



Διπλωματική Εργασία

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΠΟΥ ΤΗΡΟΥΝ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΑ ΒΙΒΛΙΑ  
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΤΩΝ ΑΠΟ 01/01/2014

της

ΠΕΤΡΟΥΛΑΣ Γ. ΜΑΣΤΟΡΟΠΟΥΛΟΥ

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος Π.Μ.Σ στη Λογιστική Φορολογία και Χρηματοοικονομική Διοίκηση (Π.Μ.Σ. στην Στρατηγική Διοικητική Λογιστική και Χρηματοοικονομική Διοίκηση για Στελέχη Επιχειρήσεων).

Θεσσαλονίκη, 2019

## ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Πριν την παρουσίαση της διπλωματικής μου εργασίας αισθάνομαι την υποχρέωση να ευχαριστήσω ορισμένους ανθρώπους που έπαιξαν σημαντικό ρόλο στην πραγματοποίησή της.

Αρχικά θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά τον επιβλέποντα καθηγητή της διπλωματικής μου εργασίας για την βοήθεια και καθοδήγησή του σε όλο το διάστημα της εκπόνησής της.

Τέλος, θα ήθελα να ευχαριστήσω όλους αυτούς που με στήριξαν τα τελευταία χρόνια στην επαγγελματική και προσωπική μου ζωή για όλη τη κατανόηση που έδειξαν και ειδικότερα, το στενό οικογενειακό και φιλικό μου περιβάλλον.

Αδιαμφισβήτητα, η παρουσία τους δίπλα μου και η εν γένει στήριξή τους ήταν και θα είναι καθοριστικής σημασίας τόσο για εμένα όσο και για την πρόοδό μου.

Ευχαριστώ.

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Αδιαμφισβήτητα, ο φορολογικός έλεγχος αποτελεί ένα ισχυρό όπλο στα χέρια της δημόσιας διοίκησης και των εκάστοτε αρμόδιων ελεγκτικών φορέων και αρχών, για την καταπολέμηση και την ουσιαστική συρρίκνωση κρουσμάτων φοροδιαφυγής και οικονομικού εγκλήματος. Συν τοις άλλοις, κανείς δεν αμφισβητεί τη σπουδαιότητα της είσπραξης των φορολογικών εσόδων από την πλευρά των αρμοδίων κρατικών αρχών. Αν μη τι άλλο, αποτελούν μία κατηγορία δημοσίων εσόδων, που διακατέχει αξιοπρόσεκτο ποσοστό επί των συνολικών εσόδων των κρατικών προϋπολογισμών. Θα μπορούσε να αναλογιστεί κανείς, ότι η αδυναμία είσπραξης των νομίμως αναλογούντων φόρων, σε κάθε επιχείρηση, από την πλευρά του κράτους, συνεπάγεται την αύξηση του κινδύνου της βιωσιμότητας και ευρυθμίας των ευρύτερων κρατικών μηχανισμών του. Αυτός ήταν και ο λόγος για τον οποίο ο φορολογικός έλεγχος προσέλκυσε το ερευνητικό ενδιαφέρον μας και αποτέλεσε το πρωταγωνιστικό στοιχείο διερεύνησής μας. Στο πλαίσιο της εν λόγω διπλωματικής εργασίας, επικεντρωνόμαστε στο υπόβαθρο και το ευρύτερο πλαίσιο της άσκησης του φορολογικού ελέγχου σε επιχειρήσεις υπόχρεες τήρησης διπλογραφικών βιβλίων. Το εν λόγω ζήτημα αναλύεται στο πλαίσιο αμιγώς βιβλιογραφικής ανασκόπησης, εμπλουτισμένης με ανασκόπηση των κομβικότερων σημείων του ισχύοντος νομοθετικού πλαισίου. Ο χρονικός ορίζοντας ανάλυσής μας είναι τα τελευταία πέντε έτη, ήτοι από 1/1/2014 και μετά.

*Λέξεις-κλειδιά: Φορολογικός Έλεγχος, Επιχειρήσεις, Έμμεσες Τεχνικές Ελέγχου, Κατηγορίες Φορολογικού Ελέγχου, Δεοντολογία Ελεγκτών.*

## ABSTRACT

Undoubtedly, tax auditing procedure, is a powerful weapon in the hands of the public administration and the relevant audit organizations and authorities in the fight against and substantially reducing tax evasion and financial crime. Moreover, no one doubts the importance of the collection of tax revenue by the competent state authorities. After all, it is a category of public revenue, which accounts for a significant proportion of total state budget revenues. It could be argued that the inability of the State to legally assign taxes to any companies entails an increased risk of the viability and well-being of its wider state mechanisms. That is why tax audit has attracted our research interest and has been a key element of our investigation. In the context of this diploma thesis, we focus on the background and the broader context of the exercise of tax control in businesses that are obliged to keep diplographic books. This issue is analyzed in the context of a purely bibliographical review, enriched with a review of the most important points in the current legislative framework. Our time horizon of analysis is the last five years, ie from 1/1/2014 until nowadays.

*Keywords: Tax Audit, Indirect Audit Techniques, Tax Audit Categories, Auditors Code of Ethics.*

## ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ.....	ii
ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	iii
ABSTRACT .....	iv
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ .....	viii
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΣΧΕΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ.....	ix
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	1
1.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις.....	1
1.2 Σκοπός της Διπλωματικής .....	2
1.3 Δομή.....	2
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2. ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ .....	4
2.1 Εννοιολογική Προσέγγιση Φορολογικού Ελέγχου.....	4
2.2 Εννοιολογική Προσέγγιση και Διάκριση των Νομικών Προσώπων από τα Φυσικά	5
2.3 Το Φορολογικό Καθεστώς των Νομικών Προσώπων .....	7
2.4 Το Αντικείμενο του Φορολογικού Ελέγχου .....	9
2.5 Είδη Φορολογικού Ελέγχου.....	11
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3. ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ .....	14
3.1 Το Υποκείμενο του Φορολογικού Ελέγχου .....	14
3.2 Τα Κρατικά Όργανα του Φορολογικού Ελέγχου.....	14
3.3 Παράγραφος 14 του Άρθρου 4 Ν.4038/2012 .....	17

3.4 Άρθρο 27 του Ν.4174/2013 ΚΑΙ Άρθρο 28 του Ν.4172/2013.....	18
3.5 ΠΟΛ 1171/04.07.2013.....	19
3.6 ΠΟΛ. 1094/07.04.2014.....	20
3.7 Ν.4449/2017.....	21
3.8 Συνοπτικός Τακτικός Έλεγχος.....	27
3.9 Ο Απολογιστικός Έλεγχος (Τακτικός-Οριστικός-Προσωρινός) .....	28
3.10 Ο Προσωρινός Έλεγχος.....	29
3.11 Ο Προληπτικός Έλεγχος.....	30
3.12 Η Τεχνική Ανάλυσης Ρευστότητας.....	31
3.13 Η Τεχνική Ύψους Τραπεζικών Καταθέσεων και Τοις Μετρητοίς Δαπανών..	31
3.14 Η Τεχνική της Αρχής Αναλογιών .....	32
3.15 Η Τεχνική της Σχέσης Τιμής Πώλησης προς τα Ακαθάριστα Έσοδα .....	32
3.16 Η Τεχνική της Καθαρής Θέσης .....	33
3.17 Η Επιλογή της Κατάλληλης Τεχνικής Έμμεσου Φορολογικού Ελέγχου .....	33
3.18 Ευρύτερη Ανασκόπηση .....	36
3.19 Ο Κώδικας Δεοντολογίας του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ)	40

#### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4. ΜΕΡΙΚΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ ΣΕ ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ ΜΕ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΑ ΒΙΒΛΙΑ .....

4.1 Παράδειγμα Τεχνικής Ανάλυσης Ρευστότητας Νομικού Προσώπου Το Οποίο Δέχεται Φορολογικό Έλεγχο.....	44
4.2 Παράδειγμα Τεχνικής Ανάλυσης Καθαρής Θέσης Νομικού Προσώπου Το Οποίο Δέχεται Φορολογικό Έλεγχο.....	48
4.3 Παράδειγμα Τεχνικής Ανάλυσης Τραπεζικών Καταθέσεων Νομικού Προσώπου Το Οποίο Δέχεται Φορολογικό Έλεγχο .....	55

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗΣ ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΗΣ	
.....	60
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	63

## ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

Πίνακας 1. Έμμεση Τεχνική Ανάλυσης Ρευστότητας (Ιδίας Επεξεργασίας).....	44
Πίνακας 2. Μέθοδος Ανάλυσης Ρευστότητας - Παράδειγμα (Ιδίας Επεξεργασίας)..	47
Πίνακας 3. Έμμεση Τεχνική Ανάλυσης Καθαρής Θέσης (Ιδίας Επεξεργασίας) .....	50
Πίνακας 4.Μέθοδος Ανάλυσης Καθαρής Θέσης - Παράδειγμα (Ιδίας Επεξεργασίας)	53
Πίνακας 5. Μέθοδος Ανάλυσης Καταθέσεων - Παράδειγμα (Ιδίας Επεξεργασίας)..	58



# ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΣΧΕΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ

Σχεδιάγραμμα 1. Κατηγοριοποίηση Φορολογικών Ελέγχων (Ιδίας Επεξεργασίας).. 12

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

### 1.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις

Δεν τίθεται αμφιβολία για το γεγονός ότι ο οικονομικός κλάδος εκάστοτε έθνους, θεωρείται και δικαίως εκλαμβάνεται ως ύψιστης σημασίας και αναπόσπαστο τμήμα του προσδιορισμού και της κατάταξής του στην παγκοσμίου βεληνεκούς κλίμακα, στο πλαίσιο της οποίας ανταγωνίζονται και ιεραρχούνται όλα τα κράτη του κόσμου. Οι οικονομικής φύσεως επικρατούσες συνθήκες, δεν προσομοιάζουν αλλά είναι εμφανώς και αέναα διαφοροποιημένες, κάτι το οποίο επιφέρει ως απόρροια την επακόλουθη και αναμενόμενη διαφοροποίηση των κοινωνιών των επιμέρους κρατών. Οι κοινωνίες λοιπόν, καταλήγουν να διαφοροποιούνται ως προς τον τρόπο διαχείρισης των επιμέρους προκυπτουσών συνθηκών με απώτερο σκοπό την επίτευξη του εκάστοτε τιθέμενου στόχου.

Μια εκ των σπουδαιότερων διαδικασιών, επί της οποίας υπόκειται το σύνολο των επιχειρηματικών οντοτήτων, ανεξαρτήτως από το αν είναι νομικές οντότητες ή φυσικά πρόσωπα, είναι ο λεγόμενος φορολογικός έλεγχος. Η υποχρέωση των διοικητικών οργάνων κάθε κράτους, για τη διενέργεια και άσκηση φορολογικής φύσεως ελέγχων, υφίσταται για λόγους ελέγχου των ακολουθούμενων από την κάθε ενεργή επιχείρηση, οικονομικών και συναλλακτικών διαδικασιών, αλλά και για λόγους εν συνεχεία επιβολής των απαιτούμενων φόρων εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων. Δεν τίθεται αμφιβολία για το γεγονός ότι η είσπραξη από την πλευρά των κρατικών μηχανισμών, των αναλογούντων σε κάθε νομικό πρόσωπο φόρων θεωρείται ως μια εκ των βασικότερων πηγών κρατικών εσόδων και ως εκ τούτου, ευλόγως θεωρείται ως ένα σημαντικό στοιχείο υποδήλωσης της εύρυθμης λειτουργίας και οικονομικής επάρκειας ενός κράτους. Στο σημείο αυτό, έγκειται και η σπουδαιότητα της ανάλυσης που θα διενεργηθείς το πλαίσιο της εν λόγω διπλωματικής εργασίας.

## 1.2 Σκοπός της Διπλωματικής

Στην παρούσα διπλωματική εργασία, επικεντρωνόμαστε στη βιβλιογραφική και νομολογική ανασκόπηση του πλαισίου του φορολογικού ελέγχου, προς τις νομικές οντότητες που είναι υπόχρεες τήρησης διπλογραφικών λογιστικών βιβλίων, ενώ το πλαίσιο μελέτης και ανάλυσής μας περιορίζεται στην τελευταία πενταετία, δεδομένου του ότι οι επικρατούσες και νομοθετικά απορρέουσες συνθήκες και οι τρόποι διενέργειας των φορολογικών ελέγχων έχουν υποστεί ουκ ολίγες τροποποιήσεις εις το βάθος των ετών.

## 1.3 Δομή

Επί του πρώτου κεφαλαίου της παρούσας διπλωματικής εργασίας, επικεντρωνόμαστε στον φορολογικό έλεγχο και πιο συγκεκριμένα, αφού διενεργηθεί η εννοιολογική αποσαφήνιση του, αναλύονται τόσο τα αντικείμενα όσο και τα υποκείμενα αυτού, γίνεται μνεία στα αρμόδια κρατικά ελεγκτικά όργανα, καθώς επίσης και περιγραφή των επιμέρους διαφορετικών τύπων φορολογικού ελέγχου.

Στο δεύτερο κεφάλαιο της παρούσας διπλωματικής εργασίας, περιγράφεται το περιβάλλον των νομικών προσώπων. Πιο συγκεκριμένα, αφού προσεγγιστούν εννοιολογικά, εν συνεχεία τα νομικά πρόσωπα που διακρίνονται από τα φυσικά και κατόπιν ακολουθεί η περιγραφή του φορολογικού καθεστώτος τους.

Στο τρίτο κεφάλαιο της παρούσας διπλωματικής εργασίας, αναλύονται τα κομβικότερα σημεία του νομοθετικού πλαισίου του φορολογικού ελέγχου, ενώ εκτενέστερη μνεία γίνεται στις νομοθετικές διατάξεις του Ν.4449/2017.

Σειρά έχει το τέταρτο κεφάλαιο, στο πλαίσιο του οποίου διακρίνονται οι φορολογικοί έλεγχοι και πιο συγκεκριμένα, ακολουθεί η περιγραφή του συνοπτικού τακτικού ελέγχου, το απολογιστικού ελέγχου, του προσωρινού ελέγχου, καθώς επίσης και του προληπτικού ελέγχου.

Στο πέμπτο κεφάλαιο, αναλύονται οι έμμεσες τεχνικές φορολογικού ελέγχου, και πιο συγκεκριμένα η τεχνική ανάλυσης της ρευστότητας, η τεχνική του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών που έχουν εξοφληθεί τοις μετρητοίς, η τεχνική της αρχής των αναλογιών, η τεχνική της σχέσης που υφίσταται μεταξύ της τιμής πώλησης προς τα ακαθάριστα έσοδα μιας επιχείρησης, καθώς επίσης και η τεχνική της καθαρής θέσης. Στη συνέχεια, ακολουθεί η περιγραφή του τρόπου επιλογής της βέλτιστης για την εκάστοτε περίπτωση τεχνικής έμμεσου φορολογικού ελέγχου, από την πλευρά των αρμοδίων ελεγκτικών οργάνων και φορέων.

Ακολουθεί το έκτο κεφάλαιο της παρούσας διπλωματικής εργασίας, στο οποίο επικεντρωνόμαστε στις διατάξεις περί κώδικα δεοντολογίας. Αφού διενεργηθεί μια ευρύτερη ανασκόπηση του κώδικα δεοντολογίας ελεγκτών, επικεντρωνόμαστε στον κώδικα δεοντολογίας του σώματος ορκωτών ελεγκτών λογιστών.

Στο πλαίσιο του εβδόμου κεφαλαίου της παρούσας διπλωματικής εργασίας, παρατίθενται συνολικά τρία αριθμητικά παραδείγματα φορολογικών ελέγχων, προς νομικές οντότητες οι οποίες είναι υπόχρεες τήρησης διπλογραφικών βιβλίων. Και τα τρία παραδείγματα αφορούν έμμεσες τεχνικές φορολογικού ελέγχου. Αναλυτικότερα, το πρώτο παράδειγμα, αφορά την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας, το δεύτερο παράδειγμα την τεχνική ανάλυσης καθαρής θέσης και το τρίτο και τελευταίο παράδειγμα, αφορά την τεχνική ανάλυσης τραπεζικών καταθέσεων.

Τέλος, στο πλαίσιο του όγδοου κεφαλαίου της παρούσας διπλωματικής εργασίας, παρατίθενται τα τελικά συμπεράσματα τα οποία εξάγονται από την ανωτέρω περιγραφόμενη βιβλιογραφική και νομολογική ανασκόπηση. Στη συνέχεια, γίνονται προτάσεις θεμάτων άξιων μελλοντικής διερεύνησης, τα οποία να μην δεν εμπίπτουν στη σφαίρα ανάλυσης και μελέτης της παρούσας διπλωματικής εργασίας, αλλά στο πλαίσιο της διερεύνησής τους, δύναται να χρησιμοποιηθεί το γνωστικό υπόβαθρο που έχει σχηματιστεί στην παρούσα.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

### ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ

#### 2.1 Εισαγωγικά

Ως φορολογικός, νοείται εκείνος ο έλεγχος ο οποίος διενεργείται από την πλευρά μίας σειράς αρμοδίων οργάνων τα οποία προέρχονται από το Υπουργείο Οικονομικών. Στα πλαίσια του φορολογικού ελέγχου ως απώτερος σκοπός ορίζεται ο ακριβής καθορισμός του φορολογητέου εισοδήματος, καθώς επίσης και του συνόλου των φορολογικών υποχρεώσεων των ελεγχόμενων, ανεξαρτήτως από το αν αυτοί είναι φυσικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Στο σημείο αυτό, αξιοσημείωτο κρίνεται το γεγονός του ότι ενόψει του φορολογικού ελέγχου διενεργείται σχετική διερεύνηση η οποία εμβαθύνει στην ακρίβεια και το αληθές περιεχόμενο των υποβληθεισών, από την πλευρά των φορολογουμένων φυσικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, δηλώσεων, οι οποίες αφορούν οιοδήποτε φορολογικό αντικείμενο. Επιπροσθέτως, εξετάζεται το γεγονός της παράλειψης υποβολής δήλωσης εισοδήματος ή οιασδήποτε επιπρόσθετης δήλωσης άλλου φορολογικού αντικειμένου, από την πλευρά του ελεγχόμενου προσώπου (Καζαντζής, 2006).

Η διενέργεια των φορολογικών ελέγχων ενέχει συγκεκριμένους απώτερους στόχους. Ενδεικτικά, αποσκοπεί αφενός στον έλεγχο της ορθής εφαρμογής των εκάστοτε ισχυουσών φορολογικών νομοθετικών διατάξεων και αφετέρου στον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων τα οποία τηρούνται από την πλευρά του ελεγχόμενου νομικού προσώπου, προκειμένου να διαπιστωθεί αν το σύνολο των εν λόγω εγγράφων βασίζεται στα νόμιμα και αναφερόμενα επί των αντίστοιχων νομοθετικών διατάξεων, παραστατικά στοιχεία και λοιπά δικαιολογητικά (Κορομηλάς & Γιαννόπουλος, 2006).

Επιπροσθέτως, η φορολογικοί έλεγχοι αποσκοπούν στην διαπίστωση της καταχώρησης ή μη, του συνόλου των επιμέρους διενεργηθεισών συναλλαγών, επί των τηρουμένων βιβλίων μίας νομικής οντότητας. Μάλιστα, το εν λόγω σκέλος του φορολογικού ελέγχου αποσκοπεί στον χαρακτηρισμό των βιβλίων της ελεγχόμενης νομικής οντότητας σε επαρκή ή ανεπαρκή (Καζαντζής, 2006).

Στο σημείο αυτό, αξίζει να αναφερθεί το γεγονός του ότι κατά τη διάρκεια ενός φορολογικού ελέγχου δεν ελέγχεται μόνο η παράλειψη ή μη της υποβολής οιασδήποτε δήλωσης οιοδήποτε φορολογικού αντικειμένου από την πλευρά του ελεγχόμενου προσώπου, αλλά και η διαπίστωση του αληθούς και ακριβούς περιεχομένου αυτής (Κορομηλάς & Γιαννόπουλος, 2006).

## **2.2 Εννοιολογική Προσέγγιση και Διάκριση των Νομικών Προσώπων από τα Φυσικά**

Ως φυσικό πρόσωπο, από νομικής άποψης, νοείται οιοδήποτε ανθρώπινο ον, ανεξαρτήτως γένους, θρησκευματος, εθνικότητας και ηλικίας, και το οποίο διακατέχεται αφενός από δικαιώματα και αφετέρου από υποχρεώσεις. Ο κάθε άνθρωπος, διακατέχεται από τη λεγόμενη δικαιοπρακτική ικανότητα. Ως εκ τούτου, από αυτό, απορρέουν τόσο οι υποχρεώσεις όσο και τα δικαιώματα του, βάσει νόμου. Έτσι, τα ανθρώπινα όντα διαθέτουν απόλυτη ικανότητα προς δικαιοπραξία, κι αυτό σημαίνει ότι διαθέτουν αυτοβούλως, τα δικαιώματά τους και αναλαμβάνουν τις αντίστοιχες υποχρεώσεις τους, αμέσως μόλις ενηλικιωθούν. Προ της ενηλικίωσής τους, έχουν τη δυνατότητα της εκποίησης των ανθρωπίνων δικαιωμάτων τους και της ανάληψης των υποχρεώσεων τους, μέσω ενός ενήλικα και νόμιμου εκπροσώπου τους (Λιόλιος, 2014).

Από την άλλη πλευρά, ως νομικό πρόσωπο νοείται από τον νόμο, η ένωση περισσότερων του ενός, φυσικών προσώπων ή ακόμα και μιας ομάδας περιουσιακών στοιχείων, από την πλευρά των οποίων διατίθεται μια αυτοτελής δυνατότητα δικαιοπραξίας και Δικαίου. Υφίσταται, ως εκ τούτου, η δυνατότητα της ανάληψης υποχρεώσεων, καθώς επίσης και της διάθεσης των δικαιωμάτων. Επί της ουσίας, τα νομικά πρόσωπα, ή εναλλακτικά οι νομικές οντότητες, δεν αποτελούν υπαρκτά πρόσωπα, αλλά λαμβάνονται υπόψιν ως υποκείμενα Δικαίου (Παναζόπουλος & Μπακάλης, 2018).

Στο σημείο αυτό, διευκρινίζεται ότι η νομική αναγνώρισή τους, διευκολύνει σε σημαντικό βαθμό την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, καθώς επίσης και την κατηγοριοποίηση των νομικών οντοτήτων στις επιμέρους μορφές τους, όπως ορίζονται από τις ισχύουσες νομοθετικές διατάξεις, αλλά και τον διαχωρισμό τους από τις μη νομικές οντότητες, τη στιγμή κατά την οποία, άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας δύναται να

διενεργηθεί και από την πλευρά ενός φυσικού προσώπου. Στο σημείο αυτό τονίζεται ότι στο πλαίσιο της παρούσας διπλωματικής εργασίας, πρόκειται να επικεντρωθούμε στις νομικές οντότητες, καθώς αυτές, βάσει των ισχυουσών νομοθετικών διατάξεων, καθίστανται υποχρεωμένες στην τήρηση βιβλίων μέσω της διπλογραφικής λογιστικής μεθόδου (Λιόλιος, 2014).

Συν τοις άλλοις, διευκρινίζεται ότι η δραστηριοποίηση και η αντιμετώπιση των νομικών οντοτήτων, τόσο από την πλευρά του κοινωνικού συνόλου, όσο και από την πλευρά των εκάστοτε αρμόδιων κρατικών και κυβερνητικών αρχών, τις εκλαμβάνει από τη μία πλευρά ως αυτούσιες και από την άλλη πλευρά ως επιχειρηματικές οντότητες, οι οποίες χαρακτηρίζονται από αυτοτέλεια και οι οποίες βασίζονται αφενός στα διαχειριστικά τους όργανα και αφετέρου διέπονται από μια σειρά κανονισμών, οι οποίοι διατυπώνονται εντός του καταστατικού εγγράφου σύστασής τους ή ακόμα και στο ευρύτερο πλαίσιο του εσωτερικού κανονισμού λειτουργίας τους. Με τον τρόπο αυτόν μάλιστα, διενεργείται η εξειδίκευση του τρόπου και το πλαίσιο διαχείρισής τους (Πανταζόπουλος & Μπακάλης, 2018).

Προκειμένου να συσταθεί μια νομική οντότητα, από νομικής άποψης, καθίστανται απαραίτητες ορισμένες έγγραφες πράξεις. Οι εν λόγω πράξεις, εμπεριέχουν όλα τα απαιτούμενα πληροφοριακά στοιχεία των εν λόγω συσταθεισών νομικών οντοτήτων. Χαρακτηριστικά παραδείγματα των πληροφοριακών στοιχείων που εμπεριέχονται σε αυτές, είναι επί παραδείγματι η επωνυμία, η ακριβής έδρα ή η περιφέρεια ή ο δήμος επί των οποίων υπάγεται η διεύθυνση της έδρας της νομικής οντότητας, η φύση και το ακριβές αντικείμενο της δραστηριοποίησής της, τα δικαιώματα των μελών από τα οποία απαρτίζεται, οι προκύπτουσες υποχρεώσεις και οι ακριβείς αρμοδιότητες των διοικούντων της και μια σειρά επιμέρους λειτουργικής φύσεως λεπτομερειών, όπως είναι επί παραδείγματι η συχνότητα της υποχρέωσης των διοικούντων της να συνεδριάζουν και αναλαμβάνουν ζωτικής σημασίας αποφάσεις για το λειτουργικό καθημερινό πλαίσιο της επιχείρησης και για άλλα ζητήματα, σημαντικά για την βιωσιμότητα της (Λιόλιος, 2014).

Οι νομικές οντότητες κατηγοριοποιούνται ως κάτωθι (Πανταζόπουλος & Μπακάλης, 2018):

1/ Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου (ΝΠΔΔ): Πρόκειται για ένα είδος νομικών προσώπων, Η σύσταση και δραστηριοποίηση των οποίων έγκειται αφενός σε λόγους εξυπηρέτησης και αφετέρου σε λόγους πραγματοποίησης δημοσίων λειτουργιών και υπηρεσιών. Χαρακτηριστικό παράδειγμα των εν λόγω αναφερόμενων λειτουργιών και

υπηρεσιών είναι από τη μία πλευρά οι δήμοι κι από την άλλη πλευρά οι περιφέρειες, καθώς επίσης και οι οργανισμοί κοινωνικής ασφάλισης. Τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, και το ευρύτερο λειτουργικό πλαίσιο αυτών, διέπονται από τις αρχές και τις διατάξεις του δημοσίου δικαίου.

2/ Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου (ΝΠΙΔ): Πρόκειται για μια κατηγορία νομικών προσώπων, Η ίδρυση και δραστηριοποίηση της οποίας διενεργείται από μια ομάδα φυσικών προσώπων, και διέπεται από τις αρχές και τις διατάξεις του ιδιωτικού δικαίου, σε αντίθεση με τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δίκιο, τα οποία προαναφέρθηκαν. Οι βασικότερες κατηγορίες των Νομικών Προσώπων Ιδιωτικού Δικαίου είναι οι εταιρείες, τα ιδρύματα, οι συνεταιρισμοί, καθώς επίσης και τα σωματεία.

Στο σημείο αυτό διευκρινίζεται ότι μια επιπρόσθετη κατηγοριοποίηση των νομικών προσώπων, έγκειται και στα νομικά πρόσωπα κερδοσκοπικού και μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Η διαφοροποίηση των εν λόγω νομικών προσώπων, έγκειται στο γεγονός ότι τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, δεν προβαίνουν στην διαδικασία της διανομής κερδών, στα αποτελέσματα που αποτυπώνονται στις οικονομικές τους καταστάσεις (Πανταζόπουλος & Μπακάλης, 2018).

### **2.3 Το Φορολογικό Καθεστώς των Νομικών Προσώπων**

Ως Εταιρεία, από την πλευρά των νομοθετικών διατάξεων, νοείται οιασδήποτε μορφής ένωση, η οποία δύναται να προέρχεται αφενός από φυσικά και αφετέρου από νομικά πρόσωπα, με απώτερο σκοπό την επίτευξη ενός κοινού στόχου, όχι απαραίτητως κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

Χαρακτηριστικά παραδείγματα, των επιμέρους διαφορετικών μορφών των εταιρειών, είναι η ομόρρυθμες (ΟΕ) και ετερόρρυθμες (ΕΕ) εταιρείες, οι Ανώνυμες Εταιρείες (ΑΕ), οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες (Ι.Κ.Ε.) και τέλος, οι ατομικές επιχειρήσεις. Στο σημείο αυτό, σημειώνεται, ότι οι ατομικές επιχειρήσεις βρίσκονται σε περισσότερο μειονεκτική θέση, σε σύγκριση με τις λοιπές ανωτέρω αναφερόμενες κατηγορίες εταιρειών και ο λόγος έγκειται στο ότι δεν χαρακτηρίζονται από ευκολία συγκέντρωσης κεφαλαίων, αλλά ούτε από υψηλού επιπέδου πιστοληπτική δυνατότητα. Ένα πλεονεκτικό στοιχείο, όμως, που υφίσταται



στην περίπτωση των ατομικών επιχειρήσεων έναντι των υπολοίπων, είναι ότι διακατέχονται από υψηλότερη ταχύτητα στην διαδικασία της λήψης αποφάσεων, καθώς επίσης και από υψηλότερα επίπεδα προσαρμογής στις μεταβολές του εξωτερικού περιβάλλοντός τους (Πανταζόπουλος & Μπακάλης, 2018).

Οι δύο βασικοί τύποι εταιρειών, με κριτήριο τα πρόσωπα, είναι οι λεγόμενες Προσωπικές εταιρίες. Ουσιαστικά, πρόκειται για τις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες, καθώς επίσης και για τις αφανείς εταιρείες. Μια επιπρόσθετη κατηγοριοποίηση, με κριτήριο τα πρόσωπα, είναι οι λεγόμενες Κεφαλαιουχικές εταιρείες, στις οποίες συμπεριλαμβάνονται οι ανώνυμες εταιρείες, οι εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, καθώς επίσης και ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες (Λιόλιος, 2014).

Ο εκάστοτε στόχος ο οποίος έχει τεθεί στο πλαίσιο της σύστασης μιας εταιρείας, είναι δυνατό να επιτευχθεί μέσω της ένωσης μιας ομάδας συμβαλλόμενων μερών, καθώς επίσης και μέσω του απόλυτου και ξεκάθਾਰου διαχωρισμού των υποχρεώσεων του εκάστοτε εμπλεκόμενου μέρους, αλλά και των δικαιωμάτων και αρμοδιοτήτων αυτού. Από νομικής άποψης, και πιο συγκεκριμένα βάσει του Αστικού Κώδικα, ως εταιρεία, νοείται η αμφοτεροβαρής σχέση, η οποία υφίσταται μεταξύ μιας ομάδας φυσικών προσώπων, από την πλευρά των οποίων διενεργείται η ανάληψη της επιδίωξης ενός αμοιβαίου στόχου, μέσω της καταβολής αντίστοιχων εισφορών, με απώτερο σκοπό την επίτευξη του ανωτέρω αναφερόμενου στόχου (Πανταζόπουλος & Μπακάλης, 2018).

Το προκύπτον, από την ανωτέρω αναφερόμενη διαδικασία, εισόδημα, ορίζεται ως μέρος. Από νομοθετικής άποψης, η φορολογική φύσεως προκύπτουσα και απορρέουσα υποχρέωση, η οποία καθίσταται άμεσα συνυφασμένη με τον εν λόγω φορολογικό τύπο εισοδήματος, εξαντλείται για τα συμμετέχοντα στην εκάστοτε εταιρία, φυσικά πρόσωπα, μέσω των λεγόμενων παρακρατούμενων φόρων, οι οποίοι ακολουθούν εκάστη διαδικασία διανομής μερισμάτων (Πανταζόπουλος & Μπακάλης, 2018).

Ως εταιρικά κέρδη, νοούνται τα έσοδα τα οποία προέρχονται από επιχειρηματικές δραστηριότητες, καθώς επίσης και το αποτέλεσμα της πώλησης των περιουσιακών στοιχείων, τα οποία αποτυπώνονται στο ενεργητικό των εταιρειών. Ως κέρδος προερχόμενο από επιχειρηματική δραστηριότητα, νοείται και οιοδήποτε θετικό αποτέλεσμα, το οποίο προκύπτει από την ετήσια εκκαθάριση, και από το οποίο αφαιρούνται οι διενεργηθείσες δαπάνες, οι αποσβέσεις, καθώς επίσης και οι προβλέψεις των επισφαλών απαιτήσεων (Λιόλιος, 2014).

## 2.4 Το Αντικείμενο του Φορολογικού Ελέγχου

Στο σημείο αυτό, διευκρινίζεται ότι ο ισολογισμός και οι οικονομικές καταστάσεις των επιχειρηματικών οντοτήτων, καθώς επίσης και οι συναλλαγές τις οποίες οι ίδιες πραγματοποιούν στο πλαίσιο της καθημερινής τους δραστηριοποίησης, σε συνδυασμό με τα οικονομικά τους αποτελέσματα, λαμβάνονται υπόψιν ως βασικά στοιχεία, τα οποία ενδιαφέρουν άμεσα το σύνολο των εμπλεκόμενων και ενδιαφερόμενων μερών, για την εν γένει πορεία και κατάσταση μίας επιχείρησης. Τέτοιου είδους ενδιαφερόμενα και άμεσα ή έμμεσα εμπλεκόμενα μέρη, είναι επί παραδείγματι το πελατειακό κοινό, οι πιστωτές, οι μέτοχοι, και πολλές φορές ακόμα και το ίδιο το έθνος (Μελάς, 2015).

Η διαδικασία του ελέγχου ασκείται αφενός για τον εντοπισμό της ορθής και πλήρους τήρησης των εσωτερικών κανονισμών λειτουργίας της επιχειρηματικής οντότητας και αφετέρου για την άσκηση ελέγχου του αν εφαρμόζονται σε απόλυτο οι κανόνες του δικαίου, οι οποίοι προσδιορίζονται πλήρως από την πλευρά του κράτους.

Στο σημείο αυτό, διευκρινίζεται ότι οι τύποι των διενεργηθέντων ελέγχων διαφέρουν και διαφοροποιούνται κατ' απόλυτη αναλογία με τις ακολουθείσες λειτουργικές διαδικασίες, από την πλευρά της ίδιας της επιχειρηματικής οντότητας, αλλά και με τον εντοπισμό εκούσιων ή ακούσιων λαθών. Μία εκ των κατηγοριών των εφαρμοστέων ελέγχων είναι και οι φορολογικοί έλεγχοι, με τους οποίους και ασχολούμαστε στο πλαίσιο της εν λόγω διπλωματικής εργασίας. Οι φορολογικοί έλεγχοι, στις συνηθέστερες περιπτώσεις της εφαρμογής τους αποσκοπούν στην αποκάλυψη παραλείψεων φορολογικής φύσεως, η υπόσταση των οποίων υποκρύπτει δόλο, στο πλαίσιο προσπαθειών απόκρυψης φορολογητέας ύλης και ως εκ τούτου, στο πλαίσιο διενέργειας φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής (Λιόλιος, 2014).

Διευκρινίζεται επίσης, ότι τα πάγια και τα ευρύτερα περιουσιακά στοιχεία των νομικών οντοτήτων, καθώς και το ύψος των κεφαλαίων τους, τα οποία είναι συγκεντρωμένα στο ενεργητικό τους, ανήκουν στη σφαίρα ενδιαφέροντος και διερεύνησης, των φορολογικών ελεγκτικών διαδικασιών. Ως εκ τούτου, εμπεριέχονται σε έναν φορολογικού ενδιαφέροντος έλεγχο, ανεξαρτήτως από το αν αυτός πηγάζει από αυτήν καθ' αυτήν την επιχειρηματική μονάδα και ασκείται προκειμένου να βελτιωθούν οι λειτουργικές της διαδικασίες, ή αν πηγάζει από την πλευρά των ελεγκτικών μηχανισμών που το ίδιο το κράτος διαθέτει για

λόγους εντοπισμού καταστάσεων φοροαποφυγής και οικονομικού εγκλήματος (Ντάσιου & Ζοργιαννού, 2014).

Εξίσου δέουσα σημασία ενέχουν και τα αποτελέσματα των φορολογικών ελέγχων που έχουν ασκηθεί. Ο λόγος έγκειται στο ότι μέσω αυτών ασκείται αξιοσημείωτη επιρροή στις ευρύτερες λαμβανόμενες από την πλευρά των διοικούντων, αποφάσεις. Επιρροή, από την πλευρά των αποτελεσμάτων των φορολογικής φύσεως ελέγχων, ασκείται και στον τρόπο με τον οποίο πρόκειται να αντιμετωπιστεί η ελεγχόμενη επιχειρηματική οντότητα από τα ίδια τα κρατικά ελεγκτικά όργανα και τους αρμοδίους ελεγκτικούς φορείς. Ο λόγος είναι ο καταλογισμός προστίμων για τις παραβάσεις και τις παρεκκλίσεις από το εκάστοτε ισχύον νομοθετικό πλαίσιο, που εντοπίστηκαν στο πλαίσιο του ασκούμενου φορολογικού ελέγχου. Μάλιστα, δεν είναι λίγες οι φορές, που η ίδια η βιωσιμότητα των ελεγχόμενων επιχειρήσεων κλονίζεται από το ύψος των επιβαλλόμενων προστίμων για τις παραβάσεις που εντοπίστηκαν (Ντάσιου & Ζοργιαννού, 2014).

Οι σύγχρονες επιχειρηματικές οντότητες, δεν αμφισβητούν τη σπουδαιότητα των ελεγκτικών διαδικασιών. Μάλιστα, οι ίδιες, αποδέχονται ακόμα και την επιβολή εξειδικευμένων ελεγκτών προκειμένου να τονιστεί η διαφάνεια και νομοτυπία των διενεργηθεισών συναλλαγών τους, αλλά και για λόγους μεγιστοποίησης της αξιοπιστίας τους στο πελατειακό τους κοινό. Αυτός είναι και ένας από τους λόγους δημιουργίας και υιοθέτησης ελεγκτικής φύσεως θεσμών και μηχανισμών σχετικών με τα νομικά πρόσωπα και τις επιχειρήσεις (Λιόλιος, 2014).

Όσοι υπάγονται σε φορολογικής φύσεως έλεγχο, δύνανται να ανήκουν σε υποθέσεις ελέγχου της φορολογίας εισοδήματος, κάτι το οποίο ισχύει τόσο για τα νομικά πρόσωπα με τα οποία ασχολούμαστε στο πλαίσιο της εν λόγω διπλωματικής εργασίας, αλλά και για τα φυσικά πρόσωπα. Ο εν λόγω αναφερόμενες υποθέσεις, είναι όσες δεν έχουν υπαχθεί σε φορολογικής φύσεως έλεγχο βάσει του άρθρου 28 των νομοθετικών διατάξεων του Ν.4172/2013 για όσα φορολογικά έτη ξεκινούν από το 2014. Συν τοις άλλοις, υπάγονται και οι υποθέσεις οι οποίες δεν είχαν υποστεί φορολογικής φύσεως έλεγχο προ της ενάρξεως ισχύος των νομοθετικών διατάξεων του Ν.4172/2013 και δεν υφίστατο έναρξη της ελεγκτικής διαδικασίας μέχρι και τη λήξη της φορολογικής χρήσης 2013 (Λιόλιος, 2014).

Η υπαγωγή των εν λόγω υποθέσεων σε φορολογικής φύσεως έλεγχο, πραγματοποιείται σε περίπτωση κατά την οποία υφίστανται υψηλά επίπεδα πλουτισμού τα οποία ξεπερνούν το δέον και τα οποία αφορούν περιουσιακά στοιχεία, καθώς επίσης και τραπεζικές καταθέσεις. Η πραγματοποίηση φορολογικού ελέγχου στις εν λόγω αναφερόμενες υποθέσεις, συν τοις άλλοις, διενεργείται και σε περίπτωση εμφάνισης υπερβολικών επιπέδων δαπανών εν συγκρίσει με τα ακαθάριστα έσοδα που έχουν σημειωθεί κατά τη διάρκεια ενός φορολογικού έτους. Ένας επιπρόσθετος λόγος είναι και η μη τήρηση βιβλίων και στοιχείων, όπως αυτά ορίζονται από τις εκάστοτε ισχύουσες νομοθετικές διατάξεις, βάσει του πρώην ΚΒΣ και του νυν Κ.Φ.Α.Σ. Ακόμα, μία αιτία άσκησης φορολογικού ελέγχου είναι και η συνεχής εμφάνιση ζημιών επί μίας σειρά συναπτών φορολογικών ετών, αλλά και η υπόσταση πληροφοριών και φημών για φοροδιαφυγή και για απόκρυψη φορολογητέας ύλης. Η επιλογή των υποθέσεων που υπάγονται στο πλαίσιο του φορολογικής φύσεως ελέγχου, διενεργείται με βάση τις νομοθετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών (ΚΦΔ), όπως αυτές αποτυπώνονται επί του Ν.4174/2013 και πιο συγκεκριμένα επί του Άρθρου 26 αυτού (Ντάσιου & Ζοργιαννού, 2014).

## **2.5 Είδη Φορολογικού Ελέγχου**

Βάσει των διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, η άσκηση του φορολογικού ελέγχου δύναται να διενεργηθεί είτε από τους επαγγελματικούς χώρους της φορολογικής διοίκησης είτε μέσω επιτόπιων ελέγχων.

Στην μεν πρώτη περίπτωση, η φορολογική διοίκηση λαμβάνει υπόψη της οιαδήποτε πληροφοριακά στοιχεία διαθέτει, όπως επί παραδείγματι οι ετήσιες δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις μίας νομικής οντότητας, οι δηλώσεις του συνόλου των φορολογικών αντικειμένων αυτής, καθώς επίσης και μία σειρά επιπρόσθετων πληροφοριακών στοιχείων τα οποία υποβάλλονται από την πλευρά του ελεγχόμενου νομικού προσώπου. Επιπροσθέτως, δύναται να ληφθεί υπόψη οιοδήποτε στοιχείο προέρχεται από τρίτα πρόσωπα και το οποίο αφορά το ελεγχόμενο νομικό ή φυσικό πρόσωπο το οποίο υπόκειται επί του φορολογικού ελέγχου (Παπάς, 1999).

Οι φορολογικοί έλεγχοι επιμερίζονται σε πλήρεις και μερικούς φορολογικούς ελέγχους. Αναλυτικότερα, στα πλαίσια των πλήρων φορολογικών ελέγχων, συμπεριλαμβάνεται το

αντικείμενο του συνόλου των επιμέρους φορολογιών καθώς επίσης και οι αντίστοιχες εισφορές ή τα οριστικά τέλη τα οποία καλείται να καταβάλει στο Δημόσιο ο φορολογούμενος. Ο πλήρης έλεγχος θεωρείται και οριστικός. Από την άλλη πλευρά, στα πλαίσια της άσκησης μερικού φορολογικού ελέγχου δεν συνηθίζεται η συγκέντρωση του συνόλου των πληροφοριακών στοιχείων τα οποία υπάρχουν στα πλαίσια του πλήρους, ανωτέρω αναφερόμενου φορολογικού ελέγχου (Παπαδάτου, 2005).



**Σχεδιάγραμμα 1. Κατηγοριοποίηση Φορολογικών Ελέγχων (Ιδίας Επεξεργασίας)**

Ωστόσο, οι φορολογικοί έλεγχοι αναφορικά με το περιεχόμενό τους επιμερίζονται σε προσωρινούς φορολογικούς ελέγχους, σε προληπτικούς, καθώς επίσης και σε τακτικούς. Αναφορικά με τους προσωρινούς φορολογικούς ελέγχους, πραγματοποιούνται με σκοπό την διαπίστωση της εκπλήρωσης ή αθέτησης μίας σειράς φορολογικών υποχρεώσεων από την πλευρά του ελεγχόμενου φυσικού ή νομικού προσώπου. Στα πλαίσια των προσωρινών φορολογικών ελέγχων επιδιώκεται τόσο ο προσδιορισμός όσο και ο καταλογισμός των προκύπτουσών διαφόρων επί των φόρων οι οποίοι έπρεπε να καταβληθούν από την πλευρά

του φορολογούμενου προσώπου, αλλά δεν καταβλήθηκαν. Έτσι, μέσω της άσκησης προσωρινών φορολογικών ελέγχων, το Δημόσιο επιδιώκει την άμεση είσπραξη φόρων. Στα πλαίσια του προληπτικού φορολογικού ελέγχου, αποσκοπείται ο εντοπισμός κρουσμάτων και φαινομένων φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής. Επιπροσθέτως, ο προληπτικός φορολογικός έλεγχος δύναται εμμέσως να προκαλέσει εκφοβισμό προς τους φορολογούμενους, οι οποίοι στην ιδέα και την πιθανότητα της άσκησης του, είναι δυνατόν να αποφεύγουν την εμπλοκή τους με φαινόμενα σχετικά με το οικονομικό έγκλημα. Τέλος, κατά την άσκηση του τακτικού φορολογικού ελέγχου, ο οποίος εναλλακτικά θα μπορούσε να χαρακτηριστεί και ως η πληρέστερη μορφή φορολογικού ελέγχου, επιδιώκεται ο έλεγχος του συνόλου των φορολογικών αντικειμένων, καθώς επίσης και των φορολογικών υποχρεώσεων μίας νομικής οντότητας, προκειμένου να προσδιοριστεί το φορολογητέο εισόδημα αυτής, μέσω αντίστοιχης υπάρχουσας τεκμηρίωσης, και το οποίο θα προκύψει τόσο από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της, όσο και από λοιπά επιπρόσθετα πληροφοριακά στοιχεία τα οποία θα βρεθούν στα χέρια των φορολογικών ελεγκτών (Καζαντζής, 2006; Παπαδάτου, 2005).

Περισσότερες λεπτομέρειες επί των διακρίσεων των φορολογικών ελέγχων θα ακολουθήσουν επί των κάτωθι κεφαλαίων της παρούσας διπλωματικής εργασίας.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

### ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

#### 3.1 Εισαγωγικά

Βάσει των νομοθετικών διατάξεων του Ν.2238/1994 και πιο συγκεκριμένα, βάσει των όσων αναφέρονται επί των άρθρων 2 και 101, του εν λόγω νόμου, ως υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών νοείται οιοδήποτε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο βρίσκεται στην ημεδαπή, οιαδήποτε κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα, η δραστηριοποίηση της οποίας υπάγεται εντός Ελλάδος και απώτερος σκοπός αυτής καθίσταται η απόκτηση εισοδήματος είτε από μισθούς, είτε από εμπορικής ή βιομηχανικής φύσεως επιχειρηματικές μονάδες, είτε από βιοτεχνικής ή αγροτικής φύσεως επιχειρήσεις, είτε από την άσκηση ελεύθερου επαγγέλματος, είτε από αστικές επιχειρηματικές μονάδες, ανεξαρτήτως από το αν αυτές θεωρούνται ως κερδοσκοπικές ή ως μη κερδοσκοπικές. Συν τοις άλλοις, υφίσταται η υποχρέωση της τήρησης βιβλίων και της έκδοσης των απαιτούμενων στοιχείων, τα οποία καθίστανται συνυφασμένα με την εκάστοτε ισχύουσα οικονομική δραστηριότητα του κάθε νομικού προσώπου ή της κάθε επιχείρησης. Τέλος, γίνεται μνεία και περί υποχρέωσης υποβολής των εν λόγω αναφερόμενων στοιχείων για διασταύρωση και άσκηση ελέγχου (Νεγκάκης & Ταχυνάκης, 2017; Μελάς, 2015).

#### 3.2 Τα Κρατικά Όργανα του Φορολογικού Ελέγχου

Η ελεγκτική διαδικασία, η οποία διενεργείται στις επιχειρηματικές μονάδες ενός κράτους, αποτελεί τη βασική πηγή αποκάλυψης, καθώς επίσης και καταστολής τάσεων και πράξεων φοροαποφυγής, φοροδιαφυγής και εν γένει οικονομικού εγκλήματος, από την πλευρά αφενός των φυσικών και αφετέρου των νομικών προσώπων.

Η εκάστοτε αρμόδια κυβέρνηση προβαίνει στη δημιουργία ενός ισχύοντος και εφαρμοστέου φορολογικής φύσεως συστήματος, το οποίο κρίνεται ως ένα σύστημα αυξημένης καταλληλότητας αφενός για τη ρύθμιση και αφετέρου για τη συρρίκνωση των ανωτέρω αναφερόμενων τάσεων και πράξεων. Η αρμόδια εν έτει 2016, κυβέρνηση, προέβη στην ενεργοποίηση του λεγόμενου Συντονιστικού Οργάνου Επιθεώρησης και Ελέγχου (Σ.Ο.Ε.Ε.). Πιο συγκεκριμένα, πρόκειται για ένα όργανο, βασική αρμοδιότητα του οποίου καθίστατο η ρύθμιση της λειτουργίας των επιμέρους οργάνων από τα οποία απαρτιζόταν. Αναλυτικότερα, τα εν λόγω όργανα είναι τα κάτωθι (Λιόλιος, 2014):

1/ Ο Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος

2/ Το Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης

3/ Το Σώμα Επιθεωρητών Υπηρεσιών Υγείας Πρόνοιας (ΣΕΥΥΠ) Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων

4/ Η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων, η Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων, η Διεύθυνση Εσωτερικών Υποθέσεων Σώμα Επιθεωρητών Δημοσίων Έργων (Σ.Ε.Δ.Ε.)

5/ Η Γενική Διεύθυνση Τελωνείων & Ειδικών Φόρων Κατανάλωσης Διεύθυνση Στρατηγικής Τελωνειακών Ελέγχων & Παραβάσεων

6/ Η Διεύθυνση Επιθεώρησης Ταμείου Παρακαταθηκών και Δανείων Διεύθυνση Οικονομικής Εποπτείας & Επιθεώρησης Νομικών Προσώπων Υπουργείου Εργασίας, Κοινωνικής Ασφάλισης & Κοινωνικής Αλληλεγγύης

7/ Η Υπηρεσία Ελέγχου Δαπανών Υγείας Φορέων Κοινωνικής Ασφάλισης, το Σώμα Επιθεώρησης Εργασίας (Σ.ΕΠ.Ε.)

8/ Το Σώμα Επιθεώρησης Περιβάλλοντος, Δόμησης, Ενέργειας και Μεταλλείων

9/ Η Υπηρεσία Εσωτερικών Υποθέσεων Λιμενικού Σώματος – Ελληνικής Ακτοφυλακής

10/ Η Διεύθυνση Εσωτερικών Υποθέσεων Ελληνικής Αστυνομίας

11/ Η Διεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας και Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος



12/ Το Σώμα Επιθεώρησης και Ελέγχου Καταστημάτων Κράτησης του Υπουργείου Δικαιοσύνης)

13/ Η Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών

14/ Το Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών του Υπουργείου Υποδομών Μεταφορών και Δικτύων

15/ Η Διεύθυνση Προστασίας Θαλάσσιου Περιβάλλοντος

Καθένα από τα ανωτέρω αναφερόμενα όργανα, προβαίνει στην καταγραφή του συνόλου των ετησίων αρμοδιοτήτων και εργασιών των σωμάτων. Η εν λόγω καταγραφή διενεργείται σε μία ετήσια έκθεση, η οποία παραδίδεται από το κάθε όργανο που την συντάσσει, στον αρμόδιο υπουργό ή εναλλακτικά, στη Γενική Επιθεωρήτρια Δημόσιας Διοίκησης. Στην ανωτέρω αναφερόμενη έκθεση, περιλαμβάνονται οι διαδικασίες συντονισμού και λειτουργίας των ανωτέρω αναφερόμενων σωμάτων, καθώς επίσης και οι επιθεωρήσεις, τις οποίες αυτά διενήργησαν, αλλά και ο αριθμός των ολοκληρωμένων και πραγματοποιηθέντων ελέγχων (Νεγκάκης & Ταχυνάκης, 2017).

Το ελεγκτικό έργο, το οποίο ασκείται από την πλευρά του εκάστοτε αρμοδίου οργάνου καθίσταται ιδιαίτερα υποβοηθητικό για τον περιορισμό κρουσμάτων επικάλυψης και ενδεχόμενων αντιφάσεων επί των αποτελεσμάτων και των εξαγόμενων πορισμάτων, της κάθε ελεγκτικής διαδικασίας που ασκήθηκε. Στο σημείο αυτό, πρωταγωνιστικό ρόλο διαδραματίζουν οι ειδικές κατεχόμενες τεχνογνωσίες των ελεγκτικών οργάνων, καθώς και ο ορθός συντονισμός τους.

Για την ορθολογική και επιθυμητή διεκπεραίωση και ολοκλήρωση των φορολογικής φύσεως ελέγχων, το Σ.Ο.Ε.Ε. προέβη στη συγκρότηση των κάτωθι (Λιόλιος, 2014):

1/ Για λόγους πραγματοποίησης οικονομικής και διοικητικής φύσεως ελέγχων στο Υποθηκοφυλακείο Αχαρνών και στα αρμόδια για αυτό Υπουργεία προέβη στη συγκρότηση, κατόπιν της διαδικασίας εκτελέσεως αντίστοιχης παραγγελίας από τον Εισαγγελέα Διαφθοράς, το λεγόμενο Μικτό Κλιμάκιο, το οποίο απαρτιζόταν από μέλη προερχόμενα από το Γ.Ε.Δ.Δ, καθώς επίσης και από το Υπουργείου Οικονομικών, από τη Γ.Δ.Δ.Ε., από τη Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων, από το Σ.Δ.Ο.Ε., από την Οικονομική Αστυνομία, και τέλος, από το Σ.Ε.Ε.Δ.Δ..

2/ Για λόγους πραγματοποίησης οικονομικής και διοικητικής φύσεως ελέγχων στο ΚΕ.ΕΛ.Π.ΝΟ, καθώς επίσης και για λόγους εξακρίβωσης του νομίμου χαρακτήρα των

διαχειριστικής φύσεως πράξεων, προέβη στη συγκρότηση του λεγόμενου Μικτού Κλιμακίου, το οποίο απαρτιζόταν από μέλη προερχόμενα από το Γ.Ε.Δ.Δ, καθώς επίσης και από την Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων, από το Υπουργείο Οικονομικών, από τη Γ.Δ.Δ.Ε., από το Σ.Ε.Ε.Δ.Δ. και τέλος, από το Σ.Ε.Υ.Υ.Π.

3/ Τέλος, για λόγους πραγματοποίησης οικονομικής και διοικητικής φύσεως ελέγχων επί των πράξεων τιμολόγησης, έγκρισης και συνταγογράφησης αφενός των σκευασμάτων και αφετέρου των παρεμφερών ειδών διανεμόμενων φαρμακευτικής φύσεως προϊόντων, τα οποία προέρχονται από τις φαρμακευτικές νομικές οντότητες, προέβη στη συγκρότηση του λεγόμενου Μικτού Κλιμακίου το οποίο απαρτιζόταν από μέλη προερχόμενα από το Γ.Ε.Δ.Δ, καθώς επίσης και από την Οικονομική Αστυνομία, από το Σ.Δ.Ο.Ε., από το Σ.Ε.Ε.Δ.Δ., από το Σ.Ε.Υ.Υ.Π, από το Σ.Ε.Ε.Δ.Δ., και τέλος από την ΥΠ.Ε.Δ.Υ.Φ.Κ.Α.

Ταυτόχρονα με την συγκρότηση των ανωτέρω αναφερόμενων κλιμακίων, ακολουθούσαν ελεγκτικές διαδικασίες επί των αποφάσεων διενέργειας κοινών επιθεωρήσεων ερευνών και ελέγχων, από την πλευρά των επιθεωρητών των ανωτέρω αναφερόμενων σωμάτων και υπηρεσιών, για λόγους εξάλειψης της επιπρόσθετης περιττής διάρκειας των ακολουθούμενων διαδικασιών, αλλά και για λόγους μεγιστοποίησης της αποτελεσματικότητας των ελεγκτικών διαδικασιών, επί υποθέσεων που χαρακτηρίζονται από έντονη διαφθορά επί της Δημόσιας Διοίκησης, και οι οποίες εντοπίζονται κυρίως επί του ιδιωτικού τομέα, με επίκεντρο στις συνηθέστερες των περιπτώσεων επί του κλάδου της Υγείας, αλλά και σε δραστηριότητες ανάθεσης έργων σε Δήμους και σε συναλλαγές των νομικών οντοτήτων με την ίδια τη Δημόσια Διοίκηση (Ντάσιου & Ζοργιαννού, 2014).

### **3.3 Παράγραφος 14 του Άρθρου 4 Ν.4038/2012**

Οι νομοθετικές διατάξεις του άρθρου 4, του Ν.4038/2012, ουσιαστικά, προσθέτουν στις νομοθετικές διατάξεις του Ν.2238/1994, το άρθρο 67B. Το εν λόγω άρθρο, ισχύει συμπληρωματικά του άρθρου 67Α, οι νομοθετικές διατάξεις του οποίου, καθίσταντο άμεσα συνυφασμένες με την πραγματοποίηση προσωρινών, φορολογικής φύσεως ελέγχων. Το άρθρο 4 του Ν.4038/2012, κάνει μνεία στην υπόσταση της δυνατότητας πραγματοποίησης φορολογικών ελέγχων, μέσω των υφισταμένων τεχνικών του έμμεσου ελέγχου, οι οποίες θα

αναφερθούν στην πορεία της εν λόγω διπλωματικής εργασίας. Επιγραμματικά, οι εν λόγω τεχνικές έμμεσου ελέγχου είναι οι κάτωθι (Tax Heaven, 2012):

- 1/ Η τεχνική της αρχής των αναλογιών.
- 2/ Η τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου.
- 3/ Η τεχνική της καθαρής θέσης του φορολογούμενου.
- 4/ Η τεχνική της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών.
- 5/ Η τεχνική του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

### **3.4 Άρθρο 27 του Ν.4174/2013 ΚΑΙ Άρθρο 28 του Ν.4172/2013**

Τα άρθρο 27 του Ν.4174/2013 και άρθρο 28 του Ν.4172/2013, μέσω των νομοθετικών τους διατάξεων, προβαίνουν στη ρύθμιση των επιμέρους υφιστάμενων μεθόδων προσδιορισμού των φορολογητέων εισοδημάτων.

Πιο συγκεκριμένα, μέσω των νομοθετικών διατάξεων του άρθρου 27 του Ν.4174/2013, γίνεται μνεία στην υφιστάμενη δοθείσα δυνατότητα, προς τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα, της αξιοποίησης και εφαρμογής μιας ή ακόμα και περισσότερων ελεγκτικών τεχνικών, για λόγους προσδιορισμού, με όσο το δυνατόν μεγαλύτερη ακρίβεια, της φορολογητέας ύλης, διορθωτικά ή ακόμα και προληπτικά (Tax Heaven, 2013).

Το άρθρο 28 του Ν.4172/2013, κατόπιν της τροποποίησης που υπέστη, από τις νομοθετικές διατάξεις της 13ης παραγράφου, του άρθρου 22 του Ν.4223/2013, αναφέρει τους τρόπους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης για τα νομικά πρόσωπα τα οποία υπόκεινται σε φορολογικό έλεγχο, και πιο συγκεκριμένα για την περίπτωση της μη τήρησης των απαιτούμενων βιβλίων και στοιχείων ή για περιπτώσεις απουσίας και παράληψης δημοσίευσης των απαιτούμενων οικονομικών καταστάσεων, όπως ακριβώς ορίζεται από τα εκάστοτε ισχύοντα λογιστικά πρότυπα, ανά εκάστοτε περίπτωση εταιρειών, ή και σε περιπτώσεις κατά τις οποίες η αρμόδια ελεγκτική αρχή απαιτεί την προσκόμιση των απαιτούμενων, για την πραγματοποίηση και επιτυχή ολοκλήρωση του φορολογικού ελέγχου,

βιβλίων και στοιχείων, και τα εκάστοτε αρμόδια πρόσωπα αρνούνται να την πραγματοποιήσουν (Tax Heaven, 2013).

Αναλυτικότερα, στις ανωτέρω αναφερόμενες προβληματικές περιπτώσεις, ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, πραγματοποιείται βάσει των υφιστάμενων και διαθέσιμων, στους ελεγκτές, στοιχείων, καθώς επίσης και μέσω της αξιοποίησης της έμμεσης τεχνικής φορολογικού ελέγχου, δίχως να λαμβάνεται υπόψιν η πηγή προέλευσης του εκάστοτε εισοδήματος, ειδικότερα σε περιπτώσεις στις οποίες το εισόδημα το οποίο δηλώνεται, δεν κρίνεται επαρκές, προκειμένου να καλυφθούν οι καθημερινές λειτουργίες και υποχρεώσεις της επιχείρησης ή αν παρατηρείται αδικαιολόγητη αύξηση των περιουσιακών στοιχείων, τα οποία αποτυπώνονται στο ενεργητικό του ισολογισμού των ελεγχόμενων επιχειρήσεων, και τα οποία δεν είναι δυνατόν να καλυφθούν από τα δηλωθέντα έσοδά τους (Tax Heaven, 2013).

### **3.5 ΠΟΛ 1171/04.07.2013**

Στο πλαίσιο των νομοθετικών διατάξεων, που ορίζονται επί της ΠΟΛ 1171//04.07.2013, προσδιορίζεται η δυνατότητα αξιοποίησης των εκάστοτε αρμόδιων οργάνων, τα οποία προέρχονται από εκάστη διαθέσιμη πηγή παροχής χρήσιμων πληροφοριακών στοιχείων, από τα φυσικά πρόσωπα, τα οποία υπόκεινται σε φορολόγηση, για λόγους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.

Πιο συγκεκριμένα, μέσω των αναφερομένων, επί της απόφασης υπ' αριθμόν ΔΕΣ Α1077357/ΕΞ2013/10.05.2013 προκύπτει ότι η διαδικασία φορολογικού ελέγχου, αποσκοπεί κυρίως στον με αντικειμενικό τρόπο προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατόπιν της μελέτης και ανάλυσης, των δηλωθέντων δαπανών ή κατόπιν της μελέτης και ανάλυσης της αύξησης της περιουσιακής κατάστασης των επιχειρήσεων, σε σύγκριση με τα δηλωθέντα έσοδα τους (Capital, 2013).

Σε περίπτωση κατά την οποία κατά τη διαδικασία του φορολογικού ελέγχου, εντοπιστούν παραλείψεις στοιχείων, από την πλευρά της φορολογούμενης επιχειρηματικής μονάδας, τότε, η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία, αποκτά αυτομάτως το δικαίωμα πρόσκλησης του φορολογούμενου, μέσω ειδικού εγγράφου, προκειμένου ο ίδιος να προσκομίσει όλα τα

απαιτούμενα στοιχεία, τα οποία απουσιάζουν, και η απουσία των οποίων υπονομεύει τον ακριβή και αντικειμενικό υπολογισμό της φορολογητέας ύλης. Κατόπιν της εν λόγω πρόσκλησης, Ο φορολογούμενος είναι υποχρεωμένος να προβεί στην προσκόμιση των ζητηθέντων από την πλευρά της ελεγκτικής αρχής, στοιχείων. Σε περίπτωση κατά την οποία δεν το πράξει, τότε η αρμόδια ελεγκτική αρχή έχει τη δικαιοδοσία να του επιβάλει πρόστιμο ύψος μέχρι και 50.000 ευρώ, με αιτιολογία την υπονόμηση της αποτελεσματικής εφαρμογής της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου (Capital, 2013).

Για λόγους διευκόλυνσης των ανωτέρω αναφερόμενων διαδικασιών, οι νομοθετικές διατάξεις, προβαίνουν στον ορισμό της αξιοποίησης ειδικών εντύπων συγκέντρωσης φορολογικών στοιχείων.

### **3.6 ΠΟΛ. 1094/07.04.2014**

Στο πλαίσιο των νομοθετικών διατάξεων της ΠΟΛ. 1094/07.04.2014 διενεργείται η τροποποίηση των αναφερόμενων, επί του άρθρου 5 της ΠΟΛ. 1050/17.02.2017, στο πλαίσιο του οποίου γινόταν αναφορά στην επιλογή της αντίστοιχης τεχνικής φορολογικού ελέγχου, με βάση το αντικειμενικότερο και αποτελεσματικότερο κριτήριο, το οποίο θα προήγαγε το δημόσιο συμφέρον σε μεγαλύτερο βαθμό. Η τροποποίηση του εν λόγω άρθρου, επέφερε ως αποτέλεσμα, τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος και τη διαδικασία της επιλογής της βέλτιστης τεχνικής φορολογικού ελέγχου, να πραγματοποιούνται υπό την αποκλειστική δικαιοδοσία και ευχέρεια του εκάστοτε προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ ή εναλλακτικά του αρμόδιου Ελεγκτικού Κέντρου (Tax Press, 2014).

Η ανωτέρω αναφερόμενη απόφαση, βάσει των εν λόγω νομοθετικών διατάξεων, εκδίδεται από κοινού, κατόπιν της λήψης σχετικής αντίστοιχης απόφασης από την πλευρά τόσο του υποδιευθυντή όσο και του προϊστάμενου του εκάστοτε αρμόδιου ελεγκτικού τμήματος, με βάση τα διαθέσιμα στοιχεία, τα οποία η ελεγκτική υπηρεσία έχει στην κατοχή της (Tax Press, 2014).

### 3.7 Ν.4449/2017

Οι νομοθετικές διατάξεις του Ν.4447/2017 περί «Υποχρεωτικού ελέγχου των ετήσιων και των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, δημόσια εποπτεία επί του ελεγκτικού έργου και λοιπές διατάξεις» και πιο συγκεκριμένα βάσει του άρθρου 1 αυτού, επήλθε «...α) η θέσπιση ενιαίου νομοθετικού πλαισίου σύμφωνα με τις απαιτήσεις της Οδηγίας 2006/43/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 17ης Μαΐου 2006 (ΕΕ L157 της 9.6.2006), όπως η ανωτέρω Οδηγία ισχύει μετά την τροποποίησή της με την Οδηγία 2014/56/ΕΕ της 16ης Απριλίου 2014 (ΕΕ L 158 της 27.5.2014), β) η εναρμόνιση της νομοθεσίας με την τελευταία αυτή Οδηγία και γ) η θέσπιση κανόνων για περιπτώσεις δυνατότητας επιλογών του Κανονισμού (ΕΕ) 537/2014 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου (ΕΕ L 158)». Μάλιστα στο πλαίσιο των εν λόγω νομοθετικών διατάξεων υπάγονται οι επιτελούμενοι έλεγχοι επί των οικονομικών και χρηματοοικονομικών καταστάσεων των επιχειρηματικών οντοτήτων που καθίστανται βάσει της εκάστοτε ισχύουσας νομοθεσίας στην κατάρτιση και νόμιμη δημοσίευση αυτών (Tax Heaven, 2017).

Σύμφωνα με τα οριζόμενα επί της πρώτης παραγράφου του άρθρου 3 του εν λόγω νόμου «δικαίωμα διενέργειας υποχρεωτικού ελέγχου έχουν μόνο οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές ή οι ελεγκτικές εταιρείες που έχουν λάβει άδεια άσκησης επαγγέλματος (επαγγελματική άδεια) και είναι μέλη του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ) που έχει συσταθεί με το άρθρο 1 του π.δ. 226/1992 (Α'120). Οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές εφόσον εντάσσονται με οποιαδήποτε έννομη σχέση στη δύναμη ελεγκτικής εταιρείας μπορούν να διενεργούν συγχρόνως υποχρεωτικούς ελέγχους για λογαριασμό μίας μόνο ελεγκτικής εταιρείας». Μάλιστα, σύμφωνα με την δεύτερη παράγραφο του ίδιου άρθρου, η αρμόδια αρχή για την χορήγηση της άδειας άσκησης του ελεγκτικού επαγγέλματος είναι η ΕΛΤΕ (Tax Heaven, 2017).

Επί της τέταρτης παραγράφου του άρθρου 3 του εν λόγω νόμου, ορίζονται οι βασικές προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται για λόγους χορήγησης από την αρμόδια αρχή, της άδειας άσκησης του επαγγέλματος του εξωτερικού ελεγκτή-λογιστή. Αυτές είναι οι κάτωθι:

«α) στα φυσικά πρόσωπα που διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους για λογαριασμό της ελεγκτικής εταιρείας πρέπει να πληρούν τις προϋποθέσεις που ορίζονται στα άρθρα 5 και 7 έως 11 ή/και 13 και έχουν λάβει επαγγελματική άδεια στην Ελλάδα,

β) το μεγαλύτερο μέρος των δικαιωμάτων ψήφου σε μία ελεγκτική εταιρεία πρέπει να κατέχεται από ελεγκτικές εταιρείες στις οποίες έχει χορηγηθεί επαγγελματική άδεια σε

οποιοδήποτε κράτος - μέλος ή από φυσικά πρόσωπα που πληρούν τουλάχιστον τις προϋποθέσεις των άρθρων 5, 7 έως 11 ή/και 13,

γ) η πλειοψηφία του οργάνου διοίκησης ή διαχείρισης της ελεγκτικής εταιρείας πρέπει να ανήκει κατά τα 2/3 τουλάχιστον σε ελεγκτικές εταιρείες, στις οποίες έχει χορηγηθεί επαγγελματική άδεια σε οποιοδήποτε κράτος - μέλος ή σε φυσικά πρόσωπα για τα οποία συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζονται στα άρθρα 5, 7 έως 11 ή/και 13 . Όταν το όργανο διοίκησης έχει μόνο δύο μέλη, για τουλάχιστον ένα μέλος πρέπει να συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρούσας περίπτωσης,

δ) η ελεγκτική εταιρεία να πληροί την προϋπόθεση, που ορίζεται στο άρθρο 5» (Tax Heaven, 2017).

Στο σημείο αυτό παρατίθενται οι νομοθετικές διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 4449/2017, λόγω του ότι επ' αυτών γίνεται μνεία στο τελευταίο εδάφιο των απαιτούμενων προϋποθέσεων χορήγησης της απαραίτητης άδειας άσκησης του ελεγκτικού επαγγέλματος. Βάσει των διατάξεων του άρθρου 5 επομένως «επαγγελματική άδεια χορηγείται μόνο σε φυσικά πρόσωπα και ελεγκτικές εταιρείες που διαθέτουν τα απαιτούμενα εχέγγυα εντιμότητας και δεν έχουν καταδικασθεί για οποιοδήποτε από τα αδικήματα που αναφέρονται στην περίπτωση γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 6. Στα φυσικά πρόσωπα συμπεριλαμβάνονται τα όργανα διοίκησης και οι νόμιμοι εκπρόσωποι των ελεγκτικών εταιρειών» (Tax Heaven, 2017).

Επί των νομοθετικών διατάξεων του άρθρου 6 του εν λόγω νόμου ορίζονται οι περιπτώσεις στις οποίες ανακαλείται η χορηγηθείσα από την πλευρά της αρμόδιας αρχής άδεια. Πιο συγκεκριμένα, στις περιπτώσεις των φυσικών προσώπων εξωτερικών ελεγκτών-λογιστών, η χορηγούμενη άδεια ανακαλείται στις κάτωθι περιπτώσεις:

«α) επιβολή πειθαρχικής ποινής οριστικής αφαίρεσης επαγγελματικής άδειας, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου,

β) θάνατος ή θέση σε στερητική ή επικουρική δικαστική συμπαράσταση κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα και διαγράφεται από το Δημόσιο Μητρώο.

γ) καταδίκη με τελεσίδικη απόφαση ποινικού δικαστηρίου για κλοπή, υπεξαίρεση (κοινή και στην υπηρεσία), απάτη, εκβίαση, πλαστογραφία, απιστία (κοινή και στην υπηρεσία), δωροδοκία, παράβαση καθήκοντος, καθώς και για οποιοδήποτε έγκλημα κατά της γενετήσιας ελευθερίας ή έγκλημα οικονομικής εκμετάλλευσης της γενετήσιας ζωής ή για κακούργημα,

δ) συνταξιοδότηση από τον κύριο ασφαλιστικό φορέα,

ε) έλλειψης των προϋποθέσεων των άρθρων 5 και 7 έως 11,

στ) σε κάθε περίπτωση αμφισβήτησης της εντιμότητας του ορκωτού ελεγκτή λογιστή και εφόσον δεν υλοποιηθούν από αυτόν, μέσα σε χρονικό διάστημα που καθορίζεται κατά περίπτωση από το Δ.Σ. της Ε.Α.Τ.Ε. τυχόν μέτρα που θα του υποδειχθούν από το Δ.Σ. της Ε.Α.Τ.Ε., για να αρθεί η αμφισβήτηση αυτή» (Tax Heaven, 2017).

Η ανάκληση της άδειας του εξωτερικού ελεγκτή-λογιστή είναι δυνατό να είναι προσωρινής μορφής ή ακόμα και οριστική. Μάλιστα στην δεύτερη περίπτωση, όπως ακριβώς ορίζεται επί των νομοθετικών διατάξεων της έκτης παραγράφου του άρθρου 6 του Ν. 4449/2017, η αρμόδια αρχή που χορήγησε αρχικώς την εν λόγω άδεια, κατά την οριστική ανάκλησή της προβαίνει στην οριστική διαγραφή του ορκωτού ελεγκτή-λογιστή από τα αντίστοιχα δημόσια μητρώα επί των οποίων ήταν εγγεγραμμένος (Tax Heaven, 2017).

Βάσει των νομοθετικών διατάξεων ου άρθρου 9 του Ν. 4449/2017, ο ορκωτός λογιστής-ελεγκτής καθίσταται απαραίτητο να είναι γνώστης των κάτωθι αντικειμένων:

«α) γενικές Αρχές Λογιστικής και Λογιστικά Πρότυπα,

β) νομοθετικές ρυθμίσεις και πρότυπα αναφερόμενα στη σύνταξη ατομικών και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων,

γ) διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης,

δ) χρηματοοικονομική ανάλυση,

ε) κοστολόγηση και διοικητική λογιστική,

στ) διαχείριση κινδύνων και εσωτερικός έλεγχος,

ζ) ελεγκτική και επαγγελματικές ικανότητες του ελεγκτή,

η) νομοθετικές ρυθμίσεις και επαγγελματικά πρότυπα σχετικά με υποχρεωτικούς ελέγχους και τις λοιπές ελεγκτικολογιστικές εργασίες και τους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές,

θ) διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα, όπως αναφέρονται στο άρθρο 30,

ι) κανόνες ανεξαρτησίας και επαγγελματική δεοντολογία,

ια) αρχές και ειδικά θέματα εταιρικού δικαίου και εταιρικής διακυβέρνησης συναφή με ελεγκτικές εργασίες,

ιβ) αρχές και ειδικά θέματα πτωχευτικού δικαίου,



- ιγ) φορολογικό δίκαιο,*
- ιδ) αρχές και ειδικά θέματα αστικού και εμπορικού δικαίου,*
- ιε) αρχές και ειδικά θέματα ασφαλιστικού και εργατικού δικαίου,*
- ιστ) πληροφορική και Μηχανογραφικά συστήματα,*
- ιζ) αρχές Οικονομίας, Χρηματοοικονομικής και Οικονομικής των επιχειρήσεων,*
- ιη) στοιχεία Μαθηματικών και Στατιστικής,*
- ιθ) βασικές αρχές χρηματοοικονομικής διοίκησης» (Tax Heaven, 2017).*

Μάλιστα, σύμφωνα με τις νομοθετικές διατάξεις του άρθρου 12 του ίδιου νόμου οι ορκωτοί ελεγκτές-λογιστές είναι υποχρεωμένοι να ακολουθούν τα απαιτούμενα προγράμματα εκπαίδευσης και επιμόρφωσης και σε περίπτωση κατά την οποία παρεκκλίνουν από τις εν λόγω νομοθετικές διατάξεις θα υποστούν τις κυρώσεις που ορίζονται επί του άρθρου 35 του ίδιου νόμου, οι οποίες είναι οι κάτωθι:

- α) σύσταση,*
- β) έγγραφη επίπληξη,*
- γ) δημόσια δήλωση που αναφέρει το υπαίτιο πρόσωπο και τη φύση της παράβασης και δημοσιοποιείται στο δια- δικτυακό τόπο της Ε.Λ.Τ.Ε.,*
- δ) δήλωση ότι η έκθεση ελέγχου δεν πληροί τις απαιτήσεις του άρθρου 32 . ή του άρθρου 10 του Κανονισμού 537/2014)*
- ε) χρηματικό πρόστιμο έως πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ. Σε περίπτωση υποτροπής, το Διοικητικό Συμβούλιο μπορεί να επιβάλλει πρόστιμο ύψους έως εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ,*
- στ) προσωρινή απαγόρευση διενέργειας υποχρεωτικών ελέγχων επί των ατομικών ή ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων των οντοτήτων δημοσίου συμφέροντος, για χρονικό διάστημα από έναν (1) έως δώδεκα (12) μήνες,*
- ζ) προσωρινή αφαίρεση της επαγγελματικής άδειας για χρονικό διάστημα μέχρι τρία (3) έτη,*

η) οριστική αφαίρεση της επαγγελματικής άδειας και διαγραφή του ορκωτού ελεγκτή λογιστή από το Δημόσιο Μητρώο καθώς και δημοσιοποίηση της απόφασης αυτής στο διαδικτυακό τόπο της Ε.Λ.Τ.Ε..

Για τον προσδιορισμό του είδους και του ύψους των κυρώσεων λαμβάνονται υπόψη, ιδίως:

α) η βαρύτητα και διάρκεια της παράβασης,

β) ο βαθμός ευθύνης του υπαίτιου προσώπου,

γ) η οικονομική δύναμη του υπαίτιου προσώπου, για παράδειγμα όπως φαίνεται από τον συνολικό κύκλο εργασιών της υπαίτιας επιχείρησης ή το ετήσιο εισόδημα του υπαίτιου προσώπου, εφόσον το εν λόγω πρόσωπο είναι φυσικό πρόσωπο,

δ) το ύψος των κερδών που αποκομίσθηκαν ή των ζημιών που αποφεύχθηκαν από το υπαίτιο πρόσωπο, εφόσον μπορούν να προσδιορισθούν,

ε) ζημιές τρίτων που προκλήθηκαν από την παράβαση στο βαθμό που μπορεί να προσδιοριστούν,

στ) ο βαθμός συνεργασίας του υπαίτιου προσώπου με την Ε.Λ.Τ.Ε.,

ζ) προηγούμενες παραβάσεις του υπαίτιου προσώπου» (Tax Heaven, 2017).

Επί του άρθρου 37 ου εν λόγω νόμου γίνεται μνεία επί ζητημάτων αστικής ευθύνης και ασφαλιστικής κάλυψης φέρουσας από την πλευρά των εξωτερικών ελεγκτών-λογιστών. Πιο συγκεκριμένα ορίζεται ότι:

«Οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές και οι ελεγκτικές εταιρείες του παρόντος νόμου, καθώς και οι ελεγκτικές οντότητες τρίτων χωρών ευθύνονται για κάθε ζημιά από θετική ενέργεια ή παράλειψη έναντι της ελεγχόμενης οντότητας και τρίτων που ζημιώθηκαν από τη χρήση της έκθεσης ελέγχου. Το συνολικό ύψος της αποζημίωσης όλων των ζημιωθέντων από συγκεκριμένο ελεγκτικό έργο δεν μπορεί να υπερβεί το δεκαπλάσιο της αμοιβής που καταβλήθηκε για το έργο αυτό. Στην περίπτωση που οι υποχρεωτικοί έλεγχοι διενεργούνται στο όνομα και για λογαριασμό ελεγκτικής εταιρείας ή ελεγκτικής οντότητας τρίτης χώρας, η ευθύνη για αποζημίωση δεν μπορεί να υπερβεί το δεκαπλάσιο των αμοιβών της ελεγκτικής εταιρείας ή

*της ελεγκτικής οντότητας τρίτης χώρας για το συγκεκριμένο ελεγκτικό έργο έναντι όλων των ζημιωθέντων για το έργο αυτό» (Tax Heaven, 2017).*

Τέλος, επί του άρθρου 42 του εν λόγω νόμου ρητώς ορίζεται η απαγόρευση υπόστασης οιασδήποτε μορφής και φύσεως συμβατικής ρήτρας κατά την διαδικασία διορισμού του εξωτερικού ελεγκτή-λογιστή από την γενική συνέλευση των μετόχων της επιχειρηματικής οντότητας η οποία πρόκειται να υποστεί τον εξωτερικό έλεγχο. Επί του αμέσως επομένου άρθρου του ίδιου νόμου ορίζεται ότι σε περίπτωση παύσης ή παραίτησης του εξωτερικού ελεγκτή-λογιστή της επιχειρηματικής οντότητας η οποία υπόκειται στον εξωτερικό έλεγχο «...η διοίκηση της ελεγχόμενης οντότητας οφείλει να ενημερώνει γραπτώς την Ε.Α.Τ.Ε. σε περίπτωση παύσης του ορκωτού ελεγκτή λογιστή ή της ελεγκτικής εταιρείας, παρέχοντας συγχρόνως επαρκή αιτιολόγηση για τους λόγους της παύσης. Την ίδια υποχρέωση έχει και ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής ή η ελεγκτική εταιρεία σε περίπτωση παύσης ή παραίτησης. Η παύση ή η παραίτηση του ορκωτού ελεγκτή λογιστή ή της ελεγκτικής εταιρείας, ισχύει από την έγκρισή της από το Δ.Σ. της Ε.Α.Τ.Ε.» (Tax Heaven, 2017).

Συν τοις άλλοις επί των νομοθετικών διατάξεων της τρίτης παραγράφου του άρθρου 43 του Ν. 4449/2017 χαρακτηριστικά αναφέρεται ότι «...σε περίπτωση υποχρεωτικού ελέγχου οντότητας δημόσιου συμφέροντος: α) οι μέτοχοι οι οποίοι αντιστοιχούν στο 5% τουλάχιστον των δικαιωμάτων ψήφου ή των μετοχών, β) το Δ. Σ. ή η επιτροπή ελέγχου των ελεγχόμενων οντοτήτων κατά το εθνικό δίκαιο ή γ) η Ε.Α.Τ.Ε. επιτρέπεται να προσφύγουν ενώπιον του Πρωτοδικείου της έδρας της εταιρείας, για την παύση των ορκωτών ελεγκτών λογιστών ή των ελεγκτικών εταιρειών εφόσον υπάρχουν βάσιμοι προς τούτο λόγοι» (Tax Heaven, 2017).

### 3.8 Συνοπτικός Τακτικός Έλεγχος

Η εν λόγω μορφή φορολογικού ελέγχου καθίσταται άμεσα συνυφασμένη με την ελεγκτική διαδικασία, η οποία διενεργείται από τον εκάστοτε αρμόδιο υπάλληλο της Δ.Ο.Υ. στην οποία υπάγεται η εκάστοτε ελεγχόμενη επιχειρηματική οντότητα, και βάσει των διαθεσίμων στα χέρια της αρμόδιας ελεγκτικής και φορολογικής αρχής, φορολογικών εγγράφων, βιβλίων και στοιχείων.

Ο εν λόγω φορολογικός έλεγχος θεωρείται ως η πλέον απλή μορφή φορολογικού ελέγχου, ο οποίος διενεργείται στα δηλωθέντα εισοδήματα και ο οποίος χρησιμοποιείται, στις συνηθέστερες των περιπτώσεων, σε περιπτώσεις ελέγχου των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, τόσο των νομικών όσο και των φυσικών προσώπων, αλλά και σε περιστάσεις ελέγχου που επικεντρώνονται σε ζητήματα ορθής απεικόνισης των εισοδημάτων που υπόκεινται σε φορολογία και τα οποία προέρχονται από μισθωτές υπηρεσίες, άρα στην προκειμένη περίπτωση αναφερόμαστε μόνο στην κατηγορία των φυσικών προσώπων (Νεγκάκης & Ταχυνάκης, 2017).

Ο εν λόγω τύπος φορολογικού ελέγχου δύναται να είναι απλουστευμένος. Ωστόσο, τα προκύπτοντα εξ αυτού αποτελέσματα, διακατέχονται από μέγιστη σπουδαιότητα, τη στιγμή κατά την οποία σε περίπτωση υπόστασης φορολογικών διαφορών και α συμφωνιών, δύναται να αποτελέσουν την αιτία γέννησης περαιτέρω, λεπτομερέστερη φορολογικής φύσεως ελέγχων πάνω στα φορολογητέα εισοδήματα και την ορθότητα και πληρότητα της εμφάνισης και απεικόνισης τους αφενός επί των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών και αφετέρου επί των φορολογικών τους δηλώσεων (Νεγκάκης & Ταχυνάκης, 2017).

### 3.9 Ο Απολογιστικός Έλεγχος (Τακτικός-Οριστικός-Προσωρινός)

Ο απολογιστικός φορολογικός έλεγχος πραγματοποιείται κατόπιν γνωστοποίησης των υποχρεώσεων του εκάστοτε φορολογουμένου προσώπου προς την εκάστοτε αρμόδια ελεγκτική αρχή και κατηγοριοποίησης του σε τακτικό, και ως εκ τούτου οριστικό, ή εναλλακτικά, σε προσωρινό. Η εν λόγω κατηγοριοποίηση του φορολογικού ελέγχου που πρόκειται να ασκηθεί, διενεργείται σε απόλυτη αναλογία με την έκταση που τον χαρακτηρίζει.

Ως απολογιστικός φορολογικός έλεγχος, νοείται ο έλεγχος που δύναται να χαρακτηριστεί ως τακτικός και οριστικός. Η επιτέλεση της εν λόγω μορφής φορολογικού ελέγχου, αποσκοπεί στον οριστικό εντοπισμό των φορολογητέων εισοδημάτων του ελεγχόμενου νομικού προσώπου, προκειμένου εν συνεχεία να επέλθει ο επακόλουθος ορθολογικός προσδιορισμός του αναλογούντος φόρου εισοδήματος. Διευκρινίζεται ωστόσο, ότι στις περιπτώσεις στις οποίες δεν υφίσταται υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος που υπόκειται στον εν λόγω φορολογικό έλεγχο, τότε ο αρμόδιος ελεγκτής προβαίνει στον προσδιορισμό και υπολογισμό του εισοδήματος που πρέπει να φορολογηθεί, βασιζόμενος στα διαθέσιμα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της νομικής οντότητας. Η εν λόγω διαδικασία του εφαρμοζόμενου φορολογικού ελέγχου διακατέχεται από πρακτικές δυσχέρειες και ο λόγος έγκειται στο ότι υφίσταται αυξημένο πλήθος δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, κάτι που εκ των πραγμάτων, ωθεί τις αρμόδιες ελεγκτικές αρχές, στην πραγματοποίηση δειγματοληπτικών φορολογικών ελέγχων και εν συνεχεία στην πραγματοποίηση της περαίωσης των εκκρεμών υποθέσεων (Νεγκάκης & Ταχυνάκης, 2017).

Οι ισχύουσες φορολογικές διατάξεις, από τις οποίες πλαισιώνεται η ευρύτερη διαδικασία της περαίωσης των φορολογικών υποθέσεων που μένουν σε εκκρεμότητα, υπό την έννοια της μη υπαγωγής τους σε φορολογικής φύσεως έλεγχο από τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα, εντοπίζονται και διέπονται από τα αναφερόμενα επί της ΠΟΛ. 1037/01.03.2005 (Μελάς, 2015).

### 3.10 Ο Προσωρινός Έλεγχος

Στο πλαίσιο της ελληνικής πραγματικότητας, ο φορολογικός έλεγχος, αντιμετωπίζεται και εκλαμβάνεται ως ένα διοικητικής φύσεως εργαλείο, που στο πλαίσιο της άσκησής του από τα εκάστοτε αρμόδια ελεγκτικά όργανα, εμφανίζει ιδιαίζουσες επί του πρακτέου. Μάλιστα, με δεδομένη την ολοένα και εντονότερη ανάγκη άμεσης είσπραξης φόρων και επιβαλλόμενων προστίμων, στο πλαίσιο των τελευταίων ετών, η υπόσταση πολυάριθμων κρουσμάτων οικονομικού εγκλήματος, διαδραματίζει πρωταγωνιστικό ρόλο στην ένταση των εν λόγω υφιστάμενων δυσχερειών. Αυτός ήταν και ο λόγος της αναγκαιότητας της καθιέρωσης και εφαρμογής ενός διαφορετικού είδους φορολογικής φύσεως ελέγχου, για λόγους επίτευξης της απαιτούμενης και αναγκαίας για την αποτελεσματικότητα των ελέγχων, αναγκαιότητας. Ο προσωρινός έλεγχος, λοιπόν, καθιερώθηκε και ξεκίνησε να διενεργείται για λόγους κάλυψης του εν λόγω σκοπού. Μάλιστα, αξιοσημείωτο κρίνεται ότι στο πλαίσιο της πραγματοποίησής του, η ανάλυση των απαιτούμενων βιβλίων και στοιχείων που τηρούνται από τα νομικά πρόσωπα που υπόκεινται στον αντίστοιχο φορολογικό έλεγχο, οδηγεί στις συνηθέστερες των περιπτώσεων στην αποκάλυψη των φορολογικών εισοδημάτων που δεν έχουν δηλωθεί κατ' ακολουθία των ισχυουσών νομοθετικών διατάξεων (Μελάς, 2015).

Ο προσωρινός φορολογικός έλεγχος, συν τοις άλλοις, στις συνηθέστερες περιπτώσεις, πραγματοποιείται μία φορά σε ετήσια βάση και σε κάθε περίπτωση, έως τη διενέργεια τακτικού φορολογικής φύσεως ελέγχου. Ο προσωρινός έλεγχος μάλιστα, λαμβάνεται υπόψιν ως η βάση προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος του νομικού προσώπου που υπόκειται σε έλεγχο. Προκειμένου να εφαρμοστεί προσωρινός φορολογικός έλεγχος, πρέπει πρωτίστως, να δοθεί μια αφορμή στις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες. Τέτοιου τύπου αφορμές είναι επί παραδείγματι η διαρκής υποβολή εκπρόθεσμων δηλώσεων, καθώς και η συχνή τροποποίηση αυτών. Ένας επιπρόσθετος παράγοντας που μπορεί να ληφθεί υπόψιν ως μία αφορμή άσκησης προσωρινού ελέγχου είναι η άσκηση επαγγελματικής φύσεως δραστηριοτήτων, που θεωρούνται ως δραστηριότητες «υψηλής φορολογικής επικινδυνότητας», λόγω του ότι στο πλαίσιο άσκησης τέτοιου τύπου δραστηριοτήτων εμφανίζεται η πλειοψηφία των περιπτώσεων οικονομικού εγκλήματος. Τέτοιου τύπου αφορμές, δίνουν ακόμα και οι επιχειρηματικές μονάδες, οι οποίες δεν υποβάλλουν καθόλου δηλώσεις εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων ή που υποβάλλουν διαρκώς

πιστωτικές δηλώσεις, δίχως να αιτιολογείται κάτι τέτοιο σπόντα το αντικείμενο δραστηριοποίησής τους (Νεγκάκης & Ταχυνάκης, 2017).

Τη στιγμή κατά την οποία υφίστανται τέτοιες ενδείξεις, που υποκρύπτουν υπόνοιες μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων ή υπόστασης λοιπών πρακτικών φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής, κρίνεται ορθότερη η πραγματοποίηση τακτικού και όχι προσωρινού φορολογικού ελέγχου. Είναι αν μη τι άλλο, γεγονός, ότι η παράλληλη διενέργεια προσωρινών και τακτικών φορολογικών ελέγχων, αυξάνει τα πρακτικά προβλήματα που δημιουργούνται.

Επίσης, διευκρινίζεται ότι με βάση τις νομοθετικές διατάξεις του ν.3610/2007, σε περιπτώσεις επιλογής των επιχειρηματικών μονάδων για την άσκηση τακτικού ή προσωρινού φορολογικής φύσεως ελέγχου, οι φορολογούμενοι έχουν τη δυνατότητα της υποβολής συμπληρωματικών φορολογικών δηλώσεων προκειμένου να μειωθεί κατά 50% ο πρόσθετος επιβαλλόμενος κατόπιν του φορολογικού ελέγχου, φόρος (Μελάς, 2015).

### **3.11 Ο Προληπτικός Έλεγχος**

Πρόκειται για ακόμα έναν τύπο φορολογικής φύσεως ελέγχου, κύριο αντικείμενο του οποίου είναι η διαπίστωση της επάρκειας ή μη, και της ακρίβειας ή ανακρίβειας των φορολογικών στοιχείων, τα οποία τηρούνται από την πλευρά των φορολογουμένων. Ο εν λόγω έλεγχος, ουσιαστικά, ενέχει υποβοηθητικό και συμπληρωματικό χαρακτήρα των λοιπών φορολογικών ελέγχων.

Τόσο η αυστηρότητα όσο και ο αιφνιδιαστικός τρόπος πραγματοποίησής του, επιφέρουν ως απότοκο την συμμόρφωση των φορολογουμένων και τη μη παρέκκλιση των ισχυουσών νομοθετικών διατάξεων. Άρα, ο συγκεκριμένος τύπος ελέγχου, λαμβάνεται υπόψιν και αντιμετωπίζεται από την πλευρά των αρμοδίων ελεγκτικών αρχών, ως ένα υφιστάμενο μέτρο πρόληψης και αποστροφής των φορολογουμένων από πράξεις που υπάγονται στη σφαίρα του οικονομικού εγκλήματος (Νεγκάκης & Ταχυνάκης, 2017).

### **3.12 Η Τεχνική Ανάλυσης Ρευστότητας**

Πρόκειται για μία τεχνική έμμεσου ελέγχου στα πλαίσια της οποίας ενυπάρχει η επιμέρους ανάλυση των ταμειακών ροών του φορολογούμενου φυσικού και νομικού προσώπου, στα πλαίσια της οποίας διενεργείται συγκριτική διαδικασία του συνόλου των πραγματοποιηθεισών από πλευράς του δαπανών εν συγκρίσει με το σύνολο των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων κατά τη διάρκεια ενός φορολογικού έτους (Μελάς, 2015).

Στο πλαίσιο της συγκεκριμένης μεθόδου έμμεσου ελέγχου συνυπολογίζονται οι επιμέρους καθαρές διακυμάνσεις οι οποίες διαδραματίζονται επί της κατηγορίας των ακινήτων, κινητών, ρευστών και λοιπών περιουσιακών στοιχείων του εκάστοτε φορολογούμενου, καθώς επίσης και των στοιχείων τα οποία συνθέτουν τις επιμέρους βραχυπρόθεσμες και μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις και δαπάνες αυτού.

Το θετικό αποτέλεσμα το οποίο προκύπτει από την διαφορά μεταξύ των εσόδων και των εξόδων, υποδεικνύει το εισόδημα το οποίο σκοπίμως ή εκ παραδρομής αποκρύφτηκε από τις δημόσιες αρχές και ως εκ τούτου δεν υπέστη την νομίμως προβλεπόμενη φορολογική επιβάρυνση (Tax Heaven, 2013).

### **3.13 Η Τεχνική Ύψους Τραπεζικών Καταθέσεων και Τοις Μετρητοίς Δαπανών**

Πρόκειται για μία τεχνική έμμεσου ελέγχου στα πλαίσια της οποίας υπολογίζεται το εισόδημα το οποίο σκοπίμως ή εκ παραδρομής δεν δηλώθηκε στις δημόσιες αρχές και ως εκ τούτου δεν υπέστη την νομίμως προβλεπόμενη φορολογική επιβάρυνση, μέσω μίας διαδικασίας ελέγχου των επιμέρους κινήσεων των διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων των φορολογουμένων φυσικών και νομικών προσώπων τα οποία υπόκεινται σε φορολογικό έλεγχο.



### **3.14 Η Τεχνική της Αρχής Αναλογιών**

Πρόκειται για μία μέθοδο έμμεσου ελέγχου στα πλαίσια της οποίας πραγματοποιείται η αναμόρφωση του εισοδήματος ενός φυσικού ή νομικού προσώπου, μέσω της χρησιμοποίησης ειδικών δεικτών, οι οποίοι υποβοηθούν στην εν γένει διαδικασία του προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος το οποίο σκοπίμως ή εκ παραδρομής δεν δηλώθηκε στις δημόσιες αρχές και ως εκ τούτου δεν υπέστη την νομίμως προβλεπόμενη φορολογική επιβάρυνση με βάση τις εκάστοτε ισχύουσες νομοθετικές διατάξεις. Οι εν λόγω δείκτες, βασίζονται σε δεδομένα τα οποία λαμβάνονται από τον μέσο όρο όμοιων επιχειρηματικών οντοτήτων, με την επιχειρηματική οντότητα η οποία υπόκειται σε φορολογικό έλεγχο.

Πρόκειται για μία τεχνική έμμεσου φορολογικού ελέγχου, στα πλαίσια της οποίας απώτερος σκοπός τίθεται η κάλυψη των ενυπαρχόντων κενών, επί των λοιπών έμμεσων και άμεσων ελεγκτικών μεθόδων (Tax Heaven, 2013).

### **3.15 Η Τεχνική της Σχέσης Τιμής Πώλησης προς τα Ακαθάριστα Έσοδα**

Πρόκειται για μία τεχνική έμμεσου ελέγχου στα πλαίσια της οποίας καθορίζονται τα ακαθάριστα έσοδα τα οποία έχουν συγκεντρωθεί στα πλαίσια ενός φορολογικού έτους, το οποίο είναι και αυτό το οποίο υπόκειται στον φορολογικό έλεγχο.

Στο πλαίσιο της συγκεκριμένης τεχνικής μάλιστα, ενδέχεται να υπάρξει ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εισπράξεων του φυσικού ή νομικού προσώπου το οποίο υπόκειται σε έλεγχο, κατόπιν της επαλήθευσης του γινομένου το οποίο προκύπτει από την τιμολόγηση των πωλήσεων και από το πλήθος αυτών (Μελάς, 2015).

### **3.16 Η Τεχνική της Καθαρής Θέσης**

Πρόκειται για μία τεχνική η οποία χρησιμοποιείται στα πλαίσια της έμμεσης ελεγκτικής φορολογικής διαδικασίας, μέσω της οποίας επιδιώκεται ο εντοπισμός της φορολογητέας ύλης η οποία σκοπίμως ή εκ παραδρομής δεν δηλώθηκε στις δημόσιες αρχές και ως εκ τούτου δεν υπέστη την νόμιμη φορολογική επιβάρυνση, μέσω της μεταβολής της καθαρής θέσης του φυσικού ή νομικού προσώπου το οποίο υπόκειται στον εκάστοτε φορολογικό έλεγχο. Για τον εντοπισμό της εν λόγω διαφοράς της καθαρής θέσης, λαμβάνονται υπόψιν τόσο τα στοιχεία του ενεργητικού όσο και τα στοιχεία του παθητικού του ελεγχόμενου φυσικού ή νομικού προσώπου, ενώ η ενυπάρχουσα διαφορά τους οδηγεί στον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης η οποία αποκρύφτηκε (Νεγκάκης & Ταχυνάκης, 2017).

Πρόκειται για μία σειρά ελεγκτικών μεθόδων έμμεσης μορφής οι οποίες ενυπάρχουν και στα πλαίσια της ισχύουσας ελληνικής νομοθεσίας, και πιο συγκεκριμένα επί των νομοθετικών διατάξεων τόσο του Ν.2238/1994 όσο και του Ν.4174/2013. Διαπιστώνεται επομένως πως οι εν λόγω έμμεσες τεχνικές ελέγχου συμπεριλαμβάνονταν τόσο στον πρώην ισχύοντα κώδικα φορολογίας εισοδήματος όσο και στο νέο κώδικα φορολογίας εισοδήματος ο οποίος ψηφίστηκε και θεσπίστηκε σε αντικατάσταση του προηγούμενου (Μελάς, 2015).

### **3.17 Η Επιλογή της Κατάλληλης Τεχνικής Έμμεσου Φορολογικού Ελέγχου**

Στην πλειοψηφία των κρατών, η επιλογή της βέλτιστης μεθόδου έμμεσου φορολογικού ελέγχου, τίθεται στα επιμέρους δικαιώματα και την εκάστοτε διακριτική ευχέρεια των αρμοδίων φορολογικών αρχών, υπό την μοναδική προϋπόθεση της διατήρησης και της μη απόκλισης από τις εκάστοτε ισχύουσες φορολογικές νομοθετικές διατάξεις. Επιπροσθέτως, οι φορολογικές αρχές καλούνται να επιλέξουν εκείνη την τεχνική έμμεσου ελέγχου μέσω της οποίας θεωρούν ότι πρόκειται να υπολογιστούν με όσο το δυνατόν μεγαλύτερη ακρίβεια και ορθότητα τα ποσά των εισοδημάτων τα οποία δεν δηλώθηκαν στις φορολογικές αρχές από την πλευρά των ελεγχόμενων φυσικών και νομικών προσώπων και ως εκ τούτου δεν φορολογήθηκαν. Άλλωστε, απώτερος σκοπός της εκάστοτε μορφής φορολογικού ελέγχου,

είτε αυτός είναι άμεσος είτε έμμεσος, είτε προσωρινός είτε οριστικός, καθίσταται η προάσπιση και η διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου (OECD, 2006).

Ωστόσο, αυτό δεν σημαίνει ότι στα πλαίσια της επιλογής της εκάστοτε κατά την κρίση της φορολογικής αρχής βέλτιστης έμμεσης τεχνικής ελέγχου, ο προσδιορισμός του εισοδήματος το οποίο δεν δηλώθηκε στο Δημόσιο και ως εκ τούτου δεν φορολογήθηκε, δεν επιδιώκεται η διατήρηση και η προάσπιση της φορολογικής δικαιοσύνης και ισοτιμίας.

Στο σημείο αυτό, άξιο αναφοράς κρίνεται το γεγονός σύμφωνα με το οποίο η χρησιμοποίηση έμμεσων φορολογικών ελεγκτικών τεχνικών, για λόγους υπολογισμού του ποσού του εισοδήματος το οποίο εκούσια ή ακούσια δεν δηλώθηκε από ένα φορολογούμενο φυσικό ή νομικό πρόσωπο, θα πρέπει να διενεργείται σε περιπτώσεις κατά τις οποίες η εκάστοτε αρμόδια ελεγκτική αρχή κρίνει ότι τα δηλωθέντα στοιχεία επί των εκάστοτε υποβληθεισών δηλώσεων εισοδήματος ή δηλώσεων οιοδήποτε επιπρόσθετου φορολογικού αντικειμένου, είναι αναληθή (Biber, 2010; OECD, 2006).

Τέτοιου είδους συμπεράσματα πρόκειται να εξαχθούν από την πλευρά των φορολογικών αρχών σε περίπτωση κατά την οποία εντοπίζονται ποσά καταθέσεων τα οποία δεν ταυτίζονται με το περιεχόμενο των δηλώσεων εισοδήματος, ή σε περίπτωση πραγματοποίησης αρκετά συχνών καταθέσεων μετρητών από την πλευρά ενός φορολογούμενου φυσικού ή νομικού προσώπου, ή ακόμα και σε περιπτώσεις κατά τις οποίες σημειώνεται μία ανεξήγητη διόγκωση της καθαρής θέσης αυτών, και η οποία δεν δύναται να αιτιολογηθεί μέσω των στοιχείων τα οποία δηλώνονται στις αντίστοιχες δηλώσεις εισοδήματος (Biber, 2010).

Επιπροσθέτως, ύποπτα για απόκρυψη φορολογητέας ύλης κρίνονται ζητήματα τα οποία αφορούν απώλεια βιβλίων ή στοιχείων, καθώς επίσης και ο γενικότερος τρόπος διαβίωσης ο οποίος δεν ανταποκρίνεται στα δηλωθέντα οικονομικά στοιχεία επί των αντίστοιχων δηλώσεων εισοδήματος.

Το ποια εκ των ανωτέρω πέντε επιμέρους τεχνικών έμμεσου φορολογικού ελέγχου κρίνεται η πλέον αρμόδια και κατάλληλη προκειμένου να χρησιμοποιηθεί σε μία συγκεκριμένη περίπτωση φορολογικού ελέγχου, αυτό εξαρτάται από τα επιμέρους χαρακτηριστικά στοιχεία από τα οποία απαρτίζεται η εν λόγω φορολογική υπόθεση.

Αδιαμφισβήτητα, εκάστη εκ των πέντε προαναφερόμενων μεθόδων και τεχνικών έμμεσου ελέγχου, χαρακτηρίζεται, όπως προαναφέρθηκε, από τα δικά της δυνατά και

αδύνατα σημεία. Στο σημείο αυτό, αφήνεται στην διακριτική ευχέρεια του φορολογικού ελεγκτή να κρίνει ποια εκ των ανωτέρω αναφερόμενων μεθόδων ή ποιος συνδυασμός αυτών, πρόκειται να οδηγήσει στον αντικειμενικότερο και δικαιότερο τόσο για το Δημόσιο όσο και για το φορολογούμενο πρόσωπο, προσδιορισμό του αληθούς φορολογητέου εισοδήματος (Biber, 2010).

Ως αποτελεσματικότερος παράγοντας για την βέλτιστη επιλογή της καταλληλότερης έμμεσης τεχνικής ελέγχου, κρίνεται το είδος και η φύση των επιμέρους πληροφοριακών στοιχείων τα οποία υπάρχουν και τίθενται υπόψιν των ελεγκτικών αρχών. Γενικότερα, οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου, προτιμώνται σε περιπτώσεις κατά τις οποίες καθίσταται απαραίτητη η πραγματοποίηση επιμέρους αναλύσεων επί των περιουσιακών στοιχείων καθώς επίσης και επί των διενεργηθεισών προσωπικών και επαγγελματικών δαπανών των φορολογουμένων φυσικών και νομικών προσώπων.

Τέλος, ένα επιπρόσθετο κριτήριο το οποίο θεωρείται πως πρέπει να λαμβάνεται υπόψη από την πλευρά των ελεγκτικών αρχών για την βέλτιστη επιλογή της καταλληλότερης μεθόδου έμμεσης τεχνικής ελέγχου, είναι ο βαθμός σταθερότητας ο οποίος εμφανίζεται τόσο στα στοιχεία του ενεργητικού όσο και στα στοιχεία του παθητικού του ελεγχόμενου φυσικού και νομικού προσώπου (Biber, 2010).

Άλλωστε επί των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού στηρίζονται δύο εκ των δημοφιλέστερων, ειδικότερα στην περίπτωση της χώρας μας όπως θα δούμε κατωτέρω, μεθόδων και τεχνικών έμμεσου φορολογικού ελέγχου, οι οποίες είναι αφενός η ανάλυση της καθαρής θέσης και αφετέρου η ανάλυση της ρευστότητας του φορολογούμενου από τις αρμόδιες ελεγκτικές αρχές. Όπως προαναφέρθηκε, μέσω της αυξομείωσης των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού, είναι δυνατό να διαφανεί το εισόδημα το οποίο αποκρύφτηκε από το φορολογούμενο πρόσωπο (OECD, 2006).

### 3.18 Ευρύτερη Ανασκόπηση

Ως γνωστόν, και όπως ήδη αναφέρθηκε επί του πρώτου κεφαλαίου της παρούσας διπλωματικής εργασίας, οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές δεν υπάγονται στο ανθρώπινο δυναμικό της επιχειρηματικής οντότητας η οποία ελέγχεται από πλευράς τους. Ως εκ τούτου, πρόκειται για φυσικά πρόσωπα τα οποία χαρακτηρίζονται από απουσία δέσμευσης την ανεξαρτησία απέναντι στην εκάστοτε ελεγχόμενη νομική οντότητα. Στο σημείο αυτό τονίζεται ότι ο ελεγχόμενος οργανισμός πρέπει να επιδεικνύει την δέουσα εμπιστοσύνη προς τους ορκωτούς ελεγκτές– λογιστές και να αναπτύσσει μεταξύ τους στενή συνεργατική σχέση η υπόσταση της οποίας θα οδηγήσει στα βέλτιστα δυνατά αποτελέσματα της ελεγκτικής διαδικασίας (Stamp & Moonitz, 1978; Shockley, 1981).

Σε περίπτωση κατά την οποία ενυπάρξει καταχρηστική σχέση εμπιστοσύνης και αξιοπιστίας μεταξύ του ελεγχόμενου φορέα και του ορκωτού ελεγκτή– λογιστή, κατάσταση στην πλειοψηφία των περιπτώσεων προκαλείται λόγω της υπόστασης αξιολογικής αδυναμίας της ελεγκτικής διαδικασίας από την πλευρά της ελεγχόμενης επιχειρηματικής οντότητας, αυτή είναι δυνατόν να προληφθεί από την υπόσταση ενός ρυθμιστικής φύσεως κώδικα μέσω του οποίου επιβάλλεται η πρόεουσα ισχύουσα και ακολουθούμενη αντιμετώπιση των ανεπιθύμητων προκύπτοντων ζητημάτων από αμφότερες τις εμπλεκόμενες στην ελεγκτική διαδικασία πλευρές (Καραμάνης, 2008).

Συν τοις άλλοις τονίζεται ότι ο εκάστοτε ορκωτός ελεγκτής είναι υποχρεωμένος να επιδεικνύει την δέουσα υπευθυνότητα επί ζητημάτων δημόσιας χρήσης των εικονιζόμενων δεδομένων επί των οικονομικών καταστάσεων της εκάστοτε ελεγχόμενης επιχειρηματικής οντότητας και να προβαίνει στην δήλωση της από την πλευρά τους αντιπροσώπευσης δίκαιης και αληθούς εικόνας της οικονομικής και χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η ελεγχόμενη οντότητα (Chychyla et.al., 2019; Cenciarelli et.al., 2018).

Μάλιστα, ο ορκωτός λογιστής– ελεγκτής είναι υποχρεωμένος να διαφυλάττει τις χρηματοπιστωτικές αγορές μέσω της από την πλευράς του έγκαιρη και έγκυρη αναφορά παράνομων και παράτυπων ακολουθούμενων από την πλευρά των ελεγχόμενων επιχειρηματικών οντοτήτων πρακτικών μέσω των οποίων θα ήταν δυνατό να επέλθει στρέβλωση της εικόνας των οικονομικών τους καταστάσεων (Duska, 2005; Cenciarelli et.al., 2018).

Τονίζεται μάλιστα το γεγονός του ότι από τις επιχειρηματικές οντότητες οι οποίες προβαίνουν αναγκαστικά στην εκ νέου κατάθεση διορθωμένων οικονομικών καταστάσεων παρελθοντικών φορολογικών ετών, η συντριπτική πλειοψηφία αυτών έρχεται αντιμέτωπη με καταστάσεις παραίτησής κάποιου ανώτατου διευθυντικού στελέχους της, εντός ενός προσεγγιστικού χρονικού διαστήματος δύο ετών από την ημερομηνία δημοσίευσης των διορθωμένων οικονομικών καταστάσεων (Desai et al., 2006).

Βάσει των ισχυουσών νομοθετικών διατάξεων οι πράξεις από τις οποίες διέπεται ένας ορκωτός λογιστής– ελεγκτής είναι δυνατόν να επιφέρουν ως απότοκο την κατάληξη του σε πειθαρχικής φύσεως ελεγκτική διαδικασία, σε περίπτωση κατά την οποία διαπιστωθεί ότι δεν λειτούργησε κατά πιστή ακολούθηση της απαιτούμενης ελεγκτικής διαδικασίας και δεοντολογίας που την διέπει (Bostick & Luehting, 2007).

Αν μη τι άλλο, προκειμένου να θεωρηθεί ένας επαγγελματίας ως ορθός ορκωτός ελεγκτής – λογιστής η κατοχή αποκλειστικά και μόνο ενός άρτιου και ολοκληρωμένου γνωστικού λογιστικού υπόβαθρου δεν θεωρείται επαρκής. Καθίσταται επομένως απαραίτητος Ο εμπλουτισμός του γνωστικού υπόβαθρου του ορκωτού λογιστή– ελεγκτή να επιπρόσθετα επαγγελματικά προσόντα καθώς επίσης και με απόλυτη επαγγελματική και λειτουργική κατά την διαδικασία της ελεγκτικής διαδικασίας ανεξαρτησία και ανιδιοτέλεια (Kavanagh & Drennan, 2008; Shockley, 1981).

Συν τοις άλλοις τονίζεται η υπόσταση ενός απόλυτα ανταγωνιστικού οικονομικού περιβάλλοντος το οποίο συνδυάζεται απόλυτα με τις ήδη υφιστάμενες πιέσεις συμφερόντων αλλά και με τα ήδη υφιστάμενα επίπεδα ανταγωνισμού μεταξύ των διοικητικών στελεχών των ελεγχόμενων νομικών οντοτήτων στο πλαίσιο της προσπάθειας τους να επιτύχουν ολοένα και μεγαλύτερους στόχους. Πρόκειται για έναν συνδυασμό η υπόσταση του οποίου επιφέρει ως απότοκο την εντονότερη παρουσία φαινομένων διαστρέβλωσης των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών. Ουσιαστικά, πρόκειται για την εντονότερη ανάπτυξη της λεγόμενης δημιουργικής λογιστικής στο πλαίσιο της σύγχρονης επιχειρηματικής πραγματικότητας (Kavanagh & Drennan, 2008; Mojtaba et.al., 2019).

Η ανάπτυξη της δημιουργικής λογιστικής οδηγεί στην εμφάνιση οικονομικής φύσεως σκανδάλων τα οποία θεωρούνται ως αξιοπρόσεκτα δείγματα της παθογένειας των εφαρμοζόμενων στο πλαίσιο της κεφαλαιαγοράς ελεγκτικών διαδικασιών και μηχανισμών. Πέραν τούτου, η υπόσταση τους έχει επιφέρει ως απότοκο την μετακύληση του κομβικού σημείου του νομικού προβληματισμού, αφενός σε θεωρητικό επίπεδο και αφετέρου σε

νομοθετικό επίπεδο, στο θέμα της κατοχής ευθύνης από την πλευρά των ορκωτών λογιστών – ελεγκτών. Είναι γεγονός, πως οι επαγγελματίες ορκωτοί λογιστές– ελεγκτές καθίσταται ιδιαίτερα πιθανό να υποπέσουν σε μια σειρά παραπτώματων κατά τη διάρκεια της επιτέλεσης των ελεγκτικών αρμοδιοτήτων τους, γεγονός το οποίο οδήγησε στην επιτακτική ανάγκη δημιουργίας ενός νέου νομοθετικού πλαισίου επίκεντρο του οποίου καθίσταται η συμμόρφωσή τους (Ferry, 2012).

Ως εκ τούτου, η συμπεριφορά η οποία ακολουθείται κάθε φορά από την πλευρά των επαγγελματιών ορκωτών ελεγκτών– λογιστών σε συνδυασμό με την από πλευρά τους τήρηση των κανόνων της επαγγελματικής δεοντολογίας μου διέπεται στο πλαίσιο του επαγγέλματός τους, αποτελούν στοιχεία τα οποία κρίνονται κομβικά στο πλαίσιο της ορθολογικής και αποτελεσματικής επιτέλεσης του ελεγκτικού τους λειτουργήματος (Kavanagh & Drennan, 2008).

Στο σημείο αυτό τονίζεται ότι με τον όρο «Κώδικα Δεοντολογίας» νοείται μια συστημική αποτύπωση ενός κανονιστικού πλαισίου το οποίο χαρακτηρίζεται αν μη τι άλλο από λογική. Το πλεονεκτικό στοιχείο από το οποίο χαρακτηρίζεται το συγκεκριμένο σύνολο κανόνων έγκειται στην λεγόμενη συγκέντρωση καθώς επίσης και στον ακριβή ορισμό και την σαφή και λογική αποτύπωση αυτών (Νεγκάκης & Ταχυνάκης, 2017).

Υπό τον όρο «δεοντολογία» νοείται η «υπόδειξη των δεόντων», μέσω της οποίας ερμηνεύεται το τι ακριβώς πρέπει να γίνει ή ειπωθεί και πιο συγκεκριμένα νοείται εκείνο το κανονιστικό πλαίσιο μέσω του οποίου ρυθμίζεται ο τρόπος συμπεριφοράς ενός ατόμου ή μιας ομάδας ατόμων (Νεγκάκης & Ταχυνάκης, 2017).

Είναι γεγονός πως σχεδόν το σύνολο των επαγγελμάτων της σύγχρονης κοινωνικής πραγματικότητας έχουμε προβεί στην διαμόρφωση ενός πακέτου κανόνων από το οποίο διέπεται ο λεγόμενος κώδικας δεοντολογίας τους. Μέσω του συγκεκριμένου κώδικα δεοντολογίας ουσιαστικά καθορίζεται στα μέλη από τα οποία απαρτίζεται το εκάστοτε επάγγελμα η πρέπουσα επαγγελματική και δεοντολογική συμπεριφορά τόσο απέναντι στους πελάτες όσο και απέναντι στους συναδέλφους. Οι λόγοι θέσπισης του συγκεκριμένου κανονιστικού πλαισίου είναι οι κάτωθι (Kavanagh & Drennan, 2008):

1/ Υποβοηθάται η γνωστοποίηση στο πελατειακό κοινό του είδους, της ποσότητας και της ποιότητας των παρεχομένων προς αυτό επαγγελματικών υπηρεσιών από την πλευρά των επαγγελματιών οι οποίοι ανήκουν στο πλαίσιο ενός συγκεκριμένου επαγγέλματος

2/ Οι επαγγελματίες οι οποίοι δραστηριοποιούνται στο πλαίσιο ενός συγκεκριμένου επαγγέλματος μέσω της υπόστασης του κώδικα επαγγελματικής δεοντολογίας είμαι σε θέση να γνωρίζουν τα στοιχεία μέσω των οποίων επιδεικνύεται μια επαγγελματική και ευρέως αποδεκτή στάση και συμπεριφορά τους τόσο απέναντι στους πελάτες πόσο και απέναντι στους συναδέλφους τους

3/ Μέσω της υπόστασης του κανονιστικού πλαισίου του κώδικα επαγγελματικής δεοντολογίας, είναι δυνατόν να διενεργείται η χρήση από την πλευρά ενός επαγγέλματος των επιμέρους εν λόγω κανόνων για λόγους παρακολούθησης της εν γένει συμπεριφοράς και στάσης των επαγγελματιών μελών του.

Στο σημείο αυτό τονίζεται ότι οι ορκωτοί ελεγκτές– λογιστές, καθώς επίσης και οι επαγγελματίες οι οποίοι ανήκουν στην ομάδα άλλων επαγγελμάτων διαφορετικών από αυτό της ελεγκτικής, έχουν προβεί στην ανάπτυξη των δικών τους εξατομικευμένων κωδικών επαγγελματικής δεοντολογίας αλλά και ηθικής (Παπαδάτου, 2001).

Είναι γεγονός πως δεν υφίσταται ένας ευρέως αποδεκτός κώδικας επαγγελματικής συμπεριφοράς και δεοντολογίας ο οποίος να είναι δυνατόν να αφομοιωθεί από το σύνολο των υφιστάμενων επαγγελμάτων. Πιο συγκεκριμένα αναφορικά με το επάγγελμα της ελεγκτικής, εξακολουθεί να απουσιάζει ένας κοινά αποδεκτός κώδικας επαγγελματικής δεοντολογίας και ηθικής ο οποίος να είναι δυνατόν να εφαρμοστεί από το σύνολο των επαγγελματιών ορκωτών ελεγκτών– λογιστών. Ο λόγος έγκειται στο γεγονός του ότι το κανονιστικό πλαίσιο από το οποίο διέπονται οι κανονισμοί του κώδικα δεοντολογίας και ηθικής, προσαρμόζεται ανά εκάστοτε περίπτωση στις αντίστοιχες κοινωνικές καταστάσεις οι οποίες εμφανίζουν αξιοσημείωτες διαφοροποιήσεις τόσο ως προς τις αξίες, όσο και ως προς τις αρχές, καθώς επίσης και στα ήθη και έθιμα τα οποία τηρούνται (Λαμιώτης & Τζίφας, 2012).



### **3.19 Ο Κώδικας Δεοντολογίας του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ)**

Ο Κώδικας επαγγελματικής δεοντολογίας των επαγγελματιών που απαρτίζουν τα μέλη του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.). Ουσιαστικά αποσκοπεί στην προάσπιση της ποιότητας καθώς επίσης και στην ολοένα και αυξανόμενη μεγιστοποίηση των επιπέδων της αξιοπιστίας και διαφάνειας των υπηρεσιών ελέγχου οι οποίες παρέχονται από την πλευρά των επαγγελματιών ορκωτών λογιστών–ελεγκτών για λόγους προστασίας αφενός επαγγελματικού και αφετέρου του ηθικού κύρους των ιδίων ελεγκτών αλλά και των νόμιμων δικαιωμάτων του πελατειακού τους κοινού και των εργοδοτών τους οι οποίοι προβαίνουν στην αποδοχή, ανεξαρτήτως από το αν αυτή είναι υποχρεωτική ή προαιρετική, των εν λόγω ελεγκτικών υπηρεσιών (ΣΟΕΛ, 2019).

Για λόγους επιτέλεσης και κάλυψης του ανώτερου αναφερόμενου στόχου, έκαστος επαγγελματίας ορκωτός ελεγκτής – λογιστής και οιοδήποτε επιπρόσθετο μέλος του σώματος ορκωτών ελεγκτών λογιστών καθίσταται υποχρεωμένο να προβαίνει στην ακολουθήσει και τήρηση των γενικών αρχών και κανόνων την ίδια στιγμή είμαι την τήρηση των λοιπών εξειδικευμένων υποχρεώσεων τους κατά ακολούθηση των νομοθετικών διατάξεων και οδηγιών που εκδίδονται από το ίδιο το σώμα ορκωτών ελεγκτών λογιστών. Οι εν λόγω υποχρεώσεις αναφέρονται πιο συγκεκριμένα στα διοικητικά μέλη των νομικών οντοτήτων ή κοινοπραξιών Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, καθώς επίσης και στους Επίκουρους, τους Ασκούμενους αλλά και τους Δόκιμους Ορκωτούς Λογιστές-Ελεγκτές (Λουμιώτης & Τζίφας, 2012).

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Κώδικα Δεοντολογίας των μελών του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, ο επαγγελματίας λογιστής-ελεγκτής καθίσταται υποχρεωμένος:

*«Να συμπεριφέρεται με αξιοπρέπεια έναντι των ελεγχόμενων, των συναδέλφων μελών του Σ.Ο.Ε.Λ. και των μελών των θεσμοθετημένων οργάνων του Σ.Ο.Ε.Λ. και να διαβιώνει ως τίμιος και συνετός οικογενειάρχης.*

*Να μην αναλαμβάνει την οποιαδήποτε ανατιθέμενη σ' αυτόν εργασία, αν δεν είναι βέβαιος ότι έχουν τηρηθεί όλες οι προϋποθέσεις και οι διαδικασίες που προβλέπονται από το νόμο, τον παρόντα Κανονισμό, τις αποφάσεις και οδηγίες του Εποπτικού Συμβουλίου, καθώς και τους εσωτερικούς κανόνες του ελεγκτικού φορέα του οποίου είναι μέλος.*

*Να παρέχει τις επαγγελματικές υπηρεσίες του και να προβαίνει στις επιβαλλόμενες γνωστοποιήσεις, με τρόπο αντικειμενικό, ακολουθώντας πάντοτε τα εγκεκριμένα από το Εποπτικό Συμβούλιο πρότυπα και οδηγίες.*

*Να τηρεί επιμελώς όλους τους κανόνες που διασφαλίζουν την ανεξαρτησία του έναντι των ελεγχόμενων.*

*Να μην χρησιμοποιεί την ιδιότητα του Ορκωτού Ελεγκτή για την εξυπηρέτηση ιδιωτικών συμφερόντων του ιδίου ή προσκείμενου σ' αυτόν προσώπου.*

*Να μην αρνείται, να μην αναβάλλει ή εγκαταλείπει χωρίς δικαιολογημένο λόγο οποιαδήποτε ανατεθείσα σ' αυτόν εργασία.*

*Να μην παρέχει ανακριβή ή παραπλανητικά στοιχεία και πληροφορίες σε ελεγχόμενους και τρίτους, καθώς και στα θεσμικά ή εντεταλμένα όργανα του Σ.Ο.Ε.Λ.*

*Να μην δυσφημεί, απειλεί, προσβάλλει ή εκβιάζει ελεγχόμενους, συναδέλφους, ελεγκτικούς φορείς ή όργανα του Σ.Ο.Ε.Λ.*

*Να μην ανταγωνίζεται με τρόπο αθέμιτο άλλα μέλη του Σ.Ο.Ε.Λ. ή ελεγκτικούς φορείς και να μην επιδιώκει την προσέλκυση ή διατήρηση εργασιών με μη διαφανή μέσα.*

*Να προστατεύει το κύρος του θεσμού του Σ.Ο.Ε.Λ. και των οργάνων του, καθώς και των αποφάσεων και οδηγιών του Εποπτικού Συμβουλίου και να μην συγκαλύπτει οποιαδήποτε παράβαση του παρόντος κανονισμού που περιήλθε σε γνώση του» (ΣΟΕΛ, 2019).*

Συν τοις άλλοις, σύμφωνα με τα οριζόμενα επί του άρθρου 3 του Κώδικα επαγγελματικής δεοντολογίας των επαγγελματιών που απαρτίζουν τα μέλη του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.) ο επαγγελματίας λογιστής-ελεγκτής οφείλει να παρέχει τις υπηρεσίες του «...κατά τρόπο που να διασφαλίζει τη νομιμότητα στην παροχή των υπηρεσιών του αυτών και την εγκυρότητα της εκφραζόμενης απ' αυτόν επαγγελματικής γνώμης. Προς τούτο, είναι υποχρεωμένος, παράλληλα με τις διατάξεις της εθνικής νομοθεσίας και τον παρόντα κανονισμό, να τηρεί τα ελεγκτικά πρότυπα και τις αρχές και οδηγίες που ακολουθεί το Σ.Ο.Ε.Λ. και να βασίζεται στην επαγγελματική εργασία που διεξήγαγε ο ίδιος ή άλλα μέλη του Σ.Ο.Ε.Λ. με τη δική του επίβλεψη και ευθύνη» (ΣΟΕΛ, 2019).

Συν τοις άλλοις, σύμφωνα με την δεύτερη παράγραφο του ίδιου άρθρου, ο επαγγελματίας λογιστής-ελεγκτής είναι δυνατό να «...χρησιμοποιεί βοηθούς για την παροχή των επαγγελματικών υπηρεσιών του, έχει όμως την ευθύνη για την εργασία που εκτέλεσαν οι

*βοηθοί του, τους οποίους υποχρεούται να επιβλέπει και να αναθέτει σ' αυτούς μόνο τις εργασίες που είναι σε θέση να εκτελέσουν ικανοποιητικά» (ΣΟΕΛ, 2019).*

Ωστόσο, συμπληρωματικά ως προς την δεύτερη παράγραφο του άρθρου 3 του Κώδικα επαγγελματικής δεοντολογίας των επαγγελματιών που απαρτίζουν τα μέλη του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, επί της τρίτης παραγράφου του ίδιου άρθρου τονίζεται ότι *«...απαγορεύεται στον Ορκωτό Ελεγκτή να χρησιμοποιεί ως βοηθούς οποιαδήποτε πρόσωπα που δεν είναι εγγεγραμμένα στα μητρώα του Σ.Ο.Ε.Λ. Η απαγόρευση αυτή δεν αποκλείει τη χρησιμοποίηση ειδικού εμπειρογνώμονα σε αντικείμενα ελέγχου ή άλλων εργασιών που εκφεύγουν των συνήθων γνώσεων του Ορκωτού Ελεγκτή, σύμφωνα με τα οριζόμενα από τα ελεγκτικά πρότυπα και σχετικές αποφάσεις του Σ.Ο.Ε.Λ» (ΣΟΕΛ, 2019).*

Τονίζεται συν τοις άλλοις, επί του άρθρου 3 του εν λόγω Κώδικα Δεοντολογίας και η προσωπική φέρουσα ευθύνη των επαγγελματιών λογιστών-ελεγκτών στο πλαίσιο της άσκησης των επαγγελματικών ελεγκτικών τους καθηκόντων (ΣΟΕΛ, 2019).

Επί των άρθρων 4 έως και 6 τονίζεται ότι ο επαγγελματίας λογιστής-ελεγκτής μέλος του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών θα πρέπει να διακατέχεται από εχεμύθεια, ανεξαρτησία, αντικειμενικότητα και ποιοτική επάρκεια των προσφερόμενων ελεγκτικών υπηρεσιών του, όπως ακριβώς αναφέρθηκε άλλωστε ανωτέρω επί του κώδικα δεοντολογίας της διεθνούς ομοσπονδίας λογιστών (ΣΟΕΛ, 2019).

Επί του άρθρου 7 του Κώδικα επαγγελματικής δεοντολογίας των επαγγελματιών που απαρτίζουν τα μέλη του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών τονίζονται ζητήματα διαφήμισης και αθέμητου ανταγωνισμού επί του ελεγκτικού επαγγέλματος. Πιο συγκεκριμένα επί της πρώτης παραγράφου του εν λόγω άρθρου τονίζεται ότι: *«Ο Ορκωτός Ελεγκτής ή ο ελεγκτικός φορέας δεν πρέπει να διαφημίζει ή να προβάλλει τις επαγγελματικές υπηρεσίες του, καθώς και το όνομά του ή την επωνυμία του, κατά τρόπο που υποβαθμίζει το ελεγκτικό επάγγελμα, όπως αυτό έχει θεσμοθετηθεί και ασκείται στην Ελλάδα, ή θέτει σε αμφιβολία την επαγγελματική επάρκεια άλλων Ορκωτών Ελεγκτών ή ελεγκτικών φορέων».* Συν τοις άλλοις, επί της δεύτερης παραγράφου του ίδιου άρθρου διευκρινίζεται ότι *«...απαγορεύεται σε Ορκωτό Ελεγκτή ή ελεγκτικό φορέα η υποβολή προσφοράς παροχής ελεγκτικών υπηρεσιών χωρίς έγγραφη πρόσκληση του ενδιαφερόμενου που έχει γνωστοποιηθεί στο Σ.Ο.Ε.Λ. και χωρίς την τήρηση των λοιπών προϋποθέσεων και διαδικασιών που ορίζονται από νόμο ή αποφάσεις του Εποπτικού Συμβουλίου. Η υποβολή τέτοιας προσφοράς καθώς και η με οποιοδήποτε τρόπο μείωση ή δέσμευση μείωσης της νόμιμης αμοιβής ελέγχου, χωρίς σχετική*

*έγκριση του Εποπτικού Συμβουλίου, αποτελεί πράξη ιδιαίτερα αναξιοπρεπή και αθέμιτη»*  
(ΣΟΕΛ, 2019).

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

### ΜΕΡΙΚΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ ΣΕ ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ ΜΕ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΑ ΒΙΒΛΙΑ

#### 4.1 Παράδειγμα Τεχνικής Ανάλυσης Ρευστότητας Νομικού Προσώπου Το Οποίο Δέχεται Φορολογικό Έλεγχο

Στο πλαίσιο της χώρας μας η πρώτη έμμεση ελεγκτική τεχνική η οποία εφαρμόστηκε ήταν η λεγόμενη ανάλυση της ρευστότητας του φορολογούμενου. Πρόκειται για μία ελεγκτική τεχνική στα πλαίσια της οποίας το εισόδημα το οποίο υπόκειται σε φορολόγηση και το οποίο πρέπει να δηλωθεί από την πλευρά του φορολογούμενου φυσικού ή νομικού προσώπου προσδιορίζεται μέσω της ανάλυσης των εσόδων και των πραγματοποιούμενων δαπανών κατά την διάρκεια μίας φορολογικής χρήσης. Εν τέλει, σε περίπτωση κατά την οποία διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες υπερτερούν των εσόδων, τότε ενυπάρχει υποτίμηση του εισοδήματος το οποίο υπόκειται σε φορολόγηση (Ντάσιου & Ζοργιανού, 2014).

Πρόκειται για μία ελεγκτική μέθοδο η οποία δύναται να εξυπηρετεί περιπτώσεις ελέγχων κατά τις οποίες οι φορολογούμενοι δεν διατηρούν μόνο έναν τραπεζικό λογαριασμό και επιπροσθέτως, οι εμφανιζόμενες δαπάνες που έχουν δηλωθεί στα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου είναι δυσανάλογες με το ύψος των ακαθαρίστως εσόδων τα οποία αντιστοίχως έχουν δηλωθεί από πλευράς του (Ντάσιου & Ζοργιανού, 2014).

Έτσι, όταν επιλέγεται η εν λόγω ελεγκτική μέθοδος, δημιουργείται ο κάτωθι πίνακας δαπανών και εσόδων, από την πλευρά της ελεγκτικής αρχής:

**Πίνακας 1. Έμμεση Τεχνική Ανάλυσης Ρευστότητας  
(Ιδίας Επεξεργασίας)**

ΣΤΗΛΗ Α	ΣΤΗΛΗ Β
I. ΠΗΓΕΣ ΕΣΟΔΩΝ/ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ

ΑΝΑΛΥΣΗ ΕΣΟΔΩΝ ΚΑΙ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ	ΑΝΑΛΥΣΗ ΑΝΑΛΩΣΕΩΝ
ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ ΚΑΙ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ	ΣΥΝΟΛΟ ΑΝΑΛΩΣΕΩΝ
<b>III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ</b>	
<b>ΠΗΓΕΣ ΕΣΟΔΩΝ ΚΑΙ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ</b>	
<b>ΜΕΙΟΝ ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ</b>	
<b>ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ: ΜΗ ΔΗΛΩΘΕΙΣΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΥΛΗ</b>	

Στο σημείο αυτό σημειώνεται ότι στα πλαίσια της Στήλης Α του ανωτέρω πίνακα, συμπεριλαμβάνονται τα κάτωθι αριθμητικά στοιχεία:

- Υπόλοιπα τραπεζικών λογαριασμών που τηρούνται σε Ελλάδα και εξωτερικό
- Υπόλοιπο διαθέσιμων μετρητών
- Υπόλοιπο ταμείου επιχείρησης
- Αναλήψεις από επιχειρηματικές οντότητες στο κεφάλαιο των οποίων μετέχει ο φορολογούμενος ο οποίος ελέγχεται
- Κύκλος εργασιών επιχείρησης
- Λοιπά έσοδα
- Έσοδα τα οποία εξαιρούνται από την φορολογία
- Έσοδα προερχόμενα από πώληση και διάθεση κινητών ή ακίνητων περιουσιακών στοιχείων
- Έσοδα προερχόμενα από ληφθέντα δάνεια
- Λοιπά έσοδα τα οποία υπόκεινται σε φορολογία
- Αυξητικά ποσά εισπρακτέων λογαριασμών
- Ποσά τα οποία μειώνουν πληρωτέους λογαριασμούς
- Προκαταβολές που λαμβάνονται έναντι εσόδων επόμενης φορολογικής χρήσης
- Οιαδήποτε επιπρόσθετη πηγή εισοδήματος η οποία δεν αναφέρθηκε ανωτέρω

(Ντάσιου & Ζοργιανού, 2014).

Αντιστοίχως επί της στήλης Β του ανωτέρω παρατιθέμενου πίνακα συμπεριλαμβάνονται ποσά δαπανών των κάτωθι επιμέρους κατηγοριών:

- Τα υπόλοιπα των καταθέσεων τραπεζικών λογαριασμών τόσο της Ελλάδας όσο και του εξωτερικού
- Υπόλοιπο διαθέσιμων μετρητών
- Υπόλοιπο ταμείου επιχείρησης
- Πληρωμές εισφορών
- Συμμετοχές σε επιχειρήσεις
- Ποσά τα οποία δαπανήθηκαν για απόκτηση κινητών ή ακίνητων περιουσιακών στοιχείων
- Ποσά τα οποία δαπανήθηκαν για την απόκτηση πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων και αναλωσίμων τα οποία συμβάλλουν στην επιτέλεση της επαγγελματικής δραστηριότητας του φυσικού προσώπου που ελέγχεται
- Το σύνολο των δαπανών και εξόδων της επιχείρησης του φορολογούμενου
- Δαπάνες αποπληρωμής δανείων
- Δαπάνες ασφαλίσεων
- Δαπάνες αποζημιώσεων
- Δαπάνες φορολογίας και ασφαλιστικών εισφορών
- Δαπάνες διαβίωσης
- Μειώσεις πληρωτέων υπολοίπων
- Αυξήσεις εισπρακτέων υπολοίπων
- Χορηγήσεις δανείων
- Μειώσεις προκαταβολών οι οποίες αφορούν έσοδα επόμενων φορολογικών χρήσεων
- Λοιπές δαπάνες οι οποίες δεν αναφέρθηκαν ανωτέρω

(Ντάσιου & Ζοργιανού, 2014).

Για λόγους πληρέστερης κατανόησης παρουσιάζεται ο κάτωθι πίνακας επί του οποίου ενυπάρχουν αριθμητικά δεδομένα και ο οποίος αποτελεί μία αριθμητική αποτύπωση του ανωτέρω προτύπου πίνακα:

**Πίνακας 2. Μέθοδος Ανάλυσης Ρευστότητας - Παράδειγμα  
(Ιδίας Επεξεργασίας)**

<b>Μέθοδος Δαπανών (ρευστότητα του φορολογουμένου)</b>		
<b>Έτη</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>
<b>I. Δαπάνες</b>		
<b>Αύξηση στα τραπεζικά υπόλοιπα</b>	2.850,00	650,00
<b>Αγορά κοσμημάτων και λοιπών πολύτιμων αγαθών</b>	2.000,00	3.000,00
<b>Προκαταβολή για κατοικία</b>	30.000,00	0,00
<b>Αγορά ΙΧ</b>	0,00	15.500,00
<b>Πληρωμές υποθηκών</b>	3.000,00	3.000,00
<b>Πληρωμές πιστωτικών καρτών</b>	1.250,00	2.500,00
<b>Αποπληρωμές καταναλωτικού δανείου</b>	500,00	100,00
<b>Σύνολο δαπανών</b>	<b>39.600,00</b>	<b>24.750,00</b>



<b>II. Γνωστές πηγές κεφαλαίων</b>		
<b>Μετρητά ανά χείρας</b>	600,00	<b>300,00</b>
<b>Τόκος τραπεζικών λογαριασμών</b>	250,00	<b>300,00</b>
<b>Δάνειο</b>	2.500,00	<b>0,00</b>
<b>Έσοδα προερχόμενα από μισθούς</b>	16.500,00	<b>16.500,00</b>
<b>Σύνολο γνωστών πηγών κεφαλαίων</b>	<b>19.850,00</b>	<b>17.100,00</b>
<b>Διαφορά (κεφάλαια από άγνωστες ή παράνομες πηγές)</b>	<b>19.750,00</b>	<b>7.650,00</b>

Διαπιστώνεται μία ενυπάρχουσα διαφορά μεταξύ των δαπανών και των δηλωθέντων εσόδων και πιο συγκεκριμένα, οι δαπάνες είναι μεγαλύτερες από τα δηλωθέντα εισοδήματα γεγονός το οποίο αποδεικνύει την απόκρυψη φορολογητέας ύλης από την πλευρά του φορολογούμενου φυσικού προσώπου.

#### **4.2 Παράδειγμα Τεχνικής Ανάλυσης Καθαρής Θέσης Νομικού Προσώπου Το Οποίο Δέχεται Φορολογικό Έλεγχο**

Βάσει της τεχνικής έμμεσου ελέγχου η οποία βασίζεται στην ανάλυση της καθαρής θέσης του φορολογούμενου φυσικού ή νομικού προσώπου, το πραγματικό φορολογηθέν εισόδημα

υπολογίζεται κατόπιν συνυπολογισμού των επιμέρους οικονομικών στοιχείων τα οποία προκύπτουν από μία ή περισσότερες φορολογικές χρήσεις, και τα οποία αντιπροσωπεύουν το σύνολο των εσόδων καθώς επίσης και των περιουσιακών στοιχείων του φυσικού ή νομικού προσώπου που υπόκειται σε έλεγχο, ενώ επιπροσθέτως λαμβάνονται υπόψη τόσο οι υποχρεώσεις όσο και οι εν γένει δαπάνες του.

Εν ολίγοις, στα πλαίσια της εν λόγω ελεγκτικής διαδικασίας λαμβάνονται υπόψη τα στοιχεία του ενεργητικού και τα στοιχεία του παθητικού τα οποία διαμορφώνουν την εν γένει οικονομική κατάσταση του φυσικού ή νομικού προσώπου το οποίο υπόκειται σε έλεγχο. Επιπροσθέτως, αξιοσημείωτο κρίνεται το γεγονός του ότι στα πλαίσια των λαμβανομένων υπόψη δαπανών, συμπεριλαμβάνονται τόσο οι δαπάνες οι οποίες πραγματοποιούνται για λόγους της επιχείρησης του εκάστοτε φυσικού προσώπου όσο και οι προσωπικές και οικογενειακές του δαπάνες (Wise, 2000).

Προκειμένου να υπολογιστεί το αληθές πόσο του εισοδήματος του εν λόγω φυσικού ή νομικού προσώπου το οποίο υπόκειται σε φορολογία, καθίσταται απαραίτητος ο υπολογισμός της καθαρής θέσης αυτού. Ο εν λόγω υπολογισμός διενεργείται τόσο κατά την έναρξη της φορολογικής χρήσης η οποία υπόκειται σε έλεγχο όσο και κατά την λήξη αυτής.

Στο σημείο αυτό αξιοσημείωτο κρίνεται το γεγονός του ότι δεν είναι λίγες οι περιπτώσεις στις οποίες η ενυπάρχουσα διαφοροποίηση των αποτελεσμάτων της καθαρής θέσης, λαμβάνεται υπόψη ως αποδεικτικό στοιχείο και ως βάση ποινικών φορολογικών διώξεων. Για τον λόγο αυτό, θα πρέπει να διακατέχονται όσο το δυνατόν λεπτομερέστερα πληροφοριακά στοιχεία αναφορικά με τα επιμέρους οικονομικά δεδομένα τα οποία τοποθετούνται στην στήλη του ενεργητικού και στην στήλη του παθητικού κατά των ανωτέρω αναφερόμενο υπολογισμό (Wise, 2000).

Η εν λόγω μορφή έμμεσου ελέγχου, στηρίζεται στο γεγονός του ότι ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο το οποίο υπόκειται σε φορολογία και το οποίο αποκτά εισοδήματα από οιαδήποτε πηγή κατά τη διάρκεια μίας φορολογικής χρήσης, ενέχει δύο επιπρόσθετες επιλογές:

- Πρώτον, έχει την επιλογή να προβεί σε αγορά περιουσιακών στοιχείων με τα ανωτέρω αναφερόμενα αποκτηθέντα εισοδήματα

- Δεύτερον, έχει την επιλογή να προχωρήσει σε πραγματοποίηση λειτουργικών και μη δαπανών

(Wise, 2000).

Μέσω της τεχνικής η οποία ακολουθείται στην εν προκειμένω έμμεση μορφή ελέγχου, διά της συνυπάρχουσας μεταβλητότητας της καθαρής θέσης, σε περίπτωση κατά την οποία το φυσικό ή νομικό πρόσωπο το οποίο υπόκειται σε έλεγχο προβαίνει σε απόκτηση περιουσιακών στοιχείων, ταυτόχρονα πραγματοποιεί μείωση των στοιχείων τα οποία αποτυπώνονται στην πλευρά του παθητικού του. Το ίδιο συμβαίνει και σε περίπτωση κατά την οποία προβαίνει σε πραγματοποίηση εξόδων με την χρήση αποκτηθέντων εισοδημάτων τα οποία δεν έχουν δηλωθεί νομίμως.

Πρόκειται για μία ελεγκτική τεχνική η οποία, όπως και η ανωτέρω αναφερόμενη τεχνική ανάλυσης ρευστότητας, στηρίζεται στην σκέψη ότι η πραγματοποιηθείσες δαπάνες δεν δύνανται να είναι μεγαλύτερες από τα διαθέσιμα και αποκτηθέντα εισοδήματα ενός φυσικού και νομικού προσώπου (Wise, 2000).

Προκειμένου να εφαρμοστεί η εν λόγω ελεγκτική μέθοδος, εφαρμόζεται η αποτύπωση του κάτωθι αναφερόμενου πίνακα. Όπως στην προηγούμενη ελεγκτική μέθοδο, έτσι και εδώ καταρτίζεται τόσο πίνακας ενεργητικού όσο και ο πίνακας του παθητικού για το φυσικό και νομικό πρόσωπο το οποίο υπόκειται σε έλεγχο, για το σύνολο των ελεγχόμενων φορολογικών χρήσεων. Επιπροσθέτως, αποτυπώνονται και τα αντίστοιχα οικονομικά στοιχεία του έτους βάσης, το οποίο αφορά το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος, από το πρώτο ελεγχόμενο:

**Πίνακας 3. Έμμεση Τεχνική Ανάλυσης Καθαρής Θέσης  
(Ιδίας Επεξεργασίας)**

<b>ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ</b>	<b>ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ</b>
ΑΝΑΛΥΣΗ ΕΣΟΔΩΝ ΚΑΙ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ	ΑΝΑΛΥΣΗ ΑΝΑΛΩΣΕΩΝ

ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ ΚΑΙ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ	ΣΥΝΟΛΟ ΑΝΑΛΩΣΕΩΝ
<b>ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ ΕΚΑΣΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ</b>	

Επί της στήλης του Ενεργητικού αποτυπώνονται τα κάτωθι στοιχεία:

- Υπόλοιπα τραπεζικών λογαριασμών που τηρούνται σε Ελλάδα και εξωτερικό
- Υπόλοιπο διαθέσιμων μετρητών
- Υπόλοιπο ταμείου επιχείρησης
- Αναλήψεις από επιχειρηματικές οντότητες στο κεφάλαιο των οποίων μετέχει ο φορολογούμενος ο οποίος ελέγχεται
- Κύκλος εργασιών επιχείρησης
- Λοιπά έσοδα
- Έσοδα τα οποία εξαιρούνται από την φορολογία
- Έσοδα προερχόμενα από πώληση και διάθεση κινητών ή ακίνητων περιουσιακών στοιχείων
- Έσοδα προερχόμενα από ληφθέντα δάνεια
- Λοιπά έσοδα τα οποία υπόκεινται σε φορολογία
- Αυξητικά ποσά εισπρακτέων λογαριασμών
- Ποσά τα οποία μειώνουν πληρωτέους λογαριασμούς
- Προκαταβολές που λαμβάνονται έναντι εσόδων επόμενης φορολογικής χρήσης
- Οιαδήποτε επιπρόσθετη πηγή εισοδήματος η οποία δεν αναφέρθηκε ανωτέρω

(Ντάσιου & Ζοργιανού, 2014).

Επί της στήλης του Παθητικού αποτυπώνονται τα κάτωθι περιουσιακά στοιχεία:

- Τα υπόλοιπα των καταθέσεων τραπεζικών λογαριασμών τόσο της Ελλάδας όσο και του εξωτερικού
- Υπόλοιπο διαθέσιμων μετρητών
- Υπόλοιπο ταμείου επιχείρησης
- Πληρωμές εισφορών
- Συμμετοχές σε επιχειρήσεις
- Ποσά τα οποία δαπανήθηκαν για απόκτηση κινητών ή ακίνητων περιουσιακών στοιχείων
- Ποσά τα οποία δαπανήθηκαν για την απόκτηση πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων και αναλωσίμων τα οποία συμβάλλουν στην επιτέλεση της επαγγελματικής δραστηριότητας του φυσικού προσώπου που ελέγχεται
- Το σύνολο των δαπανών και εξόδων της επιχείρησης του φορολογούμενου
- Δαπάνες αποπληρωμής δανείων
- Δαπάνες ασφαλίσεων
- Δαπάνες αποζημιώσεων
- Δαπάνες φορολογίας και ασφαλιστικών εισφορών
- Δαπάνες διαβίωσης
- Μειώσεις πληρωτέων υπολοίπων
- Αυξήσεις εισπρακτέων υπολοίπων
- Χορηγήσεις δανείων
- Μειώσεις προκαταβολών οι οποίες αφορούν έσοδα επόμενων φορολογικών χρήσεων
- Λοιπές δαπάνες οι οποίες δεν αναφέρθηκαν ανωτέρω

(Ντάσιου & Ζοργιανού, 2014).

Για λόγους πληρέστερης κατανόησης παρουσιάζεται ο κάτωθι πίνακας επί του οποίου ενυπάρχουν αριθμητικά δεδομένα και ο οποίος αποτελεί μία αριθμητική αποτύπωση του ανωτέρω προτύπου πίνακα:

**Πίνακας 4.Μέθοδος Ανάλυσης Καθαρής Θέσης - Παράδειγμα  
(Ιδίας Επεξεργασίας)**

**Μέθοδος Καθαρής Θέσης**

<b>Έτη</b>	<b>31/12/2015 (έτος βάσης)</b>	<b>31/12/2016</b>	<b>31/12/2017</b>
<b>I. Ενεργητικό</b>			
<b>Μετρητά ανά χείρας</b>	1.000,00	600,00	<b>300,00</b>
<b>Υπόλοιπο τραπεζικού λογαριασμού</b>	3.500,00	6.350,00	<b>7.000,00</b>
<b>Κοσμήματα</b>	2.500,00	4.500,00	<b>7.500,00</b>
<b>Σκάφη</b>	20.000,00	20.000,00	<b>20.000,00</b>
<b>ΙΧ</b>	0,00	0,00	<b>15.500,00</b>
<b>Ακίνητα περιουσιακά στοιχεία</b>	0,00	180.000,00	<b>180.000,00</b>
<b>Σύνολο ενεργητικού</b>	<b>27.000,00</b>	<b>211.450,00</b>	<b>230.300,00</b>
<b>II. Παθητικό</b>			
<b>Πληρωτέα γραμμάτια</b>	300,00	300,00	<b>300,00</b>

<b>Δάνεια</b>	0,00	2.800,00	<b>1.400,00</b>
<b>Υποθήκη ακίνητης περιουσίας</b>	0,00	90.000,00	<b>87.000,00</b>
<b>Σύνολο παθητικού</b>	<b>300,00</b>	<b>93.100,00</b>	<b>88.700,00</b>
<b>Καθαρή περιουσία</b>	<b>26.700,00</b>	<b>118.350,00</b>	<b>141.600,00</b>
<b>(-) καθαρή περιουσία προηγούμενου έτους</b>	-	26.700,00	<b>118.350,00</b>
<b>Αύξηση (μείωση) καθαρής περιουσίας</b>	-	<b>91.650,00</b>	<b>23.250,00</b>
<b>(+)Προσωπικά έξοδα διαβίωσης</b>	-	-	-
<b>Πληρωμές πιστωτικών καρτών</b>	-	1.250,00	<b>2.500,00</b>
<b>Λοιπά προσωπικά έξοδα διαβίωσης</b>	-	9.000,00	<b>10.000,00</b>
<b>Εισόδημα</b>	-	<b>101.900,00</b>	<b>35.750,00</b>
<b>(-) κεφάλαια από άγνωστες πηγές</b>	-	-	-
<b>Τόκοι τραπεζικών καταθέσεων</b>	-	250,00	<b>300,00</b>
<b>Μισθοί</b>	-	16.500,00	<b>16.500,00</b>
<b>Σύνολο κεφαλαίων από γνωστές πηγές</b>	-	<b>16.750,00</b>	<b>16.800,00</b>
<b>Διαφορά (κεφάλαια από άγνωστες ή παράνομες πηγές)</b>		<b>85.150,00</b>	<b>18.950,00</b>

Διαφαίνεται ότι τα φορολογικά έτη τα οποία ελέγχονται είναι τα έτη του 2016 και 2017 ενώ ως έτος βάσης θεωρείται το έτος 2015. Και στην περίπτωση αυτήν όπως και στην ανωτέρω αναφερόμενη τεχνική έμμεσου ελέγχου, διαπιστώνονται διαφορές μεταξύ των φορολογηθέντων εισοδημάτων και των πραγματοποιηθεισών δαπανών και πιο συγκεκριμένα, οι δαπάνες είναι μεγαλύτερες των δηλωθέντων εισοδημάτων γεγονός το οποίο καθίσταται ύποπτο για απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

#### **4.3 Παράδειγμα Τεχνικής Ανάλυσης Τραπεζικών Καταθέσεων Νομικού Προσώπου Το Οποίο Δέχεται Φορολογικό Έλεγχο**

Η τρίτη τεχνική έμμεσου ελέγχου η οποία προβλέπεται μέσω της ισχύουσας νομοθεσίας στα πλαίσια της χώρας μας, είναι η λεγόμενη τεχνική ανάλυσης τραπεζικών καταθέσεων των φορολογουμένων νομικών και φυσικών προσώπων. Πρόκειται για μία τεχνική βάσει της οποίας προκύπτει ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος μέσω του ελέγχου των επιμέρους κινήσεων των διαθέσιμων κατατεθειμένων σε τραπεζικά ιδρύματα τόσο της Ελλάδας όσο και του εξωτερικού, κεφαλαίων του φορολογούμενου προσώπου καθώς επίσης και των μελών της οικογένειας αυτού συμπεριλαμβανομένων όλων των προστατευόμενων μελών τα οποία διαφαίνονται στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος του. Τα εν λόγω κεφάλαια αφορούν είτε καταθέσεις μετρητών σε τραπεζικούς λογαριασμούς, είτε αναλωθείσες σε διάφορες επιμέρους διενεργηθείσες δαπάνες οι οποίες πραγματοποιήθηκαν μέσω μετρητών (Λιόλιος, 2014).

Πρόκειται για μία μέθοδο έμμεσου ελέγχου η οποία στηρίζεται στην ιδέα ότι ένα φορολογούμενο φυσικό ή νομικό πρόσωπο ενέχει τις κάτωθι επιλογές αναφορικά με την απόκτηση εσόδων οιασδήποτε πηγής:

- Πρώτον, έχει την επιλογή να καταθέσει τα συγκεκριμένα ποσά εσόδων σε τραπεζικό λογαριασμό ο οποίος του ανήκει και ο οποίος βρίσκεται σε τραπεζικό ίδρυμα είτε της Ελλάδας είναι του εξωτερικού
- Δεύτερον, έχει την επιλογή να προχωρήσει σε οιασδήποτε επενδυτικές κινήσεις μέσω της χρησιμοποίησης των εν λόγω εσόδων.



(Λιόλιος, 2014; Μελάς, 2015).

Μέσω του ελέγχου των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου φυσικού ή νομικού προσώπου, οι εκάστοτε αρμόδιες ελεγκτικές αρχές, λαμβάνουν πλήρη εικόνα για το συναλλακτικό προφίλ του φορολογούμενου, στα πλαίσια του οποίου συμπεριλαμβάνονται τα κάτωθι:

- ✓ Το είδος των τραπεζικών καταθέσεων
- ✓ Το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων
- ✓ Η συχνότητα των τραπεζικών καταθέσεων
- ✓ Η ταυτοποίηση των προσώπων τα οποία πραγματοποιούν την εκάστοτε κατάθεση
- ✓ Η ταυτοποίηση των προσώπων τα οποία πραγματοποιούν τις εκάστοτε αναλήψεις
- ✓ Το τραπεζικό ίδρυμα το οποίο μεσολαβεί για τις ανωτέρω αναφερόμενες τραπεζικές κινήσεις (Λιόλιος, 2014; Μελάς, 2015).

Με τον τρόπο αυτό, η εκάστοτε αρμόδια ελεγκτική αρχή λαμβάνει μία πλήρη εικόνα για την εν γένει λειτουργία καθώς επίσης και για τον διαχειριστικό τρόπο με βάση τον οποίο χρησιμοποιεί ο εκάστοτε φορολογούμενος τους τραπεζικούς του λογαριασμούς.

Σύμφωνα με την συγκεκριμένη τεχνική έμμεσου ελέγχου, ο προσδιορισμός του αληθούς φορολογηθέντος εισοδήματος προκύπτει με βάση την κίνηση των τραπεζικών λογαριασμών του εκάστοτε φυσικού ή νομικού προσώπου το οποίο υπόκειται στον έλεγχο. Στο σημείο αυτό, αξιοσημείωτο είναι το γεγονός του ότι στα πλαίσια της εν λόγω ελεγκτικής μεθόδου, ενυπάρχουν δύο επιμέρους χαρακτηριστικά στοιχεία τα οποία είναι τα κάτωθι:

- ✓ Η υπόσταση ενός καταθετικού κεφαλαιακού ποσού σε οιονδήποτε τραπεζικό λογαριασμό, καθίσταται ως στοιχείο διερεύνησης για λογαριασμό της φορολογητέας ύλης ενός φορολογούμενου φυσικού ή νομικού προσώπου.
- ✓ Σε περίπτωση κατά την οποία η πραγματοποίηση των δαπανών και η εξόφληση αυτών διενεργήθηκε μέσω χρήσης μετρητών, τότε η πηγή προέλευσης αυτών καθίσταται απαραίτητο να προκύπτει από οιαδήποτε πηγή η οποία υπόκειται σε φορολογία. Σε

κάθε διαφορετική περίπτωση κρίνεται απαραίτητη η ύπαρξη έγκυρης αιτιολόγησης (Λιόλιος, 2014).

Επιπροσθέτως, αξιοσημείωτο κρίνεται το γεγονός του ότι η εκάστοτε αρμόδια ελεγκτική αρχή έχει το δικαίωμα να περιοριστεί στην διενέργεια ελέγχων σε τραπεζικούς λογαριασμούς οι οποίοι ξεπερνούν ένα συγκεκριμένο κατώτατο όριο καταθέσεων.

Εφόσον αποφασιστεί η ακολούθηση της εφαρμογής της συγκεκριμένης έμμεσης ελεγκτικής μεθόδου τότε σειρά έχουν τα κάτωθι στάδια (Μελάς, 2015):

- 1) Προσδιορισμός του συνόλου των τραπεζικών καταθέσεων οι οποίες έχουν διενεργηθεί κατά την διάρκεια του φορολογικού έτους το οποίο υπόκειται σε έλεγχο
- 2) Σε περίπτωση κατά την οποία διενεργείται άνοιγμα τραπεζικού λογαριασμού, τότε λαμβάνονται υπόψιν όλες οι ενυπάρχουσες πιστωτικές κινήσεις τόσο σε τραπεζικούς λογαριασμούς οι οποίοι καθίσταται άρρηκτα συνδεδεμένοι με καθαρές καταθέσεις όσο και σε τραπεζικούς λογαριασμούς στους οποίους διενεργούνται έμμεσες πράξεις καταθέσεων. Σε περίπτωση κατά την οποία δεν έχει διενεργηθεί άνοιγμα τραπεζικών λογαριασμών, τότε το σύνολο των υπαρχουσών τραπεζικών καταθέσεων προσδιορίζεται ως το αποτέλεσμα της διαφοράς των υπολοίπων του τραπεζικού λογαριασμού του τέλους της αμέσως προηγούμενης φορολογικής χρήσης και της αρχής της φορολογικής χρήσης η οποία υπόκειται σε φορολογικό έλεγχο.
- 3) Εν συνεχεία, πραγματοποιείται η αφαίρεση των ποσών των καταθέσεων τα οποία αφορούν ποσά τα οποία απαλλάσσονται της φορολογίας.
- 4) Εκ του εν λόγω αποτελέσματος διενεργείται η προσθήκη των πραγματοποιηθεισών δαπανών τόσο για λογαριασμό επαγγελματικής όσο και για λογαριασμό προσωπικής χρήσης οι οποίες έχουν διενεργηθεί τόσο μέσω της χρήσης των τραπεζικών λογαριασμών όσο και μέσω της χρήσης μετρητών.
- 5) Κατόπιν, αφαιρούνται τα έσοδα τα οποία εξαιρούνται της φορολογίας και τα οποία δεν έχουν κατατεθεί σε οιονδήποτε τραπεζικό λογαριασμό.
- 6) Εν συνεχεία, αφαιρούνται οι προκαταβολές οι οποίες έχουν εισπραχθεί και οι οποίες αφορούν έσοδα τα οποία πρόκειται να δηλωθούν σε επόμενα φορολογικά έτη.

7) Εν συνεχεία, λαμβάνονται υπόψιν τόσο οι αυξήσεις στους εισπρακτέους λογαριασμούς όσο και οι μειώσεις αυτών.

8) Το τελικό αποτέλεσμα, κατόπιν όλων των ανωτέρω αναφερόμενων προσθαιρέσεων, αποτελεί και το εισόδημα το οποίο θα έπρεπε να είχε δηλωθεί στην δήλωση εισοδήματος του φορολογούμενου φυσικού ή νομικού προσώπου.

Για λόγους πληρέστερης κατανόησης παρατίθεται το κάτωθι αριθμητικό παράδειγμα στα πλαίσια του οποίου απεικονίζεται η αποτύπωση του δημιουργηθέντος πίνακα ανάλυσης των τραπεζικών καταθέσεων των φορολογούμενων φυσικών και νομικών προσώπων τα οποία υπόκεινται σε φορολογικό έλεγχο μέσω της τεχνικής ανάλυσης των τραπεζικών υπολοίπων:

**Πίνακας 5. Μέθοδος Ανάλυσης Καταθέσεων - Παράδειγμα  
(Ιδίας Επεξεργασίας)**

**Μέθοδος τραπεζικών καταθέσεων**

<b>Έτη</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>
Σύνολο καταθέσεων	23.000,00	25.000,00
(-) Επανακαταθέσεις και μεταφορές	0,00	0,00
<b>Καθαρές καταθέσεις</b>	<b>23.000,00</b>	<b>25.000,00</b>
<b>Δαπάνες</b>		
Αγορά ΙΧ	18.200,00	0,00
Αγορά σκάφους	0,00	23.000,00
Φόρος ακίνητης περιουσίας	1.200,00	1.200,00

Ενοίκιο διαμερίσματος	13.200,00	13.200,00
Διακοπές	0,00	8.000,00
Εξόφληση υποθήκης	6.000,00	6.000,00
<b>Σύνολο δαπανών</b>	<b>38.600,00</b>	<b>51.400,00</b>
(-) Καθαρές τραπεζικές εκταμιεύσεις	21.000,00	23.000,00
<b>Δαπάνες σε μετρητά</b>	<b>17.600,00</b>	<b>28.400,00</b>
<b>Σύνολο εσόδων (εισόδημα)</b>	<b>40.600,00</b>	<b>53.400,00</b>
(-) Κεφάλαια από γνωστές πηγές		
Μετρητά ανά χείρας	500,00	800,00
Κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα	27.000,00	31.000,00
<b>Σύνολο γνωστών πηγών κεφαλαίων</b>	<b>27.500,00</b>	<b>31.800,00</b>
<b>Διαφορά (κεφάλαια από άγνωστες ή παράνομες πηγές)</b>	<b>13.100,00</b>	<b>21.600,00</b>

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5**

### **ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗΣ ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΗΣ**

Στο πλαίσιο της εν λόγω διπλωματικής εργασίας, επικεντρωθήκαμε στη βιβλιογραφική και νομολογική ανασκόπηση των φορολογικών ελέγχων στην περίπτωση των νομικών προσώπων, που είναι υπόχρεα τήρησης διπλογραφικών βιβλίων, στο πλαίσιο της τελευταίας πενταετίας, ήτοι από 1/1/2014 και εντεύθεν.

Η διενέργεια φορολογικής φύσεως ελέγχων, απαρτίζεται από ένα πλήθος διαδικασιών, η εφαρμογή των οποίων διενεργείται από τα εκάστοτε αρμόδια ελεγκτικά όργανα και τις ελεγκτικές αρχές. Μάλιστα, οι φορολογικής φύσεως έλεγχοι, σε όλες τις επιμέρους εναλλακτικές μορφές στις οποίες δύνανται να εφαρμοστούν, επιτελούνται τόσο στα νομικά όσο και στα φυσικά φορολογούμενα πρόσωπα, τα οποία διενεργούν οικονομικής φύσεως συναλλαγές σε καθημερινή βάση στο πλαίσιο της άσκησης της επαγγελματικής και επιχειρηματικής τους δραστηριότητας. Ωστόσο, η επιλογή της βέλτιστης και καταλληλότερης ανά εκάστοτε περίπτωση φορολογούμενου, τεχνική φορολογικού ελέγχου, βρίσκεται στη διακριτική ευχέρεια και την κρίση του αρμόδιου ελεγκτικού οργάνου και του προϊσταμένου της αρμόδιας για την κάθε επιχείρηση Δ.Ο.Υ.

Οι επιμέρους διαφοροποιημένοι τύποι φορολογικής φύσεως ελέγχων, είναι ο πλήρης έλεγχος, ο μερικός έλεγχος, ο συνοπτικός τακτικός έλεγχος, ο απολογιστικός έλεγχος και ο προληπτικός έλεγχος. Στο πλαίσιο της άσκησης των επιμέρους διαφορετικών τύπων ελέγχου, εφαρμόζονται και αντίστοιχες τεχνικές ελέγχου, οι οποίες κατηγοριοποιούνται σε άμεσες και έμμεσες.

Ιδιαίτερη έμφαση δόθηκε στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, οι οποίες συν τοις άλλοις, είναι αναγνωρισμένες σε διεθνές επίπεδο και είναι η τεχνική της καθαρής θέσης και της ανάλυσης της ρευστότητας του φορολογούμενου, η τεχνική του προσδιορισμού του ύψους

των τραπεζικών καταθέσεων και των τριτογενών μετρητοίς δαπανών, η τεχνική της προσδιοριζόμενης σχέσης που υφίσταται μεταξύ της τιμής πώλησης προς τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα μίας επιχείρησης σε ένα φορολογικό έτος και τέλος, η τεχνική της αρχής των αναλογιών.

Όσες υποθέσεις μένουν ανέλεγκτες και αφορούν την φορολογία εισοδήματος, αποτελούν βασικό αντικείμενο πραγματοποίησης φορολογικής φύσεως ελέγχων για όσες επιχειρηματικές μονάδες κρούουν τον κώδωνα του κινδύνου περί αδικαιολόγητου πλουτισμού και αδικαιολόγητης προσαύξησης των στοιχείων του ενεργητικού εν συγκρίσει με τις δηλωθείσες επί της δήλωσης εισοδήματος, δαπάνες. Η μη τήρηση των νομοθετικώς οριζόμενων βιβλίων και στοιχείων, αποτελεί έναν επιπρόσθετο λόγο πραγματοποίησης φορολογικής φύσεως ελέγχου σε φορολογικά έτη τα οποία δεν έχουν ελεγχθεί από τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα, καθώς επίσης και η υπόσταση βάσιμων πληροφοριακών στοιχείων, μέσω των οποίων υποκρύπτονται υπονίες απόκρυψης φορολογητέας ύλης από την πλευρά των επιχειρηματιών.

Τέλος, στο πλαίσιο της εν λόγω διπλωματικής εργασίας, παρατέθηκαν αριθμητικά παραδείγματα άσκησης φορολογικής φύσεως ελέγχων μέσω της αξιοποίησης διαφοροποιημένων ανά έκαστο παράδειγμα, τεχνικών έμμεσου φορολογικού ελέγχου. Διευκρινίζεται ωστόσο, ότι η πλέον συνηθέστερη και αν μη τι άλλο δημοφιλέστερη, στο πλαίσιο της σημερινής εποχής και πιο συγκεκριμένα της τελευταίας πενταετίας, έμμεση τεχνική φορολογικού ελέγχου είναι αυτή της καθαρής θέσης. Ο λόγος έγκειται στο ότι μέσω της εν λόγω τεχνικής, παρουσιάζεται η πλέον εμπειριστατωμένη και πληρέστερη εικόνα της οικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται μία επιχειρηματική οντότητα. Συν τοις άλλοις, η έμμεση τεχνική της καθαρής θέσης, στο πλαίσιο της άσκησης φορολογικού ελέγχου προς ένα νομικό πρόσωπο, θεωρείται ως μία μέθοδος αξιόπιστης και αυτοτελούς απόδειξης και υπολογισμού του φορολογητέου εισοδήματος και του πραγματικού κύκλου εργασιών του εν λόγω ελεγχόμενου νομικού προσώπου.

Ένα ζήτημα άξιο μελλοντικής διερεύνησης, το οποίο όμως δεν υπάγεται στη σφαίρα ενδιαφέροντος και ανάλυσης της εν λόγω διπλωματικής εργασίας, είναι ο βαθμός επιρροής της ποιότητας και αξιοπιστίας των φορολογικής φύσεως ελέγχων στην εμπέδωση και διάδοση της φορολογικής συνείδησης των φορολογούμενων πολιτών μίας χώρας.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Καζαντζής, Χ. (2006). *Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος, Μία συστηματική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων*. Εκδόσεις Business Plus A.E.
- Κορομηλάς, Γ. & Γιαννόπουλος, Χ. (2006). *Φορολογικός Έλεγχος Επιχειρήσεων*. Σημειώσεις Σεμιναρίου. Διαθέσιμο στο: [http://www.epimetol.gr/aitniainages/Forologikoselenchos\\_1\\_F9987.pdf](http://www.epimetol.gr/aitniainages/Forologikoselenchos_1_F9987.pdf) (29/8/2019)
- Λιόλιος, Α. (2014). *Ο έλεγχος των φορολογικών υποθέσεων*. Θεσσαλονίκη.
- Λουμιώτης, Β., & Τζίφας, Β. (2012). *Βασικές Οδηγίες Εφαρμογής Διεθνών Προτύπων Ελέγχων (ΔΠΕ)*. Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλη.
- Μελάς, Δ. (2015). *Περιουσιολόγιο - Έμμεσες Τεχνικές Ελέγχου και Νέο Ποινολόγιο*. Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλη.
- Νεγκάκης, Ι. Χ., & Ταχυνάκης, Π. (2017). *Ελεγκτική-Εσωτερικός έλεγχος: Θεωρία και Εφαρμογές*. Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική.
- Ντάσιου, Σ. & Ζοργιαννού, Ε. (2014). *Τεχνικές Ελέγχου με τη Χρήση Μεθόδων Έμμεσου Προσδιορισμού Φορολογητέας Ύλης*. Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων, Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων.
- Πανταζόπουλος, Π. & Μπακάλης, Ε. (2018). *Φορολογική Διαδικασία*. Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη.
- Παπάς, Α. (1999). *Εισαγωγή στην Ελεγκτική*. Αθήνα: Εκδόσεις Μπένο.
- Παπαδάτου, Θ. (2001). *Εσωτερικός και εξωτερικός έλεγχος ανωνύμων εταιριών*. Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Σάκκουλα.
- ΣΟΕΛ. (2019). *Κανονισμός επαγγελματικής δεοντολογίας*. Διαθέσιμο στο: <https://www.soel.gr/el/το-επάγγελμα-του-οελ/κανονισμός-επαγγελματικής-δεοντολογίας> (4/9/2019).
- Biber, E. (2010). *Revenue Administration: Taxpayer Audit-Use of Indirect Methods*. International Monetary Fund, Fiscal Affairs Department.



- Bostick L.N., Luehting M.S. (2007). *Auditors' Responsibilities Formalized Under SAS 109 Understanding Risks Associated with the Legal and Regulatory Environment*. The CPA Journal, 77(2), pp. 23-27.
- Capital. (2013). *Υπ. Οικ. Πολ. 1171/04.07.2013*. Διαθέσιμο στο: <https://www.capital.gr/capital-logistis/1832526/up-oik-pol-1171-04-07-2013> (17/9/2019)
- Cenciarelli, V.G., Greco, G., & Allegrini, M. (2018). *External audit and bankruptcy prediction*. Journal of Management and Governance, 22(4), pp. 863-890.
- Chychyla, P., Leone, A., & Minutti-Meza, M. (2019). *Complexity of financial reporting standards and accounting expertise*. Journal of Accounting and Economics, 67(1), pp.226-253.
- Desai H., Hogan C., Wilkins M. (2006). *The Reputational Penalty for Aggressive Accounting: Earnings Restatements and Management Turnover*. The Accounting Review, 81(1), pp. 83-112.
- Duska R. (2005). *The Good Auditor – Skeptic or Wealth Accumulator? Ethical Lessons Learned from the Arthur Andersen Debacle*. Journal of Business Ethics, 57(1), pp. 17-29.
- Ferry V. (2012). *The Dissociation of Notions as a Tool for Justification: A study on practical reasoning in common law decisions*. International journal of law, language & Discourse, 2(1), pp. 143-155.
- Kavanagh MH, Drennan L (2008). *What skills and attributes does an accounting graduate need? Evidence from student perceptions and employer expectations*. Accounting & Finance, 48, pp. 279–300.
- Mojtaba, S.A., Omid, P., Al-Gamrh, B., & Jahanshahi, A.A. (2019). *Audit management, need for closure and detection of misstatements*. Journal of Accounting in Emerging Economies, 9(2), pp. 237-250.
- OECD. (2006). *Strengthening Tax Audit Capabilities: Innovative Approaches to Improve the Efficiency and Effectiveness of Indirect Income Measurement Methods*. Available at: <https://www.oecd.org/tax/administration/37590009.pdf> (30/8/2019)

Shockley, R.A. (1981). *Perceptions of auditors' independence: An empirical analysis*. The Accounting Review, 4, pp. 785–800.

Stamp, E. & Moonitz, M. (1978). *International Auditing Standards*. London: Prentice-Hall.

Διαδικτυακές πηγές (2012). *NOMOS YΠ' ΑΡΙΘ. 4038 - Επείγουσες ρυθμίσεις που αφορούν την εφαρμογή του μεσοπρόθεσμου πλαισίου δημοσιονομικής στρατηγικής 2012-2015*. Διαθέσιμο στο: <https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/410> (16/9/2018)

Διαδικτυακές πηγές : <https://www.taxheaven.gr>

Διαδικτυακές πηγές: <http://taxpress.gr>

Wise, R. (2000). *Tax Fraud and Mens Rea Forensic Accounting*. Montreal: Sixth Annual Fraud Conference.