



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ  
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ  
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

ΤΑ ΣΤΑΔΙΑ ΚΑΙ ΟΙ ΕΜΜΕΣΕΣ ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

του

ΠΑΠΑΖΟΓΛΟΥ ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥ

Επιβλέπων Καθηγητής: Ταχυνάκης Παναγιώτης

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στη  
Λογιστική και Χρηματοοικονομική

2022

## ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Αρχικά, θα ήθελα να ευχαριστήσω ιδιαιτέρως τον επιβλέπων καθηγητή μου για την βοήθεια, τις συμβουλές και την συνεχή ανταπόκριση του σε όλο το διάστημα της εκπόνηση της διπλωματικής μου εργασίας.

Επιπλέον, θα ήθελα να πω ένα ευχαριστώ σε όλους τους καθηγητές του Τμήματος για το σύνολο των γνώσεων που μου προσέφεραν κατά την διάρκεια του Μεταπτυχιακού Προγράμματος, καθώς και για την υποστήριξή τους όποτε μου χρειάστηκε.

Τέλος, θα ήθελα να ευχαριστήσω τα αδέρφια μου αλλά και τους γονείς μου για την διαρκή ψυχολογική στήριξή τους δίνοντας μου δύναμη όποτε τη χρειαζόμουν.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ	
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1.....	4
1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	4
1.2 ΣΚΟΠΟΣ.....	5
1.3 ΔΟΜΗ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ.....	5
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2.....	6
ΑΡΘΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ.....	6
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3.....	11
3.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ.....	11
3.2 ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΗ ΕΝΟΙΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΚΑΙ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	11
3.3 ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ.....	13
3.4 ΟΡΓΑΝΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	16
3.5 ΕΙΔΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	22
3.6 ΕΠΙΛΟΓΗ ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ ΓΙΑ ΕΛΕΓΧΟ ΑΡΘΡΟ 26.....	24
3.7 ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	27
3.8 ΣΤΑΔΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	27
3.9 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΡΘΡΟ 28.....	37
3.10 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ.....	38
3.11 ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΠΡΟΣΤΙΜΑ.....	40
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4.....	46
4.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ.....	46
4.2 ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΙΣ ΕΜΜΕΣΕΣ ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΡΘΡΟ 27.....	47
4.3 ΕΜΜΕΣΕΣ ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΔΙΕΘΝΩΣ.....	47
4.4 ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ.....	51
4.5 ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	53
4.6 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ.....	54
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5.....	66
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ.....	66
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	68

## Κατάλογος Πινάκων.

<b>ΠΙΝΑΚΑΣ 1:</b> ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ ΔΙΑΔΙΚΑΣΤΙΚΩΝ ΠΑΡΑΒΑΣΕΩΝ.....	44
<b>ΠΙΝΑΚΑΣ 2:</b> Πρόστιμο άρθρου 58.....	45
<b>ΠΙΝΑΚΑΣ 3:</b> Έμμεσες μέθοδοι υπολογισμού εισοδήματος που χρησιμοποιούνται στην πράξη από δέκα χώρες.....	48
<b>ΠΙΝΑΚΑΣ 4:</b> Νομοθετική υποστήριξη της χρήσης έμμεσων τεχνικών σε 8 χώρες.....	50
<b>ΠΙΝΑΚΑΣ 5:</b> ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΕΠΙΧΕΙΡΙΣΗΣ.....	55
<b>ΠΙΝΑΚΑΣ 6:</b> ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ.....	57
<b>ΠΙΝΑΚΑΣ 7:</b> ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΜΕΘΟΔΟΥ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ.....	58
<b>ΠΙΝΑΚΑΣ 8:</b> ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ.....	59
<b>ΠΙΝΑΚΑΣ 9:</b> ΠΑΘΗΤΙΚΟ.....	59
<b>ΠΙΝΑΚΑΣ 10:</b> ΠΙΝΑΚΑΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ.....	60
<b>ΠΙΝΑΚΑΣ 11:</b> ΠΙΝΑΚΑΣ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΙΣΗΣ.....	62
<b>ΠΙΝΑΚΑΣ 12:</b> ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ-ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΟΣ "Α".....	62
<b>ΠΙΝΑΚΑΣ 13:</b> ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ-ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΟΣ "Β".....	62
<b>ΠΙΝΑΚΑΣ 14:</b> ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΠΟΚΡΥΨΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΕΧΝΙΚΗ ΤΩΝ ΑΝΑΛΟΓΙΩΝ-ΕΤΟΣ 2020.....	63
<b>ΠΙΝΑΚΑΣ 15:</b> ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΠΟΚΡΥΨΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΕΧΝΙΚΗ ΤΩΝ ΑΝΑΛΟΓΙΩΝ-ΕΤΟΣ 2021.....	63
<b>ΠΙΝΑΚΑΣ 16:</b> ΠΙΝΑΚΑΣ ΤΡΑΠΕΖΙΚΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΚΑΙ ΔΑΠΑΝΩΝ ΣΕ ΜΕΤΡΗΤΑ.....	64
<b>ΠΙΝΑΚΑΣ 17:</b> ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ.....	65
<b>ΠΙΝΑΚΑΣ 18:</b> ΑΝΑΛΩΘΗΣΕΣ ΠΡΩΤΕΣ ΥΛΕΣ ΓΙΑ ΤΑ ΠΡΟΙΟΝΤΑ Α ΚΑΙ Β.....	65
<b>ΠΙΝΑΚΑΣ 19:</b> ΑΝΑΛΩΓΙΑ ΠΡΩΤΩΝ ΥΛΩΝ ΚΑΙ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ Α ΚΑΙ Β.....	65
<b>ΠΙΝΑΚΑΣ 20:</b> ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΝΑ ΜΟΝΑΔΑ ΠΡΟΙΟΝΤΟΣ.....	66
<b>ΠΙΝΑΚΑΣ 21:</b> ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΜΟΝΑΔΩΝ ΠΑΡΑΓΟΜΕΝΟΥ ΠΡΟΙΟΝΤΟΣ ΚΑΙ ΣΥΝΟΛΟ ΠΩΛΗΣΕΩΝ.....	66
<b>ΠΙΝΑΚΑΣ 22:</b> ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΗ ΜΕΘΟΔΟ ΤΗΣ ΣΧΕΣΗΣ ΤΙΜΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ ΠΡΟΣ ΣΥΝΟΛΙΚΟΥ ΟΓΚΟΥ ΕΡΓΑΣΙΩΝ.....	66

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

### 1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Ο φόρος ως υποχρεωτική παροχή, έχει επαχθή χαρακτήρα. Για το λόγο αυτό, είναι συχνές οι προσπάθειες των πολιτών για φοροδιαφυγή και φοροαποφυγή, κάτι που έχει ως αποτέλεσμα να στερείται το κράτος απαραίτητων εσόδων όπως αυτά έχουν προϋπολογιστεί ότι θα εισπραχθούν κατά τον σχεδιασμό της ετήσιας κυβερνητικής πολιτικής. Επομένως, διαφαίνεται επιτακτική η ανάγκη καταπολέμησης της φοροδιαφυγής, η οποία προβάλλει ως ένας εκ των στόχων της που ανατίθενται στα αρμόδια φορολογικά-ελεγκτικά όργανα. Η διερεύνηση των θεσμοθετημένων ελεγκτικών διαδικασιών οι οποίες χρησιμοποιούνται από την Φορολογική Διοίκηση για την εξακρίβωση της ύπαρξης αδικαιολόγητου πλουτισμού από τους ελεγχόμενους έχει σκοπό να συμβάλει στην άμβλυση της πολυπλοκότητάς τους και στην απόδοση

μίας ευκολονόητης αιτιολόγησης της χρήσης τους. Η ύπαρξη ψευδούς φορολογητέας ύλης, η θέληση για εσκεμμένη απομάκρυνση και συγκάλυψη πραγματικών εσόδων από τους φορολογούμενους έχει οδηγήσει τα ελεγκτικά όργανα, τους ελεγκτικούς φορείς να εφαρμόσουν και να δημιουργήσουν νέες μεθόδους για εύρεση πραγματικής ύπαρξης φορολογητέας ύλης, και εύρεση πραγματικού εισοδήματος και υπαρκτής και αληθινής περιουσίας.

## 1.2 ΣΚΟΠΟΣ

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι αρχικά η ανάλυση του φορολογικού ελέγχου και γίνεται αναφορά για το τι ισχύει στην Ελλάδα. Επίσης σκοπός της παρούσας εργασίας είναι αφενός η περιγραφή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου για τον προσδιορισμό απόκρυψης φορολογητέας ύλης και αφετέρου η αποσαφήνιση της μεθοδολογίας που χρησιμοποιείται για την εφαρμογή τους τόσο από διεθνείς ελεγκτικές υπηρεσίες όσο και από τις ελληνικές. Για τον σαφέστερο προσδιορισμό της μεθοδολογίας που ακολουθούν οι φορολογικές ελεγκτικές υπηρεσίες στην Ελλάδα, η εργασία εστιάζει στην ελληνική φορολογική νομοθεσία που αφορά στην εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και αποπειράται να γίνει μια συγκέντρωση καθώς και μια αποσαφήνιση των βασικών διατάξεων που έχουν εκδοθεί από την επίσημη θεσμοθέτηση τους και μετά.

## 1.3 ΔΟΜΗ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Αρχικά αναφερόμαστε στην έννοια του φορολογικού ελέγχου δίνοντας έμφαση στο νομοθετικό πλαίσιο που τον ορίζει διαχρονικά. Ύστερα εμβαθύνουμε στις διαδικασίες, τα στάδια και τις τεχνικές που χρησιμοποιηθεί η Φορολογική Διοίκηση για την πραγματοποίηση του ελέγχου. Ακολουθούν μια λεπτομερής αναφορά στις πιο σύνηθες παραβάσεις που προκύπτουν στους φορολογικούς ελέγχους και ισχύουν μέχρι και σήμερα. Τέλος στο τελευταίο κεφάλαιο γίνεται η εξειδίκευση στις έμμεσες τεχνικές προσδιορισμού του φόρου, στο νομοθετικό και θεσμικό πλαίσιο που τις περιβάλλει και παρατίθεται ένα παράδειγμα εφαρμογής για κάθε έμμεση μέθοδο με στόχο την καλύτερη κατανόηση της μεθοδολογίας τεχνικών καθώς και τα συγκριτικά αποτελέσματα που προκύπτουν.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

### ΑΡΘΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ

Οι έμμεσες τεχνικές προσδιορισμού εσόδων ως μια μεθοδολογία είναι διεθνώς αποδέκτες. Ξεκινώντας πριν αναφέρουμε και αναλύσουμε τις σημερινές έμμεσες τεχνικές που χρησιμοποιούνται παγκοσμίως και στην Ελλάδα μπορούμε να κάνουμε μια μικρή αναδρομή σε ξένη αρθρογραφία.

Με τη δημοσίευση στις 12/1/2020 οι Aggelos Zoitsas, Dimitrios Valsamidis, Theofilitsa Toptsi, και Konstantina Tsoktouridou στο EBEEC Conference Committee 2019 με τίτλο "Indirect Auditing Methods for Individuals Subject to Income Tax" αναφέρουν ότι οι έμμεσες τεχνικές μεθόδου φορολογητέας ύλης είναι δαπανηρές και χρονοβόρες και η εφαρμογή τους θα πρέπει να χρησιμοποιείται μόνο όταν ο ελεγχόμενος έχει υποτιμήσει σημαντικά το φορολογητέο ποσό. Ωστόσο, οι τεχνικές έμμεσου ελέγχου παρέχουν στη φορολογική διοίκηση ένα πολύτιμο εργαλείο για την τεκμηρίωση της ακρίβειας ή μη των δηλώσεων του φορολογούμενου. Επίσης οι τεχνικές ενισχύουν τη φορολογική συμμόρφωση και καθορίζουν τη φορολογική υποχρέωση του ελεγχόμενου όταν τα βιβλία του και τα αρχεία δεν αντικατοπτρίζουν με ακρίβεια την πραγματική οικονομική του θέση. Τα προβλήματα που εμποδίζουν την ευρεία χρήση τεχνικών έμμεσου ελέγχου είναι κυρίως περιορισμοί στην ακρίβεια των αποτελεσμάτων, η έλλειψη νομοθετικής υποστήριξης, οι απαιτούμενοι πόροι και η έλλειψη κατανόησης από το δικαστικό-ελεγκτικό σώμα. Προκειμένου να διασφαλιστεί η αποτελεσματικότητα, οι τεχνικές έμμεσου ελέγχου πρέπει να εφαρμόζονται με μεγάλη ακρίβεια. Επομένως σύμφωνα με τους ίδιους, η φορολογική διοίκηση πρέπει να διασφαλίζει το κατάλληλο νομοθετικό πλαίσιο, επιχειρηματικό σχέδιο, καθώς και να παρέχει την κατάλληλη εκπαίδευση και καθοδήγηση.<sup>1</sup>

Οι Pankova & Yakimova (2020) επικεντρώθηκαν στην αποτελεσματικότητα των τεχνικών ελέγχου, στον βέλτιστο εντοπισμό των φορολογικών υποθέσεων που κρύβουν μεγαλύτερο κίνδυνο εμφάνισης φοροδιαφυγής. Πραγματοποίησαν έρευνα που επικεντρώνεται στην ανεπάρκεια των ελεγκτικών μηχανισμών να ελέγξουν όλες τις ανέλεγκτες φορολογικές υποθέσεις. Οι Pankova & Yakimova κατέληξαν στο ότι οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου έχουν αυξημένη αποτελεσματικότητα στην ανίχνευση των ανέλεγκτων φορολογικών υποθέσεων που συνοδεύονται από μεγαλύτερες πιθανότητες

---

<sup>1</sup> Aggelos Zoitsas, Dimitrios Valsamidis, Theofilitsa Toptsi, and Konstantina Tsoktouridou Indirect Auditing Methods for Individuals 17.11.2019

απόκρυψης φορολογητέας ύλης. Έτσι, ο κρατικός ελεγκτικός μηχανισμός οδηγείται σε μεγαλύτερη αποτελεσματικότητα, καθώς επικεντρώνεται σε όσες περιπτώσεις φορολογουμένων θεωρούνται πιο ύποπτες για απόκρυψη φορολογητέας ύλης. Επίσης καταλήξαν στο ότι αποτελεσματικότερη έμμεση τεχνική ελέγχου για τον εντοπισμό των πιο ύποπτων υποθέσεων προς έλεγχο, είναι η τεχνική των ταμειακών ροών.<sup>2</sup>

Οι Correy L. Rosenthal, JD και Lance E. Rothenberg το Μάρτιο του 2019 σε άρθρο στο CPA Journal Content αναφέρουν ότι η μεθοδολογία του ελεγκτή πρέπει να υπολογίζεται εύλογα ώστε να αντικατοπτρίζει τον οφειλόμενο φόρο. Ωστόσο σύμφωνα με τους ίδιους, οι ελεγκτές δεν έχουν το δικαίωμα να επιλέξουν οποιαδήποτε έμμεση μέθοδο. Αντίθετα, η μέθοδος που θα επιλέξει ο ελεγκτής πρέπει να είναι εύλογη και η αξιολόγηση που θα προκύψει δεν μπορεί να είναι λανθασμένη. Το βάρος πέφτει στους φορολογούμενους να αποδείξουν με σαφή και πειστικά στοιχεία ότι η μεθοδολογία ελέγχου είναι εσφαλμένη. Στη συνέχεια αναφέρουν και ένα πραγματικό παράδειγμα στις 15/11/18 σε ένα κατάστημα σούπερ μάρκετ στο Harlem της Νέα Υόρκης όπου ο ελεγκτής επέλεξε λανθασμένη έμμεση μέθοδο φορολογητέας ύλης. Ο φορολογούμενος στην συγκεκριμένη περίπτωση είχε ελλιπή στοιχεία κατά τον έλεγχο αλλά παρόλα αυτά κέρδισε την δίκη και οι εκτιμήσεις του ελεγκτή σύμφωνα με την μέθοδο που χρησιμοποίησε ακυρώθηκαν<sup>3</sup>.

Σύμφωνα με τον Slemrod J. (2019), σκοπός των κρατών πρέπει να είναι η διαμόρφωση οικειοθελούς φορολογικής συμμόρφωσης των φορολογούμενων και η δημιουργία της πεποίθησης ότι η φοροδιαφυγή είναι κάτι ανήθικο. Έχοντας καταλάβει τη σημασία της φορολογικής συνείδησης για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, οι Lambertson et. Al. το 2018 πραγματοποίησαν μια έρευνα για να προσδιορίσουν σε ποιο βαθμό η δύναμη της φωνής δίνει προτεραιότητα στις προτιμήσεις των πολιτών αυξάνοντας με αυτό τον τρόπο και τη φορολογική συνείδηση. Με βάση αυτήν την έρευνα, διαπιστώθηκε ότι η φορολογική συμμόρφωση αυξάνεται καθώς αυξάνεται η φωνή των φορολογουμένων, δηλαδή δίνοντας το δικαίωμα στους πολίτες να εκφράζουν μη δεσμευτικές προτιμήσεις όσον αφορά την διαχείριση των φόρων. Συγκεκριμένα, έχοντας την δυνατότητα αυτή οι πολίτες, αυξήθηκε το ποσοστό της φορολογικής συνείδησης κατά 16 τις εκατό. Όμως, όταν οι φορολογούμενοι είχαν την

---

<sup>2</sup> Pankova S.V., Yakimova V.A. (2020) "Formation of Analytical Tools for Investment Activities Audit of Priority Development Areas", In: Solovev D., Savaley V., Bekker A., Petukhov V. (eds) Proceeding of the International Science and Technology Conference "FarEastCon 2019" (pp.295-316), Singapore, Springer

<sup>3</sup> Rosenthal, Corey L., Rothenberg, Lance E., "How to Win a New York Sales Tax Audit, Despite Poor Recordkeeping", The CPA Journal, New York, Vol. 89, Iss. 3, pp. 62-6

υποχρέωση να καταβάλλουν έναν αμφισβητήσιμο φόρο, το ποσοστό της συμμόρφωσης μειώθηκε κατά 15 τις εκατό. Η παραπάνω έρευνα μας οδηγεί στο συμπέρασμα ότι η φορολογική συνείδηση δημιουργείται μόνο στην περίπτωση που οι φορολογούμενοι εκφράζουν τη γνώμη τους για τον τρόπο διαχείρισης των φόρων, καθώς όταν οι φορολογικές επιβαρύνσεις κατανέμονται με άδικο τρόπο και δεν έχουν ανταποδοτικό χαρακτήρα προκαλούν την αντίδραση των πολιτών και μειώνεται έτσι η φορολογική συμμόρφωση τους.

Ο Branko Mayr το Αύγουστο του 2017 αναφέρει ότι οι έμμεσες μέθοδοι χρησιμοποιούνται σε περίπτωση εύλογων λόγων ανισορροπίας μεταξύ εσόδων και δαπανών. Εάν εντοπιστεί η ύπαρξη ανισορροπίας μεταξύ εσόδων και δαπανών τότε σύμφωνα με των ίδιο η προέλευση των περιουσιακών στοιχείων μπορεί να είναι παράνομη. Επισημάνει ότι οι έμμεσες μέθοδοι φορολογητέας ύλης χρησιμοποιούνται μόνο σε φορολογικές διαδικασίες, αλλά είναι επίσης χρήσιμες στη διαδικασία αναγνώρισης παράνομων περιουσιακών στοιχείων.<sup>4</sup>

Ο Georgios L Vousinas (2017) αναφέρει ότι η φοροδιαφυγή αποτελεί σοβαρή αιτία για μεγάλα δημόσια ελλείμματα προκαλώντας έλλειψη οικονομικών πηγών, με αποτέλεσμα το κράτος να μην μπορεί να καλύψει το κόστος του. Αυτό οδηγεί την κυβέρνηση σε αυξημένο εξωτερικό και εσωτερικό δανεισμό. Το πρώτο σημαίνει λιγότερη ανεξαρτησία και ελευθερία οικονομικών κινήσεων και άλλων επιλογών για τη χώρα και επίσης αύξηση του δημόσιου χρέους λόγω των υψηλότερων επιτοκίων του εξωτερικού δανεισμού. Το δεύτερο που επισημάνει είναι η αύξηση των επιτοκίων για την προσέλκυση ιδιωτικών κεφαλαίων για την κάλυψη του δημόσιου ελλείμματος, αλλά αυτό επιδεινώνει την κυκλοφορία του χρήματος στην αγορά και αιχμαλωτίζει μεγάλα ιδιωτικά κεφάλαια, με αποτέλεσμα τη μείωση των ιδιωτικών επενδύσεων, η οποία είναι απολύτως απαραίτητη για την ανάπτυξη της οικονομίας. Από αυτό καταλαβαίνουμε ότι η φοροδιαφυγή έχει μεγάλες επιπτώσεις στην πραγματική οικονομία, και καθίσταται απαραίτητος ο φορολογικός έλεγχος και η δημιουργία έμμεσων τεχνικών ελέγχου για την εξάλειψη της φοροδιαφυγής.<sup>5</sup>

Ο Charles P. Rettig τον Μάρτιο του 2014 με άρθρο στο Journal of Tax

---

<sup>4</sup> Mayr B. (2017), "Indirect Methods in Assessing Illegal Origin of Income and Assets", Journal of Accounting and Management, vol.07, no. 02, pp. 27-40

<sup>5</sup> Vousinas G.L. (2017), Shadow economy and tax evasion. The Achilles heel of Greek economy. Determinants, effects and policy proposals, Journal of Money Laundering Control



Practice and Procedure δίνει μια εικόνα στις έμμεσες τεχνικές μεθόδους εύρεσης φόρου. Συγκεκριμένα αναφέρεται στον τρόπο με τον οποίο το IRS (Internal Revenue Service) ή αλλιώς η Υπηρεσία Εσόδων της Αμερικής θα αξιοποιήσει τις συγκεκριμένες μεθόδους καθώς και το πότε θα τις εφαρμόσει. Οι έμμεσες τεχνικές μέθοδοι εύρεσης πραγματικού εισοδήματος στην Αμερική αλλιώς αναφέρονται και ως Τεχνικές Ελέγχου Οικονομικής Κατάστασης (Financial Status Audit Techniques- FSAT). Ο Charles αναφέρεται στην κρίση των ελεγκτών να επιλέξουν ποια μέθοδο αρμόζει περισσότερο σε κάθε περίπτωση. Μας διατυπώνει ότι η μέθοδος που θα επιλεγεί πρέπει να είναι αποτελεσματική και να εφαρμόζεται μόνο όταν υπάρχει πιθανότητα ένδειξης μη δηλωμένου εισοδήματος.<sup>6</sup>

Ο Townsend τον Οκτώβριο του 2011 αναφέρεται συγκεκριμένα για τη κυβέρνηση των ΗΠΑ. Σε πολλές ποινικές και αστικές υποθέσεις χρησιμοποιεί έμμεσες μεθόδους για να αποδείξει ότι ο φορολογούμενος οφείλει πρόσθετο φόρο από αυτόν που δηλώθηκε. Στην άμεση μέθοδο χρησιμοποιείται η δήλωση φορολογίας εισοδήματος και η εκκαθάριση όπως έχει κατατεθεί από το φορολογούμενο και στη συνέχεια εξετάζεται αν σωστά δηλώθηκε φόρος ή διενεργήθηκαν σωστά οι εκπτώσεις του φόρου. Με τις έμμεσες τεχνικές στην ουσία ανακατασκευάζεται η φορολογική εικόνα του ελεγχόμενου χωρίς να χρησιμοποιείται ως σημείο εκκίνησης η δήλωση φορολογίας του ελεγχόμενου. Οι τεχνικές βασίζονται στο ότι τα πραγματικά γεγονότα αποδεικνύουν αν υπάρχει ένας οφειλόμενος φόρος. Παρόλο που οι έμμεσες τεχνικές είναι πιο πολύπλοκες στην εφαρμογή τους από τις άμεσες, χρησιμοποιούνται από τους ελεγκτές όταν δεν είναι διαθέσιμες οι άμεσες τεχνικές ή όταν δεν είναι κατάλληλες για τη περίπτωση φορολογικού ελέγχου.<sup>7</sup>

Σύμφωνα με τον Edmund Biber που υπήρξε βοηθός της Αυστραλιανής φορολογικής υπηρεσίας και μέλος εμπειρογνομόνων του τμήματος Δημοσίων Υποθέσεων του ΔΝΤ με δημοσίευση στις 14/4/2010 αναφέρει πως ένα αυτοματοποιημένο πρόγραμμα ελέγχου φορολογουμένων άμεσου προσδιορισμού του φόρου πρέπει να περιλαμβάνει μια σειρά μεθόδων και τεχνικών για τον ακριβή προσδιορισμό και επαλήθευση του πραγματικού φόρου. Όμως ο εντοπισμός και η μη συμμόρφωση του φορολογούμενου απαιτεί κάτι περισσότερο από μια απλή εξέταση των βιβλίων και αρχείων και απαιτεί την ανάλυση των οικονομικών υποθέσεων για να

<sup>6</sup> Overview Indirect Methods of Determining Taxable Income By Charles P. Rettig 2014, Evaluating the IRS Wealth Squad By Charles P. Rettig 2016

<sup>7</sup> Jack Townsend, (2011), "Confusion in the court of appeals about the indirect method of proof", www.lexisnexis.com.

υπολογιστεί η ορθή εκτίμηση των φορολογικών υποχρεώσεων. Κάτι το οποίο ισχύει και στην ελληνική πραγματικότητα με το φαινόμενο της φοροαποφυγής. Ύστερα, συνεχίζοντας την εγγραφή των τεχνικών σημειώσεων του με δημοσίευση στο International Monetary Fund(ΔΝΤ) μας αναφέρει ότι οι έμμεσες μέθοδοι έχουν αναπτυχθεί για να βοηθήσουν τους ελεγκτές στον αντικειμενικό προσδιορισμό των φορολογικών υποχρεώσεων όταν τα βιβλία και τα στοιχεία είτε δεν είναι διαθέσιμα είτε δεν αντικατοπτρίζουν επαρκώς τα στοιχεία του φορολογούμενου. Οι έμμεσες μέθοδοι μέτρησης του πραγματικού εισοδήματος μπορούν επίσης να έχουν εφαρμογή και στην εκτίμηση κινδύνων αποτροπής και στον έλεγχο της αλήθειας των αξιώσεων των φορολογουμένων.<sup>8</sup>

Σύμφωνα με την έρευνα που έγινε σε χώρες της Ασίας από το ADB Institute το 2008 η αναζήτηση των εισοδημάτων που δεν έχουν δηλωθεί αποτελούν σημαντικό μέρος του ελέγχου. Η χρήση των έμμεσων τεχνικών προσδιορισμού του φόρου όπως η αρχή των αναλογιών(Mark-Up method), η σχέση τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών(Unit and Volume Method), η καθαρή θέση του φορολογουμένου(Net Worth Method), η ανάλυση ρευστότητας του φορολογουμένου(Source and Application Method) και το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά(Bank Deposit and Cash Expenditure Method), χρησιμοποιούνται από τους ελεγκτές για την αναζήτηση αδήλωτων εισοδημάτων, με βελτιωμένες στρατηγικές και πρακτικές προκειμένου να ενισχυθεί η επάρκεια τους. Επομένως τα εργαλεία και οι τεχνικές που θα χρησιμοποιηθούν θα πρέπει να βασίζονται στην ακρίβεια, αντικειμενικότητα, διαφάνεια και συνέπεια.<sup>9</sup>

Σε μελέτη που πραγματοποίησε ο ΟΟΣΑ(OECD) το 2006, παρουσίασε τις μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης περιγράφοντας την μεθοδολογία τους, το πότε πρέπει να χρησιμοποιείται η κάθε μια, καθώς επίσης και το νομοθετικό πλαίσιο που τις περιβάλλει. Αυτή η έκθεση συνοψίζει τα βασικά ευρήματα και παρατηρήσεις που προέκυψαν από την έρευνα σε επιλεγμένες χώρες παγκοσμίως. Παρουσίασε τα αποτελέσματα της έρευνας που διεξήγαγε σε δέκα επιλεγμένες χώρες όπως την Αυστραλία, την Αυστρία, την Δανία, τη Φινλανδία, την Ιαπωνία, την

---

<sup>8</sup> Biber E. (2010), Revenue Administration: Taxpayer Audit – Use of Indirect Methods, Technical Notes and Manuals, International Monetary Fund

<sup>9</sup> Asian Development Bank Institute, (2008), «Tax Audit/Examinations for Enhancing Fairness in Taxation», Tax Administration Seminar V

Ολλανδία, τη Σουηδία, τη Νέα Ζηλανδία, το Ηνωμένο Βασίλειο και τέλος τις ΗΠΑ, σχετικά με την χρήση των έμμεσων τεχνικών προσδιορισμού του φόρου. Έδειξε το ποια έμμεση μέθοδο προσδιορισμού του φόρου χρησιμοποιεί περισσότερο η κάθε χώρα και τι βελτιωτικές μεταρρυθμίσεις έκανε η καθεμία για να αυξήσει την αποτελεσματικότητά τους. Στην Ελλάδα συγκεκριμένα με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1171/4-7-13 όπως δημοσιεύθηκε στα ΦΕΚ.1136/Β710-5-2013 και ΦΕΚ.1199/Β716-5-2013, δόθηκαν οδηγίες για το πως θα γίνει η άντληση στοιχείων από τους φορολογούμενους και συγκεκριμένα καθορίστηκε τα έντυπα τα οποία θα διεκπεραιώνουν τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία, ένα ερωτηματολόγιο με τον τρόπο διαβίωσης και τις μεταβολών των υποχρεώσεων, καθώς επίσης και την επιστολή προς το φορολογούμενο, από τα οποία ο ελεγχόμενος θα πρέπει να συμπληρώσει προσκομίζοντας και κάθε αποδεικτικό στοιχείο για την απόδειξη των ισχυρισμών του. Επιπροσθέτως όπως προκύπτει από την έρευνα, σημαντικό εργαλείο στα χέρια των ελεγκτών προκειμένου να διαπιστωθεί η φοροδιαφυγή αποτελούν η χρήση νέων τεχνολογιών.<sup>10</sup>

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

### 3.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

Σε αυτό το κεφάλαιο αναλύουμε τον φορολογικό έλεγχο, ως έννοια, τις διαδικασίες και στη συνέχεια κάνουμε λεπτομερή αναφορά στα στάδια του φορολογικού ελέγχου. Από την αρχή που αφορά την επιλογή των φορολογούμενων φυσικών ή νομικών προσώπων που θα ελεγχθούν μέχρι και το τέλος που γίνεται η απόδοση του αποτελέσματος της ελεγκτικής διαδικασίας, Επίσης κάνουμε και μια αναφορά στα πιο συνήθη πρόστιμα και παραβάσεις που ισχύουν μέχρι και σήμερα σύμφωνα με τον νόμο Ν.4174/13 που με τη πιο πρόσφατη κωδικοποίηση του με τον Ν.4972/2022 και τον νέο Ν.4987/2022 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας που δημοσιεύθηκε στις 4/11/2022(ΦΕΚ Α 206/4.11.2022).

### 3.2 ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΗ ΕΝΟΙΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΚΑΙ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ο θεσμός του φόρου ήταν γνωστός ήδη από την αρχαιότητα<sup>11</sup>, άλλα η σημασία

---

10 for Economic Co-operation and Development (OECD), (2006), "Strengthening Tax Audit Capabilities: Innovative Approaches to improve the efficiency and effectiveness of indirect income measurement methods",

<sup>11</sup> Βλ.σχ.Α.Pausch-J.Pusch, Kleine Weltgeschichte der Steuerzahler, 1988, 14, Leth, Steuerlehre, σ.13. Α.Ανδρεάδου, Ιστορία της Ελληνικής Δημόσιας Οικονομίας, 1992, τ. Α΄, 8, 19

του ως πηγή εσόδων δεν ήταν μεγάλη, συγκρινόμενη τουλάχιστον με την άρχουσα θέση του στις πηγές χρηματοδότησης των δημόσιων δαπανών κατά τη σύγχρονη εποχή. Η σύνδεση του Κράτους και Φόρου είναι ευεξήγητη καθώς ο δεύτερος είναι απαραίτητος για τη λειτουργία του πρώτου. Η παραγωγή δημόσιων αγαθών και η προσφορά δημόσιων υπηρεσιών προϋποθέτουν την μετάθεση των αναγκαίων πόρων από την ιδιωτική οικονομία στο Δημόσιο. Στην αρχαιότητα και οι κρατικές ανάγκες ήταν περιορισμένες αλλά και οι άλλες πηγές χρηματοδότησης κάλυπταν μεγάλο μέρος των κρατικών δαπανών, έτσι ώστε η σημασία των φόρων ως μέσου χρηματοδότησης τους να είναι υποβαθμισμένη. Αντίθετα στην σήμερον ημέρα το κοινωνικό κράτος έχει αυξημένες σημαντικά δαπάνες, ενώ οι λοιπές πηγές χρηματοδότησης μόνο μικρό μέρος των δαπανών αυτών μπορούν να καλύψουν. Αναγκαία καθίσταται συνεπώς η μεταβίβαση αγοραστικής δύναμης από τον ιδιωτικό τομέα στο Δημόσιο. Ο φόρος λοιπών ο οποίος αποτελεί οικονομικό φαινόμενο αποτελεί αντικείμενο επεξεργασίας τόσο της οικονομικής όσο και της νομική επιστήμης. Αποτελεί θεσμός δικαίου και συνδέεται με συγκεκριμένους περιορισμούς της κρατικής εξουσίας. όπως προβλέπονται στις διατάξεις **1,2,3** άρθρου **78** του Συντάγματος.

Όπως είναι κατανοητό δημιουργήθηκε και η ανάγκη ελέγχου από το Κράτος προς τον ιδιωτικό τομέα. Τέτοιος έλεγχος θεωρείται ο φορολογικός έλεγχος. Είναι αυτός μέσω του οποίου επαληθεύεται και αναλύεται η σωστή εγγραφή και διακανονισμός των οικονομικών πληροφοριών μιας εταιρείας ή ατόμου και η συμμόρφωση του με τις φορολογικές υποχρεώσεις τους πριν από την επαλήθευση του κράτους. Σε έναν έλεγχο, εξετάζονται, αναλύονται και αξιολογούνται τα λογιστικά αρχεία και τα έγγραφα που περιέχουν όλες τις πληροφορίες που σχετίζονται με τις πράξεις που πραγματοποιεί μια εταιρεία κατά τη διάρκεια μιας συγκεκριμένης χρονικής περιόδου.

Ο έλεγχος περιλαμβάνει το σύνολο των ενεργειών ή δραστηριοτήτων για την παρακολούθηση των διαδικασιών και των μεθόδων που εφαρμόστηκαν από την επιχείρηση κατά τη διάρκεια του διαχειριστικού έτους και διενεργείται από πρόσωπα ανεξάρτητα προς την οικονομική μονάδα<sup>12</sup>. Περιλαμβάνει το σύνολο των ελεγκτικών ενεργειών που εφαρμόζονται από τα αρμόδια φορολογικά όργανα με σκοπό να διαπιστωθεί εάν εφαρμόζονται ορθά οι διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας, 1) εάν

---

<sup>12</sup> Νεγκάκης Χ. – Ταχυνάκης Π., (2013), «Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού Ελέγχου», Εκδόσεις Διπλογραφία, σελ.3.

τηρήθηκαν τα βιβλία και υποβλήθηκαν οι δηλώσεις που προβλέπει η φορολογική νομοθεσία, 2) εάν οι δηλώσεις που υποβλήθηκαν συμφωνούν με τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων, 3) αν τηρήθηκαν τα βιβλία σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και της αρχές της λογιστικής επιστήμης, 4) εάν για τις οικονομικές συναλλαγές της επιχείρησης εκδίδονται και λαμβάνονται τα προσήκοντα φορολογικά στοιχεία, 5) εάν υπάρχουν πράξεις ή παραλήψεις συνέπεια των οποίων δεν αποδόθηκαν στο δημόσιο οι οφειλόμενοι φόροι, τα τέλη και εισφορές ή απέβλεπαν μεθοδευμένα ή συνειδητά στη μη εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων τα προσήκοντα φορολογικά στοιχεία.<sup>13</sup>

### 3.3 ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ

Ως θεσμοθετημένη ενέργεια της Φορολογικής Διοίκησης ο φορολογικός έλεγχος περιγράφεται ως διαδικασία στο άρθρο **23** του Ν. **4174/13**:

*“Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να Διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα”.*

Συγκεκριμένα ορίζεται ότι: *“ προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση...”* και στην παρ. **3** ορίζεται η μέθοδος των ελεγκτικών επαληθεύσεων. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, μπορεί να καθορίζονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που πρέπει να διενεργούνται και οι αρχές, οι κανόνες, τα στοιχεία, τα κριτήρια και γενικά ο τρόπος και οι διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται, κατά τον έλεγχο των δηλώσεων που προβλέπεται από το πρώτο εδάφιο της παρ. **1**, για ορισμένες ή και όλες τις κατηγορίες εισοδημάτων, ανάλογα και με την προέλευση και το ύψος αυτών, καθώς και ειδικός τρόπος επίλυσης των φορολογικών

<sup>13</sup> Καζαντζής Χ., (2006), «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος, Μια συστηματική προσέγγιση εννοιών, αρχών, και προτύπων», Εκδόσεις Business Plus ΑΕ, σελ. 98-99

διαφορών που προκύπτουν από τον έλεγχο αυτόν. Συμπληρώνοντας την έννοια που δίνει ο νομοθέτης, φορολογικός έλεγχος, είναι ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση. Συγκεντρώνει όλες τις διαδικασίες που διεξάγονται από τα ελεγκτικά όργανα με σκοπό την αποκάλυψη της φορολογητέας ύλης που δεν δηλώθηκε ή δηλώθηκε ανακριβώς<sup>14</sup>. Απώτερος σκοπός των φορολογικών ελέγχων είναι η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής. Περιλαμβάνει γενικά τις διαδικαστικές εκείνες πράξεις που διενεργούνται από τα αρμόδια φορολογικά ελεγκτικά όργανα, στο πλαίσιο της άσκησης της φορολογικής αξίωσης της Πολιτείας, για το σκοπό της διαπίστωσης της εφαρμογής των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας και της διαβίωσης της φορολογικής επιβάρυνσης που αναλογεί στον κάθε φορολογούμενο<sup>15</sup>. Οι γενικές αρχές που διέπουν την άσκηση της φορολογικής ελεγκτικής διαδικασίας είναι η αρχή της νομιμότητας του φόρου ή αλλιώς η αρχή του νομοθετικού ορισμού του φόρου, η οποία είναι θεμελιώδους σημασίας για το φορολογικό δίκαιο, και καθιερώνεται στο άρθρο 78 παρ. 1 του ισχύοντος Συντάγματος, "*... Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος*".

Στενά συνδεδεμένη προς την αρχή της νομιμότητας του φόρου είναι η αρχή της βεβαιότητας του φόρου, που κατοχυρώνεται και αυτή με το άρθρο 78 παρ.1 του Συντάγματος. Αναφορές που παραπέμπουν στα ουσιώδη χαρακτηριστικά αυτής της αρχής παρατηρούμε στη διατύπωση το 1776 του Σκωτσέζου οικονομολόγου, Adam Smith στο έργο του Ο Πλούτος των Εθνών όπου αναφέρει: "*...ο φόρος τον οποίο ο κάθε πολίτης υποχρεούται να πληρώσει πρέπει να είναι πάντοτε βέβαιος και δεν πρέπει ουδέποτε να είναι αυθαίρετος. Ο χρόνος και ο τρόπος πληρωμής και το πληρωτέο πόσο πρέπει να είναι σαφή και ορισμένα για τον φορολογούμενο καθώς και για οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο...*"<sup>16</sup>. Όπως συνάγεται από την παραπάνω διατύπωση, η αρχή της βεβαιότητας του φόρου επιβάλλει, όπως τα ουσιώδη στοιχεία του φόρου, να

<sup>14</sup> Μιλτιάδης Σ. (1999) "Ο έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων", Φορολογική Επιθεώρηση, σελ.1692.

<sup>15</sup> Σιμωνιάς Μ., (1999) "Ο έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων", Φορολογική Επιθεώρηση ( σελ.1692)

<sup>16</sup> Σμιθ, Άνταμ (1991), "Έρευνα για τη Φύση και τα Αίτια του Πλούτου των Εθνών" (An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations). Μετάφραση-Εισαγωγή: Δημήτριος Καλιτσουνάκης

καθορίζονται στο νόμο κατά τρόπο απόλυτα σαφή<sup>17</sup>. Έτσι τίθενται σοβαροί φραγμοί στην αυθαιρεσία της εκτελεστικής εξουσίας και συγχρόνως δημιουργείται ένα αίσθημα εμπιστοσύνης μεταξύ του φορολογούμενου και της φορολογούσα αρχής<sup>18</sup>. Όμως προκύπτει ότι το Σύνταγμα δεν κατοχυρώνει την τυπική "μαθηματική"

φορολογική ισότητα, δεν επιβάλλει την κατανομή των δημόσιων βαρών αριθμητικά, αλλά αναλόγως των δυνάμεων κάθε φορολογούμενου, ήτοι επιβάλλει την κατανομή των φορολογικών βαρών με βάση τη φοροδοτική ικανότητα εκάστου, δείκτης δε της φοροδοτικής ικανότητας, μετά την διαφοροποίηση στη διατύπωση της εν λόγω διατάξεως του Συντάγματος που επήλθε με την συνταγματική αναθεώρηση του 1911. Επιπροσθέτως απερίσπαστο στοιχείο έκφρασης της αρχής της φορολογικής δικαιοσύνης είναι η αρχή της καθολικότητας του φόρου της συνεισφοράς των πολιτών στα δημόσια βάρη χωρίς διακρίσεις. Στο άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος ορίζεται ότι: "Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη ανάλογα με τις δυνάμεις τους", κατοχυρώνει ρητά τις δύο αρχές της φορολογικής δικαιοσύνης, ήτοι την αρχή της καθολικότητας του φόρου και την αρχή της φορολογικής ισότητας.

Ιστορικά στην ελληνική έννομη τάξη υπήρξαν και στο παρελθόν προσπάθειες συγκέντρωσης των κανονιστικών διατάξεων με βάση τις οποίες οριζόταν οι φορολογικές διαδικασίες ελέγχου και οι αρχές τους. Οι διατάξεις περί διαδικασιών φορολογικού ελέγχου, ήταν διάσπαρτες στα κείμενα διαφόρων φορολογικών νόμων ή στους εκάστοτε Κώδικες Φορολογίας Εισοδήματος ή Φόρου Προστιθέμενης Αξίας.<sup>19</sup> Η έλλειψη ενιαίου κώδικα φορολογικής διαδικασίας δεν ήταν η καλύτερη λύση, καθόσον είχαν ανακύψει σοβαρά ερωτήματα στα οποία καλούνταν να δώσει λύση η δικαιοσύνη.<sup>20</sup>

Ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ) ψηφίστηκε με το νόμο **4174/2013**. Ο Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας που είχε εισαχθεί με το νόμο **2690/1999** αφορά γενικότερα ζητήματα σχέσεων του πολίτη με τη δημόσια διοίκηση και όχι αποκλειστικά φορολογικής διαδικασίας. Βέβαια βοηθά στην εμπέδωση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης του πολίτη κατά τη συνταγματική επιταγή του άρθρου **20 παρ. 2** του Συντάγματος. Σε αυτό συνετέλεσε και η σταθερά εποικοδομητική κριτική της θεωρίας για την έλλειψη σαφούς προβλέψεως και κατοχυρώσεως του

<sup>17</sup> Θεοχαρόπουλος Λ., (2002) "Φορολογικό Δίκαιο", Γενικό

<sup>18</sup> Φινοκαλιώτης Κ. "Φορολογικό Δίκαιο", σ.148

<sup>19</sup> Ν. 3323/1955, 3843/1958, 2238/1994 και 1642/1986, 2859/2000

<sup>20</sup> 7 Φινοκαλιώτης Κ, Φορολογικό δίκαιο : [ουσιαστικό μέρος, φορολογική διαδικασία, φορολογική δικονομία], Σάκκουλας, 2014

δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης στους φορολογικούς ελέγχους που επιβεβαιώθηκε με τη μεταστροφή της νομολογίας του ΣτΕ 3710-11/2006 με αποκορύφωμα την απόφαση της Ολομέλειας 2370/2007. Το ίδιο έτος είχαμε και την έκδοση του Εγχειριδίου Φορολογικών Ελέγχων κατ' εφαρμογή του άρθρου 18 του νόμου 3610/2007, στο οποίο περιγραφόταν και τα δικαιώματα ελεγκτικής αρχής και ελεγχόμενου. Ιδιαίτερο χαρακτηριστικό της φύσης του φορολογικού δικαίου είναι η ύπαρξη κάποιων ειδικών διατάξεων οι οποίες υπερίσχυαν των διατάξεων του κώδικα και ως εκ τούτου δυσχέραιναν την ομοιογένεια του εγχειρήματος συστηματοποίησης και πλήρους γνώσης του νομικού πλαισίου τόσο από του διοικητικούς λειτουργούς όσο και από τους πολίτες (βλ. άρθρο 33 παρ. 1 του νόμου 2690/1999).

Ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας<sup>21</sup> ρυθμίζει τα κρίσιμα ζητήματα των φορολογικών ελέγχων στο έβδομο κεφάλαιο, ειδικότερα: οι εξουσίες της φορολογικής διοίκησης κατά τη διάρκεια των φορολογικών ελέγχων (άρθρο 23 ΚΦΔ), το δικαίωμα της για πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου (άρθρο 24 ΚΦΔ), οι διαδικασίες έκδοσης εντολής ελέγχου, διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου και επανελέγχου φορολογικής περιόδου ή υπόθεσης, καθώς και την υποχρέωση συνεργασίας του φορολογούμενου στο πλαίσιο ελέγχου (άρθρο 25 ΚΦΔ), οι μέθοδοι επιλογής υποθέσεων προς έλεγχο (άρθρο 26 ΚΦΔ), οι μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης (άρθρο 27 ΚΦΔ), τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου (άρθρο 28 ΚΦΔ), και η διαδικασία αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής στο πλαίσιο φορολογικών ελέγχων (άρθρο 29 ΚΦΔ).

### 3.4 ΟΡΓΑΝΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Η αρμοδιότητα είναι απόρροια της αρχής της νομιμότητας, αφού τα διοικητικά Όργανα υποχρεούνται ή δικαιούνται ανάλογα να προβαίνουν μόνον στις ενέργειες που προβλέπονται και επιτρέπονται από τους σχετικούς κανόνες δικαίου.<sup>22</sup> Η αρμοδιότητα για τη διεξαγωγή της φορολογικής ελεγκτικής διαδικασίας πρέπει να είναι επακριβώς καθορισμένη και να μην αφήνει περιθώρια για επικαλύψεις μεταξύ των διάφορων φορολογικών αρχών, ώστε οι ενέργειες των εκάστοτε φορολογικών οργάνων να αναγνωρίζονται πράγματι ως απόρροια άσκησης δημόσιας εξουσίας για την ικανοποίηση της φορολογικής αξίωσης του Κράτους.<sup>23</sup> Με βάση άλλωστε και την Εγκ

<sup>21</sup> ν. 4174/2013

<sup>22</sup> Δαγτόγλου Π., Γενικό Διοικητικό Δίκαιο, Αθήνα- Κομοτηνή 2004

<sup>23</sup> Παναζόπουλος Π., Τα συνταγματικά όρια του φορολογικού ελέγχου, Αθήνα 2012



Υπ Οικ 1097395/10114/ΔΕ/Β Πολ. 1197/28.9.1999 περί προσωρινού φορολογικού ελέγχου η παράλληλη αρμοδιότητα διενέργειας προληπτικών και προσωρινών ελέγχων εκ μέρους Δ.Ο.Υ, ελεγκτικών κέντρων και ΣΔΟΕ δεν σημαίνει ότι οι παραπάνω ελεγκτικές αρχές μπορούν να επιλαμβάνονται ταυτόχρονα του ελέγχου της ίδιας υπόθεσης, πολύ δε περισσότερο δεν είναι επιτρεπτό όταν έχει διαταχθεί και βρίσκεται σε εξέλιξη τακτικός (οριστικός) έλεγχος να ενεργείται ταυτόχρονα από άλλη αρχή προσωρινός έλεγχος για τις ίδιες φορολογικές ή διαχειριστικές περιόδους της ίδιας υπόθεσης. Η καθ' ύλη και κατά τόπο αρμοδιότητα των φορολογικών οργάνων είναι σημαντική για την ελεγκτική διαδικασία στο σύνολο της, αφού για τις υποθέσεις που είναι αρμόδιο καθ' ύλη και κατά τόπο ένα φορολογικό όργανο, απαγορεύεται να προχωρήσει άλλο φορολογικό όργανο στη διεξαγωγή ελεγκτικής διαδικασίας, στον έλεγχο των πραγματικών φορολογικών περιστατικών για την έκδοση καταλογιστικής πράξης, εκτός εάν κάτι τέτοιο προβλέπεται ειδικά από το νόμο.<sup>24</sup>

Ο Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας δεν ορίζει ποια όργανα της φορολογικής διοίκησης θα έχουν την αρμοδιότητα διενέργειας φορολογικών ελέγχων. Κατ' ουσία αναθέτει στο Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων να κατανείμει τις αρμοδιότητες φορολογικών ελέγχων σε όργανα της φορολογικής διοίκησης σύμφωνα με τον κώδικα και την κείμενη νομοθεσία. Φυσικά ο ίδιος έχει δικαίωμα, με απόφασή του να τροποποιεί τις αναθέσεις αρμοδιοτήτων. Με τον τρόπο αυτό δίνεται ευελιξία στη φορολογική διοίκηση στην άσκηση των αρμοδιοτήτων της προκειμένου να επιτυγχάνονται τα καλύτερα δυνατά αποτελέσματα.<sup>25</sup>

### **3.4.α ΚΕΦΟΜΕΠ ΑΡΘΡΟ 34 Ν.4141/13 (ΦΕΚ Α' 81/05-04-2013)**

Σύμφωνα με τη παρ1<sup>α</sup> Άρθρου **34 Ν.4141/13** συνιστάται ειδική αποκεντρωμένη υπηρεσία φορολογικού ελέγχου επιπέδου Διεύθυνσης, με τίτλο «Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.)», η οποία υπάγεται στη Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων, έχει έδρα στο Δήμο Αθηναίων και η κατά τόπων αρμοδιότητά του εκτείνεται σε όλη την Επικράτεια. Οι φορολογούμενοι μεγάλου πλούτου καθορίζονται ή ανακαθορίζονται, με αποφάσεις του Γενικού Γραμματέα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως Το ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. είναι αρμόδιο για την έκδοση των φύλλων ελέγχου των πράξεων

<sup>24</sup> άρθρο 66 παρ. 5 ΚΦΕ και 8 παρ. 4 ν. 3943/2011

<sup>25</sup> Βλ. αιτιολογική έκθεση του νόμου 4174/2013

προσδιορισμού του φόρου και των λοιπών καταλογιστικών πράξεων που αφορούν τις εν λόγω εκκρεμείς υποθέσεις, καθώς και για την περαιτέρω διαδικασία επίλυσης των φορολογικών διαφορών και βεβαίωσης των καταλογιζόμενων διαφορών φόρων, πρόσθετων φόρων, προσαυξήσεων, τελών, εισφορών και προστίμων κατά τις ισχύουσες διατάξεις. Από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. ασκείται επίσης η εκπροσώπηση της φορολογικής αρχής στα δικαστήρια για τις υποθέσεις αυτές.

#### **3.4.β ΚΕΜΕΕΠ ΑΡΘΡΟ 34 Ν.4141/13 (ΦΕΚ Α' 81/05-04-2013)**

Το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (ΚΕΜΕΕΠ) έχει, βασικά, την αρμοδιότητα να διενεργεί φορολογικούς ελέγχους για:

Α) Τους φορολογούμενους με ετήσια ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα άνω των 25.000.000 € κατά τη διαχειριστική περίοδο που έκλεισε εντός του έτους 2009 ή κατά την πρώτη τους διαχειριστική περίοδο, εφόσον αυτή έκλεισε μετά από την 1-1-2010, καθώς και τους συζύγους τους και τα προστατευόμενα τέκνα τους, ανεξαρτήτως άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας από αυτούς,

Β) Ειδικά για τις τραπεζικές και ασφαλιστικές εταιρείες, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή με την οποία λειτουργούν, καθώς και για όλες τις ανώνυμες εταιρείες με μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, το όριο των ετησίων ακαθάριστων εσόδων ανέρχεται σε 10.000.000 €,

Γ) Τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου **42ε** του κώδικα Ανωνύμων Εταιρειών, που υποχρεούνται να καταρτίζουν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων τους, εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα έστω και μίας εκ των ως άνω επιχειρήσεων υπερβαίνουν τα όρια των 25.000.000 € ή 10.000.000 €,

Δ) Τις υποθέσεις φορολογουμένων πριν από οποιαδήποτε μορφής μετασχηματισμό που έγινε πριν από την έκδοση της εντολής ελέγχου, ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων, εφόσον ο φορολογούμενος ή κάποιος από τους φορολογούμενους που προήλθαν από τον μετασχηματισμό έχει ακαθάριστα έσοδα μεγαλύτερα των 25.000.000 € και ε) «Τα συνδεδεμένα πρόσωπα» (συνδεδεμένες επιχειρήσεις) του άρθρου **2** του Ν. **4172/2013**, εάν ένα από αυτά έχει υποχρέωση κατάρτισης φακέλου τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών (άρθρο **50** του **4172/13 ΚΦΕ**)

### **3.4.γ ΔΗΜΟΣΙΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ(ΔΟΥ)**

Στις Δ.Ο.Υ. έχει ανατεθεί:

α) η διενέργεια φορολογικού ελέγχου σε επιχειρήσεις με ετήσια ακαθάριστα έσοδα, που καθορίζονται με αποφάσεις του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, και σε φυσικά πρόσωπα, τα οποία, κατά νόμο, δεν χαρακτηρίζονται ως φορολογούμενοι μεγάλου πλούτου. Οι αποφάσεις που καθορίζονται από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων καθορίζονται ετησίως.

β) Η διενέργεια φορολογικών ελέγχων για τη διαπίστωση της συμμόρφωσης των φορολογούμενων και τον εντοπισμό εισοδημάτων και περιουσιακών στοιχείων που δεν έχουν δηλωθεί, κ.λπ. Στις ΔΟΥ έχει μεταφερθεί επίσης οι αρμοδιότητες που είχαν προηγουμένως τα Διαπεριφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα (ΔΕΚ) Αθηνών και Θεσσαλονίκης . Με την προαναφερθείσα υπ'αρ. Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/26- 2-2014. Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων προβλέπονται και ορισμένες άλλες ειδικότερες περιπτώσεις. Ειδικότερα, ο Προϊστάμενος της Επιχειρησιακής Μονάδας Είσπραξης έχει αρμοδιότητα για οποιαδήποτε υπόθεση αρμοδιότητάς του σύμφωνα με το άρθρο 55 παρ. 2 περ. στ' του Ν. 4002/2012, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 19 του Ν. 4223/2013. Επίσης, προβλέπεται ότι για την έκδοση εντολής διενέργειας μερικού ελέγχου σε υποθέσεις φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων, αρμόδιος είναι ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ στη χωρική αρμοδιότητα της οποίας βρίσκεται το ακίνητο.

### **3.4.δ ΣΩΜΑ ΔΙΩΞΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΓΚΛΗΜΑΤΟΣ(ΣΔΟΕ)**

Σημαντικές ελεγκτικές αρμοδιότητες έχουν αναγνωρισθεί στο Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (ΣΔΟΕ). Ειδικότερα, καταρχάς, με τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 2 του Ν. 2343/95 κύρια αποστολή του Σ.Δ.Ο.Ε. ήταν:

α) Ο προληπτικός έλεγχος για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας, ο εντοπισμός φορολογητέας ύλης των υπόχρεων και των τεκμηρίων προσδιορισμού αυτής και γενικά η δίωξη της φοροδιαφυγής και του λαθρεμπορίου, ως και η διενέργεια προσωρινού φορολογικού ελέγχου σε ένα ή περισσότερα συγκεκριμένα θέματα και αντικείμενα της φορολογικής νομοθεσίας.

β) Η έρευνα, ανακάλυψη και δίωξη των οικονομικών εγκλημάτων, απατών, παραβάσεων και παράνομων πράξεων, σε αντικείμενα αρμοδιότητας του Υπουργείου Οικονομικών, που τελέστηκαν (είτε στο εσωτερικό είτε στο εξωτερικό) σε βάρος των

οικονομικών συμφερόντων του Ελληνικού Δημοσίου, του ευρύτερου δημόσιου τομέα και της Εθνικής Οικονομίας γενικότερα.

γ) Η προστασία, σε συνεργασία με τις αρμόδιες υπηρεσίες, του αιγιαλού και της παραλίας, ως και των ανταλλάξιμων και δημόσιων κτημάτων, αρμοδιότητας του Υπουργείου Οικονομικών, από τις αυθαίρετες καταπατήσεις και κατασκευές επ' αυτών, φυσικών ή νομικών προσώπων.

δ) Η πρόληψη, δίωξη και καταστολή άλλων παραβάσεων (όπως της παράνομης διακίνησης ναρκωτικών όπλων και εκρηκτικών υλών, ψυχοτρόπων ουσιών και αρχαιοτήτων, της λαθραλιείας, λαθραμμοληψίας, παράνομης χρησιμοποίησης ειδών που τελούν υπό ειδικό τελωνειακό καθεστώς, των παραβάσεων της νομοθεσίας προστασίας του εθνικού νομίσματος, ιχθυοπαραγωγής, νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες του ν.2331/1995).<sup>26</sup>

Στη συνέχεια η καταπολέμηση των οικονομικών εγκλημάτων, μεταξύ των οποίων και της φοροδιαφυγής είχε ανατεθεί στην Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων, που συστήθηκε με το άρθ. 30 παρ. 24 του Ν. 3296/2004 και λειτουργούσε με βάση το Π.Δ. 852/2005. Η Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων, με την έναρξη λειτουργίας της, είχε όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις που έχουν δημιουργηθεί μέχρι το χρόνο παύσης λειτουργίας του Σ.Δ.Ο.Ε. Ακολούθως, οι αρμοδιότητες αυτές ανατέθηκαν εκ νέου στο ΣΔΟΕ<sup>27</sup>. Όμως με την απόφαση του Υπουργού Οικονομικών της 31/10/2013, μεταφέρθηκαν από το ΣΔΟΕ στη ΓΓΔΕ οι αρμοδιότητες προληπτικού ελέγχου εφαρμογής της φορολογικής νομοθεσίας, και προσωρινού φορολογικού ελέγχου, καθώς και ο έλεγχος ο σχετικός με την τελωνειακή νομοθεσία. Θα πρέπει να σημειωθεί ότι αρχικά ο προληπτικός έλεγχος είχε ανατεθεί στις κατά τόπο αρμόδιες Δ.Ο.Υ. Όμως στη συνέχεια με απόφαση του ΓΓΔΕ, προβλέφθηκε η λειτουργία της Υπηρεσίας Έρευνας και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (ΥΕΔΔΕ) στην οποία ανατέθηκαν οι ως άνω αρμοδιότητες.

### **3.4.ε ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΑΣΤΥΝΟΜΙΑ ΚΑΙ ΔΙΩΞΗ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟΥ ΕΓΚΛΗΜΑΤΟΣ**

Με το ΠΔ 9/2011<sup>28</sup> ιδρύθηκε η Υπηρεσία Οικονομικής Αστυνομίας και Δίωξης Ηλεκτρονικού Εγκλήματος, ως ειδική αυτοτελής κεντρική υπηρεσία της Ελληνικής Αστυνομίας. Η Υπηρεσία Οικονομικής Αστυνομίας και Δίωξης Ηλεκτρονικού Εγκλήματος υπάγεται απευθείας στον αρχηγό της Ελληνικής Αστυνομίας και

<sup>26</sup> ΦΕΚ 173 Α

<sup>27</sup> άρθρο 88 του Ν. 3842/2010

<sup>28</sup> ΦΕΚ Α' 24/21.2.2011

εποπτεύεται στην προανακριτική της δράση από τον Εισαγγελέα του οργανωμένου εγκλήματος. Ως αποστολή έχει την έρευνα και καταστολή οικονομικών εγκλημάτων που τελούνται σε βάρος των οικονομικών συμφερόντων του Δημοσίου αλλά και την δίωξη των εγκληματικών πράξεων που διαπράττονται στο διαδίκτυο και τα άλλα μέσα ηλεκτρονικής επικοινωνίας. Είναι προφανές ότι οι αρμοδιότητες της νέας αυτής υπηρεσίας είναι παρεμφερείς με εκείνες του ΣΔΟΕ, σε ό,τι αφορά την αρμοδιότητα ανακάλυψης πράξεων φοροδιαφυγής και γενικότερα των οικονομικών εγκλημάτων.<sup>29</sup> Με βάση το άρθρο 32 παρ. 4. εδ. α. στις περιπτώσεις που από τη Διεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας της Ελληνικής Αστυνομίας διενεργείται έλεγχος για τη βεβαίωση παραβάσεων της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας, προκαταρκτική εξέταση ή προανάκριση για οικονομικά εγκλήματα που υπάγονται στην αρμοδιότητα της δεν ισχύει το φορολογικό, τελωνειακό, τραπεζικό, χρηματιστηριακό ή επιχειρηματικό απόρρητο. Επίσης πρέπει να αναφερθούμε στην υπ' αρ. 7001/2/1445-υ/12.4.2012 υπουργική απόφαση περί Οικονομικής Αστυνομίας, που ορίζει ότι όταν ενεργείται ταυτόχρονα έλεγχος της Οικονομικής Αστυνομίας και Υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών στο ίδιο υποκείμενο ελέγχου για το ίδιο αντικείμενο, προηγείται η υπηρεσία που διενεργεί προανάκριση ή προκαταρκτική εξέταση. Στην περίπτωση αυτή ο φορολογικός ή τελωνειακός έλεγχος διενεργείται παράλληλα, εφόσον δεν βλάπτεται ή παρακωλύεται καθ' οιονδήποτε τρόπο η διενεργούμενη προανάκριση ή προκαταρκτική εξέταση. Για οποιοδήποτε ζήτημα ανακύψει δε ως προς την αρμοδιότητα ενημερώνεται ο αρμόδιος για την προανάκριση ή προκαταρκτική εξέταση Εισαγγελέας, ο οποίος αποφαίνεται σχετικά.

Από τα παραπάνω καθίσταται σαφές ότι πέραν του ΚΕΜΕΕΠ και του ΚΕΦΟΜΕΠ και των Δ.Ο.Υ οι ελεγκτικές αρμοδιότητες έχουν ανατεθεί αφενός στην ΥΕΔΔΕ που υπάγεται στην ΓΓΔΕ, στο ΣΔΟΕ, που υπάγεται στο Υφυπουργό Οικονομικών, και στην Οικονομική Αστυνομία που υπάγεται στο Υπ. Προστασίας του Πολίτη. Η διάσπαση αυτή, σίγουρα δημιουργεί σοβαρά ζητήματα σε σχέση με την κατά περίπτωση αρμοδιότητα, πράγμα που πιθανόν να οδηγήσει σε «ανταγωνισμούς» μεταξύ των οργάνων αυτών, σε βάρος του επιδιωκόμενου σκοπού, αλλά θα μπορούσε

---

<sup>29</sup> Φινοκαλιώτης Κ, Φορολογικό δίκαιο : [ουσιαστικό μέρος, φορολογική διαδικασία, φορολογική δικονομία], Σάκκουλας, 2014

να θέσει υπό αμφισβήτηση τη νομιμότητα του διενεργηθέντος ελέγχου, λόγω αναρμοδιότητας του οργάνου που τον διενήργησε.<sup>30</sup>

### 3.5 ΕΙΔΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Οι υποθέσεις που ελέγχονται κατά προτεραιότητα, επιλέγονται με απόφαση του Διοικητή Της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Διοικητή Της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης ή, εξαιρετικά, με βάση άλλα κριτήρια, τα οποία καθορίζονται από τον Διοικητή Της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων και δεν δημοσιοποιούνται.

Το είδος των φορολογικών ελέγχων φυσικών προσώπων περιγράφεται με τις ακόλουθες διατάξεις. Στο άρθρο **23** του Ν. **4174/13** "Έξουσίες Φορολογικής Διοίκησης" προβλέπονται οι μορφές του φορολογικού ελέγχου με σαφή διάκριση σε έλεγχο γραφείου και σε επιτόπιο φορολογικό έλεγχο<sup>31</sup>:

Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η φορολογική διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της φορολογικής διοίκησης. β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή. Μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος

<sup>30</sup> Φινοκαλιώτης Κ, Φορολογικό δίκαιο : [ουσιαστικό μέρος, φορολογική διαδικασία, φορολογική δικονομία], Σάκκουλας, 2014.

<sup>31</sup> Ν.4174/2013, «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις», ΦΕΚ Α 170/26-07-2013.

των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.

### **3.5.α. Απολογιστικός-κατασταλτικός έλεγχος**

Απολογιστικοί είναι οι έλεγχοι οι οποίοι διεξάγονται με αφορμή τη γνωστοποίηση των φορολογικών στοιχείων του φορολογουμένου προς την Αρχή. Ο απολογιστικός έλεγχος μπορεί να χωριστεί σε τακτικό και προσωρινό. Η διαφορά τους έγκειται κυρίως στην έκταση των αποτελεσμάτων τους κατά την εφαρμογή τους. Στο άρθρο 25 του νέου ΚΦΔ γίνεται χρήση των όρων «πλήρης» και «μερικός» έλεγχος για την περίπτωση επιτόπιου ελέγχου.

Ο πλήρης (τακτικός απολογιστικός) έλεγχος γίνεται με σκοπό την επαλήθευση της ακρίβειας των φορολογικών δηλώσεων, αν τέτοια έχει γίνει, ελέγχονται ενδελεχώς τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία. Πρόκειται περί συστηματικού ελέγχου ο οποίος μπορεί να επεκταθεί σε όσο βάθος οικονομικών χρήσεων μπορεί να επιβληθεί φόρος για τον οποίο η αξίωση του δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Ο έλεγχος αυτός προβλεπόταν στον παλαιό ΚΦΕ στο άρθρο 66 και στο άρθρο 48 για τον αντίστοιχο Κώδικα ΦΠΑ.

Ο μερικός (προσωρινός απολογιστικός) έλεγχος αφορά τους μη υπαχθέντες σε τακτικό έλεγχο και δύναται να αφορά ένα τμήμα μόνο της ελεγκτέας ύλης αυτού. Πρόκειται για ιδιότυπο έλεγχο που δεν συναντάται συνήθως σε άλλες ανεπτυγμένες χώρες, ο οποίος καλύπτει το κενό από την έλλειψη κατάλληλα εκπαιδευμένου και επαρκούς προσωπικού για τη διενέργεια τακτικών απολογιστικών ελέγχων που θα έπρεπε να είναι ο κανόνας. Προβλεπόταν από τον παλαιό ΚΦΕ στο άρθρο 67 και Κώδικα ΦΠΑ, στο άρθρο 50. Στην πράξη είχε καταλήξει να είναι συνηθισμένη μορφή ελέγχου.

### **3.5.β Προληπτικός έλεγχος**

Σκοπός της καθιέρωσης αυτής της μορφής του ελέγχου είναι η κατά το δυνατόν πάταξη της φοροδιαφυγής, αλλά και η διαπίστωση της τήρησης της κείμενης διαδικασίας. Ο έλεγχος αυτός αποβλέπει στη διαπίστωση της επάρκειας των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων και της ακρίβειας των οικονομικών μεγεθών τη στιγμή που εκτελούνται οι οικονομικές πράξεις. Ενεργεί, όπως ορθά επισημαίνεται, αφ' ενός μεν κατασταλτικά με τον εντοπισμό παράνομων πράξεων, παραλείψεων και παρατυπιών, αφ' ετέρου, λόγω της αυστηρότητας του, ως μέτρο γενικής πρόληψης για την τήρηση των φορολογικών διατάξεων και την αποτροπή της φοροδιαφυγής.

### **3.5.γ. Επιτόπιος έλεγχος και έλεγχος από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης**

Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να

διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις «και μέσα μεταφοράς» που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.<sup>32</sup> Ο έλεγχος που διενεργείται από τη φορολογική διοίκηση για τη διαπίστωση της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου είναι δυνατόν να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της φορολογικής αρχής ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου στην έδρα της επιχείρησης.<sup>33</sup> Στην πρώτη περίπτωση, η φορολογική διοίκηση μπορεί να διενεργεί το φορολογικό έλεγχο στα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της.<sup>34</sup> Συνεπώς, η μορφή αυτή ελέγχου προϋποθέτει την ύπαρξη στα γραφεία της φορολογικής αρχής όλων των αναγκαίων στοιχείων για τη διενέργεια του ελέγχου. Με σκοπό τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας του συστήματος ελέγχων, και υπό το προ ισχύον δίκαιο, με το νόμο **3943/2011** είχε διευρυνθεί η δυνατότητα ελέγχου από το γραφείο. Αντίθετα, ο επιτόπιος έλεγχος διενεργείται στην έδρα της επιχείρησης. Στη δεύτερη περίπτωση, η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται.

### 3.6 ΕΠΙΛΟΓΗ ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ ΓΙΑ ΕΛΕΓΧΟ ΑΡΘΡΟ 26

Στο άρθρο **26** του κώδικα προβλέπεται ότι η Φορολογική Διοίκηση επιλέγει τις προς έλεγχο υποθέσεις με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, ή εξαιρετικά με βάση άλλα κριτήρια, τα οποία καθορίζονται από τον Γενικό Γραμματέα, και δεν δημοσιοποιούνται. Θα πρέπει να παρατηρήσουμε ότι από την αιτιολογική έκθεση δεν προκύπτει για ποιον λόγο τα «άλλα κριτήρια» επιλογής υποθέσεων για έλεγχο

<sup>32</sup> Άρθρο 23 παρ. 1 ΚΦΔ

<sup>33</sup> άρθρο 23 παρ. 2 ΚΦΔ

<sup>34</sup> άρθρο 23 παρ. 2 ΚΦΔ



εξαιρούνται της δημοσίευσης. Συναφώς επισημαίνεται ότι, κατά βασική αρχή, που προκύπτει από το ισχύον και τα προ ισχύοντα Συντάγματα, κάθε κανονιστική διοικητική πράξη πρέπει να δημοσιεύεται.<sup>35</sup>

Η επιλογή των προς έλεγχο υποθέσεων γινόταν, αρχικά, με ευθύνη των προϊσταμένων των ελεγκτικών υπηρεσιών σε συνεργασία με τους υποδιευθυντές ελέγχου καθώς και τους προϊσταμένους των τμημάτων ή των εποπτειών ελέγχου, με βάση συγκεκριμένα κριτήρια που προβλέπει ο Ν.3220/2004 αλλά και η κατ' εξουσιοδότηση εκδοθείσα ΠΟΛ.1037/1-3-2005. Ειδικότερα με τον εν λόγω νόμο είχε προβλεφθεί ότι από 1/1/2004 θα τυγχάνει εφαρμογής το νέο σύστημα επιλογής υποθέσεων που θα υποβάλλονται σε **τακτικό έλεγχο** με βάση ορισμένα κριτήρια που θέσπιζε ο νόμος αυτός (άρθ. 16), ενώ προβλέπονταν ο υποχρεωτικός έλεγχος των μεγάλων επιχειρήσεων, των εισηγμένων στα χρηματιστήρια εταιριών, και των επιχειρήσεων για τις οποίες υπάρχουν στοιχεία διάπραξης φορολογικών αδικημάτων.

Με το άρθρο 80 του Ν. 3842/2010 θεσπίστηκε για πρώτη φορά το σύστημα επιλογής υποθέσεων προς έλεγχο με τη χρησιμοποίηση μεθόδου ανάλυσης κινδύνου, το οποίο στη συνέχεια αντικαταστάθηκε με το άρθρο 39 παρ. 7 του Ν. 4141/2013. Οι μέθοδοι αυτές βασίζονται σε:

α) ποιοτικά χαρακτηριστικά, όπως η νομική μορφή, η κατηγορία των τηρούμενων βιβλίων του ΚΒΣ και στη συνέχεια του ΚΦΑΣ, ο κλάδος ή τομέας δραστηριότητας, ανάλογα με την επικινδυνότητα ή παραβατικότητα του, η ύπαρξη παραβάσεων και παραλείψεων της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας, ανάλογα με το είδος, τη βαρύτητα και τη συχνότητα εμφάνισής τους, η ύπαρξη στοιχείων από διασταυρώσεις του πληροφοριακού συστήματος ή από ελέγχους σε τρίτους υπόχρεους ή από τρίτες πηγές για απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή διάπραξη φορολογικών αδικημάτων και η γενική φορολογική εικόνα και συμπεριφορά των υπόχρεων.

β) σε οικονομικά δεδομένα, όπως τα ακαθάριστα έσοδα, οι δαπάνες, τα καθαρά κέρδη ή τις ζημίες, οι συντελεστές μικτού και καθαρού κέρδους, τα δεδομένα από δηλώσεις άμεσης και έμμεσης φορολογίας, καθώς και τα διαθέσιμα στοιχεία από βάσεις δεδομένων, στατιστική ανάλυση, εφαρμογή τεχνικών εξόρυξης δεδομένων και άλλες πηγές πληροφοριών,

---

<sup>35</sup> ΣΤΕ 5085/1987, 2999/1988, 503/2001, 1102/2009

γ) σε χωροταξικά και χρονικά δεδομένα, όπως ο τόπος παραγωγής και διακίνησης, οι εποχικές δραστηριότητες και οι τοπικές ιδιαιτερότητες. Οι παραβάσεις ή παραλήψεις της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας, τα στοιχεία και γενικά κριτήρια που λαμβάνονται υπόψη για τον καθορισμό των προς έλεγχο δηλώσεων, τα μόρια που αντιστοιχούν σε αυτά, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα, καθορίζονται με αποφάσεις του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. Πέραν των κριτηρίων αυτών με απόφαση επίσης του Γ.Γ Δημοσίων εσόδων είναι δυνατόν να ορίζεται και τυχαίο δείγμα για υποθέσεις που θα υπαχθούν σε έλεγχο. Επίσης να αναφέρουμε ότι με την εξουσιοδότηση του άρθρου **80** του Ν. **3842/2010** εκδόθηκε η πολυγραφημένη απόφαση **ΠΟΛ. 1178/2011**, που καθόρισε τον πίνακα κριτηρίων- κανόνων επιλογής ανέλεγκτων υποθέσεων για έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο παραπάνω άρθρο του Ν. **3842/2010**, και μοριοδότησης αυτών. Για κάθε κριτήριο στην απόφαση αναφέρονται οι κανόνες που το υλοποιούν, καθώς και ο αριθμός των μορίων βαρύτητας του κάθε κανόνα. Με βάση τα κριτήρια αυτά και με τη χρήση του συστήματος ELENXIS θα γίνεται πλέον η στόχευση και η επιλογή φορολογούμενων υψηλής μοριοδότησης. Οι λίστες με τους φορολογούμενους υψηλής μοριοδότησης, που καταρτίζονται ανά ελεγκτική υπηρεσία και κατά σειρά προτεραιότητας (επικινδυνότητα) για έλεγχο, θα αποστέλλονται στους προϊσταμένους των ελεγκτικών υπηρεσιών από το ELENXIS ώστε να εκδοθεί η οικεία εντολή ελέγχου.

Οι υποθέσεις που ελέγχονται κατά προτεραιότητα, επιλέγονται με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης ή, εξαιρετικά, με βάση άλλα κριτήρια, τα οποία καθορίζονται από τον Διοικητή Της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων και δεν δημοσιοποιούνται. Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, η οποία εκδίδεται έως το τέλος κάθε έτους και δύναται να τροποποιηθεί οποτεδήποτε, καθορίζεται ο αριθμός των μερικών ή και πλήρων ελέγχων που θα διενεργούνται εντός του επόμενου ελέγχων που θα διενεργούνται εντός του επόμενου έτους κατά προτεραιότητα, με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης ή, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, με βάση άλλα κριτήρια, σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση, λαμβανομένου υπόψη του αριθμού των ελεγκτών κατά τον χρόνο έκδοσης της απόφασης και του αριθμού των διενεργηθέντων ελέγχων κατά τους προηγούμενους δώδεκα μήνες από τον μήνα έκδοσης της απόφασης. Στην απόφαση ορίζεται, επίσης, το ποσοστό των πλήρων και μερικών ελέγχων για φορολογικά έτη, χρήσεις, υποθέσεις,

περιόδους ή υποχρεώσεις που αφορούν στην τελευταία πενταετία, συμπεριλαμβανομένου και του έτους υποχρεώσεις που αφορούν στην τελευταία πενταετία, συμπεριλαμβανομένου και του έτους έκδοσης της απόφασης, το οποίο δεν μπορεί να υπολείπεται του ποσοστού 70% του συνόλου πλήρων και μερικών ελέγχων, αντίστοιχα, των κατά προτεραιότητα ελεγχόμενων υποθέσεων, καθώς και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα.

### 3.7 ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Αντικείμενο των φορολογικών ελέγχων είναι περιεκτικά τα παρακάτω:

- 1) Έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων του ν. **4308/2014 Ε.Λ.Π.**
- 2) Έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος ν. **4172/2013 Κ.Φ.Ε.**
- 3) Έλεγχος Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν. **4987/22 Κ.Φ.Δ.**
- 4) Έλεγχος Φόρου Προστιθέμενης Αξίας ν. **2859/2000 Φ.Π.Α.**
- 5) Έλεγχος Φ.Μ.Υ., λοιπών παρακαλουμένων φόρων, επιρριπτόντων φόρων, τελών και εισφορών
- 6) Έλεγχος Επενδύσεων και Αναπτυξιακών Κινήτρων, κ.λπ.

### 3.8 ΣΤΑΔΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Η επιλογή των υποθέσεων που θα ελεγχθούν είναι το **1ο** στάδιο της διαδικασίας φορολογικού ελέγχου. Η επιλογή αυτή είναι το αποτέλεσμα μιας διαδικασίας η οποία διενεργείται στις αρχές κάθε χρόνου, από τη Διεύθυνση Ελέγχων της Α.Α.Δ.Ε. Εν συντομία, η εν λόγω διαδικασία ονομάζεται προτεραιοποίηση υποθέσεων και συνίσταται σε μια σειρά μεταβλητών (κριτήρια ανάλυσης κινδύνου – Risk Analysis) οι οποίες διαφοροποιούνται από χρόνο σε χρόνο και οι οποίες εισάγονται σε ένα σύστημα συναρτήσεων (λογισμικό) το οποίο βαθμολογεί σε φθίνουσα σειρά όλες τις φορολογικές υποθέσεις που δεν έχουν παραγραφεί. Σύμφωνα με το άρθρο **26** του **Ν.4174/2013** τα κριτήρια ανάλυσης κινδύνου καθορίζονται με πράξη του Γενικού Γραμματέα (Διοικητή Α.Α.Δ.Ε), τα οποία ωστόσο δεν δημοσιοποιούνται ποτέ. Ενδεικτικά, ορισμένα από τα κριτήρια που έχουν εισαχθεί στο παρελθόν σε αυτή τη διαδικασία προτεραιοποίησης είναι:

- το ιστορικό παραβατικής συμπεριφοράς μιας επιχείρησης (πχ. πρόστιμα για μη έκδοση αποδείξεων ταμειακής),
- η εμφάνιση ζημιών για 3 ή/και περισσότερες συνεχόμενες χρήσεις(το αυξάνει τα μόρια),
- επιχειρήσεις που διενεργούν συναλλαγές μεγάλης αξίας με χώρες

προνομιακού φορολογικού καθεστώτος(φορολογικοί παράδεισοι),

- τυχαίο δείγμα, πχ. όλες οι επιχειρήσεις που το ΑΦΜ τους λήγει σε 9, ή όλες οι επιχειρήσεις ενός συγκεκριμένου κλάδου δραστηριότητας
- η διαχρονική εμφάνιση μεγάλων αποκλίσεων των συντελεστών μικτού Κέρδους ή κόστους πωληθέντων,
- η μη διενέργεια οποιουδήποτε φορολογικού ελέγχου την τελευταία 10ετία και
- διάφορα άλλα κριτήρια.

Μετά την ολοκλήρωση της παραπάνω διαδικασίας, όλες οι υποθέσεις μοριοδοτούνται με ένα συγκεκριμένο αριθμό μορίων. Ωστόσο, ο έλεγχος του συνόλου των υποθέσεων αυτών είναι πρακτικά ανέφικτος. Για το λόγο αυτό, με Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε καθορίζεται ο κατώτερος αριθμός φορολογικών ελέγχων που θα διενεργηθούν κάθε χρόνο. Για παράδειγμα με την απόφαση **ΦΕΚ: Β΄1516/30-3-2022** «Καθορισμός του αριθμού φορολογικών ελέγχων και ερευνών που θα διενεργηθούν από τις Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. κατά το έτος **2022**» είναι οι :

- i. Διενέργεια τουλάχιστον 580 υποθέσεων ερευνών φοροδιαφυγής από τις ΥΕΔΔΕ που σχετίζονται με ανοίγματα τραπεζικών λογαριασμών, επεξεργασίες κατασχεμένων στοιχείων και αρχείων, κυκλώματα έκδοσης και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, επεξεργασίας ψηφιακών αρχείων κ.λπ.
- ii. Διενέργεια τουλάχιστον 100 υποθέσεων ερευνών αξιοποίησης νέων πληροφοριών και δεδομένων από τις ΥΕΔΔΕ και
- iii. Διενέργεια τουλάχιστον 50 υποθέσεων ειδικών ερευνών στον τομέα του ηλεκτρονικού εμπορίου από τις ΥΕΔΔΕ.

Επίσης σύμφωνα με το επιχειρησιακό σχέδιο της ΑΑΔΕ οι στόχοι για το 2022<sup>36</sup> είναι η διενέργεια τουλάχιστον 25.000 φορολογικών ελέγχων, εκ των οποίων:

- 8.100 στοχευμένοι φορολογικοί έλεγχοι (μεγάλων επιχειρήσεων, φορολογουμένων μεγάλου πλούτου, κ.λπ.) από τις ελεγκτικές Υπηρεσίες της ΑΑΔΕ, με έμφαση σε ελέγχους επιτηδευματιών με μεγάλο φορολογικό κενό που δεν έχουν ελεγχθεί την τελευταία 5ετία, καθώς και με χρήση έμμεσων τεχνικών ελέγχου.
- 700 στοχευμένοι μερικοί έλεγχοι ΦΠΑ
- 1.000 έλεγχοι σε δείγμα υποθέσεων επιστροφών φόρων
- 5.500 έκτακτοι έλεγχοι σε επιτηδευματίες (λήψη κρατικών ενισχύσεων, αξιοποίηση πληροφοριών κλπ.)

<sup>36</sup> [https://www.aade.gr/sites/default/files/2022-03/ES\\_2022\\_AADE.pdf](https://www.aade.gr/sites/default/files/2022-03/ES_2022_AADE.pdf)

- 4.000 έλεγχοι λοιπών περιπτώσεων εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων
- 200 έλεγχοι σε τυχαίο δείγμα φυσικών προσώπων επιτηδευματιών και νομικών προσώπων, έλεγχοι δέουσας επιμέλειας καθώς και σε περιπτώσεις μεταφοράς φορολογικής κατοικίας.
- 5.500 στοχευμένοι έλεγχοι επιστροφής φόρων.
- Διενέργεια τουλάχιστον 2.500 ελέγχων για τη διαπίστωση της ορθής εκπλήρωσης των μη ετήσιων υποχρεώσεων των φορολογικών κεφαλαίου.
- Διενέργεια τουλάχιστον 900 υποθέσεων έρευνας από τις ΥΕΔΔΕ, εκ των οποίων:
- 170 υποθέσεις έρευνας, οι οποίες αφορούν απάτη στον ΦΠΑ ενδοκοινοτικών συναλλαγών.
- 100 υποθέσεις ερευνών αξιοποίησης νέων πληροφοριών και δεδομένων.
- 50 υποθέσεις ειδικών ερευνών στον τομέα του ηλεκτρονικού εμπορίου.
- 580 υποθέσεις ερευνών φοροδιαφυγής που σχετίζονται με ανοίγματα τραπεζικών λογαριασμών, επεξεργασίες κατασχεμένων στοιχείων και αρχείων, κυκλώματα έκδοσης και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, επεξεργασίας ψηφιακών αρχείων κ.λπ.
- Διενέργεια τουλάχιστον 34.000 μερικών επιτόπιων ελέγχων πρόληψης από τις ΔΟΥ και 14.500 από τις ΥΕΔΔΕ.
- Κατάρτιση Σχεδίου Μερικών Επιτόπιων Ελέγχων έτους 2022
- Εμπλουτισμός - Επικαιροποίηση του εγχειριδίου έμμεσων μεθόδων προσδιορισμού των εσόδων.
- Επιχειρησιακή αξιοποίηση των δεδομένων των ηλεκτρονικών βιβλίων (myDATA) για ελεγκτικούς σκοπούς
- Επικαιροποίηση 2ετούς σχεδίου διασταυρώσεων
- Διασταύρωση για τον εντοπισμό φορολογουμένων που υπέβαλαν μηδενικές δηλώσεις ΦΠΑ, ενώ είχαν δραστηριότητα
- Διενέργεια διασταυρώσεων για τη συμμόρφωση φορολογουμένων με προ συμπληρωμένους κωδικούς αποδοχών-συντάξεων
- Διενέργεια διασταυρώσεων για τη συμμόρφωση φορολογουμένων στην υποβολή δηλώσεων ΦΕΦΠ για πρόσθετες αποδοχές
- Διασταύρωση σε ποσοστό τουλάχιστον 10% επί του συνόλου των εισερχομένων πληροφοριών από αλλοδαπές αρχές μέσω της Διεθνούς Διοικητικής Συνεργασίας, με τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (DAC1) τουλάχιστον για

το έτος 2017 καθώς και επί εισερχομένων πληροφοριών από αλλοδαπές αρχές μέσω της Διεθνούς Διοικητικής Συνεργασίας (FATCA) για δεδομένα έτους 2016

- Διασταύρωση σε ποσοστό τουλάχιστον 10% επί του συνόλου των εισερχομένων πληροφοριών τόκων φυσικών προσώπων από αλλοδαπές αρχές μέσω της Διεθνούς Διοικητικής Συνεργασίας, με τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (DAC2/ CRS) τουλάχιστον για το έτος 2016
- Αναλύσεις δεδομένων ΦΠΑ ανά κλάδο σε περιοδική βάση
- Εκπόνηση μελετών εκτίμησης φορολογικού κενού.

Διευκρινίζεται επίσης ότι και οι ελεγκτικές υπηρεσίες της Α.Α.Δ.Ε δύνανται να προτάξουν συγκεκριμένες υποθέσεις προς έλεγχο, εφόσον διαθέτουν στοιχεία ή έστω εκτιμήσεις, για πιθανολογούμενη φοροδιαφυγή εκ μέρους κάποιου προσώπου (πχ. μια ανώνυμη καταγγελία). Στην περίπτωση αυτή η διαδικασία λειτουργεί ως εξής. Έστω ότι στη Ζ Δ.Ο.Υ Θεσσαλονίκης ανατίθενται αρχικά 500 υποθέσεις προς έλεγχο, ενώ παράλληλα 1.500 υποθέσεις μένουν εκτός προτεραιοποίηση (όσες βρίσκονται στις θέσεις 501 – 2.000). Εάν η εν λόγω Δ.Ο.Υ κρίνει πως πρέπει να ελεγχθούν 3 υποθέσεις οι οποίες δεν βρίσκονται στις πρώτες 500, τότε θα πρέπει να τις προτεραιοποιήσει η ίδια η Δ.Ο.Υ, δηλαδή να τις εντάξει στην πρώτη 500αδα, γεγονός το οποίο σημαίνει ότι οι τρεις τελευταίες υποθέσεις του αρχικού πίνακα (θέσεις 498–500) θα υποχωρήσουν αντίστοιχα κατά 3 θέσεις και άρα θα βρεθούν εκτός ελέγχου. Θα πρέπει επίσης να υπογραμμισθεί ότι πολύ συχνά, οι ελεγκτικές υπηρεσίες της Α.Α.Δ.Ε υπερβαίνουν τον στόχο που τίθεται κατ' έτος βάσει προτεραιοποίησης, με συνέπεια να ελέγχεται ένα αρκετά μεγαλύτερο πλήθος υποθέσεων απ' αυτό που ορίζεται αρχικά.

Το 2<sup>ο</sup> στάδιο της διαδικασίας είναι η έκδοση εντολής διενέργειας φορολογικού ελέγχου. Σύμφωνα με το Άρθρο. 25 του Ν.4174/2013, η εντολή ελέγχου είναι έγγραφη και πρέπει να περιέχει κατ' ελάχιστο:

- τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,
- τα στοιχεία του υπαλλήλου που θα διενεργήσει τον έλεγχο,
- το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία (αν είναι Νομικό Πρόσωπο) του ελεγχόμενου,
- τον Α.Φ.Μ του ελεγχόμενου,
- την ταχυδρομική διεύθυνση,
- τη χρονική περίοδο που αφορά ο έλεγχος (πχ. φορολογικά έτη 2015 έως 2016),
- το είδος φορολογίας που αποτελεί το αντικείμενο του ελέγχου (πχ. φορολογία εισοδήματος, Φ.Π.Α, Τέλη, κλπ.)
- τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, καθώς και

- το είδος του ελέγχου (πλήρης ή μερικός)<sup>37</sup>,

Η εντολή ελέγχου έχει μια συγκεκριμένη μορφή, η οποία περιλαμβάνει όλα τα παραπάνω στοιχεία, εκδίδεται ηλεκτρονικά μέσω του πληροφοριακού συστήματος Elenxis και υπογράφεται από τον Προϊστάμενο της ΔΟΥ ή τον νόμιμο αναπληρωτή του. Μετά την έκδοση της εντολής, αυτή ανατίθεται εγγράφως σε υπάλληλο της ελεγκτικής υπηρεσίας, ο οποίος καλείται να διενεργήσει τον έλεγχο. Σε σπάνιες περιπτώσεις, η εντολή μπορεί να ανατεθεί από κοινού σε 2 υπαλλήλους.

Το 3<sup>ο</sup> στάδιο είναι η κοινοποίηση της εντολής ελέγχου στον ελεγχόμενο, βάσει των διατάξεων του άρθρου **5** του **N.4174/2013**. Η κοινοποίηση αντιγράφου της εντολής ελέγχου μπορεί να πραγματοποιηθεί είτε ηλεκτρονικά (στην ηλεκτρονική θυρίδα του φορολογούμενου στο myAaade στις κοινοποιήσεις), είτε μέσω ταχυδρομείου (συστημένη επιστολή) είτε με επίδοση στον ίδιο τον ελεγχόμενο ή στον εκπρόσωπο αυτού (για νομικά πρόσωπα ή κατοίκους εξωτερικού). Με την **ΠΟΛ.1073/2018** ορίζεται επίσης ότι η εντολή ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο εντός πέντε (5) ημερών από την έκδοση της, καθώς και ότι η κοινοποίηση μπορεί να πραγματοποιηθεί και στο κατάστημα της υπηρεσίας που την εξέδωσε. Η τελευταία περίπτωση (επίδοση στην έδρα της ελεγκτικής υπηρεσίας) είναι ένας συνήθης τρόπος κοινοποίησης. Ειδικότερα, ο ελεγκτής στον οποίο ανατέθηκε η εντολή ελέγχου, επικοινωνεί με τον ελεγχόμενο προκειμένου ο τελευταίος (ή εξουσιοδοτούμενος αυτού, όπως πχ. λογιστής, πληρεξούσιος δικηγόρος) να προσέλθει στην υπηρεσία και να την παραλάβει, υπογράφοντας ταυτόχρονα και το σχετικό αποδεικτικό κοινοποίησης. Η κοινοποίηση της εντολής ελέγχου καταχωρείται επίσης ηλεκτρονικά στο πληροφοριακό σύστημα Elenxis.

Στο σημείο αυτό και πριν από το επόμενο στάδιο της διαδικασίας φορολογικού ελέγχου, θα πρέπει να επισημανθεί και μια άλλη διαδικασία, η οποία τρέχει παράλληλα με τη διενέργεια του ελέγχου και για την οποία υφίσταται αποκλειστική προθεσμία μέχρι την κοινοποίηση της πράξης προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. Ειδικότερα, ο ελεγχόμενος έχει τη δυνατότητα να υποβάλει αρχικές ή τροποποιητικές δηλώσεις για όλες τις φορολογίες και για όλες τις χρήσεις που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων **397** και **398** παρ.1 του **N.4512/2018**, δηλαδή να εκμεταλλευτεί τις ευεργετικές

<sup>37</sup> Πρακτικά, όπως αναφέραμε πλήρης έλεγχος είναι αυτός που διενεργείται για όλες τις φορολογίες, μετά την ολοκλήρωση του η ελεγχθείσα χρήση θεωρείται περαιωμένη και συνεπώς η φορολογική διοίκηση δεν μπορεί να επανέλθει με νέο έλεγχο. Από την άλλη μερικός, η χρήση δεν θεωρείται περαιωμένη και συνεπώς η φορολογική διοίκηση μπορεί να προβεί σε επανέλεγχο της ίδιας χρήσης.

διατάξεις του νόμου περί οικειοθελούς αποκάλυψης (μείωση προστίμων και προσαυξήσεων έως και **60%**). Για το λόγο αυτό, η κοινοποίηση της εντολής ελέγχου αποτελεί ταυτόχρονα και πρόσκληση προς τον ελεγχόμενο, προκειμένου ο τελευταίος να υποβάλει δηλώσεις που τυχόν αμέλησε να υποβάλει ή να τροποποιήσει υποβληθείσες δηλώσεις συμπεριλαμβάνοντας τυχόν αδήλωτη φορολογητέα ύλη, προκειμένου να τύχει των ευνοϊκών διατάξεων του **N.4512/2018**.

Στο **4ο** στάδιο της διαδικασίας φορολογικού ελέγχου συνίσταται στην προετοιμασία του φακέλου της υπόθεσης. Στόχος του ελεγκτή σε αυτό το στάδιο είναι να συγκεντρώσει όσο το δυνατόν περισσότερες πληροφορίες και στοιχεία σχετικά με τον φορολογούμενο και τον έλεγχο που διενεργεί, προκειμένου να δημιουργήσει το προφίλ του ελεγχόμενου και να προετοιμαστεί για τον έλεγχο που θα διενεργήσει. Βασική πηγή πληροφοριών για τον έλεγχο είναι τα πληροφοριακά συστήματα της Α.Α.Δ.Ε (Taxis, Elenxis) και το φυσικό της υπηρεσίας ή της Δ.Ο.Υ του ελεγχόμενου. Μέσω των παραπάνω, ο ελεγκτής συγκεντρώνει στοιχεία από το Μητρώο της Δ.Ο.Υ (πχ. διεύθυνση, επαγγελματική δραστηριότητα, καταστατικό εφόσον πρόκειται για Ν.Π, συμμετοχή σε άλλες επιχειρήσεις, κλπ.), στοιχεία εισοδήματος (πχ. ακαθάριστα έσοδα, δαπάνες, κέρδη ή ζημιές χρήσης, αποδόσεις παρακρατήσεων, λοιπά εισοδήματα), στοιχεία Φ.Π.Α εφόσον πρόκειται για επιτηδευματία (πχ. εισροές – εκροές ελεγχόμενης περιόδου, ενδοκοινοτικές παραδόσεις/αποκτήσεις), στοιχεία οχημάτων (μέσω της εφαρμογής οχήματα-myCARaade), στοιχεία ακίνητης περιουσίας και μισθώσεων από την εφαρμογή περιουσιολογίου (δηλώσεις Ε9), στοιχεία του Elenxis (πχ. προηγούμενοι φορολογικοί έλεγχοι, πληροφοριακά δελτία), στοιχεία Κ.Β.Σ (ταμειακές μηχανές, φορολογικές παραβάσεις, κλπ.), πίνακας οφειλών του φορολογούμενου, και άλλα. Επίσης, αναζητούνται και συλλέγονται στοιχεία από άλλες ελεγκτικές υπηρεσίες, όπως πχ. Σ.Δ.Ο.Ε, Τελωνεία, ΥΕΔΔΕ, κλπ. με σκοπό να δημιουργηθεί μια πλήρης εικόνα για τον συναλλασσόμενο.

Παράλληλα, στη συνέχεια στα πλαίσια των εξεταζόμενων έμμεσων τεχνικών στο **5ο** στάδιο, ο έλεγχος συλλέγει στοιχεία από τα πιστωτικά ιδρύματα μέσω του Σ.Μ.Τ.Λ – Λ.Π (Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών & Λογαριασμών Πληρωμών), καθώς και άλλους φορείς (ανάλογα και με την εφαρμοστέα έμμεση τεχνική), όπως πχ. από το Εθνικό Κτηματολόγιο (στοιχεία ακινήτων), από τον ΕΦΚΑ (στοιχεία απασχολούμενου προσωπικού, καταβληθέντων ασφαλιστικών εισφορών, κλπ.), καθώς και διάφορες άλλες πηγές, όπως πχ. από το διαδίκτυο (ιστοσελίδα της επιχείρησης), από τον ίδιο τον φορολογούμενο, από αντισυμβαλλόμενους (πελάτες –



προμηθευτές), κλπ. Μετά τη συγκέντρωση των παραπάνω στοιχείων, ο ελεγκτής είναι σε θέση να προχωρήσει στην κατάρτιση ενός προγράμματος ελέγχου, ανάλογα με το είδος του ελέγχου αλλά και τη διαδικασία ελέγχου που θα προκριθεί.

Το 6<sup>ο</sup> στάδιο συνιστά τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων βάσει των ελεγκτικών προτύπων που έχουν εκπονηθεί από τη Διεύθυνση Ελέγχων της Α.Α.Δ.Ε. Σε αυτό το στάδιο γίνονται όλες οι αναγκαίες ελεγκτικές επαληθεύσεις με σκοπό την εξακρίβωση της φορολογητέας ύλης, σύμφωνα με το πρόγραμμα ελέγχου όπως αυτό ορίζεται από το περιεχόμενο των οικείων ΠΟΛ και Αποφάσεων και εν γένει των οικείων φορολογικών διατάξεων. Σε αυτό το στάδιο, ο ελεγκτής δύναται να ζητά από τον φορολογούμενο αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε άλλου συναφούς στοιχείου (εγγράφου ή ηλεκτρονικού) για τις ανάγκες διενέργειας του ελέγχου, τα οποία πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος (Ν.4174/2013, αρ.14). Παρεμπιπτόντως αξίζει να επισημανθεί ότι στο παρελθόν (πριν το 2013) η μη προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων εκ μέρους του φορολογούμενου, για οποιοδήποτε λόγο, είχε ως συνέπεια τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, γεγονός το οποίο κατέληγε στην επιβολή βαρύτατων φόρων και προστίμων. Σήμερα, ο εξωλογιστικός προσδιορισμός έχει καταργηθεί και στις περιπτώσεις αυτές η Φορολογική Αρχή υποχρεούται στη διενέργεια του ελέγχου με βάση όσα στοιχεία έχει στη διάθεση της. Κατά την εκτίμηση μας, η αλλαγή αυτή αποτέλεσε συνέπεια της ραγδαίας εξάπλωσης της πληροφορικής η οποία κατέστησε εφικτή την ηλεκτρονική τήρηση μεγάλου πλήθους πληροφοριών και στοιχείων.

Μετά την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων ακολουθεί το 7<sup>ο</sup> στάδιο της ροής των διαδικασιών φορολογικού ελέγχου. Κατά τη φάση αυτή ο ελεγκτής συντάσσει Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (ΣΔΕ) καθώς και τις Πράξεις Προσωρινού Προσδιορισμού Φόρου<sup>38</sup>. Το Σημείωμα Διαπιστώσεων προβλέπεται από το άρθρο 28 του Ν.4174/2013 και σε αυτό αναλύονται ειδικότερα οι διαφορές της φορολογητέας ύλης μεταξύ των υποβληθέντων δηλώσεων του φορολογούμενου και των ευρημάτων του ελέγχου. Εν ολίγοις, το Σημείωμα Διαπιστώσεων περιλαμβάνει αναλυτικά και αιτιολογημένα τα στοιχεία, τα γεγονότα και τις διατάξεις που έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του οφειλόμενου φόρου. Παράλληλα με το ΣΔΕ συντάσσονται και οι πράξεις προσωρινού διορθωτικού

---

<sup>38</sup> Φύλλα Ελέγχου

προσδιορισμού φόρου. Οι πράξεις αυτές είναι στην ουσία φύλλα με πίνακες, διακριτά για κάθε φορολογικό έτος και για κάθε φορολογία (Εισόδημα, ΦΠΑ, Τέλη, κλπ.), στους οποίους καταχωρούνται οι διαφορές που προέκυψαν μεταξύ της φορολογητέας ύλης που δηλώθηκε από τον ελεγχόμενο και της φορολογητέας ύλης που προέκυψε κατόπιν του ελέγχου. Επιπλέον, στις πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προσδιορίζονται οι πρόσθετοι φόροι και τα πρόστιμα, τα οποία επιβάλλονται λόγω της ανακρίβειας των δηλώσεων, καθώς και οι σχετικές προσαυξήσεις, οι οποίες επιβάλλονται λόγω της παρέλευσης χρόνου από την προθεσμία εντός της οποίας έπρεπε να καταβληθούν οι αναλογούντες φόροι.

Μετά την ολοκλήρωση των ελεγκτικών διαπιστώσεων, ο ελεγκτής υποβάλλει τα προσωρινά αποτελέσματα του ελέγχου (ΣΔΕ) προς υπογραφή, διαδοχικά στους:

1. προϊστάμενο του Τμήματος Ελέγχου (επόπτης) της Δ.Ο.Υ.
2. προϊστάμενο της Υποδιεύθυνσης Ελέγχου της Δ.Ο.Υ.
3. προϊστάμενο Διεύθυνσης της Δ.Ο.Υ.

Σε περίπτωση διαφωνίας μεταξύ ελεγκτή του Τμηματάρχη, Υποδιευθυντή ή και Διευθυντή, υπερισχύει η άποψη του ιεραρχικά ανωτέρου ενώ ταυτόχρονα καταγράφεται η αντίρρηση του ελεγκτή. Στην πράξη ωστόσο, η καταγραφή αντίθετης άποψης εκ μέρους του ελεγκτή είναι σπάνια και οι όποιες διχογνωμίες επιλύονται στα πλαίσια συνεργασίας όλων των παραπάνω.

Το Σημείωμα Διαπιστώσεων και οι Πράξεις Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου κοινοποιούνται στον ελεγχόμενο, προκειμένου ο τελευταίος να λάβει γνώση για τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου. Κατόπιν της κοινοποίησης, ο φορολογούμενος δύναται να ζητήσει αντίγραφα των στοιχείων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου, ενώ ταυτόχρονα αρχίζει να τρέχει προθεσμία είκοσι (20) ημερών, εντός της οποίας έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει (εγγράφως) τις απόψεις του για τα αποτελέσματα του ελέγχου. Στη διάρκεια αυτών των 20 ημερών, ο φορολογούμενος δύναται να ανταποκριθεί με ένα (ή και περισσότερα) απαντητικά υπομνήματα, στα οποία μπορεί να αντικρούσει – με στοιχεία ή άλλες αιτιάσεις – μέρος ή/και το σύνολο των συμπερασμάτων του ελέγχου.

Εν συνεχεία στο 8ο στάδιο, η ελεγκτική υπηρεσία της Α.Α.Δ.Ε, έχοντας λάβει υπόψη τις (τυχόν) ενστάσεις του φορολογούμενου, τις οποίες μπορεί είτε να υιοθετήσει (εν μέρει ή ολόκληρο) είτε να απορρίψει, υποχρεούται να συντάξει την Έκθεση Ελέγχου και τις Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού του Φόρου. Σε κάθε περίπτωση, στην Έκθεση Ελέγχου ο έλεγχος αιτιολογεί κατά τρόπο Εμπεριστατωμένο

την αποδοχή ή την απόρριψη των ενστάσεων του φορολογούμενου. Οι οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού εκδίδονται με βάση την Έκθεση Ελέγχου. Είναι προφανές επίσης, ότι εάν ο φορολογούμενος δεν υποβάλει οποιαδήποτε ένσταση κατά τη διάρκεια του 20ημέρου, οι προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ταυτίζονται με τις οριστικές. Επιπροσθέτως επισημαίνεται ότι, βάσει του αρ.64 του Ν.4174/2013 η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό του φόρου.

Στο 9<sup>ο</sup> στάδιο της διαδικασίας, η ελεγκτική υπηρεσία της Α.Α.Δ.Ε κοινοποιεί την Έκθεση Ελέγχου και τις οριστικές Πράξεις στον ελεγχόμενο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 5 του Ν.4174/2013. Σύμφωνα πάντα με το άρθρο 5 του Ν.4174/2013, η κοινοποίηση μπορεί να πραγματοποιηθεί ηλεκτρονικά, με συστημένη επιστολή ή με επίδοση. Εξαιρέση αποτελεί η επίδοση καταλογιστικών πράξεων που υπερβαίνουν το ένα εκατομμύριο (1.000.000) ευρώ, οι οποίες επιδίδονται αποκλειστικά με δικαστικούς επιμελητές<sup>39</sup>. Στη συνήθη πρακτική, οι πράξεις επιδίδονται δια χειρός, είτε μέσω του επιμελητή (κλητήρα) της αρμόδιας Δ.Ο.Υ, είτε απευθείας από τον ελεγκτή στον ελεγχόμενο ο οποίος προσέρχεται για το λόγο αυτό στο κατάστημα της υπηρεσίας. Περαιτέρω, η ημερομηνία της κοινοποίησης είναι σημαντική, καθότι η ταμειακή βεβαίωση των καταλογιζόμενων ποσών πραγματοποιείται με ημερομηνία βεβαίωσης την ημέρα της κοινοποίησης ενώ ταυτόχρονα, από την ημέρα αυτή ξεκινά η προθεσμία για την υποβολή ενδικοφανούς προσφυγής εκ μέρους του φορολογούμενου.

Μετά την κοινοποίηση των αποτελεσμάτων, ο ελεγκτής θέτει την υπόθεση σε κατάσταση “Οριστική–Αρχείο” στο Ο.Π.Σ Elenxis, το οποίο παρεμπιπτόντως ενημερώνεται ηλεκτρονικά σε κάθε στάδιο του ελέγχου της υπόθεσης, και διαβιβάζει τις Πράξεις στα αρμόδια τμήματα της Δ.Ο.Υ (Εισόδημα, ΦΠΑ, κλπ.) προκειμένου να πραγματοποιηθεί η ταμειακή βεβαίωση των καταλογισθέντων ποσών.

Τυπικά, η διαδικασία φορολογικού ελέγχου περατώνεται με την κοινοποίηση των αποτελεσμάτων στον φορολογούμενο. Για λόγους πληρότητας ωστόσο, οφείλουμε να καταγράψουμε ως τελευταίο στάδιο την ανατρεπτική προθεσμία των 30 ημερών από την κοινοποίηση των αποτελεσμάτων του ελέγχου<sup>40</sup>, για την υποβολή αιτήματος

---

<sup>39</sup> ΠΟΛ.1043/2018

<sup>40</sup> 60 ημέρες για κατοίκους εξωτερικού

επανεξέτασης, καθότι το εν λόγω αίτημα υποβάλλεται και εξετάζεται στα πλαίσια της διοικητικής διαδικασίας. Το αίτημα της ενδικοφανούς προσφυγής υποβάλλεται από τον ελεγχόμενο ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (Δ.Ε.Δ) της Α.Α.Δ.Ε, μέσω της ελεγκτικής υπηρεσίας που εξέδωσε την Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου. Η σχετική αίτηση πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα στοιχεία στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Από την άλλη πλευρά, η υπηρεσία έκδοσης της πράξης υποχρεούται να διαβιβάσει την ενδικοφανή προσφυγή του φορολογούμενου εντός επτά (7) ημερών από την υποβολή της, συνοδευόμενη από τα σχετικά έγγραφα και τις απόψεις της υπηρεσίας, προς τη Δ.Ε.Δ, προκειμένου η τελευταία να αποφανθεί<sup>41</sup>.

Με την άσκηση της **ενδικοφανούς προσφυγής** αναστέλλεται η καταβολή ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) του αμφισβητούμενου ποσού, υπό την προϋπόθεση ότι έχει καταβληθεί το υπόλοιπο πενήντα τοις εκατό (50%). Εντός διαστήματος 4 μηνών από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής, η Δ.Ε.Δ εκδίδει απόφαση, την οποία κοινοποιεί στον υπόχρεο, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από αυτόν, τις απόψεις της ελεγκτικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. Η προθεσμία των **4** μηνών αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από **1** έως **31** Αυγούστου. Εάν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Δ.Ε.Δ οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση, η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται, οφείλει να εκδώσει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Δ.Ε.Δ. Όπως είναι προφανές, η Φορολογική Διοίκηση δεν έχει δικαίωμα προσφυγής κατά της απόφασης της. Αντιθέτως, ο φορολογούμενος μπορεί να ασκήσει κατά της ρητής ή σιωπηρής απόρριψης της Δ.Ε.Δ, προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου, εντός προθεσμίας 30 ημερών (90 ημέρες για κατοίκους εξωτερικού).

---

<sup>41</sup> Ν.4174/2013, αρ. 63, §2.

### 3.9 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΡΘΡΟ 28

Σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4987/22, η Φορολογική διοίκηση προβαίνει στην εξαγωγή των αποτελεσμάτων του φορολογικού ελέγχου, με απόφαση του διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων ο οποίος είναι υπεύθυνος για τις διαδικασίες εφαρμογής του συγκεκριμένου άρθρου.

Αρχικά, η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις και τις ενστάσεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός ενός εύλογου χρονικού διαστήματος (είκοσι ημερών) από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο. Οι Εκθέσεις Ελέγχου υπογράφονται και θεωρούνται αρμόδιες, με βάση αυτές εκδίδονται και κοινοποιούνται μαζί με τις εκθέσεις τα οικεία φύλλα ελέγχου και οι λοιπές καταλογιστικές πράξεις και περαιτέρω ακολουθείται όλη η προβλεπόμενη από τις ισχύουσες διατάξεις διαδικασία, με εφαρμογή των διατάξεων αυτών σε όλα τα στάδια μέχρι και τη βεβαίωση του φόρου.<sup>42</sup> Οι εκθέσεις ελέγχου θα πρέπει να περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, τα εξής στοιχεία:

- 1) τα στοιχεία του φορολογούμενου όπως ονοματεπώνυμο, επωνυμία και νομική μορφή (σε περίπτωση που είναι νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα), τομέα και κλάδο δραστηριοποίησης, αριθμό απασχολουμένων, κλπ.,
- 2) τα στοιχεία με βάση τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.), δηλαδή τα στοιχεία για τον ισολογισμό, την ανάλυση αποτελεσμάτων χρήσεως, τα στοιχεία και βιβλία που τηρούνται και τα δεδομένα αυτών,

---

<sup>42</sup> Κορομηλάς Γ. και Γιαννόπουλος Χ. (2006), Φορολογικός Έλεγχος Επιχειρήσεων, Σημειώσεις Σεμιναρίου, [www.epimetol.gr/aitniainimages/Forologikoselenchos\\_1\\_F9987.pdf](http://www.epimetol.gr/aitniainimages/Forologikoselenchos_1_F9987.pdf).

- 3) ποιες οικονομικές καταστάσεις ελέγχθηκαν
- 4) ενδεχόμενες λογιστικές διαφορές επιχείρησης και ελέγχου, ή διαπιστώσεις ανακρίβειας των βιβλίων,
- 5) τις υπογραφές των φορολογικών ελεγκτών.

Σε άρθρο που έγραψε ο Γ. Δαλιάνης παρατηρεί ότι το πρόβλημα που προκύπτουν αρκετές φορές και αποτελούν σημείο αντιπαράθεσης μεταξύ των φορολογουμένων και των φορολογικών αρχών είναι ο τρόπος διενέργειας των ελέγχων και κυρίως με την σε πολλές περιπτώσεις αοριστία που διακρίνεται στην τεκμηρίωση των φύλλων κοινοποίησης προστίμων, φόρων και τελών χαρτοσήμου. Το πρόβλημα δημιουργείται όταν υπάρχει διαφορετική σκοπιά και αντιμετώπιση από μεριάς ελεγκτών για τη φύση συναλλαγών. Σύμφωνα με τον ίδιο η Έκθεση Ελέγχου, αποτελεί το δημόσιο έγγραφο εκείνο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού.<sup>43</sup>

### 3.10 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Μετά την διενέργεια του φορολογικού ελέγχου έπεται η πράξη προσδιορισμού φόρου, την οποία περιγράφουν αναλυτικά τα άρθρα **30-35** του ν. **4174/2013**. Σύμφωνα με το άρθρο **30** του ίδιου νόμου ως «πράξη προσδιορισμού φόρου» ορίζεται η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογουμένου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης» Ο προσδιορισμός του φόρου βασίζεται στον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, η οποία δύναται να γίνει με τρεις διαφορετικούς τρόπους:

- α) λογιστικά με βάση τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου,
- β) εξωλογιστικά λόγω της ανεπάρκειας ή ανακρίβειας των βιβλίων και των στοιχείων που τηρεί ο φορολογούμενος και
- γ) τεκμαρτά βάσει ενδείξεων στις περιπτώσεις που προβλέπεται

---

<sup>43</sup> Δαλιάνης Γ. (2020), Αοριστία εκθέσεων φορολογικού ελέγχου, για καταλογισμό φόρων και τελών χαρτοσήμου, Capital.gr. <https://www.capital.gr/arthra/3466767>

από την νομοθεσία.

Η Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει τις ακόλουθες πράξεις προσδιορισμού φόρου:

- α) **πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου,**
- β) **πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου,**
- γ) **πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και**
- δ) **πράξη προληπτικού προσδιορισμού φόρου.**

Ο Άμεσος προσδιορισμός φόρου (άρθρο 31 του Ν. 4174/2013) είναι ο προσδιορισμός φόρου που προκύπτει χωρίς περαιτέρω ενέργεια, ταυτόχρονα με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης. Ο φορολογούμενος δύναται να τροποποιεί τη φορολογική δήλωσή του, σύμφωνα με το άρθρο 19 του Κ.Φ.Δ. και ο άμεσος προσδιορισμός φόρου που προκύπτει από την τροποποιητική δήλωση υποκαθιστά τον αρχικό άμεσο προσδιορισμό φόρου.

Ο Διοικητικός προσδιορισμός φόρου (άρθρο 32 του Ν. 4174/2013) εκδίδεται από την Φορολογική διοίκηση στις περιπτώσεις που, κατά την κείμενη φορολογική νομοθεσία, η φορολογική δήλωση δεν συνιστά άμεσο προσδιορισμό φόρου. Στην περίπτωση αυτή, η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη ευχέρεια της η Φορολογική Διοίκηση.

Ο Εκτιμώμενος προσδιορισμός φόρου (άρθρο 33) ο οποίος λαμβάνει χώρα την περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν προβεί σε υποβολή φορολογικής δήλωσης παρά την υποχρέωση που έχει από τον νόμο. Στην περίπτωση αυτή η Φορολογική Διοίκηση έχει την δυνατότητα καθορίσει τη φορολογητέα ύλη, με βάση κάθε στοιχείο και πληροφορία που έχει στη διάθεσή της και αφορά συγκεκριμένα το επίπεδο διαβίωσης του φορολογουμένου, την άσκηση της επαγγελματικής ή επιχειρηματικής δραστηριότητάς του ή ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες. Στην περίπτωση όπου, μετά την έκδοση της πράξης αυτής, ο φορολογούμενος υποβάλλει φορολογική δήλωση, «η πράξη αυτή παύει να ισχύει αυτοδικαίως».

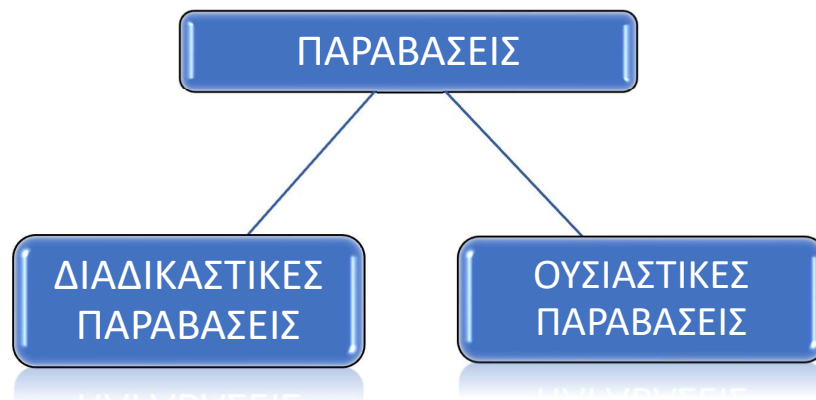
Ο Διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου (άρθρο 34), αναφέρεται στην έκδοση πράξης διόρθωσης από τη Φορολογική Διοίκηση οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος.

Ο Προληπτικός προσδιορισμός του φόρου (**άρθρο 35**), εκδίδεται μετά την έναρξη της φορολογικής περιόδου αλλά πριν την ημερομηνία υποβολής της αντίστοιχης φορολογικής δήλωσης, προκειμένου να διασφαλιστεί η άμεση είσπραξη του φόρου, εφόσον υπάρχουν συγκεκριμένες ενδείξεις ότι ο φορολογούμενος σκοπεύει να εγκαταλείψει τη χώρα θέτοντας σε κίνδυνο την είσπραξη του φόρου, ιδίως μέσω της μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων σε άλλο πρόσωπο. Όπως αναφέρεται στην παρ 3 του άρθ, **35** ο προληπτικός προσδιορισμός φόρου ακολουθείται από διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός ενός έτους μετά την ημερομηνία έκδοσης της πράξης προληπτικού προσδιορισμού φόρου.<sup>44</sup>

### 3.11 ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΠΡΟΣΤΙΜΑ

Η βασική διάκριση των κυρώσεων και παραβάσεων είναι η διαδικαστικές παραβάσεις και οι ουσιαστικές παραβάσεις . Όπως φαίνεται στην εικόνα 1.

ΕΙΚΟΝΑ 1: ΒΑΣΙΚΗ ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΠΑΡΑΒΑΣΕΩΝ



Εικόνα 1-ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ 4174/13

- Οι διαδικαστικές παραβάσεις σχετίζονται με την μη τήρηση των διαδικαστικών υποχρεώσεων που απορρέουν από τον ΚΔΦ ή τη φορολογική νομοθεσία, και έχουν ως στόχο την ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης.
- Οι ουσιαστικές παραβάσεις συνδέονται με τη μη τήρηση των ουσιαστικών υποχρεώσεων που απορρέουν με τη φορολογική νομοθεσία, έχουν ως συνέπεια τη μη καταβολή ή τη καταβολή μειωμένου φόρου ή τη μη νόμιμη είσπραξη επιστροφής φόρου και διαπιστώνονται πάντα κατόπιν ελέγχου

#### ΤΟΚΟΙ ΕΚΠΡΟΘΕΣΜΗΣ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΑΡΘΡΟ 53

Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας

<sup>44</sup> Ν.4174/2013, Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις, ΦΕΚ Α 170/26-7-2013



καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού. Ο τόκος εκπρόθεσμης καταβολής δεν συνιστά κύρωση αλλά τίθεται λόγω καθυστέρησης στην εξόφληση των οφειλών. Κατά συνέπεια δεν έχει σχέση με τον έλεγχο και δεν απαιτείται έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου. Ο τόκος εκπρόθεσμης καταβολής υπολογίζονται σε κάθε εκπρόθεσμη καταβολή οποιουδήποτε ποσού φόρου, τέλους ή εισφοράς, που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κ.Φ.Δ. και για τα οποία εκδόθηκαν πράξεις προσδιορισμού από την **1.1.2014** και μετά. Αφετηρία υπολογισμού η επόμενη ημέρα από τη λήξη της νόμιμης προθεσμίας καταβολής. Το ύψος του επιτοκίου υπολογισμού των τόκων ανέρχεται σήμερα σε **8,76** εκατοστιαίες μονάδες ετησίως (0,73% μηνιαίως), δυνάμει της αριθ. **ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2014/31.12.2013** απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Άρα για παράδειγμα ο φόρος που δεν αποδόθηκε στις 31/5/21 ήταν 1.000 ευρώ και τελικά αποδόθηκαν στις 2/8/2021 τότε τόκοι εκπρόθεσμης υποβολής θα υπολογιστούν  $1000 \times 8,76\% \times 3/12 = 21,90$  ευρώ. Ή αλλιώς πιο πρακτικά  $1000 \times 3 \times 0,73\% = 21,90$  ευρώ. Όπου 3 είναι η μήνες καθυστέρησης πληρωμής και το 0,73 % είναι  $8,76\% / 12$  μήνες τον χρόνο. Να επισημάνουμε ότι η τελική τιμή του επιτοκίου 8,76 τις εκατό προέρχεται από το επιτόκιο το επιτόκιο των πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής τράπεζας (MRO), πλέον 8,51 εκατοστιαίες μονάδες και το επιτόκιο για πράξεις αναχρηματοδότησης (main refinancing operations rate) που είναι το επιτόκιο με βάση το οποίο καταρτίζονται οι πράξεις ανοικτής αγοράς μεταξύ Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας και των Τραπεζών που λειτουργούν στα κράτη μέλη της ζώνης του Ευρώ. Με τις εν λόγω πράξεις παρέχεται από τη Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα στις Τράπεζες ο κύριος όγκος ρευστότητας. Το επιτόκιο αυτό έχει διαμορφωθεί σε 0,25% από τη 13/11/13 και για τους σκοπούς του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. Όποτε σύνολο και των δύο  $8,51 + 0,25 = 8,76\%$ <sup>45</sup>

<sup>45</sup> ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΩΝ & ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΝΑΛΑΓΕΣ ΕΚΔΟΣΕΙΣ ASTBOOKS  
www.astbooks.gr σελ 695

## ΔΙΑΔΙΚΑΣΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ ΑΡΘΡΟ 54

Σύμφωνα με την **παράγραφο 1** για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου,

β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση,

γ) δεν υποβάλλει ή υποβάλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου,

δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,

ε) δεν συνεργαστεί στη διάρκεια φορολογικού ελέγχου,

στ) δεν γνωστοποιήσει στη Φορολογική Διοίκηση το διορισμό του φορολογικού εκπροσώπου του,

ζ) δεν προβαίνει σε εγγραφή στο φορολογικό μητρώο ή εγγράφεται στο φορολογικό μητρώο περισσότερες φορές,

η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του

ια) εκδίδει στοιχεία λιανικής πώλησης χωρίς τη χρήση φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού ή από εγκεκριμένο και μη δηλωμένο φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό,

ιβ) εκδίδει δελτία και αποδείξεις από το Ολοκληρωμένο Σύστημα Ελέγχου Εισροών - Εκροών, χωρίς τη χρήση εγκεκριμένου μοντέλου μηχανισμού σήμανσης (Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.).

ιγ) δεν συμμορφώνεται με τις υποχρεώσεις της παρ. 1 του άρθρου 20 του ν. 3842/2010 (Α' 58).

ιδ) δεν υποβάλει ή υποβάλλει ανακριβή στοιχεία, αναφορικά με τις κατά την παρ. 8 του άρθρου 62 του ν. 4170/2013 υποχρεώσεις του

ιε) δεν εκδίδει λογιστικά αρχεία ή εκδίδει ή λαμβάνει ανακριβή λογιστικά αρχεία (παραστατικά), για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α

ιστ) διακινεί αγαθά χωρίς την ύπαρξη παραστατικών στοιχείων διακίνησης.

ιζ) δεν συμμορφώνεται με τις υποχρεώσεις της παρ. 3 του άρθρου 20 του ν. 3842/2010 (Α' 58).

Σύμφωνα με την **παράγραφο 2** του άρθρου 54 Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

- α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α', β', γ', δ', στ' και ιγ' της παραγράφου 1,
- β) εκατό (100) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ' και δ' της παραγράφου 1 που ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων,
- γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και
- δ) πεντακόσια (500) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα.
- ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ στις περιπτώσεις ε', ζ', η' και ιδ' της παραγράφου 1.
- η) πεντακόσια (500) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και χίλια (1000) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος στις περιπτώσεις ιε' και ιστ' της παρ.1.
- θ) εκατό (100) ευρώ, για κάθε παράβαση της περίπτωσης ιζ' της παρ. 1.
- ι) Σε περίπτωση μη υποβολής, εκπρόθεσμης υποβολής ή υποβολής ανακριβούς δήλωσης στοιχείων ακινήτων (Ε9) επιβάλλεται πρόστιμο γι' αυτήν με την πράξη προσδιορισμού του φόρου, η οποία εκδίδεται βάσει της ως άνω δήλωσης. Σε περίπτωση υποβολής δηλώσεων στοιχείων ακινήτων για περισσότερα του ενός (1) έτη, επιβάλλεται ένα μόνο πρόστιμο, εφόσον στις δηλώσεις αυτές επαναλαμβάνονται οι ίδιες μεταβολές. Με απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. καθορίζεται η διαδικασία επιβολής του ανωτέρω προστίμου, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των δύο πρώτων εδαφίων της παρούσας περίπτωσης. Δεν επιβάλλεται πρόστιμο στις δηλώσεις ΕΝ.Φ.Ι.Α. - πράξεις προσδιορισμού φόρου, οι οποίες συντίθενται μηχανογραφικά από τη Φορολογική Διοίκηση.

Με τη **παράγραφο 3** του 4987/2022 σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, τα σύμφωνα με το παρόν άρθρο πρόστιμα επιβάλλονται στο διπλάσιο και, στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης, στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου.

ΠΙΝΑΚΑΣ 1: ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ ΔΙΑΔΙΚΑΣΤΙΚΩΝ ΠΑΡΑΒΑΣΕΩΝ<sup>46</sup>

ΠΑΡΑΒΑΣΗ	ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ ΠΑΡΑΒΑΣΗΣ	ΤΗΡΗΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ		
		ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΑ	ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΑ	ΜΗ ΥΠΟΧΡΕΟΙ
Εκπρόθεσμη ή ελλιπής ή μη υποβολή δήλωσης	1η φορά	100,0 €	100,0 €	100,0 €
	Υποτροπή	200,0 €	200,0 €	200,0 €
	Επόμενη υποτροπή	400,0 €	400,0 €	400,0 €
Εκπρόθεσμη ή μη υποβολή δήλωσης που δεν προκύπτει φόρος	1η φορά	100,0 €	100,0 €	100,0 €
	Υποτροπή	200,0 €	200,0 €	200,0 €
	Επόμενη υποτροπή	400,0 €	400,0 €	400,0 €
Εκπρόθεσμη η μη υποβολή φορολογικής δήλωσης	1η φορά	250,0 €	500,0 €	100,0 €
	Υποτροπή	500,0 €	1.000,0 €	200,0 €
	Επόμενη υποτροπή	1.000,0 €	2.000,0 €	400,0 €
Εκπρόθεσμη ή μη υποβολή δήλωσης πρακρατούμενων φόρων	1η φορά	250,0 €	500,0 €	100,0 €
	Υποτροπή	500,0 €	1.000,0 €	200,0 €
	Επόμενη υποτροπή	1.000,0 €	2.000,0 €	400,0 €
Μη παροχή πληροφοριών ή στοιχείων στη φορολογική Διοίκηση	1η φορά	250,0 €	500,0 €	100,0 €
	Υποτροπή	500,0 €	1.000,0 €	200,0 €
	Επόμενη υποτροπή	1.000,0 €	2.000,0 €	400,0 €
Μη συνεργασία κατά τον έλεγχο	1η φορά	2.500,0 €	2.500,0 €	2.500,0 €
	Υποτροπή	5.000,0 €	5.000,0 €	5.000,0 €
	Επόμενη υποτροπή	10.000,0 €	10.000,0 €	10.000,0 €
Μη γνωστοποίηση διορισμού φορολογικού εκπροσώπου	1η φορά	250,0 €	500,0 €	-
	Υποτροπή	500,0 €	1.000,0 €	-
	Επόμενη υποτροπή	1.000,0 €	2.000,0 €	-
Μη εγγραφή στο φορολογικό μητρώο	1η φορά	2.500,0 €	2.500,0 €	2.500,0 €
	Υποτροπή	5.000,0 €	5.000,0 €	5.000,0 €
	Επόμενη υποτροπή	10.000,0 €	10.000,0 €	10.000,0 €
Απόκτηση πάνω από 1 ΑΦΜ	1η φορά	2.500,0 €	2.500,0 €	2.500,0 €
	Υποτροπή	5.000,0 €	5.000,0 €	5.000,0 €
	Επόμενη υποτροπή	10.000,0 €	10.000,0 €	10.000,0 €
Μη συμμόρφωση με κάθε υποχρέωση σχετική με την τήρηση βιβλίων	1η φορά	2.500,0 €	2.500,0 €	-
	Υποτροπή	5.000,0 €	5.000,0 €	-
	Επόμενη υποτροπή	10.000,0 €	10.000,0 €	-
Ανακριβής ή μη έκδοση Α.Λ.Π. ή επαγγελματικών στοιχείων	1η φορά	250,0 €	500,0 €	-
	Υποτροπή	500,0 €	1.000,0 €	-
	Επόμενη υποτροπή	1.000,0 €	2.000,0 €	-

<sup>46</sup> ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΩΝ & ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΝΑΛΑΓΕΣ ΕΚΔΟΣΕΙΣ ASTBOOKS  
www.astbooks.gr σελ. 702

## ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΝΑΚΡΙΒΟΥΣ ΔΗΛΩΣΗΣ Η ΜΗ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΡΘΡΟ 58

1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.

2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε στο Παρελθόν υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.

ΠΙΝΑΚΑΣ 2: Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013 Κ.Φ.Δ (νέος 4987/2022).

<b>ΑΡΘΡΟ 58 Ν4174/2013</b>	
Μετά την εφαρμογή της περίπτωσης α' της παραγράφου 7 του άρθρου 3 του Ν4337/2015	
Ανέρχεται σε ποσοστό διαφοράς	Πρόστιμο επί της διαφοράς
5%-20%	10%
20%-50%	25%
50%-100%	50%
Μη υποβολή	50%

## ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΓΙΑ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΟΝ ΦΠΑ ΑΡΘΡΟ 58Α 4174/13

Το άρθρο στην πρώτη παράγραφο αναφέρει ότι σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

Στη συνέχεια στην επόμενη παράγραφο επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Επειδή όμως, όπως ήδη αναφέρθηκε, για την παράβαση της μη υποβολής δήλωσης έχει εφαρμογή και το διαδικαστικό πρόστιμο της παραγράφου 2 του άρθρου 54 υπερισχύει η διάταξη που προβλέπει το μεγαλύτερο κάθε φορά πρόστιμο, βάσει της παραγράφου 6 του άρθρου 62.

## ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΓΙΑ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΜΕ ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΟΥΣ

### ΦΟΡΟΥΣ ΑΡΘΡΟ 59

Παράγραφος 1 : Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης παρακρατούμενου φόρου από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση απόδοσης φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.

Παράγραφος.2: Σε περίπτωση υποβολής ανακριβούς δήλωσης παρακρατούμενου φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) επί της διαφοράς του φόρου Και εφόσον υπάρχει εκπρόθεσμη υποβολή αρχικής τότε επιβάλλεται και το πρόστιμο του άρθρου 54 του **Κ.Φ.Δ.** και επιλέγεται το μεγαλύτερο.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4.

### 4.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

Στο τελευταίο κεφάλαιο αναφερόμαστε στις πέντε έμμεσες τεχνικές ελέγχου που χρησιμοποιούνται στην Ελλάδα και διεθνώς. Αναφέρουμε το νομικό και θεσμικό πλαίσιο που τις ορίζει όλα τα χρόνια από το 2012 που συναντήσαμε την πρώτη νομοθετική αναφορά τους. Στη συνέχεια τις αναλύουμε και αναφέρουμε ένα

παράδειγμα εφαρμογής για την κάθε μία με βάση τον τρόπο που αξιοποιούνται από την ελληνική Φορολογική Διοίκηση την Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών.

#### 4.2 ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΙΣ ΕΜΜΕΣΕΣ ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΡΘΡΟ 27

Η διερεύνηση των διαδικασιών ελέγχου προσαύξησης περιουσίας και η εύρεσης πραγματικής φορολογητέας ύλης δεν θα ήταν ολοκληρωμένη χωρίς ειδική αναφορά στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου όπως αυτές θεσμοθετήθηκαν και ισχύουν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **27 ν.4174/2013** (ΦΕΚ Α'170/26-07-2013) και τις διατάξεις του άρθρου **28 ν.4172/2013** (ΦΕΚ Α'167/23-07-2013), όπως αυτές τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου **22 παρ. 13 ν. 4223/2013** (ΦΕΚ Α'287/31.12.2013) και ισχύουν. Και με τον νέο **ν.4987/22** που δεν έφερε τροποποιήσεις. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

- α) **της αρχής των αναλογιών**(Mark up Method),
- β) **της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου**(Source and Application of Funds method),
- γ) **της καθαρής θέσης του φορολογούμενου**(Net Worth Method),
- δ) **της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών** (Unit and Volume Method)
- ε) **ύψος των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά**(Bank Deposits and Cash Expenditure Method).

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.

#### 4.3 ΕΜΜΕΣΕΣ ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΔΙΕΘΝΩΣ

Οι έμμεσες τεχνικές είναι ένα εργαλείο φορολογικού ελέγχου που εφαρμόζεται αρκετά χρόνια από την Αμερικανική Φορολογική Υπηρεσία (THE INTERNAL REVENUE SERVICE – IRS).<sup>47</sup> Η χρήση έμμεσων τεχνικών ελέγχου έχει αποτελέσει αντικείμενο ανάλυσης τόσο από τον ΟΟΣΑ (Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης- Organization for economic cooperation and development OECD) με

<sup>47</sup> “Τα SOS στον φορολογικό έλεγχο των ελεύθερων επαγγελματιών και των επιχειρήσεων” (2017) διαθέσιμο στο δικτυακό Euro2day.gr(13/05/2018)

την από τον 10/2006 έκθεσή του «Strengthening Tax Audit Capabilities: Innovative Approaches to Improve the Efficiency and Effectiveness of Indirect Income Measurement Methods Prepared»<sup>48</sup> όσο και από το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο (IMF- International Monetary Fund) «Revenue Administration: Taxpayer Audit Use of Indirect Methods».<sup>49</sup> Στη συνέχεια παρουσιάζονται οι χώρες που εφαρμόζουν έμμεσες τεχνικές ελέγχου, σύμφωνα με σχετική έρευνα του ΟΟΣΑ, όπως αυτή δημοσιεύεται στο εγχειρίδιο που εξέδωσε αναφορικά με τις προσπάθειες βελτίωσης της αποτελεσματικότητας των μεθόδων ελέγχου.

ΠΙΝΑΚΑΣ 3. Έμμεσες μέθοδοι υπολογισμού εισοδήματος που χρησιμοποιούνται στην πράξη από δέκα χώρες.<sup>50</sup>

***Indirect income measurement methods used in practice (yes/no)***

	<b>Country</b>	<b>Source &amp; application of funds (T account)</b>	<b>Bank deposits &amp; cash expenditure</b>	<b>Markup method</b>	<b>Unit &amp; volume</b>	<b>Net worth /asset betterment/ capital statements</b>
1	Australia	Yes		Yes		Yes
2	Austria		Yes			Yes
3	Denmark			Yes		Yes
4	Finland			Yes		Yes
5	Japan	Yes	Yes	Yes		Yes
6	Netherlands			Yes		Yes
7	New Zealand	Yes	Yes	Yes	Yes	Yes
8	Sweden	Yes	Yes			Yes
9	UK	Yes		Yes		Yes
10	USA	Yes	Yes	Yes		Yes

Παρατηρούμε σύμφωνα με τα δεδομένα του ανωτέρω πίνακα ότι οι χώρες που εφαρμόζουν στο σύνολο τους τις μεθόδους έμμεσων τεχνικών είναι η Νέα Ζηλανδία

<sup>48</sup> OECD Organization for Economic Cooperation and Development (2006), “Strengthening Tax Audit Capabilities: Innovative Approaches to improve the efficiency and effectiveness of indirect income measurement methods”, prepared by Forum on Administration ‘s Compliance sub-group

<sup>49</sup> Biber E. (2010) , “Revenue Administration: Taxpayer Audit - Use of Indirect Methods”, International Monetary Fund, Fiscal Affairs Department”

<sup>50</sup> OECD Organization for Economic Cooperation and Development (2006), “Strengthening Tax Audit Capabilities: Innovative Approaches to improve the efficiency and effectiveness of indirect income measurement methods”, prepared by Forum on Administration ‘s Compliance sub-group



και οι Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής. Η πλέον διαδεδομένη φαίνεται ότι είναι η μέθοδος της "Καθαρής Θέσης" που χρησιμοποιείται από όλες, ενώ εκείνη με τη μικρότερη εφαρμογή προκύπτει ότι είναι "τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών". Η Ελλάδα σήμερα εφαρμόζει κατά τις διαδικασίες του φορολογικού ελέγχου τρεις από αυτές, την ανάλυση ρευστότητας του φορολογούμενου (source and application of funds method), την καθαρή θέση του φορολογούμενου (net worth method) και το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (bank deposits and cash expenditure method), ενώ γίνονται βήματα προς την θεσμοθέτηση των διαδικασιών των άλλων δύο τεχνικών ελέγχου, της αρχής των αναλογιών (mark up method) και της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών (unit and volume method).

ΠΙΝΑΚΑΣ 4. Νομοθετική υποστήριξη της χρήσης έμμεσων τεχνικών σε 8 χώρες <sup>51</sup>

Χώρα	Μέθοδοι	Σχόλια
Αυστραλία	Ποικιλία Μεθόδων	Η νομοθεσία επιτρέπει σε ορισμένες περιπτώσεις στον Οργανισμό Εσόδων (Φορολογική Διοίκηση) να προβαίνει σε εκτίμηση ή να τροποποιεί μια προηγούμενη εκτίμηση (π.χ. σε περίπτωση που της φορολογούμενος έχει παραλείψει να καταθέσει φορολογική δήλωση, όπου η φορολογική διοίκηση είναι δυσαρεστημένη με την υποβαλλόμενη δήλωση, ή έχει λόγους να πιστεύει ότι ένα πρόσωπο που δεν έχει καταθέσει φορολογική δήλωση, ότι έχει αποκομίσει φορολογητέο εισόδημα (ITAA 36 άρθρο 167)- (ITAA 36 sec 167).
Αυστρία	Με βάση την εκτίμηση για την ανάπτυξη της & τα έξοδα διαβίωσης	Η νομοθεσία επιτρέπει στον Οργανισμό Εσόδων (Φορολογική Διοίκηση) να εκτιμά το κέρδος και το φορολογητέο εισόδημα όταν δεν υπάρχει προσδιορισμός του κέρδους ή όταν τα βιβλία και τα στοιχεία είναι λανθασμένα (άρθρο 184, Πράξη Φορολογικής Διαδικασίας)- (Section 184, Fiscal Procedures Act).
Δανία	Ποικιλία Μεθόδων	Αυτές οι μέθοδοι μπορούν να χρησιμοποιηθούν όπου τα οικονομικά αρχεία έχουν αποδειχθεί λανθασμένα ή ελλιπή.
Φινλανδία	Εκτιμήσεις για αυξήσεις στον καθαρό πλούτο	Η ειδική νομοθεσία επιτρέπει τη χρήση μεθόδων μέτρησης βάσει: 1) εκτιμήσεων που προκύπτουν από σύγκριση με φορολογούμενους σε παρόμοιες επιχειρήσεις υπό συγκρίσιμες συνθήκες όπου υπάρχει υποψία κρυμμένου εισοδήματος και σε 2) ανεξήγητες αυξήσεις του καθαρού πλούτου (άρθρα 27 και 30, νόμος περί διαδικασίας φορολογικής εκτίμησης)- (sections 27 and 30, Tax Assessment Procedure Act).
Ιαπωνία	Ποικιλία Μεθόδων	Η ειδική νομοθεσία επιτρέπει στον Οργανισμό Εσόδων (Φορολογική Διοίκηση) να προσδιορίζει τις φορολογικές υποχρεώσεις εκτιμώντας το φορολογητέο εισόδημα χρησιμοποιώντας εύλογους υπολογισμούς αφού ελεγχθούν προσεκτικά τα γεγονότα (άρθρο 156, νόμος περί φόρου εισοδήματος & άρθρο 131, και νόμος περί φορολογίας εταιρειών)- (Article 156, Income Tax Law & Article 131, and Corporation Tax Law).
Νέα Ζηλανδία	Ποικιλία Μεθόδων	Η νομοθεσία επιτρέπει στον οργανισμό εσόδων να προβεί σε εκτίμηση κάθε φορά που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση ή έχει υποβάλει δήλωση που είναι δόλια, σκόπιμα παραπλανητική ή παραλείπει έσοδα από μια συγκεκριμένη πηγή. Η χρήση των μεθόδων επιτρέπεται από τις ενότητες 89, 107 και 108 του νόμου περί φορολογικής διοίκησης 1994 και έχει επιβεβαιωθεί από τα δικαστήρια.
Ηνωμένο Βασίλειο	Με άμεσους φόρους	Καλύπτεται από γενικές εξουσίες έρευνας όπως προβλέπονται στη Διαχείριση Φορολογίας Νόμος 1970. Τα προηγούμενα της νομολογίας έχουν επηρεάσει τον αντίκτυπο των ερευνών, κυρίως επιβεβαιώνοντας ότι οι μέθοδοι εκτίμησης του εισοδήματος μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την επίτευξη φορολογική υποχρέωση όπου τα επαγγελματικά αρχεία έχουν απαξιωθεί.
	Με έμμεσους φόρους	Ο νόμος περί ΦΠΑ του 1994 παρέχει ειδική εξουσία που επιτρέπει τη χρήση των μεθόδων σύμφωνα με τη κρίση του ελεγκτή για την εκτίμηση των υποχρεώσεων ΦΠΑ όταν ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει δήλωση ή δεν έχει τα σχετικά έγγραφα. Ο όρος που διέπει την κρίση του ελεγκτή έχει οριστεί στο το Ανώτατο Δικαστήριο ως εξής: «Αυτό που προβλέπουν οι λέξεις «καλύτερη μέθοδος σύμφωνα με την κρίση τους» κατά την άποψή μου είναι ότι το οι ελεγκτές θα εξετάσουν δίκαια όλο το υλικό που τους παρουσιάζεται και το υλικό, θα καταλήξουν σε μια απόφαση που είναι λογική και όχι αυθαίρετη ως προς την ποσό του οφειλόμενου φόρου. Αρκεί να υπάρχει κάποιο υλικό πάνω στο οποίο οι ελεγκτές μπορούν εύλογα να ενεργήσουν.
Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής	Ποικιλία μεθόδων	Ούτε ο Κώδικας ούτε οι κανονισμοί ορίζουν ούτε εξουσιοδοτούν επίσημα τη χρήση των έμμεσων μεθόδων. Η ενότητα IRC 446(b), ωστόσο, προβλέπει ότι εάν δεν είναι σωστή η μέθοδος λογιστικής που τακτικά ο φορολογούμενος ή εάν η μέθοδος που χρησιμοποιείται δεν αντικατοπτρίζει σαφώς το εισόδημα, ο υπολογισμός του φορολογητέου εισοδήματος θα γίνεται σύμφωνα με μέθοδος που, κατά τη γνώμη του Γραμματέα, αντανάκλα σαφώς το εισόδημα. Αν ο εξεταστής έχει μια εύλογη ένδειξη ότι υπάρχει μη δηλωμένο εισόδημα, το IRS έχει την εξουσία, μέσω της ανάπτυξης της νομολογίας, να χρησιμοποιήσει τυπικά μια έμμεση μέθοδο ανασυγκρότησης του εισοδήματος για να καθοριστεί εάν ή όχι ο φορολογούμενος έχει αναφέρει με ακρίβεια το συνολικό φορολογητέο εισόδημα που εισπράχθηκε. Επίσημη έμμεση μέθοδος δεν χρειάζεται να είναι ακριβής, αλλά πρέπει να είναι λογική σύμφωνα με τα γεγονότα και τις περιστάσεις. Holland κατά Ηνωμένων Πολιτειών, 348 ΗΠΑ 121, 134 (1954)- Holland v. United States, 348 U.S. 121, 134 (1954).

<sup>51</sup> <https://www.oecd.org/ctp/administration/37590009.pdf>

#### 4.4 ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Το 2010, η Ελλάδα μπαίνει σε μια τροχιά μεγάλων διοικητικών μεταρρυθμίσεων, ως απόρροια της ένταξης της χώρας σε διαδοχικά προγράμματα δημοσιονομικής προσαρμογής, τα μνημόνια. Οι μεταρρυθμίσεις που υλοποιούνται έρχονται να επιταχύνουν αναγκαίες εκσυγχρονιστικές διαδικασίες σε όλο το φάσμα της Δημόσιας Διοίκησης και ιδίως της Φορολογικής Διοίκησης.

Το 2012 συναντούμε την πρώτη νομοθετική αναφορά στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου με τη μορφή που τις γνωρίζουμε σήμερα. Ειδικότερα, με το άρθρο 4, παρ. 14, του Ν.4038/2012<sup>52</sup> προστίθεται στον τότε υφιστάμενο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994) το άρθρο 67B με τίτλο “Έμμεσες Τεχνικές Ελέγχου” σύμφωνα με το οποίο:

“Ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων με έλεγχο μπορεί να διενεργείται και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών,

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,

δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και

ε) το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Με τις πιο πάνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές του επιτηδευματία, τα φορολογητέα κέρδη και ο οφειλόμενος Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της Ελεγκτικής.

Τα προσδιοριζόμενα, με τις τεχνικές ελέγχου της προηγούμενης παραγράφου, ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των λοιπών φορολογιών. Για το κόστος που αναλογεί στην προσαύξηση των ακαθαρίστων εσόδων, που προσδιορίζονται με τις πιο πάνω τεχνικές, εκπίπτει ο αναλογών σε αυτούς ΦΠΑ. Εφόσον το αποτέλεσμα του ελέγχου έχει εξαχθεί με την εφαρμογή του τεχνικού ελέγχου της παραγράφου 1, ο προϊστάμενος της ελεγκτικής μονάδας, πριν την έκδοση της πράξης καταλογισμού του φόρου, καλεί τον υπόχρεο σε ακρόαση, ο οποίος δικαιούται σε ανταπόδειξη.

---

<sup>52</sup> Επείγουσες ρυθμίσεις που αφορούν την εφαρμογή του μεσοπρόθεσμου πλαισίου δημοσιονομικής στρατηγικής 2012-2015 (ΦΕΚ τ.Α΄ 14/02-02-2012)

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.

Το 2013, δημοσιεύεται η υπ' αριθ. ΔΕΣ Α 1077357/10- 05-2013 Απόφαση Υπουργού Οικονομικών (Α.Υ.Ο)<sup>53</sup>, ως εκτελεστική του παραπάνω νόμου, με την οποία εξειδικεύεται ο τρόπος εφαρμογής τριών (3) έμμεσων τεχνικών και πλέον οι υπηρεσίες της Φορολογικής Διοίκησης μπορούν να προβούν στην εφαρμογή αυτών στα πλαίσια της διενέργειας φορολογικών ελέγχων. Ακολούθως, εκδόθηκε η **ΠΟΛ.1171/04-07-2013** με την οποία δόθηκαν οδηγίες ως προς την παροχή στοιχείων από τους φορολογούμενους κατά τον έλεγχο υποθέσεων φυσικών προσώπων και καθορίστηκε ο τύπος των υποβαλλόμενων από τους φορολογούμενους εντύπων στα πλαίσια του φορολογικού ελέγχου, ήτοι των:

- Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία,
- Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης ,μεταβολών και υποχρεώσεων,
- Επιστολή προς τον φορολογούμενο.

Σήμερα, η κύρια νομοθετική διάταξη στην οποία εδράζεται η διενέργεια φορολογικών ελέγχων βάσει έμμεσων τεχνικών είναι το άρθρο 27 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013)<sup>54</sup>. Με τίτλο “Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης”. Η εν λόγω διάταξη ήρθε ως συνέπεια της αντικατάστασης του Ν.2238/1994 από το νέο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (4172/2013).

Στα τέλη της ίδιας χρονιάς, εκδόθηκε η **ΠΟΛ.1270/24-12-2013** με την οποία παρέχονται στις υπηρεσίες της Φορολογικής Διοίκησης αναλυτικές οδηγίες και παραδείγματα εφαρμογής των 3 πρώτων τεχνικών ελέγχου, στα πλαίσια της ανάγκης για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των νέων μεθόδων φορολογικού ελέγχου. Ιδιαίτερα σημαντική ήταν η **ΠΟΛ.1150/17-02-2014** στην οποία αποσαφηνίζονται λεπτομερειακά ειδικότερα στοιχεία, όπως είναι:

- οι υποθέσεις που μπορούν να υπαχθούν στην εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών,
- ο τρόπος επιλογής της έμμεσης τεχνικής που θα εφαρμοσθεί,
- τα στοιχεία τα οποία μπορεί να ζητούν οι ελεγκτικές αρχές,
- ο τρόπος κατανομής της μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης

---

<sup>53</sup> ΦΕΚ τ.Β' 1136/10-05-2013

<sup>54</sup> ΦΕΚ τ.Α' 170/26-07-2013

- ο τρόπος προσδιορισμού του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος,
- το δικαίωμα ανταπόδειξης του φορολογούμενου,

Θα πρέπει να αναφερθεί ότι το **2014** ήταν ουσιαστικά η πρώτη χρονιά κατά την οποία οι ελεγκτικές αρχές της πρώην Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων προχώρησαν στη διενέργεια φορολογικών ελέγχων με τη χρήση των έμμεσων τεχνικών, όπως τις γνωρίζουμε σήμερα. Σημειώνεται ωστόσο ότι και πριν από το **2014**, οι υπηρεσίες του Σ.Δ.Ο.Ε πραγματοποιούσαν ήδη ανοίγματα τραπεζικών λογαριασμών και έλεγχαν κινήσεις κεφαλαίων μεταξύ ιδιωτών και επιχειρήσεων στα πλαίσια της διενέργειας ελέγχων για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, χρησιμοποιούσαν δηλαδή πρακτικές, οι οποίες προσομοιάζουν σε μεγάλο βαθμό στις έμμεσες τεχνικές. Για τις υποθέσεις αυτές, συντάσσονταν εκθέσεις ελέγχου οι οποίες ακολούθως διαβιβάζονταν στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ για την επιβολή των αναλογούντων φόρων.

Στη διάρκεια του **2014**, εκδόθηκαν 2 αποφάσεις αναφορικά με τη χρήση των έμμεσων τεχνικών, η **ΠΟΛ.1094/07-04-2014** με την οποία τροποποιείται μερικώς ο τρόπος επιλογής της έμμεσης τεχνικής ελέγχου και η **ΠΟΛ.1259/22-12-2014** με την οποία παρέχονται οδηγίες για τον τρόπο χειρισμού υπολοίπων περιουσιακών στοιχείων πριν από το **2000**.

Το γεγονός ότι μέχρι τις αρχές του **2020** δεν είχε εκδοθεί καμία απόφαση ως προς την εφαρμογή των 2 τελευταίων έμμεσων τεχνικών (Αρχή των Αναλογιών & Σχέση Τιμής Πώλησης προς Κύκλο Εργασιών) σημαίνει πως μέχρι τότε ο φορολογικός έλεγχος περιοριζόταν στη χρήση των τριών πρώτων μεθόδων. Τον Ιανουάριο ωστόσο του **2020** εκδίδονται διαδοχικά οι **A.1008/20-01-2020**, **E.2015/31-01-2020** και **E.2016/31-01-2020** με τις οποίες παρέχονται αναλυτικές οδηγίες ως προς τον καθορισμό του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των 2 τελευταίων έμμεσων τεχνικών για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων, ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, ήτοι: για την Αρχή των Αναλογιών και για τη μέθοδο της Σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών.

#### 4.5 ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ

1. Οι διατάξεις του άρθρου **67B** του ν.**2238/1994**(ΦΕΚ Α' 151), όπως ίσχυαν μέχρι την έναρξη εφαρμογής του Ν.**4172/2013**.
2. Οι διατάξεις της παρ.**3** του άρθρου **48** του ν.**2238/1994** όπως ίσχυαν μέχρι την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του ν.**4172/2013**.
3. Οι διατάξεις του άρθρου **82** του ν.**2238/1994**, όπως ίσχυαν μέχρι την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων των ν.**4172/2013**.

4. Οι διατάξεις του άρθρου **27** του ν.**4174/2013** Κώδικα φορολογικής διαδικασίας (ΦΕΚ Α' 170) όπως ισχύουν.
5. Οι διατάξεις του άρθρου **66** του ν.**4174/2013** Κώδικα φορολογικής διαδικασίας (ΦΕΚ Α' 170).
6. Οι διατάξεις του άρθρου **28** του ν.**4172/2013** Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΦΕΚ Α' 167), όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου **22** παρ.**13** ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α' 254) και ισχύουν.
7. Οι διατάξεις του άρθρου **3** του Κ.Φ.Δ. (ν.**4174/2013**) και του **άρθρου 2** του ν.**4172/2013**
8. Οι διατάξεις της παρ.**4** του άρθρου **21** του ν.**4172/2013** καθώς και τις διατάξεις του άρθρου **39** του Κ.Φ.Δ (Ν.**4174/2013**).
9. Οι διατάξεις των άρθρων **14,15,16** του ν. **4174/2013** Κώδικα Φορολογικής διαδικασίας (ΦΕΚ Α' 170).
10. Τις διατάξεις της περίπτωσης **2** της υποπαραγράφου **Ε2** της παραγράφου **Ε'** του άρθρου πρώτου του ν.**4093/2012** όπως ισχύει και την αριθ.Δ6Α 1015213/ΕΞ 2013/28-01-2013 (ΦΕΚ Β' 130) Απόφαση του Υπουργού και Υφυπουργού Οικονομικών Μεταβίβαση Αρμοδιοτήτων στο Γενικό Γραμματεία της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων.
11. Οι διατάξεις της ΔΕΣ Α **1077357ΕΞ 2013/10-5-2013** (ΦΕΚ Β' 1136) Α.Υ.Ο..
12. Οι διατάξεις της **ΠΟΛ.1171/04-07-2013**.
13. Οι διατάξεις της **ΠΟΛ.1270/24-12-2013**.
14. Οι διατάξεις της **ΠΟΛ.1050/25-02-2014**.
15. Οι διατάξεις της **ΠΟΛ.1094/07-04-2014**.
16. Οι διατάξεις της **ΠΟΛ.1259/22-12-2014**.
17. Η εγκύκλιος **ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/05-11-2015**

#### 4.6 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ

Στο παρόν κεφάλαιο παρουσιάζονται παραδείγματα προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικού προσώπου με την χρήση των πέντε έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Σκοπός της ανάπτυξης των παρακάτω παραδειγμάτων είναι η εμπειρική θεμελίωση του θεωρητικού μέρους που παρουσιάστηκε στην παρούσα εργασία. Τα δεδομένα δημιουργήθηκαν για τις ανάγκες της εργασίας.

Εκδόθηκε εντολή ελέγχου από την Φορολογική διοίκηση για τα φορολογικά έτη 2020 και 2021 για μερικό φορολογικό έλεγχο, σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις του ν.4174/13 και του ν.4987/2022 σε φορολογούμενο. Ο ελεγχόμενος επιχειρηματίας(Χ) που ασχολείται με το εμπόριο και έχει επιχείρηση εμφανίζει τα παρακάτω δεδομένα.

ΠΙΝΑΚΑΣ 5.ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΕΠΙΧΕΙΡΙΣΗΣ

<b>Δεδομένα Εμπορικής Επιχείρησης</b>			
	<b>Έτος Βάσης</b>	<b>Φορολογικό Έτος</b>	<b>Φορολογικό Έτος</b>
	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>
<b>Απογραφή Έναρξης</b>		15.000,00 €	13.000,00 €
<b>(+) Αγορές</b>		30.000,00 €	25.000,00 €
<b>(-) Απογραφή λήξης</b>	15.000,00€	13.000,00 €	1.000,00 €
<b>(=) Κόστος Πωληθέντων</b>		32.000,00 €	37.000,00 €
<b>Ακαθάριστα Έσοδα</b>		190.000,00 €	170.000,00 €
<b>(-) Κόστος Πωληθέντων</b>		32.000,00 €	37.000,00 €
<b>Μικτό Κέρδος</b>		158.000,00 €	133.000,00 €
<b>(-)Επαγγελματικές Δαπάνες</b>		15.300,00 €	21.720,00 €
<b>(=) Καθαρό Κέρδος</b>		142.700,00 €	111.280,00 €
<b>Λογαριασμοί Πληρωτέοι (Πιστωτές Διάφοροι)</b>	4.000,00€	12.000,00 €	13.000,00 €
<b>Λογαριασμοί Εισπρακτέοι (Απαιτήσεις Διάφορες)</b>	17.000,00 €	27.000,00 €	25.000,00 €
<b>Προκαταβολές (έναντι επόμενου έτους)</b>		12.000,00 €	

Όπως επίσης και τα ακόλουθα:

- Συνολικό κόστος ακίνητης περιουσίας για το έτος 2019 700.000 ευρώ για το 2020 1.260.000 ευρώ και για το 2021 1.260.000 ευρώ.
- Κληρονομιά οικοπέδου 500.000 ευρώ και ακινήτου 60.000 ευρώ
- Έλαβε δωρεά χρημάτων στις 1/3/20 50.000 ευρώ από συγγενή θείο του(β' συγγένεια) και αποδόθηκε 10.000 ευρώ φόρος. Επίσης έλαβε στις 3/11/21 δωρεά χρημάτων 8.000 ευρώ από τη σύζυγο (α' συγγένεια), δεν υποβλήθηκε φόρος δωρεάς (σύμφωνα με το αρ.56 Ν.4839/2021).

- Το 2021 έγινε πώληση διαμερίσματος από τον ελεγχόμενο με τίμημα 190.000 ευρώ και αντικειμενική αξία ακινήτου 150.000 ευρώ. Επίσης την ίδια χρονιά έγινε αγορά διαμερίσματος αξίας 150.000 ευρώ.
- Υπόλοιπο τραπεζικών καταθέσεων σε ευρώ του ελεγχόμενου είναι στις 1/1/20 20.000 ευρώ, στις 31/12/20 200.000 και στις 31/12/21 350.000 ευρώ
- Υπόλοιπο ταμείου σύμφωνα με τα βιβλία της επιχείρησης είναι 1/1/20 4.000 ευρώ, στις 31/12/20 7.000 ευρώ, στις 1/1/21 8.000 ευρώ και στις 31/12/21 6.000 ευρώ
- Ο ελεγχόμενος έλαβε επιστροφή φόρου 550 ευρώ το 2021
- Άλλες πηγές εσόδων(από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα και μισθωτή εργασία) 35.000 ευρώ το 2020 και 37.000 ευρώ το 2021
- Συνεισφορά στο μετοχικό ταμείο της επιχείρησης 10.000 ευρώ το 2020 και 5.000 ευρώ το 2021
- Εκταμιεύθηκε δάνειο το 2020 ποσού 20.000 ευρώ και 2021 ποσό 10.000 ευρώ.
- Αποπληρωμή δανείων και χρεών το 2020 15.000 ευρώ και 2021 19.000 ευρώ
- Έγινε παρακράτηση φόρου το 2020 4.000 ευρώ και το 2021 3.000 ευρώ
- Οικογενειακές και προσωπικές δαπάνες διαβίωσης φορολογούμενου, συζύγου και τέκνων για το 2020 47.000 ευρώ και 2021 42.000 ευρώ.
- Άλλες πηγές αναλώσεων ποσού 4.000 ευρώ
- Πληρωμές σε ασφαλιστικά ταμεία για 2020 2640 ευρώ και το 2021 2640 ευρώ
- Αγορά επαγγελματικού φορτηγού με στις 10/7/20 με κόστος 6.000 ευρώ, ασφαλιστικά, λοιπά έξοδα, επισκευές και πετρέλαιο κίνησης 15.000 ευρώ το 2020 και 21.000 ευρώ το 2021. Επίσης διενεργήθηκαν φορολογικές αποσβέσεις με συντελεστή 12% σύμφωνα με τα ΕΛΠ 4308/2014 (κωδ.4876/21). Για το έτος 2020-> 300 ευρώ και για το έτος 2021-> 720 ευρώ με αναπόσβεστη αξία 5700 στις 31/12/20 και 4980 στις 31/12/21

#### **ΤΕΧΝΙΚΗ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΤΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ**

Με την τεχνική αυτή προσδιορίζονται τα πραγματικά έσοδα και έξοδα του φορολογούμενου και τελικά προκύπτει ένα υπόλοιπο θετικό ή αρνητικό. Ανάλογα με την περίπτωση επιβάλλεται ή όχι επιπλέον φόρος (ΠΟΛ.1050/2014). Οπότε σύμφωνα με τα δεδομένα στη διάθεση μας θα καταρτίσουμε τον συγκεκριμένο πίνακα.<sup>55</sup>

<sup>55</sup> ΔΕΔ 1310/2022 Έμμεσες τεχνικές ελέγχου - Τεχνική ανάλυσης ρευστότητας



ΠΙΝΑΚΑΣ 6: ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ					
A. Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων	2020	2021	B. Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων	2020	2021
1. Υπόλοιπα Τραπεζικών λογαριασμών(προσωπικοί/οικογενειακοί, εταιρικοί) στην έναρξη	20.000,0 €	200.000,0 €	1. Υπόλοιπα Τραπεζικών λογαριασμών(προσωπικο ή/οικογενειακοί, εταιρικοί) στην λήξη	200.000,0 €	350.000,0 €
2. Υπόλοιπο Ταμείου Ατομικής Επιχείρησης στην λήξη της περιόδου	4.000,0 €	8.000,0 €	2. Υπόλοιπο Ταμείου Ατομικής Επιχείρησης στην λήξη της περιόδου	7.000,0 €	6.000,0 €
3. Αναλήψεις από τις επιχειρήσεις	- €	- €	3. Καταθέσεις στις επιχειρήσεις	- €	- €
4. Ακαθάριστα επαγγελματικά έσοδα	190.000,0 €	170.000,0 €	4. Καταθέσεις σε Μετοχικό Κεφάλαιο	10.000,0 €	5.000,0 €
5. Έσοδα από λοιπές πηγές	35.000,0 €	37.000,0 €	5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (επαγγελματικών/οικογενειακών)	6.000,0 €	150.000,0 €
6. Είσπραξη μη φορολογητέων εσόδων (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές, κ.λπ.)	- €	- €	6. Αγορές εμπορευμάτων για επαγγελματική δραστηριότητα	30.000,0 €	25.000,0 €
7. Έσοδα από πώληση περιουσιακών στοιχείων	- €	190.000,0 €	7. Επαγγελματικές δαπάνες πάσης φύσεως	15.000,0 €	21.000,0 €
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα	20.000,0 €	10.000,0 €	8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών και επαγγελματικών δανείων	15.000,0 €	19.000,0 €
9. Λοιπά έσοδα φορολογητέα και μη	- €	- €	9. Δαπάνες ασφαλιστρών, αποζημιώσεων, δωρεών και λοιπές δαπάνες	- €	- €
10. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών	8.000,0 €	1.000,0 €	10. Ποσά φόρων, τελών, και προστίμων και παρακρατηθέντες φόροι κάθε μορφής	4.000,0 €	3.000,0 €
11. Μειώσεις λογαριασμών εισπρακτέων	- €	2.000,0 €	11. Δαπάνες διαβίωσης κάθε είδους	47.000,0 €	42.000,0 €
12. Αύξηση εισπραχθέντων προκαταβολών έναντι εσόδων επόμενου έτους	12.000,0 €	- €	12. Μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών	- €	- €
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων	- €	- €	13. Αύξηση λογαριασμών εισπρακτέων	10.000,0 €	- €
14. είσπραξη δωρεάς μέσω τραπεζής	40.000,0 €	8.000,0 €	14. Χορηγήσεις Δανείων προς τρίτους	- €	- €

15.Επιστροφή φόρου	- €	550,0 €	15.Μείωση εισπραχθέντων προκαταβολών έναντι εσόδων επομένων ετών	- €	- €
			16.Εισφορές σε ασφαλιστικά ταμεία	2.640,0 €	2.640,0 €
			17. Λοιποί φόροι/Φόρος δωρεάς	10.000,0 €	- €
			18. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων	- €	4.000,0 €
<b>Σύνολο Πηγών Κεφαλαίων/Εσόδων</b>	329.000,0 €	626.550,0 €	<b>Σύνολο Αναλώσεων Κεφαλαίων/ Εσόδων</b>	356.640,0 €	627.640,0 €

Οι αποσβέσεις δεν θα υπολογισθούν στις επαγγελματικές δαπάνες γιατί δεν αποτελούν πραγματικές μεταβολές. Στη συνέχεια θα καταρτίσουμε τον ακόλουθο πίνακα για να βρούμε το αποτέλεσμα της μεθόδου

#### ΠΙΝΑΚΑΣ 7: ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΜΕΘΟΔΟΥ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ

<b>Γ. Υπόλοιπο</b>	2020	2021
Σύνολο διαθέσιμων κεφαλαίων/εσόδων	329.000,0 €	626.550,0 €
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	356.640,0 €	627.640,0 €
<b>Υπόλοιπο</b>	<b>- 27.640,0 €</b>	<b>- 1.090,0 €</b>

Επομένως προκύπτει αρνητική διαφορά και αποτελεί μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν δικαιολογηθεί με το δικαίωμα ανταπόδειξης του φορολογούμενου άρθρο **28** Ν.4987/2022,υπόκειται σε φορολόγηση.

#### ΤΕΧΝΙΚΗ ΤΗΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ

Η μέθοδος παρουσιάζεται στο γνωστό έντυπο του ισολογισμού που γίνεται εύκολα αναγνωρίσιμο στον επιχειρηματικό κόσμο και παρουσιάζει μία ολοκληρωμένη εικόνα της οικονομικής κατάστασης του φορολογούμενου. Αυτή η μέθοδος βασίζεται στη θεωρία του ότι οι αυξήσεις ή οι μειώσεις στην καθαρή περιουσία ενός ατόμου κατά τη διάρκεια μίας περιόδου, αφού γίνουν προσαρμογές για τα έξοδα διαβίωσης, οδηγούν στον προσδιορισμό του εισοδήματος. Σύμφωνα με τον προηγούμενο ορισμό και με τα δεδομένα του παραδείγματος καταρτίζουμε τον παρακάτω πίνακα.

#### ΠΙΝΑΚΑΣ 8: ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

<b>ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ</b>	<b>ΕΤΟΣ ΒΑΣΗΣ ΧΡΗΣΗ 2019</b>	<b>ΧΡΗΣΗ 2020</b>	<b>ΧΡΗΣΗ 2021</b>
<b>ΧΡΗΣΕΙΣ ΠΡΟ ΕΛΕΓΧΟ</b>			
Ακίνητη περιουσία	700.000,00€	1.260.000,00€	1.260.000,00€

Έπιπλα, Συσκευές, Λοιπός εξοπλισμός	-	-	-
Προσωπικά αντικείμενα μεγάλης αξίας >5000 €	-	-	-
Κοσμήματα κ.λπ. Τιμαλή >5000 €	-	-	-
Διάφορες απαιτήσεις προς τρίτους	17.000,00€	27.000,00€	25.000,00€
Μηχανοκίνητα Οχήματα- Σκάφη-Αεροσκάφη-ΦΙΧ κ.λπ.	-	5.700,00€	4.980,00€
Μετρητά διαθέσιμα	4.000,00€	7.000,00€	6.000,00€
Καταθέσεις σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα	20.000,00€	200.000,00€	350.000,00€
Μετοχές, λοιποί τίτλοι	-	-	-
Σύνολο Απογραφής τέλους χρήσης	15.000,00€	13.000,00€	1.000,00€
Διάφοροι λογαριασμοί - λοιπά περιουσιακά στοιχεία	-	-	-
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ</b>	<b>756.000,00 €</b>	<b>1.512.700,00 €</b>	<b>1.646.980,00 €</b>

#### ΠΙΝΑΚΑΣ 9: ΠΑΘΗΤΙΚΟ

ΠΑΘΗΤΙΚΟ	ΕΤΟΣ ΒΑΣΗΣ ΧΡΗΣΗ 2019	ΧΡΗΣΗ 2020	ΧΡΗΣΗ 2021
<b>ΧΡΗΣΕΙΣ ΠΡΟ ΕΛΕΓΧΟ</b>			
Δάνεια προσωπικά/οικογενειακά	-	20.000,00 €	10.000,00 €
Δάνεια επαγγελματικά (ατομική επιχείρηση)	-	-	-
Γραμμάτια	-	-	-
Πιστωτές διάφοροι	4.000,00 €	12.000,00 €	13.000,00 €
Διάφορες υποχρεώσεις(αποσβέσεις, προκαταβολές κ.λπ.)	-	12.300,00 €	720,00 €
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ</b>	<b>4.000,00 €</b>	<b>44.300,00 €</b>	<b>23.720,00 €</b>
<b>ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ</b>	<b>752.000,00 €</b>	<b>1.468.400,00 €</b>	<b>1.623.260,00 €</b>

Να αναφέρουμε ότι στο "Ακίνητη περιουσία" για το 2019 το κόστος είναι 700.000 ευρώ. Για το 2020 έγινε κληρονομιά οικοπέδου και ακινήτου 60.000 + 500.000 = 560.000 ευρώ και το κόστος στις 31/12/20 είναι 1.260.000 ευρώ. Ύστερα το 2021 έγινε πώληση διαμέρισμα με αντικειμενική αξία 150.000 ευρώ και αγορά διαμερίσματος 150.000 ευρώ. Οπότε το κόστος ακίνητης περιουσίας στις 31/12 παρέμεινε στο 1.260.000 ευρώ. Στο "Μηχανοκίνητα Οχήματα- Σκάφη-Αεροσκάφη κ.λπ." ορίζεται ως η αναπόσβεστη αξία του φορτηγού στο τέλος κάθε έτους. Η διαφορά ενεργητικού και παθητικού αποτελεί την καθαρή θέση κάθε έτους. Στη συνέχεια θα καταρτίσουμε τον πίνακα ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου.

ΠΙΝΑΚΑΣ 10: ΠΙΝΑΚΑΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ			
		ΧΡΗΣΗ 2020	ΧΡΗΣΗ 2021
	Καθαρή Θέση Λήξης Περιόδου	1.468.400,00 €	1.623.260,00 €
μείον (-)	Καθαρή Θέση Έναρξης Περιόδου	752.000,00 €	1.468.400,00 €
=	<b>ΑΥΞΗΣΗ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ ΕΤΟΥΣ</b>	<b>716.400,00 €</b>	<b>154.860,00 €</b>
μείον (-)	Αναπροσαρμογή καθαρής θέσης με περιουσιακά στοιχεία άνευ ανταλλάγματος	560.000,00 €	- €
=	<b>Αναπροσαρμοσμένη Αξία (Μερικό Σύνολο 1)</b>	<b>156.400,00 €</b>	<b>154.860,00 €</b>
πλέον(+)	<b>Μη εκπιπτόμενες Δαπάνες</b>		
	Προσωπικές και οικογενειακές δαπάνες διαβίωσης	47.000,00 €	42.000,00 €
	απόσβεση δανείων-πληρωμές πιστωτικών καρτών	- €	- €
	Ζημία από εκποίηση περιουσιακών στοιχείων	- €	- €
	<b>Μερικό Σύνολο 2</b>	<b>203.400,00 €</b>	<b>196.860,00 €</b>
μείον (-)	<b>Μη φορολογούμενα εισοδήματα</b>		
	Έσοδα αφορολόγητα από διάφορες πηγές	- €	- €
	Μη φορολ/τέες ή φορολ/τέες με ειδικό τρόπο περιπτώσεις εσόδων (δωρεές, κέρδη από πώληση παγίων, επιχορηγήσεις κ.λπ.	- €	150.000,00 €
=	<b>Προσδιορισμένο βάση Μεθόδου Εισόδημα</b>	<b>203.400,00 €</b>	<b>346.860,00 €</b>
μείον (-)	<b>Δηλωθέν εισόδημα</b>	<b>175.760,00 €</b>	<b>345.770,00 €</b>
=	<b>ΜΗ ΔΗΛΩΘΕΝ ΕΟΣΟΔΗΜΑ</b>	<b>27.640,00 €</b>	<b>1.090,00 €</b>

Στο "Αναπροσαρμογή καθαρής θέσης με περιουσιακά στοιχεία άνευ ανταλλάγματος" το ποσό 560.000 ευρώ προκύπτει από την αναπροσαρμογή της ακίνητης περιουσίας από την κληρονομία οικοπέδου και ακινήτου. Από την καθαρή θέση λήξης αφαιρείται η καθαρή θέση έναρξης και στο αποτέλεσμα προστίθενται οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες και αφαιρούνται τα αφορολόγητα έσοδα. Στο τελευταίο πεδίο του πίνακα βλέπουμε την διαφορά μεταξύ του προσδιορισμένου βάσης της μεθόδου της Καθαρής Θέσης εισοδήματος και του εισοδήματος που έχει δηλώσει ο φορολογούμενος. Βάση της μεθοδολογίας **ΠΟΛ 1270/24.12/2013** αν το προσδιορισμένο με βάση την μέθοδο εισόδημα είναι μεγαλύτερο του δηλωθέντος εισοδήματος, τότε η θετική διαφορά που προκύπτει αποτελεί μη δηλωθέν εισόδημα και εφόσον δεν αιτιολογηθεί από τον ελεγχόμενο, υπόκειται σε φορολόγηση.

## ΤΕΧΝΙΚΗ ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΤΩΝ ΑΝΑΛΟΓΙΩΝ

Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη του ελεγχόμενου προσώπου βάσει αναλογιών και ιδίως του περιθωρίου μικτού κέρδους. Με βάση των Γενικά Παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και προέρχεται είτε από την επιχείρηση είτε από τρίτες πηγές (Α 1008/2020, Ε 2016/2020 ΑΑΔΕ). Εφόσον η συγκεκριμένη επιχείρηση υπερβαίνει τον κύκλο εργασιών τον 150.000 ευρώ θεωρούμε ότι έχει υποχρέωση να τηρεί βιβλίο απογραφών για τα αποθέματα της (Ν4308/14). Οπότε ο ελεγκτής έχοντας στα χέρια του τα λογιστικά αρχεία της οντότητας θα μπορέσει να χρησιμοποιήσει αυτή τη τεχνική. Στο παράδειγμα θα υποθέσουμε ότι ο επιχειρηματίας εμπορεύεται 2 προϊόντα. Στη συνέχεια θα καταρτίσουμε σύμφωνα με τα στοιχεία της ατομικής επιχείρησης το πίνακα κόστους πωληθέντων με τη μέση τιμή αγοράς και πώλησης των εμπορευμάτων.<sup>56</sup>

ΠΙΝΑΚΑΣ 11: ΠΙΝΑΚΑΣ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΙΣΗΣ

	εμπόρευμα Α		εμπόρευμα Β	
	2020	2021	2020	2021
<b>Κόστος Πωληθέντων</b>	15.000,00 €	17.000,0 €	17.000,00 €	20.000,00 €
<b>Μέση Τιμή Αγοράς εμπορεύματος</b>	5,0 €	6,0 €	4,0 €	7,00 €
<b>Μέση Τιμή Πώλησης εμπορεύματος</b>	31,0 €	25,0 €	23,0 €	35,00 €

Σύμφωνα με την τιμή αγοράς και πώλησης θα υπολογίσουμε το μικτό περιθώριο κέρδους για κάθε ένα από τα δύο εμπορεύματα.

ΠΙΝΑΚΑΣ 12: ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ-ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΟΣ "Α"

<b>Πίνακας Υπολογισμού Μικτού Περιθωρίου Κέρδους – Πωλήσεων εμπορεύματος «Α»</b>			
		2020	2021
	Τιμή πώλησης εμπορεύματος Α	31,0 €	25,0 €
(-)	Τιμή αγοράς εμπορεύματος Α	5,0 €	6,0 €
=	Μικτό περιθώριο Κέρδους	26,0 €	19,0 €
Δια	Τιμή πώλησης εμπορεύματος Α	31,0 €	25,0 €
	Ποσοστό Μικτού Κέρδους επί πωλήσεων	0,84	0,76

<sup>56</sup> ΔΕΔ 1368/2022 Έμμεσες τεχνικές ελέγχου - Αρχή αναλογιών

	Ποσοστό Κόστους Πωληθέντων επί Πωλήσεων (1- Ποσοστό Μικτού Κέρδους επί Πωλήσεων)	0,16	0,24
--	--	------	------

Και αντίστοιχα θα συντάσσουμε πίνακα για το εμπόρευμα "B".

ΠΙΝΑΚΑΣ 13: ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ-ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΟΣ "B"

Πίνακας Υπολογισμού Μικτού Περιθωρίου Κέρδους – Πωλήσεων εμπορεύματος «B»			
		2020	2021
	Τιμή πώλησης εμπορεύματος B	23,0 €	35,00 €
(-)	Τιμή αγοράς εμπορεύματος B	4,0 €	7,0 €
=	Μικτό περιθώριο Κέρδους	19,0 €	28,0 €
Δια	Τιμή πώλησης εμπορεύματος B	23,0 €	35,00 €
	Ποσοστό Μικτού Κέρδους επί πωλήσεων	0,83	0,80
	Ποσοστό Κόστους Πωληθέντων επί Πωλήσεων (1- Ποσοστό Μικτού Κέρδους επί Πωλήσεων)	0,17	0,20

Το ποσοστό του κόστους πωληθέντων επί των πωλήσεων που υπολογίστηκε στα τελευταία πεδία των πινάκων 13 και 14 εφαρμόζεται στο κόστος πωληθέντων που προκύπτει από τα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης και με τον τρόπο αυτό υπολογίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα βάσει της μεθόδου της Αρχής των Αναλογιών, ως εξής:

ΠΙΝΑΚΑΣ 14: ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΠΟΚΡΥΨΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΕΧΝΙΚΗ ΤΩΝ ΑΝΑΛΟΓΙΩΝ-ΕΤΟΣ 2020

ΧΡΗΣΗ 2020		
<b>A</b>	15000/ 0,16 =	93.000,00 €
<b>B</b>	17000/ 0,17 =	97.750,0 €
	Σύνολο Εσόδων Βάσει Μεθόδου Αρχής Αναλογιών	190.750,0 €
	(-)Δηλωθέντα στο Ε3 του 2020(πεδ.552)	163.110,0 €
	<b>Απόκρυψη φορολογητέου εισοδήματος</b>	<b>27.640,0 €</b>

Η «Διαφορά» που υπολογίστηκε στο τελευταίο πεδίο του παραπάνω Πίνακα αποτελεί την μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη στην περίπτωση που το σύνολο των εσόδων βάσει της μεθόδου της Αρχής των Αναλογιών είναι μεγαλύτερο από τα έσοδα που έχουν δηλωθεί από τον φορολογούμενο. Στην περίπτωση αυτή αν δεν αιτιολογηθεί από τον ελεγχόμενο, υπόκειται σε φορολόγηση.

Αντίστοιχα για το 2021:

**ΠΙΝΑΚΑΣ 15: ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΠΟΚΡΥΨΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ  
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΕΧΝΙΚΗ ΤΩΝ ΑΝΑΛΟΓΙΩΝ-ΕΤΟΣ 2021**

<b>ΧΡΗΣΗ 2021</b>		
<b>A</b>	17000/ 0,24 =	70.833,3 €
<b>B</b>	20000/ 0,20 =	100.000,0 €
	Σύνολο Εσόδων Βάσει Μεθόδου Αρχής Αναλογιών	170.833,3 €
	(-)Δηλωθέντα στο Ε3 του 2021(πεδ.552)	169.743,0 €
	<b>Απόκρυψη φορολογητέου εισοδήματος</b>	<b>1.090,3 €</b>

**ΤΕΧΝΙΚΗ ΥΨΟΥΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΚΑΙ ΔΑΠΑΝΩΝ ΣΕ ΜΕΤΡΗΤΑ**

Η τεχνική αυτή προσδιορίζει το φορολογητέο εισόδημα λαμβάνοντας υπόψη την κίνηση των κεφαλαίων του φορολογούμενου είτε με κατάθεση σε λογαριασμούς είτε με ανάλωση σε διάφορες συναλλαγές (ΠΟΛ.1050/2014). Με την μέθοδο αυτή σε περίπτωση που υπάρχει άνοιγμα λογαριασμών, προσδιορίζονται οι συνολικές τραπεζικές καταθέσεις της ελεγχόμενης περιόδου (περιλαμβάνονται προσωρινές καταθέσεις, συμψηφιστικές κινήσεις κλπ) και με την επεξεργασία των κινήσεων προκύπτουν οι πρωτογενείς καταθέσεις. Στην συγκεκριμένη περίπτωση όπου δεν έχει πραγματοποιηθεί άνοιγμα, οι συνολικές τραπεζικές καταθέσεις λαμβάνονται ως η διαφορά υπολοίπου τέλους μείον αρχή χρήσης, γεγονός που οδηγεί σε μη ασφαλή αποτελέσματα.

**ΠΙΝΑΚΑΣ 16: ΠΙΝΑΚΑΣ ΤΡΑΠΕΖΙΚΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΚΑΙ ΔΑΠΑΝΩΝ ΣΕ ΜΕΤΡΗΤΑ**

<b>ΠΙΝΑΚΑΣ ΤΡΑΠΕΖΙΚΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΚΑΙ ΔΑΠΑΝΩΝ ΣΕ ΜΕΤΡΗΤΑ</b>		<b>ΧΡΗΣΕΙΣ</b>	
		<b>31/12/2020</b>	<b>31/12/2021</b>
	<b>Συνολικό Ποσό Τραπεζικών Καταθέσεων</b>	<b>200.000,00 €</b>	<b>350.000,00 €</b>
μείον(-)	Μη υποκείμενα σε φορολογία έσοδα που κατατέθηκαν σε λογαριασμούς	- €	198.000,00 €
μείον(-)	Ποσό από εκταμίευση δανείου	20.000,00 €	10.000,00 €
μείον(-)	Συμψηφιστικές κινήσεις (μεταφορές κεφαλαίων)	- €	- €
μείον(-)	Λοιπές πράξεις	- €	- €
	<b>Υπόλοιπο Καθαρών Τραπεζικών Καταθέσεων</b>	<b>180.000,00 €</b>	<b>142.000,00 €</b>
πλέον(+)	Επιχειρηματικές/επαγγελματικές δαπάνες (μετρητοίς)	15.000,00 €	21.000,00 €
πλέον(+)	Αγορές εμπορευμάτων Α΄ & Β΄ Υλών (μετρητοίς)	30.000,00 €	25.000,00 €
πλέον(+)	Αγορές περιουσιακών στοιχείων (μετρητοίς)	6.000,00 €	- €
πλέον(+)	Προσωπικές/οικογενειακές Δαπάνες (μετρητοίς)	47.000,00 €	42.000,00 €
πλέον(+)	Καταβληθέντες φόροι, εισφορές (μετρητοίς)	- €	- €
πλέον(+)	Αποπληρωμή/μείωση χρεών με μετρητά	15.000,00 €	19.000,00 €
πλέον(+)	Αυξομείωση διαθεσίμων μετρητών	- 3.000,00 €	- 1.000,00 €

πλέον(+)	Συνεισφορά στο μετοχικό ταμείο της επιχείρησης	10.000,00 €	5.000,00 €
πλέον(+)	Λοιπές καταβολές σε μετρητά	2.640,00 €	2.640,00 €
	<b>Υπόλοιπο Κατατεθειμένων και Αναλωθέντων Εσόδων</b>	<b>302.640,00 €</b>	<b>255.640,00 €</b>
μείον(-)	Μη υποκείμενα σε φορολογία έσοδα μη κατατεθειμένα σε τράπεζες		550,00 €
μείον(-)	Αύξηση προκαταβολών που εισπράχθ. έναντι εσόδων επόμενου έτους	12.000,00 €	- €
πλέον(+)	Αυξομείωση εισπρακτέων λογαριασμών	10.000,00 €	- 2.000,00 €
μείον(-)	Μείωση προκαταβολών που εισπράχθ. έναντι εσόδων επομένου έτους	- €	- €
	<b>Τελικό Υπόλοιπο Εισόδημα (Βάση Μεθόδου) (Α)</b>	<b>300.640,00 €</b>	<b>253.090,00 €</b>
	<b>ΣΥΝΟΛΟ ΔΗΛΩΘΕΝΤΩΝ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΣΚΗΣΗ ΤΗΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ ΣΤΗΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ (Β1)</b>	190.000,00 €	170.000,00 €
	<b>ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΙΠΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ ΣΤΗΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ (Β2)</b>	35.000,00 €	37.000,00 €
	<b>Μη Δηλωθέν Εισόδημα = (Α)-(Β1) – (Β2)</b>	<b>75.640,00 €</b>	<b>46.090,00 €</b>

#### ΤΗΣ ΣΧΕΣΗΣ ΤΙΜΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΟΓΚΟ ΚΥΚΛΟΥ ΕΡΓΑΣΙΩΝ

Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζεται ο συνολικός όγκος του κύκλου εργασιών, δηλαδή οι συνολικές παραγόμενες μονάδες προϊόντος, οι οποίες διατίθενται και προς πώληση. Θεωρούμε ότι στο παράδειγμα του επιχειρηματία χρησιμοποιήθηκαν δύο ειδών πρώτες ύλες για την παραγωγή των δύο προϊόντων (Α και Β). Επίσης τα αποτελέσματα και οι πληροφορίες που συνέλεξαν οι ελεγκτές της Φορολογική Διοίκησης από τον έλεγχο την ατομικής επιχείρησης παρουσιάζονται παρακάτω.

#### ΠΙΝΑΚΑΣ 17: ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ.

		2020	2021
	Ακαθάριστα Έσοδα	190.000,00 €	170.000,00 €
<b>Προϊόν «Α»</b>	Απόθεμα Έναρξης	1669	1469
	Απόθεμα Λήξης	300	100
<b>Προϊόν «Β»</b>	Απόθεμα Έναρξης	300	402
	Απόθεμα Λήξης	400	1506

#### ΠΙΝΑΚΑΣ 18: ΑΝΑΛΩΘΗΣΕΣ ΠΡΩΤΕΣ ΥΛΕΣ ΓΙΑ ΤΑ ΠΡΟΙΟΝΤΑ Α ΚΑΙ Β

Αναλωθείσες Πρώτες Ύλες		
	2020	2021
<b>Πρώτη Ύλη «Α»</b>	15000	15000
<b>Πρώτη Ύλη «Β»</b>	10000	10000



ΠΙΝΑΚΑΣ 19: ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΠΡΩΤΩΝ ΥΛΩΝ ΚΑΙ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ Α ΚΑΙ Β

Αναλογία Πρώτων Υλών και Παραγωγής Προϊόντων		
	Μονάδες Παραγωγής Προϊόντος	Χρησιμοποιούμενες Α' Υλεις
Προϊόν «Α»	1	3
Προϊόν «Β»	1	4

Σημειώνουμε στο σημείο αυτό ότι η αναλογία των χρησιμοποιούμενων πρώτων υλών για την παραγωγή μιας παραγόμενης μονάδας προϊόντος παραμένει η ίδια και για τα δύο ελεγχόμενα έτη 2020 και 2021.

ΠΙΝΑΚΑΣ 20: ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΝΑ ΜΟΝΑΔΑ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ

	Τιμή Πώλησης ανά Μονάδα Προϊόντος	
	2020	2021
Προϊόν «Α»	31	25
Προϊόν «Β»	23	35

Έχοντας υπόψιν του παραπάνω πίνακα μπορούμε να υπολογίσουμε τις συνολικές παραγόμενες μονάδες για κάθε ένα από τα δύο προϊόντα και τις συνολικές πωλήσεις.

ΠΙΝΑΚΑΣ 21: ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΜΟΝΑΔΩΝ ΠΑΡΑΓΟΜΕΝΟΥ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ ΚΑΙ ΣΥΝΟΛΟ ΠΩΛΗΣΕΩΝ

	Υπολογισμός Μονάδων Παραγόμενου Προϊόντος και Πωλήσεων	2020		2021	
		Προϊόν Α	Προϊόν Β	Προϊόν Α	Προϊόν Β
	Σύνολο Α' υλών / μονάδες Α' υλών	15000/3	10000/4	15000/3	10000/4
=	Μονάδες παραγόμενου προϊόντος	5000	2500	5000	2500
πλέον (+)	Απογραφή έναρξης	1669	300	1469	402
Μείον (-)	Απογραφή Λήξης	300	400	100	1506
	Μερικό Σύνολο	6369	2400	6369	1396
	Σύνολο Πωλήσεων (ανά έτος)	8769		7765	

Έχοντας λοιπόν τις συνολικές παραγόμενες μονάδες και το σύνολο πωλήσεων για κάθε ένα από τα δύο ελεγχόμενα έτη μπορούμε να υπολογίσουμε τα συνολικά έσοδα που εισέπραξε η επιχείρηση σύμφωνα με τη συγκεκριμένη μέθοδο.

ΠΙΝΑΚΑΣ 22: ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΗ ΜΕΘΟΔΟ ΤΗΣ ΣΧΕΣΗΣ ΤΙΜΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ ΠΡΟΣ ΣΥΝΟΛΙΚΟΥ ΟΓΚΟΥ ΕΡΓΑΣΙΩΝ

Υπολογισμός Μη Δηλωθείσας Φορολογητέας Ύλης βάσει μεθόδου Τιμής Πώλησης προς το Συνολικό Όγκο Κύκλου Εργασιών Πώλησης προς το Συνολικό Όγκο Κύκλου Εργασιών				
	2020		2021	
	Προϊόν «Α»	Προϊόν «Β»	Προϊόν «Α»	Προϊόν «Β»
Πωλήσεις σε Μονάδες	6369	2400	6369	1396
Τιμή Πώλησης ανά Μονάδα Προϊόντος (X)	31	23	25	35
Έσοδα από Επαγγελματική Δραστηριότητα	197439	55200	159225	48860
<b>Σύνολο Εσόδων βάσει Μεθόδου</b>	252.639,00 €		208.085,00 €	
<b>Δηλωθέντα Έσοδα</b>	225.000,00 €		207.000,00 €	
<b>Διαφορά προς βεβαίωση</b>	<b>27.639,00 €</b>		<b>1.085,00 €</b>	

Στο τελευταίο κελί 'Διαφορά προς βεβαίωση' αφορά τη μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη. Αφορά την διαφορά μεταξύ το εισόδημα που υπολογίστηκε με βάση τη μέθοδο και το εισόδημα που δήλωσε ο φορολογούμενος. Εφόσον προκύπτει θετική διαφορά τότε υπόκειται σε φορολόγηση.

Συμπερασματικά βλέπουμε ότι κάθε μία από τις πέντε μεθόδους μπορεί να βγάλει διαφορετικά αποτελέσματα. Επίσης ότι κάθε μέθοδος θα αξιοποιηθεί σε διαφορετική περίπτωση. Η τελευταία μέθοδος που χρησιμοποιήσαμε 'σχέση της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών' και η μέθοδος της 'αρχής των αναλογιών' χρησιμοποιούνται κυρίως για εμπορικές και βιομηχανικές επιχειρήσεις. Δεν εξετάζουν άλλα εισοδήματα του ελεγχόμενου.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

### ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

Με την παρούσα εργασία γίνεται μια θεωρητική προσπάθεια να αναλυθούν και να παρουσιαστούν τα στάδια του φορολογικού ελέγχου και οι έμμεσες τεχνικές. Επιχειρείται να αναδειχτεί η αναγκαιότητα των τεχνικών αυτών και να γίνουν ευρέως κατανοητές από τους αναγνώστες, τόσο ως προς το περιεχόμενο και την μεθοδολογίας τους, όσο και ως προς το νομοθετικό και θεσμικό πλαίσιο που τις περιβάλλει. Επιπλέον, η εργασία αυτή βοηθά στην επιλογή της κατάλληλης μεθόδου που θα πρέπει να εφαρμοστεί ανάλογα με την εκάστοτε περίπτωση.

Η εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών και η εξαγωγή ορθών συμπερασμάτων απαιτεί μια βαθιά κατανόηση τόσο των ίδιων των μεθόδων ως προς την μεθοδολογία που ακολουθείται, όσο ακόμα περισσότερο, μια σφαιρική γνώση της νομοθεσίας και των σχετικών διατάξεων που αφορούν στην ορθή εφαρμογή τους. Αυτό απαιτεί εξειδικευμένο προσωπικό που θα στελεχώνει τις ελεγκτικές υπηρεσίες, ούτως ώστε ο έλεγχος αφενός να γίνεται σε λιγότερο χρόνο και αφετέρου να καταλήγει σε ορθά συμπεράσματα ως προς τον προσδιορισμό της μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης. Επιπροσθέτως, από το εξειδικευμένο προσωπικό είναι κατανοητό ότι οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου καταδεικνύουν την αποτελεσματικότητά τους μόνο όταν προσκομίζονται πλήρη στοιχεία από τους φορολογούμενους σχετικά με τις δαπάνες διαβίωσης τους και τρόπου ζωής και όταν υπάρχει ένα αξιόπιστο σύστημα βάσεων δεδομένων. Λανθασμένα στοιχεία ή ελλείπει στοιχεία του φορολογούμενου θα επιφέρουν λανθασμένα αποτελέσματα. Επίσης η αποτελεσματικότητα ποικίλει ανάλογα από τους κανόνες λογιστικής, τις διαδικασίες που εφαρμόζονται, την χρήση της τεχνολογίας αλλά και την ποιότητα της φορολογικής διοίκησης κάθε χώρας. Η Αμερικανική Φορολογική Υπηρεσία για παράδειγμα έχει αναρτημένο στην ιστοσελίδα της ένα πλήρες εγχειρίδιο για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου που είναι προσβάσιμο τόσο στους ελεγκτές όσο και στους φορολογούμενους. Στην Ελλάδα η πολυνομία και η πολυπλοκότητα του φορολογικού συστήματος καθιστά αδύνατον για τον φορολογούμενο να κατανοήσει ακόμα και βασικές έννοιες που τον αφορούν άμεσα.

Εν κατακλείδι σημαντική θα ήταν μια εμπειρική μελέτη ως προς τον έλεγχο της αποτελεσματικότητά τους, αλλά και ως προς τις διαφορές στα μεγέθη που προκύπτουν από την εφαρμογή τους. Απαιτείται μια απλοποίηση ακόμα και αναθεώρηση των φορολογικών νομοθετημάτων συνολικά, κατάλληλη εκπαίδευση των υπαλλήλων που ασκούν τον έλεγχο και αξιοποίηση των πληροφοριακών συστημάτων που έχει στην διάθεση της η φορολογική Διοίκηση. Οι έμμεσες τεχνικές θα χρησιμοποιηθούν μόνο όταν ο έλεγχος προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματός είναι αδύνατος.

## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

### **ΕΛΛΗΝΙΚΗ**

1. Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, εκδόσεις Σταμούλη Κορομηλάς Γεώργιος (2019),
2. Φορολογικές σημειώσεις 2019, εκδόσεις TaxAdvisors Νεγκάκης Ι.Χ. (2015)
3. Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς Θεωρία και Εφαρμογές», εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική, Θεσσαλονίκη Σταματόπουλος Δ., Καραβοκύρης Α., (2015)
4. Μπάρμπας Ν. (2016), Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, (Ν. 4172/2013), Κατ' άρθρο ερμηνεία, Εκδόσεις Σάκκουλα,
5. Μελάς Δ., (2015), «Μέθοδοι φορολογικού ελέγχου εισοδήματος φυσικών προσώπων και επιχειρήσεων», Οικονομικές Εκδόσεις, Θεσσαλονίκη.
6. Δ. Σταματόπουλος – Α. Καραβοκύρης, (2014), «Κώδικας φορολογίας εισοδήματος, ανάλυση – ερμηνεία».
7. Ντάσιου Σ., (2014), «Τεχνικές ελέγχου με τη χρήση μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης», Γ.Γ.Δ.Ε, Δ/ση Φορολογικών ελέγχων.
8. Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα(2015) «ανάλυση και ερμηνεία», εκδόσεις Σταματόπουλος 2015
9. Τότσης Χ., (2014), «Κώδικες φορολογίας εισοδήματος & φορολογικής διαδικασίας», Εκδόσεις Παμισός
10. Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας & Ενδοομιλικές Συναλλαγές, εκδόσεις Ast Books
11. Φινοκαλιώτης Κ, Φορολογικό δίκαιο : [ουσιαστικό μέρος, φορολογική διαδικασία, φορολογική δικονομία], Σάκκουλας, 2014
12. Πανταζόπουλος Π., Τα συνταγματικά όρια του φορολογικού ελέγχου, Αθήνα 2012

### **ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ**

1. Organization for Economic Co- operation and Development (OECD), (2006), “Strengthening Tax Audit Capabilities: Innovative Approaches to improve the efficiency and effectiveness of indirect income measurement methods”, Prepared by Forum on Tax Administration’s Compliance sub-group
2. Asian Development Bank Institute, (2008), «Tax Audit/Examinations for Enhancing Fairness in Taxation», Tax Administration Seminar V
3. Jack Townsend, (2011), “Confusion in the court of appeals about the indirect method of proof”, [www.lexisnexis.com](http://www.lexisnexis.com).
4. Biber E. (2010), Revenue Administration: Taxpayer Audit – Use of Indirect Methods, Technical Notes and Manuals, International Monetary Fund
5. Mayr B. (2017), “Indirect Methods in Assessing Illegal Origin of Income and Assets”, Journal of Accounting and Management, vol.07, no. 02, pp. 27-40
6. Vousinas G.L. (2017), Shadow economy and tax evasion. The Achilles heel of Greek economy. Determinants, effects and policy proposals, Journal of Money Laundering Control
7. Rosenthal, Corey L., Rothenberg, Lance E., “How to Win a New York Sales Tax Audit, Despite Poor Recordkeeping”, The CPA Journal, New York, Vol. 89, Iss. 3, pp. 62-6
8. Aggelos Zoitsas, Dimitrios Valsamidis, Theofilitsa Toptsi, and Konstantina Tsoktouridou Indirect Auditing Methods for Individuals 17.11.2019

9. Overview Indirect Methods of Determining Taxable Income By Charles P. Rettig 2014
10. Evaluating the IRS Wealth Squad By Charles P. Rettig 2016
11. Pankova S.V., Yakimova V.A. (2020) “Formation of Analytical Tools for Investment Activities Audit of Priority Development Areas”, In: Soloven D., Savaley V., Bekker A., Petukhov V. (eds) Proceeding of the International Science and Technology Conference “FarEastCon 2019” (pp.295-316), Singapore, Springer

## Νόμοι-Αποφάσεις και Εγκύκλιοι

- Ν.2238/1994, «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», άρθρο 67β ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994
- Ν.3842/2010, «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις», ΦΕΚ Α' 58/23/4/2010,
- Α.Υ.Ο ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 2013 /10-5-2013, «Εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου για τον προσδιορισμό φορολογητέου εισοδήματος φυσικών προσώπων», Αθήνα, Μάιος 2013
- Ν.4172/2013, «Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν.4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις», ΦΕΚ Α 167/23 7-2013,
- Ν.4174/2013, «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις», άρθρο 27, ΦΕΚ Α 170/26-7-2013,
- ΔΕΛ Α 1198404ΕΞ 2013/31-12-2013, «Αποτελέσματα Φορολογικού Ελέγχου», ΦΕΚ 3366/Β/31-12-2013
- ΠΟΛ.1072/2011, «Έλεγχος φορολογικών υποθέσεων επιτηδευματιών, επίλυση φορολογικών διαφορών, βεβαίωση και καταβολή φόρων», ΦΕΚ 577Β /12-4-2011.
- ΠΟΛ.1162/27-07-2011, «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή της απόφασης Πολ. 1072/08.04.2011».
- ΠΟΛ.1037/2005, «Έλεγχος εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων επιτηδευματιών και βεβαίωση και καταβολή φόρων», ΦΕΚ 302/Β/08-03-2005
- ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2014, «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23,25,27,28,34,62 και 66 του ν.4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής διαδικασίας»
- ΠΟΛ.1171/04-07-2013, «Οδηγίες σχετικά με την παροχή στοιχείων από τους φορολογούμενους κατά τον έλεγχο υποθέσεων φυσικών προσώπων», Αθήνα, Μάιος 2013.
- Α.Υ.Ο ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 2013/10-05-2013, «Εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου για τον προσδιορισμό φορολογητέου εισοδήματος φυσικών προσώπων, Αθήνα, Μάιος 2013.
- ΠΟΛ.1270/24-12-2013, «Μεθοδολογία Έμμεσων Τεχνικών Ελέγχου», Αθήνα, Δεκέμβριος 2013.
- Α.Υ.Ο ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 2013/10-05-2013, «Εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου για τον προσδιορισμό φορολογητέου εισοδήματος φυσικών προσώπων, Αθήνα, Μάιος 2013
- Ν.2523/97, «διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις», ΦΕΚ Α 179, Παρ.2 άρθρου 5
- ΠΟΛ.1252/20-11-2015, «Παροχή διευκρινήσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του 10 Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής διαδικασίας (ν.4174/2013, άρθρα 53-62), Αθήνα, Νοέμβριος 2015
- Ν.4174/2013, «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις», ΦΕΚ Α 170/26-07-2013.

- Α 1008/2020 Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α') για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα
- Ε.2015/31-01-2020
- Ε.2016/31-01-2020
- ΔΕΔ Θ 3646/2021 Έμμεσες τεχνικές ελέγχου - Σχέση τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών - Υποχρέωση έκδοσης αποδείξεων αυτοπαράδοσης για δωρεάν διάθεση αγαθών ή παροχής υπηρεσιών
- ΔΕΔ 1839/2022 Έμμεσες τεχνικές ελέγχου - Αρχή των αναλογιών-φορολογικός έλεγχος
- ΔΕΔ 1680/2022 ΕΜΜΕΣΗ ΤΕΧΝΙΚΗ ΕΛΕΓΧΟΥ\_ΑΡΧΗ ΤΩΝ ΑΝΑΛΟΓΙΩΝ \_ ΕΤΗ 2017-2018 \_8256345\_
- ΔΕΔ 1085/Ενδικοφανή Προσφυγή/Θεσσαλονίκη/2019 - ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΦΠΑ\_Έλεγχος 2012\_ ΠΟΛ.1050/2014 (ΦΕΚ 474 Β725-2-2014), έμμεση τεχνική ελέγχου -Τεχνική Ανάλυσης Ρευστότητας\_1112 \_5560206\_(13.5.2019)
- ΔΕΔ 1368/2022 Έμμεσες τεχνικές ελέγχου - Αρχή αναλογιών-φορολογικός έλεγχος
- ΔΕΔ 1310/2022 Έμμεσες τεχνικές ελέγχου - Τεχνική ανάλυσης ρευστότητας φορολογικός έλεγχος
- Νόμος 4987/2022 Κύρωση Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ)

## **Πίνακας περιεχομένου εικόνων.**

ΕΙΚΟΝΑ 1-ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ 4174/13.....	40
----------------------------------	----