



ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ  
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ  
ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ ΚΑΙ  
Η ΑΜΥΝΑ ΤΟΥ ΔΙΟΙΚΟΥΜΕΝΟΥ

του

ΘΕΟΔΟΣΙΟΥ ΠΑΠΑΝΤΩΝΗ

Επιβλέπων Καθηγητής: Θωμάς Χατζηγάγιος

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

Αύγουστος 2015

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Ο φορολογικός έλεγχος αποτελεί μια ελεγκτική διαδικασία με πολλαπλά οφέλη για την οικονομική και κοινωνική ζωή. Τα φορολογικά όργανα και οι φορολογικοί ελεγκτές προβαίνουν σε μια σειρά ελεγκτικών επαληθεύσεων, έτσι ώστε να διαπιστώσουν την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τα φορολογούμενα φυσικά και νομικά πρόσωπα.

Οι φορολογικοί ελεγκτές μέσω μιας σειράς μεθόδων και διαδικασιών έχουν ως στόχο να εκτιμήσουν την πραγματική οικονομική κατάσταση των φορολογουμένων έτσι ώστε να καθοριστεί η φορολογητέα ύλη και οι φορολογικές υποχρεώσεις των φυσικών και νομικών προσώπων.

Στόχος της εργασίας αυτής αποτελεί η διερεύνηση και παρουσίαση του θεσμικού και νομοθετικού πλαισίου που διέπει την διενέργεια των φορολογικών ελέγχων στην χώρα μας. Τα τελευταία χρόνια λόγω και των ιδιαίτερων οικονομικών συνθηκών έχει διαμορφωθεί ένα νέο νομικό πλαίσιο στην Ελλάδα, με στόχο την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής, την ενίσχυση των δημοσίων εσόδων και την δημιουργία φορολογικής συνείδησης.

Μια σειρά νόμων και αποφάσεων στην χώρα καθορίζουν λεπτομερώς τις διαδικασίες και τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που πρέπει να ακολουθούνται ανά περίπτωση κατά τον έλεγχο των φορολογούμενων καθώς και τα αποτελέσματα και τις συνέπειες που προκύπτουν με βάση τα συμπεράσματα και το πόρισμα της ελεγκτικής διαδικασίας.

Λέξεις κλειδιά: φορολογικός έλεγχος, φορολογούμενος, νομικό πλαίσιο, άμυνα δικαιούμενου

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ .....	2
ΕΙΣΑΓΩΓΗ .....	5
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1:ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΟΥΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥΣ ΕΛΕΓΧΟΥΣ.....	7
1.1 Έννοια και Σκοπός Φορολογικού Ελέγχου .....	7
1.2 Όργανα Διενέργειας Φορολογικών Ελέγχων .....	8
1.2.1 Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος .....	8
1.2.2 Υπηρεσία Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων.....	9
1.3.3 Κέντρα Ελέγχου .....	10
1.3.4 Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες .....	11
1.2.5 Διεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας.....	12
1.2.6 Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές .....	12
1.2.7 Ειδικά Συνεργεία Ελέγχου .....	13
1.3 Είδη Φορολογικών Ελέγχων.....	13
1.3.1 Τόπος Διενέργειας Φορολογικού Ελέγχου.....	13
1.3.2 Πλήρης και Μερικός Φορολογικός Έλεγχος .....	14
1.3.3 Φορολογικός Έλεγχος Φυσικών και Νομικών Προσώπων.....	14
1.3.4 Περιεχόμενο Φορολογικού Ελέγχου .....	15
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ .....	17
2.1 Επιλογή Υποθέσεων προς Έλεγχο.....	17
2.2 Προετοιμασία Ελέγχου .....	18
2.3 Διαδικασία Ελέγχου.....	20
2.4 Πληροφοριακό Σύστημα Elenxis .....	21
2.5 Ελεγκτικές Επαληθεύσεις (ΠΟΛ 1037/2005 και 1072/2011) .....	22
2.5.1 Γενικές Ελεγκτικές Επαληθεύσεις .....	22
2.5.2 Ειδικές Ελεγκτικές Επαληθεύσεις.....	26
2.5.3 Πρόσθετες Ελεγκτικές Επαληθεύσεις- Έλεγχος Λοιπών Φορολογιών .....	33
2.6 Φορολογικό Πιστοποιητικό .....	34
2.6.1 Γενικά.....	34
2.6.2 Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης .....	35

2.6.3 Προσάρτημα Αναλυτικών Πληροφοριών .....	37
2.6.4 Πρόγραμμα Ελέγχου .....	37
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3:ΕΜΜΕΣΕΣ ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ .....</b>	<b>39</b>
3.1 Εφαρμογή Έμμεσων Τεχνικών Ελέγχου .....	39
3.2 Ανάλυση Έμμεσων Τεχνικών Ελέγχου .....	40
3.2.1 Τεχνική Ανάλυσης Ρευστότητας .....	40
3.2.2 Τεχνική Καθαρής Θέσης .....	41
3.2.3 Τεχνική του Ύψους των Τραπεζικών Καταθέσεων και των Δαπανών σε Μετρητά .....	42
3.3 Συγκέντρωση και Παροχή Στοιχείων .....	43
3.4 Διαδικασία Φορολογικού Ελέγχου .....	44
3.5 Προσδιορισμός Φορολογητέου Εισοδήματος .....	45
2.6 Ανταπόδειξη Φορολογουμένου .....	47
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ.....</b>	<b>49</b>
4.1 Γενικά .....	49
4.2 Έκθεση Ελέγχου .....	50
4.3 Πράξη Προσδιορισμού Φόρου .....	51
4.4 Πράξη Καταλογισμού Τόκων και Επιβολής Προστίμων .....	53
4.5 Παραγραφή Δικαιώματος Έκδοσης Πράξεων.....	60
4.5.1 Προσαύξηση περιουσίας και αναδρομική εφαρμογή δυσμενέστερων διατάξεων.....	60
4.6 Κοινοποίηση Πράξεων .....	62
4.7 Διασφάλισης Συμφερόντων Δημοσίου και Αναγκαστική Εκτέλεση .....	63
4.8 Υποβολή Μηνυτήριας Αναφοράς.....	65
4.9 Αναφορά Νόμου 3691/2008 .....	67
4.10 Υποβολή Προσφυγής .....	70
4.10.1 Ενδικοφανής Προσφυγή.....	70
4.10.2 Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών .....	74
4.10.3 Αρμοδιότητες Διοικητικών Δικαστηρίων .....	75
4.10.4 Δικαστική Προσφυγή.....	76
<b>ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....</b>	<b>78</b>
<b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....</b>	<b>80</b>

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Ένα από τα σημαντικότερα προβλήματα που αντιμετωπίζει διαχρονικά η Ελλάδα αποτελεί η μη τήρηση της φορολογικής νομοθεσίας και η φοροδιαφυγή τόσο των φυσικών όσο και των νομικών προσώπων.

Τα τελευταία χρόνια, η χώρα βιώνει μια πρωτοφανή δημοσιονομική κρίση. Κάθε προσπάθεια της εκάστοτε κυβέρνησης να εφαρμόσει την οικονομική πολιτική της και να επαναφέρει την οικονομία σε ρυθμούς ανάπτυξης υπονομεύεται από την μη τήρηση της φορολογικής νομοθεσίας από σημαντικό ποσοστό των Ελλήνων.

Οι φορολογούμενοι εκμεταλλεύονται είτε τυχόν νομοθετικά κενά είτε την έλλειψη και αναποτελεσματικότητα των ελεγκτικών μηχανισμών προκειμένου να αποκρύψουν το ορθό ύψος του φορολογητέου εισοδήματος και να μειώσουν τις φορολογικές υποχρεώσεις τους.

Ένα σημαντικό εργαλείο που διαθέτουν οι κυβερνήσεις για τον περιορισμό των φαινομένων φοροδιαφυγής και την ενίσχυση των δημοσίων εσόδων αποτελεί η διενέργεια αποτελεσματικών φορολογικών ελέγχων από τα αρμόδια φορολογικά όργανα.

Στα πλαίσια αυτά, τα τελευταία χρόνια έχει διαμορφωθεί ένα νέο νομοθετικό πλαίσιο που διέπει την λειτουργία των φορολογικών οργάνων και την διαδικασία των φορολογικών ελέγχων που ακολουθείται από αυτούς με στόχο την διασφάλιση της τήρησης της φορολογικής νομοθεσίας και της διαμόρφωσης ενός αισθήματος δικαιοσύνης στους φορολογουμένους.

Η εργασία αυτή έχει ως σκοπό την μελέτη και την παρουσίαση των διαδικασιών φορολογικού ελέγχου που ακολουθούνται και προβλέπονται στην Ελλάδα στην περίπτωση των νομικών και φυσικών προσώπων. Συγκεκριμένα, περιγράφονται οι ελεγκτικές διαδικασίες, επαληθεύσεις και τεχνικές που προβλέπονται από το ελληνικό νομικό πλαίσιο και ακολουθούνται από τα προβλεπόμενα φορολογικά όργανα καθώς και οι συνέπειες και τα αποτελέσματα που προκύπτουν από τον φορολογικό έλεγχο.

Η διάρθρωση της εργασίας αυτής γίνεται σε τέσσερα κεφάλαια. Το πρώτο κεφάλαιο αποτελεί μια εισαγωγή στην έννοια, το ρόλο και τα είδη των φορολογικών ελέγχων καθώς και στα αρμόδια όργανα διενέργειας φορολογικών ελέγχων στην χώρα.

Το δεύτερο κεφάλαιο ασχολείται με τον φορολογικό έλεγχο των επιχειρήσεων και περιγράφονται όλα τα βήματα του ελέγχου καθώς και οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και διαδικασίες που χρησιμοποιούν οι φορολογικές αρχές.

Στο τρίτο κεφάλαιο παρουσιάζονται οι νέες έμμεσες τεχνικές ελέγχου που έχουν εισαχθεί στην ελληνική νομοθεσία και χρησιμοποιούνται κυρίως κατά τον έλεγχο των φυσικών προσώπων.

Το τελευταίο κεφάλαιο περιγράφει αναλυτικά τα αποτελέσματα και τις συνέπειες που απορρέουν από τα πορίσματα και τις διαπιστώσεις του φορολογικού ελέγχου στις περιπτώσεις παραβίασης της φορολογικής νομοθεσίας.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1:

### ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΟΥΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥΣ ΕΛΕΓΧΟΥΣ

#### 1.1 Έννοια και Σκοπός Φορολογικού Ελέγχου

Ο φορολογικός έλεγχος αποτελεί το σύνολο των ελεγκτικών διαδικασιών και ενεργειών των αρμόδιων φορολογικών οργάνων, έτσι ώστε να διαπιστώσουν :

- την εφαρμογή των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας
- την ορθή τήρηση των λογιστικών βιβλίων
- τον ορθό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων
- την ορθή υποβολή φορολογικών δηλώσεων
- την αξιοπιστία του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων και των λογιστικών δεδομένων
- την ύπαρξη πράξεων ή παραλείψεων που οδήγησαν ακούσια ή εκούσια στη μη υποβολή φορολογικών δηλώσεων, τελών, εισφορών και γενικά την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων.

Τα φορολογικά όργανα που διενεργούν τους φορολογικούς ελέγχους και την φορολογική διοικητική διαδικασία είναι οι φορολογικοί ελεγκτές, που θα πρέπει να διαθέτουν επαγγελματική επάρκεια, πείρα και ισχυρό θεωρητικό υπόβαθρο. Οφείλουν να διαθέτουν γνώση της φορολογικής νομοθεσίας, γνώσεις Χρηματοοικονομικής, Λογιστικής και Οικονομικής καθώς και ελάχιστο επίπεδο νομικών γνώσεων. Επιπλέον, πρέπει να επιδεικνύουν αντικειμενικότητα, ακεραιότητα, ανεξαρτησία έκφραση γνώμης, ήθος και ταχεία αντίληψη.

Σύμφωνα με τον Ν. 4174/13, η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες που ορίζει η νομοθεσία, και

χρησιμοποιώντας μεθόδους, οι οποίες προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας<sup>1</sup>.

Ο φορολογικός έλεγχος προβλέπει την συλλογή όλων των απαραίτητων πληροφοριών και στοιχείων, έτσι ώστε να εκτιμηθεί η πραγματική οικονομική κατάσταση του φορολογουμένου και να καθοριστεί η φορολογητέα ύλη και οι φορολογικές υποχρεώσεις των φυσικών και νομικών προσώπων.

Η διαδικασία του φορολογικού ελέγχου καταλήγει σε ένα πόρισμα ελέγχου, όπου παρουσιάζονται τα αποτελέσματα του ελέγχου και διατυπώνεται η άποψη του φορολογικού ελεγκτή<sup>2</sup>.

Συνολικά, ο φορολογικός έλεγχος έχει μεγάλη σημασία για την οικονομική και κοινωνική ζωή καθώς συμβάλλει στον ακριβή προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος των φορολογουμένων και την δικαιότερη κατανομή του φορολογικού βάρους, αποτελώντας την βάση της φορολογικής δικαιοσύνης. Ο αποτελεσματικός φορολογικός έλεγχος δημιουργεί ένα αίσθημα δικαιοσύνης στους φορολογουμένους και την πεποίθηση ότι ο καθένας εισφέρει ανάλογα με την φοροδοτική ικανότητα του<sup>3</sup>. Ένα αποτελεσματικό σύστημα φορολογικών ελέγχων συμβάλλει:

- στην αύξηση των δημοσίων εσόδων
- στην επιτάχυνση του αριθμού οικονομικής ανάπτυξης
- στην δίκαιη κατανομή των φορολογικών βαρών<sup>4</sup>

## 1.2 Όργανα Διενέργειας Φορολογικών Ελέγχων

### 1.2.1 Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος

Το Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) συστάθηκε με τον Ν.2343/1995. Με το Π.Δ 85/2005 μετονομάστηκε σε Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων, αλλά το 2010 επέστρεψε στην αρχική του ονομασία.

Οι βασικές αρμοδιότητες και η αποστολή του Σ.Δ.Ο.Ε περιλαμβάνουν:

---

<sup>1</sup> Νόμος 4174/2013, «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις», Φ.Ε.Κ.170/Α'26.7.2013

<sup>2</sup> Χρήστος Νεγκάκης, Παναγιώτης Ταχυνάκης, «Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού Ελέγχου», Εκδόσεις Διπλογραφία, Αθήνα 2013, σελ. 326-327

<sup>3</sup> Χρήστος Καζαντζής, «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος», Εκδόσεις Business Plus A.E., Πειραιάς 2006, σελ 98-99

<sup>4</sup> Γιώργος Α. Κορομηλάς, Χρήστος Η. Γιαννόπουλος, «Φορολογικός Έλεγχος Επιχειρήσεων», tax advisors, Μάρτιος 2006



- την έρευνα, τον εντοπισμό και την καταστολή οικονομικών παραβάσεων ιδιαίτερης βαρύτητας και σημασίας, όπως η νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες (ξέπλυμα χρήματος), οι απάτες και παρατυπίες, οι παραβάσεις που σχετίζονται με προμήθειες, επιδοτήσεις και επιχορηγήσεις, οι παράνομες χρηματιστηριακές και χρηματοπιστωτικές συναλλαγές και γενικά οι οικονομικές απάτες σε βάρος των συμφερόντων του Ελληνικού Δημοσίου και της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ανεξάρτητα από τον τόπο τέλεσης
- την επιτήρηση του θαλάσσιου χώρου με διενέργεια ελέγχων για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και του λαθρεμπορίου
- την έρευνα, αποκάλυψη και καταπολέμηση παράνομων συναλλαγών, απατών και δραστηριοτήτων, που διενεργούνται με χρήση ηλεκτρονικών μέσων, του διαδικτύου και νέων τεχνολογιών

Μεταξύ των αρμοδιοτήτων του Σ.Δ.Ο.Ε περιλαμβανόταν και ο προληπτικός έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας καθώς και ο προσωρινός φορολογικός έλεγχος, ιδίως στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, με έμφαση στο Φ.Π.Α., καθώς και ο έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων της τελωνειακής νομοθεσίας. Ωστόσο, με απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών το 2013, οι αρμοδιότητες του προληπτικού ελέγχου εφαρμογής της φορολογικής νομοθεσίας και των προσωρινών ελέγχων μεταφέρθηκαν στη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων, προκειμένου το ΣΔΟΕ να ασχολείται μόνο με τις υποθέσεις μεγάλου φορολογικού ενδιαφέροντος.

### **1.2.2 Υπηρεσία Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων**

Η Υπηρεσία Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε) αποτελεί ειδική αποκεντρωμένη υπηρεσία που υπάγεται στον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και ασκεί τις αρμοδιότητες των ελέγχων πρόληψης για την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας.

Προβαίνει, βάσει ειδικού προγραμματισμού, σε έρευνες, σε ελέγχους πρόληψης και σε μερικούς ελέγχους εφαρμογής της φορολογικής νομοθεσίας, κυρίως στους

παρακρατούμενους, επιρριπτόμενους φόρους και στο Φόρο Προστιθέμενης Αξίας , σε ελέγχους στη διακίνηση, στη διαμετακόμιση, στις εισαγωγές και εξαγωγές, στον εφοδιασμό και τη διάθεση των προϊόντων που υπόκεινται σε Ειδικό Φόρο Κατανάλωσης και γενικά σε ελέγχους εφαρμογής της τελωνειακής νομοθεσίας, με σκοπό την καταπολέμηση της φοροαποφυγής, της φοροδιαφυγής και της λαθρεμπορίας μέσω της διαπίστωσης και της αντιμετώπισης κάθε μορφής απάτης σε βάρος των δημοσίων εσόδων<sup>5</sup>.

### 1.2.3 Κέντρα Ελέγχου

Με το Π.Δ. 111/2014 προβλέπεται η λειτουργία δύο κέντρων ελέγχου: α) το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) και β) το Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.).

Το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων αποτελεί ειδική αποκεντρωμένη υπηρεσία φορολογικού ελέγχου με αρμοδιότητες στον φορολογικό έλεγχο, επί των μεγάλων επιχειρήσεων όλης της επικράτειας που έχει ως στόχο:

- την πάταξη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής
- την αποτελεσματική είσπραξη των εσόδων, που αφορούν στις μεγάλες επιχειρήσεις όλης της Επικράτειας, για τα έσοδα που προέρχονται από τους ελέγχους του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., με την εφαρμογή βελτιωμένων διαδικασιών ελέγχου και είσπραξης αυτών
- την συμβολή στην βελτίωση της φορολογικής συμμόρφωσης των μεγάλων επιχειρήσεων

Ως προς τον έλεγχο, το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. έχει αρμοδιότητα τακτικού (οριστικού) φορολογικού ελέγχου, σε: α) φορολογουμένους με ετήσια ακαθάριστα έσοδα άνω των 25.000.000€, β) συνδεδεμένες επιχειρήσεις, ανεξάρτητα από το ύψος των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων τους ή σε μητρικές επιχειρήσεις των συνδεδεμένων επιχειρήσεων που υποχρεούνται να καταρτίζουν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 90 του ν.2190/1920, ανεξάρτητα από τη διαχειριστική περίοδο που αφορούν και το ύψος των ακαθάριστων εσόδων τους, γ) επιχειρήσεις που προήλθαν από οποιοδήποτε μετασχηματισμό καθώς και των πριν το μετασχηματισμό επιχειρήσεων.

---

<sup>5</sup> Π.Δ. 111/2014, «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών», ΦΕΚ Α 178/29-8-2014

Αντίστοιχα, το Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου αποτελεί ειδική αποκεντρωμένη υπηρεσία φορολογικού ελέγχου με αρμοδιότητες στον φορολογικό έλεγχο επί των φορολογουμένων μεγάλου πλούτου όλης της επικράτειας που έχει ως στόχο:

- την πάταξη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής
- την αποτελεσματική είσπραξη των εσόδων, που αφορούν στους φορολογουμένους Μεγάλου Πλούτου όλης της Επικράτειας, για τα έσοδα που προέρχονται από τους ελέγχους του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., με την εφαρμογή βελτιωμένων διαδικασιών ελέγχου και είσπραξης αυτών.

Κατά την έναρξη λειτουργίας του το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. είναι αρμόδιο για τον έλεγχο των υποθέσεων που είχαν ανατεθεί στο ΔΕΚ Αθηνών, δηλαδή για τις ανέλεγκτες υποθέσεις με ετήσια ακαθάριστα έσοδα ή αμοιβές από 7.000.001 έως 30.000.000 ευρώ για τη διαχειριστική περίοδο που έκλεισε εντός του έτους 2009 καθώς και όλες οι ανέλεγκτες υποθέσεις των ίδιων επιτηδευματιών και φορολογουμένων, γενικά, που αφορούν προηγούμενες διαχειριστικές περιόδους, ανεξάρτητα από το ύψος των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων καθώς και των υποθέσεων των ίδιων επιτηδευματιών και φορολογουμένων, γενικά, που αφορούν διαχειριστικές περιόδους που κλείνουν εντός του 2010 και 2011 και δεν υπάγονται στην ελεγκτική αρμοδιότητα των Δ.Ο.Υ. Επιπλέον είναι αρμόδιο για τον έλεγχο και των αλλοδαπών εταιρειών εκμετάλλευσης ακινήτων, για τις οποίες δεν προκύπτει το φυσικό πρόσωπο ή των ημεδαπών εταιρειών εκμετάλλευσης ακινήτων, στις οποίες συμμετέχει αλλοδαπή εταιρεία χωρίς να εμφανίζεται το φυσικό πρόσωπο καθώς και για τη βεβαίωση και την αναγκαστική είσπραξη για τα έσοδα που προέρχονται από ενέργειες του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για τους φορολογουμένους μεγάλου πλούτου<sup>6</sup>

#### **1.2.4 Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες**

Οι Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ.) έχουν, στα όρια της κατά τόπον αρμοδιότητάς τους, ως στόχο:

- την πάταξη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής,
- την βελτίωση της συμμόρφωσης των φορολογουμένων και την ποιοτική εξυπηρέτηση αυτών
- την αποτελεσματική είσπραξη των δημοσίων εσόδων και

---

<sup>6</sup> Π.Δ. 111/2014, «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών», ΦΕΚ Α 178/29-8-2014

- την ορθή εφαρμογή της νομοθεσίας.

Οι αρμοδιότητες των Δημόσιων Οικονομικών Υπηρεσιών περιλαμβάνουν μεταξύ των άλλων την διενέργεια φορολογικού ελέγχου σε επιχειρήσεις, με ετήσια ακαθάριστα έσοδα, όπως καθορίζονται και ανακαθορίζονται εκάστοτε με αποφάσεις του Γενικού Γραμματέα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων και σε φυσικά πρόσωπα, τα οποία δεν χαρακτηρίζονται ως φορολογούμενοι μεγάλου πλούτου για την διαπίστωση της συμμόρφωσης των φορολογουμένων και τον εντοπισμό εισοδημάτων και περιουσιακών στοιχείων που δεν έχουν δηλωθεί<sup>7</sup>.

### **1.2.5 Διεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας**

Η Διεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας αποτελεί ειδική υπηρεσία της Ελληνικής Αστυνομίας, η οποία έχει ως στόχο την πρόληψη, έρευνα και καταστολή οικονομικών εγκλημάτων και ιδίως αυτών που τελέστηκαν σε βάρος των συμφερόντων του Δημοσίου και της εθνικής οικονομίας ή έχουν τα χαρακτηριστικά του οργανωμένου εγκλήματος.

### **1.2.6 Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές**

Με την ΠΟΛ.1159/2011 προβλέπεται η διενέργεια φορολογικού ελέγχου από τους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές. Συγκεκριμένα, καθιερώνεται το φορολογικό πιστοποιητικό που αφορά τις Ανώνυμες Εταιρείες και τις Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης που οι ετήσιες οικονομικές τους καταστάσεις ελέγχονται υποχρεωτικά από νόμιμους ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία και εκδίδεται μετά από φορολογικό έλεγχο που διενεργείται από νόμιμους ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία που είναι εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν. 3693/2008.

Με το πιστοποιητικό αυτό ελέγχεται η φορολογική συμμόρφωση των επιχειρήσεων από ορκωτούς ελεγκτές και καταγράφεται αν προκύπτουν παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας<sup>8</sup>.

---

<sup>7</sup> Π.Δ. 111/2014, «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών», ΦΕΚ Α 178/29-8-2014

<sup>8</sup> Χρήστος Νεγκάκης, Παναγιώτης Ταχυνάκης, «Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού Ελέγχου», Εκδόσεις Διπλογραφία, Αθήνα 2013, σελ. 326-327

### 1.2.7 Ειδικά Συνεργεία Ελέγχου

Σύμφωνα με τον Ν. 1914/90, με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών μπορούν να συγκροτηθούν ειδικά συνεργεία ελέγχου για τη διενέργεια ελέγχων και επανελέγχων, με αρμοδιότητα σε όλη τη χώρα.

Έργο των ειδικών αυτών συνεργείων αποτελεί η διενέργεια προληπτικών ελέγχων για τη διαπίστωση της εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), του Ν. 2238/1994 και του Ν. 2859/2000<sup>9</sup>.

## 1.3 Είδη Φορολογικών Ελέγχων

### 1.3.1 Τόπος Διενέργειας Φορολογικού Ελέγχου

Ο φορολογικός έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση μπορεί να έχει τη μορφή είτε φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης είτε επιτόπιου φορολογικού ελέγχου.

Τα αρμόδια φορολογικά όργανα διενεργούν τον φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία τους με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχουν στην κατοχή τους.

Ωστόσο, είναι πιθανό να αποφασιστεί η διενέργεια επιτόπιου φορολογικού ελέγχου. Στην περίπτωση αυτή, ο έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις της ελεγχόμενης εταιρίας. Ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου κατά το επίσημο ωράριο λειτουργίας της Φορολογικής Διοίκησης. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργήσει επιτόπιο φορολογικό έλεγχο και εκτός του επίσημου ωραρίου εργασίας εφόσον απαιτείται από το είδος των δραστηριοτήτων του φορολογούμενου. Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να γίνεται ειδική μνεία στην εντολή φορολογικού ελέγχου. Η είσοδος στην κατοικία του φορολογούμενου επιτρέπεται μόνο με εντολή του αρμόδιου Εισαγγελέα.

Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Είναι πιθανόν όμως να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός

---

<sup>9</sup> ΠΟΛ 1074/2009, «Συγκρότηση Ειδικών Συνεργείων Ελέγχου για τον προληπτικό έλεγχο εφαρμογής φορολογικών διατάξεων», 10 Ιουνίου 2009

έλεγχος με απόφαση του Γενικού Γραμματέα χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή

### **1.3.2 Πλήρης και Μερικός Φορολογικός Έλεγχος**

Σύμφωνα με τον νέο Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ο φορολογικός έλεγχος μπορεί να χαρακτηριστεί ως πλήρης ή μερικός. Η εντολή διενέργειας του φορολογικού ελέγχου μεταξύ των στοιχείων που πρέπει να φέρει είναι η και διάρκεια του φορολογικού ελέγχου καθώς και ο χαρακτηρισμός ως πλήρης ή μερικός έλεγχος. Η διάρκεια του ελέγχου που τίθεται συναρτάται άμεσα τόσο με το χαρακτηρισμό του ελέγχου ως πλήρη ή μερικό.

Ως πλήρης έλεγχος είναι αυτός που διενεργείται για όλες τις φορολογίες και όλα τα φορολογικά αντικείμενα καθώς και για τις εισφορές και τα τέλη ο οποίος είναι και οριστικός, ενώ μερικός έλεγχος είναι αυτός που δεν συγκεντρώνει τα παραπάνω στοιχεία του πλήρους ελέγχου<sup>10</sup>

### **1.3.3 Φορολογικός Έλεγχος Φυσικών και Νομικών Προσώπων**

Με κριτήριο τον φορολογούμενο, διακρίνεται ο φορολογικός έλεγχος των φυσικών προσώπων και ο φορολογικός έλεγχος των νομικών προσώπων.

Στην περίπτωση των φυσικών προσώπων προσδιορίζεται η πραγματική φορολογητέα ύλη προκειμένου να εκδοθεί πράξη προσδιορισμού φόρου σε φορολογούμενο φυσικό πρόσωπο, αξιοποιώντας τα στοιχεία, τις πληροφορίες και τα δεδομένα για έσοδα κάθε πηγής και πραγματοποιηθείσες δαπάνες πάσης φύσεως, που η Φορολογική Διοίκηση διαθέτει ή συγκεντρώνει, για τον ίδιο τον/την σύζυγό του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών.

Από την άλλη, ο φορολογικός έλεγχος των επιχειρήσεων αναφέρεται στην συλλογή όλων των απαραίτητων στοιχείων και πληροφοριών, έτσι ώστε να διαμορφωθεί μια πραγματική εικόνα της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας. Διαμορφώνεται μια πλήρης εικόνα για τον τρόπο λειτουργίας, την δυναμικότητα, το αντικείμενο εργασιών και των φορολογικών υποχρεώσεων της. Ο λογιστικός (τυπικός) φορολογικός έλεγχος επιχειρεί να αναμορφώσει τα λογιστικά αποτελέσματα της επιχείρησης που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, προσθέτοντας σε αυτά τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται

---

<sup>10</sup> Νόμος 4174/2013, «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις», Φ.Ε.Κ.170/Α΄/26.7.2013

για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ή διάφορα έσοδα που δεν περιλαμβάνονται σε αυτά ή μεταφέροντας έσοδα από τα απαλλασσόμενα στα φορολογητέα και αντίστροφα<sup>11</sup>.

#### 1.3.4 Περιεχόμενο Φορολογικού Ελέγχου

Για τις εντολές ελέγχου που έχουν εκδοθεί μέχρι και τις 31.12.2013 και πριν την εφαρμογή του ν. 4174/2013 οι φορολογικοί έλεγχοι που πραγματοποιούνται από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές λάμβαναν τρεις διαφορετικές μορφές: α) προληπτικός έλεγχος, β) προσωρινός έλεγχος και γ) τακτικός έλεγχος.

Προληπτικός είναι ο έλεγχος που γίνεται με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας καθώς και την εκπλήρωση των ληξιπρόθεσμων εν γένει φορολογικών υποχρεώσεων της επιχείρησης ως προς τον Φόρο Προστιθέμενης Αξίας, τον Φόρο Μισθωτών Υπηρεσιών και λοιπούς Παρακρατηθέντες φόρους. Μέσω της αιφνίδιας παρουσίας των φορολογικών υπαλλήλων στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης ή εκτός αυτής κατά τη διακίνηση, ο προληπτικός έλεγχος έχει ως στόχο να αποτρέψει τους φορολογούμενους από τη διάπραξη φορολογικών παραβάσεων. Κατά την διάρκεια του ελέγχου αυτού, που θα πρέπει να είναι ουσιαστικός και σύντομος, ο ελεγκτής μπορεί να λαμβάνει γνώση οποιουδήποτε άλλου βιβλίου και στοιχείου εκτός των υποχρεωτικών τηρουμένων.

Ο τακτικός φορολογικός έλεγχος αφορά τον έλεγχο που διενεργείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν. 2238/1994 και θα πρέπει να είναι πλήρης και οριστικός. Αναφέρεται στον έλεγχο όλων των φορολογικών αντικειμένων και υποχρεώσεων μιας επιχείρησης. Ο ελεγκτής προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη με τεκμηριωμένο πόρισμα, τόσο από τα δεδομένα των βιβλίων, όσο και από λοιπά στοιχεία και πληροφορίες που θα περιέλθουν σε γνώση του.

Η τελευταία κατηγορία ελέγχου αφορά τον προσωρινό έλεγχο που περιλαμβάνει στοιχεία προληπτικού και τακτικού φορολογικού ελέγχου. Ο ελεγκτής μπορεί να εκδώσει προσωρινό φύλλο ελέγχου, χωρίς ν' αναμένεται να διενεργηθεί τακτικός έλεγχος, για να καταλογιστούν οι φόροι, τα τέλη κ.λπ. που οφείλει η επιχείρηση μετά την διαπίστωση της μη εκπλήρωσης των ληξιπρόθεσμων φορολογικών υποχρεώσεων ή την διαπίστωση της εκπλήρωσης ορισμένων φορολογικών υποχρεώσεων. Οι οφειλές αυτές πρέπει να προκύπτουν

---

<sup>11</sup> Δημήτριος Μελάς, «Μέθοδοι Φορολογικού Ελέγχου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων και Επιχειρήσεων», Οικονομικές Εκδόσεις Ε.Ε., 2015, σελ. 118

από τα τηρούμενα βιβλία ή από τα εκδοθέντα ή ληφθέντα φορολογικά στοιχεία και λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών<sup>12</sup>.

---

<sup>12</sup> Γιώργος Α. Κορομηλάς, Χρήστος Η. Γιαννόπουλος, «Φορολογικός Έλεγχος Επιχειρήσεων», tax advisors, Μάρτιος 2006



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

### 2.1 Επιλογή Υποθέσεων προς Έλεγχο

Προφανώς είναι αδύνατον για τις ελεγκτικές αρχές να ελέγξουν το σύνολο των ανέλεγκτων υποθέσεων καθώς υπάρχει περιορισμός στους ανθρώπινους πόρους και την τεχνική υποδομή. Έτσι ελέγχεται ένα μέρος των φορολογούμενων, που αντιπροσωπεύει το μεγαλύτερο δυνατό ποσοστό της συνολικής φορολογητέας ύλης ή της συνολικής πιθανολογούμενης φοροδιαφυγής. Μέχρι την ψήφιση του ν. 3842/2010, οι φορολογικές αρχές είχαν ορίσει συγκεκριμένα κριτήρια επιλογής των φορολογουμένων, που θα ελεγχθούν.

Σύμφωνα με τις πολυγραφημένες υπουργικές εγκυκλίους διαταγές που έχει εκδώσει κατά καιρούς το υπουργείο Οικονομικών (ΠΟΛ 1037/2005, ΠΟΛ 1072/2011) , οι εκκρεμείς υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών των επιτηδευματιών επιλέγονταν για έλεγχο με βάση διαφορετικά κριτήρια, όπως:

- όταν υπάρχουν ουσιαστικές παραβάσεις του ΚΒΣ ή δελτία πληροφοριών ή άλλα στοιχεία για φοροδιαφυγή
- όταν δεν υποβλήθηκαν δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ ή άλλων φορολογικών αντικειμένων
- όταν υφίστανται μεγάλα πιστωτικά υπόλοιπα ΦΠΑ που δεν δικαιολογούνται από το αντικείμενο δραστηριότητας της επιχείρησης
- σε περιπτώσεις κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων ή φορολογικών ταμειακών μηχανών ή φορολογικών μηχανισμών
- σε περιπτώσεις απώλειας βιβλίων και στοιχείων ή φορολογικών ταμειακών μηχανών ή φορολογικών μηχανισμών
- όταν επί επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών που δεν διαθέτουν αξιόλογα αποθέματα ή επί ελεύθερων επαγγελματιών δηλώθηκαν μεγάλα ποσά δαπανών
- όταν τα καθαρά κέρδη δεν προσδιορίστηκαν κατά τις κείμενες διατάξεις ή δεν εφαρμόστηκε ο προβλεπόμενος συντελεστής καθαρών κερδών εφόσον προβλέπεται ο εξωλογιστικός προσδιορισμός τους

- όταν υπάρχει αδικαιολόγητη διαφορά μεταξύ συμπληρωματικών στοιχείων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και δηλώσεων ΦΠΑ.

Με το άρθρο 80 παρ. 1 του ν.3842/2010 καθιερώθηκε για πρώτη φορά η επιλογή των προς έλεγχο υποθέσεων να πραγματοποιείται με την μεθοδολογία ανάλυσης κινδύνου (risk analysis).

Με την έκδοση της ΠΟΛ 1178/2011 καθορίστηκαν τα κριτήρια και οι κανόνες επιλογής υποθέσεων για έλεγχο και η μοριοδότηση αυτών σύμφωνα με τους οποίους γίνεται η επιλογή των προς έλεγχο υποθέσεων.

Με τα παραπάνω κριτήρια επιλογής μέσω της λειτουργίας ανάλυσης κινδύνου του ολοκληρωμένου πληροφοριακού συστήματος ELENXIS θα γίνεται η στόχευση και η επιλογή φορολογούμενων υψηλής μοριοδότησης. Η Επιλογή των υποθέσεων προς έλεγχο πλέον γίνεται αυτοματοποιημένα, οι λίστες με τους φορολογούμενους υψηλής μοριοδότησης που προκύπτουν από την ανωτέρω διαδικασία αποστέλλονται στους Προϊσταμένους των Ελεγκτικών Υπηρεσιών από το ELENXIS ώστε να εκδοθεί η σχετική εντολή ελέγχου.

Με την ανωτέρω διαταγή ορίστηκαν 85 κριτήρια επιλογής των υποθέσεων προς έλεγχο που μπορούν να ομαδοποιηθούν στις εξής κατηγορίες:

1) Παραβάσεις λήψης και έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, 2) Ουσιαστικές παραβάσεις που σχετίζονται με τα βιβλία και στοιχεία, 3) Δελτία πληροφοριών του Υπουργείου Οικονομικών και άλλων υπηρεσιών για φοροδιαφυγή, 4) Παραβάσεις που σχετίζονται με τον ν.2859/2000 ΦΠΑ, 5) Μη υποβολή δηλώσεων εισοδήματος ΦΠΑ, παρακρατούμενων φόρων, 6) Συναλλαγές μέσω διαδικτύου, 7) Εφαρμογή διατάξεων αναπτυξιακών νόμων, 8) Συσσωρευμένες ζημίες, 9) Αγορές πωλήσεις ακινήτων.

## 2.2 Προετοιμασία Ελέγχου

Μετά την παραλαβή της εντολής ελέγχου, ο ελεγκτής λαμβάνει γνώση για την επιχείρηση που καλείται να ελέγξει, το κριτήριο επιλογής της υπόθεσης καθώς και τις υπό έλεγχο χρήσεις.

Σε πρώτη φάση, ο ελεγκτής προετοιμάζει τον φάκελο της υπόθεσης που καλείται να ελέγξει και περιλαμβάνει: τις υποβληθείσες δηλώσεις από το ανέλεγκτο αρχείο, οποιοδήποτε

άλλο στοιχείο ή πληροφορία υπάρχει την υπηρεσία και αφορά την ελεγχόμενη καθώς και στοιχεία από το ελεγμένο αρχείο που κρίνει ότι θα του χρειαστούν στον έλεγχο.

Μέσω αυτού του φακέλου, ο ελεγκτής εξάγει τα πρώτα συμπεράσματα του για τις εγκαταστάσεις και το αντικείμενο εργασιών της επιχείρησης, τα τηρούμενα βιβλία και εκδιδόμενα στοιχεία, τον τρόπο διενέργειας των πωλήσεων, ενώ λαμβάνει γνώση των παρατηρήσεων σε εκθέσεις προηγούμενων ελέγχων, τυχόν πιστοποιητικών ορκωτών ελεγκτών, του περιεχομένου δηλώσεων που υποβλήθηκαν για τις υπό έλεγχο χρήσεις, του περιεχομένου τυχόν αιτημάτων ή συμβάσεων και της αλληλογραφία με άλλες υπηρεσίες.

Μετά την μελέτη του φακέλου της υπόθεσης, ο ελεγκτής συντάσσει ερωτηματολόγιο αρχικής συνέντευξης με ερωτήσεις που θα υποβληθούν στον επιχειρηματία κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου. Το ερωτηματολόγιο περιλαμβάνει: α) γενικές ερωτήσεις που υποβάλλονται σε όλες τις επιχειρήσεις, β) ερωτήσεις που απορρέουν από την εξέταση του εκάστοτε κλάδου σε συνδυασμό με την μελέτη του τυχόν διαθέσιμου οδηγού ελέγχου του κλάδου και γ) ερωτήσεις που απορρέουν από την μελέτη του φακέλου και τα αδύναμα σημεία που εντοπίστηκαν. Οι ερωτήσεις μπορεί να αφορούν γενικά την επιχείρηση, το σύστημα εσωτερικού ελέγχου της, τα τηρούμενα βιβλία και τα λογιστικά στοιχεία της, καθώς και τις ενδείξεις για πιθανά αδύναμα σημεία που προέκυψαν από την μελέτη του φακέλου.

Σημαντική για τον έλεγχο αποτελεί και η διαδικασία κατάστρωσης των λογαριασμών της ελεγχόμενης εταιρίας με βάση τα στοιχεία από το ισοζύγιο της, καθώς και η επαλήθευση της ορθής μεταφοράς των ποσών που εμφανίζει το ισοζύγιο στις υποβληθείσες φορολογικές δηλώσεις, ώστε να εξαχθούν συμπεράσματα για την πορεία της επιχείρησης και να στοχεύσει ο έλεγχος σε συγκεκριμένες ελεγκτικές ενότητες. Με βάση τα στοιχεία αυτά, αναλύονται και οι βασικές αριθμοδείκτες της επιχείρησης (δείκτες ρευστότητας, χρηματοοικονομική μόχλευση, συντελεστής μικτού κέρδους, συντελεστές καθαρού κέρδους), προκειμένου να εκτιμηθεί η διαχρονική οικονομική συμπεριφορά της και να στοχεύσει ο έλεγχος σε εμφανείς αδυναμίες της.<sup>13</sup>

---

<sup>13</sup> Δημήτριος Μελάς, «Μέθοδοι Φορολογικού Ελέγχου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων και Επιχειρήσεων», Οικονομικές Εκδόσεις Ε.Ε., 2015, σελ. 123-127

## 2.3 Διαδικασία Ελέγχου

Μετά την επιλογή της προς έλεγχο υπόθεσης, απαραίτητη προϋπόθεση είναι η έκδοση της σχετικής εντολής ελέγχου από τον προϊστάμενο της ελεγκτικής υπηρεσίας και στην συνέχεια η επίδοση αυτής στον φορολογούμενο.

Η έκδοση της εντολής ελέγχου έχει μεγάλη σημασία για την διενέργεια του φορολογικού ελέγχου. Με βάση τον Ν. 4174/2013, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος φέρει έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από το Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

- α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής
- β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου στον οποίο έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος
- γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου
- δ) τη φορολογική περίοδο και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,
- ε) την ημερομηνία έναρξης του φορολογικού ελέγχου,
- στ) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και
- ζ) τον χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση<sup>14</sup>

Ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος πρέπει να επιδεικνύει το δελτίο ταυτότητάς του και την εντολή φορολογικού ελέγχου πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου.

Επιπρόσθετα δόθηκαν οδηγίες, έτσι ώστε να αποστέλλεται συστημένη επιστολή στον φορολογούμενο, με την οποία θα ανακοινώνεται ότι έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου, ενώ μετά την έκδοση της εντολής ελέγχου δεν επιτρέπεται πλέον η υποβολή αρχικών ή τροποποιητικών δηλώσεων.

Κατά την διάρκεια του ελέγχου, ο προϊστάμενος της ελεγκτικής αρχής προκειμένου να ελέγξει την ακρίβεια των δηλώσεων που έχουν υποβληθεί έχει το δικαίωμα:

- να ζητήσει από τον φορολογούμενο να δώσει εντός σύντομης και τακτής προθεσμίας τις αναγκαίες διευκρινήσεις και να προσκομίσει κάθε στοιχείο ή πληροφορία που είναι χρήσιμη για τον καθορισμό των φορολογικών υποχρεώσεων

---

<sup>14</sup> Νόμος 4174/2013, «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις», Φ.Ε.Κ.170/Α΄/26.7.2013

- να ζητήσει από τις τράπεζες, τις δημόσιες ή δημοτικές αρχές, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τις ιδιωτικές επιχειρήσεις και γενικά από οποιοδήποτε φορέα οποιαδήποτε πληροφορία θεωρεί αναγκαία για την διευκόλυνση του έργου του
- να καλέσει οποιοδήποτε πρόσωπο και να ζητήσει εγγράφως από αυτό πληροφορίες που είναι αναγκαίες για την διευκόλυνση του έργου του
- να ενεργήσει οποιαδήποτε επιτόπια εξέταση κριθεί αναγκαία
- να ενεργήσει ελεγκτικές επαληθεύσεις στα βιβλία και στοιχεία φορολογουμένου που υπάγεται στην αρμοδιότητα άλλου προϊσταμένου δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που έχει την έδρα του στην ίδια πόλη ή στον ίδιο νομό, για να διαπιστώσει την ακρίβεια των δεδομένων των βιβλίων και στοιχείων φορολογουμένου που υπάγεται στην δική του αρμοδιότητα<sup>15</sup>

## 2.4 Πληροφοριακό Σύστημα Elenxis

Τα τελευταία χρόνια οι φορολογικοί ελεγκτές έχουν την δυνατότητα κατά την διάρκεια του ελέγχου να χρησιμοποιούν το πληροφοριακό σύστημα «ELENXIS», το οποίο χρησιμοποιεί τεχνικές ανάλυσης κινδύνου. Αποτελεί ένα Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα των Ελεγκτικών Υπηρεσιών.

Μέσω του πληροφοριακού συστήματος οι ελεγκτές των ελεγκτικών υπηρεσιών του υπουργείου Οικονομικών έχουν πρόσβαση στις βάσεις φορολογικών δεδομένων της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων. Έτσι οι ελεγκτές μπορούν να διαμορφώσουν άμεσα και γρήγορα μια πλήρη εικόνα για την ελεγχόμενη εταιρία, αντλώντας πληροφορίες και στοιχεία που αφορούν τα πλήρη στοιχεία του φορολογικού μητρώου της, το ιστορικό φορολογικών παραβάσεων, τα οικονομικά αποτελέσματα, τα αριθμητικά και λοιπά δεδομένα των δηλώσεων που έχουν υποβληθεί, τα αποτελέσματα διασταυρώσεων, τα νομίμως θεωρημένα βιβλία και τα στοιχεία, τα οχήματα που έχει στην κυριότητά της η ελεγχόμενη επιχείρηση και οποιοδήποτε άλλο στοιχείο είναι διαθέσιμο σε ηλεκτρονική μορφή.

---

<sup>15</sup> Δημήτριος Μελάς, «Μέθοδοι Φορολογικού Ελέγχου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων και Επιχειρήσεων», Οικονομικές Εκδόσεις Ε.Ε., 2015, σελ. 128-129

Οι προς έλεγχο υποθέσεις επιλέγονται μέσα από μια σειρά πολλών διαφορετικών κριτηρίων, τα οποία περιλαμβάνουν παράγοντες όπως η νομική μορφή, η κατηγορία των τηρούμενων βιβλίων, ο κλάδος, τα οικονομικά δεδομένα, η καταβολή ή μη παρακρατούμενων φόρων κ.α.

Εφόσον εντοπιστούν φορολογικές παραβάσεις και διαφορές φόρων, εκκαθαρίζονται οι κύριοι και πρόσθετοι φόροι, συντάσσονται εκθέσεις ελέγχου και καταλογιστικές πράξεις, απολογίζεται το ελεγκτικό έργο με το είδος και το ύψος των διαφορών και ανατροφοδοτείται η αποθήκη δεδομένων του πληροφοριακού συστήματος, ενημερώνοντας συνεχώς την εικόνα του φορολογούμενου με το ιστορικό ελέγχων του<sup>16</sup>.

## 2.5 Ελεγκτικές Επαληθεύσεις

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να γίνει ιδιαίτερη μνεία στις ελεγκτικές επαληθεύσεις των ΠΟΛ 1037/2005, 1072/2011 και 1159/2011 καθότι στους ελέγχους που διενεργεί το Υπουργείο Οικονομικών εφαρμόζονται υποχρεωτικά οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που ορίζουν οι εν λόγω διατάξεις, ανάλογα με την ελεγχόμενη χρήση.

Έτσι για εντολές που εκδίδονται για υποθέσεις που έχουν τις προϋποθέσεις υπαγωγής στις διατάξεις της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1072/8.4.2011 και μέχρι τη χρήση 2009 εφαρμόζονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται από την αμέσως ως άνω Α.Υ.Ο. και στη συνέχεια ακολουθείται η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του ν 4174/2013. Για τις μετέπειτα χρήσεις εφαρμόζονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται από την Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ.1037/1.3.2005 και στη συνέχεια ακολουθείται η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του ν.4174/2013. Για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας Κ.Β.Σ. (διπλογραφικά βιβλία) και έχουν κλείσει ισολογισμό μετά την 30.6.2011 εφαρμόζονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται από την ΠΟΛ 1159/22.07.2011.

Σύμφωνα με το ανωτέρω νομοθετικό πλαίσιο είναι συχνό το φαινόμενο για ανέλεγκτες υποθέσεις που περιλαμβάνουν και τις 3 φορολογικές περιόδους ήτοι από 2009 και εφεξής, να καλείται ο ελεγκτής να εφαρμόσει τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται και στις 3 ως άνω διαταγές καθιστώντας την ελεγκτική διαδικασία δυσκίνητη και το αποτέλεσμα των εν λόγω ελέγχων αμφίβολο.

---

<sup>16</sup> Προκόπης Χατζηνικολάου, «Το σύστημα ELENXIS στη μάχη για τον εντοπισμό φοροφυγάδων», Εφημερίδα «Η Καθημερινή», Ιανουάριος 2011

### 2.5.1 Γενικές Ελεγκτικές Επαληθεύσεις

Η ΠΟΛ 1037/2005 καθορίζει τα κριτήρια επιλογής για έλεγχο, τον τρόπο και τη διαδικασία ελέγχου των εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών των επιτηδευματιών, καθώς και ειδικό τρόπο βεβαίωσης και καταβολής των διαφορών φόρων που προκύπτουν από τον έλεγχο αυτό.

Σύμφωνα με την ως άνω διαταγή, κατά τον έλεγχο των εκκρεμών υποθέσεων, ανεξάρτητα από το είδος της ασκούμενης δραστηριότητας και την κατηγορία των τηρούμενων βιβλίων, ελέγχονται και διαπιστώνονται υποχρεωτικά τουλάχιστον τα εξής:

1. επαληθεύσεις βάσει στοιχείων επιτηδευματία
  2. επαληθεύσεις βάσει υπηρεσιακών στοιχείων
  3. έλεγχος έκδοσης πλαστών ή εικονικών και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων
- Οι επαληθεύσεις βάσει στοιχείων επιτηδευματία αφορούν:
- i. έλεγχο της τήρησης των βιβλίων και στοιχείων που προβλέπονται από την νομοθεσία, για το κεντρικό και τα υποκαταστήματα
  - ii. έλεγχο της τήρησης των βιβλίων του κεντρικού και των υποκαταστημάτων, συμπεριλαμβανομένων και των πρόσθετων, σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας
  - iii. έλεγχο της ύπαρξης για τις προσωπικές εταιρείες, τις Ε.Π.Ε. και τα νομικά πρόσωπα κερδοσκοπικού χαρακτήρα νόμιμου συστατικού εγγράφου και της νομότυπης κάλυψης τυχόν τροποποιήσεων του
  - iv. ύπαρξη κατάθεσης για τις κοινοπραξίες των επιτηδευματιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της σχετικής έγγραφης συμφωνίας πριν από την έναρξη των εργασιών τους και αν τηρήθηκαν οι λοιπές προϋποθέσεις που προβλέπονται τον νόμο
  - v. επαλήθευση του ύψους των ακαθάριστων εσόδων με τη διενέργεια τουλάχιστον των εξής ελεγκτικών επαληθεύσεων: α) επαλήθευση της ορθής καταχώρησης στα βιβλία, των λιανικών πωλήσεων από τα αθροίσματα «Ζ» των φορολογικών ταμειακών μηχανών, των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, των χονδρικών πωλήσεων από τα οικεία τιμολόγια πώλησης και γενικά των πάσης φύσεως φορολογικών στοιχείων εσόδων, για διάστημα οπωσδήποτε ενός μηνός κάθε διαχειριστικής περιόδου και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου, β) επαλήθευση της έκδοσης αντίστοιχων τιμολογίων πώλησης ή αποδείξεων λιανικής πώλησης και γενικώς φορολογικών στοιχείων αξίας για τα εκδοθέντα δελτία αποστολής ως και για τυχόν έσοδα που προκύπτουν από υπάρχοντα συμφωνητικά, για διάστημα οπωσδήποτε είκοσι ημερών αν πρόκειται για μη τηρούντες βιβλία ή για βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας και δέκα

ημερών αν πρόκειται για βιβλία Γ' κατηγορίας κάθε διαχειριστικής περιόδου και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου, γ) επαλήθευση των επιστροφών και εκπτώσεων εάν καλύπτονται με νόμιμα δικαιολογητικά, για διάστημα οπωσδήποτε ενός μηνός κάθε διαχειριστικής περιόδου και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου, δ) επαλήθευση της έκδοσης αντίστοιχων στοιχείων εσόδων σε σχέση με τις καταχωρήσεις στα πρόσθετα βιβλία που τηρούνται, για διάστημα οπωσδήποτε ενός μηνός κάθε διαχειριστικής περιόδου και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου και ε) σε περίπτωση που τα βιβλία τηρούνται χειρόγραφα, επαλήθευση των αθροίσεων εσόδων, για διάστημα οπωσδήποτε δύο μηνών κάθε διαχειριστικής περιόδου και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου

- vi. επαλήθευση του ύψους των αγορών με τη διενέργεια τουλάχιστον των εξής ελεγκτικών επαληθεύσεων: α) επαλήθευση της ορθής καταχώρησης στα βιβλία με βάση τα τιμολόγια και τις διασαφήσεις εισαγωγής, για διάστημα οπωσδήποτε ενός μηνός κάθε διαχειριστικής περιόδου και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου, β) επαλήθευση των επιστροφών, εκπτώσεων και ειδικών εξόδων αγορών, εάν καλύπτονται με νόμιμα δικαιολογητικά, για διάστημα οπωσδήποτε ενός μηνός κάθε διαχειριστικής περιόδου και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου, γ) επαλήθευση των αγορών με βάση τις ποσότητες που αναγράφονται στα οικεία δελτία αποστολής ή και τυχόν φορτωτικές, για διάστημα οπωσδήποτε ενός μηνός κάθε διαχειριστικής περιόδου και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου, δ) σε περίπτωση που τα βιβλία τηρούνται χειρόγραφα, επαλήθευση των αθροίσεων αγορών, για διάστημα οπωσδήποτε δύο μηνών κάθε διαχειριστικής περιόδου και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου.
- vii. τήρηση των διατάξεων τις παραγωγικές επενδύσεις και αφορολόγητες κρατήσεις των αναπτυξιακών νόμων
- viii. ύπαρξη υπερτιμολογήσεων – υποτιμολογήσεων κατά το άρθρο 39 του ν.2238/1994
- ix. τήρηση των ισχυουσών διατάξεων για την αναπροσαρμογή της αξίας ακινήτων, όπου αυτό προβλέπεται
- x. επέκταση του ελέγχου σε όλη την διαχειριστική περίοδο αν προέκυψαν διαφορές στις ελεγκτικές επαληθεύσεις των περιπτώσεων v και vi

Με την ΠΟΛ 1072/2011, οι επαληθεύσεις βάσει στοιχείων του επιτηδευματία τροποποιούνται ελαφρώς και αφορούν:

- i. την τήρηση των βιβλίων που προβλέπονται από την νομοθεσία, κατά περίπτωση, για το κεντρικό και τα υποκαταστήματα



- ii. την τήρηση των βιβλίων του κεντρικού και των υποκαταστημάτων, συμπεριλαμβανομένων και των πρόσθετων, τηρήθηκαν σύμφωνα την νομοθεσία κατά περίπτωση
- iii. την εφαρμογή των κείμενων κατά περίπτωση διατάξεων για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών
- iv. τον έλεγχο αν για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών των τεχνικών επιχειρήσεων εφαρμόστηκαν οι κείμενες κατά περίπτωση διατάξεις
- v. αν σε ετήσια βάση και σε επιχειρήσεις με ετήσιο κύκλο εργασιών έως 1.500.000 €, τα ακαθάριστα έσοδα που προκύπτουν από τις φορολογικές ταμειακές μηχανές συμφωνούν με τις αντίστοιχες καταχωρήσεις στα τηρούμενα βιβλία και πέραν του ανωτέρω ορίου δειγματοληπτικά, κατά την κρίση του ελέγχου
- vi. αν για τις επιστροφές και εκπτώσεις πωλήσεων υπάρχουν νόμιμα δικαιολογητικά. Για επιτηδευματίες που δεν τηρούν βιβλία ή τηρούν βιβλία Α'Α ή Β'Α κατηγορίας ελέγχονται επιστροφές και εκπτώσεις άνω των 1000 € για κάθε φορολογικό στοιχείο και για επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία Γ'Α κατηγορίας ελέγχονται επιστροφές και εκπτώσεις άνω των 1.000€ για κάθε φορολογικό στοιχείο σε επιχειρήσεις με ετήσιο κύκλο εργασιών έως 1.500.000 €, άνω των 3.000€ για κάθε φορολογικό στοιχείο σε επιχειρήσεις με ετήσιο κύκλο εργασιών πάνω από 1.500.000 και έως 9.000.000€ και άνω των 5.000€ σε επιχειρήσεις με ετήσιο κύκλο εργασιών άνω των 9.000.000€
- vii. την εφαρμογή των κείμενων διατάξεων για τις παραγωγικές επενδύσεις και αφορολόγητες κρατήσεις των αναπτυξιακών νόμων
- viii. τον έλεγχο των βεβαιωμένων και ληξιπρόθεσμων οφειλών
- ix. τον έλεγχο κάθε δαπάνης που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών από εξωχώρια εταιρεία, καθώς και των ποσών που καταβάλλονται σε εξωχώρια εταιρεία για κάθε είδους δικαιώματα και αποζημιώσεις ανεξαρτήτως του ύψους αυτών.

Στο πλαίσιο του τακτικού φορολογικού ελέγχου, οι επαληθεύσεις βάσει υπηρεσιακών στοιχείων αφορούν: α) αν υπάρχουν παραβάσεις ΚΒΣ ή άλλα έγγραφα ή στοιχεία από τα οποία προκύπτει φοροδιαφυγή ή επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων και β) αξιοποίηση τυχόν στοιχείων ελεγκτικών επαληθεύσεων ή διασταυρώσεων που αποστέλλονται στις Δ.Ο.Υ., δελτίων πληροφοριών, καταστάσεων της Γ.Γ.Π.Σ. και λοιπών στοιχείων από Οργανισμούς, Τράπεζες, Συνεταιριστικές Οργανώσεις και λοιπές υπηρεσίες ή αρχές.

Τέλος, ο έλεγχος έκδοσης πλαστών ή εικονικών και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων αναφέρεται σε: α) αξιοποίηση στοιχείων, καταστάσεων και πληροφοριών, για εκδότες πλαστών ή εικονικών καθώς και λήπτες εικονικών φορολογικών στοιχείων, έλεγχος μέσω των συγκεντρωτικών καταστάσεων του άρθρου 20 του ΚΒΣ μεμονωμένων αγορών ή δαπανών ιδιαίτερα μεγάλης αξίας από προμηθευτές με τους οποίους δεν υπάρχουν συστηματικές συναλλαγές, καθώς και έλεγχος των φορολογικών στοιχείων, ιδιαίτερα αυτών με μεγάλη αξία, για τυχόν πλαστότητα, εικονικότητα ή νόθευσή τους, με ιδιαίτερη έμφαση στον έλεγχο της θεώρησής τους και της ορθής έκδοσής τους κατά τις ισχύουσες διατάξεις, β) έλεγχο του τρόπου διακίνησης των αγαθών και έκδοσης των προβλεπόμενων στοιχείων διακίνησης και μεταφοράς (δελτία αποστολής, φορτωτικές), διασταυρωτικές επαληθεύσεις των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων με τα αντίστοιχα στελέχη δειγματοληπτικά, καθώς και έλεγχος δυνατότητας παραγωγής, αποθήκευσης και διακίνησης αγαθών που περιγράφονται στα μεγάλης ιδίως αξίας φορολογικά στοιχεία και ύπαρξης ανάλογων επαγγελματικών εγκαταστάσεων, μηχανημάτων ή εξοπλισμού και γ) ειδικά επί επιχειρήσεων που διενεργούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές, ζητούνται, αξιολογούνται και ελέγχονται στοιχεία του Τμήματος Δ' (Διοικητικής Συνεργασίας και Ανταλλαγής Πληροφοριών) της Διεύθυνσης 14ης ΦΠΑ, σχετικά με την εγκυρότητα των ΑΦΜ/ΦΠΑ κοινοτικών εμπορών και τις αξίες των ενδοκοινοτικών συναλλαγών που διενεργήθηκαν<sup>17</sup>.

### 2.5.2 Ειδικές Ελεγκτικές Επαληθεύσεις

Εκτός των γενικών ελεγκτικών επαληθεύσεων, υπάρχουν ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργούνται υποχρεωτικά για κάθε κατηγορία βιβλίων. Συγκεκριμένα:

- i. με βάση την ΠΟΛ 1037/2005, στα βιβλία Α' Κατηγορίας διενεργείται
  1. επαλήθευση των αθροίσεων του βιβλίου αγορών, για όλο το διάστημα κάθε εκκρεμούς διαχειριστικής περιόδου
  2. επαλήθευση της ορθής καταχώρησης της αξίας των ληφθέντων στοιχείων αγορών και δαπανών στο βιβλίο αγορών, για όλο το διάστημα κάθε εκκρεμούς διαχειριστικής περιόδου.

<sup>17</sup> ΠΟΛ 1037/2005, «Έλεγχος εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων επιτηδευματιών και βεβαίωση και καταβολή των φόρων», 01/03/2005

3. διαπίστωση της κανονικής μεταφοράς του συνόλου των αγορών και δαπανών στα συμπληρωματικά στοιχεία δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος.

Στα παραπάνω η ΠΟΛ1072/2011 προσθέτει τον έλεγχο αν τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα είναι ίσα ή μεγαλύτερα του ποσού που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό του αθροίσματος του κόστους πωληθέντων (εμπορευμάτων ή προϊόντων) και των εξόδων και δαπανών, συμπεριλαμβανομένων σε κάθε περίπτωση και των αποσβέσεων που αναλογούν, με το συντελεστή αναγωγής αυτού σε ακαθάριστα έσοδα

ii. στα βιβλία Β' Κατηγορίας, η ΠΟΛ 1037/2005 προβλέπει :

1. επαλήθευση αν τα δεδομένα του βιβλίου εσόδων εξόδων μεταφέρθηκαν επακριβώς στα συμπληρωματικά στοιχεία δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος
2. όπου έχει διενεργηθεί απογραφή πραγματοποιείται κλειστή αποθήκη σε δύο τουλάχιστον είδη σε κάθε εκκρεμή διαχειριστική περίοδο, επιλεκτικά με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία, υποχρεωτικά σε όσους πωλούν αποκλειστικά χονδρικός και όπου είναι εφικτό στις επιχειρήσεις που πωλούν χονδρικός και λιανικός ή αποκλειστικά λιανικός
3. έλεγχο αν στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος τα καθαρά κέρδη ή επί ελεύθερων επαγγελματιών οι καθαρές αμοιβές, προσδιορίστηκαν ορθά, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα για κάθε χρήση από τις κείμενες διατάξεις
4. για τους ελεύθερους επαγγελματίες, έλεγχο των αθροίσεων εσόδων-αμοιβών και δαπανών για όλο το διάστημα κάθε εκκρεμούς διαχειριστικής περιόδου
5. έλεγχο στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών χωρίς αξιόλογα αποθέματα, κάθε δαπάνης που υπερβαίνει τις 100.000 δραχμές ή τα 294 ευρώ. Η επαλήθευση αυτή ενεργείται και στις επιχειρήσεις πώλησης αγαθών ή παραγωγής και στις μικτές, για τις χρήσεις 1999 και επόμενες. Όσες από τις δαπάνες αυτές δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, προστίθενται ως λογιστικές διαφορές. Εξαιρετικά, ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού, τα έξοδα ταξιδιών, υποδοχής και φιλοξενίας, οι δαπάνες που αφορούν επιβατικά αυτοκίνητα και αναφέρονται στην περίπτωση β' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994, καθώς και οι αποσβέσεις παγίων
6. για τους ελεύθερους επαγγελματίες, ο έλεγχος των δαπανών διενεργείται για όλες γενικά τις δαπάνες ανεξαρτήτως ποσού. Ιδιαίτερη έμφαση δίδεται στη διαπίστωση τυχόν εικονικών φορολογικών στοιχείων ή δαπανών που στην πραγματικότητα δεν

αφορούν την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας ή δαπανών που δεν καλύπτονται με νόμιμα παραστατικά

7. έλεγχο αν για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών των τεχνικών επιχειρήσεων εφαρμόστηκαν οι προβλεπόμενοι ειδικά για τις επιχειρήσεις αυτές συντελεστές επί των ακαθάριστων εσόδων και αν οι δαπάνες κατασκευής βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία με το πραγματικό κόστος κατά τα οριζόμενα από τις οικείες διατάξεις  
Με την ΠΟΛ 1072/2011 προβλέπεται στα βιβλία Β' Κατηγορίας:
  1. έλεγχος των αθροίσεων εσόδων, αγορών και δαπανών για το μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα
  2. έλεγχος στο μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα αν τα φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ
  3. έλεγχος στο δεύτερο δεκαπενθήμερο του μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα αν για τις καταχωρήσεις που έγιναν στα τυχόν τηρούμενα πρόσθετα βιβλία εκδόθηκαν αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ, κατά περίπτωση, όπου υφίσταται τέτοια υποχρέωση
  4. επαλήθευση της ορθής μεταφοράς της αξίας των εκδοθέντων στοιχείων εσόδων στο βιβλίο εσόδων-εξόδων για το δεύτερο δεκαπενθήμερο του μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα
  5. επαλήθευση της ορθής μεταφοράς των ληφθέντων στοιχείων αγορών ή δαπανών στο βιβλίο εσόδων - εξόδων για το δεύτερο δεκαπενθήμερο του μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα
  6. έλεγχος αν για τα δελτία αποστολής που έχουν εκδοθεί από την ελεγχόμενη επιχείρηση τις τελευταίες πέντε ημέρες του μηνός Δεκεμβρίου, έχουν εκδοθεί αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία αξίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ, κατά περίπτωση
  7. επαλήθευση αν τα δεδομένα του βιβλίου εσόδων - εξόδων μεταφέρθηκαν επακριβώς στα έντυπα που συνοδεύουν την ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος και στις λοιπές δηλώσεις
  8. όπου έχει διενεργηθεί απογραφή θα πραγματοποιείται κλειστή αποθήκη σε ένα τουλάχιστον είδος επιλεκτικά με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία, υποχρεωτικά σε όσους πωλούν αποκλειστικά χονδρικός και όπου είναι εφικτό στις επιχειρήσεις που πωλούν χονδρικός και λιανικός ή αποκλειστικά λιανικός
  9. έλεγχος κάθε δαπάνης που υπερβαίνει τα 700 ευρώ

10. επί εμπορικών ή μεταποιητικών επιχειρήσεων ερευνάται εάν τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα είναι ίσα ή μεγαλύτερα του ποσού που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό του αθροίσματος του κόστους πωληθέντων (εμπορευμάτων ή προϊόντων) και των εξόδων και δαπανών, συμπεριλαμβανομένων σε κάθε περίπτωση και των αποσβέσεων που αναλογούν, με το συντελεστή αναγωγής αυτού σε ακαθάριστα έσοδα
  11. επί επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών ερευνάται εάν τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα είναι ίσα ή μεγαλύτερα του ποσού που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό του αθροίσματος των εξόδων και δαπανών, συμπεριλαμβανομένων σε κάθε περίπτωση και των αποσβέσεων που αναλογούν, με το συντελεστή αναγωγής αυτού σε ακαθάριστα έσοδα
  12. επί μεικτών επιχειρήσεων ερευνάται εάν το ποσό των ανά κατηγορία δραστηριότητας δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων είναι τουλάχιστον ίσο ή μεγαλύτερο του αντίστοιχου ποσού που προσδιορίζεται κατά κατηγορία δραστηριότητας όπως ορίζονται παραπάνω
- iii. στα βιβλία Γ' Κατηγορίας προβλέπεται με βάση την ΠΟΛ 1037/2005:
1. έλεγχος ταμείου και αξιογράφων, για διαπίστωση τυχόν πιστωτικών υπολοίπων ή διαφορών, για διάστημα οπωσδήποτε δέκα ημερών κάθε εκκρεμούς διαχειριστικής περιόδου και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου. Σε κάθε περίπτωση, κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου των εκκρεμών διαχειριστικών περιόδων και πριν από τη διενέργεια οποιασδήποτε άλλης ελεγκτικής επαλήθευσης, διενεργείται έλεγχος ταμείου και αξιογράφων κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου 28 του ν. 3296/2004
  2. εάν στον τόπο τήρησης των βιβλίων υπάρχει αποθηκευτικός χώρος και τηρείται από την επιχείρηση βιβλίο Αποθήκης, διενεργείται κατά την πρώτη επίσης ημέρα του ελέγχου ποσοτική καταμέτρηση σε δύο τουλάχιστον βασικά είδη και αντιπαραβολή με τα εμφανιζόμενα υπόλοιπα του βιβλίου αποθήκης.
  3. επαλήθευση αν τα λογιστικά ποσοτικά υπόλοιπα των μερίδων του βιβλίου Αποθήκης, επιλεκτικά για τρία είδη με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία, συμφωνούν με τις ποσότητες που απογράφηκαν στο τέλος κάθε εκκρεμούς διαχειριστικής περιόδου.
  4. πραγματοποιείται κλειστή αποθήκη σε δύο τουλάχιστον είδη σε κάθε εκκρεμή διαχειριστική περίοδο, επιλεκτικά με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη

συνολική αξία, υποχρεωτικά σε όσους πωλούν αποκλειστικά χονδρικός και όπου είναι εφικτό στις επιχειρήσεις που πωλούν χονδρικός και λιανικός ή αποκλειστικά λιανικός.

5. έλεγχος της ορθής αποτίμησης των απογραφέντων αποθεμάτων στο τέλος κάθε εκκρεμούς διαχειριστικής περιόδου, επιλεκτικά σε δύο τουλάχιστον είδη, με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία, για κάθε αποθηκευτικό χώρο, εφόσον τηρείται πλήρης αποθήκη και σε ένα τουλάχιστον είδος στις λοιπές περιπτώσεις. Σε περίπτωση διαπίστωσης διαφορών, ο έλεγχος επεκτείνεται και σε περισσότερα είδη.
6. για τους ελεύθερους επαγγελματίες, έλεγχος των αθροίσεων εσόδων – αμοιβών και δαπανών για όλο το διάστημα κάθε εκκρεμούς διαχειριστικής περιόδου.
7. έλεγχος κάθε δαπάνης που υπερβαίνει τις 300.000 δραχμές ή τα 881 ευρώ. Όσες από τις δαπάνες αυτές δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, προστίθενται ως λογιστικές διαφορές. Εξαιρετικά, ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού, τα έξοδα ταξιδιών, υποδοχής και φιλοξενίας, καθώς και οι δαπάνες που αφορούν επιβατικά αυτοκίνητα και αναφέρονται στην περίπτωση β' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του ν.2238/1994. Επίσης, ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού τα έξοδα και οι δαπάνες των λογαριασμών 60 «αμοιβές και έξοδα προσωπικού», 63 «φόροι-τέλη» και 68 «προβλέψεις εκμεταλλεύσεως» του Ε.Γ.Λ.Σ. και οι αποσβέσεις παγίων και επισφαλών απαιτήσεων.
8. για τους ελεύθερους επαγγελματίες, ο έλεγχος των δαπανών διενεργείται για όλες γενικά τις δαπάνες ανεξαρτήτως ποσού. Ιδιαίτερη έμφαση δίδεται στη διαπίστωση τυχόν εικονικών φορολογικών στοιχείων ή δαπανών που στην πραγματικότητα δεν αφορούν την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας ή δαπανών που δεν καλύπτονται με νόμιμα παραστατικά.
9. έλεγχος αν για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών των τεχνικών επιχειρήσεων εφαρμόστηκαν οι κείμενες κατά περίπτωση διατάξεις.
10. επαλήθευση στους λογαριασμούς "Γενικής Εκμετάλλευσης" και "Αποτελεσμάτων Χρήσης" της ορθής καταχώρησης των υπολοίπων των αποτελεσματικών λογαριασμών από το Γενικό και τα Αναλυτικά Καθολικά, καθώς και διαπίστωση τυχόν καταχώρησης σ' αυτούς ποσών από μη αποτελεσματικούς λογαριασμούς ή προβλέψεων μη εκπεστέων ή αντιλογισμών.

11. στις περιπτώσεις που οι επιχειρήσεις έχουν ελεγχθεί από ορκωτούς ελεγκτές και γενικά αναγνωρισμένες ελεγκτικές εταιρείες, λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμούνται οι παρατηρήσεις που αναφέρονται στα σχετικά πιστοποιητικά και στις τυχόν εκθέσεις ελέγχου.
12. επί επιχειρήσεων που τηρούν βιβλίο παραγωγής - κοστολογίου ελέγχεται σε κάθε εκκρεμή διαχειριστική περίοδο αν για δύο τουλάχιστον από τα παραγόμενα είδη, επιλεκτικά με βάση τη συνολική ποσότητα ή αξία, υφίστανται αδικαιολόγητες αποκλίσεις μεταξύ τεχνικών προδιαγραφών και παραγωγής, καθώς και αν σε κάποιο από τα παραγόμενα είδη υπάρχει αδικαιολόγητα μεγάλη φύρα

Με βάση την ΠΟΛ 1072/11, προβλέπεται:

1. έλεγχος αν τα φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ, κατά περίπτωση, κατά τις τελευταίες τρεις εργάσιμες ημέρες του μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα σε επιχειρήσεις με ετήσιο κύκλο εργασιών έως 1.500.000 €, κατά τις τελευταίες δύο εργάσιμες ημέρες του μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα σε επιχειρήσεις με ετήσιο κύκλο εργασιών πάνω από 1.500.000€ και έως 9.000.000€ και κατά την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα σε επιχειρήσεις με ετήσιο κύκλο εργασιών άνω των 9.000.000€
2. έλεγχος αν για τις καταχωρήσεις που έγιναν στα τυχόν τηρούμενα πρόσθετα βιβλία, εκδόθηκαν αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ, κατά περίπτωση, όπου υφίσταται τέτοια υποχρέωση, κατά τις τελευταίες πέντε εργάσιμες ημέρες του μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα
3. έλεγχος για τη διαπίστωση της ορθής καταχώρησης στα τηρούμενα βιβλία, της αξίας, κατά περίπτωση, των δικαιολογητικών εσόδων, αγορών για τις τρεις πρώτες εργάσιμες ημέρες του δεύτερου δεκαπενθήμερου του μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα, για τις οποίες εκδόθηκαν ή λήφθηκαν φορολογικά στοιχεία, σε επιχειρήσεις με ετήσιο κύκλο εργασιών έως 1.500.000 €, κατά τις δύο πρώτες εργάσιμες ημέρες του δεύτερου δεκαπενθήμερου του μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα σε επιχειρήσεις με ετήσιο κύκλο εργασιών πάνω από 1.500.000€ και έως 9.000.000€ και κατά την πρώτη εργάσιμη ημέρα του δεύτερου δεκαπενθήμερου του μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα σε επιχειρήσεις με ετήσιο κύκλο εργασιών άνω των 9.000.000 €
4. έλεγχος σε επιχειρήσεις με ετήσιο κύκλο εργασιών έως 1.500.000 €, αν για τα δελτία αποστολής που έχουν εκδοθεί κατά τις τελευταίες τρεις εργάσιμες ημέρες του μηνός

Δεκεμβρίου για τις επιχειρήσεις που κλείνουν διαχείριση στις 31 Δεκεμβρίου και για το ίδιο διάστημα του μηνός Ιουνίου για τις επιχειρήσεις που κλείνουν διαχείριση στις 30 Ιουνίου, για κάθε έτος, έχουν εκδοθεί αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία αξίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ, κατά περίπτωση. Ειδικά σε επιχειρήσεις με ετήσιο κύκλο εργασιών πάνω από 1.500.000€ και έως 9.000.000 €, η επαλήθευση αυτή διενεργείται για τις δύο τελευταίες εργάσιμες ημέρες του ανωτέρω οριζόμενου κατά περίπτωση διαστήματος και σε επιχειρήσεις με ετήσιο κύκλο εργασιών άνω των 9.000.000 € η ανωτέρω επαλήθευση διενεργείται για την τελευταία εργάσιμη ημέρα του ανωτέρω οριζόμενου κατά περίπτωση διαστήματος

5. σε επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλίο αποθήκης θα πραγματοποιείται κλειστή αποθήκη σε ένα τουλάχιστον είδος, επιλεκτικά με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία, υποχρεωτικά σε όσους πωλούν αποκλειστικά χονδρικώς και όπου είναι εφικτό στις επιχειρήσεις που πωλούν χονδρικώς και λιανικώς ή αποκλειστικά λιανικώς
6. έλεγχος ορθής αποτίμησης των απογραφέντων αποθεμάτων τέλους χρήσης, επιλεκτικά σε δύο είδη, με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία, ίδια για κάθε αποθηκευτικό χώρο, εφόσον τηρείται βιβλίο αποθήκης και σε ένα είδος στις λοιπές περιπτώσεις. Σε περίπτωση διαπίστωσης διαφορών, ο έλεγχος επεκτείνεται και σε περισσότερα είδη.
7. έλεγχος κάθε δαπάνης που υπερβαίνει τα 1.000 € σε επιχειρήσεις με ετήσιο κύκλο εργασιών έως 1.500.000 €, τα 2.000€ σε επιχειρήσεις με ετήσιο κύκλο εργασιών πάνω από 1.500.000 € και έως 9.000.000 € και τα 5.000 € σε επιχειρήσεις με ετήσιο κύκλο εργασιών άνω των 9.000.000 €. Όσες από τις δαπάνες αυτές δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, προστίθενται ως λογιστικές διαφορές
8. στις περιπτώσεις που οι επιχειρήσεις έχουν ελεγχθεί από ορκωτούς ελεγκτές και γενικά αναγνωρισμένες ελεγκτικές εταιρείες, λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμούνται οι παρατηρήσεις που αναφέρονται στα σχετικά πιστοποιητικά και στις τυχόν εκθέσεις ελέγχου
9. επί επιχειρήσεων που τηρούν βιβλίο παραγωγής - κοστολογίου ελέγχεται αν για τουλάχιστον ένα από τα παραγόμενα είδη, επιλεκτικά με βάση τη συνολική ποσότητα ή αξία, υφίστανται αδικαιολόγητες αποκλίσεις μεταξύ τεχνικών προδιαγραφών και παραγωγής



10. αν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 39 ΚΦΕ περί υπερτιμολογήσεων-υποτιμολογήσεων
  11. έλεγχος της ορθής φορολογικής αναμόρφωσης του λογαριασμού «Αποτελεσμάτων Χρήσεως» ή ορθού προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών
  12. έλεγχος ορθής εφαρμογής των διατάξεων για την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων, όπου αυτό προβλέπεται.
- iv. στους επιτηδευματίες που δεν είχαν υποχρέωση τήρησης βιβλίων προβλέπεται :
1. έλεγχος αν πληρούνται οι προϋποθέσεις απαλλαγής από την τήρηση βιβλίων.
  2. έλεγχος των δικαιολογητικών των αγορών και των δαπανών καθώς και της ορθής μεταφοράς αυτών στα συμπληρωματικά στοιχεία δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος<sup>18, 19</sup>

### 2.5.3 Πρόσθετες Ελεγκτικές Επαληθεύσεις- Έλεγχος Λοιπών Φορολογιών

Εκτός των παραπάνω, γενικών και ειδικών ελεγκτικών επαληθεύσεων μπορεί να διενεργούνται πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις, αν αυτό κρίνεται αναγκαίο με βάση τα πραγματικά δεδομένα, τη βαρύτητα και τις ιδιαιτερότητες της ελεγχόμενης επιχείρησης ή του κλάδου γενικά.

Παράλληλα, με τη φορολογία εισοδήματος, ελέγχονται και οι λοιπές φορολογίες. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης στις φορολογίες αυτές διενεργούνται οι απαραίτητες κατά περίπτωση επαληθεύσεις και εφαρμόζονται οι σχετικές ανά φορολογία διατάξεις. Τα ακαθάριστα έσοδα ή οι αγορές που δηλώθηκαν ή προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία ή προσδιορίζονται από τον έλεγχο για τη φορολογία εισοδήματος, λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Ειδικά στη φορολογία ΦΠΑ γίνεται υποχρεωτικά έλεγχος τουλάχιστον για τα εξής:

<sup>18</sup> ΠΟΛ 1037/2005, «Έλεγχος εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων επιτηδευματιών και βεβαίωση και καταβολή των φόρων», 01/03/2005

<sup>19</sup> ΠΟΛ 1072/2011, «Έλεγχος φορολογικών υποθέσεων επιτηδευματιών, επίλυση φορολογικών διαφορών, βεβαίωση και καταβολή των φόρων», 8/04/2011

1. αν μεταφέρθηκαν σωστά τα δεδομένα των βιβλίων στις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ. Ελέγχονται επίσης και οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες ενδοκοινοτικών αποκτήσεων καθώς και οι δηλώσεις INTRASTAT, όπου συντρέχει περίπτωση
2. αν τηρήθηκαν οι προβλεπόμενες διαδικασίες και προϋποθέσεις στις περιπτώσεις έκπτωσης επί του τζίρου και στα ειδικά καθεστάτα ΦΠΑ
3. αν για δαπάνες της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του ν. 2859/2000 (άρθρο 23 του ν. 1642/1986) ποσού άνω των 50.000 δραχμών ή των 147 ευρώ, εκπέσθηκε ο αναλογών ΦΠΑ, χωρίς να υπάρχει τέτοιο δικαίωμα
4. αν για δαπάνες αξίας μεγαλύτερης των 100.000 δραχμών ή των 294 ευρώ, προκειμένου για βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας και των 300.000 δραχμών ή των 881 ευρώ, προκειμένου για βιβλία Γ' κατηγορίας, για τις οποίες έχει εκπεσθεί ΦΠΑ, υπάρχουν τα νόμιμα δικαιολογητικά και παρέχεται γι' αυτές δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ
5. αν τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ μεταφέρθηκε για συμψηφισμό χωρίς να υπάρχει δικαίωμα λόγω παραγραφής ή άλλου λόγου
6. αν διενεργήθηκε διακανονισμός εμπορεύσιμων ή παγίων στοιχείων εφόσον υπήρχε υποχρέωση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του ν. 2859/2000
7. αν διενεργήθηκε επιμερισμός του φόρου των κοινών εισροών (Pro-rata) εφόσον υπήρχε υποχρέωση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2859/2000
8. αν εφαρμόστηκαν οι ορθοί συντελεστές ΦΠΑ εκροών και εισροών και προκειμένου για απαλλασσόμενες πωλήσεις αν έχουν τηρηθεί οι προβλεπόμενες διαδικασίες και υπάρχουν τα αντίστοιχα δικαιολογητικά
9. αν επί πωλήσεων αγαθών με προορισμό περιοχές με μειωμένους συντελεστές πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις κείμενες διατάξεις και τις σχετικές εγκυκλίους, για φορολογικά στοιχεία αξίας άνω των 500.000 δραχμών ή των 1468 ευρώ
10. αν έγινε μετατόπιση εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή ΦΠΑ<sup>20</sup>
11. αν οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών που εμφανίζονται από την επιχείρηση όντως πραγματοποιήθηκαν και αν είναι νόμιμα τα οικεία εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία<sup>21</sup>.

---

<sup>20</sup> ΠΟΛ 1037/2005, «Έλεγχος εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων επιτηδευματιών και βεβαίωση και καταβολή των φόρων», 01/03/2005

<sup>21</sup> ΠΟΛ 1037/2005, «Έλεγχος εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων επιτηδευματιών και βεβαίωση και καταβολή των φόρων», 01/03/2005

## 2.6 Φορολογικό Πιστοποιητικό (ΠΟΛ 1159/2011)

### 2.6.1 Γενικά

Η ΠΟΛ 1159/2011 αναφέρεται στο ετήσιο πιστοποιητικό που εκδίδεται από νόμιμους ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία. Συγκεκριμένα το πιστοποιητικό αυτό, αφορά τις Ανώνυμες Εταιρείες και τις Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης που οι ετήσιες οικονομικές τους καταστάσεις ελέγχονται υποχρεωτικά από νόμιμους ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία και εκδίδεται μετά από φορολογικό έλεγχο που διενεργείται από τα ανωτέρω πρόσωπα που είναι εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν. 3693/2008. Ο φορολογικός αυτός έλεγχος πραγματοποιείται επί συγκεκριμένων φορολογικών αντικειμένων, που προσδιορίζονται σε ειδικό πρόγραμμα ελέγχου.

Το φορολογικό πιστοποιητικό διακρίνεται σε δύο μέρη : α) στην «Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης» και β) στο «Προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων».

### 2.6.2 Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης

Η έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης διέπεται από το πλαίσιο που προβλέπεται από το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης» και καλύπτει όλα τα αντικείμενα που ορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου που κοινοποιείται με την ΠΟΛ 1159/2011.

Η έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης περιλαμβάνει :

- i. τα στοιχεία της ελεγχόμενης εταιρίας
- ii. αναφορά στις ευθύνες της Διοίκησης της ελεγχόμενης εταιρίας
- iii. αναφορά στην ευθύνη του ελεγκτή
- iv. το συμπέρασμα στο οποίο κατέληξε ο ελεγκτής με βάση την εργασία που εκτελέστηκε
- v. παράγραφο με τον περιορισμό χρήσης της έκθεσης, όπου αναφέρεται ότι η έκθεση είναι εμπιστευτική και καταρτίζεται στα πλαίσια των υποχρεώσεων της ελεγχόμενης εταιρίας προς το Υπουργείο Οικονομικών
- vi. παράγραφο με πληροφορίες άλλων θεμάτων

Η έκθεση αυτή ολοκληρώνεται και υποβάλλεται στην ελεγχόμενη εταιρία οπωσδήποτε μετά την υποβολή της δήλωσης φόρου εισοδήματος και το αργότερο δέκα

ημέρες μετά την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος., ενώ συμπληρώνεται και υποβάλλεται ηλεκτρονικά στο Υπουργείο Οικονομικών από τους ελεγκτές και συγκεκριμένα στην βάση δεδομένων που τηρεί η Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων ως την δέκατη ημέρα του έβδομου μήνα από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου, αν και η προθεσμία αυτή μπορεί να παρατείνεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

Ανάλογα με τον τύπο του συμπεράσματος της έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης των νόμιμων ελεγκτών, διακρίνονται στις ακόλουθες περιπτώσεις:

i. έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη

Αυτή η έκθεση συντάσσεται όταν δεν προκύπτουν παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας από την πλευρά της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας ή προκύπτουν φορολογικές παραβάσεις που δεν θεωρούνται σημαντικές.. Σε αυτή την περίπτωση θα πρέπει εντός 15 ημερών από την υποβολή της έκθεσης στο Υπουργείο Οικονομικών να αποσταλεί στην ελεγχόμενη εταιρεία επιστολή στην οποία αναφέρεται ότι α) σύμφωνα με τον έλεγχο των ελεγκτών δεν προέκυψαν παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας, β) αυτό γίνεται καταρχήν δεκτό από το Υπουργείο Οικονομικών και γ) οι φορολογικές εγγραφές θα οριστικοποιηθούν μετά την ολοκλήρωση των δειγματοληπτικών ελέγχων από το Υπουργείο Οικονομικών

ii. έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη με θέματα έμφασης

Έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη με θέματα έμφασης εκδίδεται όταν προκύπτουν από τον έλεγχο θέματα για τα οποία αμφισβητείται η φορολογική τους μεταχείριση. Θα πρέπει να εκδοθεί από την αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία εντολή ελέγχου για τα θέματα έμφασης. Ο έλεγχος διενεργείται από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες και ολοκληρώνονται εντός 18 μηνών από την προθεσμία υποβολής από τους νόμιμους ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία της έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης στο Υπουργείο Οικονομικών. Ο έλεγχος θεωρείται περαιωμένος μετά τη βεβαίωση τυχόν φόρων.

iii. έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης με επιφύλαξη

Αφορά περιπτώσεις που προκύπτουν συμπεράσματα με επιφύλαξη, λόγω μη συμμόρφωσης με την φορολογική νομοθεσία, για διαφορές που είναι δυνατόν να καταλογιστούν οι σχετικοί φόροι μετά από έλεγχο της φορολογικής αρχής. Εκδίδεται εντολή ελέγχου για τα αντικείμενα αυτά. Η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών μπορεί να ζητήσει από το νόμιμο ελεγκτή ή ελεγκτικό γραφείο κάθε έγγραφο που κρίνεται απαραίτητο για τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου.

iv. έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης με αρνητικό συμπέρασμα

Έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης με αρνητικό συμπέρασμα εκδίδεται όταν η ελεγχόμενη εταιρία δεν συμμορφώνεται από κάθε ουσιώδη άποψη με την φορολογική νομοθεσία για τα φορολογικά αντικείμενα που αποτελούν αντικείμενο ελέγχου σύμφωνα με το πρόγραμμα φορολογικής συμμόρφωσης.

v. έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης με αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος

Εκδίδεται όταν προκύπτει αδυναμία έκφρασης επειδή διαπιστώνονται παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας από τον έλεγχο, δεν έχει καταστεί δυνατόν για τον ελεγκτή να συγκεντρώσει τα κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια ή δεν έχει γίνει έλεγχος.. Στην περίπτωση αυτή εκδίδεται εντολή ελέγχου από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών. Το προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριών πρέπει να περιλαμβάνει τις απόψεις της διοίκησης και του λογιστή που υπογράφει τις φορολογικές καταστάσεις της ελεγχόμενης εταιρίας, που θα πρέπει να αιτιολογήσει γιατί δεν εντόπισε τις παραβάσεις αυτές.

### **2.6.3 Προσάρτημα Αναλυτικών Πληροφοριών**

Στο Προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων βεβαιώνεται ότι τα δεδομένα του φορολογικού ελέγχου τέθηκαν εγγράφως υπόψη της επιχείρησης και αυτή διατύπωσε εγγράφως τις σχετικές παρατηρήσεις της. Περιλαμβάνονται πληροφοριακά στοιχεία για την ελεγχόμενη εταιρία και τον νόμιμο ελεγκτή και ελεγκτικό γραφείο, η ανάλυση των ευρημάτων που προκύπτουν από τον έλεγχο, περιγραφή θεμάτων έμφασης, επιφύλαξης,

αδυναμίας έκφρασης γνώμης που περιλαμβάνονται στην έκθεση, καθώς ποσοτικά δεδομένα της ελεγχόμενης περιόδου με τα αντίστοιχα συγκριτικά στοιχεία της συγκρίσιμης περιόδου<sup>22</sup>.

#### 2.6.4 Πρόγραμμα Ελέγχου

Τα ειδικά φορολογικά αντικείμενα που ελέγχονται από τους νόμιμους ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, εφόσον έχουν εφαρμογή σε μία ελεγχόμενη εταιρεία, ορίζονται κάθε φορά από το πρόγραμμα ελέγχου, το οποίο περιλαμβάνει τα πιο κάτω κεφάλαια:

- Προϋποθέσεις - Περιορισμοί διενέργειας του ελέγχου
- Πληροφοριακά στοιχεία ελεγχόμενης εταιρείας
- Έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος
- Έλεγχος Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ)
- Έλεγχος Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ).
- Έλεγχος φορολογίας ακινήτων
- Έλεγχος Φόρου Ακίνητης Περιουσίας (ΦΑΠ)
- Έλεγχος Δήλωσης Στοιχείων Ακινήτων (Ε9)
- Έλεγχος Φόρου υπεραξίας από αναπροσαρμογή ακινήτων (Ν. 2065/1992)
- Έλεγχος Τέλους χαρτοσήμου
- Υποχρεώσεις παρακρατούμενων φόρων
- Μετασηματισμοί επιχειρήσεων
- Ενδοομιλικές Συναλλαγές
- E-Commerce<sup>23</sup>

Στο πρόγραμμα ελέγχου περιγράφονται τα βήματα του ελέγχου και για κάθε ελεγκτική επαλήθευση πρέπει να αναλύονται η μεθοδολογία του δείγματος, η εκτελεσθείσα εργασία, τα ευρήματα που προέκυψαν από την ελεγκτική εργασία και το τελικό συμπέρασμα.

---

<sup>22</sup> Δημήτριος Μελάς, «Μέθοδοι Φορολογικού Ελέγχου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων και Επιχειρήσεων», Οικονομικές Εκδόσεις Ε.Ε., 2015, σελ. 214-218

<sup>23</sup> ΠΟΛ.1159/2011, «Καθορισμός της διαδικασίας εφαρμογής της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994) αναφορικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που θα εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν. 3693/2008», ΦΕΚ Α' 174, 22.7.2011

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3:

### ΕΜΜΕΣΕΣ ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου αποτελούν διεθνώς αναγνωρισμένες πρακτικές που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό κυρίως αδήλωτων εισοδημάτων και εφαρμόζονται κατά τον τακτικό έλεγχο μόνο των φυσικών προσώπων προκειμένου να προσδιοριστεί με αντικειμενικό τρόπο το πραγματικό φορολογητέο εισόδημα.

#### 3.1 Εφαρμογή Έμμεσων Τεχνικών Ελέγχου

Τα αρμόδια φορολογικά όργανα μπορούν να προβαίνουν σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις εξής έμμεσες τεχνικές ελέγχου:

- i. της αρχής των αναλογιών
- ii. της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου
- iii. της καθαρής θέσης του φορολογούμενου
- iv. της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και
- v. του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά

Με την Α.Υ.Ο. ΔΕΣ Α 1077357/ΕΞ2013/10-5-2013 όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ 1050/2014 ορίζεται το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των διεθνώς αναγνωρισμένων έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα α) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, β) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου και γ) των τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά.

Με τις μεθόδους αυτές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής<sup>24</sup>. Αντικείμενο των τεχνικών αυτών είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου σε φορολογούμενο φυσικό πρόσωπο, μέσω μιας μεθοδολογίας που αξιοποιεί τα στοιχεία, τις πληροφορίες και τα δεδομένα για έσοδα κάθε πηγής και πραγματοποιηθείσες δαπάνες πάσης φύσεως, που η Φορολογική Διοίκηση διαθέτει ή συγκεντρώνει, για τον ίδιο τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών.

Η διαδικασία ελέγχου με βάση τις έμμεσες αυτές τεχνικές ελέγχου αφορά: α) ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων, που αναφέρονται στο άρθρο 28 του Ν.4172/2013, για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά, και β) ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων

<sup>24</sup> Νόμος 4174/2013, «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις», Φ.Ε.Κ.170/Α΄/26.7.2013

φυσικών προσώπων για διαχειριστικές περιόδους που έληξαν πριν την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4172/2013 για τις οποίες δεν είχε γίνει έναρξη ελέγχου μέχρι 31/12/2013 εφόσον συντρέχει μία ή περισσότερες από τις εξής περιπτώσεις:

- υφίσταται αδικαιολόγητος πλουτισμός
- παρουσιάζονται μεγάλες δαπάνες που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του φορολογούμενου φυσικού προσώπου
- είναι μέλη εταιριών οποιασδήποτε μορφής με ζημιόγωνα αποτελέσματα
- δεν τηρούνται ή δεν επιδεικνύονται τα βιβλία και τα στοιχεία ΚΒΣ/ΚΦΑΣ
- υφίστανται πληροφορίες για παράνομα ή/και αδήλωτα εισοδήματα/αγορές/ δαπάνες<sup>25</sup>

## 3.2 Ανάλυση Έμμεσων Τεχνικών Ελέγχου

### 3.2.1 Τεχνική Ανάλυσης Ρευστότητας

Η τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη αναλύοντας τα φορολογητέα και μη έσοδα, τις επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές αγορές και δαπάνες και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών υποχρεώσεων του φορολογούμενου φυσικού προσώπου.

Κατά την εφαρμογή της μεθόδου αυτή δημιουργείται ένα ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες: α) «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και β) «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων».

Η πρώτη στήλη περιλαμβάνει τις πηγές κεφαλαίων, δηλαδή τα κάθε μορφής έσοδα που έχουν εισπραχθεί στην διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, των οποίων αποδεικνύεται η πραγματοποίηση και η νομιμότητα των συναλλαγών, όπως τα υπόλοιπα των χρηματοπιστωτικών λογαριασμών κατά την έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης, τα ακαθάριστα έσοδα από την ατομική άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας του φορολογούμενου ή του/της συζύγου, οι εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα, τα έσοδα από πώληση περιουσιακών στοιχείων, τα ποσά δανείων από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κάθε μορφής, τα λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη, οι αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών, οι μειώσεις λογαριασμών εισπρακτέων κα.

---

<sup>25</sup> ΠΟΛ.1050/2014, «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογούμενων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού.», ΦΕΚ 474 Β/25-02-2014



Από την άλλη, η δεύτερη στήλη αναφέρεται στις αναλώσεις κεφαλαίων και περιλαμβάνει όλες τις πραγματοποιηθείσες αναλώσεις, κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, όπως τα υπόλοιπα των χρηματοπιστωτικών λογαριασμών κατά την λήξη της ελεγχόμενης χρήσης, η συνεισφορά ποσών για συμμετοχή στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων, οι αγορές περιουσιακών στοιχείων, οι επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως, τα ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων, τα ποσά για φόρους, τέλη εισφορές και πρόστιμα κάθε μορφής, τα ποσά για κάθε είδους δαπάνες διαβίωσης, οι μειώσεις των πληρωτέων λογαριασμών, οι αυξήσεις εισπρακτέων λογαριασμών κτλ.

Η διαφορά μεταξύ στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/ Εσόδων» και στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις<sup>26</sup>.

### 3.2.2 Τεχνική Καθαρής Θέσης

Η δεύτερη τεχνική αφορά αυτή της καθαρής θέσης του φορολογουμένου, η οποία αναδημιουργεί το οικονομικό ιστορικό του φορολογούμενου φυσικού προσώπου και προσδιορίζει την φορολογητέα ύλη, αφού λάβει όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τα διαθέσιμα κεφάλαια προσωπικά, οικογενειακά, επαγγελματικά, τις διάφορες απαιτήσεις προσωπικές, οικογενειακές, επαγγελματικές, τις υποχρεώσεις προσωπικές, οικογενειακές ή επαγγελματικές, τις ατομικές, οικογενειακές και επαγγελματικές δαπάνες ως και τα ατομικά και οικογενειακά εισοδήματα από λοιπές πηγές.

Η εφαρμογή της τεχνικής αυτής βασίζεται σε ένα Πίνακα Ενεργητικού και Παθητικού για όλες τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους με φορολογική περίοδο βάσης την αμέσως προηγούμενη από την πρώτη ελεγχόμενη φορολογική περίοδο.

Το ενεργητικό περιλαμβάνει όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τις καταθέσεις σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κατά την λήξη κάθε φορολογικής περιόδου, όπως ακίνητη περιουσία, έπιπλα, συσκευές, κοσμήματα και λοιπά τιμαλφή, προσωπικά αντικείμενα μεγάλης αξίας, μετρητά διαθέσιμα, καταθέσεις σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, μετοχές, λοιποί τίτλοι κτλ.

---

<sup>26</sup> ΠΟΛ 1270/2013, «Μεθοδολογία Έμμεσων τεχνικών Ελέγχου», 24 / 12 / 2013

Από την άλλη, το παθητικό περιλαμβάνει τις αντίστοιχες υποχρεώσεις, όπως τα δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, τα γραμμάτια και οι επιταγές πληρωτέες και οποιαδήποτε άλλη αποδεικνυόμενη οφειλή ή υποχρέωση σε τρίτους.

Η διαφορά μεταξύ Ενεργητικού και Παθητικού αποτελεί την Καθαρή Θέση κάθε φορολογικής περιόδου. Από την καθαρή θέση λήξης κάθε φορολογικής περιόδου αφαιρείται η καθαρή θέση έναρξης και αυτή η αύξηση ή μείωση της Καθαρής Θέσης αναπροσαρμόζεται με τις περιπτώσεις απόκτησης περιουσιακών στοιχείων άνευ ανταλλάγματος, πχ αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής, κτλ καθώς και τις περιπτώσεις εκποίησης αυτών, με τις ατομικές και οικογενειακές δαπάνες κάθε είδους, και τα μη φορολογούμενα εισοδήματα και συγκρίνονται με τα δηλωθέντα εισοδήματα.

Η τελική αυτή διαφορά, που προκύπτει, θεωρείται ως η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση, με βάση τις ισχύουσες διατάξεις<sup>27</sup>.

### **3.2.3 Τεχνική του Ύψους των Τραπεζικών Καταθέσεων και των Δαπανών σε Μετρητά**

Η τρίτη τεχνική, αυτή του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά, προσδιορίζει φορολογητέα ύλη παρακολουθώντας την κίνηση των διαθεσίμων κεφαλαίων του φορολογούμενου, του/της συζύγου και των προστατευομένων μελών αυτών, είτε με την κατάθεση αυτών σε χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς είτε με την ανάλωση τους σε διάφορες συναλλαγές με χρήση μετρητών. Αναλύει τις συνολικές καταθέσεις σε χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς, τα διαθέσιμα, τις αγορές και δαπάνες σε μετρητά τόσο σε επαγγελματικό όσο και σε οικογενειακό επίπεδο κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου και τα συγκρίνει με τα συνολικά δηλωθέντα έσοδα.

Προσδιορίζονται οι συνολικές τραπεζικές καταθέσεις της ελεγχόμενης περιόδου, στις περιπτώσεις που υπάρχει άνοιγμα λογαριασμών. Περιλαμβάνονται οι πιστωτικές κινήσεις σε λογαριασμούς που αφορούν καθαρές καταθέσεις και έμμεσες καταθετικές πράξεις. Στις περιπτώσεις όπου δεν έχει πραγματοποιηθεί άνοιγμα λογαριασμών, οι συνολικές τραπεζικές καταθέσεις λαμβάνονται ως η διαφορά υπολοίπου τέλους μείον αρχή χρήσης.

---

<sup>27</sup> ΠΟΛ 1270/2013, «Μεθοδολογία Έμμεσων τεχνικών Ελέγχου», 24 / 12 / 2013

Κατά την εφαρμογή της τεχνικής αυτής από τις συνολικές τραπεζικές καταθέσεις της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου αφαιρούνται τα κατατεθειμένα ποσά που αφορούν μη υποκείμενα σε φορολογία έσοδα, όπως είναι οι εκταμιεύσεις δανείων, οι συμψηφιστικές κινήσεις και λοιπές πράξεις που δεν αποτελούν καθαρές καταθέσεις. Το υπόλοιπο που προκύπτει αποτελεί τις καθαρές τραπεζικές καταθέσεις, όπου προστίθενται όλες οι καταβολές σε μετρητά για επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές αγορές, δαπάνες και λοιπές συναλλαγές, όπως δαπάνες επιχειρηματικές/επαγγελματικές, αγορές εμπορευμάτων, αγορές περιουσιακών στοιχείων, καταβληθέντες φόροι, αύξηση/μείωση διαθεσίμων μετρητών ελεγχόμενης περιόδου, αποπληρωμή χρεών με μετρητά κτλ.

Από το νέο υπόλοιπο των καθαρών τραπεζικών καταθέσεων αφαιρούνται τα μη υποκείμενα σε φορολογία έσοδα που δεν κατατέθηκαν σε λογαριασμούς. Το νέο υπόλοιπο, που προκύπτει, αναμορφώνεται με τις αυξήσεις ή μειώσεις εισπρακτέων λογαριασμών και συγκρίνεται με τα συνολικά δηλωθέντα εισοδήματα.

Η θετική προκύπτουσα διαφορά ελέγχεται ως μη δηλούμενο εισόδημα και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση με βάση την ισχύουσα νομοθεσία<sup>28</sup>

### 3.3 Συγκέντρωση και Παροχή Στοιχείων

Η εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου απαιτεί την συγκέντρωση των απαραίτητων στοιχείων. Η Φορολογική Διοίκηση συγκεντρώνει πληροφορίες και στοιχεία τόσο από Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών όσο και από τρίτες πηγές σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Ν. 4174/2013. Μπορούν να ζητηθούν στοιχεία από τη Γ.Γ.Π.Σ., το ΣΔΟΕ, τη Διεύθυνση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων (ΔΟΣ), το σύστημα Vies, την Οικονομική Αστυνομία, τα Λιμεναρχεία και από κάθε άλλη υπηρεσία τα στοιχεία της οποίας θεωρούνται ότι συμβάλλουν στην ελεγκτική διαδικασία.

Τα στοιχεία αυτά, οι παρεχόμενες από τον φορολογούμενο πληροφορίες, καθώς και τα οικονομικά δεδομένα των υποχρεωτικών τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων, λαμβάνονται υπ' όψη από τον έλεγχο κατά την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου.

Με την έναρξη του ελέγχου ή κατά τη διάρκεια αυτού, οι φορολογικοί ελεγκτές μπορεί να ζητήσουν από τον φορολογούμενο και αυτός έχει υποχρέωση να παράσχει στοιχεία για την περιουσιακή κατάσταση και τις συνθήκες διαβίωσης του ιδίου, του/της συζύγου του

<sup>28</sup> ΠΟΛ 1270/2013, «Μεθοδολογία Έμμεσων τεχνικών Ελέγχου», 24 / 12 / 2013

και των προστατευόμενων μελών τους, για τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο που τα αρμόδια φορολογικά όργανα θεωρούν απαραίτητο.

Τα στοιχεία, που θα πρέπει να παρέχονται διακεκριμένα για κάθε φορολογική περίοδο σε περίπτωση που υπάρχουν μεταβολές, μπορούν να συμπεριλαμβάνονται: στοιχεία για ακίνητα, όπως οικοπέδα, αγροτεμάχια, για κινητά μέσα, για επενδύσεις/συμμετοχές κάθε μορφής, για καταθέσεις κάθε μορφής στην Ελλάδα και στο εξωτερικό, για διαθέσιμα μετρητά, για έργα τέχνης, συλλογές και λοιπά τιμαλφή και για απαιτήσεις/υποχρεώσεις κάθε είδους.

Για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων κατά την άντληση στοιχείων από τους φορολογούμενους, η φορολογική διοίκηση έχει ορίσει τα ακόλουθα έντυπα: α) διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία, β) ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης-μεταβολών-υποχρεώσεων γ) επιστολή προς το φορολογούμενο. Τα έντυπα αυτά μπορεί να τροποποιούνται/συμπληρώνονται από τον ελεγκτή ανάλογα με τα δεδομένα του φακέλου κάθε υπόθεσης. Επιδίδονται στο φορολογούμενο μαζί με την εντολή ελέγχου ή χωριστά, αλλά οπωσδήποτε με τη συνοδεία επιστολής προς το φορολογούμενο, ο οποίος συμπληρώνει τα έντυπα και προσκομίζει κάθε αποδεικτικό στοιχείο για την απόδειξη των ισχυρισμών του<sup>29</sup>.

Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης, προκειμένου να γίνει δεκτό, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία<sup>30</sup>

### 3.4 Διαδικασία Φορολογικού Ελέγχου

Η διαδικασία του φορολογικού ελέγχου με την χρήση έμμεσων τεχνικών ελέγχου περιλαμβάνει μια σειρά βημάτων, όπως:

---

<sup>29</sup> ΠΟΛ.1171/2013, «Οδηγίες σχετικά με την παροχή στοιχείων από τους φορολογούμενους κατά τον έλεγχο υποθέσεων φυσικών προσώπων», 4.7.2013

<sup>30</sup> ΠΟΛ.1050/2014, «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογούμενων φυσικών προσώπων με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού.», ΦΕΚ 474 Β/25-02-2014

1. ο έλεγχος διενεργείται ύστερα από έγγραφη εντολή του προϊσταμένου της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας
2. η εντολή ελέγχου κοινοποιείται στο φορολογούμενο
3. οι ελεγκτές συγκεντρώνουν τις δηλώσεις και τα στοιχεία για όλους τους ελεγχόμενους (υποκείμενους ή μη στις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ.)
4. πραγματοποιούνται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις επί των βιβλίων και στοιχείων (στις περιπτώσεις υποκείμενων στις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ.)
5. εφόσον συντρέχει μία ή περισσότερες εκ των περιπτώσεων που προβλέπει ο νόμος, εφαρμόζονται έμμεσες τεχνικές ελέγχου
6. εκδίδεται το ειδικό σημείωμα Έμμεσων Τεχνικών με τις βάσει ελέγχου διαφορές και το βάσει ελέγχου προσδιοριζόμενο εισόδημα
7. συντάσσεται έκθεση τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος στην οποία τεκμηριώνεται η εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου λόγω συνδρομής μίας ή περισσότερων περιπτώσεων νόμου και αιτιολογούνται αναλυτικά και με σαφήνεια οι προκύπτουσες διαφορές προς καταλογισμό
8. εκδίδονται φύλλα ελέγχου φορολογίας εισοδήματος
9. πραγματοποιείται έλεγχος ΦΠΑ και λοιπών φορολογικών αντικειμένων
10. συντάσσονται εκθέσεις ελέγχου και εκδίδονται πράξεις ή φύλλα ελέγχου προς καταλογισμό λοιπών φορολογικών υποχρεώσεων που προκύπτουν βάσει των αποτελεσμάτων από την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και των γενικών φορολογικών διατάξεων

### 3.5 Προσδιορισμός Φορολογητέου Εισοδήματος

Με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, το καθαρό φορολογητέο εισόδημα προκύπτει από την άθροιση της αποκρυσβαίνουσας φορολογητέας ύλης, όπως αυτή προσδιορίζεται με τις τεχνικές αυτές και του δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου ανά φορολογική περίοδο και πηγή /κατηγορία εισοδήματος.

Η επιλογή του τελικού προσδιορισθέντος καθαρού φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου γίνεται ως εξής:

- i. προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές ή κατηγορίες εισοδήματος με βάση τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο διαχειριστική περίοδο/φορολογικό έτος. Αν

σε κάποια φορολογική περίοδο, το φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου/ης και του/της συζύγου του προσδιορίστηκε τεκμαρτά σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία, ο τεκμαρτός προσδιορισμός θα λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του τελικού φορολογητέου εισοδήματος.

- ii. προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου και κατανέμεται στην φορολογική περίοδο που αφορά και στις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος που ανάγεται εφόσον αυτό τεκμηριώνεται. Όταν η ελεγχόμενη φορολογική περίοδος περιλαμβάνει περισσότερες από μια διαχειριστικές περιόδους ή φορολογικά έτη, η προσδιοριζόμενη φορολογητέα ύλη κατανέμεται ισομερώς μεταξύ των διαχειριστικών περιόδων ή φορολογικών ετών. Στην περίπτωση που ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού γίνεται για συζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση και προκύψει μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, αυτή κατανέμεται μεταξύ των συζύγων κατά το ποσό που αφορά έκαστον, εφόσον αυτό μπορεί να προσδιοριστεί από τον έλεγχο, ή μερίζεται κατ' αναλογία των δηλωθέντων εισοδημάτων όταν τα εισοδήματα και των δυο συζύγων προέρχονται από επιχειρηματικές δραστηριότητες. Όταν ο ένας σύζυγος έχει εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία / συντάξεις, ο δε άλλος και από επιχειρηματική δραστηριότητα τότε η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη βαρύνει τον/την σύζυγο που έχει και επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός και αν προσδιοριστεί διαφορετικά από τον έλεγχο.
- iii. συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου λαμβάνεται το μεγαλύτερο. Στην περίπτωση που ο προσδιορισμός του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου γίνεται ενιαία για φορολογουμένους/συζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση, τότε και τα προσδιορισθέντα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου με τις λοιπές γενικές διατάξεις θα πρέπει αντίστοιχα να αθροίζονται για να είναι δυνατή η σύγκριση με το ενιαίο προσδιορισθέν αποτέλεσμα από τις τεχνικές ελέγχου. Στην συνέχεια, συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα θα λαμβάνεται το μεγαλύτερο, το οποίο θα κατανέμεται στους φορολογουμένους σύμφωνα με τον επιλεγέντα τρόπο. Σε κάθε άλλη περίπτωση θα επιλέγεται το αποτέλεσμα που προκύπτει από τον έλεγχο με τις γενικές φορολογικές διατάξεις.

Στην περίπτωση που επιλεγεί ο προσδιορισμός του τελικού φορολογητέου εισοδήματος με βάση τις λοιπές γενικές φορολογικές διατάξεις τότε τα ακαθάριστα έσοδα

προσδιορίζονται σύμφωνα με αυτές. Στην περίπτωση που το τελικό φορολογητέο εισόδημα είναι το προσδιορισθέν με τις τεχνικές ελέγχου μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού τότε αν η προκύπτουσα διαφορά έχει κατανεμηθεί ολόκληρη ή τμήμα αυτής ως εισόδημα από ατομική εμπορική επιχείρηση ή από άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος ή από επιχειρηματική δραστηριότητα, αυτή προστίθεται στα δηλωθέντα ή βάσει βιβλίων και στοιχείων ακαθάριστα εισοδήματα/στα συνολικά έσοδα για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εισοδημάτων/συνολικών εσόδων.

Τα παραπάνω προσδιορισθέντα ακαθάριστα εισοδήματα ή συνολικά έσοδα λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία. Επί του προσδιορισθέντος συνολικού καθαρού εισοδήματος προσδιορίζεται η Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης αρθ.29 Ν.3986/2011, καθώς και κάθε άλλη επιβάρυνση που προβλέπονταν σε κάθε φορολογική περίοδο<sup>31</sup>.

## 2.6 Ανταπόδειξη Φορολογουμένου

Το φορολογούμενο φυσικό πρόσωπο έχει το δικαίωμα ανταπόδειξης σε περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου των έμμεσων μεθόδων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4174/2013. Μετά την συγκέντρωση και αξιοποίηση των ευρημάτων του ελέγχου και πριν από τη σύνταξη της σχετικής έκθεσης συντάσσεται ειδικό σημείωμα ελέγχου με τις προκύπτουσες διαφορές και το συνολικό προσδιοριζόμενο βάσει ελέγχου εισόδημα, το οποίο και κοινοποιείται στο φορολογούμενο ή το νόμιμο εκπρόσωπο αυτού.

Μέσα σε πέντε ημέρες από την επίδοση, ο φορολογούμενος μπορεί να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία προκειμένου να αιτιολογήσει τις προκύπτουσες, με τη χρήση των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, διαφορές εισοδήματος.

Οι διαφορές μεταξύ προσδιορισθείσας βάσει τεχνικών ελέγχου και δηλωθείσας φορολογητέας ύλης πρέπει να αιτιολογούνται με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο και δικαιολογούν αποκτηθέντα και μη δηλωθέντα έσοδα σε κάθε ελεγχόμενη/ νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, όπως για παράδειγμα πωλητήρια

---

<sup>31</sup> ΠΟΛ.1050/14, «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού.», ΦΕΚ 474 Β/25-02-2014

συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς- κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, συμβάσεις δανείων και κάθε σχετικό έγγραφο το οποίο θα φέρει βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας.

Σε αυτές τις περιπτώσεις θα πρέπει να αποδεικνύεται το πραγματικό στοιχείο της συναλλαγής, όπως η πίστωση των ποσών σε λογαριασμό του ελεγχόμενου, του/της συζύγου ή των προστατευόμενων μελών αυτών. Σε κάθε περίπτωση το βάρος της απόδειξης φέρει ο φορολογούμενος<sup>32</sup>.

---

<sup>32</sup> ΠΟΛ.1050/14, «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού.», ΦΕΚ 474 Β/25-02-2014



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4:

### ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ

#### 4.1 Γενικά

Η Φορολογική Διοίκηση γνωστοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση.

Ο φορολογούμενος μπορεί να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι ημέρες από την παραλαβή της έγγραφης γνωστοποίησης.

Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του εντός της προθεσμίας των είκοσι ημερών. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση, όπου περιλαμβάνονται εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες ελήφθησαν υπόψη για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο<sup>33</sup>.

---

<sup>33</sup> Νόμος 4174/2013, «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις», Φ.Ε.Κ.170/Α΄/26.7.2013

## 4.2 Έκθεση Ελέγχου

Οι διαπιστώσεις και τα αποτελέσματα του ελέγχου φορολογίας εισοδήματος με βάση τις υποχρεωτικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται, καθώς και τις τυχόν πρόσθετες επαληθεύσεις που κατά περίπτωση διενεργούνται, περιλαμβάνονται, για όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις, σε έκθεση ελέγχου, στην οποία αναγράφεται και η κρίση επί του κύρους των βιβλίων καθώς και το πόρισμα του ελέγχου περί του ύψους των ακαθάριστων εσόδων ή αμοιβών ή των αγορών, κατά περίπτωση, καθώς και των καθαρών κερδών ή αμοιβών, για κάθε ελεγχόμενη χρήση.

Ανάλογες εκθέσεις ελέγχου συντάσσονται και για κάθε μια χωριστά από τις λοιπές φορολογίες, γενομένης προς τούτο σχετικής μνείας στην έκθεση ελέγχου της φορολογίας εισοδήματος.

Η έκθεση ελέγχου για να έχει ισχύ ως δημόσιο έγγραφο πρέπει να θεωρηθεί από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Από το σημείο αυτό και μετά αποτελεί δημόσιο έγγραφο σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 169 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, γεγονός που σημαίνει ότι αποτελεί πλήρη απόδειξη για όσα αναγράφονται σε αυτή.

Όπως προαναφέρθηκε οι εκθέσεις ελέγχου υπογράφονται, ελέγχονται και θεωρούνται αρμοδίως και με βάση αυτές εκδίδονται και κοινοποιούνται μαζί με τις εκθέσεις οι σχετικές καταλογιστικές πράξεις και περαιτέρω ακολουθείται όλη η εν γένει προβλεπόμενη από τις ισχύουσες διατάξεις διαδικασία.

Ως προς το περιεχόμενο και την δομή της, η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τα εξής στοιχεία:

- i. Εισαγωγή, που περιέχει την ελέγχουσα αρχή, τους ελεγχόμενους υπαλλήλους, τα στοιχεία της ελεγχόμενης επιχείρησης, τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, τον αριθμό της εντολής ελέγχου και τις διατάξεις του νόμου που διέπουν τον έλεγχο
- ii. Γενικά στοιχεία, όπως η σύσταση, η έδρα και η διάρκεια της ελεγχόμενης εταιρίας, οι επαγγελματικές εγκαταστάσεις, το αντικείμενο εργασιών, η διαχείριση της εταιρίας, το μετοχικό της κεφάλαιο, τα βιβλία και στοιχεία, τα μεταφορικά μέσα, το προσωπικό και τυχόν παραβάσεις τις φορολογικής νομοθεσίας
- iii. Οικονομικά αποτελέσματα που προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία για τις ελεγχόμενες χρήσεις

- iv. Παρατηρήσεις ελέγχου που αφορούν τα βιβλία και στοιχεία, τις αγορές και πωλήσεις, τη φύρα παραγωγής, τις απογραφές, τις δαπάνες, τις αποσβέσεις, τα οικονομικά αποτελέσματα και το λογιστικό σχέδιο
- v. Πόρισμα ελέγχου με βάση τις διαπιστώσεις και τις παρατηρήσεις που προέκυψαν από τον έλεγχο<sup>34</sup>

### 4.3 Πράξη Προσδιορισμού Φόρου

Η διαδικασία του φορολογικού ελέγχου ολοκληρώνεται με την έκδοση της σχετικής καταλογιστικής πράξης ή πράξης προσδιορισμού του φόρου ή του προστίμου. Οι καταλογιστικές αυτές πράξεις αποτελούν ατομικές εκτελεστές διοικητικές πράξεις με βάση τις οποίες καταλογίζεται σε βάρος του φορολογούμενου φυσικού ή νομικού προσώπου ο οφειλόμενος φόρος ή, βεβαιώνεται το φορολογικό χρέος του, ενώ ταυτόχρονα καταλογίζονται τυχόν προσαυξήσεις και πρόσθετοι φόροι. Επιπλέον, με ατομικές εκτελεστές πράξεις επιβάλλονται και πρόστιμα για τις τυχόν παραβάσεις των φορολογικών διατάξεων που διαπιστώνονται.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται και βεβαιώνεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογουμένου για μια συγκεκριμένη φορολογική περίοδο και η καταχώριση της πράξης αυτής στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης.

Ο προσδιορισμός του φόρου μπορεί να είναι:

- i. άμεσος, που είναι ο προσδιορισμός φόρου που προκύπτει χωρίς περαιτέρω ενέργεια, ταυτόχρονα με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης. Ο άμεσος προσδιορισμός φόρου που προκύπτει από την τροποποιητική δήλωση υποκαθιστά τον αρχικό άμεσο προσδιορισμό φόρου.
- ii. διοικητικός, που εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση στις περιπτώσεις που, κατά την κείμενη φορολογική νομοθεσία, η φορολογική δήλωση δεν συνιστά άμεσα και πράξη προσδιορισμού φόρου. Εφόσον ο ελεγκτής προσδιορίσει το φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου,

---

<sup>34</sup> Δημήτριος Μελάς, «Μέθοδοι Φορολογικού Ελέγχου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων και Επιχειρήσεων», Οικονομικές Εκδόσεις Ε.Ε., 2015, σελ. 177-197

οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου

- iii. εκτιμώμενος που ορίζει τη φορολογητέα ύλη, με βάση κάθε στοιχείο και πληροφορία που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση στις περιπτώσεις εκείνες που ο φορολογούμενος, παρά την υποχρέωσή του να υποβάλει φορολογική δήλωση σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας, δεν υποβάλει φορολογική δήλωση. Εφόσον, μετά την έκδοση της πράξης αυτής, ο φορολογούμενος υποβάλλει φορολογική δήλωση, η πράξη αυτή παύει να ισχύει αυτοδικαίως
- iv. διορθωτικός, που αφορά την έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο φορολογούμενος μπορεί να ζητήσει την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Οι φορολογικοί ελεγκτές είναι υποχρεωμένες να εκδώσουν πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνουν αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση.
- v. προληπτικός, που αφορά την πράξη προληπτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδεται μετά την έναρξη της φορολογικής περιόδου αλλά πριν την ημερομηνία υποβολής της αντίστοιχης φορολογικής δήλωσης, έτσι ώστε να διασφαλιστεί η άμεση είσπραξη του φόρου, εφόσον υπάρχουν συγκεκριμένες ενδείξεις ότι ο φορολογούμενος σκοπεύει να εγκαταλείψει τη χώρα, θέτοντας σε κίνδυνο την είσπραξη του φόρου, κυρίως μέσω της μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων σε άλλο πρόσωπο. Ο φορολογούμενος είτε καταβάλλει εφάπαξ τη φορολογική οφειλή που ορίζεται από τον προληπτικό προσδιορισμό φόρου, είτε εξασφαλίζει την καταβολή αυτής, παρέχοντας εγγύηση ή αποδεχόμενος την εγγραφή βάρους επί της περιουσίας του υπέρ της Φορολογικής Διοίκησης για το συνολικό ποσό της φορολογικής οφειλής. Ο προληπτικός προσδιορισμός φόρου ακολουθείται από διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός ενός μηνός μετά την ημερομηνία έκδοσης της πράξης προληπτικού προσδιορισμού φόρου.

Ο φόρος καταβάλλεται κατά το χρόνο που προβλέπεται από το νόμο που επιβάλλει την αντίστοιχη φορολογία και κατά τον τρόπο που καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα. Σε περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, ο οφειλόμενος φόρος καταβάλλεται εντός τριάντα ημερών από την κοινοποίηση της πράξης του προσδιορισμού φόρου στον φορολογούμενο. Σε περίπτωση εκτιμώμενου προσδιορισμού ή προληπτικού

προσδιορισμού του φόρου, ο οφειλόμενος φόρος καταβάλλεται εντός τριών ημερών από την κοινοποίηση της αντίστοιχης πράξης προσδιορισμού του φόρου.

Σε περίπτωση έκδοσης οριστικής απόφασης διοικητικού δικαστηρίου, ο οφειλόμενος φόρος καταβάλλεται σε δύο 2 ίσες μηνιαίες δόσεις. Η πρώτη δόση καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του επόμενου από την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της πράξης εκκαθάρισης του φόρου που προκύπτει με βάση το διατακτικό της απόφασης μήνα και η δεύτερη δόση μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί.

Στην περίπτωση που ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου, η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρο με το ποσό προς επιστροφή, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς, που θα πρέπει να καταβληθεί στον φορολογούμενο εντός ενενήντα ημερών από την υποβολή έγγραφου αιτήματος του φορολογουμένου, εκτός αν προβλέπεται μικρότερο χρονικό διάστημα από άλλη διάταξη της φορολογικής νομοθεσίας<sup>35</sup>.

#### 4.4 Πράξη Καταλογισμού Τόκων και Επιβολής Προστίμων

Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων καταλογισμού τόκων και επιβολής προστίμων. Η πράξη καταλογισμού τόκων ή επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο είτε μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου είτε αυτοτελώς, αν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα. Σε κάθε περίπτωση, η πράξη καταλογισμού τόκων ή επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνουν αυτοτελή αιτιολογία.

Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο από την πλευρά του καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει τις τυχόν αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξη καταλογισμού τόκων ή επιβολής προστίμων τουλάχιστον τριάντα ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής τόκων και προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις. Δεν κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου στις περιπτώσεις πράξεων επιβολής προστίμων που αφορούν διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πράξεις επιβολής προστίμων που προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του

<sup>35</sup> Νόμος 4174/2013, «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις», Φ.Ε.Κ.170/Α΄/26.7.2013

φόρου. Στην συνέχεια συντάσσεται έκθεση ελέγχου και εκδίδεται οριστική πράξη επιβολής προστίμου.

Οι τόκοι και τα πρόστιμα πρέπει να καταβάλλονται εφάπαξ έως και την τριακοστή ημέρα μετά την κοινοποίηση της πράξης καταλογισμού ή επιβολή, με εξαίρεση τις περιπτώσεις προστίμων εκπρόθεσμης καταβολής και προστίμων μη καταβολής παρακρατούμενων φόρων. Εφόσον, για την ίδια παράβαση επιβάλλονται περισσότερα πρόστιμα, υπερισχύει η διάταξη που προβλέπει το μεγαλύτερο πρόστιμο.

Για τις διαδικαστικές παραβάσεις καθώς και για τις λοιπές παραβάσεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων επιβολής προστίμου έρχεται στο τέλος του έτους, κατά το οποίο διαπιστώθηκε η παράβαση<sup>36, 37</sup>.

Στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 1/1/2014 και αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις ως την 31/12/2013 εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του Ν. 2523/1997. Μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Ο Ν. 2523/1997 προβλέπει την επιβολή τόσο διοικητικών όσο και ποινικών κυρώσεων. Οι διοικητικές κυρώσεις αφορούν την επιβολή τόκων και προστίμων καθώς και άλλα διοικητικά μέτρα στις περιπτώσεις μη τήρησης της φορολογικής νομοθεσίας.

Από την άλλη, οι ποινικές κυρώσεις αφορούν ποινή φυλάκισης και κάθειρξης στις περιπτώσεις τέλεσης του αδικήματος της φοροδιαφυγής για την παράλειψη υποβολής ή την υποβολή ανακριβούς δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος, την μη απόδοση ή ανακριβή απόδοση Φ.Π.Α. και παρακρατούμενων φόρων, τελών ή εισφορών, ή για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, καθώς και για μη εφαρμογή διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας.

Σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας που ισχύει από 1/1/2014, τα πρόστιμα και οι τόκοι επί οφειλόμενων φόρων διακρίνονται σε πέντε κατηγορίες:

- i. τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής:

Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη

---

<sup>36</sup> Νόμος 4174/2013, «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις», Φ.Ε.Κ.170/Α'26.7.2013

<sup>37</sup> Δημήτριος Μελάς, «Μέθοδοι Φορολογικού Ελέγχου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων και Επιχειρήσεων», Οικονομικές Εκδόσεις Ε.Ε., 2015, σελ. 273-274

χρονική περίοδο από τη λήξη της νόμιμης προθεσμίας έως και την ημερομηνία καταβολής του φόρου. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού. Μέχρι την 31/12/2015, ο τόκος υπολογίζεται σε μηνιαία βάση κατά την είσπραξη για ολόκληρο τον μήνα.

Στην περίπτωση καταβολής υπερβάλλοντος ποσού φόρου, καταβάλλονται τόκοι στον φορολογούμενο για την περίοδο από την ημερομηνία αίτησης του υπερβάλλοντος ποσού φόρου μέχρι την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή, εκτός αν η επιστροφή φόρου ολοκληρωθεί εντός 90 ημερών από την ημερομηνία της αίτησης. Τόκοι επί των τόκων δεν υπολογίζονται και δεν οφείλονται.

Το ύψος του επιτοκίου υπολογισμού των τόκων που καταβάλλει ο φορολογούμενος ή καταβάλλονται σε αυτόν ορίζεται ως το επιτόκιο των πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας.

Στις περιπτώσεις που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει δήλωση στοιχείων ακινήτων ή υποβάλλει εκπρόθεσμη ή ανακριβή δήλωση με συνέπεια τη μη διενέργεια εκκαθάρισης ΕΝΦΙΑ ή την εκκαθάριση αυτού σε μεταγενέστερο χρόνο, ως αφετηρία για την επιβολή των τόκων και προστίμων ορίζεται η επόμενη της καταληκτικής ημερομηνίας υποβολής δήλωσης στοιχείων ακινήτων του οικείου έτους.

ii. διαδικαστικές παραβάσεις:

Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

- μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογικής δήλωσης από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου
- μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής φορολογικής δήλωσης με φόρο
- μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής παρακράτησης φόρου
- μη ανταπόκρισης στο αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή στοιχείων και πληροφοριών

- μη γνωστοποίησης στην Φορολογική Διοίκηση του διορισμού του φορολογικού εκπροσώπου
- μη παροχής πληροφοριών στην διάρκεια του φορολογικού ελέγχου (μη συνεργασία)
- μη υποχρέωσης με κάθε υποχρέωση σχετική με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων
- εγγραφής στο φορολογικό μητρώο περισσότερες φορές ή καθόλου

Τα πρόστιμα για τις διαδικαστικές παραβάσεις υπολογίζονται ανάλογα με την κατηγορία των τηρουμένων βιβλίων. Για κάθε παράβαση επιβάλλεται πρόστιμο 250 € για το πρόσωπο που τηρεί απλογραφικά βιβλία και 500€ για το πρόσωπο που τηρεί διπλογραφικά βιβλία. Ανεξάρτητα από τα τηρούμενα βιβλία το πρόστιμο ανέρχεται σε 100€ σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής. Για την παράβαση που αφορά τη μη συμμόρφωση με κάθε υποχρέωση σχετική με την τήρηση βιβλίων και έκδοση βιβλίων, το πρόστιμο που επιβάλλεται είναι 2.500€ είτε τηρούνται απλογραφικά, είτε τηρούνται διπλογραφικά βιβλία<sup>38</sup>.

Σε περίπτωση υποτροπής της ίδιας παράβασης εντός πέντε ετών, το πρόστιμο ανέρχεται στο διπλάσιο του αρχικού προστίμου. Σε περίπτωση δεύτερης υποτροπής εντός πέντε ετών, το πρόστιμο ανέρχεται στο τετραπλάσιο του αρχικού προστίμου.

### iii. παραβάσεις φοροδιαφυγής

Ως πράξεις φοροδιαφυγής που επιφέρουν την επιβολή προστίμου θεωρούνται :

- η απόκρυψη καθαρών εισοδημάτων από οποιαδήποτε πηγή με μη υποβολή δήλωσης ή με υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή με καταχώρηση ανύπαρκτων ολικά ή μερικά δαπανών και με σκοπό τη μη πληρωμή φόρου εισοδήματος τουλάχιστον 10.000€ ανά φορολογικό έτος για υπόχρεο τήρησης απλογραφικών βιβλίων και 60.000€ ανά φορολογικό έτος για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικών βιβλίων
- η μη απόδοση, ανακριβής απόδοση, συμψηφισμός, έκπτωση ή διακράτηση φόρου προστιθέμενης αξίας και παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, καθώς και η μη υποβολή δήλωσης ή η υποβολή ανακριβούς δήλωσης με σκοπό τη μη πληρωμή των παραπάνω φόρων τελών ή εισφορών, τουλάχιστον 10.000€
- 

<sup>38</sup> Δημήτριος Μελάς, «Μέθοδοι Φορολογικού Ελέγχου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων και Επιχειρήσεων», Οικονομικές Εκδόσεις Ε.Ε., 2015, σελ. 242-243



ανά φορολογικό έτος για υπόχρεο τήρησης απλογραφικών βιβλίων και 60.000€ ανά φορολογικό έτος για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικών βιβλίων, εφόσον προβλέπεται από τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας που αφορά φόρους που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας

- η είσπραξη επιστροφής των παραπάνω φόρων από τη Φορολογική Διοίκηση μετά από παραπλάνηση της Φορολογικής Διοίκησης με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων
- η έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων, καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων, εφόσον η συνολική αποκρυβείσα αξία ανέρχεται τουλάχιστον σε 5.000€
- η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών, εφόσον η συνολική αποκρυβείσα αξία ανέρχεται τουλάχιστον σε 5.000€
- η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση παραστατικών στοιχείων, εφόσον η συνολική αποκρυβείσα αξία ανέρχεται τουλάχιστον σε 5.000€
- η απόκρυψη στοιχείων που αποτελούν αντικείμενο ή συνθέτουν το αντικείμενο του ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων με μη υποβολή δήλωσης ή με υποβολή ανακριβούς δήλωσης και με σκοπό την μη πληρωμή του ΕΝΦΙΑ, εφόσον η μη απόδοση για κάθε φορολογικό έτος ποσού φόρου είναι μεγαλύτερη των 5.000€
- η απόκρυψη στοιχείων που αποτελούν αντικείμενο ή συνθέτουν το αντικείμενο του ειδικού φόρου ακινήτων με μη υποβολή δήλωσης ή με υποβολή ανακριβούς δήλωσης και με σκοπό την μη πληρωμή του ειδικού φόρου ακινήτων, εφόσον η μη απόδοση για κάθε φορολογικό έτος ποσού φόρου είναι μεγαλύτερη των 5.000€
- η απόκρυψη οποιαδήποτε φορολογητέας ύλης με μη υποβολής δήλωσης ή με υποβολή ανακριβούς δήλωσης και με σκοπό την μη πληρωμή οποιουδήποτε άλλου φόρου, εφόσον η μη απόδοση για κάθε φορολογικό έτος ποσού φόρου είναι μεγαλύτερη των 5.000€<sup>39</sup>

Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση παραστατικού στοιχείου και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των 5.000€, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό 40% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε με ελάχιστο ύψος προστίμου στην περίπτωση αυτή το ποσό των 2.500€. Σε περίπτωση έκδοσης πλαστών φορολογικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό 100% της αξίας του στοιχείου, ενώ στην περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών

<sup>39</sup> Δημήτριος Μελάς, «Μέθοδοι Φορολογικού Ελέγχου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων και Επιχειρήσεων», Οικονομικές Εκδόσεις Ε.Ε., 2015, σελ. 247-248

στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό 50% της αξίας του στοιχείου.

Ωστόσο, όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας ή η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό 25% της αξίας του στοιχείου. Επιπλέον, στον λήπτη εικονικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό 15% της αξίας του στοιχείου, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους. Όταν η εικονικότητα του στοιχείου αφορά το χαρακτηρισμό της αναγραφείσας συναλλαγής, η οποία αποδεικνύεται ότι αφορά άλλη υποκρυπτόμενη πραγματική συναλλαγή και κατά συνέπεια η έκδοση του εικονικού στοιχείου δεν επιφέρει καμία απώλεια εσόδων σχετικά με φόρους, επιβάλλεται πρόστιμο στον εκδότη μη προσήκοντος στοιχείου, 500€ ανά στοιχείο και με ανώτατο ύψος προστίμου 50.000€ ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος.

Τέλος, στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το 50% του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή<sup>40</sup>.

- iv. πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή Φακέλου Τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών

Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών που προβλέπεται από τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας επιβάλλεται πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό ένα χιλιοστό (1/1000) των δηλούμενων ακαθάριστων εσόδων του υπόχρεου φορολογουμένου. Το παραπάνω πρόστιμο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των 1.000€ και μεγαλύτερο των 10.000€.

Αντίστοιχο είναι και το πρόστιμο που επιβάλλεται και σε περίπτωση που ο Φάκελος Τεκμηρίωσης δεν τίθεται στη διάθεση της Φορολογικής Διοίκησης μέσα στην προθεσμία που προβλέπεται από τον νόμο, ή υποβάλλεται με μη πλήρες ή μη επαρκές περιεχόμενο.

---

<sup>40</sup> Νόμος 4174/2013, «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις», Φ.Ε.Κ.170/Α΄/26.7.2013

Σε περίπτωση υποτροπής εντός πέντε ετών, το πρόστιμο ανέρχεται στο διπλάσιο του αρχικού προστίμου. Σε περίπτωση δεύτερης υποτροπής εντός πέντε ετών, το πρόστιμο ανέρχεται στο τετραπλάσιο του αρχικού προστίμου.

v. πρόστιμο εκπρόθεσμης καταβολής/ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης

Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί το αργότερο εντός δύο μηνών από την παρέλευση της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό 10% του φόρου που δεν καταβλήθηκε εμπρόθεσμα. Αν το ποσό του φόρου καταβληθεί μετά την πάροδο ενός έτους από την εκπνοή της νόμιμης προθεσμίας καταβολής το παραπάνω πρόστιμο ανέρχεται σε 20% του φόρου. Μετά την πάροδο δύο ετών, αυτό ανέρχεται σε 30% του φόρου.

Στην περίπτωση ανακριβούς δήλωσης, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς μεταξύ του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση και του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Συγκεκριμένα, προβλέπεται: α) 10% του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από 5% έως 20% του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) 30% του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το 20% του φόρου που προκύπτει βάσει της φορολογικής δήλωσης και γ) 100% του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το 50% του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση και αποδεικνύεται ότι η ανακρίβεια οφείλεται σε πρόθεση του φορολογουμένου.

Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το ποσό του φόρου που αναλογεί στην μη υποβληθείσα δήλωση. Επί εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, το πρόστιμο ανέρχεται σε ποσοστό 20% του φόρου.

Τέλος, ο υπόχρεος απόδοσης παρακρατηθέντος φόρου, ο οποίος δεν απέδωσε το φόρο αυτόν εντός της νόμιμης προθεσμίας προς πληρωμή, υπόκειται σε πρόστιμο ίσο με το ποσό του φόρου που δεν αποδόθηκε<sup>41</sup>.

---

<sup>41</sup> Νόμος 4174/2013, «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις», Φ.Ε.Κ.170/Α΄/26.7.2013

## 4.5 Παραγραφή Δικαιώματος Έκδοσης Πράξεων

Τα αρμόδια φορολογικά όργανα μπορούν να προβούν σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε ετών από τη λήξη του οικείου φορολογικού έτους. Η πενταετής αυτή προθεσμία μπορεί να παραταθεί σε περίπτωση που:

- i. ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική δήλωση εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, για περίοδο ενός έτους από τη λήξη της πενταετίας
- ii. ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των πληροφοριών αυτών προσαυξημένο κατά ένα έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση
- iii. ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης, η οποία δεν προσβάλλεται με ένδικο βοήθημα ή μέσο και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.

Πρέπει να τονισθεί πως πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι ετών από τη λήξη του φορολογικού έτους<sup>42</sup>.

Αν ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου συνεπάγεται τροποποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου για φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου έχει παραγραφεί, η αντίστοιχη προσαρμογή φόρου διενεργείται στο παλαιότερο φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου δεν έχει ακόμη παραγραφεί και στο οποίο αφορά ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου<sup>43</sup>.

### 4.5.1 Προσαύξηση περιουσίας και αναδρομική εφαρμογή δυσμενέστερων διατάξεων.

Με τις διατάξεις του Ν. 3888/2010 καθιερώθηκε η υποχρέωση των φορολογούμενων να αιτιολογούν την προέλευση της προσαύξησης της περιουσίας τους.

Με τον ανωτέρω νόμο για πρώτη φορά εντάχθηκαν διατάξεις, για την παρακολούθηση και τον έλεγχο της περιουσίας που έχει φορολογηθεί ή διέφυγε της φορολόγησης.

Συγκεκριμένα σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 Ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α 175/30.9.2010) προστέθηκε νέο εδάφιο στην παρ. 3 του άρθρου 48 Ν.2238/1994, σύμφωνα με το οποίο ορίστηκε ότι:

<sup>42</sup> Δημήτριος Μελάς, «Μέθοδοι Φορολογικού Ελέγχου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων και Επιχειρήσεων», Οικονομικές Εκδόσεις Ε.Ε., 2015, σελ. 265-266

<sup>43</sup> Νόμος 4174/2013, «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις», Φ.Ε.Κ.170/Α΄/26.7.2013

«Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση».

Η Φορολογική Διοίκηση, προς το σκοπό ορθής εφαρμογής της άνω διατάξεως, παρείχε διευκρινιστικές οδηγίες με την εκδοθείσα ΠΟΛ.1095/29.4.2011, η οποία αναφέρει επί λέξει τα ακόλουθα (παρ. 3,5 και 8).

«Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα».

Περαιτέρω με την παρ. 10 της συγκεκριμένης διαταγής (με την οποία παρασχέθηκαν διευκρινίσεις για την ορθή εφαρμογή του άρθρου 15 Ν. 3888/2010) η φορολογική διοίκηση διατυπώνει την θέση ότι η διάταξη της παρ. 3του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 ισχύει και για υποθέσεις προγενέστερες του ν. 3888/2010. Συγκεκριμένα στην εν λόγω παράγραφο ορίζεται ότι « οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά την 30.09.2010 ημερομηνία ψήφισης του σχετικού νόμου».

Η εν λόγω όμως διάταξη βρίσκεται σε πλήρη αντίθεση με το άρθρο 20 του Ν.3888/2010 το οποίο καθορίζει την έναρξη ισχύος του εν λόγω νόμου ως εξής: « Η ισχύς των διατάξεων του Νόμου αυτού αρχίζει από την δημοσίευση του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (30.09.2010)

Παρόλα αυτά η φορολογική διοίκηση διενεργεί φορολογικούς ελέγχους που επεκτείνονται σε βάθος δεκαετίας, γεγονός που έρχεται σε αντίθεση με τα όσα προαναφέρθηκαν, καθόσον αφενός μεν πρόκειται περί αναδρομικής εφαρμογής φορολογικού νόμου που αντίκειται στο Σύνταγμα (άρθρο 78 παρ. 2) και αφετέρου δεν είναι δυνατόν να τεθεί κανόνας δικαίου με αναδρομική ισχύ διά διευκρινιστικής οδηγίας της διοίκησης και όχι διά τυπικού νόμου (άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος)

Σειρά προσφυγών όμως στα διοικητικά δικαστήρια από φορολογούμενους που έχουν ελεγχθεί με τις ανωτέρω διατάξεις θέτουν εν αμφιβόλω τη συνταγματικότητα της διάταξης που επιτρέπει αναδρομική φορολόγηση πέραν του οικονομικού έτους του προηγούμενου της επιβολής του φόρου.

Οι σχετικές αποφάσεις των Διοικητικών Δικαστηρίων έκριναν ότι ακόμα και αν επήλθε προσαύξηση της περιουσίας του φορολογούμενου από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, η εν λόγω προσαύξηση, εφόσον προέκυψε σε χρόνο που δεν ίσχυε ακόμη η ως άνω διάταξη, δεν υπάγονταν σε φορολόγηση ( ΔΕφ.Αθ. 2828/2015, 2829/2015).

#### 4.6 Κοινοποίηση Πράξεων

Η πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης και κοινοποιείται στον φορολογούμενο που αφορά. Θα πρέπει να περιέχει τουλάχιστον τις εξής πληροφορίες:

- i. το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου
- ii. τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο
- iii. την ημερομηνία έκδοσης της πράξης
- iv. το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη
- v. το ποσό της φορολογικής οφειλής
- vi. την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος
- vii. τον τόπο εξόφλησης του φόρου
- viii. τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου
- ix. το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και
- x. λοιπές πληροφορίες

Πρέπει να τονισθεί πως ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα<sup>44</sup>.

---

<sup>44</sup> Νόμος 4174/2013, «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις», Φ.Ε.Κ.170/Α΄/26.7.2013

#### 4.7 Διασφάλισης Συμφερόντων Δημοσίου και Αναγκαστική Εκτέλεση

Οι φορολογικοί ελεγκτές προκειμένου να διασφαλίσουν την είσπραξη των φόρων, μπορούν σε εξαιρετικές περιπτώσεις, όπου αυτό απαιτείται για την αποτροπή επικείμενου κινδύνου για την είσπραξη των φόρων, να προβούν με βάση τον εκτελεστό τίτλο και χωρίς δικαστική απόφαση στην επιβολή συντηρητικής κατάσχεσης κινητών, ακινήτων, εμπραγμάτων δικαιωμάτων σε αυτά, απαιτήσεων και γενικά όλων των περιουσιακών στοιχείων του οφειλέτη του Δημοσίου είτε βρίσκονται στα χέρια του είτε στα χέρια τρίτου.

Σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου, όπως θεωρείται:

- στην περίπτωση άμεσου προσδιορισμού φόρου, ο προσδιορισμός του φόρου, όπως προκύπτει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης
- στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προσδιορισμού του φόρου που κοινοποιείται στον φορολογούμενο
- στην περίπτωση εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου
- στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου,
- στην περίπτωση προληπτικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προληπτικού προσδιορισμού του φόρου
- σε περίπτωση έκδοσης οριστικής δικαστικής απόφασης, η απόφαση αυτή όπως κοινοποιείται στον φορολογούμενο,
- σε περίπτωση καταλογισμού τόκων και προστίμων, οι αντίστοιχες πράξεις

Επιπλέον, τα φορολογικά όργανα μπορούν να προβαίνουν στη λήψη των προβλεπόμενων στον Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας ασφαλιστικών μέτρων με βάση τον εκτελεστό τίτλο. Η λήψη αυτή των διασφαλιστικών μέτρων λαμβάνεται από τον Πρόεδρο του Διοικητικού Πρωτοδικείου της έδρας της αρμόδιας για τη σχετική φορολογία αρχής χωρίς να απαιτείται προηγούμενη κλήτευση του φορολογουμένου.

Τέλος, είναι δυνατόν να εγγραφεί υποθήκη για κάθε φόρο και λοιπά έσοδα του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Σε περίπτωση μη καταβολής των ποσών που αναφέρονται στην πράξη προσδιορισμού του φόρου ή στην πράξη επιβολής τόκων ή προστίμων ή στην πράξη εκκαθάρισης του φόρου μετά την έκδοση οριστικής δικαστικής απόφασης μέχρι την προβλεπόμενη σε αυτά ημερομηνία πληρωμής το αρμόδιο όργανο της Φορολογικής Διοίκησης αποστέλλει στον φορολογούμενο ατομική ειδοποίηση καταβολής των οφειλών του που δεν έχουν καταβληθεί εντός των νομίμων προθεσμιών πριν τη διενέργεια οποιασδήποτε πράξης εκτέλεσης. Η αναγκαστική είσπραξη των φόρων και λοιπών εσόδων του Δημοσίου διενεργείται σύμφωνα τον Κώδικα Εισπράξεως Δημοσίων Εσόδων.

Σε εξαιρετικές περιπτώσεις που υπάρχουν πληροφορίες ή υπόνοιες ότι ο φορολογούμενος θα προβεί σε μεταβίβαση περιουσιακών του στοιχείων ή προβαίνει σε προπαρασκευαστικές ενέργειες για να εγκαταλείψει τη χώρα ή σε οποιαδήποτε άλλη ενέργεια που θέτει σε κίνδυνο την είσπραξη του φόρου, τα αρμόδια φορολογικά όργανα μπορούν να λάβουν με βάση τον εκτελεστό τίτλο μέτρα αναγκαστικής εκτέλεσης ακόμη και πριν τη νόμιμη ημερομηνία καταβολής της οφειλής ή την κοινοποίηση της ατομικής ειδοποίησης ή την παρέλευση της τριακονθήμερης προθεσμίας που προβλέπεται για την καταβολή της οφειλής με τη σύμφωνη γνώμη του Οικονομικού Εισαγγελέα<sup>45</sup>.

Εφόσον η Φορολογική Διοίκηση διαπιστώνει παραβάσεις φοροδιαφυγής κατά την έννοια των περιπτώσεων β' και γ' της παρ. 1 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013, και ανεξαρτήτως των χρηματικών ορίων που τίθενται στο δεύτερο εδάφιο της περίπτωσης β', αθροιστικά άνω του ποσού των εκατό πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ ή κατά την έννοια των περιπτώσεων δ' και ε' της παρ.1 του άρθρου 55 του Κώδικα εφόσον η αξία των συναλλαγών των φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει αθροιστικά το ποσό των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) ευρώ, μπορεί, βάσει ειδικής έκθεσης ελέγχου, να επιβάλλει σε βάρος του παραβάτη προληπτικά ή διασφαλιστικά του δημοσίου συμφέροντος μέτρα άμεσου και επείγοντος χαρακτήρα. Ειδικότερα η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να μην παραλαμβάνει και να μην χορηγεί έγγραφα που απαιτούνται για τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων. Στην περίπτωση αυτή δεσμεύεται το πενήντα τοις εκατό (50%) των καταθέσεων, των πάσης φύσεως λογαριασμών και παρακαταθηκών και του περιεχομένου των θυρίδων του παραβάτη. Το μη χρηματικό περιεχόμενο θυρίδων και οι μη χρηματικές παρακαταθήκες, δεσμεύονται στο σύνολό τους.

---

<sup>45</sup> Νόμος 4174/2013, «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις», Φ.Ε.Κ.170/Α'26.7.2013



#### 4.8 Υποβολή Μηνυτήριας Αναφοράς

Η ελληνική νομοθεσία δίνει την δυνατότητα άμεσης υποβολής μηνυτήριας αναφοράς αμέσως με την ολοκλήρωση του ελέγχου των φορολογικών αρχών σε περιπτώσεις που διαπιστώνεται η ύπαρξη φοροδιαφυγής.

Η ποινική δίωξη ασκείται αυτεπάγγελα. Η μηνυτήρια αναφορά υποβάλλεται από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ή τον Προϊστάμενο της υπηρεσίας που διενήργησε τον έλεγχο ή υποβάλλεται από τον Προϊστάμενο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών θεμάτων του Υπουργείου Οικονομικών.

Συγκεκριμένα, η μηνυτήρια αναφορά υποβάλλεται αμέσως με την ολοκλήρωση του φορολογικού ελέγχου, με βάση τα πορίσματα αυτού στις περιπτώσεις αδικημάτων :

- που ο φόρος που αναλογεί στα καθαρά εισοδήματα που έχουν αποκρύψει υπερβαίνει σε κάθε διαχειριστική περίοδο το ποσό 150.000€, εφόσον ο Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος παραγγείλει την άμεση άσκηση ποινικής δίωξης.
- που το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς ή το ποσό του Φ.Π.Α. που συμψηφίστηκε ή δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς, ανέρχεται σε ετήσια βάση έως το ποσό των 75.000€ εφόσον ο φορολογικός έλεγχος έχει διαταχθεί για την ημερομηνία που διενεργήθηκε, με ειδική εντολή ελέγχου του Υπουργού Οικονομικών
- που το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς ή το ποσό του Φ.Π.Α. που συμψηφίστηκε ή δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς, υπερβαίνει σε ετήσια βάση τα 75.000€
- επί έκδοσης ή αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των 150.000€
- που ο υπόχρεος δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς τα προβλεπόμενα στοιχεία κατά την πώληση ή διακίνηση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών ή δεν καταχωρεί στα πρόσθετα βιβλία, τις συναλλαγές για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα οικεία στοιχεία εσόδων όταν το πλήθος των μη εκδοθέντων στοιχείων είναι πάνω από 10 ή υπερβαίνουν σε αξία 500€.

Σε κάθε περίπτωση ζητείται από τον αρμόδιο εισαγγελέα η κατά προτεραιότητα εκδίκαση της υπόθεσης, με βάση τα πορίσματα του φορολογικού ελέγχου, ανεξάρτητα εάν έχει ασκηθεί προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου.

Η μηνυτήρια αναφορά υποβάλλεται εντός ενός μήνα από την πάροδο άπρακτης της προθεσμίας διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, επί της οικείας απόφασης επιβολής προστίμου της φορολογικής νομοθεσίας ή κατά της οικείας πράξης επιβολής φόρου, τέλους ή εισφοράς και ανεξάρτητα αν κατά της απόφασης αυτής ή της πράξης ασκήθηκε προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου στις περιπτώσεις που:

- που το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς ή το ποσό του Φ.Π.Α. που συμψηφίστηκε ή δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς, ανέρχεται σε ετήσια βάση έως το ποσό των 75.000€ εφόσον ο φορολογικός έλεγχος δεν έχει διαταχθεί με ειδική εντολή ελέγχου του Υπουργού Οικονομικών
- επί έκδοσης ή αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των 3.000€
- που ο υπόχρεος δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς τα προβλεπόμενα στοιχεία κατά την πώληση ή διακίνηση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών ή δεν καταχωρεί στα πρόσθετα βιβλία, τις συναλλαγές για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα οικεία στοιχεία εσόδων όταν το πλήθος των μη εκδοθέντων στοιχείων δεν είναι πάνω από 10 ή δεν υπερβαίνουν σε αξία 500€.

Η ποινική δίωξη δεν αρχίζει πριν από την τελεσίδικη κρίση του διοικητικού δικαστηρίου στην προσφυγή που ασκήθηκε ή σε περίπτωση μη άσκησης προσφυγής πριν από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής με την πάροδο της νόμιμης προθεσμίας για την άσκηση προσφυγής κατά της εγγραφής αυτής στις περιπτώσεις:

- που ο φόρος που αναλογεί στα καθαρά εισοδήματα που έχουν αποκρύψει υπερβαίνει σε κάθε διαχειριστική περίοδο το ποσό των 15.000€
- που ο φόρος που αναλογεί στα καθαρά εισοδήματα που έχουν αποκρύψει υπερβαίνει σε κάθε διαχειριστική περίοδο το ποσό 150.000€ εφόσον δεν παραγγέλθηκε η άμεση άσκηση ποινικής δίωξης από τον Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος

Σε καμία από τις παραπάνω περιπτώσεις, η ποινική δίωξη δεν αρχίζει αν αυτός κατά του οποίου πρόκειται να ασκηθεί, αποδεικνύει ότι έχει έναντι του Δημοσίου ή των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης απαίτηση βέβαιη και εκκαθαρισμένη, ποσού ίσου ή μεγαλύτερου του ποσού των φόρων, τελών και εισφορών, για τα οποία επρόκειτο να ασκηθεί η ποινική δίωξη.

Αρμόδιο δικαστήριο είναι, κατά περίπτωση, το μονομελές ή το τριμελές πλημμελειοδικείο ή το τριμελές εφετείο κακουργημάτων της έδρας της αρμόδιας για τη φορολόγηση Δ.Ο.Υ.

Χρόνος τέλεσης είναι το χρονικό διάστημα από την ημέρα κατά την οποία για πρώτη φορά όφειλε να ενεργήσει ο υπαίτιος μέχρι τη συμπλήρωση χρόνου αντίστοιχου με το 1/3 της κατά περίπτωση προβλεπόμενης προθεσμίας παραγραφής

Με την τροποποίηση της νομοθεσίας και συγκεκριμένα του Ν 2523/1997, επιτάθηκε το όριο ποινής για τι κακουρηγηματικές πράξεις φοροδιαφυγής, έτσι ώστε αυτές να τιμωρούνται εφεξής με ποινή κάθειρξης έως είκοσι έτη, αντί του ανωτάτου ορίου των δέκα ετών που προβλεπόταν έως τότε<sup>46, 47</sup>.

#### 4.9 Αναφορά Νόμου 3691/2008

Ο Ν. 3691/2008 προβλέπει την δυνατότητα υποβολής αναφορών για φορολογικά και τελωνειακά αδικήματα στην αρμόδια Αρχή (Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης).

Τα βασικά αδικήματα που ενδιαφέρουν τις φορολογικές αρχές είναι:

- της φοροδιαφυγής που αφορά: α) την μη υποβολή δήλωσης ή υποβολή ανακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, εφόσον ο φόρος που αναλογεί στα καθαρά εισοδήματα που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει σε κάθε διαχειριστική περίοδο το ποσό των 15.000€, καθώς και η αποφυγή πληρωμής φόρου πλοίων, β) την μη απόδοση ή ανακριβής απόδοση Φ.Π.Α., παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, εφόσον το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς ή το ποσό του Φ.Π.Α. που συμψηφίστηκε ή δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς, υπερβαίνει τις 3.000€ σε ετήσια βάση και γ) η έκδοση ή αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των 3.000€, καθώς και μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση στοιχείων
- της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο, εφόσον το συνολικό χρέος από κάθε αιτία, συμπεριλαμβανομένων των κάθε είδους τόκων ή προσαυξήσεων μέχρι την ημερομηνία σύνταξης του πίνακα χρεών, υπερβαίνει τις δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ,

<sup>46</sup> Νόμος 3943/2011, «Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, στελέχωση των ελεγκτικών υπηρεσιών και άλλες διατάξεις αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών», ΦΕΚ Α' 66 / 31-3-2011

<sup>47</sup> Νόμος 2523/1997, «Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις.», ΦΕΚ Α' 179/11-09-1997

με την εξαίρεση της μη καταβολής χρεών που προκύπτουν από χρηματικές ποινές ή πρόστιμα που επιβλήθηκαν από τα δικαστήρια ή από διοικητικές αρχές

Συγκεκριμένα, για τα αδικήματα της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας, καθώς και για τα λοιπά αδικήματα αρμοδιότητας ελέγχου των φορολογικών οργάνων που υπάγονται στα βασικά αδικήματα, προβλέπεται η παρακάτω διαδικασία:

- i. το Σ.Δ.Ο.Ε. είναι αρμόδιο για την παραπομπή στη δικαιοσύνη υποθέσεων νομιμοποίησης εσόδων από λαθρεμπορία, φοροδιαφυγή και για υποθέσεις που υπάγονται στις λοιπές αρμοδιότητές του, μετά την σύνταξη σχετικής έκθεσης ελέγχου ή πορισματικής αναφοράς, που υποβάλλεται στον αρμόδιο Εισαγγελέα με άμεση ενημέρωση της Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων της Κεντρικής Υπηρεσίας του Σ.Δ.Ο.Ε. και της Αρχής. Επιπλέον, το Σ.Δ.Ο.Ε. μπορεί να αναφέρει στην Αρχή υποθέσεις για τις οποίες έχει συντάξει έκθεση ελέγχου ή πορισματική αναφορά μόνο για το βασικό αδίκημα και να συνεργασθεί με αυτή, ακόμη και με κοινές έρευνες σε υποθέσεις κοινής αρμοδιότητας
- ii. οι Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ.) καθώς τα ελεγκτικά κέντρα υποβάλλουν αναφορές στην Αρχή, εφόσον διαπιστώνουν περιπτώσεις παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας, καθώς και των λοιπών αδικημάτων αρμοδιότητάς τους που υπάγονται στα βασικά αδικήματα, ενημερώνοντας συγχρόνως και τη Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων
- iii. οι Τελωνειακές και Ελεγκτικές Υπηρεσίες υποβάλλουν αναφορές στην Αρχή, όταν διαπιστώνουν περιπτώσεις παραβάσεων της τελωνειακής νομοθεσίας, καθώς και των λοιπών αδικημάτων αρμοδιότητάς τους, που υπάγονται στα βασικά αδικήματα, ενημερώνοντας συγχρόνως τη Γενική Διεύθυνση Τελωνείων και ΕΦΚ

Πρέπει να σημειωθεί πως οι αναφορές που προβλέπονται στις παραπάνω περιπτώσεις ii και iii, υποβάλλονται στην Αρχή εφόσον το ποσό των παραβάσεων υπερβαίνει τις 50.000€. Για τον προσδιορισμό του ποσού αυτού λαμβάνονται υπόψη, αθροιστικώς, τα επιμέρους ποσά που προκύπτουν από μερικότερες πράξεις του ίδιου αδικήματος ή και από διαφορετικά αδικήματα φοροδιαφυγής, λαθρεμπορίας ή μη καταβολής χρεών που διαπιστώνονται κατά τον εκάστοτε έλεγχο και διαπράχθηκαν μετά την έναρξη ισχύος του Ν. 3691/2008<sup>48</sup>.

Τα υπόχρεα πρόσωπα υποβάλλουν στην Αρχή αναφορές ύποπτων συναλλαγών που ενδέχεται να σχετίζονται με τα ανωτέρω αδικήματα, πλην των δικηγόρων που δύνανται να υποβάλλουν αναφορές στην ειδική Επιτροπή Δικηγόρων, η οποία λαμβάνει τις αναφορές των

<sup>48</sup> Νόμος 3691/2008, «Πρόληψη και καταστολή της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες και της χρηματοδότησης της τρομοκρατίας και άλλες διατάξεις.», ΦΕΚ Α' 166/05-08-2008

δικηγόρων για ύποπτες ή ασυνήθεις δραστηριότητες ή συναλλαγές, ελέγχει αν υποβάλλονται σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου αυτού και τις διαβιβάζει χωρίς καθυστέρηση στην Επιτροπή.

Δεν αποστέλλεται αναφορά του Ν. 3691/2008 στις περιπτώσεις όπου από τον έλεγχο προκύπτουν διαφορές φόρου εισοδήματος που οφείλονται σε συνήθεις λογιστικές διαφορές, όπως επίσης και στις περιπτώσεις εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, όπου οι διαφορές φόρων δεν συνδέονται με αποδεδειγμένη πραγματική απόκρυψη. Αντίθετα, αποστέλλονται αναφορές στις περιπτώσεις εξωλογιστικού προσδιορισμού λόγω μη επίδειξης βιβλίων και στοιχείων στον έλεγχο ή μη τήρησης αυτών.

Με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, αποστέλλεται αναφορά του Ν. 3691/2008 στις περιπτώσεις πραγματικής απόκρυψης εισοδήματος που διαπιστώνεται κατά την ελεγκτική διαδικασία, εφόσον το ποσό του αναλογούντος φόρου υπερβαίνει τις 50.000€

Πρέπει να σημειωθεί πως ειδικά στις περιπτώσεις διενέργειας φορολογικών ή τελωνειακών ελέγχων και κατά τη διαδικασία είσπραξης χρεών, η Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών μπορεί να ζητήσει και να λάβει από την Αρχή του άρθρου 7 του Ν.3691/2008 κάθε διαθέσιμη σε αυτήν πληροφορία που είναι πιθανό να σχετίζεται με το διενεργούμενο έλεγχο ή με την επιδιωκόμενη είσπραξη χρέους του υπόχρεου. Ωστόσο, η Αρχή μπορεί να αποφασίσει να μην παράσχει τις πληροφορίες, εφόσον η παροχή των πληροφοριών θα έθετε σε κίνδυνο μια συνεχιζόμενη έρευνα της Αρχής. Αυτή η άρνηση δεν μπορεί να υπερβεί χρονικά τους 6 μήνες. Επιπλέον, η Φορολογική Διοίκηση δεν μπορεί να λαμβάνει γνώση πληροφοριών ή εγγράφων που αφορούν σε ποινικές υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον των αρμόδιων εισαγγελικών αρχών ή των ποινικών δικαστηρίων, χωρίς προηγούμενη έγγραφη άδεια του αρμόδιου Εισαγγελέα.

Αίτημα , είτε προς την Αρχή, είτε προς τον Εισαγγελέα για αναζήτηση πληροφοριών, όπως περιγράφεται ανωτέρω, θα πρέπει να υποβάλλεται μόνο εφόσον δεν επαρκούν οι ίδιες πηγές πληροφόρησης και συνεπώς κρίνεται απολύτως απαραίτητο.

Με απόφαση των αρμόδιων υπουργείων ή των αρμόδιων αρχών είναι δυνατόν να ορίζονται μέτρα για την προστασία των υπαλλήλων των υπόχρεων νομικών προσώπων και των υπόχρεων φυσικών προσώπων, οι οποίοι αναφέρουν τις υπόνοιές τους για απόπειρα ή διάπραξη των αδικημάτων της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας, είτε εσωτερικά είτε στην Επιτροπή είτε στον εισαγγελέα, από την έκθεσή τους σε απειλές ή εχθρικές ενέργειες<sup>49</sup>.

---

<sup>49</sup> ΠΟΛ 1180/2014, «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 3691/2008 (ΦΕΚ 166 Α'), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 68 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α')», 16.7.2014

## 4.10 Υποβολή Προσφυγής

### 4.10.1 Ενδικοφανής Προσφυγή

Ο φορολογούμενος, που αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, οφείλει να υποβάλει πριν από την προσφυγή του στη Διοικητική Δικαιοσύνη, ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων με αίτημα επανεξέτασης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας

Σκοπός της ενδικοφανούς προσφυγής είναι η διήθηση των διοικητικών διαφορών πριν αυτές φτάσουν στη διοικητική δικαιοσύνη. Έτσι, δίνεται η ευκαιρία στους φορολογούμενους της επίκαιρης και σχετικά ανέξοδης έννομης προστασίας, ενώ επιτυγχάνεται η ελάφρυνση των δικαστηρίων από σημαντικό όγκο διαφορών, όταν ικανοποιούνται τα παράπονα τους ή πείθονται από τα επιχειρήματα της διοίκησης και εγκαταλείπουν τον περαιτέρω αγώνα.

Η αίτηση θα πρέπει να υποβληθεί εντός 30 ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης στον υπόχρεο, στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο φορολογούμενος βασίζει το αίτημά του, να περιέχει τα ακριβή του στοιχεία, την προσβαλλόμενη πράξη, τη διεύθυνση στην οποία θα συντελούνται οι κοινοποιήσεις των αποφάσεων, των πράξεων και των λοιπών εγγράφων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, την διεύθυνση του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και τα εν γένει στοιχεία επικοινωνίας του υπόχρεου. Για την κατάθεση της ενδικοφανούς προσφυγής δεν απαιτείται η έκδοση παραβόλου, δεν προβλέπεται ειδικός τύπου εγγράφου και δεν συντάσσεται υποχρεωτικά από δικηγόρο.

Ο φορολογούμενος ταυτόχρονα με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής, συνυποβάλλει στην αρμόδια φορολογική αρχή και ηλεκτρονικό φάκελο, στον οποίο περιλαμβάνονται σε μαγνητική μορφή και σε οποιαδήποτε αναγνώσιμη μορφή αρχείου: α) η υποβληθείσα ενδικοφανής προσφυγή, β) η αίτηση αναστολής σε περίπτωση αυτοτελούς υποβολής, γ) τα έγγραφα και δικαιολογητικά που επικαλείται (σε ηλεκτρονικά αρχεία), συνοδευόμενο από υπεύθυνη δήλωση του Ν. 1599/1986, με την οποία δηλώνεται το ακριβές του περιεχομένου των στοιχείων του ηλεκτρονικού φακέλου.

---

Μετά την λήψη της σχετικής αίτησης, η Φορολογική Διοίκηση αποστέλλει την ενδικοφανή προσφυγή του υπόχρεου, συνοδευόμενη από σχετικά έγγραφα και τις απόψεις αυτής, εντός επτά ημερών από την υποβολή, στην Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης, προκειμένου η τελευταία να αποφανθεί. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ερευνά στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων της τα πραγματικά και νομικά ζητήματα των υποθέσεων, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση

Με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής βεβαιώνεται άμεσα το εκατό το 100% και αναστέλλεται η καταβολή ποσοστού πενήντα τοις εκατό 50% του αμφισβητούμενου ποσού της πράξης, υπό την προϋπόθεση ότι έχει ήδη καταβληθεί το υπόλοιπο ποσοστό (50%), εκτός αν υποβληθεί γι' αυτό και γίνει αποδεκτό αίτημα αναστολής.

Στην περίπτωση που υποβληθεί από τον υπόχρεο, ταυτόχρονα με την ενδικοφανή προσφυγή και αίτημα αναστολής του καταβλητέου ποσοστού 50% του αμφισβητούμενου ποσού της πράξης, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών μπορεί να αναστείλει την πληρωμή του εν λόγω ποσοστού μόνο στην περίπτωση κατά την οποία κρίνεται ότι αυτό θα είχε ως συνέπεια την ανεπανόρθωτη βλάβη για τον υπόχρεο. Η αναστολή αυτή ισχύει μέχρι την κοινοποίηση της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής στον υπόχρεο, άλλως μέχρι την άπρακτη πάροδο του προβλεπόμενου χρονικού διαστήματος για την έκδοσή της. Το αίτημα αναστολής υποβάλλεται με το έγγραφο της ενδικοφανούς προσφυγής ή αυτοτελώς με ιδιαίτερο έγγραφο που κατατίθεται την ίδια ημέρα με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής.

Με την υποβολή της αιτήσεως αναστολής και μέχρι την έκδοση απόφασης επ' αυτής άλλως μέχρι την άπρακτη πάροδο του προβλεπόμενου χρονικού διαστήματος για την έκδοσή της, η υποχρέωση καταβολής του αμφισβητούμενου ποσού αναστέλλεται. Τυχόν αναστολή της πληρωμής δεν απαλλάσσει τον υπόχρεο από την υποχρέωση καταβολής των τόκων λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του φόρου.

Με την αίτηση αναστολής υποβάλλονται στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών και τα αποδεικτικά στοιχεία με τα οποία τεκμηριώνονται οι ισχυρισμοί του αιτούντος και απαραίτητως υπεύθυνη δήλωση του στην οποία ο αιτών δηλώνει : α) τα παγκόσμια έσοδα ή εισοδήματά του από κάθε πηγή κατά το προηγούμενο και κατά το τρέχον έτος και β) την περιουσιακή του κατάσταση στην Ελλάδα και οπουδήποτε στην αλλοδαπή κατά το χρόνο κατάθεσης της αίτησης αναστολής. Στην περίπτωση φυσικών προσώπων, δηλώνονται επιπλέον και τα παγκόσμια έσοδα ή εισοδήματα από κάθε πηγή κατά το προηγούμενο και

κατά το τρέχον έτος, καθώς και η περιουσιακή κατάσταση οπουδήποτε στην Ελλάδα και στην αλλοδαπή του ή της συζύγου και των ανηλίκων τέκνων αυτού κατά το χρόνο κατάθεσης της αίτησης αναστολής. Στην περίπτωση νομικών προσώπων ή οποιασδήποτε μορφής νομικής οντότητας, δηλώνονται επιπλέον και τα παγκόσμια έσοδα ή εισοδήματα από κάθε πηγή κατά το προηγούμενο και κατά το τρέχον έτος, καθώς και η περιουσιακή κατάσταση οπουδήποτε στην Ελλάδα και στην αλλοδαπή, κατά το χρόνο κατάθεσης της αίτησης αναστολής, των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στο κεφάλαιο των οποίων συμμετέχει ο αιτών καθώς και των φυσικών προσώπων που σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις ευθύνονται ατομικά για τις φορολογικές υποχρεώσεις του αιτούντος.

Η αρμοδιότητα κρίσεως επί της συνδρομής ή μη των προϋποθέσεων χορήγησης αναστολής είσπραξης του βεβαιωμένου ποσοστού 50% επί της καταλογισθείσας συνολικής οφειλής ανατίθεται πλέον στην Διοίκηση, ενώ καταργήθηκε η προσωρινή δικαστική προστασία για την προβεβαίωση του ποσοστού 50%.

Μέσα σε 120 ημέρες από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών εκδίδει απόφαση, την οποία κοινοποιεί στον φορολογούμενο, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. Η απόφαση επί της αιτήσεως αναστολής καταβολής εκδίδεται εντός προθεσμίας 30 ημερών από την ημερομηνία υποβολής της ενδικοφανούς προσφυγής. Σε κάθε περίπτωση, η απόφαση επί της ενδικοφανούς προσφυγής περιέχει και την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς

Εφόσον κριθεί αναγκαίο, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί σε ακρόαση. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών μπορεί εντός της προθεσμίας για την έκδοση απόφασης, να καλέσει τον υπόχρεο εντός πέντε ημερών, προκειμένου αυτός να εκφράσει τις απόψεις του εγγράφως ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους λόγους και ισχυρισμούς.

Αν προσκομισθούν νέα στοιχεία στην Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο φορολογούμενος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την προσφυγή λόγους και τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημα του νέα πραγματικά περιστατικά.



Νέα θεωρούνται τα στοιχεία που δεν είχε στην διάθεση της η φορολογική αρχή και δεν μπορούσε να λάβει υπόψη της κατά τον χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης.

Εφόσον συντρέχει λόγος, η ακρόαση αυτή μπορεί να διεξαχθεί και προφορικά σε καθορισμένη ώρα και ημερομηνία εντός της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, ώστε ο φορολογούμενος να αναπτύξει τους ισχυρισμούς του και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα νέα πραγματικά περιστατικά.

Αν μέσα σε προθεσμία 120 ημερών, δεν εκδοθεί απόφαση ή δεν κοινοποιηθεί απόφαση στον φορολογούμενο, τότε θεωρείται ότι η ενδικοφανής προσφυγή έχει απορριφθεί από την Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών και ο φορολογούμενος έχει λάβει γνώση αυτής της απόρριψης κατά την εκπνοή της προθεσμίας αυτής.

Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Στην περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού<sup>50</sup>.

Με επιμέλεια του υπόχρεου και επί ποινή απαράδεκτου άσκησης της προσφυγής απαιτείται η επίδοση επικυρωμένου αντιγράφου του δικογράφου της προσφυγής στην Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών εντός 20 ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκηση της προσφυγής.

Η απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών αναρτάται στον λογαριασμό του υπόχρεου στο σύστημα TAXISNET, ενώ αυτός ειδοποιείται ηλεκτρονικά με μήνυμα στην διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του. Η απόφαση θεωρείται ότι έχει κοινοποιηθεί με την παρέλευση 10 ημερών από την ηλεκτρονική ανάρτηση<sup>51</sup>.

Πρέπει να σημειωθεί πως η Φορολογική Διοίκηση δεν διατηρεί το δικαίωμα προσφυγής κατά της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

---

<sup>50</sup> ΠΟΛ 1002/2013, «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής», ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014

<sup>51</sup> Δημήτριος Μελάς, «Μέθοδοι Φορολογικού Ελέγχου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων και Επιχειρήσεων», Οικονομικές Εκδόσεις Ε.Ε., 2015, σελ. 320-323

Από την άλλη, σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου<sup>52</sup>.

#### **4.10.2 Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών**

Το 2013, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών μετονομάστηκε σε Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, μια ειδική αποκεντρωμένη υπηρεσία, επιπέδου Διεύθυνσης, η οποία υπάγεται απευθείας στον Γενικό Γραμματέα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων.

Ως προς την διάρθρωση της, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών διαρθρώνεται σε δύο Υποδιευθύνσεις (Επανεξέτασης και Νομικών Θεμάτων) και δεκατρία τμήματα, από τα οποία τα τρία αυτοτελή, υπαγόμενα απευθείας στον Προϊστάμενο της Διεύθυνσης, δύο εκ των οποίων εδρεύουν εκτός της έδρας της Διεύθυνσης, στην Περιφερειακή Ενότητα Θεσσαλονίκης.

Στόχος της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών είναι η επίλυση διαφορών σε σύντομες προθεσμίες, μετά την υποβολή ενδικοφανούς προσφυγής, για τη συντομότερη είσπραξη δημοσίων εσόδων και την αποσυμφόρηση των διοικητικών δικαστηρίων από υποθέσεις που μπορούν να επιλυθούν σε επίπεδο φορολογικής διοίκησης.

Μεταξύ των αρμοδιοτήτων της υπηρεσίας περιλαμβάνονται:

- η επανεξέταση των πράξεων της φορολογικής διοίκησης στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας, κατόπιν υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής
- η εξέταση αιτημάτων αναστολής της καταβολής του 50% του αμφισβητούμενου ποσού της πράξης
- η επανεξέταση των ενεργειών της φορολογικής διοίκησης που έχουν εκδοθεί μέχρι την 31/12/2013, σε εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 14 του Ν.2523/97 για την διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου σε περίπτωση φοροδιαφυγής και ειδικότερα για το σύνολο των εκκρεμών υποθέσεων που διαβιβάστηκαν από τη Διεύθυνση Παρακολούθησης Νομικών Υποθέσεων Ελέγχου και Αναγκαστικής Είσπραξης με τη μεταβατική διάταξη του άρθρου 66 του Κώδικα Φορολογικής

---

<sup>52</sup> Νόμος 4174/2013, «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις», Φ.Ε.Κ.170/Α΄/26.7.2013

Διαδικασίας και για τις οποίες η προθεσμία έκδοσης αποφάσεων ανανεώνεται μέχρι 30 Απριλίου 2014

- η επανεξέταση, στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας κατόπιν υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής, των πράξεων της φορολογικής διοίκησης, με τις οποίες εφαρμόζονται διασφαλιστικά μέτρα με βάση ειδική έκθεση ελέγχου και των διατάξεων του αρθ.46 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, καθώς και η εξέταση των αιτημάτων αναστολής εκτέλεσης των πράξεων αυτών<sup>53</sup>.

#### 4.10.3 Αρμοδιότητες Διοικητικών Δικαστηρίων

Σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, οι εκτελεστές ατομικές διοικητικές πράξεις ή παραλείψεις, από τις οποίες δημιουργούνται κατά νόμο διοικητικές διαφορές ουσίας, υπόκεινται σε προσφυγή. Είναι απαράδεκτη η προσφυγή ενώπιον του Δικαστηρίου, εάν δεν ασκηθεί προηγουμένως η ενδικοφανής (διοικητική) προσφυγή, που προβλέπεται από το νόμο, εκτός εάν το όργανο παραλείψει να ενημερώσει πλήρως τον ενδιαφερόμενο τόσο για την υποχρέωση, όσο και για τους όρους άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής.

Η εκδίκαση των διοικητικών διαφορών ουσίας ανήκει στα τακτικά διοικητικά δικαστήρια, με εξαίρεση εκείνων που η εκδίκασή τους έχει ανατεθεί, με ειδική διάταξη νόμου, σε άλλα διοικητικά δικαστήρια.

Κατά την εκδίκαση των διοικητικών διαφορών ουσίας, εφόσον ο νόμος που διέπει τη σχέση δεν ορίζει διαφορετικά, επιτρέπεται: α) με την επιφύλαξη όσων ορίζει ο νόμος, να κριθούν παρεμπιπτόντως ζητήματα της δικαιοδοσίας των πολιτικών δικαστηρίων, αν από τα ζητήματα αυτά εξαρτάται η επίλυση της ένδικης διαφοράς, ή β) να ανασταλεί η πρόοδος της δίκης, εφόσον δεν υπάρχει άμεσος κίνδυνος για τα συμφέροντα των διαδίκων, αν παρεμπιπτόντα ζητήματα πρόκειται να κριθούν με δύναμη δεδουλευμένου σε δίκη, η οποία εκκρεμεί στο κατά δικαιοδοσία αρμόδιο δικαστήριο.

Η δικαιοδοσία των δικαστηρίων, αν από τον Κώδικα δεν ορίζεται διαφορετικά, ασκείται σε δύο βαθμούς. Η εισαγωγή υπόθεσης απευθείας στο δεύτερο βαθμό δεν επιτρέπεται με βάση αυτόν.

Η, σε πρώτο βαθμό, εκδίκαση των διοικητικών διαφορών ουσίας ανήκει καθ' ύλην συνήθως στο τριμελές πρωτοδικείο. Κατ' εξαίρεση, η εκδίκαση των διαφορών από διοικητικές συμβάσεις ανήκει, σε πρώτο και τελευταίο βαθμό, στο εφετείο, ενώ η εκδίκαση

<sup>53</sup> Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων, «Εγχειρίδιο Απαντήσεων στα Συνηθέστερα Ερωτήματα που Αφορούν την Άσκηση Ενδικοφανούς Προσφυγής Ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών», Ιούλιος 2015

των χρηματικών διαφορών των οποίων το αντικείμενο δεν υπερβαίνει το ποσό των 20.000€ ανήκει στο μονομελές πρωτοδικείο. Αν πρόκειται για φορολογική διαφορά που αφορά κύριο και πρόσθετο φόρο, αντικείμενο, προσδιοριστικό της αρμοδιότητας, είναι το ποσό του κύριου φόρου.

Οι φορολογικές διαφορές που εντάσσονται στην αρμοδιότητα των διοικητικών δικαστηρίων μπορεί να αφορά τον φόρο εισοδήματος, τον ΦΠΑ, τον φόρο ακινήτων, τον φόρο μεταβίβασης ακινήτων, τελωνειακές διαφορές κτλ.

Κατά τόπον αρμόδιο στον πρώτο, και τελευταίο, βαθμό είναι το δικαστήριο στην περιφέρεια του οποίου εδρεύει η αρχή από πράξη, παράλειψη ή υλική ενέργεια οργάνου της οποίας δημιουργήθηκε η διαφορά. Η αρμοδιότητα αυτή διατηρείται και στις περιπτώσεις που, κατά των πράξεων ή παραλείψεων τούτων, ασκείται οποιαδήποτε διοικητική προσφυγή<sup>54</sup>.

#### 4.10.4 Δικαστική Προσφυγή

Κατά της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παράδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο φορολογούμενος μπορεί να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.

Η προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση θεωρείται απαράδεκτη<sup>55</sup>. Αυτό ισχύει και για αιτήματα προς την φορολογική αρχή, όπως για παράδειγμα η έκδοση φορολογικής ενημερότητας.

Η δικαστική προσφυγή κατατίθεται από τον υπόχρεο στην γραμματεία της έδρας του δικαστηρίου, στο οποίο απευθύνεται εντός 30 ημερών από την κοινοποίηση σε αυτόν της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παράδου της προθεσμίας προς έκδοση ή κοινοποίηση της απόφασης στον υπόχρεο.

Με ευθύνη του υπόχρεου και επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, απαιτείται η επίδοση επικυρωμένου αντιγράφου του δικογράφου της προσφυγής στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, με δικαστικό επιμελητή όπως προβλέπεται από τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μέσα σε 20 ημέρες από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκηση της προσφυγής.

<sup>54</sup> Νόμος 2717/1999, «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας», Φ.Ε.Κ. Α' 97/17-5-1999

<sup>55</sup> Νόμος 4174/2013, «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις», Φ.Ε.Κ. 170/Α'/26.7.2013

Πρέπει να τονισθεί πως σε περίπτωση άσκησης δικαστικής προσφυγής κατά απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για υποθέσεις αρμοδιότητας των Αυτοτελών Τμημάτων που εδρεύουν στην Περιφερειακή Ενότητα Θεσσαλονίκης, οι επιδόσεις των δικογράφων των προσφυγών, καθώς και των σχετικών κλήσεων από τα Διοικητικά Δικαστήρια, θα γίνονται στην έδρα αυτών (Θεσσαλονίκη) και δεν απαιτείται επίδοση και στην έδρα της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Για την άσκηση της προσφυγής κατά απόφασής της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου απαιτείται η καταβολή παραβόλου με βάση το ποσό του αντικειμένου της διαφοράς (2% σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας) που προσδιορίστηκε με την απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. Ο φορολογούμενος κατά την κατάθεση της προσφυγής, απευθύνεται με σχετική αίτησή του, στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την αμφισβητούμενη πράξη, η οποία του χορηγεί ειδικό σημείωμα.<sup>56</sup>

---

<sup>56</sup> Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων, «Εγχειρίδιο Απαντήσεων στα Συνηθέστερα Ερωτήματα που Αφορούν την Άσκηση Ενδικοφανούς Προσφυγής Ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών», Ιούλιος 2015

## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Ο φορολογικός έλεγχος αποτελεί μια διαδικασία που έχει μεγάλη σημασία για την οικονομική και κοινωνική ζωή ενός τόπου καθώς μπορεί να συμβάλλει στην αύξηση των δημοσίων εσόδων, στην επιτάχυνση του αριθμού οικονομικής ανάπτυξης και δίκαιη κατανομή των φορολογικών βαρών.

Ο αποτελεσματικός φορολογικός έλεγχος επιτρέπει τον ακριβή προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος των φορολογουμένων φυσικών και νομικών προσώπων και των φορολογικών υποχρεώσεων τους, δημιουργώντας αίσθημα δικαιοσύνης μέσα στην κοινωνία. Μέσω της συλλογής όλων των απαραίτητων πληροφοριών και στοιχείων, τα φορολογικά όργανα μπορούν να εκτιμήσουν την πραγματική οικονομική κατάσταση του φορολογουμένου.

Ο φορολογικός έλεγχος, παρόλο που αποτελεί μια ξεχωριστή και σημαντική μορφή ελέγχου, δεν έχει αποτελέσει σε τέτοιο βαθμό αντικείμενο ερευνών συγκριτικά με άλλες μορφές ελέγχου, όπως ο εσωτερικός ή εξωτερικός έλεγχος. Η διπλωματική εργασία συνεισφέρει στην ήδη υπάρχουσα εργασία αποτελώντας μια αποτύπωση της σημασίας, του ρόλου, της διαδικασίας και των αποτελεσμάτων του φορολογικού ελέγχου στην Ελλάδα.

Στόχος της εργασίας αυτής αποτελεί η μελέτη του νομικού και θεσμικού πλαισίου που διέπει την διαδικασία του φορολογικού ελέγχου. Μέσα στις τρέχουσες οικονομικές συνθήκες, η ανάγκη αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής και της ενίσχυσης των δημοσίων εσόδων της χώρας έχουν τονίσει την ανάγκη διενέργειας αποτελεσματικών φορολογικών ελέγχων τόσο στα φυσικά όσο και στα νομικά πρόσωπα.

Το γεγονός αυτό αντικατοπτρίζεται από μια σειρά νέων νόμων, κανονισμών και αποφάσεων που έχουν καθιερωθεί τα τελευταία χρόνια από την εκάστοτε κυβέρνηση με στόχο την ενίσχυση της αποτελεσματικότητας των ελέγχων αυτών.

Η εργασία αυτή εστιάζει τόσο στα φυσικά πρόσωπα και τον προσδιορισμό του ορθού φορολογητέου εισοδήματος τους με βάση τις προβλεπόμενες τεχνικές ελέγχου όσο και στα νομικά πρόσωπα με βάση την διαδικασία που προβλέπεται από την ισχύουσα νομοθεσία.

Η ελληνική νομοθεσία προβλέπει διάφορα όργανα διενέργειας φορολογικών ελέγχων που το καθένα έχει διαφορετικό αντικείμενο και αρμοδιότητες. Στόχος όμως όλων αυτών των οργάνων αποτελεί η πάταξη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, η αποτελεσματική είσπραξη των δημοσίων εσόδων και η ορθή εφαρμογή της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας.

Για να επιτευχθούν αυτά θα πρέπει να βελτιωθεί στην χώρα ο βαθμός συμμόρφωσης των φορολογουμένων προς την νομοθεσία και τήρησης των φορολογικών υποχρεώσεων τους που απορρέουν από αυτήν.

Το νομικό πλαίσιο της χώρας παρέχει μια σειρά μέσων, όπως τα πρόστιμα, οι τόκοι ή μηνυτήριες αναφορές για τις περιπτώσεις διαπιστώνεται η παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας. Οι φορολογούμενοι όμως με την σειρά τους διαθέτουν και αυτοί εργαλεία και δυνατότητας διασφάλισης των συμφερόντων τους.

Τα παραπάνω μπορούν να διαπιστωθούν ευρύτερα μέσω της διεξαγωγής μιας εμπειρικής έρευνας. Θα είναι χρήσιμο η πραγματοποίηση μιας μελέτης για την διαπίστωση της διαδικασίας φορολογικού ελέγχου που ακολουθείται από τα αρμόδια φορολογικά όργανα και να αξιολογηθούν τα αποτελέσματα των ελέγχων αυτών. Επιπλέον, μπορεί να γίνει σύγκριση του υπάρχοντος θεσμικού πλαισίου με αυτό άλλων χωρών, προκειμένου να εξαχθούν χρήσιμα συμπεράσματα και σημεία βελτίωσης του πλαισίου αυτού.

Παρόλο αυτά, η μελέτη αυτή περιγράφει αναλυτικά το ισχύον θεσμικό πλαίσιο που εφαρμόζεται στην χώρα για την διαδικασία του φορολογικού ελέγχου όπως έχει διαμορφωθεί τα τελευταία χρόνια με στόχο την βελτίωση της φορολογικής συμμόρφωσης και την τόνωση των δημοσίων εσόδων.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων, «Εγχειρίδιο Απαντήσεων στα Συνηθέστερα Ερωτήματα που Αφορούν την Άσκηση Ενδικοφανούς Προσφυγής Ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών», Ιούλιος 2015

Καζαντζής Χρήστος , «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος», Εκδόσεις Business Plus A.E., Πειραιάς 2006

Κορομηλάς Α. Γιώργος , Γιαννόπουλος Η. Χρήστος , «Φορολογικός Έλεγχος Επιχειρήσεων», tax advisors, Μάρτιος 2006

Μελάς Δημήτριος , «Μέθοδοι Φορολογικού Ελέγχου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων και Επιχειρήσεων», Οικονομικές Εκδόσεις Ε.Ε., 2015

Νεγκάκης Χρήστος και Ταχυνάκης Παναγιώτης, «Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού Ελέγχου», Εκδόσεις Διπλογραφία, Αθήνα 2013

Νόμος 2523/1997, «Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις.», ΦΕΚ Α' 179/11-09-1997

Νόμος 2717/1999, «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας», Φ.Ε.Κ. Α' 97/17-5-1999

Νόμος 3691/2008, «Πρόληψη και καταστολή της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες και της χρηματοδότησης της τρομοκρατίας και άλλες διατάξεις.», ΦΕΚ Α' 166/05-08-2008

Νόμος 3943/2011, «Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, στελέχωση των ελεγκτικών υπηρεσιών και άλλες διατάξεις αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών», ΦΕΚ Α' 66 / 31-3-2011

Νόμος 4174/2013, «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις», Φ.Ε.Κ.170/Α'/26.7.2013



Π.Δ. 111/2014, «Όργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών», ΦΕΚ Α 178/29-8-2014

ΠΟΛ 1002/2013, «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής», ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014

ΠΟΛ 1037/2005, «Έλεγχος εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων επιτηδευματιών και βεβαίωση και καταβολή των φόρων», 01/03/2005

ΠΟΛ.1050/2014, «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού.», ΦΕΚ 474 Β/25-02-2014

ΠΟΛ 1072/2011, «Έλεγχος φορολογικών υποθέσεων επιτηδευματιών, επίλυση φορολογικών διαφορών, βεβαίωση και καταβολή των φόρων», 8/04/2011

ΠΟΛ 1074/2009, «Συγκρότηση Ειδικών Συνεργείων Ελέγχου για τον προληπτικό έλεγχο εφαρμογής φορολογικών διατάξεων», 10 Ιουνίου 2009

ΠΟΛ.1171/2013, «Οδηγίες σχετικά με την παροχή στοιχείων από τους φορολογούμενους κατά τον έλεγχο υποθέσεων φυσικών προσώπων», 4.7.2013

ΠΟΛ 1180/2014, «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 3691/2008 (ΦΕΚ 166 Α'), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 68 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α')», 16.7.2014

ΠΟΛ 1270/2013, «Μεθοδολογία Έμμεσων τεχνικών Ελέγχου», 24 / 12 / 2013

Χατζηνικολάου Προκόπης, «Το σύστημα ELENXIS στη μάχη για τον εντοπισμό φοροφυγάδων», Εφημερίδα «Η Καθημερινή», Ιανουάριος 2011