του φορολογούμενου είναι μία, αυτή που επιλέγει ο ίδιος για τη μόνιμη εγκατάσταση τη δική του και της οικογένειάς του και αποτελεί το κέντρο των βιοτικών του (κοινωνικών, επαγγελματικών κ.λπ.) σχέσεων. Με την παροδική του απομάκρυνση από τον τόπο της κύριας κατοικίας του δεν αποκτά νέα κατοικία, εφόσον δεν υπάρχει πρόθεση εκ μέρους του, να καταστήσει το νέο αυτό τόπο κέντρο των βιοτικών του σχέσεων. Διατηρεί δηλαδή την ίδια κύρια κατοικία που είχε πριν από την εγκατάσταση του στο νέο τόπο. Επίσης, υπάρχει για τους συζύγους αμοιβαία υποχρέωση για συμβίωση.

Συνεπώς, στην περίπτωση που κάποιος από τους συζύγους αναγκάζεται να απομακρυνθεί από την κύρια κατοικία του και να κατοικήσει για μεγάλο ή μικρό διάστημα σε ιδιόκτητο ακίνητο που βρίσκεται σε διαφορετικό τόπο από την κύρια κατοικία του, επανερχόμενος και πάλι σ' αυτήν μετά τη λήξη των υποχρεώσεων του, ως κύρια κατοικία του είναι εκείνη που πληροί τις πιο πάνω προϋποθέσεις και η άλλη, αυτή που διαμένει προσωρινά αποτελεί τη δευτερεύουσα οικογενειακή κατοικία του.

Κατ' εξαίρεση των όσων προαναφέρθηκαν για τους συζύγους που τέλεσαν γάμο κατά τη διάρκεια του έτους και έχουν υποχρέωση στο τέλος του έτους αυτού να υποβάλλουν κοινή δήλωση, όταν καθένας από αυτούς διέμενε πριν από την τέλεση του γάμου σε δική του κύρια κατοικία, κατά την υποβολή της πρώτης κοινής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και μόνο για το έτος αυτό, θα τύχουν της απαλλαγής που προβλέπεται από τις διατάξεις της περ. β' παρ. 2 του άρθρου 6 του π.δ. 129/1989 (περ. β' παρ. 2 ν. 2238/94) για το ακαθάριστο τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοκατοίκηση της κύριας κατοικίας εμβαδού μέχρι 200 τ.μ. που αποκτά καθ' όλη τη διάρκεια του έτους χωριστά καθένας τους.

Απαλλαγή ιδιοκατοικουμένης οικοδομής ομογενών ή ελλήνων μόνιμων κατοίκων του εξωτερικού.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του ν. 2238/94 οι διατάξεις περί απαλλαγής της ιδιοκατοικουμένης οικοδομής ισχύουν και για τους ομογενείς ή Έλληνες μόνιμους κατοίκους εξωτερικού, από ιδιοκατοίκηση μιας μόνο κατοικίας που βρίσκεται στην Ελλάδα.

Ως αποδεικτικό στοιχείο του χρόνου διαμονής τους στην Ελλάδα θα λαμβάνεται υπόψη κάθε νόμιμο αποδεικτικό μέσο και ιδιαίτερα τα στοιχεία που προκύπτουν από τα διαβατήρια τους.

Χρονικό διάστημα ιδιοκατοίκησης μικρότερο από ένα έτος.

Εξυπακούεται ότι όταν μια κύρια κατοικία ιδιοκατοικήθηκε για χρονικό διάστημα μικρότερο από ένα έτος, τότε το ακαθάριστο εισόδημα, περιορίζεται ανάλογα.

Η επιφάνεια της αποθήκης περιλαμβάνεται σε αυτή της ιδιοκατοικουμένης κύριας κατοικίας του φορολογουμένου.

Το Υπουργείο Οικονομικών με την 1026696/442/Α0012/ΠΟΛ. 1071/30.3.1990, σχετικά με το ανωτέρω θέμα, δίνει τις εξής οδηγίες:

Συμβαίνει πολλές φορές διαμερίσματα πολυκατοικιών, που αποτελούν την κύρια ή την δευτερεύουσα κατοικία φορολογουμένου, να τελούν σε λειτουργική σχέση με βοηθητικούς χώρους, που κατασκευάστηκαν ειδικά για αποθήκες και χρησιμοποιούνται για το σκοπό αυτό. Οι χώροι αυτοί που καθορίζονται άλλωστε, ως αποθήκες από τον κανονισμό σύστασης οροφокτησίας βρίσκονται σε άλλον όροφο (συνήθως υπόγειο ή ισόγειο) της ίδιας πολυκατοικίας από αυτόν που βρίσκονται τα διαμερίσματα.

Στις πιο πάνω περιπτώσεις, στην επιφάνεια της ιδιοκατοικουμένης κύριας ή δευτερεύουσας κατοικίας του φορολογουμένου **πρέπει να περιλαμβάνεται**, εκτός από την κυρίως επιφάνεια του διαμερίσματος και η επιφάνεια της υπόψη αποθήκης που διατελεί σε λειτουργική σχέση με το διαμέρισμα, ανεξάρτητα από το γεγονός ότι βρίσκεται σε διαφορετικό όροφο από εκείνον που βρίσκεται, το καθ' αυτό διαμέρισμα.

Συνεπώς, στις περιπτώσεις αυτές, η επιφάνεια της ιδιοκατοικουμένης κύριας ή δευτερεύουσας κατοικίας υπολογίζεται ως το άθροισμα της επιφάνειας του διαμερίσματος και της επιφάνειας της αποθήκης. Δηλαδή, τελικώς το τεκμαρτό

ακαθάριστο εισόδημα των ακινήτων αυτών, υπολογίζεται ως το άθροισμα των τεκμαρτών ακαθάριστων εισοδημάτων των δύο χώρων (διαμερίσματος και αποθήκης).

Επισημαίνεται ότι αν χρησιμοποιείται ως βοηθητικός χώρος της κύριας κατοικίας του φορολογούμενου, άλλο διαμέρισμα στην ίδια πολυκατοικία όπου ο φορολογούμενος αποθηκεύει έπιπλα και σκεύη τα οποία αυτός δεν χρησιμοποιεί άμεσα, τότε ο βοηθητικός χώρος του δεύτερου διαμερίσματος, το οποίο βρίσκεται μεν σε λειτουργική σχέση με την κύρια κατοικία του φορολογούμενου, είναι όμως εκ κατασκευής κατοικία, δεν μπορεί να θεωρηθεί, σύμφωνα με τα παραπάνω ως αποθήκη, αλλά θεωρείται ως δευτερεύουσα κατοικία του φορολογούμενου και αν χρησιμοποιείται από αυτόν, θα λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό του τεκμαρτού εισοδήματος από ιδιοκατοίκηση δευτερεύουσας κατοικίας, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις.

Τα ανωτέρω ισχύουν αναλόγως και για άλλους παρόμοιους βοηθητικούς χώρους (π.χ. χώρος στάθμευσης αυτοκινήτου στην ίδια πολυκατοικία).

Απόδειξη ότι η κύρια κατοικία ή δευτερεύουσα δεν ιδιοκατοικείται αλλά παραμένει κενή.

Προκειμένου να αποδειχθεί ότι, γενικά, μια κατοικία δεν χρησιμοποιήθηκε (ήταν κενή) θα πρέπει να προσκομίζονται οι λογαριασμοί του ηλεκτρικού ρεύματος, νερού, ή άλλου αποδεικτικού στοιχείου.

Τεκμαρτό εισόδημα από παραχώρηση χωρίς αντάλλαγμα.

Στην παρ. 2 του άρθρου 6 του νόμου 2238/94 προστέθηκε περίπτωση γ' με την παρ. 2 του άρθρου 2 του ν. 2753/99. Με την νέα αυτή περίπτωση θεσπίστηκε απαλλαγή για το τεκμαρτό εισόδημα από παραχώρηση, χωρίς αντάλλαγμα, της χρήσης κατοικίας από τους γονείς προς τα παιδιά τους και αντίστροφα. Η απαλλαγή αυτή αφορά το γονέα που έχει την κυριότητα ή την επικαρπία του ακινήτου και ισχύει για μία μόνο κατοικία, ανεξάρτητα από την επιφάνεια της, την οποία παραχωρεί χωρίς αντάλλαγμα στο τέκνο του προκειμένου αυτό να τη χρησιμοποιήσει ως κύρια ή δευτερεύουσα κατοικία του. Το ίδιο ισχύει και στην αντίθετη περίπτωση, κατά την οποία η παραχώρηση γίνεται από το τέκνο που έχει την κυριότητα ή την επικαρπία της κατοικίας, την οποία παραχωρεί χωρίς αντάλλαγμα σε γονέα του για να τη χρησιμοποιήσει ως κύρια ή

δευτερεύουσα κατοικία του (στον ένα ή και στους δύο γονείς του).

Απαραίτητες προϋποθέσεις για την εφαρμογή της διάταξης αυτής είναι οι ακόλουθες:

➤ Η παραχώρηση χωρίς αντάλλαγμα, να γίνεται μόνο από το γονέα προς το τέκνο του ή από το τέκνο προς το γονέα του.

Συνεπώς, δεν καταλαμβάνει τυχόν άλλες περιπτώσεις παραχώρησης κατοικίας μεταξύ τρίτων.

➤ Η παραχώρηση αναφέρεται σε μία μόνο και όχι περισσότερες κατοικίες στο ίδιο πρόσωπο (στο γονέα ή στο τέκνο). Αν παραχωρηθούν περισσότερες από μία τότε απαλλάσσεται το τεκμαρτό εισόδημα που προκύπτει από τη μία.

➤ Το υπόψη ακίνητο που παραχωρείται χρησιμοποιείται από το χρήστη μόνο ως κατοικία του (κύρια ή δευτερεύουσα) και όχι για οποιαδήποτε άλλη χρήση, όπως για παράδειγμα ως επαγγελματική στέγη κ.τ.λ.

Σημειώνεται ότι, ο ιδιοκτήτης επικαρπωτής του ακινήτου οφείλει να το αναγράψει στο έντυπο Ε2, σημειώνοντας στις οικείες στήλες «παραχώρηση χωρίς αντάλλαγμα... στον π.χ. υιό μου».

Οι διατάξεις αυτής της παραγράφου, σύμφωνα με την περίπτ. Α' του άρθρου 26 του ν. 2753/99, ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται από την 1.1.1999 και μετά).

iii. Απαλλαγές εισοδημάτων από κινητές αξίες.

Γενικά κινητές αξίες λέγονται τα χρηματούγραφα, δηλαδή οι μετοχές, οι ομολογίες, τα δημόσια χρεόγραφα, τα ιδιωτικά ομόλογα, τα εισπρακτέα συναλλάγματα κ.τ.λ.

Μπορούμε επίσης να πούμε ότι οι κινητές αξίες ή χρεόγραφα είναι οι πιστωτικοί τίτλοι που εκδίδονται από το Δημόσιο, τα Νομικά Πρόσωπα γενικώς και τις επιχειρήσεις, οι οποίοι αντιπροσωπεύουν εισφορά ή δάνειο. Διακρίνονται δε σε ονομαστικούς και ανώνυμους τίτλους.

Διαχρονικά απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος οι εξής κινητές αξίες. Μέχρι 31/12/1990 είχαμε τις εξής απαλλαγές:

- 1) Οι τόκοι καταθέσεων στα Δημόσια Ταμειυτήρια καθώς και στα Ταμειυτήρια Τραπεζών.
- 2) Οι τόκοι των κάθε είδους καταθέσεων ελληνικών Τραπεζών.

- 3) Οι τόκοι των εθνικών δανείων των εκδιδόμενων με έντοκα γραμμάτια ή ομολογίες, εφόσον προβλέπεται η απαλλαγή από τον οικείο νόμο.
- 4) Οι τόκοι ενυπόθηκων δανείων τα οποία παρέχονται στην αλλοδαπή από αλλοδαπούς σε πλοία με ελληνική ιθαγένεια.
- 5) Τα μερίσματα από ιδρυτικούς τίτλους και μετοχές των ημεδαπών Α.Ε των ασχολουμένων με την εκμετάλλευση πλοίων των οποίων τα κέρδη υπόκεινται, κατά τις ισχύουσες διατάξεις στον ειδικό επί τούτων φόρων. Σε περίπτωση κατά την οποία η Α.Ε παράλληλα προς την εκμετάλλευση των πλοίων ασκεί και άλλες επιχειρήσεις, απαλλάσσεται του φόρου ποσό μερίσματος ίσο προς την υφιστάμενη σχέση μεταξύ των ακαθαρίστων εσόδων που αποκτήθηκαν από πλοία και του συνόλου των ακαθαρίστων της εταιρίας.
- 6) Οι τόκοι των εκουσίων καταθέσεων όψεως και ταμειυτηρίου στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων.
- 7) Οι τόκοι των ομολογιακών δανείων της ΔΕΗ και του ΟΤΕ εφόσον προβλέπεται η απαλλαγή από τον οικείο νόμο.
- 8) Οι τόκοι των ομολογιακών δανείων που εκδίδει η Ευρωπαϊκή Τράπεζα Επενδύσεων σε δραχμές (ίσχυε μέχρι 01/03/2002) ή συνάλλαγμα, ή στο εξωτερικό.

Η τελευταία αυτή περίπτωση που προστέθηκε στο νόμο με την παράγραφο 3 του άρθρου 107 του ν. 1892/90 ισχύει από 31/7/1990 και εφαρμόζεται ανάλογα και για τα νομικά πρόσωπα του ν.δ. 3843/58 όταν είναι δικαιούχοι αυτών των τόκων.

Από 1/1/1991 και μετά έχουμε της εξής εξαιρέσεις τόκων από φόρο.

Με της διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 21 του ν. 1921/1991 εξαιρούνται από τη φορολογία οι τόκοι που προκύπτουν από:

- 9) Έντοκους τίτλους γενικά, που εκδίδονται από το Ελληνικό Δημόσιο, την Ευρωπαϊκή Τράπεζα Επενδύσεων, το Ειδικό Ταμείο Εφαρμογής Ρυθμιστικών και Πολεοδομικών Σχεδίων (ΕΤΕΡΠΣ) και τα κτηματικά ομόλογα του άρθρου 71 του ν.1892/
- 10) Οποιαδήποτε μορφή κατάθεσης σε Τράπεζες που είναι στην Ελλάδα ή το Ταχυδρομικό Ταμειντήριο, εφόσον το ποσό αυτής είναι σε ξένο νόμισμα.
- 11) Εκούσιες καταθέσεις όψεως ή ταμειυτηρίου στο Ταμείο

Παρακαταθηκών και Δανείων, εφόσον το ποσό αυτών είναι σε ξένο νόμισμα.

- 12) Καταθέσεις στεγαστικού ταμειυτηρίου σε ευρώ, εφόσον η κατάθεση θα χρησιμοποιηθεί για τη λήψη στεγαστικού δανείου. Σημειώνεται ότι αν ο καταθέτης στεγαστικού ταμειυτηρίου δε λάβει το στεγαστικό δάνειο δε συντρέχει λόγος εξαίρεσης από τη φορολογία των τόκων που προκύπτουν από καταθέσεις αυτής της κατηγορίας. Γι' αυτό, οι τόκοι που προκύπτουν από το άνοιγμα του λογαριασμού στεγαστικού ταμειυτηρίου μέχρι τη λήψη του δανείου από το δικαιούχο καταθέτη, υπόκεινται κατ' αρχήν σε φορολογία και ο φόρος θα αποδίδεται στο Δημόσιο. Αν ο καταθέτης του στεγαστικού ταμειυτηρίου λάβει το δάνειο, τότε η τράπεζα που παρακράτησε και απέδωσε το φόρο στο Δημόσιο θα του επιστρέψει τα ποσά φόρου που του παρακράτησε.
- 13) Καταθέσεις σε ευρώ μετατρέψιμες σε συνάλλαγμα στις οποίες όμως δεν περιλαμβάνονται οι τόκοι των καταθέσεων ή ομολόγων ή ομολογιακών δανείων με ρήτρα ξένου νομίσματος.
- 14) Καταθέσεις μεταξύ τραπεζών, στις οποίες περιλαμβάνονται και οι εκούσιες ή μη καταθέσεις τραπεζών στη Τράπεζα της Ελλάδος και το Ταχυδρομικό Ταμειυτήριο, εφόσον το ποσό των καταθέσεων αυτών είναι σε ξένο νόμισμα. Η απαλλαγή αυτή ισχύει μόνο για κατοίκους αλλοδαπής, διαφορετικά έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 12, ως κατωτέρω.
- 15) Οι τόκοι που προκύπτουν από εκούσιες καταθέσεις όψεως ή ταμειυτηρίου μη μονίμων κατοίκων Ελλάδας στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων, εφόσον το ποσό αυτών είναι σε ξένο νόμισμα και η διάταξη αυτή ισχύει μόνο για κατοίκους αλλοδαπούς, διαφορετικά έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 12 περί αυτοτελούς φορολόγησης εισοδήματος από κινητές αξίες.
- 16) Οι τόκοι που προκύπτουν από καταθέσεις στεγαστικού ταμειυτηρίου, με την προϋπόθεση ότι το προϊόν τους χρησιμοποιείται αποκλειστικά για την εξασφάλιση στεγαστικού δανείου, για την απόκτηση πρώτης κατοικίας του φορολογούμενου, όπως αναφέρεται στην περ. γ' της παρ. 7 του άρθρου 12.
- 17) Οι τόκοι που προκύπτουν από καταθέσεις σε ευρώ μετατρέψιμες σε συνάλλαγμα μη μονίμων κατοίκων Ελλάδας, στις οποίες δεν

περιλαμβάνονται οι τόκοι των καταθέσεων από ομόλογα ή από ομολογιακά δάνεια με ρήτρα ξένου νομίσματος.

- 18) Οι τόκοι από καταθέσεις τραπεζών και πιστωτικών ιδρυμάτων που λειτουργούν με τη μορφή αμιγούς πιστωτικού συνεταιρισμού του ν. 1667/1986 (ΦΕΚ 196 Α') σε άλλες τράπεζες, στις οποίες συμπεριλαμβάνονται και οι υποχρεωτικές ή μη καταθέσεις αυτών στην Τράπεζα της Ελλάδας, καθώς και από καταθέσεις του ταχυδρομικού ταμειυτηρίου και του Ταμείου Παρακαταθηκών και Δανείων στην Τράπεζα της Ελλάδας. Η περίπτωση αυτή ισχύει για εισοδήματα που προκύπτουν από ισολογισμούς που κλείνουν με 31/12/1996 και μετά. Επίσης η περίπτωση αυτή (ε' της παρ. 3 του άρθρου 6 του ν. 2238/94) ισχύει όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 12 του ν. 2459/1997. Η διάταξη που αντικαταστάθηκε όπως είχε τεθεί με την παράγραφο 29 του άρθρου 6 του ν. 2386/1996 και ίσχυε από 7/3/1996 είχε ως εξής: «Οι τόκοι καταθέσεων τραπεζών και πιστωτικών ιδρυμάτων που λειτουργούν με τη μορφή αμιγούς πιστωτικού συνεταιρισμού του ν. 1667/1986 (ΦΕΚ 196 Α') σε άλλες τράπεζες, στις οποίες συμπεριλαμβάνονται και οι υποχρεωτικές ή μη καταθέσεις αυτών στην Τράπεζα της Ελλάδος, καθώς και οι τόκοι οι προερχόμενοι από καταθέσεις του Ταχυδρομικού Ταμειυτηρίου και του Ταμείου Παρακαταθηκών και Δανείων στην Τράπεζα της Ελλάδος».
- 19) Οι τόκοι που προκύπτουν από προθεσμιακές καταθέσεις που έχουν συναφθεί μέχρι 31/12/1990 και για το χρονικό διάστημα μέχρι την πρώτη ανανέωση τους μετά από αυτήν την ημερομηνία. Η απαλλαγή αυτή δεν έχει σήμερα πρακτική εφαρμογή.
- 20) Οι τόκοι που προκύπτουν από καταθέσεις σε ευρώ που προέρχονται από εισαγωγή συναλλάγματος μη κατοίκων Ελλάδας.
- 21) Οι τόκοι εθνικών δανείων που εκδίδονται με έντοκα γραμμάτια ή ομολογίες, εφόσον προβλέπεται από τον οικείο νόμο. Η διάταξη αυτή ορίζει ότι απαλλάσσονται από το φόρο οι τόκοι των εθνικών δανείων που εκδίδονται με έντοκα γραμμάτια ή με ομολογίες, εφόσον όμως προβλέπεται η απαλλαγή τους από τον οικείο νόμο, Σκοπός αυτής της απαλλαγής είναι να διευκολύνει τη σύναψη δανείων από το Κράτος και με ευνοϊκούς όρους. Σήμερα δεν υπάρχει καμία διάταξη νόμου για

απαλλαγή.

- 22) Οι τόκοι ενυπόθηκων δανείων αλλοδαπής, τα οποία παρέχονται από αλλοδαπούς με εγγραφή υποθήκης σε πλοία ελληνικής ιθαγένειας. Σύμφωνα με την περίπτωση θ' της παρ. 3 του άρθρου 6 του νόμου 2238/94 απαλλάσσονται από το φόρο οι τόκοι ενυπόθηκων δανείων από την αλλοδαπή που παρέχονται από αλλοδαπούς με υποθήκη πλοίων εθνικότητας ελληνικής. Η απαλλαγή αυτή έχει σκοπό την εισροή ξένων κεφαλαίων και συγχρόνως την ενίσχυση της εμπορικής ναυτιλίας μας, η οποία αποτελεί έναν από τους κύριους κλάδους της χώρας από άποψη πλούτου, προκειμένου να αναγνωριστεί η απαλλαγή αυτή πρέπει να πληρούνται οι εξής προϋποθέσεις: Το δάνειο να είναι ενυπόθηκο, να προέρχεται από την αλλοδαπή, ο δανειστής να είναι αλλοδαπός και τέλος η υποθήκη να έχει εγγραφεί σε πλοίο ελληνικής ιθαγένειας.
- 23) Οι τόκοι των ομολογιακών δανείων της ΔΕΗ και του ΟΤΕ εφόσον προβλέπεται η απαλλαγή από τον οικείο νόμο. Σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης ι' της παρ. 3 του άρθρου 6 του ν. 2238/94 απαλλάσσονται από το φόρο οι τόκοι των ομολογιακών δανείων που συνάπτονται από τη ΔΕΗ και τον ΟΤΕ. Η απαλλαγή αυτή ισχύει μόνο στην περίπτωση που προβλέπεται από τον οικείο νόμο. Η απαλλαγή αυτή προβλέπεται προκειμένου να διευκολυνθούν οι δύο αυτοί Οργανισμοί στη σύναψη δανείων ομολογιακών με απώτερο σκοπό την ανάπτυξη τους.
- 24) Οι τόκοι των ομολογιακών δανείων που εκδίδει η Ευρωπαϊκή Τράπεζα Επενδύσεων σε ευρώ ή συνάλλαγμα, στην Ελλάδα ή στο Εξωτερικό. Η περίπτωση αυτή προστέθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 107 του ν. 1892/1990 και ισχύει από 31/7/1990.
- 25) Οι τόκοι ομολογιακών δανείων που εκδίδονται από Δήμους και Κοινότητες. Η απαλλαγή αυτή δεν ισχύει γιατί με την παρ. 2 του άρθρου 11 του ν. 2459/97, με τον οποίο επιβλήθηκε η αυτοτελής φορολόγηση των τόκων ομολογιακών δανείων κλπ, κάθε διάταξη γενική ή ειδική με αντίθετο περιεχόμενο έπαυσε να ισχύει.
- 26) Οι τόκοι των εκδιδόμενων ομολογιακών δανείων και η υπεραξία που τυχόν προκύπτει κατά την εξόφληση των ομολόγων με ρήτρα εξωτερικού συναλλάγματος ή ευρωπαϊκής νομισματικής μονάδας (ΕΟΠ).

- 27) Οι τόκοι των έντοκων τίτλων που εκδίδονται στην Ελλάδα, με τις εγκρίσεις που προβλέπει η κείμενη νομοθεσία, από την Ευρωπαϊκή Τράπεζα Επενδύσεων, το Διεθνή Οργανισμό Χρηματοδότησης, τη Διεθνή Τράπεζα Ανασυγκροτήσεως και Ανάπτυξης και την Ασιατική Τράπεζα Αναπτύξεως. Η απαλλαγή αυτή δεν ισχύει καθόσον έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 12 του ν. 2238/94.
- 28) Τα μερίσματα από ιδρυτικούς τίτλους και μετοχές ημεδαπών ανωνύμων εταιριών που ασχολούνται με την εκμετάλλευση πλοίων των οποίων τα κέρδη υπόκεινται στον ειδικό φόρο πλοίων, όπως αυτός ισχύει κάθε φορά. Αν η Α.Ε παράλληλα με την εκμετάλλευση των πλοίων ασκεί και άλλες επιχειρήσεις, τότε απαλλάσσεται από το φόρο ποσό μερίσματος ίσο με τη σχέση μεταξύ των ακαθαρίστων εσόδων από την εκμετάλλευση των πλοίων και του συνόλου ακαθαρίστων εσόδων της εταιρίας.

Με την τελευταία περίπτωση της παρ. 3 του άρθρου 6 προβλέπεται ότι απαλλάσσονται από το φόρο τα μερίσματα από ιδρυτικούς τίτλους και μετοχές των ημεδαπών Α.Ε που έχουν ως αντικείμενο την εκμετάλλευση πλοίων, των οποίων τα κέρδη φορολογούνται με ειδικό τρόπο (ν. 27/75). Με την ίδια διάταξη ορίζεται ότι στην περίπτωση που η επιχείρηση παράλληλα με την εκμετάλλευση πλοίων, ασκεί και άλλες επιχειρήσεις, απαλλάσσεται από το φόρο ένα ποσό μερίσματος, που είναι ίσο με τη σχέση που υπάρχει ανάμεσα στα ακαθάριστα έσοδα που έχουν αποκτηθεί από πλοία και το σύνολο των εσόδων της επιχείρησης.

Για την καλύτερη κατανόηση παραθέτουμε το εξής παράδειγμα:

Εστω ότι μια Α.Ε πραγματοποίησε μέσα σε μια χρήση ακαθάριστα έσοδα από όλες τις επιχειρήσεις της 2.347.762,29 ευρώ στα οποία περιλαμβάνονται ακαθάριστα έσοδα από την εκμετάλλευση πλοίου 704.328,69 ευρώ και ότι το μέρισμα που διανέμεται ορίστηκε σε 1.467.351,43 ευρώ. Σύμφωνα με την ως άνω διάταξη το απαλλασσόμενο ποσό του μερίσματος θα είναι το 30% του μερίσματος δηλαδή $1.467.351,43 \times 30\% = 440.205,43$. Το ποσοστό 30% προέκυψε από τη σχέση ανάμεσα στα ακαθάριστα έσοδα που έχουν αποκτηθεί από τα πλοία και το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης ($704.328,69/2.347.762,29 \times 100$).

Η διάταξη αυτή που θεσπίζει τον ως άνω επιμερισμό κρίθηκε από το ΣτΕ ότι δεν αντίκειται στις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος (ΣτΕ

2311/81).

Στην περίπτωση που ο άλλος μη ναυτιλιακός κλάδος πραγματοποίησε ζημίες ο υπολογισμός του απαλλασσομένου τμήματος του μερίσματος θα είναι ο ίδιος όπως και στην προηγούμενη περίπτωση. Δηλαδή θα υπολογίζεται με βάση τη σχέση που υπάρχει μεταξύ των ακαθαρίστων εσόδων που κτήθηκαν από τα πλοία και το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης (ΣτΕ 1866/82-Υπ.Οικονομικών Ε. 9026/ΠΟΛ. 170/1973).

iv. Απαλλαγή κερδών εμπορικών επιχειρήσεων

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 6 του ν. 2238/94 από το εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις απαλλάσσονται:

Απαλλαγή κερδών από την εκμετάλλευση πλοίων

Τα κέρδη από την εκμετάλλευση ελληνικών πλοίων, τα οποία φορολογούνται κατ' ειδικό τρόπο απαλλάσσονται από το φόρο των γενικών διατάξεων. Τα κέρδη αυτά φορολογούνται με ειδικό τρόπο, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 27/75, ανεξάρτητα από τα αποτελέσματα της ναυτιλιακής επιχείρησης.

Με τον ειδικό τρόπο φορολογίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 27/75 και την εγκ. 32/75, εξαντλείται η υποχρέωση από το φόρο εισοδήματος, για τα κέρδη από την εκμετάλλευση του πλοίου, τόσο για τον πλοιοκτήτη όσο και για τους μετόχους ή εταίρους ημεδαπής ή αλλοδαπής εταιρίας οποιουδήποτε τύπου.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 27/75, στην ειδική φορολογία των πλοίων υπόκεινται όλα τα πλοία και πλοίαρια υπό ελληνική σημαία. Λογίζονται υπό ελληνική σημαία τα πλοία από της νηολόγησης των σε ελληνικό λιμάνι ή από της εγγραφής των στα τηρούμενα νηολόγια των προξενικών λιμεναρχείων ή από την έκδοση προσωρινού εγγράφου ελληνικής εθνικότητας και μέχρι του χρόνου διαγραφής του από το νηολόγιο, για οποιοδήποτε γεγονός.

Από το ν. 27/75 δε δίδεται η έννοια των πλοίων και πλοιαρίων. Την έννοια αυτών την παίρνουμε από τις διατάξεις του Ναυτικού Ιδιωτικού Δικαίου. Κατά τον Κ.Ι.Ν.Δ. «πλοίο είναι παν σκάφος χωρητικότητας καθαρής τουλάχιστον δέκα (10) κόρων, προορισμένου όπως κινείται αυτοδυνάμως εν θαλασσή».

Απαραίτητες προϋποθέσεις για την υπαγωγή πλοίου στην ειδική φορολογία των πλοίων είναι η ικανότητα αυτού (του πλοίου) για θαλασσοπλοία, ελληνική σημαία του πλοίου και χρησιμοποίηση αυτού για άσκηση ναυτιλιακής επιχείρησης.

Σημειώνουμε ότι οι θαλαμηγοί που χρησιμοποιούνται για ψυχαγωγία

των ιδιοκτητών, δεν εμπίπτουν στην ανωτέρω έννοια των πλοίων για την εφαρμογή του ν. 27/75. Κατά συνέπεια δεν υπόκεινται στην ειδική φορολογία, άσχετα αν φέρουν την ελληνική σημαία. Η τεκμαρτή δαπάνη για τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2238/94.

Διευκρινίζουμε ότι ο ορισμός του πλοίου που δίνεται ως ανωτέρω από τον Κ.Ι.Ν.Δ. ως προς τους κόρους (τουλάχιστον 10) δεν ισχύει προκειμένου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 27/75, καθόσον από τις διατάξεις αυτού (παρ. 3 άρθρου 1) σαφώς προκύπτει, ότι στην ειδική φορολογία του νόμου αυτού υπόκεινται τόσο τα πλοία όσο και τα πλοiάρια γενικώς.

Η απαλλαγή των πλοίων και πλοιαρίων από το φόρο εισοδήματος του ν. 2238/94 είναι πολύ ευρεία, η οποία περιλαμβάνει όχι μόνο την πρόσοδο από την τακτική εκμετάλλευση του πλοίου, αλλά και κάθε άλλο κέρδος ή πρόσοδο ή υπεραξία που προκύπτει κατά το στάδιο λειτουργίας της επιχείρησης ή κατά τη διάλυση της, άσχετα αν το κέρδος διανέμεται ή όχι.

Εξάντληση φορολογικής υποχρέωσης για τα κέρδη από την εκμετάλλευση πλοίων.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 του ν. 27/75, ο ειδικός κατ' αποκοπή φόρος που επιβάλλεται εξαντλεί κάθε υποχρέωση του πλοιοκτήτη, καθώς και του εταίρου ή μετόχου ημεδαπής ή αλλοδαπής εταιρίας, οποιασδήποτε νομικής μορφής, από το φόρο εισοδήματος του ν.2238/1994, σε ότι αφορά τα κέρδη που προκύπτουν από την εκμετάλλευση των πλοίων. Τα ίδια ισχύουν για τα κέρδη από την εκμετάλλευση του πλοίου, όταν η εκμετάλλευση ασκείται από διαχειριστή ο οποίος ενεργεί κατ' εντολή και για λογαριασμό του πλοιοκτήτη ή οποιασδήποτε άλλης αρχής, ως και από αντίκλητο αυτού (του πλοιοκτήτη) ο οποίος αποδέχθηκε το διορισμό του εγγράφως.

Η απαλλαγή του φόρου εισοδήματος του ν. 2238/1994, αφορά μόνο τον ιδιοκτήτη του πλοίου (πλοιοκτήτη).

Ο νόμος 27/75 ρητά ορίζει ότι ο ειδικός φόρος που επιβάλλεται αφορά αποκλειστικά την εκμετάλλευση του πλοίου από τον ίδιο τον πλοιοκτήτη, όχι όμως και την εκμετάλλευση του πλοίου από τρίτο πρόσωπο (εφοπλιστή) που του παραχωρήθηκε (το πλοίο) από τον πλοιοκτήτη. Συνεπώς μόνο τα κέρδη που πραγματοποιεί ο πλοιοκτήτης από την εκμετάλλευση του πλοίου

απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος, ως υποκείμενα στον ειδικό κατ' αποκοπή φόρο. Ναυτιλιακές επιχειρήσεις που έχουν εγκατασταθεί στην Ελλάδα ή έχουν υπαχθεί στις διατάξεις του α.ν. 89/67 και ν.δ. 378/68 όπως αυτές τροποποιήθηκαν και ισχύουν σήμερα, τυγχάνουν απαλλαγής του φόρου εισοδήματος για τα πλοία που διαχειρίζονται ή που εκμεταλλεύονται εφόσον έχουν ολική χωρητικότητα άνω των 500 κόρων.

Κέρδη από εκμετάλλευση πλοίου και κέρδη από συναφείς εργασίες.

Σύμφωνα με τις οδηγίες της με αριθμό 32/75 εγκυκλίου διαταγής του Υπουργείου Οικονομικών, οι απαλλαγές αφορούν μόνο τα κέρδη που αποκτώνται από τον ιδιοκτήτη- πλοιοκτήτη (φυσικό ή νομικό πρόσωπο) από την ναυτιλιακή εκμετάλλευση των υπό ελληνική μόνο σημαία πλοίων. Συνεπώς αν οι πλοιοκτήτες παράλληλα με την εκμετάλλευση πλοίων υπό ελληνική σημαία, αποκτούν και κέρδη από άλλες συναφείς εργασίες (εκμετάλλευση ιδιοκτητών πλοίων υπό ξένη σημαία, ναύλωση ξένων πλοίων, πρακτορεύσεις πλοίων κλπ.) για μεν τα κέρδη από την εκμετάλλευση των υπό ελληνική σημαία πλοίων εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση με τον κατ' αποκοπή φόρο του ν. 27/75, για δε τα προκύπτοντα κέρδη από τις λοιπές δραστηριότητες εφαρμόζονται οι γενικές διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος του ν. 2238/94 φυσικών και νομικών προσώπων.

Σε τέτοιες περιπτώσεις ο επιμερισμός των κερδών σε φορολογητέα και αφορολόγητα γίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 2 του ν. 27/75 και της 32/75 εγκυκλίου διαταγής του Υπουργείου Οικονομικών, στην περίπτωση κατά την οποία ημεδαπή εταιρία πλοιοκτήτρια πλοίου υπό ελληνική σημαία, παράλληλα με την εκμετάλλευση των πλοίων των υποκείμενων στο φόρο του ν. 27/75 (κατ' αποκοπή), ασκεί και άλλες επιχειρήσεις, απαλλάσσεται του φόρου ποσό των καθαρών κερδών ή μερισμάτων, ίσο με τη σχέση την υπάρχουσα μεταξύ των ακαθαρίστων εσόδων από την εκμετάλλευση των πλοίων και του συνόλου των ακαθαρίστων εσόδων της εταιρίας από όλες τις εκμεταλλεύσεις. Σε περίπτωση που το αποτέλεσμα εξάγεται λογιστικά αυτοτελώς για κάθε πλοίο δεν ισχύει ο περιορισμός αυτός.

Διευκρινίζεται ότι στις περιπτώσεις που το αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) της εταιρίας από την εκμετάλλευση των πλοίων προκύπτει από τα λογιστικά της βιβλία δε θα γίνεται επιμερισμός του ποσού των κερδών ή του μερίσματος. Η εξάντληση από τη φορολογία εισοδήματος αυτών που ασκούν την εκμετάλλευση πλοίων φυσικών ή

νομικών προσώπων ως και των μετόχων ή εταίρων, αναφέρεται μόνο στα κτώμενα καθαρά κέρδη από την εκμετάλλευση των πλοίων όχι δε και επί των κερδών από άλλες δραστηριότητες της ναυτιλιακής εταιρίας.

Στην ανωτέρω περίπτωση, οι πλοιοκτήτες οι οποίοι παράλληλα με την εκμετάλλευση των πλοίων τους, ασκούν και άλλες εμπορικές επιχειρήσεις, υποβάλλονται σε δύο χωριστές φορολογίες, για μεν τα κέρδη από την εκμετάλλευση των πλοίων, στην ειδική φορολογία του ν. 27/75, για δε τα κέρδη από την άσκηση των άλλων εμπορικών επιχειρήσεων, στη φορολογία εισοδήματος του ν. 2238/94 κατά τις γενικές διατάξεις.

Ζημίες από εκμετάλλευση πλοίων υπό ελληνική σημαία δε συμψηφίζονται με κέρδη λοιπών δραστηριοτήτων.

Σύμφωνα με τις οδηγίες του Υπουργείου Οικονομικών (εγκύκλιος 32/75) οι τυχόν προκύπτουσες ζημίες από την εκμετάλλευση πλοίων υπό ελληνική σημαία, δε συμψηφίζονται με τα κέρδη που προκύπτουν από τις λοιπές δραστηριότητες του πλοιοκτήτη ή της πλοιοκτήτριας εταιρίας.

Στα απαλλασσόμενα κέρδη από την εκμετάλλευση πλοίων περιλαμβάνονται η υπεραξία, η εισπραττόμενη ασφαλιστική αποζημίωση ως και πάσης φύσεως έσοδα από καταστήματα που λειτουργούν μέσα στο πλοίο.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 2 του ν, 27/75 και την 32/75 εγκύκλιο διαταγή του Υπουργείου Οικονομικών, στα απαλλασσόμενα κέρδη από την εκμετάλλευση των πλοίων περιλαμβάνονται και η τυχόν πραγματοποιούμενη αιτό την πώληση του πλοίου υπεραξία, η εισπραττόμενη αμοιβή από ασφαλιστική αποζημίωση ως και τα κάθε φύσεως έσοδα της ναυτιλιακής επιχείρησης από τις ναυτιλιακές εργασίες αυτής γενικά, όπως έσοδα από την εκμετάλλευση από τους ίδιους τους πλοιοκτήτες, μέσα στα πλοία, καταστημάτων πώλησης ειδών λαϊκής τέχνης, σιγαρέτων, κουρείων, κομμωτηρίων, κέντρων ψυχαγωγίας κλπ.

Διευκρινίζουμε ότι η υπεραξία, η ασφαλιστική αποζημίωση κλπ. προκειμένου περί Α.Ε τυχόν διανεμόμενη είτε ως μέρος ή ως υπεραξία της μετοχής κατά τη διάλυση της εταιρίας, δε θα υπαχθεί στο φόρο εισοδήματος, ως αποτελούσα κέρδος από την εκμετάλλευση του πλοίου.

Φορολογία κερδών από εκμετάλλευση πλοίου) που χρονοναυλώνεται ή εκμισθώνεται.

Κέρδη από την εκμετάλλευση πλοίων, που πραγματοποιούνται από τρίτο πρόσωπο (εφοπλιστή), στο οποίο ο ιδιοκτήτης (πλοιοκτήτης) χρονοναυλώνει ή εκμισθώνει το πλοίο του, φορολογούνται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις. Στην περίπτωση αυτή, ο μεν ιδιοκτήτης (πλοιοκτήτης) υπόκειται στον ειδικό φόρο του ν. 27/75, για την πρόσοδο του οποίου αυτός λαμβάνει είτε εκμεταλλευόμενος ο ίδιος το πλοίο του, είτε ναυλώνοντας ή ενοικιάζοντας αυτό σε τρίτο πρόσωπο (εφοπλιστή), ο δε τρίτος στον οποίο παραχωρήθηκε το πλοίο από τον πλοιοκτήτη υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος των γενικών διατάξεων του ν. 2238/1994 (άρθρα 28-39) για την πρόσοδο που έχει από την εκμετάλλευση του πλοίου για λογαριασμό του.

Φορολογία αλιευτικής επιχείρησης.

Με τις διατάξεις του άρθρου 40 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που προκύπτει σε κάθε οικονομικό ή γεωργικό έτος, κατά περίπτωση και αποκτάται από την εκμετάλλευση μιας ή περισσότερων γεωργικών επιχειρήσεων κάθε είδους, όπως είναι οι αγροτικές, αλιευτικές κ.λπ.

Από τη διάταξη αυτή προκύπτει ότι το εισόδημα από αλιευτικές επιχειρήσεις, είναι εισόδημα Ε΄ πηγής και κατά συνέπεια φορολογείται με τις γενικές διατάξεις.

Λόγω της διάταξης αυτής τίθεται εύλογα το ερώτημα αν τα κέρδη αλιευτικής επιχείρησης θα φορολογηθούν κατά τις διατάξεις του ν. 27/75 ή τις γενικές διατάξεις ως εισόδημα Ε΄ πηγής. Η Διοίκηση έχει αποφανθεί, υπό το προηγούμενο καθεστώς του ν. 1880/51 (σήμερα ν. 27/75), ότι σκοπός του νομοθέτη ήταν ο διαχωρισμός της αλιευτικής επιχείρησης που ενεργείται με τις προϋποθέσεις του ν. 27/75 από την αλιευτική επιχείρηση που ενεργείται με άλλο τρόπο, όπως π.χ. είναι η εκμετάλλευση αλιευτικών πλοίων όχι από τον ιδιοκτήτη, αλλά από τρίτο ενοικιαστή, ή η εκμετάλλευση αλιευτικής επιχείρησης σε χερσαία ύδατα χωρίς πλωτά μέσα ή η εκμετάλλευση ιχθυοτροφείων κλπ. Συνεπώς η αλιευτική επιχείρηση υπάγεται σε φορολογία κατά τις ειδικές διατάξεις του ν. 27/75, εφόσον πληρούνται οι πιο πάνω προϋποθέσεις και ως εκ τούτου το κέρδος από αυτή την αλιευτική επιχείρηση απαλλάσσεται από τη φορολογία εισοδήματος των γενικών διατάξεων.

Το κέρδος από την αλιευτική επιχείρηση εφόσον γίνεται εκμετάλλευση πλοίου για να υπαχθεί στον ειδικό φόρο του ν. 27/75, πρέπει τα αλιεύματα (ψάρια, σπόγγοι κ.λπ.) να διατίθενται χονδρικός στην ιχθυόσκαλα ή στην προκυμαία αν δεν υπάρχει ιχθυόσκαλα. Τούτο γιατί αν διατεθεί στα κέντρα κατανάλωσης, το κέρδος από αυτή τη διάθεση φορολογείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις (των γενικών διατάξεων) κατά τη διαφορά μεταξύ της τιμής της χονδρικής πώλησης στην ιχθυόσκαλα και της τιμής πώλησης στα κέντρα κατανάλωσης. Τούτο δικαιολογείται από το γεγονός ότι το κέρδος που προκύπτει για αυτόν που ασκεί αλιευτική επιχείρηση, από την πώληση του αλιεύματος πέρα από την ιχθυόσκαλα ή προκυμαία, δεν προέρχεται μόνο από την εκμετάλλευση του πλοίου, αλλά και από την εμπορική δραστηριότητα του πλοιοκτήτη-ιδιοκτήτη (Δευτ. Φορ. Δικ. Πάτρας 128/64, Υπ. Οικονομικών 7190/57, Π.5763/59).

Φορολογία αλιευτικής επιχείρησης που ασχολείται με την υπερπόντια αλιεία.

Επειδή η αλιευτική επιχείρηση που ασχολείται με την υπερπόντια αλιεία χρειάζεται να έχει στο πλοίο ψυκτικούς θαλάμους (ψυγεία) για τη συντήρηση των αλιευμάτων μέχρις ότου αυτά διατεθούν στην κατανάλωση, το Υπουργείο Οικονομικών έχει δεχθεί (Ε. 7190/57), υπό προϋποθέσεις, ότι η διάθεση των αλιευμάτων και πέρα από την ιχθυόσκαλα ή προκυμαία δεν αναιρεί το χαρακτήρα της προσόδου ως προερχόμενης από την εκμετάλλευση του πλοίου. Κατά συνέπεια το αποτέλεσμα της εκμετάλλευσης του πλοίου που ασχολείται με την υπερπόντια αλιεία θα φορολογηθεί με τις διατάξεις του ν. 27/75 και όχι ως αποτέλεσμα από εμπορικές επιχειρήσεις σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις.

Φορολογία αλιευτικής επιχείρησης που ασχολείται με την υπερπόντια αλιεία και την βιομηχανοποίηση των κατεψυγμένων αλιευμάτων.

Υπάρχουν επιχειρήσεις των οποίων οι ιδιοκτήτες των πλοίων-ψυγείων υπερπόντιας αλιείας προχωρούν και στη βιομηχανοποίηση των κατεψυγμένων αλιευμάτων στο πλοίο. Από την εργασία αυτή της βιομηχανοποίησης αποκομίζουν κέρδος. Στην περίπτωση αυτή οι πλοιοκτήτες-ιδιοκτήτες, θα υπαχθούν για μεν το κέρδος ή ζημία από την αλιευτική εκμετάλλευση στον ειδικό φόρο του ν. 27/75 για δε το κέρδος από τη βιομηχανοποίηση των αλιευμάτων σε φόρο

εισοδήματος των γενικών διατάξεων περί φορολογίας εισοδήματος.

Θαλαμηγοί.

Σύμφωνα με την 32/75 εγκύκλιο διαταγή του Υπουργείου Οικονομικών οι θαλαμηγοί που χρησιμοποιούνται για ψυχαγωγία των ιδιοκτητών τους δεν υπάγονται στον ειδικό φόρο του ν. 27/75 γιατί δεν εμπίπτουν στην έννοια των πλοίων, έστω και αν φέρουν την ελληνική σημαία. Αποτελούν όμως στοιχείο τεκμηρίου δαπανών διαβίωσης σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ε΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 16 του ν. 2238/1994.

Τόκοι από καταθέσεις ναύλων υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος και όχι σε ειδικό φόρο των πλοίων, μόνον εξωτερικού.

Σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις περί φορολογίας πλοίων, με την καταβολή του ειδικού φόρου των πλοίων, εξαντλείται η υποχρέωση από το φόρο εισοδήματος των ασκούντων εκμετάλλευση πλοίων φυσικών ή νομικών προσώπων, προκειμένου δε περί Α.Ε. και των μετόχων, για τα κέρδη ή μερίσματα που αποκτώνται. Στην περίπτωση που Α.Ε. παράλληλα με την εκμετάλλευση των πλοίων των υποκειμένων σε ειδικό φόρο ασκεί και άλλες δραστηριότητες, απαλλάσσεται του φόρου ποσό μερίσματος ίσο με τη σχέση που υπάρχει μεταξύ των ακαθαρίστων εσόδων που κτήθηκαν από την εκμετάλλευση των πλοίων και του συνόλου των ακαθαρίστων εσόδων της εταιρίας.

Η κτήση των τόκων που προκύπτουν υπέρ ναυτιλιακής επιχείρησης οι οποίοι προέρχονται από καταθέσεις ναύλων των πλοίων σε τράπεζες του εξωτερικού ή σε οίκους ή γραφεία διαχείρισης των ναύλων, είναι άσχετη με την εκμετάλλευση του πλοίου.

Κατά συνέπεια οι τόκοι αυτού του είδους δεν υπόκεινται στον ειδικό φόρο των πλοίων αλλά υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος κατά τις διατάξεις του ν. 2238/94 (1071/71 Γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ., Ε. 9026/1737/ ΠΟΑ. 170/9.8.73 Υπ. Οικονομικών Σ.τ.Ε 3593/78 και 437/79).

Κ.Β.Σ. Ναυτιλιακών Επιχειρήσεων.

Ισχύουν όλες οι υποχρεώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.

Φορολογία αλλοδαπών Ν.Ε. μη εγκατεστημένων στην Ελλάδα.

Στην προκειμένη περίπτωση ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 4444/94.

Απαλλαγή κερδών που πραγματοποιούνται από ανάπηρους και θύματα πολέμου.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του ν. 2238/1994, όπως αυτό ισχύει, απαλλάσσονται από τον φόρο, για το εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις τα κέρδη από τη λιανική πώληση καπνού ή από την άσκηση του επαγγέλματος μικροπωλητή ή από την εκμετάλλευση περιπτέρου ή από την εκμετάλλευση καφενείου, κυλικείου, κουρείου κτλ., μέσα σε κτίρια καταστήματα στα οποία στεγάζονται δημόσιες υπηρεσίες γενικώς, δημοτικές ή κοινοτικές και εκκλησιαστικές υπηρεσίες ή υπηρεσίες νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, τα οποία πραγματοποιούνται από ανάπηρους και θύματα πολέμου στους οποίους χορηγήθηκε σχετική άδεια, εφόσον η εκμετάλλευση αυτών ενεργείται από τους ίδιους. Επίσης απαλλάσσεται το δικαίωμα που παίρνουν τα πρόσωπα αυτά από την παραχώρηση της εκμετάλλευσης του περιπτέρου, καφενείου κτλ., σε τρίτους.

Η απαλλαγή παρέχεται με την προϋπόθεση ότι έχει χορηγηθεί η σχετική άδεια που προβλέπεται από την ισχύουσα νομοθεσία και ότι η εκμετάλλευση των επαγγελμάτων που αναφέρονται πιο πάνω ενεργείται από τους ανάπηρους και τα θύματα πολέμου προσωπικώς και όχι από τρίτα πρόσωπα, τα οποία υπόκεινται σε φόρο για τα κέρδη από την εκμετάλλευση αυτών.

Επίσης, από τις ίδιες διατάξεις ορίζεται ότι απαλλάσσεται από το φόρο και το δικαίωμα που λαμβάνουν οι ανάπηροι και τα θύματα πολέμου από την παραχώρηση της εκμετάλλευσης του περιπτέρου, καφενείου κλπ., σε τρίτους.

Κατά συνέπεια, τα κέρδη που αποκτώνται από τους τρίτους προς τους οποίους παραχωρήθηκε η εκμετάλλευση του περιπτέρου κ.λπ., υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος στο όνομα του εκμεταλλευτή τρίτου.

Εξυπακούεται ότι οι ανάπηροι και τα θύματα πολέμου υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος για τα άλλα τους εισοδήματα, εκτός από τις συντάξεις, όπου θα αναφερθούμε παρακάτω.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β' της παρ. 2 του ν.δ. 1044/1971, ως θύματα πολέμου θεωρούνται, τα μέλη των οικογενειών των αποβιούντων

αναπήρων πολέμου, τα οποία λαμβάνουν πολεμική σύνταξη.

Με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 4 του ν. 1043/1980, δικαίωμα εκμετάλλευσης περιπτέρων αποκτούν με την παραχώρηση από τα όργανα που αναφέρονται στο άρθρο 18 αυτού του νόμου οι ανάπηροι και τα θύματα πολέμου, καθώς και οι ανάπηροι ειρηνικής περιόδου που υπάγονται στο ν. 1370/1944, οι οποίοι φέρουν αναπηρία 80% και άνω.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παρ. 1 του άρθρου 7 του ν. 1043/1980, σε περίπτωση θανάτου αναπήρου ή θύματος πολέμου που αποκαταστάθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας, τα δικαιώματα που απορρέουν από αυτόν περιέρχονται στη χήρα του σε ίσο μερίδιο με τις άγαμες θυγατέρες και από τα άρρενα τέκνα, τα ανήλικα εφόσον έχουν δικαίωμα σύνταξης, από τον αποβιώσαντα, καθώς και τα ενήλικα, τα ανίκανα για εργασία και εφόσον συνταξιοδοτούνται ή έχουν δικαίωμα σύνταξης από τον αποβιώσαντα ή σπουδάζουν σε ανώτερες ή ανώτατες σχολές και μέχρι να συμπληρώσουν το εικοστό τέταρτο έτος της ηλικίας τους.

Σε περίπτωση διακοπής της σύνταξης των παραπάνω προσώπων από οποιοδήποτε λόγο το ιδανικό δικαίωμα, προσαυξάνεται στους λοιπούς δικαιούχους.

Από τα ανωτέρω σαφώς προκύπτει ότι η πιο πάνω απαλλαγή αφορά τα κέρδη που αποκτούν ανάπηροι και θύματα πολέμου από τη εκμετάλλευση των περιπτέρων από αυτούς τους ίδιους, καθώς και το τυχόν μίσθωμα που λαμβάνουν αυτοί σε περίπτωση εκμίσθωσης των περιπτέρων. Συνεπώς, τα κέρδη που αποκτούνται από τρίτους προς τους οποίους παραχωρήθηκε η εκμετάλλευση του περιπτέρου κ.λπ., υπόκεινται σε φόρο στο όνομα του τρίτου που ασκεί την εκμετάλλευση του περιπτέρου (Υπ. Οικονομικών 1065402/8287 Α 0012/ΠΟΑ. 1183/7.5.1993).

Διευκρινίζεται ότι, από την παραπάνω διάταξη δεν τίθεται ως προϋπόθεση απαλλαγής του εισοδήματος η στέγαση των περιπτέρων μέσα σε δημόσια καταστήματα (σχετ. Ε 21674/17.12.1970,ΠΟΛ.329).

Σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις και προϋποθέσεις απαλλάσσεται του φόρου εισοδήματος και ή προμήθεια που εισπράττουν οι ανάπηροι και τα θύματα πολέμου από την πώληση ενσήμων, όχι όμως και οι τρίτοι προς τους οποίους εκμισθώθηκε ή άδεια εκμετάλλευσης (Υπ. Οικ. Ε. 18465/ΠΟΛ. 279/26.10.70).

ν. Απαλλαγές εισοδημάτων από μισθωτές υπηρεσίες:

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 6 από το εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες απαλλάσσονται:

➤ **Συντάξεις και περιθάλψεις-αναπήρων και θυμάτων πολέμου.**

Ειδικότερα σύμφωνα με την περίπτωση α' της παρ. 5 του άρθρου 6 απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος ΣΤ' πηγής οι συντάξεις και οι περιθάλψεις κάθε είδους που παρέχονται στους αναπήρους πολέμου καθώς και τα θύματα ή τις οικογένειες των θυμάτων πολέμου. Ανάπηροι και θύματα πολέμου θεωρούνται τα πρόσωπα που λαμβάνουν σύνταξη και περίθαλψη από πολεμική αιτία. Το Υπ. Οικονομικών με την Ε. 4808/ΠΟΛ. 100/25.4.1980, διαταγή του ορίζει ότι ως θύματα, με την ανωτέρω έννοια, θεωρούνται οι συνταξιοδοτούμενες οικογένειες των στρατιωτικών, αξιωματικών και οπλιτών, που πέθαναν κατά την εκτέλεση της υπηρεσίας των, εφόσον ο θάνατος προήλθε προδήλως και αναμφισβητήτως εξαιτίας της υπηρεσίας.

Στην απαλλαγή αυτής της διάταξης περιλαμβάνεται όχι κάθε παροχή προς αυτά τα πρόσωπα, αλλά μόνο αυτή που παρέχεται λόγω της αναπηρικής τους ιδιότητας. Στην απαλλαγή που προβλέπεται, περιλαμβάνονται, ανεξάρτητα ποσού, όλες οι καταβαλλόμενες από το Δημόσιο ή ασφαλιστικά ταμεία παροχές προς τους αναπήρους πολέμου και θύματα ή οικογένειες θυμάτων πολέμου, λόγω της αναπηρικής ιδιότητας αυτών ή του θύματος πολέμου. Κατά συνέπεια δεν περιλαμβάνονται επιδόματα και λοιπές παροχές που χορηγούνται σε αναπήρους πολέμου όχι λόγω της αναπηρικής των ιδιότητας, όπως το καταβαλλόμενο από το Μ.Τ.Σ. σε αξιωματικούς πολεμικής διαθεσιμότητας μέρος, το οποίο παρέχεται σε αυτούς μόλις συμπληρώσουν ορισμένο χρόνο υπηρεσίας και όχι λόγω της ιδιότητας των ως αναπήρων κλπ. (σχετική και η 361/84, απόφαση Σ.τ.Ε.).

Η ως άνω απαλλαγή παρέχεται γενικά υπέρ των αναπήρων πολέμου και θυμάτων ή οικογενειών θυμάτων πολέμου. Κατά συνέπεια περιλαμβάνει, εκτός από τους αξιωματικούς και τους οπλίτες και τα πρόσωπα που εξομοιούνται προς αυτούς, όπως των Σωμάτων Ασφαλείας (ειδικών καταστάσεων ν. 1579/50, μόνιμου διαθεσιμότητας ν.δ. 330/47), Λιμενικού Σώματος, αξιωματικών και ανθυπασπιστών ειδικών καταστάσεων και αυτούς που προέρχονται από τον άμαχο πληθυσμό δηλαδή όλους τους παθόντες στον πόλεμο ή εξαιτίας πολεμικών γεγονότων ή κατά την εκτέλεση της υπηρεσίας τους και παθόντες για χάρη της και δικαιωθέντες πολεμικής σύνταξης, καθώς και τα θύματα πολέμου.

Οι αποδοχές που παρέχονται ισόβια προς τους αξιωματικούς που τελούν σε πολεμική διαθεσιμότητα θεωρούνται, από φορολογική άποψη, συντάξεις και όχι μισθός, εφόσον αυτοί έπαψαν να προσφέρουν τις υπηρεσίες τους. Επομένως οι αξιωματικοί αυτοί, ως ανάπηροι πολέμου, περιλαμβάνονται στην προαναφερθείσα απαλλαγή.

Σε περίπτωση που καταβάλλεται από το Δημόσιο Ταμείο σε ανάπηρους πολέμου, δικαιούχους αναπηρικής συντάξεως, στρατιωτική σύνταξη με βάση τα έτη υπηρεσίας, αντί της αναπηρικής σύνταξης, η οποία σύμφωνα με την παραπάνω διάταξη απαλλάσσεται του φόρου, εισόδημα εκμισθωτών υπηρεσιών, που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, είναι η διαφορά που προκύπτει μεταξύ της στρατιωτικής σύνταξης που καταβάλλεται και της απαλλασσόμενης αναπηρικής σύνταξης που δικαιούνται οι ανάπηροι.

Οι συντάξεις, που καταβάλλονται στις οικογένειες των αξιωματικών, παθόντων στον πόλεμο και, για το λόγο αυτό τεθέντων σε πολεμική διαθεσιμότητα ή αποστρατεία και παθόντων μεταγενέστερα, περιλαμβάνονται στην παραπάνω απαλλαγή. Όμοια απαλλάσσονται του φόρου και οι καταβαλλόμενες πολεμικές συντάξεις στις οικογένειες των θανόντων αναπήρων οπλιτών.

Οι αναπηρικές συντάξεις ειρηνικής περιόδου που παρέχονται σε αξιωματικούς ή οπλίτες δεν περιλαμβάνονται στην απαλλαγή αυτή.

Για να αποδειχθεί η ιδιότητα των παραπάνω προσώπων, ως αναπήρων ή θυμάτων πολέμου που λαμβάνουν σύνταξη αρκεί η επίδειξη των ευρισκομένων στα χέρια τους αποκομμάτων, των μηνιαίων επιταγών είσπραξη των συντάξεων τους, οι οποίες φέρουν μπροστά από τον αριθμό τους το γράμμα Γ ή το γράμμα Δ (σχετική και η 108/90 απόφαση Σ.τ.Ε.).

➤ **Συντάξεις που καταβάλλονται από αλλοδαπούς κρατικούς κ.λπ., Φορείς, σε μόνιμους κατοίκους Ελλάδας.**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της υποπερίπτωσης β' της περίπτ. Ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 7 του ν.δ. 3323/55 μέχρι 31/12/1991, προβλεπόταν η απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος των κάθε είδους συντάξεων που καταβάλλονταν από αλλοδαπούς κρατικούς ή ιδιωτικούς φορείς, καθώς και από διεθνείς οργανισμούς, σε δικαιούχους που κατοικούν στην Ελλάδα μόνιμα, Έλληνες ή αλλοδαπούς υπηκόους. Η ως άνω απαλλαγή που ίσχυσε έως και 31/12/1991, καταργήθηκε με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 3 του ν. 2065/1992.

Επίσης, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του ν. 2238/1994, κάθε φυσικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από την ιθαγένεια του, εφόσον έχει την κατοικία του στην Ελλάδα, υπόκειται σε φόρο εισοδήματος και για τα εισοδήματα που προκύπτουν στην αλλοδαπή, εκτός εάν υπάρχει σχετική σύμβαση με το αλλοδαπό κράτος που ορίζει άλλως. Έτσι στην περίπτωση σύνταξης αλλοδαπής προέλευσης πρέπει να ερευνάται αν μεταξύ της Ελλάδας και της χώρας προέλευσης της σύνταξης έχει υπογραφεί και είναι σε ισχύ σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας. Σε περίπτωση που υπάρχει σύμβαση θοι έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της οικείας σύμβασης, τόσο για τη φορολογία σύνταξης όσο και για την πίστωση του φόρου που τυχόν έχει καταβληθεί στη αλλοδαπή.

Για τις συντάξεις χρήσεων 1992 και μετά που καταβάλλονται από φορέα αλλοδαπής σε μόνιμο κάτοικο Ελλάδας, δεδομένου ότι δεν υπάρχει πλέον απαλλαγή τους από το φόρο εισοδήματος, θα γίνεται ερεύνα εάν η συγκεκριμένη σύνταξη φορολογείται μόνο στη αλλοδαπή ή φορολογείται και στις δύο χώρες ή φορολογείται μόνο στην Ελλάδα. Κατά συνέπεια θα ανατρέχουμε σε κάθε περίπτωση να εξετάζουμε εάν υπάρχει ή όχι διμερής σύμβαση, δεδομένου ότι υπερισχύει η σύμβαση αυτή. Στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, στην περίπτωση που συνταξιούχοι αλλοδαπών φορέων δε συνυποβάλλουν σχετική βεβαίωση σύνταξης του αλλοδαπού ασφαλιστικού φορέα, θα πρέπει να τους παραπέμπουν (τους συνταξιούχους φορολογούμενους) στους αλλοδαπούς ασφαλιστικούς φορείς που τους χορηγούν τη σύνταξη. Κατά συνέπεια οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των συνταξιούχων αλλοδαπών ασφαλιστικών φορέων πρέπει να έχουν συνημμένες τις σχετικές βεβαιώσεις συντάξεων των αλλοδαπών ασφαλιστικών φορέων.

Σε περίπτωση που αλλοδαποί ασφαλιστικοί φορείς δεν υποχρεούνται από την εσωτερική νομοθεσία της χώρας τους, να χορηγούν στους συνταξιούχους βεβαιώσεις από τις οποίες να προκύπτει το ποσό της σύνταξης που χορηγήθηκε στους δικαιούχους, μπορούν να συνυποβάλλουν με τη δήλωση τους φορολογία εισοδήματος, αντί της βεβαίωσης που προβλέπεται, υπεύθυνη δήλωση του ν. 1599/1986, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο που, κατά περίπτωση, είναι απαραίτητο για τη διαπίστωση του ύψους της χορηγηθείσης σύνταξης αλλοδαπής προέλευσης (π.χ. αποκόμματα επιταγών των ΕΛΤΑ με αποστολέα τον αλλοδαπό ασφαλιστικό φορέα κ.τ.λ.). Είναι αυτονόητο ότι, ο φορολογούμενος δεν μπορεί να επικαλεστεί με την πιο πάνω υπεύθυνη δήλωση, φόρο που παρακρατήθηκε στην

αλλοδαπή.

Τονίζουμε και επαναλαμβάνουμε ότι σε περιπτώσεις κατοίκων Ελλάδας οι οποίοι παίρνουν σύνταξη από αλλοδαπό Κράτος, θα πρέπει να ερευνάται εάν υπάρχει σύμβαση αποφυγής της διπλής φορολογίας εισοδήματος μεταξύ Ελλάδας και του εν λόγω Κράτους. Σε καταφατική περίπτωση θα έχουν εφαρμογή οι σχετικές διατάξεις της σύμβασης αυτής όσον αφορά τη φορολογία των συντάξεων στην Ελλάδα ως και την πίστωση του φόρου που έχει καταβληθεί στην αλλοδαπή (Υπ. Οικον. 1040833/763/Α.0012/22.6.1995 ΠΟΑ. 1179).

➤ **Έξοδα παράστασης Νομαρχών και Δημάρχων:**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 5 του άρθρου 6 του ν. 2238/1994, μέχρι 31/12/1996 προβλεπόταν η απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος των εξόδων παράστασης που παρέχονταν στους Νομάρχες μέχρι ποσού ίσου με τα δύο τρίτα (2/3) των ετήσιων κύριων αποδοχών (μισθών) τους. Επίσης προβλεπόταν η απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος στο σύνολο τους των εξόδων παράστασης των Δημάρχων, Αντιδημάρχων και Προέδρων Κοινοτήτων του Κράτους. Η ως άνω απαλλαγή καταργήθηκε από 1/1/1997 (οικον. έτος 1998) με τις διατάξεις της περίπτωσης 10 του άρθρου 1 του ν. 2459/97).

Σύμφωνα με την 3724/ΠΟΑ.81/13.3.75 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών τα έξοδα παράστασης απαλλάσσονταν από το φόρο εισοδήματος και όταν παρέχονταν σε πρόσωπα φέροντα, έστω και κατ' ανάθεση το αξίωμα του Δημάρχου ή του Προέδρου της Κοινότητας, όχι όμως του αναπληρωτή αυτών. Τούτο συμβαίνει όταν ανατίθεται από τον αρμόδιο Υπουργό ή τον αρμόδιο Νομάρχη, καθήκοντα Δημάρχου ή Προέδρου Κοινότητας σε λειτουργούς της τακτικής ή διοικητικής δικαιοσύνης ή δημοσίους υπαλλήλους.

➤ **Αποδοχές των κατωτέρω πληρωμάτων εμπορικών πλοίων:**

Με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 5 του άρθρου 6 του ν. 2238/1994, για τα εισοδήματα που είχαν αποκτηθεί μέχρι 31/12/1996 προβλεπόταν η απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος των αποδοχών των κατωτέρω πληρωμάτων των εμπορικών πλοίων. Σαν αποδοχές νοούνται οι μισθοί και αμοιβές γενικά των ναυτεργατών που βρίσκονται σε ενέργεια και υπηρετούν ως κατωτέρω πλήρωμα σε εμπορικά πλοία. Με την Ε. 5465/ΠΟΑ.77/6.3.1969 εγκύκλιο διαταγή του, το Υπουργείο Οικονομικών δέχτηκε την 110/1969 γνωμοδότηση του Νομικού

Συμβουλίου του Κράτους. Σύμφωνα με την γνωμοδότηση αυτή στην απαλλαγή επιτίτουν και οι αποδοχές των προέδρων, ταμιών και Γενικών Γραμματέων των αναγνωρισμένων ναυτεργατικών οργανώσεων με την προϋπόθεση ότι και αυτοί ανήκουν στα κατώτερα πληρώματα των εμπορικών πλοίων.

Η απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος των αποδοχών των κατωτέρω πληρωμάτων των εμπορικών πλοίων καταργήθηκε ήδη με την περίπτωση 11 του άρθρου 1 του ν. 2459/1997 από το οικονομικό έτος 1998. Δηλαδή προβλέπεται η απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος των αποδοχών των ως άνω πληρωμάτων, οι οποίες ήδη φορολογούνται με συντελεστή 4% το έτος 1997 και 6% το έτος 1998 και επόμενα, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 9 του ν. 2238/1994, όπως αντικαταστήθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 10 του ν. 2459/1997 (Υπ. Οικονομικών 1036149/632/Α0012/ΠΟΛ. 1110/27.5.1997).

➤ **Αποδοχές ελληνικού προσωπικού που εργάζεται στο εξωτερικό σε τεχνικές ελληνικές εταιρίες:**

Μέχρι και τη χρήση 1991 (για τα εισοδήματα που αποκτώνται μέχρι και 30/04/1991) απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος οι αποδοχές του ελληνικού προσωπικού που εργαζόταν στο εξωτερικό σε τεχνικές ελληνικές εταιρίες σύμφωνα με τη διάταξη της υποπερίπτωσης ε' της περίπτ. Ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 7 του ν.δ. 3323/1955.

Η διάταξη αυτή, η οποία καταργήθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 3 του ν. 2065/92 (ισχύς από οικον. έτος 1993) είχε ως εξής: *«Αι αποδοχαί του εις το εξωτερικόν διαμένοντος προσωπικού, αι προερχόμενα εξ υπηρεσιών παρεχομένων εις το εξωτερικόν εις τεχνικάς επιχειρήσεις, αίτινες εκτελούν τεχνικάς εργασίας εκτός των ορίων της ελληνικής επικράτειας. Η απαλλαγή αυτή παρέχεται υπό την προϋπόθεση ότι: αα) ποσοστόν τριάκοντα πέντε επί τοις εκατόν (35%) τουλάχιστον, επί του ποσού των απαλλασσομένων αποδοχών που εισάγεται εν Ελλάδι υπό μορφήν συναλλάγματος μη υποχρεωτικώς εκχωρητέου και ββ) το προσωπικόν διαμένει εις το εξωτερικόν επί τρεις (3), τουλάχιστον μήν*

➤ **Μερίσματα Μετοχικού Ταμείου:**

Μέχρι και τη χρήση 1991 (για τα εισοδήματα που αποκτώνται μέχρι και 31/12/1991) υπήρχε απαλλαγή των μερισμάτων και άλλων εισοδημάτων, σύμφωνα με τη διάταξη της υποπερίπτωσης στ' της περίπτωσης Ε' της παραγράφου 1 του

άρθρου 7 του ν.δ. 3323/1955 (περί φορολογίας εισοδήματος). Η διάταξη αυτή, η οποία καταργήθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 3 του ν. 2065/92 (ισχύς οικον. έτος 1993) είχε ως εξής: «τα μερίσματα και άλλα βοηθήματα, τα οποία παρέχονται στους συνταξιούχους από ταμεία μετοχικά, αρωγής ή αλληλοβοήθειας, έως το ποσό των 7.000 δρχ. για κάθε μήνα, εφόσον το ετήσιο συνολικό οικογενειακό εισόδημα του συνταξιούχου δεν υπερβαίνει τις 800.000 δρχ.».

Με την 630/27.6.1984 γνωμοδότηση της Νομικής Διεύθυνσης του Υπουργείου Οικονομικών την οποία έκανε δεκτή ο Υπουργός Οικονομικών, τα μερίσματα που καταβάλλονται από τα Μετοχικά Ταμεία Στρατού, Ναυτικού, Αεροπορίας, απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος υπαγόμενα στη διάταξη της παραγράφου 1 περίπτωσης Ε' υποπερίπτωσης α' του άρθρου 7 του ν.δ 3323/1955 (Υπ. Οικονομικών Ε. 11352/ΠΟΛ. 279/4.9.1986).

➤ **Συντάξεις που καταβάλλονται σε αναπήρους πολέμου:**

Με την περίπτωση δ' της παραγράφου 5 του άρθρου 6 του ν. 2238/1994 περί φορολογίας εισοδήματος, προβλέπεται ότι απαλλάσσεται από το φόρο εισοδήματος η σύνταξη που καταβάλλεται σε αναπήρους πολέμου με βάση τα χρόνια υπηρεσίας τους στο Δημόσιο, αν δεν έχουν παραιτηθεί από το δικαίωμα λήψης της σύνταξης. Η απαλλαγή αυτή εφαρμόζεται ανάλογα και για τις συντάξεις που καταβάλλονται από το Δημόσιο σε θύματα ή οικογένειες θυμάτων πολέμου. Με την ως άνω διάταξη, όταν ανάπηρος ή θύμα πολέμου ή οικογένεια θύματος πολέμου που δικαιούται αναπηρική σύνταξη και παράλληλα σύνταξη από το Δημόσιο με βάση τα χρόνια υπηρεσίας, επιλέγει τη σύνταξη από το Δημόσιο, όχι την αναπηρική, τότε στην περίπτωση αυτή απαλλάσσεται από το φόρο εισοδήματος ποσό της σύνταξης του από το Δημόσιο ίσο με το ποσό της αναπηρικής σύνταξης που δικαιούται να πάρει αλλά δεν πήρε γιατί προτίμησε τη σύνταξη από το Δημόσιο με βάση τα χρόνια της υπηρεσίας.

➤ **Το εξωϊδρυματικό επίδομα - ποσό πλέον της σύνταξης που καταβάλλεται σε τυφλούς:**

Σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης ε' της παραγράφου 5 του άρθρου 6 του ν. 2238/94, απαλλάσσεται από το φόρο εισοδήματος το εξωϊδρυματικό επίδομα, ως και το ποσό με το οποίο προσαυξάνεται η σύνταξη, που καταβάλλεται σε τυφλούς και γενικά σε πρόσωπα, που βρίσκονται σε διαρκή κατάσταση που απαιτεί συνεχή

επίβλεψη, περιποίηση και συμπαράσταση άλλων προσώπων, απόλυτη αναπηρία, τα οποία καταβάλλονται στους δικαιούχους από το Δημόσιο ή άλλους ασφαλιστικούς φορείς.

Τα ανωτέρω ισχύουν από το οικον. έτος 1993, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 3 και άρθρου 77 του ν. 2065/92.

Προηγουμένως μέχρι και το οικον. έτος 1992, ίσχυε η ως άνω απαλλαγή μόνο για το εξωϊδρυματικό επίδομα, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 2 του ν. 1563/1985. Με την παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 2065/92 διατυπώνεται πλέον ρητά η απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος του εξωϊδρυματικού επιδόματος και του ποσού με το οποίο προσαυξάνεται η σύνταξη που καταβάλλεται σε τυφλούς και πρόσωπα, γενικά, που βρίσκονται διαρκώς σε κατάσταση που απαιτεί συνεχή επίβλεψη, περιποίηση και συμπαράσταση άλλων προσώπων-απόλυτη αναπηρία, που καταβάλλονται στους δικαιούχους τους από το Δημόσιο ή άλλους ασφαλιστικούς φορείς.

Ενόψει της από μακρού χρόνου διοικητικής πρακτικής για τη φορολογική απαλλαγή των πιο πάνω παροχών και των κοινωνικών κριτηρίων που αποτέλεσαν έρεισμα για την αντιμετώπιση του θέματος αυτού από το Υπ. Οικονομικών, δεδομένου ότι οι παροχές αυτές χορηγούνται για την αντιμετώπιση των δαπανών από την απόλυτη αναπηρία και δεν αποτελούν αντάλλαγμα της υπηρεσίας ή εργασίας του φορολογούμενου και προς άρση αμφιβολιών η Διοίκηση προέβη σε σαφή νομοθετική ρύθμιση αυτού του θέματος, ως ανωτέρω (Υπ. Οικονομικών 1018050 /189 / Α0012/ ΠΟΛ. 1042 / 8.2.1993).

➤ **Επιδόματα: πτητικό, καταδυτικό, ναρκαλιείας κ.λπ.**

Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ν. 1731/1987 στην περίπτωση ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 7 του ν.δ. 3323/55 προστέθηκε για πρώτη φορά νέα υποπερίπτωση θ. Με τις διατάξεις αυτής της υποπερίπτωσης ορίζεται ότι απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος τα ειδικά επιδόματα: πτητικό, καταδυτικό, ναρκαλιείας, αλεξιπτωτιστών, δυτών και υποβρυχίων καταστροφών, που καταβάλλονται σε αξιωματικούς, υπαξιωματικούς και οπλίτες των ενόπλων δυνάμεων, των σωμάτων ασφαλείας, της πυροσβεστικής υπηρεσίας και του λιμενικού σώματος, καθώς και το επίδομα ναρκαλιείας που καταβάλλεται σε ιδιώτες, οι οποίοι παρέχουν υπηρεσίες ναρκαλιείας, με οποιαδήποτε σχέση στο Υπουργείο Εθνικής Αμύνης. Οι διατάξεις αυτές αποτελούν επανάληψη

των διατάξεων της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 3 του άρθρου 40 του ν.δ. 3323/55, οι οποίες καταργήθηκαν πλέον, μεταφερθείσες ως προσθήκη στο άρθρο 7 του ίδιου ν. δ/τος. Η ρύθμιση αυτή κρίθηκε αναγκαία για νομοτεχνικούς λόγους, ώστε να ενοποιηθούν οι απαλλακτικές διατάξεις του φόρου εισοδήματος. Ισχύς της προηγούμενης διάταξης από οικον. έτος 1987 δηλαδή για ποσά επιδομάτων που καταβάλλονται στους δικαιούχους από 1/1/1986 και μετά (Ε. 14757/351/ΠΟΛ.311 716.11.1987 εγκ. Υπ. Οίκον).

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του ν. 2065/92 η ως άνω απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος επεκτάθηκε από το οικον. έτος 1993 (επί εισοδημάτων που αποκτώνται από 1/1/1992) το επίδομα ναρκαλιείας που καταβάλλεται σε ιδιώτες οι οποίοι παρέχουν υπηρεσίες ναρκαλιείας με οποιαδήποτε σχέση στο Υπουργείο Εθνικής Αμύνης και στο προσωπικό του Υπουργείου Δημόσιας Τάξης και Εμπορικής Ναυτιλίας που υπηρετεί με την ειδικότητα του ναρκαλιευτή. Επίσης, με τις ίδιες διατάξεις, απαλλάσσονται του φόρου και τα επιδόματα του ανιχνευτή ή εξουδετερωτή βομβών και εκρηκτικών μηχανισμών, καθώς και στους συνοδούς σκύλων που χρησιμοποιούνται για την ανίχνευση εκρηκτικών υλών, που καταβάλλονται στους δικαιούχους με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 7 του ν. 1711/1987 (1018050/189/Α0012/ΠΟΛ. 1042/8.2.1993 εγκ. Υπ. Οικον).

Με το ν. 2238/1994 (κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος) η υποπερίπτωση θ' της περίπτωσης ε' της παραγρ. 1 του άρθρου 7 του ν.δ. 3323/55, μεταφέρθηκε ως είχε ως περίπτωση στ' της παραγράφου 5 του άρθρου 6.

Τέλος, με την περίπτωση 12 του άρθρου 1 του ν. 2459/1997, καταργήθηκε από το οικον. έτος 1998 (εισοδήματα που αποκτώνται ή δαπάνες που πραγματοποιούνται από 1/1/1997), η περίπτωση στ' της παραγρ. 5 του άρθρου 6 του ν.2238/1994, με την οποία προβλέπεται η απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος των ειδικών επιδομάτων εργασίας: πτητικό, καταδυτικό, ναρκαλιείας, αλεξιπτωτιστών, δυτών και υποβρυχίων καταστροφών, που καταβάλλονται σε αξιωματικούς, υπαξιωματικούς και οπλίτες των ενόπλων δυνάμεων της ελληνικής αστυνομίας, της πυροσβεστικής υπηρεσίας και του λιμενικού σώματος, το επίδομα ναρκαλιείας που καταβάλλεται σε ιδιώτες, καθώς και το επίδομα επικίνδυνης εργασίας, που καταβάλλεται στους δικαιούχους με βάση την παράγραφο 5 του άρθρου 14 του ν. 1505/1984 και την περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 7 του ν. 1711/1987, τα οποία φορολογούνται από 1/1/1997 αυτοτελώς,

σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 7 του άρθρου 14 του ν. 2238/1994, όπως προστέθηκε με την παράγραφο 10 του άρθρου 10 του ν. 2459/97 (1036149/632/A0012/ΠΟΛ. 1110/27.3.1997 εγκ. Υπ. Οικονομικών).

➤ **Αποζημίωση που παρέχεται σε εκπαιδευτές αέρος πέραν του πτητικού επιδόματος.**

Μέχρι τις 31/12/1996, όπως δέχεται το Υπ. Οικονομικών (Ε. 2116/ ΠΟΛ. 233/11.5.1974) στην κατηγορία του πτητικού επιδόματος υπάγεται και η αποζημίωση που παρέχεται σε εκπαιδευτές πτήσεων, η οποία θεωρείται ως επαύξηση του πτητικού επιδόματος.

➤ **Επίδομα τροφής προσωπικού πλοηγικών σταθμών.**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 της 1106684/2051/Α. 0012/6.10.1989 Α.Υ.Ο η οποία ακυρώθηκε με την παράγραφο 9 του άρθρου 51 του ν. 1882/90 στην παράγραφο 5 του άρθρου 6 του ν.δ. 129/89 προστέθηκε περίπτωση ια' η οποία είχε ως εξής: « 5. Από το εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες απαλλάσσονται ια') το επίδομα τροφής που καταβάλλεται στο προσωπικό των πλοηγικών σταθμών, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' του άρθρου 2 του β.δ. 198/1966». Η διάταξη αυτή ίσχυε από το οικον. έτος 1990 (επί εισοδημάτων κτώμενων από 1/1/1989). Η αντίστοιχη περίπτωση, παράγραφος και άρθρο του ν.δ. 3323/55 είναι υποπερίπτωση ια' της περίπτωσης ε της παραγράφου 1.

Η ως άνω υποπερίπτωση που αφορά την απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος του επιδόματος τροφής που καταβάλλεται στο προσωπικό των πλοηγικών σταθμών, καταργήθηκε με την παραγρ. 3 του άρθρου 3 του ν. 2065/92. Η απαλλαγή αυτή σύμφωνα με την περίπτωση α' του άρθρου 77 του ν. 2065/92 αρχίζει από το οικον. έτος 1993 (1108050/189/ Α0012/ 8.2.1993 εγκ. Υπ. Οικονομικών).

➤ **Σύνταξη πολύτεκνης μητέρας.**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 1 του άρθρου 18 του ν. 2008/1992 στην περίπτωση ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 7 του ν.δ. 3323/55 προστέθηκε υποπερίπτωση ιβ', που έχει ως εξής: «ε' : Εκ του εισοδήματος εκ μισθωτών υπηρεσιών...ιβ'. Η σύνταξη που καταβάλλεται, σύμφωνα με τη διάταξη της παραγρ. 4 του άρθρου 63 του ν. 1892/1990».

Ισχύς της ως άνω διάταξης από τότε που ίσχυε το άρθρο 63 του ν. 1892/1990,

δηλαδή για επιδόματα και συντάξεις που καταβάλλονται από 31/7/1990 (ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου).

Το άρθρο 63 παραγρ. 1 του ν. 1892/1990 στο οποίο αναφέρεται η περ. ιβ' έχει ως εξής:

1. Στη μητέρα που αποκτά τρίτο παιδί καταβάλλεται επί τριετία μηνιαίο επίδομα.

2. Στις μητέρες που κατά την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού έχουν ήδη αποκτήσει τρίτο παιδί, το επίδομα που ορίζουν οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου καταβάλλεται έως ότου συμπληρωθεί η τριετία από την ημερομηνία γέννησης του τρίτου παιδιού.

3. Στη μητέρα που θεωρείται πολύτεκνη κατά το ν. 1910/1944, όπως τροποποιήθηκε, καταβάλλεται μηνιαίο επίδομα ίσο προς ενάμισι ημερομίσθιο ανειδίκευτου εργάτη, όπως κάθε φορά ισχύει, πολλαπλασιαζόμενο επί τον αριθμό των άγαμων μέχρι ηλικίας 25 ετών παιδιών της, το οποίο όμως ουδέποτε δύναται να είναι κατώτερο του τετραπλάσιου του ημερομισθίου του ανειδίκευτου εργάτη. Το επίδομα αυτό καταβάλλεται έως ότου παύσει να έχει άγαμα παιδιά ηλικίας μέχρι 25 ετών.

4. Στη μητέρα που δεν δικαιούται πλέον το επίδομα της προηγούμενης παραγράφου χορηγείται ισόβια σύνταξη ίση προς το τετραπλάσιο του ημερομισθίου του ανειδίκευτου εργάτη.

5. Τα επιδόματα των προηγούμενων παραγράφων καταβάλλονται στη μητέρα ανεξάρτητα από κάθε άλλο επίδομα, μισθό, σύνταξη, αμοιβή, αποζημίωση, κ.λπ.

6. Σε περίπτωση οριστικής διακοπής της συγκατοίκησης των παιδιών με τη μητέρα λόγω υπαιτίου εγκατάλειψης τους από αυτήν ή λόγω θανάτου της, τα επιδόματα των παρ. 1,2, και 3 αυτού του άρθρου καταβάλλονται σε όποιον έχει την κύρια ή αποκλειστική ευθύνη διατροφής των παιδιών.

Η χορήγηση της σύνταξης της παρ. 4 του άρθρου αποκλείεται σε περίπτωση προηγούμενης υπαιτίου εγκατάλειψης των παιδιών από την μητέρα.» (Η ως άνω διάταξη ισχύει ως σήμερα περίπτ. Ζ' παραγρ. 5 άρθρου 6 του ν. 2238/1994).

Απ' όλα τα ανωτέρω προκύπτει ότι κατά ρητή διάταξη των ως άνω απαλλάσσεται από το φόρο εισοδήματος η σύνταξη που καταβάλλεται, σύμφωνα με

τη διάταξη της παρ.4 του άρθρου 63 του ν. 1892/90. Πρόκειται για την ισόβια σύνταξη που χορηγείται στη μητέρα που θεωρείται πολύτεκνη κατά το νόμο το 1910/1944, όπως τροποποιήθηκε και η οποία δε δικαιούται πλέον το μηνιαίο επίδομα.

➤ **Στεγαστικό επίδομα.**

Με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 13 του ν. 2214/1994 προστέθηκε υποπερίπτωση ιγ' στη περίπτωση ε' της παρ. 1 του άρθρου 7 του ν.δ 3323/55, η οποία με την κωδικοποίηση της φορολογίας εισοδήματος του ν. 2238/1994 είναι η περίπτωση η' της παρ. 5 του άρθρου 6 του ν. 2238/1994.

Με τη διάταξη αυτή ορίζεται ότι από το φόρο εισοδήματος μισθωτών υπηρεσιών απαλλάσσεται το στεγαστικό επίδομα που καταβάλλεται α) στους αξιωματικούς Ανθυπασιπιστές και Υπαξιωματικούς των Ενόπλων Δυνάμεων με βάση τη Φ.8411/41/207083/1.12.1981 κοινή απόφαση των Υπουργών Εθνικής Αμύνης και Οικονομικών, που κυρώθηκε με το άρθρο 10 του ν. 1284/1982, β) στο στρατιωτικό προσωπικό της Ελληνικής Αστυνομίας και του Πυροσβεστικού Σώματος με βάση την 2076633/8788/022/2.10.1989 (ΦΕΚ 738 Β') κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Δημοσίας Τάξης και γ) στο στρατιωτικό προσωπικό του Λιμενικού Σώματος με βάση την 2076438/8790/0022/2.10.1989 (ΦΕΚ 739 Β') κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Εμπορικής Ναυτιλίας, που κυρώθηκε όπως και η προηγούμενη με το άρθρο 11 του ν. 1881/1990.

Η ισχύς της ως άνω διάταξης (περίπτ. Η παρ.5 του άρθρου 6 ν. 2238/1994), σύμφωνα με την περίπτωση α' του άρθρου 66 του ν. 2214/94 από το οικονομικό έτος 1995 (για τα εισοδήματα που αποκτώνται από την 1/1/1994 και μετά).

Με την περίπτωση 13 του άρθρου 1 του κοινοποιούμενου νόμου καταργείται από το οικονομικό έτος 1998 η περίπτωση η' της παρ. 5 του άρθρου 6 του ν. 2238/1994, με την οποία προβλέπεται η απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος του στεγαστικού επιδόματος που καταβάλλεται στο στρατιωτικό προσωπικό των ενόπλων δυνάμεων, της ελληνικής αστυνομίας, της πυροσβεστικής υπηρεσίας και του λιμενικού σώματος. (Υπ. Οικον. 1036149/632/Α0012/ΠΟΛ.1110/27.3.1997).

- **Εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες και από ελευθέρια επαγγέλματα που αποκτούν οι δικαιούχοι για η συμμετοχή τους σε επιτροπές, συμβούλια, συλλογικά όργανα κ.λπ.**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 7 του ν.δ. 3323/55 (περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων), από το συνολικό ποσό των εισοδημάτων από μισθωτές υπηρεσίες και ελευθέρια επαγγέλματα ποσοστό 40% και μέχρι ποσού 40.000 δρχ. για κάλυψη δαπανών των δικαιούχων λόγω συμμετοχής τους σε επιτροπές, συμβούλια, συλλογικά όργανα ή ομάδες εργασίας του Δημοσίου και Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου.

Η ως άνω απαλλαγή θεσπίστηκε με τη διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 5 του ν. 1160/81, αντικαταστάθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 2 του ν. 1326/1983 και καταργήθηκε από 1/1/1992 με την παρ. 4 του άρθρου 3 του ν. 2065/1992.

- **Απαλλαγή μισθών, συντάξεων και πάγιας αντιμισθίας που καταβάλλονται σε τυφλούς και πάσχοντες από τετραπληγία.**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτ. Θ' της παρ. 5 του άρθρου 6 του ν. 2238/1994 που τέθηκε με την παραγρ. 5 του άρθρου 3 του ν. 2065 ορίζεται ότι απαλλάσσονται από τη φορολογία εισοδήματος οι μισθοί, οι συντάξεις και η πάγια αντιμισθία που καταβάλλονται από 1/1/1992 σε πρόσωπα που παρουσιάζουν τετραπληγία σε ποσοστό ογδόντα τοις εκατό (80%) και άνω.

Η ως άνω διάταξη ισχύει ως σήμερα.

- **Απαλλαγή αποδοχών αλλοδαπών κατώτερων πληρωμάτων εμπορικών πλοίων.**

Με την παρ. 1 του άρθρου 9 του ν. 2515/1997 στην παράγραφο 5 του άρθρου 6 του ν. 2238/1994 προστέθηκε περίπτωση ι'. Με την διάταξη αυτή ορίζεται ότι απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος μισθωτών υπηρεσιών οι αποδοχές των αλλοδαπών κατώτερων πληρωμάτων των εμπορικών πλοίων. Δηλαδή την απαλλαγή αυτή δικαιούνται οι ναυτικοί που εργάζονται ως κατώτερα πληρώματα σε εμπορικά πλοία εφόσον είναι υπήκοοι αλλοδαπού κράτους και κατοικούν στην αλλοδαπή.

Η ανωτέρω απαλλαγή ισχύει, με βάση την παράγραφο 2 του άρθρου 9 του ίδιου νόμου, για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1/1/1997 και μετά.

Κατά συνέπεια από την ημερομηνία αυτή και μετά δε γίνεται παρακράτηση

φόρου μισθωτών υπηρεσιών στις αμοιβές που καταβάλλονται στους αλλοδαπούς ναυτικούς που αποτελούν κατώτερα πληρώματα των εμπορικών πλοίων του ελληνικού νηολογίου. (Υπ. Οικον. 1092040/1080/ Β 0012/ΠΟΛ. 1243/10.9.1997).

➤ **Απαλλαγή επιδόματος ανεργίας.**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 3 του άρθρου 14 του ν. 1545/85 (ΦΕΚ. Α΄ 91) «απαλλάσσονται από κάθε φόρο ή τέλη χαρτοσήμου και γενικά από κρατήσεις για το Δημόσιο και για τρίτους οι κάθε φύσης παροχές του ΟΑΕΔ».

Κατά συνέπεια το ποσό του επιδόματος ανεργίας, σύμφωνα με την ανωτέρω διάταξη απαλλάσσεται από το φόρο εισοδήματος.

vi. Λοιπές απαλλαγές.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του ν. 2238/1994 έχουμε και τις εξής απαλλαγές:

➤ **Αμοιβές που καταβάλλονται σε ξένους καλλιτέχνες ή καλλιτεχνικά συγκροτήματα.**

Με την παραγρ. 6 του άρθρου 3 του ν. 1473/ 84 αντικαταστάθηκε η περίπτ. Στ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 7 του ν.δ. 3323/1955 και ορίζεται ότι οι αμοιβές που καταβάλλει το Ελληνικό Δημόσιο, οι Δήμοι και οι Κοινότητες του Κράτους, καθώς και ο Ελληνικός Οργανισμός Τουρισμού σε ξένα καλλιτεχνικά συγκροτήματα ή μεμονωμένους καλλιτέχνες ξένων χωρών, για τη συμμετοχή τους σε καλλιτεχνικές εκδηλώσεις, απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος.

Με τις διατάξεις αυτές επεκτείνεται η απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος, εκτός από τις αμοιβές που καταβάλλει το Ελληνικό Δημόσιο ή ο Ε.Ο.Τ., σε ξένους καλλιτέχνες και στις αμοιβές που καταβάλλουν σ' αυτούς οι Δήμοι και οι Κοινότητες του Κράτους, για τη συμμετοχή τους σε καλλιτεχνικές εκδηλώσεις.

Διευκρινίζεται ότι, για την απαλλαγή των αμοιβών αυτών δεν εξετάζεται αν με τις χώρες από τις οποίες προέρχονται τα ξένα καλλιτεχνικά συγκροτήματα ή οι μεμονωμένοι καλλιτέχνες υπάρχει διμερής σύμβαση για την αποφυγή διπλής φορολογίας εισοδήματος. Επίσης, δεν εξετάζεται το τι ορίζεται για το θέμα αυτό, στην τυχόν, σύμβαση που ενδεχόμενα έχει υπογραφεί, μεταξύ της Ελλάδας και του Κράτους του οποίου είναι κάτοικος ο καλλιτέχνης που μετακλήθηκε.

Η εφαρμογή των διατάξεων αυτών, σύμφωνα με την περίπτ. ι' του άρθρου 48 του ίδιου νόμου (1473/84) αρχίζει από τη δημοσίευση του στη Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, δηλαδή περιλαμβάνει τις αμοιβές που καταβάλλουν οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης σε καλλιτέχνες ή καλλιτεχνικά συγκροτήματα άλλων Κρατών, από τις 7.9.1984 και μετά.

Τέλος με την περίπτωση 14 του άρθρου 1 του ν. 2459/1997 καταργήθηκε από το οικον. έτος 1998 η περίπτωση α' της παρ. 6 του άρθρου 6 του ν. 2238/1994, με την οποία προβλέπεται η απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος των αμοιβών που καταβάλλονται από το Ελληνικό Δημόσιο, τους Δήμους και τις Κοινότητες του Κράτους, τον Ελληνικό Οργανισμό Τουρισμού, το Ευρωπαϊκό Πολιτιστικό Κέντρο Δελφών, τον Οργανισμό Μεγάλου Μουσικής Αθηνών και το σύλλογο «οι φίλοι της Μουσικής» σε ξένα καλλιτεχνικά συγκροτήματα ή μεμονωμένους καλλιτέχνες για τη συμμετοχή τους σε καλλιτεχνικές εκδηλώσεις, οι οποίες θα φορολογούνται αυτοτελώς σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 10 του άρθρου 13 του ν. 2238/1994, όπως προστέθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 10 του ν. 2459/97 (Υπ. Οικον. 1036149/632/A0012/ΠΟΛ. 1110/27.3.1997).

➤ **Απαλλαγή αμοιβών που καταβάλλονται από την παγκόσμια ένωση αναπήρων καλλιτεχνών, στα μέλη της.**

Με την παράγραφο 3 του άρθρου 1 του ν. 2579/1998 προστέθηκε στην παράγραφο 6 του άρθρου 6 του ν. 2238/1994 νέα περίπτωση α'.

Με τις νέες διατάξεις ορίζεται ότι απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος οι αμοιβές που καταβάλλονται από 1.1.1997 από την Παγκόσμια Ένωση Αναπήρων Καλλιτεχνών με το πόδι και το στόμα (V.D.M.F.K.), που εδρεύει στο Λιχτεστάϊν στο VADUZ πλησίον της Ελβετίας στους ζωγράφους μέλη της, οι οποίοι ζωγραφίζουν με το πόδι ή το στόμα, οι οποίοι είναι μόνιμοι κάτοικοι Ελλάδας και οι οποίοι αμείβονται αποκλειστικά από την Ένωση αυτή σε συνάλλαγμα για την εργασία της ζωγραφικής που κάνουν.

Οι διατάξεις αυτής της παραγράφου, σύμφωνα με την περίπτωση α' του άρθρου 32 του ν. 2579/1998, ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται από την 1^η Ιανουαρίου 1997 και μετά. (Υπ. Οικον. 1048923/790/A0012/ΠΟΛ. 1113/16.4.1998).

➤ Χρηματικά βραβεία.

Αρχικά η διάταξη αυτή περιλαμβανόταν στο ν.δ. 3323/1955 ως παρ. 2 του άρθρου 7. Μετά την «κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» ν. 2238/1994 αναφέρεται ως περίπτωση β' της παραγρ. 6 αυτού (ν. 2238/1994).

Με την ως άνω διάταξη του νόμου απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος τα χρηματικά βραβεία που καταβάλλονται από το Ελληνικό Δημόσιο ή την Ακαδημία Αθηνών ή τον Οργανισμό Μεγάρου Μουσικής Αθηνών για τη βράβευση επιστημονικών, καλλιτεχνικών και πνευματικών εν γένει επιδόσεων. Η ίδια απαλλαγή παρέχεται και για τα χρηματικά βραβεία που απονέμονται από Ν.Π.Δ.Δ. μετά από προκήρυξη νόμιμου δημόσιου διαγωνισμού.

Το Υπουργείο Οικονομικών έχει κάνει δεκτά τα εξής:

- ⇒ Η ως άνω απαλλαγή ισχύει και για τα χρηματικά βραβεία που απονέμονται από αλλοδαπά Ν.Π.Δ.Δ. (Υπ. Οικον. Χ. 3705/1967).
- ⇒ Δεν αποτελούν εισόδημα τα καταβαλλόμενα από διεθνείς οργανισμούς σε συγγραφείς χρηματικά ποσά, τα οποία συνοδεύουν τις τιμητικές διακρίσεις που απονέμονται σ' αυτούς σαν βράβευση της πνευματικής δημιουργίας στον παγκόσμιο πολιτιστικό χώρο. Τα ποσά αυτά δεν έχουν τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα του εισοδήματος, ούτε αποτελούν κέρδος ή ωφέλεια για το δικαιούχο. Απλά συμβολίζουν την αναγνώριση από την κοινωνία του ηθικού και πνευματικού περιεχομένου της προσπάθειας του συγγραφέα. Κατά συνέπεια δεν υπόκεινται σε φόρο (Υπ. Οικον. Σ. 2733/83).

Γενικά μπορούμε να πούμε ότι η ως άνω απαλλαγή δικαιολογείται, γιατί τα βραβεία δεν είναι κέρδος ή ωφέλεια, αλλά αναγνώριση από την κοινωνία του ηθικού και πνευματικού περιεχομένου της προσπάθειας του δικαιούχου βραβευθέντος και συμπληρώνουν τη διάκριση που απονέμεται, μετά από προκήρυξη νόμιμου δημόσιου διαγωνισμού.

Η ως άνω απαλλαγή ισχύει ως σήμερα.

➤ Απαλλαγή υποτρόφων.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 3 του άρθρου 7 του ν.δ. 3323/55, όπως αριθμήθηκε με την παράγραφο 4 του άρθρου 3 η οποία

μετά την Κωδικοποίηση του ως άνω Ν. Δ/τος με το ν. 2238/94, είναι η περίπτωση γ' της παραγρ. 6 του άρθρου 6 του ίδιου νόμου, απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος τα ποσά των υποτροφιών που καταβάλλονται στους νομίμως καθιστάμενους υπότροφους από το Δημόσιο ή τα Ν.Π.Δ.Δ. ή τα ιδρύματα των περιουσιών του άρθρου 96 του Α.Ν. 2039/1939. Η απαλλαγή παρέχεται με την προϋπόθεση ότι με τις υποτροφίες αυτές επιδιώκονται, αποδεδειγμένα, σκοποί εθνοφελείς ή θρησκευτικοί ή ευρύτερα φιλανθρωπικοί ή εκπαιδευτικοί ή καλλιτεχνικοί ή κοινωφελείς. Επίσης η απαλλαγή παρέχεται και στα ποσά των υποτροφιών που παρέχονται σε Έλληνες υπότροφους από ξένα κράτη ή από αλλοδαπά ιδρύματα και οργανισμούς.

Η απαλλαγή αυτή αποβλέπει στη δημιουργία κινήτρου για την προώθηση ή ανάπτυξη του μορφωτικού και πολιτιστικού επιπέδου του δυναμικού της χώρας και γι' αυτό παρέχεται σε όλες τις βαθμίδες της εκπαίδευσης.

Εξάλλου σύμφωνα με την παραγρ. 1 του άρθρου 6 του ν. 1160/1981, για πρώτη φορά από 1^η Ιανουαρίου 1980 καθιερώθηκε η απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος των χρηματικών ποσών που καταβάλλονται για λόγους εκπαιδευτικούς από το Δημόσιο ή τα Ν.Π.Δ.Δ. ή από τα Ιδρύματα και τις περιουσίες που προβλέπει ο Α.Ν. 2039/1939 «περί Εθνικών Κληροδοτημάτων», σε πρόσωπα που καθίσταται νόμιμα υπότροφοι από τους ανωτέρω φορείς.

Επίσης, απαλλάσσονται της φορολογίας και τα ποσά που καταβάλλονται σε Έλληνες υπότροφους από τα ξένα Κράτη ή από αλλοδαπά ιδρύματα και Οργανισμούς για την μετεκπαίδευση Ελλήνων σπουδαστών ή Επιστημόνων.

Η απαλλαγή αυτή αποβλέπει στο να δημιουργηθεί ένα κίνητρο στον τομέα αυτό τόσο από πλευράς φορέων όσο και από πλευράς υποτρόφων, προκειμένου να προωθηθεί η ανάπτυξη του μορφωτικού και πολιτιστικού δυναμικού της χώρας και να μην γεννάται πλέον θέμα φορολογίας των ποσών που καταβάλλονται για εκπαιδευτικούς σκοπούς από τους ανωτέρω φορείς, σε οποιαδήποτε βαθμίδα εκπαίδευσης, εφόσον οι εκπαιδευόμενοι καθίστανται υπότροφοι βάσει των εκάστοτε κειμένων διατάξεων.

Διευκρινίζεται ότι η απαλλαγή αυτή αφορά **μόνο** τα ποσά των υποτροφιών που δίνονται σε υπότροφους από τους ανωτέρω φορείς και δεν αφορά τα ποσά των τυχόν αποδοχών, που καταβάλλονται κατά το χρόνο της εκπαίδευσης από τους παρέχοντες τις υποτροφίες φορείς, οσάκις οι υπότροφοι είναι ταυτόχρονα και υπάλληλοι τους (εγκ. 21/1981).

➤ **Απαλλαγή επιδότησης ενοικίου ή συγκατοίκησης.**

Με την παρ. 21 του άρθρου 5 του ν. 2753/99 ορίζεται ότι, απαλλάσσεται από το φόρο εισοδήματος, τέλη και λοιπές επιβαρύνσεις το ποσό της επιδότησης ενοικίου ή συγκατοίκησης, για την εξασφάλιση στέγης μέχρι την οριστική επισκευή ή ανακατασκευή των κατοικιών τους, που καταβάλλεται με βάση την αριθμ. Οικ./3876/4.9.99, απόφαση του Υφυπουργού Περιβάλλοντος Χωροταξίας και Δημοσίων Έργων στους ιδιοκτήτες ή ενοικιαστές κατοικιών, οι οποίες χαρακτηρίστηκαν ή θα χαρακτηριστούν από τον επανέλεγχο κατεδαφιστέες ή προσωρινά μη κατοικήσιμες στη σεισμόπληκτη ζώνη του Νομού Αττικής, που πλήγηκε από το σεισμό της 7.9.1999 για την κάλυψη των στεγαστικών αναγκών τους.

Οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται για τα ποσά της επιδότησης που καταβάλλονται από την ημερομηνία έκδοσης της ως άνω απόφασης (3876/14.9.1999).

➤ **Στενή ερμηνεία των φορολογικών διατάξεων που αναφέρονται σε απαλλαγές:**

Οι διατάξεις των φορολογικών νόμων με τις οποίες θεσπίζονται απαλλαγές, είναι στενά ερμηνευτικές και δεν επιδέχονται διασταλτική ερμηνεία ή ανάλογη εφαρμογή (Σ.τ.Ε. 2090/90).

III. Φορολογική Μεταρρύθμιση:

Ανακοινώθηκε, τις τελευταίες ημέρες, από τον πρωθυπουργό της χώρας Κ. Κώστα Σημίτη, η τρίτη φάση της φορολογικής μεταρρύθμισης. Στόχος των εν λόγω μεταρρυθμίσεων, είναι να διατηρηθεί σε υψηλά επίπεδα ο ρυθμός ανάπτυξης, να προφυλαχθεί η Ελληνική οικονομία από τις διεθνείς κρίσεις, αλλά και να επιτευχθεί ταχύτερα η σύγκλιση με τις άλλες οικονομίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Η βασική φιλοσοφία των μέτρων είναι η μετάβαση από το καθεστώς της αφαίρεσης δαπανών από το φορολογητέο εισόδημα στην αφαίρεση ποσοστού των δαπανών από τον φόρο εισοδήματος.

Στο, πλαίσιο, λοιπόν, αυτό οι δέκα κυριότερες αλλαγές στη φορολογία είναι οι εξής:

1. Αυξάνεται το αφορολόγητο μισθωτών στα 10.000ευρώ και στα 8.400ευρώ για τους λοιπούς.

2. Πρόσθετο αφορολόγητο 1.000ευρώ για το πρώτο παιδί, 2.000ευρώ για

δυο, στα 20.000 Ευρώ για τρία παιδιά και πάνω.

3. Αυξάνονται κατά 36% οι εκπτώσεις από τις δαπάνες της οικογένειας για ενοίκιο.

4. Καταργείται ο φόρος ιδιοκατοίκησης, καθιερώνεται τεκμήριο για κατοικίες άνω των 200τ.μ.

5. Αυξάνεται στα 40.000Ευρώ το όριο για δαπάνες περίθαλψης με 15% στο φόρο.

6. Αυξάνονται στα 1.000Ευρώ οι εκπτώσεις ασφάλιστρων ζωής και καταργείται το χαρτόσημο 3,6%.

7. Καταργείται ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των κερδών επαγγελματιών και επιχειρήσεων.

8. Καταργούνται τα τεκμήρια για χαμηλά εισοδήματα, ενώ αυξάνονται εκείνα της πολυτελούς διαβίωσης.

9. Χωρίς τεκμήριο τα αυτοκίνητα έως 2.000 κυβ.εκ., διατηρείται για τα μεγαλύτερα.

10. Καταργείται από το 2004 (εισοδήματα 2003) η υποβολή δήλωσης από τους μισθωτούς και συνταξιούχους με εισόδημα από μια πηγή και από έναν εργοδότη (θα συμπληρώνεται ένα μονοσέλιδο πληροφοριακό δελτίο).

Πιο αναλυτικά ισχύουν τα εξής:

A. Φυσικά πρόσωπα: Αύξηση αφορολόγητου αλλά μείωση φοροαπαλλαγών.

1. ΝΕΑ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΟΡΙΑ ΜΙΣΘΩΤΩΝ-ΣΥΝΤΑΞΙΟΥΧΩΝ

(α) Ατομικό αφορολόγητο όριο: 10.000 Ευρω

Για οικογένεια με 1 παιδί: 11.000 Ευρω.

Για οικογένεια με 2 παιδιά: 12.000 Ευρω.

Για οικογένεια με 3 παιδιά και άνω:20.000 Ευρώ.

(β) Λοιπές κλίμακες φορολογίας ως έχουν σήμερα:

Από 10.000 έως 13.400 Ευρώ: 15%

Από 13.400 έως 23.400 Ευρώ: 30%

Από 23.400 Ευρώ και άνω:40%

Αποτελέσματα:

1. Ο φορολογούμενος ωφελείται 15 Ευρώ σε κάθε 100 Ευρώ εισοδήματος από 8.400 Ευρώ έως 10.000 Ευρώ.

2. Φορολογούμενος με ατομικό εισόδημα άνω των 10.000 Ευρ'ω έχει όφελος 240 Ευρώ ανεξαρτήτως κλίμακας.

3. Τα αυξημένα αφορολόγητα όρια για οικογένεια με παιδιά οδηγούν σε πολύ μεγαλύτερο όφελος όλες τις κατηγορίες φορολογουμένων σε σύγκριση με τις σημερινές εκπτώσεις φόρων οι οποίες καταργούνται.

4. Σε περίπτωση μη καλύψεως από τον ένα σύζυγο του αυξημένου αφορολόγητου ορίου για παιδιά, η απομένουσα διάφορα μπορεί να μεταφερθεί στον άλλο σύζυγο. Έτσι γίνεται απαρχή της εισαγωγής της έννοιας του οικογενειακού εισοδήματος.

2. ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΔΑΠΑΝΩΝ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

Καταργήθηκαν:

1. Δαπάνες κατανάλωσης με αποδείξεις άνω των 500 Ευρώ.
2. Δαπάνες αγοράς συσκευών.
3. Δωρεά ακινήτων προς το Δημόσιο ή άλλους φορείς.
4. Δαπάνες αγοράς αμοιβαίων Κεφαλαίων.

Διατηρήθηκαν:

1. Δαπάνες οικογένειας για ενοίκιο πρώτης κατοικίας, για ενοίκιο παιδιών που σπουδάζουν, για φροντιστήρια.

2. Μόνο για μισθωτούς-συνταξιούχους έκπτωση δαπανών έως 500 Ευρώ στη κλίμακα 15%.

3. Ιατρική και νοσοκομειακή περίθαλψη.

Αύξηση του ορίου στις 40.000 Ευρώ. Έκπτωση φόρου με συντελεστή 15%.

4. Εισφορές σε ταμεία Ασφάλισης. Έκπτωση όλης της δαπάνης από το εισόδημα.

5. Ασφάλιστρα ζωής κ.λπ.

Αύξηση του ορίου στα 10% του εκάστοτε αφορολόγητου των μισθωτών (1000 Ευρώ από 440 Ευρώ ή 740 Ευρώ).

Έκπτωση όλης της δαπάνης από το εισόδημα.

6. Τόκοι υφισταμένων στεγαστικών δανείων πρώτης κατοικίας.

Ως έχουν σήμερα. Έκπτωση όλης της δαπάνης από το εισόδημα.

Τόκοι για νέα στεγαστικά πρώτης κατοικίας για το τμήμα του δανείου

έως 200.000 Ευρώ.

7. Χορηγίες και δωρεές χρηματικών ποσών (προς Δημόσιο, ΝΠΔΔ, κοινωφελή και πολιτιστικά ΝΠΔΔ, ερευνητικά κέντρα κ.λπ.).

Έκπτωση όλης της δαπάνης άνω των 100 Ευρώ από το εισόδημα.

3. ΚΑΤΑΡΓΟΥΜΕΝΑ ΤΕΚΜΗΡΙΑ

Τεκμήρια δαπανών διαβίωσης:

1. Επιβατικά αυτοκίνητα κυβισμού έως 2000 κυβικά.
2. Δίτροχα ή τρίτροχα οχήματα και ανεμόπτερα.
3. Δαπάνες για οικιακό και βοηθητικό πρόσωπο, οδηγούς, δασκάλους κ.λπ.
4. Σκάφη αναψυχής χωρίς προσωπικό και μέχρι 10 μέτρα.
5. Δευτερεύουσες κατοικίες μέχρι 150 τ.μ.

Τεκμήρια επιχειρηματικής δραστηριότητας:

1. Δαπάνες για αγορά επιχειρήσεων, σύσταση ή αύξηση κεφαλαίου ατομικών επιχειρήσεων, Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε., κοινωνίες ή κοινοπραξίας ή αστικής εταιρίας.
2. Δαπάνες για αγορές εταιρικών μεριδίων και χρεογράφων.
3. Δάνεια και προσωρινές διευκολύνσεις μελών ή μετόχων σε ατομικές επιχειρήσεις, εταιρίες, κοινωνίες, κοινοπραξίες.
4. Αγορά εξοπλισμού για επαγγελματική χρήση με όριο ανά κατηγορία.

4. ΔΙΑΤΗΡΟΥΜΕΝΑ ΤΕΚΜΗΡΙΑ

Α. Τεκμήριο εισοδήματος πολυτελούς διαβίωσης για τα εξής:

1. Αυτοκίνητα άνω των 2.000 κυβικών
2. Σκάφη αναψυχής με προσωπικό ή άνω των 10 μέτρων (διπλασιάζεται).
3. Αεροσκάφη και ελικόπτερα (διπλασιάζεται).
4. Πισίνες (διπλασιάζεται).
5. Δευτερεύουσες κατοικίες άνω των 150 τ.μ. ό.Κύρια κατοικία άνω των 200τ.μ.

Β. ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΑ:

Καταργείται ο εξωλογιστικός υπολογισμός εισοδήματος-φόρου.

1. Ο προσδιορισμός των καθαρών αμοιβών των ελευθέρων επαγγελματιών και του καθαρού εισοδήματος επιχειρήσεων που τηρούν ακριβή και επαρκή βιβλία Β' και Γ' κατηγορίας γίνεται μόνο λογιστικά. Μόνο που στη περίπτωση που τα βιβλία τους κρίνονται ακριβή ή ανεπαρκή οι καθαρές αμοιβές ή το καθαρό εισόδημα υπολογίζονται εξωλογιστικά. Αντικειμενοποιείτε ο τρόπος προσδιορισμού των βιβλίων ώστε να αποφεύγεται η υποκειμενική κρίση του ελεγκτή.

2. Ασφάλιση Προσωπικού.

Αυξάνεται η έκπτωση ασφαλιστρών που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις για ομαδική ασφάλιση ζωής του προσωπικού τους έως 10% του αφορολόγητου ορίου μισθωτών (1.000 Ευρώ) ανά άτομο.

3. Με τις ισχύουσες διατάξεις (Π/Δ100/98) προβλέπεται ένας μόνο συντελεστής απόσβεσης. Δημιουργούνται δυο συντελεστές απόσβεσης (υψηλός και χαμηλός) για κάθε πάγιο και η επιχείρηση επιλέγει ένα συντελεστή που θα χρησιμοποιεί μόνιμως.

4. Μείωση φορολογίας στην αποζημίωση εργαζομένων.

Τα ποσά των αποζημιώσεων που καταβάλλονται στους δικαιούχους λόγω απόλυσης (Ν.2112/20) φορολογούνται με βάση την κλίμακα καταργούμενου του καταλυτικού συντελεστή 40%, Αυξάνεται επίσης σημαντικά από 3.000 Ευρώ σε 10.000 Ευρώ το ποσό που δεν θεωρείται εισόδημα και αφαιρείται από τον υπολογισμό της φορολόγησης.

5. Έκπτωση δωρεάς ακινήτων.

Δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων ή των ελευθέρων επαγγελματιών η αξία των ακινήτων που μεταβιβάζονται με δωρεά στο Δημόσιο κ.λπ.

Βλέπουμε λοιπόν ότι για την φοροαπαλλαγή ισχύουν τα ακόλουθα:

1. Απλοποίηση των φοροαπαλλαγών.

2. Ενσωμάτωση ορισμένων από τις φοροαπαλλαγές στο αφορολόγητο όριο.

3. Αύξηση των ορίων απαλλαγής για όσες παραμένουν.

Το νέο φορολογικό σύστημα θα ισχύσει από την 1^η Ιανουαρίου 2003 και αποσκοπεί στη μείωση του κόστους λειτουργίας των επιχειρήσεων, στην ενίσχυση της ανταγωνιστικότητας, αλλά κυρίως στην αύξηση της αγοραστικής δύναμης της οικογένειας.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ - ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ

Στη Ελλάδα υπάρχει μεγάλο πρόβλημα φοροδιαφυγής. Οι αιτίες που το προκαλούν είναι σε όλους γνωστές. Από στατιστικές έρευνες που έγιναν αποδείχτηκε ότι οι πιο συνεπείς και βαρύτερα φορολογούμενοι είναι οι μισθωτοί. Ενώ οι έμποροι, οι βιομήχανοι και οι επαγγελματίες φαίνεται ότι δεν μετέχουν σύμφωνα με τα εισοδήματά τους στα φορολογικά βάρη.

Το κράτος στη προσπάθειά του να περιορίσει από τους μισθωτούς και συνταξιούχους τα φορολογικά βάρη μειώνει τις φορολογικές υποχρεώσεις με νόμιμες ενέργειες π.χ. όταν μεταβιβάζω μέρος των εισοδημάτων μου στη σύζυγο ή στα παιδιά μου φοροαποφεύγω. Η διάφορα μεταξύ φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής είναι ότι η φοροδιαφυγή είναι παράνομη σε αντίθεση με την φοροαποφυγή που είναι νόμιμη.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Δίκαιος Π. Καούνης Επ. Καθηγ. Λογιστικής Τ.Ε.Ι. Πειραιά: *Φορολογική Λογιστική Π.*
2. Επαμεινώνδας Παπαδόπουλος: *Φοροδιαφυγή – Φορολογική Λογιστική - Ελεγκτική.*
3. Δημήτρης Παρ. Σταμοτόπουλος: *Κώδικας Φορολογίας Βιβλίων Και Στοιχείων.*
4. Ιωάννης Μαρίνης και Ιωάννης Α. Τζίμας : *Κ.Β.Σ. Νομός 2523/1997.*
5. *Φορολογία εισοδήματος # Α' Τόμος.*
6. Ανδρέας Κοψιάυτης: *Φορολογία Εισοδήματος Ερμηνεία Διατάξεων Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων (Ν.2238/1994 και Ν.2753/1999).*
7. *Φορολογική Επιθεώρηση # Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος.*
8. Βασίλη Σπ. Σκόρδου : *Φοροτεχνική - Ελεγκτική Των Εμπορικών Και Βιομηχανικών Επιχειρήσεων.*
9. Εφημερίδα "ΝΑΥΤΕΜΠΟΡΙΚΗ", Σεπτέμβριος 2002, αρ. φύλλον 22.023