



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ
ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

Ο ΤΙΤΛΟΣ ΤΗΣ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΜΕ ΚΕΦΑΛΑΙΑ ΓΡΑΜΜΑΤΑ
ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

ΚΟΥΡΟΥΤΙΔΗΣ ΧΡΗΣΤΟΣ

ΑΜ:19024

Επιβλέπων Καθηγητής: ΝΕΓΚΑΚΗΣ ΧΡΗΣΤΟΣ

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στην
Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική

Αύγουστος 2022

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

«Οι φόροι είναι το τίμημα που πληρώνουμε για μία πολιτισμένη κοινωνία». Σε μία δημοσκόπηση της DiaNEOsis (2015), οι ερωτηθέντες φάνηκαν να συμφωνούν: το 85,5% δήλωσε ότι θεωρεί τη φοροδιαφυγή ισοδύναμη με την κλοπή. Ταυτόχρονα, ωστόσο, το 35,1% αναγνωρίζει ότι θα αποφύγουν εύκολα τους φόρους τους αν προκύψει η ευκαιρία, γιατί «το κάνουν όλοι» (Γεωργακόπουλος, 2016).

Η φοροδιαφυγή είναι ένα από τα πιο σημαντικά προβλήματα που αντιμετωπίζει οποιοδήποτε δημοκρατικό κράτος. Φαίνεται να είναι ακόμη πιο οξεία στην Ελλάδα. Σύμφωνα με αρκετές μελέτες, η φοροδιαφυγή στη χώρα μας είναι σημαντικά υψηλότερη από ότι σε άλλες ανεπτυγμένες χώρες (Leventi & Matsaganis, 2013β).

Σκοπός της παρούσας μεταπτυχιακής εργασίας είναι, μέσω της ανάλυσης των διαδικασιών φορολογικού ελέγχου νομικών προσώπων, να δοθεί ένα πλαίσιο πάνω στο οποίο θα στηριχθούν περαιτέρω έρευνες για προτάσεις βελτίωσης, αναδιάρθρωσης και εισαγωγής καινοτομιών στις ελεγκτικές διαδικασίες.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η φοροδιαφυγή είναι ένα αρκετά σοβαρό έγκλημα – απάτη σε βάρος του κράτους. Γενικά είναι η κάθε πράξη όπου αποκρύπτει τη φορολογητέα ύλη είτε για το φυσικό είτε για το νομικό πρόσωπο από την Φορολογική Αρχή. Πέραν από το ποινικό αδίκημα μπορεί να θεωρηθεί και σαν μια συμπεριφορά με έντονη αντικοινωνικότητα.

Σύμφωνα με την παράγραφο 1, άρθρο 38 από τον Νόμο 4174/2013 έχει εισαχθεί για πρώτη φορά στο φορολογικό δίκαιο της Ελλάδας, ένας γενικός κανόνας για την φοροδιαφυγή και για την φοροαποφυγή με την καταχρηστική χρήση του νόμου, ώστε να μην καταλύεται από τον κάθε φορολογούμενο το πνεύμα του φορολογικού νόμου. Πιο συγκεκριμένα, έχει οριστεί πως η Φορολογική Διοίκηση έχει την δυνατότητα να αγνοεί την κάθε τεχνητή ρύθμιση ή την κάθε τεχνητή σειρά ρυθμίσεων όπου είναι δρομολογημένη με κύριο σκοπό να αποφευχθεί η φορολόγηση και ωθεί σε κάποιο φορολογικό πλεονέκτημα.

Χρειάζεται να διευκρινιστεί πως οι συγκεκριμένες ρυθμίσεις αντιμετωπίζονται για τον φορολογικό σκοπό, σύμφωνα με τα χαρακτηριστικά που έχει η οικονομική τους υπόσταση. Το θέμα που έχει η παρούσα εργασία είναι να παρουσιάσει την διαδικασία του φορολογικού ελέγχου των νομικών προσώπων από την στιγμή που εκδίδεται η εντολή του ελέγχου μέχρι την στιγμή της ενδικοφανούς προσφυγής.

Τα έσοδα που χάνονται από την φοροδιαφυγή και την φοροαποφυγή στην Ελλάδα εκτιμώνται σε περίπου 0,15% του ΑΕΠ. Κατά συνέπεια, η κλίμακα της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα μπορεί να εκτιμηθεί σχετικά με ασφάλεια μεταξύ περίπου 6% και 9% του ΑΕΠ, που ανέρχεται σε περίπου 11 έως 16 δισεκατομμύρια ευρώ ετησίως. Μία φορολογική πολιτική που βασίζεται σε αξιοπιστία και ισότητα είναι πιθανό να βελτιώσει τη φορολογική τάξη και τη διαχείριση από τη μία πλευρά και, από την άλλη πλευρά, να ενισχύσει τα φορολογικά έσοδα προωθώντας τη φορολογική συμμόρφωση.

Η κατανόηση καθώς και η ορθή κατεύθυνση σε ένα αντικείμενο το οποίο είναι ευμετάβλητο, όπως είναι ο φορολογικός έλεγχος, θεωρείται πως είναι αναγκαία η γνώση για εκείνους που ελέγχονται, ώστε να μπορέσουν να ανταποκριθούν σε ένα επιχειρηματικό περιβάλλον το οποίο συνέχεια μεταβάλλεται και διακατέχεται από πολύ μεγάλη ανταγωνιστικότητα, από την στιγμή που ο φορολογικός έλεγχος είναι ένας παράγοντας με πολύ μεγάλη σημαντικότητα για την λήψη κάθε επιχειρηματικής απόφασης.

Λέξεις – κλειδιά: φοροδιαφυγή, φορολογικός έλεγχος, φορολογική συμμόρφωση, φορολογική ηθική.

ABSTRACT

Tax evasion is a fairly serious crime - fraud against state. In general, it is each act where it hides the taxable matter either on the natural or legal person from the tax authority. In addition to the criminal offense, it can also be considered as a strong anti-socialism behavior that the total amount will ultimately be called upon, with some additional government measures for all taxpayers.

In accordance with paragraph 1, Article 38 by Law No 4174/2013 has been introduced for the first time in Greece's tax law, a general rule for tax evasion and tax evasion with the abusive use of the law so that it is not catalyzed by each taxpayer the spirit of the foo. More specifically, it has been staged that the tax administration has the ability to ignore each artificial regulation or any artificial array of arrangements where it is routed to avoid taxation and pushes a tax advantage.

It needs to be clarified that these regulations are dealt with for the tax purposes, according to the characteristics of their economic substance. The issue of this work is to present the procedure for the tax audit of legal persons from the time when the audit decision is issued until the sufficient appeal of the debtor.

The incomes which are lost from tax evasion and tax avoidance in Greece are estimated about 0.15% of GDP. Consequently, the scale of tax evasion in Greece can be estimated in terms of security between about 6% and 9% of GDP, amounting to about 11 to 16 billion euros per year. A fiscal policy based on credibility and equity is likely to improve tax order and management on the one hand and enrich tax incomes on the other by promoting tax compliance.

Understanding as well as the right direction to an object that is volatile, such as tax audit, is considered to be necessary to know about those who are controlled so that they can respond to a business environment which is continuously changing and distributed by a very large Competitiveness, once tax audit is a factor with great importance for making every business decision.

Keywords: tax evasion, tax audit, tax compliance, tax ethics.

Πίνακας περιεχομένων

1. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ	7
2. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ ΕΡΕΥΝΩΝ ΓΙΑ ΤΗ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ	10
3. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ – ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗ – ΠΑΡΑΟΙΚΟΝΟΜΙΑ	15
3.1 Φοροδιαφυγή	15
3.1.1 Παράγοντες Επιρροής Φοροδιαφυγής	16
3.1.2 Συνέπειες Φοροδιαφυγής	18

3.2 Φοροαποφυγή	19
3.3 Παραοικονομία	20
4. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗ ΑΡΧΗ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ (Α.Α.Δ.Ε.)	21
4.1 Θεσμικό Πλαίσιο	21
4.2 Όργανα	22
4.3 Δομή	23
4.4 Όραμα – Αποστολή	24
4.5 Στόχοι – Άξονες ΑΑΔΕ	25
4.6 Κεντρικοί Άξονες Κυβέρνησης – Άξονες Στρατηγικού Σχεδιασμού	26
4.7 Διαμόρφωση Στρατηγικής	26
4.8 Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης	27
5. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΕΝΝΟΙΑ, ΕΙΔΗ ΚΑΙ ΟΡΓΑΝΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	30
5.1 Γενικά	30
5.2 Όργανα Φορολογικού Ελέγχου	31
5.3 Είδη Φορολογικού Ελέγχου	32
5.3.1 Πλήρης Έλεγχος	32
5.3.2 Μερικός Φορολογικός Έλεγχος	33
5.3.3 Πολυμερής Φορολογικός Έλεγχος	33
5.4 Επιλογή Υποθέσεων Για Έλεγχο	36
6. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ	36
6.1 Κυριότερες Μορφές Νομικών Προσώπων Στην Ελλάδα	37
6.2 Γενικές Φορολογικές Διατάξεις	37
6.2.1 Τι Συνιστά Κέρδος Από Επιχειρηματική Δραστηριότητα Στην Ελλάδα	37
6.2.2 Συντελεστές Φόρου Εισοδήματος	38
6.2.3 Πότε Υποβάλλεται Η Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος	39
6.2.4 Προσδιορισμός Και Πληρωμή Του Φόρου Εισοδήματος	39
6.2.5 Προκαταβολή Φόρου Εισοδήματος	40
7. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7: ΣΤΑΔΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ	40
7.1 Πρώτο Στάδιο Φορολογικού Ελέγχου: - Έκδοση Και Κοινοποίηση Εντολής Ελέγχου	40

7.2 Δεύτερο Στάδιο – Ελέγχου: Σχηματισμός Φάκελου Υπόθεσης - Ελέγχου	42
7.3 Τρίτο Στάδιο Ελέγχου: Πρόγραμμα Ελέγχου - Ελεγκτικές Επαληθεύσεις	44
7.3.1 Πρόγραμμα Ελέγχου Νομικών Προσώπων Που Εφαρμόζουν Διπλογραφικό Λογιστικό Σύστημα	44
7.3.2 Πρόγραμμα Ελέγχου Νομικών Προσώπων Που Εφαρμόζουν Απλογραφικό Λογιστικό Σύστημα	46
7.4 Τέταρτο Στάδιο Ελέγχου: Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φόρου - Σημείωμα Διαπιστώσεων Αποτελεσμάτων Φορολογικού Ελέγχου	48
7.5 Πέμπτο Στάδιο Ελέγχου: Έκθεση Φορολογικού Ελέγχου - Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου - Θεώρηση	50
7.5.1 Έκθεση Φορολογικού Ελέγχου	50
7.5.2 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου	53
7.5.3 Θεώρηση Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου – Έκθεσης Φορολογικού Ελέγχου	54
7.6 Έκτο Στάδιο Ελέγχου: Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής Προσφυγή	54
7.6.1 Ακρόαση Φορολογουμένου	56
7.7 Έβδομο Στάδιο Ελέγχου: Μηνυτήρια Αναφορά	57
7.8 Όγδοο Στάδιο Ελέγχου: Αναφορά Του Ν. 4557/2018	60
8. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8: ΕΜΜΕΣΕΣ ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	61
8.1 Ιστορική Αναδρομή Νομοθετικού Και Κανονιστικού Πλαισίου Έμμεσων Τεχνικών Ελέγχου Στην Ελλάδα	62
8.2 Προϋποθέσεις Εφαρμογής Έμμεσων Μεθόδων Ελέγχου (άρθρο 28 του ν. 4172/2013 (περί Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος)	64
8.3 Θεσμοθετημένες Έμμεσες Τεχνικές Ελέγχου Στην Ελλάδα	65
8.3.1 Μέθοδοι Έμμεσων Τεχνικών Ελέγχων που εφαρμόζονται σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα	65
8.3.2 Μέθοδοι Έμμεσων Τεχνικών Ελέγχων Που Εφαρμόζονται Σε Φυσικά Πρόσωπα Ανεξαρτήτως Εάν Ασκούν Ή Όχι Επιχειρηματική Δραστηριότητα	68
9. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9: ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΜΕΣΩ TAXIS – ELENXIS	70
9.1 Γενικά	70

9.2 Τι Είναι Το ELENXIS	71
9.3 Χρήση TAXISNET & ELENXIS	72
9.4 Αποτελεσματικότητα Χρήσης ELENXIS	72
9.5 Φορολογικοί Έλεγχοι Λοιπών Κρατών	75
10. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	80
11. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 11: ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ	81

1. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η παρούσα Διπλωματική εργασία διαπραγματεύεται το θέμα: «*Διαδικασίες φορολογικού ελέγχου ημεδαπών νομικών προσώπων*». Είναι μία ανασκοπική έρευνα που βασίζεται σε βιβλιογραφικές αναφορές και έγκυρα άρθρα του διαδικτύου, εφημερίδων και επιστημονικών περιοδικών.

Σύμφωνα με τον Μπαμπινιώτη (2010)¹ ημεδαπό πρόσωπο λέγεται το άτομο που κατάγεται από την ίδια χώρα με εκείνη του προσώπου που αναφέρεται σε αυτόν και μπορεί επίσης να χρησιμοποιηθεί και για νομικό πρόσωπο αναφορικά πάντα με την έδρα του.

Το αυξανόμενο κόστος των κυβερνητικών επιχειρήσεων σε συνδυασμό με την ανάγκη κάλυψης των επιθυμητών κοινωνικών αναγκών των πολιτών οδηγεί τις κυβερνήσεις τόσο στις ανεπτυγμένες όσο και στις αναπτυσσόμενες χώρες σε εντατικές προσπάθειες για τη βελτίωση της φορολογικής βάσης των χωρών τους. Ο φόρος, ο οποίος έχει θεωρηθεί ως η πιο αξιόπιστη πηγή κρατικών εσόδων χρησιμεύει ως βασικό μέσο με το οποίο η κυβέρνηση μπορεί να χρηματοδοτήσει τους δημοσιονομικούς της προϋπολογισμούς για να καλύψει τις δαπάνες που απαιτούνται για τη βελτίωση του βιοτικού επιπέδου των πολιτών της. Χρησιμοποιείται για την εκτέλεση των νόμιμων καθηκόντων της κυβέρνησης, συμπεριλαμβανομένης της παροχής ασφάλειας, υγειονομικής περίθαλψης, βασικών υποδομών και εκπαίδευσης απαραίτητων για την οικονομική ανάπτυξη (Modugu & Anyaduba, 2014)². Ως εκ τούτου, ο φόρος παίζει καθοριστικό ρόλο στην ανάπτυξη μιας χώρας.

Ωστόσο, η επίδραση του φόρου μπορεί να μην γίνει αισθητή σε χώρες που χαρακτηρίζονται από χαμηλή ικανότητα δημιουργίας εσόδων που προκύπτει από τη φοροδιαφυγή.

¹ Μπαμπινιώτης (2010) «Ετυμολογικό Λεξικό της Νέας Ελληνικής Γλώσσας» Β Ανατύπωση, Εκδόσεις: Κέντρο Λεξικολογίας

² Modugu, P. K., & Anyaduba, O. J. (2014). «Impact of tax audit on tax compliance in Nigeria». *International Journal of Business and Social Science*, 5(2), 207-215

Η φοροδιαφυγή αποτελεί άμεση παραβίαση των φορολογικών νόμων, κανόνων και δεοντολογίας όσον αφορά την υποχρέωση ενός πολίτη να πληρώνει φόρο (Folayan & Adeniyi, 2018)³. Αυτό συμβαίνει όταν οι φορολογούμενοι (ιδιώτες ή οντότητες) χρησιμοποιούν σκόπιμα μέσα για να μειώσουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις ή να αγνοήσουν εντελώς την πληρωμή του φόρου.

Η φοροδιαφυγή αποτελεί ποινικό αδίκημα που χαρακτηρίζεται ως εσκεμμένη αθέτηση για να ξεφύγει από την πληρωμή του νόμιμα οφειλόμενου φόρου (Olokooba, Awodun, Akintoye & Adebowale, 2018)⁴. Αυτό επιτυγχάνεται μέσω ψευδών αναφορών, όπως δήλωση λιγότερου εισοδήματος ή κέρδους, υπερεκτίμηση των δαπανών, σκόπιμη απόκρυψη του φορολογητέου εισοδήματος και σε ακραίες περιπτώσεις - μη εγγραφή στις αρμόδιες φορολογικές αρχές (Nwocha, 2017)⁵.

Τα περισσότερα κράτη αντιμετωπίζουν προβλήματα φοροδιαφυγής και η Ελλάδα δεν αποτελεί εξαίρεση, καθώς τα πραγματικά φορολογικά έσοδα πέφτουν συνεχώς κάτω από τα βέλτιστα αναμενόμενα φορολογικά έσοδα που προβάλλονται από διάφορες φορολογικές αρχές. Παρόλο που το ποσό των φορολογικών εσόδων που παράγονται με την πάροδο των ετών έχει αυξηθεί, το αναφερθέν φορολογικό κενό που δείχνει τη διαφορά μεταξύ των στοχευμένων φορολογικών εσόδων και του πραγματικού φόρου που εισπράττει δίνει μια ένδειξη των φορολογικών εσόδων που χάθηκαν λόγω της φοροδιαφυγής.

Σε μια προσπάθεια ελέγχου του επιπέδου φοροδιαφυγής και αύξησης των κρατικών εσόδων, ο φορολογικός έλεγχος και η έρευνα έχουν εφαρμοστεί από τις φορολογικές αρχές. Ο φορολογικός έλεγχος που μπορεί να λάβει τη μορφή ελέγχου γραφείου, επιτόπιου ελέγχου ή ελέγχου εκ των υστέρων έχει καθοριστικό ρόλο στην εξέταση των αρχείων φορολογουμένων για να διασφαλίσει ότι οι πληροφορίες που περιέχονται στις δηλώσεις που κατατίθενται στις φορολογικές αρχές είναι ακριβείς και ακολουθούν τα ισχύοντα φορολογικά πρότυπα. Ενώ ο έλεγχος γραφείου πραγματοποιείται σε τακτική βάση, ο επιτόπιος έλεγχος και ο έλεγχος εκ των υστέρων είναι ειδικοί έλεγχοι που διενεργούνται όταν η φορολογική αρχή αμφιβάλλει για την αυθεντικότητα των πληροφοριών που περιέχονται στις φορολογικές δηλώσεις. Στόχος είναι να διασφαλιστεί ότι οι

³ Folayan, D., O. & Adeniyi A., G. (2018) «Effects of tax evasion on government revenue generation in Oyo state», Nigeria. *European Journal of Accounting and Auditing and Finance Research*, 6(1), 76-89.

⁴ Olokooba, M. S., Awodun, M., Akintoye, D. O., Adebowale, I. H. (2018) «Tax Offences: Clogs in the Wheel of Progress and Development of Nigeria as a Nation». *Nnamdi Azikiwe University Journal of International Law and Jurisprudence*, 9(1), 226-236.

⁵ Nwocha, M. F. (2017) «Tax Evasion law in Nigeria». *Problems of Legality*, 139, 286-295.

προσπάθειες υποβολής δηλώσεων εισοδήματος, υπερεκτίμησης δαπανών, καθώς και άλλων παρατυπιών εντοπίζονται κατάλληλα. Ωστόσο, η εμπειρία έχει δείξει ότι η διαδικασία φορολογικού ελέγχου συνήθως αφήνει ασυμφωνία μεταξύ των φορολογουμένων και των αρχών που μπορεί να διαρκέσει πολλούς μήνες πριν από την επίλυση της.

Αυτή η καθυστέρηση δεν είναι προς το συμφέρον του φορολογούμενου ούτε της φορολογικής αρχής, καθώς οι επιχειρηματικοί πόροι συνήθως δεσμεύονται καθ' όλη τη διάρκεια του ελέγχου και το φορολογικό ποσό επηρεάζεται από τη χρονική αξία του χρήματος με πιθανές φορολογικές υποχρεώσεις κλειδωμένες σε άλυτα φορολογικά χαρτοφυλάκια. Η φορολογική διερεύνηση που διαφέρει από τον φορολογικό έλεγχο και διενεργείται από φορολογικούς υπαλλήλους με ειδική εκπαίδευση στη διερεύνηση περιλαμβάνει μια πιο λεπτομερή και επίπονη εξέταση του μητρώου των φορολογουμένων. Σύμφωνα με τον Oyedokun (2016)⁶, η φορολογική έρευνα ενεργοποιείται όταν υπάρχουν αρκετές ενδείξεις ότι ο φορολογούμενος έχει αποφύγει τη φορολογία ή διέπραξε άλλους τύπους φορολογικής απάτης. Η ουσία είναι να διενεργηθεί εμπειριστατωμένη ανασκόπηση του μητρώου των φορολογουμένων προκειμένου να συγκεντρωθούν αρκετά αποδεικτικά στοιχεία για να υποστηριχθεί μια υποτιθέμενη περίπτωση φοροδιαφυγής και να διασφαλίσει ότι οι «φοροφυγάδες» διώκονται για να αποτραπεί και να διασφαλιστεί ότι ο φόρος που οφείλεται στην κυβέρνηση δεν θα χαθεί από τη φοροδιαφυγή.

Στόχος της παρούσας διπλωματικής εργασίας είναι να παρουσιάσει τις διαδικασίες φορολογικού ελέγχου ημεδαπών προσώπων στην Ελλάδα και να προτείνει τρόπους βελτίωσης των τεχνικών ελέγχου. Και η δομή της έχει ως εξής:

Στο δεύτερο κεφάλαιο γίνεται αναφορά σε ανασκόπηση ερευνών για τη φοροδιαφυγή στην Ελλάδα.

Στο τρίτο κεφάλαιο γίνεται γενική αναφορά στην φοροδιαφυγή όπου παρουσιάζει τους παράγοντες που την επηρεάζουν και τις συνέπειες που έχει, ακόμη παρουσιάζονται και οι έννοιες της φοροαποφυγής και της παραοικονομίας. Επίσης, παρουσιάζονται κάποιες έρευνες που έχουν πραγματοποιηθεί για την φοροδιαφυγή στην Ελλάδα.

Στο τέταρτο κεφάλαιο γίνεται αναφορά στην Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων, παρουσιάζεται το θεσμικό της πλαίσιο, τα όργανα, η δομή της, το όραμα και η αποστολή που έχει, οι κεντρικοί άξονες, η διαμόρφωση της στρατηγικής και τέλος οι εξουσίες που έχει η φορολογική διοίκηση.

⁶ Oyedokun, G., E. (2016) «Relevance of Tax Audit and Tax Investigation». SSRN Electronic Journal. Punch FIRS Vacillation over wealthy tax evaders.

Στο πέμπτο κεφάλαιο παρουσιάζεται η έννοια του φορολογικού ελέγχου, ποια είναι τα όργανα και τα είδη που χωρίζεται. Επίσης, γίνεται αναφορά στο τρόπο επιλογής των υποθέσεων για έλεγχο.

Στο έκτο κεφάλαιο γίνεται γενική αναφορά στο φορολογικό καθεστώς των νομικών προσώπων στην Ελλάδα.

Στο έβδομο κεφάλαιο παρουσιάζονται τα στάδια που έχει ο φορολογικός έλεγχος των νομικών προσώπων, δηλαδή από την έκδοση της εντολής ελέγχου μέχρι και την αναφορά Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες του ν. 4557/2018.

Στο όγδοο κεφάλαιο παρουσιάζεται μία σύντομη ιστορική διαδρομή του νομοθετικού και κανονιστικού πλαισίου των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, καθώς οι εφαρμοζόμενες έμμεσες τεχνικές ελέγχου.

Στο ένατο κεφάλαιο παρουσιάζεται ο φορολογικός έλεγχος μέσω του *taxis – elenxis* όπως και οι φορολογικοί έλεγχοι σε άλλα κράτη.

Στο δέκατο κεφάλαιο παρουσιάζονται τα συμπεράσματα που αποκομίσθηκαν από την παρούσα πτυχιακή.

Τέλος, παρουσιάζονται προτάσεις με γνώμονα την βελτίωση της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας του φορολογικού ελέγχου.

2. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ ΕΡΕΥΝΩΝ ΓΙΑ ΤΗ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Οι Drogalas, Sorros, Karagiorgou και Diavastis⁷, το 2015 διεξήγαγαν μία έρευνα με θέμα: «Tax audit effectiveness in Greek firms: Tax auditors' perceptions. *Journal of Accounting and Taxation*». Η ερευνητική υπόθεση βασίστηκε στις αλλαγές στις διαδικασίες φορολογικού ελέγχου, στη φορολογική διοίκηση και γενικά στη φορολογική πολιτική που τα τελευταία χρόνια έχουν προσελκύσει την προσοχή πολλών ερευνητών. Ο στόχος μελέτης είναι να εξετάσει τη σχέση μεταξύ της αποτελεσματικότητας του φορολογικού ελέγχου, της φορολογικής νομοθεσίας και της χρήσης εξειδικευμένων εργαλείων πληροφοριακού συστήματος. Οι ερευνητές χρησιμοποίησαν τη δυνατότητα των δημόσιων φορολογικών ελεγκτών να παρακολουθούν τις φορολογικές παραβάσεις

⁷ Drogalas, A.G. & Sorros I., Karagiorgou D.& Diavastis, I. (2015). Tax audit effectiveness in Greek firms: Tax auditors' perceptions. *Journal of Accounting and Taxation* 7(7):123-130 DOI:10.5897/JAT2015.0186.Ανάκτηση από: https://www.researchgate.net/publication/282572160_Taxaudit_effectiveness_in_Greek_firms_Tax_auditors'perceptions

ως μέτρο της αποτελεσματικότητας του φορολογικού ελέγχου. Κατασκεύασαν και μοίρασαν πάνω από διακόσια δομημένα ερωτηματολόγια σε φορολογικούς ελεγκτές, οι οποίοι εργάζονται σε ελληνικές δημόσιες φορολογικές υπηρεσίες.

Για να εξεταστούν οι υποθέσεις χρησιμοποιήθηκαν ανάλυση παραγόντων και ανάλυση πολλαπλής παλινδρόμησης. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι η χρήση εργαλείων του συστήματος πληροφοριών μπορεί να επιτρέψει στους φορολογικούς ελεγκτές να εντοπίσουν σωστά τις φορολογικές παραβάσεις, συμβάλλοντας έτσι στην αύξηση της αποτελεσματικότητας του φορολογικού ελέγχου. Οι ερευνητές υποστήριξαν ότι οι συνεχείς αλλαγές στη φορολογική νομοθεσία εμποδίζουν τους φορολογικούς ελεγκτές να είναι αποτελεσματικοί στην εργασία τους. Επίσης επεσήμαναν ότι τα αποτελέσματά της μελέτης τους απαιτούν άμεση παρέμβαση πολιτικής, συμπεριλαμβανομένης της απλοποίησης της φορολογικής νομοθεσίας και της καλύτερης κατάρτισης των φορολογικών ελεγκτών στη χρήση συστημάτων πληροφοριών.

Οι Drogalas, Anagnostopoulou, Pazarskis και Petkopoulos⁸ το 2018 διεξήγαγαν μία έρευνα με θέμα: «Tax ethics and Tax evasion. Evidence of Greece». Υποστήριξαν ότι η φοροδιαφυγή περιλαμβάνει τη σκόπιμη πράξη μη συμμόρφωσης με τη φορολογική νομοθεσία και την παραβίαση των φορολογικών πληρωμών από τους πολίτες. Επιπλέον, πολλοί πολίτες δεν παραβιάζουν άμεσα τη φορολογική νομοθεσία, αλλά αποφεύγουν την καταβολή φόρων εκμεταλλευόμενοι την έλλειψη ρητής νομοθεσίας. Σε αυτό το πλαίσιο, η φορολογική ηθική αποτελεί έναν προσωπικό περιορισμό που ρυθμίζει τον τρόπο συμπεριφοράς των πολιτών όσον αφορά την καταβολή φόρων. Ο σκοπός της έρευνάς τους ήταν να διερευνήσει τη φορολογική ηθική των Ελλήνων πολιτών και να τις συγκρίνει με εκείνες άλλων χωρών.

Για να κάνουν σύγκριση των αποτελεσμάτων με αυτά των άλλων χωρών, χρησιμοποίησαν ένα ερωτηματολόγιο, που αναπτύχθηκε από τον καθηγητή Robert W. Mc Gee (οικονομολόγος στο Διεθνές Πανεπιστήμιο της Φλόριδας), το οποίο χρησιμοποιήθηκε ως ερευνητικό όργανο σε παρόμοιες μελέτες. Τα αποτελέσματά τους έδειξαν ότι οι Έλληνες πολίτες δεν αποφεύγουν τους φόρους λόγω πιθανών προσωπικών κερδών, αλλά μάλλον επειδή πιστεύουν ότι το κράτος δεν είναι ικανό για σωστή κατανομή δημόσιου χρήματος και ότι το ισχύον πολιτικό και φορολογικό σύστημα είναι αναποτελεσματικό ή διεφθαρμένο. Εν κατακλείδι, το κράτος πρέπει να κερδίσει την εμπιστοσύνη των πολιτών του προκειμένου να αυξήσει τη φορολογική ηθική και να αντιμετωπίσει

⁸ Drogalas, G. Anagnostopoulou, E. Pazarskis, M. Petkopoulos, M. (2018) «Tax Ethics and Tax Evasion. Evidence of Greece». Theoretical Economics Letters, 2018, 8, 1018-1027. ISSN Online: 2162-2086. Ανάκτηση από: https://www.researchgate.net/publication/324502171_Tax_Ethics_and_TaxEvasion_Evidence_from_Greece

τη φοροδιαφυγή, εντοπίζοντας αποτελεσματικά τους πόρους του και προωθώντας την πολιτική διαφάνεια.

Έρευνα των Ματσάγκανη και Φλεβοτόμου⁹ (2010) υποστηρίζει ότι τα γεωργικά εισοδήματα και τα εισοδήματα από τους αυτοαπασχολούμενους αντιπροσωπεύουν το μεγαλύτερο μέρος της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα και ότι το υπόστρωμα των εσόδων που υποβάλλονται από τις κατηγορίες εισοδήματος έχει σχήμα μεταξύ J και U. Επιπλέον, παρόλο που η κρίση δεν φαίνεται να έχει τεράστια επίδραση στις τάσεις της υποβολής αναφορών, οι αλλαγές στη φορολογική πολιτική (δηλαδή το πρόγραμμα φόρου προσωπικού εισοδήματος) φαίνεται ότι προκάλεσαν ένα σχεδόν παρόμοιο επίπεδο της υποβολής στοιχείων εισοδήματος (περίπου 12 τοις εκατό) που μεταφράστηκε σε σημαντικά υψηλότερη απώλεια φορολογικών εσόδων το 2010 σε σύγκριση με το 2006 (30,3% έναντι 27,8% αντίστοιχα). Από την έρευνα βγαίνει το αποτέλεσμα ότι η φοροδιαφυγή στην Ελλάδα αυξάνει την φτώχεια και μειώνει τη φορολογική προοδευτικότητα, ενώ προκαλεί σημαντική απώλεια φόρου.

Ο Bitzenis (2018)¹⁰ επισημαίνει ότι έκθεση της Διεθνούς Οργάνωσης Εργασίας για την αδήλωτη εργασία στην Ελλάδα αναφέρεται σε αστοχίες τυπικών ιδρυμάτων που συμβάλλουν στην ασυμμετρία μεταξύ της πολιτείας και την ηθικής των πολιτών. Η συγκεκριμένη ασυμμετρία διερευνάται μέσω του πλαισίου της φορολογικής ηθικής, η οποία είναι ένας από τους σημαντικότερους καθοριστικούς παράγοντες της σκιώδους οικονομίας. Παρόλο που έχουν δημοσιευτεί αρκετά άρθρα σχετικά με την ελληνική σκιώδη οικονομία, η φορολογική ηθική στην Ελλάδα δεν έχει διερευνηθεί επαρκώς. Η έρευνα του Bitzenis στοχεύει στη διερεύνηση της επίδρασης της οικονομικής ύφεσης στους παράγοντες που καθορίζουν το επίπεδο της φορολογικής ηθικής με πρωτογενή δεδομένα από ερευνητικό έργο χρηματοδοτούμενο από την Ευρωπαϊκή Ένωση για την ελληνική «σκαιά» οικονομία. Τα ευρήματα παρέχουν προσανατολισμούς πολιτικής για τη μεταφορά δραστηριοτήτων από τη σκαιά στην επίσημη οικονομία, γεγονός που αποτελεί μέρος της στρατηγικής της Ευρώπης για το 2021.

Τα αποτελέσματα έρευνας του Bitzenis (2018) με θέμα: «Tax morale in times of economic depression: The case of Greece»¹¹ έδειξαν ότι σχετικά με τις υποθέσεις που δοκιμάστηκαν είναι όσο επιδεινώνονται οι οικονομικές συνθήκες στην Ελλάδα τόσο μειώνεται το επίπεδο του φορολογικού

⁹ Ματσάγκανη και Φλεβοτόμου (2010). Διαθέσιμο εδώ: http://manosmatsaganis.blogspot.com/2010/03/blog-post_06.html

¹⁰ Bitzenis (2018) «Tax Morale in Times of Economic Depression: The Case of Greece», Dept of International & European Studies, University of Macedonia, 156 Egnatia Str, GR 54006

¹¹ Bitzenis (2018) «Tax Morale in Times of Economic Depression: The Case of Greece», Dept of International & European Studies, University of Macedonia, 156 Egnatia Str, GR 54006

ηθικού λόγω της αύξησης του φόρου, και ότι η επιβάρυνση δεν κατανέμεται δίκαια και έχει ως αποτέλεσμα τη συμμετοχή σε δραστηριότητες στην σκιώδη οικονομία. Προφανώς, το ηθικό της φορολογικής συνείδησης παραμένει χαμηλό για ολόκληρο το δείγμα των συμμετεχόντων. Το 42% των συμμετεχόντων θεωρούν ότι οι ηθικές αξίες επιβάλλουν τη φορολογική συμμόρφωση. Το 74% είπαν ότι τα υψηλά πρόστιμα αποτρέπουν τη φοροδιαφυγή. Για παράδειγμα, σύμφωνα με τις ισχύουσες νομοθεσίες, πρόστιμα (σε όλα τα φυσικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες) που αφορούν το φόρο εισοδήματος και ακινήτων κυμαίνονται από δέκα έως πενήντα τοις εκατό (10% - 50%) του ποσού του μη αποδοθέντος φόρου και πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) που δεν καταβλήθηκε. Υπάρχει επίσης μια πρόβλεψη για ποινή φυλάκισης έως 2 έτη (εάν το ποσό του φόρου που δεν αποδόθηκε υπερβαίνει τις 100 χιλιάδες Ευρώ ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος εφόσον πρόκειται για φόρο εισοδήματος ή για φόρο ακινήτων ή για άλλου είδους φόρο ή τέλους ή εισφοράς και τις 50 χιλιάδες Ευρώ εφόσον πρόκειται για φόρο προστιθέμενης αξίας) και με κάθειρξη (εάν το ποσό του φόρου που δεν αποδόθηκε υπερβαίνει τις 150 χιλιάδες Ευρώ ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος εφόσον πρόκειται για φόρο εισοδήματος ή για φόρο ακινήτων ή για άλλου είδους φόρο ή τέλους ή εισφοράς και τις 100 χιλιάδες Ευρώ εφόσον πρόκειται για φόρο προστιθέμενης αξίας).

Οι Varotsis και Katerelos¹² (2020) έκαναν έρευνα με θέμα: «Tax behaviour relating to the review of a revised regional tax policy: a study in Greece». Η ερευνητική υπόθεση αφορούσε την αποτυχία με την πάροδο του χρόνου του φορολογικού συστήματος στην Ελλάδα να εναρμονιστεί με ένα υγιές και αποτελεσματικό φορολογικό μείγμα εγείρει ερωτήματα σχετικά με την πιθανότητα ριζικής αναδιάρθρωσης. Η τελευταία δεκαετία συνεχών φορολογικών μεταρρυθμίσεων δεν περιόρισε ιδιαίτερα τη μαύρη οικονομία, ούτε προσέφερε στη κυβέρνηση νέους δημοσιονομικούς πόρους. Μια κοινωνικά αποδεκτή δημοσιονομική πολιτική μπορεί να οδηγήσει σε ένα νέο, υγιές μείγμα δημοσιονομικής πολιτικής.

Η φορολογική αναδιάρθρωση που ενισχύει τη φορολογική βάση σε περιφερειακό, τοπικό ή ευρωπαϊκό επίπεδο - σε σύγκριση με τη διάρθρωσή της σε μονόπλευρο κυβερνητικό επίπεδο μέχρι σήμερα - μπορεί να είναι ένας βασικός παράγοντας για την κοινωνική αποδοχή ενός νέου φορολογικού συστήματος. Ο βαθμός φορολογικής αποκέντρωσης της εφαρμοζόμενης φορολογικής πολιτικής είναι πιθανό να βελτιώσει τη φορολογική τάξη και τη διαχείριση από τη μία πλευρά και, από την άλλη πλευρά, να ενισχύσει τα φορολογικά έσοδα ενισχύοντας τη φορολογική συμμόρφωση.

¹² Varotsis, N. & Katerelos, I. (2020). «Tax behaviour relating to the review of a revised regional tax policy: a study in Greece». *Journal of Economic Structures* volume 9, Article number: 7 (2020)

Τα αποτελέσματα της έρευνας έδειξαν ότι η φορολογική βάση στην Ελλάδα αποδέχεται μια ριζική αναθεώρηση της διαχείρισης των δημοσίων εσόδων σε συνδυασμό με ένα συνδυασμό δημοσιονομικών δαπανών. Ειδικά όσον αφορά τον συνδυασμό των δημοσιονομικών δαπανών, υπάρχει σαφής προτίμηση για τη διαχείριση των κοινωνικοοικονομικών δαπανών παρά για μια διαχείριση που εστιάζει στις επενδύσεις. Μια ριζική αναδιάρθρωση του φορολογικού συστήματος είναι πιθανό να είναι αποδεκτή για τη διαχείριση των δημοσίων εσόδων, η οποία θα διαχειρίζεται πιο τοπικά / περιφερειακά από ό,τι σήμερα. Η μικτή διαχείριση των φορολογικών εσόδων σε τρία επίπεδα, δηλαδή, τοπική / περιφερειακή, κυβερνητική και ευρωπαϊκή, φαίνεται αποδεκτή.

Η Sangheon¹³ το 2008 διεξήγαγε έρευνα για τις αλληλεπιδράσεις μεταξύ της φορολογικής αρχής και της κυβέρνησης. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι η φοροδιαφυγή επηρεάζεται: α) από την πρόθεση της κυβέρνησης για έλεγχο της οικονομίας και β) από άλλους καθοριστικούς παράγοντες διαδικασίας της φοροδιαφυγής. Επίσης η ερευνήτρια υποστηρίζει ότι η θεωρητική υπόθεση ότι οι εγγενείς στάσεις των φορολογουμένων έναντι της τιμιότητας και του κοινωνικού στίγματος επηρεάζονται από τις αντιλήψεις των φορολογουμένων για το μέγεθος της φοροδιαφυγής, καθώς και από τις αντιλήψεις τους για την αποτελεσματικότητα του υπεύθυνου χάραξης πολιτικής.

Οι Cerqueti και Coppier (2011)¹⁴ διερευνούν τα φορολογικά έσοδα σε ένα καθεστώς διαδεδομένης φορολογικής διαφθοράς σε μία στατική δομή. Τα αποτελέσματα της μελέτης των ερευνητών αποδεικνύουν ότι η σχέση μεταξύ του φορολογικού συντελεστή και των φορολογικών εσόδων εξαρτάται από τη συνάφεια της «Ντροπής» που εντοπίστηκε σε μια διεφθαρμένη συναλλαγή. Σε χώρες με αποτέλεσμα «χαμηλή ντροπή», τα φορολογικά έσοδα μειώνονται καθώς ο φορολογικός συντελεστής αυξάνεται. Επιπλέον, υπάρχει ένας κρίσιμος φορολογικός συντελεστής όπου ο ρυθμός αύξησης των φορολογικών εσόδων αρχίζει να μειώνεται. Σε χώρες με υψηλό «φαινόμενο ντροπής», τα φορολογικά έσοδα αυξάνονται σε μια τιμή κατωφλίου και στη συνέχεια μειώνονται.

Οι Cerqueti και Coppier¹⁵ (2011) αποδεικνύουν επίσης ότι η σχέση μεταξύ του φορολογικού συντελεστή και της εισπραχθείσας φόρων, σε ένα δυναμικό πλαίσιο, δεν είναι μοναδικό, αλλά είναι διαφορετικό ανάλογα με τη συνάφεια του «φαινομένου ντροπής». Εξέτασαν τα έσοδα από φόρους σε ένα καθεστώς διαδεδομένης διαφθοράς σε ένα μοντέλο ανάπτυξης. Τα αποτελέσματα δείχνουν

¹³ Sangheon, K. (2008) «Does Political Intention Affect Tax Evasion» Ανακτήθηκε από: <https://ideas.repec.org/a/eee/jpolmo/v30y2008i3p401-415.html>

¹⁴ Cerqueti, R. and Coppier, R. (2011) «Economic Growth, Corruption and Tax Evasion», *Economic Modelling*, Elsevier, vol. 28(1), pages 489-500

¹⁵ Cerqueti, R. and Coppier, R. (2011) «Economic Growth, Corruption and Tax Evasion», *Economic Modelling*, Elsevier, vol. 28(1), pages 489-500.

ότι και στις τρεις περιπτώσεις - «χαμηλής, μεσαίας και μεγάλης ντροπής» χώρες, ο ρυθμός αύξησης αυξάνεται καθώς ο φορολογικός συντελεστής αυξάνεται σε μια τιμή κατωφλίου. Όμως ο ρυθμός ανάπτυξης αρχίζει να μειώνεται καθώς αυξάνεται ο φορολογικός συντελεστής.

Έρευνα των Hindriks et al.¹⁶, 1999 εξέτασε τις επιπτώσεις της διαφθοράς και η πιθανή κατάχρηση εξουσίας εξαιτίας του σχεδιασμού του συστήματος είσπραξης φόρων. Μεταξύ των ευρημάτων τα διανεμητικά αποτελέσματα της φοροδιαφυγής και της διαφθοράς εξαρτώνται από οπισθοδρομικά συστήματα είσπραξης φόρων.

O Murphy (2005) χρησιμοποιεί διαχρονικά δεδομένα έρευνας για να δείξει ότι η συμμόρφωση των φορολογουμένων εξαρτάται από την συμμόρφωση της νομιμότητας της αρχής της Εφορίας, η οποία με τη σειρά της μπορεί να επηρεάσει τους τη μεταγενέστερη συμπεριφορά συμμόρφωσης των φορολογουμένων. Υποστηρίζει ότι η φορολογική νομοθεσία έχει σχεδιαστεί με κενά τα οποία εκμεταλλεύονται οι φορολογούμενοι. Αυτά τα κενά πρέπει να αντιμετωπισθούν από την εκάστοτε κυβέρνηση και να αποκατασταθεί η πίστη και η ισότητα στο σύστημα.

3. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ – ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗ – ΠΑΡΑΟΙΚΟΝΟΜΙΑ

3.1 Φοροδιαφυγή

Ως φοροδιαφυγή είναι η με κάθε παράνομο τρόπο απόκρυψη της φορολογητέας ύλης / εισοδήματος κάθε μορφής. Γενικώς, δύναται να οριστεί σαν μείωση της φορολογικής υποχρέωσης με ενέργειες που είναι παράνομες και καταστρατηγούν τους φορολογικούς και μη, νόμους. Είναι μια παράνομη και έντονη αντικοινωνική συμπεριφορά και συνιστά ποινικό αδίκημα. Πάρα πολλές μελέτες όπως και έρευνες που έχουν πραγματοποιηθεί, για να εκτιμήσουν το συγκεκριμένο φαινόμενο, έχουν δώσει διάφορους ορισμούς, ορισμένοι από τους οποίους παρουσιάζονται παρακάτω¹⁷:

1. Το ποσό του φόρου εισοδήματος, που αντιστοιχεί στο εισόδημα, που σύμφωνα με την νομοθεσία που ισχύει πρέπει να δηλώνεται οικειοθελώς από τον κάθε φορολογούμενο προς την αντίστοιχη αρμόδια φορολογική αρχή και για ποικίλους λόγους δεν δηλώνεται.

¹⁶ Hindriks, M. Keen, A. Muthoo (1999).Corruption, extortion and evasion, *Journal of Public Economics*, 74 (3) . pp. 395-430

¹⁷ Μανεσιώτης (2011) «Η Φοροδιαφυγή στην Ελλάδα, τα Δημόσια Οικονομικά της Ελλάδας, τα Δημόσια Οικονομικά στην Ελλάδα, το Οικονομικό» IOBE.

2. Το ποσό κάθε άμεσου ή έμμεσου φόρου που πρέπει να εισπράττεται και να αποδίδεται στο κράτος, αλλά για ποικίλους λόγους δεν εισπράττεται και δεν αποδίδεται στο Δημόσιο.
3. Το ποσό του φόρου που δεν έχει καταβληθεί στο Δημόσιο εξαιτίας της ύπαρξης φορολογικών απαλλαγών και κινήτρων χωρίς ωστόσο να υφίσταται τέτοιο δικαίωμα λόγω μη τήρησης των σχετικών υποχρεώσεων (όπως πραγματοποίηση επενδύσεων κ.λπ.) και
4. Ένα φαινόμενο το οποίο είναι περίπλοκο και διαχρονικό και έχει ευρεία προέκταση προς την οικονομία, την πολιτική και την κοινωνική ζωή της χώρας. Πλέον απασχολεί πολύ έντονα την οικονομική πολιτική κάθε κυβέρνησης παγκοσμίως.

Το μεγάλο ενδιαφέρον που υπάρχει παγκοσμίως για το συγκεκριμένο φαινόμενο μπορεί να δικαιολογηθεί από τις σημαντικές επιπτώσεις που έχει στην οικονομία και την κοινωνία. Αναφορικά με το Κράτος, μειώνει τα δημόσια έσοδα και συμβάλει σε σημαντικό βαθμό, κατά πολλούς ίσως και στο μεγαλύτερο, στο δημόσιο έλλειμμα. Επίσης, αναφορικά με τους πολίτες, δημιουργεί ανισότητες ανάμεσα στους πολίτες που είναι τυπικοί με τις φορολογικές τους υποχρεώσεις και σε εκείνους που φοροδιαφεύγουν με συνέπεια να δημιουργείται αίσθημα ανασφάλειας και αδικίας, καθώς και απώλειας εμπιστοσύνης απέναντι στο κράτος και τους μηχανισμούς ελέγχου. Η καταπολέμηση της είναι μια εθνική επιτακτική ανάγκη για την ανάπτυξη της οικονομίας καθώς και για την ευημερία του κράτους και των πολιτών του.

Με βάση την Μ. Βασαρδάνη (2011)¹⁸ η φοροδιαφυγή αποτελεί ένα φαινόμενο το οποίο είναι σύνθετο και διαρθρωτικό και αποτελεί ένα από τα πιο σημαντικά προβλήματα της χώρας ώστε να επιτευχθεί η δημοσιονομική της εξυγίανση. Μέσα από την φοροδιαφυγή αποκρύπτονται τα εισοδήματα, μειώνονται τα έσοδα του Δημοσίου και η δυνατότητα να ασκηθεί από το Κράτος η κοινωνική πολιτική, διευρύνεται κάθε κοινωνική ανισότητα και ελαττώνεται η αποτελεσματικότητα που έχει η οικονομία.

3.1.1 Παράγοντες Επιρροής Φοροδιαφυγής

Η φοροδιαφυγή έχει πολύ σημαντικές αρνητικές επιπτώσεις τόσο στην κοινωνία όσο και στην οικονομία. Τα αίτια τα οποία προκαλούν το συγκεκριμένο φαινόμενο είναι πολλά και σύνθετα και αφορούν φορολογικούς, καθώς και άλλους λόγους. Πιο αναλυτικά παρακάτω αναφέρονται οι κάτωθι ορισμένοι προσδιοριστικοί παράγοντες του συγκεκριμένου φαινομένου¹⁹:

¹⁸ Μ. Βασαρδάνη (2011) «Φοροδιαφυγή στην Ελλάδα - Μια Γενική Επισκόπηση», Οικονομικό Δελτίο, Τεύχος 35, σελ. 15 – 25, Τράπεζα Ελλάδας.

¹⁹ Μανεσιώτης (1990) «Παραοικονομία & Φοροδιαφυγή: Μια Πρώτη Διερεύνηση της Μεταξύ τους Σχέσης, στο «Παραοικονομία» του Βαβούρα, Εκδόσεις: Κριτική

1. Το ύψος των φορολογικών συντελεστών και γενικώς της επιβάρυνσης του φόρου. Το μέγεθος έχει θετική σύνδεση με την φοροδιαφυγή, δεδομένου ότι όσο πιο μεγάλη είναι η επιβάρυνση, τόσο πιο μεγάλη είναι και η αύξηση του διαθέσιμου εισοδήματος όπου αποκομίζει με την φοροδιαφυγή.
2. Η διάρθρωση της οικονομίας όπως και της δραστηριότητας της οικονομίας. Όταν υπάρχει εκτεταμένη παραοικονομία αναγκάζει αρκετές φορές σε ταυτόχρονη φοροδιαφυγή ώστε να μην μπορέσει να αποκαλυφθεί η δραστηριότητα που είναι παράνομη, με άλλα λόγια το αποτέλεσμα που έχει η παραοικονομία είναι η φοροδιαφυγή.
3. Οι μη μισθωτοί επί του συνόλου του προσωπικού αντίστοιχα με το ποσοστό που υπάρχει στον γεωργικό τομέα επί του συνόλου του Α.Ε.Π., αφού η μη μισθωτές εργασίες είναι πιο δύσκολο να εντοπιστούν όπως και να ελέγχουν και επομένως έχουν συμβολή προς την διόγκωση του φαινομένου φοροδιαφυγής.
4. Οι συστηματικές ρυθμίσεις της φορολογικής αμνηστίας. Οι αλλεπάλληλες περαιώσεις για τις φορολογικές δηλώσεις όπου προχωράει το κράτος, συμβάλλει σε σημαντικό βαθμό στην «δικαίωση» των φοροφυγάδων. Η μεγάλη συχνότητα για τις «φορολογικές αμνηστίες», δίνει το κίνητρο στις εταιρείες άλλα και στα φυσικά πρόσωπα να αποκρύπτουν το εισόδημα που έχουν πραγματικά, αφού πιθανόν θα υπάρχουν ευνοϊκές μεταχειρίσεις σύντομα με την έκδοση μιας καινούργιας απόφασης για περαιώση. Το συγκεκριμένο φαινόμενο έχει συμβολή στην αύξηση της φοροδιαφυγής και την μακροχρόνια απώλεια σημαντικού ποσού εσόδων για το Κράτος, δεδομένου πως αυξάνονται οι ανισότητες ανάμεσα στις ομάδες φορολογηθέντων και χαλαρώνει την φορολογική συνείδηση του κάθε πολίτη από τη συγκεκριμένη άδικη μεταχείριση ανάμεσα στους ειλικρινείς φορολογούμενους και τους φοροφυγάδες.
5. Το μορφωτικό επίπεδο που έχουν οι πολίτες. Το μορφωτικό επίπεδο ασκεί επιρροή στη φορολογική συνείδηση που έχουν πολίτες και συνεπώς στη στάση που έχουν έναντι των υποχρεώσεων τους. Όσο πιο υψηλό είναι το μορφωτικό επίπεδο, τόσο πιο πολύ αντιλαμβάνονται την υποχρέωση της καταβολής των φόρων καθώς και την σύνδεση τους με την σωστή αξιοποίηση τους από το κράτος και από το κοινωνικό σύνολο για τις πρόσθετες παροχές προς τον κάθε πολίτη.
6. Το επίπεδο που έχουν τα δημόσια αγαθά που προσφέρονται και οι υπηρεσίες που απολαμβάνει ο κάθε κάτοικος της χώρας είναι ένας παράγοντας πάρα πολύ σημαντικός που ασκεί επιρροή στο ύψος που έχει η φοροδιαφυγή. Αν ο φορολογούμενος έχει αίσθημα εμπιστοσύνης στο κράτος και πως τα χρήματα που δίνει για φόρους αξιοποιούνται με τον πλέον σωστό τρόπο για να αυξηθεί το βιοτικό επίπεδο, τότε οι πιθανότητες για να φοροδιαφύγει μειώνονται.
7. Η άδικη όπως και η αυθαίρετη μεταχείριση του κάθε φορολογούμενου από το κράτος και το μέγεθος της ποινής για τις παραβάσεις.

Οι φορολογούμενοι που οφείλουν, επιβαρύνονται με πολύ μεγάλα ποσοστά, ενώ όταν το κράτος τους οφείλει δεν συμβαίνει το ίδιο και υπάρχει το αίσθημα της αδικίας. Ακόμη, η ίδια αίσθηση υπάρχει και σε πολλές περιπτώσεις όπως και κατηγορίες φορολογουμένων όπου δικαιούνται εκπτώσεις ή απαλλαγές από το νόμο.

Το συγκεκριμένο φαινόμενο εντείνεται όταν αφορά εταιρείες, με δεδομένο πως εκείνες που δικαιούνται εκπτώσεις είναι περισσότερο ανταγωνιστικές σε σύγκριση με όσες δεν δικαιούνται, όπου έχουν μια τάση να φοροδιαφεύγουν προκειμένου να καταστούν ανταγωνιστικές. Το επίπεδο που έχει η ανάπτυξη της οικονομίας όπως και το στάδιο του οικονομικού της κύκλου, ασκεί επιρροή στο επίπεδο της φοροδιαφυγής δεδομένου πως όσο περισσότερο ανεπτυγμένη και οργανωμένη είναι τόσο ευκολότερα ελέγχει τις συναλλαγές μεταξύ των φορολογουμένων και αξιοποιεί με καλύτερο τρόπο τους ελεγκτικούς μηχανισμούς²⁰.

Η εκτεταμένη φοροδιαφυγή αποτελεί ακόμη ένα λόγο για φοροδιαφυγή. Επίσης, υπάρχουν και οι περιπτώσεις, όπου οι φορολογούμενοι είναι «αναγκασμένοι» κατά μια έννοια να διαπράξουν φοροδιαφυγή. Το συγκεκριμένο φαινόμενο παρατηρείται κατά βάση στις μισθωτές υπηρεσίες όπου δεν ασφαλίζουν τους εργαζόμενους προκειμένου να αποφύγουν τις υπέρογκες ασφαλιστικές εισφορές με συνέπεια τα εισοδήματα αυτά να μην δηλώνονται και να μην φορολογούνται.

3.1.2 Συνέπειες Φοροδιαφυγής

Οι συνέπειες που έχει το συγκεκριμένο φαινόμενο είναι πολύ σημαντικές με προεκτάσεις στην οικονομία και την κοινωνία. Οι συγκεκριμένες συνέπειες έχουν την δυνατότητα να πλήξουν το Κράτος και ξεχωριστά τον κάθε πολίτη. Είναι μια μάστιγα του κοινωνικού συνόλου που υπονομεύει τα συμφέροντα και υποθηκεύει το μέλλον που έχει κάθε χώρα. Στη συνέχεια παρουσιάζονται πιο αναλυτικά οι βασικές συνέπειες που έχει το συγκεκριμένο φαινόμενο²¹.

1. Ανισότητες μεταξύ φορολογουμένων και καταστρατήγηση του ανταγωνισμού: Η φοροδιαφυγή μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως ένα «εργαλείο» από τις επιχειρήσεις που έχουν οικονομικές δυσκολίες και βρίσκονται σε δυσμενή θέση, έτσι ώστε να αυξήσουν την κερδοφορία τους ή και από υγιείς επιχειρήσεις αποσκοπώντας τόσο στο να αυξήσουν ακόμα περισσότερο την κερδοφορία τους όσο και στο να γίνουν ακόμα πιο ανταγωνιστικές. Τελικά η φοροδιαφυγή λειτουργεί ως ένα «εργαλείο» αύξησης των κερδών και του ανταγωνισμού για τις επιχειρήσεις.

²⁰ Νεγρεπόντη – Δελιβάνη (1991) «Η Οικονομία της Παραοικονομίας στην Ελλάδα», Εκδόσεις: Παπαζήση.

²¹ Βαβούρας & Μανωλάς (2004) «Η Παραοικονομία στην Ελλάδα και τον Κόσμο: Προσέγγιση των Βασικών Πτυχών του προβλήματος», Εκδόσεις: Παπαζήση

Σκοπός του φορολογικού συστήματος είναι να αυξηθούν τα έσοδα που έχει το κράτος μέσα από την δίκαιη κατανομή των φορολογικών βαρών, αναλόγως με την φοροδοτική ικανότητα που έχει ο κάθε πολίτης. Κατ' αυτό τον τρόπο, τη στιγμή που συγκεκριμένες ομάδες φορολογουμένων μπορούν να φοροδιαφεύγουν ενώ κάποιες άλλες όχι, δημιουργείται ανισότητα όπως και απώλεια της φορολογικής συνείδησης του κάθε πολίτη. Ακόμη, εξαιτίας της μείωσης που έχουν τα έσοδα του Κράτους οι φόροι είναι περισσότερο επαχθείς και τις περισσότερες φορές τις συγκεκριμένες επιπλέον επιβαρύνσεις τις χρεώνονται εκείνοι που δεν φοροδιαφεύγουν²².

2. **Επιδείνωση Δημόσιας Οικονομίας:** Η επιδείνωση της Δημόσιας οικονομίας που προκαλείται από την φοροδιαφυγή είναι πολύ σημαντική, δεδομένου πως η κυβέρνηση δεν μπορεί να συλλέξει το ποσό των εσόδων που χρειάζεται για να μπορέσει να προσφέρει στους πολίτες ποιοτικές υπηρεσίες. Η φοροδιαφυγή υποβαθμίζει με το συγκεκριμένο τρόπο τον κοινωνικό χαρακτήρα που έχει το Κράτος, που με τη δική του σειρά δεν μπορεί να εκπληρώσει την αποστολή που έχει σε τομείς που αφορούν την πρόνοια, την υγεία, την παιδεία κ.α.²³. Επίσης, προκαλεί εμπόδιο στην αναδιανομή του πλούτου που έχει η χώρα, μέσα από την οικονομική πολιτική που έχει η πολιτεία για να βελτιώσει τη θέση των οικονομικά ασθενέστερων τάξεων.

3. **Δημόσιο Έλλειμμα:** Η φοροδιαφυγή είναι μια σοβαρή αιτία για το Δημόσιο έλλειμμα που υπάρχει στο Κράτος, με συνέπεια να είναι περιορισμένη η δυνατότητα της χρηματοδότησης των δαπανών και τον έλεγχο του Δημόσιου χρέους. Το Δημόσιο έλλειμμα τις περισσότερες φορές ωθεί την κάθε κυβέρνηση στους εναλλακτικούς τρόπους για την άντληση των κεφαλαίων. Κατ' αυτό τον τρόπο πραγματοποιεί δανεισμό από το εξωτερικό ή από το εσωτερικό. Ο δανεισμός επιφέρει μονάχα αρνητικές συνέπειες στο Κράτος όπως και στο σύνολο της κοινωνίας.

4. **Αυξημένη δαπάνη ανάπτυξης και εκπαίδευσης του ελεγκτικού μηχανισμού:** Όταν υπάρχει μεγάλο ποσοστό φοροδιαφυγής, συγχρόνως υπάρχουν και μεγάλα κόστη δημιουργίας, συγκρότησης και εκπαίδευσης κατάλληλου ελεγκτικού μηχανισμού για την αντιμετώπιση και την πάταξη του φαινομένου της φοροδιαφυγής. Επίσης, η θέσπιση ειδικών αποτελεσματικών νόμων ή / και ρυθμίσεων για την περιστολή, στο βαθμό του εφικτού, του φαινομένου της φοροδιαφυγής, έχει πολύ μεγάλο κόστος για το Κράτος.

²² Κορομηλάς (04 Δεκ 2018) «Αιτίες και συνέπειες της φοροδιαφυγής», FINANCIAL PRESS, στην Ιστοσελίδα: <https://www.fpress.gr/oi-eidikoi/story/57116/aitia-kai-synepeies-tis-forodiatygis>

²³ Μανεσιώτης (2011) «Η Φοροδιαφυγή στην Ελλάδα, τα Δημόσια Οικονομικά της Ελλάδας, τα Δημόσια Οικονομικά στην Ελλάδα, το Οικονομικό», IOBE

3.2 Φοροαποφυγή

Ως φοροαποφυγή είναι η εφαρμογή των λογιστικών πρακτικών που είναι καλά σχεδιασμένες και αποτελούν απόρροια της προσεκτικής μελέτης για τη φορολογική και εμπορική νομοθεσία, τη φορολογική πρακτική, τα διεθνή πρότυπα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, τις δικαστικές και τις υπουργικές αποφάσεις με ένα και μόνο στόχο να μειωθεί η φορολογητέα ύλη για το φυσικό ή για το νομικό πρόσωπο²⁴.

Πραγματοποιείται σε ένα πλαίσιο όπου ο φορολογικός σχεδιασμός είναι πολύ καλά μελετημένος, που δημιουργεί πάρα πολλά και διαφορετικά σενάρια όπως και εναλλακτικές μέχρι να προσδιοριστεί ο μικρότερος φόρος που μπορεί να υπάρξει, στο πλαίσιο του νόμου. Έχει διαφορά από την έννοια της φοροδιαφυγής και ισορροπεί μεταξύ των πλαισίων ηθικής και νομιμότητας. Αφορά την μη καταβολή φόρου εξαιτίας των κενών που έχει η νομοθεσία.

Μια ενέργεια για να μπορέσει να θεωρηθεί σαν φοροαποφυγή χρειάζεται να έχει τα κάτωθι χαρακτηριστικά:

1. Στοιχείο ανειλικρίνειας, εικονικότητας και πλαστότητας.
2. Εκμετάλλευση κενού, ασάφειας και κακής διατύπωσης της νομοθεσίας ή στην εκμετάλλευση κάθε δυνατότητας που έχει η νομοθεσία που δεν υπήρχαν στην πρόθεση του νομοθέτη.
3. Μυστικότητα προκειμένου να αποφύγει τα μέτρα που θα ληφθούν και θα καλύψουν τα συγκεκριμένα κενά της νομοθεσίας.

Έχει συγγενική έννοια με την φοροδιαφυγή και μπορεί να είναι είτε πλήρης είτε μερική. Συνεπώς, οι συνέπειες και των δυο πράξεων δεν έχουν κάποια διαφορά ανάμεσα τους. Υπάρχει σημαντική διαφορά από πλευράς πολιτικής και ηθικής, διότι η φοροδιαφυγή έχει καταστρατήγηση στο πνεύμα και το γράμμα του νόμου και η φοροαποφυγή έχει καταστρατήγηση μονάχα στο πνεύμα του νόμου.

Στην φοροαποφυγή χρειάζεται να περιέχονται και οι ενέργειες όπου στοχεύουν να μειώσουν την φορολογική επιβάρυνση στο επίπεδο όπου έχει επιβάλει ο νομοθέτης. Ακόμη, χρειάζεται να υπάρχει από την μεριά του φορολογούμενου η πρόθεση να πραγματοποιήσει φοροαποφυγή.

²⁴ Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο (2012) «Έλεγχος στο Πλαίσιο Τελωνειακού Καθεστώτος 42 - Πρόληψη & Εντοπισμός Φοροδιαφυγής στο Φ.Π.Α.». Διαθέσιμο Εδώ: https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-7-2012-0426_EL.html?redirect

3.3 Παραοικονομία

Ο συγκεκριμένος όρος αφορά κάθε οικονομική δραστηριότητα η οποία ασκείται λαθραία και παράνομα με αποτέλεσμα το εισόδημα που παράγεται από αυτή να μη καταγράφεται από το κράτος και να μη περιλαμβάνεται στο Ακαθάριστο Εθνικό Προϊόν όπως και στο Ακαθάριστο Εγχώριο Προϊόν. Με βάση την γνώμη πάρα πολλών οικονομολόγων η παραοικονομία, με την ευρεία έννοια της, αποτελείται από τα κάτωθι:

1. Ένα μείγμα δραστηριότητας πέρα από το μηχανισμό της αγοράς
2. Παράνομες δραστηριότητες μέσα στο πλαίσιο της αγοράς
3. Νόμιμες δραστηριότητες στην αγορά οι οποίες δεν μπορούν να καταγραφούν για πάρα πολλούς λόγους.

Οι παραπάνω κατηγορίες πραγματοποιούνται σε ένα συγκεκριμένο χρονικό διάστημα, για παράδειγμα οικονομικό έτος. Το συγκεκριμένο φαινόμενο μπορεί να αναφερθεί και σαν άτυπη απάτη, ανεπίσημη, κρυφή, μαύρη κ.α.. Με την συγκεκριμένη έννοια ισχύει ότι ακριβώς ισχύει στην φοροαποφυγή και την φοροδιαφυγή, με άλλα λόγια υπάρχει δυσκολία για την εύρεση ενός κοινού ορισμού λόγω των ποικίλων συνθηκών που υπάρχει στην κάθε οικονομία.

Το μέγεθος που έχει η παραοικονομία σε ένα κράτος έχει στενή σύνδεση με το ύψος που έχει η φοροδιαφυγή όπως και ένας λόγος που υπάρχει, ο οποίος είναι σημαντικός, είναι η μη πληρωμή των φόρων. Ακόμη, την στιγμή που η δραστηριοποίηση στην παραοικονομία αφορά λοιπούς λόγους, παραδείγματος χάριν να αποφεύγουν τους κρατικούς περιορισμούς και τις ρυθμίσεις, ωθεί αυτομάτως σε φοροδιαφυγή προκειμένου να μην αποκαλυφθούν οι δραστηριότητες που είναι κρυφές. Βέβαια, τα δυο μεγέθη της παραοικονομίας και της φοροδιαφυγής υπό αυστηρές, και μη ρεαλιστικές, προϋποθέσεις ταυτίζονται ως προς τις συνέπειες τους στην οικονομία και κατά συνέπεια απαιτείται εξεύρεση κοινών πολιτικών και λύσεων περιστολής τους²⁵.

²⁵ Νάστας (2007) «Θεωρητικό Πλαίσιο Διάκρισης Ανάμεσα στην Φοροδιαφυγή και την Παραοικονομία», e – Περιοδικό Επιστήμης & Τεχνολογίας. Διαθέσιμο Εδώ: http://ejst.uniwa.gr/issues/issue_4_2007/nastas_4.pdf

4. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗ ΑΡΧΗ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ (Α.Α.Δ.Ε.)

1.1 Θεσμικό Πλαίσιο

Η Α.Α.Δ.Ε. συστήθηκε με τον νόμο 4389/2016 χωρίς να έχει νομική προσωπικότητα με την επωνυμία Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), που έχει ως σκοπό να προσδιορίσει, να βεβαιώσει και να εισπράξει τα έσοδα από τη φορολογία, τα τελωνειακά έσοδα και τα υπόλοιπα δημόσια έσοδα, που άπτονται στο πεδίο των αρμοδιοτήτων της. Η λειτουργία της ξεκίνησε το 2017 και ταυτόχρονα την ίδια ημερομηνία καταργήθηκε η Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών²⁶.



Εικόνα 1 Μετάβαση από Γ.Γ.Δ.Ε. σε Α.Α.Δ.Ε.

Ανάμεσα στις αρμοδιότητες που έχει η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων, στο καινούργιο πλαίσιο της οργανωτικής δομής όπως και στην λειτουργία της, περιέχονται τα κάτωθι:

1. Να προσδιορίζει, να βεβαιώνει και να εισπράττει τα φορολογικά και τα τελωνειακά έσοδα όπως και τα υπόλοιπα έσοδα δημοσίου.
2. Να λαμβάνει και να εφαρμόζει τα απαραίτητα μέτρα για να είναι αποτελεσματική και αποδοτική η λειτουργία των υπηρεσιών της, για να καταπολεμηθεί η φοροδιαφυγή, το λαθρεμπόριο, η φορολογική απάτη και η παραοικονομία, να εφαρμόζονται οι διατάξεις των νόμων που αφορούν τη φορολογία και τα τελωνειακά, να βεβαιώνει, να εισπράττει και να βελτιώνει την είσπραξη των εσόδων του δημοσίου.

²⁶ Επιχειρησιακό Σχέδιο Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (2019), Διαθέσιμο Εδώ: <https://www.aade.gr/epiheirisiaka-shedia/epiheirisiako-shedio-aade-2019>

3. Να εντοπίζει τα φαινόμενα της διαφθοράς, τις αδιαφανείς διαδικασίες, την αναποτελεσματικότητα, την χαμηλή παραγωγικότητα και την ποιότητα που έχουν οι υπηρεσίες που παρέχονται, η μη τήρηση νομιμότητας που πιθανόν να παρατηρηθεί επί της λειτουργίας και της δράσης των φορολογικών, των τελωνειακών και των λοιπών Υπηρεσιών.

1.2 Όργανα

Ο Υπουργός Οικονομικών έχει την δυνατότητα να υποβάλλει προτάσεις στρατηγικής και να παρέχει στρατηγικές οδηγίες στην Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων αναφορικά με τον σχεδιασμό και την υλοποίηση της πολιτικής. Τα όργανα που έχει η διοίκηση της είναι το Συμβούλιο της Διοίκησης και ο Διοικητής. Αναφορικά με το Συμβούλιο Διοίκησης είναι πενταμελές, απαρτίζεται από τον Πρόεδρο και τέσσερα τακτικά μέλη. Οι αρμοδιότητες που έχει αναγράφονται αναλυτικά στο άρθρο 9 του νόμου 4389/2016 και οι αρμοδιότητες που έχει ο Διοικητής αναφέρονται αναλυτικά στο άρθρο 14 του νόμου 4389/2016²⁷.

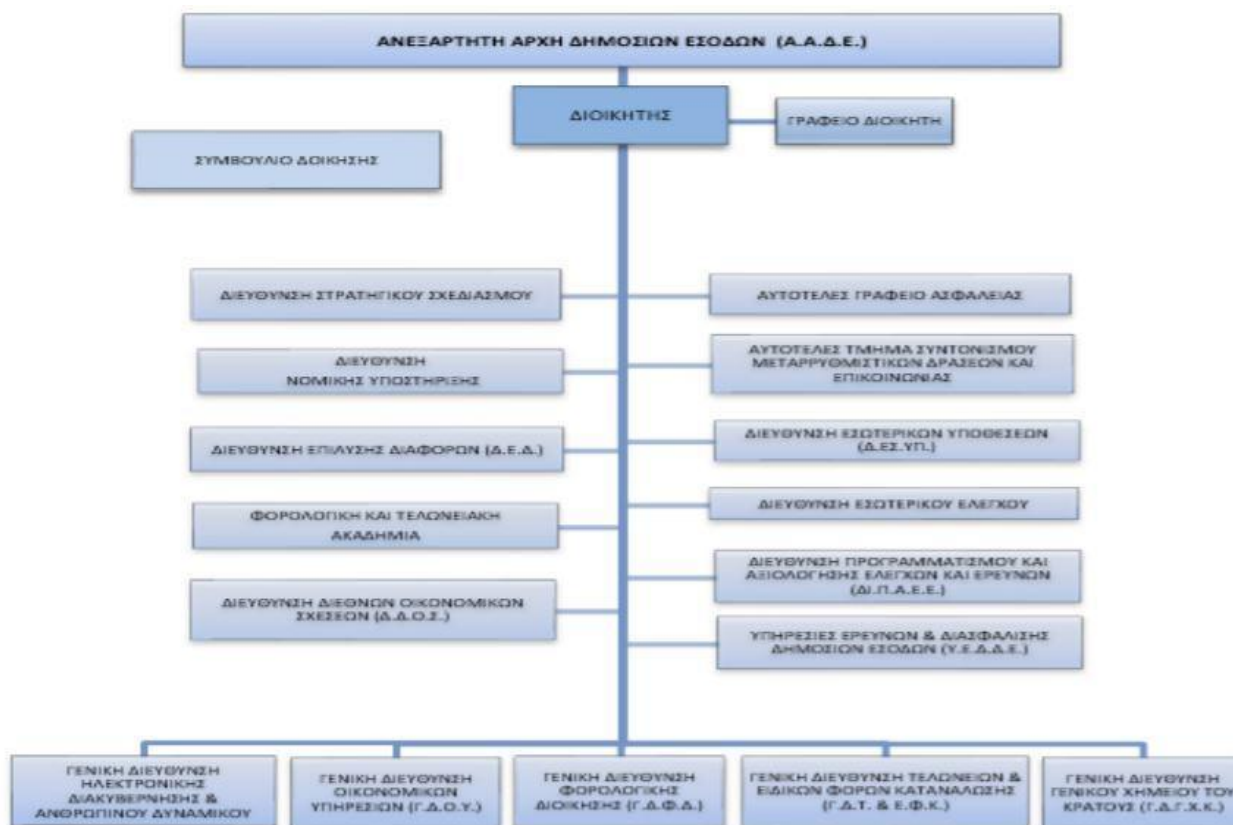
1.3 Δομή

Με το ΦΕΚ 698/Β/22-3-2017 με αριθμό πρωτοκόλλου Δ. ΟΡΓ.Α 1036960/2017 έχει τροποποιηθεί η δομή που είχε η ΑΑΔΕ και πλέον διαρθρώνεται ως κάτωθι²⁸:

1. Κεντρικές Υπηρεσίες
2. Αποκεντρωμένες Υπηρεσίες που υπάγονται αμέσως στον Διοικητή της Αρχής και εκείνες που υπάγονται στις Γενικές Διευθύνσεις
3. Περιφερειακές Υπηρεσίες που υπάγονται αμέσως στον Διοικητή και εκείνες που υπάγονται στις Γενικές Διευθύνσεις

²⁷ Άρθρο 14 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94/27-05-2016). Διαθέσιμο το άρθρο εδώ: <https://www.taxheaven.gr/law/4389/2016>

²⁸ Οργανόγραμμα Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων. Διαθέσιμο Εδώ: https://www.aade.gr/sites/default/files/2021-05/organogramma_aade_gr_may_2021.pdf



Εικόνα 2 Οργανόγραμμα ΑΑΔΕ

(Πηγή: Επιχειρησιακό Σχέδιο ΑΑΔΕ, 2019)

Οι βασικοί άξονες που έχει η κυβερνητική πολιτική είναι μεγάλης σημασίας για την Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων, βρίσκεται σε αντιστοιχία με τους άξονες του Στρατηγικού Σχεδίου 2017 – 2020 και λαμβάνονται υπόψη για τον επιχειρησιακό της σχεδιασμό.

1.4 Όραμα – Αποστολή

Το όραμα που έχει η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων είναι να θεμελιώσει την σχέση εμπιστοσύνης με τον κάθε πολίτη και να εξελιχθεί σε έναν οργανισμό ο οποίος θα είναι πρότυπο για την διασφάλιση των δημοσίων εσόδων. Ως αποστολή είναι να διασφαλίζεται κάθε δημόσιο έσοδο, να ενισχύει την φορολογική συμμόρφωση και να καταπολεμήσει τα φαινόμενα που αφορούν την φοροδιαφυγή και το λαθρεμπόριο, παρέχοντας συγχρόνως μεγάλη ποιότητα στις υπηρεσίες που έχει για τους πολίτες και τις εταιρείες.

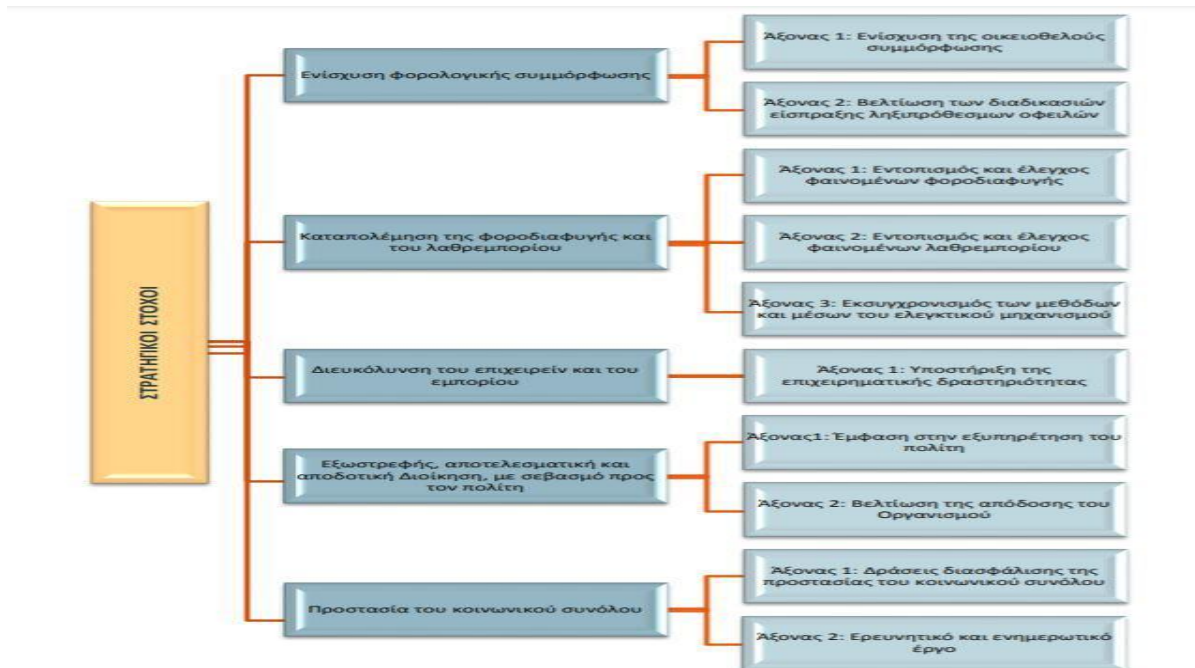


Εικόνα 3 Αξίες ΑΑΔΕ

(Πηγή: Επιχειρησιακός Σχεδιασμός ΑΑΔΕ)

1.5 Στόχοι – Άξονες ΑΑΔΕ

Οι στρατηγικοί στόχοι της Α.Α.Δ.Ε. παρουσιάζονται στο σχεδιάγραμμα που ακολουθεί:



Εικόνα 4 Στρατηγικοί Στόχοι ΑΑΔΕ

(Πηγή: Επιχειρησιακός Σχεδιασμός ΑΑΔΕ)

1.6 Κεντρικοί Άξονες Κυβερνητικής Πολιτικής – Άξονες Στρατηγικού Σχεδιασμού

Οι κεντρικοί άξονες της Κυβερνητικής Πολιτικής και οι άξονες στρατηγικού σχεδιασμού της Α.Α.Δ.Ε. παρουσιάζονται στον σχεδιάγραμμα που ακολουθεί:



Εικόνα 5 Αντιστοιχία Κεντρικών Αξόνων Κυβέρνησης με Άξονες Στρατηγικού Σχεδιασμού ΑΑΔΕ

(Πηγή: Επιχειρησιακός Σχεδιασμός ΑΑΔΕ)

1.7 Διαμόρφωση Στρατηγικής

Η στρατηγική αποτελεί τον καθορισμό των κύριων στόχων όπως και των σκοπών που έχει ένας οργανισμός, την επιλογή του τρόπου δράσης και την κατανομή των πόρων που είναι αναγκαίοι για

να πραγματοποιηθούν οι συγκεκριμένοι στόχοι²⁹. Το εσωτερικό και το εξωτερικό περιβάλλον θέτει όρια στην διαμόρφωση της στρατηγικής κατεύθυνσης που ακολουθεί η Α.Α.Δ.Ε., στην λειτουργία και στην απόδοση που έχει. Το εσωτερικό περιβάλλον παρουσιάζει την απόδοση που έχει η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων στους κύριους στόχους που έχει θέσει στη φορολογική, τελωνειακή και χημική διοίκηση. Εντάσσονται οι άνθρωποι, οι οικονομικοί, όπως και οι τεχνολογικοί πόροι που διαθέτει ώστε να μπορέσει να βελτιώσει την απόδοση της. Ακόμη, στην κάθε διαμόρφωση της στρατηγικής της εντάσσεται και το εξωτερικό περιβάλλον όπου αναλύει τα κύρια μακροοικονομικά όπως και δημοσιονομικά μεγέθη της οικονομίας που έχει η Ελλάδα. Ακόμη, αποτυπώνει και τις επισημάνσεις των περιφερειακών Υπηρεσιών της Ανεξάρτητης Αρχής και από τους εκπροσώπους των επαγγελματικών φορέων για τα προβλήματα όπως και τους τομείς που χρειάζονται βελτίωση για να είναι αποτελεσματική η λειτουργία της³⁰.



Εικόνα 6 Διαμόρφωση Στρατηγικής ΑΑΔΕ
(Πηγή: Επιχειρησιακός Σχεδιασμός ΑΑΔΕ)

1.8 Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης

Ο φορολογικός έλεγχος σαν θεσμοθετημένη διαδικασία για τη Φορολογική Διοίκηση αναλυτικά περιγράφεται στο Νόμο 4174/2013 (περί Κ.Φ.Δ.) και συγκεκριμένα στο άρθρο 23³¹.

²⁹ Chandler (1962) «Strategy & Structure: Chapters in the History of American Enterprise» MIT Press, Boston

³⁰ Επιχειρησιακό Σχέδιο Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (2019) Διαθέσιμο Εδώ: <https://www.aade.gr/epiheirisiaka-shedia/epiheirisiako-shedio-aade-2019>

³¹ Νόμος 4174/2013 Διαθέσιμο Εδώ: <https://www.e-forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=D107B3123F316F0.24FC74734958&version=2016/08/03>

Η φορολογική διοίκηση έχει εξουσία για να επαληθεύσει, να διενεργεί ελέγχους και να διασταυρώνει τις εκπληρώσεις κάθε φορολογικής υποχρέωσης από την μεριά του φορολογούμενου, την ακρίβεια που έχουν οι φορολογικές δηλώσεις που υποβάλλονται προς εκείνη και να επιβεβαιώνει τους υπολογισμούς και τις καταβολές των φόρων. Τα ανωτέρω πραγματοποιούνται με ελέγχους σε έγγραφα, στοιχεία λογιστικής και γνωστοποιήσεων καθώς και παρόμοιες πληροφορίες, κάνοντας ερωτήσεις προς τον φορολογούμενο όπως και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας τις εγκαταστάσεις και τα μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για να πραγματοποιηθούν οι επιχειρηματικές δραστηριότητες, με βάση τις διαδικασίες και με τη χρήση μεθόδων που προβλέπει ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας.

Ο Φορολογικός Έλεγχος έχει ως αντικείμενο τον έλεγχο εκπλήρωσης κάθε φορολογικής υποχρέωσης που έχει ο φορολογούμενος. Συγκεντρώνει κάθε διαδικασία η οποία διεξάγεται από τα ελεγκτικά όργανα στοχεύοντας να αποκαλύψει τη φορολογητέα ύλη η οποία είτε δε δηλώθηκε είτε δηλώθηκε με ανακρίβεια³². Ως απώτερος σκοπός του είναι να καταπολεμήσει τη φοροδιαφυγή, τη φοροαποφυγή και την παραοικονομία. Είναι γενικώς κάθε διαδικαστική πράξη η οποία πραγματοποιείται από τα αρμόδια όργανα ελέγχου, στο πλαίσιο της άσκησης φορολογικής αξίωσης της πολιτείας, στοχεύοντας να διαπιστωθεί η εφαρμογή των διατάξεων της φορολογίας και της φορολογικής επιβάρυνσης η οποία αναλογεί στον κάθε φορολογούμενο.

Ως διαδικασία είναι η διαδοχική νομοτελειακή αντικατάσταση κάποιων καταστάσεων ή φαινομένων, στην εξέλιξη κάποιου πράγματος. Με πιο απλά λόγια η διαδικασία αποτελεί την ίδια πορεία της ανάπτυξης κάποιου πράγματος. Στην διαδικασία περιέχεται κάθε ενέργεια για να επιτευχθεί ένα αποτέλεσμα, οι κανόνες όπως επίσης και οι τύποι όπου διέπουν την διεξαγωγή των συγκεκριμένων ενεργειών.

Η διοικητική φορολογική διαδικασία αποτελεί τις συνολικές ενέργειες που ελέγχεται, προσδιορίζεται καθώς και βεβαιώνεται ο φόρος, προκειμένου το αρμόδιο όργανο να προχωρήσει στην είσπραξη. Περιέχει κάθε διοικητική ενέργεια των δημοσιονομικών οργάνων, που έχουν σαν αντικείμενο την διακρίβωση των προϋποθέσεων της φορολογικής ενοχής, την άσκηση κάθε ελέγχου, την επιβολή των κυρώσεων και την επίλυση της διαφοράς. Η διοικητική διαδικασία μπορεί να πραγματοποιηθεί σε σύμπραξη με τον φορολογούμενο ή αυτεπάγγελα³³.

Οι γενικές αρχές οι οποίες διέπουν την άσκηση της φορολογικής ελεγκτικής διαδικασίας αποτελεί την αρχή της νομιμότητας του φόρου ή διαφορετικά την αρχή του νομοθετικού ορισμού φόρου, όπου έχει θεμελιώδη σημασία για το φορολογικό δίκαιο και η καθιέρωση του εντάσσεται στο άρθρο 78 παράγραφος 1 του Συντάγματος «*Κανένας φόρος δεν μπορεί να επιβληθεί ή να*

³² Δαλιάνης & Νιφορόπουλος (2021) «Οδηγός Φορολογικών Ελέγχων – Παραδοσιακός και Έμμεσος Μέθοδος Ελέγχου – Θεωρία & Πράξη», Artion

³³ Μπακάλης & Πανταζόπουλος (2018) «Φορολογική Διαδικασία», Εκδόσεις: Νομική Βιβλιοθήκη

εισπραχτεί χωρίς να υπάρχει τυπικός νόμος ο οποίος καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας, το εισόδημα, το είδος, τις δαπάνες όπως ακόμη και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες, όπου αναφέρεται ο φόρος». Συνεπώς, χρειάζεται η νόμιμη επιβολή όπως και η είσπραξη του φόρου, με άλλα λόγια η ύπαρξη του τυπικού νόμου, όπου αποτελεί την έκφραση της λαϊκής θέλησης, προκειμένου η επιβολή του να έχει εξάρτηση με την θέληση εκείνων που αφορά³⁴.

Η αρχή βεβαιότητας φόρου, είναι συνδεδεμένη πολύ στενά με την αρχή νομιμότητας φόρου, που κατοχυρώνεται σύμφωνα με το άρθρο 78 παράγραφος 1 του Συντάγματος. Αναφορές οι οποίες παραπέμπουν στα ουσιαστικά χαρακτηριστικά εκείνης της αρχής παρουσιάζονται στο έργο «Πλούτος των Εθνών» του Adam Smith που αναφέρει πως ο φόρος που κάθε πολίτης έχει υποχρέωση να πληρώσει χρειάζεται να είναι πάντα βέβαιος και ποτέ να είναι αυθαίρετος. Ο χρόνος όπως και ο τρόπος της πληρωμής καθώς και το ποσό πρέπει να είναι σαφής και ορισμένο για τον κάθε φορολογούμενο όπως και για κάθε άλλο πρόσωπο. Όπως διαπιστώνεται από την ανωτέρω διατύπωση, η αρχή της βεβαιότητας του φόρου επιβάλλει, τα ουσιαστικά στοιχεία που έχει ο φόρος, να καθορίζονται από τον νόμο και να είναι απόλυτα σαφή³⁵. Έτσι υπάρχουν σοβαροί φραγμοί για την αυθαιρεσία της εκτελεστικής εξουσίας και ταυτόχρονα δημιουργείται ένα αίσθημα εμπιστοσύνης ανάμεσα στον φορολογούμενο και την φορολογούσα αρχή.

Οι συνέπειες από την αρχή της βεβαιότητας του φόρου αποτελεί δέσμια αρμοδιότητα των οργάνων της φορολογικής διοίκησης, την παραγραφή του δικαιώματος για την έκδοση των καταλογιστικών πράξεων του φόρου όπως και των προστίμων, το μη ανακλητό πράξης για τον προσδιορισμό του φόρου και εν τέλει την απαγόρευση έκδοσης πράξης για τον καταλογισμό υπό τον όρο ή την αίρεση.

Το Σύνταγμα δεν έχει κατοχυρώσει μια «μαθηματική» ισότητα για την φορολογική επιβάρυνση, επιβάλλεται η κατανομή ανάλογα με την φοροδοτική ικανότητα που έχει ο κάθε φορολογούμενος, όπου έπειτα από την συνταγματική αναθεώρηση 1911, ως δείκτης για την φοροδοτική ικανότητα του κάθε φορολογούμενου είναι η περιουσία που έχει, το εισόδημα που λαμβάνει και γενικώς η οικονομική δύναμη που έχει ο κάθε ένας³⁶. Τέλος, ένα στοιχείο το οποίο είναι αναπόσπαστο για την αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης είναι η αρχή καθολικότητας φόρου για τη συνεισφορά του κάθε φορολογούμενου προς τα δημόσια βάρη χωρίς να υπάρχει κάποια διάκριση.

³⁴ Ελεγκτικό Συνέδριο «Εγχειρίδιο Ελέγχου». Διαθέσιμο Εδώ: <https://egritosgroup.gr/wp-content/uploads/2020/04/egxeir-elegxou-elegktikou-sinedriou.pdf>

³⁵ Adam Smith (1776) «Πλούτος των Εθνών»

³⁶ Σπυρόπουλος (2006) «Εισαγωγή στο Συνταγματικό Δίκαιο», Εκδόσεις: Σάκκουλα

2. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΕΝΝΟΙΑ, ΕΙΔΗ ΚΑΙ ΟΡΓΑΝΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

2.1 Γενικά

Κάθε κοινωνία στη σύγχρονη εποχή χρειάζεται την ύπαρξη ενός συστήματος φορολογικών ελέγχων που να είναι αποτελεσματικό και να συμβάλλει ώστε να αυξηθούν τα έσοδα του Δημοσίου και να επιταχύνει την οικονομική ανάπτυξη και τη δίκαιη κατανομή του φορολογικού βάρους. Ως φορολογικός έλεγχος νοείται κάθε σύνολο ελεγκτικής διαδικασίας και επαλήθευσης τα οποία εκτελούνται από τα ελεγκτικά όργανα που είναι κατάλληλα και εφαρμόζονται στα λογιστικά βιβλία/αρχεία που τηρεί ο φορολογούμενος (είτε πρόκειται για ατομική είτε για κεφαλαιουχική εταιρία)³⁷.

Έχει πολύ μεγάλη σημασία και είναι η βάση για τη δικαιοσύνη της φορολογίας εντός της κοινωνίας, αφού από την αποτελεσματικότητα που έχει προσδιορίζεται το καθαρό εισόδημα που θα φορολογηθεί ο κάθε φορολογούμενος δημιουργώντας ταυτόχρονα και το αίσθημα της φορολογικής δικαιοσύνης.

Αποτελεί το σύνολο κάθε ελεγκτικής ενέργειας η οποία εφαρμόζεται από τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα με στόχο να διαπιστωθεί η σωστή εφαρμογή των διατάξεων της νομοθεσίας, η υποβολή των δηλώσεων που προβλέπονται από τις κείμενες διατάξεις κάθε φορολογικού αντικειμένου καθώς και η επαλήθευση του περιεχομένου τους σε σύγκριση πάντοτε με τα οικονομικά δεδομένα των λογιστικών βιβλίων/αρχείων που τηρούνται με βάση τις αρχές που διέπει η επιστήμη της λογιστικής και η εκάστοτε νομοθεσία.

Τέλος, να καθορίσει τις φορολογικές υποχρεώσεις για τις κάτωθι τρεις (3) περιπτώσεις³⁸:

1. Όταν έχουν υποβληθεί ανακριβείς φορολογικές δηλώσεις σε σχέση με τα οικονομικά δεδομένα που έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία/αρχεία,
2. Όταν δεν έχουν υποβληθεί φορολογικές δηλώσεις και δεν έχουν τηρηθεί τα λογιστικά βιβλία/αρχεία που προβλέπονται για κάθε μορφή εταιρίας και
3. Όταν δεν υπάρχει σωστή εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων.

2.2 Όργανα Φορολογικού Ελέγχου

³⁷ Μελάς (2015) «Μέθοδοι Φορολογικού Ελέγχου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων και Επιχειρήσεων», Οικονομικές Εκδόσεις

³⁸ Μπακάλης & Πανταζόπουλος (2018) «Φορολογική Διαδικασία», Εκδόσεις: Νομική Βιβλιοθήκη

Στη Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης υπάγονται οι Υπηρεσίες στις οποίες έχει ανατεθεί, από το νόμο, η διεκπεραίωση του φορολογικού ελέγχου τόσο των φυσικών όσο και των νομικών προσώπων.

- Οι υπηρεσίες αυτές είναι οι κάτωθι:
- Οι Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ.),
- Υπηρεσία Ερευνών και Διασφάλισης δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.),
- Το Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) το οποίο συστάθηκε με την § 1 του άρθρου 34 του ν. 4141/2013 (ΦΕΚ Α' 81/05-04-2013) και
- Το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) το οποίο προήλθε από τη μετατροπή της Δ.Ο.Υ. Μεγάλων Επιχειρήσεων με την § 2 του άρθρου 34 του ν. 4141/2013 (ΦΕΚ Α' 81/05-04-2013)

Εξαιτίας της φύσης και της πολυπλοκότητας που έχει το αντικείμενο τους, εκείνοι που είναι επιφορτισμένοι με το έργο του ελέγχου απαιτείται να διαθέτουν ορισμένα τυπικά και ουσιαστικά προσόντα, καθώς και ιδιαίτερες ικανότητες και δεξιότητες προκειμένου να μπορέσει να πραγματοποιηθεί με αποτελεσματικότητα η φορολογική διοικητική διαδικασία. Τα προσόντα που απαιτείται να έχουν είναι τα κάτωθι³⁹:

1. Εμπειρία, η απόκτηση της πραγματοποιείται κατά τη διάρκεια της θητείας,
2. Ανεξαρτησία, έκφραση γνώμης ακεραιότητα, ήθος, οξεία και γρήγορη αντίληψη, αντικειμενικότητα, παρατήρηση, υπομονή, επιμονή, ευγένεια καθώς και διακριτικότητα,
3. Επαγγελματική επάρκεια, πλήρη γνώση φορολογικής νομοθεσίας, της νομολογίας των διοικητικών δικαστηρίων, καθώς και τις φορολογικές λύσεις οι οποίες έχουν δοθεί από τη Διοίκηση του Υπουργείου Οικονομικών και της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων,
4. Εχεμύθεια για τις πληροφορίες που είναι εμπιστευτικές οι οποίες περιέχονται στην γνώση του κατά τον έλεγχο,
5. Αντικειμενικότητα και
6. Γνώσεις Λογιστικής, Χρηματοοικονομικής, Αστικού & Εμπορικού Δικαίου καθώς και όλων εκείνων των διατάξεων που άπτονται του φορολογικού ελέγχου.

2.3 Είδη Φορολογικού Ελέγχου

³⁹ Καζαντζής (2006) «Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος. Μια Συστηματική Προσέγγιση Εννοιών, Αρχών & Προτύπων», Εκδόσεις: Business Plus Α.Ε.

Ο έλεγχος της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου⁴⁰.

Στις περιπτώσεις που η υπηρεσία ελέγχου διενεργεί φορολογικό έλεγχο από το γραφείο της, αξιοποιεί όλα τα στοιχεία που έχει στη διάθεση της π.χ. οικονομικές καταστάσεις, υποβληθείσες δηλώσεις, κάθε πληροφορία που περιήλθε από τρίτους καθώς και όλα στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος.

Στις περιπτώσεις που η υπηρεσία ελέγχου διενεργεί πλήρη επιτόπιο φορολογικό έλεγχο οφείλει, την απόφασή της αυτή, να τη κοινοποιήσει στον ελεγχόμενο πριν την επίσκεψη του ελεγκτή στην εγκατάσταση του φορολογουμένου.

Τέλος, επισημαίνεται, ότι σε εξαιρετικές περιπτώσεις, όπως όταν υπάρχουν ισχυρές ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή, υπάρχει η δυνατότητα να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη κοινοποίηση της απόφασης.

2.3.1 Πλήρης Έλεγχος

Ο πλήρης έλεγχος είναι αυτός που διενεργείται για όλες τις φορολογίες και όλα τα φορολογικά αντικείμενα καθώς και για τα τέλη και τις εισφορές, ο οποίος είναι και οριστικός.

Ο πλήρης έλεγχος πραγματοποιείται πάντοτε έπειτα από την λήξη του φορολογικού έτους καθώς και της προθεσμίας υποβολής των φορολογικών δηλώσεων και έχει σαν σκοπό να επαληθευτεί η ακρίβεια και η πληρότητα των υποβληθεισών δηλώσεων κάθε φορολογικού αντικειμένου καθώς και ο προσδιορισμός κάθε φορολογικής υποχρέωσης που προκύπτει από τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη. Αφορά ένα πλήρη, εμπειριστατωμένο και ουσιαστικό φορολογικό έλεγχο, καθότι από τη στιγμή που ολοκληρωθεί εκκαθαρίζεται κάθε φορολογική υποχρέωση του φορολογούμενου.

Ο πλήρης έλεγχος δεν στηρίζεται μόνο στα δεδομένα που υπάρχουν καταχωρημένα στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία/αρχεία και στοιχεία αλλά αξιοποιεί και στις πληροφορίες που ήδη υπάρχουν ή πιθανόν διαπιστώνονται ή προκύπτουν κατά τη διάρκεια του ελέγχου όπως και σε πληροφορίες ή σε στοιχεία από τρίτους που μπορεί να οδηγήσουν τον έλεγχο στην εξακρίβωση των πραγματικών φορολογικών υποχρεώσεων. Επαληθεύει αν τηρούνται συνολικά οι ισχύουσες φορολογικές διατάξεις στην ελεγχόμενη υπόθεση.

Η πληρότητα του είναι εξαρτημένη από την ικανότητα και δεξιότητα που έχει το όργανο ελέγχου, το οποίο χρειάζεται να διαθέτει μια σφαιρική προσέγγιση και αναλυτική ικανότητα προκειμένου κατά τη διάρκεια του ελέγχου μέσα από την έρευνα του να έχει την δυνατότητα να εντοπίζει και να αποκαλύπτει τις μεθόδους που πραγματοποιεί φοροδιαφυγή το κάθε ελεγχόμενο πρόσωπο. Οι διαπιστώσεις καθώς και τα αποτελέσματα του αναλυτικά καταγράφονται στη έκθεση ελέγχου που συντάσσει, βάσει της οποίας καταλογίζονται οι φόροι, τα τέλη, οι εισφορές καθώς και κάθε άλλη φορολογική επιβάρυνση⁴¹.

2.3.2 Μερικός Φορολογικός Έλεγχος

Μερικός έλεγχος είναι αυτός που δε συγκεντρώνει τα παραπάνω στοιχεία του πλήρους ελέγχου.

2.3.3 Πολυμερής Φορολογικός Έλεγχος

Για να μπορέσουν να υποστηριχθούν οι φορολογικές Διοικήσεις των κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, το κοινοτικό πρόγραμμα FISCALIS 2020 χρηματοδοτεί τη διοργάνωση των πολυμερών ελέγχων. Οι συγκεκριμένοι έλεγχοι αποτελούν συντονισμένες ενέργειες δύο ή πιο πολλών χωρών αναφορικά με την τήρηση των υποχρεώσεων μιας ή πιο πολλών εταιρειών. Με άλλα λόγια, η εταιρεία η οποία δραστηριοποιείται σε αρκετές χώρες ή σε αρκετές εταιρείες όπου δραστηριοποιούνται σε αρκετές χώρες και πραγματοποιούν εμπορικές συναλλαγές μεταξύ τους.

Βασικοί στόχοι που έχουν είναι να διασφαλιστεί πως ο φόρος που οφείλεται είναι σωστός με βάση την νομοθεσία της Ευρωπαϊκής Ένωσης και την Εθνική νομοθεσία, μέσα από την αποτελεσματική διοικητική συνεργασία, να διασφαλίσει την κοινή προστασία των εσόδων από τα κράτη μέλη, να κατανοηθεί από την μεριά των υπαλλήλων της φορολογικής υπηρεσίας οι δυνατότητες ελέγχου των εταιρειών ως μέρος μιας κανονικής ελεγκτικής δραστηριότητας και τέλος να υπάρξει γνωριμία με τα ποικίλα συστήματα ελέγχου και με την νομοθεσία των λοιπών κρατών μελών. Υποθέσεις οι οποίες είναι κατάλληλες για να διεξαχθούν οι πολυμερείς έλεγχοι,

⁴¹ Δαλιάνης & Νιφορόπουλος (2021) «Οδηγός Φορολογικών Ελέγχων – Παραδοσιακός και Έμμεσος Μέθοδος Ελέγχου – Θεωρία & Πράξη», Artion

εντοπίζονται κατά κύριο λόγο στην διεξαγωγή των ελέγχων εταιρειών που πιστεύεται πως υπάρχει φοροδιαφυγή ή φορολογική απάτη ή επιθετικός φορολογικός σχεδιασμός⁴².

Ορισμένα κριτήρια τα οποία δύναται να ληφθούν υπόψη για την επιλογή του πολυμερούς ελέγχου, είναι ανάμεσα σε άλλα και η εμπλοκή απάτης στον ενδοκοινοτικό Φ.Π.Α., οι συναλλαγές που έχει ο φορολογούμενος με εξαφανισμένους εμπόρους, πτωχεύσεις που έχουν σχεδιαστεί, κίνδυνοι οι οποίοι συνδέονται με κάποιους συγκεκριμένους τομείς δραστηριότητας, κατάχρηση από το τελωνειακό καθεστώς 42⁴³, συναλλαγές με φορολογικούς παράδεισους⁴⁴, έλλειψη της δραστηριότητας ετών ύστερα από μια ξαφνική έναρξη της εμπορικής δραστηριότητας, αμφιβολίες για πραγματοποιήσεις συναλλαγών από την εταιρεία σε άλλα κράτη μέλη, δεν καταβάλλεται Φ.Π.Α. σε πωλήσεις από απόσταση σε λοιπά κράτη μέλη, ενδείξεις πως οι εταιρείες δεν δηλώνουν κάθε κέρδος που έχει πραγματοποιηθεί σε άλλο κράτος μέλος, οι υπερτιμολογήσεις και οι υποτιμολογήσεις στις ενδοομιλικές συναλλαγές, οι πωλήσεις από απόσταση μέσα από τα Logistics σε χώρες εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όπου δεν φαίνεται ο κύριος του κάθε αγαθού και τέλος οι εταιρείες που δεν είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα και παρέχουν υπηρεσίες τυχερών παιχνιδιών μέσα από το διαδίκτυο⁴⁵.

Οι ελεγκτές που ορίζονται για να πραγματοποιήσουν πολυμερή έλεγχο χρειάζεται να έχουν ελεγκτικές γνώσεις, εμπειρία, ικανότητα, καθώς και την προθυμία να εργαστούν σε μια ομάδα πολυεθνική και να έχουν επάρκεια τουλάχιστον της Αγγλικής γλώσσας. Από την στιγμή που τα κράτη συμφωνήσουν για την πραγματοποίηση του πολυμερούς ελέγχου, πραγματοποιείται σύσκεψη για το σχεδιασμό στο κράτος όπου έχει προτείνει τον έλεγχο. Χρειάζεται να υπάρχει συμφωνία αναφορικά με τα καθήκοντα τα οποία θα αναλάβει κάθε αντιπροσωπεία και για τις μεθόδους όπου θα υπάρξει ανταλλαγή κάθε πληροφορίας στην διάρκεια του ελέγχου. Ο εθνικός συντονιστής του κράτους που προτείνει τον έλεγχο στέλνει τις προσκλήσεις στις αρμόδιες

⁴² Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο (2012) «Έλεγχος στο Πλαίσιο Τελωνειακού Καθεστώτος 42 - Πρόληψη & Εντοπισμός Φοροδιαφυγής στο Φ.Π.Α.». Διαθέσιμο Εδώ: https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-7-2012-0426_EL.html?redirect

⁴³ Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο (2012) «Έλεγχος στο Πλαίσιο Τελωνειακού Καθεστώτος 42 - Πρόληψη & Εντοπισμός Φοροδιαφυγής στο Φ.Π.Α.». Διαθέσιμο Εδώ: https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-7-2012-0426_EL.html?redirect

⁴⁴ Δαλιάνης (2018) «Φορολογικοί Παράδεισοι», TaxHeaven. Διαθέσιμο Εδώ: <https://www.taxheaven.gr/circulars/29807/arora-oi-forologikoi-paradeisoi-off-shore-kypros-boylgar-ia-se-asfyktiko-kloio>

⁴⁵ Καλυβιανάκης (1993) «Φορολογικό Καθεστώς, Παραοικονομία & Φοροδιαφυγή στην Ελλάδα», Ίδρυμα Μεσογειακών Μελετών, Εκδόσεις: Παπαζήση

φορολογικές διοικήσεις των λοιπών κρατών, στις οποίες περιέχεται η ημερήσια διάταξη της σύσκεψης όπως και οι οδηγίες για τους ελεγκτές αναφορικά με τον τρόπο της προετοιμασίας για την σύσκεψη.

Οι ελεγκτές κάθε κράτους διενεργούν μια παρουσίαση η οποία έχει τη βάση της στις πληροφορίες που έχουν συγκεντρώσει για τον φορολογούμενο. Οι συγκεκριμένες πληροφορίες υπάρχει δυνατότητα να περιέχουν, μεταξύ άλλων, στοιχεία από προηγούμενους ελέγχους, δηλώσεις, μητρώου, VIES κ.α.. Στη συγκεκριμένη σύσκεψη συμμετέχουν και οι ελεγκτές από τα κράτη που συμμετέχουν στον έλεγχο και αν χρειαστεί ο εθνικός συντονιστής πολυμερών ελέγχων αναφορικά με την επίλυση προβλημάτων διαχείρισης, διαμεσολάβησης κ.α.. Το κράτος που έχει προτείνει τον έλεγχο, επιφορτίζεται με την τήρηση των πρακτικών της σύσκεψης. Υπάρχει πιθανότητα να χρειαστεί να πραγματοποιηθούν ενδιάμεσες συσκέψεις ώστε να συζητηθούν θέματα όπως και προβλήματα τα οποία θα προκύψουν την στιγμή του ελέγχου. Έπειτα από τη σύσκεψη του σχεδιασμού, ο κάθε ελεγκτής διενεργεί τον έλεγχο στο δικό του κράτος. Για να έχει επιτυχία ο πολυμερής έλεγχος πρέπει να στηρίζεται στον σχεδιασμό και στην σωστή επικοινωνία ανάμεσα στους ελεγκτές. Για να μπορέσουν να λάβουν όπως και να παρέχουν πληροφορίες τα συνεργαζόμενα κράτη χρησιμοποιούν την αμοιβαία συνδρομή.

Ο έλεγχος πρέπει να ολοκληρωθεί σε ένα χρονικό διάστημα που είναι εύλογο και γενικώς κάθε ενέργεια που προβλέπεται στο πλαίσιο του ελέγχου να έχει πραγματοποιηθεί. Ακόμη, οι ανταλλαγές των πληροφοριών στο πλαίσιο της αμοιβαίας συνδρομής, χρειάζεται να έχουν ολοκληρωθεί. Η απόφαση για να ολοκληρωθεί ο πολυμερής έλεγχος λαμβάνεται έπειτα από την διαβούλευση με τους λοιπούς συμμετέχοντες. Τη στιγμή της τελικής σύσκεψης αξιολογείται ο συγκεκριμένος έλεγχος, εξετάζεται κάθε αποτέλεσμα, εντοπίζονται τα προβλήματα όπως και οι δυσκολίες, εξάγονται τα συμπεράσματα και συζητείται η έκθεση που θα συνταχθεί.

Έπειτα από την συγκεκριμένη σύσκεψη, οι ελεγκτές συνάμα με την βοήθεια του εθνικού συντονιστή συντάσσουν την έκθεση, η οποία πρέπει να περιέχει εν συντομία την παρουσίαση του τύπου που έχει η υπόθεση, τη διαδικασία που επιλέχθηκε, τα τελικά αποτελέσματα και τις πιθανές προτάσεις. Η τελική έκθεση στέλνεται στην Ευρωπαϊκή Επιτροπή, στους ελεγκτές που συμμετείχαν και στους εθνικούς συντονιστές. Ο συγκεκριμένος έλεγχος πραγματοποιείται όλο και πιο πολύ από τα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης και τα αποτελέσματα του είναι αρκετά καλά. Ο στόχος που έχει είναι να αυξηθούν οι συγκεκριμένοι έλεγχοι και να δραστηριοποιηθούν όλα τα κράτη μέλη για να μπορέσει να σταματήσει η φοροδιαφυγή, η απάτη και ο φορολογικός επιθετικός σχεδιασμός.

2.4 Επιλογή Υποθέσεων Για Έλεγχο

Η επιλογή των υποθέσεων προς έλεγχο ανήκει στην αποκλειστική αρμοδιότητα του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), βάσει της εξουσιοδοτικής διάταξης των παραγράφων 1 & 2 του άρθρου 26 του νόμου 4174/2013 (περί Κώδικα φορολογικής Διαδικασίας)⁴⁶.

Με απόφαση του Διοικητή, η οποία εκδίδεται στο τέλος κάθε έτους, καθορίζεται ο αριθμός και το είδος των φορολογικών ελέγχων που θα διενεργηθούν κατά προτεραιότητα με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου αξιοποιώντας στοιχεία και δεδομένα τόσο από εσωτερικές όσο και από εξωτερικές πηγές πληροφόρησης που είναι διαθέσιμα είτε σε ηλεκτρονική μορφή στην Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων είτε σε φυσική μορφή (φυσικό αρχείο) στις εποπτευόμενες απ' αυτή Ελεγκτικές Υπηρεσίες. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις μπορεί η επιλογή των υποθέσεων να γίνει βάσει άλλων κριτηρίων τα οποία δεν υπόκεινται σε δημοσιότητα.

Στη συνέχεια αφού επιλεγθούν οι υποθέσεις προς έλεγχο προτεραιοποιούνται δηλαδή κατατάσσονται ανά ελεγκτική υπηρεσία με φθίνουσα σειρά ταξινόμησης, βάσει της τελικής μοριοδότησης που έλαβαν. Η μοριοδότηση γίνεται βάσει αυτοματοποιημένου μοντέλου αξιολόγησης εφαρμογής κριτηρίων ανάλυσης κινδύνου τα οποία δεν δημοσιοποιούνται.

Αφού έχει ολοκληρωθεί και αναρτηθεί η προτεραιοποίηση των υποθέσεων προς έλεγχο στο ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα «elenxis» οι Προϊστάμενοι των ελεγκτικών υπηρεσιών υποχρεούνται εντός δέκα πέντε (15) ημερών, εφόσον έχουν στη διάθεση τους πληροφοριακά δελτία ή στοιχεία από τα οποία προκύπτει σπουδαίος και βάσιμος λόγος ελέγχου υποθέσεων οι οποίες δεν έχουν προτεραιοποιηθεί, κατά τα ανωτέρω, να τις εισάγουν για έλεγχο σε σειρά κατάταξης στον πίνακα προτεραιοποίησης έχοντας ως βασικό κριτήριο τη σπουδαιότητα τους και πάντα συνυπολογίζοντας τη σημαντικότητα των υπόλοιπων υποθέσεων που ανακατατάσσονται. Οι ενέργειες αυτές των Προϊσταμένων των ελεγκτικών υπηρεσιών πρέπει να είναι αιτιολογημένες.

Για το φορολογικό έτος 2021, βάσει της απόφασης Α. 1288/24-12-2020⁴⁷, αποφασίσθηκε η διενέργεια είκοσι τριών χιλιάδων (23.000) πλήρων και μερικών φορολογικών ελέγχων και δύο χιλιάδων πεντακόσιων (2.500) ελέγχων υποθέσεων φορολογίας κεφαλαίου.

⁴⁶ Ν. 4174/2013 άρθρο 26 § § 1 & 2 Διαθέσιμος εδώ: <https://www.taxheaven.gr/law/4174/2013>

⁴⁷ Α. 1288/24.12.2020 Διαθέσιμη εδώ: <https://www.taxheaven.gr/circulars/35243/a-1288-2020>

3. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

3.1 Κυριότερες Μορφές Νομικών Προσώπων Στην Ελλάδα

Οι κυριότερες μορφές νομικών προσώπων, που υπόκεινται στον ελληνικό φόρο εισοδήματος και χρησιμοποιούνται κυρίως για επιχειρηματικούς σκοπούς στην Ελλάδα είναι οι εξής:

- Ομόρρυθμη Εταιρεία (Ο.Ε.)
- Ετερόρρυθμη Εταιρεία (Ε.Ε.)
- Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία (Ι.Κ.Ε.)
- Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.)
- Ανώνυμη Εταιρεία (Α.Ε.)
- Αστική Εταιρεία
- Αφανής Εταιρεία
- Συνεταιρισμός
- Κοινωνία Αστικού Δικαίου

3.2 Γενικές Φορολογικές Διατάξεις

Στη συνέχεια του παρόντος κεφαλαίου θα γίνει αναφορά στις γενικές φορολογικές διατάξεις που ισχύουν στη φορολογικά εισοδήματος

3.2.1 Τι Συνιστά Κέρδος Από Επιχειρηματική Δραστηριότητα Στην Ελλάδα

Αντικείμενο φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων είναι ο φόρος που επιβάλλεται ετησίως στα φορολογητέα κέρδη που πραγματοποιούν τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ή τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα που δραστηριοποιούνται στην ελληνική επικράτεια⁴⁸.

Το φορολογητέο κέρδος από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας προκύπτει από το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά από την αφαίρεση όλων των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων καθώς και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Επίσης, στα έσοδα των επιχειρήσεων περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την εκποίηση των στοιχείων του ενεργητικού, το προϊόν της εκκαθάρισής της, καθώς και τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα αποθεματικά που δεν έχουν υπαχθεί στην αυτοτελή φορολόγηση σύμφωνα με

⁴⁸ Ν. 4172/2013 (περί Κώδικα Φορολογίας .Εισοδήματος) άρθρα 21 & 47. Διαθέσιμος εδώ: <https://www.taxheaven.gr/law/4172/2013>

τις κείμενες διατάξεις, όπως αυτά προκύπτουν κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους το οποίο ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος, ήτοι 01.01.- 31.12. Εξάιρεση, προβλέπεται, για τα νομικά πρόσωπα που τηρούν διπλογραφικά βιβλία που ορίζονται από τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα, όπου το φορολογικό έτος μπορεί να ταυτίζεται με την περίοδο από 01.07. του εκάστοτε ημερολογιακού έτους έως 30.06 του επόμενου ημερολογιακού έτους.

Το φορολογητέο κέρδος προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος σύμφωνα το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται με βάση τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται από τη κείμενη νομοθεσία. Ενώ σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται, με βάση τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσεως.

Ειδικά, για τα νομικά πρόσωπα που έχουν τεθεί σε εκκαθάριση το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης θεωρείται κέρδος του νομικού προσώπου, εφόσον και στο βαθμό που υπερβαίνει το κεφάλαιο που έχει καταβληθεί.

3.2.2 Συντελεστές Φόρου Εισοδήματος

Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα που τηρούν διπλογραφικά βιβλία από το φορολογικό έτος που αρχίζει από 01.01.2014 και μετά φορολογούνται με τους κάτωθι συντελεστές⁴⁹:

- Από το φορολογικό έτος 2014 με συντελεστή είκοσι έξι τοις εκατό (26%),
- Από το φορολογικό έτος 2015 με συντελεστή είκοσι εννέα τοις εκατό (29%),
- Από το φορολογικό έτος 2019 με συντελεστή είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%) και
- Από το φορολογικό έτος 2021 με συντελεστή είκοσι δύο τοις εκατό (22%).

Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα που τηρούν απλογραφικά βιβλία φορολογούνται με τους κάτωθι συντελεστές:

- Από το φορολογικό έτος 2014 για φορολογητέο εισόδημα μικρότερο ή ίσο των πενήντα χιλιάδων Ευρώ (50.000,00 €) με συντελεστή είκοσι έξι τοις εκατό και το υπερβάλλον με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%). Για παράδειγμα ένα νομικό πρόσωπο που απέκτησε το φορολογικό έτος 2014 κέρδη εξήντα χιλιάδες Ευρώ (60.000,00 €) ο φόρος που οφείλεται ισούται με Ευρώ 16.300,00 (50.000,00 * 26%) + (10.000,00 € * 33%)
- Από το φορολογικό έτος 2016 με συντελεστή είκοσι εννέα τοις εκατό (29%),
- Από το φορολογικό έτος 2019 με συντελεστή είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%) και
- Από το φορολογικό έτος 2021 με συντελεστή είκοσι δύο τοις εκατό (22%).

⁴⁹ Ν. 4172/2013 (περί Κώδικα Φορολογίας .Εισοδήματος,) άρθρο 58 Διαθέσιμος εδώ: <https://www.taxheaven.gr/law/4172/2013>

3.2.3 Πότε Υποβάλλεται Η Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος

Η φορολογική δήλωση νομικών προσώπων υποβάλλεται υποχρεωτικά ηλεκτρονικά και πρέπει να υποβληθεί έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του έκτου μήνα μετά τη λήξη του φορολογικού έτους⁵⁰.

Για νομικά πρόσωπα που τελούν υπό εκκαθάριση η φορολογική δήλωση υποβάλλεται εντός ενός (1) μηνός από το τέλος της περιόδου εκκαθάρισης. Σε περίπτωση που η περίοδος εκκαθάρισης υπερβαίνει ένα φορολογικό έτος τότε υποχρεωτικά πρέπει να υποβληθεί προσωρινή δήλωση για τα εισοδήματα κάθε φορολογικού έτους.

Για διαλυόμενα νομικά πρόσωπα που από τις κείμενες διατάξεις δεν προβλέπεται εκκαθάριση η δήλωση υποβάλλεται μέσα σε ένα (1) μήνα από τη διάλυση τους και οπωσδήποτε πριν την οποιαδήποτε διάθεση των περιουσιακών στοιχείων τους.

3.2.4 Προσδιορισμός Και Πληρωμή Του Φόρου Εισοδήματος

Ο φόρος εισοδήματος των νομικών προσώπων είναι αυτός που επιβάλλεται ετησίως στα κέρδη που πραγματοποιούν⁵¹. Υπολογίζεται με βάση την υποβληθείσα ετήσια φορολογική δήλωση και προσδιορίζεται επακριβώς από τη φορολογική διοίκηση με την έκδοση πράξης άμεσου προσδιορισμού του φόρου αφού πρώτα αφαιρεθούν ο φόρος που παρακρατήθηκε, ο φόρος που προκαταβλήθηκε και ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή.

Η πληρωμή του φόρου γίνεται, κατ' ανώτατο όριο, σε έξι (6) ισόποσες μηνιαίες δόσεις, εκ των οποίων η πρώτη καταβάλλεται έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από τη καταληκτική ημερομηνία υποβολής της δήλωσης ενώ οι υπόλοιπες πέντε έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα των επόμενων πέντε μηνών.

Ειδικά για τα νομικά πρόσωπα που έχουν τεθεί σε εκκαθάριση ή έχουν λυθεί η πληρωμή του φόρου γίνεται εφάπαξ και έως την επόμενη ημέρα της υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

⁵⁰ Ν. 4172/2013 (περί Κώδικα Φορολογίας .Εισοδήματος.) άρθρο 68 §§ 1 & 2. Διαθέσιμος εδώ: <https://www.taxheaven.gr/law/4172/2013>

⁵¹ Ν. 4172/2013 (περί Κώδικα Φορολογίας .Εισοδήματος.) άρθρο 68 § 3. Διαθέσιμος εδώ: <https://www.taxheaven.gr/law/4172/2013>

3.2.5 Προκαταβολή Φόρου Εισοδήματος

Σύμφωνα με το νόμο προβλέπεται ότι, με βάση τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλει το νομικό πρόσωπο καθώς και τα λοιπά έντυπα βεβαίωσης βεβαιώνεται προκαταβολή φόρου ποσό ίσο με ογδόντα τοις εκατό (80%) του φόρου που αναλογεί στο εισόδημα του φορολογικού έτους. Ειδικά για τα ημεδαπά τραπεζικά νομικά πρόσωπα και τα υποκαταστήματα αλλοδαπών τραπεζικών νομικών προσώπων που δραστηριοποιούνται στην ημεδαπή το ανωτέρω ποσοστό αυξάνεται σε εκατό τοις εκατό (100%)⁵². Σε περίπτωση που το φορολογικό έτος είναι μικρότερο των δώδεκα μηνών ο υπολογισμός της προκαταβολής φόρου διενεργείται κανονικά χωρίς καμία μείωση.

Όταν πρόκειται για νεοσύστατα νομικά πρόσωπα τα προαναφερόμενα ποσοστά μειώνονται κατά πενήντα τοις εκατό (50%) για τα τρία πρώτα φορολογικά έτη από τη δήλωση έναρξης δραστηριότητας. Η παραπάνω μείωση εφαρμόζεται αποκλειστικά και μόνο στα νεοσύστατα νομικά πρόσωπα και όχι σ' αυτά προέρχονται από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων νομικών προσώπων ή επιχειρήσεων κάθε μορφής με βάση τις διατάξεις οποιουδήποτε νόμου.

Στο σημείο αυτό σημειώνουμε ότι, τα ανωτέρω ποσοστά ισχύουν για το φορολογικό έτος 2020. Τα ποσοστά αυτά δεν είναι σταθερά αλλά μπορεί να μεταβάλλονται ανάλογα με τις επικρατούσες περιστάσεις στην οικονομία και τη φορολογική πολιτική που θέλει να ακολουθήσει η εκάστοτε Κυβέρνηση.

Τέλος, η προκαταβολή φόρου πληρώνεται είτε σε δόσεις μαζί με την πληρωμή των δόσεων του φόρου εισοδήματος, όταν ο φόρος εισοδήματος πληρώνεται σε δόσεις, είτε εφάπαξ όταν ο φόρος πληρώνεται εφάπαξ.

4. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7: ΣΤΑΔΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

4.1 Πρώτο Στάδιο Φορολογικού Ελέγχου: - Έκδοση Και Κοινοποίηση Εντολής Ελέγχου

Ο Προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας εκδίδει την εντολή του ελέγχου, η οποία εκτυπώνεται σε τρία αντίγραφα και λαμβάνεται ο συστημικός αριθμός που έχει η εντολή.

⁵² Ν. 4172/2013 (περί Κώδικα Φορολογίας .Εισοδήματος.) άρθρο 71 «Προκαταβολή του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων». Διαθέσιμος εδώ: <https://www.taxheaven.gr/law/4172/2013>

Η εντολή ελέγχου είναι έγγραφη, όπως έγγραφη πρέπει να είναι και κάθε μεταγενέστερη τροποποίηση της, όπως για παράδειγμα στην περίπτωση που ο ελεγκτής που έχει ορισθεί δεν μπορεί να πραγματοποιήσει τον έλεγχο για διάφορους λόγους (π.χ. απόσπαση, μετάθεση κ.λπ.) ή έχει λήξει η χρονική διάρκεια της. Η εντολή εκδίδεται και καταχωρείται σε ειδικό βιβλίο και περιέχει κάθε στοιχείο το οποίο προβλέπει η εκάστοτε ισχύουσα διάταξη για τον φορολογικό έλεγχο.

Η εντολή ελέγχου περιλαμβάνει τουλάχιστον τα κάτωθι:

- 1) τον τίτλο της εκδούσας φορολογικής αρχής,
- 2) τον αριθμό και την ημερομηνία έκδοσης της εντολής,
- 3) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους, ανατέθηκε ο φορολογικός έλεγχος, καθώς και του Προϊστάμενου ελέγχου,
- 4) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του ελεγχόμενου,
- 5) τα φορολογικά έτη ή τη φορολογική περίοδο,
- 6) το είδος ή τα είδη φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,
- 7) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος,
- 8) το είδος ελέγχου «γραφείου» ή «επιτόπιος»,
- 9) την αιτία ελέγχου και
- 10) την υπογραφή του αρμόδιου προϊσταμένου.

Η εντολή ελέγχου κοινοποιείται στο ελεγχόμενο πρόσωπο, βάσει των διατάξεων του 5 του Ν. 4174/13 (περί Κ.Φ.Δ.), πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την έκδοσή της⁵³.

Εξαιρετικά στις περιπτώσεις πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου για τις οποίες έχει εφαρμογή το τρίτο εδάφιο της §. 2 β' του άρθρου 23 του Κ.Φ.Δ., αναφορικά με την διενέργεια του ελέγχου χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, η εντολή ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο από τον υπάλληλο ή τους υπαλλήλους που φέρουν την παραπάνω εντολή κατά την είσοδό τους στις εγκαταστάσεις του φορολογουμένου.

Η έκδοση της εντολής ελέγχου, καθώς και η κοινοποίηση της είναι το ουσιαστικό στάδιο της διαδικασίας του ελέγχου, διότι είναι η απαρχή του ελέγχου, οριοθετεί τα φορολογικά αντικείμενα ελέγχου καθώς και το χρονικό πλαίσιο, όπου επιτρέπεται να πραγματοποιηθούν οι ελεγκτικές επαληθεύσεις. Ελαττώματα τα οποία υπάρχουν στην εντολή του ελέγχου μπορεί να

⁵³ ΠΟΛ 1073/2018. Διαθέσιμη εδώ: <https://www.taxheaven.gr/circulars/28514/pol-1073-2018>

καταστήσουν τα ελεγκτικά όργανα μη αρμόδια και να προκληθεί ακυρότητα στις καταλογιστικές πράξεις επιβολής των φόρων ή/κα των προστίμων⁵⁴.

4.2 Δεύτερο Στάδιο – Ελέγχου: Σχηματισμός Φάκελου Υπόθεσης - Ελέγχου

Ύστερα από την έκδοση της εντολής ελέγχου, ο ελεγκτής, συγκεντρώνει, τόσο από εσωτερικές πηγές πληροφόρησης δηλαδή τις Υπηρεσίες της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων όσο και από εξωτερικές πηγές, όπως είναι οι τράπεζες τα Ασφαλιστικά Ταμεία κ.λπ. συναφείς με τον έλεγχο πηγές πληροφόρησης, όλα εκείνα τα στοιχεία που είναι απαραίτητα για τη διενέργεια του ελέγχου. Ειδικότερα, για τα φορολογικά έτη, τις διαχειριστικές ή/και φορολογικές περιόδους που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου συγκεντρώνονται και αξιοποιούνται τουλάχιστον τα παρακάτω στοιχεία:

- Οι υποβληθείσες φορολογικές δηλώσεις για κάθε είδους φορολογία που περιλαμβάνεται στην εντολή ελέγχου.
- Οι υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών τόσο του ελεγχόμενου προσώπου όσο και των τρίτων επιχειρήσεων που συναλλάχθηκαν μαζί του.
- Πληροφοριακά δελτία και εκθέσεις ελέγχου των Ελεγκτικών Υπηρεσιών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, στοιχεία και πληροφορίες από κάθε είδους πηγή εκτός Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, τα αποτελέσματα των τυχόν προηγούμενων ελέγχων, κατασχεθέντα επίσημα ή ανεπίσημα λογιστικά βιβλία ή αρχεία και φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια αγορών, δαπανών και πωλήσεων, δελτία αποστολής και κάθε άλλο στοιχείο), καθώς και κάθε άλλο έγγραφο από το οποίο υπάρχει βάσιμη ένδειξη ότι διαπράχθηκε φοροδιαφυγή.
- Διαπραχθείσες παραβάσεις των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (περί Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων), του νόμου 4093/2012 (περί Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών), του νόμου 4174/2013 (περί Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας) και του νόμου 4308/2014 (περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων) που επηρεάζουν τα αποτελέσματα του ελέγχου.
- Στοιχεία που αφορούν σε εκδότες εικονικών, πλαστών ή νοθευμένων φορολογικών στοιχείων αξίας, καθώς και σε εξαφανισμένες επιχειρήσεις.
- Τα περιουσιακά στοιχεία του ελεγχόμενου προσώπου τα οποία είναι απαραίτητα για τη σύνταξη των σχετικών εντύπων πληροφοριών περιουσιακών στοιχείων τα οποία αξιοποιούνται κατά τον έλεγχο αλλά και μετά την ολοκλήρωση του ως προς την τομέα είσπραξης των εσόδων.

⁵⁴ Μπακάλης & Πανταζόπουλος (2018) «Φορολογική Διαδικασία», Εκδόσεις: Νομική Βιβλιοθήκη

- Τα αλληλέγγυα ευθυνόμενα πρόσωπα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του νόμου 4174/2013 (περί Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας) που εκπροσωπούσαν το ελεγχόμενο νομικό πρόσωπο.
- Πληροφορίες και στοιχεία που τυχόν υπάρχουν στο διαδίκτυο για την ηλεκτρονική δραστηριοποίηση του ελεγχόμενου προσώπου και την τυχόν ύπαρξη παράλληλης δραστηριότητάς του εκτός ημεδαπής.

Μέσα από το συγκεκριμένο φάκελο ο ελεγκτής θα μπορέσει να λάβει γνώση για τις εγκαταστάσεις του ελεγχόμενου προσώπου και το αντικείμενο δραστηριότητάς του, τα λογιστικά βιβλία ή αρχεία που τηρεί και τα φορολογικά στοιχεία που εκδίδει, τον τρόπο που πραγματοποιεί τις πωλήσεις ενώ θα σχηματίσει γνώμη για τις παρατηρήσεις που υπάρχουν στις τυχόν προηγούμενες εκθέσεις ελέγχου άλλων ελεγκτών, πιθανά πιστοποιητικά από ορκωτούς ελεγκτές, το περιεχόμενο των υποβληθεισών δηλώσεων για τις χρήσεις / περιόδους που ελέγχονται, το περιεχόμενο από αιτήματα ή συμβάσεις από την αλληλογραφία με τις υπόλοιπες υπηρεσίες.

Έπειτα από τη μελέτη του σχετικού φακέλου ο ελεγκτής δημιουργεί ένα ερωτηματολόγιο με ερωτήσεις που θα δοθούν απαντήσεις από τον επιχειρηματία κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου. Το ερωτηματολόγιο περιέχει ερωτήσεις οι οποίες είναι γενικές, ερωτήσεις που είναι απόρροια από την εξέταση του κλάδου συνδυαστικά με την μελέτη του διαθέσιμου οδηγού που υπάρχει για τον έλεγχο του κλάδου και ερωτήσεις που αφορούν τη μελέτη του φακέλου καθώς και τα αδύναμα στοιχεία τα οποία έχουν εντοπιστεί. Οι ερωτήσεις αφορούν το ελεγχόμενο πρόσωπο γενικά, το σύστημα εσωτερικού ελέγχου εάν υπάρχει, τα λογιστικά βιβλία ή αρχεία που τηρούνται καθώς και τα φορολογικά στοιχεία που εκδίδονται, τα στοιχεία που έχουν προκύψει από την διοικητική λογιστική, όπως και ενδείξεις για κάποια τυχόν αδύναμα στοιχεία που έχουν προκύψει από τα στοιχεία που περιέχει ο φάκελος⁵⁵.

Σημαντική είναι και η διαδικασία κατάστρωσης των αποτελεσμάτων της εταιρείας που ελέγχεται σύμφωνα με τα οικονομικά δεδομένα που υπάρχουν στο ισοζύγιο της, όπως και για την επαλήθευση της σωστής μεταφοράς των ποσών του ισοζυγίου στις φορολογικές δηλώσεις που έχουν υποβληθεί προκειμένου να μπορέσουν να εξαχθούν κάποια συμπεράσματα για την πορεία που έχει η εταιρεία και να μπορέσει ο έλεγχος να στοχεύσει προς τις συγκεκριμένες ελεγκτικές περιοχές. Σύμφωνα με τα συγκεκριμένα στοιχεία, πραγματοποιείται ανάλυση των βασικών

⁵⁵ Τσακίρη (2008) «Φορολογικοί Έλεγχοι & Δικαιώματα Φορολογουμένων». Διαθέσιμο Εδώ: <http://ikee.lib.auth.gr/record/123877/files/tsakiri.pdf>.

αριθμοδεικτών της εταιρείας, ώστε να μπορέσει να εκτιμηθεί η οικονομική συμπεριφορά που έχει ανάμεσα στα έτη και να μπορέσει ο έλεγχος να εστιάσει στις αδυναμίες που φαίνεται ότι έχει⁵⁶.

4.3 Τρίτο Στάδιο Ελέγχου: Πρόγραμμα Ελέγχου - Ελεγκτικές Επαληθεύσεις

Αφού συγκεντρωθούν όλα τα απαραίτητα στοιχεία, ο ελεγκτής, με βάση το θεσμοθετημένο πρόγραμμα ελέγχου διενεργεί όλες προβλεπόμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Ειδικότερα, η θεσμοθετημένη διαδικασία ελέγχου των νομικών προσώπων διακρίνεται σε δύο περιπτώσεις ανάλογα με το ποιο λογιστικό σύστημα εφαρμόζουν. Σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου 4308/2014 (περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων) υπάρχουν δύο λογιστικά συστήματα το διπλογραφικό και το απλογραφικό. Διπλογραφικό λογιστικό σύστημα εφαρμόζουν τα νομικά πρόσωπα που είτε υποχρεωτικά από το νόμο είτε από επιλογή συντάσσουν ισολογισμό και απλογραφικό τα νομικά πρόσωπα που από το νόμο δεν υποχρεούνται στη σύνταξη ισολογισμού.

Για τα νομικά πρόσωπα που εφαρμόζουν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται με βάση το πρόγραμμα ελέγχου της ΠΟΛ 1124/18.06.2015 της Γενικής Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων ενώ για τα νομικά πρόσωπα που εφαρμόζουν απλογραφικό λογιστικό σύστημα ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται με βάση το πρόγραμμα ελέγχου της Απόφασής με αριθμό . Α. 1293/2019 (ΦΕΚ 3085/Β/31-7-2019) του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

Τα προγράμματα ελέγχου καταρτίστηκαν με γνώμονα τον καθορισμό ενδεδειγμένων ελεγκτικών βημάτων και επαληθεύσεων, την απλούστευση και τυποποίηση των διαδικασιών ελέγχου αποσκοπώντας στη διευκόλυνση του φορολογικού ελέγχου και την εμπέδωση κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ της Φορολογικής Διοίκησης και των φορολογουμένων.

4.3.1 Πρόγραμμα Ελέγχου Νομικών Προσώπων Που Εφαρμόζουν Διπλογραφικό Λογιστικό Σύστημα

Με την ΠΟΛ 1124/18.06.2015⁵⁷ της Γενικής Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων καθορίστηκε η διαδικασία εφαρμογής αναφορικά με το Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό που προβλέπεται στο

⁵⁶ Μελάς (2015) «Μέθοδοι Φορολογικού Ελέγχου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων και Επιχειρήσεων», Οικονομικές Εκδόσεις

⁵⁷ ΠΟΛ 1124/18.06.2015. Διαθέσιμη εδώ:

<https://www.taxheaven.gr/circulars/21158/pol-1124-18-6-2015>

άρθρο 65Α του Ν. 4174/2013 (περί Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών) και αφορά τις ανώνυμες εταιρείες, τις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και τα υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων, των οποίων οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις ελέγχονται υποχρεωτικά, βάσει γενικών ή ειδικών διατάξεων της ισχύουσας νομοθεσίας από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία που είναι εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του Ν. 3693/2008 (Φ.Ε.Κ. 174Α') και εκδίδεται μετά από έλεγχο για την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων που διενεργείται από τα ως άνω πρόσωπα και ελεγκτικά γραφεία.

Το Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό αποτελείται από την «Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης» και από το «Προσάρτημα Αναλυτικών Πληροφοριακών Στοιχείων». Ανάλογα με τον τύπο του συμπεράσματος της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης των Νόμιμων Ελεγκτών, διακρίνονται οι ακόλουθες περιπτώσεις:

α) Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη.

Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες, από τον έλεγχο των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων, δεν προκύπτουν παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας, εκδίδεται Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη.

β) Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με θέματα έμφασης.

Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες, από τον έλεγχο των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων, προκύπτουν θέματα για τα οποία αμφισβητείται η φορολογική τους μεταχείριση, εκδίδεται Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με θέματα έμφασης.

γ) Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με επιφύλαξη.

Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες από την Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων προκύπτουν θέματα με επιφύλαξη, εκδίδεται Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με θέματα επιφύλαξης.

δ) Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με αρνητικό συμπέρασμα ή αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος.

Για τις περιπτώσεις που υποβάλλεται, από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία, Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος ή με αρνητικό συμπέρασμα εκδίδεται Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης. Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος εκδίδουν οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία και στην περίπτωση που δεν τους παρασχέθηκαν οι αναγκαίες πληροφορίες σχετικά με τον διενεργηθέντα έλεγχο εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων.

Στην περίπτωση που διαπιστώνονται παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας, που οδηγούν το Νόμιμο Ελεγκτή και το ελεγκτικό γραφείο στην έκδοση Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης με αρνητικό συμπέρασμα ή με αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος, οι νόμιμοι εκπρόσωποι της ελεγχόμενης επιχείρησης, καθώς και ο λογιστής-φοροτέχνης που υπογράφει τις οικονομικές

καταστάσεις, υποχρεούνται, εντός πέντε (5) ημερών από την κοινοποίηση του πιστοποιητικού, να εκθέσουν εγγράφως τις απόψεις τους αναφορικά με τα ευρήματα του διενεργηθέντος ελέγχου.

Στη συνέχεια με την ΠΟΛ. 1036/2017 (ΦΕΚ Β' 1023/27-3-2017) του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) αποφασίσθηκε ότι, κατά τους διενεργούμενους φορολογικούς ελέγχους των επιχειρήσεων που τηρούν διπλογραφικά βιβλία του ν. 4308/2014 (περί Ε.Λ.Π.) για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 01.01.2014 θα εφαρμόζεται το πρόγραμμα ελέγχου της ΠΟΛ 1124/18.06.2015.

Το πρόγραμμα ελέγχου της ανωτέρω ΠΟΛ περιλαμβάνει τα παρακάτω φορολογικά αντικείμενα:

- Α. Φορολογία Εισοδήματος,
- Β. Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.),
- Γ. Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα ν. 4308/2014,
- Δ. Φορολογία Ακινήτων,
 - Δ.1 Δήλωση Στοιχείων Ακινήτων (Ε9) και Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.),
 - Δ.2. Ειδικός Φόρος επί των ακινήτων (Ε.Φ.Α.),
- Ε. Τέλος χαρτοσήμου και Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου,
- ΣΤ. Παρακρατούμενοι φόροι,
- Ζ. Μετασηματισμοί επιχειρήσεων,
- Η. Ενδοομιλικές Συναλλαγές και
- Θ. Ηλεκτρονικό Εμπόριο.

Στο πρόγραμμα ελέγχου κάθε φορολογικού αντικειμένου περιγράφονται αναλυτικά οι ελάχιστες ελεγκτικές επαληθεύσεις και ο τρόπος που θα εκτελεστούν. Το πρόγραμμα ελέγχου μπορεί αν τροποποιηθεί ή/και να συμπληρωθεί, εάν παραστεί τέτοια ανάγκη με βάση τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης, από τον ελεγκτή με έγκριση του Προϊσταμένου της Ελεγκτικής Υπηρεσίας.

Τα αποτελέσματα των ελεγκτικών επαληθεύσεων αναλυτικά καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου από τις οποίες πρέπει να προκύπτουν εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και οι διατάξεις τις οποίες έλαβε ο ελεγκτής για τον προσδιορισμό των φόρων.

4.3.2 Πρόγραμμα Ελέγχου Νομικών Προσώπων Που Εφαρμόζουν Απλογραφικό Λογιστικό Σύστημα

Με την Απόφαση Αριθμός. Α. 1293/2019 (ΦΕΚ 3085/Β/31-7-2019)⁵⁸ του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων καταρτίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, το οποίο μπορεί αν τροποποιηθεί ή/και να συμπληρωθεί, εάν παραστεί τέτοια ανάγκη με βάση τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης, από τον ελεγκτή με έγκριση του Προϊσταμένου της Ελεγκτικής Υπηρεσίας.

Το πρόγραμμα ελέγχου αποτελείται από τέσσερα κεφάλαια και δεκατρία άρθρα τα οποία καθορίζουν τις ελάχιστες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Συγκεκριμένα:

Το πρώτο κεφάλαιο αποτελείται από δύο άρθρα τα οποία καθορίζουν τη διαδικασία κατάρτισης του προγράμματος και την προετοιμασία ελέγχου. Ειδικότερα:

Στο άρθρο 1, καθορίζονται γενικά οι στόχοι του προγράμματος ελέγχου και η τυχόν ανάγκη τροποποίησης του από τον ελεγκτή με έγκριση του Προϊσταμένου της ελεγκτικής υπηρεσίας.

Στο άρθρο 2, καθορίζονται, ανάλογα με το είδος του ελέγχου και τις περιόδους που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, τα ελάχιστα στοιχεία που πρέπει να συγκεντρωθούν από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης για τη συγκρότηση του φακέλου της υπόθεσης ελέγχου.

Το δεύτερο κεφάλαιο αποτελείται από τρία άρθρα τα οποία καθορίζουν τις ελάχιστες γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που πρέπει να εκτελεστούν.

Ειδικότερα:

Στο άρθρο 3, καθορίζονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις στα νομιμοποιητικά έγγραφα του ελεγχόμενου νομικού προσώπου, καθώς και ο έλεγχος των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) και παραστατικών (τιμολόγια πώλησης, αποδείξεις λιανικών πωλήσεων κ.λπ. συναφή στοιχεία που απεικονίζουν συναλλαγές και γεγονότα).

Στο άρθρο 4, καθορίζονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις επί των εσόδων και των αγορών.

Το άρθρο 5, προβλέπει την επαλήθευση του συντελεστή μικτού κέρδους με βάση τα λογιστικά παραστατικά αγορών και πωλήσεων και τη διερεύνηση τυχόν απόκλισης του από έτος σε έτος,

⁵⁸ Α. 1293/2019 (ΦΕΚ 3085/Β/31-7-2019). Διαθέσιμη εδώ:

<https://www.e-nomothesia.gr/kat-oikonomia/forologia/apophase-a-1293-2019-phek-3085b-31-7-2019.html>

όπου αυτό είναι δυνατόν. Εάν διαπιστωθεί σπουδαία απόκλιση του συντελεστή μικτού κέρδους από έτος σε έτος τότε αυτή διερευνάται για να διαπιστωθεί η αιτία της.

Το τρίτο κεφάλαιο αποτελείται από τέσσερα άρθρα τα οποία καθορίζουν τις ελάχιστες ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που πρέπει να εκτελεστούν. Ειδικότερα:

Στο άρθρο 6, καθορίζονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις για την έρευνα και τον έλεγχο των διαδικτυακών συναλλαγών, όταν το ελεγχόμενο νομικό πρόσωπο δραστηριοποιείται και συναλλάσσεται μέσω διαδικτύου.

Στο άρθρο 7, καθορίζονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις για τον έλεγχο των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων, δηλαδή όταν το ελεγχόμενο νομικό πρόσωπο συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο άλλου προσώπου (είτε φυσικού που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα είτε νομικού).

Στο άρθρο 8, καθορίζονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις για τον έλεγχο και τον εντοπισμό ύπαρξης, από πλευράς ελεγχόμενου προσώπου, τυχόν τεχνητής διευθέτησης ή σειρά διευθετήσεων, δηλαδή συναλλαγής, συμφωνίας, συνεννόησης, υπόσχεσης κ.λπ. συναφών διευθετήσεων, που έχουν ως αποτέλεσμα την καταχρηστική χρήση της νομοθεσίας αποσκοπώντας στην αποφυγή της φορολόγησης και την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος.

Στο άρθρο 9, καθορίζονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις για τον έλεγχο και τον εντοπισμό έκδοσης εικονικών, πλαστών και λήψη εικονικών ή νόθευσης φορολογικών στοιχείων αξιοποιώντας κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή ζητώντας συνδρομή από συναρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες.

Το τέταρτο κεφάλαιο αποτελείται από τέσσερα άρθρα τα οποία καθορίζουν τις ελάχιστες ελεγκτικές επαληθεύσεις που πρέπει να εκτελεστούν στη φορολογία εισοδήματος, στο Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), στις λοιπές φορολογίες, τέλη και εισφορές. Ειδικότερα:

Στο άρθρο 10, καθορίζονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις για τον έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθή εφαρμογή των κείμενων φορολογικών διατάξεων και ο ορθός προσδιορισμός των φορολογητέων κερδών, καθώς και η ορθή συμπλήρωση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Το άρθρο 11, προβλέπει τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου -στις οποίες αναλυτική αναφορά γίνεται στο επόμενο κεφάλαιο- εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που επακριβώς ορίζονται από τις κείμενες φορολογικές διατάξεις.

Το άρθρο 12, καθορίζει τις ελεγκτικές επαληθεύσεις για τον έλεγχο του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθή εφαρμογή των κείμενων φορολογικών διατάξεων.

Το άρθρο 13, προβλέπει τον έλεγχο των λοιπών φορολογιών, τελών και εισφορών εφαρμόζοντας, κατά περίπτωση, τις οικείες φορολογικές διατάξεις.

4.4 Τέταρτο Στάδιο Ελέγχου: Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φόρου - Σημείωμα Διαπιστώσεων Αποτελεσμάτων Φορολογικού Ελέγχου

Με την ολοκλήρωση του φορολογικού ελέγχου, βάσει του σχετικού προγράμματος, εάν δεν διαπιστωθεί διαφοροποίηση στη φορολογική οφειλή μεταξύ φορολογικού ελέγχου και υποβληθεισών δηλώσεων ή/και διάπραξη διαδικαστικών παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας, ο φάκελος της υπόθεσης ελέγχου τίθεται στο αρχείο, αντίθετα, δηλαδή εάν διαπιστωθεί διαφοροποίηση ή/και και διάπραξη διαδικαστικών παραβάσεων, ακολουθείται η διαδικασία της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 (περί Κ.Φ.Δ.)⁵⁹.

Με βάση τη διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής που εντοπίστηκε εκδίδεται και επιδίδεται, εγγράφως συντάσσοντας προς τούτο σχετική έκθεση επίδοσης, στο ελεγχόμενο πρόσωπο (υπόχρεο) προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων αποτελεσμάτων φορολογικού ελέγχου, στο οποίο αναφέρεται αναλυτικά η φορολογική οφειλή, βάσει ελέγχου, και αιτιολογείται πλήρως η διαφοροποίηση της σε σχέση με τη φορολογική οφειλή, βάσει των υποβληθεισών δηλώσεων.

Με το Σημείωμα Διαπιστώσεων καλείται το ελεγχόμενο πρόσωπο (υπόχρεος) εντός είκοσι ημερών (20) από την κοινοποίηση του, να υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις του, αναφορικά με τις διαπιστώσεις του φορολογικού ελέγχου προσκομίζοντας και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο. Επιπλέον, στο ελεγχόμενο πρόσωπο (υπόχρεο), δίδεται και η δυνατότητα, εντός της ως άνω προθεσμίας, να δώσει προφορικές διευκρινήσεις επί των ήδη υποβληθεισών έγγραφων απόψεών του.

Το ελεγχόμενο πρόσωπο (υπόχρεος), εντός της προαναφερόμενης προθεσμίας, δύναται να αιτείται και να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων και των στοιχείων στα οποία εδράζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου προκειμένου να ανταποδείξει με οποιοδήποτε αποδεικτικό μέσο ή/και με επίκληση νέων αποδεικτικών στοιχείων.

Στην περίπτωση που διαπιστώνεται από τον ίδιο φορολογικό έλεγχο διαφοροποίηση φορολογικής οφειλής και διάπραξη διαδικαστικών παραβάσεων το σημείωμα διαπιστώσεων αποτελεσμάτων φορολογικού ελέγχου επέχει και θέση Κλήσης προς Ακρόαση της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του ν. 2690/1999 (περί Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας)⁶⁰.

⁵⁹ Ν. 4174/2013 άρθρο 28 § 1. Διαθέσιμο εδώ: <https://www.taxheaven.gr/law/4174/2013>

⁶⁰ Ν. 2690/1999 (περί Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) άρθρο 6 § 2. Διαθέσιμο εδώ: <https://www.taxheaven.gr/law/2690/1999>

Η εικοσαήμερη προθεσμία που προβλέπεται από τη σχετική διάταξη του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 (περί Κ.Φ.Δ.) σε σχέση με την πενήνημερη προθεσμία της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του ν. 2690/1999 (περί Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) είναι ευνοϊκότερη και υπερισχύει έναντι της τελευταίας⁶¹.

Σε περίπτωση που από το φορολογικό έλεγχο διαπιστωθεί η διάπραξη μόνο διαδικαστικών παραβάσεων παρ' ότι δεν ορίζεται ρητά από τις κείμενες φορολογικές διατάξεις η κλήση του ελεγχόμενου προσώπου (υπόχρεου) σε ακρόαση να διατυπώσει τις απόψεις του, η Φορολογική Διοίκηση εξακολουθεί να καλεί το ελεγχόμενο πρόσωπο (υπόχρεο) σε ακρόαση με βάση τη διάταξη παραγράφου 2 του άρθρου 6 του ν. 2690/1999 (περί Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας), έτσι ώστε να διασφαλίζεται η άσκηση του συνταγματικώς κατοχυρωμένου δικαιώματος της ακρόασης (άρθρο 20 § 2 του συντάγματος).

4.5 Πέμπτο Στάδιο Ελέγχου: Έκθεση Φορολογικού Ελέγχου - Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου - Θεώρηση

Η διαδικασία του φορολογικού ελέγχου ολοκληρώνεται με τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου.

4.5.1 Έκθεση Φορολογικού Ελέγχου

Μετά την κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων Φορολογικού Ελέγχου (άρθρο 28 § 1 ν. 4174/2013) ακολουθεί η σύνταξη της Έκθεσης Φορολογικού Ελέγχου, η οποία αποτελεί το τελικό στάδιο ενός φορολογικού ελέγχου.

Η Έκθεση Φορολογικού Ελέγχου αποτελεί Δημόσιο Έγγραφο κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 169 του ν. 2717/1999 περί Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ΦΕΚ 97/Α/17.05.1999)⁶², καθότι συντάσσεται από Δημόσιο Όργανο. Εξ' αυτού του λόγου, και εφόσον έχει συνταχθεί σύμφωνα με τον νόμιμο τύπο, τα όσα αναλυτικά βεβαιώνονται σ' αυτή αποτελούν πλήρη απόδειξη εκτός και εάν αυτά προσβληθούν για πλαστότητα⁶³.

⁶¹ Απόφαση 636/24.06.2016 της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. Διαθέσιμη εδώ: http://elib.aade.gr/elib/view?d=/gr/ded/2016/2336_en_ath/

⁶² Άρθρο 169 του Ν. 2717/1999 (περί Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας). Διαθέσιμο εδώ: <https://www.e-nomothesia.gr/kat-kodikos-nomothesias/n-2717-1999.html>

⁶³ Άρθρο 171 § 1 του Ν. 2717/1999 (περί Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας). Διαθέσιμο εδώ: <https://www.taxheaven.gr/law/2717/1999>

Η σύνταξη Έκθεσης Φορολογικού Ελέγχου αποτελεί, κατά πάγια νομολογία, ουσιώδη τύπο της διαδικασίας για την έκδοση της καταλογιστικής πράξης προσδιορισμού φόρου (αρχικής και συμπληρωματικής) και, συνεπώς, η μη τήρηση του τύπου αυτού καθιστά την καταλογιστική πράξη άκυρη⁶⁴. Η μη τήρηση του τύπου αυτού δεν αναπληρώνεται από άλλα έγγραφα ή/και εκθέσεις άλλης ελεγκτικής υπηρεσίας στην αρμοδιότητα της οποίας δεν ανήκει το ελεγχόμενο πρόσωπο (υπόχρεος). Επίσης, με μη τήρηση του τύπου της διαδικασίας, δηλαδή της μη σύνταξης Έκθεσης φορολογικού ελέγχου, ισοδυναμεί και η παντελής αοριστία της και επομένως καθιστά την πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεως της.

Η Έκθεση Φορολογικού Ελέγχου έχει την κάτωθι μορφή⁶⁵:

1. Ταυτότητα ελέγχου: αναφέρεται ποια είναι η υπηρεσία του ελέγχου, η εντολή που έχει δοθεί για τον έλεγχο, οι υπάλληλοι που πραγματοποιούν τον έλεγχο, τα φορολογικά έτη που διενεργείται ο έλεγχος καθώς και τα στοιχεία της εταιρείας που ελέγχεται.
2. Κύρια δεδομένα: αναγράφει κάθε πληροφορία που υπάρχει για τον φορολογούμενο, όπως για παράδειγμα η νομική μορφή που έχει η εταιρεία, την ημερομηνία σύστασης της, τη διάρκεια της, τη δραστηριότητα της κ.α. συναφή στοιχεία.
3. Λειτουργικά δεδομένα: αναφέρεται κάθε επαγγελματική εγκατάσταση που έχει στη διάθεση της η εταιρεία, τα περιουσιακά στοιχεία που διαθέτει κ.α. συναφή στοιχεία.
4. Ελεγκτικές επαληθεύσεις: αναφέρεται κάθε ελεγκτική επαλήθευση που έχει λάβει χώρα, οι διαπιστώσεις που υπήρξαν καθώς και οι διατάξεις που ισχύουν.
5. Πόρισμα ελέγχου: αναγράφεται κάθε τελική διαπίστωση του ελέγχου καθώς και το τελικό πόρισμα.
6. Προσδιορισμός αποτελεσμάτων: προσδιορίζεται η φορολογητέα ύλη έπειτα από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε.

Στο στάδιο αυτό, το εντεταλμένο όργανο της Φορολογικής Ελεγκτικής Αρχής που διενεργεί τον έλεγχο επεξεργάζεται, αξιολογεί και καταγράφει αναλυτικά στην Έκθεση Φορολογικού Ελέγχου τους ισχυρισμούς που προβάλλονται ή/και τα αποδεικτικά στοιχεία που προσκομίζονται από το ελεγχόμενο πρόσωπο (υπόχρεος) επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων Φορολογικού Ελέγχου.

Στη περίπτωση που οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί δεν γίνουν αποδεκτοί από τη Φορολογική Ελεγκτική Υπηρεσία, τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου οριστικοποιούνται μέσω της

⁶⁴ ΣτΕ 1364/1982, 199/1990, 1307/1991, 4258/1995. Διαθέσιμες εδώ: http://www.adjustice.gr/webcenter/faces/wcnav_externalId/search-caselaws?_afzLoop=28488054368900303#%1%40%40%3F_afzLoop%3D28488054368900303%26_adf.ctrl-state%3D18dblwla6k_39

⁶⁵ ΠΟΛ 1124/18.06.2015. Διαθέσιμη εδώ: <https://www.taxheaven.gr/circulars/21158/pol-1124-18-6-2015>

Έκθεσης Φορολογικού Ελέγχου και την έκδοση της Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου ή/και προστίμου, βάσει της οποίας επιβάλλεται ο φόρος ή/και το πρόστιμο. Στην περίπτωση που οι ισχυρισμοί γίνουν αποδεκτοί από τη Φορολογική Ελεγκτική Υπηρεσία τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου οριστικοποιούνται και πάλι μέσω της Έκθεσης Φορολογικού Ελέγχου και της έκδοσης Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου χωρίς διαφορές και η υπόθεση τίθεται στο αρχείο⁶⁶.

Για κάθε είδος φορολογίας / αντικείμενο φορολογικού ελέγχου, όπως εισόδημα, Φ.Π.Α., παρακρατούμενοι φόροι κ.λπ. που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου συντάσσεται ιδιαίτερη Έκθεση Φορολογικού Ελέγχου^{67,68}. Στην Έκθεση Φορολογικού Ελέγχου καταγράφονται εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη του το εντεταλμένο όργανο της Φορολογικής Ελεγκτικής Αρχής για τον προσδιορισμό του φόρου⁶⁹.

Η Έκθεση Φορολογικού Ελέγχου μαζί και η Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου κοινοποιούνται στο ελεγχόμενο πρόσωπο (υπόχρεο) προκειμένου να λάβει γνώση των οριστικών αποτελεσμάτων του ελέγχου και, εφόσον επιθυμεί, να υποβάλλει ενδικοφανή προσφυγή στην Φορολογική Ελεγκτική Υπηρεσία που διενήργησε τον έλεγχο. Για την κοινοποίηση τους συντάσσεται ιδιαίτερη έκθεση επίδοσης για κάθε έκθεση ελέγχου, η οποία αποτελεί ουσιώδη τύπο της διαδικασίας. Σύμφωνα με τη νομολογία έχει κριθεί ότι, η παράληψη κοινοποίησης ή η τυχόν παραλήψεις της κοινοποιηθείσας Έκθεσης Φορολογικού Ελέγχου δεν έχουν ως συνέπεια την ακύρωση της πράξης αλλά αφορούν τη νομιμότητα της κοινοποίησης της και επομένως δεν αρχίζει η προθεσμία για την προσφυγή η οποία στην περίπτωση αυτή μπορεί να ασκηθεί οποιαδήποτε στιγμή⁷⁰.

⁶⁶ Αριθ. πρωτ.: ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 31.12.2013 Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου. Διαθέσιμο εδώ: <https://www.taxheaven.gr/circulars/17914/ariom-prwt-del-a1198404-ex-31-12-2013>

⁶⁷ ΠΟΛ 1124/18.06.2015. Διαθέσιμη εδώ: <https://www.taxheaven.gr/circulars/21158/pol-1124-18-6-2015>.

⁶⁸ ΣτΕ Α 2357/2001. Διαθέσιμη εδώ: http://www.adjustice.gr/webcenter/faces/wcnav_externalId/search-caselaws?_afLoop=28488054368900303#!%40%40%3F_afLoop%3D28488054368900303%26_adf.ctrl-state%3D18dblwla6k_39

⁶⁹ Αριθ. πρωτ.: ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 31.12.2013 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου». Διαθέσιμο εδώ: <https://www.taxheaven.gr/circulars/17914/ariom-prwt-del-a1198404-ex-31-12-2013>

⁷⁰ ΣτΕ Α 4258/1995 (Απόφαση). Διαθέσιμη εδώ: http://www.adjustice.gr/webcenter/portal/ste/ypiresies/nomologies?_afLoop=28496919226296020#!%40%40%3F_afLoop%3D28496919226296020%26centerWidth%3D65%2525%26leftWidth%26

4.5.2 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου

Το εντεταλμένο όργανο της Φορολογικής Ελεγκτικής Υπηρεσίας, αφού έχει λάβει υπόψη του τους τυχόν προβαλλόμενους ισχυρισμούς ή/και τα αποδεικτικά στοιχεία του ελεγχόμενου προσώπου (υπόχρεου) εκδίδει την Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του. Στην περίπτωση που το ελεγχόμενο πρόσωπο (υπόχρεος) δεν υποβάλλει τις απόψεις του το εντεταλμένο όργανο της Φορολογικής Ελεγκτικής Υπηρεσίας εκδίδει την Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου με την εκπονή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 (περί Κ.Φ.Δ.).

Η Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εκδίδεται με βάση την Έκθεση Φορολογικού Ελέγχου που συντάσσεται από το εντεταλμένο όργανο της Φορολογικής Ελεγκτικής Υπηρεσίας, η οποία όπως αναλυτικά προαναφέρθηκε 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 Φόρου πρέπει να περιλαμβάνει κατ' ελάχιστο τις κάτωθι πληροφορίες⁷¹:

1. Την πλήρη επωνυμία της εταιρείας που ελέγχεται καθώς και το Α.Φ.Μ. που διαθέτει.
2. Την ημερομηνία που έχει εκδοθεί η πράξη, το είδος που αφορά τον προσδιορισμό του κάθε φόρου καθώς και τα θέματα όπου αφορά η πράξη.
3. Το ποσό της οφειλής καθώς και την ημερομηνία εξόφλησης.
4. Του λόγους όπου πραγματοποιήθηκε ο προσδιορισμός του κάθε φόρου καθώς και με ποιον τρόπο διενεργήθηκε ο υπολογισμός.
5. Πιθανά άτομα τα οποία έχουν αλληλέγγυα ευθύνη.
6. Λοιπές πληροφορίες.

Η Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου μαζί και η Έκθεση Φορολογικού Ελέγχου κοινοποιούνται στο ελεγχόμενο πρόσωπο (υπόχρεο), ώστε να λάβει γνώση των οριστικών αποτελεσμάτων του φορολογικού ελέγχου και, εφόσον επιθυμεί, να υποβάλλει ενδικοφανή προσφυγή στην Φορολογική Ελεγκτική Υπηρεσία που διενήργησε τον έλεγχο. Για την

[3D0%2525%26npath%3D%252Fwebcenter%252Fportal%252Fste%252Fypiresies%252Fnomologies%26righWidth%3D35%2525%26showFooter%3Dfalse%26showHeader%3Dtrue%26_adf.ctrl-st ate%3D18dblwla6k_64](#)

⁷¹ Μπακάλης & Πανταζόπουλος (2018) «Φορολογική Διαδικασία», Εκδόσεις: Νομική Βιβλιοθήκη

κοινοποίηση τους συντάσσεται ιδιαίτερη έκθεση επίδοσης, η οποία αποτελεί ουσιώδη τύπο της διαδικασίας⁷².

4.5.3 Θεώρηση Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου – Έκθεσης Φορολογικού Ελέγχου

Για την υπογραφή και τη θεώρηση της Έκθεσης Φορολογικού Ελέγχου καθώς και της Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου, ισχύουν τα κάτωθι⁷³:

1. Η έκθεση του ελέγχου υπογράφεται από τον αρμόδιο υπάλληλο που φέρει την εντολή πραγματοποίησης του ελέγχου, από τον Προϊστάμενο του τμήματος ελέγχου, από τον Υποδιευθυντή και θεωρείται από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ή του αρμόδιου ελεγκτικού κέντρου.
2. Οι πράξεις που αφορούν τον προσδιορισμό του φόρου, των τελών καθώς και των εισφορών όπως και κάθε καταλογιστική πράξη υπογράφεται από τον αρμόδιο υπάλληλο που φέρει την εντολή πραγματοποίησης του ελέγχου, από τον Προϊστάμενο του τμήματος ελέγχου, από τον Υποδιευθυντή και θεωρείται από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ή του αρμόδιου ελεγκτικού κέντρου.
3. Οι πράξεις οι οποίες αφορούν την επιβολή του προστίμου λαμβάνουν υπογραφής από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ή του ελεγκτικού κέντρου όπου υπηρετούν οι υπάλληλοι οι οποίοι έχουν την εντολή να πραγματοποιήσουν τον έλεγχο.

4.6 Έκτο Στάδιο Ελέγχου: Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής Προσφυγή

Το ελεγχόμενο πρόσωπο (υπόχρεος) από την στιγμή που θα αμφισβητήσει κάθε Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου ή/ και Προστίμου η/το οποία/ο έχει εκδοθεί εις βάρος του από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης έχει το δικαίωμα να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με ένα αίτημα για την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας μέσω της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στην

⁷² Άρθρο 28 § 2 του ν. 4174/2013 (περί Κ.Φ.Δ.). Διαθέσιμο εδώ: <https://www.taxheaven.gr/law/4174/2013>

⁷³ Ντάσιου & Ζοργιαννού (2014) «Τεχνικές Ελέγχου με τη Χρήση Μεθόδων Έμμεσου Προσδιορισμού Φορολογητέας Ύλης», Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων, Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων

Φορολογική Ελεγκτική Υπηρεσία που εξέδωσε την πράξη και είναι απαραίτητο να αναφέρει κάθε λόγο όπως και τα έγγραφα στα οποία το ελεγχόμενο πρόσωπο (υπόχρεος) έχει θεμελιώσει το αίτημα του.

Η ενδικοφανής προσφυγή για να γίνει δεκτή θα πρέπει να υποβληθεί σε χρονικό διάστημα εντός 30 ημερών ή σε περίπτωση κατοίκων εξωτερικού εντός εξήντα (60) ημερών από τη κοινοποίηση της οριστικής διορθωτικής πράξης προσδιορισμού του φόρου ή του προστίμου κατά περίπτωση στο ελεγχόμενο πρόσωπο (υπόχρεο) ή από την στιγμή που υπήρξε η παράλειψη. Η συγκεκριμένη προθεσμία για το διάστημα 1 μέχρι 31 Αυγούστου αναστέλλεται. Η υποχρέωση για την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής δεν έχει ισχύ όταν υπάρχουν περιπτώσεις διαφοράς οι οποίες υπάγονται στην αρμοδιότητα του Προέδρου Πρωτοδικών⁷⁴.

Η Φορολογική Διοίκηση αποστέλλει την ενδικοφανή προσφυγή που έχει υποβάλλει το ελεγχόμενο πρόσωπο (υπόχρεος), με συνημμένα τα σχετικά έγγραφα καθώς και με τις απόψεις της, μέσα σε επτά ημέρες από την ημέρα που έγινε η υποβολή, προς την υπηρεσία της Εσωτερικής Επανεξέτασης ώστε να μπορέσει εκείνη να λάβει την απόφαση. Μόλις ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή υπάρχει αναστολή για την καταβολή του 50% από τον φόρο που αμφισβητείται, με την προϋπόθεση πως έχει ήδη γίνει η καταβολή του υπόλοιπου 50%. Η συγκεκριμένη αναστολή δεν έχει ισχύ όταν αφορά άμεσο προσδιορισμό φόρου, όπως και για τις πράξεις του διοικητικού προσδιορισμού που έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα στοιχεία τα οποία έχουν παρασχεθεί στη Φορολογική Διοίκηση με τη φορολογική δήλωση που έχει κατατεθεί από τον ελεγχόμενο πρόσωπο (υπόχρεο)⁷⁵.

Το ελεγχόμενο πρόσωπο (υπόχρεος) έχει το δικαίωμα να υποβάλει, συγχρόνως με την ενδικοφανή του προσφυγή και αίτημα αναστολής για την καταβολή του 50% του ποσού που αμφισβητείται. Η Υπηρεσία της Εσωτερικής Επανεξέτασης έχει την δυνατότητα να αναστείλει τη συγκεκριμένη πληρωμή, μέχρι να εκδοθεί η απόφαση που έχει λάβει, μονάχα στην περίπτωση που η πληρωμή θα επέφερε κάποια ανεπανόρθωτη βλάβη στην στο ελεγχόμενο πρόσωπο (υπόχρεο).

Αν δεν υπάρχει κάποια έκδοση απόφασης μέσα σε 30 ημέρες από την στιγμή που υποβλήθηκε το αίτημα αναστολής προς τη Φορολογική Διοίκηση, τότε σημαίνει πως το αίτημα για την αναστολή έχει απορριφθεί. Κάποια πιθανή αναστολή για την πληρωμή δεν αποφέρει απαλλαγή του υπόχρεου για την καταβολή τυχόν τόκων που θα προκύψουν από την εκπρόθεσμη καταβολή του φόρου.

⁷⁴ Νόμος 4174/2013, Άρθρο 63 «Ενδικοφανής Προσφυγή – Συνοπτική Παρουσίαση της Διαδικασίας», Διαθέσιμο Εδώ: <https://www.taxheaven.gr/law/4174/2013>

⁷⁵ Νόμος 4174/2013, Άρθρο 63 «Ενδικοφανής Προσφυγή – Συνοπτική Παρουσίαση Διαδικασίας», Διαθέσιμο Εδώ: <https://www.taxheaven.gr/law/4174/2013>

Μέσα σε 120 ημέρες από την στιγμή που έχει υποβληθεί η ενδικοφανής προσφυγή προς την Φορολογική Διοίκηση, η Υπηρεσία της Εσωτερικής Επανεξέτασης εκδίδει την απόφαση της, όπου κοινοποιείται στο ελεγχόμενο πρόσωπο (υπόχρεο), έχοντας λάβει υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έχει δώσει το ελεγχόμενο πρόσωπο (υπόχρεος) όπως και τις απόψεις που έχει καταγράψει η αρμόδια Φορολογική Αρχή, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία η οποία έχει σχέση με την συγκεκριμένη απόφαση. Η συγκεκριμένη προθεσμία αναστέλλεται για το διάστημα 1 μέχρι 31 Αυγούστου⁷⁶.

4.6.1 Ακρόαση Φορολογουμένου

Αν κριθεί αναγκαίο από την Υπηρεσία της Εσωτερικής Επανεξέτασης, μπορεί να καλέσει το ελεγχόμενο Πρόσωπο (υπόχρεο) για ακρόαση. Στην περίπτωση που υπάρξει προσκόμιση καινούργιων στοιχείων στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης ή αν γίνει επίκληση καινούργιων περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να κληθεί για ακρόαση.

Η απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, η οποία εκδίδεται πριν να περάσουν οι εκατόν είκοσι (120) ημέρες που προαναφέρθηκαν, κοινοποιείται στο ελεγχόμενο πρόσωπο (υπόχρεο). Η συγκεκριμένη προθεσμία δύναται να παραταθεί για 30 ημέρες μόνο για μία φορά, όταν υπάρξει προσκόμιση καινούργιων στοιχείων από το ελεγχόμενο πρόσωπο (υπόχρεο) ή γίνει επίκληση καινούργιων πραγματικών περιστατικών κατά τις τελευταίες τριάντα (30) ημέρες πριν από την εκπνοή της προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών για την έκδοση της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής⁷⁷.

Αν εντός της προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών, δεν έχει εκδοθεί απόφαση, τότε η ενδικοφανής προσφυγή θεωρείται ότι έχει απορριφθεί σιωπηρά και το ελεγχόμενο πρόσωπο (υπόχρεος) θεωρείται ότι έχει λάβει γνώση της απόρριψης μόλις εκπνεύσει η συγκεκριμένη προθεσμία. Αν με την απόφαση που έχει ληφθεί από την Υπηρεσία της Εσωτερικής Επανεξέτασης υπάρχει ακύρωση, είτε μερική είτε ολική ή τροποποίηση της οριστικής διορθωτικής πράξης προσδιορισμού φόρου ή της πράξης επιβολής προστίμου που εκδόθηκαν από την Φορολογική Αρχή, η Υπηρεσία της Εσωτερικής Επανεξέτασης έχει την υποχρέωση να αιτιολογήσει τη

⁷⁶ Τάχος (2003) «Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο» 7^η Έκδοση, Πλήρως Αναθεωρημένη, Βελτιωμένη, Συγχρονισμένη κατά το Αναθεωρημένο Σύνταγμα, Εκδόσεις: Σάκκουλα

⁷⁷ Πρέζας (2008) «Η Υποχρέωση της Φορολογικής Αρχής για Ακρόαση του Ενδιαφερομένου, Κατά τη Λήψη των Απαγορευτικών Μέτρων, ΔΦΝ

συγκεκριμένη απόφαση με επάρκεια στηριζόμενη είτε σε νομικούς είτε σε πραγματικούς ισχυρισμούς⁷⁸.

Εάν απορριφθεί η ενδικοφανής προσφυγή, η αιτιολογία απόρριψης μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της Φορολογικής Αρχής με βάση τις οποίες εκδόθηκε η οριστική διορθωτική πράξη προσδιορισμού φόρου ή η πράξη επιβολής προστίμου. Η απόφαση σε κάθε περίπτωση πρέπει να περιέχει υποχρεωτικά τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του ελεγχόμενου προσώπου (υπόχρεου), το ποσό που του καταλογίζεται όπως και την προθεσμία που θα πρέπει να καταβληθεί το ποσό αυτό. Σε περίπτωση που με απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ακυρώνεται, λόγω τυπικών πλημμελειών, η οριστική διορθωτική πράξη προσδιορισμού φόρου ή η πράξη επιβολής προστίμου της Φορολογικής Διοίκησης, τότε εκδίδεται, από την τελευταία, καινούργια πράξη με βάση τα όσα έχουν οριστεί στην απόφαση αυτή.

Η Φορολογική Διοίκηση δεν έχει δικαίωμα προσφυγής για την απόφαση που έχει εκδώσει η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης. Επί της απόφασης που εκδίδει η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης εξαιτίας της προθεσμίας που έχει παρέλθει για την έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος έχει την δυνατότητα να προσφύγει στο αρμόδιο Διοικητικό Δικαστήριο με βάση τις διατάξεις που ορίζει ο Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας⁷⁹.

4.7 Έβδομο Στάδιο Ελέγχου: Μηνυτήρια Αναφορά

Εάν από το φορολογικό έλεγχο διαπιστωθεί ότι, το ελεγχόμενο πρόσωπο (υπόχρεος) διέπραξε ή αποπειράθηκε να διαπράξει έγκλημα φοροδιαφυγής, όπως αυτό ορίζεται στο άρθρο 66 του ν. 4174/2013 (περί Κ.Φ.Δ.), τότε υποβάλλεται αμελλητί μηνυτήρια αναφορά από το Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων στην Εισαγγελία Πρωτοδικών της έδρας της αρμόδιας για τη φορολόγηση Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας, η δε ποινική δίωξη ασκείται αυτεπαγγέλτως⁸⁰.

Έγκλημα φοροδιαφυγής, βάσει των κείμενων διατάξεων, θεωρείται όποιος με πρόθεση⁸¹:

Α) αποφύγει την πληρωμή φόρου άνω των εκατό χιλιάδων Ευρώ (100.000,00 €) ανά φορολογικό έτος ή διαχειριστική περίοδο που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί, ανά είδος φόρου.

⁷⁸ Μέντης & Μιχελινάκης (2016) «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – Ερμηνεία κατ' άρθρο & Λογιστική Αντιμετώπισης» Εκδόσεις: Οικονομική Βιβλιοθήκη

⁷⁹ Δαγτόγλου (2015) «Γενικό Διοικητικό Δίκαιο» 7^η Αναθεωρημένη Έκδοση, Εκδόσεις: Σάκκουλα

⁸⁰ Άρθρο 55 Ν. 4174/2013 (περί Κ.Φ.Δ.). Διαθέσιμο εδώ: <https://www.taxheaven.gr/law/4174/2013>

⁸¹ Άρθρο 66 Ν. 4174/2013 (περί Κ.Φ.Δ.). Διαθέσιμο εδώ: <https://www.taxheaven.gr/law/4174/2013>

Β) δεν αποδώσει ή αποδώσει ανακριβώς ή συμψηφίσει ή εκπέσει ή διακρατείσει το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου που υπερβαίνει ανά φορολογικό έτος ή διαχειριστική περίοδο τις πενήντα χιλιάδες Ευρώ (50.000,00 €) εφόσον πρόκειται για φόρο προστιθέμενης αξίας ή τις εκατό χιλιάδες Ευρώ (100.000,00 €), ανά είδος φόρου, εφόσον πρόκειται για φόρο κύκλου εργασιών, για φόρο ασφαλιστρών, για τους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη ή εισφορές και φόρο πλοίων. Το ίδιο έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών περιστατικών ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών περιστατικών και δεν αποδώσει ή αποδώσει ανακριβώς ή συμψηφίσει ή εκπέσει ή διακρατείσει, καθώς και όποιος λάβει επιστροφή τέτοιων φόρων, τελών ή εισφορών.

Οι ποινές που επιβάλλονται στους δράστες για τη διάπραξη των ανωτέρω εγκλημάτων φοροδιαφυγής είναι κάθειρξη εάν το ποσό του φόρου, τέλους ή εισφοράς ανά φορολογικό έτος ή διαχειριστική περίοδο υπερβαίνει τις εκατό χιλιάδες Ευρώ (100.000,00 €) εφόσον πρόκειται για φόρο προστιθέμενης αξίας ή τις εκατόν πενήντα χιλιάδες Ευρώ (150.000,00 €) στις άλλες περιπτώσεις φόρων, τελών ή εισφορών.

Επίσης, έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει, όποιος εκδίδει εικονικά ή πλαστά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει φορολογικά στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου.

Η ποινή που επιβάλλεται στον δράστη της περίπτωσης αυτής είναι ελάχιστη φυλάκιση τριών (3) μηνών. Όμως, στην περίπτωση που αυτά τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για την διάπραξη των εγκλημάτων φοροδιαφυγής που προαναφέρθηκαν στις περιπτώσεις Α' και Β' τότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για αυτές. Ειδικές ποινές επιβάλλονται στον δράστη που εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία τα οποία εκδόθηκαν για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολο της ή για μέρος αυτής και συγκεκριμένα 1) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων ξεπερνά τις εβδομήντα πέντε χιλιάδες Ευρώ (75.000,00 €) και 2) με κάθειρξη έως δέκα (10) έτη εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων ξεπερνά τις διακόσιες χιλιάδες Ευρώ (200.000,00 €). Όμως, στις περιπτώσεις αυτές αν τα εικονικά φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη των εγκλημάτων φοροδιαφυγής που προαναφέρθηκαν στις περιπτώσεις Α' και Β' τότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για αυτές.

Στην περίπτωση που από τον ίδιο φορολογικό έλεγχο διαπιστωθούν εγκλήματα φοροδιαφυγής κακουρηματικής φύσεως που επισύρουν ποινές κάθειρξης τότε η μηνυτήρια αναφορά θα υποβάλλεται για κάθε ένα από αυτά ενώ στην περίπτωση που διαπιστωθούν εγκλήματα φοροδιαφυγής πλημμεληματικής φύσεως τότε θα υποβάλλεται μία μηνυτήρια αναφορά για όλα τα πλημμελήματα⁸².

⁸²ΠΟΛ 1142/2016. Διαθέσιμη εδώ <https://www.taxheaven.gr/circulars/24541/pol-1142-2016>

Αυτουργοί των εγκλημάτων φοροδιαφυγής στα νομικά πρόσωπα θεωρούνται οι εκπρόσωποι αυτών ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση στη διοίκηση ή διαχείριση ή εκπροσώπηση αυτών, εφόσον με οποιαδήποτε πράξη ή παράλειψη τους συντέλεσαν στη διάπραξη τους.

Στο σημείο αυτό παρατίθεται αυτολεξεί το κείμενο του νόμου που προσδιορίζει επακριβώς τους αυτουργούς των εγκλημάτων φοροδιαφυγής⁸³.

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

β) Στις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες οι ομόρρυθμοι εταίροι και οι διαχειριστές αυτών ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση είτε από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών.

γ) Στις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης και ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρίες οι διαχειριστές αυτών ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση είτε από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών και όταν αυτοί ελλείπουν ή απουσιάζουν οι εταίροι αυτών.

δ) Στους συνεταιρισμούς και ενώσεις αυτών οι πρόεδροι, οι γραμματείς, οι ταμίες, ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση είτε από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών.

ε) Στις κοινοπραξίες, κοινωνίες, αστικές, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρίες, ως αυτουργοί του εγκλήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται οι εκπρόσωποί τους, με βάση την ιδιωτική βούληση ή το νόμο ή δικαστική απόφαση, και αν ελλείπουν αυτοί, τα μέλη τους. Όταν στα μέλη αυτών περιλαμβάνονται και νομικά πρόσωπα ή αλλοδαπές επιχειρήσεις ή αλλοδαποί οργανισμοί, εφαρμόζονται ανάλογα και οι λοιπές διατάξεις της παρούσας παραγράφου.

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

ζ) Στα νομικά πρόσωπα εκτός των ανωτέρω αναφερομένων ή στις νομικές οντότητες κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 51Α του ν. 2238/1994 ή της περίπτωσης δ' του άρθρου 2 του ν. 4172/2013, Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ως αυτουργοί θεωρούνται οι εκπρόσωποι αυτών ως και εν γένει

⁸³ Άρθρο 67 ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) «Αυτουργοί και συνεργοί». Διαθέσιμο εδώ: <https://www.taxheaven.gr/law/4174/2013>

κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση στη διοίκηση ή διαχείριση ή εκπροσώπηση αυτών.».

4.8 Όγδοο Στάδιο Ελέγχου: Αναφορά Του Ν. 4557/2018

Εάν με βάση τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου προκύψει ότι, το ελεγχόμενο πρόσωπο (υπόχρεος) τέλεσε έγκλημα φοροδιαφυγής του άρθρου 66 του ν. 4174/2013 (περί Κ.Φ.Δ.) που υπάγονται στο άρθρο 4 του ν. 4557/2018⁸⁴ ως βασικά αδικήματα για τη νομιμοποίηση εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες και τη χρηματοδότηση της τρομοκρατίας, τότε, σύμφωνα με την περίπτωση β' του άρθρου 28 του ανωτέρω νόμου υποβάλλεται αναφορά στην Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και συγχρόνως ενημερώνεται και η Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων⁸⁵.

Κατ' εξαίρεση, βάσει της Εγκυκλίου 2038/05.02.2021, δεν υποβάλλεται αναφορά προς την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες στις ακόλουθες περιπτώσεις, που⁸⁶:

α) το ελεγχόμενο πρόσωπο (υπόχρεος) εντός της προθεσμίας των τριάντα ημερών που προβλέπεται από τις κείμενες διατάξεις του ν. 4174/2013 (περί Κ.Φ.Δ.) πληρώσει το φόρο που του καταλογίσθηκε,

β) το ελεγχόμενο πρόσωπο (υπόχρεος) υποβάλλει ενδικοφανή προσφυγή, έως την έκδοση απόφασης ή την η την σιωπηρή απόρριψη της από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών. Στην περίπτωση αυτή, εάν το ελεγχόμενο πρόσωπο (υπόχρεος) αποδεχθεί την απόφαση ή τη σιωπηρή απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής και πληρώσει το φόρο που του καταλογίσθηκε εντός της προθεσμίας που προβλέπεται από τις διατάξεις του ν. 4174/2013 (περί Κ.Φ.Δ.) και

γ) ο φόρος εισοδήματος που καταλογίσθηκε σε βάρος του ελεγχόμενου προσώπου (υπόχρεου) δεν συνδέεται με απόκρυψη εισοδημάτων αλλά προέκυψε από απλές λογιστικές διαφορές ή από εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων που, όμως, δεν οφείλεται σε μη επίδειξη των τηρούμενων λογιστικών βιβλίων/αρχείων ή σε μη τήρηση τους.

⁸⁴ άρθρο 4 του ν. 4557/2018 βασικά αδικήματα «(ιστα) της φοροδιαφυγής του άρθρου 66 του ν. 4174/2013 (Α' 170) με την εξαίρεση του πρώτου εδαφίου της παρ. 5, και της διασυνοριακής απάτης σχετικά με τον Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) του άρθρου 23 του ν. 4689/2020». Διαθέσιμο εδώ: <https://www.taxheaven.gr/law/4557/2018>

⁸⁵ Άρθρο 28 ν. 4557/2018. Διαθέσιμο εδώ: <https://www.taxheaven.gr/law/4557/2018>

⁸⁶ Ε. 2038/05.02.2021.: Διαθέσιμο εδώ: <https://www.taxheaven.gr/circulars/35665/e-2038-2021>

5. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8: ΕΜΜΕΣΕΣ ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Σκοπός του κεφαλαίου αυτού είναι η αποσαφήνιση του περιεχομένου και της έννοιας των Έμμεσων Τεχνικών Ελέγχου που εφαρμόζονται κατά τη διενέργεια των φορολογικών ελέγχων από την Φορολογική Διοίκηση.

Οι έμμεσες τεχνικές μέθοδοι ελέγχου είναι ελεγκτικές πρακτικές οι οποίες είναι διεθνώς αναγνωρισμένες και χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος τόσο των νομικών ή φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα όσο και των φυσικών προσώπων ανεξαρτήτως εάν ασκούν ή όχι επιχειρηματική δραστηριότητα, παρέχοντας έτσι τη δυνατότητα στη Φορολογική Διοίκηση επανεκτίμησης των φορολογικών υποχρεώσεων των ελεγχόμενων προσώπων (νομικών και φυσικών). Η εκτίμηση των φορολογικών υποχρεώσεων γίνεται αντλώντας και αξιοποιώντας πληροφορίες από ένα εύρος πηγών εκτός από τις δηλώσεις, τα επίσημα λογιστικά βιβλία και αρχεία του ελεγχόμενου προσώπου.

Ανάλογα με την τεχνική που εφαρμόζεται στον εκάστοτε έλεγχο προσδιορίζεται είτε το φορολογητέο εισόδημα είτε το ακαθάριστο εισόδημα των φορολογούμενων.

Η εφαρμογή των Έμμεσων Τεχνικών ελέγχου, στο πλαίσιο της αναγκαιότητας για αποδοτικότερους και αποτελεσματικότερους φορολογικούς ελέγχους για την πάταξη της φοροδιαφυγής στις περιπτώσεις των φορολογούμενων που υπάρχει σημαντικά υψηλός κίνδυνος απόκρυψης φορολογητέου εισοδήματος αποσκοπώντας στη μείωση της φορολογικής τους υποχρέωσης, αποτέλεσε αντικείμενο έρευνας του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α.).

Ειδικότερα, τον Ιούλιο του 2002 συστάθηκε το Φόρουμ για τη Φορολογική Διοίκηση ((The Forum on Tax Administration - FTA) προκειμένου οι εκπρόσωποι των φορολογικών διοικήσεων των χωρών – μελών του Ο.Ο.Σ.Α. να ανταλλάσουν γνώσεις και εμπειρίες σχετικές με τις προσεγγίσεις συμμόρφωσης των φορολογούμενων.

Το έργο του Φόρουμ υποστηρίζεται από δύο εξειδικευμένες υποομάδες α) Υπηρεσίες Συμμόρφωσης και β) Υπηρεσίες Φορολογουμένων (προηγούμενη ονομασία e-services).

Η υποομάδα συμμόρφωσης διεξήγαγε μία έρευνα σχετική με την εφαρμογή των Έμμεσων Τεχνικών ελέγχου από τις χώρες – κράτη μέλη του Ο.Ο.Σ.Α., τα αποτελέσματα της οποίας αναλυτικά καταγράφονται στην έκθεση που δημοσιεύθηκε τον Οκτώβριο του 2006⁸⁷.

⁸⁷ 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.

Από την έρευνα, μεταξύ άλλων, προέκυψαν οι χώρες που εφάρμοσαν μεθόδους έμμεσων τεχνικών ελέγχου για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος, όπως αναλυτικά φαίνονται στον πίνακα που ακολουθεί:

Indirect income measurement methods used in practice (yes/no)					
Country	Source & Application of funds (T account)	Bank deposits & cash expenditure	Markup	Unit volume	Net worth/ Asset Betterment
Australia	YES		YES		YES
Austria		YES			YES
Denmark			YES		YES
Finland			YES		YES
Japan	YES	YES	YES		YES
Netherlands			YES		YES
New Zealand	YES	YES	YES	YES	YES
Sweden	YES	YES			YES
UK	YES		YES		YES
USA	YES	YES	YES	YES	YES

Τα συμπεράσματα της έρευνας δυστυχώς ήταν πενιχρά, καθώς δεν κατέστη δυνατό να εξακριβωθεί η έκταση χρήσης των έμμεσων τεχνικών ελέγχου για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος αλλά ούτε τα απτά οφέλη που προέκυψαν από τη εφαρμογή των καινοτομιών που εφαρμόστηκαν.

5.1 Ιστορική Αναδρομή Νομοθετικού Και Κανονιστικού Πλαισίου Έμμεσων Τεχνικών Ελέγχου Στην Ελλάδα

Οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου θεσμοθετήθηκαν για πρώτη φορά στην Ελλάδα το 2012 με την § 14 του άρθρου 4 του ν. 4038/2012⁸⁸, με την οποία προστέθηκε στο ν. 2238/1994⁸⁹ (περί Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος) το άρθρο 67B με τίτλο «Έμμεσες Τεχνικές ελέγχου», οι διατάξεις του

⁸⁸ Άρθρο 4 του ν. 4038/2012 (ΦΕΚ Α' 14/02-02-2012) «Επείγουσες ρυθμίσεις που αφορούν την εφαρμογή του μεσοπρόθεσμου πλαισίου δημοσιονομικής στρατηγικής 2012-2015.». Διαθέσιμο εδώ: <https://www.taxheaven.gr/law/4038/2012>

⁸⁹ Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994) «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.». Διαθέσιμος εδώ: <https://www.taxheaven.gr/law/2238/1994>

οποίου αντικαταστάθηκαν και αναριθμήθηκαν, κατά περίπτωση, με τις διατάξεις των νόμων 4079/2012 άρθρο 5 περ. Β⁹⁰ και 4110/2013 άρθρο 8 § 6⁹¹.

Στο συγκεκριμένο άρθρο ορίστηκαν οι πέντε μέθοδοι ελέγχου, ήτοι:

- 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) και
- ε) το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (bank deposits and cash expenditure method).

Στη συνέχεια, βάσει της εξουσιοδοτικής διάταξης που δόθηκε στον Υπουργό Οικονομικών με την § 5 του άρθρου 67B εκδόθηκε η απόφαση ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013⁹² «Εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου για τον προσδιορισμό φορολογητέου εισοδήματος φυσικών προσώπων» με την οποία καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος ελέγχου των τριών από τις πέντε θεσμοθετημένες μεθόδους τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα της ανάλυσης ρευστότητας (source and application of funds method), της καθαρής θέσης (net worth method) και των τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά (bank deposits and cash expenditure method).

Τον Ιούλιο του 2013 ψηφίστηκε ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας ν. 4174/2013⁹³. Στην § 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 περί Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας επαναλαμβάνονται επί της ουσίας οι διατάξεις της § 1 του άρθρου 67B του ν. 2238/1994, ήτοι οι μέθοδοι των έμμεσων τεχνικών ελέγχων.

Τον Δεκέμβριο του 2013 ψηφίστηκε η ΠΟΛ 1270/24.12.2013⁹⁴ με την οποία δόθηκαν περαιτέρω αναλυτικές οδηγίες ως προς την εφαρμογή των προαναφερόμενων τριών μεθόδων έμμεσων τεχνικών ελέγχου καθορίζοντας και τη μεθοδολογία που θα ακολουθείται κατά τους διενεργούμενους φορολογικούς ελέγχους.

⁹⁰ Ν. 4079/2012 άρθρο 5 περ. Β' (ΦΕΚ Α' 180/20-09-2012). Διαθέσιμος εδώ: <https://www.taxheaven.gr/law/4079/2012>

⁹¹ Ν. 4110/2013 άρθρο 8 § 6 (ΦΕΚ Α' 17/23-01-2013). Διαθέσιμος εδώ: <https://www.taxheaven.gr/law/4110/2013>

⁹² ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013. Διαθέσιμη εδώ: <https://www.taxheaven.gr/circulars/16411/ar-prwt-des-a-1077357-ex-10-5-2013>

⁹³ Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013) «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις.»

⁹⁴ ΠΟΛ 1270/24.12.2013 «Μεθοδολογία Έμμεσων τεχνικών Ελέγχου.». Διαθέσιμη εδώ: <https://www.capital.gr/capital-logistis/1930385/up-oik-pol-1270-24-12-2013>

Το Φεβρουάριο του 2014 ψηφίσθηκε η ΠΟΛ 1050/17.02.2014⁹⁵ με την οποία καθορίστηκε το περιεχόμενο των προαναφερόμενων τριών έμμεσων τεχνικών μεθόδων ελέγχου και οι διαδικαστικές ενέργειες που θα ακολουθούνται από τη Φορολογική Διοίκηση κατά του διενεργούμενους φορολογικούς ελέγχους.

Τον Ιανουάριο του 2020 εκδόθηκε από το Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων εσόδων:

Α. Η Απόφαση με αριθμό Α. 1008/20.01.2020⁹⁶ με την οποία καθορίστηκε το περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσων τεχνικών ελέγχου α) της αρχής των αναλογιών και δ) της σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών που ρητά ορίζονται στην § 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 στις οποίες θα γίνει εκτενή αναφορά στη συνέχεια,

Β. η Εγκύκλιος Ε.2015/31-01-2020⁹⁷ την οποία δόθηκαν οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 (περί Κώδικα φορολογίας Εισοδήματος) των προαναφερόμενων τριών μεθόδων έμμεσων τεχνικών ελέγχου και

Γ. η Εγκύκλιος Ε.2016/31-01-2020⁹⁸ με την οποία δόθηκαν περαιτέρω διευκρινήσεις και οδηγίες σε συνέχεια της Α. 1008/20.01.2020 απόφασης για την ομοιόμορφη εφαρμογή των μεθόδων έμμεσων τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της § 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013.

5.2 Προϋποθέσεις Εφαρμογής Έμμεσων Μεθόδων Ελέγχου (άρθρο 28 του ν. 4172/2013 (περί Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος))

Ο προσδιορισμός του εισοδήματος των ελεγχόμενων προσώπων με βάση τις Έμμεσες Μεθόδους Ελέγχου ή με οποιοδήποτε διαθέσιμο στοιχείο μπορεί να διακριθεί σε δύο κατηγορίες στην πρώτη κατηγορία εντάσσονται τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα που ασκούν ή προκύπτει ότι επιχειρηματική δραστηριότητα και στη δεύτερη κατηγορία εντάσσονται τα φυσικά πρόσωπα ανεξαρτήτως εάν ασκούν ή όχι επιχειρηματική δραστηριότητα.

Στην πρώτη κατηγορία για τον προσδιορισμό του εισοδήματος με βάση τις Έμμεσες Μεθόδους Ελέγχου ή οποιοδήποτε διαθέσιμο στοιχείο πρέπει να συντρέχει τουλάχιστον μία από τις παρακάτω προϋποθέσεις (διαζευκτικά και όχι αθροιστικά):

⁹⁵ ΠΟΛ 1050/17.02.2014 (ΦΕΚ Β' 478/26-02-2014). Διαθέσιμη εδώ: <https://www.taxheaven.gr/circulars/18287/pol-1050-17-2-2014>

⁹⁶ Α. 1008/20.01.2020 (ΦΕΚ Β' 88/27-01-2020). Διαθέσιμη εδώ: <https://www.taxheaven.gr/circulars/32242/a-1008-2020>

⁹⁷ Ε.2015/31-01-2020. Διαθέσιμη εδώ: <https://www.taxheaven.gr/circulars/32280/e-2015-2020>

⁹⁸ Ε.2016/31-01-2020. Διαθέσιμη εδώ: <https://www.taxheaven.gr/circulars/32283/e-2016-2020>

- α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή
- β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή
- γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

Στην δεύτερη κατηγορία για τον προσδιορισμό του εισοδήματος με βάση τις Έμμεσες Μεθόδους Ελέγχου ή οποιοδήποτε διαθέσιμο στοιχείο πρέπει να συντρέχει τουλάχιστον μία από τις οι κάτωθι προϋποθέσεις (διαζευκτικά και όχι αθροιστικά):

- α) όταν το δηλωθέν εισόδημα δεν καλύπτει τις προσωπικές δαπάνες διαβίωσης ή
- β) όταν υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλωθέν εισόδημα.

5.3 Θεσμοθετημένες Έμμεσες Τεχνικές Ελέγχου Στην Ελλάδα

Όπως προαναφέρθηκε ο προσδιορισμός του εισοδήματος με βάση τις Έμμεσες Τεχνικές Ελέγχου ή οποιοδήποτε διαθέσιμο στοιχείο χωρίζεται σε δύο κατηγορίες, ήτοι:.

5.3.1 Μέθοδοι Έμμεσων Τεχνικών Ελέγχων που εφαρμόζονται σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα

Αρχικά με την Απόφαση Α 1008/2020 και στην συνέχεια με την Εγκύκλιο Ε.2016/2020 του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή Έμμεσων Μεθόδων Ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της § 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013, ήτοι «*Της Αρχής Των Αναλογιών (Mark-up method)*» και «*Της Σχέσης Τιμής Πώλησης Προς Το Συνολικό Όγκο Και Κύκλο Εργασιών (unit and volume method)*», αντίστοιχα.

5.3.1.1 Πρώτη Μέθοδος Εμμέσου Ελέγχου: Της Αρχής Των Αναλογιών (Mark-up method)

Η συγκεκριμένη μέθοδος ελέγχου έχει ως αντικείμενο τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μέσω της μελέτης, ανάλυσης και χρήσης

αξιόπιστων αναλογιών και σχέσεων, βάσει των γενικά παραδεκτών τεχνικών και αρχών της ελεγκτικής, και κυρίως μέσω του πραγματικού περιθωρίου μικτού κέρδους.

Συγκεκριμένα, αφού επαληθευτεί το κόστος πωληθέντων ή των παρεχόμενων υπηρεσιών του ελεγχόμενου προσώπου μέσω της εξέτασης των λογιστικών βιβλίων και της ανάλυσης των οικονομικών μεγεθών, όπως πωλήσεις, κόστος πωληθέντων κ.λπ., ή από τρίτες πηγές, προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, το οποίο εφαρμοζόμενο στο κόστος πωληθέντων ή στο κόστος των παρεχόμενων υπηρεσιών οδηγεί στο προσδιορισμό των εσόδων από την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας του ελεγχόμενου προσώπου.

Η συγκεκριμένη έμμεση τεχνική ελέγχου ενδείκνυται να εφαρμόζεται ως αποτελεσματική για τον προσδιορισμό των εσόδων σε επιχειρήσεις των οποίων η αγορά των αποθεμάτων ρυθμίζεται από ανεξάρτητες αρχές ή μπορεί να προσδιοριστούν με γενικά παραδεκτές αξιόπιστες μεθόδους, όταν τα αποθέματα προέρχονται από ένα προμηθευτή ή από περιορισμένο αριθμό προμηθευτών και όταν τα αποθέματα είναι ο βασικός παράγοντας δημιουργίας εσόδων.

Επίσης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να χρησιμοποιηθούν και άλλες αναλογικές σχέσεις εκτός του πραγματικού περιθωρίου μικτού κέρδους με βασική προϋπόθεση ότι αυτές προκύπτουν με αξιόπιστη μέθοδο. Τέτοιες σχέσεις μπορεί να είναι η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους – πωλήσεων, η αναλογία καθαρής τιμής πώλησης – τιμής κόστους, η αναλογία κόστους πωληθέντων – πωλήσεων κ.λπ., οι οποίες εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους για να προσδιοριστούν τα έσοδα.

Όταν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εφαρμόζεται η μέθοδος αυτή, τότε ως έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα επιλέγονται τα μεγαλύτερα μεταξύ των προσδιορισθέντων με τη μέθοδο αυτή και των αντίστοιχα δηλωθέντων από το ελεγχόμενο πρόσωπο.

Ως φορολογητέο κέρδος, όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με την μέθοδο αυτή, θεωρούνται τα προσδιορισθέντα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα ύστερα από την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις σύμφωνα με τις κείμενες φορολογικές διατάξεις.

Η μέθοδος αυτή δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό άλλων μεγεθών εκτός των εσόδων, όπως είναι οι φορολογητέες εκροές, δηλαδή τα ακαθάριστα έσοδα επί των οποίων θα επιβληθεί ο φόρος προστιθέμενης αξίας, καθώς και στα λοιπά είδη φορολογίας.

5.3.1.2 Δεύτερη Μέθοδος Έμμεσου Ελέγχου: Της Σχέσης Τιμής Πώλησης Προς Το Συνολικό Όγκο Και Κύκλο Εργασιών (unit and volume method)

Αυτή η μέθοδος ελέγχου έχει ως αντικείμενο την μελέτη και ανάλυση της σχέσης των τιμών που πραγματοποιούνται οι πωλήσεις και του όγκου αυτών, ο οποίος προσδιορίζεται από τα τηρούμενα λογιστικά βιβλία του ελεγχόμενου προσώπου ή από τρίτες πηγές, κατά την ελεγχόμενη περίοδο. Ο πολλαπλασιασμός των δύο παραπάνω αναφερθέντων μεγεθών προσδιορίζει τα ακαθάριστα έσοδα του ελεγχόμενου προσώπου τα οποία θα πρέπει να είναι δηλωμένα και επομένως την φορολογητέα ύλη στην οποία θα πρέπει να προσδιοριστεί έπειτα ο ανάλογος φόρος.

Η συγκεκριμένη μέθοδος ελέγχου μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας μέσω του προσδιορισμού του όγκου του κύκλου εργασιών στην περίπτωση που ο όγκος πωλήσεων εξαρτάται άμεσα από λειτουργικά έξοδα / μεταβλητές δαπάνες που είναι ανάλογα του κύκλου εργασιών όπως π.χ. η σχέση συσκευασίας με μερίδες διανεμόμενου φαγητού κ.λπ. ή μέσω της εύρεσης της παραγωγικής δυναμικότητας μιας επιχείρησης στην περίπτωση που παράγει ένα ή και περισσότερα προϊόντα τα οποία θα πρέπει να έχουν σταθερή σχέση μεταξύ των παραγωγικών συντελεστών π.χ. σχέση υφάσματος με την παραγωγή παντελονιών κ.λπ..

Επισημαίνεται ότι η συγκεκριμένη μέθοδος συνίσταται να εφαρμόζεται για τον προσδιορισμό των εσόδων από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας στις περιπτώσεις που:

α) Ο φορολογικός έλεγχος μπορεί να προσδιορίσει επακριβώς την τιμή πώλησης ανά μονάδα προϊόντος ή παρεχόμενης υπηρεσίας καθώς και τον αριθμό των μονάδων προϊόντων ή παρεχόμενων υπηρεσιών ή τον όγκο συναλλαγών με βάση το κόστος των αγαθών που πωλούνται ή τις λειτουργικές δαπάνες / μεταβλητά έξοδα και

β) Το ελεγχόμενο πρόσωπο παράγει λίγα είδη προϊόντων ή παρέχει λίγα είδη υπηρεσιών και οι τιμές των πωλουμένων προϊόντων ή οι αμοιβές των παρασχεθεισών υπηρεσιών δεν μεταβάλλονται ουσιαδώς κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης περιόδου.

Όταν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εφαρμόζεται η μέθοδος αυτή, τότε ως έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα επιλέγονται τα μεγαλύτερα μεταξύ των προσδιορισθέντων με τη μέθοδο αυτή και των αντίστοιχα δηλωθέντων από το ελεγχόμενο πρόσωπο.

Ως φορολογητέο κέρδος, όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με την μέθοδο αυτή, θεωρούνται τα προσδιορισθέντα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα ύστερα από την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των

αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις σύμφωνα με τις κείμενες φορολογικές διατάξεις.

Η μέθοδος αυτή δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό άλλων μεγεθών εκτός των εσόδων, όπως είναι οι φορολογητέες εκροές, δηλαδή τα ακαθάριστα έσοδα επί των οποίων θα επιβληθεί ο φόρος προστιθέμενης αξίας, καθώς και στα λοιπά είδη φορολογίας.

5.3.2 Μέθοδοι Έμμεσων Τεχνικών Ελέγχων Που Εφαρμόζονται Σε Φυσικά Πρόσωπα Ανεξαρτήτως Εάν Ασκούν Ή Όχι Επιχειρηματική Δραστηριότητα

Με την ΠΟΛ 1050/17.04.2014 του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των Έμμεσων Τεχνικών Ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της § 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 (περί Κ.Φ.Δ.), ήτοι «Της Ανάλυσης Ρευστότητας Του Φορολογούμενου (source and application of funds method)», «Της Καθαρής Θέσης Του Φορολογούμενου (net worth method) και «Των Τραπεζικών Καταθέσεων Και Των Δαπανών Σε Μετρητά (bank deposits and cash expenditure method)», αντίστοιχα.

5.3.2.1 Μέθοδος Εμμέσου Ελέγχου Της Ανάλυσης Ρευστότητας Του Φορολογούμενου (source and application of funds method)

Με την συγκεκριμένη τεχνική αναλύονται τα όλα τα έσοδα (φορολογητέα και μη), οι αγορές και οι δαπάνες του φορολογούμενου στις οποίες περιλαμβάνονται οι ατομικές, οικογενειακές και επαγγελματικές, οι αυξομειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων του στις οποίες επίσης περιλαμβάνονται οι ατομικές, οικογενειακές και επαγγελματικές και προσδιορίζεται η φορολογητέα ύλη. Η μέθοδος αποτελείται από τον σαφή διαχωρισμό και δημιουργία ενός ισοζυγίου με δύο στήλες «πηγές κεφαλαίων / εσόδων» και «αναλώσεις κεφαλαίων / εσόδων» του φορολογούμενου.

Η συγκεκριμένη μέθοδος χρησιμοποιείται με την δημιουργία ενός ισοζυγίου το οποίο αποτελείται από δύο στήλες η πρώτη στήλη περιλαμβάνει όλα τα πραγματοποιούμενα εισπραχθέντα έσοδα της ελεγχόμενης χρήσης η οποία αναφέρεται και ως «Πηγές Κεφαλαίων / Εσόδων» για τα οποία υπάρχει νόμιμη απόδειξη είσπραξης και η δεύτερη στήλη περιλαμβάνει όλες τις αναλώσεις που πραγματοποιήθηκαν κατά την διάρκεια της ελεγχόμενης χρήσης η οποία αναφέρεται και ως «Αναλώσεις Κεφαλαίων / Εσόδων» για τα οποία υπάρχει νόμιμη απόδειξη πληρωμής.

Εάν κατά την σύγκριση των παραπάνω δύο στηλών προκύψει αρνητική διαφορά μεταξύ στήλης «Πηγές Κεφαλαίων / Εσόδων» και στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων / Εσόδων», αυτή θεωρείται ανατιολόγητο μη δηλωθέν εισόδημα και είναι το αντικείμενο της επιπλέον φορολόγησης που θα πρέπει να εφαρμοστεί στο φορολογούμενο πρόσωπο εφόσον η διαφορά αυτή δεν αιτιολογείται διαφορετικά.

5.3.2.2 Μέθοδος Εμμέσου Ελέγχου Της Καθαρής Θέσης Του Φορολογούμενου (net worth method)

Η συγκεκριμένη μέθοδος επαναπροσδιορίζει το ιστορικό των οικονομικών συναλλαγών του φορολογούμενου, μελετώντας τα περιουσιακά του στοιχεία, τα κεφάλαια του (επαγγελματικά, προσωπικά και οικογενειακά) τις απαιτήσεις (προσωπικές, επαγγελματικές και οικογενειακές), τις υποχρεώσεις του (προσωπικές, επαγγελματικές και οικογενειακές), τα λοιπά εισοδήματα και τις δαπάνες (επαγγελματικές, προσωπικές και οικογενειακές) και προσδιορίζει την φορολογητέα ύλη. Προσδιορίζεται η καθαρή θέση του φορολογούμενου που προκύπτει από την διαφορά Ενεργητικού και Παθητικού δημιουργώντας αντίστοιχο πίνακα Ενεργητικού - Παθητικού. Η συγκεκριμένη μέθοδος χρησιμοποιείται με την δημιουργία, κατά προτίμηση, ενός πίνακα Ενεργητικού και Παθητικού ο οποίος περιλαμβάνει τις ελεγχόμενες χρήσεις και την περίοδο βάσης η οποία είναι η αμέσως προηγούμενη από την πρώτη ελεγχόμενη χρήση κατά σειρά. Στον εν λόγω πίνακα στη στήλη του Ενεργητικού καταχωρούνται τα περιουσιακά στοιχεία και οι καταθέσεις του φορολογούμενου προσώπου που υπάρχουν στο τέλος κάθε ελεγχόμενης χρήσης, ενώ στη στήλη που παθητικού καταχωρούνται όλες οι υποχρεώσεις. Η διαφορά του Ενεργητικού από το Παθητικό αποτελεί την Καθαρή θέση της εκάστοτε ελεγχόμενης χρήσης του προσώπου που υπόκειται σε φορολογικό έλεγχο. Από τη Καθαρή θέση λήξης αφαιρείται η Καθαρή θέση έναρξης αυτού και έτσι δημιουργείται ο πίνακας Καθαρής Θέσης, στο σημείο αυτό σημειώνουμε ότι, η καθαρή θέση έναρξης της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης είναι η καθαρή θέση του έτους έναρξης.

Στη συνέχεια, γίνεται αναπροσαρμογή των αυξομειώσεων της Καθαρής Θέσης για περιπτώσεις απόκτησης περιουσιακών στοιχείων χωρίς αντάλλαγμα (δωρεές, γονικές παροχές, κ.λπ.) και εκποίησης αυτών και προστίθενται οι κάθε είδους μη εκπιπόμενες δαπάνες. Το υπόλοιπο αυτό αποτελεί το βάσει της τεχνικής προσδιοριζόμενο Καθαρό Εισόδημα του φορολογούμενου, της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του, το οποίο έπειτα συγκρίνεται με τα δηλωθέντα εισοδήματα του φορολογούμενου της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του.

Εάν κατά την σύγκριση των παραπάνω προκύψει διαφορά, αυτή θεωρείται ανατιολόγητο μη δηλωθέν εισόδημα και είναι το αντικείμενο της επιπλέον φορολόγησης που θα πρέπει να εφαρμοστεί στο φορολογούμενο εφόσον η διαφορά αυτή δεν αιτιολογείται διαφορετικά.

5.3.2.3 Μέθοδος Εμμέσου Ελέγχου Των Τραπεζικών Καταθέσεων Και Των Δαπανών Σε Μετρητά (bank deposits and cash expenditure method)

Η συγκεκριμένη μέθοδος ελέγχου έχει ως αντικείμενο μελέτης την κίνηση των κεφαλαίων τα οποία είναι διαθέσιμα, δηλαδή τις διαθέσιμες καταθέσεις στα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα ή τις συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν με την χρήση μετρητών του φορολογούμενου και των εξαρτώμενων μελών αυτού. Κατά τον έλεγχο του συνόλου των τραπεζικών διαθεσίμων του φορολογούμενου προσώπου αφαιρούνται οι καταθέσεις οι οποίες αφορούν έσοδα τα οποία δεν φορολογούνται όπως εκταμιεύσεις δανείων και οι συμψηφιστικές κινήσεις καθώς και οι λοιπές πράξεις οι οποίες δεν λογίζονται ως καθαρές καταθέσεις. Μετά την παραπάνω αφαίρεση προστίθενται στο υπόλοιπο που προκύπτει όλες οι καταβολές που πραγματοποιήθηκαν κατά την ελεγχόμενη χρήση σε μετρητά για αγορές και δαπάνες στο σύνολο τους δηλαδή που αφορούν προσωπικές και επαγγελματικές δαπάνες καθώς και οι λοιπές συναλλαγές. Παράλληλα αφαιρούνται από τα παραπάνω και τα έσοδα τα οποία δεν υπόκεινται σε φορολόγηση και τα οποία δεν έχουν κατατεθεί σε λογαριασμούς. Το υπόλοιπο που δημιουργείται αναπροσαρμόζεται με τις αυξήσεις και τις μειώσεις που υπάρχουν στους εισπρακτέους λογαριασμούς και στη συνέχεια το τελικό υπόλοιπο που προκύπτει συγκρίνεται με το δηλωθέν εισόδημα του φορολογούμενου προσώπου.

Εάν κατά την σύγκριση των παραπάνω, δηλαδή μεταξύ του τελικού υπολοίπου βάσει της τεχνικής ελέγχου και του δηλωθέντος εισοδήματος, προκύψει θετική διαφορά αυτή θεωρείται αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη και είναι το αντικείμενο της επιπλέον φορολόγησης που θα πρέπει να εφαρμοστεί στο φορολογούμενο πρόσωπο εφόσον η διαφορά αυτή δεν αιτιολογείται διαφορετικά.

6. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9: ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΜΕΣΩ TAXIS – ELENXIS

6.1 Γενικά

Τα προβλήματα της σκιώδους οικονομίας, της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής θεωρούνται μεταξύ των βασικών αιτιών της οικονομικής κρίσης που βιώνουμε σήμερα. Όπως υποστηρίζουν οι Leventi και Matsaganis (2013α) και Leventi και Matsaganis (2013β)⁹⁹ οποιαδήποτε προσπάθεια για τον έλεγχο και την αποτελεσματική αντιμετώπιση αυτών των ακανθώδη προβλημάτων αποδείχτηκε πολύ αδύναμη¹⁰⁰.

Από την άλλη πλευρά, σήμερα, με την ταχεία ανάπτυξη της τεχνολογίας των πληροφοριών και των επικοινωνιών (ΤΠΕ), υπάρχει μια αυξανόμενη ολοκλήρωση διαδικασιών τόσο στον δημόσιο όσο και στον ιδιωτικό τομέα.

Με την ανάπτυξη της ηλεκτρονικής διακυβέρνησης οι φορολογικές αρχές εξυπηρετούν πολίτες και επιχειρήσεις από απόσταση και έτσι προσφέρουν καλύτερη εξυπηρέτηση και ικανοποίηση στους πολίτες και τις επιχειρήσεις, και ευκολότερη και πιο αποτελεσματική διαχείριση του έργου των δημοσίων υπηρεσιών¹⁰¹.

Δεδομένης της αλλαγής τόσο στην οργάνωση όσο και στη λειτουργία των οργανισμών του δημόσιου τομέα οι φορολογικοί ελεγκτικοί μηχανισμοί ελέγχουν και αντιμετωπίζουν ευκολότερα και αποδοτικότερα τα προβλήματα της σκιώδους οικονομίας, της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής¹⁰².

6.2 Τι Είναι Το ELENXIS

Το ELENXIS είναι ένα Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα που χρησιμοποιούν οι Ελεγκτικές Υπηρεσίες. Με ένα lap top οποίο μπορούν να συνδεθούν ασύρματα με την κεντρική μονάδα του TAXIS και να πάρουν πληροφορίες για οποιαδήποτε επιχείρηση ελέγχουν. Έτσι μπορούν γρήγορα και εύκολα να εντοπίσουν υποθέσεις φοροδιαφυγής που εμπλέκονται με παράνομες συναλλαγές,

⁹⁹ Leventi & Matsaganis (2013β). Distributional application of the crisis in Greece. *EUROMOD working paper 14/13 Microsimulation Unit*, University of Essex.

¹⁰⁰ Vasardani, M., 2011. *TaxEvasion in Greece: An Overview*, *Economic Bulletin*, 35, pp. 15-25, Bank of Greece, June.

¹⁰¹ Chen, Y.C. (2010). Citizen-Centric E-Government Services: Understanding Integrated Citizen Service Information Systems. *Social Science Computer Review* 28: 427. Ανακτήθηκε στις 23-11-2014, από <http://ssc.sagepub.com/content/28/4/427>.

¹⁰² Longley, P.A. Goodchild, F.M. Maguire, J.D. & Rhind, W.D. (2011). *Geographic Information Systems & Science*, edited by 3rd edn, Wiley, New York, 2011, 560 pp., £27.45 (softcover), ISBN: 978-0470721445.

Ανάκτηση

από:

<https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/01431161.2011.587098>

εικονικά ή πλαστά τιμολόγια, ακαθάριστα έσοδα, δαπάνες, επιδοτήσεις κ.ά. Έτσι δημιουργείται ένας ηλεκτρονικός φάκελος όπου μπορούν να αποθηκευτούν οι πληροφορίες που θα αντλήσουν οι ελεγκτές. Όταν θα τα στείλουν στο TAXIS εκεί γίνεται επεξεργασία και ανάλυση κινδύνου και βγαίνει ο βαθμός «επικινδυνότητας» της επιχείρησης για φοροδιαφυγή. Η «επικινδυνότητα» βγαίνει από ειδικούς δείκτες οι οποίοι δείχνουν την πιθανότητα της φοροδιαφυγής.

Το Υπουργείο Οικονομικών προωθεί πρόγραμμα, μέσω του ELENXIS, που θα ευνοεί νομικές οντότητες με «λευκό» φορολογικό μητρώο για αυτόματη επιστροφή Φ.Π.Α. και αυτόματο συμψηφισμό οφειλών – επιστροφών¹⁰³.

6.3 Χρήση TAXISNET & ELENXIS

Τα τελευταία χρόνια, τα Λογιστικά Πληροφοριακά Συστήματα και η ηλεκτρονική διακυβέρνηση είναι οι βασικοί πυλώνες για την επίλυση των σοβαρών προβλημάτων της φοροδιαφυγής¹⁰⁴. Ως βασικό εργαλείο, χρησιμοποιείται ένα σύστημα πληροφοριών που ονομάζεται TAXIS το οποίο συνεχώς επεκτείνεται και βελτιώνεται. Αρχικά ήταν σε μορφή ιστού και στη συνέχεια σε φόρμα - σύνδεσης με το όνομα TAXISnet. Το TAXISnet, είναι μια πλατφόρμα για πολίτες, επιχειρήσεις και δημόσιους οργανισμούς. Όμως από μόνο του δεν ήταν επαρκές για τον πλήρη έλεγχο των οικονομικών δραστηριοτήτων και την επαλήθευση των δηλωθέντων στοιχείων τόσο των φυσικών όσο και των νομικών προσώπων.

Έτσι, δημιουργήθηκε ένα επιπλέον σύστημα το «Auditing Information» που ονομάζεται ELENXIS και έχει την δυνατότητα να διασταυρώνει και να επαληθεύει λάθη, παραλείψεις και παραβλέψεις που το TAXISnet δεν μπορούσε ανιχνεύσει.

6.4 Αποτελεσματικότητα Χρήσης ELENXIS

Ο αντίκτυπος της τεχνολογίας πληροφοριών στη δημόσια διοίκηση αποτέλεσε αντικείμενο εκτεταμένης ακαδημαϊκής έρευνας.

¹⁰³ Τι είναι το ELENXIS που χρησιμοποιεί η εφορία για να πιάνει του φοροφυγάδες. Ανάρτηση από:

<https://www.dikaiologitika.gr/arxeio/1350/ti-einai-to-elenxis-pou-xrisimopoiiei-i-eforia-gia-na-piane-i-tous-forofygades>

¹⁰⁴ Hahamis, P., Iles, J. Healy, M., 2005. E-government: Bridging the gap between need and reality. *Electronic Journal of e-Government*, 3 (4), 185-192, Greece.

Οι Tenidou , E. Valsamidis, S. Petasakis, I. Mandilas, A. το 2015 διεξήγαγαν μία έρευνα με θέμα: « Elenxis, an Effective Tool for the War Against Tax Avoidance and Evasion»¹⁰⁵. Ο σκοπός αυτής της μελέτης ήταν να αναλύσει τις απόψεις των εμπειρογνομόνων για την αντιμετώπιση των προβλημάτων της σκιώδους οικονομίας και της αποφυγής της φορολογίας. Περιλαμβάνει την ανάλυση 80 ερωτηματολογίων που απαριθμούν τις απόψεις των φορολογικών συμβούλων στις περιοχές του Έβρου και της Καβάλας για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής και της φοροδιαφυγής. Τα αποτελέσματα υποστηρίζουν τον ισχυρισμό ότι το ELENXIS μπορεί να αποδειχθεί ένα αποτελεσματικό εργαλείο για την αντιμετώπιση των προαναφερθέντων προβλημάτων μέσω κατάλληλων μεταρρυθμίσεων.

Αποτελέσματα έρευνας των Danziger και Andersen (2002)¹⁰⁶ δείχνουν ότι η πλειονότητα της ακαδημαϊκής έρευνας βρίσκει σημαντική και θετική τη σχέση μεταξύ της αποτελεσματικότητας της πληροφορικής και της δημόσιας φορολογικής διοίκησης όσον αφορά τις βελτιωμένες διαδικασίες λήψης αποφάσεων, τον σχεδιασμό και τις υπηρεσίες.

Οι Moon et al. (2014)¹⁰⁷ υποστηρίζουν ότι η υιοθέτηση της πληροφορικής στο δημόσιο φορολογικό τομέα βελτιώνει την οργανωτική απόδοση και την παραγωγικότητα όσον αφορά τις λειτουργίες εσωτερικής διαχείρισης.

Επίσης όσον αφορά την αποτελεσματικότητα του φορολογικού ελέγχου, οι Ho και Lau (1999)¹⁰⁸ ερεύνησαν τις αλλαγές σχετικά με τον φορολογικό έλεγχο στο Χονγκ Κονγκ. Τον Ιούνιο του 1991, ένα νέο σύστημα ελέγχου, γνωστό ως Field Audit εισήχθη από το τμήμα εσωτερικών εσόδων του Χονγκ Κονγκ. Το προσωπικό του Field Audit εξουσιοδοτήθηκε να εξετάσει την εγκυρότητα των αναφερόμενων πληροφοριών από τις εταιρείες, συγκρίνοντας τα πραγματικά κέρδη τους με αυτά που αναφέρονται στα φορολογικά έγγραφα. Τα αποτελέσματα δείχνουν ότι το νέο σύστημα ελέγχου αποδείχθηκε πολύ χρήσιμο όσον αφορά τον εντοπισμό περιπτώσεων

¹⁰⁵ Tenidou, E. Valsamidisa, S. Petasakisa, I. Mandilasa, A. (2015). Elenxis, an Effective Tool for the War Against Tax Avoidance and Evasion. *Procedia Economics and Finance*. Volume 33, 2015, Pages 303 312. Ανάκτηση από: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S2212567115017141>

¹⁰⁶ Danziger JN, Andersen KV (2002). The impacts of information technology on public administration: *An analysis of empirical research from the “Golden Age” of transformation*. *Int. J. Pub. Administrat.* 25(5):591-627.

¹⁰⁷ Moon MJ, Lee J, Roh CY (2014). *The Evolution of Internal IT Applications and e-Government Studies in Public Administration* Research Themes and Methods. *Adm. Soc.* 46(1):3-36.

¹⁰⁸ Ho D, Lau P (1999). *Tax Audits in Hong Kong*. *Int. Tax J.* 25(3):61-71.

φοροδιαφυγής και τη διασφάλιση εσόδων για το κράτος, με τη συλλογή φόρων και την επιβολή κυρώσεων.

Τέλος, σχετικά με την αποτελεσματικότητα του Ελληνικού Πληροφοριακού Συστήματος Φορολογίας (TAXIS), μια έρευνα των Φλωρόπουλου κ.ά. (2010) επιβεβαιώνει τη σημασία των συστημάτων πληροφοριών στον αποτελεσματικό φορολογικό έλεγχο. Πιο συγκεκριμένα, τα αποτελέσματα δείχνουν ότι οι υπάλληλοι της φορολογικής υπηρεσίας πιστεύουν ότι η χρήση του συστήματος πληροφοριών έχει βελτιώσει την απόδοση της εργασίας τους. Έτσι η έκταση της αποτελεσματικότητας του Πληροφοριακού Συστήματος (IS) έχει θετική επίδραση στην Αποτελεσματικότητα του Φορολογικού Ελέγχου

Οι Konstantinopoulou και Lazakidou το 2021 διεξήγαγαν μία έρευνα με θέμα: «Developing the ELENXIS Information System for Financial Inspections of Food and Beverage Enterprises and Health-Related Businesses»¹⁰⁹. Οι οικονομικοί έλεγχοι των επιχειρήσεων τροφίμων και ποτών που σχετίζονται με την υγεία είναι πολύ ενδιαφέροντες λόγω των κινδύνων που ενδέχεται να ενέχουν στη δημόσια υγεία. Όλες οι επιχειρήσεις τροφίμων είναι υπεύθυνες για τη συμμόρφωση με τους οικονομικούς κανονισμούς.

Ο στόχος αυτής της έρευνας είναι να αναπτύξει ένα γεωγραφικό σύστημα πληροφοριών (GIS) για τη συλλογή δεδομένων για τις καλύτερες επιθεωρήσεις και ελέγχους από καταχωρητές και ρυθμιστικούς φορείς μέσω της λειτουργίας διαχείρισης ελέγχου. Το GIS είναι ένα πλαίσιο συλλογής, διαχείρισης και ανάλυσης δεδομένων. Με γνώμονα την επιστήμη της γεωγραφίας, το GIS ενσωματώνεται σε πολλούς τύπους δεδομένων. Αναλύει τη χωρική θέση και οργανώνει επίπεδα πληροφοριών σε οπτικοποιήσεις χρησιμοποιώντας χάρτες και τρισδιάστατες σκηνές.

Οι πιθανοί χρήστες του νέου συστήματος περιλαμβάνουν αξιωματούχους που πραγματοποιούν επιθεωρήσεις και επισκέψεις σε τοποθεσίες εντός των γεωγραφικών ορίων της χώρας. Τα οφέλη του νέου συστήματος είναι ο εντοπισμός, η συλλογή, η ανάλυση και οπτικοποίηση των δεδομένων από αυτές τις επιχειρήσεις, καθώς και τα αποτελέσματα όλων των οικονομικών επιθεωρήσεών τους ανά γεωγραφική περιοχή¹¹⁰.

¹⁰⁹ Konstantinopoulou, A. Lazakidou, A. (2021). Developing the ELENXIS Information System for Financial Inspections of Food and Beverage Enterprises and Health-Related Businesses. *Journal of US-China Public Administration*, Mar.-Apr. 2021, Vol. 18, No. 2, 93-96 doi: 10.17265/1548-6591/2021.02.005
Ανάκτηση από: <https://www.davidpublisher.com/Public/uploads/Contribute/60a470c79d6c4.pdf>.

¹¹⁰ Longley,P.A. Goodchild,F.M. Maguire, J.D. & Rhind, W.D. (2011). *Geographic Information Systems & Science*, edited by 3rd edn, Wiley, New York, 2011, 560 pp., £27.45 (softcover), ISBN:

Πριν από την διεξαγωγή της έρευνας λήφθηκε υπόψη η νομοθεσία σχετικά με τους οικονομικούς ελέγχους¹¹¹. Μετά την μελέτη της σχετικής νομοθεσίας έλαβε μέρος η συλλογή όλων ερωτηματολογίων και εντύπων οικονομικού ελέγχου με τα οποία πραγματοποιήθηκε επιτόπιος έλεγχος των επιχειρήσεων υγειονομικής περίθαλψης.

Ο σκοπός της αξιολόγησης ήταν να εκτιμηθεί η αξία του συστήματος πληροφοριών ELENXIS. Το ερωτηματολόγιο που απάντησαν περιείχε μερικές ερωτήσεις σχετικά με τεχνικά ζητήματα, όπως η ακρίβεια της γεωγραφικής τοποθεσίας, η απρόσκοπτη λειτουργία λογισμικού και οργάνων και άλλα. Αρχικά οι ερωτηθέντες ολοκλήρωσαν το βαθμό εξοικείωσής τους με τη χρήση του συστήματος πληροφοριών. Περιείχε επίσης σχετικές ερωτήσεις στην ικανοποίηση των ερωτηθέντων με τη χρήση του συστήματος και την ποιότητα των προσφερόμενων υπηρεσιών.

Τα αποτελέσματα της έρευνας έδειξαν ότι η ποιότητα των πληροφοριών που παράγονται από το σύστημα πληροφοριών, το «ELENXIS» είναι πολύ καλή και καλύπτει τα ζητήματα του οικονομικού και υγειονομικού ελέγχου. Οι δε πληροφορίες παρέχονται με σαφή και ξεκάθαρο τρόπο. Οι λειτουργίες που παρέχονται από το λογισμικό είναι ποιοτικές και επαρκείς για να βοηθήσουν το προσωπικό του φορολογικού ελέγχου.

Όσον αφορά την ποιότητα του συστήματος και την ικανότητά του να συλλέγει, να αποθηκεύει και να ανακτά δεδομένα θεωρείται αρκετά ικανοποιητική.

Σύμφωνα με τα αποτελέσματα της έρευνας το λογισμικό και τα επιμέρους μέρη της πλατφόρμας μπορούν να βελτιώσουν τους φορολογικούς ελέγχους¹¹².

6.5 Φορολογικοί Έλεγχοι Λοιπών Κρατών

Ο ΟΟΣΑ¹¹³ (2006) επισημαίνει ότι η επιτυχία ενός ελέγχου εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από την ύπαρξη ενός ολοκληρωμένου τεκμηριωμένου συνόλου πολιτικών και διαδικασιών ελέγχου που είναι εύκολα προσβάσιμες σε όλο το ελεγκτικό προσωπικό. Οι πολιτικές και οι διαδικασίες

978-0470721445.

Ανάκτηση

από:

<https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/01431161.2011.587098>

¹¹¹ Scientific Team Astbooks. (2017). *Food and Beverage Enterprises and Enterprises Providing Health Services*. ISBN: 978-618-531-200-8

¹¹² Tenidoua, E. Valsamidisa, S. Petasakisa, I. Mandilasa, A. (2015). *Elenxis, an Effective Tool for the War Against Tax Avoidance and Evasion*. Procedia Economics and Finance. Volume 33, 2015, Pages 303-312.

Ανάκτηση

από:

<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S2212567115017141>

¹¹³ OECD (2006). *Strengthening Tax Audit Capabilities: General Principles and Approaches*.

Ανάκτηση από: <https://www.oecd.org/tax/administration/37589900.pdf>

ελέγχου πρέπει να βασίζονται σε αρχές ακρίβειας, αποτελεσματικότητας, δικαιοσύνης, αντικειμενικότητας, διαφάνειας, πληρότητας και συνέπειας. Οι οργανισμοί εσόδων απαιτούν μια συστηματική προσέγγιση στο σχεδιασμό μεμονωμένων φορολογικών ελέγχων και είναι σημαντικό η αποτελεσματικότητα των ελεγκτικών δραστηριοτήτων να μπορεί διευκολυνθεί σε μεγάλο βαθμό από ένα ευρύ φάσμα εργαλείων υποστήριξης (π.χ. υλικό καθοδήγησης για συγκεκριμένες επιχειρήσεις, εγκαταστάσεις πληροφορικής και χρήση τεχνικών έμμεσης μέτρησης εισοδήματος).

Υπάρχουν ορισμένες βασικές αρχές που ισχύουν για τους ποιοτικούς ελέγχους που είναι ορατοί στα προγράμματα ελέγχου που υπάρχουν ήδη στις διοικήσεις του ΟΟΣΑ, ανεξάρτητα από τη δικαιοδοσία ή τον τύπο εσόδων. Η τήρηση αυτών των αρχών δεν προορίζεται να περιορίσει τις αρχές που παρέχονται μέσω νομικών ή διαδικαστικών κατευθυντήριων γραμμών. Εστιάζονται κυρίως στον τρόπο με τον οποίο πρέπει να διενεργείται έλεγχος.

- Ακρίβεια - Αναγνωρίζουν τη μη συμμόρφωση, με σωστή ερμηνεία του νόμου που οδηγεί σε σωστή εκτίμηση της ευθύνης.
- Αποτελεσματικότητα - Ελαχιστοποιούν την επιβάρυνση συμμόρφωσης για τον φορολογούμενο και ελαχιστοποιούν τη χρήση των πόρων του οργανισμού εσόδων από την άποψη του αποτελέσματος.
- Αντικειμενικότητα- Όλες οι αποφάσεις που λαμβάνονται βασίζονται σε γεγονότα.
- Διαφάνεια - Καθώς τα θέματα αναπτύσσονται και τεκμηριώνονται πλήρως εγγράφως, αυτές οι εξελίξεις συζητούνται γενικά με τον φορολογούμενο κατά τη διάρκεια της πορείας του ελέγχου.
- Δικαιοσύνη - Τεχνικά ακριβής και διαδικαστικά σωστός έλεγχος σύμφωνα με νόμους και πολιτικές.
- Ολοκλήρωση - Ο έλεγχος έχει καθορισμένο σημείο έναρξης και λήξης και ο φορολογούμενος γνωρίζει πότε έχει ολοκληρωθεί η διαδικασία ελέγχου.
- Προστατευσιμότητα - Οι αποφάσεις που λαμβάνονται κατά τον έλεγχο και την πραγματική διαδικασία ελέγχου μπορούν να περάσουν από εξωτερικό έλεγχο.
- Συνέπεια - Πρέπει να ισχύουν οι ίδιες περιστάσεις για όλους τους φορολογούμενους.

Η πιθανότητα ενός ελέγχου να εμφανίζει αυτές τις αρχές εξαρτάται από την ποιότητα των διαδικασιών ελέγχου και τον επακόλουθο προγραμματισμό και διαχείριση του ελέγχου.

Για την επίτευξη ποιοτικών αποτελεσμάτων, οι ελεγκτές χρειάζονται πρόσβαση σε εγκεκριμένες διαδικασίες, πολιτικές και εργαλεία. Προφανώς, τέτοια προϊόντα ποικίλλουν σημαντικά ανάλογα με την ποικιλία και την πολυπλοκότητα των καθεστώτων που εφαρμόζονται από μεμονωμένες φορολογικές διοικήσεις. Ωστόσο, είναι δυνατόν να προσδιοριστούν ορισμένες προϋποθέσεις που πρέπει να ισχύουν για να είναι σε θέση οι ελεγκτές να εκτελούν αποτελεσματικά το έργο τους.

Το πρώτο βασικό εργαλείο είναι ένα πλήρες εγχειρίδιο ελέγχου. Ένα τέτοιο εργαλείο μπορεί να βοηθήσει στην επίτευξη συνέπειας κατά την αντιμετώπιση των φορολογουμένων, την ορθή ερμηνεία της νομοθεσίας και την ορθή χρήση των επιχειρησιακών διαδικασιών. Μπορεί επίσης να βοηθήσει στην ερμηνεία των πληροφοριών και στην απάντηση σε αιτήματα πληροφοριών από εξωτερικούς φορείς (π.χ. κυβέρνηση, διαμεσολαβητής, καταγγελίες κ.λπ.)

Τα εγχειρίδια θα δημοσιεύονται γενικά σε ηλεκτρονική μορφή, ώστε να διασφαλίζεται η ευκολία ενημέρωσης και να διατίθεται στο προσωπικό μέσω του Intranet του οργανισμού εσόδων. Επιπλέον, οι εκδόσεις διατίθενται στο ευρύ κοινό (μερικές φορές σε επεξεργασμένη μορφή) από ορισμένους οργανισμούς εσόδων για να παρέχουν διαφάνεια σχετικά με τις διαδικασίες της διοίκησης και τις τυπικές ερμηνείες.

Η διεξαγωγή των ελέγχων θα διευκολυνθεί επίσης εάν τα ελεγκτικά στελέχη μπορούν να προετοιμάσουν το σχέδιό του ελέγχου με κάποια συνειδητοποίηση του τρόπου διεξαγωγής συγκεκριμένων βιομηχανιών και επιχειρήσεων και του πιθανού επιπέδου κερδοφορίας και δαπανών που μπορεί να αναμένονται για μια επιχείρηση συγκεκριμένου μεγέθους και σε τοποθεσία σε μια συγκεκριμένη περιοχή. Για το σκοπό αυτό, ορισμένοι φορείς εσόδων έχουν αναπτύξει συστήματα βιομηχανικών / επιχειρηματικών προφίλ ή / και παρέχουν δεδομένα συγκριτικής αξιολόγησης που λαμβάνονται από διάφορες πηγές.

Σημαντικά παραδείγματα είναι τα ακόλουθα. Στις Ηνωμένες Πολιτείες, η IRS έχει δημιουργήσει μια εκτεταμένη σειρά «Οδηγών τεχνικών ελέγχου» (ATGs) που εστιάζουν στην ανάπτυξη υψηλά εκπαιδευμένων εξεταστών για ένα συγκεκριμένο τμήμα της αγοράς (βιομηχανία). Οι οδηγοί, οι οποίοι δημοσιοποιούνται, περιέχουν τεχνικές εξετάσεων, κοινά και μοναδικά ζητήματα της βιομηχανίας, επιχειρηματικές πρακτικές, ορολογία του κλάδου και άλλες πληροφορίες που βοηθούν τους εξεταστές στην εκτέλεση εξετάσεων και, συγκεκριμένα, επισημαίνουν μοναδικά ζητήματα και προσεγγίσεις που μπορεί να σχετίζονται με έναν κλάδο τύπου επιχείρησης χρησιμοποιώντας μία ή περισσότερες από τις διάφορες τεχνικές μέτρησης έμμεσου εισοδήματος.

Στο Ηνωμένο Βασίλειο, η HMRC (φορολογική αρχή της Βρετανικής Κυβέρνησης) διατηρεί λεπτομερείς εκθέσεις για συγκεκριμένους κλάδους. Αυτές οι αναφορές εξηγούν πώς λειτουργεί μια βιομηχανία και παρέχουν πληροφορίες σχετικά με τις επιδόσεις και τις τάσεις της βιομηχανίας. Οι βιομηχανίες στις οποίες η HMRC διατηρεί αναφορές τείνουν να είναι εκείνες που, από εμπειρία, δεν συμμορφώθηκαν. Οι αναφορές ονομάζονται «Τακτικά πακέτα πληροφοριών». Αυτές οι αναφορές χρησιμοποιούνται για να παρέχουν ιστορικό σε έναν κλάδο πριν ένας ερευνητής ξεκινήσει μια έρευνα. Χρησιμοποιούνται επίσης για να βοηθήσουν τους ερευνητές να δημιουργήσουν «επιχειρηματικά μοντέλα οικονομικών».

Στην Αυστραλία, η ATO (Αυστραλιανή φορολογική υπηρεσία) αντλεί σημεία αναφοράς του κλάδου από δεδομένα που αποκαλύπτονται κυρίως σε μηνιαίες (για μεγαλύτερους φορολογούμενους) και τριμηνιαίες (για MME) Δηλώσεις επιχειρηματικής δραστηριότητας (BAS) που απαιτούνται από όλες τις επιχειρήσεις (Το BAS είναι μια ολοκληρωμένη φόρμα επιστροφής που απαιτεί από τις επιχειρήσεις, γενικά μηνιαία ή τριμηνιαία αναφορά όλων των τακτικών φορολογικών υποχρεώσεων και πληρωμών.). Ορισμένα δεδομένα αναφοράς προέρχονται επίσης από ετικέτες επιστροφής ετήσιων φορολογικών δηλώσεων για αυτοαπασχολούμενους φορολογούμενους και εταιρίες. Αυτά τα κριτήρια αξιολόγησης χρησιμοποιούνται για τον εντοπισμό των «outliers» που δεν εμπίπτουν στα πρότυπα και τις αποδεκτές ανοχές και για να βοηθήσουν τους ελεγκτικούς υπαλλήλους να εκτιμήσουν την πιθανή υποεκτίμηση των δηλωθέντων εισοδημάτων / καθαρού κέρδους κ.λπ. καθώς και του κύκλου εργασιών. Χρησιμοποιούνται επτά αναλογίες για τη μέτρηση της απόδοσης μιας επιχείρησης και για την επισήμανση πιθανών ανωμαλιών.

Στην Αυστραλία, οι φορητοί υπολογιστές παρέχουν τα απαραίτητα εργαλεία για το προσωπικό ελέγχου για την εκτέλεση των καθηκόντων τους:

- Οι διαδικασίες ελέγχου σε όλους τους τομείς συμμόρφωσης και τα τμήματα της αγοράς αναπτύσσονται σε σταθερή μορφή και στυλ, και βρίσκονται σε έναν κεντρικό ιστότοπο intranet. Οι χάρτες διεργασίας χρησιμοποιούνται για να συνοψίσουν και να πλοηγηθούν στη διαδικασία ελέγχου.
- Παρέχονται ηλεκτρονικές εφαρμογές λογισμικού δεδομένων στους φορητούς υπολογιστές ώστε οι ελεγκτές να εκτελούν ανάλυση δεδομένων και άλλες τεχνικές ελέγχου υπολογιστή.
- Ένα φορητό εργαλείο αναφοράς που μεταφορτώνεται στον φορητό υπολογιστή χρησιμοποιείται από τους ελεγκτές για πρόσβαση σε διαδικαστικές πολιτικές και τεχνικές πληροφορίες εκτός σύνδεσης όταν εργάζονται εξ αποστάσεως. Οι τακτικές ενημερώσεις γίνονται χρησιμοποιώντας ένα πρόγραμμα συγχρονισμού που έχει δημιουργηθεί για συγκεκριμένους σκοπούς.
- Το προσωπικό ελέγχου μπορεί να συνδεθεί εξ αποστάσεως με συστήματα κεντρικού πλαισίου και εφαρμογές δικτύου χρησιμοποιώντας τεχνολογία dial-in. Αυτό τους επιτρέπει να βλέπουν τους φορολογούμενους και άλλα αρχεία ενώ βρίσκονται στο πεδίο, και
- Ηλεκτρονικά φύλλα εργασίας, συστήματα διαχείρισης περιπτώσεων και άλλα αυτοματοποιημένα εργαλεία που χρησιμοποιούνται σε ελέγχους είναι διαθέσιμα στο φορητό υπολογιστή.

Στη Γερμανία, η συγκριτική αξιολόγηση των βιομηχανιών χρησιμοποιείται για πάνω από 15 χρόνια από τις φορολογικές αρχές για τον εντοπισμό των φορολογουμένων που δεν εμπίπτουν στους κανόνες του κλάδου, για τον έλεγχο του δηλωθέντος εισοδήματος των επιχειρήσεων και για την πραγματοποίηση εκτιμήσεων του εισοδήματος στην περίπτωση των φορολογουμένων με

ελλιπή βιβλία και αρχεία. Η βασική αρχή είναι ότι οι επιχειρήσεις συγκρίσιμου μεγέθους που εργάζονται στον ίδιο κλάδο πρέπει να έχουν παρόμοια απόδοση. Υπάρχουν σημεία αναφοράς για 147 βιομηχανίες και ενημερώνονται κάθε χρόνο. Μέχρι το 2005, οι ελεγκτές διενήργησαν δοκιμαστικούς ελέγχους για να αναπτύξουν δεδομένα αναφοράς σε όλη τη χώρα. Από το 2005, έχουν καταρτιστεί σημεία αναφοράς βάσει δεδομένων από όλους τους ολοκληρωμένους ελέγχους. Σε ολόκληρο το έτος αυτοί οι αριθμοί είναι περίπου 180.000. Η διαδικασία απόκτησης των δεικτών αναφοράς του κλάδου άλλαξε για τη μείωση του κόστους για τη διοίκηση των εσόδων και για τη διευκόλυνση της παροχής δεδομένων που αντικατοπτρίζουν τα περιφερειακά χαρακτηριστικά.

Για τους σκοπούς της ανάπτυξης σημείων αναφοράς του κλάδου, οι σχετικές πληροφορίες των φορολογουμένων που αναφέρονται στις φορολογικές δηλώσεις, προσαρμοσμένες για τα αποτελέσματα της ελεγκτικής δραστηριότητας, μαζί με τον μοναδικό κωδικό βιομηχανίας των φορολογουμένων (βάσει του συστήματος ταξινόμησης της βιομηχανίας σε ολόκληρη την κυβέρνηση) εντοπίζονται από τις τοπικές φορολογικές υπηρεσίες και ενημερώνονται οι περιφερειακές βάσεις δεδομένων που είναι ευρέως προσβάσιμες στους ελεγκτές.

Γίνεται ολοένα και πιο σημαντικό, στο βαθμό που επιτρέπει η τοπική τεχνολογία, για την παροχή εργαλείων που βασίζονται σε τοπική τεχνολογία για την υποστήριξη των ομάδων ελέγχου στο έργο τους. Αυτά τα εργαλεία είναι (όπως και με την καθοδήγηση) τόσο διαφορετικά όσο τα καθεστώτα που χρησιμοποιούνται για την αναθεώρηση. Αλλά γενικά εμπίπτουν σε τρεις κατηγορίες:

- Υποστήριξη για προγραμματισμό και διαδικασίες ελέγχου, συμπεριλαμβανομένης της πρόσβασης σε απευθείας σύνδεση καθοδήγηση.
- Πρόσβαση σε δεδομένα και εργαλεία με τα οποία γίνονται εγγραφές και καταχωρήσεις εντός του ελέγχου.
- Εργαλεία που βασίζονται σε φορητούς υπολογιστές για την κάλυψη των επιχειρησιακών απαιτήσεων των ελεγκτών στον τομέα.

Υποστήριξη για τον προγραμματισμό και τις διαδικασίες ελέγχου, συμπεριλαμβανομένης της πρόσβασης σε διαδικτυακή καθοδήγηση.

Η οικονομική υπηρεσία New Zealand Inland Revenue εισήγαγε πρόσφατα ένα πλαίσιο ελέγχου βάσει συμμόρφωσης που έχει σχεδιαστεί για να ευθυγραμμίσει την προηγούμενη δομή εργασιών ελέγχου και να βοηθήσει τους ελεγκτές να ολοκληρώσουν μια πληρέστερη ανάλυση κινδύνου πριν ανοίξει μια δυναμική υπόθεση. Το πλαίσιο εργασίας παρέχει ένα ηλεκτρονικό πρότυπο που είναι ένα εύκολο στη χρήση εργαλείο «μίας στάσης» για τους ερευνητές να καταγράφουν προσδιορισμένους κινδύνους, να προετοιμάζουν σχέδια περιπτώσεων, να παράγουν τυποποιημένα έγγραφα εργασίας και να προγραμματίζουν ερωτήματα και ασυμφωνίες. Τα

διοικητικά καθήκοντα που εμπλέκονται σε υποθέσεις ελέγχου μειώνονται σημαντικά με τη χρήση του προτύπου που μεταφέρει αυτόματα δεδομένα στα κατάλληλα σχέδια και χρονοδιαγράμματα. Η τυποποίηση του πακέτου διευκολύνει την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των ερευνητών και τη μεταφορά των περιπτώσεων σε άλλο ερευνητή όταν είναι απαραίτητο.

Στη Νέα Ζηλανδία, χρησιμοποιούνται διάφορα εργαλεία πληροφορικής για τη συγκέντρωση δεδομένων για τον προσδιορισμό των περιοχών κινδύνου και των επιλογών επιλογής περιπτώσεων. Ένα εργαλείο άντλησης δεδομένων χρησιμοποιείται για την άντληση δεδομένων από την κεντρική βάση δεδομένων και αυτά τα δεδομένα εισάγονται στη συνέχεια σε ένα εργαλείο συστήματος επιλογής φορολογικού ελέγχου [TASS].

Ένα προσαρμοσμένο σχεδιασμένο σύστημα χρησιμοποιείται επίσης στις ΗΠΑ για την αυτοματοποίηση της διαδικασίας εξέτασης από τη δημιουργία υποθέσεων και την ανάθεση στην αξιολόγηση και αρχειοθέτηση. Το σύστημα, για παράδειγμα: υπολογίζει φόρο, κυρώσεις και τόκους. προτείνει προσαρμογές προβλέπει αυτοματοποιημένη δημιουργία περιπτώσεων παρέχει στον φορολογούμενο μια ακριβή, ευανάγνωστη και εύκολα κατανοητή έκθεση ελέγχου, όπου η φορολογική νομοθεσία και οι υπολογισμοί τόκων έχουν εφαρμοστεί ομοιόμορφα και παρέχει άμεση πρόσβαση σε κατάλληλα δεδομένα λογαριασμού για τον φορολογούμενο, επιτρέποντας επομένως έγκαιρες απαντήσεις.

Στον Καναδά, χρησιμοποιείται ένα ολοκληρωμένο εργαλείο ελέγχου που ονομάζεται Windows Audit Laptop System. Περιέχει μια συλλογή από έγγραφα εργασίας, έντυπα, εκθέσεις και επιστολές ελέγχου. Παρέχει ισχυρή αυτοματοποιημένη ικανότητα για αποτελεσματικές λειτουργίες ελέγχου σε επίπεδο πεδίου.

7. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Ανατρέχοντας τις βιβλιογραφικές αναφορές και τα αποτελέσματα των ανασκοπικών ερευνών διακρίνουμε ότι, οι ελληνικές κυβερνήσεις υπό την πίεση της Ευρωπαϊκής Ένωσης, από το 2010 έχουν υιοθετήσει διάφορα προγράμματα που περιλαμβάνουν, εκτός των άλλων μείωση της φοροδιαφυγής.

Από όσα προαναφέρθηκαν διαπιστώνουμε ότι στην Ελλάδα έχουν θεσπιστεί διατάξεις και φορολογικοί κανόνες και έχουν εξουσιοδοτηθεί οι ελεγκτικές αρχές για φορολογικούς ελέγχους, γεγονός το οποίο αποδεικνύει ότι γίνονται επισταμένες προσπάθειες για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής.

Όμως μελετώντας τα αποτελέσματα των ήδη διεξαχθέντων ερευνών αντιλαμβανόμαστε τα εξής στοιχεία. Οι συνεχείς αλλαγές στη φορολογική νομοθεσία εμποδίζουν τους φορολογικούς ελεγκτές να είναι αποτελεσματικοί στην εργασία τους και εκτός τούτου υπάρχει άμεση ανάγκη

απλοποίησης της φορολογικής νομοθεσίας. Οι δε επιχειρήσεις δεν αποφεύγουν τους φόρους λόγω πιθανών προσωπικών κερδών, αλλά μάλλον επειδή πιστεύουν ότι το κράτος δεν είναι ικανό για σωστή κατανομή δημόσιου χρήματος και ότι το ισχύον πολιτικό και φορολογικό σύστημα είναι αναποτελεσματικό ή διεφθαρμένο.

Έτσι το κράτος πρέπει να κερδίσει την εμπιστοσύνη των πολιτών του και να αυξήσει την φορολογική ηθική ώστε να αντιμετωπίσει αποτελεσματικά την φοροδιαφυγή. Επίσης η φοροδιαφυγή στην Ελλάδα αυξάνει την φτώχεια και μειώνει τη φορολογική προοδευτικότητα, ενώ προκαλεί σημαντική απώλεια φόρου. Ένα άλλο στοιχείο που επισημαίνεται είναι ότι όσο επιδεινώνονται οι οικονομικές συνθήκες στην Ελλάδα, τόσο μειώνεται το επίπεδο του φορολογικού ηθικού λόγω της αύξησης του φόρου στις επιχειρήσεις και ότι η επιβάρυνση δεν κατανέμεται δίκαια και έχει ως αποτέλεσμα τη συμμετοχή σε δραστηριότητες στην σκιά οικονομία.

Επίσης πρέπει να τονισθεί ότι πρέπει να γίνει φορολογική αποκέντρωση της εφαρμοζόμενης φορολογικής πολιτικής, ώστε να υπάρχουν πιθανότητες για μείωση της φοροδιαφυγής, της ενίσχυσης των φορολογικών εσόδων και της φορολογικής συμμόρφωσης.

Η δε φοροδιαφυγή επηρεάζεται:

1. από την πρόθεση της κυβέρνησης για έλεγχο της οικονομίας και
2. από άλλους καθοριστικούς παράγοντες διαδικασίας της φοροδιαφυγής και εξαρτάται από τη συνάφεια της «ντροπής» που εντοπίζεται σε μία διεφθαρμένη συναλλαγή και από την αναδρομικότητα είσπραξης φόρων.

Ένα άλλο σημαντικό συμπέρασμα που εντοπίζουμε από την ανάλυση της εργασίας είναι ότι η φορολογική νομοθεσία έχει σχεδιαστεί με κενά τα οποία εκμεταλλεύονται οι επιχειρήσεις. Αυτά τα κενά πρέπει να αντιμετωπισθούν από την εκάστοτε κυβέρνηση και να αποκατασταθεί η πίστη και η ισότητα στο σύστημα.

Αυτό όμως που πρέπει να τονίσουμε και το οποίο προσφέρει αισιοδοξία για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής είναι η αποτελεσματικότητα της χρήσης του σχεδιασμένου πληροφοριακού συστήματος ELENXIS, ως εργαλείο ελέγχου, καθώς βοηθά τις φορολογικές ελεγκτικές αρχές να εξασφαλίζει γρήγορο και αποτελεσματικό έλεγχο. Με την άμεση σύνδεση TAXIS – ELENXIS οι ελεγκτές είναι σε θέση να ελέγχουν τις επιχειρήσεις πιο αποτελεσματικά και εύκολα, βελτιώνοντας την ακρίβεια και εγκυρότητα δεδομένων με στόχο τη λήψη σωστών αποφάσεων.

8. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 11: ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

Αυτό το οποίο επιχειρούμε να προτείνουμε είναι ο οργανωμένος «Σχεδιασμός Ελέγχου», οι Μέθοδοι Ανάλυσης πριν από την επιλογή υποθέσεων / περιπτώσεων για έλεγχο.

Μια ολοκληρωμένη διαδικασία προγραμματισμού ελέγχου είναι το κλειδί για την ορθή χρήση των τεχνικών ελέγχου και την ολοκλήρωση ενός ελέγχου. Αυτή η διαδικασία ξεκινά με την προετοιμασία, πριν από την έναρξη του ελέγχου, ενός γραπτού προγράμματος που περιέχει έναν κατάλογο προτεραιότητας κινδύνων και ζητημάτων που εντοπίστηκαν εκείνη τη στιγμή, τα δεδομένα που απαιτούνται για τη δοκιμή αυτών των περιοχών κινδύνου και μια λίστα ερωτήσεων συνέντευξης για έρευνες με το φορολογούμενο, τον εκπρόσωπό του και / ή άλλα μέρη. Αυτό το σχέδιο παρέχει μια διαδρομή που πρέπει να ακολουθηθεί για να διασφαλιστεί ότι ο έλεγχος διενεργείται αποτελεσματικά και αποδοτικά. Ωστόσο, δεν θα πρέπει να αντιμετωπίζεται απαρέγκλιτα. Ο σχεδιασμός υποθέσεων πρέπει να είναι ένα ευέλικτο εργαλείο και το αρχικό σχέδιο ελέγχου πρέπει να επανεξετάζεται και να ενημερώνεται τακτικά κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Τα χαρακτηριστικά των αποτελεσματικών σχεδίων ελέγχου είναι:

- ευελιξία, επάρκεια εσωτερικών ελέγχων και επάρκεια βιβλίων και αρχείων.
- ευθυγράμμιση με οποιοδήποτε πλαίσιο διασφάλισης ποιότητας και
- μια σαφής εστίαση, σε πιθανές περιοχές κινδύνου που επισημαίνονται κατά την προκαταρκτική εξέταση και επιλεγμένες διαδικασίες ελέγχου που θα αντιμετωπίσουν τους κινδύνους που εντοπίστηκαν.

Το σχέδιο πρέπει επίσης να περιλαμβάνει κάποιο βαθμό προτεραιότητας ζητημάτων. Μια ακολουθία ζητημάτων καθορίζεται σύμφωνα με το σχετικό βάρος κάθε ζητήματος.

Η ανάλυση πριν από την επαφή με τον ελεγχόμενο θεωρείται ουσιαστικό μέρος της διαδικασίας ελέγχου. Αυτή η δραστηριότητα λαμβάνει χώρα προτού ξεκινήσει ο έλεγχος και υπάρχει μια διεξοδική διαδικασία διαχείρισης κινδύνου.

Ολοκληρώνοντας, επισημαίνεται ότι χωρίς ικανό προσωπικό, οι δραστηριότητες φορολογικού ελέγχου δεν θα επιτύχουν τους στόχους τους. Η διαχείριση της απόδοσης είναι ένα σημαντικό εργαλείο για τη διαμόρφωση της συμπεριφοράς του ελεγκτή. Επίσης, τα μοντέλα ικανοτήτων και οι δραστηριότητες βελτίωσης ικανοτήτων συμβάλλουν στην ανάπτυξη και διαχείριση του ελεγκτικού εργατικού δυναμικού και η αρχική και η συνεχής εκπαίδευση είναι απαραίτητη για όλο το ελεγκτικό προσωπικό.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ξένη:

² Modugu, P. K., & Anyaduba, O. J. (2014). «Impact of tax audit on tax compliance in Nigeria». *International Journal of Business and Social Science*, 5(2), 207-215

³ Folayan, D., O. & Adeniyi A., G. (2018) «Effects of tax evasion on government revenue generation in Oyo state», Nigeria. *European Journal of Accounting and Auditing and Finance Research*, 6(1), 76-89

⁴ Olokooba, M. S., Awodun, M., Akintonye, D. O., Adebowale, I. H. (2018) «Tax Offences: Clogs in the Wheel of Progress and Development of Nigeria as a Nation». *Nnamdi Azikiwe University Journal of International Law and Jurisprudence*, 9(1), 226-236

⁵ Nwocha, M. F. (2017) «Tax Evasion law in Nigeria». *Problems of Legality*, 139, 286-295.

⁶ Oyedokun, G., E. (2016) «Relevance of Tax Audit and Tax Investigation». *SSRN Electronic Journal*. Punch FIRS Vacillation over wealthy tax evaders.

^{19 20} Bitzenis (2018) «Tax Morale in Times of Economic Depression: The Case of Greece», Dept of International & European Studies, University of Macedonia, 156 Egnatia Str, GR 54006

²¹ Varotsis, N.& Katerelos, I. (2020). Tax behaviour relating to the review of a revised regional tax policy: a study in Greece. *Journal of Economic Structures* volume 9, Article number: 7 (2020)

^{23 24} Cerqueti, R. and Coppier, R. (2011). *Economic growth, corruption and tax evasion, Economic Modelling, Elsevier*, vol. 28(1), pages 489-500

²⁵ Hindriks, M. Keen, A. Muthoo (1999). Corruption, extortion and evasion, *Journal of Public Economics*, 74 (3) . pp. 395-430

²⁹ Chandler (1962) «Strategy & Structure: Chapters in the History of American Enterprise» MIT Press, Boston

³⁵ Adam Smith (1776) «Πλούτος των Εθνών»

¹⁰⁶ Danziger JN, Andersen KV (2002). «The Impacts of Information Technology on Public Administration: An Analysis of Empirical Research from the “Golden Age” of Transformation». *Int. J. Pub. Administrat.* 25(5):591-627

¹⁰⁴ Hahamis, P., Iles, J. Healy, M., 2005. E-government: Bridging the gap between need and reality. *Electronic Journal of e-Government*, 3 (4), 185-192, Greece.

¹⁰⁸ Ho D, Lau P (1999). «Tax Audits in Hong Kong». *Int. Tax J.* 25(3):61-71

⁹⁹ Leventi & Matsaganis (2013β) «Distributional application of the crisis in Greece». EUROMOD working paper 14/13 Microsimulation Unit, University of Essex

¹⁰⁷ Moon MJ, Lee J, Roh CY (2014). «The Evolution of Internal IT Applications and e-Government Studies in Public Administration Research Themes and Methods». *Adm. Soc.* 46(1):3-36

¹¹¹ Scientific Team Astbooks. (2017). «Food and Beverage Enterprises and Enterprises Providing Health Services». ISBN: 978-618-531-200-8

¹⁰⁰ Vasardani, M., 2011. *TaxEvasion in Greece: An Overview*, *Economic Bulletin*, 35, pp. 15-25, Bank of Greece, June

Ελληνική:

¹ Μπαμπινιώτης (2010) «Ετυμολογικό Λεξικό της Νέας Ελληνικής Γλώσσας» Β Ανατύπωση, Εκδόσεις: Κέντρο Λεξικολογίας

⁷ & ¹³ Μανεσιώτης (2011) «Η Φοροδιαφυγή στην Ελλάδα, τα Δημόσια Οικονομικά της Ελλάδας, τα Δημόσια Οικονομικά στην Ελλάδα, το Οικονομικό» IOBE

⁸ Μ. Βασαρδάνη (2011) «Φοροδιαφυγή στην Ελλάδα - Μια Γενική Επισκόπηση», Οικονομικό Δελτίο, Τεύχος 35, σελ. 15 – 25, Τράπεζα Ελλάδας.

⁹ Μανεσιώτης (1990) «Παραοικονομία & Φοροδιαφυγή: Μια Πρώτη Διερεύνηση της Μεταξύ τους Σχέσης, στο «Παραοικονομία» του Βαβούρα, Εκδόσεις: Κριτική.

¹⁰ Νεγρεπόντη – Δελιβάνη (1991) «Η Οικονομία της Παραοικονομίας στην Ελλάδα», Εκδόσεις: Παπαζήση.

¹¹ Βαβούρας & Μανωλάς (2004) «Η Παραοικονομία στην Ελλάδα και τον Κόσμο: Προσέγγιση των Βασικών Πτυχών του προβλήματος», Εκδόσεις: Παπαζήση.

³² & ⁴¹ Δαλιάνης & Νιφορόπουλος (2021) «Οδηγός Φορολογικών Ελέγχων – Παραδοσιακός και Έμμεσος Μέθοδος Ελέγχου – Θεωρία & Πράξη», Artion

³³, ³⁸, ⁵⁴ & ⁷¹ Μπακάλης & Πανταζόπουλος (2018) «Φορολογική Διαδικασία», Εκδόσεις: Νομική Βιβλιοθήκη

³⁶ Σπυρόπουλος (2006) «Εισαγωγή στο Συνταγματικό Δίκαιο», Εκδόσεις: Σάκκουλα.

³⁷ & ⁵⁶ Μελάς (2015) «Μέθοδοι Φορολογικού Ελέγχου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων και Επιχειρήσεων», Οικονομικές Εκδόσεις.

³⁹ Καζαντζής (2006) «Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος. Μια Συστηματική Προσέγγιση Εννοιών, Αρχών & Προτύπων», Εκδόσεις: Business Plus A.E.

⁴⁵ Καλυβιανάκης (1993) «Φορολογικό Καθεστώς, Παραοικονομία & Φοροδιαφυγή στην Ελλάδα», Ίδρυμα Μεσογειακών Μελετών, Εκδόσεις: Παπαζήση

⁷³ Ντάσιου & Ζοργιαννού (2014) «Τεχνικές Ελέγχου με τη Χρήση Μεθόδων Έμμεσου Προσδιορισμού Φορολογητέας Ύλης», Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων, Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων.

⁷⁶ Τάχος (2003) «Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο» ^{7η} Έκδοση, Πλήρως Αναθεωρημένη, Βελτιωμένη, Συγχρονισμένη κατά το Αναθεωρημένο Σύνταγμα, Εκδόσεις: Σάκκουλα.

⁷⁷ Πρέζας (2008) «Η Υποχρέωση της Φορολογικής Αρχής για Ακρόαση του Ενδιαφερομένου, Κατά τη Λήψη των Απαγορευτικών Μέτρων», ΔΦΝ

⁷⁸ Μέντης & Μιχελινάκης (2016) «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – Ερμηνεία κατ' άρθρο & Λογιστική Αντιμετώπισης» Εκδόσεις: Οικονομική Βιβλιοθήκη

⁷⁹ Δαγτόγλου (2015) «Γενικό Διοικητικό Δίκαιο» 7^η Αναθεωρημένη Έκδοση, Εκδόσεις: Σάκκουλα.

Διαδικτυακή:

¹² Κορομηλάς (04 Δεκ 2018) «Αιτίες και συνέπειες της φοροδιαφυγής», FINANCIAL PREES, στην Ιστοσελίδα: <https://www.fpress.gr/oi-eidikoi/story/57116/aitia-kai-synepeies-tis-forodiatyfigis>

^{14, 42 & 43} Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο (2012) «Έλεγχος στο Πλαίσιο Τελωνειακού Καθεστώτος 42 - Πρόληψη & Εντοπισμός Φοροδιαφυγής στο Φ.Π.Α.». Διαθέσιμο Εδώ: https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-7-2012-0426_EL.html?redirect

¹⁵ Νάστας (2007) «Θεωρητικό Πλαίσιο Διάκρισης Ανάμεσα στην Φοροδιαφυγή και την Παραοικονομία», e – Περιοδικό Επιστήμης & Τεχνολογίας. Διαθέσιμο Εδώ: http://ejst.uniwa.gr/issues/issue_4_2007/nastas_4.pdf

¹⁶ Drogalas, A.G. & Sorros I., Karagiorgou D.& Diavastis, I. (2015). Tax audit effectiveness in Greek firms: Tax auditors' perceptions. *Journal of Accounting and Taxation* 7(7):123-130 DOI:10.5897/JAT2015.0186.Ανάκτηση από:

<https://www.researchgate.net/publication/282572160TaxauditeffectivenessinGreekfirmsTaxauditors'perceptions>

¹⁷ Drogalas, G. Anagnostopoulou, E. Pazarskis, M. Petkopoulos, M. (2018) «Tax Ethics and Tax Evasion. Evidence of Greece». *Theoretical Economics Letters*, 2018, 8, 1018-1027. ISSN Online: 2162-2086. Ανάκτηση από:

<https://www.researchgate.net/publication/324502171TaxEthicsandTaxEvasionEvidencefromGreece>

¹⁸ Ματσάγκανη και Φλεβοτόμου (2010). Διαθέσιμο εδώ: http://manosmatsaganis.blogspot.com/2010/03/blog-post_06.html

²² Sangheon, K. (2008). «Does Political Intention Affect Tax Evasion?» Ανακτήθηκε από: <https://ideas.repec.org/a/eee/jpolmo/v30y2008i3p401415.html>

^{26 & 30} Επιχειρησιακό Σχέδιο Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (2019), σελ. 105. Διαθέσιμο Εδώ: <https://www.aade.gr/epiheirisiaka-shedia/epiheirisiako-shedio-aade-2019>

²⁷ Άρθρο 14 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94/27-05-2016). Διαθέσιμο το άρθρο εδώ: <https://www.taxheaven.gr/law/4389/2016>

²⁸ Οργανόγραμμα Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων. Διαθέσιμο Εδώ: https://www.aade.gr/sites/default/files/2021-05/organogramma_aade_gr_may_2021.pdf

³⁴ Ελεγκτικό Συνέδριο «Εγχειρίδιο Ελέγχου». Διαθέσιμο Εδώ: <https://egritogroup.gr/wp-content/uploads/2020/04/egxeir-elegxou-elegktikou-sinedriou.pdf>

⁴⁰ Διαθέσιμο το άρθρο εδώ: <https://www.taxheaven.gr/circulars/18762/arprwtdela1069048-2-5-2014-oroh-epanalhpsh>

⁴⁴ Δαλιάνης (2018) «Φορολογικοί Παράδεισοι», TaxHeaven. Διαθέσιμο Εδώ: <https://www.taxheaven.gr/circulars/29807/arora-oi-forologikoi-paradeisoi-off-shore-kypros-boylgar-ia-se-asfyktiko-kloio>

⁵⁵ Τσακίρη (2008) «Φορολογικοί Έλεγχοι & Δικαιώματα Φορολογουμένων». Διαθέσιμο Εδώ: <http://ikee.lib.auth.gr/record/123877/files/tsakiri.pdf>

⁶¹ Απόφαση 636/24.06.2016 της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. Διαθέσιμη εδώ: http://elib.aade.gr/elib/view?d=/gr/ded/2016/2336_en_ath/

⁶² Άρθρο 169 του Ν. 2717/1999 (περί Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας). Διαθέσιμο εδώ: <https://www.e-nomothesia.gr/kat-kodik-es-nomothesias/n-2717-1999.html>

⁶³ Άρθρο 171 § 1 του Ν. 2717/1999 (περί Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας). Διαθέσιμο εδώ: <https://www.taxheaven.gr/law/2717/1999>

⁶⁴ ΣτΕ 1364/1982, 199/1990, 1307/1991, 4258/1995. Διαθέσιμες εδώ: http://www.adjustice.gr/webcenter/faces/wcnav_externalId/search-caselaws?_afLoop=28488054368900303#!%40%40%3F_afLoop%3D28488054368900303%26_adf.ctrl-state%3D18dblwlwla6k_39

⁶⁸ ΣτΕ Α 2357/2001. Διαθέσιμη εδώ: http://www.adjustice.gr/webcenter/faces/wcnav_externalId/search-caselaws?_afLoop=28488054368900303#!%40%40%3F_afLoop%3D28488054368900303%26_adf.ctrl-state%3D18dblwlwla6k_39

⁷⁰ ΣτΕ Α 4258/1995 (Απόφαση). Διαθέσιμη εδώ: http://www.adjustice.gr/webcenter/portal/ste/ypiresies/nomologies?_afLoop=28496919226296020#!%40%40%3F_afLoop%3D28496919226296020%26centerWidth%3D65%2525%26leftWidth%3D0%2525%26npath%3D%252Fwebcenter%252Fportal%252Fste%252Fypiresies%252Fnomologies%26rightWidth%3D35%2525%26showFooter%3Dfalse%26showHeader%3Dtrue%26_adf.ctrl-state%3D18dblwlwla6k_64

⁸⁷ 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.

¹⁰¹ Chen, Y.C. (2010) «Citizen-Centric E-Government Services: Understanding Integrated Citizen Service Information Systems». Social Science Computer Review 2010 28: 427. Ανακτήθηκε στις 23-11-2014, από <http://ssc.sagepub.com/content/28/4/427>

¹⁰³ Τι είναι το ELENXIS που Χρησιμοποιεί η Εφορία για να Πιάνει του Φοροφυγάδες.
Ανάκτηση από:
<https://www.dikaiologitika.gr/arxείο/1350/ti-einai-to-elenxis-pou-xrisimopoiiei-i-eforia-gia-na-piane-i-tous-forofygades>

¹⁰² & ¹¹⁰ Longley,P.A. Goodchild,F.M. Maguire, J.D. & Rhind, W.D. (2011). Geographic Information Systems & Science, edited by 3rd edn, Wiley, New York, 2011, 560 pp., £27.45 (softcover), ISBN: 978-0470721445. Ανάκτηση από:
<https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/01431161.2011.587098>

¹⁰⁵ & ¹¹² Tenidoua, E. Valsamidisa, S. Petasakisa, I. Mandilasa, A. (2015) «Elenxis, an Effective Tool for the War Against Tax Avoidance and Evasion». Procedia Economics and Finance. Volume 33, 2015, Pages 303-312. Ανάκτηση από:
<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S2212567115017141>

¹⁰⁹ Konstantinopoulou, A. Lazakidou, A. (2021). «Developing the ELENXIS Information System for Financial Inspections of Food and Beverage Enterprises and Health-Related Businesses». Journal of US-China Public Administration, Mar.-Apr. 2021, Vol. 18, No. 2, 93-96
doi: 10.17265/1548-6591/2021.02.005 Ανάκτηση από:
<https://www.davidpublisher.com/Public/uploads/Contribute/60a470c79d6c4.pdf>.

¹¹³ OECD (2006). «Strengthening Tax Audit Capabilities: General Principles and Approaches». Ανάκτηση από: <https://www.oecd.org/tax/administration/37589900.pdf>

Νόμοι, ΠΟΛ, Αποφάσεις και Εγκύκλιοι:

³¹ Νόμος 4174/2013, άρθρο 23 «Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης». Διαθέσιμο Εδώ:
<https://www.e-forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=D107B3123F316F0.24FC74734958&version=2016/08/03>

⁴⁶ Ν. 4174/2013 άρθρο 26 § § 1 & 2 Διαθέσιμος εδώ:
<https://www.taxheaven.gr/law/4174/2013>

⁴⁷ Α. 1288/24.12.2020 Διαθέσιμη εδώ: <https://www.taxheaven.gr/circulars/35243/a-1288-2020>

^{48, 49, 50, 51, & 52} Ν. 4172/2013 (περί Κώδικα Φορολογίας .Εισοδήματος) άρθρα 21, 47, 58, 68 §§§ 1, 2 & 3, 71. Διαθέσιμος εδώ: <https://www.taxheaven.gr/law/4172/2013>

⁵³ ΠΟΛ 1073/2018. Διαθέσιμη εδώ: <https://www.taxheaven.gr/circulars/28514/pol-1073-2018>

^{57, 65 & 67} ΠΟΛ 1124/18.06.2015. Διαθέσιμη εδώ:
<https://www.taxheaven.gr/circulars/21158/pol-1124-18-6-2015>.

⁵⁸ Α. 1293/2019 – ΦΕΚ 3085/Β/31-7-2019 «Πρόγραμμα Ελέγχου Για Φορολογικά Έτη από 1/1/2014 και Μετά». Διαθέσιμο Εδώ:

<https://www.e-nomothesia.gr/kat-oikonomia/forologia/apophase-a-1293-2019-phkek-3085b-31-7-2019.html>

⁵⁹ Ν. 4174/2013 άρθρο 28 § 1. Διαθέσιμο εδώ: <https://www.taxheaven.gr/law/4174/2013>

⁶⁰ Ν. 2690/1999 (περί Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) άρθρο 6 § 2: Διαθέσιμος εδώ: <https://www.taxheaven.gr/law/2690/1999>

^{66 & 69} Αριθ. πρωτ.: ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 31.12.2013 «Αποτελέσματα Φορολογικού Ελέγχου», Διαθέσιμο Εδώ: <https://www.e-forosimv.gr/details.asp?ID=22180&cat=19>

⁷² Άρθρο 28 § 2 του ν. 4174/2013 (περί Κ.Φ.Δ.). <https://www.taxheaven.gr/law/4174/2013>

^{74 & 75} Νόμος 4174/2013, Άρθρο 63 «Ενδικαφανής Προσφυγή – Συνοπτική Παρουσίαση Διαδικασίας», Διαθέσιμο Εδώ: <https://www.taxheaven.gr/law/4174/2013>

⁸⁰ Άρθρο 55 Ν. 4174/2013 (περί Κ.Φ.Δ.). Διαθέσιμο εδώ: <https://www.taxheaven.gr/law/4174/2013>

⁸¹ Άρθρο 66 Ν. 4174/2013 (περί Κ.Φ.Δ.). Διαθέσιμο εδώ: <https://www.taxheaven.gr/law/4174/2013>

⁸² ΠΟΛ 1142/2016. διαθέσιμο εδώ <https://www.taxheaven.gr/circulars/24541/pol-1142-2016>

⁸³ Άρθρο 67 ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) «Αυτουργοί και συνεργοί». Διαθέσιμο εδώ: <https://www.taxheaven.gr/law/4174/2013>

⁸⁴ άρθρο 4 του ν. 4557/2018. Διαθέσιμο εδώ: <https://www.taxheaven.gr/law/4557/2018>

⁸⁵ Άρθρο 28 ν. 4557/2018. Διαθέσιμο εδώ: <https://www.taxheaven.gr/law/4557/2018>

⁸⁶ Ε. 2038/05.02.2021. Διαθέσιμο εδώ: <https://www.taxheaven.gr/circulars/35665/e-2038-2021>

⁸⁸ Άρθρο 4 του ν. 4038/2012 (ΦΕΚ Α' 14/02-02-2012) «Επείγουσες ρυθμίσεις που αφορούν την εφαρμογή του μεσοπρόθεσμου πλαισίου δημοσιονομικής στρατηγικής 2012-2015.». Διαθέσιμο εδώ: <https://www.taxheaven.gr/law/4038/2012>

⁸⁹ Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994) «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.». Διαθέσιμος εδώ: <https://www.taxheaven.gr/law/2238/1994>

⁹⁰ Ν. 4079/2012 άρθρο 5 περ. Β' (ΦΕΚ Α' 180/20-09-2012). Διαθέσιμος εδώ: <https://www.taxheaven.gr/law/4079/2012>

⁹¹ Ν. 4110/2013 άρθρο 8 § 6 (ΦΕΚ Α' 17/23-01-2013). Διαθέσιμος εδώ: <https://www.taxheaven.gr/law/4110/2013>.

⁹² ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013. Διαθέσιμη εδώ: <https://www.taxheaven.gr/circulars/16411/ar-prwt-des-a-1077357-ex-10-5-2013>

⁹³ Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013) «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις.»

⁹⁴ ΠΟΛ 1270/24.12.2013 «Μεθοδολογία Έμμεσων τεχνικών Ελέγχου.». Διαθέσιμη εδώ: <https://www.capital.gr/capital-logistis/1930385/up-oik-pol-1270-24-12-2013>

⁹⁵ ΠΟΛ 1050/17.02.2014 (ΦΕΚ Β' 478/26-02-2014). Διαθέσιμη εδώ:
<https://www.taxheaven.gr/circulars/18287/pol-1050-17-2-2014>.

⁹⁶ Α. 1008/20.01.2020 (ΦΕΚ Β' 88/27-01-2020). Διαθέσιμη εδώ:
<https://www.taxheaven.gr/circulars/32242/a-1008-2020>.

⁹⁷ Ε.2015/31-01-2020. Διαθέσιμη εδώ:
<https://www.taxheaven.gr/circulars/32280/e-2015-2020>

⁹⁸ Ε.2016/31-01-2020. Διαθέσιμη εδώ:
<https://www.taxheaven.gr/circulars/32283/e-2016-2020>